

مروری بر مفاهیم و سازه‌های حسابداری مدیریت از دیدگاه ساختارگرایی

بیتا سلطانی لرگانی^۱

^۱مدیریت بازرگانی، بازاریابی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ایران

چکیده

ساختارگرایی بر مشاهده و بازشناسی پدیده‌هایی دلالت دارد که دارای روندی تکاملی بوده و از اجزا و شاخصه‌های مختلف شکل یافته‌اند. این مقاله، روند تکامل و سازه‌های مفهومی حسابداری مدیریت را تجزیه و تحلیل می‌کند و به خواننده تصویری جامع از چیستی ماهوی حسابداری مدیریت عرضه می‌دارد. آنچه که در این مقاله بیان شده، برخاسته از دیدگاه کل‌گرایی و تفکر سیستمی است. آنچنان که هر سازه مفهومی از لحاظ معناگرایی و بنیان نظری حسابداری مدیریت تشریح می‌شود و در کنار آن بستر تاریخی تحولات این علم نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. روش تحقیق استفاده شده در این مقاله، مرور مطالعات پیشین و کنکاش ادبیات موضوع است، به نحوی که مفاهیم مرتبط با حسابداری مدیریت به نحو بسنده‌ای پوشش داده شود و اجزای پیرامونی هر مفهوم به درستی تشریح شود. به منظور دستیابی به اهداف پژوهشی، این مقاله ابتدا در مقدمه خود به شرح و تعریف مفهوم حسابداری مدیریت می‌پردازد. سپس بنیان نظری استراتژیک حسابداری مدیریت مطرح می‌شود. پس از آن تفاوت حسابداری مدیریت و حسابداری مالی، و نیز فلسفه، کارکردها و اهداف حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار می‌گیرد. در نهایت مفهوم هزینه‌یابی بهای تمام شده به عنوان قلب حسابداری مدیریت مورد کنکاش و تفسیر قرار می‌گیرد. در پایان نیز نتیجه‌گیری از مباحث مطرح شده ارائه خواهد شد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، هزینه‌یابی بهای تمام شده، تفکر سیستمی

۱- مقدمه

حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه‌ای را هدایت می‌کند و ارزشهای فرهنگی را که برای به دست آوردن هدفهای استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می‌کند (رحمان و راملی^۱، ۲۰۱۶). در این تعریف از حسابداری مدیریت چهار بنیان فکری کلیدی گنجانده شده است. این بنیان‌های فکری کلیدی شامل: ماهیت، محدوده، هدف و شاخصهای حسابداری است. حسابداری مدیریت، از نظر ماهیت، یک فرایند اندازه‌گیری است. محدوده حسابداری مدیریت شامل اطلاعات عملیاتی مانند نقص یا کمبود واحدهای تولید شده است (آپوستولیدس^۲، ۲۰۱۶). هدف از حسابداری مدیریت کمک به یک سازمان به منظور رسیدن به هدفهای استراتژیک کلیدی تعیین شده است. اطلاعات مناسب در حسابداری مدیریت سه شاخص بارز دارند. اول، شاخص فنی، یعنی بالا بردن درک پدیده اندازه‌گیری و گردآوری اطلاعات مربوط برای تصمیمهای استراتژیک. دوم، شاخص رفتاری، یعنی تشویق و ترغیب اعمالی که با هدفهای استراتژیک سازمان سازگارند. سوم، شاخص فرهنگی، یعنی حمایت یا خلق یک رشته ارزشهای فرهنگی تقسیم شده در یک سازمان (نوهو و همکاران^۳، ۲۰۱۶). انجمن حسابداران مدیریت^۴ به عنوان مجمعی حرفه‌ای، حسابداری مدیریت را چنین تعریف می‌کند: حسابداری مدیریت عبارت است از فرایند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل، تهیه، تفسیر و ارزیابی و کنترل داخلی فعالیتهای سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه. حسابداری مدیریت همچنین شامل تهیه گزارشهای مالی برای گروه‌های غیر مدیریتی همانند سهامداران، بستانکاران، اعتباردهندگان و صاحبانظران مالی است (رحمان و راملی، ۲۰۱۶).

سیستم‌های حسابداری مدیریت، نتایج اندازه‌گیری‌های مالی و غیر مالی فعالیتهای عملیاتی را گزارش می‌کنند (فلمهولتز و همکاران^۵، ۲۰۱۶). این سیستمها همچنین به پروژه‌ها و طرحهای عملیاتی آینده نیز کمک می‌دهند. یکی از نمونه‌های اطلاعاتی که مدیران به آن نیازمندند، بهای تمام شده محصول و اندازه‌گیری تحویل تولیدات بموقع است. این اقلام دو نوع از انواع اندازه‌گیری است که حسابداری مدیریت با آن سروکار دارد. بهای تمام شده مثالی است از اندازه‌گیری است که در اصطلاحات مالی بیان می‌شود، در حالی که تحویل بموقع مثالی است از اندازه‌گیری عملیاتی می‌باشد (نوهو و همکاران، ۲۰۱۶). آموزش تولیدکنندگان برای اندازه‌گیری، جمع‌آوری، گزارش، تفسیر و ارائه این اطلاعات به مدیران، موضوع حسابداری مدیریت است. روشهای اندازه‌گیری مختلفی برای پدیده‌ها وجود دارد. برای مثال بهای تمام شده محصول یا توانایی سودآوری آن را به چندین روش می‌توان محاسبه کرد. به همین ترتیب کیفیت را نیز می‌توان با استفاده از تنوع روشها اندازه گرفت. هر عملیات مالی و غیر مالی درخور اندازه‌گیری ممکن است تحت شرایط خاصی مفید و سودمند باشد. درک روشهای چندگانه اندازه‌گیری و دانستن زمان و چگونگی استفاده از آنها قسمت اصلی مطالعه حسابداری مدیریت است (آپوستولیدس، ۲۰۱۶).

۲- بنیان نظری استراتژیک حسابداری مدیریت

بنیان نظری استراتژیک حسابداری مدیریت بر کمک به سازمان به منظور به دست آوردن اهداف حیاتی آن سازمان نهاده شده است. فراهم آوردن این اصول نیازهای مشتریان و دیگر سهامداران را برآورده می‌کند. استراتژی راهی است که به کمک آن، شرکت خود را از دیگر رقیبان متمایز می‌سازد و جایگاه خود را پیدا می‌کند. امتیازات رقابتی بر روی سه بُعد کیفیت، زمان و بهای تمام شده یا هزینه استوار است. مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد به محصول دارند. آنها بهای تمام شده، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را در نظر می‌گیرند. برای راضی نگه داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به صورت همزمان روی سه بُعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را

¹ Rahman & Ramli

² Apostolides

³ Nuhu

⁴ Institute of Management Accounting

⁵ Flamholtz

تشکیل می‌دهند. کیفیت، تجربه کلی یک مشتری با یک محصول است که خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و قابلیت اعتماد به کارایی امکانات آن را در بر می‌گیرد. کیفیت همچنین شامل خدمات‌دهی این امکانات مانند خدمات پس از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده به وسیله یک سازمان است (نوهو و همکاران، ۲۰۱۶).

بهای تمام شده یا هزینه، شامل منابع مصرف شده به وسیله تولیدکنندگان و سازمانهای حمایت کننده آنها مانند عرضه‌کنندگان و فروشندگان است. بهای تمام شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه کننده تا خدمات‌دهی بعد از فروش و مصرف‌کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده به وجود می‌آورند می‌باشد. با این تعبیر بهای تمام شده مشتریان شامل بهای تمام شده حمایت‌کننده و مصرف‌کننده محصول است، که این معمولاً بهای تمام شده مالکیت نامیده می‌شود (تاشنر و چاریف‌زاده^۶، ۲۰۱۶).

زمان یعنی مدتی که طول می‌کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز محصول را در دسترس مشتری قرار دهد، یا مدتی که شرکت قادر است محصولاتش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهد و آن را در سریعترین وقت به بازار عرضه کند. همچنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل کردن حلقه فعالیتها نظیر شروع تا پایان تولید می‌شود (لافند^۷ و همکاران، ۲۰۱۶).

حسابداری مدیریت در ذات خود، هدف نیست، بلکه وسیله مهمی است برای به دست آوردن هدفهای استراتژیک سازمان. همه سازمانها با تقاضا برای قیمت پایین، کیفیت بالا و تحویل بموقع محصول یا خدمات رو به رو هستند. برای مثال دانشگاهها باید کیفیت آموزشی را در قیمت قابل پرداخت فراهم نمایند ضمن اینکه دایرکردن کلاسها نیز باید منطبق با نیاز دانشجویان باشد. سرانجام نکته اینجاست که مفهوم کیفیت، هزینه و زمان در چارچوب یک سازمان یا محصول تغییر می‌کند. برای مثال کیفیت در رابطه با اتومبیل، اجزای آن (راحتی راننده، ایمنی، سیستم موسیقی و غیره ...) و قابلیت اعتماد (تناوب یا تکرار تعمیرات) است. در حالی که کیفیت در رابطه با تحصیل مشکلتر تعریف می‌شود که ممکن است به سواد یا معلومات عمومی یا مهارتهای شغلی، توانایی تفکر استراتژیک، مهارتهای ارتباطی و غیره اطلاق شود (آپوستولیدس، ۲۰۱۶).

۳- تفاوت‌های ساختاری حسابداری مدیریت از حسابداری مالی

هدف از حسابداری، ارائه اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مورد نیاز هستند. هدف اصلی حسابداری مالی، آماده سازی گزارش‌های مالی است که اطلاعاتی در مورد عملکرد شرکت به اشخاص خارجی مانند سرمایه‌گذاران، مدیران و مقامات مالیاتی ارائه می‌کند (رحمان و راملی، ۲۰۱۶).

حسابداری مالی فرایند ثبت، خلاصه‌سازی و گزارش هزاران معامله در یک کسب و کار است، تا تصویر دقیقی از وضعیت مالی و عملکرد آن را مجسم سازد. هدف اصلی حسابداری مالی تهیه صورت‌های مالی - از جمله ترازنامه، صورت سود و زیان و جریان وجوه نقد - است که کارکرد عملیاتی شرکت را در طول یک دوره خاص و وضعیت مالی را در نقطه خاصی در زمان خلاصه می‌کند (دادریس و آناد^۸، ۲۰۱۶).

این اظهارات - که به طور کلی به صورت سه ماهه و سالانه آماده، و مطابق با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (GAAP) ارائه می‌شوند برای اشخاص خارجی از جمله سرمایه‌گذاران، مدیران و مقامات مالیاتی در نظر گرفته شده‌اند.

تفاوت کلیدی بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریتی این است که هدف حسابداری مالی فراهم کردن اطلاعات برای اشخاص خارج از سازمان است، در حالی که هدف حسابداری مدیریتی کمک به مدیران در درون سازمان برای تصمیم‌گیری است (دادریس و آناد، ۲۰۱۶). حسابداری مدیریت از این نظر با حسابداری مدیریتی در تضاد است که حسابداری مدیریتی

⁶ Taschner & Charifzadeh

⁷ Lafond

⁸ Dauderis & Annand

برای تصمیم‌گیری داخلی است و نیازی ندارد از قوانین استاندارد صادر شده توسط نهادها پیروی کند (فلمهولتز و همکاران، ۲۰۱۶).

در حالی که حسابداری مالی برای تهیه اطلاعات حسابداری برای افراد خارج از سازمان که دخالتی در اجرای روزانه شرکت ندارند، مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابداری مدیریتی اطلاعات حسابداری را برای کمک به مدیران در تصمیم‌گیری مدیریت کسب و کار فراهم می‌کند (دادریس و آناد، ۲۰۱۶). برای اینکه صورت‌های مالی، عملکرد مالی را به درستی و به طور مداوم گزارش کنند، طبق استانداردهای حسابداری پذیرفته شده آماده می‌شوند. این استانداردها به عنوان اصول حسابداری پذیرفته شده همگانی، یا به شکل ساده GAAP خوانده می‌شوند. اصول حسابداری پذیرفته شده همگانی اصولی هستند که دارای اعتبار قابل توجهی هستند. تسلط بر حسابداری مالی نیازمند سال‌ها مطالعه و تجربه عملی است و قرار گرفتن در این سمت کاملاً به صلاحیت فرد بستگی دارد. در کشورهای مختلف حسابداری که دارای سمت حسابداری مالی هستند مدارک مختلفی دارند. در ایالات متحده، سمت حسابداری اصلی، حسابدار عمومی گواهی شده (PCA) است. در حالی که در کانادا، سمت حسابداری اصلی، حسابدار دارای مجوز (CA)، حسابدار مجاز عمومی (CGA) و حسابدار مدیریت مجاز (CMA) است. در انگلستان و هند، حسابدار خبره (CA) سمت اصلی حسابداری مالی است.

۴- هستی‌شناسی فلسفه حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت به لحاظ هستی‌شناسی فلسفی، برای تحکیم نقش فعالیت‌هایش در استراتژی سازمان، باید به فراهم آوردن اطلاعات مربوط به سه اصل کلیدی کیفیت، هزینه و زمان کمک کند. این اطلاعات شامل سه موضوع می‌شود: (۱) جمع‌آوری اطلاعات از فعالیت‌های روزانه مدیران که با اصول استراتژیک سازمان مرتبط است، (۲) افزایش توانایی مدیران برای تاثیرگذاری در تمام عملیات اقتصادی انجام شده به منظور کسب اصول استراتژیک سازمان یا به عبارت دیگر افزایش میزان تاثیرگذاری مدیران در مجموعه عملیات مرتبط با مشتریان، عرضه‌کنندگان و فروشندگان در جهت استراتژیهای سازمان، و (۳) فراهم آوردن دیدگاهی وسیع از استراتژیها و فعالیت‌های سازمان (کاپلان و آتکینسون^۹، ۲۰۱۵).

حسابداری مدیریت می‌تواند مدیران را در اتخاذ تصمیمات صحیح جهت پویایی محیط کسب و کار یاری نماید. از جمله بحث‌های کاهش هزینه، روش‌های نوینی در حسابداری مدیریت به وجود آمده که بطور خلاصه می‌توان به این موارد اشاره کرد (رحمان و راملی، ۲۰۱۶).

۴-۱- روش هزینه یابی برگردان:

مورد توجه شرکت‌هایی است که از سیستم تولید زمان وقوع^{۱۰} استفاده می‌کنند. که خرید مواد اولیه و مخارج مستقیم و سربار در زمان تحقق به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌روند و ثبت‌های معمول انتقال کالای در جریان ساخت از یک بخش به بخش دیگر و نهایتاً کالای ساخته شده حذف می‌گردد (تاشنر و چاریف‌زاده^{۱۱}، ۲۰۱۶).

۴-۲- روش هزینه یابی هدف:

فرایند مدیریت استراتژیک هزینه به منظور کاهش مجموع هزینه‌ها در مراحل طراحی و برنامه ریزی محصول است و شامل شش گام اساسی به شرح زیر می‌باشد:

- شناسایی نیازهای مشتریان و تعیین خصوصیات کالای مورد نظر.

⁹ Kaplan & Atkinson

¹⁰ Just in Time

¹¹ Taschner & Charifzadeh

- تعیین قیمت فروش هدف بر مبنای شناخت کیفیت و کارکردهای محصول که مشتری برای آنها حاضر به پرداخت بوده و قابلیت رقابت نیز داشته باشد.
- تعیین حاشیه سود هدف بر اساس شرایط رقابتی بازار و مصوبات هیئت مدیره.
- تعیین بهای تمام شده هدف از طریق تفاضل سود مورد انتظار (هدف) از قیمت فروش هدف.
- تعیین بهای تمام شده برآوردی بر مبنای ارزش‌های تجاری و محاسبه شکاف بها.
- کاهش یا حذف شکاف از طریق بکارگیری ابزارهای مهندسی ارزش و سیستم بهبود مستمر عملیات.

۳-۴- هزینه یابی مبتنی بر فعالیت^{۱۲}:

به مصرف منابع توسط فعالیت‌ها و مصرف فعالیت‌ها توسط محصولات توجه می‌شود. در این سیستم هر محصولی که دارای پیچیدگی بیشتری باشد بخاطر استفاده از فعالیت‌های بیشتر، بهای سربار بیشتر را نیز جذب خواهد کرد، برعکس سیستم بهایابی سنتی که به محصولی سربار بیشتری را تخصیص می‌دهد که در حجم بیشتری تولید می‌شود. در سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، از متغیرهای مالی و غیر مالی برای تخصیص بهای سربار استفاده می‌شود و با دید بلند مدت، کلیه هزینه را هزینه متغیر فرض می‌کنند (نمازی، ۱۳۷۸).

۴-۴- هزینه یابی ناب^{۱۳}:

تولید ناب تلفیقی از تولید دستی و انبوه است، به شکلی که انعطاف پذیری در تولید را از تولید دستی و قیمت ارزان کالا تولید شده را از تولید انبوه وام می‌گیرد. و فلسفه اش اینست که زمان تدارک کالا را بین سفارش مشتری و ارسال محصولات و قطعات است با از بین بردن انواع اتلاف‌ها کوتاه می‌کند. اغلب سازمان‌هایی که رویکرد تولید ناب را برگزیده‌اند دیری نمی‌پایند که در می‌یابند فرایندها و روش‌های مدیریت حسابداری ایشان با سیستم جدید هماهنگ نیست، علت این امر آنست که روش‌های مدیریت و حسابداری سنتی برای پشتیبانی از سیستم تولید سنتی بر مبنای تفکر تولید انبوه طراحی شده‌اند (هانزینگر^{۱۴}، ۲۰۰۷).

۵-۴- هزینه یابی بهبود مستمر یا کایزن:

بر این مبنا استوار است که شیوه زندگی انسان شامل زندگی شغل، زندگی اجتماعی و... باید پیوسته و مداوم بهبود یابد. کایزن در مرحله تولید اتفاق می‌افتد و شامل توسعه روش‌های جدید تولید (از قبیل سیستم‌های تولید قابل انعطاف) و استفاده از تکنیک‌های مدیریتی جدید برای کاهش هزینه‌ها، حذف ضایعات و بهبود بازده تولید می‌باشد (مدرس و انصاری^{۱۵}، ۲۰۰۵).

۶-۴- سیستم مدیریت بهای تمام شده:

در این قسمت بر روی فعالیت‌های عمده واحد انتفاعی تاکید می‌شود که در تولید و ارائه محصولات و خدمات نقش دارند و فعالیت‌ها بدون ارزش افزوده حذف یا کاهش داده می‌شوند. در این سیستم با تاکید بر فعالیت‌ها، سعی در افزایش توان رقابتی واحد تجاری و تولید محصولات با کیفیت با حداقل بهای تمام شده می‌باشد (کاکینز^{۱۶}، ۱۹۹۶).

¹² Activity Based Costing (ABC)

¹³ Lean

¹⁴ Huntzinger

¹⁵ Modarress & Ansari

¹⁶ Cokins

۵- شناخت ساختارگرایانه و کارکردی نقش حسابداری مدیریت در سازمانها

ساختارگرایی بر این تأکید دارد که پدیده‌ای که در مرکز مطالعه است، چه ساختارها، کارکردها و شاخه‌ها و زیرشاخه‌هایی دارد. شناخت کارکرد حسابداری مدیریت به ما در درک بهتر مفاهیم مرتبط با آن کمک شایانی می‌کند. برقراری ارتباط بین فعالیتهای روزانه هر فرد در سازمان با موضوع‌های استراتژی مدون شده از اهمیت خاصی برخوردار است. حسابداری مدیریت به مدیران کمک می‌کند تا دربارهٔ رؤس مثلث استراتژیک یعنی کیفیت، هزینه و زمان اطلاعات مورد نیاز را فراهم و منتشر کنند. اطلاعات حسابداری مدیریت به مدیر کمک می‌کند که اهداف کیفیتی را از طریق اندازه‌گیری منابع صرف شده برای پیشگیری از نواقص احتمالی تولیدات، هزینه بازسازی تولیدات ناقص، هزینه انجام تعمیرات و نگهداری تجهیزات، فرصت‌های از دست رفته فروش به دلیل نبود کیفیت محصولات و سرمایه‌گذاری جدید برای افزایش کیفیت محصول مشخص کند و به تحلیل تاثیرات هزینه‌های کیفیت بر سود برسد (کاپلان و آتکینسون، ۲۰۱۵). مثال‌هایی از اطلاعاتی که به مدیران کمک می‌کند تا مفاهیم استراتژیک مدیریت بهای تمام شده را دریابند عبارتند از اطلاعات منابع صرف شده برای تولید محصولات در طی یک دوره زمانی، اندازه‌گیری منابع صرف شده برای اجرای سایر فعالیتها در طی یک دوره زمانی، تجزیه و تحلیل عوامل موثر در بهای تمام‌شده، تجزیه و تحلیل سودآوری محصولات، تجزیه و تحلیل ساختاری قیمت عرضه‌کنندگان و مقایسه قیمت‌هایشان با قیمت‌های سایر رقیبان. حسابداری مدیریت همچنین برای کمک به درک اصل دیگر استراتژیک یعنی زمان با استفاده از معیارهای اندازه‌گیری گزارش‌هایی مثل فرصت‌های از دست رفته فروش به علت تأخیر در تولید، هزینه‌های ناشی از تأخیر مواد از جانب عرضه‌کنندگان، مقایسه فروش محصولات جدید در مقابل محصولات قدیم، زمان پاسخگویی به سفارشهای مشتریان و میزان ظرفیتهای در دسترس استفاده نشده به دلیل تولید محصولات جدید را تهیه می‌کند (آپوستولیدس، ۲۰۱۶).

کیفیت، قیمت و زمان پاسخگویی به تقاضای مشتریان در اغلب سازمانها وابسته به نوع رابطه با عرضه‌کنندگان و فروشندگان است. این رابطه قسمتی از زنجیره ارزش شرکت است و نحوه ارائه خدمات به مشتریان در شرکت‌های درحال توسعه را نشان می‌دهد. حسابداری مدیریت باید با فراهم آوردن اطلاعات برای توسعه شرکتها به تمرکز مدیریت به فراسوی مرزهای سازمانی کمک کند. برخی از مثالها از نوع اطلاعات حسابداری مدیریت که مورد نیاز شرکت‌های درحال توسعه است عبارتند از انتظارات مشتریان از امکانات و قیمتها، تاثیر فعالیتهای مدیران بر بهای تمام شده کالاهای تامین شده، هزینه‌های بازاریابی توسط واسطه‌های فروش و درصد توزیع بهای تمام شده بین عوامل داخلی و خارجی سازمان (نوهو و همکاران، ۲۰۱۶).

۶- مقاصد استراتژیک حسابداری مدیریت در سازمانها

حسابداری مدیریت عبارتست از فرایند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تهیه و تفسیر کنترل فعالیتهای سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه می‌باشد. از اهداف حسابداری مدیریت می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (شباهنگ، ۱۳۸۴):

۱. تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی.
۲. کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیتهای عملیاتی.
۳. انگیزش کارکنان و مدیران برای فعالیت در راستای اهداف سازمان.
۴. سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان.

لازم به ذکر است که بازارهای رقابتی به شرایطی گفته می‌شود که در آن تولیدکنندگان نسبتاً زیادی فعالیت می‌کنند، در این بازارها تولیدکننده‌ای موفق‌تر خواهد بود که به خواسته‌های بازار (مصرف‌کنندگان) توجه بیشتری داشته باشد (سالواتوره، ۱۳۷۷).

۷- هزینه یابی بهای تمام شده در گفتمان حسابداری مدیریت

روش هزینه یابی هدف عبارت است از فرآیند مدیریت استراتژیک هزینه به منظور کاهش مجموع هزینه‌ها در مراحل طراحی و برنامه ریزی محصول. هزینه یابی هدف، کاهش هزینه‌ها را با متمرکز کردن تلاشهای تمامی دوایر مربوط به یک شرکت، مانند بازاریابی، مهندسی، تولید و حسابداری انجام می‌دهد. این فرآیند کاهش هزینه، در مراحل قبل از تولید انجام می‌شود. رشد تکنولوژی و صنعت در ابعاد مختلف و به طبع آن پیچیدگی در فعالیتهای یک شرکت ایجاب می‌کند یک سیستم هزینه یابی مناسب که توانایی شناخت فعالیتهای و سنجش تاثیر آن‌ها بر هزینه‌های شرکت را داشته باشد طراحی گردد (لافند و همکاران، ۲۰۱۶). بر اساس روش هزینه یابی سنتی هزینه‌های سربار تنها بر اساس حجم تولید یا ساعت کار ماشین آلات تسهیم می‌گردد و این نمی‌تواند مبنای مناسبی برای تسهیم هزینه‌های سربار باشد. ولی در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ابتدا فعالیتهای عمده شناسایی و هزینه سربار به تناسب منابعی که در هر فعالیت مصرف شده به آن فعالیت تخصیص داده میشود. پس از تخصیص سربار ساخت به فعالیتهای، محرک‌های هزینه (مبانی تخصیص) مربوط به هر فعالیت شناسایی شده و هزینه هر فعالیت به نسبت مقدار مصرف شده محرک هزینه در هر یک از محصولات، به این محصولات تخصیص داده می‌شود. عملیات و تولید، پس از آنکه هزینه محصول تا میزان هزینه مجاز کاهش یافت، آغاز می‌شود (فلمهولتز و همکاران، ۲۰۱۶). هزینه یابی هدف برای مدیریت، ابزاری تجاری و کل نگر است. کل گرائی اقتضا می‌کند که تمامی اصول هزینه یابی هدف (و نه فقط جزئی از آن) در نظر گرفته شود. به عنوان مثال، با رعایت یکی از اصول هزینه یابی هدف مانند مهندسی همزمان یا طراحی بهای تمام شده، نمی‌توان نتیجه گرفت که سیستم هزینه یابی هدف در شرکت مستقر شده است (تاشنر و چریفزاده، ۲۰۱۶).

دوم اینکه برای استفاده مؤثر از هزینه یابی هدف باید هم به مفاهیم اساسی که هزینه یابی هدف بر اساس آن بنا شده است (تئوری سیستمهای باز) و هم به اصول بنیادین آن (که در عمل به کار گرفته می‌شود) معتقد بود و پذیرفتن یکی از این دو کافی نیست. تفاوت موجود بین رویکردهای هزینه یابی هدف و هزینه یابی سنتی در برنامه ریزی سود و هزینه منعکس کننده اختلاف در مبانی نظری هر یک از آنهاست. این مبانی در تئوری سیستمها ریشه دارد که ناشی از طرز تفکر در مورد مدیریت و کنترل است. رویکرد سنتی بهای تمام شده به علاوه درصدی سود، از نگرش سیستم بسته سرچشمه می‌گیرد (هورنگرن^{۱۷}، ۲۰۰۹).

این نگرش عمل متقابل بین سازمان و محیط آن و بررسی بسیاری از متغیرها را در شرح رفتار سیستم نادیده می‌انگارد و بعد از مشاهده نتایج واقعی نسبت به اصلاح فعالیتهای اقدام می‌کند که طی آن برای تطبیق با استانداردهای از پیش تعیین شده تلاش می‌شود. در مقابل، سیستم هزینه یابی هدف یک سیستم باز است. این رویکرد اهمیت سازگاری سازمان با محیط خود را مورد توجه قرار می‌دهد. در شرح رفتار سیستم و مجموعه پیچیده‌ای از تاثیرات متقابل در نظر گرفته می‌شود؛ فعالیتهای اصلاحی قبل از وقوع نتایج واقعی صورت می‌گیرد و ضرورت ارائه پیشنهادهایی در مورد استانداردهای برتر احساس می‌شود (نوهو و همکاران، ۲۰۱۶).

۸- نتیجه گیری

حسابداری مدیریتی شاخه‌ای از حسابداری است که مدیریت شرکت را در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، کنترل و تجزیه و تحلیل پشتیبانی می‌کند. استفاده مؤثر از این ابزار توسط مدیریت اجرایی رشد، سود و بهینه‌سازی تجارت را تضمین می‌کند (کاپلان و آتکینسون، ۲۰۱۵). برای تصمیم‌گیری‌های تجاری، صاحبان تجارت و یا مدیران نیاز به اطلاعات مالی و اقتصادی سازمان یافته و تجزیه و تحلیل منابع اطلاعات و نتایج تجارت خود دارند. اما صورت‌های مالی ارائه شده توسط حسابداران حرفه‌ای- از آنجایی که مطالب اقتصادی می‌باشند- به سختی قابل درک هستند و برای درک منابع درآمد و ضرر و زیان در تجارت یا برای

¹⁷ Horngren

شناسایی راه‌هایی برای ایجاد ثبات در بهینه‌سازی مالی و اقتصادی در تجارت کافی نیستند. از این رو، توسعه تجارت حسابداری مدیریتی ضروری می‌باشد، که به معنی: توسعه سیستمی برای ثبت اطلاعات مالی و غیر مالی با توجه به نیازهای مدیریت تجاری، برای نظارت بر منابع درآمد و ضرر و زیان تجارت، توسعه گزارش‌های اولیه، تجزیه و تحلیل و داشبورد در درآمدها و هزینه‌ها، بدهی‌ها و تعهدات، رسیدها و هزینه‌ها، نیازهای مالی و منابع تجاری و انطباق مداوم با مدیریت می‌باشد (برنز و اسکاپنز^{۱۸}، ۲۰۰۰).

حسابداری مدیریت را می‌توان فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، گردآوری، سنجش، تحلیل، تفسیر و ارائه آن گروه از اطلاعات مالی و سایر اطلاعات کمی و عملکردی تعریف کرد (کاپلان و آتکینسون، ۲۰۱۵). این کار توسط مدیریت به منظور برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملیات و استفاده بهینه از منابع در داخل سازمان انجام می‌شود. در حسابداری مدیریت، با تأکید بر استفاده‌کنندگان درون سازمانی، اطلاعاتی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود که مدیران سطوح مختلف یک سازمان را در اجرای اهداف تدوین شده برای آن سازمان یاری دهد (برنز و اسکاپنز، ۲۰۰۰).

مدیریت با رویکرد برنامه‌ریزی صحیح در راستای اهداف سازمانی و حسابداری با در نظر گرفتن روش‌های مناسب و به کارگیری افراد متخصص در زمینه مالی، در راستای تعالی سازمانی گام بر می‌دارند و با پیاده کردن سیستم مالی مناسب و ارزیابی مدیران سعی بر جلوگیری از به وجود آمدن بحران‌های مالی دارند. مدیریت به طور کلی در سازمان دارای دو وجه است: یک وجه که به «اهداف سازمانی» بر می‌گردد و دیگر وجهی که به «اهداف سازمان» منجر می‌شود. برنامه‌ریزی، سازماندهی، هماهنگی و کنترل، از وظایفی است که به طور مستقیم به اهداف سازمان منتهی می‌شوند و انگیزش و بسیج نیرو که افراد را در رسیدن به اهدافشان کمک می‌کند. به همین اعتبار، بهبود مدیریت یعنی، توجه کردن به وظایف مدیر در جهت رسیدن به اهداف سازمان. به تعبیری دیگر، رشد، بالندگی و توسعه شاخص‌ها و پارامترهایی که برای تحقق توسعه مدیریت مورد نیاز است، هر کدام زمینه‌ساز تعالی سازمان و تحقق اهداف تعیین شده است. به عبارت دیگر، ضمن اینکه معرفی مدل تعالی عملکرد می‌تواند در صدر برنامه‌های توسعه مدیریت قرار گیرد، می‌بایست بر این باور بود که هر چه در برنامه‌ریزی برای توسعه اجزای سیستم، از مدیریت کوشا باشیم طبیعتاً به همان میزان دستیابی به تعالی سازمانی نیز محقق خواهد گشت. جمله بحران‌های کنونی موجب افزایش آگاهی درباره ارزش حسابداری و حسابداری حرفه‌ای و خدمات آنان شده است. به نظر رؤسای سازمان‌های حسابداری، نیاز به خدمات حسابداران حرفه‌ای درباره موضوعاتی که با بحران‌های مالی مرتبط است افزایش خواهد یافت و جامعه جهانیان بار امید زیادی به پشتیبانی و همکاری حرفه حسابداری برای غلبه بر بحران دارد. اکنون اهمیت نقش حرفه حسابداری در حفظ سیاست اقتصادی جهانی بیشتر درک می‌شود. با توسعه فناوری‌های نوین در صنایع و ایجاد تغییر و تحول در سیستم‌های تولید، سازمان‌ها چنان با پیچیدگی و تغییرات شدید رو به رو شده‌اند که مدیریت، به تنهایی نمی‌تواند نسبت به محیط خود در سازمان شناخت کافی داشته باشد (لافند و همکاران، ۲۰۱۶). به همین دلیل، ضرورت دارد سیستمی به وجود آید که مدیریت را در امر شناسایی مساله، تعیین اهداف، تعریف راه‌حل‌های ممکن و ارزیابی و انتخاب راه حل بهینه و اجرای آن کمک کند که همین توجهی برای ارائه خدمات حسابداری مدیریت است.

¹⁸ Burns & Scapens

منابع

۱. سالواتوره، دومینیک (۱۳۷۷). تئوری و مسائل اقتصاد خرد. ترجمه حسن سبحانی، نشر نی، چاپ پانزدهم.
۲. شباهنگ، رضا (۱۳۸۴). حسابداری مدیریت. جلد اول، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
۳. نمازی، محمد (۱۳۷۸). بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۷.
4. Rahman, N. A. A., & Ramli, A. (2016). Entrepreneurial Orientation, Strategic Management Accounting Practices, Innovation, and Firm Performance: Craft Industry Perspective. In *Proceedings of the ASEAN Entrepreneurship Conference 2014* (pp. 179-191). Springer Singapore.
5. Apostolides, N. (2016). *Management Accounting for Beginners*. Routledge.
6. Nuhu, N. A., Baird, K., & Appuhami, R. (2016). The Association between the Use of Management Accounting Practices with Organizational Change and Organizational Performance. In *Advances in Management Accounting* (pp. 67-98). Emerald Group Publishing Limited.
7. Flamholtz, E. G., Baiserkeyev, O., Brzezinski, D., Dimitrova, A., Feng, D., Iliev, I., ... & Rudnik, P. (2016). Overcoming Management Accounting Myopia: Broadening the Strategic Focus. In *Advances in Management Accounting* (pp. 73-121). Emerald Group Publishing Limited.
8. Taschner, A., & Charifzadeh, M. (2016). *Management and Cost Accounting*. John Wiley & Sons.
9. Lafond, C. A., McAleer, A. C., & Wentzel, K. (2016). Enhancing the Link between Technology and Accounting in Introductory Courses: Evidence From Students. *Journal of the Academy of Business Education*, 17.
10. Dauderis, H., & Annand, D. (2016). *Introduction to Financial Accounting*.
11. Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (2015). *Advanced management accounting*. PHI Learning.
12. Huntzinger, J. R. (2007). *Lean cost management: accounting for lean by establishing flow*. J. Ross Publishing.
13. Modarress, B., Ansari, A., & Lockwood, D. L. (2005). Kaizen costing for lean manufacturing: a case study. *International Journal of Production Research*, 43(9), 1751-1760.
14. Cokins, G. (1996). *Activity-based cost management: making it work*. Chicago: Irwin.
15. Horngren, C. T. (2009). *Cost accounting: A managerial emphasis*, 13/e. Pearson Education India.
16. Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.

Overview of Concepts and Components of Management Accounting from the Perspective of Structuralism

Bitasoltani Lorgani¹

¹ Business Management (M.A), Marketing, Islamic Azad University Central Tehran Branch, Iran

Abstract

Structuralism implies observation and recognition of phenomena with evolutionary process that have been formed by various components and properties. This paper analyzes evolution process and conceptual components of management accounting to provide the readers with a comprehensive picture of quiddity of management accounting. The mentioned points in this paper are originated from holism and systematic thinking; in this regard, each conceptual component is described in terms of the meaning and theoretical literature of management accounting besides studying historical trend of transformations in this science. The applied methodology in this research is overview of previous studies and theoretical literature in this context so that the relevant concepts to management accounting as well as details of each concept are well explained. To achieve research goals, this paper has defined the concept of management accounting in introduction then it has explained strategic theoretical base of management accounting. At the next section, the difference between management accounting and financial accounting as well as the philosophy behind the functions and goals of management accounting are examined. Ultimately, the concept of costing is analyzed as the heart of management accounting. The last section consists of conclusion of all examined subjects.

Keywords: Accounting, Management Accounting, Costing, Systematic Thinking
