

### تأثیر بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) بر عملکرد شرکت

سعید شهریاری\*<sup>۱</sup>، روح الله کدخدایان<sup>۲</sup>، فرید ابرودی<sup>۳</sup>، مریم بلابادی<sup>۴</sup>

۱. عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی کار، گروه مهندسی صنایع، ایران

نویسنده مسئول\* shahriyari@kar.ac.ir

۲. دانشجوی رشته حسابداری صنعتی، دانشگاه جامع علمی کاربردی واحد طالقانی، ایران

#### چکیده

در عصر حاضر، دنیای شرکت‌ها از نظر بسیاری از جنبه‌ها، دچار تغییراتی شده‌اند. به علت همین تغییرات، شرکت‌ها وارد رقابت شدیدی در زمینه بهبود عملکردشان و افزایش رقابت پذیری و بقای خود شده‌اند. در نتیجه عملکرد و بهبود آن، جزء مسائل حیاتی موفقیت شرکت‌ها محسوب می‌شود. همچنین کسب بهترین عملکرد، یکی از مهمترین تصمیمات و دغدغه‌های شرکت‌ها و مدیران می‌باشد. برای این تصمیم‌گیری، اقدامات بسیاری باید انجام بگیرد. برای بهبود عملکرد شرکت و رقابت با سایر شرکت‌ها، باید به صورت همزمان روی ابعاد مختلفی مانند کیفیت، زمان و هزینه که تشکیل دهنده عناصر مثلث استراتژیک هستند، متمرکز شد. بکارگیری روش‌های نوین مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یکی از رویکردهایی است که می‌تواند به شرکت‌ها در بهبود عملکردشان کمک نماید. در مقاله حاضر، با مروری که بر ادبیات موضوعی عملکرد شرکت و سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت انجام گرفت، مشخص شد که این سیستم با کاهش هزینه‌ها، می‌تواند عملکرد شرکت را بهبود دهد.

**واژه‌های کلیدی:** مدیریت هزینه، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، عملکرد شرکت

## مقدمه

در محیط رقابتی کنونی که یکی از مشخصه های بارز آن کمیابی منابع است، مدیریت و ارزیابی عملکرد، نقشی حیاتی برای شرکت ایفا می کند (آمادو و همکاران، ۲۰۱۲). صاحب نظران و محققان معتقدند عملکرد، موضوعی اصلی در تمامی تجزیه و تحلیل های سازمانی است و مشکل است بتوان سازمانی را تصور کرد که مشمول ارزیابی و اندازه گیری عملکرد نباشد. شرکت ها جهت فراهم آوردن بازخورد به مدیران در ارتباط با نیل به اهداف استراتژیک به ارزیابی عملکرد متکی اند (کراونس و همکاران، ۲۰۱۰).

با پیشرفت تکنولوژی و افزایش سهم فناوری، محوریت نیروی کار مستقیم در تولید کالا و ارائه خدمات کاهش یافت است. به طوری که امروزه سهم عمده هزینه های تولید محصولات و ارائه خدمات را هزینه های غیرمستقیم و سربار تشکیل می دهد. در چنین شرایطی محاسبه بهای تمام شده با رویکرد هزینه ای و با روش های سنتی حسابداری که هزینه های سربار را با نرخ یکسان بر محصولات سرشکن می کند، قیمت تمام شده واقعی را به دست نمی دهد و حتی با ارائه اطلاعات نادرست موجب گمراهی مدیران و تصمیم گیرندگان می شود. لذا بکارگیری روش نوین مدیریت هزینه مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت که با تخصیص هر چه دقیق تر هزینه های سربار، اطلاعات مورد نیاز مدیران را برای تصمیم گیری و برنامه ریزی در جهت دستیابی به اهداف سازمانی فراهم می کند، ضروری به نظر می رسد (سلطانی، ۱۳۹۴).

در وضعیت رقابتی موجود، یکی از عوامل مهمی که موجب برتری شرکت نسبت به سایر رقبا می شود، کاهش بهای تمام شده ی محصولات و خدمات ارائه شده است. این مهم بدون کاهش هزینه ها در سازمان و استفاده ی بهینه از امکانات و منابع ممکن نبوده، اما به دلیل ضعف های موجود در سیستم های به کار گرفته شده، دسترسی به این اطلاعات ممکن نیست. جنبه ای از این نارسایی ناشی از ضعف و عدم کارایی سیستم های موجود به ویژه در حوزه ی حسابداری مدیریت است. آنچه امروزه اهمیت خاصی پیدا کرده، این است که سازمانها نیازمند آن هستند که روشی را به کار گیرند که علاوه بر عدم پیچیدگی، کم هزینه بوده و بیشترین اطلاعات از فرآیندها، فعالیت ها و خدمات را به مدیران ارائه دهد؛ از این رو، سیستم هزینه یابی بر مبنای هدف به کار گرفته می شود.

استقرار روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت موجب تعیین دقیقتر بهای تمام شده کالاها و خدمات می شود اما استقرار این روش هزینه یابی به دلیل پیچیدگی ها و تحمیل هزینه زیاد به سازمان ها در مرحله استقرار و سپس در مرحله نگهداری در عمل با چالش هایی مواجه است. از این رو، انجام انواع پژوهش های تحقیقاتی و مروری، می تواند کمک شایانی به این حوزه نماید.

- 
1. Performance
  2. Amado
  3. Cravens
  4. Activity Based Costing

## مبانی نظری

### هزینه یابی بر مبنای فعالیت

هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یک حلقه ارتباطی میان تولید، بازاریابی و طراحی محصول است که تغییرات محصول، عامل پیچیدگی غیرضروری را کاهش می دهد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یکی از سیستم های نوین هزینه یابی محصول است. این سیستم جانشین هزینه یابی سفارش کار یا روش مرحله ای نیست، بلکه می تواند همراه با آن ها به کار گرفته شود تا اطلاعات دقیق تری را در خصوص هزینه ها و نهایتاً تصمیم گیری های اقتصادی مدیریت فراهم سازد (زنگنه، ۱۳۹۱).

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک ابزار بسیار سودمند برای کنترل است که مزایایی را به مدیریت ارائه می دهد و مزیت ها اصلی آن عبارتند از (نبی پورافروزی و همکاران، ۱۳۹۴):

- دقت و اعتبار داده های هزینه یابی را برای تعیین هزینه تولیدات فراهم می آورد.
- رابطه علی و تاثیری را برای اعمال کنترل هزینه اثربخش، تسهیل می کند.
- اطلاعات هزینه ای ضروری را برای مدیریت به منظور تصمیم گیری در زمینه همه موضوعات مربوط به کسب و کار فراهم می کند.
- در تثبیت هزینه و قیمت فروش یک محصول بسیار سودمند می باشد.
- تخصیص مستقیم هزینه های سربار به محصول مشخص را تسهیل می کند.
- به حذف انواع ضایعات و ناکارآمدی ها کمک می کند.
- ... و ...

دسترسی کامل به مزایای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، بدون توجه به عوامل رفتاری امکان پذیر نمی باشد. مهم ترین سازه های رفتاری موثر در تدوین و اجرای موفق آمیز سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، عبارتند از (صفار و رازدار، ۱۳۹۳):

- فرهنگ بین المللی، جامعه و سازمان نسبت به هزینه یابی بر مبنای فعالیت
- فرهنگ مدیران
- شیوه های ارزیابی مدیران
- نحوه ایجاد کنترل در سازکان
- سازه های رفتاری موثر در تسهیم هزینه های شرکت
- سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت علاوه بر مزایا، دارای معایبی نیز است. این سیستم به جای تصمیمات کوتاه مدت بر تصمیمات بلندمدت متمرکز می شود، در حالی که شرکت ها ممکن است نیاز به برنامه ریزی های کوتاه مدت و تصمیمات فوری داشته باشند. علاوه بر این، سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت به شفاف سازی روابط میان فعالیت ها و رضایت مشتری هیچ کمکی نمی کند (الحنینی، ۲۰۱۸).

### مدل‌های پیاده‌سازی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

شناسایی هزینه‌های محصول در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حقیقت شروع کار می‌باشد و اطلاعات بدست آمده تنها فرصت‌های واقعی بهبود را مشخص می‌سازند. پس از تبیین مبانی نظری، ساختار و طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌بایست آن را پیاده‌سازی نمود (حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۱). برای پیاده‌سازی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت دو مدل اصلی وجود دارد: مدل ادغامی<sup>۱</sup> و مدل اختصاصی (تک کاره) (آذین فر، ۱۳۸۵)

### مدل ادغامی

در مدل‌های ادغامی که مدل‌های عمومی ABC هستند، در سطوح ویژه طراحی می‌شوند و برای انواع اهداف کاربردی از قبیل قیمت‌گذاری، برتری عملیاتی، بهبود عملیات تجاری و بودجه بندی قابل استفاده است. در این مدل‌ها به اهداف عمومی تر و بلندمدت تری اشاره می‌شود که می‌تواند سالانه یا بیشتر از یک سال باشد. این مدل نیازمند پشتیبان مدیران ارشد است و با روش‌هایی نظیر تفکیک وظایف، پایین آوردن ناسازگاری و تعارضات، ایجاد پیوستگی تیمی و مشارکت تیمی می‌توان به بهبود اجرای این مدل کمک کرد.

### مدل اختصاصی

این مدل برای کاربردهای خاص ABC ارائه می‌شود و زمان کمتری برای اجرای آن نیاز است، در اجرای این مدل نیاز به کارمندان کمتری است و تصمیم‌گیری در سطوح مدیریت میانی و پایینی صورت می‌گیرد. در اجرای این مدل مفاهیم راهبردی کمتری به چشم می‌خورد و نیازی به پشتیبانی مدیریت رده بالای سازمان جهت پاداش یا تصدیق فعالیت‌ها نیست.

### عملکرد شرکت

عملکرد یکی از مفاهیم بنیادین در مدیریت و حیاتی‌ترین مسئله در هر سازمانی به شمار می‌رود؛ چرا که بسیاری از وظایف مدیریت بر اساس آن شکل می‌گیرد؛ به عبارتی، موفقیت سازمان‌ها را می‌توان در آینه عملکردشان مشاهده کرد (ابزری و همکاران، ۱۳۸۸). فرهنگ انگلیسی آکسفورد عملکرد را به عنوان "اجرا، به کار بستن، انجام دادن هر کار منظم یا تعهد شده" تعریف می‌کند. این تعریف علاوه بر اینکه با ساده‌ها و برون‌دادها مرتبط است، نشان می‌دهد که عملکرد با کار و نتایج آن ارتباط تنگاتنگ دارد. بنابراین عملکرد را می‌توان به عنوان "رفتار" تلقی کرد (شفیعی و همکاران، ۱۳۹۷).

1. Embedded Model
2. Ad Hoc Model

عملکرد دارای دو جنبه وظیفه ای و عملیاتی است (لو، ۲۰۱۷). عملکرد وظیفه ای و عملیاتی به بهبود پاسخگویی به رقبا در یک محیط پویا به لحاظ اعطاف پذیری در فرایند و هزینه و کیفیت محصول و توزیع اشاره دارد؛ در حالی که عملکرد کسب و کار به عملکرد مالی سازمان به لحاظ سودآوری و بازگشت سرمایه گذاری بر می گردد (نوس، ۲۰۱۴).

عملکرد شرکت در حالت کلی به دو دسته مالی و غیر مالی تقسیم می شود. عملکرد مالی شامل یک معیار کلی سلامت سازمان، در طی یک دوره معین از زمان می باشد که امکان مقایسه سازمان های مشابه با یکدیگر را فراهم می کند. عملکرد غیر مالی نیز ابعاد غیر مالی می باشند که برای اندازه گیری میزان موفقیت سازمان در تحقق اهداف استراتژیک و تامین نیازها و انتظارات ذینفعان کلیدی استفاده می شود (جهانخانی و سجادی، ۱۳۸۴).

معیارهای اندازه گیری عملکرد را با توجه به مفاهیم حسابداری و مفاهیم اقتصادی می توان به دو دسته ی معیارهای حسابداری و معیارهای اقتصادی تقسیم کرد. در معیارهای حسابداری، عملکرد شرکت با توجه به داده های حسابداری ارزیابی می شود در حالی که در معیارهای اقتصادی، عملکرد شرکت با توجه به قدرت کسب سود دارایی های موجود و سرمایه گذاری بالقوه و با عنایت به نرخ بازده و نرخ هزینه سرمایه ارزیابی می شود (صفایی قادیکلایی و خلیلی، ۱۳۹۴). معیارهای حسابداری ارزیابی عملکرد شرکت عبارتند از (کاشانی پور و رسائیان، ۱۳۸۸):

سود، رشد سود، سود تقسیمی، جریان های نقدی، سود هر سهم و نسبت های مالی (شامل  $ROI$ ،  $ROA$ ،  $ROS$ ،  $P/E$ ، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام و نسبت  $Q$  توبین)

معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت ها عبارتند از (کاشانی پور و رسائیان، ۱۳۸۸):

ارزش افزوده ی اقتصادی ( $EVA$ )، ارزش افزوده ی بازار ( $MVA$ ) و ارزش افزوده ی اقتصادی تعدیل شده ( $REVA$ ).

### هزینه یابی بر مبنای فعالیت و عملکرد شرکت

نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت ادعا می کند که محصولات و خدمات تولید شده مستقیماً مصرف کننده منابع نبوده بلکه مصرف کننده فعالیت ها هستند و فعالیت ها واسطه بین منابع و اهداف هزینه هستند. این نظام روابط علی بین ایجاد هزینه ها و فعالیت های لازم برای عرضه خدمات را مشخص می کند. در این روش خدمات فعالیت ها را و سپس فعالیت ها بر مبنای میزان استفاده هر یک از خدمات ارائه شده که سیستم حسابداری منعکس می نماید با بهای تمام شده واقعی که توسط سیستم مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت محاسبه می گردد، انحراف دارد. نهادینه سازی محاسبه قیمت تمام شده فعالیت ها به عنوان پایه و اساس

1. Lou
2. Venus

اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی می باشد و نظام بودجه ریزی عملیاتی باعث بهبود عملکرد سازمان‌ها است (سلطانی، ۱۳۹۴).

تاثیر هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر روی عملکرد توسط بسیاری از محققین به خصوص در کشورهای مانند آمریکا و انگلستان مورد بررسی قرار گرفته است. براساس طرفداران این روش، هزینه یابی بر مبنای فعالیت می تواند ناکارآمدی تخصیص هزینه را کاهش دهد و عملکرد را بهبود ببخشد (الهاما و ژانگ، ۲۰۱۳). به کارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های صنعتی با تمرکز بر فعالیت‌هایی که ارزش افزوده دارد و کنار گذاشتن فعالیت‌هایی که ارزش افزوده ندارد، باعث کاهش هزینه‌ها می‌شود. این سیستم با کاهش زمان و تلاش انجام هر فعالیت، باعث افزایش سودآوری هم می‌شود. کسب این مزایا منجر به دستیابی به مزیت رقابتی نیز می‌شود. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت باعث بهبود عملکرد پرسنل، کارایی تولید و تصمیم گیری مرتبط با قیمت گذاری می‌شود که به تبع آن منجر به حداکثر رساندن سودآوری و بهبود عملکرد شرکت خواهد شد (الحینی، ۲۰۱۸).

با توجه به نتایجی که از تحقیقات گوناگون و تاثیر پذیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت به دست آمد، بسیاری از محققین معتقدند که به کار گیری این روش باید با احتیاط زیاد صورت گیرد زیرا طبق نظرسنجی های انجام شده، شرکت‌هایی که سال‌ها پیش سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را پیاده سازی نمودند، آن را رها کردند. (الهاما و ژانگ، ۲۰۱۳).

### نتیجه گیری

عملکرد، موضوعی اصلی در تمامی تجزیه و تحلیل‌های سازمانی است و مشکل است بتوان سازمانی را تصور کرد که شامل ارزیابی، اندازه گیری و بهبود عملکرد نباشد. شرکت‌هایی که ارتباط تنگاتنگی با مشتریان داشته و خواستار کسب سودی بیشتر می‌باشند، به این نتیجه رسیده اند که کاهش هزینه های تولید و ارائه خدمت، رابطه ای مستقیم با سودآوری دارد. یکی از راه‌های کاهش هزینه‌های فوق، استفاده از حسابداری مدرن به جای سیستم حسابداری سنتی می‌باشد. همچنین رقابت بسیاری شدیدی که بسیاری از موسسات تولیدی و خدماتی در سطح جهانی با آن روبرو هستند، آن‌ها را مجبور کرده تا محصولات و خدمات خود را با کیفیت عالی و کمترین بهای تمام شده وارد بازار نمایند. حسابداری بهای تمام شده نقش بسزایی در عملکرد سازمان‌ها و شرکت‌ها در بازارهای رقابتی دارد. هزینه‌های سربار در سازمان‌های خدماتی حجم نسبتاً بالایی از هزینه‌ها را تشکیل می‌دهند و تخصیص دادن صحیح این هزینه‌ها به خدمات ارائه شده توسط این سازمان‌ها بسیار حائز اهمیت می‌باشد. تخصیص هزینه‌های سربار به روش‌های سنتی به ویژه در مواردی که حجم هزینه های سربار بالا باشد می‌تواند باعث گمراهی مدیران و تصمیم گیران گردد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت از جمله روش‌های نسبتاً جدید و یکی از ابزارهای مهم در کاهش

تأثیر به کارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) بر عملکرد شرکت / ۵۳

---

هزینه‌ها و افزایش قدرت رقابت به حساب می‌آید. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت پدیده جدیدی است که تفکر هزینه یابی سنتی حسابداری مدیریت را به شدت دگرگون ساخته است و توجه واحدهای اقتصادی بسیاری را به خود جلب نموده است.

## فهرست منابع و مآخذ

- ابزری، مهدی؛ رنجریان، بهرام؛ فتحی، سعید؛ قربانی، حسن (۱۳۸۸). تأثیر بازاریابی داخلی بر بازاریابی و عملکرد سازمانی در صنعت، چشم انداز مدیریت، ۸(۳۱)، ۲۵-۴۲.
- آذین فر، کاوه (۱۳۸۵). هزینه یابی بر مبنای فعالیت، دانش و پژوهش حسابداری، ۲(۵)، ۳۲-۴۰.
- جهانخانی، علی؛ سجادی، اصغر (۱۳۸۴). کاربرد مفهوم ارزش افزوده اقتصادی در تصمیمات مالی، فصلنامه علمی و پژوهشی پژوهش های مالی، ۲(۶و۵)، ۶۹-۴۹.
- حسن زاده، علی؛ زارع زاده مهریزی، بهزاد؛ صریحی اسفستانی، رسول (۱۳۹۱). امکان سنجی پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات مالی: شرکت تعاونی اعتبار گروه صنعتی ایران خودرو. مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی)، ۱۲(۴ و ۵)، ۱۴۴-۱۲۵.
- زنگنه، محمدفاروق (۱۳۹۱). مقایسه هزینه یابی بر مبنای فعالیت با هزینه یابی سنتی، توسعه مدیریت و منابع انسانی و پشتیبانی، ۷(۲۴)، ۷-۳۶.
- سلطانی، کامران (۱۳۹۴). بررسی چارچوب مدیریت هزینه براساس رویکرد هزینه مبتنی بر فعالیت، اولین کنفرانس بین المللی برنامه ریزی و توسعه شهری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، اداره کل برنامه و بودجه.
- شفیقی، فاطمه؛ کلانتری، مهدی؛ ذوالفقاری زعفرانی، رشید (۱۳۹۷). تأثیر اخلاق حرفه ای بر عملکرد شغلی با توجه به نقش میانجی دین داری در کار (مورد مطالعه: معلمان آموزش و پرورش استان همدان). نشریه پژوهش در نظام های آموزشی، ۱۲(ویژه نامه)، ۹۸۵-۱۰۰۸.
- صفار، فهیمه؛ رازدار، محمدرضا (۱۳۹۳). هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت، اولین همایش ملی الکترونیکی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری، بصورت الکترونیکی.
- صفایی قادیکلانی، عبدالحمید؛ خلیلی، صابر (۱۳۹۴). ارزیابی عملکرد مالی شرکت های فعال در بورس اوراق بهادار تهران با بکارگیری فنون تصمیم گیری چند معیاره، پژوهشنامه مدیریت اجرایی، ۷(۱۴)، ۷۲-۵۳.
- کاشانی پور، محمد؛ رسائیان، امیر (۱۳۸۸). رابطه  $Q$  توبین و معیارهای ارزیابی عملکرد شرکت ها در ایران، فصلنامه حسابداری مالی، ۱(۳)، ۱۴۶-۱۳۱.
- نبی پورافزاری، مهدی؛ محمودی عالمی، عزیزاله؛ عباس زاده امیردهی، سعید (۱۳۹۴). مروری بر تئوری هزینه یابی بر مبنای فعالیت، دومین کنفرانس بین المللی پژوهش های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، موسسه مدیران ایده پردازان پایتخت ایلیا، انجمن اقتصاد انرژی، کوالالامپور.

\_\_\_ Al Hanini, E. A. (2018). The Impact of Adopting Activity Based Costing (Abc) on Decreasing Cost and Maximizing Profitability in Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(5), 1-8.

- \_\_\_ Amado, C. A. , Santos, S. P. , & Marques, P. M. (2012). Integrating the Data Envelopment Analysis and the Balanced Scorecard approaches for enhanced performance assessment. *Omega*, 40(3), 390-403.
- \_\_\_ Cravens, K. S. , Oliver, E. G. , & Stewart, J. S. (2010). Can a positive approach to performance evaluation help accomplish your goals?. *Business Horizons*, 53(3), 269-279.
- \_\_\_ Elhamma, A. , & Zhang, Y. I. (2013). The relationship between activity based costing, business strategy and performance in Moroccan enterprises. *Accounting and Management Information Systems*, 12(1), 22-38.
- \_\_\_ Lou, T. T. (2017), Ambidextrous leadership, entrepreneurial orientation, and operational performance Organizational social capital as a moderator, *Leadership & Organization Development Journal*, 38(2), 229 –253.
- \_\_\_ Venus, K. (2014), Supply chain management –part of strategic management, *Journal of Business and Economics*, 5(7),1052-1067.

