

مقدمه

اگر چه عبارت «این دنیای کوچکی است» مدت مدیدی است که به کار برده می‌شود، ولی این عبارت به طور خلاصه در محیط تجاری امروز تبلور می‌یابد. امروزه بازار، واقعاً یک بازار جهانی است. شرکتها و مؤسساتی که در یک شهر یا یک کشور مشخص فعالیت می‌کنند، همان گونه که احتمالاً رقبایی در شهر یا کشور محل فعالیت خود دارند با رقبایی در سایر کشورها نیز روبرو هستند. رقابت شدید جهانی شرکتها را ناچار می‌سازد که به خاطر دستیابی به کیفیت بالای محصول با هزینه پایین بیش از گذشته تلاش کنند.

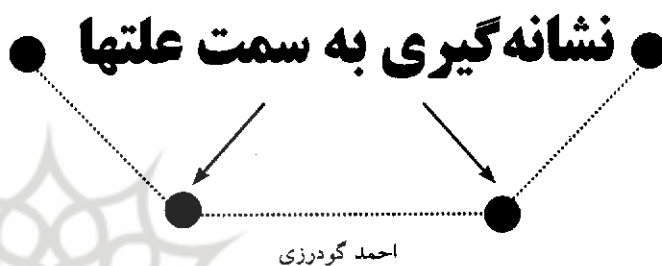
رقابت جهانی یکی از عوامل عمده مؤثر بر واحدهای اقتصادی ظرف سی سال گذشته بوده است. به طور مثال در سال ۱۹۶۰ تقریباً تمامی خودروها و تلویزیون‌هایی که در آمریکا توسط مردم خریداری می‌شد ساخت آمریکا بود. سازندگان این محصولات نیازی نداشتند که نگران رقابت با تولیدکنندگان این گونه محصولات در کشورهای دیگر باشند. اما امروزه اکثر تلویزیون‌ها و بسیاری از خودروهای خریداری شده در این کشور از خارج وارد می‌شود. در بسیاری از موارد قطعات این محصولات در کشورهای بسیار گوناگونی ساخته می‌شود. با کاهش حقوق و عوارض گمرکی و سودهای بازرگانی، واحدهای انتفاعی ناگزیرند تمامی تولیدکنندگان محصولات مشابه در سطح جهان را به عنوان رقیب و کلیه خریداران در کشورهای مختلف را به عنوان مشتری نگاه می‌کنند.

مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد به محصول دارند. آنها بهای تمام شده، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را در نظر می‌گیرند. برای راضی نگه داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به صورت همزمان روی سه بعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می‌دهند.

کیفیت، تجربه کلی یک مشتری با یک محصول است که خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و قابلیت اعتماد به

مدیریت بر مبنای فعالیت

نشانه‌گیری به سمت علتها



چکیده

بهبود مستمر عملیات، فرایند دستیابی به محصولات بهتر و قیمت تمام شده ارزانتر در عملیات تولید و فروش است و به عنوان یک هدف راهبردی (استراتژیک) مقوله‌هایی از کنترل جامع کیفی، افزایش کارایی، ازدیاد اثر بخشی، ارتقای بهره‌وری، کاهش هزینه و حذف اقلام معیوب (ضایعات) از فرایند تولید را شامل می‌شود. صاحب نظران امروزه عقیده دارند که تولید تابعی از فعالیت و فعالیت تابعی از مصرف منابع است و این منابع محدود و کمیاب هستند. بنابراین کنترل فعالیت و ترکیب بهینه عوامل تولید از مبنای بهبود عملیات به شمار می‌روند. تصمیم‌گیری برای بهبود عملیات، نیازمند اطلاعات در حوزه حسابداری مدیریت است و سیستم هزینه‌یابی، انعطاف مناسبی را بر حسب نیاز مدیران و مقتضیات محیط می‌طلبد. در رویکرد مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) هزینه‌یابی مبتنی بر تولید گروهی محصولات است نه تأکید بر تولید واحد محصول. پس مدیریت بر مبنای فعالیت، مستلزم کاربرد سیستم کنترل جامع کیفی در محیطی مبتنی بر شناخت و کنترل فعالیت است.

کارایی امکانات آن را در بر می گیرد. کیفیت همچنین شامل خدمات دهی این امکانات مانند خدمات پس از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده به وسیله یک سازمان است.

بهای تمام شده یا هزینه، شامل منابع مصرف شده به وسیله تولیدکنندگان و سازمانهای حمایت کننده آنها مانند عرضه کنندگان و فروشندگان است. بهای تمام شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه کننده تا خدمات دهی بعد از فروش و مصرف کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده به وجود می آورند است. با این تعبیر بهای تمام شده مشتریان شامل بهای تمام شده حمایت کننده و مصرف کننده محصول است که معمولاً بهای تمام شده مالکیت نامیده می شود.

زمان، یعنی مدتی که طول می کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز، محصول را در دسترس مشتری قرار دهد یا مدتی که شرکت قادر است محصولانش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهد و آن را در سریعترین وقت به بازار عرضه کند. همچنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل کردن حلقه فعالیتها از شروع تا پایان تولید می شود.

امروزه اگر مدیران واحدهای انتفاعی بخواهند محصولاتی را تولید کنند که در بازارهای جهانی با محصولات مشابه قابل رقابت باشد و مشتریان را به خود جذب کند، می بایستی نسبت به فعالیتهایی که در ساخت محصولات نقش دارند و از هزینه انجام این گونه فعالیتها بموقع آگاه شوند. این آگاهی از طریق شناسایی فعالیتها و تخصیص هزینه ها و فعالیتها به دست می آید.

سیستم مدیریت بر مبنای فعالیت از این باور سرچشمه می گیرد که محصولات فعالیتها را مصرف می کنند و فعالیتها منابع را. پس مدیریت بر مبنای فعالیت عبارت است از یک روش سیستماتیک بررسی، برنامه ریزی، کنترل و بهبود و هزینه های سرمایه ای که بر اصل هزینه های مصرفی فعالیتها تمرکز دارد. سیستم های ABM برخلاف سیستم های سنتی هزینه که بر کارکنان متمرکز هستند، بر کار تکیه دارند. رکن اصلی مدیریت بر

مبنای فعالیت، حسابداری فعالیت (activity accounting) است.

حسابداری فعالیت همانگونه که از اسم آن برمی آید سیستمی است که فعالیتها، هزینه ها و ویژگیهای فعالیتها و درآمدهای هر واحد، هر مرکز هزینه یا گروهی از کارکنان را در یک سازمان معین و گزارش می کند. به عبارت دیگر حسابداری فعالیت به شناسایی مجموعه ای از تکنیکهای طراحی شده در حسابداری مدیریت می پردازد که تاکید شان بر فعالیتهاست. این تکنیکها عمدتاً شامل سیستم تولید بهنگام، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی هدف و هزینه یابی کاپزن است که به شرح آنها پرداخته می شود.

تولید بهنگام

روش تولید بهنگام (just in time) که علامت اختصاری آن JIT است، از ۳۰ سال قبل در ژاپن ابداع شد. فلسفه این روش بر تمرکز فعالیتها و کوششهای مدیریت در جهت روان ساختن جریان فعالیتها و حذف ضایعات در هر محدوده ممکن از سازمان تاکید دارد و بر سه نظریه اساسی به شرح زیر مبتنی است:

۱- کلیه فعالیتهایی که منجر به افزایش در ارزش تولیدات و خدمات نمی شود باید حذف شود. مانند زمان بازرسی زمان جابه جایی، زمان طی شده در زنجیره تولید ارسال صورت حساب و ...

۲- انجام صحیح امور و پرهیز از هر گونه دوباره کاری و ضایعات.

۳- بهبود مستمر: کوشش مستمر جهت رضایت هر چه بیشتر مشتریان از نظر قیمت، کیفیت خدمات و ...

در این سیستم، روش تولیداروش کشتی می نامند یعنی تولید براساس کشت صورت می گیرد.

در این سیستم زمان انتظار برای سفارش مواد در هر مرحله از تولید از بین می رود، زیرا مقدار کالایی که مراحل تولید برای تکمیل نیاز دارند از قبل بر اساس سفارش مشتری مشخص شده است و هر مرحله از زمان و مقدار کالای مورد نیاز مرحله بعد اطلاع می یابد و همان مقدار کالا را

به مرحله بعد می فرستد. ولی از آنجا که مقدار کالای مورد نیاز هر مرحله در زمان و با مشخصات معین می بایستی فرستاده شود، باید کالا خصوصیات لازم را داشته باشد. بنابراین هزینه های کنترل کیفیت افزایش می یابد. علاوه بر این، این سیستم نیازمند کارگران چند تخصصی است. بدین معنی که این سیستم نوعی روش سفارش کار است و با سفارشهای مختلف کار می کند. سفارشات نیز وابسته به مشتریان است و مشتریان می توانند سفارشهای متنوعی از قبیل تولید ماشین، ساختمان، لوازم پزشکی و غیره باشند. پس کارگران نیازمند تبحر در ساخت هر یک از آنها هستند.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت

استفاده از اطلاعات هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC=ACTIVITY BASE COSTING) به منظور بهبود عملیات و حذف هزینه های بدون ارزش افزوده را مدیریت بر مبنای فعالیت می نامند.

هزینه های بدون ارزش افزوده هزینه هایی هستند که:

۱- غیر لازم و غیر ضروری هستند.

۲- لازم ولی بدون کارایی هستند.

در طراحی سیستم ABC دو مرحله زیر از اهمیت زیادی برخوردار است:

۱- تجزیه و تحلیلهای مربوط به ارزش فرایند: در این مرحله کلیه فعالیتها شناسایی و بر اساس با ارزش یا بی ارزش بودن طبقه بندی می شوند.

۲- شناسایی مراکز فعالیت را می توان به عنوان بخشی از کل فرایند تولید تعریف کرد که مدیریت در ارتباط با هزینه های آن نیاز به گزارشهای مستقل دارد. بیشترین دقت و صحت در هزینه یابی می تواند از طریق شناسایی گروه اصلی فعالیتها زیر به دست آید:

* **فعالتهای مربوط به هر یک از واحدهای تولید:** این فعالیتها هر بار که یک واحد محصول تولید می شود، صورت می گیرد.

* **فعالتهای مربوط به گروهی از محصولات:** این فعالیتها شامل مواردی از قبیل درخواست مواد اولیه، سفارش خرید،

شود و همچنین طراحی محصول بر اساس آن نیازها. نقطه شروع قیمت گذاری هدف و هزینه یابی هدف، نیازهای مشتری است؛ یعنی کسی که مصرف کننده نهایی کالاهای تولیدی است و حق انتخاب دارد.

درک و فهم اینکه مشتری چه می خواهد، از اهمیت زیادی برخوردار است. برای او دانستن مشخصات محصول اهمیت چندانی ندارد و قضاوت وی در خصوص محصول، بر اساس کارکردهای آن صورت می گیرد. مهمتر اینکه مشتری بر اساس ارزش محصول، تمایل به پرداخت قیمت معینی خواهد داشت.

مرحله دوم: محاسبه هزینه هدف که معمولاً به صورت زیر محاسبه می شود:

سود عملیاتی هدف - قیمت فروش هدف = هزینه هدف
مرحله سوم: استفاده از ابزار مهندسی ارزش و بهبود مستمر به منظور کاهش شکاف هزینه و رسیدن به هزینه هدف.

هزینه هدف رقمی آرمانی است که هنوز به واقعیت نپیوسته است. با این پیش فرض، پس از محاسبه این مبلغ، واحد مالی با هماهنگی سایر بخشها از جمله واحد تولید، فنی و مهندسی و... هزینه محصول را برآورد می کند. معمولاً مبلغ برآوردی بزرگتر از هزینه هدفی است که در مرحله دوم محاسبه شده است. اختلاف بین هزینه های برآوردی و هزینه هدف را اصطلاحاً شکاف هزینه گویند. وظیفه ابزارهای مهندسی ارزش و محیط بهبود مستمر، کاهش شکاف هزینه و نهایتاً محو این شکاف است.

هزینه یابی کایزن

علاوه بر هزینه یابی هدف، کایزن (KAIZEN) نیز توسط سازمانهای ژاپنی به عنوان مکانیسم کاهش و اداره هزینه ها استفاده شده است. کایزن در واژه ژاپنی عبارت است از بهبود فرایند مبالغ تفاضلی به جای نوآوریهای عظیم. تفاوت اصلی بین هزینه یابی هدف و کایزن آن است که هزینه یابی هدف در مرحله طراحی به کار برده می شود، در حالی که هزینه یابی کایزن در مرحله تولید به کار برده می شود.

در هزینه یابی هدف، بحث اصلی طراحی تولید و کاهش هزینه های آن است.

بهبود مستمر عملیات با رویکرد مدیریت گل نگر همسویی ندارد. زیرا مدیریت گل نگر نتیجه گراست ولی نگرشهای جدید برای بهبود مستمر عملیات به فرایندها توجه می کند. به عبارتی در نگرش جدید علتها بررسی می شوند نه معلولها.

کارخانه های آمریکایی تلاش سازمان یافته ای را انجام می دادند تا بتوانند محصولاتی را با قیمت پایین را عرضه کنند. این تلاشها بعدها مهندسی ارزش نام گرفت.

ژاپنی ها، در دهه ۱۹۶۰ میلادی به استفاده از این مفاهیم پرداختند و آن را توسعه دادند. به این ترتیب بود که هزینه یابی بر مبنای هدف به وجود آمد. هزینه یابی هدف، یک برنامه ریزی بلند مدت، برای مدیریت سودآوری واحد تجاری است که در آن، مشتری و قیمت تعیین کننده و محوری می باشند. هزینه یابی بر مبنای هدف یک نوآوری در سیستمهای حسابداری مدیریت ژاپنی است و بر اساس درک عمومی حاصل شده است. هدف ژاپنی ها از ارائه این مدل انتخاب طرح و ساخت محصولات کاملاً اقتصادی بود. (تولید محصولاتی با حداقل هزینه و حداکثر کشش) البته به نظر می رسد اصطلاح هزینه یابی هدف تا حدودی از لحاظ معنی لغوی نارسا باشد، زیرا این مفهوم در واقع یک روش هزینه یابی به مفهومی که عنوان می شود نیست، بلکه بیشتر به عنوان یک فن برنامه ریزی به کار می آید. بر این اساس هزینه یابی هدف یک فن برنامه ریزی است که اهمیت راهبردی برای واحدهای اقتصادی دارد و هدف آن کاهش بهای تمام شده محصول در طول هزینه یابی چرخه عمر است.

تعیین هزینه هدف در سه مرحله به اجرا در می آید:

مرحله اول: شناسایی نیازهای مشتری که می بایست با عرضه محصول ارضاء

تنظیم و آماده سازی تجهیزات، ارسال محصولات به مشتریان و دریافت مواد اولیه است.

*** فعالیتهای مربوط به محصولات خاص:** این فعالیتهای مربوط به تولیدات خاص یک شرکت است و بر حسب نیاز به انجام آنها در جهت حمایت از عملیات تولید محصولات متفاوت صورت می گیرد.

*** فعالیتهای مربوط به تسهیلات:** این فعالیتهای به کل فرایند تولید مربوط می شود و به گروه یا دسته ای خاص از محصولات ارتباطی ندارد. مثل هزینه مدیریت کارخانه، بیمه مالیات اموال و هزینه های رفاهی کارکنان.

برخی از عواملی که اجرای سیستم ABC را ضروری می سازد به شرح زیر است:

- ۱- مدیران اجرایی اعتقادی به بهای تمام شده محاسبه شده توسط حسابداری ندارند.
- ۲- مدیران اجرایی پیشنهاد می کنند که تولید برخی محصولات ظاهراً سودآور متوقف شود.
- ۳- رقبای تجاری برخی از محصولات ظاهراً سودآور را تولید و عرضه نمی کنند.
- ۴- توجیه نتایج حاصل از شرکت در مناقصه ها مشکل است.

هزینه یابی هدف

ریشه های ظهور و بروز هزینه یابی بر مبنای هدف (TARGET COSTING) را می توان در سالهای پس از جنگ جهانی دوم، جستجو کرد. زمانی که به دلیل کمبود شدید مواد اولیه، تولید کنندگان و

در سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، دو نوع هزینه فاقد ارزش افزوده تلقی می‌شود. اول هزینه‌های غیر لازم و غیر ضروری و دوم هزینه‌های لازم اما بدون کارایی و این دو قسم هزینه‌ها باید از فعالیتها حذف شوند.

فعالیت در چارچوب سیستم است. البته ساختن یک مدل ABM نیازمند یک رویکرد یا دیدگاه ساختاری و اختصاص دادن یک تیم برای حصول نتایج، طبق یک برنامه زمان‌بندی شده منطقی است. □

منابع

- ۱- تقی، علی، مدیریت استراتژیک و ایده‌های نوین حسابداری مدیریت، حسابرس ۶ (مجموعه مقالات) انتشارات سازمان حسابرسی بهار ۱۳۷۵
- ۲- عالی ور، عزیز، حسابداری صنعتی، انتشارات سازمان حسابرسی چاپ سوم خرداد ۱۳۸۳
- ۳- شهابنگ، رضا، حسابداری مدیریت، انتشارات سازمان حسابرسی بهمن ۱۳۸۱
- ۴- رهنمای رودپشتی، فریدون، جزوه درسی حسابداری مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات ۱۳۸۴
- ۵- فضل زاده، علیرضا، رضایی غلامرضا، هزینه‌یابی هدف و برنامه ریزی، فصلنامه حسابدار شماره ۱۴۸
- ۶- خوش طینت، محسن، جامعی، اشرف، هزینه‌یابی هدف، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۶ سال ۱۳۸۱
- ۷- بلوریان تهرانی، محمد، رقیب و رقابت در بازار، مجله کارآفرین، شماره ۷ تیرماه ۱۳۸۰
- ۸- شهابنگ، رضا، هو، من، احمد، نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در بهبود مستمر، مجله اقتصاد و مدیریت ۱۳۸۰
- 9 - DRURY, COLIN, MANAGEMENT & COST ACCOUNTING, 2004
- 10 - HILTON, RONALD, MANAGERIAL ACCOUNTING, 2005
- 11 - Kaplan, rubert & others, management accounting, prantice Hall, 1997
- ۱۲- اعتمادی، حسین، عاملهای مؤثر بر لزوم استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای هدف، مجله علوم اجتماعی و انسانی، شماره ۴۲ تابستان ۱۳۸۴
- ۱۳- انصاریان، مهدی، استراتژی و حسابداری مدیریت، فصلنامه حسابرس، شماره ۲۰، تابستان ۱۳۸۲

ولی در هزینه‌یابی کایزن بحث در فرایند تولید است.

به طور کلی می‌توان گفت کلیه سازمانها هدفهایی را تعقیب می‌کنند و مدیران آنها باید در جهت دست‌یابی به این هدفها کوشش کنند. مدیران هر سازمانی در راستای کوششهای خود به خاطر تحقق هدفهای تدوین شده برای آن سازمان وظایف تصمیم‌گیری برنامه‌ریزی و هدایت و کنترل عملیات را انجام می‌دهند. انجام این وظایف توسط مدیران نیاز به اطلاعات دارد. انتقال اطلاعات صحیح، بموقع، کارآ و مؤثر به مدیران آنها را در نیل به این اهداف کمک می‌کند. در این راستا استفاده از مدیریت بر مبنای فعالیت موجب:

- ۱- اندازه‌گیری هزینه منابع مورد مصرف اجرای واحد انتفاعی یا سازمان
- ۲- تشخیص و حذف هزینه‌های فعالیتها بدون ارزش افزوده
- ۳- تعیین کارایی و اثر بخشی تمامی فعالیتها سازمان
- ۴- تشخیص و ارزیابی فعالیتها جدیدی که می‌تواند عملکرد آتی سازمان را بهبود بخشد، می‌شود.

در نهایت می‌توان گفت برای موفقیت در اقتصاد جهانی واحدهای انتفاعی باید بیش از گذشته نسبت به تقاضای مشتریان نگران باشند و با کارایی بیشتر فعالیت کنند. واحدهای انتفاعی معمولاً از طریق فراهم کردن محصولات و خدمات بهتر و به قیمت کمتر می‌توانند با تولیدکنندگان دیگر رقابت کنند. ارائه محصولات بهتر به مشتریان مستلزم بذل توجه بیشتر به نیازهای مشتریان یا اتخاذ رویکرد مشتری‌مداری است. تولید با هزینه کمتر نیز مستلزم این است که واحدهای انتفاعی با کارایی بیشتر کار کنند.

در محیط متغیر پرریسک و پر رقابت امروز مهمترین پیام این است که با راهکارها، ساختارها، رفتارها و ابزار متعلق به دیروز نمی‌توان نسبت به موفقیت در آینده، پیروز شدن بر رقیب و رضایت مشتری امیدوار بود. در چنین شرایطی که رقابت بسیار بی‌رحم است، سازمانی موفق است که بتواند با استفاده از مدیریت کارآ و مؤثر و با استفاده

از الگو برداری از بهترینها (benchmarking) از رقبا پیشی بگیرد.

در این راستا مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) الگوهایی را معرفی می‌کند تا مدل بهبود در جهت کاهش هزینه و حذف ضایعات با پشتیبانی اطلاعات تفصیلی و تجزیه و تحلیل شده حسابداری مدیریت، از نظر شناسایی و تفکیک و طبقه‌بندی فعالیتها واجد و فاقد ارزش افزوده با کارایی عمل کند.

بهبود مستمر عملیات با رویکرد مدیریت کل نگر همسویی ندارد. زیرا مدیریت کل نگر به نتایج حاصله از عملکرد سیستم توجه دارد. (نتیجه گراست) ولی نگرش جدید برای بهبود مستمر عملیات به فرایند توجه دارد و معتقد است کل مرکب از اجزای همبسته‌ای است که فعالیتها را در فرایند تولید منعکس می‌سازد و این فعالیتها از دیدگاه مدیریت کیفی جامع محرکهای هزینه (cost drivers) هستند و باید به صورت تجربیدی در فرایند تحت کنترل کیفی جامع قرار گیرند تا فعالیتها هزینه افزا حذف شوند و هدف یعنی بهبود، تحقق یابد.

بنابراین در نگرش جدید هزینه معلول است و فعالیت علت به وجود آمدن هزینه است و باید برای بهبود عملیات علت را تحت کنترل و چاره‌جویی قرار داد تا معلول، (هزینه‌های اضافی) به خودی خود کنترل و حذف شود. از این رو امروزه برای دستیابی به بهبود مستمر عملیات توجه دانش مدیریت معطوف به مدیریت بر مبنای