

برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABPB)؛

رویکردی نوین در بودجه‌ریزی

دکتر محمد حسن قلی زاده^۱

محمود صانعی^۲

مهدی سالاری^۳

چکیده مقاله:

بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABB)، یکی از روشهای بودجه‌ریزی برای تقویت صحت پیش‌بینی‌های مالی و افزایش درک مالی مدیریت است. این سیستم ضمن در نظر گرفتن محصولات و خدمات، فعالیت‌های مرتبط با آنها را شناسایی کرده و پس از آن، منابع لازم برای این فعالیتها را تخمین می‌زند. به زبان ساده، سیستم ABB را می‌توان معکوس سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) دانست. بدین طریق که در سیستم ABB برای پیش‌بینی منابع لازم و تخصیص هزینه‌های مربوطه، مسیر از پایین به بالای ABC را طی می‌کنیم. این گونه ساده سازی در عمل کارساز نبوده و عموماً از دقت برآورد می‌کاهد. علت این نارسایی را بایستی در تفاوت‌های اساسی بین سیستم‌های ABB و ABC جستجو کرد. حداقل چهار عامل برای این نارسایی بر شمرده می‌شود؛ الگوهای متفاوت مصارف منابع، خروجی‌های ثانوی (فرعی)، منابع مشترک فعالیتها، و عدم دسترسی به دانش تفصیلی.

در این مقاله ضمن طرح عوامل چهارگانه فوق، به بررسی تفاوت‌های موجود در سیستم‌های ABB و ABC خواهیم پرداخت. سپس یکی از رویکردهای نوین در بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت، تحت عنوان "برنامه ریزی و بودجه‌ریزی بر مبنای

۱. استادیار گروه مدیریت و مدیر برنامه ریزی دانشگاه گیلان، gholizadehmqh@yahoo.com

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی دانشگاه گیلان، همراه ۹۱۷۱۳۸۴۷۲۴

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی دانشگاه گیلان

فعالیت (ABPB) " - که توسط کنسرسیوم شرکتهای پیشرفته بین‌المللی طراحی شده - را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهیم. ساز و کار این رویکرد به وسیله مدلی با عنوان "مدل حلقه بسته" تشریح می‌گردد. این مدل که هر دو فعالیت برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی را ترکیب می‌کند، از یک دیدگاه فعالیت محور نشأت گرفته و بدواً بر دستیابی به تعادل عملیاتی تأکید داشته و سرانجام، بر تعادل مالی تمرکز می‌یابد. به دیگر سخن، این مدل دارای دو حلقه می‌باشد؛ حلقه اول، حلقه عملیاتی است که بر تعادل عملیاتی تمرکز دارد و حلقه دوم، حلقه مالی است که بر تعادل مالی متمرکز می‌شود. در حلقه اول، نرخ مصرف منابع و فعالیتها را تخمین زده و در حلقه دوم به برنامه ریزی مالی برای تأمین منابع مورد نیاز می‌پردازیم.

واژه های کلیدی: بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABB)، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، برنامه ریزی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABPB)، تعادل مالی، تعادل عملیاتی.

مقدمه

بسیاری از مدیران، امروزه تمایل دارند که فرآیند بودجه‌ریزی را از انتها (از سمت خروجی‌ها) آغاز نمایند. در بودجه‌ریزی سنتی، بودجه بصورت بسیار تفصیلی تهیه می‌گردد که این امر موجبات دقت و صحت را فراهم می‌نمود، اما بسیاری از مفروضات این سیستم سؤال برانگیز بودند. بسیاری از موارد تکراری در سیاستهای داخلی و ساختارهای سازمانی، ممکن است این طریقه بودجه‌ریزی را به یک طرح ایده‌آل غیر واقعی مبدل سازد [1].

یکی از ضعفهای اساسی رویکرد سنتی، عدم تناسب سطح فعالیت و بودجه اختصاص داده شده به هر واحد بود. رویکرد نوینی که امروزه جایگزین شیوه‌های قدیمی بودجه‌ریزی گردیده، رویکرد بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABB)¹ است. در این رویکرد، منابع به تناسب حجم فعالیت به واحدهای سازمانی اختصاص می‌یابد. این رویکرد، برخلاف بودجه‌ریزی سنتی که تناسب بین تخصیص منابع و حجم فعالیت را رعایت نمی‌کرد، منابع سازمان را بر مبنای فعالیت به هر واحد اختصاص می‌دهد.

معرفی سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت

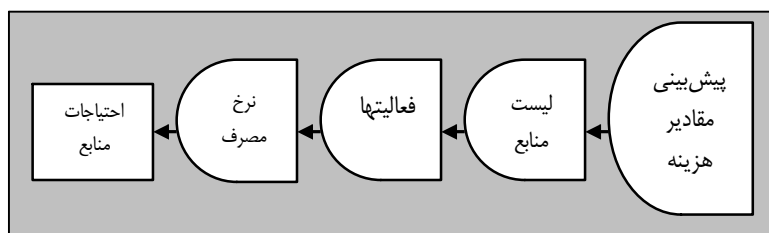
بودجه بندی بر مبنای فعالیت (ABB) یک نمونه رشد یافته هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)² است [2]. در واقع، بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABB) یکی از

1- Activity Based Budgeting

2- Activity Based Costing

روشهای بودجه‌ریزی، برای تقویت صحت پیش‌بینی‌های مالی و افزایش درک مدیریت است. این سیستم محصولات و خدمات را در نظر گرفته، سپس فعالیت‌های مورد نیاز برای تولید و ارائه آنها را مورد توجه قرار می‌دهد، پس از آن، منابع لازم برای اجرای این فعالیت‌ها را شناسایی می‌کند.

به زبان ساده سیستم ABB، معکوس سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) می‌باشد. بر این اساس، سیستم ABB بودجه را در قالب هزینه‌هایی متشکل از هزینه هدف به جای اقلام هزینه‌های سنتی ارائه می‌کند [1].



شکل (۱) فرآیند ساده شده ABB [1].

چنانچه در شکل بالا دیده می‌شود، ABB بعنوان یک سیستم کششی عمل می‌کند و با رویکرد بر مبنای فشار در تضاد و معارضة است. در توضیح افزون‌تر نمودار فوق، می‌توان فعالیت‌های ABB را بصورت ذیل برشمرد:

- تخمین منابع مورد نیاز تقاضا شده برای اهداف (تقاضای درونی یا بیرونی)
- تهیه لیست منابع برای هر کدام از اهداف، که نشان‌دهنده نیازمندی‌های منابع و همچنین زمان تحویل مقادیر موردنظر باشد.
- شناسایی فعالیت‌های لازم برای خروجی‌های تقاضا شده.

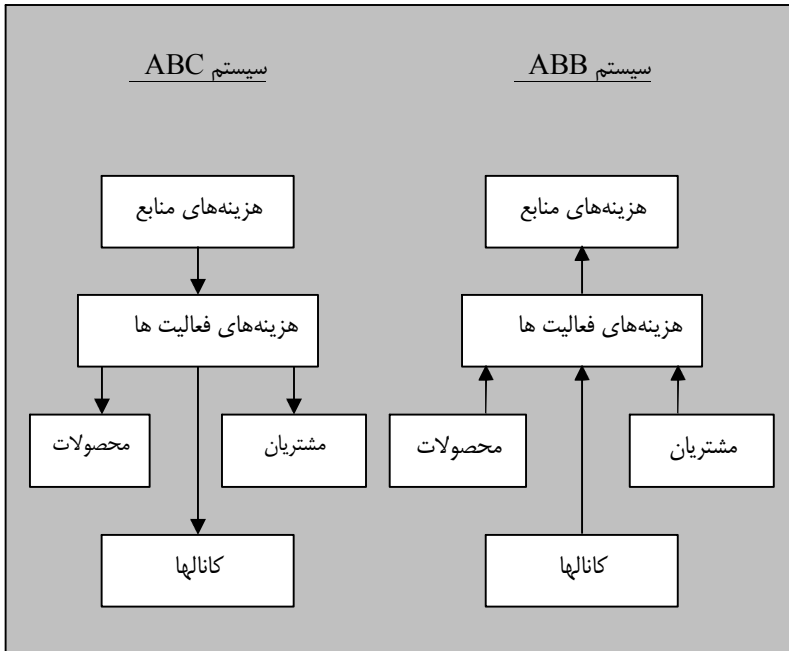
- تعیین سطح فعالیت واحدها (نرخ مصرف).
- تخمین منابع لازم برای تحویل اهداف پیش بینی شده.

جایگاه سیستم ABC در سیستم بودجه ریزی بر مبنای فعالیت (ABB)

همانگونه که شرح آن گذشت، سیستم ABB را می توان، نمونه رشد یافته سیستم ABC دانست. سیستم ABC، سه هدف استراتژیک دارد؛ اول، شناسایی دقیق هزینه ها به منظور کشف منابع سودآور شرکت. دوم، شناسایی فعالیت های کارا و مؤثر و سوم، شناسایی و تخمین احتیاجات منابع در آینده به منظور حصول کارایی افزونتر. این هدف سوم در رویکرد ABB مورد توجه قرار می گیرد. سیستم ABB، اصول سیستم ABC را به منظور پیش بینی احتیاجات منابع در آینده، مورد استفاده قرار می دهد [3].

ABB نسبت به بودجه ریزی سنتی، دو مزیت عمده دارد؛ اول آن که، بطور بالقوه از دقت بیشتری برخوردار است و ثانیاً، ما را در شناسایی علت غیرخطی بودن مصرف منابع در قبال حجم محصول (خدمت) یاری می رساند [4].

در قلب سیستم ABB، یک سیستم ABC معکوس جای دارد. در این سیستم به جای آن که هزینه منابع به فعالیتها و سپس به خروجیها (محصولات/خدمات) تخصیص یابند، ابتدا تقاضا برای خروجیها، مشخص شده و بر مبنای آن، فعالیت های لازم و منابع اختصاص می یابند. در واقع مسیر از بالا به پایین در سیستم ABC، جای خود را به مسیر از پایین به بالا در سیستم ABB می دهد. (شکل ۲)



شکل ۲) فرآیند معکوس ABC در ABB [3].

اما مدل‌های ارائه شده در شکل ۲ تنها در مقام نظریه‌پردازی، دارای وجهت می‌باشند. به راستی آیا در عمل اینگونه ساده‌سازی کارساز خواهد بود؟

متأسفانه، اینگونه ساده‌انگاری در عمل کارساز نخواهد بود. عموماً برآورد احتیاجات منابع به این شیوه، از دقت لازم برخوردار نیست. علت این نارسایی را

بایستی در تفاوت‌های اساسی بین سیستم‌های ABB و ABC جستجو کرد. حداقل ۴ دلیل برای این نارسایی برشمرده می‌شود:

- الگوهای متفاوت مصرف منابع؛
- خروجی‌های فرعی؛
- منابع مشترک فعالیت‌ها؛
- عدم دسترسی به دانش تفصیلی؛

الف) الگوهای متفاوت مصارف منابع

مدلهایی که سیستم ABC را تشریح می‌کنند، تنها طریقه مصرف منابع را نشان می‌دهند و توضیحی پیرامون چگونگی به دست آوردن منابع ارائه نمی‌دهند. بدین معنا که این سیستم تنها مقدار مصرف منابع را در فعالیت‌ها مشخص می‌سازد و به چگونگی اکتساب این منابع نمی‌پردازد. این ویژگی باعث می‌شود که سیستم ABC، هزینه‌ها را از دوره‌ای به دوره دیگر یکسان گزارش نماید (فرض می‌کند که تغییری در نسبت منابع مصرف شده در فعالیت‌ها و همچنین قیمت آنها صورت نمی‌گیرد). ویژگی فوق با حذف هزینه ظرفیت بلا استفاده از هزینه‌های منابع به کار رفته در فعالیت‌های مربوطه محقق می‌گردد. هنگامی که برای پیش‌بینی مصرف آتی منابع از مسیر پایین به بالای ABC استفاده می‌کنیم، مقدار منابع خریداری شده و منابع مصرف شده را یکسان می‌پنداریم؛ یعنی فرض بر این است که هر آنچه را از منابع به دست می‌آوریم، به مصرف می‌رسانیم. این فرض در صورتی صحیح است که منابع، درست به اندازه نیاز خریداری شوند. اما نکته مهم این است که منابع و لوازم

فعالیتها همیشه بدین گونه خریداری نمی‌گردند و بنابراین معکوس مدل ABC نخواهد توانست مقدار صحیح منابع مورد نیاز را برآورده کند [3].

ب) خروجی‌های ثانوی (فرعی)

اهم گزارشهای سیستم ABC از هزینه‌ها، شامل سه نوع خروجی است: محصولات یا خدمات، مشتریان و کانالهای توزیع. گزارش محصولات و خدمات در قیمت فروششان انعکاس می‌یابد (عموماً میانگین قیمت فروش)، گزارش مشتریان در عوایدی که از طریق خرید سفارشات نصیب شرکت می‌کنند و گزارش کانالهای توزیع نیز در کسب و کارهای تجاری نمود می‌یابد [3].

سیستم ABC طوری طراحی شده است که هزینه‌های مربوط به موارد سودآور سه گانه فوق را براساس یک سیستم پیوسته و مداوم گزارش کند. در مقابل، هزینه‌های سایر خروجی‌ها، از قبیل گزارشهای سالیانه، عموماً در یک فرآیند غیر مداوم و بصورت ویژه گزارش می‌گردند.

این تصمیم مبنی بر اینکه تنها موارد سودآور گزارش شوند، چالشهایی را در بکارگیری سیستم ABC به وجود می‌آورد. در موارد خاصی، هزینه فعالیت‌های ثانوی از قبیل فعالیتهای صورت گرفته در بخش منابع انسانی، سیستمهای اطلاعاتی و بخش مالی، به صورت هزینه انباشته به هزینه فعالیتهای اصلی (موارد سودآور) افزوده می‌گردند. این فرآیند تخصیص، فرض می‌کند که هزینه فعالیتهای فرعی در طول فعالیتهای اصلی به عنوان هزینه انباشته شناسایی می‌شوند [3].

اما این طرح برای اهداف ABB، چالش اساسی ایجاد می‌کند. فرض کنید معکوس ABC، احتیاجات منابع را برای دوره آتی، ۱۰ درصد در حال افزایش نشان دهد، اما عموماً احتیاجات منابع انسانی در قالب دسته‌های کوچک و یا بزرگ، بصورت

عدد صحیح بیان می‌شوند. اگر پیش‌بینی احتیاجات منابع انسانی، صرفاً براساس درصد افزایش خروجی‌های اصلی و معادل منابع لازم این خروجی‌ها صورت گیرد، مقداری نادرست بدست می‌دهد. راه حل این است که احتیاجات خروجیهای بخش منابع انسانی را بصورت مستقل محاسبه نماییم. برای مثال، یک توسعه ۱۰ درصدی در خروجی‌ها، ممکن است نیازمند افزایش ۲۰ درصدی نیروی کار باشد. بنابراین فرض تناسب میان فعالیتهای اصلی و فعالیتهای فرعی، به ندرت اعتبار خواهد داشت و مدلی توسعه یافته‌تر از مدل فوق، نیاز خواهیم داشت.

ج) منابع مشترک بین فعالیتها

سیستم ABC، منابع موجود (یا منابع پیش‌بینی شده) را در نظر گرفته و فعالیتهای مربوط به اهداف سودآور را محرک تخصیص هزینه قرار می‌دهد. چالشی که در این مورد در استفاده از معکوس ABC، فراروی فرآیند بودجه‌ریزی قرار دارد، منابع مشترکی است که در فعالیتهای گوناگون مورد استفاده قرار می‌گیرند [5].

برای مثال، حالتی را در نظر بگیرید که سرپرستان در کنار فعالیتهای نظارتی به فعالیتهای راه‌اندازی نیز می‌پردازند. فرض کنید تعداد این سرپرستان ده نفر باشد و سیستم ABC هزینه‌ها را بصورت ۵۰:۵۰ به فعالیتهای نظارت و راه‌اندازی تخصیص دهد. اگر مجدداً ۱۰ درصد افزایش در تقاضا را در نظر بگیریم، آنگاه سیستم ABB با توجه به مسیر وارون ABC، تقاضای ۵/۵ نفر سرپرست و ۵/۵ نفر عامل راه‌اندازی را پیش‌بینی خواهد نمود. زمانی که این طرح را اصلاح می‌کنیم و عدد ۵/۵ را به ۶ تبدیل می‌کنیم، سیستم پیش‌بینی می‌کند که ۶ نفر سرپرست و ۶ نفر راه‌انداز مورد نیاز است؛ در مجموع ۱۲ نفر. اما در واقع فقط ۱۱ نفر مورد نیاز است، مسأله این است که استفاده از معکوس سیستم ABC برای برآورد منابع مشترک بین فعالیتهای

نظارت و راه‌اندازی، کارایی لازم را ندارد. سیستم ABB برای سازگاری با این نسبت از فعالیتها و منابع باید طراحی مجدد شود.

د) عدم دسترسی به دانش مشروح

یک بودجه، در صورتی سودمند خواهد بود که بتواند میزان استفاده منابع را به خوبی تخمین بزند. اگر پیش‌بینی راجع به آینده تقاضا (مصرف منابع) نادرست باشد، حتی بهترین سیستم ABB نیز منجر به نتایج خوبی نخواهد شد. یکی از بزرگترین تفاوت‌های بودجه‌بندی سنتی و ABB، مقدار اطلاعات مورد نیاز برای توسعه بودجه است. ABB در دو مورد اطلاعات بیشتری نیاز دارد: اول، اطلاعات درباره روابط بین مصرف منابع و اکتساب منابع. دوم، اطلاعات پیرامون روابط بین مقادیر خروجی ثانویه و مصرف منابع ثانویه. افزایش تقاضا برای اطلاعات مشروح‌تر، در هر رهیافت بودجه‌ای ایجاد چالش می‌کند. کاربران سیستم ABB باید میزان جزئیات را در بازه‌های زمانی برای اصلاح و نگهداری فرآیند بودجه، مدیریت کنند [5].

نکته مهمی که بایستی همواره مد نظر طراحان سیستم بودجه‌ریزی قرار گیرد، عدم دسترسی به تمامی اطلاعات لازم و جزئیات کافی است. در واقع زمان و هزینه دو محدود کننده اساسی برای دستیابی به اطلاعات کاملی هستند که بایستی آنها را به عنوان عوامل غیر قابل اجتناب در نظر گرفت و با توجه به این عوامل به برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی پرداخت.

"ABPB" رویکردی نوین در بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت

تقریباً در حدود سال ۲۰۰۰ بود که کنسرسیوم شرکتهای پیشرفته بین‌المللی (ICAM)^۱ رویکردی را تحت عنوان "برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت" (ABPB)^۲ ایجاد نمود که به ادعای کنندگان آن، در تمامی سازمانها کاربرد دارد. کلید اصلی این رویکرد مدل حلقه بسته ABPB است. این مدل که هر دو فعالیت برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی را ترکیب می‌کند، از یک دیدگاه فعالیت محور نشأت گرفته و بدواً بر دستیابی به تعادل عملیاتی تأکید داشته و سرانجام، بر تعادل مالی تمرکز می‌یابد. به دیگر سخن، این مدل دارای دو حلقه می‌باشد؛ حلقه اول، حلقه عملیاتی است که بر تعادل عملیاتی تمرکز دارد و حلقه دوم، حلقه مالی است که بر تعادل مالی متمرکز می‌شود. در حلقه اول، نرخ مصرف منابع و فعالیتها را تخمین زده و در حلقه دوم به برنامه‌ریزی مالی برای تأمین منابع مورد نیاز می‌پردازیم [6].

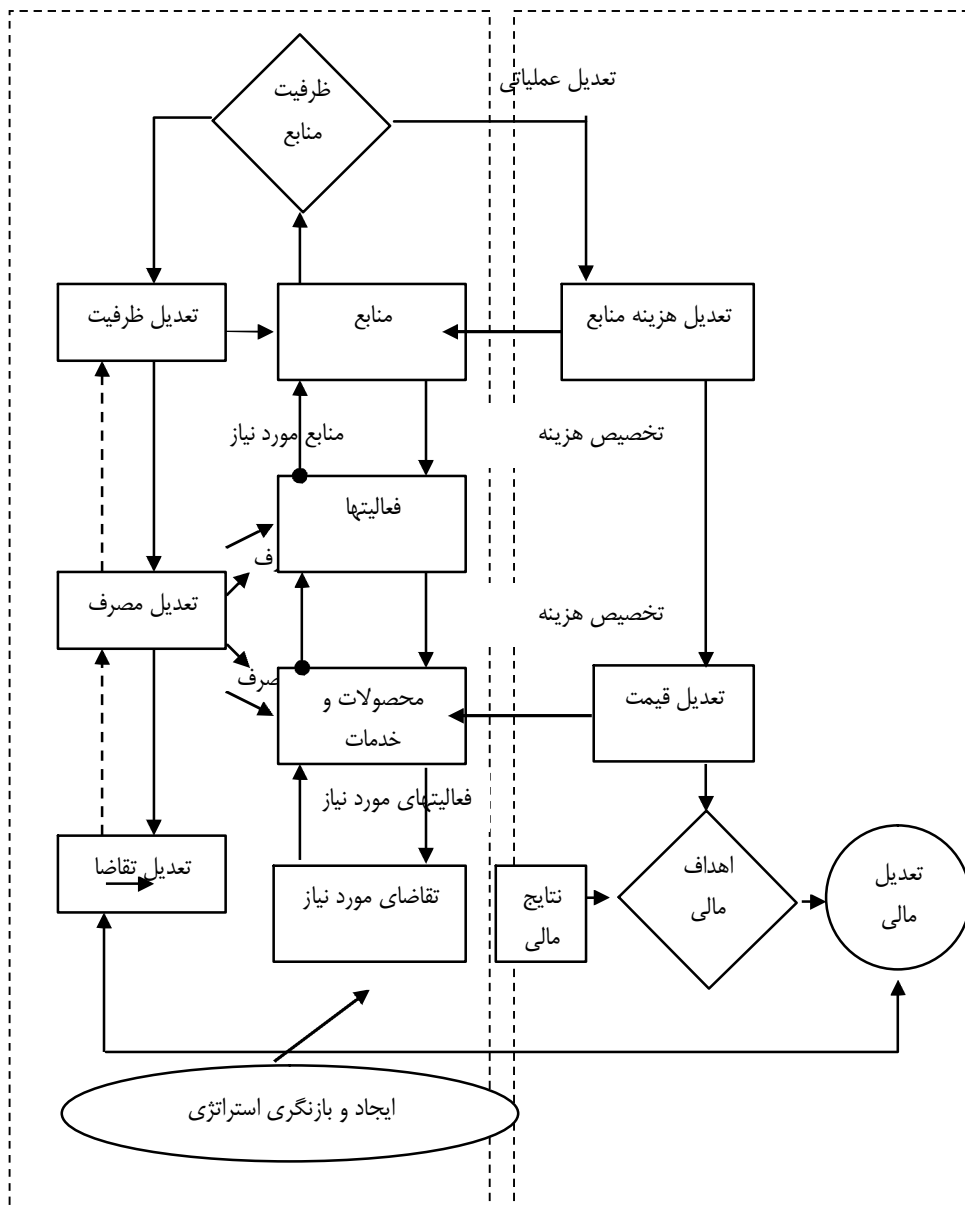
بطور اجمالی در این مدل استراتژی سازمان، تقاضای مورد نیاز محصولات و خدمات در بازار را مشخص می‌نماید. پس از آن به شناسایی فعالیتهاى مورد نیاز جهت تولید محصولات و خدمات پرداخته و سپس منابع لازم برای این فعالیتها را تخمین می‌زنیم. آنگاه این مقادیر تخمین زده شده منابع را با ظرفیت منابع، مقایسه می‌کنیم و در صورت لزوم ظرفیت منابع، مصرف منابع و حتی مقدار تقاضا را تعدیل می‌کنیم. پس از آن که مقادیر تعدیل شده منابع به دست آمدند، به تخصیص هزینه می‌پردازیم و نتایج مالی پیش‌بینی شده را با نتایج مورد نظر مقایسه کرده و در صورت لزوم به تعدیل مالی می‌پردازیم.

1- Consortium for Advanced Manufacturing - International

2- Activity Based Planning & Budgeting

حلقه عملیاتی

حلقه مالی



حلقه عملیاتی مدل ABPB

اولین نقطه شروع مدل حلقه بسته، ایجاد یا بازنگری استراتژی سازمان است (شکل ۳ را ببینید). حلقه عملیاتی، این استراتژی را به منظور توسعه یک برنامه عملیاتی امکان پذیر، مورد استفاده قرار می‌دهد. یک رویکرد فعالیت محور بر اساس این استراتژی و تقاضاهای مطروحه (محصولات و خدمات) برای دوره زمانی آینده، بکار گرفته می‌شود تا الزامات و احتیاجات منابع را برای نواحی عملیاتی مشخص نماید. بدین منظور، ابتدا فعالیت‌های مورد نیاز را برای این مقدار تقاضا مشخص ساخته، پس از آن، احتیاجات هر کدام از منابع را جهت دستیابی به فعالیت‌های فوق‌الذکر تعیین می‌نمائیم و نرخ مصرف هر منبع را بدست می‌آوریم [6].

عموماً نرخ مصرف هر منبع، از داده‌های عملیاتی موجود حاصل می‌شود. نرخ مصرف عبارتست از مقدار یک ورودی که به ازای تولید یک واحد خروجی استفاده می‌شود. در این مدل، دو نرخ مصرف اهمیت دارند؛ یکی نرخ مصرف فعالیت و دیگری نرخ مصرف منابع. به زبان ساده، نرخ مصرف فعالیت عبارت است از: مقدار فعالیتی که به ازای تولید یک واحد از تقاضا مورد نیاز است. در مقابل، نرخ مصرف منبع عبارت است از: مقداری از هر منبع که در ازای انجام یک بار از یک فعالیت مورد نیاز است. زمانی که احتیاجات منابع و فعالیت‌ها و همچنین نرخ مصرف آنها مشخص گردید، سعی می‌کنیم بین منابع لازم و ظرفیت در دسترس منابع تعادل عملیاتی ایجاد کنیم [7].

"تعدیل عملیاتی" عبارت است از: دستیابی به ظرفیت مناسب منابع به منظور برآورده ساختن مجموع تقاضای برنامه‌ریزی شده در سازمان، با لحاظ نمودن سطح قابل قبول ظرفیت بلا استفاده [6].

اگر برنامه اولیه منجر به عدم تعادل گردد، سازمان می‌تواند نرخ مصرف منابع، نرخ مصرف فعالیتها و حتی مقادیر تقاضا را اصلاح و تعدیل نماید.

حلقه مالی مدل ABPB

مرحله دوم (حلقه مالی)، ایجاد و توسعه یک برنامه مالی است که براساس برنامه عملیاتی شکل گرفته و سرانجام ما را قادر می‌سازد تا به تعادل مالی مورد نیاز دست یابیم. "تعدیل مالی" عبارت است از: ایجاد یک برنامه/بودجه مالی که مقادیر و نرخهای به دست آمده از برنامه عملیاتی را به منظور ارائه نتایج مالی لازم، مورد استفاده قرار می‌دهد (از قبیل درآمدهای فروش، سود خالص و ...).

مکانیزم ایجاد برنامه مالی مذکور، مکانیزم ساده و بی‌پیرایه‌ای است. زمانی که سازمان، تقاضا، فعالیتها و منابع را شناسایی کرد، هزینه منابع را تعیین نموده، این هزینه را در فعالیتها ردیابی نموده و سرانجام به بهای تمام شده محصول دست می‌یابد. با جمع‌آوری این اطلاعات، سازمان قادر خواهد بود تا نتایج مالی برنامه اولیه را تعیین کند.

اگر برنامه مالی اولیه در دستیابی با اهداف از قبل تعیین شده (از قبیل درآمد فروش یا شاخص سودآوری) با شکست مواجه شود، نتیجه می‌گیریم که برنامه دارای تعادل مالی نیست. در این وضعیت، مدل حلقه بسته اجازه می‌دهد که سازمان، پنج عنصر زیر را به منظور دستیابی به هدف بودجه اصلاح و تعدیل نماید [6]:

(۱) مقدار تقاضای محصول (خدمت)

(۲) مصرف منابع یا فعالیتها

(۳) ظرفیت منابع

(۴) هزینه منابع

(۵) قیمت محصول (خدمت)

توانایی در اصلاح ظرفیت و نرخ مصرف منابع یکی از خصوصیات بی‌بدیل مدل حلقه بسته است. زمانی که سازمان هم به تعادل مالی و هم به تعادل عملیاتی دست یافت، می‌تواند بودجه رسمی را برای دوره‌های زمانی بعد طرح‌ریزی کند.

نتیجه‌گیری

چنانچه شرح آن گذشت به منظور استفاده از سیستم ABC در فرآیند بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت، بایستی تفاوت‌های عملی بین سیستم‌های ABB و ABC را درک نمود. در واقع با ملحوظ نمودن این تفاوت‌های اساسی و موارد عدم کاربرد آن، کاربران سیستم ABB قادر خواهند شد تا انحرافات این رویکرد بودجه‌ریزی را به حداقل ممکن رسانند. رویکرد نوین ABPB، که به دنبال تکامل سیستم ABB به وجود آمده ما را قادر خواهد ساخت تا علاوه بر غلبه بر موانع فوق‌الذکر، اولاً فعالیت‌های برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی را ادغام نموده، ثانیاً هم بر تعادل مالی و هم بر تعادل عملیاتی سازمان تمرکز یابیم. یکی از امتیازات این رویکرد نسبت به رویکردهای پیشین، انعطاف‌پذیری آن در تعدیل ظرفیت، مصرف منابع و حتی تقاضای محصولات است؛ بدین معنا که در خلال فرآیند بودجه‌ریزی در صورت عدم موازنه مالی و عملیاتی به تعدیل مالی و عملیاتی می‌پردازیم.

فهرست منابع و مآخذ

1. Buys, Pieter & Kevin Green, Strategic Costing Techniques: Activity_based Budgeting, Accounting & Tax Periodicals, Accountancy SA, Feb 2007, PP; 38 – 39.
2. Shane, M Jon, Activity_Based Budgeting: Creating a Nexus Between Workload and Costs, FBI Law Enforcement Bulletin, No.74, Jun 2005, PP;11_23.
3. Cooper, Robin & Regine Slagmulder, Activity_based budgeting_part 1, Strategic Finance, No.3, Sep 2000, PP;85_86.
4. Liu, Lana Y J , John J Robinson & John Martin, An application of activity_based budgeting: A UK experience, No.17, Sep/Oct 2003, PP;30_ 36.
5. Cooper, Robin & Regine Slagmulder, Activity_based budgeting_part 1, Strategic Finance, No.4, Oct 2000, PP;26_27.
6. Hansen, Stephen C, Derek Sandison & Robert G Torok, Activity_based planning and budgeting: A new approach from CAM_ I, Cost Management, Mar/Apr 2003, 17, 2; ABI/INFORM Global, PP; 16_22.
7. Stevens, Mark E, Activity_ based planning and budgeting: The coming of age of the "consumption _ Based Approach, The Journal of Corporate Accounting & Finance; Mar/Apr 2004; 15, 3; ABI/INFORM Global, PP; 15 – 28.