

نارسایی سیستم هزینه‌یابی سنتی در شرکت‌های تولیدی

سعید شهریاری^{۱*}

محب احدپور^۲

محمدحسین احمدپور شمس آباد^۳

محمد خشنودان^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۹/۰۲ تاریخ چاپ: ۱۳۹۸/۰۹/۱۴

چکیده

پیشرفت سریع تکنولوژی اطلاعات و رقابت جهانی منجر به عقب‌ماندگی سیستم‌های حسابداری مدیریت سنتی در تهیه اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری مدیریت، در مقایسه با سایر پیشرفت‌های تکنولوژیکی شده است. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ابزاری است جهت کمک به مدیریت سازمان‌ها تا تصویر درستی از بهای تمام‌شده کالاها و خدمات مختلف خود داشته باشند و چارچوبی است که بدان وسیله تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و ارزیابی عملکرد سازمانی بهبود می‌یابد. مدیران با به کارگیری حسابداری مدیریت بر مبنای فعالیت، بهتر قادر خواهند بود فعالیت‌های سودآور را از فعالیت‌های با سودآوری کمتر و یا حتی زیان‌ده تشخیص دهند؛ به عبارت دیگر، سیستم مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ابزاری را در اختیار مدیران قرار می‌دهد که آن‌ها را در امر تخصیص منابع به فعالیت‌هایی که سودآورند یاری نموده و برای حذف فعالیت‌هایی که زیان‌ده می‌باشند راهنمایی‌های لازم را به عمل می‌آورد. بر همین اساس هدف این پژوهش ارائه محدودیت‌های سیستم هزینه‌یابی سنتی بود که در ادامه بررسی مقایسه‌ای بین دو سیستم هزینه‌یابی سنتی و فعالیت‌گرا انجام شد.

واژگان کلیدی

سیستم هزینه‌یابی سنتی، سیستم هزینه‌یابی فعالیت‌گرا، شرکت‌های تولیدی

^۱ عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی کار، گروه مهندسی صنایع، ایران (shahriyari@kar.ac.ir)

^{۲،۳،۴} دانشجوی رشته حسابداری صنعتی، دانشگاه جامع علمی کاربردی واحد طالقان

۱. مقدمه

هدف اولیه اطلاعات حسابداری کمک به کاربران در تصمیم‌گیری است. حسابداری مدیریت شاخه‌ای از حسابداری است که اطلاعاتی را برای مدیران فراهم می‌کند و یک بخش اساسی از فرآیند استراتژیک در یک سازمان را شکل می‌دهد و شامل فرآیند شناسایی، سنجش، جمع‌آوری، تحلیل، تدارک، تفسیر و تسهیم اطلاعات است که به مدیران در انجام اهداف سازمانی کمک می‌کند (هورنگرن و همکاران^۱، ۲۰۰۷).

مؤسسه حسابداری مدیریت^۲، مفهوم حسابداری مدیریت را بدین گونه تعریف می‌کند: «مجموعه مراحل شناسایی، ارزیابی، محاسبه، تفسیر اطلاعات مالی که توسط مدیریت برای برنامه‌ریزی، ارزیابی، کنترل درون سازمان‌ها، تضمین و توانمندسازی استفاده می‌شود (آندری و همکاران^۳، ۲۰۱۸). بلکاوی^۴ (۲۰۰۲) نیز در کتاب خود با عنوان حسابداری مدیریت رفتاری^۵، سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری^۶ را به عنوان مجموعه منابع انسانی و سرمایه در سازمانی معرفی می‌کند که وظیفه تولید و انتشار اطلاعاتی را که برای تصمیم‌گیری داخلی مناسب است، تعریف می‌کند (ناپیتوپولو و سیتانگکیر^۷، ۲۰۱۶).

بایستی خاطرنشان ساخت امروزه سازمان‌ها با عدم اطمینان در محیط کسب و کار مواجه هستند و شرایط رقابت بازار نیز رو به افزایش است. در نتیجه منابع سازمانی و فرآیندها بایستی سازمان‌دهی شوند و مورد پایش قرار گیرند تا به اهداف سازمانی دست یابند. برای این منظور استفاده از تکنیک‌های هزینه‌یابی سیستم‌های حسابداری مدیریت نقش حیاتی را ایفا می‌کنند زیرا اطلاعاتی برای فرآیند تصمیم‌گیری فراهم می‌آورند (شجاعی و همکاران، ۱۳۹۶).

تحلیل هزینه به استفاده بهتر از منابع محدود کمک می‌کند. مدیران باید از روش تحلیل هزینه و اثربخشی آن به عنوان ابزاری برای رسیدن به شناخت بهتر استفاده کنند و گردش منابع را در اختیار خود بگیرند. در این راستا، هزینه‌یابی و تحلیل آن می‌تواند مدیران را در تعیین این نکته کمک کند که واحدها و مؤسسات تحت نظر آن‌ها چگونه و به چه میزان نیازهای عمومی را برآورده می‌کنند. درواقع، هزینه‌یابی به عنوان روشی برای تسهیم هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، می‌تواند به مدیران و سیاستگذاران کمک کند که دریابند هزینه‌ها از مجموع درآمدها و یارانه‌های قابل حصول بیشتر است یا کمتر (عالمشاه، ۱۳۹۶). تحلیل هزینه، همچنین، موجب تهیه اطلاعاتی درباره کارکرد عملیاتی برحسب قانون هزینه می‌شود. با مقایسه این اطلاعات با کارکرد موردانتظار می‌توان نقاط مشکل‌داری که نیاز به توجه و مداخله دارد را شناسایی و تدابیری برای رفع این مشکلات اندیشید (مبارکی و همکاران، ۱۳۹۱). برای تحقق موارد مزبور نظام هزینه‌یابی سه هدف راهبردی دارد که از جمله می‌توان به شناسایی دقیق هزینه‌ها، شناسایی فعالیت‌های کارا و مؤثر و شناسایی و تعیین میزان نیاز به منابع در آینده، به منظور دستیابی به کارایی بیشتر، اشاره کرد (عرب و همکاران، ۱۳۹۱).

نظام هزینه‌یابی سنتی^۸ دیرزمانی است که توان و قابلیت پاسخ‌گویی به نیازهای مدیریت نوین و کمک به حل مسائل را در محیط‌های سازمانی از دست داده‌است. آثار ناشی از تغییرات تکنولوژیکی، جهانی شدن تجارت، تشدید رقابت و

1. Horngren et al.

2. Institute of Management Accounting (IMA)

3. Andrei et al.

4. Belkaoui

5. Behavioral Management Accounting

6. Management Accounting Information System

7. Napitupulu & Situngkir

8. Traditional Costing (TC)

تغییرات سریع در انتظارات و خواسته‌های مشتریان و تغییرات ساختاری که در نگرش مدیریت و الگوهای سازمانی پدید آمده، مجموعاً موجب شده‌است که دست اندرکاران و صاحب‌نظران دانش و حرفه حسابداری مدیریت در بخش‌های مختلف آکادمیک و حرفه‌ای با درهم آمیختن جنبه‌های نظری و کاربردی مفاهیم حسابداری مدیریت به ابداع روش‌ها و تکنیک‌هایی برای پاسخ‌گویی به نیازهای جدید سازمان‌ها و مدیران پردازند و به حل مسائل سازمانی کمک نمایند و از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۱ به منظور پاسخ‌گویی به نیازهای جدید سازمان‌ها و مدیران استفاده کند. لذا در این مقاله ضمن آشنایی با مفاهیم هزینه‌یابی سنتی و نوین و مقایسه این دو با یکدیگر محدودیت‌های هزینه‌یابی سنتی در شرکت‌های تولیدی بیان می‌گردد.

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

۲-۱. نظام هزینه‌یابی سنتی

هزینه‌یابی بهای تمام شده به فرآیندی گفته می‌شود که طی آن با در نظر گرفتن مواد مستقیم مصرفی، دستمزد مستقیم و سهم مناسبی از هزینه‌های سربار، بهای تمام شده هر واحد محصول تولیدی یا خدمات ارائه شده محاسبه و تعیین می‌گردد (هورن گرن^۲، ۲۰۰۹). هزینه‌یابی و تجزیه و تحلیل هزینه‌ها، ابزاری مدیریتی است که می‌تواند مدیران را در دستیابی به داده‌های بایسته برای تصمیم‌گیری‌های آگاهانه‌تر در رابطه با سرمایه‌گذاری برای اقدامات و زیرساخت‌ها یاری دهد (میرهاشم، ۱۳۹۶).

منظور از هزینه‌یابی، فرایند جمع‌آوری، طبقه‌بندی و تخصیص هزینه‌های مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه‌ها به خدمات یا محصول است. انتخاب یک سیستم هزینه‌یابی به ماهیت صنعت، استراتژی و نوع فعالیت شرکت، تولیدی یا خدماتی بودن شرکت، نیاز اطلاعاتی مدیریت، میزان هزینه-منفعت ناشی از کسب، پیاده‌سازی از کسب، پیاده‌سازی و اجرای سیستم و انجام تعدیلات لازم در آن سیستم دارد (دیانتی و نیکبخت، ۱۳۹۵). هدف اولیه از به کارگیری هر سیستم هزینه‌یابی، دستیابی به هزینه محصولات و خدماتی است که تولید و ارائه می‌شود. سیستم هزینه‌یابی باید در عمل اقتصادی و مقرون به صرفه باشد و بتواند به تخصیص مبلغ هزینه‌ها به هریک از محصولات و خدمات به گونه‌ای منجر شود که هزینه منابع لازم برای ساخت آن محصول یا ارائه خدمات را به نحوی معقول انعکاس دهد. سیستم هزینه‌یابی در هر شرکت باید به گونه‌ای طراحی شود که بتواند نیازهای ناشی از شکل مشخص سیستم تولید یا ارائه خدمت آن سازمان را تأمین نماید (عالی ور، ۱۳۹۴).

۲-۲. محدودیت‌های مدل‌های هزینه‌یابی سنتی

در اواخر دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰ تعدادی از صاحب‌نظران حسابداری و مدیریت از استفاده و به کارگیری سیستم‌های حسابداری سنتی انتقاد کردند. مشکل و انتقاد اصلی صاحب‌نظران این بود که هزینه‌هایی که توسط سیستم هزینه‌یابی سنتی ارائه می‌شود، اطلاعات دقیقی را در مورد بهای تمام شده خدمات و محصولات در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار نمی‌دهد و حتی با ارائه اطلاعات غلط باعث گمراهی مدیران در تصمیم‌گیری‌ها می‌شود. برای بررسی و چگونگی

1. Activity-Based Costing (ABC)

2. Horngren

عملکرد سیستم هزینه‌یابی سنتی، داویلا و همکاران^۱ (۲۰۰۹) تحقیقی را در بین مدیران مالی چندین سازمان بزرگ در آمریکا انجام داد. نتیجه این مطالعه نشان داد که سیستم‌های سنتی قادر به فراهم کردن اطلاعات مناسب برای تصمیم‌گیری مدیران نمی‌باشند. طبق نتایج حاصل از این تحقیق، ۵۱ درصد از مدیران سازمان‌های تحت بررسی معتقد بودند سیستم‌های سنتی اطلاعات کافی را برای هزینه‌یابی و قیمت‌گذاری محصولات فراهم نمی‌کند. ۴۵ درصد آن‌ها عنوان کردند اطلاعات فراهم شده توسط این سیستم‌ها، اطلاعات دقیق و واقعی نیست و در تصمیم‌گیری‌ها مناسب نیستند. ۳۴ درصد ذکر کرده بودند که سیستم‌های سنتی به دلیل عدم سنجش عملکرد کارکنان، باعث ایجاد ناخشنودی در بین آن‌ها شده است. ۲۷ درصد از مدیران معتقد بودند که اطلاعات تهیه شده برای تجزیه و تحلیل رقابت کافی و مناسب نمی‌باشد و ۱۱ درصد نیز معتقد بودند که این سیستم‌ها با استراتژی سازمان‌ها تطابق ندارد (داویلا و همکاران، ۲۰۰۹). بدفورد^۲ (۲۰۱۵) نیز در پژوهش خود با موضوع تأثیر سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد شرکت، که در میان ۴۰۰ مدیر ارشد شرکت‌های استرالیا انجام داد، نشان داد که سیستم‌های کنترل مدیریت به عنوان یک متمم بر عملکرد شرکت تأثیرگذار است.

نمازی و همکاران، معایب سیستم‌های سنتی را به صورت زیر بیان می‌کند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶):

- افزایش هزینه سربار در مقایسه با سایر هزینه‌های تولید به خصوص دستمزد مستقیم.
- فاقد اهمیت بودن نحوه تخصیص سربار، با وجود بالا بودن هزینه سربار در بهای تمام‌شده محصولات.
- عدم امکان تشخیص مناسب روابط بین منابع مصرف‌شده و محصولات تولیدی به دلیل استفاده از فقط یک مبنای تخصیص سربار.
- ضعف در ارائه اطلاعات مربوط برای ارزیابی عملکرد مدیران.
- عدم ارائه اطلاعات صحیح و واقعی در مورد بهای تمام‌شده و سودآوری شرکت.
- ناتوانی برای فراهم کردن اطلاعات غیرمالی.
- ضعف پاسخ‌گویی در خصوص سیستم‌های تولیدی پیچیده و غیرمعمول.

ازجمله دیگر ضعف‌های روش‌های سنتی حسابداری بهای تمام‌شده، محاسبه انحراف بهای تمام‌شده توسط این سیستم بر اثر تغییر در ویژگی‌های محصولات است. درواقع در سیستم‌های سنتی با تغییر ویژگی‌های محصول، مقادیر هزینه‌های تخصیص‌یافته به محصولات تغییر کرده و از مقدار واقعی آن منحرف می‌شود (زارع، ۱۳۹۳).

همچنین مدل‌های هزینه‌یابی سنتی برای شرایط موجود دهه‌های گذشته طراحی شده‌اند. تکنولوژی محدود، شرکت‌های تک محصولی و سهم کم هزینه‌های سربار از ویژگی‌های دهه‌های قبل به شمار می‌روند. تغییرات محیط تجاری شرایط را تغییر داده و باعث بروز مشکلاتی در مدل هزینه‌یابی سنتی گردیده است. مدل‌های هزینه‌یابی سنتی برای شرکت‌هایی مناسب هستند که تعداد و تنوع محصولات زیادی ندارند. زمانی که یک شرکت مدل هزینه‌یابی سنتی را برای تعداد زیادی محصول به کار می‌گیرد، نتیجه آن تحریف اطلاعات بهای تمام‌شده خواهد بود. در مدل‌های هزینه‌یابی مبتنی بر حجم، برای تخصیص هزینه‌های سربار، از یک محرک هزینه‌یابی تعیین شده، عموماً ساعت کار مستقیم به عنوان نرخ جذب سربار استفاده می‌شود. با وجودی که در این مدل تخصیص هزینه آسان و سریع

1. Davila et al.

2. Bedford

است، اما بهای تمام‌شده صحیح و واقعی کالاها را به درستی منعکس نمی‌کند. علاوه بر این، کالاهای دست‌ساز جای خود را با کالاهای ماشینی تعویض نموده‌اند و نقش دستمزد مستقیم در فرآیند ساخت کاهش یافته است. به تبع آن، مدل‌های تخصیص هزینه که براساس ساعات کار مستقیم هستند، برای محاسبات بهای تمام‌شده مناسب نخواهند بود. زمانی که سهم هزینه‌های غیرمستقیم نیز افزایش می‌یابد، این مشکل بیشتر خود را آشکار می‌کند (اوزی‌اپیسی^۱، ۲۰۰۸). رشد تکنولوژی و صنعت در ابعاد مختلف و به طبع آن پیچیدگی در فعالیت‌های یک شرکت ایجاب می‌کند یک سیستم هزینه‌یابی مناسب که توانایی شناخت فعالیت‌ها و سنجش تأثیر آن فعالیت‌ها را بر هزینه‌های شرکت داشته باشد، طراحی گردد (لافند و همکاران^۲، ۲۰۱۶).

براساس روش هزینه‌یابی سنتی هزینه‌های سربار تنها براساس حجم تولید یا ساعت کار ماشین‌آلات تسهیم می‌گردد و این نمی‌تواند مبنای مناسبی برای تسهیم هزینه‌های سربار باشد. ولی در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ابتدا فعالیت‌های عمده شناسایی و هزینه سربار به تناسب منابعی که در هر فعالیت مصرف شده به آن تخصیص داده می‌شود. پس از تخصیص سربار ساخت به فعالیت‌ها، محرک‌های هزینه (مبانی تخصیص) مربوط به هر فعالیت شناسایی شده و هزینه هر فعالیت به نسبت مقدار مصرف شده محرک هزینه در هر یک از محصولات، به این محصولات تخصیص داده می‌شود. عملیات و تولید، پس از آن که هزینه محصول تا میزان هزینه مجاز کاهش یافت، آغاز می‌شود (فلمهوتز و همکاران^۳، ۲۰۱۶).

هزینه‌یابی هدف برای مدیریت، ابزاری تجاری و کل‌نگر است. کل‌گرایی اقتضا می‌کند که تمامی اصول هزینه‌یابی هدف (و نه فقط جزئی از آن) در نظر گرفته شود. به‌عنوان مثال، با رعایت یکی از اصول هزینه‌یابی هدف مانند مهندسی زمان یا طراحی بهای تمام شده، نمی‌توان نتیجه گرفت که سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکت مستقر شده است (تاشنر و چریفزاده^۴، ۲۰۱۶).

دوم این که برای استفاده مؤثر از هزینه‌یابی هدف باید هم به مفاهیم اساسی که هزینه‌یابی هدف براساس آن بنا شده است (تئوری سیستم‌های باز) و هم به اصول بنیادین آن (که در عمل به کار گرفته می‌شود) معتقد بود و پذیرفتن یکی از این دو کافی نیست. تفاوت موجود بین رویکردهای هزینه‌یابی هدف و هزینه‌یابی سنتی در برنامه‌ریزی سود و هزینه منعکس‌کننده اختلاف در مبانی نظری هر یک از آنهاست. این مبانی در تئوری سیستم‌ها ریشه دارد که ناشی از طرز تفکر در مورد مدیریت و کنترل است. رویکرد سنتی بهای تمام‌شده به‌علاوه درصدی سود، از نگرش سیستم بسته سرچشمه می‌گیرد (هورنگرن^۵، ۲۰۰۹).

این نگرش عمل متقابل بین سازمان و محیط آن و بررسی بسیاری از متغیرها را در شرح رفتار سیستم نادیده می‌انگارد و بعد از مشاهده نتایج واقعی نسبت به اصلاح فعالیت‌ها اقدام می‌کند که طی آن برای تطبیق با استانداردهای از پیش تعیین شده تلاش می‌شود. در مقابل، سیستم هزینه‌یابی هدف یک سیستم باز است. این رویکرد اهمیت سازگاری سازمان با محیط خود را مورد توجه قرار می‌دهد. در شرح رفتار سیستم و مجموعه پیچیده‌ای از تأثیرات متقابل در نظر گرفته می‌شود؛

1. Özyapıcı

2. Lafond et al.

3. Flamholtz et al.

4. Taschner & Charifzadeh

5. Horngren

فعالیت‌های اصلاحی قبل از وقوع نتایج واقعی صورت می‌گیرد و ضرورت ارائه پیشنهادهایی در مورد استانداردهای برتر احساس می‌شود (نوهو و همکاران^۱، ۲۰۱۶).

اعتمادی و شمس زاده (۱۳۸۳) نیز نارسایی‌های سیستم هزینه‌یابی سنتی را به شرح زیر بیان می‌کنند:

الف) نبود راهکارهای مناسب گردش عملیات: معمولاً شرکت‌ها از روش‌های مطلوب گردش عملیات انبار، خرید مایحتاج، تولید و فروش محصولات و همچنین فرم‌های مناسب که حصول به اطلاعات صحیح و کنترل‌های داخلی را میسر سازد استفاده نمی‌کنند. روش‌های مورد استفاده اغلب، سلیقه‌ای و فرم‌ها فاقد اثر بخشی لازم هستند.

ب) نبود حساب‌های مرتبط با فرایند تولید محصولات: عدم استفاده از حساب‌های مزبور باعث می‌گردد که شرکت‌ها طی سال قادر به محاسبه بهای تمام‌شده محصولات تولید شده و فروش‌رفته خود نباشند و بعد از گذشت سال مالی و در سال مالی آینده، بهای تمام‌شده محصولات سال قبل را به طریق غیر صحیح محاسبه کنند.

ج) نبود اطلاعات صحیح و قابل اتکای ظرفیت خطوط تولید: نامشخص بودن ظرفیت خطوط تولید موجب عدم دستیابی به نرخ‌های صحیح سربار و نهایتاً محاسبه انحراف هزینه‌های سربار می‌شود.

د) عدم شناسایی رفتار هزینه‌های سربار: عدم شناسایی دقیق رفتار هزینه‌ها، باعث عدم محاسبه هزینه‌های مرتبط با تولید محصول و در نتیجه اشتباه در تصمیم‌گیری‌ها و همچنین باعث اشتباه در محاسبه انحراف‌ها در کوتاه‌مدت خواهد شد.

ه) عدم استفاده از مبنای مناسب برای تخصیص هزینه‌های سربار: استفاده از مبنای نامناسب تخصیص هزینه‌های سربار و در نهایت به دست آوردن نرخ‌های سربار غلط، می‌تواند به تحریف بهای تمام‌شده محصولات بینجامد و باعث یارانه‌ای شدن محصولات گردد؛ بدین معنا که بهای تمام‌شده برخی محصولات به اشتباه کمتر از واقعیت و یا بیش از واقعیت گردد. این روند نهایتاً به تحلیل‌های غلط در مورد سودآوری محصولات منجر می‌گردد.

و) عدم استفاده از مکانیسم بودجه‌ای مرتبط با فهرست حساب‌ها: معمولاً شرکت‌ها، سالیانه اقدام به تهیه بودجه می‌کنند، اما محتوای این بودجه‌ها با فهرست حساب‌های صنعتی هماهنگی ندارند و اطلاعات واقعی موجود در حساب‌ها با بودجه تنظیمی قابل مقایسه نیست.

ز) عدم محاسبه و ثبت انحراف‌ها: در یک مؤسسه تولیدی اگر نتوان انحراف از معیارها را سنجید و گزارش کرد و به دنبال چاره‌اندیشی بود، نمی‌توان ادعا کرد که یک سیستم اثربخش در حال اجرا است. حتی اگر سیستم مزبور دارای قابلیت‌های دیگری باشد، قابلیت مزبور از اولویت ویژه‌ای برخوردار است.

ح) عدم تهیه گزارش‌های مدیریت قابل اتکاء در فاصله‌های زمانی مناسب: نهایت ستانده‌های یک سیستم حسابداری مطلوب، تهیه گزارش‌های مختلف برای مدیران، جهت اطلاع از جریان صحیح امور است. مرجع قابل اطمینانی که اطلاعات مزبور را می‌تواند به موقع و با اطمینان در اختیار مدیران قرار دهد حسابداری است. در غیر این صورت، در صورتی که مدیران بدون اطلاع دقیق از حقایق اتخاذ تصمیم کنند، نتیجه تصمیمات اتخاذشده، ممکن است به زیان مؤسسه تمام شود.

¹. Nuhu et al.

۲-۳. روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

یکی از ابزارهای مدیریتی برای ایجاد توانایی در تعیین هزینه‌های واقعی در ارتباط با تولید یک محصول یا خدمت، تکنیک «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت» است که توسط کوپرو کاپلان به وجود آمد و رویکرد جدیدی را در حسابداری صنعتی و بودجه‌ریزی تحت عنوان «هزینه‌یابی بر اساس فعالیت» پدید آورد. این تکنیک صاحبان کار و فرایند را به سمت شناسایی و ردیابی هزینه‌ها مستقیم و غیرمستقیم و تخصیص دقیق آن‌ها به فعالیت‌هایی که در فرایند تولید یک محصول یا خدمت نقش دارند هدایت می‌کند (توکلی محمدی و همکاران، ۱۳۹۱). فرض این روش هزینه‌یابی بر این پایه قرار دارد که کالا یا خدمات نتیجه فعالیت‌ها هستند و در هر فعالیت از منابعی استفاده می‌شود که موجب وقوع هزینه‌ها می‌گردد. در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به رابطه علت و معلولی بین هزینه منابع، محرک هزینه، فعالیت و موضوع هزینه توجه می‌شود و از این دیدگاه هزینه‌ها را بر روی فعالیت‌ها سرشکن می‌کنند و سپس آن‌ها را به حساب موضوع هزینه منظور می‌کنند (بلوچرو همکاران^۱، ۲۰۰۸). به زعم لیو و پن^۲ (۲۰۰۷) و لوئگ و استورگارد^۳ (۲۰۱۷) عوامل موفقیت در اجرای سیستم ABC به صورت زیر است:

جدول ۱. عوامل موفقیت در اجرای سیستم ABC (لیو و پن، ۲۰۰۷)

عوامل تکنیکی	دانش کاربردی در به کارگیری طرح مفهومی سیستم ABC در محیط سازمان، شامل تعیین تعداد مناسب محرک‌های هزینه و فعالیت‌ها، انتخاب فعالیت‌های مرتبط با محصولات، پیوند بین ABC و اهداف استراتژیک سازمان و درک قابلیت‌های سیستم‌های کامپیوتری موجود در حمایت از اجرای سیستم ABC
عوامل سازمانی	حمایت مدیران عالی، منابع کافی، آموزش به کارگیری ABC، ساختار سازمانی و فرهنگ
عوامل رفتاری	شیوه‌های مشارکتی و فرایند توسعه و به کارگیری سیستم ABC و آگاهی از رفتار فردی کاربران
سایر عوامل موقعیتی	رقابت، وظایف، کیفیت و ارتباط اطلاعات هزینه با تصمیمات مدیریتی، اندازه سازمان، روش جبران خدمات و پاداش

۲-۴. مقایسه سیستم هزینه‌یابی سنتی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

به‌طور کلی دلایلی که مدیران به دنبال به کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت هستند (برادران حسن‌زاده و سیدنژاد، ۱۳۸۶):

- ۱- مدیریت ممکن است بخواهد که فعالیت‌های هر دایره با فعالیت‌های سایر دوایر مقایسه یا تلفیق گردد.
- ۲- به‌منظور مدیریت بهتر فعالیت‌ها و اتخاذ تصمیمات اقتصادی بهینه‌تر، مدیران اجرائی می‌توانند رابطه علت (فعالیت‌ها) و معلولی (هزینه‌ها) را به‌صورت تفصیلی‌تر و دقیق‌تر مشخص نمایند.

¹. Blocher et al.

². Liu & Pan

³. Lueg & Storgaard

۳- بهبود در مدیریت هزینه که به عنوان عملکرد مدیران اجرایی و سایر افراد در به کارگیری هزینه‌ها در فعالیت‌های برنامه‌ریزی و کنترل به صورت کوتاه مدت و بلندمدت، تعریف می‌شود.

۴- پیشرفت تکنولوژی جمع‌آوری اطلاعات مثل سیستم بارکد، استفاده از کامپیوترهای جیبی و دستی و ... جمع‌آوری اطلاعات را به صورت هر چه تفصیلی‌تر که مورد نیاز ABC می‌باشد عملی نموده است.

جدول ۲. تفاوت سیستم سنتی با ABC (برادران حسن‌زاده و سیدنژاد، ۱۳۸۶)

سیستم سنتی (TC)	سیستم ABC
تعداد مراکز هزینه‌های غیرمستقیم معمولاً کم است.	تعداد مراکز هزینه‌های غیرمستقیم معمولاً زیاد است.
مبانی جذب ممکن است مولد هزینه باشد (حجم تولید)	مبانی جذب به احتمال قوی مولد هزینه است (فعالیت)
مبانی جذب هزینه‌های غیرمستقیم اغلب مالی هستند؛ مانند هزینه‌های دستمزد مستقیم و یا هزینه مواد مستقیم	مبانی جذب اغلب، متغیرهای غیرمالی هستند مانند؛ تعداد اجزای یک محصول یا ساعات بازرسی و تست آن محصول
گذشته‌گرا است. مدیریت چگونه عمل کرده است؟	آینده‌نگر است. چه هدف‌هایی باید دنبال شود.

۳. بحث و نتیجه‌گیری

بحث این است که در بسیاری از شرکت‌ها، سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، جواب‌گوی نیازهای اطلاعاتی و تجزیه و تحلیل‌ها به هنگام تصمیم‌گیری نیست. سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، علیرغم تغییرات عمده در رویکردهای مدیریتی، فناوری تولید و به ویژه فناوری اطلاعات، تغییر عمده‌ای نکرده است. حتی در مواردی با وجود استفاده از فناوری اطلاعات، سیستم‌های هزینه‌یابی حداقل دقت و مطلوبیت را دارا هستند. به منظور سازگاری با محیط تجاری امروز و پاسخ به تغییرات ایجادشده، سیستم حسابداری مدیریت، ناگزیر باید تغییر کند. امروزه سازمان‌ها و حسابداران صنعتی آن‌ها مدام ترغیب و تشویق می‌شوند تا کاربرد سیستم‌های جدید هزینه‌یابی را برای شرکت‌های خود مطالعه و نارسایی‌های سیستم حسابداری صنعتی را در جهت فراهم کردن اطلاعات به‌هنگام و قابل اطمینان رفع کنند. تبعات نارسایی‌های سیستم هزینه‌یابی در نهایت موجب ارائه اطلاعاتی می‌گردد که محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و در نتیجه تعیین بهای فروش و سوددهی هریک از آن‌ها را مخدوش می‌کند. علاوه بر این، نارسایی‌های سیستم هزینه‌یابی، عدم کارایی‌ها را پنهان و اطمینان از صرفه‌جویی در هزینه‌ها را مسیر نمی‌سازد. ضمن این که این نارسایی‌ها انگیزه‌های لازم را برای مدیران و کارکنان ایجاد نکرده، ارزیابی مطلوب عملکرد را ممکن نمی‌سازد.

۴. منابع و مآخذ

۱. اعتمادی، حسین و شمس‌زاده، باقر. (۱۳۸۳). شناسایی نارسایی‌های سیستم هزینه‌یابی محصولات صنعت فولاد ایران، مدرس علوم انسانی، دوره ۸، شماره ۲، ۳۵-۵۴.
۲. برادران حسن‌زاده، رسول و سیدنژاد، میرجواد. (۱۳۸۶). بررسی مقایسه‌ای هزینه‌یابی سنتی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت آهن‌گری تراکتورسازی ایران، علوم مدیریت، سال ۱، شماره ۳، ۲۳۹-۲۶۳.
۳. توکلی محمدی، محمد و امینی، محمدرضا و خسروانیان، حمیدرضا. (۱۳۹۱). هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌محور: رویکردی مشتری‌مدار در محاسبه بهای تمام‌شده، پژوهش حسابداری، شماره ۴، ۱۳۵-۱۶۳.

۴. دیان‌تی دیلمی، زهرا و نیکبخت، محمدرضا. (۱۳۹۵). حسابداری مدیریت. چاپ سیزدهم، تهران: انتشارات کتاب مهربان نشر.
۵. زارع، ماندانا. (۱۳۹۳). طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا با رویکرد فازی (مطالعه موردی: شرکت لعاب یاس فارس)، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شیراز، واحد بین‌الملل.
۶. شجاعی، پیام و مهارلوئی، محمدصادق و رمضانی، حمیدرضا. (۱۳۹۶). تغییر در حسابداری مدیریت و توسعه پایداری: یک چارچوب مفهومی با رویکرد نهادگرایی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۶، شماره ۲۳، ۴۷-۶۱.
۷. عالمشاه، سیدامین. (۱۳۹۶). محاسبه بهای تمام‌شده خدمات بخش آزمایشگاه درمانگاه اعلی‌ هرنندی تأمین اجتماعی اصفهان براساس روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا و مقایسه آن با تعرفه‌های مصوب در سال ۱۳۹۴، حسابداری سلامت، سال ۶، شماره ۱، ۸۸-۱۱۰.
۸. عالی‌ور، عزیز. (۱۳۹۴). حسابداری صنعتی جلد اول مفاهیم و کاربردها. چاپ یازدهم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
۹. عرب، محمد و قیاسوند، حسام و درودی، رجبعلی و اکبری ساری، علی و حمیدی، محمد و مقری، جواد. (۱۳۹۱). تعیین هزینه تمام‌شده خدمات رادیولوژی در بیمارستان‌های منتخب وابسته به دانشگاه علوم پزشکی تهران با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سال ۱۳۸۹، بیمارستان، دوره ۱۱، شماره ۳، ۲۷-۳۶.
۱۰. مبارکی، حسین و هادیان، محمد و سالمی، مرتضی و علی‌زاده، علی و محسنی، شکراله. (۱۳۹۱). بررسی هزینه‌های تمام‌شده خدمات بهداشتی درمانی با استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی در مرکز بهداشت شهرستان رودان - استان هرمزگان، مجله پزشکی هرمزگان، دوره ۱۶، شماره ۱، ۳۴-۴۱.
۱۱. میرهاشم، ناهیدالسادات. (۱۳۹۶). بررسی موانع محاسبه بهای تمام‌شده خدمات بخش رادیولوژی در بیمارستان ابن‌سینا، پایان‌نامه کارشناسی ارشد مؤسسه آموزش عالی غیردولتی - غیرانتفاعی آمل.
۱۲. نمازی، محمد. (۱۳۹۶). حسابداری مدیریت استراتژیک - جلد دوم: از تئوری تا عمل. چاپ پنجم، تهران: انتشارات سمت.
13. Andrei, G., Gâlmeanu, R., & Radu, F. (2018). Managerial Accounting-an Essential Component of the Information System. Valahian Journal of Economic Studies, 9(2), 109-114.
14. Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. Management Accounting Research, 28, 12-30.
15. Blocher, E. David E. Stout, Gary Cokins and Kung H. Chen. 2008. Cost Management A Strategic Emphasis.
16. Davila, A., Foster, G., & Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. Accounting, Organizations and Society, 34(3-4), 322-347.
17. Flamholtz, E. G., Baiserkeyev, O., Brzezinski, D., Dimitrova, A., Feng, D., Iliev, I., & Rudnik, P. (2016). Overcoming Management Accounting Myopia: Broadening the Strategic Focus☆. In Advances in Management Accounting (pp. 73-121). Emerald Group Publishing Limited.
18. Horngren, C. T. (2009). Cost accounting: A managerial emphasis, 13/e. Pearson Education India.
19. Horngren, C., Sundem, G., Stratton, W., Burgstahler, D., & Schatzberg, J. (2007). Introduction to management accounting. (14th Ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
20. Lafond, C. A., McAleer, A. C., & Wentzel, K. (2016). Enhancing the Link between Technology and Accounting in Introductory Courses: Evidence from Students. Journal of the Academy of Business Education, 17.

21. Liu, L. Y., & Pan, F. (2007). The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach. *The British Accounting Review*, 39(3), 249-264.
22. Lueg, R., & Storgaard, N. (2017). The adoption and implementation of Activity-based Costing: A systematic literature review. *International Journal of Strategic Management*, 17(2), 7-24.
23. Napitupulu, I. H., & Situngkir, A. (2016). Integrated Management Accounting Information Systems for Competitive Advantage: The Case in State-Owned Enterprises of Indonesia. *International Business Management*, 10(23), 5643-5650.
24. Nuhu, N. A., Baird, K., & Appuhami, R. (2016). The association between the use of management accounting practices with organizational change and organizational performance. In *Advances in Management Accounting* (pp. 67-98). Emerald Group Publishing Limited.
25. Özyapıcı, H. (2008). An implementation of time driven activity based costing system in a healthcare institution. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman (İng.) Bilim Dalı, İstanbul* <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster>.
26. Taschner, A., & Charifzadeh, M. (2016). *Management and Cost Accounting*. John Wiley & Sons.

Failure of traditional costing system in manufacturing companies

Saeed Shahriyari¹

Moheb Ahadpour²

Mohammah Hossein Ahmadpour Shamsabad³

Mohammad Khoshnoudan⁴

Date of Receipt: 2019/11/23 Date of Issue: 2019/12/05

Abstract

The rapid development of information technology and global competition has led to the backwardness of traditional management accounting systems in providing useful information for management decision making, compared to other technological advances. Activity-based costing is a tool to help organizations manage an accurate picture of the total cost of their various goods and services, and is a framework that improves management decisions and organizational performance evaluation. Managers using activity-based management accounting will be better able to distinguish profitable activities from less-profitable or even loss-making activities; Assists in profitable activities and provides guidance on eliminating harmful activities. The purpose of this study was to present the limitations of the traditional costing system, which was followed by a comparative study between traditional and activist costing systems.

Keyword

Traditional costing system, activist costing system, manufacturing companies

1. Faculty member of Kar Higher Education Institute, Department of Industrial Engineering, Iran (shahriyari@kar.ac.ir).

2, 3, 4. Taleghan University of Applied Science and Technology, Department of industrial accounting, Iran