

## تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمان‌ها، در محیط‌های متغیر و پویا

حسین رضایی دولت آبادی

استادیار دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان

سمیرا مهر آذین\*

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان

### چکیده

با گسترش جوامع بشری، بازارهای تجاری نیز گسترش یافته و واحدهای تجاری بزرگتر و متعددی پدید آمده‌اند و به رقابت با یکدیگر می‌پردازند. سازمان‌ها برای حفظ مزیت رقابتی خود در محیط پویا و متغیر امروزی باید بتوانند خود را با تغییرات هماهنگ نموده و توانایی پیش‌بینی و پاسخگویی در برابر آنها را در خود ایجاد کنند. بدین منظور سازمان بایستی با توجه به شرایط محیطی ارزیابی از وضع موجود و مطلوب داشته باشند تا بتواند مناسبترین استراتژی را اتخاذ و به مرحله اجرا بگذارد. حسابداری مدیریت با ارائه سیستم‌های هزینه‌یابی جدید و کاهش هزینه، ارائه تکنیک‌های مدیریتی جدید و حل مشکلات و موانع سازمان‌ها در راه کسب موفقیت آنها می‌تواند مؤثر واقع گردد. مقاله حاضر با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای سعی در بیان میزان تأثیر حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمان‌ها در محیط متغیر و پویا دارد. نتیجه اینکه استفاده از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت تنها یک توصیه نبوده و در عصر حاضر به عنوان ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی، یک نیاز اساسی و یک ضرورت حیاتی به شمار می‌رود.

**واژه‌های کلیدی:** تغییرات محیط، حسابداری مدیریت، کسب و کار رقابتی، سازمان چابک

### مقدمه

به دنبال پیشرفت روزافزون تجارت، علم و تکنولوژی در دهه‌های اخیر، شرکت‌ها و تولیدکنندگان بزرگ و متعددی بوجود آمده‌اند و هر روزه نیز بر شمار آنها افزوده میشود. این امر موجب شده است که کالاهای متنوع، با کیفیت و قیمت‌های گوناگون وارد بازارها شوند. در این بازارها، رقابت سنگینی حاکم شده است و هر تولیدکننده ای نمیتواند کالاهای خود را با قیمت‌های دلخواه و کیفیت‌های پایین بفروش برساند. پس با توجه به اینکه محیط تجاری حاکم بر سازمان‌ها هیچ گاه ایستا نمی‌باشد و دائماً در حال تغییر است، بنابراین حسابداری مدیریت نیز جهت حفظ کارایی و اثربخشی خود در جهت ایفای مسئولیت خویش، باید دائماً در حال تغییر باشد. زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تکامل و تحول محیط حاکم بر سازمان‌های تجاری عقب بیفتد و با این تغییرات هماهنگ نشود؛ عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریعتر و بهتر به اهداف سازمان نخواهد بود؛ بلکه باعث کندی و یا حتی انحراف سازمان در جهت دستیابی به اهداف خود خواهد شد (شباهنگ، ۱۳۸۴) در چنین شرایطی ضرورت تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط، قابل اتکا و مقایسه پذیر بیش از هر زمان دیگری احساس می‌شود. در این راستا حسابداری مالی نیازهای اطلاعاتی مربوط به استفاده‌کنندگان برون سازمانی و حسابداری مدیریت نیازهای اطلاعاتی مربوط به استفاده‌کنندگان درون سازمانی و مدیران را فراهم میکند.

### حسابداری مدیریت و اهداف آن

حسابداری مدیریت عبارتست از فرایند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تهیه، تفسیر و کنترل فعالیت‌های سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه می‌باشد. از اهداف حسابداری مدیریت میتوان به موارد زیر اشاره کرد (شباهنگ، ۱۳۸۴):

- تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی.
- کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی.
- انگیزش کارکنان و مدیران برای فعالیت در راستای اهداف سازمان.
- سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان.

لازم به ذکر است که بازارهای رقابتی به شرایطی گفته میشود که در آن تولیدکنندگان نسبتاً زیادی فعالیت می‌کنند، در این بازارها تولیدکننده‌ای موفقتر خواهد بود که به خواسته‌های بازار (مصرف کنندگان) توجه بیشتری داشته باشد (سالواتوره، ۱۳۷۷).

### حسابداری مدیریت در کسب و کار پویا

سازمان‌ها جهت حفظ مزیت رقابتی باید با تغییرات بوجود آمده چه از منابع خارجی از قبیل رقبا، مشتریان، دولت و تغییر قوانین و چه از منابع داخلی از قبیل کاهش هزینه و بهبود کیفیت هماهنگ گردند؛ حسابداری مدیریت می‌تواند مدیران را در اتخاذ تصمیمات صحیح جهت پویایی محیط کسب و کار یاری نماید. از جمله در بحث کاهش هزینه، روش‌های نوینی در حسابداری مدیریت بوجود آمده است که در زیر به برخی از آنها به طور خلاصه اشاره می‌کنیم:

#### روش هزینه یابی برگردان

مورد توجه شرکت‌هایی است که از سیستم JIT استفاده می‌کنند (در سیستم JIT تمام فرایندهای فاقد ارزش افزوده من جمله انبارداری باید حذف گردند) که خرید مواد اولیه و مخارج کار مستقیم و سربار در زمان تحقق به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌روند و ثبت‌های معمول انتقال کالای در جریان ساخت از یک بخش به بخش دیگر و نهایتاً کالای ساخته شده حذف می‌گردد.

#### روش هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف عبارت است از فرایند مدیریت استراتژیک هزینه به منظور کاهش مجموع هزینه‌ها در مراحل طراحی و برنامه ریزی محصول. شش اصل عمده در هزینه یابی هدف که گویای تفکری در مورد مدیریت هزینه است و کاملاً با نگرش‌های سنتی مدیریت هزینه در برنامه ریزی سود تفاوت دارد، عبارت است از:

هزینه یابی مبتنی بر قیمت، تمرکز بر مشتری، تمرکز بر طراحی محصولات و فرایندهای تولید، عملکرد متقابل واحدها، کاهش هزینه چرخه عمر محصول و زنجیره ارزش (خوش طینت، ۱۳۸۱).

بطور کلی سیستم هزینه یابی هدف در شش گام اساسی به شرح زیر اجرا می شود:

- شناسایی نیازهای مشتریان و تعیین خصوصیات کالای مورد نظر.
- تعیین قیمت فروش هدف بر مبنای شناخت کیفیت و کارکردهای محصول که مشتری برای آنها حاضر به پرداخت بوده و قابلیت رقابت نیز داشته باشد.
- تعیین حاشیه سود هدف بر اساس شرایط رقابتی بازار و مصوبات هیات مدیره.
- تعیین بهای تمام شده هدف از طریق تفاضل سود مورد انتظار (هدف) از قیمت فروش هدف.
- تعیین بهای تمام شده برآوردی بر مبنای ارزش های تجاری و محاسبه شکاف بها.
- کاهش و یا حذف شکاف از طریق بکارگیری ابزارهای مهندسی ارزش و سیستم بهبود مستمر عملیات.

### هزینه یابی مبتنی بر فعالیت (ABC)

بطور کلی در این سیستم هزینه یابی به فرایند مصرف منابع توسط فعالیت ها و مصرف فعالیت ها توسط محصولات توجه می شود. در این سیستم هر محصولی که دارای پیچیدگی بیشتری باشد بخاطر استفاده از فعالیت های بیشتر، بهای سربار بیشتری را نیز جذب خواهد کرد، بر عکس سیستم بهایابی سنتی که به محصولی سربار بیشتری را تخصیص می دهد که در حجم بیشتری تولید می شود؛ در سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، از متغیرهای مالی و غیر مالی برای تخصیص بهای سربار استفاده می شود و با دید بلندمدت، کلیه هزینه را هزینه ی متغیر فرض می کنند (نمازی، ۱۳۷۸).

### هزینه یابی ناب

تولید ناب تلفیقی از تولید دستی و تولید انبوه است؛ به شکلی که انعطاف پذیری در تولید را از تولید دستی و قیمت ارزان کالا تولید شده را از تولید انبوه وام می گیرد. به طور کلی فلسفه تولیدی تولید ناب اینست که زمان تدارک کالا را که بین سفارش مشتری و ارسال محصولات و قطعات است با از بین بردن انواع اتلاف ها کوتاه می کند. اغلب سازمان هایی که رویکرد تولید ناب را برگزیده اند دیری نمی پاید که در می یابند، فرایندها و روشهای مدیریت حسابداری ایشان با سیستم جدید هماهنگ نیست. علت این امر آن است که روش های مدیریت و حسابداری سنتی

برای پشتیبانی از سیستم تولید سنتی بر مبنای تفکر تولید انبوه طراحی شده‌اند. تولید ناب، قواعد تولید انبوه را می‌شکند؛ در اینجا به شش جنبه مهم آن اشاره می‌شود:

- اندازه‌گیری عملکرد که عمل ناب را در سطح سلولی، در سطح جریان ارزشی و در سطح شرکت بر می‌انگیزاند.
- حذف اغلب تراکنش‌های کنترلی و حسابداری با رفع نیاز به آنها.
- ارزیابی معتبر تاثیر مالی ناشی از بهبود تولید ناب.
- هزینه‌یابی استاندارد جایگزین هزینه‌یابی جریان ارزش.
- تصمیم‌هایی که مبتنی بر هزینه‌های استاندارد بوده اکنون مبتنی بر عوامل سودآوری و حاشیه سود جریان ارزش می‌باشند.
- پیشبرد کسب و کار از نظر ارزش مشتری.

### هزینه‌یابی بهبود مستمر یا کایزن

بر این مبنا استوار است که شیوه زندگی انسان شامل زندگی شغل، زندگی اجتماعی و... باید پیوسته و مداوم بهبود یابد. کایزن در مرحله تولید اتفاق می‌افتد و شامل توسعه روش‌های جدید تولید (از قبیل سیستم‌های تولیدی قابل انعطاف) و استفاده از تکنیک‌های مدیریتی جدید برای کاهش هزینه‌ها، حذف ضایعات و بهبود بازده تولید می‌باشد (موسوی، ۱۳۸۸)

### سیستم‌های مدیریت بهای تمام شده (CMS)

در این سیستم بر روی فعالیت‌های عمده واحد انتفاعی تاکید میشود که در تولید و ارائه محصولات و خدمات نقش دارند و فعالیت‌های بدون ارزش افزوده حذف و یا کاهش داده می‌شوند. در این سیستم با تاکید بر فعالیت‌ها، سعی در افزایش توان رقابتی واحد تجاری و تولید محصولات با کیفیت با حداقل بهای تمام شده می‌باشد.

همچنین حسابداری مدیریت با یکسری تکنیک‌های مدیریتی میتواند در بحث کیفیت و رضایتمندی مشتری و یا محدودیت‌هایی که سازمان دارد و آن را در جهت هماهنگی با تغییرات مانع می‌سازد به اتخاذ تصمیمات صحیح مدیران کمک کند.

در یک نگاه اجمالی، مدیریت هزینه عبارت است از مجموعه اقداماتی که مدیریت برای تامین رضایتمندی مشتریان، همراه با کنترل و کاهش مستمر هزینه (بهای تمام شده) انجام می‌دهد.

بدین ترتیب نکته حائز اهمیت این است که کاهش هزینه نباید به قیمت کاهش رضایتمندی مشتریان باشد.

مدیریت هزینه مستلزم بکارگیری ابزارها و فوونی است که در حوزه حسابداری مدیریت ابداع شده است و در سازمان‌های موفق به وسعت استفاده می‌شود. به چند مورد از این تکنیک‌ها در زیر اشاره خواهیم کرد (فخاریان، ۱۳۸۳):

**مدیریت کیفیت فراگیر (TQM):** این تکنیک به سان استراتژی شرکتی سازمان تعریف می‌شود. آنچه هدفهای سازمان را با منابع انسانی، مالی و سرمایه آنان یکپارچه می‌کند و همه آنها را دربر می‌گیرد؛ استراتژی مبتنی بر نگرش گروهی است. آنچه برنامه ریزی، عملیات و نیازهای مشتریان و کارکنان را منسجم و هماهنگ می‌سازد، همانا استراتژی شرکتی است (عباسی، ۱۳۸۱). این مفهوم بر این عقیده استوار است که ارتقاء کیفیت (کیفیت از نقطه نظر مشتری) همیشه باعث بهبود در عملکرد سازمان می‌شود؛ چرا که ارتقاء کیفیت به ارتقاء کارایی در سازمان منجر می‌شود؛ طوری که مشکلات موجود شناسایی و حذف می‌گردند. حامیان TQM بر این باورند که مشتریان همواره به دنبال محصولات و خدمات با بالاترین کیفیت بوده و حاضرند بهای بیشتری برای آن پردازند.

بطور کلی TQM دارای اصول کلی به شرح زیر است:

- مشتری محوری در تمام امور واحد تجاری.
- مدیریت باید بطور مستقیم در ایجاد کیفیت شرکت کند.
- مشارکت همه کارکنان و نیروهای سازمان در جلب خشنودی مشتریان از طریق ارائه محصولات مرغوب.
- رفع مشکلات مربوط به کیفیت محصولات از طریق روش‌های سیستماتیک.

**نظریه محدودیت‌ها (TOC):** محدودیت در سازمان به هر عاملی گفته می‌شود که سازمان را در رسیدن به اهدافش محدود کند؛ نظریه محدودیت‌ها شیوه‌ای است برای اداره کردن فرایندهای محدود شده بمنظور بیشینه سازی سود از طریق ارزش افزوده (زارعی، ۱۳۸۶). بدین ترتیب هر سازمانی حداقل دارای یک گلوگاه است که باعث محدودیت در تولید می‌شود. در غیر این صورت، سازمان می‌توانست به تولید مقدار نامحدودی از آنچه در پی آن است (مثل سود) پردازد (نوروش، ۱۳۸۵).

**مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM):** از این باور سرچشمه می‌گیرد که محصولات، فعالیت‌ها را مصرف می‌کنند و فعالیت‌ها منابع را. پس مدیریت بر مبنای فعالیت عبارت است از یک روش سیستماتیک بررسی، برنامه‌ریزی، کنترل و بهبود هزینه‌های سرمایه‌ای که بر اصل هزینه‌های مصرفی فعالیت‌ها تمرکز دارد (گودرزی، ۱۳۸۶).

**بازده کیفیت (ROQ):** بر این عقیده استوار است که بایستی بین منافع و بهای تمام شده ارتقاء کیفیت یک توازن وجود داشته باشد. اگرچه طرفداران این نظریه بر این باورند که کیفیت ذاتا از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است، ولی اعتقاد دارند که بالاترین سطح سود در یک سطح بهینه از کیفیت محصولات و خدمات حاصل می‌شود (نوروش، ۱۳۸۶).

**سیستم فعالیت‌های بموقع (JIT):** سیستمی است که در راستای کاهش بهای تمام شده محصولات و خدمات، بطور کلی سعی در شناسایی و حذف فعالیت‌هایی دارد که ارزش افزوده‌ای بر روی محصول ایجاد نمی‌کند. بطور خلاصه، می‌توان گفت که اهداف از اجرای این سیستم عبارت است از:

- حذف تمام فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده.
- کیفیت مطلوب تولید.
- تاکید بر بهبود مداوم و مستمر (فلسفه کایزن).
- تاکید بر ساده سازی عملیات. (مشکی ۱۳۷۵)

اکثر منابع سیستم تولید بموقع را سیستمی معرفی کرده‌اند که هدف آن موجودی صفر می‌باشد. به گفته طراح اصلی این سیستم، سیستم تولید بموقع در واقع یک فلسفه تولید می‌باشد. تاکید این سیستم بر تولید و ارائه بموقع، مستلزم افزایش کیفیت مواد خریداری شده و نیز محصولات تولید شده می‌باشد. بنابراین بکارگیری سیستم مدیریت کیفیت فراگیر (TQC) همراه این سیستم کاملا ضروری می‌باشد.

### ویژگی‌های سازمان‌های انعطاف پذیر و چابک

انعطاف پذیری بطورکلی توانایی یک سازمان برای درک تغییر محیطی سپس پاسخگویی سریع و کارا به آن تغییر است. این تغییر محیطی میتواند تغییرات تکنولوژیک و کاری یا تغییر نیاز مشتری باشد.

و اما واژه چابک توصیف گر سرعت و قدرت پاسخگویی سازمان در هنگام مواجهه با رویدادهای داخلی سازمان است. این سازمان‌ها نه تنها باید پاسخگوی تغییرات موجود باشند؛ بلکه با یک آرایش مناسب باید قادر به کسب مزایای رقابتی نیز باشند (فتحیان، ۱۳۸۶).

از ویژگی‌های این سازمان‌ها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- مبتنی بر اطلاعات.
- تمرکز فعالیت‌ها بر شایستگی‌ها.
- انعطاف پذیری.
- حذف هزینه‌های سربار.
- خلاقیت.
- همراه با ساختارهای مجازی.
- فقدان سلسله مراتب.
- تمرکز روی قابلیت‌های کلیدی.
- ضرورت وجود اعتماد بین شرکت‌های همکار (دولت مدلی، ۱۳۸۵)

### راهکارهای پیشنهادی جهت هرچه بیشتر هماهنگ شدن سازمان‌ها با

#### تغییرات

- داشتن یک محیط پویا در سازمان و به دور از هرگونه پافشاری در استفاده از روش‌های موجود.
- قرار دادن واحدی در سازمان‌ها که تغییرات بوجود آمده را کارشناسی نموده و در مورد بهترین راهکار جهت هماهنگی با این تغییرات تحقیق کند.



- مدیران در انتخاب روش‌ها برای هماهنگی با تغییرات همواره سه بعد کیفیت، زمان و بهای تمام شده را در نظر داشته باشند؛ زیرا مشتریان همواره به دنبال محصولاتی با کیفیت بالا، تحویل سریع و بهای تمام شده پایین می‌باشند.
- برگزاری کارگاه‌های آموزشی در سازمان و استفاده از اساتید برجسته حسابداری مدیریت که جدیدترین مباحث را به کارکنان و مدیران آموزش دهند تا بتوانند بهترین تصمیم را جهت هماهنگی با تغییرات محیط اتخاذ کنند.
- در نظر گرفتن سه عامل اساسی، آگاهی، انعطاف پذیری و بهره‌وری در راستای داشتن یک سازمان چابک.

### پیشنهاداتی برای موفقیت سازمان‌ها در ایران

- با توجه به اینکه بازار ایران در بسیاری از موارد (عمدتاً کالاهای اساسی) انحصاری می‌باشد؛ بنابراین تولیدکنندگان نیازی به استقرار و بکارگیری سیستم‌ها و روش‌های تولید نوین احساس نمی‌کنند؛ از این رو ضرورت تسریع در پیوستن به بازارهای جهانی کاملاً محسوس می‌باشد تا از این طریق انگیزه‌ای در همه تولیدکنندگان جهت ایجاد توان رقابتی ایجاد شود.
- با توجه به گسترده بودن میزان نیروی انسانی و بسیاری از مواد اولیه در ایران می‌توان از طریق آموزش‌های مستمر و چند منظوره کردن توانایی کارکنان و سایر عوامل تولید، کارایی واحدهای تجاری را افزایش داد؛ لذا آموزش‌های مستمر و ضمن خدمت برای کلیه کارکنان توصیه می‌شود.
- با توجه به اینکه برخی از سیستم‌های نوین تولیدی از قبیل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) در بسیاری از شرکت‌های ایرانی موثر و پاسخگو می‌باشد و نیز اینکه این سیستم بستری مناسب را جهت کاهش بهای تمام شده عوامل تولید و بکارگیری سایر سیستم‌های نوین تولیدی فراهم می‌سازد؛ لذا تسریع در آماده سازی شرایط استقرار این سیستم ضروری بنظر می‌رسد.
- حسابداری مدیریت در بسیاری از کشورهای پیشرفته از جمله ژاپن و آمریکا، به عنوان محرک اصلی بهبود و توسعه تولید و بازوی اصلی مدیریت در افزایش کارایی واحد تجاری می‌باشد. ولی در بسیاری از شرکت‌های ایرانی، حتی بخش حسابداری مدیریت وجود نداشته و این حرفه جایگاه واقعی خود را پیدا نکرده است؛ از این رو بسیاری از برنامه‌های مدیریت بدون راهکار

و برنامه‌ریزی دقیق و مناسب و بر مبنای تجارب گذشته اتخاذ و تدوین می‌شوند و در بسیاری از موارد اهداف مورد نظر را تامین نمی‌کند و ضرورت بازنگری جدی در این امر توصیه می‌شود.

### نتیجه گیری

مدیران یک سازمان همواره ناگزیر از تصمیم‌گیری‌های گوناگونی در امور روزمره و همچنین هدف‌های سازمان در فضای کسب و کار رقابتی هستند و از طرفی با توجه به تغییراتی که پیرامون سازمان‌ها اتفاق می‌افتد اگر سازمان‌ها نتوانند خود را با این تغییرات وفق دهند و بهترین راهکارها را جهت هماهنگی خود با آنها انتخاب کنند؛ موقعیت خود را در حال و آینده به خطر بیندازند. حسابداری مدیریت با یکسری روش‌های نوین در بحث هزینه‌یابی و تکنیک‌های مدیریتی می‌تواند در جهت هماهنگی سازمان‌ها با تغییرات محیط پیرامون کسب و کارشان کمک فراوانی نماید. امروزه رقابت در ابعاد مختلفی مطرح است؛ مثل سرعت تحویل محصول یا ارائه خدمات به مشتری، افزایش کیفیت محصول یا ارائه خدمات و کاهش قیمت محصول. بنابراین سازمان‌ها برای دستیابی به مزیت رقابتی باید به یک سازمان چابک تبدیل شوند تا اینکه نه تنها بتوانند پاسخگوی تغییرات موجود باشند؛ بلکه با یک پیش‌بینی دقیق تغییرات آتی را نیز در نظر بگیرند.

### منابع

۱. شباهنگ، رضا (۱۳۸۴)، "حسابداری مدیریت"، جلد اول، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
۲. سالواتوره، دومینیک، "تئوری و مسائل اقتصاد خرد" ترجمه حسن سبحانی، نشر نی، چاپ پانزدهم، ۱۳۷۷.
۳. خوش طینت، محسن، شناخت ضرورت و بکارگیری هزینه‌یابی هدف، مجله حسابرسی، شماره ۱۶
۴. نمازی، محمد، ۱۳۷۸، "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۷
۵. فخاریان، ابوالقاسم، هزینه‌یابی هدف، ابزار مدیریت هزینه، مجله حسابداری، شماره ۱۵۹، ۱۳۸۳.
۶. عباسی، محمدرضا، ۱۳۸۱، ارزیابی مدیریت کیفیت جامع و شیوه‌های لازم برای اجرای آن، تحول اداری، شماره ۳۵ و ۳۶.
۷. زارعی، بتول، ۱۳۸۶، "آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری مدیریت"، مجله حسابرسی.

۸. نوروش، ایرج، کرمی، غلامرضا، مهرآذین، علیرضا، ۱۳۸۵، "حسابداری بهای تمام شده ۱"، انتشارات کتاب نو.
۹. گودرزی، احمد، ۱۳۸۶، "مدیریت بر مبنای فعالیت نشانه گیری به سمت علتها"، خبرگزاری فارس، شماره ۸۶۰۴۲۷۰۰۸۱.
۱۰. نوروش، ایرج، مشایخی، بیتا، ۱۳۸۶، "حسابداری بهای تمام شده ۳"، انتشارات کتاب نو.
۱۱. مشبکی، علی اصغر، ۱۳۷۵، سیستم تولید بهنگام و تاثیر آن بر حسابداری مدیریت، مجله بررسی های حسابداری سال چهارم، شماره ۱۶ و ۱۷.
۱۲. فتحیان، محمد، خسروشاهی، سرور، گلچین پور مونا، ۱۳۸۶، "راهکارهای چابکی در سازمان های تولیدی".
۱۳. دولت مدلی، مهشید، ۱۳۸۵، "راهکارهای نیل به چابکی در سازمان"، مجله وب، شماره ۷۲.

14. [www.farsnews.com](http://www.farsnews.com)

15. [www.mmicinternational.com](http://www.mmicinternational.com)