



آینده

حسابداری مدیریت

یدالله مکرمی

ماهیت رقابت

از دهه هشتاد، ماهیت رقابتی که همه مؤسسه‌ها در تمامی بخشهای اقتصادی در پیش روی خود داشته‌اند، تغییرات در خور توجهی داشته است. این گرایشها به صورت گسترده‌ای در ادبیات اقتصادی و مالی با عناوینی چون تجارت جهانی، تجارت بین‌المللی، نظم جدید جهانی، سازمان در کلاس جهانی و مدیریت در کلاس جهانی بحث شده است که مراجعه به آنها برای مرور این

چالشها و تغییرات علوم انسانی و مطالعات فرعی
ماهیت کسب و کار با چالشها و تغییرات مهمی روبه‌رو است که شکل جهان را در آستانه هزاره آینده دگرگون خواهد ساخت. از این میان، سه موضوع که بیش از همه به آینده تغییرات حسابداری مدیریت مربوطند و با هم پیوند متقابل دارند، جای بحث دارد:

- ماهیت رقابت؛
- تغییرات فن‌آوری اطلاعات؛
- تغییرات ساختارهای سازمانی.

موضوع مفید است. در این مباحث تغییرات زیر معرفی شده است:

● رشد بازار که از ویژگیهای دوره بعد از جنگ جهانی دوم بود از اواسط یا اواخر دهه هفتاد با توقف روبه‌رو شد. رشد بازار جهانی در آینده بسیار کندتر خواهد بود؛

● در قرن آینده کشورهای حاشیه اقیانوس آرام بازارهای اصلی جهان و مبنای قدرت اقتصادی خواهند بود که از سوی ژاپن و اقتصاد کشورهای تازه صنعتی شده (تایوان، کره جنوبی، سنگاپور، هنگ‌کنگ) هدایت می‌شوند. با رشد و تکامل این کشورها و دیگر کشورهای تازه توسعه یافته، قرن آینده شاهد رقابت ۱۵ تا ۲۰ قدرت اقتصادی در بازار جهانی خواهد بود؛ که با وضع موجود یعنی برتری ۴ تا ۸ قدرت اقتصادی متفاوت می‌باشد؛

● در حال حاضر اقتصاد محصولات اولیه با اقتصاد صنعتی همخوانی ندارد. رشد آینده صنعت جهانی موجب رشد مشابهی در تقاضای مواد خام و دیگر محصولات اولیه نخواهد شد؛

● انتقال ساختاری اقتصادهای توسعه یافته از شرایطی که در آن تسلط با دو بخش است به شرایطی که در آن بخش خدمات برتری دارد؛

● رشد سریع اقتصاد نمادین یا تجارت جابه‌جایی سرمایه و جریان اعتبار؛ این نوع اقتصاد به اقتصادی مستقل از کالا و خدمات تبدیل شده است. در اواسط دهه ۸۰ تجارت جهانی در کالا و خدمات حدود ۳ تریلیون دلار

حسابداران مدیریت نیاز دارند که دانش خود را درباره دیگر وظایف موسسه بویژه در زمینه مدیریت اجرایی افزایش دهند. این روند در بسیاری از موسسه‌ها آغاز شده است. امروزه، اگر حسابداران مدیریت بخواهند به ارزش خود بیفزایند لازم است درک کنند که موسسه چگونه کار می‌کند و چه چیزی آن را موفق می‌کند. این روند تشدید می‌شود، بویژه در شرایطی که سیستمهای کنترل مدیریت هر چه بیشتر فرایندگرا می‌شوند.

بود اما مبادلات پولی خارجی ۳۷ برابر آن یعنی ۱۱۰ تریلیون دلار بود. در همه اقتصادهای پیشرفته، عملکرد بخش مالی بیش از پیش به شاخصی برای عملکرد کلی اقتصاد تبدیل می‌شود. جهانی شدن بازارها در این بخش، باعث افزایش آثار جهانی شدن بر دیگر بخشهای اقتصاد ملی می‌شود.

در مجموع، این تغییرات نشاندهنده تداوم جهانی شدن و فشرده شدن رقابت در عرصه همه بخشهای اقتصاد است. برای سازمانها، به هر اندازه که باشند، دستیابی به موارد زیر دشوارتر می‌شود:

● مداومت در عرضه قیمت‌های کمتر از استاندارد به مشتریان؛

● حفظ برتری رقابتی فقط به اتکای برخی ویژگیهای محصول یا سازمان، مانند بازار یا محل مناسب.

به عنوان مثال، در سالهای اخیر افزایش اهمیت کیفیت به عنوان پایه‌ای برای رقابت، به‌طور گسترده‌ای پذیرفته شده است. با وجود این، استفاده از این پایه برای تحصیل سود درخور توجه روز به روز مشکلتر می‌شود و قبل از آنکه ابزاری برای برتری بعضی موسسه‌ها باشد به ضرورتی برای همه موسسه‌ها تبدیل شده است. علاوه بر این، رشد برای سازمانهایی که در زمینه محصولات نامشهود فعالیت می‌کنند دشوار می‌شود زیرا آنها با بازارهای راکد روبه‌رو خواهند شد و برای باقی ماندن و حفظ سهم خود در بازار باید به رقابت فشرده‌ای

پیردازند. چنین تغییرات ساختاری این ادعا را موجب شده است که رقابت از این پس مبتنی بر فرایند خواهد بود نه محصول؛ یعنی مبتنی بر دانش و دانش فنی و نه کالایی که تولید می‌شود. اهمیت فزاینده حق امتیاز در اقتصادهای مدرن و همچنین رشد صنایع مبتنی بر اطلاعات، مثالی برای این گرایش است.

تغییرات فن‌آوری اطلاعات

تغییرات فن‌آوری اطلاعات، که در مفهوم گسترده خود فن‌آوری ارتباطات را نیز در بر می‌گیرد، احتمالاً اساسی‌ترین و سریع‌ترین عرصه تغییر در ۲۰ سال گذشته بوده است. پیشرفتهای سخت‌افزار و نرم‌افزار کامپیوتری و سیستمهای عمومی برقراری ارتباطات، فرضیه‌های اصلی ما را درباره میزان بهره‌برداری از داده‌ها، سهولت پردازش، و توانایی توزیع آنها دگرگون ساخته است. شاید بهترین مثالها برای نشان دادن مسیر این تغییرات و امکانات بهره‌برداری نشده و در حقیقت شناخته نشده، تحولات فن‌آوری اطلاعات، گسترش فن‌آوری چند رسانه‌ای و رشد اینترنت (Internet) یا آنچه بنام شاهراه اطلاعاتی خوانده می‌شود، باشد. دگرگونیهای فن‌آوری اطلاعات موجب خواهد شد:

- دنیا روز بروز کوچکتر شود (دهکده جهانی) زیرا جابه‌جایی حجم عظیم داده‌ها در گرداگرد جهان هر روز آسانتر و ارزانتر می‌شود؛
- تحصیل داده‌های مشروح در مورد

جنبه‌های گوناگون عملیات موسسه بیش از پیش آسان شود؛

- دسترسی به داده‌ها، دستکاری، انتقال، تحلیل و نمایش آنها آسانتر شود.

در یک عبارت، فن‌آوری اطلاعات عرصه بزرگترین چالش و ذخیره ناشناخته‌ای است که ماهیت کار را در دهه آینده تحت تاثیر قرار خواهد داد و بی‌تردید یکی از علل تشدید رقابت در مقیاس جهانی خواهد بود و باعث تسهیل فرایندهای زیر می‌شود:

- امکان خدمت‌رسانی به بازارهای جهانی؛
- کنترل کسب و کار جهانی؛ و
- منطقه‌ای یا جهانی شدن مفهوم و کارکرد بازار (بازارهای مالی شاید بهترین مثال باشد).

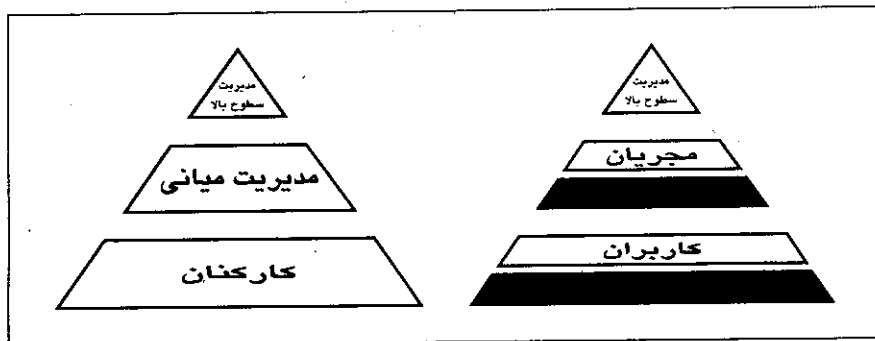
اگر فرض کنیم که رقابت مبتنی بر فرایند خواهد شد و نه محصول، در آن صورت فن‌آوری اطلاعات در تحقق آن برای بسیاری از موسسه‌ها نقش کلیدی خواهد داشت. به علاوه پیشرفتهای فن‌آوری اطلاعات دارای این ظرفیت است که برخی از جنبه‌های مدیریت را در موسسه‌ها بتدریج متحول سازد. برای مثال، این امکان را فراهم می‌آورد که تمام عملیات پردازش اطلاعات، حتی برای کسب و کار جهانی، در یک نقطه متمرکز شود و در همان حال تمام عملیات تحلیل و گزارشگری اطلاعات به صورت غیرمتمرکز در اختیار مدیر کنترل‌کننده باشد. روند دیگری که محتمل به نظر می‌رسد افزایش استفاده از سیستمهای اطلاعاتی مدیران در واحدهای تجاری با اندازه‌های گوناگون است. این پیشرفتها به

گونه‌های متعدد می‌تواند برداشت ما از مدیریت موسسه‌ها، به‌ویژه وظایف و تخصصهای ضروری برای یک ساختار سازمانی اثربخش را دگرگون سازد.

تغییرات ساختارهای سازمانی

تغییرات ساختارهای سازمانی به یک معنی برابند طبیعی تغییراتی است که در ماهیت رقابت و فن‌آوری اطلاعات در ده سال آینده پدید می‌آید و تشریح آن به عنوان یک چالش جداگانه به دلیل تاثیر مهمی است که بر دگرگونیهای حسابداری مدیریت دارد. حسابداری مدیریت به این دلیل ارزش دارد که پشتیبانی است برای مدیریت. بیشتر آنچه که ما امروز بنام حسابداری مدیریت می‌شناسیم در طول ۶۰ سال گذشته در مهد انواع ساختارهای سازمانی و شگردهای مدیریت پرورش و بسط یافته است. ساختارهای سازمانی موجود فرضیات مستحکمی برای چگونگی کارکرد سازمانها و حسابداری مدیریت بوده‌اند و اگر این ساختارها به گونه‌ای اساسی دگرگون شوند آنگاه حسابداری مدیریت نیز تحت تاثیر آن دچار دگرگونی اساسی خواهد شد.

روندی که برای ساختارهای سازمانی پیشبینی می‌شود عبارت است از مسطح‌سازی سلسله مراتب سازمانی به مراتب فراتر از آنچه که در چند سال گذشته تجربه شده است. چنین تحولی با شکل‌بندی شبکه‌های سازمانی تعاونی همراه خواهد بود؛ گرایشی که در راه است اما بزودی از



در ساختار جدید، مدیریت میانی و کارکنان در موسسه‌های تخصصی که تامین‌کننده خدمات پشتیبانی تجاری برای سازمانهای دیگر هستند مشغول به کار می‌شوند و یا به کار حق‌الامتیازی می‌پردازند و یا جذب صنایع در حال رشد می‌شوند.

جای اینکه پایگاه مدیران متخصص باشد، به نوعی وظیفه فرعی و عمومی همه کارکنان بدل خواهد شد. این دورنمای نیازهای زیر را پدید می‌آورد که خود سبب دگرگونیهای مهمی خواهد شد:

- سهولت و گسترده‌تری دسترسی و تحلیل اطلاعات در سطوح پایینتر موسسه؛ و
- اطلاعات مربوط در سطح مدیریت بالا برای ارزیابی عملیات موسسه و هدایت استراتژی.

رویارویی حسابداری مدیریت با تحولات

تحولات و چالشهای یاد شده در مورد ماهیت رقابت، فن‌آوری اطلاعات و ساختارهای سازمانی، می‌تواند ماهیت حسابداری مدیریت را به‌طور عمده دگرگون سازد. هم‌اکنون بسیاری از تغییراتی که در حسابداری مدیریت موضوع بحث است، متأثر از همین چالشهاست؛ برای مثال، شکل‌بندی سیستمهای هزینه‌یابی بهتر (هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، هزینه‌یابی هدف)، گسترش و اهمیت یافتن معیارهای غیرمالی عملکرد (شاخصهای کلیدی عملکرد، عوامل اصلی موفقیت)، تغییرات سیستمهای مدیریت برای تقویت پیشرفتهای مدیریت کیفیت (بهای کیفیت، کاهش فاصله تاخیر گزارشگری پایان ماه)، و استقرار سیستمهای اطلاعاتی مدیران.

با این حال، گرچه در مورد ضرورت تحول حسابداری مدیریت برای پاسخگویی به چالشهای تجاری دهه ۹۰ و آغاز هزاره آینده توافق وجود دارد اما روشن نیست که جهت این تحول چگونه باید باشد؟

راهکارهای آینده

انواع راهکارها، و چارچوبهای هنجاری تشکیل دهنده آنها، عرصه بزرگترین تغییر در

تزدیکتر از روش جاری مبتنی بر روابط صاحبکار- مشتری، کار خواهند کرد.

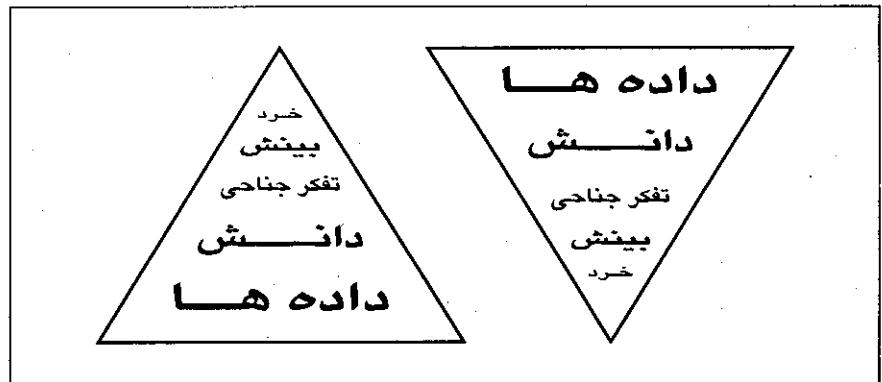
روابط کاری نزدیکتر در چنین شبکه‌هایی راه‌حل مناسبی است برای مشکل حساسیتهای اطلاعاتی که ممکن است بین موسسه و پیمانکاران در چارچوب کنونی که پیمانکار نقش مشتری دارد، پدید آید. در نتیجه، حتی این امکان وجود دارد که وظیفه حسابداری نیز به پیمانکاری واگذار شود. آثار چنین روندی در شکل شماره ۱، سازمانهای عصر جدید تصویر شده است.

سطح سازی ساختارهای سازمانی با تفویض اختیار بیشتر به هسته کوچک مدیران سطوح پایین (مجریان) و کارکنان خط مقدم (کاربران) که در سازمان باقی می‌مانند، همراه خواهد بود. ابعاد مسئولیت و اختیارات کارکنان برای تصمیمگیری هر روز دامنه گسترده‌تری پیدا خواهد کرد و در نتیجه گروههای کاری بسیاری از کارهای برنامه‌ریزی، کنترل و تحلیل را که بخشی از عملکرد حسابداری مدیریت بود، به عهده خواهند گرفت. به این ترتیب، مدیریت به

حالت استثنا به قاعده تبدیل خواهد شد. سطح‌سازی ساختارهای سازمانی از دو راه زیر ممکن است رخ دهد:

● حذف تمام بخشهای سازمانی که ارزش افزوده ایجاد نمی‌کنند و تمرکز بر هسته اصلی فعالیتهای سازمان در جهت پاسخگویی به تشدید رقابت. مثالهایی از این نوع عبارت است از حذف واحدهای کنترل کیفیت و واحدهای دریافت کالا و واگذاری کار آنها به موسسه‌های مستقل و تشکیل شبکه‌های سازمانی.

● حذف دیگر وظایف لازم اما غیراصلی از طریق پیمانکاری. در شرایطی که تحصیل برتری مستلزم سمتگیری به سوی رقابت مبتنی بر دانش است، باید انتظار داشته باشیم که موسسه‌های جدید تکیه بر قابلیت‌های اصلی داشته باشند و هدف آنها تامین وظایف ضروری اما غیراصلی مورد نیاز سایر موسسه‌ها باشد. این گونه موسسه‌های خدمات پشتیبانی بخشی از شبکه‌های سازمانی تعاونی خواهند بود که در آنها موسسه‌ها با هم بسیار



سنتهای حسابداری دور خواهد شد، زیرا از فن آوری اطلاعات برای تامین نیازهای اطلاعات متنوعتر و پراکنده تر سازمانهای عصر جدید، بیشتر سود می جوید.

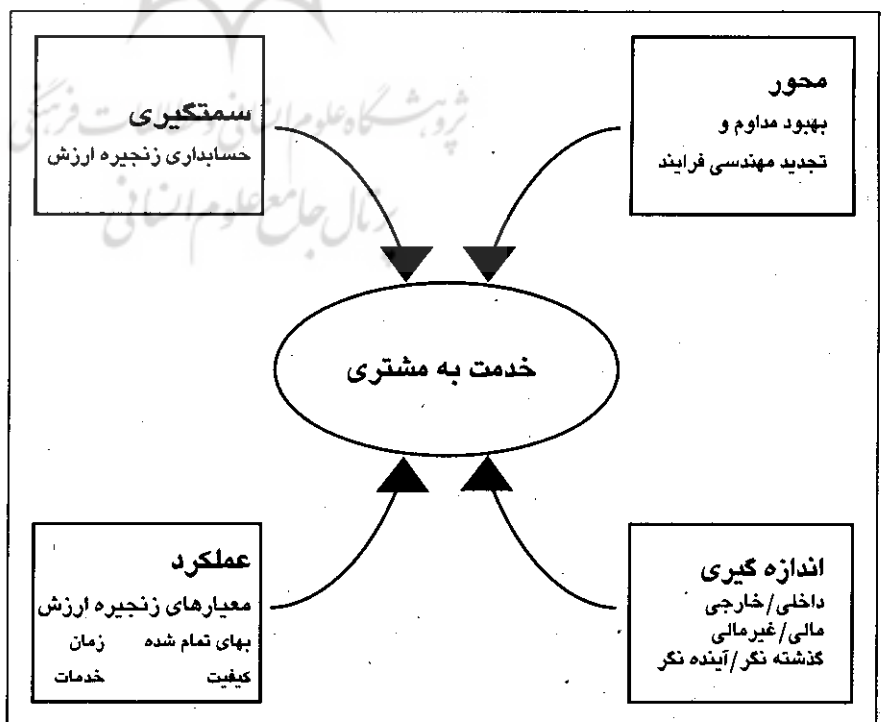
این تغییر به مفهوم دور شدن از رشته ای است که پایه های آن بر مجموعه ای از داده ها (در حال حاضر عمدتاً حسابداری) قرار دارد و گرایش به سوی رشته ای دارد که مبتنی بر مجموعه ای از فنون تحلیلی است و کاملاً بر فن آوری و دانش تجاری تکیه دارد. شکل شماره ۲ هرم دانش را نشان می دهد که در یکی، داده های خجیم خرد ناچیزی را پدید می آورد و در دیگری، خرد بسیار از داده های کم حاصل می شود. چنین رشته ای در خدماتی که عرضه می کند افزوده بسیار بیشتری دارد، که معیار مهمی برای باقی ماندن و حضور در سازمانهای عصر جدید است.

شیوه جاری حسابداری مدیریت با دیگر مباحث و رشته های کنترل در مدیریت عمومی ادغام خواهد شد و در این مسیر حسابداری مدیریت با رشته مدیریت در هم می آمیزد و رشته جدیدی بنام کنترل مدیریت پدید می آورد. این رشته کماکان از مبانی مقداری قوی بهره می برد ولی از

رشته حسابداری مدیریت در دهه بعدی خواهد بود و حسابداری مدیریت را شکل خواهد داد. سمتگیری این تغییرات به طور خلاصه عبارت است از:

● اگر به دیده افراطی به موضوع نگاه کنیم در آینده رشته خاصی با عنوان حسابداری مدیریت نخواهیم داشت. مبانی مقداری

شکل شماره ۳- چارچوب مشتری محور برای سیستم حسابداری مدیریت



● نگاه محوری رشته کنترل مدیریت بیشتر بر ساده سازی حرکات مدیریت خواهد بود تا کنترل و ارزیابی آنها که در حال حاضر محور است. در حال حاضر بیشتر راهکارهای حسابداری مدیریت بر مبنای بی اعتمادی مدیران ساخته شده است و به این منظور طراحی شده است که رفتار کارکنان به سرپرستانی که در نقطه دیگری قرار دارند گزارش شود و از آنان حساب باز پس گرفته شود. این نقش زاینده رشد سازمانهای متنوع، مدرن و دارای ادارات گوناگون است. سیستمهای کنترل مدیریت آینده تاکید خود را بر اعتماد و در نتیجه آن تکیه بر حمایت از تصمیمگیری به جای ارزیابی قرار خواهند داد.

● این تحولات به تجزیه و تقسیم آنچه ما امروز بنام حسابداری مدیریت می شناسیم خواهد انجامید. وظایف جاری گردآوری و

پدرازش داده‌ها هر چه بیشتر خودکار و یا به موسسه‌های تخصصی واگذار می‌شود. این موسسه‌ها خدمات طراحی، استقرار و نگهداری سیستم‌های اطلاعاتی را عرضه می‌کنند و به‌عنوان بخشی از شبکه بزرگ موسسه‌های تعاونی، نگرانیهای کنونی مربوط به یکپارچگی داده‌ها و حفظ دانش اختصاصی را کاهش می‌دهند.

● بیشتر کارهایی که بر دانش تمرکز دارند و موجب خلاقیت در بهره‌برداری از سیستم‌های اطلاعاتی می‌شوند کماکان در داخل موسسه انجام خواهد شد، به‌ویژه آنجا که به دانش فنی فرایندهایی که پایه‌های برتری رقابتی موسسه را تشکیل می‌دهند، مربوط باشد. برخی از این کارها توسط مدیریت سطح بالا به‌عنوان بخشی از رهبری، برخی توسط مجریان و کاربران به‌عنوان وظایف عادی مدیران اجرایی، و بخش بسیار کمتری از آنچه امروز انجام می‌شود توسط کارکنان متخصص کنترل مدیریت (نظیر حسابداران مدیریت امروز) انجام خواهد شد.

● رشته جدید کنترل مدیریت بر پایه چارچوبی مشتری - محور مستقر خواهد شد. این چارچوب در شکل شماره ۳ نشان داده شده است.

● سمتگیری به سوی زنجیره ارزش بدین معناست که موسسه به روابط درونی و روابط جاری خود با سایر موسسه‌های طرف معامله از دو سو نگاه کند؛ هم به جریان پایین دستی، یعنی تمام مسیری که محصول طی می‌کند تا به دست مشتری نهایی برسد، هم به جریان بالادستی، یعنی تمام مسیر پشت سر تا شروع مواد خام پایه. این سمتگیری تاکید بر درک برتری رقابتی و فعالیت‌های ارزشی از دیدگاه فرایندی و نه

وظیفه‌ای دارد. به سخن دیگر، چارچوبی عام برای نگرستن به ارزش کاری که موسسه در ارتباط با دیگران انجام می‌دهد فراهم می‌کند که موضوعی است مستقل از اینکه موسسه در واقع چه ساختاری دارد.

چارچوب کنونی حسابداری مدیریت بیش از حد به سمت گردآوری و تحلیل داده‌ها درباره این موضوع که موسسه‌ها چه ساختاری دارند، گرایش دارد.

● در سمتگیری به سوی زنجیره ارزش، مقیاس‌های کلیدی عملکرد آنهایی هستند که فعالیتها را با توجه به استراتژی، به گونه‌ای هماهنگ و مرتبط می‌سازند که ارزش به مشتریان منتقل شود. از دیدگاه فرایندی این مقیاسها عبارتند از بهای تمام شده، زمان، کیفیت، و خدمات. این چهار زمینه مقیاسهای اندازه‌گیری خصوصیات اصلی را شکل می‌دهند، خصوصاتی که نشان می‌دهند در زنجیره ارزش چگونه فعالیتها ارزش را به مشتریان منتقل می‌کند. هم‌اکنون نیز پیشرفتهایی در این‌گونه مقیاسهای عملکرد مشاهده می‌شود، ولی؛

(الف) مقیاسهای عملکرد به جای آنکه در محور سمتگیری طراحی سیستم اطلاعاتی قرار گرفته باشد، به صورت وصله کاری بتدریج به سیستم افزوده شده است.

(ب) مقیاسهای عملکرد نسبت به آنچه اکنون قابل درک است، باید از مقیاسهای روش‌تر و شفافتری برای نشان دادن اینکه چگونه بهبود فعالیت و فرایند به ارزش می‌افزاید، استفاده کند.

استفاده گسترده‌تر از این چهار مقیاس عملکرد، زیربنای سیستم‌های جدید کنترل مدیریت در سازمانهای عصر جدید است. این مقیاسها اصلیت‌ترین مبنا برای حمایت فعالیت‌های گروه‌های چند وظیفه‌ای است که

اداره‌کننده بیشتر موسسه‌ها خواهند بود. برای این مقصود این مقیاسها باید نسبت به آنچه در سیستم‌های حسابداری مدیریت کنونی وجود داشت بسیار تفصیلت‌تر، دقیق‌تر، به موقع‌تر و مربوط‌تر باشند. ترکیب چهار مقیاس بهای تمام شده، زمان، کیفیت، و خدمات زبان مشترکی برای حسابداری مدیریت خواهد بود که به افراد سازمانی اجازه می‌دهد نتایج تلاشهای خود را ببینند و برای آن پاسخگو باشند.

در زنجیره ارزشی که چارچوبی مشتری-محور دارد، محور سیستم‌های جدید حسابداری مدیریت و چهار مقیاس عملکرد آن، بر بهبود مداوم و مهندسی مجدد فرایند توجه دارد. اندیشه بهبود مداوم مغرف نگرشی است که در آستانه هزاره جدید، بهبود موسسه را در شرایط رقابت شدید مبتنی بر فرایند و ساختارهای سازمانی مبتنی بر گروه در نظر دارد. هم‌اکنون بسیاری از موسسه‌ها فرایند تغییر را آغاز نموده‌اند، اما به‌طور عمده از مزایای فراوان و آسان حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده و بهبود فرایندهای کاملاً غیرکارا سود جسته‌اند. حسابداری مدیریت نقش ناچیزی در این‌گونه تلاشها ایفا نموده، زیرا این دستاوردهای آسان، بُعد مالی نداشته است.

در دهسال آینده، هدف بهبود مداوم عبارت خواهد بود از افزایش سود و انجام اصلاحات لازم برای حفظ موقعیت رقابتی و توجه مشتری. در چنین شرایطی، ایجاد توازن در بهای تمام شده، امری معقول‌تر به نظر می‌رسد زیرا تحصیل سود از طریق اقدامات اصلاحی هر چه دشوارتر می‌شود. در اینجا است که نقش سیستم‌های جدید کنترل مدیریت مهمتر می‌شود. تقویت این محیط یعنی محیط بهبود مداوم نیازمند

چنان سیستم اطلاعاتی است که بتواند داده‌ها را به صورت افقی در عرض فرایندها و نه به صورت عمودی میان وظایف و دوایر، گردآوری و گزارش کند.

در آن زمان که بهبود مداوم یگانه راه باقیمانده برای حفظ موقعیت رقابتی است، تجدید مهندسی فرایند برای انجام اصلاحات رقابتی مهم در فرایندها ضروری خواهد بود و این به معنای تغییر ساختار زنجیره ارزش در درون موسسه یا در رابطه بالا دستی و پایین دستی موسسه با سایر موسسه‌هاست. این یک به نوبه خود نیازمند سیستم‌های اطلاعاتی جدیدی با سمتگیری راهبردی است که فراسوی موقعیت کنونی موسسه را ببیند و در بهبود پیوندهای داخلی و بیرونی موسسه موثر باشد. راهکارهای کنونی حسابداری مدیریت سرکار چندانی با این گونه سیستم‌ها ندارند اما دیدگاه‌های جدیدی همچون مدیریت راهبردی بهای تمام شده و تحلیل بهای تمام شده رقبا جهتی را که توسعه این رشته باید به خود بگیرد، تصویر می‌کند.

● آخرین بخش از چارچوب جدید مشتری-محور برای حسابداری مدیریت، نوع سیستم‌های اندازه‌گیری لازم برای تقویت مدیریت سازمان عصر جدید است. این نیاز باعث می‌شود که روند کنونی در حد بسیار زیاده‌تری به سوی استفاده از اطلاعات غیرمالی گام بردارد و نیز دامنه گسترده‌تری از فرایندها را در مقایسه با شرایط کنونی پوشش دهد.

به علاوه، ممکن است استفاده از اطلاعاتی که مبنای بیرونی دارند به همان اندازه که استفاده از اطلاعات داخلی هم اکنون متداول و حساس است، اهمیت

پیدا کند. سمتگیری به سوی زنجیره ارزش موجود چنین نیازی است اما گسترش فن‌آوری اطلاعات آن را امکان‌پذیر می‌سازد. تصور این نکته که اینترنت راه‌های دسترسی آسان و ارزان به داده‌های بیرونی در حجم‌های زیاد را ممکن سازد، دشوار نیست. شاید پیشرفت‌های نرم‌افزاری این امکان را فراهم آورد که بتوانیم داده‌هایی را که به صورت متن هستند به همان سادگی داده‌های مقداری تحلیل کنیم. در نهایت، این سیستم‌ها الزام خواهند داشت که بیشترین تأکید را بر اطلاعات ذهنی و آینده‌گرا قرار دهند همان‌گونه که سیستم‌های امروزی بیشترین تأکید را بر اطلاعات عینی و تاریخی قرار می‌دهند.

نقش حسابداران مدیریت

برخی از تغییرات ممکن در ماهیت حسابداری مدیریت، بویژه در پاسخ به تغییرات فن‌آوری اطلاعات و ساختار سازمانی، این خبر را می‌دهد که حسابداران مدیریت با آن چهره‌ای که اکنون از آن می‌شناسیم، صحنه را ترک خواهند گفت.

شاید این نظریه کمی تند باشد، اما بدون تردید دو واقعه اتفاق خواهد افتاد.

نخست، مجموعه مهارت‌های حسابداران مدیریت در جهت تمایل بیشتر به فن‌آوری اطلاعات و مدیریت تغییر جهت خواهد داد و از تسلط حسابداری بر این مهارت‌ها کاسته خواهد شد. این واقعه ممکن است تا آنجا پیش رود که بیش از آن‌ان را حسابدار مدیریت خطاب نکنند.

دوم، تعداد حسابداران مدیریت که در این یا آن موسسه کار می‌کنند، کاهش خواهد یافت.

نکات زیر آثار مهم این‌گونه تغییرات و

کارهایی که حسابداران مدیریت برای همسویی با جهت تغییر باید انجام دهند را به‌طور خلاصه نشان می‌دهد:

● حسابداران مدیریت نیاز دارند که دانش خود را درباره دیگر وظایف موسسه بویژه در زمینه مدیریت اجرایی افزایش دهند. این روند در بسیاری از موسسه‌ها آغاز شده است. امروزه، اگر حسابداران مدیریت بخواهند به ارزش خود بیفزایند لازم است درک کنند که موسسه چگونه کار می‌کند و چه چیزی آن را موفق می‌کند. این روند تشدید می‌شود، بویژه در شرایطی که سیستم‌های کنترل مدیریت هر چه بیشتر فرایندگرا می‌شوند.

● حسابداران مدیریت نیاز دارند مشارکت فعالتری در مدیریت داشته باشند. این بدان معنی است که با گروه‌های چند وظیفه‌ای بیشتر همکاری کنند و به جای نظاره‌گری به همکاری بپردازند.

● حسابداران مدیریت نیاز دارند مهارت‌های خود در زمینه فن‌آوری اطلاعات را افزایش دهند. اگر قرار باشد آنها نقش مهمی در توسعه سیستم‌های مدرن کنترل مدیریت ایفا کنند، پس باید تخصص کافی برای درک امکانات فن‌آوری جدید اطلاعات داشته باشند. با وجود این، توسعه و استقرار سیستم‌ها کماکان نیازمند دیگر متخصصان خواهد بود.

● حسابداران مدیریت نیاز دارند زودتر از آنچه تاکنون مرسوم بوده در نقش جدید خود متخصص شوند. برای حسابداران مدیریت جابه‌جایی آسان از مسیر شغلی حسابداری مدیریت به حسابداری مالی هر روز سخت‌تر از گذشته می‌شود. به علاوه، فراگیری مجموعه مهارت‌ها و تجارب لازم برای به‌عهده‌گرفتن سمت تخصصی حسابداری مدیریت در

سازمانهای عصر جدید نیازمند دوره آموزشی طولانیتری است.

در نتیجه شرایط پیشگفته، حسابداران مدیریت ناگزیرند همزمان با ورود به هزاره جدید، نقش خود را در موسسه‌ها دگرگون سازند. حسابدار مدیریت آینده، شریک، آموزگار و مدافع واحد تجاری است. این بدان مفهوم نیست که کارکرد حسابداری مدیریت آن گونه که اکنون می‌شناسیم به‌طور کامل محو خواهد شد بلکه، همچنان به خدمات حسابداران مدیریت به عنوان یک تیم جمع و جور برای انجام وظایف مالی و حسابداری کنونی از جمله تهیه صورتهای مالی و جمع‌بندی اطلاعات مالی برای ارزیابی کارایی عملیات و تغذیه فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک، نیاز خواهد بود. علاوه بر آن، نیاز به حسابداران مدیریت ارشد با بینش راهبردی برای حضور در کمیته‌های کار برای ارزیابی گزینه‌های آینده یا اصلاح عوامل فعالیت‌ساز افزایش خواهد یافت. چنین تغییراتی در ماهیت حسابداری مدیریت و نقش حسابداران مدیریت باید با تغییرات مهمی در عرصه آموزش حسابداری نیز همراه باشد:

- دانشجویان حسابداری باید در آینده درسهای تخصصی متنوعتری را در زمینه‌های مدیریت، نگرش سیستمی، سازمان، روشهای مقداری، اطلاعات، فن‌آوری تولید و ... فرا بگیرند.
- حسابداران مدیریت در دوران پیشرفت شغلی خود نیازمند آموزشهای بسیار بیشتری نسبت به گذشته هستند و باید با مهارتهای مورد نیاز برای سمتهای ارشد شغلی آشنا شوند و خود را با تغییرات سریع فن‌آوری اطلاعات که نقطه اتکای آنان است همگام سازند. پیشرفت شغلی حسابداران

مدیریت به سطوح بالاتر در هزاره بعدی مستلزم داشتن مدارجی نه لزوماً در زمینه حسابداری بلکه در سایر زمینه‌های مربوط است.

فنون جدید

چالشهای مهمی در مباحث حسابداری مدیریت از دهه قبل آغاز شد که زمینه را برای ورود به هزاره جدید و همگامی با تغییرات در جهانی که در آستانه دگرگونی است، آماده ساخته است. طرح انواع راهکارها و چارچوبهای هنجاری جدید همه گواه آن است که حسابداری مدیریت آستن تحول است. فنون جدید حسابداری مدیریت که در دهه اخیر معرفی شده، گرچه هر یک به نوبه خود پاسخی برای این یا آن نیاز سازمانهای عصر جدید است اما هنوز شکل غالب و ساختار مطلوب را نیافته است. بررسی مضمون کلی مباحث جدید

که در زیر ارائه شده، بیانگر چنین تلاشی است.

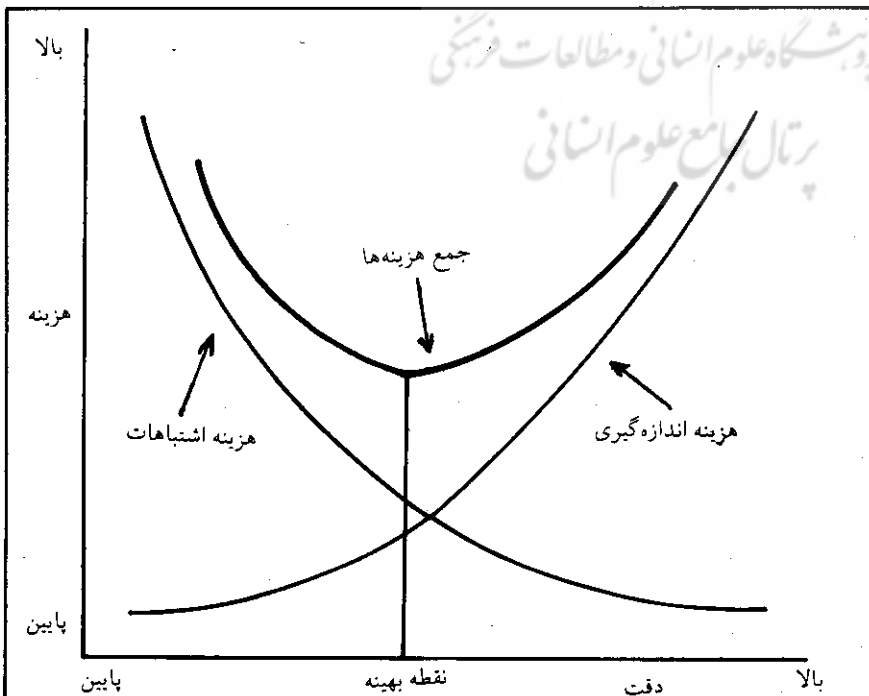
سیستم بهینه هزینه‌یابی

سیستم بهینه هزینه‌یابی سیستمی است که جمع هزینه‌های زیر را به حداقل می‌رساند.

- هزینه‌های اندازه‌گیری مورد نیاز سیستم؛
- هزینه‌های اشتباهات (یعنی هزینه‌های ناشی از تصمیم‌گیریهایی ضعیف در اثر نبودن هزینه‌های دقیق محصول).

در شرکتهایی که محصولات متنوعی دارند، هزینه‌های اندازه‌گیری و هزینه اشتباهات با هم بستگی معکوس دارند. به این مفهوم، در یک سیستم ساده هزینه‌یابی ممکن است هزینه‌های اندازه‌گیری پایین باشد، اما گزارشهای بهای تمام شده محصول احتمالاً موجب می‌شود که مدیران تصمیمهای ضعیف (یعنی هزینه‌زا)

شکل شماره ۴- سیستم بهینه هزینه‌یابی



بگیرند. از طرف دیگر، گرچه هزینه‌های اندازه‌گیری در سیستم‌های پیچیده‌تر بالاتر است، اما بهای تمام شده محصول بسیار اطمینان‌بخشتر خواهد بود و این بدان مفهوم است که مدیران می‌توانند تصمیم‌های بهتر و با اشتباهات کمتر و در عین حال اقتصادی‌تری بگیرند.

افزایش دقت در سیستم هزینه‌یابی فقط به بهای افزایش سریع هزینه‌های اندازه‌گیری به دست می‌آید. در نهایت، ایجاد توازن بین هزینه‌های اندازه‌گیری و هزینه اشتباهات به این مفهوم است که سیستم بهینه هزینه‌یابی الزاماً دقیقترین سیستم هزینه‌یابی نیست. سیستم بهینه هزینه‌یابی همان طور که در شکل شماره ۴ نشان داده شده است در نقطه‌ای قرار می‌گیرد که هزینه نهایی بهبود سیستم دقیقاً مساوی منافع نهایی آن بهبود باشد. وضعیت سیستم بهینه هزینه‌یابی از عوامل زیر تاثیر می‌پذیرد.

- تغییرات هزینه‌های اندازه‌گیری؛
- هزینه ناشی از ارتکاب اشتباه؛
- پیچیدگی محصول.

در نتیجه اگر امکان کاهش هزینه‌های اندازه‌گیری در شرایطی که دو هزینه دیگر ثابت باشند، وجود داشته باشد، محل سیستم بهینه هزینه‌یابی به طرف راست جابه‌جا می‌شود. به همین ترتیب، اگر هزینه اشتباهات افزایش یابد و در همان حال دو هزینه دیگر ثابت بماند، سیستم بهینه مجدداً به سمت راست جابه‌جا می‌شود.

معیارهای ارزیابی عملکرد

سیستم‌های موثر ارزیابی عملکرد به صنایع کمک می‌کند که به موفقیت دست یابند. سیستم‌های مطلوب ارزیابی عملکرد امکانات زیر را فراهم می‌کند.

● سنجش فعالیتها؛

● کنترل عوامل هزینه‌ساز.

استقرار سیستم مطلوب ارزیابی عملکرد، کاری پیچیده و دشوار است. مطالعات متعدد انجام شده نشان می‌دهند که بیشتر مدیران از سیستم ارزیابی عملکرد سازمان خود راضی نیستند. سیستم مطلوب ارزیابی عملکرد به دو عامل اصلی بستگی دارد.

● مشتریان (شامل خریداران، فروشندگان، کارکنان، سهامداران و ...)

● رقابت.

مشتریان تعیین می‌کنند چه چیزی اهمیت دارد که سنجیده شود و رقابت تعیین می‌کند که عملکرد خوب با توجه به معیار

سنجش مزبور چگونه باید باشد. شرکت‌های موفق امروزه در سه جبهه زیر رقابت می‌کنند.

● رضایت مشتریان؛

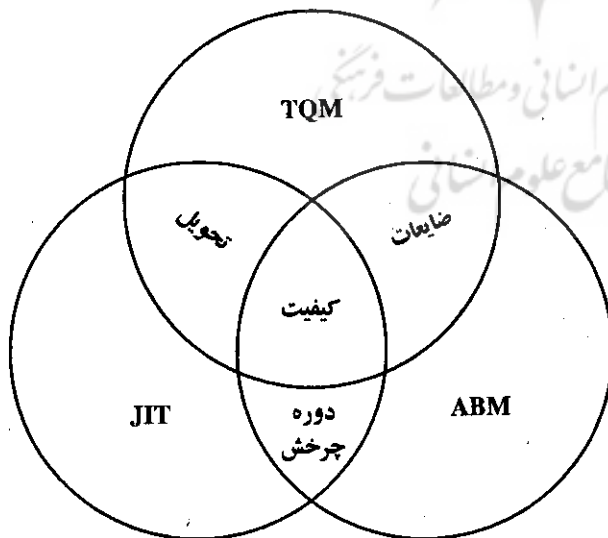
● انعطاف؛ و

● کارایی.

مدیریت کیفیت جامع (TQM)، تولید بهنگام (JIT) و مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) نگرش‌های نوینی برای اداره سازمان‌های امروزی است که می‌تواند پیروزی را در جبهه‌های رقابت فراهم آورد.

هدفهایی که هر کدام از این نگرش‌ها دنبال می‌کنند در شکل شماره ۵ نشان داده شده است. وظیفه حسابداری مدیریت در شرایط نوین، اندازه‌گیری هدفهای مزبور یعنی

شکل شماره ۵ - هدفهای نگرش‌های نوین مدیریت



تعیین بهای کیفیت، بهای ضایعات، بهای دوره‌های چرخشی و بهای تحویل (نگهداری) منابع است.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

در سالهای اخیر استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای بهبود هزینه‌یابی محصول توجه زیادی را به خود معطوف داشته است. اگر انحصاراً از دریچه هزینه‌یابی به این سیستم نظر کنیم، می‌توان آن را شاخه پیشرفته‌ای از روشهای دو مرحله‌ای تخصیص هزینه‌ها دانست که امروزه ماخذ بیشتر سیستمهای مدرن هزینه‌یابی است.

نخستین مرحله از این روش، هزینه‌های غیرمستقیم منابع به کار رفته را به مخازن هزینه تخصیص می‌دهد و دومین مرحله، هزینه‌های انباشته شده در مخازن هزینه را به محصولات تخصیص می‌دهد. تخصیص مرحله اول به‌طور متعارف برای ارزیابی عملکرد مدیری که مسئولیت مخزن هزینه را به عهده دارد به کار می‌رود. در مرحله دوم، برای تخصیص هزینه‌ها به محصولات از

معیاری استفاده می‌شود که عامل فعالیت ساز نام دارد. با تقسیم کردن کل هزینه‌های موجود در مخزن هزینه بر مقدار بودجه شده عامل فعالیت ساز، نرخ آن عامل فعالیت ساز به دست می‌آید. هزینه‌های سربار از طریق ضرب کردن نرخ عامل فعالیت‌ساز در مقدار عامل مصرف شده به وسیله هر محصول، به محصولات تخصیص داده می‌شود.

سیستمهای سنتی هزینه‌یابی مبتنی بر واحد محصول، محور توجه خود را بر واحدهای محصولات معین قرار می‌دهند. هزینه‌ها به واحد محصول تخصیص داده می‌شوند (شکل شماره ۶)، زیرا چنین تلقی می‌شود که فقط محصولات هستند که منابع را مصرف می‌کنند. مبانی سنتی تخصیص هزینه‌ها، در نتیجه، صفات واحد محصول را اندازه می‌گیرد (یعنی مقدار ساعات کار مستقیم، مقدار ساعات کار ماشین و یا مبلغ مواد اولیه مصرفی در ساخت هر واحد).

سیستمهای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، برعکس سیستمهای سنتی، بر فعالیتهای انجام یافته برای ساخت

محصولات در فرایند تولید توجه دارند. هزینه‌های فعالیتها بر مبنای میزانی که هر محصول از آن فعالیتها مصرف می‌کند، به محصولات نسبت داده می‌شود. در سیستم هزینه‌یابی بر اساس فعالیت چهار گروه فعالیت در نظر گرفته می‌شود (شکل شماره ۷).

۱- فعالیتهای تولید واحدی، که هر بار با تولید هر واحد روی می‌دهند؛

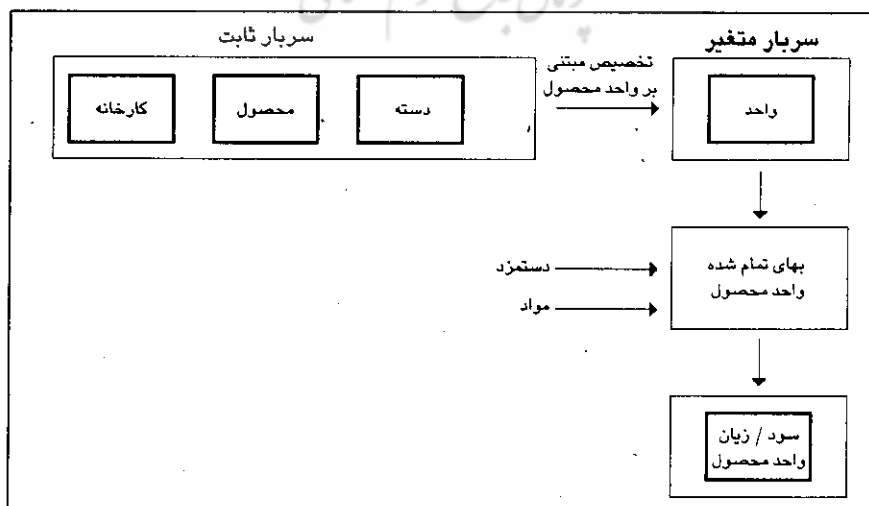
۲- فعالیتهای تولید دسته‌ای، که هر بار با تولید دسته‌ای از کالاها روی می‌دهند؛

۳- فعالیتهای تولید گروهی، که برای کمک به تولید هر نوع محصول متفاوت از سایر انواع انجام می‌شود؛

۴- فعالیتهای تولید کارخانه‌ای، که برای کمک به فرایند عمومی تولید در کارخانه انجام می‌شود.

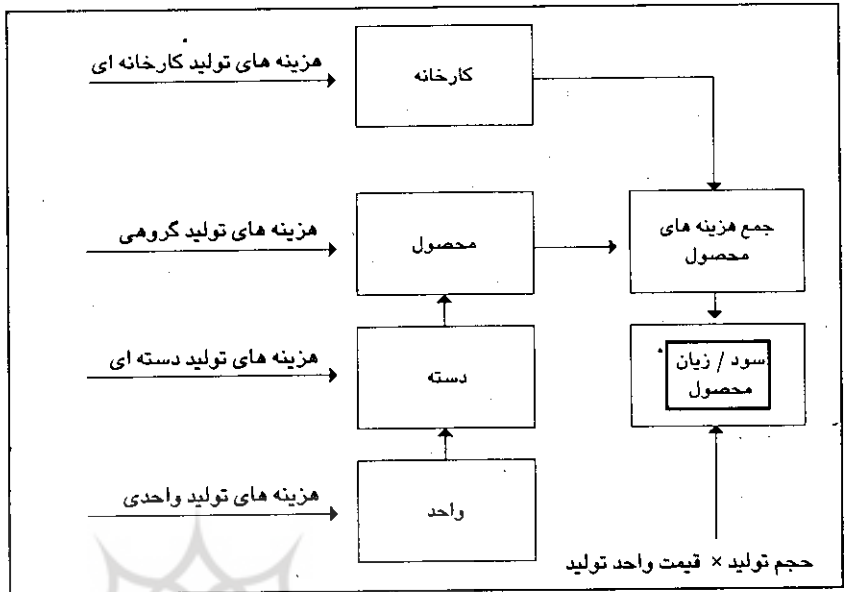
فعالیتهای گروههای اول و دوم به‌طور مشخص با تعداد واحدها یا دسته‌های تولید شده تناسب دارد، اما فعالیتهای گروه سوم و چهارم الزاماً به همان نسبت که تولیدات گروهی و کارخانه‌ای تغییر می‌کند، تغییر نمی‌کند.

شکل شماره ۶- تگرش سنتی: تولید مبتنی بر واحد محصول



هزینه‌های تولید واحدی.

مبلغ بهای تمام شده در سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با بهای تمام شده تمام جذب‌ی حاصل از سیستم هزینه‌یابی سنتی تفاوت دارد. این دو به این دلیل تفاوت دارند که سیستم‌های هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، روش‌های متفاوتی را با استفاده از نگرش سلسله‌مراتبی فعالیتها، برای انتساب هزینه‌ها به کار می‌برند و برتری این روشها در کاهش تحریف بهای تمام شده است (شکل شماره ۸).



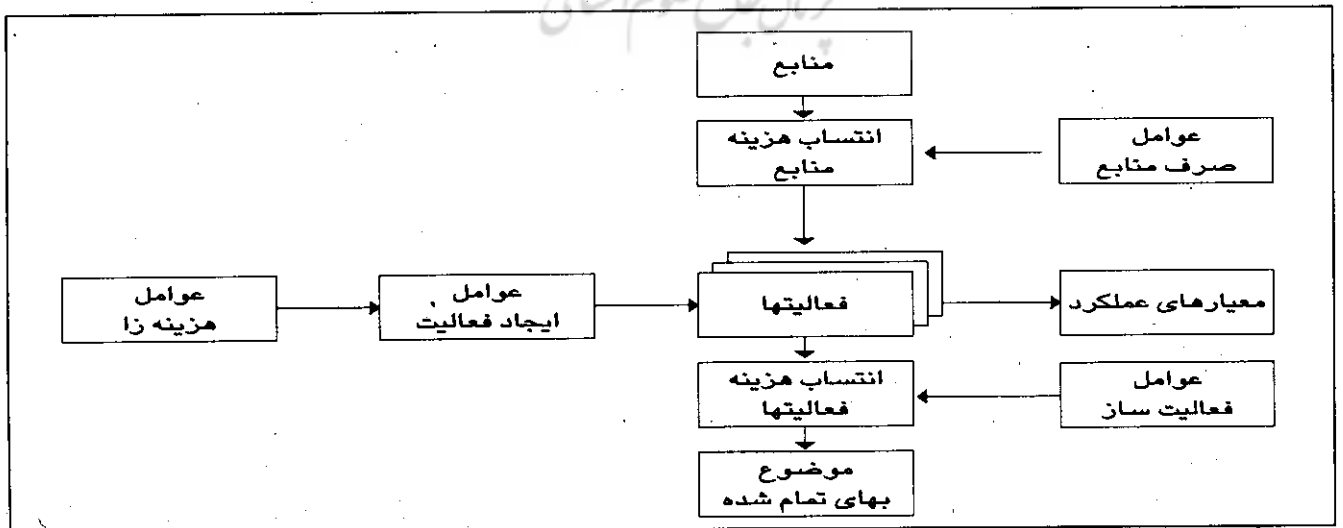
هزینه‌یابی کایزن

هزینه‌یابی کایزن، ابزاری تحلیلی برای اطمینان از فعالیتهای دائمی برای بهبود عملیات است. هزینه‌یابی کایزن به شیوه‌ای مشابه سیستم کنترل بودجه‌ای عمل می‌کند و نقطه‌مقابلی است برای سیستم هزینه‌یابی استاندارد که بر دستیابی به استانداردهای هزینه تاکید دارد. هزینه‌یابی کایزن در پی ایجاد سیستمی برای کاهش هدرمندی

- تقسیم کردن هزینه‌های تولید دسته‌ای بر تعداد واحدهای تولید شده در هر دسته؛
- تقسیم کردن هزینه‌های تولید گروهی و کارخانه‌ای بر تعداد واحدهای محصول تولید شده؛
- اضافه کردن نتایج به‌دست آمده بالا به

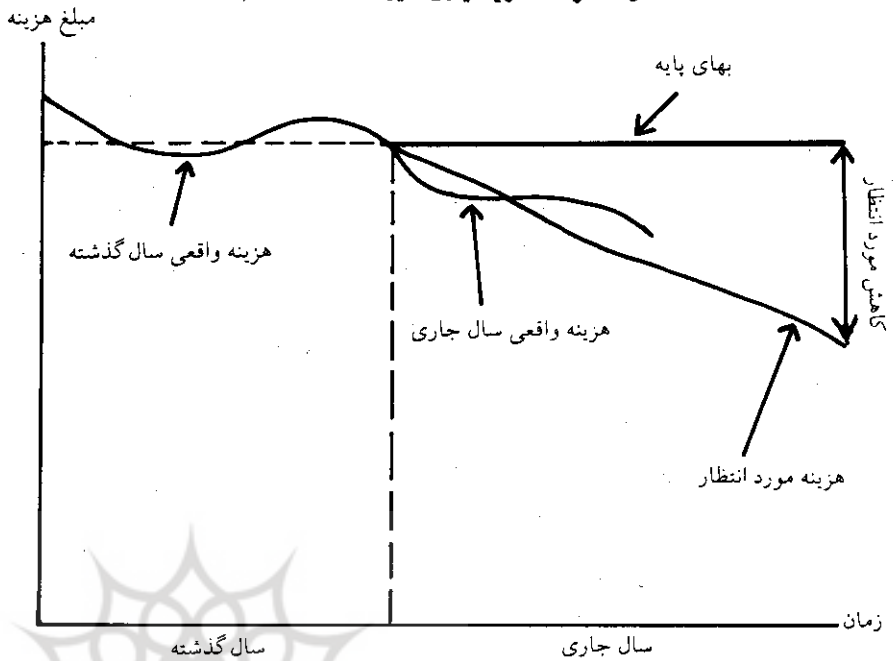
سیستم‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بهای تمام شده را به روش تمام جذب‌ی محاسبه می‌کنند. بدین معنی که بهای محاسبه شده برای واحد تولید، همه هزینه‌های تولید را در بر دارد. بهای تمام شده به ترتیب زیر به‌دست می‌آید.

شکل شماره ۸- مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت: نگرش دوبعدی

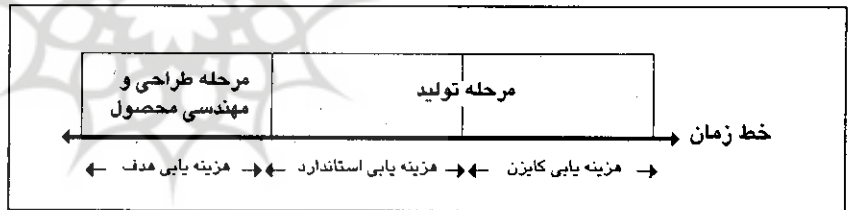


هزینه‌ها از طریق بهبود مداوم عملیات است. هدف هزینه‌یابی کایزن علاوه بر کنترل هزینه‌ها، کاهش آنها در حد مورد انتظار بر اساس برنامه شرکت است. فعالیتهای بهبود بهای تمام شده برای هر دایره و هر دوره مالی کاملاً مشخص و معین است.

در سیستم هزینه‌یابی کایزن، بهای تمام شده واقعی هر واحد در سال قبل به عنوان بهای تمام شده پایه برای سال جاری در نظر گرفته می‌شود. با استفاده از این پایه، هزینه‌هایی که باید کاهش یابند مشخص می‌شود. نسبت مبلغ کاهش مورد انتظار به بهای پایه، نرخ کاهش مورد انتظار خوانده می‌شود. این روابط در شکل شماره ۹ نشان داده شده است.



شکل شماره ۱۰- طول عمر محصول و سیستمهای هزینه‌یابی



شکل شماره ۱۱- مقایسه هزینه‌یابی کایزن با هزینه‌یابی استاندارد

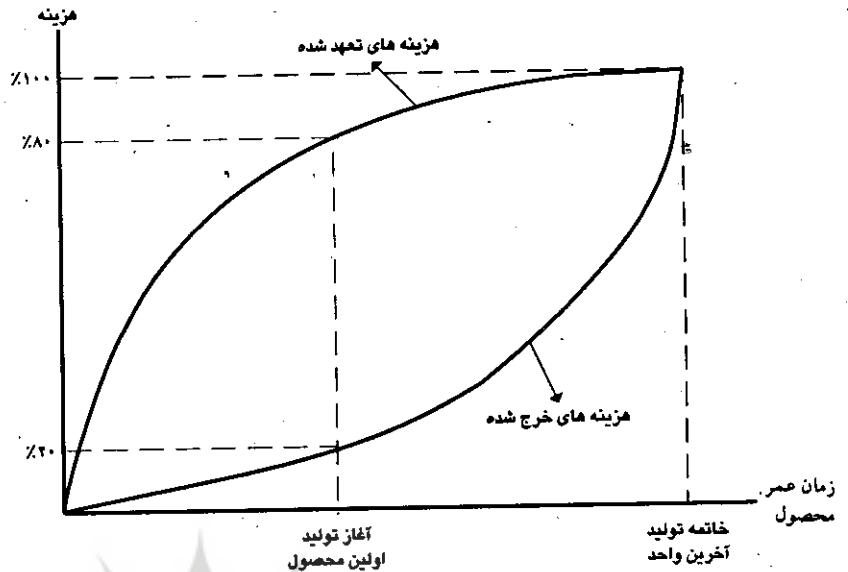
مفاهیم هزینه‌یابی کایزن	مفاهیم هزینه‌یابی استاندارد
نگرش سیستمی به کاهش هزینه‌ها انکاب به بهبود مداوم شرایط تولید دستیابی به کاهش مورد انتظار در هزینه‌ها	نگرش سیستمی به کنترل هزینه‌ها انکاب بر شرایط جاری تولید رسیدن به استاندارد عملکرد هزینه
فنون هزینه‌یابی کایزن	فنون هزینه‌یابی استاندارد
تعیین و به‌کارگیری هدفهای مورد انتظار به‌صورت ماهانه بهبود مداوم (کایزن) برای حصول هدفها در طول سال اجرا می‌شود.	تعیین استانداردها به‌صورت سالانه یا نیمه سالانه
تحلیل مغایرت هزینه‌ها، شامل هزینه‌های مورد انتظار و هزینه‌های کاهش یافته سیستم در صورت عدم دستیابی به هدفهای مورد انتظار، مدیریت را آگاه می‌کند.	تحلیل مغایرت هزینه‌ها شامل هزینه‌های استاندارد و هزینه‌های واقعی است. سیستم در صورت نرسیدن به استانداردها، مدیریت را آگاه می‌کند.

هزینه‌یابی کایزن همان‌طور که در شکل شماره ۱۰ نشان داده شده، هنگامی که تولید محصول دوره ثبات خود را طی می‌کند و فرایند تولید براساس تجارب و کارآزماییهای گذشته کاملاً یکنواخت شده است، می‌تواند شیوه موثری برای حفظ حاشیه سود محصول باشد. نقطه قوت هزینه‌یابی کایزن، ارتباط نزدیک آن با فرایند برنامه‌ریزی سود کل سازمان است. شکل شماره ۱۱ مقایسه هزینه‌یابی کایزن را با هزینه‌یابی استاندارد نشان می‌دهد.

هزینه‌یابی هدف

هزینه‌یابی هدف بر پایه دو دیدگاه ساده بنا شده است.

- محصولات هر شرکت صنعتی، اصلیتیرین محور سود آن شرکت است؛
- سودآوری محصول به‌طور اساسی در مراحل اولیه چرخه حیات محصول (یعنی مراحل برنامه‌ریزی و طراحی) تعیین



بهای هدف = TC

قیمت فروش = SP

سود هدف = TP

در مفهوم کلاسیک، رابطه فوق به گونه‌ای متفاوت تفسیر می‌شود. یعنی:

TP = SP - TC (رابطه اول)

SP = TC + TP (رابطه دوم)

در رابطه اول قیمت فروش به عنوان محدودیت بازار و بهای تمام شده به عنوان محدودیت بدون انعطاف تلقی می‌گردد و در نتیجه شرکت فقط این راه را در اختیار داشت که قراردادهای را با توجه به سطح سودآوری آنها بپذیرد یا نپذیرد.

رابطه دوم در مواردی کاربرد داشت که تعیین قیمت فروش در قدرت تولیدکننده بود یعنی در بازارهای کم رقابت.

به طور خلاصه، در مبحث هزینه‌یابی هدف، مدیریت شرکت برای رسیدن به سود هدف باید هزینه‌های تولید را به سطح هزینه‌های هدف برساند. اگر هزینه‌های تولید یک محصول جدید در شرایط عادی و با سطح تکنولوژی موجود در شرکت را

دومی فقط منابعی را که در سیستم کنترل بودجه‌ای مشخص شده مصرف می‌کند.

هزینه‌ها را باید در سرچشمه یعنی مراحل طراحی و برنامه‌ریزی کنترل نمود. سرچشمه تولید، جزیره گنجی است که در آن فرصتهای بیشماری برای کاهش هزینه‌ها وجود دارد.

مفاهیم اصلی اندیشه هزینه‌یابی هدف به طور خلاصه به شرح زیر است.

قیمت فروش محصول در آینده توسط بازار تعیین می‌گردد. سودی که از محصول باید به دست آید، براساس استراتژی کلی شرکت (نرخ و نوع رشد، استراتژی فروش و بازاریابی و تامین مالی) محاسبه می‌شود. در نتیجه، بهای تمام شده نباید به عنوان یک نتیجه یا فرایند تلقی شود، بلکه باید به عنوان یک محدودیت طبیعی و هدفی که تحویل آن برای دستیابی به هدفهای استراتژیک شرکت الزامی است، قلمداد گردد. به این مفهوم.

$$TC = SP - TP$$

که در آن

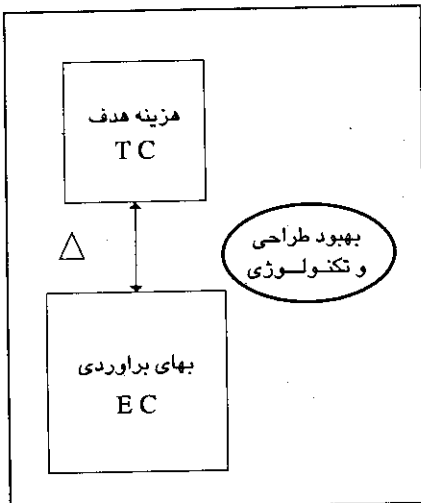
می‌شود و نه در مراحل بعدی (یعنی مراحل تولید و توزیع).

این واقعیتی آشکار است که ۸۰ درصد از هزینه‌های چرخه حیات محصول در زمانی که تولید نخستین واحد محصول آغاز می‌شود، در نتیجه تصمیمهای از پیش گرفته شده، کم و بیش تعهد شده است (شکل شماره ۱۲). این واقعیت چندین پیامد پرخطر دارد.

● بخش عمده هزینه‌های تولید و توزیع بستگی به عواملی دارد که خود آنها به برنامه‌ریزی و طراحی محصول مربوطند. در نتیجه، حل و فصل مسائل مربوط به هزینه‌های محصول در مراحل قبل از تثبیت عوامل طراحی ساختار محصول، بسیار آسانتر است. به بیان دیگر آسانتر این است که هزینه‌ها را قبل از تولید طراحی کنیم تا هزینه‌ها را در مرحله تولید کنترل کنیم.

● تصمیمهای مربوط به طراحی و برنامه‌ریزی، آثار مهمتری بر عملکرد آینده شرکت دارد تا عملکرد جاری آن. اولی بر هزینه‌های عملیاتی آینده اثر می‌گذارد و

شکل شماره ۱۳- هزینه‌یابی هدف



این فعالیتها را در قالب بسته های تصمیمگیری به صورتی مشخص و معین گروه بندی می کند. هر بسته تصمیمگیری حاوی اجزای زیر است.

● منابع، شامل نیروی انسانی، تجهیزات و تسهیلات و بهای آنها؛

● فعالیتهایی که انجام آنها با استفاده از منابع میسر خواهد شد؛

● صورت منافع حاصل از بسته تصمیمگیری اگر بودجه آن تامین شود؛

● صورت نتایج ناشی از رد بودجه بسته تصمیمگیری.

رتبه بندی مستلزم آن است که بسته های تصمیمگیری به هدفهای سازمان ربط داده شود و اهمیت نسبی آنها در دستیابی هدفها

ارزیابی گردد (شکل شماره ۱۴). پس از تهیه فهرست رتبه بندی شده، مدیریت ارشد در

مورد سطح توانایی یا سطح انجام مخارج تصمیمگیری می کند و به این ترتیب برای

مخارج کم اهمیت که زیر خط توانایی سازمان قرار می گیرند، بودجه ای تخصیص

داده نمی شود.

هزینه یابی مشتری

این سوال هر روز بیشتر اهمیت پیدا می کند که چگونه می توان سودآوری

خدمات و عملیات شرکت را در ارتباط با مشتریان اندازه گیری، کنترل و بهبود بخشید.

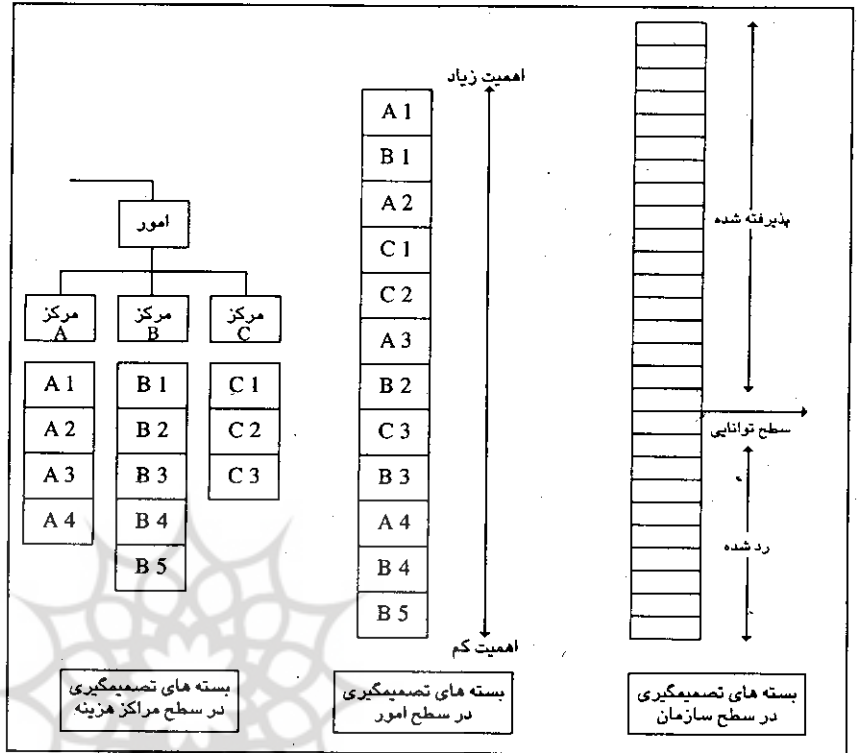
با افزایش اهمیت مشتری در سازمانها، هزینه یابی محصول، جای خود را به

هزینه یابی مشتری می دهد.

شرکتهای پیشرو هم اکنون در تلاشند تا با استفاده از تکنیکهای هزینه یابی، سیستم

معنیداری برای تحلیل سودآوری مشتری به وجود آورند که در آن مشتری به جای

محصول، موضوع هزینه یابی قرار گیرد.



باشد. این ابزار نه تنها باید بتواند به مدیریت در تخصیص بهینه منابع مورد نیاز سازمان در جهت دستیابی به دورنمای تجاری، استراتژی و هدفهای سال آینده و بعد از آن کمک نماید، بلکه این کار باید به گونه ای انجام شود که حداکثر حمایت مدیران شرکت جلب شود.

تفکری که در پشت بودجه بندی بر مبنای ارجحیت وجود دارد عبارت است از تهیه فهرست رتبه بندی شده ای از منابع مورد نیاز، که از ارجحیت بالا شروع و به ارجحیت پایین ختم می شود. تفکر رتبه بندی مخارج سرمایه ای مرسوم است.

اما بودجه بندی بر مبنای ارجحیت، فرایند مشابهی را در مخارج معمولی درآمدزا به کار می برد. در این روش رئیس هر مرکز هزینه، فعالیتهای مرکز خود را مشخص و سپس

محاسبه کنیم و آن را بهای برآوردی (EC) بنامیم، به طور معمول، بهای برآوردی بیشتر از بهای هدف خواهد بود. تفاوت بین این دو که می توانیم آن را با Δ نشان دهیم، فاصله رقابتی است که مدیریت باید آن را پشت سر گذارد (شکل شماره ۱۳). به این ترتیب مسئله هزینه یابی هدف عبارت است از جذب Δ که با رابطه زیر توضیح داده می شود.

$$\Delta = EC - TC = EC - (SP - TP)$$

بودجه بر مبنای ارجحیت

مدیریت در محیط کسب و کار سریع التعمیر، باید ابزارهای مناسبی برای به کارگیری منابع محدود، منابعی که روز به روز کمیابتر می شوند، در اختیار داشته

سازنده و منابع سازمان، به‌طور مستقیم نیازهای مشتریان را پوشش می‌دهند؛

۲- چگونه در سطح خرد، فعالیتها و منابع سازمان توسط مشتریان مختلف مصرف می‌شود؟

۳- که بعضی از هزینه‌های سازمان (عمدتاً هزینه‌های تولید و نگهداری) به‌طور مستقیم تحت تاثیر مشتریان قرار ندارند. مزایای برخورد بالا به شرح زیر است.

۱- سهولت درک و مفهوم؛

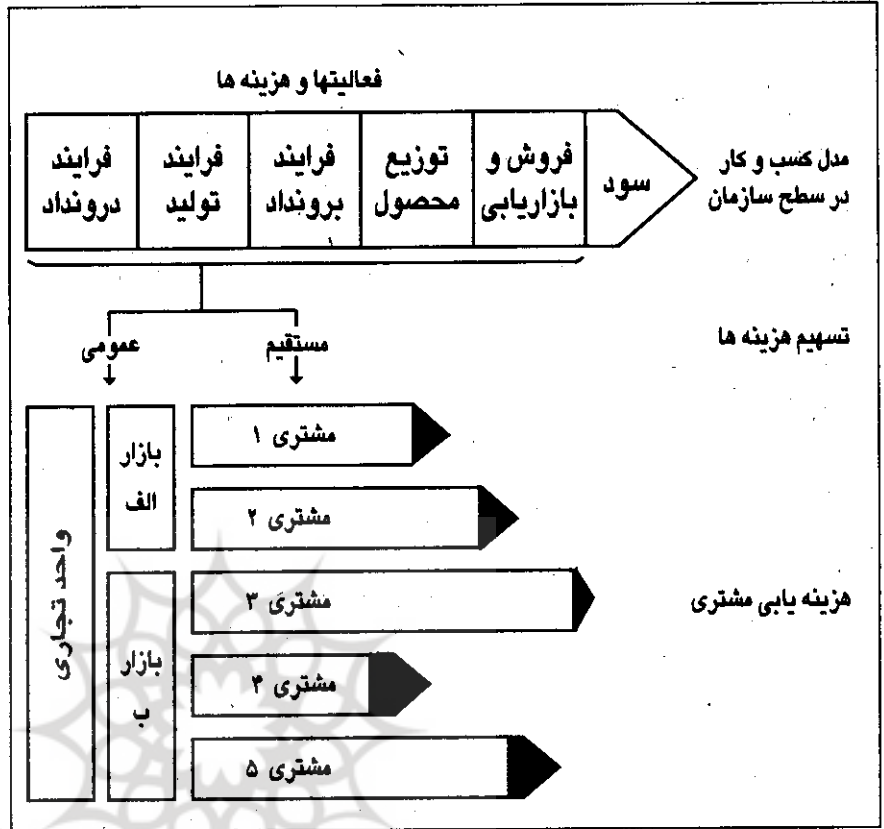
۲- مشاهده صریح رفتار هزینه‌ها در طول زمان؛

۳- ایجاد فرصت برای بهینه‌سازی سود مطلق؛

۴- تهیه محور جدیدی برای تحلیل که برای طیف گسترده‌ای از مدیران قابل استفاده است.

هزینه‌یابی گروه کار

شرایط رقابتی شرکتها را وادار ساخته است که تمام جنبه‌های کارکردی خود، از استراتژی تولید و استراتژی بازار تا عملیات را در جهت انتفاع بیشتر مشتریان، صاحبان و کارکنان بازرسی کنند و تغییرات مهمی با هدف حذف فعالیتها و فرایندهای بدون



باشد زیر نظر داشت، حفظ کرد و افزایش داد؟ شکل شماره ۱۵ تصویر کلی و مفهومی نگرش هزینه‌یابی مشتری را به شرح زیر نشان می‌دهد.

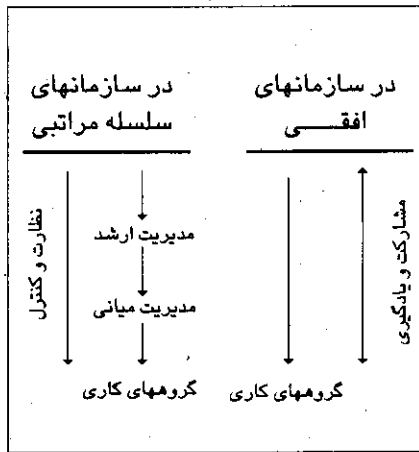
۱- چگونه در سطح کلان، فعالیتها

تحلیل هزینه‌یابی سودآوری مشتری، حسابداری مدیریت را بر محور محصول، سفارش، مشتری، بازار و بخشهای تجاری متمرکز می‌کند. در شرایطی که محیط کسب و کار بخشهای گوناگون صنعت و شرکتها با تغییرات سریع روبه‌رو است، شرکتی که در شناخت و پاسخگویی به شرایط ناشی از محیط در حال تغییر کسب و کار پیشقدم هستند، نیازمند روشی هستند که بتواند ارزش واقعی یا سودآوری معامله با مشتری یا مشتریان اصلی را نشان دهد. هزینه‌یابی مشتری و تحلیل سودآوری مشتری پاسخی منطقی به سوالهای مهمی است که در مقابل بسیاری از سازمانها قرار دارد. چگونه می‌توان سودآوری بدنه مشتریان شرکت را، که شاید حیاتیترین دارایی نامشهود سازمان

شکل شماره ۱۶- مقایسه سازمانهای افقی با سازمانهای سلسله‌مراتبی

سازمانهای افقی	عوامل مقایسه	سازمانهای سلسله‌مراتبی
گروههای کاری	مخاطب	سرپرست سازمانی
بر مبنای محصول / مشتری	تقسیم کار	وظیفه‌ای
موضعی / غیررسمی	کنترل	از بالا به پایین / رسمی
هدایت	نقش مدیریت	هماهنگی
پاسخگو	نقش کارکنان	صاحب اختیار
یادگیری	نقش اطلاعات	انتساب اشتباه

فرایندها، عملیات، محصولات و مشتریان خود می‌اندیشد. به سخن دیگر، حسابداری مدیریت از بعد ارزش افزوده به فعالیتها نگاه می‌کند؛ بعدی که از پرداخت به تامین‌کنندگان (خرید) آغاز به مطالبه از مشتریان (فروش) ختم می‌شود. بحث اصلی در این بعد، حداکثر سازی تفاوت بین خرید و فروش (یعنی ارزش افزوده) است. بینش استراتژیک حاصل از تحلیل زنجیره ارزش، با آنچه در تحلیل ارزش افزوده مطرح است بسیار تفاوت دارد و از آن برتر است. شکل شماره ۱۸ مفهوم زنجیره ارزش را در خطوط هوایی نشان می‌دهد. در این رشته رقبای مختلفی وجود دارند که هر کدام در بخش یا قسمتهایی از

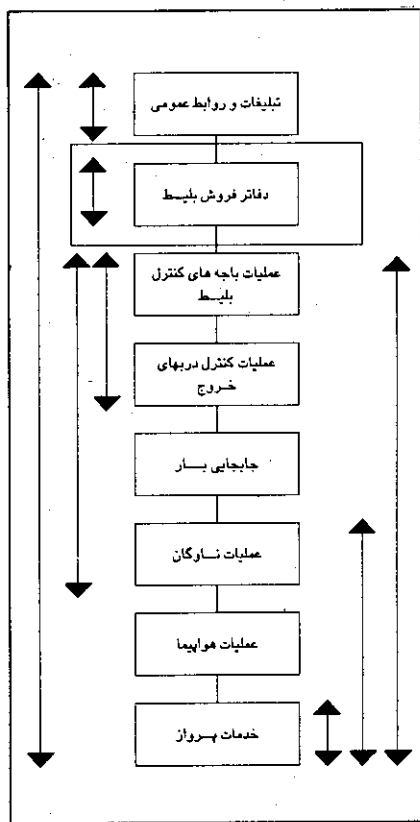


- تهیه اطلاعات در مورد معاملات گروههای کاری یا مشتریان و تامین‌کنندگان کالا؛
- ترکیب گزارشهای مالی گروههای کاری در سطح سازمان.

ارزش در حال انجام است. در شکل سنتی، سازمانها دارای سلسله مراتبی عریض هستند که در آن اطلاعات به‌طور عمده در یک جهت حرکت می‌کند. اما این نوع سازمانهای بوروکراتیک و سلسله مراتبی، توانایی سازمان در پاسخگویی سریع به نیازهای سریع‌التغییر محیط تجاری را کاهش می‌دهد (شکل شماره ۱۶). امروزه سازمانها برای حفظ قدرت رقابتی خود، به تجدید سازماندهی پرداخته‌اند و سطوح متعدد مدیریت را حذف می‌کنند، خطوط ارتباطی را ساده می‌کنند و ارتقا می‌بخشند. تفویض بیشتر اختیار به کارکنان باعث شده است که آنان مسئولیت بیشتری در کار بپذیرند، مقررات و روشهای کار خود را تعیین کنند، تصمیمگیری کنند و بیش از گذشته پاسخگویی نتایج کار خود باشند. برقراری ارتسباطات آزاد و دوطرفه در سازمان امکانپذیر شده است و در نتیجه اثربخشی و پاسخگویی به مشتریان توسعه پیدا کرده است.

شکل شماره ۱۸-

زنجیره ارزش در صنعت خطوط هوایی



هزینه‌یابی استراتژیک زنجیره ارزش برای هر موسسه‌ای در هر رشته‌ای از تجارت، عبارت است از مجموعه‌ای از فعالیتهای ارزشزا، از منابع مواد اولیه پایه‌ای گرفته تا محصولات یا خدمات نهایی که به دست مصرف‌کنندگان می‌رسد. یک موسسه چگونه نگرش خود را درباره هزینه‌یابی، سازمان می‌دهد؟ در نگرش هزینه‌یابی استراتژیک، مدیریت هزینه‌ها به صورتی موثر نیازمند بینشی وسیع است که پورتر (Porter) آن را زنجیره ارزش می‌نامد. این بینش از دید موسسه، بینشی برون‌نگراست. در مجموعه زنجیره فعالیتهای ارزشزا، از مواد اولیه پایه‌ای تا مصرف‌کنندگان نهایی، هر موسسه فقط بخشی از آنرا تشکیل می‌دهد. در مقابل، هزینه‌یابی سنتی بینشی را دنبال می‌کند که از دید موسسه تا حدود زیادی درون‌نگراست. هر موسسه فقط به خریده‌ها،

نقش حسابداری مدیریت در سازمانهای افقی هموار ساختن کار گروهی، پیوند عملکرد گروهی با عملکرد سازمانی و فراهم ساختن معیارهای ارزیابی عملکرد گروهی است (شکل شماره ۱۷). حسابداری مدیریت در این رابطه وظایف زیر را به عهده دارد.

- فراهم ساختن اطلاعات تفصیلی در مورد منابع و مخارج هر گروه کاری؛
- مشارکت دادن گروههای کاری در تهیه بودجه؛
- تهیه گزارشهای بهای تمام شده با تاکید بر نقش گروهها در بهای تمام شده و ارزش افزوده؛

نگرش سنتی	موضوعات	نگرش استراتژیک
درون سازمان ارزش افزوده	محور توجه نقطه نظر	بیرون سازمان زنجیره ارزش، مجموعه کامل فعالیتهای به هم پیوسته از تامین کنندگان تا مصرف کنندگان
استفاده از تنها یک عامل حجم	مفاهیم ناظر بر عوامل هزینه‌زا	استفاده از عوامل متعدد ساختاری و اجرائی
قابل اعمال در سطح کل شرکت (تحلیل سود - حجم - هزینه)		قابل اعمال برای تک تک فعالیت ارزشی با استفاده از عوامل هزینه‌زای اختصاصی
کاهش هزینه‌ها در محدوده سازمان	فلسفه کنترل هزینه‌ها	مشابه تلقی کردن کنترل هزینه‌ها با کارکرد عوامل هزینه‌زا، بهره‌جویی از منابع و خرج کردن با هدف صرفه‌جویی
به‌طور کلی بینش عملیاتی دارد و تصمیمات استراتژیک را پوشش نمی‌دهد.	بینش مربوط به تصمیمات استراتژیک	برای هر فعالیت ارزشی به دو سوال استراتژیک پاسخ می‌دهد: ● ساختن در مقابل خریدن ● ادغام رو به جلو یا عقب قدرت مشتریان و قدرت فروشندگان را کمیت می‌بخشد و ارزیابی می‌کند و از ارتباط با آنان بهره‌جویی می‌کند.

این زنجیره ارزش فعالیت می‌کنند. نکته بااهمیت این است که همه موسساتی که در شکل نشان داده شده است، یعنی الف، ب، ج، د، ه، و، ز باید زنجیره ارزش صنعت هوایمایی را تشکیل دهند و کل ارزش موجود در زنجیره را براساس منابع اصلی موجود ارزش اقتصادی تفکیک و تحلیل نمایند.

از طریق چنین تحلیلی است که موسسه الف می‌تواند دریابد که در کدام زمینه‌ها می‌تواند خرید از بیرون را جایگزین ساخت در داخل نماید (تصمیمگیری ساخت یا خرید) و به همین ترتیب از طریق تحلیل زنجیره ارزش سایر موسسات می‌تواند امکان ادغام رو به جلو یا رو به عقب را ارزیابی نمایند.

نگرش زنجیره ارزش با درون‌نگری مورد استفاه توسط حسابداری مدیریت سنتی تضاد دارد. از دیدگاه استراتژیک، بینش ارزش افزوده دو ایراد بزرگ دارد:

- بسیار دیر آغاز می‌کند؛

- بسیار زود خاتمه می‌یابد.

با مبنا قرار دادن خرید به‌عنوان نقطه آغاز تحلیل هزینه‌ها، تمام فرصتهای بهره‌جویی از امکانات فروشندگان و تامین‌کنندگان مواد از دست می‌رود (شکل شماره ۱۹).

نگرش زنجیره ارزش روش خاص خود را دارد و شامل گامهای زیر است.

۱- تعریف زنجیره ارزشی صنعت و انتساب هزینه‌ها، درآمدها و داراییها به فعالیتهای ارزشی؛

۲- تشخیص عوامل هزینه‌زایی که انتظام فعالیتهای ارزشی به آنها وابسته است؛

۳- توسعه هر چه بیشتر برتریهای رقابتی، چه از طریق کنترل موثرتر عوامل هزینه‌زا نسبت به رقبا و یا از طریق تغییر

ترکیب زنجیره ارزش.

۸ عوامل هزینه‌زا در ادبیات مدیریت استراتژیک به دو گروه تقسیم می‌شود و موارد زیر را در بر می‌گیرد.

عوامل ساختاری شامل:

● مقیاس شرکت و میزان سرمایه‌گذاری در منابع؛

● دامنه و درجه ادغام عمودی در زنجیره صنعت؛

● میزان تجربه شرکت در وظایفی که به‌عهده دارد؛

● انواع تکنولوژی فرایندی مورد استفاده در اجرای زنجیره ارزشی شرکت؛

● میزان پیچیدگی و گستردگی خدمات و محصولات عرضه شدنی به مشتریان.

عوامل اجرایی شامل:

● میزان مشارکت کارکنان در بهبود و

توسعه سازمان؛

● میزان اهمیت مدیریت کیفیت جامع نزد کارکنان سازمان؛

● انواع هزینه‌های موجود در بهره‌برداری از ظرفیت کارخانه؛

● میزان اثربخشی در بهره‌برداری از فضای کارخانه؛

● میزان اثربخشی در ترکیب محصول (طرح و فرمولبندی محصول)؛

● میزان بهره‌جویی از روابط با مشتریان و فروشندگان.

کمیت بخشیدن به هر یک از عوامل پیشگفته مستلزم ورود به مبحث مشخصی از مباحث تحلیل هزینه‌هاست.

منابع:

تحقیقات انجام شده توسط کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC).