

بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی

بهبودعلی اشرفی^۱ - حامد تیرانداز^۲

چکیده:

امروزه به علت عدم تامین اطلاعات مورد نیاز مدیریت توسط سیستم های هزینه یابی سنتی، سازمان های دولتی نیز همگام با سازمان های غیر دولتی و خصوصی به سمت استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) (در مقایسه با سایر روش های بودجه بندی عملیاتی، یعنی روش بهای تمام شده و کارسنجی) متمایل شده اند. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، نگرش جدیدی است که مشخصاً به منظور ارایه اطلاعات مفید جهت دستیابی به اهداف اصلاحی در داخل و خارج از سازمان پدید آمده و دارای دو دیدگاه اساسی می باشد؛ دیدگاه اول بیانگر تخصیص هزینه ها از منابع به فعالیت ها و در مرحله بعد از فعالیت ها به اهداف (موضوع هزینه) می باشد. روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) فرهنگ فعلی تعیین بودجه دستگاه ها را که بودجه ریزی افزایشی است دگرگون خواهد ساخت. با اجرای این روش ابزار مدیریتی قدرتمندی در اختیار مدیران قرار می گیرد و دستگاه های اجرایی ناگزیر به اصلاحات ساختاری در زمینه اتخاذ سیاست هایی برای کاهش هزینه تولید کالا و خدمات و همچنین تجدید نظر در کمیت و کیفیت خدمات برای هماهنگی بین هزینه تولید و بودجه اختصاص یافته خواهد شد. وازگان کلیدی: هزینه ۳۱، هزینه یابی بر مبنای فعالیت ۲۴، بودجه بندی عملیاتی ۵۳.

مقدمه

یکی از حدسیات رایج در مورد استقرار نا موفق بودجه ریزی عملیاتی، ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمانی است. موردکاوی ها و گزارشات در مورد اتخاذ بودجه ریزی عملیاتی نشان می دهد که سه بعد از توانایی سازمانی برای اتخاذ کامل بودجه ریزی عملیاتی، کلیدی می باشد: توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی. توانایی ارزیابی عملکرد: توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل بودجه ریزی عملیاتی تاثیر می گذارد. اگر دولت ها توانمندی سنجش عملکرد به طور مفید را نداشته باشند بوجه ریزی عملیاتی شکست خواهد خورد. توانمندی کارکنان: مطالعات همچنین بر اهمیت اطمینان از وجود

۱- کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب (گرایش مالی)
۲- کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب (گرایش مالی)

3-cost
4-Active Based Costing(ABC)
5- Operation Budgetion

توانمندی‌های نیروی انسانی برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی تاکید می کند. توانمندی های مورد نیاز متفاوت می باشد و به تمام مراحل استقرار بودجه ریزی عملیاتی مرتبط است. توانمندی فنی : تجربه دولت‌ها در رابطه با بودجه ریزی عملیاتی همچنین اهمیت توانمندی‌های فنی را نشان می دهد. ملزومات فنی خاص باید در راستای جمع آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی باشد که به‌وسیله آن اطلاعات عملکرد فوری، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه گردد اطلاعاتی باید با طیف وسیعی از سایر سیستم‌ها هماهنگ باشد که تامین کننده مبنای حسابداری، نظارت و گزارش دهی در دولت باشد .

تاریخچه هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در اواخر دهه ۱۹۶۰ برخی از نویسندگان به رابطه بین فعالیت و هزینه اشاره کردند. سال‌ها طول کشید تا در دهه ۱۹۸۰ میلادی، دانشمندان و خبرگان حسابداری و مدیریت صنعتی از جمله رابرت کاپلان^۱ و رابین کوپر^۲، کرومواید و جانسون^۳ به کمک فنون مدیریت علمی، نظام قیمت تمام شده را بهبود بخشند. به‌طوریکه کاپلان و کوپر با انتشار کتابی به نام «حلقه مفقوده»^۴ اعلام کردند آنچه که باعث هزینه می شود فعالیت است و نه محصول یا خدمات نهایی. همگی این دانشمندان، فعالیت ها را منشاء می‌دانستند که هزینه های مربوط را باید متحمل شوند. بدین ترتیب رویکرد نوین هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) به حوزه حسابداری مدیریت اضافه شد که توانایی رفع مشکلات سیستم های سنتی هزینه یابی و تعیین دقیق قیمت تمام شده را داشت. در طی دهه ۱۹۹۰ میلادی بسیاری از مدیران و حسابداران، شروع به استقرار و به‌کارگیری سیستم های ABC در مؤسسات صنعتی و خدماتی نمودند و با وارد شدن مقوله بودجه بندی عملیاتی در نظام بودجه بندی کشورها و نیز با اجرای روش‌های علمی حسابداری در آن، رفته رفته روش ABC در بخش دولتی نیز مورد استفاده قرار گرفت؛ به‌طوری که در سال‌های اخیر در سازمان‌های مختلفی اعم از بانک‌ها، بیمارستان‌ها، مؤسسات آموزش عالی و سایر بخش‌های دولتی به کار گرفته شده است (رجبی، ۱۳۸۲، ۲۷-۲۵).

ضرورت به کار گیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بخش دولتی

سازمان‌های دولتی به عنوان بزرگ‌ترین سازمان‌های استفاده کننده از منابع جوامع، بیش از سایرین به حسابداری مدیریت نیاز دارند. اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری مدیریت می تواند نقش مهمی در برآورده کردن اهداف نظارتی، ارزیابی عملکرد، انگیزش مدیران، برنامه ریزی، تخصیص بهینه منابع و کمک به مدیران در رهبری و تصمیم‌گیری ایفا کرده و از طریق بهبود عملکرد دستگاه‌های دولتی، پاسخگوی مردم باشد. در همین راستا سیاستمداران و مسئولان در پاسخ به انتظارات مردم و پاسخگویی عملیاتی به دنبال روشها و راهکارهایی مناسب جهت بهبود بهره وری می باشند و از آنجا که در بخش عمومی نمی توان به افزایش درآمدها امید چندانی داشت؛ لذا فرهنگ مدیریت صحیح در جهت افزایش بهره وری هزینه ها حرکت می کند.

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ضمن نشان دادن رفتار هزینه ها و تعیین هزینه فعالیت های مختلف دستگاه های دولتی، در رفع سایر نیازهای اطلاعاتی مدیران، از قبیل برنامه ریزی و تصمیم گیری مفید بوده و صاحبان کار و فرایند را به سمت شناسایی و ردیابی هزینه های مستقیم و غیر مستقیم و

- 1- Kaplan (1988)
- 2- Cooper (1988)
- 3- Johnson(1987)
- 4- Relevance Lost

تخصیص دقیق آنها به فعالیت هایی که در فرایند تولید یک محصول یا خدمت نقش دارند، هدایت می کند. در این سیستم هزینه تولید یا ارائه خدمت هر فعالیت با استانداردهای هزینه مورد مقایسه قرار می گیرد و در نهایت با تجزیه و تحلیل کارایی هر یک از فعالیت ها، اعتبارات بر اساس حجم کاری دستگاه اجرایی تخصیص می یابد (حسن آبادی و نجار صراف ۱۳۸۶، ۸۶).

مزایای هزینه یابی بر مبنای فعالیت

بسیاری از سازمانها ABC را به عنوان یک ابزار فنی و نه به عنوان ابزار اداری می شناسد ولی آنچه که مهم است در نظر گرفته شود؛ این است که پذیرش و اجرای سیستم ABC پیامدهای اداری و فنی ارزشمندی برای تهیه اطلاعات بهای تمام شده مناسب و مفید برای تصمیم گیری و اقدامات مدیران فراهم می آورد. بر این اساس، رویکرد و تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت نه یک روش حسابداری قیمت تمام شده بلکه یک ابزار قدرتمند مدیریتی برای افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت بهره وری سازمانی است.

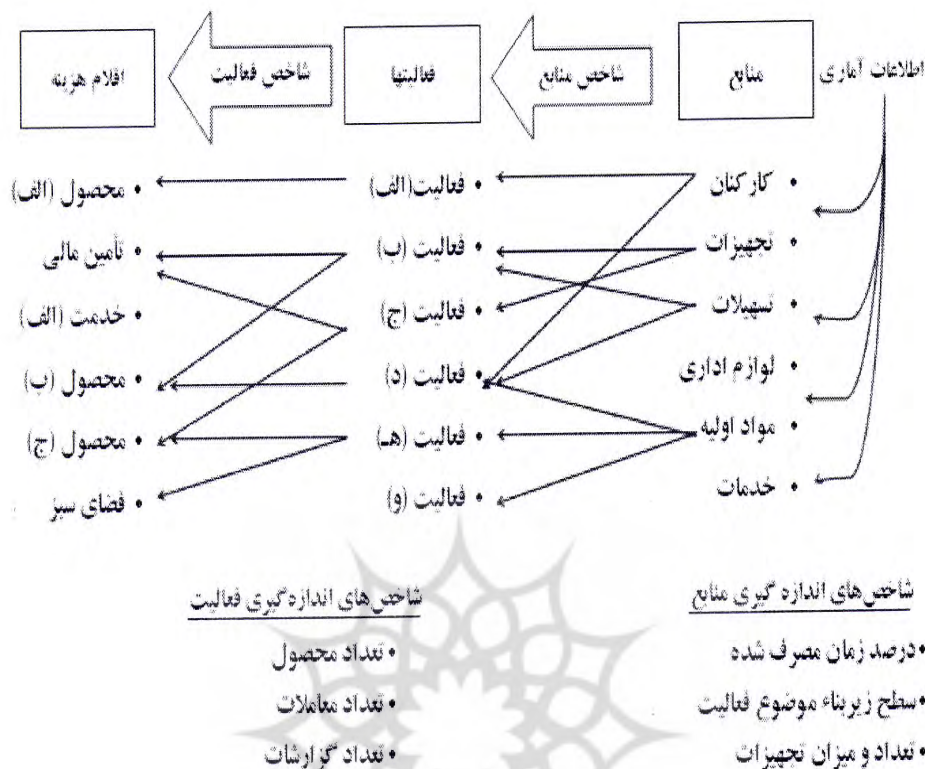
هزینه یابی بر مبنای فعالیت، به تشخیص هزینه های بدون ارزش افزوده کمک و بهبود مستمر فعالیت های سازمان را در راستای اهداف تعیین شده مورد تاکید قرار می دهد. تشخیص رفتار هزینه ها در ABC، ابزار مدیریتی قدرتمندی را در اختیار مدیران دستگاه های دولتی قرار می دهد که تهیه بودجه را ضابطه مند و کل هزینه هر فعالیت دستگاه را مشخص نموده و امکان مقایسه هزینه را با سایر شقوق فراهم و معیار خوبی برای تعیین تعرفه کالاها و خدمات در اختیار مدیران دستگاه های دولتی قرار می دهد، ضمن اینکه عدم کارایی در تولید کالا و خدمات با سهولت بیشتری مشخص می گردد و مدیران با درک بهتر از عوامل موثر در هزینه می توانند اقدامات لازم را در افزایش ارزش یا کاهش هزینه محصولات و خدمات به عمل آورند (Shields 29, 1996). سایر مزایای قابل ذکر ABC عبارتند از:

- ۱ - بهبود در اطلاعات بهای تمام شده، به دلیل استفاده از مبنای تسهیم هزینه متناسب با هر فعالیت؛
- ۲ - امکان ارزیابی عملکرد مراکز مسئولیت و فعالیت؛ و
- ۳ - عدم نیاز به چانه زنی مدیران با متولیان بودجه، جهت دریافت منابع بیشتر.

ماهیت هزینه یابی بر مبنای فعالیت

رویکرد مبنای فعالیت بر این واقعیت تمرکز دارد که برخی از هزینه های عمده سربار ساخت، ممکن است ارتباطی با حجم و مقدار تولید و عملیات نداشته باشد لذا کلیه فعالیت ها به خاطر شناسایی اینکه عواملی باعث وقوع هزینه ها می گردند یا به بیان دیگر، علل افزایش هزینه ها چیست، تحلیل می شوند و هزینه های سربار با توجه به نرخ سربار هر یک از مراکز هزینه و مبنای تسهیم یا محرک فعالیت هر محصول، به محصولات یا خدمات تسهیم می شود (کوپر و دیگران، ۱۳۸۱، ۹۹).

مراکز هزینه ی مربوط به فعالیت ها از طریق بررسی و مشخص کردن فعالیت هایی که برای تولید یا توزیع محصولات یا خدمات سازمان صورت می گیرد تعیین می شود. این مراکز باید بگونه ای تعیین شوند که تخصیص هزینه به محصولات و خدمات را تسهیل کند.



شکل ۱ - چار چوب الگوی هزینه یابی بر مبنای فعالیت (سعیدی و مزیدی، ۱۳۸۵)

مطابق شکل ۱، منابع از طریق اطلاعات آماری دریافتی با استفاده از شاخص منابع به فعالیت های مختلف شناسایی شده تخصیص یافته و سپس هزینه انباشته شده در فعالیت ها با استفاده از شاخص های فعالیتی همچون تعداد خروجی ها به اقلام هزینه تسهیم می شود.

مراحل پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت

مراحل پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مانند سایر سیستم ها است و نظیر تمام نوآوری های مدیریتی و فناوری اطلاعات، شامل مقدمات و مراحل است که بنا به نظر چونگ ریوک سات (۲۰۰۲) در قالب ۶ مرحله زیر قابل طبقه بندی است:

۱ - آغاز به کار^۱: مرحله آغاز بکار موقعی است که فشاری برای تغییر سیستم فعلی حسابداری وجود داشته

باشد. نیازهای سازمان، ابداع در حوزه فن آوری، تهدیدها، نیاز به پاسخگویی، افزایش بهره وری

۲ - پذیرش^۲: پذیرش شامل تصمیم برای حمایت و توانمند کردن سازمانها و افراد برای اجرای ABC می باشد. عوامل متعددی همچون حمایت مدیران ارشد، مسئولان و همچنین وجود مشوق های تحریک کننده بر درجه پذیرش ABC تاثیرگذار هستند.

۳ - تطابق و سازگاری^۳: در این مرحله سازمان قبل از هر چیز نسبت به شناسایی موانع اجرایی کردن سیستم ABC اقدام و نسبت به پیاده سازی آن تصمیم می گیرد. بعد از تطابق با شرایط و مسائل مختلف است که سازمان متولی، منابع لازم را برای تحول

1- Initiation
2- Adoption
3 - Adaptation

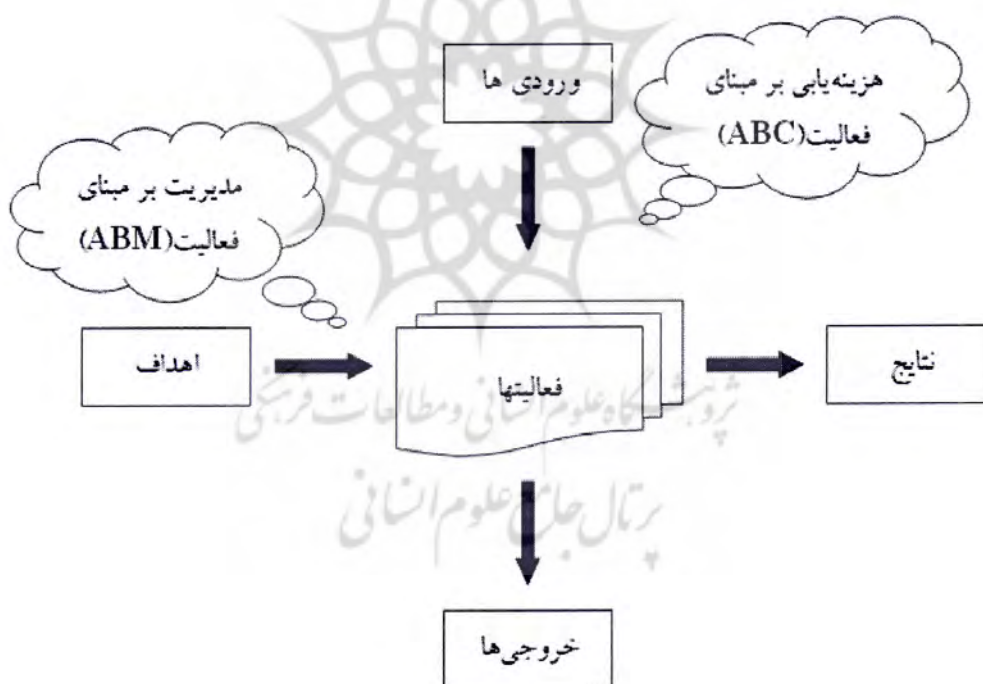
سیستم فراهم و فعالیت های مختلف اجرایی در سطح ABC نسبت به شناسایی محرک های هزینه و ردیابی آنها به خروجی هایی همچون محصولات و خدمات، اقدام می نمایند.

۴- **مقبولیت:** مقبولیت شامل تعهد اعضای سازمان به استفاده از ABC می شود. تعهد افراد شاغل در بخشهای مختلف سازمان به استفاده از اطلاعات عملکرد حاصله از اجرای سیستم یکی از فاکتورهای مهم اجرای بهینه سیستم می باشد. مقبولیت، بدون درک و استنباط و تایید کلیه اعضاء سازمان اتفاق نمی افتد و غیر قابل فهم بودن اهداف و عدم توافق، معمولاً به مقاومت و ایستادگی در برابر اتخاذ و اجرای ABC می انجامد.

۵- **عادی سازی^۱:** عادی سازی هنگامی اتفاق می افتد که ABC توسط کلیه افراد سازمان (نظیر مهندسان صنایع، کارکنان عملیاتی و اداری) به عنوان بخشی از فعالیت های طبیعی آن واحد، استفاده شده و کارکنان غیر مالی نیز متعهد به آن بوده و در اجرای سیستم مشارکت داشته باشند.

۶- **درونی شدن^۲:** در این مرحله سیستم ABC بطور هماهنگ با سایر سیستم های سازمان؛ نظیر سیستم حقوق و دستمزد، ارزیابی عملکرد و... یکپارچه شده و اثربخشی سازمانی در نتیجه استفاده از آن افزایش می یابد. برای ABC مرحله درونی شدن به معنی مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) است که به معنی استفاده از اطلاعات ناشی از فعالیت ها و تبدیل اهداف به نتایج خواهد بود (شکل ۲). در این زمان است که فعالیت های بدون ارزش افزوده شناسایی و حذف شده و ارزیابی عملکرد برای رشد پیوسته به کار گرفته می شود.

شکل ۲- تفاوت ABC با ABM (آبراهامز و ریاولی^۳، ۱۹۹۸)



عوامل موثر بر اجرای هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی

بهبود روشهای حسابداری و بودجه بندی بخش دولتی در درجه اول مستلزم پی بردن به مشخصات دستگاه های دولتی و شناخت مشکلات و موانع پیش رو می باشد. با آگاهی از دلایل ایجاد ناکامی در پیاده سازی و اجرای سیستم های هزینه یابی می توان به دنبال رفع مشکلات و انجام پیش بینی ها و بکارگیری تدابیر لازم در پیاده سازی بود؛ بدین ترتیب شانس موفقیت را به حداکثر

1- Routinization

3- Infusion

4- Abrahams&Ravelly(1998)

رسانده و سازمانها از مزایای فراوان ABC بهره مند می گردند. در همین راستا در اجرای روشهای حسابداری مورد نیاز برای اجرای بودجه عملیاتی و استفاده از اطلاعات عملکرد، موانع عمده ای وجود دارد که در جهت رفع آنها، ایده هایی پیرامون عوامل موثر بر اصلاحات بودجه بندی گسترش یافته است. درک متغیرهای موجود در این ایده ها، اتخاذ روشهای نوین حسابداری و مدیریت هزینه را در بودجه بندی امکانپذیر می سازد و به توضیح شکست ها و ناکامی های دولتها در این خصوص کمک می کند. یکی از این ایده ها در مطالعات Shah است. وی در مدل نهادهای که برای بخش دولتی ارائه کرده است، چاقویی را برای تجزیه و تحلیل عوامل موثر بر اصلاحات بودجه بندی واستقرار هزینه یابی بر فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دولتها مشخص می کند که دربردارنده مدلی شامل سه عامل بشرح توانمندی، مشروعیت و مقبولیت است (Shah, 1998, 20).

مدل فوق و عوامل مورد اشاره آن ، ابزاری مناسب برای تشریح علت عدم استقرار روشهای مورد استفاده در هزینه یابی و به تبع آن اتخاذ بودجه بندی عملیاتی می باشد. بدیهی است تأثیر متقابل ابعاد فوق در هر ساختاری می تواند سبب تقویت یا تضعیف ویژگیهای نهادهای ابزار بودجه ای دولتها در هدایت مسائل اقتصادی و اجتماعی شود. لذا دولتهایی که خواهان پیاده سازی نظام بودجه بندی عملیاتی و روشهای علمی هزینه یابی مورد نیاز آن هستند، ابتدا نیازمند شناسایی و اصلاح نقاط ضعف خود در هریک از زمینه های توانمندی ، مشروعیت و مقبولیت می باشند (Andrews, Matthew, 2004 332-347).

توانمندی اجرای هزینه یابی بر مبنای فعالیت

یکی از دلایل معمول ناکارآمدی استقرار بودجه بندی عملیاتی و عدم اجرای بهینه سیستم های هزینه یابی نوینی همچون (ABC) در ساختار بودجه ای به ظرفیت وتوانمندی سازمانهای دولتی بر می گردد. مطالعات و پژوهش های نویسندگان و محققانی نظیر فولتین (۶۰-۴۰، ۱۹۹۹) ، آندریوس (۳۳۲-۳۴۷ ، ۲۰۰۴) کرومواید (۲۳۹،۲۷۷-۱۹۹۰) و ... حاکی از آن است که سه جنبه از توانائی های سازمانی شامل: توانمندی در ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی در اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی، تأثیر زیادی دارند.

الف: توانمندی در ارزیابی عملکرد

در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، بعد از تفکیک برنامه ها

به فعالیت های اصلی و انتخاب واحدهای انجام دهنده کار، برای ارزیابی جنبه های مختلف عملکرد نظیر میزان مصرف منابع، میزان ارائه خدمات و تولید، محرک هزینه فعالیت ها و ... نیاز به تعریف شاخص های مناسب اندازه گیری عملکرد می باشد. شاخص (معیار) به معنی مشخصه ای است که در اندازه گیری ورودی ها، فرآیندها ، ستانده ها یا پیامدها مورد استفاده قرار می گیرد و ابزار سودمندی در زمینه تجزیه و تحلیل های علمی، فنی و بررسی اقتصادی (از جمله بودجه) بدست می دهد. استفاده از شاخص ها، بررسی ها و مطالعات کارشناسی را اصولی و منطقی می نماید و در عین حال زمینه بازنگری به هزینه ها و قیمت تمام شده را فراهم نموده و در نتیجه موجبات علمی برنامه ها و فعالیت ها را فراهم می آورد.

بیشتر شاخص های سنجش در حسابداری از نوع شاخص هایی هستند که تعریف روشن و صریحی از آنها برحسب واحد پول شده است و اندازه گیری فعالیت ها (یا ستانده ها) در بسیاری از موارد به سادگی امکان پذیر است، لیکن اندازه گیری محتوایی آنها بسیار مشکل به نظر می آید؛ به عبارتی شاخص های عملکرد، برای پوشش کلیه جنبه های عملکرد مطلوب، با محدودیت مواجه است. برای مثال تولید و شناسایی شاخص های خروجی، ساده تر از شاخص های نتایج و پیامدهاست (ریاحی بلکویی، ۱۳۸۱، ۶۶). در واقع مهمترین و اصلی ترین خصلتی که یک شاخص باید دارا باشد تا بتواند از هویت واقعی برخوردار گردد آن است که بالاترین و شدیدترین همبستگی را با نسبت مورد تعریف خود داشته باشد. در غیر این صورت نمی تواند وسیله و نماینده ای حقیقی برای سنجش موضوع وصف شده باشد. دفتر مطالعات برنامه و بودجه (۱۳۸۲، ۱۸) و علی پناهی (۱۳۸۴، ۶۸) در گزارشهای جداگانه ای، ویژگیهای یک شاخص خوب را بشرح زیر بیان می کنند:

شاخص ها باید بین اهداف عملیاتی و آرمانها ارتباط برقرار کنند. شاخص ها باید جامعیت داشته باشند. شاخص ها باید گروه های عمده هزینه ای یک سازمان را در برگیرند. شاخص ها باید دستاوردهای اصلی را نمایان کنند. شاخص ها باید به گونه ای باشند که همسویی هدفها را تشویق کند.

شاخص ها باید برای تصمیم گیران و مدیران معتبر، برای قانونگذاران قابل پیگیری و برای شهروندان روشن و قابل درک باشد.

اگر شاخص انتخابی مقیاس مناسبی باشد، عملکرد سیستم هزینه یابی را بهبود خواهد بخشید. با این همه شناخت و تعریف شاخص های انجام عملیات در دستگاه های دولتی، با مسائل و مشکلات خاصی مواجه است (هی و ویلسون، ۱۱۰، ۱۳۸۰).

ب: توانمندی کارکنان

یکی از الزامات اساسی تنظیم بودجه عملیاتی با استفاده از روش علمی ABC، توانمندی کارکنان سازمان و به خصوص حسابداران در زمینه های سنجش عملکرد و مدیریت پایگاه داده ها می باشد؛ عدم آشنایی رؤساء معاونین اداری و مالی و سایر کارکنان مالی و غیرمالی دستگاه های دولتی از ساختار بودجه بندی عملیاتی و روشهای نوین حسابداری مورداستفاده آن، باعث عدم اجرای بهینه ABC خواهد شد. در این سیستم کارکنان مسئول تنظیم بودجه نیز باید اطلاعات کامل و درستی درباره برنامه ها، فعالیت های دولت و فنون و روشهای مربوط به بودجه بندی داشته و دوره های کارآموزی را طی کرده باشند، زیرا برآورد بودجه، بر مبنای اطلاعات و گزارشهایی تنظیم می گردد که از طرف پرسنل مامور اجرای عملیات تهیه می شوند؛ چنانچه گزارشهای دریافتی مبتنی بر حقایق و واقعیات نباشند، در این صورت برآوردهای مربوط، میزان هزینه را طبق نیازمندیهای واقعی و عملکرد واقعی فعالیت ها نشان نخواهد داد. لذا می توان گفت که سیستم ABC فقط در صورتی مفید و ثمربخش خواهد بود که تمام افراد مشارکت کننده، آنرا درک نموده و متعهد به اجرای آن باشند. برای این کار، تمامی کارکنان باید دریابند که این تکنیک، اثر مثبتی بر وضعیت آنها و سرنوشت سازمان خواهد گذاشت. بدون تشریک مساعی کارکنان، گردآوری اطلاعات لازم برای اجرای موفقیت آمیز سیستم ABC غیرممکن و یا دست کم بسیار دشوار است (حسن آبادی و نجار صراف ۱۳۸۶، ۶۲).

برای اجرای بودجه عملیاتی، سازمانها نیازمند توسعه توانمندی های کارکنان در جهت شناسایی، سنجش، تحلیل عملکرد و استفاده مناسب از داده های سیستم ABC می باشند و در این میان آموزش و تعلیم نقش عمده ای را در فرآیند یادگیری و توانمندسازی کارکنان ایفا می کند (۱۵،۲۲-۱۹۹۶، Shields).

ج: توانمندی فنی

اگر اطلاعات عملکرد مندرج در لایحه بودجه، مجزا از عملیات برآورد فنی بودجه و بدون استفاده از روشهای علمی حسابداری تهیه و ارائه شده باشند، به احتمال زیاد فرآیند اصطلاحات در بودجه بندی برنامه ای و تبدیل آن به بودجه بندی عملیاتی، نیازمند اطلاعات عملکرد قابل اطمینانی از هزینه واحدهای سازمانی، عملیات یا پیامدهای فعالیت ها و همچنین محاسبه دقیق قیمت تمام شده آنها است. یکی از الزامات جهت جمع آوری اطلاعات عملکرد واقعی، ایجاد پایگاه های داده قابل دسترس می باشد. پایگاه داده باید توانایی تهیه و تنظیم برآوردهای مختلف مربوط به بودجه و گزارش اقلام مهم مربوط به عملیات را داشته باشد. در صورتی می توان پایگاه داده یکپارچه و منسجمی را تحت عنوان سیستم های اطلاعاتی مدیریت بودجه طراحی و اجرا نمود که زیرساختهای فنی لازم از جمله قانون جامع بودجه، سیستم های طبقه بندی و حسابداری و حسابرسی تعریف شده و استاندارد شده باشد. طبق نظر کارشناسان ایجاد زیرساختهای فنی معنای ایجاد یک نظام حسابداری و گزارشدهی دقیق، پیش نیاز طراحی و اجرای «نظام مکانیزه مدیریت بودجه» است.

براین اساس لازم است برای هر مرحله از چرخه مخارج دولت یک نظام حسابداری جامع بودجه و ثبت مخارج ایجاد گردد. سیستم های مکانیزه مدیریت بودجه امکان یکپارچه سازی، طبقه بندی و ثبت عملیات یاپردازش آنها را فراهم می آورد و در عین حال امکان برخورداری از کنترلها و رویه هارا امکانپذیر می سازد. بهره گیری از سیستم مکانیزه اسیون منسجم، نظام بودجه بندی دستگاههای دولتی کشور را ارتقاء می

دهد و با جمع آوری اطلاعات بموقع و صحیح می تواند در دسترسی به نظام کامل بودجه بندی عملیاتی نقش موثری ایفا کند (دفتر مطالعات برنامه و بودجه، ۱۳۸۵، ۱۵).

نتیجه گیری

مسئله جوامع امروزی نیاز بهره وری و هدفمندی را بالاتر از سایر نیازهای جانبی همانند کنترل هزینه در سطح فصول احساس کرده است. یکی از ابزارهای استراتژیک مدیریتی برای سنجش هزینه واقعی ارائه محصولات و خدمات (ستانده)، تکنیک هزینه یابی فعالیت است. هزینه دقیق محصولات و خدمات منشاء اطلاعات مفیدی برای ارزیابی عملکرد، کنترل هزینه و تصمیمات استراتژیک است و ABC در مورد تعیین دقیق هزینه ها و بهبود بهره وری کمک شایانی به سازمانها می کند. به عبارتی سیستم ABC با مرتبط کردن هزینه ها به هر فعالیت جداگانه و مقایسه هزینه های صورت گرفته با کارایی و اثر بخشی خدمات انجام شده، ابزار مهمی برای کنترل هزینه و افزایش بهره وری فراهم می کند

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه عملیاتی، نیازهایی از قبیل افزایش بهره وری و محاسبه صحیح بهای تمام شده فعالیتها، خدمات را که پیش نیاز یک بودجه بندی صحیح عملیاتی است برآورده می سازد و در صورت اجرای بهینه ABC توسط مدیران مالی و ذیحسابان دستگاه های دولتی، مزایای قابل توجهی نسبت به سایر سیستم های هزینه یابی نصیب جامعه خواهد شد. سازمان هایی که از عایدات ABC می توانند استفاده کنند سازمان هایی هستند که دارای هزینه های سربار بالا و فعالیت های اجرایی و خدمات متنوع هستند، لذا در اغلب دستگاه های اجرایی دولت این رویکرد قابل استفاده خواهد بود. □

منابع

- ۱- پناهی، علی (۱۳۸۴). بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ از منظر بودجه ریزی عملیاتی، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
- ۲- حسن آبادی، محمد و نجار صراف، علیرضا (۱۳۸۶). مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی (مدل الماس)، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ اول.
- ۳- دفتر مطالعات برنامه و بودجه (۱۳۸۵). طراحی نرم افزار جامع مالی، حسابداری و حسابرسی هوشمند (مبانی و پیش نیازها)، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
- ۴- رجیبی، احمد (۱۳۸۲). طراحی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) برای محاسبه بهای تمام شده خدمات در بیمارستان های دولتی (مطالعه مورد بیمارستان فقیهی شیراز)، وزارت بهداشت و درمان.
- ۵- ریاحی بلکویی، احمد (۱۳۸۱). تئوری های حسابداری، ترجمه علی پارسائیان، دفتر پژوهش های فرهنگی، چاپ اول.
- ۶- سعیدی، پرویز و مزیدی، علیرضا (۱۳۸۵). بودجه ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و الزامات قانونی)، نگاه دانش، چاپ اول.
- ۷- کوپر، رابین و دیگران (۱۳۸۱). هزینه یابی بر مبنای فعالیت، ترجمه احمد عزیزی و احمد مدرس، سازمان حسابرسی، چاپ دوم.
- ۸- هی، لیون ای و ویلسون، ارل آر (۱۳۸۰). حسابداری سازمانهای دولتی و موسسات غیر انتفاعی (جلد اول و دوم)، ترجمه غلامحسین مهدوی، سازمان حسابرسی، چاپ دوم

- 9- Abrahams, Mark.D. and Reavely, Mary Noss. (1998), "Activity Based Costing: Illustrations from the State of Iowa", Government Finance Review, pp.1-13.
- 10- Andrews, Matthew (2004), "Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms", The international of public sector management, Vol. 17, pp.332-347.
- 11- Chongruksut, Wiriya (2002), The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand, School of Accounting and Finance Faculty of Business and Law Victoria University.
- 12- Foltin, C. (1999), "State and local government performance: it's time to measure up!" The Government Accountants Journal, Vol. 48 No. 1, pp. 40-6.
- 13- Krumwiede, K.P. 1998, "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and The Impact of Contextual and Organisational Factors", Journal of Management Accounting Research, Vol.10, pp.239-277.
- 14- Shah, A (1998), "Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization", The World Bank Policy Research Working Paper Series, Paper 2021, World Bank, Washington, DC.
- 15- Shields, M.D. and McEwen, M. 1996, «Implementing Activity-Based Costing Systems successfully», Journal of Cost Management, Vol.9, Issue.4, winter, pp.15-22.