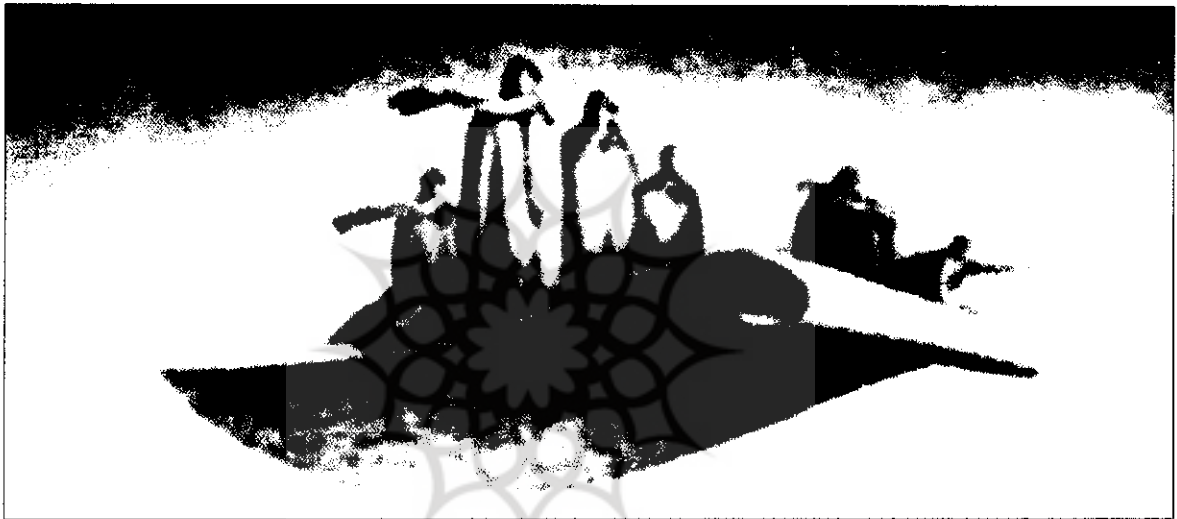


نقش حسابداری مدیریت در افزایش کارایی واحدهای تجاری



دکتر ساسان مهرانی

استادیار حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

علی اکبر نونهال نهر

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

چکیده

با گسترش جوامع بشری، بازارهای تجاری نیز گسترش یافته و واحدهای تجاری بزرگتر و متعددی پدید آمده‌اند و به رقابت با یکدیگر می‌پردازند؛ در این شرایط، مدیران در راستای افزایش کارایی واحدهای تجاری تلاش‌های بیشتری را مبذول داشته و بدین منظور اطلاعات مورد نیاز خود را معمولاً از سه منبع عمده

اقتصاددان‌ها، تحلیلگران مالی و حسابداران مدیریت تامین می‌کنند. در این مقاله سعی شده است تا نقش حسابداران مدیریت در جهت نیل به این هدف مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گیرد؛ بدین منظور سیستم‌های جدید طراحی و اجرا شده توسط حسابداران مدیریت از قبیل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، سیستم‌های مدیریت بهاء، سیستم

بهایابی هدف، مدیریت کیفیت جامع، کنترل کیفیت جامع، سیستم فعالیت‌های بموقع، حسابداری سنجش مسئولیت و سیستم ارزیابی متوازن تشریح گردیده‌اند. این موضوع نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت هیچگاه ایستا نبوده و متناسب با تغییرات محیطی در حال تغییر و تکامل می‌باشد و برای آن، آینده بهتر و پویاتری پیش‌بینی می‌شود.

تحقیقات تجربی انجام شده در ایران بیانگر موثر بودن استقرار و بکارگیری سیستم‌ها و روش‌های نوین حسابداری مدیریت در بسیاری از شرکت‌های ایرانی است ولی بنا به دلایلی، تقریباً هیچیک از سیستم‌ها و روش‌های نوین حسابداری مدیریت در ایران به کار گرفته نمی‌شوند که در این مقاله، پیشنهادهایی در راستای فراهم‌سازی بستری مناسب جهت استقرار و به‌کارگیری این سیستم‌ها و روش‌ها ارائه می‌شود.

واژه‌های کلیدی

کارایی واحدهای تجاری، حسابداری مدیریت، قیمت‌گذاری محصولات، کیفیت محصولات، ارزیابی عملکرد.

مقدمه

به دنبال پیچیده‌تر شدن محیط‌های تجاری و صنعتی در دهه‌های اخیر، شرکت‌ها و تولیدکنندگان بزرگ و متعددی به وجود آمده‌اند و هر روزه نیز بر شمار آنها افزوده می‌شود. این امر موجب شده است که کالاهای متنوع، با کیفیت و با قیمت‌های گوناگون وارد بازارها شوند؛ در این بازارها، رقابت سنگینی حاکم شده است و هر تولیدکننده‌ای نمی‌تواند کالاهای خود را با قیمت‌های دلخواه و کیفیت‌های پایین به فروش برساند.

حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از اطلاعات مالی و غیرمالی در داخل سازمان تجاری است که در آن به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان داخلی توجه و سعی در کمک به مدیریت در راستای دستیابی به اهداف

سازمان دارد. با توجه به اینکه محیط تجاری حاکم بر سازمان‌ها هیچگاه در حالت ایستا نمی‌باشد و دائماً در حال تغییر است، بنابراین حسابداری مدیریت نیز جهت حفظ کارایی و اثربخشی خود در جهت ایفای مسئولیت خویش، باید دائماً در حال تغییر باشد. زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تحول و تکامل محیط تجاری حاکم بر سازمان‌های تجاری عقب بیفتد و با این تغییرات هماهنگ نشود در این صورت عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریع‌تر و بهتر به اهداف سازمان نخواهد بود، بلکه باعث کندی و یا حتی انحراف سازمان در جهت دستیابی به اهداف خود خواهد شد. (شباهنگ، ۱۳۸۴) با توجه به نیاز مبرم سازمان‌ها و جوامع به حسابداری مدیریت و رشد و تکامل این حرفه در طول تاریخ جهت حل مشکلات، حسابداری مدیریت با سرعت بیشتری در آینده توسعه خواهد یافت. (نمازی، ۱۳۷۸).

مدیران سازمان‌های تجاری و تولیدی معمولاً با چهار فعالیت اصلی تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی، رهبری فعالیت‌های عملیاتی و کنترل مواجه هستند.

مدیران جهت دستیابی به هریک از این اهداف، به اطلاعات نیاز دارند و این اطلاعات را عمدتاً از منابع مختلفی نظیر اقتصاددان‌ها، متخصصان مالی و همچنین حسابداری مدیریت کسب می‌کنند. در همین راستا، حسابداری مدیریت اهداف اصلی زیر را برای خود تعریف کرده است: (شباهنگ، ۱۳۸۴).

- تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی.

- کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی.

- انگیزش مدیران و کارکنان برای فعالیت در راستای اهداف سازمان.

- سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان.

علاوه بر این، تولیدکنندگان باید بر عوامل دیگری نیز توجه داشته باشند از جمله، تولید مطابق با سلیق و خواسته‌های مشتریان (بازار)، ارائه انواع خدمات پس از فروش، توجه به جلب رضایت و خشنودی مشتریان، تولید و عرضه به موقع کالاها و خدمات و مهمتر از همه قیمت‌های پایین و مطلوب برای مشتریان. که برای مشتریان دارای اهمیت می‌باشند و رفاه بیشتر آنها را تامین می‌کنند.

لازم به یادآوری است که بازارهای رقابتی به شرایطی گفته می‌شود که در آن تولیدکنندگان نسبتاً زیادی فعالیت می‌کنند؛ در این بازارها تولیدکننده‌ای موفق‌تر خواهد بود که به خواسته‌های بازار (مصرف‌کنندگان) توجه بیشتری داشته باشد. در بازارهای رقابتی، کالای مورد مبادله یا همگن (در بازارهای رقابت کامل) و یا مشابه هم در (بازارهای رقابت ناقص) می‌باشند (سالواتوره، ۱۳۷۷). از این رو قیمت، کیفیت، خدمات جانبی و پس از فروش و سایر عوامل، بسیار مورد توجه می‌باشند.

در این مقاله عوامل موثر در افزایش کارایی واحدهای تجاری جهت رقابت و موفقیت در این بازارها مطرح و سپس راهکارهایی به‌طور اختصار توضیح داده

خواهد شد که حسابداران مدیریت جهت کمک به واحدهای انتفاعی ارائه کرده‌اند.

قیمت‌گذاری مناسب محصولات

قیمت^۱ محصولات عاملی است که معمولاً در کانون توجه خریداران قرار دارد یعنی خریداران همیشه برای کالاهای معین، قیمت‌های پایینی را خواستارند. در واقع، تعیین قیمت برای محصول یا خدمت، تصمیمات قیمت‌گذاری مدیریت نامیده می‌شود که یکی از وظایف اصلی مدیران می‌باشد. این تصمیمات در کلیه موسسات

انتفاعی و حتی غیرانتفاعی اتخاذ می‌گردد. عوامل بسیاری بر قیمت‌گذاری محصولات و خدمات موثر است اما معمولاً قیمت محصولات و خدمات در چهارچوب مدل‌های اقتصادی تعیین می‌شود (شباهنگ، ۱۳۸۴). مدل اقتصادی مورد استفاده برای قیمت‌گذاری محصولات و خدمات به نوع بازاری بستگی دارد که محصولات و خدمات در آن عرضه و مبادله می‌شوند. در حالت کلی، بازارها شامل بازار رقابت کامل، بازار رقابت ناقص، بازار انحصار کامل و بازار چندقطبی هستند در بازارهای رقابتی، قیمت کالا و

خدمات از طریق منحنی‌های عرضه و تقاضا تعیین می‌گردد و هر یک از تولیدکنندگان، پذیرندگان قیمت می‌باشند. از طرفی هم قیمت‌های محصولات (در سیستم‌های سنتی بهایی) متأثر از بهای تمام شده و سود مورد انتظار از آنها می‌باشد. بنابراین، بهای تمام شده نیز همیشه در کانون توجه تولیدکنندگان قرار می‌گیرد. یعنی در این سیستم‌ها قیمت از رابطه زیر بدست می‌آید:

$$\text{سود ناخالص مورد انتظار} + \text{بهای تمام شده محصولات} = \text{قیمت محصولات} \quad (۱)$$

$$\text{سود ناخالص مورد انتظار} + \text{بهای تمام شده محصولات} = \text{قیمت محصولات} \quad (۲)$$

$$\text{سود ناخالص مورد انتظار} + \text{بهای تمام شده محصولات} = \text{قیمت محصولات} \quad (۳)$$

با توجه به این رابطه، مشخص است که در این سیستم‌ها، ابتدا بهای تمام شده محصولات محاسبه و سپس سود ناخالص به آنها افزوده و نهایتاً قیمت محصولات مشخص می‌شود. البته این روش قیمت‌گذاری در بازارهای غیررقابتی کاربرد دارد و در بازارهای رقابتی، اصلاً قابل اعمال نمی‌باشد. بنابراین برای کاهش قیمت محصولات جهت جذب مشتریان بیشتر یا باید از مقداری سود صرف نظر کرد یا بهای تمام شده محصولات را پایین آورد. کاهش سود واحد انتفاعی معمولاً مورد نظر واحدهای تولیدی نیست، بنابراین باید بهای تمام شده را کاهش داد. حسابداران مدیریت، در راستای کاهش بهای تمام شده محصولات تولیدی، سیستم‌های مختلفی را از قبیل سیستم

بهایی بر مبنای فعالیت^۲، سیستم بهایی هدف^۳ و سیستم‌های مدیریت بهای^۴ را مطرح کرده‌اند که در این بخش، تعریف مختصری از سیستم‌های مزبور ارائه می‌شود:

الف - سیستم بهایی بر مبنای فعالیت (ABC)

همواره قیمت برای مصرف‌کنندگان و، بهای تمام شده برای تولیدکنندگان حائز اهمیت است. حسابداران در این راستا، سیستم‌های مدیریت بهای (CMS) را مطرح و اجرا می‌کنند. در سیستم‌های بهایی سنتی مبتنی بر حجم، مبنای جذب سربار (و یا حداکثر چند مبنای انتخاب و پیش‌بینی می‌شود و سپس بهای سربار پیش‌بینی شده برحسب مبنای تقسیم و "ترخ جذب سربار" بدست می‌آید و برحسب مصرف مبنای جذب

بهای سربار به محصولات تخصیص می‌یابد که این سیستم با توجه به علل متعددی از قبیل وجود هزینه‌های غیرمرتبط با واحد محصول و نیز وجود تنوع تولید محصولات در واحدهای تولیدی - تجاری ناکار و غیرواقعی تشخیص داده شده و بنابراین سیستم‌های مدیریت بهای (CMS) مطرح شدند که در این سیستم‌ها، فعالیت‌های عمده‌ای تشخیص و مورد تاکید قرار می‌گیرند که در تولید محصولات و یا ارائه خدمات نقش دارند. سیستم مدیریت بهای، به دلیل تاکید بر فعالیت‌ها اغلب حسابداری فعالیت نامیده می‌شود. در این راستا، بر هدف تولید محصولات و خدمات با کیفیت بالا با حداقل بهای تمام شده تاکید می‌شود که در جهت دستیابی به این هدف،

رویکردی سیستماتیک برای تعیین کیفیت و قابلیت کارکرد مشخص و نیز تعیین بهای مورد انتظار (بهای مجاز) می باشد تا بتوان سود مورد انتظار را در قیمت فروش پیش بینی شده تحصیل کرد. به منظور به کارگیری بهایابی هدف باید سه زمینه عمده وجود داشته باشد:

- ۱- زمینه های تکنیکی
- ۲- زمینه های رفتاری
- ۳- زمینه های فرهنگی

در سیستم های حسابداری (قیمت گذاری) سستی، قیمت کالاها و خدمات معمولاً از طریق اضافه کردن مبلغ یا درصدی معین به بهای تمام شده تعیین می شود یعنی:

بیشتری را نیز جذب خواهد کرد، برعکس سیستم بهایابی سستی به محصولی سربار بیشتری را تخصیص می دهد که در حجم بیشتری تولید می شود. در سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، از متغیرهای مالی و غیر مالی برای تخصیص بهای سربار استفاده می شود و با دید بلندمدت، کلیه هزینه را هزینه متغیر فرض می کنند (نمازی، ۱۳۷۸).

ب - بهایابی هدف

بهایابی هدف، یک روش تعیین و اندازه گیری بهای تمام شده نیست، بلکه برنامه جامعی برای کاهش هزینه حتی قبل از اولین مراحل تولید محصول است (Kato, ۱۹۹۳) بهایابی هدف،

حسابداران مدیریت نیز سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) را طراحی کردند. سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، یکی از سیستم های نوین بهایابی محصول است و می تواند همراه با روش های بهایابی سفارش کار و مرحله ای به کار گرفته شده و اطلاعات دقیق و مورد نیاز تصمیمات مدیریت را فراهم سازد. به طور کلی در سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، به فرآیند مصرف منابع توسط فعالیت ها و مصرف فعالیت ها توسط محصولات توجه می شود. در سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، هر محصولی که دارای پیچیدگی بیشتری باشد بخاطر استفاده از فعالیت های بیشتر، بهای سربار

$$\text{سود ناخالص} + \text{بهای تمام شده} = \text{قیمت کالاها و خدمات}$$

مشتریان عمده و بالقوه تعیین می شود که به آن قیمت هدف^۵ اطلاق می شود، سپس مدیریت واحد تجاری بر اساس اهداف خود و یا سایر عوامل، درصد یا مبلغی را به عنوان سود در نظر می گیرند که به آن سود هدف^۶ اطلاق شده و پس از کسر این سود از قیمت هدف، بهای تمام شده هدف^۷ بدست می آید که باید مبنای بهای تولید محصولات و خدمات قرار گیرد یعنی:

افزایش یافته است، حتی موجب افزایش سود ناخالص واحد تجاری نیز بشود. در کشور ما نیز در زمان حاضر، از این روش به طور گسترده استفاده می شود زیرا رقابتی برای اکثر واحدهای تجاری وجود ندارد. در این راستا، حسابداران مدیریت در کشورهای پیشرفته، روشی را تحت عنوان بهایابی بر مبنای هدف طراحی کرده اند که در ایسن روش برعکس روش سستی پیشگفته، قیمت کالاها و خدمات بر اساس شرایط بازار و نیز خواسته های

در این سیستم، ابتدا بهای تمام شده مشخص و سپس در مرحله دوم سود مورد نظر به آن افزوده و سپس قیمت محصولات و خدمات تعیین می شود؛ این سیستم قیمت گذاری در واقع در بسیاری موارد ناعادلانه ترین و خطرناک ترین روش محسوب می شود، مثلاً اگر درصدی از بهای تمام شده را به عنوان سود ناخالص در نظر بگیریم، ممکن است بهای تمام شده کالاها و خدمات که بر اثر عدم کارایی مدیریت واحد تولیدی و کنترل نامناسب بها

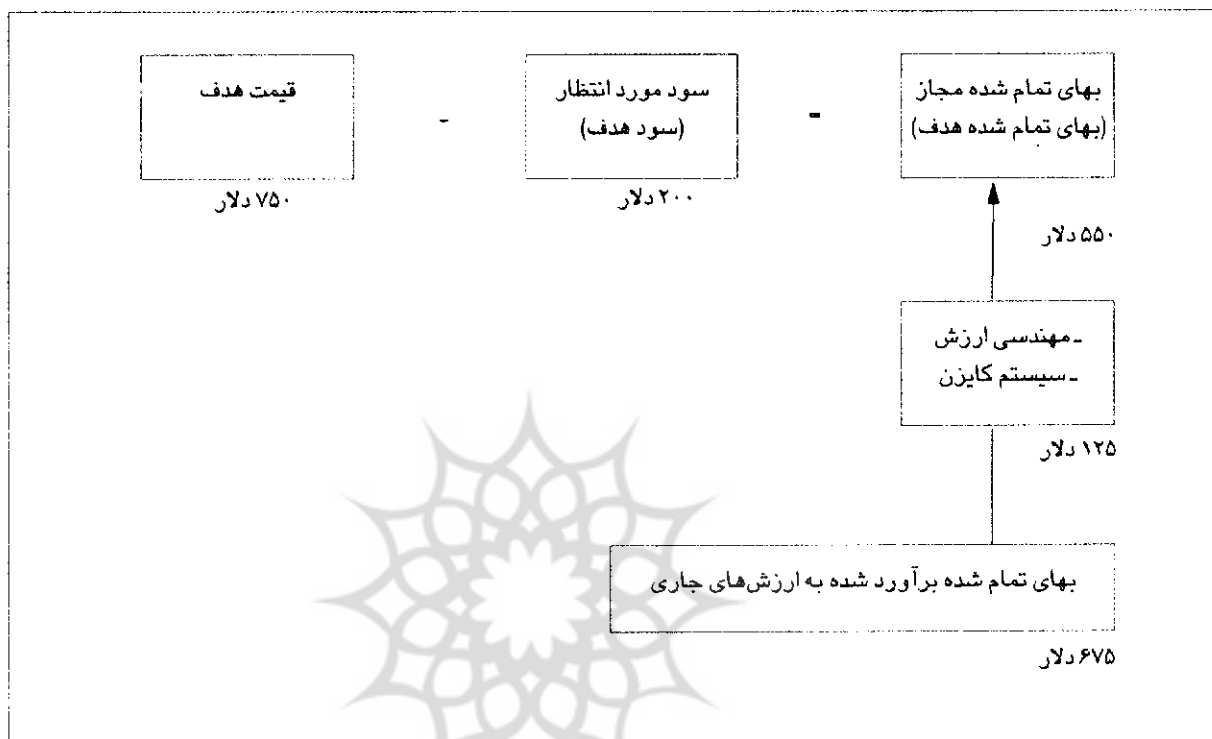
$$\text{سود ناخالص} + \text{بهای تمام شده هدف} = \text{قیمت هدف}$$

می‌کنند. این مطلب بطور خلاصه در نمایشگر ۱ تشریح شده است:

تمام شده تعیین شده آنها با استفاده از مهندسی ارزش^۸ و سیستم کایزن^۹ و سایر عوامل دیگر، اقدام به تولید

بنابراین پس از این مرحله خطوط و دوائر تولید با توجه به ویژگی‌های تعیین شده محصولات و خدمات و نیز بهای

نمایشگر ۱- تشریح مثال بهایابی هدف



از طریق تفاضل سود مورد انتظار (هدف) از قیمت فروش هدف.

گام پنجم - تعیین بهای تمام شده برآوردی بر مبنای ارزش‌های جاری و محاسبه شکاف بها.

گام ششم - کاهش و یا حذف شکاف از طریق به‌کارگیری ابزارهای مهندسی ارزش و سیستم بهبود و مستمر عملیات (سیستم کایزن).

ج - سیستم‌های مدیریت بهای تمام شده (CMS)

پس از بوجود آمدن بازارهای رقابتی و پیچیده نوین سیستم‌های بهایابی سنتی، کارآیی و اثربخشی خود را از دست دادند و واحدهای تجاری نیز

بطور کلی، سیستم بهایابی هدف در شش گام اساسی به‌شرح زیر اجرا می‌شود:

گام اول - شناسایی نیازهای مشتریان و تعیین خصوصیات کالای مورد انتظار بازار.

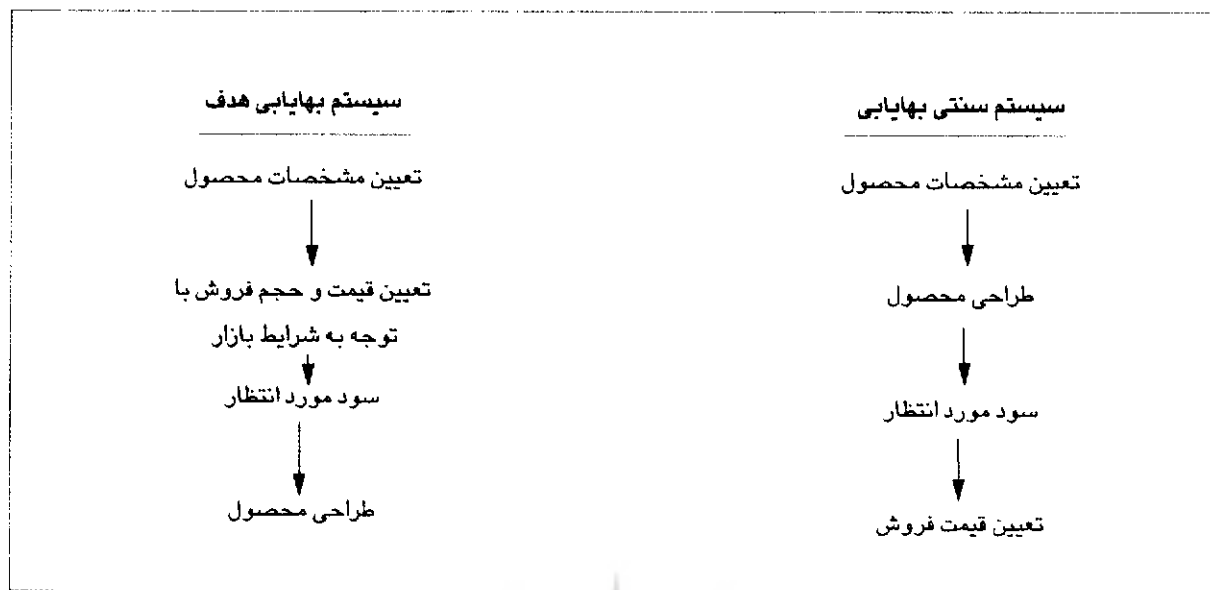
گام دوم - تعیین قیمت فروش هدف بر مبنای شناخت کیفیت و کارکردهای محصول که مشتری برای آنها حاضر به پرداخت بوده و قابلیت رقابت نیز داشته باشند.

گام سوم - تعیین حاشیه سود هدف بر اساس شرایط رقابتی بازار و مصوبات هیات مدیره.

گام چهارم - تعیین بهای تمام شده هدف

در سیستم بهایابی هدف که مورد نیاز در بازارهای رقابتی جدید در کشورهای پیشرفته می‌باشد، باید بهای تمام شده مدنظر و توجه قرار گرفته و کنترل شود و با توجه به قیمت تعیین شده محصولات و خدمات، بهای تمام شده آنها تعیین گردد. یعنی در این سیستم از طریق مقایسه بهای تمام شده هدف و بهای تمام شده برآوردی، ارزش‌های جاری "شکاف بها" محاسبه می‌شود و سپس از طریق بکارگیری مهندسی ارزش و سیستم کایزن، سعی در کاهش یا حذف این شکاف می‌شود. در نمایشگر ۲، بطور خلاصه سیستم سنتی بهایابی با سیستم بهایابی هدف مقایسه شده‌اند:

نمایشگر ۲- مقایسه سیستم سنتی بهایابی و سیستم بهایابی هدف



مشتریان و نهایتاً سهم بیشتری از بازار دست یابند. اهمیت مقوله کیفیت کالاها و خدمات در حدی می باشد که اگر حتی قیمت آنها نیز پایین باشد ولی کیفیت لازم را نداشته باشند، باز هم این محصولات موفقیتی را کسب نخواهند کرد. نمونه بارزی از این محصولات، برخی از کالاهای بازارهای مشترک می باشند که سراسر بازارهای جهانی را نیز تصرف کرده اند ولی به رغم قیمت پایین بدلیل کیفیت پایین چندان مطلوب و مورد تقاضا نیستند. بحث اندازه گیری های کیفیت برای نخستین بار توسط کاپلان در ادبیات حسابداری مطرح شد از آنجا که کیفیت پدیده ای غیر کمی است اندازه گیری آن چندان آسان نیست.

الف - کنترل جامع کیفیت^{۱۱}
در راستای بهبود کیفیت تولیدات در واحدهای تجاری در سالهای اخیر سیستمی تحت عنوان کنترل جامع

ویژگی های کالا یا خدمت است که نیازهای ظاهری و پنهان مشتریان را برآورده می سازد.^{۱۲} جامعه کنترل کیفیت امریکا نیز این تعریف را ارائه کرده است: "کیفیت، تمام ویژگی های ظاهری و پنهانی کالاها یا خدماتی است که موجب رضایت مشتریان در لحظه خرید و نیز در هنگام استفاده می شود"^{۱۳} کیفیت مقوله تازه ای نیست و بیش از نیم قرن از مطرح شدن آن به صورت عملی می گذرد. اولین بار مهندسان صنایع به اهمیت کنترل کیفیت پی بردند (شعری، ۱۳۸۰). کیفیت یکی از عوامل اصلی و تعیین کننده در بازارهای رقابتی موجود در جهان می باشد. این امر تولیدکنندگان کالاها و خدمات را وادار کرده که به کیفیت محصولات تولیدی خود توجهی ویژه مبذول دارند و با ارائه خدمات اضافی از قبیل خدمات پس از فروش و تضمین کالاها و خدمات به جلب رضایت بیشتر

جهت رفع نیازها و تقویت توان رقابتی خود، به سیستم های مدیریت بهارو آوردند. سیستم مدیریت بهار، ابزاری برای برنامه ریزی و کنترل محسوب می شود. در این سیستم، بر روی فعالیت های عمده واحد انتفاعی تاکید می شود که در تولید و ارائه محصولات و خدمات نقش دارند و فعالیت های بدون ارزش افزوده حذف و یا کاهش داده می شوند. در این سیستم، با تاکید بر فعالیت ها، سعی در افزایش توان رقابتی واحد تجاری و تولید محصولات با کیفیت با حداقل بهای تمام شده می باشد.

کیفیت محصولات تولیدی و خدمات ارائه شده

برای مفهوم کیفیت در منابع مختلف، تعاریف متعددی ارائه شده است، از جمله سازمان بین المللی استاندارد (ISO)، کیفیت را چنین تعریف می کند: "کیفیت، مجموعه حالاتها و

کیفیت، مطرح و مورد استفاده قرار می‌گیرد. هدف اصلی این سیستم افزایش کیفیت محصولات از طریق کارکنان (به جای بازرسان کنترل کیفیت) می‌باشد. در سیستم کنترل جامع کیفیت، باید کنترل کیفی در طی فرآیند تولید و نه در پایان فرآیند تولید انجام گیرد تا از این طریق از برخی هزینه‌ها نظیر هزینه اصلاح محصولات معیوب، توقف در فرآیند تولید، هزینه‌های محصولات ضایع شده و... جلوگیری کرد. کنترل کیفیت جامع معمولاً همراه با سیستم فعالیت‌های به موقع بکار گرفته می‌شود. در سیستم کنترل جامع کیفیت، مراحل تولید چنان طراحی می‌شوند که اجازه بروز مشکل و اشتباه را به سیستم تولید نمی‌دهد زیرا هدف این سیستم، پیشگیری از ضایعات و اتلاف به جای بازرسی و اصلاح آنها می‌باشد.

ب- مدیریت جامع کیفیت^{۱۲}

مدیریت جامع کیفیت، در واقع نوعی نگرش سازمانی در واحدهای تولیدی و تجاری می‌باشد که بر تغییر رفتار مدیران و تمام کارکنان سازمان تاکید و توجه دارد. هدف اصلی در واقع جلب خشنودی مشتریان (حتی چیزی بیشتر از جلب رضایت آنها) می‌باشد که این امر از طریق کلیه نیروهای سازمان تحقق می‌یابد. با توجه به این هدف، مشخص است که مشتری محوری در تمام این امور باید سرلوحه کار قرار گیرد. برای جلب خشنودی مشتریان از طریق افزایش کیفیت محصولات، بهایی را تحت عنوان بهای کیفیت در برخواهد داشت که این بهایها باید قبل از پیاده‌سازی این سیستم مد نظر قرار

گیرند و در صورت احراز فزونی منافع بر مخارج اجرای سیستم، نسبت به برقراری آن اقدام کرد. بهای کیفیت در تقسیم‌بندی کلی به این دو گروه اصلی، تقسیم‌بندی می‌شوند:

- بهای کیفیت طراحی: به ویژگی‌های ذاتی تولیدات شامل نحوه طراحی آنها مربوط می‌شوند.

- بهای کیفیت انطباق: به میزان تامین خواسته‌های مشتریان از طریق انطباق تولیدات با آنها مربوط می‌شوند و در صورت عدم انطباق موجب بروز بهای زیر می‌شوند:

بهای اختیاری شامل پیشگیری و بارزنی.

بهای غیراختیاری شامل خرابی داخلی و خارجی

این بهای اختیاری معمولاً جهت جلوگیری از عدم انطباق تولیدات با اهداف از قبل تعیین شده آنها با صلاحدید مدیریت سازمان‌ها انجام می‌پذیرند ولی بهای غیراختیاری هنگام بروز مشکل به صورت اجباری تحمل می‌شوند و اگر بهای اختیاری خوب انجام شده باشند، به طور معمول بهای غیراختیاری به صورت قابل توجهی کاهش خواهند یافت.

در مدیریت جامع کیفیت، باید کلیه کارکنان سازمان اعم از مدیریت ارشد تا پایین‌ترین سطوح سازمان در راه ایفای نقش در ایجاد کیفیت و جلب خشنودی مشتریان به طور مستقیم درگیر باشند زیرا نهایتاً منجر به نیل به اهداف سازمان خواهد شد.

به طور کلی، مدیریت جامع کیفیت، دارای اصولی کلی به شرح زیر می‌باشد:

- مشتری محوری در تمام امور واحد

انتفاعی.

- مدیریت باید به طور مستقیم در ایجاد کیفیت شرکت کند.

- مشارکت همه کارکنان و نیروهای سازمان در جلب خشنودی مشتریان از طریق ارائه محصول مرغوب.

- رفع مشکلات مربوط به کیفیت محصولات از طریق روش‌های سیستماتیک.

علاوه بر اصول پیشگفته، جهت دستیابی به کیفیت مطلوب، شرایط زیر نیز ضروری است:

الف - شناخت مدیران از محدودیت‌های موجود.

ب - تلاش مدیران جهت رفع مشکلات و محدودیت‌ها.

ج - به‌کارگیری و اجرای سیستم کنترل جامع کیفیت (TQC).

د - اختصاص بودجه متناسب برای ایجاد کیفیت.

سیستم فعالیت‌های به موقع

همانطوری که انتظار می‌رود هدف اصلی تولیدکنندگان در بازارهای رقابتی امروزی، جلب رضایت مشتریان و بدست آوردن سهم بیشتری از بازار می‌باشد. در این راستا باید تولیدات و محصولات به موقع تولید و در بازار عرضه شوند. حسابداران مدیریت، برای انجام تولید به موقع فلسفه تولیدی جدیدی به نام سیستم تولید به موقع^{۱۳} را طراحی کرده‌اند که انقلابی عظیم در سیستم‌های تولیدی به وجود آورده است. سیستم انجام فعالیت‌های به موقع سیستمی است که در راستای کاهش بهای تمام شده محصولات و خدمات، به طور کلی سعی در شناسایی و حذف ۶۳

فعالیت‌هایی دارد که ارزش افزوده‌ای بر روی محصول ایجاد نمی‌کنند. بطور خلاصه، می‌توان گفت که اهداف از اجرای این سیستم عبارتند از:

۱- حذف تمام فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده.

۲- کیفیت مطلوب تولید.

۳- تاکید بر بهبود مداوم و مستمر (فلسفه کایزن).

۴- تاکید بر ساده‌سازی عملیات (مشبکی، ۱۳۷۵).

طراحان این سیستم معتقدند که تولید زودتر از موعد و هم چنین تولید بیش از اندازه و نیز نگهداری موجودی‌ها نوعی اتلاف تلقی می‌گردند و سعی در کاهش و یا حذف این فعالیت‌ها دارند. اکثر منابع سیستم تولید به موقع را سیستمی معرفی کرده‌اند که هدف آن موجودی صفر می‌باشد. به گفته طراح اصلی این سیستم، این هدفی بهبود یافته است و سیستم تولید به موقع، در واقع یک فلسفه تولید می‌باشد. تاکید این سیستم بر تولید و ارائه به موقع، مستلزم افزایش کیفیت مواد خریداری شده و نیز محصولات تولید شده می‌باشد. بنابراین بکارگیری سیستم کنترل جامع کیفیت (TQC) همراه این سیستم کاملاً ضروری می‌باشد. کالاها و مواد اولیه تا زمانی که در مرحله بعد مورد نیاز نباشند، تولید و خریداری نمی‌شوند، بنابراین درخواست و سفارش تولید از آخرین مرحله شروع می‌شود. تجهیزات مورد استفاده نیز باید به صورت کارآ و اثربخش نگهداری شوند تا از توقف‌های تولید ناشی از خرابی تجهیزات جلوگیری شود و نیز تجهیزات باید انعطاف‌پذیر و چند منظوره باشند،

کارکنان خطوط مختلف تولید نیز باید به طور مستمر آموزش داده شوند و دارای مهارت‌های متنوع و مختلفی باشند. سیستم فعالیت‌های به موقع در صنایع خودروسازی ابداع شده است ولی با انجام برخی تعدیلات ضروری در همه واحدهای تولیدی قابل اجرا می‌باشد. تاثیرات استفاده از سیستم فعالیت‌های به موقع بر بهای تمام شده محصولات و خدمات بطور خلاصه بشرح زیر می‌باشد:

- تاثیر تفاوت اعمال روش‌های متفاوت ارزشیابی موجودی‌ها (LIFO, FIFO, ...). بر قیمت‌گذاری موجودی‌ها کاهش یافته و یا به طور کلی از بین می‌رود.

- با توجه به اینکه موجودی اول دوره و پایان دوره بسیار ناچیز و یا حتی صفر می‌باشد، بنابراین سود محاسبه شده در روش‌های جذبی و مستقیم برابری می‌شود.

- حد تجدید سفارش موجودی کالا تغییر و از این طریق بهای سفارش کاهش می‌یابد.
- بهای نگهداری موجودی‌ها (قابل اعمال در بهای تمام شده) نیز تا حد زیادی کاهش می‌یابد.

با توجه به این توضیحات، مشخص است که در این سیستم، موجودی مواد و کالای ساخته شده وجود ندارد و کالاها و مواد خریداری شده در حساب کالای در جریان ساخت و نیز کالاهای ساخته شده در حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته ثبت خواهند شد. یعنی:

۱- خرید مواد اولیه

کالای در جریان ساخت × ×
وجه نقد × ×

۲- تکمیل کالای در جریان ساخت
بهای تمام شده کالای فروش رفته × ×

کالای در جریان ساخت × ×

ارزیابی عملکرد مدیران واحدهای تجاری

پس از وقوع انقلاب صنعتی، واحدهای تجاری گسترش یافته و به تدریج منجر به جدایی مدیریت از مالکیت آنها گردید. مدیران به عنوان مباشران^{۱۴} مالکان عمل کردند و بدین ترتیب بحث مسئولیت پاسخگویی^{۱۵} به وجود آمد. یعنی اینکه مدیران باید در قبال منابع و امکاناتی پاسخگو باشند که در اختیار آنها قرار داده شده است. مدیران نیز در راستای پاسخگویی، از سیستم حسابداری استفاده و یاری می‌جویند.

یوچی ایجیری^{۱۶}، پاساخگویی را مهم‌ترین و اصلی‌ترین هدف گزارشگری مالی می‌داند. هر واحد تجاری دارای دو نوع عملکرد مالی و غیرمالی می‌باشد ولی سیستم حسابداری به دلیل محدودیت‌های موجود در ارتباط با اندازه‌گیری، اکثراً عملکرد مالی مدیران واحدهای تجاری را گزارش می‌کند اگرچه جهت ارزیابی بهتر عملکرد مدیریت واحدهای تجاری باید عملکرد غیرمالی آنها نیز اندازه‌گیری و گزارش شود. در این راستا، تلاش‌های بسیار زیادی از سوی متفکران و پژوهشگران انجام گرفته و در حال انجام می‌باشد و سعی در اندازه‌گیری کمی، اطلاعات کیفی می‌باشد. در راستای پاسخ به این

مشکل، سیستم‌های گوناگونی از جمله "سیستم حسابداری سنجش مسئولیت" (RA)^{۱۷} و نیز "سیستم ارزیابی متوازن" (BSC)^{۱۸} طراحی گردیده‌اند.

الف - حسابداری سنجش مسئولیت (RA)

معمولاً جهت اداره واحدهای تجاری از دو سیستم‌های متمرکز و غیرمتمرکز استفاده می‌شود. در سیستم متمرکز، کل عملیات واحدهای تجاری در کنترل مستقیم مدیریت آن واحد می‌باشد ولی در سیستم‌های غیرمتمرکز، واحدهای تجاری به بخش‌های متعددی تقسیم‌بندی شده و هر بخش توسط مدیران تعیین شده آنها کنترل و اداره می‌شوند. البته هر یک از سیستم‌های ذکر شده به تنهایی مفید نیستند و یک سیستم مطلوب باید متشکل از هر دوی آنها باشد.

با توجه به توضیحات پیشگفته، اکثر واحدهای تولیدی دارای بخش‌های کوچکتری هستند و هر یک از این بخش‌ها، مسئولیت و وظیفه خاصی را بر عهده دارند که جهت نیل به اهداف تعیین شده خود فعالیت می‌کنند. در این راستا، مدیریت ارشد واحدهای تولیدی باید جهت نیل به اهداف اصلی و کلی سازمان، بین اهداف بخش‌های مختلف سازمان هماهنگی و یک سویی ایجاد کند. بدین منظور، حسابداران مدیریت، سیستمی تحت عنوان "حسابداری سنجش مسئولیت" را طراحی کرده‌اند که هدف اصلی سیستم، سنجش مسئولیت ارزیابی عملکرد هر یک از بخش‌های واحدهای تجاری و مدیران آنها و برقراری هماهنگی اهداف بین بخش‌های مختلف جهت نیل به اهداف

کلی سازمان می‌باشد. در این سیستم، هر یک از بخش‌های واحدهای تجاری بر حسب وظایف خود، به‌عنوان یک مرکز مسئولیت تلقی می‌شوند و مدیران آنها نیز مسئولیت پاسخگویی در برابر عملکرد آن واحدها را برعهده دارند. مراکز مسئولیت برحسب وظایف محوله بر آنها معمولاً به مراکز زیر تقسیم می‌شوند:

- مرکز بها: مدیران این واحدها در قبال بهاهای انجام شده پاسخگو هستند.

- مرکز درآمد: مدیران این واحدها در قبال درآمدهای موردانتظار و کسب شده پاسخگو هستند.

- مرکز سود: مدیران این واحدها هم در قبال بهاهای انجام شده و هم در قبال درآمدهای کسب شده و نهایتاً در قبال سود کسب شده پاسخگو هستند.

- مرکز سرمایه‌گذاری: مدیران این واحدها در قبال سود حاصل از به‌کارگیری سرمایه در واحدهای مزبور پاسخگو هستند. بدین منظور از نسبت بازده سرمایه‌گذاری‌ها^{۱۹} استفاده می‌شود.

در سیستم سنجش مسئولیت دو نکته تفویض اختیار و پاسخگویی، حائز اهمیت است.

تفویض اختیار از بالا (مدیران رده بالا) به پایین (مدیران رده پایین) و در مقابل، پاسخگویی نیز از پایین (مدیران رده پایین) به بالا (مدیران رده بالا) انجام می‌گیرد. پاسخگویی در حسابداری مدیریت از طریق تهیه و ارائه گزارش‌های عملکرد انجام می‌گیرد. در گزارش‌های عملکرد، نتایج واقعی عملیات بخش‌ها با نتایج موردانتظار مقایسه می‌شوند و در نتیجه انحرافات

مربوط، مشخص و مورد بررسی قرار می‌گیرند. در این قسمت، "مدیریت بر مبنای استثناء" (تجزیه و تحلیل انحرافات با اهمیت) نیز مطرح می‌شود. در نمایشگرهای ۳ و ۴ با ذکر مثالی، نحوه تفویض اختیار و ارائه گزارش‌های عملکرد ترسیم شده‌اند:

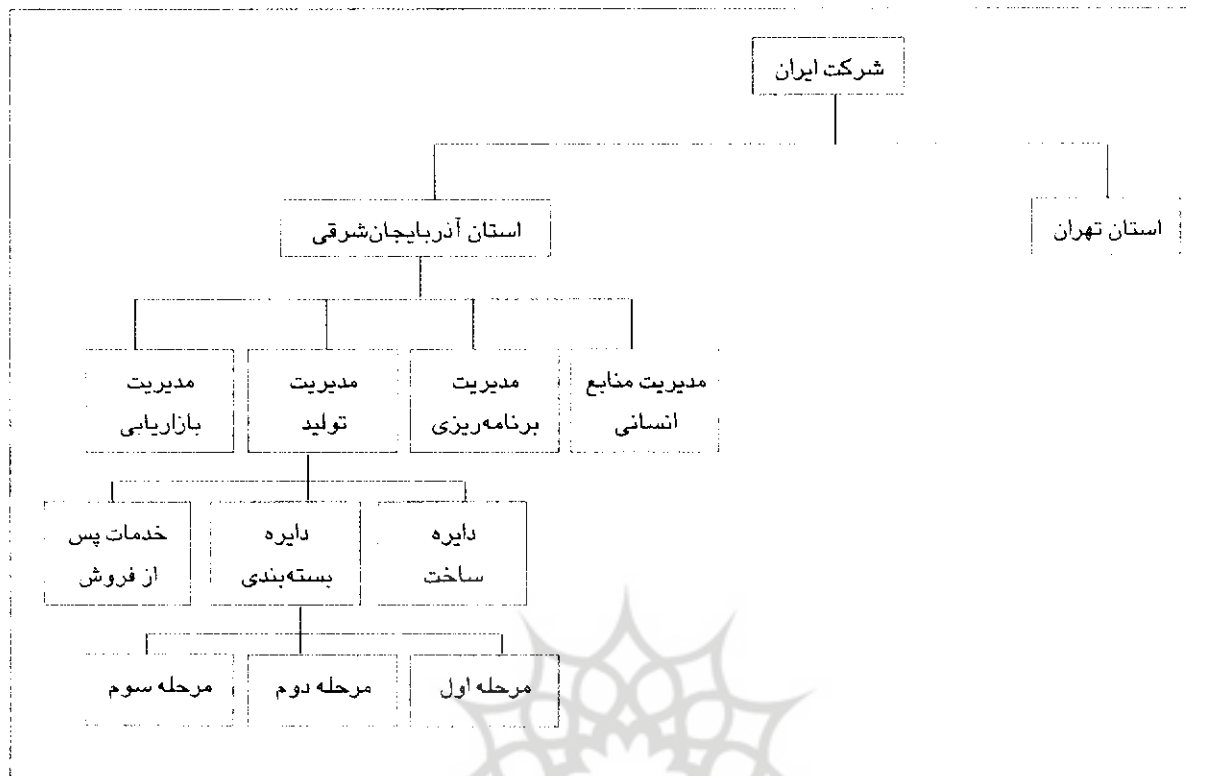
سیستم ارزیابی متوازن (BSC)

جسادیسی مدیریت از مالکیت و واگذاری اداره امور واحدهای تجاری به اشخاص دیگر (مدیران) باعث شد تا مسالکان واحدهای تجاری (و یا سهامداران) جهت کنترل و حصول اطمینان از حصول بازده مورد نظر و نیز حفظ سرمایه خود به ارزیابی عملکرد مدیران بپردازند. مدیران نیز معمولاً وظیفه پاسخگویی خود را از طریق ارائه صورت‌ها و گزارش‌های مالی انجام می‌دهند و اکثر مالکان نیز تنها به این اطلاعات دسترسی و آگاهی دارند. ولی علاوه بر عملکرد مالی مدیران، باید جهت ارزیابی صحیح‌تر، عملکرد غیر مالی آنها نیز ارزیابی شود. "ارزیابی متوازن" عملکرد سازمان را هم از بعد مالی و هم از بعد غیرمالی، اندازه‌گیری می‌کند. ارزیابی متوازن به وسیله کاپلان و نورتون (Kaplan & Norton, 1992) به منظور تبدیل چشم‌انداز و راهبرد به اهداف ارائه شد.

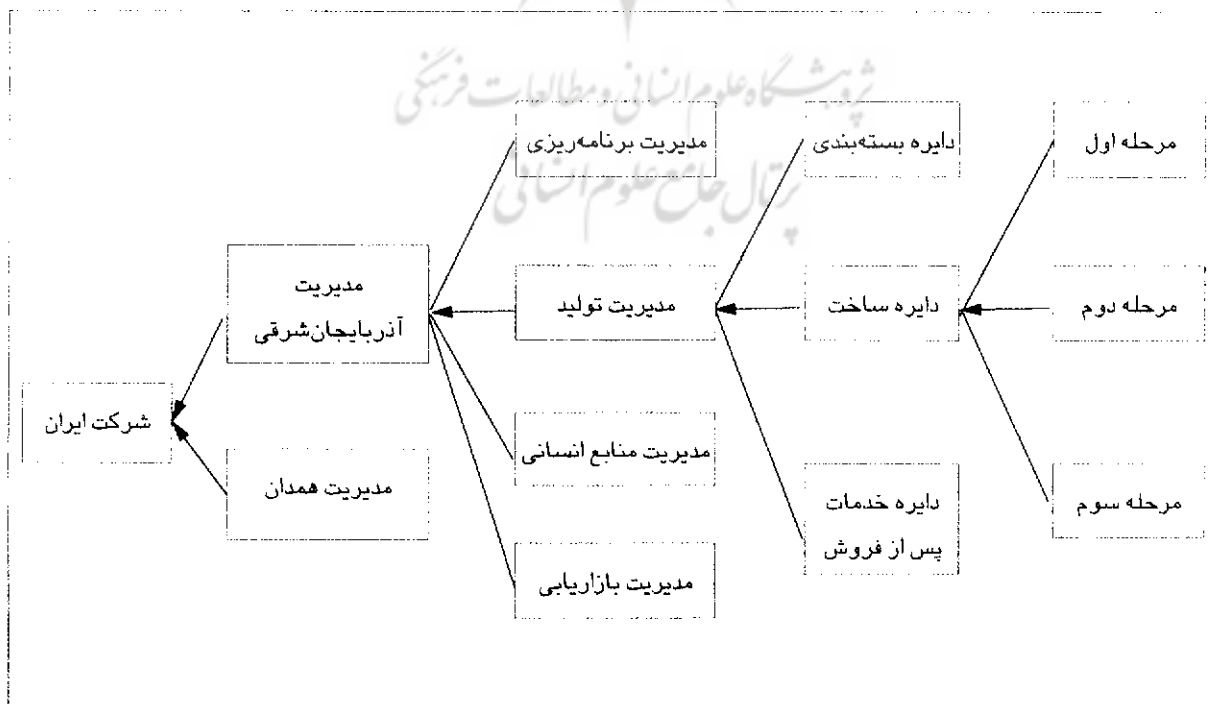
تعریف ارزیابی متوازن

با سابقه تاریخی شکل‌گیری ارزیابی متوازن و توضیح در مورد عناصر تشکیل‌دهنده، این شیوه از ارزیابی فضای ذهنی و زمینه لازم برای ارائه ۶۵ تعریف آن برپایه نوشته‌های کاپلان و

نمایشگر ۳- شمای کلی نحوه تفویض اختیار در واحدهای تجاری



نمایشگر ۴- نحوه تهیه و ارائه گزارش عملکرد

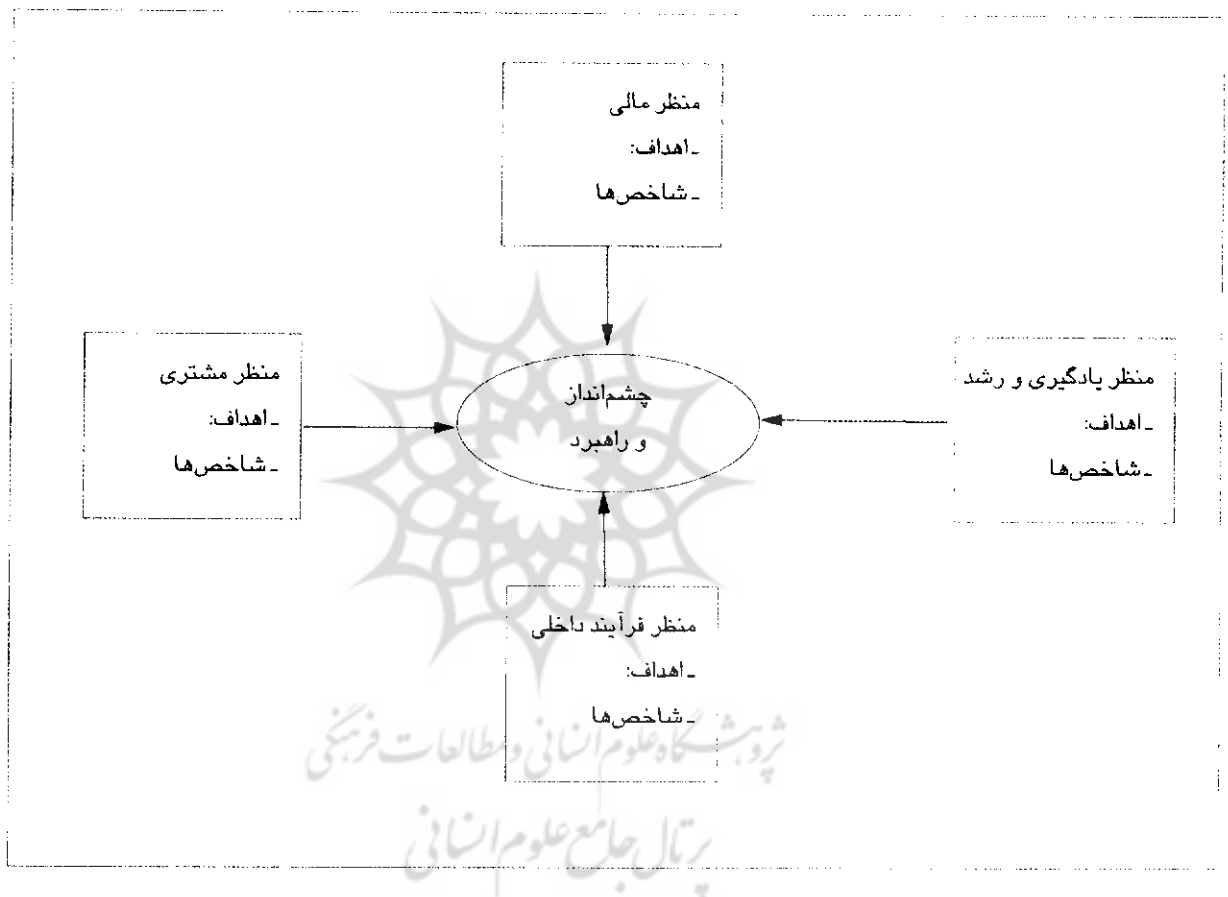


نورتون به شرح زیر فراهم شده است:
 - ارزیابی متوازن، مدلی از روابط علت و معلولی اندازه‌گیری عملکرد است که ضمن آن تغییری در حوزه فعالیت، موجب تغییر یا ایجاد تعادل در سایر فعالیت‌ها می‌گردد.

- ارزیابی متوازن، بیانگر اهداف چندگانه و مرتبط با هم در سازمان است که از چهار منظر مالی، انتظارات مشتریان، فرآیندهای داخلی، میزان یادگیری و رشد سازمان به ارزیابی تحقق راهبردها می‌پردازد و زمینه‌های ایجاد و مزیت نسبی و موفقیت سازمان را فراهم می‌آورد.

ارزیابی متوازن، عملکرد سازمان را از چهار منظر مشتری، فرآیند داخلی، فراگیری و رشد و معیارهای مالی ارزیابی می‌کند (نمایشگر ۵).

نمایشگر ۵- نحوه ارزیابی عملکرد در سیستم ارزیابی متوازن



شواهدی دال بر عدم موفقیت شرکت‌ها در به‌کارگیری این سیستم اشاره دارد که در بررسی این عوامل هم می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- عدم پشتیبانی موثر مدیریت ارشد از کنترل پیشبرد راهبردها و،
- عدم مشارکت کلیه نیروهای سازمان در تدوین و اجرای راهبردها.

پیش‌نیاز اصلی به‌کارگیری ارزیابی متوازن، داشتن برنامه راهبردی می‌باشد که حسابداران مدیریت از طریق کمی کردن آثار و نتایج بسیاری از اهداف راهبردی در تدوین راهبردهای سازمان مشارکت می‌کنند. ایجاد اعتقاد عمیق در بین مدیریت و نیز کلیه کارکنان سازمان مبنی بر اداره بنگاه بر محور راهبرد جهت موفقیت در به‌کارگیری ارزیابی متوازن لازم و ضروری می‌باشد. به منظور حصول اطمینان از به‌کارگیری و استقرار موفقیت‌آمیز ارزیابی متوازن در

تحقیقات و تجارب بسیاری، بیانگر موفقیت شرکت‌هایی می‌باشند که سیستم ارزیابی متوازن را به‌کار گرفته‌اند. و در بررسی علل این امر، می‌توان به برخی نکات عمده زیر اشاره کرد که ارزیابی متوازن باعث تمرکز مدیریت و کلیه نیروهای سازمان بر پیشبرد راهبردها و تمرکز و تاکید سازمان بر نقاط قوت خود می‌شود. البته لازم به توضیح است که در مواردی هم،

راستای اداره امور بنگاه باید فرآیند منطقی ایجاد و بهره‌برداری از این سیستم را به شرح زیر طی کرد:

- ۱- تعریف و تدوین راهبرد.
- ۲- تسبیل راهبردها به برنامه‌های عملیات.
- ۳- شناسایی عوامل کلیدی موفقیت.
- ۴- شناسایی فرآیندهای مرتبط با عوامل کلیدی موفقیت.
- ۵- تعیین معیارهای اندازه‌گیری پیشبرد راهبرد.
- ۶- آشناسازی مجموعه سازمان با راهبردها، انتظارات و شاخص‌های اندازه‌گیری.
- ۷- ایجاد سیستم اطلاعاتی برای جمع‌آوری و پردازش اطلاعات و گزارشگری قابل اتکا و
- ۸- مرور و ارزیابی منظم نتایج ارزیابی عملکرد.

به‌طور کلی، در بررسی پیشینه تکامل ارزیابی متوازن مشخص می‌شود که کاپلان و نورتون نظرات خود را در طی چهار مرحله از سال‌های ۱۹۹۲ تا سال ۲۰۰۶ به شرح زیر مطرح و کامل کرده‌اند: دوره اول - سال‌های ۱۹۹۲-۲۰۰۰: پس از نمایان شدن محدودیت و نارسایی‌های معیارهای مالی برای اندازه‌گیری عملکرد و کنترل پیشبرد راهبرد محققان به بررسی و تحقیق بیشتری در راستای یافتن مدلی جامع‌تر و کسارآتر برای سنجش عملکرد پرداختند. کاپلان و نورتون در سال ۱۹۹۲، تحقیقی را در مورد ۱۲ شرکت بزرگ امریکایی انجام دادند و ضمن آن میزان موفقیت در تحقق راهبردها و روش‌های کنترل پیشبرد راهبرد و نیز مشکلات تحقق راهبرد را مورد مطالعه

قرار دادند. آنها براساس نتایج حاصل از تحقیق خود برای نخستین بار، موضوع و مقوله "ارزیابی متوازن" را مطرح کردند. محور اصلی این مقاله را ضرورت تغییر در روش ارزیابی عملکرد و ایجاد ابزاری تشکیل می‌داد که بتواند پیشبرد راهبردها و تحقق چشم‌انداز را بسنجد. در این دوره به سنجش عملکرد از چهار منظر مشتری، مالی، یادگیری و رشد و فرایند داخلی پرداخته شد.

دوره دوم - سال‌های ۲۰۰۴-۲۰۰۱: کاپلان و نورتون در این سال نظرات قبلی را مورد بازنگری و تکامل قرار داده و بحث مدیریت راهبردی را مطرح کردند. آنها در این مقاله بر تدوین راهبردها با استفاده از معیارهای چهارگانه تاکید کردند. دوره سوم - سال‌های ۲۰۰۵-۲۰۰۴: کاپلان و نورتون در سال ۲۰۰۱ با انتشار کتابی نظرات قبلی خود را توسعه داده و ضرورت ایجاد تغییرات سازمانی و تهیه نقشه راهبرد^{۲۰} را مطرح کردند. در واقع آنها بیان کردند که باید نقشه جامعی تهیه شود که راهبردهای اصلی سازمان و نیز وظایف هر یک از عناصر سازمان در راستای تحقق این راهبردها را مشخص می‌سازد و همه عناصر سازمان به‌صورتی جدی در تحقق آنها مشارکت کنند.

دوره چهارم - از سال ۲۰۰۶ تاکنون: در این دوره، کاپلان و نورتون، اقدام به توسعه نظرات قبلی خود و ادامه سیر تکامل تدریجی نظرات خود پرداختند. آنها در آخرین نظرات خود بحث همسویی^{۲۱} را مطرح کردند. آنها معتقدند که باید بین همه عناصر سازمان همسویی و هم‌ترازی اهداف برقرار

گردد و از طریق ایجاد هم‌افزایی^{۲۲} بین گروه‌های زیر عملکرد سازمان و بهبود راهبردها را توسعه داد:

- هم‌ترازی بین مالکان و مدیران.
- هم‌ترازی بین واحدهای سازمان و کل شرکت.
- هم‌ترازی بین کل شرکت و عرضه‌کنندگان.
- هم‌ترازی بین کل شرکت و مشتریان.

آنها نظریه اخیر خود را با ذکر مثالی بدین صورت توضیح می‌دهند که در مسابقه قایقرانی مهم این نیست که افرادی قوی در تیم حضور داشته باشند، بلکه مهم این است که اعضای تیم دارای هماهنگی قوی و بانظم باشند تا از این طریق بتوان با ایجاد هم‌افزایی در بین اعضای تیم، کارایی و دستیابی به اهداف مورد نظر تیم را افزایش و توسعه داد.

حسابداری مدیریت و مفاهیم نوین آن در ایران

حسابداری مدیریت در برابر مسائل و چالش‌های موجود در بازارها (عمدتاً بازارهای رقابتی) در هر برهه از زمان توانسته است تا نقش خود را به‌عنوان ابزار اصلی و بازوی مدیریت در راستای افزایش کارایی و موفقیت واحدهای تجاری ایفا کند. سیستم‌های حسابداری مدیریت عمدتاً از محیطی نشات گرفته که این سیستم‌ها در آنها ارایه می‌شوند، نشات گرفته و تحت تاثیر عوامل سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی حاکم بر آن محیط یا جامعه می‌باشند. بنابراین سیستم‌های حسابداری مدیریت به‌کار گرفته شده در انواع جوامع با توجه به عوامل پیشگفته، باید

سنتی بهایابی نشان داده‌اند و همگی این تحقیقات به کارگیری این سیستم را در شرکت‌های مزبور توصیه کرده‌اند.

نتیجه‌گیری

با توجه به مباحث انجام شده، نتایج زیر قابل بیان می‌باشند:

۱- واحدهای تجاری در بازارهای رقابتی با حضور که تعداد زیادی تولیدکننده (عرضه‌کننده) باید جهت بقا و کسب توفیق به عوامل متعددی توجه داشته باشند. قیمت محصولات و خدمات، کیفیت محصولات و خدمات و نیز عرضه به موقع محصولات و خدمات، نمونه‌هایی از این عوامل محسوب می‌شوند.

۲- پس از جدایی مدیریت واحدهای تجاری از مالکیت آنها، لزوم کنترل فعالیت‌های مدیران جهت حصول اطمینان از نیل به اهداف سازمانی و کسب بازده مورد انتظار و نیز حفظ سرمایه اولیه، نیاز به ارزیابی عملکرد مدیران را هم از بُعد مالی و هم از بُعد غیرمالی اجتناب‌ناپذیر ساخته است.

۳- در راستای نیل به کلیه اهداف پیشگفته، بهترین ابزار موجود در واقع "سیستم حسابداری مدیریت" می‌باشد که نقش خود را از طریق طراحی سیستم‌های متعددی از قبیل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC)، بهایابی هدف (TC)، سیستم‌های مدیریت بها (CMS)، سیستم انجام فعالیت‌های به موقع (JIT)، ارزیابی متوازن (BSC)، سیستم حسابداری سنجش مسئولیت (RA) و سایر سیستم‌های دیگر ایفا کرده است.

۴- حسابداری مدیریت هیچگاه ایستا

وجود بازارهای انحصاری در ایران، بزرگترین و عمده‌ترین مانع بر سر راه استقرار و به کارگیری سیستم بهایابی هدف تلقی می‌شود زیرا وجود بازار رقابتی است که شرکت‌ها را مجبور به استفاده از این سیستم جهت حفظ و ادامه بقای خود می‌کند.

در بررسی علل عدم به کارگیری سیستم فعالیت‌های به موقع در ایران می‌توان به موارد متعددی اشاره کرد. سیستم فعالیت‌های به موقع (JIT) سعی در کاهش فعالیت‌های زائد و فاقد ارزش افزوده و نیز افزایش کارایی کارکنان و تجهیزات سازمان و نیز حرکت به سوی کاهش موجودی‌ها (حداقل موجودی) دارد. با توجه به تغییرات و نوسان‌های مداوم قیمت‌ها در ایران (از جمله قیمت مواد و کالاها) و نیز فقدان بسیاری از مواد اولیه مورد نیاز، طولانی بودن فرآیند تهیه مواد اولیه، استفاده بیش از حد از نیروی انسانی، عدم وجود ارتباط نزدیک بین تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان، عدم وجود ارتباط نزدیک بین تولیدکنندگان و عرضه‌کنندگان مواد اولیه، استقرار و به کارگیری سیستم انجام فعالیت‌های به موقع (JIT) تساکسون در ایران امکان‌پذیر نشده و بدین منظور راهی طولانی و دشوار پیش‌رو می‌باشد.

بسیاری از تحقیقات تجربی انجام شده در مورد تاثیر به کارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های ایرانی از جمله شرکت پتروشیمی تبریز، کارخانه سیمان ایلام، شرکت ریخته‌گری تراکتورسازی تبریز و ... کاهش قابل ملاحظه در بهای تمام شده محصولات را در مقایسه با به کارگیری سیستم‌های

متفاوت از سیستم‌های به کار گرفته شده در سایر جوامع باشند ولی در مواردی نیز این سیستم‌ها می‌توانند در جوامع متعددی (با اندک تعدیلاتی) بکار گرفته شوند. در این بخش از مقاله به طور مختصر، برخی از تحقیقات انجام شده در این زمینه، بررسی می‌شود. تحقیق تجربی انجام شده توسط نوروش و مشایخی، نشان می‌دهد که بین دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت، فاصله بسیار زیادی وجود دارد؛ بطوری که شاغلان حرفه حسابداری مدیریت سیستم‌های سنتی حسابداری مدیریت و نحوه عمل رایج خود را در اولویت خود قرار داده و کمتر به سیستم‌ها و روش‌های نوین حسابداری مدیریت توجه دارند که یکی از علل عمده این مورد نیز عدم آشنایی و یا آشنایی اندک آنها با این سیستم‌ها است. در مقابل دانشگاهیان بر سیستم‌ها و روش‌های نوین حسابداری مدیریت از قبیل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت تاکید دارند.

در تحقیق تجربی دیگری، دستگیر و عرب یارمحمدی بر بررسی موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران پرداختند. آنها در تحقیق خود به بررسی وجود زمینه‌های به کارگیری این سیستم در ایران پرداختند. نتایج حاصل بیانگر این است که عدم امکان تعیین قیمت‌های رقابتی، رایج نبودن مشتری مداری، فقدان کارگروهی، عدم استفاده از بهایابی بر مبنای فعالیت و عدم استفاده از مهندسی ارزش، عوامل اصلی عدم به کارگیری سیستم بهایابی هدف در ایران می‌باشند. بطور کلی،

- 6- Target Profit
- 7- Target Cost
- 8- Value Engineering
- 9- Kizen system
- 10- Cost Gap
- 11- Total Quality Control(TQC)
- 12- Total Quality Management(TQM)
- 13- Just In Time(JIT)
- 14- Stewardship
- 15- Accountability
- 16- Yuji Ijiri
- 17- Responsibility Accounting(RA)
- 18- Balance score card (BSC)
- 19- Return on Investment (ROI)
- 20- Strategy map
- 21- Alignment
- 22- Synergy

منابع و مآخذ

۱. شباهنگ، رضا (۱۳۸۴)، "حسابداری مدیریت"، جلد اول، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی
۲. نفی، علی و امیراصلانی، حامی. "مقدمه‌ای بر مبنای نظری حسابداری مدیریت"، مجله حسابرس.
۳. نمازی، محمد، "آینده حسابداری مدیریت"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۹، پاییز ۱۳۷۸.
۴. نمازی، محمد، "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶ و ۲۷، زمستان ۱۳۷۷ و بهار ۱۳۷۸.

تجاری را افزایش داد، لذا آموزش‌های مستمر و ضمن خدمت کلیه کارکنان توصیه می‌گردد.

۳- با توجه به اینکه برخی از سیستم‌های نوین تولیدی از قبیل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) در بسیاری از شرکت‌های ایرانی موثر و پاسخگو می‌باشد و نیز اینکه این سیستم بستری مناسب را جهت کاهش بهای تمام شده عوامل تولید و به‌کارگیری سایر سیستم‌های نوین تولیدی فراهم می‌سازد، لذا تسریع در آماده‌سازی شرایط استقرار این سیستم ضروری به نظر می‌رسد.

۴- حسابداری مدیریت در بسیاری از کشورهای پیشرفته از جمله ژاپن و آمریکا، به‌عنوان محرک اصلی بهبود و توسعه تولید و بازوی اصلی مدیریت در افزایش کارایی واحد تجاری می‌باشد ولی در بسیاری از شرکت‌های ایرانی، حتی بخش حسابداری مدیریت وجود نداشته و این حرفه جایگاه واقعی خود را پیدا نکرده است، از این‌رو بسیاری از برنامه‌های مدیریت بدون راهکار و برنامه‌ریزی دقیق و مناسب و بر مبنای تجارب گذشته اتخاذ و تدوین می‌شوند و در بسیاری از موارد اهداف مورد نظر را تأمین نمی‌کند و ضرورت بازنگری جدی در این امر توصیه می‌شود.

پانویس‌ها:

- 1- Price
- 2- Activity Based Costing
- 3- Target costing
- 4- Cost Management Systems(CMS)
- 5- Target Price

نمی‌باشد و جهت حفظ کارایی و اثر بخشی خود دائماً در حال تغییر و تکامل می‌باشد و همسو با تغییرات سازمان‌ها تغییر می‌یابد.

۵- سیستم‌ها و روش‌های حسابداری مدیریت تحت تاثیر عوامل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی محیط‌هایی قرار داشته که در آنها ارایه شده‌اند و نحوه به‌کارگیری آنها در جوامع مختلف با توجه به عوامل پیشگفته، متفاوت از سایر جوامع می‌باشند.

۶- با توجه به علل متعدد بیان شده، تقریباً هیچیک از سیستم‌ها و روش‌های نوین حسابداری مدیریت در ایران مورد استفاده قرار نگرفته‌اند و شواهد نیز بیانگر اینست که حرکتی جدی در راستای زمینه‌سازی به‌کارگیری این سیستم‌ها صورت نمی‌پذیرد.

پیشنهادها

۱- با توجه به اینکه بازار ایران در بسیاری از موارد (و عمدتاً کالای اساسی) انحصاری بوده، بنابراین تولیدکنندگان نیازی به استقرار و به‌کارگیری سیستم‌ها و روش‌های نوین تولید احساس نمی‌کنند، از این‌رو ضرورت تسریع در پیوستن به بازارهای جهانی کاملاً محسوس بوده تا از این طریق انگیزه‌ای در همه تولیدکنندگان جهت ایجاد توان رقابتی برای خود ایجاد کرد.

۲- با توجه به گسترده بودن میزان نیروی انسانی و بسیاری از مواد اولیه در ایران می‌توان از طریق آموزش‌های مستمر و چند منظوره کردن توانایی کارکنان و سایر عوامل تولید، کارایی واحدهای

نرم افزارهای یکپارچه مالی اداری

کاکتوس

ابزاری کارآمد در دست مدیران

کاکتوس CACTUS

- حسابداری
- انبارداری
- خرید و فروش
- چک
- صندوق
- کنترل موجودی تولید
- قیمت تمام شده
- حقوق و دستمزد
- دبیرخانه
- سرویس مشتری
- حمل و نقل
- پخش مویرگی
- قرض الحسنه
- حق العمل کاری
- پیمانکاری ، ...

تحت انواع ویندوز و شبکه
SQL Server

شرکت کاکتوس کامپیوتر

۸۸۴۲۷۱۳۰

۸۸۴۴۴۲۱۹

۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳



تهران، سهروردی شمالی،
مقابل پمپ بنزین، پلاک ۲۱۸،
طبقه هفتم، واحد شرقی

WWW.cactus.ir

(January-February, 1996): 88-97.

16- Fisher, J. "Implementing Target costing".

Journal of Cost Management (summer 1995):50-59.

17- Johnson, H.T. & R.S. Kaplan, "The Rise and fall of management Accounting". Management Accounting. (Jan, 1987).

18- Kaplan, R.S.. "Advanced Managerial Accounting", 2nd. ed.(Englewood cliffs, Prentice Hall, 1989)Chapter 1.5.

19- Hansen. Don R.. "Management Accounting". Pws-Kent Publishing. 1990.

20- Horngren. charles. T., "Management Accounting". McGraw Hill. 1994.

21- Kaplan, R.S. & Norton, D.P.(2001), "The Strategy focused organization". Harvard Business school Publishing corp., Boston, M.A.

22- Kaplan. R.S. & Norton, D.P.(2004), "strategy MAPS". Harvard Business school Publishing Corp. Boston, M.A.

حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱، صص ۱۳۳-۱۶۱.

۶- دستگیر، محسن و عرب یازمحمدی، جواد. بررسی موانع به کارگیری سیستم هزینه یابی هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۲۹، صص ۷۵-۶۳.

۷- منبکی اصغر، "Just-In-Time" و تاثیر آن بر حسابداری مدیریت. بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال چهارم، شماره ۱۶ و ۱۷، صص ۲۳-۵.

۸- شعری، صابر، "تجزیه و تحلیل هزینه های کیفیت". فصلنامه حسابرس، شماره ۱۰ بهار ۱۳۸۰.

۹- تفتی، علی، "تاثیر روش های حسابداری در تصمیم گیری های مدیریت". فصلنامه بررسی های حسابداری شماره ۲، پاییز ۱۳۷۱.

۱۰- لشکری، زهرا، "انتقال هزینه های محصول در تصمیم های قیمت گذاری و ترکیب محصولات". فصلنامه حسابرس.

۱۱- انصاریان، مهدی، "استراتژی حسابداری مدیریت". فصلنامه حسابرس، شماره ۲۰ تابستان ۱۳۸۲.

۱۲- ایسجیری، یوجی، "ماهیت اندازه گیری در حسابداری". ترجمه موسی بزرگ اصل، فصلنامه بررسی های حسابداری، شماره ۱۳، ۱۲ تابستان و پاییز ۱۳۷۴.

۱۳- سالواتوره، دومینیک، "تنوری و مسائل اقتصاد خرد". ترجمه حسن سبحانی، نشر نس، چاپ پانزدهم، ۱۳۷۷.

۱۴- یعقوب نژاد، احمد، "مدیریت کیفیت فراگیر، نظریه نهاد و سیستم حسابداری مدیریت". نشریه حسابدار، سال هفدهم، شماره ۱۵۵.

15- Cooper, R., and W. B. Chew. "Control Tomorrow's costs through Today's Designs". Harvard Business Review