

## مدیریت هزینه بین سازمانی: مفاهیم، رویه ها و الزامات

فریدون رهنمای رودپشتی<sup>۱</sup>

رضا غلامی جمکرانی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۰/۵/۵

تاریخ دریافت: ۹۰/۲/۱

### چکیده

گسترش بکارگیری نظام تولید چابک و استفاده روزافزون شرکتها از برون سپاری فعالیتها، مدیریت هزینه در طول زنجیره ارزش را ضروری ساخته است. مدیریت هزینه بین سازمانی (IOCM)، برای دستیابی به مدیریت هماهنگ و مشارکتی هزینه ها در سرتاسر زنجیره ارزش توسط سازمانها، استفاده میشود. مقاله حاضر تلاش دارد ادبیات موضوعی مدیریت هزینه بین سازمانی، رویه ها، شیوه ها، سازه های موثر در بکارگیری و منافع آن را تبیین نماید. مدیریت هزینه بین سازمانی به فعالیتها، فرآیندها و شیوه هایی اشاره دارد که مدیران را قادر به مدیریت هزینه هایی که فراسوی مرزهای سازمانی وجود دارد، می نماید. هزینه یابی هدف بین سازمانی، هزینه یابی کایزن بین سازمانی، حسابداری آشکار و اشتراک گذاری اطلاعات از جمله رویه های IOCM میباشند. مدیریت هزینه داخلی، ظرفیت جذب و یکپارچگی الکترونیکی سه قابلیت ضروری جهت کاربست IOCM میباشند. نتایج مطالعه نشان می دهد که IOCM میتواند موجبات بهبود عملکرد کلی هر شرکت در زنجیره ارزش را فراهم آورد.

واژه های کلیدی: مدیریت هزینه بین سازمانی (IOCM)، مدیریت هزینه داخلی (ICM)، زنجیره ارزش.

۱- استاد و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات . rahnama@iau.ir (نویسنده مسئول و طرف مکاتبه)

۲- دانشجوی دکتری حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم . accountghom@gmail.com

## مقدمه

مرزهای سازمانی امکان بهبود عملکرد کلی هر سازمان متأثر از آن را دارد. مقاله حاضر با هدف معرفی مدیریت هزینه بین سازمانی، روشها و سازه های موثر بر آن تبیین گردیده است که در ابتدا به مبانی نظری و پیشینه موضوع همکاری های بین سازمانی و ارتباط آن با زنجیره ارزش پرداخته می شود و سپس مفاهیم مدیریت هزینه بین سازمانی و روش ها و الزامات آن تبیین می گردد و در بخش پایانی نتیجه گیری ارائه می گردد.

## ۲- مبانی نظری و ادبیات موضوع

## همکاری های بین سازمانی

مشارکت های بین سازمانی یکی از قدرتمندترین عوامل ایجاد ارزش و جزو مهمترین ابزار کسب و کار محسوب می شوند. مشارکت ها، شکاف بین منابع موجود شرکت و الزامات مورد نیاز آینده را پر می کنند و با ارائه دسترسی سازمانها به منابع بیرونی و نیز با ایجاد هم افزایی، ترویج یادگیری و تغییر سریع، رقابت جویی سازمانها را افزایش می دهند. مشارکت ها راهکارهایی سریع و منعطف برای دستیابی به منابع و مهارت های مکمل است. همچنین باعث تسهیم هزینه ها و مخاطرات، دسترسی به بازارهای جدید، صرفه جویی اقتصادی، جلوگیری از ورود رقبا و کسب دانش و مهارت برای شرکت ها می شود (زبردست ۱۳۸۵). در ادبیات مربوط به همکاری و مشارکت اصطلاحاتی همچون "Collaboration" و "Partnership" و "Alliances" و "Cooperation" وجود دارد که ما در این مقاله همه را مترادف فرض کرده و به این صورت تعریف می کنیم: همکاری و مشارکت بین سازمانی که برای به دست آوردن برخی اهداف استراتژیک صورت میگیرد.

امروزه همکاریهای بین سازمانی به صورت یکی از مهمترین ابزار مدیریت کسب و کار برای بهبود رقابت پذیری سازمان ها به ویژه در محیطهای پیچیده و آشفته درآمده است و توانائی در مدیریت موثر آن یک مزیت رقابتی محسوب می شود. سازمان های امروز با مسائلی چون تغییرات سریع و غیر قابل پیش بینی، سفارشات خاص و سلیقه ای مشتریان، کیفیت کامل، انتظار دریافت سطح خیلی بالایی از خدمت و... روبرو هستند. از این رو سازمان ها برای بقاء و حفظ موقعیت خود، شکل های متفاوتی به خود می گیرند. یکی از جدیدترین شکل های سازمانی، فرم سازمان های چابک می باشد. گسترش بکارگیری نظام تولید چابک و استفاده روزافزون شرکت ها از برون سپاری فعالیت های خود، مدیریت هزینه در طول زنجیره ارزش و به دنبال آن حسابداری مدیریت را متأثر از خود نموده است و مساله ای به نام مدیریت هزینه بین سازمانی - تعاملی (IOCM) را مطرح نموده است.

از طرفی دیگر ۶۰ تا ۷۰ درصد بهای تمام شده کالای خریداری شده در بسیاری از شرکت ها را هزینه های ساخت تشکیل می دهد (اگندال و نیلسون، ۲۰۰۹)، به همین جهت شرکت های خریدار امروزه برای کاهش هزینه ها و حضور در عرصه رقابت به محصولات و فرایندهای ساخت عرضه کنندگان خود توجه می کنند. هدف یافتن شیوه ها و رویه هایی است تا در فعالیت های خود با هم هماهنگ شوند و هزینه های مشترک را کاهش دهند که به این اقدام مدیریت هزینه بین سازمانی گفته می شود.

سازمانها در ارتباط با مدیریت هزینه نه تنها بایستی به فعالیت های داخلی خود توجه نمایند بلکه باید به ارتباطات خود با شرکای تجاری در زنجیره تامین در محیط اقتصاد رقابتی و جهانی امروز نیز توجه نمایند. مدیریت موثر هزینه های فراسوی

## نظریه‌های همکاری‌های سازمانی

نظریه‌های گوناگونی در خصوص مشارکت‌های بین‌سازمانی بیان‌گردیده است، لیکن تا کنون نظریه جامعی برای آن ارائه نشده است. در ذیل به برخی از نظریه‌های مربوط اشاره می‌گردد.

الف- نظریه هزینه داد و ستد: این نظریه، انتخاب شکل سازمانی را پیشنهاد می‌کند که هزینه‌های ثابت و متغیر داد و ستد را کاهش دهد. مشارکت، موثرترین شکل سازمانی در این بحث است (هافمن، ۲۰۰۱).

ب- نظریه مبتنی بر منابع: این نظریه سازمان را به صورت مجموعه‌ای از منابع (سرمایه-قابلیت-فرایندها) در نظر می‌گیرد. وقتی شرکتی به منابع زیادتری نیاز دارد و نمی‌تواند آنها را از بازار تهیه کند یا با قیمت، ریسک و زمان قابل قبول تهیه کند، مشارکت مطرح می‌شود (هافمن، ۲۰۰۱).

پ- نظریه مبتنی بر دانش: مشارکت بهترین محیط برای ایجاد ارزش از طریق تبادل یا ترکیب دانش‌های پراکنده است شرکت‌هایی که فرا رویشان محیط‌های نامشخص و مبهم است می‌توانند از مشارکت برای افزایش سرعت یادگیری سازمانی، تغییر شکل محیط و کاهش ابهامات استراتژیک استفاده کنند (هافمن، ۲۰۰۱).

ت- نظریه مبتنی بر شبکه: چن (۲۰۰۲) در مقاله خود یکی از مهمترین انواع همکاری‌های بین‌سازمانی یعنی مشارکتهای استراتژیک را از دیدگاه مبتنی بر شبکه مورد بررسی قرار داده است. مطابق با این نگرش همه شرکت‌ها در یک یا چند شبکه قرار گرفته و برای ایجاد ارزش با هم همکاری می‌کنند. هیچ شرکتی به اندازه‌ای بزرگ نیست که بخواهد کاملاً مستقل باشد. تسهیم منابع یک الزام است نه یک انتخاب. فلسفه مشارکت‌های استراتژیک، ایجاد یک ارتباط رسمی و پایدار بین شرکت‌ها است به گونه‌ای که تبادل منابع سهولت یابد. بنابراین، مشارکتهای

استراتژیک راهکار نیازهای بلندمدت است به جای مسایل کوتاه مدت.

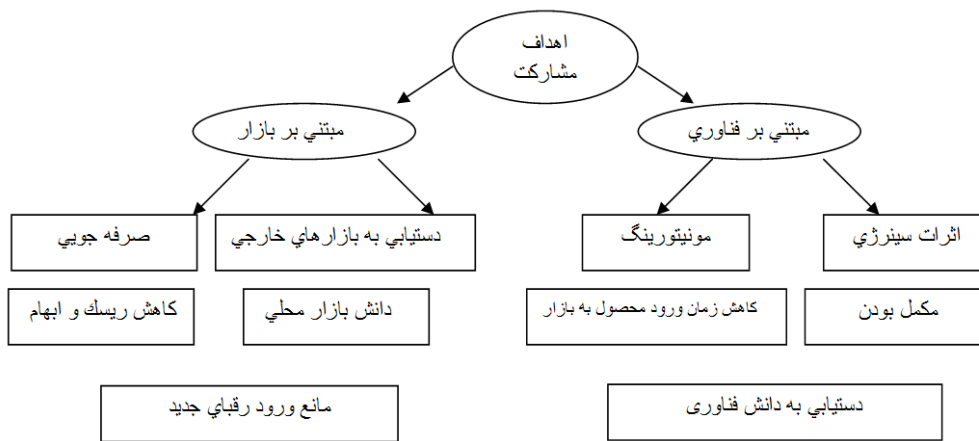
ایجاد یک مشارکت استراتژیک، نمایانگر تعهد در سرمایه‌گذاری بر روی سرمایه‌های خاص روابطی است. سرمایه‌هایی که پتانسیل افزایش رقابت‌پذیری شرکت را از طریق کاهش کل هزینه زنجیره ارزش، افزایش تمایز محصولات، کاهش خطاها و تسریع زمان تکوین محصول را دارند. با وجود این، سرمایه‌گذاری روی این ارتباطات خاص، وابستگی دو جانبه بین شرکت‌ها و نیز آسیب‌پذیری آنها را افزایش می‌دهد. بنابراین، چنین سرمایه‌گذاری‌هایی بایستی همراه با پیش‌شرط‌هایی باشد. به عنوان مثال شهرت و اعتبار و سطح اعتماد بین شرکت‌ها از پیش شرط‌های مهم شکل‌گیری مشارکت است.

## اهداف همکاری‌های بین‌سازمانی

محققان مولر و هرستات<sup>۱</sup> در مقاله خود اهداف مشارکت‌ها را به دو دسته تقسیم می‌کنند:

- ۱) اهداف مبتنی بر بازار
- ۲) اهداف مبتنی بر فناوری (زبردست، ۱۳۸۵) که چارچوب آن در نمودگر شماره (۱) ارائه شده است.

در خیلی از صنایع افزایش هزینه‌ها موضوع قابل توجهی است. مشارکت، هزینه‌های داخلی طرح و توسعه محصول را به دلیل ترکیب منابع شرکت‌ها، کاهش می‌دهد. همچنین ابهام و ریسک فرایندهای نوآوری، بین شرکت‌ها تقسیم می‌شود. صرفه‌جویی‌های اقتصادی نیز یکی دیگر از این اهداف است.



نمودگر(۱)- اهداف مشارکت ها

است که اکثر مشارکت‌های استراتژیک از نوع بدون سهام است. وی سرمایه‌گذاری مشترک را زیر مجموعه مشارکت استراتژیک قلمداد می‌کند در حالی که دیگر محققان خلاف این نظر را دارند (زبردست، ۱۳۸۵). مشارکت‌های استراتژیک عبارتند از: الف- با سهام مانند سرمایه‌گذاری با حداکثر سهام و ب- بدون سهام از جمله تحت لیسانس و فرانسیز؛ قراردادهای مدیریت؛ قراردادهای تولیدی و قراردادهای فرعی؛ قراردادهای همکاری.

تان سند<sup>۳</sup> بیان می‌دارد که روابط مشارکتی در مراحل مختلف زنجیره ارزش شرکت، اتفاق می‌افتد و می‌تواند در داخل طیفی بین دو محدوده "خرید" و "یکپارچگی کامل- ادغام" نمایش داده شود. تمام اشکال مختلف همکاری، فرصتهایی را به طرق مختلف برای ترکیب منابع و فناوری‌های شرکت‌ها در اختیار می‌گذارند که نتایج متفاوتی را به همراه دارد (زبردست، ۱۳۸۵).

در شرایطی که بازار ناپایدار است و انعطاف‌پذیری و سرعت تبادل اطلاعات مهم است، شرکت‌ها تمایل به قراردادهای غیررسمی مبتنی بر ساختار شبه بازاری دارند. در صناعی که دینامیک بودن فناوری و تغییرات محیطی کمتر است، مشارکت‌ها

افزایش جهانی شدن کسب و کار هم یکی دیگر از محرک‌های اهداف بازاری است. گسترش بازار خارجی به کمک شریکی که دانش بازار محلی و یا کانال‌های توزیع خوب گسترش یافته دارد، ریسک خیلی کمی دارد. مشارکت موانع ورود به بازار را از بین می‌برد و از طرفی مانع ورود رقبا به بازار می‌شود.

در آینده پیچیدگی و همگرایی فناوریها، شرکتها را مجبور به جستجوی شرکای خارجی می‌کند که منابع مکمل دارند تا به هم افزایی برسند. در خیلی از تحقیقات، این منابع مکمل، جزو اهداف اصلی مبتنی بر فناوری برای شروع همکاری، شناسایی شده است. به واسطه اثرات هم افزایی شرکتها امیدوارند که زمان حضور محصول در بازار را کاهش دهند. با توجه به موارد پیش گفته اهداف همکاری‌های بین سازمانی را می‌توان در شش گروه رشد، جهانی شدن، بهبود محصول/ فرآیند/ خدمت، نوآوری، دستیابی به فناوری و ارتباط در کل شبکه تقسیم بندی کرد.

### انواع همکاری‌های بین سازمانی

سورن سن<sup>۲</sup> مشارکت‌های استراتژیک را به دو دسته با سهام وبدون سهام تقسیم بندی می‌کند ومعتقد

جامع ترین نگاه به زنجیره ارزش توسط مایکل پورتر ارائه گردیده است که ذیلا به آن اشاره میشود: زنجیره ارزش روشی سیستماتیک است که از طریق آن میتوان به آزمودن تمامی فعالیت‌های یک شرکت، نحوه تعاملات بین آنها به منظور کاهش هزینه و خلق ارزش مشتری پرداخت (رهنمای رود پستی ۱۳۸۷).

در بسیاری از سازمان‌ها انجام تمامی فعالیت‌های شرکت تا تحویل به مشتری نهایی توسط خود شرکت، امری غیر متعارف به شمار می‌آید و اغلب شرکت‌ها به عنوان یکی از مؤلفه‌های یک سیستم ارزشی به شمار می‌آیند، بنابراین پورتر تشریح نموده که زنجیره ارزشی یک شرکت جزئی از یک زنجیره ارزش وسیعتر می باشد که ورودیها را برای شرکت مهیا نموده است و خروجیها را نیز برای مصرف کننده نهایی آماده می سازد. در سیستم کلی ارزش، تنها یک خلق ارزش حاشیه های سود در دسترس وجود دارد این میزان حاصل تفاوت بین قیمت نهایی پرداختی مشتری و جمع تمامی هزینه هایی است که در حین تولید و تحویل محصول/ خدمت رخ می‌دهد. نحوه توزیع این حاشیه سود بین عرضه کنندگان، توزیع کنندگان، مشتریان و دیگر مولفه های سیستم ارزش به ساختار سیستم ارزش بستگی دارد.

رسمی تر و از نوع شبه سلسله مراتبی هستند. در صناعی که به بلوغ رسیده اند سرمایه گذاری مشترک بیشتر نمایان است در حالی که در صنایع با فناوری پیشرفته، مشارکتها بیشتر قراردادی است.

چی زا<sup>۴</sup> ۱۳ روش مختلف همکاری سازمانی برای اکتساب فناوری از خارج سازمان بیان می دارد. در جدول شماره (۱) این روشها تبیین شده است. برای شناسایی و تمایز این روش ها از پنج مشخصه استفاده می شود. این پنج مشخصه عبارتند از: شرکت‌های همکار و نقش هرکدام، میزان رسمیت و شفاف بودن همکاریها، نوع منابع تخصیص یافته، مدیریت عملیات و فعالیتها و مالکیت بر نتایج و خروجیها. علاوه بر این پنج مشخصه، ویژگی‌های دیگری به عنوان پیامدهای سازمانی و مدیریتی این روش ها ذکر شده‌اند. این پیامدها عبارتند از: تاثیر بر منابع سازمان ، افق زمانی، میزان کنترل بر فعالیتها، میزان کنترل بر نتایج، هزینه و زمان شروع، ریسک و میزان انعطاف پذیری.

### همکاری های بین سازمانی و زنجیره ارزش

فعالیت های پشتیبانی

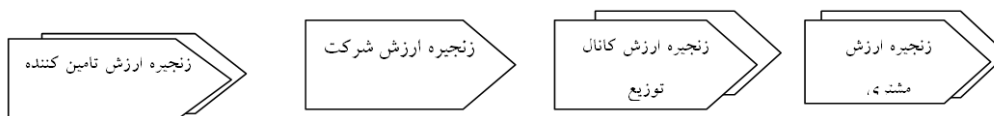
			زیر ساخت های شرکت	
			توسعه تکنولوژی	
			مدیریت منابع انسانی	
			تدارکات	
	تدارکات مواد اولیه	عملیات	تدارکات محصول	بازاریابی و فروش

فعالیت های اصلی

### نمودگر ۲- زنجیره ارزش پورتر

جدول (۱) - روش های مختلف همکاری سازمانی برای اکتساب فناوری

ردیف	عنوان روش	توضیح روش
۱	تملك شركتى	شركتى يك شركت ديگر را به تملك خود در مى آورد تا بتواند به فناوری (يا شايستگى تكنولوژيك) مورد نظر دست پيدا كند.
۲	تملك آموزشى	شركت براى اكتساب فناوری، متخصصان مربوطه را استخدام و يا شركت كوچك ديگر را به منظور در اختيار گرفتن افراد برخوردار از توانمندى هاى تكنولوژيك و يا شايستگى هاى مديريتى خريدارى مى كند.
۳	ادغام	در اين روش شركت با شركت ديگرى كه داراى فناوری (و يا شايستگى تكنولوژيك) مورد نظر است ادغام شده و شركت جديدى از ادغام در شركت به وجود مى آيد.
۴	خرید حق امتياز	شركت امتياز فناوری خاصى را به دست مى آورد.
۵	مشاركت با سهام	در اين روش شركت اول سهام شركت دوم را كه داراى فناوری (و يا شايستگى تكنولوژيك) مورد نظر است مى خرد ولى بر آن كنترل مديريتى ندارد.
۶	سرمایه گذاری مشترك	شركت از طريق سهام، سرمايه گذارى مشترك رسمى صورت داده و شركت سومى به وجود مى آيد و هدف مشخص نوآورى تكنولوژيك دنبال مى شود.
۷	تحقیق و توسعه ی مشترك	يك شركت با شركت هاى ديگر توافق مى كند كه مشتركاً روى يك فناوری (با حوزه ی تكنولوژيك) فعاليت كند و هيچگونه شراكت در مالكيت به وجود نمى آيد.
۸	قرار داد تحقیق و توسعه	شركت قبول مى كند كه موسسات تحقيقاتى، دانشگاه و يا شركت هاى نوآور كوچك در زمينه ی فناوری مشخص تحقيق نموده و هزينه هاى آن را بپردازد.
۹	سرمایه گذاری در تحقیقات	شركت در زمينه تحقيقات اكتشافى در موسسات تحقيقاتى، دانشگاه يا شركت هاى كوچك نوآور سرمايه گذارى كرده و فرصتها و ايده ها را دنبال مى كند.
۱۰	اتحاد	شركت منابع تكنولوژيك را با شركت هاى ديگر به اشتراك گذاشته و نيل به هدف كلى نوآورى تكنولوژيك (بدون وجود شراكت در مالكيت) را تعقيب مى كند.
۱۱	كنسرسيوم	چندين موسسه و شركت مشتركاً تلاش ميكنند به هدف كلى نوآورى تكنولوژيك نائل شوند (بدون وجود شراكت در مالكيت).
۱۲	ايجاد شبکه	شركت شبكه اى از روابط را برقرار مى سازد تا در همراهى با شتاب نوآوريهاى تكنولوژيك قرار داشته، فرصتهاى تكنولوژيك و روندهاى تكاملى را دنبال كند.
۱۳	برون سپارى	بنگاه فعاليتهاى تكنولوژيكى را از خود خارج كرده و صرفاً به خريد محصول فناوری اکتفا مى كند.



نمودگر ۳- سيستم ارزش

دارد ولی مالکیت خروجی و بهره برداری از آن با هر دو شریک است. سطح کنترل روی فعالیتها، زمان و هزینه شروع و انعطاف پذیری آن در حد متوسط است. انواع آن از دیدگاه مدیریتی عبارتند از مشارکت با مدیریت مشترک که از اعضای هر دو برای اجرا یک تیم تشکیل شده و نقش اعضا در آن مشخص می شود و مشارکت با مدیریت یکی از شرکا.

از سوی دیگر مفهوم اساسی مدیریت زنجیره تامین این است که سازمانها می بایست فراسوی مرزهای سازمانی به ارتباطات خود با عرضه کنندگان و مشتریان در طول زنجیره ارزش توجه نمایند (بری و احمد، ۱۹۹۷). در اکثر زمانهای سپری شده قرن بیستم شرکت های مستقل در یک رابطه طولی با یکدیگر کار می کردند (کولن و همکاران، ۱۹۹۹). این رابطه طولی دستیابی به امتیاز هم افزایی مدیریت هزینه ای که ممکن بود در صورت همکاری و مشارکت با شرکای تجاری بدست بیاید را مشکل می ساخت. این هم افزایی ساز و کارهای همکاری بین سازمانی برای توسعه برنامه های مدیریت هزینه فراسوی مرزهای سازمانی را موجب می گردد که باعث دستیابی به راه حل هایی با هزینه پایین تر نسبت به زمانی که شرکت و مشتریان و عرضه کنندگان آن هر یک به طور مستقل به آن دست می یابند، می گردد (کوپر و اسلگمور، ۱۹۹۸). این هم افزایی، ممکن است از طریق یکپارچگی عمودی بدست آید، اما هم اکنون سازمانها آن را در مدیریت هزینه بین سازمانی (IOCM) بکار می گیرند، IOCM شیوه ای از مشارکت های استراتژیک در سازمانها می باشد. این سازمانها را می توان به سازمان های هیبریدی که به منافع هم افزایی مدیریت هزینه یکپارچگی عمودی دست می یابند در حالی که معاملات در طول انجام می گردد، تبدیل کرد (کود و کالن، ۲۰۰۶). از این دیدگاه بکارگیری استراتژیک IOCM از دو منظر

به طور کلی، دستیابی به مزیت رقابتی پایدار در شرکت نه تنها به فهم فعالیت های زنجیره ارزش شرکت و ارتباط بین این فعالیت ها بستگی دارد بلکه به تشخیص و مدیریت بر تعاملات شرکت و زنجیره ارزش عرضه کنندگان و مشتریان آن نیز بستگی دارد. سیستم ارزش پورتر را می توان همان زنجیره تامین در نظر گرفت که با تحلیل دقیق نقاط قدرت و ضعف داخلی و نیز پتانسیل عوامل سیستم ارزش، مشارکت های استراتژیک می تواند در مراحل مختلف زنجیره ارزش صورت پذیرد از جمله مشارکت و همکاری بین سازمانی در تحقیقات و توسعه، طراحی، تولید، بازاریابی و فروش.

### ۳- یافته های نظری

#### مدیریت هزینه بین سازمانی (تعاملی)، مشارکتی استراتژیک در زنجیره ارزش

با توجه به انواع همکاری های بین سازمانی با ترکیب تقسیم بندی مدل "چی زا" و "سورن سن" می توان ساختار زیر را برای آنها پیشنهاد نمود:

الف- سرمایه گذاری مشترک: در این نوع از همکاری، مالکیت خروجی و منابع اشتراک گذاشته شده و بهره برداری از آن با شرکت سوم است. همچنین زمان و هزینه شروع آن بالا، فرایند تصمیم گیری پیچیده و به دلیل منابع مالی زیاد، ریسک آن نیز بالا است. انواع آن از دیدگاه مدیریتی عبارتند از سرمایه گذاری با مدیریت مشترک که در آن تمام شرکا درگیر فعالیت های مدیریت بوده و معیارهای مدیریتی و زمانی توسط هر دو تعریف می شود و سرمایه گذاری با مدیریت یکی از شرکا مانند مشارکت های با حداقل سهام است که دسترسی به نتایج تکنولوژیک دارد ولی کنترل مدیریتی ندارد.

ب- مشارکت استراتژیک: در این نوع از همکاری، هر شریک مالکیت منابع اشتراکی خودش را

مدیریت هزینه درون سازمانی و مدیریت هزینه بین سازمانی قابل توجه می باشد (شانک، ۱۹۸۹).

ریشه IOCM را می توان در کار پورتر (۱۹۸۵) و شانک (۱۹۸۹) رهگیری نمود. پورتر (۱۹۸۵) تجزیه و تحلیل هزینه استراتژیک را به عنوان ابزار مدیریت بهتر ارتباط با خریداران و عرضه کنندگان در زنجیره ارزش برای کاهش هزینه ها و افزایش ارزش معرفی نمود. شانک (۱۹۸۹) بر مبنای زنجیره ارزش پورتر اصطلاح مدیریت هزینه استراتژیک را بدین گونه تعریف نمود: " کاربرد مدیریتی اطلاعات هزینه به گونه ای شفاف در یک یا چند مرحله از چهار مرحله چرخه مدیریت استراتژیک"، شانک (۱۹۸۹) چهار مرحله مدیریت استراتژیک را شامل ۱- تنظیم استراتژیها ۲- برقراری ارتباط استراتژیها در سرتاسر شرکت ۳- توسعه و اجرای شیوه های کاربردی استراتژیها ۴- توسعه و بکارگیری کنترل ها برای نظارت بر اجرای استراتژیها معرفی مینماید. بر مبنای چرخه مدیریت استراتژیک، شانک (۱۹۸۹) مدیریت هزینه استراتژیک را در سه عنصر زیربنایی از ادبیات مدیریت استراتژیک تعریف می نماید (۱) تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (۲) تجزیه و تحلیل وضعیت استراتژیک (۳) تجزیه و تحلیل محرک هزینه. به طور کلی IOCM ترکیبی از تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش بین سازمانی و تجزیه و تحلیل محرک هزینه درون سازمانی است که از طریق تمرکز بر مدیریت هزینه های مرتبط با فعالیت هایی که شرکت کانونی و شریک تجاری آن را متأثر می سازد، صورت می پذیرد. شرکت کانونی در مقاله ما به شرکت خاص ذینفع در زنجیره تامین اشاره دارد و شرکت شریک عبارت است از شرکتی در داخل زنجیره تامین شرکت کانونی، از جمله مشتری یا تامین کننده یا هر دو.

لالونده و پوهلن (۱۹۹۶) از تمرکز داخلی هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) انتقاد کردند چرا که آنها

مزایای بالقوه بکارگیری ABC در زنجیره تامین را شناسایی کردند. به گونه سنتی تنها استفاده از ABC در تعیین تاثیر شرکای تجاری زنجیره تامین بر هزینه و سود آوری شرکت می باشد که یک تمرکز داخلی می باشد.

سازمان ها حوزه خارج از شرکت را نادیده گرفته اند، جائیکه فعالیت های زنجیره تامین می تواند به بهترین شکل بر حسب هزینه، کیفیت و زمان انجام گیرد (لالونده و پوهلن، ۱۹۹۶). همچنین دکر و ونگور (۲۰۰۰) ضرورت ارتباطات بین سازمانی در درون زنجیره تامین را از طریق یک مطالعه موردی در صنعت داروسازی شناسایی نمودند. آنها نشان دادند که چگونه ABC می تواند بکار گرفته شود تا از تصمیمات درخصوص بازنگری و تغییرات فعالیت های پشتیبانی در بهینه سازی سرتاسری زنجیره تامین، حمایت نماید. این مطالعه اشاره دارد به اینکه سازمان ها با بکارگیری تجزیه و تحلیل هزینه ها در کل زنجیره تامین می توانند منتفع گردند. بطور کلی بهره برداری استراتژیک از ارتباطات درونی زنجیره ارزش شرکت و بین زنجیره های ارزش شرکای تجاری در عملکرد سازمان مهم می باشد.

#### رویه های مدیریت هزینه بین سازمانی

IOCM به فعالیت ها، فرآیندها یا شیوه هایی اشاره دارد که مدیران با بکارگیری آنها قادر به مدیریت هزینه هایی که در محدوده مرزهای بین سازمانی وجود دارد، می باشند (کوپر و اسلگمور، ۲۰۰۴). کلیه ی شیوه های IOCM در این وجه اشتراک دارند که همه ی آنها فعالیت های همکاری بین سازمانی هستند که دارای هدف مشترک خلق ارزش برای هر دو شریک تجاری از طریق اصلاح ساختار هزینه های بین سازمانی می باشند (کود و کالن، ۲۰۰۶).



هزینه شرکت، قانونی است که حاوی اطلاعات طراحی کاربست پذیری می باشد و دستیابی به قیمت هدف محصول را ممکن می سازد. این اطلاعات طراحی است که میتواند توسط شرکت شریک تجاری برای کاهش هزینه هایی که امکان پذیر است، مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین کلید توسعه هزینه یابی هدف که آن را وارد قلمرو IOCM می نماید فعالیتی است که توسط تیم طراحی هردو شرکت قانونی و شرکت شریک تجاری در شناسایی، مدیریت مشترک ایجاد هزینه است (کوپرو اسلگمودر ۲۰۰۴).

کوپرو و اسلگمودر (۲۰۰۴) سه شیوه خاص IOCM گرفته شده از هزینه یابی هدف را معرفی نمودند که باعث همکاری بین سازمانی بیشتری بین شرکت قانونی و شرکت شریک می گردد. نخستین شیوه مصالحه کیفیت- قیمت-کارکرد<sup>۹</sup> (FPQ) می باشد که هزینه کمتر و تعامل محدود تری را در حل مسائل برای تیم های طراحی شرکت قانونی و شرکت شریک ایجاد نماید. دومین شیوه، بررسی هزینه بین سازمانی<sup>۱۰</sup> است که زمانی که نتوان از طریق FPQ به سطح کاهش هزینه مورد انتظار دست یافت استفاده می گردد. سومین شیوه IOCM مرتبط با فرآیند های هزینه یابی هدف مدیریت هزینه همزمان<sup>۱۱</sup> می باشد که تعامل و همکاری بین سازمانی اساسی را بین تیمهای طراحی ایجاد مینماید و می تواند موجب تغییرات اساسی در فرآیند های تولید هردو شرکت گردد. کوپرو و اسلگمودر (۲۰۰۴) بحث کاملی را در خصوص این سه شیوه در تحلیل موردی خویش آورده اند و در آن نشان می دهند که چگونه این شیوه های IOCM در زنجیره ارزش سه شرکت ژاپنی جهت انتفاع متقابل و کاهش هزینه ها استفاده می گردد.

طبق نظر کوپرو اسلگمودر (۱۹۹۸) رویه های IOCM، همکاری بین سازمانی کاهش هزینه ها را از دو طریق تسهیل می نماید: (۱) به شناسایی راههایی که ارتباط بین شرکت ها را بیشتر کارا مینماید، کمک می کند. (۲) به شرکت و خریداران و عرضه کنندگان کمک می نماید تا راههای بیشتری برای کاهش هزینه های محصول بیابند. از جمله رویه های حسابداری مدیریت که در ادبیات IOCM بحث گردیده است و در بخش قیمت تمام شده و گزارشگری و افشاء قابل شناسایی است، عبارتند از:

- هزینه یابی هدف بین سازمانی<sup>۵</sup>
- هزینه یابی کایزن بین سازمانی<sup>۶</sup>
- حسابداری آشکار<sup>۷</sup>
- اشتراک گذاری اطلاعات<sup>۸</sup>

#### هزینه یابی هدف بین سازمانی

هزینه یابی هدف بر مدیریت فرایند های طراحی و توسعه محصول شرکت تمرکز دارد. کوپرو (۱۹۹۶) سه گام را برای هزینه یابی هدف معرفی می نماید، گام اول شامل برآورد قیمت فروش محصول جدید با استفاده از روش های تحقیقات بازار میباشد، در گام دوم حاشیه سود هدف محصول جدید تعیین میگردد و در گام سوم بهای تمام شده هدف محصول به وسیله کسر نمودن حاشیه سود هدف از قیمت فروش هدف، مشخص می گردد. سپس سازمان ها تکنیک های مهندسی ارزشی را به کار می گیرند تا محصولی را طراحی نمایند که بتوان آن را با بهای تمام شده هدف تولید کرد.

ادبیات مرتبط با هزینه یابی هدف بیان می دارد که هزینه یابی هدف به تنهایی، یک شیوه مدیریت هزینه داخلی است، بطوری که به شکلی فعال شرکت شریک را درگیر مدیریت هزینه شرکت قانونی نمی نماید. لیکن، هزینه یابی هدف، سیستم مدیریت

## هزینه یابی کایزن بین سازمانی

هزینه یابی کایزن ریشه در رویه‌های مدیریت هزینه موفق شرکت های ژاپنی دارد و سیستم کاهش مستمر هزینه و بهبود فرآیندهای تولید محصول می باشد. هزینه یابی کایزن شبیه هزینه یابی هدف می باشد به صورتی که فرآیند های هر دو بر اقدامات کاهش هزینه تمرکز دارد. هرچند که هزینه یابی هدف بر وجوه طراحی و توسعه محصول تأکید دارد اما هزینه یابی کایزن در کاهش هزینه های وجوه ساخت و تحویل، کاربرد دارد ( کوپر ۱۹۹۶).

هزینه یابی کایزن در شرکتهایی کاربرد دارد که می توانند از آن برای شناسایی و تدوین اهداف کاهش هزینه برای عرضه کنندگان استفاده نمایند. کوپر و اسلگمورد (۱۹۹۸) «منافع واقعی هزینه یابی کایزن بین سازمانی را زمانی میدانند که شرکت ها در زنجیره تأمین همکاری می نمایند تا راه حل جدید با هزینه پایین را بیابند که آنها نمی توانند به تنهایی و جداگانه به آن راه حل دست یابند.»

یکی از شیوه های مرتبط با هزینه های عرضه کنندگان، استفاده از جداول هزینه<sup>۱۲</sup> است. جداول هزینه شامل هزینه های مواد و تبدیل و اطلاعات خاص مربوط به فرآیندهای ساخت میباشد (اگندال و نیلسون، ۲۰۰۹). این جداول به هزینه های عرضه کننده می پردازند و محاسبات و مستندات آن به وسیله خریدار بررسی و کنترل می گردد. این شیوه یکی از شیوه های متداول مدیریت هزینه بین سازمانی می باشد که ضمن آنکه مبلغ هزینه های عرضه کننده مورد توجه قرار میگیرد، به فرآیندهای ساخت نیز می پردازد و تلاش در کاهش هزینه ها و بهبود فرآیندهای ساخت دارد.

## حسابداری آشکار

حسابداری آشکار به رویه شرکا در درون زنجیره تامین که اطلاعات حسابداری داخلی خود را برای یکدیگر افشا می نمایند تا از همکاری بین سازمانی خود در مدیریت هزینه ها پشتیبانی نمایند گفته می شود. (بری و احمد، ۱۹۹۷). حسابداری آشکار شفافیت اطلاعات هزینه را در شرکت های شریک افزایش می دهد. همان گونه که لمینگ (۱۹۹۳)، صفحه ۲۱۴) بیان میدارد:

منظور از شفافیت اطلاعات هزینه اشتراک گذاری اطلاعات هزینه بین مشتریان و عرضه کنندگان برای مذاکره و می باشد شامل اطلاعاتی است که به طور سنتی توسط هر یک محرمانه تلقی می گردد. هدف از این کار ایجاد همکاری با یکدیگر، مشتریان و عرضه کننده برای کاهش هزینه می باشد.

با افزایش شفافیت اطلاعات بین شرکاء بوسیله حسابداری آشکار، اثر بخشی سایر شیوه های IOCM بهبود می یابد. موریتسن و همکارانش (۲۰۰۱) حسابداری آشکار را کنترل مدیریت بین سازمانی موثری می دانند که «امکانات جدیدی را برای مداخله مدیریت خلق می نماید». این امکانات جدید دسترسی مدیریت شرکت را به فراسوی مرزهای شرکت تحت مدیریت خود و کنترل سمت بیرونی فعالیت های شرکت شریک تجاری را توسعه می دهد. موریتسن و همکارانش (۲۰۰۱) این امکانات جدید را از طریق یک تحلیل موردی نشان می دهند. جائیکه آنها منافع تجربه شده یک شرکت را مستند نموده اند. در این تحلیل موردی، حسابداری آشکار نه تنها کارایی سیستم تولید را بهبود داده، بلکه سمت و سوی استراتژیک آن شرکت را از طریق تغییر شکل استراتژی رقابتی، مزیت رقابتی آن شرکت را تحت تأثیر قرار داده است.

## اشتراک گذاری اطلاعات

وجه مشترک همه شیوه های حسابداری مدیریت شرح داده شده در قسمتهای قبلی، اشتراک گذاری اطلاعات بین عرضه کنندگان و مشتریان می باشد. راموس (۲۰۰۴) تاکید دارد که سیستم حسابداری مدیریت باید شامل اطلاعات جامعی از اطلاعات سازمانی و برون سازمانی باشد بدین گونه که فرآیندهای اشتراک گذاری اطلاعات در زنجیره تأمین را تسهیل و حتی شاید استاندارد نماید.

مدیریت زنجیره تأمین بر منافع که میتوان از طریق همکاری بین سازمانی و اشتراک گذاری اطلاعات دست یافت، تأکید می نماید (یو و همکارانش ۲۰۰۱). ادبیات مدیریت عملیاتی به نقش نیازهای مشتریان در فرآیند توسعه محصول و همچنین نقش یکپارچگی عرضه کنندگان در این فرآیند پی برده است. در ادبیات حسابداری کود و کالن (۲۰۰۶) اظهار می دارند که اشتراک گذاری اطلاعات برای شرکاء برای یادگیری مشترک مهارت های جدید و شناسایی فرصت های جدید بسیار ضروری است. این موضوع توسط کوپر و اسلگمور (۲۰۰۴) در همکاری های بین سازمانی با اشاره به نقش مهندسیین مهمان در پروژه های توسعه مشترک به عنوان روشی از اشتراک گذاری اطلاعات در IOCM توضیح داده شده است. چندین شکل خاص از اشتراک گذاری اطلاعات در زنجیره تأمین شناخته شده است از جمله اشتراک گذاری اطلاعات واقعی زمان جریان مواد و اشتراک گذاری مستندات زمان واقعی که می تواند در همکاری بین سازمانی برآوردها و برنامه ریزی ها استفاده شود، اشتراک گذاری اطلاعات مرتبط با ثبت سفارش، حمل و صدور صورتحساب از طریق اتوماسیون فرآیند های تجاری (مارکیوز و همکاران، ۲۰۰۴). همچنین، مالهورتا و همکاران (۲۰۰۵) وسعت تبادل اطلاعات را

تا داشتن تاثیر بر تغییر پذیری بین سازمانی شرکای تجاری معرفی می نماید و به طور خاص به اطلاعات مرتبط با پیش بینی تقاضای بازار، تمایل بازار و تغییرات در ترجیحات مشتریان و نیز به اشتراک گذاری طرح های آتی مانند طرح های تولید بلند مدت و طرح های سرمایه گذاری اشاره می نماید.

## الزامات مدیریت هزینه بین سازمانی

بیشتر تحقیقات و مطالعات انجام شده در خصوص IOCM مطالعات موردی کیفی بوده اند (برای مثال موریتسن و همکاران، ۲۰۰۱؛ دکر و ونگور، ۲۰۰۰؛ کوپر و اسلگمور، ۲۰۰۴) که اشاره کوچکی هم به تحلیل های کمی در آنها شده است. مطالعه گلدین و همکاران (۲۰۰۰) استثنا است که ۱۲۹۲ شرکت در نیوزلند، انگلستان و آمریکا را مورد تحقیق قرار دادند و شواهد آماری در خصوص وسعت و میزان رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه نمودند. هر چند گلدین و همکاران (۲۰۰۰)، الزامات رویه های حسابداری استراتژیک را که در زیرمجموعه IOCM قرار می گیرند بررسی نمودند. این تحقیق تلاش نموده است تا برخی از یافته های تحقیقات پیشین را از طریق توسعه یک مدل نظری به طور خلاصه منعکس نماید.

با وجود فقدان تحقیقات کمی که به الزامات IOCM پرداخته باشند، برخی مطالعات موردی الزاماتی را پیشنهاد نموده اند. موریتسن و همکاران (۲۰۰۱) دو پیش شرط ضروری برای حسابداری آشکار که بتواند بطور موثر بین شرکا اجرا گردد معرفی نموده اند (۱) حس اعتماد قوی بین شرکا (۲) سیستمی که از طریق آن اطلاعات به اشتراک گذاشته میشود. اوانس و اشورس (۱۹۹۶) چند عامل موثر در موفقیت پروژه های هزینه یابی بر مبنای فعالیت را معرفی نمودند از جمله اثربخشی رهبری، کفایت منابع،

دیدگاه داخلی شرکت تاکید دارد. IOCM را میتوان به عنوان مدیریت هزینه بسط یافته از دیدگاه داخلی به دیدگاه بیرونی سیستم مدیریت هزینه داخلی در نظر گرفت. از آنجا که شرکتها در درون حوزه داخلی تخصص بیشتری دارند، گام بعدی در فرآیند تکامل حرکت فراسوی مرزهای شرکت و نگرش به بیرون سازمان است (کوپر و اسلگمورد، ۱۹۹۹).

### ظرفیت جذب

مفهوم ظرفیت جذب، برگرفته از رشته اقتصاد کلان، به توانایی اقتصاد در جذب و بهره برداری از منابع و اطلاعات بیرونی اشاره دارد (ادلر، ۱۹۶۵). کوهن و لویتال (۱۹۹۰) این مفهوم اقتصاد کلان را در سطح سازمانی مطرح نمودند و آن را به عنوان " توانایی شرکت در شناسایی ارزشهای جدید، اطلاعات بیرونی، شبیه سازی آنها و کاربردی نمودن آنها برای دستیابی به اهداف تجاری " تعریف می نمایند. در نگاه کوهن و لویتال توانایی جذب سازمان عمدتاً کارکرد دانش مربوط پیشین و همچنین کارکردی از ساختار ارتباطات بین محیط بیرونی و شرکت است.

براون (۱۹۹۷) سه عنصر اصلی برای ظرفیت جذب پیشنهاد کرده است، دانش مربوط پیشین، شبکه ارتباطات و فضای ارتباطات. دانش مربوط پیشین چارچوبی را ارائه می دهد که به افراد اجازه میدهد تا ضرورت بالقوه اطلاعات جدید را شناسایی نمایند. شبکه ارتباطات به جریان اطلاعات در میان و در درون مرزهای سازمانی اشاره دارد. فضای ارتباطات به جو سازمانی در خصوص رفتار ارتباطی تعریف شده است که عامل ظرفیت جذب سازمان در سنجش اعتماد و اطمینان می باشد. بطور کلی ظرفیت جذب سازمانی را می توان به عنوان قابلیت پویا تعریف نمود که قابلیت های مدیریت هزینه بین سازمانی یک شرکت را توانمند می سازد.

درک فرهنگ تغییر سازمانی و اثربخشی راهبرد ارتباطات. منتزر و همکاران (۲۰۰۱) چندین الزام پیشنهاد نمودند مانند اعتماد، وابستگی، استفاده از فناوری، تشریک مساعی، برنامه های مشترک، اشتراک گذاری اطلاعات برای عملکرد زنجیره تامین. کود و کالن (۲۰۰۶) عوامل ارتباط رفتاری (اعتماد، ارتباطات) همراه با مهارت، دانش و داراییهای فیزیکی (مانند سیستم اطلاعات یکپارچه) را برای بکارگیری IOCM ضروری میدانند.

بر مبنای مطالعات پیشین، الزامات IOCM را در سه حوزه طبقه بندی می نمایم:

- ۱) قابلیت های مدیریت هزینه داخلی<sup>۱۳</sup> (ICM) شرکت کانونی
- ۲) ظرفیت جذب<sup>۱۴</sup> (AC) برای مشارکت مدیریت هزینه بین سازمانی توسط شرکت کانونی
- ۳) یکپارچگی الکترونیکی<sup>۱۵</sup> (EI) بین شرکای زنجیره تامین، که در ادامه به تبیین مختصر هر یک از آنها می پردازیم.

### مدیریت هزینه داخلی

مدیریت هزینه داخلی، اطلاعات سیستم حسابداری بهای تمام شده را برای درک ماهیت و رفتار هزینه های مرتبط با مدیریت منابع شرکت بکار می گیرد. از دیدگاه کود و کالن (۲۰۰۶) ICM قابلیت است که دانش و مهارت مدیریت هزینه های سازمانی را در بردارد و از تکامل تدریجی IOCM پشتیبانی می کند.

همچنین کاپلان و کوپر (۱۹۹۸) مدیریت هزینه را از دیدگاه تکامل تدریجی در مدل توسعه سیستم هزینه خویش که بر مبنای سطحی از یکپارچگی اطلاعات هزینه مشتری، خدمت و محصول بنا شده، بررسی کردند. مدل کاپلان و کوپر بر یکپارچگی از

## یکپارچگی الکترونیکی

یکپارچگی الکترونیکی به قابلیت‌های سیستم‌های فناوری اطلاعات سازمانی که مشاهده اطلاعات را برای کارکنان در درون شرکت کانونی یکپارچگی داخلی و کارکنان شرکت‌های شریک یکپارچگی خارجی ارائه می‌نماید، اشاره دارد. سطح سازمانی مدیریت هزینه بین سازمانی به سطح یکپارچگی فناوری اطلاعاتی بستگی دارد که اجازه ردیابی صحیح هزینه‌ها را به فعالیت‌ها می‌دهد (موسکو و همکاران، ۱۹۹۹). به علاوه نقش داخلی که سیستم فناوری اطلاعات دارد، این سیستم یک توانمند ساز مهم برای یکپارچگی زنجیره تامین است که امکان هماهنگی و همکاری فعالیت‌ها بین شرکای زنجیره تامین را برقرار می‌سازد. البته ذکر این نکته لازم است که وجود و کاربردهای فناوری اطلاعات جهت دستیابی به یکپارچگی زنجیره تامین لازم است لیکن کافی نمی‌باشد. بسیاری از شرکتها تصور می‌کنند با بکارگیری فناوری اطلاعات، بطور خودکار هماهنگی و همکاری نیز وجود دارد. در صورتی که همکاری نتیجه تعاملات انسانی است که توسط فناوری اطلاعات پشتیبانی می‌گردد. در واقع فناوری اطلاعات مفهومی است که روابط همکاری در دو بعد داخلی و خارجی را ارتقاء می‌دهد. با توجه به تاثیر فناوری اطلاعات هم بر همکاری داخلی و هم بر همکاری خارجی، می‌توان بیان نمود که فناوری اطلاعات بر کارایی عملکرد سازمان نیز تاثیر بسزایی دارد.

یکپارچگی الکترونیکی همچنین به عنوان یک پیش نیاز مستقیم ظرفیت جذب شرکت مورد مطالعه قرار گرفته است. مالهوترا و همکاران (۲۰۰۵) در خصوص اینکه چگونه شرکتها زیربنا و فرآیند فناوری اطلاعات خود را در زنجیره تامین برای ایجاد ظرفیت جذب پیکربندی می‌نمایند تا از منابع اطلاعات شبیه

سازی، فرآوری و در نهایت بهره برداری نمایند، بررسی نموده اند.

## منافع مدیریت هزینه بین سازمانی

منافع مدیریت هزینه سازمانی ممکن است از هر دو مدیریت هزینه داخلی ICM و مدیریت هزینه بین سازمانی IOCM حاصل گردد. این منافع شامل دو گروه میباشند. گروه اول، آن دسته که ماهیت عملیاتی دارند مانند کاهش هزینه های مرتبط با خرید و فروش روزانه و کاهش هزینه ها از طریق کارایی فرآیندهای بین سازمانی و گروه دوم، آن دسته از منافع که بیشتر ماهیت استراتژیک دارند مانند کاهش زمان پاسخگویی به تغییرات بازار و شناسایی فرصت های تجاری جدید، می باشند.

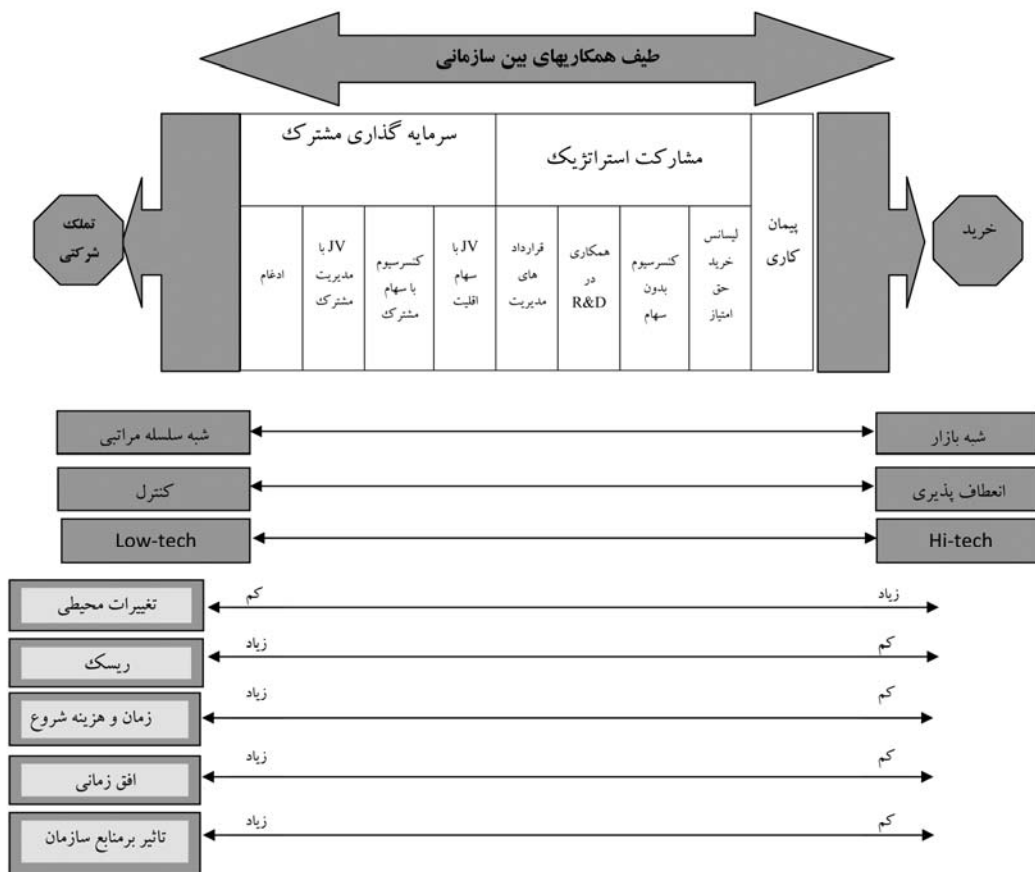
علاوه بر منافی که مستقیماً به مدیریت هزینه مربوط می باشند، منافی که بیشتر ماهیتی کلان دارند نیز نصیب شرکت میگردد. این منافع عمومی شامل معیارهایی شبیه درک عملکرد مالی شرکت، رشد سهم بازار و نوآوری در سطح محصول و خدمات می باشد.

## ۴- نتیجه گیری و بحث

دستیابی به مزیت رقابتی پایدار از طریق خلق ارزش از دغدغه های اصلی مدیران در دنیای کنونی است. همکاری های بین سازمانی، از طریق ایجاد منابع مکمل یکپارچه و همچنین توسعه موثر مشارکت ها، می توانند برای شرکت ایجاد ارزش کنند. مشارکت ها می توانند در مراحل مختلف زنجیره ارزش و در هر یک از بخش های تحقیق و توسعه، طراحی، تولید، بازاریابی و توزیع و خدمات پس از فروش رخ دهد. مدیریت هزینه بین سازمانی (IOCM) برای دستیابی به مدیریت هماهنگ و مشارکتی هزینه ها در سرتاسر زنجیره ارزش، توسط سازمانها بکارگرفته می شود.

در ادبیات حسابداری مدیریت ما چندین رویه مرتبط با مدیریت هزینه بین سازمانی در زمینه زنجیره ارزش معرفی نمودیم که با بهره گیری از آنها میتوان به منافع عملیاتی و استراتژیک از جمله کاهش هزینه های مبادله و کاهش زمان پاسخگویی به تغییرات بازار، دست یافت. جدول (۲) خلاصه از رویه های اولیه و شیوه های IOCM را ارائه می نماید.

مدیریت موثر هزینه ها فراسوی مرزهای سازمانی امکان بهبود عملکرد کلی هر شرکت در زنجیره ارزش را در بردارد. IOCM تا آنجا تکامل یافته است که بتواند به عنوان یک قابلیت استراتژیک برای سازمان هایی که از بهبود های بهای تمام شده تفاضلی برگرفته از سیستم های اطلاعاتی یکپارچه برون سازمانی یا متمرکز بر فرآیندهای مدیریت هزینه سیستم های داخلی مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت، راضی نیستند، استفاده گردد.



نمودگر(۴) - ساختار مدل "چی زا" و "سورن سن"

جدول (۲) - خلاصه ای از رویه های IOCM

مطالعات نمونه	محتوای بین سازمانی	شیوه ها
کوپر واسلگلمودر، ۲۰۰۴	همکاری فعالانه تیمهای طراحی شرکت کانونی و شرکت شریک در شناسایی، مدیریت و تصویب مشترک ایجاد هزینه	هزینه یابی هدف
کوپر و اسلگلمودر، ۱۹۹۸	بکارگیری بهبود مستمر در شناسایی و تدوین اهداف کاهش هزینه برای عرضه کنندگان	هزینه یابی کایزن
بری و احمد، ۱۹۹۶ موریتسن و همکاران، ۲۰۰۱	افشای اطلاعات حسابداری داخلی شرکا در زنجیره تامین برای یکدیگر جهت پشتیبانی از همکاریهای بین سازمانی	حسابداری آشکار
کولملا و همکاران و ۲۰۰۲ مالهوترا و همکاران و ۲۰۰۵	معرفی انواع خاص اطلاعات و فرآیند های سازمانی که می تواند مدیریت هزینه داخلی را تسهیل نماید.	اشتراک گذاری اطلاعات

را به عنوان معیاری از دانش و مهارت ها میتوان در نظر گرفت. از آنجا که بسیاری از رویه های IOCM، رویه های توسعه یافته بین سازمانی مدیریت هزینه داخلی می باشد، دانش داخلی بکارگیری این رویه ها می تواند سازمان را در توسعه رویه های IOCM توانمند سازد. سازه پیش نیاز نهایی ما، ظرفیت جذب بین سازمانی می باشد که همان توانایی دو شریک تجاری در شناسایی ارزش های جدید، اطلاعات برون سازمانی، شبیه سازی آن و کاربرد آن با اهداف تجاری می باشد. زهرا و جرج (۲۰۰۲) معتقدند این مفهوم یک قابلیت پویا برای انعکاس قابلیت های فرآیندهای ساختاری آن برای بازارهای جدید و پیکربندی مجدد منابع برای مزیت رقابتی پایدار می باشد. سازه ظرفیت جذب بین سازمانی در اینجا دانش مکسوبه، ارتباطات و اطمینان موجود بین شرکای تجاری را سنجش می نماید. برای کاربست IOCM، مدیریت هزینه داخل (ICM)، ظرفیت جذب (AC) و یکپارچگی الکترونیکی (EI) از سازه های موثر و ضروری میباشند که بدون هر یک از آنها بکارگیری IOCM دشوار به نظر می رسد.

همانگونه که می بایست در حسابداری مدیریت فراتر از مرزهای دانش نگریست و به تعامل با دانش های دیگر پرداخت لازم است حوزه عمل آن را

در این مقاله سازه هایی به عنوان الزامات IOCM انتخاب و معرفی گردیده اند که در مطالعات کیفی پیشین مشاهده گردیده که بر IOCM تاثیر گذارند. این الزامات شامل سه قابلیت میباشند، قابلیت مدیریت هزینه داخلی شرکت کانونی، ظرفیت جذب برای مشارکت مدیریت هزینه بین سازمانی توسط شرکت کانونی و یکپارچگی الکترونیک بین شرکای زنجیره تامین. دستیابی به سطح بالایی از یکپارچگی تکنیکال در زنجیره تامین موجب بهبود تفاضلی در کارایی و بهره وری از طریق کاهش کلی هزینه های تامین و کاهش هزینه های دیگر معاملات میشود. پژوهش نشان می دهد که یکپارچگی تکنیکال از طریق بهره گیری از فناوری اطلاعات (IT) یک قابلیت در موثر بودن زنجیره تامین میباشد (هندفیلد و نیکولز، ۱۹۹۹). از دیدگاه راهبردی یکپارچگی فناوری اطلاعات داخلی و خارج سازمانی که منتج به افزایش اشتراک گذاری اطلاعات می گردد بخش اصلی و مرکزی مدیریت هزینه بین سازمانی است (کود و کالن، ۲۰۰۶). در حالیکه یکپارچگی الکترونیکی از طریق فناوری اطلاعات زیربنای فیزیکی قابلیت IOCM را فراهم می نماید، عوامل دیگری همچون دانش شخصی و مهارت ها، IOCM را تحت تاثیر قرار میدهد (کود و کالن، ۲۰۰۶). قابلیت های مدیریت هزینه داخلی (ICM)

- 3) Agndal, H., and U. Nilsson. 2009. Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research* 20: 85-101.
- 4) Hoffmann, W.H. & Schlosser R (2001). Success Factors of Strategic Alliances in Small and Medium-sized Enterprise. *Long Range Planning*. vol.34, pp 357-381
- 5) Chen, T. (2002). A symmetric strategic Alliances : A Network view. *Journal of Business Research*, 55, pp 1007-1013
- 6) Berry, T., and A. Ahmed. 1997. The consequences of inter-firm supply chains for management accounting. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants* 75(10): 74-75.
- 7) Cullen, J., A.J. Berry, W. Seal, A. Dunlop, M. Ahmed, and J. Marson, 1999. Interfirm supply chains: The contribution of management accounting. *Management Accounting*, June: 30-32.
- 8) Cooper, R., and R. Slagmulder. 1998. The scope of strategic cost management. *Management Accounting (USA)* 79(8): 16-17.
- 9) Coad, A. F., and J. Cullen. 2006. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research*, In-Press.
- 10) Shank, J.K. 1989. Strategic cost management: New wine, or just new bottles. *Journal of Management Accounting Research*, 1: 47-65.
- 11) Porter, M. 1985. *Competitive advantage: Creating and Sustaining Superior Performance* The Free Press, New York.
- 12) LaLonde, B., and T. Pohlen. 1996. Issues in supply chain costing, *The International Journal of Logistics Management* 7(1): 1-12.
- 13) Dekker, H., and A.R. Van Goor. 2000. Supply chain management and management accounting: A case study of activity-based costing. *International Journal of Logistics, Research and Applications*, 3(1): 41-52.
- 14) Cooper, R., and R. Slagmulder. 2004. Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organization, and Society* 29: 1-26.
- 15) Cooper, R., and R. Slagmulder. 1998. The scope of strategic cost management. *Management Accounting (USA)* 79(8): 16-17.
- 16) Cooper, R. 1996. The changing practice of management accounting. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants* 74(3): 26-33.

گسترانید و گام به فراسوی مرزهای سازمانی نهاد تا بتوان به نحو موثری مدیریت را در دستیابی به اهداف سازمانی یاری رساند. مدیریت هزینه بین سازمانی با ملاحظه هزینه های شکل گرفته در بیرون سازمان به ویژه در طی زنجیره تامین ابزاری مناسب در خصوص دستیابی به این مهم است. انتظار این است که منافع مربوط به قابلیت های مدیریت هزینه داخلی و بین سازمانی با بکارگیری بیشتر فرآیندها و رویه های مدیریت هزینه افزایش خواهد یافت. پیشنهاد می گردد حسابداران مدیریت با بکارگیری رویه های IOCM مزایا و منافع با اهمیت آن را درک نمایند. همچنین پیشنهاد می گردد محققان با انجام تحقیقات بیشتر به توسعه رویه های IOCM و نقش عوامل و سازه های موثر بر IOCM و ضرورت آنها بپردازند.

#### یادداشت‌ها

- 1 - Muller & Herstatt
- 2 - Sorensen
- 3 - Townsend
- 4 - Cheisa
- 5 - Interorganizational Target Costing
- 6 - Interorganizational Kaizen costing
- 7 - Open Book Accounting
- 8 - Information Sharing
- 9 - Functionality-price-quality (FPQ)
- 10 - Interorganizational cost investigation
- 11 - Concurrent cost management
- 12 - Cost tables
- 13 - Internal Cost Management (ICM)
- 14 - Absorptive Capacity (AC)
- 15 - Electronic Integration (EI)

#### فهرست منابع

- ۱) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷) "حسابداری مدیریت راهبردی مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین"، انتشارات دانشگاه علوم و تحقیقات.
- ۲) زبردست، هادی، (۱۳۸۵)، همکاری های بین سازمانی، مجله تدبیر، شماره ۱۶۸، ص ۳۵-۴۱.



- systems. *Harvard Business Review* Jul-Aug 76(4):109-119.
- 29) Cooper, R., and Slagmulder, R. 1999. Supply chain management for lean enterprises: interorganizational cost management, *Strategic Finance* 80(10): 15-16.
- 30) Adler, J.H. 1965. *Absorptive Capacity: The Concept and its Determinants*. Brookings Institution, Washington.
- 31) Cohen, W.M., and D.A. Levinthal. 1990. Absorptive Capacity: A New Perspective on Learning and Innovation. *Administrative Science Quarterly* 35: 128-152.
- 32) Brown, S.A. 1997. Knowledge, communication, and progressive use of information technology. Ph.D. Dissertation. University of Minnesota.
- 33) Moscovice, S.A., Simkin, M.G., and Bagranoff, N.A. (1999). *Core Concepts of Accounting Information Systems*, Sixth Edition, New York, John Wiley and Sons.
- 34) Handfield, R.B., and E.L. Nichols. 1999. *Introduction to Supply Chain Management*. Prentice-Hall, Upper Saddle River, N.J.
- 35) Zahra, S.A., and G. George 2002. Absorptive capacity: A review, reconceptualization, and extension. *Academy of Management Review*, 27(2): 185-203
- 17) Lamming, R. 1993. *Beyond Partnership: Strategies for Innovation and Lean Supply*. Prentice Hall: New York.
- 18) Mouritsen, J., A. Hansen, C. Hansen. 2001. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research* 12: 221-244.
- 19) Ramos, M. 2004. Interaction between management accounting and supply chain management. *Supply Chain Management: An International Journal*, 9(2): 134-138.
- 20) Yu, Z., H. Yan, and T.C. Cheng. 2001. Benefits of information sharing with supply chain partnerships. *Industrial Management & Data Systems* 101(3): 114-119.
- 21) Marquez, A.C., C. Bianchi, and J.N.D.Gupta. 2004. Operational and financial effectiveness of e-collaboration tools in supply chain integration. *European Journal of Operational Research* 159: 348-363.
- 22) Malhotra, A., S. Gosain, and O.A. El Sawy. 2005. Absorptive capacity configurations in supply chains: Gearing for partner-enabled market knowledge creation. *MIS Quarterly*, 29(1): 145-187.
- 23) Kulmala, H, J. Paranko, and E. Uusi-Rauva. 2002. The role of cost management in network relationships. *International Journal of Production Economics* 79: 33-43.
- 24) Dekker, H., and A.R. Van Goor. 2000. Supply chain management and management accounting: A case study of activity-based costing. *International Journal of Logistics, Research and Applications*, 3(1): 41-52.
- 25) Guilding, C., K. Cravens, and M. Tayles. 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research* 11: 113-135.
- 26) Evans, H., and G. Ashworth, G. 1996. Exploiting activity-based information: Easy as ABC? *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 74(7): 24-29.
- 27) Mentzer, J. T., W. DeWhitt, J. S. Keebler, S. Min, N. W. Nix, C. D. Smith, and Z. G. Zacharia. 2001. Defining supply chain management. *Journal of Business Logistics*. 22(2): 1-25.
- 28) Kaplan, R.S. and Cooper, R. 1998. The promise—and peril—of integrated cost