

مقدم مدیریت و نهاده

مطالعات کاربردی در

دوماهنامه مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، بهمن ۱۳۹۵، شماره ۱

شماره: ۶۴۰۹ - ۲۵۳۸
ISSN: 2538-6409

تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در

دستگاههای اجرایی

کریم اسکندری، شیما کردبچه

بررسی رابطه بین قیمت محصولات با میزان رضایت مندی

مشتریان شرکت به پخش تبریز

رضا شعبانی پور، محمدحسین ثنائی محمدی، حامد پاشائی،

رسول پورجمال

سیستمهای اطلاعاتی حسابداری: چالش در گزارشگری

به هنگام

مرتضی دانشمند، علی صنعتی

مدیریت و کاهش بهای تمام شده، بامحوریت طبقه بندی

طبیعی هزینه ها در کسب کارهای کارآفرینانه با رویکرد

ارزش آفرینی

محمد حسین ثنائی محمدی، بهرام ستاری، ودود حسن زاده،

مجید عمادالشریعه

وبسایت نشریه
ASMD.ir

دوماهنامه اقتصادی

مطالعات کاربردی در

مقدم مدیریت و نقشه

دوماهنامه مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه،
سال اول، بهمن ۱۳۹۵، شماره ۱

شاپا: ۶۴۰۹ - ۲۵۳۸

ISSN: 2538-6409

صاحب امتیاز و مدیر مسئول:
منیژه ملائی

سر دبیر: میلاد فتحی
مدیر داخلی: زهرا السادات چاوشی

هیئت تحریریه:

جناب آقای امیرحسین یوسفی
جناب آقای محمد فرهانی اسلامی
سرکار خانم مرضیه صمدی
جناب آقای نوید جیدی
سرکار خانم مرضیه ملائی
جناب آقای مهرداد فتحی

کرج: چهارراه هفتتیر، خیابان لاله ۱، پلاک ۱۴، طبقه همکف

۰۲۶ ۳۲ ۷۲ ۴۷۸۷



۰۲۶ ۳۲ ۷۴ ۷۱۵۸



دو ماهنامه اقتصادی

مدیریت کارپوشی در مدیریت

فهرست مقالات

صفحه	عنوان مقاله
۱	تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه های اجرایی کریم اسکندری، شیما کردبچه
۱۱	بررسی رابطه بین قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش تبریز رضا شعبانی پور، محمد حسین ثنائی محمدی، حامد پاشائی، رسول پورجمال
۲۳	سیستم های اطلاعاتی حسابداری: چالش در گزارشگری به هنگام مرتضی دانشمند، علی صنعتی
۳۵	مدیریت و کاهش بهای تمام شده، بامحوریت طبقه بندی طبیعی هزینه ها در کسب کارهای کارآفرینانه با رویکرد ارزش آفرینی محمد حسین ثنائی محمدی، بهرام ستاری، ودود حسن زاده، مجید عمادالشریعه

تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی

کریم اسکندری^{۱*}، شیما کردبچه^۲

گروه مدیریت دولتی، دانشگاه پیام نور تهران

دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یادگار امام (ره)، باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، شهر ری

Skandarik@yahoo.com

چکیده

با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت‌های رقابتی شرکت‌ها و سازمان‌ها در جهان امروز، میزان مطلوبیت عملکرد تک تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می‌تواند به عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حایز اهمیت باشد و با استفاده از آنها می‌توانند به ارزیابی وضعیت موجود طرح‌های استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آن‌ها اقدام نمایند. در سالهای اخیر موضوع حسابرسی عملکرد مدیریت به طور جدی در ایران مطرح شده است و بیشتر بحث‌ها بر سر آن است که آیا اجرای حسابرسی عملکرد با استقبال روبرو می‌شود یا خیر؟ واقعیت این است که بسیاری از مدیرانی که نظام کنترل مطلوب را به عنوان یکی از ضروریات افزایش بهره‌وری می‌دانند، بر اجرای آن تأکید داشته و شواهد تجربی چندی نیز در ایران مشاهده شده است. اما درباره اینکه متغیرهای حسابرسی عملکرد در ایران تا چه حد مورد پذیرش قرار گرفته و آیا سازمان‌ها بر نقش آنها در توسعه سازمانی واقفند؟ تردید وجود دارد. در این مقاله سعی شده است ضمن ارایه‌ی توجیهات نیاز به حسابرسی عملکرد مدیریت، استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد توسط حسابرسان در انجام این کار موشکافی شود. نتایج حاصل مبنی بر این است که عملیات کارآ و اثر بخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و ضروری است ساختار سیستم‌های مدیریت سازمان و کنترل مدیریت در راستای رسیدن به این اهداف طراحی شوند تا اینکه بتوان از طریق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت، وظایف مدیریت سازمان را مورد ارزیابی قرار داد. از این‌رو می‌توان اذعان نمود که حسابرسی عملکرد، ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به حل مسایل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره مؤسسات می‌شود

واژگان کلیدی: حسابرسی عملکرد^۱، حسابرسی کارایی^۲، حسابرسی اثربخشی^۳، صرفه اقتصادی^۴، مدیریت^۵

۱- مقدمه

در دنیای امروزی، که عصر اطلاعات و ارتباطات نامیده شده و طبق گفته الوین تافلر به موج چهارم شهرت یافته است، مدیران پیشتاز، همواره تلاش می‌کنند از کنترل و نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود و دیگران اطمینان لازم را به دست آورند تا در برابر موضوعات واقعه، نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به موقع انجام دهند. بنابراین آنان هیچگاه نباید در بهره‌گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود، برای تعیین مشکلات و ارایه‌ی راه حل آن تردید داشته باشند، تا با استفاده از این خدمات به موفقیت‌های روزافزون‌تری دست یابند. حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری‌رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته است، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه‌های اقتصادی و ارایه‌ی پیشنهادها، عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند. در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش

1. Performance auditing
2. Efficiency auditing
3. Effectiveness auditing
4. Economy
5. Management

دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخ‌گوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی، نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشم‌گیری افزایش یافته است.

در واقع حسابرسی عملکرد در برگزیده بررسی سیستماتیک فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم‌چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات یا لزوم بررسی و اقدامات بیشتر می‌باشد (صفار، ۱۳۷۶، ۶). اینکه چرا عملکرد حسابرسان مکرراً در تاریخچه شرکت‌ها همیشه به صورت پرسش مطرح می‌شود توضیحات زیادی دارد. اول اینکه، شاید عملکرد حسابرسان به آن اندازه که از آن‌ها انتظار می‌رود، نیست. در بسیاری از موارد شکست تجاری، مربوط به عملکرد سهام‌داران و مدیران ارشد است. حقیقت این است که این عملکرد ضعیف و شکست، عدم کنترل جدی را نشان می‌دهد. در چنین مواقعی ساختار دولتی شرکت که باید هر عمل غیر اخلاقی و غیر قانونی را در همان مرحله اول کنکاش می‌کرد، نکرده است. از آنجایی که حسابرسی عمومی قسمت مهم در رسالت یک شرکت و سازمان است، در چنین مواقعی عدم وجود چنین ساختاری ممکن است عملکرد حسابرسان را به خوبی منعکس نکند (Hassink et al, 2009). از این‌رو در مورد حسابرسی عملکرد تحقیقات متعددی انجام و مقالات متعددی نوشته شده است، از جمله می‌توان به تحقیقی که توسط سانوسی ۱ و اسکندر ۲ تحت عنوان «بررسی تأثیر عملکرد محرک بر عملکرد حسابرسی در شرایط گوناگون» در سال ۲۰۰۷ در مالزی انجام شده، اشاره کرد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که عملکرد محرک باعث افزایش عملکرد حسابرسی می‌شود به عبارت دیگر نتایج هم‌گویی این مطلب است که هم محرک‌های مالی و هم غیر مالی عملکرد حسابرسی را افزایش می‌دهند و باعث افزایش سعی و تلاش برای عملکرد بهتر می‌شوند (Zuraidah & Takiah, 2007, 46).

۲- اهمیت و ضرورت حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی

جهان در دهه‌های اخیر شاهد پیشرفت چشم‌گیری در حرفه حسابرسی بوده است. توسعه سازمان‌ها و پیچیده تر شدن روابط و پیشرفت‌های فن‌آوری از یک سو و لزوم استفاده بهینه از منابع محدود و نادر از سوی دیگر، موجب رشد هر چه بیشتر حسابرسی و نیاز به انجام جامع آن شده است. ضرورت انجام حسابرسی مالی و اظهارنظر بدون دید انتقادی نسبت به صورت‌های مالی توسط حسابرسان بر کسی پوشیده نیست. از سویی نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند تا علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارائه دهند. این تفکر در دنیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی عملکرد مدیریت شده است.

هم‌چنین می‌توان به تعدادی از دلایل ضرورت توجه به حسابرسی عملکرد در زیر اشاره کرد:

- حسابرسی مالی و رعایت به لحاظ دامنه رسیدگی نم‌توانند پاسخ‌گوی کامل نیازهای حسابرسی باشند.
- در حکومت‌های دموکراتیک مردم و نمایندگان آنها نیازمند مکانیزم‌ها و روش‌های مناسبی در جهت آگاهی از عملکرد مسئولان هستند و محدوده حسابرسی‌های دیگر پاسخ‌گوی این نیاز ایشان نیست.
- با توجه به گسترش روزافزون آگاهی‌ها و رقابت در عرصه‌های مختلف حساسیت همگان نسبت به کسب بهره‌وری و بازدهی هر چه بیشتر افزایش چشم‌گیری یافته است (دیوان محاسبات، ۱۳۸۸).

سازمان‌هایی که عملکرد خود را به لحاظ معیارهای کاملی چون صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در معرض قضاوت و سنجش دیگران می‌بینند و مدیران آن سازمان ادامه حیات مدیریتی خود را در سایه رأی مردم یا سهامداران مربوطه می‌دانند نسبت به سازمان‌هایی که هیچ تحلیل عملکردی از آنها به عمل نمی‌آید بسیار کارا تر عمل می‌نمایند. شاید مهمترین تفاوت بخش خصوصی و بخش دولتی در همین موضوع

است که مدیران بخش خصوصی با معیارهایی معین به‌طور دائم باید پاسخ‌گوی عملکرد خویش به سهام‌داران باشند و مشاهده هرگونه ضعفی از آن‌ها موجب تغییر نظر سهام‌داران نسبت به آن‌ها خواهد شد. اگر با ایجاد مکانیزم‌هایی مشابه در بخش دولتی نیز سعی کنیم این حد از پاسخ‌گویی را ایجاد نماییم و مدیران مربوطه بدانند که منافع شخصی آن‌ها (ادامه حیات مدیریتی و) وابسته و هم‌جهت است با منافع سازمانی در این صورت می‌توان انتظار داشت که بخش دولتی نیز تا حدودی به اندازه بخش خصوصی کاراً عمل نماید. حسابرسی عملکرد در واقع حرکت مهمی در این جهت است.

۳- پیشینه نظری حسابرسی و حسابرسی عملکرد مدیریت

مفهوم حسابرسی داخلی در دولت، مفهوم نوظهوری نیست. در کشور چین حدوداً ۴۰۰۰ سال پیش این کار انجام می‌شد در کشور چین، اعتبار و صحت نظارت بر تدابیر امپراطوری موضوع اصلی بوده و حسابرسی با اولین روش‌های ابداعی مالی برابری می‌کرد. این مفهوم به بررسی کارهای تجارت نیز راه یافت و تا اواسط سال ۱۹۰۰ ادامه داشت تا اینکه توسعه در عملکرد حسابرسی در ایالت میشیگان^۱ و کالیفرنیا^۲ و چند ایالت و دولت‌های بومی آمریکا شروع شد. امروزه اکثر دولت‌ها در هر نوع و هر ساختاری برای حسابرسی داخلی از کارکنان بومی یا غیر بومی استفاده می‌کنند و در حالت کلی حسابرسی حوزه وسیعی است که به عنوان حسابرسی عملکرد شناسایی می‌شود (Dittenhofer, 2001, 43). بررسی اسناد و مدارک و شواهد تاریخی نشان می‌دهد که نیاز به حسابرسی عملکرد قدمت بیشتری داشته و از اواخر قرن نوزدهم این نیاز مطرح بوده است. پیدایش تفکر بررسی عملکرد مدیریت را می‌توان در رکود ۱۹۳۰، ضرورت کنترل و بازنگری عملکرد موسسات عمومی و خصوصی جستجو نمود (نخبة فلاح، ۱۳۸۴، ۷۹). اصطلاح حسابرسی عملکرد یا حسابرسی عملیاتی اغلب به منظور ایجاد تفاوت بین حسابرسی صورت‌های مالی جهت اظهار نظر حرفه‌ای بر روی آن و حسابرسی که جوانب انتخاب شده یک سازمان را خارج از محدوده حساب‌ها رسیدگی می‌کند به کار می‌رود (نخبة فلاح، ۱۳۸۴، ۳).

واژه حسابرسی مدیریت در فرهنگ آکسفورد به این شرح تعریف شده است «بررسی مستقل مدیریت یک سازمان، به‌وسیله مشاوران مدیریتی که دارای مهارت لازم برای انجام این نوع بررسی هستند. این بررسی همه جنبه‌های یک شرکت از قبیل تولید، بازاریابی، فروش، مالی، انبار و امور کارکنان را در بر می‌گیرد» (رحیمیان، ۱۳۸۲). حسابرسی عملکرد بنا به تعریف فرهنگ کهلر «نوعی حسابرسی فعالیت‌های سازمانی است که توسط حسابرسان داخلی یا مستقل انجام می‌شود و هدف آن ارزیابی استانداردها، خط‌مشی‌ها و رهنمودهای کلی است و سرانجام به گزارش رسمی یافته‌ها منجر می‌شود». دامنه این نوع حسابرسی که به دقت تعریف و محدود می‌شود ممکن است دارای ماهیتی کلی بوده یا کاربرد محدودی داشته باشد. همچنین استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا در سال ۱۹۹۴ حسابرسی عملکرد را به این صورت زیر تعریف می‌کند: یک بررسی هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخ‌گویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها (حسین‌زاده، ۱۳۸۴، ۶).

۴- مقایسه‌ی حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد مدیریت

حسابرسی عملکرد حرفه‌ای، مستلزم انواع مهارت‌ها است و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخش‌های مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارها، خرید پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از بخش‌هایی هستند که می‌توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند. حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت‌های مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصت‌هایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش‌ها و عملیات است (حسین‌زاده، ۱۳۸۴، ۶).

با استفاده از مفاهیم حاکم بر حسابرسی عملکرد می‌توان به بررسی تفاوت‌های موجود میان حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی پرداخت. حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورت‌های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی‌تری است. حسابرسی عملکرد حرفه‌ای مستلزم انواع مهارت‌هاست و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. حسابرسی عملکرد یک شکل مدرن

حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت است. تفاوت اصلی بین حسابرسی عملکرد و حسابرسی سنتی در نقش حسابرس است که در حسابرسی عملکرد نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیت‌ها است. از تفاوت‌های حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می‌توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می‌شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام می‌شود.

یکی دیگر از تفاوت‌های موجود بین این دو نوع حسابرسی در سطح استاندارد بودن آن‌ها است که در آن طرح‌ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت بسیار مشکل است. حسابرسی عملکرد همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می‌کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه‌های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد یک سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم می‌شود. حسابرسی عملکرد، برخلاف حسابرسی صورت‌های مالی کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه خاصی دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی محدودیت فزونی منافع بر مخارج را بیشتر مد نظر قرار می‌دهد (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۰). برخی از تفاوت‌های موجود بین حسابرسی صورت‌های مالی مرسوم و حسابرسی عملیاتی در جدول زیر خلاصه شده است:

جدول شماره ۱: مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد

ردیف	ویژگی‌ها	حسابرسی مالی	حسابرسی عملیاتی
۱	اهداف	اظهار نظر در مورد وضعیت مالی	تجزیه و تحلیل و بهبود روش‌ها و عملکرد
۲	دامنه	مدارک و اسناد مالی	فعالیت‌های سازمانی
۳	مهارت‌ها	حسابداری	دانش‌های مختلف
۴	جهت‌گیری زمانی	گذشته نگر	آینده نگر
۵	دقت	مطلق	نسبی
۶	مخاطبان	سهامداران و عموم	مدیریت داخلی
۷	ضرورت	الزامات قانونی	طبق درخواست مدیریت
۸	استانداردها	اصول پذیرفته‌شده حسابداری استانداردهای حسابداری	استانداردهای دیوان محاسبات صرف اقتصادی کارایی و اثربخشی
۹	اظهار نظر	ضروری	غیر ضروری
۱۰	نتایج حسابرسی	اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی	پیشنهاد به مدیریت
۱۱	کانون توجه	ارایه‌ی مطلوب صورت‌های مالی	پیشرفت‌های عملیاتی
۱۲	نقطه نظر	مالی	مدیریتی
۱۳	موفقیت	اظهار نظر	پذیرش و انجام پیشنهادها توسط مدیریت

منبع: رحیمیان، نظام الدین، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرس، ۱۳۸۲، شماره ۲۰، ص ۲۸.

۵- معیارهای حسابرسی مؤثر

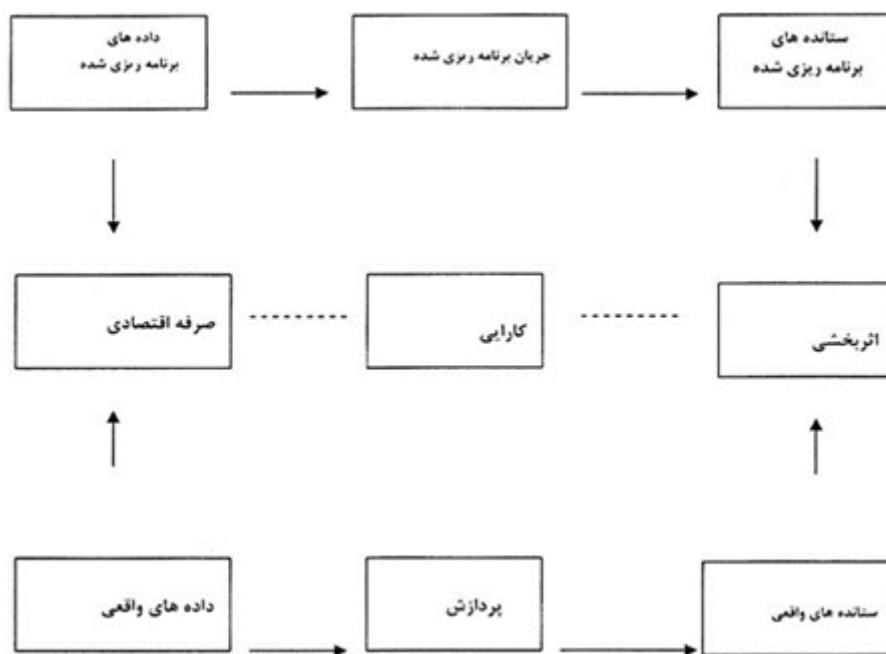
- تعیین و تعریف اهداف حسابرسی که توسط تمامی بخش‌ها تثبیت شده است.
- فراهم کردن یک طرح حسابرسی مناسب که توسط تمام بخش‌ها تثبیت شده است.
- فراهم کردن منابع و زمان کافی برای تکمیل حسابرسی.
- طراحی و اجرای حسابرسی توسط یک حسابرس کارآمد و خاص.
- رهبری و اداره حسابرسی طبق روند و استانداردهای حسابرسی شناخته شده.
- یافتن اعتبار و صحت؛ اعتبار و صحت به این معنی است که یافته‌ها از اهمیت کافی برخوردار هستند و بدون تردید منطقی تأیید نمی‌شوند. در مورد چنین تردیدی، مشاوره با یک حسابرس کارآمد توصیه می‌شود.
- تحلیل یافته‌ها در ارتباط با اهداف حسابرسی همراه با تأکید بر ریسک.
- ترویج اصلاح و اعمال اصلاح (نتایج حسابرسی باید به بهبود و اصلاح منجر شود).
- متقاعد کردن کامل مشتری از لحاظ انجام اهداف معین و در حالت کلی عملکرد حسابرسان.

- فراهم کردن مدارک عینی برای تمام بخش‌های قابل توجهی که حسابرسی در گسترش سیستم مدیریت کیفیت به نتیجه می‌رسد (Beckmerhagen, 2004, 17).

۶- مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد مدیریت

استانداردهای دیوان محاسبات آمریکا مفهوم حسابرسی را برای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تعریف نموده است (رایدر، ۱۳۸۳، ۱۳-۱۵). در واقع حسابرسی عملکرد دارای سه مؤلفه اساسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است امروزه ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲). دیوان محاسبات انگلستان این سه مؤلفه را به صورت زیر تعریف می‌کند:

۱. صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجه اقتصادی).
۲. کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب).
۳. اثر بخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه‌ها، برنامه‌ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه).



شکل ۱- ارتباط بین مفاهیم حسابرسی عملکرد

منبع: نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد و عملیاتی، ماهنامه‌ی تدبیر، شماره‌ی ۱۶۵، بهمن ماه، ص ۵.

۷- اصول حسابرسی عملکرد

اصول حاکم بر حسابرسی عملکرد مدیریت شامل موارد زیر می باشد:

۱. حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی‌طرفانه تلقی شود.
۲. حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها که دیدی عیب جویانه و انتقادی ندارد.
۳. ارزشیابی عملکرد را با توجه به مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده فعالیتها مد نظر قرار می‌دهد.
۴. در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مربوط مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.
۵. در اجرای حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده می‌شود.
۶. حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی انجام می‌شود (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲).

۸- مزایای حسابرسی عملکرد

- در زیر به تعدادی از فوایدی که حسابرسی عملکرد م تواند در پی داشته باشد اشاره می‌شود:
- تشخیص مشکلات و نارسایی‌های موجود در عملیات سازمان، دلایل مربوط و راه‌حل‌های بهبود.
 - تعیین فرصت‌هایی که برای افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها وجود دارد.
 - تعیین فرصت‌هایی که برای افزایش درآمد و سود (یا سایر منافع حاصل) وجود دارد.
 - همکاری در تدوین هدف‌ها، خط‌مشی‌ها و روش‌های سازمان، در صورتی که بصورت مدون موجود نیست.
 - تعیین ضوابط لازم برای سنجش میزان دستیابی به نتایج مورد انتظار، در صورتیکه ضوابط مطلوب برای سنجش وجود نداشته باشد.

- کمک در زمینه بهبود خط‌مشی‌ها، روش‌ها و ساختار سازمان
 - ایجاد کنترل برای بهبود عملکرد بخش‌ها و واحدهای سازمان
 - اطمینان از رعایت قانون، هدف‌ها، خط‌مشی‌ها و روش‌های سازمان
 - کشف عملیات غیرمجاز، همراه با تقلب یا غیرعادی در سازمان
 - بهبود سیستم‌های اطلاعات مدیریت و کنترل
 - تشخیص توانایی‌های بالقوه دستگاه در عملیات آتی آن
 - تصحیح ارتباطات بین مدیران عملیاتی و مدیریت سطح بالا
 - فراهم کردن یک ارزیابی مستقل و عینی از عملیات
- بطور خلاصه حسابرسی عملکرد حسب مأموریت‌های محوله در جستجوی راه‌های بهتر برای انجام عملیات مختلف در سازمان است که منجر به ارتقای بهره‌وری می‌شود. از دیدگاه حسابرسی عملکرد، همیشه راه یا راه‌های مناسب‌تری برای انجام کارها موجود است که باید مشخص و به موقع به اجرا گذاشته شوند (دیوان محاسبات، ۱۳۸۸).

۹- استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت

- استانداردهای حسابرسی عملکرد شامل سه بخش استانداردهای عمومی، استانداردهای اجرای عملیات و استانداردهای گزارش‌گری می‌باشد.
- الف. استانداردهای عمومی:** استانداردهای عمومی سوای استانداردهای اجرای عملیات و گزارش‌گری به طور مشترک برای حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی عملکرد وضع شده است. این استانداردها عبارتند از:
- شرایط کارکنان مؤسسه حسابرسی، استقلال مؤسسه حسابرسی و حساب‌رسان مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای و برقراری کنترل کیفیت.
 - این استانداردها در تمامی مؤسسات حسابرسی اعم از دولتی و غیر دولتی که حسابرسی برنامه‌ها، فعالیت‌ها و وظایف دستگاه‌های دولتی سازمان‌های غیرانتفاعی و... را به عهده دارند کاربرد دارد.

ب. استانداردهای اجرای عملیات:

۱. برنامه‌ریزی: عملیات حسابرسی باید به حد کافی برنامه‌ریزی شود. برنامه حسابرسی باید در کلیه مراحل حسابرسی اجرا شود. اهداف حسابرسی، حوزه عمل حسابرسی و متدولوژی حسابرسی هیچ کدام جدا از هم نیستند از این‌رو حساب‌رسان ناگزیرند این سه عنصر را همزمان برنامه‌ریزی و طراحی کنند.
۲. سرپرستی: کارکنان به طور صحیحی سرپرستی شوند. به منظور تعیین اینکه آیا اهداف حسابرسی در جریان اجرا است سرپرستی مستقیم حساب‌رسان و سایر اشخاصی که (مشاوران، کارشناسان و مثل آنها) به امر حسابرسی می‌پردازند الزامی است. اصول سرپرستی ایجاب می‌کند برای کارکنان آموزش لازم ترتیب داده شود.
۳. رعایت قوانین و مقررات: هرگاه رعایت قوانین و مقررات برای تأمین اهداف حسابرسی ضرورت داشته باشد حساب‌رسان باید در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحوی برنامه‌ریزی کنند تا اطمینان معقولی از کشف موارد خلاف فراهم شود در کلیه مراحل اجرای حسابرسی حساب‌رسان باید نسبت به حالات و رویکردهایی که می‌تواند دال بر اعمال خلاف قانون یا تخطی از قوانین مقررات باشند هوشیار باشند.
۴. کنترل‌های مدیریتی: حساب‌رسان باید درکی از کنترل‌های مدیریتی که به موضوع حسابرسی مربوط می‌شود به دست آورند. هنگامی که کنترل‌های مدیریت در اهداف حسابرسی مهم هستند حساب‌رسان باید مدارک کافی به منظور پشتیبانی از قضاوت‌هایشان در مورد کنترل‌ها کسب کنند.
۵. مدارک: دستیابی به مدارک مربوط قابل اطمینان و کافی مبنای معقولی در جهت یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حساب‌رسان فراهم می‌کند. کار حساب‌رسان باید در فرم کار برگ‌ها ثبت و نگهداری شود. کار برگ‌ها باید حاوی اطلاعات کافی باشند تا یک حساب‌رس مجرب بتواند بدون برقراری ارتباط با حساب‌رس قبلی از مدارکی که قضاوت‌ها و نتیجه‌گیری‌های در خور اهمیت حساب‌رسان را به اثبات می‌رساند پشتیبانی کند.

ج. استانداردهای گزارشگری:

۱. گزارش‌های مکتوب: گزارش حسابرسی باید به طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود. گزارش حسابرسی به منظور تأمین مقاصد زیر به صورت کتبی تهیه می‌شود:
 - انتقال نتایج حسابرسی به مسئولان در کلیه سطوح
 - نتایج حسابرسی کمتر در مظان سوء تفاهم قرار می‌گیرد
 - نتایج حسابرسی در معرض بازرسی همگانی قرار می‌گیرد
 - تسهیل پیگیری.
۲. ارایه‌ی به موقع گزارش: گزارش حسابرسی باید به طریق مقتضی منتشر شود تا اطلاعات لازم برای استفاده به موقع در اختیار مقامات اداری و اشخاص ثالث ذینفع قرار گیرد. بنابراین حساب‌رسان باید برای انتشار به موقع گزارش حسابرسی برنامه ریزی لازم را معمول دارند.
۳. محتوای گزارش: در گزارش حسابرسی باید اهداف، حوزه عمل و متدولوژی حسابرسی بیان شود.
۴. ارایه‌ی گزارش: گزارش باید کامل، دقیق، قابل اثبات، قانع‌کنندگان و تا آنجا که موضوع اجازه می‌دهد شفاف و مختصر باشد.
۵. توزیع گزارش: گزارش کتبی حسابرسی باید توسط مؤسسه حسابرسی به مقامات مسئول سازمان تحت رسیدگی، مراجع ذیصلاح، سازمان‌هایی که خواستار انجام حسابرسی بوده‌اند یا ترتیب اجرای آن را داده‌اند از جمله سازمان‌هایی که وجوهی به سازمان تحت رسیدگی پرداخت کرده‌اند تسلیم شود مگر آنکه منع قانونی و یا ملاحظات دیگری وجود داشته باشد (نخبة‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲).

۱۰- مشکلات و تنگناهای موجود در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران

برخی از مشکلات و تنگناهای موجود در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران را می‌توان به شرح زیر بیان کرد:

۱. تنظیم نکردن بودجه کل کشور بر مبنای عملیات
۲. عدم تبیین جایگاه نظارت در قوانین کشور
۳. نبود قوانین و مقررات لازم در اجراء

۴. فقدان برنامه‌های بنیادین آموزشی
۵. نبود شاخص‌های مناسب جهت سنجش مولفه‌های اساسی
۶. حاکمیت تفکر اقتصادی دولتی در ایران
۷. استقرار نیافتن حسابرسی داخلی به عنوان زمینه اساسی
۸. وجود نظام نامناسب مالی و غیر پاسخ‌گو
۹. نا آشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملیاتی و فواید آن (محمدی، ۱۳۸۷).

۱۱- نقش دیوان محاسبات کشور در حسابرسی عملکرد مدیریت

از جمله وظایف قانونی دیوان محاسبات کشور بررسی ضعف یا کفایت کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های تحت رسیدگی می‌باشد. در این رسیدگی‌ها کفایت مراجع کنترل کننده در زنجیره پاسخ‌گویی سطوح مختلف مدیریت دستگاه‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفته و در نتیجه توصیه‌های اصلاحی دیوان برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارایه می‌شود که نقش مهمی در ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی و هماهنگ-سازی حلقه‌های زنجیره پاسخ‌گویی ایفا می‌کند. دیوان محاسبات با استفاده از فنون و ابزارهایی که در اختیار دارد، هم‌چون (حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملکرد مدیریت، گزارش تفریغ بودجه و استانداردهای حسابداری و حسابرسی) موجب ایجاد شفافیت مالی و ارتقای پاسخ‌گویی در بخش دولتی می‌شود. راهبرد حسابرسی در دیوان محاسبات تقویت پاسخ‌گویی و شفافیت نظام مالی دولت می‌باشد. تا از این طریق فضای اجرایی کشور را تا حد ممکن از فساد پاک نموده و به روند توسعه همه جانبه کشور کمک نماید. از عوامل مؤثر بر ایجاد شفافیت در مصرف اعتبارات و پاسخ‌گو نمودن مدیران، گذار از نظام بودجه‌ریزی سنتی به بودجه مبتنی بر عملکرد می‌باشد.

دیوان محاسبات از طریق بررسی این نظام و ارایه‌ی پیشنهاد به منظور اصلاح نواقص آن به استقرار نظام بودجه‌ریزی یاد شده کمک نموده و نظام حسابرسی و نظارت یکپارچه خود را در جهت اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت توسعه داده است. دیوان محاسبات بر حوه مصرف اعتبارات و نتایج حاصله در سراسر کشور نظارت مستمر می‌نماید این دیوان از طریق دادسرا ضامن پاسخ‌گویی مدیران متخلف از مقررات بوده و در این راستا قوای سه گانه و تمام دستگاه‌های دولتی که به نحوی از آنها از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخ‌گویی به آن می‌باشند. دیوان محاسبات از طریق حضور مستمر و مؤثر در دستگاه‌های اجرایی از جمله شرکت‌های دولتی و ارزیابی فعالیت‌ها و برنامه‌های آنها در قالب حسابرسی عملکرد نقش خود را به نحوی مؤثر ایفا می‌نماید به طوری که از طریق اعمال کنترل بر استقرار و اجرای سامانه‌های مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی نقش مؤثری در اعمال کنترل‌های داخلی و بهبود عملیات آنها ایفا نموده و با ارایه‌ی نقطه نظرات خود به دستگاه‌های ذیربط نظام اقتصادی کشور را در سطوح خرد و سازمان هدایت می‌نماید (رحیمی، ۱۳۸۵).

۱۲- نتیجه‌گیری

حسابرسی عملکرد یکی از ارکان مهم هر سازمان پیشرویی است که می‌خواهد در محیط تجاری، رقابتی و رو به گسترش امروزی با موفقیت به پیش برود به طوری که حسابرسان عملیاتی، با ارزیابی عملکردهای واحد تجاری، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیاتی و ارایه‌ی پیشنهادهای عملی و سازنده می‌توانند نقش مؤثری در این زمینه ایفا کنند. همچنین مدیران می‌توانند با استفاده از راه‌کارهایی که توسط حسابرسان ارایه می‌شود بر کیفیت محصولات و انواع خدماتی که می‌خواهند ارایه دهند بیافزایند. در واقع هدف از حسابرسی عملکرد، بررسی رویه‌ها و روش‌های عملیاتی سازمان به منظور ارزیابی کارایی و اثر بخشی است. مدیران برای اجرای هر چه بهتر عملیات و برنامه‌های شرکت یا سازمان و هم‌چنین جهت ارزیابی عملکرد بخش‌ها و قسمت‌های مختلف سازمان از خدمات حسابرسان و به‌ویژه حسابرسان عملیاتی استفاده می‌کنند تا کارایی و اثربخشی را در قسمت‌های مختلف سازمان افزایش داده و عملکرد خود را بهبود بخشند. بنابراین رسیدن به عملیات کارآ و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و در کلیه ساختار سیستم مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی شود. حسابرسی عملکرد مدیریت، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگی‌های حسابرسی صورت‌های مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی در برگزیده بررسی روشمند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است. با توجه به مطالب ذکر شده و مشکلات و تنگناهای موجود در کشور در رابطه با پیاده سازی حسابرسی عملکرد، ضروری است که

سیاست‌گذاران و مسئولان اجرایی کشور، ضمن یک عزم ملی، اهتمام و انسجام خود را در برطرف کردن مشکلات یاد شده به کار گرفته و شرایط استقرار حسابرسی عملکرد با در نظر گرفتن استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد را به منظور بهبود عملیات و تحقق اهداف مورد نظر فراهم سازند و همچنین از دیوان محاسبات کشور به عنوان دستگاه نظارتی انتظار می‌رود تا با تبیین و ارایه‌ی مبنای تئوریک و کاربردی و تهیه شاخص‌های سنجش مناسب، با در نظر گرفتن مسایل حاکم بر بخش دولتی ایران، به بهبود عملیات یاری رساند.

مراجع

۱. بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا، (۱۳۸۷)، جزوه درسی حسابرسی عملکرد مدیریت، دیوان محاسبات آذربایجان شرقی، ص ۷۲.
۲. حسین‌زاده، ملوک، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد، تدبیر شماره ۱۹۴، ص ۶.
۳. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن، معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و نهادهای اردیبهشت ماه ۱۳۸۸.
۴. رایدرد، هری‌آر، (۱۳۸۳)، راهنمای جمع حسابرسی عملیاتی، ترجمه محمد مهیمنی، محمد عبدالله پور، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، بهمن ماه، شماره ۱۴۹، ص ۱۳-۱۵.
۵. رحیمی، محمد رضا، (۱۳۸۵)، حسابرسی بخش دولتی، شفاف سازی و پاسخگویی در مدیریت دولتی، نطق در اندونزی، دانش حسابرسی، انتشارات دیون محاسبات کشور، تابستان و پاییز ۱۳۸۵.
۶. رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۸۲)، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرسی، شماره ۲۰.
۷. رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۸۲)، واژه شناسی حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرسی، شماره ۱۹.
۸. صفار، محمد جواد، (۱۳۷۶)، حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۱۲، دیماه ۱۳۷۶، ص ۶.
۹. محمدی، معبود، (۱۳۸۷)، برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هشتم، شماره ۲۵ و ۲۶.
۱۰. نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دید مدیران شرکت، دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، شماره ۱۸-۱۷، پاییز و زمستان ۱۳۸۴، ص ۷۹، ۸۰، ۸۲.
۱۱. نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد و عملیاتی، تدبیر، شماره ۱۶۵، بهمن ۱۳۸۴، ص ۳.
12. Beckmerhagen, I.A, Berg, H.P, Karapetrovic, S.V, Willborn, W.O, (2004), case study on the effectiveness of quality management system audits, the TQM Magazine volume 16, number 1. p.17.
13. Dittenhofer, Mort, (2001), Performance auditing in governments, Managerial Auditing Journal, Florida international university, Miami, Florida, USA, p.43.
14. Hassink, Harold F.D. , Bollen, Laury H. Meuwissen, , Roger H.G. Vries, , Meinderd J. de, (2009), Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Contents lists available at ScienceDirect. p.2
15. Zuraidah Mohd-Sanusi, Takiah Mohd-Iskandar, (2007), Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity, Managerial Auditing Journal, Vol. 22 No. 1. The current issue and full text archive of this journal is available at www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm, p.46.

بررسی رابطه بین قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت بهپخش تبریز

رضا شعبانی پور^۱، محمد حسین ثنائی محمدی^{۲*}، حامد پاشائی^۳، رسول پورجمال^۴

۱- مدرس دانشگاه و کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی گرایش بازاریابی

۲- مدرس دانشگاه و عضو انجمن حسابداری ایران، mh_sanayi@yahoo.com

۳- حسابرس داخلی شرکتهای گروه نقشینه چاپ تبریز

۴- مدرس دانشگاه و کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی گرایش بازاریابی

چکیده

مطالعه حاضر با هدف بررسی رابطه قیمت محصولات با رضایت مندی مشتریان در شرکت به پخش تبریز در سال ۹۴ انجام شد. روش پژوهش توصیفی است و بر مبنای هدف تحقیق کاربردی می باشد. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه کارکنان شرکت به پخش تبریز می باشد که از بین آنها ۵۰ نفر به صورت تصادفی طبقه ای به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. برای به دست آوردن اطلاعات، از پرسشنامه ۲۸ سوالی ارزیابی رضایت از قیمت دکتر مقیمی و همکاران و پرسشنامه ۳۰ سوالی ارزیابی رضایت مشتری استفاده شد. اطلاعات به دست آمده با استفاده از آزمون های آماری همبستگی پیرسون و آزمون t مستقل تحلیل شد. نتایج بدست آمده پیش بینی می کند که بین ارزیابی میزان قیمت محصولات در همه ابعاد (بعد اطمینان از قیمت، بعد شفافیت قیمت، بعد قیمت نسبی، بعد نرخ کیفیت - قیمت، بعد منطقی بودن قیمت) به جز بعد قابلیت اعتماد با رضایت مندی مشتریان رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد. و بالاخره در بررسی تفاوت میزان رضایت مندی مشتریان بر حسب جنسیت، تفاوت معنی داری بدست آمد.

واژگان کلیدی: ابعاد قیمت محصول، ارتباط قیمت با رضایت مندی مشتری، رضایت مندی مشتری.

۱- مقدمه

قیمت یکی از چهار عامل عمده آمیخته بازاریابی می باشد و از این جهت که ارتباط نزدیکی با جایگاه یابی محصول دارد از اهمیت استراتژیک بالایی برخوردار است. علاوه بر این موضوع قیمت و قیمت گذاری تأثیر بسزایی بر دیگر عوامل آمیخته بازاریابی از جمله ویژگیهای محصول و تصمیمات توزیع و ترویج محصول می گذارد. قیمت از نادر عوامل آمیخته بازاریابی است که موجب ایجاد درآمد می شود در صورتیکه سایر عوامل موجب ایجاد هزینه می گردند. قیمت منعطف ترین عامل آمیخته بازاریابی می باشد و می تواند به راحتی تغییر کند ولی عوامل دیگر اینگونه نیستند با افزایش روزافزون ارتباطات بین خریدار و فروشنده امکان مقایسه قیمت محصول روز به روز تسهیل می گردد. قیمت، ارتباط مستقیمی با اقتصاد کلان دارد، مواردی همچون: تجزیه و تحلیل عرضه و تقاضا، تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، کشش پذیری قیمت.

از طرفی رضایت مشتری، احساس یا نگرش مشتری نسبت به یک محصول یا خدمت بعد از استفاده از آن است. به عبارتی لذت بردن یا مشمئز شدن خریدار نسبت به عملکرد محصول و خدمات پس از مقایسه عملکرد (یا نتیجه حاصل از عملکرد) محصول یا خدمات خریداری شده در مقایسه با آنچه انتظار وی بوده است. رضایت/ نارضایتی یک پاسخ احساسی است که به ارزیابی از کالا یا خدمتی که مصرف یا ارایه شده است، داده می شود. رضایت، ارزیابی مشتری از محصول یا خدمت است، با توجه به این که آیا محصول یا خدمت نیازها و انتظارات مشتریان را ارضا کرده است یا نه؟ شکست در ارضای نیازها و انتظارات منجر به عدم رضایت نسبت به محصول یا خدمت خواهد شد. رضایت مشتری از طریق

تکرار خرید، خرید کالای جدید و خرید کالا توسط مشتریان جدیدی که از طریق مشتریان راضی به کالا تمایل پیدا کرده اند، به افزایش درآمد و سود منجر می شود. در واقع مشتریانی که از سازمان رضایت زیادی دارند، تجربیات مثبت خود را به دیگران منتقل می کنند و به این ترتیب وسیله تبلیغ برای سازمان شده و در نتیجه هزینه جذب مشتریان را کاهش می دهند. سود در تجارت مستلزم مراجعه دوباره مشتریانی است که به داشتن کالا یا خدمات شرکت مباحثات کرده و دوستانشان را هم به مصرف کالا یا خدمات شرکت تشویق می کنند (کاووسی، ۱۳۸۴).

۲- بیان مساله و چارچوب نظری تحقیق

طبق تعریف رضایت پاسخ تحقق و کامیابی مصرف کننده است. قضاوتی است در مورد اینکه آیا ویژگی یک محصول یا خدمت یا خود محصول یا خدمت، یک سطح لذت بخش از کامیابی مربوط به مصرف را فراهم کرده است یا خیر و شامل سطح مافوق تحقق و مادون تحقق می شود. رضایت مشتری در نتیجه ادراک مشتری طی یک معامله یا رابطه ارزشی به طوری که قیمت مساوی است با نسبت کیفیت خدمات انجام شده به قیمت و هزینه های مشتری، به دست می آید. در ادبیات بازاریابی این گونه آمده است که رضایت مشتری دارای دو بعد است: کیفیت ادراک شده و انتظارات. بررسی ادبیات موجود در زمینه رضایت مشتریان نشان دهنده تنوع بسیار در تعریف این مساله می باشد. ولی وقتی به صورت کلی نگریسته می شود، در تمامی تعاریف موارد مشترکی وجود دارند که عبارتند از: رضایت مشتریان در حقیقت یک پاسخ است (احساسی یا عقلایی)، این پاسخ تأکید بر مورد خاصی است (انتظارات، کالا، خدمت و...) و در زمان خاصی اتفاق می افتد (بعد از مصرف، بعد از تصمیم به خرید و...). هم چنین می توان ادعا کرد که رضایت مشتری موجب وفاداری مشتریان می گردد و در نتیجه افزایش شهرت و اعتبار شرکت همچنین افزایش سودآوری شرکت را به دنبال می آورد.

تأمین رضایت مشتری زمانی حاصل می شود که خواست واقعی مشتری تأمین شده و نیاز او در زمان معین و به روشی که او می خواهد برآورده شود. بنابراین اولین اصل در دنیای کسب و کار امروزی، ایجاد ارزش های مشتری پسند می باشد. پس مشتریان راضی منبع سود شرکتها هستند. شرکت هایی که نمی توانند مشتریان را راضی نگه دارند در درازمدت در بازار باقی نخواهند ماند. عرضه محصول با کیفیت برتر و ارائه خدمات به مشتریان در سطح عالی به طور مستمر موجب ایجاد مزیت های رقابتی برای شرکت می شود، از جمله ایجاد موانع رقابتی برای رقبای وفاداری مشتریان، تولید و عرضه محصولات متمایز، کاهش هزینه های بازاریابی و تعیین قیمت های بالاتر. سرانجام می توان گفت در مورد کیفیت نکته ای اخلاقی وجود دارد و آن اینکه مشتریان به ما پول می دهند که انتظارات آنها را برآورده کنیم و ما در مقابل آنها مسئولیم (فورنل ۱، ۱۹۸۹).

هم چنین تصمیمات قیمت گذاری محصولات صنعتی هسته اصلی هر برنامه تجاری است و تاثیر مستقیمی روی استراتژی بازاریابی شرکت خواهد داشت. تمامی سازمانها اعم از انتفاعی و یا غیرانتفاعی مجبورند برای کالاها و یا خدمات خود قیمت تعیین کنند، که این موضوع تحت تاثیر عوامل داخلی و یا خارجی شرکت است. عوامل محیط داخلی شرکت شامل اهداف، خط مشی، ترکیب عناصر بازاریابی و هزینه های شرکت هستند و از جمله عوامل محیطی می توان به ماهیت بازار و تقاضا، شرایط رقابتی و واسطه ها اشاره کرد. وقتی مصرف کننده کالایی را می خرد، درواقع ارزشی را با ارزش دیگری مبادله می کند. ارزشی که از دست می دهد قیمتی است که برای کالا می پردازد و ارزشی که به دست می آورد مزایای ناشی از داشتن کالا است.

ارائه محصولات بهتر نسبت به سایر رقبا و استفاده از گام های صحیح در انتخاب استراتژی برای رسیدن به موقعیت مطلوب در مقابل رقبا، جزء اصول مهم برای رسیدن به سودآوری در مدل کسب و کار می باشد. بنابراین یک بنگاه باید قادر به قیمت گذاری محصولاتش به گونه ای باشد که بتواند درآمدهایی متناسب با ارزش ارائه شده به مشتری بدست آورد و به این ترتیب موقعیتش را نسبت به مشتریان، کالاهای مکمل، رقبا و تازه واردین بالقوه حفظ نماید (مومنی، ۱۳۸۰). قیمت گذاری مهم ترین جزء از مدل کسب و کار می باشد و تصمیمات در مورد آن تاثیر زیادی بر روی سودآوری بنگاه به همراه دارد. قیمت گذاری موفق با پاسخ گویی به برخی از سئوالات مهم، معین می شود:

قیمتی چگونه باید تنظیم شود تا بتواند با مزایایی که بنگاه به مشتریان عرضه می کند و منافع آن ارتباط داشته باشد؟

چه زمانی می بایست بنگاه قیمت هایش را تغییر دهد؟

عکس العمل رقبا و مشتریان در زمانی که بنگاه قیمت هایش را بالا یا پایین می آورد چگونه خواهد بود؟

چه زمانی بنگاه می‌بایست به ارزان فروشی بیش از حد محصولاتش بپردازد؟

هم چنین در گذشته مدیران زمان زیادی را صرف تدوین سیاستهای سازمان می کردند و وقت کمتری را برای حرکت در زمینه ایجاد فضای واقعی کسب وکار می گذاشتند در حالی که در دنیای نوین هیچ شرکت وسازمانی نمیتواند امنیت شغلی ایجاد کند مگر از طریق مشتریانش! سازمانهایی که این نکته را در یافته اند هر کاری برای تامین نیازهای مشتری انجام می دهند و بر این باورند که این قطعا به صورت ارزش افزوده به سازمان یا شرکت باز میگردد. (ایمان دوست و همکاران، ۱۳۸۸). سه عامل در قیمت گذاری از اهمیت بالایی برخوردارند:

بالاترین میزان ارزشی که مشتری برای محصول قائل است. این ارزش بیانگر بیشترین مبلغی است که بنگاه می‌تواند دریافت نماید

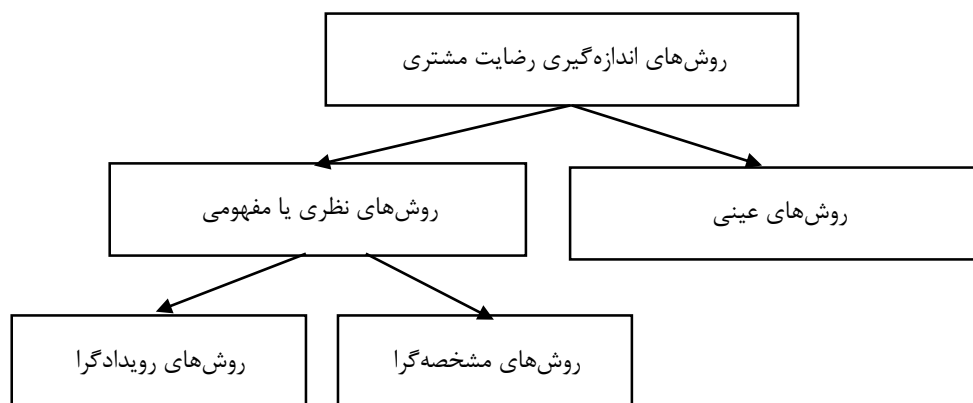
سودی که رقبا از قیمت گذاری محصولات مشابه شان بدست می‌آورند

استراتژی قیمت گذاری بنگاه

امروزه سازمان های تولیدی یا خدماتی، میزان رضایت مشتری را به عنوان معیاری مهم برای سنجش کیفیت کار خود قلمداد می کنند واین روند همچنان درحال افزایش است. اهمیت مشتری و رضایت او چیزی است که به رقابت در سطح جهانی برمی گردد. چنانکه در جایزه ملی کیفیت مالکم بالدريج چیزی حدود ۳۰ درصد از کل امتیازها را میزان رضایت مشتریان تعیین می کند (فخیمی فرد و همکاران، ۱۳۸۸).

شرکت ((کائو۱)) تولید کننده بزرگ محصولات خانگی ولوازم آرایشی در ژاپن، در اولین صفحات گزارش سالانه اش دائما این عبارت را قید می کند: اعتماد واطمینان مشتری، ارز شمندترین دارائی کائو است . ما معتقدیم که کائو یگانه و بی نظیر است، زیرا کسب سود و نیل به موقعیت برتر در رقابت ها، اولین هدف ما نیست بلکه ما بر آنیم تا از طریق عرضه محصولات مفید و جدید و تامین نیازهای واقعی بازار، رضایت مشتری هایمان را افزایش دهیم. پایبندی و تعهد ما در برابر مصرف کنندگان همچون چراغی فرا روی تصمیمات شرکت، مستمرا نور افشانی می کند(تورپین ۲، ۱۳۷۴).

برای اینکه یک سازمان قادر باشد اندازه گیری رضایت مشتری را انجام دهد باید مدل و روشی در این رابطه طرح ریزی نماید، به نحوی که از زیر بنای نظری مستحکم و ساخت یافته ای برخوردار باشد و شاخص هایی برای این منظور تنظیم نماید تا بتواند با استفاده از ان به اندازه گیری و ارزیابی بپردازد.



شکل شماره ۱- روش های اندازه گیری رضایت مشتری

مدل ها و الگوهای مختلف از سوی محققان علوم مدیریت کیفیت و دانشمندان علوم اقتصادی و بازاریابی برای اندازه گیری رضایت مشتری را می توان به دو دسته مانند شکل ۱ تقسیم کرد:

روش های عینی: این روش ها از طریق اندازه گیری شاخص هایی که همبستگی قوی با رضایت مشتریان دارند به طور غیر مستقیم به اندازه گیری رضایت مشتریان می پردازند. به علت شک و تردید در اعتبار و صحت این روش ها، از این روش ها کمتر استفاده می شود.

1 - kao

2 - tour pin

روش های نظری یا مفهومی: در این روش ها به طور مستقیم از نظرات مشتریان در اندازه گیری میزان رضایت مشتریان استفاده می شود. بنابراین این روش ها اعتبار بیشتری نسبت به روش های عینی دارند (بینش، ۱۳۸۱).

۳- فرضیه های تحقیق

بین بعد قابلیت اعتماد قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
 بین بعد اطمینان از قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
 بین بعد شفافیت قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
 بین بعد قیمت نسبی محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
 بین بعد نرخ کیفیت - قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
 بین بعد منطقی بودن قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
 میزان رضایتمندی مشتریان از محصولات شرکت به پخش بر حسب جنسیت متفاوت است.

۴- تعاریف مفهومی متغیرها

۴-۱- قیمت محصولات

قیمت، میزان فایده ای است که مصرف کننده برای مزایای حاصل از داشتن و یا استفاده از کالا پرداخت می کند (آرمسترانگ، گری، ۲۰۰۳).

۴-۲- رضایتمندی مشتریان

رضایت مشتری حالت و واکنشی است که مصرف کننده و مشتری از مصرف یا خرید محصول ابراز می کند (لینگفیلد، ۱۹۹۴).

۵- تعریف عملیاتی متغیرها

۵-۱- قیمت محصولات

نمره ای که آزمودنی ها از پرسشنامه ۲۸ سوالی قیمت محصولات دکتر مقیمی کسب می کنند.

۵-۲- رضایتمندی مشتریان

نمره ای که آزمودنی ها از پرسشنامه ۳۰ سوالی ارزیابی رضایت مشتری کسب می کنند.

۵-۳- قیمت گذاری

۵-۳-۱- تعریف ارزش (قیمت):

قیمت، یکی از چهار عامل عمده آمیخته بازاریابی می باشد و از این جهت که ارتباط نزدیکی با جایگاه یابی محصول دارد از اهمیت استراتژیک والایی برخوردار است. علاوه بر این موضوع قیمت و قیمتگذاری تأثیر بسزایی بر دیگر عوامل آمیخته بازاریابی از جمله ویژگیهای محصول و تصمیمات توزیع و ترویج محصول می گذارد (مقدسی و همکاران، ۱۳۹۰).

۶- پیشینه داخلی و خارجی

شیرازی و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان ارائه راهکارهای دستیابی به رضایت مشتری و در نهایت دستیابی به مشتریان به این نتیجه دست یافتند که از آنجا که کالا یا خدمت آنان نمی تواند آن سطح از انتظارات را پاسخ دهد در نهایت مشتری ناراضی می شود. عرضه کننده با توجه به اهمیت موضوع، ضمن برنامه ریزی، از طریق برنامه های ارتباطی می تواند به کنترل سطح انتظارات مشتریان بالقوه و بالفعل خود اقدام

کند. گاهی لازم است برای مقابله با رقیبان، سطح انتظارات مشتریان بالقوه و به تبع آن سطح کیفی کالا و خدمات خود را ارتقا دهیم. این استراتژی نیز با برنامه‌ریزی و به کارگیری رسانه‌ها، پیام‌ها و روش‌های مناسب قابل اجرا است.

سعیدنیا و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی تحت عنوان تاثیرات اطلاعات بر قیمت‌گذاری درست و بهینه که در قالب پایان نامه در دانشگاه تهران صورت پذیرفت نشان دادند که برای داشتن استراتژی مناسب و دستیابی به سود بیشتر نیاز به تغییر فرهنگی در سازمان است. امروزه ضرورت تعیین قیمت مناسب برای مدیران به‌عنوان برنامه استراتژیک مطرح شده است.

فهیمی و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان طراحی مدل قیمت گذاری با استفاده از رویکرد شبکه های عصبی مصنوعی نشان دادند که در شرایطی که بازار در برابر قیمت حساس باشد، باید به تعیین پایین ترین قیمت پرداخت در نتیجه تجربه جمعی تولید باعث می شود تا هزینه های تولید و توزیع محصول کاهش یابد.

ملکی و همکاران (۱۳۸۷) در تحقیقی با عنوان روش های مختلف اندازه گیری رضایت مشتری نشان دادند که رضایت مشتری یکی از اصلی ترین ابعاد نظام های مدیریت کیفیت و مدل های تعالی سازمانی هم چون مالکوم بالدريج، گسترش عملکرد کیفی، مدیریت کیفیت جامع و شاخص رضایت مشتری می باشد.

گونزی و پلونی (۲۰۰۴) در تحقیقی نشان دادند که وفاداری رفتاری مشتری تنها بر اثر نزدیکی روابط میان مشتری و کارمند مورد تأثیر قرار می گیرد. تمایل به ابراز وفاداری در برابر شرکت هم بر اساس نزدیکی روابط میان مشتری و کارمند به صورت مستقیم و غیرمستقیم متأثر می شود که این امر از طریق نقش میانجی رضایت مندی مشتریان صورت می گیرد.

۷- روش، جامعه و نمونه آماری تحقیق

روش تحقیق حاضر توصیفی و از نوع همبستگی انجام می باشد. جامعه آماری این تحقیق را تعدادی از خرده فروشان مشتری این شرکت و معلمان مدارس متوسطه شهرستان اسکو تشکیل می دهند که در سال تحصیلی ۱۳۹۴-۱۳۹۵ در این شهرستان مشغول تدریس می باشند. که تعداد آن ها بر اساس گزارش اداره آموزش و پرورش منطقه اسکو ۱۰۰ نفر می باشد.

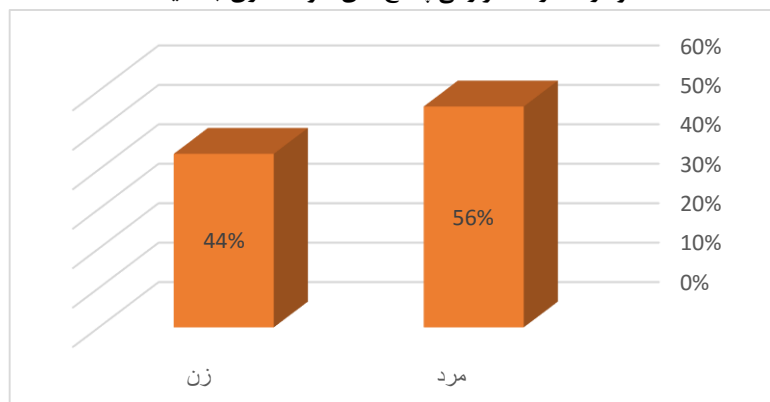
دراین پژوهش از روش نمونه گیری تصادفی ساده استفاده شده است. به طوری که هر یک از آزمودنی ها از شانس مساوی برای انتخاب شدن برخوردار بودند و تعداد ۸۰ نفر معلم و مشتری به صورت تصادفی انتخاب شدند.

۸- تجزیه و تحلیل توصیفی داده ها

جدول ۱ توزیع فراوانی جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۲۸	۵۶/۰۰٪
زن	۲۲	۴۴/۰۰٪
مجموع	۵۰	۱۰۰

نمودار شماره ۱: فراوانی پاسخ های نمونه آماری جنسیت

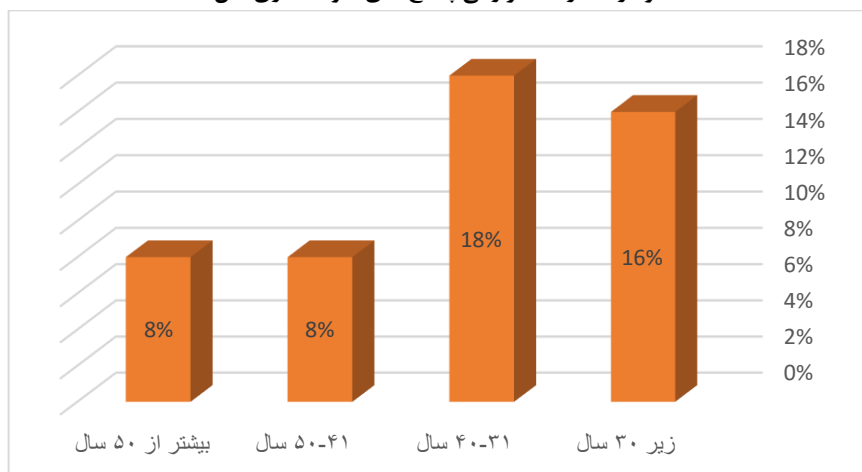


داده های جدول و نمودار (۱) فراوانی جنسیت را نشان میدهد که در آن از مجموع ۵۰ نفر ۲۸ نفر مرد و ۲۲ نفر زن هستند.

جدول شماره ۲ توزیع فراوانی پاسخ های نمونه آماری مربوط به سن آزمودنی ها

جمع	۵۰ سال بیشتر سال	۴۱-۵۰ سال	۳۰-۴۰ سال	کمتر از ۳۰ سال	نوع پاسخ
					کمیت پاسخ
۵۰	۸	۸	۱۸	۱۶	فراوانی
%۱۰۰	%۱۶/۰۰	%۱۶/۰۰	%۳۶/۰۰	%۳۲/۰۰	درصد

نمودار شماره ۲: فراوانی پاسخ های نمونه آماری سن

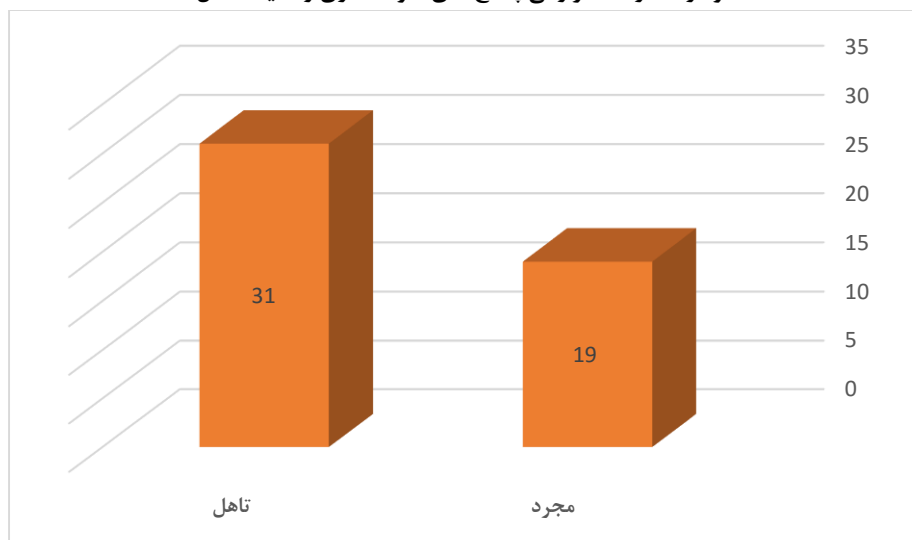


بر اساس جدول و نمودار شماره ۲-۴، ۱۶ نفر از پاسخگویان (۳۲/۰۰ درصد نمونه آماری) را زیر ۳۰ سال سن، ۱۸ نفر از پاسخگویان (۳۶/۰۰ درصد نمونه آماری) را ۳۰-۴۰ سال سن، ۸ نفر از پاسخگویان (۱۶/۰۰ درصد نمونه آماری) را ۴۱-۵۰ سال سن و ۸ نفر از پاسخگویان (۱۶/۰۰ درصد نمونه آماری) را بیشتر از ۵۰ سال سن تشکیل داده است.

جدول ۳ توزیع فراوانی وضعیت تاهل

جنسیت	فراوانی	درصد
مجرد	۱۹	۳۸/۰۰٪
متاهل	۳۱	۶۲/۰۰٪
مجموع	۵۰	۱۰۰

نمودار شماره ۳: فراوانی پاسخ های نمونه آماری وضعیت تاهل



داده های جدول و نمودار (۳) فراوانی وضعیت تاهل را نشان میدهد که در آن از مجموع ۵۰ نفر ۱۹ نفر مجرد و ۳۱ نفر متاهل هستند.

جدول شماره ۴: آماره های توصیفی متغیر های تحقیق

متغیر	فراوانی	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس
ارزیابی قیمت محصول	۵۰	۱۱۸/۱۶	۱۱۹/۵	۱۲۹/۰۰	۱۳/۵۳	۱۸۳/۰۷۶
بعد قابلیت اعتماد	۵۰	۱۷/۲۰	۱۷/۵	۲۰/۰۰	۲/۸۴	۸/۰۸
بعد اطمینان از قیمت	۵۰	۱۷/۱۸	۱۷/۵	۱۸/۰۰	۲/۲۲	۴/۹۶
بعد شفافیت قیمت	۵۰	۲۱/۱۲	۲۱/۰۰	۲۳/۰۰	۲/۵۹	۶/۷۲
بعد قیمت نسبی	۵۰	۲۵/۰۰	۲۵/۰۰	۲۹/۰۰	۳/۹۲	۱۵/۴۲
بعد نرخ کیفیت - قیمت	۵۰	۲۱/۴۰	۲۱/۰۰	۲۱/۰۰	۲/۷۱	۷/۳۴
بعد منطقی بودن قیمت	۵۰	۱۷/۰۶	۱۷/۵	۲۰/۰۰	۲/۵۳	۶/۴۲
رضایت مندی مشتریان	۵۰	۱۲۶/۴۲	۱۲۸/۰۰	۱۲۹/۰۰	۱۲/۸۶	۱۶۵/۵۹

۹- بحث و نتیجه گیری

۹-۱- فرضیه اول:

بین بعد قابلیت اعتماد قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
رضایت مندی مشتریان	بعد قابلیت اعتماد	۵۰	۰/۱۳۲	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0/132$) در سطح اطمینان $0/95$ درصد ($\alpha = 0/05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی کوچکتر است. بنابراین فرضیه صفر تایید و فرضیه تحقیق رد می شود. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که بین بعد قابلیت اعتماد قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه معنی داری وجود ندارد. در تحقیقات مشابه داخلی دکتر برآهویی و همکاران (۱۳۹۲) در بررسی تاثیر قیمت و کیفیت بر رضایت مشتری گزارش کرده اند که قیمت و کیفیت عامل مهمی در میزان رضایت مشتری است و اشرف بر این موضوع باعث شده که مدیران بازار یاب تصمیمات پیچیده ای را اتخاذ کنند و امروزه بازارها نیز شکل پیچیده و پیچیده تری را به خود گرفته اند. لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو نمی باشد. بنابراین نیاز به تحقیقات بیشتر در این زمینه احساس می شود.

۹-۲- فرضیه دوم

بین بعد اطمینان از قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
رضایت مندی مشتریان	بعد اطمینان از قیمت	۵۰	۰/۲۷۷	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0/277$) در سطح اطمینان $0/95$ درصد ($\alpha = 0/05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم که بین بعد اطمینان از قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین نتیجه می گیریم که میزان بعد اطمینان از قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه معنی دار دارد. در تحقیقات مشابه داخلی گراوند و همکاران (۱۳۸۹) در بررسی های خود گزارش کرده اند که رضایت مندی خریداران تابعی از متغیرهای کیفیت، قیمت، تبلیغ و توزیع است که به عنوان متغیرهای مداخله گر، با ایجاد و تأمین خواسته های مشتریان، تصمیم به خرید از این شرکتها را موجب می شود. لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو می باشد.

۹-۳- فرضیه سوم

بین بعد شفافیت قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
رضایت مندی مشتریان	بعد شفافیت قیمت	۵۰	۰/۲۸۸	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0/288$) در سطح اطمینان $0/95$ درصد ($\alpha = 0/05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بین بعد شفافیت قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی دار بدست آمد. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که هر چه قدر قیمت محصولات به طور شفاف و صریح بیان شود به همان اندازه میزان رضایتمندی مشتریان نیز بیشتر خواهد بود و برعکس. در تحقیقات مشابه داخلی دکتر علیپور و همکاران (۱۳۹۰) در بررسی های خود درباره تأثیر عوامل کیفیتی برندهای مختلف محصولات لبنی در میزان رضایت مشتریان گزارش کرده اند که در سطح اطمینان 90% طرح و برچسب و همچنین طعم (مزه) دوغ با میزان رضایت مشتریان ارتباط دارد. لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو می باشد.

۹-۴- فرضیه چهارم

بین بعد قیمت نسبی محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد .

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
بعد قیمت نسبی رضایت مندی مشتریان		۵۰	۰/۳۱۷	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0/317$) در سطح اطمینان $0/95$ درصد ($\alpha = 0/05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی بزرگتر است . بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم که بین بعد قیمت نسبی محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین نتیجه می گیریم که بعد قیمت نسبی محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معناداری دارد. در تبیین این یافته با توجه به نتایج بدست آمده از این پژوهش روستا (۱۳۸۸) در بررسی های خود گزارش کرده اند که مشتریان راضی منبع سودشرکتها هستند. شرکتهایی که نمی توانند مشتریان را راضی نگه دارند در درازمدت در بازار باقی نخواهند ماند. عرضه محصول با کیفیت برتر و ارائه خدمات به مشتریان در سطح عالی به طور مستمر موجب ایجاد مزیتهای رقابتی برای شرکت می شود.

۹-۵- فرضیه پنجم:

بین بعد نرخ کیفیت - قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
بعد نرخ کیفیت - قیمت رضایت مندی مشتریان		۵۰	۰/۳۷۲	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0/372$) در سطح اطمینان $0/95$ درصد ($\alpha = 0/05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم که بین بعد نرخ کیفیت - قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که هرچه قدر نرخ کیفیت - قیمت محصولات بهتر باشد به همان میزان رضایتمندی مشتریان نیز بیشتر خواهد بود و برعکس. در تحقیقات مشابه داخلی احمدی (۱۳۷۷) در بررسی های خود گزارش کرده اند که رضایت مشتری و سودآوری شرکت باکیفیت کالاها و خدماتی که ارائه می شوند رابطه ای تنگاتنگ دارد. همچنین مرغوبیت بسیار زیاد موجب افزایش رضایت مشتری خواهد شد.

۹-۶- فرضیه ششم:

بین بعد منطقی بودن قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
بعد منطقی بودن قیمت رضایت مندی مشتریان		۵۰	۰/۵۰۹	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r = ۰/۵۰۹$) در سطح اطمینان ۰/۹۵ درصد ($\alpha = ۰/۰۵$) با درجه آزادی $df = n - ۲ = ۴۸$ از r جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم که بین بعد منطقی بودن قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین نتیجه می گیریم که هرچه قدر قیمت محصولات منطقی لحاظ گردد میزان رضایت مندی مشتریان نیز به همان نسبت افزایش خواهد یافت. در تحقیقات مشابه داخلی محدث خالص (۱۳۷۹) در بررسی های خود بین رضایت مشتری و وفاداری رابطه مستقیمی مشاهده می شود که با بالارفتن میزان رضایت مشتریان، میزان وفاداری آنها نیز افزایش می یابد لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو می باشد.

۹-۷- فرضیه هفتم:

میزان رضایتمندی مشتریان از محصولات شرکت به پخش برحسب جنسیت متفاوت است.

متغیر	شاخص آماری	N	t محاسبه شده	df	t جدول بحرانی	α
زن رضایتمندی مشتریان مرد		۵۰	-۲/۴۸۵	۴۸	۲/۰۰۹	۰/۰۵

چون t محاسبه شده ($t = -۲/۴۸۵$) در سطح اطمینان ۰/۹۵ درصد ($\alpha = ۰/۰۵$) با درجه آزادی $df = n - ۲ = ۴۸$ از t جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم میزان رضایتمندی مشتریان از محصولات شرکت به پخش برحسب جنسیت متفاوت است. به طور کلی با توجه به نتایج بدست آمده می توان گفت رضایتمندی مشتریان مرد بیشتر از مشتریان زن می باشد. در تحقیقات مشابه داخلی در بررسی میزان رضایت مندی مشتریان از کیفیت خدمات ارائه در استخرهای سرپوشیده خصوصی و دولتی قاسم زاده میر کلایی و همکاران گزارش کرده اند که میزان رضایت مندی مشتریان مرد بیشتر از مشتریان زن می باشد. لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو می باشد.

۱۰- پیشنهادهای کاربردی

از مشتریان خود در مورد روش دلخواه آنها جهت پاسخگویی به نیاز هایشان نظرخواهی کنید. علی الخصوص بنابر فرضیه هفتم که رضایتمندی زنان کمتر از مردان است لازم است شرکت این علل نارضایتی زنان را که شاید مربوط به متفاوت بودن دیدگاه زنان با مردان باشد بررسی و توجهی به این قشر جهت افزایش رضایتمندی آنها بنماید. بنابر فرضیه ششم چون منطقی بودن قیمتها مثبت بوده لذا لازم است پایایی این نکته حفظ شده و به علت اینکه ضریب آن در حد بالایی نبوده لذا در خصوص سایر مشتریان هم علل و عوامل آن پرسش و یا حدامکان توجیه شوند و یا ایرادات گرفته شده رفع گردد.

برگزاری همایش ها و سمینار ها در مورد راهکارهای رضایت مندی مشتریان برای مدیران و روسای شرکت ها و سازمان ها و اعلام نتیجه هایی چون نتایج به دست آمده در فرضیه پنجم به تمام شرکت کنندگان و سایر مشتریان بالقوه جهت جذب مشتری جدید و نهادینه کردن این بحث بین مشتریان بالفعل و فهماندن به مشتریان بالقوه.

روند قیمت گذاری و اعطای تخفیف و جایزه بنابر اصول باید شفاف بوده لذا در فرضیه .. نیز نتایج این شرکت مثبت آمده لذا پیشنهاد می شود با درج قیمت ها و شفاف سازی بیشتر آنها و از طرفی هم همکاری با سازمانهای کنترل کننده قیمت و همکاری نزدیک و قانونمندی با آنها انجام دادن باعث تقویت بعد شفافیت قیمت و ایجاد و تقویت بعد قابلیت اعتماد به قیمت ها خواهد بود.

منابع

- ۱- عباس پور، پایان نامه پیش بینی قیمت سهام شرکت ایران خودرو با شبکه عصبی، ۱۳۸۲ دانشگاه تربیت مدرس.
- ۲- حمید محمدی، زکریا فرج زاده، مقاله کاربرد مدل های شبکه عصبی و ARIMA در پیش بینی قیمت گازوئیل (مجله پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، پاییز ۹۰).
- ۳- امیر حسین منجمی، مهدی ابزری، علیرضا رعیتی شوازی، مقاله پیش بینی قیمت سهام در بازار بورس اوراق بهادار با استفاده از شبکه عصبی فازی و الگوریتم ژنتیک و مقایسه آن با شبکه عصبی مصنوعی (فصلنامه اقتصادی مقداری پاییز ۸۸).
- ۴- محمد فخمی فرد، احمد علی کیخ، ماشا. سالار پور، مقاله پیش بینی قیمت محصولات منتخب کشاورزی ایران با روش تلفیقی شبکه عصبی-خودرگرسیون با ورودی های برونزا (نشریه اقتصاد و توسعه کشاورزی، پاییز ۸۸).
- ۵- رضا مقدسی، میترا ژاله رجبی، رهیافت الگوسازی تلفیقی برای پیش بینی قیمت محصولات کشاورزی (نشریه اقتصاد و توسعه کشاورزی پاییز ۱۳۹۰).
- ۶- کمیل طیبی، کریم آذربایجانی، لیلی بیاری، مقایسه مدل های شبکه عصبی مصنوعی و سری های زمانی برای پیش بینی قیمت گوشت مرغ در ایران (پژوهشنامه علوم اقتصادی ۱۳۸۸).
- ۷- صادق بافنده ایمان دوست، سعید محمد فهیمی فرد، سمیه شیرزادی، پیش بینی نرخ ارز با مدل عصبی- فازی، شبکه عصبی خودرگرسیونی و خودرگرسیونی در اقتصاد ایران (۸۷-۱۳۸۱) (مجله دانش و توسعه، سال ۱۶، شماره ۲۸، پاییز ۸۸).
- ۸- مومنی، منصور، پژوهش عملیاتی (مدل های احتمالی)، انتشارات سمت، ۱۳۸۰.
- ۹- کاوسی، سید محمدرضا سقائی، عباس، ۱۳۸۴، روش های اندازه گیری رضایت مشتری.
- ۱۰- سرابندی، نریمان. (۱۳۸۹) بررسی رابطه بین بازده مازاد سهام با سود هر سهم پیش بینی شده، نسب قیمت به درآمد هر سهم، نسبت گردش حجم معاملات و معاملات عمده در بورس اوراق بهادار. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده علوم اقتصادی، دانشکده علوم اقتصادی.
- ۱۱- عبادی، امید. (۱۳۸۸). پیش بینی شاخص کل قیمت سهام در بازار بورس تهران با استفاده از شبکه های عصبی مصنوعی. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا.
- ۱۲- حمیدرضا سعیدنیا، ۱۳۹۱، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شمال
- 13- Sanjeev Kumar Aggarwal 1, Lalit Mohan Saini 1, Ashwani Kumar Electricity price forecasting in deregulated markets: A review and evaluation Electrical Power and Energy Systems 31 (2009) 13–22
- 14- Panayiotis C. Andreou, Chris Charalambous, Spiros H. Martzoukos
- 15- Pricing and trading European options by combining artificial neural networks and parametric models with implied parameters European Journal of Operational Research 185 (2008) 1415–1433
- 16- J.P.S. Catalˆao a, S.J.P.S. Mariano a, V.M.F. Mendesb, L.A.F.M. Ferreira c
- 17- Short-term electricity prices forecasting in a competitive market: A neural network approach Electric Power Systems Research 77 (2007) 1297–1304
- 18- Anderson, E.W, C. Fornell and D.R. Lehmann – (1994) Customer satisfaction, market share, and profitability: Finding Form Sweden, The Journal of Marketing Vol. 58 – pp. 53 –66.
- 19- RICHARD LANCIONI 2004 "A STRATEGIC APPROACH TO INDUSTRIAL PRODUCT PRICING.

سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری: چالش در گزارشگری به‌هنگام

مرتضی دانشمند^۱، علی صنعتی^۲

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد

Danesh_534@yahoo.com

چکیده

گزارشگری به‌هنگام در حسابداری یا به زبان ساده‌تر حسابداری به‌هنگام مزایای بسیاری در مقایسه با گزارشگری دوره‌ای معمولی ارائه می‌دهد. به طور معمول، شرکت‌ها به گزارشگری مالی و یا غیرمالی بر اساس دوره‌های سه‌ماهه و سالانه نیاز دارند. با این حال تغییرات سریع بازار و جامعه باعث می‌شود این گزارشگری دوره‌ای به سرعت منقضی شود. رقابت بیشتر در میان شرکت‌ها مستلزم اطلاعات به‌روزتر است تا مدیریت را قادر سازد به سرعت با فرصت‌ها انطباق یافته و به مسائل پاسخ دهد. گزارشگری به‌هنگام به این نیازها می‌پردازد اما مستلزم پاسخ‌های تکنولوژیکی جدیدی است. ما در این مقاله تکنولوژی‌هایی ارائه می‌دهیم که می‌توانند به پیاده‌سازی حسابداری به‌هنگام کمک کنند. از جمله این تکنولوژی‌ها می‌توان به مدیریت فرایند کسب و کار، دستگاه‌های تلفن همراه، رایانش ابری، هوش کسب و کار، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی اشاره کرد.

واژگان کلیدی: سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، گزارشگری به‌هنگام، حسابداری به‌هنگام

۱- مقدمه

تغییرات سریع و مداوم، افزایش روزافزون رقابت در بازارهای جهانی و کوتاه شدن چرخه عمر محصولات، سازمان‌ها را وادار می‌کند اطلاعات دقیق و به‌موقع را تحلیل کنند تا بلافاصله به تغییرات رخ داده در کسب و کار واکنش دهند. سازمان‌ها [1,2] در حال ورود به عصر جدیدی (عصر سازمان‌های به‌هنگام و اقتصاد به‌هنگام) هستند که "اقتصاد نوین" نیز نامیده می‌شود و با سرعت گرفتن سنجش کسب و کار، ارزیابی مشخص و فرایندهای تصمیم‌گیری مشخص می‌شود [2]. اقتصاد نوین چالش جدیدی برای سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مطرح می‌کند که همان گزارشگری به‌هنگام است.

گزارشگری به‌هنگام در حسابداری یا به زبان ساده‌تر حسابداری به‌هنگام مزایای بسیاری در مقایسه با گزارشگری دوره‌ای معمولی ارائه می‌دهد [3]. به طور معمول، شرکت‌ها به گزارشگری مالی و یا غیرمالی بر اساس دوره‌های سه‌ماهه و سالانه نیاز دارند. با این حال تغییرات سریع بازار و جامعه باعث می‌شود این گزارشگری دوره‌ای به سرعت منقضی شود. رقابت بیشتر در میان شرکت‌ها مستلزم اطلاعات به روز بیشتر است تا مدیریت را قادر سازد به سرعت با فرصت‌ها انطباق یافته و به مسائل پاسخ دهد. سرمایه‌گذاران حرفه‌ای بر این باورند که گزارشگری به‌هنگام از سازمان‌ها، آنها را نه تنها قادر به درک بهتر عملکرد شرکت می‌کند، بلکه در اداره امور شرکت مطمئن‌تر نیز می‌نماید، که این احتمال جذب سرمایه‌گذاری‌های بیشتر از موسسات را افزایش می‌دهد [4]. بنابراین حرکت از انتشار ساده صورت‌های ماهی به صورت سه‌ماهه، شش‌ماهه یا سالانه به سمت گزارشگری به‌هنگام تقریباً الزامی بوده و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری (AIS) باید با استفاده از تکنولوژی‌های جدید به این تقاضای جدید پاسخ دهند.

تکنولوژی‌های متعددی برای کمک به اجرای گزارشگری به‌هنگام وجود دارند (مانند مدیریت فرایند کسب و کار)، که پایش به‌هنگام فرایندهای کسب و کار (که اطلاعات مالی یا غیر مالی مربوطه را از عملیات کسب و کار به مدیریت اعلام می‌کند) را ممکن می‌سازد؛ دستگاه‌های تلفن همراه که به کاربرانشان امکان دریافت فوری گزارشات تولید شده در هر زمان و هر مکان را می‌دهند؛ رایانش ابری که امکان به اشتراک گذاری اطلاعات در بین تمامی کاربران داخل و خارج سازمانی که نیاز به تصمیم‌گیری‌های آگاهانه دارد را فراهم می‌سازد؛ هوش کسب و کار که امکان تولید و ارائه اطلاعات متمرکزتر و مناسب‌تر به مدیران در مورد عملیات کسب و کار را فراهم کرده و نه تنها برنامه‌ریزی بلندمدت اهداف سازمان، بلکه مدیریت و بهینه‌سازی عملیات کسب و کار روزانه (رویداد محور) را نیز فراهم می‌سازد؛ و معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی که سیستم‌های مختلف و داده‌های مربوط به آنها را در سازمان ایجاد و یکپارچه‌سازی کرده و امکان تولید گزارش‌های به‌هنگام دارای ارزش افزوده به کاربران را فراهم می‌سازد.

این مقاله بازتابی بر اساس مرور منابع موجود و بازیگران سیستم‌های اطلاعاتی/فناوری‌های اطلاعات (IT/IS) بازار و برخی پاسخ‌های تکنولوژیکی آتی به گزارشگری به‌هنگام در حوزه حسابداری (مالی یا مدیریتی) را ارائه می‌دهد. ادامه مقاله به شرح زیر سازماندهی شده است. در بخش دو مروری بر ادبیات گزارشگری ارائه می‌شود که با دیدگاه سنتی گزارشگری شروع شده و با گزارشگری به‌هنگام خاتمه می‌یابد. بخش سوم روی گزارشگری به‌هنگام و چالش‌های پیش رو در اجرای آن تمرکز می‌کند. بخش چهارم پاسخ‌های تکنولوژیکی پیش‌بینی شده به گزارشگری به‌هنگام را ارائه می‌دهد و در بخش پایانی نتیجه‌گیری و جهت‌گیری تحقیقات آینده ارائه می‌شود.

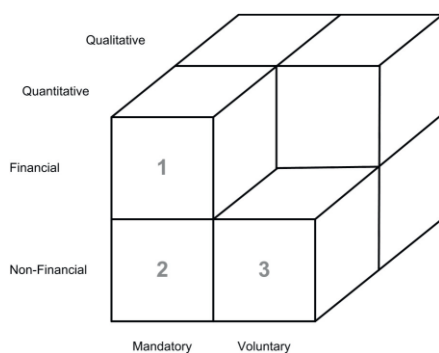
۲- گزارشگری در حوزه حسابداری

هدف اصلی حسابداری فراهم کردن اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مهم مورد نیاز است، چه این اطلاعات ماهیت مالی داشته باشند و چه ماهیت مدیریتی و چه برای تصمیم‌گیری داخلی باشند و چه برای تصمیم‌گیری خارجی. حسابداری به عنوان فرایند شناسایی، سنجش، ثبت و ارائه اطلاعات اقتصادی به منظور تصمیمات اقتصادی [5] و قضاوت‌های آگاهانه تعریف شده است که در یک کلمه "گزارشگری" (reporting) نامیده می‌شود. بر اساس دیکشنری آکسفورد، "report" یک فعل است که از کلمه لاتین "reportare" به معنی "برگرداندن" گرفته شده چرا که reportare از ترکیب دو کلمه "re" به معنی برگشت و "portare" به معنی حمل گرفته شده است. در اواسط قرن ۱۹، مفهوم "حساب دادن" منجر به مفهوم دیگری از این فعل یعنی "ارائه یک گزارش رسمی" شد. بنابراین به طور کلی "report" به معنی "ارائه یک حساب شفاهی یا کتبی از چیزی که مشاهده، شنیده، انجام یا بررسی شده" می‌باشد [6]. البته "reporting" می‌تواند در زمینه‌های مختلفی به کار گرفته شود، مانند گزارشگری مالی، روزنامه‌نگاری، گزارش دادگاه، گزارش ترافیک و گزارش عملیاتی.

هنگامی توابع حسابداری را بررسی می‌کنیم، عمدتاً در مورد ثبت جامع و سیستماتیک معاملات مالی فکر می‌کنیم که برای کسب و کار مهم هستند. توابع حسابداری به فرایند خلاصه‌سازی، تحلیل و گزارشگری این معاملات نیز اشاره دارد. معاملات مالی متعدد شامل یک دوره خاص هستند که برای پردازش یک صورت که عملیات یک شرکت، موقعیت مالی یا جریان‌های نقدی آن را خلاصه می‌کند، در نظر گرفته می‌شوند [7]. بنابراین گزارشگری حسابداری به طور سنتی ارائه اطلاعات مرتبط دربرگیرنده دوره‌های سه‌ماهه و سالانه است که از تصمیمات مالی بعدی پشتیبانی می‌کنند. به همین ترتیب، اطلاعات حسابداری معمولاً به سایر ذینفعان از قبیل سرمایه‌گذاران، بستانکاران، تامین‌کنندگان و مشتریان ارائه می‌شوند [3].

۲-۱- ابعاد اطلاعات برای گزارشگری

گزارشگری تحت کلمه متداول "حسابداری" ابعاد گوناگونی دارد و به حوزه مالی محدود نیست. به شکل ساده گزارشگری را می‌توان دارای سه بعد تصور کرد. گزارشگری ممکن است داده‌های مالی یا غیرمالی داشته باشد، ممکن است الزامی یا داوطلبانه باشد و ممکن است کمی یا کیفی باشد [8]. شکل ۱ ابعاد اطلاعات گزارشگری در حوزه حسابداری را نشان می‌دهد که از ابعاد کمی/کیفی، مالی/غیرمالی و الزامی/داوطلبانه تشکیل شده است [8].



شکل ۱- ابعاد اطلاعات گزارشگری در حوزه حسابداری

گزارشات حسابداری ممکن است شامل ابعاد بسیار مختلفی نظیر عملیات حسابداری (پردازش تراکنش‌ها، حساب‌های قابل پرداخت و قابل دریافت، گزارشگری مالی داخلی)، گزارشگری خارجی (گزارشگری قانونی، امور مالی شرکت‌ها، خزانه‌داری و ریسک مالی و مقررات شامل ممیزی‌های داخلی، رعایت الزامات قانونی و مالیات‌ها)، حسابداری مدیریت (پیش‌بینی، بودجه‌بندی، هزینه‌بندی و گزارشگری در واریانس‌هایی مانند کنترل هزینه و یا گزارشات دقیق در مورد عملکرد به ازای بودجه و نیز مدیریت جریان نقدی)، حمایت مدیریت (مانند شناسایی و تحلیل گزینه‌های استراتژیک، پشتیبانی تصمیم، طراحی و ردیابی شاخص‌های کلیدی کارکنان، محک‌زنی، حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت ریسک کسب و کار)، مدیریت کارکنان، آموزش، بررسی دقیق پروژه‌های سرمایه‌ای، تاکید بر مشتریان و محصول، گزارش در مورد وضعیت بدهکار و بستانکار، حسابرسی، اجرای کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک، تشخیص خطا یا کلاهبرداری، حساب‌دهی و غیره باشد [9,16]. گزارشگری احتمالاً متداول‌ترین فعالیت انجام شده توسط حسابداران [12,17,18] و یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری (AIS) است که همیشه به خوبی بوسیله سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی (ERP) [19] که برخی حسابداران حرفه‌ای به عنوان AIS در نظر می‌گیرند پوشش داده نمی‌شود. این موضوع از روی دفعات فراوان (۳۵۷ بار) استفاده از عبارت "گزارشگری" در کتاب سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری جیمز هال نیز مشهود است [12,20].

۲-۲- اقتصاد نوین و تاثیر آن بر گزارشگری حسابداری

در سال ۲۰۰۲ هم مجله Economist و هم فصل‌نامه The McKinsey Quarterly در مورد ایده اقتصاد نوین یا به‌هنگام صحبت کردند که در آن شرکت‌ها با حمایت مجموعه پیچیده‌ای از محصولات و خدمات نرم‌افزاری سازمانی به شکل به‌هنگام تعامل می‌کنند که این می‌تواند شیوه عملکرد شرکت‌ها را تغییر داده و مفهوم سازمان‌های به‌هنگام را ایجاد کند. این مدل کسب و کار جدید به یک حسابداری کسب و کار جدید، یعنی حسابداری به‌هنگام نیاز دارد. به طور خلاصه، درحالی‌که که کسب و کارها به سمت اقتصاد "نوین" حرکت می‌کنند، حسابداری به یک شکل "سنتی" باقی می‌ماند [2].

در طی سالهای متمادی، گزارشات حسابداری بر اساس دوره‌های سه‌ماهه یا سالانه بودند. مدیریت سازمان‌ها از آن گزارشگری دوره‌ای برای تصمیم‌گیری‌های خود استفاده کردند. با این حال تحت یک جامعه و زمینه رقابتی بزرگ، بازار با سرعت بیشتر و بیشتری تغییر کرد و باعث شد که این گزارشگری دوره‌ای سنتی به سرعت منقضی شود. این شکاف بین پارادایم‌های محرک کسب و کار و حسابداری، باعث شد سازمان‌ها در مورد ارزش داشتن صورت‌های مالی (غیرپیشگویانه) دچار تردید شده و لزوم ورود به یک پارادایم حسابداری جدید در مورد گزارشگری (به نام گزارشگری به‌هنگام) را احساس کنند. گزارشگری به‌هنگام در حسابداری (یا حسابداری به‌هنگام) به مدیریت این امکان را می‌دهد که سریعاً با فرصت‌ها انطباق یافته و به مسائل پاسخ دهند [3].

انجمن حسابداران خبره (ACCA) اخیراً مطالعه‌ای پژوهشی به نام "درک سرمایه‌گذاران: به سمت گزارشگری به‌هنگام" بر اساس بررسی ۳۰۰ سرمایه‌گذار حرفه‌ای (که نیمی از آنها به موسساتی با دارایی بیش از ۵۰۰ میلیون دلار مربوط بودند) منتشر کرد و پی برد که سطح تقاضای قابل توجهی برای گزارشگری به‌هنگام وجود دارد. این سرمایه‌گذاران اعلام کردند که اطلاعات به‌هنگام به آنها امکان درک بهتر عملکرد شرکت

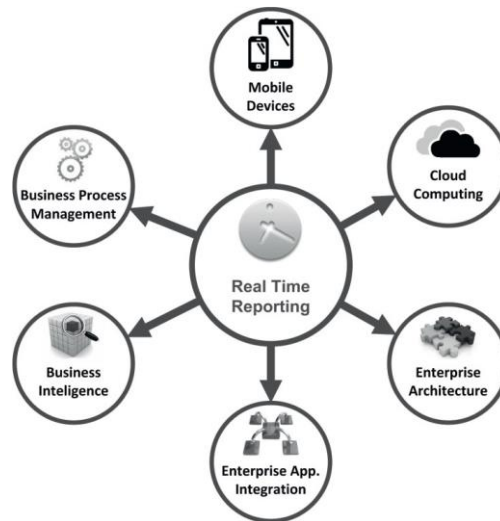
را می‌دهد و در نتیجه توانایی آنها برای واکنش سریع را بهبود می‌دهد. آنها همچنین بر این باورند که شرکت‌هایی که قادر به فراهم کردن اطلاعات به‌هنگام هستند، حاکمیت شرکتی قوی‌تری داشته و سرمایه‌گذاری بیشتری از موسسات جذب می‌کنند[4].

۳- چالش گزارشگری به‌هنگام و پاسخ‌های تکنولوژیکی

امروزه سیستم‌های کامپیوتری معنای جدیدی به نام "به‌هنگام بودن" را به ما ارائه می‌دهند. با سیستم‌های کامپیوتری، به‌هنگام بودن هنگامی رخ می‌دهد که داده‌های ورودی در عرض چند میلی ثانیه پردازش می‌شوند به نحوی که عملاً بلافاصله به شکل بازخوردی برای پردازش مربوطه در دسترس است. سیستم هدایت موشک یک مثال خوب است که در آن این سیستم موشک را در کل مسیرش از لحظه پرتاب تا لحظه‌ای که به هدف نهایی می‌رسد، هدایت و کنترل می‌کند[21]. در یک سازمان، گزارشگری به‌هنگام را می‌توان به عنوان چیزی با هدف مشابه تلقی کرد. در طول حیات سازمان، گزارشگری به‌هنگام در حسابداری اطلاعات کامل و آنی در مورد ابعاد کلیدی سازمان ارائه کرده و مدیریت را قادر می‌سازد در هر لحظه تصمیم‌گیری و اقدامات بهتری انجام دهد.

تکنولوژی‌های اطلاعاتی واقعی، که با قدرت محاسبه بالا و ظرفیت ذخیره‌سازی داده‌های عظیم شناخته می‌شود، امکان تولید گزارشات مرکب از دیدگاه‌های مختلف سازمان را فراهم ساخته و به افزایش رقابت‌پذیری آن کمک می‌کنند.

شکل ۲ پاسخ‌های تکنولوژیکی اصلی به چالش حسابداری گزارشگری به‌هنگام تعریف شده توسط Belfo و Trigo را نشان می‌دهد که شامل مدیریت فرایند کسب و کار، دستگاه‌های تلفن همراه، رایانش ابری، هوش کسب و کار، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمان می‌باشد[20].



شکل ۲- پاسخ‌های تکنولوژیکی اصلی به چالش حسابداری گزارشگری

۳-۱- مدیریت فرایند کسب و کار

مدیریت فرایند کسب و کار (BPM) مانند حسابداری به تازگی به روی مسائل به‌هنگام تمرکز کرده تا امکان پایش و بهینه‌سازی فرایندهای کسب و کار را برای مدیران و راهبران کسب و کار فراهم سازد.

سیستم‌های مدیریت فرایند کسب و کار (BPMS) به عصر جدیدی به نام عصر BPMS هوشمند وارد شده‌اند، که شامل ماژول جدیدی به نام پایش فعالیت‌های کسب و کار (BAM) می‌باشند که امکان ارائه داشبوردهای به‌هنگام برای پایش تمامی انواع فرایندهای کسب و کار را فراهم می‌سازد.

عبارت BAM در اصل توسط تحلیلگران شرکت گارتنر[22] ابداع شد و به تجمیع، تحلیل و ارائه اطلاعات به‌هنگام در مورد فعالیت‌های درون سازمان‌ها و شرکا و مشتریان درگیر اشاره دارد. BAM یک راهکار سازمانی است که در درجه اول برای فراهم کردن خلاصه‌ای به‌هنگام از فعالیت‌های کسب و کار برای مدیران عملیات‌ها و مدیریت ارشد طراحی شده است.

حسابداری به‌هنگام به نیاز به ارزیابی مداوم فرایندها و عملیات کسب و کار به منظور فراهم کردن امکان واکنش سریع برای مدیریت مربوط می‌شود. از این منظر، بنظر می‌رسد که BPM استفاده کننده از BAM یکی از بهترین تکنولوژی‌ها برای گزارشگری به‌هنگام و اجرای حسابرسی مستمر باشد. BPM امکان کنترل فرایندهای داخلی سازمان و ایجاد کنترل‌های داخلی را فراهم می‌کند، که به نوبه خود تولید اتوماتیک گزارشات مالی و غیر مالی برای استفاده مدیران در فرایند تصمیم‌گیری را امکان‌پذیر می‌سازند.

اجرای BPM و BAM به منظور تولید معیارها/ورودی‌ها برای حسابداری یک فرایند چالش برانگیز است. مجموعه‌ای از مفاهیم کلیدی مانند فرایندهای کسب و کار، فعالیت‌ها، وظایف، معاملات و رویدادها در هر دو حوزه مشترک بوده اما دارای دیدگاه‌های متفاوتی است. در حالیکه حسابداری روی شناسایی، سنجش و ارائه اطلاعات اقتصادی به مدیریت تمرکز می‌کند، BPM نیز به همین مفاهیم اما با هدف برنامه‌ریزی، پیاده‌سازی و کنترل چگونگی انجام کارها در یک سازمان اشاره دارد. Brocke و Sonnenberg مدل حسابداری فرایند (PAM) را برای ثبت رویدادها در سیستم‌های اطلاعاتی فرایندآگاه به منظور امکان‌پذیر ساختن حسابداری فرایندگرا پیشنهاد دادند [23].

۳-۲- دستگاه‌های تلفن همراه

گوشی‌های هوشمند و سایر دستگاه‌های تلفن همراه، هم به زندگی روزمره و هم به زندگی حرفه‌ای ما وارد شده‌اند. از لحاظ کسب و کار، پیش‌تاز بزرگ در استفاده از تجهیزات تلفن همراه شرکت بلک‌بری (Blackberry) بود که در سال ۲۰۰۱ امکان دسترسی افراد به ایمیل حرفه‌ای در روی تلفن همراه و بدون نیاز به کامپیوتر را فراهم کرد. بعداً شرکت اپل (Apple) بوسیله گوشی‌های iPhone خود، مفهوم گوشی هوشمند را محبوب کرد و افراد با استفاده از آنها در شغل خود، انقلاب جدیدی (استفاده از دستگاه‌های تلفن همراه شخصی در سازمان‌ها) را آغاز کردند. مادامی که حرفه‌های بیشتر و بیشتری شروع به استفاده از گوشی‌های هوشمند و سایر دستگاه‌های تلفن همراه می‌کنند تا بدین وسیله با اطلاعات کسب و کار به روز بمانند، همگرایی بین گزارشگری کسب و کار و پویایی با تاکید خاص بر گزارشگری به‌هنگام مشهود به نظر می‌رسد. به منظور ارائه گزارشات کسب و کار در دستگاه‌های تلفن همراه، فرمت گزارشدهی باید با فرمت مورد استفاده حسابداران متفاوت باشد. اطلاعات باید تمرکز بیشتری روی معیارهایی نظیر شاخص‌های عملکرد کلیدی (KPIs) داشته و باید به شکل گرافیکی تری نشان داده شوند تا امکان ارزیابی مهم‌ترین حقایق مالی یا غیرمالی را برای مدیران فراهم سازند.

علاوه بر این، امروزه شرکت‌هایی که راهکارهای هوش کسب و کار را فراهم می‌کنند (به عنوان مثال شرکت MicroStrategy، گزارشات و تحلیل‌های کسب و کار را در گوشی‌های تلفن همراه و آی‌پدها ارائه می‌دهند که امکان پایش به‌هنگام عملکرد شرکت از طریق گوشی همراه را برای مدیران ارشد فراهم می‌سازد [24]). دستگاه‌های تلفن همراه ویژگی مهم دیگری نیز دارند که همان امکان دریافت اطلاعیه‌ها و رویدادها از طریق ایمیل و یا پیام کوتاه است. این یک ویژگی بسیار مهم در زمینه گزارشگری به‌هنگام است چرا که هشدارهایی در مورد عملیات کسب و کار به مدیران ارائه داده و به آنها امکان واکنش سریع به تغییرات کسب و کار را می‌دهد.

۳-۳- رایانش ابری

رایانش ابری اخیراً به یکی از تکنولوژی‌های کلیدی برای سازمان‌ها تبدیل شده است. رایانش ابری شامل گستره وسیعی از تکنولوژی‌ها می‌شود اما به تعبیر ساده می‌توان آن را به عنوان خدمات ارائه شده بوسیله اینترنت و تکنولوژی‌های (نرم‌افزاری و سخت‌افزاری) پشتیبانی کننده از آنها در نظر گرفت [26].

به گفته شرکت داده‌های بین‌المللی (IDS) رایانش ابری مزایای بسیاری (مانند تجربیات کاربری مدرن‌تر، تحلیل ادغام شده برای پشتیبانی از تصمیمات کسب و کار به‌هنگام موثرتر، ابزارهای همکاری اجتماعی برای افزایش همکاری و بهره‌وری، دسترسی موبایل فراگیر به خدمات نرم‌افزاری، سهولت یافتن و به اشتراک‌گذاری اطلاعات برای حمایت از تصمیم‌گیری مشارکتی و افزایش بهره‌وری، خودخدمتی کاربر برای تسهیل تدارک و مدیریت سیستم، توانایی ارتباط موثر سیستم‌های پشت‌صحنه (بک‌آفیس) با سیستم‌های جلو صحنه (فرانت‌آفیس) برای حمایت از استراتژی تجربه مشتری، حذف داده‌ها و افراد اضافی برای اتخاذ سریع‌تر و موثرتر تصمیمات کسب و کار، بهبود و کوتاه کردن فرایندهای مالی از طریق دسترسی بهتر به داده‌ها و همکاری مجتمع، متعادل ساختن نیازهای مالی شرکت بین بودجه‌های سرمایه‌ای و عملیاتی) برای کسب و کار فراهم می‌کند [27]. علاوه بر این رایانش ابری به سازمان‌ها اجازه می‌دهد راهکارهایی با بازگشت سرمایه (ROI) سریع‌تر و هزینه‌های اجرای کمتر

داشته باشند [28]. همچنین رایانش ابری این مزیت را دارد که به سازمان‌های کوچک و متوسط اجازه می‌دهد به سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری دسترسی داشته باشند، چیزی که قبلاً تنها در سازمان‌های بزرگ مقرون به صرفه بود.

در میان مزایای رایانش ابری (مانند انعطاف‌پذیری، مقیاس‌پذیری و هزینه‌های اولیه و نگهداری پایین‌تر)، یک مزیت که از دیدگاه گزارشگری به‌هنگام بیشتر جالب توجه است، امکان دسترسی به گزارشات حسابداری در هر زمان و در هر جایی که یک اتصال اینترنت وجود داشته باشد، است [29].

محصولات متعددی در بازار وجود دارد که از این جمله می‌توان به Oracle Fusion Financials، NetSuite Financials، Intacct، Financials and Accounting System، SAP ERP Financials، Microsoft Dynamics GP، Epicor Financial Management یا SAGE نام برد. همانند سیستم‌های نرم‌افزاری حسابداری خانگی، راهکارهای اطلاعاتی حسابداری مبتنی بر وب نیز ممکن است بر حسب مولفه‌هایی که ارائه می‌دهند، متفاوت باشند. به عقیده شرکت Oracle، سرویس پردازش ابری امور مالی (Oracle Fusion Financials Cloud Service) این شرکت یک راهکار مدیریت مالی کامل و یکپارچه با پردازش مالی خودکار، کنترل موثر مدیریت و رویت‌پذیری به‌هنگام به نتایج مالی است.

۳-۴- هوش کسب و کار

اصطلاح "هوش کسب و کار" برای اولین بار توسط Hans Peter Luhn (یکی از محققان شرکت IBM) در مقاله‌ای در سال ۱۹۵۸ استفاده شد. او هوش را به شکل "توانایی درک روابط متقابل حقایق ارائه شده به نحوی که عمل را به سمت یک هدف مطلوب هدایت کند" تعریف کرد. بر طبق یکی از بررسی‌های شرکت گارتنر که روی ۱۴۰۰ مدیر ارشد فناوری اطلاعات (CIOs) انجام شد، پروژه‌های هوش کسب و کار (BI) اولین اولویت تکنولوژیکی در سال ۲۰۰۷ بودند [31]. به طور سنتی، راهکارهای کسب و کار تنها برای سازمان‌های بزرگ مقرون به صرفه‌اند، اما با رایانش ابری، کسب و کارهای کوچکتر نیز می‌توانند به این تکنولوژی دسترسی داشته باشند.

BI شامل دو فعالیت اصلی است. فعالیت اول شامل ورود داده‌هاست که با عنوان "انبار داده‌ها" نیز شناخته می‌شود. این فعالیت شامل استخراج داده‌ها از چندین سیستم منبع در یک انبار یکپارچه از داده‌ها است. فعالیت دوم شامل خروج اطلاعات از سیستم است که معمولاً به مفهوم سنتی هوش کسب و کار مربوط می‌شود و ویژگی‌هایی مانند گزارشگری سازمانی، OLAP، پرس و جو و تحلیل‌های پیش‌بینانه را پوشش می‌دهد. با این حال هوش حسابداری (AI)، اصطلاح جدیدی که اخیراً پدید آمده، از لحاظ روش استخراج اطلاعات با راهکارهای BI کلاسیک متفاوت است. در راهکارهای BI کلاسیک، اطلاعات از طریق یک انبار داده یا مکعب OLAP استخراج می‌شود. در مقابل در هوش حسابداری (AI)، اطلاعات مستقیماً از ERP و در زمانی که پرس و جو اجرا می‌شود، استخراج می‌گردند [32].

هوش کسب و کار (BI) از مدیریت استراتژیک، حفظ و معتبرسازی مأموریت، دورنما و اهداف سازمان‌ها پشتیبانی می‌کند [20] و به ارزیابی عملکرد کلی کسب و کار و پیشرفت آن به سمت اهداف نیز کمک می‌کند [30]. علاوه بر این BI "توانایی درک روابط متقابل حقایق ارائه شده" را فراهم کرده و به سازمان‌ها در شناسایی و ایجاد فرصت‌های جدید در یک سطح استراتژیکی، تاکتیکی و عملیاتی کمک می‌کند. داشبوردهای سفارشی می‌توانند نه تنها برای تصمیمی‌گیران ارشد، بلکه برای مدیران میانی نیز اطلاعات مفیدی فراهم کنند. هوش کسب و کار (BI) تکنیک‌هایی نظیر داده‌کاوی، فرایندکاوی، تحلیل آماری، تحلیل پیش‌بینانه یا مدل‌سازی پیش‌بینانه را بکار می‌گیرد. هر یک از این تکنیک‌ها می‌توانند از مسائلی نظیر پیش‌بینی، شناسایی و تحلیل گزینه‌های استراتژیک، پشتیبانی تصمیم، حسابداری مدیریت استراتژیک یا مدیریت ریسک کسب و کار پشتیبانی کنند [20].

پیاده‌سازی تسهیلات گزارشگری به‌هنگام در یک سیستم اطلاعاتی حسابداری باید چندین مشخصه هوش کسب و کار را داشته باشد. در اینجا اهمیت تعریف معیارها و انتخاب بهترین گزینه بصری (که هر دوی آنها به درستی برای اهداف حسابداری و کسب و کار کافی هستند) مورد تأکید قرار می‌گیرد.

ابتدا باید سلسله مراتبی از مقیاس‌ها برای پشتیبانی از گزارشگری ایجاد شود. مقیاس‌ها به این منظور استفاده می‌شوند که به کسب و کارها کمک کنند تا نیرو و منابعشان را روی مسائلی که واقعا مهم هستند، متمرکز کنند. مقیاس‌ها همچنین می‌توانند بهبودهایی در سازمان ایجاد کنند. هوش کسب و کار (BI) "بهترین تکنولوژی‌ها و رویکردهای مبتنی بر عمل را برای جمع‌آوری، گزارش و تحلیل مقیاس‌ها به شیوه خودکار

به تمامی سطوحی یک سازمان" فراهم می‌سازد [33]. مدل مرجع مقیاس‌ها (MRM) اهمیت محوری مقیاس‌ها در اهداف هوش کسب و کار را برجسته می‌سازد و می‌توان از آن برای سرعت دادن به توسعه و بهبود محتوای راهکار هوش کسب و کار هر سازمان استفاده کرد. یک فهرست جامع از مقیاس‌های هزینه، فرایند و عملکرد مورد نظر برای سازمان باید فراهم شود. تعریف این مقیاس‌ها و سلسله مراتب آنها باید طی چندین مرحله توسعه یابد: چه چیزی باید سنجیده شود، چرا سنجیده شود، کی سنجیده شود، چگونه سنجیده شود، چگونه سنجه‌ها کالیبره می‌شوند، چگونه سنجه‌ها گزارش می‌شوند و چگونه از سنجه‌ها استفاده می‌شود [34].

به عنوان مثال یکی از مهم‌ترین مسائل مربوط به حسابداری یعنی حساب‌های پرداختنی (A/P) را در نظر بگیرید. سه هدف اصلی حساب‌های پرداختنی کاهش هزینه‌ها، کاهش اشتباهات و کاهش زمان سپری شده از دریافت یک صورتحساب تا ارسال آن می‌باشد [34]. اکنون تصور کنید که یک سازمان پنج روز را به عنوان بیشترین مدتی که طول می‌کشد تا A/P فاکتورها را پردازش کند، تعریف نماید. در نتیجه، با توجه به این مساله کلیدی، سازمان یک مقیاس فرایندی تعریف می‌کند که "مدت زمانی که طول می‌کشد تا A/P فاکتورها را پردازش کند" را می‌سنجد. مقیاس به شکل میانگین تعداد روزها از لحظه‌ای که یک محصول یا سرویس به یک مشتری ارائه شود تا زمان پردازش فاکتور آن تعریف می‌شود. با کمک مولفه‌های مناسب سیستم ERP و بخش‌های آن، مانند برنامه‌ریزی منابع مواد (MRP) یا مدیریت زنجیره تامین (SCM)، محاسبه این مقیاس امکان‌پذیر است. بر اساس تحلیل آتی از این مقیاس، امکان نصب و استفاده از گردش خودکار برای بهبود این بعد یا سایر ابعاد فرایندهای کسب و کار امکان‌پذیر است.

یکی دیگر از ابعاد مهم BI انتخاب بهترین گزینه بصری برای نمایش داده‌ها و دستیابی به اهداف است. تجسم‌بخشی فرایند نمایش داده‌ها به شکل تصاویر بصری است [35]. امروزه چالش پیش رو ارائه حجم زیاد داده‌ها در یک است. از تجسم‌بخشی برای ایجاد داشبورد پیشرفته برای انجام آن استفاده می‌شود. انتخاب بهترین گزینه بصری چهار هدف دارد: استفاده از سیستم بینایی انسان برای استخراج اطلاعات از داده‌ها، ارائه یک دید کلی از مجموعه داده‌های پیچیده، شناسایی ساختار، الگوها، روندها، ناهنجاری‌ها و روابط در داده‌ها و نیز کمک به شناسایی حوزه‌های مورد نظر [35]. به عنوان مثال هنگامی که در مورد حسابداری صحبت می‌کنیم، داده‌ها به عنوان مثال می‌تواند شامل اهداف مختصر نظیر سود، فروش یا هزینه که باید بر این اساس نمایش داده شود، می‌باشند.

آخرین روند مهم در حرفه‌های حسابداری انتقال مسئولیت‌ها از عملیات حسابداری سنتی به سمت هدایت و پشتیبانی مدیریت استراتژیک است [17]. امکانات تکنولوژیکی هوش کسب و کار می‌توانند با فراهم کردن گزارشگری به‌هنگام با داشبوردهای پیشرفته این امکان را فراهم سازند. همچنین امکانات سیستم جدید به حسابداران اجازه می‌دهد گزارشات را به شکل تعاملی و خودگردان، و با محیطی که به آنها امکان انتخاب داده‌های مناسب برای قرار دادن در گزارشات، تحلیل عملکرد و ایجاد سناریو را می‌دهد، تولید کنند.

۳-۵- معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی

معماری سازمانی را می‌توان به شکل چارچوب اساسی مولفه‌های یک سازمان، روابط آنها با یکدیگر و با محیط، و اصول هدایت کننده طراحی و تکامل آن تعریف کرد [36]. معماری سازمانی (EA) یک چارچوب یکپارچگی فراهم می‌کند که فراتر از معماری‌های فردی قرار گرفته و دستورالعمل‌هایی برای تعریف و برقراری تعامل‌پذیری ارائه می‌دهد [37]. EA رابطه نزدیکی با یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی (EAI) دارد. یکپارچه‌سازی برنامه‌های مختلفی که در سازمان وجود دارد و به اشتراک گذاری فرایندها و اطلاعات آنها، که معمولاً با عنوان یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی شناخته می‌شود، تأثیری قوی بر طرح معماری سازمانی دارد [38]. سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری نباید به تنهایی کار کنند، بلکه باید به اندازه کافی با سایر سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه شوند تا موثرتر باشند. "توانایی به اشتراک‌گذاری اطلاعات و خدمات"، که معمولاً به عنوان تعامل‌پذیری شناخته می‌شود، امکان یکپارچه‌سازی و ادغام در بین سیستم‌های اطلاعاتی را فراهم می‌سازد [37]. رویکردهای معماری کلاسیک بر اساس DMBS یا موتورهای قواعد هستند. با این حال سایر فرصت‌های معماری ممکن است اینها را با سایر اصول ترکیب کنند تا ایجاد یک سیستم گزارشگری به‌هنگام را تضمین کنند. به همین ترتیب، EA و EAI باید نه تنها رویکردهای مدرن مانند زبان‌های گزارشگری خاص و قدرتمند یا قابلیت‌های یکپارچه‌سازی سیستم‌های ERP، بلکه ابعاد عملکرد سیستم‌ها که می‌تواند بر پاسخ‌های گزارشگری به‌هنگام اثر بگذارد را در نظر بگیرند.

زبان گزارشگری تجاری گسترش‌پذیر (XBRL) که توسط موسسه آمریکایی CPAs (AICPA) ابداع شد، مجموعه مشخصات گزارشگری تجاری مبتنی بر وب و مبتنی بر XML است. زبان گزارشگری تجاری گسترش‌پذیر (XBRL) اهداف اصلی زبان نشانه‌گذاری گسترش‌پذیر (XML) را دارا بوده T روشی برای برچسب‌گذاری اطلاعات مالی به منظور بهبود زیاد اتوماسیون محل اطلاعات ارائه کرده و راهکارهایی فنی برای کشف منابع فراهم می‌کند [39]. این زبان کمک زیادی به مبادله اطلاعات کسب و کار کرده، روش بیانی که معمولاً در گزارشگری کسب و کار لازم است را ممکن ساخته [20] و آماده‌سازی، تحلیل و مبادله اطلاعات کسب و کار را آسان می‌سازد. به این ترتیب، XBRL امکان کاهش هزینه‌ها، افزایش بهره‌وری و بهبود دقت و قابلیت اعتماد را برای تمامی طرفهای درگیر در کسب و کار ممکن می‌سازد. تولید گزارشات XBRL بسیار سریع‌تر و کارآمدتر از اسناد سنتی PDF، HTML یا Word انجام می‌شود [40]. این باور وجود دارد که گزارشات XBRL می‌تواند به فرایند تصمیم‌گیری مصرف‌کنندگان اطلاعات (مانند سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، پژوهشگران و واسطه‌های اطلاعات ارزش افزوده) کمک کند [41]. یکی از مزایای کلیدی XBRL این است که گزارشگری به‌هنگام را نیز ساده‌تر می‌کند. بعلاوه این امکان وجود دارد که تمامی آیتم‌های گزارش شده بر اساس اطلاعات به‌هنگام باشند. با XBRL حرفه‌های حسابداری و مالی می‌توانند معاملات شرکت‌ها را به طور پیوسته برای به‌هنگام بودن پایش کرده و امکان تصمیم‌گیری کسب و کار یا حمایت از حسابرسی‌ها را فراهم کند [42].

برنامه‌ریزی منابع سازمانی (ERP) با خصوصیات پردازش آنلاین و به‌هنگام خود نیز می‌تواند اطلاعات فعلی در مورد عملکرد شرکت را ارائه دهد. در نتیجه، ویژگی‌های به‌هنگام آن افزایش سرعت پاسخگویی به محیط بازار و بهبود صلاحیت‌ها و ظرفیت‌ها را ممکن می‌سازد [43]. علاوه بر این یک سیستم ERP نیاز یا پیچیدگی EAI را کاهش می‌دهد. با این حال اگرچه ERP ها یک ماهیت به‌هنگام دارند، اما قابلیت‌های گزارشگری محدود آنها معمولاً به عنوان یک مشکل تلقی می‌شود. یک بررسی روی مدیران پروژه‌های ERP بیست سازمان کانادایی نشان داد که ۲۵ درصد آنها بر این باورند که ERP قابلیت‌های گزارشگری محدودی دارد و در نتیجه از روش عملکرد سازمان پشتیبانی نمی‌کند. به عقیده یکی از این مدیران، یکی از مشکلات ERP می‌تواند این باشد که "ERP یک سیستم غول‌پیکر است و ما کارکنانی نداریم که تمامی زوایای ERP را بررسی کرده و به تمامی قابلیت‌های آن پی ببرند" [44]. در میان تغییرات مورد نظر ERP، بهینه‌سازی بهره‌برداری از ابزارهای موجود یکی از مهمترین آنهاست و گزارشگری یکی از فرصت‌های این بهینه‌سازی مورد نظر از بهره‌برداری‌های ERP است [45].

با این وجود، حتی با در نظر گرفتن اینکه ERP به طور قابل توجهی برای حمایت از گزارشگری خوب بهینه‌سازی شود، ممکن است مشکلات دیگر مرتبط با عملکرد سیستم بوجود آیند. یک مورد استفاده جالب در مورد گزارشگری به هنگام در قراردادهای خدمات از شرکت Oracle نشأت می‌گیرد. این مورد بینش‌هایی در مورد چگونگی معماری و پی‌ریزی یک راهکار گزارشگری به‌هنگام ارائه می‌دهد. پیش از راهکار فعلی، Oracle با مشکلاتی در عملیات داخلی‌اش مواجه شد، که ناشی از افزایش حجم داده‌های فروش، عملیات و امور مالی این شرکت بود. سیستم گزارشگری قبلی (راهکار گزارشگری قراردادهای قدیمی ۱۰ ساله) این تغییر را دنبال نکرد و ۲۰۰۰ کاربر بالقوه باید با داده‌های قدیمی یا گزارشات ناکارآمد که فاقد ابعاد مهم یا ویژگی‌های لازم برای تصمیم‌گیری‌های بهتر بودند، کار می‌کردند [46]. معماری قبلی بر اساس یک نمونه جهانی از سیستم کسب و کار الکترونیک (E-Business Suite) بود. سیستم گزارشگری جدید که توسط اوراکل در سال ۲۰۱۱ اجرا شد، از راهکاری به نام GoldenGate استفاده کرد و یک انعکاس داده‌ای به‌هنگام برای یک فروشگاه داده‌های عملیاتی اتخاذ کرد. ابتدا یک کپی snap-mirror در نظر گرفته شد. این راهکار یک mirror-copy از سیستم های OLTP (پردازش تراکشی‌های برخط) برای نمونه گزارشگری اختصاصی در نظر می‌گیرد. مشکل بزرگتر با این رویکرد این بود که انجام "Snap" copying بیش از ۸ ساعت طول می‌کشد. راهکار دیگر حرکت گزارشگری عملیاتی قراردادهای خدمات از ERP به انبار داده‌های Oracle است. در یک رویکرد به‌هنگام اجرای یک گزارش با داده‌هایی با عمر بیشتر از ۲۴ ساعت قابل قبول نبود. معماری انتخاب شده، بر اساس راهکار GoldenGate، در یک نرم‌افزار یکپارچه‌سازی داده‌ها به‌هنگام متمرکز می‌شود. GoldenGate به جای انجام ETL (استخراج، تبدیل و بارگذاری) دسته‌ای از پایگاه داده منبع، اساساً تنها داده‌های تغییر یافته را تکرار می‌کند. این راهکار معاملات پایگاه داده را برای فعالیت تغییر و اقدامات مبتنی بر آن پایش می‌کند [46].

نتیجه‌گیری

امروزه برخی فعالیت‌های حسابداری با نگرانی‌های خاصی مواجه شده‌اند که چالش‌هایی جدی را نشان می‌دهند. البته موفقیت اجرای یک سیستم اطلاعاتی حسابداری به مسائل تکنولوژیکی بستگی دارد، اما ابعاد دیگر (مانند افراد و ابعاد سازمانی) را نیز باید در نظر گرفت [47,48]. با

این حال راهکارهای تکنولوژیکی جدید سزاوار توجه بیشتری هستند و می‌توانند پاسخ‌هایی برای چالش حسابداری گزارش‌گری به‌هنگام فراهم کنند.

این مقاله پاسخ‌های تکنولوژیکی اصلی کنونی به یکی از نگرانی‌های موجود در حسابداری، یعنی گزارش‌گری به‌هنگام، را ارائه می‌کند. بوسیله برخی پاسخ‌های تکنولوژیکی مانند مدیریت فرایند کسب و کار و پایش فعالیت کسب و کار (به عنوان مثال با حمایت گزارش‌گری حسابداری گسترده‌تر با چندین مقیاس فرایندی)، دستگاه‌های تلفن همراه (به عنوان مثال با استفاده از امکان دریافت اطلاعاتی فوری)، رایانش ابری (به عنوان مثال با دسترسی ذینفعان مختلف به گزارشات حسابداری در هر جا و در هر زمان)، هوش کسب و کار (به عنوان مثال با انتخاب بهترین گزینه بصری برای نمایش داده‌ها و دستیابی به اهداف)، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی (به عنوان مثال با استفاده از زبان‌های گزارش‌گری خاص و قدرتمند مانند XBRL که روشی برای برچسب‌زنی اطلاعات مالی فراهم می‌کنند) می‌توان چالش پیاده‌سازی گزارش‌گری به‌هنگام در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری را تا حدی تعدیل کرد.

اگرچه این مسائل پیچیده هستند و به تحقیقات مفصل‌تری نیاز دارند، اما این مقاله بازتابی در مورد جنبه‌های مختلف و ملاحظات عملی مربوط به پیاده‌سازی گزارش‌گری به‌هنگام ارائه می‌دهد. بعلاوه، این موضوع یک موضوع در حال گسترش است و استفاده از تکنولوژی‌های جدید دیگر (مانند بکارگیری معماری‌های Big Data، که در حال حاضر برای انجام تحلیل‌های به‌هنگام استفاده می‌شوند) را نیز می‌توان بررسی کرد [49]. امیدواریم این پژوهش بتواند به آگاه‌سازی مدیران در مورد گزینه‌های تکنولوژیکی موجود برای پیاده‌سازی گزارش‌گری به‌هنگام در حسابداری کمک کند.

منابع

- [1] Sahay BS, Ranjan J. Real time business intelligence in supply chain analytics. *Information Management & Computer Security*. 2008;16(1):28-48.
- [2] Vasarhelyi MA, Alles MG. The "now" economy and the traditional accounting reporting model: Opportunities and challenges for AIS research *International Journal of Accounting Information Systems*. 2008;9(4):227-39.
- [3] Ashcroft P. Real-Time Accounting. *The CPA Journal* [Internet]. 2005 2014, April 02; LXXV(4). Available from: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/405/perspectives/p16.htm>.
- [4] ACCA. Understanding investors: the road to real-time reporting. London: The Association of Chartered Certified Accountants, 2013 September 2013. Report No.
- [5] Hoggett J, Edwards L, Medlin J. *Accounting in Australia*: John Wiley & Sons; 2003. 1072 p.
- [6] Oxford University. Definition of "Report": Oxford University Press; 2014 [cited 2014 2014, April 04]. Available from: <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/report>.
- [7] Investopedia. Definition of 'Accounting': Investopedia US, A Division of IAC; 2014 [cited 2014 2014, April 04]. Available from: <http://www.investopedia.com/terms/a/accounting.asp>.
- [8] Lymer A, Debreceeny R, Gray GL, Rahman A. *Business Reporting on the Internet*. London, United Kingdom: International Accounting Standards Committee; 1999.
- [9] Anandarajan A, Srinivasan CA, Anandarajan M. Historical Overview of Accounting Information Systems. In: Anandarajan M, Anandarajan A, Srinivasan C, editors. *Business Intelligence Techniques*: Springer Berlin Heidelberg; 2004. p. 1-19
- [10] Cooper RB. Review of management information systems research: A management support emphasis. *Information Processing & Management*. 1988;24(1):73-102.
- [11] Rom A, Rohde C. Management accounting and integrated information systems: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2007;8(1):40-68.
- [12] Hall JA. *Accounting Information Systems*: South Western Educational Publishing; 2010. 840 p.
- [13] Mayberry MD. CAATTs Ideal for Efficient Audits 2013. Available from:

- <http://www.aicpa.org/InterestAreas/InformationTechnology/Community/Pages/CAATTs%20Ideal%20for%20Efficient%20Audits.aspx>.
- [14] Poston RS, Grabski SV. Accounting information systems research: Is it another QWERTY? *International Journal of Accounting Information Systems*. 2000;1(1):9-53.
- [15] Alles MG, Kogan A, Vasarhelyi MA. Exploiting comparative advantage: A paradigm for value added research in accounting information systems. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2008;9(4):202-15.
- [16] Moeller RR. *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes*, Second Edition: John Wiley & Sons; 2011.
- [17] Van der Stede W, Malone R. Accounting trends in a borderless world. *Chartered Institute of Management Accountants*, 2010 1859716903.
- [18] Hall JA. *Financial Reporting and Management Reporting Systems*. In: Hall JA, editor. *Accounting Information Systems*. 7th Edition ed: Cengage Learning; 2010. p. 349-93.
- [19] Rom A, Rohde C. Enterprise resource planning systems, strategic enterprise management systems and management accounting: a Danish study. *Journal of Enterprise Information Management*. 2006;19(1):50-66.
- [20] Belfo F, Trigo A. Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. *Procedia Technology*. 2013;9:536-46.
- [21] Oxford University. Definition of "Real time": Oxford University Press; 2014 [cited 2014 2014, April 06]. Available from: <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/real-time>.
- [22] McCoy DW. Business Activity Monitoring: Calm Before the Storm Gartner; 2002. Available from: <http://www.gartner.com/resources/105500/105562/105562.pdf>.
- [23] Sonnenberg C, Brocke Jv. The missing link between BPM and accounting: Using event data for accounting in process-oriented organizations. *Business Process Management Journal*. 2014;20(2):213 - 46.
- [24] MicroStrategy. *MicroStrategy Mobile App Platform*. 2012.
- [25] MicroStrategy. *CFO dashboard app: MicroStrategy*; 2014 [cited 2014 25-04-2014]. Available from: <http://www.microstrategy.com/us/platforms/mobile/solutions/by-role#finance-professionals>.
- [26] Armbrust M, Fox A, Griffith R, Joseph AD, Katz R, Konwinski A, et al. A view of cloud computing. *Commun ACM*. 2010;53(4):50-8.
- [27] Fauscette M. *ERP in the Cloud and the Modern Business*. IDC, 2013.
- [28] BIRST. *Why Cloud BI? The 9 Substantial Benefits of Software-as-a-Service Business Intelligence 2010* [cited 2014]. Available from: http://dc.virtorg.net/whitepapers-industry/files/Why_cloud_BI_Benefits_of_SAAS_BI.pdf.
- [29] DeFelice A. Cloud Computing. *Journal Of Accountancy*. 2010;210(4):50-4.
- [30] Elena C. Business intelligence. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*. 2011;1(2).
- [31] Watson HJ, Wixom BH. The current state of business intelligence. *Computer*. 2007;40(9):96-9.
- [32] Alchemex. *Sage Simply Accounting Intelligence*. 2011.
- [33] Chaudhuri S, Staier J, Verma S, Lawton J, Miller J. The Metrics Reference Model: A Jumpstart for Business Intelligence Initiatives. *Cost Management*. 2010;24(5):21.
- [34] Casher J. Must Have Metrics for Accounts Payable. In: plc K, editor.: *IOMA's Institute of Finance & Management*; 2012.
- [35] Negash S, Gray P. *Business intelligence*: Springer; 2008.
- [36] Stelzer D, editor *Enterprise architecture principles: literature review and research directions*. *Service-Oriented Computing ICSOC/ServiceWave 2009 Workshops*; 2010: Springer.
- [37] The Open Group T. *The Open Group Architecture Framework (TOGAF) Version 9*. The Open Group; 2009.
- [38] Linthicum DS. *Enterprise application integration*: Addison-Wesley Professional; 2000.
- [39] Debreceeny R, Gray GL. The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2001;2(1):47-74.
- [40] Srivastava RP, Liu Q. Special Issue of JIS on XBRL. *Journal of Information Systems*. 2012;26(1):97-101.

- [41] Debreceeny RS, Chandra A, Cheh JJ, Guithues-Amrhein D, Hannon NJ, Hutchison PD, et al. Financial Reporting in XBRL on the SEC's EDGAR System: A Critique and Evaluation. *Journal of Information Systems*. 2005;19(2):191-210.
- [42] Higgins LN, Harrell HW. XBRL: don't lag behind the digital information revolution. *Journal of Corporate Accounting & Finance*. 2003;14(5):13-21.
- [43] Ross JW, Vitale MR. The ERP revolution: surviving vs. thriving. *Information systems frontiers*. 2000;2(2):233-41.
- [44] Kumar V, Maheshwari B, Kumar U. An investigation of critical management issues in ERP implementation: empirical evidence from Canadian organizations. *Technovation*. 2003;23(10):793-807.
- [45] Botta-Genoulaz V, Millet P-A. A classification for better use of ERP systems. *Computers in Industry*. 2005;56(6):573-87.
- [46] Deshmukh V, Panda R, Field M, Pease J, Stephens D, Pareek A. Real-Time Operational Reporting for E-Business Suite via GoldenGate Replication to an Operational Data Store. Oracle Applications Labs ed. Redwood Shores, USA: Oracle Corporation; 2012.
- [47] Belfo F. People, Organizational and Technological Dimensions of Software Requirements Specification. *Procedia Technology*. 2012;5(0):310-8.
- [48] Orlikowski WJ. The duality of technology: Rethinking the concept of technology in organizations. *Organization science*. 1992:398-427.
- [49] Barlow M. Real-Time Big Data Analytics: Emerging Architecture. Sebastopol, USA: O'Reilly; 2013

مدیریت و کاهش بهای تمام شده، بامحوریت طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها در کسب کارهای کارآفرینانه با رویکرد ارزش آفرینی

محمد حسین ثنائی محمدی^{۱*}، بهرام ستاری^۲، ودود حسن زاده^۳، مجید عمادالشریعه

۱- مدرس دانشگاه و مسئول حسابداری صنعتی شرکت داداش برادر (آیدین) MH_Sanayi@yahoo.com

۲- مدرس کارآفرینی دانشگاه تبریز، دانشجوی دکتری کارآفرینی گرایش بین الملل Bahram.Sattari@ut.ac.ir

۳- مدرس دانشگاه و کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علوم تحقیقات تهران (آذربایجان غربی)

چکیده

کنترل و کاهش هزینه را می‌توان مقوله‌ای متأثر از دو عامل دانست. یکی در سطح کلان قابل بررسی است که به مدیریت کشور و ساختار ها و سایر عوامل آن مربوط می‌شود ولی دیگری به مدیریت خود کسب و کار و عملکرد صاحبان کسب کار مربوط می‌شود این مقاله با پرداختن به مورد دوم یعنی عملکرد صاحبان کسب و کار ابتدا با بررسی مبانی نظری و مطالعات گذشته صورتحساب ارزش مشتری شناسایی و معرفی گردید و بعداً با معرفی موداهای موجود در زنجیره ارزش و روش شناسایی موداها که با بررسی تک تک فعالیتهای زنجیره ارزش یک واحد تولیدی امکان پذیر است تکنیکهایی برای مدیریت بر آنها ارائه و معرفی گردید و بعداً دستورالعمل‌های ویژه‌ای هم برای هر یک از اجزا طبقه بندی طبیعی هزینه ها (مواد- دستمزد - سربار- هزینه های توزیع و فروش و اداری تشکیلاتی) ذکر گردید که بدین وسیله، رویه و الگویی برای حسابداران جهت شروع عملیات مدیریت و کاهش هزینه ارائه گردید.

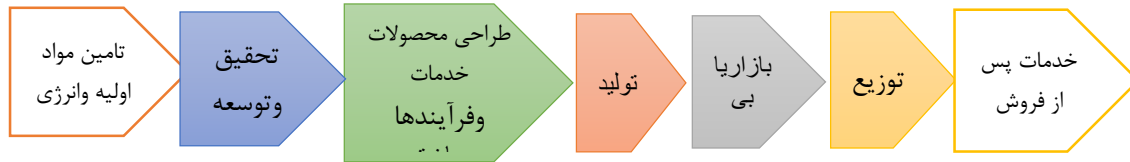
واژگان کلیدی: مدیریت بها، شناسایی مودا، صورتحساب ارزش از دید مشتری، بهایابی و بهای ساخت.

۱- مقدمه

کنترل و کاهش هزینه را می‌توان مقوله‌ای متأثر از دو عامل دانست. یکی در سطح کلان قابل بررسی است که به مدیریت کشور و ساختار ها و سایر عوامل آن مربوط می‌شود ولی دیگری به مدیریت خود کسب و کار و عملکرد صاحبان کسب کار مربوط می‌شود که در این مقاله بررسی هزینه ها و مدیریت آن به مورد دوم یعنی عملکرد صاحبان کسب و کار متمرکز است. بسیاری از مدیران تمایل واقعی و عملی برای کنترل و مدیریت هزینه دارند بعضی ها روش شروع آن را نمی‌دانند و شاید بعضی ها هم شناخت کافی به خود هزینه ها ندارند که بتوانند به این هزینه های که شناختی از آنها ندارند را مدیریت هم بکنند. لذا در این مقاله سعی بر آن شده که اولاً یک سرو نخی برای مدیران و صاحبان کسب و کار ارائه گردد که برای مدیریت و کاهش هزینه از کجاها می‌توانند اعمال کنترل خود را شروع بکنند؟ و چه هزینه هایی قابل حذف خواهد بود؟ و اینکه با چه راهکارهایی می‌توان هزینه ها را حذف، کاهش یا تعدیل نمود؟

طبقه بندی های متعددی از هزینه ها ارائه شده است. که هر کدام از بعدی هزینه ها را طبقه بندی و مورد بررسی قرار می‌دهد. طبقه بندی هزینه ها امکان مطالعه و تجزیه و تحلیل هر هزینه بر اساس اهداف از پیش تعیین شده را به مدیران کسب کار ایجاد میکند. برای مثال یک نمونه از طبقه بندی از طریق ارتباط آن با محصول می‌باشد که به دو گروه بهای اولیه (مواد اولیه مصرفی + دستمزد مستقیم) و بهای ثانویه یا هزینه های تبدیل (دستمزد مستقیم + سربار ساخت) تقسیم بندی می‌شود. و از بعد دیگر بر اساس دوره حسابداری می‌باشد که به دو گروه هزینه جاری و هزینه سرمایه ای تقسیم بندی می‌شود. از یک بعد دیگر بر اساس گرایش به تغییر آنها طبقه بندی می‌شود که به هزینه های ثابت و هزینه های متغیر و نیمه متغیر و نیمه ثابت تقسیم بندی می‌کنیم.

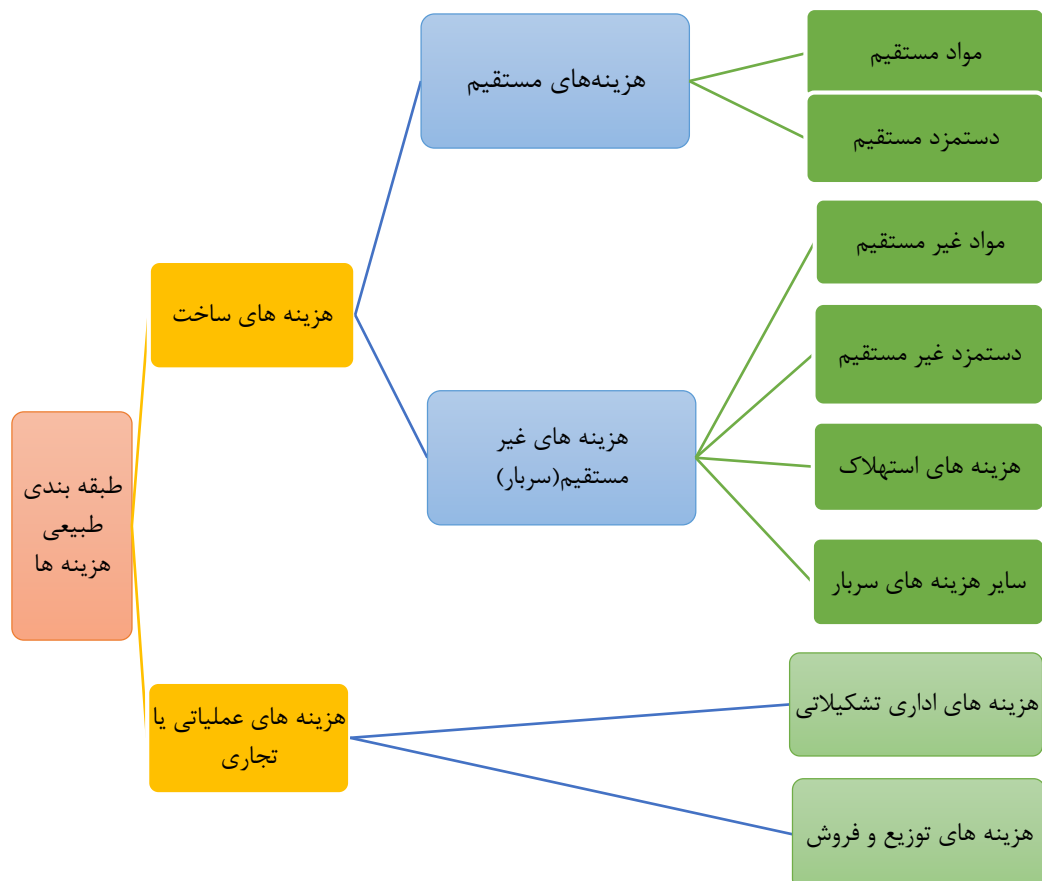
یک نوع طبقه بندی دیگر بر اساس زنجیره ارزش می باشد که امروزه، مورد توجه ترین نوع طبقه بندی هزینه های کسب و کار و واحد های اقتصادی می باشد.



برای اینکه یک شرکت بتواند به یک مزیت قابل قبول از لحاظ رقابت دست یابد باید دست کم یکی از دو راهکار زیر را اتخاذ کند.

- ۱- یک یا چند فعالیت از زنجیره ارزش را با همان کیفیتی که رقبا انجام میدهند انجام دهد اما با هزینه کمتر.
 - ۲- فعالیتهای تشکیل دهنده زنجیره ارزش خود را با کیفیتی بالاتر از رقبا انجام دهد اما نه با هزینه بیشتر. (اعتمادی، ۱۳۹۰)
- ولی دیدگاه اصلی در این مقاله بررسی هزینه ها با طبقه بندی طبیعی آنها می باشد که در ایران بیشتر کدینگهای حسابداری متکی بر این شیوه طبقه بندی می باشد و این شیوه طبقه بندی تاحدودی هم با شیوه طبقه بندی هزینه در سیستم مالیاتی کشور مطابق می باشد. لذا چون پرکاربردترین نوع طبقه بندی در کسب و کارهای جامعه فعالان عرصه اقتصادی کشورمان طبقه بندی طبیعی هزینه ها است و یک طبقه بندی کاملاً قابل فهم برای افراد دارای اطلاعات مالی و هم افرادی که اطلاعات نسبی به مسائل مالی دارند می باشد. پس برای بیان راهکارهای کنترل هزینه با محوریت طبقه بندی طبیعی هزینه های بحث شده است.

۲- طبقه بندی طبیعی هزینه ها و کدبندی حسابها بر اساس آن



۳- تعاریف عناصر طبقه بندی

مواد اولیه مستقیم: مواد مستقیم یا مواد اولیه شامل موادی است که چارچوب اصلی محصول را تشکیل می دهد.

علاوه بر آن مواد مستقیم باید حتما دارای ۳ شرط زیر باشد:

۱. نقش اصلی و اساسی در محصول

۲. عمده بودن رقم هزینه هاش نسبت به هزینه های ردیابی شده

۳. قابلیت تخصیص به یک واحد فعالیت (متغیر بودن)

دستمزد مستقیم: بهای کار انجام شده ای است که مستقیماً جهت ساخت محصول پرداخت یا تعهد می گردد. به طور مثال در یک واحد

تولیدی که به ساخت محصولات غذایی مشغول است. دستمزد کارگرانی که به فعالیتهای قالب گیری و تزریق مواد اولیه به قالبها و خمیرگیری

و.. مشغولند دستمزد مستقیم محسوب می شود.

مواد غیر مستقیم: مواد غیرمستقیم شامل کلیه موادی است که در کارخانه به مصرف میرسند ولی مستقیماً در ساخت محصول مصرف نمی

شوند. و نمی توان آنها را به آسانی به یک محصول ارتباط داد به طور مثال می توان از چسب در صنایع چوبی و پیچ و مهره در تولید پمپ و دینام

نام برد.

دستمزد غیر مستقیم: عبارت است از هزینه حقوق و دستمزد پرسنلی که مستقیماً به تولید محصول اشتغال ندارند حقوق و دستمزد

سرپرستان سالن تولید، سرکارگران، تعمیرکاران، مدیران و ... دستمزد غیر مستقیم می باشد.

هزینه های استهلاک: هزینه هایی که به روش تخصیص سیستماتیک در طول عمر مفید دارائی به هزینه تبدیل می شود.

سایر هزینه های سربار: اعم از هزینه های روشنائی آب و برق و گاز و ملزومات مصرفی و کپی و...

هزینه های اداری تشکیلاتی: هزینه هایی که در دپارتمانهای مثلاً امور مالی و پرسنلی و تدارکات و... تحقق می یابند.

هزینه توزیع و فروش: تمامی هزینه های مرتبط به فعالیتهای بازاریابی و توزیع و فروش را مشمول است.

۴- ضرورت ارزش آفرینی و اعمال مدیریت هزینه در کسب و کارهای کنونی

در ادبیات کسب و کار، ارزش آن چیزی است که مشکلی از مشتری را حل و برطرف می کند و نیازی را برآورده می سازد. (اسفندیاری

۱۳۸۹)

در محیط رقابتی شرکتی برنده است که پیش از رقبای، محصولاتی با کیفیت برتر و قیمت پایین تر عرضه نماید. بهای تمام شده یکی

از ابعاد مهم در رقابت است ایجاد تعادل این مولفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است.

مدیریت هزینه (بهای تمام شده) از جمله مهمترین آنها است. هدف نظام مدیریت هزینه، کمک به حداکثر رساندن سود و ارزش

شرکت در حال و آینده است. تحقق هدف مذکور، به ایجاد نظام مدیریت هزینه ای مرتبط است که به بقاء در قالب جهانی و توسعه

مستمر منجر گردد. (رهنمای رود پستی ۱۳۸۸: ۲۱)

متغیرهای هزینه زمان، محدودیتهای تکنولوژی، رضایت مشتری و... بر آنچه مدیریت درصدد انجام آن است اثر می گذارد و استراتژی

تولید بایستی با آگاهی نسبی از این تضادها و لزوم انتخاب بین معیارهای رقابتی مانند سرعت، کارائی کیفیت، هزینه و... حالت های

ترکیبی اتخاذ شود. (اسفندیاری ۱۳۸۹)

۵- هزینه های که قابلیت کاهش دارند چطور شناسایی شوند؟

مدیر کسب و کار ابتدا باید مشتریان خود را بررسی نموده و مواردی که برای مشتریان ارزش محسوب می شود مورد شناسائی و تجزیه و

تحلیل قرار دهد. عناصر تشکیل دهنده ارزش از دیدگاه مشتری به شرح زیر بیان می باشد.

ارزش مشهود: ۱. احساس رضایت ۲. مناسب بودن قیمت ۳. کارکرد ۴. کیفیت ۵. در دسترس بودن ۶. خدمات پس از فروش

ارزش نامشهود: علائم تجاری

ارزشهای نامشهود میتوانند ارزشهای مشهود را تحت الشعاع خود قرار دهند. (سجادی ۱۳۸۸)

پس از آنکه از ارزشهای مشتری، اطلاع حاصل شد و مطالعه منسجم از بازار و مشتریان به عمل آمد اقدام به طبقه بندی فعالیتهای طبق الگوی مدیریت ژاپنی می شود تا اینکه تمامی فعالیتهایی که برای ایجاد یک محصول تاملر حله رسیدن به دست مشتری انجام می شود، شناسایی، و به شرح جدول زیر طبقه بندی می شود. در این جدول برای ردیفهای ۱ الی ۳ راهکار خلاصه ای ذکر شده ولی درخصوص ردیف آخر که مودا می باشد شناخت آن توسط مدیر نیاز به تجزیه و تحلیل انواع مودا می باشد.

فعالیت های انجام شده یک واحد تولیدی	مثال	راه کار برای مدیریت هزینه فعالیتها
Mura دارای ارزش افزوده و ضروری	فعالیت کارگران خطوط تولید	افزایش
Mur i دارای ارزش افزوده اما غیر ضروری	تلفیق ۲ ایستگاه کاری یا فعالیت های موازی	مهندسی مجدد و اجرای بهترین فعالیت
فاقد ارزش افزوده اما ضروری	انتقال مواد از انبار به خط تولید	حداقل سازی و یا تجمیع با فعالیتهای دیگر
Mud a فاقد ارزش افزوده و غیر ضروری	به شرح زیر ۸ نوع	ذیلا راهکارهایش تشریح خواهد شد

۶- انواع مودا

در سیستم های مدیریت ژاپنی همه چیزهای که هزینه ایجاد میکنند اما ارزش افزوده به همراه ندارند مودا گفته می شود. مودای تولید اضافی: محصولات مانده در انبار بهره وری شرکت را کاهش می دهد و شرکت باید طبق نیاز بازار تولید کند. در غیر اینصورت مشتری در زمان مناسب محصولات را نخواهد خرید و منجر به افزایش شدید موجودی انبار شده و دارایی شرکت بدون استفاده در انبار محبوس میشود.

مودای انبارش: انبارش انبوه یک کالا به صورت نامناسب و همچنین انبارش بیشتر از نیاز بخصوص در مورد مواد اولیه، باعث اتلاف سرمایه و کاهش کارایی سرمایه می شود و باید روش و میزان انبارش کالا ها و مواد را بررسی نماید.

مودای انتظار: انتظار بدون پیشرفت در فرآیند تولید توسط ماشین آلات و نیروی انسانی تولید محصول را کاهش می دهد. این در حالی است که هزینه سربار وجود دارد و حتی در حال افزایش می باشد. زمانی که خط تولید و یا قسمتی از آن در حال انتظار می ماند تعداد تولید کاهش میابد.

مودای حمل و نقل: انجام هر گونه حمل و نقل هزینه ای بر سازمان تحمیل می کند این در حالی است که گاهی این انتقال کمکی به افزایش تولید نکرده و باعث کاهش هزینه نیز نمی شود. حمل و نقل هزینه زیادی برای شرکت به همراه دارد اما در زمانی با ارزش افزوده برای کالا همراه باشد مطلوب بوده و در غیر اینصورت یک مواد حساب می شود.

مودای تولید محصول معیوب: تولید هر محصول معیوب، سود شرکت را کاهش می دهد زیرا هیچکس حاضر نیست برای محصولی که کارایی خوبی ندارد پولی پرداخت کند. تولید محصولات معیوب به ویژه محصولاتی که تحت تاثیر بی نظمی در کارخانه دچار عیب میشوند. مودای حرکت: هنگامی که نیروی انسانی و یا یک ماشین پیش از حد لازم حرکت می کند این امر باعث اتلاف وقت، ایجاد استهلاک و خستگی و نهایتاً منجر به کاهش تولید در شرکت میشود. حرکات مازاد منابع شرکت را از بین می برد.

مودای پردازش: یک محصول باید به حد نیاز پردازش شود نه کمتر و نه بیشتر هر پردازش اضافی بر روی یک محصول، زمان و سرمایه شرکت را از بین می برد. هیچ محصولی نباید بیش از نیاز پردازش شود.

۷- روش بهایابی موثر

گام دیگر در مدیریت و کاهش بها، داشتن روش بهایابی موثری است که بتوانیم بهای تمام شده عملیات یا فرآیند های تولید را بطور دقیق بدست آورده و بعد از اعمال مدیریت هزینه استراتژیک نسبت به آنها، اقدام به کاهش هزینه ها و بهای تولید گردد. هدف هر نظام مدیریت هزینه

و هزینه یابی، فراهم کردن اطلاعات دقیق و کاربردی برای کمک به سازمان ها به منظور ارائه کالاها و خدمات با کیفیت در محیط رقابتی است (گوناسکاران ۱، ۱۹۹۹). در این راستا ABC و BABC کمک شایانی به ما میکند.

ساختار سیستم ABC با هدف بهبود تخصیص سربار و نه برای مدلسازی فرآیند کسب و کار و هم راستا کردن آن با استراتژی های سازمانی گنجانیده شده است. سیستم های جدید مانند BABC سیستم های هستند که از پایه و اساس طوری طراحی شده اند تا در کنار بالا بردن دقت بهایابی محصول و فعالیت، بهای تمام شده فرآیند ها را هم محاسبه نماید همچنین به سازمان در راستای اصلاح و بهبود فرآیند ها و هم راستا کردن با استراتژی سازمان کمک نماید. (رهنمای رودپشتی و دیگران، ۹۴)

سلسله مراتب هزینه های تولیدی در ABC در چهار مرحله قابل ثبت و طبقه بندی می باشد که با تمرکز هزینه ها به فعالیتها توان انجام مدیریت بر مبنای فعالیت ایجاد می گردد.

هزینه ها در سطح واحد محصول ۲- هزینه های در سطح دسته محصول ۳- هزینه ها در سطح پشتیبانی یک نوع محصول ۴- هزینه های پشتیبانی کارخانه

مارتچین اسچات (۲۰۱۱) در مطالعه خود با نام " رابطه بین تنوع محصول، استفاده از فن آوری های پیشرفته تولید و پذیرش هزینه یابی مبتنی بر فعالیت " به بررسی ارتباط بین تنوع محصول و استفاده از سیستم ABC پرداخت، و با مطالعه ۱۹۱ شرکت تولید متوسط در هلند نشان داد که عامل اصلی برای تقاضای این سیستم هزینه یابی تنوع محصول است.

۸- مروری بر تکنیکها و تاکتیکهای مدیریت و کاهش هزینه

پس از شناسایی مودا های فرآیند تولید، مدیر در پی آن است که چطور بر این مودا ها غلبه نماید و موجبات کاهش هزینه را فراهم نماید

۸-۱- روش ECRS:

به کاربردن روش ECRS در حذف مودا یکی از روشهای موثر به شمار می رود. که مخفف انگلیسی کلمات حذف^۳ - ترکیب^۴ - آرایش مجدد^۵ - ساده سازی^۶، می باشد.

۸-۲- روش کایزن^۷ یا بهبود مستمر

یک فرایند ویا ابزار بهبود بهره وری است که قصد دارد یک رشد ثابت و سازگار و بهبود در تمامی قسمتهای یک فرایند و یا فرایند ها ایجاد کند. بهبود مستمر فلسفه ای مدیریتی است که ژاپنی ها آن را کایزن نامیدند. کایزن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است. و مفهوم لغوی آنها کای یعنی تغییر و زن یعنی خوب می باشد. برای اجرای بهبود مستمر باید فعالیتهای زیر انجام گیرد.

- بررسی محیط تجاری
- تقویت خلاقیت در کارکنان
- طراحی رهنمود ها برای مطابقت سرمایه گذاری با استراتژی ها
- اجرای آموزشهای سازمانی
- ارزیابی صحیح از طریق مقایسه عملکرد با بهترین شاخص
- آموزش کارکنان استفاده کننده از سیستم ها و تجهیزات
- استفاده از نظرات تیم ها در تحصیل فن آوری های پیشرفته تولید
- محول کردن مسئولیت های تحلیل عملکرد مالی به تیمها به جای امور مالی (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰)

1 Gunasekaran
2 Schoute, Martijn
3 Eliminate
4 Combine
5 Re-arrange
6 Simplify
7 Kaizen

۸-۳- ناب سازی و تفکر ناب

تفکر ناب نگرشی است برای افزایش بهره وری، ارزش آفرینی مستمر و حداقل کردن اتلاف منابع

به عبارتی دیگر تفکر ناب عبارت است از:

- حداکثر کردن کارایی عملکرد
- حداکثر کردن ارزش محصول یا خدمت نهایی
- کاهش اتلاف منابع

فرایند ها با منابع کمتر، تجهیزات کمتر، زمان کمتر و فضای کمتر همراه است و بر دستیابی به بیشترین و بهترین نتایج تاکید دارد.

۸-۴- مدیریت کیفیت جامع TQM

مجموعه ای گسترده از فرآیندهای مدیریت و کنترل است که به خاطر تمرکز تمامی سازمان و کارکنان آن به عرضه محصولات و خدماتی که بتواند رضایت مشتریان را به بهترین شکل ممکن فراهم کند طرح ریزی می شود. به عبارت دیگر مدیریت کیفیت جامع رویکردی است که به دنبال بهبود کیفیت در تمامی فرآیندها و فعالیتهاست. (عالی و ۱۳۸۴)

در دنیای کسب و کار کنونی مدیریت تهدیدات کالاهای چینی، مدیریت در شرایط عدم اطمینان، مدیریت بحران ها، مدیریت پیش بینی انتظارات مشتری و ... مدیریت کیفیت جامع می تواند نقشی کلیدی داشته باشد. مکارا (۲۰۱۵) می گوید رهبران با خلق تفرکات نو با تمرکز بر مشتری مداری، با مضمون «انجام کارهای بزرگ و درست برای اولین بار و در هر زمان» به اهداف خود جهت می دهند.

۸-۵- سیستم هزینه یابی چرخه عمر محصولات

عبارت از فاصله زمانی بین طراحی و عرضه یک محصول جدید به بازار و حذف آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن محصول در بازار است در هزینه یابی چرخه عمر به دلیل اینکه تمامی هزینه ها در طول عمر محصولات لحاظ می شود درونمایی از هزینه ها با دیدگاهی بلند مدت فراهم می آید و تصویر کامل تری از هزینه ای محصول و سود آوری آن ارائه می شود. هزینه یابی چرخه عمر محصول از تکنیکهای مدیریت هزینه است که هزینه های واقع شده در طول عمر محصول را به سه گروه تقسیم می کند. ۱- هزینه های مراحل قبل از ساخت شامل هزینه های تحقیق و توسعه هزینه های طراحی و نمونه سازی آزمایشی و ایجاد کیفیت در محصولات ۲- هزینه های مرتبط با کوششهای ساخت ۳- هزینه های مراحل بعد از ساخت مثل هزینه های فروش، بازاریابی توزیع و فروش، بسته بندی، حمل، نمونه های رایگان، تبلیغات و.. (اعتمادی و همکاران ۱۳۹۰)

تئوری گلوگاهها TOC - یک روش استراتژیک است و شرکت ها می توانند بدان وسیله یک عامل بسیار مهم (و از دیدگاه موفقیت سرنوشت ساز) را بهبود بخشند، یعنی زمان چرخه تولید را کوتاه تر کنند و مقصود مدت زمانی است که طول میکشد تا مواد اولیه به کالای ساخته شده تبدیل شوند مدیران بر اساس تئوری گلوگاه ها می کوشند گلوگاهها (یعنی نقاطی که کالای در جریان ساخت، در مسیر تولید با مانع روبرو و انباشته شده اند) را شناسایی نمایند و آنها را از میان بردارند (ترجمه علی پارسائیان ۸۷ : ۲۴)

تجزیه و تحلیلی زنجیره ارزش _ یکی از ابزارهای تحلیل استراتژیک است که با استفاده از آن می توان مزیت رقابتی شرکت را بهتر درک کرد و نقاطی را شناسایی نمود که می توان ارزش (ثروت) مشتری را افزایش یا هزینه ها را کاهش داد. در مورد یک واحد تولیدی این کار با عرضه (یا توسعه) محصول آغاز می شود سپس باید محصول تولیدی را آزمون کرد و آن گاه به فرآیند خرید مواد تولید توجه کرد و سرانجام مراحل فروش و خدمات پس از فروش را مورد بررسی قرار داد (ترجمه علی پارسائیان ۸۷ : ۶۰). زنجیره ارزش به توصیف فعالیتهای دورن و اطراف یک شرکت پرداخته و آنرا در یک تجزیه و تحلیل مربوط به مزیتهای رقابتی شرکت به کار می بندد. (Dessand Picken 1999:102)

۸-۶- روش طوفان فکری

طوفان ذهنی یک تکنیک گروهی گردهمایی است که از طریق آن گروهی می‌کوشند راه حلی برای یک مسئله بخصوص به انباشتن تمام ایده‌هایی که بطور خود به خود و در جا به وسیله اعضا ارائه میشود بیابند.

۸-۷- توجه به چسبندگی هزینه‌ها در موقع تصمیم به تغییرات در حجم تولید

موقعی که تغییراتی در حجم فعالیت واحد اقتصادی انجام میگیرد مدیران باید نقش چسبندگی هزینه‌های را در افزایش بها و هزینه مورد توجه قرار دهند. نتایج پژوهشهای برخی از پژوهشگران در سال‌های اخیر بیانگر آن است که میزان افزایش در هزینه‌ها هنگام افزایش در سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش در هزینه‌های هنگام کاهش در حجم فعالیت است. چنین رفتار هزینه‌ها را چسبندگی هزینه‌ها می‌نامیم. چسبندگی هزینه یکی از ویژگیهای رفتار هزینه‌ها نسبت به تغییرات سطح فعالیت است و بیانگر آن است که بزرگی افزایش در هزینه‌ها هنگام افزایش سطح فعالیت بیشتر از بزرگی کاهش در هنگام کاهش در سطح فعالیت است.

مدیران باید از طریق توجه به چسبندگی هزینه‌ها یعنی حساسیت تغییرات هزینه به نسبت تغییرات حجم فعالیت، دلیل خود را برای چسبندگی ارزیابی کنند و ظرفیت واکنش شرکت را در برابر کاهش تقاضا برای کالاها و خدمات افزایش دهند. افزون بر این، با مشخص کردن چسبندگی هزینه‌ها، صاحبان شرکت می‌توانند تحلیل کنند که آیا مدیران باعث ایجاد هزینه برای بنگاه می‌شوند یا خیر؟ (جوهرچی و همکاران ۹۴)

۹- مدیریت و کنترل بها در بهای مواد (مستقیم و غیر مستقیم)

سیستم بهایابی تولید به موقع JIT - سیستمی است که انجام به موقع فعالیتها را مورد تاکید قرار می‌دهد چنین نگرشی در سیستم‌های تولیدی سبب شده که حجم موجودی‌ها به میزان زیادی کاهش یابد و متعاقب با این امر هزینه‌های تولید نیز به نحو قابل ملاحظه‌ای کاهش یابد در این سیستم هزینه‌های سربار ساخت در زمینه‌های انبارداری، انبارگردانی، نقل و انتقالات مکرر مواد در داخل کارگاهها و بطور کلی در کارخانه، بازرسی و کنترل و سرمایه‌گذاری بیمه و اجاره و... به مقدار قابل توجهی کاهش می‌یابد این سیستم برای اولین بار در شرکت تویوتا در ژاپن بکار گرفته شد و هدف اصلی جلوگیری از راکد ماندن سرمایه به شکل موجودی است. (ایمانی برندق ۱۳۹۲)

اگر به دلایلی که بالا به نواقص سیستم JIT مربوط بوده و یا شرایطی که در آن صنعت و یا جو اقتصادی که در کشور برای یک صنعت حاکم می‌باشد باعث شود که نتوانیم از این سیستم بهره بگیریم باید موارد زیر را موقع خرید و یا درکل پروسه مواد اولیه در نظر بگیریم.

برای هر مواد حداقل میزان موجودی تعریف گردد تا اینکه با اتمام نابهنگام موجودی مواد باعث ایجاد وقفه در خطوط تولید نشده و ضررهای ناشی از آن متوجه شرکت نگردد.

(متوسط مصرف روزانه * متوسط مدت تحویل) - حدتجدید سفارش = حداقل موجودی

برای هر مواد حداکثر موجودی تعریف گردد که باعث خواب غیر ضروری سرمایه بر روی مواد اولیه نشده و از ایجاد هزینه‌های سرمایه و هزینه‌های غیر ضروری انبارداری و ... می‌شود.

(حداقل مصرف * حداقل مدت وصول) - (با صرفه ترین مقدار سفارش) + حدتجدید سفارش - حداکثر موجودی

باید موارد دیگری مثل باصرفه ترین مقدار سفارش و تعداد سفارش مقرون به صرفه و حد تجدید سفارش، در ابتدا برای هر مواد تعریف و در کاردکس آن ثبت نموده تا مواقع سفارش و انجام مراحل خرید، مواد محاسبه شده را مبنای عملکرد قرارداد.

۱۰- شیوه‌های عملیاتی کنترل هزینه‌های دستمزد (مستقیم و غیر مستقیم)

پرداخت دستمزد پرسنل باید بر اساس یکی از روشهای ۱- سیستم مبتنی بر زمان ۲- سیستم های پارچه کاری ۳- طرحهای مبتنی بر پاداش. باید ارزیابی نماییم که کدام درخور فعالیت ما هست تا هم بتواند از لحاظ هزینه بهینه باشد و هم از لحاظ انگیزش پرسنل.

پرداخت حقوق و مزایا به مدیران و کارکنان بر اساس عملکرد کاری آنها

استفاده از خدمات نیروهای متخصص و خبره به صورت پاره‌وقت و موقت گنجانیدن کسب مهارت های چند گانه در برنامه های آموزشی کارکنان و افزایش مهارت کارکنان و چند مهارتی کردن آنها (<http://www.fcrm.ir>)

لازم است برنامه های آموزشی برای مدیران میانی و عملیاتی توسعه داده شود. جهت دار و هدف دار کردن هزینه های آموزش نیروی انسانی و پیگیری و انگیزه دهی در خصوص بکارگیری مطالب یاد گرفته در آموزشها در محیط کاری و تفهیم این موضوع و کارکنان که بکارگیری اندوخته ها در دوره های آموزشی مورد توجه و زیر ذره بین مدیریت می باشد تا از نیت های چون صرف داشتن مدرک دوره و یا به فراموشی سپردن و قصور در توجه خود در حین حضور در دوره ها کاسته شود.

- ۱- جلب مشارکت کلیه کارکنان در برنامه های کاهش هزینه
- ۲- کاهش جلسات، ماموریت ها و سفرهای سازمانی
- ۳- کاهش هزینه سفر و ماموریت های کاری و غیر ارزش آفرین (سایت <http://www.fcrm.ir>)
- ۴- ایجاد کارتابل یا امکاناتی که مطالب لازم بعضی از جلسات در آنجا مطرح و بدین وسیله جلسات غیر ضروری حداقل سازی گردد.
- ۵- به حداقل رساندن جابجائی نیروی انسانی در بین قسمت های مختلف سازمان
- ۶- برقراری و رعایت اصول اقتصاد حرکات در واحد های تولیدی و پشتیبانی جهت افزایش کارائی نیروی انسانی که اصول حرکات شامل موارد الف- کاهش تعداد حرکات ب- کاهش فاصله حرکات پ- آسان کردن حرکات ج- انجام فعالیتها بطور همزمان
- ۷- استفاده از بودجه دستمزد مستقیم که کمک شایانی در کنترل و مدیریت بر بها دارد. یک بودجه دستمزد به شرکت کمک می کند که دست به استخداهای با عجله یا اضطراری نزنند و مانع از کسر و کمبود نیروی کار خواهد شد و در نتیجه شرکت الزامی ندارد که نیروی کار خود را منتظر خدمت نماید، نبودن برنامه مناسب برای استخدام باعث می شود که احساس وفاداری در کارکنان از بین برود، میزان ناامنی در شرکت بالا رود و موجب ناکارائی و کاهش تولید (بهره وری) شود.
- ۸- کاهش سوخت شدن مطالبات سازمان از اشخاص حقیقی و حقوقی برون سازمانی و انجام اقدامات به موقع جهت وصول مطالبات
- ۹- استفاده مشترک از تسهیلات سازمان وسایل و تجهیزات موجود
- ۱۰- کاهش حجم گزارش ها و کاغذ بازی اداری
- ۱۱- کنترل دقیق بودجه عملیاتی
- ۱۲- آنالیز قسمتهای مختلف واحد انتفاعی از لحاظ سود دهی هر قسمت و حذف یا محدود کردن فعالیتهایی که سود دهی ندارند.
- ۱۳- کاهش هزینه های ظرفیت و استفاده کامل از ظرفیت ماشین آلات و تجهیزات
- ۱۴- ترغیب تامین کنندگان مواد اولیه به کاهش قیمت مواد اولیه

۱۱- مدیریت بر هزینه های استهلاک و سایر هزینه های سربار

در کاهش هزینه های تولیدی علی الخصوص حذف بسیاری از هزینه های سربار و هزینه های توزیع و فروش چینی ها پیشرو هستند. و می توانند کالاهایی با بهای تمام شده بسیار پایین تولید نمایند. دکتر وردی نژاد (۱۳۸۹) در مقاله ای استراتژی های تولید چینی ها را به شرح ذیل بیان نموده است.

«متوازن سازی قیمت ها، ادغام ویکی شدن شرکتها، اثر بخشی عوامل مربوط به تبلیغات، جهانی شدن و بین المللی شدن بازارها، تمایز در محصول، بهبود خدمات، بهبود سیستمهای اطلاعات مشتریان، بهره برداری درست از اینترنت و فضای الکترونیک و ایجاد برند جهانی چینی.»
در راستای استراتژی های مختلف به کار گرفته شده در کشورهای مختلف و یا در سبک های متفاوت مدیریت و کاهش هزینه موارد زیر برای مدیریت بر هزینه های سربار پیشنهاد می گردد.

- ۱- افزایش آگاهی و حساسیت مدیران، کارشناسان و دیگر همکاران مجتمع در جهت مصرف بهینه انرژی
- ۲- امکان سنجی و اجرای استفاده از نور طبیعی در واحد های مجتمع جهت کاهش هزینه انرژی

- ۳- نصب کلید و کنترل‌های بیشتر برای سیستم های روشنائی، گرمایشی، سرمایشی و مصارف غیر صنعتی و... (یزدانی و همکاران ۱۳۸۹)
- ۴- حداقل امکان ردیابی تمام هزینه های مستقیم به خود مر کز هزینه و بازنگری و دقت نظر و هزینه های غیر مستقیم اولاً در خصوص امکان سنجی ردیابی مستقیم آنها و دوما توجه به رابطه علت و معلولی بین هزینه ها جهت ایجاد امکان طبقه بندی برخی از هزینه های غیر مستقیم به هزینه مستقیم.
- ۵- استفاده از سامانه های الکترونیکی جهت گردآوری، نگهداری، پردازش و انتقال اسناد، مدارک و نامه ها و استفاده از تجهیزات الکترونیکی و کاری مشترک بین پرسنل مانند به اشتراک گذاری پرینتر بین چندین کارمند.
- ۶- کاهش بوروکراسی اداری و حذف مواردی که نه در تحکیم کنترل های داخلی پایه و انطباقی نقش دارند و نه در ایجاد ارزش برای مشتری نقش دارند که باید حذف یا حداقل سازی شوند.
- ۷- ایجاد هماهنگی بین هزینه های سر بار با برنامه راهبردی مجموعه
- ۸- استقرار حسابرسی عملیاتی در واحد کسب و کار: حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثر بخشی، کارائی و صرف اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهاد های عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات. (آقای و همکاران ۸۹ : ۱۸۴)
- ۹- کاهش توقفات: توقفات به دو شکل برنامه ریزی شده و برنامه ریزی نشده می باشد از آنجاکه هر توقف موردی و غیر موردی با قطع تولید همراه است و اینگونه توقفات به ویژه به شکل غیر موردی آن، معمولا از چند دقیقه تا چندین ساعت به طول می انجامد و طی این مدت، تمام دستگاهها و تجهیزات stop نشده و فقط محرکهای اصلی از مدار خارج میشوند، بنابراین درصد بالائی از دستگاه های الکتریکی که stop نشده اند انرژی مصرف می کنند بدون آنکه تولیدی داشته باشیم. (مکوندی و همکاران ۸۹)
- ۱۰- بهره گیری از سیستم MRP برنامه ریزی نیازمندیهای مواد و ERP برنامه ریزی منابع سازمان

۱۲- هزینه های اداری تشکیلاتی و هزینه توزیع و فروش

با توجه به اینکه بسیار از موارد ذکر شده در قسمتهای فوق (هزینه های سر بار و دستمزدها...) را می توان برای کاهش هزینه های اداری تشکیلاتی و توزیع و فروش هم بکار برد و قطعا کاربردی کارا در این زمینه هم دارند ولی موارد وجود دارد که مختص این هزینه های میباشد. وردی نژاد (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان " علت پایین بودن قیمت تمام شده محصولات چینی " یکی از راهبردهایی که چینی ها برای کاهش هزینه های توزیع و فروشی استفاده کرده اند عوامل مربوط به بازاریابی بوده که چینی ها علاوه بر سایر موارد هزینه های ساخت از این هزینه های نیز استفاده کرده اند تا کالاهایشان ارزان تمام شود. به عبارتی دیگر اگر همه عواملی که قبلا به آن پرداخته می شد مربوط به ارزان سازی کالا بود، این بار با استفاده از حذف زیرکانه هزینه های بازاریابی در اصل استراتژی ارزان فروشی برای کالاهای چینی نمایان می گردد. ارزان فروشی در کالاهای چینی در اصل یک نوع استراتژی پنهانی است که منجر شده است تا هزینه های گوناگون بازاریابی و فروش بر عهده مشتری بیفتد. هزینه هایی مانند:

- ۱- مدیریت نام تجاری: کالاهای چینی به دلیل آنکه نام تجاری مورد دلخواه مشتری را روی محصولات درج میکنند، در اصل تمامی هزینه های مربوط به مدیریت نام تجاری را به مشتری منتقل کرده و میتوانند کالایشان را با حذف این هزینه ارزان تر بفروش برسانند.
- ۲- هزینه های ترفیع فروش: تبلیغ و ترفیع فروش محصولات چینی با خریدار است.
- ۳- هزینه توزیع: بخش عمده ای از قیمت فروش کالا مربوط به هزینه های توزیع میباشد. در کالاهای چینی تاجران کالا را تهیه نموده و خود بایستی هزینه های توزیع را متحمل شوند تا کالا در نهایت به دست مصرف کننده نهایی برسد و تخفیفات فروشندگان نیز بسیار اندک است. (وردی نژاد، ۱۳۸۹)

مدیریت بر تبلیغات و اثر بخش کردن هزینه های تبلیغات که امروزه هزینه های زیادی برای واحد های انتفاعی دارند باید مد نظر قرار گیرند، اندازه گیری و ارزیابی اثربخشی تبلیغات همانند یک بازخور عمل می کند که به ما گوشزد می کند، تبلیغات ما دارای چه ضعف ها و قوت

هایی است و ما با استفاده از این بازخور، به نارسایی های تبلیغات خود پی می بریم. تبلیغات و اطلاع رسانی در کسب و کار، امروزه به جزئی لاینفک در واحدهای اقتصادی مبدل شده، به گونه ای که بقا و تداوم هر تجارتی تا حدود زیادی به موفقیت و یا عدم موفقیت فعالیت های اطلاع رسانی، بازاریابی، بازاریابی و تبلیغاتی محصولات آن واحد بستگی دارد. تبلیغات یعنی برنامه ریزی و مفهوم برنامه ریزی در تبلیغات هم، یعنی اینکه چه مطلبی را در چه زمانی، با کدام رسانه و به چه شیوه ای به مخاطبان معرفی کنیم تا حداکثر تاثیرگذاری را به دست آوریم (حکیمیان، ۱۳۸۱: ۶۸). تبلیغات مناسب و جذاب باعث افزایش فروش و سودآوری برای شرکتها می شود (محمدیان، ۱۳۷۹: ۶۱)

یکی از این روشهای ارزیابی مدل AIDA می باشد جهت رسیدن به هدف سنجش و ارزیابی اثربخشی تبلیغات، از مدل (AIDA) که شامل چهار مرحله می باشد استفاده شده است. این چهار مرحله عبارتند از: (ابراهیمی، ۱۳۸۴، ۴۲)



نتیجه گیری

در دنیای رقابتی کنونی نمی توان محصولی با همان کارکرد و زمان ولی با بهای تمام شده ای بالاتر از رقبا که بدون مزیت و برتری دیگر، به مصرف کنندگان و مشتریان ارائه نمود و از طرفی هم شرکتها همیشه نخواهند توانست همیشه یک بازار انحصاری را در دست نگه دارند. لذا بقا در بازار و ادامه کسب و کار و یا رونق و پیشرفت آن، مستلزم برقراری سیستم های مدیریت و کنترل بها در واحد های کسب و کار میباشد تا اینکه بهای تمام شده آنها هم قابل رقابت با رقبای دیگر بوده و یا حتی یک مزیتی برای آنها در رقابت به حساب آید که این جریان با شناسایی خواستها و صورتحساب ارزش که مشتری در نظر دارد شروع، و با برقراری یک سیستم هزینه یابی که درخور صنعت مورد نظر بوده که در برقراری این سیستم فزونی منافع بر مخارج هم رعایت شده باشد منجر به کسب شناخت نسبت به هزینه های آن کسب و کار شده و عوامل ایجاد کننده هزینه ها و فعالیتهای شناسایی می گردد و در نهایت با تکنیکهای ذکر شده اقدام به کاهش یا تعدیل و جمعیت فعالیتهایی که دارای ارزش افزوده نیستند بنماید.

منابع

۱. ابراهیمی، عبدالمجید، روستا، احمد، ونوس، داور، ۱۳۸۴، تحقیقات بازاریابی، انتشارات سمت، تهران.
۲. اسفندیاری، وحید، مدل پیشنهادی تولید ناب چابک در سایپا، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۶ و ۵ مهر ۸۹ ماه
۳. اعتمادی، حسین و سید نژاد فهیم، سید رضا، حسابداری صنعتی، انتشارات سنجش تکمیلی چاپ هشتم ۱۳۹۰ تهران)
۴. ایمانی برندق، محمد، مالی برای مدیران غیر مالی تهران ۱۳۹۲ نشر سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی
۵. پور جمال. رسول، ثنائی محمدی، محمد حسین، شعبانی پور، رضا، بررسی میزان اثر بخشی تبلیغات بیمه ایران با استفاده از مدل AIDA در شهر تبریز، دومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت ۳۱ خرداد ۱۳۹۴ تهران
۶. جوهرچی، ناصر، جوهرچی، پیوند، ۱۳۹۴، نقش چسبندگی هزینه ها در مدیریت نوین بهای تمام شده کنفرانس بهایابی و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بارویکرد ملی دانشگاه فنی حرفه ای تبریز
۷. رهنمای رودپشتی، فریدون و زینالی مهدی و محمدی پور، رحمت الله، بکارگیری سیستم فراسوی بهایابی بر مبنای فعالیت جهت استقرار سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد در دانشگاه آزاد اسلامی، اولین کنفرانس کاربردی بهایابی و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد ملی ۳ و ۴ و ۵ شهریور ۹۴ تبریز
۸. رهنمای رودپشتی، فریدون، ۱۳۸۸، هزینه یابی بر مبنای هدف مدیریت بر مبنای هدف صفحه ۲۱، تهران، نشر ترمه
۹. سجادی، سید حسین، ۱۳۸۸، حسابداری مدیریت پیشرفته، انتشارات دانشگاه شهید چمران
۱۰. عالی ور، عزیز، ۸۴، حسابداری صنعتی نشریه ۱۵۸ سازمان حسابرسی چاپ پنجم مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی

۱۱. مکوندی، آرمین و شریفی، وحید، بهبود مستمر از تئوری تا عمل ، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵ مهر ماه ۸۹
۱۲. وردی نژاد، فریدون، علت پایین بودن قیمت تمام شده محصولات چینی، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵ مهر ماه ۸۹
۱۳. یزدانی، امیر عباس و غلامی، رمضان، جایگاه مهندسی ارزش در مدیریت انرژی مصرفی صنایع کشور، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵ مهر ماه ۸۹
14. Gunasekaran, A.(1999). A Framework for the Design and Audit of an Activity Based Costing Sestem
Managerial Auditing Journal, Vol 14, Issue
15. Schoute, Martijn. " The relationship between product diversity, usage of advancedmanufacturing technologies and activity-based cosing adoption. " The British AccountingReview ,Volume 43, Issue 2, June, (2011): 120-134.
16. Urvashi Makkar. Achieving Customer Satisfaction through Total Quality Management (TQM) : A Case Study of Telecom Sector, (June 25, 2105)

دوماهنامه اقتصادی

مطالعات کاربردی در

مدیریت و توسعه

دوماهنامه مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه،

سال اول، بهمن ۱۳۹۵، شماره ۱

شاپا: ۶۴۰۹-۲۵۳۸

ISSN: 2538-6409

کرج: چهارراه هفتتیر، خیابان لاله ۱، پلاک ۱۴، طبقه همکف

☎ ۰۲۶ ۳۲۷۲۴۷۸۷

🛒 ۰۲۶ ۳۲۷۴۷۱۵۸