

بودجه بندی بر مبنای فعالیت با ABB

تهیه و تنظیم از : سید حسین میر علوی - دیوان محاسبات استان گیلان

اشاره :

ABB (Activity Based Budgeting) یک روش سیستماتیک جهت برنامه ریزی و بودجه بندی منابع یک سازمان است. ABB در واقع حسابداری فعالیت معکوس است زیرا ABB را می توان در انتهای حسابداری فعالیت شروع کرد. بدین ترتیب که هزینه را برای هدف غایی تعریف نمود و فعالیت را برای مشخص کردن HEADCOUNT و بودجه هزینه و برنامه ریزی کرد



چرا اجرای ABB ضرورت دارد؟

با تکیه بر آن می توان به نتایج زیر در سازمان دست یافت :

- مسئولیت و حساسی را به کارکنان می سپارد تا فعالیتهای خود را برای کسب اهداف عملکردشان مدیریت کنند.

- حاصل آن پی بردن به علل تغییراتی است که قابل ردیابی هستند.

- باعث ایجاد یک دیدگاه فرآیندی می گردد که وابستگی های متقابل قسمتها به یکدیگر را با وضوح بیشتری نشان می دهد.

- توانایی کنترل را افزایش می دهد.

- میدان دیدی را فراهم می آورد که امکان مدیریت توانایی های بیش از حد یا بی کفایتی را در سازمان میسر می سازد.

هدف ABB چیست؟

هدف این سیستم نشان دادن ارتباط بین منابعی است که سازمان برای مصرف آنها جهت تولید محصولات برنامه ریزی می کند. به کمک ABB باید بر تولید محصولاتی که موفقیت سازمان را موجب می شوند تمرکز یافت و سپس با مدیریت منابع سازمان اعم از زمان، پول، نیروی انسانی و غیره منابع بیشتر را به فعالیتهایی اختصاص داد که موجبات آن را فراهم می سازند.

ABB برخلاف بودجه بندی سنتی که عوامل هزینه ای نظیر جبران خدمت، ماموریت یا آموزش را توصیف می کند، معرف بودجه ای است که هزینه خدمات و محصولات یک سازمان را نشان می دهد. ABB از هزینه یابی بر مبنای فعالیت یا ABB متمایز است. ABB قبل از اینکه سال مالی آغاز شود انجام می گردد درحالیکه ABC تغییراتی است که به سیستمهای حسابداری اعمال می شود تا هزینه ها طی سال ردیابی شوند.

برای تهیه بودجه می توان از ABB برای محاسبه نرخها یا قیمتهای کلیه محصولات و خدمات سازمان بر اساس هزینه استفاده نمود.

کاربردهای ABB

ABB با اشاره به چالهای زیر به ابزاری قوی برای رهبری سازمانها تبدیل شده است :

- انتظارات مشتری را با منابع قابل دسترس سازمان تطبیق می دهد.
- بجای تاکید بر یک Benchmark (الگوبرداری) اختیاری مثل بودجه سال گذشته، بر بودجه‌هایی تاکید دارد که بر اساس بازگشت به سرمایه گذاریها قرار دارد.
- کلیه فعالیتهای سازمان را با استراتژیهای کسب و کار مشتری منطبق می سازد.
- مانع از افتادن در دام دفاع از پروژه های مشتری می گردد.
- از اینکه ایده های مشتری را مورد قضاوت قرار داده و اولویتهای خود را براساس آنها تعیین کنیم جلوگیری می کند و فعالیتهایی را که سازمان باید برای انجام آنها کوشش کند را مشخص مینماید.
- سرمایه و وقت لازم برای سرمایه گذاریهای بحرانی در داخل سازمان را پیش بینی می کند.
- نرخها و قیمت‌هایی را که عادلانه، قابل دفاع و قابل مقایسه **outsourcing** هستند را تعیین می کند.
- امروزه بسیاری از شرکتهای و سازمانهایی که با روشهای سنتی و تاکید بر عناصر هزینه‌ای نمی‌توانند خواسته های خود را برآورده سازند به استفاده از **ABB** و تاکید بر اهمیت بودجه بندی از طریق فعالیتهای و مراحل آن روی آورده اند.

اصول ABB

بودجه بندی بر مبنای فعالیت بر اصول زیر استوار است :

- برقراری ارتباط بین استراتژی و فعالیت های سازمان

Linking Strategy to Activities

- پیش بینی درآمد

Forecasting Revenue

- مدیریت ظرفیت

Capacity Management

- تجزیه و تحلیل هزینه های تفاضلی

Gap Analysis

ABM یا مدیریت بر مبنای فعالیت

(Act i v i t y Based Management) یا ABM یک روش سیستماتیک برای برنامه‌ریزی، کنترل و بهبود کار و هزینه های سرپار است. مدیریت بر مبنای فعالیت براساس اصل «هزینه‌های مصرفی فعالیتها» قرار دارد. سیستمهای ABM برخلاف سیستمهای سنتی هزینه که بر کارکنان (Worker) متمرکز هستند، بر کار یا WORK تکیه دارند. رکن اصلی ABM، حسابداری فعالیت یا Act i v i t y Account i ng است.

ABM تصمیم‌گیری مدیریت را تغییر می‌دهد. با درک اینکه ABM چگونه از نوآوری در تکنیکهای بهبود سودآوری نظیر مهندسی مجدد فرآیند و مدیریت ارتباط با مشتری حمایت می‌کند مدیران خواهند آموخت که چگونه از آن بعنوان بهترین ابزار برای کمک به سودآوری بیشتر سازمان خود استفاده کنند. آمار نشان می‌دهد که ۸۰٪ شرکت‌هایی که تکنیکهای مبتنی بر فعالیت را بکار گرفته اند به موفقیت دست یافته اند. چرا؟ زیرا فعالیت‌ها منابع (کارکنان، مواد و تجهیزات) را مصرف می‌کنند و این مصرف قابل اندازه‌گیری است. فعالیتها تحت تاثیر رویدادهایی هستند که قابل محاسبه هستند یا تصمیماتی که می‌توانند مورد بازنگری قرار گیرند. فعالیتها محصولات و خدمات را تولید می‌کنند که قابل محاسبه و اندازه‌گیری هستند. فعالیتها می‌توانند به روشهای مختلفی انجام شود که هزینه واحد را تغییر میدهد. فعالیتها برای تشکیل فرآیند کار به یکدیگر مرتبط هستند و داشتن درک صحیح از اینکه فعالیتها چه هستند، چه هزینه ای در بر دارند، چه چیزهایی محرک آنها هستند، منجر به تولید چه چیزی می‌شوند، چگونه انجام می‌شوند و چگونه به یکدیگر مربوط هستند بسیار مفید است. فعالیتهای تولیدی سالیان سال مورد مطالعه قرار گرفته و مصرف کار مستقیم و مواد در تولید محصولات اندازه‌گیری شده است. اما کار مستقیم، مواد و اجزاء بطور متوسط دو سوم کل هزینه ها را تشکیل میدهند و یک سوم باقیمانده اندازه‌گیری نشده مربوط به فعالیتها و هزینه های سرپار است. در صنایع خدماتی حسابهای سرپار اندازه‌گیری نشده گاه به دوسوم یا بیشتر کل هزینه ها می‌رسد.

Act i v i t y Account i ng یا حسابداری فعالیت چیست؟

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 می‌کند.

ICMS (Integrated Cost Management System) توصیه می‌کند که حسابداری فعالیت را در یک جدول تهیه و گزارش نمود. جدولی که مثلاً ستونها نشانگر فعالیتها و سطرها نمایانگر هزینه ها باشند. اطلاعات حسابداری فعالیت باید فراهم شود تا یک سازمان بتواند بهبود هزینه ABM، تخصیص هزینه ABC یا برنامه ریزی ABB را انجام دهد.

مشتریان ICMS از حسابداری فعالیت برای نشان دادن بسیاری از نیازهای سازمان به شرح زیر استفاده کرده اند:

- هزینه یابی خدمات مشترک

- قیمت گذاری بر اساس منو

- بهبود و هزینه یابی فرآیند

- اندازه گیری عملکرد

BENCHMARKING

- تجزیه و تحلیل ارزش

اصول اولیه **ABM** و **ABC** در یک پروژه تحقیقاتی سه ساله (۱۹۸۸-۱۹۶۶) توسط ۵۰ سازمان در سراسر دنیا تحت نظارت **CAMI** که یک شرکت تحقیق و توسعه تعاونی بین‌المللی است، صورت گرفت. تام پریور **TCMP** در حال حاضر رییس موسسه **CMS** است در آن زمان رییس پروژه مذکور بود. **CMS** در سال ۱۹۸۸ تاسیس شد تا نرم افزارهایی با کیفیت بالا، آموزش و کتب مربوط به **ABM** را به همه سازمانها در انواع و اندازه‌های مختلف ارائه نماید.

اهداف **ABM** کدامند ؟

- اندازه گیری هزینه منابعی که در اجرای فعالیتهای اصلی واحد یا سازمان مصرف می‌شوند.
- تشخیص و حذف هزینه هایی که مرتبط با فعالیتهای غیر ارزش زا هستند.
- تعیین کارایی و اثر بخشی تمامی فعالیتهایی که در واحد یا سازمان انجام می شوند.
- تشخیص و ارزیابی فعالیتهای جدیدی که می‌تواند عملکرد آتی سازمان را بهبود بخشد.

هزینه های سر بار مانند نقاط سیاه در سیستمهای اطلاعات مدیریت سنتی هستند و **ABM** این نقاط را روشنی می بخشد زیرا با ارقام مالی سر و کار دارد. قدرت واقعی **ABM** در ارائه اطلاعات مفید و درست در مورد کلیه فعالیتهای سازمان نهفته است. مدیران برای اداره سازمان خود نیازمند اطلاعات درست برای درک و نشان دادن دو جریان کلیدی به شرح زیر هستند :

۱- چگونه شرکت می تواند خود را در بازار بعنوان بهترین معرفی نماید ؟ (که برای پاسخگویی به این سوال اطلاعات دقیق در مورد سودآوری مشتری و محصول حیاتی است)

۲- چگونه شرکت می تواند ظرفیت داخلی خود را بهبود بخشد و در عین حال هزینه های واحدها را تقلیل بخشد ؟ (که برای پاسخگویی به این سوال نیازمند درک و تغییر روشها، سیستمها و فرآیندهایی است که محصولات و خدمات را به مشتری ارائه می کند)

بیشتر سازمانها پیچیده هستند و 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. اما ساختن مدل فقط یک شروع است.

دلایل برتری ABM بر حسابداری سنتی

- بین فعالیتها و عواملی (اعم از داخلی و بیرونی) که محرک سطح فعالیتها به سوی بالا یا پایین است ارتباط برقرار می کند.
- تقسیم بندی نادرست هزینه های مستقیم و هزینه های سربار را نابود می کند.
- هزینه هایی را که با وضعیت امروز سازمان سر و کار دارند را از هزینه هایی که متضمن آینده سازمان هستند جدا می سازد.
- نزدیک بینی در را با یک دیدگاه فرآیندی و دورنگرانه از سازمان جایگزین می کند.

منابع و ماخذ :

- نشریه حسابداری مدیریت شماره ۱۳۱ تالیف دکتر رضا شباهنگ
- نشریه بررسیهای حسابداری و حسابرسی شماره ۲۶ و ۲۷
- کتاب حسابداری مدیریت تالی کاپلان - رابرت
- (Kaplan, Robert and others, management accounting, prentice Hall, ۱۹۹۷)

