

## بررسی نقش مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت بر کاهش هزینه های سازمانی

هاشم عباسی سارنگ<sup>\*۱</sup>

شهرداری شهر مشهد

Abasisarang.hashem@gmail.com

### چکیده

امروزه موضوع مدیریت هزینه بیش از هر مقوله‌ای ذهن مدیران سازمان‌ها را به خود مشغول کرده‌است و بخشی از نوشته‌های مدیریتی و حسابداری مدیریت به آن اختصاص یافته است. هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت بر کاهش هزینه های سازمانی است. این تحقیق از منظر هدف، کاربردی و بر اساس شیوه گردآوری داده ها، توصیفی - پیمایشی محسوب می شود. جامعه آماری این پژوهش کلیه مدیران شهرداری شهر مشهد بودند. نمونه مورد نظر پس از تعیین تعداد جامعه مدنظر با استفاده از جدول کرجسی و مورگان ۳۸۴ نفر تعیین شد. در پژوهش حاضر از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی برای گردآوری اطلاعات استفاده شده‌است. نتایج نشان دادند که مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت دارای اثر معنی دار بر کاهش هزینه شهرداری مشهد می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت، کاهش هزینه، شهرداری مشهد

### ۱- مقدمه

امروزه موضوع مدیریت هزینه بیش از هر مقوله‌ای ذهن مدیران سازمان‌ها را به خود مشغول کرده‌است و بخشی از نوشته‌های مدیریتی و حسابداری مدیریت به آن اختصاص یافته است. با وجود اینکه هر سازمانی براساس نگرش سنتی خود به مدیریت هزینه‌ها با حفظ هزینه در پایین‌ترین سطح ممکن می‌پردازد؛ اما به اعتقاد بسیاری از اندیشمندان آنچه ضامن نیل به این مقصود در کوتاه‌مدت و بلندمدت می‌شود، استقرار صحیح یکی از روش‌های مدیریت هزینه متناسب با فعالیت‌های سازمان می‌باشد (فیضی، ۱۳۹۱: ۱۲). منظور از کاهش هزینه حذف هزینه‌های اثربخش نیست؛ بلکه انجام دادن درست و مؤثر هزینه جهت جلوگیری از صرف هزینه‌های بی‌پهوده و غیر مؤثر است.

برای کاهش هزینه، روش‌های گوناگونی پیشنهاد شده‌است؛ که قبل از هر چیز شناسایی عوامل قابل کاهش، ضروری است. همچنین برای صرفه‌جویی و کاهش هزینه باید ضمن برهم زدن قوانین و ساختارهای موجود، نگاه استراتژیک به کاهش هزینه داشت. علاوه بر این، کاهش هزینه یک تهدید نیست، بلکه فرصتی است که ظرفیت‌های ناشناخته سازمان را در مسیر حذف اتلاف‌ها و ایجاد بهبود، فعال می‌کند و در نهایت درهای رقابتی را به روی سازمان می‌گشاید. مدیران ارشد با بکارگیری تکنیک‌های کاربردی مدیریت هزینه، خود می‌دانند که کیفیت به سودآوری کمک می‌کند؛ لذا لزوماً نباید یکی را فدای دیگری

۱- کارشناس معاونت برنامه ریزی و توسعه سرمایه شهرداری شهر مشهد

کنند. رویکردهای نوین بهبود تلاش می‌کنند که هزینه‌های شکست را حذف کرده و هزینه‌های ارزیابی حین فرآیند را به حداقل کاهش دهند؛ اما با هزینه کردن درست و به‌موقع در مرحله پیشگیری، با کمترین هزینه، بیشترین کیفیت حاصل می‌شود. گسل‌های بین سیستم‌های مالی و سیستم‌های فنی موجب تقویت این سوء برداشت می‌شود که کیفیت بالاتر، بدون افزایش در هزینه‌ها ممکن نیست و بالعکس، کاهش هزینه‌ها منجر به صدمه دیدن کیفیت خواهد شد. علاوه بر موارد فوق که کمک شایانی در کاهش هزینه‌ها خواهد کرد، بایستی بدانیم که در ابتدای اجرای مدیریت هزینه باید روی هزینه‌هایی که تحت کنترل داخلی ما است کار کنیم. اگر توانستیم این هزینه‌ها را مدیریت کنیم مسلماً در مرحله بعدی به سراغ هزینه‌های تأمین کنندگان دیگر خواهیم رفت؛ در نتیجه ما در یک فرآیند به تمام هزینه‌هایی که باید مدیریت کنیم می‌رسیم (جوآنمرد و عاشری، ۱۳۸۶:۱۹).

با تصویب قانون شهرداری‌ها در سال ۱۳۳۴ و واگذاری شهرداری‌ها به وزارت کشور، عملاً بودجه و منابع مالی شهرداری‌ها به دولت و بودجه ملی گره خورد. به طور کلی تا قبل از سال ۱۳۶۲ دولت عملاً سهم بزرگی در تأمین مالی شهرداری‌های کشور به‌عهده داشت، ولی در قانون بودجه همان سال پیش‌بینی شد که ظرف مدت سه سال شهرداری‌ها به خودکفایی مالی برسند. بر این اساس قرار شد وزارت کشور برای شهرداری‌ها نظام مالی جدیدی ارائه کند. در نتیجه این قانون، بخش مهمی از کمک‌های مالی دولت به شهرداری‌ها قطع شد، بدون اینکه نظام درآمدی جدیدی جایگزین اعتبارات بلاعوض دولت شود (حکیمی و سلطانی، ۱۳۸۴). متأسفانه این تصمیم سبب ایجاد مشکلات عدیده‌ای برای شهرداری‌ها شد. قطع کمک‌های مالی بدون تعریف ردیف‌های جدید، شهرداری‌ها را به یافتن راه‌های درآمدی نوین رهنمون ساخت. اما این روش‌های جدید بدون در نظر گرفتن معیارهایی چون پایداری و عدالت به استفاده از درآمدهای ناپایدار پرداخته و دیگر پتانسیل‌ها و ظرفیت‌های موجود منابع مالی نادیده انگاشته شده‌اند (سعادت آملی، ۱۳۹۰:۱۷). تکیه شهرداری‌ها به درآمدهایی که به شاخص‌های پایداری توجهی ندارند و فقط به دلیل پر کردن خلأهای مالی موجود مورد استفاده قرار می‌گیرند، سبب بروز مشکلات روزافزونی گشته است. شهرداری‌ها با شناخت شرایط محلی، امکانات و ظرفیت‌هایش به‌منظور اداره شهرها، به طرق مختلف سعی در کسب درآمدهایی نموده؛ ولی تحلیل کافی و مطالعه لازم در جهت ایجاد درآمدهای مطمئن و مؤثر کمتر مورد توجه قرار گرفت. بر همین اساس از جمله موارد رایج درآمدزایی تراکم‌فروشی می‌باشد؛ که به شدت وابسته به ساخت و ساز بوده و با ایجاد رکود دچار نوسان می‌شود. همچنین این درآمدها کوتاه‌مدت بوده و حقوق نسل‌های آینده را تضییع می‌نماید. با توجه به اینکه سیاست کلان کشور و به تبع آن شهرداری‌ها، دست یافتن به توسعه پایدار می‌باشد، این روش کسب درآمدی (تراکم‌فروشی) مشکلات جدی در اداره شهر و رسیدن به توسعه پایدار شهری ایجاد می‌کند. در حقیقت در درآمدزایی پایدار، نمی‌توان از هر منبعی کسب درآمد کرد و نگاه شهرداری به موضوع درآمدزایی نگاهی بلند مدت و زیربنایی باید باشد. درآمدزایی پایدار بدین معناست که درآمد از منابع به‌گونه‌ای کسب شود که حقوق آیندگان در نظر گرفته شود، کیفیت زندگی کاهش نیابد و منابع حیاتی برای استفاده نسل‌های آتی از بین نرود و شامل دو بخش: ۱. کسب درآمد بیشتر و ۲. کاهش بار هزینه‌ها؛ است در حالی که عوارض ناشی از تراکم‌فروشی فاقد این ویژگی‌ها می‌باشند (نصرافهانی، ۱۳۹۵:۲۳).

با توسعه کمی و کیفی شتابانی که در سال‌های اخیر در حوزه مدیریت هزینه رخ داده است، همچنین به خاطر گستردگی فعالیت‌ها، شهرداری مشهد به جدیدترین و به‌روزترین مدل‌های بهینه مدیریت هزینه از جمله مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت نیاز دارد. مهم‌ترین پیشرفت‌های حاصله در مدیریت هزینه عبارت‌اند از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و پیاده‌سازی روش‌های مدیریتی بر پایه فعالیت‌ها است. مدیریت هزینه سنتی از یک طبقه‌بندی اقلام بها به‌صورت مستقیم - غیرمستقیم و یا متغیر- ثابت تبعیت می‌کرد. درجایی که تولید در حجم اندک باید به‌اندازه کافی سودآور باشد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بدیلی برای این امر ارائه می‌کنند. در این حالت، اقلام بها بر مبنای فعالیت‌ها طبقه‌بندی می‌شوند و توسط محرک‌های بهای تمام‌شده

فعالیت به محصولات، مشتریان و بخش‌های بازار ردیابی می‌شوند و به این ترتیب، بینش جدیدی از سودآوری حجم‌های اندک تولید فراهم می‌کنند. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به عنوان یکی از تکنیک‌های نوین مدیریت هزینه می‌تواند با تخصیص بهینه هزینه‌ها، این امکان را پدید آورده است که برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی محصولات، کنترل‌های مدیریتی از طریق تجزیه و تحلیل فعالیت‌ها صورت گیرد و به کمک آن، عملیات سازمان به صورت پیوسته بهبود یابد. مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت، بر فعالیت‌های تأکید دارند که برای تولید محصولات باید انجام شود. هزینه فعالیت‌ها با توجه به میزان استفاده هر محصول از فعالیت‌ها به بین محصولات تسهیم می‌شود (اسمیت، ۱۳۸۲: ۷۵). این تحقیق در جستجوی آن است که مشخص شود آیا مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت موجب کاهش هزینه‌های سازمانی می‌شود؟

### ۳- روش تحقیق

از آنجایی که هدف اصلی تحقیق حاضر بررسی نقش مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت بر کاهش هزینه‌های سازمانی می‌باشد و همچنین به دلیل اجرای آن در سازمان شهرداری مشهد از تحقیقات توصیفی-کاربردی می‌باشد. چرا که در این پژوهش، پژوهشگر ابتدا داده‌های جمع‌آوری شده از جامعه آماری مورد مطالعه را از طریق مصاحبه و اسناد و مدارک با استفاده از پرسش‌نامه تجزیه و تحلیل و سپس نتایج آن را جهت استفاده در مراحل بعدی نگهداری خواهد نمود. لذا این پژوهش از زیرگروه‌های توصیفی کاربردی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش: کلیه مدیران شهرداری شهر مشهد به تعداد ۲۵۲۶ نفر می‌باشند. نمونه مورد نظر با استفاده از جدول کرجسی و مورگان ۳۸۴ نفر تعیین شد. در پژوهش حاضر از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است. در بخش مطالعات کتابخانه‌ای، اطلاعات مربوط به مبانی نظری پژوهش از کتب، نشریات تخصصی پایان‌نامه‌های دانشگاهی و سایت‌های معتبر استخراج شد و در بخش میدانی از روش پرسش‌نامه‌ای برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسش‌نامه و چک‌لیست می‌باشند. در پرسش‌نامه شاخص‌هایی که از مستندات مربوط به سیستم مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت جهت شناسایی، ارزیابی و انتخاب مناسب‌ترین روش مدیریت هزینه می‌باشند، استخراج گردیده؛ سپس با یکدیگر تلفیق شد و از خبرگان خواسته شد به آن جواب دهند. در چک لیست از متخصصین شهرداری مشهد خواسته می‌شود وضعیت شاخص‌ها را در سازمان ارزیابی کنند. برای تحلیل پژوهش از آزمون نرمال بودن اسمیرنوف-کولموگروف جهت اطمینان از نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد بررسی با استفاده از آزمون تی تک‌نمونه‌ای و روش رگرسیون، روابط مورد بررسی قرار گرفت.

### ۴- یافته‌های تحقیق

پس از جمع‌آوری نمونه آماری مشخص شد که دامنه سنی حدود ۳۰ درصد از نمونه آماری بین ۳۵ تا ۴۰ سال قرار دارد، در حالی که سن ۲۷ درصد آن‌ها بین ۴۰ تا ۴۵ سال می‌باشند و ۲۰ درصد از آن‌ها بین ۳۰ تا ۳۵ سال می‌باشند. همچنین ۳ درصد کمتر از ۳۰ سال و ۱۹ درصد بالای ۴۵ سال سن دارند. همچنین ۵۸ درصد از افراد در نمونه آماری، دارای تحصیلات لیسانس می‌باشند. این رقم در مورد افراد با تحصیلات دکتری به ۲ درصد است و ۴۰ درصد از نمونه مورد بررسی، دارای تحصیلات فوق‌لیسانس هستند.

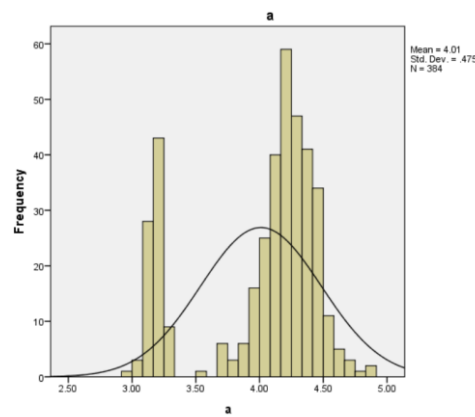
در گام بعد متغیرهای تحقیق از نظر میانگین، انحراف معیار و همچنین حداکثر و حداقل امتیازات داده شده مورد بررسی قرار گرفتند که نتایج در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۱: ویژگی های توصیفی متغیر کاهش هزینه سازمانی

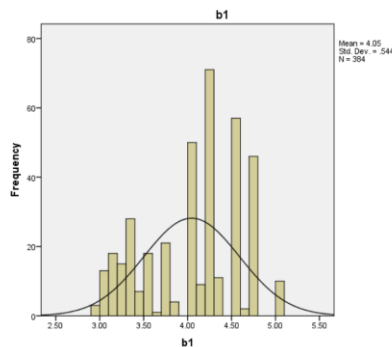
متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
کاهش هزینه های سازمانی	۲/۹۸	۴/۸۹	۴/۰۱	۰/۴۸

جدول ۲: ویژگی های توصیفی متغیر مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت

متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت	۲/۹۸	۴/۸۹	۴/۰۱	۰/۴۸



نمودار ۱: نمودار هیستوگرام متغیر کاهش هزینه های سازمانی



نمودار ۲: نمودار هیستوگرام متغیر مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت

پس از بررسی ویژگی های توصیفی متغیرهای تحقیق، از آزمون شاپیرو ویلک یا آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده می‌شود، تا از نرمال بودن داده‌ها اطمینان حاصل گردد. هنگام بررسی نرمال بودن داده‌ها ما فرض صفر مبتنی بر اینکه توزیع داده‌ها نرمال است را در سطح خطای ۰/۰۵ تست می‌کنیم. بنابراین اگر آماره آزمون بزرگتر مساوی ۰/۰۵ بدست آید، در این صورت دلیلی برای رد فرض صفر مبتنی بر اینکه داده نرمال است، وجود نخواهد داشت. به عبارت دیگر توزیع داده‌ها نرمال خواهد بود. برای آزمون نرمالیت فرض‌های آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود:

- توزیع داده های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال است.



- توزیع داده های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال نیست. در جدول ذیل نتایج حاصل از آزمون نرمال بودن اسمیرنوف-کولموگروف خلاصه شده است.

جدول ۳: نتایج آزمون نرمال بودن داده ها

نتیجه	معنی داری	ضریب بدست آمده	متغیرهای تحقیق
تأیید نرمال بودن توزیع آماری	۰/۳۵	۰/۰۶۱	کاهش هزینه های سازمانی
تأیید نرمال بودن توزیع آماری	۰/۲۳	۰/۰۵۹	مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت

جهت بررسی فرضیه تحقیق از آزمون تی تک نمونه ای استفاده گردید. فرضیه تحقیق به شرح زیر نشان داده شده است:

H0: مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت دارای اثر معنی دار بر کاهش هزینه شهرداری مشهد نمی باشد.

H1: مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت دارای اثر معنی دار بر کاهش هزینه شهرداری مشهد می باشد.

جدول ۴: نتایج آماری فرضیه تحقیق

نتیجه	سطح معنی داری	آماره تی به دست آمده
تأیید فرضیه اول	۰/۰۰۰	۳۷/۶۹

با توجه به اینکه سطح معنی داری به دست آمده برای آماره تی در این فرضیه کمتر از ۰/۰۵ می باشد، این فرضیه مورد تأیید می باشد و می توان بیان کرد:

مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت دارای اثر معنی دار بر کاهش هزینه های شهرداری مشهد می باشد. برای بررسی دقیق تر فرضیه ها مدل رگرسیونی ذیل تخمین زده می شود:

$$A_1 = \alpha + \beta_1 B_1 + \varepsilon$$

که در جدول ذیل متغیرهای پژوهش توضیح داده شده اند:

جدول ۵: متغیرهای مدل رگرسیونی

نام متغیر	نماد	نوع متغیر
مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت	B <sub>1</sub>	مستقل
کاهش هزینه	A <sub>1</sub>	وابسته

بنابراین این مدل هدف ذیل را دنبال می کند:

- بررسی تأثیر مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت بر کاهش هزینه شهرداری مشهد در جدول زیر تخمین حداقل مربعات به ترتیب برای مدل رگرسیونی آورده می شود.

جدول ۶: تخمین مدل رگرسیونی

متغیر پاسخ = کاهش هزینه های سازمانی				
متغیرهای مستقل	ضرایب رگرسیونی	انحراف معیار	آماره آزمون t	سطح معناداری
ثابت معادله (α)	۰/۲۳	۰/۰۵	۴/۳۱	۰/۰۰۰
مدیریت هزینه بر مبنای	۰/۳۰	۰/۰۱	۱۵/۵۵	۰/۰۰۰

فعالیت			
	سطح معناداری = $F_{0.000}/0.000$ آماره آزمون	$1534/68 =$	
	دوربین واتسون: ۱/۶۷	ضریب تعیین = ۰/۹۲	

از تخمین مدل رگرسیونی نتایج ذیل حاصل می‌شود:

تأثیر مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت بر کاهش هزینه شهرداری مشهد معنی‌دار می‌باشد.

### ۵- بحث و نتیجه گیری

در دنیای امروزی و شهرهای کنونی محدودیت منابع و رشد روزافزون نیازها، موضوع (مدیریت هزینه) را از یک مزیت به یک ضرورت تبدیل کرده‌است. سازمان‌ها و شرکت‌های مختلف تولیدی یا خدماتی پس از برنامه‌ریزی راهبردی و با در نظر گرفتن نقاط ضعف، قوت، فرصت‌ها و تهدیدهای موجود بر سر راه تولید یا ارائه خدمات با کیفیت و کمیت بالاتر و از طرفی هزینه کمتر در حال رقابت می‌باشند. کاهش هزینه‌ها در تمام ابعاد، دارای اهمیت ویژه‌ای است و شهرداری با توجه به اینکه ارگانی مردمی است، که ارتباط تنگاتنگی با مردم دارد، رعایت و اهتمام به بحث کاهش هزینه‌ها در این عرصه، اهمیتی دوچندان پیدا می‌کند. در واقع نیاز و انتظارات شهروندان باعث توجه بیشتر مدیریت شهری به‌ویژه مدیریت واحد شهری در کلانشهرها به مدیریت هزینه شده‌است. به عبارتی کاهش هزینه یک تهدید نیست، بلکه فرصتی است که ظرفیت‌های ناشناخته سازمان را در مسیر حذف اتلاف‌ها و ایجاد بهبود فعال می‌کند. در این خصوص فرهنگ‌سازی و آموزش به موازات استفاده از فن‌آوری‌های روز دنیا بسیار مهم و اساسی خواهد بود و علاوه بر سیاست‌گذاری در زمینه تعدیل هزینه‌ها، می‌توان از نظام مشارکت عمومی و اختصاصی بهره فراوان برد. با توجه به اینکه نتیجه‌گیری شد که روش مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت در کاهش هزینه شهرداری مشهد تأثیر معناداری دارد، پیشنهاد می‌گردد برای بهبود و افزایش سرعت کاهش هزینه‌ها در شهرداری مشهد و زیرشاخه‌های آن در ادارات مختلف، از روش هزینه بر مبنای فعالیت استفاده گردد؛ تا حداکثر کاهش هزینه برای شهرداری مشهد و اداره‌های وابسته آن اتفاق افتد. در مواردی که امکان اجرای مدل مدیریت هزینه بر مبنای فعالیت برای اداره‌های وابسته به شهرداری مشهد فراهم نمی‌باشد، پیشنهاد می‌گردد که از روش‌های هزینه کیفیت و در نهایت مدیریت هزینه هدفمند برای کاهش هزینه‌های شهرداری مشهد و اداره‌های وابسته به آن استفاده گردد.

### منابع و ماخذ

- اسمیت، آدام، ثروت و ملل، ابراهیم‌زاده، سیروس، تهران، پیام، ۱۳۸۲
- جوانمرد، حبیب اله و عاشری، رسول. (۱۳۸۶). بررسی روش‌های مدیریت هزینه و انتخاب مناسب‌ترین روش مطالعه موردی شرکت واگن پارس اراک. مدیریت فرهنگ سازمانی، شماره ۱۵، صص. ۱۳۸-۱۱۷
- حکیمی آسیابر، مهرداد و سلطانی، محمد. (۱۳۸۴). هزینه‌یابی کیفیت در پروژه‌ها. ماهنامه تدبیر، شماره ۱۵۹، ص ۴۳
- سعادت آملی، شهرام، (۱۳۹۰)، اصول بودجه‌نویسی و اجرای بودجه در شهرداری‌ها، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور
- فیضی، مهران (۱۳۹۱)، هزینه‌یابی کیفیت و موانع و شاخص‌ها، نشر آفتاب