

# مطالعات و براداره



ژوبش گاه علوم انسانی و مطالعه مقاله این بخش:

پرتال جامع علوم انسانی  
کار شبکه ای و حسابداری مدیریت  
کاربرد لنگرگاههای مسیر ترقی در شغل افراد بر اساس الگوی شاین  
مدیریت کیفیت فراگیر متوازن  
مسئولیت اجتماعی سازمان ها و اهمیت توجه به آن  
فرا سوی مدیریت تغییر

# کار شبکه‌ای و حسابداری مدیریت

درباره‌ی نقش و عمل، مهبیار نظری

■ چکیده:

با توجه به تغییرات گوناگون و وسیع در دنیای تجارت امروز، سازمان‌ها با شیوه‌های قدیم تجارت، قادر به حضور سودآور در بازار نیستند. امروزه سازمان‌ها ناگزیر به برقراری روابط تجاری جدید با مشتریان، عرضه‌کنندگان و حتی رقبای خود می‌باشند که این امر منجر به تغییراتی اساسی در نحوه فعالیت سازمان‌ها شده است به گونه‌ای که روش‌های سنتی حسابداری مدیریت قادر به پاسخ دادن به نیازهای جدید سازمان‌ها نمی‌باشد. لذا سازمان‌ها مجبور هستند روش‌های حسابداری را که تاکنون از آنها استفاده می‌نمودند، تغییر دهند. این تغییرات عموماً ناشی از ۴ ویژگی و نیاز خاصی است که کار شبکه‌ای نیازمند آن می‌باشد و سازمان‌ها برای انجام اثربخش آن باید به این ویژگی‌ها توجه نمایند. این ۴ ویژگی عبارتند از: مدیریت زنجیره تامین، محاسبه سودآوری هر مشتری، رابطه برد-برد و وجود اعتماد متقابل بین سازمان‌ها. در این مقاله ابتدا به بررسی ویژگی‌های گوناگون کار شبکه‌ای پرداخته خواهد شد و پس از آن چگونگی تغییراتی که هر یک از این ابعاد در روش‌های نوین حسابداری مدیریت ایجاد نموده‌اند مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

کلمات کلیدی: کار شبکه‌ای، حسابداری مدیریت، مدیریت

هزینه، مدیریت زنجیره تامین

■ مقدمه:

امروزه کار شبکه‌ای<sup>۱</sup>، بیش از پیش میان شرکت‌ها رواج یافته است و مطالعه راجع به مفهوم کار شبکه‌ای و مزایا و منافع آن تبدیل به یکی از موضوعات پرطرفدار طی یکی دو دهه اخیر شده است [۱]. در کار شبکه‌ای مشتری به صورتی کاملاً باز و همچنین بلندمدت، عرضه‌کنندگان را وارد کسب و کار خویش می‌نماید. به گفته دراگر<sup>۲</sup> کار شبکه‌ای به دلیل ترکیب مالکیت واحدهای اقتصادی، ماهیت

کنترل تجاری<sup>۳</sup> را تغییر می‌دهد. امروزه دیگر شرکت‌ها مالک کسب و کار خودشان نیستند بلکه کسب و کار امروز، بر پایه اهداف و استراتژی‌های مشترک و کار تیمی با دیگر رقبا صورت می‌پذیرد [۲]. هانولا<sup>۴</sup> می‌گوید برای حفظ سطح مطلوبی از سودآوری، شرکت باید به بهبودی در بهره‌وری دست یابد که بهتر از رقبایش باشد. سودآوری شامل بهره‌وری و اصلاح قیمت در زمان‌های مناسب می‌باشد. همچنین اصلاح مناسب قیمت بستگی به قیمت منابع و قیمت تولید محصول دارد [۳].

دلیل اصلی روی آوردن شرکت‌ها به کار شبکه‌ای کسب مزایای رقابتی جدید می‌باشد [۴]. ساختارهای کار شبکه‌ای می‌توانند مزیت رقابتی نوینی را ایجاد نمایند که تحت عنوان سرمایه اجتماعی<sup>۵</sup> شناخته می‌شود. به عبارت دیگر سازمان‌هایی که به صورت شبکه‌ای کار می‌کنند در مجموعه‌ای از روابط اجتماعی محاط شده‌اند که در طول زمان با ایجاد اعتماد متقابل، زمینه موفقیت یکدیگر را فراهم می‌سازند [۵]. هدف این مقاله یافتن چالش‌هایی است که اقتصاد شبکه‌ای بر مدیریت هزینه تحمیل می‌نماید.

■ دنیای رقابت و رابطه خریدار و عرضه‌کننده

پورتر<sup>۶</sup> در سال ۱۹۹۰، چهار روش را برای تبدیل شدن به یک عرضه‌کننده رهبر در هر صنعت شناسایی و معرفی نمود که عبارتند از:

۱- کار با مشتریانی که بیشترین میزان تقاضا دارند.

۲- کار با مشتریانی که محصول آنها بالاترین درجه پیچیدگی را داشته باشد.

1-Networking

2-Drucker

3-Business Control

4-Hannula

5-Social Capital

6-Porter

۳- کسب و کار در رقابتی ترین و با نظم ترین صنعت.

۴- انتخاب توسعه یافته ترین عرضه کنندگان [۶].

ماتیکاین<sup>۷</sup> نیز در سال ۱۹۹۸ مدلی را برای نظارت اثربخش بر روابط تجاری درون سازمانی معرفی نمود. این مدل نشان می دهد با توجه به شرایط رقابتی دنیای تجارت امروز، شرکت ها باید به جای کنترل مستقیم عرضه کنندگان به ایجاد روابط مستحکم و بلند مدت با آنان بپردازند [۷]. در ادامه این تحقیق لیر- الیمپی<sup>۸</sup> پژوهشی را بر روی ۲۰۰ شرکت انبارداری انجام داد و دریافت ۹۵٪ آنها در حال ایجاد روابط جدید با تامین کنندگان مواد اولیه مورد نیازشان هستند. این شرکت ها نسبت به تسهیم اطلاعات خود با شرکایشان علاقه بسیاری پیدا کرده بودند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که شیوه های تجارت به طور کلی در حال تغییر می باشد و روابط عرضه کنندگان و مشتریان متحول شده است. نکته جالب اینجاست که این تغییر هم از سمت عرضه کنندگان به سمت مشتریان است و هم بالعکس. بدین معنی که هر دو گروه عرضه کنندگان و مشتریان علاقه وافری برای برقراری نوع جدیدی از روابط با یکدیگر پیدا نموده اند [۸].

۱- تعهد قوی نسبت به همکاران و ارتباطات متنوع در تمام سطوح سازمانی.

۲- انتقال شایستگی ها به بخش های غیرمتمرکز، انعطاف پذیر و مستقل.

۳- بکارگیری رهیافت و تفکر مشتری و محصول نهایی محور در ارتباط با تامین کنندگان قطعات و سیستم.

۴- افزایش سرعت تغییرات و عملیات [۱۱].

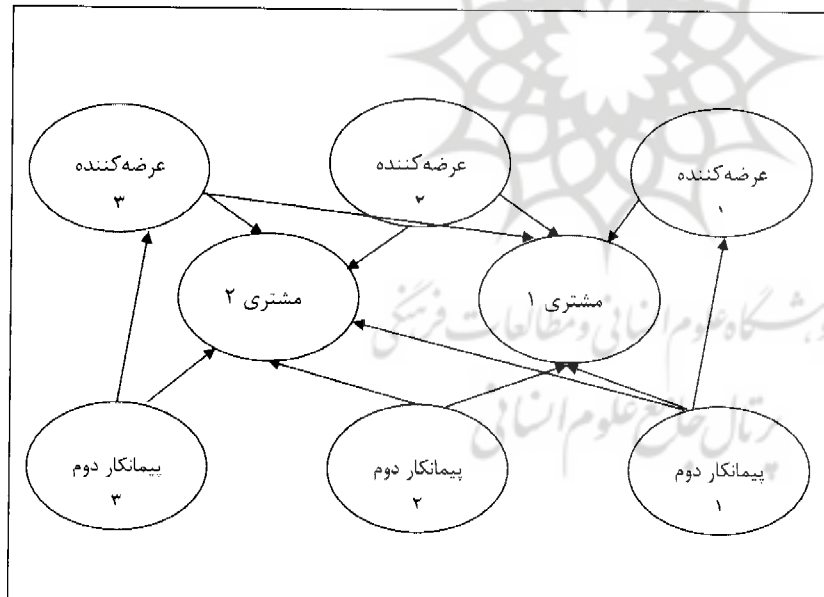
روندی که در قسمت های قبل بدان اشاره شد منجر به کار شبکه ای شده است. مدیریت زنجیره تامین<sup>۱۰</sup> نیز رهیافتی است که از طریق ایجاد روابط مستحکم تر و نزدیک تر با تامین کنندگان، راحت تر به نتایج مورد نظر خود می رسد و این همان چیزی است که در کار شبکه ای اهمیت فوق العاده ای بدان داده می شود. از طرف دیگر نیز کاهش قیمت کالای تولید شده نیازمند اثرگذاری مشتری بر توسعه فرآیند تولید محصول توسط عرضه کننده می باشد. به هم پیوستگی و ارتباط متقابل صنایع منجر شده است که حجم خرید شرکت ها افزایش یابد و از سوی دیگر این خریدها تنها از چند عرضه کننده ای که صلاحیت آنها قبلاً تأیید شده، صورت می گیرد. اینها دلایلی هستند که باعث می شود کار شبکه ای در آینده باز هم

#### ■ کار شبکه ای پاسخی برای چالش ها

کار شبکه ای را می توان به شیوه های گوناگون تعریف نمود. کولمالا<sup>۹</sup> کار شبکه ای را رقابت با وجود زمان کوتاه موجود برای تولید، مدیریت اطلاعات و ظرفیت و قابلیت انعطاف پذیری تعریف می نماید. او می افزاید کار شبکه ای فعالیتی است بین چند شریک که در آن هر یک از شرکا خود را نسبت به آینده دیگر شرکا، به صورت بلند مدت متعهد کرده اند [۹]. شکل ۱، یک شبکه کاری را در این مفهوم نشان می دهد.

در واقع کار شبکه ای به صاحبان کار کمک می نماید روابط اثربخش تری با مشتریان، عرضه کنندگان، موسسات مالی و دیگر سازمان هایی که در کسب و کارش اثرگذار هستند، برقرار نماید و از این راه بتواند به شکل اثربخش تری به فعالیت خود ادامه دهد [۱۰].

کار شبکه ای در مقایسه با رقابت در محیط سنتی<sup>۴</sup> ویژگی بارز دارد:



بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد.

شکل ۱: مدلی فرضی از روابط عرضه کنندگی بین شرکت ها

#### ■ ویژگی های کار شبکه ای

همان طوره ذکر گردید کار شبکه ای از همکاری متقابل دو یا چند سازمان بوجود می آید. در این مفهوم می توان گفت تمام سازمان ها به نوعی به صورت شبکه ای فعالیت می نمایند زیرا تمام آنها در فعالیت های روزمره خود مشغول به همکاری و فعالیت مشترک با

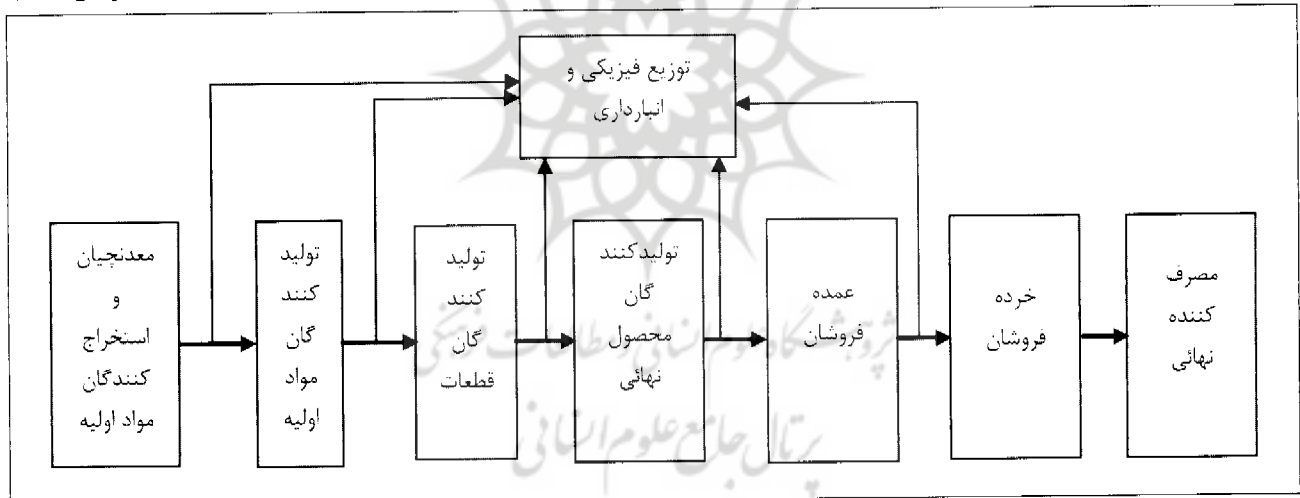
- 7-Matikainen
- 8-Lear-Olimpi
- 9-Kulmala
- 10-Supply Chain Management

سازمان‌های دیگر هستند [۱۲]. یعنی مسئله مهم درباره کار شبکه‌ای چگونگی و میزان انجام آن می‌باشد. در واقع می‌توان اینگونه بیان نمود که آن چه یک سازمان را در زمینه انجام کار شبکه‌ای از سازمان دیگر متمایز می‌نماید، انجام آگاهانه کار شبکه‌ای توسط سازمان و میزان درگیری و مشارکت آن در این زمینه می‌باشد.

زمانی که یک سیستم جدید در سازمان پیاده می‌گردد، تغییراتی در آن ایجاد می‌شود و این تغییرات عموماً به دلیل ویژگی‌های خاصی است که سیستم جدید به سازمان تحمیل می‌نماید. این تغییرات می‌تواند هم در زمینه‌های ساختاری (سخت‌افزاری) سازمان و هم در زمینه نحوه فعالیت (نرم‌افزاری) آن باشد.

سیستم کار شبکه‌ای نیز از این قاعده مستثنی نیست. زمانی که سازمان درگیر کار شبکه‌ای می‌شود مجبور به ایجاد تغییراتی در ساختار و نحوه فعالیت خود می‌گردد. این تغییرات به دلیل ویژگی‌های خاص کار شبکه‌ای و نیازهای خاصی است که این سیستم دارد. در ادامه به بررسی مهمترین این ویژگی‌ها و نیازمندی‌ها پرداخته خواهد شد.

انبارهای سازمان همواره پر از مواد اولیه مورد نیاز باشد تا در تولید محصول وقفه‌ای که باعث بالا رفتن هزینه‌ها گردد، ایجاد نشود. بنابراین سازمان‌ها سرمایه‌گذاری زیادی بر روی انبارداری به شیوه‌ی کار در طول فرآیند<sup>۱۲</sup> نمودند. در این زمان مدیران سازمان‌های تولیدی اغلب به عرضه‌کنندگان به عنوان ارائه‌کنندگان خدمت به بخش تولید می‌نگریستند [۱۳]. با گذشت زمان و همزمان با افزایش اهمیت عرضه‌کنندگان مواد اولیه در عرصه تولید، دیدگاه مدیران سازمان‌های تولیدی به این گروه تغییر کرد به طوریکه روابط بین عرضه‌کنندگان و مشتریان آنها شکل بسیار قوی‌تر و مستحکم‌تری به خود گرفت. تولیدکنندگان دریافته‌اند برای موفقیت در کسب و کار باید در طول زنجیره‌ای مستحکم فعالیت نمایند که از عرضه‌کنندگان مواد خام اولیه شروع و در نهایت به خرده‌فروشان و مشتریان نهایی ختم می‌شود. در واقع می‌توان اینگونه بیان کرد مدیریت زنجیره تامین، خود نوعی از کار شبکه‌ای می‌باشد و تنها تفاوت آنها همان‌طور که در شکل ۲ ملاحظه می‌شود این است که در زنجیره تامین فعالیت‌ها در راستای یک زنجیره ارزش که توالی خاصی دارد، انجام می‌شوند اما در کار شبکه‌ای شاهد روابط متقاطع و بدون محدودیتی می‌باشیم.



شکل ۲- زنجیره تامین: توالی و نحوه فعالیت سازمان‌ها [۱۴]

۲- سودآوری هر مشتری: هر چند در کار شبکه‌ای توجه سازمان معطوف به همکاری با تمام سازمان‌های درگیر در فرآیند کار می‌باشد اما باز هم این مشتری است که در کانون توجهات سازمان قرار دارد زیرا در نهایت اوست که منبع اصلی سودآوری سازمان می‌باشد. اما نکته‌ای که نگاه سازمان به مشتری را در کار شبکه‌ای،

۱- مدیریت زنجیره تامین: در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ میلادی بیشتر تولیدکنندگان از تولید انبوه به عنوان استراتژی اصلی تولید خود استفاده می‌کردند. دلیل این امر آن بود که می‌خواستند بهای تمام شده تولید هر واحد را کاهش دهند زیرا همان‌طور که می‌دانیم با بالا رفتن حجم تولید (به دلیل استفاده از صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس<sup>۱۱</sup>)، بهای تمام شده تولید هر واحد محصول کاهش می‌یابد. البته این امر منجر به این می‌شده که انعطاف‌پذیری فرآیند تولید کاهش یابد و به همین دلیل توسعه محصول معمولاً بسیار کند صورت می‌گرفت. تولید در حجم بالا نیازمند این بود که

11-Economies of Scale

12-Work in Process

نسبت به گذشته متمایز می‌سازد این است که در گذشته سازمان به تمام مشتریانش با یک چشم می‌نگریست و در واقع تمام آنها ارزش یکسانی برایش داشتند اما زمانی که سازمان درگیر کار شبکه‌ای می‌شود تمام مشتریان به یک اندازه برای سازمان دارای اهمیت نمی‌باشند. هنگامی که سازمان مبادرت به انجام فعالیت به صورت شبکه‌ای می‌کند، با هر مشتری به صورتی خاص و ویژه برخورد می‌نماید و در واقع سعی می‌کند خود را با ویژگی‌های خاص هر مشتری (از نظر حجم خرید، میزان سودآوری، نحوه ارتباطات و ...) تطابق داده و برخورد مناسب با آن را داشته باشد. این امر خود را در ویژگی‌هایی مانند قیمت پیشنهادی جهت عرضه محصول، ایجاد رابطه بلند یا کوتاه مدت با مشتری، زمان تحویل سفارش و ... نمایان می‌سازد.

۳- **رابطه برد- برد:** زمانی که سازمان به عنوان یک موجود منفرد مورد توجه قرار می‌گیرد، به دلیل وجود تفکرات متفاوت و تفاوت‌های فردی، وجود تعارض در سازمان تا حدی طبیعی است و این درحالیست که هدف کلی این افراد در یک سازمان در نهایت یک چیز است و آن هم سودآوری سازمان می‌باشد. طبیعتاً زمانی که سازمان‌ها به صورت شبکه‌ای به کار می‌پردازند، به دلیل گستردگی بیشتر فعالیت و همچنین وجود اهداف بعضاً متعارض، احتمال به وجود آمدن اختلاف و تعارض بین آنها بیشتر می‌باشد. در گذشته زمانی که بین سازمان‌ها تعارض بوجود می‌آمد، هر گروه تنها به دنبال رسیدن به اهداف خاص خود بود و رسیدن به هدف خود را در گرو نرسیدن گروه مقابل به هدفش می‌دید. این دیدگاهی است که تحت عنوان استراتژی برد- باخت از آن یاد می‌شود. اما امروزه سازمان‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که اولاً هر سازمان می‌تواند به هدف خود برسد بدون آن که مانع رسیدن سازمان دیگر به هدفش شود. ثانیاً گاهی اوقات این اهداف به ظاهر متضاد، در عمل می‌توانند با یکدیگر جمع شده و به نتایج بهتری منتج گردند. در واقع امروزه سازمان‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که مزایایی که از همکاری با دیگر سازمان‌ها (و وجود تعارض با آنها) نصیبشان می‌شود بسیار ارزشمندتر از زیان‌های احتمالی می‌باشد و این همان چیزی است که در متون مدیریت تحت عنوان استراتژی برد- برد از آن یاد می‌شود. سازمان‌ها در کار شبکه‌ای به دنبال رسیدن به ایده‌های جدید و نوآوری و همچنین کاهش هزینه‌های خود می‌باشند و این همان چیزی است که انتخاب رابطه برد- برد در اختیار آنها قرار می‌دهد. در یک رابطه برد- برد اولاً به دلیل جمع مثبت تفکرات سازمان‌های مختلف و افراد گوناگون در آنها، امکان خلق ایده‌های جدید بیشتر می‌شود و ثانیاً به دلیل اینکه سازمان به دنبال مبارزه منفی با طرفین همکار خود

نیست، نیازی به صرف هزینه‌های هنگفت در این زمینه ندارد و لذا تا حد زیادی در استفاده از منابع صرفه‌جویی خواهد داشت.

۴- **اعتماد متقابل:** یکی از مهمترین تغییراتی که طی دهه‌های اخیر در کسب و کار رخ داده است این می‌باشد که حجم خرید سازمان‌ها بسیار زیاد شده است اما معمولاً هر سازمان خریدهای خود را تنها از چند عرضه‌کننده محدود که به آنها اعتماد و اطمینان دارد انجام می‌دهد. در مدیریت زنجیره تامین نیز که در قسمت قبل بدان اشاره شد و خود نوعی از کار شبکه‌ای است، برای اثربخش بودن بر دو عنصر اصلی یعنی: اعتماد متقابل بین عرضه‌کنندگان و ارتباطات مناسب تاکید می‌شود.

**در کار شبکه‌ای به دو دلیل اعتماد متقابل بین سازمان‌ها وجود دارد:**

۱- به دلیل گستردگی ارتباطات بین سازمان‌ها، هر سازمان می‌کوشد برای بدست آوردن سود در بلندمدت، و جبهه‌ی مناسبی از خود در میان دیگر سازمان‌ها به جای بگذارد و به همین دلیل سعی می‌نماید بهترین عملکرد را از خود نشان دهد. به همین دلیل نیز پس از مدتی به دلیل عملکرد مناسب سازمان‌ها، به طور ناخودآگاه بین طرفین اعتماد ایجاد می‌گردد.

۲- از آنجاکه شدت رقابت طی سالیان اخیر بسیار زیاد شده است، سازمان‌ها سعی بر آن دارند تا جائیکه که ممکن است هزینه‌های خود را کاهش داده تا بتوانند با ارائه قیمت‌های مناسب و رقابتی، همراه با کیفیت مناسب، بخشی از سهم بازار را در اختیار بگیرند. در همین راستا نیز هنگامی که سازمان درگیر کار شبکه‌ای می‌شود سعی می‌نماید با اعتماد کردن به سازمان‌هایی که با آنها به فعالیت می‌پردازد، بخش اعظمی از هزینه‌های کنترلی خود را کاهش دهد.

#### ■ وجوه مختلف هزینه

حسابداران معمولاً هزینه را به عنوان منبعی که برای رسیدن به یک هدف خاص صرف شده است، تعریف می‌کنند [۱۵]. مشکلات اساسی بسیاری در رابطه با طبیعت حسابداری هزینه وجود دارد. این مشکلات ناشی از ۴ حیظه مختلف می‌باشد:

۱- مشکل حیظه عمل و دامنه هزینه

۲- مشکل اندازه‌گیری

۳- مشکل ارزش‌گذاری و ارزیابی

۴- مشکل نسبت دادن هزینه‌ها به منبع هزینه [۱۶]

مشکل حیظه عمل و دامنه هزینه به این مسئله اشاره دارد که کدام متغیرها باید مورد توجه قرار گیرند. مشکل اندازه‌گیری از اینجا ناشی می‌شود که نمی‌دانیم متغیرهای مناسب برای

اندازه‌گیری هر نوع هزینه‌کدامند. ماهیت این مشکل از آنجائیکه می‌شود که حسابداری هزینه‌نیاز به واحدهای پولی دارد حال آنکه اهداف مورد بررسی معمولاً شامل واحدهای فیزیکی هستند. مشکل ارزش‌گذاری و ارزیابی به معنی جستجوی یک راه مناسب برای ارزیابی منابعی است که استفاده شده است. برای مثال می‌توان از معیارهای زیر استفاده کرد:

- هزینه‌های واقعی<sup>۱۳</sup>
- ارزش بازاری
- ارزش جایگزینی<sup>۱۴</sup>
- هزینه فرصت [۱۷]

این ۴ مشکل اساسی در حسابداری هزینه می‌تواند باعث بوجود آمدن مشکلاتی در محیط تجاری امروز گردند. مثلاً در یک سازمان که چند محصول تولید می‌گردد بسیار سخت است که راجع به دقت نتایج اطمینان حاصل نماییم و یا اینکه اگر در یک سازمان ۲ نفر بدون داشتن استاندارد خاصی اقدام به محاسبه بهای تمام‌شده نمایند، ممکن است نتایج متفاوتی بدست آورند که این امر می‌تواند باعث بوجود آمدن مشکلاتی بزرگ در سازمان شود.

#### ■ مدیریت هزینه<sup>۱۵</sup>

امروزه به دلیل وجود رقابت شدید، ورود به حوزه فعالیت‌های تجاری حتی در صورتیکه اطلاعات کامل و صحیحی نیز در اختیار باشد، چالشی بزرگ به حساب می‌آید. حال اگر در این راه اطلاعات نادرست داشته باشیم، وقوع شکست حتمی خواهد بود. حسابداری هزینه، اطلاعات و دانش بسیار مهم و مفیدی برای مدیران چه در سطح استراتژیک و چه در سطح عملیاتی فراهم می‌آورد. در دنیای مزیت‌های رقابتی ناپایدار، هزینه‌ها باید هم به صورت تهاجمی<sup>۱۶</sup> و هم به صورت هوشمندانه مدیریت گردند [۱۸]. حتی شرکتی که هزینه‌هایش را کاهش می‌دهد، تا زمانی که سرعت کاهش هزینه‌هایش به اندازه سرعت کاهش هزینه‌های رقبایش نباشد، شاهد این خواهد بود که حاشیه سودش روز به روز کمتر می‌شود و حضورش در صحنه رقابت به خطر می‌افتد. در نتیجه سازمان‌ها در محیط رقابتی امروز که بسیار تحت تاثیر کار شبکه‌ای می‌باشد، نیازمند توسعه فعالیت‌های مدیریت هزینه پیشرفته‌ای هستند تا بتوانند هزینه‌های خود را تا حد ممکن پایین نگه دارند. بنابراین امروزه دیگر نمی‌توان از شیوه‌های سنتی حسابداری سود برد. جانسون<sup>۱۷</sup> و کاپلان<sup>۱۸</sup> می‌گویند اطلاعات سنتی حسابداری مدیریت که از فرآیند سیستم گزارش‌دهی مالی سازمان استخراج می‌شود، بسیار دیر هنگام،

متراکم‌شده و غیرقابل فهم بوده و نمی‌تواند کمکی به تصمیم‌گیری‌ها و برنامه‌ریزی‌های مدیریتی امروز نمایند. همچنین این سیستم‌ها نمی‌توانند هزینه‌های تولیدی محصولات امروز را به راحتی محاسبه کنند [۱۹].

سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت برای مفید و اثربخش بودن باید:

● اطلاعات چند بعدی را از وجوه مختلف هزینه مانند هزینه‌های مشتریان، محصولات، خدمات، عملیات‌ها و فرایندها ارائه‌کنند.

● تمرکز کمتری روی گزارش‌دهی وردیابی هزینه و تمرکز بیشتری روی برنامه‌ریزی و کنترل داشته باشند.

● بتواند از تصمیمات کلیدی در کسب و کار شامل منع‌یابی، قیمت‌گذاری، توجیه سرمایه‌گذاری، حذف محصول قدیمی و معرفی محصول جدید حمایت کند [۲۰].

در ادامه مهمترین دلایلی که کار شبکه‌ای باعث تغییر در حسابداری هزینه شده است مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

#### ■ حسابداری هزینه و مدیریت زنجیره تامین

توسعه مدیریت زنجیره تامین نیازمند معرفی تکنیک‌های جدید حسابداری در کنار سیستم‌های گزارش‌دهی سنتی و همچنین ارائه ایده‌های جدید از طرف حسابداری مدیریت - هم از داخل و هم از خارج سازمان - می‌باشد. امروزه حسابداری مدیریت تمرکز خود را تنها بر روی مرزهای سازمان گذاشته است و کمتر به خارج از سازمان توجه می‌نماید [۲۱]. این محدودیت کار سازمان را برای بهره‌مند شدن از هرگونه هم‌افزایی ناشی از کاهش هزینه‌ها که در زنجیره تامین وجود دارد، سخت می‌کند. امروزه چنین هم‌افزایی‌هایی تنها از طریق ترکیب واحدهای تجاری و کاهش هزینه ناشی از این فرآیند حاصل می‌شود. در واقع امروزه هدف از معرفی برنامه‌های مدیریت هزینه درون سازمانی، یافتن راه‌هایی است که به سازمان کمک کند هزینه‌های خود را نسبت به زمانی که شرکت، خریداران و تامین‌کنندگان به صورت مستقل عمل می‌نمودند، کاهش دهد [۲۲].

مشارکت در برنامه‌های کاهش هزینه می‌تواند به شرکت کمک کند تا هزینه‌های خود را به دو صورت کاهش دهد:

۱- از راه اثربخش‌تر کردن ارتباطات درون و بین سازمانی

13-Original Costs	17-Johnson
14-Replacement cost	18-Kaplan
15-Cost Management	
16-Aggressively	

۲- از راه هم‌فکری‌ای که بین سازمان، خریداران و عرضه‌کنندگان برای یافتن راه‌های جدید کاهش هزینه‌ها ایجاد می‌شود.

دستیابی به این مشارکت بین سازمانی نیازمند این است که هر شرکت برنامه‌های مدیریت هزینه خود را در زنجیره تامین به خارج از مرزهای شرکت توسعه دهند.

متأسفانه تنها مثال‌های معدودی درباره تکنیک‌های حسابداری که در موقعیت‌های مشارکت بین سازمان‌ها مورد استفاده قرار گرفته‌اند وجود دارد. کولن<sup>۱۹</sup> و همکارانش مثال‌هایی از این تکنیک‌های حسابداری را که در موقعیت‌های مشارکت سازمان‌ها استفاده شده‌اند، ارائه کردند. ویژگی‌های کلیدی این تکنیک‌ها عبارتند از:

- همکاری دو جانبه

- اجرای یکسان هم برای عرضه‌کننده و هم برای خریدار

- هزینه‌یابی بر مبنای هدف

- فعالیت‌های کاهش هزینه مشترک و یکسان

- فعالیت‌های توسعه‌ای مشترک و یکسان

- اعمال روش‌های حسابداری هزینه و حسابداری مدیریت

به‌طور مشابه در هر دو شرکت

- نقش مدیریتی فعال حسابداران مدیریت [۲۳]

البته در این تکنیک‌ها حسابداران مدیریت در تیم‌های کاری چندمنظوره کار می‌کردند و همزمان با افزایش دانش مالی، توانایی‌های فردی و مدیریتی خود را افزایش می‌دادند. اغلب فعالیت‌ها در این تکنیک‌ها از طریق پروژه‌های انفرادی و در کنار آن استفاده از سیستم‌های سنتی حسابداری انجام می‌شد و تنها تغییراتی ناچیز در ساختار برنامه‌ریزی مالی، بودجه‌بندی و گزارش‌دهی مشاهده می‌گردید و این بیانگر این حقیقت است که تغییرات سازمانی اندکی در سازمان‌ها بوجود آمده بود و هزینه‌ها هنوز به روش سنتی گزارش می‌شدند.

در روابط همکارانه بین سازمان‌ها، هر سازمان قانوناً واحد مجزایی است که سیاست‌های آن هیچگونه قدرتی فراتر از مرزهای خود ندارد. زمانی که شرکت‌ها بر فعالیت اصلی<sup>۲۰</sup> خود متمرکز می‌شوند و به برون‌سپاری دیگر فعالیت‌ها می‌پردازند، موفقیتشان تا حد زیادی به توانایی سازمان برای کنترل رویدادهایی که در زنجیره ارزش خارج از مرزهای سازمان اتفاق می‌افتد، بستگی دارد

و در چنین موقعیتی حیطه عمل و قدرت حسابداری هزینه بیش از پیش می‌شود [۲۴].

شاید بتوان گفت فعالیت‌های حسابداری مدیریت به ندرت در سازمان‌های متفاوت شبیه یکدیگر می‌باشد. در حیطه حسابداری مدیریت، آن طور که در حسابداری مالی شاهد هستیم، قوانین رسمی و ثابتی وجود ندارد. اساساً حسابداران برای کمک به تصمیم‌گیرندگان داخلی، بر اساس نیازهای اطلاعاتی مشخص، سیستم گزارش‌دهی ویژه‌ای را طراحی می‌کنند [۲۵]. حال اگر چند سازمان خواهان همکاری با یکدیگر باشند باید سیستم گزارش‌دهی یکسانی داشته باشند، زیرا اگر اینگونه نباشد و هر یک از آنها از سیستم حسابداری مدیریت منحصر به فردی استفاده نمایند ممکن است اعداد مختلفی درباره یک موضوع (مثلاً قیمت تمام شده) بدست آورند که این امر می‌تواند باعث اتلاف وقت کسانی شود که از گزارش تهیه شده استفاده می‌کنند. طبیعتاً این زمان مورد نیاز باید از دیگر زمان‌های در اختیار گروه برای خلق ایده‌های جدید و بهبود عملکرد فعلی سازمان است جبران گردد. بنابراین ایجاد یک سیستم استاندارد حسابداری مدیریت بین شرکت‌هایی که می‌خواهند به صورت شبکه‌ای کار نمایند حائز اهمیت بوده و یکی از چالش‌های اساسی بین آنها محسوب می‌شود.

از طرف دیگر همان‌طور که قبلاً ذکر شد امروزه سازمان‌ها خریدهای خود را در حجم بیشتر و از طریق تعداد معدودی از عرضه‌کنندگان انجام می‌دهند و این بدان معنا است که عرضه‌کنندگان باید فعالیت خود را گسترش داده و حتی خطوط محصول جدیدی را راه‌اندازی نمایند. امروزه حتی عرضه‌کنندگانی وجود دارند که به عنوان عرضه‌کنندگان تولیدی شناخته می‌شوند. این عرضه‌کنندگان تنها وظیفه تهیه محصول نهایی را بر عهده دارند و وظیفه بازاریابی و دیگر فعالیت‌ها را به دیگر شرکت‌ها واگذار نموده‌اند و لذا سازمان باید بسیاری از فعالیت‌های جدید را وارد حیطه کاری خود نماید. بنابراین سازمان مجبور است شیوه‌های هزینه‌یابی اینگونه فعالیت‌ها را نیز فرا گرفته و دست از شیوه‌های قدیمی بردارد.

#### ■ حسابداری هزینه و سودآوری مشتری

سازمان‌های اندکی وجود دارند که نسبت به سودآوری هر مشتری حساس باشند. مشکل اینجاست که حسابداران خیلی در اندازه‌گیری سودآوری مشتریان مهارت ندارند. در مطالعه‌ای که بر روی ۴۰۰ رئیس دایره حسابداری سازمان‌های گوناگون انجام شد،

19-Cullen

20-Core activity

امروزه به دلیل وجود رقابت شدید، ورود به حوزه فعالیت‌های تجاری حتی در صورتیکه اطلاعات کامل و صحیحی نیز در اختیار باشد، چالشی بزرگ به حساب می‌آید.

۵۷٪ آنها گفتند عدم توانایی در اندازه‌گیری سودآوری مشتریان بزرگترین مشکل در فعالیت‌هایشان می‌باشد [۲۶].

مشتریان بزرگ این قابلیت را دارند که سودآورترین و یا کم سودترین مشتریان باشند و این بسیار نامطلوب است که یک مشتری بزرگ، از نظر سودآوری در حد متوسطی باشد.

تحقیقات اخیر نشان می‌دهد زمانی که هزینه‌های پشتیبانی از مشتریان نیز مورد توجه قرار می‌گیرد، اغلب مشتریان (حدود ۷۰٪ آنها) اصلاً سودآور نیستند. در حقیقت تحقیقی که توسط کاپلان و کوپر<sup>۲۱</sup> در هاروارد انجام گردید منجر شد که آنها قانونی را به نام قانون ۲۰-۲۲۵ معرفی نمایند. این قانون بیان می‌دارد که در بعضی

از شرکت‌ها ۲۰٪ مشتریان ۲۲۵٪ سود را ایجاد می‌نمایند. یعنی ۸۰٪ باقی مشتریان، ۱۲۵٪ سود را از بین می‌برند [۲۷]. محققان دیگری نیز قانونی به نام قانون ۷۵-۵۰-۲۵ معرفی کردند که می‌گوید ۲۵٪ مشتریان که ۵۰٪ مجموع خریدها را انجام می‌دهند، ۷۵٪ سود شرکت را تشکیل می‌دهند [۲۸]. مشکل اینجاست که حسابداران نمی‌دانند آن ۲۰ یا ۲۵٪ مشتریان کدام‌ها هستند و آن ۷۵ یا ۸۰٪ مشتریان کدامند. البته باید یادآور شد که نباید سودآوری مشتری تنها در کوتاه مدت مورد توجه قرار گیرد بلکه شاخص مهم برای سازمان‌ها سودآوری مشتری در طول دوره عمر می‌باشد. تحقیقات نشان می‌دهد سود یک مشتری در طی یک رابطه بلند مدت افزایش می‌یابد. مشتریانی که راضی باشند پول بیشتری را خرج کرده و دیگر مشتریان را نیز با خود به سازمان می‌آورند. همچنین معامله با آنها راحت‌تر بوده و کمتر نسبت به قیمت حساس می‌باشند [۲۹]. با توجه به این موارد لازم است حسابداران هزینه و مدیریت در کارهای شبکه‌ای که تاکید بسیاری بر روابط بلند مدت با مشتریان دارد، آگاهی درستی از سودآوری مشتری در طول زمان داشته باشند تا بتوانند با به کارگیری سیستم‌های حسابداری مناسب (مانند قیمت‌گذاری ویژه هر مشتری با توجه به سود دوره عمر)، آنها را نسبت به وفاداری بیشتر به سازمان ترغیب نمایند.



سازمان‌ها تنها با چند عرضه‌کننده محدود کار می‌کنند ولی حجم خریدهای آنها به طرز معناداری افزایش پیدا کرده است. بالا رفتن حجم خرید باعث شده است که مشتریان خواستار گرفتن تخفیفاتی بر اساس حجم خریدشان شوند. از سوی دیگر در شبکه‌های کاری تاکید بسیاری بر رابطه بین اعضا بر اساس تفکر برد - برد می‌شود. در یک رابطه برد - برد عرضه‌کننده باید قادر باشد میزان پس‌اندازی را که از خریدهای حجم بالای مشتریانش نصیب می‌شود محاسبه نماید تا بتواند تخفیفات لازم جهت حفظ مشتریان را به آنها بدهد تا از این طریق هم عرضه‌کننده به سود مورد نظر خود دست یابد و هم مشتریان به انتظارات خود برسند [۳۰]. برای رسیدن به این امر لازم است عرضه‌کننده اطلاعاتی کافی، دقیق و مناسبی از هزینه‌های خود در سطوح مختلف تولیدی داشته باشد و این چیزی است که به نظر می‌رسد با استفاده از سیستم‌های سنتی حسابداری هزینه امکان پذیر نباشد.

#### ■ حسابداری هزینه و اعتماد متقابل

وجود اعتماد متقابل در کار شبکه‌ای می‌تواند باعث ایجاد تغییراتی در حسابداری هزینه گردد. از یک طرف وجود اعتماد بین



زمانی که سازمان درگیر کار شبکه‌ای می‌شود، مجبور به ایجاد تغییراتی در خود خواهد شد. این تغییرات به دلیل ویژگی‌هایی است که کار شبکه‌ای به سازمان تحمیل می‌نماید. در واقع باید گفت این تغییرات به دلیل نیازهایی است که سازمان باید برای انجام اثربخش کار شبکه‌ای به آنها توجه نموده و آنها را برطرف نمایند

#### ■ نتیجه‌گیری

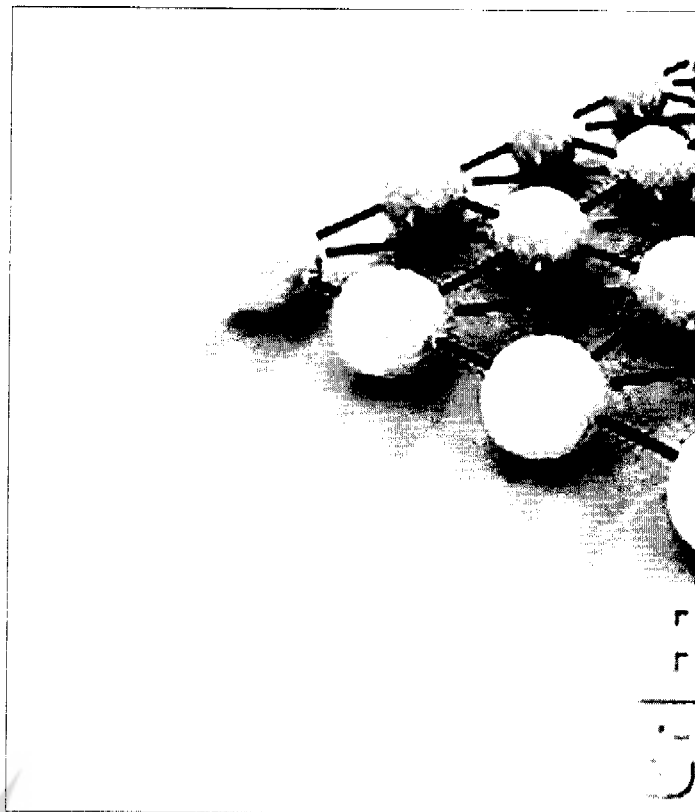
دلیل اصلی گرایش سازمان‌ها به سمت کار شبکه‌ای کسب مزیت رقابتی می‌باشد. در حال حاضر بسیاری از سازمان‌های بزرگ تمرکز خود را بر روی شایستگی‌های اصلی خود گذاشته و در بقیه موارد به برون‌سپاری می‌پردازند. به همین دلیل نیز امروزه موفقیت سازمان‌ها تا حد زیادی بستگی به قدرت آنها در کنترل حوادثی دارد که در بیرون آن اتفاق می‌افتد. در همین راستا نیز مدیریت هزینه و حسابداری مدیریت در کار شبکه‌ای اهمیت بسیاری پیدا کرده‌اند. در گذشته فعالیت‌های مدیریت هزینه محدود به مرزهای سازمان بود ولی در حسابداری مدیریت نوین، تکنیک‌های مدیریت هزینه جدیدی نیاز است تا بتواند نیازهای مدیریتی و حسابداری کار شبکه‌ای را برطرف سازد.

زمانی که سازمان درگیر کار شبکه‌ای می‌شود، مجبور به ایجاد تغییراتی در خود خواهد شد. این تغییرات به دلیل ویژگی‌هایی است که کار شبکه‌ای به سازمان تحمیل می‌نماید. در واقع باید گفت این تغییرات به دلیل نیازهایی است که سازمان باید برای انجام اثربخش کار شبکه‌ای به آنها توجه نموده و آنها را برطرف نمایند.

مهمترین این عوامل و نیازها عبارتند از:

- ۱- مدیریت زنجیره تامین
- ۲- محاسبه سودآوری هر مشتری
- ۳- رابطه برد- برد
- ۴- اعتماد متقابل بین سازمان‌ها

با توجه به مطالب ارائه شده در قسمت‌های قبل به نظر می‌رسد مدیریت هزینه نسبت به قبل کمی دچار پیچیدگی شده و این امر کار را برای حسابداران مدیریت سخت کرده است. در گذشته حسابداران مدیریت تنها وظیفه تهیه اطلاعات برای گروه خاصی از مدیران درون سازمانی را بر عهده داشتند ولی امروزه، در کسب و کارهای شبکه‌ای گروه‌های زیادی در درون و بیرون سازمان هستند که متقاضی دریافت اطلاعات هزینه‌ای سازمان می‌باشند و هر گروه نیز با توجه به نیازهای ویژه خود، نوع خاصی از اطلاعات را طلب می‌کند. این امر کار را برای حسابداران مدیریت بسیار سخت نموده است.



سازمان‌ها باعث می‌شود آنها کمتر نیاز به کنترل قیمت عرضه‌کننده داشته باشند و از طرف دیگر به دلیل اینکه سازمان به عرضه‌کنندگان خود اعتماد دارد کمتر از او درخواست ریز هزینه‌ها را می‌نماید و لذا عرضه‌کننده کمتر نیاز خواهد داشت که از شیوه‌های پیچیده حسابداری برای ارائه جزئیات قیمت محصول عرضه شده، استفاده نماید [۳۱]. در واقع وجود اعتماد متقابل بین عرضه‌کننده و مشتریان باعث می‌شود هم در سیستم حسابداری عرضه‌کننده تغییراتی ایجاد شود و هم در سیستم حسابداری مشتریان. کولمالا و همکارانش سه نیاز عمومی در مدیریت هزینه کار شبکه‌ای را بدین صورت بیان کردند:

۱- سازمان باید اطلاعات کافی درباره هزینه عملیات خود داشته باشد.

۲- سازمان باید بخشی از اطلاعات هزینه خود را با سازمان‌های همکارش در میان بگذارد.

۳- بخشی از اطلاعات باید به صورت موازی در اختیار تمام سازمان‌های درگیر در کار شبکه‌ای قرار گیرد [۳۲].

بنابراین متوجه می‌شویم وجود اعتماد متقابل بین سازمان‌هایی که به صورت شبکه‌ای کار می‌کنند بدین معنا نیست که آنها نیازی به ارائه اطلاعات هزینه‌ای خود به یکدیگر ندارند بلکه بحث بر سر این است که اولاً وجود این اعتماد باعث می‌شود سازمان مجبور به ارائه اطلاعات به صورت جزئی و ریز نباشد و ثانیاً روش ارائه اطلاعات نسبت به گذشته بسیار متفاوت خواهد بود.

- [1] Zhao, X., Huo, B., Barbara, B.F. and Yeung, Y.H.J (2008). "The impact of power and relationship commitment on the integration between manufacturers and customers in a supply chain". *Journal of Operations Management*. Vol. 26, pp. 368-388.
- [2] Drucker, P. F. (1997), "toward the organization", executive excellence, Vol.14, No. 2, pp.7-8.
- [3] Hannula, M. (1999). "Expedient total productivity measurement". Doctoral thesis, Tampere University of technology, industrial engineering and management faculty.
- [4] Douglass, R. and Pinto, A. D. (2003), "networking in international health". *University of Toronto Medical Journal*, Vol. 81, No. 1, pp. 50-54.
- [5] Miller, J.N, Besser, T. and Malshe, A. (2007). "Strategic Networking among Small Businesses in Small US Communities", *International Small business Journal*, Vol. 25, No. 6, pp. 631-665.
- [6] Porter, M. E. (1990), "competitive advantages of nations", the free press, New York.
- [7] Kulmala H.I., Paranko, J. and Uusi-Rauva, E. (2002). "the role of cost management in network relationships", *International Journal of Production Economics*, Vol. 79, No. 1, pp.33-43.
- [8] Lear-Olimpi, M. (1998), "the way it is in warehousing", *warehousing management*. Vol. 5, No. 7, pp. 12-18.
- [9] Kulmala, H. I. and Uusi-Rauva, E. (2005). "Network as a business environment: Experiences from software industry", *International journal of supply change management*. Vol. 10, No. 3, pp. 169-178.
- [10] Friar, H.J. and Eddleston, A.K. (2007). "Making connection for success: A network exercise", *JOURNAL OF MANAGEMENT EDUCATION*. Vol. 31, No. 1, pp. 104-127.
- [11] Hakansson, H. and Snehota, I. (2006). "No business is an island: The network concept of business strategy". *Scandinavian journal of management*. Vol. 22, No. 3, pp.256-270.
- [12] Dennis, CH. (2000), "Networking for making advantage", *Management decision*. Vol. 38, No. 4, pp. 287-292.
- [13] Tan, C.K. (2001). "A framework of supply chain management literature". *European Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol. 7, pp. 39-48.
- [14] Tan, C.K. (2001). "A framework of supply chain management literature". *European Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol. 7, pp. 39-48.
- [15] Laitinen, E. K. (2006). "Explaining Management Accounting Change: evidence from Finland", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 3, No. 2, pp. 252-281.
- [16] Gaal, P. (2006). "Cost accounting methodologies in price setting of acute inpatient services in Hungary", *Health Care Management Science*, Vol. 9, No. 3, pp. 243-250.
- [17] Gaal, P. (2006). "Cost accounting methodologies in price setting of acute inpatient services in Hungary", *Health Care Management Science*, Vol. 9, No. 3, pp. 243-250.
- [18] Coad, A. F. and Cullen, J. (2006). "Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective", *management accounting research*, Vol. 17, No. 4, pp. 342-369.
- [19] Johnson, H. T. and Kaplan R. S. (1987), "relevance lost: the rise and fall of management accounting", Harvard business school press, Boston.
- [20] Schreyogg, J. Et al. (2006), "Cost accounting to determine prices: How well do prices reflect costs in the German DRG-system?". *Health Care Management Science*. Vol. 9, No. 3, pp. 269-279.
- [21] Christopher, M. and Gattorna, J. (2005), "supply chain cost management and value based pricing". *Industrial marketing management*, Vol. 34, No. 2, pp. 115-121.
- [22] Cooper, R. and Slagmulder, R. (2004). "Interorganizational cost management and relational context", *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 29, No. 1, pp. 1-26.
- [23] Cullen, J. et al. (2000). "interfirm supply chains: the contribution of management accounting", *management accounting*, Vol. 77, No. 6, pp. 30-32.
- [24] Christopher, M. and Gattorna, J. (2005), "supply chain cost management and value based pricing". *Industrial marketing management*, Vol. 34, No. 2, pp. 115-121.
- [25] Kulmala, H. I. (2004). "Developing cost management in customer-supplier relationships: three case studies". *Journal of purchasing and supply management*, Vol. 10, No. 2, pp. 65-77.
- [26] Hoffman, T. (1998). "poor profit data Weakens business", *computerworld*, Vol. 32, No.14, pp.39-41.
- [27] Kaplan, R. S. and Cooper, R. (1998), "cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance". Harvard business school press, Boston.
- [28] Hope, J. (2002), "customer, strategic, loyal and Profitable". *management accounting*, Vol. 79, No. 9, pp. 20-22.
- [29] کاتلر، فیلیپ، آرمسترانگ، گری (۱۳۸۳)، "اصول بازاریابی"، (علی یارسائیان مترجم)، تهران، انتشارات ادبستان، (۱۹۹۹).
- [30] Lazarus, W. (2007), "Win-Win? The Paradox of Value and Interests in Business Relationships". *American journal of agricultural Economics*. Vol. 89, No. 2, pp. 551-553.
- [31] Mouritsen, J. and Thrane, S. (2006). "Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations". *Accounting, Organization and Society*. Vol. 31, pp. 241-275.
- [32] Kulmala, H. I. and Uusi-Rauva, E. (2005). "Network as a business environment: Experiences from software industry". *International journal of supply change management*, Vol. 10, No. 3, pp. 169-178.