

تعیین قیمت تمام شده خدمات، ضرورت امروز

صمد جعفری مشاهیر (رئیس اداره برنامه و بودجه)

علی هرزندی (کارشناس حسابداری - کارشناس ارشد حسابداری)

مقدمه

تحولات شگرف در امر برنامه‌ریزی طی سال‌های اخیر نشان می‌دهد، ضرورت دارد توجهی جدی بر مسئله تعیین قیمت تمام شده خدمات به عمل آید، چرا که شدت افزایش نیازهای سازمان و به تبع آن کمبود منابع موجب شده است که اهمیت مدیریت منابع، دوچندان شود. با تعیین قیمت تمام شده خدمات در بخش اداری ضمن ترسیم وضعیت موجود، مدیریت ارشد سازمان بر جایگاه عناصر سازمان آگاهی بیشتری پیدا کرده و تصمیمات را بر اساس واقعیت‌های موجود محیط درونی و بیرونی سازمان، اتخاذ می‌کند.

اسناد بالادستی شامل برنامه چشم‌انداز ۲۰ ساله، برنامه‌های توسعه، سیاست‌های ابلاغی مقام معظم رهبری در خصوص اقتصاد مقاومتی و ...، نشان می‌دهد که دست‌اندرکاران نظام مقدس جمهوری اسلامی ایران، عزم خود را جزم کرده‌اند تا چاره‌ای برای وضعیت موجود و مشکلات فراروی سازمان‌ها بیابند. یکی از بسترهای لازم برای برنامه‌ریزی جهت تحقق سیاست‌ها، اطلاع از وضعیت موجود، بررسی نقاط قوت و ضعف و رفع موانع است. تعیین قیمت تمام شده خدمات می‌تواند یکی از این موارد تلقی شود.

بحث

عدم مدیریت بر منابع و هزینه‌ها به‌عنوان عوامل سازمانی ارائه خدمات، بالا رفتن هزینه‌های سازمانی، نبود بهای تمام شده خدمات و به تبع آن عدم تخصیص بودجه بر مبنای عملکرد را به دنبال خواهد داشت. از طرفی، اگر هزینه‌های زائد مدیریت شوند، یعنی بهره‌وری هزینه‌های صرف شده بیشتر شود، می‌توان بخشی از این هزینه‌ها را در راستای ایجاد و افزایش انگیزه در پرسنل به کار گرفت و بخش دیگر را در قالب کاهش هزینه‌های سازمانی و یا کاهش هزینه‌های خدمات در نظر گرفت.

از طرفی امروزه یکی از ابزارهای مهم مدیریت، داشتن اطلاعات به‌روز و مفید در راستای ایفای وظایف و مسئولیت‌های مدیریتی است. مدیران همواره علاقه‌مند هستند که مسئولیت‌های خود را با بهترین روش‌ها و نتایج به انجام برسانند و علاقه‌مندی آنها به ایفای نقش مؤثر، با همراهی و دخالت کارکنان سازمانی از دیگر موارد قابل توجه مدیران است. یکی از مهم‌ترین مسائل در این حوزه تحلیل و آنالیز هزینه‌ها و تأثیر آن در قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات است.

و سؤالی که می‌توان مطرح کرد این است که آیا روش‌ها و متدولوژی‌ها و یا بهتر بگوییم الگوهای برای بهینه‌کردن هزینه‌های صرف شده وجود دارد یا خیر؟ و در صورت وجود، آیا به خوبی بکار گرفته شده است. یافتن و پاسخ دادن به این سؤالات لزوم و ضرورت طرح فوق را به وضوح آشکار می‌سازد.

برای تعیین قیمت تمام شده دو رویکرد مدنظر است: ۱- رویکرد سنتی ۲- رویکرد نوین

سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی

در اواخر دهه ۸۰ تعدادی از صاحب‌نظران حسابداری و مدیریت، به مدیران سازمان‌ها، به خاطر استفاده و بکارگیری از سیستم‌های حسابداری سنتی ایرادات زیادی گرفتند. 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 عملکرد سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، (فاستر، ۱۹۹۱) تحقیقی را در بین مدیران مالی چندین سازمان انجام داد. نتیجه این مطالعه نشان داد که سیستم‌های سنتی قادر به فراهم کردن اطلاعات مناسب برای تصمیم‌گیری مدیران نیستند.

شیوه جدید هزینه‌یابی موسوم به ABC

Activity Based Costing که اصطلاحاً به ABC معروف است، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، از روش‌های نوین هزینه‌یابی است. این روش با بررسی فعالیت‌هایی که به طور مستقیم در فرایند عملیاتی دخالت دارند، به ارائه اطلاعات دقیق بهای تمام شده می‌پردازد و در نهایت با تکیه بر تجزیه و تحلیل هزینه‌های صرف شده در هر فعالیتی قصد دارد به پویایی سازمان کمک کند و یا هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نوعی روش هزینه‌یابی است که در آن هزینه‌ها ابتدا به فعالیت‌ها تخصیص می‌یابد و سپس هزینه‌های گردآوری شده با توجه به استفاده هر محصول از فعالیت‌ها، به محصولات سرشکن می‌شود. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مبتنی بر مفهوم مصرف فعالیت‌ها توسط محصولات، خدمات و مصرف منابع توسط فعالیت‌ها است. برخی دیگر عقیده دارند که ABC اطلاعات بیشتری را ارائه می‌دهد و به کمک آن بهای تمام شده

محصولات و خدمات را بهتر می‌توان برآورد کرد که این موضوع برای تعیین قیمت‌های فروش و یا هزینه‌های عملیات بسیار مفید و مؤثر است.

مزایای استفاده از ABC

۱. بهبود سیستم هزینه‌یابی و تخصیص هزینه به طور مطلوب‌تر

۲. تعیین بهای تمام شده و قیمت‌گذاری محصولات به طور منطقی‌تر و دقیق‌تر

۳. کنترل عملیات و برنامه‌ریزی کاراتر، صحیح‌تر و دقیق‌تر مدیریتی

۴. کمک به تصمیم‌گیری‌های کاراتر، صحیح‌تر و دقیق‌تر مدیریتی

۵. ارزیابی صحیح‌تر از عملیات مالی

۶. شناسایی فعالیت‌های هزینه‌زا و فاقد ارزش

۷. امکان وجود کنترل هزینه‌ها

۸. موجب تغییر نگرش بسیاری از مدیران نسبت به هزینه‌های سربار

۹. تصمیم‌گیری در خصوص برون‌سپاری فعالیت‌ها

۱۰. عملی کردن مفهوم مشتری‌مداری

نتیجه‌گیری

با توجه به مزایای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و تئوری موجود می‌توان نسبت به پیاده‌سازی آن در سطح سازمان و خاصه ادارات کل حمل‌ونقل و پایانه‌های استان‌ها اقدام کرد و در نهایت با توجه به ساختار سیستم موجود در ادارات کل، مدلی برای تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات ارائه و عملیاتی کرد.

در نهایت پس از مشخص شدن هزینه‌های مربوط به مراکز فعالیت نهایی، مراکزی که دارای خروجی هستند برای محاسبه بهای تمام شده مربوط به هر خروجی، کل هزینه‌های تخصیص‌یافته برای تحقق خدمات یا فرآیند را بر تعداد خروجی‌های

تعریف شده برای هر مرکز فعالیت تقسیم شده و از این طریق بهای تمام شده بر حسب هر خروجی را بدست آورده و مشخص کرد بر اساس میزان ورودی (از قبیل نیروی انسانی، منابع و ...) چقدر خروجی داریم.

پیشنهاد

برای تعیین قیمت تمام شده بخش‌های اداری و بر اساس پست‌های سازمانی (نفقات)، واحدها، اداره‌ها، معاونت‌ها و اداره کل می‌توان داده‌های مربوط به هر بخش را از واحد حسابداری تهیه کرد.

با توجه به اینکه تعیین قیمت خدمات اداری به صورت پایلوت در اداره کل حمل و نقل و پایانه‌های آذربایجان شرقی اجرا شده است در صورت صلاحدید می‌توان ضمن رفع نواقص آن، اجرای کار در سایر ادارات کل را تعمیم داده و نیاز امروز و اساسی سازمان را تأمین کرد.

در این راستا موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. به منظور پذیرش سیستم ABC توسط سازمان و افراد در بخش‌های مختلف نیاز به حمایت و توانمند کردن سازمان وجود دارد. در این راستا حمایت‌ها و تشویق‌های مدیران ارشد، می‌تواند بر درجه پذیرش سیستم در سازمان تأثیرگذار باشد.

۲. به منظور مشارکت در راستای بهبود سیستم ABC باید مقبولیت در بین اعضای سازمان بیشتر باشد. مقبولیت شامل تعهد اعضای سازمان به استفاده از ABC می‌شود. تعهد افراد شاغل در بخش‌های مختلف سازمان به استفاده از اطلاعات عملکرد حاصل شده از اجرای سیستمی یکی از فاکتورهای مهم اجرای بهینه سیستم است. مقبولیت، بدون درک و استنباط و تأیید تمامی اعضای سازمان اتفاق نمی‌افتد و غیرقابل فهم بودن اهداف و عدم توافق، معمولاً به مقاومت و ایستادگی در برابر اتخاذ و اجرای ABC می‌انجامد.

۳. به منظور بهبود سیستم طراحی شده می‌توان از سیستم TDABC (هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا) استفاده کرد.

۴. به منظور ارزیابی عملکرد کارکنان، واحدها و تلفیق سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یکی از موضوعات پیشنهادی برای تحقیقات آینده، بودجه‌ریزی عملیاتی بر مبنای عملکرد است. در این روش با تلفیق سیستم BSC و ABC به بهبود سیستم مدیریتی می‌توان پرداخت.

۵. بکارگیری سیستم طراحی شده در سایر سیستم‌های اداری و بهبود سیستم از دیگر موضوعات پیشنهادی است.

با توجه با تأکید مستمر در بخشنامه‌های ابلاغی از سوی ریاست محترم جمهوری مبنی بر استقرار و اجرایی کردن قیمت تمام شده خدمات، امید است همکاران سازمان ضمن تعمق در موضوع، نسبت به اظهار نظر و تکمیل مطالب به منظور فرهنگ‌سازی همت کنند.

فهرست منابع

۱. رهنمای رود پستی، فریدون. (۱۳۸۸). "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، رویکرد ارزش‌آفرینی در کسب و کار اقتصادی". انتشارات ترمه.
۲. شباهنگ، رضا. (۱۳۸۱). "حسابداری مدیریت". مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.
۳. مابری، جولی. (۱۳۸۸). "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات مالی". ترجمه غلامحسین اسدی، چاپ اول، پژوهشکده پولی و بانکی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
۴. رحمانی، علی واعظ ممهتدی. (۱۳۸۶). "کاربرد بهایابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات مالی". ماهنامه حسابداری، شماره ۱۸۶
۵. رجبی، احمد. (۱۳۸۲). "طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) برای محاسبه بهای تمام شده خدمات در بیمارستان‌های دولتی (مطالعه موردی بیمارستان فقیهی شیراز)"، وزارت بهداشت و درمان.
۶. هرزندی، علی (۱۳۹۳). "ارائه الگوی مناسب برای استقرار بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) در اداره کل حمل‌ونقل و پایانه‌های آذربایجان شرقی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد مرند