

## مقدمه و مفاهیم اساسی مدیریت هزینه

حسن کوچکی

عضو هیات علمی دانشگاه یزد

### چکیده

تغییرات در محیط تولید ناشی از رقابت جهانی، محیط پیشرفته ساخت، مشتری‌مداری، مدیریت کیفیت جامع، زمان به عنوان یک عامل رقابتی و کارآیی اثر عمده‌ای بر محیط حسابداری مدیریت دارند. بعضی از روش‌های سنتی حسابداری مدیریت به علت انقلاب صورت گرفته در بعضی از شرکت‌های تولیدی تغییر می‌کنند. حسابداری مدیریت به مدیران در تلاش برای بهبود عملکرد اقتصادی شرکت کمک می‌کند. مدیران از اطلاعات حسابداری برای شناسایی و حل مشکلات و ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند. سیستم مدیریت هزینه جزئی از سیستم اطلاعاتی حسابداری است و باید برای انجام هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری طراحی شود. یکی از مهم‌ترین اهداف سیستم مدیریت هزینه، تخصیص دقیق هزینه‌ها به موضوع هزینه است. فرآیند تخصیص طی سه مرحله حاصل می‌شود: رهگیری مستقیم، رهگیری محرک و تسهیم، رهگیری یعنی اینکه هزینه‌ها را بتوان با استفاده از یک رابطه علی (علت و معلول) به طور دقیق تخصیص داد. تسهیم، کمترین دقت را دارد و اطلاعات هزینه را تحریف می‌کند لذا حتی‌الامکان باید از استفاده آن اجتناب نمود. دو سیستم مدیریت هزینه وجود دارد. یکی سیستم مدیریت هزینه بر مبنای وظیفه که فقط از محرک‌های فعالیت بر مبنای واحد استفاده می‌کند و تسهیم‌گرا است. دیگری سیستم مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت است که بر رهگیری تأکید می‌کند. این سیستم هم از محرک‌های فعالیت بر مبنای واحد و هم بر مبنای غیرواحد استفاده می‌کند. بنابراین، مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت، دقت تخصیص‌های هزینه، کیفیت کلی و مربوط



**بودن اطلاعات هزینه را افزایش می‌دهد.**

**واژه‌های کلیدی: مدیریت هزینه<sup>۱</sup>، مدیریت بر مبنای فعالیت<sup>۲</sup>، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت<sup>۳</sup>، هزینه‌یابی**

**مقدمه**

در عصر مشتری‌مداری کنونی، شرکت‌ها تلاش می‌کنند تا رضایت مشتریان را هرچه بیشتر جلب کنند زیرا باعث مزیت رقابتی و در نتیجه افزایش فروش و سود شرکت خواهد شد. رضایت مشتری از طریق ارائه محصول با بهترین کیفیت همراه با قیمت مناسب و در کمترین زمان جلب می‌شود. پس کیفیت، ابزار مزیت رقابتی است و کیفیت استراتژیک، لازمه پایداری مزیت رقابتی است. بنابراین، مدیران برای حفظ مزیت رقابتی، بر بهبود مستمر کیفیت، کارآیی، نوآوری و زمان تأکید می‌کنند و همواره برای بهبود طراحی، ساخت و تحویل محصول می‌کوشند. چنین کوشش‌هایی منجر به پیشرفت‌هایی در محیط تولید و فن‌آوری و روش‌های مدیریتی مثل مدیریت بر مبنای فعالیت شده است.

از آنجا که مدیر، مشتری‌حسابداری است و نیاز به اطلاعات حسابداری دارد، حسابداری مدیریت نیز به نوبه خود باید سیستم‌های نوین مدیریت هزینه مثل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را جایگزین سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی کرده تا بتواند اطلاعات مفید مورد نیاز مدیران را در محیط اقتصادی امروزی و با توجه به پیشرفت‌های نوین در عرصه تولید و مدیریت به نحو مطلوب فراهم کند و به تحقق اهداف سازمانی فوق کمک کند.

**موضوعات حسابداری مدیریت نوین**

امروزه حسابداری مدیریت باید بسناری از وظایف واحد تجاری را از ساخت تا بازاریابی تا توزیع تا خدمات پس از فروش بداند. حسابداران باید از آمادگی خوبی برخوردار بوده و همواره به هنگام باشند و از جدیدترین روش‌های مدیریتی مطلع باشند. این نیاز وقتی مهمتر می‌شود که شرکت درگیر تجارت جهانی باشد. حسابداران صنعتی

دیگر نباید فقط هزینه‌های ساخت را آن هم به روش سنتی و با دیدگاه‌های تاریخی محاسبه و گزارش کنند. آنها نباید فقط آنچه را که در یک روش بی‌طرفانه اتفاق افتاده است، منعکس کنند. حسابداری صنعتی بی‌طرف نیست. سیستم اطلاعاتی حسابداری صنعتی حتی به تجارت نیز می‌تواند شکل دهد.

به کارگیری روش‌های نوین مدیریت تولید همچون تولید بهنگام<sup>۴</sup>، نظریه محدودیت‌ها<sup>۵</sup> و خودکار کردن<sup>۶</sup> تولید به شرکت‌ها اجازه می‌دهند تا کیفیت را بالا ببرند، موجودی‌ها را کم کنند، ضایعات را حذف کنند و هزینه‌ها را کاهش دهند. حسابداری نیز باید سیستم‌هایی متناسب با روش‌های نوین مدیریت طراحی کرده تا بتواند جوابگو باشد و اطلاعات لازم را برای مقاصد مورد نظر و در این شرایط فراهم کند.

از آنجا که شرکت‌ها بر ارزش‌دهی به مشتری تمرکز دارند، سؤال کلیدی که درباره‌ی هر فرآیند یا فعالیت پرسیده می‌شود این است که آیا آن کار برای مشتری مهم است. سیستم مدیریت هزینه باید اطلاعات مربوط به انواع مختلف فعالیت‌های مهم برای مشتریان را ردیابی کند. کانون‌های توجه مشتری، در قلب سیستم مدیریت هزینه است. یکی از خصوصیات کلیدی سیستم مدیریت هزینه، اندازه‌گیری و گزارش هزینه کیفیت<sup>۷</sup> است که در راستای استقرار مدیریت کیفیت جامع می‌باشد که به حذف ضایعات و تولید محصولاتی بی‌عیب می‌انجامد.

برای مدیریت بر مبنای فعالیت، حسابداری یا هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت شکل گرفته است. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یک روش نسبتاً جدید برای حسابداری صنعتی است که تخصیص هزینه‌ها را با معنا و دقیق‌تر می‌کند. با تجزیه و تحلیل فرآیندها و فعالیت‌های اصلی و با حذف آنهایی که ارزش افزوده ندارند و اضافه کردن آنهایی که ارزش افزوده دارند، افزایش قابل توجهی در کارایی می‌تواند به وجود آید.

### نقش مدیریت هزینه

سیستم اطلاعاتی مدیریت هزینه، جزئی از سیستم اطلاعاتی حسابداری است که اساساً اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان داخلی یعنی مدیریت را فراهم می‌کند. سیستم اطلاعات مدیریت هزینه سه هدف عمده دارد:



۱- فراهم کردن اطلاعات برای هزینه‌یابی محصول (کالا و خدمات) و سایر موضوعات مورد نظر مدیریت.

۲- فراهم کردن اطلاعات برای برنامه‌ریزی، کنترل و کاهش هزینه

۳- فراهم نمودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری و جهت‌دهی لازم

اطلاعات لازم برای تأمین هدف اول بستگی به ماهیت موضوع مورد هزینه‌یابی و دلیل مدیریت برای نیاز به دانستن هزینه دارد. مثلاً مدیران علاوه بر اینکه می‌خواهند بهای تمام شده محصول (شامل مواد، دستمزد و سربار) را بدانند، ممکن است که به منظور تحلیل استراتژیک سودآوری بخواهند همه هزینه‌های مربوط به محصول را نیز بدانند. بنابراین ممکن است اطلاعات سایر هزینه‌ها مثل طراحی، توسعه، بازاریابی و توزیع محصول مورد نیاز باشد.

اطلاعات هزینه نیز ورودی اصلی برای برنامه‌ریزی و کنترل است. آن باید به مدیریت در تصمیم‌گیری نسبت به آنچه باید انجام دهد، چرا آن باید انجام شود و چگونه آن باید انجام شود کمک کند. مثلاً اطلاعات مربوط به درآمدها و هزینه‌های مورد انتظار محصول جدید بر چگونگی طراحی و بازاریابی محصول اثر می‌گذارد. در اینجا، درآمدها و هزینه‌های مورد انتظار، همه عمر محصول جدید را پوشش می‌دهد. بنابراین، هزینه‌های مورد انتظار طراحی، توسعه، آزمایش، تولید، بازاریابی، توزیع و خدمات پس از فروش از جمله اطلاعات ضروری هستند. بالاخره، اطلاعات هزینه لازمه اصلی بسیاری از تصمیمات مدیریت است.



### ارتباط سیستم مدیریت هزینه با سایر وظایف و سیستم‌های عملیاتی

اطلاعات هزینه که از سیستم اطلاعاتی مدیریت هزینه به دست می‌آید باید برای کل سازمان مفید و سودمند باشد. بنابراین یک سیستم با کیفیت بالا برای مدیریت هزینه، باید نگرش به کل سازمان داشته باشد. مدیران قسمت‌های مختلف شرکت نیاز به اطلاعات هزینه دارند. مثلاً مدیر فنی و مهندسی باید تصمیمات راهبردی درباره طراحی محصول اتخاذ کند. هزینه‌های تولید، بازاریابی و خدمات بستگی خیلی زیادی به طراحی مزبور دارند. داشتن اطلاعات قابل اعتماد و دقیق از هزینه‌های طرح‌های

مختلف مسلماً برای تصمیم‌گیری بهینه لازم است.

در محیط رقابتی امروز، شرکت‌ها به مدیریت هزینه در همه قسمت‌ها توجه زیادی می‌کند. سیستم مدیریت هزینه با سایر سیستم‌های شرکت به صورت یکپارچه است. سیستم مدیریت هزینه از سایر سیستم‌های عملیاتی مثل طراحی و توسعه، تولید، بازاریابی و توزیع و خدمات به مشتری اطلاعات دریافت می‌کند و به آنها نیز اطلاعات عرضه می‌کند. بنابراین، بر مدیریت هزینه برای یک زنجیره ارزش کامل تأکید می‌شود. زنجیره ارزش<sup>۸</sup> یک سری فعالیت‌های لازم برای طراحی، توسعه، تولید، بازاریابی و توزیع و خدمات پس از فروش محصول است. هزینه‌یابی زنجیره ارزش، هزینه‌ها را به فعالیت‌های در زنجیره ارزش تخصیص می‌دهد. گزارش‌گری هزینه فعالیت‌های زنجیره ارزش یکی از گزارش‌های مهم سیستم مدیریت هزینه است.

ضمناً سیستم‌های مدیریت هزینه، قابل انعطاف می‌باشند و فقط یک سیستم مدیریت هزینه وجود ندارد زیرا هزینه‌های مهم برای یک شرکت ممکن است برای دیگری نامربوط باشند.

### موضوع‌های هزینه

سیستم‌های حسابداری مدیریت برای اندازه‌گیری و تخصیص هزینه‌ها<sup>۹</sup> به موضوع‌های هزینه<sup>۱۰</sup> برقرار می‌شوند. یک موضوع هزینه، هر قلمی مثل محصولات، مشتریان، دواير، طرح‌ها، فعالیت‌ها و نظایر آن است که هزینه‌ها برای آن اندازه‌گیری و تخصیص داده می‌شوند. مثلاً اگر ما بخواهیم هزینه‌های تولید یک دوچرخه را تعیین کنیم، پس موضوع هزینه، دوچرخه است. اگر ما بخواهیم هزینه عملیات دایره نگهداری کارخانه را تعیین کنیم پس موضوع هزینه، دایره نگهداری است. اگر ما بخواهیم هزینه توسعه یک محصول جدید را تعیین کنیم پس موضوع هزینه، طرح توسعه محصول جدید است.

در سال‌های اخیر، فعالیت‌ها به عنوان موضوعات مهم هزینه مدنظر قرار گرفته‌اند. فعالیت، یک واحد اصلی انجام کار در یک سازمان است. یک فعالیت می‌تواند به صورت مجموعه اقدامات در یک سازمان تعریف شود که برای مدیران به منظور



برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری مفید است. فعالیت‌ها نقش مهمی را در تخصیص هزینه‌ها به سایر موضوعات هزینه بازی می‌کنند و عنصر ضروری سیستم حسابداری مدیریت بر مبنای فعالیت هستند.

نمونه‌هایی از فعالیت‌ها عبارتند از استقرار تجهیزات برای تولید، نقل و انتقال مواد و کالا، خرید قطعات، ارسال صورتحساب برای مشتریان، پرداخت صورت حساب‌ها، نگهداری تجهیزات، تسریع در سفارش، طراحی محصولات و بازرسی محصولات. باید توجه داشت که یک فعالیت با یک فعل عمل (مثلاً پرداخت یا طراحی) و یک موضوع (مثلاً صورت حساب یا محصولات) که آن اقدام را دریافت می‌کند توصیف شده است. همچنین باید توجه داشت فعل عمل و موضوع، اهداف خیلی خاصی را مشخص می‌کنند.

### دقت تخصیص‌ها

تخصیص دقیق هزینه‌ها به موضوعات هزینه بسیار مهم است. منظور ما از دقت، براساس دانستن یک مبنای هزینه «درست»، ارزیابی نمی‌شود بلکه آن یک مفهوم نسبی است و روش‌های مورد استفاده برای تخصیص هزینه باید معقول و منطقی باشند. هدف در اینجا، اندازه‌گیری و تخصیص حتی الامکان دقیق هزینه منابع مصرف شده توسط موضوع هزینه است. بعضی از روش‌های تخصیص مسلماً دقیق‌تر از بقیه هستند. مثلاً فرض کنید شما می‌خواهید که هزینه ناهار پرویز را تعیین کنید. او دانشجویی است که غالباً به پیتزافروشی می‌رود. یک روش تخصیص هزینه این است که تعداد مشتریان پیتزافروشی را بین ساعت ۱۲ تا ۱ بعد از ظهر بشماریم و سپس جمع دریافت‌های پیتزافروشی را طی این دوره بر آن تقسیم کنیم. طبق این روش، پرویز هر روز ۴۵۰۰ ریال برای ناهار خرج می‌کند. روش دیگر این است با پرویز برویم و مشاهده کنیم که او چقدر خرج می‌کند. فرض کنید که او یک پیتزا و یک نوشابه متوسط می‌خورد که هزینه آن ۲۵۰۰ ریال می‌شود. تشخیص اینکه کدام روش تخصیص هزینه دقیق‌تر است، مشکل نیست. تخصیص هزینه ۴۵۰۰ ریال به وسیله الگوهای مصرف سایر مشتریان (موضوع‌های هزینه) تحریف شده است. بعضی از مشتریان سایر اقلام مثل سالاد را نیز



ممکن است سفارش دهند که در این صورت، هزینه مثلاً ۵۰۰ ریال می‌شود. تخصیص‌های تحریف شده هزینه، تصمیمات اشتباه و ارزشیابی‌های ضعیفی را به دست می‌دهند. مثلاً اگر مدیر کارخانه در حال تصمیم‌گیری راجع به ساخت یا خرید یک قطعه باشد، یک تخصیص دقیق هزینه که نشان دهد هزینه ساخت چقدر می‌شود برای تجزیه و تحلیل مهم است. اگر هزینه ساخت، بیشتر از واقع تعیین شود، مدیر ممکن است تصمیم بگیرد که ساخت قطعه متوقف شود و از بیرون خریداری شود. در صورتی که تخصیص دقیق‌تر هزینه ممکن است برعکس، پیشنهاد کند. شکی نیست که تخصیص‌های ضعیف هزینه می‌تواند پرهزینه باشد.

### قابلیت رهگیری<sup>۱۱</sup>:

ارتباط هزینه‌ها با موضوعات هزینه، می‌تواند به افزایش دقت تخصیص‌های هزینه کمک کند. هزینه‌ها مستقیماً یا به طور غیرمستقیم با موضوعات هزینه مرتبط هستند. هزینه‌های مستقیم هزینه‌هایی هستند که می‌توانند به آسانی و به دقت به یک موضوع هزینه ربط داده شوند. هزینه‌های غیرمستقیم هزینه‌هایی هستند که نمی‌توان آنها را به آسانی و به دقت به یک موضوع هزینه ربط داد. در این تعاریف، منظور از به آسانی این است که هزینه‌ها بتوانند به یک روش امکان‌پذیر از لحاظ اقتصادی تخصیص داده شوند و منظور از به دقت این است که هزینه‌ها با استفاده از یک رابطه علی<sup>۱۱</sup> (علت و معلولی) تخصیص داده شوند. بنابراین قابلیت رهگیری به طور ساده عبارت از توانایی تخصیص یک هزینه به طور مستقیم به یک موضوع هزینه با استفاده از یک روش امکان‌پذیر از لحاظ اقتصادی و براساس رابطه علی است. هرچه بیشتر بتوان هزینه را به موضوع ربط داد، دقت تخصیص هزینه بیشتر خواهد بود. استقرار قابلیت رهگیری، یک عنصر کلیدی در انجام تخصیص‌های دقیق هزینه است. براین نکته نیز باید تأکید شود که سیستم‌های مدیریت هزینه معمولاً با بسیاری از موضوع‌های هزینه سر و کار دارند. بنابراین ممکن است یک قلم هزینه خاصی به عنوان هم هزینه مستقیم و هم هزینه غیرمستقیم طبقه‌بندی شود. آن تماماً بستگی دارد به اینکه کدام موضوع هزینه مدنظر است. مثلاً اگر کارخانه موضوع هزینه است، پس هزینه سرد و گرم کردن کارخانه یک



هزینه مستقیم است اما اگر موضوع هزینه، محصولات تولیدی در کارخانه باشد پس این هزینه عمومی، یک هزینه غیرمستقیم است.

### روشهای رهگیری:

قابلیت رهگیری به این معنی است که بتوان هزینه‌ها را به آسانی و به دقت با استفاده از رابطه علیّ تخصیص داد. رهگیری هزینه‌ها به موضوعات هزینه به یکی از دو روش زیر صورت می‌گیرد: ۱- رهگیری مستقیم<sup>۱۲</sup>، ۲- رهگیری محرک<sup>۱۳</sup>.

### رهگیری مستقیم:

عبارت است از فرآیند شناسایی و تخصیص هزینه‌ها به یک موضوع هزینه، چنانچه آن هزینه مخصوصاً یا عیناً به موضوع هزینه مربوط باشد. شناسایی هزینه‌ای که مخصوصاً به موضوع هزینه مربوط می‌شود غالباً به وسیله مشاهده عینی انجام می‌شود. مثلاً فرض کنید که دایره نیرو، موضوع هزینه باشد. حقوق سرپرست دایره نیرو و سوخت مورد استفاده برای دایره نیرو مثال‌هایی از هزینه‌هایی هستند که مخصوصاً با موضوع هزینه (دایره نیرو) شناسایی می‌شوند (به وسیله مشاهده عینی). برای مثال مورد دوم (عیناً)، مواد و دستمزد مورد استفاده برای ساخت یک محصول را در نظر بگیرید. هر دو عیناً قابل مشاهده هستند و بنابراین، هزینه‌های مواد و دستمزد می‌توانند مستقیماً به محصول منظور شوند. ایده آل آن است که همه هزینه‌ها با استفاده از روش رهگیری مستقیم به موضوع‌های هزینه منظور شوند. متأسفانه، اغلب ممکن نیست که مبلغ دقیق منابع مصرف شده توسط یک موضوع هزینه عیناً مشاهده شود. بهترین روش بعدی، بکارگیری منطق علت و معلولی است که برای شناسایی عواملی (به نام محرک‌ها) که می‌توانند مشاهده شوند و میزان منبع مصرف شده توسط موضوع هزینه استفاده می‌شود. محرک‌ها عواملی هستند که علت تغییرات در مصرف منابع، انجام فعالیت، هزینه‌ها و درآمدها هستند.





**رهگیری محرک:**

عبارت است از استفاده محرک‌ها برای تخصیص هزینه‌ها به موضوعات هزینه است. اگرچه نسبت به رهگیری مستقیم کمتر دقیق است ولی چون براساس رابطه دقیق علت و معلولی است پس رهگیری محرک نیز دقیق است. از آنجا که موضوعات هزینه نیاز به فعالیت‌ها را ایجاد می‌کنند و انجام فعالیت‌ها موجب هزینه (مصرف منابع) می‌شود، در رهگیری محرک برای رهگیری هزینه‌ها به موضوعات هزینه از دو نوع محرک استفاده می‌شود: محرک‌های منابع<sup>۱۴</sup> و محرک‌های فعالیت<sup>۱۵</sup>.

**محرک‌های منابع:**

اندازه‌گیرنده منابع تقاضا شده به وسیله فعالیت‌ها است و برای تخصیص هزینه منابع به فعالیت‌ها استفاده می‌شوند. فعالیت «نگهداری تجهیزات» را در نظر بگیرید. این فعالیت، منابعی را همچون قطعات، تجهیزات، ابزار، دستمزد و انرژی (برق برای راه انداختن تجهیزات و ابزار) مصرف می‌کند. بعضی از این منابع (همچون تجهیزات، ابزار و مواد) مستقیماً قابل رهگیری به فعالیت مذکور هستند. سایر منابع همچون برق و دستمزد ممکن است مستقیماً قابل رهگیری نباشند. مشاهده عینی اینکه چقدر برق مصرف کرده است مستلزم قرار دادن کنتور برای اندازه‌گیری برق مصرفی نگهداری تجهیزات است. قرار دادن کنتور ممکن است عملی نباشد. بنابراین، یک محرک منبع همچون «ساعات کار ماشین» می‌تواند برای تخصیص هزینه برق استفاده شود. سپس جمع هزینه این فعالیت به موضوع‌هایی تخصیص می‌یابد که فعالیت مذکور را با استفاده از محرک‌های فعالیت مصرف کرده‌اند.

**محرک‌های فعالیت:**

اندازه‌گیرنده فعالیت‌های تقاضا شده توسط موضوعات هزینه هستند و برای تخصیص هزینه فعالیت‌ها به موضوعات هزینه استفاده می‌شوند.  
رهگیری محرک، در مدل زیر خلاصه شده است:





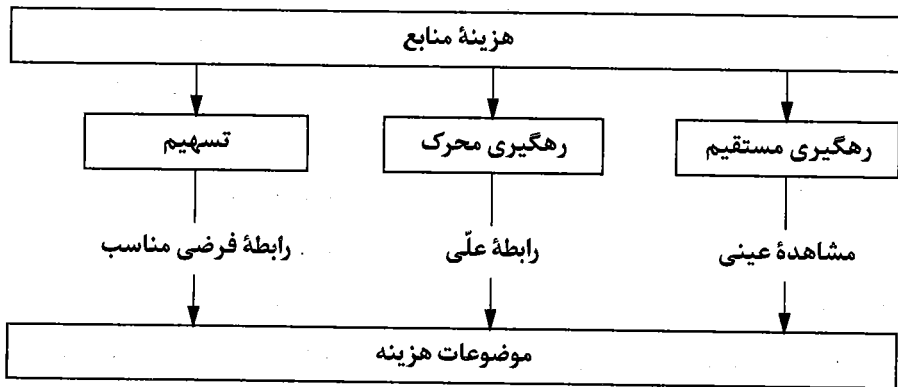
مدل رهگیری محرک، قلب روش تخصیص هزینه‌ای است که به هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت معروف است. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌ها را به موضوعات هزینه تخصیص می‌دهد. البته اول رهگیری هزینه‌ها به فعالیت صورت می‌گیرد.

### تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم:

هزینه‌های غیرمستقیم نمی‌توانند به موضوعات هزینه رهگیری شوند. این بدان معنی است که هیچ رابطه‌ی علی بین هزینه و موضوع هزینه وجود ندارد و رهگیری، از لحاظ اقتصادی امکان‌پذیر نیست. تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم به موضوعات هزینه، تسهیم<sup>۱۶</sup> نامیده می‌شود. چون رابطه‌ی علی وجود ندارد، تسهیم هزینه‌های غیرمستقیم براساس سهولت یا یک رابطه‌ی فرضی است. مثلاً هزینه‌گرما و روشنایی کارخانه‌ای را که پنج محصول می‌سازد، در نظر بگیرید. بدیهی است که مشاهده‌ی هرگونه رابطه‌ی علی مشکل است. یک روش مناسب برای تسهیم این هزینه به طور ساده عبارت از تخصیص آن به نسبت ساعات کار مستقیم مصرف شده توسط هر محصول است. تسهیم اختیاری هزینه‌های غیرمستقیم به موضوعات هزینه، دقت کلی تخصیص‌های هزینه را کاهش می‌دهد. به این ترتیب، بهترین روش هزینه‌یابی، روشی است که فقط هزینه‌های مستقیم قابل رهگیری را به موضوعات هزینه تخصیص می‌دهد. به هر حال باید قبول کرد که تسهیم هزینه‌های غیرمستقیم ممکن است صرف‌نظر از دقت، به سایر مقاصد کمک کند. مثلاً تسهیم هزینه‌های غیرمستقیم به محصولات ممکن است برای تأمین موازین گزارشگری خارجی لازم باشد. با این حال، اکثر استفاده‌های مدیریتی از تخصیص‌های هزینه، با وجود دقت، بهتر انجام می‌شود. حداقل، تخصیص هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم باید جداگانه گزارش شوند.

روشهای تخصیص هزینه‌ها به موضوعات هزینه در نمودار زیر خلاصه شده‌اند:





### ارزیابی تخصیص هزینه:

از سه روش مذکور، روش رهگیری مستقیم دقیق‌ترین روش است زیرا متکی بر رابطه علی قابل مشاهده به صورت عینی است. از لحاظ دقت تخصیص هزینه، رهگیری محرک بعد از رهگیری مستقیم قرار دارد. رهگیری محرک مبتنی بر عوامل علی به نام محرک‌ها است. دقت رهگیری محرک به کیفیت رابطه علی توصیف شده به وسیله محرک بستگی دارد. شناسایی محرک‌ها و ارزیابی کیفیت رابطه علی آنها، خیلی گرانتر از رهگیری مستقیم یا تسهیم است. در حقیقت مزیت تسهیم، ساده بودن و کم هزینه بودن اجرای آن است. به هر حال، تسهیم، روشی با حداقل دقت تخصیص هزینه است و حتی الامکان از بکارگیری آن باید اجتناب کرد. در بسیاری موارد، منافع حاصل از افزایش دقت، با استفاده از رهگیری محرک به علت هزینه اندازه‌گیری اضافی آن کم می‌شود. وقتی هزینه اندازه‌گیری اطلاعات دقیق کم شود، هزینه اشتباهات ناشی از تصمیمات ضعیف و نادرست بر اساس اطلاعات غیردقیق افزایش می‌یابد. به این ترتیب، سیستم متعادلی (سطح بهینه دقت) را باید انتخاب کرد و آن در جایی است که جمع هزینه‌های اندازه‌گیری و هزینه‌های ناشی از اشتباهات حداقل می‌باشد.

### هزینه‌های محصول

محصول مؤسسات یکی از مهمترین موضوعات هزینه است. مدیران سازمان‌های تولیدی می‌خواهند بدانند که هزینه هر محصول (کالا و خدمات) چقدر است. آنها این

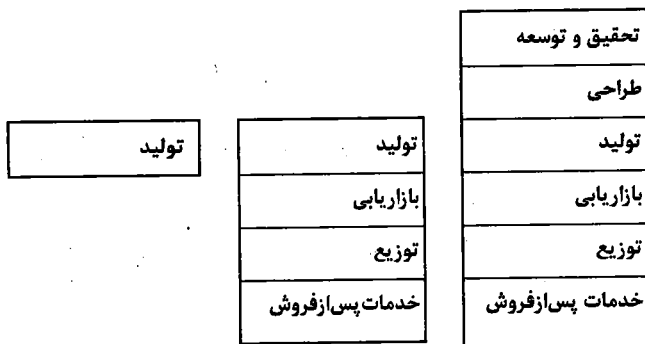


اطلاعات را به منظور تجزیه و تحلیل سودآوری، تصمیمات راهبردی مربوط به طراحی، قیمت‌گذاری و ترکیب محصول نیاز دارند.

**هزینه‌های مختلف برای مقاصد مختلف:**

این یک اصل بنیادی در مدیریت هزینه است. اینکه منظور از هزینه محصول چیست به موضوع کار مدیریت بستگی دارد. این اصل نباید به عنوان توجیهی برای زیاد کردن روشهای هزینه‌یابی محصول استفاده شود. استفاده از روش‌های بیشتر از حد لزوم برای هزینه‌یابی محصول ممکن است گمراه‌کننده باشد و می‌تواند اعتبار سیستم اطلاعاتی مدیریت هزینه را کم کند. تعاریف هزینه محصول با توجه به موضوع انجام کار فرق می‌کند. سه مثال از تعاریف هزینه محصول و بعضی از موضوعاتی را که آنها برآورده می‌کنند در نمودار زیر ارائه شده است:

تعریف هزینه محصول      هزینه‌های زنجیره      هزینه‌های عملیاتی      هزینه‌های سنتی  
ارزش محصول      محصول      محصول      محصول



موضوع کار مدیریت      تصمیمات قیمت‌گذاری      تصمیمات راهبردی طراحی      گزارشگری مالی خارجی  
تصمیمات ترکیب محصول      تجزیه و تحلیل کوتاه مدت سودآوری  
تجزیه و تحلیل راهبردی سودآوری

برای تصمیمات قیمت‌گذاری، تصمیمات ترکیب محصول و تجزیه و تحلیل راهبردی سودآوری لازم است همه هزینه‌های قابل رهگیری در زنجیره ارزش، به محصول تخصیص یابند. برای تصمیمات راهبردی طراحی محصول و تجزیه و تحلیل کوتاه مدت سودآوری<sup>۱۷</sup>، هزینه‌های تولید، بازاریابی، توزیع و خدمات پس از فروش به مشتریان مورد نیاز است. در این تصمیمات هزینه‌های تحقیق و توسعه و طراحی مربوط نیستند (مخصوصاً برای محصولات موجود). مثلاً در تصمیم راجع به قبول یا رد یک سفارش خاص، فقط هزینه فعالیت‌های عملیاتی در زنجیره ارزش مهم هستند.

برای گزارشگری مالی خارجی، استانداردهای حسابداری مقرر می‌دارند که فقط هزینه‌های تولیدی (شامل مواد مستقیم مصرف شده، دستمزد مستقیم و سریار ساخت) در محاسبه هزینه‌های محصول استفاده شوند و هزینه‌های غیرتولیدی (فروش و اداری) جداگانه به عنوان هزینه‌های عملیاتی (هزینه‌های دوره) گزارش شوند. البته کنترل هزینه‌های فروش و اداری ممکن است صرفه‌جویی بیشتری را در هزینه‌ها نسبت به اعمال کنترل مشابه بر هزینه‌های تولیدی فراهم نماید. در سایر موضوع‌ها ممکن است تعاریف دیگری از هزینه محصول استفاده شود.

### سیستم‌های مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت و بر مبنای وظیفه

هم اکنون، سیستم‌های مدیریت هزینه بر مبنای وظیفه<sup>۱۸</sup> بیشتر از سیستم‌های بر مبنای فعالیت استفاده می‌شوند. اما این در حال تغییر است زیرا نیاز به اطلاعات دقیق هزینه، روز به روز در حال افزایش است. این مخصوصاً برای سازمان‌هایی درست است که با تنوع فزاینده محصول، پیچیدگی بیشتر محصول، چرخه‌های کوتاه‌تر عمر محصول، الزامات فزاینده کیفیت و رقابت شدید مواجه هستند این سازمان‌ها اغلب روش تولید به هنگام و فناوری‌های پیشرفته ساخت را به کار می‌گیرند. برای شرکت‌هایی که در این محیط پیشرفته تولیدی فعالیت می‌کنند، سیستم مدیریت هزینه بر مبنای وظیفه ممکن است خوب کار نکند و جوابگو نباشد. برای این سازمان‌ها داشتن اطلاعات هزینه مربوطتر و به موقع‌تر به منظور ایجاد یک مزیت رقابتی پایدار لازم است. تخمین بهتر رفتار هزینه، افزایش دقت هزینه‌یابی محصول و تلاش برای حصول بهبودی مداوم



هزینه، برای محیط پیشرفته تولید حیاتی هستند.

### سیستم هزینه یابی بر مبنای وظیفه

سیستم های بر مبنای وظیفه فرض می کنند که همه هزینه ها با توجه به تغییراتشان نسبت به تعداد یا حجم محصول تولیدی می توانند به ثابت و متغیر طبقه بندی شوند. بنابراین، محرک ها به تعداد تولید خیلی وابسته می شوند مثلاً ساعات کار مستقیم یا ساعات کار ماشین تنها محرک های فرضی مهم می باشند. این محرک های بر مبنای واحد یا حجم برای تخصیص هزینه های تولید به محصولات استفاده می شوند. چنین سیستمی که فقط از محرک های فعالیت بر مبنای واحد (یا محصول) برای تخصیص هزینه ها به موضوعات هزینه استفاده می کند، سیستم هزینه یابی بر مبنای وظیفه گفته می شود. چون محرک های فعالیت بر مبنای واحد معمولاً تنها محرک هایی هستند که رابطه علی را توصیف می کنند، عمده فعالیت تخصیص هزینه محصول باید به عنوان تسهیم طبقه بندی شود. بنابراین، می توان گفت که سیستم هزینه یابی بر مبنای وظیفه، گرایش به تسهیم دارد. در این سیستم چون فقط از یک محرک هزینه برای تخصیص همه هزینه ها استفاده می شود، بهای تمام شده محصول، دقیق تعیین نمی شود و تحریف می شود. هدف سیستم هزینه یابی بر مبنای وظیفه معمولاً با تسهیم هزینه های تولید به موجودی و بهای تمام شده کالای فروش رفته برای مقاصد گزارشگری مالی تأمین می شود. تعاریف جامع تر هزینه یابی محصول (همچون هزینه عملیات و زنجیره ارزش) برای استفاده مدیریت فراهم نیست. اما، این سیستم اغلب انواع مفیدی از تعاریف سنتی هزینه محصول را فراهم می کند. برای مثال، بهای اولیه و هزینه های متغیر ساخت هر واحد ممکن است گزارش شود. در این سیستم، هر مدیر هزینه هایی را مدیریت و کنترل می کند که مسئولیت وقوع آنها را دارد. به مدیران بر مبنای توانایی شان برای کنترل هزینه ها پاداش داده می شود و این پاداش انگیزه آنها برای مدیریت هزینه ها است. در این سیستم فرض می شود که حداکثر کردن عملکرد کل سازمان به وسیله به حداکثر رساندن عملکرد هریک از بخش های سازمان حاصل می شود.



### سیستم مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت

این سیستم در پاسخ به تغییرات عمده محیط رقابتی واحد تجاری شکل گرفته است. هدف کلی این سیستم بهبود کیفیت، محتوا، مربوط بودن و زمانبندی اطلاعات هزینه است. معمولاً اهداف مدیریت بیشتر با سیستم بر مبنای فعالیت برآورده می‌شوند تا با سیستم بر مبنای وظیفه. سیستم مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت قادر است که اطلاعات هزینه را برای اهداف مختلف مدیریت (از جمله هدف گزارشگری مالی) فراهم کند. در این سیستم تعاریف جامع‌تر هزینه‌یابی محصول به منظور برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری بهتر مورد تأکید قرار گرفته‌اند. سیستم مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت از دو جزء تشکیل می‌شود: یکی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و دیگری مدیریت بر مبنای فعالیت.

#### هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت:

از آنجا که علت هزینه‌ها، فعالیت‌ها هستند نه محصولات (موضوعات)، این سیستم بر رهگیری تأکید می‌کند نه بر تسهیم. نقش رهگیری محرک عمدتاً با شناسایی محرک‌های غیرمرتبط با حجم محصول تولیدی گسترش یافته است (که محرک‌های فعالیت بر مبنای غیرواحد نامیده می‌شوند). استفاده دقیق از هر دو محرک فعالیت بر مبنای واحد و غیرواحد باعث افزایش دقت تخصیص‌های هزینه و کیفیت کلی و مربوط بودن اطلاعات هزینه می‌شود. چنین سیستمی که از هر دو مبنا برای تخصیص هزینه‌ها به موضوعات هزینه استفاده می‌کند، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نامیده می‌شود. مثلاً فعالیت «نقل و انتقال مواد و کالاهای در جریان ساخت در کارخانه» را در نظر بگیرید. تعداد انتقالات لازم برای یک محصول نسبت به تعداد تولید، معیار خیلی بهتری از تقاضای محصول برای فعالیت جابجایی مواد است. در حقیقت تعداد تولید هیچ چیزی ندارد تا هر چیزی را با اندازه‌گیری تقاضای محصولات برای جابجایی مواد انجام داد. یک دسته‌ده‌تایی از یک محصول می‌تواند به اندازه‌ای فعالیت جابجایی مواد را ضروری سازد که یک دسته‌صدتایی از محصولی دیگر.

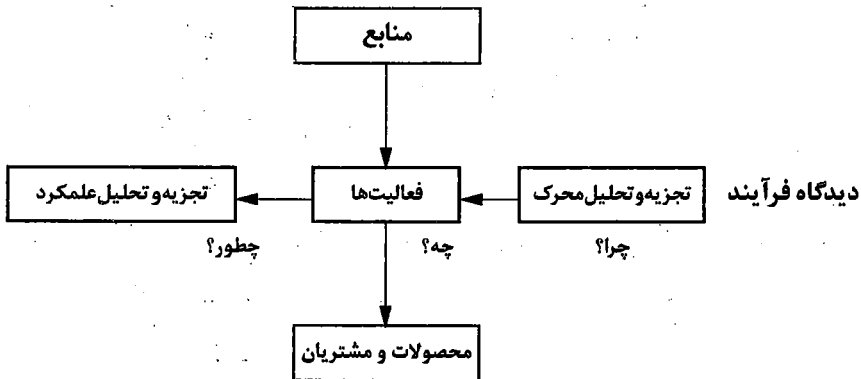


مدیریت بر مبنای فعالیت:

سیستم سنتی حسابداری مدیریت، بر مدیریت هزینه‌ها تأکید می‌کند. اما اصل مسلم این است که مدیریت فعالیت‌ها - نه هزینه‌ها - کلید کنترل موفقیت‌آمیز در محیط تولیدی پیشرفته است. به جای اینکه به دنبال کاهش یا صرفه‌جویی هزینه‌ها باشیم باید فعالیت‌ها را کم کنیم. مدیران می‌توانند با حذف فعالیت‌های مازاد و انجام سایر فعالیت‌ها به نحو کارا تر، تقاضا برای منابع سازمان (هزینه‌ها) را کاهش دهند. بنابراین، مدیریت بر مبنای فعالیت قلب و روح سیستم‌های نوین کنترل عملیات است. مدیریت بر مبنای فعالیت، بر مدیریت فعالیت‌ها با هدف بهبودی ارزش دریافتی توسط مشتری و سود دریافتی توسط شرکت در فراهم آوردن آن ارزش تمرکز دارد. مدیریت بر مبنای فعالیت شامل تجزیه و تحلیل محرک، تجزیه و تحلیل فعالیت، ارزیابی عملکرد و استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به عنوان یک منبع مهم اطلاعاتی است. تجزیه و تحلیل محرک به معنی ریشه‌یابی و تعیین علل اصلی هزینه فعالیت است؛ مثلاً علت اصلی انتقال مواد ممکن است استقرار کارخانه باشد. وقتی که ریشه اصلی را شناختیم می‌توانیم اقدامی برای بهبود فعالیت انجام دهیم؛ مثلاً تجدید سازمان استقرار کارخانه می‌تواند هزینه انتقال مواد را کاهش دهد. تجزیه و تحلیل فعالیت مستلزم تعیین فعالیت‌هایی که باید انجام شود، تعیین زمان و منابع لازم برای انجام فعالیت‌ها و تعیین کارآیی و اثربخشی یا ارزش افزوده فعالیت‌ها است. مدل مدیریت بر مبنای فعالیت در شکل زیر نشان داده شده است:



دیدگاه هزینه





در شکل بالا، بُعد عمودی هزینه منابع را به فعالیت‌ها و سپس به موضوعات هزینه رهگیری می‌کند. این بُعد، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است (با عنوان دیدگاه هزینه نشان داده شده است) و هدف آن بهبود دقت تخصیص هزینه‌ها است. بُعد هزینه به عنوان ورودی مهم به بُعد کنترل (که دیدگاه فرآیند نامیده شده است) به کار می‌رود. هدف بُعد فرآیند، کاهش هزینه است. دیدگاه فرآیند عواملی را که باعث هزینه فعالیت می‌شوند شناسایی می‌کند (چرا هزینه‌ها واقع می‌شوند). تعیین می‌کند چه کاری انجام می‌شود (فعالیت‌ها را شناسایی می‌کند) و کار انجام شده و نتایج به دست آمده را ارزیابی می‌کند (فعالیت‌ها تا چه حد خوب انجام می‌شوند). بنابراین، یک سیستم کنترل بر مبنای فعالیت، اطلاعات تفصیلی در مورد فعالیت‌ها نیاز دارد. فعالیت‌ها، محل تقاطع دو بُعد است و لذا روش جامعی برای کنترل آنها لازم است. این روش جدید، برحسابدهی برای فعالیت‌ها تمرکز دارد تا برای هزینه‌ها، و برحداکثر کردن عملکرد کل سیستم به جای عملکرد اجزاء تأکید دارد. اساساً این شکل کنترل، معتقد است که به حداکثر رساندن کارایی هریک از قسمت‌ها ضرورتاً به حداکثر کارایی کل سیستم منجر نمی‌شود. تفاوت مهم دیگر این است که در سیستم اطلاعاتی کنترل عملیات و براساس مدیریت بر مبنای فعالیت، هم معیارهای مالی و هم معیارهای غیرمالی برای ارزیابی عملکرد مهم هستند. معیارهای عملکرد تعیین‌کننده میزان موفقیت یک فعالیت هستند.

در جدول زیر ویژگی‌های سیستم‌های مدیریت هزینه بر مبنای وظیفه با بر مبنای فعالیت مقایسه شده است:



بر مبنای فعالیت	بر مبنای وظیفه
۱- محرک‌های بر مبنای واحد و غیرواحد محصول	۱- محرک‌های بر مبنای واحد محصول
۲- رهگیری گرا ۲۰	۲- تسهیم گرا ۱۹
۳- هزینه‌یابی گسترده و قابل انعطاف	۳- هزینه‌یابی محدود و غیرقابل انعطاف
۴- تمرکز بر مدیریت فعالیت‌ها	۴- تمرکز بر مدیریت هزینه‌ها
۵- نیاز به اطلاعات تفصیلی در مورد فعالیت‌ها	۵- وجود اطلاعات پراکنده در مورد فعالیت
۶- به حداکثر رساندن عملکرد کل سیستم	۶- حداکثر کردن عملکرد هریک از واحدها
۷- استفاده از معیارهای مالی و غیرمالی عملکرد	۷- استفاده از معیارهای مالی عملکرد

### پی‌نوشت‌ها

- 1- Cost Management.
- 2- Activity-Based Management (ABM).
- 3- Activity-Based Costing (ABC)
- 4- Just-In-Time Manufacturing.
- 5- Theory of Constraints.
- 6- Automation.
- 7- Quality Cost.
- 8- Value Chain.
- 9- Costs Assignment.
- 10- Cost Objects.
- 11- Traceability.
- 12- Direct Tracing.
- 13- Driver Tracing.
- 14- Resource Drivers.
- 15- Activity Drivers.
- 16- Allocation.
- 17- Tactical Profitability Analysis.
- 18- Functional - Based Cost Management Systems.
- 19- Allocation - Intensive.
- 20- Tracing - Intensive.



### منابع

- 1- Hansen D.R. And Mowen M.M. , *Cost Management: Accounting and Control*, 3e, South - Western College Publishing, 2000.
- 2- Turney P.B., *Activity-Based Management*, Management Accounting, January 1992, pp. 20-25.
- 3- Cooper R., *Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems*, Journal of Cost Management, Fall 1990, 4-14.
- 4- Brimson, J.A., *The world of Cost Management*, Journal of Cost Management, Summer, 1987, 68-70.

## Introduction and basic concepts of Cost management

Hassan Kouchaki  
Yazd University

### Abstract

*Changes in the manufacturing environment brought about by global competition, the advanced manufacturing environment, customer focus, total quality management, time as a competitive factor, and efficiency are having a significant effect on the management accounting environment. Many traditional management accounting practices will be altered because of the revolution taking place among many manufacturing firms. Management accounting aids managers in their efforts to improve the economic performance of the firm. Managers use accounting information to identify problems, solve problems and evaluate performance. The cost management system is a subsystem of the accounting information system and must be designed to satisfy costing, planning, controlling and decision-making. One of the major objectives of the cost management system is the accurate assignment of cost to cost object. This assignment process is achieved by three subprocesses: direct tracing, driver tracing and allocation. "Traceability means that costs can be assigned accurately by using a causal (cause and effect) relationship. Allocation is the least accurate and it distorts the cost information and its use should be avoided where possible. There are two cost management systems: Functional-based cost management systems uses only unit-base activity drivers and it is allocation-intensive. An activity-based cost management system emphasizes tracing over allocation. This system uses both unit and*



*nonunit-based activity drivers. Hence, activity-based cost management increases the accuracy of the cost assignments and the overall quality and relevance of the cost information.*

**Key Words:**

*Expense Management, Activity-based Management, Traceability, Cost Information.*

