

مدیریت هزینه استراتژیک: مفهوم، اهداف، فرایند و ابزارها

سمیرا هاشمی بلمیری، دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، گرایش مالی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بین‌المللی خرمشهر - خلیج فارس، (prosh۸۳۸۷@yahoo.com).

غلامرضا درفشان، دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهواز. (Amoozeshraminpower@yahoo.com)

علی وهابی شکرلو، دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، گرایش مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آبادان. (Shekarloo.a@gmail.com)

چکیده - مدیریت هزینه استراتژیک^۱ (SCM) یا مدیریت بهای تمام‌شده راهبردی که در برخی از کشورها آنرا حسابداری مدیریت استراتژیک نیز می‌نامند، از جمله موضوعاتی است که از دهه ۱۹۸۰ تا کنون مورد توجه محققین مدیریت و حسابداری مدیریت قرار گرفته است. تغییرات شتابنده محیط کسب‌وکار و پیشرفت‌های تکنولوژیکی موجب گردیده تا نقش مدیریت هزینه از کاهش و کنترل هزینه‌ها به بهبود عملکرد و ایجاد ارزش ارتقا یابد. در این مقاله ابتدا به بررسی مفهوم مدیریت هزینه استراتژیک و نقش راهبردی آن در تصمیمات مدیریتی به عنوان یک فلسفه، نگرش و مجموعه‌ای از تکنیک‌هایی که در شکل‌دهی آینده شرکت موثر هستند پرداخته می‌شود. سپس در ادامه فرآیند تشکیل مدیریت هزینه استراتژیک، استراتژی‌ها و ابزارهای آن تشریح می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: مدیریت هزینه، مدیریت هزینه استراتژیک، استراتژی

مقدمه

در طول سال‌های اخیر تغییر قابل ملاحظه‌ای در حسابداری بهای تمام‌شده و مدیریت بهای تمام‌شده صورت گرفته است (Gotze, ۲۰۰۴). این تغییر نتیجه افزایش محیط رقابتی به دلیل معرفی فناوری‌های تولید و اطلاعات، تمرکز بر مشتریان، رشد بازارهای جهانی و همچنین معرفی شکل‌های جدید از سازمان‌های مدیریتی است (Blocher et al, ۱۹۹۹). در اواخر دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰ بسیاری از شرکت‌ها، به ویژه شرکت‌های در سطح جهانی، دریافتند که مهمترین مساله در راستای سودآوری و کسب‌وکار آنها رقابت، به ویژه رقابت در سطح جهانی است. برای این کار لازم بود تغییرات مهم

۱. Strategic Cost Management (SCM)

درون سازمانی و برون سازمانی در کسب و کار تجارت به وجود آید (نمازی، ۱۳۹۲). تغییرات محیط کسب و کار نظیر جهانی شدن (شکل‌گیری انواع اتحادیه‌ها و پیمان‌های اقتصادی بین‌المللی)، تغییرات فناوری (فناوری تولید، فناوری اطلاعات، اینترنت و تجارت الکترونیک)، افزایش رقابت، تمرکز بر مشتریان و شرایط اجتماعی و سیاسی و فرهنگی موجب گردیده که محیط تجاری پویا شود، مدیریت تولید، بازاریابی و سازمان مدیریت کاملاً متفاوت از گذشته طراحی و به کار گرفته شود و ضرورت بهره‌گیری از اطلاعات در تصمیم‌گیری و مدیریت افزایش یابد. نتیجه این تغییرات، موجب تغییر در رویکردها و دیدگاه‌های حسابداری مدیریت گردید که سرانجام منجر به ایجاد رویکردی جدید تحت عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک^۱ شد (صالحی، ۱۳۹۲). در حالی که واژه حسابداری مدیریت استراتژیک توسط محافل علمی و گاهی توسط شاغلین حرفه حسابداری در انگلستان، استرالیا و نیوزلند استفاده می‌شود، در آمریکا واژه مدیریت هزینه استراتژیک اغلب در ادبیات حسابداری و مدیریت به کار برده می‌شود (Langfield-Smith, ۲۰۰۸).

مفهوم مدیریت هزینه (بهای تمام شده) استراتژیک

مدیریت هزینه استراتژیک یک سیستم اطلاعاتی یکپارچه است که به تولید اطلاعات برای دستیابی اهداف بلندمدت در تمام مراحل مدیریت هزینه استراتژیک شامل تجزیه تحلیل راهبردی، تنظیم استراتژی‌ها و تعیین مبانی اندازه‌گیری عملکرد، اجرای استراتژی‌ها از طریق تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش در طی چرخه عمر محصول و بهبود مستمر می‌پردازد (EL-Dyasty, ۲۰۰۷). مدیریت هزینه استراتژیک مجموعه‌ی اقداماتی است که مدیران برای رضایت‌مندی مشتریان همراه با کاهش مستمر و کنترل هزینه‌ها انجام می‌دهند (صالحی، ۱۳۹۳). از نظر کوپر و اسلاگمولدر^۲ (۱۹۹۸) مدیریت بهای شده استراتژیک عبارت است از تکنیک‌های مدیریت که بطور همزمان موفقیت شرکت را بهبود و هزینه‌ها را کاهش می‌دهد. همچنین می‌توان آنرا مجموعه‌ای از سیستم‌های بهم پیوسته مدیریت تلقی نمود که برای کسب مزیت رقابتی و مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد (Grundy, ۱۹۹۵). به باور اندرسون و دکر^۳ (۲۰۰۹) مدیریت هزینه استراتژیک عبارت است از اندازه‌گیری ساختار منابع و هزینه‌های مربوط به استراتژی بلندمدت و برنامه‌های کوتاه‌مدت شرکت.

۱. Strategic Management Accounting (SMA)

۲. Cooper and Slagmulder

۳. Anderson & Dekker

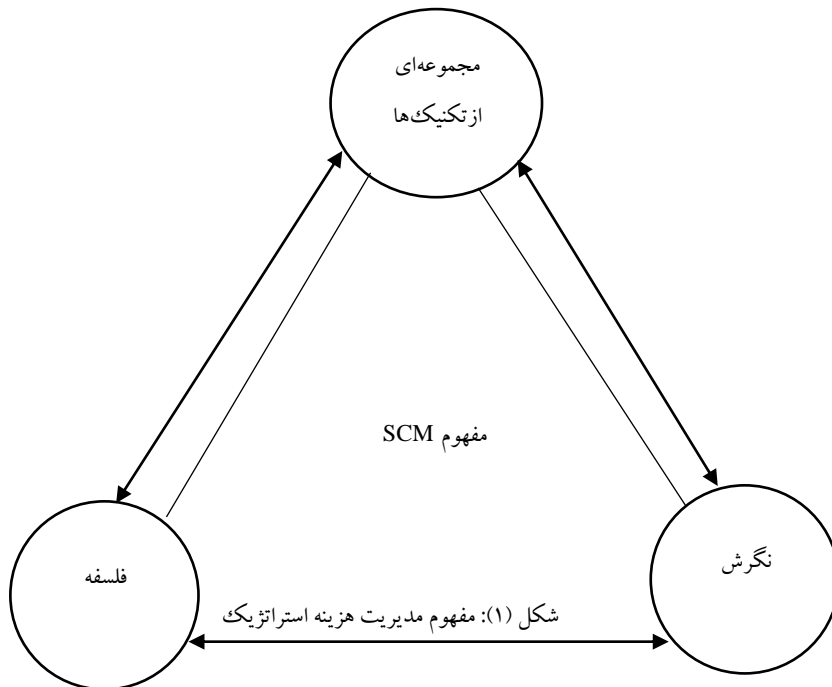
حوزه مدیریت بهای تمام شده استراتژیک تنها به کاهش و کنترل هزینه‌ها محدود نمی‌شود و بیشتر بر استفاده مدیریت از اطلاعات بهای تمام شده برای تصمیم‌گیری متمرکز است. همچنین مدیریت بهای تمام شده استراتژیک به کاربرد تکنیک‌های مدیریت بهای تمام شده که هزینه‌ها را کاهش و موقعیت استراتژیکی شرکت را در همان زمان بهبود می‌دهد، محدود نمی‌گردد. مدیریت بهای تمام شده برای سازمان‌ها مهم است زیرا تاکید زیاد روی هزینه‌ها دارد، در شرکت‌های موفق قرن بیست و یکم هزینه‌ها تنها فاکتور مهم نیستند، بلکه درآمد و ارزش فاکتورهای حیاتی در موفقیت شرکت محسوب می‌شوند، از این دیدگاه محققین معتقدند که مدیریت بهای تمام شده یک فلسفه، نگرش و مجموعه‌ای از تکنیک‌هایی است که در شکل‌دهی آینده شرکت نقش موثری دارند (Hilton et al, ۲۰۰۱). این مفهوم در شکل شماره (۱) نشان داده شده است.

اول فلسفه: مدیریت هزینه استراتژیک عبارت است از فلسفه بهبود بهای تمام شده و درآمد، SCM نه تنها مدیریت بهای تمام شده است بلکه مدیریت درآمد نیز می‌باشد. بنابراین، کانون آن بر بهبود بهره‌وری، حداکثرسازی سود و بهبود رضایت مشتریان متمرکز است. این فلسفه نقش حیاتی را در تعیین آینده شرکت ایفا می‌کند زیرا چنین فلسفه‌ای ایده‌ای را تشویق می‌کند که به موجب آن سازمان‌ها برای اتخاذ تصمیمات درست در جهت خلق ارزش بیشتر با هزینه کمتر در تلاشند که روش‌های بهبود مستمر را بیابند. محصولات و خدمات سازمان معیارهایی از ارزش مشتری هستند که از طریق محصولات کیفی، خدمات بهتر به مشتری، قیمت منصفانه و غیره محقق می‌شوند. ارزش مشتری از طریق قیمتی که مشتریان تمایل دارند برای محصولات پردازند و همچنین رضایت‌مندی آنان از خدمات و محصولات، اندازه‌گیری می‌شود (MC Naughton, ۲۰۰۱).

دوم نگرش: مدیریت هزینه استراتژیک، نگرش واقع‌گرایانه‌ای را ارائه می‌کند که همه هزینه‌های محصولات و خدمات ناشی از تصمیمات مدیریتی در شرکت و در ارتباط با مشتریان و فروشندگان محصولات است. بنابراین، این دیدگاه واقع‌گرایانه ایجاب می‌کند که مدیریت بهای تمام شده استراتژیک باید دارای ویژگی‌های زیر باشد:

- بازار محور: مدیریت بهای تمام شده استراتژیک نیازهای مشتریان و رفتار رقابتی را در نظر می‌گیرد.

- دیدگاه کل‌گرایی^۱: SCM شامل حوزه گسترده‌ای از چرخه کامل ارزش و چرخه عمر محصول است.
- رویکرد انتظارگرایانه^۲: SCM از مرحله طراحی محصول آغاز و بر وضعیت هزینه‌های آتی نیز موثر است.
- استمرار: SCM یک کار دائمی است و بهبود مستمر را تضمین می‌کند.
- مشارکت: SCM مستلزم درگیر شدن هر یک از کارکنان است.
- یکپارچگی^۳: SCM فعالیت‌های تجاری را یکپارچه می‌کند.

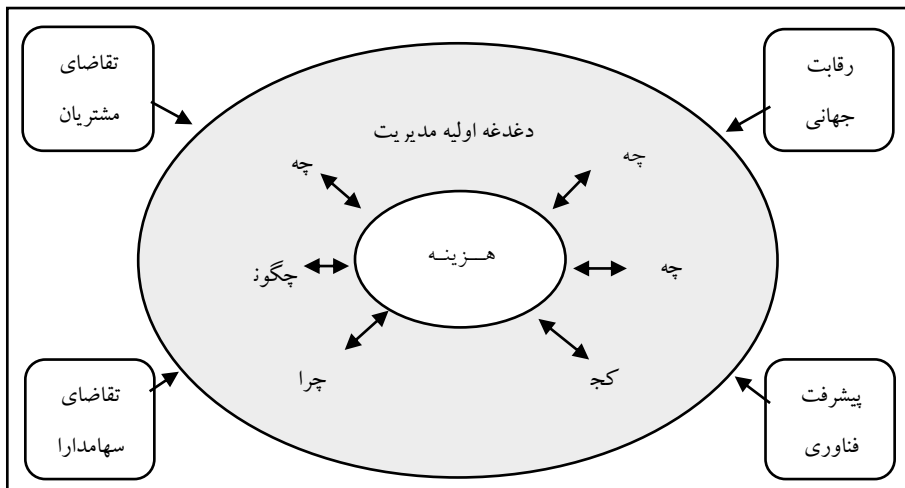


۱. Holistic overview
 ۲. Anticipatory approach
 ۳. Cross-functional

سوم تکنیک‌ها: SCM مجموعه‌ای از تکنیک‌های قابل قبول است. این تکنیک‌ها یا ابزارها ممکن است بصورت فردی برای پشتیبانی یک هدف خاص یا به شکل کلی جهت تامین نیازهای کلی سازمان مورد استفاده قرار گیرد. مجموعه‌ای از تکنیک‌های SCM که از اهداف و فعالیت‌های سازمانی پشتیبانی می‌کند سیستم مدیریت هزینه استراتژیک نامیده می‌شود (Hilton et al, ۲۰۰۱).

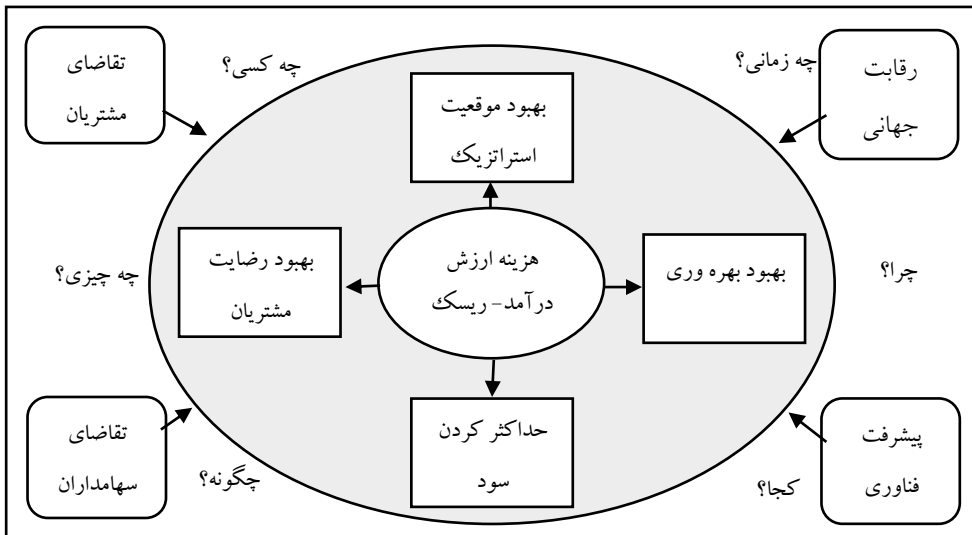
اهداف مدیریت هزینه استراتژیک

با وجود تغییراتی از قبیل افزایش رقابت جهانی، افزایش تقاضای مشتریان و سهامداران و پیشرفت سریع فناوری تولید و اطلاعات، مدیریت هزینه سنتی نتوانسته خود را با این رویدادها تطبیق دهد. با چنین رویدادهایی، سیستم‌های مدیریت هزینه باید راه‌حل‌های گوناگونی را برای شرکت‌ها ارائه کند. بهر حال دغدغه اولیه مدیریت هزینه سنتی در قرن بیستم بر کاهش هزینه‌ها متمرکز بوده که در شکل (۲) نمایش داده شده است (Mc Nair, ۲۰۰۰).



شکل (۲): نیروی تغییرات و دغدغه اولیه مدیریت هزینه در قرن بیستم

مدیریت هزینه و درآمد در حال حاضر وظیفه اصلی مدیریت هزینه استراتژیک است. در قرن بیست و یکم، دغدغه اولیه مدیریت هزینه استراتژیک نه تنها روی مدیریت هزینه متمرکز است بلکه شامل افزایش درآمدها، بهبود بهره‌وری و رضایت مشتریان و در همان زمان بهبود موقعیت استراتژیک شرکت نیز می‌باشد که در شکل (۳) ارائه شده است (El Kelety, ۲۰۰۶).



شکل (۳): نیروی تغییرات و دغدغه اولیه مدیریت هزینه استراتژیک در قرن بیست و یکم

مقایسه مدیریت هزینه سنتی و استراتژیک

مدیریت هزینه همانند پلی است که شکاف بین درآمد و هزینه و زبان بازار و زبان واحد تجاری را پر می‌کند. مدیریت هزینه سنتی با مشکلاتی مواجه بوده که قبلاً به برخی از آن‌ها اشاره شد اما مدیریت هزینه استراتژیک در قرن ۲۱ همزمان که خود را با واقعیت‌های جاری تطبیق می‌کند، تغییرات مرتبط با آینده را نیز در نظر می‌گیرد. جدول (۱) ویژگی‌های مدیریت هزینه سنتی و استراتژیک را نشان می‌دهد.

جدول (۱): ویژگی‌های مدیریت هزینه سنتی و استراتژیک

مدیریت هزینه سنتی	مدیریت هزینه استراتژیک	شرح
داخلی	خارجی	تمرکز
ارزش افزوده	زنجیره ارزش	چشم انداز
براساس محصول، مشتری و وظیفه.	براساس مراحل مختلف زنجیره ارزش کل است که شرکت نیز بخشی از آن است. با تمرکز خارجی بالا.	روش تجزیه و تحلیل هزینه
ارزش افزوده مفهوم کلیدی است	ارزش افزوده به عنوان یک مفهوم محدود خطرناک محسوب می‌شود.	

هدف تجزیه و تحلیل هزینه	در همه حال سه هدف کاربردی صرف نظر از ماهیت استراتژیک دارد : امتیاز چگونگی انجام کار، جلب توجه و حل مساله	اگرچه سه هدف همواره وجود دارد، اما طراحی سیستم‌های مدیریت هزینه بستگی به موقعیت استراتژیک شرکت تحت استراتژی رهبری هزینه یا استراتژی تمایز تغییر می‌کند.
مفهوم محرک هزینه	یک محرک هزینه بنیادی همواره وجود دارد.	محرک‌های هزینه چندگانه از قبیل: محرک‌های ساختاری (مانند مقیاس، دامنه رسیدگی، تجربه، فناوری، پیچیدگی)، محرک‌های اجرایی (مانند مدیریت مشارکتی، مدیریت کیفیت جامع) هر فعالیت دارای مجموعه‌ای از محرک‌های هزینه منحصر بفرد می‌باشد.
فلسفه محتوایی هزینه	رویکرد کاهش هزینه از طریق مراکز مسئولیت یا موضوع هزینه محصول	محتوای هزینه از طریق محرک هزینه هر فعالیت ارزشی تعیین می‌گردد.
دغدغه اولیه	تاثیر هزینه	رابطه هزینه / درآمد و قیمت
زمینه اصلی	حسابداری - مالی	اقتصاد - بازاریابی
نقش اولیه	امتیازدهی برای انجام کارها	تحلیل گر و مشاور
مسئولیت مدیریت	واکنشی - دنباله‌رو	پیش‌گیرانه - رهبر

منبع: (Fischer ۱۹۹۳:۱۲۹, Shank and Govindarajan ۱۹۹۳:۲۱۷ and McNair ۲۰۰۰:۳۱)

اشکال مدیریت هزینه استراتژیک

بر اساس مطالعات شانک و گوین داراجان^۱ (۱۹۹۲ و ۱۹۹۴) و تامکینز و کار^۲ (۱۹۹۶) و اندرسون^۳ (۲۰۰۷) دو شکل مدیریت هزینه استراتژیک عبارتند از: **مدیریت هزینه ساختاری**^۴ و **مدیریت هزینه اجرایی**^۵ که هر دو مرکز ثقل سودآوری شرکت هستند. مدیریت هزینه ساختاری به فعالیت‌های مدیریت هزینه اشاره دارد که به تغییر ساختار هزینه شرکت کمک می‌کند و شامل ابزارهای سازمانی، محصولات و روش‌های طراحی جهت ایجاد ساختار هزینه است که به استراتژی مربوط می‌باشد. آن اساساً به تصمیمات استراتژیکی اشاره دارد که معمولاً به عنوان عوامل اصلی ساختار هزینه‌های شرکت

۱. Shank and Govindarajan

۲. Tomkins & Carr

۳. Anderson

۴. Structural cost management

۵. Executional cost management

تعریف می‌شود. به عبارت دیگر مدیریت هزینه ساختاری ابزارهای طراحی سازمانی مرتبط با استراتژی (مانند محدودیت‌های شرکت، ساختارهای حاکمیتی و استاندارد) را برای طراحی محصولات و فرآیندها به منظور ایجاد یک ساختار هزینه بکار می‌گیرد. مدیریت هزینه اجرایی به فعالیت‌های مدیریت هزینه اشاره دارد که با یک استراتژی معین به بهبود عملکرد کمک می‌کند. این نوع مدیریت بر اساس ابزارهای حسابداری مدیریت بطور معمول برای اندازه‌گیری عملکرد هزینه استفاده می‌شود. همچنین در ارتباط با الگوی رقابتی جهت شناسایی فرصت‌های بهبود مورد استفاده قرار می‌گیرد. بطور معمول به تجزیه و تحلیل تصمیمات استراتژیک عملکرد اشاره دارد. به عبارت دیگر هدف مدیریت هزینه استراتژیک تنظیم ساختار منابع و هزینه‌های مربوط با استفاده از (۱) تنظیم برنامه‌های کوتاه‌مدت از طریق کاهش هزینه‌ها (مدیریت هزینه اجرایی) و (۲) تدوین استراتژی بلندمدت از طریق مهندسی مجدد زنجیره ارزش و تولید ساختار هزینه متفاوت (مدیریت هزینه ساختاری) می‌باشد (Henri et al, ۲۰۱۵).

علیرغم پیشرفت تحقیقات اخیر در خصوص اشکال مدیریت هزینه استراتژیک، در ارتباط با این تحقیقات سه محدودیت مهم وجود دارد: اول، بیشتر این تحقیقات مربوط مدیریت هزینه اجرایی می‌باشند مانند موضوعات مربوط به تخصیص هزینه و محاسبه بهای تمام‌شده، در حالی که دانش مدیریت هزینه ساختاری بیشتر در خارج از حوزه تحقیقات حسابداری توسعه یافته است. به عبارت دیگر، تاکنون مطالعات اندکی به موضوع مدیریت هزینه ساختاری پرداخته‌اند. دوم تحقیقات انجام شده پیرامون SCM نتوانسته‌اند یک رابطه مناسب میان ابعاد مدیریت هزینه اجرایی و ساختاری برقرار نماید و از این نظر قادر نبوده است که یک رشته دانش یکنواخت در این خصوص ایجاد نماید. لذا لازم است بطور همزمان هر دو جز مدیریت هزینه استراتژیک بررسی و روی مشترکات آن‌ها تمرکز شود. سوم اگرچه طرفداران SCM مزایای زیادی را برای آن شمرده‌اند و علیرغم مطالعات تجربی درباره تاثیر فعالیت‌های مدیریت هزینه اجرایی روی اثربخشی سیستم‌های مدیریت هزینه، شواهد تجربی کمی از تاثیر SCM روی عملکرد مالی پشتیبانی کرده‌اند، بخصوص در تحقیقات مربوط به مدیریت هزینه اجرایی، شواهد تجربی محدود و متضادی وجود دارد که به بررسی رابطه بین طراحی سیستم‌های هزینه و عملکرد مالی پرداخته‌اند (همان منبع).

فرایند مدیریت هزینه استراتژیک

از دیدگاه ال - دیستی (۲۰۰۷)، فرایند مدیریت هزینه استراتژیک (SCM) از چهار مرحله متوالی تشکیل شده است. اولین مرحله آن، تجزیه و تحلیل استراتژیک SCM است. در تجزیه و تحلیل

استراتژیک SCM کار گروهی روی شناسایی عوامل کلیدی موفقیت صورت می‌گیرد. این عوامل از طریق تجزیه و تحلیل SWOT^۱ و الگوبرداری از رقباء^۲ بدست می‌آید. تجزیه و تحلیل SWOT (شامل نقاط قوت، معایب، فرصت‌ها و تهدیدها) یک ابزار استراتژیک است. از طریق این ابزار، یک سازمان می‌تواند نقاط قوت داخلی خود را شناسایی و ارتقاء دهد. نقاط ضعف داخلی را که ممکن است موقعیت رقابتی را تحت تأثیر قرار دهد، مشخص کند و عوامل خارجی تاثیرگذار که هم می‌تواند استفاده از نقاط قوت داخلی را بهبود ببخشد و هم اثرات منفی نقاط ضعف داخلی را کاهش دهد، تعیین نماید و با تهدیدات خارجی دست و پنجه نرم نموده و آنها را به فرصت تبدیل نماید. بر این اساس، سازمان می‌تواند عوامل کلیدی موفقیت را مشخص و استراتژی مناسب را برای تحقق اهداف بلندمدت انتخاب نماید. در کنار تجزیه و تحلیل SWOT، الگوبرداری از رقباء روشی است برای مشخص نمودن بهترین استراتژی که یک سازمان می‌تواند اتخاذ کند. از طریق این ابزار یک سازمان می‌تواند به طور نظام‌مند، محصول یا کیفیت عملیات خود را با دیگران مقایسه نماید. این ابزار به شناسایی نقاط قوت و ضعف و بهبود آنها، استفاده از فرصت‌ها یا کاهش تهدیدات کمک می‌کند.

مرحله دوم مدیریت هزینه استراتژیک، **تنظیم استراتژی** است که بر مبنای تجزیه و تحلیل ارزش تعیین می‌گردد. در این مرحله استراتژی مناسب برای ایجاد مزیت رقابتی پایدار و معیارهای عملکرد مشخص می‌شود. دو استراتژی رقابتی وجود دارد که هر سازمانی می‌تواند یکی از آنها را انتخاب کند. اولین استراتژی، استراتژی رهبری هزینه^۳ است که به منظور کاهش بهای تمام‌شده و بدست آوردن مشتریان بیشتر و غلبه بر سهم بیشتر در بازار وضع می‌گردد و دومین استراتژی، استراتژی تمایز محصول^۴ است که بمنظور معرفی نوآوری محصولات جدید تعیین می‌گردد. این محصولات باید کاملاً از محصولات رقبای متمایز باشند. هر یک از این استراتژی‌ها را می‌توان در بخشی از بازار پیاده نمود که به استراتژی تمرکز^۵ مشهور است.

مرحله سوم فرایند SCM **پیاده سازی استراتژی** انتخاب شده می‌باشد. یک سازمان باید زنجیره ارزش را به گونه‌ای انتخاب کند که با استراتژی انتخابی متناسب باشد، از این رو استراتژی از طریق چرخه عمر محصول پیاده می‌شود. این مرحله شامل پنج ابزار مدیریت هزینه استراتژیک می‌باشد. اولین

۱. Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats

۲. Benchmarking

۳. Cost leadership

۴. Product differentiation

۵. Focus strategy

آنها هزینه‌یابی هدف^۱ (TC) است که برای طراحی و تولید محصول استفاده می‌شود. هزینه‌یابی هدف تفاوت بین قیمت رقابتی بازار و سود مکتسبه سازمان را نشان می‌دهد. ابزار بعدی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۲ (ABC) است که مهمترین ابزار تغییر تکنولوژی پیشرفته در محیط اقتصادی است. هزینه‌های غیرمستقیم، سهم هزینه سرمایه بیشتر سازمان‌ها را افزایش می‌دهد. لذا برای حل این مشکل نیاز به ابزاری می‌باشد که هزینه‌های غیرمستقیم را بصورت دقیق‌تر به محصولات تخصیص دهد و به مدیران در تصمیمات قیمت‌گذاری کمک نماید. در نتیجه سازمان‌ها با استفاده از این ابزار ضمن تعیین قیمت دقیق محصولات، می‌توانند سود بیشتر و پایدارتری را نیز در ارتباط با مشتریان خود بدست آورند. ابزار سوم استفاده از تئوری محدودیت‌ها^۳ می‌باشد. یک سازمان می‌تواند تئوری محدودیت‌ها و سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را یکپارچه نماید، این یکپارچگی برای پشتیبانی از تصمیمات استراتژیک اهمیت بسزایی دارد. تئوری محدودیت‌ها به بهبود زمان چرخه محصول کمک می‌نماید و برای انتقال مواد اولیه به کالای ساخته شده استفاده می‌گردد. تولید به هنگام (JIT)^۴ یا سیستم تولید با موجودی صفر^۵ از دیگر ابزارهای مورد استفاده می‌باشد. این سامانه به منظور اجتناب از سرمایه‌گذاری غیرضروری در موجودی مواد مورد استفاده قرار می‌گیرد. بر طبق این سامانه، زمان تهیه موجودی مواد متناسب با برنامه و ظرفیت تولید تعیین می‌شود. هدف اصلی JIT حذف ضایعات و افزایش بازده عملکرد در سراسر سازمان است. پنجمین ابزار، مدیریت کیفیت جامع (TQM) است که به عنوان یک ابزار اساسی بر تامین انتظارات مشتریان و شناسایی رضایت‌مندی و وفاداری آنان تمرکز می‌کند. هدف TQM خلق ارزش و ایجاد مزیت رقابتی پایدار است و نوآوری، بهبود کیفیت محصولات و آموزش، اجزاء لاینفک آن می‌باشد. هزینه‌ها، کیفیت و زمان از مهمترین عوامل استراتژی‌های موفقیت هستند. هر سازمانی باید هزینه‌های مربوط به طراحی برنامه‌های TQM را به منظور اندازه‌گیری و گزارش عوامل کیفیت به روش‌های گوناگون تجزیه و تحلیل نماید.

مرحله چهارم SCM، ارزیابی عملکرد است. در این مرحله عملکرد طبق معیار شاخص جامع سنجش عملکرد^۶ (ارزیابی متوازن) اندازه‌گیری می‌شود. یعنی برای ارزیابی عملکرد باید عوامل موفقیت و شکست را شناسایی نمود. این شاخص شامل گزارش جامعی از معیارهای عملکرد می‌باشد

۱. Target costing

۲. Activity Based Costing

۳. Theory of constraints

۴. Just In Time (JIT)

۵. Zero Inventory Production System (ZIPS)

۶. Balanced scorecard

که برای دستیابی به عوامل کلیدی موفقیت با هدف ایجاد قدرت رقابت، اهداف استراتژی را با یکدیگر ترکیب می‌نماید و بنابراین، استراتژی به اهداف و معیارها تبدیل می‌شود که به چهار معیار طبقه‌بندی می‌گردد. این معیارها که جنبه‌های مالی و غیرمالی را در برمی‌گیرند، عبارتند از عملکرد مالی، رضایت مشتریان، فرایندهای داخلی و نوآوری و آموزش. این ارزیابی را می‌توان در سطح زنجیره ارزش داخلی یا خارجی با هدف بهبود مستمر انجام داد. این موضوع به مزیت رقابتی پایدار سازمان و مشارکت بخش‌های گوناگون در درون زنجیره ارزش منجر خواهد گردید (EL-Dyasty, 2007).

استراتژی‌های مدیریت هزینه

استراتژی مجموعه‌ای از اهداف و اقدامات برنامه‌ریزی شده است که شرکت با توجه به مزیت‌ها و محدودیت‌های خود جهت دسترسی به رقابت پایدار تعیین می‌کند. استراتژی سازه‌های داخلی و خارجی کلیدی را که شرکت باید در آینده دنبال نماید تا به مزیت رقابتی پایدار دسترسی پیدا کند، مشخص می‌سازد. این سازه‌ها شامل معیارهای مالی از قبیل سود، فروش، بازده سرمایه و رشد و همچنین معیارهای غیرمالی از قبیل توسعه محصولات جدید، کیفیت محصول و رضایت مشتری می‌باشند. فقط با تکیه بر این سازه‌ها است که شرکت می‌تواند به اهداف از قبل تعیین شده خود برسد. نقش مدیریت هزینه، شناسایی، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل و گزارش اطلاعاتی است که مربوط به شناسایی و پیاده‌سازی سازه‌های استراتژیک شرکت می‌گردند (نمازی، ۱۳۹۲). استراتژی‌ها ابزاری هستند که سازمان می‌تواند بوسیله آن به هدف‌های زمانه خود دست یابد، استراتژی‌های سازمانی می‌توانند به صورت تولید و عرضه محصول، کاهش هزینه‌ها، خرید تکنولوژی جدید و فروش دارایی‌های ثابت باشد (ساداتی و همکاران، ۱۳۸۶). در تحقیقات مدیریت استراتژیک چندین گونه‌شناسی استراتژی تجاری محور برای تدوین استراتژی‌های رقابتی پایدار در یک صنعت و رقابیش مطرح شده است.

استراتژی‌های عمومی مایلز و اسنو (۱۹۷۸) چهار گونه اصلی استراتژی شناسایی کردند که چگونگی تأکید سازمان‌ها بر این مسائل را نشان می‌دهند: ۱- آینده‌نگران؛ که دائماً تلاش می‌کنند تا از فرصت‌های بازار استفاده کنند و محصولات جدید عرضه کنند. ۲- مدافعان؛ تلاش می‌کنند تا بخشی از یک بازار کل را قبضه کنند تا بتوانند مجموعه‌ای از محصولات و مشتریان ثابت برای

۱. Prospectors

۲. Defenders

خودشان به دست آورند. ۳- تحلیل گران^۱: در حد وسط بین آینده‌نگران و مدافعان قرار می‌گیرند و از نقاط قوت هر دو گروه استفاده می‌کنند. از طریق پیروی از آینده‌نگران در قلمروهای محصول بازار جدید و در عین حال پیروی از مدافعان برای حفاظت از یک مجموعه از مشتریان و محصولات ثابت، می‌باشند. ۴- منفعلان^۲: که پاسخی خاص به مسائل کارآفرینانه نمی‌دهند و استراتژی تعریف شده مشخصی ندارند (Miles & Snow, ۱۹۷۸).

گوپتا و گوین دارجان (۱۹۸۴) چهار نوع استراتژی بر مبنای ایجاد توازن میان اهداف رشد سهم بازار و حداکثرسازی سود کوتاه مدت ارائه نمودند. استراتژی کاشت^۳ که هدف آن افزایش سهم بازار و موقعیت رقابتی شرکت ولو با سود کوتاه‌مدت و جریان نقد کم همراه باشد. استراتژی برداشت^۴ که هدف آن حداکثرسازی سود و تامین وجه نقد در کوتاه‌مدت به جای افزایش سهم بازار است. استراتژی نگهداشت^۵ حد وسط این دو استراتژی است و استراتژی فروش دارایی‌ها^۶ هنگام خاتمه دادن به فعالیت بکار می‌رود (Gupta & Govindarajan, ۱۹۸۴).

از دیدگاه پورتو (۱۹۸۵)، استراتژی‌ها به سازمان این امکان را می‌دهد که از سه مبنای متفاوت از مزیت‌های رقابتی بهره‌گیرد. آن‌ها عبارتند از: رهبری در هزینه‌ها^۷، متفاوت یا متمایز ساختن محصولات و خدمات^۸ و تمرکز کردن بر محصولات و خدماتی خاص. پورتو این سه مبنای استراتژی‌های ژنریک یا عمومی می‌نامد. در رهبری هزینه‌ها شرکت اقدام به تولید و عرضه محصولات استاندارد می‌کند که بهای تمام شده هر واحد برای مشتری کاهش می‌یابد. در واقع نوعی استراتژی است که در اجرای آن شرکت با کمترین هزینه نسبت به شرکت‌های رقیب عملکرد بهتری دارد. پیشرو بودن در هزینه‌ها باعث می‌شود که با عرضه محصولاتی با قیمت پایین به یک سود پایدار دست یافت و بدین وسیله از طریق موفقیت در جنگ قیمت‌ها و کاهش دادن سودآوری شرکت‌های رقیب، رشد رقابت را در صنعت محدود نمود. مقصود از استراتژی متمایز ساختن محصول این است که محصولات و خدماتی عرضه شود که در صنعت مورد نظر به عنوان محصول یا خدمتی منحصر به فرد تلقی شوند و در مصرف کنندگان نوعی پنداشت ایجاد می‌نماید مبنی بر اینکه کالا یا خدمتی را که این

۱. Analyzers
۲. Reactors
۳. Build strategy
۴. Harvest strategy
۵. Hold strategy
۶. divest strategy
۷. Cost Leadership
۸. Differentiation

شرکت تولید و عرضه می‌کند از یک جنبه خاص دارای ویژگی منحصر بفرد است و معمولاً در مصرف کنندگان تلقین می‌شود که کالا یا خدمت مزبور دارای کیفیت برتر، ویژگی خاص یا نوآوری می‌باشد. چنین پنداشتی برای شرکت این امکان را بوجود می‌آورد که برای محصولات خود قیمت‌های بالاتری در نظر بگیرد و از نظر سود نسبت به رقبای عملکرد بهتری داشته باشد بدون اینکه ناگزیر باشد هزینه‌ها را کاهش دهد. مقصود از متمرکز کردن توجه بر محصولات و خدمات خاص این است که نیازهای گروه‌های کوچکی از مصرف کنندگان تامین شود. پورتر معتقد است شرکت‌های بزرگتر که به منابع بیشتری دست دارند، از نظر رهبری در هزینه به رقابت می‌پردازند یا درصد برمی‌آیند محصولات و خدماتی ویژه و متمایز از شرکت‌های رقیب عرضه نمایند، در حالی که اغلب، شرکت‌های کوچکتر توجه خود را معطوف به محصولات و خدمات خاص می‌کنند (Porter, ۱۹۸۵).

مبنتزبرگ (۱۹۸۸) نوع شناسی دیگری از استراتژی‌های عمومی ارائه کرده است. وی یک تقسیم‌بندی جایگزین، شامل شش گونه زیر ارائه کرده است: ۱- تمایز در قیمت، ۲- تمایز در تصویر در بازار، ۳- تمایز طراحی محصول، ۴- تمایز در کیفیت، ۵- تمایز در پشتیبانی و ۶- عدم تمایز. او تمرکز را نه یک استراتژی مستقل بلکه متغیری مربوط به حوزه استراتژی مربوط می‌داند (Mintzberg, ۱۹۸۸).

تئوری استراتژی رقابتی عمومی مایکل پورتر بدون شک یکی از ماندگارترین و مؤثرترین دیدگاه‌هایی است که درباره مطالعه رفتار استراتژیک شرکت‌ها مطرح شده است. بعد از چند سال، هنوز این تئوری به عنوان پارادایم غالب در استراتژی رقابتی شناخته می‌شود. به طور کلی می‌توان گفت که عملاً همه دیدگاه‌های محققان دیگر در استراتژی رقابتی پورتر مستتر هستند (لشکری و همکاران، ۱۳۹۳).

ابزارهای مدیریت هزینه استراتژیک

کیدز و گیولدینگ (۲۰۰۸) با استفاده از مطالعات قبلی ۱۶ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را شناسایی و در پنج طبقه اصلی تقسیم‌بندی کردند. سه طبقه از این فهرست در ارتباط با مبانی اصلی دانش حسابداری مدیریت به کار رفته در بیشترین متون حسابداری مدیریت می‌باشد که عبارتند از: (۱) هزینه‌یابی (۲) برنامه‌ریزی، کنترل و اندازه‌گیری عملکرد و (۳) تصمیم‌گیری. دو طبقه باقیمانده تحت عناوین حسابداری رقبای و حسابداری مشتریان می‌باشند. این تکنیک‌ها در جدول (۲) نشان داده شده‌اند (Cadez & Guilding, ۲۰۰۸). سین‌کوینی و تناسی (۲۰۰۷) در پژوهشی نشان دادند که

تکنیک‌های SMA بطور گسترده مورد استفاده قرار گرفته‌اند که از میان آن‌ها تکنیک هزینه‌یابی مشخصات و ویژگی‌های محصول، حسابداری مشتریان، قیمت‌گذاری راهبردی و نظارت راهبردی رقابتی بیشترین کاربرد را داشته‌اند. آن‌ها توجه به رقباء، نگرش بلندمدت، فرایندمداری و مشتری‌مداری را چهار ویژگی مشترک تکنیک‌های SMA برشمردند (Cinquini and Tenucci, ۲۰۰۷).

جدول (۲): تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

تکنیک‌های SMA	طبقه اصلی
(۱) هزینه‌یابی مشخصات و ویژگی‌های محصول (Bromwich, ۱۹۹۰; Roslender & Hart, ۲۰۰۳) (۲) هزینه‌یابی چرخه محصول (Czyzewski & Hull, ۱۹۹۱; Dunk, ۲۰۰۴; Shields & Young, ۱۹۹۱) (۳) هزینه‌یابی کیفیت (Belohlav, ۱۹۹۳; Heagy, ۱۹۹۱) (۴) هزینه‌یابی هدف (Cooper & Slagmulder, ۱۹۹۹; Monden & Hamada, ۱۹۹۱) (۵) هزینه‌یابی زنجیره ارزش (Dekker, ۲۰۰۳; Hergert & Morris, ۱۹۸۹; Shank & Govindarajan, ۱۹۹۲)	هزینه‌یابی راهبردی
(۱) بنچمارکینگ (Elnathan et al; ۱۹۹۶; Brownlie, ۱۹۹۹) (۲) اندازه‌گیری یکپارچه عملکرد (Chenhall, ۲۰۰۵; Ittner et al., ۲۰۰۳; Kaplan & Norton, ۱۹۹۲; Kaplan & Norton, ۱۹۹۶; Libby, Salterio, & Webb, ۲۰۰۴)	برنامه‌ریزی کنترل و اندازه‌گیری عملکرد
(۱) هزینه‌یابی راهبردی (Shank, ۱۹۹۶; Shank & Govindarajan, ۱۹۸۸, ۱۹۹۳) (۲) قیمت‌گذاری راهبردی (Rickwood et al., ۱۹۹۰; Simmonds, ۱۹۸۲) (۳) ارزیابی برند (Cravens & Guilding, ۱۹۹۹; Guilding, ۱۹۹۲)	تصمیم‌گیری راهبردی
(۱) ارزیابی بهای تمام شده رقباء (Bromwich, ۱۹۹۰; Jones, ۱۹۸۸; Simmonds, ۱۹۸۱; Ward, ۱۹۹۲) (۲) بررسی وضعیت رقباء (Rangone, ۱۹۹۷; Simmonds, ۱۹۸۶) (۳) ارزیابی عملکرد رقباء (Moon & Bates, ۱۹۹۳)	حسابداری رقباء
(۱) تجزیه و تحلیل سودآوری مشتریان (Bellis-Jones, ۱۹۸۹; Ward, ۱۹۹۲; Zeithaml, ۲۰۰۰) (۲) تجزیه و تحلیل سودآوری مادام‌العمر مشتریان (Foster & Gupta, ۱۹۹۴; Jacob, ۱۹۹۴) (۳) ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی (Foster, Gupta, & Sjoblom, ۱۹۹۶; Slater & Narver, ۱۹۹۴; Zeithaml, ۲۰۰۰)	حسابداری مشتریان

نتیجه‌گیری

تغییرات محیط کسب‌وکار نظیر جهانی شدن، تغییرات فناوری، افزایش رقابت، تمرکز بر مشتریان و شرایط اجتماعی و سیاسی و فرهنگی موجب گردیده که محیط تجاری پویا شود، مدیریت تولید، بازاریابی و سازمان مدیریت کاملاً متفاوت از گذشته طراحی و بکار گرفته شود و ضرورت بهره‌گیری از اطلاعات در تصمیم‌گیری و مدیریت افزایش یابد. نتیجه این تغییرات، منجر به ایجاد رویکردی جدید تحت عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک یا مدیریت هزینه استراتژیک گردیده که از دهه ۱۹۸۰ تاکنون مورد توجه محققین مدیریت و حسابداری مدیریت قرار گرفته است. فلسفه مدیریت هزینه استراتژیک بر بهبود بهره‌وری، حداکثرسازی سود، بهبود رضایت مشتریان، بهبود موقعیت استراتژیک شرکت متمرکز است و نگرشی واقع‌گرایانه مبتنی بر تصمیمات مدیریت با در نظر گرفتن تقاضای مشتریان و سهامداران، رقابت جهانی و پیشرفت‌های فناوری دارد که با بکارگیری تکنیک‌های مختلف به ایجاد ارزش برای شرکت یا سازمان می‌پردازد. در تحقیقات اخیر این واژه به دو شکل مدیریت هزینه ساختاری و مدیریت هزینه اجرایی مطرح شده است که اولی در ارتباط با روش‌های طراحی ساختار هزینه (تدوین استراتژی بلندمدت از طریق مهندسی مجدد زنجیره) و دومی برای اندازه‌گیری عملکرد هزینه (تنظیم برنامه‌های کوتاه‌مدت از طریق کاهش هزینه‌ها) استفاده می‌شود.

فرایند مدیریت هزینه استراتژیک از چهار مرحله متوالی شامل تجزیه و تحلیل استراتژیک (از طریق تجزیه و تحلیل SWOT^۱ و الگوبرداری از رقباء)، تنظیم استراتژی (استراتژی رهبری هزینه یا استراتژی تمایز محصول)، پیاده‌سازی استراتژی (هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، تولید به هنگام، مدیریت کیفیت جامع و تنوری محدودیت‌ها) و ارزیابی عملکرد (ارزیابی متوازن) تشکیل شده است. در تحقیقات مدیریت استراتژیک چندین گونه‌شناسی استراتژی تجاری محور برای تدوین استراتژی‌های رقابتی پایدار در یک صنعت و رقابیش مطرح شده است که از میان آن‌ها استراتژی‌های عمومی پورتر (۱۹۸۵) در فرآیند مدیریت هزینه استراتژیک از جایگاه با اهمیتی برخوردار است. همچنین بر مبنای تحقیقات قبلی تاکنون ۱۶ تکنیک مدیریت هزینه استراتژیک شناسایی شده و در پنج طبقه اصلی تقسیم‌بندی گردیده است. سه طبقه از این فهرست در ارتباط با مبانی اصلی دانش حسابداری مدیریت بکار رفته در بیشترین متون حسابداری مدیریت می‌باشد که عبارتند از: (۱) هزینه‌یابی (۲) برنامه‌ریزی، کنترل و اندازه‌گیری عملکرد و (۳) تصمیم‌گیری. دو طبقه باقیمانده تحت

۱. Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats

عناوین حسابداری رقبا و حسابداری مشتریان می‌باشند که از میان آن‌ها تکنیک هزینه‌یابی مشخصات و ویژگی‌های محصول، حسابداری مشتریان، قیمت‌گذاری راهبردی و نظارت راهبردی رقابتی بیشترین کاربرد را داشته‌اند.

منابع

۱. ساداتی، اکبر و عباس ساداتی (۱۳۸۶)، کارآفرینی و مدیریت استراتژیک، انتشارات مرکز توسعه علوم، ساری.
۲. صالحی، اله کرم (۱۳۹۲)، حسابداری مدیریت استراتژیک: الگویی یکپارچه بر مبنای روابط دوجانبه میان تکنیک‌ها و فرآیندها، فصلنامه حسابدار رسمی، دوره‌ی جدید، شماره بیست و یکم.
۳. صالحی، اله کرم (۱۳۹۳)، مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی، چاپ دوم، انتشارات آوای منجی.
۴. لشکری، محمد، ابوالفضل
۵. سامی و زهرا ارشادی (۱۳۹۳)، ارزیابی استراتژی‌های رقابتی و عملکرد سازمانی، مطالعات مدیریت راهبردی، شماره ۱۷، صص ۵۰-۳۹.
۶. نمازی، محمد (۱۳۹۲)، حسابداری مدیریت استراتژیک: از تئوری تا عمل، جلد اول، چاپ اول، انتشارات سمت

۷. Anderson, S. W. (۲۰۰۷). Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. In C. S. Chapman, A. G.
۸. Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (۲۰۰۹). Strategic cost management in supply chains, part ۲: executional cost management. *Accounting Horizons*, ۲۳(۳), ۲۸۹-۳۰۵.
۹. Blocher E. , K. Chen and T. Lin (۱۹۹۹). *Cost management: A Strategic Emphasis*. The McGraw-Hill Companies, Inc, New York.
۱۰. Cadez Simon and Chris Guilding (۲۰۰۸). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting , *Accounting, Organizations and Society* ۳۳ : ۸۳۶-۸۶۳.
۱۱. Cinquini Lino and Andrea Tenucci (۲۰۰۷). Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really “strategy-driven”? Evidence from a survey, <http://MPRA.ub.uni-muenchen.de/۱۱۸۱۹>.
۱۲. Cooper, R. and Slagmulder, R. (۱۹۹۸): *Strategic Cost Management: The Scope of Strategic Cost Management*. *Management Accounting*, Vol. ۷۹ No. ۸, P. ۱۶-۱۸.
۱۳. El-Dyasty Mohamed M. (۲۰۰۷). A Framework to Accomplish Strategic Cost Management, <http://ssrn.com/abstract=۷۰۴۲۰۱>

۱۴. El Kelety, Ibrahim Abd El Mageed Ali (۲۰۰۶), towards a conceptual framework for strategic cost management: The concept, objectives, and instruments, Dissertation PhD, Chemnitz university of technology.
۱۵. Götze, U. (۲۰۰۴): Kostenrechnung und Kostenmanagement. ۳. Aufl., Springer-Verlag, Berlin
۱۶. Grundy, T. (۱۹۹۵): Beyond the Numbers Game: Introducing Strategic Cost Management.
۱۷. Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants, March ۱۹۹۵, Vol.۷۳, Issue ۳, pp.۳۶-۳۷
۱۸. Gupta A.K., Govindarajan V., ۱۹۸۴, Business unit strategy, Managerial characteristics, and Business unit effectiveness at strategy implementation, The Academy of Management Journal, ۲۷ (۱), pp. ۲۵-۴۱.
۱۹. Jones, G. and J. George (۲۰۰۳). Contemporary Management, McGraw - Hill Companies, Inc.
۲۰. Henri, Jean - François, Olivier Boiral & Marie - Josee Roy (۲۰۱۵), Strategic cost management and performance: The case of environmental costs, The British Accounting Review: ۱-۱۴.
۲۱. Hilton, R., Maher, M., Selto, F. and Sainty, B. (۲۰۰۱): Cost Management: Strategies for Business Decisions. ۱st ed., the McGraw - Hill Ryerson, New York.
۲۲. Langfield-Smith Kim(۲۰۰۸). "Strategic management accounting: how far have we come in ۲۵ years?" , Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. ۲۱ No. ۲: ۲۰۴-۲۲۸
۲۳. Lee S. and A. Ko (۲۰۰۰). "Building Balanced Scorecard with SWOT, and Implementing, Sun Tzu's the Art of Business Management Strategies" on QFD Methodology, Managerial Auditing Journal. ۱۵ (۱/۲)
۲۴. McNair, C. (۲۰۰۰): Defining and Shaping the Future of Cost Management. Journal of Cost Management, September/October ۲۰۰۰, pp.۲۸-۳۲
۲۵. McNaughton, R. B., Osborne, P., Morgan, R. E. and Kutwaroo, G. (۲۰۰۱): Market Orientation and Firm Value. Journal of Marketing Management, July ۲۰۰۱, Vol.۱۷, Issue ۵/۶, pp.۵۲۱-۵۴۲ Miles, R. E., & Snow, C. C. (۱۹۷۸). Organizational strategy, structure, and process. New York: McGraw-Hill.
۲۶. Mintzberg, H. (۱۹۸۸). Generic strategies: Towards a comprehensive framework. In P. Shrivastava (Ed.), Advances in strategic management (pp. ۱-۶۷). Greenwich, CT: JAI Press.
۲۷. Porter, M.E., (۱۹۸۵). Competitive Strategy: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press, New York.
۲۸. Shank J. & V. Govindarajan (۱۹۸۹). "Strategic Cost Analysis: The Evolution from Managerial to Strategic Accounting", Illinois: Burn Ridge Inc.

۲۹. Shank J. K. and V. Govindarajan (۱۹۹۲). "Strategic cost management: the value chain perspective", *Management Accounting Research Journal*, fall: ۱۷۹-۱۹۸.
۳۰. Shank, J. K., & Govindarajan, V. (۱۹۹۴). *Strategic cost management*. New York, NY: The Free Press.
۳۱. Tomkins, C., & Carr, C. (۱۹۹۶). Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, ۷: ۲۷۱-۲۸۰.