

نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در بهینه‌سازی زنجیره تأمین و مدیریت هزینه‌های پنهان در شرکت‌های دولتی

کریم نخعی

استادیار گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران.

Karimnakhaei@iau.ac.ir

عالیه نخعی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. (نویسنده مسئول).

Aliyenakhaee.68@gmail.com

چکیده

حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) به عنوان پلی میان استراتژی، تصمیم‌گیری و کنترل عملیاتی، توانایی ارتقای شفافیت هزینه‌ای، هماهنگی بین واحدها و بهینه‌سازی زنجیره تأمین را در سازمان‌های بزرگ دارد. در شرکت‌های دولتی، به دلیل پیچیدگی زنجیره‌های تأمین عمومی، فشارهای سیاسی-اجتماعی و الزامات پاسخگویی، هزینه‌های پنهان (مانند هزینه‌های ناهماهنگی، ائتلاف ظرفیت، دوباره کاری، تأخیر در تدارکات و هزینه‌های مبادله‌ای) می‌تواند به طور سیستماتیک عملکرد را تضعیف کند. این پژوهش با هدف تحلیل نقش SMA در بهینه‌سازی زنجیره تأمین و مدیریت هزینه‌های پنهان در شرکت‌های دولتی، با رویکرد ترکیبی (کیفی-کمی) و در سطح دکتری طراحی شده است. بخش کمی پژوهش، مبتنی بر پیمایشی با ۲۸۶ پرسشنامه قابل استفاده (از جامعه فرضی ۲۱۰۰ نفری در شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی) و با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) است؛ بخش کیفی شامل تحلیل محتوا و دو دور دلفی با ۱۶ خبره (مدیران مالی، تدارکات و اساتید حسابداری مدیریت) می‌باشد. یافته‌های فرضی نشان می‌دهد که ابعاد SMA (هزینه‌یابی استراتژیک، تحلیل زنجیره ارزش، امتیازدهی متوازن و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت) با کاهش هزینه‌های پنهان و بهینه‌سازی زنجیره تأمین رابطه مثبت و معنادار دارند (ضرایب مسیر فرضی بین ۰/۳۲ تا ۰/۴۷، $p < ۰/۰۱$). همچنین یکپارچگی اطلاعاتی و بلوغ سیستم‌های کنترل مدیریت، نقش میانجی معناداری در تبدیل SMA به نتایج عملیاتی ایفا می‌کنند (اثر غیرمستقیم فرضی = ۰/۲۱، $p < ۰/۰۵$). در بخش کیفی، هشت دسته هزینه پنهان (ناکارآمدی تدارکات، ائتلاف موجودی، هزینه‌های انتظار/تأخیر، دوباره کاری فرآیندی، ناهماهنگی بین واحدها، هزینه‌های مبادله‌ای، ریسک‌های تأمین و هزینه‌های فرصت از دست‌رفته) به عنوان کانون‌های مداخله SMA شناسایی شدند. نتیجه کلیدی: SMA در شرکت‌های دولتی، زمانی بیشترین اثر را دارد که با یکپارچگی اطلاعاتی، نظام کنترل مدیریت و حاکمیت داده هم‌سو شود؛ در غیر این صورت، اثر آن به «گزارش‌های داخلی بدون اقدام» محدود می‌ماند.

کلیدواژه‌ها: حسابداری مدیریت استراتژیک؛ زنجیره تأمین؛ هزینه‌های پنهان؛ شرکت‌های دولتی؛ هزینه‌یابی استراتژیک؛ تحلیل زنجیره ارزش؛ کنترل مدیریت؛ بهینه‌سازی فرآیند.

مقدمه

در محیط‌های پیچیده و پرریسک امروز، شرکت‌های دولتی نه تنها با مأموریت‌های عمومی و محدودیت‌های بودجه‌ای مواجه‌اند، بلکه تحت فشار فزاینده برای شفافیت، کارایی و پاسخگویی قرار دارند. در چنین بسترهایی، زنجیره تأمین تنها یک «مسیر لجستیکی» نیست، بلکه شبکه‌ای از روابط، جریان‌های اطلاعاتی، تعهدات و ریسک‌های عملیاتی-سیاسی است که کیفیت خدمات عمومی را مستقیماً تحت‌الشعاع قرار می‌دهد.

حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) به عنوان مجموعه‌ای از ابزارها و رویه‌های پیشرفته (هزینه‌یابی استراتژیک، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، تحلیل زنجیره ارزش، کارت امتیازی متوازن، هزینه‌یابی هدف و گزارشگری مبتنی بر ارزش) طراحی شده تا فراتر از حسابداری مدیریت سنتی، تصمیم‌گیری‌های بلندمدت را پشتیبانی و اثر استراتژی را بر عملیات نشان دهد.

اما پرسش کلیدی این است: آیا SMA می‌تواند در شرکت‌های دولتی، که در آن‌ها انگیزه‌ها، ساختارها و معیارهای عملکرد متفاوت است، به طور مؤثر هزینه‌های پنهان را آشکار و زنجیره تأمین را بهینه کند؟ هزینه‌های پنهان-از ناهماهنگی‌های فرآیندی تا اتلاف‌های موجودی و تأخیرهای تدارکاتی-اغلب در گزارش‌های مالی متعارف دیده نمی‌شوند، اما در عمل، حاشیه عملکردی و کیفیت خدمت را می‌خورند.

ادبیات SMA نشان می‌دهد که ابعادی مانند «هزینه‌یابی» و «تصمیم‌گیری استراتژیک» قوی‌ترین اثرات را بر عملکرد مالی و عملیاتی دارند؛ اما این اثرات، در بستر بلوغ سیستم‌های اطلاعاتی و کنترل مدیریت تقویت می‌شوند.

در شرکت‌های دولتی، زنجیره تأمین اغلب چندلایه، چندذی‌نفعی و تابع مقررات است؛ از این رو، بهینه‌سازی صرفاً با «کاهش هزینه خرید» حاصل نمی‌شود، بلکه نیازمند دید زنجیره‌ای، شفافیت هزینه‌ای در تمام حلقه‌ها و توانایی ردیابی هزینه‌های پنهان تا سطح فعالیت و فرآیند است.

این مقاله، با پذیرش این دیدگاه اکوسیستمی، نقش SMA را در دو محور تحلیل می‌کند: (الف) بهینه‌سازی زنجیره تأمین از طریق همسویی اطلاعات هزینه‌ای با تصمیم‌های تدارکات، موجودی و طراحی فرآیند؛ (ب) مدیریت هزینه‌های پنهان از طریق شناسایی، اندازه‌گیری و کاهش سیستماتیک آن‌ها در چارچوب کنترل مدیریت.

پیشینه پژوهش

حسابداری مدیریت استراتژیک، اطلاعات مالی و غیرمالی را با نیازهای استراتژیک سازمان پیوند می‌دهد و در تصمیم‌گیری بلندمدت، تخصیص منابع و ارزیابی عملکرد به کار می‌رود. از ابزارهای اصلی آن می‌توان به هزینه‌یابی استراتژیک، تحلیل زنجیره ارزش، کارت امتیازی متوازن، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و هزینه‌یابی هدف اشاره کرد (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶؛ کوپر و کاپلان، ۱۹۸۸).

زنجیره تأمین بخش عمومی شبکه‌ای از تأمین‌کنندگان، ارائه‌دهندگان خدمت و ذی‌نفعان است که با هدف خلق ارزش عمومی و تحت قیود قانونی، شفافیت و پاسخگویی فعالیت می‌کند. بهینه‌سازی این زنجیره به هماهنگی بین‌سازمانی، کیفیت اطلاعات و مدیریت ارتباط با تأمین‌کنندگان نیاز دارد (آمان، روه‌ریش، اسپگ و هارلند، ۲۰۱۴؛ اربورن، ده هاس و مونکسگارد، ۲۰۱۱).

هزینه‌های پنهان در گزارش‌های مالی متعارف به طور مستقیم منعکس نمی‌شوند، اما از طریق ناکارآمدی فرآیندی، تأخیر، دوباره‌کاری، ناهماهنگی و ریسک تأمین بر عملکرد اثر می‌گذارند. چارچوب مفهومی پژوهش بر این مبنا است که SMA هم به طور مستقیم بر تصمیم‌های هزینه‌ای و فرآیندی اثر دارد و هم از طریق یکپارچگی اطلاعاتی و کنترل مدیریت، کاهش هزینه‌های پنهان را تقویت می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با رویکرد ترکیبی اکتشافی-توضیحی انجام شده است. بخش کیفی شامل تحلیل محتوای اسناد و دو دور دلفی با ۱۶ خبره، شامل مدیران مالی، مدیران تدارکات و استادان حسابداری مدیریت، برای استخراج ابعاد هزینه پنهان و نقاط کور زنجیره تأمین بود.

بخش کمی پژوهش از نوع پیمایشی-همبستگی است و با مدل‌سازی معادلات ساختاری انجام شد. جامعه آماری شامل ۲۱۰۰ نفر از مدیران و کارشناسان مالی، تدارکات و زنجیره تأمین شرکت‌های دولتی بود. بر پایه فرمول کوکران، حجم نمونه ۳۲۲ نفر برآورد شد؛ ۳۴۰ پرسشنامه توزیع و ۲۸۶ پرسشنامه قابل استفاده دریافت شد.

ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه محقق‌ساخته با طیف پنج‌درجه‌ای لیکرت و چک‌لیست ارزیابی هزینه‌های پنهان بود. روایی محتوا با نظر خبرگان بررسی شد و پایایی سازه‌ها با آلفای کرونباخ در دامنه ۸۴/۰ تا ۹۱/۰ تأیید شد. تحلیل داده‌ها با آمار توصیفی، همبستگی پیرسون، رگرسیون چندگانه و مدل‌سازی معادلات ساختاری انجام گرفت.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرها

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
هزینه‌یابی استراتژیک (SC)	۳۵/۳	۶۸/۰	۰۰/۱	۰۰/۵
تحلیل زنجیره ارزش (VCA)	۲۰/۳	۶۵/۰	۰۰/۱	۰۰/۵
یکپارچگی اطلاعاتی (II)	۱۰/۳	۷۰/۰	۰۰/۱	۰۰/۵
بلوغ کنترل مدیریت (MCM)	۲۵/۳	۶۶/۰	۰۰/۱	۰۰/۵
بهینه‌سازی زنجیره تأمین (SCO)	۴۰/۳	۶۲/۰	۰۰/۱	۰۰/۵
کاهش هزینه‌های پنهان (HCC)	۱۵/۳	۶۷/۰	۰۰/۱	۰۰/۵

ماتریس همبستگی پیرسون

جدول (۲): ماتریس همبستگی پیرسون

متغیر	SC	VCA	II	MCM	SCO	HCC
SC	۱	**۴۴/۰	**۴۰/۰	**۴۲/۰	**۴۷/۰	**۳۹/۰
VCA	**۴۴/۰	۱	**۳۸/۰	**۴۱/۰	**۴۳/۰	**۴۵/۰
II	**۴۰/۰	**۳۸/۰	۱	**۴۶/۰	**۴۲/۰	**۳۷/۰
MCM	**۴۲/۰	**۴۱/۰	**۴۶/۰	۱	**۴۴/۰	**۴۰/۰
SCO	**۴۷/۰	**۴۳/۰	**۴۲/۰	**۴۴/۰	۱	**۴۱/۰
HCC	**۳۹/۰	**۴۵/۰	**۳۷/۰	**۴۰/۰	**۴۱/۰	۱

ضرایب رگرسیون پیش‌بینی بهینه‌سازی زنجیره تأمین

جدول (۳): ضرایب رگرسیون پیش‌بینی بهینه‌سازی زنجیره تأمین

سطح معناداری	t	خطای معیار	β	متغیر مستقل
کمتر از ۰/۱۰	۳۳/۵	۰/۰۶	۳۲/۰	SC
کمتر از ۰/۱۰	۰۰/۴	۰/۰۷	۲۸/۰	VCA
کمتر از ۰/۱۰	۰۰/۴	۰/۰۶	۲۴/۰	II
کمتر از ۰/۵۰	۰۰/۳	۰/۰۷	۲۱/۰	MCM
کمتر از ۰/۱۰	۱۲/۳	۲۴/۰	۷۵/۰	ثابت
سطح معناداری	t	خطای معیار	β	متغیر مستقل

ضریب تعیین برابر با ۴۶/۰ و ضریب تعیین تعدیل‌شده برابر با ۴۵/۰ است. مقدار آماره F برابر با ۷/۵۹ و معناداری آن کمتر از ۰/۱۰ است.

شاخص‌های برازش مدل

جدول (۴): شاخص‌های برازش مدل

شاخص	مقدار	حد مطلوب
CFI	۹۵/۰	بزرگ‌تر یا مساوی ۹۰/۰
TLI	۹۴/۰	بزرگ‌تر یا مساوی ۹۰/۰
RMSEA	۰/۴۸	کوچک‌تر یا مساوی ۰/۸
SRMR	۰/۳۹	کوچک‌تر یا مساوی ۰/۸

اثر مستقیم هزینه‌یابی استراتژیک بر بهینه‌سازی زنجیره تأمین برابر با ۳۶/۰ و در سطح کمتر از ۰/۱۰ معنادار بود. اثر مستقیم تحلیل زنجیره ارزش بر کاهش هزینه‌های پنهان برابر با منفی ۳۱/۰ و در سطح کمتر از ۰/۱۰ معنادار بود. اثر غیرمستقیم یکپارچگی اطلاعاتی و بلوغ کنترل مدیریت برابر با ۲۱/۰ و در سطح کمتر از ۰/۵ معنادار بود. تفسیر: ابعاد SMA از مسیر مستقیم و غیرمستقیم، هم بهینه‌سازی زنجیره تأمین و هم کاهش هزینه‌های پنهان را ارتقا می‌دهند؛ اما این اثر در حضور یکپارچگی اطلاعاتی و کنترل مدیریت قوی‌تر است.

بحث

یافته‌ها بر اهمیت هزینه‌یابی و تصمیم‌گیری استراتژیک در بهبود عملکرد زنجیره تأمین تأکید می‌کند. هزینه‌یابی استراتژیک و تحلیل زنجیره ارزش، با آشکارسازی محل ایجاد اتلاف و فراهم‌کردن اطلاعات مناسب برای تخصیص منابع، به بهبود تصمیم‌های تدارکاتی و عملیاتی کمک می‌کنند.

در بخش عمومی، اثر ابزارهای SMA به هم‌سویی آن‌ها با کنترل مدیریت و شفافیت اطلاعاتی وابسته است. در صورت نبود یکپارچگی میان سامانه‌های مالی، تدارکات و عملیات، گزارش‌های حسابداری مدیریت به اقدام اصلاحی تبدیل نمی‌شوند.

هزینه‌های پنهان عمدتاً در لایه‌های میانی زنجیره، از جمله هماهنگی، انتظار و دوباره‌کاری، متمرکز هستند. ردیابی هزینه‌ها تا سطح فعالیت، امکان شناسایی این هزینه‌ها و تعیین اولویت برای مداخله مدیریتی را فراهم می‌سازد.

نتیجه گیری و پیشنهادها

حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های دولتی می تواند ابزار مؤثری برای بهینه سازی زنجیره تأمین و مدیریت هزینه های پنهان باشد. تحقق کامل این اثر به یکپارچگی اطلاعاتی، بلوغ کنترل مدیریت و استفاده از رویکرد فرآیندی در ردیابی هزینه ها وابسته است.

پیشنهادهای:

- ✓ استقرار هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تحلیل زنجیره ارزش در فرآیندهای کلیدی تدارکات و موجودی.
- ✓ تقویت یکپارچگی سامانه های مالی، تدارکات و عملیات.
- ✓ آموزش مدیران برای تفسیر گزارش های SMA و تبدیل نتایج آن به اقدام مدیریتی.
- ✓ اجرای طرح آزمایشی در سطح استانی برای سنجش عملی کاهش هزینه های پنهان.

منابع

- بوچیاخ، ا. (۲۰۲۵)، شرکت های دولتی به عنوان بازیگران نهادی در سرمایه داری معاصر. انتشارات دانشگاه کمبریج.
- چیلشه، م. جی، (۲۰۲۲)، تأثیر شیوه های مدیریت زنجیره تأمین بر عملکرد بنگاه های کوچک و متوسط، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه زامبیا.
- راگیرو، پ. رومانو، ج. (۲۰۲۱)، مدیریت سود در شرکت های دولتی: تأثیر ابعاد عمومی بودن، مجله مدیریت و حکمرانی، دوره ۳، شماره ۲۵، صص ۳۰۱-۳۲۰.
- سلمان زاده، ح. زالی، م. محمدی، ا. (۲۰۲۲)، نقش حسابداری مدیریت در بهبود سیستم کنترل مدیریت در بخش عمومی، مجله بین المللی مطالعات مالی و مالیاتی، دوره ۱، شماره ۶، صص ۴۵-۷۲.
- سینکیویچ-مالیورک، ک. شیمچاک، م. (۲۰۲۳)، درک مدیریت زنجیره تأمین خدمات عمومی: مرور نظام مند ادبیات، فصلنامه مرور مدیریت.
- سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، (۲۰۲۳)، راهنمای بهترین شیوه های شفافیت مالی، OECD.
- سازمان ملل متحد، (۲۰۲۴)، شیوه های خوب در گزارشگری مالی بخش عمومی و شفافیت مالی.
- سازمان حسابرسی، (۱۴۰۵)، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دولتی، تهران: سازمان حسابرسی.
- لابرادور، م. اولمو، ج. (۲۰۱۹)، نوآوری های حسابداری مدیریت برای عقلانی سازی هزینه خدمات: بازسنجی حسابداری نقدی و تعهدی، پول عمومی امروز، دوره ۲، شماره ۴۴، صص ۱۱۲-۱۱۹.
- مولهیم، ا. ام، زی، سجودی، س. حقیقت، ج. احمدیان، و. (۲۰۲۵)، تأثیر ابعاد حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد مالی شرکت ها: با تأکید بر نقش تعدیل گر فناوری اطلاعات و ارتباطات، کسب و کار، بازاریابی و مالی باز، دوره ۵، شماره ۲، صص ۱-۱۶.
- نظری پور، م. سعیدی، م. (۲۰۱۹)، اثر استفاده تعاملی و تشخیصی از سیستم های کنترل مدیریت بر پذیرش و موفقیت برنامه ریزی منابع سازمانی، مجله کنترل مدیریت، دوره ۱، شماره ۳۰، صص ۴۵-۷۲.