

حسابداری

مدیریت

استراتژیک

الگوی یکپارچه
بر مبنای روابط دوجانبه
میان تکنیکها و فرایندها

تغییرات محیط کسبوکار تأثیر همه‌جانبه‌ای بر فعالیت شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی گذاشته است. این تغییرات ضرورت استفاده از اطلاعات در تصمیم‌گیری و ارزش‌آفرینی برای مدیران و ذی‌نفعان را بیش از پیش آشکار ساخته است. با تحولات به‌وجود آمده در محیط کسبوکار، حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) نیز از جمله سامانه‌هایی است که با استفاده از ابزارهای گوناگون می‌تواند به تصمیم‌گیری مدیران در زنجیره‌ی ارزش کمک کند. حسابداری مدیریت استراتژیک طی تحقیقات سی سال گذشته به تعبیر مختلفی تفسیر شده است. از جمله‌ی این تعبیر می‌توان به حسابداری رقابتی و نظارت راهبردی، گرایش بازاریابی، فرایند مدیریت هزینه، مجموعه‌ای از تکنیک‌های مدیریت هزینه و نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری راهبردی اشاره نمود. در این مقاله ابتدا مروری بر تعبیر فوق می‌شود، سپس با تأکید بر یکپارچگی روابط دوجانبه میان تکنیک‌ها و فرایندها به پیروی از چارچوب پیشنهادی ال دیستی (۲۰۰۷)، فرایند شکل‌گیری SMA (یا SCM) بررسی می‌شود و آن‌گاه با استفاده از تحقیقات قبلی به نقش حسابداران در این فرایند و چگونگی استقبال از SMA پرداخته می‌شود.

دکتر اله‌کرم صالحی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد
واحد مسجد سلیمان

مقدمه

را به صورت موفقیت آمیز ارزیابی کند. حسابداری مدیریت استراتژیک^۱ (SMA) قادر است چنین نقشی را ایفا نماید [۳۰].

حسابداری مدیریت استراتژیک چیست؟

اصطلاح حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) تلفیقی از دو واژه‌ی حسابداری مدیریت و مدیریت استراتژیک است. حسابداری مدیریت عبارت است از فرایند شناسایی، اندازه‌گیری و جمع‌آوری اطلاعات مالی مورد استفاده‌ی مدیریت است [۲] و عمدتاً تمرکز آن روی بهای تمام‌شده‌ی داخلی شرکت است در حالی که مدیریت استراتژیک، تمام توجه‌اش بر زنجیره‌ی ارزش شرکت متمرکز است و نه تنها با هزینه‌ی معاملات شرکت ارتباط دارد بلکه در مباحث مربوط به بازار نیز ورود می‌کند [۱۹]. در تعریف حسابداری مدیریت استراتژیک (یا راهبردی) بین محققان اجماعی وجود ندارد. اولین کسی که واژه‌ی حسابداری مدیریت استراتژیک

تغییرات محیط کسبوکار نظیر جهانی‌شدن (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 شده که محیط تجاری پویا شود، مدیریت تولید، بازاریابی و سازمان مدیریت کاملاً متفاوت از گذشته طراحی و به‌کار گرفته شود و ضرورت بهره‌گیری از اطلاعات در تصمیم‌گیری و مدیریت افزایش یابد. نتیجه‌ی این تغییرات، موجب تغییر در رویکردها و دیدگاه‌های حسابداری مدیریت شد که سرانجام منجر به ایجاد رویکردی جدید تحت عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک (راهبردی) شد [۱]. بقای شرکت‌ها در بازارهای بسیار رقابتی (راهبردی) جهان تا حدودی به وظایف حسابداری مدیریت بستگی دارد که تا چه میزان می‌تواند موقعیت رقابتی شرکت

رقبا (۲) استفاده از فرصت‌های کاهش هزینه (۳) هماهنگ کردن حسابداری با تأکید بر موقعیت راهبردی [۱۸]. دیکسون و اسمیت^۵ (۱۹۹۳) برای SMA چهار مرحله را برشمرده‌اند که عبارتند از: شناسایی واحد تجاری استراتژیک، تحلیل بهای تمام‌شده‌ی استراتژیک، تحلیل بازارهای استراتژیک و ارزیابی استراتژی [۹].

در تحقیقات حسابداری مدیریت استراتژیک واژه‌ی «عوامل خارجی»^۱ به‌خوبی توصیف شده است. چندین استنباط می‌توان از این واژه کرد: اولین برداشت در زمینه‌ی «رقبا» است. به‌دست آوردن اطلاعات بااهمیتی از رقا مانند بهای تمام‌شده‌ی محصول، قیمت محصول و سهم بازار برای تدوین استراتژی شرکت و نظارت و کنترل آن بسیار مؤثر است. دومین برداشت اشاره به «تأمین‌کنندگان و مشتریان» دارد که در زنجیره‌ی ارزش نقش مهمی ایفا می‌کنند و سومین برداشت در خصوص «بازار» است که تأکید آن بر تأمین نیازمندی و رضایت مشتریان و توجه به هزینه‌های مشخصات و ویژگی‌های محصول متمرکز است [۷].

برخی دیگر از نویسندگان، بازاریابی را حوزه‌ی مناسب‌تری برای SMA قلمداد می‌کنند [۱۱] و [۲۲] و [۲۳] و [۳۲]. روزلندر و هارت^۶ (۲۰۰۲) نشان دادند که SMA با نظریه‌ها، مفاهیم و مباحث بازاریابی به شکل کامل‌تری پیوند میان‌ذی‌نفعان واحد تجاری را برقرار می‌کند. برنند^۸ حسابداری مدیریت می‌تواند شامل معیارهای عملکرد از قبیل سهم بازار، رشد بازار، قدرت برند و سودآوری مشتریان باشد [۲۴].

را مطرح کرد، پرفسور سیمونندز^۲ بود که در سال ۱۹۸۱ آن را به عنوان «تهیه و تدارک و تحلیل اطلاعات حسابداری مدیریت درباره‌ی یک واحد تجاری و رقبایش به منظور تدوین استراتژی واحد تجاری» تعریف کرد [۲۷]. شانک و گوین داراجان^۳ (۱۹۹۲) معتقدند که حسابداری مدیریت نقشی اصلی در تشریح، انتشار، اجرا و کنترل استراتژی شرکت ایفا می‌کند [۲۶]. وارد (۱۹۹۲) معتقد است که حسابداری مدیریت استراتژیک، اطلاعات حسابداری مدیریت را برای تدوین استراتژی رقابتی، توسعه‌ی شرکت، تغییرات بازار، برنامه‌های بلندمدت شرکت، اجرا و کنترل استراتژی در بلندمدت فراهم می‌کند و بدین ترتیب حسابداری مدیریت استراتژیک از تلفیق حسابداری مدیریت و مدیریت استراتژیک به‌وجود می‌آید [۳۱]. نمازی (۱۳۸۶) حسابداری مدیریت استراتژیک را این‌گونه تعریف می‌کند:

«حسابداری مدیریت راهبردی عبارت از جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و تحلیل اطلاعات مالی و غیر مالی پیرامون عملیات شرکت و همچنین رقبای آن است به‌نحوی که این اطلاعات در تدوین راهبرد شرکت مؤثر واقع گردند» [۳]. تعاریف بالا از حسابداری مدیریت استراتژیک عمدتاً مبتنی بر حسابداری رقابتی و نظارت راهبردی رقابتی است.

برخی پژوهشگران دیگر، حسابداری مدیریت استراتژیک را به عنوان یک فرایند تعریف می‌کنند برای مثال، لورد^۴ (۱۹۹۶) حسابداری مدیریت استراتژیک را فرایندی می‌داند که از سه مرحله تشکیل شده است: (۱) جمع‌آوری اطلاعات



آنها با استفاده از مطالعات قبلی ۱۶ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را شناسایی و در پنج طبقه اصلی تقسیم بندی کردند. سه طبقه از این فهرست در ارتباط با مبانی اصلی دانش حسابداری مدیریت به کار رفته در بیشترین متون حسابداری مدیریت می باشد که عبارتند از: ۱) هزینه یابی ۲) برنامه ریزی، کنترل و اندازه گیری عملکرد و ۳) تصمیم گیری. دو طبقه ی باقیمانده تحت عناوین حسابداری رقبا و حسابداری مشتریان می باشند. این تکنیک ها در جدول شماره یک نشان داده شده اند [۶]. سین کوینی و تناسی (۲۰۰۷) در پژوهشی نشان دادند که تکنیک های SMA به طور گسترده مورد استفاده قرار گرفته اند که از میان آنها تکنیک هزینه یابی مشخصات و ویژگی های محصول، حسابداری مشتریان، قیمت گذاری راهبردی و نظارت راهبردی رقابتی بیشترین کاربرد را داشته اند. آنها توجه به رقبا، نگرش بلندمدت، فرایندمداری و مشتری مداری را چهار ویژگی مشترک تکنیک های SMA برشمردند [۷].

اندرسون^{۱۱} (۲۰۰۶) بیان کرد مدیریت هزینه استراتژیک به دو شکل انجام می گیرد:

مدیریت هزینه ی ساختاری^{۱۲} که ابزارهای طراحی سازمانی

در حالی که واژه ی حسابداری مدیریت استراتژیک توسط محافل علمی و گاهی توسط شاغلین حرفه ی حسابداری در انگلستان، استرالیا و زلاندنو استفاده می شود، در آمریکا واژه ی مدیریت هزینه ی استراتژیک^۹ اغلب در نوشتارهای حسابداری به کار برده می شود [۱۶]. مدیریت هزینه ی استراتژیک یک سیستم اطلاعاتی یکپارچه است که به تولید اطلاعات برای دستیابی اهداف بلندمدت در تمام مراحل مدیریت هزینه استراتژیک شامل تحلیل راهبردی، تنظیم استراتژی ها و تعیین مبانی اندازه گیری عملکرد، اجرای استراتژی ها از طریق تحلیل زنجیره ی ارزش در طی چرخه ی عمر محصول و بهبود مستمر می پردازد [۱۰]. براین مبنا برخی پژوهشگران مالی SMA را مجموعه ای از تکنیک های حسابداری مدیریت تعریف می کنند. کیدز^{۱۰} و دیگران (۲۰۰۸) بر مبنای تحقیقات قبلی، حسابداری مدیریت استراتژیک را از دو دیدگاه تعریف نمودند. دیدگاه اول این است که حسابداری مدیریت استراتژیک را می توان به عنوان مجموعه ای از تکنیک های حسابداری با گرایش راهبردی (استراتژی محور) تلقی نمود. از دیدگاه دوم حسابداری مدیریت استراتژیک را می توان در ارتباط با نقشی که حسابداران در فرایند تصمیم گیری ایفا می کنند بررسی نمود.

نمایه یک تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک

تکنیک های SMA	طبقه ی اصلی
۱) هزینه یابی مشخصات و ویژگی های محصول (Bromwich, 1990; Roslender & Hart, 2003) ۲) هزینه یابی چرخه محصول (Czyzewski & Hull, 1991; Dunk, 2004; Shields & Young, 1991) ۳) هزینه یابی کیفیت (Belohlav, 1993; Heagy, 1991) ۴) هزینه یابی هدف (Cooper & Slagmulder, 1999; Monden & Hamada, 1991) ۵) هزینه یابی زنجیره ی ارزش (Dekker, 2003; Hergert & Morris, 1989; Shank & Govindarajan, 1992)	هزینه یابی
۱) بنچمارکینگ (Elnathan et al; 1996; Brownlie, 1999) ۲) اندازه گیری یکپارچه عملکرد (Chenhall, 2005; Ittner et al., 2003; Kaplan & Norton, 1992; Kaplan & Norton, 1996; Libby, Salterio, & Webb, 2004)	برنامه ریزی کنترل و اندازه گیری عملکرد
۱) هزینه یابی راهبردی (Shank, 1996; Shank & Govindarajan, 1988, 1993) ۲) قیمت گذاری راهبردی (Rickwood et al., 1990; Simmonds, 1982) ۳) ارزیابی برند (Cravens & Guilding, 1999; Guilding, 1992)	تصمیم گیری راهبردی
۱) ارزیابی بهای تمام شده ی رقبا (Bromwich, 1990; Jones, 1988; Simmonds, 1981; Ward, 1992) ۲) بررسی وضعیت رقبا (Rangone, 1997; Simmonds, 1986) ۳) ارزیابی عملکرد رقبا (Moon & Bates, 1993)	حسابداری رقبا
۱) تحلیل سود آوری مشتریان (Bellis-Jones, 1989; Ward, 1992; Zeithaml, 2000) ۲) تحلیل سود آوری مادام العمر مشتریان (Foster & Gupta, 1994; Jacob, 1994) ۳) ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی (Foster, Gupta, & Sjoblom, 1996; Slater & Narver, 1994; Zeithaml, 2000)	حسابداری مشتریان

مرتبط با استراتژی (مانند تعیین محدودیت‌های شرکت، ساختارهای حاکمیتی و استاندارد) را برای طراحی محصولات و فرایندها به منظور ایجاد یک ساختار هزینه به کار می‌گیرد و مدیریت هزینه‌ی اجرایی^{۱۳} که ابزارهای گوناگون اندازه‌گیری و تحلیل (مانند تحلیل واریانس، تحلیل محرک‌های هزینه) را برای ارزیابی عملکرد هزینه به کار می‌گیرد[۴].

فرایند مدیریت هزینه استراتژیک

ال دیستی^{۱۴} (۲۰۰۷)، چارچوبی را برای تحقق مدیریت هزینه‌ی استراتژیک (SCM) ارائه کرد که در نمایشگر یک نشان داده شده است. این چارچوب بر مبنای روابط داخلی و دوجانبه^{۱۵} میان تکنیک‌ها و فرایندها، دیدگاه‌های مختلف پژوهشگران درباره‌ی تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و فرایند مدیریت هزینه‌ی استراتژیک را به منظور ایجاد مزیت رقابتی پایدار برای غلبه بر رقبای به صورت یکپارچه ترکیب می‌کند.

با تحقق این چارچوب، هر سازمانی به چهار هدف بلندمدت نائل می‌شود. این اهداف شامل واکنش به خواسته‌های مشتریان در مقایسه با رقبای توانایی تولید محصولات جدید، کیفیت و کارایی می‌باشد[۱۵]. ازاین‌رو مدیران برای نیل به چنین اهدافی باید اطلاعات مالی و غیرمالی را به‌دست آورند و با ساختارهای پیچیده‌ای مرکب از افراد و وظایف عملیاتی سروکار خواهند داشت. این چارچوب استفاده از یک مجموعه

از ابزارهای مدیریت استراتژیک جهت خلق ارزش و ایجاد مزیت رقابتی پایدار را ارائه می‌کند و دارای چندین مرحله است که اولین مرحله‌ی آن، تحلیل استراتژیک SCM است. در تحلیل استراتژیک SCM کار گروهی روی شناسایی عوامل کلیدی موفقیت صورت می‌گیرد. این عوامل از طریق تحلیل SWOT^{۱۶} و الگوبرداری از رقبا^{۱۷} بدست می‌آید[۱۰].

تحلیل SWOT (شامل قوت‌ها، معایب، فرصت‌ها و تهدیدها) یک ابزار استراتژیک است. از طریق این ابزار، یک سازمان می‌تواند نقاط قوت داخلی خود را شناسایی و ارتقا دهد. نقاط ضعف داخلی را که ممکن است موقعیت رقابتی را تحت تأثیر قرار دهد، مشخص کند و عوامل خارجی تأثیرگذار که هم می‌تواند استفاده از نقاط قوت داخلی را بهبود ببخشد و هم اثرات منفی نقاط ضعف داخلی را کاهش دهد، تعیین کند و با تهدیدات خارجی دست و پنجه نرم کرده آنها را به فرصت تبدیل نماید. براین اساس، سازمان می‌تواند عوامل کلیدی موفقیت را مشخص و استراتژی مناسب را برای تحقق اهداف بلندمدت انتخاب کند[۱۵] و [۱۷] و [۵]. عوامل کلیدی موفقیت مدیریت بهای تمام‌شده‌ی استراتژیک نه تنها شامل عوامل مالی از قبیل هزینه‌ها و درآمدها است بلکه عوامل غیر مالی مانند توسعه‌ی محصول جدید، کیفیت محصولات و رضایت‌مندی مشتریان را نیز در نظر می‌گیرد[۱۲]. برخی از عوامل تحلیل SWOT در نمایه‌ی دو بیان شده است.

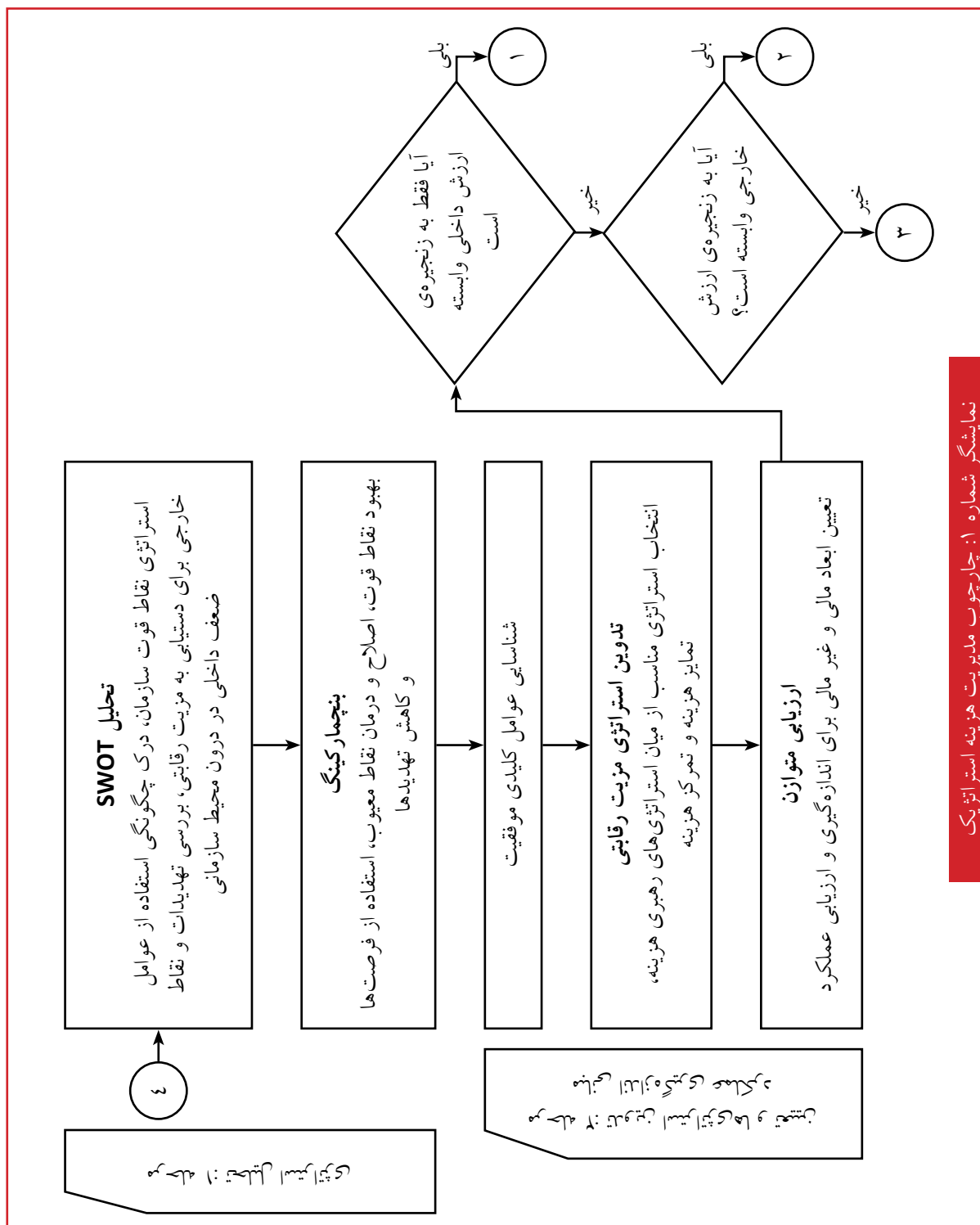
در کنار تحلیل SWOT، الگوبرداری از رقبای روشی است برای مشخص کردن بهترین استراتژی که یک سازمان می‌تواند

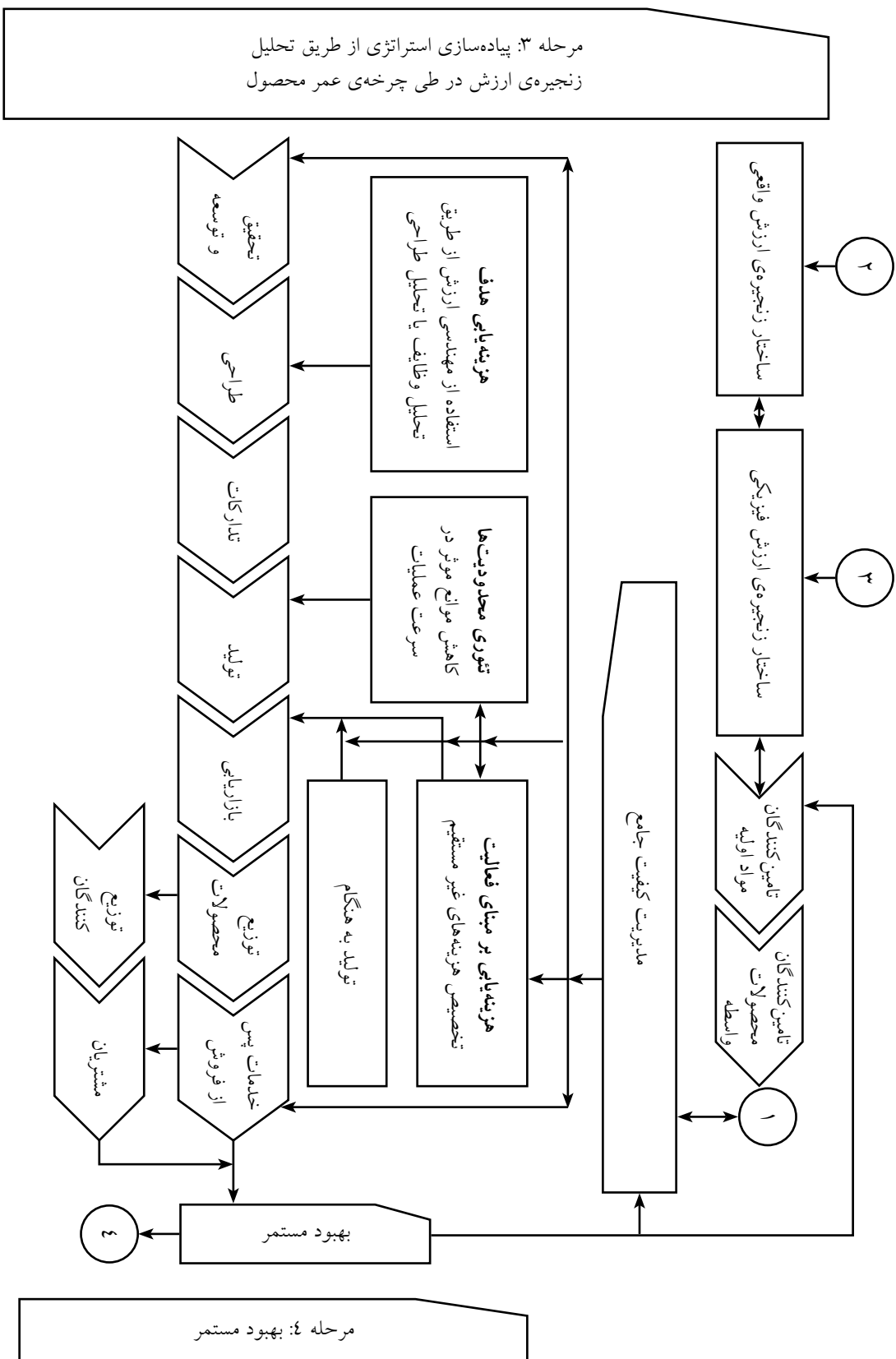
نمایه ۲: نمونه‌هایی از عوامل تحلیل SWOT

عوامل داخلی		عوامل خارجی	
نقاط قوت	نقاط ضعف	فرصت‌ها	تهدیدها
آیا استراتژی خوب ایجاد شده است؟	آیا خطوط تولید محدود است یا از کار افتاده می‌باشد؟	آیا امکان استفاده از بخش‌های جدید بازاریابی وجود دارد؟	آیا امکان افزایش در رقابت داخلی وجود دارد؟
آیا ساختار سازمانی مناسب است؟	آیا نوآوری‌های تحقیق و توسعه کاهش یافته است؟	آیا امکان توسعه‌ی بازارها به خارج وجود دارد؟	آیا امکان افزایش در رقابت خارجی وجود دارد؟
آیا مهارت‌های بازاریابی خوب است؟	آیا سیستم مدیریت موجودی مواد ضعیف است؟	آیا امکان تنوع‌سازی برای رشد محصولات جدید وجود دارد؟	آیا امکان تغییرات در ذائقه مصرف کنندگان وجود دارد؟
آیا برند تجاری معروف است؟	آیا منابع انسانی در سطح نامناسبی قرار دارد؟	آیا رقابت در میان رقبای کاهش یافته است؟	آیا رکود اقتصادی وجود دارد؟
آیا مدیریت قادر است استراتژی را تغییر دهد؟	آیا سطح تضادها و مسائل سیاسی بالا است؟	آیا استراتژی توسعه‌ی هزینه وجود دارد یا استراتژی تمایز هزینه؟	آیا امکان تغییر در عوامل اقتصادی وجود دارد؟

اتخاذ کند [۱۰]. به طور کلی الگوبرداری روشی سیستماتیک است که به سازمان‌ها کمک می‌کند تا خود را در برابر تجربیات بهترین شرکت‌ها مورد سنجش قرار دهند [۱]. 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 [۲۸].

مرحله‌ی دوم مدیریت هزینه استراتژیک، تنظیم استراتژی است که بر مبنای 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^{۱۸} 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^{۱۹} است که به منظور معرفی نوآوری محصولات جدید تعیین می‌گردد. این محصولات باید کاملاً از محصولات رقبا متمایز باشند. هریک از این استراتژی‌ها را می‌توان در بخشی از بازار پیاده کرد که به استراتژی تمرکز^{۲۰} مشهور است. بر مبنای استراتژی انتخاب شده، معیارهای عملکرد تعیین می‌گردد و شاخص جامع سنجش عملکرد^{۲۱} (ارزیابی متوازن) طراحی می‌شود. این شاخص شامل گزارش جامعی از معیارهای عملکرد است که برای دستیابی به عوامل کلیدی موفقیت با هدف ایجاد قدرت رقابت، اهداف استراتژی را با یکدیگر ترکیب می‌کند و بنابراین، استراتژی به اهداف و معیارها تبدیل می‌شود که به چهار معیار طبقه‌بندی می‌گردد. این معیارها که جنبه‌های مالی و غیر مالی را در برمی‌گیرند، عبارتند از عملکرد مالی، رضایت مشتریان، فرایندهای داخلی و نوآوری و آموزش.

در این نقطه، مرحله‌ی سوم فرایند SCM آغاز می‌شود. این مرحله شامل تحلیل زنجیره‌ی ارزش و پیاده‌سازی استراتژی انتخاب‌شده است. یک سازمان باید زنجیره‌ی ارزش را به گونه‌ای انتخاب کند که با استراتژی انتخابی متناسب باشد، از این‌رو استراتژی از طریق چرخه‌ی عمر محصول پیاده می‌شود. تحلیل زنجیره‌ی ارزش دو معیار دارد. اولین معیار آن، زنجیره‌ی ارزش داخلی است و دومین معیار زنجیره‌ی ارزش خارجی است. اگر سازمان تنها به زنجیره‌ی ارزش داخلی متکی باشد، بهای تمام‌شده با چرخه‌ی عمر محصول اندازه‌گیری می‌شود. زنجیره‌ی ارزش از تحقیق و توسعه شروع و پس از آن به طراحی، تولید، بازاریابی، توزیع و خدمات پس از فروش خاتمه می‌یابد. (این فرایند در تصویر یک نشان داده شده است). در این زنجیره‌ی ارزش همه‌ی بخش‌ها برای حداکثر کردن ارزش با یکدیگر در تعامل‌اند. لذا همکاری جای رقابت را می‌گیرد. علاوه بر این مشارکت همه‌ی بخش‌ها با یکدیگر، اثلافی را برای تحقق هدف استراتژیک به منظور دستیابی به مزیت رقابتی در کوتاه‌مدت و بلندمدت بوجود می‌آورد.

قدم بعدی در مرحله‌ی سوم، اندازه‌گیری بهای تمام‌شده در مدت پیاده‌سازی استراتژی انتخابی از طریق چرخه‌ی عمر محصول است. این مرحله شامل پنج ابزار مدیریت هزینه‌ی استراتژیک است. اولین آنها هزینه‌یابی هدف^{۲۲} (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^{۲۳} (ABC) است که مهمترین ابزار تغییر فناوری پیشرفته در محیط اقتصادی است. هزینه‌های غیرمستقیم، سهم هزینه‌ی سرمایه بیشتر سازمان‌ها را افزایش می‌دهد. بنابراین برای حل این مشکل نیاز به ابزاری است که هزینه‌های غیرمستقیم را بصورت دقیق تر به محصولات تخصیص دهد و به مدیران در تصمیمات قیمت‌گذاری کمک کند. در نتیجه سازمان‌ها با استفاده از این ابزار ضمن تعیین قیمت دقیق محصولات، می‌توانند سود بیشتر و پایداری را نیز در ارتباط با مشتریان خود به دست آورند. ابزار سوم استفاده از نظریه‌ی محدودیت‌ها^{۲۴} است. یک سازمان می‌تواند نظریه‌ی محدودیت‌ها و سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را یکپارچه کند، این یکپارچگی برای پشتیبانی از تصمیمات استراتژیک اهمیت بسزایی دارد. نظریه‌ی محدودیت‌ها به بهبود زمان چرخه‌ی محصول کمک می‌نماید و برای انتقال مواد اولیه به کالای ساخته شده استفاده می‌گردد. در این زمینه، حسابداری عملکرد^{۲۵} (تفاضل فروش و هزینه مواد مستقیم) هدف اصلی است. نرخ عملکرد با افزایش سرعت پردازش مواد اولیه و مواد واسطه به محصولات ساخته شده و تحویل به مشتریان بهبود می‌یابد. یعنی با شناسایی گلوگاه‌هایی که باعث کند شدن فرایند تولید می‌شوند تصمیم مناسب اتخاذ می‌گردد.

تولید به هنگام (JIT)^{۲۶} یا سیستم تولید با موجودی صفر^{۲۷} از دیگر ابزارهای مورد استفاده است این سامانه به منظور پرهیز از سرمایه‌گذاری غیرضروری در موجودی مواد مورد استفاده قرار می‌گیرد. بر طبق این سامانه، زمان تهیه‌ی 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، اجزای 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 تحلیل کند.

در مرحله‌ی چهارم SCM، عملکرد طبق چهار معیار پیش‌گفته در شاخص سنجش جامع، اندازه‌گیری می‌شود یعنی برای ارزیابی عملکرد باید عوامل موفقیت و شکست

را شناسایی نمود. این ارزیابی را می‌توان در سطح زنجیره‌ی ارزش داخلی یا خارجی با هدف بهبود مستمر انجام داد. در درون زنجیره‌ی ارزش داخلی، بهبود مستمر ابزاری حیاتی برای بهبود کیفیت، کاهش هزینه‌ها و افزایش عوامل کلیدی موفقیت تلقی می‌شود. این موضوع به مزیت رقابتی پایدار سازمان و مشارکت بخش‌های گوناگون در درون زنجیره‌ی ارزش خارجی منجر خواهد گردید [۱۰].

رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک

تلر^{۲۸} (۱۹۹۹) برای حسابداری مدیریت استراتژیک سه رویکرد زیر را معرفی کرد [۲۹]:
الف- رویکرد محدود کننده^{۲۹} SMA: در این نگرش، حسابداری مدیریت ابزاری برای محدود کردن استراتژی

می‌دهد. در واقع آن‌ها محرک‌های اصلی موفقیت هستند که حسابداری مدیریت را در کنار زنجیره‌ی ارزش شرکت قرار داده‌اند. از این رو، شانک و گوین داراجان (۱۹۸۹) معتقدند که محرک‌های اصلی ارزش در واقع محرک‌های هزینه هستند و روش ABC قادر است آن‌ها را به تفصیل مستند کند [۲۵].
ج- رویکرد توسعه‌یافته^{۳۱} SMA: در این مفهوم حسابداری مدیریت یکی از بخش‌های زیربنایی طراحی استراتژی و رهبری آن است. این رویکرد مستلزم سه شرط است:
۱- طراحی استراتژی و رهبری آن باید قویاً به یکدیگر مرتبط باشند.

۲- سیستم کنترل مدیریت باید به صورت دو طرفه باشد.
۳- استراتژی‌های جدید باید مرحله به مرحله به وجود آیند.
رویکرد محدود کننده SMA بیشتر مبتنی بر نوع قراردادهای



مدیریتی است و روش مقررات کنترلی (نظریه‌های نمایندگی و هزینه‌های معاملات) را توصیه می‌کند که در آن‌ها حسابداری مدیریت دارای اهداف زیر است:

- کاهش تضاد و برقراری کنترل
- گره زدن استراتژی با تخصیص منابع
- تسهیل کردن ارتباطات داخلی شرکت

رویکردهای میانی و توسعه‌یافته‌ی SMA بیشتر بر روش مشارکت فعالیت‌های کارکنان در ارتباط با فرایندهای حسابداری مدیریت تأکید می‌کند. در این مفهوم ارزش‌آفرینی، نتیجه‌ی افزایش منابع (دیدگاه مبتنی بر منابع [۲۱]) و شایستگی (نظریه‌ی شایستگی محوری [۱۴]) است.

و کنترل آن است. این رویکرد، یک رویکرد قبل از کنترل استراتژی است که تحلیل محرک‌های هزینه استراتژیک را به‌طور عمقی انجام نمی‌دهد. در این رویکرد شاخص‌های اندکی برای نشان دادن محیط رقابتی در نظر گرفته شده است و به اندازه‌ی کافی انتظارات مشتریان محک زده نمی‌شود. چنین رویکردی برای بررسی معماری سازمانی مفید نمی‌باشد و به افزایش دانش نیازی ندارد.

ب- رویکرد میانی^{۳۰} SMA: در این مفهوم، حسابداری مدیریت ابزاری برای اعتباربخشی به فرضیات استراتژی است. بدین ترتیب، این رویکرد یک نگرش پیشرو از کنترل استراتژی است که تحلیل فرضیه‌های استراتژی را عمیقاً مد نظر قرار

نقش حسابداران در پذیرش و اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک

سیموندز در سال ۱۹۸۱ اعلام کرد: «حسابداران مدیریت بخش زیادی از وقت و تلاش خود را صرف جمع‌آوری و تهیه‌ی اطلاعات رقابتی مانند بهای تمام‌شده، حجم معاملات و قیمت محصولات و همچنین محاسبه‌ی موقعیت راهبردی شرکت و رقابیش به عنوان مبانی شکل‌دهی استراتژی واحد تجاری می‌کنند» [۲۷]. همچنین مطالعات دیکسون و اسمیت (۱۹۹۳) نشان داد که مهارت‌های تحلیلی، تصمیم‌گیری و مالی حسابداران مدیریت، به‌طور بالقوه آن‌ها را در فرایند ارزیابی استراتژی شرکت مشارکت می‌دهد. آن‌ها اشاره کردند که حسابداران مدیریت می‌توانند با تحلیل ارزش بین استراتژی و سهام‌داران ارتباط برقرار کنند و همچنین در ارزیابی اهداف قابل حصول کمک کنند [۹]. گوسلین (۲۰۰۷) نشان داد که اجرای موفق ABC در گرو انجام کارگروهی است و حسابداران در این گروه به کارکنان بخش عملیات و بازاریابی نزدیک‌تر هستند [۱۳].

کواد (۱۹۹۶) در تحقیقی بیان کرد که برای انجام پروژه‌های SMA، حسابداران به کار فکری و فیزیکی نیاز دارند. کار فکری شامل انتخاب روش‌های ابتکاری و خلاقانه در ارتباط با انجام وظایف است و سپس هرگاه لازم باشد به صورت هوشمندانه و ماهرانه این روش‌ها تعدیل می‌گردند. کار فیزیکی یا یدی عبارت از تلاش و کوشش برای به انجام رساندن وظایف می‌باشد. کواد نشان داد که SMA آموزش محوری را مد نظر قرار می‌دهد زیرا این موضوع باعث ایجاد انگیزه در کارهای فیزیکی و فکری می‌شود در حالی که عمل‌گرایی تنها برای انجام کارهای فیزیکی محرک خوبی است و برای اجرای SMA کافی نیست. او بیان کرد که حسابداران مدیریت علاوه بر انجام کارهای فکری، دارای سطوح بالایی از مهارت‌های ارتباطی و توانایی تأثیر گذاشتن روی دیگران است. وی نه تنها توانایی تشخیص و تحلیل حسابداران مدیریت در هزینه‌یابی و حسابداری را در آینده ضروری می‌داند، بلکه معتقد است آنها دارای نقش مربیگری و کاوشگر نیز هستند زیرا فعالیت‌های SMA در ماورای وظایف حسابداری نهفته است. به‌طور آشکار این موضوع چالش‌های زیادی را در آینده در مسیر فعالیت حسابداران ایجاد خواهد کرد [۸].

آیا SMA به‌طور گسترده مورد استقبال قرار گرفته است؟

لانگ فیلد - اسمیت (۲۰۰۸) در پژوهشی با مرور مطالعات انجام شده در خصوص مبانی حسابداری مدیریت استراتژیک

و تکنیک‌های آن در طی ۲۵ سال، نتیجه‌گیری کرد از دهه‌ی ۱۹۸۰ که SMA آغاز شده تا کنون، تحقیقات زیادی به‌طور جدی از طریق انجمن‌های علمی و حرفه‌ای صورت گرفته است. پیام روشن تحقیقات تجربی این است که SMA به شکلی که مدنظر سیموندز بوده در عمل به‌طور گسترده مورد استفاده قرار نگرفته است. مطالعات توصیفی زیادی در باره SMA و مزیت‌های آن انجام شده اما این مطالعات نظری منجر به استقبال عمومی از SMA نشده است و عدم استقبال، مشکلاتی را نیز برای اجرای موفق یا ناکامی SMA ایجاد کرده است. همچنین تحقیق او نشان می‌دهد واژه‌ی SMA توسط برخی از پژوهشگران و یا در عمل توسط شاغلین حرفه به‌خوبی درک نشده و حتی در برخی از موارد این واژه هنوز ناشناخته مانده است. به‌علاوه اینکه شواهد مستدل و محکمی دال بر استقبال عمومی از تکنیک‌های خاص SMA یافت نشده است. بیشتر تحقیقات مربوطه درباره‌ی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است و با وجودی که مطالعات زیادی پیرامون موفقیت شرکت‌های ژاپنی و مزایای تکنیک‌های حسابداری مدیریت ژاپنی از قبیل هزینه‌یابی هدف، تحلیل کارکردی و مهندسی ارزش صورت گرفته است اما شواهد اندکی از استقبال عمومی از تکنیک‌های SMA به سبک ژاپنی در خارج از ژاپن وجود دارد و شرکت‌های غربی که از این تکنیک‌ها استقبال کرده‌اند عمدتاً از شرکت‌های فرعی ژاپنی بوده‌اند. وی در تحقیق خود بیان می‌کند به‌طور کلی استقبال عمومی از SMA کم بوده است و حتی در طول زمان به‌تدریج کاهش یافته است [۱۶]. به‌رغم یافته‌های این تحقیق، نتایج مطالعات موردی نوردین و دیگران (۲۰۰۹) در مورد استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های الکتریکی و الکترونیکی مالزی نشان می‌دهد که این شرکت‌ها به‌طور گسترده از اطلاعات SMA استفاده می‌کنند. آن‌ها در تحقیق خود این سخن لورد (۱۹۹۶) که بیان کرده: «SMA از تخیلات ابتکاری دانشگاهیان سرچشمه گرفته است» را رد کرده‌اند و معتقد هستند که اطلاعات SMA در همه جا مفید، پذیرفتنی و قابلیت کاربرد را دارند [۲۰].

کواد (۱۹۹۶) عواملی را که مانع از استقبال SMA می‌شوند به‌شرح زیر برشمرد:

۱) ویژگی‌های آینده‌نگری، اقدامات پیشگیرانه و تمرکز بر رقبا SMA ممکن است برای تعیین موقعیت راهبردی مناسب باشند اما اجرای آن به دلیل کمبود افراد حرفه‌ای که بتواند ویژگی‌ها و شایستگی‌های هر دو حسابداری مدیریت سنتی و استراتژیک را داشته باشند، مشکل است.

۲) SMA به‌سختی اطلاعات مورد نیاز را تهیه می‌کند

زیرا بیشتر اطلاعات آن قابل استخراج از داده‌های حسابداری نیستند.

۳- اطلاعاتی که از رقبا به دست می‌آید به دلیل این که برآوردی هستند، ممکن است غیر از آن چیزی باشند که واقعاً وجود دارد.

۴- اطلاعاتی که بر مبنای حدس و گمان تهیه شده باشد، قابلیت مقایسه‌شان دشوار است.

۵- به رغم سهولت تهیه و تحلیل اطلاعات و ذخیره آن بوسیله فناوری رایانه، ممکن است هزینه گردآوری اطلاعات بیش از منافع آن باشد [۸].

نتیجه‌گیری

حسابداری مدیریت استراتژیک در طی تغییرات محیط کسب و کار بر اثر ارتباط حسابداری مدیریت و مدیریت استراتژیک به وجود آمد. در انگلستان، استرالیا و ژلاندنو به نام حسابداری مدیریت استراتژیک و در آمریکا به جای آن از واژه‌ی مدیریت هزینه‌ی استراتژیک استفاده می‌شود. در تحقیقات انجام شده، از این اصطلاح تحت عناوین مختلف مانند حسابداری رقابتی و نظارت راهبردی، تکنیک بازاریابی، فرایند مدیریت هزینه، مجموعه‌ای از تکنیک‌های مدیریت هزینه و نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری راهبردی یاد شده است.

ال دیستی (۲۰۰۷) الگویی را طراحی کرد که به موجب آن مدیریت هزینه‌ی استراتژیک طی مراحل به تهیه و تولید اطلاعات برای دستیابی اهداف بلندمدت می‌پردازد. این الگو بر مبنای روابط داخلی و دوجانبه میان تکنیک‌ها و فرایندها، دیدگاه‌های مختلف پژوهشگران درباره‌ی تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و فرایند مدیریت هزینه استراتژیک را به منظور ایجاد مزیت رقابتی پایدار برای غلبه بر رقبا به صورت یکپارچه ترکیب می‌کند. در این مقاله با

استفاده از الگوی پیشنهادی وی به بررسی فرایند مدیریت هزینه استراتژیک پرداخته شد. این فرایند از چهار مرحله‌ی متوالی تشکیل شده است. مرحله‌ی اول آن تحلیل استراتژی است که با استفاده از تکنیک‌های SWOT و الگوبرداری از رقبا انجام می‌شود. مرحله‌ی دوم انتخاب استراتژی مناسب و تعیین مبنای اندازه‌گیری عملکرد با استفاده از شاخص جامع سنجش عملکرد (ارزیابی متوازن) است. مرحله‌ی سوم پیاده‌سازی استراتژی از طریق تحلیل زنجیره‌ی ارزش در طول چرخه‌ی عمر محصول است. برای این کار از پنج ابزار مختلف شامل هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، نظریه‌ی محدودیت‌ها، تولید به هنگام و مدیریت کیفیت جامع استفاده می‌شود و آخرین مرحله بهبود مستمر است که با شناسایی عوامل موفقیت و شکست به ارزیابی عملکرد برای رسیدن به مزیت رقابتی پایدار می‌پردازد.

حسابداران مدیریت به واسطه‌ی داشتن سطوح بالایی از مهارت‌های ارتباطی و توانایی تأثیر گذاشتن روی دیگران در این فرایند که مستلزم انجام کارگروهی است دارای نقش‌های گوناگونی از قبیل توانایی تشخیص و تحلیل هزینه‌ها در هزینه‌یابی و حسابداری، مربیگری و کاوشگر هستند.

با وجودی که ۳۰ سال از پیدایش حسابداری استراتژیک می‌گذرد و طی این مدت تحقیقات زیادی در این خصوص انجام شده اما SMA هنوز توسط برخی از پژوهشگران و یا در عمل توسط شاغلین حرفه به خوبی درک نشده و حتی در برخی از موارد این واژه هنوز ناشناخته مانده است و استقبال عمومی از آن کم بوده است و حتی در طول زمان به تدریج کاهش یافته است. از جمله دلایل عدم استقبال می‌توان به کمبود کارشناسان حرفه‌ای جهت اجرای SMA، کثرت اطلاعات غیر مالی، احتمال عدم صحت اطلاعات برآوردی از رقبا و عدم امکان مقایسه‌ی این اطلاعات، فزونی هزینه‌ی تهیه‌ی اطلاعات نسبت به منافع آن اشاره کرد.

پی‌نوشت‌ها

- | | | |
|--|---|---|
| 1- Strategic Management Accounting (SMA) | 11- Anderson | 22- Target costing |
| 2- Simmonds | 12- Structural cost management | 23- Activity Based Costing |
| 3- Shank and Govindarajan | 13- Executional cost management | 24- Theory of constraints |
| 4- Lord | 14- EL-Dyasty | 25- Throughput |
| 5- Dixon and Smith | 15- Interrelationship | 26- Just In Time (JIT) |
| 6- External | 16- Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats | 27- Zero Inventory Production System (ZIPS) |
| 7- Roslender and Hart | 17- Benchmarking | 28- Teller |
| 8- Brand | 18- Cost leadership | 29- Restrictive approach |
| 9- Strategic Cost Management (SCM) | 19- Product differentiation | 30- Medium approach |
| 10- Cadez | 20- Focus strategy | 31- Extended approach |
| | 21- Balanced scorecard | |

- the Art of Business Management Strategies" on QFD Methodology. *Managerial Auditing Journal*. 15 (1/2)
18. Lord, B. (1996). "Strategic management accounting: the emperor's new clothes?" , *Management Accounting Research*, Vol. 7 No. 3: 347-66.
19. Lorenzoni Gianni , John K. Shank and Riccardo Silvi (1999). "Networked Organizations: A Strategic Cost Management Perspective" , <http://ssrn.com/abstract=1012643>
20. Noordin Raman , Yuserrie Zainuddin and Michael Tayles (2009). " Strategic management accounting information elements: Malaysian evidence" , *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Volume 4 Issue 1: 17-34
21. Penrose , E. (1959). "The Theory of the Growth of the Firm" , Oxford UK: Oxford University Roslender Press.
22. Roslender R. (1995). "Accounting for strategic positioning: responding to the crisis in management accounting" , *British Journal of Management*, Vol. 6 No. 1: 45-57.
23. Roslender R. (1996). "Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting" , *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 7: 533-61.
24. Roslender , R. and S. J. Hart (2002). "Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting" , *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13 No. 2: 255-77.
25. Shank J. & V. Govindarajan (1989). "Strategic Cost Analysis: The Evolution from Managerial to Strategic Accounting" , Illinois: Burn Ridge Inc.
26. Shank J. K. and V. Govindarajan (1992). "Strategic cost management: the value chain perspective" , *Management Accounting Research Journal* , fall:179 – 198.
27. Simmonds K. (1981) "Strategic management accounting" , *Management Accounting Journal* , Vol. 59 No. 4: 26-30.
28. Talluri S. (2000). "A Benchmarking Methods for Business-Process Reengineering and Improvement" , *International Journal of Flexible Manufacturing Systems*. (4) 12
29. Teller R. (1999). "Le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance [Management Accounting to drive the strategy and finance]" Paris: Editions Management et Société.
30. Tillmann Katja and Andrew Goddard (2008). "Strategic management accounting and sense-making in a multinational company" , *Management Accounting Research* 19: 80–102
31. Ward Keith (1992). "Strategic Management Accounting" , Butterworth-Heinemann.
32. Wilson R. M. S. (1995). "Strategic management accounting" , in Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R. (Eds) , *Issues in Management Accounting*, Vol. 2, Prentice-Hall Europe, London: 159-90.
- ۱- رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷)، حسابداری مدیریت راهبردی: مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین، چاپ اول، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات.
- ۲- رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷)، مبانی حسابداری مدیریت: دیدگاه و رویکرد نوین، چاپ اول، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات.
- ۳- نمازی، محمد (۱۳۸۶)، چالش‌ها و فرصت‌های حسابداری مدیریت، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۰ و ۱۸۱: ۷
4. Anderson Shannon W. (2006). "Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management" , *Handbook of Management Accounting Research*. Vol 2. Oxford: Elsevier.
5. Blocher E. , K. Chen and T. Lin (1999). "Cost management: A Strategic Emphasis". The McGraw-Hill Companies, Inc.
6. Cadez Simon and Chris Guilding (2008). "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting" , *Accounting, Organizations and Society* 33: 836–863
7. Cinquini Lino and Andrea Tenucci (2007). "Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really "strategy-driven"? Evidence from a survey" , <http://MPRA.ub.uni-muenchen.de/11819>.
8. Coad , A. (1996). "Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting" , *Management Accounting Research*, Vol. 7 No. 4: 387-408.
9. Dixon R. and D. Smith (1993). "Strategic management accounting" , *Omega*, Vol. 21 No. 6: 605-18.
10. El-Dyasty Mohamed M. (2007). "A Framework to Accomplish Strategic Cost Management" , <http://ssrn.com/abstract=704201>
11. Foster G. and M. Gupta (1994). "Marketing , cost management and management accounting" , *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 6: 43-77.
12. Fu Yuanlue (2008). "Strategic cost management in E-supply chain" , Working paper No.01-01
13. Gosselin, M. (2007). "A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences" , in Chapman, C.S., Hopwood, A.G. and Shields, M.D. (Eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, Oxford: 641-71.
14. Hamel G. and C. K. Prahalad (1990). "The Core Competence of the Corporation" , *Harvard Business Review*, 68 (3): 79-92.
15. Jones , G. and J. George (2003). "Contemporary Management" , McGraw-Hill Companies, Inc.
16. Langfield-Smith Kim (2008). "Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?" , *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 21 No. 2: 204-228
17. Lee S. and A. Ko (2000). "Building Balanced Scorecard with SWOT, and Implementing , Sun Tzu's