

هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم (دیدگاه فرامدرن در تخصیص هزینه های سربار)*

افشین احمدی لویه

دانشجوی دکترای تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات
Ahmadi.acc923@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۵/۲/۷ تاریخ پذیرش: ۹۵/۳/۲۳

چکیده

بهای تمام شده محصول، عبارت است از حاصل جمع مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت. بهایابی عبارت است از فرایند تعیین بهای موضوع بهایابی که می تواند کالا یا خدمت باشد. دیدگاه سنتی و مبتنی بر حجم در تخصیص هزینه های سربار به علت بی توجهی به فعالیت ها، باعث تحریف بهای تمام شده می گردد و دیدگاه نوین و مبتنی بر فعالیت در راستای تخصیص هزینه های سربار به علت بی توجهی به مسئله تورم، مناسب کشورهای در حال توسعه که با تورم شتابان مواجه هستند نمی باشد. مساله اساسی پژوهش حاضر چگونگی تخصیص هزینه های سربار بر اساس دیدگاه مبتنی بر فعالیت در شرایط تورمی می باشد. در پژوهش حاضر ضمن تبیین دیدگاه های سنتی و مدرن در تخصیص هزینه های سربار و بیان نقاط قوت و ضعف آنها کوشش شده است تا دیدگاهی فرامدرن و مبتنی بر فعالیت و تورم در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار به موضوعات هزینه توسعه داده شود و بر اساس این دیدگاه سه نسخه جدید از سیستم های هزینه یابی در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار برای اولین بار معرفی گردد. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این موضوع می باشد که سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامدرن از قبیل هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم، هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم زمان گرا و هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم تعدیل شده به علت توجه توأم به فعالیت ها و مقوله تورم کاربرد مناسب تری در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای متورم خواهند داشت.

واژه های کلیدی: هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم، هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم زمان گرا، هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم تعدیل شده.

* این مقاله با راهنمایی آقای دکتر فریدون رهنمای رودپشتی تهیه گردیده است.

۱- مقدمه

راستای تخصیص هزینه های سربار برای اولین بار معرفی می شود. در پژوهش حاضر کوشش شده است تا به پرسش اساسی پژوهش یعنی چگونگی تخصیص هزینه های سربار در شرایط تورمی پاسخ داده شود.

۳- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۳-۱- دیدگاه کلاسیک در تخصیص هزینه های سربار (دیدگاه مبتنی بر حجم)

دیدگاه کلاسیک در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار یک دیدگاه سنتی و مبتنی بر حجم است که به موجب آن موضوعات هزینه (محصولات یا خدمات) مصرف کننده منابع تلقی می شوند. دیدگاه کلاسیک در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار تنها دارای یک سیستم تحت عنوان سیستم هزینه یابی مبتنی بر حجم می باشد (بلوچر، ۲۰۱۴).

۳-۱-۱- سیستم هزینه یابی مبتنی بر حجم

سیستم هزینه یابی مبتنی بر حجم تنها سیستم هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه کلاسیک است که بر اساس حجم محصولات و خدمات هزینه های سربار را به موضوعات هزینه تخصیص می دهد. فرض اساسی این سیستم این است که موضوعات هزینه (محصولات و خدمات) مصرف کننده منابع می باشند. از این رو در این سیستم هزینه های سربار بر اساس حجم موضوعات هزینه به آنها اختصاص می یابند. نحوه تخصیص هزینه های سربار در این سیستم به شرح زیر می باشد (بلوچر، ۲۰۱۴):

- مرحله اول: محاسبه هزینه های سربار
 - مرحله دوم: محاسبه نرخ کلی جذب سربار یا نرخ جذب سربار دایره (برحسب مورد)
 - مرحله سوم: تخصیص هزینه های سربار به انواع محصولات از طریق ضرب نرخ جذب سربار مربوطه در حجم هر یک از محصولات تولیدی
- سیستم هزینه یابی مبتنی بر حجم یک سیستم ساده و سنتی در تخصیص هزینه های سربار است که تنها به حجم موضوعات هزینه توجه می کند و در این راستا به تنوع و پیچیدگی های محصولات مختلف توجهی ندارد. بی توجهی این سیستم به تنوع و پیچیدگی های محصولات مختلف در تخصیص هزینه های سربار باعث تحریف بهای تمام شده محصولات مختلف خواهد شد (بلوچر و همکاران، ۲۰۱۴).

بهای تمام شده محصول، عبارت است از حاصل جمع مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت. بهایابی عبارت است از فرایند تعیین بهای موضوع بهایابی که می تواند کالا یا خدمت باشد. تخصیص مواد و دستمزد مستقیم (بهای اولیه) نسبت به سربار ساخت به موضوع بهایابی بصورت شفاف تری انجام می شود. تخصیص هزینه سربار ساخت به محصول بخش با اهمیتی از فرایند بهایابی می باشد و تا کنون دو دیدگاه در ارتباط با آن ارائه شده است. دیدگاه اول یک دیدگاه سنتی در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار است که تحت عنوان دیدگاه مبتنی بر حجم مطرح می شود و دیدگاه دوم یک دیدگاه نوین می باشد که تحت عنوان دیدگاه مبتنی بر فعالیت مطرح می گردد. بکارگیری سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه کلاسیک و مدرن در شرایط تورم مناسب نیستند و به تحریف بهای تمام شده و ارائه اطلاعات نادرست منتج می شوند. مساله اصلی پژوهش حاضر چگونگی تخصیص هزینه های سربار بر اساس دیدگاه مبتنی بر فعالیت در شرایط تورمی می باشد. در پژوهش حاضر کوشش خواهد شد تا با تاکید بر مفاهیم مربوط به تورم و مبانی حسابداری تورمی دیدگاه دیگری را تحت عنوان دیدگاه فرامدرن مبتنی بر فعالیت و تورم، در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار معرفی نموده و سپس به تبیین آن خواهیم پرداخت و در نهایت به مساله اصلی پژوهش یعنی چگونگی تخصیص هزینه سربار بر اساس دیدگاه مبتنی بر فعالیت در شرایط تورمی پاسخ خواهیم داد.

در ادامه ابتدا کوشش خواهد شد تا دیدگاه سنتی در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار تشریح شود سپس دیدگاه نوین و سیستم های هزینه یابی مبتنی بر آن مورد تبیین قرار خواهند گرفت و در نهایت با ذکر محدودیتهای مربوط به سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه کلاسیک و نوین یک دیدگاه فرامدرن را توسعه داده و بر اساس آن سه نسل جدید از سیستم های هزینه یابی را برای اولین بار ارائه می نماییم که از محدودیتهای و نواقص سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه کلاسیک و مدرن برخوردار نیستند.

۲- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر یک پژوهش بنیادی از نوع نظری محسوب می گردد زیرا قصد پژوهشگران توسعه مرزهای دانش در راستای تخصیص هزینه های سربار می باشد که به موجب آن دیدگاهی فرامدرن در خصوص محاسبه و تخصیص هزینه های سربار ارائه شده و در پرتو این دیدگاه، سه سیستم نوین در

۲-۳- دیدگاه مدرن در تخصیص هزینه های سربار (دیدگاه مبتنی بر فعالیت)

در دیدگاه مدرن تخصیص هزینه های سربار به موضوعات هزینه، فرض اساسی بر این است که فعالیت ها مصرف کننده منابع، و موضوعات هزینه (کالا و خدمات) مصرف کننده فعالیت ها هستند. بر خلاف دیدگاه کلاسیک که به موجب آن موضوعات هزینه به عنوان مصرف کننده منابع مد نظر قرار می گرفتند و به فعالیتها توجهی نمی شد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸).

۳-۲-۱- سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه مدرن سیستم های هزینه یابی سربار مبتنی بر دیدگاه مدرن سیستمهایی هستند که در راستای تخصیص هزینه های سربار، فعالیتها را مصرف کننده منابع و موضوعات هزینه را مصرف کننده فعالیتها تلقی می کنند. این سیستم ها در قالب سه نسل تا کنون ارائه شده اند که در ادامه مختصرا به تشریح هر یک از آنها پرداخته می شود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸).

۳-۲-۱-۱- نسل اول: هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

نسل اول از سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه مدرن تحت عنوان سیستم هزینه یابی مبتنی بر فعالیت، ابداع و ارائه شده است. این نسل از سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه مدرن، فعالیتها را مصرف کننده منابع و موضوعات هزینه را مصرف کننده فعالیتها تلقی نموده و در طی دو مرحله هزینه های سربار را به موضوعات هزینه تخصیص می دهد. در مرحله اول هزینه های سربار بر اساس محرکهای هزینه مصرف منبع، به فعالیت های مصرف کننده منابع تخصیص می یابند و در مرحله دوم هزینه های سربار تخصیص یافته به فعالیت ها، بر اساس محرک های هزینه مصرف فعالیت، به موضوعات هزینه اختصاص می یابند (بلوچر، ۲۰۱۴).

۳-۲-۱-۲- نسل دوم: هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا (TDABC)

مهمترین برتری ABC نسبت به هزینه یابی مبتنی بر حجم این است که در تخصیص هزینه های سربار به فعالیتها توجه نموده و فعالیتها را مصرف کننده منابع تلقی می کند و از این رو از تحریف بهای تمام شده به علت هزینه یابی نادرست محصولات و پیامدهای منفی بعدی از جمله قیمت گذاری نادرست محصولات جلوگیری می کند (بلوچروهمکاران، ۲۰۱۴).

با این وجود، ABC دارای محدودیتهایی نیز می باشد. یکی از محدودیتهای اساسی ABC این است که در هر دوره،

زمان زیادی را صرف تعیین محرکهای هزینه مصرف منابع و محرکهای هزینه مصرف فعالیتها جهت تخصیص هزینه های سربار می نماید و در راستای تعیین این محرکها درگیر محاسبات پیچیده و زمانبری می شود. در راستای رفع چنین محدودیتهایی، نسل دوم از سیستمهای هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه نوین تحت عنوان هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا (TDABC) ارائه گردید (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸).

TDABC روشی است که به جای تخصیص هزینه های سربار ابتدا به فعالیتها و سپس به موضوعات هزینه، آنها را مستقیما به موضوعات هزینه تخصیص می دهد (بلوچرو همکاران، ۲۰۱۴).

در TDABC نیز همانند ABC فرض اساسی این است که فعالیتها مصرف کننده منابع و موضوعات هزینه مصرف کننده فعالیتها هستند. با این تفاوت که TDABC عامل زمان را به عنوان عامل مشترک مصرف منابع توسط فعالیتهای مختلف تلقی می کند که در تمام دوره ها دارای ثبات است. لذا در این سیستم بر اساس عامل زمان یک معادله زمانی که ترکیبی از محرکهای هزینه مصرف منابع و فعالیت است ایجاد می شود و بر اساس آن و بطور مستقیم، هزینه های سربار به موضوعات هزینه تخصیص می یابند. در TDABC بر خلاف ABC هزینه ها ابتدا به فعالیتها تخصیص نمی یابند بلکه هزینه ها با استفاده از یک معادله زمانی (محرک های هزینه مصرف فعالیت - منابع) مستقیما به موضوعات هزینه اختصاص می یابند. در این سیستم توجه به فعالیتها در قالب یک معادله زمانی و با توجه به زمان لازم برای انجام فعالیتها صورت می گیرد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸).

۳-۲-۱-۳- نسل سوم: هزینه یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده (Light ABC)

Light ABC نسل سوم از سیستمهای هزینه یابی مبتنی دیدگاه مدرن می باشد. فلسفه Light ABC مقوله ای تحت عنوان نظام جامع تصمیم گیری (GDM) می باشد. GDM یک روش ساده برای تصمیم گیری است و در اتخاذ تصمیماتی همچون قیمتگذاری، ساخت یا خرید، سرمایه گذاری، گزینش از میان محصولات و سایر تصمیم گیری های مدیریت مورد استفاده قرار می گیرد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸).

نظام جامع تصمیم گیری (GDM) در قالب سه مرحله به شرح زیر قابل اجراء می باشد:

مرحله اول: تصمیم گیری جامع اقتصادی از دیدگاه مدیران اجرایی

در این مرحله مدیران اجرایی اقدام به اتخاذ تصمیمات جامع اقتصادی می نمایند. ابزار های متداول قابل استفاده در این مرحله عبارتند از:

- ۱) اندازه گیری سود
- ۲) نمودار بهای تمام شده - منفعت (CUT)

اندازه گیری سود ابزاری برای پشتیبانی تصمیم گیری جامع است که جریانهای اختیاری فعالیت را از طریق سنجش عملکرد سازمانها تعیین می کند. نمودار بهای تمام شده - منفعت نیز ابزار دیگری در راستای پشتیبانی از تصمیم گیری جامع اقتصادی است. CUT هیستوگرامی است که هر ستون آن به یک منبع تعلق دارد. ارتفاع هر ستون سودمندی منبع و عرض آن بهای منبع مربوطه را نشان می دهد (رهنمای روپشتی، ۱۳۸۸).

مرحله دوم: انجام ملاحظات راهبردی

در این مرحله ملاحظات و موارد راهبردی مورد توجه تصمیم گیرندگان قرار می گیرد که می تواند بر تصمیمات اقتصادی اتخاذ شده در مرحله قبل تاثیر گذار باشد.

مرحله سوم: تغییر و تعریف مجدد معیارهای سنجش عملکرد مقطعی در صورت لزوم

در راستای دستیابی به اهداف شرکت گاهی اوقات لازم است تا معیارهای ارزیابی عملکرد مورد تعدیل قرار گیرند. در صورت لزوم در این مرحله از GDM معیارهای سنجش عملکرد مقطعی مورد تغییر قرار می گیرند.

نظام جامع تصمیم گیری نیازمند سیستمی است که به نیازهای اطلاعاتی آن در زمینه درآمد و هزینه پاسخ دهد و این در حالی است که نسل های اول و دوم سیستم های هزینه یابی دیدگاه مدرن صرفا اطلاعات مربوط به هزینه ها را در اختیار قرار می دهند. عدم ارائه اطلاعات در ارتباط با درآمد توسط این دو نسل، یک ایراد اساسی است که برای رفع چنین ایرادی نسل سوم از سیستم های هزینه یابی دیدگاه مدرن تحت عنوان هزینه یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده (ABC Light) ابداع و ارائه شده است. این نسخه قادر است که علاوه بر اطلاعات هزینه ای اطلاعات مربوط به درآمد را نیز ارائه نموده و به عنوان یک سیستم اطلاعاتی از GDM حمایت کند. از این رو Light ABC بجای یک سیستم هزینه یابی بیشتر یک سیستم اطلاعاتی محسوب می گردد که برای تامین نیازهای اطلاعاتی GDM ابداع شده است. Light ABC درآمدها را نیز همانند مخارج مربوط کنترل می نماید و در شرکتهای قابل

استفاده خواهد بود که زیر بنای ABC داشته باشند (رهنمای روپشتی، ۱۳۸۸).

۳-۲-۲- خلاقیت در سیستم های هزینه یابی مدرن

همانطور که قبلا تصریح شد Light ABC در شرکت هایی قابل استفاده خواهد بود که دارای زیر بنای ABC باشند. حال اگر در یک شرکت بجای استفاده از سیستم ABC از سیستم TDABC استفاده شود یک سیستم نوین دیگر تحت عنوان Light TDABC را می توان در چنین شرکتی طراحی نمود. از این رو می توان Light TDABC را یک سیستم نوین دیگر محسوب نمود که در شرکتهای دارای زیربنای TDABC قابل استفاده است.

۳-۲-۳- محدودیت های مربوط به سیستم های مبتنی بر دیدگاه مدرن

سیستم های هزینه یابی دیدگاه مدرن از منظر توجه به فعالیتها در تابع رفتاری خود در تخصیص هزینه های سربار دارای برتری هایی نسبت به دیدگاه کلاسیک می باشند. علیرغم این مزایا برخی از عوامل محیطی از قبیل مسائل اقتصادی نظیر تورم، بکارگیری این سیستمها را با محدودیتهایی مواجه می نمایند. در کشورهایی که با تورم مواجه هستند این سیستمها در تخصیص هزینه های سربار به تورم توجه نمی کنند و به همین دلیل باعث تحریف بهای تمام شده محصولات و قیمتگذاری نادرست محصولات و کاهش سودآوری و از دست رفتن قدرت خرید بنگاه های اقتصادی می شوند.

۳-۳- دیدگاه سوم: دیدگاه فرامدرن (دیدگاه مبتنی بر فعالیت و تورم)

با توجه به محدودیت بی توجهی نسبت به مقوله تورم در دیدگاه کلاسیک و مدرن، ما بر این اساس و برای رفع چنین محدودیتی دیدگاه دیگری را در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار توسعه می دهیم. این دیدگاه سوم دیدگاه فرامدرن یا دیدگاه مبتنی بر فعالیت و تورم نام دارد که علاوه بر مقوله فعالیت به یک مسئله مهم اقتصادی دنیای امروز یعنی تورم توجه می نماید و سیستمهای هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه مدرن را بر حسب آن تعدیل می کند. در نهایت بر اساس این دیدگاه ۳ نسل جدید از سیستمهای هزینه یابی را در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار برای اولین بار معرفی نموده و به تبیین ابعاد آنها می پردازیم.

قبل از معرفی سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامدرن در ادامه به تبیین برخی از مفاهیم مهم این دیدگاه پرداخته می شود.

۳-۱-۳-۳- تورم

بنیامین فرانکلین معتقد است دو واقعیت انکارناپذیر در زندگی وجود دارد: مرگ و مالیات، اما به اعتقاد کی سو باید مورد سومی را نیز به آنها افزود و آن چیزی جز تورم نیست، بدان معنی که ارزش هر پولی در جهان دچار روند نزول همیشگی است (کی سو، ۱۹۸۹).

ریگان رئیس جمهور سابق ایالات متحده آمریکا در یک سخنرانی تلویزیونی درباره سیاستهای اقتصادی آمریکا، اسکناس یک دلاری را به مردم نشان داد و گفت: این اسکناس که در سال ۱۹۶۰ یک دلار می ارزید، امروز فقط ۳۶ سنت ارزش دارد، یعنی قدرت خرید خود را از دست داده است. دلیل تورم هرچه باشد، واقعیتی است که مدتها ذهن حسابداران را به خود مشغول کرده، هرچند که همچون سایر مباحث مورد چالش، گاهی در دوره هایی به واسطه کاهش نرخ تورم، اولویت تحقیقاتی خود را از دست داده است (دستگیر، ۱۳۷۲).

تا کنون تعاریف زیادی در ارتباط با تورم ارائه شده است. کینز تورم را بعنوان فزونی تقاضای قطعی در وضعیت اشتغال کامل تعریف می کند. امیل ژام تورم را به عنوان فزونی تقاضای کالا نسبت به امکانات عرضه کالا که در نهایت باعث افزایش سطح قیمتها و کاهش موجودی ارزی کشور می شود تعریف می نماید. تورم از دیدگاه رایبنسون به عنوان افزایش زیاد و نامنظم و لجام گسیخته در قیمتها تعریف می شود. با توجه به تعاریف مذکور می توان تورم را به عنوان افزایش پایدار و محسوس در سطح عمومی قیمتها تعریف نمود که این افزایش قیمت می تواند ناشی از عوامل متعددی باشد (احمدی لویه، ۲۰۱۴).

۳-۲-۳-۳- تورم و حسابداری

تورم باعث افزایش در سطح قیمت اقلام حسابداری به خصوص داراییها و بدهیها می شود. اثر تورم بر دانش حسابداری تا حدی است که حوزه ای را در این دانش، تحت عنوان حسابداری تورمی به وجود آورده است. حسابداری تورمی را می توان به عنوان اقدامی در راستای تعدیل اقلام حسابداری و صورتهای مالی بر اساس تورم تعریف نمود. حسابداری تورمی کوششی در راستای مربوط تر شدن اطلاعات حسابداری در شرایط تورمی می باشد (خواجهی، ۱۳۸۶).

۳-۳-۳-۳- حسابداری مالی تورمی

حسابداری مالی به عنوان یکی از حوزه های دانش گسترده حسابداری همواره تحت سلطه محدودیت هایی از قبیل اصول و مفروضات و استانداردهای حسابداری بوده و این محدودیت ها

قابلیت انطباق پویای حسابداری مالی با شرایط تورمی را از آن سلب نموده است. یکی از محدودیتهای بازدارنده ای که مانع از انطباق حسابداری مالی با شرایط تورمی می شود اصل بهای تمام شده تاریخی می باشد که بر تمامی مباحث حسابداری مالی سایه افکنده است. در شرایط تورمی اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی قابل اتکاء می باشند اما مربوط بودن این اطلاعات برای تصمیم گیری های گوناگون مورد تردید فراوان قرار دارد. با این حال حسابداری مالی تورمی را می توان کوششی در راستای تهیه اطلاعات حسابداری مالی مربوط تر تعریف نمود. بسیاری از صاحب نظران حوزه حسابداری مالی، با اتکاء بر اصل بهای تمام شده تاریخی و اهمیت قائل شدن برای ویژگی کیفی قابلیت اعتماد همچنان از حسابداری مالی تعصب آمیز (مبتنی بر ارزشهای تاریخی) حمایت می کنند و حسابداری مالی تورمی که بر مربوط بودن اطلاعات تاکید می کند را به فراموشی سپرده اند. (احمدی لویه، ۲۰۱۴). امروزه انتخاب و گزینش از میان ارزش های تاریخی و ارزشهای جاری در حسابداری مالی به یک مسئله بنیادی تبدیل شده است (اسکات، ۲۰۱۲).

۳-۳-۴- حسابداری مدیریت تورمی

علیرغم اهمیت فزاینده ویژگی کیفی قابلیت اعتماد در حسابداری مالی در حسابداری مدیریت مربوط بودن اطلاعات برای تصمیم گیری از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است. حسابداری مدیریت به عنوان حوزه دیگری از دانش گسترده حسابداری نسبت به حسابداری مالی از محدودیتهای کمتری برخوردار بوده و به همین دلیل با سرعت بیشتری می تواند با عوامل محیطی نظیر تورم خود را انطباق دهد. اطلاعات حاصل از حسابداری تعصب آمیز علیرغم قابلیت اعتماد در شرایط تورمی از مربوط بودن چندانی برخوردار نیستند و از این رو مهمترین ویژگی اطلاعات مورد نیاز مدیران یعنی مربوط بودن به تصمیمات آنها را در بر ندارند.

حسابداری مدیریت تورمی کوششی در راستای مربوط تر نمودن اطلاعات حسابداری مورد نیاز مدیران می باشد. تعدیل اطلاعات حسابداری مورد نیاز مدیران و تهیه اطلاعات برای تصمیمات آنها بر حسب تورم از این منظر توجیه می شود که در حسابداری مدیریت، مربوط بودن اطلاعات برای تصمیم گیری مدیران در راس اهمیت و خط مقدم تفکر حسابداری مدیریت قرار دارد. حسابداران مدیریت می توانند اطلاعات دریافتی از سیستم حسابداری مالی را به واسطه تورم تعدیل نمایند بدون آنکه محدودیتی مانند اصل بهای تمام شده تاریخی در سر راه آنها قرار گیرد و مانع از انجام این اقدام شود.

۳-۵- هزینه یابی تورمی

تورمی بخشی از حسابداری مدیریت تورمی محسوب می گردد که در راستای تعیین بهای موضوعات بهایی (کالا یا خدمات) با هدف محاسبه درست بهای تمام شده و ایجاد اطلاعات مربوط به مسئله تورم توجه می نمایند .

مقوله هزینه یابی و تکنیکهای مربوطه بخش با اهمیتی از سیستم حسابداری مدیریت می باشند . سیستمهای هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه کلاسیک و مدرن در تخصیص هزینه های سر بار به مسئله تورم توجهی ندارند و از این رو اطلاعات حاصل از اجرای این تکنیکها چندان مربوط محسوب نمی شوند . عدم توجه به مسئله تورم علاوه بر تهیه اطلاعات نامربوط ، دارای پیامدهای منفی دیگری از قبیل تحریف بهای تمام شده و قیمتگذاری نادرست محصولات نیز خواهد بود . هزینه یابی

۳-۴- پیشینه پژوهشهای انجام شده

پیشینه پژوهشهای انجام شده پیرامون دیدگاه مبتنی بر فعالیت در راستای تخصیص هزینه های سر بار به شرح جدول شماره ۱ می باشد .

جدول ۱- پیشینه پژوهشهای انجام شده پیرامون موضوع پژوهش

نام پژوهشگران	سال انجام پژوهش	عنوان پژوهش	نتیجه پژوهش
آریس و کاپلان	1994	شناخت سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت	سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت اطلاعات دقیق تری درباره بهای تمام شده و قابلیت سود آوری فرایندها و محصولات به مدیران ارائه می دهد
کاپلان و اندرسون	2007	هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا	سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا مبتنی بر فرایند است و در مقایسه با سیستم سنتی هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرایط پیچیده تر و تغییر پذیر تر بهتر می تواند کاربرد داشته باشد
اندرسون	2007	بکارگیری داده های واقعی بجای برآوردها در سیستم هزینه یابی مبتنی بر فعالیت زمان گرا	بکارگیری داده های واقعی معاملات بجای برآوردها در سیستم هزینه یابی مبتنی بر فعالیت زمان گرا نتیجه مطلوب تری به همراه خواهد داشت
رهنمای رودپشتی و پوریوسف	1388	هزینه یابی نوین در کسب و کار	سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده نسخه مناسبی جهت پشتیبانی اطلاعاتی از نظام جامع تصمیم گیری بوده و می توان از آن در راستای اجرای نظام جامع تصمیم گیری مدیران استفاده نمود .
نمازی و همکاران	1391	هزینه یابی بر مبنای فعالیت فازی	عملکرد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت فازی بر اساس منطق اعداد فازی بوده و بین عملکرد این سیستم با سیستم سنتی هزینه یابی بر مبنای فعالیت در ارتباط با تخصیص هزینه های سر بار بیمارستانها اختلاف معناداری وجود دارد

۴- یافته های پژوهش

عنوان نسل اول دیدگاه فرامدرن معرفی می شود . ساز و کار این سیستم هزینه یابی در قالب ۴ مرحله به شرح زیر می باشد:

مرحله اول: تفکیک هزینه های سر بار به دو گروه پولی و غیر پولی

یافته های پژوهش حاضر شامل سه نسخه جدید از سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامدرن (دیدگاه مبتنی بر فعالیت و تورم) می باشد که در ادامه به تبیین آنها خواهیم پرداخت .

در شرایط تورمی هزینه های سر بار را می توان به دو دسته پولی و غیر پولی تقسیم نمود . هزینه های پولی هزینه هایی هستند که نیازی به تعدیل آنها به علت تورم نمی باشد این هزینه ها بصورت خودکار اثر تورم را در خود هضم نموده اند و بصورت تعدیل شده تحمل می شوند . هزینه های غیر پولی هزینه هایی هستند که قبل از شناسایی به عنوان هزینه سر بار

۴-۱- سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامدرن
۴-۱-۱- نسل اول : هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم (Inflation ABC)

هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم (Inflation ABC) نسخه تعدیم یافته ABC با توجه به مسئله تورم است که به

مانند هزینه مواد غیر مستقیم مصرفی و هزینه استهلاک داراییهای ثابت) را بدست آوریم.

مدل دوم: ارزش جاری - دلار ثابت (CD_CC)

تورم بر تمامی اقلام مندرج در صورتهای مالی به گونه ای مشابه تاثیر نمی گذارد. قیمت برخی از داراییها ممکن است از قیمت برخی داراییهای دیگر سریع تر افزایش یابد و یا حتی در دوره ی تورم ممکن است قیمت برخی از اقلام کاهش یابد. بنابراین تعدیلاتی که بر مبنای شاخص قیمت مصرف کننده بر روی اقلام گزارش شده به روش بهای تاریخی صورت می گیرد نمی تواند تمامی جنبه های افزایش قیمتها را در بر گیرد. حسابداری بر مبنای ارزشهای جاری کوششی است که می تواند با استفاده از ارزشهای جایگزینی داراییهای موجود و هزینه های استفاده از داراییهای مذکور طی دوره ی مالی، تصویر واقع گرایانه تری از تورم و آثار آن بر عناصر صورتهای مالی واحد تجاری ارائه نماید. در این روش به جای استفاده از مبنای بهای تمام شده ی تاریخی و تعدیل آن تمامی ارقام داراییها و هزینه ها با استفاده از معادل وجه نقد لازم برای جایگزینی آنها مجدداً بیان و ارائه می شوند. این ارائه مجدد را می توان با مراجعه به فهرست جاری قیمت فروشندگان - (۱۳۸۶).

با توجه به عینیت شاخصهای اقتصادی در این پژوهش نحوه تعدیل هزینه های غیرپولی سربار بر اساس شاخص قیمتهای خاص مد نظر قرار می گیرد. در مدل ارزش جاری - دلار ثابت به منظور تعدیل هزینه های غیر پولی سربار ابتدا داراییهای غیر پولی مربوط به این هزینه ها (مانند مواد غیر مستقیم و داراییهای ثابت) را به واسطه شاخص قیمتهای خاص تعدیل می نماییم. ارزش تعدیل شده داراییهای مذکور در این مدل، از حاصل ضرب ارزش تاریخی داراییهای مربوطه در ضریب تبدیل مبتنی بر شاخص قیمتهای خاص بدست می آید. ضریب تبدیل در مدل ارزش جاری - دلار ثابت از تقسیم شاخص خاص قیمت دارایی مربوطه در پایان سال بر شاخص خاص قیمت در زمان تحصیل دارایی مربوطه بدست می آید. پس از بدست آوردن ارزش تعدیل شده داراییهای مربوطه، هزینه های غیر پولی سربار (مانند هزینه های مواد مستقیم مصرفی و استهلاک داراییهای ثابت)، بر اساس ارزشهای تعدیل شده داراییهای مربوطه محاسبه می شوند و بدین ترتیب هزینه های غیر پولی سربار براساس مدل ارزش جاری - دلار ثابت محاسبه می شوند.

بصورت داراییهای غیر پولی (مانند مواد غیر مستقیم و داراییهای ثابت) موجود بوده اند و در راستای شناسایی آنها به عنوان هزینه های سربار (مانند هزینه مواد غیر مستقیم مصرفی و هزینه استهلاک داراییهای ثابت) لازم است که به واسطه تورم مورد تعدیل قرار گیرند و در غیر اینصورت بر اساس ارزش تاریخی داراییها مربوطه به عنوان هزینه سربار شناسایی می شوند و این امر به تحریف بهای تمام شده موضوعات هزینه و ایجاد اطلاعات نامربوط (اطلاعات تعدیل نشده به واسطه تورم) منتج خواهد شد.

سودمندی تفکیک هزینه ها به دو دسته پولی و غیر پولی این است که باعث محاسبه دقیق هزینه های سربار و بهای تمام شده محصول در مراحل بعدی می گردد.

مرحله دوم: تعدیل هزینه های سربار غیر پولی بر حسب تورم در راستای تعدیل هزینه های سربار غیر پولی می توان از دو مدل رسمی به شرح زیر استفاده نمود.

مدل اول: مدل ارزش تاریخی - دلار ثابت (HC_CD)

این مدل بر اساس نرخ تغییر در سطح عمومی قیمتها، اقلام مندرج در صورتهای مالی را تعدیل می نماید. در این مدل فرض بر این است که قیمت تمام کالا و خدمات با نرخ مشابه و یکسانی افزایش می یابند و این فرض در واقع نقطه ی ضعف این مدل می باشد زیرا در دنیای واقعی به ندرت اتفاق می افتد که تمام کالاها و خدمات در شرایط تورمی با نرخ مشابه و یکسانی افزایش یابند. در این مدل محاسبه ی ضریب تبدیل از اهمیت ویژه ای برخوردار است زیرا ارزش تعدیل شده ی اقلام مندرج در صورتهای مالی از طریق حاصل ضرب ارزش تاریخی اقلام در ضریب تبدیل بدست می آید (خواجوی، ۱۳۸۶).

ضریب تبدیل اقلام غیر پولی عددی است که با ضرب ارزش تاریخی اقلام غیر پولی در آن ارزش تعدیل شده ی اقلام غیر پولی به علت تورم بدست می آید. ضریب تبدیل داراییهای غیر پولی از حاصل تقسیم شاخص سطح عمومی قیمتها در پایان سال بر شاخص سطح عمومی قیمت در زمان تحصیل دارایی مربوطه بدست می آید (خواجوی، ۱۳۸۶).

بنابراین در ارتباط با هزینه های غیر پولی سربار لازم است که ابتدا ارزش تاریخی دارایی مربوط به این هزینه ها را بصورت مجزا در ضریب تبدیل مربوطه ضرب نماییم تا ارزش تعدیل شده آن داراییها بر حسب تورم بدست آید، سپس بر اساس ارزش تعدیل شده دارایی غیر پولی مربوطه (مانند مواد غیر مستقیم و داراییهای ثابت) هزینه های غیر پولی سربار

تخصیص می یابند و از تخصیص هزینه های سربار به فعالیتهای، در قالب یک مرحله جداگانه اجتناب می شود .

۴-۱-۳- نسل سوم : هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم

تعدیل شده (Inflation ABCL)

هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم تعدیل شده (Inflation LABC) نسخه تعدیل شده هزینه یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده (Light ABC) می باشد که به عنوان نسل سوم از سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامردن و نسل ششم از مجموعه سیستمهای هزینه یابی، مورد معرفی قرار می گیرد .

Inflation LABC نیز همانند Light ABC، بعنوان یک سیستم اطلاعاتی از نظام جامع تصمیم گیری (GDM) پشتیبانی می کند . GDM یک روش ساده برای تصمیم گیری است و در اتخاذ تصمیماتی همچون قیمتگذاری، ساخت یا خرید، سرمایه گذاری، گزینش از میان محصولات و سایر تصمیم گیری های مدیریت مورد استفاده قرار می گیرد (گری و رونین، ۲۰۰۵).

در اقتصاد هایی که با تورم مواجه هستند، GDM نیازمند یک سیستم اطلاعاتی تعدیل شده بر اساس تورم است تا این سیستم بتواند اطلاعات مربوط به درآمد و هزینه را فراهم کند و نیازهای اطلاعاتی GDM را تامین نماید .

در شرایط تورمی Light ABC نمی تواند به شکل مناسبی از GDM پشتیبانی کند زیرا به مقوله تورم توجهی ندارد . از این رو سیستم Inflation LABC می تواند جایگزین مناسبی برای Light ABC، جهت پشتیبانی اطلاعاتی از GDM در شرایط تورمی باشد .

Inflation LABC به وسیله شرکتهایی قابل استفاده خواهد بود که زیربنای Inflation ABC داشته باشند . بدین ترتیب با اضافه نمودن مولفه هایی از بابت درآمد به سیستم ABC Inflation، سیستم Inflation LABC بعنوان نسل سوم از سیستمهای هزینه یابی دیدگاه فرامردن (دیدگاه مبتنی بر فعالیت و تورم) به وجود می آید و در سراسر مراحل نظام تصمیم گیری جامع (GDM) قابل استفاده خواهد بود .

۴-۱-۴- خلاقیت در سیستم های هزینه یابی فرامردن

همانطور که در قسمت قبل تصریح شد Inflation LABC در شرکتهایی قابل استفاده خواهد بود که دارای زیر بنای ABC Inflation باشند. حال اگر برخی از شرکتهای جای سیستم ABC Inflation از سیستم Inflation TDABC استفاده نمایند در چنین شرکتهایی بجای سیستم Inflation LABC، سیستم جایگزین دیگری تحت عنوان هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرای تعدیل شده (Inflation LTDABC) قابل طراحی خواهد بود .

مرحله سوم : تخصیص هزینه های سربار به فعالیتهای

پس تعدیل هزینه های سربار غیر پولی به واسطه تورم در مرحله سوم جمع هزینه های سربار (هزینه های پولی و هزینه های غیر پولی تعدیل شده به علت تورم) بر اساس محرک های هزینه مصرف منابع به فعالیتهایی که مصرف کننده منابع بوده اند اختصاص می یابد .

مرحله چهارم : تخصیص هزینه های سربار به موضوعات هزینه

در این مرحله هزینه های سربار اختصاص یافته به فعالیتها در مرحله سوم، بر اساس محرکهای هزینه مصرف فعالیت، به موضوعات هزینه (محصولات یا خدمات) اختصاص داده شده و بدین ترتیب فرایند هزینه یابی مبتنی بر فعالیت و تورم خاتمه می یابد و هزینه سربار محصولات مختلف مشخص می گردد .

۴-۱-۲- نسل دوم : هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم

زمان گرا (Inflation TDABC)

هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم زمان گرا (ABCTD Inflation)، نسخه تعمیم یافته ABCTD، با توجه به مسئله تورم است که به عنوان نسل دوم از سیستمهای هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامردن معرفی می شود . ساز و کار این تکنیک در قالب ۳ مرحله به شرح زیر می باشد :

مرحله اول : تفکیک هزینه های سربار به دو گروه پولی و غیر پولی

تفکیک هزینه های سربار به دو گروه پولی و غیر پولی در Inflation ABCTD همانند Inflation ABC می باشد، که در بخش مربوطه به آن پرداخته شد .

مرحله دوم : تعدیل هزینه های سربار غیر پولی بر حسب تورم

تعدیل هزینه های سربار غیر پولی بر اساس تورم، در Inflation ABCTD بر اساس دو مدل HC_CD و CD_CC و مشابه سیستم Inflation ABC می باشد که قبلاً تشریح گردید.

مرحله سوم: تخصیص هزینه های سربار (پولی و غیر پولی) به

موضوعات هزینه

در این مرحله هزینه های سربار (هزینه های پولی و هزینه های غیر پولی تعدیل شده) با توجه زمان مربوط به انجام فعالیتها و یک معادله زمانی مناسب، به موضوعات هزینه تخصیص می یابند. در Inflation ABCTD، نیز همانند ABCTD هزینه های سربار مستقیماً به موضوعات هزینه

بدین ترتیب Inflation LTDABC در شرکتهایی قابل استفاده خواهد بود که دارای زیر بنای InflationTDABC باشند.

۵- نتیجه گیری و بحث

هزینه های سربار بخش با اهمیتی از بهای تمام شده محصولات می باشند. تا کنون دو دیدگاه اساسی در ارتباط با تخصیص هزینه های سربار، به موضوعات هزینه وجود داشته است. دیدگاه اول، دیدگاه کلاسیک و مبتنی بر حجم می باشد، که موضوعات هزینه را، مصرف کننده منابع تلقی می کند و با توجه حجم انواع محصولات تولیدی، هزینه های سربار را به آنها اختصاص می دهد. دیدگاه دوم، دیدگاه مدرن و مبتنی بر فعالیت است که اولاً، فعالیتها را مصرف کننده منابع تلقی کرده و ثانیاً، موضوعات هزینه را به عنوان مصرف کننده فعالیتها، در نظر می گیرد. سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه مدرن عبارتند از: ABC، TDABC و Light ABC که در تخصیص هزینه های سربار و فراهم نمودن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری های سازمانی بر فعالیتها تاکید می کنند.

تورم به عنوان سومین واقعیت گریز ناپذیر، بعد از مرگ و مالیات در دنیای امروز محسوب می شود. امروزه در اغلب کشورها، مسئله تورم به یک مسئله ناخوشایند اقتصادی تبدیل شده است و توانسته است بر دانش های مختلف از جمله دانش گسترده حسابداری تاثیر بگذارد. هزینه یابی و تکنیک های مربوط به آن، بخش با اهمیتی از دانش گسترده حسابداری می باشند، که به حوزه حسابداری مدیریت مربوط می شوند و اطلاعات حاصل از سیستم های هزینه یابی، در تصمیم گیریهای مدیران مورد استفاده قرار می گیرند. در شرایط تورمی لازم است تا در هزینه یابی محصولات و خدمات به مسئله تورم توجه شود، تا اولاً از تحریف بهای تمام شده به علت بی توجهی به مسئله تورم جلوگیری شود و ثانیاً اطلاعات مربوط تری به منظور اتخاذ انواع تصمیمات مدیران فراهم گردد. در این راستا لازم است تا بجای هزینه یابی سنتی از هزینه یابی تورمی استفاده شود و در تعیین بهای تمام شده محصولات و خدمات به مسئله تورم توجه شود.

سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه کلاسیک (سیستم هزینه یابی مبتنی بر حجم) و دیدگاه مدرن (ABC، TDABC و Light ABC)، در راستای تخصیص هزینه های سربار به موضوعات هزینه، نسبت به مسئله تورم بی توجه هستند. از این رو بکارگیری این سیستمها، در شرایط تورمی به تحریف بهای تمام شده و ایجاد اطلاعات نامربوط منتج می شود. در راستای رفع چنین محدودیت با اهمیتی، ما در پژوهش خود به توسعه دیدگاه دیگری تحت عنوان دیدگاه فرا

مردن یا دیدگاه مبتنی بر فعالیت و تورم پرداختیم و سپس بر اساس این دیدگاه، اقدام ابداع و معرفی سه نسل جدید از سیستم های هزینه یابی در تخصیص هزینه های سربار نمودیم. سیستم های هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامردن عبارتند از: Inflation ABC، InflationTDABC، LABC، Inflation، که در تخصیص هزینه های سربار به موضوعات هزینه، علاوه بر فعالیتها به مسئله تورم نیز توجه می نمایند. سیستمهای هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامردن در واقع نسل های تعدیل شده ی سیستم های مبتنی بر دیدگاه مدرن بر اساس تورم می باشند. با توجه به وجود مسئله تورم در اغلب کشورها در دنیای امروز، در چنین جوامعی پیشنهاد می شود که حسابداران مدیریت بجای سیستمهای هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه کلاسیک و دیدگاه مدرن از سیستمهای هزینه یابی مبتنی بر دیدگاه فرامردن، که به مسئله تورم توجه می نمایند استفاده نمایند و بدین طریق از تحریف بهای تمام شده جلوگیری کرده و اطلاعات مربوط تری را در راستای تصمیم گیری های سازمانی فراهم نمایند.

فهرست منابع

- * احمدی لویه، افشین (۱۳۹۴). بررسی اختلاف میان کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی و کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای جاری. فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی. شماره ۲۵.
- * خواجهی، شکراله. (۱۳۸۵). حسابداری تورمی. تهران: انتشارات نگاه دانش.
- * دستگیر. محسن. (۱۳۷۲). حسابداری تورمی. علوم دانشگاهی. چاپ اول.
- * رویایی، رمضان علی. (۱۳۷۱). حسابداری تورمی و توسعه ی حسابداری در ایران. پایان نامه دکتری. دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷). حسابداری مدیریت راهبردی. تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۸). هزینه یابی بر مبنای فعالیت. تهران: انتشارات ترمه.
- * همتی. حسن (۱۳۸۰). گزارشگری مالی و حسابداری تغییر قیمتها. ماهنامه حسابداری.
- * Ahmadi louyeh . Afshin (2013) . Studying the difference between the quality of accounting information based on historical values and the quality of accounting information based on the inflation -adjusted . JAREC . UTAH STATE .

- * Ahmadi Louyeh . Afshin (2014) . The investigation of the difference between accounting data error in future operational cash flow predication, before and after adjust, due to inflation . Scientific Journal of Pure and Applied Sciences . Number : 7 .
- * Blocher . Edward j (2014) . Cost management :A eStrategic Emphasis . New York :McGraw- Hill .
- * Dichman . Thomas .R.(1975). The effects of restating financial statements for price – level changes – a comment the accounting review 50 (4):796-808.
- * Geri,N. Ronen,B.(2005), "Relevance lost:the rise and fall of activitybased costing",Human System Mangement 24, 133-144.
- * Kieso , D . E . and Weygant , J .J (1989) Intermediate Accounting , 6 ed , john wiley and sons Inc , New York .
- * Moonitz –maurice ,(1970).price-level Accounting and scales of Measurement.The Accounting Review 45(3):465-475.
- * Ortiz , G . U(1999).Reducing inflation is mexico monetary policy goal .Wall Street Journal : Eastern edition : dec 10.
- * Sweeny.H.(1973).Stabilized Accounting.New York : Holt