

# پندهایی چند در مورد مدیریت مبتنی بر فعالیت



مترجم: مجید میراسکندری

نویسنده: استفانی گواردی

سازمان‌ها آن را پیاده کرده‌اند، اما تعداد کمی از آنها این کار را برای مدیریت به‌انجام داده‌اند. تأکید اساسی بر محاسبه‌ی دقیق‌تر بهای تمام‌شده‌ی محصول بوده است. این روش بر این اصول استوار است که فعالیت‌های منجر به مصرف منابع، به‌ارزای خلق می‌کنند، برخلاف آنچه در روش‌های تسهیم بهای سنتی فرض می‌شود که حجم یا تعداد محصول را عامل ایجاد بهای می‌دانند. در اینجا، بهای سربار را به فعالیت‌هایی که باعث مصرف منابع می‌شود، مثل خرید، تنظیم ماشین‌آلات و گذاشتن و برداشتن مواد اولیه، سرشکن می‌کنند. برای هر مرکز فعالیت، محرک بهایی در نظر گرفته می‌شود. انتخاب محرک به دو عامل بستگی دارد: این‌که بتواند مصرف منابع در محصول را در قبال تعدادی فعالیت، اندازه بگیرد؛ و این‌که به تغییرات بهای در مرکز فعالیت ارتباط داشته باشد (رابطه‌ی علت و معلولی). محرک‌های بهای می‌توانند شامل تعداد سفارش‌های خرید، گذاشتن و برداشتن مواد اولیه، یا وقت مصرفی برای تنظیم ماشین‌آلات باشند. نرخ سربار هر فعالیت از تقسیم بهای فعالیت بر ظرفیت محرک بهای به دست می‌آید. بهای تمام‌شده‌ی محصول از ضرب کردن محرک بهای فعالیت مورد استفاده در محصول، در نرخ سربار آن فعالیت، در

- پشتیبانی مدیریت ارشد را جلب کنید؛
- در نظر داشته باشید مدیریت مبتنی بر فعالیت به صرف وقت و منابع زیادی نیاز دارد؛
- از کارهایی که از مدیریت مبتنی بر فعالیت بر می‌آید و از اطلاعاتی که از این سامانه می‌خواهید، آگاه باشید؛
- تصمیم بگیرید که از چه مدلی می‌خواهید استفاده کنید؛
- مدلی را انتخاب کنید که روی تمام فعالیت‌های کسب و کار، تأکید داشته باشد؛
- آدم‌ها را به صحنه بیاورید و درگیر کنید؛
- مالکیت "مدیریت بهای" را از واحد حسابداری به واحدها و فرایندهایی که در آنجا بهای عواملی پرداخت می‌شود منتقل کنید؛
- نیاز به مدیریت تغییر فرایندها را دست‌کم نگیرید؛
- مدیریت مبتنی بر فعالیت را به اهداف سازمانی به شکل افزایش سودآوری محصولات و ایجاد ارزش اضافی برای مشتریان، مرتبط سازید.

از زمانی که رابرت کاپلان و رابین کوپر، استادان معروف، بهایی مبتنی بر فعالیت را ابداع کردند و شرح و بسط دادند تاکنون خیلی از



فعالیت در اروپا نشان می‌دهد که بهایابی مبتنی بر فعالیت در آنجا جا نیفتاده است. سازمانی در نیوزیلند، جهت بهبود مدیریت بعضی از فرایندهای خود و خلاص شدن از فعالیت‌های غیر ارزش آفرین و کاهش فوق‌العاده‌ی بهایها از طریق بالابردن کارایی، روش مدیریت مبتنی بر فعالیت را به کار گرفته است. سازمان یادشده هدف‌های خود را از طریق اعمال فهرستی از "این کارها را بکن و آن کارها را نکن" در زمان پیاده‌سازی سامانه‌ی حسابداری خود، پیش برده است.

کار اصلی سازمان ارائه‌ی خدمات اطلاعاتی، مثل نگهداری اسناد، آزمایش، تحقیق و مشاوره برای بخش کشاورزی نیوزیلند است. مأموریتی که سازمان برای خود تعریف کرده است، ایجاد ثروت برای ذی‌نفعان (سهامداران و دیگران) از طریق ارائه‌ی خدمات تحقیقاتی در سطح جهانی، و هدف کسب سود سازمان، تهیه‌ی منابع لازم برای تحقیق و توسعه است. تجربه‌ی شکوفایی این سازمان، باعث شد سازمان‌های بخش عمومی بسیاری در نیوزیلند دستخوش چنین تغییراتی بشوند.

خیزش برای پیاده‌سازی مدیریت مبتنی بر فعالیت با نیاز به کارایی بیشتر و حساب‌خواهی و هم‌چنین با نیاز به اقدامات مؤثر تجاری و مشتری‌مداری آغاز شد. تأکید اصلی بر کارایی، کیفیت جامع و اثربخشی - که در بیانیه‌ی مأموریت و برنامه‌های تجاری سازمان وجود داشت - بود.

هیأت مدیره مرتباً اطلاعات بیشتری می‌خواست و مدیریت مبتنی بر فعالیت، به حسابداری مدیریت در ارائه‌ی اطلاعات بهتر کمک می‌کرد. اما مدیریت مبتنی بر فعالیت کار بزرگی بود و گروه کاری مربوط باید با دقت کار خود را پی می‌گرفت.

مدیریت مبتنی بر فعالیت به سرمایه‌گذاری مهمی در منابع مالی و اوقات کاری نیاز داشت. گذشته از هزینه‌های نرم‌افزاری، کارکنان را باید از کارهای فعلی خلاص می‌کردند و آنها را برای تنظیم و کاربرد سامانه، آموزش می‌دادند. مثلاً مرحله‌ی تحلیل فعالیت‌ها، بسیار طولانی و طاقت‌فرسا بود: برای انجام آن ۳ نفر در مدت ۹ ماه، کار کردند.

بعد از اجرای سامانه، مدل‌های آن به صورت سالانه برای بودجه‌ها و ارقام واقعی بازبینی و به روزآوری می‌شوند. انجام این فرایند، سه نفر را بین ۵ تا ۱۰ هفته، نسبت به تعداد و پیچیدگی تغییرات فرایندها، مشغول می‌کند.

مدیران باید در خصوص مزایای بالقوه‌ی مدیریت مبتنی بر فعالیت از یک طرف و نیازهای واقعی اطلاعات در سازمان، از طرف دیگر، کاملاً آگاهی می‌داشتند. اعضای کارگروه

مورد تمام فعالیت‌های مورد نیاز برای تکمیل آن محصول، به دست می‌آید.

سامانه‌های بهایابی مبتنی بر فعالیت را می‌توان در مدیریت بهای به کار برد، که به مدیریت مبتنی بر فعالیت معروف شده است. دان هانسن و ماون ماریانه مدیریت مبتنی بر فعالیت را این‌گونه تعریف کرده‌اند:

"راهکار پیشرفته‌ی سامانه‌ی محوری که توجه مدیریت را به فعالیت‌هایی با هدف ایجاد ارزش برای مشتری و سود حاصل از آن، جلب می‌کند."

پیشرفت مدیریت مبتنی بر فعالیت ناشی از تغییر تمرکز از سامانه‌ی بهایابی مبتنی بر فعالیت اولیه - تولید اطلاعات در مورد بهای تمام شده‌ی محصول مبتنی بر فعالیت - به تولید اطلاعات برای بهبود مدیریت فرایندها، بوده است. ایده‌ی اصلی، تحلیل فعالیت‌های تشکیل‌دهنده‌ی فرایندهای مورد عمل در سازمان و محرک‌های هزینه‌ی آن فعالیت‌ها است، و این‌که چرا و با چه کیفیتی این فعالیت‌ها انجام می‌شود. مدیریت مبتنی بر فعالیت، اطلاعات فعالیت‌ها را همراه بهای فعالیت‌های ناکارا ارائه و مزایای بهبود مستمر را به صورت مقداری بیان می‌کند.

شرکت‌ها می‌توانند با باز مهندسی (طراحی کامل فرایندها)، باز طراحی چیدمان تجهیزات کارخانه، استفاده از قطعات استاندارد (عمومی)، برون‌سپاری یا همکاری با فروشندگان، ایجاد ارتباط با مشتریان و طراحی محصولات جایگزین، عملیات خود را بهبود بخشند.

تحقیق به عمل آمده در مورد پیاده‌سازی بهایابی مبتنی بر





که می‌توانست فرایندهای مورد نیاز را برنامه‌ریزی کند انتخاب کرد. سازمان پایگاه داده‌های فعالیت‌ها و سامانه‌ی حسابداری خود را در اختیار داشت و این انباره‌های اطلاعات امکان داده‌پردازی برای هر دو سامانه را در اختیار قرار می‌داد، از جمله مدل‌سازی‌های چندمنظوره شامل مدل‌های حسابداری لازم برای بودجه‌بندی براساس بهایابی مبتنی بر فعالیت، اطلاعات لازم برای مدیریت مبتنی بر فعالیت، شبیه‌سازی و پیش‌بینی.

انتخاب مدلی که بر درک عملیاتی تمام فعالیت‌های کسب و کار تأکید داشته باشد بسیار مهم است. به جای فرو رفتن در تحلیل‌های تجریدی مالی - که سوابق حسابداری سازمان را بررسی کنند - سازمان مورد نظر راه‌کار مدل‌سازی فرایند را انتخاب کرد. در این روش، عملیات تحلیل می‌شوند تا فعالیت‌های کلیدی و منابع مصرفی شناسایی شوند، به این ترتیب که از همه می‌پرسند چه می‌کنند و چه منابعی را و به چه صورت مصرف می‌کنند. سپس محرک‌های فعالیت متناسب را از این پاسخ‌ها استخراج می‌کنند و درون داده‌ها و برون داده‌ها هر فعالیت را مشخص و رابطه‌ی بین فعالیت‌ها را تعیین می‌کنند.

سرپرستان کار، اطلاعات عملیاتی و منابع مالی را تهیه می‌کنند، مصاحبه‌های لازم را انجام می‌دهند و هر چه در مورد "فعالیت" وجود دارد تحلیل می‌کنند. بعضی از بهاها را به روش سنتی، مثلاً براساس مساحت اشغال شده و بعضی‌ها را براساس محرک‌های بهای عملیاتی، مثل تعداد مراجعات وانت یا تعمیرکار، تسهیم می‌کنند. بهاها را به ازای هر محرک بها، به ثابت و متغیر تقسیم می‌کنند. بعضی بهاها از بقیه شفاف‌ترند و گاهی محاسبات براساس درجه‌ای از تقریب انجام می‌شود.

توصیه می‌شود به منظور کسب نتیجه‌ی دلخواه در شش تا هشت هفته، پروژه‌ای آزمایشی انجام شود، گروه کاری متشکل از خبرگان تشکیل شود تا مدیران را نسبت به مزایای حاصل از سامانه آگاه کند. پروژه‌ی آزمایشی باید از نظر درون داد و برون داد سامانه و جریان انجام

حسابداری مدیریت در سمینارهای مختلفی شرکت کردند و چندین بسته‌ی نرم‌افزاری را به دقت بررسی کردند، می‌دانستند که چیزی بیشتر از بسته‌ی نرم‌افزاری بهایابی مبتنی بر فعالیت می‌خواهند. قرار بود سامانه‌ی تشخیص سودآوری محصول، جایگزین شود، توزیع سربارها و بهای فرایندها بهبود یابد و چگونگی بهبود همه‌ی اینها روشن شود.

مشتریان سازمان، که آنها هم جزء ذی‌نفعان سازمان‌اند، اعتقاد داشتند که حق دارند در خصوص قیمت‌ها نظر بدهند، بنابراین سامانه‌ای باید اطلاعات لازم در مورد رابطه‌ی بین قیمت و بهای تمام شده را به آنها ارائه می‌داد. ضمناً لازم بود سامانه‌ی پشتیبان تصمیم‌گیری پیشرفته‌ای که بتواند کارایی فرایندهای کسب‌وکار را شبیه‌سازی کند، وجود داشته باشد.

برنامه‌هایی برای توسعه‌ی سامانه، از جمله این که محاسبات سودرسانی مشتری، بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت، و ترازنامه عملکرد را هم شامل شود، می‌توان در نظر گرفت. ترازنامه عملکرد، تبدیل راهبرد و مأموریت سازمان به هدف‌های عملیاتی و سنجش عملکرد از چهار دیدگاه مختلف است: دیدگاه مالی، دیدگاه مشتری، دیدگاه کارکرد داخلی و دیدگاه آموزش و رشد. به عبارت دیگر، فعالیت‌های اجرایی در سازمان را باید به هدف‌های راهبردی مرتبط ساخت.

قدم بعدی عبارت بود از تصمیم‌گیری در خصوص مدل مورد نیاز: بعضی سازمان‌ها از سامانه‌ی مدیریت مبتنی بر فعالیت مستقل شامل صفحه گسترده‌ها یا نرم‌افزارهای تجاری استفاده می‌کنند. دیگران این سامانه را به صورت یکی از اجزای سامانه‌ی اطلاعات مدیریت وسیع‌تر خود، تعریف می‌کنند. حداکثر مزایای مورد نظر وقتی به دست می‌آید که مدیریت مبتنی بر فعالیت جزء جداناپذیر سامانه‌ی گزارش‌دهی سازمان باشد.

سازمان نیویورک‌بندی مورد نظر، بسته‌ی نرم‌افزاری مخصوصی را

مبتنی بر فعالیت جدید برای مدیران روشن ساخت که اندازه‌ی «کیک»، ثابت است.

اطلاعات حاصل از سامانه‌ی بهایابی مبتنی بر فعالیت برای تعیین قسمت‌هایی که سودآور نبودند به کار گرفته شد. حالا وظیفه‌ی آنها بود که بها را کم کنند و کارا تر شوند. در حال حاضر، بخشی از حقوق مدیران نواحی مبتنی بر عملکردشان است، ولی هدف این است که این کار به لایه‌های بیشتری از مدیریت تسری یابد.

سالانه، دوبار برای مدیریت گزارش تهیه می‌شود، که اهمیت سامانه‌ی حسابداری را نشان می‌دهد. اولین گزارش در مورد بودجه است، که پیش‌بینی جزئیات و سودآوری محصولات را نشان می‌دهد، و دومی به ارائه‌ی نتایج واقعی مقایسه‌ای می‌پردازد. فرایند پیش‌بینی و بودجه‌بندی جمعاً دوماه وقت می‌برد. در ماه ژانویه از مدیران خواسته می‌شود نیازهای بودجه‌ی سرمایه‌ای و پیش‌بینی‌های مربوط به سال را تا پایان ماه مه (ماه پنجم) تهیه کنند. در ماه فوریه، قسمت‌ها بودجه‌ی خود را نهایی می‌کنند. این بودجه‌ها تا اواسط ماه آوریل (ماه چهارم) تکمیل می‌شود و ارقام دلاری به مدل مدیریت مبتنی بر فعالیت خوانده می‌شود.

مدیران ارشد نیز مجبورند دیدگاه خود را عوض کنند. سامانه‌ی جدید، اطلاعات به مراتب بیشتری را در خصوص این که در بخش‌ها چه می‌گذرد به آنها می‌دهد و آنها مجبورند در عمل خود را با تجربیات مدیریتی جدید سازگار کنند. این سامانه دغدغه‌هایی را در مورد بزرگی سهم کیک قسمت‌ها (مقدار هزینه ثابت-م) به وجود می‌آورد و قسمت‌های عملیاتی در نحوه‌ی پرداخت بهای سربارها، ذی‌نفع می‌شوند.

سازمان مجبور است مدیریت مبتنی بر فعالیت را در فرایند سنجش عملکرد مدیران نواحی بگنجانند. مدیریت مبتنی بر فعالیت فقط برای کاهش بها نیست و بهبود فرایندها در جهت رفع نیازهای مشتریان مهم و مؤثر تلقی می‌شود.

در مجموع، از مدیریت مبتنی بر فعالیت برای کسب اطمینان از این که سازمان دارد کارها را درست انجام می‌دهد استفاده می‌شود. معرفی و اجرای ترازنامه‌ی عملکرد هم به این منظور بوده است.

#### منبع:

✓ Source: Financial Management, Nov, 2001.

فرایند کاملاً روشن و شفاف باشد، ضمناً حاصل نهایی هر فعالیت کاملاً تعریف شود.

پروژه‌ی یادشده، اول نقشه‌ی کامل فعالیت‌های مختلف بیرون از نرم‌افزار مدیریت مبتنی بر فعالیت را تهیه کرد. مزیت این کار این بود که شناسایی اجزای فعالیت و چگونگی ارتباط آنها را برای سامانه بسیار آسان کرد.

نکته‌ی کلیدی این است که نه فقط گروه حسابداری مدیریت، بلکه همه را درگیر کنیم، این کار در راه‌کار مدل پیشنهادی عملی است چرا که اطلاعات اصلی را باید از همه گرفت.

مالکیت مدیریت بها را باید از قسمت حسابداری به قسمت‌ها و فرایندهایی که بها در/یا برای آن انجام می‌شد، منتقل کرد. بعضی قسمت‌ها از این کار خوششان نمی‌آمد، اما چون به این ترتیب در محدوده‌های عملکردی قسمت‌ها تغییراتی انجام می‌گرفت و حقوق‌ها به نتایج به دست آمده مربوط می‌شد، انگیزه‌ای در مدیران برای انجام کار، ایجاد شد.

البته در روش کار قسمت‌های مختلف تغییراتی داده نشد بنابراین نارضایتی به‌خصوصی نیز از این بابت دیده نشد، همه به مشارکت علاقه‌مند شده بودند.

در حوزه‌ی اندازه‌گیری سربارها، موافقت کلی وجود داشت چون ارقام و اعداد فعالیت‌ها و سطوح ظرفیت آنها سرراست به نظر می‌رسید. آزمون‌های بعدی نشان داد که اعداد عموماً قابل قبول بوده‌اند و به نظر نمی‌رسید اگر بودجه و وقت بیشتری برای این مورد صرف می‌شد به ارقام بسیار دقیق‌تری می‌رسیدیم. گزارش‌ها و نمودارهای لازم ایجاد شد تا قسمت‌ها بتوانند پیشرفت خود را کنترل کنند.

پیاده‌سازی مدیریت مبتنی بر فعالیت به عنوان تغییری در فرهنگ تمام سازمان، معنا پیدا کرد و سازمان را از بخش عمومی به مؤسسه‌ای بازرگانی (که هنوز هم تردیدی در نحوه و مقدار سودی که باید بسازد وجود دارد)، تبدیل کرد. هم‌چنین مؤسسه باید در مورد بودجه و بهای تمام شده جوابگو می‌بود- در حالی که قبلاً هرگز سامانه‌ی حسابداری مدیریت به‌خصوصی برای بودجه‌بندی و مدیریت بها نداشته است.

تکامل به طرف مدیریت مبتنی بر فعالیت باید تدریجی می‌بود. در اول کار، سامانه‌ی بودجه‌ی نقدی واقع‌بینانه‌ای تنظیم شد که به کمک آن مدل ساده‌ی سامانه‌ی بهایابی مبتنی بر فعالیت شکل گرفت. بعضی از محصولات حذف شدند ولی هنوز فرض این بود که شرکت یا سودآور باقی می‌ماند یا حداقل سربه‌سر می‌شود. شرایط اقتصادی و عوامل بیرونی دیگر بررسی شدند چون مقادیر زیادی بهای ثابت برای تقسیم کردن وجود داشت، اما فلسفه‌ی مدیریت