

2. क्रियात्मक लागत निर्धारण (ACTIVITY BASED COSTING)

क्रियात्मक लागत निर्धारण लागत लेखांकन के क्षेत्र में एक नई खोज है जिसके अन्तर्गत उपरिव्ययों (Overheads) को निर्मित वस्तु की लागत में समुचित आधार पर अवशोषित करने का प्रयास किया जाता है। कुछ विद्वानों द्वारा इस तकनीक के पक्ष में यह तर्क प्रस्तुत करते हैं कि इसके अन्तर्गत कुछ लागतें सामान्य मान ली जाती हैं, साथ ही काल्पनिक आधार, यथा—प्रत्यक्ष श्रम घण्टों, मशीन घण्टों आदि पर अवशोषित कर ली जाती हैं। वर्तमान समय में विभिन्न संस्थाओं द्वारा उत्पादन की विकसित तकनीकें प्रयुक्त की गयी हैं जिसके कारण उपरिव्यय में तीव्र गति से वृद्धि हुई है तथा श्रम लागत कुल लागत का एक छोटा-सा अंश रह गयी है। ऐसी परिस्थिति में उपरिव्ययों का अवशोषण प्रत्यक्ष श्रम के आधार पर किया जाना उचित प्रतीत नहीं होता है। क्रियात्मक लागत निर्धारण का मुख्य आधार यह है कि लागतों को उनके संचालन या कारणों के आधार पर वर्गीकृत करना चाहिए और तब लागत संचालक (Cost Driver) अवशोषण के आधार के रूप में प्रयुक्त किये जाते हैं।

कपलन एवं कपूर के अनुसार, लागतों को दीर्घकालीन परिवर्तनशील लागतों एवं अल्पकालीन परिवर्तनशील लागतों में वर्गीकृत किया जाना चाहिए। पारम्परिक विचारधारा के अनुसार अल्पकालीन परिवर्तनशील लागतें परिवर्तनशील लागतें होती हैं तथा दीर्घकालीन परिवर्तनशील लागतें स्थायी लागतें कहलाती हैं। अल्पकालीन परिवर्तनशील लागतें उत्पादन की मात्रा से सम्बन्धित होती हैं तथा उत्पादन मात्रा में वृद्धि होने पर ये आनुपातिक रूप से बढ़ती हैं तथा उत्पादन मात्रा में कमी होने पर आनुपातिक रूप में घटती हैं। इसके विपरीत, दीर्घकालीन परिवर्तनशील लागतें उत्पादन मात्रा के साथ आनुपातिक रूप में परिवर्तित नहीं होती हैं। हाँ, यदि परिवर्तित होती हैं तो दीर्घकाल में तथा एक निश्चित बिन्दु के बाद।

कपलन एवं कपूर पुनः आगे स्पष्ट करते हैं कि उपरिव्यय लागतों के पीछे कुछ शक्तियाँ कार्यशील होती हैं जिन्हें लागत संचालक (Cost Drivers) के रूप में जाना जाता है। वस्तुतः लागत संचालक एक क्रिया है जो लागत को उत्पन्न करती है। क्रियात्मक लागत निर्धारण पद्धति इस मान्यता पर आधारित है कि क्रियाएँ लागत उत्पन्न करती हैं, अतः क्रियाओं एवं उत्पादों के बीच सम्बन्ध स्थापित करना आवश्यक होता है। क्रियात्मक लागत निर्धारण के पीछे मुख्य मान्यता यह है कि किसी भी कम्पनी की समस्त क्रियाएँ उत्पादन एवं माल की सुपुर्दगी एवं सेवाओं को सहायता पहुँचाने के लिए की जाती हैं। अतः उन्हें उत्पाद लागत के रूप में मानना उपयुक्त होगा। लगभग समस्त कारखाना एवं कार्यालय लागतें अलग-अलग होती हैं, उन्हें अलग-अलग प्रदर्शित किया जा सकता है, साथ ही उन्हें व्यक्तिगत उत्पादों या उत्पाद समूहों से चिन्हित किया जा सकता है। इस मान्यता के आधार पर क्रियात्मक लागत निर्धारण की विचारधारा यह है कि ऐसी शक्तियाँ जो क्रियाओं का कारण बनती हैं, उनका समुचित प्रबन्धन करके लागतों को प्रभावशाली तरीके से नियन्त्रित किया जा सकता है। संस्था की महत्वपूर्ण क्रियाओं से सम्बन्धित लागतों एवं उनके लागत संचालकों का प्रतिवेदन यह समझने का आधार प्रस्तुत करता है कि उपरिव्यय लागतों के क्या कारण हैं तथा उससे यह निर्देश भी प्राप्त होता है कि लाभदायकता में वृद्धि करने हेतु कहाँ पर सुधारात्मक कार्यवाही की आवश्यकता है। सामग्री आवागमन की उच्च लागतों या कई विभिन्न पुर्जों की उत्पादन लागत या विभिन्न प्रकार की मशीनों के रख-रखाव की लागत की जानकारी इन क्रियाओं को और प्रभावशाली बनाने की आवश्यकता पर प्रकाश डालती है। इस प्रकार क्रियात्मक लागत निर्धारण विधि मूल्य एवं उत्पादन मिश्रण सम्बन्धी निर्णयों के लिए तथा निर्माण क्रियाओं के नियन्त्रण के लिए अधिक उपयोगी और सही सूचनाएँ प्रदान करती हैं।

वर्तमान समय में विभिन्न संगठनों द्वारा उत्पादन की विकसित तकनीकें प्रयुक्त की जा रही हैं जिसके परिणामस्वरूप अप्रत्यक्ष लागतों में तीव्र गति से वृद्धि हो रही है तथा प्रत्यक्ष लागत कुल लागत का एक छोटे-से अंश के रूप में परिवर्तित हो रही है। पारम्परिक लेखाविधि के अन्तर्गत अप्रत्यक्ष लागतों का अवशोषण प्रत्यक्ष श्रम के आधार पर होता है जोकि वर्तमान विकसित उत्पादन तकनीक की स्थिति में उपयुक्त प्रतीत नहीं होता है। वर्तमान वातावरण में लागत अवशोषण की ABC अवधारणा अधिक उपयुक्त प्रतीत होती है।

ABC की अवधारणा (CONCEPT OF ABC)

क्रियात्मक लागत निर्धारण (ABC) की अवधारणा लागत ज्ञात करने की नई विकसित अवधारणा है। इसके अन्तर्गत क्रियाओं का प्रयोग उत्पादों एवं सेवाओं की लागत ज्ञात करने में किया जाता है। ABC लागत विधि, उपकार्य लागत एवं प्रक्रिया लागत की वैकल्पिक विधि नहीं है। इसकी मुख्य विशेषता यह है कि यह आधारभूत लागत उद्देश्यों के रूप में क्रियाओं पर विशेष प्रकाश डालता है। यह लागत नियन्त्रण की एक प्रभावशाली तकनीक है तथा उपकार्य लागत एवं प्रक्रिया लागत के अभिकल्पन (Designing) में प्रयुक्त की जा सकती है। साथ ही इसका प्रयोग लागत तकनीक को परिष्कृत (Refine) करने में भी किया जा सकता है जिससे वांछित प्रतिफल प्राप्त किया जा सके। ABC अवधारणा के अन्तर्गत पहला कदम क्रियाओं को पहचानना होता है जिनके लिए लागत का संकलन एवं नियन्त्रण किया जाता है। विभिन्न क्रियाओं को प्रत्यक्ष एवं अप्रत्यक्ष वर्गों में विभाजित किया जा सकता है। प्रत्यक्ष सामग्री एवं प्रत्यक्ष श्रम को प्रत्यक्ष क्रियाओं के अन्तर्गत रखा जाता है जबकि अप्रत्यक्ष क्रियाओं के अन्तर्गत आदेश प्रक्रिया, मरम्मत एवं अणुरक्षक, किस्म परीक्षण आदि आते हैं। दूसरा कदम, अप्रत्यक्ष लागत के अवशोषण हेतु एक उपयुक्त विधि का चुनाव करना होता है ताकि समस्त क्रियाओं पर लागत भार समान हो सके।

वर्तमान विश्वीकरण के वातावरण में जब प्रत्येक संगठन अपने उत्पाद का विकसित रूप देने में तल्लीन हो, क्रियात्मक लागत निर्धारण एक अत्यन्त आवश्यक कारक का रूप धारण कर चुका है। ऐसी परिस्थिति में केवल फर्म ही बाजार में स्थान प्राप्त कर सकते हैं जो प्रत्येक स्तर पर मूल्य शृंखला का प्रबन्ध वैज्ञानिक ढंग से करेंगे। क्रियात्मक लागत निर्धारण यथार्थ (Exact) लागत सूचना उपलब्ध कराता है जिससे प्रबन्धकीय निर्णयों के स्तर में सुधार होता है।

क्रियात्मक लागत निर्धारण का उद्देश्य अशुद्ध लागत सूचनाओं को विशुद्ध करने का होता है। यह अप्रत्यक्ष लागत अवशोषण की अत्यन्त आधुनिक अवधारणा है। ABC अप्रत्यक्ष लागत लागत के अवशोषण को विभागीय स्तर तक ही सीमित नहीं करता है जैसाकि परम्परागत अवधारणा के अन्तर्गत होता है बल्कि अप्रत्यक्ष लागत अवशोषण के लिए निम्नतम इकाई के रूप में व्यक्तिगत क्रियाशीलता की पहचान करता है। प्रत्येक कार्य पर अवशोषित लागत इसके द्वारा उपयोग्य साधनों को प्रदर्शित करता है। क्रियात्मक लागत निर्धारण इस विश्वास पर आधारित होता है कि क्रियाशीलता से लागत की उत्पत्ति होती है। अतः व्यक्तिगत उत्पाद पर आधारित क्रियाशीलता की लागत निर्धारित कर क्रियाशीलता एवं उत्पाद में सम्बन्ध स्थापित किया जाना चाहिए।

क्रियात्मक लागत निर्धारण में चरण (STEPS IN ACTIVITY BASED COSTING)

क्रियात्मक लागत निर्धारण के मुख्य चरण निम्नलिखित हैं—

1. प्रत्येक क्रिया के लिए लागत संचालकों (Cost Drivers) का निर्धारण करना जो उपरिव्यय लागतों एवं उत्पाद के बीच सम्बन्धित स्थापित करेंगे।
2. व्यवसाय के अन्तर्गत सम्पादित की जाने वाली मुख्य क्रियाओं की पहचान करना, यथा—एकत्रीकरण, उत्पादन, किस्म नियंत्रण इत्यादि।
3. उन कारकों को पहचानना जो प्रत्येक क्रिया की लागत को प्रभावित करते हैं, जैसे—लागत संचालन।
4. प्रत्यक्ष सामग्री, प्रत्यक्ष श्रम एवं उपरिव्यय लागतों के सही आँकड़ों का एकत्रीकरण।
5. किसी उचित आधार पर सहायक क्रियाओं को मुख्य क्रियाओं पर प्रयुक्त करना।
6. प्रत्येक क्रियात्मक क्षेत्र से सम्बन्धित मुख्य क्रियाओं की पहचान करना।
7. क्रियाओं की लागतों को उत्पादों पर उन क्रियाओं की उत्पाद द्वारा की गयी माँग के आधार पर प्रभार (Charge) किया जाना। इसके लिए प्रत्येक क्रिया की लागत संचालक दर ज्ञात की जायेगी जिस प्रकार पारम्परिक प्रणाली के अन्तर्गत उपरिव्यय अवशोषण दर ज्ञात की जाती है। इसके लिए निम्नलिखित सूत्र का प्रयोग किया जाता है—

$$\text{Activity Cost Driver Rate} = \frac{\text{Total Cost of Activity}}{\text{Activity Driver}}$$

क्रियात्मक लागत निर्धारण के लाभ (ADVANTAGES OF ACTIVITY BASED COSTING)

क्रियात्मक लागत निर्धारण के मुख्य लाभ निम्नलिखित हैं—

1. लागत नियन्त्रण (Cost Control)—क्रियात्मक लागत निर्धारण सारयुक्त सूचनाएँ प्रदान कर लागत कटौती में सहायक होता है। चूँकि इसके अन्तर्गत विभिन्न क्रियाओं को परिभाषित किया जाता है जिससे सही निर्णयन में इससे काफी

सहायता मिलती है। अतः कोई भी संस्था अपने को महत्वपूर्ण क्रियाओं पर केन्द्रीभूत कर सकती है तथा महत्वहीन क्रियाओं का परित्याग कर सकती है जिससे प्रभावशाली लागत नियन्त्रण सम्भव हो पाता है।

2. उत्पाद सेवा लागत का निर्धारण (Determination of Products Service Costs)—वर्तमान समय में गैर-उत्पादन लागत की अवहेलना अधिक दिनों तक नहीं की जा सकती है क्योंकि यह कुल लागत का एक बड़ा भाग होता है। उदाहरण के लिए, ठण्डा पेय पदार्थ (Cold Drinks i.e. Coke and Pepsi, etc.) की उत्पादन लागत कुल लागत का एक छोटा अंश होता है, जबकि गैर-उत्पादन लागत (विज्ञापन व्यय आदि) कुल लागत का एक बड़ा भाग होता है। गैर-उत्पादन लागत का अवशोषण क्रियात्मक निर्धारण के आधार पर सरलता से किया जा सकता है क्योंकि इसके माध्यम से लागत एवं इसके कारण के सम्बन्ध को सरलता से समझा जा सकता है। इन लागतों के गलत अवशोषण का प्रभाव यह हो सकता है कि उच्च परिमाण (Volume) उत्पाद का मूल्यांकन अधिक हो जाये एवं निम्न परिणाम उत्पाद का मूल्यांकन निम्न हो जाये। इससे गलत मूल्य नीति की समस्या उत्पन्न हो सकती है। अतः क्रियात्मक लागत निर्धारण के द्वारा इस समस्या को समाप्त किया जा सकता है।

3. निष्पादन में सुधार (Improvements in Performance)—क्रियात्मक लागत निर्धारण की सहायता से निष्पादन क्षमता में सुधार लाया जा सकता है क्योंकि इसके अन्तर्गत क्रियानुरूप व्यय विवरण का निर्माण सम्मिलित होता है जिसकी तुलना सम्बन्धित मूल-योग से की जाती है ताकि ऐसी क्रिया का ज्ञान हो सके जिसे समाप्त करना हो अथवा उसमें सुधार किया जा सके जिससे संस्था का निष्पादन प्रमापित ढंग से किया जा सके। क्रियात्मक लागत निर्धारण विधि से विशुद्ध लागत सूचना उपलब्ध होती है जोकि आधुनिक उत्पादकता सुधार अवधारणा के लिए आवश्यक (जैसे—Total Quality Management—TQM) है।

4. उत्पाद/सेवा मूल्य (Product/Service Pricing)—क्रियात्मक लागत निर्धारण प्रभावशाली मूल्य-नीति का निर्धारण कर प्रबन्ध को उत्पाद एवं सेवाओं की सुदृढ़ मूल्य-नीति के निर्धारण में सहायक होता है। इसके अतिरिक्त क्रियात्मक लागत निर्धारण उत्पाद अथवा सेवाओं के मूल्य निर्धारण के सम्बन्ध में आवश्यक सूचनाएँ भी प्रदान करता है।

5. बनाओ अथवा खरीदो निर्णय (Make or Buy Decision)—क्रियात्मक लागत निर्धारण से संस्था के प्रबन्ध को इस बात की जानकारी होती है कि वह वस्तु का उत्पादन स्वयं अपनी फर्म में करे या फिर दूसरी संस्था से उसका क्रय करे। यदि संस्था स्वयं वस्तु का उत्पादन करती है तथा उपरिव्यय लागत बाह्य संस्था की तुलना में अधिक होती है तो वस्तु का बाह्य संस्था से क्रय किया जाना उपयुक्त निर्णय माना जायेगा। इसके विपरीत यदि उपरिव्यय लागत तुलनात्मक कम हो तो ऐसी स्थिति में वस्तु का निर्माण स्वयं फर्म में करना उपयुक्त निर्णय होगा।

6. हस्तान्तरण कीमत (Transfer Pricing)—क्रियात्मक लागत निर्धारण प्रत्येक कार्य की लागत निर्धारण में सहायक होता है। इस प्रकार यदि विभाग 'अ' का निर्मित माल विभाग 'ब' को अन्तरित (Transfer) किया जाता है तो विभाग 'ब' के लिए उत्पाद की लागत सरलता से जानी जा सकती है। क्रियात्मक लागत निर्धारण हस्तान्तरक तथा हस्तान्तरण विभागों के निष्पादन मूल्यांकन के लिए आवश्यक विशुद्ध लागत सूचना प्रदान करता है।