

## عوامل موفقیت در پیاده‌سازی سیستم‌های هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت کدامند؟

علی خوزین

### چکیده:

بودجه‌ریزی عملیاتی، مدیریت هزینه و ارزیابی مؤثر عملکرد در کنار افزایش کیفیت و نیز قیمت‌گذاری صحیح محصولات و خدمات از چالش‌های اساسی و لحظه‌ای پیش روی مسئولان و مدیران است. در این راستا سیستم‌های اطلاعاتی و مدیریتی زیادی پا به دنیای کسب و کار نهاده و به سرنوشت‌های متفاوتی دچار گردیده‌اند. سیستم اطلاعاتی ABC/ABM یکی از راه‌کارهایی بود که پیاده‌سازی و اجرای صحیح آن در عمل مزایای زیادی برای استفاده‌کنندگان به همراه دارد. در این مقاله ضمن اشاره به مزایای بی‌شمار استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت، دلایل مختلف ناکامی، در هنگام پیاده‌سازی و استفاده از چنین سیستم‌هایی و راه‌های جلوگیری از آن مورد کنکاش قرار گرفته است. دانستن موارد ایجاد اشکال و دوری جستن از آنها منشاء پیاده‌سازی و اجرای موفق چنین سیستم‌هایی می‌شود. ناآگاهی نسبت به مواردی که باعث عدم اثربخشی در پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی، بودجه‌ریزی و مدیریت بر مبنای فعالیت می‌گردد، باعث هدر رفتن منابع مالی و انسانی سازمان می‌شود. در چنین مواردی به دلیل مزایای بیشمار چنین سیستم‌هایی، سازمانها ناگزیر به تجدید بنا و احیای سیستم‌های ناکام شده هستند. فرایندی مستلزم سرمایه‌گذاری مجدد و مصرف منابع بیشتر است. بنابراین بهتر است که با هوشیاری نسبت به مواردی که باعث شکست شده و ضمن بکارگیری راه‌کارهای مطرح شده، اقدام به پیاده‌سازی و اجرای اثربخش این سیستم‌ها شود.

**کلید واژه:** هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت، بودجه‌ریزی، اثربخشی، سازمان.

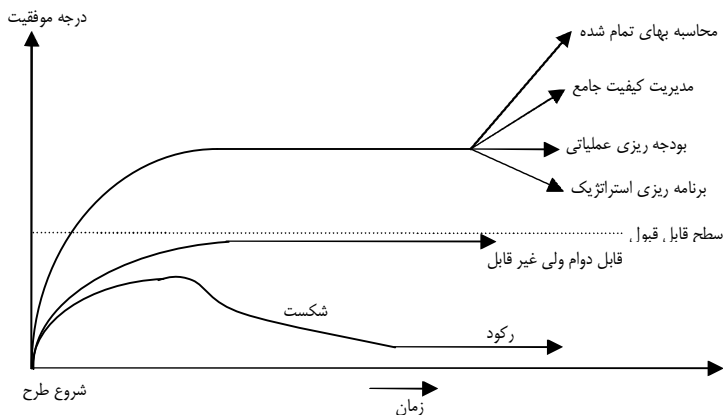
## مقدمه

در بازارهای رقابتی توسعه یافته جهانی، نیاز سازمانها به منظور سازگاری با محیط رقابتی، پویا و پیچیده امروزی به منظور بقاء امری بدیهی است. در این راستا سیستمهای اطلاعاتی زیادی جهت هزینه‌یابی خدمات و محصولات، تهیه بودجه، کاهش هزینه‌ها، بهبود مستمر، ارزیابی عملکرد و... و نهایتاً افزایش ارزش، ارائه شده است. سیستمهای سنتی هزینه‌یابی با استفاده از چند محرک هزینه ۱ گزارشات مالی و بودجه‌ای را به طور گمراهانه پشتیبانی می‌کرده و اطلاعات تحریف شده ارائه می‌دادند. در چنین فضایی سازمانها بطور فزاینده در پی اصلاح سیستمهای هزینه‌یابی خود شدند. مقصود از یک سیستم هزینه‌یابی اصلاح شده، سیستمی است که ناهمگونی مصرف منابع به وسیله خدمات، محصولات یا مشتریان را به گونه‌ای بهتر اندازه‌گیری نماید و همچنان افزایش رقابت و پیشرفت تکنولوژی و فن‌آوری اطلاعات عاملی تعیین‌کننده در طراحی چنین سیستمی بود.

یکی از روشهای جدید، سیستم هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت ۲ بود که مزایای چشمگیری نسبت به روشهای سنتی هزینه‌یابی بر مبنای حجم داشت. بنابراین شرکتهای تصمیم به پیاده‌سازی و استقرار سیستمهای ABM/ABC گرفتند تا از مزایای فراوان آن بهره‌مند شوند. ولی واقعیت آن است که در پیاده‌سازی و اجرای سیستمهای هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت باید محافظه‌کارانه و هوشمندانه عمل نمود؛ زیرا میزان موفقیت چنین سیستمهایی کمتر از حد قابل تصور است، البته چنین کاستیهایی کمتر از آن چیزی است که بیشتر کارکنان و مدیران از داده‌های ورودی به سیستمهای هزینه‌یابی و بودجه‌ریزی سنتی بدست می‌آورند. شکل ۱، سه مسیری که ممکن است طرحهای ABM/ABC بپیمایند را نشان می‌دهد.

همانطور که در شکل پیداست تنها یک مسیر از سطح مطلوب بالاتر رفته و قابل حفظ است. در ابتدا هر سه مسیر از نقطه آغاز به سرعت به سمت بالا رفته و به نقطه اوج می‌رسند ولی ناگهان مسیر آنها از هم جدا می‌شود و دو مسیر به سمت ناکامی و یک مسیر بسوی موفقیت می‌رود. اکنون ما نیز این مسیرها را می‌پیماییم تا تجربه آنها را فراگیریم.

### (شکل ۱) مسیرهای قابل طی توسط طرح‌های ABM / ABC



مسیر زیرین که به سمت قهقرا می‌رود توسط افرادی دنبال می‌شود که با بکارگیری ABM/ABC از غفلت رها شده ولی با این وجود به موفقیت دست نمی‌یابند. از آنجا که حرکت به سمت بکارگیری تکنیک‌های مدیریت بر مبنای فرایند و فعالیت ضروری شناخته شده است، عاقبت چنین طرح‌های هزینه‌یابی/ مدیریت بر مبنای فعالیت از حالت سکون خود خارج خواهند شد. تجدید بنا و احیای طرح‌های ABM/ABC که شکست خورده‌اند، می‌تواند نتیجه چرخش در مدیران و موارد

پیش‌بینی نشده دیگر باشد، اما این تجدید بنا ممکن است بسیار پر هزینه باشد. بنابراین بهتر است در همان ابتدای پیاده‌سازی، هوشیارانه حرکت به سمت طراحی و پیاده‌سازی آغاز گردد.

مسیر میانی بازتاب وجود افراد با نفوذی است که همچنان به پشتیبانی خود از مزیت‌های تفکر ABM/ABC ادامه می‌دهند و قدرت شخصیت سازمانی آنها بگونه‌ای است که به ادامه جریان پیاده‌سازی و استفاده از هزینه‌یابی/ مدیریت بر مبنای فعالیت منجر می‌شود. این افراد که در سازمان دارای قدرت هستند، از مزایای فراوان سیستم آگاه بوده و به حمایت خود از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، حتی در صورت عدم موفقیت کامل، ادامه می‌دهند. متأسفانه اطلاعات هزینه‌یابی که چنین سیستم‌هایی به کارکنان ارائه می‌کنند، به اندازه کافی مفید نیست تا از سطح قابل قبول عبور نماید، بطوریکه شایستگی سیستم نمایان شود. اصطلاحاً گفته می‌شود چنین سیستم‌های از لحاظ هزینه و منفعت، اقتصادی نمی‌باشند. مسیر فوقانی طرح‌های موفق ABM/ABC را نشان می‌دهد که مزیت‌های زیادی برای استفاده‌کنندگان به‌مراه داشته‌اند و باعث انجام بهتر امور و تصمیم‌گیری‌های صحیح شده‌اند.

### سیستم اطلاعاتی ABM/ABC چیست؟

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را می‌توان بسط تکامل یافته‌ای از روش تخصیص دو مرحله‌ای هزینه تلقی کرده که شالوده سیستم‌های نوین هزینه‌یابی صنعتی، محاسبه بهای تمام شده برنامه‌ها و محصولات و به تبع آن بودجه‌ریزی عملیاتی کاراتر و قیمت‌گذاری صحیح و رقابتی محصولات است. در هزینه‌یابی سنتی، هزینه‌ها عموماً بر مبنای حجم به محصولات تخصیص می‌یابند در حالیکه بر اساس تفکر هزینه‌یابی/ مدیریت بر مبنای فعالیت، برنامه‌ها و محصولات و خدمات تولید شده، مستقیماً مصرف‌کننده منابع نیستند، بلکه مصرف‌کننده فعالیت‌ها هستند. بنابراین

در ABM/ABC، بر فعالیت به عنوان موضوع هزینه‌یابی تأکید می‌شود، زیرا فعالیت عامل اصلی ایجاد هزینه است. در این سیستم ابتدا هزینه‌ها به فعالیتها و سپس از طریق فعالیتها به موضوعات دیگر (مانند برنامه‌ها، طرح‌ها، محصولات، خدمات، دواير و ...) تخصیص می‌یابد.

پس از مشخص شدن هزینه‌ها، مدیران به موضوع هزینه‌یابی جدید که فعالیت باشد، بیشتر توجه می‌کنند و حساسیت بیشتری نسبت به آنها نشان می‌دهند. از این نظر، هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت، سیستم تسهیم هزینه بر مبنای رسیدگی و تحقیق است، به نحوی که از طریق تجزیه و تحلیل واحد اقتصادی و فرایند مورد عمل، محرکهای هزینه یعنی همان فعالیتها و برنامه‌های اصلی شناسایی می‌شوند. محاسبه صحیح بهای تمام شده برنامه‌ها و محصولات، قیمت فروش محصولات، بهبود فرایند تولید، حذف فعالیت‌های زائد، شناخت محرکهای هزینه، شناخت فعالیت‌های دارای ارزش افزوده و به تبع آن حذف فعالیت‌های بی‌ارزش، برنامه‌ریزی عملیات و تعیین راهبرد تجاری واحد اقتصادی و سنجش صحیح عملکرد، نیازمند اطلاعاتی است که ABM/ABC به مراتب بهتر از سیستم‌های سنتی حسابداری مدیریت فراهم می‌آورد. هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت می‌تواند محوری باشد که اجزای پیچیده سیستم پیشرفته مدیریت هزینه پیرامون آن نگهداری می‌شود و اگر با دور اندیشی و دقت پیاده نشود، می‌تواند تلاش مدیریت جامع هزینه ۳ را خنثی کند. بهر حال استفاده مفید از سیستم‌های اطلاعاتی هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت نهایتاً منجر به افزایش ارزش شرکت می‌شود؛ زیرا با استفاده از تکنولوژی ABM/ABC، می‌توان بهای تمام شده روش‌های ناکارآمد صنایع و برنامه‌ها را شناسایی کرد و میزان صرفه جویی‌های ناشی از بهبود آن روش‌ها را نیز شناسایی و اندازه‌گیری نمود. همچنین طراحی مجدد برنامه‌ها توسط یک تحلیل‌گر ABC با استفاده از فرایندهای کارا، کاهش بهای تمام شده، بالابردن کیفیت و اثر بخشی اجرای طرح‌ها و برنامه‌های بودجه‌ای را در بر دارد؛ و چه نتیجه‌ای بهتر از این، می‌توان از یک فرایند، در شرایط رقابتی کنونی انتظار داشت.

حال باید دید که چه چیز باعث می شود تا برخی از طرح‌های ABM/ABC در مسیر موفقیت قرار نگیرند؟ یادگیری از ناکامیها در پیاده‌سازی طرح‌های هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت قبلی باعث افزایش شانس موفقیت طرح‌های آتی می‌شود.

### **دلایل ناکامی برخی از سیستمهای هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت**

یکی از راه‌های رسیدن به موفقیت این است که اشتباهات دیگران را تکرار نکنیم و به اصلاح آن چیزهایی بپردازیم که باعث شکست سایر طرح‌های ABM/ABC شده است. دانستن دلایل ناکامیها به پیاده‌سازی آگاهانه سیستم کمک می‌کند و می‌توان با دوری جستن از آنها با موفقیت بالایی نسبت به اجرای سیستم‌ها اقدام نمود. افزایش درجه موفقیت از هدر رفتن سرمایه‌های فکری و مالی قابل توجهی، جلوگیری کرده و قدرت جلب اطمینان و مشارکت سازمانی را افزایش می‌دهد.

بطور کلی علل زیادی برای مشکلات بوجود آمده برسر پیاده‌سازی طرح‌های هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت وجود دارد که معمولاً آنها را در پنج طبقه بشرح زیر طبقه‌بندی می‌کنند:

۱. موارد بازدارنده،

۲. موارد ضعف فنی،

۳. عدم پذیرش توسط استفاده‌کنندگان،

۴. موانع سازمانی،

۵. سایر موارد ایجاد.

**موارد بازدارنده**

موارد بازدارنده که شاید اصلیت‌ترین و شایع‌ترین دلایل ایجاد ناکامی باشند، بشرح زیر هستند:

- نحوه اقدام به آغاز پیاده‌سازی و اجرای پروژه بسار مهم است. در بسیاری موارد شروع نامناسب منجر به سردرگمی در مراحل بعدی پیاده‌سازی و اجرایی، خواهد شد. قالبهای مختلفی برای شروع سیستمهای هزینه‌بایی بر مبنای فعالیت و بودجه‌ریزی عملیاتی وجود خواهد داشت که گاهی اوقات ترکیبی از آنها بهترین انتخاب است. استفاده از طرحهای شبیه‌سازی شده تأثیر بیشتری بر انتخاب صحیح و درک و دریافت افراد از سیستم جدید خواهد داشت. به کارگیری حس بصری استفاده‌کنندگان و طراحان در تشخیص زود هنگام (قبل از آغاز به پیاده‌سازی) نقاط ضعف احتمالی مؤثر است.

- زمانی که طرحهای ABM/ABC تنها بوسیله قسمتهای مالی و حسابداری راه‌اندازی می‌شود (یا حسابداران از آن استفاده بیش از اندازه بنمایند) و از مشارکت و همفکری سایر قسمتهای تأثیرگذار و ذینفع در پیاده‌سازی سیستم بهره‌ای گرفته نشود؛ همچنین استفاده از آن بطور هوشمندانه صورت نگرفته و تبدیل به یک مورد روزمره مانند بسیاری از فعالیتهای مالی و مدیریتی شود. بنابراین قبل از پیاده‌سازی سیستمهای ABM/ABC، می‌بایست از نیازهای اطلاعاتی و نیز امکانات اطلاع‌رسانی قسمتهای عملیاتی و بخشهای زنجیره ارزش نیز آگاهی حاصل کرد و برحسب آن اقدام به طراحی و ادامه مراحل پیاده‌سازی و اجرا نمود. برگزاری سمینار و جلسات بحث و گفتگوی آزاد و مخابره نتایج آن در سطح سازمان و استفاده از سایر ابزارهای جلب مشارکت کارکنان، میزان موفقیت سیستم جدید را افزایش می‌دهد.

- ابتکارات جدید سیستم اطلاعاتی ABM/ABC یک روش عادی و بدون اهداف محسوس و از پیش تعیین شده باشد، بطوریکه سیستمها یا مدل‌های ABM/ABC به شکل خیالپردازانه ایجاد شوند، همانند این شعار اخیر شرکت فیلم‌سازی هالی وود که می‌گوید: «اگر ما (تیم طراحی ABM/ABC) فیلم را

بسازیم، آنها (استفاده‌کنندگان) برای تماشا (استفاده) خواهند آمد.» البته این حرف بسیار بیهوده است، زیرا استفاده‌کنندگان نخواهند آمد، مگر آنکه مشکلی داشته باشند و با این اطلاعات و روش جدید بتوانند بگونه‌ای مناسب مشکلات خود را حل نمایند. بنابراین در طی مراحل اجرا همواره می‌بایست با استفاده‌کنندگان در ارتباط بود، مشکلات آنها را شناسایی و از طریق دریافت بازخوردهای دائمی و به موقع از استفاده‌کنندگان از حل مشکلات آنها و بهبود وضعیت اطمینان حاصل کرد.

- چنین عقیده‌ای وجود دارد که محاسبه ساده داده‌های سیستم ABM/ABC برای استفاده‌کنندگان بسیار دلپذیر است. در واقع بدون وجود یک برنامه‌ریزی مناسب مزیتی نصیب استفاده‌کنندگان نمی‌شود، حتی اگر آنان اطلاعات جدید را بدست آورده، به آن بنگرند و چیزهایی نیز از آن بیاموزند. بهتر است استفاده‌کنندگان بدانند که چگونه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، سیستم‌های موجود گزارشگری مالی و بودجه‌ریزی را بهبود بخشیده است و از مراحل مختلف ردیابی هزینه‌ها به فعالیتها و موضوعات هزینه‌یابی و برنامه‌ها آگاه شوند.

- اطلاعات سیستم ABM/ABC همانند یک کتاب تجدید ارزیابی شده گردد و با سیستم‌های اداری - حسابداری رسمی رقابت کند. ارزیابی عملکرد کارکنان اغلب با سیستم‌های رسمی در ارتباط است و عدم استفاده مناسب از سیستم‌های ABM/ABC در چنین سیستم‌هایی ممکن است همچنان منجر به تشویق رفتارهای نامناسب گردد.

- ایستادگی‌های قوی‌ای که در مقابل تغییرات وجود دارند، دست‌کم گرفته شود. مدیران و کارکنان بی‌اطلاع از مسائل مالی فکر می‌کنند سیستم مالی موفق، سیستمی است که بطور ماهیانه گزارشات مالی تهیه کند و به تراز نمودن دفاتر حسابداری و مالی بپردازد. سؤال آنها این است که «چه شکالی در سیستمی که همه ماهه به نتایجش دست پیدا می‌کند وجود دارد؟». باید به این گروه نیز با



دقت و حوصله معایب سیستم سنتی برای مبنای حجم و مزایا و بهبودهای بلقوه سیستم جدید و تأثیر آنرا بر تصحیح تصمیم‌گیری‌های نادرست گذشته و بهبود تخصیص منابع نشان داد. معرفی مؤثر سیستم جدید بسیار حائز اهمیت است. ممکن است به سادگی به سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، تنها به چشم یک سیستم هزینه‌یابی با جزئیات بیشتر نگریسته شود.

- درجه بی‌اعتمادی گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان، نسبت به اعداد و ارقام جدید محاسبه شده توسط سیستم اطلاعاتی هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت از سوی تیم طراحی دست کم گرفته بشود. با ردیابی صحیح و دقیق بهای تمام شده توسط سیستم ABM/ABC، نتایج بهای تمام شده تولیدات، خدمات یا خروجی‌های فرایند، اختلاف قابل توجهی با آنچه که توسط سیستم‌های سنتی بدست می‌آمد، خواهد داشت. این اختلاف یک شک و حتی شوک سازمانی قوی بوجود می‌آورد. بنابراین بایستی نتایج حاصله و مستندات محاسبه را به تدریج به ارکان مختلف سازمان مخابره نمود.

- بعضی از قسمتهای سازمان به شدت تحت تأثیر هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت قرار می‌گیرند. بعنوان نمونه مدیران تولید که مسئول تولید محصولات با حاشیه سود مشخص هستند، زمانی که ببینند حاشیه سود محاسبه شده در سیستم سنتی، توسط سیستم ABM/ABC رد شده یا بسیار کمتر از قبل و یا حتی تبدیل به زیان شده، به شدت با حضور سیستمهای هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت در سازمان مخالفت می‌نمایند.

## موارد ضعف فنی

موارد ضعف فنی ناشی از عواملی است که ریشه در ذات و ماهیت سیستم هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت دارند. موارد ضعف فنی بشرح زیر می‌باشد:

- فهم اطلاعات و مسائل مالی معمولاً برای بسیاری از افراد عادی مشکل است و اطلاعات جدید حسابداری و بودجه‌ریزی را نمی‌توان از روی اجبار به افراد منتقل نمود، بلکه می‌بایست مزایای سیستم‌های ABM/ABC، به عنوان یک سیستم اطلاعاتی جامع و معایب سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی را به افراد شناساند و اجازه داد تا کارکنان خود به مزیت سیستم جدید آگاه شوند. هر چند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عمدتاً به عنوان سیستمی برای هزینه‌یابی شهرت یافته اما این وظیفه تنها از کاربردهای اولیه آن است. در ابتدای فراگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، دیدگاه وسیع‌تری مورد نیاز است. باید سرتاسر سازمان را مزایا و کارکردهای این سیستم هزینه‌یابی و بهره‌های فراوان آن آگاه کرد.

- محرک‌های هزینه فعالیتها، نرخ یا الگوی مصرف مربوط به فعالیت‌های مختلف را بخوبی منعکس ننمایند. اگر محرک‌های هزینه همبستگی ضعیفی با هزینه فعالیتها داشته باشند، در نهایت گزارشات سیستم ABM/ABC نیز بدور از واقعیت و گمراه کننده خواهد شد. در انتخاب محرک‌های هزینه باید به عواملی از جمله هزینه‌های تعیین محرک، همبستگی بین فعالیت و محرک فعالیت و آثار رفتاری ناشی از تعیین محرک به دقت توجه نمود.

- ممکن است مهندسی طراحی سیستم‌های اطلاعاتی ABM/ABC بسیار سختگیرانه باشد، به جزئیات بطور مفرط پرداخته شود و به تمامی روشهایی که داده‌هایشان مفید بنظر نمی‌رسید ایراد وارد شده باشد. این که سیستمی معتبر است یا خیر، اغلب مسئله‌ای توافقی است. اگر دقت سیستمی بارها مورد امتحان قرار گیرد، عاقبت آن سیستم مورد شکست یا ایراد قرار می‌گیرد. چنین روشی همچنین بهای تمام شده سیستم جدید را افزایش داده و سیستم جدید را به لحاظ معیار هزینه - منفعت، از توجیه‌پذیری دور می‌نماید.

- عیب دیگر چنین سیستم‌هایی عدم تعریف دقیق یا تعریف ضعیف فعالیتها، وجود تعداد زیاد فعالیت‌های محرک هزینه و عدم وجود موضوعات هزینه

مشخص که مصرف‌کننده فعالیتها باشند، است. در طراحی سیستمهای ABM/ABC می‌بایستی در شناسایی فعالیتها و طبقه‌بندی فعالیتهای مشابه دقت نمود و از تعدد زیاد مراکز هزینه و سطوح فعالیتها پرهیز شود.

### موارد عدم پذیرش توسط استفاده‌کنندگان

ممکن است، استفاده‌کنندگان به علت مواردی که در زیر آمده است، سیستم هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت رد نمایند:

- کارکنان بخشهای گوناگون سازمان ندانند که چگونه در مقابل اطلاعات جدید واکنش نشان دهند. به عنوان نمونه کارکنان قسمت فروش و بازاریابی نمی‌دانند که چگونه در مقابل نتایج جدید حاشیه فروش محصولات واکنش نشان داده و عمل مناسب انجام دهند. آیا آنان همچنان باید به تولید، بازاریابی، فروش و خدمات خود ادامه دهند یا خیر. مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مشکل کم‌نمایی بهای تمام شده محصول در حجم تولید کم و بیش‌نمایی بهای تمام شده محصول در حجم تولد بالا را حل می‌کند و بدینوسیله اطلاعات جدید در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد.

- سیستم‌های ABM/ABC تمام اطلاعات لازم جهت تصمیم‌گیری تولید و برنامه‌ریزی را فراهم نکند و مصارف گوناگون و نامناسب منابع و هزینه‌های آنها را منعکس ننماید. با استفاده از ABM/ABC ممکن است به نتایج جدیدی در مورد استراتژیهای بازار، تولید و موقعیت کالاها در چرخه تجاری دست پیدا کنیم و در نتیجه اطلاعات بیشتری توسط مدیران در تصمیم‌گیریهای راجع به مشتریان، بازار و عملکردهای مربوط بکار گرفته می‌شود.

- به طرح‌های ABM/ABC بعنوان یک برنامه بهبود رقیب نگریسته شود، درحالیکه ABM/ABC توانایی‌های برنامه‌های بهبود موجود را افزایش می‌دهد. نکته مهم اینجاست که بهبود مستمر، ۴ رمز بقاء سازمان در محیط تجاری بسیار

رقابتی امروزیست. با رشد تکنولوژی و بکارگیری علوم جدید، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی مدرن که خروجی‌های واقعیت‌تری به‌همراه داشته باشند، نیاز اساسی سازمان می‌باشد. سیستم جدید باید ادراک شدنی‌تر و یادگیری سازمان را افزایش دهد. بهتر است سطح خواسته‌ها و بلندپروازی‌ها مشخص شود. در ابتدا می‌توان تنها در یک قسمت خاص، از سیستم جدید استفاده کرد و سپس و به تدریج آنرا به سایر قسمت‌ها توسعه داد.

- داده‌های سیستم ABM/ABC ممکن است موجب رنجش بعضی از کارکنان شود. ممکن است منجر به این شود که در مورد نحوه کار بعضی کارکنان تجدید نظر شود، شیوه‌ها و عملکردها و راه‌های انجام کار جدید در نظر گرفته شود یا نسبت به حذف، جابجایی یا جایگزینی بعضی کارکنان یا تجهیزات اقدام شود. حذف و برون سپاری فعالیت‌هایی که بدون ارزش افزوده تشخیص داده شده‌اند باید بسیار بادقت انجام گیرد. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، سرپرست هر قسمت شغلی را وادار می‌کند تا کار را به شیوه‌ای انجام دهد که محصولات هزینه‌یابی، عملیات انجام و عملکردها عادلانه‌تر اندازه‌گیری شود. اگر کارکنان درک بهتری از سیستم جدید داشته باشند، با انگیزه‌تر بوده و در مقابل تغییرات مقاومت کمتری از خود نشان می‌دهند و در نتیجه در اجرای تصمیمات شرکت نقش مثبتی ایفا خواهند کرد.

## موانع سازمانی

موانع سازمانی موفقیت ABM/ABC شامل شرایط و موارد زیر است:

- همواره شروع خوب هر پروژه ای بسیار مهم است؛ اما گاهی پس از شروع هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت، قدم‌های بعدی به آهستگی برداشته شود. اگر مراحل مختلف پیاده‌سازی طرح‌های ABM/ABC زیاد بطول بیانجامد، انرژی زیادی به هدر رفته و منابع انسانی و سازمانی زیادی نیز زائل می‌شود. در برخی موارد کارکنان به دلیل این احساس (گاهاً درست) که مدیران خودشان

واقعاً با بکارگیری سیستم جدید در کسب و کار و عملکردشان درگیر نیستند، شور و اشتیاق اولیه خود را از دست می‌دهند. همچنین لازم است که گروه اجرایی پیاده‌سازی، بطور تمام وقت بکارگرفته شده و طی مدت زمان معقولی طرح پیاده‌سازی را به اتمام رسانده تا بدین ترتیب علاقمندی بیشتری را بسوی بکارگیری سیستم جدید، جلب نمایند. انجام برنامه‌ریزی حتی برای چند سال بعد و وجود یک دورنما برای اهداف آتی و آنچه که باید انجام شود، امکان ارزیابی عملکرد تیم طراحی را در صرف زمانی معقول برای انجام پروژه تسهیل می‌نماید.

- اگر قسمت مورد نظر صرفاً مرکز هزینه بوده و مسئولیتی در قبال سود یا زیان نداشته باشد کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد و جذابیتی برای استقرار سیستم‌های جدید بوجود نمی‌آورد. آشنایی بخش‌های مختلف سازمان از جمله مراکز هزینه با یکدیگر و ایجاد رقابت بین آنها از طریق تشویق نمودن به کارایی بیشتر فعالیتها و حذف فعالیت‌های زائد و بدون ارزش افزوده به جدیت و جذابیت بکارگیری سیستم هزینه‌یابی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت می‌انجامد. از طرف دیگر مکن است به غلط تصور شود که سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای مراکز با فعالیت‌های غیر سودآور (نظیر واحدهای ستادی و دفاتر دولتی) مفید نیست و از حضور این سیستم در آن مراکز خودداری شود. بدیهی است که این سیستم در هر شرایطی شتاب‌دهنده حرکت به سمت بهبود است.

- اگر پراکندگی کمی در مورد نتایج، اعداد و ارقام بدست آمده از سیستم جدید وجود داشته باشد، متعاقباً ممکن است این تصور به وجود آید که هزینه قسمتها یا بهای تمام شده هر یک از اجزای تولیدات یا خدمات بطور نامناسب محاسبه گردیده یا میانگین آنها در نظر گرفته شده که خود باعث می‌شود تغییرات کمی در قیمت‌های نهایی بوجود آید. باید مستندات ساده شده‌ای از محاسبات در اختیار همه قرار گیرد تا به طور عملی متوجه تفاوت بین محاسبات گردند.

- مدیران ارشد سازمان خود مستقیماً عملیات اجرای ABM/ABC را در اختیار بگیرند و به تعریف استانداردها و تعریف فعالیتها پردازند. این امر مانع درگیر شدن و مشارکت سایر استفاده‌کنندگان و کارکنان شده و بدین ترتیب بسیاری از مزایای سیستم جدید از بین می‌رود.

- با استفاده از تکنیکهای جدید مدیریت هزینه در بهبود بهره‌وری و پشتیبانی تصمیمات، تجربیات گذشته در سازمان بلااستفاده بماند و متخصصان قبلی نیز نیاز به آموزشهای جدید پیدا می‌کنند و اگر چنین آموزشها و تغییر دیدگاههایی بوجود نیاید از سیستمهای جدید به طور مناسب استفاده نخواهد شد.

- شهرت و اعتبار هزینه‌یابی/ مدیریت بر مبنای فعالیت بعنوان ابزار بهبود، به وسیله مخالفان و به بهانه پرهزینه و ناکارآمد بودن، از بین برود. ارائه تجربیات موفقیت آمیز سایر شرکتها و تأثیر بکارگیری شیوه هزینه‌یابی/ مدیریت بر مبنای فعالیت بر بهبود وضعيتها، روش مناسبی برای حل این مشکل است.

### سایر موارد ایجاد اشکال

سایر موارد اشکال و آزار که بر موفقیت سیستم هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت را تأثیر می‌گذارد به شرح زیر است:

- سرگروه تیم طراحی سیستم اطلاعاتی جسارت کافی برای ایجاد تغییرات را نداشته باشد. سرگروه یا مسئول تیم طراحی باید علاقه‌مندترین فرد از میان افراد صاحب صلاحیت بوده و آماده دریافت و تحلیل انبوهی از اطلاعات و عقاید و کار تحت شرایط سخت باشد. سرگروه همچنین می‌تواند نسبت به بکارگیری مشاوران مجرب تصمیم‌گیری نماید. مشاوران تجارب، دورنمای زنده و شفاف و ظرفیت انجام کار را برای سیستم فراهم می‌کند. البته مهم است که مسئولیت پروژه بر عهده مشاورین قرار نگیرد. مسئولیت پروژه بر عهده تیم طراحی است.

- آموزش و آگاهی‌رسانی در مورد سیستم‌های اطلاعاتی ABM/ABC بشرطی اتفاق می‌افتد که استفاده‌کنندگان داخلی از مزایای آن بهره‌مند شوند و به افراد متناسب با عملکردها و شرایط سازمانی آموزش داده شود، در غیر این صورت افراد ناآگاهانه به استفاده غیر مفید از سیستم می‌پردازند. مدیران و مجریان طرح بهتر است سعی کنند به دام این تصور بعضاً غلط که «سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت/ مدیریت به دقت شناسانده شده است» نیافتند.

- داده‌های قابل اندازه‌گیری مانند تعداد جابجایی مواد، ساعات انجام انواع مختلف فعالیتها، میزان مصرف منابع و ... غیر قابل دسترس و ناآماده باشند. بنابراین در مرحله طراحی ابتدا ضروریست نسبت به شناخت کامل، مستندسازی و کمی‌سازی داده‌های مورد نیاز اقدام شود.

- دامنه مدل بهای تمام شده تنها محدود به عملیات تولید گردد و بسیاری از جنبه‌های مهم و با اهمیت سازمانها را از قبیل تحقیق و توسعه، طراحی، بازاریابی، توزیع و خدمات پس از فروش را در برنگیرد. هزینه‌یابی/ مدیریت بر مبنای فعالیت قسمتی از بدنه سیستم کیفیت جامع در سازمان است و تمام ارکان سازمان را تحت تأثیر منافع خود قرار می‌دهد.

- مستندسازی هر سیستم جدیدی همواره بسیار با اهمیت بوده و کارایی و اثربخشی آنرا افزایش و به حد مطلوب نزدیک می‌کند. خطری که وجود دارد این است که وقتی این مستندات فیزیکی تهیه شد، به آنها به عنوان مدارک یک پروژه موفقیت‌آمیز که به طور حتم به مقاصد نهایی خود رسیده است، نگاه شود. در حالیکه که این نقطه زمانی است که تازه کار واقعی شروع شده است؛ یعنی به کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت/ مدیریت به عنوان یک ابزار مدیریت استراتژیک در سرتاسر سازمان.

- استفاده از نقشه استراتژی در بیان واضح‌تر اهداف به شکل فزاینده‌ای سودمند است. در این نقشه قسمتهای مختلف زنجیره ارزش سازمان، اهداف هر یک،

نحوه کمک سیستم جدید به آن قسمتها، انتظارات از سیستم جدید و ... قابل تبیین است.

## نتیجه گیری

پیاده سازی سیستمهای جدید اطلاعاتی، مدیریتی، هزینه یابی و بودجه ریزی همانند ABM/ABC در سازمانها امری بدیهی و غیر قابل اجتناب است، لکن گاهی پس از پیاده سازی چنین سیستمهایی میزان موفقیت کمتر از حد قابل تصور است، و دلیل آن ناشی از عوامل مختلفی است. این دلایل را می توان در پنج گروه عمده شامل موارد بازدارنده، موارد ضعف فنی، موارد عدم پذیرش توسط استفاده کنندگان، موانع سازمانی و سایر موارد ایجاد اشکال طبقه بندی نمود. آموزش صحیح کارکنان و مدیران و ایجاد شناخت کافی از سیستمهای جدید و معرفی مزایای آنها در سازمان، راه حل بسیاری از مشکلات موجود در راه پیاده سازی و اجرای سیستم ABM/ABC است. بطور کلی دانستن دلایل شکست و ناکامی پیاده سازی و اجرای سیستمهای هزینه یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت باعث کمتر شدن و به حداقل رسانیدن احتمال شکستها می شود. در غیر این صورت، ممکن است در حین پیاده سازی یا اجرای سیستم، نقاط ضعف و عدم اثربخشی فراوانی ظاهر شود. مواردی که از قبل قابل پیش بینی و پیشگیری بوده اند ولی به آنها بی توجهی شده است. در این بین و در راه اصلاح مجدد سیستم، منابع مالی و نیروی انسانی زیادی از سازمان زایل می گردد. با آگاهی از دلایل ایجاد ناکامی می توان به دنبال راههای رفع مشکلات و انجام پیش بینی ها و بکارگیری تدابیر لازم در پیاده سازی بود. بدین ترتیب شانس موفقیت را به حداکثر می رسانیم تا سازمان از مزایای فراوان ABM/ABC بهره برده و نهایتاً ارزش سازمان افزایش یابد.

### 1. Cost Driver



2. Activity Based Management (ABM) / Activity Based Costing(ABC)
3. Total Cost Management
4. Continuous Improvement

## منابع و مأخذ:

1. Brausch, John M. and Thomas C. Taylor, " Who is Accounting for the Cost of Capacity?", Management Accounting, February 1997,
2. Canada, John R., William G. Sullivan, and John A. White, Capital Investment Analysis for Engineering and Management. New Jersey: Prentice Hall Inc., 1996.
3. Cokins, Gary. "Activity Based Cost Management ".Mc Graw-Hill Companies,Inc.,1996.
4. Johnson, H.Thomas and S.Kaplan, Robert. " Relevance Cost ; the Rise and Fall of Management Activity" (Boston) MA: Harvard Business School Press,1987.
5. T.Horngren, Charles." Cost Accounting: A Managerial Emphasis" Englewood Cliffs, NJ; Prentice Hall, 1997.