

نشست پایانی، پرسش و پاسخ: چالش‌های اجرایی پیاده‌سازی سامانه‌های هزینه‌یابی در بنگاه‌ها

اشاره: در پایان همایش، نشست پرسش و پاسخی با حضور عزیز عالی‌ور و هنگامه مقدس‌پور، مشاوران طراحی و پیاده‌سازی سامانه‌های هزینه‌یابی (به‌ویژه ABC) در بنگاه‌های مختلف، برگزار شد؛ و به پرسش‌های کتبی شماری از حاضران درباره‌ی چالش‌های اجرایی پیاده‌سازی سامانه‌های هزینه‌یابی در بنگاه‌ها پاسخ داده شد. هدایت این نشست توسط محسن قاسمی، دبیر اجرایی همایش و دبیرکل انجمن حسابداران خبره‌ی ایران انجام شد. در ادامه، مشروح این نشست ارائه می‌شود. فیلم کامل این نشست (به همراه فیلم کامل بخش‌های دیگر همایش) نیز در کانال رسمی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در آپارات به نشانی: www.aparat.com/iica_ir در دسترس علاقه‌مندان است.

محسن قاسمی: از همه‌ی عزیزانی که تا این جای همایش همراه ما بودند سپاسگزاریم. در این بخش، سعی می‌شود در فرصت کوتاهی که در اختیار است، توسط استادان بزرگوار حاضر در نشست به شماری از پرسش‌های کتبی حاضران، که در طول برگزاری همایش به دست ما رسانده‌اند، پاسخ داده شود. حین برگزاری نشست هم اگر پرسشی به دستمان برسد، در حد زمانی که در اختیار است، به آن‌ها پاسخ داده می‌شود.

یکی از حاضران گرامی با تأکیدی که در ابتدای پرسش خود بر اصطلاح "بهاییابی" (به جای "هزینه‌یابی") - به عنوان معادل فارسی **Costing** - داشته‌اند؛ پرسیدند که آیا می‌توان پرسید که از چه نرم‌افزاری برای اجرای این مبنا (منظورشان ABC است) استفاده می‌شود؟ و این که آیا به عنوان یک محقق می‌توان از این نرم‌افزار و اجرای آن در شرکت بازدید کرد؟

عزیز عالی‌ور: از سوالی که کردید خیلی ممنونم. سوال بسیار خوب و باحالی است! قبل از این که وارد سوال بشوم، ابتدا درباره‌ی واژه‌ی بهاییابی که

استفاده کردید، بگویم که من به شدت با این واژه مخالف هستم. علت مخالفتم هم این است که، یک "هزینه‌یابی" در فرهنگ حسابداری ایران حداقل پنجاه سال است که جا افتاده است. برای چی تغییرش بدهیم؟! دو، که مهم‌تر از یک است، این که "هزینه" یک معنایی درونش است، که ما به آن معنی توجه نمی‌کنیم؛ یعنی یک چیزی را باید از دست بدهیم. نه این که به دست بیاوریم. در "هزینه" از دست دادن است. مثلاً می‌گوییم این راه را نرو، هزینه‌ی زیادی برای خانواده دارد. یعنی چیزی که فدا می‌کنیم؛ چیزی که رها می‌کنیم؛ چیزی که از آن صرف نظر می‌کنیم. ولی در "بها" معنای دو جانبه‌ای است. گاهی می‌تواند ورودی باشد، و گاهی نیز می‌تواند خروجی هم باشد. شما اگر فرهنگ دهخدا و فرهنگ معین را نگاه کنید، توضیح بیشتر "بها" معادل "قیمت" (Price) است. اگر چه مرحوم (حسن) سجادی‌نژاد و مرحوم دکتر (فضل‌الله) اکبری و مرحوم اسماعیل عرفانی این واژه را به کار بردند، ولی یادمان باشد جایی که "بها" را به کار بردند پشت آن یک "تمام شده" گذاشتند. "بها" را خالی به کار نبردند. می‌گفتند: بهای تمام‌شده؛ یعنی "هزینه". نگویید "بهاییابی". من با دوستانی که نشسته بودند برای تغییرات در دروس دانشگاهی، با تک تک آنان صحبت کردم. زیرمجموعه وزارت علوم بود. گفتم آقا این کار را نکنید! این تغییری که می‌دهید، اصلاً مطالعه کردید؟! من یک شعر از فردوسی خواندم: هزینه چونان کن که بایست کرد. (فردوسی) "هزینه" را به کار برده است. چرا ما عوض کنیم؟ "هزینه‌یابی" لغت بسیار خوبی است. چه اشکالی دارد؟ مرحوم سجادی‌نژاد، خدا رحمتش کند، تعریف می‌کرد - چون آخر عمرشان در موسسه‌ی حسابرسی سازمان صنایع ملی در واحد مرکز تحقیقات که من هم بودم با هم کار می‌کردیم - می‌گفتند که خیلی طول کشید ما این واژه‌ها را جا انداختیم. می‌گفت، سه سال با دیوان زبان فارسی دانشگاه تهران رفت و آمد داشتیم. چون همدیگر را می‌شناختند، مرحوم اسماعیل عرفانی به جای



هنگامه مقدس‌پور



عزیز عالی‌ور



برای دیدن ویدئوی این میزگرد، کد تصویری را اسکن کنید؛ یا به کانال رسمی انجمن در آپارات مراجعه فرمایید: www.aparat.com/iica_ir

Auditing اصطلاح "حسابرسی" را گذاشتند. پنج سال طول کشید! شما فرهنگ دهخدا را ملاحظه کنید؛ در آن "حسابرسی" نیست. بازرسی و تفتیش هست. ولی چیزی به نام حسابرسی نیست. ایشان خودشان این اصطلاح را درست کردند. "حساب" را گرفتند، "رسیدگی" را هم درست کرد، بعد این‌ها را به هم چسباند. با آن‌ها هم مکاتبه کرد و آن‌ها تایید دادند. بعد جا افتاد، و الان ما خیلی راحت به کار می‌بریم. یا مرحوم دکتر اکبری "کاربرگ" را به جای **worksheet** استفاده کرد. حالا همه در حسابرسی "کاربرگ" را راحت به کار می‌برند. خودشان برای من تعریف می‌کردند - چون ایشان هم اواخر عمرشان با ما در مرکز تحقیقات سازمان کار می‌کردند - می‌گفتند که یک برادری داشتند که پزشک بود. او دوستانش را به منزلش دعوت کرده بود. آن‌جا با هم راجع به گل و کاسبرگ و گلبرگ و این‌ها صحبت می‌کردند. آن‌جا به ذهن‌شان می‌رسد که "گلبرگ" خیلی جالب است؛ ما هم **worksheet** را می‌توانیم "کاربرگ" بگذاریم. حالا عوض کردن این‌ها فقط اغتشاش درست می‌کند. خواهش می‌کنم دوستانی که در دانشگاه درس می‌دهند رئوس برنامه‌ی درسی و ریز مطالبش را نگاه کنند. آن‌جا نوشته است: "بهایایی (۱)"، بعد منابعش را حسابداری صنعتی جلد اول، حسابداری صنعتی فلان، و ... این‌ها اعلام کرده است! یعنی یک کتاب هم که جدی باشد و به عنوان منبع مطرح باشد با عنوان "بهایایی" وجود ندارد.

حالا برویم سر پریشی که مطرح شده است. ما جایی که تجربه‌اش را داشتیم، بله! نرم‌افزارش هم تولید شد. مثلاً، من الان هم با بچه‌های نرم‌افزاری صحبت می‌کردم، کسی زیر بار نمی‌رفت. چند موسسه‌ی بزرگ نرم‌افزاری مثل همکاران سیستم، نماد ایران، و رایورز، با این‌ها صحبت می‌کردم، خودشان را با **ABC** گرد و خاکی نکرده بودند. تنها از این سه موسسه، نماد ایران جلو آمد. برای یکی از شرکت‌های بزرگ دولتی که با **ABC** کار

می‌کردیم. آن هم خیلی اذیت شدید. حاضر نبودند نگاهشان را به آن چیزی که سنتی بود و قدیمی بود، تغییر بدهند. **ABC** ساز و کار خودش را دارد. مفاهیم خودش را دارد. نمی‌توانیم آن را با سیستم سنتی قاطی کنیم. همه چیز به هم می‌خورد و دچار خطا می‌شویم. حاضر نبودند مفاهیم **ABC** را به کار ببرند. مثلاً می‌گفتند تخصیص هزینه! **ABC** فقط تخصیص نیست. عمدتاً انتساب و ردیابی است. اصلاً ویژگی **ABC** این است که بسیاری از هزینه‌ها که با محصول رابطه‌ی غیرمستقیم دارند، ولی با فعالیت‌ها رابطه‌ی مستقیم دارند، می‌رود به سراغ این که بگوید آقا این هزینه مال این است. نه این که دست به دامن تخصیص بشویم، و قضاوت و برآورد را در کار بیاورید. متأسفانه این دردسرها را داشتیم. در جاهای دیگر هم تجربیات دیگری داشته‌ایم که خانم دکتر توضیح بدهند ممنون می‌شوم.

هنگامه مقدس پور: در پروژه‌های ما در مورد **ABC**، نرم‌افزارهای خارجی مثل **SAP** را برای صنایع مختلف داشته‌ایم. ولی بحثی که وجود داشت این بود که سورهس (منبع) نرم‌افزار برای خیلی از شرکت‌های دولتی مهم است. نرم‌افزار **SAP** در ایران با واسطه خریداری می‌شود. بنابراین، شما ممکن است سورهس را نداشته باشید. البته بعضی از شرکت‌های ایرانی هستند که اظهار می‌کنند نماینده‌ی **SAP** هستند، و با واسطه این نرم‌افزار را به شما می‌فروشند. در مورد شرکت‌های ایرانی که نرم‌افزار را ایجاد کرده‌اند، هم از نرم‌افزار شرکت پنکو و نرم‌افزاری که شرکت باسا برای اوراکل را در اصفهان آورده است، می‌توان یاد کرد. ما در پروژه‌هایمان از نرم‌افزار شرکت پنکو استفاده کردیم که ماژول **ABC** و **ABB** را دارد.

عزیز عالی‌ور: متأسفانه این شرکت‌های نرم‌افزاری نسخه‌ی اصل **SAP** را نمی‌دهند. بعضی از شرکت‌های بزرگ ایران دنبالش بوده‌اند؛ ولی نگرفتند. در یکی از این شرکت‌ها، گفتند پس خودمان طراحی می‌کنیم. واحدی را برای این کار

تشکیل دادند. حدود سی، چهل کارشناس بودند. نیمی از آنان از مهندسان دانش‌آموخته‌ی دانشگاه صنعتی شریف و مابقی‌شان هم از دانش‌آموختگان حسابداری دانشگاه‌های معتبر تهران بودند. حدود سه ماه هم من با آنان کار می‌کردم. آموزش‌هایی را دریافت کردند و بعدش گفتند ادامه را خودمان انجام می‌دهیم. دیگر از کارشان مطلع نیستیم که به کجا رسید. ولی خودشان می‌خواستند این نرم‌افزار را طراحی کنند. من در عرایض خدمت‌تان توضیح دادم که اصلاً دغدغه‌ی **ABC** اطلاعات مالی نیست. مسئله‌ی اصلی گردآوری اطلاعات غیرمالی است. زمانی که نرم‌افزارهایی مانند **SAP** و اوراکل باشد، چون حالت **ERP** دارند، خودشان مقداری از اطلاعات غیرمالی را دارند. خیلی راحت است. ولی طراحی آن خیلی سخت است. جاهایی که ایزو دارند، مقداری از این اطلاعات هست. یا مثلاً، در شرکت گاز که سیستم‌های اطلاعاتی جانبی (مثل **CMMS**، برای تعمیرات) دارند، خیلی می‌تواند کمک کند. من یک کارخانه‌ای رفته بودم، در شهر صنعتی کاوه نزدیک ساوه، این‌ها برای این که پاداش بدهند یک سیستمی را طراحی کرده بودند که مقصدشان برای پاداش‌دهی بود. ولی پر از اطلاعاتی بود که برای سیستم **ABC** مناسب است. چند ساعت کار شده است، چقدر تولید شده است، چند کیلو ضایع شده است، و ... ولی در بیش‌تر شرکت‌ها سیستم‌ها جزیره‌ای است. خاصیت **ERP** این است که همه‌ی این جزیره‌های اطلاعاتی را به هم پیوند می‌دهد. وقتی این پیوند برقرار شود، دیگر فراخوانی اطلاعات راحت است. در غیر این صورت باید ورود اطلاعات کنیم. خیلی‌ها اطلاعات را ندارند. مثلاً، چند کالا را به عنوان کنترل کیفیت دیده‌اید؟ یا اگر اطلاعات را دارند، با سیستم لینک نیست. کسی که این نرم‌افزارها را طراحی می‌کند باید حواسش به این‌ها باشد و همه‌ی این ارتباطات را مشخص کند.

محسن قاسمی: خوب یک سوال است؛ نمی‌دانم! استنباط من این است که به عنوان شوخی است.

از جناب آقای دکتر (امیر) صفری، که فکر کنم تشریف برده‌اند، پرسیده‌اند که پیرو فرمایش آقای شمس احمدی، ما روی دپه حساب کنیم یا برای بیمه مهریه اقدام کنیم؟! (خنده‌ی حاضران)

در سوال دیگر؛ درباره‌ی اصطلاح "خبره" یا "خبره"، پرسیده‌اند که آیا حسابداران خبره درست است یا حسابداران خبره؟ چون در صحبت‌های من و خانم دکتر ظاهراً این اصطلاح متفاوت به کار برده شده است. ضمن این که گفته‌اند در تلویزیون هم مجلس خبرگان می‌گویند.

در پاسخ این پرسش عرض کنم، چند سال پیش آقای دکتر امیر پوریانسن (سردبیر اسبق مجله‌ی حسابدار) یک سرمقاله در مجله‌ی حسابدار نوشته بودند (شماره‌ی ۲۶۹، مرداد ۱۳۹۳، صص ۲-۳) که عنوان سرمقاله هم همین اصطلاح "خبره" بدون هیچ کسره و ضمّ‌های بود. در آن سرمقاله به تفصیل درباره‌ی معنی و آوانگاری "خبره" توضیح داده بودند. من خودم ریشه‌شناسی نکرده‌ام؛ ولی طبق نظر ایشان، "خبره" با هر دو آوانگاری درست است. دوستان می‌توانند برای خواندن آن سرمقاله به وبگاه مجله حسابدار به نشانی <http://hesabdar.iica.ir> مراجعه کنند.

اما سوال بعدی که به نظرم خیلی سوال خوبی است. در ابتدا، از جناب آقای عالی‌ور تشکر کرده‌اند که در زمینه‌ی پیاده‌سازی ABC در ایران زحمات ارزشمندی کشیده‌اند. سپس، خواسته‌اند که تشریح بشود، برای توجیه کردن مدیران برای پیاده‌سازی ABC در سازمان‌ها و شرکت‌های مختلف، چه راهکاری وجود دارد؟ چون معمولاً در برابر این تغییر خیلی مقاومت وجود دارد.

عزیز عالی‌ور: من ابتدا درباره‌ی سوال اول که خواندید عرض کنم که در قسمت آخرش ایشان

سوال کرده بودند در این جاهایی که ABC طراحی و پیاده‌سازی شده است، آیا می‌شود نمونه‌اش را دید؟ اگر منظورشان همین باشد. متأسفانه یا خوشبختانه، نمی‌دانم کدام را بگویم، ولی نمی‌شود! به صورت کلی می‌توانید ببینید. ولی این سیستم‌ها حاوی جزئیات بسیار عظیمی است که عمدتاً می‌تواند برای شرکت محرمانه باشد. بنابراین، نمی‌توانند در دسترس عموم قرار بدهند. ABC از آن دسته سیستم‌هایی است که اطلاعاتش حتماً باید از لحاظ ایمنی حفاظت بشود. زیرا همه‌ی هست و نیست شرکت داخل آن است. برخلاف سیستم‌های سنتی است. خانم دکتر به یاد دارند، ما در جلسه‌ی کمیته‌ی راهبری یکی از شرکت‌های ملی ایران که می‌رفتیم، قرارداد محرمانگی اطلاعات را امضاء کردیم. چون اطلاعاتی را که می‌آوردند همه چیز را با همه‌ی جزئیات نشان می‌داد. البته یک دمویی از سیستم، بدون عدد و رقم و جزئیات، شاید بشود گذاشت.

حالا برسیم به سوالی که مطرح کردید که مدیران را چطور می‌شود قانع کرد؟ سوال بسیار خوبی است. ببینید طراحی و اجرا کردن ABC یک پیش‌شرط‌هایی دارد. اول از همه، حمایت و پشتیبانی مدیران ارشد سازمان و شرکت است. مدیر مالی شرکت هم باید حمایت کند. چون به محض این که حمایتش را قطع کند، این سیستم به نوعی فلج می‌شود، و ادامه‌ی آن مشکل می‌شود. یا در مواقعی که مدیر عوض می‌شود. ما هم که ماشاءالله پی در پی تغییرات مدیران را داریم! این بزرگ‌ترین ضربه‌ای است که به سیستم‌ها می‌زند. چون پشت این قبیل سیستم‌ها الزامات قانونی و مقرراتی نیست. البته در قانون مدیریت خدمات کشوری، و در قانون برنامه‌ی پنجم (ماده ۲۱۹) آمده است که باید این سیستم‌ها را اجرایی بکنم. ولی خب هنوز اجرا نشده است. مدیرانی که علاقه دارند همه چیز شفاف بشود، مخصوصاً برای تصمیم‌گیری، بزرگ‌ترین حامیان این سیستم هستند. اصلاً ABC

برای تصمیم‌گیری است؛ نه برای مقاصد صورت‌های مالی. البته برای صورت‌های مالی هم می‌توانیم از آن استفاده کنیم. به شرط این که مدل مان را عوض کنیم. در ABC همه‌ی هزینه‌ها را شما می‌توانید وارد گود کنید. حتی هزینه‌ی عمومی و اداری و فروش را روی بهای تمام‌شده‌ی محصولات و خدمات می‌کشید. ولی در هیچ جای دنیا، استانداردهای حسابداری ABC را برای این کار قبول ندارند. استانداردها می‌گویند هزینه‌های دوره، مثل هزینه‌های عمومی، اداری، فروش، تبلیغات، تامین مالی، و ... قابل سرمایه‌ای کردن روی موجودی‌ها نیست. این‌ها را هزینه‌های دوره می‌دانند، جزو هزینه‌های محصول و خدمت حساب نمی‌کنند. حسابداری ایران و همه جای دنیا می‌گوید فقط هزینه‌ی کوشش ساخت را در بهای تمام‌شده‌ی محصولات بیار. در حالی که ABC می‌گوید همه‌ی هزینه‌ها باید بیاید. ما جایی که کار می‌کنیم به مدیریت می‌گوییم: مقصد چیست؟ چه کاری می‌خواهی انجام بدهی؟ اگر برای "تصمیم‌گیری" می‌خواهی؛ همه‌ی هزینه‌ها را در سیستم می‌آوریم. ولی اگر نه، فقط برای صورت‌های مالی است - که متأسفانه همیشه این است - آن زمان باید این سیستم پیاده بشود، و بعدش آن‌هایی که آمده برگشت شود، و خود نرم‌افزار این کار را انجام دهد. ما این کار را در جایی که کار می‌کردیم انجام دادیم. مدیر اگر متوجه شود که ABC چه سودمندی‌هایی در تصمیم‌گیری‌ها دارد، این بزرگ‌ترین تشویق است.

چند سال پیش در یک شرکت نفتی خصوصی در آمریکا یک موردی اتفاق افتاده بود. چون می‌دانید که در آمریکا خرید و فروش نفت خصوصی است. در ایران کسی که مالک یک زمین است مالک زیر زمین تا بی‌نهایت و بالای زمین تا بی‌نهایت است. ولی طبق قوانین محدودیت‌هایی دارد. مثلاً، من نمی‌توانم بگویم هواپیما از بالای زمین من نباید رد شود. یا زیر زمین من اگر نفت یا معدن پیدا شود، ملی است. ولی در آمریکا اگر نفت پیدا شود،

برای مالک آن زمین است. مورد این بود که، یک شرکت نفتی در یک ایالت علیه یک شرکت نفتی دیگر شکایت کرده بود که آن شرکت فلان محصول نفتی‌اش را - مثلاً، فرض کنید سوخت جت را، یا بنزین سوپر را - زیر بهای تمام‌شده می‌فروشد. چون آن‌جا جرم است. البته این دمپینگ نیست. به این کار "قیمت‌گذاری غارت‌گرانه" می‌گویند. چون زیر بهای تمام‌شده می‌فروشد. در دمپینگ زیر قیمت فروش است. خلاصه، نامه علیه کسی که از او شکایت شده بود، می‌آید و می‌گویند بیجا جواب بده. او هم یک متخصص حسابداری مدیریت را با مدل ABC استخدام می‌کند. شرکت هم چندمحصولی بود. چون می‌دانید که ABC یکی از ویژگی‌های این است که اساساً در جاهایی که چندمحصولی هستند (نه در شرکت‌های تک‌محصولی) خیلی کاربردی است. مثل ایران خودرو، سایپا، شرکت ملی نفت ایران که انواع و اقسام محصولات را تولید می‌کنند. یا مثل بانک‌ها. بانک‌ها انواع و اقسام خدمات را دارند. آن‌ها حسابدار مدیریت که استخدام می‌شود، می‌آید و بهای تمام‌شده را با مدل ABC محاسبه می‌کند و ثابت می‌کند که قیمت فروش آن محصول مشخص، زیر بهای تمام‌شده‌ی آن نیست. اگر با مدل سنتی می‌رفت، شرکت محکوم می‌شد. ما وقتی متوجه شویم که قیمت‌گذاری یک نوع تصمیم‌گیری است؛ آن وقت متوجه سودمندی‌های ABC می‌شویم. چون فوق‌العاده کمک‌مان می‌کند. به این ترتیب، مدیران هم تشویق می‌شوند.

باور نمی‌کنید! در یکی از شرکت‌ها که کار می‌کردیم، مدیر می‌خواست یک عملیات را برون‌سپاری کند، ولی نمی‌دانست چه قیمتی بدهد! سال قبلش به پیمانکاری داده بود، و عده‌ای می‌گفتند کار را به اقوامش داده است! عده‌ای هم می‌گفتند که به پیمانکار ظلم شده است! هر دو هم درست می‌گفتند. چون وقتی مقیاس و شاخص درستی نداشته باشیم، هر چی بگوییم درست است. ویژگی ABC این است،

که مدیر در تصمیم‌گیری تکیه‌گاه پیدا می‌کند. به چه قیمتی فعالیت را برون‌سپاری کند؟ خوب معلوم است، بدون تکیه‌گاه، هر قیمتی بگوییم من‌درآوردی است. این ربطی به صورت‌های مالی ندارد. عرض کردم، ABC اساساً برای تصمیم‌گیری است، و فوق‌العاده به مدیر کمک می‌کند که با چراغ روشن جلو برود. در تاریکی قدم بردارد. مولوی در مثنوی داستانی دارد که حتماً شنیدید. یک فیلی را در تاریکی در سالنی می‌آورند، و به عده‌ای نشان می‌دهند. اولی را وارد می‌کنند، به پای فیل دست می‌زنند. بعد می‌پرسند: چیست؟ می‌گوید: ستون است! دومی به خرطومش دست می‌زند. می‌پرسند: چیست؟ می‌گوید: ناودان است! و الی آخر. سپس مولوی می‌گوید: در کف هر کس اگر شمعی بودی، اختلاف از گفت‌شان بیرون شدی. این‌ها اگر یک شمعی داشتند، دیگر اختلافی با هم نداشتند. اطلاعات ABC این شمع را فراهم می‌کند.

اگر می‌خواهید وارد این ماجرا شوید، باید نگاه‌تان را نسبت به نگاه سیستم‌های سنتی عوض کنید. من عوض کردم. این قدر عوض کردم که جاهایی می‌گویند در حسابداری صنعتی‌مان اشکالاتی داریم، بیا باید بحث کنیم. ولی من می‌گویم اگر سنتی است، من اصلاً بنیان‌ش را قبول ندارم! به قول مرحوم سپهری وقتی به ABC برخورد می‌کنی، چشم‌ها را باید شست. جور دیگر باید دید. ما به گونه‌ی دیگری باید به بهای تمام‌شده نگاه کنیم. نه با مدل سنتی که نگاه می‌کردیم. در غیر این صورت با بن‌بست مواجه می‌شویم. به‌ویژه، مدل‌ها، مراحل، اصطلاحات، و متدولوژی آن خیلی مهم است. ما هر جا که وارد کار می‌شویم، اول برای کار یک مبانی نظری تهیه می‌کنیم. در آن مبانی نظری همه‌ی این موارد را مطرح می‌کنیم تا مدیریت هم متوجه بشود که چکار دارد می‌کند.

محسن قاسمی: خیلی ممنون. عرض کنم

خدمت‌تان، در سوال بعدی پرسیده‌اند که، آیا مشکلات اجرایی هزینه‌یابی در بنگاه‌ها فقط منحصر به مشکلات نرم‌افزاری است یا مشکلات دیگری هم وجود دارد؟ گمان کنم منظورشان در سیستم ABC است. اگر اشتباه متوجه نشده باشم. لطفاً خانم دکتر پاسخ بدهند.

هنگامه مقدس‌پور: ابتدا اجازه بدهید، من هم درباره‌ی سوال قبلی یک نکته را به فرمایش آقای عالی‌ور اضافه کنم. از آن جا که پروژه‌های ABC معمولاً خیلی زمان‌بر و هزینه‌بر است؛ خوب طبیعی است که مدیران ارشد برای تصمیم‌گیری درباره‌ی شروع این پروژه زمان طولانی‌تری را نیاز داشته باشند. چون تصمیم‌گیری در این مورد برای‌شان سخت است. از یک طرف هم اجرای این پروژه منابع مالی و انسانی زیادی را به خود اختصاص می‌دهد. طبق تجربه‌ی ما، برای اجرای این پروژه اگر جایی به عنوان پایلوت (نمونه) انتخاب بشود، مدیران خیلی راغب‌تر هستند. مثلاً، در شرکت ملی گاز ایران، از بین هشت پالایشگاهی که داشتند، یک پالایشگاه به عنوان پایلوت انتخاب شد. چون همان طور که آقای (محمدرضا) صدیقی فرمودند، حدوداً ۴۴ شرکت زیرمجموعه‌ی شرکت ملی گاز ایران است. از بین این ۴۴ شرکت، شرکت مجتمع گاز پارس جنوبی به عنوان پایلوت برای اجرای ABC انتخاب شد، و بعد از پیاده‌سازی و استقرار سیستم ABC در آن، و وقتی که هیئت مدیره‌ی شرکت ملی گاز ایران نتایج استفاده از اطلاعات این سیستم را دیدند، تصمیم گرفتند که این سیستم در شرکت‌های دیگر نیز اجرا شود. من فکر می‌کنم که این روش خیلی کمک کند به این که با هزینه و منابع کمتر کار شروع شود، و وقتی نتایج اولیه حاصل شد، طبیعی است که مدیران به ادامه‌ی کار راغب‌تر می‌شوند.

درباره‌ی مشکلاتی که ما در اجرای پروژه‌های هزینه‌یابی داشتیم، واقعیت این است که جلب و حفظ

حمایت مدیریت ارشد - که یکی از دوستان هم سوال کرده بودند - یکی از مشکلات اصلی است. پروژه‌های ABC همان گونه که خدمت‌تان گفتم یک پروژه‌ی زمان‌بر است. حالا فرض کنید در این بین، مدیرعامل هم عوض شود؛ یا تیم مدیریت ارشد سازمان عوض شود. در چنین مواردی ممکن است حتی پروژه به طور کامل کنار گذاشته شود. از طرف دیگر، کارکنان سازمان‌ها، یعنی فرهنگ سازمانی، با این تغییر همراه نیست. چون شفافیت در ABC خیلی زیاد است. معمولاً همیشه یک سری از واحدها با اجرای ABC مخالف هستند. شما این مخالفت‌ها را در اجرای پروژه کاملاً احساس می‌کنید. به طور مثال، در شناخت فعالیت‌ها دچار مشکل می‌شوید. در به دست آوردن اطلاعات محرک‌ها یا در اندازه‌گیری کمیت محرک‌ها دچار مشکل می‌شوید. این مشکلات عموماً به دلیل فرهنگ سازمانی است.

مشکل دیگر، نداشتن روحیه‌ی انجام کار تیمی است. من حدود ده سال است که در حسابداری مدیریت تمرکز کرده‌ام. شخصاً فکر می‌کنم یکی از دلایلی که حسابداری مدیریت در کشور ما رشد نکرده است، همین است که یک کار تیمی است. یعنی شما اصلاً نمی‌توانید بگویید که فقط حسابداران در یک اتاق بسته می‌توانند سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را اجرا کنند. حتماً باید یک ارتباط تنگاتنگی با واحد برنامه‌ریزی، فناوری اطلاعات، واحدهای فنی، و به طور کلی تمامی واحدهای سازمان برقرار باشد تا بتوانید از اجرای پروژه ABC به آن نتیجه‌ای که می‌خواهید دست پیدا کنید. این یک تعامل بسیار زیادی را طلب می‌کند. یعنی شما وقتی حسابدار مدیریت می‌شوید، باید بر همه‌ی فرایندهای سازمان تسلط پیدا کنید. نمی‌توانید بدون آشنایی کامل با فرایندها بروید و طراحی مدل ABC انجام دهید. بنابراین، نیاز دارید که کاملاً با کارکنان فنی تعامل برقرار کنید.

یک نکته‌ی مهم در اجرای پروژه‌های ABC این است

که بفهمیم در سیستم‌های اطلاعاتی جانبی یک شرکت چه اطلاعاتی جمع‌آوری می‌شود. مثلاً، وقتی ما به شرکت برق رفتیم، متوجه شدیم که سیستم‌های جانبی خیلی خوبی دارند. ولی همه‌ی آن‌ها جزیره‌ای بودند. ما باید داده‌ها را از این سیستم‌های مختلف که هر کدام در ادارات مختلف هستند، جمع‌آوری کنیم. بنابراین، این پروژه‌ها یک کار کاملاً تیمی است.

نرم‌افزار فقط یکی از عوامل موفقیت ABC است. نه این که بگوییم مهم نیست. ولی بیشتر از آن، فرهنگ سازمانی، حمایت مدیران ارشد، و تعامل با واحدهای مختلف سازمان، می‌تواند در موفقیت نقش بسزا داشته باشد.

محسن قاسمی: خیلی ممنون. چند دقیقه‌ای هم از ساعت ۷ گذشت. ولی به هر حال من حیفم می‌آید که این دو، سه سوال دیگر را هم مطرح نکنیم. فقط خواهش من این است که اگر ممکن است یک مقدار کوتاه‌تر پاسخ بفرمایید.

سوال بعدی این است که، آیا سیستم ABC در جایی که هزینه‌ی عمده‌ی تولید، هزینه‌ی مواد اولیه است هم کاربرد دارد؟

عزیز عالی‌ور: همان گونه که توضیح دادم، در ABC تمام هزینه‌ها را لحاظ می‌کنیم. یعنی، فقط هزینه‌ی کوشش‌های ساخت نیست. ولی، ABC اساساً در جاهایی کاربرد دارد که چند ویژگی داشته باشد. یکی این که هزینه‌های غیرمستقیم آن عمده باشد. دیگری این که چندمحصولی باشد. چون در جاهای چندمحصولی (یا چندخدمتی) ممکن است یک محصول به واسطه‌ی اعمال سیاست‌ها یا روش‌های سنتی هزینه‌یابی، به‌غلط، هزینه‌ی سربراش کم (یا زیاد) محاسبه بشود. البته اگر تک‌محصولی باشد، به سمت هزینه‌یابی فعالیت‌ها می‌توانیم برویم. چون می‌دانید که ABC دو فرایند دارد. یک فرایند آن هزینه‌یابی فعالیت‌هاست، و دیگری، هزینه‌یابی

محصولات (خدمات) است. دو تای آن‌ها با هم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌شود، که نهایتاً به هزینه‌یابی محصولات (خدمات) ختم می‌شود. بنابراین، در جاهایی که تک‌محصولی هستند، قسمت اول را می‌توانیم انجام بدهیم. اتفاقاً اطلاعات آن برای اعمال "مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM)" خیلی هم خوب است. چون وقتی فعالیت‌ها را هزینه‌یابی کنیم و جلوی مدیریت بگذاریم، تازه به مدیریت آگاهی می‌دهیم که الان می‌تواند چکار کند. آیا آن فعالیت را برون‌سپاری کنیم؟ آیا می‌توانیم کاری کنیم که آن فعالیت کارا تر انجام شود؟ ولی وقتی تک‌محصولی هستیم و همه‌ی هزینه‌ها می‌رود روی بهای تمام‌شده‌ی آن محصول، دیگر چه فرقی می‌کند که چه مدلی بیاوریم.

من آماری را می‌خواندم، خیلی جالب بود. آمده بودند با داده‌های یکسان، بهای تمام‌شده را با سه روش محاسبه کرده بودند: (۱) روش سنتی با فرض این که کل کارخانه را یک مرکز هزینه گرفته بودند، (۲) روش سنتی با فرض این که کارخانه را به چند دایره‌ی جداگانه تقسیم کرده بودند، و (۳) روش ABC. نتایج جالب است؛ تفاوت‌هایی که بین ABC و آن دو روش سنتی ایجاد شده بود، چندصد درصد تا هزار درصد اختلاف بود! اختلاف بر سر ۱۰ درصد و ۲۰ درصد نیست.

البته دعواها در ABC بر سر هزینه‌های غیر مستقیم است؛ بر سر هزینه‌های مستقیم نیست. در ارتباط با مواد و دستمزد مستقیم که اختلافی نیست. آن‌ها ردیابی می‌شوند. می‌گوییم این مواد برای این محصول است، این مواد هم برای آن محصول است. دعوا بر سر هزینه‌هایی است که بین همه‌ی محصولات مشترک هستند؛ و ما در سیستم‌های سنتی و مرسوم دست به دامن قضاوت می‌شویم. بعد همه را می‌ریزیم در یک سبد به عنوان سربراش، و بعد همه را با یک چوب (تخصیص) می‌رانیم. در حالی که در ABC هر

سرباری را با چوب (محرک) خودش می‌رانیم؛ و بعد دست به دامن ردیابی (نه تخصیص) می‌شویم. یعنی ردیابی مستقیم می‌کنیم. برای مثال، ما شرکتی رفته بودیم که کار تخلیه از بنادر را انجام می‌داد. تخلیه و بارگیری وسایلی که مردم وارد می‌کردند. اجناسی که یا در کانتینر بود یا بار گندم بود یا شکر بود. در مقیاس‌های مختلف این تخلیه را انجام می‌دادند. خب یک دستگاه جرثقیل خیلی گران‌قیمت نصب بود و یک راننده هم داشت که این کار تخلیه را انجام می‌داد. با جرثقیل چنگک می‌انداخت بر روی کانتینرهای روی کشتی و آن‌ها در اسکله تخلیه می‌کرد. ما این‌جا یک فعالیت (Activity) شناسایی کردیم: تخلیه کانتینر. هزینه استهلاک جرثقیل را روی این فعالیت تخلیه آوردیم. در حالی که در سیستم سنتی، این هزینه استهلاک روی همه‌ی محصولات پخش می‌شود. یعنی اصلاً نقض غرض می‌شود. بعد از ظهر هم عرض کردم؛ تمرکز ABC روی علت وقوع هزینه است، نه محل وقوع هزینه. در مدیریت هزینه محل وقوع هزینه کمکی به ما نمی‌کند. در سیستم سنتی به ما می‌گویند هزینه اینجا واقع شده است. ولی در ABC ما می‌پرسیم چرا واقع شده است؟

حالا برگردیم به سوال؛ جاهایی که هزینه‌ی سربارشان ناچیز است. مثل همین چیزی که شما فرمودید؛ مثلاً هزینه‌ی غیر مستقیم‌شان ۵ درصد است و بقیه‌اش مواد و دستمزد مستقیم است. در این جاها ABC نمی‌تواند زیاد کارساز باشد. یک زمانی از طرف ایران خودرو با من صحبت کردند که می‌خواهیم این کار را انجام بدهیم. بهشان گفتم من از ترکیب بهای تمام‌شده‌تان خبر دارم. خب من سازمان حسابرسی کار می‌کردم و از صورت‌های مالی‌شان خبر داشتم. گفتم شما هزینه‌های سربار ساخت‌تان (فقط ساخت را گفتم) یک چیز حدود هشت، نه درصد بهای تمام‌شده‌تان است. ۸۰ درصد

هزینه‌ی ساخت‌تان فقط مواد اولیه است. گفتم چرا می‌خواهید دنبال این سیستم بروید؟ در پاسخ من گفتند: مبلغش خیلی مهم است! یعنی درست است که درصد هزینه‌های غیرمستقیم خیلی پایین بود. ولی مبلغش خیلی هنگفت بود. اصرارشان از این جهت بود. ولی در مجموع من هم با شما موافقم. اگر درصد هزینه‌های غیرمستقیم پایین باشد، ABC زیاد سودمندی نخواهد داشت.

محسن قاسمی: خب اگر اجازه بدهید این سوال را هم به عنوان سوال آخر مطرح کنم. یکی از دوستان پرسیده‌اند، با توجه به بحث‌هایی که آقای دکتر مولوی فرمودند که در عرصه‌ی بین‌المللی چه فضایی حاکم است، آیا ABC می‌تواند کمک کند که در رقابت با جهان کار برای ما یک مقدار راحت‌تر شود؟

عزیز عالی‌ور: من در صحبت‌های بعد از ظهر زیاد راجع به ABC صحبت نکردم. ABC یکی از مفاهیم مدیریت هزینه است. این مفاهیم جدید یک شبکه‌ی منسجم را درست کرده‌اند، که همه‌شان زاینده‌ی دنیای رقابت هستند. یعنی اساساً برای رقابت درست شده‌اند. ABC هم برای رقابت درست شده است. ولی جالب است بدانید در دنیا حتی در سازمان‌هایی که در رقابت با هم نیستند هم از ABC استفاده می‌کنند؛ مثلاً، در سازمان‌های دولتی و شهرداری‌ها. چرا در قانون برنامه‌ی چهارم توسعه‌ی اقتصادی ایران در ماده‌ی ۱۳۸ آمده بود که از این سیستم‌ها استفاده کنید؟ برای این که در منابع دولت و در بیت‌المال صرفه‌جویی شود. این سیستم را در آموزش و پرورش می‌خواستند؛ در سازمان انتقال خون می‌خواستند؛ در بیمارستان‌های دولتی می‌خواستند. یک‌بار از طرف یک موسسه‌ی حسابرسی که برای یکی از دوستان بود، از من خواستند که همراهشان به یک بیمارستان دولتی بروم که از من راجع به ABC سوال داشتند. با مدیر بیمارستان قرار گذاشته

بودیم که ساعت ۱۰ صبح آن‌جا باشیم. بیمارستان بزرگی در تهران است. رفتیم آن‌جا دیدیم چند نفر در جلسه نشستند. ولی مدیرعامل که خیلی اصرار داشت من بروم، خودش نبود. مدیر مالی هم یک خانمی بود. یک ربع طول کشید تا رئیس بیمارستان آمد. عذرخواهی کرد و گفت: ببخشید من همین الان جراحی داشتم، در اتاق عمل بودم. برای همین نتوانستم ساعت ۱۰ این‌جا باشم. کیسه‌ی صفراوی یک خانم را جراحی کردیم و درآوردیم. گفت: ما این‌جا از همین کارها انجام می‌دهیم. بعد، دولت به من می‌گوید که این جراحی چقدر خرج برداشته است؟ به مدیر مالی می‌گویم: حساب کن چقدر خرج این عمل شده است. ایشان هم می‌گوید: این قدر حقوق جراح، این قدر حقوق دکتر بیهوشی، این قدر فلان، ...، مثلاً صد هزار تومان خرج برداشته است. بعد دولت هم یک درصدی بابت سایر هزینه‌ها رویش می‌کشد و این پول را به ما برمی‌گرداند. در حالی که در بیمارستان‌های خصوصی همین جراحی را انجام می‌دهند، ولی مثلاً دو میلیون تومان دریافت می‌کنند. حدود ۱۰ سال پیش بود. آن آقای جراح مدیرعامل بیمارستان، می‌گفت: من متوجه شده‌ام که این دستگاهی که با آن جراحی می‌کنم و سه لوله دارد که از یکی نگاه می‌کنم و یکی می‌برد و یکی کیسه صفرا را بیرون می‌کشد، و خیلی دستگاه گران‌قیمتی است، ولی هزینه‌ی استهلاکش اصلاً در این محاسبات نیست! یا مثلاً، هزینه‌ی نگهبان جلوی در اصلاً در این محاسبات نیست. هزینه‌ی فضای سبز بیمارستان در این محاسبات نیست. هزینه‌ی برق در این محاسبات نیست. او با این که پزشک بود و حسابدار نبود، ولی متوجه شده بود که بخشی از هزینه‌ها اصلاً لحاظ نمی‌شود. به همین دلیل است که بیمارستان‌های دولتی دارند ضرر می‌کنند و دائماً دارند عقب می‌روند. یعنی، هزینه‌یابی و ABC فقط مخصوص بخش خصوصی و رقابت نیست. بلکه برای تصمیم‌گیری است. حالا چه سازمان انتفاعی باشد؛ چه غیرانتفاعی.