

فصلنامه مطالعات نوین بانکی

ISSN: 2645-5420 (شماره هشتم-پاییز ۱۳۹۹) شماره مجوز: 83289

بررسی و تحلیل تحولات نوین اقتصادی در حسابداری مدیریت

(تاریخ دریافت ۱۳۹۹/۰۳/۰۲ ، تاریخ تصویب ۱۳۹۹/۰۸/۲۰)

مژگان قنبری

چکیده

تنوع حسابداری و اهداف آن عملاً برای تهیه و مهیا سازی اطلاعات با استفاده از معیارهای اندازه گیری فرآیندهای اقتصادی در طول دوره‌های مختلف و برای ذینفعان مختلف متعدد می‌باشد به طوری که بر همین اساس حسابداری مالی به صورت گذشته‌نگر و برای تهیه و تنظیم اطلاعات جهت تصمیم‌گیری کاربران و ذینفعان خارج از سازمان می‌باشد این در حالی است که حسابداری مدیریت به مدیریت در ارائه حوزه عمل بیشتر در استفاده بهینه‌تر از اطلاعات در اختیار چشم‌اندازهای مدیریت را ترسیم نماید کمک می‌نماید چرا که این اطلاعات مورد نیاز است. بمنظور اطمینان‌بخشی از برنامه‌ریزی، کنترل، ساماندهی و تصمیم‌گیری صحیح حسب توابع در اختیار و در کنترل می‌باشد. از طرفی دیگر حسابداری مالی با استفاده از اطلاعات واقعی حقایق زمان را در جهت مسیر تکامل و حرکت شرکت نشان می‌دهد اما عملاً این اطلاعات نشانی از دلایل و عوامل ایجاد حقایق تحصیلی را نمی‌دهد.

واژگان کلیدی: حسابداری مدیریت، اقتصاد، نظام بانکی، حقوق، حسابداری مدیریتی





بخش اول: حسابداری مدیریت یا حسابداری مدیریتی

بر استفاده از اطلاعات حسابداری برای مدیران در سازمان‌ها، جهت مهیا کردن آن‌ها برای تصمیم‌سازی کسب و کار آگاهانه تأکید دارد که به آن‌ها اجازه می‌دهد تا کارکردهای کنترل و مدیریشان را بهتر تجهیز نمایند. در مقابل اطلاعات حسابداری مالی، اطلاعات حسابداری مدیریتی این خصوصیات را دارند:

- در درجه اول نگاه رو به جلو دارند، بجای تاریخی
- برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری بطور کمی مبتنی بر مدل با درجه‌ای از انتزاع هستند، به جای مبتنی بودن بر مورد
- برای استفاده در سازمان طراحی شده و در نظر گرفته شده‌اند، بجای اینکه برای استفاده ذینفعان، بستانکاران و قانونگذاران در نظر گرفته باشد
- معمولاً محرمانه بوده و توسط مدیران استفاده می‌شود تا گزارشگری عمومی
- با ارجاع به احتیاجات مدیران محاسبه می‌شود و اغلب توسط سامانه‌های اطلاعات مدیریتی استفاده می‌شود نه با ارجاع به استانداردهای عمومی حسابداری مالی.

تعریف:

آیفک از تعریف مدیریت مالی سازمانی از سه حوزه گسترده استقبال می‌کند: حسابداری بها، تجزیه و تحلیل و ارزیابی عملکرد، برنامه‌ریزی و پشتیبانی از تصمیم‌گیری.

به گفته انجمن حسابداران خبره مدیریت (CIMA)، "حسابداری مدیریت فرآیند تعریف، اندازه گیری، جمع، تجزیه و تحلیل، مهیاسازی، تفسیر و تبادل اطلاعات مورد استفاده مدیریت جهت برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل یک واحد تجاری و جهت اطمینان از استفاده مناسب و پاسخگویی به منابعشان می باشد. حسابداری مدیریت همچنین تهیه گزارش های مالی را نیز برای گروه های غیر مدیریتی مانند ذینفعان، بستانکاران، سازمان های قانونگذار و مراجع مالیاتی را شامل می شود.

مؤسسه حسابداران رسمی امریکا (AICPA) بیان داشته است که حسابداری مدیریت در عمل به گسترش در سه حوزه زیر می انجامد:

- مدیریت راهبردی - ارتقای نقش حسابدار مدیریت به عنوان یک شریک راهبردی در سازمان
- مدیریت عملکرد - توسعه عملکرد تصمیم گیری کسب و کار و مدیریت عملکرد سازمان
- مدیریت ریسک - مشارکت در چارچوب ها و شیوه ها برای شناسایی، اندازه گیری، مدیریت و گزارشگری ریسک ها و دستیابی به اهداف سازمان

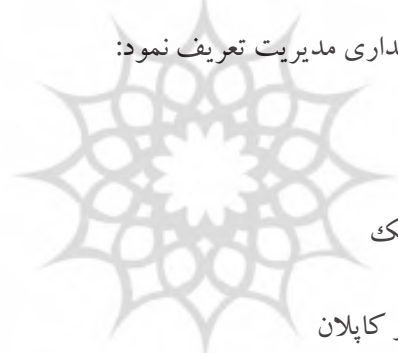
مؤسسه حسابداری خبره مدیریت (ICMA) بیان می دارد "یک حسابدار مدیریت دانش و مهارت حرفه ای خود را در تهیه و ارائه اطلاعات مالی و سایر تصمیم ها به روشی بکار می گیرد که برای مدیریت در تدوین سیاست ها و در برنامه ریزی و کنترل عملیات مورد تعهدش یاری رسان باشد". بنابراین به حسابداران مدیریت در بین حسابداران به عنوان ارزش آفرینان نگاه می شود. آن ها بیشتر علاقه دارند به جلو نگاه کنند و تصمیماتی بگیرند که آینده سازمان را



تحت تأثیر قرار خواهد داد تا به ثبت تاریخی و رعایت (حفظ امتیاز) جنبه‌های حرفه‌ای. بنابراین دانش و تجزیه حسابداری مدیریت می‌تواند از زمینه‌ها و کارکردهای درون یک سازمان به دست بیاید، مانند مدیریت اطلاعات، خزانه‌داری، حسابرسی کارایی، بازاریابی، ارزشیابی، قیمت‌گذاری، تدارکات و غیره.

بخش دوم: سیر تحول در حسابداری مدیریت

رانبر در سال ۱۹۹۵ روش‌های مختلفی را درخصوص تجزیه و تحلیل مسیر تکامل حسابداری مدیریت مطرح نمود که مهمترین آنها را به ۵ روش مختلف تحت عنوان تئوری‌ها و دیدگاه‌های نظری در حسابداری مدیریت تعریف نمود:



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۱. دیدگاه سنتی

۲. دیدگاه نئوکلاسیک

۳. دیدگاه جانسون و کاپلان

۴. دیدگاه فرآیندی

۵. دیدگاه مارکیستی

براساس این طبقه‌بندی و طرفداران دیدگاه سنتی استدلال می‌کنند که توسعه پایدار یکی از ویژگی‌های اصلی حسابداری در بهبود روش‌های مورد عمل سازمان‌ها می‌باشد که می‌تواند بمنظور توسعه و بقای همواره مورد استفاده قرار گیرد و این یک واقعیت است که وضعیت فعلی حسابداری مدیریت که مربوط به سنوات ۱۹۴۹ تا ۱۹۷۷ می‌باشد ناشی از دیدگاه نئوکلاسیک‌ها می‌باشد که رویکرد آنها بصورت اساسی موافق با اصول اساسی دیدگاه سنتی

است اما آنها در بررسی و بهبود پذیری مسیر تاریخی تجزیه و تحلیل حسابداری مدیریت توسط آقای انبر در سال ۱۹۹۵ این رویکرد را به عنوان یک روش مستقل شناسایی کرده‌اند و مطابق با آن حسابداری به عنوان رشته‌ای تعریف می‌گردد که بدنال کمک به شرکت‌ها در مسیر رسیدن به اهداف سازمانی می‌باشد. با توجه به موارد فوق جانسون و کاپلان دیدگاه خود را با توجه به وجود ارتباط گریزناپذیر فی‌مابین حسابداری و مدیریت تئوری خود را در این ارتباط در سال ۱۹۸۰ مطرح و مورد استفاده قرار داده‌اند. مطابق با رویکرد آن‌ها با توجه به اینکه نگرش رویکردی حسابداری مدیریت سنتی عملاً اطلاعات مورد نیاز و مناسب را برای مدیریت فراهم نمی‌نماید پس ما بمنظور امکان پاسخگویی، نیازمند تعیین تئوری‌های نوین در این خصوص می‌باشیم (جانسون و کاپلان ۱۹۸۷). پس از آن‌ها رویکرد فرآیندی مطرح گردید که نگرش اصلی آن بر این ایده استوار است که سیستم‌های کنترلی در سطح شرکت‌ها نه تنها دارای مکانیسم‌های خنثی هستند بلکه تقابلی نیز می‌باشند اما بکارگیری رویکرد فرآیندی در تولید نقش مؤثری را در این مسیر جهت تعالی بیشتر سازمان و دستیابی بیشتر و بهینه‌تر به اطلاعات مورد نیاز را فراهم می‌آورند پس از این رویکرد آقای (هاپ‌وود در سال ۱۹۸۷) رویکرد خود را تحت عنوان رویکرد مارکیستی مطرح نمود که در آن اشاره می‌شود که سیستم حسابداری علمی مکانیزمی است که به مدیریت کمک می‌نماید که شرکت را به صرفه‌جویی بیشتر در نیروی کار و دیگر منابع مصرفی یاری دهد مضافاً سازمان را در ایجاد ارزش افزوده اقتصادی بیشتر یاری می‌رساند. از دیدگاه (هاپر و آرمسترانگ در سال ۱۹۹۱) توسعه حسابداری مدیریت ابزاری است که بدرستی فرآیند توزیع درآمد و دارایی‌ها را بین طبقات مختلف اجتماعی بصورت کامل در نظر می‌گیرد. علاوه بر روش‌های اشاره شده این موضوعی بسیار مهم که ما قادر باشیم مطالعات انجام شده در سطح حسابداری بین‌المللی را به عنوان بیانیه فدراسیون حسابداری بین‌المللی IFAC در سال ۱۹۹۸ را که درخصوص مسیر

تکامل حسابداری مدیریت مورد مذاقه و توجه قرار دهیم. مطابق با مدل زیر که توسط IFAC در خصوص سیر توسعه حسابداری مدیریت منتشر شده است ما قادر به تفسیر فرآیند و سیر سیستماتیک مدیریت تحول حسابداری پردازیم. مطابق با مدل فوق تکامل حسابداری مدیریت شامل ۴ مرحله اساسی است که به شرح زیر دسته‌بندی می‌گردد:

۱. **تعیین هزینه در مرحله کنترل مالی:** در این مرحله توجه به فرآیندهای مدیریت تعیین هزینه و ساختار هزینه از ویژگی این مدل می‌باشد. این مرحله تا سال ۱۹۵۰ ادامه داشته و عوامل زیر به عنوان دسته‌ای از عوامل زیر نفوذ در توسعه روش‌های حسابداری مدیریت بشرح زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

الف) موقعیت اقتصادی قوی کشورهای غربی که عملاً برای تقاضای بین‌المللی برای توسعه محصولات خود تشویق می‌شدند.

ب) وجود رقابت در سطح نسبتاً ضعیف

ج) توجه کمتر به عامل کیفیت

د) تولید در سطح و مقیاس بزرگ

۲. **مرحله دوم:** توجه به عامل اطلاعات و داده‌های قابل تصمیم جهت برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت می‌باشد که طول دوره آن از سال ۱۹۵۰ تا ۱۹۶۵ می‌باشد. در این مرحله هدف اصلی افزایش توجه به تشخیص مدیریت اطلاعات می‌باشد و حسابداری برای فرآیندهای برنامه‌ریزی مدیریت و کنترل آن‌ها مورد توجه قرار گرفته است. در این دوره تجزیه و تحلیل داده‌ها بمنظور تصمیم‌گیری با استفاده از اطلاعات روش حسابداری منجر به تبیین مدل‌های برای

سنجش مسئولیت در سازمان‌ها گردید در این مرحله تجربه به عنوان بخشی از فرآیند تولید و تجزیه و تحلیل عوامل داخلی در سطح شرکت‌ها مورد توجه قرار گرفت.

۳. مرحله سوم: پیگیری و دنبال نمودن کاهش ائتلاف منابع در فرآیند کسب و کار بود. این مرحله از سال ۱۹۶۵ شروع و تا سال ۱۹۸۵ ادامه یافت. رقابت تجاری در سطح بین‌الملل در این دوره افزایش یافت و این فرآیند با توجه به پیشرفت اقتصادی کشور ژاپن عملاً منجر به ایجاد تغییرات وسیعی در سطح تجارت بین‌الملل گردید.

روح جدید در این فرآیند به جای توجه به محیط و فضای کسب و کارهای جدید به عنوان اولویت اصلی شرکت‌ها در این دوره تبدیل شد. با توجه به وجود عامل رقابت عملاً مزیت استفاده از فناوری‌های اطلاعاتی در فرآیندهای تولید مورد تشویق قرار گرفت. در این مرحله شرکت‌ها بدنبال تولید با کیفیت‌تر و همچنین کاهش هزینه‌های خود بودند.

۴. دوره چهارم: در این مرحله همه بدنبال ایجاد ارزش از طریق استفاده مؤثرتر در استفاده از منابع در هر مرحله شدند. این دوره از سال ۱۳۹۸۵ شروع و تا سال ۲۰۰۰ ادامه داشت. در این مرحله شرکت‌ها با چالش کمبود منابع عدم امکان دسترسی سریع به آن و همچنین اطمینان در استفاده از نوآوری‌های تکنولوژیکی در فرآیندهای کسب و کارهای بزرگ مواجه بودند. بنابراین در این دوره برای رفع این چالش‌ها شرکت‌ها بدنبال بکارگیری و استفاده از اجرای روش‌های اقتصادی و بهینه‌سازی خروجی‌های سازمان به عنوان (محصولات) خود شدند.

با توجه به مراتب فوق مدل **IFAC** عملاً به عنوان ابزاری تلقی می‌شود که به سازمان‌ها در ردیابی و ساماندهی روش‌های حسابداری مدیریت خود در سطوح پیشرفت کمک خواهد نمود. در این راستا بمنظور دستیابی به اهداف مطروحه در این بحث با اصول و رویکرد

تئو کلاسیک، مدل تکامل یافته IFAC را مورد بررسی قرار می‌دهیم و این بدان معنی است که تمام حقایق توسعه حسابداری مدیریت بصورت سیستماتیک توسط IFAC دسته‌بندی شده است. پیشرفت‌های تکنولوژیکی در ایجاد تقاضاهای جدید برای بکارگیری و استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مؤثر بوده است. متخصصین حسابداری از گذشته تا به حال بدنال کسب و اطلاعات لازم از داده‌ها اطلاعات مالی جهت کنترل هزینه‌ها و اجزاء قیمت تمام شده بوده‌اند. در این خصوص اثرات انقلاب صنعتی به عنوان یکی از مهمترین وقایع و رخدادهای توسعه حسابداری مدیریت مطرح می‌باشد (جانسون و کاپلان ۱۹۸۷) بطوریکه انقلاب صنعتی شکل گرفت با:

۱. انقلاب علمی نیوتن با اکتشاف و نوآوری‌های علمی بویل

۲. انقلاب فکری و آثار لاک، ولترو و دیگر فیلسوفان، اختراع موتور بخار، تلگراف و تلفن، سیستم راه آهن، ایجاد کارخانجات در سطح شهرهای کوچک و بزرگ و شکل‌گیری سریع بازارهای سرمایه با در نظر گرفتن توجه ویژه به سیستم‌های کنترل داخلی در مقرون به صرفه بودن ساخت و تولیدات محصولات بوسیله صنعتگران که این امر منجر به تغییر در سیستم‌های تولید شده.

هرچند مفهوم حسابداری مدیریت برای اولین بار پس از جنگ جهانی دوم مطرح گردید ولیکن در آن زمان این مفهوم تحت عنوان حسابداری هزینه مطرح بود که از زمان آغاز انقلاب صنعتی از این مفهوم استفاده گردید. لذا در این ارتباط با گذری بر سیر حرکت انقلاب صنعتی و حسابداری مدیریت در اقتصادهای مختلف جهان سایر ابعاد تاریخی حسابداری مدیریت را بیشتر شفاف خواهیم کرد.

الف) ایالات متحده امریکا: حسابداری هزینه از زمان تأسیس اولین کارخانه تولید صنایع نساجی در کشور انگلستان در سال ۱۸۰۰ میلادی مورد استفاده قرار گرفت که در آن مفاهیم بنیادین شامل:

الف) اطلاعات در خصوص هزینه‌های مجاز تولید

ب) ارزیابی نظام تشخیص هزینه در صنعت و تولید

ج) شناسایی فرآیندهای تولید مؤثر

د) قیمت تمام شده محصول

ه) تصمیم‌گیری در خصوص انجام سرمایه‌گذاری بیشتر در بخش ماشین‌آلات جدید بمنظور تولید بیشتر و افزایش حجم، سطح و ظرفیت تولید (تایسون ۱۹۹۸)

از طرفی دیگر هاوسیکن در سال ۱۹۹۸ نتیجه تحقیقات خود را از واحد حسابرسی شرکت تولید اسلحه اسپرینگفیلد مطرح نمود بطوریکه این شرکت در سال ۱۸۴۰ روش حسابداری هزینه‌یابی استاندارد برای اولین بار مطرح نمود. در این روش امکان مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های استانداردها پیش‌بینی شده و همچنین تجزیه و تحلیل انحرافات فی مابین هزینه‌های واقعی و پیش‌بینی شده امکان تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و کنترل آن‌ها را مهیا می‌نماید. این در حالیکه بود که اولین شرکت راه آهن مدرن جهت انجام سرمایه‌گذاری در سطح بسیار سنگین نیازمند تأمین منابع مالی بود و جذب سرمایه از طریق گسترش تعداد صاحبان شرکت (ورود سهامداران جدید) مشکل اساسی را برای مدیران و سهامداران در تصمیم‌گیری و کنترل شرکت ایجاد نمود. بنابراین عامل اصلی و مشکل شرکت مذکور بصورت عمده منجر به توجه



به توسعه حسابداری جهت امکان تصمیم‌گیری مناسب بود و این پایه‌ای بنیادین برای توسعه حسابداری در صنعت راه آهن شد. بر همین اساس آن‌ها با تجزیه هزینه‌ها به سطوح مختلف هزینه‌ای امکان کنترل اجزاء هزینه را ایجاد نمودند که این عملاً به عنوان ابزاری قابل اعتماد در کنترل فعالیت‌ها تبدیل شد در حدود سال ۱۸۶۰ کارنگی به این نتیجه رسید که هزینه‌هایی در بخش سازمان و بصورت مستقل از تولید وجود دارد (جانسون و کاپلان ۱۹۸۷) که آن را تحت عنوان هزینه‌های سربار تلقی نمود. همزمان اداره سازمان‌ها با توسعه حسابداری به شدت با نظریه مدیریت علمی تحت تأثیر قرار گرفت که در آن حسابداری دریافت که می‌بایست بصورت آکادمیک بدنبال توسعه خود بمنظور توسعه هدفمند در سازمان‌ها گردد ایده‌های گسترده در بیان این واقعیت در سال ۱۹۷۷ توسط کاترفیلد مطرح گردید که در آن:

۱. رصد کارگران براساس ایجاد کار منطبق با چارچوب‌های جمع‌آوری داده‌های سازمان و دانش کارگران در یافتن بهترین و مؤثرترین راه بهبود عملکرد سازمان در اجرای وظایف محوله
۲. راهکارهای اجرایی مؤثر در جهت انجام وظایف سازمانی منطبق بر سیستم‌های تدوینی در درون سازمان
۳. انتخاب کارگران مناسب دارای حس مسئولیت‌پذیری بمنظور اطمینان از انجام کار بصورت مؤثر منطبق با ضوابط تعیین شده
۴. ایجاد نظام منطقی در سیستم‌های پرداخت حقوق و دستمزد حسب کارهای انجام شده توسط کارگران که این ضوابط به عنوان نظریه مدیریت عملی در دستیابی به اطلاعات مربوطه مطرح گردید و این مدل تأثیرپذیری بسیار بالایی در ایجاد ترسیم

حسابداری هزینه یابی داشته است. این مفهوم در سال ۱۸۸۵ در خصوص تفکیک هزینه‌های مستقیم تولید و غیرتولید را در کتاب توجه به منابع هزینه‌ای در بخش تولید منتشر گردید (تایسون ۲۰۰۷).

بر همین اساس تئوری‌های جدیدی در حسابداری مدیریت بمنظور تصمیم‌گیری‌های بهینه‌تر مدیریت در سازمان مطرح گردید در سال ۱۹۱۹ ارتقاء سیستم حقوق و دستمزد، تبیین فرآیندهای اجرایی بودجه انعطاف‌پذیر، توسعه مدل و روش قیمت‌گذاری، اجرایی گردید. بطوریکه شرکت پودر پونت یکی از اولین شرکت‌های ایالات متحده امریکا بوده است که اقدام به توسعه مدل‌های مذکور نمود. در همان زمان (جانسو و کاپلان) شرکت‌هایی که دارای فعالیت‌های متنوع و مدیریت مورد نیاز در سیستم‌های حسابداری بود این مدل‌های جدید را اجرا کردند سیستم‌های حسابداری جدید- حسابداری مدیریت- به طور کلی می‌تواند اقدام به ارائه کمک به کنترل تمام زنجیره ارزش محصولات از طریق هماهنگی در عملکرد و تقسیم‌بندی محض افراد در سازمان و سنجش‌های مختلف آن‌ها در سطح سازمان نمایند این در حالی است که هدف اصلی صاحبان سرمایه کنترل امکان بازگشت سرمایه برای آن‌ها است و در همان زمان بود که توجه لازم برای تأمین مالی سرمایه‌گذاری‌های جدید در سطح سازمان‌ها مطرح گردید و این امر منتج به ایجاد سیستم و مدل ROI (نرخ بازده سرمایه‌گذاری‌ها) گردید. هنگامی که جنگ جهانی اول به پایان رسید حسابداری هزینه‌ای بصورت حرفه‌ای مطرح گردید. رکورد بزرگ اقتصادی سال ۱۹۳۳ در ایالات متحده امریکا منجر به تأسیس اجباری به شکلی عادلانه در ارائه مستندات عملی که قادر باشد پرداخت سطح معقولی از دستمزد کارکنان و تعیین ساعات کار هفتگی گردید.



بنابراین متخصصان حسابداری هزینه یابی تا به حال برای اطمینان از دو تابع اصلی زیر اقدامات عملی و مستندی را دنبال نمودند که:

۱. مطمئن شوند که قیمت‌ها از هزینه‌های اولیه پایین تر نخواهد بود.
 ۲. برای هماهنگی نمودن هزینه‌ها از روش‌های محاسبه قانونی استفاده می‌کردند.
- در طول جنگ جهانی دوم اهمیت مدل سیستم حسابداری هزینه یابی استاندارد به تدریج کاهش می‌یابد. زیرا که دولت می‌خواست به تدریج شرکت‌ها حاشیه تفاوت هزینه‌های واقعی تولید با هزینه‌های استاندارد خود را کاهش دهند (تایسون ۲۰۰۷).
- در حدود سال ۱۹۵۴ با تعریف حسابداری مدیریت برای اولین بار اشاره شد (سیمون ۱۹۵۴) بطوریکه نتیجه تحقیقات انجام شده از مطالعه کارکنان چندین شرکت از بزرگترین شرکت‌های صنعتی کشور ایالات متحده آمریکا در خصوص اطلاعات حسابداری مدیریت که مورد استفاده آن‌ها قرار گرفته است و یا در سازمان تولید شده مطرح گردید که نتایج آن عبارتست از:

۱. ثبت نتایج عملکردی
۲. توجه مدیرعامل
۳. حل مشکلات که در این ارتباط نتایج عملکردی در گزارش مالی ارائه گردید، عامل توجه در مقیاس با برنامه‌های مبنی بر بودجه و عملکرد واقعی نشان داده است که تصمیم‌گیری در خصوص ساخت یا خرید یک دستگاه یا ماشین و همچنین نیاز به

محاسبه هزینه‌های مستقیم تولید با محاسبه سهم هزینه‌های واقعی جذب شده در تولید و هزینه سربار جذب نشده در تولید در سال ۱۹۵۰ افزایش یافته است.

در سال ۱۹۶۰ شرکت‌های امریکای تحت تأثیر در اقتصاد جهان قرار گرفته و قدرت نفوذ آن‌ها در بازارهای بین‌المللی کاهش یافت و درخصوص رفع معضل مذکور آن‌ها موضوع حسابداری سنجش مسئولیت را به عنوان زیرشاخه‌های حسابداری مدیریت مطرح کردند به این مفهوم که هر کسی مسئول حوزه فردی خود در اجرای وظایف محوله است و مطابق با این مدل این معیار به عنوان یک شخص مورد ارزیابی مستمر قرار خواهد گرفت. بدنبال آن به عنوان یک مدل توسعه یافته‌تر حسابداری مدیریت هزینه یابی بر مبنای فعالیت **ABC** و ایجاد ارزش افزوده برای هزینه‌ها و همچنین روش‌های مرتبط با تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول طراحی و بنیان گذاشته شد. بطوریکه در سال ۱۹۸۱ تعریف جدیدی در حسابداری مدیریت تحت عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک تعریف گردید که هدف آن کمک به مدیریت شرکت در تبیین و پیگیری استراتژی‌های مربوط به سازمان است بطوریکه پروتر در سال ۱۹۸۵ مدل زنجیره ارزش را مطرح نمود و پس از آن از سال ۱۹۸۵ به بعد مدل‌هایی در تجزیه و تحلیل رقبای قوی شرکت با استفاده از ۵ نیروی رقابتی مطرح و مورد استفاده قرار گرفت که از این مدل‌ها می‌توان به مدل **PEST** و روش **SWOT** اشاره نمود که مطابق با این روش امکان بررسی نه تنها محیط داخلی شرکت بلکه پیش‌بینی عملکرد عوامل خطر در محیط خارجی و همچنین تبیین راهکار ایجاد یک مزیت رقابتی را مهیا خواهد نمود. در سال ۱۹۸۷ تجزیه و تحلیل میزان سودآوری مشتریان مورد بحث تحلیلگران قرار گرفت بطوریکه کرسیتون و کاپلان و نورتون بدنبال ایجاد یک سیستم ارزیابی متوازن - کارت ارزیابی متوازن- که در آن امکان تبدیل اهداف ارائه شده در استراتژی، چشم‌انداز و مأموریت به شاخص‌های عملکردی



مطرح گردید و در این مدل (مدل ارزیابی رقابت متوازن) امکان ارزیابی اجرای استراتژی عملکرد رقابتی وجود دارد.

بخش سوم: هزینه یابی در حسابداری: بریتانیا

هزینه یابی در حسابداری برای اولین بار در سال ۱۷۷۹ (ادوارد ۲۰۰۷) مطرح گردید. علل این موضوع در اثر نیاز قابل توجه به این موضوع برای کشاورزان بمنظور دستیابی به اطلاعات مرتبط با هزینه های انجام شده توسط آنها نسبت به خدمات انجام شده توسط آنها در فعالیت کشاورزی خود بوده است. اما با این حال صرفاً در سال ۱۸۸۷ موضوع حسابداری هزینه بیشتر مورد توجه قرار گرفت و طی آن گریک و فلس اقدام به چاپ کتابی تحت عنوان اصول و نحوه عمل حسابداری تولید نمودند که در این ارتباط کاربرد نظریه علمی عملاً عامل توسعه در حسابداری هزینه گردید. در سال ۱۸۷۵ با تشکیل اولین سیستم و مدل هزینه یابی که براساس آن هزینه غیرمستقیم به محصولات تحت عنوان بهاء تمام شده آنها اختصاص داده شد موضوعی نو در حسابداری هزینه یابی مطرح گردید (رایت ۱۹۶۲). از سال ۱۸۹۰ سازمانها بدنبال حسابداری هزینه یابی یکسان یا یکنواخت بودند که طی آن آنها بدنبال اتخاذ روش عمومی در محاسبه قیمت تمام شده بودند و تعاریف و روش حسابداری هزینه یابی یا استاندارد بر همین اساس گسترش پیدا کرد (ادوارد ۲۰۰۷). نیوتن در سال ۱۹۲۱ اشاره می نماید که ما متوجه شدیم که توجه بیشتری به هزینه در محاسبات قیمت تمام شده توسط سازندگان مطرح شد و این موضوع به عنوان ردیابی سازندگان- تولیدکنندگان- در دستیابی به روش های مدیریت عملکرد که بدنبال اثربخشی کسب و کار و ثبات در سازمانها مطرح گردید.

۵ عنصر علمی در حسابداری هزینه عبارتست از:

۱. هزینه‌های تحقیق

۲. ارائه مدل‌های قابل اعتماد در ارزیابی هزینه‌ها

۳. کنترل مواد و تولیدات در جریان ساخت

۴. ارزش تولیدات و محصولات ساخته شده

۵. آماده سازی اطلاعات آماری برای مدیریت

هنگامی که جنگ جهانی اول در سال ۱۹۲۲ به پایان رسید هزینه‌یابی در حسابداری حرفه‌ای به عنوان یکی از پایه‌های حسابداری مدیریت مطرح گردید بطوریکه این رشته به عنوان یکی از عوامل مهم در محاسبه دقیق‌تر هزینه‌های هدف در مقایسه با مدل هزینه‌یابی حسابداری مالی است. حسابداری مدیریت هزینه یا هزینه‌یابی در حسابداری ابتدا توسط مهندسین مطرح گردیده است. روش حسابداری هزینه‌یابی استاندارد برای اولین بار در صنایع شیمیایی در سال ۱۹۰۲ مورد استفاده قرار گرفت و در این رشته حسابداری در سیستم هزینه‌یابی استاندارد شامل ۷ مزیت می‌باشد:

۱. هزینه‌های واقعی در مقایسه با بودجه پیش‌بینی شده

۲. تجزیه و تحلیل دقیق انحرافات

۳. اندازه‌گیری عملکرد

۴. کاهش هزینه‌های اداری در تلاش مستمر در هنگام فرآیند نظارت بر فعالیت

۵. محاسبه سطح تغییرات هزینه



۶. توانایی پیش‌بینی اثرات تغییر در هزینه موارد و دستمزد و تبیین سیاست اجرایی در خصوص آن

۷. کنترل و مدیریت بیشتر فعالیت‌ها

تدوین سطح اختیارات بودجه‌ای برای اجزای فعالیت‌های شرکت اولین بار در سال ۱۹۰۷ توسط شالمونس مطرح گردید و ایشان اشاره نمود که به علت ایجاد رقابت در سطح اقتصاد مهم این است که بدانیم ایجاد تمام هزینه‌های متحمل شده به شرکت‌ها در چارچوب بودجه تدوین شده است و آیا اساساً امکان کاهش آن‌ها خصوصاً هزینه‌های اختیاری تا چه میزان امکان‌پذیر است. بطوریکه در این ارتباط در سال ۱۹۳۵ هزینه یابی مستقیم به عنوان هزینه‌های دوره محاسبه و جزء هزینه‌های اداری به جزء بهاء تمام شده تولید مطرح گردید. در همین ارتباط انستتوی حسابداران خبره انگلستان در سال ۱۹۴۷ مراحل بکارگیری حسابداری هزینه یابی - سیر تکامل مدیریت - مدیریت شرکت را بشرح زیر مطرح نمود:

۱. حسابداری مالی

۲. حسابداری هزینه یابی

۳. بودجه‌ریزی

۴. هزینه یابی استاندارد

ژاپن:

محیط اجتماعی و فرهنگی کشور ژاپن حسابداری مدیریت را مجبور به بررسی تمامیت عملکرد مدیریت با استفاده از بسیج کلیه عوامل اطلاعاتی در بخش حسابداری و مدیریت

نموده است. توجه ویژه و طرح حسابداری هزینه یابی اولین بار در سال ۱۸۷۳ زمانی که کتاب **Choai** در زمینه هزینه یابی در حسابداری چاپ شد مطرح گردید. بطوریکه بودجه بندی در ابتدا به عنوان ابزاری برای برنامه ریزی و کنترل در شرکت میتسویشی ژاپن در سال ۱۸۸۲ مطرح گردید. توضیحاً اینکه این شرکت در طول سنوات بعد قادر به انجام تغییرات در مدل های بودجه بندی همزمان با گسترش در سطح رقابت مدیریت هزینه خود را کنترل نماید که متعاقب آن تئوری مدیریت مدرسه ای به عنوان الگویی برای کنترل هزینه در سال ۱۹۱۱ مطرح گردید که اولین شرکت که اقدام به اجرای مدل مذکور نمود شرکت الکترونیک میتسویشی بود. هدف اصلی از بکارگیری و طرح مدیریت علمی نه تنها تحقق نیازهای اقتصاد مدیریت و کارکنان و کارگران شرکت ها بود بلکه در حال توسعه این ایده به عنوان توجه به سازمان و مجموعه عوامل مذکور تحت یک خانواده بزرگ بود. این ایده که به عنوان فلسفه مدیریت ژاپنی مطرح است. در اصل از کلمه **Keiei Kazoku** می باشد که خاص مدیریت علمی در ژاپن است که یکی از ویژگی های آن منتج به افزایش حقوق و دستمزد مدیران ارشد شد. فعالیت های هزینه یابی در طول دوره های مذکور نیازمند کنترل و نظارت با استانداردهای حسابداری و بودجه بندی بیشتر شد و در طول جنگ جهانی دوم همواره اهمیت حسابداری هزینه یابی افزایش یافته و با توجه به نفوذ دولت ها که هدف آن ها تولید مؤثرتر بود در سال ۱۹۳۹ منجر به تدوین قوانین حسابداری هزینه یابی خصوصاً برای کارخانجات تولید اسلحه شد بطوریکه در سال ۱۹۴۰ قوانین و استانداردهای حسابداری هزینه برای تولید صنایع و اسلحه های دریایی مطرح گردید و به تصویب رسید. و متعاقب آن پس از گذشت ۲ سال این قوانین برای شرکت های تولیدی نیز مورد تصویب قرار گرفت. در این دوره دولت همواره بصورت مداوم بدنبال اجرای سیاست های کنترلی در اقتصاد در حال رشد خود بود و حسابداری هزینه یابی به عنوان یکی از اجزاء این کنترل ها تلقی می شد. هنگامی که جنگ شدت بیشتری یافت قوانین



ساده حسابداری هزینه یابی نیز مطرح و بررسی شد بطوریکه در این دوره حسابداری از سیستم‌های سنتی به سیستم‌های کنترل تولید با اصول و سیستم زمان‌بری و زمان واقعی معرفی و فرآیندهای سیستمی مشاهده شده از ویژگی‌های اهمیت نظارت مستمر نه تنها هزینه‌های متحمل شده محاسبه شده است. این سیستم با هدف حداکثر سازی بهره‌وری در سال ۱۹۵۳ شرکت NEC برای اولین بار در سال ۱۹۵۳ اقدام به بکارگیری سیستم هزینه یابی استاندارد و روش حسابداری مدیریت هزینه که یکی از اهداف ارزیابی دقیق موجودی‌ها می‌باشد. همچنین این شرکت پیاده سازی حسابداری سنجش مسئولیت مدیریت تحت عنوان اصل **May** را بکار گرفت. در سال ۱۹۵۵ نیز فرآیند تولید ثابت از طریق بکارگیری روش کایزن مطرح گردید. شرکت تویوتا در سال ۱۹۶۰ اقدام به استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای هدف نمود. هدف اصلی این روش کاهش حجم هزینه‌ها در مراحل تولید محصول با استفاده از طی نمودن مراحل تحقق و توسعه در فرآیند تولید می‌باشد. مطابق با این مدل‌ها استانداردها و اصول حسابداری ارائه شده برای ارزیابی دقیق موجودی‌ها بمنظور کمک به حسابداری مالی بکار گرفته شد. به هر حال ایده اصلی از این استانداردها ارائه کمک به شرکت‌ها برای کنترل شرکت و مدیریت هزینه‌های تولید می‌باشد که ضمن سودآوری بیشتر امکان رقابت در سطح بین‌الملل را دارا باشند. در سال ۱۹۷۰ نیز شرکت تویوتا تولید به موقع (**JIT**) را مورد استفاده قرار داد که براساس آن شرکت‌ها بمنظور اجرای تعهدات خود با استفاده از مدل مذکور در مراحل تولید و انبار خود کمترین هزینه نگهداری و تولید را به شرکت تحمیل می‌نماید. در سال ۱۹۷۵ نیز در این کشور سیستم‌های کیفیت عمومی در مراحل تولید اولین بار توسط شرکت سوزوکی و اوکانو اجرایی گردید که این روش و سبک مدیریت در حال تغییر رویکرد از سمت واحد تجاری به سمت کسب و کار است و بدنبال بهبود مستمر عملکرد سازمان‌ها می‌باشد. نتایج حاصل از تحقیقات انجام شده در کشورهای آمریکا، ژاپن و انگلستان بیان می‌دارد که در طول

دوره‌های مذکور همواره حسابداری مدیریت در حال توسعه بوده. لذا بمنظور تعیین نقطه اشتراک از تکامل دوره‌ای حسابداری مدیریت که شامل برنامه‌ریزی، کنترل، تجزیه و تحلیل هزینه و تحلیل استراتژیک و تمرکز بر اطلاعات و خروجی‌ها به عنوان نتایج می‌باشد در مراحل اولیه بیشتر مورد توجه بوده که عملاً توسعه این فرآیندها در توجه به حسابداری مدیریت را افزایش داده است.

نتیجه‌گیری

با توجه به تحقیقات انجام شده در خصوص مسیر تکامل حسابداری مدیریت با توجه به تغییرات اقتصادی بعمل آمده می‌توان به این نتیجه‌گیری رسید:

۱. توسعه دامنه تحقیقات حسابداری سطح معین از خطرات را با توجه به تجزیه و تحلیل‌های انجام شده از طریق حقایق حسابداری را که منجر به توسعه حسابداری مدیریت شده است کاهش می‌دهد. با این حال تصمیم مدل حسابداری مدیریت تحول امکان تشخیص را با توجه به آینده اقتصاد و حسابداری برای ما افزایش می‌دهد و این مسئله به عنوان مهمترین نتیجه در روش تحلیل تاریخی حسابداری مدیریت است.

۲. روش‌های حسابداری مدیریت در طول دوره‌های مختلف بطور مداوم بهبود یافته تا امکان استفاده بهتر از این روش‌های در چارچوب‌های تصمیم‌گیری مدیریت بوجود آید و توجه به این نکته نیز ضرورت دارد که مدل تکامل حسابداری مدیریت شامل ۴ مرحله زیر است:

۱. تعیین هزینه و کنترل‌های مالی

۲. تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل توسط مدیریت



۳. کاهش حجم ضایعات و مصرف کمتر منابع در فرآیندهای کسب و کار

۴. ایجاد ارزش با استفاده مؤثر از منابع در اختیار

که در هر مرحله روش‌ها و مدل‌های تبیین شده با الزامات مدیریت شرکت همانند برنامه‌ریزی، کنترل، تجزیه و تحلیل استراتژی شرکت می‌باشد که در مرحله اول تمرکز بر اطلاعات در فاز اول بیشتر توسعه یافته است که منجر به توسعه بیشتر سایر مراحل شده است.

۳. روش‌هایی که در مراحل اول و دوم طراحی شده است مانند تعیین هزینه، حسابداری هزینه، سیستم‌های هزینه یابی، سیستم‌های تخصیص هزینه‌های مستقیم، هزینه یابی جذبی و حاشیه سود، بودجه‌بندی و کنترل‌های مؤثر در استفاده از منابع مورد استفاده قرار گرفت.

بنابراین هنگامی که عناصر و عوامل اقتصادی شروع به انجام تغییرات مؤثر با توجه به پایان جنگ جهانی اول و دوم عملاً این عوامل تشدید سطح رقابت را در اقتصاد به همراه آورد که پس از آن توجه جدی و استفاده بهینه از منابع در ایجاد ارزش روش‌های پیچیده‌تری در حسابداری مدیریت را که شامل هزینه یابی براساس فعالیت، تجزیه و تحلیل رقبای، کارت ارزیابی توازن پدیدار گشت و این مسیر تکامل حسب شرایط و پیچیدگی‌های اقتصادی همزمان با نیازهای حفظ بقاء و توسعه سازمان‌ها توسعه خواهند یافت و این موضوعی است که همه کشورها نیازمند استفاده از حسابداری مدیریت و حتی روش‌های مشابه آن هستند.

منابع و مآخذ

۱. آشنائی با تجارت الکترونیک و زیر ساخت های آن به تالیف مهندس محمد حسن نیکبخش تهرانی و مهندس مهدی آذر صابری
۲. تجارت الکترونیک به تالیف حسین احمدی
۳. مقالات اولین همایش آینده اینترنت و تجارت الکترونیک در ایران اسفند ۷۹ تهران دانشگاه صنعتی شریف
۴. امنیت اطلاعات در شبکه اینترنت دکتر غلامعلی سمسارزاده
۵. مطالب آموزشی آشنایی با مفاهیم و استانداردهای بین المللی تجارت الکترونیک و EDI مرکز آموزش وزارت بازرگانی - آقای دکتر حقیقی طلب تیر ماه ۱۳۸۰
۶. مجموعه مقالات همایش جهانی شهرهای الکترونیک و اینترنتی ۱۳ اردیبهشت ماه ۱۳۸۰

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی