

شناسایی و رتبه بندی موانع به کارگیری سیستم بهایابی بر TD-ABC در صنایع سنگ استان فارس زهرا افزلی^۱

^۱ کارشناس ارشد مدیریت دولتی و کارمند شهرداری حسن آباد

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۰۸

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۰۴

Identifying and ranking the barriers to using the pricing system on TD-ABC in the stone industry of Fars province

Zohreh afzali¹

¹ Master of Public Administration and employee of Hassanabad Municipality

Received: (24/12/2021)

Accepted: (29/01/2022)

Abstract:

It is practically impossible to pay attention to the planning factor and determine the goals of the organization without considering the costing factor. The degree of access to the goals and programs of the organization and its processes alone does not indicate the productivity performance of organizations. The main purpose of this study is to identify and rank the barriers to using a pricing system based on chronological activity in the stone industry of Fars province. Subjects were asked through a questionnaire that includes 6 criteria that were examined using 23 questions. The statistical population of the study consists of financial managers and the head of accounting of stone industries in Fars province, which was determined using Cochran's formula of 112 samples and the selected sample was selected using random sampling method. One-sample t-method was used to test the hypotheses and TOPSIS software was used to rank the factors. The results indicate that among the 6 factors related to the lack of necessary culture in managers to change new costing techniques, managers' unfamiliarity with new pricing techniques, lack of real timing for each product, lack of appropriate information system With rising costs, declining pay for employee productivity, lack of competitive markets for products, factors related to managers' unfamiliarity with new costing techniques are the most important and important factors, and lack of competitive markets for products is the least important factor.

Keywords: Time-based activity-based costing, identifying barriers to TDABC deployment

چکیده

توجه به عامل برنامه ریزی و تعیین اهداف سازمان بدون توجه به عامل بهایابی عملاً امری ناممکن می باشد. میزان دسترسی به اهداف و برنامه های سازمان و فرآیندهای آن به تنهایی گویای عملکرد بهره وری سازمان ها نمی باشد. هدف اصلی در این پژوهش شناسایی و رتبه بندی موانع به کارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت زمانگرا در صنایع سنگ استان فارس می باشد. آزمودنی‌ها از طریق پرسشنامه که شامل ۶ معیار می باشد که با استفاده از ۲۳ سؤال مورد بررسی قرار گرفته‌اند. جامعه آماری تحقیق از مدیران مالی و سرپرست حسابداری صنایع سنگ استان فارس تشکیل شده که با استفاده از فرمول کوکران ۱۱۲ نمونه تعیین و با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی، نمونه مورد نظر انتخاب گردید. جهت آزمون فرضیه ها از روش t تک نمونه و برای رتبه بندی عوامل از نرم افزار تاپسیس استفاده شد. نتایج حاصل حاکی از این است از بین ۶ عامل مربوط به نبود فرهنگ لازم در مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده، آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهایابی، نبود زمان سنجی واقعی برای هر یک از محصولات، نبود سامانه اطلاعاتی مناسب همراه با افزایش هزینه های آن، پایین آمدن پرداخت حق بهره وری کارکنان، نبود بازارهای رقابتی برای محصولات عوامل مربوط به آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهایابی مهمترین و با اهمیت ترین عامل و نبود بازارهای رقابتی برای محصولات کم اهمیت ترین عامل قرار دارد.

واژه های کلیدی: بهایابی بر مبنای فعالیت زمانگرا، شناسایی موانع به

کارگیری TDABC

مقدمه

موفقیت و تداوم فعالیت در محیط رقابتی جدید، مستلزم استفاده از روش های نوینی است که کسب و کار را در رده ی جهانی قرار می دهد. یکی از مهم ترین ابزارهای رقابتی در این زمینه، عامل قیمت و تعیین بهای تمام شده ی خدمات و محصولات است. تعیین بهای تمام شده ی صحیح و واقعی از جهات عمده ای دارای اهمیت است. بهای تمام شده در تصمیم های قیمت گذاری فروش، تعیین سود و زیان، کنترل و کاهش هزینه های تولید یا حذف یک محصول یا ارائه یک خدمت و بسیاری موارد دیگر مؤثر است. یکی از روش های ارائه شده برای محاسبه بهای تمام شده ی است که به عنوان یک راهکار برای پوشش دهی محصولات و خدمات، استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا ارائه شده است سامانه بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا فرآیند بهایابی است برای تخصیص هزینه های منابع به طور مستقیم به محصولات و خدمات (نمازی و زارع، ۱۳۹۶). توجه به عامل برنامه ریزی و تعیین اهداف سازمان، بدون توجه به عامل بهایابی عملاً امری ناممکن می باشد. میزان دسترسی به اهداف و برنامه های سازمان و فرآیندهای آن به تنهایی گویای عملکرد بهره وری سازمان ها نمی باشد. سامانه حسابداری سنتی دیر زمانی است که توان و قابلیت پاسخگویی به نیازهای مدیریت نوین و کمک به حل مسائل را در محیط های سازمانی از دست داده است. آثار ناشی از تغییرات فن آوری، جهانی شدن تجارت، تشدید رقابت و تغییرات سریع در انتظارات و خواسته های مشتریان و تغییرات ساختاری که در نگرش مدیریت و الگوهای سازمانی پدید آمده، در مجموع موجب شده است که دست اندرکاران و صاحب نظران دانش و حرفه حسابداری مدیریت در بخش های مختلف دانشگاهی و حرفه ای با در هم آمیختن جنبه های نظری و کاربردی مفاهیم حسابداری مدیریت، به ابداع روش ها تکنیک هایی برای پاسخگویی به نیازهای جدید سازمان ها و مدیران بپردازند و به حل مسائل سازمانی کمک نمایند. سامانه بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا فرآیندی جهت تخصیص دقیق تر هزینه های غیرمستقیم به محصولات و خدمات است. این رویکرد باعث می شود که شرکت ها بتوانند سامانه های مدیریت بها خود را اصلاح نمایند نه این که آن را ترک کنند. این سامانه توان رقابتی را از طریق انتخاب ترکیبی از تصمیمات قیمت گذاری و تجدیدنظر در ترکیب محصولات و خدمات به سازمان می دهد. به طور کلی یک سامانه بهایابی برای کمک به مدیریت در جهت برنامه ریزی، کنترل، قیمت گذاری محصول و تصمیم گیری است (بحری ثالث و همکاران، ۱۳۹۵). سامانه بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا نسل دوم سامانه بهایابی بر مبنای فعالیت و یکی از مهمترین پدیده های نوین در زمینه حسابداری مدیریت است که موجب ظهور انقلاب در زمینه محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات شده است. با استفاده از این رویکرد مدیران به اطلاعاتی صحیح و مناسب درباره سودآوری و هزینه ها نیز دسترسی پیدا کرده، به گونه ای که می توانند اولویت بهبودهای فرآیندی را تعیین، تنوع و ترکیب محصولات خود را به شکلی منطقی مشخص، سفارشات مشتری را قیمت گذاری و ارتباطات با مشتریان را به شیوه ای پر منفعت مدیریت کنند کپلن و اندرسون معتقدند که مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا رویکردی ساده و جذاب، اما قوی در هزینه یابی فرآیندهای یک واحد تجاری است که گزارشگری جامعی از سود و زیان را برای پیچیده ترین سازمان ها فراهم می کند (نمازی و زارع، ۱۳۹۶).

غایی و لعلی سرابی (۱۳۹۵) به بررسی و مقایسه نتایج حاصل از به کارگیری مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت سنتی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا پرداختند. نتایج تحقیق نشان می دهد که مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت سنتی، با تخصیص هزینه سربار بیشتر به محصولات، بهای تمام شده این محصولات را بیش از حد گزارش می کند. اما مدل زمانگرا که مدل ساده شده هزینه یابی بر مبنای فعالیت سنتی است، با استفاده از معادلات و محرکهای زمانی، تخصیص های سربار بیش از حد و کمتر از حد را اصلاح و بهای تمام شده محصولات و خدمات را به طرز صحیحی گزارش می کند. همچنین این مدل با اندازه گیری ظرفیت بلااستفاده و هزینه آن، مدیران را در امر ارزیابی عملکرد دوایر سازمان ها یاری می نماید. بحری ثالث و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی موانع به کارگیری سامانه بهایابی بر مبنای فعالیت زمانگرا در صنایع تولیدی اردبیل پرداختند. یافته های پژوهش بیانگر آن است که نبود فرهنگ الزم در مدیران مانعی برای استقرار این سامانه است و فرضیه های آشنا نبودن مدیران مالی با تکنیک ای نوین، نبودن زمانسنجی برای محصولات، نبود سامانه اطلاعاتی مناسب، پایین آمدن پرداخت حق بهره وری مورد تأیید قرار نگرفت. اسماعیل زاده مقری و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی به کارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا (TDABC) در بانک سینا پرداختند. نتایج تحقیق نشان می دهد که در حدود ۴۸ درصد از زمان عملی کارکنان بلااستفاده است و در واقع ۴۸ درصد از هزینه های سازمان به هدر می رود؛ همچنین بر اساس نتایج قیمت تمام شده خدمت تنها به تعداد تکرار فعالیت ها و حجم تولید وابسته نیست و به زمان تولید و نرخ هزینه ظرفیت نیز وابسته است. رفیعی و زنجیردار (۱۳۹۴) به بررسی موانع بکارگیری سامانه بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا در شرکت پالایشگاه نفت امام

خمینی(ره)شازند پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که تمام فرضیه‌ها شامل نبود فرهنگ لازم در مدیران، آشنا نبودن مدیران مالی با تکنیک‌های نوین بهایابی، نبود زمان سنجی واقعی برای محصولات، نبود سامانه اطلاعاتی مناسب، پایین آمدن پرداخت حق بهره‌وری کارکنان و نبود بازارهای رقابتی برای محصولات بعنوان موانعی برای استقرار این سامانه می‌باشند و مورد تأیید قرار گرفتند. نوری و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی به کارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا در یکی از بانک‌های کشور پرداختند. نتایج نشان داد که حدود ۴۸ درصد از زمان عملی کارکنان استفاده نمی‌شود و در واقع ۴۸ درصد از هزینه‌های سازمان هدر می‌رود و قیمت تمام شده خدمت تنها به تعداد تکرار فعالیت‌ها و حجم تولید وابسته نیست و به زمان تولید و نرخ هزینه‌یابی نیز وابسته است.

چودری^۱ و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای به بررسی و محاسبه بهای تمام شده تعداد ۱۰۷ شرکت در قالب ۱۹ نوع مختلف در بخش صنعت اقدام نموده است. نتایج حاصل از این پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان دهنده آن است که اختلاف معناداری بین بهای تمام شده خدمات ارائه‌گرفته با رویکردهای متفاوت تسهیم هزینه و تعرفه‌های مصوب وجود دارد. همچنین نشان دادند که روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا از کارایی بهتری نسبت به هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت سنتی برخوردار است. آردیانسیا و همکاران^۲ (۲۰۱۸) به اندازه‌گیری سودآوری مشتری از طریق هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مبتنی بر زمان پرداخته و برای این کار هتل ایکس جوجاکارات را بررسی کردند. هتل‌ها به عنوان یکی از ارائه‌دهندگان خدمات اقامتی باید قادر به تخصیص دقیق منابع با توجه به ظرفیت‌های مورد نیاز واقعی و سیاست‌های کامل تعرفه‌گذاری باشند و در عین حال به رقبا و سود خود نیز توجه داشته باشند. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند منابع را تخصیص نماید. در این پژوهش با توجه به اینکه سودآوری مشتری مد نظر بود مشتریان به گروه‌های سودآور و غیرسودآور طبقه‌بندی شدند. این مطالعه بر روی یک هتل ۵ ستاره انجام شد و نتایج نشان دادند که سیستم جدید نسبت به سیستم سنتی موفق‌تر عمل می‌کند و داده‌ها را بهتر تجزیه و تحلیل نموده و سودآوری بهتری دارد. روسو و همکاران^۳ (۲۰۱۷) به تجزیه و تحلیل بکارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا برای شناسایی اقدامات بهتر در داروخانه‌ها پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که هزینه‌یابی برای خدمات درمانی و بهداشتی به طور خاص در مورد خدمات دارویی، روشی مفید به منظور اطلاع‌رسانی بهتر مدیریت داروخانه‌ها و بسط دادن سیاست‌های دارویی است. ادوتی و والورد^۴ (۲۰۱۶) در مطالعه‌ای نشان می‌دهند که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا یک ابزار مؤثر در تشخیص فرآیندهای هزینه‌یابی است و این موضوع، این اجازه را به مدیران بخش‌های فناوری اطلاعات و سرپرستان می‌دهد که در مورد کنترل هزینه‌ها تصمیمات حیاتی را اتخاذ کنند. پونگواسیت و اوملو-اینویتی^۵ (۲۰۱۶) پژوهشی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا را در کارخانه تولید اسباب بازی اتوبی برای محاسبه قیمت تمام شده انجام دادند. نتایج مطالعه آنها نشان داد که سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا نسبت به سیستم هزینه‌یابی سنتی مناسب‌تر بوده است. علاوه بر آن استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا در کاهش هزینه‌ها مؤثر است. اوکر و آدیگز^۶ (۲۰۱۴) نیز به بررسی پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا در کارخانجات تولیدی پرداخته‌اند. آنها بیان می‌کنند که سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا برای استفاده در شرکت‌های تولیدی، که ظرفیت‌شان می‌تواند با زمان اندازه‌گیری شود، مناسب است. تیزی و گانگ^۷ (۲۰۱۳) در مطالعه‌ای با عنوان "شناسایی ظرفیت بالاستفاده در مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا و مدل حسابداری مصرف منابع" به این نتایج دست یافتند که هر دو مدل با وجود تفاوت‌هایشان، بته شدت تحت تأثیر متدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت قرار دارند. اما تفاوت کلیدی این دو مدل با مدل سنتی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، شناخت ظرفیت بالاستفاده است که ویژگی مشترک دو مدل هزینه‌یابی می‌باشد.

با وجود اهمیت موضوع تاکنون آن طور که می‌بایست، تکنیک‌های نوین بهایابی در ایران جایگاه خود را نیافته است. با این حال یکی از گام‌های نخست و عمده در راه اجرای تکنیک‌های جدید بهایابی، شناسایی موانع پیاده‌سازی آن و سپس تلاش برای رفع این موانع به

¹ Choudhery

² Ardiansyah et all

³ Roso et all

⁴ Adeoti and Valverde

⁵ Pongwasitand Chompu-Inwai

⁶ Öker and Adigüzel

⁷ Tse and Gong

زهره افزلی: شناسایی و رتبه بندی موانع به کارگیری سیستم بهایابی بر TD-ABC در صنایع سنگ استان فارس

منظور هموار نمودن مسیر پیاده‌سازی این سامانه‌ها است. از این رو انگیزه شناسایی موانع بکارگیری بهایابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا در ذهن پژوهشگر چنین نقش می‌بندد که به پژوهشی در این راستا بپردازد. بنابراین با توجه به مباحث مطرح شده این تحقیق به دنبال پاسخ به این سوال است که موانع به کارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا در صنعت سنگ استان فارس کدامند؟ و اولویت آن‌ها به چه صورت است؟

سوالات پژوهش

سوال اول: موانع بکارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا در: شرکت های سنگ استان فارس) کدامند؟

سوال دوم: الویت‌بندی موانع بکارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا در شرکت های سنگ استان فارس چگونه است؟

روش پژوهش

روش تحقیق حاضر به لحاظ هدف کاربردی از نظر شیوه اجرا اکتشافی-پیمایشی بوده است. جامعه تحقیق شامل مدیران مالی و سرپرست حسابداری صنعت سنگ استان فارس بوده که تعداد آنها ۱۶۰ نفر می باشد و با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۱۱۲ نمونه تعیین و با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی، نمونه تعیین شده انتخاب می گردد. آزمون های مناسب برای سنجش هر یک از عوامل طراحی و از آزمون t تک نمونه ای اهمیت تک تک سوالات و عوامل بررسی گردید در نهایت با استفاده از تکنیک دلفی از نرم افزار TOPSIS همه عوامل رتبه بندی گردید.

در این پژوهش جهت تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیات از آمار استنباطی و توصیفی استفاده شده است، در جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش آورده شده است.

جدول (۱) یافته‌های توصیفی

شرح سؤال	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	0.767857
	زن	0.232143
وضعیت تأهل	مجرد	0.258929
	متاهل	0.741071
سن	زیر ۳۰ سال	0.241071
	۳۰-۴۰	0.580357
	بالای ۴۰ سال	0.178571
سابقه کار	فوق دیپلم و کمتر	0.044643
	کارشناسی	0.276786
	کارشناسی ارشد	۰.۶۰۷۱۴۳
	دکتری	۰.۰۷۱۴۲۹
سابقه کار	کمتر از ۵ سال	0.107143
	۵ تا ۱۰ سال	0.375
	۱۰ تا ۲۰ سال	0.446429
	بالای ۲۰ سال	0.071429

مطابق با جدول (۱) از بین پاسخ دهندگان ۷۷ درصد پاسخ دهندگان مرد و ۲۳ درصد زن، ۷۴ درصد متأهل و ۲۶ درصد مجرد، ۲۴ درصد زیر ۳۰ سال، ۵۸ درصد بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۱۷ درصد بالای ۴۰ سال می باشند. ۰.۰۴ درصد فوق دیپلم و پایینتر، ۲۷ درصد کارشناسی و ۶۰ درصد کارشناسی ارشد و ۰.۰۷ تحصیلات دکتری دارند که بیشترین آن مربوط به کارشناسی ارشد و کمترین آن

فوق دیپلم می‌باشد. ۱۰ درصد سابقه کار کمتر از ۵ سال، ۳۷ درصد بین ۵ الی ۱۰ سال، ۴۴ درصد بین ۱۰ الی ۲۰ سال و ۷ درصد بالای ۲۰ سال می‌باشد که بیشترین بین ۱۰ الی ۲۰ سال و کمترین کمتر از ۵ سال سابقه رادارند.

بررسی فرضیه های پژوهش

از آزمون t تک نمونه‌ای برای آزمون سوالات پژوهش استفاده می‌شود.

جدول (۲) آزمون t تک نمونه

مقایسه میانگین نمره تأثیر هریک از سوالات موانع بکارگیری سیستم بهیابایی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا با میانگین فرضی ۳									
نتیجه آزمون	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	انحراف از میانگین	سطح معنی داری	درجه آزادی	t	انحراف معیار	میانگین	موانع بکارگیری سیستم بهیابایی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا	
	حدپائین	حدبالا							
تأیید فرضیه	.36 34	.00 80	.185 71	.0 41	1 1	2.0 66	1.063 36	3.18 57	نبود فرهنگ لازم در مدیران
تأیید فرضیه	.35 80	.02 77	.192 86	.0 22	1 1	2.3 09	.9884 0	3.19 29	آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهیابایی
تأیید فرضیه	.36 26	.06 59	.214 29	.0 05	1 1	2.8 56	.8878 5	3.21 43	نبود زمان سنجی واقعی برای هر یک از خدمات
تأیید فرضیه	.38 80	.05 48	.221 43	.0 10	1 1	2.6 28	.9968 9	3.22 14	نبود سامانه اطلاعاتی مناسب همراه با افزایش هزینه های آن
تأیید فرضیه	.46 73	.13 27	.300 00	.0 01	1 1	3.5 45	1.001 44	3.30 00	پایین آمدن پرداخت حق بهره وری کارکنان
تأیید فرضیه	.42 86	.05 71	.242 86	.0 11	1 1	2.5 85	1.111 56	3.24 29	نبود بازارهای رقابتی برای محصولات

مطابق با جدول (۲) نتایج آزمون t تک نمونه‌ای نشان می‌دهد میانگین پاسخ‌های مدیران برابر با عدد ۳ (مقدار متوسط پاسخ‌ها) نیست، لذا همه فرضیه‌های تعریف شده برای این آزمون تأیید می‌شود. با توجه به نتایج تحقیق می‌توان نتیجه‌گیری کرد که همه عوامل مورد بررسی در این تحقیق بر عدم بکارگیری سیستم بهیابایی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا تأثیرگذار است.

نتایج رتبه بندی معیارها با استفاده از تکنیک تاپسیس

جدول (۳) رتبه بندی عوامل

رتبه‌ها	شاخص نهائی هر عامل	موانع بکارگیری سیستم بهیابایی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا
رتبه ۱	0.719	آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهیابایی
رتبه ۲	0.694	نبود زمان سنجی واقعی برای هر یک از محصولات
رتبه ۳	0.672	نبود فرهنگ لازم در مدیران
رتبه ۴	0.631	نبود سامانه اطلاعاتی مناسب همراه با افزایش هزینه های آن
رتبه ۵	0.619	پایین آمدن پرداخت حق بهره وری کارکنان

رتبه	0.592	نمود بازارهای رقابتی برای محصولات
بر اساس جدول (۳) از بین عوامل، عامل آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهایابی بالاتر و "عوامل مرتبط با نبود بازارهای رقابتی برای محصولات" پایین ترین رتبه را بخود اختصاص داده اند.		
در ادامه عوامل مورد بررسی در هریک از معیارهای مذکور، با استفاده از تکنیک تاپسیس رتبه بندی شده اند. نتایج این رتبه بندی در جداول زیر گزارش شده است.		
جدول (۴) رتبه بندی عوامل مربوط به نبود فرهنگ لازم در مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده		
رتبه ها	شاخص نهائی هر عامل	عوامل مربوطه
رتبه ۱	0.696	کافی نبودن دانش مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده
رتبه ۲	0.664	عدم آگاهی مدیران صنایع تولیدی از کاهش هزینه های تولید
رتبه ۳	0.643	ویژگی های شخصیتی مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده
رتبه ۴	0.617	نداشتن تحصیلات دانشگاهی کافی مدیران صنایع تولیدی
بر اساس جدول (۴) از بین عوامل مربوطه، کافی نبودن دانش مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده "بالاترین و عامل "نداشتن تحصیلات دانشگاهی کافی مدیران صنایع تولیدی" پایین ترین رتبه را بخود اختصاص داده اند.		
جدول (۵) رتبه بندی عوامل مربوط به آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهایابی		
رتبه ها	شاخص نهائی هر عامل	عوامل مربوطه
رتبه ۱	0.646	عدم شناخت مدیران مالی از بحران-های اقتصادی در بازارهای داخلی و خارجی در پایین آوردن هزینه های مراکز فعالیت و مراکز هزینه
رتبه ۲	0.612	عدم برگزاری دوره های آموزشی جهت آشنایی مدیران با تکنیک های نوین بهایابی
رتبه ۳	0.601	آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهایابی
رتبه ۴	0.576	توجیه نبودن مدیران مالی صنایع تولیدی از بهای تمام شده محصولات در بازار
بر اساس جدول (۵) از بین عوامل مربوطه، عامل "عدم شناخت مدیران مالی از بحران-های اقتصادی در بازارهای داخلی و خارجی در پایین آوردن هزینه های مراکز فعالیت و مراکز هزینه" بالاترین و عامل "عدم برگزاری دوره های آموزشی جهت آشنایی مدیران با تکنیک های نوین بهایابی" پایین ترین رتبه را بخود اختصاص داده اند.		
جدول (۶) رتبه بندی عوامل مربوط به نبود زمان سنجی واقعی برای هر یک از خدمات		
رتبه ها	شاخص نهائی هر عامل	عوامل مربوطه
رتبه ۱	0.668	عدم زمان سنجی برای تولید محصولات در صنایع تولیدی
رتبه ۲	0.654	انحرافات ناشی از زمان لازم با عملکرد واقعی زمان تولید
رتبه ۳	0.609	علامت پرسش قرار گرفتن مدیران و سرپرستان تولید ناشی از انحرافات نامساعد زمان تولید هر محصول
رتبه ۴	0.581	مقاومت کارگران در برابر سامانه نوین بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا
بر اساس جدول (۶) از بین عوامل مربوطه، عامل "عدم زمان سنجی برای تولید محصولات در صنایع تولیدی" بالاترین و عامل "مقاومت کارگران در برابر سامانه نوین بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا" پایین ترین رتبه را بخود اختصاص داده اند.		
جدول (۷) رتبه بندی عوامل مربوط به نبود سامانه اطلاعاتی مناسب همراه با افزایش هزینه های آن		
رتبه ها	شاخص نهائی هر عامل	عوامل مربوط به مودیان
رتبه ۱	0.586	عدم آشنایی با فن آوری روز اطلاعات
رتبه ۲	0.564	عدم وجود سامانه اطلاعاتی مناسب
رتبه ۳	0.543	هزینه های بالای استقرار سامانه های اطلاعاتی بهایابی
بر اساس جدول (۷) از بین عوامل مربوطه، عامل "هزینه های بالای استقرار سامانه های اطلاعاتی بهایابی" بالاترین و عامل "هزینه های بالای استقرار سامانه های اطلاعاتی بهایابی" پایین ترین رتبه را بخود اختصاص داده اند.		
جدول (۸) رتبه بندی عوامل مربوط به پایین آمدن پرداخت حق بهره وری کارکنان		
رتبه ها	شاخص نهائی هر عامل	عوامل مربوطه

رتبه ۱	0.561	نرسیدن ساعات کارکرد واقعی کارگران به زمان استاندارد لازم برای تولید هر محصول
رتبه ۲	0.546	نبودن بهره‌وری مناسب و کافی به کارگران
رتبه ۳	0.513	ترس از اعتصابات کارگران در برابر بهیابایی نوین
رتبه ۴	0.498	کاهش در میزان دریافتی کارگران بابت حق بهره‌وری

بر طبق جدول (۸) از بین عوامل مربوطه، عامل "عدم فرهنگ سازی استفاده از خدمات الکترونیک" بالاترین و عامل "عدم احساس گناه و شرم توسط مودیان بابت افشای اطلاعات سیستم" پایین‌ترین رتبه را بخود اختصاص داده‌اند.

جدول (۹) رتبه بندی عوامل مربوط به نبود بازارهای رقابتی برای محصولات

رتبه‌ها	شاخص نهائی هر عامل	عوامل مربوطه
رتبه ۱	0.503	ورود محصولات وارداتی از سایر کشورها با قیمت پایینتر از محصولات صنایع تولیدی
رتبه ۲	0.491	نبود بازارهای رقابتی برای ارائه محصولات با بهای پایینتر در مقایسه با محصولات مشابه
رتبه ۳	0.468	عدم اندیشه رقابتی در مدیران صنایع تولیدی
رتبه ۴	0.456	دلسرد بودن مدیران در صنایع تولیدی در مقابل رقبا

بر اساس جدول (۹) از بین عوامل مربوطه، عامل "ورود محصولات وارداتی از سایر کشورها با قیمت پایینتر از محصولات صنایع تولیدی" بالاترین و عامل "دلسرد بودن مدیران در صنایع تولیدی در مقابل رقبا" پایین‌ترین رتبه را بخود اختصاص داده‌اند.

در انجام این پژوهش دو سوال اصلی در نظر گرفته شده است. به عبارت بهتر این تحقیق به این سوال ها پاسخ داده است موانع به کارگیری سیستم بهیابایی بر مبنای فعالیت زمانگرا در صنایع سنگ استان فارس **بحث و نتیجه گیری** کدامند؟ و همچنین اولویت بندی آن ها به چه صورت است؟ بدیروشننامه‌ای مشتمل بر ۲۸ سؤال جهت

سنجش امکان سنجی پیاده سازی و ۱۶ سوال جهت سنجش سودمندی پیاده سازی تهیه و به عنوان ابزار بین منظور پرسشنامه ای متشکل از ۲۳ سوال در ۶ عامل تهیه و در پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است و نتایج در فصل چهارم ارائه شده است. سوال پژوهش در خصوص بررسی شناسایی موانع به کارگیری سیستم بهیابایی بر مبنای فعالیت زمانگرا در صنایع سنگ استان فارس با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای آزمون گردید و نتایج نشان داد که کلیه عوامل مورد بررسی در این پژوهش دارای میانگین بیشتر از ۳ می باشد لذا در این آزمون می‌توان استدلال کرد که مصاحبه شوندگان نسبت به اهمیت مؤلفه‌های مذکور در پرسشنامه نظر موافق داشته‌اند بنابراین عوامل مورد بررسی بر عدم کارگیری سیستم بهیابایی بر مبنای فعالیت زمانگرا در صنایع سنگ استان فارس تأثیر دارد. سوال دوم پژوهش در خصوص رتبه بندی معیارهای با استفاده از نرم افزار تاپسیس انجام شد و نتایج نشان داد از بین ۶ عامل مربوط به نبود فرهنگ لازم در مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده، آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهیابایی، نبود زمان سنجی واقعی برای هر یک از محصولات، نبود سامانه اطلاعاتی مناسب همراه با افزایش هزینه های آن، پایین آمدن پرداخت حق بهره‌وری کارکنان، نبود بازارهای رقابتی برای محصولات "عوامل مربوط به آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهیابایی" بالاتر و عامل " نبود بازارهای رقابتی برای محصولات" پایین تر قرار دارد.

در ادامه عوامل مورد بررسی در هر یک از معیارهای مذکور، با استفاده از تکنیک تاپسیس رتبه بندی شده‌اند. نتایج زیر حاصل شد. از بین عوامل مربوط به نبود فرهنگ لازم در مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده، کافی نبودن دانش مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده "بالاترین و عامل" نداشتن تحصیلات دانشگاهی کافی مدیران صنایع تولیدی "پایین‌ترین رتبه را بخود اختصاص داده‌اند. از بین عوامل مربوط به آشنا نبودن مدیران با تکنیک های نوین بهیابایی، عامل "عدم شناخت مدیران مالی از بحران-های اقتصادی در بازارهای داخلی و خارجی در پایین آوردن هزینه های مراکز فعالیت و مراکز هزینه "بالاترین و عامل "عدم برگزاری دوره های آموزشی جهت آشنایی مدیران با تکنیک های نوین بهیابایی "پایین‌ترین رتبه را بخود اختصاص داده‌اند. از بین عوامل نبود زمان سنجی واقعی برای هر یک از خدمات، عامل "عدم زمان سنجی برای تولید محصولات در صنایع تولیدی" بالاترین و عامل "مقاومت کارگران در برابر سامانه نوین بهیابایی بر مبنای فعالیت زمان گرا" پایین‌ترین رتبه را بخود اختصاص داده‌اند. از بین عوامل عوامل مربوط به نبود سامانه اطلاعاتی مناسب همراه با افزایش هزینه های آن، عامل "هزینه های بالای استقرار سامانه های اطلاعاتی بهیابایی "بالاترین و عامل" هزینه های بالای استقرار سامانه های اطلاعاتی بهیابایی" پایین‌ترین رتبه را بخود اختصاص داده‌اند. از بین عوامل مربوط به پایین آمدن پرداخت حق بهره‌وری کارکنان، عامل "عدم فرهنگ سازی استفاده از خدمات

الکترونیک " بالاترین و عامل " عدم احساس گناه و شرم توسط مودیان بابت افشای اطلاعات سیستم " پایین ترین رتبه را بخود اختصاص داده‌اند. از بین عوامل مربوط به نبود بازارهای رقابتی برای محصولات، عامل " ورود محصولات وارداتی از سایر کشورها با قیمت پایینتر از محصولات صنایع تولیدی " بالاترین و عامل " دلسرد بودن مدیران در صنایع تولیدی در مقابل رقبا " پایین ترین رتبه را بخود اختصاص داده‌اند.

نتایج حاصل از این تحقیق با نتایج تحقیقات بحری ثالث و همکاران (۱۳۹۵)؛ رفیعی و زنجیردار (۱۳۹۴) در یک راستا می باشد.

پیشنهادات

با توجه به نتایج فرضیات نبود فرهنگ لازم در مدیران برای تغییر تکنیک های جدید بهای تمام شده، آشنا نبودن مدیران مالی با تکنیک های نوین حسابداری بهایابی، نبود زمان سنجی واقعی برای تولید هر یک از محصولات، نبود سامانه اطلاعاتی مناسب همراه با افزایش هزینه های آن، پایین آمدن پرداخت حق بهره وری کارکنان تولید و نبود بازارهای رقابتی برای محصولات از مهمترین دلایل عدم بکارگیری سامانه بهایابی بر مبنای فعالیت زمانگرا در صنایع سنگ استان فارس می باشد لذا پیشنهاد می شود که شرکتها جهت شناسایی ظرفیت های کارخانه و بهره وری بیشتر در کارخانه و اتخاذ تصمیم گیری های صحیح مدیریتی، سیستم TDABC را در شرکت ها اجرا نموده و از نتایج آن در تصمیم گیری های خود استفاده نمایند. برای این منظور مدیریت در جهت رفع عوامل ایجاد کننده عدم بکارگیری سامانه بهایابی بر مبنای فعالیت زمانگرا کوشا باشند. بنابراین با توجه به اینکه که همه عوامل مطرح شده در فرضیات مذکور، باعث عدم بکارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت زمانگرا TDABC در صنایع سنگ استان فارس شده است، به هیات مدیره، مدیران ارشد مالی و تولیدی صنایع سنگ استان فارس پیشنهاد می شود که نگرش خود را در مورد سامانه های جدید بهایابی بخصوص TDABC تغییر داده و سطح دانش خود را در جهت پیاده سازی این سیستم بالا ببرند.

منابع

- بحری ثالث جمال، علیپور سعید، ربیعی خدیجه. (۱۳۹۵). مطالعه موانع به کارگیری سیستم TDABC در صنایع تولیدی شهرستان اردبیل. پژوهش های نوین در حسابداری، ۱(۵)، ۲۱-۳۹.
- رفیعی حسین، زنجیر دار مجید. (۱۳۹۳). بررسی موانع بکارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت زمانگرا نفت امام خمینی (ره) شازند. دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد فومن و شفت.
- رهنمای رودپشتی فریدون، عرب صالحیعلی اصغر. (۱۳۹۴). بهایابی از منظر تصمیم گیری (تحلیل تئوریک جهت توسعه دانش حسابداری مدیریت). فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲(۷)، ۳۶-۵۹.
- نمازی محمد؛ زارع ماندانا. (۱۳۹۶) طراحی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا با رویکرد فازی (مطالعه موردی: شرکت لعاب یاس فارس). حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۳)، ۱۳-۳۱.

- Adeoti, Adenle A. and Valverde Raul. (2016). "Time Driven Activity Based Costing for the Improvement of IT Service Operations". International Journal of Business and Management. 9(1),109-127
- Ardiansyah, G. B., Tjahjadi, B., & Soewarno, N. (2017). Measuring customer profitability through time-driven activity-based costing: a case study at hotel x Jogjakarta. In SHS Web of Conferences 34(80),29-56.
- Öker, F.; and Adıgüzel, H. (2014). "TimeDriven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company", The Journal of Corporate Accounting & Finance. 10(12),75-92.
- Pongwasit, Ramida; and Chompu-Inwai, Rungchat. (2016); "Analysis of Wooden Toy Manufacturing Costs Through the Application of a Time-Driven ActivityBased Costing System"; Memoirs of the

فصلنامه علمی نگرش‌های نوین بازرگانی، دوره ۲، شماره ۶ بهمن - اسفند ۱۴۰۰

Muroran Institute of Technology;65(5), 7- 14.

Tse, S.C.Michael; and Gong, Z.Maleen (2013). “Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models”; Jamar; 7(2),41-54.

Journal of New Business Attitudes