



هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

روشی اثربخش در مدیریت هزینه

یوسف نجفی

چکیده:

تأمین نیازمندی‌های مشتریان با هزینه پایین و کیفیت بالا، نیاز به برنامه‌ریزی و کنترل مؤثر هزینه‌ها و یا به طور کلی مدیریت اثربخش هزینه‌ها دارد. برای مدیریت مؤثر هزینه تکنیک‌ها و مدل‌های مختلفی ارائه شده است. یکی از این روش‌ها سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت‌ها است. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت‌ها تأکید بر شناخت فعالیت‌های لازم جهت ارائه خدمات یا تولید محصولات و اندازه‌گیری هزینه این فعالیت‌ها دارد. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت‌ها در چند دهه اخیر توسط واحدها اقتصادی فراوانی به صورت یک مدل موفق بر مبنای فعالیت‌ها و نقش آن در مدیریت اثربخش و کارایی هزینه‌های واحدهای تجاری پرداخته می‌شود.

مقدمه:

یکی از ویژگی‌های مهم محیط‌های کسب و کار (۱) در اقتصادهای نوین امروزی، افزایش رقابت در سطوح ملی و بین‌المللی است. بعضی از عواملی که واحدهای اقتصادی را تحت تأثیر قرار داده‌اند بشرح زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

- ◀ نرخ بالای نوآوری‌های فنی و تکنولوژی در سطوح ملی و بین‌المللی.
- ◀ کوتاه شدن دوره عمر محصولات، و کوتاه‌تر شدن دوره‌های

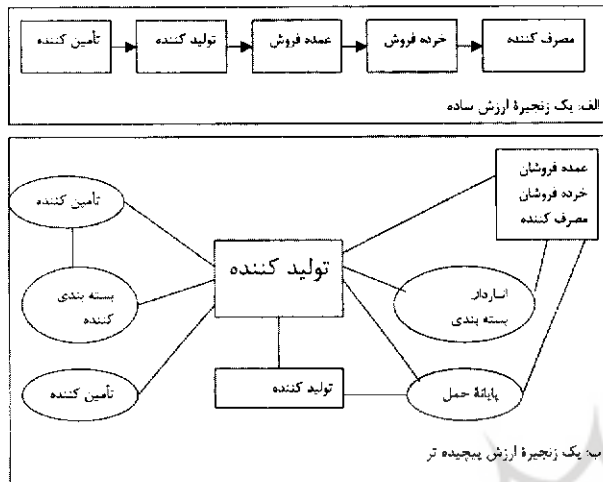
معرفی محصولات جدید.

- ◀ پیچیدگی، تنوع و هزینه فن‌آوری‌های جدید.
- ◀ تولید در دسته‌های کوچک و تولید تک‌دانه‌ای.
- ◀ افزایش تقاضا برای متخصصین فنی (دانشکاران) در همه سطوح عملیات.

در واکنش به این روندها و عوامل نوین، واحدهای کسب و کار موفق به طرف کاهش هزینه‌ها، افزایش کیفیت محصولات و خدمات، کاهش زمان تولید و ارائه خدمات و یا به طور کلی کارایی^(۲)



کوچکترین اثری بر کاهش صرفه جویی در منابع می شود. روش های مدیریت هزینه، موجب شناسایی این هزینه ها در همه حلقه های زنجیره ارزش می گردد، و فرآیند بهبود مداوم را با اتخاذ تصمیمات اثربخش در تحقیق و توسعه، تأمین منابع، طراحی، تولید، بازاریابی و فروش و... عملی می سازد.



شکل ۱. دو نمونه از شبکه ارزش [۲۰]

یک سیستم مدیریت هزینه را نیز می توان به صورت شکل شماره ۲ نمایش داد. در این شکل ورودی ها، نشان دهنده منابع و هزینه های است، که می بایست در حلقه های زنجیره ارزش مصرف گردند. در یک سیستم مدیریت هزینه بررسی می شود که آیا این هزینه های صرف شده موجب ارزش هستند یا خیر؟ اگر موجب ارزش باشند، به اهداف نهایی مورد نظر که ارائه محصولات و خدمات مطابق نیازهای مشتریان است دست یافته ایم، و نتایج حاصله نیز برای استفاده در برنامه ریزی های آتی به درون سیستم بازخورد می گردد. اگر منابع مصرف شده فاقد ارزش افزوده باشد، با کاهش و حذف منابع ارزش افزوده می توان فرآیندها را بهبود بخشید تا در نهایت به اهداف نهایی سیستم دسترسی پیدا کنیم.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت ها:

هزینه یابی بر مبنای فعالیت (۶)، یک سیستم هزینه یابی است که طی یک سری مقاله و کتاب، در اواخر دهه ۸۰ میلادی به وسیله Cooper, Johnson, Kaplan, معرفی گردیده است. در سیستم های سنتی هزینه یابی، منابع مصرف شده در ساخت یک محصول به دو قسمت هزینه های مستقیم و هزینه های غیرمستقیم تولیدی تقسیم بندی می گردید. در این سیستم ها چنین فرض می شد، که محصولات علت اصلی ایجاد هزینه ها هستند، لذا هزینه های غیرمستقیم تولیدی بر اساس مبنای مالی شخصی، مثل ساعات کار مستقیم، ساعات کار ماشین آلات، هزینه مواد مستقیم و... به محصولات تخصیص داده می شد. سیستم های هزینه یابی سنتی را سیستم های تخصیصی هزینه بر مبنای حجم (۷) می نامند. (۳-۹ و ۱۲)

و اثربخشی (۳) واحد اقتصادی حرکت کرده اند. برای رسیدن به این هدف یعنی اثربخشی و بهبود عملیات، در چند دهه گذشته روش های مختلفی مانند مدیریت بر مبنای هدف، مدیریت مبتنی بر تیم ها، مهندسی ارزش، مدیریت مشارکتی، مدیریت وضعی، مدیریت دانش و... شکل گرفته و هر کدام از این روش ها تأثیر شگرفی بر واحدهای کسب و کار داشته است. همه واحدهای اقتصادی موفق، در کنار استفاده از روش ها و فنون مختلف، به نیازهای مشتریان خود توجه خاص مبذول داشته اند و یا به عبارت بهتر رویکرد مشتری مداری را در پیش گرفته اند.

مشتریان، امروز خواهان محصولات و خدمات با قیمت و کیفیت مطلوب و قابل اطمینان هستند. واحدهایی در این محیط رقابتی شدید موفق بوده اند که توانسته اند نیازهای مشتریان خود را با ارائه محصولات و خدمات مناسب ارضا نمایند. پایین آوردن هزینه های تولید محصول یا ارائه خدمات و بالا بردن کیفیت، در تأمین نیازمندی های مشتریان نیاز به برنامه ریزی و کنترل هزینه ها، یا مدیریت مؤثر هزینه ها دارد. مدیریت اثربخش هزینه ها را می توان با استفاده از روش ها و ابزارهای متفاوتی، مانند مدیریت کیفیت جامع، بهبود مستمر، تولید به هنگام، حلقه های کیفیت، هزینه یابی هدف، مهندسی همزمان، مهندسی ارزش و هزینه یابی فعالیت ها عملی ساخت.

مدیریت هزینه:

به طور ساده می توان، مدیریت هزینه (۴) را یک سیستم برنامه ریزی و کنترل، که اطلاعات مورد نیاز مدیریت را برای تصمیم گیری مؤثر و کارا در فرآیند زنجیره ارزش (زنجیره تأمین) فراهم می آورد، تعریف نمود. سیستم های مدیریت هزینه به دنبال فراهم آوردن اطلاعات صحیح، مفید و مربوط برای کمک به سازمان در بهینه سازی مصرف منابع و تولید محصولات و ارائه خدمات، با کیفیت و هزینه مناسب، در یک محیط رقابتی است. یک سیستم مدیریت هزینه، شامل یک سلسله روش های نظام یافته برای برنامه ریزی هزینه، کنترل، کاهش و حذف هزینه های فاقد ارزش در فرآیند زنجیره ارزش (۵) می باشد. (۱۷ و ۱۰)

زنجیره ارزش فرآیندی است، که از تأمین کنندگان منابع و انرژی شروع و به مشتریان نهایی ختم می گردد، و تنها عملیات داخلی واحد کسب و کار را در بر نمی گیرد. زنجیره ارزش برای سازمان های مختلف متفاوت است. شکل ۱ دو نمونه زنجیره ارزش را برای سازمان کوچک و یک سازمان بزرگ نشان می دهد.

در این نوع از سیستم ها، یک موضوع بسیار مهم ایجاد ارزش در هر یک از حلقه های اتصالی زنجیره ارزش است. فرآیند ایجاد ارزش، در این سیستم ها مستلزم مصرف منابع است. اگر مصرف منابع در این حلقه ها ارزشی ایجاد ننماید، جز هزینه های فاقد ارزش افزوده تلقی می گردد. هزینه های فاقد ارزش افزوده را می توان، بدون این که



هزینه‌های غیرمستقیم (سربار ساخت) را افزایش داده است. در چنین محیط‌هایی تخصص هزینه‌های غیرمستقیم براساس حجم، بهای تمام شده محصولات را به درستی تعیین نمی‌کند. (۱۵)

Kaplan, Cooper (۱۹۸۸)، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت‌ها را به عنوان جایگزینی برای سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی معرفی می‌کنند. در این سیستم، محصولات به طور مستقیم مصرف‌کننده نیستند، بلکه فرآیند ساخت، شامل مجموعه‌ای از فعالیت‌ها است، و این فعالیت‌ها مصرف‌کننده منابع هستند. (۳-۴)

Lavelle, Trevio, Ligget (۱۹۹۲)، در خصوص فلسفه سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، عقیده دارند که، فعالیت‌های مشخصی برای تولید یک محصول صورت می‌گیرد، آن فعالیت‌ها منابع کارخانه را مصرف می‌کنند، و مصرف منابع باعث ایجاد هزینه می‌گردد. با تعیین مقدار منابع مصرف شده به وسیله هر فعالیت، و فعالیت‌های صرف شده برای ساخت هر محصول، هزینه‌های ساخت یک محصول یا بهای تمام شده محصول قابل ردیابی خواهد بود. (۱۳)

Piter Drucker (۱۹۹۹) دانشمند بزرگ معاصر، در کتاب چالش‌های مدیریت در قرن ۲۱، استفاده وسیع مؤسسه‌های خدماتی و تولیدی از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای هدف را یکی از چالش‌های اطلاعاتی این قرن می‌داند. وی در توضیح و تشریح این سیستم و مقایسه آن با سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی چنین می‌گوید:

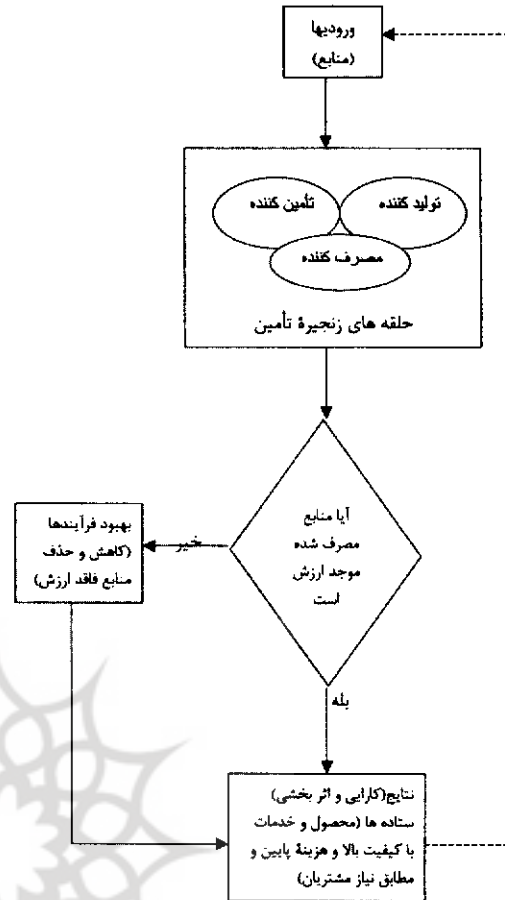
روش‌های سنتی، هزینه انجام یک کار را محاسبه و اندازه‌گیری می‌کند. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه عدم انجام کار را نیز اندازه‌گیری می‌کند.... هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، نه تنها کنترل هزینه بهتری را مقدور می‌سازد، بلکه کنترل نتایج را ممکن می‌سازد....

فرض سیستم‌های سنتی این است که کار معینی مثلاً عملیات حرارتی باید انجام شود، و دیگر این که دقیقاً همان جایی انجام شود که هم اکنون می‌شود. هزینه‌یابی فعالیت این سؤال را مطرح می‌کند که آیا اصولاً عملیات حرارتی باید انجام شود یا نه؟ و اگر باید انجام شود، بهترین جای ممکن برای انجام آن کجا است. هزینه‌یابی فعالیت‌ها، آنچه را که زمانی چندین عمل و رویه بود یکپارچه می‌کند، و تجزیه و تحلیل قیمت، تحلیل فرآیند، مدیریت و هزینه‌یابی کیفیت را در تجزیه و تحلیل واحدی ارائه می‌کند. (۱۹)

بر اساس نظر 'Piter Drucker' هزینه‌یابی بر اساس فعالیت، هزینه‌های تولید را تا مقدار زیادی کاهش می‌دهد. و حتی در برخی موارد این کاهش هزینه، تا حدی یک سوم می‌باشد، که بیشترین اثر را احتمالاً بر بخش خدمات خواهد گذاشت.

اصول سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت:

هزینه‌یابی بر فعالیت، یک رویه دو مرحله‌ای است. در مرحله اول هزینه منابع مصرف شده به وسیله فعالیت‌ها، بر اساس یک محرک هزینه (۸) مناسب مشخص می‌گردد. محرک هزینه، عاملی است که باعث رخداد هزینه، در هر یک از فعالیت‌ها می‌شود. هر فعالیت در



شکل شماره ۲: فرآیند تصمیم‌گیری در یک سیستم مدیریت هزینه با حلقه بازخورد

مطابق نظر 'Ksplan, Cooper' (۱۹۸۸) فرآیند هزینه‌های غیرمستقیم بر اساس سیستم‌های سنتی، مشکلات جدی به همراه دارد و تصمیم‌گیری بر مبنای اطلاعات تهیه شده به وسیله‌ای سیستم‌ها، هزینه‌های زیادی را بر سازمان‌ها و کارخانه‌ها تحمیل کرده است. (۳) روش‌های هزینه‌یابی سنتی معمولاً پیچیدگی‌های ساخت، تنوع در ساخت و بسیاری از مشخصه‌های محیط‌های نوین ساخت را مد نظر قرار نمی‌دهد. (۲۱)

Sullivan (۱۹۹۲)، خصوصیات محیط‌های ساخت را چنین توصیف می‌کند:

دنایای امروزی کارخانه‌ها بسیار متغیر شده است، و کارخانه‌ها برای عملکرد مناسب به شدت بر اطلاعات تمرکز دارند. سازمان‌ها برای بقا نیاز به انعطاف‌پذیری بسیار بالا، و پاسخ‌گویی سریع به انتظارات و خواسته‌های مشتریان دارند. به علت تغییر در محیط‌های ساخت و تولید، سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی پاسخگویی نیاز سازمان‌ها و کارخانه‌ها نیست. سیستم‌های سنتی، در زمان‌هایی توسعه داده شد که دستمزد مستقیم درصد بسیار بالایی از هزینه ساخت را تشکیل می‌داد. تغییر در فن‌آوری‌های ساخت از قبیل تولید به موقع، روباتیک، سیستم‌های ساخت منعطف و... نقش نیروی کار را در تولید تا حدود زیادی کاهش داده، و از طرف دیگر نقش



معلولی صورت گیرد. (۱)

مراحل طراحی یک سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت:

مراحل طراحی سیستم‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مانند طراحی سایر سیستم‌ها است، و تمامی اصول و قواعد عمومی تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌ها نیز باید، در طراحی یک سیستم‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عبارت است از: (۲-۱)، (۱۴)

۱- تحلیل و شناخت فعالیت‌های عمده و اصلی.

۲- جمع‌آوری هزینه‌ها، تعیین محرک‌های هزینه و ردیابی هزینه‌ها در فعالیت‌ها.

۳- شناخت ستاده‌ها.

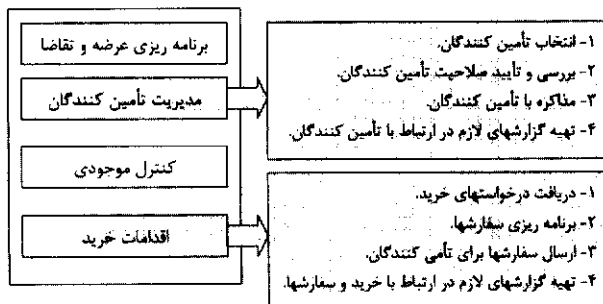
۴- تخصیص هزینه فعالیت‌ها به ستاده‌ها.

۵- ارزیابی و مرور سیستم.

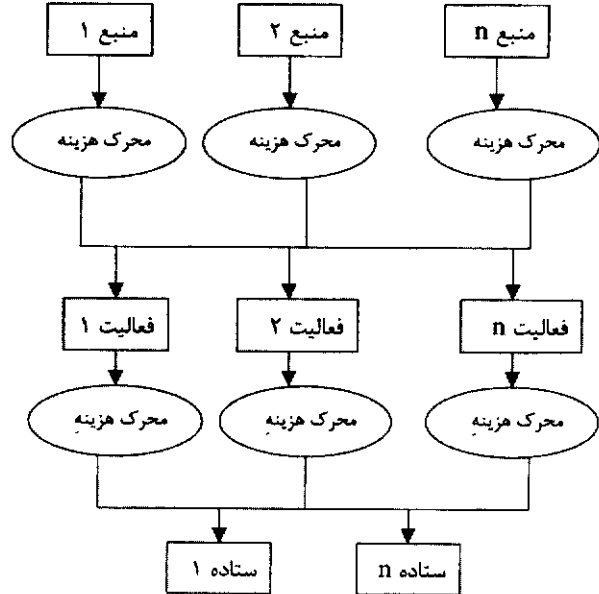
ارتباط هزینه‌یابی فعالیت‌ها با زنجیره ارزش‌ها:

در فرآیند زنجیره تأمین یک واحد کسب و کار، بر اساس ماهیت کار آن واحد، حلقه‌های متعددی وجود دارد. در هر کدام از این حلقه‌های متصل عملیات و رویدادهای متفاوتی انجام می‌گیرد. به عنوان یک مثال مدیریت تأمین مواد و انرژی را در یک مؤسسه تولیدی در نظر می‌گیریم: در این حلقه زنجیره ارزش عملیات متعددی، مانند برنامه‌ریزی عرضه و تقاضا، مدیریت تأمین کنندگان، اقدامات خرید، کنترل موجودی و... صورت می‌گیرد و هر کدام از این عملیات در بر گیرنده رویدادهای متفاوتی است. به عبارت دیگر برای اجرایی کردن عملیات، رویدادهای متفاوتی مورد نیاز است. شکل ۴ برخی از رویدادهای مورد نیاز، برای عملیات مدیریت تأمین کنندگان و اقدامات خرید را نشان می‌دهد.

معمولاً تمام حلقه‌های زنجیره ارزش در واحدهای اقتصادی چنین وضعیتی را خواهند داشت. عملیات و رویدادهای انجام شده در هر قسمت، چیزی جز مجموعه‌ای از فعالیت‌ها نیست. بنابراین برای تهیه اولیه و انرژی، و تبدیل آنها به محصولات با ارزش و مطابق نیاز مشتریان، فعالیت‌های زیادی نقش دارد. در حقیقت یک واحد کسب و کار، با استفاده از مجموعه‌ای از فعالیت‌ها به ایجاد ارزش در زنجیره ارزش می‌پردازد. اکنون ما می‌توانیم یک فرآیند زنجیره ارزش را، به صورت مجموعه‌ای از فعالیت‌های با ارزش و متصل در یک واحد اقتصادی، که موجب تولید محصولات یا ارائه خدمات با ارزش، برای



شکل ۴: برخی عملیات و رویدادهای مدیریت مواد و انرژی



شکل شماره ۳: سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیتها

این سیستم، به صورت یک مخزن هزینه (۹) در نظر گرفته می‌شود. در مرحله دوم، هزینه‌های جمع‌آوری شده در هر مخزن هزینه، بر اساس مبنای مصرف فعالیت‌ها توسط محصولات و خدمات، به محصولات و خدمات مختلف تخصیص داده می‌شود. (۱۱) شکل ۳ رابطه میان منابع، فعالیت‌ها و ستاده‌ها را در یک سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نشان می‌دهد. ورودی‌ها، شامل هزینه‌ها یا منابع مصرف شده است. فعالیت‌ها، رویدادهای است که باعث تبدیل ورودی‌ها به ستاده‌ها می‌شوند. Kaplan, Cooper (۱۹۹۱)، فعالیت‌ها را در چهار گروه عمده به صورت زیر طبقه‌بندی می‌کنند: (۹)

۱- فعالیت‌های در سطح تسهیلات، که در ارتباط با کل واحد اقتصادی هستند. مانند مدیریت کارخانه، بیمه کارخانه و... .

۲- فعالیت‌های در سطح تولید، که در ارتباط با محصول یا خدمت مشخصی هستند. مانند بازرسی محصول، مهندسی فرآیندها و... .

۳- فعالیت‌های در سطح یک دسته محصول، که در ارتباط با یک دسته یا گروه از محصولات قرار دارند. مانند سفارش خرید، راه‌اندازی، حمل و نقل و... .

۴- فعالیت‌های در سطح واحد محصول، فعالیت‌های مورد نیاز برای تولید یک محصول. مانند مواد مستقیم، کار مستقیم، منابع و انرژی و... .

ستاده‌ها، شامل نتایجی است که در پایان یک فرآیند عملیاتی به وجود می‌آیند، و می‌تواند شامل یک محصول یا یک خدمت باشد. محرک هزینه، هر عاملی است که باعث ایجاد هزینه می‌گردد، مانند تعداد دفعات راه‌اندازی ماشین‌آلات، تعداد دفعات سفارش هزینه برای هر فعالیت، ضروری است. انتخاب محرک‌های هزینه می‌بایست بر اساس یک سلسله روابط علت و



مشتریان می‌گردد، تعریف کنیم.

اطلاعات مناسب را برای مدیریت فراهم آورد. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، ارزش فراوانی برای درک رفتار هزینه‌ها و رابطه آنها با فعالیت‌ها و در نهایت محصولات و خدمات دارد. مدیریت با استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، می‌تواند رابطه علت و معلولی بین هزینه‌ها و فعالیت‌ها را درک نماید. اطلاعات صحیح در مورد فعالیت‌ها و هزینه‌ها مدیریت را قادر به اتخاذ تصمیم‌های اثربخش در فرآیند زنجیره ارزش می‌کند.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، یک روش صحیح در مدیریت هزینه، در مقابل سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی است. این سیستم باعث شناسایی فرصت‌ها و تهدیدات، و حرکت در جهت بهبود مداوم فرآیندها، و در نهایت اثربخشی و کارایی سازمانی می‌شود. با استفاده از این سیستم، می‌توان فعالیت‌ها را بر اساس درجه‌ای که آنها برای سازمان ایجاد ارزش افزوده می‌کنند طبقه‌بندی نمود. این فرآیند، در نهایت منجر به حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده خواهد شد. وقتی یک فعالیت شناسایی شد، و هزینه آن در سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت معلوم گشت، می‌توان چنین سؤال‌هایی را مطرح کرد:

مطابق نظر 'Peter Drucker' (۱۹۹۹) تنها شناخت هزینه‌های فعالیت‌ها و عملیات کافی نیست، یک شرکت، برای موفقیت در رقابت‌های جهانی، باید هزینه کل زنجیره اقتصادی خود را شناسایی کند و با سایر اعضا این زنجیره در مدیریت هزینه‌ها و حداکثر بازدهی همکاری داشته باشد. بنابراین شرکت‌ها تغییر مسیر را آغاز کرده‌اند، و از هزینه‌یابی صرف آنچه در داخل سازمانشان انجام می‌شود، دست کشیده و به سمت هزینه‌یابی تمام فرآیند اقتصادی که حتی بزرگترین شرکت‌ها در آن تنها یک حلقه از این زنجیره به شمار می‌آیند رفته‌اند.^(۱۹)

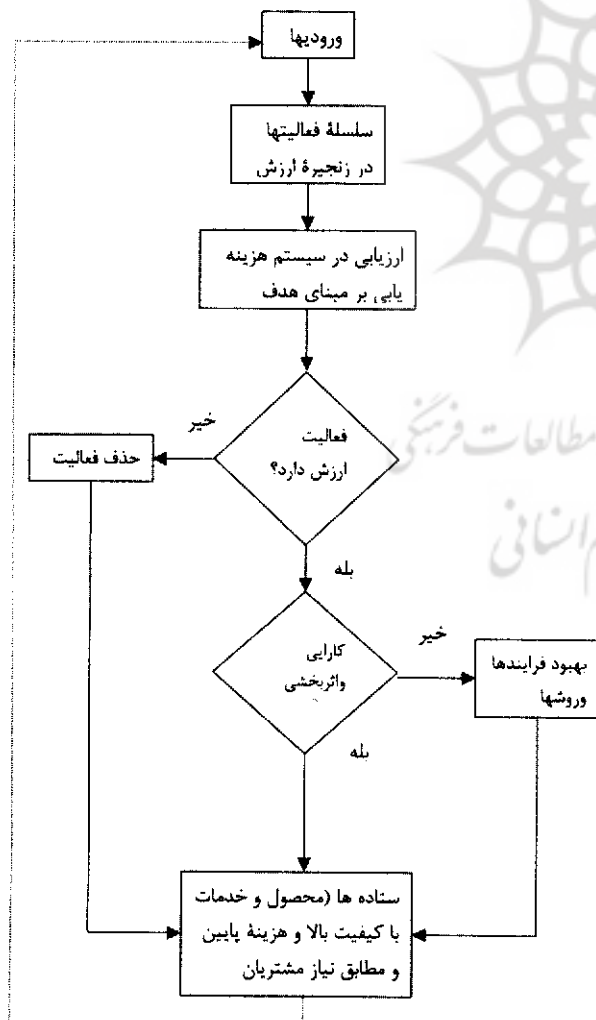
هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت‌ها، یک سیستم هزینه‌یابی برای تعیین و اندازه‌گیری هزینه کل فرآیند اقتصادی است. این سیستم، بر اساس 'Peter Drucker' همه فعالیت‌های واحدهای اقتصادی را به صورت یکپارچه، فرض می‌کند، که از زمان ورود مواد اولیه به واحد اقتصادی، شروع و حتی تا بعد از رسیدن محصول به دست مصرف‌کننده ادامه دارد. به نظر وی هزینه که از نظر رقابت و سودآوری، اهمیت دارد، هزینه کل فرآیند است، که سیستم جدید هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت آن را ثبت و اندازه‌گیری و کنترل می‌کند.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، سازمان را به عنوان یک واحد تجاری در نظر می‌گیرد، و ارتباط آن را با داخل و خارج بررسی می‌کند. این سیستم فعالیت‌ها را به عملیات، و عملیات را می‌شوند، تا بتوانند در جهت تعیین استراتژی‌های رقابتی واحد تجاری، از طریق تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش‌ها مورد استفاده قرار گیرند.^(۱۸)

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت راهی به سوی مدیریت اثربخش هزینه:

مدیریت هزینه، سعی در کاهش و حذف هزینه‌های غیر ضروری زنجیره ارزش دارد. در محیط‌های رقابتی امروزی، مزیت‌های رقابتی زمانی حاصل می‌شود، که فعالیت‌های زنجیره ارزش دارای کیفیت بالا و هزینه پایین‌تری نسبت به رقیب باشد، و فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده حذف گردد. فعالیت‌هایی که هیچ ارتباطی با زنجیره ارزش یک واحد اقتصادی ندارند، جز فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده طبقه‌بندی می‌گردند. فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده هیچ ارزشی را در محصول یا خدمت فراهم نمی‌آورد. بنابراین حذف این فعالیت‌ها، موجب صرفه‌جویی، بهره‌برداری اقتصادی‌تر و استفاده بهینه از منابع، و کاهش هزینه‌های سازمان خواهد شد، و هیچ‌گونه تأثیری در کاهش کیفیت محصولات و خدمات و همین‌طور رضایت مشتریان نخواهد داشت.

برای مدیریت اثربخش هزینه‌ها، مدیران باید از فعالیت‌های اساسی که در زنجیره ارزش نقش دارند آگاه باشند. مدیریت بر فعالیت‌های واحد کسب و کار، مستلزم وجود اطلاعات مربوط، مناسب و به موقع است. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، می‌تواند



شکل ۵: سیستم تصمیم‌گیری مدیریت هزینه



موضوع، زمینه برای آشنایی مدیران و کارکنان واحدهای اقتصادی، با روش ها و تکنیک های نوین، فراهم شود. ■
منابع و مأخذ:

- 1-Abrahams, M.D. & Rearely, M.N., Activity-Based Costing: Illustrations from the Start of Iowa, Government Finance Review, April 1998.
- 2-Bennett, P., ABM and the Procurement Cost Model, Management Accounting, March 1996, pp.28-31.
- 3-Cooper, R., The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What is an Activity-Based Cost System? Journal of Cost Management, Vol.2, No.2,(1988a), pp.45-54.
- 4-cooper, R., The Rise of Activity- Based Costing- Part Two What I Need an Activity-Based Cost System? Journal of Cost Management, Vol.2, No.3, (1988b), pp.41-48.
- 5-Copper, R., The Rise of Activity- Based Costing- Part Three, How Many Cost Drivers Do You Need and How Do you Select Them?, Journal of Cost Management, 1989a, pp.34-46.
- 6-Cooper, R., The Rise of Activity-Based Costing- Part Four: what Do Activity-Based Cost Systems Look Like?, Journal of Cost Management, 1989b, pp.38-43.
- 7-Cooper, R., Elements of Activity-Based Costing, Emerging Practices in Cost Management, Boston Warran Gorham & Lamont, 1990.
- 8-Cooper, R., Kaplan, R.S., Measure Cost Right: Make the Right Decision, Harvard business Review, September-October, 1988,pp.96-102.
- 9-Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan, The Design of Cost Management Systems. New Jersey: Prentice Hall Inc., 1991.
- 10-Gunasekaran, A., A Framework for the Decision and Audit of an Activity-Based Costing System, Managerial Auditing Journal, Vol.14, May 1999, pp.118-127.
- 11-Gurses, A.P., An Activity-Based Costing and Theory of Constraints Model for Product-Mix Decisions, Uniceristy of Virginia, 1999.
- 12-Johnson, H. T., Activity Management: Reviewing the Past and Future, The Engineering Economist, Vol.36, No.2, 1991, pp.219-238.
- 13-Liggett, H.R., J. Trevio, and J.P. Lavelle, Activity-Based Cost Management Systems in an Advanced Manufacturing Environment, and Financial Justification of Advanced Manufacturing Technologies, H.R. Parsaei, ed, (New York: Elsevier Science Publishers,) 1992.
- 14-Norkiewicz, A., Nine Steps to Implement ABC, Management, Accounting, April 1994, pp.28-33.
- 15-Sullivan, W.G., A New Paradigm for Engineering Economy, The Engineering Economist, Vol.36, N.3, 1992, pp.187-200.
- 16-Stephanou S.E. & Spiegl F., The Manufacturing Challenge, Van Nostrand Reinhold, (1991).
- 17-Trussel, J.M., Strategic Cost Management: An Activity-Based Management Approach, Management Decision, Vol.36, October 1998, pp. 441-447.
- 18-Mecimore, C.D., Bell, A.

- ۱۸- هزینه یابی بر اساس فعالیت ها، نسل چهارم... ترجمه سعید افخمی، مجله حسابدار، شماره ۵۱-۴۵، ۱۱۸
- ۱۹- ذراکر، اف، پیترو، چالش های مدیریت در سده ۲۱، ترجمه محمد طلوع، مؤسسه خدمات فرهنگی رسا، چاپ دوم، ۱۳۷۹.
- ۲۰- نوری، حمید و رادفورد، راسل، مباحث نوین در مدیریت تولید و عملیات، جلد دوم، ترجمه درانه داوری، بنفشه بنام، هاله ولیان، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، ۱۳۷۹.
- ۲۱- نمازی، محمد، بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت... مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره های ۲۶ و ۲۷، زمستان ۷۷ و بهار ۷۸.

زیر نویس:

- ۱-Business
- ۲-Efficiency
- ۳-Effectiveness
- ۴-Cost Management
- ۵-Chine Value
- ۶-Activity-Based Costing
- ۷-Volume-Based Costing
- ۸-Cost Driver
- ۹-Cost Pool

آیا این فعالیت لازم است؟ اگر پاسخ سؤال اول منفی بود، باید نسبت به حذف فعالیت اقدام نمود. همین طور اگر پاسخ سؤال دوم منفی بود، می توان با بهبود در فرآیندها و روش ها، عملیات و فعالیت ها را کارا و اثربخش کرد. بنابراین سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ها، یک روش راهبردی، در مدیریت هزینه ها با تأکید بر فرآیند بهبود مداوم است. اکنون ما می توانیم، یک سیستم تصمیم گیری مدیریت هزینه راه، بر اساس اطلاعات حاصل از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، به صورت شکل ۵ نشان دهیم.

از دیدگاه برنامه ریزی، سیستم های مدیریت هزینه به دنبال شناخت رفتار، علت و ساختار هزینه، و اثر هزینه ها بر عملیات واحد تجاری است. برنامه ریزی با شرایط آتی سر و کار دارد، و یک فرآیند آینده نگر است. با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، می توان وظیفه برنامه ریزی مدیریت را به صورتی مؤثر و کارا تحقق بخشید. هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یک روش آینده نگر است. این سیستم فقط به دنبال جمع آوری اطلاعات گذشته، و این که عملکرد واحد تجاری در گذشته چگونه بوده، نیست. سیستم هزینه یابی بر اساس فعالیت ها در عمل موجب شناخت علت، رفتار و ساختار هزینه های واحد تجاری در کل فرآیند اقتصادی می شود. اطلاعات تهیه شده به وسیله این سیستم در مدیریت و اداره یکپارچه واحد تجاری نقش مهم و اساسی دارد.

خلاصه و نتیجه گیری:

سیستم های مدیریت هزینه، برای کمک به بهبود تصمیم گیری، در تمامی مراحل تولید یک محصول یا ارائه خدمات شکل گرفته اند. برای رسیدن به این هدف از روش های متفاوتی استفاده می شود. یکی از این روش ها، سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ها است. این سیستم، روش نوینی در مقابل سیستم های سنتی هزینه یابی است، و در محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات، بر فعالیت های اساسی ساخت محصول یا ارائه خدمات تأکید دارد. از نقطه نظر سیستم های مدیریت هزینه، با استفاده از اطلاعات حاصل از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ها، می توان فعالیت های فاقد ارزش افزوده اقدام نمود. به طور خلاصه می توان گفت هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یک ابزار راهبردی در مدیریت مؤثر و کارای هزینه ها، در جهت رسیدن به اهداف سازمانی می باشد. در کشور ما ایران، معمولاً سازمان ها و مؤسسه های اقتصادی اندکی وجود دارد، که تا حدود خیلی کمی از این روش های ساده و مؤثر تصمیم گیری استفاده می کنند. به هر حال بیشتر سازمان ها، به دلایل مختلف و از جمله مهمترین آنها، عدم آشنایی مدیران و کارکنان با روش ها و ابزارهای نوین مدیریت، تمایلی به استفاده از این روش ها و ابزارها ندارند، در حالی که پیشرفت در اقتصاد جهانی امروزی، مستلزم استفاده از روش ها و ابزارهای نوین در تصمیم گیری و مدیریت است. امید است با انتشار چنین مطالبی به صورت ساده، و طرح اهمیت و مزیت های