

استراتژی و حسابداری مدیریت

مهدی انصاریان

مقدمه

شرایط اقتصادی در دو دهه گذشته باعث کم‌رنگ شدن نقش حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی کشور شده بود ولی اخیراً با حرکتی که به سمت خصوصی‌سازی و اقتصادی کردن فعالیتها از یک سو و ایجاد بازار رقابتی از سوی دیگر برداشته شده، جایگاه خالی حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی به خوبی آشکار شده است. اکنون این نیاز، زمینه‌های رشد حسابداری مدیریت برای جامعه حسابداری در کشور را بخوبی فراهم کرده است. این مقاله دیدگاه جدیدی از

حسابداری مدیریت با هدف افزایش توان کاربردی آن در هدایت فعالیت‌های اقتصادی بنگاه‌ها را ارائه می‌کند.

حسابداری مدیریت چیست؟

حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت

مدیریتی و رفتارهای انگیزه‌ای را هدایت می‌کند و ارزشهای فرهنگی را که برای به‌دست‌آوردن هدفهای استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می‌کند. در این تعریف از حسابداری مدیریت چهار عقیده کلیدی گنجانده شده است. این عقیده‌ها شامل: ماهیت، محدوده، هدف و شاخصهای حسابداری است.

۱- حسابداری مدیریت، از نظر ماهیت، یک فرایند اندازه‌گیری است.

۲- محدوده حسابداری مدیریت شامل اطلاعات عملیاتی مانند نقص یا کمبود واحدهای تولید شده است.

۳- هدف از حسابداری مدیریت کمک به یک سازمان به منظور رسیدن به هدفهای استراتژیک کلیدی تعیین شده است.

۴- اطلاعات مناسب در حسابداری مدیریت سه شاخص بارز دارند:

شاخص فنی: بالا بردن درک پدیده اندازه‌گیری و گردآوری اطلاعات مربوط برای تصمیمهای استراتژیک،

شاخص رفتاری: تشویق و ترغیب اعمالی

به‌عنوان مجمعی حرفه‌ای، حسابداری مدیریت را چنین تعریف می‌کند:

”حسابداری مدیریت عبارت است از فرایند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل، تهیه، تفسیر و ارزیابی و کنترل داخلی فعالیتهای سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه.“

حسابداری مدیریت همچنین شامل تهیه گزارشهای مالی برای گروههای غیرمدیریتی همانند سهامداران، بستانکاران، اعتباردهندگان و صاحبانظران مالی است.

مقایسه تعریف انجمن حسابداران مدیریت با تعریفی که در این مقاله

استفاده شد چند اختلاف اصلی را آشکار می‌سازد:

- تعریف انجمن حسابداران مدیریت به شدت بر آنچه حسابداری مدیریت انجام می‌دهد متمرکز است. اما تعریف ارائه شده در این مقاله بر هدف فعالیتها که همانا دستیابی و حفظ هدفهای استراتژیک است، تاکید دارد.

- تعریف انجمن حسابداران

مدیریت تنها شامل اطلاعات مالی می‌شود در حالی که در تعریف ارائه شده در این مقاله علاوه بر اطلاعات مالی، اطلاعات عملیاتی نیز مورد تاکید قرار گرفته است. در صورتی که موسسه‌ای قصد دستیابی به مزیت رقابتی و حفظ آن را داشته باشد هر دو گروه از اطلاعات پیشگفته برای موسسه پراهمیت و حساس است.

که با هدفهای استراتژیک سازمان سازگارند،

شاخص فرهنگی: حمایت و یا خلق یک رشته ارزشهای فرهنگی تقسیم شده در یک سازمان.

این تعریف از حسابداری مدیریت شامل بعضی عقایدی است که با دیگر تعریفها در این حوزه فرق می‌کند. مثلاً انجمن حسابداران مدیریت (IMA)



• در تعریف انجمن حسابداران مدیریت، بخشی از حسابداری مدیریت شامل گزارشهای غیرمدیریتی برای مقاصد مالیاتی است. البته این نیز وظیفه مدیریت است، اما این گزارشها نه تنها باید قوانین و احکام قرارداد شده را تایید کنند بلکه باید نوعی اطلاعات استراتژیک را که مورد نیاز مدیریت است نیز فراهم آورند.

• سرانجام تعریف انجمن حسابداران مدیریت در مورد شاخصه‌های اطلاعات حسابداری مدیریت مسکوت می‌ماند. در حالی که در تعریف ارائه شده در این مقاله، شناخت ثابتهای از شاخصه‌های حسابداری مدیریت ارائه می‌شود.

طبیعت و محدوده‌های حسابداری مدیریت

سیستمهای حسابداری مدیریت نتایج اندازه‌گیریهای مالی و غیرمالی فعالیت‌های عملیاتی را گزارش می‌کنند. این سیستمها همچنین به پروژه‌ها و طرحهای عملیاتی آینده نیز کمک می‌دهند. یکی از نمونه‌های اطلاعاتی که مدیران به آن نیازمندند، بهای تمام‌شده محصول و اندازه‌گیری تحویل تولیدات بموقع است. این اقلام دونوع از انواع اندازه‌گیری است که حسابداری مدیریت با آن سروکار دارد.

بهای تمام‌شده مثالی است از اندازه‌گیری که در اصطلاحات مالی بیان می‌شود، در حالی که تحویل بموقع مثالی است از اندازه‌گیری عملیاتی.

آموزش تولیدکنندگان برای اندازه‌گیری، جمع‌آوری، گزارش، تفسیر و ارائه این اطلاعات به مدیران، موضوع حسابداری مدیریت است.

روشهای اندازه‌گیری مختلفی برای پدیده‌ها وجود دارد. برای مثال بهای تمام‌شده محصول یا توانایی سودآوری آن را به چندین روش می‌توان محاسبه کرد. به همین ترتیب کیفیت را نیز می‌توان با استفاده از تنوع روشها اندازه گرفت.

هر عملیات مالی و غیرمالی درخور اندازه‌گیری ممکن است تحت شرایط

حسابداری مدیریت عبارت است از فرایند تشخیص،

اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل،

تهیه، تفسیر و ارزیابی و کنترل

داخلی فعالیت‌های سازمان برای

تضمین و اطمینان از استفاده

مناسب از سرمایه

خاصی مفید و سودمند باشد. درک روشهای چندگانه اندازه‌گیری و دانستن زمان و چگونگی استفاده از آنها قسمت اصلی مطالعه حسابداری مدیریت است.

هدف حسابداری مدیریت- مثلث استراتژیک

هدف اساسی حسابداری مدیریت کمک به سازمان به‌منظور به‌دست آوردن اصول استراتژیک آن سازمان است. فراهم آوردن این اصول نیازهای مشتریان و دیگر سهامداران را برآورده می‌کند.

استراتژی راهی است که به کمک آن، شرکت خود را از دیگر رقیبان متمایز می‌سازد و جایگاه خود را پیدا می‌کند.

امتیازات رقابتی بر روی سه بُعد کیفیت، زمان و بهای تمام‌شده یا هزینه استوار است.

مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد به محصول دارند. آنها بهای تمام‌شده، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را در نظر می‌گیرند.

برای راضی نگه‌داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به‌صورت همزمان روی سه بُعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می‌دهند.

• کیفیت، تجربه کلی یک مشتری با یک محصول است که خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و قابلیت اعتماد به کارایی امکانات آن را دربر می‌گیرد. کیفیت همچنین شامل خدمات‌دهی این

امکانات مانند خدمات پس‌از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده به‌وسیله یک سازمان است.

• بهای تمام‌شده یا هزینه، شامل منابع مصرف‌شده به‌وسیله تولیدکنندگان و سازمانهای حمایت‌کننده آنها مانند عرضه‌کنندگان و فروشندگان است. بهای تمام‌شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه‌کننده تا خدمات‌دهی بعد از فروش و مصرف‌کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده به‌وجود می‌آورند می‌باشد. با این تعبیر بهای تمام‌شده مشتریان شامل بهای تمام‌شده حمایت‌کننده و مصرف‌کننده محصول است، که این معمولاً بهای تمام‌شده مالکیت نامیده می‌شود.

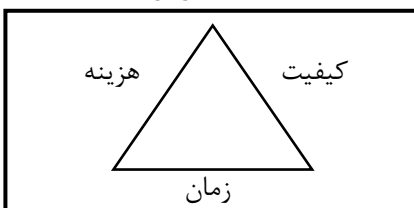
• زمان یعنی مدتی که طول می‌کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز محصول را در دسترس مشتری قرار دهد، یا مدتی که شرکت قادر است محصولاتش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهد و آن را در سریعترین وقت به بازار عرضه کند. همچنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل کردن حلقه فعالیتها نظیر شروع تا پایان تولید می‌شود.

شکل ۱ شمایی از مثلث استراتژیک را نشان می‌دهد. این مثلث در فهم چگونگی طراحی و ارزیابی سیستمهای حسابداری مدیریت نقادانه است و پی‌درپی در بخشهای خاص حسابداری مدیریت استفاده می‌شود.

حسابداری مدیریت در ذات خود، هدف نیست، بلکه وسیله مهمی است برای به‌دست آوردن هدفهای استراتژیک سازمان.

شکل ۱ به‌طور ساده روش مناسب و

شکل ۱- مثلث استراتژیک (QCT)



برای راضی نگه داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولید کنندگان باید به صورت همزمان روی سه بُعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می دهند

متحد بر خود می‌بالید که در استراتژی‌اش چنان ارتباطی ایجاد کرده که هر کسی در هر سطحی در سازمان از هدفهای شرکت با خبر است. بعضی از منتقدان و شکاکان که از بیرون به شرکت نگاه می‌کردند تصمیم گرفتند که از این ادعا امتحان به عمل آورند. آنها از یک نظافتچی که در آن شرکت کار می‌کرد در مورد شغلش و ارتباط آن با هدفهای سازمان سؤال کردند. نظافتچی پاسخ داد که: "هدف سازمان ما کاهش بهای تمام‌شده محصولات است. بخشی از بهای تمام‌شده محصولات ما را هزینه انبارداری مواد و قطعات تشکیل داده است. ما اخیراً شیوه‌مان را به روش نگهداری محصولات به صورت آبی و بموقع که باعث کاهش هزینه‌های انبار می‌شود تغییر داده‌ایم. این بدان معنی است که عرضه‌کنندگان ما محصولاتشان را هر دو ساعت به ما تحویل می‌دهند. اگر من محل این بارگیری را قبل از اینکه محموله‌های بعدی برسند تمیز نکنم ما نمی‌توانیم تحویل را بموقع انجام دهیم و این کار روند و برنامه تولید را به تعویق می‌اندازد و در نهایت مجدداً باعث افزایش بهای تمام‌شده محصولات می‌شود. همچنین با این کار می‌توانیم باعث ایجاد ارزش افزوده برای عرضه‌کنندگان شویم."

ارتباط موفق به نظافتچی اجازه داده بود که فعالیت‌های روزانه‌اش را با استراتژی سازمان پیوند دهد، و این کار او را تشویق می‌کرد که به شیوه‌ای رفتار کند تا به کارش معنی ببخشد. او در واقع شخص مهمی در کامل کردن و به انجام رساندن موضوعی مرتبط با اصول استراتژیک سازمان شمرده می‌شد.

به این ترتیب حسابداری مدیریت به مدیران کمک می‌کند تا دربارهٔ رئیس مثلث استراتژیک یعنی کیفیت، هزینه و زمان اطلاعات مورد نیاز را فراهم و منتشر کنند.

اطلاعات حسابداری مدیریت به مدیر کمک می‌کند که اهداف کیفیتی را از طریق اندازه‌گیری منابع صرف‌شده برای پیشگیری از نواقص احتمالی تولیدات،

اصل استراتژیک کیفیت، هزینه و زمان کمک کند. این اطلاعات شامل:

۱- جمع‌آوری اطلاعات از فعالیت‌های روزانه مدیران که با اصول استراتژیک سازمان مرتبط است،

۲- افزایش توانایی مدیران برای تاثیرگذاری در تمام عملیات اقتصادی انجام شده به منظور کسب اصول استراتژیک سازمان یا به عبارت دیگر افزایش میزان تاثیرگذاری مدیران در مجموعه عملیات مرتبط با مشتریان، عرضه‌کنندگان و فروشندگان در جهت استراتژیهای سازمان، و

۳- فراهم آوردن دیدگاهی وسیع از استراتژیها و فعالیت‌های سازمان است.

ارتباط با فعالیت‌های روزانه

برقراری ارتباط بین فعالیت‌های روزانه هر فرد در سازمان با موضوع‌های استراتژی بدون‌شده از اهمیت خاصی برخوردار است.

یک شرکت کامپیوتری در ایالات

راحتی برای به‌دست آوردن بسیاری از عناصر استراتژی رقابتی را نشان می‌دهد. در حالی که عناصر اصلی استراتژی در گذشته نیز بارها منتشر شده است لیکن استفاده از یک گروه سه تایی برای نشان دادن آنها تازگی دارد. این مثلث بسیار مانند همان چیزی است که آرتور اندرسون (Arthur Anderson) استفاده کرد. **رابین کوپر** (Robin Cooper) از یک فضای سه بُعدی برای نمایش قیمت، کیفیت و اجرا استفاده می‌کند. سه عنصر مثلث استراتژیک مربوط به همه سازمانها می‌شود: تجارت، بازار و فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت. این سازمانها با یک تقاضا برای قیمت پایین، کیفیت بالا و تحویل بموقع محصول یا خدمات رو به‌رو هستند.

برای مثال دانشگاهها باید کیفیت آموزشی را در قیمت قابل پرداخت فراهم نمایند ضمن اینکه دایر کردن کلاسها نیز باید منطبق با نیاز دانشجویان باشد.

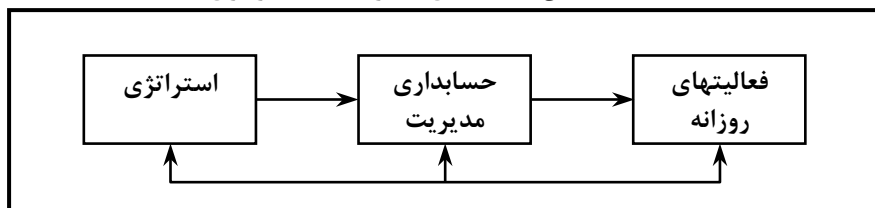
سرانجام نکته اینجاست که مفهوم کیفیت، هزینه و زمان در چارچوب یک سازمان یا محصول تغییر می‌کند. برای مثال کیفیت در رابطه با اتومبیل، اجزای آن (راحتی راننده، ایمنی سیستم موزیک و غیره) و قابلیت اعتماد (تناوب یا تکرار تعمیرات) است. در حالی که کیفیت در رابطه با تحصیل مشکلتر تعریف می‌شود که ممکن است به سواد یا معلومات عمومی و یا مهارت‌های شغلی، توانایی تفکر، مهارت‌های ارتباطی و اطلاق شود.

به‌همین شیوه، زمان برای یک کارخانه‌دار اجسام نیمه هادی همانند **اینتل** (INTEL) عرضه بموقع یک میکروپروسور جدید برای اولین بار به بازار است و برای یک کمپانی مثل **فدرال اکسپرس** (Federal Express) زمان یعنی تحویل بموقع.

طبیعت حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت برای تحکیم نقش فعالیت‌هایش در استراتژی سازمان باید به فراهم آوردن اطلاعات مربوط به سه

شکل ۲- نقش حسابداری مدیریت در استراتژی



تصمیم‌های مدیریت را آشکار سازد. یک شرکت برای تولید محصولات و انتخاب تامین‌کنندگان، نیازمند بررسی مستمر عملیات فروش، تعمیرات کالا، نگهداری پس از فروش و هزینه‌های ضایعات و مقایسه آن با بهای تمام‌شده سفارشات اولیه است.

مشخصات یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب

این تعریف از حسابداری مدیریت بر روی سه مشخصه اصلی از اطلاعات حسابداری مدیریت مناسب تاکید می‌کند: فنی، رفتاری و فرهنگی. این سه مشخصه مثلث شکل ۴ را نشان می‌دهد.

مشخصه‌های فنی اشاره به اندازه‌گیری و سنجش دارد که با کیفیت دلخواه در حسابداری مدیریت مرتبط است. همه اندازه‌گیری‌ها و سنجش‌های خوب دو ویژگی با اهمیت و اساسی دارند: ارتباط با تصمیم‌گیری و درک از فرایند.

ارتباط با تصمیم‌گیری

معیار اندازه‌گیری و سنجش وقتی با تصمیم‌گیری مرتبط است که بتواند باعث ایجاد تغییرات و ارتقا در تصمیم‌گیری

عمومی از شرکت‌های در حال توسعه است. حسابداری مدیریت باید با فراهم آوردن اطلاعات برای توسعه شرکتها به تمرکز مدیریت به فراسوی مرزهای سازمانی کمک کند. برخی از مثالها از نوع اطلاعات حسابداری مدیریت که مورد نیاز شرکت‌های در حال توسعه است عبارتند از: انتظارات مشتریان از امکانات و قیمت‌ها، تاثیر فعالیت‌های مدیران بر بهای تمام‌شده کالاهای تامین‌شده، هزینه‌های بازاریابی توسط واسطه‌های فروش و درصد توزیع بهای تمام‌شده بین عوامل داخلی و خارجی سازمان.

دید درازمدت

فعالیت‌های انجام‌شده برای کاهش بهای تمام‌شده در کوتاهمدت ممکن است روی سودآوری درازمدت یک سازمان تاثیر بگذارد؛ مثلاً استفاده از مواد ارزانتر یا خطرناک برای محیط‌زیست ممکن است در کوتاهمدت از زیان جلوگیری کند ولی در درازمدت باعث افزایش قیمت یا کیفیت پایینتر شود. یک سیستم حسابداری مدیریت کارا اطلاعاتی را فراهم می‌آورد که تغییرات درازمدت

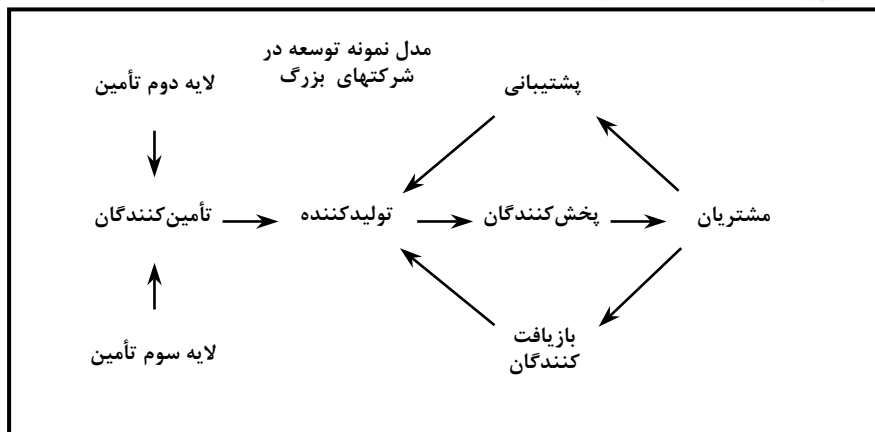
هزینه بازسازی تولیدات ناقص، هزینه انجام تعمیرات و نگهداری تجهیزات، فرصت‌های از دست رفته فروش به دلیل نبود کیفیت محصولات و سرمایه‌گذاری جدید برای افزایش کیفیت محصول مشخص کند و به تحلیل تاثیرات هزینه‌های کیفیت بر سود برسد.

مثالهایی از اطلاعاتی که به مدیران کمک می‌کند تا مفاهیم استراتژیک مدیریت بهای تمام‌شده را دریابند عبارتند از: اطلاعات منابع صرف‌شده برای تولید محصولات در طی یک دوره زمانی، اندازه‌گیری منابع صرف‌شده برای اجرای سایر فعالیت‌ها در طی یک دوره زمانی، تجزیه و تحلیل عوامل موثر در بهای تمام‌شده، تجزیه و تحلیل سودآوری محصولات، تجزیه و تحلیل ساختاری قیمت عرضه‌کنندگان و مقایسه قیمت‌هایشان با قیمت‌های سایر رقیبان.

حسابداری مدیریت همچنین برای کمک به درک اصل دیگر استراتژیک یعنی زمان با استفاده از معیارهای اندازه‌گیری گزارش‌هایی مثل فرصت‌های از دست رفته فروش به علت تأخیر در تولید، هزینه‌های ناشی از تاخیر مواد از جانب عرضه‌کنندگان، مقایسه فروش محصولات جدید در مقابل محصولات قدیم، زمان پاسخگویی به سفارش‌های مشتریان و میزان ظرفیت‌های در دسترس استفاده نشده به دلیل تولید محصولات جدید را تهیه می‌کند.

شکل ۲ بیانگر رابطه همکنشی بین استراتژی‌های سازمانی، حسابداری مدیریت و فعالیت‌های روزانه افراد در سازمان است. این اطلاعات در دو مسیر جریان دارند.

شکل ۳- زنجیره ارزش برای شرکت‌های بزرگ در حال توسعه



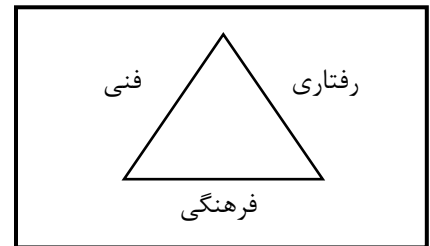
توسعه در شرکت‌های بزرگ

کیفیت، قیمت و زمان پاسخگویی به تقاضای مشتریان در اغلب سازمانها وابسته به نوع رابطه با عرضه‌کنندگان و فروشندگان است.

این رابطه قسمتی از زنجیره ارزش شرکت است و نحوه ارائه خدمات به مشتریان در شرکت‌های در حال توسعه را نشان می‌دهد.

شکل ۳ نشان‌دهنده نمونه‌ای

شکل ۴- مشخصات یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب مثلث (TBC)



شود و علاوه بر این، تغییر باید مثبت باشد. یعنی نتیجه آن بهبود تصمیم‌گیری را به دنبال داشته باشد.

برای مثال بسیاری از سیستم‌های حسابداری حتی پس از آنکه سیستم‌های تولید خودکار سهم هزینه‌های دستمزد را در کل هزینه‌ها کاهش دادند، همچنان به جمع‌آوری و گزارش‌دهی جزئیات اطلاعات مربوط به هزینه‌های دستمزد و نقش آن در تولید می‌پردازند. این اطلاعات بدون اینکه مورد استفاده قرار گیرد، پردازش و ذخیره می‌شود.

درک از فرایند

به‌طور عادی حسابداری مدیریت برپایه اصول حسابداری سنجش مسئولیت که به ارزیابی نتایج و تخصیص آنها به افراد یا واحدهای سازمانی تأکید دارد، بنا شده است. این نشانگر فلسفه مدیریت افراد و واحدهاست. امروزه مدیران متوجه شده‌اند که نتایج کار، حاصل سازماندهی فرایندهای اجرای امور است.

یک فرایند کاری مجموعه به‌هم پیوسته‌ای از فعالیتهاست که برای تولید محصولات یا خدمات به کار می‌رود.

به‌طور معمول واحدهای مختلف سازمانی به‌صورت افقی درگیر کارها و فرایندهای تولید می‌شوند در حالی که سیستم حسابداری سنجش مسئولیت نتایج عملکرد واحدها را به‌صورت عمودی مورد سنجش قرار می‌دهد، لذا سیستم در تهیه اطلاعات لازم برای مدیریت کار، دچار مشکل می‌شود.

در شکل ۵ از شرکت کرایسلر

(Chrysler) به‌عنوان مثالی برای نشان دادن اختلاف بین حسابداری مدیریت فرایندگرا و مسئولیت‌گرا استفاده

شده است. همان‌طور که شکل ۵ نشان می‌دهد تولید ماشینها نیازمند متخصصانی از حوزه‌های عملیاتی مختلف مانند تولید، تدارکات، مهندسی، حسابداری و فروش است که در راستای برآوردن نیازهای مشتری با یکدیگر فعالیت می‌نمایند. در کرایسلر، گروه‌های کاری تحت عنوان گروه‌های پیکربندی نامیده می‌شوند. هر تیم پیکربندی شامل افرادی از تمام حوزه‌های عملیاتی اصلی است. هر تیم، مسئول یک خانواده از محصولات مثلاً ماشینهای کوچک، جیب و غیره است. آنها تمام کارهای یک محصول را از طراحی تا تامین منابع، ساخت، فروش خدمات و پشتیبانی دنبال می‌کنند.

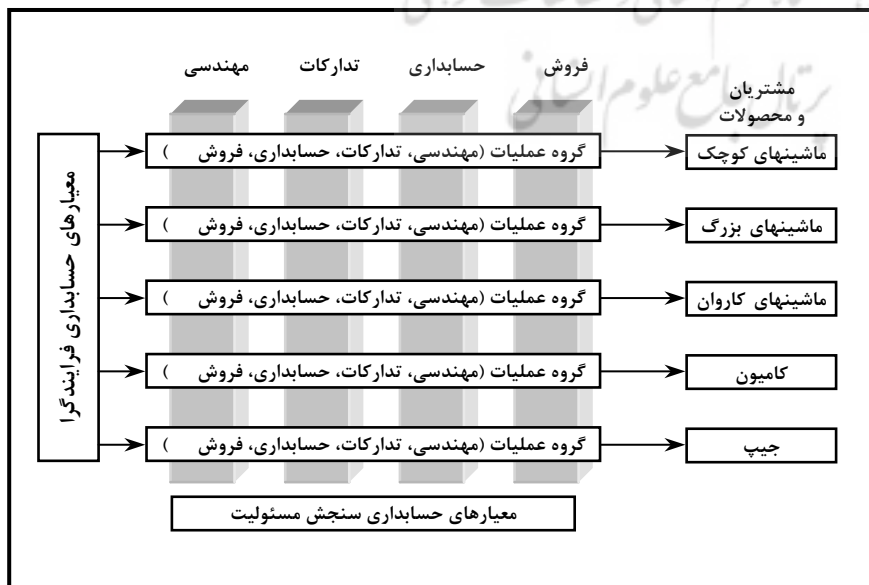
سیستم حسابداری، مسئولیت خروجیها و نتایج واحدهای تخصصی در سازمان مانند مهندسی، تدارکات، تولید یا فروش را اندازه می‌گیرد. یک مثال خوب برای اندازه‌گیری مسئولیت‌گرا پاسخ به این نکته است که آیا واحد مهندسی، اتومبیل را در چارچوب بودجه تعیین شده طراحی کرده است یا خیر. سیستم حسابداری فرایندگرا، نتایج تیم‌های پیکربندی و میزان تأمین نیازمندیهای مشتریان به‌وسیله فرایند کاری را اندازه‌گیری می‌کند. یک مثال برای اندازه‌گیری حسابداری فرایندگرا پاسخ به

این نکته است که آیا طراحی اتومبیل، هدفهای مشتری (قیمت، هزینه) را تامین می‌کند یا نه؟

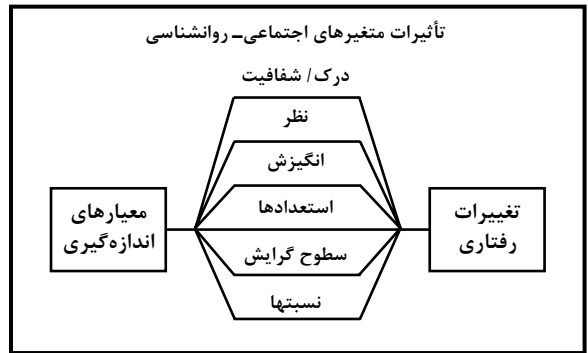
سیستم‌های حسابداری مدیریت بر هدفهای تک‌تک واحدهای سازمانی تکیه دارد. دستیابی به این هدفها، لزوماً تضمین‌کننده رضایت مشتری نیست. حال آنکه سیستم حسابداری فرایندگرا، خروجیهای فرایندهای کاری بین‌سازمانی مرتبط با نیازهای مشتری را اندازه‌گیری می‌کند. یک سیستم حسابداری مدیریت فرایندگرا در موارد زیر به مدیران کمک می‌کند:

- درک روابط علت و معلولی. برای مثال، حسابداری مدیریت می‌تواند به مدیریت در زمینه اینکه چه چیزی باعث و علت هزینه شده است یا چرا ظرفیت خالی یا غیرقابل استفاده برای تولید وجود دارد کمک کند؛
- تشخیص فعالیت‌هایی که ارزش افزوده ایجاد نمی‌کنند یا کارایی ندارند. برای مثال، حسابداری مدیریت با تشخیص فعالیتها یا وظایف ناهماهنگ یا تکراری که به نیازهای مشتری مرتبط نیست، به طراحی مجدد فرایندهای کاری کمک می‌کند؛
- درک ارتباط بین اجزای مختلف یک زنجیره ارزش. برای مثال اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند تاثیر

شکل ۵- حسابداری مدیریت متمرکز بر فرایند در مقایسه با حسابداری متمرکز بر مسئولیت



شکل ۶- تأثیرات حسابداری مدیریت بر رفتار



باشند، آنگاه می‌توانند به‌عنوان پایه‌ای برای اجرا پذیرفته شوند. برای مثال، اگر افراد اعتقاد داشته باشند که دستیابی به بودجه منعکس‌کننده این است که آنها، منضبط، کوشا و مسئول هستند، سخت در دستیابی به بودجه خواهند کوشید.

ملاکهای سنجش در حسابداری می‌توانند ابعاد فرهنگی متفاوتی را مشخص کنند. چهار بُعد مهم آن عبارتند از:

- ارزشهای اعتقادی و اخلاقی برای تفسیر و تصمیم‌گیری در مورد ارزشمند بودن یک فعالیت مورد استفاده قرار می‌گیرند. عدم ریسک‌پذیری مالی، در بسیاری فرهنگها پذیرفته شده است. صداقت و درستی در بسیاری جوامع جزء ارزشهای اخلاقی هستند. ملاکهایی که این اعتقادات و ارزشها را تامین کنند، پایه بهتری برای عملیات شمرده می‌شوند تا آنهایی که با ارزشهای اخلاقی و اعتقادات تضاد دارند؛

- تفکرات نمایانگر دیدگاه جهانی جمعی است که بر نحوه تفکر یک گروه، فرهنگ یا جامعه حکمفرماست. ملاکهایی که در تقابل با این تفکرات باشند، پذیرفته نمی‌شوند. استفاده از ملاکهای مالی برای کیفیت در بیمارستان که در آن تفکر جمعی بر این است که کیفیت مراقبت‌های پزشکی با معیارهای مالی اندازه‌گرفتنی نیست، پذیرفته نخواهند شد؛

- ارزشهای سیاسی نوع خاصی از ارزشهای فرهنگی هستند. این ارزشها با ارزشهایی که بر توزیع منابع یا سایر منافع گروهی در جامعه تاثیرگذارند، در ارتباط هستند. برای مثال، ملاکهایی مانند هزینه هر بیمار یا هزینه هر دانش‌آموز، ارزش سیاسی کارایی و تاثیر تخصیص منابع مورد نیاز برای بیمارستان یا مدرسه را نشان می‌دهند. اگر ملاکها از ارزشهای

- گرایشها و جهت‌ها را تغییر می‌دهد. مقیاسها، مخصوصاً از نوع ارزشیابی، باعث تغییر سطوح گرایشها و تلاشها می‌شود. برای مثال استاندارد زمانی برای اجرای یک فعالیت، هدفی را مشخص می‌کند که انتظار می‌رود کارکنان، با تلاش معقول به آن دست پیدا کنند. در صورت موفقیت، آنها سطح تلاش خود را بازرگری می‌کنند و در نتیجه، دفعه بعد عملکرد بهتری خواهند داشت؛

- نسبتها را تغییر می‌دهد. افراد تمایل دارند که موفقیت را به تصمیمها و فعالیت خود نسبت دهند اما شکستها را به عوامل محیطی که خارج از حوزه کنترل آنهاست مربوط کنند. تحقیقات نشان داده که این نسبت دادن علی، می‌تواند با ملاکهای حسابداری مدیریت تغییر کند و در نهایت رفتارها را نیز تغییر دهد.

شکل ۶ چگونگی تاثیر حسابداری مدیریت بر رفتار افراد سازمانها را با تاثیرگذاری بر متغیرهای اجتماعی- روانشناختی و ارتباط آنها بر یکدیگر، نشان می‌دهد.

مشخصه‌های فرهنگی، اعتقادات، ارزشها و تفکراتی است که در یک ملاک‌سنجش در نظر گرفته می‌شوند و تفکرات اعضای محیط سازمانی یا اجتماعی را منعکس می‌کنند. این اعتقادات رفتار افراد را در سطح خودآگاهانه راهنمایی می‌کنند. این گونه رفتارها راحت‌تر حفظ می‌شوند و پایدار می‌مانند زیرا از بیم تنبیه یا انگیزش یا تشویق به‌وجود نیامده‌اند بلکه مردم به آنها اعتقاد دارند.

ارزشها برای تفسیر ملاکهای سنجش در حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرند. اگر این ملاکها با اعتقادات، ارزشها و نمادهای مهم برای گروههایی که افراد به آنها تعلق دارند مثل خانواده، اداره، جامعه، قوم و نژاد یا کشور همخوانی داشته

فعالیت‌های واسطه یا تامین‌کننده را بر آنچه در نهایت مشتری برای یک محصول می‌پردازد، نشان دهد؛

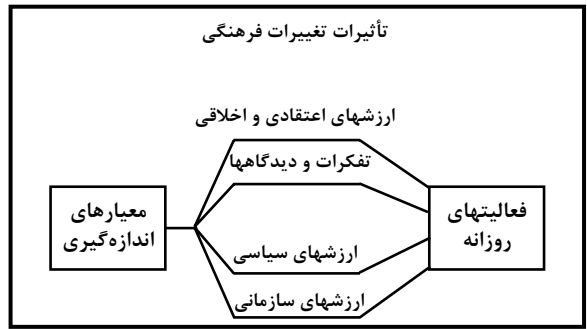
- مشخص کردن گلوگاههای فرایندی در داخل یا خارج شرکت. برای مثال حسابداری مدیریت می‌تواند نشان دهد چه اجزایی از فرایند کاری (ماشین یا انسان) کارایی سیستم را محدود کرده و باعث نارضایتی مشتری می‌شود.

مشخصه‌های رفتاری به روشهایی که اندازه‌گیری بر رفتار تاثیر می‌گذارد اطلاق می‌شود. راههای متعددی وجود دارد که فعالیتهای حسابداری مدیریت می‌تواند بر رفتار افراد در سازمانها تاثیر بگذارد:

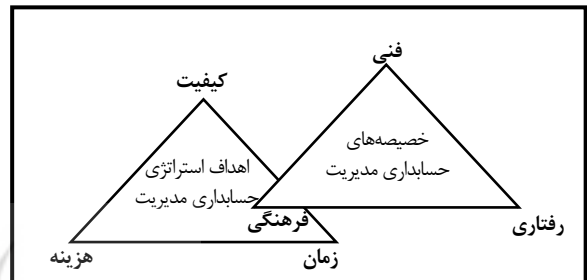
- حسابداری مدیریت با شفاف کردن مسائل، درک افراد را تغییر می‌دهد و باعث تغییر نظر آنها می‌شود. چیزی که اندازه‌گیری می‌شود به‌نوعی اهمیت می‌یابد. افراد در اندازه‌گیریها شرکت می‌کنند. آنها وزن تصمیم‌گیری بیشتری به اقلام اندازه‌گیری شده تخصیص می‌دهند. برای مثال مشخص کردن هزینه‌های محیطی، اثر آنها را پررنگ‌تر کرده و اندازه‌گیری اجزا باعث مشخص شدن تاثیرات آنها برای تصمیم‌گیران می‌شود؛

- باعث ایجاد انگیزه می‌شود. اندازه‌گیری اجزا باعث مشخص شدن رفتارهای مطلوب می‌شود. اندازه‌گیری درصد زمان تحویل‌ها، به بنگاههای سفارش‌دهنده کمک می‌کند تا تامین‌کننده‌هایی را انتخاب کنند که تحویل و تعهدهای خود را بموقع انجام می‌دهند؛

شکل ۷- تأثیرات حسابداری مدیریت بر رفتار



شکل ۸- چگونگی وابستگی دو طرفه مثلثهای استراتژیک و خصوصیات



تصمیم‌گیری را به صورت توانایی یک روش جهت تأمین اطلاعاتی راجع به نحوه مدیریت زمان، کیفیت و هزینه تعریف می‌کند. ارتباط با تصمیم‌گیری ارقام فوق با پرسش سؤالات ساده ذیل مشخص می‌شود:

• روش، ملاک یا اطلاعات حسابداری مدیریت چگونه به مدیریت زمان، کیفیت و هزینه کمک می‌کند؟

اطلاعات یا روشهای حسابداری مدیریت که در بالا فهرست شده‌اند، وقتی به مدیریت هزینه، بهبود کیفیت یا کاهش زمان کمک می‌کنند، که با تصمیم‌گیری مرتبط باشند. همین مورد برای درک فرایند نیز مصداق دارد و برای اثبات اینکه آیا محرکها، علل و ارتباطات و فعالیت‌هایی که برای مشتریان هزینه و ارزش ایجاد می‌کنند تعریف شده‌اند یا نه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

یک روش یا سیستم حسابداری مدیریت در صورتی فرایندگراست که بتواند به پرسشهای زیر پاسخ دهد:

• چه چیزی باعث یا عامل ایجاد هزینه می‌شود؟

• چه چیزی باعث خرابی می‌شود؟ چگونه می‌توان منشأ خرابی را حذف کرد؟

• چه عملیات یا تصمیم‌هایی باعث تغییر در بودجه می‌شود؟

• چرا ظرفیت به کار گرفته نشده وجود دارد؟ جهت کاهش این هزینه چه اقدامی می‌توان انجام داد؟

• چه عملیاتی زمان دستیابی به موقع به بازار را افزایش می‌دهد؟

مثلت کیفیت- زمان- هزینه به تعریف نوع رفتارهای مطلوب نیز کمک می‌کند. با توجه به تاثیرات رفتاری ملاکهای حسابداری مدیریت، نحوه آشکار کردن ارقام یا تاثیرگذاری بر مسائل انگیزشی، بالابردن سطوح تلاشها در راستای هدفهای این مثلث توسط این ملاکها مدنظر قرار می‌گیرند. در زیر چند مثال آورده می‌شود:

• آیا روشهای مورد استفاده برای اندازه‌گیری هزینه کیفیت به تمرکز بر

برای موفقیت سازمان مهم است تمرکز دارد و مثلث خصوصیت، مشخصه‌هایی را که اطلاعات حسابداری مدیریت برای دستیابی به هدفهای استراتژیک لازم دارند مشخص می‌نماید. مثلث استراتژیک روش منسجمی را برای تعریف خصوصیات فنی، رفتاری و فرهنگی اطلاعات حسابداری ارائه می‌کند. بنابراین، این دو مثلث، به‌شدت تقویت کننده و وابسته به یکدیگرند. این ارتباط دو طرفه بین دو مثلث در شکل ۸ نمایش داده شده است. از آن می‌توان برای توصیف و

امتحان موضوعهای خاص حسابداری مدیریت در سایر زیرمجموعه‌ها استفاده کرد. این وابستگی دو طرفه به طرق مختلف نشان داده می‌شود. مثلث خصوصیت نشان می‌دهد که اطلاعات حسابداری مدیریت باید مشخصات فنی، ارتباط با تصمیم و درک فرایند را داشته باشد.

بعضی اطلاعات و ملاکهای رایج سیستمهای حسابداری مدیریت را در نظر بگیرید:

• هزینه‌های تولید محصول،

• منابع مورد استفاده در فعالیتهای،

• اختلاف بین هزینه‌های واقعی و بودجه‌بندی شده،

• تخصیص هزینه‌های عمومی بین محصولات،

• هزینه‌های استفاده از یک کانال توزیع،

• سودآوری مشتریان،

• فروش از دست رفته ناشی از مشتریان از دست رفته،

• زمان چرخه تولید برای محصولات،

• زمان ناشی از جابه‌جایی ناقص مواد.

آیا ملاکها برای تصمیم‌گیری مربوط و مناسب هستند؟ چرا؟

مثلت استراتژیک، ارتباط با

سیاسی و منافع گروههای خاص عدول کنند، با مقاومت روبه‌رو خواهند شد؛

• ارزشهای سازمانی نوع دیگری از ارزشهای فرهنگی است. اینها بیانگر تصویر و تمرکز یک سازمان خاص هستند. سازمانی که فرهنگش پیرامون سنت و پایداری و اختیارات رسمی ساخته شده است، معیارهای حسابداری را که تغییر در سازمان و سازمان مسطح را توصیه می‌کند مشکل می‌پذیرد.

شکل ۷، متغیرهای فرهنگی را که تحت تاثیر ملاکهای حسابداری مدیریت قرار گرفته‌اند و چگونگی تاثیر آن بر توانایی سازمان برای نگهداری عملیات مطلوب را نشان می‌دهد.

استفاده از مثلثها برای ارزیابی روشهای حسابداری مدیریت

چگونه مثلثهای خصوصیت و استراتژیک برای ارزیابی روشها، ملاکها و سیستمهای متعدد حسابداری مدیریت استفاده می‌شوند؟ دو مثلث به‌شدت به یکدیگر وابسته‌اند. مثلث استراتژیک بر آنچه که

هدف اساسی حسابداری مدیریت کمک به سازمان به منظور به دست آوردن اصول استراتژیک آن سازمان است. فراهم آوردن این اصول نیازهای مشتریان و دیگر سهامداران را برآورده می کند

روی کیفیت کمک می کند؟

- آیا تشویق کارمندان به خریدهای ارزان منجر به کیفیت پایین خرید نمی شود؟
- چگونه دستیابی به بودجه تعیین شده بر سطوح پیشرفت و دستیابیهای آینده اثر می گذارد؟
- چگونه استفاده از هزینه یابی بر پایه فعالیت (ABC) بر کاهش هزینه ها و بهبود کیفیت توسط پرسنل تاثیر می گذارد.

مثلت کیفیت- زمان- هزینه باعث برخورد منسجم و یکپارچه با فرهنگ می شود. این کار با طرح این مسئله انجام می شود که آیا ارزشها، سمبلها، اعتقادات، اخلاقیات و ارزشهای سیاسی مستقر در سیستم حسابداری مدیریت، به ایجاد اساس درآمدتی برای عملیات پایداری که به بهبود کیفیت، کاهش هزینه و کم کردن زمان کمک کند، منجر می شود یا خیر. مثالهایی به شرح زیر وجود دارد:

- آیا تخصیص هزینه ها با فرض «توانایی پرداخت» انجام شده است؟
- آیا عبارت «فعالیت بدون ارزش افزوده» که در هزینه یابی بر پایه فعالیت مورد استفاده قرار می گیرد با اعتقادات کارکنان در مورد اهمیت کار مغایرت دارد؟
- آیا روشهایی که با ایجاد فشار، دستیابی به بودجه ها را امکان پذیر می سازند اخلاقی هستند؟
- استفاده از بهای تمام شده چرخه حیات تامین، تولید و مصرف چگونه منافع صناعی را که ضایعات سمی تولید می کنند تحت تاثیر قرار می دهد؟
- آیا یک روش ارزیابی باید برای پشتیبانی یا منطقی نمایاندن تصمیم مدیریت تغییر کند؟
- دو مثلث همراه با هم، پایه های قوی برای ارزیابی روشهای حسابداری مدیریت جایگزین و انتخاب آنها در شرایط مختلف ارائه می کند. آنها از انجام حسابداری مجرد خودداری می کنند.

در سهای فرا گرفته شده

هدف حسابداری مدیریت کمک به سازمان برای دستیابی به هدفهای استراتژیک تامین محصولات یا سرویسها با کیفیت بالا و با هزینه کم در زمان مناسب است. مثلث استراتژیک کیفیت- زمان- هزینه این مسئله را بیان می کند.

این تمرکز استراتژیک با حسابداری سنجش مسئولیت سنتی متفاوت است زیرا اطلاعاتی به شرح زیر را تامین می کند:

- فعالیت روزانه کارکنان را به اهداف استراتژیک مربوط می کند،
- کل مجموعه بنگاه را درگیر دستیابی به این هدفها می کند،
- بر مفاهیم و دلایل استراتژیک درآمدت تاکید می کند.

اطلاعات حسابداری مدیریت سه ویژگی دارد: فنی، رفتاری و فرهنگی. این موارد در مثلث ویژگی رفتاری- فنی- فرهنگی ارائه شده است. اطلاعات حسابداری مدیریت خوب، تصمیمها را جهت دار کرده، درک فرایندی را به وجود

معیار اندازه گیری و سنجش وقتی با تصمیم گیری مرتبط است که بتواند باعث ایجاد تغییرات و ارتقا در تصمیم گیری شود و علاوه بر این، تغییر باید مثبت باشد. یعنی نتیجه آن بهبود تصمیم گیری را به دنبال داشته باشد

می آورد و رفتارهای صحیح را برمی انگیزد و ارزشها و اعتقاداتی را که برای سازمان و جامعه مهم هستند منعکس می کند.

دو مثلث به شدت به هم وابسته اند. مثلث کیفیت- زمان- هزینه چارچوب یکپارچه ای برای مثلث خصوصیت به وجود آورده، رفتارهای صحیح را برمی انگیزد، ارزشها و اعتقاداتی را که برای سازمان و جامعه مهم هستند منعکس می کند و معیاری جهت ارزشیابی و انتخاب بین ملاکها، روشها و سیستمهای مختلف حسابداری مدیریت ارائه می کند.

منابع:

- 1- مقاله های ارائه شده از طرف Institute of Management Accounting (IMA) سال ۱۹۸۱ و ۱۹۹۳
 - 2- Robin Cooper, **Cost Management in a Confrontation Strategy**, Harvard Business School press, 1994
 - 3- S. Ansari, J. Bell and J. Blumenthal, **Strategy Deployment in Organizations**, Research Monograph, Arlington, Texas, CAM.I, 1993
 - 4- Jacob G. Bimberg and C. Snodgrass, **Culture and Control**, Vol. 13.5, 1998
- 5- مقاله ارائه شده توسط Richard D. Irwin سال ۱۹۹۷