

حسابداری مدیریت

وحید اسکوا^۱، رضا ممشلی^۲

چکیده - ادبیات مدرن امروزه حسابداری مدیریت، برگرفته شده از حسابداری بهای تمام شده کارخانه در قرن نوزدهم می‌باشد که در طول ۲۰ سال گذشته دستخوش تغییرات مهمی بوده و نتایج آن در اقتصاد محلی و جهانی و مدیریت سازمانی تاثیر گذاشته است. این تغییرات در بخش‌های مهم حسابداری مدیریت نوین مورد بررسی قرار گرفته و دو نگرش حسابداری مدیریت (بهایابی هدف و حسابداری فعالیت) بطور مفصل مورد بحث قرار خواهد گرفت. نتایج عقاید و نگرش‌های این محققین و اندیشمندان، معرف حسابداری مدیریت در قرن ۲۱ می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت نوین، بهایابی هدف، بهایابی فعالیت

مقدمه

در دنیای امروز، موضوع مدیریت هزینه‌ها و استفاده از شیوه‌های ارتقاء کارایی و اثربخشی منابع مالی و بودجه‌ای به دلیل کمبود منابع، رقابت در قیمت، عرضه کیفی کالا و خدمات و ورود به بازارهای جهانی به ویژه با توجه به تحولات و بحران‌های اقتصادی و مالی اخیر، از مهمترین و چالش برانگیزترین موضوعات برای دولت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی می‌باشد. از این رو، پرداختن به ابزار و رویکردهای اثربخش و آینده‌نگر برای مدیریت کارآمد سازمان‌ها، کاهش هزینه ارائه خدمات و تولید محصولات و تخصیص منابع مالی در راستای دستیابی به اهداف و عملکرد مورد انتظار، بسیار حیاتی و ضروری به نظر می‌رسد. "حسابداری مدیریت"، ابزاری است برای استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری سیاست‌گذاران، برنامه‌ریزان و مدیران داخل سازمان. در واقع حسابداری مدیریت به عنوان الگوی شناخته شده‌ای برای اصلاح الگوی مصرف منابع، ابزار و روش‌هایی را برای استفاده از اطلاعات حسابداری و مالی برای کمک به کاهش هزینه‌ها و مدیریت عملکرد سازمان در اختیار مدیران و تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد و به برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران در تدوین

۱ - عضو هیات علمی دانشکده علوم انسانی دانشگاه گنبد کاووس، Vahidoskou@gmail.com.

۲ - دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه سمنان، Rezamamashli110@gmail.com

استراتژی‌های بلندمدت برای مدیریت هزینه‌ها و دستیابی به اهداف بلندمدت با صرف کمترین بودجه یاری می‌رساند (ابراهیمی کردلر و مقدس پور، ۱۳۹۳). انجمن حسابداران مدیریت خیره در انگلستان، حسابداری مدیریت را بخش جدایی‌ناپذیر از مدیریت دانسته که در ارتباط با شناسایی، تولید، ارائه و تفسیر اطلاعات مورد استفاده در امور زیر می‌داند:

- ✓ تدوین استراتژی؛
- ✓ برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌ها؛
- ✓ تصمیم‌گیری؛
- ✓ استفاده کارآمد از منابع؛
- ✓ بهبود عملکرد و افزایش ارزش؛
- ✓ حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی؛
- ✓ حفظ دارایی‌های مشهود و نامشهود.

در طول دهه ۱۹۸۰ دولت‌ها و سازمان‌های غربی نیاز به تغییر در شیوه‌های مدیریتی خود را درک کرده‌اند. در این بین عوامل متعددی در سطح بین‌المللی نقش داشته‌اند که می‌توان روش‌های تولید و رقابتی به کار گرفته شده توسط شرکت‌های بزرگ ژاپنی و کشورهای تازه صنعتی شده در غرب را نام برد (بهیمانی و بروموپیچ، ۱۹۹۶). آنچه در این مهم مشاهده شد، استفاده از فناوری‌های انعطاف‌پذیر ژاپنی‌ها بود که با تنوع بیشتر، کیفیت بهتر، قیمت ارزانتر، سرعت بیشتر همراه بود که در سطوح کارگران و سطح مدیریت به عنوان ویژگی‌های اجتماعی - فرهنگی نهادینه شده است. روش‌های خاص اداره کار، سیستم‌های تولید و محرک‌های تشویقی از جمله اموری بودند که بطور چشمگیری در غرب مورد استفاده قرار گرفته‌اند. این تغییرات در نگرش مدیریت تأثیرات زیادی را در حسابداری مدیریت گذاشت. پذیرش تکنولوژی‌های انعطاف‌پذیر در تولید و سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه‌ها و ویژگی‌های تولیدی یکپارچه کامپیوتری منجر به روش حسابداری رسمی برای تخصیص هزینه گردید که موجب محیط تولیدی مکانیزه‌تر، تخصصی‌تر و انعطاف‌پذیرتر گردید و بدین صورت احتیاج به سرمایه‌گذاری بیشتر شد و روش‌های هزینه‌یابی تولیدات برای شرکت‌های عملیاتی که تولیدات همگن و مشابهی داشته و اساس کار آنها نیروی انسانی بود، ادامه پیدا کرد. بالطبع تکنیک‌های

حسابداری مدیریت با واقعیات محیطی و تولید عملی در تضاد بود. مشابه همین وضعیت نیز در صنایع خدمات دیده شد.

همچنان که تقاضا برای تغییرات سبک حسابداری مدیریت به گوش می‌رسید. در دانشگاه‌های آمریکای شمالی نیز اعتقاد داشتند که پیشرفت حسابداری مدیریت متوقف شده و گزارشات برون سازمانی بیشتر از حسابداری سازمان‌ها برای ارزیابی سهام اهمیت پیدا کرده است. برخی از منتقدان حسابداری مدیریت سنتی اظهار داشتند که بیش از ۷۰ سال جهت آماده سازی الزامات بیانیه مالی برای طرف‌های خارجی زمان برده شده است (جانسون و کاپلن، ۱۹۸۷). طرفداران این مکتب با استدلال اینکه آنها باید بار دیگر مجاز باشند به جای آنکه تابع سیستم‌ها باشند به توسعه حقوق خودشان دست یابند و خواستار تغییرات و اصلاحات حسابداری مدیریت شوند.

بسیاری از مفسران با ارائه دلایل زیادی به صحت شیوه حسابداری، خواستار ایفای نقش حسابداری مدیریت در همان وظایفی که به آن قائل بودند، شدند. فایده روش‌های هزینه‌یابی و قیمت‌گذاری سازمانی با وجود پیچیدگی به این است که در نهایت باید به جای قیمت مورد علاقه تولیدکنندگان به قیمت مورد انتظار در بازار برسند. دیگران نیز اظهار کردند که حسابداری مدیریت برای طولانی مدت به صورت مستقل و جدای از دیگر بخش‌ها کار کرده است. فعالیت‌های مرسوم حسابداری کانال‌هایی برای بعضی از سازمان‌های ایستا، انعطاف‌ناپذیر و سازمان‌های شدیداً ساختارگرا، خصوصاً برای فعالیت شرکت‌های پویا و سریعاً در حال تغییر ارائه کرده است. درخواست‌های بسیار وسیله‌ای برای جذابیت ابزارهای مدیریت هزینه شدند که دلایل منطقی‌تری برای مدیریت شرکت‌ها داشتند.

تعریف حسابداری مدیریت

در ماه مارس ۱۹۹۸، کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) که زیر مجموعه‌ای از فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) محسوب می‌شود، بیانیه تجدید نظر شده رویه بین‌المللی حسابداری مدیریت را صادر نمود، که در آن تمامی مفاهیم مرتبط با حسابداری مدیریت، تعریف شده است. این بیانیه، دامنه کاربرد حسابداری مدیریت را به تمامی فعالیت‌های فرآیند مدیریت در تمامی سازمان‌های تجاری تعمیم داد و آن را بخش جدا نشدنی از فرآیند مدیریت، برای تهیه و ارائه اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی، ارزیابی، کنترل و تصمیم‌گیری قلمداد کرده است. پس حسابداری مدیریت عبارت است از فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، جمع‌آوری اطلاعات (اعم از مالی و غیرمالی) و تجزیه و تحلیل آنها

به منظور کمک به مدیریت سازمان در ایفای وظایف ارزیابی، برنامه‌ریزی و کنترل سازمان است (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۴).

به سوی تحول

در طول دهه ۱۹۹۰ بسیاری از سازمان‌ها به طور جدی‌تری تحول در مدیریت را در دسترس کار خود قرار دادند. تا اینکه در سال ۱۹۹۴ به علت مساعد نبودن اقتصاد جهانی بسیاری از شرکت‌ها از سرمایه‌گذاری جدید، بدون فلسفه مدیریتی خودداری کردند. بدین صورت برنامه‌هایی برای مهار هزینه انجام شد. تکنیک‌هایی چون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، حسابداری عملکرد، مدیریت هزینه هدف، هزینه چرخه عمر، مقیاس‌های اندازه‌گیری غیرمالی مزایا و نقاط مثبتی بود که پیشرفت در ایجاد ارزش‌ها و مهار هزینه‌ها را به همراه داشت (برومویچ و بهیمانی، ۱۹۹۴؛ یاشیکاوا، ۱۹۹۳). از سال ۱۹۹۵ موتور اقتصادی اقتصادهای بزرگ غرب روشن شد و تحقیقات سازمانی بر روی تکنیک‌های سازمانی سریع‌تر رشد کرد. ولی این رویه در مورد پروژه‌های سنگین و تغییرات مدیریتی، ملایم‌تر و آهسته‌تر بود. علاوه بر آن، تکنیک‌ها و روش‌های حسابداری، وظایف مدیریتی را بسوی یکپارچه شدن و یکی شدن و هماهنگ شدن بیشتر سوق داد. در نتیجه، تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر ارتباط بین وظایف مختلف تاکید داشته و همچنین بدنبال نزدیک‌تر کردن فعالیت‌های سنتی و انعطاف‌پذیری ساختارهای سازمانی بود.

مفاهیم تاثیر مدیریت نام تجاری، بر حسابداری بهای تمام شده برجسته شده است. با بکارگیری رویکردهای جدید کنترل مقیاس عملکرد و کارایی، سعی در یادگیری سازمانی از طریق پاسخ‌ها و واکنش مشتریان، مصرف کنندگان و اثرات مالی گردید. در حسابداری سنتی از مفاهیم و جنبه‌های هدف، فقط امتیاز اجتناب ویژه به جای رسیدن آن به امتیاز متعادل قوت گرفت (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶). بدین ترتیب ارزش افزوده مورد توجه قرار گرفت. یقیناً احساس نیاز و درک راهبردی در تمام امور حسابداری مدیریت از اواسط دهه ۱۹۹۰ شروع شد. موسسه مستقر حسابداری مدیریت در آمریکا مجله گل سرسبد خود را از حسابداری مدیریت به امور مالی استراتژیک تغییر نام داد. اگرچه انجمن حسابداران مدیریت آمریکا سرمایه‌های فکری‌اش را که به موجب آن محصولاتش به عنوان گروهی از یک پکیج رشته‌های مدیریت استراتژیکی منتشر می‌شد. بدون شک بسیاری از سازمان‌ها، در اروپا و

آمریکای شمالی، از فعالیت‌های حسابداری مدیریت حمایت کردند، در حالی که در آن زمان کوچکترین جذابیتی نداشتند.

حسابداری مدیریت و فناوری‌های دیجیتال

اگرچه رایانه‌ها در چهار دهه اخیر موجب شکل‌گیری فعالیت‌های تجاری شدند ولی تقریباً در دهه ۱۹۹۰ بود که موج و تحولات عمیق دیجیتال صورت گرفت که موجب یکی شدن سه توانایی در این زمان شد:

- ✓ افزایش کاربرهای سیستم عامل و گسترش ارتباط بین آنها؛
- ✓ انتشار سریع اینترنت و شبکه‌های جهانی وب؛
- ✓ همسویی و همگرایی چهار صنعت متمایز کامپیوتری: نرم افزارها، ارتباطات، رسانه‌ها و سرگرمی‌ها.

این سه عامل باعث ایجاد ارزش‌های بزرگی در شبکه وب گردید تا طراحان تجاری را قادر سازد که با شیوه‌ای جدید از فناوری‌های نو، خلق و ایجاد ثروت نمایند. و بطور همزمان با استفاده از منابع مختلف اطلاعاتی توان و هوشمندی در کسب و کار شروع شد.

چه تصمیم‌گیران و چه مصرف‌کنندگان می‌توانند با بصیرت و اطلاعات کامل دست به خرید یا اقدامات دیگر بزنند. بنابراین به طور سنتی سیستم‌های اطلاعاتی برای بدست آوردن اطلاعات طوری طراحی شدند که استفاده‌کنندگان بتوانند اقدام به هر فعالیت دیگر اقتصادی نمایند. به هر حال تغییراتی در طراحی ساختار اطلاعات در حال وقوع است، در این زمینه امکان حذف و خارج کردن اطلاعاتی که برای شرکت مفید نمی‌باشد در حال تحقق است. مشتری پس از خریدش، انبوهی از اطلاعات خود را باقی می‌گذارد که اگر به دقت پالایش شود به درک چگونگی منطق خریداران رسیده که به واسطه آن می‌توان به تشویق خریداران در مرحله‌ی قبل از خرید و در تصمیم‌گیری سازمانی از آن کمک گرفت. Google.com از هر فرآیند جستجو پی به مسائلی برده و از آن چیزی می‌آموزد. Amazon.com از طریق رفتار مشتریان دست به جمع‌آوری اطلاعات می‌زند. eBay بر فعالیت خریداران و فرسندگان نظارت می‌کند حتی اگر هیچ معامله‌ای صورت نگیرد. این شرکت‌ها با استفاده از اطلاعات بجا گذاشته شده توسط مشتریان برای فعالیت‌هایی از قبیل: مالیاتی، مدیریت هزینه، تصمیم‌گیری در قیمت‌گذاری و کنترل عملیاتی بهره می‌برند.

جمع‌آوری اطلاعات از آنان نه تنها بواسطه اطلاعات خریداران است، بلکه از طریق رفتار جستجو و وب‌گردان اتفاقی نیز می‌باشد. که این امر برای شرکت‌های رقبا به عنوان اساس تعامل رقابت به حساب می‌آید که رشد آن در آینده چشمگیر خواهد بود. برای این معاملات بزرگ و ناباورانه رشد اطلاعات، حجم داده‌ها و مدیریت اطلاعات گسترش خواهد یافت که در آینده به عنوان یک چالش در سیستم‌های مالی در خواهد آمد.

به طور کلی اطلاعات هر ۵ سال ۱۰ برابر بیشتر می‌شود. این افزایش اطلاعات نشانگر سرعت افزایش استفاده از رسانه‌ها، سرگرمی‌ها، شبکه‌های اجتماعی آنلاین است. علیرغم اینکه خیلی از این اطلاعات بدون سازمان و ساختار خاصی هستند ولی بخش قابل توجهی از این اطلاعات برای ایده‌های جدید و هدفمند اقتصادی قابل استفاده می‌باشند. رشد اطلاعات باقی مانده از مشتریان برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی شرکت‌های تجاری مفید می‌باشد.

برای نمونه خرید و سفارش خرید در Amazon اغلب بر پایه اطلاعات قبلی سفارش دهندگان می‌باشد و با استفاده از آن می‌توان خرید بعدی‌شان را پیش‌بینی کند و از طریق رفتار خریداران در سطح کلان، شرکت از آن استفاده می‌کند. eBay نیز لیست فعالیت‌هایش را براساس لیست فعالیت‌های قبلی، رفتار مشتریان، عبارات جستجو، تکرار و تعدد خریداران بطور دائم تغییر می‌دهد. Google دائماً با جستجوی کاربران منطبق می‌شود یعنی نتایج جستجو مبنایی می‌شود برای آنچه که کاربران با جستجوهای قبلی‌شان باقی گذاشته‌اند. جهت انجام این کار از گزینه سمت چپ صفحه جستجوگر گوگل می‌توان اطلاعاتی را استخراج کرد که بطور مستقیم در سیاست‌های قیمت‌گذاری، اولویت‌بندی، مهار هزینه، نقدینگی و فعالیت‌های مدیریت سرمایه موثر واقع می‌گردد.

در حالی که استخراج داده‌ها و داده کاوی به طور چشم‌گیری در شکل‌دهی کنترل مالی و فرصت‌های مدیریت، مدیریت سنتی، سیستم‌های حسابداری و مجموعه‌ای از فعالیت‌ها درباره محصولات که باعث تغییرات اقتصادی می‌شوند، تاثیرگذار است. با این وجود، گرایش برای جمع‌آوری اطلاعات از درون تولیدات و فرآیندهایشان رو به رشد است. برای مثال، جمع‌آوری اطلاعات در زمان واقعی تولید احتیاج به سیستم جداگانه اطلاعاتی ندارد و به وسیله استفاده از:

- ✓ دوربین‌های بزرگ؛
- ✓ سنسورهای صنعتی و کشاورزی؛
- ✓ برچسب‌های شناسایی فرکانس رادیو.

بنابراین، جمع‌آوری مستمر اطلاعات از طریق خود فرآیند و مسیر خرید محصول امکان‌پذیر می‌گردد که به واسطه این اطلاعات در تغییرات هزینه، گزینه‌های قیمت‌گذاری پویا و سرمایه در گردش را در اختیار مدیر برای استفاده کردن قرار می‌دهد (بهیمانی و بروموچ، ۲۰۰۹ و بهیمانی، ۲۰۱۲). این فرصتی است که به حسابداری مدیریت داده شده، برای این که تبدیل و ارزیابی اطلاعات می‌تواند بر تجزیه و تحلیل و تصمیمات اثر بگذارد تا در زمان واقعی به کار گرفته شود.

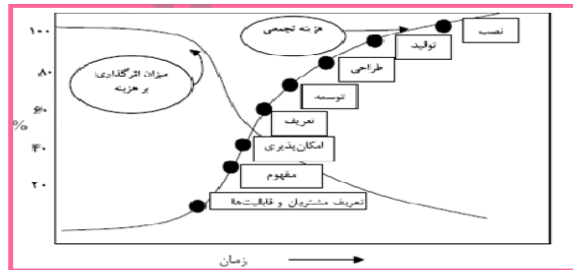
گام‌های حسابداری مدیریت

وقت آن است که از تعدادی از تکنولوژی‌های حسابداری مدیریت که در دو دهه اخیر کارکرد مثبتی داشته و خوب جواب داده است و در بسیاری از شرکت‌ها در سطح بین‌المللی پراکنده‌اند استفاده نماییم. دو نمونه از آن در زیر معرفی می‌شود:

بهایابی هدف

هزینه‌یابی هدف، یک فرآیند نظام‌مند برای تعیین و تحقق کل هزینه تولید یک محصول با کارکردهای مشخص، با توجه به قیمت فروش مطلوب مشتری و سود مطلوب نظر شرکت است (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۴).

در سیستم هزینه‌یابی هدف یک نکته بسیار ظریف نهفته است و آن هم توجه به این موضوع مهم است که با هوشمندی تمام دقت داشته است که هزینه‌های یک محصول از زمانی که هنوز طراحی آن شروع نشده، تعیین می‌شود. بسیاری از صنعتگران به اشتباه تصور می‌کنند که هزینه‌های یک محصول در زمان طراحی و یا تولید آن تعیین می‌شود و همین تصور اشتباه آنها را وارد مسیری می‌کند که بقایشان را در محیط پر رقابت امروزی به خطر می‌اندازد. جالب است که بدانید بیش از ۶۰٪ هزینه کل محصول در مرحله تحقیق برای ساخت محصول، نهفته است. لذا بهتر است فرآیند هزینه‌یابی در مرحله تحقیق و توسعه محصول (یعنی زمانی که بیشترین میزان اثرگذاری را بر هزینه دارد)، اعمال شود؛ زیرا با گذشت زمان و جلو رفتن در حلقه‌های زنجیره ارزش، امکان اثرگذاری بر میزان هزینه‌ها به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌یابد. لذا اگر می‌خواهیم محصولی تولید کنیم که از لحاظ کارکرد و نیز قیمت مطلوب نظر بازار و مشتریانمان باشد باید وقت را تلف نکرده و از همان حلقه‌های اول زنجیره ارزش، کار پیش‌بینی هزینه و تلاش برای حداقل سازی آن را شروع کنیم (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۴).



شکل ۱- رابطه بین هزینه‌های تجمعی محصول و میزان اثرگذاری روی این هزینه‌ها

بهایابی هدف بیانگر این است که کاهش هزینه هر محصول (به تفکیک هزینه هر عنصر آن محصول) که مدنظر شرکت و تامین کنندگان بوده برای اطمینان یافتن از تحقق استراتژی شرکت در کل زنجیره تولید کالا است. یعنی برای این است که بتوان به طوری منطقی از طریق استراتژی‌های مدیریتی قیمت محصول را در قیمت رقابتی بازار نگه داشت. در مرحله مقدماتی و ابتدایی این فرآیند، رسیدن به یک چشم‌انداز از کل زنجیره تولید محصول به منظور ویژگی‌های محصول نسبت به رقبا شامل کیفیت محصول، خدمات پس از فروش، تکنولوژی استفاده شده برای تولید محصول، سود مدنظر و سهم بازار آن بوده که به عنوان یک استراتژی مطرح است.

از بهایابی هدف در برخی از شرکت‌های ژاپنی به عنوان تمرینی برای کاهش هزینه در مراحل قبل از تولید استفاده می‌شود برای اینکه طراحان تولیدی را مجبور به کاهش هزینه نماید. اگر چه استراتژی بهایابی هدف عمدتاً و دائماً کاهش هزینه را مربوط به یک شرکت خاص می‌داند. چنین رویکردی ممکن است با وضع کردن هزینه‌های اضافی برای قطعات و ابزار آلات پلمپ شده غیرعادی و همچنین مجازات برای استفاده کردن از قطعات و ماشین‌آلات جدید غیراستاندارد تکمیل گردد. این روش شامل آموزه‌های دیگری برای یادگیری است. یکی از آن‌ها این است که قیمت‌ها را یا بازار تعیین کرده یا عکس‌العمل‌های رقبا و یا تقاضای مشتریان. بهایابی هدف نیازمند جمع‌آوری اطلاعات توسط شرکت‌ها است که این اطلاعات یا در دسترس نیستند و یا در صورت در دسترس بودن مورد ارزیابی بخش مالی قرار نمی‌گیرند. نهایتاً این است که بهایابی هدف به طور جامع‌تری احتمال ترکیب استراتژی را در اندازه‌گیری عملکرد و حسابداری نشان می‌دهد.

تولید ناب، مبتنی بر فلسفه کایزن (یعنی بهبود مستمر) است. و با استفاده از فرهنگ کار گروهی سعی دارد اتلاف‌های موجود در فرآیند را بیابد، تحلیل کند و آنها را از بین ببرد. ماحصل چنین

سیستمی، کاهش زمان تولید، کارایی بهتر کارکنان، کیفیت بالاتر، انعطاف پذیری بیشتر نسبت به بازار، عمر بیشتر ماشین‌آلات، سطح پایین موجودی‌ها و کاهش هزینه‌های سربار است. تولید ناب بر این اساس کار می‌کند که محصول با کیفیت، لزوماً با هزینه‌های بالا تولید نمی‌شود. در روش تولید ناب، هزینه‌های سربار، به ویژه هزینه‌های غیر مستقیم با رعایت استانداردهای کیفیتی و پایین آوردن زمان چرخه تولید، خود به خود کاهش می‌یابد. تولید ناب با استفاده از کارکنان ماهر چندمهارته در تمام سطوح سازمان و ماشین‌آلات چند منظوره که توانایی تولید محصولات مختلف را دارند، قیمت کالای تولیدی را کاهش داده و محصولاتی را تولید کنند که مورد نیاز و خواست مشتریان باشد. لذا کایزن مفهومی چتری شکل دارد که بیشتر شیوه‌های خاص مدیریت ژاپنی را که اخیراً شهرت جهانی یافته‌اند را دربر می‌گیرد. مدیران شرکت‌های ژاپنی براساس فلسفه کایزن، همواره از کارگران و کارمندانشان خواسته‌اند که هر روز ایده‌های نو و جدید برای بهبود تولید چه از لحاظ کیفی، چه از لحاظ کاهش هزینه، چه از لحاظ ساختاری و... بدهند و برای این ایده‌ها ارزش قائلند و آنها را اجرایی می‌کنند. شاید آمار ایده‌هایی که کارگران شرکت تویوتای ژاپن داده‌اند برایتان جالب باشد؛ در اوایل دهه ۱۹۸۰ تویوتا موتورز سالانه به طور متوسط از هر نفر ۱۷/۹ پیشنهاد دریافت می‌کرد در حالی که این نرخ برای شرکت‌های ایرانی زیر یک پیشنهاد برای هر نفر می‌باشد. تویوتا حدود ۹۰ درصد از این پیشنهادهای تصویب و ۸۰ درصد از پیشنهادهای تصویب شده را به اجرا در آورد. نظام پیشنهادهای موفق که در شرکت تویوتا موتورز اجرا می‌شود در یک دوره ۴۰ ساله، تولیدگر ۲۰ میلیون پیشنهاد برای بهبود روند تولید بود. به نحوی که نرخ متوسط پیشنهاد برای هر نفر نزدیک به ۵۰ پیشنهاد در سال بوده است یعنی هر نفر در تویوتا موتورز به طور متوسط هر هفته ۱ پیشنهاد ارائه می‌دهد. البته نظام فعال پیشنهادهای شرکت تویوتا برای ایجاد انگیزه بیشتر در بین کارکنان، به سرعت به پیشنهادهای خوب پاداش می‌دهد و این کار با پشتیبانی سرپرستان خط تولید شرکت انجام می‌گیرد که تمام تلاش خود را در جهت تشویق کارکنان برای ثبت پیشنهادهای شان برای بهبود سیستم انجام می‌دهند. البته پاداش‌های مالی در خصوص ایده‌های کوچک، پرداخت مبلغ کم (۵ دلار) و بیشتر بصورت نمادین است، اما در برخی موارد نیز پاداش‌ها، بزرگ و قابل توجه است. بطور خلاصه، فلسفه کایزن براین اصل استوار است که شیوه زندگی انسان، زندگی شغلی، زندگی اجتماعی و زندگی خانوادگی می‌بایست مبتنی بر بهبود مستمر باشد. پیام استراتژی کایزن را می‌توان در این جمله خلاصه کرد: "حتی یک روز را نیز نباید بدون ایجاد نوعی بهبود در یکی از بخش‌های

شرکت یا سازمان سپری کرد. "جملات فوق، ناخودآگاه این حدیث از امام صادق (علیه‌السلام) را به خاطرمان می‌آورد که "مغبون است کسی که دو روزش با هم مساوی باشد و ملعون است کسی که فردایش بدتر از امروزش باشد و کسی که در خود میل به پیشرفت و ترقی نبیند، به سوی نقصان و خسران پیش خواهد رفت و کسی که به سوی نقصان پیش برود، مرگ برای او بهتر از زندگی و حیات است" (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۴).

چندین راه برای تنظیم بهایابی هدف وجود دارد که شامل:

- ✓ تعیین تفاوت بین هزینه‌های مجاز (بهای فروش - سود مورد نظر) و تعیین هزینه‌های پیش-بینی شده برای استفاده از هزینه‌های جاری؛
- ✓ تعیین تفاوت بین هزینه مجاز (با استفاده از برنامه‌ریزی خالص قیمت فروش از بازگشت مورد نیاز در خرید و فروش) و هزینه‌های جاری؛
- ✓ استفاده از کاهش موردنظر در هزینه‌های جاری.

بطور کلی توضیحات داده شده از بهایابی هدف، حاکی از آن است که به جای آنچه که در واقعیت سازمان رخ داده به آنچه که انجام داده‌ایم تمرکز کنیم. شواهدی وجود دارد که شرکت‌های ژاپنی اغلب بهایابی هدف را حداقل قبل از تولید انجام می‌دهند و سپس به طور مستقیم برای ادامه تولید به اجرای روش موجود عمل می‌کنند. بهایابی هدف در شیوه شرکت‌های غربی شواهد درجه بالایی از ویژگی‌های والای سازمانی را بیان می‌کند و به عمل می‌آورد.

ابزارهای بهایابی هدف

در ژاپن، مهندسی ارزش (VE) مهندسی تولیداتی است که مشتریان به آنها نیاز دارند و با کمترین هزینه و رعایت کیفیت و استاندارد رواج دارد. ابزارهای عمده مورد نیاز در این فعالیت که مورد استفاده قرار می‌گیرد:

الف- تجزیه و تحلیل عملکرد

هدف از این تجزیه و تحلیل، برآورد رضایت مشتریان بر مهندسی تولید است (که به وسیله تحقیقات بازار به دست می‌آید) و هزینه‌ای در بهایابی به آن تخصیص داده می‌شود. این کمک می‌کند تا واریانس بین بهایابی هدف در هر واحد تولیدی و هزینه‌های جاری بدست آید. این تجزیه و تحلیل

همچنین نشان دهنده سهم هزینه هر عملکرد می‌باشد که این امر باعث مهندسی مجدد واحدهایی است که با یکدیگر همسانی خوبی ندارند (یاشیکاوا، ۱۹۹۳).

ب- جدول هزینه

جدول هزینه پایگاهی است برای داده‌های شبیه‌سازی شده که از هزینه‌های تولید یک محصول و اجزای آن که بر مبنای مفروضات و انگاشت‌های مختلف است، تشکیل می‌شود که در تصمیم‌گیری برای تغییر هر یک از جنبه‌های تولید به کار گرفته می‌شود. جدول هزینه نشان دهنده هزینه استفاده از مواد مختلف برای تولید می‌باشد. اطلاعات جدول باید مورد پذیرش اعضای سازمان قرار گرفته که به واسطه آن یک انسجام و توافق فکری برای زنجیره تولید در سازمان به وجود می‌آید.

ج- مجموعه مهندسی ارزش

این مجموعه شامل کتابخانه‌ای از فعالیت‌های قبلی (VE) است که به طور مفصل در مورد آن بحث شد. استفاده از این مجموعه‌ها جهت ارتقاء بهایابی هدف و VE می‌باشد. البته دیگر تکنیک‌های شناخته شده در ژاپن از جمله روش ضمنی تولید و سیکل کیفی که برای آموزش بهایابی موثر می‌باشد، استفاده می‌شود. ساختار هزینه‌ای شرکت‌ها در ژاپن به طور متوسط شامل ۶۰٪ هزینه مواد، ۱۴٪ هزینه دستمزد (نیروی کار) و ۲۴٪ هزینه سربار می‌باشد (بهیمانی و برومویچ، ۱۹۶۳)، که ممکن است این نسبت در شرکت‌های مختلف متفاوت باشد. در آمریکا هزینه مواد و اجزای آن ۵۳٪، هزینه دستمزد ۱۵٪ و هزینه سربار ۳۲٪ می‌باشد که بالا بودن هزینه سربار ممکن است نشان دهنده نظم و انضباطی است که در فرآیند بهایابی وجود دارد.

فعالیت بهایابی

ABC اصرار بر رویکرد مدیریت هزینه در اواخر دهه ۱۹۸۰ داشت که می‌توان آن را رویکردی دانست که به تخصیص هزینه‌های اساسی مانند محصولات، خدمات و مشتریان می‌پردازد (بهیمانی و همکاران، ۲۰۱۲) که در طول دهه ۱۹۹۰ به طور فزاینده‌ای با تصمیم‌گیری‌های مدیریتی درباره زمان، بازار و استراتژی و مسائل کیفی نقش داشته است. نمونه‌ای از محاسبات ABC را می‌توان در تحقیق بهیمانی (۲۰۱۲) مشاهده نمود.

شواهد نشان می‌دهد که بازده هزینه‌های نصب فعالیت‌ها و سیستم اطلاعاتی مدیریت صریح نیست (برومویچ و بهیمانی، ۱۹۹۴). بخشی از مشکلات در این رابطه به مجموعه‌ای از تغییرات عمده در سازمان، ساختار مدیریتی، حسابداری مدیریت برای آموزش‌های دشوار و وقت‌گیر بر می‌گردد. حسابداری باید متقاعد گردد که منفعت هر تغییری بیش از مخارج آن تغییر گردد. اگرچه کمیت مخارج و منفعت هدف مستقیم آن نباشد. از این گذشته مفاهیم انتزاعی و تئوری نمی‌توانند باعث موفقیت اجرایی در سازمان شوند. تا به امروز شواهد کمی وجود دارد که روش‌های جدید حسابداری، باعث تسهیل و کمک به تصمیم‌گیری مدیریت شده، باعث افزایش سودهای بزرگ شود، گرچه فهم چنین شواهدی چندان آسان نیست. ارائه و مستندسازی افزایش سودمندی تکنیک‌های بهیابایی هدف همچون ABC عملی مشکل است. این مشکل بیشتر در سطوح پایین رخ می‌دهد که باید در تصمیمات مدیر همکاری شود، تا اطلاعاتی درباره تغییرات بهیابایی روشن گردد. ضعف در جداسازی اثرات هر تغییری در کاهش خروجی ABC و گروه دیگر که به عنوان گروه کنترل جهت صحت مقایسه، ادعای هر پیوندی را در سودمندی مشکوک می‌سازد. به خاطر اینکه تغییرات در سازمان عمدتاً به وسیله گروه‌ها انجام می‌شود. به عنوان مثال انتخاب یک تیم مدیریتی جدید. احتمالاً تست و آزمون نهایی تغییر سیستم بهیابایی سنتی به ABC در افزایش بازدهی، امتحان بازار است که آیا این تغییر به صورت دائمی و در تعداد بالایی از موسسات که ABC را به کار گرفته‌اند محقق می‌شود. به هر حال این یک تست و آزمون مشکلی است. با این وجود در بررسی ABC/ABM، شرکت‌های انگلستانی که آن را پیاده کردند اظهار کردند که در سال ۱۹۹۵، ۱۳٫۲٪ این شرکت‌ها این تکنیک را قبول نکردند ولی در سال ۱۹۹۹، ۱۵٫۳٪ این شرکت‌ها آن را پذیرفتند. روی هم رفته، نتایجی که از این بررسی‌ها به دست آمد رشد بیشتر ABC/M را نشان نمی‌دهد بلکه در بهترین حالت استفاده از آن در شرکت‌های بزرگ انگلستان می‌باشد.

مدیران زیادی اعتقاد دارند که فعالیت‌هایشان بر اساس روش‌های حسابداری، نگرش آن‌ها را در تصمیم‌گیری و افزایش غیرمستقیم سود و از همه مهم‌تر در درک سازمانی‌شان تغییر داده است (کوپر و کاپلان، ۱۹۹۸). هنوز برخی مشکلات درباره تخصیص هزینه سربار باقی مانده است، برای مثال پیدا کردن محرک هزینه سربار مشکل است به علت اینکه این هزینه در فعالیت‌های مختلف مشترک است. تصمیمات و قضاوت‌های خودسرانه تاثیر قابل توجهی در حسابداری هزینه سربار دارد. بنابراین همچنان در مورد حسابداری هزینه سربار حمایت و پشتیبانی قوی وجود دارد. با این حال، این

استدلال که تولید پویا و در حال تغییر، فضای مساعدی را ارائه می‌کند و سیستم بهایابی سنتی که تاکید بر اولویت اطلاعات داشته و با بهایابی امروزه که مبتنی بر رقابت بازار است، تفاوت دارد. به عنوان مثال به احتمال زیاد، استراتژی تجزیه و تحلیل هزینه، ارزیابی هزینه - سود برای پروژه‌های بلندمدت، اهمیت زنجیره تولید، کیفیت و رضایت‌مندی مشتری در محیط‌های تولیدی و خدماتی اثرگذار است (برومویچ و بهیمانی، ۱۹۹۴).

آینده حسابداری مدیریت

اگرچه بسیاری از رویکردها و نگرش‌های حسابداری مدیریت جدای از تکنیک‌های فعالیت حسابداری و بهایابی هدف حاکی از پیشرفت حسابداری بوده است اما باز هم حرف‌هایی از نگرانی آینده حسابداری گفته می‌شود که به گوش می‌رسد. کینگ (۱۹۹۶)، بسیاری از حسابداران مدیریت از این که از مهارت‌های با ارزش آن‌ها در تصمیم‌گیری‌های مدیریت استفاده نمی‌شود، شکایت دارند. حسابداران اغلب در تیم‌های مدیریتی شروع کننده دیده نمی‌شوند. بخشی از این مشکل به علت آموزش‌هایی است که بر دقت و صحت آن‌ها تاکید دارد و این آموزش‌ها در ارتباط با هزینه است. اظهاراتی که در آن بیشتر بر مبنای قضاوت است و کمتر بر اساس دقت، موید آن است که باید برنامه جامعی ارائه شود که به حسابداران اطمینان دهد که آن‌ها در قرن ۲۱ باقی خواهند ماند.

فoster (۱۹۹۶)، همچنین معتقد است که با به کارگیری روش‌های حسابداران مدیریت تغییر مورد نیاز اتفاق می‌افتد. حسابداری مدیریت یک انطباق دهنده دائمی است که به عنوان اساس رشد و تغییرات فضای کسب و کار مطرح است. بر اساس گفته Foster (۱۹۹۶)، حسابداری مدیریت برای ارائه اطلاعات جهت گزارشگری مالی قانونی، بیش از حد به گزارشگری داخلی متمرکز شده است. چنین تعبیر و تفسیری پسندیده نیست. در آینده تصمیم‌گیری در مورد فعالیت‌های برون‌سپاری و نحوه برخورد با خطرها و ریسک‌های سرمایه‌گذاری مشترک با سازمان‌های دیگر از مسئولیت‌های پرخطر مدیریت به شمار می‌رود. مدیریت، اطلاعات مالی را که در برنامه‌ریزی و نظارت بر روابط جاری با شرکای خارجی کمک می‌کند دنبال خواهد کرد. Foster (۱۹۹۶)، اشاره می‌کند که در آینده، باید به دنبال شناخت بیشتر ریشه - علل محرک‌های هزینه در داخل و شرکت‌های تابعه بود.

بر اساس نظر فلگم (۱۹۹۶)، فقط مهارت‌های تئوریک حسابداران کافی نیست. بلکه حسابداران آینده باید در رشته‌های مختلف و برقراری ارتباط با مشتریان و ایجاد انگیزه در کارکنان مهارت داشته

باشند. کاپلان و نورتون (۱۹۹۶، ۲۰۰۰)، بررسی کردند که از دهه ۱۹۹۰ این امکان برای حسابداران مدیریت جهت آشنایی با بخشی از تیم ارزش افزوده سازمان خودشان به وجود آمده است. حسابداران مدیریت باید در تدوین و اجرای استراتژی شرکت کنند (کاپلان، ۱۹۹۵)، و به انتقال هدف راهبردی و تبدیل به اقدامات عملیاتی و مدیریتی کمک نمایند.

حسابداران مدیریت باید از شکل سنتی حفظ امتیاز خارج شده و تبدیل به طراحان سیستم‌های اطلاعات مدیریتی شوند که براساس آن فعالیت‌های حسابداری را بر رشد و توسعه فرآیند موجود شکل دهند. بنا به نظر کاپلان (۱۹۹۵)، حسابداران در گذشته بیشتر تمرکز به توجیه حساب‌ها و گزارش‌ها و ارقام‌های مالی که مدیر بتواند از آن‌ها اطاعات مفید بیشتری کسب کند متمرکز بودند به عقیده جانسون (۱۹۹۵)، حسابداران باید به جای تمرکز در رسیدن به موقعیت سازمان‌ها یا نتایج بلندمدت به دنبال پیدا کردن راه‌هایی باشند که مردم بتوانند به راحتی از مضمون روش‌ها آگاهی پیدا کنند. بورسیک و روث (۱۹۹۷)، سیستم حسابداری مدیریت باید در آینده به نقش یک پایگاه اطلاعاتی بزرگ مبدل شوند که طی آن مدیر بتواند مشکلات احتمال را کنترل، بازیابی، تحلیل و جبران کند و در آنچه که در آینده رخ می‌دهد اختیار رد یا قبول آن‌ها را داشته باشند و نهایتاً از دسترسی بهتر به سیستم‌های اطلاعاتی بزرگ سازمانی بهره‌مند گردند. این حقیقت وجود دارد که در هر دهه فشار جهت تغییرات در حسابداری مدیریت ایجاد شده است و این فشار بر جنبه‌های مختلف آن‌ها به وضوح دیده می‌شود.

در اواخر دهه ۱۹۹۰ اقتصاد جدید منادی نیاز به تغییرات در مفاهیم گذشته مدیریت سازمانی را اعلام کرد. شرکت‌های قدیمی را با رقبایی روبه‌رو کرد که در ۵ سال گذشته اصلاً وجود نداشتند. در اقتصاد اینترنتی تکنیک‌های مدیریتی مدرن و پیشرفته‌ای ساخته شد. اصول و پایه‌های قدیمی منسوخ شده و جایشان را به حقایق جدید دادند. زیربنای تولید باید به سرعت زمان اینترنت تغییر یابد. پذیرندگان کارت‌های اعتباری متوازن باید در جهت مقابله با اشکال مختلف عدم تعادل چاره‌اندیشی کنند. مدیریت بهاییابی هدف باید از تفاوت‌های ظریف و زودگذر در بازار وب استفاده کند. زمانی که یک مجموعه کوچک می‌تواند از طریق وب به هر کجا که بخواهد عرض اندام کند کارشناسان باید راه خود را تا رسیدن به نقطه مطلوب ادامه دهند. کارکرد مالی باید راه‌های جدید و جذاب را جهت استفاده از اطلاعات ارائه دهد. آن‌ها باید در خط‌مشی‌ها، منابع و ساختار خروجی اطلاعات، کانال‌ها، ساختارها و روش‌های ارزیابی تغییر اساسی ایجاد کنند. منابع تغییر همچون اثرات آن‌ها از جوانب

مختلف هستند. اقتصاد جهانی از تغییرات خرد و کلان متاثر شده است. اقدامات دولتی بر شیوه دسترسی مالی شرکت‌ها، استفاده از آن‌ها و گزارش آن‌ها موثر هستند و نظارت بر فعالیت‌های اقتصادی دارند و خطرات ناشی از آن‌ها را کنترل می‌کنند.

منابع

۱. ابراهیمی کردلر، علی و هنگامه مقدس‌پور (۱۳۹۳)، تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران، حسابداری مدیریت، دوره ۷، شماره بیست و سوم، صص ۵۷-۸۳.
۲. دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۴)، حسابداری مدیریت، ابزاری کارآمد در خدمت اقتصاد مقاومتی، حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره بیست و پنجم، صص ۶۱-۸۱.
۳. Bhimani, A., (۲۰۱۲). Strategic Finance, Strategy Press, London, UK.
Bhimani, A., Bromwich, M., ۲۰۰۹. Management Accounting: Retrospect and Prospect. Elsevier/CIMA, London.
۴. Bhimani, A; Horngren, C; Datar, S; Rajan, M, (۲۰۱۲). Management and Cost Accounting, fifth ed. FT/Pearson, Hemel Hempstead, UK.
۵. Bhimani, A; Keshtvarz, M, (۱۹۹۹). British management accountants: strategically inclined?, Journal of Cost Management, ۱۳. ۲۵-۳۱.
۶. Borthick, A.F; Roth, H.P; (۱۹۹۷). Faster access to more information for better decisions, Journal of Cost Management, ۱۱, ۲۵-۳۰.
۷. Bromwich, M; Bhimani, A, (۱۹۹۴). Management Accounting: Pathways to Progress, CIMA, London. Cooper, R; Kaplan, R.S, (۱۹۹۸). The Design of Cost Management Systems. Prentice- Hall, Englewood Cliffs, NJ.
۸. Flegm, E.H, (۱۹۹۶). The future of management and financial accounting, Journal of Cost Management ۱۰, ۴۴-۴۹.
۹. Foster, G, (۱۹۹۶). Management accounting in ۲۰۰۰, Journal of Cost Management, ۱۰. ۳۶-۳۹.
۱۰. Gulding, C; Cravens, K.S; Tayles, M, (۲۰۰۰). An international comparison of strategic management accounting practices, Management Accounting Research, ۱۱. ۱۱۳-۱۶۷.
۱۱. Innes, J; Mitchell, F; Sinclair, D; (۲۰۰۰). A tale of two surveys, Research Update: The Newsletter of CIMA Research Spring, ۴.
۱۲. Johnson, H.T, (۱۹۹۵). Management accounting in the ۲۱st century, Journal of Cost Management, ۹. ۱۵-۲۰.
۱۳. Johnson, H.T; Kaplan, R.S, (۱۹۸۷). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston.
۱۴. Kaplan, K.S, (۱۹۹۵). New roles for management accountants, Journal of Cost Management, ۹. ۶-۱۴.

۱۵. Kaplan, R.S; Norton, D.P; (۱۹۹۶). The Balanced Scorecard, Harvard Business School Press, Boston.
۱۶. Kaplan, R.S; Norton, D.P, (۲۰۰۰). The Strategy-focused Organisation: How Balanced Scorecards Thrive in the New Business Environment, Harvard Business School Press, Boston.
۱۷. Kato, Y, (۱۹۹۳). Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies, Management Accounting Research, ۴. ۳۳-۴۸.
۱۸. King, A.M, (۱۹۹۷). Three significant digits. Journal of Cost Management, ۱۱. ۳۱-۳۷.
۱۹. Stern, J; Stewart, G; Chew, D, (۱۹۹۵). The EVA® financial management system.
۲۰. Journal of Applied Corporate Finance Summer, ۳۲-۴۶.
۲۱. Yoshikawa, T; Innes, J; Mitchell, F; Tanaka, M, (۱۹۹۳). Contemporary Cost Management. Chapman and Hall, London.