

طراحی سیستم کنترل هزینه برای افزایش قابلیت رقابت‌پذیری در پروژه‌های ساختمانی بر مبنای تلفیق روش هزینه‌یابی فعالیت عملگرا و هزینه‌یابی هدف

حسین طوسی^۱
آرزو چمی کارپور^۲

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۵/۱۳

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۱/۲۲

چکیده

هدف پژوهش حاضر، استفاده از روش‌های نوین هزینه‌یابی در پروژه‌های ساختمانی جهت کاهش و کنترل میزان انحراف هزینه در پروژه‌ها و برخی محدودیت‌های روش‌های متداول مدیریت هزینه می‌باشد. در شرایط رقابتی یا در پروژه‌های با عدم قطعیت‌های فراوان، امکان کنترل لحظه‌ای سود و زیان پروژه و شناسایی دقیق فعالیت‌های ایجاد کننده سود یا زیان و مقدار تاثیر آنها وجود ندارد.

پس از مطالعه ادبیات موضوع، روشی جهت کنترل لحظه‌ای و بهنگام هزینه‌های مستقیم و بالاسری پروژه در حین پیشرفت آن ارائه شده است. مصاحبه صورت گرفته با ۲۶ متخصص مدیر مالی در شرکتهای ساختمانی طی ۲ تا ۴ مرتبه به روش هدفمند و گلوله‌برفی از خردادماه سال ۱۳۹۶ تا اردیبهشت ۱۳۹۷ با هدف اعتبارسنجی و اصلاح روش استفاده شده است. با توجه به تحلیل محتوای مصاحبه نیمه ساختاریافته، روش پیشنهادی سبب افزایش دقت، قطعیت، قابلیت ردیابی هزینه‌های بالاسری حدود ۱۰ تا ۳۵ درصدی شده و یکپارچگی سیستم مالی و فنی و عملیاتی را فراهم ساخته است. این روش با در نظر گرفتن قابلیت‌های رقابتی و استراتژیک فعالیت محوری، می‌تواند ریشه‌یابی انحرافات و کاهش هزینه‌ها را تسهیل نماید و سبب محدود کردن سقف هزینه‌ی بسته‌های کاری شده و با ایجاد زنگ خطری برای اتمام بودجه هر بخش و تحلیل دلایل آن، امکان کنترل عوامل انحراف بودجه را فراهم نماید. بر اساس آزمون فریدمن، در این روش رقابت‌پذیری معناداری نسبت به روش کنترل هزینه متداول در پروژه‌ها وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: مدیریت هزینه، هزینه‌یابی فعالیت عملگرا، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌بالاسری، هزینه رقابتی، پروژه‌های ساختمانی.

۱- استادیار گروه مدیریت پروژه و ساخت دانشکده معماری دانشگاه تهران، تهران، ایران. Toosi@ut.ac.ir

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت پروژه و ساخت، موسسه آموزش عالی پارس، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) chamikar@pmo724.com

۱- مقدمه

مدیریت هزینه در پروژه های ساختمانی از اهمیت بسزایی برخوردار می باشد تا جاییکه گاهی موفقیت پروژه تنها با ملاک هزینه سنجیده می شود (Keisala, 2009). طبق پژوهشی که در کشور قطر در دوره سالهای ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۳ انجام یافته، سرریز هزینه ها حدود ۵۴٪ بوده است (Ismail, 2014). افزایش هزینه ها، تشدید رقابت و کاهش حاشیه سود شرکتها را تشویق می کنند تا یک سیستم هزینه ی جامعی را ایجاد کرده تا در سطح بالایی به تصمیم گیری مدیریتی کمک نمایند (Uyar & Kuzey, 2016). یکی از خواسته های رو به رشد شرکتها شناخت هزینه ها و فاکتورهای ایجادکننده هزینه ها و رفتارهای محرکهای هزینه می باشد. هزینه های غیرمستقیم یا بالاسری پروژه بین ۸ تا ۱۵٪ کل هزینه های ساخت و ساز را در بر می گیرد که این مقدار به پیچیدگی های پروژه بستگی دارد تا جاییکه می تواند با سرعتی بیش از هزینه های مستقیم افزایش یابد که این موضوع اهمیت بالاسری پروژه را مشخص می نماید. در شرکت های ساختمانی بزرگ حدود ۷۷٪ افزایش چشمگیر در بالاسری پروژه داشته اند و ۹٫۸٪ بدون تغییر و تنها ۳٫۲٪ کاهش داشته اند (Jaya, 2013). به طور معمول کنترل هزینه های پروژه های ساخت و ساز با بخش حسابداری انجام می شود که در سایت پروژه حضور ندارند و به علت فاصله زمانی در عملیات حسابداری، واکنش نشان دادن به شرایط دیرنگام می باشد. همچنین کنترل عملیات ساخت، حسابداری هزینه و کنترل هزینه دارای فرایندهای متفاوت و جداگانه ای هستند و یک روش یکپارچه ای وجود ندارد (Keisala, 2009). حسابداری مدیریت با موقعیت استراتژیک به حسابداری هزینه دقیق تر منجر می گردد و سبب افزایش عملکرد سازمان از طریق کنترل مالی، برنامه ریزی و کنترل عملیات و ایجاد ارزش گشته و سبب بکارگیری منابع کسب و کار بطور اقتصادی می گردد (Macinati and Pessina, 2014) (Uyar & Kuzey, 2016). حسابداری مدیریت بر خلاف حسابداری سنتی گذشته نگر، تمرکز رو به جلو داشته

و با هدف پیش بینی آینده بوده و جهت کمک به مدیران جهت تصمیمات عملیاتی و تصمیم گیری های استراتژیکی بکار می رود (Bai & Krishnan, 2012). در سیستم سنتی به علت بازخورد محدود و عدم زمان معقولی برای تصمیم گیری، کنترل های مدیریتی دیرنگام و محدود می باشد و یکپارچگی میان اطلاعات مالی و سیستم های اطلاعاتی مختلف سازمان وجود ندارد (Castro Silva, Rocha & Oliveira, 2014). در روش سنتی هزینه هایی که ارتباط مستقیمی با زمان دارند را نادیده میگیرد و از آنجاییکه تاخیرات زمانی اثرات منفی مهمی بر روی هزینه ها در پروژه های ساخت و ساز دارد، جدایی کنترل هزینه و زمانبندی، کنترل هزینه کل پروژه را با مشکل روبرو نموده است و تاخیرات زمانی به راحتی می تواند به سرریز هزینه منجر شود. مساله دیگری که با آن در حسابداری هزینه روبرو می باشیم، عدم ارتباط بین سیستم هزینه و عملکرد می باشد (Uyar & Kuzey, 2016). رقابت در صنعت ساخت و ساز بطور عمده در قیمت رقابتی نشان داده می شود (Tang et al., 2015) در حسابداری هزینه، صورت حساب مقادیر، هزینه ی هدفی برای هر کد هزینه تعیین نمی نماید و عدم قابلیت ردیابی هزینه ها و عدم در نظر گرفتن هزینه هدف و سقف هزینه ای مجاز را منجر می شود (Uyar & Kuzey, 2016). در نتیجه ناتوانی روش هزینه یابی سنتی در سنجش شرایط رقابتی، برآورد دقیق هزینه های مستقیم و بالاسری و ارتباط آنها با فعالیتهای مربوطه و عدم ارایه گزارشات به هنگام، نیازهای مدیران را جهت تصمیم گیری و اقدامات اصلاحی تامین ننموده و در نتیجه نیاز به مدیریتی فعالیت محور و رقابتی جهت برآورد، بودجه بندی و کنترل هزینه ها ملموس می باشد. در این پژوهش با بررسی ادبیات موضوع در حوزه روش های هزینه یابی نوین و مدیریت و کنترل هزینه در پروژه های ساختمانی به طراحی سیستم کنترل هزینه پرداخته، سپس با مصاحبه نیمه ساختاریافته با افراد واجد صلاحیت به بهبود و اصلاح روش پیشنهادی پرداخته است. فرایند مصاحبه بین ۲ تا ۴ مرتبه تا دریافت تمامی

اجزاء استفاده کننده و فعالیتهای آنها. همچنین هزینه های بالاسری با نرخ ثابت و اختیاری تعیین می گردد و دارای رابطه علت و معلولی با فعالیتهای ساخت و ساز نمی باشند و بینش کمی نسبت به علت انحرافات هزینه وجود دارد (Reddy, Venter & Olivier, 2012). از طرفی اکثر مدیران عملیاتی درک درستی از گزارشات حسابداری ندارند زیرا که بسیار تحلیلی بوده و ارتباطی با خدمات و محصولات ندارد (Castro, Silva, Rocha & Oliveira Melo, 2014).

برای چهار دهه، مدیریت ارزش کسب شده برای پیش بینی و کنترل هزینه بکار رفته است. ابزارها و تکنیک های مدیریت و کنترل هزینه همچون مدیریت ارزش کسب شده، عملکرد هزینه را بر اساس پارامترهای EV^1, PV^2, CPI^3, CV^4 بیان می نمایند. که با استفاده از این پارامترها به تخمین هزینه پایانی پروژه و هزینه کارهای باقیمانده و انحراف هزینه و شاخص عملکرد هزینه می پردازند. در این سیستم از ساختار شکست کار (WBS^5) به عنوان گام پایه ای برای برنامه ریزی کار استفاده می نماید. هم راستا با ساختار شکست کار از ساختار شکست سازمانی (OBS^6) استفاده نموده و مسئولیت های سازمانی را به کارهای پروژه تخصیص می دهد. OBS جهت تسهیل تخصیص مسئولیت، اختیار، جوابگویی برای تمام کارهای اجرا شده استفاده می شود که مسئولیتها برای هر بخش کار را شناسایی می نماید که این عمل نقاط کنترلی برای اهداف مدیریتی فراهم می سازد. در سیستم مدیریت ارزش کسب شده، یکپارچگی میان برنامه ریزی، زمان بندی، بودجه بندی، کارها و فعالیتهای پروژه و فرایند جمع آوری هزینه فراهم می گردد که اندازه گیری عملکرد را قادر می سازد و با استفاده از WBS و OBS به خلاصه سازی داده های هزینه از سطح جزء به سطح مورد نیاز پروژه برای کنترل و تصمیمات مدیریتی می پردازد.

البته این روش دارای محدودیت های ذاتی می باشد که داده های گذشته را بهترین اطلاعات در دسترس دانسته و همچنین در مراحل اولیه دارای عدم قطعیت های زیادی می باشد. در این روش کنترل

نقطه نظرات در ارتباط با سیستم پیشنهادی ادامه یافته است. جهت اعتبارسنجی نیز تحلیل محتوا و ترسیم شناختی مصاحبه نیمه ساختاریافته جهت شناسایی مزایای روش پیشنهادی صورت گرفته و جهت سنجش رقابت پذیری روش پیشنهادی نیز از آزمون ناپارامتری بهره برده است.

آیا روش پیشنهادی می تواند با افزایش قابلیت رقابت پذیری و فعالیت محور نمودن هزینه ها به کاهش هزینه ها و قیمت رقابتی دست یابد؟

هدف پژوهش، آرایه سیستم کنترل هزینه در پروژه های ساختمانی برمبنای هزینه یابی فعالیت و هزینه یابی هدف، جهت افزایش رقابت پذیری، دقت، قطعیت، مدیریت بهینه بالاسری، سوددهی، کاهش مستمر هزینه ها و تصمیم گیری به هنگام می باشد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

• کاستی های مدیریت هزینه در پروژه های ساخت و ساز

هزینه های ساخت و ساز شامل هزینه های مستقیم و بالاسری می باشد. هزینه های مستقیم شامل مواد و مصالح، نیروی انسانی و تجهیزاتی است که به طور مستقیم در امر ساخت و ساز دخیل هستند و هزینه های بالاسری هزینه هایی است که می توان برای پروژه خاصی تعیین نمود اما برای بخش خاصی از پروژه نمی توان تعیین و ردیابی نمود مانند نظارت کارگاهی و ... (Singh & Taam, 2008). بر اساس راهنمای پم باک مدیریت هزینه شامل فرایندهای برنامه ریزی، برآورد، بودجه بندی، تامین مالی، تامین سرمایه، مدیریت و کنترل هزینه ها می باشد بطوری که بتوان پروژه را با بودجه مصوب به اتمام رسانید. در واقع مدیریت هزینه مجموعه اقداماتی است که مدیریت برای اطمینان از رضایت مشتری و کنترل مستمر و کاهش هزینه انجام می دهد و تاکید سیستم مدیریت هزینه بر روی فعالیتهای شرکت می باشد (Jaya, 2013). در سیستم سنتی رابطه علت و معلولی در مورد هزینه ها و فعالیت و اجزای کار وجود ندارد و دسته بندی ها بر اساس منابع مصرف شده می باشد و نه

هزینه‌یابی سنتی است و با قیمت‌های فروش هدفمند آغاز می‌شود. این روش به سازمانها جهت تعیین قیمت دقیق و هزینه‌های درست و دقیق، کاهش ریسک سودناکافی، و توسعه محصول بهتر و سریعتر یاری می‌رساند (Baharudina & Jusohb, 2015). در واقع هدف اصلی هزینه‌یابی هدف، تخمین هزینه‌ها بر اساس هدفی است که در شرایط رقابتی، سازمان دنبال می‌نماید. یک تعریف مشخص و یکتا و یک فرآیند یکتایی از هزینه‌یابی هدف وجود ندارد. هر سازمان می‌تواند روش‌های خود را داشته باشد، بنابراین شرکت‌ها گام‌های متداول ذیل را بیان می‌نمایند: استقرار قیمت هدف بر اساس رقابت و نیازهای بازار، استقرار حاشیه سود هدف، تعیین هزینه‌ای که باید کسب شود، محاسبه هزینه‌ها با توجه به فرآیند و روش‌های موجود، استقرار هزینه هدف (به معنی مقدار هزینه‌ای که باید کاهش یابد). زمانیکه هزینه هدف مشخص و محاسبه شد، شرکت‌ها گام‌های ذیل را جهت دستیابی به آن دنبال می‌کنند: ایجاد یک تیم چندتخصصی و چند کارکردی که در مراحل اولیه طراحی و برنامه ریزی مطرح می‌شود، استفاده از ابزارهایی مانند مهندسی ارزش در روند طراحی و برنامه‌ریزی، تعقیب کاهش هزینه در خلال ساخت با بکارگیری هزینه‌یابی کایزن. این قدم‌ها و گام‌های متوالی، یک رویکرد کاملاً متفاوت با روش اضافه بر هزینه^۹ یا روش سنتی می‌باشد که در بسیاری از شرکت‌ها همچنان استفاده می‌شود.

هزینه‌یابی هدف یک راهکار تعیین سود استراتژیکی و روند مدیریت هزینه جهت کاهش هزینه‌های محصول در خلال چرخه عمر محصول می‌باشد. هزینه‌یابی هدف به عنوان کارکرد اصلی جهت‌گیری بازار و مدیریت هزینه در کاهش هزینه‌ها موثر می‌باشد (Yuksel Pazarceviren & Dede, 2015). در واقع هدف اصلی هزینه‌یابی هدف، تخمین هزینه‌ها بر اساس هدفی است که در شرایط رقابتی و با توجه به رقابت، سازمان دنبال می‌نماید (Sharafoddin, 2016).

هزینه و برآورد و بودجه بندی کارهای باقی مانده بر اساس شاخص عملکرد گذشته بدست می‌آید که می‌تواند دقت و صحت نتایج را با مشکل مواجه نماید. بر اساس شاخص‌های ارزش کسب شده، می‌توان انحراف هزینه هر فعالیت و پروژه را برای هزینه‌های مستقیم محاسبه نمود و مدیریت با بررسی هر فعالیت یا حساب کنترل، علل انحرافات را شناسایی و ریشه‌یابی نماید و انحراف مقداری، هزینه‌ای را محاسبه نماید که نیازمند صرف زمان و بررسی چندین گزارش با چارچوبهای مختلف کنترلی و حسابداری و ارتباط آنها با پیشرفت فیزیکی می‌باشد. با توجه به سیستم EVM^۷، هزینه‌های غیرمستقیم مربوط به فعالیت‌های متداولی است که نمی‌توان به طور مشخص شناسایی نمود و ارتباطی بین آنها و فعالیت‌ها و پروژه‌های مشخص برقرار نمود و هزینه‌های غیرمستقیم باید به طور مجزا در سطح عملیاتی یا مدیریت سازمانی بودجه‌بندی و کنترل شوند و هزینه‌های غیرمستقیم در مخزن‌های هزینه بالاسری مدیریت می‌شود که به طور معمول بر اساس فرآیند حسابداری سازمان تهیه می‌شود. در این روش امکان دارد اختلاف زمانی بین داده‌های روش ارزش کسب‌شده و اطلاعات حسابداری وجود داشته باشد (Alberto & Narbaev, 2013). همچنین در پژوهش‌های صورت گرفته بجای رفع ابهامات و عدم قطعیت‌ها در این روش سعی شده با بهره‌گیری از امار خطی و غیرخطی به دقیق‌سازی این ابهامات و عدم قطعیت‌ها بجای حذف آن پردازند. در پژوهشی با بکارگیری آمار در پیش‌بینی EVM و بهره‌گیری از رگرسیون و مدل رشد گومپرتز توانسته تا حدودی به تخمین دقیق هزینه پایانی در بخش کنترل پردازد. (Kim & Reinschmidt, 2011).

• هزینه‌یابی هدف در پروژه‌های ساختمانی

در سال ۱۹۶۰ رویکرد استراتژیکی هزینه‌یابی هدف (TC^۸) بوجود آمد. هزینه‌یابی برمبنای هدف، به عنوان یک ابزار اساسی و کارآمد مدیریت، جهت مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام‌شده محصولات می‌باشد. روش هزینه‌یابی‌هدف درست نقطه مقابل روش

دستورالعمل های پیشنهادی برای تطبیق TC در صنعت ساخت و ساز

دستورالعمل قبل از هزینه یابی هدف
هدف پیاده سازی TC را تعریف کنید
ارزیابی آمادگی را انجام دهید
طرح پیاده سازی چند ساله را ایجاد نمایید
شناسایی یک پروژه آزمایشی مناسب
دستورالعمل محرک بازار
ساخت خط تولید براساس چگونگی تغییرات مشتری در طول زمان
قیمت هدف فروش را تعیین نمایید
حاشیه سود اولیه را تعیین نمایید
محاسبه هزینه مجاز (هزینه مجاز = قیمت هدف - حاشیه سود)
دستورالعمل سطح محصول
تجزیه و تحلیل توانایی طراحان و تامین کنندگان شرکت برای کاهش هزینه ها از محصول پیشنهادی
یک رویکرد توسعه محصول و استراتژی طراحی را تنظیم کنید
شکست هزینه هدف به کارکردهای اصلی یا اجزای ساختمان
شناسایی فرصت های تخصیص مجدد هزینه با توجه به ارزش پیشنهادی خریداران بالاقوه
دستورالعمل سطح اجزاء
تعیین هزینه هدف برای اجزاء
انتخاب تامین کنندگان کلیدی و مشارکت آنها تا دستیابی به اهداف و دنبال کردن نوآوری
شناسایی فرصت های کاهش هزینه با استفاده از روش مهندسی ارزش

(Melo & Granja, 2017)

دقیق در این دسته فعالیت‌های مشخص دسته‌بندی شوند (Jaya, et al., 2010). دسته‌بندی فعالیتها میتواند منجر به شناسایی فعالیت‌های بدون ارزش‌افزوده و دارای ارزش‌افزوده دسته‌بندی شود و به حذف فعالیت‌های بدون ارزش‌افزوده منجر شود. در واقع این روش می‌تواند اطلاعات مفیدی را در ارتباط با مصرف منابع و اهداف هزینه جهت تصمیم‌گیری‌های استراتژیکی فراهم نماید (Damjanovski, 2013). اولین گام در اجرای هزینه‌یابی فعالیت، تعیین فعالیت‌های کسب‌وکار می‌باشد و از طرفی پروژه‌های ساخت و ساز فعالیت محور می‌باشد و انطباق آن در پروژه‌های ساخت و ساز را تسهیل می‌نماید. یکی از نقاط تمایز هزینه‌یابی فعالیت با روش سنتی، در محرک‌های هزینه میباشد. در این سیستم بالاسریهای پروژه می‌توانند به فعالیت‌های پروژه بر اساس محرک‌های هزینه تخصیص یابند (Jaya, et al., 2010). به علت فعالیت محور بودن این روش هزینه‌هایی که در روش سنتی به علت منبع محور

• هزینه‌یابی فعالیت عملگرا در پروژه‌های ساختمانی

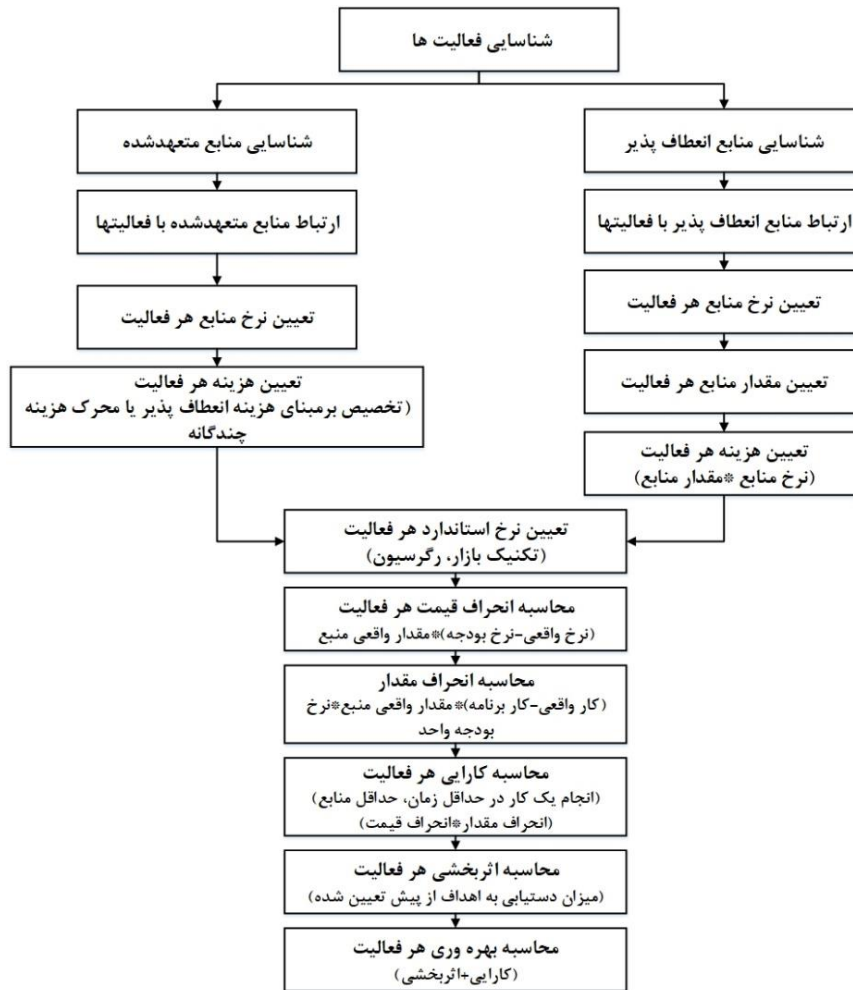
کوپر و کاپلان (۱۹۸۸) روش هزینه‌یابی فعالیت (ABC¹⁰) را جهت رفع نواقص هزینه‌یابی سنتی معرفی نمودند. منطق اصلی هزینه‌یابی فعالیت این است که فعالیتها منابع را مصرف می‌کنند و محصولات فعالیتها را به مصرف می‌رسانند. که تمرکز بر مدیریت فعالیتها بجای هزینه‌ها را ایجاد می‌نماید (Ayorinde, Tobi, et al., 2015). همچنین سیستم هزینه‌یابی فعالیت را میتوان به عنوان تخصیص هزینه بالاسری بوسیله یک روش حسابداری هزینه بر اساس محرک‌های هزینه فعالیت به مخزن فعالیت و اهداف هزینه بیان نمود. این تعریف نشان می‌دهد که بالاسری‌های پروژه می‌توانند به فعالیت‌های پروژه بر اساس محرک‌های هزینه تخصیص یابند. فعالیتها می‌توانند به سطح واحد، دسته، پروژه و تسهیلات گروه‌بندی شوند و جهت ردیابی هزینه‌های گروهی از فعالیتها، هزینه‌های بالاسری پروژه می‌تواند به طور

شرایط رقابتی را نیز مدنظر قرار نمی‌دهد. بر اساس مشکلات موجود در مدل هزینه‌یابی فعالیت، دکترنمازی در سال ۲۰۰۹ نسل جدید هزینه‌یابی فعالیت را با نام هزینه‌یابی فعالیت عملگرا (PFABC^{۱۱}) معرفی نمود. این سیستم می‌تواند با برنامه‌ریزی منابع سازمان و سیستم مدیریت عملکرد جهت شناسایی فعالیتها بکار رود. در سیستم PFABC مسیر هزینه‌ها از منابع به فعالیت‌های مشخص نشان داده می‌شود و هزینه‌های واقعی را برای هر فعالیت بطور جداگانه و دقیق با استفاده از منابع مناسب و محرک‌های هزینه تعیین می‌نماید. همچنین بر خلاف دسته بندی فعالیتها به ۴ دسته در مدل سنتی ABC، در این روش از دو دسته هزینه‌های انعطاف پذیر و متعهدشده استفاده نموده‌است، که فرایند محاسبه هزینه‌های انعطاف پذیر (متغیر) از روش ساده شده‌ای بهره برده‌است که فرایند هزینه‌یابی فعالیت نسل اول را تسهیل نموده‌است. PFABC فقط یک روش تکنیکالی محاسبه هزینه نمی‌باشد، بلکه یک روش قدرتمند برنامه‌ریزی و یک ابزار ارزیابی عملکرد است. این سیستم برای شناسایی انحراف هزینه مانند نرخ و انحراف حجم تولید بکار می‌رود. همچنین تکنیکی قدرتمند جهت تعیین بهره‌وری فعالیتها یا سازمان به عنوان یک کل می‌باشد و جهت تجزیه و تحلیل دو جزء بهره‌وری شامل کارایی و اثربخشی بکار می‌رود. بنابراین PFABC نیازمند جمع‌آوری داده‌های واقعی و دقیق در ارتباط با فعالیتها، منابع و رفتارهای آنها است که این بستگی به همکاری کارکنان و مدیران سیستم‌های اطلاعاتی مربوطه دارد، که شامل سیستم اطلاعات حسابداری و تکنیک‌های جمع‌آوری اطلاعات مربوطه است. در نتیجه فرایند PFABC باید در ارتباط با هزینه‌های ذاتی و مزایای آن مورد تحلیل هزینه - فایده قرار گیرد (Namazi, 2009).

بودن آن در نظر گرفته نمی‌شود نیز محاسبه می‌گردد و هزینه‌های پروژه بطور منطقی محاسبه می‌گردد (Tang et al., 2015). البته این روش جهت استفاده در پروژه‌های ساخت و ساز با محدودیت و کاستی‌هایی روبرو می‌باشد. در این روش فعالیتها به ۴ سطح واحد، دسته، پروژه و تسهیلات تقسیم می‌شوند که این دسته‌بندی فعالیتها در پروژه‌های ساخت و ساز متداول و کاربردی نمی‌باشد زیرا که ساختار شکست کار بسیار کاربردی‌تر و ملموس‌تر می‌باشد. در تخصیص هزینه‌های منابع مستقیم و بالاسری نیز از روش تخصیص محرک‌های چندگانه استفاده می‌نماید که در ارتباط با هزینه‌های مستقیم در پروژه‌های ساخت و ساز سبب سختی کار شده و بهره‌وری را کاهش می‌دهد و روشهای متداول مورد استفاده در پروژه‌های ساختمانی که هزینه‌های مستقیم را از حاصل ضرب مقدار منابع در نرخ آنها محاسبه می‌نمایند کاربردی‌تر و ساده‌تر می‌باشد. همچنین فرایند هزینه‌یابی فعالیت در مدیریت هزینه‌های بالاسری پروژه‌های ساخت و ساز بصورت ذیل می‌باشد.

- ۱) شناسایی فعالیت‌های پروژه و زمانبندی آنها
- ۲) شناسایی بالاسری پروژه و حسابهای هزینه آن
- ۳) دسته‌بندی محزن هزینه بالاسری (واحد، دسته، پروژه، تسهیلات) و ایجاد رابطه علت و معلولی با فعالیتها
- ۴) شناسایی محرک مقداری
- ۵) محاسبه محرک هزینه ایده آل
- ۶) تخصیص حسابهای هزینه به فعالیتها (اهداف هزینه)
- ۷) تعیین نرخ محرک بالاسری پروژه هر فعالیت در هر هفته
- ۸) طراحی زمانبندی هزینه‌های بالاسری (JAYA, 2013)

روش مطرح شده جهت هزینه‌های بالاسری مناسب می‌باشد و جهت ردیابی هزینه‌های مستقیم فرایند طولانی و پیچیده داشته و همچنین به محاسبه و ریشه‌یابی انحرافات و عملکرد نمی‌پردازد و از طرفی



فرایند پیاده سازی PFABC

(نمازی و شمس‌الدینی، ۱۳۹۵)

۲-۱- پیشینه پژوهش

در پژوهش بنت و کاپلان در سال ۲۰۱۷ جهت کسب اطلاعات هزینه‌ای دقیق و متناسب با اهداف هزینه، روشی جهت تخصیص هزینه‌ها با کمک و بهبود روش هزینه‌یابی فعالیت نسل اول ارائه نموده‌اند که نسبت به روشهای سنتی اطلاعات دقیق تری ارائه می‌دهد و روش هزینه‌یابی فعالیت سنتی را تسهیل و یک مرحله‌ای نموده است (Bent & Caplan, 2017).

در پژوهشی که از هزینه‌یابی هدف در بازار ایران استفاده نموده است، آن را از ابزارهای مدیریت هزینه جهت کاهش هزینه مخصوصا در اوایل طراحی و برنامه‌ریزی محصول نام برده است که جهت تعیین قیمت رقابتی و نیازهای رقابتی مشتری بکار می‌رود.

همچنین بکارگیری مهندسی ارزش و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت جهت اجرای موفقیت‌آمیز هزینه‌یابی هدف را ضروری می‌داند (Sharafoddin, 2016). در پژوهشی دیگر مدل هزینه‌یابی چرخه عمر هدف بر اساس ABC ارائه شده است. بیان دارد که بکارگیری روش‌های هزینه‌یابی هدف و فعالیت در صنعت کارخانه‌ای سبب کسب مزیت‌های استراتژیک TC و مزایای عملکردی ABC شده است، علاوه بر آن با بهره‌گیری از تکنیک‌های کاهش هزینه‌ها و کنترل کیفیت، هم افزایی را در حوزه مدیریت هزینه ایجاد نموده و به مدیران اطلاعات دقیقی برای تصمیم‌گیری‌های مناسب ارائه می‌دهد (Yuksel & Pazarcivren & Dede, 2015). در پژوهشی دیگر کاربرد هزینه‌یابی فعالیت در کارایی مدیریتی،

توجهی در پروژه‌ها، کاهش هزینه نهایی ۱۵ درصد کمتر از هزینه بازار شده است (Zimina, Ballard & Pasquire, 2012). در پژوهشی دیگر از هزینه‌یابی هدف در تعیین هزینه‌هدف ساختمان قبل از طراحی استفاده‌نموده‌است و هدف آن مدیریت روند طراحی جهت دستیابی به هزینه هدف می‌باشد. در این پژوهش از مدلسازی اطلاعات ساختمان (BIM^{۱۲}) جهت ساخت تمامی هزینه‌ها و مقدار اجزای ساختمان قبل از شروع طراحی بر اساس نیازهای کارفرما استفاده می‌کند و بیان می‌دارد هزینه‌یابی هدف منجر به ارزش پیشنهادی و کاهش ضایعات می‌شود (Pennanen, Ballard & Haahtela, 2011).

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نتایج، از نوع توسعه‌ای بوده است زیرا که در پژوهش توسعه‌ای به نوآوری در روش‌ها و دستگاهها، محصولات و یا به اصلاح و بهبود آنها می‌پردازد. همچنین از روش‌های نوین هزینه‌یابی کارخانه‌ای جهت ارایه سیستم کنترل هزینه در پروژه‌های ساخت‌وساز پرداخته است. در نتیجه از روش پژوهش پیمایشی کیفی، قیاسی، توصیفی و تحلیلی استفاده شده است. در این پژوهش در گردآوری و تحلیل داده‌ها از روش کتابخانه‌ای، بررسی مقالات، کتابها و تحقیقات در حوزه‌های مربوطه بهره برده و بر اساس مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با متخصصان در حوزه‌ی مدیریت مالی پروژه‌های ساختمانی و با تسلط کامل در حیطه‌های مطرح شده در پژوهش، به اعتبارسنجی و دریافت نقطه نظرات متخصصان و بهبود روش پیشنهادی پرداخته است. معیارهای انتخاب متخصصان شامل تجربه در زمینه مدیریت مالی و مدیریت هزینه در پروژه‌های ساختمانی گردید^۱، آشنایی با مفاهیم هزینه‌یابی نوین، داشتن تجربه بالا و یا پژوهش در زمینه مورد نظر، تمایل و انگیزه کافی جهت مصاحبه و مطالعه در زمینه مورد نظر بوده است. انتخاب افراد بصورت غیراحتمالی، هدفمند و گلوله‌برفی صورت گرفته و در مصاحبه اول آشنایی با پژوهش و تسلط افراد صورت گرفته و با در

تصمیمات قیمت‌گذاری، بهبود فرایند تصمیم‌گیری در رابطه با حفظ یا حذف فعالیت‌ها، تنظیم سیاست‌های قیمت‌گذاری در افزایش تنوع محصول با رتبه بالای ۸۰٪ مفید و موثر تعیین شده است و همچنین کاربرد هزینه‌یابی هدف برای تصمیمات قیمت‌گذاری، افزایش رضایت مشتری، تصمیمات منطقی و سریع در کارخانجات تولیدی بسیار مناسب و موثر دانسته است. همچنین جهت اعمال این تغییرات و بکارگیری روش‌های نوین هزینه‌یابی، مهارت در مدیریت تغییر را امری حیاتی برشمرده است (Ayorinde Tobi, et al., 2015).

بکارگیری هزینه‌یابی هدف در صنعت ساخت و ساز نیز در کشورهای مختلفی مورد توجه قرار گرفته است. در پژوهشی به تدوین دستورالعمل پیشنهادی برای منطبق‌سازی هزینه‌یابی هدف در شرکت‌های فروش مستغلات پرداخته است. در این پژوهش به تدوین دستورالعمل در این زمینه پرداخته است که با تدوین هزینه هدف و قیمت رقابتی شروع نموده و تا سطح اجزاء و انتخاب تامین کنندگان کلیدی ادامه یافته است و به شناسایی فرصت‌ها و کاهش هزینه‌ها بر اساس مهندسی ارزش پرداخته است (Melo & Granja, 2017).

در پژوهش انجام شده توسط مارتا جایا در سال ۲۰۱۳، به ارائه مدل کنترل هزینه‌های بالاسری با استفاده از هزینه‌یابی فعالیت نسل اول در پروژه‌های ساخت‌وساز پرداخته و هزینه‌های بالاسری را برای هر فعالیت با استفاده از محرک‌های هزینه محاسبه می‌نماید و به افزایش دقت و قطعیت در برآورد و بودجه‌بندی هزینه‌ها و کنترل هزینه‌ها منجر شده است (Jaya, 2013).

در پژوهش انجام شده توسط زیمینا و همکاران در سال ۲۰۱۲ بر روی ۱۲ پروژه ساخت و ساز، از هزینه‌یابی هدف و ناب جهت طراحی ارزش هدف استفاده نموده‌است که هزینه‌یابی هدف در ساخت و ساز را سبب موفقیت در تحویل شدنی پروژه در ابعاد هزینه، زمان و کیفیت دانسته است. بکارگیری طراحی ارزش هدف در این پروژه‌ها منجر به بهبودهای شایان

هزینه‌یابی فعالیت عملگرا اصلاح شده با دید پایین به بالا جهت برآورد دقیق تمام فعالیت‌های مستقیم و بالاسری بهره برده‌است. گام‌های زیر بصورتی بازگشتی در هر دوره طی می‌شوند.

- گام اول: برآورد هزینه‌ها با روش پیشنهادی (در این بخش با ایجاد ماتریسی حاصل از فعالیت‌های زمانبندی شده با منابع دسته بندی شده، به محاسبه مراحل و هزینه‌ها می پردازد)
- گام دوم: تایید برآورد صورت گرفته با روش هزینه‌یابی هدف و اقدامات اصلاحی
- گام سوم: بودجه‌بندی هزینه‌ها در هر دسته
- گام چهارم: کنترل هزینه‌ها و تخمین هزینه پایانی.

فرآیند تحلیل محتوای کیفی از ابتدای شروع مصاحبه و در خلال فرایند مصاحبه تا منتج شدن به مزایای روش پیشنهادی ادامه یافته است. متخصصان انتخاب شده و سوالات مربوطه در و دسته و موضوع اصلی در خلال مصاحبه نیمه ساختاریافته پرسیده شده است. جهت سنجش روایی و پایایی سوالات مصاحبه با سه کارشناس مربوطه مشورت نموده و از الفای کرونیباخ جهت پایایی جواب پاسخ دهندگان استفاده شده است و ضریب الفای کرونیباخ بالای ۰,۷ کسب نموده است که پایایی آن را بیان دارد. سوالات مصاحبه شامل موضوعات اصلی حاصل از ادبیات موضوع شامل هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی فعالیت، مدیریت هزینه‌های بالاسری، مدیریت و کنترل هزینه بوده که به عنوان گره‌های اصلی در نظر گرفته شده است. بر اساس سوالات و کلمات کلیدی و مرتبط با هر دسته با روش کدگذاری باز، مفاهیم و زیرمجموعه های مورد نظر استخراج شده و حاصل تجزیه و تحلیل آن ۳۴ مفهوم حاصل شده است که جهت اعتبار سنجی مزایای روش پیشنهادی بکار رفته است. در نتیجه به علت عدم قابلیت بصری تحلیل کیفی، از ویژگی بصری ترسیم شناختی استفاده شده است. ۳۴ مفهوم و مقوله‌های منتج از مصاحبه در ۴ دسته قرار گرفته و به روش ترسیم شناختی دسته‌بندی شدند.

اختیار گذاشتن نتایج مطالعات، مصاحبه‌های بعدی بین ۲ تا ۴ مرتبه بعد از مطالعه مطالب تا دستیابی به بهترین انتقادات و پیشنهادات و اصلاح و بهبود روش ادامه یافته است.

پس از تهیه متن نوشتاری پاسخ مصاحبه‌ها، فرایند بررسی محتوای آشکار و پنهان داده‌های به دست آمده از گفت‌وگوها و نوشته‌ها آغاز شود. هدف این فرایند کشف ارتباط درونی اجزا و عناصر تشکیل دهنده داده‌ها، دستیابی به قصد واقعی مصاحبه شونده، یافتن شرایط و محیطی که با داده‌ها مرتبط است و در نهایت، ارائه نتایجی واقع‌بینانه است. همانگونه که گیلهام اشاره میکند، فرایند تحلیل داده‌ها شامل شناسایی گفته‌های اساسی و کلیدی و دسته‌بندی آنها بر حسب مقوله‌ها است (Gillham, 2000). به فرآیندی که طی آن، داده‌های کلامی حاصل از یادداشت‌ها و نقل قول‌های ثبت شده از مصاحبه و دست نوشته‌ها که همگی از داده‌های خام پژوهشی محسوب می‌شوند بر اساس چارچوب منطقی خلاصه و طبقه بندی می‌گردند را تحلیل محتوا می‌گویند. تحلیل متن می‌تواند برای آزمون تئوری و ساخت تئوری بکار رود (Crowley et al., 2002). در این پژوهش از روش استخراج اثر و ترسیم نقشه‌شناختی اثر جهت شناسایی معنا و مفهوم متن مصاحبه‌ها و جهت نمایش ارتباط کلمات با جنبه‌های مختلف پژوهش استفاده شده است.

۴- یافته‌ها و تحلیل

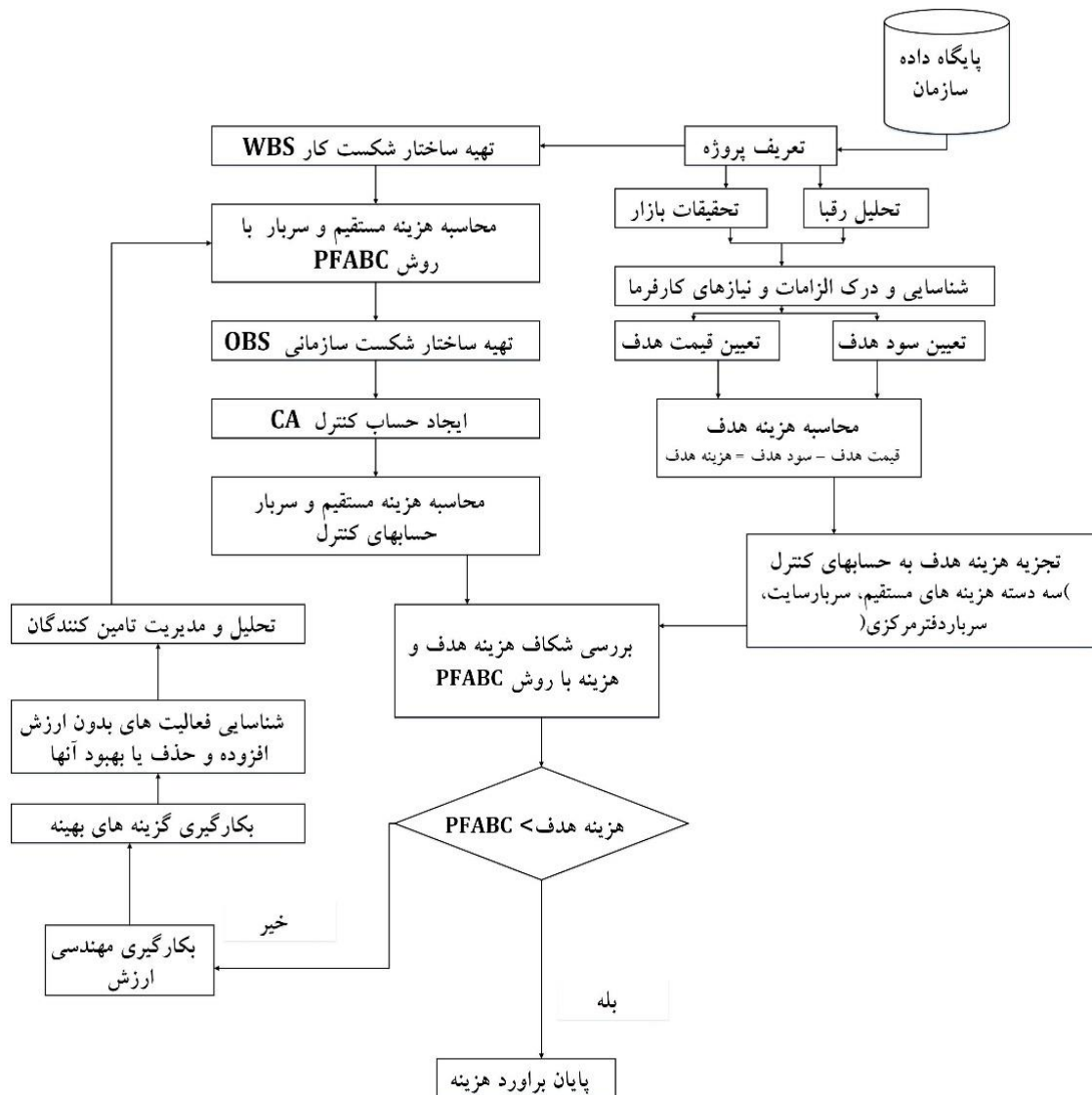
در روش پیشنهادی از مزایای هزینه‌یابی فعالیت و هزینه‌یابی هدف جهت برآورد، بودجه‌بندی و کنترل هزینه‌ها مطابق با فرایند و روند موجود در مدیریت هزینه پروژه‌های ساخت و ساز بهره برده است و یکپارچگی میان فرایند برنامه‌ریزی، زمانبندی، ساختار شکست کار و ساختار شکست سازمانی، کنترل هزینه فعالیت محور فراهم نموده است. با توجه به معرفی هزینه‌یابی هدف در پیشینه پژوهش، جهت برآورد هزینه‌های رقابتی در ابتدا از روش هزینه‌یابی هدف با دید کل به جزء استفاده شده و سپس از

رقابت‌پذیری روش متداول و پیشنهادی وجود دارد.

همچنین جهت سنجش رقابت‌پذیری روش پیشنهادی نسبت به روش متداول، با توجه به وابسته بودن گروه و رتبه‌ای بودن متغیر رقابت‌پذیری، از آزمون ناپارامتری فریدمن استفاده نموده و میزان رقابت‌پذیری از ۲۶ متخصص بصورت هدفمند بر اساس رتبه بندی ۱۰ تا ۱ استخراج شده است. با توجه به نتیجه آزمون فریدمن، آماره کی دو ۲۶ و درجه آزادی ۱ و سطح پوشش آماره برابر صفر می‌باشد که از ۰,۰۵ کمتر است و در نتیجه تفاوت معناداری بین سطح

آمار توصیفی سنجش رقابت‌پذیری حاصل از آزمون ناپارامتری فریدمن

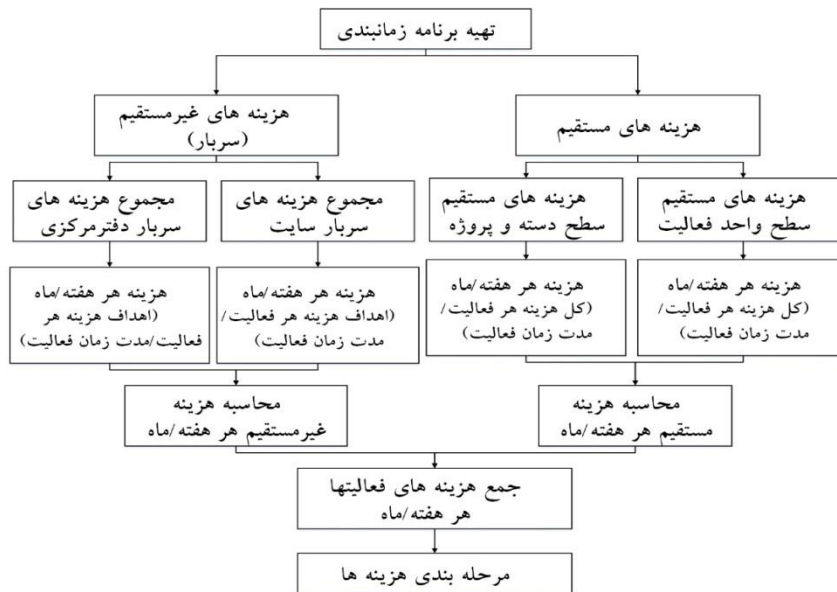
حداکثر حدافل	انحراف از معیار	میانگین	حجم نمونه	روش سنتی	پیشنهادی
۹	۰,۸۹۵	۸,۱۹	۲۶	۶	۵
	۱,۱۰	۲,۸۸	۲۶	۱	



فرایند پیشنهادی هزینه‌یابی هدف و فعالیت در برآورد هزینه‌های ساخت و ساز



فرایند پیشنهادی برآورد هزینه با روش هزینه یابی فعالیت عملگرا



فرایند پیشنهادی بودجه بندی هزینه ها در ساخت و ساز



فرایند پیشنهادی جهت کنترل هزینه ها با روش PFABC



ترسیم شناختی مصاحبه با متخصصان و بررسی زوایای سیستم کنترل هزینه پیشنهادی

۵- نتیجه گیری و بحث

از سیستم یکپارچه هزینه یابی فعالیت عملگرا و هزینه یابی هدف، تا کنون در صنعت ساخت و ساز مورد استفاده قرار نگرفته است که با توجه به اهمیت مدیریت هزینه در این صنعت می تواند در شناسایی، ردیابی، بودجه بندی، کنترل، بررسی شرایط رقبا، تصمیمات مدیریتی، اقدامات اصلاحی و گزارشگری بهره برد. جهت سهولت بکارگیری روش مذکور با توجه به شرایط پروژه های ساخت و ساز و روال انجام برنامه ریزی و کنترل پروژه، ترتیبی پیشنهاد شده که برای کارشناسان کنترل پروژه و مدیران پروژه به راحتی قابل فهم بوده و داده های لازم به راحتی از

طریق ساختار شکست سازمانی و افراد انجام دهنده کار و مدیران پروژه و عملیاتی قابل جمع آوری و به روزرسانی باشد. در هر دوره گزارشگری پیشرفت فیزیکی و مالی هر فعالیت و پروژه مشتمل بر هزینه های مستقیم و غیرمستقیم به طور دقیق قابل محاسبه بوده و وابستگی مدیران پروژه به گزارشات چندگانه کنترل پروژه و حسابداری در زمان های متفاوت و با زبان و دانش متفاوت را برطرف نموده و به تصمیم گیری در ارتباط با سود، کاهش هزینه ها و اقدامات اصلاحی، تخصیص مناسب هزینه ها و منابع منجر شده است.

در نتیجه در این پژوهش ویژگی های مهمی در ارتباط با سیستم طراحی شده کنترل هزینه فراهم

- management accounting mediate the relationship between cost system design and performance? *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*. 35:170-176
- * Jaya, Martha. (2013). an activity based cost construction model for improving the management of construction project overheads. PhD diss. University of Salford, UK
- * Shehu, Z., I. R. Endut, A. Akintoye & G. D. Holt. (2014). Cost overrun in the Malaysian construction industry projects: A deeper insight. *International Journal of Project Management*. 32(8):1471-1480.
- * Macinati, M. S., & Pessina, E. A. (2014). Management accounting use and financial performance in public health-care organisations: Evidence from the Italian National Health Service. *Health Policy*. 117(1): 98-111.
- * Bai, G., & Krishnan, R. (2012). Role of management accounting systems in the development and efficacy of transactive memory systems. *Journal of Management Accounting Research*. 24(1): 201-220.
- * Castro Silva, W., Adriana Maria. R. & Alves de Oliveira, A. (2014). Management and Internal Control System: An Analysis of Accounting Offices Located in Belo Horizonte, MG, Brazil, and Its Metropolitan Area, Using the Four-Stage Model of Kaplan and Cooper. *International Journal of Finance and Accounting*. 3(3): 162-173
- * Tang, J., M. Zhang, H. Tang, & Y. Chen. (2015). Research on Cost Management of Construction Project based on Activity-based Costing: *International Conference on Civil, Materials and Environmental Sciences*.
- * Singh, Amarjit. And Taam T. (2008). Techniques for Calculating Unabsorbed Overhead. School of the Built Environment, University of Salford, UK. 113-124.
- * Reddy, K., Venter. H. S., & Olivier. M.S. (2012). Using time-driven activity-based costing to manage digital forensic readiness in large organisations. *Information Systems Frontiers*, Issue 5.
- * Alberto, D. M., and T. Narbaev. (2013). Earned value-based performance monitoring. *International Journal of Project Management*, 11(1) 69-80.
- * Kim, B.-C., and K. F. Reinschmidt. (2011). Combination of project cost forecasts in earned value management. *Journal of Construction Engineering and Management*,
- شده است. ایجاد قابلیت استراتژیکی و رقابتی توسط سیستم کنترل هزینه و ایجاد همزمان دید بالا به پایین و پایین به بالا یکی از این ویژگیها است. همچنین با در نظر گرفتن سقف هزینه برای فعالیتها و بستههای کاری، زنگ خطری جهت سرریز هزینهها فراهم میسازد و با ویژگی فعالیت محور بودن هزینههای مستقیم و بالاسری به شناسایی بخشهای سرریز هزینه پرداخته و با بهره گیری از هزینه یابی هدف و روشهای مهندسی ارزش و کایزن به کاهش مستمر هزینهها می پردازد.
- توصیه برای پژوهش های آینده:
- در این پژوهش به طراحی سیستمی استراتژیکی، دقیق و با قطعیت بالا پرداخته است که می تواند در پژوهش های بعدی مبنای ابزارها و تکنیک های جدید مدیریت هزینه و مدیریت اطلاعات ساختمان (BIM) قرار گیرد تا بتواند علاوه بر افزایش رقابت پذیری و سطح دقت و قابلیت ردیابی هزینهها، از طریق شبیه سازی کامپیوتری دید بصری از فرایند پیشرفت پروژه همراه با مدیریت هزینه های مستقیم و بالاسری فراهم گردد. همچنین می تواند با بهره گیری از قابلیت های BIM به بررسی و سنجش طرحها و گزینه های مختلف ساخت و ساز با بررسی تواماً تاثیرات محیط رقابتی و هزینه های اجزاء به همراه هزینه های مستقیم و غیر مستقیم در طول عمر پروژه پردازد.

فهرست منابع

- * نمازی، محمد؛ شمس الدینی، کاظم. بررسی تاثیر منحنی یادگیری بر سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت. ۹(۲۹). (۱۳۹۵).
- * Keisala, J. (2009). Cost Accounting methods for construction projects in North-West Russia Case study Pöyry CM Oy. Master's thesis. university of Kuopio. Faculty of Business and Information Technology Department of Business and Management.
- * Ismail, Alaa Ahmad Mohammad. (2014). Time and cost overrun in public construction. PhD diss. Qatar University
- * Uyar, A., & Kuzey, C. (2016). Does

- * Gillham, B. (2000). *The Research Interview*, London, Rautledge.
- * Crowley, C., Harré, R., and Tagg, C., 2002. *Qualitative Research and Computing: Methodological Issues and Practices in QSR NVivo and NUD*IST*. *International Journal of Social Research Methodology*, VOL.5, NO.3
- 137(11). 958-966.
- * Jusohb, R., and N. Baharudina. (2015). *Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company*. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172:525-532.
- * Melo, Reymard Savio Sampaio de. And Ariovaldo Denis. Granja. (2017). *Guidelines for target costing adoption in the development of products for the residential real estate market*. *Ambient. Constr.* 17(3):153.165.
- * Yuksel Pazarceviren, S., and B. Dede. (2015). *Life cycle costing model based on target and activity based costing methode and a model proposal*. *European Scientific Journal* August, ISSN: 1857 – 7881.
- * Sharafoddin, Samaneh. (2016). *The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran*. 1st International Conference on Applied Economics and Busine, 36:123-127.
- * Ayorinde, Tobi., Osarenren Osasrere, A. & Ademola Adeniran, A. (2015). *Costing Techniques and Pricing Decisions of Manufacturing Companies in Ogun State*. *International Journal of Humanities and Social Science*, 5(12).
- * Jaya, NM. And Pathirage CP. and Sutrisna, M. (2010). *A critical review on application of activity-based costing in the construction industry*. In: *CIB World Congress, the Lowry, Salford Quays, United Kingdom*.
- * Damjanovski, Saso. (2013). *Aplication of activity based costing and realated management tools the case of IPKO telecommunication llc*. PhD diss. Ljubljana University, Faculty of economics.
- * Namazi, Mohammad. (2009). *Performance Focused ABC: A Third Generation of Activity Based Costing System*. *Cost Management* 23(5):34.
- * Bent, K & Caplan, D. (2017). *Lattice allocations: A better way to do cost allocations*. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. 27(1): 193–203
- * Zimina, D., Glenn, B. & Pasqui, C. (2012). *Target value design: using collaboration and a lean approach to reduce construction cost*. *Construction Management and Economics*, 30(5): 383-398.
- * Pennanen, Ari. Ballard. Glenn. & Haahtela. Yrja`na`. (2011). *Target costing and designing to targets in construction*. *Journal of Financial Management of Property and Construction* 16(1):52-63.

یادداشت ها

- ¹ Earned value
- ² Planned Value
- ³ Cost performance index
- ⁴ Cost Variance
- ⁵ work breakdown structure
- ⁶ organization breakdown structure
- ⁷ Earned value management
- ⁸ Target Costing
- ⁹ cost plus
- ¹⁰ Activity based costing
- ¹¹ Performance Focused Activity based Costing
- ¹² Building Information Modeling