



ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده برای خدمات سازمان تأمین اجتماعی (واحد مستمري‌های شعبه ۲۲ تهران)

دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی

استادیار حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

رحیم پناه زاده^۱

کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی بصیر آبیگ

(تاریخ دریافت: ۲۹ آبان ۱۳۹۷؛ تاریخ پذیرش: ۲۷ فروردین ۱۳۹۸)

خدماتی که توسط شعب بیمه‌ای سازمان تأمین اجتماعی ارائه می‌شود بسیار متنوع بوده و هرکدام دارای محتوا و پیچیدگی‌های خاص خود هستند، ارائه الگوی مناسبی جهت محاسبه بهای تمام‌شده خدمات در سازمان، مدیران را در تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی جهت بهبود ارائه خدمات موجود و ارزیابی بهتر عملیات و افزایش بهره‌وری و کارایی فعالیت‌های مختلف باری خواهد رساند. در پژوهش حاضر تلاش می‌شود تا با شناسایی و دسته‌بندی انواع خدمات قابل‌ارائه در واحد مستمري‌های شعبه ۲۲ سازمان تأمین اجتماعی تهران و تعیین و دسته‌بندی مراکز هزینه در آن، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تعیین بهای تمام‌شده خدمات قابل‌ارائه در این واحد طراحی گردد. به‌منظور شناخت مراکز فعالیت، تعیین محرک هزینه و تایید الگوی ارائه‌شده، تکنیک دلفی بکار گرفته و داده‌های تکنیک دلفی، تجزیه و تحلیل و نتایج حاصل به‌منظور طراحی الگوی بهایابی مورد استفاده قرار می‌گیرد. سیستم پیشنهادی در ۸ مرحله طراحی که ابتدا گروه‌های هزینه شعبه به هزینه‌های اداری و پرسنلی تقسیم می‌گردد. سپس فعالیت‌ها بر اساس خدمات واحد مستمري‌ها تقسیم‌بندی می‌شوند. متعاقباً فعالیت‌هایی که از این گروه هزینه‌ها سهم می‌برند مشخص می‌گردد. آنگاه با استفاده از رویه‌های جمع‌آوری داده‌ها به روش دلفی، محرک‌های هزینه مشخص و هزینه‌ها به فعالیت‌ها، مرتبط می‌شوند. در نهایت با تعیین محرک‌های مناسب نسبت به تخصیص هزینه‌ها به خدمات (برقراری مستمري بازنشستگی، ازکارافتادگی و فوت (بازماندگان)) اقدام می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، روش دلفی، خدمات واحد مستمري‌ها (مستمري بازنشستگی، بازماندگان، ازکارافتادگی).

¹ rahim.panahzadeh@yahoo.com

مقدمه

در وضعیت رقابتی و شرایط اقتصادی فعلی، یکی از عوامل مهمی که موجب برتری نسبت به سایر رقبا می‌شود، کاهش بهای تمام‌شده محصولات و خدمات ارائه‌شده است. این مهم بدون کاهش هزینه‌ها در سازمان و استفاده‌ی بهینه از امکانات و منابع ممکن نبوده، اما به دلیل ضعف‌های موجود در سیستم‌های بکارگرفته شده، دسترسی به این اطلاعات ممکن نیست. جنبه‌ای از این نارسایی ناشی از ضعف و عدم کارایی سیستم‌های موجود به‌ویژه در حوزه حسابداری مدیریت است. آنچه امروزه اهمیت خاصی پیدا کرده، این است که سازمان‌ها نیازمند آن هستند که روشی را به‌کارگیرند که علاوه بر عدم پیچیدگی، کم‌هزینه بوده و بیشترین اطلاعات از فرایندها، فعالیت‌ها و خدمات را به مدیران ارائه دهد، از این‌رو هزینه‌یابی سنتی جوابگوی این نیاز نیست [۲]. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم‌های نوین هزینه‌یابی است که اطلاعات دقیق‌تری در خصوص هزینه‌ها و نهایتاً تصمیم‌گیری اقتصادی مدیریت فراهم می‌کنند.

ارائه الگوی مناسبی جهت محاسبه بهای تمام‌شده خدمات در سازمان تأمین اجتماعی، مدیران را در تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی جهت بهبود ارائه خدمات موجود و ارزیابی بهتر عملیات و افزایش بهره‌وری و کارایی فعالیت‌های مختلف یاری خواهد رساند. هدف پژوهش حاضر تلاش برای شناسایی و دسته‌بندی انواع خدمات، مراکز هزینه، طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تعیین بهای تمام‌شده خدمات در واحد مستمری‌های شعبه ۲۲ تهران می‌باشد تا پاسخی مناسب به مسئله اصلی پژوهش که "بهای تمام‌شده خدمات واحد مستمری‌های شعبه ۲۲ تهران با ارائه الگوی مناسب بهیابی قابل محاسبه می‌باشد؟" داده شود.

پیشینه پژوهش

خدمات اصلی سازمان تأمین اجتماعی در دو بخش بیمه‌ای و درمانی انجام می‌گیرد. در خصوص سیستم محاسبه بهای تمام‌شده خدمات سازمان تأمین اجتماعی، اغلب پژوهش‌ها در بخش درمانی مورد مطالعه قرار گرفته است و در بخش بیمه‌ای به دلیل پیچیدگی‌های خاص فعالیت‌های این بخش، مطالعات کمتری انجام شده است. به‌منظور کسب شناخت از پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه بهای تمام‌شده محصولات، مطالعات انجام‌شده در سایر حوزه‌ها مورد مطالعه قرار گرفته است که می‌توان به پژوهش‌های ذیل اشاره کرد:

«ارائه الگوی بهیابی بر مبنای فعالیت (ABC) جهت محاسبه بهای تمام‌شده تخت روز در بیمارستان شهید دکتر فیاض بخش» [۸]. «ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده محصولات آجیلی (گردو و بادام)» [۵]. «بررسی کاربرد سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در سازمان تأمین اجتماعی شعبه ۴ شیراز» [۷]. «ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده برای مزارع پرورش ماهی قزل‌آلای رنگین‌کمان» [۶]. «امکان‌سنجی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان تأمین اجتماعی (مورد مطالعه: بخش درمان تأمین اجتماعی استان بوشهر)» [۳]. «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و محاسبه منابع استفاده‌شده» [۹].

روش‌شناسی پژوهش

از نظر روش‌شناسی، تحقیق حاضر توصیفی می‌باشد. تحقیق حاضر بر اساس چگونگی به دست آوردن داده‌های موردنیاز و از نظر طبقه‌بندی تحقیقات با توجه به هدف آن‌ها، در زمره تحقیقات توصیفی قرار دارد. از لحاظ نوع نظارت و درجه کنترل، تحقیق حاضر در زمره تحقیقات میدانی قرار دارد چراکه محقق متغیرها را در حالت طبیعی آن‌ها بررسی می‌کند. پژوهش حاضر بر اساس ماهیت و اهداف پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. بر اساس گردآوری داده‌ها از نوع مطالعات اسنادی (سندکاوی) است.

قلمرو تحقیق

قلمرو موضوعی: برای اینکه بتوان ضرورت استفاده از اطلاعات مالی و سیستم‌های مدون بهای تمام‌شده را ارائه و توجیه نمود، چگونگی محاسبه بهای تمام‌شده خدمات مشخص سازمان تأمین اجتماعی در واحد مستمری‌های شعبه ۲۲ تهران مورد بررسی قرار می‌گیرد. قلمرو زمانی: بازه زمانی تحقیق حاضر سال ۱۳۹۶ را دربر می‌گیرد و داده‌های لازم در خصوص تحلیل و ارائه مدل موردنظر در بازه زمانی سال ۱۳۹۶ انجام می‌شود. قلمرو مکانی: تحقیق حاضر در سازمان تأمین اجتماعی در شعبه ۲۲ تهران انجام می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در تحقیق حاضر، شعبه ۲۲ سازمان تأمین اجتماعی تهران بزرگ می‌باشد و واحد مستمری‌ها به‌عنوان نمونه انتخاب شده است.

روش و ابزار جمع‌آوری داده‌ها

برای گردآوری داده‌ها در خصوص مبانی نظری تحقیق، تشریح متغیرها و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. برای گردآوری اطلاعات لازم در خصوص ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده از روش میدانی استفاده می‌شود. ابزار گردآوری اطلاعات در این پژوهش استفاده از تکنیک دلفی به‌منظور کسب نظرات خبرگان، مستندات مالی و سندهای مالی مکتوب در شعبه ۲۲ تأمین اجتماعی تهران، می‌باشد. هدف اصلی روش دلفی، دستیابی به قابل‌اطمینان‌ترین اجماع گروهی از نظرات خبرگان به‌واسطه یک سری از پرسشنامه‌های متمرکز همراه با بازخورد کنترل‌شده می‌باشد [۱۰]. پس از تهیه و توزیع اولین فرم نظرخواهی، به تحلیل نظرات جمع‌آوری شده، پرداخته شد. در مرحله بعد بررسی گردید که آیا پاسخ کارشناسان و متخصصین به ثبات رسیده یا خیر. در صورت به ثبات نرسیدن پاسخ‌ها، پاسخ‌های گروه در فرم نظرخواهی دوم بازخورد گردید. این شیوه تا رسیدن به اجماع لازم کارشناسان، تکرار گردیده است. در سیستم پیشنهادی، ابتدا گروه‌های هزینه شعبه به هزینه‌های اداری و پرسنلی تقسیم می‌گردد. سپس فعالیت‌ها بر اساس خدمات واحد مستمری‌های تقسیم‌بندی می‌شوند. سپس فعالیت‌هایی که از این گروه هزینه‌ها سهم می‌برند مشخص می‌گردد. آنگاه با استفاده از رویه‌های جمع‌آوری داده‌ها به روش دلفی، در برخی مواقع تخمین کارشناسانه، محرک‌های هزینه مشخص و هزینه‌ها به فعالیت‌ها، مرتبط می‌شوند.

درنهایت با تعیین محرک‌های مناسب نسبت به تخصیص هزینه‌ها به خدمات (برقراری مستمری بازنشستگی، ازکارافتادگی و فوت (بازماندگان)) اقدام می‌گردد.

وظایف واحد مستمری‌ها

طبق بررسی صورت گرفته، اهم وظایف این واحد، اجرای سیاست‌ها و برنامه‌های امور مربوط به تعهدات بلندمدت سازمان (بازنشستگی، ازکارافتادگی و بازماندگان) با رعایت اصل عدالت بر اساس سنوات بیمه‌ای، مبالغ حق بیمه پرداختی و همچنین حفظ شأن و کرامت آنان می‌باشد. تعهدات بلندمدت سازمان بر اساس پرونده بیمه‌شده پس از بازنشستگی، ازکارافتادگی و یا فوت توسط این واحد صورت می‌گیرد.

پرسشنامه روش دلفی

به‌منظور دریافت نظرات کارشناسان و خبرگان در شناسایی فعالیت‌ها و محرک هزینه‌ها، پرسشنامه‌ای متناسب شامل ۱۴ سؤال به‌صورت تشریحی و چندگزینه‌ای تهیه گردید و برای پاسخگویان ارسال گردید. پرسشنامه در ۴ مرحله اجرا و نتایج به‌دست‌آمده بررسی و تحلیل گردیدند. پس از گردآوری دیدگاه خبرگان، میانگین نمره نظرات آن‌ها پیرامون هر بعد محاسبه گردید. با توجه به چارچوب نظری اگر توافق وجود نداشت، میانگین محاسبه‌شده به‌عنوان بازخورد کنترل‌شده به همراه پرسشنامه مجدداً در اختیار خبرگان قرار می‌گرفت. پس از طی ۴ مرحله، زمانی که وحدت نظر نسبی حاصل شد، براساس میانگین مرحله نهائی به غریبال ارقام پرداخته شد. با توجه به اینکه در این تحقیق از طیف هفت درجه لیکرت استفاده شده است بنابراین معیارهایی که میانگین زیر ۵ کسب کرده باشند حذف می‌شوند. گویه‌های پرسشنامه‌ی تنظیم‌شده، از طریق مطالعه کتب، پایان‌نامه‌ها و بهره‌گیری از مقالات و پیشینه‌های مرتبط با آن و نیز بهره‌گیری از نظرات خبرگان به‌دست‌آمده است. برای اطمینان از روایی و پایایی پرسشنامه، از روش تحلیل محتوا و محاسبه ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید. بدین‌صورت که پرسشنامه به ۵ نفر از صاحب‌نظران حوزه مالی و بیمه سازمان تأمین اجتماعی ارائه گردید. از خبرگان درخواست گردید که به هریک از سؤالات از لحاظ "ضرورت"، "مرتبط بودن"، "شفاف بودن" و "ساده بودن" پاسخ دهند. نتایج نهایی نشان داد که مقدار نسبت روایی محتوایی (CVR) هر سؤال به شرح جدول ۱ می‌باشد.

جدول ۱. مقادیر CVR، میانگین عددی قضاوت‌ها و نتایج پذیرش یا رد سؤالات

سوال	ضروری	مفید است ولی ضرورتی ندارد	ضرورتی ندارد	جمع	CVR	میانگین عددی قضاوت‌ها	پذیرش یا رد
۱	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۲	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۳	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۴	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۵	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۶	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۷	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۸	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۹	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۱۰	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۱۱	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۱۲	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۱۳	۵	-	-	۵	۰.۹۹	۳	پذیرش
۱۴	۴	۱	-	۵	۰.۶۰	۱.۶	پذیرش

در این پژوهش در نهایت ۱۴ سؤال باقی ماند و مقدار شاخص روایی محتوایی (CVI)، ۰/۸ به دست آمد که قابل قبول است.

ابتدا ۲۵ نفر از صاحب‌نظران حوزه مربوطه جهت استفسار انتخاب‌شده بودند که تنها ۲۲ نفر نسبت به ارسال پاسخ اقدام نمودند. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه، بعد از تکمیل پرسشنامه‌ها توسط ۲۲ نفر از کارشناسان، ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS16، مقدار ۰/۹۴ به دست آمد که نشان‌دهنده سازگاری درونی قوی می‌باشد.

ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

خبرگان و کارشناسان منتخب از بین مسئولین واحد مستمری‌ها و امور مالی شعب (۱۸ شعبه) اداره کل شرق تهران و ستاد سازمان مرکزی که دارای سابقه و تجربه مفید در بخش تخصصی مربوطه می‌باشند، انتخاب شده‌اند. برخی از ویژگی‌های پاسخگویان در جداول ۲ الی ۳ نشان داده شده است.

جدول ۲. جدول فراوانی افراد پاسخ‌دهنده از نظر رشته تحصیلی

ردیف	رشته تحصیلی	تعداد	درصد
۱	حسابداری	۱۰	۴۵
۲	مدیریت	۱۰	۴۵
۳	اقتصاد	۱	۵
۴	سایر	۱	۵
	جمع	۲۲	۱۰۰

جدول ۳. فراوانی افراد پاسخ‌دهنده از نظر رده شغلی

ردیف	رده شغلی	تعداد	درصد
۱	رئیس واحد مالی	۷	۳۲
۲	رئیس واحد مستمری‌ها	۲	۹
۳	کارشناس متخصص مالی	۵	۲۳
۴	کارشناس متخصص مستمری‌ها	۲	۹
۵	معاون مدیرکل امور مالی	۱	۵
۶	رئیس گروه از کارافتادگی و بازنشستگی سازمان	۲	۹
۷	سایر	۳	۱۴
	جمع	۲۲	۱۰۰

اجرای روش تکنیک دلفی

برای این پژوهش تعداد ۱۴ شاخص (سنجه) جهت شناسایی مراکز فعالیت و محرک هزینه‌ها بین ۲۵ نفر توزیع و تعداد ۲۲ پرسشنامه کامل شده قابل تحلیل جمع‌آوری گردید. پس از جمع‌آوری پاسخ‌ها، از پرسشنامه طیف لیکرت با مقیاس ۷ درجه‌ای برای سنجش یافته‌ها به روش تکنیک دلفی استفاده گردید. مقیاس لیکرت یکی از رایج‌ترین مقیاس‌های اندازه‌گیری نگرش و شامل مجموعه‌ای از سنجه‌ها یا عبارات است که پاسخ‌دهندگان میزان موافقت خود را با هر یک از عبارات در یک طیف درجه‌بندی شده که معمولاً از یک تا پنج (یا هفت) درجه است نشان می‌دهند [۴].

تجزیه و تحلیل اطلاعات

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات، پرسشنامه دلفی با مقیاس ۷ درجه‌ای لیکرت باتوجه به رتبه‌ای بودن مقیاس اندازه‌گیری، برای تبدیل پاسخ‌های کیفی به کمی از روش وزن دهی به شاخص‌ها استفاده شد، که ترتیب آن به شرح زیر است:

۱- فراوانی پاسخ به هر گزینه در هر شاخص مشخص می‌شود. ۲- مجموع فراوانی هر گزینه در وزن آن ضرب می‌شود. ۳- مجموع حاصل ضرب‌ها باهم جمع می‌شوند. ۴- عدد به دست آمده بر تعداد افراد پاسخ‌دهنده تقسیم و میانگین وزنی حاصل می‌شود که امتیاز آن شاخص محسوب می‌گردد. نتایج تحلیل کمی و تعیین میزان مطلوبیت شاخص‌ها در جدول ۴ نشان داده شده است.

برای تعیین میزان مطلوبیت هر شاخص از طیف سه بخش استفاده شد با توجه به مقیاس ۷ درجه‌ای پرسشنامه، فاصله هر بخش ۱٫۷۵ است که با اضافه کردن ۲۵ درصد واحد به هر بخش فاصله بین گزینه‌ها به ۲ می‌رسد. به این ترتیب طیفی که در شکل ۱ ترسیم شده است به دست آمد و میزان مطلوبیت شاخص‌های مختلف محاسبه شد. بر این اساس، فقط شاخص‌هایی که مطلوبیت آن‌ها بین ۵-۷ طیف (مطلوب) قرار گرفت انتخاب شدند.

شکل ۱. طیف تعیین میزان مطلوبیت شاخص‌ها

مطلوب	نسبتاً مطلوب	نامطلوب
۷	۵	۳
۱		

جدول ۴- نتایج تحلیل کمی و تعیین میزان مطلوبیت شاخص‌ها

مطلوب	محاسبه میانگین وزنی شاخص پرسشنامه دلفی									فراوانی پاسخ‌ها	
	میانگین وزنی	وزن کلی	کاملاً مخالف	مخالف	تا حدودی مخالف	نه موافق نه مخالف	تا حدودی موافق	موافق	کاملاً موافق	تعداد پاسخ	سؤال
			1	2	3	4	5	6	7		درجه
*	6.95	153	147	6	0	0	0	0	0	22	1
*	6.95	153	147	6	0	0	0	0	0	22	2
*	5.95	131	0	0	0	0	40	42	49	22	3
*	6.05	133	0	0	0	0	30	54	49	22	4
*	6.73	148	0	0	0	0	5	24	119	22	۵-ب
*	6.55	144	0	0	0	0	5	48	91	22	۶-ب
*	6.09	134	0	0	0	12	20	18	84	22	۷-ب
*	5.18	114	0	2	12	0	10	90	0	22	۸-ج
*	5.95	131	0	0	0	8	10	78	35	22	۹-ج
*	5.91	130	0	0	0	0	10	120	0	22	۱۰-ج
*	5.82	128	0	0	0	8	15	84	21	22	۱۱-ج
*	5.09	112	0	0	3	8	70	24	7	22	۱۲-ج
*	6.91	152	0	0	0	0	0	12	140	22	13
*	6.18	136	0	0	0	0	10	84	42	22	14

یافته‌ها

بخش اول نتایج دلفی

در این بخش در مورد وجود سیستم حسابداری هزینه‌یابی در شعبه ۲۲ سازمان تأمین اجتماعی سؤال پرسیده شده است که میانگین وزنی این شاخص ۶,۹۵ است که مطلوب می‌باشد. بیش از ۹۵ درصد افراد اعلام کردند که در سازمان از یک سیستم بدون بهای تمام‌شده استفاده نمی‌شود و در حال حاضر در واحد مستمری‌های شعبه ۲۲ تهران، بهای تمام‌شده برقراری هر حکم مستمری بازنشستگی، از کارافتادگی و بازمندگان محاسبه نمی‌گردد. بدین ترتیب فرضیه اول تحقیق رد می‌شود و زمینه برای پرداختن به فرضیه‌های دوم و سوم آماده می‌شود.

بخش دوم نتایج تکنیک دلفی

با رد فرضیه اول، نتایج مربوط به فرضیه‌های دوم و سوم به شرح زیر از نظر می‌گذرد. در این بخش، مراکز فعالیت عملیاتی و غیرعملیاتی در واحد مستمری‌ها شناسایی و تعیین گردید. نتایج بررسی و تحلیل دلفی در بخش شناسایی فعالیت‌های این سه واحد مورد بررسی، در جدول ۵ مشاهده می‌شود.

جدول ۵. مراکز فعالیت عملیاتی و غیرعملیاتی در واحد مستمری‌ها

ردیف	نوع مرکز	نام مرکز اصلی	شرح فعالیت‌های مرکز	خروجی نهایی
۱	مستمری	مستمری بازنشستگی	صدور حکم بازنشستگی	پرداخت مستمری بازنشستگان
۲	مستمری	مستمری از کارافتادگی	صدور حکم از کارافتادگی	پرداخت مستمری از کارافتاده
۳	مستمری	مستمری بازماندگان (فوت)	صدور حکم بازماندگان	پرداخت مستمری بازماندگان
۴	پشتیبانی	امور اداری		
۵	پشتیبانی	واحد حسابداری		
۶	پشتیبانی	حوزه مدیریت		
۷	پشتیبانی	واحد انفورماتیک		
۸	پشتیبانی	واحد معاونت		

بخش سوم نتایج تکنیک دلفی

در این بخش، محرک هزینه مراکز فعالیت عملیاتی و غیرعملیاتی شناسایی و تعیین گردید. که نتایج این بخش در جدول ۶ مشاهده می‌شود.

جدول ۶. محرک هزینه مراکز فعالیت عملیاتی و غیرعملیاتی

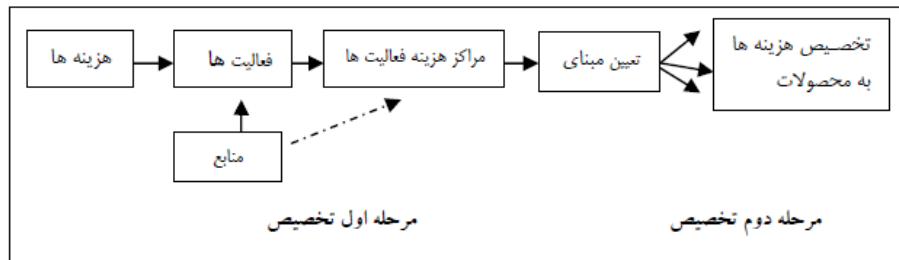
ردیف	نوع مرکز	محرک هزینه
۱	عملیاتی	تعداد پرونده‌های مورد بررسی
۲	غیرعملیاتی	تعداد ساعات کاری کارکنان

گام‌های طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، روابط علی بین ایجاد هزینه‌ها و فعالیت‌های لازم جهت تولید محصول یا خدمت را که برای شرکت ارزش اقتصادی ایجاد می‌کنند، مشخص می‌سازد. بجای یک عامل (که عمدتاً هزینه کار مستقیم یا ساعات کار ماشین‌آلات است) عوامل اصلی و مؤثر فعالیت‌ها را تعیین می‌نماید. مرکز هزینه مربوط به هر عامل فعالیت را مشخص می‌سازد و نرخ‌های مربوط به هزینه‌ها را پیدا می‌کند، و این

نرخ‌ها را براساس منابعی که جهت ایجاد محصول و یا خدمت مورد استفاده قرار گرفته‌اند جذب محصول می‌نماید. اجزای کلی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شکل شماره ۲ نشان داده شد است [۱۰].

شکل ۲. اجزای کلی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت



به‌منظور طراحی الگوی مناسب محاسبه بهای تمام‌شده خدمات واحد مستمری‌ها، هشت گام به شرح ذیل طراحی گردید [۱].

گام اول: تعیین گروه‌های هزینه: در این گام، گروه‌های هزینه‌ای که در صورت حساب سود و زیان شعبه وجود دارند، تعیین می‌گردند. گام دوم: در این گام، فعالیت‌های اصلی مراکز فعالیت شناسایی شد. با مشاهده فعالیت‌ها و نمودار فرایند آن‌ها، استفاده از نظر خبرگان، مناسب‌ترین محرک هزینه انتخاب گردید. سپس، پس از شناسایی فعالیت‌ها و تعیین محرک‌های هزینه آن‌ها، نسبت‌های تخصیص هزینه‌های پرسنلی و اداری به فعالیت‌ها تعیین شد. مراکز فعالیت برای محاسبه بهای تمام‌شده خدمات واحد مستمری‌ها (صدور احکام بازنشستگی، ازکارافتادگی و بازماندگان) که طبق نتایج روش تکنیک دلفی به‌دست آمد، شامل واحدهای مدیریت، معاونت بیمه‌ای، واحد مستمری‌ها، امور اداری، امور مالی و واحد فرابری (کامپیوتر) می‌باشد که در جدول‌های ۷ الی ۱۲ نشان داده شده است.

جدول ۷. فعالیت اصلی و محرک‌های هزینه - مرکز فعالیت حسابداری

ردیف	فعالیت	محرک هزینه
۱	صدور اسناد مالی	تعداد اسناد مالی
۲	حسابداری اموال	تعداد اموال ثبت شده
۳	تهیه صورت حساب ماهانه	زمان استفاده شده
۴	تهیه صورت مقایسه بودجه ماهیانه	زمان استفاده شده
۵	پرداخت حقوق و مزایا	تعداد پرسنل

جدول ۸. فعالیت اصلی و محرک‌های هزینه - مرکز فعالیت مستمری‌ها

ردیف	فعالیت	محرک هزینه
۱	برقراری مستمری بازنشستگان	تعداد پرونده‌های بررسی شده
۲	برقراری مستمری ازکارافتادگان	تعداد پرونده‌های بررسی شده

ردیف	فعالیت	محرك هزینه
۳	برقراری مستمری بازماندگان	تعداد پرونده‌های بررسی شده
۴	قطع مستمری غیرقانونی	تعداد قطع مستمری

جدول ۹. فعالیت اصلی و محرک‌های هزینه - مرکز فعالیت اداری

ردیف	فعالیت	محرك هزینه
۱	صدور احکام پرسنلی کارکنان	زمان صرف شده
۲	محاسبات مرخصی و اضافه کاری کارکنان	زمان صرف شده
۳	ثبت نامه‌های وارده	تعداد نامه‌های ثبت شده.

جدول ۱۰. فعالیت اصلی و محرک‌های هزینه - مرکز فعالیت کامپیوتر

ردیف	فعالیت	محرك هزینه
۱	پشتیبانی و نگهداری سیستم‌ها	زمان صرف شده
۲	نصب ورژن‌ها (نسخه‌های) جدید	تعداد ورژن‌ها (نسخه‌های) نصب شده
۳	تهیه نسخه پشتیبان	زمان صرف شده
۴	ارسال آمار و اطلاعات شعبه	زمان صرف شده

جدول ۱۱. فعالیت اصلی و محرک‌های هزینه - مرکز فعالیت مدیریت

ردیف	فعالیت	محرك هزینه
۱	نظارت بر انجام امور واحدها	زمان صرف شده
۲	دستور و امضاء نامه‌های اداری	تعداد
۳	تشکیل جلسات	زمان صرف شده
۴	بررسی پرونده‌های بیمه‌شدگان و...	زمان صرف شده

جدول ۱۲. فعالیت اصلی و محرک‌های هزینه - مرکز فعالیت معاونت

ردیف	فعالیت	محرك هزینه
۱	نظارت بر انجام امور واحدها	زمان صرف شده
۲	دستور و امضاء نامه‌های اداری	تعداد
۳	تشکیل جلسات	زمان صرف شده
۴	بررسی پرونده‌های بیمه‌شدگان و...	زمان صرف شده

گام سوم: تعیین فعالیت‌هایی بود که از هر گروه هزینه سهم می‌برد. برای توصیف نظام‌مند سهم فعالیت‌ها از گروه‌های هزینه، ماتریس وابستگی فعالیت و هزینه ایجاد گردید. گام چهارم: هزینه‌های هر گروه هزینه به فعالیت‌ها ردیابی شد و هزینه هر گروه به نسبت سهم هر فعالیت به فعالیت‌ها تخصیص داده شد. نسبت‌های ارائه‌شده با استفاده از تخمین کارشناسانه به دست آمد. گام پنجم: در این گام، هر عنصر سلول A_{ij} (سطر) i (ستون) ماتریس وابستگی فعالیت و هزینه، با ارزش ریالی حاصل ضرب هزینه گروه j در نسبت A_{ij} می‌گردد. این ماتریس، مبلغ منابع مصرف‌شده هر فعالیت را ارائه خواهد داد. کل هزینه هر فعالیت از طریق جمع هر سطر به دست می‌آید. جدول شماره ۱۳ ماتریس هزینه-فعالیت را برای مرکز فعالیت حسابداری نشان می‌دهد که برای سایر مراکز نیز از این جدول استفاده می‌شود.

جدول ۱۳. فعالیت اصلی و محرک‌های هزینه - مرکز فعالیت حسابداری

هزینه کل	اداری		پرسنلی		گروه‌های هزینه فعالیت
	هزینه	نسبت	هزینه	نسبت	
					صدور اسناد مالی
					حسابداری اموال
					تهیه صورت حساب ماهانه
					تهیه صورت مقایسه بودجه ماهیانه
					ثبت فیش‌های حق بیمه
					پرداخت حقوق و مزایا
					جمع

گام ششم و هفتم: در این گام، پس از اینکه کل هزینه فعالیت‌های مراکز فعالیت تعیین شد، هزینه فعالیت‌ها به محصولات (خدمات) تخصیص می‌یابند. تخصیص هزینه‌های فعالیت‌ها به خدمات، مشابه رویه استفاده‌شده برای تخصیص هزینه در مرحله اول است. در این مرحله ماتریس وابستگی محصول (خدمت) و فعالیت مورد استفاده قرار می‌گیرد. با توجه به اینکه تمامی فعالیت‌های مراکز که در بالا ذکر شد، در ارائه خدمات سازمان تأمین اجتماعی شعبه ۲۲ تهران دخالت دارند، بجای ماتریس وابستگی محصول و فعالیت از ماتریس وابستگی محصول (خدمات) و مراکز فعالیت استفاده گردید. جدول ۱۴ ماتریس وابستگی خدمات و مراکز فعالیت را نشان می‌دهد. گام هشتم: هزینه هر خدمت محاسبه می‌شود. برای به دست آوردن هزینه هر خدمت از معادله زیر استفاده می‌شود.

هزینه هر واحد خدمت = سهم خدمت از هر واحد فعالیت * هزینه ریالی هر فعالیت
 بدین ترتیب برای تمام واحدهای فعالیت، هزینه خدمات محاسبه می‌شود. در نهایت با جمع جبری هزینه خدمات در واحدهای مختلف فعالیت، مقدار خدمات ارائه‌شده به دست می‌آید.

جدول ۱۴. ماتریس وابستگی خدمات و مراکز فعالیت (مبلغ)

ردیف	محل خدمت	مردم	کامپیوتر	امور اداری	مستمری‌ها	حسابداری	مراکز فعالیت خدمات
							احکام بازنشستگی
							احکام از کارافتادگی
							احکام بازماندگان
							سایر خدمات بیمه‌ای
							جمع

بحث و نتیجه‌گیری

تحقیق حاضر به بررسی ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده برای خدمات واحد مستمری‌های سازمان تأمین اجتماعی در شعبه ۲۲ تهران پرداخته است. در تحقیق حاضر واحد مستمری‌های در شعبه ۲۲ سازمان تأمین اجتماعی بررسی و ارزیابی گردید.

برای شناسایی مراکز فعالیت عملیاتی و غیرعملیاتی، همچنین شناسایی محرک هزینه‌ها در واحد مستمری‌ها و تایید الگوی پیشنهادی از تکنیک دلفی استفاده شد. تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد که در واحد مستمری‌ها، سه مرکز فعالیت مستقیم (ارائه خدمات) شامل صدور احکام مستمری بازنشستگی، صدور احکام مستمری از کارافتادگی و صدور احکام مستمری بازماندگان (فوت) و ۵ مرکز فعالیت غیرعملیاتی (پشتیبانی)، امور عمومی و اداری و تدارکات، مرکز واحد حسابداری، مرکز حوزه مدیریت، مرکز واحد انفورماتیک و مرکز واحد معاونت وجود دارد. برای مراکز عملیاتی، از محرک هزینه تعداد پرونده‌های موردبررسی و برای مراکز فعالیت غیرعملیاتی از محرک هزینه تعداد ساعات کارکنان انتخاب گردید. الگوی پیشنهادی با کسب امتیاز ۶,۹۱ به تایید بیش از ۹۳ درصد کارشناسان خبرگان قرار گرفت. از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده سه خدمت صدور احکام مستمری بازنشستگی، صدور احکام مستمری از کارافتادگی و صدور احکام مستمری بازماندگان (فوت) استفاده گردید.

پیشنهادها حاصل از تحقیق

با توجه به نتایج به دست آمده بهترین و کاربردی‌ترین پیشنهاد به مدیران سازمان تأمین اجتماعی به‌ویژه مدیران شعبه ۲۲ تهران، استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. این امر منجر به اندازه‌گیری هزینه واقعی خدمات، بهبود قیمت‌گذاری صحیح، گزارش مالی شفاف‌تر و بهبود روند هزینه‌یابی و محاسبه بهای تمام‌شده می‌گردد.

- استقرار یک سیستم جامع اطلاعاتی هزینه‌ای و درآمدی شرط لازم برای استقرار موفق یک سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت می‌باشد.
- آموزش مدیران و پرسنل و آشنایی آن‌ها از شیوه اجرای این سیستم جهت کسب نتیجه مطلوب از اجرای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

پیشنهاد برای تحقیقات آینده

۱. بررسی موانع به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در کلیت سازمان تأمین اجتماعی
۲. پژوهش در خصوص ارائه الگوی بهای تمام‌شده خدمات واحد مستمری‌ها در شعب سازمان تأمین اجتماعی در سایر استان‌های کشور.
۳. پژوهش در خصوص ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده در مورد سایر خدمات بیمه‌ای شعب.

فهرست منابع

۱. ابراهیمی مند، مهدی (۱۳۸۵). "رویکردی برای به‌کارگیری مناسب هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در شرکت‌های کوچک"، **مجله حسابرس**، شماره ۳۵
۲. انواری رستمی علی‌اصغر، خادمی زارع حسن، علی حیدری بیوکی طاهره، نشاط نجمه، (۱۳۹۰). "تعیین محرک هزینه در سیستم‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با استفاده از روش‌های داده‌کاوی و تحلیل عاملی"، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱۸، شماره ۶۳، ۱۳۹۰.
۳. رضایی، مهدی، بحرینی زاده، منیژه، زمانی، عبدالکریم (۱۳۹۳)، "امکان‌سنجی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان تأمین اجتماعی (مورد مطالعه: بخش درمان تأمین اجتماعی استان بوشهر)"، مقاله پژوهشی، **فصلنامه حسابداری سلامت**، سال سوم، شماره چهارم
۴. سرمد، زهره، بازرگان، عباس، حجازی، الهه (۱۳۸۳)، **روش‌های تحقیق در علوم رفتاری**، تهران، نشر آگاه
۵. فرقاندوست حقیقی، کامبیز، جلیل پور صابرجوی، حسین، حاجی لو، جعفر (۱۳۹۰)، "ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده محصولات آجیلی (گردو و بادام)". **فصلنامه علوم اقتصادی**، سال پنجم، شماره ۱۷
۶. فرقاندوست حقیقی، کامبیز، هدایتی فرد، مسعود، مهدوی، احمد (۱۳۸۹). "ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده برای مزارع پرورش ماهی قزل‌آلای رنگین‌کمان. طرح پژوهشی". **مجله شیلات. دانشگاه آزاد اسلامی**. واحد آزادشهر. شماره سوم
۷. فرهنگ نیا، سهراب، (۱۳۸۸)، "بررسی کاربرد سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در سازمان تأمین اجتماعی شعبه ۴ شیراز"، دانشگاه شیراز
۸. نادری، مقداد، (۱۳۸۷)، "ارائه الگوی بهای‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) جهت محاسبه بهای تمام‌شده تخت روز در بیمارستان دکتر فیاض بخش"، دانشگاه امام حسین
۹. نمازی، محمد، (زمستان ۷۷ و بهار ۷۸) "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن"، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** - سال هفتم - شماره ۲۶ و ۲۷.
10. Cooper, R. and R. Kaplan (1992). "Activity-based system: Measuring the cost of resources Usage" **Accounting Horizons**, O, PP. 1-13.
11. Dalkey N and O Helmer (1963) An experimental application of the Delphi method to the use of expert. *Management Science* 9(63), 458-467 Ramalingegowda, S, Wang, Ch, Yu, Y, The Role of Financial Reporting Quality in Mitigating the Constraining Effect of Dividend Policy on Investment Decisions, 2013, Working paper, University of Georgia.



Presentation of Suitable Model Cost for Services Social Security Organization in Pension Department in Branch 22 in Tehran

Kambiz Forqandoost Haqiqi (PhD)

Assistant Professor, Faculty of Economics and Accounting, Islamic Azad University Of Central Tehran Branch, Iran

Rahim Panahzadeh¹©

Master of Accounting, Bsir, Abyek University, Iran

(Received: 20 November 2018; Accepted: 16 April 2019)

The social security organization provide a wide range of services and each has its own content and complexity. Providing an appropriate model for calculating the cost of services, helps the managers in decision making and planning to improve existing service provision and to make better evaluation of operations to increase efficiency and effectiveness of various activities. In this research, we try to identify and categorize different types of provided services in the long term payments Unit of branch no. 22 in Tehran and to determine and categorize the cost centers in it, and design an activity-based costing system to determine the cost of services providable in this unit. In order to understand the activity centers, determine the cost motivators and confirmation of the proposed model, Delphi technique is used and Delphi technique data, analysis and results are used to design a costing model. The proposed system is designed in eight stages, first the departmental costs are divided into administrative and personnel costs. Then the activities which have a share in these costs are identified. Subsequently, by using Delphi's data collection procedures, specific cost motivators are identified and costs are linked to activities. Finally, by determining the appropriate motivators, allocation of costs to services (retirement pension, disability and death) are done.

Keywords: Activity-Based Costing System, Delphi Method, Long Term Payments Services Unit (Retirement Pension, Survivors, Disability).

¹ rahim.panahzadeh@yahoo.com ©(Corresponding Author)