

## حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت کیفیت

سولماز نقی زاده<sup>۱</sup>، زهرا سالک سلطانی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد واحد بناب.

<sup>۲</sup> فارغ التحصیل کارشناسی ارشد مدیریت اجرایی گرایش استراتژیک واحد علوم تحقیقات دانشگاه آزاد تبریز.

نام نویسنده مسئول:

سولماز نقی زاده

### چکیده

امروزه، کیفیت یکی از ویژگی های پایه ای برای هر محصول، خدمت تولیدشده، محسوب می شود. سازمان های خدماتی نیز از این حیث استثنا نبوده، بلکه باید به کیفیت خدمات ارائه شده، توجه ویژه ای جهت بقای سازمانی خود داشته باشند. با توجه به پیچیدگی این سازمان ها در ارائه ی خدمات با کیفیت به مشتریان و همچنین رضایت مشتریان خود، لازم است با بهره گیری از الگوها، استانداردها و روش های مؤثر و کاربردی، اقدامات مناسبی را انجام دهند. مدیریت مدرن نیاز به اهداف جدید از حسابداری مدیریت دارد تا به مدیران در تجزیه و تحلیل استراتژیک کمک کند، برای اطمینان از سودمندی حسابداری مدیریت در فرایند مدیریتی سازمان، لازم است حسابداری مدیریت به اهداف و استراتژی شرکت در دراز مدت نزدیک شود. به طور سنتی، استراتژی ها آینده نگرند، تصمیم گیری های طولانی مدت نیازمند مرور کلی شرکت می باشد در حالیکه حسابداری گذشته نگر است، و برای کسب اهداف کوتاه مدت برنامه ریزی شده است. حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند به عنوان فرآیند شناسایی، جمع آوری، انتخاب و تجزیه و تحلیل داده های حسابداری برای کمک به تیم مدیریت برای تصمیم گیری های استراتژیک و ارزیابی اثربخشی سازمانی تعریف شود.

**واژگان کلیدی:** مدیریت استراتژیک، حسابداری استراتژیک، مدیریت کیفیت.

## مقدمه

در چند سال اخیر، ادبیات حسابداری مدیریت به تدریج تأثیر رو به رشد مدیریت کیفیت بر سیستم های کنترل مدیریت را به اثبات رساند. با این وجود، مطالعات علمی به ارائه دستورالعمل دقیقی برای ادغام این دو رشته پی نبرده است. با توجه به تمرکز استراتژیک، تعامل قوی با فرآیندهای عملیاتی و ارتباط مستقیم با اشخاص مختلف، مدیریت استراتژیک حسابداری به عنوان یک پیوند ممکن بین شیوه های حسابداری مدیریتی معمول و برنامه های کیفیت سنتی ظاهر می شود. این تحقیق ارتباط بین مدیریت استراتژیک حسابداری و یک مدل مدیریت کیفیت خاص را مورد بررسی قرار می دهد (سدویچ فونس ۱، ۲۰۱۸). در دنیای امروز استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک از اهمیت بالایی برخوردار است. تغییرات محیط کسب و کار نظیر جهانی شدن، افزایش رقابت و تمرکز بر مشتریان و شرایط سیاسی و اجتماعی موجب پویایی دنیای تجارت شده است. بقای شرکت ها در بازار رقابتی امروزی تا حدود زیادی به حسابداری مدیریت بستگی دارد. هدف اصلی حسابداری مدیریت استراتژیک کمک به سازمان جهت رسیدن به اهداف استراتژیک آن است. منظور از استراتژی سازمان راه و روشی است که توسط آن جایگاه خود را در میان رقبایش یافته و خود را متمایز می کند. دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان مستلزم آن است که تمام فعلیت های تک تک اعضای سازمان با اهداف استراتژیک سازمان همسو و هم جهت باشد. حسابداری مدیریت بازتابی از تجربیات گذشته است و رویکردی درون سیستمی و گذشته نگر دارد در حالی که تمرکز حسابداران مدیریت استراتژیک بصورت برون سیستمی و آینده نگر است (نگرش استراتژیک) باشد (لاری دست بیاض و همکاران، ۱۳۹۳).

هر سازمانی برای موفقیت و تعالی باید از ابزارها و استانداردهای خاص نوع فعالیتشان برخوردار باشند. امروزه تعداد سازمان هایی که به پیاده سازی سیستم مدیریت کیفیت ایزو پرداخته یا قصد پیاده سازی آن را دارند، فراوان اند. از جمله می توان به سازمان خدماتی اشاره کرد که قصد پیاده سازی سیستم ایزو ۹۰۰۱ را در سازمان خود دارد. نکته ای که همواره به عنوان یک چالش اساسی برای سازمان ها مطرح بوده این است که قبل از پیاده سازی ایزو باید بر چه مقدمات و زیرساخت هایی در سازمان تمرکز کرد تا پیاده سازی این سیستم با موفقیت در سازمان در راستای بهره وری صورت پذیرد. در حقیقت باید مشخص شود که عوامل مؤثر در استقرار سیستم مدیریت کیفیت برای پیاده سازی در سازمان کدامند تا بر تمرکز بر آن، منابع و زمان کمتر هزینه شود؛ بنابراین، این پژوهش قصد پاس دادن به این موارد را در یک سازمان خدماتی دارد (کاشی و همکاران، ۱۳۹۳).

## جهت گیری حسابداری مدیریت به منظور دستیابی به اهداف استراتژیک

تصمیماتی که باید به منظور حصول اطمینان از تخصیص موثر منابع گرفته شود، نیازمند انواع اطلاعات حسابداری است که تنها حسابداری مدیریت می تواند برای مدیران فراهم کند. نقش حسابداری مدیریت در طول زمان، بسته به شرایط اقتصادی تغییر کرده است. البته در یک محیط پیچیده، آشفته و نامطمئن، نیاز اطلاعات مدیران متنوع و رو به رشد است و حسابداری مدیریت به عنوان یک منبع ممتاز از اطلاعات برای سیستم مدیریت می تواند با این شرایط کنار بیاید به شرطی که همیشه ابزارهای خود را به شیوه و درخواست تصمیم گیرندگان وفق دهد. در دهه ۸۰ مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک در ادبیات تخصصی به بحث کشیده شد. به طور کلی، حسابداری مدیریت، استراتژیک با رویکرد عمومی حسابداری برای موقعیت یابی استراتژیک شناخته شده است. طبیعت استراتژیک حسابداری مدیریت جهت گیری خارجی و آینده نگری می باشد. حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند به عنوان "فرآیند شناسایی، جمع آوری، انتخاب و تجزیه و تحلیل داده های حسابداری برای کمک به تیم مدیریت برای تصمیم گیریهای استراتژیک و ارزیابی اثربخشی سازمانی تعریف شود (هوگه ۲، ۲۰۰۱).

## تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک

هزینه یابی کیفیت: هزینه یابی کیفیت از هزینه های ارائه کیفیت مطلوب و همچنین هزینه های به وجود آمده به وسیله عدم کیفیت تشکیل شده است (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

هزینه یابی هدف: یک رویکرد ساختار یافته برای تعیین هزینه در طول عمر محصول است، به گونه ای که تعیین کند محصول موردنظر با چه شاخص های عملکردی و کیفیتی می باید تولید شود تا در هنگام فروش با قیمت پیش بینی شده، به میزان سود دلخواه در طول عمر خود دست یابد.

1 - Sedevich-Fons

2 - Hoque

هزینه یابی چرخه عمر محصول: این تکنیک به عنوان محاسبه همه هزینه های یک محصول در سرتاسر چرخه عمر محصول تعریف شده است. چرخه عمر محصول می تواند شامل طراحی، معرفی، رشد، بلوغ، و در نهایت انقراض یک محصول باشد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

هزینه یابی زنجیره ارزش: رویکردی مبتنی بر فعالیت است که در آن هزینه ها به فعالیت های مورد نیاز برای طراحی، تامین، تولید، بازاریابی، توزیع، خدمات پس از فروش، تخصیص می یابد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

هزینه یابی ویژگی محصول: هزینه یابی ویژگی خاص محصول است که به وسیله مشتریان درخواست می شود. ویژگی هایی که ممکن است شامل این هزینه یابی شوند مانند تقویت تزئینات، قابلیت اطمینان عرضه، ترتیبات ضمانت، خدمات پس از فروش است (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

الگو برداری: اقتباس از شیوه های مفید و کامل دیگر شرکت ها در همان بخش یا بخش های متفاوت، و تلاش برای بهبود فعالیت ها به وسیله ارزیابی مقایسه ای را الگوبرداری گویند (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

اندازه گیری عملکرد یکپارچه: در نظر گرفتن هر دو اندازه گیری مالی و غیر مالی به عنوان سیستم اندازه گیری عملکرد یکپارچه تعریف شده است (سینکینی و تنوسی، ۲۰۱۰).

هزینه یابی استراتژیک (مدیریت هزینه استراتژیک): استفاده از داده های هزینه بر اساس اطلاعات استراتژیک و بازاریابی برای توسعه و شناسایی استراتژی های برتر که باعث ایجاد مزیت رقابتی پایدار می گردد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

قیمت گذاری استراتژیک: تجزیه و تحلیل عوامل استراتژیک در فرآیند تصمیم گیری قیمت گذاری است. این عوامل عبارتند از: واکنش رقبا به نوسانات قیمت، کشش قیمت، رشد بازار، صرفه جویی ناشی از مقیاس و تجربه (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

ارزشیابی برند: این تکنیک شامل ترکیبی از عوامل متعدد است که توسط نام تجاری (برند) از طریق عوامل استراتژیک به دست آمده اند. مانند منافع نام تجاری طراحی شده، موقعیت نام تجاری در بازار و سطح حمایت آن در بازاریابی (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

ارزیابی هزینه رقیب: تکنیکی که به وسیله آن به صورت منظم و به روز هزینه هر واحد رقیب برآورد می گردد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

نظارت بر موقعیت رقیب: این تکنیک شامل تجزیه و تحلیل موقعیت رقبا در صنعت با ارزیابی و نظارت بر فروش رقیب، سهم بازار، حجم معاملات، هزینه های واحد و بازده فروش رقبا می باشد. این اطلاعات می تواند اساسی برای ارزیابی استراتژی بازار رقبا را فراهم کند (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

سنجش عملکرد رقیب: این تکنیک با تجزیه و تحلیل مالی و با در نظر گرفتن اطلاعات صورت های مالی رقبا انجام می شود (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری: این تکنیک شامل محاسبه سود به دست آمده از یک مشتری خاص است. منفعت به دست آمده بر اساس هزینه ها و فروش هایی که توسط یک مشتری خاص ترسیم می شود (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

تجزیه و تحلیل چرخه عمر سودآوری مشتری: این تکنیک شامل گسترش افق زمانی برای تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری در سال های آینده است (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). این تکنیک فراتر از محاسبه سود سالانه که توسط یک مشتری خاص به دست می آید به

تمام منافع آتی برنامه ریزی شده که در نتیجه رابطه تجاری با یک مشتری به دست می آید توجه دارد (گویدینگ و همکاران، ۲۰۰۰).

ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی: روشی است که روی محاسبه ارزش افزوده مشتریان برای شرکت تمرکز دارد. (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

کراونس و گایدینگ ۱۴ روش حسابداری مدیریت استراتژیک را شناسایی نموده اند:

هزینه یابی بر مبنای فعالیت / مدیریت (ABC/M): تمرکز استراتژیک این روش بر مدیریت فعالیت هایی است که از طریق آن می توان اقدامات مرتبط با دستیابی به یک مزیت رقابتی را تعریف نمود.

هزینه یابی ویژگی: محصولات / خدمات را به عنوان مجموعه ای از ویژگی هایی که این ویژگی ها تعیین کننده بهای تمام شده مورد انتظار محصول هستند در نظر می گیرند. این تکنیک مشتمل بر نگرش برون سازمانی است به دلیل اینکه ویژگی های خدمات و محصولات به توجه به نیازهای مشتری تعیین می شوند.

الگو یابی: شامل شناسایی بهترین شیوه و مقایسه عملکرد این سازمان با آن شیوه جهت بهبود شرکت می باشد، این روش بر جهت گیری استراتژیک خارجی نسبت به رقبا تاکید می کند.

نظارت بر موقعیت رقابتی: هدف آن جمع آوری اطلاعات در مورد رقبا در خصوص فروش، سهم بازار، حجم و هزینه های واحد، بر اساس اطلاعات ارائه شده می باشد. این تکنیک شرکت را قادر به ارزیابی موقعیت خود نسبت به رقبای اصلی و در نتیجه، کنترل و یا تدوین و فرموله کردن استراتژی آن می نماید.

ارزیابی هزینه رقبا: بر خلاف روش قبلی، ارزیابی هزینه رقبا منحصر بر ساختارهای هزینه رقبا متمرکز شده؛ انتقاد اصلی از این تکنیک در مورد منابع اطلاعاتی آن می باشد.

ارزیابی عملکرد رقبا بر اساس صورت های مالی عمومی: یکی از منابع مربوط به ارزیابی رقبای صورتهای مالی عمومی می باشد. هماهنگ سازی حسابداری بین المللی امروزی اجازه مقایسه بین شرکتهای مستقر در کشورهای مختلف را ساده تر ساخته است.

حسابداری مشتری: این تکنیک، مشتریان یا گروهی از مشتریان را به عنوان واحد تجزیه و تحلیل حسابداری و با هدف ارزیابی سود، فروش و یا هزینه های مشتریان و یا بخش های مشتری مدنظر قرار می دهد.

ارزیابی عملکرد جامع: به معنی تعریف سیستم اندازه گیری عملکرد یکپارچه می باشد که حاوی اطلاعات، اعم از مالی و غیر مالی است (ارزیابی متوازن).

هزینه یابی چرخه عمر: هدفش محاسبه بهای تمام شده کل یک واحد محصول در طول چرخه عمر است، از طراحی تا زمان افول محصول. این تکنیک دیدگاه بلند مدت و بازار نگر دارد.

هزینه یابی کیفیت: کیفیت محصول، پیش به شرط موفقیت آن در بازار تبدیل شده است. این روش هزینه ها را از منظر کیفیت، ارزیابی قیمت، شکست های داخلی و خارجی طبقه بندی و مورد نظارت قرار می دهد.

هزینه یابی استراتژیک: سیستم های هزینه یابی به تدریج به فرایند مدیریت استراتژیک تبدیل شده به این معنی که سیستم های هزینه یابی صراحتاً باید استراتژی و مزیت رقابتی طولانی مدت را در نظر بگیرند.

قیمت گذاری استراتژیک: بر استفاده از اطلاعات رقبا مانند عکس العمل رقبا نسبت به تغییرات قیمت، کاهش قیمت، مدیریت منابع و تجربه در فرایند قیمت گذاری متمرکز شده است.

هزینه یابی هدف: در این روش بسیاری از عوامل خارجی دخالت دارند.

هزینه یابی زنجیره ارزش: روش حسابداری ای را ارائه می کند که تمام فعالیت ها را از طراحی تا توزیع محصول در بر گرفته و همچنین پیامدهای استراتژیک این تکنیک بیانگر بهره برداری اقتصادی و بازده حاصل شده از ارتباطات خارجی بین شرکت ها و تامین کنندگان و مشتریان می باشد.

### ویژگی های سیستم ارزیابی اثربخشی برای استراتژی های حسابداری مدیریت

- ۱- به صرفه بودن ۲- اطلاعات به اندازه در دسترس باشد (نه کم و نه زیاد) ۳- دادن اطلاعات مفید درباره کارهایی که بر آن ها کنترل و نفوذ دارد ۴- اطلاعات به هنگام ارائه شوند ۵- تصویری از شرایط فعلی داخلی و و محیطی ارائه کند. ۶- همکاری تمامی دوایر در آن مراحل تحلیل زنجیره ارزش که در حسابداری مدیریت استراتژیک کاربرد دارد در این زنجیره ارزش همه بخش ها باید با هم تعامل داشته باشند. لذا همکاری جای رقابت را می گیرد. علاوه بر این مشارکت همه ی بخش ها با یکدیگر، ائتلافی را برای تحقق هدف استراتژیک به منظور دستیابی به مزیت رقابتی در کوتاه مدت و بلند مدت به وجود می آورد. این مرحله شامل ۵ ابزار مدیریت هزینه استراتژیک است: ۱- هزینه یابی هدف (TC) ۲- هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) ۳- استفاده از نظریه محدودیت ها (TOC) ۴- تولید به هنگام (JIT) ۵- مدیریت کیفیت جامع (TQM) (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۳).

### تاریخچه و سیر تحولات کیفیت

کمالجویی انسان در رابطه با مصنوعات ساخت خود نیز مورد توجه وی قرار گرفته و به صورت کیفیت محصول تجلی یافته است. از دیرباز سازنده ی محصول، خود مسئول کیفیت آن نیز بوده است، اما با شکل گیری صنایع در کارگاه ها و کارخانه های کوچک و توسعه ی آن ها، کیفیت محصول به صورت های گوناگون تحت کنترل درآمد:

۱. بازرسی کیفیت: با رشد صنایع دیگر، سازنده قادر به کنترل کیفیت محصول نبوده لذا وظایف در سازمان ها توزیع شد و بازرسان کیفیت برای حفظ کیفیت محصول مسئولیت یافتند که فقط کار مقایسه با مشخصه های تعریف شده را انجام می دادند.
۲. کنترل کیفیت: با رشد صنایع و پیچیدگی سازمان ها و محصولات کار تصمیم گیری براساس نتایج نیز به بازرسان واگذار شد و بدین ترتیب دپارتمان کنترل کیفیت شکل گرفت. در این دو مرحله فعالیت های کیفی روی محصول متمرکز بود.

۳. کنترل آماری کیفیت: با افزایش حجم تولید، دیگر کنترل صد درصد محصولات امکانپذیر نبود. لذا از سال ۱۹۳۰ فنون آماری برای این امر به کار گرفته شد به گونه ای که خرابی ها آشکار شوند. از سال ۱۹۵۰ این فنون به طور وسیعی در صنایع به کار گرفته شد. پس از آن کنترل آماری فرایند (SPC) شکل گرفت و بدین ترتیب کنترل محصول به سوی کنترل فرایند گرایش یافت.
۴. تضمین کیفیت: در ۱۹۶۰ فلسفه ی "برای بار اول درست انجام بده" و "خرابی صفر" رواج یافت که از آمریکا آغاز و ژاپن آن را دنبال کرد. تضمین کیفیت روی فرایند تمرکز دارد بدین معنی که بستری فراهم می کند تا محصول در آن به کیفیت مطلوب برسد لذا کیفیت در کل محصولات یکنواخت خواهد بود و تضمین خواهد شد.
۵. مدیریت کیفیت: رقابت شدید بازار و تغییرات مداوم در نیازها و انتظارات مشتریان، صنایع را از فرایندگرایی به مدیریت گرای سوق داد، یعنی هدایت و کنترل مجموعه ای از فرایندها جهت نیل به کیفیت قابل رقابت، هزینه ی پائین تر و رضایتمندی مشتری است.
۶. مدیریت کیفیت جامع: از ۱۹۸۰ صنایع به این باور رسیدند که باید تمامی بخش ها و افراد سازمان در کیفیت، مسئولیت و مشارکت داشته باشند. تعهد، مشارکت کارکنان، بهبود مستمر، آموزش فراگیر و رضایتمندی مشتری از اصول اساسی این سیستم است.

### مدیریت کیفیت جامع و عوامل آن

برای اطمینان از اینکه محصولات و خدمات، کیفیت طراحی شده را دارند، تعهدی کیفی در سرتاسر سازمان لازم است. این نگرش به مدیریت کیفیت، در کل سازمان به شکل آنچه مدیریت کیفیت جامع نامیده می شود، ظاهر می شود. افراد ممتاز زیادی در رشد آگاهی کیفی در آمریکا، ژاپن و سایر کشورها اثرگذار بوده اند. معروفترین این افراد کسانی مانند والتر شوهارت، ادوارد دمنینگ، جوزف جوران و فیلیپ کرازبی هستند. TQM همان اصول اولیه ی تضمین کیفیت، کنترل کیفیت جامع و کنترل کیفیت در سرتاسر شرکت را متصور می کند. TQM بر نقش مدیریت عالی در هدایت تلاش کیفی همه ی کارکنان در تمام سطوحی که باید تمرکز یابند، تأکید می کند. همه ی کارکنان مسئول بهبود کیفیت مستمر هستند و کیفیت عامل اصلی تمام وظایف سازمانی است. TQM همچنین تأکید می کند که کیفیت مبحثی راهبردی است. سازمان باید تعیین کند که مشتری از کیفیت چه می خواهد و سپس از برنامه ریزی راهبردی که تمام بخش های عملیاتی را در بر می گیرد، استفاده کند تا به اهداف کیفی برسد. از این دیدگاه، کیفیت مهمترین مبحث شرکت است. در سال های اخیر شرکت های زیادی از اصطلاح بهبود مستمر فرایند به منظور تحقق بهبود کیفیت استفاده کرده اند. بهبود مستمر فرایند در بر گیرنده فلسفه و اصول اولیه ی TQM بوده و به روند جدید توجه مدیریت بر فرایند کسب و کار نسبت به عملیات اشاره می کند. به عبارت دیگر در این دیدگاه، تمام فعالیت ها در کسب و کار جزء فرایند یا گروه فرایندهای متعامل که بارها انجام شده اند، هستند و کسب و کار فقط یک گروه وظایف جداگانه نیست. (اجلی و قاسمیان صاحبی، ۱۳۹۶).

- مدیریت کیفیت جامع یک فلسفه ی مدیریتی است که با به کارگیری استراتژی های زیر، اثربخشی فرایندها را تغییر می دهد:
  - تغییر فرهنگ سازمان
  - تحقق مدیریت مشارکتی توسط اهداف سازمان
  - آموزش و پرورش
  - تضمین بهبود مستمر (تمرکز بر اهداف عمومی سازمان در بهبود فرایند نسبت به عملیات فردی)
  - افزایش ارتباطات به منظور تسهیل بهبود
  - شناسایی و ارضای مشتریان داخلی و خارجی (پایه ریزی یک ارتباط قوی با تأمین کنندگان و مشتریان با تمرکز بر کیفیت در توسعه ی محصول و خرید سیاست نسبت به قیمت سنجش و نمایش محصولات و اطلاعات در فرایندها)
  - تقویت کارکنان در هر زمینه ی مرتبط با کیفیت (فرانس و فوستر، ۱۹۹۲)
- اگر یک محصول یا خدمت موفق قرار است توسط سازمان تولید شود، بر این اساس مشارکت از بالاترین سطح باید تضمین شود. تقویت کارکنان، اساس مفهوم مدیریت کیفیت جامع را تشکیل می دهد. براون و لاولر (۱۹۹۲)، تقویت کارکنان را با توجه به درجات مختلف به چهار گروه تقسیم می کند:
  - مشارکت دانش با ملاحظه ی عملکرد سازمانی توسط کارکنان
  - امتیازدهی و پاداش دهی متناسب با عملکرد سازمانی
  - فراهم کردن دانش موردنیاز کارکنان به منظور درک عملکرد سازمانی و مشارکت در آن
  - تقویت کارکنان به منظور اخذ تصمیمات اثربخش در مدیریت سازمانی (فوستر، ۲۰۰۷)

مدیریت کیفیت جامع متشکل از چندین عامل بحرانی موفقیت است. از مرور ادبیات چنین بر می آید که عوامل بحرانی موفقیت شامل رهبری و تعهد مدیریت ارشد، توسعه ی فلسفه، سنجش کیفیت، بهینه کاوی، مدیریت فرایند، طراحی محصول، آموزش کارکنان، توانمندسازی کارکنان، مدیریت کیفیت تأمین کننده، مشارکت مشتری و رضایتمندی و تجزیه و تحلیل اطلاعات است و مجموع های از فرایندهای بهبود مستمر برای افراد و گروه ها و تمام سازمان ها با درک و کشف فرایندهای بهتر است.

بسیاری از دیدگاه ها و ادبیات، مدیریت کیفیت جامع را به عنوان یک روش قابل اجرای جهانی تصور می کنند. فنون اصلی آن ارائه ی مجموعه ای از اصول کلی حاکم است که عبارت اند از: حفظ مشتریان، مدیریت بر پایه منابع انسانی، مدیریت و بهبود مستمر و مداوم براساس واقعیات. این عوامل موفقیت مدیریت کیفیت جامع را می توان به عوامل نرم و سخت طبقه بندی کرد (رحمان و بلوک، ۲۰۰۵).

### نتیجه گیری

عملکرد آینده شرکت ها امروز وابستگی زیادی به کیفیت تصمیماتی دارد که توسط مدیریت سازمان بصورت مؤثر اتخاذ می گردد و صاحبان این تصمیمات همیشه نیازمند کسب اطلاعات از درون و برون سازمان هستند که براساس این اطلاعات مدیریت بتواند بصورت کاملاً عقلانی استراتژی های سازمان را با استفاده از منابع در اختیار راهبری نماید. اطلاعات مربوط حسابداری مدیریت متاثر از عوامل علمی، فرهنگی، سیاسی و اجتماعی کشورها می باشد و از طرفی دیگر با توجه به تغییرات سریع عوامل سیاسی این فرآیند استانداردگذاری و تبیین آن در حسابداری را با مشکلات و پیچیدگی های زیادی مواجه نموده است. در کشورهایی نظیر آمریکا و انگلیس با بحرانهای اقتصادی دخالت دولت ها زیاد شد تا بتوانند گره های کور اقتصاد را باز کنند که در این چند ساله اخیر آمارها این را نشان نمی دهد به عبارتی هر جا که دولت ها دخالت بی مورد بکنند وضع اقتصادی بدتر می شود و متأسفانه در کشور عزیزمان ایران هم بدین شکل است و با دخالت دولت و حذف رقبا از بازار و عدم بکارگیری بهره وری و حسابداری مدیریت استراتژیک در صنایع بخصوص صنایع مادر باعث تحمل هزینه های زیاد می شود بگونه ای که پیشرفت مدیریت استراتژیک در صنایع یا ورود نکرده یا بسیار روند کندی را طی می کند. در صورتی که کشوری نظیر ژاپن در همان قاره ای که ما هستیم از حیث بکارگیری استراتژی های مدیریت زبان زد حتی غول های اقتصاد اروپا است. بیاییم در سال اقتصادی حداقل کمی شروع کنیم به کار استراتژیک، همکاری همه جانبه، اقتصادی پویا و بدور از تنش های سیاسی و ...

در محیط نامطمئن امروزی سازمان ها با مسائل بحرانی برای بقا و شایستگی مواجه هستند. این مسئله از طریق تولید، کسب، تبدیل و به کارگیری دانش میسر می شود. میانگین سازمان هایی که مدیریت کیفیت جامع را (در اجزای مشتری مداری، عملکرد، مشارکت کارکنان، کنترل کیفیت و غیره) اجرا کرده اند بیشتر از سازمان هایی هستند که اجرا نکرده اند. همچنین به لحاظ آماری اثبات شده، میانگین سازمان هایی که مدیریت کیفیت جامع را در اجزای «درجه ی دانش به دست آمده از مشتری، مشارکت کارکنان در انتشار دانش، فرایند کیفیت، فرهنگ کیفیت و عملکرد کیفیت» اجرا کرده اند، بیشتر از سازمان هایی هستند که اجرا نکرده اند. در مطالعه ی انجام شده توسط پاول در سطح مفهوم آماری این نتیجه حاصل شد که هرچه دوره ی اجرای مدیریت کیفیت جامع سازمان بیشتر توسعه می یابد، نتیجه ی بهتری در فرایندهای سازمانی ایجاد می شود. اگر سازمان به روش مؤثر و کارا، مدیریت کیفیت جامع را پیاده کند، یقیناً بهبودهای بیشتری ایجاد خواهند شد. در مقایسه میان سازمان هایی که مدیریت کیفیت جامع را اجرا کرده اند نسبت به سازمان هایی که اجرا نکرده اند، این موضوع آشکار شد که بهبودهای پیشینه ای بر مبنای دانش کسب شده از مشتری حاصل می شود. بنابراین، مشخص می شود، سازمان هایی که مدیریت کیفیت جامع را پیاده کرده اند، به طور شایسته به اهمیت تمرکز بر مشتریان خارجی و مشارکت کارکنان در اشتراک گذاری دانش پی برده اند. مخصوصاً اینکه، مشارکت کم کارکنان در اشتراک گذاری دانش، تأثیر منفی بر فرهنگ کیفیت سازمان خواهد گذاشت. به عبارتی تغییر در فرهنگ کیفیت، تنها از طریق مدیریت کیفیت جامع کارا ممکن خواهد شد.

## منابع و مراجع

- [۱] اجلی، مهدی؛ ایمن قاسمیان صاحبی، ۱۳۹۶. تبیین روابط میان موانع به کارگیری مدیریت کیفیت جامع با استفاده از رویکرد ترکیبی فازی (صنعت گاز)، پژوهش های مدیریت منابع سازمانی، دانشگاه تربیت مدرس، دوره ۷، شماره ۱.
- [۲] کاشی، محمد؛ کاو، داوود؛ صادقی، تورج، ۱۳۹۳. شناسایی مهم ترین عوامل در اجرای موفق سیستم مدیریت کیفیت در یک سازمان خدماتی، فصلنامه علمی - ترویجی مدیریت استاندارد و کیفیت، سال چهارم، شماره ۴، پیاپی ۱۴.
- [۳] لاری دشت بیاض، محمود؛ یاسینی، احسان؛ صفایی مهر، مسعود، ۱۳۹۴. حسابداری مدیریت استراتژیک، کنفرانس بین المللی مدیریت در قرن ۲۱، مرکز همایش های بین المللی صدا و سیما.
- [4] AksoyluSemra, EbruAykan, 2013, "Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses", Journal of US-China Public Administration, Vol. 10, No. 10, 1004-1017.
- [5] Cadez, S. and Guilding, C. (2008), "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting", Accounting, Organizations and Society, Vol. 33 Nos 7/8, pp. 836-63.
- [6] CinquiniLino, Andrea Tenucci, 2010, " Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 6 No. 2, pp. 228 – 25.
- [7] Cravens, K.S., Guilding, C. (2001) —An empirical study of the application of strategic management accounting techniques, Advances in Management Accounting, no.10, pp. 95-124.
- [8] Foster S. T., Managing quality: An integrative approach, 3rd ed. Upper Saddle River, New Jersey: Pson. Educational International, 2007.
- [9] Franz, L. S. & Foster, S. T. (1992). Utilizing knowledge based
- [10] decision support system as total quality management consultant. International Journal of Prduction Research, 30 (9), 2159-2171.
- [11] Guilding, C- Cravens- K. S, Tayles, M. (2000): An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. Management Accounting Research, 2000, vol. 11, no. 1, pp. 113-135.
- [12] Hoque, Z. (2001) Strategic management accounting: concepts, processes and issues, Oxford: Chandos Publishing.
- [13] Rahman S. and Bullock P., "Soft TQM, hard TQM and organizational performance relationships: An empirical investigation," Omega, vol. 33, pp. 73-83, 2005.
- [14] Sedevich-Fons, L. (2018). Linking strategic management accounting and quality management systems. Business Process Management Journal, 24(6), 1302-1320.