

# چالش‌ها و فرصت‌های حسابداری مدیریت

دکتر محمد نمازی

استاد حسابداری دانشگاه شیراز

حسابداری فعالیت‌ها،  
حسابداری برای فناوری  
های پیشرفته تولیدی.

## مقدمه

دهه ۱۹۸۰، دهه  
عجیبی است و باید آن را  
نقطه عطف حسابداری  
مدیریت دانست، چون در  
این دهه استفاده گسترده  
از مینی رایانه‌ها رایج شد،  
استفاده از فن‌آوری و  
پژوهش عملیاتی و کاربرد  
آن در حسابداری مدیریت

متداول گشت، و مهم‌تر از همه مدیران، به ویژه مدیران  
سازمان‌های بزرگ، به سه سازه مهم (۱) رقابت بین‌المللی و  
گسترش جهانی شدن عملیات (۲) تقویت اصل "مشتری مداری"  
(۳) افزایش کیفیت محصول توجه کردند. با وجود این تغییرات  
شگرف، حسابداران مدیریت با چالش‌های جدی مواجه شدند که  
در زیر به اختصار به آنها اشاره می‌گردد.



## چکیده

این مقاله تغییرات  
اخیر حسابداری مدیریت  
را مورد مطالعه قرار  
می‌دهد و در آن ابتدا  
به‌طور خلاصه مهم‌ترین  
چالش‌ها و سپس  
فرصت‌های اخیر مورد  
بحث و بررسی قرار  
می‌گیرند که باعث  
پیشرفت حسابداری  
مدیریت شده‌اند. چنین  
نتیجه‌گیری می‌شود که  
حسابداری برای

مدیریت شامل حسابداری فعالیت‌ها، حسابداری مدیریت  
راهبردی و حسابداری برای فناوری‌های پیشرفته، باعث  
پیشرفت روزافزون حسابداری مدیریت شده است و  
سازمان‌های گوناگون و حسابداران مدیریت در ایران باید هر  
چه سریع‌تر با این پیشرفت‌ها آشنا شده و آنها را در عمل به  
کار بندند.

## واژه‌های کلیدی

حسابداری مدیریت، حسابداری مدیریت راهبردی،

## چالش‌های حسابداری مدیریت

در اوایل دهه ۱۹۸۰، فن‌ها و عملیات رایج حسابداری

گزارشگری آن، به کار گرفته شده است. توجه و تاکید حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت، به جای مبتنی بودن بر برنامه‌ریزی و آینده‌نگری، اغلب روی گزارشگری مالی یک دوره متمرکز بوده است. از سوی دیگر، شرکت‌های تولیدی و خدماتی فاقد دایره حسابداری مدیریت و حتی در برخی از موارد، فاقد حسابداری صنعتی نیز بوده‌اند. اما معمولاً جهت انجام گزارشگری مالی (خارجی) اقدام به ایجاد دایره حسابداری مالی کرده‌اند. این در حالی است که مدیران جهت انجام وظایف مدیریتی از قبیل برنامه‌ریزی، کنترل، سنجش مسئولیت، بودجه‌بندی و تصمیم‌گیری، نیاز به اطلاعات حسابداری مدیریت دارند و استفاده از اطلاعات حسابداری مالی به تنهایی کافی نمی‌باشد. توجه به گزارشگری خارجی و پاسخ‌گویی به مقامات مالیاتی، باعث شده است که حسابداران از نیازهای مهم فعلی و آتی مدیران نیز غافل شوند. در نتیجه، حسابداری مدیریت زیر سلطه و قلمرو حسابداری مالی قرار گرفته و نتوانسته است به رشد طبیعی خود دست یابد.

افزون بر این، در مواردی که اطلاعات حسابداری مدیریت ارابه می‌گردد، اطلاعات غالباً متراکم بوده و به موقع عرضه نمی‌شود. این امر نه تنها سودمندی اطلاعات حسابداری مدیریت را به شدت کاهش می‌دهد، بلکه رقابت جهانی سازمان را نیز به خطر می‌اندازد.

### ۳- عدم ارتباط بین تئوری و عمل

در ابتدای دهه ۱۹۸۰ حسابداران مدیریت دانشگاهی اغلب در تحقیقات و بررسی مسایل و موارد مربوط به حسابداری مدیریت، از عمل فاصله گرفته بودند. بسیاری از آنها اقدام به طراحی الگوهای ساده بسیار خلاصه شده‌ای می‌کردند که از دنیای واقعیت فاصله بسیار زیادی داشت، یا مبادرت به تدوین مدل‌ها و الگوهای عمدتاً ریاضی و آمار پیچیده‌ای می‌کردند که نه تنها درک آنها دشوار بود، بلکه فاقد کاربرد عملی بودند. ارتباط بین حسابداران در عمل و اساتید حسابداری دانشگاهی نیز در حد مطلوبی نبود. در نتیجه، شکاف عمیقی بین تئوری و عمل حسابداری مدیریت وجود داشت، و بسیاری از مسایل کاربردی سازمان‌ها بدون راه حل باقی مانده بود.

مدیریت پاسخ‌گویی نیازهای اساسی و مبرم سازمان‌ها، به‌ویژه سازمان‌های در سطح جهانی نبود. حتی پاره‌ای از نویسندگان حسابداری، به‌ویژه کپلن (۱۹۸۴، ۱۹۸۳) و جانسون و کپلن (۱۹۸۷) از این وضعیت انتقاد کردند و چالش‌های حسابداری مدیریت را برشمردند. مهم‌ترین چالش‌ها، به اختصار، به شرح زیر است:

### ۱- عدم ارابه فن‌های جدید در حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت اصولاً باید در هر زمان با معرفی فن‌های مربوط و مناسب نیازهای سازمان و مدیریت به‌ویژه در زمینه‌های مالی را مرتفع کند. اما در اوایل دهه ۱۹۸۰ با وجود پیشرفت‌های عظیم فناوری و پیدایش فن‌های نوین تولیدی در دهه ۱۹۷۰ حسابداری مدیریت نتوانست فن‌های مناسبی را در زمینه جمع‌آوری اطلاعات مالی و غیرمالی، تخصیص هزینه‌ها و بهای تمام شده دقیق محصولات ارابه کند و همچنان براساس روش‌های سنتی حسابداری صنعتی اوایل دهه ۱۹۰۰ عمل می‌کرد. در نتیجه، فنی که بتواند اطلاعات لازم از قبیل بهره‌وری، کیفیت محصول، کاهش زمان سفارش کالا و طراحی محصول را به‌گونه یکپارچه ارابه کند، در حسابداری مدیریت عرضه نشد و حسابداری مدیریت از حرکت تحول سازمانی فاصله گرفت.

این امر بسیار مهم بود، زیرا موارد مهمی از قبیل تعیین قیمت تمام شده، قیمت‌گذاری محصولات، قبول و یا رد سفارش‌ها، و رقابت نسبی و جهانی شرکت‌ها در عرصه بین‌المللی نمی‌توانستند به درستی انجام شوند و در نتیجه مدیریت مالی سازمان شدیداً به خطر می‌افتاد.

### ۲- تحت‌الشعاع قرار گرفتن حسابداری مدیریت

دومین چالش مهم در این زمینه این بود که حسابداری مدیریت تحت‌الشعاع حسابداری مالی قرار داشت. این وضعیت در حال حاضر هم (به‌ویژه در ایران) کاملاً مشهود است. به‌طور کلی، حسابداری مدیریت به‌ویژه در ۶۰ سال گذشته تحت‌الشعاع حسابداری مالی و گزارشگری آن قرار داشته است (کپلن، ۱۹۸۳، ۱۹۸۴). حسابداری مدیریت به مفهوم امروزی یا وجود نداشته و یا به صورت بسیار کم‌رنگ فقط در سازمان‌های بزرگ ظاهر شده است. حسابداری صنعتی هم فاقد استفاده در عمل بوده و یا اغلب در خدمت حسابداری مالی جهت تعیین ارزش موجودی کالا و

## ۴- پیدایش حسابداری مدیریت

چالش چهارم مربوط به تاریخ پیدایش و تکامل حسابداری مدیریت است. حسابداری مدیریت، در دهه ۱۹۸۰ دچار رکود شده بود. کپلن (۱۹۸۴، ۱۹۸۳) به عنوان نمونه، ادعا کرد که حسابداری مدیریت جدید نبوده و پیدایش آن دست کم به اواسط قرن ۱۹ برمی گردد. جانسون و کپلن (۱۹۸۷) نیز بیان می کنند که اغلب فن های حسابداری مدیریتی موجود در دهه ۱۹۸۰، در حقیقت تا سال ۱۹۲۵ کشف و معرفی شده بودند و اگر چه فن های مربوط به ارزش جریان نقدی<sup>۱</sup> در سرمایه گذاری های بلندمدت و روش باقی مانده سود<sup>۲</sup> در دهه ۱۹۶۰ به وجود آمدند، اما پیدایش اغلب روش های حسابداری مدیریت که انقلابی شگرف در راستای کشف و ارایه فن های نوینی به وقوع پیوندد که پیشرفت های فناوری، اطلاعاتی، مشتری مداری، رقابت بین المللی و افزایش کیفیت محصول را در برگیرد.

## فرصت های حسابداری مدیریت

تهدیدهای بالا، باعث شد که مجامع و همچنین برخی از پژوهشگران حسابداری، تحقیقات جالبی را در این زمینه دنبال کنند. در این میان کپلن (۱۹۹۲، ۱۹۸۴، ۱۹۸۳) نقش به سزایی داشت و خواستار ایجاد انقلاب در حسابداری مدیریت شد. وی با معرفی و گسترش سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت<sup>۳</sup>، چالش های اول و دوم و چهارم بالا را تبدیل به فرصت جدید کرد و برای حل چالش سوم استفاده از مطالعات میدانی<sup>۴</sup> را توصیه کرد. برامویچ و بهیمانی (۱۹۸۹) نیز در تحقیقی با حمایت انجمن حسابداران خبره انگلستان، اقدام به بررسی تجارب شرکت ها در زمینه معرفی فن های حسابداری مدیریت کردند. آنها با بررسی شرکت های مختلف از جمله شرکت های ژاپنی به این نتیجه گیری رسیدند که مدارک تجربی مثبت در خصوص چالش اول حسابداری مدیریت - یعنی عدم ارایه فن های جدید - وجود ندارد، به این معنی که اگر چه تمام صنایع از فناوری های جدید استفاده نکرده اند، اما برخی از شرکت ها از نوآوری و خلاقیت خوبی در زمینه ارایه فن های حسابداری مدیریت برخوردار بوده اند. در نهایت برامویچ و بهیمانی نتیجه گرفتند که حسابداری مدیریت، به ویژه در انگلستان، نیاز به انقلابی ندارد که کپلن و همکاران او بیان

می کنند بلکه یک جریان تکامل تدریجی است که می تواند با به کارگیری مدیریت راهبردی به درجه کمال برسد.

شیوه نوین حسابداری مدیریت این است که تهدیدها را به فرصت ها تبدیل کند. فرصت های جدید در مزیت رقابتی<sup>۵</sup> شرکت ها نهفته است. این مزیت رقابتی در برگیرنده اطلاعات حسابداری مدیریت جهت تنظیم و تعیین و اجرای راهبردها جهت دسترسی به مزیت رقابت جهانی است. این امر با روش حسابداری مدیریت سنتی متفاوت است که در آن از اطلاعات حسابداری مدیریت جهت برنامه ریزی و کنترل عملیات استفاده می شود. اجزای اصلی سیستم حسابداری مدیریت نوین را، کیفیت محصول، زمان، ارزیابی موجودی کالا، رضایت مشتریان، کنترل و کاهش هزینه ها در چارچوب مزیت رقابتی تشکیل می دهند.

حسابداری مدیریت راهبردی<sup>۶</sup>، جهت توصیف فن های نوین حسابداری مدیریت به کار گرفته می شود تا به مدیران کمک نماید مزیت رقابتی خود را دنبال کنند، و شامل سه روش زیر می باشد:

۱- حسابداری فعالیت ها<sup>۷</sup>۲- حسابداری مدیریت راهبردی<sup>۸</sup>۳- حسابداری برای فناوری های پیشرفته تولیدی<sup>۹</sup>

نمایشگر ۱، این روش ها را نشان می دهد و موارد مهم آن به اختصار تشریح می گردد:

## ۱- حسابداری فعالیت ها

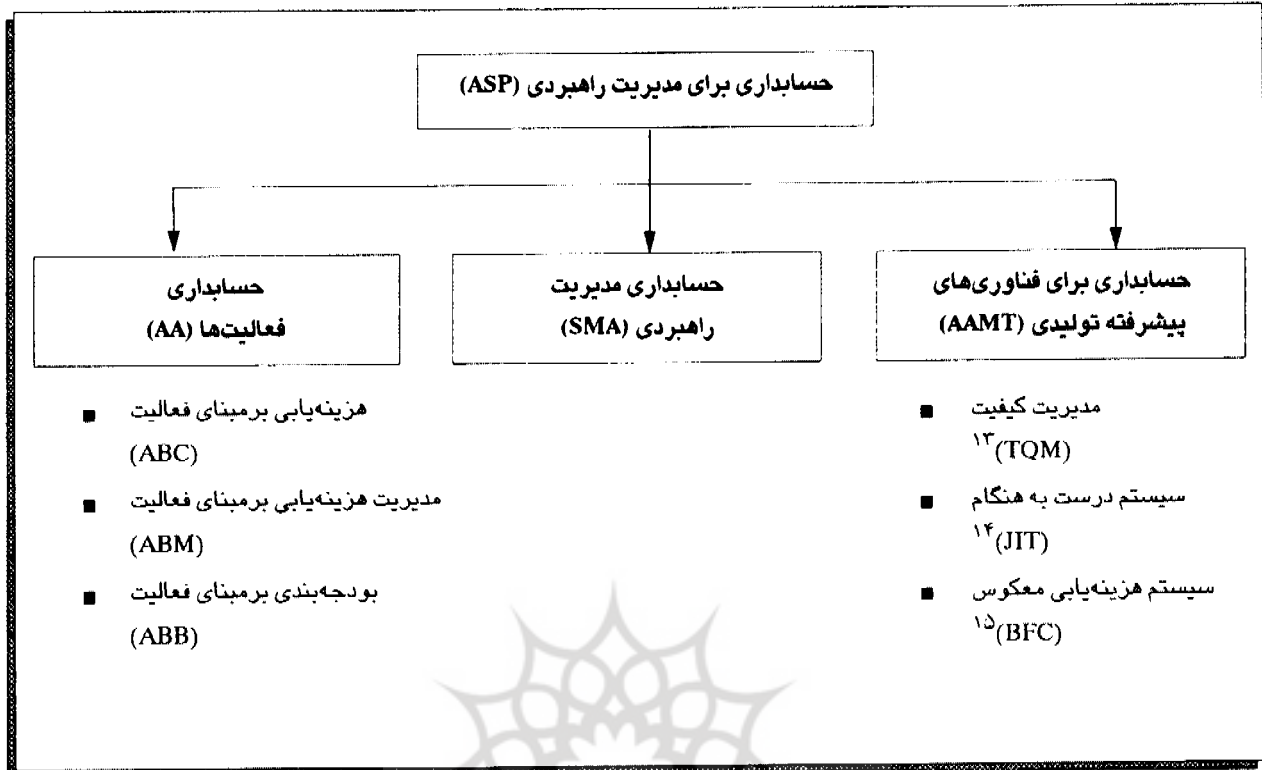
یکی از پدیده های نوین حسابداری مدیریت، معرفی حسابداری فعالیت ها است. در این پدیده، تاکید روی فن های نوین و مربوطی است که بر مبنای فعالیت بنا شده اند. سه نوع حسابداری فعالیت ها، را می توان برشمرد:

۱- هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)<sup>۱۰</sup>۲- مدیریت هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABM)<sup>۱۱</sup>۳- بودجه بندی بر مبنای فعالیت (ABB)<sup>۱۲</sup>

## هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، در حقیقت فعالیت ها منشأ پیدایش هزینه ها هستند نه محصولات. تخصیص هزینه ها به محصولات در دو مرحله صورت می گیرد. نمایشگر ۲ اجزای کل سیستم ABC را ۵ نشان می دهد.

## نمایشگر ۱- روش‌های گوناگون حسابداری برای مدیریت راهبردی



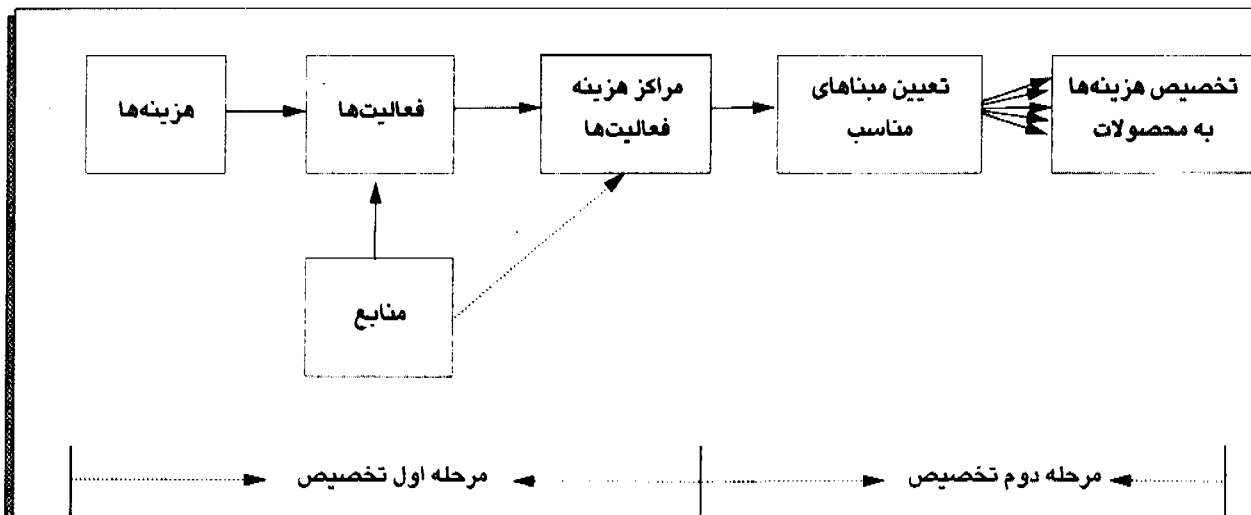
اجرای موفقیت‌آمیز مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نیاز به ترکیب اطلاعات مالی و غیرمالی جهت تصمیم‌گیری راهبردی در زمینه‌های بودجه‌بندی، برنامه‌ریزی عملیات و ارزیابی سازمان دارد. امروزه فناوری‌های پیشرفته اطلاعاتی، که اساساً بر پایه الگوهای دینامیکی بر مبنای فعالیت هستند، کاربردهای عملی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را با موفقیت توأم ساخته‌اند.

#### بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت (ABB)

مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABM) همچنین باعث پیدایش فن بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت (ABB) شده است (بریمسون و فریزر، ۱۹۹۱)<sup>۱۶</sup>. این نوع بودجه‌بندی نوین، بر مبنای رابطه علیت بین رفتار هزینه‌ها و مصرف منابع می‌باشند. برخلاف بودجه‌بندی سنتی، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت اطلاعات لازم جهت برنامه‌ریزی راهبردی و همچنین کنترل عملیات مدیران را فراهم می‌سازد و با توجه به اهداف از قبل تعیین شده سازمان صورت می‌گیرد. زیرساخت بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت سیستم هزینه‌یابی

مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABM) سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را باید زیر مجموعه‌ای از مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت دانست. در حالی که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) هزینه فعالیت‌های مربوط به خدمات و محصولات را اندازه‌گیری می‌کند و یک روش حسابداری صنعتی جهت تعیین دقیق بهای تمام محصولات یا خدمات است، مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABM) رابطه بین هزینه‌های انجام شده با اهداف شرکت را مشخص می‌سازد و یک فن مدیریت هزینه است که انتظار می‌رود باعث افزایش سودآوری شرکت شود. در این روش، واکاوی رفتار هزینه‌ها به جای آن که فقط برای تخصیص هزینه‌ها صورت پذیرد، به عنوان یکی از مبنای مدیریت هزینه منابع مصرفی به کار گرفته می‌شود. بنابراین مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABM) فراتر از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) به پیش می‌رود، و اطلاعات هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را تنها به عنوان یکی از گام‌های لازم جهت تجزیه و تحلیل عملیات شرکت و به عنوان یکی از ابزارهای مهم تصمیم، مدیریت به کار می‌بندد.

## نمایشگر ۲- اجزای کلی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت



منبع: محمد نمازی، بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۶ و ۲۷، زمستان ۱۳۷۷ و بهار ۱۳۷۸، صفحات ۱۰۶-۷۱.

به‌طور کلی، حسابداری مدیریت راهبردی (SMA) را می‌توان به صورت زیر توصیف کرد:

حسابداری مدیریت راهبردی عبارت از جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و غیرمالی پیرامون عملیات شرکت و همچنین رقبای آن است به نحوی که این اطلاعات در تدوین راهبرد شرکت موثر واقع گردند. (نمایشگر ۳)

در این راستا، حسابداری مدیریت راهبردی (SMA) چهار نقش اساسی زیر را ایفا می‌کند:

۱- به وسیله اطلاعات مربوط به حسابداری مدیریت (به ویژه در زمینه هزینه‌ها، قیمت‌ها، تعداد فروش و حجم بازار، جریان نقدینگی و دسترسی به منابع مالی در مورد شرکت و همچنین رقبای عمده آن)، موقعیت و جایگاه شرکت را در صنعت مربوط می‌توان تعیین کرد.

۲- اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند جهت تدوین راهبردهای آینده شرکت به کار گرفته شود و وضعیت مزایای رقابتی شرکت را نیز نمایان سازد.

۳- مبنای لازم جهت ایجاد معیارسنجی یا بهینه‌کاوی

بر مبنای فعالیت (ABC) است که باید با توجه به مصرف منابع نیز مورد استفاده قرار گیرد.

## ۲- حسابداری مدیریت راهبردی (SMA)

حسابداری مدیریت راهبردی (SMA) با گزارشی مورد تاکید قرار گرفت که برامویچ و بهیمانی (۱۹۸۹) به انجمن حسابداران مدیریت انگلستان<sup>۱۷</sup> (CIMA) ارایه کردند. در این گزارش، حسابداری مدیریت راهبردی مورد واکاوی قرار گرفته و روی توسعه فن‌ها، روش‌ها و گسترش بحث‌های حسابداری مدیریت بر مبنای راهبرد تاکید شده است. راهبرد هر شرکت با توجه به سازه‌های مهم کمی و همچنین کیفی صورت می‌گیرد و توجه خاص به بازاریابی دارد. یکی از سازه‌های مهم و موثر در راهبرد هر شرکت، راهبرد سایر شرکت‌ها، به ویژه شرکت‌های عمده رقیب و تاثیر آن‌ها در تدوین راهبرد آینده شرکت می‌باشد. این امر، حسابداری مدیریت راهبردی (SMA) را از حسابداری مدیریت سنتی متمایز می‌سازد، زیرا در حسابداری سنتی معمولاً تاکید زیاد روی سازه‌های خارجی، به ویژه راهبرد سایر رقبا، وجود ندارد.

## نمایشگر ۳

اطلاعات راهبردی مالی و غیرمالی	+	اطلاعات راهبردی مالی و
مربوط به رقبای عمده شرکت		حسابداری مدیریت راهبردی =
		غیرمالی مربوط به شرکت

## نمایشگر ۴

ایجاد مزیت	+	اطلاعات راهبردی مالی	اطلاعات راهبردی
رقابتی پایدار		و غیرمالی مربوط به	مالی و غیرمالی مربوط =
		رقبای عمده شرکت	حسابداری مدیریت راهبردی
			به شرکت

## نمایشگر ۵

فایده محصول	+	ایجاد مزیت	اطلاعات راهبردی	اطلاعات راهبردی
برای مشتریان		رقابتی پایدار	مالی و غیرمالی	مالی و غیرمالی =
			مربوط به رقبا	حسابداری مدیریت راهبردی
				مربوط به شرکت

## نمایشگر ۶

کاهش دوره عمر محصول	+	ایجاد مزیت	اطلاعات راهبردی	اطلاعات راهبردی
		رقابتی پایدار	مالی و غیرمالی	مالی و غیرمالی =
			مربوط به رقبا	حسابداری مدیریت راهبردی
				مربوط به شرکت

- شرکت<sup>۱۸</sup> را فراهم می‌کند.
- ۴- از روش‌های مربوط، در راستای راهبرد از قبل انجام گرفته شرکت استفاده می‌کند.
- دومین پیشرفت در زمینه حسابداری مدیریت راهبردی از نتایج کار پورتر<sup>۱۹</sup> (۱۹۸۰) حاصل شده است. وی تاکید می‌کند که شرکت‌ها باید به مزیت رقابتی پایدار<sup>۲۰</sup> در بازار دسترسی یابند. جهت دسترسی به این امر، سه سازه زیر باید به مرحله عملیاتی درآید:
- ۱- تولید محصول یا خدمت با کمترین هزینه در صنعت.
  - ۲- ایجاد استانداردهای کیفیت ویژه برای محصول یا خدمت تولید شده.
  - ۳- اجرای موارد بالا در اجزا بازار.
- هنگامی که سه سازه بالا دنبال گردند، راهبرد رهبری هزینه‌ها<sup>۲۱</sup> برای شرکت می‌تواند دنبال شود. جهت دسترسی به این راهبرد، موارد زیر باید تعیین شوند:
- ۱- زنجیره ارزش مربوط به محصول یا خدمت.
  - ۲- فعالیت‌های اساسی مربوط به زنجیره ارزش با لحاظ کردن رقابت نسبی.
  - ۳- هزینه‌ها و فایده‌های مربوط به هر فعالیت.
  - ۴- محرک‌های هزینه مربوط به هر فعالیت.
  - ۵- محرک‌های هزینه قابل کنترل و همچنین غیرقابل کنترل توسط مدیریت.
  - ۶- زنجیره ارزش و محرک‌های هزینه رقبا.
- بنابراین، دسترسی به هدف راهبردی رهبری هزینه‌ها، نه تنها در برگیرنده اقدامات مربوط به بررسی زنجیره ارزش و موارد ۱ تا ۵ پیشگفته است، بلکه در برگیرنده تعیین زنجیره



۳) مقایسه بهای تمام شده هدف با برآورد بهای تمام شده محصول براساس قیمت‌های جاری.

هدف اصلی هزینه‌یابی هدف، تعیین بهای تمام شده محصول جدید قبل از عرضه به بازار است. بهای تمام شده‌ای که باید به رقابت راهبردی شرکت در بازار کمک کند. این کار معمولاً با بررسی زنجیره ارزش و در نتیجه کاهش بهای تمام شده به مبلغی کمتر از میزان مبلغ موجود و همچنین کاهش دوره عمر محصول عملی می‌گردد. در حالی که هزینه‌یابی هدف برای محصولات جدید کاربرد دارد. هزینه‌یابی کایزن<sup>۲۴</sup> برای محصولات جاری می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. (نمایشگر ۶)

اگر چه کلیه روش‌های بالا جهت به‌کارگیری حسابداری مدیریت راهبردی مفید می‌باشند، اما به نظر می‌رسد استفاده از هزینه‌یابی هدف یا هزینه‌یابی کایزن عملی‌ترین روش باشد. با وجود این، دسترسی کامل به اطلاعات راهبردی به ویژه اطلاعات مربوط به رقبا، در عمل دشوار و یا حتی غیرممکن می‌باشد. افزون بر این، استفاده از حسابداری مدیریت راهبردی نیاز به بررسی و گردآوری اطلاعات مربوط به زنجیره ارزش و محرک‌های مربوط و دوره عمر محصول دارد. از سوی دیگر، جمع‌آوری این اطلاعات تنها توسط حسابداران مدیریت ممکن نبوده و نیاز به همکاری سایر متخصصان از جمله مهندسان، مدیران تولید و فنی، مدیران بازاریابی و فروش نیز دارد.

### ۳- حسابداری فناوری تولیدی پیشرفته<sup>۲۵</sup> (AAMT)

هدف اساسی اغلب فن‌های حسابداری فناوری تولیدی پیشرفته (AAMT)، بهبود ارزیابی عملیات در راستای اصلاحات مستمر می‌باشد. اهمیت راهبردی حسابداری فناوری تولیدی پیشرفته (AAMT) در این مورد است. مانند حسابداری فعالیت‌ها، حسابداری فناوری تولیدی پیشرفته بر ایجاد داده‌های حسابداری در درون سازمان تاکید می‌کند که در فرایند تصمیم‌گیری راهبردی مورد استفاده قرار می‌گیرند. تاکید بر اصلاح عملیات مستمر، نوید مزیت رقابتی در زمینه‌های مدیریت موثر هزینه‌ها و یا تولید محصولات کارا را می‌دهد. در اینجا، دو عامل کیفیت و زمان مورد توجه قرار می‌گیرند. هر دو مورد هماهنگ باهدف اصلاح عملیات مستمر و ارزیابی عملیات می‌باشند و به دو مورد حسابداری

ارزش و محرک‌های هزینه رقبا (بند ۶) می‌باشد. اگر چه در عمل اجرای مورد ۶ کار آسانی نیست، اما جهت دسترسی به هدف راهبرد رهبری هزینه‌ها، ضروری است تا شرکت بتواند در ساختار فعالیت‌ها و هزینه‌های خود تجدید نظر کرده و صرفه‌جویی در هزینه‌ها را با روش سنجی و کارسنجی مناسب انجام دهد. افزون بر این، مقایسه هزینه‌های محصول یا خدمت شرکت در صنعت مربوط را با سایر رقبا عمده امکان‌پذیر می‌سازد. بنابراین، شرکت باید در حد امکان نسبت به عملیاتی کردن بند ۶ اقدام کند.

از مطالب بالا، دومین مرحله پیشرفت حسابداری مدیریت راهبردی (SMA) را می‌توان به صورت (نمایشگر ۴) نشان داد:

سومین پیشرفت در زمینه حسابداری مدیریت راهبردی به وسیله شانک و گوین داراجان<sup>۲۲</sup> (۱۹۸۹) فراهم شده است آنها دیدگاه پورتر (۱۹۸۰) را دنبال می‌کنند ولی معتقدند که حسابداری مدیریت راهبردی نه تنها باید در برگیرنده اطلاعات راهبردی مربوط شرکت و رقبا و مزیت رقابتی پایدار مربوط باشد، بلکه باید فایده محصول برای مشتری را نیز شامل گردد. به اعتقاد آنان، این درست نیست که هزینه‌ها به محصولات تخصیص یابند، بلکه هزینه‌ها باید به فایده‌های محصول برای مشتریان تخصیص یابند. فایده‌های محصول شامل ویژگی‌هایی از قبیل دوام، افزایش کیفیت، راحتی استفاده، ضمانت پس از فروش و ایمنی محصول می‌گردد. بنابراین، در این مورد داریم: (نمایشگر ۵)

آخرین پیشرفت در زمینه حسابداری مدیریت راهبردی از راه به‌کارگیری هزینه‌یابی هدف (TC)<sup>۲۳</sup> حاصل شده است. هزینه‌یابی هدف که بیشتر در ژاپن به کار گرفته می‌شود، روشی سیستماتیک جهت تعیین بهای تمام شده محصول براساس استانداردهای بازار است و شامل سه‌گام زیر می‌باشد: (نمازی، ۱۳۸۴، صفحات ۲۰۱-۲۰۶):

(۱) شناسایی محصولات جدید.

(۲) تعیین بهای تمام شده هدف:

$$TC = TS - TP \quad (۴)$$

TC = بهای تمام شده هدف،

TS = فروش هدف،

TP = سود هدف،

فعالیت‌ها و حسابداری مدیریت راهبردی کمک می‌کنند. تاکید بر کیفیت برای دسترسی به مزیت رقابتی پایدار به عنوان راهبرد مهم، به ویژه در صنایع ژاپن، بعد از جنگ دوم جهانی، افزایش یافته است. ژاپنی‌ها موارد مدیریت کارخانه آمریکایی را فرا گرفته و با راهبرد کیفیت آمیخته کردند و موفق شدند روش مدیریت کیفیت جامع (TQM) را گسترش دهند.

جانسون<sup>۲۶</sup> (۱۹۸۸) جزء اولین کسانی بود که مساله کیفیت را با حسابداری فعالیت‌ها آمیخته کرد. سپس ماسکل<sup>۲۷</sup> (۱۹۸۹) راه او را ادامه داد و اعلام داشت که هدف شرکت‌های بزرگ و جهانی، دسترسی به صفر محصول معیوب در طی زمان است که باید باعث افزایش رقابت آنها در بازار گردد. فعال بودن و درگیر شدن نیروی کار و مصمم بودن آنان نسبت به افزایش کیفیت محصول به جای کنترل بیشتر، اکنون به عنوان بهترین راهبرد مناسب برای شرکت‌ها تشخیص داده می‌شود. در چنین محیطی، معیارهای ارزیابی، عمدتاً ماهیت غیرمالی، پویا و ساده برای استفاده دارند. به عنوان نمونه، ایتر<sup>۲۸</sup> (۱۹۸۸) نشان داد که در کارخانه تگزاس اینسترومنت، معیارهای ارزیابی گوناگونی به کار برده می‌شود که با اظهارات ماسکل (۱۹۸۹) همخوانی دارد. درصد کیفیت محصول در دفعه اول تولید، میزان برگشت محصول فروخته شده، تحویل به موقع، گزارش رضایت مشتریان، حسابداری کیفیت را مطمئناً به مرحله‌ای پیش از روش هزینه کیفیت به پیش می‌برد و در بسیاری از شرکت‌های در حال رشد نیز کاربرد دارد.

سیستم JIT اغلب به عنوان جزء مکمل در راهبرد کارخانه‌های در سطح جهانی (WCM)<sup>۲۹</sup> به کار برده می‌شود. اگر چه این سیستم به عنوان یک فلسفه مدیریت به کار برده می‌شود، اما باعث کاهش هزینه‌ها، به ویژه هزینه‌های کالای در جریان ساخت و نگاهداری کالای ساخته شده می‌گردد. کاهش این هزینه‌ها، مزیت رقابت شرکت را افزایش می‌دهد. در سیستم JIT استفاده از سیستم هزینه‌یابی معکوس<sup>۳۰</sup> نیز پیشنهاد شده است. در این سیستم، تاکید روی گلوگاه‌های ساخت محصول است و برعکس فرآیند عادی حسابداری صنعتی در هزینه‌یابی محصول عمل می‌شود تا هزینه‌ها به محصولات فروخته شده و انبار شده تسهیم شود و نیازی به نگاهداری و

محاسبه حساب کالای در جریان ساخت نیست. افزون بر این، شرکت باید سعی کند حتی‌الامکان موجودی کالا (مواد اولیه، کالای در جریان و کالای ساخته شده) را به صفر برساند. برخلاف حسابداری کیفیت که با اطلاعات حسابداری نرم<sup>۳۱</sup> (موارد کیفی) کار می‌کند هزینه‌یابی معکوس با اطلاعات حسابداری سخت<sup>۳۲</sup> سروکار دارد (هرنگرن و دیگران، ۲۰۰۳).

سومین روش حسابداری فناوری تولیدی پیشرفته (AAMT) مربوط به حسابداری میان‌داد<sup>۳۳</sup> (TA) می‌گردد. این روش در فضای JIT توسعه یافته و فناوری تولید بهینه<sup>۳۴</sup> را دنبال می‌کند. حسابداری میان‌داد این تفکر را دنبال می‌کند که سازمان می‌تواند به وسیله کاهش زمان آماده‌سازی محصول یا زمان تولید جهت سفارش مشتریان، از مزیت رقابتی استفاده کند. جهت کاهش این زمان، لازم است گلوگاه‌های تولید نقطه سربه‌سر، منابع بیکار سازمان، سطح دوباره‌کاری و خطاهای برنامه‌ریزی عادی، شناسایی شوند. اگر چه از بین بردن کامل این عوامل در عمل ناممکن است، اما مدیریت باید در این راستا تلاش کند.

سرمایه‌گذاری وسیع در فناوری پیشرفته، باعث شده است که حسابداران مدیریت امکان توسعه فن‌های جدید ارزیابی را مورد توجه قرار دهند که در این میان دو فن به ویژه جالب است: (۱) زمان سربه‌سر<sup>۳۵</sup> (BET) که در شرکت هاوالت پکارده به کار گرفته شده است تا مدیریت این شرکت را در صنعت مایکروالکترونیک کمک کند. این روش براساس فن زمان بازگشت تنزیل شده است و زمانی را که از اول شروع پروژه گرفته شده است تا زمانی را در برمی‌گیرد که جمع تجمعی ارزش فعلی جریان‌های نقدی پروژه برابر با جمع جریان‌های نقدی گردد. به‌طور کلی، هر چه زمان نقطه سربه‌سر کوتاه‌تر باشد، مزیت رقابتی بیشتر است. به‌وسیله تسریع در توسعه محصولات، و بنابراین، کاهش زمان ارایه محصول به بازار، این احتمال وجود دارد که شرکت درآمد بیشتری کسب کرده و در نتیجه زمان سربه‌سر (BET) را کاهش دهد.

(۲) دومین فن ارزیابی اصطلاحاً روش‌های سرمایه‌گذاری راهبردی<sup>۳۶</sup> نام گرفته است. طرفداران این روش‌ها (به عنوان نمونه براویچ و بهیمانی، ۱۹۹۱، ۱۹۸۹) ادعا می‌کنند که برخلاف روش‌های صنعتی، در اینجا لازم است



## بی‌نوشت‌ها

- 1- Discounted Cash Flow (DCF)
- 2- Residual Income
- 3- Activity Based Costing (ABC)
- 4- Field Study
- 5- Competitive Advantage
- 6- Accounting for strategic Positioning (ASP)
- 7- Activity Accounting (AA)
- 8- Strategic Management Accounting (SMA)
- 9- Accounting for Advanced Manufacturing Technology (AAMT)
- 10- Activity Based Costing (ABC)
- 11- Activity Based Management (ABM)
- 12- Activity Based Budgeting (ABB)
- 13- Total Quality Management (TQM)
- 14- Just-in-time (JIT)
- 15- Backflush Costing (BFC)
- 16- Brimson and Fraser
- 17- Chartered Institute of Management Accountant (CIMA)
- 18- Benchmarking
- 19- Porter
- 20- Sustained Competitive Advantage
- 21- Cost Leadership
- 22- Shank and Govindarajan
- 23- Target Costing (TC)
- 24- Kaizen Costing
- 25- Accounting for Advanced Manufacturing Technology (AAMT)
- 26- Johnson(1988)
- 27- Maskell(1989)
- 28- Ittner(1988)
- 29- World Class Manufacturing(WCM)
- 30- Backflush Costing
- 31- Soft Accounting Information
- 32- Hard Accounting Information
- 33- Throughput Accounting (TA)
- 34- Optimized Production Technology
- 35- Break-Even Time (BET)
- 36- Strategic Investment Appraisal (SIA)

## منابع و ماخذ

## منابع فارسی

- ۱- نمازی، محمد، زمستان ۱۳۷۷ و بهار ۱۳۷۸، "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت" د حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۶ و ۲۷، صفحات ۷۱-۱۰۶.

سرمایه‌گذاری‌ها در دامنه وسیعی از هزینه‌ها و فایده‌ها مورد واکاوی قرار گیرند. در اینجا، بسیاری از فایده‌ها و هزینه‌ها وجود دارند که قابلیت کمی شدن در سیستم حسابداری سنتی را ندارند، ولی راهبردی هستند و بنابراین باید در واکاوی حسابداران مدیریت گنجانیده شوند.

## نتیجه‌گیری

با تلاش وافر برخی از نویسندگان و پژوهشگران (کپلن، ۱۹۸۳، ۱۹۸۴، ۱۹۹۲؛ کپلن و نورتون، ۱۹۹۴، ۲۰۰۱؛ برامویچ و بهیمانی، ۱۹۸۹، ۱۹۹۱) حسابداری مدیریت موفق شده است چالش‌ها را تبدیل به فرصت کند. بوسیله تاکید حسابداری بر مبنای موقعیت راهبردی حسابداری مدیریت در سه زمینه مهم بسط یافته است: (۱) حسابداری فعالیت‌ها (۲) حسابداری مدیریت راهبردی (SMA) (۳) حسابداری با استفاده از فناوری تولیدی پیشرفته (AAMT). این سه زمینه مهم، آینده حسابداری مدیریت را تابناک‌تر کرده و به حسابداری مدیریت تحرک جدیدی بخشیده است. در نتیجه حسابداری مدیریت نه تنها در آینده به خدمات وسیع خود به واحدهای مختلف بازرگانی، صنعتی و دولتی ادامه خواهد داد، بلکه به نظر می‌آید سازمان‌های آینده را با تغییرات فناوری و تولیدی نوین همراه خواهد ساخت. بنابراین، انتظار می‌رود حسابداری مدیریت بتواند پاسخگوی نیازهای روز سازمان‌ها و صنایع گوناگون گردد و این عقب‌افتادگی چندین دهه در راستای تدوین و معرفی فن‌های جدید را به سرعت جبران کند. با وجود این، لازم است حسابداری مدیریت آینده همزمان با نیازهای روز جامعه به حرکت خود ادامه دهد.

پیشنهاد می‌گردد پژوهشگران محترم حسابداری مدیریت در ایران در راستای واکاوی و همچنین به کارگیری فن‌های نوین و تاثیر آنها در عمل اقدام کنند. در این امر باید به ویژه به زمینه‌های فرهنگی و عملیاتی فن‌ها به گونه‌ای توجه شود که بتواند پاسخگوی مسایل و معضلات عملی در ایران باشد. لازمه این کار این است که صنایع و سازمان‌های ایران، نیز هر چه سریع‌تر با فن‌های نوین حسابداری مدیریت مجهز شوند و آنها را در عمل به کار گیرند.

School Press, Boston.

7- Johnson, H.T. (1988). "Activity-based Information: a blueprint for World-Class Management Accounting", Management Accounting,(US). 69/12; 23-30.

8- Kaplan, R.S.(1983). "Measuring Manufacturing Performance: a New Challenge to Management Accounting Research" Accounting Review, 58/4: 686-705.

9- Kaplan, R.S. (1984). The Evolution of Management Accounting", Accounting Review, 59/3; 390-418.

10- Kaplan, R.S. and Norton, D.P.(1992). The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance. Harvard Business Review, 70/1, 71-79.

11- Maskell, B.H. (1989). Performance Measurement for World Class Manufacturing, Management Accounting(UK), 67/5, 32-33.

12- Proter, M.E.(1980). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors, the Free Press, New York.

13- Shank, J.K. and Govindarajan, V.(1989). Strategic Cost Analysis, Irwin Inc., Homewood, Illinois.

۲- نمازی، محمد، ۱۳۸۴، حسابداری صنعتی (۲)، بودجه بندی و کنترل سیستم های استاندارد، انتشارات سازمان سمت، تهران.  
منابع انگلیسی

1- Brimson, J. and Fraser, R.(1991) "The Key Features of ABB", Management Accounting(UK), 69/1, 42-43.

2- Bromwich, M. and Bhimani, A. (1989). Management Accounting: Evolution not Revolution. Chartered Institute of Management Accountants, London.

3- Bromwich, M. and Bhimani, A. (1991) "Strategic Investment Appraisal". Management Accounting(US), 72/9, 45-48.

4- Horngren, C.T., Datar, S.M. and Foster, J.(2003). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 11th edition, Prentice-Hall, New Jersey.

5- Itner, C.(1988). Texas Instruments: Cost of Quality, pp.240-250. In R.Cooper and R.S.Kaplan(eds.) The Design of Cost Management systems. Prentice Hall, London.

6- Johnson. H.T. and Kaplan, R.S. (1987). Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business

### دوره های بازرگانی و زبان انگلیسی تجاری

مؤسسه آموزشی و پژوهشی اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران  
با همکاری دانشگاههای معتبر و مرکز آموزشی و پژوهشی بین المللی قم



دوره های تخصصی و عمومی بازرگانی			
مدیریت خرید (تدارکات داخلی)	مدیریت تبلیغات	مهندسی فروش	مدیریت خرید و سفارشات خارجی (۲)
سیستم های اطلاعات مدیریت	اصول و مبانی حضور در نمایشگاه	تجارت الکترونیکی	اصول سفارشات خارجی و اینکو ترمز
سیستمهای انبارداری و کدینگ کالا	اصول و مبانی فروش و فروشندگی	اصول کلی و مقررات صادرات و واردات	مقررات حاکم بر اعتبارات اسنادی LC
مدیریت امور اسناد و اتوماسیون اداری	مدیریت بازاریابی داخلی و بین الملل	قوانین امور گمرکی و ترخیص کالا	آشنائی با مسائل حقوقی و فنون مذاکره
برنامه ریزی جامع منابع سازمان	مدیریت ارتباط با مشتری	قوانین امور گمرکی و ترخیص کالا (آسیکودا)	قوانین کار و تامین اجتماعی در سازمانها
تجزیه و تحلیل و طبقه بندی مشاغل	بازاریابی بدون تبلیغات	مدیریت خرید و سفارشات خارجی (۱)	حمل و نقل جاده ای بین المللی کالا
دوره های زبان انگلیسی تجاری			
Basic	معرفی آشنایی یا همکاران جدید / نحوه کسب اطلاعات، آدرس، خرید پول و ارز / توضیح پرامون کالا و تولیدات / رزرو بلیط و هتل	Intermediate	شیوه های مدیریت / تفاوتهای فرهنگی / استخدام / کاربری / مدارک بازرگانی / مهارتهای ویژه مذاکرات تلفنی / شیوه های مختلف پرداخت / بیمه / اخبار / روابطه / استانداردهای اخلاقی
Elementary	مشاغل و عناوین / اوقات فراغت / شرکت در جلسات کاری / مشکلات کاری / مأموریت و سفره	Upper-Intermediate	رقابت و ارتباطات کاری و تجاری / مدیریت / روابط کاری و اتحادیه ها / کیفیت تولید / بازاریابی / شیوه های مختلف تبلیغات / حسابداری و گزارشهای مالی / امور بانکی
Pre-Intermediate	نحوه معرفی شرکت / نحوه تنظیم نامه های درخواست تبلیغات / ارتباطات / سامانه تولید / توصیف کالا	مکانیبات بازرگانی مقدماتی ۱	
		مکانیبات بازرگانی مقدماتی ۲	
		مکانیبات بازرگانی پیشرفته ۱ و ۲	

نشانی: خیابان انقلاب، بعد از میدان فردوسی، خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) شماره ۶۲

تلفن: ۵-۵۳۴۰۵۳۴ ۸۸۸۱۰۵۳۴ - ۸۸۸۲۹۶۵۴ - ۸۸۸۲۸۷۸۷ شماره