



تحلیلی بر هزینه یابی بر مبنای فعالیت و اجرای آن در دستگاه های عمومی و دولتی

محمد حسین ودیعی نوقابی^۱ * محمد آذری^۲ * * محمدرضا عباس زاده^۳

مین همایش

چکیده

رشد و تغییرات سریع تکنولوژی، محدود بودن منابع و رقابت و مشتری مداری، سازمانها و شرکتهای را وادار به بکارگیری روشهای مناسب برای رسیدن به اهداف مورد نظر نموده است از جمله این روشها سیستمهای هزینه یابی و محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات می باشد که برای تصمیم گیری های مدیریتی دارای اهمیت بسیار زیادی می باشد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستمهای جدید هزینه یابی است به لحاظ مزایای زیاد، آن را کاملاً از سیستم های هزینه یابی سنتی متمایز می سازد، تفکیک و گروه بندی هر سازمان بر اساس مراکز فعالیت و شناسایی هزینه ها بر اساس این مراکز و تعیین محرک های فعالیت، هزینه و منبع از مشخصات و مراحل اجرای این سیستم میباشد.

در ایران با توجه به الزامات قانونی مبنی بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی به منظور افزایش کارآیی و اثر بخشی، بهینه نمودن امور و کیفیت بخشیدن به آن ها در سازمان های دولتی و عمومی، اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت با توجه به مزایای آن به عنوان زیر ساخت اصلی اجرای بودجه ریزی عملیاتی اجتناب ناپذیر خواهد بود ولیکن اجرای آن با مشکلاتیاز جمله مقاومت کارکنان نسبت به تغییر، پیچیده بودن مراحل اجرا و زمان طولانی برای جمع آوری داده ها و اطلاعات همراه است. این مقاله با هدف شناخت و تحلیل در رابطه با هزینه یابی بر مبنای فعالیت و الزامات و اجرای آن در سازمان های دولتی و عمومی تدوین گردیده است.

کلیدواژه ها: فعالیت، هزینه یابی سنتی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، بودجه ریزی عملیاتی، قیمت تمام

شده.

۱ ودیعی نوقابی، محمد حسین، دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد
۲ نویسنده مسئول: آذری، محمد، دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، moh13.azari@gmail.com ، ۰۹۱۵۵۱۱۹۹۳۰
۳ عباس زاده، محمد رضا، استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد



مقدمه

همزمان با رشد و تغییرات سریع تکنولوژی، به خصوص از آغاز دهه هشتاد به بعد سازمانها با چالشها و تحولات زیادی مواجه شدند، به طوریکه این تغییرات روزه روز شدیدتر خواهد شد، در این میان درک صحیح این تحولات و فراهم ساختن زمینه برای استفاده از این موقعیتها اهمیت زیادی دارد. در چنین شرایطی سازمانها باید با داشتن یک بینش وسیع و اتخاذ استراتژیهای مناسب، تدابیر و مقدمات مورد نیاز را جهت استفاده از این موقعیتها فراهم کنند. یکی از زمینه ها یا استفاده از این موقعیت، شناخت خصوصیات سیستم مورد نیاز هر سازمان و به کارگیری روشهای مناسب برای دستیابی به این اهداف میباشد. سیستم های هزینه یابی و محاسبه بهای تمام شده به دلیل اطلاعات مهمی که در تصمیم گیریهای مدیریت از ابعاد مختلف فراهم میکنند، دارای جایگاه خاصی میباشند به طوریکه روز بروز بر اهمیت آنها افزوده میگردد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستمهای جدید هزینه یابی است که میتواند به صورت جداگانه و یا همراه با سایر سیستمهای هزینه یابی بکار گرفته شود. این سیستم، در مقایسه با سیستم های هزینه یابی سنتی به دلیل استفاده از مکانیزم های موثر در هزینه یابی و بکارگیری مبنای تسهیم هزینه متناسب با هر فعالیت، بر احتیاق در به محاسبه و سنجش تاثیر روشهای نوین در محاسبه بهای تمام شده خدمات میباشد. در ادامه به معرفی مفاهیم و روشهای هزینه یابی، بررسی ویژگیهای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مبنای قانونی قیمت تمام شده و پیشینه این روش پرداخته میشود.

۱- پیشینه سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و کاربردهای آن

نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یکی از جدیدترین و کاملترین نظامهای حسابداری مدیریت است که در دهه ۱۹۸۰ به وسیله کیلن و جانسون ارائه شد. ارائه این نظام، یکی از بزرگترین پیشرفتها در زمینه حسابداری مدیریت در قرن بیستم محسوب میشود (نمازی، ۱۳۸۶). در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت، ابتدا فعالیتها شناسایی شده، سپس هزینه های مستقیم و غیرمستقیم مرتبط با هر فعالیت بر مبنای تسهیم، محاسبه میگردد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، با به کارگیری روشهای مناسب، آثار حاصل از تغییرات فعالیتها، پیچیدگی، تنوع و ویژگیهای خاص هر فعالیت را در محاسبه هزینه ها و بهای تمام شده آن، منظور میکند. یکی از ویژگیهای این سیستم که آنرا از سایر سیستمها متمایز میکند، توانایی شناسایی دقیق هزینه ها و ارائه اطلاعات غیرمالی به منظور بهبود عملکرد و افزایش کارایی فعالیتها است (مائلاخ و دیگران^۴، ۲۰۱۱).

به طور کلی تا اواخر دهه ۸۰ صحت شناسایی هزینه ها و محاسبه بهای تمام شده خدمات در بیشتر سازمانها به عنوان یک مسأله اساسی مطرح نبود. اما از سال ۱۹۸۳ با توجه به افزایش هزینه های ارائه خدمات و لزوم کنترل این

⁴ Maelah, et al.



هزینه‌ها و افزایش نقش و اهمیت اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، نیاز به بکارگیری و استفاده از روشهای هزینه‌یابی برای محاسبه بهای تمام شده خدمات، اهمیت زیادی پیدا کرد. برای این منظور بیشتر سازمان‌ها علاقمند به شناسایی هزینه‌های خود و بکارگیری روش‌های جدید هزینه‌یابی در این زمینه شدند (کوپر، ۱۹۸۹). دستیابی به این امر مستلزم ارائه یک شیوه جدید در حسابداری مدیریت جهت کنترل و هدایت فعالیت‌ها بود که براساس این نیاز "سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت" مطرح گردید.

تفکر ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و فعالیت‌ها در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل ۱۹۷۰ در آثار برخی از نویسندگان از جمله سالومنز^۵ (۱۹۶۸) و استاباس^۶ (۱۹۷۱) ارائه گردید. اما توجه مراکز علمی و دانشگاهی درباره اهمیت فعالیت‌ها و چگونگی تاثیر عملکرد آن بر هزینه‌های سازمانی بیشتر در دهه ۱۹۸۰ مطرح شد (نمازی، ۱۳۷۸). واژه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، که بعدها به سیستم ABC تکامل یافت، اولین بار توسط کوپر و کاپلن (۱۹۸۸) برای تخصیص هزینه فعالیت‌ها به محصولات به کار گرفته شد. این دو نویسنده همراه با جانسون^۷ (۱۹۹۸)، نسبت به دیگران، تأثیر بسزایی در انعکاس نارسایی‌های سیستم‌های حسابداری مالی در ارائه اطلاعات دقیق در مورد هزینه‌ها داشتند. آن‌ها معتقد بودند، سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیستند، بلکه استفاده از این اطلاعات سبب گمراهی و عدم اتخاذ تصمیم صحیح به وسیله آنان می‌گردد. این نویسندگان جهت رفع نقایص فوق اقدام به معرفی سیستم جدیدی به نام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نمودند (رجبی، ۱۳۹۰).

اگرچه سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از ابتدا در سازمان‌های تولیدی مطرح و تکامل یافت، اما با مشخص شدن نتایج مثبت حاصل از بکارگیری آن، این سیستم در سازمان‌های خدماتی نظیر بیمارستان‌ها، مراکز آموزشی، بانک‌ها، رستوران‌ها و... نیز بکار گرفته شد و نتایج بسیار مناسب و مفیدی از اجرا و بکارگیری آن حاصل گردید. در مورد سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با توجه به مراحل رشد و تکامل آن دیدگاه‌ها و نظرات زیادی مطرح شده است، که به لحاظ زمان ارائه و بکارگیری این دیدگاه‌ها بطور کلی در دو قالب اصلی قابل طرح است. که عبارتند از: ۱) دیدگاه مقدماتی سیستم و ۲) دیدگاه دو بعدی.

هدف اصلی از بکارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در اواخر دهه ۱۹۸۰ تهیه اطلاعات مالی جهت تصمیم‌گیری مدیران عالی در سطوح استراتژیک بود. با گذشت زمان و آشکار شدن منافع حاصل از بکارگیری آن، از این سیستم برای محاسبه بهای تمام شده محصولات و تهیه گزارش‌های عملیاتی استفاده شد. این دیدگاه به "سیستم هزینه‌یابی مقدماتی" معروف گردید. این سیستم ابتدا در کارخانه‌های هانی‌ول^۸، نورترن تله‌کام^۹، جنرال

5Solomons

6Staubus

7Johnson

1 Honey well

2 Northern Telecom



موتورز^۱ و چند کارخانه دیگر جهت هزینه یابی و تهیه گزارشات استراتژیک استفاده شد. با توجه به موفقیت سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در سایر سازمان ها، از این سیستم جهت تجزیه و تحلیل سودآوری مشتریان و محصولات، بهبود عملیات داخلی سازمان، مدیریت فعالیت ها، شناسایی و اولویت بندی فرصت های کاهش هزینه ها، استفاده گردید. اما به دلیل اینکه این دیدگاه بیشتر به اطلاعات کمی و مالی متکی بود و اطلاعات غیرمالی در مورد فعالیتها را فراهم نمی کرد، زیاد مورد استقبال واقع نگردید. برای رفع نارسائی های دیدگاه اولیه هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدل "دوبعدی" این سیستم مطرح گردید.

از نظر کاربرد و استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، شرکت های زیادی در سطح دنیا از جمله شرکت "استاکهام والو و فیتینگز"^{۱۱}، که یکی از تولیدکنندگان سوپاپ آهنی و سرسیلندر انواع ماشین ها در آمریکا است، از هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای طبقه بندی هزینه ها و ارائه اطلاعات با توجه به سطوح عملیاتی استفاده کرد. شرکت "نورتن تله کام لیمیتد"^{۱۲} که در زمینه تولید و توزیع سیستم های تلفن فعالیت دارد، از این سیستم جهت تجزیه و تحلیل فعالیت ها و شناسایی اولویت ها برای بهبود عملکرد فعالیت های داخلی استفاده کرد. کارخانه "تری کوینت"^{۱۳}، که تولیدکننده قطعات الکتریکی مخابراتی و کامپیوتری است، برای شناسایی فعالیت های خود و طبقه بندی آنها بر حسب کاربردهای استراتژیک و بهبود عملیات داخلی، سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را بکار برد (تارنی^۴، ۱۹۹۶). کالج وُلز^{۱۵} نیز برای طبقه بندی و شناسایی فعالیت های آموزشی، پژوهشی و سایر فعالیتها از این سیستم استفاده کرد (گروورس؛ پندلبری و نیوتن^{۱۶}، ۱۹۹۴).

بعد از موفقیت و گسترش چشمگیر سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و با توجه به قابلیت های این سیستم، از اوایل دهه نود کاربردهای بیشتر آن در فعالیتهای خدماتی و بخش آموزش مطرح گردید. در این میان کاپلن^{۱۷} (۱۹۹۰) نسبت به دیگران سهم مهمی در گسترش سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در فعالیتهای خدماتی داشت. همزمان با معرفی و کاربرد این سیستم، صحت جمع آوری هزینه ها و محاسبه بهای تمام شده خدمات در بخش آموزش نیز برای دولت ها و مراکز آموزشی اهمیت زیادی پیدا نمود و این دلایل باعث گردید تا زمینه های توسعه و بکارگیری این سیستم بیش از پیش افزایش یابد.

3General Motors

11Stockham Valve & Fittings

12Northern Telecom Limited

13Triquint

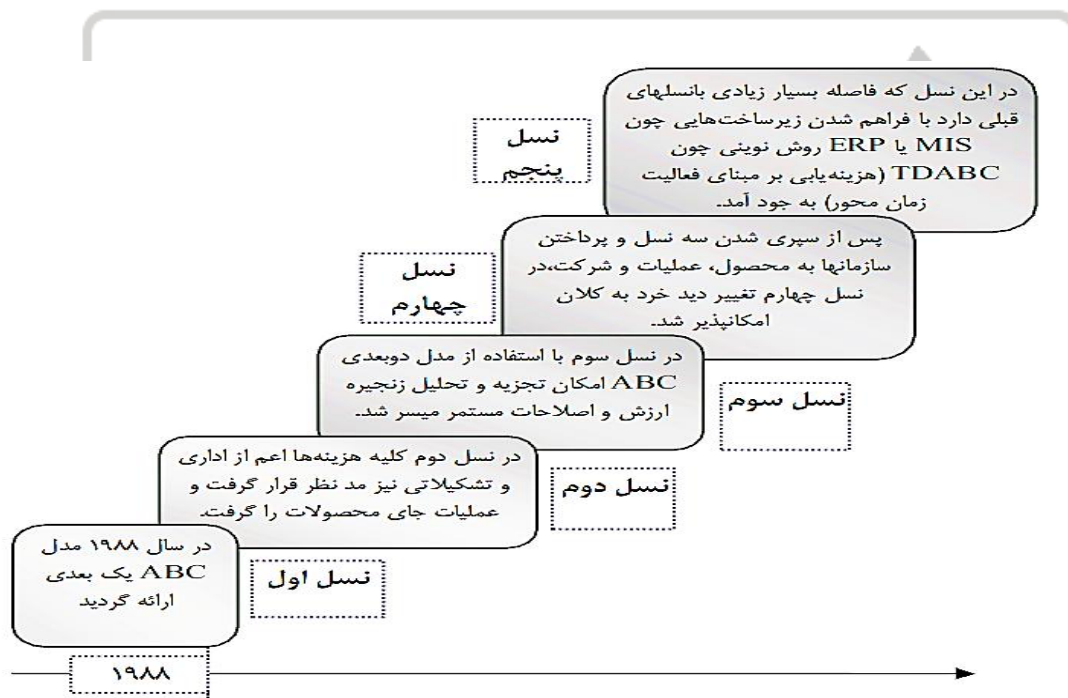
14Turney

15Woles College

16Groves, Pendlebury & Newton

17Kaplan

مطالعات و تحقیقات گذشته نشان دهنده توسعه روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت توسط محققانو مجریان این تکنیک در شرکتهای تولیدی و خدماتی میباشد. در شکل (۱) نمائی از پنج مرحله روند توسعه این روش نشان داده شده است.



شکل ۱- نمائی از مراحل توسعه (نسل های پنجگانه) مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت (حیدری یوکی، ۱۳۹۱)

۲- سیستمهای هزینه یابی سنتی و نارسایهای آن

اهداف مهمی مانند خودکفایی مالی، حداقل کردن بهای تمام شده، تنوع محصولات و خدمات، افزایش کیفیت محصولات و خدمات ارائه شده و ... که به طور مکرر مورد تأکید مدیران و متخصصان قرار میگیرند به نحوی با مدیریت هزینه در ارتباط میباشند. یکی دیگر از ابزارهای نوین جهت تحقق اهداف فوق سیستم محاسبه بهای تمام شده کالاها و خدمات بر مبنای هزینه یابی مبتنی بر فعالیت است، این سیستم از طریق بازنگری اطلاعات مالی (ترازنامه ای و سود و زیانی) مؤسسه، شناسایی فعالیت های اصلی، تعیین هزینه عملیاتی هر یک از فعالیت ها، انتخاب عوامل ایجاد هزینه و محاسبه هزینه های عملیاتی مربوط به هر یک از موضوعات هزینه، نسبت به ارائه اطلاعات به مدیران اقدام می کند و با محاسبه قیمت تمام شده کالا و خدمات (نسبت به سایر روشها) به مدیریت هزینه کمک میکند.

از دیدگاه کلی مهمترین دلایل نارسایی، سیستم های سنتی بشرح زیر است:



۱- عدم توانایی در ارائه اطلاعات بهای تمام شده، خصوصاً سازمانهایی که دارای خروجیها و خدمات متنوع و گوناگونی می باشند. از آنجا که سیستمهای سنتی خصوصیات خاص فعالیتهای مورد نیاز را برای ارائه هر کدام از خروجیهای سیستم مورد بررسی در نظر نمی گیرند، بنابراین باعث تخصیص نادرست هزینه های جمع آوری شده از حوزه های هزینه مشترک و نهایتاً عدم محاسبه دقیق قیمت تمام شده خدمات می گردد.

۲- عدم تفکیک حوزه هزینه های غیر مشابه. سیستم های سنتی بدلیل نارسایی هایی آن معمولاً برای جمع آوری هزینه ها (هزینه های نیروی انسانی و سربار)، مراکز هزینه را از یکدیگر تفکیک نمی کنند و عمدتاً از مراکز هزینه مشترک، استفاده می کند. این مسئله باعث می شود تا تخصیص هزینه های مشترک جمع آوری شده بصورت غیر واقعی و نادرستی انجام شود.

۳- استفاده از مبنای مشترک و واحد برای تخصیص هزینه ها. با توجه به اینکه تفکیک مراکز هزینه در سیستم های سنتی اهمیتی ندارد و در بعضی از مواقع بدلیل ماهیت خاص این سیستم ها امکان پذیر نمی باشد، بنابراین این سیستمها معمولاً از یک مبنای تسهیم، برای تخصیص هزینه های گوناگون استفاده می کنند.

۴- عدم توجه به تمامی هزینه های سازمانی در محاسبه بهای تمام شده خدمات و شناسایی هزینه ها. سیستم های سنتی هزینه های موجود در سازمان را عمدتاً به دو گروه هزینه های "مستقیم" و هزینه های "دوره ای" تقسیم می کنند، و فقط هزینه های مستقیم را در محاسبه بهای تمام شده منظور می کنند. اما در بیشتر تصمیم گیری های مدیریتی و تحلیل هزینه ها نیاز به در نظر گرفتن هزینه های "مستقیم" و هزینه های "دوره ای" است. بنابراین با اتکاء به روشهای سنتی امکان تجزیه و تحلیل بیشتر در مورد روشهای کاهش هزینه ها، بهبود فعالیتهای و... امکان پذیر نمی باشد.

۵- سیستم های سنتی، نتایج مثبت و مزایای بدست آمده از بهبود روشها در فرآیندهای کاری و عملیاتی را به عنوان صرفه جویی در عملکرد نیروی انسانی محسوب می کنند. بنابراین بهبود عملکردها را در فرآیندهای عملیاتی را نشان نمی دهند.

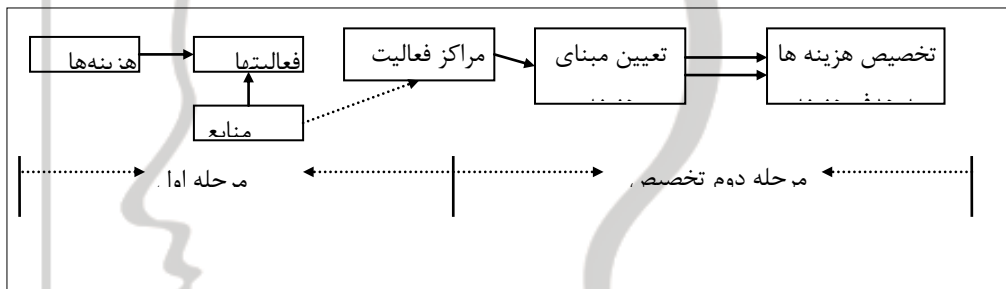
۶- سیستم های هزینه یابی سنتی، اطلاعات واقعی را از فرآیند عملیات و هزینه ها نشان نمی دهند. این سیستمها فقط هزینه هایی که براحتی قابل شناسایی هستند را در محاسبه بهای تمام شده در نظر می گیرند و در شناسایی هزینه های غیر مستقیم (هزینه های مخفی) و محاسبه آن در بهای تمام شده خدمات تا حد زیادی ناتوان می باشد (هیلتون، ماہلر و سلت^{۱۸}، ۲۰۰۰).

۳- مکانیزم اجرائی هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در سیستم های هزینه یابی سنتی، عموماً از طریق ایجاد مراکز هزینه، کلیه هزینه های بخش های مختلف هر سازمان جمع آوری شده و بر حجم خدمات ارائه شده تقسیم می گردد تا از این طریق بهای تمام شده خدمات، تعیین شود. در این سیستمها معمولاً هیچگونه ارتباط منطقی و علت و معلولی بین فعالیتهای لازم جهت برای خدمات ارائه شده و میزان استفاده از منابع وجود ندارد. در نتیجه بهای تمام شده خدمات منعکس کننده فعالیت ها و ارزشهای منابع بکار گرفته شده نمی باشد. اما سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت این مشکل را بوسیله مرتبط کردن هزینه های سازمانی با هزینه های فعالیتهای عملیاتی مرتفع می سازد. برای این منظور این سیستم چهار مکانیزم عمده و اساسی را در نظر می گیرد.

از نظر عملی، سیستم سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت:

- روابط علی بین ایجاد هزینه ها و فعالیتهای لازم جهت ارائه خدماتی که برای سازمان ارزش اقتصادی ایجاد می کنند را مشخص می سازد.
- این سیستم از این باور سرچشمه می گیرد که خدمات، فعالیتها را مصرف می کنند و فعالیتها منابع را.
- در این روش ابتدا هزینه ها به فعالیتها تخصیص می یابد.
- سپس هزینه های تخصیص یافته به فعالیتها، بر مبنای استفاده هر یک از خدمات از فعالیتها، به آنها (شکل شماره ۲) تخصیص داده می شود (رجبی، ۱۳۹۰).



شکل ۲- مکانیزم اجرائی هزینه یابی بر مبنای فعالیت (رجبی، ۱۳۹۰).

۴- مدل های هزینه یابی بر مبنای فعالیت

از نظر مراحل تکامل و شکل گیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و همچنین نوع اطلاعات مورد نیاز مدیران در تصمیم گیری ها دو دیدگاه کلی در رابطه با این سیستم مطرح شده است. یکی از این دیدگاهها مدل مقدماتی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت است. هدف این دیدگاه فراهم کردن اطلاعات در مورد هزینه فعالیتها و فرآیندها است. دیدگاه دیگری که در این زمینه مطرح است، مدل دو بعدی هزینه یابی بر مبنای فعالیت می باشد.



هدف این دیدگاه علاوه بر فراهم کردن اطلاعات در مورد هزینه فعالیت ها و فرآیندها، تهیه اطلاعات غیرمالی درباره فعالیت ها است که به دلیل اهمیت به تشریح این دو دیدگاه می پردازیم.

۴-۱- مدل مقدماتی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت

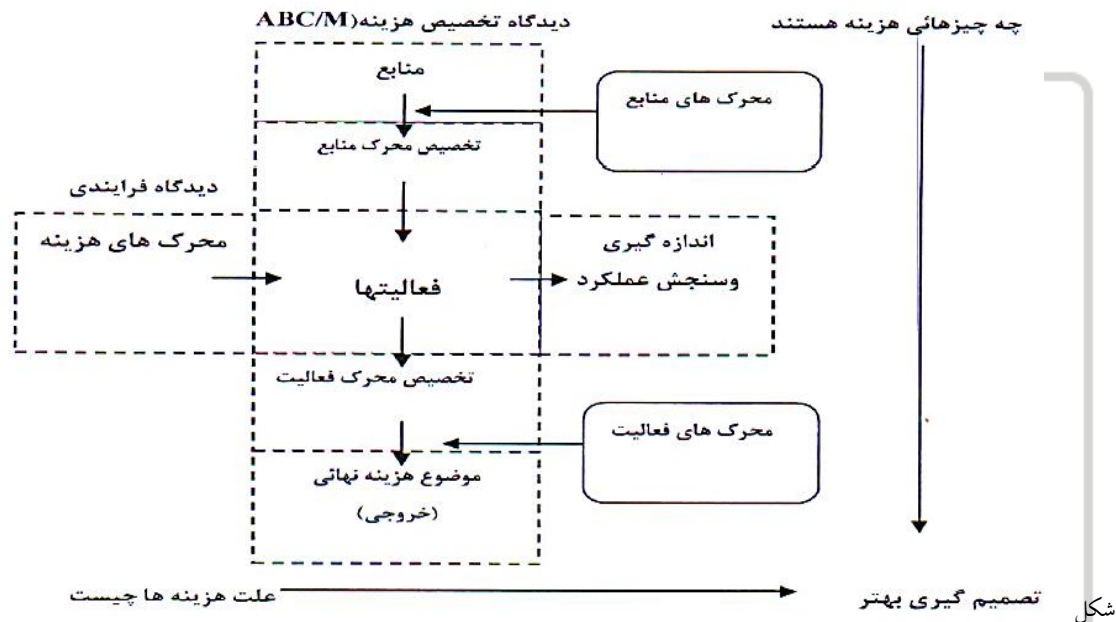
مدل مقدماتی هزینه یابی بر مبنای فعالیت جهت فراهم آوردن اطلاعات بهای تمام شده محصولات و خدمات بکار گرفته شد. اما با توجه به قابلیت‌های مفیدی که این سیستم فراهم می کرد، در زمینه های دیگری از جمله کاربرد در تصمیم گیریهای استراتژیک، تجزیه و تحلیل هزینه ها، سودآوری خدمات، بهبود فعالیتهای سازمانی، مدیریت و اداره کردن فعالیتهای، تعیین اولویت برای کاهش هزینه ها بکار گرفته شد.

کاربردهای گسترده سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در واقع ناشی از مزایایی بود، که این سیستم میتواند برای سازمانها فراهم کند. علاوه بر موارد فوق استفاده کنندگان این سیستم بدنبال دستیابی به اطلاعات اساسی بودند تا با بکارگیری آن بتوانند فرآیندها را بهبود بخشند. گرچه سیستم مقدماتی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت با فراهم کردن اطلاعات مفید و اساسی بسیاری از مشکلات مدیران را در تصمیم گیریها حل نمود، اما بکارگیری این سیستم نارسائیهایی نیز داشت که استفاده از آن را محدود می کرد، و آن تک کاربرد بودن این سیستم بود. یعنی اگر این سیستم برای هدف خاصی، مثلاً بهبود داخلی سازمان طراحی می گردید، نتایج آن برای دستیابی به سایر اهداف کاربردی نداشت (ترنی، ۱۹۹۷). محدودیت دیگر مدل مقدماتی هزینه یابی بر مبنای فعالیت، عدم ارائه اطلاعات مستقیم در مورد هزینه ها و فعالیتهای، در خصوص در مورد هزینه های سربار و چگونگی تسهیم این هزینه ها بود. از آنجا که در مدل مقدماتی هزینه یابی بر مبنای فعالیت هزینه های سربار بر اساس حوزه های هزینه کلی تسهیم می شوند. این مسئله، ضمن عدم ارائه اطلاعات در مورد فعالیتهای، باعث خواهد شد که نتوان اطلاعات عملی در مورد بهبود عملکردها و نتایج را کسب کرد. این نقاط ضعف مدلمقدماتی هزینه یابی بر مبنای فعالیت منجر به ارائه دیدگاه دوبعدی این سیستم گردید (کوکینز^{۱۹}، ۲۰۰۶).

۴-۲- مدل دو بعدی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت

انتظار از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای فراهم کردن اطلاعات عملیاتی در مورد فعالیتهای منجر به پیدایش دیدگاه دیگری در این زمینه شد، که به نام مدل دو بعدی هزینه یابی بر مبنای فعالیت مطرح گردید. این سیستم جهت فراهم کردن اطلاعات با هدف ایجاد یک فرآیند بهبود دائمی برای فعالیتهای داخل و خارج از سازمان

طراحی گردید. این روش دارای دو دیدگاه اصلی است که عبارتند از: (۱) دیدگاه تخصیص هزینه^{۲۰} و (۲) دیدگاه فرآیندی.^{۲۱} در شکل شماره (۳) این دو دیدگاه نشان داده شده است.



۴-۲-۱- دیدگاه تخصیص هزینه در مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت

دیدگاه تخصیص هزینه فراهم کننده اطلاعات در مورد منابع، فعالیتها و هدف هزینه است. فرض اصلی این دیدگاه این است که، دستیابی به هدف هزینه (ارائه خدمت و یا تولید محصول) نیاز به انجام فعالیت دارد و فعالیتها منابع را مصرف می کنند. با بکارگیری این سیستم اطلاعات دیگری نیز در مورد فعالیتها و هدف هزینه می توان کسب نمود که در تصمیم گیریها می تواند به مدیران کمک زیادی کند. جهت درک بیشتر این موضوع به تشریح اطلاعات حاصل از این سیستم می پردازیم (رجبی، ۱۳۹۰).

(۱) اطلاعات درباره فعالیتها

20 Cost Allocation View

21 Process Vi



سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت اطلاعات مفیدی درباره فعالیتهای مهم و هزینه های انجام آن ها در اختیار تصمیم گیرندگان قرار می دهد. از جمله اینکه چگونه می توان فعالیتهای را بهتر انجام داد؟ هدف از مصرف منابع چیست؟ برای انجام هدف هزینه چه فعالیتهایی از سایر فعالیتهای بیشتر مورد نیاز است؟ برای انجام فعالیت ها کدام نوع از منابع بیشتر مورد نیاز است؟ و ... بدیهی است جواب به سوالات فوق با اتکا به مدل مقدماتی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت امکان پذیر نیست، چون مدل مقدماتی بیشتر روی صحت هزینه ها تاکید دارد و اطلاعات لازم را در مورد بهبود فعالیتهای را فراهم نمی کند.

۲) اطلاعات درباره استفاده کنندگان از خدمات

از آنجا که هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر هزینه های داخل سازمان، هزینه های جانبی ارائه خدمات را در محاسبه بهای تمام شده در نظر می گیرد، بنابراین قادر به تعیین دقیق بهای تمام شده خدمات می باشد. در حالی که سیستمهای سنتی بدلیل عدم توجه به این هزینه ها در محاسبه بهای تمام شده به طور دقیق عمل نمی کنند.

۳) اطلاعات در مورد فعالیتهای غیر عملیاتی

سیستم های هزینه یابی سنتی، فقط به هزینه های ایجاد شده در چارچوب فیزیکی سازمان و یا هزینه های عملیاتی توجه می کند و صرفاً این هزینه ها را در محاسبه بهای تمام شده منظور می کنند. اما در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، استفاده کنندگان از خدمات و تامین کنندگان منابع، اگرچه به طور فیزیکی خارج سازمان واقع شده اند، اما جزئی از سازمان محسوب شده و بخشی از فعالیتهای در راستای حمایت از آنها انجام می شود. درحالیکه در سیستم های سنتی، این هزینه ها یا شناسایی نمی شوند و یا در صورت شناسایی در محاسبه بهای تمام شده منظور نمی شوند.

۴-۲-۲- دیدگاه فرآیندی در مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در قسمت افقی شکل (۳) دیدگاه فرآیندی نشان داده شده است که فراهم کننده اطلاعات درباره کارهای انجام شده در یک فعالیت و روابط آن با دیگر فعالیت ها است. در این دیدگاه هر فعالیت دارای محرک هزینه و معیار اندازه گیری عملکرد مربوط به خود است. فعالیتهای با هم دارای ارتباط هستند، و هر فعالیت روی عملکرد فعالیت بعدی تاثیر میگذارد. این تاثیر به وسیله معیار سنجش عملکرد محاسبه میشود. این معیار نشان میدهد که چگونه یک فعالیت انجام شده است و تا چه اندازه در برآوردن نیازهای استفاده کنندگان داخل و خارج از سازمان موثر بوده است (کو کینز، ۲۰۰۶).



۵- اجزاء تشکیل دهنده مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت

باتوجه به اهمیت دیدگاه های مطرح شده در مورد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، به بررسی اجزاء تشکیل دهنده این سیستم و چگونگی ارتباط آن ها بر حسب دیدگاه تخصیص هزینه و دیدگاه فرآیندی می پردازیم.

۵-۱- اجزاء تشکیل دهنده مدل در دیدگاه تخصیص هزینه

روش تخصیص هزینه بیان کننده جنبه اقتصادی از فعالیتهای سازمانی است. استفاده از این روش منجر به ایجاد اطلاعات مفیدی برای تصمیمات کلیدی در سازمان می شود. بکارگیری این دیدگاه از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت مستلزم معرفی و شناسایی عناصر تشکیل دهنده آن می باشد. این عناصر عبارتند از:

(۱) منابع^{۲۲}

در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت منظور از منابع "عناصر اقتصادی" است که برای انجام فعالیتها توسط انسان و یا ماشین مصرف می شوند (بلوچروهمکاران، ۱۳۹۱).

(۲) محرک منابع^{۲۳}

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه های منابع را به مخزن هزینه در هر مرکز فعالیت تخصیص میدهد هر مخزن هزینه بیانگر یک فعالیت (یا تلفیق یاز فعالیتها) انجام شده در مرکز مذکور است (میراسکندری و استفانی، ۱۳۸۹).

(۳) عنصر هزینه^{۲۴}

عنصر هزینه کوچکترین جزء تشکیل دهنده یک فعالیت است؛ مبلغی که برای یک منبع پرداخت شده و به یک فعالیت تخصیص داده شده است و یا به بیان دقیقتر تعیین کننده منابعی است که توسط هر فعالیت مصرف می شود (کریشنان^{۲۵}، ۲۰۰۶).

(۴) فعالیتها^{۲۶}

22Resources

23Resource Driver

24Cost element

25Krishnan

26Activity



فعالیت ها اجزاء تشکیل دهنده کار میباشند که میتواند شامل یک کار تخصصی خاص یا اقدامی عملی باشد. یک فعالیت میتواند به صورت یک عمل منحصر به فرد یا مجموعه ای از چندین عمل باشد (بلوچر، چن، و لین، ۱۳۹۰).

فعالیت ها در سازمان ها ممکن است با هم متفاوت باشند. این تفاوت عمدتاً ناشی از تنوع وظایف و مأموریت های سازمان، میزان استفاده و کاربردهای تکنولوژی، اندازه سازمان و روش آن می باشد. بنابراین بکارگیری دیدگاههای متفاوت، نیاز به فعالیتهای خاص آن را ایجاب می کند. فعالیتها در سازمانهای جدید و پیشرفته در داخل کار گنجانده شده است و انجام آن به کارکنان خطی واگذار می شود. اما در سازمانهای سنتی برای انجام هر فعالیت یک شغل تعریف شده، وجود دارد و معمولاً برای انجام آن یک فرد خاص انتخاب شده و آموزش می بیند (مابری، ۱۳۸۸).

۵) مخزن هزینه^{۲۷}

مخزن هزینه، نشان دهنده مجموع هزینه عناصر تشکیل دهنده برای انجام یک فعالیت است. عناصر موجود در مخزن هزینه هدایت کننده فعالیت های جزئی برای انجام فعالیت اصلی است. جمع آوری عناصر هزینه در یک مخزن فعالیت این امکان را فراهم میکند، که مخازنی که هزینه بالاتری دارند در اولویت بهبود روش جهت کاهش هزینه ها قرار گیرند. چون فعالیت های بامخزن هزینه بیشتر، فرصت های بالقوه زیادتری برای کاهش هزینه ها نسبت به فعالیت های با مخزن هزینه کمتر دارند (کوپر و دیگران، ۱۳۸۷).

۶) مرکز فعالیت^{۲۸}

جمع آوری و گروه بندی وظایف مربوط و مشابه به هم در قالب یک فعالیت اصلی، به طوری که آن فعالیت اطلاعاتی در مورد هزینه ها، منابع مصرف شده، عملکرد ها و جریان کار را نشان دهد، مرکز فعالیت گفته میشود. هدف از ایجاد مراکز فعالیت، فراهم کردن اطلاعاتی است که مدیریت به واسطه آن قادر به کنترل فعالیت ها و فرآیند ها باشد. برای این منظور هر مرکز فعالیت باید بتواند اطلاعات مرتبط با هم را طبقه بندی نموده و در اختیار مدیریت قرار دهد (گودرزی، ۱۳۸۶).

۷) محرک فعالیت^{۲۹}

انتخاب محرکهای فعالیت مهمترین بخش طراحی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت میباشد و برای این منظور باید تعداد و نوع محرکهای مورد استفاده را تعیین نمود (رهنمایرودپشتی، ۱۳۸۸). تعاریف عوامل فعالیت به وسیله این

27Cost pool

28Activity Center

29Activity Driver



واقعیت پیچیده میشود که بسیاری از فعالیت ها میتوانند به بیش از یک عامل فعالیت دستیابند. این موضوع ناشی از نگاه به یک عامل بالقوه از چشم انداز زمان، تنوع، صرفه های حاصل از مقیاس، دسته ها، وزن، ظرفیت و فاصله میباشد این فعالیت ممکن است دارای چند عامل باشد که هر یک بازتابی از یک یا چند عامل فوق بیان میکنند که هیچ عامل مخصوصی بهتر از دیگری ظاهر نمیشود (حسن زاده؛ زارع زاده مهری زیوصری حیا سفستانی، ۱۳۹۱).

۸) هدف هزینه^{۳۰}

هدف هزینه آخرین مرحله در فرآیند دیدگاه تخصیص هزینه در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت است و در واقع نقطه شروعی برای آغاز سایر فعالیت ها میباشد. هدف هزینه باعث مصرف منابع و فعالیت ها در سازمان میشود و برای ارائه خدمات و یا خروجی های هر سازمان ایجاد میشود. هدف هزینه فراهم کننده اطلاعات اساسی و مهمی درباره خدمات ارائه شده است.

۵-۲- اجزاء تشکیل دهنده مدل در دیدگاه فرآیندی

دومین بعد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت که در قسمت افقی شکل شماره (۳) نشان داده شد، دیدگاه فرآیندی است. این دیدگاه فراهم کننده اطلاعات درباره فعالیت های انجام شده و عوامل موثر بر آنهاست. از جمله این که، چگونه میتوان فعالیت ها را به نحو بهتری انجام داد، کدام فعالیت ها در رسیدن به هدف هزینه اضافی است و چگونه میتوان میزان دستیابی فعالیت ها و موثر بودن آن ها را در رسیدن به هدف هزینه اندازه گیری کرد. عناصر شکل دهنده این دیدگاه، محرک هزینه و ارزیابی عملکرد است.

۱) محرک هزینه

محرک های هزینه مشخصه یک رویداد یا فعالیت است که منجر به وقوع هزینه میشود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸). محرک هزینه نشان دهنده میزان استفاده اقتصادی هر فعالیت از منابع سازمانی است و با به کار بردن آن میزان هزینه تخصیص داده شده به هر فعالیت مشخص میگردد. انتخاب منطقی و مناسب محرک هزینه، مرحله ای اساسی و مهم در به کار گیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت است. در سیستم های سنتی هزینه یابی، برای تسهیم هزینه ها عمدتاً از یک محرک هزینه که مرتبط با تعداد و یا حجم خدمات ارائه شده باشد به عنوان عواملی که باعث ایجاد هزینه ها میشوند، استفاده میگردد. نکته کلیدی در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت این است که هزینه های سربار تنها تابع حجم و مقدار خدمات نمی باشد، بلکه عوامل دیگری نظیر تنوع خدمات، پیچیدگی و تخصیص بودن، نیاز به عملیات خاص و ویژگی های هر فعالیت بستگی دارد که باعث میشود به برخی از فعالیت ها با وجود مقدار حجم پائین، هزینه سربار بالایی تخصیص یابد. بنابراین تخصیص منطقی و صحیح هزینه با در نظر گرفتن مبنای تسهیم



متناسب با هر فعالیت، کیفیت اطلاعات را بهبود میبخشد و مدیریت را در انجام ارزیابی های بهتر خدمات ارائه شده، کمک میکند (کریشنان، ۲۰۰۶).

۲) ارزیابی عملکرد

ارزیابی عملکرد نشان میدهد که انجام یک فعالیت تا چه اندازه در رسیدن به هدف هزینه تعیین شده موثر بوده است. هدف هزینه ممکن است که یک فعالیت کامل و مستقل باشد. نوع دیگر ارزیابی عملکرد از طریق مقایسه فعالیت ها و عملکرد های انجام شده در داخل سازمان با فعالیت ها و عملکرد های انجام شده در سازمان های مشابه است؛ که این نوع مقایسه را به اصطلاح الگوسازی مینامند (کوکینز، ۲۰۰۶).

۶- مبانی حقوقی مدیریت قیمت تمام شده در بخش دولتی ایران

حاصل کوشش ها و پیگیری های بعمل آمده در راستای نهادینه سازی و بستر سازی حقوقی برای استقرار رویکرد مدیریت قیمت تمام شده در قالب اسناد حقوقی متعددی جلوه گر شده است که هر کدام، بخشی از زمینه های قانونی لازم برای ورود دستگاه های اجرایی به این قلمرو جدید را فراهم آورده اند. مروری اجمالی بر تعدادی از این اسناد حقوقی را میتوان بدین شرح، ارائه نمود:

۱-۶- ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری

این ماده قانونی بیان می دارد که به منظور افزایش بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) و کنترل مراحل انجام کار و یا هر دو، جلوگیری از تمرکز تصمیم گیری و اعطاء اختیارات لازم به مدیران، دستگاههای اجرایی موظفند اقدامات ذیل را به عمل آورند.

الف- تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات و محصولات واحدهای مجری از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی، بهداشتی، درمانی، خدماتی، تولیدی و اداری، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی ارائه فعالیتها و خدمات، در چهارچوب متوسط قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات مذکور در بودجه مصوبه سالانه ملی و استانی با تایید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یا استان.

ب- تعیین شاخصهای هدفمند و نتیجه گرا و استانداردهای کیفی خدمات و پیش بینی ساز و کارهای نظارتی برای کنترل کمیت و کیفیت خدمات ارائه شده.

ج- انعقاد تفاهمنامه با مدیران واحدهای مجری براساس حجم فعالیتها و خدمات و قیمت تمام شده آن و تعیین تعهدات طرفین.



ه- برای اجراء نظام قیمت تمام شده، اختیارات لازم اداری و مالی به مدیران به موجب آئین نامه ای که با پیشنهاد سازمان به تصویب هیئت وزیران می رسد تعیین می گردد.

تبصره ۱- دستگاههایی که با پیشنهاد سازمان و تصویب هیئت وزیران امکان محاسبه قیمت تمام شده محصولات و خدمات خود را نداشته باشند از طریق محاسبه هزینه تمام شده اقدام خواهند نمود.

۶-۲- ماده ۳۳ قانون مدیریت خدمات کشوری

تنظیم تشکیلات داخلی واحدهایی از دستگاههای اجرائی که براساس قیمت تمام شده (موضوع ماده ۱۶ این قانون) اداره می شود برعهده آنها بوده و نسخه ای از تشکیلات خود را جهت تطبیق با ضوابط به سازمان ارسال خواهند داشت.

۶-۳- ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه کشور

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاههای ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:

- شناسایی واحدهای فعالیت و خدماتی که دستگاه های اجرایی ارائه می نمایند.
- تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیائی مشخص.
- تنظیم لایحه بودجه سالانه براساس حجم فعالیت ها و خدمات و قیمت تمام شده آن.
- تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت ها و متناسب با قیمت تمام شده آن.

۶-۴- ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه کشور

این ماده دربخش ششم از فصل دوازدهم نوسازی دولت و ارتقای اثربخشی حاکمیت برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به شرح ذیل به تصویب دولت و مجلس رسیده است:

« کلیه دستگاههای اجرایی موظف اند به منظور افزایش کارایی و بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به



صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، براساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی و بهداشتی، درمانی، خدماتی و اداری)، براساس کمیت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیتها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند. به دستگانهایی که براساس ضوابط این ماده خدمات خود را ارائه می‌نمایند، اجازه داده می‌شود. حسب نیاز نسبت به جابجایی فصول و برنامه‌های اعتبارات هزینه اقدام و مابه‌التفاوت هزینه‌های قبلی فعالیت با قیمت تمام شده را صرف ارتقای کیفی خدمات، تجهیز سازمان و پرداخت پاداش به کارکنان و مدیران واحدهای ذی‌ربط نمایند. اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده در چارچوب بودجه سنواتی در اختیار واحدها قرار می‌گیرد. کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردد.»

چنانکه از روح قانون فوق برمی‌آید اجرای آن منجر به بودجه‌ریزی عملیاتی می‌گردد طوری که دستگاه‌های دولتی در ارزیابی عملکردهای خود «سازمان یافته» و در رسیدن به «نتیجه»، «اهداف» و «محصول فعالیت» خود «پاسخگو» هستند و درانجام آن به «چرایی هزینه» توجه می‌نمایند.

۵-۶- بند ۳۲ سیاست‌های کلی ابلاغی مقام معظم رهبری (مدظله العالی) در برنامه پنجم توسعه کشور:

این بند در سیاست‌های کلی با این عنوان بیان شده است: تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی عملیاتی، می‌توان به عنوان یکی از محورهای اساسی در برنامه پنجم توسعه بدان اشاره نمود.

۶-۷- ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور

تصریح می‌دارد که به منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرائی فراهم آورد به نحوی که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. همچنین در همین ماده اشاره به استفاده از اطلاعات قیمت تمام شده در اجرای ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری نیز شده است.

اهداف نهایی از تصویب و اجرای همه قوانین و مقررات فوق و سایر قوانین مرتبط عبارت است از:

- تحقق اجرای کامل قانون اساسی؛
- منطقی نمودن اندازه سازمان‌های دولتی، چابک و چالاک شدن آن؛
- رونق اقتصادی و گردش آزاد فعالیت‌ها در خارج از بروکراسی دست و پاگیر اداری؛
- بالا بردن راندمان کار و کارایی در سازمان‌های دولتی؛



— بهینه نمودن امور و کیفیت بخشیدن به آن ها در سطح سازمان.

به طور شفاف در سال های اخیر در مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۶ خدمات کشوری و بند ۳۲ سیاست های کلی برنامه پنجم توسعه کشور مبنی بر تبدیل نظام بودجه ریزی کشور به بودجه عملیاتی متجلی شده است. با اجرای این ماده ها زمینه های لازم برای پاسخگویی، منطقی شدن اندازه سازمان های دولتی، بروز مستمر خلاقیت و نوآوری، ایجاد تیم های کاری به عنوان یکی از بهترین شیوه های مدیریت مشارکتی، حل چالش مزمن «مسئولیت و اختیار»، افزایش اختیار مدیران پایه، حذف فرآیندها و هزینه های زائد در بسیاری از زمینه ها و در نتیجه ارتقاء بهره وری از قابلیت های تمامی نیروی انسانیو حل مشکلات سازمانی و مهم تر از همه زمینه های ضروری بروز تعهد و مسئولیت پذیری در نیروی های انسانی این سازمان ایجاد خواهد گردید، چراکه این عناصر با وجود اختیار قابلیت ظهور دارند.

نتیجه

با پیشرفت و توسعه فزاینده تکنولوژی نیاز های متعدد و متنوع مشتریان، وجود شرکت ها و سازمانهای تولید کننده و ارائه خدمات، تجارت آسان بین کشور ها، اطلاع رسانی های بسیار سریع و گسترده و وجود رقابت شدید، شرکت ها و سازمان هایی می توانند موفق تر باشند که ضمن افزایش کیفیت محصولات و رضایت مشتریان قیمت مناسبی نیز برای محصولات داشته باشند. تعیین بهای تمام شده دقیق محصولات و خدمات با استفاده از سیستم های حسابداری سنتی به منظور تعیین قیمت گذاری محصولات با اشتباه همراه می باشند و لذا با اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) ضمن رفع مشکلات سیستم های سنتی و کمک مؤثر به قیمت گذاری مناسب تر محصولات و خدمات، به تصمیم گیری مدیران و افزایش کارآیی، اثربخشی و بهبود عملکرد کمک شایانی می نماید.

در ایران نیز با توجه به الزامات قانونی مبنی بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و عمومی به منظور شفافیت و بهبود عملکرد، افزایش کارآیی و اثر بخشی فعالیت ها و خدمات دولتی و عمومی و استفاده بهینه از منابع تعیین بهای تمام شده دقیق تر و صحیح تر خدمات این دستگاه ها با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) امری الزامی به نظر می رسد هر چند که اجرای این سیستم با مشکلات همراه است.



منابع

۱. بلوچر، ادوارد؛ چن، کونگ اچ. و لین، دبلیو توماس. (۱۳۹۰). حسابداریمدیریت تا تاکید استراتژیک، مترجم: علیپار سائیان، تهران، انتشارات ترم.
۲. حسنزاده، علی؛ زار عزاد همهریزی. بهزادو صریحیاسفستانی، رسول. (۱۳۹۱). امکانسنجی یادساز سیستمهزینهبایر مبنایفعالیتدر مؤسساتمالی: شرکتهعاونیاعبارگروهصنعتی ایرانخودرو. ماهنامهبررسیمسائلوسیاستهایاقتصادی، شماره ۴ و ۵، صفحات ۱۲۵-۱۴۴.
۳. حیدرییوکی، علی. (۱۳۹۱). بهاییبیر مبنایفعالیتبارویکرددادهکاو، ابزارینویندرطراحی ساختاربهاییبیر خدماتبانکی. پنجمینکنفرانسینالمللیبودجهنیدیر مبنایعملکرد، تهران، ۷۸-۹۸.
۴. رجبی، احمد، (۱۳۹۰). طراحی نظامهزینهبایر مبنایفعالیت شده برای محاسبهبهای تماممخدماتدر بیمارستان های دولتی (مطالعه موردی بیمارستانفقیهشیراز)، هفتمینسینار سراسریحسابداری، بالسر.
۵. رهنمایرودپشتی، فریدون. (۱۳۸۸). هزینهبایر مبنایفعالیت، مدیریتر مبنایفعالیت، تهران، انتشارات ترمه
۶. کوپر، رایین؛ ترنی، پیتر؛ آیلر، رابرت؛ پال، کاترین؛ میزل، لارنس؛ مورسی، الین؛ آگوین، ریشک؛ تروکسل، ریچارد. (۱۳۸۷). هزینهبایر مبنای فعالیت، ترجمه: احمد عزیز یو احمد مدرس، چاپششم، انتشاراتسازمانحسابرسی.
۷. گودرزی، احمد. (۱۳۸۶). مدیریتر مبنایفعالیت نشانگیر بیهمتعلتها، ماهنامهتدبیر، ۱۸۰.
۸. مابری، جولی. (۱۳۸۸). هزینهبایر مبنایفعالیتدر موسساتمالی. مترجمغلامحسیناسدی، تهران: پژوهشکدهپولی وبانکی، چاپاول.
۹. نمازی، محمد. (۱۳۷۸). بررسیسیستمهزینهبایر مبنایفعالیتدر حسابداریمدیریتوملاحظات رفتاریآن. بررسیهایحسابدار یوحسابرسی، شماره ۲۷ و ۲۶، ص: ۱۰۶-۷۱.
۱۰. نمازی، محمد. (۱۳۸۶). معرفی سلسلهومزهزینهبایر مبنایفعالیت. ماهنامهحسابدار، شماره ۱۹۳، ص: ۳-۱۶.
11. Cooper, P., & Roger, C. (2002). **Activity-Based Costing in Universities –Five Year On**, *Public Money&Management*, 61-68.
12. Cooper, R., & Kaplan, R. (1988b). **Measure Costs Right: Make Decisions Right**. *Harvard Business Review*, September-October, 96-103.
13. Groves, R., Pendlebury, M., & Newton, J. (1994). **Management accounting information in universities**. In Berry, R. H. (Ed), *Management Accounting in Universities* (CIMA, London).
14. Turney, P.B.B. (1996). **Activity-Based Costing: The performance breakthrough**, London, Kogan Page Ltd.
15. Hilton, R., Maher, M., & Selto, F. (2000). **Cost Management: Strategies for business decisions**. Irwin – McGraw Hill.



16. Turney, P.B.B. (1997). **Activity-Based Costing: The performance breakthrough**, London, Kogan Page Ltd.
17. Cokins, G. (2006). **Implementing Activity-Based Costing**. *Institute of Management Accounting*
18. Krishnan, A. (2006). **An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study**. *Contemporary Management Research*, 2(2), 75-90.
19. Kaplan, R. (1990). **Cost systems design**. *Management Accounting*, February, 22-26.
20. Maelah, R., Amir, A., Ahmad, A., & Auzaie, S. (2011). **Cost per Student Using ABC Approach: A Case Study**. *IPEDR*, 9(2), 40-45.

