

مدیریت بر مبنای فعالیت

ACTIVITY BASE MANAGEMENT

✍ احمدگودرزی*



چکیده:

بهبود مستمر عملیات فرآیند دستیابی به محصولات بهتر و قیمت تمام شده ارزانتر در عملیات تولید و فروش است و به عنوان یک هدف راهبردی (استراتژیک) مقوله‌هایی از کنترل جامع کیفی، افزایش کارایی، ازدیاد اثر بخشی، ارتقای بهره‌وری، کاهش هزینه و حذف اقلام معیوب (ضایعات) از فرآیند تولید را شامل می‌شود. صاحب نظران امروزه عقیده دارند که تولید تابعی از فعالیت و فعالیت تابعی از مصرف منابع است. این منابع محدود و کمیاب می‌باشند. بنابراین کنترل فعالیت و ترکیب بهینه عوامل تولید از مبنای بهبود عملیات به شمار می‌روند. تصمیم‌گیری برای بهبود عملیات، نیازمند اطلاعات در حوزه حسابداری مدیریت می‌باشد و سیستم هزینه‌یابی، انعطاف مناسبی را بر حسب نیاز مدیران و مقتضیات محیط می‌طلبد. در رویکرد مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) هزینه‌یابی مبتنی بر تولید گروهی محصولات است نه تاکید بر تولید واحد محصول. لذا مدیریت بر مبنای فعالیت مستلزم کاربرد سیستم کنترل جامع کیفی در محیطی مبتنی بر شناخت و کنترل فعالیت است.

مقدمه:

پایین بیش از گذشته تلاش کنند. رقابت جهانی یکی از عوامل عمده موثر بر واحدهای اقتصادی ظرف سی سال گذشته بوده است. بطور مثال در سال ۱۹۶۰ تقریباً تمامی خودروها و تلویزیون‌هایی که در آمریکا توسط مردم خریداری می‌شد ساخت آمریکا بود. سازندگان این محصولات نیازی نداشتند که نگران رقابت با تولیدکنندگان این گونه محصولات در کشورهای دیگر باشند. اما امروزه اکثر تلویزیون‌ها و بسیاری از خودروهای خریداری شده در این کشور از خارج وارد می‌شود. در بسیاری از موارد قطعات متشکله این محصولات

اگر چه عبارت این دنیای کوچکی است مدت مدیدی است که بکار برده می‌شود ولی این عبارت بطور خلاصه در محیط تجاری امروز تبلور می‌یابد. امروزه بازار، واقعاً یک بازار جهانی است. شرکت‌ها و موسساتی که در یک شهر یا یک کشور مشخص فعالیت می‌کنند، همان گونه که احتمالاً رقابتی در شهر یا کشور محل فعالیت خود دارند با رقابتی در سایر کشورها نظیر چین، ژاپن، آلمان یا کره نیز روبرو هستند. رقابت شدید جهانی شرکت‌ها را ناچار می‌سازد به خاطر دستیابی به کیفیت بالای محصول با هزینه

زمان، یعنی مدتی که طول می کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز محصول را در دسترس مشتری قرار دهد، یامدتی که شرکت قادر است محصولاتش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهد و آنرا در سریعترین وقت به بازار عرضه کند. همچنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل کردن حلقه فعالیتها نظیر شروع تا پایان تولید می شود.

اما رویکرد نوین مدیریت در بحث مشتری مداری را می توان در شکل زیر نشان داد: (DRURY 2004)

امروزه اگر مدیران واحدهای انتفاعی بخواهند محصولاتی را تولید کنند که در بازارهای جهانی با محصولات مشابه قابل رقابت باشد و مشتریان را به خود جذب نماید می بایستی نسبت به فعالیتهایی که در ساخت محصولات نقش دارند و هزینه انجام اینگونه فعالیتها به موقع آگاه شوند این آگاهی از طریق شناسایی فعالیتها و تخصیص هزینه ها و فعالیتها بدست می آید. (ثقفی، ۱۳۷۵)

سیستم مدیریت بر مبنای فعالیت از این باور سرچشمه می گیرد که محصولات فعالیتها را مصرف می کنند و فعالیتها منابع را. پس مدیریت بر مبنای فعالیت عبارتست از یک روش سیستماتیک بررسی، برنامه ریزی، کنترل و بهبود و هزینه های سرمایه ای که بر اصل هزینه های مصرفی فعالیتها تمرکز دارد. سیستم ABM برخلاف سیستم سنتی هزینه که بر کارکنان (worker) متمرکز هستند، بر کار work تکیه دارند. رکن اصلی مدیریت بر مبنای فعالیت، حسابداری فعالیت activity accounting می باشد. (شباهنگ، هومن، ۱۳۸۰)

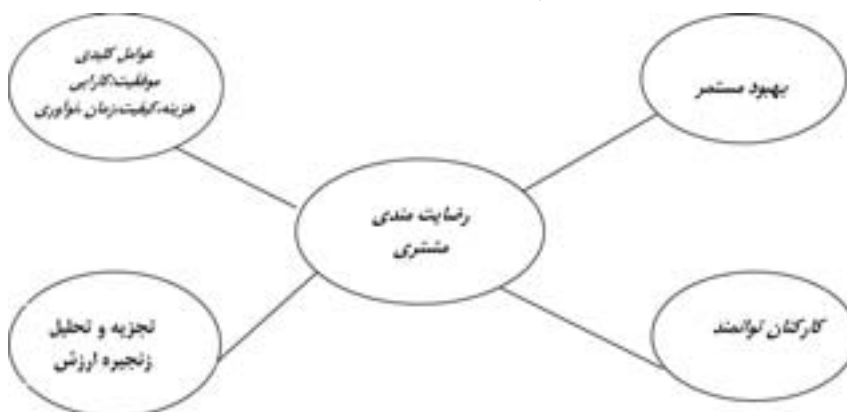
حسابداری فعالیت همانگونه که از اسم آن برمی آید سیستمی است که فعالیتها، هزینه ها و ویژگی های فعالیتها و درآمدهای هر واحد، هر مرکز هزینه یا گروهی از کارکنان را در یک سازمان معین و گزارش می کند، به عبارت دیگر حسابداری فعالیت به شناسایی مجموعه ای از تکنیک های طراحی شده در حسابداری مدیریت می پردازد که تاکید شان بر فعالیتهاست.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت

ABC COSTING ACTIVITY BASE

استفاده از اطلاعات هزینه یابی بر مبنای فعالیت به منظور بهبود عملیات و حذف هزینه های بدون ارزش افزوده را مدیریت بر مبنای فعالیت نامند.

هزینه های بدون ارزش افزوده هزینه هایی هستند که:



در کشورهای بسیار گوناگونی ساخته می شود. با کاهش حقوق و عوارض گمرکی و سودهای بازرگانی واحدهای انتفاعی ناگزیرند تمامی تولیدکنندگان محصولات مشابه در سطح جهان را بعنوان رقیب و کلیه خریداران در کشورهای مختلف را بعنوان مشتری نگاه می کنند. (عالی ور، ۱۳۸۳)

مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد به محصول دارند. آنها بهای تمام شده، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را در نظر می گیرند. برای راضی نگه داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به صورت همزمان روی سه بعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می دهند. (اعتمادی، ۱۳۸۴)



(مثلث استراتژیک QCT)

کیفیت، تجربه کلی یک مشتری با یک محصول است که خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و قابلیت اعتماد به کارایی امکانات آن را در بر می گیرد. کیفیت همچنین شامل خدمات دهی این امکانات مانند خدمات پس از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده بوسیله یک سازمان است.

بهای تمام شده یا هزینه، شامل منابع مصرف شده به وسیله تولیدکنندگان و سازمانهای حمایت کننده آنها مانند عرضه کنندگان و فروشندگان است. بهای تمام شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه کننده تا خدمات دهی بعد از فروش و مصرف کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده بوجود می آورند می باشد. با این تعبیر بهای تمام شده مشتریان شامل بهای تمام شده حمایت کننده و مصرف کننده محصول است، که معمولاً بهای تمام شده مالکیت نامیده می شود.

است. (شباهنگ، ۱۳۸۱)

بودجه بندی بر مبنای فعالیت

ACTIVITY BASE BUDGETING

مدیریت بر مبنای فعالیت همچنین باعث پیدایش فن بودجه بندی بر مبنای فعالیت (ABB) شده است (بریمسون و فریزر ۱۹۹۱). این نوع بودجه بندی، بر مبنای رابطه علیت بین رفتار هزینه ها و مصرف منابع می باشند. بر خلاف بودجه بندی سنتی، بودجه بندی بر مبنای فعالیت اطلاعات لازم جهت برنامه ریزی راهبردی و همچنین کنترل عملیات مدیران را فراهم

می سازد و با توجه به اهداف از قبل تعیین شده سازمان صورت می گیرد. زیر ساختهای بودجه بندی بر مبنای فعالیت، سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت است که باید با توجه به مصرف منابع نیز مورد استفاده قرار گیرد. (نمازی ۱۳۸۵)

بودجه بندی بر مبنای فعالیت، فرآیند تهیه بودجه است که بر هزینه فعالیتها یا محرکهای هزینه مرتبط با عملیات، تاکید و تمرکز دارد. در این نوع بودجه بندی هزینه ها با توجه به محرکهای هزینه که منتج از هزینه یابی بر مبنای فعالیت می باشد، برحسب مخزن هزینه ها تفکیک می شود. بنابراین، بودجه بندی بر مبنای فعالیت با تفکیک بودجه هزینه ها به مخازن متشابه هزینه ها، نظیر فعالیتهای سطح واحد محصول، در سطح محصول، پشتیبانی محصول و سطح کارخانه شروع می شود معیار لازم برای منظور کردن هزینه در یک مخزن هزینه آنست که هزینه های آن مخزن متناسب با تغییرات در سطح فعالیت مربوط، تغییر می کند. (نظری ۱۳۷۹)

شایان ذکر است که بودجه بندی بر مبنای فعالیت، بهبود مستمر را تسهیل می کند و فرصتهای کاهش هزینه ها و حذف فعالیتها فاقد ارزش افزوده را مشخص می کند و مجموعه اقدامات لازم برای دستیابی به هدفهای سازمانی را به حداقل ممکن کاهش می دهد.

نتیجه گیری:

بطور کلی می توان گفت کلیه سازمانها هدفهایی را تعقیب می کنند و مدیران آنها باید در جهت دستیابی به این هدفها کوشش کنند. مدیران هر سازمانی در راستای کوششهای خود بخاطر تحقق هدفهای تدوین شده برای آن سازمان وظایف تصمیم گیری برنامه ریزی و هدایت و کنترل عملیات را انجام می دهند انجام این وظایف توسط مدیران نیاز به اطلاعات دارد. انتقال اطلاعات

۱- غیر لازم و غیر ضروری هستند.

۲- لازم ولی بدون کارایی هستند.

در طراحی سیستم ABC دو مرحله زیر از اهمیت زیادی برخوردار است: (LAN 1997)- (KAP)

۱- تجزیه و تحلیل های مربوط به ارزش فرآیند: در این مرحله کلیه فعالیتها شناسایی و بر اساس با ارزش یابی ارزش بودن طبقه بندی می شود. فعالیتهای فاقد ارزش افزوده شامل مواردی چون جابجایی محصولات بین دواير تولیدی عملیات بازرسی انتظار برای پردازش محصول است.

۲- شناسایی مراکز فعالیت را می توان بعنوان بخشی از کل فرآیند تولید تعریف کرد که مدیریت در ارتباط با هزینه های آن نیاز به گزارشهای مستقل دارد. بیشترین دقت و صحت در هزینه یابی می تواند از طریق شناسایی گروه اصلی فعالیتها زیر بدست آید:

■ فعالیتها مربوط به آحاد تولید: این فعالیتها هر بار که یک واحد محصول تولید می شود صورت می گیرد.

■ فعالیتها مربوط به گروهی از محصولات: این فعالیتها شامل مواردی از قبیل در خواست مواد اولیه، سفارش خرید، تنظیم و آماده سازی تجهیزات، ارسال محصولات به مشتریان و دریافت مواد اولیه است.

■ فعالیتها مربوط به محصولات خاص: این فعالیتها مربوط به تولیدات خاص یک شرکت است و بر حسب نیاز به انجام آنها در جهت حمایت از عملیات تولید محصولات متفاوت صورت می گیرد.

■ فعالیتها مربوط به تسهیلات: این فعالیتها به کل فرآیند تولید مربوط می شود و به گروه یا دسته ای خاص از محصولات ارتباطی ندارند. مثل هزینه مدیریت کارخانه، بیمه مالیات اموال و هزینه های رفاهی کارکنان.

برخی از عواملی که اجرای سیستم ABC را ضروری می سازد بشرح زیر است:

۱- مدیران اجرایی اعتقادی به بهای تمام شده محاسبه شده توسط حسابداری ندارند.

۲- مدیران اجرایی پیشنهاد می کنند که تولید برخی محصولات ظاهرا سودآور متوقف شود.

۳- رقبای تجاری برخی از محصولات ظاهرا سودآور را تولید و عرضه نمی کنند.

۴- توجیه نتایج حاصل از شرکت در مناقصه ها مشکل

**امروزه اگر مدیران واحدهای
انتقاعی بخواهند محصولاتی را
تولید کنند که در بازارهای جهانی با
محصولات مشابه قابل رقابت باشد و
مشتریان را به خود جذب نماید
می بایستی نسبت به فعالیتهایی که
در ساخت محصولات نقش دارند و
هزینه انجام اینگونه فعالیتها به موقع
آگاه شوند**

وابسته ای است که فعالیتهایی را در فرآیند تولید منعکس می سازد و این فعالیت ها از دیدگاه مدیریت کیفی جامع محرکهای هزینه (cost drivers) می باشند و باید به صورت تجربیدی در فرآیند تحت کنترل کیفی جامع قرار گیرند تا فعالیتهای هزینه افزا حذف شوند و هدف یعنی بهبود تحقق یابد.

بنابراین در نگرش جدید هزینه معلول است و فعالیت علت بوجود آمدن هزینه می باشد و باید برای بهبود عملیات علت را تحت کنترل و چاره جویی قرار داد تا معلول (هزینه های اضافی) به خودی خود کنترل و حذف شود. از این رو امروزه برای دستیابی به بهبود مستمر عملیات توجه دانش مدیریت معطوف به مدیریت بر مبنای فعالیت در چارچوب سیستم است. البته ساختن یک مدل ABM نیازمند یک رویکرد دیدگاه ساختاری و اختصاص دادن یک تیم برای حصول نتایج، طبق یک برنامه زمانبندی شده منطقی است. ■

منابع:

- ۱- ثقفی، علی، مدیریت استراتژیک و ایده های نوین حسابداری مدیریت، حسابرس ۶ (مجموعه مقالات) انتشارات سازمان حسابرسی بهار ۱۳۷۵
- ۲- عالی ور، عزیز، حسابداری صنعتی، انتشارات سازمان حسابرسی چاپ سوم خرداد ۱۳۸۳
- ۳- شباهنگ، رضا، حسابداری مدیریت، انتشارات سازمان حسابرسی بهمن ۱۳۸۱
- ۴- رهنمای رودپشتی، فریدون، جزوه درسی حسابداری مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات ۱۳۸۴
- ۵- نظری، رضا، بودجه بندی بر مبنای فعالیت، فصلنامه حسابرس، شماره ۹ سال ۱۳۷۹
- ۶- نمازی، محمد، چالشها و فرصتهای حسابداری مدیریت، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۰ سال ۱۳۸۵
- ۷- بلوریان تهرانی، محمد، رقیب و رقابت در بازار، مجله کارآفرین، شماره ۷ تیرماه ۱۳۸۰
- ۸- شباهنگ، رضا، هو من، احمد، نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در بهبود مستمر، مجله اقتصاد و مدیریت ۱۳۸۰
- 9- DRURY, COLIN , MANAGEMENT & COST ACCOUNTING ,2004
- 10- HILTON, RONALD , MANAGERIL ACCOUNTING ,2005
- 11- Kaplan , Robert & others, management accounting , prentice Hall,1997
- ۱۲- اعتمادی، حسین، عاملهای موثر بر لزوم استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای هدف، مجله علوم اجتماعی و انسانی، شماره ۴۳ تابستان ۱۳۸۴
- ۱۳- انصاریان، مهدی، استراتژی و حسابداری مدیریت، فصلنامه حسابرس، شماره ۲۰، تابستان ۱۳۸۲

* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی - واحد علوم و تحقیقات

صحیح و به موقع و کارآ و موثر به مدیران آنها را در جهت این اهداف کمک می نماید در این راستا استفاده از مدیریت بر مبنای فعالیت موجب :

- ۱- اندازه گیری هزینه منابعی که در اجرای واحد انتفاعی یا سازمان مصرف می شود.
- ۲- تشخیص و حذف هزینه هایی که مرتبط با فعالیتهای بدون ارزش افزوده می باشد.
- ۳- تعیین کارایی و اثر بخشی تمامی فعالیتهایی که در واحد یا سازمان انجام می شوند.
- ۴- تشخیص و ارزیابی فعالیتهای جدیدی که می تواند عملکرد آتی سازمان را بهبود بخشد.

در نهایت می توان گفت برای موفقیت در اقتصاد جهانی واحدهای انتفاعی باید بیش از گذشته نسبت به تقاضای مشتریان نگران باشند و با کارایی بیشتر فعالیت کنند. واحدهای انتفاعی معمولاً از طریق فراهم کردن محصولات و خدمات بهتر و به قیمت کمتر می توانند با تولیدکنندگان دیگر رقابت کنند. ارائه محصولات بهتر به مشتریان مستلزم بذل توجه بیشتر به نیازهای مشتریان یا اتخاذ رویکرد مشتری مداری است تولید با هزینه کمتر نیز مستلزم این است که واحدهای انتفاعی با کارایی بیشتر کار کنند.

در محیط متغیر پرریسک و پر رقابت امروز مهمترین پیام این است که با راهکارها ساختارها رفتارها و ابزار متعلق به دیروز نمی توان نسبت به موفقیت در آینده پیروز شدن بر رقیب و رضایت مشتری امیدوار بود در چنین شرایطی که رقابت بسیار بی رحم است سازمانی موفق است که بتواند با استفاده از مدیریت کارآ و موثر و با استفاده از الگو برداری از بهترینها (benchmarking) یعنی شناسایی بهترینها (رقیب) به ویژه رهبر بازار و مقایسه سازمان با معیارها منابع را بکار گرفته و با تبدیل تهدیدها به فرصتها از رقبا پیشی بگیرد. (تهرانی، ۱۳۸۰)

در این راستا مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) الگوهایی را معرفی می نماید تا مدل بهبود در جهت کاهش هزینه و حذف ضایعات با پشتیبانی اطلاعات تفصیلی و تجزیه و تحلیل شده حسابداری مدیریت از نظر شناسایی و تفکیک و طبقه بندی فعالیتهای واجد ارزش افزوده و فعالیتهای ارزش افزوده با کارایی عمل کند.

بهبود مستمر عملیات با رویکرد مدیریت کل نگر همسویی ندارد. زیرا مدیریت کل نگر به نتایج حاصله از عملکرد سیستم توجه دارد (نتیجه گرا است) ولی نگرش جدید برای بهبود مستمر عملیات به فرآیند توجه دارد و معتقد است کل مرکب از اجزای