

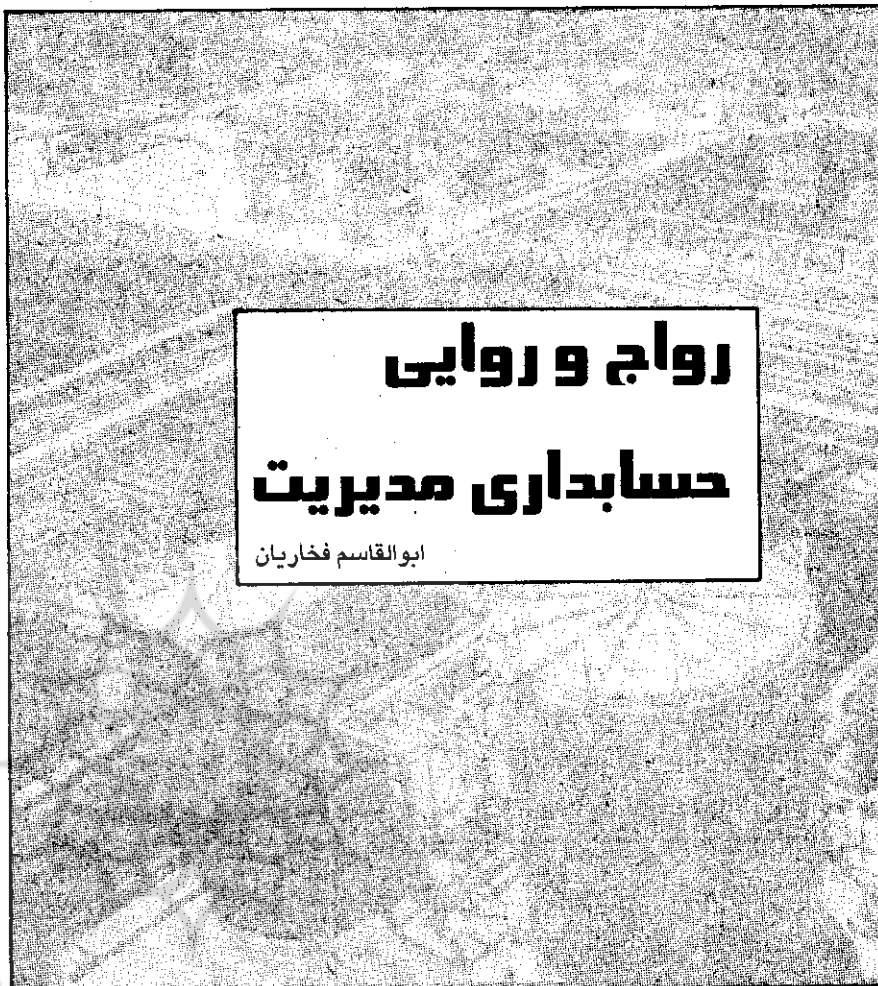
کارخانجات پیچیده ماشین کاری و تنوع تولیدات، چالشهای جدیدی برای حسابداری مدیریت فراهم شد. مدیریت علمی و بنیانگذاران این مکتب کوششهای خویش را برای تفکیک و تبدیل فرایندهای پیچیده به عملیات ساده تولید (ساده سازی)، استاندارد سازی تولید و فراهم ساختن امکان تعیین استانداردها و افزایش کارایی آغاز نمودند.

با تنوع یابی محصولات، موضوع و مقوله تسهیم هزینه های سرمایه ای و سربار به انواع محصولات مطرح شد، اما با توجه به اینکه در این دوران سهم هزینه های سربار در مقایسه با مجموعه هزینه های مستقیم (مواد و کار) ناچیز بود، از روشهای ساده تسهیم سربار استفاده می شد و به لحاظ کارگر بر بودن تولیدات عمدتاً ساعات کار کارکنان مبنای تسهیم قرار می گرفت.

دوره رونق

آغاز قرن بیستم با رشد و توسعه بنگاههای اقتصادی بزرگ همراه بود. از جمله ویژگی این گونه شرکتهای تنوع در گستره عملیات و انجام فعالیتها به صورت غیرمتمرکز بود که ضمن آن به تدریج تفویض اختیارات مفهوم می یافت و

از نیمه قرن نوزدهم با ایجاد کارخانجات پیچیده ماشین کاری و تنوع تولیدات، چالشهای جدیدی برای حسابداری مدیریت فراهم شد.



رواج و روایی

حسابداری مدیریت

ابوالقاسم فخاریان

دوره تکوین

مربوط به اوایل قرن نوزدهم موجود است. اواسط قرن نوزدهم، راه آهن عرصه تاثیرگذار دیگری را برای توسعه حسابداری مدیریت پدید آورد. حجم و گستره عملیات راه آهن، ضرورت محاسبه هر تن/کیلومتر بار، هر مسافر/کیلومتر سفر و مقایسه هزینه های عملیاتی نسبت به درآمد را برای ارزیابی کارایی فعالیتها ضروری ساخت و بدنبال آن صنایع عظیم فولاد از تجارب پیشین بهره مند شد. تا این مقطع تاکید بر محاسبه بهای تمام شده بر پایه تک محصول (یک متر پارچه، یک تن فولاد، یک تن/کیلومتر بار...) بود. و اما از نیمه قرن نوزدهم با ایجاد

حسابداری مدیریت زاده تحولات اوایل قرن نوزدهم است. شکل گیری سرمایه داری و جدا شدن تدریجی مالکیت از مدیریت، پدید آمدن بنگاههایی که بر پایه سلسله مراتب سازمان یافته بودند، سمتگیری در جهت استفاده از مزیت نسبی و جدا شدن تولید از توزیع و به تبع آن ضرورت کنترل سودآوری، زمینه ساز پیدایش حسابداری مدیریت شد. طلیعه دار این تحولات، کارخانجات نساجی و اسلحه سازی بودند. سوابق و آثاری از انجام محاسبه بهای تمام شده هر متر پارچه در مراحل مختلف حلاجی، ریسندگی، بافندگی و تکمیل

تصمیماتی نظیر تعیین ترکیب محصولات، طراحی محصول، فرایند تولید و قیمتگذاری محصولات به واحدهای مستقل سپرده می‌شد و کنترل و هدایت کلی به صورت متمرکز در دست مدیریت راهبردی (استراتژیک) باقی می‌ماند. روشن است که در چنین شرایطی کنترل و هدایت زیرمجموعه‌ها صرفاً با کمک اطلاعات مفید و موثر می‌توانست میسر گردد.

شرکت‌های دوپون (Du Pont) و جنرال موتورز (General Motors) در ایجاد بهره‌برداری از سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت پیشگام شدند. در سال ۱۹۰۳ شرکت دوپون برای کنترل و ایجاد هماهنگی در عملیات پر دامنه خود، انواع سیستم‌های کنترل بودجه‌ای و عملیاتی را ابداع کرد. همچنین با ابداع و بهره‌گیری از ضریب بازده سرمایه (ROI) امکان ارزیابی کل شرکت و هر یک از واحدها و همچنین سمت‌دهی منابع سازمان به سودآورترین رشته‌ها و بخش‌های فعالیت را فراهم ساخت.

شرکت جنرال موتورز وارث تجارب دوپون شد و از سال ۱۹۲۰ به توسعه اطلاعات قابل استخراج از سیستم حسابداری مدیریت پرداخت. مدیران جنرال موتورز در ارزیابی و تحلیل خود، موفقیت‌های این شرکت طی سالهای ۱۹۲۰ تا ۱۹۷۰ را مرهون اطلاعات ارزشمند سیستم حسابداری مدیریت می‌دانند و برعکس اعتقاد دارند که یکی از علل مهم فاصله گرفتن این شرکت با رقبای اروپایی و ژاپنی طی سالهای ۱۹۷۰ تا ۱۹۹۰ بی‌توجهی و نادیده گرفتن اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت بوده است. کاپلان (R. Kaplan) یکی از صاحب‌نظران صاحب‌نام در حوزه

فاصله شصت ساله ۱۹۸۵-۲۵ دوره رکود در تحولات حسابداری مدیریت شناخته می‌شود. رویداد مهمی که این رکود را پدید آورد عبارت بود از توسعه بازار سرمایه که بر اهمیت گزارش‌های مالی در خور ارائه به مراجع بیرون از سازمان افزود.

حسابداری مدیریت، سال‌های ۱۸۲۵-۱۹۲۵ را سده پیدایش و رشد بنگاه‌های اقتصادی با مقیاس بزرگ می‌داند و معتقد است که حسابداری مدیریت طی این دوره همواره با رشد این بنگاه‌ها همگام بوده است و در واقع شرکت‌های غول‌آسایی مانند جنرال موتورز و دوپون و شرکت فولاد آمریکا بدون اطلاعات قابل ارائه از سیستم حسابداری مدیریت که کارایی و اثربخشی واحدها و رشته‌های مختلف فعالیت را مورد سنجش و کنترل قرار می‌داد و زمینه را برای استفاده بهینه از سرمایه و منابع سازمان فراهم می‌کرد، نمی‌توانستند بقا و دوام داشته باشند.

دوره رکود

فاصله شصت ساله ۱۹۸۵-۲۵ دوره رکود در تحولات حسابداری مدیریت شناخته می‌شود. رویداد مهمی که این رکود را پدید آورد عبارت بود از توسعه بازار سرمایه. با توسعه بازار سرمایه، صاحبان

سهام و منابع اعتباری که سرمایه و منابع مالی شرکتها را تامین کرده بودند و از امکان نظارت و دخالت بر جریان فعالیت شرکتها دورتر مانده بودند نیاز جدی به گزارشهای مالی برای مطلع شدن از ماحصل فعالیتها و وضعیت شرکتها داشتند. در پاسخ به این نیاز منطقی از جانب کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) مقرراتی برای گزارشگری مالی و از جمله اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) وضع شد و قانون مالیات شرکتها به تصویب رسید که مجموعاً ارائه گزارشهای مالی را در چارچوبها و کیفیتهای ویژه‌ای الزامی ساخت و بر اهمیت گزارشهای مالی در خور ارائه به مراجع بیرون از سازمان افزود.

در چنین شرایطی مسئله عمده و اساسی مورد توجه مدیریت در ارتباط با سیستم مالی عبارت بود از اندازه‌گیری صحیح ارزش موجودیهای پایان دوره و محاسبه قابل قبول بهای تمام شده کالای فروش رفته به منظور استفاده در تنظیم صورتهای مالی پایان دوره. حساب‌برسان مستقل خواستار و مدافع سیستمی بودند که بر آن اساس ارزیابی موجودیهای پایان دوره قابل سندرسی بوده و از درون ثبتهای حسابداری به دست آید. چنین اطلاعاتی از محدوده سیستم حسابداری صنعتی قابل استخراج بود و نیازی به اطلاعات مالی وسیعتر از آن احساس نمی‌شد.

احیای حسابداری مدیریت

محدودیت دامنه عمل و نفوذ حسابداری مدیریت به شرح پیشگفته، موجب شده بود که اطلاعات تاریخی مربوط به بهای تمام شده کالاها که اصالتاً

اطلاعات قابل ارائه از سیستم حسابداری مدیریت در خدمت برنامه ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد و نهایتاً تصمیمگیری مدیران قرار دارد.

برای استفاده در تهیه صورتهای مالی ارائه می‌گردید به میزان وسیعی از سوی مدیران برای تعیین سودآوری محصولات و تصمیمگیری در مورد ترکیب تولید، قیمتگذاری محصولات و کنترل مدیریت به کار گرفته شود. صاحب نظران حسابداری در حوزه آکادمیک طی سالهای ۱۹۳۰ الی ۱۹۵۰ مقالات بسیاری را در مورد نارسایی این اطلاعات و ضرورت ارائه اطلاعات مرتبط و موثر در تصمیمگیری نگاشتند و منتشر کردند. بر پایه تحلیل نارساییهای هزینه یابی تمام جذبی که ضمن آن علاوه بر مواد و دستمزد مستقیم، هزینه‌های سربار ثابت نیز به حساب بهای تمام شده محصول منظور می‌گردد، هزینه یابی مستقیم که ضمن آن فقط هزینه متغیر به حساب بهای تمام شده محصول منظور می‌شود، ابداع شد و بدین صورت امکان ارائه اطلاعات مرتبط و مفید برای تصمیمگیری مدیریت فراهم شد.

گرایش از هزینه یابی جذبی به هزینه یابی مستقیم به مفهوم رویکرد ارائه اطلاعات مبتنی بر نیاز استفاده کنندگان و تصمیمگیران قلمداد شد. اما در دهه ۱۹۶۰ این رویکرد توسعه یافت و حسابداری مدیریت رونق پیشین خود را بازیافت و

رویکرد مبتنی بر اقتصاد اطلاعات به عنوان نگرش جدید نسبت به حسابداری مدیریت پذیرد شد و حسابداری مدیریت به صورتی تمام عیار به عنوان یک مقوله سیستمی و بخش مهمی از مجموعه سیستمهای اطلاعاتی مدیریت مطرح شد. رویکرد مبتنی بر اقتصاد اطلاعات، اطلاعات را همانند هر کالای دیگری می‌دانست که مورد خرید و فروش قرار می‌گرفت و بنابراین همانند هر کالای دیگری صرفاً نمی‌توان به نیاز به اطلاعات توجه کرد بلکه باید هزینه تولید (ایجاد) این کالا را نیز در نظر داشت. به بیان دیگر در این رویکرد همواره باید قیاس بین ارزش اطلاعات و هزینه فراوری و ارائه اطلاعات صورت پذیرد و فزونی منافع بر هزینه تامین گردد. در ادامه این روند با این واقعیت روبه‌رو هستیم که به لحاظ کاهش چشمگیر بهره‌برداری از تکنولوژی اطلاعات امروزه به‌طور کلی نگرانی و تردید در مورد فزونی منافع بر هزینه در مورد توسعه و افزایش حجم اطلاعات قابل استفاده در برنامه ریزی و کنترل کاهش یافته است.

تعریف و جایگاه

به لحاظ تفاوت‌های موجود در دامنه عمل حسابداری مدیریت که گاه با حسابداری مالی تداخل می‌یابد و همچنین تنوع استفاده کنندگان از گزارشهای قابل استخراج و ارائه از سیستم حسابداری مدیریت که علاوه بر مراجع داخلی در پاره‌ای از موارد مراجع بیرون از سازمان را نیز در بر می‌گیرد، ارائه یک تعریف جامع از حسابداری مدیریت همواره با دشواری همراه بوده است. در سال ۱۹۸۱ انجمن حسابداری مدیریت که وابسته به انجمن

ملی حسابداران (NAA) در آمریکا می‌باشد؛ سندی را تحت عنوان بیانیه‌های حسابداری مدیریت صادر نمود که ضمن آن به ارائه تعریفی جامع از حسابداری مدیریت پرداخت. تعریف حسابداری مدیریت به روایت انجمن حسابداری مدیریت آمریکا به شرح زیر است:

"حسابداری مدیریت عبارت است از فرایند تشخیص، اندازه‌گیری، گردآوری، تنظیم، تجزیه و تحلیل و ارائه اطلاعات مالی به مدیران جهت برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل عملیات، حصول اطمینان از استفاده مطلوب از منابع سازمان و مسئولیت‌خواهی نسبت به چگونگی استفاده از منابع. حسابداری مدیریت همچنین شامل تهیه و ارائه گزارشهای مالی به استفاده کنندگان خارج از حوزه مدیریت سازمان، مانند سهامداران، بستانکاران و مراجع قانونی و دولتی نیز می‌باشد."

این تعریف مورد تایید و پذیرش سایر مراجع حرفه‌ای جهان از جمله انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان (CIMA) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) نیز می‌باشد. به اعتبار تعریف پیشگفته، برخی از صاحب نظران از جمله مدرسان دانشگاه هوستون آمریکا، حسابداری مالی را به عنوان یکی از زیر سیستمها و مولفه‌های حسابداری مدیریت می‌دانند که علاوه بر تامین نیازهای اطلاعاتی مدیران داخلی سازمان به تامین نیازهای اطلاعاتی مراجع بیرون از سازمان نیز می‌پردازد.

صرف نظر از میزان وجوه افتراق و اشتراک بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی و حدود و ثغور این دو مقوله، تعریف پیشگفته هويت ویژه‌ای به

حسابداری مدیریت بخشید و جایگاه آن را به عنوان یکی از مولفه‌های پراهمیت مجموعه سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت که می‌تواند اطلاعات ارزشمندی را برای تصمیمگیری و پیشبرد هدفهای سازمان تامین نماید، برجسته و نمایان ساخت.

دامنه عمل

بر پایه تحلیلی که از تعریف ارائه شده از طرف انجمن ملی حسابداران آمریکا به دست می‌آید، اطلاعات قابل ارائه از سیستم حسابداری مدیریت در خدمت برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد و نهایتاً تصمیمگیری مدیران قرار دارد. اگر بپذیریم که در هر سازمانی مدیریت وظیفه‌دار برنامه‌ریزی، اعمال کنترل، ارزیابی و تصمیمگیری است، دامنه عمل حسابداری مدیریت، همه سازمانها و موسسات اقتصادی (تولیدی، خدماتی، تجاری)، انجمنها و سازمانهای غیرانتفاعی و موسسات و سازمانهای دولتی را شامل می‌گردد؛ زیرا انواع سازمانها و موسسات فارغ از ماهیت و شخصیت حقوقی و نوع فعالیت دارای ویژگیهای مشترک زیر می‌باشند:

- دارای هدفها و رسالت‌های تعریف شده هستند؛
- منابع نامحدود در اختیار ندارند و بنابراین باید برای استفاده بهینه از منابع تلاش نمایند؛
- برای رسیدن به هدفهای تعریف شده و در محدوده امکانات موجود باید برنامه‌ریزی نمایند و پیشبرد برنامه‌ها را کنترل کنند؛
- پیشبرد برنامه‌ها به بخشها و اجزای سازمان محول و تفویض شده که مستلزم برنامه‌ریزی و کنترل هر یک از بخشها

می‌باشد؛

● برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی و ایجاد هماهنگی مستلزم تصمیمگیریهای دائمی در سطوح مختلف مدیریت سازمان می‌باشد؛

● تصمیمات آنگاه عقلانی و متضمن تحقق هدفهای سازمان است که آگاهانه و متکی به اطلاعات باشد.

در تصمیمگیری عقلانی که عامل اساسی و کلیدی در موفقیت‌های سازمان است، اطلاعات حسابداری مدیریت نقش محوری و تعیین کننده‌ای دارد. در تمام فرایندها یک مدل تصمیمگیری و در مراحل مختلف تعریف مسئله، ارزیابی گزینه‌های مختلف، انتخاب بهترین گزینه و کنترل و حصول اطمینان نسبت به دستیابی به نتایج مورد انتظار، اطلاعات حسابداری مدیریت، راهنما و راهگشاست و نقش تصمیم‌سازی را ایفا می‌کند. مواردی از این‌گونه تصمیمات و نقش حسابداری مدیریت در

کمک به تصمیمگیری در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

تغییر و تحولات تاثیرگذار

حسابداری مدیریت فرایند رشد و توسعه خود را به صورت جدی و فزاینده از ابتدای دهه ۱۹۹۰ آغاز نمود، اما عواملی نظیر رشد مقیاس سازمانها و بنگاههای اقتصادی، تحولات شگرف تکنولوژیکی، پیچیدگی و دامن‌افزایی قوانین و مقررات و سرانجام گسترش دانش مدیریت طی سه دهه اخیر، آثار خود را بر توسعه قلمرو حسابداری مدیریت و پذیرفته شدن آن به عنوان یک آموزه و مقوله مستقل از حسابداری مالی به جا گذاشته است.

پیچیدگیها و تغییرات در فرایندها و فعالیتهای درونی بنگاههای اقتصادی و شرایط تاثیرگذار پیرامونی این بنگاهها بر ساختار و مولفه‌ها و کارکرد و وظایف حسابداری مدیریت که می‌خواهد

جدول شماره ۱- نقش حسابداری مدیریت در کمک به تصمیمگیری

تکنیکها / اطلاعات حسابداری مدیریت	موضوعات تصمیمگیری
ارزیابی سرمایه‌گذاری (بودجه‌بندی سرمایه‌ای)	توسعه خطوط تولید / دامنه فعالیت
بودجه‌بندی جامع	تخصیص هدفمند و مطلوب منابع در یک دوره مالی
هزینه‌یابی مستقیم	قیمتگذاری محصولات
هزینه‌یابی مستقیم	تعیین ترکیب بهینه تولیدات
هزینه‌یابی تفاضلی	ساخت یا خرید محصول / خدمات
هزینه‌یابی تفاضلی	حذف یا افزودن یک محصول
هزینه‌یابی محصولات مشترک	فروش در نقطه تفکیک یا ادامه تولید
هزینه‌یابی استاندارد و تحلیل مغایرت‌های سیستم	کاهش هزینه و اعمال مدیریت هزینه
کنترل بودجه‌ای	
هزینه‌یابی هدف	تعیین میزان کنترل کیفیت
هزینه‌یابی کیفیت	تصمیمگیری در مورد ایجاد یک سیستم اطلاعاتی
تجزیه و تحلیل هزینه و منافع	ارزیابی عملکرد و اعمال کنترل
حسابداری سنجش مسئولیت	
سیستم کنترل بودجه‌ای	
قیمتگذاری انتقالی	

حسابداری مدیریت فرایند رشد و توسعه خود را به صورت جدی و فزاینده از ابتدای دهه ۱۹۹۰ آغاز نمود.

پاسخگویی این تحولات باشد تاثیر می‌گذارد. برخی از این پیچیدگیها و تغییرات به‌قرار زیر است:

● طی سه دهه اخیر نرخ استهلاک و جایگزینی محصولات افزایش یافته و محصولات با فاصله زمانی کمتری با اقلام جدید جایگزین می‌شوند.

تحقیقات انجام یافته در حوزه علوم، انواع مواد پایه جدید نظیر ترانزیستورها و چیپسهای الکترونیکی موجب تحول در تولید و عرضه محصولات گردیده است. پژوهشگران عرصه علوم می‌گویند که اینها هنوز از نشانه‌های سحر است و ما از این لحاظ در آغاز راهیم.

● شیوه‌های تولید نیز طی سه دهه اخیر دچار دگرگونی شده است. اتوماسیون تولید واژه‌ای است که در آغاز سالهای ۱۹۵۰ باب شد. امروزه بسیاری از محصولات بدون تماس مستقیم نیروهای کار تولید می‌شود. مراحل تولید پرپیچ و خم پالایشگاههای نفت توسط کامپیوترهای عظیم طی می‌شود. تولید ابزارهای دقیق به‌صورت الکترونیکی هدایت می‌شود و تعداد کارخانجاتی که انسان‌واره‌ها^۲ در آنها نقش کارگران را به‌عهده دارند رو به افزایش است.

● نگرشهای مدیریت و الگوهای تصمیمگیری، تحت تاثیر استفاده از تکنیکها و ابزارهای کمی مانند برنامه‌ریزی خطی، آنالیز احتمالات و تئوریهای

تصمیمگیری تغییر یافته است. استفاده از این‌گونه ابزارهای جدید که منشا ایجاد آنها علوم ریاضی و آمار است در تصمیمگیریهای روزمره امروزین گریزناپذیر گردیده است.

● در بسیاری از صنایع، هزینه‌های تولید بسرعت افزایش یافته و در عین حال بافت و ترکیب هزینه‌ها نیز تغییر می‌یابد. گرایش عمومی به سمت اتوماسیون و کاربرد کامپیوتر در فرایند تولید موجب شده است که هزینه‌های دستمزد مستقیم که گاهی تا حدود ۳۰ درصد بهای تمام شده تولید را تشکیل می‌داد، امروزه در صنایع با تکنولوژی برتر و برخی از رشته‌های خدماتی بیش از ۵ درصد هزینه‌ها را شامل نمی‌شود و برعکس هزینه‌های سربار ممکن است متجاوز از ۴۰ درصد هزینه‌ها را به خود اختصاص دهد.

وضعیت نوین حسابداری مدیریت تغییر و تحولات ایجادشده در شرایط درونی و پیرامونی کارکرد بنگاههای اقتصادی و سازمانها به شرح فوق و تاثیر عواملی نظیر تشدید روند رقابت، اهمیت‌یابی اعمال مدیریت و حیاتی بودن پاسخگویی به نیاز مشتریان از راه ایجاد تلفیق مناسب بین کیفیت و اقتصادی تمام کردن تولید، مسئولیت و نقش حسابداران

**در بسیاری از صنایع،
هزینه‌های تولید بسرعت
افزایش یافته و در عین
حال بافت و ترکیب هزینه‌ها
نیز تغییر می‌یابد.**

مدیریت را دوچندان کرده است و با ادامه روند تحولات، این مسئولیت و نقش رو به افزایش خواهد بود.

در ادامه برخی از تحولات به دست آمده در نگرشهای مدیریت، تغییرات شیوه‌های تولید و اداره سازمانها و چگونگی پاسخگویی حسابداری مدیریت به نیازهای جدید مدیران به اجمال مورد اشاره قرار می‌گیرد.

● تحولات تکنولوژیک و تغییرات در شیوه تولید، مباحثی مانند تولید انعطافپذیر (FMS) و تولید بهنگام (JIT) و تولید با استفاده از کامپیوتر (CAM) را مطرح ساخت. حسابداری مدیریت با درک این واقعیات به بازنگری در ساختار هزینه‌ها و روشهای حسابداری مدیریت موجودیها و ابداع هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت پرداخت.

● در مدیریت استراتژیک که بر پایه تحلیل سیستماتیک از مجموعه امکانات و محدودیتها و روند تحولات آینده به برنامه‌ریزی درازمدت می‌پردازد از سیستم حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده می‌شود. در این سیستم، اطلاعات تحلیلی برای تصمیمگیری درازمدت و انتخاب گزینه‌های مطلوب به دست داده می‌شود و گزارشگری مالی مبتنی بر تفکیک عوامل هزینه و درآمد بر حسب تاثیرات زمانی اقلام درآمد و هزینه بر عملکرد دوره مورد نظر می‌باشد. به سخن دیگر حسابداری مدیریت استراتژیک این امکان را فراهم می‌سازد که هزینه‌هایی که آثار درازمدت دارند در ارزیابی، کنترل و سنجش عملیات دوره‌های کوتاهمدت دخالت داده نشوند.

● مقوله کنترل کیفیت که امروزه سراسر فرایند تولید را در بر می‌گیرد، با توجه به عامل رقابت و انتظارات جامعه و مشتریان

از اهمیت و حساسیت ویژه‌ای برخوردار شده و ضرورت کنترل هزینه‌های کنترل کیفیت به‌عنوان یک نیاز اطلاعاتی مطرح شده است. در پاسخ به این نیاز، هزینه‌یابی کیفیت^۳ به گردآوری، تجزیه و تحلیل و گزارشگری هزینه‌های کیفیت می‌پردازد و ضمن تعیین نقطه بهینه اعمال کنترل، زمینه‌های ارتقای کیفیت را نیز فراهم می‌نماید.

● با وسعت‌یابی دامنه عدم تمرکز در سازمانها و ضرورت ایجاد انگیزه همراه با کنترل عملیات، ایجاد مبانی اطلاعاتی مناسب برای ارزیابی عملکرد واحدهای خودگردان و مستقل از اهمیت روزافزونی برخوردار می‌گردد. سیستم حسابداری سنجش مسئولیت و تکنیکهای مورد استفاده در این سیستم، از جمله روش قیمتگذاری انتقالی و تفکیک سازمان به مراکز هزینه، مراکز درآمدزایی، مراکز سودآوری و مراکز سرمایه‌ای و نهایتاً گزارشگری عملکرد واحدهای مختلف، زمینه‌های لازم مورد نیاز مدیریت را برای ارزیابی و کنترل موثر فراهم می‌سازد.

● اعمال مدیریت هزینه همراه با بهبود مستمر محصول، امروزه به‌عنوان یکی از عوامل حیاتی موفقیت سازمانها به‌ویژه در شرایطی که فعالیتهای سازمان در محیط سنگین رقابت‌آمیز صورت پذیرد، تبدیل شده است. حسابداری مدیریت با ابداع شیوه‌های هزینه‌یابی هدف^۴ و هزینه‌یابی مستمر^۵ که این‌بار از مشرق زمین (ژاپن) منشا یافته است، به‌عنوان عامل موثری در تحقق این هدفها تلقی می‌گردد. هزینه‌یابی هدف شیوه‌ای از برنامه‌ریزی انجام مخرج با تاکید بر هزینه‌های مرحله تحقیق و توسعه و مهندسی ساخت است که ضمن آن بر پایه

هزینه‌یابی کیفیت به گردآوری، تجزیه و تحلیل و گزارشگری هزینه‌های کیفیت می‌پردازد و ضمن تعیین نقطه بهینه اعمال کنترل، زمینه‌های ارتقای کیفیت را نیز فراهم می‌نماید.

قیمت فروش و حاشیه سود پیشبینی‌شده، هزینه‌های مجاز قابل انجام و مورد انتظار تعیین می‌گردد. هزینه‌یابی بهبود مستمر نیز یکی از شیوه‌های کاهش هزینه است که تاکید بر کاهش هزینه در تمام اجزای فرایند تولید دارد و ضمن آن تا پایبندترین سطح سازمان (مثلاً یک ماشین کار ساده) مسئولیت کاهش هزینه و بهبود تولید را در حوزه عمل خود عهده‌دار می‌گردد.

● تغییرات در تئوریهای تصمیمگیری و تئوریهای سازمان، از جمله تئوری مباشرت^۶ موجب ابداع روشهای گوناگون هزینه‌یابی و گزارشگری مالی به مدیریت برای ایجاد انگیزش در سازمان و ایجاد سیستمهای اطلاعاتی شده است که ضمن آن اطلاعات مرتبط به هر یک از گروههای صاحبان مالکیت^۷ و مدیران اجرایی و یا اصطلاحاً مباشرین^۸ ارائه گردد.

مقوله‌های پیشگفته که اشاره‌وار و در حد مجال این مقاله به آنها پرداخته شد بیانگر پویایی حسابداری مدیریت و انطباق‌پذیری آن با نیازهای مدیریت می‌باشد و به‌این ترتیب و با ادامه روند تحولات در نگرشهای مدیریت، تغییرات

الگوهای سازمانی، تحولات تکنولوژیک و سایر شرایط درونی و محیطی تاثیرگذار بر کارکرد سازمانها و بنگاههای اقتصادی، باید در انتظار تحولات بیشتر در حوزه حسابداری مدیریت بود.

بنابر نظر خبرگان اقتصاد و تجارت، بقا و ادامه حیات سازمانها در شرایط پر تحول امروزی به میزان زیادی بستگی به توان و سرعت‌پذیری و انطباق سازمانها با این شرایط دارد. تجارب وسیع و انکارناپذیری بیانگر این واقعیت است که یکی از تکیه‌گاههای مهم سازمانها در رویارویی با این چالش عظیم عبارت است از اطلاعات ارزشمند قابل ارائه از سیستم حسابداری مدیریت. این واقعیت دیرزمانی است که در باور مدیران کشورهای پیشرفته و نوظهور قرار گرفته و به‌عنوان یکی از محملهای پیشبرد هدفهای سازمانها ایفای نقش نموده است.

منبع:

- 1- Kaplan and Atkinson (1989), *Past & Present of Management Accounting* (Advanced Managerial Accounting).
- 2- Francia, Porter and Strawser (1990), *Managerial Accounting*.
- 3- Garrison, Chesley and Carrol (1990), *Managerial Accounting (Concepts for Planning, Control, Decision Making)*.
- 4- Scapens (1991), *Management Accounting, A Review of Recent Developments*.
- 5- Atkinson, Banker, Kaplan and Young (1992), *Contemporary Management Accounting (Managerial Accounting)*.
- 6- *Management Accounting* - September 1988.
- 7- *مجله حسابداری*، شماره ۸۹-۹۰ (مهرماه ۱۳۷۱).

- 1- Labor Intensive
- 2- Robots
- 3- Quality Costing
- 4- Target Costing
- 5- Kaizen Costing
- 6- Agency Theory
- 7- Principals
- 8- Agents