

مدیریت بر مبنای فعالیت نشانه‌گیری به سمت علت ها

چکیده:

صاحب نظران امروزه عقیده دارند که تولید تابعی از فعالیت و فعالیت تابعی از مصرف منابع است و این منابع محدود و کمیاب هستند.

بنابراین کنترل فعالیت و ترکیب بهینه عوامل تولید از مبنای بهبود عملیات به شمار می روند. تصمیم گیری برای بهبود عملیات، نیازمند اطلاعات در حوزه حسابداری مدیریت است و سیستم هزینه یابی، انعطاف مناسبی را بر حسب نیاز مدیران و مقتضیات محیط می‌طلبد. در **رویکرد مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM)** هزینه یابی مبتنی بر تولید گروهی محصولات است نه تاکید بر تولید واحد محصول. پس مدیریت بر مبنای فعالیت، مستلزم کاربرد سیستم کنترل جامع کیفی در محیطی مبتنی بر شناخت و کنترل فعالیت است.

مقدمه

رقابت جهانی یکی از عوامل عمده مؤثر بر واحدهای اقتصادی ظرف سی سال گذشته بوده است. با کاهش حقوق و عوارض گمرکی و سودهای بازرگانی، واحدهای انتفاعی ناگزیرند تمامی تولیدکنندگان محصولات مشابه در سطح جهان را به عنوان رقیب و کلیه خریداران در کشورهای مختلف را به عنوان مشتری نگاه می کنند .

مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت **قابل اعتماد** به محصول دارند. آنها بهای تمام شده ، زمان و چگونگی تحویل محصول با 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 .

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 به وسیله 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 به وجود می آورند است. 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 .

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

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 عبارت است از یک روش **سیستماتیک بررسی**، برنامه ریزی، کنترل و بهبود و **هزینه های سرمایه ای** که بر اصل هزینه های مصرفی فعالیتها تمرکز دارد.

رکن اصلی مدیریت بر مبنای فعالیت، حسابداری فعالیت (activity accounting) است.

حسابداری فعالیت همانگونه که از اسم آن برمی آید:

سیستمی است که فعالیتها، هزینه ها و ویژگیهای 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 تکنیکهای طراحی شده در حسابداری مدیریت می پردازد که تاکید شان بر فعالیتهاست. این تکنیکها عمدتاً شامل سیستم تولید بهنگام ، هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، هزینه یابی هدف و هزینه یابی کاربران ست که به شرح آنها پرداخته می شود.

تولید بهنگام

روش تولید بهنگام (just in time) که علامت اختصاری آن JIT است، از 30 سال قبل در ژاپن ابداع شد. فلسفه این روش بر تمرکز فعالیتها و کوششهای مدیریت در جهت روان ساختن جریان فعالیتها و حذف ضایعات در هر محدوده ممکن از سازمان تاکید دارد

در این سیستم زمان انتظار برای سفارش مواد در هر مرحله از تولید از بین می رود، زیرا مقدار کالایی که مراحل تولید برای تکمیل نیاز دارند از قبل بر اساس سفارش مشتری مشخص شده است و هر مرحله از زمان و مقدار کالای مورد نیاز مرحله بعد اطلاع می یابد و همان مقدار کالا را به مرحله بعد می فرستد. ولی از آنجا که مقدار کالای مورد نیاز هر مرحله در زمان و با مشخصات معین می بایستی فرستاده شود ، باید کالا خصوصیات لازم را داشته باشد. بنابراین هزینه های کنترل کیفیت افزایش می یابد. علاوه بر این ، این سیستم نیازمند کارگران چند تخصصی است. بدین معنی که این سیستم نوعی روش سفارش کار است و با سفارشهای مختلف کار می کند. سفارشات نیز وابسته به مشتریان است و مشتریان می توانند سفارشهای متنوعی از قبیل تولید ماشین ، ساختمان ، لوازم پزشکی و غیره باشند. پس کارگران نیازمند تبحر در ساخت هر یهزینه یابی بر مبنای فعالیت

استفاده از اطلاعات هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC=ACTIVITY BASE COSTING)

به منظور بهبود به عملیات و حذف هزینه های بدون ارزش افزوده را مدیریت بر مبنای فعالیت می نامند.

در طراحی سیستم ABC دو مرحله زیر از اهمیت زیادی برخوردار است:

* تجزیه و تحلیل های مربوط به ارزش فرایند: در این مرحله کلیه فعالیتها شناسایی و بر اساس با ارزش یا بی ارزش بودن طبقه بندی می شوند.

* شناسایی مراکز فعالیت را می توان به عنوان بخشی از کل فرایند تولید تعریف کرد که مدیریت در ارتباط با هزینه های آن نیاز به گزارشهای مستقل دارد.

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

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

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

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

*توجیه نتایج حاصل از شرکت در مناقصه ها مشکل است .

هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف، یک برنامه ریزی بلند مدت، برای مدیریت سودآوری واحد تجاری است که در آن، مشتری و قیمت تعیین کننده و محوری می باشند.

هزینه یابی بر مبنای هدف یک نوآوری در سیستمهای حسابداری مدیریت ژاپنی است و بر اساس درک عمومی حاصل شده است. هدف ژاپنی ها از ارائه این مدل انتخاب طرح و ساخت محصولات کاملا اقتصادی بود.

(تولید محصولاتی با حداقل هزینه و حداکثر کشش) البته به نظر می رسد اصطلاح هزینه یابی هدف تا حدودی از لحاظ معنی لغوی نارسا باشد، زیرا این مفهوم در واقع یک روش هزینه یابی به مفهومی که عنوان می شود نیست، بلکه بیشتر به عنوان یک فن برنامه ریزی به کار می آید.

بر این اساس هزینه یابی هدف یک فن برنامه ریزی است که اهمیت راهبردی برای واحدهای اقتصادی دارد و هدف آن کاهش بهای تمام شده محصول در طول هزینه یابی چرخه عمر است.

هزینه هدف رقمی آرمانی است که هنوز به واقعیت نپیوسته است. با این پیش فرض، پس از محاسبه این مبلغ، واحد مالی با هماهنگی سایر بخشها از جمله واحد تولید، فنی و مهندسی و ... هزینه محصول را برآورد می کند.

معمولا مبلغ برآوردی بزرگتر از هزینه هدفی است که در مرحله دوم محاسبه شده است.

اختلاف بین هزینه های برآوردی و هزینه هدف را اصطلاحا شکاف هزینه گویند.

وظیفه ابزارهای مهندسی ارزش و محیط بهبود مستمر ، کاهش شکاف هزینه و نهایتا محو این شکاف است.

هزینه یابی کایزن

علاوه بر هزینه یابی هدف ، کایزن (KAIZEN) نیز توسط سازمانهای ژاپنی به عنوان مکانیسم کاهش و اداره هزینه ها استفاده شده است.

کایزن در واژه ژاپنی عبارت است از بهبود فرایند مبالغ تفاضلی به جای نوآوریهای عظیم.

تفاوت اصلی بین هزینه یابی هدف و کایزن آن است که هزینه یابی هدف در مرحله طراحی به کار برده می شود، درحالی که هزینه یابی کایزن در مرحله تولید به کار برده می شود .

در هزینه یابی هدف، بحث اصلی طراحی تولید و کاهش هزینه های آن است. ولی در هزینه یابی کایزن بحث در فرایند تولید است.

به طور 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 به خاطر 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 صحیح، بموقع، کارآ و مؤثر به مدیران آنها را در نیل به این اهداف کمک می کند.

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 این راستا مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) الگوهایی را معرفی می کند 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 و فاقد 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 گراست) ولی نگرش جدید برای بهبود مستمر عملیات به فرایند توجه دارد و معتقد است کل مرکب از اجزای همبسته ای است که فعالیتهایی را در فرایند تولید منعکس می سازد و این فعالیتها از دیدگاه مدیریت کیفی جامع محرکهای هزینه (cost drivers) هستند و باید به صورت تجربیدی در فرایند تحت کنترل کیفی جامع قرار گیرند تا فعالیتهای هزینه افزا حذف شوند و هدف یعنی بهبود، تحقق یابد .

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

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

* مدیران اجرایی پیشنهاد می کنند که تولید برخی محصولات ظاهراً سودآور متوقف شود.

* - رقبای تجاری برخی از محصولات ظاهراً سودآور را تولید و عرضه نمی کنند.

* توجیه نتایج حاصل از شرکت در مناقصه ها مشکل است

منابع

*تقفی، علی، مدیریت استراتژیک و ایده‌های نوین حسابداری مدیریت، حسابرس 6 (مجموعه مقالات) انتشارات سازمان حسابرسی بهار 1375

*عالی ور، عزیز، حسابداری صنعتی، انتشارات سازمان حسابرسی چاپ سوم خرداد 1383

*شباهنگ، رضا، حسابداری مدیریت، انتشارات سازمان حسابرسی بهمن 1381

*رهنمای رودپشتی، فریدون، جزوه درسی حسابداری مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات 1384

*فضل زاده، علیرضا، رضایی غلامرضا، هزینه یابی هدف و برنامه ریزی، فصلنامه حسابداری شماره 148

با تشکر از زحمات استاد گرانقدر جناب آقای دکتر حسن یزیدی فر

تهیه کنندگان سرکار خانم سوسن فدایی —مژگان ایرانپور —البته ممکنه برای ارائه خانم نظری و خانم شاهوردی هم همگروه بشن فعلا گروه را دست نگه دار ممنون از شما