

دکتر عمادالدین حسینی تودشکی  
مشاور و مدرس در حوزه های کارآفرینی، مدیریت و کسب و کار  
مخترع و مدیرعامل شرکت دانش بنیان پزشکی  
موسس و مشاور تجهیز پروژه های پزشکی

## روش مدیریت مالی ناب برای شرکت ها و مراکز آزمایشگاهی

را افزایش دهند. با پیشرفت شرکت در تفکر ناب افراد بیشتری نیاز به سیستم حسابداری را حس می کنند که حامی فعالیت های نابشان باشد (ویدنر و همکاران، ۲۰۱۱). دیدگاه حسابداری اصول ناب بیان را می کند، تا شرکت ها با ترکیب تکنیک هایی از اتلاف در فرآیند کار بکاهند و تصمیم گیری و کنترل را در محیط تولید ناب را تسهیل بخشند. برای مثال روش های حسابداری ناب به خصوص دنبال راهی برای کاهش گام ها در فرآیند معاملات، حذف هزینه های استاندارد به نفع هزینه های واقعی و عدم تخصیص هزینه ها هستند در حالی که روش های کنترل ناب روی سیستم های اندازه گیری عملکرد مجدد تمرکز می کند. حسابداری ناب و روش های کنترل یک روش جدید از مدیریت واحدهای تجاری است که بر اساس اصول ناب و روش های ناب بنا شده است (کندی و ویدنر، ۲۰۰۸). حسابداری ناب یکی از ابزارهای پیاده سازی تفکر ناب است. در این رویکرد که مبتنی بر پارادایم ارزش آفرینی است ارزش تنها محدود به شرکت نیست بلکه در کل زنجیره ارزش جاری می شود. با این رویکرد سیستم های هزینه یابی سنتی که تنها به سود آوری و استفاده از ظرفیت توجه دارند کارآ نخواهند بود. هزینه یابی جریان ارزش که شیوه هزینه یابی حسابداری ناب است هزینه ها را با محوریت جریان ارزش می بیند نه واحد محصول، اطلاعات حسابداری ناب از جمله تحلیل هزینه جریان ارزش می تواند موفقیت پروژه های بهبود را نیز پیگیری کند و صرفه جویی در هزینه ها ناشی از تغییرات ناب را نظارت نماید (حاجی ها، ۱۳۸۶).

شیوه تفکر ناب در مدیریت، به سرعت الگوی مسلط تولید در جهان می شود. پس از صنعتی شدن جهان، واحدهای بازرگانی برای به حداکثر رساندن سود و ارزش خود از فلسفه ها و روش های گوناگونی استفاده کرده اند. این تلاش ها از دهه ۱۹۸۰ به بعد جنبه علمی بیشتری پیدا کرد. شرکت ها با به کارگیری روش های علمی روش تولید ناب و حسابداری ناب، سعی کردند شیوه خود را بهتر کرده و از راهبردهای کارآمد استفاده کنند (جمشیدی نوید و همکاران، ۱۳۸۹). با اینکه شرط لازم برای تحقق اهداف تولید ناب، استقرار سیستم حسابداری ناب است، و بدون کاربرد این سیستم، فرآیند تولید ناب در همین مرحله کاربردی می ماند و توسعه نخواهد یافت، اما در عمل فاصله محسوسی بین رشد سیستم های تولید ناب و حسابداری ناب وجود دارد (معین الدین و همکاران، ۱۳۸۹). همان طوری که شرکت با تولید ناب رشد می کند و تفکر ناب برای بخش زیادی از فرآیندهای تولید به کار گرفته می شود، حسابداری ناب به شکل عمیق تری می تواند معرفی شود؛ سیستم های هزینه یابی استاندارد بی حاصل می تواند حذف شوند، و به جای آنها روش های قابل فهم صحیح و ساده هزینه یابی جریان ارزش جایگزین شود. پس لازم است برای دستیابی به پیشرفت اهداف ناب از سیستم حسابداری ناب استفاده شود (تابلی و خرم دل، ۱۳۸۹).

فلسفه ناب مهم ترین استراتژی برای شرکت های تولیدی است که مایل به رسیدن به پیشرفت جهانی هستند و برای رسیدن به برتری توسط تمرکز بر پیشرفت مداوم و حذف ضایعات، تاکید دارد. این استراتژی کلی است و تغییراتی را برای تولید و حسابداری به گونه ای اجباری می کند که با محیط عملیاتی شرکت عجین شود. تولیدکنندگان آمریکا به تفکر ناب چشم دوخته اند تا تولید را بهتر کنند، هزینه ها را کاهش دهند، انعطاف ایجاد کنند، ارزش بهتری را برای مشتری خلق کنند و سود نقدینگی و قیمت سهام

## تفکر ناب

اصول تولید ناب برگرفته از تفکر ناب است. تفکر ناب نگرشی است برای افزایش بهره‌وری و ارزش آفرینی پیوسته و حداقل کردن هزینه‌ها و اتلاف‌ها، اصول تفکر ناب در برگیرنده موارد زیر است:

۱- نحوه تعیین ارزش هر محصول

۲- شناسایی جریان ارزش محصول

۳- ایجاد حرکت بدون وقفه در زنجیره تولید

۴- پیگیری کمال

## اصول تفکر ناب

تفکر ناب بر این نکته مهم تاکید دارد که ارزش دقیق هر محصول یا خدمت را مصرف کننده نهایی تعیین می‌کند. این اصل با مفهوم هزینه‌یابی هدف، پیوندی جدی دارد، زیرا هزینه‌یابی هدف، ابزاری برای درک این مطلب است که چگونه شرکت برای مشتریان ایجاد ارزش می‌کند، و نیز برای ایجاد ارزش بیشتر چه باید کرد (صفار، ۱۳۷۸). تفکر ناب در محیطی رخ می‌دهد که مدیران ارشد کارکنان را حمایت می‌کنند و در بین آنها کار اجرایی و سیستم و فرآیند رسمی سازمانی هماهنگی موجود است.

## فعالیت‌های ناب

در دنیای بازار رقابتی و در حال تغییر دو دهه قبل، شرکت‌های تولیدی مجبور به بهبود کیفیت، انعطاف‌پذیری در هزینه و زمان پاسخ به مشتری شده‌اند. آنها این کار را با انجام فعالیت‌های مختلفی مانند چرخه‌کیفی یا کنترل فرآیند آماری، مدیریت موجودی انباری به موقع مدیریت کیفیت جامع، ۶سیگما، نگهداری پیشگیرانه جامع انجام دادند، هر یک از اینها اثر حاشیه‌ای بر بهبود فرآیند مداوم دارد. به تازگی این فعالیت‌ها به عنوان مجموعه ابزاری شناخته شده که با هم در حمایت از آنچه پارادایم غالب تولید است یعنی تفکر ناب عمل می‌کنند. جوهره فلسفه ناب این است که همه فرآیندهای تجاری و کارکردها به شکل تیم منسجم و متحدی در می‌آید که هدفشان فراهم سازی ارزش بهتر برای مشتریان است یعنی ناب بودن اگر بخواهد پتانسیل خود را بشناسد نمی‌تواند در انزو عمل کند. مطالعه آبروین ۲۰۰۶ نشان می‌دهد که میان شرکت‌های تولیدی که امور ناب را فقط در سطح شرکت‌ها به کار برده‌اند، با کسانی که تفکر ناب را در سازمان توسعه داده‌اند شکاف عملکردی

وجود دارد. تحقیقات قبلی در مدیریت عملیاتی و رفتار سازمانی بر فعالیت‌های مهم مثل مدیریت موجودی بهنگام و مدیریت کیفیت جامع و مدیریت منابع انسانی متمرکز بود. مطالعات متعددی بر جنبه‌های مختلف امور تولیدی پیشرفته خاصی مثل کیفیت و رشد مداوم و دیگر تکنیک‌های ناب متمرکز شده‌اند. سازگاری اجزای انسانی، کاری و سازمانی رسمی و غیررسمی برای عملکرد خوب لازم است. سازگاری درجه‌ای است که طبق آن، تقاضا، اهداف، موضوعات و ساختارهای یک بخش با بخش‌های دیگر همخوان است. طبق این چارچوب اجزا باید یکپارچه باشند و تغییر یکی بر دیگری اثر بگذارد (ویدنر و همکاران، ۲۰۱۱).

## تولید ناب

تولید ناب به معنای حذف هر گونه فعالیت بدون ارزش افزوده است. در واقع فلسفه و نگرشی است که در صدد حذف و از بین بردن هرگونه فرآیند اضافی از مرحله تهیه مواد اولیه تا تولید و در نهایت فروش است، که ارزش افزوده‌ای را ایجاد نمی‌کند (بختیاری و گودرزی، ۱۳۸۸). در حسابداری ناب نیز اتلاف منابع از اهمیت زیادی برخوردار است برخی از این موارد اتلاف عبارتند از:

۱- اتلاف ناشی از موجودی‌های اضافی

۲- اتلاف ناشی از حمل‌ونقل

۳- اتلاف ناشی از قطعات معیوب

۴- اتلاف ناشی از زمان بیکاری و انتظار تولید

۵- اتلاف ناشی از حرکات زاید و بدون ارزش افزوده

۶- اتلاف ناشی از تولید اضافه

بنابراین حسابداری ناب فلسفه و نگرشی درصدد حذف و از بین بردن هرگونه فرآیند اضافی از مرحله تهیه مواد اولیه تا تولید و در نهایت فروش است که ارزش افزوده‌ای را ایجاد نمی‌کند.

## حسابداری ناب

پس از بیان پیش‌گفتار به بحث اصلی یعنی حسابداری ناب می‌رسیم حسابداری ناب دو معنا دارد: نخست به کاربرد مفاهیم ناب در فرآیند حسابداری اشاره می‌کند، که حذف ضایعات در امور حسابداری است. دوم تغییر در سیستم حسابداری مدیریت سنتی را به گونه‌ای نشان می‌دهد که با محیط ناب مرتبط تر باشد. معنای دوم بر

عملیات حسابداری برای ناب بودن تاکید می‌کند، که گاهی هزینه‌یابی جریان ارزش نامیده می‌شود و مفهوم پرچالشی برای شرکت‌ها است. جریان ارزشی در سازمان‌ها از طراحی محصول تا فروش و خدمات پس از فروش ادامه می‌یابد. کانتینگ‌ها و گیوم بیان می‌کنند که شرکت‌های تولید ناب که سیستم هزینه‌یابی مدیریتی مبتنی به جریان ارزشی را به کار می‌برند، تمرکز سیستمی بر رشد مداوم و حذف ضایعات توسط فرآیند حسابداری ساده‌تر و سیستم حسابداری مدیریت استراتژیکی تری را دارا هستند. پارک نیز بیان می‌کند که کاربرد موفق فلسفه ناب نیازمند این است که مسوول اجرایی ارشد، آن را به طور عمیقی درک کند و برای موفقیت هر تغییر اصلی در استراتژی و محیط سازمانی باید به همراه تلاش متمرکزی از طرف مدیر ارشد باشد. فعالیت‌های حسابداری در یک محیط ناب باید با حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده، ساده و جریان ملایم تولید در عملیات حفظ شود و تمرکز تولید بر تعیین و حذف ضایعات باشد. در این محیط یک سیستم گزارش‌گری باید ایجاد شود که پیوستگی راهبردی با اهداف عملیاتی دارد و تصمیم‌گیری مناسب را قطعی می‌کند. کانتینگ‌ها و گیوم می‌گویند که مسوولیت حسابداری از تهیه اطلاعات حسابداری ساده، زمانمند و قابل درکی است که استراتژی شرکت را پشتیبانی می‌کند و رفتارهای درست را برمی‌انگیزد (ویدنر و همکاران، ۲۰۱۱).

### تفاوت محیط حسابداری ناب و محیط حسابداری سنتی

سیستم حسابداری سنتی بسیاری از شرکت‌های تولیدی، متمرکز بر بررسی موجودی انبار و سربار و کاراجرای است. هدف چنین سیستمی پشتیبانی تصمیم‌گیری در محیطی است که موجودی انبار بخش مهمی از ترازنامه است. با این حال ویژگی‌های حسابداری مثل تمرکز بر تغییر و کارایی محاسبات، اشتغال به کار مستقیم، جست‌وجوی موجودی گسترده و تخصیص‌های سربار بر اساس کار مستقیم می‌تواند موفقیت فعالیت‌های ناب را دچار مشکل کند. برخلاف سیستم سنتی، جریان مبتنی بر ارزش به طور متفاوتی سازماندهی می‌شود و هدف متفاوتی دارد. جریان مبتنی بر ارزش همه هزینه‌های تولید مستقیم را به جریان ارزشی وصل می‌کند و می‌کوشد تا هزینه واقعی با تخصیص‌های حداقل قبضه کند و طراحی شده است تا اهداف ناب حفظ

و موجودی انبار بهینه را محقق سازد، عملیات را ساده و فعالیت‌های ضایعات را حذف کند، زیرا سیستم‌های سنتی و جریان مبتنی بر ارزش اهداف متفاوتی دارند، شرکت‌های متمرکز بر امور حسابداری سنتی کمتر از جریان مبتنی بر ارزش استفاده می‌کنند پس به کارگیری امور حسابداری سنتی اثر منفی بر به کارگیری هزینه جریان ارزش خواهد داشت. وقتی شرکت‌های تفکر ناب فلسفه شان را در سازمان فرهنگ سازی می‌کنند، حمایت کارکردهایی مثل حسابداری برای شروع به کارگیری ابزار ناب آسان‌تر می‌شود، تکامل محیط ناب برای تشویق حسابداران به تعامل با پرسنل شرکت‌ها به منظور درک نیازهای اطلاعاتی و سنجش عملکرد شان با اهداف راهبردی است. در مدل تحقیقی حسابداری مدیریت راهبردی، کادر و گیلرینگ دریافته‌اند که حسابدارانی که روابطی را با پرسنل غیرحسابداری دارند، در فرآیند مدیریت راهبردی با قدرت رسیدن به اهدافشان فعال‌ترند. حسابدارانی که بیشتر به شرکای تجاری راهبردی‌شان و شرکت‌کنندگان امور مداوم در حال رشد اشتغال دارند، بیشتر ضرورت ساده‌سازی و تغییر سیستم گزارش حسابداری‌شان را درک می‌کنند. جریان مبتنی بر ارزش یک سیستم حسابداری مستقیم است که پیشرفت مداوم و کاهش ضایعات در تفکر ناب را دنبال و از امور راهبردی متکی بر جریان مبتنی بر ارزش حمایت می‌کند. بنابراین به کارگیری فعالیت‌های حسابداری راهبردی یکپارچه و ساده اثر مثبتی بر به کارگیری هزینه جریان ارزش دارد. تاکید زیادی بر گزارشگری مالی و محیط سنتی، شرکت‌ها را تشویق به مدیریت توسط ادعا می‌کند نه مدیریت و سنجش فعالیت‌های ایجاد ارزش، سازمان‌های ناب برای پاسخ سریع به تقاضاهای متغیر و به کارگیری کنترل‌های مدیریت بصری طراحی می‌شوند که هرروز، به روز می‌شوند تا اطلاعاتی فراهم کنند و نیاز را مطرح سازند تا فرآیندهای تولید را کنترل کنند. شرکت‌هایی که فلسفه ناب را فراتر از محیط با تمرکز و رشد مداوم در کارها و تهیه عملکرد راهبردی مشهور و آشکار برای همه پرسنل به کار می‌برند نیاز به سیستم حسابداری ناب را بیشتر حس می‌کنند. (ویدنر و همکاران، ۲۰۱۱)

### جنبه‌های مهم حسابداری ناب

- ۱- سنجش عملکرد
- ۲- حذف ثبت‌های غیر ضروری حسابداری

اصول	رویدادهای عملی	ابزارهای دستیابی به حسابداری ناب
الف- حسابداری ساده و ناب	به طور مستمر اطلاعات را از فرآیندها، معاملات، گزارشات و دیگر روشهای حسابداری حذف کنید	الف - ترسیم جریان ارزش، وضعیت حال و آینده ب- کاتزون (بهبودهای مستمر و ناب) ج- حل مساله به روش PDCA (برنامه‌ریزی - اجرا - چک کردن - عمل)
ب- فرآیندهای حسابداری که تحولات ناب را پشتیبانی می‌کند	۱- کنترل مدیریت و بهبود مستمر ۲- مدیریت هزینه	الف- نمودار پیوستگی ارزیابی عملکرد: که ارتباط بین گزارشگری کسی هر سلول / فرآیند، جریانهای ارزش، گزارشگری شرکتی و بهبود کارخانه برای راهبردهای تجاری، هزینه‌های هدف و بهبودهای ناب برقرار می‌کند. ب- تابلوهای عملکرد جریان ارزش که شامل پروژههای بهبودهای مستمر و غیرمنتظره است. ج- کارت امتیازات که نشان دهنده عملکرد جریان ارزش است.
ج- انتقال به موقع و شفاف اطلاعات	۱- گزارشگری مالی	الف - هزینه‌های جریان ارزش ب- صورت‌های سود و زیان مبتنی بر جریان ارزش الف- هزینه‌های هدف
۲- گزارشگری عملی از اندازه‌گیری‌های مالی و غیرمالی عملکرد	۱- گزارشگری مالی	الف- صورت‌های مالی قابل فهم ب- حسابداری ساده و اساساً مبتنی بر روش نقدی
۳- تصمیم‌گیری		الف- گزارشگری اولیه با استفاده از تابلوهای عملکرد هفتی- بخش‌ها، کارخانه، جریان ارزش، فرآیند یا کاتزون عملیات در تولید، طراحی محصول، فروش یا ارزیابی، مدیریت اجرایی و غیره الف- تجزیه و تحلیل هزینه‌های افزایشی و سودآوری با استفاده از هزینه‌های جریان ارزش و کارت امتیاز
۱- برنامه‌ریزی و بودجه بندی		الف- خط مشی خوشبین (HOSHIn) ب- برنامه‌ریزی فروش، عملیات و مالی (sofp)
۵- برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی یا تکیه بر رویکرد ناب	۲- آثار بهبود ناب ۳- بودجه‌بندی مخارج سرمایه‌ای	الف- تجزیه و تحلیل جریان ارزش، هزینه‌ها و ظرفیت ب- نقشه‌هایی از وضعیت فعلی و آتی زنجیره ارزش ج- کارت امتیازات که نشان دهنده تغییرات عملیاتی، مالی و ظرفیت ناشی از بهبودهای ناب می‌شود. طراحی از مزیت‌های مالی حاصل از تغییرات ناب الف- اثر افزایشی مخارج سرمایه‌ای بر روی کارت امتیازات زنجیره ارزش که اغلب به همراه رویکردهای (فرآیندآماده‌سازی تولید) استفاده می‌شود.
۴- سرمایه‌گذاری روی نیروی انسانی	۴- سرمایه‌گذاری روی نیروی انسانی	الف- اندازه‌گیری عملکرد از طریق ردهای مشارکت در بهبود مستمر، رضایت و آموزش کارکنان ب- مشارکت کارکنان در سود
۵- مستحکم سازی کنترل داخلی حسابداری	۱- کنترل داخلی مبتنی بر کنترل‌های عملیاتی ناب ۲- ارزشیابی موجودی‌ها	الف- ماتریس حذف معاملات ب- نمودار فرآیندها که ریسک‌های کنترل و خط‌های متورج در فلاتون ساریز اکسلی (SOX) را نشان می‌دهند. الف - زمانی که موجودیت‌ها در سطح پایین است و تحت کنترل عملی قرار دارد روش‌های ساده برای ارزشیابی موجودیت‌های بدون نیاز به نگهداری مدارک ثبت دائمی موجودی‌های محصول منظور است.

جدول ۱: اصول و عملیات ابزارهای حسابداری ناب

اطلاعات استفاده کنندگان داخلی یا خارجی باشد. این موضوع بدون آگاهی عمیق مسوول اجرایی ارشد و کارکنان امکان‌پذیر نیست. شرکت‌های دارای تفکر ناب می‌کوشند طرح‌های تخصصی سربار سنتی شان را به همراه سیستم‌های بررسی موجودی، با به‌کارگیری هزینه‌یابی جریان ارزش مطابقت دهند. این صرفه جویی زمانی حاصل از حذف صدها معامله و بررسی موجودی بهنگام و وجود حداقل موجودی یا موجودی ثابت است. حسابداری ناب سبب حذف گزارش‌های عمودی و حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده شده، همگام با اهداف راهبردی و عملیاتی سازمان تصمیم‌گیری درست و به موقع را امکان‌پذیر می‌سازد. بنابراین پیشنهاد می‌شود در بررسی‌های آینده از روش‌های نوین دیگر مثل مهندسی ارزش و ۶سیگما نیز در حسابداری ناب استفاده شود.

۳- ارزیابی تغییرات وضعیت مالی شرکت از بهبود تولید ناب  
۴- هزینه‌یابی جریان ارزش جایگزین هزینه‌یابی استاندارد  
۵- تصمیم‌هایی که مبتنی بر هزینه‌های استاندارد بوده اکنون مبتنی بر عوامل سودآوری و حاشیه سود جریان ارزش هستند  
۶- پیشرفت فرآیند تجاری شرکت در بعد جذب مشتری (معین الدین و همکاران، ۹۸۳۱)

### نتیجه

شرکت‌هایی که رویکرد حسابداری ناب را به‌کاربرده‌اند، فرآیندهای حسابداری شان را ساده و برخی بررسی‌های موجودی و تخصیص‌های سربار را حذف کرده‌اند. بنابراین در این مقاله به اهم جنبه‌های حسابداری ناب پرداخته شد. حسابداری ناب مبین تغییر سیستم تولید و حرکت به سمت تولید ناب است و مدیریت را وادار می‌کند تا با کسب توانایی بررسی تغییرات ایجاد شده پاسخگوی نیاز