

## مقدمه

طی سالهای اخیر تأکید ویژه‌ای نسبت به بهبود مدیریت سازمان‌های دولتی در اظهار نظرهای مسئولین ارشد نظام دیده و شنیده شده است. این تأکیدات به ویژه در برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی تحت عنوان نتیجه محوری، مورد توجه خاص قرار گرفته است. یکی از حوزه‌های کلیدی در موضوع نتیجه محوری و پاسخگویی دولت و سازمان‌های دولتی که از شاخص‌های اساسی یک دولت نتیجه مدار و پاسخگو نیز محسوب می‌گردد، نظام بودجه‌ریزی کشور است.

منابع محدود دولت باید به برنامه‌ها و مدیرانی تعلق گیرد که نتیجه مطلوب می‌آفرینند، اما در عمل این اتفاق نیفتاده است. زیرا سازمان‌ها بندرت نتایج قانع کننده‌ای را که توسط اعتبارات بودجه‌ای آنان قابل خریداری باشد تولید کرده‌اند. انگیزه‌های تشویقی در قالب افزایش بودجه برنامه‌های موفق و یا مزایایی از این دست برای اجرای موفق و اثربخش برنامه‌ها وجود ندارد و هنگامی که مبالغ بودجه‌ای به برنامه‌ها تخصیص می‌یابد دیگر الزامی برای بررسی اینکه آیا اجرای این برنامه‌ها منجر به نتیجه شده است یا خیر، موجود نمی‌باشد.

اثر بخشی سیاستگذاری‌های مجلس و تصمیم‌گیری‌های مربوط به مصارف بودجه‌ای بدلیل غفلت از برنامه‌ها و توجه ناکافی به نتایج و عملکرد برنامه‌ها مورد تهدید جدی است. ساختار بودجه دولت، شناسایی کامل هزینه‌های مربوط به هر یک از برنامه‌ها را ناممکن ساخته است. از آنجایی که در بودجه دولت هزینه‌ها بطور کامل شناسایی نمی‌شود، رقابت برای خدمات بالاچار جایگزین فرآیند مجزایی شده است که توسط قوانین پیچیده و مصنوعی مربوط به ارزیابی هزینه‌ها که به نوبه خود بعنوان مانعی برای رقابت و منع تعارضات و آشفتگی‌ها عمل می‌کنند، اداره می‌شود.

برای رفع این معضل دولت باید اثر بخشی برنامه‌ها و میزان پاسخگویی خود به مردم را بوسیله ارتقای سطح نتیجه محوری، کیفیت خدمات و رضایتمندی مشتری بهبود بخشد. دولت باید به مدیران بمنظور بهبود کیفیت ارائه خدمات، بوسیله الزام آنان به برنامه‌ریزی برای دستیابی به اهداف برنامه‌ها یاری رساند و اطلاعات لازم درباره نتایج برنامه‌ها و کیفیت خدمات را به آنان ارایه کند.

دولت باید به منظور تأکید بیشتر بر موضع عملکرد، اقدام به تلفیق اطلاعات مربوط به عملکرد سازمان‌ها و تصمیمات بودجه‌ای کند. این تلفیق جهت تهیه و تدوین بودجه‌های عملیاتی در سازمان‌ها انجام می‌گیرد.

در نهایت، دولت باید برای تلفیق کامل اطلاعات هزینه‌ای و عملکرد برنامه‌ها در یک فرآیند واحد اقدام نماید. این فرآیند شامل بودجه‌ریزی بر اساس هزینه تمام شده منابع بر اساس محل مصرف آنها، برقراری توازن بین ردیف‌های بودجه مربوط به برنامه‌ها و فعالیت‌ها و نتایج حاصله از آنها و در نهایت اصلاح تنظیم حساب‌های بودجه‌ای در صورت لزوم می‌باشد.

نقطه اتصال برنامه‌های تحول در تحقق اهداف و دستیابی به نتایج مطلوب، تحقق نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و نهادینه سازی محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها بعنوان پایه و اساس اجرای این نظام می‌باشد. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی باعث بهبود عملکرد مالی سازمان‌ها و متضمن استفاده کارآمد و اثر بخش از بودجه دولتی است. سؤال اساسی در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی این است که بودجه برای «چه اهدافی» هزینه می‌شود نه اینکه «کجا» و «چه مقدار» هزینه می‌گردد. به عبارت دیگر بودجه به «هزینه نتیجه‌ها» تخصیص می‌یابد نه به «نتیجه هزینه‌ها».

بر اساس بند ب ماده ۲۲۳ برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است به منظور تقویت نظام برنامه‌ریزی و نظارت بر اجرای برنامه‌های توسعه و تدوین پیشنهاد راهکارهای اساسی برای پیشرفت کشور حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم سازوکارهای لازم را برای تغییر نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش عملیاتی و هدفمند و به صورت قیمت تمام شده خدمات فراهم کند. پیش‌نویس بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ نیز بر عملیاتی کردن بودجه و محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و محصولات تاکید دارد.

## ضرورت اجرا

روند بودجه‌ریزی فعلی بخش آموزش عالی مبتنی بر مدل بودجه‌ریزی خطی سنتی می‌باشد که مدل ساده بودجه‌ریزی مبتنی بر شکستن اجزاء اعتبار به اجزاء داده می‌باشد و با اختصاص مبالغ جزء به ریز داده‌ها اعتبارات را توزیع می‌نماید. در مدل فوق الذکر توان برنامه‌ریزی دراز

مدت محدود و امکان دستیابی به عملیات و نظارت بودجه‌ای بر آن بسیار محدود است، بعلاوه این نظام اطلاعاتی را در خصوص عملکرد بودجه و میزان اثر بخشی و کارایی برنامه‌های اعتباری بدست نمی‌دهد.

از آنجا که روش سنتی بودجه‌ریزی، اطلاعاتی در خصوص نتایج هزینه کرد اعتبارات و میزان اثر بخشی و کارایی برنامه‌های اعتباری بدست نمی‌دهد، روش بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح گردیده است که در جهت تخصیص هدفمند اعتبارات به برنامه‌ها و فعالیت‌ها، شفاف‌سازی فرآیند بودجه‌ریزی، ایجاد ارتباط بین بودجه (اعتبارات) و نتایج عملکرد برنامه، کمک در توجیه بودجه دستگاه اجرایی در برابر سازمان‌های ناظر و... گام بر می‌دارد. بودجه‌ریزی عملیاتی یک برنامه تلفیق عملکرد سالانه و بودجه سالانه می‌باشد که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می‌دهد.

در بودجه‌ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرایی عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شود.

در کشور ما هم در سال گذشته، هیأت وزیران به پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، آئین نامه اجرایی نحوه محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات ارائه شده توسط وزارتخانه و مؤسسات دولتی را تصویب کرد.

بر اساس این آئین‌نامه، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی موظف هستند قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات خود را بر اساس دستورالعمل ابلاغی سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور محاسبه نمایند. وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلف هستند به منظور فراهم نمودن امکان اجرایی این

آئین‌نامه و هدایت، نظارت، بهبود مدیریت و ارتقای کیفیت ارائه خدمات در این واحدها و رعایت دستورالعمل و معیارهای ابلاغی بر اساس

کمیت، کیفیت و محل جغرافیای ارائه خدمت، پس از تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات این‌گونه واحدها، با اخذ تعهدهای لازم، کلیه اختیارات و مسئولیت‌های مدیریتی، مالی و اداری مربوط به اداره واحد را با رعایت معیارها به مدیران واحدها تفویض کنند.

این تصویب‌نامه، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را موظف نموده است کلیه مراحل مطالعه، طراحی، روش‌های محاسبه و نتایج و اقدامات

اجرایی مربوط را مستند و مدون نموده و یک نسخه از آن را به این سازمان یا استان جهت نگهداری و بهره‌برداری ارسال کنند.

سیستم‌های مختلف و جدیدی در علم حسابداری وجود دارند که می‌توان از آنها برای این تجزیه و تحلیل استفاده نمود، که برای این منظور سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (Activity Based Costing) پیشنهاد می‌گردد که دارای قابلیت‌های زیادی در محاسبه بهای تمام شده خدمات است و نتایج مثبتی از به کارگیری آن حاصل شده است. این سیستم، یکی از سیستم‌های نوین هزینه‌یابی است که ابتدا برای محاسبه بهای تمام شده خدمات در سیستم‌های تولیدی به کار گرفته شده و با توجه به قابلیت‌هایی که این سیستم در صحت محاسبه بهای تمام شده و تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی داشت، کاربرد آن در فعالیت‌های خدماتی نیز مطرح گردید.

در این راستا و با توجه به حجم بالای فعالیت‌ها، گستره مخاطبین، نیاز به گزارش‌گیری فراوان در وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، مکانیزه کردن این روند و تهیه نرم‌افزاری بدین منظور اجتناب ناپذیر است.

## مراحل انجام

۱. جمع‌آوری داده‌های اولیه
۲. شناسایی قلمرو و اهداف هزینه‌یابی
۳. شناسایی مراکز هزینه
۴. تعیین فعالیت‌های موجود در مرکز هزینه
۵. تعیین منابع مورد مصرف فعالیت‌های هر مرکز و هزینه‌های مربوطه
۶. تعیین موضوعات هزینه
۷. شناسایی محرک‌های هزینه
۸. شناسایی مخازن هزینه

۹. تخصیص هزینه هر مرکز به مخازن هزینه

۱۰. تعیین هزینه یک واحد محرک هزینه

۱۱. تعیین نرخ برای هر فعالیت

۱۲. محاسبه بهای تمام شده هر فعالیت

## شرح خدمات

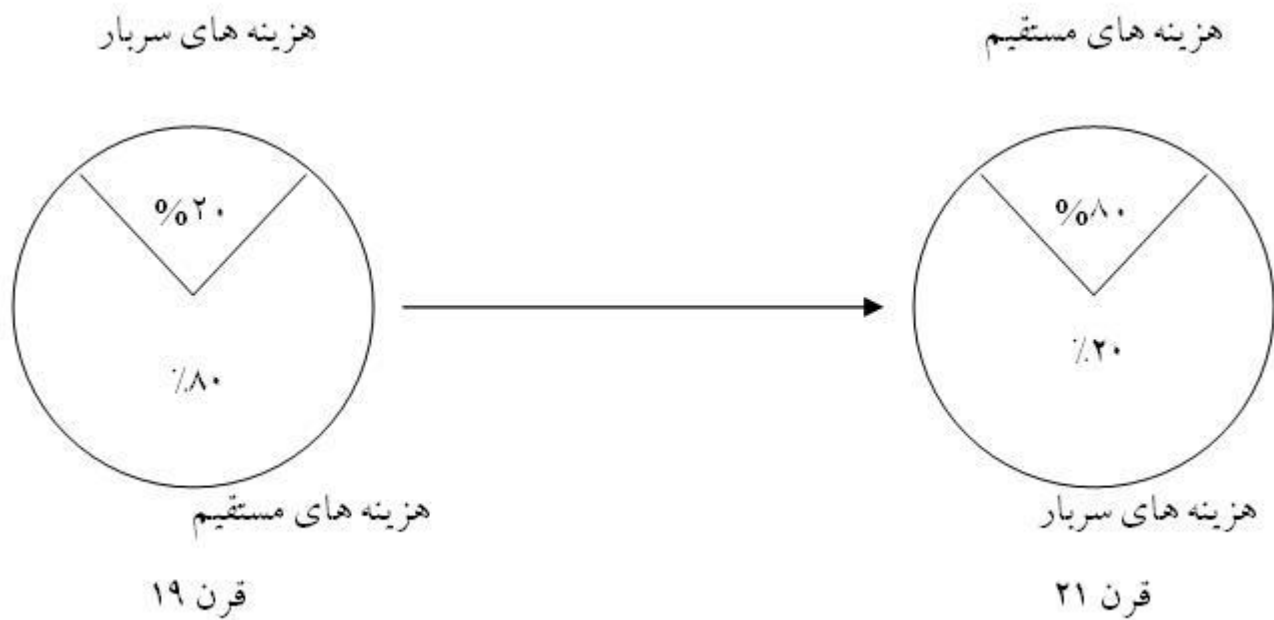
### ۱. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

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 کوپر و کاپلان و همکار آنان جانسون به وجود آمد و رویکرد جدید را به حسابداری و بودجه‌ریزی تحت عنوان « هزینه‌یابی بر اساس فعالیت » و « بودجه‌ریزی بر اساس فعالیت » پدید آورد. هزینه‌یابی فعالیت را به اختصار هزینه‌یابی فعالیت یا ABC نیز می‌خوانند. این تکنیک صاحبان کار و فرآیند را به سمت شناسایی و ردیابی هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم و تخصیص دقیق آنها به فعالیت‌هایی که در فرآیند تولید یک محصول یا خدمت نقش دارند، هدایت می‌کند.

این تکنیک فعالیت هنگامی شکل گرفت که مدیران متوجه شدند اطلاعات حسابداری سنتی که به صورت دفتر کل تهیه می‌شد برای ارزیابی اثر بخشی تصمیماتی که مربوط به تخصیص منابع می‌باشد دیگر مفید نیست، بلکه تنها برای حساب‌رسان و دیگر افراد خارج سازمان که به دنبال پاسخگویی مالی خود بودند رضایتبخش می‌باشد. در سال ۱۹۸۸ کوپر و کاپلان ابراز داشتند که یکی از جدی‌ترین مشکلات سازمان‌ها در روش سنتی تخصیص هزینه‌های غیر مستقیم (سربار) است. هر چه به قرن ۲۱ نزدیکتر می‌شدیم بعطت هر چه پیچیده‌تر شدن فرآیند تولید محصولات و خدمات، بخش اعظم هزینه‌ها متوجه هزینه‌های سربار می‌شد. در حالیکه در قرن ۱۹ هزینه‌های سربار ۲۰٪ و هزینه‌های

مستقیم ۸۰٪ کل هزینه‌ها را تشکیل می‌داند، در قرن ۲۱ هزینه‌های سربار ۸۰٪ و هزینه‌های مستقیم ۲۰٪ کل هزینه‌ها را شامل می‌شد.

بنابراین دیگر امکان نداشت که هزینه‌های سربار را همچون گذشته به شکل یکنواخت و گاهی اختیاری روی همه محصولات یا خدمات سرشکن کنیم. بنابراین امروزه هزینه‌های غیر مستقیم که شامل هزینه‌های اداری، سربار می‌باشد، بخش عمده‌ای از هزینه‌های محصول یا خدمت را تشکیل می‌دهد. چرا که به این ترتیب بسیاری از هزینه‌های سربار از قبیل هزینه‌های لجستیکی، تولید، بازاریابی، فروش، توزیع، خدمات پس از فروش، فناوری، اداری مالی، منابع اطلاعاتی و اداری را می‌توان تا رسیدن به محصولات یا خدمات ردیابی کرد. تخصیص غلط هزینه‌های سربار می‌تواند باعث اشتباه در تخمین‌های هزینه‌ای تولید شده و در نتیجه مدیران را دچار تصمیم‌گیری‌های نادرست کند.



کوپر و کاپلان شیوه هزینه‌یابی فعالیت موسوم به ABC را به عنوان جایگزینی برای سیستم‌های سنتی حسابداری کردند. بر اساس تکنیک ABC، فرآیند تولید محصول یا خدمت به صورت مجموعه‌ای از فعالیت‌ها دیده می‌شود. منابعی که توسط این فعالیت‌ها مصرف می‌شوند تعیین می‌گردد و سپس فعالیت‌ها به محصولات، خدمات یا مشتریان تخصیص داده می‌شوند. هنگامی که رابطه بین یک فعالیت و یک محصول یا خدمت یا مشتری بدست آمد، آنگاه می‌توان هزینه‌های غیر مستقیم (سربار) را به شکل درستی به آن محصولات، خدمات یا مشتریان تخصیص داد. به

بیان ساده‌تر ابتدا باید دانست که چه فعالیت‌هایی باید برای تولید یک محصول یا خدمت انجام شود سپس هزینه‌های آن محصول یا خدمت محاسبه گردد.

کوپر و کاپلان در سال ۱۹۹۱، ۴ دسته فعالیت را به تفکیک معرفی کردند:

۱. فعالیت‌های نگهداری تجهیزات ( زمین و ساختمان‌ها، مدیریت کارخانه )
۲. فعالیت‌های نگهداری تجهیزات ( مهندسی فرآیند، بهبود محصول )
۳. فعالیت‌های سطح دسته ( راه‌اندازی‌ها، حمل و نقل مواد اولیه، خرید سفارشات، بازرسی‌ها )
۴. فعالیت‌های سطح واحد ( دستمزد مستقیم، مواد اولیه، هزینه‌های ماشین، انرژی )

سرشکن کردن هزینه‌ها به شیوه ABC مدیران را قادر می‌سازد استراتژی‌های کاهش هزینه‌ها را به درستی تدین کنند. پیش از این بیشتر استراتژی‌های کاهش هزینه‌ها را به تفکیک در دسته مربوط به خود قرار دهند و از تخصیص هزینه‌های دسته اول و دوم به هر یک از واحدهای محصول یا خدمت اجتناب کنند. به ویژه هزینه‌های دسته اول نباید به هر یک از محصولات یا خدمت تخصیص داده شود. تکنیک هزینه‌یابی فعالیت هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم را تا منابع‌شان ردیابی می‌کند. در حالیکه حسابداری سنتی به ارزیابی موجودی‌ها برای تهیه گزارش از دارایی‌های سازمان می‌پردازد، تکنیک‌های هزینه‌یابی فعالیت‌ها منابع مصرفی را به فعالیت‌های در حال عمل در سازمان مرتبط ساخته و سپس بین این فعالیت‌ها و محصولات و خدمات تولید شده ارتباط مستقیم برقرار می‌سازد ( شکل زیر). در نتیجه تکنیک هزینه‌یابی فعالیت‌ها اساس قیمت‌گذاری استراتژیک بر روی کالا یا خدمات است که بوسیله دستیابی و درک روابط مستقیم بین هزینه‌ها، فعالیت‌ها و محصولات ( خدمات ) انجام می‌شود.

جریان هزینه بین منبع، فعالیت، موضوع هزینه توسط عناصر هزینه ساز (محرک‌های هزینه) در شکل زیر نشان داده شده است:



منبع: آنچه که جهت انجام فعالیت صرف می‌گردد.

محرك منبع: واحد بیانگر اندازه تناوب و میزان تقاضی فعالیت از منبع

فعالیت: مجموعه کارهایی که توسط منبع جهت تحقق موضوع هزینه صورت می‌گیرد.

محرك فعالیت: واحد بیانگر اندازه تناوب و میزان موضوع هزینه از فعالیت

موضوع هزینه: آنچه که در هزینه یابی بدنبال تعیین بهای تمام شده آن هستیم.

بعلاوه تکنیک هزینه‌یابی فعالیت مکانیزمی را برای اصلاح فرآیندها بوسیله تعیین فعالیت‌های پرهزینه که فرآیند تولید را نیز پشتیبانی

نمی‌کنند، ارائه می‌نماید. این خاصیت بویژه زمانی که عناصر اصلی هزینه‌ای مستقیماً قابل ردیابی به سمت محصولات (خدمات) است از

اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. همانطور که اشاره شد، امروزه بیشتر هزینه‌ها در شرکت‌های صنعتی، سازمان‌های خدماتی تجاری و خدمتی

دولتی غیر مستقیم هستند. در نتیجه تکنیک‌های حسابداری سنتی به شکل غیر قابل اجتنابی منجر به تصمیمات نادرست خواهد شد.

تکنیک هزینه‌یابی فعالیت فاکتورهای کمی (عناصر هزینه ساز) را در مرکز توجه خود قرار می‌دهد یعنی عواملی که یک سازمان را متحمل

هزینه می‌سازد. به عبارت دیگر تکنیک هزینه‌یابی فعالیت فاکتورهایی را که باعث تخصیص هزینه‌ها از یک حساب به حساب دیگری می‌شود

را در نظر می‌گیرد. هنگامی که این فاکتورها شناسایی شدند، تکنیک هزینه‌یابی فعالیت (ABC) از اطلاعات هزینه‌ای سنتی برای تعیین اثر

هزینه‌ای آنها به وسیله مشخص کردن ارتباط بین سناریوها یا هر یک از عناصر هزینه اسز مورد ارزیابی قرار گیرند.



## ۲. مفاهیم اصلی تکنیک هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

اصول اساسی تکنیک هزینه‌یابی فعالیت این است که فعالیت‌ها هزینه مالی داشته و ردیابی فعالیت‌ها از زدیابی هزینه‌های مستقیم از قبیل هزینه‌های پرسنلی و هزینه‌های سربار و اداری اثر بخش‌تر است. استفاده از این تکنیک به سازمان‌ها اجازه می‌دهد تمام فعالیت‌های در حال انجام در سازمان را که تصمیمات مدیریت را متأثر می‌سازد شناسایی و مود تجزیه و تحلیل قرار دهند.

تجزیه و تحلیل فعالیت‌ها یا همان درک آنچه که سازمان انجام می‌دهد، در سازمان‌های امروز تقریباً رایج است. اما غالباً با شیوه‌های حسابداری که هزینه‌ها را به صورت بخشی (بخش‌های سازمانی) محاسبه می‌کنند، رابطه‌ای ندارد. تلفیق «تجزیه و تحلیل فعالیت» و تکنیک هزینه‌یابی فعالیت «مستقیماً به محدودیت‌های اصلی آن سیستم‌ها می‌پردازد.

برای مثال استخدام کارمند ممکن است نیاز به صرف زمان از سوی افرادی خارج از واحد پرسنلی داشته باشد. تجزیه و تحلیل فعالیت‌ها به شما اجازه می‌دهد تا فعالیت‌هایی را که در سازمان شمار واقع می‌شود را از زوایای مختلف شناسایی کرده، روابط بین آن فعالیت‌ها را نیز بدست آورید. تکنیک هزینه‌یابی فعالیت شما را ملزم می‌کند هزینه واقعی انجام یک فعالیت را به وسیله جمع‌آوری و محاسبه هزینه‌ها به صورت فرابخشی یعنی تمام بخش‌هایی که فعالیت‌ها در آنها واقع می‌شوند تعیین کنید.

### ۱-۲) عناصر هزینه‌ساز

عناصر هزینه‌ساز، که تحت عنوان «محرک‌های هزینه» نیز نام برده می‌شوند، همانطور که از نام آن پیداست، عناصری هستند که باعث ایجاد هزینه برای یک فعالیت و یا یک منبع می‌شوند، عناصر هزینه‌ساز باعث می‌شوند که یک فعالیت انجام شود و یا هزینه‌ای ایجاد شود برای مثال، فعالیت «تعیین مراحل زمانی (زمانبندی) در خواست مواد اولیه» را در نظر بگیرید. هزینه فعالیت، با تغییر جدول زمانبندی تولید تغییر می‌کند. بنابراین «تعداد تغییرات در جدول زمانبندی» موجب تغییر در هزینه کل فعالیت «تعیین مراحل زمانبندی در خواست مواد اولیه» خواهد شد.

با توجه به مثال بالا، برای هر فعالیت باید یک عنصر هزینه‌ساز وجود داشته باشد. در مواردی که برای یک فعالیت چندین عنصر هزینه‌ساز وجود دارد، فعالیت مزبور باید به زیر فعالیت‌هایش به همراه عنصر هزینه‌ساز مربوط به هر یک از فعالیت‌ها تجزیه شود برای مثال در

بسیاری از سازمان‌ها تعداد محصولاتی که در یک سفارش دریافت می‌شوند بسیار متغیر است. هزینه فعالیتی مانند «بررسی اعتبار» بر اساس تعداد سفارشات، در حالیکه هزینه فعالیت «ثبت محصولات سفارشی» بر اساس تعداد خطوط سفارش (order lines) تغییر می‌کند. این دو فعالیت زیر فعالیتهای «دریافت محصولات» است. بالعکس اگر تنها هدف تجزیه و تحلیل فعالیت اصلی باشد، دیگر نیازی به تجزیه بیشتر فعالیتها نخواهد بود.

## ۲-۲) فعالیتهای

فعالیتها با هدف تولید و ارائه «موضوع هزینه» انجام می‌شوند. موضوع هزینه ممکن است محصولات یا خدماتی باشد که به مشتریان ارائه می‌شود و یا ممکن است خدمات داخلی از قبیل «آموزش داخلی» یا تعیین جا و مکان فروشگاه باشد.

«فعالیتها»، «موضوع هزینه» را تولید می‌کنند و برای این کار از «منابع» مصرف می‌کنند. برای تعیین هزینه یک فعالیت، منابعی را که فعالیت مزبور از آنها استفاده می‌کند را باید شناسایی کرد. مسأله مورد توجه تکنیک هزینه‌یابی فعالیت این است که منابعی که در ارتباط با یک فعالیت شناسایی می‌شوند مانند زمانی که یک خریدار برای ارزیابی فروشندگان صرف می‌کند، در دفتر کل بعنوان هزینه ثبت نمی‌شود. منابعی که در دفتر کل شناسایی می‌شوند، تنها به حقوق دستمزد واحد خرید محدود می‌شود.

تجربه نشان داده است که تخصیص هزینه‌ها بین منابع گوناگون برای بدست آوردن یک شمای دقیق از هزینه منابع لازم و ضروری است. برای مثال شما ممکن است از «حقوق دستمزد» و «مزایا» و به حسابی با نام «هزینه هر فرد در واحد خرید» تخصیص دهید. هزینه هر فرد در واحد خرید باید بین نقشهای مختلفی که افراد در بخش فروش به عهده دارند تسهیم شوند مانند مأمور خرید، مسئول خرید، مذاکره کننده و ...

هنگامی که هزینه‌یابی فعالیت برای صلاح فرآیندها مورد استفاده قرار می‌گیرد، فعالیتها به ارزش‌آفرین (ارزش افزوده) و غیرارزش‌آفرینی (غیر ارزش افزوده) دسته‌بندی می‌شوند. این دسته‌بندی توسط اهداف هزینه‌های مناسب با تجزیه و تحلیل موردنظر تعیین می‌شود.

## ۲-۳) هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم

هزینه‌های مستقیم هزینه‌هایی از قبیل مواد اولیه و پرسنل می‌باشد که می‌توان آنها را به شکل دقیقی به هر یک از محصولات یا خدمات نسبت داد. این هزینه‌ها را می‌توان بوسیله تکنیک هزینه‌یابی فعالیت جمع و محاسبه کرد و ارزش افزوده‌ای برای فرآیند تصمیم‌گیری ایجاد کرد. هزینه‌های غیرمستقیم هزینه‌هایی هستند که نمی‌توان به طور دقیق به یک محصول یا خدمت نسبت داد. در سازمان‌های امروزی هزینه‌های غیرمستقیم بخش عمده هزینه‌ها را تشکیل می‌دهد. این نوع هزینه‌ها هدف اصلی تکنیک هزینه‌یابی فعالیت است.

## ۳. تشریح سناریوی پیشنهادی برای انجام طرح

متدولوژی ABC مشتمل بر دو مرحله فرآیند تخصیص به‌ترتیب زیر می‌باشد:

- تخصیص هزینه‌های منابع به فعالیت‌هایی که آنها را مصرف می‌کنند.
- تخصیص هزینه‌های فعالیت‌ها به موضوعات هزینه

بر همین اساس می‌توان گام‌های انجام ABC را به‌ترتیب زیر فهرست نمود:

## ۳-۱) جمع‌آوری داده‌های اولیه

- نمودارهای سازمانی و شرح وظایف هر یک از بخش‌های سازمان تهیه گردد.
- خط‌مشی، اهداف و مأموریت سازمان و کلیه اسناد مرتبط مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد.

## ۳-۲) شناسایی قلمرو و اهداف هزینه‌یابی

ابتدا قلمرو هزینه‌یابی را شناسایی می‌کنیم یعنی تعیین می‌کنیم که هزینه‌یابی را برای کل سازمان مورد بررسی، بخش خاص یا واحد معینی انجام می‌دهیم. سازمان باید به روشنی اهداف بررسی‌های هزینه‌ای خود را تعریف کند.

### ۳-۳) شناسایی مراکز هزینه

مرکز هزینه عبارت از هر یک از واحدهای سازمانی می‌باشد که عهده‌دار انجام یک بخش از وظایف در جهت رسیدن به اهداف کل سازمان است و بایه عبارتی از دیدگاه هزینه‌یابی جایی است که مسئول کنترل هزینه‌های مربوط به خود باشد. برای شناسایی مراکز هزینه یک سازمان (یا شرکت) باید از داده‌های اولیه (نمودار سازمانی و ...) مرحله قبل استفاده نمود.

### ۳-۴) تعیین فعالیت‌های موجود در مرکز هزینه

فعالیت: عملی است که جهت انجام وظایف هر مرکز هزینه توسط پرسنل (و یا ماشین‌آلات موجود در هر مرکز) انجام می‌شود. پس از شناسایی فرآیندهای کلان هر مرکز هزینه، در سه سطح شرح داده شده در زیر، مجموعه فعالیت‌های هر فرآیند را شناسایی می‌کنیم. ذکر این نکته قابل توجه است که آنچه را که فعالیت می‌نامیم، شاید خود فرآیندی متشکل از فعالیت‌های دیگر باشد، اما با توجه به محدودیت‌های انجام پروژه، آنها را بعنوان فعالیت در نظر می‌گیریم و بیش از این آنها را تفکیک نمی‌نماییم.

این سطوح به شرح زیر می‌باشند:

- در سطح صفر برای هر مرکز هزینه فعالیت‌های سطح کل سازمان یعنی فعالیت‌های انجام شده در جهت پشتیبانی کلیه واحدهای سازمان شناسایی می‌گردند.
- در سطح یک برای هر مرکز فعالیت‌های سطح پشتیبانی یعنی فعالیت‌های انجام شده در جهت پشتیبانی واحدهای عملیاتی سازمان شناسایی می‌شوند.
- در سطح دو، برای هر مرکز هزینه فعالیت‌های سطح موضوع هزینه (خدمت انجام شده برای هر مشتری) یعنی فعالیت‌های انجام شده در واحدهای عملیاتی شناسایی می‌گردند.

تعداد سطوحی را که در این سلسله مراتبی فعالیت‌ها شناسایی می‌کنیم، ممکن است بیشتر از این تعداد باشد و بستگی به محدودیت منابع و امکانات پروژه پیاده‌سازی ABC دارد. بعد از مشخص شدن هزینه هر فعالیت برای اینکه بتوان هزینه هر فعالیت را به هر واحد محصول یا خدمت انجام شده تخصیص داد، باید سطوح فعالیت مشخص باشد.

### ۳-۵) تعیین منابع مورد مصرف فعالیت‌های هر مرکز و هزینه‌های مربوطه

منابع مجموع عناصر اقتصادی است که جهت انجام فعالیت‌ها مصرف می‌گردند. آنها در واقع منشأ ایجاد هزینه هستند منابع در یک سازمان شامل نیروی انسانی، مواد مصرفی، تجهیزات و ... است. این مرحله یعنی تعیین هزینه‌های انجام شده در هر مرکز با مراجعه به سیستم مالی سازمان امکان‌پذیر است زیرا معمولاً در سیستم مالی هزینه‌ها به تفکیک مراکز مشخص شده‌اند، و یا ممکن است هزینه‌های تنها در کل سازمان مشخص شده باشند.

جهت سهولت کار هزینه‌های را در سه بخش زیر شناسایی می‌کنیم:

### ۳-۵-۱) هزینه‌های واحد کار

هزینه‌های واقعی هستند که به واحد کار تخصیص داده می‌شوند و توسط واحد کار پرداخت می‌شوند. این هزینه‌ها باید به فعالیت‌ها تخصیص داده شوند. حقوق و دستمزد و مواد اولیه نمونه‌هایی از هزینه‌های واحد کار می‌باشد.

### ۳-۵-۲) هزینه‌های مرتبط با واحد کار

هزینه‌های واقعی که به واحد کار مرتبط است. ولی جای دیگری توسط واحد کاری یا بخش دیگری پرداخت می‌شود. مانند هزینه‌های مربوط به سیستم‌های پردازش اطلاعات مربوط به یک فعالیت، این هزینه ماهیتاً " شبیه هزینه‌های واحد کار است به استثنای اینکه در جای دیگری پرداخت می‌شوند. این هزینه‌ها نیز باید به فعالیت‌ها تخصیص داده شود.

### ۳-۵-۳) هزینه‌های بخشی دولتی

هزینه‌های واقعی هستند که متعلق به واحد کار می‌باشد و برای بخش یا ولت نقش مهم دارد. مانند مزایای شغلی، بیمه، هزینه‌های اداری که به

افراد درگیر در فعالیت‌ها تخصیص داده می‌شود. برای هر یک از این دو نوع هزینه موارد زیر را می‌توان مثال زد:

#### ۳-۵-۳-۱) هزینه‌های بخشی

- دفتر مدیرعامل و مدیران
- واحد پرسنلی
- واحد تایپ
- واحد پردازش اطلاعات
- واحد مالی
- واحد حسابداری
- واحد خرید

#### ۳-۵-۳-۲) هزینه‌های دولتی

- مزایای کارمندان
- جبران کاری
- پاداش‌ها

### ۳-۶) تعیین موضوعات هزینه

چیزی که در هزینه‌یابی به دنبال تعیین بهای تمام شده آن هستیم، اصطلاحاً "موضوع هزینه نام دارد. بنابراین موضوع هزینه می‌تواند یک پروژه، یک فعالیت، یک محصول، یک مشتری، یک دپارتمان یا بخش و امثال آن باشد. موضوعات هزینه بطور عمده مشتمل بر محصولات واقعی تحویل داده شده به مشتریان داخل یا خارج از سازمان هستند.

### ۳-۷) شناسایی محرک‌های هزینه

محرک‌های منابع: بوسیله این نوع محرک‌ها، هزینه‌های منابع را بر مبنای مقدار مصرف به فعالیت‌ها تخصیص می‌دهیم.  
محرک‌های فعالیت: بوسیله این نوع محرک‌ها، هزینه‌های فعالیت‌ها را بر مبنای مقدار مصرف به موضوعات هزینه تخصیص می‌دهیم.

### ۳-۸) شناسایی مخازن هزینه

مخازن هزینه مجموع فعالیت‌هایی هستند که یک محرک هزینه داشته باشند.

### ۳-۹) تخصیص هزینه هر مرکز به مخازن هزینه

تخصیص هزینه‌های هر مرکز هزینه به مخازن هزینه مطابق با ماتریس زیر انجام می‌شود.

محرک منابع			
هزینه‌ها			
مرکز A			
هزینه ۱			
هزینه ۲	X	Y	Z
مرکز B			
هزینه ۱			
هزینه ۲			
جمع			S

X مشخص کننده این موضوع است که X درصد از هزینه را مرکز A دارای محرک فعالیت ساعات کار می باشد.

بعد از مشخص شدن درصد هزینه‌ها، در ماتریس جداگانه اصل هزینه‌ها آورده و محاسبه می شود.

تخصیص هزینه‌ها در دو بخش انجام می شود.

### ۳-۹-۱) تخصیص هزینه‌های مستقیم

در ABC هر چه هزینه‌های بیشتری را بتوان مستقیماً " به فعالیت‌ها تخصیص داد، هزینه‌یابی آسان‌تر می شود. هزینه‌های مستقیم فعالیت‌ها شامل

«هزینه‌های واحد کار» و بخشی از «هزینه‌های متعلق به واحد» کار می باشد.

این هزینه‌ها یا به واحد کار تخصیص داده می شوند و توسط واحد کار نیز پرداخته می شوند و یا به یک واحد کار دیگری تخصیص داده می شوند که متعلق

به واحد کاری موردنظر است. هر دو این هزینه مستقیماً " به فعالیت تخصیص داده می شوند.

### ۳-۹-۲) تخصیص هزینه‌های غیر مستقیم

هزینه‌های زیادی وجود دارند که نمی‌توان مستقیماً به فعالیت تخصیص یافت. این هزینه‌ها ابتدا باید بررسی شوند و سپس به فعالیت‌ها تخصیص یافتند.

اساس تخصیص آنها بستگی به ماهیت هزینه‌ها دارد.

برای تخصیص هزینه‌های غیر مستقیم به فعالیت‌ها دو تکنیک وجود دارد که هر یک به مقتضای هدف ما از هزینه‌یابی فعالیت‌ها متفاوت است. (به جدول

صفحه بعد توجه کنید)



اهداف سازمان از انجام ABC	هدف هزینه‌یابی ABC	تکنیک مورد استفاده
قیمت‌گذاری یا رتبه‌بندی	کلیه هزینه‌ها (تمام هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم)	هزینه‌یابی جامع ( FULL COST)
- تعیین رقابت بودن سازمان - تأمین منابع از بیرون سازمان - خصوصی‌سازی خدمات	کل هزینه‌های قابل اجتناب (تمام هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم منهای هزینه‌هایی که در تأمین منابع خدمت موردنظر از بیرون از سازمان انجام می‌گرفت اجتناب‌ناپذیر بودند)	هزینه‌یابی جامع ( FULL COST)
- آگاهی کلی از هزینه‌ها - اصلاح فرآیند - مهندسی مجدد - الگو برداری	هزینه‌های قابل مقایسه	هزینه‌یابی مجموع دستمزد مستقیم (KIS)
بودجه‌ریزی بر اساس فعالیت	تخمین بودجه	هزینه‌یابی مجموع دستمزد مستقیم ( KIS)

از آنجایی که هدف ما از هزینه‌یابی فعالیت‌ها نیل به سمت بودجه عملکردی و اصلاح فرآیندها است، طبق جدول فوق‌الذکر روش هزینه‌یابی مجموع دستمزد

مستقیم استفاده می‌کنیم که در این گزارش آمده است.

### ۳-۱۰) تعیین هزینه یک واحد محرک هزینه

برای تک‌تک محرک‌های هزینه منابع و فعالیت، هزینه یک واحد محرک هزینه محاسبه یا پیش‌بینی می‌گردد

### ۳-۱۱) تعیین نرخ برای هر فعالیت

این نرخ فعالیت که با استفاده از اطلاعات مندرج هر ماتریس مرحله ۹ بدست می آید، از طریق تقسیم مجموع هزینه‌های منظور شده به هر مخزن هزینه بر مقدار واقعی یا پیش‌بینی شده محرک فعالیت محاسبه می‌شود.

### ۳-۱۲) محاسبه بهای تمام شده هر فعالیت

این کار از طریق ضرب نرخ فعالیت در حجم فعالیت استفاده شده در ساخت یک محصول یا انجام یک خدمت یا عبارتی تولید یک موضوع هزینه، انجام می‌شود.