

حسابدار جوان – مهندس جوان

مهندس جوان

مدیریت بر مبنای هدف

دکتر حسین اعتمادی^۱

خلاصه

باصرفه است خرج نمایند. استقرار مدیریت بر مبنای

فعالیت در سازمان مستلزم بکارگیری سیستم هزینه‌یابی

بر مبنای فعالیت و بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت می‌باشد.^۲

سیستم مدیریت بر مبنای فعالیت در

سازمان موجب می‌گردد اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها

به صورت دوره‌ای از واحدهای سازمان به نحو

مطلوب جمع‌آوری و گزارش شود. سیستم‌ها و

رویه‌هایی برای جمع‌آوری داده‌های واقعی فعالیت‌ها

و داده‌های بودجه شده فعالیت تدوین می‌گردد. این

اطلاعات و گزارشات به گونه‌ای ارائه می‌گردند تا به

مدیران سازمان کمک کنند که تصمیمات دراز مدت و

عملیاتی بهینه‌تری را اتخاذ نموده و ارزیابی مناسبی

از عملکرد واحدهای مختلف سازمان داشته باشند.

نکات کلیدی: مدیریت بر مبنای فعالیت،

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بودجه‌بندی بر مبنای

فعالیت، منبع، فعالیت، موضوع هزینه.

۱- هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۳

کاپلان و جانسون در اواخر دهه هشتاد

میلادی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در کتابی تحت

عنوان « اطلاعات نامربوط: ظهور و سقوط

حسابداری مدیریت» معرفی کردند. آنها فعالیتها را

منشاء ایجاد هزینه دانستند و پیشنهاد کردند

محصولات (یا مشتریان) به میزان استفاده از

فعالیت‌ها بایستی هزینه‌های مربوط را متحمل شوند.

اندازه‌گیری دقیق هزینه فعالیت‌ها و کاهش این

هزینه‌ها بخش مالی را قادر می‌سازد از گزارشگری

صرف به تأثیرگذاری سوق یابد. اطلاعات هزینه‌ای

دارای استفاده‌های متعددی می‌باشند که می‌توان به

استفاده‌های استراتژیک، عملیاتی و مالی طبقه‌بندی

نمود. هر کدام از این طبقه‌بندیها به گروههای ریزتری

برحسب کاربران اطلاعات، نوع استفاده، سطح جامعیت،

تواتر گزارشگری و چارچوب زمانی قابل تقسیم می‌باشند.^۴

مقدمه

مدیریت بر مبنای فعالیت را می‌توان بعنوان ابزاری

مفید برای درک بهتر هزینه واقعی، ارائه خدمات به

مشتریان، تدوین استانداردهای اندازه‌گیری عملکرد

و تحلیل شکاف عملکردی شناخت. مدیریت بر مبنای

فعالیت به سازمانها دیدگاه جامع‌تری می‌دهد تا

بتوانند منابع مالی خود را در جاهایی که مهمتر و

۱- عضو هیئت علمی دانشگاه تربیت مدرس

2- P.Armstrong, 2002

3- Activity – Based Costing(ABC)

4- Player, 1998

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یکی از شیوه‌های نوین هزینه‌یابی می‌باشد و محور مورد بحث در این سیستم هزینه‌یابی فعالیت‌ها است. شناخت فعالیت‌های دارای ارزش افزوده و بهبود مستمر آنها و همچنین شناخت فعالیت‌های فاقد ارزش و تلاش در جهت حذف آنها از اهداف هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. بکارگیری این سیستم هزینه‌یابی باعث می‌شود که مدیران به فعالیت‌ها با حساسیت بیشتری توجه نمایند.

۱-۱- مراحل اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مستلزم شناخت سه اصطلاح کلیدی می‌باشد:

الف - منابع^۱: عبارتند از عوامل اقتصادی که برای انجام فعالیت‌ها، بکارگرفته یا هدایت می‌شوند و نیز منشاء هزینه هستند.

ب - فعالیت‌ها^۲: عبارتند از فرآیندها و روشهایی که موجب انجام کار در یک سازمان می‌شوند.

ج- موضوع هزینه^۳: خطه‌نهایی است که ردیابی به آنها ختم می‌شود. موضوع هزینه شامل هرگونه فعالیت، واحد سازمانی، قرارداد، پروژه و غیره می‌شود. با توجه به مفاهیم فوق هزینه‌یابی در دو مرحله اصلی انجام خواهد شد.

1- Resources

2- Activities

3- Cost objects

۴- یدالهی، ۱۳۸۱

5- Activity -Based Budgeting

مرحله اول: هزینه‌یابی کامل فعالیت‌ها

الف) بررسی و شناخت فعالیت‌ها

ب) بررسی و شناخت منابع

ج) بررسی و شناخت محرک‌های منابع (برای تسهیم هر منبع به فعالیت‌ها لازم است که محرک منابع متناسب انتخاب شود)

د) تخصیص هزینه‌های منابع به فعالیت‌ها

مرحله دوم: هزینه‌یابی کامل موضوعات هزینه

این مرحله شامل گام‌های زیر می‌باشد:

الف) بررسی و شناخت موضوعات هزینه

ب) بررسی و شناخت محرک فعالیت و مرتبط ساختن آن به موضوعات هزینه

ج) تخصیص هزینه فعالیت‌ها به موضوعات هزینه^۴

۲- بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت^۵

اطلاعات بدست آمده توسط سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده‌های متعددی دارد. یکی از این استفاده‌ها، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت می‌باشد.

بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت بر اطلاعات بودجه‌بندی، فعالیت‌ها و فرآیندهایی که ارزش افزوده برای مشتریان ایجاد می‌کند تکیه دارد و تغییرات پیش‌بینی شده در سازمان مثل تغییرات فرآیندها، تغییرات بهره‌وری، ظرفیت مورد استفاده و دسترسی به منابع را بطور مشخصی می‌تواند نشان دهد. در بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت علاوه بر تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی، اطلاعات غیرمالی نیز مورد

تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و پیامدهای تغییر در داده‌های غیر مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

بطور خلاصه می‌توان گفت که بودجه‌بندی برمبنای فعالیت، به جای تاکید بر اطلاعات دوره‌های قبل با نگاه به آینده، از طریق استفاده از اطلاعات مالی و غیرمالی، فعالیت‌ها و منابع به ایجاد استراتژی آینده‌نگر تاکید می‌کند.^۱

۳- مدیریت برمبنای فعالیت^۲

۳-۱- مفهوم مدیریت برمبنای فعالیت

وقتی هزینه‌یابی برمبنای فعالیت برای بهبود سیستم مدیریت هزینه یکپارچه به کار می‌رود، علاوه برآنکه به مدیران در خصوص اطلاعات مالی و تجزیه و تحلیل‌های مالی کمک می‌کند بلکه در خصوص تجزیه و تحلیل‌های غیرمالی نیز کمک می‌کند تا مشکلات بالقوه در فرآیندهای کلیدی را تشخیص دهند و تصمیم‌گیری بهتری در سازمان داشته باشند. استفاده گسترده از اطلاعات هزینه‌یابی برمبنای فعالیت در تصمیم‌گیری مدیریت، سیستم مدیریتی جدیدی با نام مدیریت برمبنای فعالیت را بوجود آورده است. در مدیریت برمبنای فعالیت، مدیران با استفاده از اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها، تصمیمات استراتژیک و عملیاتی اتخاذ می‌نمایند. در حقیقت مدیریت برمبنای فعالیت، بر مدیریت فعالیت‌ها و فرآیندها به منظور افزایش ارزش افزوده، مشتری و افزایش سود، تاکید دارد.^۳

مدیریت برمبنای فعالیت در زمینه‌های زیر به مدیران سازمان کمک می‌کند:

- ۱- تعیین اولویت‌های راهبردی سازمان
- ۲- تجزیه و تحلیل و اندازه‌گیری عملکرد واحدهای صف و ستاد و پشتیبانی
- ۳- جستجوی راههای کاهش هزینه و بهبود کیفیت
- ۴- شناسایی اسرافها و اتلاف منابع در بخشهای مختلف سازمان (شناسایی و حذف فعالیت‌های فاقد ارزش)
- ۵- جهت دهی و هدایت مخارج سرمایه‌ای سازمان به سمت و سوی بهینه‌ترین گزینه‌ها.^۴

۳-۲- کاربردهای مدیریت برمبنای فعالیت

سازمانها مدیریت برمبنای فعالیت را بدین منظور بکار می‌برند که اعتقاد دارند این شیوه مدیریت می‌تواند به آنها در اتخاذ تصمیمات بهتر، ارتقاء و بهبود عملکرد و کسب سود بیشتر از دارایی‌هایی که مورد استفاده قرار می‌دهند، کمک نماید. اطلاعات مدیریت برمبنای فعالیت کاربرد بسیار وسیعی در سازمانها دارد که بعنوان نمونه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- تعیین هزینه تمام شده کالا / خدمات
- ۲- بهبود عملکرد فعالیت‌ها و فرآیندها
- ۳- مقایسه بین واحدها
- ۴- ارزش‌یابی امکان تأمین فعالیت‌ها از خارج سازمان
- ۵- اولویت‌بندی فعالیت‌ها برای تمرکز اقدامات بهبود

3- P. Armstrong, 2002

4- U.Khan & F. Showifi, 1998

1- www.sha.gov

2- Activity - Based Management

۶- بهبود سیستم ارزیابی عملکرد

۷- تعیین هزینه‌های مولد و هزینه‌های غیرمولد

۸- مشخص کردن و حذف فعالیت‌های زائد^۱

۳-۳- اجرای مدیریت بر مبنای فعالیت

در اجرای کامل سیستم اطلاعات مدیریت

بر مبنای فعالیت، اطلاعات بر مبنای فعالیت برای یک

دوره مشخص و برای کل یک سازمان، جمع‌آوری و

انباشته می‌گردند. این بدین معنی است که فعالیت‌ها

و فرآیندهای کسب و کار در سطح کل سازمان

مشخص و تعریف می‌شوند. سیستم‌ها و رویه‌هایی

برای جمع‌آوری داده‌های اطلاعات فعالیت‌های واقعی

و داده‌های فعالیت‌های بودجه شده بکارگرفته

می‌شود. هزینه خدمات یا محصول و اطلاعات

فعالیت در یک قالب و در یک چارچوب زمانی که

برای تصمیم‌گیری و ردیابی و اندازه‌گیری عملکرد

عملیاتی مربوط مفید باشد، تهیه می‌شود و در نهایت

سیستم اطلاعات مدیریت بر مبنای فعالیت، اطلاعات

برای فعالیت‌های مهم را در فهرست فعالیت‌ها

مستندسازی خواهد کرد.

روش کلی اجرای مدیریت بر مبنای فعالیت

به شرح زیر است:

۱- ارزیابی کلی بعمل‌آورد و طرح و چارچوب کلی

اجرای مدیریت بر مبنای فعالیت را تهیه نمایید.

۲- سازمان را به اجزاء و بخش‌های مشخص تقسیم

نمائید و سپس برای هر بخش چهار قدم اساسی

زیر را اعمال کنید:

۲-۱- برنامه‌ریزی دقیق همراه با جزئیات

برنامه‌ریزی شامل تعریف تفصیلی مأموریت،

هدف و انتظارات از هر واحد مستقل سازمانی است. یک

بخش بسیار مهم این برنامه‌ریزی شامل ارائه طرح

تفصیلی پروژه چارچوب زمانی، مسئولیت‌ها، تعریف

منابع موردنیاز و انتخاب کارکنان و افرادی که باید کار را

انجام دهند، می‌باشد.

۲-۲- تحلیل فعالیت‌ها

این امر شامل تعیین فعالیت‌ها و فرآیندها،

مستندسازی معیارهای داده و ستاده، تحلیل فعالیت‌ها از

دیدگاه ارزش افزوده و ایجاد معیارهای عملکرد می‌باشند.

۲-۳- هزینه‌یابی فعالیت یا محصول

در این مرحله اطلاعات لازم برای

هزینه‌یابی فعالیت‌ها و محصول براساس

روش‌شناسی از قبل مشخص شده، جمع‌آوری شده

و با استفاده از نرم‌افزار مناسب مورد تجزیه و تحلیل

قرار می‌گیرد.

۲-۴- مستندسازی نتایج

این مرحله شامل مستندسازی کارهای

تکمیل شده، نتایج بدست‌آمده، پیشنهادات و

نتیجه‌گیری می‌باشد.^۲

1- U.Khan & F. Shwafi, 1998.

2- P.Armstrong, 2002

نتیجه

هم تکنیک و هم نظریه کلی هزینه‌یابی
برمبنای فعالیت به مدیریت برمبنای فعالیت انتقال
یافته است. هزینه‌یابی برمبنای فعالیت و مدیریت
برمبنای فعالیت هیچکدام نمی‌توانند عمل کنند مگر
اینکه یک فعالیت تعریف شود. رویه مدیریت
برمبنای فعالیت براساس فعالیت‌هایی که در مورد
هزینه کارایی دارند پایه‌ریزی می‌شود. ارزش
فعالیت‌ها در محصولات و فرآیندها خلاصه شده
است و هزینه‌های فعالیت بر آن اساس کنترل
می‌شود.

منابع

- 1- Player, Stere, "Activity - Based Analysis Lead to Better Decision Making", healthcare financial Management, Vol 52, nl. 8, August 1998, PP. 66 - 70.
- 2- Armstrong, Peter, "The Activity - Based Management", Accounting Organizations and Society, 27 (2002), PP 99 - 120.
- 3- Khan Z.U, Sharifi M.F, "Activity - Based Management for Procurement", Accounting Education. Vol. 16, 1998.PP.525 - 544.
- 4- <http://www.sha.gov/cfo/abb.html>.
- ۵- یدالهی فارسی، جهانگیر "مقدمه‌ای بر سیستم هزینه‌یابی بر فعالیت". تهیه شده جهت ارائه به شورای برنامه‌ریزی دانشگاه تهران. ۱۳۸۱