

www.ketab.ir

هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا

روشی ساده و قدرتمند برای دستیابی به سود بیشتر

اِبْرَاهِیم کابلیان و استیون اندرسون

ترجمه: محمد رضا عاطفی

www.ketab.ir

شاہک

شماره کتابشناسی ملی

عنوان و نام پدیدآور

مشخصات نشر

مشخصات ظاهری

فروست

یادداشت

یادداشت : کتاب حاضر با عنوان «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا (TDABC) (راهی ساده‌تر و قوی‌تر به سمت

سوداوری بیشتر) « با ترجمه محمد نمازی، سعید مهدوی توسط نشر زر در سال ۱۳۸۸ منتشر شده است.

یادداشت

عنوان بگر

موضوع

eg -

رده های دیوایی

رده بندی نگره

سر شناسه

شناسه افزوده

شناسه افزوده

شناسه افزوده

وضعیت فهرست نویسی : فبا

هزینه یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا

روشی ساده و قدرتمند برای دستیابی به سودی بیشتر

نوشتہ: رابرٹ کیپلان، استیون اندرسون

ترجمہ: محمد رضا طفیل

ناشر: مطالعات استراتژیک

ویراستار: محمد مسعود نخستین

صفحه آرای: جواد عنابستانی

طرح جلد: شهرام خالدي

جواب: اول - ۱۳۹۴

شمارگان: ۱۰۰۰ نسخه

قیمت: ۱۷۰۰۰ تومان

ISBN: 978-600-93498-6-9 شابک: ۹-۶-۹۳۴۹۸-۶۰۰-۹۷۸

همه حقوق محفوظ بوده و هرگونه تقلید و استفاده از این اثر به هر شکل

بدون اجازه کتبی انتشارات مطالعات استراتژیک ممنوع است.

فهرست مطالب

مقدمه

۹	.....	بیشگفتار مترجم
۱۱	.....	بیشگفتار مولفین

بخش اول: اصول اساسی هزینه یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا

۱۹	.....	فصل اول: سیر تکاملی هزینه یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا
۴۵	.....	فصل دوم: تخمین و برآورد زمان های فرایند
۷۱	.....	فصل سوم: ترکیب های هزینه ظرفیت
۱۰۳	.....	فصل چهارم: اجراء مدل های هزینه یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا
۱۲۷	.....	فصل پنجم: تجزیه و تحلیل اثر و آنگاه و بودجه بندی مبتنی بر فعالیت
۱۵۷	.....	فصل ششم: مدل سازی ریز س
۱۷۹	.....	فصل هفتم: ارتقاء در بهبودهای فرایند و کاربرد

بخش دوم: هزینه یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا در عمل

۲۱۵	.....	فصل هشتم: مطالعه موردی؛ شرکت کمپس
۲۳۱	.....	فصل نهم: مطالعه موردی؛ شرکت ساناک لجستیک
۲۵۳	.....	فصل دهم: مطالعه موردی؛ شرکت کامپتون فایننشیال
۲۷۵	.....	فصل یازدهم: مطالعه موردی؛ شرکت ای. تی. بی فایننشیال
۲۹۱	.....	فصل دوازدهم: مطالعه موردی؛ شرکت سیپی گروپ تکنولوژی
۳۰۵	.....	فصل سیزدهم: مطالعه موردی؛ شرکت بیمه جهانی

رقابتی شدن کرب و کرم باعث شده است که ابزارهای رقابتی شرکت‌ها روز به روز کمتر شوند. کاهش مذبذگ‌گی، شمار بازار و رقبا، کاهش قیمت‌های رقبا، گستردگی صحنه رقابت در عرصه جهانی، تنوع محصولات، پیچیدگی فرایندهای تولید و پشتیبانی و پیچیدگی تعیین قیمت تمام شده و به تبع آن قیمت فروش محصولات همگی سازمان‌ها را دچار سردرگمی کرده است. از طرف دیگر توسعه ابزارهای مدیریتی باعث شده است که بسیاری از مدیران با مجموعه گسترده‌ای از ابزارهای بهبود عملکرد و توسعه سازمانی مواجه شوند و این مسئله سبب شده است تا تصمیم‌گیری در ارتباط با انتخاب و پیاده‌سازی آن‌ها را سخت و دشوار نماید. در عین حال بکارگیری بسیاری از این ابزارها یا رویکردها نیز نتوانسته اثر مناسبی را بر روی اهداف کلان و مشخصه‌های سودآوری سازمان بگذارد. در میان رویکردهای بهبود کمتر با رویکردی که تنها سرد و هزینه را هدف قرار دهد و سعی کند تا آن‌ها را بهبود دهد مواجه شده‌ایم. رویکرد مبتنی بر فعالیت بر فعالیت زمان‌مینی یکی از محدود رویکردها و در عین حال جدیدترین رویکردی است که در ادامه توسعه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت توسعه یافته است. هدف این رویکرد مدل‌سازی هزینه و سود در جهت بهبود سودآوری سازمان است. مدل‌سازی هزینه و پیوند دادن آن به ظرفیت یکی از نوآورانه‌ترین نگاه‌ها به عملکرد شرکت‌ها و سازمان‌ها است. در عین حال تجربه مشاوره‌ای ما در طول سال‌ها در بسیاری از سازمان‌های دولتی و شرکت‌های خصوصی در کشور با کمبودهای علمی در بعضی از حوزه‌ها

مواجه شدیم که فکر می‌کنیم می‌توان با استفاده از رویکرد هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا آن‌ها را برطرف نمود از جمله:

۱. در برنامه‌ریزی استراتژیک شرکت‌ها وقتی استراتژی کاهش هزینه انتخاب می‌شد ما ابزار یا رویکرد مناسب و دقیقی برای کاهش هزینه‌ها نداشتیم و غالباً رویکردهای ابتکاری مورد استفاده قرار می‌گرفت.

۲. معمولاً پس از تدوین برنامه‌های استراتژیک و در هنگام پیاده‌سازی استراتژی‌ها ما نیازمند بودجه‌بندی عملیاتی هستیم که رویکرد فوق ابزار مناسبی برای تحقق این امر است.

۳. ایجاد ابزاری در جهت تعیین حوزه‌هایی که در سازمان نیازمند بهبود هستیم. بگونه‌ای که سایر رویکردها و ابزارهای بهبود مانند شش سیگما، تولید ناب، مهندسی ارزش، کایزن، مهندسی مجدد و غیره بتوانند در جهت کاهش هزینه‌ها و افزایش سود شرکت عمل نمایند.

هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا در سازمان‌های دولتی برای بودجه‌ریزی عملیاتی و محاسبه قیمت تمام شده خدمات و همچنین در شرکت‌های خصوصی به منظور افزایش سودآوری و کاهش هزینه‌ها کاربرد دارد. ما براین باوریم که با پیاده‌سازی رویکرد هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا در شرکت‌های تولیدی و خدماتی موارد ذیل قابل دستیابی است:

- بهبود فرایندهای داخلی
- تعیین مشتریان، محصولات و بخش‌های سودآور و غیر سودآور
- قیمت‌گذاری موثرتر محصولات و خدمات
- بهینه‌سازی و برنامه‌ریزی عملیات
- اندازه‌گیری ظرفیت و بهینه‌سازی راندمان و برون‌سپاری
- مرتبط کردن مدیریت استراتژیک با راه حل‌های تصمیم‌گیری مرتبط مانند مدیریت عملکرد، کارت امتیازی متوازن، EVA و بودجه‌بندی
- رویکردی داده‌گرا که از داده‌های سطح تراکنش استفاده می‌کند.
- پشتیبانی از هزینه‌یابی استراتژیک و هزینه‌یابی عملیاتی
- مدل‌سازی سریع هزینه‌ها و سودآوری حتی در فرایندهای بسیار پیچیده
- رویکردی پایین به بالا در بودجه‌ریزی که تغییرات در تقاضا، کارایی و فرایندها

را در نظر می‌گیرد.

- کمک به تعیین ارزش سازمان‌ها شرکت‌ها جهت خرید و تحت تملک قرار دادن آنها

گروه ناب با توجه به فعالیت‌های تحقیقاتی، مشاوره‌ای و آموزشی خود اقدام به ترجمه کتاب فوق نموده است بگونه‌ای که خدمات آموزشی و مشاوره‌ای خود را به منظور کاهش عملی هزینه، افزایش سود و ارزش شرکت، مدل‌سازی سود و هزینه، طراحی و ارائه می‌نماید. از آنجا که این بحث در کشور جدید می‌باشد امید است بتوانیم گام موثری در معرفی TDABC در کشور برداشته باشیم و با ارائه دوره‌های آموزشی و ارائه مشاوره به سازندگان و شرکت‌هایی که نیازمند ارائه خدمات فوق می‌باشند دین خود را به جامعه نمایم.

ومن الله التوفیق

محمدرضا عاطفی

ریشه این کتاب به سال ۱۹۹۵ بازمی‌گردد؛ یعنی زمانی که استیون اندرسون، دانشجوی سال دوم رشته مدیریت اجرایی تجاری مدرسه بازرگانی هاروارد، واحد درسی مدیریت و اندازه‌گیری هزینه، با پرفسور رابرت کاپلان می‌گذراند. محتوای این دوره درسی درباره نحوه طراحی، پیاده‌سازی و کاربرد سیستم‌های هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت^۱ بود. رابرت کاپلان، با ارائه مقاله جدیدی از آخرین کتاب خود “هزینه و تاثیر”^۲ درباره سیستم‌های هزینه‌نسل چهارم، دوره درسی را به پایان رساند. این سیستم‌ها به سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی^۳ دسترسی داشته و برکرد جدیدی از ABC را با مشخصه مصرف زمانی^۴ و بهره‌برداری ظرفیت امکان‌پذیر می‌سازند.

اندرسون در دوران دانشجویی با همکاری یکی از همکلاسی‌های خود تکنیک‌های ABC را در چندین شرکت خصوصی بکار گرفت. آن‌ها با توسعه یک مدل نرم‌افزاری، اطلاعات سود و هزینه را در سراسر سازمان تجزیه و تحلیل می‌کردند. آخرین مشتریان آن‌ها خروجی سیستم نرم‌افزار جدید را برای مذاکره با مشتریان کلیدی بکار گرفته و به فرصت‌های سودآوری بزرگی دست یافتند.

اندرسون پس از فارغ‌التحصیلی به عنوان یک مشاور در شرکت مکزی^۵ به کار

- 1- Activity- Based Costing
- 2- Cost & Effect
- 3- Enterprise Resource Planning (ERP)
- 4- Time Consumption
- 5- McKinsey & Co

مشغول شد. علیرغم اینکه مشتریان شرکت مکزیکی کادر مدیریت ارشد بسیار خوبی داشته، فناوری اطلاعات پیشرفته‌ای را بکار گرفته و از برنامه‌های کاربردی پیشرفته‌ای برای بهبود فرایندهای کسب و کار استفاده می‌کردند، اما سیستم‌های ABC آن‌ها به نیروی انسانی فراوانی نیاز داشته و قلمرو محدودی را تحت پوشش قرار می‌دادند. اندرسون فرصت را برای تأسیس یک شرکت مشاوره/نرم‌افزاری مناسب دید تا بدین طریق بتواند سیستم‌های ABC مشتریان را اتوماتیک ساخته و مفاهیم ABC را در سراسر سازمان توسعه دهد.

در سال ۱۹۹۶ اندرسون شرکت آکورن سیستم^۱ را با تمرکز بر سازمان‌های با اندازه متوسط تأسیس کرد. شرکت آکورن در شروع کار خود با یک شرکت پیشرو فروشنده نرم‌افزاری ABC همکاری کرده، اما متدولوژی و نرم‌افزار شرکت حتی نتوانست با تحلیل‌های دوره دانشجویی اندرسون و همکاریش تطبیق پیدا کند. در اولین شرکت، شرکت ویلدون،^۲ به تخصیص دفترکل شرکت به صدها فعالیت مدل توسط نرم‌افزار تجاری ABC چالش هفت به طول انجامیده و دانلود فایل‌های محصول و مشتری نیز زمان بسیار زیادی را طلب می‌کرد. اندرسون متوجه شد که یک رویکرد جدید می‌تواند پیاده‌سازی مدل ABC در سراسر سازمان را بهبود دهد.

سیستم جدید هزینه‌های دفترکل را مستقیماً به دپارتمان‌ها تخصیص می‌داد. اندرسون فعالیت‌های اصلی که در هر دپارتمان انجام می‌شد را تعیین کرد. سپس او زمان - یک سنج مشترک در میان کلیه فعالیت‌ها - و فعالیت‌های فرعی که داخل فرایند انجام می‌شد - را به عنوان واحد کاری انجام شده در دپارتمان گزینش کرد. اندرسون رویکرد نرم‌افزار ABC فعلی را که بر مشتری یا محصول به عنوان واحد تجزیه و تحلیل تمرکز می‌کرد نپذیرفت. اندرسون متوجه شد که سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان وی را قادر خواهند ساخت تا مستقیماً و بطور طبیعی عامل‌های مصرف‌کننده زمان فرایند را در سطح تراکشنات اندازه‌گیری کند.

او معادلات زمانی را توسعه داد تا نحوه مصرف زمان فرایند توسط سفارشات و تراکشنات مختلف را تعیین کند.

شرکت آکورن در بهار سال ۱۹۹۷ اولین راه‌حل نرم‌افزاری هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت زمان‌مبنی^۲ را توسعه داد. در تابستان سال ۱۹۹۷، آکورن سیستم این مدل جدید

1- Acorn Systems

2- Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

را به صورت موفقیت‌آمیز در شرکت ویلسون مور^۱ و هندی اینترپرایز^۲ بکار گرفت و سپس آن‌را در مجموعه گسترده‌ای از شرکت‌های متوسط، بویژه شرکت‌های با حجم تراکنش بسیار بالا، پیاده‌سازی کرد. اندرسون چندسال بعد تیم مدیریتی آکورن را با استخدام مدیران ارشد اجرایی با تجربه و متخصص نرم‌افزاری توسعه داد؛ لیلند پاترمن^۳ نائب رئیس، الکس فرناندز^۴ نائب رئیس فروش و تورستن ویریش^۵ نائب رئیس توسعه. آکورن بزودی متوجه شد که TDABC کاربردهای بسیار گسترده‌تری نسبت به آغاز کار خود دارد. مدل TDABC تا سال ۲۰۰۶ به صورت موفقیت‌آمیزی در بیش از دویست شرکت اجرا شد.

در همان زمان نیز رابرت کاپلان پس از تالیف و انتشار کتاب *هزینه و تاثیر*، تمرکز خود را بر کارت امتیازی متوازن^۶ و همکاری با دیوید نورتون معطوف ساخته بود. این همکاری به انتشار چندین مقاله در مجله HBR، سه کتاب، تعداد بسیار زیادی مطالعات موردی و گزارشات فنی منتهی گردید. اما رابرت کاپلان علاقه خود را نسبت به هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت باقی نگاه داشت.

رابرت کاپلان در سال ۱۹۸۱ به هیئت مدیره شرکت آکورن سیستم پیوست و همکاری خود با اندرسون را برای قدرتمندتر ساختن رویکرد ABC شروع کرد. این همکاری به یکپارچه‌سازی ساختن رویکردهای متوازن با ظرفیت^۷ کاپلان و الگوریتم‌های مدل‌سازی زمانی اندرسون منتهی گردید. در نوامبر سال ۱۹۸۳ کاپلان و اندرسون رویکرد یکپارچه TDABC خود را در یک مقاله از مجله HBR معرفی کردند و بر سر تالیف کتاب فعلی توافق حاصل کردند. در این کتاب، علاوه بر تشریح رویکرد TDABC، چندین مطالعه موردی از پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز TDABC در شرکت‌های مشتری، آکورن و همچنین تعمیم TDABC به رویکردهایی جدید و نوآورانه ارائه شده است.

با وجود اینکه روش TDABC کاربردهای جدید فراوانی داشته و در دست‌یابی به اهداف آن تعمیم یافته است، اما بسیاری افراد از کاپلان درباره فصل مشترک روش TDABC و کارت امتیازی متوازن می‌پرسند. پاسخ کوتاه این است که هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت

- 1- Wilson-Mohr
- 2- Hendee Enterprises
- 3- Leland Putterman
- 4- Alex Fernandez
- 5- Torsten Weirich
- 6- Balanced Scorecard
- 7- Capacity- Costing Approach

زمان مبنا و کارت امتیازی متوازن از یکدیگر متمایز اما مکمل یکدیگر هستند. آن‌ها از یکدیگر متمایزند زیرا TDABC از فرایندهای تولید و تحویل محصولات و خدمات سازمان‌های پیچیده یک مدل صحیح هزینه و سودآوری فراهم کرده و ارتباط با مشتریان را مدیریت می‌کند. هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، منحنی عرضه تک محصولی اقتصاددانان را به تصرف اقتصاد کسب و کارهای چندمحصولی تعمیم می‌دهد. درواقع، هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت اطلاعات حیاتی درباره منحنی هزینه شرکت فراهم ساخته اما تمرکز محدودی بر ارزش مشتریان این شرکت‌ها دارد.

کارت امتیازی متوازن با تشریح این مطلب که شرکت‌ها چگونه برای مشتریان و سهامداران خود ارزش^۱ خلق می‌کنند، این شکاف را از میان برمی‌دارد. کارت امتیازی متوازن ارزش قابل ارائه به مشتریان را اندازه‌گیری کرده و فرایندهای کلیدی و دارایی‌های نامشهود را به ارزش‌آفرینی برای مشتریان و سهامداران مرتبط می‌سازد. کارت امتیازی متوازن با تعیین این مطلب که چگونه قیمت و سایر ویژگی‌های بحرانی محصولات و خدمات منجر به خلق ارزش برای مشتریان می‌گردند، منحنی تقاضای اقتصاددانان را تعمیم می‌دهد.

بنابراین، هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا فراهم‌کننده مدلی از هزینه است، درحالی‌که کارت امتیازی متوازن بیان‌کننده یک مدل ارزش‌آفرینی است. هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت زمان مبنا و کارت امتیازی متوازن هر دو به فراهم‌کننده اهرم‌های متفاوتی برای اندازه‌گیری و پیاده‌سازی استراتژی شرکت هستند. شرکت‌هایی که از کارت امتیازی متوازن برای تشریح استراتژی رهبری هزینه استفاده می‌کنند، با ریسک پیاده‌سازی استراتژی کاهش هزینه همراه با اطلاعاتی ناقص درباره علل‌های اصلی^۲ خود مواجه هستند. شرکت‌هایی که کارت امتیازی متوازن را برای تشریح اجرای استراتژی تمایز بکار می‌گیرند، از هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت برای ارزیابی این مطلب استفاده می‌کنند که آیا ارزشی که از طریق تمایز برای مشتریان خود خلق می‌کنند، بالغ بر هزینه دستیابی به این تمایز است یا خیر.

هنگامی که شرکت‌ها در تفکر اضافه نمودن اطلاعات سودآوری مشتری به منظر مشتری کارت امتیازی هستند، ماهیت مکمل دو رویکرد هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت و کارت امتیازی متوازن بیشتر مشهود می‌گردد. با توجه به اینکه TDABC قابلیت

1- Value

2- Fundamental Cost Drivers

اندازه‌گیری سودآوری را در سطح تک تک مشتریان دارا است، شرکت‌ها می‌توانند از معیارهای جدیدی همانند "درصد مشتریان غیر سودآور" و "پول‌های از دست رفته ناشی از ارتباط با مشتریان غیر سودآور" در منظر مشتری استفاده کنند. این چنین معیارهای سودآوری مشتری تکمیل‌کننده معیارهای متداولی همانند رضایت مشتری، نگهداری مشتری و وفاداری مشتری بوده و بیانگر این مطلب هستند که ارتباط با مشتریان تنها هنگامی مطلوب است که به افزایش سودآوری منتهی گردد. اندازه‌گیری سودآوری فراهم‌کننده ارتباطی میان رضایت و وفاداری مشتری و بهبود عملکرد مالی است. اضافه کردن معیارهایی همانند مشتریان غیر سودآور و مقدار ضرر ناشی از ارتباط با مشتریان غیر سودآور، تمرکز سازمان را بر مدیریت مشتریان در راستای سودآوری و نه تنها افزایش فروش معطوف می‌کند.

رابرت کاپلان، بوستن

استیون اندرسون، پنسیلوانیا