

هزینه‌یابی نوین در کسب و کار

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی^۱

اعظم پوریوسف^۲

تاریخ پذیرش: ۸۷۰۶۱۸

تاریخ دریافت: ۸۷/۰۳/۱۷

چکیده:

در مقاله حاضر که یک بررسی انتقادی از سیستم‌های هزینه‌یابی است، خلاصه‌ای از چالش‌های تخصیص، ادبیات موضوعی رویکرد مبتنی بر فعالیت در هزینه‌یابی، نقش‌های متناقض حسابداری بهای تمام شده و فرایند تکامل سیستم‌های هزینه‌یابی مطرح شده است. به منظور تشریح ضعف‌های سیستم‌های هزینه‌یابی از جمله ABC، ارتباط حسابداری مدیریت و بازاریابی به بحث گذارده شده و تأثیر تحریف‌های ایجاد شده در سیستم‌های هزینه‌یابی بر تصمیمات بازاریابی، زنجیره ارزش و سطوح مختلف قیمت شامل سطح واحد، سطح محصول، سطح کانال فروش و سطح مشتری/بخش بررسی شده است. نهایتاً طی یک بررسی انتقادی، علل ریشه‌ای ضعف‌های سیستم هزینه‌یابی و پیشنهادهای محققان برای رفع این ضعف‌ها مطرح شده است. این پیشنهادها شامل به کار گیری سیستم جدیدی با عنوان Light ABC و مدل تصمیم‌گیری جامع می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، مدل تصمیم‌گیری جامع (GDM)، هزینه‌یابی تعدیل شده بر مبنای فعالیت (Light ABC).

^۱ - دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات rahnama@iaui.ir (نویسنده مسئول و طرف مکاتبه)

^۲ - عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور

۱- مقدمه

اطلاعات می‌باشد. رویکردهای مبتنی بر فعالیت، از ابزارهای کارآمد مدیریت بهای تمام شده است که می‌تواند در ارائه و محاسبه بهای تمام شده و شناسایی فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده سودمند باشد. مقاله حاضر با هدف معرفی روشهای نوین هزینه یابی قصد دارد، به تاثیر اطلاعات بهای تمام شده در تصمیم‌گیری از یک طرف، کاربست روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در حوزه تصمیم‌گیری در قالب تعدیلات صورت گرفته تحت عنوان Light ABC از طرف دیگر بپردازد.

۲) ادبیات موضوعی رویکردهای مبتنی بر فعالیت در هزینه یابی

اگر چه سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده در هرم‌های سازمانی جایگاه مناسبی ندارند، ولی ستانده‌های آنها نقش مهمی در فرایند تصمیم‌گیری و عملکرد سازمانی دارند. برخی از این اطلاعات برای تعیین قیمت، ترکیب محصولات و تصمیم‌گیری برای درون‌سپاری و برون‌سپاری فعالیتها مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین اختلاف میان اعتبار سیستم‌های بهای تمام شده و تاثیرشان بر ارزش سازمانی، یکی از مهمترین تناقضات کاربرد حسابداری بهای تمام شده است.

تا قرن نوزدهم روشهای حسابداری بهای تمام شده بین تصمیم‌گیری مدیریتی و جذب کامل نوسان داشت. این نوسان بین هزینه یابی بر مبنای حاشیه سود (یا هزینه یابی متغیر) و هزینه یابی جذبی کامل بود. تئوری‌های اقتصادی مبتنی بر هزینه یابی متغیر است، زیرا فرض زیر بنایی این تئوری‌ها این است که تصمیمات باید بر اساس اقلام جزئی بهای تمام شده باشد و نه بر حسب میانگین هر واحد محصول. روش تصمیم‌گیری تئوری محدودیت (TOC) نیز بر مبنای اصول بهایابی متغیر است.

تخصیص بهای تمام شده به کالاها و خدمات مشکل اجتناب ناپذیری است که تقریباً تمام سازمانها در سیستم‌های گوناگون حسابداری با آن مواجهند. مدیران می‌دانند که باید اقلام بهای تمام شده را به واحدها، محصولات، فرآیندها و ... ردیابی کنند. برخی معتقدند که تخصیص‌ها اختیاری بوده و باعث تصمیمات غیر سودمند می‌شود، برخی دیگر معتقدند که تخصیص‌ها مفید بوده و یاری‌کننده تصمیم‌گیری است. بین دو تئوری غالب (تخصیص‌ها اختیاری بوده و باعث تصمیمات غیرسودمند می‌شود و تخصیص‌های برای توسعه رفتارها و تصمیم‌گیری بهینه ضروری است) تناقض وجود دارد. ولی در عمل، تخصیص در موقعیت‌هایی سودمند است که برخوردهای مورد درخواست مدیریت را ارتقاء دهد. بنابراین بین تجزیه و تحلیل‌های اساسی حسابداری مدیریت جهت تصمیم‌گیری‌های درون سازمانی و آنچه که به طور مرسوم به عنوان حسابداری بهای تمام شده مطرح می‌شود، تناقض وجود دارد.

تغییرات فناوری، از ویژگیهای محیط‌های جدید کسب و کار است. علاوه بر آن تغییرات شگرف در رقابت، نیازهای مشتریان و جهانی شدن نیز از دیگر ویژگیهای این عرصه است که از دهه ۸۰ به بعد سازمانها را با چالشها و تحولات زیادی مواجه کردند. مدیران جهت استفاده از این موقعیها و تحولات، به اطلاعات مربوط، به موقع و قابل اعتماد نیاز دارند. دستیابی به این هدف نه تنها مستلزم شناسایی سازه‌های مؤثر بر تحولات آینده سازمانها و اجرای استراتژی لازم برای تطبیق با آنهاست، بلکه مستلزم رویکردهای نوین مبتنی بر خلق ارزش و کاربست تکنیک‌های مرتبط با تولید، تدارک، و ارائه اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت تصمیم‌گیری است. بهای تمام شده به عنوان یکی از مؤلفه‌های مهم مثلث بقاء، یکی از مهمترین این

نسبت به دیگران در انعکاس نارساییهای سیستم حسابداری مدیریت، تأثیر به‌سزایی داشتند. آنها معتقد بودند که استفاده از سیستم‌های سنتی منجر به تصمیمات غیر بهینه مدیران می‌شود. در طول سالها، قسمتی از اقلام ثابت بهای تمام شده بر اساس تخصیص‌های اختیاری به محصولات تخصیص می‌یافت که تحریف‌های شدید ایجاد می‌کرد. مقاله کاپلان (۱۹۸۴) با عنوان «حسابداری دیروز تولید را تضعیف می‌کند» از اولین مقالاتی بود که ضعفهای حسابداری بهای تمام شده مرسوم را نشان داد این نارسائیه‌ها و افزایش رقابت جهانی، که به امر دسترسی به اطلاعات سریع و به موقع اهمیت زیادی بخشیده است، منجر به پیدایش شیوه‌های جدید مبتنی بر فعالیت در هزینه‌یابی و مدیریت شده است. در ادامه مقاله خلاصه‌ای از سیر تکاملی سیستم‌های هزینه‌یابی مطرح شده است که نتیجه آن معرفی روش‌های نوین هزینه‌یابی در کسب و کار خواهد بود.

۱-۲) تخصیص بر اساس حجم، یک رویکرد سنتی

در رویکرد سنتی، بهای تمام شده در یک فرایند دومرحله‌ای بر اساس حجم تخصیص می‌یابد. در اولین مرحله مخارج سربار به مراکز بهای تمام شده یا مسئولیت تخصیص یافته و در دومین مرحله اقلام بهای تمام شده به محصولات تخصیص می‌یابد. اگر چه روشهای متفاوتی برای اولین مرحله تخصیص وجود دارد ولی در سیستم‌های بهای تمام شده مرسوم، ساعات کار مستقیم را (که به حجم واحدهای تولید شده بستگی دارد) بعنوان مبنای تخصیص اقلام بهای تمام شده به محصولات به کار می‌رود.

صاحب نظران در مطالعات متعددی سه فرض برای رویکرد سنتی برشمرند، که سیستم‌های بهای تمام شده را از لحاظ افزایش کارایی تصمیم‌گیری به چالش می‌کشد. این مفروضات عبارتست از:

از اواخر دهه ۸۰ انتقاد به مدیران سازمانها به خاطر استفاده و به کارگیری سیستم‌های سنتی حسابداری شدت گرفت. انتقاد اصلی صاحب نظران این بود که این سیستم‌ها، اطلاعاتی دقیق جهت تصمیم‌گیری ارائه نمی‌دهند. با توجه به تغییرات شگرفی که در زمینه فن‌آوری و ارائه روش‌ها و دیدگاه‌های جدید از دهه هشتاد ایجاد گردید، سازمانها به این نتیجه رسیدند که برای ادامه حیات خویش و ارائه خدمات برتر به مشتریان باید فرایندها و عملکردهای خود را بهبود بخشند و برای بقا در بازار در محیط‌های جدید کسب و کار باید ضمن افزایش مستمر کیفیت، هزینه‌ها را کاهش دهند. به همین جهت سازمانها می‌بایست در روشهای حسابداری و مدیریتی خود تجدید نظر کنند. این نیاز مبرم از یک طرف و رشد و توسعه دیدگاههای جدید در زمینه حسابداری مدیریت از طرف دیگر، باعث ایجاد تحول در ارائه روشهای نوین محاسبه بهای تمام شده گردیده است. تفکر ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و فعالیت‌ها از اوایل دهه ۷۰ در آثار برخی از نویسندگان از جمله سالومنز^۱ و استاباس^۲ ارائه گردید. دامنه این چالش خیلی زود، در اوایل دهه ۸۰ به مراکز علمی و دانشگاهی کشیده شد. مهمترین عواملی که در توجه به مراکز علمی و دانشگاهی در خصوص اهمیت و چگونگی عملکرد آن بر سازمانها تأثیر داشته است، عبارت است از: عامل اول، تغییرات تکنیکی در محیط‌های کسب و کار، از جمله معرفی تکنولوژی‌های مدرن، سیستم‌های اطلاعاتی هوشمند و مکانیزم‌های عملیاتی جدید. عامل دوم، تغییر در فلسفه فکری مدیران سازمانهای بزرگ و تأکید آنها بر عوامل دیگری از جمله رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان و کیفیت محصولات و خدمات. عامل سوم، تلاش محافل دانشگاهی و نویسندگان به تشریح فضای جدید ایجاد شده، نقش‌های متعدد تکنولوژی و دیدگاههای جدید مدیران. در این میان کوپر و کاپلان

ولی در محیط‌های تولیدی دیگر (مانند محیط‌های تکنولوژی بر) این فرض نادرست است.

۲-۲-۲) تقسیم سربار تولیدی به مراکز متعدد بهای تمام شده

سیستم‌های مرسوم حسابداری بهای تمام شده، تمام سربار تولیدی یک کارخانه را به یک مرکز بهای تمام شده منظور می‌کنند در نتیجه یک نرخ سربار برای تمام کارخانه بدست می‌آید. مزیت این روش سادگی و کم هزینه بودن بوده و گزینه‌های مختلف تصمیم، تأثیر کمی بر ارقام گزارش شده در صورتهای مالی دارد.

اگر از یک نرخ برای تخصیص استفاده شود، بهای محصول در صورتی برای تصمیم گیری مناسب خواهد بود که تمام محصولات به یک اندازه از تسهیلات تولیدی استفاده کنند. در غیر این صورت تفکیک یک مرکز بهای تمام شده به چندین مرکز، نتایج مطلوبتری خواهد داشت. این مراکز معمولاً بر حسب (۱) بخشهای تولیدی یا (۲) فعالیتها می‌باشند:

تخصیص بر اساس بخش‌های تولیدی

دو عامل به اختلاف سربار تخصیص یافته بر اساس نرخ کل با سربار تخصیص یافته بر اساس نرخهای بخشی دامن می‌زند: عامل اول، اختلاف در میزان بهای تمام شده بخشها و عامل دوم، اختلاف در میزان استفاده محصولات مختلف از بخشهای متفاوت می‌باشد. مقایسه نرخهای سربار بر حسب بخشها اختلاف در بهایی^۴ بخشها را نشان می‌دهد. زمانی که میزان استفاده از بخشها برای یک سفارش و همچنین هزینه بری بخشها متفاوت باشد، نرخهای بر حسب بخش نسبت به نرخ کل معیار مناسب تری برای حاشیه سود ناخالص است.

روش دیگر تقسیم سربار تولیدی به مراکز بهای تمام شده فعالیتها هستند.

(۱) بهای سربار در ارتباط مستقیم با حجم محصولات تولید شده تغییر می‌کند.

(۲) اقلام بهای تمام شده در نقطه ایجادشان کنترل می‌شوند.

(۳) عملکرد بهینه هر مرکز کنترل بهینه سازی جامع را به دنبال دارد.

۲-۲) تصحیحات بالقوه سیستم‌های حسابداری رایج

اگر بهای محصول در سیستم حسابداری جاری برای تصمیم گیری نامناسب در نظر بگیریم، سه نوع تعدیل امکان پذیر است:

(۱) تغییر معیار سطح واحد در تعیین نرخ سربار.

(۲) تقسیم سربار تولیدی به مراکز متعدد بهای تمام شده.

(۳) توسعه معیارهای بکار رفته در محاسبه نرخ سربار به معیارهای غیر از معیار سطح واحد.

۲-۲-۱) تغییر معیار سطح واحد به کار رفته در نرخ

سربار

رایج ترین مخرج کسر (سطح فعالیت) که در نرخهای سربار به کار می‌رود، معیار سطح واحد است. با تغییر واحدهای تولید شده، مخرج کسر به طور مستقیمی تغییر می‌کند. مثالهایی رایج از این معیارها ساعات کار مستقیم، بهای دستمزد مستقیم، ساعات کار ماشین، مواد مستقیم و واحدهای تولید شده می‌باشد.

از آنجایی که شرکتها محصولات متعددی تولید می‌کنند و معمولاً فرایند تولید آنها یکسان نیست، استفاده از برخی از معیارهای سطح واحد، تخصیص بهای تمام شده را گمراه کننده می‌سازد. ضعف عمده استفاده از کار مستقیم بعنوان مخرج کسر نرخ سربار این است که فرض می‌شود ساعات کار صرف شده برای محصولات متناسب با استفاده از ظرفیت تولیدی است. در محیط تولیدی کاربر^۳ این مورد مصداق دارد،

تخصیص بر اساس فعالیت‌ها (ABC)

مکرر فعالیتها در هر محصول، کانال فروش و یا مشتری انجام می‌گیرد. این اندازه‌گیری‌ها بوسیله محرک‌های فعالیت باعث تخصیص بهای فعالیتها به اهداف واقعی بهای تمام شده می‌شود.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، تمام فعالیت‌های مربوط به پشتیبانی تولید، بازار و تنوع کالا و خدمات را شناسایی می‌کند. با بررسی فعالیت‌های سازمانی، تخصیص بهای خدمات پشتیبانی شرکت و کارخانه (بازاریابی، فروش، تبلیغات و اداری) به تک تک محصولات، کانال‌های فروش، دواير و مشتریان امکان پذیر می‌شود.

برخی معتقدند که بهایابی مبتنی بر فعالیت، شکل مبسوطی از تخصیص دایره است و نسبت به آن جزئیات بیشتری را در بر می‌گیرد. با این وجود، بسیاری از طرفداران ABC معتقدند که بهایابی مبتنی بر فعالیت، یک رویکرد تازه برای مدیریت از طریق زیرذره بین قرارداد فعالیت‌هاست. مروجین ABC ادعا می‌کنند که شرکت باید فعالیتها را مدیریت کند نه بهای تمام شده را، زیرا بهای تمام شده معلول فعالیت‌هاست: مدیریت علل.

نمودگر (۱)، سیستم تخصیص ABC را به اختصار نشان می‌دهد. این سیستم شامل اطلاعات مرتبط با منابع، فعالیتها و موضوعات بهای تمام شده شرکت می‌باشد. موضوعات بهای تمام شده شامل محصولات، کانال‌های فروش، فروشنده و یا تک تک مشتریان می‌شود.

هیلتون و همکاران^۵ محرک‌های بهای تمام شده را به دو گروه عمده تقسیم می‌کند:

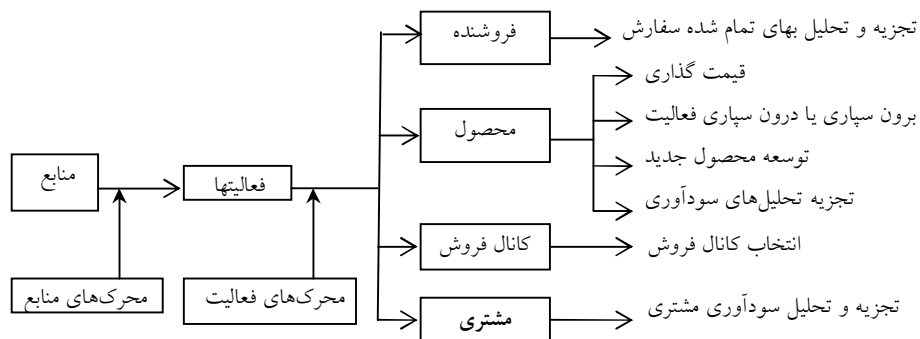
محرک‌های منابع می‌توانند هر چیزی باشند که برای تخصیص اقلام بهای تمام شده به هر فعالیت به کار می‌رود. برای مثال، محرک منابع در فرایند توسعه محصول جدید می‌تواند زمان صرف شده مهندسی برای طراحی محصول باشد. تخصیص منابع به فعالیت‌های مناسب شبیه مرحله اول فرایند تخصیص دو مرحله‌ای مرسوم می‌باشد.

(۱) محرک‌های ساختاری بهای تمام شده^۶ که تصمیمات در مورد منابعی که سازمانها بدست می‌آورند را منعکس می‌کند.

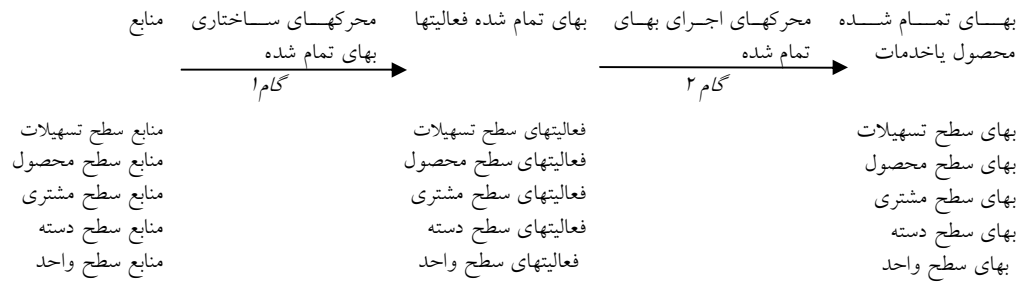
(۲) محرک‌های اجرای بهای تمام شده^۷ که تصمیمات در مورد فرایندها و فعالیت‌های خاص که در منابع سازمان به کار می‌رود را منعکس می‌کند.

بعد از اینکه بهای تمام شده منابع به فعالیت‌های مناسب اختصاص یافت، بوسیله محرک‌های فعالیت به موضوعات بهای تمام شده تخصیص می‌یابد. سنجش

نمودگر (۱) - سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت



نمودگر (۲) - سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت به تفکیک انواع محرکها



است. سیستم‌های هزینه یابی مرسوم معیارهای برای تخصیص سربار تولید در مخرج کسر به کار می‌گیرند که با حجم تولید تغییر می‌کنند. روش مناسب برای طبقه بندی معیارهای مخرج کسر در ABC، محرک‌های هزینه است که شامل فعالتهای سطح واحد، سطح دسته، سطح محصول و سطح تسهیلات می‌باشد. فعالتهای سطح واحد زمانی انجام می‌گیرد که یک واحد تولید شود. فعالتهای سطح دسته برای هر گروه از محصولات انجام می‌گیرد. فعالتهای سطح محصول برای انواع مختلف محصول انجام می‌گیرد. فعالتهای سطح تسهیلات با ایجاد ظرفیت تولید مرتبط است.

۳) ABC، ابزاری برای جهت یابی بازار

فعالتهای بازارمدار و مشتری مدار یکی از منابع مهم سرمایه گذاری برای شرکتهاست. بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) امکان ارزیابی بهای تمام شده این فعالیتها در مقابل منافعشان را فراهم می‌کند و در سطوح مختلف تصمیم گیری (سطح واحد، سطح محصول، سطح کانال و سطح مشتری / بخش) سودمند است.

بازارمداری^۱ عملیاتی کردن مفهوم بازاریابی است و مستلزم اطلاعات صحیح و مربوط در مورد مشتریان و بازارها می‌باشد. اجرای فعالتهای بازار مدار یا مشتری مدار روشی جهت افزایش سوددهی بلندمدت است. اساس فرایند انتخاب و اجرای رویکرد مبتنی بر

بهایابی بر مبنای فعالیت در محیط JIT هزینه برتر خواهد بود، زیرا مستلزم چندین محموله محصول است. ولی سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده مرسوم بین بهای یک تحویل و بهای چند تحویل تفاوت قائل نمی‌شوند. به طور خلاصه، سیستم‌های بهای تمام شده مرسوم توان کافی برای حسابداری فعالتهای بازارمدار و مشتری مدار ندارند. هیلتون و همکاران همچنین دو نوع عمده ABC را به این صورت پیشنهاد کردند:

۱) بهایابی کامل ABC^۲: قسمت عمده ای از اقلام

بهای تمام شده (سطوح محصول، دسته، مشتری و تسهیلات) را بدون توجه به سطح منابع، به محصولات و خدمات اختصاص می‌یابد و اقلامی که قابل ردیابی نباشند به هزینه‌های عملیاتی منظور می‌شوند.

۲) بهایابی سطح واحد ABC^۳: تنها بهای منابع

سطح واحد به محصولات ردیابی می‌شود و دیگر اقلام بهای تمام شده به هزینه‌های عملیاتی منظور می‌شود. این نوع از ABC بر اساس تئوری محدودیت می‌باشد.

۳-۲-۲) توسعه معیارهای استفاده شده در نرخهای

سربار به معیارهای غیر از سطح واحد

نوع سوم اصلاح هزینه یابی محصول، توسعه معیارهای مخرج کسر به معیارهای غیر از سطح واحد

ارتباط علت و معلولی بین موضوعات بهای تمام شده و نتایج مطلوب سازمانی تأکید کنند. این تغییر اساسی در ماهیت بهای تمام شده و برخورد با آن از درک بهتر تحریف ناشی شده است. تحریف وقتی ایجاد می‌شود که بهای سربار بر اساس حجم تخصیص یابد نه فعالیت. بنابراین تحریف از نقض سیستم‌های موجود برای تخصیص بهای سربار ایجاد می‌شود. اختلاف اساسی میان این دو روش تخصیص، نتایج با اهمیتی در تصمیمات بازاریابی دارد. در رابطه با این موضوعات، سؤالاتی بشرح زیر مطرح می‌شود.

۱) آیا شرکت باید سفارش یک مشتری بخصوص را بپذیرد؟

۲) آیا سفارشات خاص قابل پذیرش، در تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر تأثیر دارد؟

۳) کانالهای توزیع چگونه مقابله فرصت‌های سودآوری با خدمات مشتری را امکان پذیر می‌کند؟

۴) چگونه یک بخش بازاری و یا مشتری انفرادی می‌تواند در انواع سطوح قیمت سودآور باشد؟

۵) در چه سطحی از خدمات پس از فروش یک مشتری غیرسودآور می‌شود؟

۶) چه منبعی برای تولید در حالت ساخت یا خرید مطلوب است؟

این موضوعات به لحاظ تأثیری که بر عملکرد بازار شرکت دارند در تحقیقات حسابداری و بازاریابی مورد بررسی قرار گرفته اند. هر یک از این موضوعات یک جزء از رویکرد مبتنی بر بازار (یا مشتری) را منعکس می‌کند. تفاوت‌های ذاتی در روش تخصیص بهای تمام شده بر مبنای حجم در مقابل مبنای فعالیت، مدیران را به سمت پاسخ‌های متفاوتی برای سؤالات فوق سوق می‌دهد.

بازار، قابلیت محاسبه منابع به کار رفته در انجام فعالیت‌های بازارمدار است. در نتیجه شرکت‌ها باید اقلام بهای تمام شده را در ارتباط با جهت یابی بازار محاسبه کنند. برای رسیدن به اهداف سودآوری، تحصیل و حفظ مشتریان، عملیات بازاریابی باید به سمت مراکز سود سوق یابد نه مراکز درآمد. به طور کلی سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت امکان رفع شکاف اطلاعاتی موجود میان بازاریابی و حسابداری را فراهم می‌کند.

۳-۱) حسابداری مدیریت و تصمیمات بازاریابی

نقش اصلی حسابداری مدیریت فراهم کردن اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری مدیریتی است. بازاریابی تاریخچه‌ای طولانی از کاربرد حسابداری در محاسبه حاشیه اولیه سود، بهبود تصمیم‌گیری در خصوص سودآوری بخش‌ها، سودآوری ترکیبی بازاریابی و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر دارد. در همه این موارد، اطلاعات حسابداری بهای تمام شده همراه با اطلاعات برآوردی حجم و قیمت مورد انتظار، جهت برآورد سود بالقوه یک تصمیم بازاریابی به کار می‌رود.

فرایند حسابداری بهای تمام شده مستلزم تجزیه و تحلیل و تخصیص اقلام بهای تمام شده می‌باشد. تخصیص بهای تمام شده، مدیران را در عملیات هماهنگی و کنترل مرسوم عملیاتی، شناسایی ارتباط بهای ثابت و متغیر و محاسبه حاشیه سود یاری می‌کند. محاسبات حاشیه سود برای تعیین سودآوری محصولات، کانالهای فروش، مشتریان و فعالیت‌های که مستلزم دقت در اقلام بهای تمام شده محصول است به کار می‌رود و به توانایی تخصیص سربار بستگی دارد.

در صده گذشته، مفهوم به روز شده بهای تمام شده، حسابداران را مجبور کرد که دلایل اساسی بهای به وقوع پیوسته^{۱۱} را مجدداً مورد تأمل قرار داده و بر

۳-۲) بازاریابی، ABC و زنجیره ارزش

مفاهیم حاشیه سود، مخارج ثابت و متغیر معانی متفاوتی دارد و سودهای ناویژه ممکن است در مراحل متفاوت زنجیره ارزش محاسبه شوند. اولین سطح تجمع مخارج در سطح واحد اتفاق می‌افتد و شامل اقلام متغیر بهای تمام شده است. فعالیتهای سطح واحد مخارجی متناسب با تعداد واحدهای تولیدشده، ایجاد می‌کند که همان مخارج متغیر مرسوم دستمزد مستقیم و مواد مستقیم است.

بکارگیری ABC مستلزم بازبینی بهای ثابت و متغیر و حاشیه سود به کار رفته در تصمیمات بازاریابی است. به کاربردن ABC مستلزم این است که تولیدکنندگان و تصمیم گیرندگان علاوه بر پاسخگویی سود بر فرایندهای توسعه محصول، تولید و تحویل و بهای فعالیتهای مورد نیاز برای تکمیل این فرایندها تأکید کنند.

مایکل پورتر (۱۹۹۰)، زنجیره ارزش را بعنوان ابزاری جهت شناسایی و ردیابی انواع فعالیتهای طراحی، محصول، فروش، تحویل و پشتیبانی پیشنهاد کرده است. زنجیره ارزش فعالیتهای درآمدی ارزش را از ردیابی می‌کند. بر این اساس در ABC، بهای تمام شده محصول بستگی دارد به:

۱) در حال حاضر محصول کجای زنجیره ارزش قرار دارد.

۲) شرایط تصمیم برای کدام یک از اقلام بهای تمام شده، تجزیه و تحلیل می‌شود.

۳-۲-۲) حاشیه سود سطح محصول

فعالیتهای سطح محصول شامل دو گروه اضافی از مخارج است که باعث تمایز هزینه ثابت و متغیر می‌شوند. این فعالیتها شامل مخارج حفظ تولید و سطح سفارش کار است. مخارج سطح سفارش کار می‌تواند تعداد و مدت تنظیمات تولید، تعداد و نوع تغییرات اساسی، تعداد سفارشات خرید و تعداد بازرسی‌ها باشد. ویژگی بارز مخارج سطح سفارش کار این است که به تعداد واحدهای تولید شده بستگی ندارد، بلکه به فعالیتهای مورد نیاز برای برنامه ریزی و تنظیم مسیر تولید بستگی دارد. حاشیه سطح محصول^{۱۳} از طریق کسر کردن هزینه‌های فعالیتهای سطح سفارش کار و حفظ محصول از حاشیه سطح واحد محاسبه می‌شود.

در مدل مرحله‌ای مرسوم، بجای انباشت مخارج برای فعالیتهای شرکت و تلاش برای تخصیص آنها، مخارج به محصولات در سطح واحد اختصاص می‌یابد. در ABC، مخارج برای سطوح مختلف از پائین به بالا جمع شده و از طریق هر مرحله از زنجیره ارزش انباشته می‌شود. در قسمتهای بعدی این سطوح تشریح شده است.

۳-۲-۱) حاشیه سود سطح واحد

سیستم اطلاعاتی ABC که ارتباط میان پیچیدگی و تنوع خط تولید را بیان می‌کند و شالوده ذاتی آن پشتیبانی از تولید است، اطلاعات مورد نیاز برای تولیدکنندگان را فراهم می‌کند تا بجای افزایش خطوط تولید بدون توجه به سود آن، تصمیماتی در جهت افزایش سود اتخاذ کند. باقی ماندن در رقابت مستلزم بهبود مستمر محصول، افزایش جذابیت در بازار و بهبود مستمر فرایندها جهت افزایش کارایی عملیاتی و سودآوری در بلندمدت است. هیچکدام از یک بهبودهای مستمر به حجم تولید شده بستگی ندارد بلکه به پویایی بازار، چگونگی سطح محصول و سبک

تعیین محلی که شرکت می‌تواند منابع اضافی را برای ایجاد ارزش افزوده به کار گیرد، با فعالیتهای سطح واحد شروع می‌شود. حاشیه سود سطح واحد^{۱۲} از طریق کسر کردن بهای بوقوع پیوسته فعالیتهای سطح واحد از درآمد پیش بینی شده محصول محاسبه می‌شود. در اطلاعاتی که توسط ABC تهیه می‌شود،

طراحی محصول را بسمت فواید شهودی درخواست شده توسط مشتری و تلاشهای طراحی فرایند را به سمت تولید و تحویل محصولات ارزش آفرین ۱۵ سوق می‌دهد. ترغیب کارکنان شرکت به مشتری مداری، یکی از اصول مهم بازاریمداری است. ABC رویکردی پیشرفته برای تجزیه و تحلیل‌های بهای تمام شده/ منفعت فراهم کرده و امکان تصمیم‌گیری بهتر در مصرف منابع جهت فعالیتهای بازاریمدار را برای تولیدکنندگان فراهم می‌کند. ABC این حقیقت را که فعالیتهای اهرمی سطح مشتری / بخش بر اساس نیاز بخش یا مشتری تغییر می‌کند، را در نظر می‌گیرد. حاشیه سود سطح مشتری / بخش ۱۶ از طریق کسر کردن مخارج این فعالیتهای سود ناویژه سطح کانال فروش محاسبه می‌شود.

۴) ABC، یک بررسی انتقادی

ABC توسط اهل حرفه و دانشگاهیان بعنوان سیستم بهای تمام شده هنجاری (دستوری) ارائه شده است، و از تصمیمات بلند مدت پشتیبانی می‌کند. کوپر ادعا می‌کند که هدفش صرفاً تأکید بر توجه مدیریت به مصرف منابع است. علیرغم منافع ABC که برخی از آن را در این مقاله برشمردیم، ABC و در کمیت مختلف اشاره گردید^{۱۷} به شرح زیر مورد انتقاد قرار گرفته است:

۱- ABC مبتنی بر تخصیص‌های اختیاری بهای

تمام شده است. مهمترین اختلاف میان هزینه‌یابی جذبی مرسوم و ABC در تعداد مبانی تخصیص یا محرک‌های بهای تمام شده است. وقتی حجم تولید تغییر می‌کند ABC نمی‌تواند منافع را پیش بینی کند، پس برای تصمیم‌گیری مناسب نیست.

۲- در ABC محدودیت‌ها نادیده گرفته می‌شود و محدودیت در منابع از ظرفیت اضافه قابل تمایز نیست. شرکتی که ظرفیت داخلی اش محدود است، تقاضا

فروش بستگی دارد. بنابراین، یک سیستم اطلاعاتی که توانایی محاسبه بهای نگهداری محصول غیررقابتی را دارد برای شرکت‌های که در محیط فعلی فعالیت می‌کنند ضروری است. استفاده از ABC برای تفکیک هزینه‌های تحقق یافته در سطح تولید، تولیدکنندگان را قادر به ارزیابی بهبودهای فرایند و محصول در مقابل منافع بلندمدت تداوم بهبود می‌کند.

۳-۲-۳) حاشیه سود در سطح کانال فروش

حاشیه سود سطح کانال فروش^{۱۴} از طریق کسر کردن مخارج فعالیتهای کانال فروش از سود ناویژه سطح محصول محاسبه می‌شود. انجام فعالیتهای سطح کانال فروش بستگی دارد به: ۱- موقعیت کانال فروش ۲- تعداد و تنوع خروجی‌های خرده‌فروشی ۳- سبکهای انتقال محصولات ۴- مکان و سیاست‌های ذخیره موجودی و ۵- تنوع در انتقال محصولات.

مخارج این فعالیتهای تغییرات سربار را بیان می‌کند که در سیستم‌های مرسوم بهای تمام شده بر مبنای حجم فروش کانال تخصیص می‌یابد. ABC علاوه بر تأکید بر معاملات، بهای کامل فعالیتهای سطح کانال فروش را شناسایی کرده و تولیدکننده را در انتخاب واسطه‌ها و ساختار کانال فروش حمایت و امکان بهترین ارزیابی از سطح سوآوری کانال فروش را فراهم می‌کند.

۴-۲-۳) حاشیه سود سطح مشتری / بخش

بخش بازار حلقه نهایی زنجیره ارزش و هدف نهایی دیگر فعالیتهای شرکت است. بخاطر اهمیت مشتری، یک سیستم حسابداری باید مشتری را بعنوان هدف نهایی بهای تمام شده شناسایی کند. مشتری به فواید شهودی محصول اهمیت می‌دهد و نهایتاً اوست که فعالیتهای ایجاد شده در زنجیره ارزش را هدایت می‌کند. برآوردن نیاز و خواسته‌های مشتری، تلاشهای

گذاری، ساخت یا خرید، سرمایه گذاری، اضافه کردن محصولات یا خدمات جدید و متوقف کردن خطوط تولید، پشتیبانی می‌کند. به کار بردن مکانیزم Light ABC، پیاده سازی GDM را برای استفاده کنندگان ABC امکان پذیر می‌کند. GDM شامل سه مرحله می‌شود:

مرحله اول- تصمیم گیری‌های جامع اقتصادی و درگیر کردن مدیران اجرایی در آن؛
مرحله دوم- به حساب گرفتن ملاحظات بلند مدت؛
مرحله سوم- تغییر و تصحیح سنجش‌های مقطعی در صورت لزوم.

۴-۱-۱) مراحل پیاده سازی GDM

مرحله یک: تصمیم‌گیری جامع از دیدگاه مدیران اجرایی

هدف شرکت‌های تجاری افزایش ارزش حقوق صاحبان سهام است. ارزش برای شرکت از سرمایه گذاری جریانهای وجوه نقد آتی ایجاد می‌شود. معیارهای مقطعی سنجش عملکرد از قبیل بهای تمام شده هر واحد، قیمت‌های انتقالی، سود و زیان مراکز سود و غیره ممکن است فرایند تصمیم‌گیری را مختل و بهینه‌سازی اجزاء (بهینه‌سازی فرعی) را در لویت قرار می‌دهد. در صورتی که تصمیمات باید حاشیه سود هدف را افزایش داده و به تأیید مدیران اجرایی برسد. ابزارهای پشتیبانی GDM عبارت است از:

- ۱- اندازه‌گیری سود
 - ۲- نمودار بهای تمام شده/ منفعت (CUT)^{۲۱}
- اندازه‌گیری سود ابزاری برای پشتیبانی تصمیم‌گیری جامع است که جریانهای اختیاری فعالیت را از طریق سنجش عملکرد سازمان‌ها تعیین می‌کند. در نمودگر (۳) گزینه‌های متفاوت تصمیم و ردیف‌های آن معیارهای سنجش‌های عملکرد را نشان داده شده.

برای محصولاتش بیشتر از ظرفیت تولیدش است، در نتیجه باید ترکیب بهینه محصول را بر طبق حاشیه سود محصول برای هر واحد از منابع محدود تعیین کند، ولی اقلام بهای تمام شده محصولات مختلف به تصمیم ترکیب محصول بستگی ندارد.

۳- ABC ارتباط میان فعالیتها و مصرف منابع را خطی در نظر می‌گیرد. یعنی فعالیت‌های اضافی باعث بهای اضافی می‌شود و کاهش سطح فعالیتها باعث کاهش بهای تمام شده می‌شود، بنابراین اقلام غیر مستمر بهای تمام شده را در نظر نمی‌گیرد.

۴- سیستم ABC با تخصیص بهای تمام شده سر و کار دارد و اطلاعات درآمد را بدون تجزیه و تحلیل آن جمع‌آوری می‌کند. ABC برآوردهای مورد نیاز درآمد را ارائه نمی‌دهد، در نتیجه پیش‌بینی مدیران بازاریابی بر اساس شهود گرایشی و داده‌های تاریخی درآمد می‌باشد.

گری و رونین^{۱۸} نگرش‌های بهای تمام شده هر واحد و بهای تمام شده کل را دو علت ریشه‌ای می‌دانند که سیستم‌های هزینه‌یابی را از افزودن ارزش به شرکت باز می‌دارند. این دو دیدگاه بر «محوریت حسابداری»^{۱۹} و تأکید آن بر تخصیص بهای سربار غالب شده است. راه حلی که برای رفع چالشهای سیستم‌های هزینه‌یابی ارائه شده است، حذف علل ریشه‌ای و همچنین تمام پدیده‌های غیر متعارف ناشی از آن می‌باشد. این راه حل شامل دو مرحله عمده است: به کارگیری روش تصمیم‌گیری جامع (GDM)^{۲۰} و تغییر به سیستم هزینه‌یابی تعدیل شده بر مبنای فعالیت (Light AB) است. Light ABC درآمدها را همانند مخارج مربوط کنترل می‌کند. این سیستم پیشرفته، GDM را از لحاظ اطلاعات پشتیبانی می‌کند.

۴-۱) روش تصمیم‌گیری جامع (GDM)

GDM یک روش عملی ساده برای تصمیم‌گیری سازمانی است. GDM از تصمیماتی چون قیمت

نمودگر (۳) - معیارهای سنجش سود در سیستم Light ABC

انتخاب B	انتخاب A	معیارهای سنجش عملکرد	
		بازده تولید (Throughput)	T
		هزینه‌های عملیاتی (Operating expenses)	OE
		موجودی (Inventory)	I
		کیفیت (Quality)	Q
		زمان پاسخگویی (Due- date performance)	DDP

مرحله دوم: ملاحظات بلند مدت

در مرحله اول، تصمیم‌گیری از دیدگاه جامع اقتصادی بررسی می‌شود. در این مرحله تصمیم‌گیرندگان به ملاحظات بلند مدت اهمیت می‌دهند، پس ملاحظات بلند مدت همان منافع نامشهود است که می‌تواند تصمیمات اقتصادی را تغییر دهد.

مرحله سوم: تغییر سنجش‌های مقطعی عملکرد

معیارهای مقطعی سنجش عملکرد، فرایند تصمیم‌گیری را مختل می‌کند. برخی اوقات مدیران به جای تصمیماتی که سود کل شرکت را افزایش دهد، آگاهانه تصمیمات نادرستی می‌گیرند تا از معیارهای مقطعی سنجش عملکرد سربلند بیرون آیند. بنابراین تعیین و تعدیل سنجش‌های مقطعی برای دستیابی به اهداف شرکت ضروری است.

۲-۴) Light ABC

Light ABC سیستمی بر اساس بازده تولید^{۲۳} است. این سیستم پیشرفته به جای اندازه‌گیری اطلاعات، بیشتر بر با اهمیت‌ترین و مربوط‌ترین اطلاعات تاکید می‌کند. اطلاعات جمع‌آوری شده بر طبق قانون پارتو تعیین می‌شود: ۲۰ درصد رویداد مشمول ۸۰ درصد نتایج است، برای مثال اگر ۲۰ درصد مشتریان ۸۰ درصد در آمد را ایجاد می‌کنند. سیستم باید رضایت ۲۰ درصد مشتریان رادر نظر بگیرد.

Cut نیز یک ابزار هندسی است که از تصمیم‌گیری جامع حمایت می‌کند. براویت و ایندور مدل منفعت / بهای تمام شده را برای تجزیه و تحلیل سودمندی اجزاء سیستم‌های کامپیوتری در ارتباط با بهای تمام شده آنها توسعه دادند و لیتزر رونین و راپیکتور این ابزار را جهت تحلیل محدودیت‌های سیستم توسعه دارند. نمودار Cut هیستوگرامی از منابع سیستم است که در مفاهیم تئوری محدودیت به کار برده می‌شود، هر ستون (میله) آن یکی از منابع است. ارتفاع هر میله سودمندی آن منبع را نشان می‌دهد که بین ۱۰۰-۰ درصد است و عرض هر میله بهای منبع را نشان می‌دهد.

نمودار Cut امکان بررسی منابع سیستم و تصمیم‌گیری متناسب با آن را برای مدیران فراهم می‌کند. برای مثال تصمیم ساخت یا خرید به این بستگی دارد که شرکت محدودیت منبع دارد یا ظرفیت مازاد. اگر شرکت محدودیت منبع داشته باشد، باید از طریق منابع خارجی بازده تولید^{۲۲} را افزایش دهد. یعنی برون‌سپاری (خرید) مد نظر قرار گیرد. ولی اگر ظرفیت مازاد وجود داشته باشد، استفاده از منابع خارجی بازده تولید را کاهش می‌دهد، زیرا اقلام متغیر بهای تمام شده افزایش یافته و فروش بدون تغییر می‌ماند. در اینصورت، استراتژی ساخت اقتصادی تر است.

GDM دارند، این راه حل را با مدیران ارشد مطرح می‌کنند. گام بعدی تشریح GDM به مدیران میانی و اجرای نهایی آن در سازمان است. قبل از اجرای فرایند، سازمان باید معیارهای جدید عملکرد را تعریف کند که یک موضوع اساسی در تعیین موفقیت یا عدم موفقیت شرکت در اجرای GDM است، زیرا رفتار افراد متناسب با روشی است که عملکردشان ارزیابی می‌شود. سنجش باید سیاست مدیریت و کارکنان هدایت کننده را منعکس کند، زیرا مدیریت و کارکنان هدایت کننده به گونه ای عمل می‌کنند که باعث پیشرفت دستاوردهای جامع سازمان شوند. معیارهای مناسب سنجش عملکرد باید خصوصیات زیر را داشته باشد:

- جامع و موثر باشد تا بهبود آنها باعث افزایش ارزش و یا پیشرفت قابل ملاحظه اهداف شرکت شود.
- واضح و ساده باشد تا افراد بتوانند آنها را درک و بر طبق آن عمل کنند.

- برای سنجش و اندازه گیری ساده باشند، زیرا افرادی که سنجش خاصی را به کار می‌گیرند، باید از افرادی باشند که اطلاعات آوری می‌کنند.

- مقرون به صرفه باشد، جستجو برای معیارهای کاملاً بهینه سربار را افزایش می‌دهد، که ممکن است منجر به کنارگذاری این سیستم شود.

- برای سازمانهای خاص مناسب باشد. تلاش برای انتخاب یک سیستم اندازه گیری موفق « آن طور که هست» ممکن است به شکست منتهی شود. هر سازمانی باید یک سیستم اندازه گیری که برای نیازهای آن مناسب است را ایجاد کند.

مرحله بعدی اصلاح سیستم اطلاعات شرکت است. این مورد ساده نیست، زیرا شرکتها برای مدیریت و کنترل اطلاعات بهای تمام شده زیر ساخت‌هایی دارند. به کارگیری light ABC جمع آوری اطلاعات کمتری را ممکن می‌سازد و جمع آوری اطلاعات باید

Light ABC برای تخصیص منابع طراحی نشده است، بلکه اطلاعات تفضیلی درآمد را اندازه گیری و اطلاعات لازم برای تصمیم گیری را فراهم می‌کند، ریسک و اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم گیری و کنترل را مدیریت می‌کند. همچنین اطلاعات لازم جهت سنجش سود شرکت را جمع آوری کرده و اطلاعات مالی را محدود نمی‌کند. این سیستم مستلزم جمع آوری اطلاعات کمتری است و برای تصمیم گیری جامع و کنترل به وسیله مدیران ارشد و میانی مفید است. کاربرد این سیستم شرکت را قادر به کامل کردن فرصتهای ذاتی در زیر ساخت‌های اطلاعاتی اش می‌کند.

Light ABC به وسیله شرکت‌های قابل استفاده است که زیر بنای ABC را داشته باشد. شرکتی که Light ABC را به کار می‌گیرد با ریسک کنارگذاری منافع سیستم اطلاعاتی و تغییر آن به GDM روبرو خواهد بود.

۵) راهکارهای اجرای GDM

اجرای GDM شامل تغییر سازمانی و گزینش سیستم اطلاعاتی است. در این بخش این موضوعات و راهکارهای عمومی که سازمانها را در اجرای GDM یاری می‌کند، مورد بحث قرار می‌گیرد.

اجرای GDM مستلزم تغییر سیستم اطلاعاتی است. سازمانها باید فرایندهای تصمیم گیری و سنجش عملکردشان را تغییر دهند. پایداری در مقابل تغییر مهمترین مانع است که باید در تمام سطوح سازمانی در نظر گرفته شود. به همین دلیل اجرای GDM باید از مدیران اجرایی آغاز شود. زیرا آنها مفاهیم ضمنی تصمیم گیری جامع و خلق ارزش را درک می‌کنند. بعد از پذیرفته شدن به مدیران مالی (CFO) پیشنهاد می‌شود. مدیران مالی که نقش مهمی در اجرای

شرط ماندگاری در محیط رقابتی امروز توسعه سیستم‌های تولید و توزیع دقیق و با صرفه است. در این محیط جدید نظریه‌های قدیم در خصوص اقلام ثابت و متغیر بهای تمام شده و حاشیه‌های سود از اعتبار ساقط شده و با تصمیمات تجاری مناسب (به صورتی که قبلاً بوده است) مناسبت ندارد.

بررسی تجربی تأثیر اطلاعات ABC بر تصمیمات بازاریابی و تولیدی باید ۶ سوال زیر را بررسی وبه آن پاسخ دهد:

۱) تأثیر اطلاعات ABC بر موفقیت محصول جدید.

۲) مفاهیم ضمنی مدیریتی برای محصولات، کانالهای فروش و مشتریان خاصی که سودآوری مربوط تری دارند.

۳) امکان افزایش قیمت محصولات متناسب با افزایش بهای مبتنی بر فعالیت.

۴) تأثیر اطلاعات ABC بر توزیع منابع بازاریابی به انواع محصولات، کانالهای فروش و مشتریان.

۵) تأثیر ABC بر ارزیابی عملکرد و سیستم‌های پاداش.

۶) تأثیر اطلاعات ABC بر ارتباط بازاریابی و حسابداری در سازمانها.

بعثت افزایش ارتباط مدیریتی اطلاعات ABC، استفاده از چنین اطلاعاتی ممکن است باعث رقابت حسابداران و تولیدکنندگان در برخی سازمانها شود. توسعه ABC تولیدکنندگان را در جهت تعریف و کاربرد محوریت بازار ترغیب می‌کند، هنگامی که تولیدکنندگان ویژگی‌ها و انتظارات محصول را با توجه به محوریت بازار مورد توجه قرار می‌دهند، حسابداران نیز ترغیب می‌شوند یک سیستم اندازه‌گیری راه‌اندازی کنند که فعالیت‌های بازارمدار را از دیدگاه بهای تمام شده و برای بدست آوردن منفعت اندازه‌گیری کند. دیدگاه ما حسابداران این است که شرکت‌ها تنها با استفاده از

یک بار در ماه یا یکبار در هفته یا هر سه ماه یکبار و یا فواصل دیگر انجام گیرد.

زمانی که مدیران ارشد به کارگیری GDM را تایید کردند، تیم مالی تبدیل سیستم هزینه‌یابی را به light ABC آغاز می‌کنند. طبقه بندی اقلام بهای تمام شده بررسی شده و تا جایی که فقط یک چهارم بخشهای شرکت اقلام متغیر داشته باشند، پیش می‌رود. بهای تمام شده بخشهای دیگر ثابت در نظر گرفته می‌شوند و به فعالیت و محصولات تخصیص نمی‌یابد. بدین ترتیب زمان لازم برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به نصف کاهش می‌یابد. با این وجود، شرکت ممکن است تصمیم می‌گیرد که تحلیل سالیانه‌ای از بهای تمام شده جهت برآوردن نیازهای شرکت داشته باشد. از آنجایی که تغییرات بهای تمام شده ناچیز است، تلاش برای جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات بیش از این کاهش می‌یابد. از طرف دیگر مدیریت گزارشی از سنجش‌های مربوط به طور ماهیانه جهت اهداف تصمیم‌گیری و کنترل دریافت می‌کند.

۶) نتیجه‌گیری و بحث

تغییرات شگرفی که در زمینه فناوری، روشها و دیدگاههای جدید از دهه هشتاد ایجاد گردیده است، بهبود فرایندها و عملکرد سازمانها جهت بقا در بازار و محیط‌های جدید کسب و کار را ضروری ساخته است. به همین جهت سازمانها می‌بایست در روشهای حسابداری و مدیریتی خود تجدید نظر کنند. این نیاز مبرم از یک طرف و رشد و توسعه دیدگاههای جدید در زمینه حسابداری مدیریت از طرف دیگر، باعث ایجاد تحول در ارائه روشهای نوین محاسبه بهای تمام شده گردیده است.

ABC از طریق بهایابی مجدد اطلاعات حسابداری، بینش جدیدی برای تولیدکنندگان فراهم می‌کند، که باعث بهبود تصمیمات بازاریابی می‌شود.

در بررسی‌های موردی متعددی ثابت شده است که ABC در فراهم آوردن اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری عاجز است و سازمان‌های که تصمیم به اجرای GDM می‌گیرند، باید سیستم‌های توسعه یافته‌ای را مورد توجه قرار دهند که بر اندازه‌گیری اطلاعات مربوط درآمد و هزینه برای تصمیم‌گیری جامع تاکید داشته باشد. سیستم Light ABC از جمله این سیستم‌ها است. پیشنهاد می‌گردد، محققان در خصوص این سیستم تحقیقات بیشتری انجام دهند و به مانند نسل اول ABC و نسل دوم TD-ABC در کاربردی تر نمودن نسل سوم ABC یعنی Light ABC نیز نقش آفرین باشند.

منابع و مأخذ (استفاده شده در مقاله و مطالعات اضافی):

- ۱) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۶) "هزینه یابی بر مبنای فعالیت/ مدیریت بر مبنای فعالیت، رویکرد ارزش آفرینی در کسب و کار"، انتشارات ترمه.
- ۲) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷) "حسابداری مدیریت راهبردی، مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین"، انتشارات دانشگاه علوم و تحقیقات.
- ۳) نوروش، ایرج. مهرآزین، علی رضا. کرمی، غلامرضا (۱۳۸۱)، "حسابداری بهای تمام شده"، انتشارات ترمه.
- 4) Armstrong, P.(2002), "The Costs of Activity- Based Management", Journal of Accounting Organization and Society 27, 99-120.
- 5) Bruggeman, W. Slagmulder, R.(1995), " The impact of technological change on management accounting", management accounting Research 6, 241-252.
- 6) Carter, T.L. Sedaghat, A.M. Williams.T,D.(1998), "How ABC

اطلاعات مبتنی بر فعالیت می‌تواند فعالیتهای بازارمداری را تعیین کند که منافع مورد انتظار آنها به صورت کارا و اثربخشی قابل برآورد باشد. به کارگیری فعالیتهای بازارمدار و مشتری مدار بدون درک کامل از مفاهیم مالی این فعالیتها باعث تجارت ناموفق می‌شود. ساختار بهای تمام شده شرکت باید قادر به فراهم آوردن اطلاعات حسابداری مرتبط و عملی برای تصمیمات بازاریابی باشد. در محیط ABC، تولید کنندگان باید از اطلاعات جدید استقبال کرده و آنها را برای یافتن محصولات، کانالهای فروش و مشتریان سودآور در محیط رقابتی به کار گیرند.

مهمترین سئوالی که از تناقض حسابداری بهای تمام شده نشات می‌گیرد این است که چرا سازمانها از سیستم‌های هزینه یابی کمتر استفاده می‌کنند؟ جواب این است که بیشتر سازمانها سیستم‌های بهای تمام شده را برای گزارشگری مالی، متمرکز کردن تصمیم‌گیری، اصلاح قیمت، کنترل و معیارهای ارزیابی عملکرد به کار می‌گیرند. از آنجایی که از دیدگاه آنها، به کارگیری ABC و ABM مستلزم تلاش بیشتری است بدون این که نتیجه بهتری حاصل شود، بیشتر سازمانها سیستم‌های بهای تمام شده سنتی خود را نگاه می‌دارند. گری و رونین (۲۰۰۵) طی تحقیقات خود، روش تصمیم‌گیری جامع (GDM) را جهت تصمیم‌گیری بهینه پیشنهاد کردند. در این روش اندازه‌گیری سود و نمودار بهای تمام شده /منفعت را برای پشتیبانی از فرایندهای تصمیم‌گیری استفاده می‌شود و اطمینان می‌دهد که فعالیتهای سازمان ارزش زا هستند. در این مقاله سیستم Light ABC نیز به بحث گذارده شد. Light ABC اطلاعات پشتیبانی مربوط و موجهی جهت پیاده سازی GDM فراهم می‌کند. سازمان به منظور اجرایی GDM باید فرایند تصمیم‌گیری و معیارهای ارزیابی عملکرد را تغییر دهد که مستلزم درک و تعهد مدیریت است.

17) Morgan, R.M, Hunt, S.D.(1990), "The commitment- trust theory of relationship marketing", *Journal of Marketing* 54, 1-18.

یادداشت‌ها

¹- Solomons, 1968

²- Stubus, 1971

³- labor – intrinsire

⁴- Costliness

⁵- Hilton, Maher & Selto

⁶- Structural cost driver

⁷- Executional cost driver

⁸- ABC full –costing

⁹- ABC unit– level costing

¹⁰- Markt Orientation

¹¹- Cost incurrence

¹²- Unit-level Margin

¹³- Product-level Margin

¹⁴- Channal-level Margin

¹⁵-Value- Creating

¹⁶-Segment/Customer-level Margin

^{۱۷} - جهت کسب اطلاعات بیشتر به کتاب " هزینه یابی بر مبنای

فعالیت مدیریت بر مبنای فعالیت (انتشارات ترمه چاپ و ویرایش

جدید ۱۳۸۸ از دکتر فریدون رهنمای رودپشتی مراجعه شود).

¹⁸- Geri, N. Ronen, B.(2005)

¹⁹- Accounting Orientation

²⁰-Golobal Decision Making

²¹- Cost/utilization

²²- Throughput

²³- Throughput Orientation

changed the post office", *Management Accounting* 79, 28-35.

7) Coman, A.

Ronen, B.(2002), "Focused- ARENA- Strategy- FAST: transforming strategic core-competences and root-problems into action", Working paper. Faculty of Management. Tel Aviv University.

8) Gary, D. Ghosh, J.(2003), " Roles and practices in management accounting today", *Strategic Finance*, 30-35.

9) Geri, N. Ronen, B.(2005), "Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing", *Human System Mangement* 24, 133-144.

10) Goebel, D.J. Marshall, G.W. Locander, W.B (1998), " Activity-Based Costing: Accounting for a Market Orientation", *Industrial Marketing Management* 27, 497-510.

11) Hixon, M.(1995), "Accounting management: its purpose and benefits", *CIMA*, NO 78, 30-31.

12) 12-Hobdy, T. Thomson, J. Sharman, P.(1994), " Activity-Based Costing at AT&T", *Management Accounting* 75, 35-39.

13) Kaplan, R.S. Weiss, D. Desheh, E.(1997), "Activity-Based trans pricing", *Journal of Certified Public Accountants in Israel* 46, 449-456.

14) Innes, J. Mitchell, F. Sinclair, D.(1990), " Activity-Based Costing in UKs largest companies", *Management Accounting Research* 11, 349-362.

15) Lere, J.C.(2001), " Your Product-costing System Seem to Be Broken: Now What?", *Industrial Marketing Management* 30, 587-598.

16) Slater, S.F. Narvre, J.C.(1994), "Does Competitive Environment Modeeatate the Market Orientation-Performance Relationship?", *Journal of Marketing* 58, 46-55.