

بررسی سیر تحول رویکردهای هزینه یابی و بودجه بندی عملیاتی در فضای کسب و کار صنعتی

محمد جلیلی^۱

چکیده

فضای کسب و کار در حوزه صنعت در یک قرن اخیر دستخوش تحولات زیادی بوده است. پارادایم‌های حاکم بر محیط صنعتی تا قبل از دهه ۱۹۵۰ از نامعادله فزونی تقاضا بر عرضه متأثر بودند و بسیاری از رویکردها و تکنیک‌های مدیریتی نیز بر این اساس شکل می‌گرفتند. بعد از دهه ۱۹۵۰ نامعادله فوق تغییر پیدا کرد و فزونی عرضه بر تقاضا، و در نتیجه شدت گرفتن رقابت میان بنگاههای اقتصادی، موجب شد پارادایم غالب از توجه به سودآوری به ارزش آفرینی هم برای سهامدار و هم برای مشتری تغییر کند. در همین راستا مدل‌های هزینه یابی و به تبع آن رویکردهای بودجه بندی مبتنی بر ارزش آفرینی مانند بودجه بندی بر مبنای صفر، بودجه بندی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی هدف، مدیریت ارزش افزوده و حسابداری مدیریت استراتژیک مطرح گردیدند و اخیراً نیز بحث فراسوی بودجه بندی (Beyond Budgeting) به تکامل دانش بودجه بندی متناسب با شرایط و بسترهای محیط کمک شایانی نموده است. برای ارائه چارچوب مفهومی مدل جامع هزینه یابی و بودجه بندی در محیط صنعتی ایران نیز لازم است به پارادایم‌ها و سایر متغیرهای محیطی توجه شود و با در نظر گرفتن آن، نسبت به بکارگیری رویکردها و تکنیک‌ها اقدام نمود. با توجه به بررسی شرایط محیط صنعتی ایران و لزوم رقابت با صنایع جهانی در سه بعد کیفیت، بهای تمام شده و زمان، رویکردهای مبتنی بر ارزش آفرینی و مدیریت موثر هزینه‌ها، نقش غیر قابل انکاری در کمک به روند توسعه و ارتقا عملکرد شرکت‌ها و صنایع ایرانی ایفا خواهند نمود. از اینرو لزوم تدوین یک چارچوب جامع برای هزینه یابی و بودجه بندی متناسب با شرایط محیطی صنایع ایرانی بایستی از دو جنبه مطالعات آکادمیک و استفاده عملیاتی از رویکردهای نوین مورد توجه بیشتر قرار گیرد. لازم بذکر است که در این مقاله صرفاً کلیات موضوع طرح شده و طراحی و تدوین یک چارچوب جامع برای هزینه یابی و بودجه بندی عملیاتی در محیط صنعتی ایران مستلزم مطالعات گسترده‌ای است.

واژه‌های کلیدی

بودجه بندی بر مبنای فعالیت، حسابداری مدیریت، ارزش آفرینی، فراسوی بودجه بندی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت

^۱ - دکترای مدیریت بازرگانی گرایش مالی، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اهر، mohammadjalilee@yahoo.com

۱- مقدمه

پارادایم‌ها و سایر متغیرهای محیطی توجه شود و با در نظر گرفتن آن، نسبت به بکارگیری رویکردها و تکنیک‌ها اقدام نمود. عدم توجه به پیش نیازهای هر یک از این ابزارها و کاربرد آنها صرفاً به دلیل استفاده صنایع جهانی از یک مدل هزینه یابی و بودجه بندی، نتایج مثبتی را به ارمغان نخواهد آورد. در این مقاله سعی می‌نماییم با بررسی سیر تکامل رویکردها و تکنیک‌های هزینه یابی و بودجه بندی در محیط صنعتی، (در چارچوب سیر تکامل دانش حسابداری مدیریت) راهکارهایی را در جهت کاربردی نمودن آنها در محیط صنعتی ایران ارائه نماییم.

۲- مبانی تئوریک و پیشینه مطالعات نظری

۲-۱- روندها و تغییرات محیط کسب و کار:

در یک قرن اخیر سه پارادایم‌های اصلی حاکم بر محیط کسب و کار در شکل دهی به ابزارها و تکنیک‌های مدیریتی مورد استفاده برای مواجهه با تغییرات محیطی بسیار اثر گذار بوده اند.

۱) **پارادایم سودآوری:** بر اساس این الگوی فکری، حداکثر سازی سود هدف نهایی بنگاههای اقتصادی به شمار می‌رود. بنابراین کلیه فعالیت‌ها نیز در راستای دستیابی به این هدف متمرکز می‌شود. نمود عینی این تفکر در حوزه مالی و حسابداری شکل گیری مدل‌های بودجه بندی و ارزیابی عملکرد مبتنی بر شاخصهای حسابداری است. در این حالت سود حسابداری و سایر سنجه‌های مبتنی بر آن در بررسی عملکرد یک بنگاه اقتصادی نقش کلیدی ایفا می‌نماید.

۲) **پارادایم ارزش آفرینی:** بر اساس این الگوی فکری، حداکثر سازی ثروت و ارزش سهامدار هدف نهایی بنگاههای اقتصادی به شمار می‌رود. بنابراین کلیه فعالیت‌ها نیز در راستای دستیابی به این هدف متمرکز می‌شود. نمود عینی این تفکر در

فضای کسب و کار در حوزه صنعت در یک قرن اخیر دستخوش تحولات زیادی بوده است. پارادایم‌های حاکم بر محیط صنعتی تا قبل از دهه ۱۹۵۰ نامعادله فزونی تقاضا بر عرضه متاثر بودند. در شرایطی که فزونی تقاضا بر عرضه وجه غالب اکثر صنایع بود، بسیاری از رویکردها و تکنیک‌های مدیریتی نیز بر این اساس شکل می‌گرفتند. روشهای هزینه یابی استاندارد و بودجه بندی بر مبنای آن که تا قبل از دهه ۱۹۵۰ در دنیا متداول بودند، در راستای هدف نهایی بنگاههای اقتصادی- دستیابی به حداکثر سود آوری- صرفاً به توانمندی‌ها و ظرفیت‌های داخلی بنگاه توجه می‌نمودند تا از این رهگذر بتوانند تابع تولید را حداکثر نمایند. بعد از دهه ۱۹۵۰ نامعادله فوق تغییر پیدا کرد و فزونی عرضه بر تقاضا، موجب شد رقابت میان بنگاههای اقتصادی در عرضه کالا و خدمات شدت زیادی پیدا کند. بنگاه‌ها برای بقا بایستی رقابت می‌نمودند. لازمه رقابت نیز توجه به مؤلفه‌های ارزش آفرینی برای مشتریان است. پارادایم غالب از توجه به سودآوری به توجه به ارزش آفرینی هم برای سهامدار و هم برای مشتری تغییر کرد. در همین راستا مدل‌های هزینه یابی و به تبع آن رویکردهای بودجه بندی مبتنی بر ارزش آفرینی مانند بودجه بندی بر مبنای صفر^۱ و مدیریت بر مبنای هدف (MBO)^۲، هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، مدیریت بر مبنای فعالیت^۳، بودجه بندی بر مبنای فعالیت^۴، هزینه یابی هدف، مدیریت ارزش افزوده و حسابداری مدیریت استراتژیک^۵ مطرح گردیدند. و اخیراً نیز بحث فراسوی بودجه بندی (Beyond Budgeting) به تکامل دانش بودجه بندی متناسب با شرایط و بسترهای محیط کمک شایانی نموده است.

برای ارائه چارچوب مفهومی مدل جامع هزینه یابی و بودجه بندی در محیط صنعتی ایران نیز لازم است به

حوزه مالی و حسابداری شکل‌گیری مدل‌های بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد مبتنی بر شاخصهای اقتصادی است. در این حالت ارزش افزوده اقتصادی و سایر سنج‌های مبتنی بر آن در بررسی عملکرد یک بنگاه اقتصادی نقش کلیدی ایفا می‌نمایند.

۳) پارادایم حاکمیت شرکتی: بر اساس این الگوی فکری، بنگاه‌های اقتصادی باید منافع همه ذینفعان را در نظر بگیرند.

الف- معرفی تکنیک‌های حسابداری مدیریت و بهای

تمام شده قبل از دهه ۱۹۵۰

۱) قدیمی‌ترین (قرن ۱۹ در آمریکا): حسابداران بهای تمام شده، هزینه‌های دستمزد مستقیم و سربار تبدیل مواد خام به محصول را تعیین می‌نمودند و حسابداری بهای تمام شده همچنین به عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد مدیران زیر دست مورد استفاده قرار می‌گرفت.

۲) تکنیک‌های اندازه‌گیری بهای تمام شده برای تجزیه و تحلیل بهره‌وری و تعیین سودآوری محصولات در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم به وجود آمدند. (تدوین استانداردها برای نظارت بر هزینه‌ها و کارایی مواد و کارکنان، کاربرد تحلیل انحرافات هزینه‌های واقعی و استاندارد هم‌زمان با رواج تفکر مدیریت علمی با هدف کنترل عملیات).

۳) رویه‌های حسابداری مدیریت دوپونت در طی دوره ای که مدیران به بهره‌وری و عملکرد سرمایه توجه نشان دادند، امکان ارزیابی عملکرد سرمایه را فراهم نمودند (بازده سرمایه‌گذاری).

۴) ایده توجه بیشتر به کارکنان و مشتریان به عنوان منابع بلند مدت سودآوری نیزه قبل از دهه ۱۹۵۰ برمی‌گردد.

تغییرات محیط کسب و کار در شکل‌گیری این پارادایم‌ها موثر بوده‌اند. فزونی تقاضا بر عرضه در محیط اقتصادی قبل از دهه ۱۹۵۰، موجب شده بود دستیابی به حداکثر سودآوری نقطه تمرکز اصلی بنگاه‌های اقتصادی قرار گیرد. بعد از دهه ۱۹۵۰ رشد اقتصادی کشورها زمینه عرضه انبوه بسیاری از کالاها و خدمات را فراهم نمود و به تبع آن رقابت میان بنگاه‌های اقتصادی آنان را مجبور نمود تا رویکردهای جدیدی اتخاذ نمایند. توجه صرف به سودآوری آنان را در مسیر رقابت با مشکلات زیادی مواجه می‌نمود. توجه به ارزش آفرینی و مشتری‌مداری لازمه بقا در محیط رقابتی است از اینرو پارادایم ارزش آفرینی زیر بنا و شالوده رویکردهای مدیریتی و ابزارهای آن از جمله بودجه‌بندی قرار گرفت. در سالهای اخیر رویکرد حاکمیت شرکتی در محیط اقتصادی جایگاه قابل ملاحظه‌ای یافته است که بر توجه به منافع همه ذینفعان تأکید می‌ورزد.

تغییرات عمده محیطی که به شکل‌گیری پارادایم‌های فوق کمک نموده‌اند عبارتند از:

- ۱) تغییرات در بازارها و توجه بیشتر به مشتری
- ۲) افزایش رقابت
- ۳) پیشرفت در تکنولوژی تولید و اطلاعات
- ۴) اشکال جدید از سازمان مدیریت

ب- معرفی تکنیکهای حسابداری مدیریت و بهای تمام شده بعد از دهه ۱۹۵۰

از دهه ۱۹۵۰ تا کنون بیش از سی تکنیک حسابداری مدیریت و بهای تمام شده به وجود آمده اند که بیشترین این تعداد مربوط به دو دهه گذشته می باشد. این نوآوریها را به شرح زیر می توان نام برد:

(۱) نوآوریهای دهه ۱۹۵۰ (جریانان نقدی تنزیل شده^۶، مدیریت کیفیت جامع^۷، نمودارهای cusum^۸ و قیمت گذاری انتقال بهینه^۹)

(۲) نوآوریهای دهه ۱۹۶۰ (تکنولوژی کامپیوتر، بودجه بندی هزینه فرصت^{۱۰}، بودجه بندی بر مبنای صفر^{۱۱}، درخت تصمیم، برنامه ریزی مسیر بحرانی^{۱۲}، مدیریت بر مبنای هدف (MBO)^{۱۳})

(۳) نوآوریهای دهه ۱۹۷۰ (اقتصاد اطلاعات^{۱۴}، تئوری نمایندگی^{۱۵}، تولید بهنگام (JIT)^{۱۶}، واحدهای کسب و کار استراتژیک، منحنی تجربه، مدیریت پرتفوی، برنامه ریزی منابع مواد، تنوع بخشی، سازمان ماتریسی و جایگاه یابی مجدد محصول^{۱۷})

(۴) نوآوریهای دهه ۱۹۸۰ (هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، هزینه یابی هدف، مدیریت ارزش افزوده، تئوری محدودیت، یکپارچگی عمودی و پنج مارکینگ^{۱۸})

(۵) نوآوریهای دهه ۱۹۹۰ (مهندسی مجدد فرآیندهای کسب و کار، آرایش وظیفه ای کیفیت، برون سپاری^{۱۹}، تسهیم منافع، شایستگی های محوری، رقابت مبتنی بر زمان و سازمان یادگیرنده)

(۶) بورنناک و اولسون (۱۹۹۹)^{۲۰} با مرور نوآوریهای دو دهه اخیر در زمینه حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت، تکنیکهای زیر را به عنوان تکنیکهای نوین مطرح در این زمینهها برشمردند:

هزینه یابی بر مبنای فعالیت^{۲۱}

مدیریت فعالیت^{۲۲}

مدیریت مبتنی بر فعالیت^{۲۳}

سیستم اطلاعات ملی

شاخص جامع سنجش عملکرد^{۲۴}

هزینه یابی عمر کالا^{۲۵}

هزینه یابی هدف^{۲۶}

حسابداری مدیریت استراتژیک^{۲۷}

دهه های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ در واقع تحولی عمده در نوآوریهای نظری و رویه های حسابداری مدیریت به شمار می رود.

(۷) جانسون و کاپلان^{۲۸} بیان می دارد که در طی سالهای ۱۹۲۰ تا ۱۹۸۰، رویکرد جریانان نقدی تنزیل شده تنها نوآوری عمده در تکنیکهای حسابداری مدیریت است.

۲-۲- رویکردها و تکنیک های بودجه بندی

در یک قرن اخیر الگوهای مختلف بودجه بندی مورد استفاده قرار گرفته است که تشریح جزئیات همه آنها در این مقاله امکان پذیر نمی باشد. بنابراین صرفا به چهار مورد از این رویکردها اشاره می شود که تحولات عمده دانش بودجه بندی عملیاتی در محیط صنعتی را منعکس می نمایند.

۲-۲-۱- بودجه بندی استاندارد

این روش از بودجه بندی در واقع از روش هزینه یابی استاندارد نشات می گیرد. هزینه یابی استاندارد یک سیستم حسابداری مدیریتی است که بر اساس تعداد ساعاتی که ماشین آلات و نیروی کار در یک دوره زمانی معین در اختیار بخش تولید بوده است، هزینه ها را به محصولات اختصاص می دهد. سیستم هزینه یابی استاندارد مدیران را به ساختن محصولات غیر ضروری یا ترکیب اشتباه محصولات ترغیب می کند چراکه در این صورت مدیران می توانند با بهره برداری کامل از ماشین ها و نیروی کار خود، هزینه تمام شده محصول را به حداقل برسانند. این روش در دوره فزونی تقاضا

مورد نیاز بر مبنای پیش بینی و برآورد فعالیت‌های مورد نیاز برای تولید مورد نظر صورت گیرد، در واقع بودجه بندی بر مبنای فعالیت انجام شده است.

دستیابی به اهداف کاهش بهای تمام شده مستلزم این است که اطلاعات مورد نیاز درباره علل و منشأ وقوع هزینه‌های جاری (محرکهای هزینه) و اثر بالقوه مدیریت بر آنها، جمع آوری شود.

از هزینه یابی بر مبنای فعالیت و مدیریت بر مبنای فعالیت همچنین می توان برای افزایش شناخت ارقام بهای تمام شده نظیر سربار ساخت، بازاریابی، توزیع، خدمات و پشتیبانی و سربار عمومی استفاده نمود.

ABC و ABM از جمله ابزارهای مهمی هستند که برای پشتیبانی از فرآیند هزینه یابی هدف در شرکت کاتر پیلار مورد استفاده قرار گرفته اند. هر دو ابزار بر مبنای رویکردهای آینده نگر، بهای تمام شده فرآیندها و محصولات را تخمین می زنند. در مراحل اولیه توسعه محصول، از ABC برای برآورد بهای تمام شده محصول در یک سطح عمومی استفاده می شود که برای ارزیابی اولیه از سودآوری محصول مفید است. هر چقدر تعریف فرآیند و محصول دقیق تر باشد، مدل‌های پیش بینی کننده بهای تمام شده فرآیند ABM برای برآورد بهای تمام شده اجزا یا کارکردهای خاصی که از یک فرآیند ویژه استفاده می کنند، بکار برده می شود. این مساله برای مهندسانی که در راستای کاهش بهای تمام شده محصولات و فرآیندها، بهبود کاربرد ماشین‌ها و ابزارها و حذف ضایعات و بی ثباتی فرآیندها کار می کنند بسیار ارزشمند است.

۲-۲-۵- فراسوی بودجه بندی

بر اساس این رویکرد که در سالهای اخیر، در حوزه دانش بودجه بندی مطرح گردیده است، ویژگیهایی به شرح زیر در استفاده از رویکردهای مختلف بودجه بندی باید مورد توجه قرار گیرند:

بر عرضه، از کارایی بالایی برخوردار بود زیرا بر اساس آن بنگاهها برای حداکثر سازی سود از طریق حداکثر بهره برداری از ظرفیت تولیدی، بر نامه ریزی می نمودند.

۲-۲-۲- بودجه بندی فزاینده^{۲۹}

یک روش سنتی برای بودجه بندی محسوب می شود و به این صورت اجرا می گردد که به بودجه سال جاری مبالغی اضافه می گردد تا رشد یا تورم سال آینده بدست آید. اعداد و ارقام جدید به عنوان بودجه سال اتی مورد استفاده قرار می گیرند. در فرآیند تهیه بودجه با روش فزاینده مدیران بایستی تلاش کنند تا هزینه‌ها را بیش از واقع برآورد نمایند تا در مقابل مخارج آینده پاسخگو باشند.

۲-۲-۳- بودجه بندی بر مبنای صفر

بودجه بندی بر مبنای صفر بر این نکته تاکید می نماید که همه مخارج و هزینه‌های یک دوره، مورد بررسی قرار گرفته و دلایل توجیهی آن ارزیابی گردد. این رویکرد در واقع نقطه مقابل رویکردی است که هزینه‌ها را صرفا به دلیل اینکه در دوره یا دوره‌های قبلی محقق گردیده اند، برای دوره آتی ملحوظ می دارد.

۲-۲-۴- بودجه بندی بر مبنای فعالیت

این رویکرد نیز عکس فرآیند هزینه یابی بر مبنای فعالیت می باشد که محرک و عوامل مؤثر بر هزینه‌های غیر مستقیم ساخت محصول، بازاریابی و پشتیبانی را تعریف نموده و بر اساس آن هزینه‌ها را به فعالیت‌های مختلف تخصیص می دهد. هزینه یابی بر مبنای فعالیت در واقع به این مسأله می پردازد که در فرآیند طراحی محصول، فعالیت‌های مختلفی مورد استفاده قرار می گیرد که مصرف این فعالیتها در واقع عامل ایجاد کننده هزینه می باشد. در صورتی که پیش بینی منابع

- ۴-۲- وضعیت بودجه بندی در محیط صنعتی ایران
- در بسیاری از بنگاههای اقتصادی و شرکت‌های ایرانی درک نادرستی از مفاهیم و رویکردهای بودجه بندی وجود دارد. بودجه در واقع بیان کمی برنامه‌های آتی یک شرکت است. بنابراین شرکت‌ها ابتدا باید برنامه ریزی‌های دقیقی برای دوره‌های آتی خود انجام داده و نهایتاً این برنامه‌ها بصورت اعداد و ارقام کمی به بودجه تبدیل شود. این فرآیند در بسیاری از شرکت‌ها بصورت ناقص اجرا می‌شود. در بسیاری از موارد بدون تدوین هیچ برنامه ای، شرکت‌ها با اضافه نمودن درصدی به اعداد و ارقام دوره یا سال گذشته، نسبت به تهیه بودجه سال آتی اقدام می‌نمایند. صرف نظر از این ایراد اساسی، در خصوص انتخاب تکنیک بودجه بندی مناسب نیز دقت لازم صورت نمی‌گیرد. اگر چه دوره فزونی تقاضا بر عرضه چندین دهه است که به پایان رسیده، اما هنوز هم در ایران از رویکرد بودجه بندی استاندارد - البته بطور ناقص - برای پیش بینی و برنامه ریزی فعالیت‌های آتی استفاده می‌شود. یکی از دلایل اصلی عدم توسعه فرآیند بودجه بندی و کاربرد آن در صنایع ایرانی، عدم وجود مولفه‌های رقابتی است. بسیاری از صنایع ایرانی بصورت انحصاری محصولات و خدماتی را عرضه می‌نمایند که، مشتریان صرف نظر از کیفیت و قیمت چاره ای جز انتخاب آن را ندارند. ضعف بخش‌های تحقیق و توسعه صنایع تولیدی موجب گردیده است تا دولت برای حمایت از صنایع داخلی در مقابل رقبای پر قدرت خارجی، سیاست‌هایی حمایتی مانند تعرفه‌های سنگین گمرکی را بکار بندد که در نهایت موجب می‌گردد صنایع برای رقابت در سه بعد کیفیت، بهای تمام شده و زمان تحویل تلاش نمایند. در چنین شرایطی صنایع تولیدی نیز برای بهره گیری از تکنیکها و رویکردهای مدیریتی مبتنی بر ارزش آفرینی تمایلی نشان نمی‌دهند. چرا که اصولاً
- خود- حاکمیتی
 - ایجاد فرهنگ مسئولیت پذیری
 - توانمند سازی مدیران
 - ساختار سازمانی شبکه ای
 - هماهنگی سازمانی مبتنی بر بازار
 - سبک رهبری مشارکتی
 - تعیین اهداف نسبی
 - استراتژیهای تطبیقی
 - سیستم‌های مشارکتی
 - منابع در دسترس
 - پاداش‌های تیمی
- فراسوی بودجه بندی در واقع برای کارایی سیستم‌های بودجه بندی و انعطاف پذیری آنها در مقابل تغییرات محیطی، اصولی را معین می‌نماید.
- ۳-۲- آینده بودجه بندی
- تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که ۸۰٪ شرکتها از وضعیت فرآیند بودجه بندی و برنامه ریزی خود رضایت ندارند. بودجه بندی سنتی از جهات مختلف مورد انتقاد قرار می‌گیرد:
- زمانبر و پر هزینه بودن آن
 - ایجاد محدودیتهای اساسی برای مسوولیت پذیری، انعطاف پذیری و تغییر
 - عدم تمرکز استراتژیک
 - عدم ترغیب مدیریت دانش
 - قرار داشتن بر مبنای مفروضات حدسی و غیر قابل استناد
- از اینرو شرکتها بایستی در آینده بودجه بندی و برنامه ریزی خود را با اصول زیر تطبیق دهند:
- استفاده از پیش بینی‌های نظام مند
 - تفکیک فرآیند پیش بینی از بودجه
 - تمرکز بیشتر بر آینده
 - استفاده از کارت امتیاز متوازن

رقابت و مقوله لزوم بقا در شرایط رقابتی محرک اصلی
در این زمینه به شمار می‌رود.

بندی عملیاتی در محیط صنعتی ایران مستلزم مطالعات
گسترده‌ای است.

۳- نتیجه‌گیری و بحث

نوشتار فوق صرفاً به کلیات موضوع پرداخته است. بر اساس مطالعه سیر تکامل دانش حسابداری مدیریت و رویکردهای هزینه‌یابی و بودجه‌بندی، چهار مرحله اصلی برای آن می‌توان نام برد. مرحله اول (رویکردهای استاندارد) به مقطعی از تاریخ صنعت تعلق دارد که بطور حتم، در جهان کنونی دیگر شاهد آن نخواهیم بود. امروزه در بسیاری از صنایع، به دلیل فزونی عرضه بر تقاضا رقابت بسیار شدیدی وجود دارد و موارد استثنا آنقدر اندک است که می‌توان از آن صرف نظر نمود. بنابراین دوره استفاده از رویکرد بودجه‌بندی استاندارد عملاً به سر رسیده است. با توجه به بررسی شرایط محیط صنعتی ایران و لزوم رقابت با صنایع جهانی در سه بعد کیفیت، بهای تمام شده و زمان، رویکردهای مبتنی بر ارزش آفرینی و مدیریت موثر هزینه‌ها، نقش غیر قابل انکاری در کمک به روند توسعه و ارتقا عملکرد شرکت‌ها و صنایع ایرانی ایفا می‌نمایند. رقابت در عرصه ملی و جهانی بدون توجه به مفهوم ارزش آفرینی معنا نخواهد داشت. استفاده از ابزارهای مدیریت بر مبنای ارزش آفرینی لازمه این تغییر جهت می‌باشند. از اینرو لزوم تدوین یک چارچوب جامع برای هزینه‌یابی و بودجه‌بندی متناسب با شرایط محیطی صنایع ایرانی بایستی از دو جنبه مطالعات و بررسی‌های علمی و آکادمیک و کاربرد و استفاده عملیاتی از رویکردهای نوین مورد توجه بیشتر قرار گیرد.

لازم بذکر است که هدف اصلی در این مقاله صرفاً طرح موضوع است. مطالعه همه جانبه این موضوع طبیعتاً در قالب این مقاله مقدور نمی‌باشد. طراحی و تدوین یک چارچوب جامع برای هزینه‌یابی و بودجه

فهرست منابع و مآخذ

- ۱) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷) «حسابداری مدیریت راهبردی مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین». انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- ۲) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۶) «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت (رویکرد ارزش آفرینی)». انتشارات ترمه.
- ۳) رهنمای رودپشتی، فریدون و جلیلی، محمد (۱۳۸۵) «هزینه‌یابی هدف، مبتنی بر ارزش آفرینی». انتشارات ترمه.
- ۴) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۵) «هفت گفتار در باب ارزش آفرینی و تغییر ارزش در کسب و کار»، انتشارات جنگل.
- ۵) شباهنگ، رضا (۱۳۸۴) «حسابداری مدیریت» انتشارات سازمان حسابرسی دی ماه ۱۳۸۴
- 6) Bescos, P. L.; E. Cauvin; P. Langevin and C. Mendoza. (2003). Criticisms of budgeting: A contingent approach. Paper presented at the 26th congress of the European Accounting Association, Seville, Spain, April 2003.
- 7) Horngren, C. T., G. Foster, and S. M. Datar, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10th Edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ USA, 2000.
- 8) Hope, J. and R. Fraser (1997) Beyond Budgeting: Breaking Through the

- Barrier to the Third Wave.
Management Accounting (December)
- 9) Wallander, J. 1999. Budgeting – An
Unnecessary Evil. Scandinavian
Journal of Management, 15: 402-421.

یادداشت‌ها

- ¹ Zero-base budgeting
- ² Management by objectives
- ³ Activity Based Management (ABM)
- ⁴ Activity Based Budgeting (ABB)
- ⁵ Strategic Management Accounting (SMA).
- ⁶ Discount cash flows
- ⁷ Total quality management
- ⁸ Cusum charts
- ⁹ Optimum transfer pricing
- ¹⁰ Opportunity cost budgeting
- ¹¹ Zero-base budgeting
- ¹² Critical path scheduling
- ¹³ Management by objectives
- ¹⁴ Information economics
- ¹⁵ Agency Theory
- ¹⁶ Just-in-time scheduling
- ¹⁷ Product repositioning
- ¹⁸ Benchmarking
- ¹⁹ Outsourcing
- ²⁰ Björmenak & Olson, (1999, p.327)
- ²¹ Activity Based Costing (ABC)
- ²² Activity Management (AM)
- ²³ Activity Based Management (ABM)
- ²⁴ Balanced Scorecard (BSC)
- ²⁵ Life Cycle Costing (LCC)
- ²⁶ Target Costing (TC)
- ²⁷ Strategic Management Accounting (SMA).
- ²⁸ Johnson and Kaplan (1987, p.163)
- ²⁹ Incremental budgeting