

دانشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

حسابداری مدیریت و معرفی مهم‌ترین روش‌های آن

حمید احمدزاده

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری



مدیریت که مسئولیت تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش های سودمند و موثر به مدیریت درون سازمانی برای تصمیم گیری های روزانه و دستیابی به فرصت های رقابتی و تضمین پایداری در عرصه رقابت را بر عهده دارد، نمی تواند بدون توجه به این تغییر و تحولات نقش و وظیفه خود را به خوبی ایفا کند (فخاریان، ۱۳۸۵).

حسابداری مدیریت^۱، فرایند شناسایی، اندازه گیری، تجزیه و تحلیل، تفسیر و گزارش اطلاعات در راستای تحقق اهداف سازمانی است. حسابداری مدیریت بخشی لاینفک از فرایند مدیریت و بخش مهمی از شبکه اطلاعاتی مدیریت سازمان است.

جوهر و درون مایه اصلی مفهوم کایزن که امروزه عمیقاً در طرز فکر ژاپنی ها ریشه دوانیده است و ژاپنی ها آن را به عنوان یک خطمشی برگزیده و در تمامی زمینه ها از آن بهره می جویند و در حقیقت خواستگاه ایدنولوژی تلاش و پیشرفت مداوم بشر است.

اهداف فعالیت حسابداری مدیریت

حسابداران مدیریت

با تعقیب پنج هدف عمده برای سازمان ارزش افزوده می

آفرینند. این اهداف عبارتند از:

• تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران

برای تصمیم گیری و برنامه ریزی

• کمک به مدیریت سازمان در امر

هدایت و کنترل فعالیت های عملیاتی

• ایجاد انگیزه برای مدیران و کارکنان

برای فعالیت در راستای اهداف سازمانی

• سنجش و ارزیابی عملکرد فعالیت ها،

زیر مجموعه ها، مدیران و دیگر کارکنان

فعال در سازمان

• ارزیابی وضعیت رقابتی سازمان و

همکاری با سایر مدیران برای حصول

چکیده

با جدی شدن رقابت مؤسسات در کشور و عملی شدن خصوصی سازی در آینده ای نزدیک و پیوستن به سازمان تجارت جهانی در آینده دورتر، به کارگیری مفاهیم، ابزارها و روش های حسابداری مدیریت از اهمیت و اجتناب ناپذیری بیش تری برخوردار می شود. با وجود اهمیت و وسعت کاربرد مقوله حسابداری مدیریت در جهان، متأسفانه این حوزه از دانش، ابزار و روش های آن به درستی و جامعیت در جامعه ما شناخته نشده است. در این نوشتار تلاش شده است تا مهم ترین روش های حسابداری مدیریت به شیوه ای مختصر مورد بررسی قرار گیرد.

واژه های کلیدی: حسابداری مدیریت، هزینه یابی، اعتلای مستمر عملکرد، روش های حسابداری مدیریت.

مقدمه

بر اثر تحولات پدید آمده که به طور عمده ناشی از تشدید رقابت، افزایش مخاطرات بنگاه و توسعه فناوری اطلاعات است، ساختار، شکل و شمایل سازمانی و شرکت ها نیز تغییر یافته است. نبود تمرکز، مسوولیت سیاری^۱ وسیع به نیروها، کاهش لایه های سازمانی، کار گروهی و سازمان های فسر و وظیفه ای را می توان به عنوان نمونه و الگوی مناسب با تحولات جدید در فضای کسب و کار برشمرد. حسابداری



فعالیت ابتدا هزینه های سرپار به فعالیت ها تخصیص داده می شود (الباشت هزینه ها تحت عنوان مخزن هزینه ها) و سپس هزینه های تخصیص یافته به فعالیت ها بر اساس عاملی تحت عنوان محرک هزینه، به محصولات یا خطوط تولید تخصیص می یابد. در هزینه یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت های عمده در فرایند تولید به چهار طبقه سطح واحد محصول، سطح دسته محصول، سطح پشتیبانی محصول، و سطح کارخانه تفکیک می شود (نظری، ۱۳۷۹).

مدیریت هزینه یابی بر مبنای فعالیت

نمونه مدیریت هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مجموعه دانستنی هایی است که مدیریت فعالیت ها را کانون توجه قرار می دهد تا مسیر بهبود ارزش دریافت شده توسط مشتریان و همچنین منافع حاصل از

کسب رضایت مشتری و ایجاد مزیت رقابتی با قیمت کمتر یا برابر رقیبان یا خلق ارزش یکسان با قیمت کمتر در مقایسه با رقیبا استفاده می شود. کاربست روش های مبتنی بر فعالیت در مدیریت هزینه کرد عینی می یابد. از جمله این روش ها عبارتند از:

هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در شبکه های سنتی هزینه یابی، بر حجم تولید و واحدهای محصولات تاکید می نمود و همچنین فرض می نمود که محصولات منابع را مصرف می کنند. در هزینه یابی بر مبنای فعالیت استدلال بر این است که تولید محصولات مستلزم انجام فعالیت هایی است و فعالیت ها مصرف کننده منابع اند و محصولات فعالیت ها را مصرف می کنند. بنابراین، در هزینه یابی بر مبنای

طبیعیان از توان رقابتی بلند مدت سازمان قیمت تمام شده یکی از ابعاد مهم در رقابت است. ایجاد تعادل این مؤلفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان برآیه محصول، مستلزم اعمال مدیریت بر آن است. رقابت جهانی، شرکت ها را به اعتدالی (بهبود) مستمر وادار ساخته است. اعتدالی مستمر به معنای تلاش پیوسته برای حذف ضایعات، کاهش زمان برآورده کردن تقاضای مشتریان، ساده سازی محصولات و فرایند ها و اعتدالی کیفیت خدمت رسانی به مشتری است. حسابداران مدیریت باظراحی و پیاده سازی شبکه های مدیریت هزینه در برنامه های اعتدالی مستمر بسیاری از سازمان ها نقش ایفا می کنند (هیلتون، ۲۰۰۵).

در شبکه های مدیریت هزینه، از اطلاعات بهای تمام شده برای توسعه و

5 Activity Based management (ABM)

4 Activity Based Costing (ABC)

3 Cost management system (CMS)

ارایه محصولات یا خدمات را پیدا و ارایه کند (شباهنگ، ۱۳۸۲)

ABC هزینه فعالیت های مربوط به خدمات و محصولات را اندازه گیری می کند و یک روش حسابداری صنعتی برای تعیین بهای تمام شده دقیق محصولات یا خدمات است. مدیریت بر مبنای فعالیت رابطه بین هزینه های انجام شده با اهداف شرکت را مشخص می کند و یکی از فنون مدیریت هزینه است که انتظار می رود باعث افزایش سودآوری شرکت شود (نمازی، ۱۳۸۶).

با استفاده از نرم افزار ERP می توان شبکه ABC و ABM را به آسانی تلفیق کرد به طوری که مقایسه ABC و ABM نشان می دهد که ABC جزئی از ABM است و مدیریت بر مبنای فعالیت بر مدیریت فعالیت ها برای کاهش بهای تمام شده تمرکز دارد. و هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر ایجاد ارتباط بین هزینه های سربار و فعالیت ها تاکید می کند (راهنمای رودپشتی، ۱۳۸۵).

بودجه بندی بر مبنای فعالیت

بودجه بندی بر مبنای فعالیت^۳، فرایند تهیه بودجه است که بر هزینه فعالیت ها یا محرک های هزینه مرتبط با عملیات، تاکید و تمرکز دارد. بودجه بندی بر مبنای فعالیت، هزینه ها را با توجه به محرک های هزینه که منتج از هزینه یابی بر مبنای فعالیت است، بر حسب مخزن هزینه ها تفکیک می کند. بنابراین، بودجه بندی بر مبنای فعالیت با تفکیک بودجه هزینه ها به مخازن مشابه هزینه ها، نظیر فعالیت های سطح واحد محصول، دسته محصول، سطح پشتیبانی محصول و سطح کارخانه، شروع می شود.

معیار لازم برای منظور کردن هزینه در یک مخزن هزینه آن است که هزینه های آن مخزن متناسب با تغییرات در سطح فعالیت مربوط، تغییر می کند (نظری، ۱۳۷۹).

در واقع بودجه بندی بر مبنای فعالیت، حسابداری بر مبنای فعالیت معکوس است و آن را می توان در انتهای حسابداری بر مبنای فعالیت، شروع کرد. این نوع بودجه بندی نوین بر مبنای رابطه علیت بین رفتار هزینه ها و مصرف منابع است.

زنجیره ارزش

در تفکر مبتنی بر ارزش، خلق ارزش در زنجیره ارزش^۴ محقق می شود. بنابراین شناخت زنجیره مزبور را ضروری و با اهمیت می سازد. ایده زنجیره ارزش بر رویکرد فرایندی به سازمان مبتنی است که در آن شرکت های تولیدی (یا خدماتی) مانند یک فرایند شامل ورودی، پردازش و خروجی،

مورد توجه قرار می گیرند.

زنجیره ارزش به توصیف فعالیت

های درون و اطراف یک شرکت پرداخته و آنرا در یک تجزیه و تحلیل مربوط به مزیت های رقابتی شرکت به کار می بندند. از این رو از روشی شبکه تیک برای تعیین فعالیت هایی که موجب ارزش افزوده برای محصول می شوند بهره می گیرد (راهنمای رودپشتی، ۱۳۸۵).

نظریه محدودیت ها

واژه ژاپنی کایزن به اعتلای مستمر و تدریجی از راه ارتقای جزئی فعالیت ها اشاره دارد و با اعتلای شدید و وسیع که نتیجه نوآوری و سرمایه گذاری های عظیم در فناوری است، تفاوت دارد.

7 . Value chain system

6 . Activity Based Budgeting (ABB)

نظریه محدودیت‌ها^۸ یک فلسفه جامع مدیریتی است که بر شناسایی و مدیریت محدودیت‌ها به عنوان کلیدهایی برای تمرکز بر زمان و منابع محدود در مناطقی که بازده بالقوه بیش‌تری وجود دارد، تأکید می‌کند. نظریه (نظریه) مذکور رویکردی شبکهای مبتنی بر این فرض است که هر سازمانی دست‌کم با یک عامل محدودکننده روبه‌روست که مانع از دستیابی آن به هدف‌هایش می‌شود. در واقع هدف متعارف واحدهای انتفاعی می‌تواند حداکثر کردن سود باشد.

نظریه محدودیت‌ها بر حداکثر کردن سود با اطمینان از این که، عاملی که باعث ایجاد محدودیت در تولید می‌شود به اثربخش‌ترین حالت مورد استفاده قرار گیرد، تأکید دارد.

نظریه محدودیت‌ها فرایند تولید محصول (ارایه خدمت) را به زنجیره ارزش تشبیه می‌کند. هر حلقه از این زنجیره بیان‌گر مرحله‌ای است که در آن مرحله به ارزش محصول (کالا یا خدمت) سازمان افزوده می‌شود. برای تقویت این زنجیره باید ضعیف‌ترین حلقه را تقویت کرد. اگر حلقه‌ای غیر از ضعیف‌ترین حلقه تقویت شود، حداکثر بهبود کل زنجیره ارزش، حاصل نمی‌شود. ایده اصلی این نظریه، شناسایی محدودیت‌های شبکهای است که مانع از دستیابی سازمان به موفقیت بیش‌تر می‌شود و به دنبال آن تلاش می‌شود این محدودیت‌ها سست شده و یا از میان برداشته شود (بلوچر و همکاران، ۲۰۰۵، مهام و همکاران، ۱۳۸۵).

الگو برداری از سازمان‌های موفق

الگو برداری از سازمان‌های موفق^۹ (تحلیل موقعیت)، روشی سیستماتیک است، که سازمان‌ها به وسیله آن می‌توانند فعالیت‌های خود را براساس بهترین معیار در یک صنعت یا یک سازمان اندازه‌گیری و اصلاح کنند؛ این روش با فراهم‌سازی چارچوبی برای سازمان‌ها که به وسیله آن فعالیت‌های بهترین سازمان مشخص شده است و تشخیص وجوه تمایز سازمان موجود با بهترین سازمان، نشان می‌دهد که چگونه می‌توان شکاف‌های موجود را برطرف کرد.

الگو برداری در واقع ابزاری برای بهبود مستمر است و می‌تواند توسط انواع سازمان‌های تولیدی و خدماتی به کار گرفته شود. امروزه شکل مبسوطی از الگو برداری از سازمان‌های موفق وجود دارد که توانایی سودآوری، کیفیت خدمات، اثربخشی بازاریابی و بهره‌وری واحدها را در فرایند ارزیابی و تحلیل‌ها، مورد توجه قرار می‌دهد، از آن به عنوان "الگو برداری (معیار سنجی) متوازن چند بعدی"^{۱۰} یاد می‌شود. از دیدگاه این نمونه، عملکرد برتر، عملکرد واحدی است که از لحاظ کل ابعاد بهینه بوده و به عنوان معیار (الگو) قلمداد می‌شود (هورن‌گرن و همکاران، ۲۰۰۵).

مدیریت بر مبنای هدف

از مشکلات امروزی نظام مدیریتی کشور در بعد برنامه‌ریزی، می‌توان عدم وجود ارتباط زنده و هدفمند بین اهداف خط‌مشیک و اهداف عملیاتی سازمان‌ها را مطرح کرد.

فقدان این ارتباط سبب شده که ارتباطی بین اقداماتی که در سطوح پایین سازمان که در واقع نزدیک به قاعده هرم سازمانی است با اهداف رأس هرم سازمانی وجود نداشته باشد و یا اگر ارتباطی محسوس باشد این ارتباط کم‌رنگ باشد.

مدیریت بر مبنای هدف^{۱۱} یک کوشش برنامه‌ریزی است و توجه آن به نتایج عملیات است به همین علت مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه‌عمومیت یافته است. در حقیقت مدیریت بر مبنای هدف فرایندی است که به وسیله آن مدیران سطوح بالا و پایین به طور مشترک هدف‌های عمومی را تشخیص می‌دهند، موارد مهم مسئولیت هر فرد را برحسب نتایجی که از آن‌ها انتظار می‌رود معلوم می‌کنند و این اقدامات را به عنوان راهنمایی برای به کار انداختن واحد و ارزیابی سهم هر عضو به کار می‌برند.

هزینه‌یابی هدف

هدف اصلی هزینه‌یابی هدف^{۱۲}، تعیین بهای تمام‌شده محصول جدید قبل از عرضه به بازار است. هزینه‌یابی هدف به طراحی محصول و فرایندهای تولید محصولات اشاره دارد. طبق این رویکرد، طراحی محصول و فرایندهای تولید آن باید به گونه‌ای باشد که در نهایت محصول با هزینه‌ای تولید شود که در صورت فروش آن با قیمت برآوردی بازار، سود مورد نظر مدیریت عاید شرکت شود. این قیمت برآوردی را، قیمت هدف، حاشیه سود مورد نظر، حاشیه سود هدف و هزینه‌ای که در آن حد باید تولید

11 . Management By Objective (MBO) . Pitter Demker, 1954
12 . Target Costing

9 . Benchmarking
10 . Multidimensional Balanced Benchmarking

8 . Theory of Constraints (TOC) . Eliyahu M. Goldratt, 1984



الگو برداری در واقع ابزاری برای بهبود مستمر است و می تواند توسط انواع سازمان های تولیدی و خدماتی به کار گرفته شود. امروزه شکل مبسوطی از الگو برداری از سازمان های موفق وجود دارد که توانایی سودآوری، کیفیت خدمات، اثربخشی بازاریابی و بهره وری واحدها را در فرایند ارزیابی و تحلیل ها، مورد توجه قرار می دهد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

رئال جامع علوم انسانی

محصول صورت گیرد، هزینه هدف گویند) مدت سود و حجم تولید پیش بینی شده مهام وهمکاران، ۱۳۸۵).

• تعیین بهای تمام شده هدف برای هر واحد محصول

فرآیند هزینه یابی هدف

• مقایسه بهای تمام شده هدف با برآورد بهای تمام شده محصول بر اساس قیمت جاری

• تعیین قیمت فروش هدف بر مبنای انتظارات مشتریان و رضایت بازار

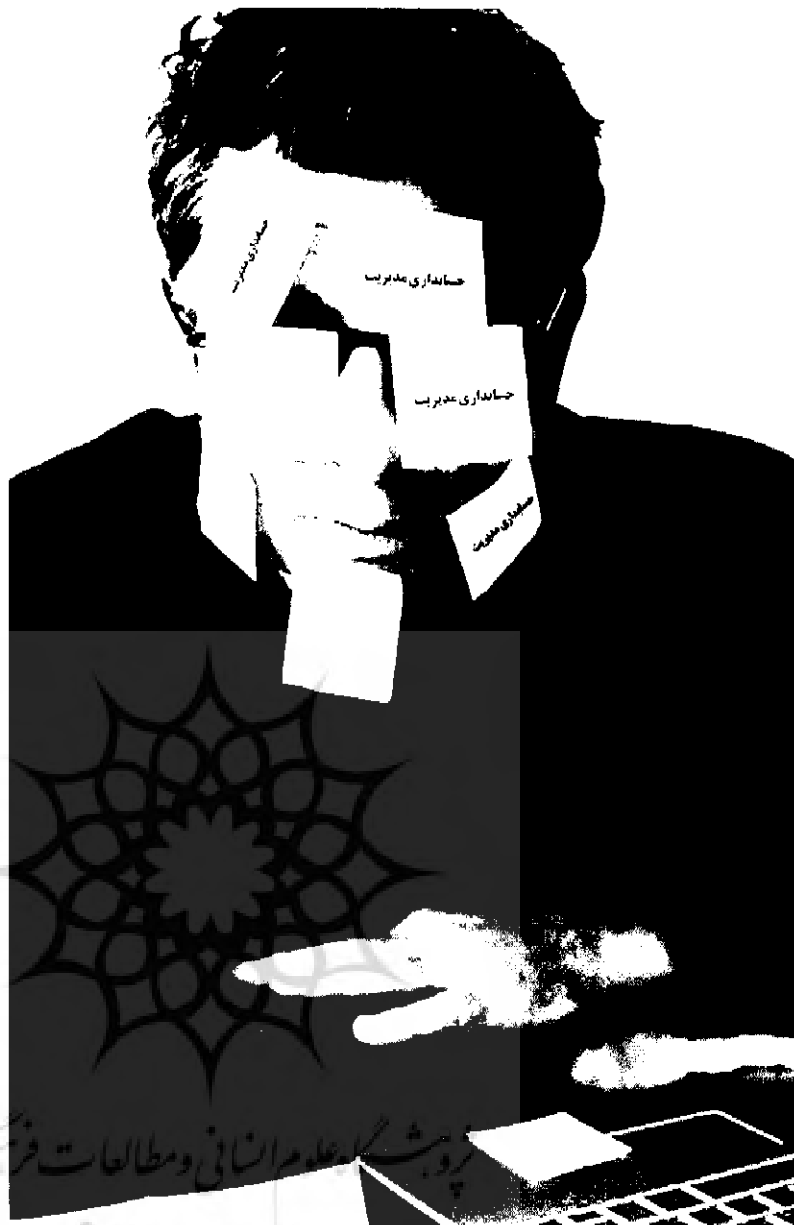
• تعیین حاشیه سود بر مبنای اهداف بلند

• تعیین اهداف کاهش هزینه ای برای هر

که امروزه عمیقاً در طرز فکر ژاپنی‌ها ریشه دوانیده است و ژاپنی‌ها آن را به عنوان یک خط‌مشی برگزیده و در تمامی زمینه‌ها از آن بهره می‌جویند و در حقیقت خواستگاه ایدئولوژی تلاش و پیش‌رفت مداوم بشر است.

در هزینه‌یابی کایزن تمام نیروها در جهت کاهش هزینه‌های تولید محصول بسیج می‌شوند. در کایزن برای هر فرایندی کاهش هزینه یک هدف بنابرین برای دست یافتن به این هدف از تحلیل ارزشی که شکلی از مهندسی ارزش است استفاده می‌شود. در تحلیل ارزشی همانند مهندسی ارزش حسابداری مدیریت به میزان اندکی مشارکت می‌ورزند. برای پشتیبانی اطلاعاتی برنامه‌های کایزن از طریق اطلاعات حسابداری نیاز چندانی به حسابداران مدیریت وجود ندارد. کاربران در حقیقت اطلاعات مورد نیازشان را خودشان فراهم می‌آورند.

کاربرد هزینه‌یابی هدف، طراحی یک محصول یا یک نمونه جدید و طراحی فرایند تولید آن است. حال آن‌که هزینه‌یابی کایزن روند کاهش هزینه در جریان تولید محصولی است که هم‌اکنون تولید می‌شود.



نتیجه نوآوری و سرمایه‌گذاری‌های عظیم در فناوری است. تفاوت دارد.

مدیران ژاپنی تغییر بی‌وقفه کاهش بهای تمام شده در طی مرحله تولید چرخه عمر محصول را به عنوان هزینه‌یابی کایزن^{۱۳} توصیف می‌کنند. کایزن بر هر چه کارآتر کردن فرایند‌های تولید و ارائه خدمات تأکید دارد.

جوهر و درون‌مایه اصلی مفهوم کایزن

جزء از محصول در فرایند تولید یا استفاده از فنون مهندسی و تحلیل ارزش

محاسبه هزینه هدف: سود هدف - قیمت هدف = هزینه (بهای هدف)

هزینه‌یابی کایزن

واژه ژاپنی کایزن به معنای مستمر و تدریجی از راه ارتقای جزئی فعالیت‌ها اشاره دارد و با اعتلای شدید و وسیع که

مهندسی مجدد نقطه مقابل کایزن، مهندسی مجدد^{۱۴} است. کایزن در پی برداشتن گام‌های کوچک مثبت تدریجی در راستای اعتلای تدریجی است، اما مهندسی مجدد به جهش‌های بزرگ می‌اندیشد. مهندسی مجدد طراحی کامل یک فرایند از نو است و بر یافتن راه‌های خلاقانه تازه برای نیل به اهداف تأکید دارد (مهام و همکاران، ۱۳۸۵).

14 - Rucnfruceat g

13 - Kaizen costing

مهندسی مجدد، با هدف شناسایی بهترین روش انجام یک مجموعه فعالیت‌های خاص، فرآیندهای سازمان را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد.

برای این که شبکه برنامه‌ریزی منابع سازمان بتواند برای سازمان سودمند و اثربخش باشد، باید دست کم برخی از روش‌های کسب و کار سازمان تغییر یافته و روش‌های جدیدی توسعه یابند. از این رو مهندسی مجدد فرآیندهای کسب و کار، با پیاده‌سازی و استقرار شبکه‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان، از تباطؤ نزدیکی دارد. مهندسی مجدد فرآیندها، روش‌های مختلف انجام یک فرآیند خاص را بررسی کرده و بهترین روش‌ها را بر می‌گزیند. مهندسی مجدد تأثیرات بسیاری بر سازمان‌ها بر جای گذاشته است.

کاهش نیروی انسانی، کاهش زمان سیکل تولید محصولات و ارائه خدمات و افزایش انعطاف‌پذیری سازمان‌ها را می‌توان به عنوان اصلی‌ترین تأثیرات مهندسی مجدد بر سازمان‌ها بر شمرده. اعتبار اصلی شبکه‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان، پیروی از فلسفه مهندسی مجدد در طراحی مجدد فرآیندها و جریان‌های اطلاعاتی سازمان‌ها بوده است. شبکه‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان فراتر از یک شبکه اطلاعاتی یکپارچه، سازمان‌ها را به سمت بازنگری و بازبینی فرآیندها و ساختارهای خود سوق داده‌اند. این شبکه‌ها با انتقال تجربیات برتر در حوزه‌ی فرآیندهای عملیاتی و زیر ساختاری، سازمان‌ها را به سمت افزایش کارایی فرآیندها و ارتقای انعطاف‌پذیری سازمان‌ها هدایت کرده‌اند.

هزینه‌یابی کیفیت

هزینه‌یابی کیفیت^۴، روش هزینه‌یابی مبتنی بر فرایند است که به لحاظ مفهومی به دنبال سنجش و ایجاد تعادل بین هزینه‌های پیش‌گیرانه و هزینه‌های تضمین کیفیت در برابر هزینه‌های بدی کیفیت و ضایعات و نارضایتی مشتری است. در این روش که درون شبکه حسابداری مالی و صنعتی ایجاد می‌شود هزینه‌های انجام فعالیت‌ها با دیدگاه میزان تأثیر آن‌ها بر کیفیت، دسته‌بندی و مقایسه می‌شوند (حکیمی آسیاب و سلطانی، ۱۳۸۴).

برداشت‌ها و تعریف‌های گوناگونی از مفهوم کیفیت در منابع مختلف ارائه شده است. گویاترین تعریف را جامعه کنترل کیفیت امریکا به شرح زیر ارائه کرده است: «کیفیت عبارت است از تمامیت ویژگی‌های ظاهری و باطنی کالاها یا خدماتی که مشتریان را در لحظه خرید و هنگام استفاده راضی کند».

بهای تمام شده کیفیت به مجموع هزینه‌هایی گفته می‌شود که از تولید

محصولاتی که دارای کیفیت نامطلوب هستند جلوگیری می‌کند. حد بهینه، بهای تمام شده کیفیت حدود ۲/۵ درصد فروش سازمان است این هزینه شامل:

- مخارج مربوط به پیشگیری از بروز ایجاد کالاهای معیوب.
- مخارج مربوط به بازرسی و ارزیابی کیفیت کالاهای تولید شده.
- مخارج مربوط به تعمیر و رفع نواقص ناشی از عدم انطباق کالاهای تولید شده

نظریه محدودیت‌ها یک فلسفه جامع مدیریتی است که بر شناسایی و مدیریت محدودیت‌ها به عنوان کلیدهایی برای تمرکز بر زمان و منابع محدود در مناطقی که بازده بالقوه بیش‌تری وجود دارد، تأکید می‌کند.

با معیارهای کیفیت، (اعتمادی و سیدنژاد فهیم، ۱۳۸۴)

به هر حال اولین روشی که در هزینه یابی کیفیت ارایه شده است روش «جو ران» است که امروزه به روش سنتی معروف شده است. در این روش هزینه های کیفیت به چهار بخش که به اختصار در زیر آورده شده است، تقسیم می شوند:

- **هزینه های شکست داخلی:** هزینه هایی که برای ارزیابی، تصحیح و یا جایگزینی محصول قبل از این که محصول به دست مشتری برسد را شامل می شود.
 - **هزینه شکست خارجی:** هزینه ای است که برای ارزیابی، تصحیح و یا جایگزینی بعد از این که محصول به دست مشتری رسیده، صورت می گیرد.
 - **هزینه ارزیابی:** هزینه مربوط به سنجش یا ممیزی محصولات یا خدمات به منظور اطمینان از استانداردهای کیفی در این دسته می کنند.
 - **هزینه های پیشگیری:** هزینه ای است که برای پیشگیری از وقوع ضایعات کالاها و یا جلوگیری از تولید محصولات با کیفیت بد باید پرداخت شود.
- آنچه مسلم است، هزینه کردن در سطح پیشگیری همواره مقرون به صرفه تر از سطح ارزیابی و شکست خواهد بود (حکیمی اسپایر و سلطانی، ۱۳۸۴).

مدیریت کیفیت جامع

مدیریت کیفیت جامع^{۱۶} از طریق تمرکز توجه یک سازمان به آنچه که از نظر مشتریان با اهمیت تلقی می شود، فرصت رقابت را ایجاد می کند. هدف

16 Total quality management (TQM)

مدیریت کیفیت جامع، تحویل دادن بالاترین ارزش برای مشتری در پایین ترین هزینه، به منظور دستیابی به سودآوری پایدار و ثبات اقتصادی برای شرکت است. ارتباط بلندمدت با مشتریان فروشندگان و کارمندان متمرکز بر کیفیت است که چیزی فراتر از سودآوری کوتاه مدت است.

شبکه مدیریت تولید و موجودی ها به شیوه دقیقاً سر وقت

شبکه مدیریت تولید و موجودی ها به شیوه دقیقاً سر وقت^{۱۷} کنترل جامعی برای مدیریت تولید و موجودی ها است که بر اساس آن هیچ مواد خامی خریداری و هیچ محصولی تولید نمی شود مگر به وقت نیاز. مواد خام و قطعات تازمانی که در یکی از مراحل تولید مورد نیاز نباشند، خریداری نمی شوند.

این رویکرد از طریق حذف ضایعات، اتلاف ها و تمام فعالیت های فاقد ارزش افزود و دو سازماندهی فریند تولید در سنوهای تولیدی و کاهش سطح موجودیها موجب صرفه جویی منابع قابل توجهی می شود. هدف شبکه تولید به موقع ایجاد اطمینان از خرید یا تولید مواد مناسب به مقدار و اندازه مورد نیاز در زمان مناسب با کیفیت مطلوب و بدون هیچ گونه ضایعات است که این امر در نهایت منجر به کاهش هزینه های هر واحد محصول و بهای تمام شده کالا می

شود. بنابراین هدفهای کلی این شبکه را می توان در بهبود کیفیت تولیدات و افزایش بهره وری با تاکید بر مفهوم کایزن خلاصه

17 Just-in-time inventory and production management system (JIT)

کرد (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۱).

شبکه JIT یک وسیله، روشی مانند سایر روش ها و وسایل به کار گرفته شده در مدیریت تولید نیست، بلکه شبکه تولید به موقع مقصد و پایان است نه وسیله^{۱۸}

تجزیه و تحلیل سود رسانی مشتری

این احتمال وجود دارد که یک شرکت محصولات سودآوری داشته باشد، اما از ناحیه بعضی مشتریان، متحمل هزینه هایی شود که مناسبات با آنها را سودآور می کند. تجزیه و تحلیل سود رسانی مشتری^{۱۹} با توسل به هزینه یابی بر مبنای فعالیت تلاش می کند فعالیت ها، هزینه ها و سود رسانی مشتریان یک شرکت را مشخص کند. عوامل متعددی باعث می شوند، بعضی از مشتریان در مقایسه با دیگران، سود رسانی بیش تری داشته باشند. مشتریانی که سفارشات کوچک می دهد، سفارشات متعدد می دهند، سفارشات خود را اغلب تغییر می دهند، خود ستار بسته بندی خاص یا ارسال به شکل خاصی هستند، تحویل سریع تر را می طلبند... عموماً از مشتریانی که کم تر خود ستار خدمات اختصاصی هستند، سود رسانی کمتری دارند. اگر مدیران بدانند که کدام مشتریان بالاترین سودها را نصیب شرکت می کنند، می توانند تصمیمات آگاهانه تری را درباره خدمت رسانی به مشتریان اتخاذ کنند (مهام و همکاران، ۱۳۸۵).

روش ارزیابی متوازن

در راستای مشکلات و موانع بر سر راه سازمان ها در توسعه نظام های ارزیابی عملکرد، شبکه های مورد نیاز است که بین دقت تاریخی از قلم و اعداد مالی و

18 Customer profitability analysis



بودجه بندی بر مبنای فعالیت، فرایند تهیه بودجه است که بر هزینه فعالیت‌ها یا محرک‌های هزینه مرتبط با عملیات، تأکید و تمرکز دارد. بودجه بندی بر مبنای فعالیت، هزینه‌ها را با توجه به محرک‌های هزینه که منتج از هزینه یابی بر مبنای فعالیت است، بر حسب مخزن هزینه‌ها تفکیک می‌کند.

پذیرای بازیگرانی با یک خط‌مشی پایدار روشن نیست بلکه برای بسیاری از موسسات که روند کلی خط‌مشی آن‌ها، انتقال تدریجی، به سمت پایداری بیش‌تر با هماهنگی عوامل کلیدی موفقیت در جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی است نیز، به کار می‌رود (احمدپور و همکاران، ۱۳۸۵).

روش ارزیابی متوازن ابزاری است

محرک‌های عملکرد آینده، نوعی توازن برقرار کند و در عین حال سازمان‌ها در پیاده‌سازی و اجرای خط‌مشی متمایز خود یاری دهد. روش ارزیابی متوازن^{۱۹} ابزاری است که پاسخگوی هر دو چالش مذکور است.

روش ارزیابی متوازن پایدار، فقط

19 . Balanced Score card (BSC) ، Robert Kaplan & David Norton،(1992)

برای بیان چشم انداز و خط مشی شرکت در قالب یک سری ملاک‌های جامع سنجش عملکرد، که چارچوبی را برای ارزیابی راهبردی و شبکه مدیریت فراهم می‌سازد. این روش ارزیابی، شرکتها را قادر می‌سازد تا هم‌زمان با دنبال کردن نتایج مالی، پیش‌رفت در زمینه افزایش قابلیت‌ها و کسب‌داری‌های نامشهود مورد نیاز برای رشد آتی را نیز مدنظر داشته باشند (حسینی نسب و همکاران، ۱۳۸۵).

روش ارزیابی متوازن، روش ارزیابی مالی سنتی را با افزودن معیارهایی که عملکرد سازمان را از سه بعد دیگر یعنی مشتریان، فرایندهای داخلی کسب و کار، یادگیری و رشد و نوآوری مورد ارزیابی قرار می‌دهد، تکمیل می‌سازد. از این رو، سازمان‌ها قادر می‌باشند هم‌زمان با دنبال کردن نتایج مالی، پیش‌رفت در زمینه ایجاد قابلیت‌ها و تحصیل دارایی‌های نامشهود مورد نیاز برای رشد آتی را نیز در نظر داشته باشند. روش ارزیابی متوازن جانشین شاخصهای ارزیابی مالی نشده است، بلکه مکمل آن است (نجنفی حقی، ۱۳۸۲).

یکی از امتیازات منحصر به فرد این روش، ارائه گزارشی جامع و مختصر از عناصر اساسی و کلی سازمان است که می‌تواند مبنای تصمیم‌گیری در ابعاد مختلف مسائل سازمان قرار گیرد. همین‌طور این نمونه قادر است تا خط‌مشی و رسالت سازمان را به اهداف قابل اندازه‌گیری و محسوس تبدیل و یا به عبارت دیگر، خط‌مشی سازمان را به اهداف عملیاتی و کمی ترجمه کند (آذر و افسر، ۱۳۸۴).

ارزش افزوده اقتصادی

یکی از جدیدترین معیارهای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها معیار ارزش افزوده اقتصادی^{۲۰} است. بر اساس این معیار، ارزش یک شرکت به دو عامل بستگی دارد: (۱) بازده سرمایه به کار گرفته شده شرکت و (۲) هزینه سرمایه به کار گرفته شده شرکت. بنابراین تفاوت بین ارزش افزوده اقتصادی و سایر معیارهای ارزیابی عملکرد در این است که تلاش می‌شود تا هزینه کلیه منابع تامین مالی در نظر گرفته شود. (تهرانی و همکاران، ۱۳۸۳).

با توجه به این که معیار ارزش افزوده اقتصادی به توانایی بنگاه اقتصادی در خلق بازده مازاد بر بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران بر اساس ریسک معین اشاره دارد، می‌تواند میزان اثربخشی عملیات شرکت را اندازه‌گیری کند. اگر نتیجه این اندازه‌گیری مثبت باشد می‌توان چنین قضاوت کرد که مدیریت طی عملیات جاری، ارزش شرکت را افزایش داده و چنانچه منفی باشد عملکرد مدیریت باعث کاهش ارزش واحد تجاری شده است.

شش «سیگما»

شش «سیگما» در حال حاضر به عنوان یکی از بهترین ابزارهای موثر برای بهبود عملکرد کار و سودآوری شناخته شده است. هیچ شرکتی بدون طرح ایده‌ها و رویکردهای جدید که توأم با خطراتی نیز همراه خواهد بود نمی‌تواند بدون شش «سیگما» نزدیک شود.

شش «سیگما» فرایندی تدریجی است که با در نظر گرفتن یک آرمان آغاز می‌شود، آرمانی که دستیابی به بهترین محصولات و خدمات و متعالی‌ترین رضایت مندی را برای مشتریان مورد توجه قرار داده است. سه مسیر (رویکرد) در اجرای شش «سیگما» وجود دارد که عبارتند از:

(۱) رویکرد دگرگونی سازمانی (۲) رویکرد بهبود خط‌مشی (۳) رویکرد حل مسئله

برای آن دسته از سازمان‌ها که نیاز و هدف آن‌ها اجرای کامل رویکرد شش «سیگما» است مسیر اول، یعنی دگرگونی سازمانی رویکرد مناسبی است. در مسیر بهبود خط‌مشی، تلاش افراد می‌تواند به یک یا دو نیاز بحرانی سازمان (مانند اصلی‌ترین فرصت‌ها و مهم‌ترین ضعف‌های سازمان) محدود شود. رویکرد حل مسئله مناسب‌ترین رویکرد برای شرکت‌هایی است که در صدد استفاده از منافع اجرای شش «سیگما»، بدون ایجاد تغییرات عمده در سازمان می‌باشند.

روش ارزیابی متوازن می‌تواند به عنوان پیش‌نیازی برای اجرای پروژه شش «سیگما» شناخته شود و در هنگام پیاده‌سازی شش «سیگما» می‌تواند در ابتدای امر، بحرانی‌ترین عناصر برای بهبود از طریق شش «سیگما» را مشخص کند (حسینی نسب و همکاران، ۱۳۸۵).

سخن آخر

در محیط رقابتی امروز، بقای بنگاه‌های اقتصادی در گرو بهبود مستمر

20 .Economic Value Added (EVA), Stewart, 1991.

عملکرد به منظور حفظ و افزایش توان رقابتی و کسب منافع بیش تر است. این مهم از طریق تعیین اهداف و برنامه ریزی و به تبع آن ارزیابی عملکرد برای آگاهی از میزان موفقیت در دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده، محقق می شود. آشنایی و یادگیری مفاهیم، ابزارها و روش های حسابداری مدیریت می تواند در راستای بهبود مستمر عملکرد، ارزش افزایی برای ذینفعان را در برداشته باشد.

منبع

1. مخاریان، ابوالقاسم، "نمونه راهبری مسئولیت سپار، سخنرانی در سومین همایش حسابداری مدیریت، الگوهای نوین اداره سازمان ها و ضرورت تحول در حسابداری مدیریت، انجمن حسابداران خیره، تهرآن، دی ماه ۱۳۸۵.
2. نظری، رضا، "بودجه بندی بر مبنای فعالیت"، فصلنامه حسابرس، سال دوم، شماره ۹، زمستان ۱۳۷۹.
3. سیاهنگر، رضا، "پژوهشی در مفاهیم جدید حسابداری مدیریت"، مجله اقتصاد و مدیریت، شماره ۶، سال ۱۳۸۲.
4. نمازی، محمد، "چالشها و فرصت های حسابداری مدیریت"، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۸۰، فروردین ۱۳۸۶.
5. حمدپور، احمد و همکاران، "ارزیابی متوازن پایدار و معیارهای غیرمالی عملکرد"، مجله بورس، شماره ۵۹، بهمن ۱۳۸۵.
6. حسینی نسب، حسن و همکاران، "استفاده از روش ارزیابی متوازن به عنوان پیشازی برای شش «سیگما»: مطالعه موردی در صنعت فولاد»، آرایه شده در نخستین کنفرانس بین المللی شش سیگما، سال ۱۳۸۵.
7. نجفی حقی، جواد، "روش ارزیابی متوازن: رویکرد جدید خط مشی مدیریت"، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۵۱، آذر ۱۳۸۳.
8. منقی، حامد، "مهندسی مجدد، ضرورتی اجتناب ناپذیر"، مجله تدبیر، شماره ۱۲۴، اردیبهشت ۱۳۸۴.

9. نیکیخت محمد رضا، دستانسی دیلمی، زهرا، "برتری های شبکه تولید به موقع"، حسابرس، شماره ۱۶، مهر و آبان ۱۳۸۱.
10. حکیمی آسیاب، مهرداد، سلطانی، محمد، "هزینه یابی کیفیت در پروژه ها"، مجله تدبیر، شماره ۱۵۹، مرداد ۱۳۸۴.
11. آذر، عادل، افسر، امیر، "سنجش عملکرد اثربخش در بانکهای ایران با نگاه خط مشیک و رویکرد نمونه امتیازات متوازن"، دانشگاه تربیت مدرس، پایان نامه کارشناسی ارشد، ۱۳۸۴.
12. نهرانی، رضا و همکاران، "بررسی ارتباط میان ارزش افزوده اقتصادی، سود قبل از بهره و مالیات، جریان نقدی فعالیت های عملیاتی با ارزش بازار سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله بررسیهای حسابداری، شماره ۳۷، سال ۱۳۸۳.

13. اعتمادی، حسین، سیدزادفهم، سیدرضا، "حسابداری صنعتی"، انتشارات سخن، تکمیلی، سال ۱۳۸۴.
14. هیلتون، رابرت، (۲۰۰۵) "حسابداری مدیریت، ارزش آفرینی در محیط تجاری پویا"، ترجمه: کیهان مهنام، احمد مدرس و هاشم فتحخاری، مرکز نشر بازرگانی، ۱۳۸۵.
15. راهنمای بودجه بندی، فریدون، "هزینه یابی بر مبنای فعالیت/ مدیریت بر مبنای فعالیت"، انتشارات ترمه، ۱۳۸۶.

16. Andrea Schilbauwra and Vince Thomson (۲۰۰۶)، "Managing cost of Quality Insight Into"، No. 1A, 'Industry Practice', The TOM Magazine, Vol 5.
17. Homgren & Darar & Foster (۲۰۰۵)، "Cost Accounting"، 11th ed., Prentice Hall Business publishing, chapter ۱۳ & ۲۰.
18. Chris, Larson (۲۰۰۵)، "A Just-In-Time Supply Chain?", "Unitex Parcel Service of America Inc".
19. Blocher, L.D. & Chen, Kuny & Cokins, Gary & Lin, Tom (۲۰۰۵)، "Cost Management: A strategic management"، McGraw Hill, Third Edition.

در شبکه های مدیریت هزینه، از اطلاعات بهای تمام شده برای توسعه و کسب رضایت مشتری و ایجاد مزیت رقابتی با قیمت کم تر یا برابر رقیبان یا خلق ارزش یکسان با قیمت کم تر در مقایسه با رقبای استفاده می شود.