

حسابداری مدیریت هزینه

مجتبی علیدوستی^۱

مقدمه

پیشرفت سریع و شگرف فناوری همراه با افزایش روزافزون رقابت در بازارهای جهان مدیران واحدهای اقتصادی را به تولید محصولات با کیفیت بالا ارائه خدمات مطلوب به مشتریان و در غایت کاستن از هزینه تمام شده کالا و خدمات ترغیب نموده است. از این رو جهت تحقق این انتظارات، تأمین اطلاعات مورد نیاز به صورت جامع برای سیستم حسابداری یک ضرورت است و به همین علت بسیاری از دست اندرکاران امور اقتصادی به تدریج از دیدگاههای سنتی مبتنی بر حسابداری بهای تمام شده فاصله می گیرند و به ایجاد سیستم مدیریت هزینه گرایش پیدا می کنند.

سیستم مدیریت هزینه نوعی سیستم برنامه ریزی و کنترل است که براساس اطلاعات جامع طرح ریزی می گردد، در دنیای امروز، حیات بسیاری از صنایع به توانایی آنان در افزایش دقت در سیستم مدیریت هزینه وابسته است که بر کاهش هزینه ها یا به تعبیر عام تر اقلام بهای تمام شده به عنوان مولفه ای مهم از عناصر مثلث بقا در تمام طول فرایند تولید و زنجیره ارزش متمرکز است افزایش رقابت، تمرکز بر مشتریان و شرایط اجتماعی، سیاسی و فرهنگی موجب می گردد که مدیریت در محیطهای متغیر و جدید با شیوههای مدیریت در محیط ایستا متفاوت باشد.

در این راستا ظهور اندیشه های جدید تحت عنوان مدیریت استراتژیک از ویژگی های آن می باشد که لازمه آن طراحی و بکارگیری مدیریت تولید، بازاریابی کاملاً متفاوت از گذشته است و این عوامل تمرکز استراتژیک بر مدیریت هزینه را افزایش می دهد، لذا مدیریت هزینه به عنوان یکی از راهکارهای مدیریت سازمان جهت پیش برد اهداف عملیاتی بنگاه تلقی می گردیده که به عنوان بخشی از بهبود استراتژیهای سازمان در تلاش است تا بر افزایش کارایی و اثربخشی منابع و همچنین رشد عملکرد و سودآوری بنگاه ها اثرات قابل توجهی بگذارد.

^۱ کارشناس ارشد صنعت گردشگری دانشگاه تهران

بخش اول: مبانی نظری مدیریت هزینه

در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوائل دهه ۱۹۷۰، برخی نویسندگان حسابداری از جمله Solomons و Staubus به رابطه بین فعالیت ها و هزینه ها اشاره نمودند اما توجه جدی محافل دانشگاهی و حرفه ای به این رابطه در دهه ۱۹۸۰ بیشتر جلب گردید این توجه عمدتاً بر اثر پیدایش سه سازه اصلی بود. سازه اول تغییرهای نوینی بود که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی های مدرن، سیستم های اطلاعاتی هوشمند، خبره و قابل انعطاف، و مکانیزمهای تولیدی جدید در کشورهای مختلف به ویژه در ژاپن، رخ داده بود. سازه دوم، این بود که در دهه ۱۹۸۰ فلسفه فکری بسیاری از مدیران شرکت ها، به ویژه مدیران شرکتهای بزرگ، دستخوش تغییرات عمده ای گردید و علاوه بر سودآوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان در سطح بین المللی، تاکید بر کنترل کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها نیز جزء اهداف اولیه و اصلی مدیران قرار گرفت. عامل سوم، این بود که عده ای از نویسندگان حسابداری به طور جدی و مبسوطه تشریح فضای جدید تولید، نقش های گوناگون تکنولوژی و دیدگاههای جدید مدیران پرداختند. (Cooper and Kaplan) در میان دیگران، تاثیر به سزائی در انعکاس نارسائی های سیستم حسابداری مدیریت در ارائه اطلاعات دقیق هزینه ها در این شرایط داشته اند. این نویسندگان ادعا کرده اند که نه تنها این سیستم پاسخگوی احتیاجات مدیران نیستند، بلکه استفاده از اطلاعات آنها سبب گمراهی و عدم تصمیم گیری صحیح مدیران می شود که نهایتاً منجر شد که این نویسندگان اقدام به معرفی سیستم مدیریت هزینه در انواع مختلف، نمودند.

تعریف هزینه و شناخت هزینه، اصطلاحات و طبقه بندی آن

هزینه در ادبیات حسابداری به طرق زیر تعریف شده است.

۱. هزینه از دیدگاهی گسترده شامل تمامی اقلام بهای تمام شده منقضی شده است

که قابل کسر کردن از درآمد فروش می باشد.

۲. هزینه ها عبارتند از کاهش ناخالص در داراییها یا افزایش ناخالص در بدهیها که

بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه گیری شده و حاصل فعالیتهای

انتفاعی موسسه می باشد.

۳. هزینه ها عبارتند از خروج یا مصرف داراییهای واحد انتفاعی یا ایجاد بدهیها (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات، یا سایر فعالیتهای اصلی و مستمر یا عملیات قانونی آن ناشی شده باشد.

تعریف اول، رویکرد سنتی درآمد فروش - هزینه را منعکس می کند. در تعریف دوم ارتباطی بین هزینه و خالص داراییهای ایجاد شده است اما اندازه گیری کماکان بر قواعد مربوط به درآمد فروش - هزینه مبتنی می باشد. تعریف سوم انعکاسی قوی از رویکرد دارایی - بدهی محسوب می شود اما در موارد عملی، شناخت هزینه کماکان بر رویکرد درآمد فروش - هزینه مبتنی است و هزینه ها با درآمد فروش شناسایی شده مقابله می شود.

شناخت هزینه:

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران شناخت هزینه متضمن ملاحظه این امر است که آیا شواهد کافی مبنی بر وقوع کاهش در حقوق صاحبان سرمایه قبل از پایان دوره مورد گزارش وجود دارد یا خیر، اعمال احتیاط موجب می گردد که برای شناخت هزینه در مقایسه با شناخت درآمد، به شواهد وقوع و میزان اتکا پذیری اندازه گیری کمتری نیاز باشد. لازم است ارزیابی محتاطانه ای از شواهد مربوط به کاهش ارزش داراییها انجام شود. هرگاه علایمی دال بر کاهش ارزش مشاهده شود، یک بررسی جامع ضرورت می یابد. اگر ارزش یک دارایی کاهش یافته باشد، شناسایی تغییر در مبلغ ثبت شده دارایی که منجر به شناسایی یک هزینه می شود ضرورت می یابد با این حال اعمال احتیاط حذف داراییها یا درآمد ها را در مواردی که شواهد کافی مبنی بر وقوع و اتکا پذیری اندازه گیری وجود دارد و شناسایی بدهیها یا هزینه ها را هنگامی که شواهد موصوف وجود ندارد مجاز نمی شمرد. در غیر این صورت داراییها و درآمدها عمداً کمتر از واقع و بدهیها و هزینه ها عمداً بیشتر از واقع نمایش می یابد.

هزینه، زمانی و تا میزانی شناسایی می شود که داراییهای قبلاً شناسایی شده کاهش یافته یا حذف شده یا حائز شرایط ادامه شناخت به عنوان دارایی نباشد.

بدون این که افزایش در سایر داراییها یا کاهش در بدهیها رخ دهد. هزینه همچنین در صورت ایجاد یا افزایش یک بدهی بدون افزایش معادل در داراییهای شناسایی شده شناسایی می شود.

فرایندی که معمولاً تحت عنوان «تطابق درآمد هزینه» از آن یاد می شود در کنار سایر فرایندها یکی از ابزارهای حصول اطمینان از این امر است که در مواردی که شواهد کافی مبنی بر اینکه مخارجی منجر به دستیابی به منافع آتی شده وجود داد، یک دارایی شناسایی شود. و در دوره مصرف یا انقضای این منافع هزینه شناسایی گردد. تطابق بدین معناست که مخارجی که مستقیماً با ایجاد درآمدهای مشخص مرتبط است به جای شناسایی به عنوان هزینه در دوره وقوع در همان دوره ای شناسایی شود که این درآمدها شناسایی می شود.

در مواردی که انجام مخارج منجر به منفعی گردد که طی چند دوره مالی حاصل می شود و ارتباط این مخارج با ایجاد درآمدهای مشخص را تنها بتوان به طور کلی یا غیر مستقیم تعیین کرد و به علاوه ارزش دارایی را در پایان هر دوره نتوان به طور مستقیم و با قابلیت اتکای کافی تعیین کرد آنگاه فرض معقول آن است که دارایی طی عمر مورد انتظار آن به طور سیستماتیک کاهش می یابد در چنین شرایطی، دارایی پس از شناسایی بر مبنای سیستماتیک طی دوره هایی که منافع آن حاصل میشود مستهلک می گردد. این فرایند جزء روشهای مورد قبولی است که در برخورد با ابهام اتخاذ میشود. همان طور که قبلاً بیان شد، قطعیت اندازه گیری برای شناخت یک عنصر ضرورت ندارد و مشروط به این که فرایند موصوف منجر به برآوردی معقول از دارایی و هزینه گردد، دارایی و هزینه استهلاک آن بر مبنای مورد اشاره شناسایی می شود. با این حال بررسی ادواری مبلغ شناسایی شده دارایی لازم است تا اطمینان حاصل شود که شواهد کافی مبنی بر دریافت منافع اقتصادی آتی به میزانی که کمتر از مبلغ شناسایی شده نباشد وجود دارد.

هر گاه نتوان بین مخارج انجام شده و ایجاد درآمدهای مشخص در آینده ارتباطوجهی برقرار نمود، مخارج مزبور باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود. این گونه مخارج شامل مبالغی است که به انتظار منافع آتی خرج شده لیکن رابطه آنها با این منافع

در حدی دچار ابهام است که شناسایی یک دارایی را مجاز نمی شمرد. از جمله این مخارج می توان از برخی مخارج تحقیق و توسعه نام برد. اصطلاح هزینه نظیر اصطلاح درآمد فروش مفهومی جاری است. بر اساس تعاریف ارائه شده بالا، هزینه ها معرف تغییرات مساعد در منابع واحد انتفاعی و در نتیجه کاهش سود است. اما تمامی تغییرات نامساعد در منابع، هزینه محسوب نمی شوند. بلکه هزینه ها عبارتند از بکارگیری یا مصرف کالاها و خدمات در فرایند تحصیل درآمد فروش. اقتصاددانان، نیروی کار، مواد و سرمایه ای را که به فرایند تولید کالاها و خدمات وارد می شوند اصطلاحاً عوامل تولید می نامند. از این دیدگاه هزینه ها عبارتند از انقضای عوامل تولید که بطور مستقیم یا غیر مستقیم به تولید و فروش محصولات واحد انتفاعی مربوط می باشند.

طبقه بندی هزینه ها

هزینه ها را برحسب کاربرد آنها به دسته های مختلف می توان طبقه بندی نمود:

- طبقه بندی هزینه ها براساس کارکرد مدیریتی آنها: هزینه ها براساس وظایف مختلف مدیریتی به دو دسته تقسیم می شوند:

الف. هزینه های تولیدی

ب. هزینه های غیر تولیدی

هزینه های تولیدی در واقع آن دسته از هزینه ها به شمار می روند که با فعالیتهای تولیدی شرکت ارتباط دارند و به سه دسته کلی تقسیم می شوند: هزینه مواد مستقیم، هزینه دستمزد مستقیم و هزینه سربار ساخت یا سربار کارخانه. که هزینه های سربار کارخانه نیز از سه بخش تشکیل می یابد: هزینه های مواد غیر مستقیم، هزینه دستمزد غیر مستقیم و سایر هزینه های سربار کارخانه. به مجموع هزینه های مواد مستقیم و دستمزد مستقیم، هزینه های اولیه و یا بهای تمام شده اولیه اطلاق می گردد.

ترکیب هزینه های دستمزد مستقیم و سربار کارخانه نیز تحت عنوان هزینه تبدیل و یا بهای تمام شده تبدیل نامیده می شود. هزینه کیفیت، یکی از مهمترین اقلام هزینه های سربار کارخانه است. هزینه های کیفیت عبارتند از هزینه هایی که به دلیل کیفیت پایین به وقوع می پیوندند.

این نوع از هزینه ها بطور معمول در حدود ۲۰ تا ۲۵ درصد درآمد فروش را تشکیل می دهند بنابراین قلم با اهمیتی تلقی می گردند.

هزینه های غیرتولیدی و یا به عبارت دیگر هزینه های عملیاتی ، نیز به دو دسته کلی هزینه های فروش و هزینه های اداری و عمومی تقسیم می شوند. هزینه های فروش عبارتند از همه هزینه هایی که با تحقق فروش و حمل و توزیع محصول مرتبط هستند. هزینه های تبلیغات و حق الزحمه های فروش نمونه ای از هزینه های فروش می باشند. هزینه های عمومی و اداری نیز کلیه هزینه های مرتبط با فعالیتهای عمومی و اداری مانند هزینه های حقوق و دستمزد کارکنان اداری و کسورات قانونی را در بر می گیرد.

- طبقه بندی هزینه ها براساس قابلیت ردیابی آنها (دسته بندی هزینه در راستای فراهم شدن امکان ردیابی فرآیندها)

الف. هزینه های مستقیم

ب. هزینه های غیرمستقیم

هزینه ها را براساس قابلیت ردیابی به یک محصول یا هدف هزینه ای خاص به هزینه های مستقیم و یا غیرمستقیم تقسیم می نمایند. هزینه های مستقیم را می توان بطور مستقیم به یک هدف هزینه ای تخصیص داد اما ردیابی دقیق هزینه های غیرمستقیم امکان پذیر نیست. هزینه مواد مستقیم و دستمزد مستقیم به یک محصول تولیدی خاص قابل ردیابی هستند اما سربار کارخانه از آنجاییکه بین بخشهای مختلف تسهیم می شوند، به عنوان هزینه غیرمستقیم به شمار می آیند.

- طبقه بندی هزینه ها براساس زمان بندی پرداخت در راستای تحقق درآمد فروش (اصل تطابق به این معنی که هزینه های یک دوره از درآمد همان دوره وضع می گردد)

الف. هزینه های محصول

ب. هزینه های دوره

به عنوان مثال هزینه های پاداش بهره وری که در یک سال مالی محاسبه می شود اما پرداخت نمی گردد، با استفاده از حساب ذخیره پاداش بهره وری در حسابهای شرکت ثبت و در محاسبه سود و زیان دوره مورد استفاده قرار می گیرد. هزینه های محصول، به

عنوان بخشی از موجودی در دسترس شناخته می شوند بنابراین تا قبل از فروش به عنوان هزینه (بهای تمام شده کالای فروش رفته) در نظر گرفته می شوند. هزینه های دوره را نمی توان به عنوان موجودی لحاظ نمود از اینرو به عنوان هزینه دوره ای که درآمد فروش محقق می گردد، ثبت می گردد. هزینه های فروش و اداری و عمومی جزو هزینه های دوره محسوب می شوند.

- طبقه بندی هزینه ها براساس رفتار آنها در قبال تغییر در حجم فعالیت.

الف. هزینه ها متغیر

ب. هزینه های ثابت

پ. هزینه های نیمه متغیر

از نقطه نظر برنامه ریزی و کنترل، مهمترین روش برای دسته بندی هزینه ها عبارت است از تعیین چگونگی رفتار آنها در مقابل تغییر در حجم و یا اندازه فعالیتها. از نظر رفتار هزینه ها به سه دسته تقسیم می شوند. هزینه عنوان مثال هر چه میزان تولید افزایش یابد به همان میزان جمع کل هزینه مواد مستقیم مصرفی نیز افزایش می یابد. لازم بذکر است هزینه متغیر در ثابت است. هزینه های ثابت نیز با تغییر حجم فعالیت، بصورت ثابت باقی می ماند و تغییر نمی کنند. به عنوان مثال هزینه استهلاک یک نوع هزینه ثابت است و به حجم فعالیت یا میزان تولید بستگی ندارد. هزینه های نیمه متغیر نیز دو بخش ثابت و متغیر را شامل می شوند. به عنوان مثال هزینه اجاره یک کامیون برای حمل محصولات شرکت ممکن است متشکل از دو بخش باشد: یک بخش ثابت که صرف نظر از میزان حمل کالا باید پرداخت شود و یک بخش متغیر که به ازای هر واحد کالای حمل شده به مالک کامیون تعلق می گیرد. تقسیم هزینه ها به ثابت و متغیر در بسیاری از حوزه های حسابداری مانند بودجه بندی قابل انعطاف، تجزیه و تحلیل نقطه سربسر و تصمیمات کوتاه مدت، یک جزء بسیار مهم به شمار می رود.

- طبقه بندی هزینه ها براساس مربوط بودن آنها در فرآیند کنترل و تصمیم گیری:

الف. هزینه های قابل کنترل و غیرقابل کنترل

ب. هزینه های استاندارد

پ. هزینه های تفاضلی

ت. هزینه های ریخته (اقلام از دست رفته)

ث. هزینه های فرصت

ج. هزینه های مربوط

هزینه ای قابل کنترل محسوب می شود که مقدار آن در اختیار مدیر و یا سرپرست یا بخش باشد و با مجوز وی تخصیص یابد. همه هزینه های متغیر مانند هزینه مواد مستقیم به عنوان هزینه قابل کنترل محسوب می گردد. در صورتیکه هزینه تولید یک محصول با دقت برآورد و تعیین گردد، به آن هزینه استاندارد گفته می شود و به عنوان یک هزینه هدف در نظر گرفته می شود که باید محقق گردد. با مقایسه هزینه های استاندارد با هزینه های واقعی، امکان ارزیابی عملکرد یک بخش هزینه یابی فراهم می گردد.

هزینه اقلام از دست رفته به آن دسته از هزینه ها اطلاق می گردد که وجود دارند اما در فرآیند تصمیم گیری مدیریت تاثیری ندارند. به عنوان مثال در یک سرمایه گذاری، هزینه استهلاک به عنوان یک هزینه ثابت تعهد شده وجود دارد (چه تولید انجام شود و یا تولید متوقف گردد). بنابراین در فرآیند تصمیم گیری به عنوان یک قلم نامربوط تلقی می گردد. هزینه های مربوط نیز به آن دسته از هزینه های آتی مورد انتظار اطلاق می گردد که برای آلترناتیوهای تصمیم گیری، متفاوت باشند. به عنوان مثال هزینه های ریخته، هزینه غیرمرتبط و یا نامربوط به شمار می روند.

ابزارهای مورد استفاده در حسابداری مدیریت هزینه

این ابزارها معمولاً شامل توابع بودجه بندی، ردیابی زمان، گزارش نویسی و تجزیه و تحلیل است. چندین برنامه هوش تجاری نرم افزار مدیریت هزینه را برای کمک به سازمانها برای نظارت بر هزینه ها و افزایش سودآوری ارائه می دهند. برخی از این موارد عبارت اند از:

Google's Looker

Microsoft Power BI و

Oracle Analytics Cloud

برخی از ابزارهای تکنیکی رایج حسابداری مدیریت هزینه عبارت اند از:

• بودجه بندی هزینه : بودجه بندی هزینه را می توان به عنوان بخشی از برآورد یا به عنوان فرآیند جداگانه خود در نظر گرفت. بودجه بندی فرآیند تخصیص هزینه ها به بخش خاصی از پروژه، مانند وظایف یا مازول های فردی، برای یک دوره زمانی خاص است. بودجه ها شامل ذخایر احتیاطی تخصیص یافته برای مدیریت مخارج غیرمنتظره است. بودجه ریزی یک فرآیند فرعی در برآورد است که برای تخصیص هزینه برآوردی منابع به حساب های بهای تمام شده استفاده می شود. این مرحله مبنایی را برای کنترل هزینه تشکیل می دهد. حساب های بهای تمام شده نیز باید از فرآیند حسابداری بهای تمام شده پشتیبانی کند. بودجه ها اغلب بر اساس برنامه زمان بندی یا برای رسیدگی به محدودیت های بودجه و جریان نقدی به صورت مرحله ای تنظیم می شوند.

برای بودجه بندی موفق، می توان گفت بطور خلاصه باید مراحل زیر را طی کنید:

- تحلیل هزینه های گذشته: با بررسی هزینه های گذشته، الگوهای مصرفی سازمان خود را شناسایی کنید.

- پیش بینی هزینه های آینده: با استفاده از داده های گذشته و تحلیل های مالی، هزینه های آینده را پیش بینی کنید.

- تدوین بودجه: بودجه ها باید بر اساس اولویت ها و اهداف سازمان تنظیم شوند. اگر امسال از نظر استراتژیک نیاز به نوآوری و ارائه محصولات جدید دارید، هر چقدر هم تحت فشار هزینه ای هستید اما اولویت بودجه نوآوری را در نظر بگیرید. وگرنه با هزینه های کاهش یافته اما به سمت افول خواهید رفت

- نظارت و ارزیابی مستمر: بودجه ها باید به طور مستمر نظارت و ارزیابی شوند تا در صورت نیاز، تعدیلات لازم انجام گردد.

• تجزیه و تحلیل هزینه رفتاری: این کار به مدیران کمک می کند تا هزینه ها را بر اساس رفتار آنها طبقه بندی کنند. این روش راهی است تا هزینه ها را بهتر درک کنند و تصمیمات بهتری در مورد نحوه مدیریت آنها بگیرند.

ابوالقاسم پوررضا در ترجمه فصل دوم کتاب رابرت میلین یا عنوان رفتار هزینه ها در عرصه خدمات عنوان می کند که خلاء منابع مربوط به مباحث اقتصاد و مدیریت اقتصاد

در واحدهای خدماتی و ضعف مفرط تفکر اقتصادی در جمع کارگزاران و سیاستگزاران ارشد این، عرصه پرداختن به مسائل و مفاهیم اقتصادی از جمله هزینه را الزامی مینماید. وی هزینه ها را ثابت متغیر و نیمه متغیر تقسیم می کند. همچنین چهار شیوه ی مستقیم تقلیلی گام به گام توزیع مضاعف و توزیع دوسویه یا متقابل در تخصیص هزینه را توضیح می دهد.

آگاهی از چگونگی رفتار هزینه ها نسبت به تغییرات سطح فعالیت و یا سطح فروش از اطلاعات مهم برای تصمیم گیری مدیران در خصوص برنامه ریزی و بودجه بندی، قیمت گذاری محصولات، تعیین نقطه سر به سر و سایر موارد مدیریتی است. در مدل های سنتی رفتار هزینه ها در حسابداری مدیریت، هزینه های متغیر نسبت به تغییرات حجم فعالیت به طور متناسب افزایش یا کاهش می یابند. به این معنا که بزرگی تغییرات در هزینه ها تنها به بزرگی تغییرات در حجم فعالیت وابسته است و جهت تغییرات افزایش یا کاهش در حجم فعالیت تأثیری روی بزرگی تغییرات در هزینه ها ندارد.

شناخت رفتار هزینه در واکنش به تغییرات سطح تولید و فروش برای مدیریت شرکتها از اهمیت زیادی برخوردار است. همانطور که توضیح داده شد یکی از رفتارهای مورد بحث که تحت تأثیر سیاستها و مصلحت اندیشی های مدیران رخ داده و از شدت یا ضعف مختلفی با توجه به نوع بنگاه برخوردار است چسبندگی هزینه میباشد. هنگامیکه فروش کاهش می یابد برخی از مدیران این کاهش هزینه را موقتی تصور کرده و انتظار بازگشت فروش به سطح قبلی را در آینده نزدیک دارند.

• حسابداری جذب هزینه: یک روش حسابداری است که هزینه ها را به محصولات یا خدمات اختصاص می دهد. این اطلاعات می تواند برای تعیین قیمت گذاری، سودآوری و سایر تصمیمات مهم استفاده شود.

حسابداری جذب هزینه برای اظهار مالیات و صدور سایر گزارش های رسمی ضروری است. صرف نظر از اینکه هر کالای تولیدی فروخته می شود، هر هزینه ساخت به همه محصولات اختصاص می یابد. به عبارت دیگر، محصولات یک شرکت تمام هزینه های آن شرکت را جذب می کند.

برخی از این هزینه ها عبارتند از:

- نیروی کار: نیروی کار مستقیم کارخانه افرادی هستند که در تولید یک محصول دخیل هستند. هزینه نیروی کار به طور مستقیم با دستمزد پرداخت شده در طول تولید مرتبط است.
 - مواد اولیه: مواد مورد استفاده برای ساخت محصول نهایی به عنوان یک هزینه مستقیم محاسبه می شود.
 - هزینه های سربار تولید متغیر: این هزینه ها شامل هزینه های لازم برای راه اندازی و ادامه فعالیت یک مرکز تولیدی هستند. این هزینه ها متغیر هستند زیرا بسته به حجم تولید و موارد دیگر می توانند متفاوت باشند. نمونه هایی از هزینه سربار تولید متغیر عبارتند از: برق، تاسیسات و لوازم مورد استفاده در تجهیزات تولیدی و...
 - هزینه های سربار تولید ثابت: این هزینه ها شامل هزینه های مرتبط با بهره برداری از یک مرکز تولیدی می شود که بدون توجه به حجم تولید ثابت باقی می ماند. به عنوان مثال می توان به هزینه های بیمه و اجاره دفتر یا مکان کارگاه تولیدی اشاره کرد.
- هزینه یابی جذبی یک نوع ارزیابی موجودی است، به این معنی که یک هزینه معمولی نیست بلکه یک هزینه سرمایه ای است که تا زمان فروش محصول در ترازنامه ردیابی می شود. هزینه ها را می توان به عنوان هزینه محصول یا هزینه دوره طبقه بندی کرد. هزینه های اداری و فروش باید به جای هزینه های موجودی و محصول به هزینه های دوره ای اختصاص داده شود. به این دلیل که این هزینه ها بیش از آنکه با کالاهای تولید شده مرتبط باشند، مربوط به یک دوره خاص هستند. هزینه های محصول به طور مستقیم با تولید محصول مرتبط هستند.
- در هزینه یابی جذبی، هزینه های مربوط به تولید تا زمانی که محصول فروخته نشود، به عنوان دارایی در حساب های موجودی درج می شود، سپس به بهای تمام شده کالای فروخته شده تخصیص می یابد. حساب های موجودی کالا شامل مواد خام، کارهای در حال انجام و کالاهای تمام شده و موارد مشابه می شود. این حساب ها هزینه ها را از

طریق مراحل تولید دنبال می‌کنند: قبل از شروع تولید، در طول تولید و پس از اتمام تولید.

• حسابداری هزینه بر مبنای فعالیت (ABC): برای تعریف هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم، باید به مفاهیم اولیه و اصول حسابداری برگردیم. هدف از هزینه یابی پیدا کردن عدد و مبلغ چیزی است که باید محاسبه شود. فرایند هزینه یابی، دو محرک اصلی دارد. اولین معیار، مقدار منابع مصرفی در هر فعالیت است. هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای خدماتی بیشتر از دیگر انواع کسب و کارهای موجود اهمیت دارد. دومین معیار، میزان اهمیت و شدت هر فعالیت در سازمان است. در کارهایی مثل اختصاص بودجه به فعالیت‌های مشخص سازمان، اولویت بندی فعالیت‌ها اهمیت زیادی دارد. بنابراین باید مشخص شود که کدام فعالیت از همه مهم‌تر است و چقدر باید به آن هزینه اختصاص داد.

در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت abc، فعالیت‌های عمده شناسایی شده و هزینه سربار به تناسب منابعی که در هر فعالیت مصرف شده، تخصیص پیدا می‌کند. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت abc، بر خلاف روش هزینه یابی سنتی به هزینه‌های سربار بر اساس حجم تولید یا ساعت کار ماشین آلات کاری ندارد. یعنی تنها ملاک و معیار هزینه یابی با در نظر گرفتن حجم تولید یا ساعت کار ماشین آلات نیست. بلکه که این فاکتورها، در کنار فاکتورهای دیگر برای هزینه یابی دقیق و درست استفاده می‌شود. آموزش هزینه یابی بر مبنای فعالیت abc باید با در نظر گرفتن دو ویژگی اصلی این روش انجام شود:

طبقه بندی هزینه‌ها به عنوان هزینه مستقیم

افزایش تعداد مخازن هزینه‌های غیر مستقیم و تعیین محرک‌های هزینه abc

• شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPI): شاخص‌های کلیدی عملکرد معیارهایی هستند که عملکرد یک سازمان را اندازه‌گیری می‌کنند. KPI‌های هزینه می‌توانند برای نظارت بر هزینه‌ها و شناسایی مناطقی که باید بهبود یابند مورد استفاده قرار گیرند. آشنایی با فرمول‌های KPI کمک می‌کند بهتر بتوانید عملکرد خودتان را بسنجید. در ادامه چند تا از رایجترین فرمول‌های KPI را آورده‌ایم.

درآمد

درآمد مقدار پولی است که یک کسب و کار در یک مدت زمان مشخص به دست می آورد. این KPI یک شاخص کلیدی نشان دهنده سلامت مالی و عملکرد کسب و کار است. برای محاسبه درآمد از فرمول زیر استفاده کنید:

قیمت هر واحد $\times$ تعداد واحدهای فروخته شده = درآمد

سود ناخالص

سود ناخالص مقدار سودی است که یک شرکت پس از کسر هزینه کالاهای فروخته شده، به دست می آورد. برای محاسبه سود ناخالص از فرمول زیر استفاده کنید:

هزینه کالاهای فروخته شده - درآمد = سود ناخالص

حاشیه سود خالص

حاشیه سود خالص یک نسبت مالی است که سودآوری شرکت را در مقایسه با درآمد خالص آن می سنجد. به کمک این شاخص متوجه می شوید در ازای هر ریال درآمدی که داشته اید، چقدر سود کرده اید. برای محاسبه آن از فرمول زیر استفاده کنید:

$100 \times (\text{درآمد} / \text{درآمد خالص}) = \text{حاشیه سود خالص}$

میانگین ارزش سفارش

میانگین ارزش سفارش، مقدار متوسط پولی را اندازه می گیرد که مشتریان در هر خرید خرج می کنند. در درس پنجم این درسنامه درباره این KPI توضیح داده ایم. این KPI از فرمول زیر محاسبه می شود:

تعداد سفارشات / کل درآمد = میانگین ارزش سفارش

اهداف و نظام مدیریت هزینه

قیمت تمام شده یکی از ابعاد مهم در رقابت می باشد که ایجاد تعادل این مولفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است و مهمترین آنها مدیریت هزینه می باشد که هدف نظام مدیریت هزینه، کمک به حداکثر رساندن سود و ارزش شرکت در حال و آینده است. تحقق هدف مذکور، به ایجاد نظام مدیریت هزینه ای مرتبط است که به بقاء در رقابت جهانی و توسعه مستمر منجر گردد. نظام مدیریت هزینه نیاز به تعهد و اعتقاد مدیریت عالی به بهبود مستمر، رضایت مشتری و برنامه ریزی راهبردی و بکارگیری کارکنان در همه سطوح و سازماندهی تغییرناپذیر دارد که به بهبود و توسعه فعالیتهای ارزش زا، و حذف فعالیتهای فاقد ارزش منتهی شود. مدیریت هزینه را «مجموعه ای از تکنیک ها و شیوه های برای کنترل و توسعه فعالیتهای و فرآیندها، تولیدات و خدمات آن» می داند.

به طور کلی هدف نظام مدیریت هزینه شناسایی تاثیر بهای تمام شده بر تصمیمات مدیریت: اولاً از طریق ارزیابی منابع مصرف شده در انجام فعالیتهای سازمان و ثانیاً ارزیابی تاثیر تغییر فعالیتهای بر بهای تمام شده است که با بهره گیری از ابزارها و تکنیک ها می توان تاثیر بهای تمام شده بر تصمیمات مدیریت را شناسایی نمود.

هزینه و کاهش هزینه ها

هزینه منابع عرضه شده به یک دایره (سازمانی)، از چندین مورد زیر تشکیل شده است:

۱. کارکنان: شامل حقوق و مزایای فوق العاده شغل مانند مالیات حقوق، بیمه درمانی و مزایای بازنشستگی.

۲. سرپرستی: شامل حقوق و فوق العاده کامل شغل سرپرستان و کارکنان کلیدی.

۳. کار غیرمستقیم: شامل حقوق، فوق العاده شغل و سرپرستی پرسنل پشتیبانی، مانند آنهایی که تضمین کیفیت و برنامه ریزیها را انجام می دهند.

۴. تجهیزات و فناوری شامل: هزینه تجهیزات، منابع محاسباتی و ارتباطی استفاده شده توسط کارکنان و سرپرستان آنها.

۵. سطح اشغال: شامل هزینه عرضه فضا برای کارکنان، و تجهیزات و سرپرستان آنها.

۶. منابع غیرمستقیم و پشتیبانی دیگر: شامل هزینه های تخصیص داده شده از قسمتهای پشتیبانی شرکت، مانند منابع انسانی، امور مالی، و فناوری اطلاعات. در محوطه کارگاه خود بایستید و به اطراف خود نگاه کنید چه می بینید؟ احتمالاً به مواد، ماشین آلات، تجهیزات، ابزار، جکها، وسایل اندازه گیری بکار رفته در ساخت محصولات دقت نموده اید. سعی کنید تا در مورد هر آنچه دیده اید، قدری بیشتر بیاندیشید. بعنوان نمونه می توانید به هزینه هر یک، تاملی داشته باشید، آگاهی از هزینه ها برای موفقیت در هر کاری، ضروری و حیاتی است و نخستین گام برای رسیدن به این آگاهی، کنجکاوی است. پرسش در مورد هزینه اقلامی چون برق، آب و گاز مصرفی در کارگاه دستکش های ایمنی، پارچه برای نظافت، روغن مصرفی و حتی جعبه هایی که محصولات را در آن قرار می دهید، همه و همه ما را در کشف معضلاتی که می بایست در وهله نخست به رفع آنها پردازیم یاری می کند. در هزینه تمام شده محصولات تاثیر دارند، بنابراین برای قیمت گذاری، بایستی از قیمت هر یک از اقلام فوق اطلاع داشته باشیم. هزینه های غیرمستقیم که در قالب بودجه بندی به اجزاء مناسبی تقسیم می گردند عبارتند از قیمت تجهیزات عمومی، حمل و نقل و غیره.

با تجزیه و تحلیل بودجه و عملکرد آن، هرگونه ناهماهنگی موجود در بین این دو هزینه را می توان آشکار و سپس آنرا اصلاح نمود. معمولاً در یک تولید استاندارد و قابل قبول، پیش بینی هزینه قبل از تولید محصول صورت می گیرد. هزینه استاندارد یک محصول با هزینه واقعی آن محصول، متفاوت است و آن چه ما می خواهیم نزدیک کردن این دو هزینه به یکدیگر است. معمولاً بخش مدیریت قسمت کنترل که مسئول ضبط و نگهداری هزینه ها می باشد، می تواند بعنوان مرکز هزینه قلمداد شود. در این بخش اندازه گیری ضبط و نگهداری هزینه ها و چگونگی این عمل، مشخص می گردد. البته لازم به ذکر است که گستردگی بخش کنترل بستگی به وسعت شرکت دارد که می تواند مربوط به یک بخش و یا یک قسمت یا کل شرکت باشد.

برای شروع برنامه تقلیل هزینه، بررسی نحوه فعالیت بخش کنترل یعنی همان تعیین هزینه و اینکه چگونه هزینه واقعی شکل می گیرد و یا چگونه عوامل هزینه دسته بندی یا کدبندی و نظارت می شوند لازم و ضروری است.

با بررسی اختلاف موجود بین هزینه واقعی و هزینه استاندارد، مشکلات روشن تر شده و نقاطی را که احتیاج به توجه بیشتر دارند، خواهیم شناخت. مشکلات به خودی خود، ایجاد نمی شوند بلکه همیشه عللی برای بروز آنها می توان یافت. گاهی خطاهای انسانی و نیروی کار است که این مشکلات را ایجاد می نماید. در اکثر مواقع کارگر باعث زیان مستقیم به محصول می شود و گاه نیز اتفاق می افتد که در هنگام تولید محصول باعث زیان غیرمستقیم می گردد که در هر صورت موجب افزایش هزینه ها میشود.

هرکارگر در محیط کار خود باید در زمینه هزینه واقعی محصول و هزینه استاندارد آن، اطلاعات کافی داشته باشد تا با انگیزه بالاتری به کار بپردازد. همچنین امکان دارد در کارگاهی، مرکز کنترل هزینه، کارآیی لازم را نداشته باشد. باید اهداف این بخش بار دیگر مورد ارزیابی قرار گرفته و سپس در هنگام کار، مدنظر قرار گیرد. زیرا در خصوص کاهش هزینه ها وجود دایره کنترل هزینه، ضروری است و لازم است که کارایی آن، توسط کارگران خطوط تولید، مهندسان، مدیران و حسابرسان کارگاه به یک اندازه مورد پذیرش قرار گیرد.

مدیریت هزینه

مدیریت هزینه فرایندی است که شرکتها از طریق آن می توانند هزینه های انجام فعالیتهای خود را برنامه ریزی و کنترل نمایند. هرچند که هر پروژه و یا هر فعالیتی مستلزم یک برنامه مدیریت هزینه منحصر بفردی می باشد، اما می بایست اهداف کلی در فرایند مدیریت هزینه ی مورد توجه جدی قرار گیرند. تا بحال بین صاحب نظران در ارتباط با تعریف واژه هزینه می تواند منجر به کاهش هزینه های تولید محصولات و خدمات و همچنین افزایش رضایتمندی مشتریان گردد. برای دستیابی به اهداف فوق، ضروری است که مدیریت هزینه بعنوان یک جزء لاینفک از فرایند مدیریت تلقی گردد.

کاهش سیستماتیک هزینه ها در هر کارگاهی می تواند نه تنها در تامین منافع بلکه حتی در تقویت قدرت رقابتی شرکت مربوطه، تاثیر بسزای داشته باشد. در واقع یکی از وظایف بسیار مهم و حیاتی یک سازمان، توانایی آن سازمان در کنترل و کاهش هزینه های گوناگون موجود در فرایند تولید (خدمات) می باشد.

قیمت تمام شده از ابعاد مهم در رقابت است. ایجاد تعادل این مولفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است. مدیریت هزینه از جمله مهم ترین آنها است. که عبارت است از مجموعه اقداماتی که مدیریت برای تامین رضایتمندی مشتریان، همراه با کنترل و کاهش مستمر هزینه ها با کاربست ابزارها انجام می دهد. از جمله ابزارهای مدیریت هزینه عبارتند از:

۱. هزینه یابی مبتنی بر فعالیت

۲. هزینه یابی هدف

۳. هزینه یابی کایزن

۴. هزینه یابی کیفیت

گسترش تجارت و فشرده شدن رقابت، نوید بخش آغاز دوره ای جدید در حیات تجارت داخلی و جهانی است که در چنین محیطی برنده شرکتی است که پیش از رقبای محصولات با کیفیت برتر و قیمت پایین تر عرضه نماید. در این محیط مدیریت هزینه نقش حیاتی ایفا می کند. امروزه حیات بسیاری از شرکتها به توانایی آنان در افزایش دقت سیستم مدیریت هزینه وابسته است که بر کاهش هزینه ها در تمام طول فرایند تولید و زنجیره ارزش متمرکز است. حسابداری مدیریت بخوبی می تواند این نقش حیاتی را ایفا نماید.

در ادامه هزینه های عنوان شده در بالا را بصورت مختصر تعریف شده است.

هزینه یابی مبتنی بر فعالیت: هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک روش هزینه یابی است که بهای تمام شده محصولات را از جمع هزینه فعالیتهایی که منجر به ساخت محصول می شوند بدست می آورد. و هیلتون می نویسد: هزینه یابی بر مبنای فعالیت روشی است که در آن هزینه ها بر مبنای نسبت سهم فعالیتهای صرف شده بوسیله هر محصول، از یک مخزن هزینه به محصولات مختلف تخصیص داده می شود.

مروری اجمالی بر تاریخچه ABC

در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰، برخی نویسندگان حسابداری به رابطه بین فعالیت و هزینه اشاره نمودند. اما در دهه ۱۹۸۰ به دنبال انعکاس ضعف ها و نارسایی

های سیستم های رایج حسابداری در ارائه اطلاعات دقیق هزینه، توجه جدی در محافل دانشگاهی و حرفه ای به این رابطه بیشتر جلب گردید. این توجه عمدتاً براساس پیدایش ۳ سازه اصلی بود. سازه اول تغییر نوینی بود که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی مدرن، مکانیزم های تولیدی جدید در کشورهای مختلف بویژه در ژاپن و ... رخ داد. سازه دوم این بود که در دهه ۱۹۸۰ فلسفه فکری بسیاری از مدیران شرکت ها دستخوش تغییرات عمده گردید و علاوه بر سود آوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان، تأکید بر کنترل کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها نیز جزو اهداف اصلی مدیران قرار گرفت. سازه سوم این بود که عده ای از نویسندگان حسابداری به تشریح فضای جدید تولید، نقشهای گوناگون تکنولوژی و دیدگاههای جدید مدیران پرداختند. نویسندگان مذکور ادعا کردند که سیستم های سنتی حسابداری صنعتی و مدیران نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیست بلکه استفاده از اطلاعات حاصل از آنها سبب گمراهی و تصمیم گیری های نادرست مدیران می شود. به دنبال آن، این نویسندگان اقدام به معرفی سیستم جدید تحت عنوان «هزینه یابی بر مبنای فعالیت» نمودند.

طبقه بندی هزینه ها در روش ABC:

طرفداران ABC ادعا می کنند که کلیه فعالیتهایی که در یک سازمان صورت می گیرد نهایتاً در راستای حمایت از تولید و توزیع محصولات یا خدمات می باشد. بنابراین هزینه کلیه فعالیتها باید به عنوان هزینه های محصول در نظر گرفته شوند.

در سیستم ABC، ۴ طبقه فعالیت وجود دارد که هزینه این فعالیتها نیز با توجه به میزان استفاده هر محصول (خدمت) از فعالیتها، به محصولات (خدمات) تخصیص می یابد. چهار طبقه فعالیت عبارتند از:

- فعالیتهای سطح واحد محصول که با هر بار تولید یک واحد محصول انجام می شود (سوراخ کردن، ماشین کاری هر قطعه) هزینه این نوع فعالیتها بین واحدهایی که فعالیت برای تولید آنها انجام شده است تسهیم می شود.

- فعالیتهای سطح دسته محصول که با هر بار تولید یک دسته از محصول انجام می شود (آماده سازی ماشین آلات یا سفارش مجموعه ای از قطعات) هزینه های سطح دسته محصول صرف نظر از تعداد واحدهای موجود در هر دسته اغلب ثابت است.

- فعالیتهای سطح محصول که براساس نیاز پشتیبانی انواع محصولات مختلف اجرا می شود و هزینه های آن ثابت بوده و می توان آنها را به محصولات تخصیص داد. (حفظ مشخصات محصول و انجام تغییرات مهندسی).

- فعالیتهای سطح کارخانه که فرایند عمومی تولید کارخانه را پشتیبانی می کند. ۳ طبقه اول با هزینه هایی سر و کار دارد که می توان آنها را مستقیماً به محصولات تخصیص داد. اما طبقه اخیر شامل هزینه هایی است که برای انواع محصولات مشترک است و تنها بر مبنای اختیاری می توان آنها را بین محصولات تسهیم کرد (روشنایی و نظافت کارخانه).

هزینه یابی هدف: هزینه یابی هدف، بر این مطلب تکیه دارد که به منظور کاهش بهای تمام شده، نه تنها هزینه های تولیدی مهم هستند، بلکه هزینه های پیش از تولید و بعد از تولید هم مهم هستند. افزون بر آن، برای دسترسی به هدفهای شرکت، نه تنها مشارکت مدیران، حسابداران صنعتی، مدیریت تولید، طراحی و کنترل کیفیت و سایر مدیران کلیدی لازم است، بلکه شرکت باید با عرضه کنندگان مواد اولیه و مشتریان نیز ارتباط نزدیکی داشته باشد، تا بتوانند ارزش های لازم را ایجاد کند.

پیشینه هزینه یابی هدف

در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ با بالا رفتن سطح زندگی مردم ژاپن و نیز سطح آگاهی مصرف کنندگان، شرکتها مجبور شدند محصولات متنوع با ویژگیهای متفاوت تولید کنند. روباتهای صنعتی و ماشینهای خودکار، چرخه عمر محصولات را به نفع محصول بهتر و جدیدتر به طور دایم کوتاه تر کردند. در اواخر دهه ۱۹۸۰، هزینه یابی هدف، با استراتژی شرکتها عجین شد و مانند ابزار استراتژیک مدیریت هزینه، برای برنامه ریزی سود و نیز برای کاهش هزینه در نظر گرفته می شود. هزینه یابی هدف، دارای تعریفهای متعددی است، اما تمامی آنها بر کاهش هزینه ها تأکید دارند. بعضی از تعریفها دربرگیرنده کل محصول است، در حالی که بعضی دیگر تنها فعالیتهای ویژه ای را در نظر گرفته، یا فقط بر فرایند توسعه محصول متمرکز می شوند.

هزینه یابی هدف، به وسیله کوپر و اسلاگمولدر به صورت زیر تعریف شده است:

«هزینه یابی هدف، یک رویکرد ساختار یافته برای تعیین هزینه در طول عمر محصول است، به گونه‌ای که تعیین کند محصول موردنظر با چه شاخص‌های عملکردی و کیفیتی میباید تولید شود تا در هنگام فروش با قیمت پیش‌بینی شده، به میزان سود دلخواه در طول عمر خود دست یابد».

مدیریت هزینه در یک بیان ساده عبارت است از به کارگیری مطلوب و توأم با کارایی منابع سازمان در جهت ارزش آفرینی برای مشتریان. این تعریف بر این نکته محوری تاکید دارد که سودآوری و رشد بنگاه از طریق خلق ارزش برای مشتریان تحقق می‌یابد. منشا ثروت زایی بنگاه‌های اقتصادی و سازمان‌ها مشتریان هستند و تنها مشتریان رضایتمند و خشنود وفادار می‌مانند و به صورت پایدار به ایجاد ثروت در سازمان‌ها ادامه می‌دهند. رضایتمندی مشتریان نیز به آن بستگی دارد که ما تا چه میزان در مقایسه با رقبا محصول و خدمات ارزشمند و دارای کیفیت را با قیمت مناسب و در زمان مناسب به آنان عرضه می‌کنیم. «مدیریت هزینه» مفهومی است که به میزان زیادی تحقق هدف فوق را برآورده می‌سازد. مدیریت هزینه فلسفه بهبود است زیرا می‌کوشد راه‌های مناسب برای تصمیم‌گیری‌هایی که متضمن ارزش آفرینی برای مشتریان، همراه با کاهش هزینه‌هاست را بیابد.

مدیریت هزینه بر این نگرش استوار است که هزینه‌ها به خودی خود ایجاد نمی‌شوند بلکه تمام هزینه‌های تولید و یا انجام خدمات محصول و نتیجه تصمیم‌گیری‌های مدیریت است که عمدتاً معطوف به چگونگی استفاده از منابع محدود سازمان است. نگرش مدیریت هزینه نقش مهمی در جهت دادن تصمیمات مدیران به سوی ایجاد ارزش برای همه ذی‌نفع‌ها (سهام‌داران، مشتریان، کارکنان و جامعه) به عهده دارد و می‌کوشد بین منافع ذی‌نفع‌های مختلف تلفیق مناسب و خلاقانه ایجاد کند. فلسفه و نگرش «مدیریت هزینه» متشکل از مجموعه‌ای از ابزار و تکنیک‌هاست که می‌تواند به تجزیه و تحلیل جامع تصمیمات مدیریت بپردازد و در هر مورد تصمیمات مدیریت را پشتیبانی کند.

منابع

یادداشت‌های کلاسی درس حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری، دکتر حیدر ربیعی،
پردیس البرز، دانشگاه تهران، سال تحصیلی ۱۴۰۲-۱۴۰۳.