



نقش حسابداری در فرایند بهبود مستمر

مهدی رضایی
m.rezaimehdi@gmail.com
مهدی علیخانی بوانی

مقدمه

در محیط پویای تجاری امروزی زمانی برای توقف نیست. شرکتها می‌باید نسبت به تغییرات پی‌درپی واکنش مناسب نشان دهد. این واکنش مناسب در قالب یادگیری در همه سطوح سازمان و از طریق فرایند بهبود مستمر امکان‌پذیر است. بهبود مستمر مستلزم تغییر و تحول است چیزی که انسانها اغلب از آن هراسانند. هراس از تغییر به علت وجود ابهام در نتایج تغییرات انجام شده برای طرفهای ذی‌نفع است. همانطور که می‌دانیم شرکت نیز از مجموعه عوامل انسانی و فیزیکی تشکیل شده است و تغییرات در آن و حرکت به سمت فرایند بهبود مستمر با مقاومت‌هایی روبه‌روست. برای کاهش این مقاومتها و تسهیل فرایند بهبود مستمر، حسابداری می‌تواند به‌عنوان ابزار مناسبی جلوه‌گر شود.

بسیاری از محققان استفاده از حسابداری را به‌عنوان ابزاری مناسب جهت سیستم کنترل مدیریت^۱ پیشنهاد می‌کنند. آنها بر این باورند که مقاومت فرهنگی در سازمان موجب عدم موفقیت در بهبود مستمر^۲ می‌شود، چون وقتی کارکنان رفاه و منافع خود را در خطر بینند در مقابل تغییرات مقاومت نشان می‌دهند.

تئوری‌هایی مانند اقتصاد اطلاعات^۳، نمایندگی و تئوری یادگیری^۴ به‌تنهایی نمی‌توانند دید کافی نسبت به استقرار سیستم کنترل مدیریت ارائه دهند چون هر کدام از این تئوریها به دور از چالشها و نقادیهایی که در مرحله اجرا با آن مواجه می‌شوند، موضوع را مورد بحث قرار داده و از این رو در مرحله اجرا با مشکلات عدیده‌ای روبرو می‌شوند (Covaleski et al., 2003).

حسابداری برای کمک به فرایند بهبود مستمر می‌باید تغییراتی را در شیوه اندازه‌گیری و بودجه‌بندی ارائه کند. حرکت از بودجه‌بندی استاندارد به سمت بودجه‌بندی پویا یکی از گامهای مهم است. استقرار سیستم بودجه‌بندی پویا^۵ که امکان هدایت چهار مورد زیر را فراهم می‌کند، بهبود مستمر مدیریت را نیز به همراه دارد. مواردی که در استقرار بودجه‌بندی پویا اهمیت دارند عبارت است از:

۱) اولویت‌بندی مسائل و مشکلات، ۲) ریشه‌یابی مسائل و مشکلات، ۳) طراحی و اجرای راه‌حل‌های اساسی و استراتژیک برای حذف یا کاهش مسایل و مشکلات بررسی شده (ایجاد تغییرات و حرکت به سمت بهبود)، ۴) اعتباربخشی و ارزیابی تغییرات به‌وجود آمده در مرحله سوم، بر مبنای ارزیابی عملکرد با استفاده از سیستم حسابداری به‌عنوان معیار سنجش.

رقابت روزافزون در عرصه جهانی موجب شده که تمام شرکتها در راستای استراتژی بهبود مستمر گام بردارند. برای دستیابی به این هدف از روشهای سه‌گانه زیر که به مثلث جوران معروف است، استفاده می‌شود:

(۱) کنترل کیفیت

(۲) بهبود کیفیت

(۳) تضمین کیفیت

مدیریت انتظار دارد که فرهنگ بهبود مستمر طی دوره‌های ۱۵ تا ۱۸ ماهه استقرار یابد و اعتبار و نشانه‌های آن در گزارشهای حسابداری انعکاس یابد. متأسفانه حتی با یک بازار سرمایه آزاد نیز آثار گزارش شده در بیشتر شرکتها کم و غیر قابل پذیرش بوده است (Westrup et al., 2001). این شکست اغلب ناشی از تأکید بیش از حد بر ابزار و تکنیک است، در حالی که از اهمیت فرهنگ سازمانی چشم‌پوشی می‌شود.

یک راه‌حل برای جلوگیری از مقاومت فرهنگی و بهبود بهره‌وری به‌طور موثر، طراحی و استقرار سیستم کنترل مدیریت است. مقاومت در مقابل استراتژی جدید وقتی به‌وقوع می‌پیوندد که منافع کارکنان همسو با استراتژیهای شرکت نباشد. یک راه‌جهت مقابله با این تضاد، افزایش حقوق و مزایای نماینده تا سطحی است که ریسک نماینده را پوشش دهد. سیستم کنترل مدیریت راهی جهت کاهش ریسک نماینده و افزایش کارایی قرار داده‌است. طراحی سیستم کنترل مدیریت می‌تواند سطح اعتماد را در بین همکاران را افزایش دهد و در نتیجه آمادگی برای پذیرش چنین تغییراتی را افزایش دهد (Martichenko, 2005). سیستم حسابداری به‌عنوان بخشی از سیستم کنترل مدیریت می‌تواند در این راه چاره‌ساز باشد.

حسابداری عاملی اساسی در شکل‌دهی فرهنگ سازمانی است (Irai, 2003). لذا می‌توان از آن به‌عنوان ابزاری در طراحی فرایند قراردادهای کارکنان برای ایجاد فرهنگ بهبود مستمر نیز استفاده کرد. متأسفانه حتی هنگامی که تغییرات فرهنگی موفقیت‌آمیز بوده است، الزاماً موفقیت مالی را به همراه نداشته است (Kaplan, 1992). بنابراین برای موفقیت بهبود مستمر در سازمان و کاهش شکستهای اقتصادی در این خصوص، لازم است سیستم بهبود مستمر مبتنی بر سیستم حسابداری قرار گیرد که در اینجا نشانه‌های ایجاد بهبود را سیستم حسابداری گزارش کرده و در حقیقت به آن اعتبار بخشد.

مدیریت بر مبنای استثنا و هزینه‌یابی استاندارد

هزینه‌یابی استاندارد و مدیریت بر مبنای استثنا در برهه‌ای از زمان

تقریباً همه شرکتها را تحت تأثیر قرار دادند، هر چند که این شیوه استانداردگذاری و مدیریت با سیستم هزینه‌یابی پویا و بهبود مستمر انطباق ندارد. مدل مدیریت سنتی که با روش عملی تیلور و مدیریت بر پایه استثنا تأکید می‌کند با فرضیات زیر کارا و مؤثر خواهد بود (Jaikumar & Bohr, 2003):

(۱) تکنولوژی تولید شناخته شده است،

(۲) محیط فعالیت شناخته شده و پایاست،

(۳) ورودیهای سیستم همگن و متجانس است، و

(۴) تنها یک هدف قابل فهم جهت دستیابی وجود دارد.

تحت شرایط بالا است که کارشناسان جهت طراحی بهترین راه تولید محصولات به خدمت گرفته می‌شوند و هدف مدیریت اطمینان از دستیابی به این مسیر انتخاب شده است. همچنین در این شرایط مدیریت بر پایه استثنا به‌عنوان ابزاری برای جلوگیری و کنترل انحرافها به‌عنوان فرهنگ سازمانی مطرح و مورد استفاده قرار می‌گیرد. استاندارد دستمزد، مواد و سربار به‌عنوان بهترین راه دستیابی به تولید بهینه تعریف می‌شود و دستیابی به این استانداردها به‌عنوان مبنایی در قراردادهای کارکنان و پاداش مدیران مدنظر قرار می‌گیرد. تحت چنین شرایطی سیستم هزینه‌یابی استاندارد به مدیریت در برنامه‌ریزی و کنترل کمک می‌کند. در صورت وجود مفروضات فوق:

(۱) قراردادهای براساس اطلاعات حسابداری کارا تر می‌شوند.

(۲) عدم اطمینان کاهش یافته و همکاری و ارتباطات بیشتر می‌شوند،

(۳) باعث تسهیم منابع به‌نحو مطلوب می‌گردد، و

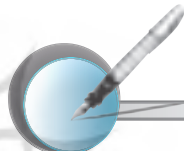
(۴) بر حل مسائل و مشکلات با توجه به مدیریت بر مبنای استثنا و تجزیه و تحلیل انحرافات تأکید می‌شود.

از سوی دیگر، استقرار سیستم حسابداری مراکز مسئولیت طبق این طرز تفکر، مرزهای منطقی تصمیم‌گیری و حوزه‌های اختیار و مسئولیت را مشخص می‌کند. وجود قراردادهای براساس اطلاعات حسابداری به شکل فوق در حال حاضر محدودیتهایی را برای تجزیه و تحلیل تصمیمهای عملیاتی بوجود آورده است؛ چون در شرایط کنونی مفروضات فوق یا وجود خارجی ندارند یا خیلی کم‌رنگ شده‌اند. در حال حاضر تکنولوژی تولید و محیط فعالیت شرکت و ورودیهای سیستم با توجه افزایش رقابت، تغییرات محیطی، قوانین و مقررات و سایر عوامل دائماً در حال تغییر است. شرکت نیز دارای اهداف متنوعی از قبیل کاهش هزینه تولید، افزایش رضایت مشتری و... است از این رو فرضهای چهارگانه مربوط به هزینه‌یابی استاندارد در این محیط کاربرد ندارد. در ارتباط با حسابداری سنجش مسئولیت نیز

مشکلات عیدیه‌ای مطرح است. مدیران بخشهای مختلف به جای اینکه به شرکت نگاه کنند مسئولیتها و وظایف خود را مد نظر قرار می‌دهند و گه‌گاه تصمیماتی اتخاذ می‌کنند که به سود شرکت نیست و یا در برخورد با مسائل و مشکلات بخش خود به چانه‌زنی و دلیل تراشی مشغول می‌شوند و از این رو مشکلات شرکت در حاشیه قرار می‌گیرند. در واقع بهبود مستمر پاسخی به این تغییرات بوده است. در فرایند بهبود مستمر به‌طور معمول هیچگونه استاندارد ثابتی وجود ندارد و شرکت به‌طور مستمر به دنبال شیوه‌های جدید است لذا شیوه استانداردگذاری سنتی و مدیریت بر پایه استتینا نمی‌تواند ابزار مناسبی برای ارزیابی بهبود مستمر در سازمان باشد.

فرهنگ کنترل: تغییر بهره‌وری به نحو موثر

در هر حال، سیستم کنترل سنتی که براساس هزینه‌یابی استاندارد و



متأسفانه برخی از مدیران

در مورد تأکید بیش از حد

به معیار ارزیابی عملکرد مالی

نگران هستند

در حالی که

با استفاده از شاخصهای مالی

در فرایند قراردادها

می‌توان نتایج را در قالب

سیستمهای مالی

تجزیه و تحلیل کرد

شاخصهای غیرمالی تنها می‌توانند

جهت حرکت را مشخص کنند و

اندازه‌گیری آثار آنها

بدون اطلاعات مالی امکان‌پذیر نیست

بودجه‌بندی سالانه قرار دارد در شرایطی که محیط در حال تغییر است و در نتیجه به واکنش شرکت و تعدیلات در سرمایه‌گذاری جهت حفظ شرایط فعلی و رشد آینده احتیاج دارد، از کارایی چندانی برخوردار نیست. تمرکز بر استانداردها و تأکید بر یک راه به‌عنوان راه‌حل بهینه، می‌تواند در این محیط چاره‌ساز باشد و موجب بهبود مستمر اوضاع شود مگر اینکه محیط پویای فرهنگ سازمانی مد نظر قرار بگیرد. از این رو استفاده از سیستم اطلاعات حسابداری^۷ به‌شکلی متفاوت از گذشته می‌تواند بهبود بهره‌وری را به‌همراه داشته باشد و با ایجاد انگیزش در مدیریت، همزمان به‌عنوان سیستم کنترل مدیریت نیز به‌کار رود و در نتیجه گامی جهت کاهش مقامت فرهنگی در سازمان و بهبود مستمر در امور شرکتها باشد (Mackey, 2005).

بهبود مستمر و نیاز به تغییر فرهنگ سازمانی

وقتی فشار رقابتی افزایش می‌یابد شرکتها می‌باید جهت بهبود مستمر عملیات گام بردارند اما تجربیات نشان می‌دهد که تلاشها در این جهت اغلب با شکست مواجه می‌شود. دلیل اصلی این ناکامی عدم انطباق قراردادها و عوامل انگیزشی کارکنان با استانداردها و اهداف شرکت است. به هر حال در شرایطی که برقراری رابطه خطی بین عوامل و معیارهای غیرمالی مانند نرخ ضایعات، زمان تحویل کالا و رضایت مشتری با حقوق و مزایای کارکنان با شکست مواجه می‌شود، قراردادهای مبتنی بر حسابداری کارآترند (Lambert, 2001). اما باید توجه داشت که شکل سنتی حسابداری و استانداردگذاری نمی‌تواند چاره‌ساز باشد، چون در این شرایط کارکنان سعی می‌کنند با در نظر گرفتن حاشیه ایمنی در بودجه ریسک عدم دستیابی به بودجه و در نتیجه شکست قراردادها را کم کنند و از این رو خود بودجه تعیین شده واقع‌گرایانه نیست. در سیستم سنتی، قصد شرکت استاندارد کردن تولید است که با ایجاد انگیزه در کارکنان جهت یادگیری مهارتهای جدید در راستای بهبود مستمر در تضاد قرار دارد.

در شرایطی که سودآوری به‌صورت فرهنگ سازمانی پذیرفته شود، سیستم حسابداری می‌تواند به افکار و روشهای جدید اعتبار بخشد و به‌عنوان مبنایی در فرایند قراردادها مد نظر قرار گیرد. در حال حاضر بهبود مستمر و تغییرات روزانه در عملیات کاملاً پذیرفته شده است. شرکتی که از سیستم اطلاعات حسابداری جهت بهبود مستمر استفاده می‌کند، تأکید بر مشتری را به‌عنوان عامل اساسی و کلیدی موفقیت می‌داند. چون «سود رضایت مشتری» سودآوری بیشتر شرکت در آینده را همراه دارد. متأسفانه برخی از مدیران در مورد تأکید بیش از حد به معیار ارزیابی عملکرد مالی نگران هستند، در حالی که با

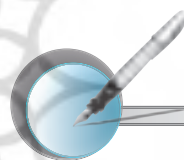
استفاده از شاخصهای مالی در فرایند قراردادهای می توان نتایج را در قالب سیستمهای مالی تجزیه و تحلیل کرد. شاخصهای غیرمالی تنها می توانند جهت حرکت را مشخص کنند و اندازه گیری آثار آنها بدون اطلاعات مالی امکان پذیر نیست. در نتیجه ارزیابی عملکرد با معیارهای غیر مالی ممکن است تنها به طور غیرمستقیم با قرارداد کارکنان ارتباط پیدا کند. از این رو چنین قراردادهایی ریسک نماینده را افزایش می دهد. از سویی دیگر، تصمیم گیری براساس شاخصهای غیرمالی ممکن است آثار حسابداری و مالی به همراه نداشته باشد. ایرادی که بر ارزیابی عملکرد مبتنی بر حسابداری وارد کرده اند این است که به سودآوری کوتاه مدت می اندیشد و بازده بلندمدت را نادیده می انگارد. لازم به توضیح است اگر این شیوه ارزیابی با سیستم کنترل مدیریت همراه شود می تواند ایراد فوق را برطرف کند، چون مدیران به بازده مالی بلند مدت خود نیز می اندیشند.

به وجود آوردن بهبود مستمر نیازمند تغییرات است و تغییر در صورتی که با اطمینان بخشی و اعتمادسازی همراه نباشد، با مقاومت همراه می شود. تنها در صورت اعتمادسازی می توان شدت مقاومتها

را کم کرد. به طور کلی ما با دو نوع اعتماد مواجه هستیم: ۱- اعتماد شخصی^۸ ۲- اعتماد سازمانی^۹. اعتماد شخصی به اعتقادات و ارزشهای شخص بستگی دارد و اعتماد سازمانی از طریق تعامل، مقررات و رویه های درونی سازمان شکل می گیرد. اعتماد سازمانی وقتی به خوبی افزایش می یابد که به کارکنان اجازه همکاری در فعالیتهای داده شود اما وقتی که اعتماد سازمانی بالا نیست، سیستم کنترل مدیریت می تواند با استفاده از بودجه و تاکید بر برنامه ریزی منابع و ارتباطات به اهداف خود دست یابد. یکی از سازوکارهای کلیدی جهت حفظ و برقراری اعتماد سازمانی، استفاده از سیستم حسابداری جهت تصمیم گیری در تمام سطوح سازمان است. اگر سیستم اطلاعات حسابداری به کارکنان اجازه دهد که تغییرات در فعالیتهای خود را به نحو درست و به موقع اندازه گیری و ارزیابی کنند، نیاز به اعتمادسازی به وسیله نماینده کاهش خواهد یافت و در نتیجه بهبود مستمر می تواند به نحو موثری در قالب سیستم اطلاعات حسابداری و به وسیله اعتمادسازی سازمانی که این سیستم ایجاد کرده است، شکل گیرد.

ایجاد بهبود مستمر در قراردادهای کارکنان

وقتی که می خواهیم در جهت بهبود مستمر گام برداریم، مقاومت فرهنگی به عنوان عاملی تخریب کننده جلوه گر می شود. لذا برای جلوگیری یا کاهش آثار مخرب مقاومتها هم به تغییر رفتار مدیران و هم به تغییر رفتار سایر کارکنان نیازمندیم. برای تغییر رفتار این دو گروه (مدیران و کارکنان) به سمت بهبود مستمر، شکل گیری قرارداد جدید بین آنها لازم است. با استفاده از سیستم بودجه مناسب مبتنی بر استراتژی جدید و استفاده از بهبود مستمر مبتنی بر اطلاعات حسابداری می توان موجب کاهش عدم اطمینان و ریسک شد، زیرا مدیران و کارکنان می توانند فعالیتهای خود را از حیث فزونی منافع بر هزینه ها در قالب سود شرکت ارزیابی کنند. به طور خلاصه می توان گفت حرکت به سمت فرهنگ بهبود مستمر با استناد به سودآوری و اعداد و ارقام حسابداری می تواند بهره وری را از چندین طریق افزایش دهد. اول با شناسایی فعالیتهای فاقد ارزش افزوده و حذف آنها. دوم اینکه انحرافهای موجود نشان دهنده فرصتهایی است که پوشش داده نشده اند و لذا با پوشش آنها می توان بهره وری را افزایش داد و الگوی توسعه شرکت را پیدا کرد. سوم اینکه مرزهای منطقی تجزیه و تحلیل را تنها به فعالیتهای سودآور محدود می کند. چهارم اینکه این رویکرد به کارایی فرایند قراردادها در جهت کاهش ریسک نمایندگی، افزایش اعتماد، همکاری و تمایل به یادگیری در جهت بهبود مستمر کمک



با استفاده از سیستم بودجه مناسب مبتنی بر

استراتژی جدید

و استفاده از بهبود مستمر

مبتنی بر اطلاعات حسابداری

می توان موجب کاهش

عدم اطمینان و ریسک شد

زیرا مدیران و کارکنان می توانند

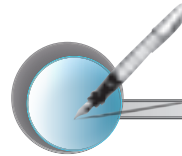
فعالیتهای خود را از حیث

فزونی منافع بر هزینه ها

در قالب سود شرکت ارزیابی کنند

می‌کند. لذا با این رویکرد یک سیستم اطلاعاتی حسابداری باید به گونه‌ای طراحی شود که قرارداد کارکنان را با سودآوری شرکت در یک جهت قرار می‌دهد.

متأسفانه سیستم حسابداری کنونی بیش از اندازه به قابلیت اتکای اطلاعات تأکید دارد و فاقد ویژگی به‌موقع بودن و ارائه جزئیات لازم جهت کاهش ریسک نمایندگی است. سیستم حسابداری کنونی به اصلاحاتی جهت هماهنگی با فرهنگ بهبود مستمر نیازمند است.



در فرهنگ بهبود مستمر

این دید وجود دارد که

همیشه راهی برای بهبود وجود دارد و

لذا با استفاده از سیستم

حسابداری مبتنی بر بهبود مستمر

می‌توان یادگیری و فرایند

قرارداد کارکنان را اعتبار بخشید

براساس ادبیات اقتصاد اطلاعات (آیتمی، ۱۹۷۷)، اطلاعات به‌موقع منجر به حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده می‌شود هر چند که مکانیزم انجام این عمل مشخص نیست. در راستای حمایت از استقرار بهبود مستمر، سیستم حسابداری باید مجدداً به‌گونه‌ای طراحی شود که از استقرار و اجرای رویه‌های مدیریت پشتیبانی کند (Schonberger, 1991).

نیازمند خواهیم بود. به‌طور کلی این ریسک دو جز دارد؛ (۱) ریسک عدم اطمینان (۲) ریسک آثار اقتصادی. ریسک عدم اطمینان یعنی، مدیر از نتیجه تغییرات در آینده آگاه نیست و به وضع موجود عادت کرده است لذا ترجیح می‌دهد در همین وضع باقی بماند. ریسک آثار اقتصادی یعنی نتیجه تغییرات بوجود آمده ممکن است بر منافع و عایدات مدیریت اثر منفی داشته باشد. مجموع این دو عامل ریسک مدیر را تشکیل می‌دهد بنابراین در طراحی بهبود مستمر مبتنی بر سیستم حسابداری باید تلاش شود که این دو ریسک کاهش یابد.

کنترل ریسک عدم اطمینان با استفاده از بازخورد به‌موقع امکان‌پذیر است؛ زیرا سیستمی که عملیات و فعالیت‌های جدید را به‌موقع گزارش می‌کند، هزینه اشتباهات را با محدود کردن دامنه گزارش‌های پی‌درپی کاهش می‌دهد و به این ترتیب با ایجاد ارزش بازخورد موجب بهبود مستمر می‌گردد. بنابراین گزارشگری براساس سفارش‌ها نسبت به گزارشگری در قالب دوره‌های معین (سه ماهه، شش ماهه...) ارجح است چون گزارش به‌موقع و با ایجاد ارزش بازخورد از زیانهای اقتصادی جلوگیری کند و به عبارتی «نوشدارو بعد از مرگ سهراب» نیست.

ریسک آثار اقتصادی، در واقع زیان بالقوه‌ای است که نماینده آن را می‌پذیرد. زیان اقتصادی کمتر، به معنای ریسک کمتر در شرایط عدم اطمینان است. بنابراین علاوه بر به‌موقع بودن، بازخورد گرفتن از تصمیمات تفاضلی (انتخاب بین چندین راه حل) منجر به کاهش ریسک در تصمیمات اقتصادی می‌شود. گزارشگری براساس یک کار تکمیل شده نسبت به گزارشگری دوره‌ای اطلاعات به‌موقع تر و با ارزش بازخورد بیشتری تولید می‌کند و در نتیجه عدم اطمینان و زیان اقتصادی را کم می‌کند. بنابر این در این حالت وقتی مدیر تصمیم جدیدی اتخاذ و اجرا می‌کند، می‌تواند بلافاصله وضعیت فعلی را با وضعیت قبل از اجرای تصمیم مقایسه کند و در نتیجه ریسک اقتصادی خود را بررسی و تعدیل کند. سیستم حسابداری می‌تواند با افزایش اعتماد، ریسک عدم اطمینان و ریسک اقتصادی نماینده را کم کند.

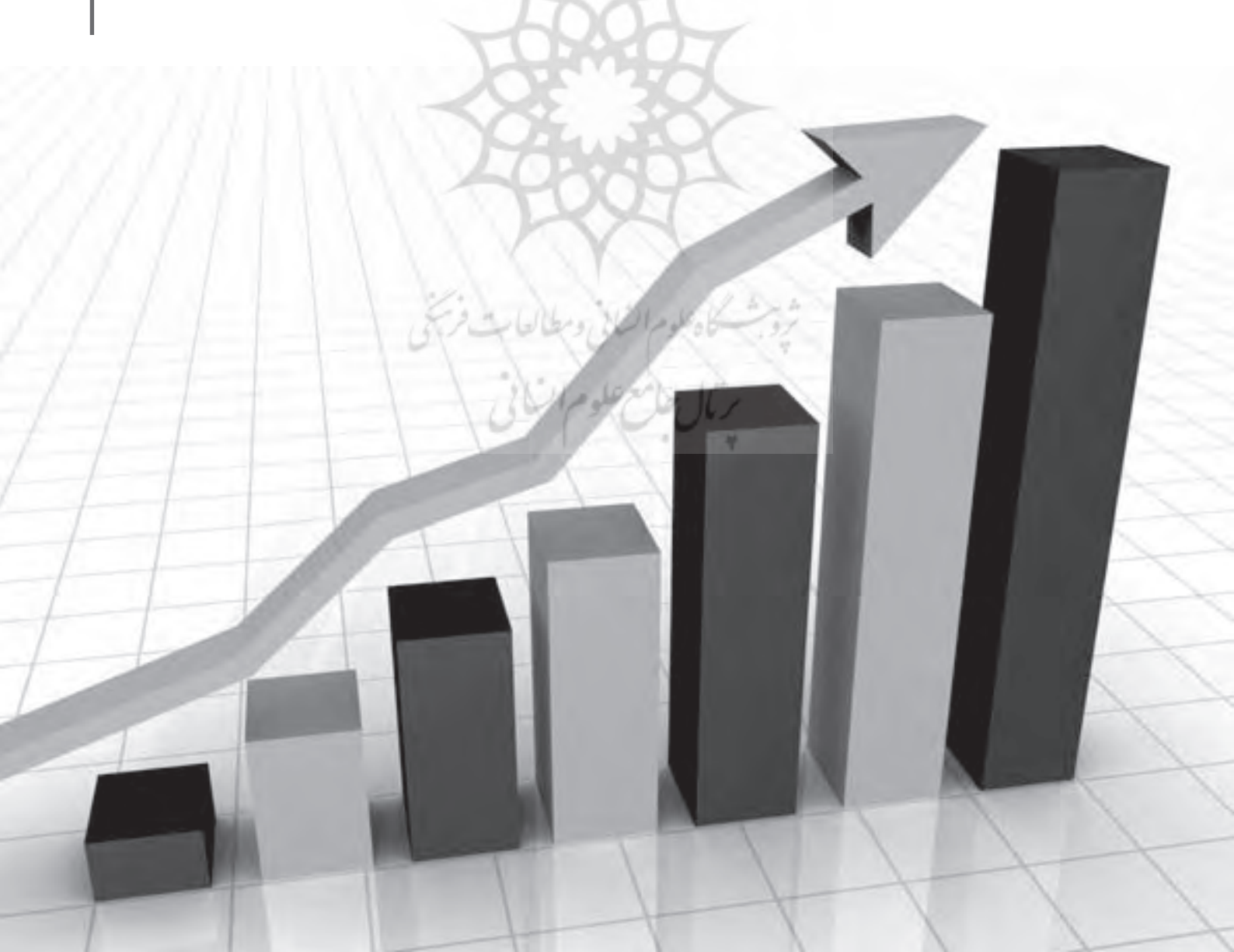
مدیریت هزینه‌های مشارکت و فرایند یادگیری در شرکت

در فرهنگ تجاری جدید، تأکید زیادی روی یادگیری مدیریت و کارکنان است. یادگیری بیشتر، انجام امور به نحو بهتر را به همراه دارد چون این یادگیری منجر به بهبود فرآیندها و بهبود، فرایندها با رضایت بیشتر مشتری و سودآوری بیشتر شرکت همراه است. یادگیری

از طریق تعامل کارکنان و مدیران و سازوکار حاکم بر روابط آنها ایجاد می‌شود. باید توجه داشت که مشابه محیط بیرون شرکتها که هر شرکت برای کسب سهم بیشتر بازار سودآوری بیشتر در عرصه اقتصادی با سایر شرکتها رقابت می‌کند و بازاری تشکیل می‌شود، در درون خود شرکتها نیز این رقابت بین مدیران، کارکنان و سایر ذینفعان شرکت وجود دارد که می‌توان این بازار را بر اساس نحوه جریان اطلاعات در آن به دو دسته بازار ناقص و بازار کامل تقسیم نمود. در یک بازار ناقص^{۱۰} ایده‌آل‌ترین شیوه اداره، ایجاد قراردادها بر اساس بودجه‌بندی است چرا که دانش و تلاش کارکنان بوسیله مدیران قابل مشاهده نیست. در یک بازار کامل^{۱۱} همه اطلاعات مشخص است، لذا مالکان می‌توانند قراردادها را بر اساس میزان تلاش و مهارت کارکنان بنا کنند (Covaleski et al., 2003). طبق تئوریهای نمایندگی در این شرایط پیشنهاد می‌شود که بودجه‌ریزی به‌نحو مشارکتی صورت پذیرد، چون در این حالت نماینده اطلاعات خصوصی خود را با مالک به اشتراک می‌گذارد. اما در هر حال یادگیری امری شخصی و خصوصی است و تلاش برای دستیابی به این اطلاعات خصوصی نیز انتزاعی است و

این امکان حتی با بکارگیری بودجه مشارکتی نیز قابل مشاهده نیست. لذا مشارکتی که در نمایندگی مطرح می‌شود نسبی است و تا حدودی می‌تواند در بهبود مستمر مؤثر باشد، چون خود نماینده نیز در برخی شرایط رابطه علت و معلولی پدیده‌ها را درک نمی‌کند و ابهام در متن و بطن پدیده‌ها برای تمامی افراد طرف قرارداد وجود دارد.

متاسفانه اطلاعات خصوصی، تلاشهای غیر قابل مشاهده و قرارداد براساس بودجه‌بندی انگیزه‌ای را به‌وجود می‌آورد تا با دست‌کاری تخمینهای بودجه‌ای راه‌حل بهینه بین نماینده و مالک ناشناخته باقی بماند. در چنین شرایطی سیستم کنترل مدیریت با چالشهای بیشتری مواجه می‌شود. اولاً سبب‌گزینش راه‌حل نامطلوب و ثانیاً سوگیری در انتخاب می‌گردد. نماینده جهت کاهش ریسک خود در جهت زیان شرکت گام بر می‌دارد. استفاده از این سازوکار از یک سو و افزایش حقوق و مزایای مدیریت از سویی دیگر منجر به انتخاب راه‌حلی با هزینه‌های بیشتر می‌شود. راه‌حل بهینه، استفاده از سیستم اطلاعات حسابداری است که می‌تواند از گزینش نامطلوب با ایجاد انگیزه در مدیریت جلوگیری کند و به کاهش رفتارهای فرصت طلبانه منجر



شود. در فرایند بهبود مستمر باید با جزیی‌نگری بر خط تولید تمرکز کنیم و هدف هزینه‌یابی یک سفارش یا گروهی کوچکی از محصولات می‌باشد. بنابر این هر سفارش، فرصت ارزیابی و بهبود عملیات را فراهم می‌کند و به این ترتیب امکان گزارشگری هر سفارش در جریان، فراهم می‌شود و با درجه‌بندی سفارشات کامل شده براساس سطوح ضایعات فرصتهای بهبود مستمر با استفاده از سیستم حسابداری مشخص می‌گردد. بنابر این، ریسک‌گزینش نامطلوب کاهش می‌یابد چراکه این ریسک از سطح کل فرآیند شرکت به سفارش خاص محدود می‌گردد و در پی آن هزینه نمایندگی نیز کاهش می‌یابد. بهبود فرایندها نه براساس استاندارد ناقص مبتنی بر مهندسی بلکه از طریق استانداردگذاری کامل امکان‌پذیر است، چراکه در این صورت از تمام انحرافات به‌عنوان فرصتی برای بهبود و در جهت کاهش نقص‌ها استفاده می‌شود. طبق روش استاندارد مهندسی کامل، ورودیهای سیستم فرمولهای فروشندگان و مواد کامل و بی‌نقص هستند و به‌طور میانگین بزرگترین انحراف کشف شده بیشترین فرصت بهبود



امور پیدا کند که تئوری نمایندگی و اقتصاد اطلاعات دید کمی راجع به استراتژیهای یادگیری ارائه می‌دهند و لذا به تئوریهای کارتری در این خصوص نیاز است.

سیستم کنترل مدیریت براساس بهبود مستمر باید طوری طراحی شود که فرایند یادگیری درون سازمان تسهیل شود. جهت بهبود کارایی قراردادهای نماینده به درک ارتباط بین فعالیتهای خود و نتایج حسابداری نیازمند است که این ارتباط شکل دهنده فرهنگ سازمانی است. گام نخست در فرایند بهبود مستمر یادگیری است چراکه تا یادگیری مستمر صورت نپذیرد بهبود مستمر نیز شکل نمی‌گیرد. باید خاطر نشان کرد که یادگیری به‌عنوان پیش فرض در تئوری نمایندگی است و لذا این تئوری در این خصوص نمی‌تواند اطلاعاتی را فراهم آورد. از این رو به تئوریهای دیگر در مورد یادگیری نیاز داریم. کواسکی در سال ۲۰۰۳ مدل‌های یادگیری را براساس ادبیات آموزشی بنا کرد. در این مدل مردم دانش خود را براساس آنچه هم‌اکنون می‌دانند و اعتماد دارند توسعه می‌دهند. (یرنسفور، ۱۹۹۹) این مدل، یادگیری موارد جدید را منتفی نمی‌داند بلکه ترکیب آن را با یادگیریهای قدیم بیان می‌کند مثلاً اگر مفهوم «آتش آبی ۱۲» مد نظر باشد قبلاً ذهن از آتش قرمز آگاهی داشته و لذا تنها با افزایش یک رنگ جدید این مفهوم را فرا می‌گیرد و این پدیده فراگیری ایده‌های جدید را تسهیل می‌کند (Mackey, 2004). بنابر این فرایند یادگیری با تمرکز بر

تفاوتها و تشابهات از یادگیریهای قبلی تسهیل می‌شود. در نتیجه استفاده از قراردادهای مشابه براساس سیستم اطلاعات حسابداری بسیار کاراتر از معرفی قراردادهای جدید و نا آشنا مبتنی بر معیارهای غیرمالی مانند رضایت مشتری، زمان تحویل یا نرخ اشتباهات است چراکه این سازوکار با فرایند یادگیری نیز تطابق بیشتری دارد، زیرا ارزیابی و اصلاح در لحظه شروع یادگیری و شکل‌گیری

فرهنگ بسیار مناسب‌تر از ارزیابی نتیجه نهایی و کلی است. دلیل ایجاد مدارس فوتبال و آموزشی از لحظه شروع فعالیت و مرحله به مرحله در این شیوه یادگیری نهفته است. چرا که نتیجه چنین شیوه یادگیری در هر مرحله قابل ردگیری و اصلاح است اما در شرایطی که ارزیابی جمعی ۱۳ و نهایی مدنظر قرار می‌گیرد، اصلاح یا امکان‌پذیر نیست یا بسیار هزینه‌بر است. بدون ارزیابی مرحله به مرحله ۱۴ شکل‌گیری مفاهیم نادرست منجر به شکل‌گیری مفروضات نادرست می‌شوند و مفروضات نادرست منجر به یادگیری فرهنگهایی می‌شود که سایر امور را به سمت نابودی و تباهی می‌کشند لذا جهت جلوگیری

را در اختیار ما می‌گذارد. بهبود مستمر مبتنی بر سیستم حسابداری به موارد زیر جهت تکمیل سیستم کنترل مدیریت احتیاج دارد؛ (۱) یادگیری، رفتارها، نورمها و فرهنگ جدید و (۲) همسویی فرایند قراردادهای کارکنان با استراتژی بهبود مستمر شرکت. در تئوری نمایندگی فرض بر وجود استاندارد شناخته‌شده و دانش کافی از رابطه علت و معلولی در فرایند قراردادهای است که این فرض در شرایطی که فرهنگ در حال تغییر است موضوعیت ندارد. حال آنکه نماینده در فرهنگ بهبود مستمر می‌باید راه جدید و بهینه‌تری برای انجام

از این مسئله یادگیری مرحله به مرحله و به موقع لازم است.

در تئوریهای یادگیری، ایجاد ائتلاف ۱۵ و مشارکت منجر به یادگیری فعال می‌شود. ائتلاف بین افراد برای یادگیری باعث بوجود آمدن دیدگاهها جدید، فرمول‌بندی و درک بهتر آنها می‌شود و همچنین کار مشارکتی و گروهی منجر به افزایش کیفیت بازخوردها می‌گردد (فیچس، ۱۹۹۲). باید به خاطر داشته باشیم که ائتلاف مفهومی فراتر از به اشتراک گذاشتن اطلاعات خصوصی است. در زمان یادگیری فرهنگ جدید، اطلاعات شخصی ممکن است ناقص و نادرست باشد. بنابراین ائتلاف به معنای مشارکت نیست چراکه فرض مشارکت وجود دانش کامل از رابطه علت معلولی است در حالی که در ائتلاف یادگیری واقعی از طریق درک اعتبار و تشخیص راه حل جدید صورت می‌گیرد و لذا موجب افزایش یادگیری می‌شود. بنابراین تئوریهای یادگیری با بهبود شیوه عمل و کاهش انحرافات منجر به ایجاد بهبود مستمر می‌گردند. در فرهنگ بهبود مستمر این دید وجود دارد که همیشه راهی برای بهبود وجود دارد و لذا با استفاده از سیستم حسابداری مبتنی بر بهبود مستمر، می‌توان یادگیری و فرایند قرارداد کارکنان را اعتبار بخشید. این رویکرد بسیار مطلوب‌تر از سیستم کنترل مدیریت است که در آن شاخصهای غیرمالی جهت ارزیابی مورد استفاده قرار می‌گیرند. چون اولاً شاخصهای غیرمالی اغلب با اطلاعات و ارزشهای حسابداری قابل اندازه‌گیری نیستند. ثانیاً شیوه ارزیابی مرحله به مرحله نتایج اقتصادی امکان‌پذیر نیست و بنابراین به سطح اعتماد بیشتری جهت موفقیت نیاز دارند.

سیستم بودجه‌ریزی پویا و مشاهده فرایند بهبود

سیستم بودجه‌ریزی پویا تلاشها و حرکت به سمت بهبود مستمر را قابل رویت می‌کند. سازگاری و تطابق با فرهنگ جدید یک فرایند یادگیری است. الگوی گسترش بهره‌وری قابل مشاهده نقش مهمی در تغییرات فرهنگی دارد و حمایت از فعالیتهای جهت بهبود مستمر را سبب می‌شود. استقرار سیستم بودجه قابل مشاهده مسائل و مشکلات مربوط به فعالیتهای غیر قابل مشاهده را کاهش می‌دهد. فرایند بهبود مستمر در شرایطی موفقیت‌آمیز است که از طریق آثار ریالی قابل مشاهده باشد. افزایش فعالیتهای قابل مشاهده به قراردادهای حسابداری نیاز دارد که از آن طریق ریسک نماینده را کاهش دهد. مشارکت گروهی و ائتلاف منجر به حل مسائل و تلاش در جهت یادگیری می‌گردد و یادگیری فعال و قابل مشاهده ناکارایی قراردادهای را کاهش می‌دهد و در این خصوص طراحی سیستم حسابداری و

کنترل مدیریت از طریق و پی‌ریزی بودجه پویا سبب بهبود مستمر در سازمان می‌گردد. بودجه پویا شامل چهار مرحله است:

- ۱) اولویت‌بندی مشکلات با استفاده از استاندارد کامل،
- ۲) تجزیه و تحلیل ریشه مشکلات با استفاده از ابزارهای بهبود مستمر،
- ۳) ایجاد ائتلاف جهت بوجود آوردن تغییرات با استفاده جریانات نقدی هر پروژه، و

- ۴) ایجاد اعتبار در تغییرات با استفاده از سیستم حسابداری.

در زیر این چهار مرحله تشریح می‌گردد. برای بهبود مستمر، رتبه‌بندی سفارشات براساس انحرافات و ضایعات به سیستم حسابداری اجازه انتخاب راه حل بهتر را فراهم می‌کند و با این انتخاب، احتمال بهبود در فرایند قراردادهای کارکنان نیز افزایش می‌یابد. به محض اینکه تغییرات صورت گرفت، نماینده رابطه بین فرهنگ جدید، بهبود مستمر و قرارداد حسابداری را یاد می‌گیرد. اگر فعالیت هم‌اکنون بهینه است بنابراین تغییر و یادگیری اعتبار نمی‌یابد و تنها راه حل بهتر و بهینه‌تر اعتبار می‌یابد. در مرحله دوم تجزیه و تحلیل مسائل با استفاده از مشارکت و ائتلاف گروهی صورت می‌گیرد که این همکاریها منجر به کاهش هزینه نماینده و بهبود فرایند تصمیم‌گیری می‌شود.

در مرحله سوم، نماینده می‌باید با استفاده از جریان نقدی پروژهها تغییرات به وجود آمده را ارزیابی کند و لذا فعالیت مناسب در فرایند بهبود مستمر فعالیتی است که در برگیرنده اهداف استراتژیک است و منجر به بوجود آوردن جریان نقدی بیشتری در طول دوران متمادی می‌گردد. از این روست که قرارداد کارکنان مبتنی بر سیستم حسابداری مطابق و همسو با تجزیه و تحلیل اقتصادی صورت می‌گیرد.

در مرحله چهارم، تغییرات ایجاد شده از طریق سیستم حسابداری اعتبار می‌یابد چرا که به محض اینکه تصمیم‌گیرنده اعتبار تصمیمات را در می‌یابد فرایند و فرهنگ بهبود مستمر را یاد می‌گیرد و به محض اینکه این فرایند تکرار می‌شود سیستم حسابداری با گزارشگری تغییرات به آنها اعتبار می‌دهد و لذا کارکنان رابطه علت معلولی را در فرهنگ بهبود مستمر در می‌یابند. فهم رابطه علت و معلولی عدم اطمینان در مورد نتایج تلاشهای بهبود مستمر را کاهش می‌دهد و در این صورت ریسک مقاومت در مقابل بهبود مستمر کاهش می‌یابد چون بهبود مستمر و عدم اطمینان کاهش یافته لذا کارکنان به سطح اطمینان کمتری جهت همکاری و مشارکت در فرهنگ جدید نیاز دارند.

استفاده از رویکرد انگیزشی با استفاده از تئوری بالا در کارخانه کنسرو سازی امریکا^{۱۶} توسط کدین در سال ۱۹۹۸ مورد استفاده

قرار گرفت. این شرکت یک شرکت خانوادگی با چهار خط تولید بوده که دو خط کنسروسازی آن در تحقیق مدنظر قرار گرفته‌اند. هر خط تولید دارای ماشینهای قابل انعطاف و با قابلیت انجام چندین کار در یک زمان است و برای هر خط تولید فیلترهایی طراحی شده که ترکیب محصولات را مشخص می‌کند. فروشندگان شرکت بازدهی هر محصول را مشخص می‌کنند. هر محصول نوع خاصی فرمول، مقداری مشخص شکر و سایر ترکیبات دارد. شرکت از استاندارد کامل جهت ارزیابی استفاده می‌کند.

بهبود مستمر با مدیریت کیفیت جامع گره خورده است. مدیریت کیفیت جامع شامل فعالیتهای سازمان داده شده بهبود مستمر است که با مشارکت کلیه کارکنان شرکت و در سطحی فراگیر و گسترده در پی بهبود مستمر عملکرد شرکت در تمامی بخشها و قسمت‌های مختلف کاری است. در مدیریت کیفیت جامع هیچ دوباره‌کاری یا ضایعاتی قابل پذیرفته نیست، حتی اگر این ضایعات منطقی و قابل انتظار باشد. در اینجا هدف سیستم گزارشگری شناسایی هزینه کل ضایعات و هدف شرکت حداقل کردن آنهاست. بنابراین مذاکرات و چانه‌زنی مدیران بخشها حذف می‌شود و فرایند قراردادها به سمت مسیر درست هدایت می‌شود و مشکلات با بالاترین فرصت سودآوری در اولویت قرار می‌گیرند. لذا بهبود مستمر با حذف فعالیتهای فاقد ارزش افزوده (مثلا ضایعات) و مقایسه آن با استاندارد کامل صورت می‌گیرد و انحرافات منفی بیشتر، نشان‌دهنده فرصت بهبود مناسب‌ترند. عوامل به‌وجود آورنده ضایعات به شکل ریشه‌ای تجزیه و تحلیل شده و راه‌حلهای اصلاحی تعیین و اجرا می‌شوند. با تمرکز و استفاده از این شیوه در شرکت مذکور بیشترین انحراف نامساعد مربوط به تولید محصولات فاقد شکر می‌باشد. با بررسی این انحرافات مشخص شد که تجهیزاتی که جهت تولید استفاده می‌شود، شهد خاص محصول را در سطحی بیشتر از آنچه فروشندگان مشخص کرده‌اند، اضافه می‌کند و لذا تجهیزات جدید جهت اصلاح نیاز است. جالب اینکه این مشکل نه تنها در خط تولید مورد بررسی، بلکه در مورد سایر خطوط تولید نیز مصداق داشت و این بررسی زمینه اصلاح تمام خطوط تولید را فراهم کرد.

مثال دیگر در شرکت کنسرو سازی امریکا، مربوط به حمل موجودیها در خط تولید بود. براساس استاندارد کامل این کار بسیار پر هزینه و دیر انجام می‌شد. با بررسی در سطوح پایین‌تر مشخص شد که به تعداد لیفتراکهای بیشتری جهت نقل انتقالات موجودی کالا نیاز است تا وقفه‌ها کاهش و سودآوری محصولات افزایش یابد.

سرانجام بهبود مستمر مبتنی بر سیستم حسابداری به این نتیجه رسید که جهت کاهش وقفه‌ها و هزینه محصول می‌باید لیفتراکهای جدید خریداری شود. چون سیستم حسابداری مشکل را در قالب سودآوری مشخص می‌کند بنابراین علاج آن واضح و مشخص است و به‌وسیله هر شخصی تصمیم‌گیرنده، اتخاذ می‌شود. از این رو فرایند فرهنگ بهبود مستمر مبتنی بر سیستم حسابداری ایجاد می‌گردد.

نتیجه‌گیری

برای ایجاد بهبود مستمر سه مرحله باید طی شود، شناسایی مسئله، استفاده از تحقیقات موجود جهت ارائه راه حل جدید، اجرای راه حل انتخابی. بعد از شناسایی مشکل، مقاومت فرهنگی در مقابل تغییرات به‌وجود می‌آید که جهت سوددهی و کم کردن عدم اطمینان، سیستم حسابداری می‌تواند راه‌گشا باشد؛ در حالی که شرکت‌هایی که از مزایا بهبود مستمر استفاده می‌کنند، اثبات تغییر در فرایند بهبود مستمر امری بسیار دشوار است. به‌رغم تاریخچه طولانی حسابداری در توجه به عملیات تصمیم‌گیری، اعتباردهی در فرایند حسابداری به ۱۸ تا ۲۴ ماه زمان نیازمند دارد. لازم است یادآوری شود که بهبود مستمر نیازمند تغییر روزانه فرهنگ سازمانی است و لذا براساس تئوری احتمالات راه حلی قاعده‌مند و کلی جهت حل مشکل و مسائل وجود ندارد. حال آنکه برخی تکنیکها در پی یافتن راه حل کلی و فراگیر می‌باشند. ایجیری (Ijiri) و آیتمی بحث می‌کنند که دوره‌های طولانی گزارشگری سبب کاهش کارایی و بهره‌وری می‌گردد. در هر حال در شرایطی که عدم اطمینان وجود دارد، راه می‌باید برای خلق و ارائه راه حل حسابداری باز باشد؛ هر چند که تحقیقاتی نیز وجود دارد که سایر روشها را جهت ایجاد بهبود مستمر پیشنهاد می‌کند اما بهترین رویکرد با به‌کارگیری در شرایط واقعی قابل قضاوت است.

پانویسها:

- 1- Management Control System (MCS)
- 2- Continous Improvement
- 3- Information Economics
- 4- Learning Theory
- 5- In-process budgeting System
- 6- Management by Exception
- 7- Accounting Information System (AIS)
- 8- Personal Trust

- 9- Organization Trust
- 10- Incomplete Market
- 11- Complete Market
- 12- Blue Fire
- 13- Summative Assessment
- 14- Formative Assessment
- 15- Collaboration
- 16- American Canning Factory (ACF)

منابع:

- ✓ ناظری، محمد، کایزن یا بهبود مستمر، ماهنامه بانک ملی ایران شماره ۱۴۶، ۱۳۸۷
- ✓ Covaleski, I. M.A., J.H. Evans, J.L. Luft, and M.D. Shields, **Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration**. Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, p.3-49, 2003
- ✓ Irani, Z. A. Beskese, & Love, P.E.D., **Total Quality Management and Corporate Culture: Constructs of Organisational Excellence**. Technovation 23, 2003
- ✓ Jaikumar, R. and R.E. Bohn, **A Dynamic Approach to Operations Management: An Alternative to Static Optimization** Jaikumar, International Journal of Production Economics. Amsterdam: Oct 1992. Vol. 27, Iss. 3; p. 265 (18 pages), 1992
- ✓ Kaplan, R. **In Defense of Activity-Based Cost Management**, Management Accounting (November): 58-63, 1992
- ✓ Lambert, R.A., **Contracting Theory and Accounting**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 32, Issues 1-3, p.3-87, 2001
- ✓ Mackey, J., **Insights from Brain Research: A Brain-Friendly Approach to Teaching Management Accounting**, MBAR Journal Spring 2004, Volume Five, Issue One, pp.20, 2004
- ✓ Martichenko, R., **Continuous Improvement: What's the Problem?**, Logistics Quarterly, Vol. 10, Iss. 4 (November), 2004
- ✓ Schonberger, R., **Performance Measurement: the Integration of Time and Customer**, CAM-IProgramme Meeting, 1991
- ✓ Westrup, Hopper, and Jazayeri, **Free Beer Tomorrow: Idealised Accountability**, World Class, 2001

تجربه ای نو با سیستم یکپارچه مالی سپهر ۳

عملکرد عالی
کیفیت مطلوب
پشتیبانی فنی مستمر
سادگی، کارایی و انعطاف فوق العاده
قابلیت انطباق با نیازهای مشتری
گزارش عملکرد
قیمت مناسب
اجرا شده در صنایع و کاربردهای مختلف
نسخ استاندارد، حرفه ای و پیشرفته



info@setarehsepehr.com

www.setarehsepehr.com

تهران، خیابان مناصرا، بعد از چهار راه شیراز

ساختمان سارا، پ ۷۰ طبقه ۳ واحد ۱۳

تلفن: ۸۸۰۳۹۸۵۵ - ۸۸۰۳۹۴۴۸