

## نقش حسابداری مدیریت در بنگاه‌داری بر مدار راهبردها (SEM)

ابوالقاسم فخاریان

نماینده‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در کارگروه حسابداری  
مالی و مدیریت (FMAC)

دهه‌ی گذشته تغییر و تحولات عمیق و تاثیرگذاری را بر کارکرد و حیات بنگاه‌ها به همراه داشته است که به طور عمده می‌توان رویدادها و پدیده‌هایی نظیر گشوده شدن عرصه‌های جدید فعالیت و بازار، تشدید و کوتاه شدن چرخه‌ی حیات محصول، تحولات شتابنده‌ی فناوری و در نتیجه پیدایش تجارت الکترونیک و اقتصاد دیجیتال، و اهمیت‌یابی سرمایه‌های فکری و اقتصاد مبتنی بر دانش را برشمرد.

نمایان‌ترین تاثیر این تحولات بر سرنوشت بنگاه‌ها این است که آنها را با مخاطرات قابل ملاحظه‌ای روبرو ساخته و تداوم و پایداری بنگاه<sup>۱</sup> را به عنوان چالش اصلی فرا روی مدیریت قرار داده است. مدل‌های کسب و کار که پیش از این می‌توانست تا ۱۰ سال دوام یابد، امروزه حداکثر تا ۵ سال قابل اتکا است و این چرخه روند کاهنده‌ای را طی می‌کند.

بنابر تحلیل و رای صاحب‌نظران حوزه‌های اقتصاد و مدیریت، رمز و منشاء اصلی پایداری بنگاه‌ها عبارت است از اداره‌ی بنگاه بر مدار راهبردی و به کارگیری شیوه‌ی مدیریت راهبردی با هدف نهایی

ایجاد مزیت نسبی و برتری تجاری<sup>۲</sup> نسبت به رقبا و ارزش آفرینی برای همه‌ی ذی‌نفع‌های سازمان. به اعتقاد پورتر<sup>۳</sup> مدیریت راهبردی عبارت است از کوشش برای متمایز شدن نسبت به رقبا و بنابر نظر استینر<sup>۴</sup> در برنامه‌ریزی راهبردی باید به این پرسش اساسی پاسخ گوئیم که ما قرار است نهایتاً به چه نتایجی دست یابیم و چگونگی دستیابی به اهداف مقرر شده را تعیین نمائیم.

بنابراین از جمله در صورت‌بندی راهبردها تعیین خواهیم کرد که قرار است چه محصولات و خدماتی را عرضه نماییم، بازار هدف ما کدام است، سطح فناوری و ظرفیت تولید چیست، از کدام روش بازاریابی و فروش استفاده خواهیم کرد و نهایتاً بازده، سود و رشد مورد انتظار به چه میزان باید باشد. اما به واقع و لزوماً هرگونه راهبردی، بنگاه را به یک سازمان ارزش آفرین تبدیل نمی‌نماید. راهبرد ارزش آفرین از سه خصوصیت زیر برخوردار است:

- پاسخ‌گویی به نیاز مشتریان<sup>۵</sup>
- ایجاد برتری عملیاتی
- نوآوری و تسریع در ارائه‌ی محصولات جدید<sup>۶</sup>

ایجاد ارزش برای سهامداران محوری‌ترین عنصر در صورت‌بندی راهبردها و مدیریت راهبردی است که خود از طریق ارزش آفرینی برای مشتریان حاصل می‌شود. ارزش آفرینی برای سهامداران با تدابیر زیر تحقیق می‌یابد:

● نگاه راهبردی به اداره‌ی بنگاه و تدوین برنامه‌ی راهبردی با هدف ایجاد برتری کسب و کار نسبت به رقبا و ایجاد ارزش برای همه‌ی ذی‌نفع‌ها.

● انعطاف‌پذیری و بازنگری منظم راهبردها به منظور تطبیق با تغییرات درونی و بیرونی و در صورت نیاز تجدید نظر در مدل کسب و کار و رقابت.

● ارزیابی عملکرد مدیریت و حصول اطمینان از پیشبرد راهبردها.

سیستم‌های بنگاه‌داری بر مدار راهبرد بنگاه‌داری بر مدار راهبرد (SEM)، شیوه‌ای از اداره‌ی بنگاه است که ضمن آن بهترین الگوها و مدل‌های کارکرد مدیریت برای انجام وظایف کلیدی که مدیریت به عهده دارد، یعنی برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، اجرای تصمیمات و کنترل و

بهره‌برداری از سیستم‌های ERP و SEM رو به افزایش و اجتناب‌ناپذیر است.

در چنین شرایطی سوال اساسی از این قرار است که آیا حسابداران و به‌ویژه حسابداران مدیریت و مدیران مالی می‌توانند بدون توجه به تحولات اساسی پدیده آمده در رویکرد و شیوه‌ی اداره‌ی بنگاه‌ها به ارائه‌ی خدمات سودمند بپردازند و به‌عنوان اعضای تیم مدیریتی نقش موثری ایفا نمایند.

پاسخ به این پرسش روشن است. پرسش‌های جدید را نمی‌توان با راه حل‌های قدیم حل نمود. حسابداران مدیریت برای همگامی با این تحولات به ابداع افزارها و فنی‌پرداخته‌اند که به‌واقع بدون کمک گرفتن از آنها پیشبرد مدیریت راهبردی امکان‌پذیر نخواهد بود. در ادامه به معرفی برخی از افزارها و فنی‌پردازی‌ها می‌تواند به بهره‌برداری از سیستم‌های ERP و SEM و نهایتاً تصمیم‌گیری‌های خردمندانه مدیریت کمک نماید:

### تحلیل ارزش برای سهامداران<sup>۱۳</sup> (SVA)

SVA سازوکاری برای تحلیل تاثیر تصمیمات مدیریت بر خالص ارزش فعلی جریان‌های نقدی برای سهامداران است. این تحلیل، قدرت بنگاه را در کسب درآمدی فزون‌تر از هزینه‌ها اندازه‌گیری و منعکس می‌نماید. SVA هم‌چنین تحلیل لازم را برای تصمیم‌گیری در مورد سود از بین یکی از شقوق زیر به‌دست می‌دهد:

(الف) سرمایه‌گذاری مجدد در کسب و کار فعلی،  
(ب) سرمایه‌گذاری در رشته‌ای جدید از کسب و کار،

(ج) توزیع سود.

حسابداران امروزه با استفاده از فنون SVA اطلاعات و شاخص‌هایی را در اختیار سهامداران قرار می‌دهند که براساس آنها تصویر روشنی از وضعیت جریان‌های نقدی فعلی و آینده بنگاه، پتانسیل

منطقی بین کارکرد حوزه‌های مختلف بازاریابی و فروش، تدارکات و خرید، مدیریت موجودی‌ها، عملیات و تولید، مدیریت پروژه‌ها، مدیریت منابع انسانی، مدیریت منابع مالی و سایر بخش‌های سازمان را برای استفاده‌ی بهینه‌از منابع سازمان در جهت دستیابی به اهداف راهبردی پدید می‌آورد. ویژگی‌های عمده‌ی سیستم ERP عبارت است از جامعیت و فراگیری، انعطاف‌پذیری و تاکید بر ارتقاء سطح عملکرد سازمان و فرایندها در مقایسه با بهترین الگوها<sup>۱۱</sup>.

### حسابداری مدیریت و SEM

در بخش‌های قبلی این نوشتار مفهوم SEM و سیستم‌های اطلاعاتی که اداره‌ی بنگاه را برپایه مدیریت راهبردی پشتیبانی می‌نماید به اجمال معرفی گردید. با توضیحات فوق نتیجه می‌گیریم که واقعیت‌ها و رویدادهای مهم زیر بر فعالیت و کارکرد بنگاه و در نتیجه بر کارکرد و وظایف حسابداران تاثیر می‌گذارد:

۱- بنگاه‌ها برای بقا و پایداری باید مزیت نسبی در قیاس با رقبا یا به عبارت دقیق‌تر برتری کسب و کار در قیاس با رقبا به‌دست آورند.

۲- برتری کسب و کار آن‌گاه به‌دست می‌آید که بنگاه بتواند برای کلیه‌ی ذی‌نفع‌ها ارزش بیافریند.

۳- ارزش آنگاه ایجاد می‌شود که بنگاه بر مدار راهبردها اداره گردد و مدیریت راهبردی بر منابع اعمال گردد.

۴- در سازمان‌های پیچیده‌ی امروزی و به‌ویژه سازمان‌های بزرگ و گسترده پیشبرد مدیریت راهبردی با کمک سیستم‌های اطلاعاتی امکان‌پذیر می‌شود که تصمیم‌گیری هوشمندانه‌ی مدیریت را پشتیبانی کند و اصطلاحاً هوشمندی سازمانی<sup>۱۲</sup> ایجاد نماید. سیستم‌های ERP و SEM توان و قابلیت ارائه‌ی خدمات پشتیبانی مورد نظر را دارند. روند تبدیل سازمان‌ها به مدیریت راهبرد مدار و

سنجش عملکرد در جهت ایجاد بیشترین ارزش ممکن برای ذی‌نفع‌ها به کار گرفته می‌شود. نظامی که در خدمت تحقق SEM قرار دارد اصطلاحاً سیستم‌های مدیریت راهبردی در اداره‌ی بنگاه<sup>۷</sup> نام دارد که از این پس در این نوشتار با عنوان SEMS از آن یاد می‌کنیم.

SEMS عبارت است از سیستم اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و بازتاب (گزارشگری) عملکرد جهت پشتیبانی از صورت‌بندی و اجرای راهبردها و اطمینان‌یابی از تحقق راهبردها. این سیستم، سازوکارهای لازم را برای ایجاد پیوند و ارتباط عمودی بین مدیریت ارشد سازمان با پیکره‌ی سازمان و هم‌چنین ارتباط افقی بین بخش‌های مختلف سازمان برای تلاش مشترک در جهت پیشبرد راهبردها به‌دست می‌دهد. وظایف اساسی SEMS که با هدف دانش‌افزایی و بهبود کیفیت و اثربخشی فرایند مدیریت راهبردی انجام می‌یابد به قرار زیر است:

- پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی سازمان.
- تلفیق رویدادهای گذشته با پیش‌بینی‌های آینده و اطلاعات درونی و بیرونی برای پشتیبانی زنجیره‌ی مدیریت ارزش<sup>۸</sup>.
- کمک به تصمیم‌گیری هوشمندانه‌ی مدیریت از طریق تحلیل محیطی و مدل‌سازی برای مسئله‌یابی و حل مسایل پیش روی بنگاه.
- کنترل منظم و جامع پیشبرد راهبردها و انجام مقایسات درونی و بیرونی با بهترین الگوها<sup>۹</sup>.

SEMS وظایف و دامنه‌ی کار مشروح فوق را با تکیه بر سیستم برنامه‌ریزی جامع منابع بنگاه<sup>۱۰</sup> (ERP) انجام می‌دهد. عنصر اصلی موفقیت در اعمال مدیریت راهبردی و SEM عبارت از اطلاعات جامع و سودمند است. ERP سیستم نرم‌افزاری است که با فراهم کردن اطلاعات جامع و سودمند، مدیریت بر منابع را در سطح سازمان میسر می‌نماید و هماهنگی و تلفیق



درآمدزایی و رشد پایدار شرکت و نهایتاً تأثیرات احتمالی تصمیمات عمده مدیران بر ایجاد تغییرات در ارزش بنگاه به دست می آورند. با توجه به این که محور سیستم SEM، ارزش آفرینی برای سهامداران است، تسلط حسابداران به فنون تحلیل ارزش برای سهامداران (SVA) می تواند آنان را به ابزار مورد نیاز برای کمک به بهره برداری از SEM مجهز بنماید.

### مدیریت بر مبنای فعالیت<sup>۱۴</sup> (ABM)

ABM شیوهی موثر مدیریت بر منابع است که ضمن آن و با به کارگیری فنون هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) و بودجه بندی بر مبنای فعالیت<sup>۱۵</sup> (ABB)، منابع سازمان به فعالیت هایی اختصاص می یابد که بیشترین سودآوری را نصیب بنگاه نماید و شیوهی انجام کار نیز بهبود یابد. اقدامات اساسی که در شیوهی مدیریت بر مبنای فعالیت صورت می پذیرد و آثار آن به قرار زیر است:

- شناسایی فعالیت های فاقد ارزش زایی برای بنگاه و حذف آنها.
  - تمرکز بر فعالیت های عمده و اصلی با رعایت اصل اهمیت و نظریه ۲۰-۸۰ (قانون پارتو<sup>۱۶</sup>).
  - مقایسهی فعالیت های بنگاه با بهترین عملکرد در صنعت (سایر رقبا) و یافتن زمینه های بهبود عملکرد.
  - تلاش در جهت بهبود و ارتقای کیفیت فعالیت ها در کل زنجیرهی ارزش.
- برای اعمال مدیریت بر مبنای فعالیت، علاوه بر ABC و ABB از فنون تجزیه و تحلیل فعالیت ها<sup>۱۷</sup> و تجزیه و تحلیل محرکه های هزینه<sup>۱۸</sup> نیز استفاده به عمل می آید که امروزه آشنایی کامل و تسلط بر این مفاهیم و فنون و توان به کارگیری آنها برای حسابداران مدیریت در جهت اعمال مدیریت بر هزینه و ایجاد ارزش بیشتر برای بنگاه الزامی است.

### سنجش عملکرد

صورت بندی راهبردها حتی اگر با جامع ترین شکل و بهترین وجه انجام یابد لزوماً به معنای موفقیت در اعمال مدیریت راهبردی و اداره ی بنگاه برمدار راهبردها نمی باشد. طبق بررسی مجله ی فورچون<sup>۱۹</sup> در سال ۲۰۰۰ عمده ترین مشکل بنگاه ها عبارت است از اجرا و پیاده سازی راهبردها. آمارهای این مجله نشان می دهد که از هر ده شرکت که به صورت بندی راهبردها می پردازند ۹ شرکت از اجرای کامل آن باز می مانند، بنابراین کنترل، هدایت و پیشبرد راهبردها و سنجش عملکرد مدیریت در تحقق راهبردها جدی و حیاتی است و در این ارتباط حسابداران مدیریت موثرترین نقش را ایفا می نمایند.

حوزهی حسابداری مدیریت برای سنجش عملکرد و کنترل پیشبرد راهبردها از مفاهیم و فنون گوناگونی استفاده می کند که جدیدترین و کارآمدترین آنها عبارت است از روش ارزیابی متوازن<sup>۲۰</sup> که توسط اندیشمندان دانشگاه هاروارد ابداع گردیده است.

شیوهی ارزیابی متوازن براین نظریه استوار است که سیستم ارزیابی دقیق عملکرد باید همه ی عوامل مالی و عملیاتی، گذشته و آینده، داخلی و بیرونی را در نظر بگیرد و با جامعیت به سنجش عملکرد بپردازد. در روش ارزیابی متوازن که وسیله ای است برای انتقال راهبردها به مجموعه ی سازمان و راهبری فعالیت ها به سوی اهداف راهبردی، سنجش عملکرد از چهار منظر مالی، مشتریان، فرایندهای داخلی، و یادگیری و رشد انجام می یابد. با به کارگیری روش ارزیابی متوازن، سیستم SEM می تواند ارزیابی متعادل و همه جانبه ای را از پیشبرد راهبردها به دست دهد. علاوه بر مفاهیم و فنون فوق، حسابداران مدیریت با به کارگیری روش ها و فنون تحلیل ریسک بنگاه و کمک به اعمال

مدیریت ریسک، تحلیل ارزش رسانی مشتریان<sup>۲۱</sup> و تحلیل پایداری مشتریان، تحلیل زنجیرهی ارزش، ارزیابی سرمایه گذاری ها، هزینه یابی هدف و امثالهم و گزارشگری در خصوص نتایج به کارگیری این گونه روش ها و فنون ورودی های مناسب را به سیستم SEM عرضه می نماید و بدین طریق برپایی و بهره برداری از سیستم اداره ی بنگاه بر محور راهبردها و نهایتاً موفقیت و رشد و پایداری بنگاه را امکان پذیر می سازد.

### پی نوشت

- 1- Business sustainability
- 2- Business excellence
- 3- Porter
- 4- Steiner
- 5- Customer intimacy
- 6- Product leadership
- 7- Strategic enterprise management systems (SEMS)
- 8- Value chain management
- 9- Benchmarking
- 10- Enterprise resource planning
- 11- Best business practices
- 12- Business intelligence
- 13- Share holder value analysis
- 14- Activity based management
- 15- Activity based budgeting
- 16- Pareto Law
- 17- Activity analysis
- 18- Cost driver analysis
- 19- Fortune
- 20- Balanced scorecard
- 21- Customer value analysis

### منابع و مآخذ

- 1- Martin Fahy  
Strategic Enterprise Management Systems, CIMA Publication (2001)
- 2- David P Doyle  
Cost Control - A Strategic (CIMA Publication 2002)
- 3- M Bromwich  
Management Accounting: Pathway to Progress, (CIMA Publication 1996)
- ۴- مولفه های ارزش در بنگاه های اقتصادی از منظر سهامداران، ابوالقاسم فخاریان (مجله حسابدار شماره ۱۴۱، اسفند ۱۳۷۹)