

فصلنامه رویکردهای پژوهشی نو در علوم مدیریت

Journal of New Research Approaches in Management Science  
سال دوم. شماره ۱۵. پاییز ۱۳۹۸، صص ۴۷-۵۵

ISSN: (2588-5561)

شماره شاپا (۲۵۸۸-۵۵۶۱)

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

سعید شهریاری<sup>\*</sup>. روح الله کددخدا<sup>۱</sup>. فرید ابرودی<sup>۲</sup>. مریم بلابادی<sup>۳</sup>

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

نویسنده مسئول<sup>\*</sup> shahriyari@kar.ac.ir

۴.۰۳.۲. 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 موقوفت شرکت‌ها محسوب می‌شود. همچنین کسب بهترین عملکرد، یکی از مهمترین تضمیمات 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، متوجه 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 عملکردها نقشی حیاتی برای شرکت ایفا می کند (آمادو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۲). صاحبنظران و محققان معتقدند عملکردها 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<sup>۲</sup> 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 عمدۀ 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 گمراهمی مدیران و تصمیم گیرندگان می شود. لذا بکار گیری روش نوین مدیریت هزینه مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت<sup>۳</sup> 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 محصولات و خدمات ارائه شده است. این مهم بدون کاهش هزینه ها در سازمان و استفاده ای 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 نارسانی ناشی از ضعف و عدم کارایی سیستمهای موجود به ویژه در حوزه حسابداری مدیریت است. آتجه 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 تحمل 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 می‌دهد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یکی از سیستم‌های نوین هزینه یابی محصول است. این سیستم جاشین هزینه یابی سفارش کار یا روش مرحله‌ای نیست، بلکه می‌تواند همراه با آن‌ها به کار گرفته شود تا اطلاعات دقیق‌تری را درخصوص هزینه‌ها و نهایتاً تصمیم‌گیری‌های 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 می‌دهد و مزیت‌ها اصلی آن عبارتند از (نبی پورافروزی و همکاران، ۱۳۹۴):

— دقت و اعتبار داده‌های هزینه یابی را برای تعیین هزینه تولیدات فراهم می‌آورد.

— رابطه‌علی و تاثیری را برای اعمال کنترل هزینه اثربخش، تسهیل می‌کند.

— اطلاعات هزینه‌ای ضروری را برای مدیریت به منظور تصمیم‌گیری در زمینه همه موضوعات مربوط به کسب و کار فراهم می‌کند.

— در ثبت هزینه و قیمت فروش یک محصول بسیار سودمند می‌باشد.

— تخصیص مستقیم هزینه‌های سرشار به محصول مشخص را تسهیل می‌کند.

— به حذف انواع ضایعات و ناکارآمدی‌ها کمک می‌کند.

— و ...

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

— فرهنگ بین‌المللی، جامعه و سازمان نسبت به هزینه یابی بر مبنای فعالیت

— فرهنگ مدیران

— شیوه‌های ارزیابی مدیران

— نحوه ایجاد کنترل در سازمان

— سازه‌های رفتاری موثر در تسهیم هزینه‌های 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 می‌شود، در حالی که شرکت‌ها ممکن است نیاز به برنامه‌ریزی‌های کوتاه مدت و تصمیمات فوری داشته باشند. علاوه بر این، سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت به شفاف‌سازی روابط میان فعالیت‌ها و رضایت مشتری هیچ کمکی نمی‌کند (الحنینی، ۲۰۱۸).

### مدل‌های پیاده سازی 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 می‌باشد آن را پیاده سازی نمود (حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۱). برای پیاده سازی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت دو مدل اصلی وجود دارد: مدل ادغامی<sup>۱</sup> و مدل اختصاصی (تک کاره)<sup>۲</sup> (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 و ظایف، 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 فعالیت نیست.

### عملکرد شرکت

عملکرد یکی از مفاهیم بنیادین در مدیریت و حیاتی ترین مسئله در هر سازمانی به شمار می‌رود؛ چرا که بسیاری از وظایف مدیریت بر اساس آن شکل می‌گیرد؛ به عبارتی، موقوفیت 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 ستاده‌ها 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 (شفیقی و همکاران، ۱۳۹۷).

- 
- 1. Embedded Model
  - 2. Ad Hoc Model

عملکرد دارای دو جنبه وظیفه ای و عملیاتی است (لو<sup>۱</sup>). 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 می‌گردد (نووس<sup>۲</sup>، ۱۴۰۳).

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

معیارهای اندازه گیری عملکرد را با توجه به مفاهیم حسابداری و مفاهیم اقتصادی می‌توان به دو دسته‌ی معیارهای حسابداری و معیارهای اقتصادی تقسیم کرد. در معیارهای حسابداری، عملکرد شرکت با توجه به داده‌های حسابداری ارزیابی می‌شود در حالی که در معیارهای اقتصادی، عملکرد شرکت با توجه به قدرت کسب سود دارایی‌های موجود و سرمایه گذاری بالقوه و با عنایت به نرخ بازده و نرخ هزینه سرمایه ارزیابی می‌شود (صفایی قادیکلایی و خلیلی، ۱۳۹۴). معیارهای حسابداری ارزیابی عملکرد شرکت عبارتند از (کاشانی پور و رسائیان، ۱۳۸۸):

**ROI, ROA, P/E, ROS**، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام و نسبت **Q** (تبیین)

معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت‌ها عبارتند از (کاشانی پور و رسائیان، ۱۳۸۸): ارزش افزوده‌ی اقتصادی (**EVA**)، ارزش افزوده‌ی بازار (**MVA**) و ارزش افزوده‌ی اقتصادی تعديل شده (**REVA**).

### هزینه یابی بر مبنای فعالیت و عملکرد شرکت

نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت ادعا می‌کند که محصولات و خدمات تولید شده مستقیماً مصرف کننده منابع نبوده بلکه مصرف کننده فعالیت‌ها هستند و فعالیت‌ها واسطه بین منابع و اهداف هزینه هستند. این نظام روابط علی بین ایجاد هزینه‌ها و فعالیت‌های لازم برای عرضه خدمات را مشخص می‌کند. در این روش خدمات فعالیت‌ها را و سپس فعالیت‌ها بر مبنای میزان استفاده هر یک از خدمات ارائه شده که سیستم حسابداری منعکس می‌نماید با بهای تمام شده واقعی که توسط سیستم مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت محاسبه می‌گردد، انحراف دارد. نهادینه سازی محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها 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).

تأثیر 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 بخشد (الهاما و ژانگ، ۲۰۱۳). به کارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت های صنعتی با تمرکز بر فعالیت هایی که ارزش افزوده دارد و کنار گذاشتن فعالیت هایی که ارزش افزوده ندارد، باعث کاهش هزینه ها می شود. این سیستم با کاهش زمان و تلاش انجام هر فعالیت، باعث افزایش سودآوری هم می شود. کسب این مزایا منجر به دستیابی به مزیت رقابتی نیز می شود. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت باعث بهبود عملکرد پرسنل، کارایی تولید و تصمیم گیری مرتبط با قیمت گذاری می شود که به تبع آن منجر به حداکثر رساندن سودآوری و بهبود عملکرد شرکت خواهد شد (الخینی، ۲۰۱۸).

با توجه به نتایجی که از تحقیقات گوناگون و تأثیر پذیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت به دست آمد، بسیاری از محققین معتقدند که به کارگیری این روش باید با احتیاط زیاد صورت گیرد زیرا طبق نظرسنجی های انجام شده، شرکت هایی که سال ها 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 تحلیل های سازمانی است و مشکل است بتوان سازمانی را تصور کرد که شامل ارزیابی، اندازه گیری و بهبود عملکرد نباشد. شرکت هایی که ارتباط تنگاتنگی با مشتریان داشته و خواستار کسب سودی بیشتر می باشند، به این نتیجه رسیده اند که کاهش هزینه های تولید و ارائه خدمت، رابطه ای مستقیم با سودآوری دارد. یکی از راه های کاهش هزینه های فوق، استفاده از حسابداری مدرن به جای سیستم حسابداری سنتی می باشد. همچنین رقابت بسیاری شدیدی که بسیاری از موسسات تولیدی و خدماتی در سطح جهانی با آن روپرتو هستند، آن ها 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 سازمان ها و شرکت ها در بازارهای رقابتی دارد. هزینه های سربار در سازمان های خدماتی حجم نسبتا بالایی از هزینه ها را تشکیل می دهند و تخصیص دادن صحیح این هزینه ها به خدمات ارائه شده توسط این سازمان ها بسیار حائز اهمیت می باشد. تخصیص هزینه های سربار به روش های سنتی به ویژه در مواردی که حجم هزینه های سربار بالا باشد می تواند باعث گمراهی مدیران و تصمیم گیران گردد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت از جمله روش های نسبتاً جدید و یکی از ابزارهای مهم در کاهش

### تاثیر په کارگیری سیستم هزینه یا په مبنای فعالیت (ABC) په 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 مأخذ

- ابزری، مهدی؛ رنجبریان، بهرام؛ فتحی، سعید؛ قربانی، حسن (۱۳۸۸). تأثیر بازاریابی داخلی بر بازارگرایی و عملکرد سازمانی در صنعت، *چشم انداز مدیریت*، ۳(۱)، ۲۵-۴۲.
- آذین فر، کاوه (۱۳۸۵). هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، داش و پژوهش حسابداری، ۲(۵)، ۳۲-۴۰.
- جهانخانی، علی؛ سجادی، اصغر (۱۳۸۴). کاربرد مفهوم ارزش افزوده اقتصادی در تصمیمات مالی، *فصلنامه علمی و پژوهشی پژوهش‌های مالی*، ۶(۵)، ۶۹-۴۹.
- حسن‌زاده، علی؛ زارع‌زاده مهریزی، بهزاد؛ صریحی اسفستانی، رسول (۱۳۹۱). امکان‌سنجی پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات مالی: شرکت تعاونی اعتبارگروه صنعتی ایران خودرو. *مجله اقتصادی* (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی)، ۱۲(۴)، ۱۴۴-۱۲۵.
- زنگنه، محمدراروق (۱۳۹۱). مقایسه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با هزینه‌یابی ستی، 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 برنامه‌ریزی و توسعه شهری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، اداره کل برنامه و بودجه.
- شفیقی، فاطمه؛ کلاتری، مهدی؛ ذوالفقاری زغفرانی، رشید (۱۳۹۷). تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی با توجه به نقش میانجی دین‌داری در کار (مورد مطالعه: معلمان آموزش و پرورش استان همدان). *نشریه پژوهش در نظام‌های آموزشی*، ۱۲(ویژه‌نامه)، ۱۰۰-۹۸۵.
- صفار، فهیمه؛ رازدار، محمدرضا (۱۳۹۳). هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت، اولین همایش ملی الکترونیکی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری، بصورت الکترونیکی.
- صفائی قادیکلائی، عبدالحمید؛ خلیلی، صابر (۱۳۹۴). ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران با بکارگیری فنون تصمیم‌گیری چند معیاره، *پژوهشنامه مدیریت اجرایی*، ۱۴(۷)، ۷۲-۵۳.
- کاشانی پور، محمد؛ رسائیان، امیر (۱۳۸۸). رابطه **Q** توابع و معیارهای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها در ایران، *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱(۳)، ۱۴۶-۱۳۱.
- نبی پورافراری، مهدی؛ محمودی عالمی، عزیزاله؛ عباس زاده امیردهی، سعید (۱۳۹۴). مروری بر تئوری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، دومین کنفرانس بین المللی پژوهش‌های 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.

