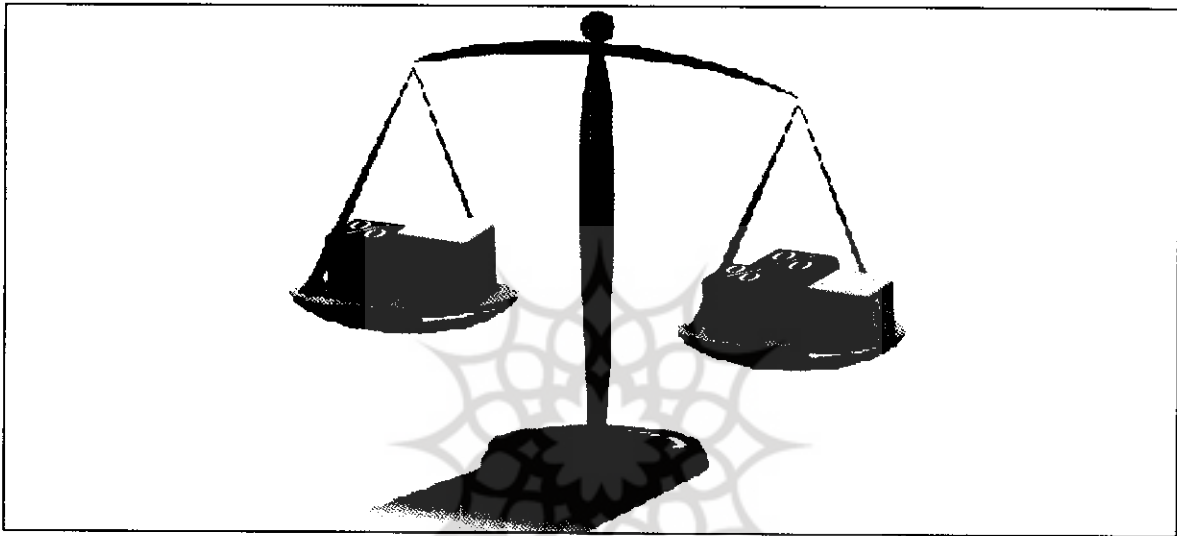


# سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت در عمل



علیرضا رامروز  
دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی

## مقدمه

در محیط رقابتی امروز، مشتریان خواستار محصولات با قیمت پایین‌تر و کیفیت بیشتر از قبل می‌باشند و شرکت‌ها نیز در پی راهکارهایی هستند که بتوانند به دقیق‌ترین بهای تمام شده و بیشترین سودآوری دست یابند. امروزه، خرید مجدد یک محصول تنها به علامت تجاری آن محصول بستگی دارد. این علامت تجاری و خوشنامی تولیدکننده آن است که باعث می‌شود مشتری برای خرید از شرکتی که قبلاً کالایی را با بهترین کیفیت و قیمت رقابتی از آن تهیه کرده است، تردیدی به خود راه ندهد. تعدادی از تحولات فناوری در روش‌های تولید، عبارت است از:

- بهره‌برداری به کمک رایانه
- تولید به کمک رایانه (CAM)<sup>۱</sup>
- طرح‌ریزی فرآیند به کمک رایانه (CAPP)<sup>۲</sup>
- تولید یکپارچه رایانه‌ای (CIM)<sup>۵</sup>
- کنترل عددی مستقیم (DNC)<sup>۶</sup>
- سیستم تولید انعطاف‌پذیر (FMS)<sup>۷</sup>
- تولید به هنگام (JIT)<sup>۸</sup>

به دلیل تغییرات صورت گرفته در دو دهه اخیر که باعث شکل‌گیری محیط رقابتی در اقتصاد شد، سیستم‌های بهایابی سنتی کارآیی خود را از دست دادند. در واقع، حسابداری مدیریت سنتی از عهده رفع نیازهای جدیدی که در راستای تغییرات فناوری در شیوه‌های تولید به وجود آمده بود، برنمی‌آمد.

از این رو، یکی از دلایل عمده‌ای که باعث شده

۱۲ - طراحی به کمک رایانه (CAD)<sup>۱</sup>

- مهندسی به کمک رایانه (CAE)<sup>۲</sup>

هزینه هر یک از فعالیت‌ها بر دازیم. این اطلاعات، مبنایی را برای شناسایی منابع مورد نیاز آتی فراهم می‌آورند. به عبارت دیگر، برای قسمت‌هایی که انتظار حجم بیشتری از محرک هزینه را داریم، باید منابع بیشتری را تدارک ببینیم. تمام این مطالب، ما را در تهیه بودجه‌های دقیق‌تر یاری می‌دهند.

با استفاده از بهایابی بر مبنای فعالیت می‌توان بودجه‌بندی را بر اساس فعالیت انجام داد. انواع انعطاف‌پذیر بودجه به این دلیل که برای توضیح رفتار هزینه‌های سربار، چندین محرک هزینه شناسایی می‌کنند؛ دقیق‌تر هستند.

سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت این فرصت را برای طراحان محصول ایجاد می‌کند که طراحی خود را در راستای کاهش بهای تمام شده انجام دهند.

بهایابی بر مبنای فعالیت به عنوان راهنمایی برای شرکت‌های غیرتولیدی عمل می‌کند و باعث بهبود عملکرد آنها در حوزه‌های بازاریابی، توسعه و خدمات مشتری می‌شود. بهایابی بر مبنای فعالیت در حوزه توزیع و خدمات مشتری نیز مورد استفاده واقع می‌شود و در راستای توسعه وظایف درآمدزا، تصویری واضح به مدیریت ارائه می‌نماید. تدارکات به عنوان یک گام حساس در برآوردن نیازها و انتظارات مشتریان، روز به روز بیشتر مورد توجه قرار می‌گیرد. این درک از تدارکات باعث می‌شود شرکت از طریق تدارکات و زنجیره ارزش به مزیت رقابتی دست یابد. شرکت‌ها برای این که بتوانند محصولاتی با قیمتی پائین‌تر از قیمت مورد انتظار مشتریان ارائه کنند، باید روی وظایف و اقدامات مربوط به تدارکات بیشتر تمرکز کنند. بهایابی بر مبنای فعالیت برای رسیدن به این اهداف، شرکت‌ها را یاری می‌دهد.

\* بهایابی بر مبنای فعالیت مدیریت را قادر می‌سازد تا بهای حقیقی یک تصمیم را بداند و تنها هزینه‌هایی را در تصمیم‌گیری مورد توجه قرار دهد که در مورد آن تصمیم، از محرک‌های مربوط برخوردار می‌باشند.

\* بهایابی بر مبنای فعالیت به شرکت کمک می‌کند تا کارآمدتر و اثر بخش‌تر باشد.

\* بهایابی بر مبنای فعالیت، فعالیت‌های ایجادکننده ارزش افزوده را شناسایی می‌کند و فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده ۱۳ را حذف می‌کند.

سیستم‌های بهایابی سنتی در محیط جدید کارایی نداشته باشند، عدم ارائه اطلاعات غیرمالی بود. سیستم‌های بهایابی سنتی، اطلاعات غیرمالی از قبیل مدت زمان چرخه ساخت، نرخ دوره گردش موجودی در یک موسسه و ... را تهیه نمی‌کردند. این سیستم‌ها تنها به ارائه جنبه کمی اطلاعات می‌پرداختند و اطلاعات غیرمالی مهمی از قبیل کیفیت و خدمات، در زمره اطلاعات ارائه شده توسط از سیستم‌های بهایابی قرار نمی‌گرفتند.

دلایل مذکور از حدود سال ۱۹۸۰، شرکت‌ها را به سمت سیستم‌های جدید به خصوص بهایابی بر مبنای فعالیت<sup>۹</sup> (ABC) سوق دادند. بهایابی بر مبنای فعالیت نیز در سال ۱۹۸۰ به عنوان یک نوآوری پا به عرصه وجود گذاشت.

### مزایا و معایب بهایابی بر مبنای فعالیت منافع: بهایابی بر مبنای فعالیت

از مزایای آشکار بهایابی بر مبنای فعالیت، برآورد دقیق‌تر بهای تمام شده محصول می‌باشد که تصمیم‌گیری بهتر مدیران در مورد ترکیب محصولات و قیمت‌گذاری آنها را به همراه دارد. این اطلاعات، در زمینه شناخت سودآوری محصولات و محرک‌های هزینه به شرکت کمک می‌کند.

اطلاعات تفصیلی تهیه شده توسط یک سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، مدیریت را در اخذ تصمیم در مورد قیمت‌گذاری محصول کمک می‌کند. بهایابی بر مبنای فعالیت می‌تواند در مورد تصمیم‌گیری برای تولید محصولات در داخل شرکت یا خرید آنها از خارج نیز کمک کند.

اطلاعات تهیه شده توسط بهایابی بر مبنای فعالیت که بر اساس محرک‌های هزینه و نرخ محرک هزینه بدست می‌آیند، به صورت بالقوه توان تاثیرگذاری روی رفتار کارکنان را دارد و به عنوان معیاری برای سنجش عملکرد آنها بکار می‌رود. این اطلاعات می‌تواند کارایی فعالیت‌های مختلف را نشان دهد. علاوه بر این، شناسایی نرخ محرک‌های هزینه باعث مشخص‌تر شدن صفات محصول برای طراحان می‌شود.

بهایابی بر مبنای فعالیت، اطلاعاتی را در مورد موقعیت و موضوعات سربار نیز ارائه می‌دهد. شناسایی محرک‌های هزینه هم این امکان را به ما می‌دهد که به سنجش و برآورد

منابع هزینه را به چندین فعالیت تقسیم می‌کند. به همین دلیل، ممکن است هزاران سوال و جواب برای شناسایی و جمع‌آوری اطلاعات فعالیت‌ها لازم باشد. در واقع، بهایابی بر مبنای فعالیت از چندین محرک هزینه و نرخ سربار استفاده می‌کند که در عمل پیچیده و پرهزینه است.

طبق نظر کاپلان<sup>۱۳</sup> تمام سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده، مشکل به موقع نبودن اطلاعات را یدک می‌کشند و بهایابی بر مبنای فعالیت نیز نتوانسته این مشکل را حل کند.

**بهایابی بر مبنای فعالیت در چه حد مورد استفاده واقع شد و اشاعه یافت**

در طول دو دهه گذشته، روش‌های حسابداری مدیریت سنتی به خاطر معایب و عدم موفقیتشان در مورد تهیه اطلاعات تفصیلی و به موقع، زیر فشار و انتقاد قرار گرفتند. بنابراین در برهه زمانی مذکور، حسابداری مدیریت شاهد افزایش تقاضا و نیاز برای روش‌های نوین حسابداری مدیریت و بهای تمام شده بوده است.

در همین راستا، نتایج تحقیقات صورت گرفته در مورد رضایت کاربران بهایابی بر مبنای فعالیت یا حتی نرخ استفاده از آن در کشورهای پیشرفته، جالب توجه و یا تکان دهنده می‌باشد.

با توجه به تحقیقات انجام گرفته می‌توان چنین استنتاج کرد که به‌رغم پشتیبانی‌های به عمل آمده در مورد بکارگیری بهایابی بر مبنای فعالیت و مزایای آن، تعداد انتخاب‌کنندگان این سیستم زیاد نیست (اینس<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۰). بررسی‌ها نشان می‌دهند که در طول دهه اخیر، آگاهی‌ها راجع به بهایابی بر مبنای فعالیت رشد داشته‌اند؛ اما نرخ کلی استفاده از آن پائین بوده است تحقیقات صورت گرفته در انگلستان در اوایل دهه ۹۰ نشان داد که نرخ انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت در حدود ۱۰ درصد است. (اینس و میشل<sup>۱۵</sup>، ۱۹۹۱). در طول همان دوره، نرخ انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت در کانادا ۱۴ درصد بوده است (آرمیتاژ و نیکلسون<sup>۱۶</sup>، ۱۹۹۳). تحقیقات مجدد اینس و میشل در سال ۲۰۰۰ نشان داد تعداد شرکت‌هایی که عملاً بهایابی بر مبنای فعالیت را اجرا کرده‌اند، کاهش یافته است. به این معنی که نرخ استفاده‌کنندگان بهایابی بر مبنای فعالیت در انگلستان از ۱۹/۵ درصد در سال ۱۹۹۵ به ۱۷/۵ درصد در سال ۱۹۹۹

\* بهایابی بر مبنای فعالیت باعث شناسایی مناطقی می‌شود که از طریق تغییر در عملیات، قابلیت کاهش هزینه‌ها را دارا هستند و باعث جلب رضایت بیش از پیش مشتریان می‌گردند.

\* بهایابی بر مبنای فعالیت به خرده‌فروشان اجازه می‌دهد با محاسبه برخط<sup>۱۷</sup> و شمارش عملیات فروش، مبالغ خرج شده برای بازاریابی و دیگر فعالیت‌ها را مشخص کنند و همچنین، آنها را برای تخصیص مناسب هزینه‌ها یاری می‌دهد.

**معایب بهایابی بر مبنای فعالیت**

ممکن است بهایابی بر مبنای فعالیت، بهایابی محصول را با دقت بیشتری انجام دهد، اما تضمینی وجود ندارد که در خروجی‌های خود، هزینه‌های خدمات و محصولات مشترک را طوری درست نشان دهد که دیگر به انجام تقسیم و تخصیص نیازی نباشد.

بر اساس سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌های سطح تسهیلات به محصولات تخصیص داده نمی‌شوند و مستثنی می‌گردند. بطور قطع این امر موجب تحریف بهای تمام شده خواهد شد. علاوه بر این، طراحی و اجرای سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت منوط به سرمایه‌گذاری‌های کلان می‌باشد. بسیاری از شرکت‌ها، اجرای سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت را بسیار مشکل می‌دانند. نس و کوکوزا<sup>۱۸</sup> برآورد کردند که در سال ۱۹۹۵ حداکثر ۱۰ درصد شرکت‌ها برای عملیات عمده و مهم خود از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت استفاده می‌کردند.

هنگامی که سفتی-کلین و کریسلر<sup>۱۹</sup> برای اولین بار بهایابی بر مبنای فعالیت را معرفی کردند، متوجه شدند که بسیاری از کارکنان به این دلیل که بهایابی بر مبنای فعالیت را تهدیدی برای شغلشان می‌دانند، در برابر آن مقاومت نشان می‌دهند. در حقیقت، بهایابی بر مبنای فعالیت با وجود مقاومت کارکنان اجرا می‌شود. از سوی دیگر، آموزش کارکنان برای اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت امری بسیار مشکل است. به علاوه، اغلب شرکت‌ها متوجه شده‌اند که جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای برپایی و اجرای یک سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، کار بسیار دشواری است.

همانطور که می‌دانید، سیستم‌های سنتی هزینه‌های بسیاری را در تعداد محدودی سرفصل خاص جمع‌آوری می‌کردند، اما سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت هر یک از

آیا اشاعه بهایابی بر مبنای فعالیت رضایت کاربران اجراکننده آن را در پی داشته است؟

در سال ۲۰۰۲، دو مطالعه تحقیقاتی در مورد تمام ۲۰۰ موسسه ثبت شده در انجمن صنعت شیمیایی و پلاستیک استرالیا (PACIA)<sup>۲۵</sup> اجرا شد. انتخاب شرکت‌های تولیدی عضو PACIA به دلیل این واقعیت بود که این شرکت‌ها به طور قابل توجهی به اجرای تغییرات فناوری روش‌های تولید در موسسه خود پرداخته بودند. این بررسی‌ها قصد داشتند تا سطح ارتباط بین اشاعه بهایابی بر مبنای فعالیت و رضایت کاربران اجراکننده آن را بسنجند. یافته‌ها نشان داد که ۹۲ درصد پاسخگویان، حداقل یک نوع از تغییرات نوین تولیدی را تجربه کرده‌اند.

همان طور که اشاره شد، در سال ۱۹۸۰ بهایابی بر مبنای فعالیت به عنوان یک نوآوری پا به عرصه وجود گذاشت. و در طی سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۰، نوآوری‌های دیگری از قبیل مدیریت فعالیت (AM)<sup>۲۶</sup>، مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM)<sup>۲۷</sup>، سیستم اطلاعات داخلی (LS)<sup>۲۸</sup>، کارت امتیازدهی متعادل (BS)<sup>۲۹</sup>، هزینه‌یابی چرخه حیات (LCC)<sup>۳۰</sup> و هزینه‌یابی هدف (TC)<sup>۳۱</sup> همگام با بهایابی بر مبنای فعالیت به وجود آمد.

همچنین، ۷۶ درصد شرکت‌های تحت بررسی بیش از یک نوع از تغییرات تولید را در فرآیند تولید خود اجرا کرده بودند و شرکت‌هایی که فقط یک نوع از تغییرات را اعمال نموده بودند، ۱۵/۷ درصد از کل نمونه را تشکیل می‌دادند. بر طبق یافته‌های بدست آمده در بررسی اول، تخصیص هزینه‌ها بر مبنای فعالیت، بهایابی بر مبنای فعالیت، کمتر از روش‌های دیگر تخصیص سربار در موسسات تحت بررسی مورد استفاده قرار می‌گرفت. به بیان دیگر، حدود ۷۵ درصد موسسات، تا زمان بررسی این روش را مورد استفاده قرار نمی‌دادند و تنها ۱۴ درصد موسسات، هزینه‌های سربار را بر مبنای فعالیت بهایابی بر مبنای فعالیت تخصیص می‌دادند. همچنین، ۱۱ درصد باقیمانده تمایل داشتند از بهایابی بر مبنای فعالیت در آینده نزدیک استفاده کنند. بررسی دوم که در سال ۲۰۰۲ انجام شد، نشان داد که تنها بیش از ۸ درصد موسسات در زمان بررسی از بهایابی بر مبنای فعالیت استفاده می‌کردند. یافته‌ها نشان داد که بهایابی ۱۵ بر مبنای فعالیت نسبت به تغییرات فناوری فرآیندهای تولید

کاهش پیدا کرده است (اینس، ۲۰۰۰). همچنین در ایرلند، درصد شرکت‌هایی که بهایابی بر مبنای فعالیت را انتخاب کرده‌اند کمتر از ۱۲ درصد یعنی نرخی پائین‌تر از انگلستان بوده است (کلارک<sup>۱۷</sup>، ۱۹۹۹). مدارک بدست آمده از سایر کشورهای اروپایی نشان می‌دهد که نرخ کمتر از ۱۰ درصد در بسیاری از این کشورها عادی است. در حقیقت، نرخ متعارف استفاده از بهایابی بر مبنای فعالیت در بسیاری از این کشورهای اروپایی کمتر از ۱۰ درصد است. (اسرائلسن<sup>۱۸</sup>، ۱۹۹۶؛ اسک، ۱۹۹۶؛ لوکا و گرتلاند، ۱۹۹۶؛ شرر، ۱۹۹۶؛ بارباتو، ۱۹۹۶؛ سائزج تروسیلا، ۱۹۹۶). البته، هلند جایی که گروت در سال ۱۹۹۹ نرخ ۱۲ درصد را بدست آورد و بلژیک (برازمن<sup>۱۹</sup>، ۱۹۹۶) و فرانسه (بسکاس<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۱) که نرخ استفاده‌کنندگانی در حدود ۲۰ درصد را داشته‌اند، جزء استثنائات محسوب می‌شوند. تحقیقات صورت گرفته در یونان هم نشان داد که ۱۲/۷ درصد از شرکت‌های تولیدی، بهایابی بر مبنای فعالیت را انتخاب کرده‌اند (بالاس و وینیریس<sup>۲۱</sup>، ۱۹۹۶ و وینیریس، ۲۰۰۰).

یافته‌ها در استرالیا حاکی از نرخ انتخاب، بهایابی بر مبنای فعالیت کمتر از ۱۲ درصد می‌باشد. (براون<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۱). بررسی‌های صورت گرفته در آمریکا نرخ انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت را در حدود ۱۷/۷ درصد نشان داد (گروت<sup>۲۳</sup>، ۱۹۹۹). محققان در کانادا (بسکاس، ۲۰۰۱) و هند (جشی<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۱) متوجه شدند که نرخ انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت در کانادا و هند به ترتیب ۲۳/۱ درصد و ۲۰ درصد است. در ژاپن نیز نرخ انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت بسیار پائین و حدود ۷ درصد بدست آمد.

با نگاهی اجمالی به نتایج ارائه شده، ملاحظه می‌شود که نرخ استفاده از بهایابی بر مبنای فعالیت در مورد تمام کشورهایایی که مورد بررسی قرار گرفته‌اند، به صورت فراگیری پایین و ناچیز است. استفاده از لغت "فراگیر" به این معنا می‌باشد که از ابعاد مختلف، چه از بعد جغرافیایی و چه از بعد توسعه یافتگی و ... ارتباط و شباهت خاصی بین کشورهای تحت بررسی دیده نمی‌شود و تنها وجه مشترک آنها، نرخ پایین استفاده از بهایابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. بنابراین، می‌توان اذعان کرد که بعد از گذشت درده از ظهور بهایابی بر مبنای فعالیت، نرخ اشاعه و استفاده از آن در حد پایین و دور از انتظاری قرار دارد.

نمایشگر ۱- ارتباط انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت با سطح تغییر فناوری در شرکت‌ها

جمع	تجربه تغییرات فناوری در روش‌های تولید	تجربه تغییرات	استفاده از بهایابی بر مبنای فعالیت
	خیر	بله	
۷	۰	۷	بله
۴۴	۲	۴۰	خیر
۵۱	۲	۴۷	جمع

عنوان عامل اصلی برای انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت مورد توجه است، توجه‌کننده اشاعه کند و آهسته بهایابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. همچنین، مدارک تهیه شده توسط چنهال و لنگفیلد - اسمیت<sup>۳۲</sup> (۱۹۹۸) نشان می‌دهد که مزایای بدست آمده توسط فنون‌های حسابداری مدیریت سنتی، بیش از فنون جدید است و این خود تصدیق دیگری بر آرام بودن اشاعه بهایابی بر مبنای فعالیت و در عین حال پایین بودن رضایت اجراکنندگان بهایابی بر مبنای فعالیت از این سیستم می‌باشد.

#### نتیجه

در سال‌های اخیر، شاهد تغییرات و پیشرفت‌های فراوانی در عرصه اقتصاد جهانی بوده‌ایم و این نوآوری‌ها اقتصاد بین‌الملل را به صحنه رقابت تمام عیاری بدل کرده که حفظ موجودیت شرکت‌ها را منوط به عرضه محصولاتی با کیفیت بالاتر و بهای تمام شده پایین‌تر نموده است. به دلیل اینکه سیستم‌های بهایابی سنتی پاسخگوی نیازهای به وجود آمده برای رقابت در چنین محیطی نبودند و کارایی لازم را برای دستیابی سازمان‌ها به هدف‌های استراتژیک در نظر گرفته شده از دست دادند، سیستم‌های نوینی از جمله بهایابی بر مبنای فعالیت ظهور کردند.

کارشناسان، در مورد بهایابی بر مبنای فعالیت مزایای متعددی متصور بودند و از آن به عنوان سیستمی کارآمد یاد می‌کردند؛ اما نتایج و یافته‌های تحقیقات با تصورات اولیه تفاوت‌های فاحشی دارند.

نتایج تحقیقات نشان می‌دهند که سرعت اشاعه بهایابی بر مبنای فعالیت بسیار کند و آهسته است و علاوه بر این، استقبال شرکت‌ها از این سیستم در حد پایینی قرار دارد. آمارها بیان می‌دارند که نرخ استفاده از بهایابی بر مبنای

به کندی اشاعه یافته است.

نمایشگر ۱ ارتباط انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت با سطح تغییرات فناوری در شرکت‌ها را نشان می‌دهد.

برای بررسی میزان رضایت شرکت‌های اجراکننده بهایابی بر مبنای فعالیت از اجرای، این سیستم از آنها خواسته شد تا میزان رضایت خود را از میان معیارهای عالی، خوب، متوسط و ضعیف انتخاب و ابراز نمایند. یافته‌های بررسی اول نشان داد که تنها ۸ درصد موسسات رضایتی در حد عالی داشتند، ۳۸ درصد شرکت‌ها از رضایتی در حد خوب برخوردار بودند، اکثریت موسسات (۵۲ درصد) رضایتی در حد متوسط داشتند و ۲ درصد شرکت‌ها نیز ناراضی بودند؛ یعنی گزینه ضعیف را انتخاب کرده بودند.

با وجود اینکه نتایج بررسی دوم که اطلاعات بدست آمده تا پایان سال ۲۰۰۱ را مورد بررسی قرار داده بود، نشان‌دهنده افزایش نرمال در سطح رضایت با اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت بود و در هر دو بررسی که اطلاعات را تا پایان سال ۲۰۰۱ مورد مطالعه قرار داده بودند، افزایشی نرمال در سطح رضایت را با اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت نشان می‌دادند؛ اما آزمون‌های رضایت انجام شده در هر دو بررسی نشان داد که تفاوت عمده‌ای بین سطح رضایت انتخاب‌کنندگان بهایابی بر مبنای فعالیت و کسانی که بهایابی بر مبنای فعالیت را انتخاب نکرده‌اند، وجود ندارد. به بیان دیگر، یافته‌های تحقیقات در مورد هر دو گروه موسسات (استفاده‌کنندگان بهایابی بر مبنای فعالیت و استفاده‌کنندگان از دیگر روش‌های بهایابی) نشان داد که ارتباط مهمی بین اشاعه بهایابی بر مبنای فعالیت و سطح رضایت کاربران فنون حسابداری مدیریت وجود ندارد.

از سوی دیگر، فقدان تغییر سریع و وسیع و به روز ساختار بهای تمام شده (در ارتباط با هزینه‌های سربار) که به

- 13- Kaplan
- 14- Innes
- 15- Mitchell
- 16- Armitage & Nicholson
- 17- Clarke
- 18- Israelsen, Ask, Lukka & Granlund, Scherrer, Barbato, Saez-Torreccilla
- 19- Bruggeman
- 20- Bescos
- 21- Ballas & Venieris, Venieris
- 22- Brown
- 23- Groot
- 24- Joshi
- 21 Plastics & Chemicals Industries Association (PACIA)
- 22 Activity management (AM)
- 23 Activity based management (ABM)
- 24 Local information system (LS)
- 25 Balanced scorecard (BS)
- 26 Life cycle costing (LCC)
- 27 Target costing (TC)
- 28 Just in time (JIT)
- 29 Chenhall & Langfiel-smith (1998)

## منابع:

- 1- Drew Stapleton, Sanghamitra Pati, Erik Beach, Poomipak Julmanichoti (2004) "Activity-based costing for logistics and marketing" Accounting, Organizations and Society, Vol 29, pp.1-16.
- 2- A.Gunasekaran (1999) "A framework for the design and audit of an activity-based costing", Journal of Cosnt management, Winter, pp.66-14.
- 3- Davood Askarany, Malcolm Smith, Hasan yazdifar (2007) "Technological innovation, activity based costing and satisfaction". Journal of Business Research. Vol 60 No6, pp.686-695.
- 4- Metin Reyhanoglu "Activity-based costing system" advantages and disadvantages.
- 5- Sandra Cohen, George Venieris and Efrosini Kaimenaki "ABC: adopters, supporters, deniers and unawares" (2005), Journal of General Management, Vol 30, No4, pp.27-42.
- 6- John C. Lere "Activity-based costing: a powerful tool for pricing" (2000), The Journal of Supply Chain Management. Spring, pp.39-51.
- 7- Cokins, G. (1977) "If activity based costing is the answer, what is the question?", IEE Solutions, International Journal of Purchasing and Materials Management, Vol 33, No2, pp.12-19.
- 8- Cooper, R and Kaplan, R.S. (1988), "Measure costs right" "Make the right decisions". Accounting Horizons, 2December. pp. 71-79.
- 9- Tayles, M. and Druy, C. (2001), "Autopsy of a stalling ABC system", Management Accounting Research, Vol2, pp.221-224.
- 10- Innes, I, Mitchell, F. and Sinclair, D. (2000), "Activity based costing in the uk's largest companies a comparison of 1994 and 1999 survey result", Supply Chain Management and Management Accounting, Vol 3, No1, pp.41-52.

فعالیت در اکثر کشورها از جمله کشورهای پیشرو در عرصه اقتصاد و صنعت بسیار پایین است. برای مثال، مطالعات صورت گرفته در کشور ژاپن (به عنوان یکی از قدرت های صنعتی جهان امروز) در مورد نرخ انتخاب بهایابی بر مبنای فعالیت به وسیله شرکت های ژاپنی، رقم نازل ۷ درصد را نشان می دهند.

نکته جالب دیگر این است که بین اشاعه بهایابی بر مبنای فعالیت و سطح رضایت کاربران آن، ارتباط مهمی دیده نمی شود. به عبارت دیگر، در مورد رضایت از سیستم بهایابی، بین شرکت هایی که از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت استفاده می کنند و شرکت هایی که از سایر سیستم ها بهره می برند، تفاوت محسوسی دیده نمی شود. یافته های مذکور مبین این مطلب هستند که نوآوری های به وجود آمده در حسابداری بهای تمام شده، جوابگوی پیشرفت های فناوری صورت گرفته در زمینه فرآیندهای تولیدی نبوده است. با توجه به مطالب مذکور، می توان نتیجه گرفت که سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت انتظارات را برآورده نکرده است. این اطلاعات می تواند رفتار شرکت هایی را که اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت را آغاز کرده، اما پس از مدت کوتاهی تصمیم گرفته اند تا استفاده از این سیستم را متوقف کنند؛ توجیه کند. چنین وضعیتی، ضرورت پیشرفت های بیشتر در عرصه بهایابی را بیش از پیش نمایان می سازد. شاید مسائل و مشکلاتی که توسط سیستم هایی از قبیل بهایابی بر مبنای فعالیت لاینحل باقی مانده اند، باعث شوند تا در آینده ای نزدیک، از سیستم های بهایابی جدیدی مانند بهایابی بر مبنای زمان، بیشتر بشنویم.

بی نوشت ها:

- 1- Computer Aided Design (CAD)
- 2- Computer Aided Engineering (CAE)
- 3- Computer Aided Manufacturing (CAM)
- 4- Computer Aided Process Planning (CAPP)
- 5- Computer-Integrated Manufacturing (CIM)
- 6- Direct Numerical Control (DNC)
- 7- Flexible Manufacturing System (FMS)
- 8- Just In Time (JIT)
- 9- Activity Based Costing (ABC)
- 10- On-line
- 11- Ness & Cucuzza
- 12- Safety-Kleen & Chrysler