



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال پنجم / شماره ۲۰ / زمستان ۱۳۹۵

تجزیه و تحلیل نظری و کاربردی مدیریت هزینه میان سازمانی با تاکید بر تلفیق فرایند مدیریت ریسک و مدیریت هزینه

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم، تحقیقات و فناوری

سجاد نقدی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید بهشتی تهران (نویسنده مسئول)

Sajad_naghdi1367@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۵/۳/۱۸ تاریخ پذیرش: ۹۵/۵/۶

چکیده

هدف اصلی این پژوهش تجزیه و تحلیل نظری و کاربردی مدیریت هزینه میان سازمانی (IOCM) با تاکید بر فرایند مدیریت ریسک و مدیریت هزینه می‌باشد. IOCM در سال‌های اخیر هم در مباحث نظری و هم در عمل توجه بسیاری از سازمان‌ها و پژوهشگران را به خود جلب کرده است. به همین منظور تئوری‌های مبتنی بر منابع، اقتصاد هزینه مبادلات، تئوری اقتضائی و رویکرد شبکه صنعتی با نگاه ویژه به مفهوم ریسک در همکاری‌های میان‌سازمانی مورد بررسی قرار گرفته است. با وجود اینکه چارچوب تئوریک مذکور نحوه شکل‌گیری همکاری‌های میان‌سازمانی را تبیین می‌نماید ولی این تئوری‌ها و همچنین پژوهشگران این حوزه به صورت مناسب بحث مدیریت ریسک همکاری‌های میان‌سازمانی را پوشش نداده‌اند. علاوه بر مباحث تئوریک، در یک چشم انداز کاربردی رویه‌های IOCM نیز مورد بررسی قرار گرفتند. به همین منظور از روش خبرگان و مصاحبه ساختار نیافته جهت شناسایی عوامل چالش‌برانگیز در استفاده از رویه‌های IOCM استفاده شده است. نتایج حاصل از بررسی نظرات خبرگان نشانگر این است که مقاومت در مقابل تغییرات، نبود چارچوب و نمونه‌های استاندارد کاربرد رویه‌های IOCM، ساختار متمرکز سازمان‌ها، ترس از افشای اطلاعات محرمانه، تغییرات گسترده در سیستم اطلاعاتی شرکت و الزام به برقراری استراتژی ارتباطی مناسب از مشکلات و موانع عملیاتی شدن IOCM است. نتایج همچنین حاکی از این است که هسته اصلی رویه‌های IOCM اشتراک‌گذاری اطلاعات و حسابداری آشکار است که با ظهور آن در IOCM ریسک‌های متفاوتی از جمله ریسک استفاده فرصت طلبانه شرکای تجاری از اطلاعات، شرکت را تهدید می‌کند. در جهت مقابله با این ریسک‌ها، فرایند چهار مرحله‌ای مدیریت ریسک در راستای به حداقل رساندن تهدیدهای ناشی از IOCM پیشنهاد شده است. همچنین با توجه به اهمیت زنجیره تامین در برخی صنایع خصوصاً صنعت خودروسازی، پیشنهاد می‌گردد تلفیق فرایند IOCM و مدیریت ریسک در شرکت‌های حاضر در این صنعت در راستای کاهش هزینه‌ها پیاده گردد.

واژه‌های کلیدی: مدیریت هزینه میان سازمانی، اقتصاد هزینه مبادلات، رویکرد شبکه صنعتی، حسابداری آشکار، مدیریت ریسک.

۱- مقدمه

به حداقل رسیدن زمان تحویل کالا، انعطاف‌پذیری بالا و معرفی سریع محصولات با فناوری پیشرفته خواسته مشتریان در دنیای کسب و کار امروزی محسوب می‌شود. این شرایط مستلزم این است که شرکت از برنامه جامع و کاربردی در راستای مدیریت فرصت و تهدیدهای محیطی خود بهره‌بردارد. با این حال تدوین برنامه‌ای که یک شرکت به صورت مستقل از شرکای تجاری خود به موفقیت برسد، تقریباً غیرممکن است. در گذشته شرکت‌ها برای ارتقای موقعیت تجاری خود در بازار و تداوم فعالیت خویش، دست به ادغام‌های عمودی^۱ می‌زدند. به همین دلیل میزان ترکیب‌های تجاری در سال‌های گذشته به شدت افزایش یافته بود. با این حال کاهش انعطاف‌پذیری، دشواری مدیریت یکپارچه و هماهنگ در طول زنجیره تامین و نیاز به سرمایه‌گذاری حجوم از جمله محدودیت‌هایی است که شرایط را برای ادغام عمودی دشوار ساخته است. به همین دلیل کاهش ادغام‌های عمودی در سال‌های اخیر، نیاز به مدیریت زنجیره تامین از راه‌های دیگر را افزایش داده است (پیترز و کوئینتنز^۲، ۲۰۰۳). تعامل استراتژیک میان بخش‌های کارکردی نه تنها در داخل سازمان، بلکه در بین همه شرکای تجاری، در طول زنجیره تامین ضروری گشته است. در نتیجه همانطور که می‌بایست در حسابداری مدیریت فراتر از مرزهای دانش نگریست و به تعامل با دانش‌های دیگر پرداخت، لازم است حوزه عمل آن را گسترانید و گام به فراسوی مرزهای سازمانی نهاد تا بتوان به نحو موثری مدیریت را در دستیابی به اهداف سازمانی یاری رساند (رهنمای رودپشتی و غلامی، ۱۳۹۰). در یک تعریف ساده تعامل استراتژیک توافقی میان دو یا چند سازمان (شرکای تجاری) در راستای دستیابی به اهداف و فعالیت‌های تجاری مشخصی است. در چنین ساختاری تمایزی که هرکدام از این شرکت‌ها دارند، به نفع بقیه سازمان‌ها بوده و برای آنها مزیت رقابتی محسوب می‌شود. به اعتقاد ایزورایت^۳ (۲۰۰۹) پنج دلیل در شکل‌گیری تعاملات میان سازمانی نقش اساسی را بازی می‌کنند. دلیل اول این است که رشد داخلی نمی‌تواند پاسخگوی سودآوری مورد نیاز شرکت باشد. دلیل دوم مفهوم سرعت در بازار است که بسیار مهم است و می‌تواند تعامل و همکاری میان سازمان‌ها را تحقق بخشد. دلیل سوم این است که پیچیدگی در دنیای کسب و کار امروزی در حال افزایش بوده و هیچ سازمانی آنقدر توانمند نیست که به صورت مستقل و از طریق مهارت‌های داخلی خود در برابر آن تاب بیاورد. چهارم اینکه با توجه به افزایش هزینه‌های تحقیق و توسعه، تعامل میان‌سازمانی یک راهکار برای صرفه‌جویی در این امر محسوب می‌شود و دلیل آخر این

است که تعاملات میان‌سازمانی دستیابی به بازارهای جهانی را تسهیل می‌نماید. در نتیجه مدیریت زنجیره تامین از طریق تعامل میان سازمانی منجر به کاهش هزینه‌ها و بهبود عملکرد شرکت می‌شود.

با وجود آنکه تعاریف مختلفی از IOCM وجود دارد ولی می‌توان هسته اصلی آنها را بدین صورت بیان کرد: IOCM مجموعه‌ای از فعالیت‌ها و اقدامات مشترک شرکای تجاری در طول زنجیره تامین می‌باشد که به منظور کاهش هزینه‌ها و خلق ارزش صورت می‌گیرد. این تعریف مستلزم وجود مجموعه‌ای از رویه‌های IOCM در فراسوی مرزهای سازمان می‌باشد (فایارد و همکاران، ۲۰۱۲). در عصر حاضر توجه سازمان‌ها به رویکرد مدیریت هزینه و اهمیت آن در موفقیت شرکت افزایش یافته است (کولمالا^۴ و همکاران، ۲۰۰۲). به همین دلیل شرکت‌ها با صرف منابع مالی و استخدام نیروهای خبره در پی پیاده‌سازی روش‌های جدید مدیریت هزینه هستند. در سال‌های گذشته عمدتاً تمرکز سازمان‌ها بر مدیریت هزینه داخل سازمانی (ICM) بوده است. بدین صورت که هر سازمانی بر فعالیت‌های داخل سازمانی تمرکز داشته و در پی آن است تا از طریق حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده عملکرد شرکت را بهبود بخشد. با این حال در سال‌های اخیر مفهوم IOCM نیز توسعه یافته و عملاً نیز در بسیاری از شرکت‌ها استفاده می‌شود. به همین دلیل است که IOCM هم در مباحث تئوریک و هم در عمل توجه بسیاری از سازمان‌ها و پژوهشگران را به خود جلب کرده است (همان منبع). در اهمیت IOCM همین کافی است که اشاره شود انجمن حسابداران مدیریت (IMA) در سال ۲۰۱۴ با استخدام شش متخصص مالی و حسابداری مدیریت در پی کاوش IOCM در شرکت‌های مختلف و به صورت عملی بوده است. هرچند در ایران به این نوع مدیریت هزینه توجه کافی نشده است که در بحث‌های بعدی به آن پرداخته خواهد شد

با وجود تمام مزایایی که برای تعامل میان سازمانی شمرده شد، با این حال انتظار نمی‌رود که مدیران سازمان اطلاعات زیادی را با دیگر شرکای تجاری خود به اشتراک بگذارند. میراندا (۲۰۰۸) از طریق مصاحبه با مدیران و مشاوران شرکت‌های درگیر در زنجیره تامین به این نتیجه رسید که اعتماد میان شرکای تجاری امری پیچیده بوده و به اشتراک‌گذاری اطلاعات محرمانه به خصوص در مورد هزینه‌های تحقیق و توسعه و برنامه‌های آتی می‌تواند شرکت را در معرض ریسک بزرگی قرار دهد. این امر به خصوص در کشورهای در حال توسعه نظیر ایران محتمل‌تر است. به اعتقاد وی در حالی که تبادل اطلاعات در طول زنجیره تامین

اساتید دانشگاه‌های معتبر و مدیران ارشد شرکت‌ها که از نظر نظری و کاربردی با مفهوم IOCM آشنا بودند، برای انجام مصاحبه انتخاب شدند. به همین منظور از خبرگان خواسته شد تا با توجه به عملیاتی نبودن فراگیر رویه‌های IOCM در ایران، نظرات کارشناسی شده خود را در این زمینه ارائه دهند. ضمناً زمان مصاحبه نیز با توجه به علاقه مندی مصاحبه شونده و دیگر عوامل در حدود ۲۰ تا ۲۵ دقیقه تعیین شد. بعد از اتمام مصاحبه و پس از مرور یادداشت‌ها میزان دستیابی به سطح اشباع داده‌ها سنجیده شد و در نهایت بعد از رسیدن به سطح اشباع جلسات مصاحبه متوقف گشته و فرایند تجزیه و تحلیل داده‌ها از سر گرفته شد.

در نتیجه با توجه به توضیحات داده شده، هدف از پژوهش حاضر، تبیین منسجم مبانی نظری حاکم بر IOCM و ارائه دیدگاهی جامع در ارتباط با پیاده سازی IOCM بر اساس نظرات صاحب‌نظران و مرور مبانی نظری و ادبیات پژوهش می‌باشد.

۳- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در زمینه همکاری‌های میان سازمانی تئوری‌های مختلفی از قبیل تئوری هزینه مبادلات، تئوری نمایندگی، تئوری اقتضائی، تئوری مبتنی بر منابع، تئوری شبکه صنعتی و تئوری ساختاری^۴ در ادبیات پژوهش ارائه شده است (بلال ادین، ۲۰۱۳). با این وجود به اعتقاد رهنمای رودپشتی و غلامی، (۱۳۹۰) نظریه جامعی برای آن ارائه نشده است. با این حال از میان تئوری‌های موجود، تئوری‌های هزینه مبادلات، مبتنی بر منابع، اقتضائی و رویکرد شبکه صنعتی می‌توانند در شرایط مختلف پشتوانه نظری IOCM باشند که در ادامه توضیح داده می‌شوند.

• تئوری اقتضائی

تئوری اقتضائی در دهه ۱۹۶۰ در بریتانیا و ایالات متحده ریشه گرفت. این تئوری در حسابداری مدیریت بر اساس این ایده است که یک سیستم جامع و همه شمولی وجود ندارد که قابلیت پیاده‌سازی در همه شرایط در سازمان را داشته باشد. به عبارت دیگر این عوامل داخلی و خارجی هستند که نوع تکنیک استفاده شده در حسابداری مدیریت را پیشنهاد می‌کنند. (ماتو، ۲۰۱۲) این تئوری تاکید بر این دارد که برخی عوامل از قبیل اندازه شرکت متغیر مهمی در توضیح چگونگی به کارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت می‌باشد. در مورد IOCM شرکت‌های با اندازه کوچک با منابع محدودی در توسعه و بکارگیری IOCM در قیاس با شرکت‌های بزرگ‌تر رو

در میان شرکای تجاری کشورهای توسعه‌یافته امری طبیعی است ولی چنین راهکاری در کشورهای در حال توسعه از جمله برزیل و حتی ایران متداول نیست. این ادعا می‌تواند مفهوم ریسک در IOCM را در کشورهای در حال توسعه نظیر ایران برجسته نماید. کولیر و همکاران (۲۰۰۶) اعتقاد دارند که امروزه حسابداران مدیریت باید توجه ویژه‌ای به مفهوم ریسک و چگونگی مدیریت آن نمایند. بر اساس مطالعاتی که این پژوهشگران انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که تغییر نقش حسابداران مدیریت در دنیای امروزی عامل مهمی در چگونگی توجه آنها به مفهوم ریسک شده است. شایان ذکر است که مدیریت زنجیره تامین از طریق تعاملات میان سازمانی نیازمند دو نوع مدیریت مستقل است: مدیریت اولی مدیریت هماهنگ هزینه‌های مختلف از قبیل مواد اولیه در طول زنجیره تامین می‌باشد، این نوع مدیریت به مدیریت هزینه میان سازمانی^۵ (IOCM) معروف گشته است. مدیریت دومی مدیریت ریسک میان شرکای تجاری می‌باشد، این نوع مدیریت به دلیل ریسک بروز رفتارهای فرصت طلبانه‌ای که ممکن است از سوی هرکدام از شرکا روی دهد، گسترش یافته است.

هدف اصلی این مقاله تجزیه و تحلیل نظری و کاربردی IOCM همراه با تجزیه و تحلیل مبانی نظری و رویه‌های اجرایی IOCM و همچنین بررسی مباحث و چالش‌های کاربردی حوزه IOCM به خصوص ریسک ناشی از IOCM می‌باشد. در نتیجه پژوهش حاضر تلاش بر این دارد تا نگاه دو بعدی داشته باشد. بدین صورت که در اولین بعد، سعی می‌شود تئوری‌های پشتوانه IOCM بررسی و توضیح داده شوند و در منظر بعدی با توجه به نظرات خبرگان کاربرد IOCM در عمل همراه با معرفی یکی از اصلی‌ترین رویه‌های IOCM که به اعتقاد کود و کالن^۶ (۲۰۰۶) به عنوان هسته اصلی رویه‌های IOCM می‌باشد، ارائه شود. همچنین با توجه به نتایج تجزیه و تحلیل نظری و کاربردی IOCM فرایند چهار مرحله‌ای مدیریت ریسک برای استفاده هرچه بهتر از رویه‌های IOCM پیشنهاد شده است.

۲- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر رویکردی کیفی داشته و مبتنی بر مصاحبه ساختار نیافته^۷ با خبرگان بوده و از نظر تحلیل، پژوهش تحلیلی توصیفی می‌باشد. علت استفاده از مصاحبه ساختار نیافته انعطاف‌پذیری کاملاً بالا و غنای اطلاعاتی بیشتر آن است. به همین منظور از روش نمونه‌گیری هدفمند به منظور بررسی جامع IOCM در ایران و مشکلات و موانع پیاده‌سازی آن استفاده شده است. در همین راستا ۱۷ نفر از

سودآوری و مدیریت هزینه کمک نماید. دومین معیار کمیاب بودن است. به عبارت دیگر منبع باید منحصر به فرد باشد تا دستیابی شرکت‌های رقیب به آن به حداقل ممکن برسد. منبعی که توسط چندین شرکت قابل دستیابی است، مزیت خود را از دست می‌دهد. سومین معیار غیرقابل جانشین بودن است. به عبارت دیگر نتوان جانشینی را برای آن منبع پیدا کرد. اگر منبع قابل جانشین باشد، شرکت‌های رقیب می‌توانند از طریق راه‌های جایگزین مزیت رقابتی آن منبع خاص را از بین ببرند. معیار چهارم غیرقابل انتقال بودن آن منبع است. زیرا اگر منبعی قابل انتقال باشد، رقبا قادر به انتقال آن به شرکت خود هستند.

معیارهایی که در مورد آن بحث شد، می‌توانند توانایی و مزیت رقابتی شرکت را افزایش دهند. منبعی که در میان همه شرکت‌ها یکسان است، نمی‌تواند برای شرکت مزیت رقابتی فراهم آورد. در دنیای رقابتی امروز، دستیابی به مزیت رقابتی پایدار، بدون همکاری و تعاون با شرکای تجاری امکان‌پذیر نیست. به عبارت دیگر آنچه مسلم است این است که شرکت می‌تواند از طریق همکاری‌های میان‌سازمانی و از طریق ترکیب منابع خود، بهترین منابع منحصر به فرد را ایجاد کرده و برای خود و سایر شرکای تجاری خود در زنجیره تامین مزیت رقابتی فراهم آورد. به عنوان مثال از طریق ترکیب نیروی فکری خلاق و منابع مالی می‌توان منبعی را ایجاد کرد که موقعیت استراتژیک شرکت در بازار را حفظ نماید. براساس تئوری مبتنی بر منبع، ارزش یک منبع در ترکیب و نحوه بکارگیری با سایر منابع مشخص می‌شود. لذا همراستا با تفکر سیستمی باید به جایگاه IOCM در کنار سایر منابع شرکت از قبیل قابلیت‌های الکترونیکی ارتباط میان‌سازمانی و ICM نگریست. شایان ذکر است که ترکیب منابع شرکای تجاری با یکدیگر می‌تواند شرکت را در معرض ریسک‌های مختلفی قرار دهد. به همین دلیل حتماً باید در انتخاب شرکای تجاری نهایت دقت را به خرج داد.

• رویکرد شبکه صنعتی

تئوری‌های مدیریت به طور سنتی تاکید ویژه‌ای بر تحصیل و کنترل منابع در داخل یک شرکت مستقل دارند. با این حال سیر حرکت به سمت محیط‌های شبکه‌ای کسب و کار، اعتبار تئوری‌های سنتی را زیر سوال برده است. اکثر شرکت‌ها به دلایل مختلف نمی‌توانند به تنهایی منابع مورد نیاز خود را تامین نمایند. به همین دلیل برای مقابله با این ضعف اقدام به ایجاد ارتباط با سایر شرکت‌ها در راستای تامین منابع مورد نیاز خود می‌کنند.^۱ عقیده بر این است که شبکه‌های میان‌سازمانی

به رو هستند (کولاما و همکاران، ۲۰۰۲). به عبارت دیگر یکی از عواملی که می‌تواند در بکارگیری IOCM مطرح باشد. اندازه شرکت می‌باشد. طبیعی است که شرکت‌های کوچکتر به دلیل قدرت پایین و منابع محدود تنها توان بکارگیری ICM را دارند.

• تئوری مبتنی بر منابع

این دیدگاه پیشنهاد می‌کند که می‌توان رفتار شرکت را براساس تلاش آنها برای مزیت رقابتی تبیین کرد. در سازوکارهای بازارهای رقابتی، شرکت در تلاش برای کنترل عوامل تولیدی است که می‌تواند برای شرکت در قیاس با رقبای خود مزایای رقابتی فراهم آورد (بلال الدین، ۲۰۱۳).

با این حال می‌توان از هم‌افزایی منابع و ترکیب آنها، منابع جدیدی را ابداع نمود که اولاً منحصر به فرد باشد و دوماً بتواند جایگاه شرکت را بهبود بخشد. منبع در یک تعریف جامع شامل دارایی‌ها، استعدادها، فرایندهای سازمانی، ویژگی شرکت، اطلاعات و دانش است که تحت کنترل شرکت می‌باشد. با این حال برخی پژوهش‌ها نشان داده است که منابع می‌تواند فراسوی مرزهای سازمان نیز وجود داشته باشد. همکاری و تعامل شرکت‌ها در طول زنجیره تامین منجر به ایجاد منابعی می‌شود که ریشه در تعامل شرکت با شرکای تجاری خود دارد. به عنوان مثال می‌توان به دارایی‌های تحت مالکیت مشترک، شبکه‌های اجتماعی پیچیده میان‌سازمانی، منابع مکمل و مدیریت فعالیت‌های میان‌سازمانی اشاره کرد (فایارد و همکاران، ۲۰۱۲). در پاسخ به رقابت روزافزون کسب و کارهای امروزی شرکت‌ها می‌توانند از طریق تلفیق فرایندهای داخلی خود نظیر پیش‌بینی سود، طراحی محصول و مدیریت موجودی کالا با فرایندهای فراسوی مرزهای سازمانی، اقدام به مدیریت هزینه نمایند. با این حال باید توجه داشت که تعامل و همکاری در طول زنجیره ارزش به این آسانی هم امکان‌پذیر نیست. بدین منظور نیاز به زیرساخت‌های فناوری اطلاعات نظیر سطح دسترسی‌پذیری است تا بتوان به اطلاعات مورد نیاز در میان چندین شرکت دسترسی داشت (چانگ و همکاران، ۲۰۰۶). طبیعی است که سطوح دسترسی برای افراد داخل سازمانی و افراد خارج از سازمان متفاوت است. زیرا ممکن است بروز رفتارهای فرصت طلبانه برخی شرکا باعث ضرر و زیان هنگفت به شرکت شود که مزایایی ناشی از IOCM را زیر سوال ببرد.

منابع برای اینکه بتوانند برای شرکت مزیت رقابتی ایجاد کند باید چندین شاخصه را داشته باشد. ماده‌اری (۲۰۰۹) در پژوهش خود چهار معیار را برای منابع تعریف کرده است. اولین معیار این است که منبع باید ارزشمند باشد. یک منبع برای اینکه ارزشمند باشد باید به شرکت در شکار فرصت‌های

شبکه اجتماعی به مطالعه تعاملات میان انسان‌ها و حتی جوامع مختلف با یکدیگر پرداخت (بلال الدین، ۲۰۱۳).

• تئوری اقتصاد هزینه مبادلات

موضوع هزینه مبادله اولین بار توسط کوز و در سال ۱۹۳۷ مطرح شد. اما اقتصاد هزینه مبادلات طی مطالعاتی از دهه ۱۹۶۰ تا دهه ۱۹۸۰ توسط ویلیامسون پایه گذاری شد و به واسطه آن در سال ۲۰۰۹ جایزه نوبل اقتصاد را دریافت کرد. این رویکرد در حال حاضر یکی از رویکردهای مهم نهادگرایی جدید است و برخی از فروض نئوکلاسیکی در آن تعدیل شده و موضوعات جدیدی نیز مطرح می‌شود که این رویکرد را برای تحلیل تصمیم‌گیری سازمان‌ها توانا می‌سازد. در اقتصاد هزینه مبادله، سه نوع ساختار سازماندهی برای مبادلات وجود دارد: بازار، سلسله مراتب (سازمان‌ها یا بنگاه‌ها) و حالت‌های ترکیبی^{۱۲}. بنابراین، تحلیل می‌شود که تحت چه شرایطی کارگزاران اقتصادی یک فعالیت را خود انجام می‌دهند یا از بازار خود می‌خرند (تصمیمات خرید و ساخت). بر این مبنا می‌توان با توجه به ویژگی‌های درونی مبادلات آنها، علل شکل‌گیری و رشد بنگاه‌ها را تحلیل کرد (امیری و چشمی، ۱۳۹۱). کوپر و اسلاگمولدر (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که ظهور حالت ترکیبی در ساختار سازماندهی مبادلات تصمیمات خرید و ساخت را در قیاس با دیدگاه نئوکلاسیک اقتصادی پیچیده‌تر ساخته است. یکی از پیامدهای ظهور حالت ترکیبی توسعه تکنیک‌های مدیریت هزینه فراسوی مرزهای سازمان می‌باشد که به دنبال کاهش هزینه در طول زنجیره تامین می‌باشند. تئوری اقتصاد هزینه مبادلات در تعاملات میان سازمان‌ها به تبیین این می‌پردازد که علاقه سازمان‌ها در تعامل با سایر شرکت‌ها و نوع تعامل و همکاری آنها به هزینه‌های مبادلات پیش بینی شده آنها بستگی دارد (ویورز^{۱۳}، ۲۰۰۷).

بلال‌الدین و حسن (۲۰۱۱) اعتقاد دارند که از طریق حداقل کردن مجموع هزینه‌های معاملات و تولید چارچوب تعاملات میان سازمانی کارایی ایجاد می‌شود. به عبارت دیگر به حداقل رساندن کل هزینه‌های تولیدی و معاملات در کنار سازماندهی فعالیت‌های فراسوی مرزهای سازمان نکته کلیدی در اقتصاد هزینه مبادلات محسوب می‌شود. در اقتصاد هزینه مبادلات توضیح داده می‌شود که چگونه می‌توان از طریق روابط بین سازمانی، هزینه‌های معاملات را به حداقل رسانید. این امر از طریق به حداقل رساندن عقلانیت محدود^{۱۴} حاصل می‌شود. رویکرد اقتصاد هزینه مبادلات با استفاده از فروض خود، برای تبیین ارتباط هزینه مبادله و شیوه سازماندهی مبادلات از ویژگی‌های مختلفی برای مبادلات استفاده می‌کند که مهم

راهکار منعطفی در جهت مقابله با فشار ناشی از جهانی‌سازی و تغییرات فناوری می‌باشد (تیکانن و هالینن^{۱۵}، ۲۰۰۳). در یک سیستم صنعتی شرکت‌ها در فرایند تولید، توزیع و استفاده از کالا و خدمات درگیر می‌شوند. این سیستم را می‌توان شبکه‌ای از روابط میان شرکت‌ها بیان کرد. در این شبکه تقسیم کار به گونه‌ای است که شرکت‌ها به هم وابسته هستند. به همین دلیل باید فعالیت‌های آنها با هم هماهنگ و موزون شوند. فرضیه اصلی رویکرد شبکه صنعتی این است که هر کدام از شرکت‌ها به منابع خارجی که توسط سایر شرکت‌ها کنترل می‌شود، وابسته می‌باشند. یک شرکت می‌تواند از طریق موقعیت خود در شبکه به این منابع دسترسی پیدا کند. به نظر می‌رسد که در چنین ساختاری قسمتی از کنترل درونی شرکت از اختیار شرکت خارج می‌شود (جانسون و ماتسون، ۱۹۸۷). استدلال می‌شود که یک شرکت در این روش با قربانی کردن بخشی از کنترل شرکت، می‌تواند به منابع خارجی دسترسی پیدا کند. در واقع چنین رویه‌ای فرصت و محدودیت‌هایی را برای شرکت در پی دارد. علاوه بر این نیز توجه شود که به دلیل همبستگی داخلی میان شرکت‌ها، در مواردی ممکن است کاربرد برخی دارایی‌ها در شرکت منوط به کاربرد دارایی‌های سایر شرکت‌ها باشد. در این صورت در مواقعی که ارتباط شبکه‌ای قطع می‌شود. سرمایه‌گذاری‌ها در دارایی و تجهیزاتی که صرفاً برای شبکه ایجاد شده است ارزش خود را از دست می‌دهد. برای شفاف‌سازی این ادعا فرض کنید دو کشور الف و ب به ترتیب صادر کننده و وارد کننده نفت خام هستند. کشور الف برای صادرات نفت خود نیازمند سرمایه‌گذاری در تجهیزات و نصب خطوط لوله کشتی در کشور ج به منظور صادرات نفت خود به کشور ب می‌باشد. به عبارت دیگر کشور ج نقش واسطه میان دو کشور الف و کشور ب را بازی می‌کند. حال ممکن است با بروز هرگونه اتفاق سیاسی و غیرمنتظره در کشور ج، اجازه صادرات نفت از طریق این کشور داده نشود. واضح است که در چنین حالتی سرمایه‌گذاری در تجهیزات نفتی مذکور تقریباً ارزش خود را از دست می‌دهد^{۱۶}، مگر آنکه قبل از وقوع چنین اتفاقاتی این ریسک‌ها شناسایی و مدیریت شوند. به همین دلیل قبل از وقوع چنین رخدادی باید این ریسک‌ها طبق فرایند مدیریت ریسک پیشنهادی مقاله حاضر شناسایی و استراتژی مناسبی برای آنها اتخاذ شود. در نتیجه حتی در دل رویکرد شبکه صنعتی نیز بحث مدیریت ریسک می‌تواند وجود داشته باشد. ریشه رویکرد شبکه صنعتی را می‌توان رویکرد شبکه اجتماعی در جامعه شناسی عنوان کرد. در علوم اجتماعی به خصوص جامعه شناسی می‌توان از طریق تئوری

اشاره کرد که هم نااطمینانی رفتاری و هم نااطمینانی محیطی تعامل و همکاری در IOCM را دچار مشکل ساخته و ریسک همکاری میان سازمانی را بالا می‌برد.

• مفاهیم اولیه مدیریت هزینه بین سازمانی

دستیابی به مزیت رقابتی پایدار از طریق خلق ارزش از دغدغه‌های اصلی مدیران در دنیای کنونی است. همکاری‌های بین سازمانی، از طریق ایجاد منابع مکمل یکپارچه و همچنین توسعه موثر مشارکت‌ها، می‌توانند برای شرکت ایجاد ارزش کنند. مشارکت‌ها می‌توانند در مراحل مختلف زنجیره ارزش و در هر یک از بخش‌های تحقیق و توسعه، طراحی، تولید، بازاریابی و توزیع و خدمات پس از فروش رخ دهد (رهنمای رودپشتی و غلامی، ۱۳۹۰). با این حال شاید برای برخی از دانشجویان حسابداری مفهوم IOCM اندکی غیرملموس باشد. این امر می‌تواند ناشی از دو واقعیت باشد. اول اینکه در دنیای واقعی به خصوص در فضای کسب و کاری کشور ایران، مدیریت هزینه عمدتاً بر پایه فعالیت‌های داخلی (ICM) است. این در حالی است که توسعه نظام تولید چابک و استفاده روزافزون از برون سپاری فعالیت‌ها بر اهمیت IOCM افزوده است. لیکن برای مدیریت یکپارچه و هماهنگ هزینه‌ها در طول زنجیره تامین چاره‌ای جز آشنایی و به‌کارگیری IOCM نیست. دوم اینکه در IOCM تمرکز شرکت کانونی و شرکای تجاری آن، مدیریت هماهنگ هزینه‌ها و به نوعی کاهش هزینه می‌باشد. روش‌های مختلف IOCM در برخی موارد مستلزم به اشتراک‌گذاری دارایی و اطلاعات می‌باشد. این فرایند حتی باعث ظهور حسابداری آشکار^{۱۶} به عنوان یکی از روش‌های IOCM شده است. این در حالی است که در دانشگاه‌ها، مباحث ترکیب‌های تجاری که در آن شرکای تجاری با نیت خصمانه در پی تحصیل همدیگر هستند، تدریس می‌شود. ولی باید توجه داشت که در عصر حاضر، ممکن است به جای رفتارهای خصمانه و تلاش برای تحصیل رقبا، از طریق اعتماد به شرکای تجاری و برقراری روابط دوستانه نیز مدیریت هزینه صورت گیرد.

لازم به توضیح است که در اکثر مواقع IOCM مستلزم این است که شرکت‌ها در درون زنجیره تامین اطلاعات مورد نیاز و داخلی حسابداری را برای یکدیگر افشا نمایند تا از این طریق فرایند مدیریت هزینه به سهولت امکان پذیر باشد. ال^{۱۷} (۲۰۱۴) در پژوهش خود به این نتیجه می‌رسد که سطح افشای اختیاری در مورد اطلاعات استراتژیک به منظور مدیریت هزینه در روابط خریدار-عرضه کننده به مراتب بیشتر از زمانی است که شرکت به صورت مستقل فعالیت دارد. با این حال در مباحث تئوری‌های حسابداری مالی عنوان می‌شود که افشای

ترین آن تحدید دارایی^{۱۵} و نااطمینانی است که در ادامه توضیح داده می‌شوند.

• تحدید دارایی

تحدید دارایی عبارت است از درجه ای که یک دارایی می‌تواند بین استفاده‌های بدیل و یا استفاده‌کنندگان مختلف جایگزین شود، بدون اینکه از ارزش مولد آن دارایی کاسته شود. این تعریف شامل دارایی‌های فیزیکی، تجهیزات تولیدی، ابزارها و دانش می‌باشد که مختص روابط و تعاملات خاصی بوده و بدون کاسته شدت از ارزش مولد آنها قابلیت استفاده برای اهداف دیگر را ندارد. باید توجه داشت که همکاری و تعامل در زنجیره تامین نیازمند برخی منابع و سیستم‌های اطلاعاتی در راستای ارتباطات موثر با سایر شرکای تجاری است. چنین سیستم‌هایی امکان به اشتراک‌گذاری اطلاعات و مشاهده داده های مورد نیاز در طول زنجیره تامین را فراهم می‌آورد. (فایارد و همکاران، ۲۰۱۲). از طرف دیگر باید توجه داشت که زمانی که شرکت وارد تعاملات برون سازمانی می‌شود، این ارتباط مستلزم برخی دارایی‌های است که تنها کاربرد آنها در این تعاملات می‌باشد (همان منبع). سرمایه گذاری در این دارایی‌ها نیازمند قربانی کردن برخی منابع در شرکت است. به همین دلیل باید به انتخاب شرکای تجاری مناسب توجه کافی شود تا این سرمایه‌گذاری‌ها توجیه اقتصادی داشته باشند. مدیریت ریسک مناسب در مواردی که درجه تحدید دارایی بالا می‌باشد، از اهمیت زیادی برخوردار است. دارایی‌هایی از قبیل سیستم های اطلاعاتی و تجهیزاتی که عرضه کنندگان و خریداران را در زنجیره تامین به هم متصل می‌کند، در صورت نقض همکاری میان سازمانی ارزش مولد خود را تا حد زیادی از دست می‌دهد.

• نااطمینانی

در اقتصاد هزینه مبادله، فرضیه های متنوعی در مورد اثر نااطمینانی بر شیوه سازماندهی مبادلات وجود دارد. منشأ نااطمینانی، ناشی از محیط کسب و کار و رفتار فرصت طلبانه می‌باشد. نااطمینانی محیطی به تغییرات پیش‌بینی نشده در شرایط پیرامون یک مبادله برمی‌گردد. (چشمی و امیری، ۱۳۹۱). تغییرات در قیمت مواد اولیه رو تقاضا برای محصولات نمونه‌ای از شرایطی است که از نااطمینانی محیطی ریشه می‌گیرد. این عوامل باعث چالش در تعامل میان شرکای تجاری می‌شود. از طرف دیگر نااطمینانی رفتاری در شرایطی پیش می‌آید که نتوان عملکرد شرکا را اندازه‌گیری و تایید کرد. به عنوان مثال نااطمینانی از رعایت قوانین و مقررات توسط شرکا نمونه‌ای از نااطمینانی رفتاری می‌باشد. به طور خلاصه می‌توان

۴) شرکت الف بسته‌های کاکائو را به شرکت ب منتقل می‌کند.

۵) شرکت ب بسته‌های کاکائو را دریافت و آنها را باز می‌کند.

۶) شرکت ب بسته‌های منجمد شده کاکائو را به با حرارت به کاکائو مایع تبدیل می‌کند.

می‌توان از تجزیه و تحلیل این فعالیت‌ها به این نتیجه رسید که دو شرکت الف و ب می‌توانند از طریق تعامل و IOCM هزینه‌های خود در طول زنجیره تامین را کاهش دهند (فایارد و هماران، ۲۰۱۴). بدین صورت که در مثال مذکور شرکت الف می‌تواند با انتقال کاکائو به صورت مایع بخشی از فعالیت‌های فوق را که هم فاقد ارزش افزوده بوده و هم هزینه‌زا هستند را حذف نمایند. این فرایند حالت بسیار ساده شده IOCM می‌باشد. حال با طرح دو سناریوی مختلف مباحث مثال مذکور را بسط می‌دهیم. دو شرکت الف و شرکت ب مثال مذکور را در نظر داشته باشید. در سناریوی اول فرض کنید محصول تولیدی شرکت الف از ترکیب منحصر به فردی برخوردار است که تنها شرکت الف توانایی تولید آن را دارد. در نتیجه شرکت الف دارایی مزیت رقابتی در تولید کاکائو مایع است که دیگر شرکت‌های مشابه در صنعت از داشتن آن محروم هستند. حال ممکن است شرکت ب با توجه فاقد ارزش بودن فعالیت‌های (۲) و (۳) به تعامل و همکاری با شرکت الف پرداخته و در ادامه با اقدامات فرصت طلبانه مزیت رقابتی ناشی از تولید کاکائو در شرکت الف را از بین ببرد. زیرا برخی رویه‌های مدیریت هزینه میان شرکای تجاری در زنجیره تامین منجر به افشای اطلاعاتی می‌شود که به طور سنتی محرمانه تلقی می‌شد. به عبارت دیگر اطلاعاتی که می‌تواند بسیار برای رقبا سودمند باشد به آسانی و به منظور IOCM در اختیار دیگران قرار داده می‌شود. پس در استفاده از رویه‌هایی از قبیل حسابداری آشکار، به اشتراک‌گذاری اطلاعات و به اشتراک‌گذاری دارایی‌ها باید به مفهوم ریسک و مدیریت آن توجه شود. در سناریوی دوم فرض کنید هزینه‌های تحقیق و توسعه و طراحی کاکائو مایع بین دو شرکت الف و ب تقسیم می‌شود. به عبارت دیگر یک وابستگی متقابل میان شرکت الف و شرکت ب وجود دارد. در نتیجه دو تیم از هر دو شرکت به طور هماهنگ فعالیت طراحی کاکائو مایع را انجام می‌دهند.^{۱۹} حال اگر یکی از شرکت‌های الف و ب به هر دلیلی از ادامه همکاری سرباز زند، تکلیف شرکت دوم چیست؟ آشکار است در چنین سناریویی ریسک فعالیت بالا بوده و باید به هر طریقی از این ریسک جلوگیری شود. به عبارت دیگر تبادل مناسبی میان

اختیاری در مواردی منجر به از بین رفتن اطلاعات محرمانه شرکت‌ها و همچنین موقعیت استراتژیک شرکت می‌شود (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۳). علاوه بر این، حتی احتمال گزارشگری و افشای فرصت‌طلبانه نیز وجود دارد. با این حال اطلاعات اندکی در زمینه رفتارهای فرصت‌طلبانه در روابط بین سازمانی در دسترس است. به همین منظور ال (۲۰۱۴) در پژوهش خود به بررسی تاثیر افشای فرصت‌طلبانه بر روابط میان‌سازمانی پرداخته و به این نتیجه رسید که حتی در صورت افشای فرصت‌طلبانه نیز مزایای روابط میان‌سازمانی در راستای مدیریت هزینه غیرقابل کتمان است. دریک و هاکا^{۱۸} (۲۰۰۸) در پژوهش خود به بررسی وجود رفتارهای فرصت‌طلبانه در روابط میان سازمان‌ها پرداخته و مدعی شدند که در مواقع بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه شرکای تجاری افشای اطلاعات خوب و با کیفیت در مورد چگونگی مدیریت هزینه به مراتب کمتر است.

در ادامه با ذکر مثالی ساده به بررسی فرایند IOCM و نحوه امکان پذیر بودن مدیریت هزینه در زنجیره تامین اشاره می‌شود.

فرض کنید که در یک شرکت، وظیفه یکی از مدیران دپارتمان‌ها نظارت و مدیریت عرضه‌کنندگان می‌باشد. در راستای انجام بهتر وظیفه خود، این مدیر ناگزیر به تعامل و همکاری دوسویه با عرضه‌کنندگان می‌باشد. بدین منظور یکی از وظایف وی تعامل مشترک با عرضه‌کنندگان در راستای کاهش هزینه‌های زنجیره عرضه می‌باشد. این فرایند به IOCM معروف شده است. همانطور که توضیح داده شد این عمل در مقابل ترکیب‌های تجاری خصمانه قرار دارد که در آن یکی از شرکای تجاری به ضرر شرکای تجاری ضعیف‌تر، در راستای تقویت خود اقدام می‌کند. شاید سوالی که برای خواننده پیش آید این باشد که چگونه می‌توان با تعامل شرکای تجاری در طول زنجیره تامین به مدیریت هزینه پرداخت. حال با ذکر یک مثال ساده دیگر این عمل توضیح داده می‌شود.

دو شرکت الف و ب را در نظر بگیرید. شرکت الف یک شرکت تولید کننده کاکائو می‌باشد. شرکت ب نیز مشتری شرکت الف می‌باشد. فعالیت‌های زیر در راستای انتقال محصول از شرکت الف به شرکت ب صورت می‌گیرد.

- ۱) شرکت الف در ابتدا کاکائو مایع را تولید می‌کند
- ۲) شرکت الف کاکائو مایع را از طریق منجمد کردن آن به تیکه‌های جامد تبدیل می‌کند.
- ۳) شرکت الف تکه‌های جامد کاکائو را در بسته‌های مخصوص بسته بندی می‌کند.

پرداختند. همانطور که در جدول (۱) نمایان است، امروزه شرکت‌ها از روش‌های متنوعی در مدیریت هزینه فعالیت‌های داخلی (داخل سازمانی) و فعالیت‌های فراسوی سازمان (میان سازمانی) بهره می‌برند. در راستای انجام ICM روش‌های مختلفی از قبیل استانداردها، بودجه، بهایابی هدف، بهایابی مبتنی بر فعالیت وجود دارد. از طرف دیگر روش‌های متنوعی در IOCM نیز قابل استفاده است که برخی پژوهشگران این روش‌ها را روش‌های توسعه یافته مدیریت هزینه داخل سازمانی معرفی می‌نمایند.

همانطور که از جدول (۱) و براساس مطالعات فایارد و همکاران (۲۰۱۴) نمایان است، برخی سازمان‌ها از طریق بسط و گسترش برخی روش‌های مدیریت هزینه داخل سازمانی به ایجاد روش‌های مدیریت هزینه بین سازمانی دامن زده اند. برخی از این روش‌ها شامل بهایابی هدف، بهایابی کایزن و تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش می‌باشد.

صرفه‌جویی ناشی از هزینه‌های تحقیق و توسعه و ریسک فسخ قرارداد همکاری صورت گیرد.

• کاربرد مدیریت هزینه میان سازمانی در عمل

رهنمای رودپشتی و غلامی (۱۳۹۰) بر این عقیده هستند که اکثر مطالعات انجام شده در حوزه IOCM از نوع پژوهش‌های کیفی^۲ و از نوع پژوهش‌های مطالعه موردی بوده است. با این حال به طور استثنا در برخی از این پژوهش‌ها نظیر پژوهش فایارد و همکاران (۲۰۱۴) به تحلیل‌های کمی نیز پرداخته شده است. در سال ۲۰۱۴ پژوهشی به سرپرستی فایارد و همکارانش و با حمایت انجمن حسابداران مدیریت (IMA) در ارتباط با IOCM انجام شد. این پژوهش به منظور ارزیابی تعامل شرکت با شرکای تجاری خود در طول زنجیره تامین و در راستای همکاری دو طرفه آنها در مدیریت هزینه انجام پذیرفت. فایارد و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی ۷۶ شرکت نمونه و نوع همکاری و مدیریت هزینه بین سازمانی آنها

جدول (۱): کاربرد روش‌های مختلف در ICM و IOCM

روش‌های مدیریت هزینه بین سازمانی	روش‌های مدیریت هزینه داخل سازمانی
پیش‌بینی متداول سفارش، تقاضا و فروش	بودجه‌ها و استانداردهای عملکرد
مدیریت هزینه کیفیت	اطلاعات بها
فرایندهای مدیریت موجودی	رویه‌های مدیریت موجودی
بهایابی هدف	معیارهای کارایی فرایند
به اشتراک‌گذاری داراییها	کارت ارزیابی متوازن
به اشتراک‌گذاری کارکنان	بهایابی هدف
طراحی مجدد فرایندهای سازمانی	کایزن
فعالیت‌های همکاری و تعامل	مدیریت جامع کیفیت/ شش سیگما
تجزیه و تحلیل تبادل میان عملکرد/ قیمت / کیفیت	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	طراحی مجدد فرایندهای سازمانی

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- یافته‌های ناشی از تجزیه و تحلیل رویه‌های عملی

هدف اصلی در مصاحبه‌های صورت گرفته جمع‌آوری توصیف‌هایی در ارتباط با مباحث کاربردی IOCM و مسائل مرتبط با پیاده‌سازی آن است. تجزیه و تحلیل نظری IOCM با توجه به مبانی نظری و ادبیات پژوهش مرتبط با آن کاملاً میسر است. این در حالی است که با توجه به نمونه‌های بسیار نادر عملیاتی بودن IOCM و داده‌های مرتبط با آن، در مصاحبه‌های صورت پذیرفته تمرکز کاملاً بر بعد کاربردی IOCM بوده است. بنابراین سوال آغازین در مصاحبه‌ها این بود که چرا به صورت کاربردی IOCM در ایران و شرکت‌های ایرانی

علیرغم نیاز شدید به مدیریت هزینه پیاده نمی‌شود؟ با توجه به این سوال مصاحبه‌شونده قادر است تا با آزادی عمل بیشتری به آن پاسخ دهد.

بعد از مرور یادداشت‌ها و حذف مباحث تکراری و بی‌ربط در نهایت تحلیل محتوای متن مصاحبه‌ها براساس فراوانی مولفه‌ها و چالش‌های مرتبط با IOCM مشخص گردید. به منظور اطمینان از دقت تفسیر یافته‌های پژوهش، یادداشت‌های دست‌نویس در اختیار سه تن از پژوهشگران رویکرد کیفی قرار گرفت تا صحت کدگذاری داده‌ها مجدداً مورد ارزیابی قرار گیرد. یافته‌های حاصل از تحلیل متون پیاده شده نشست تخصصی و مصاحبه‌های انفرادی در زمینه مشکلات پیاده‌سازی

• تغییرات در ظرفیت های فناوری اطلاعات

در عصر فناوری اطلاعات فرایند اصلاحات مستلزم استفاده از سیستم های اطلاعاتی رایانه ای نیز است. به همین دلیل در زمان پیاده سازی IOCM نیاز به سیستم های اطلاعاتی پیچیده تری در قیاس با گذشته است. سیستم های اطلاعاتی که بتواند در هر لحظه اطلاعات مورد نیاز و درخواستی شرکت های درگیر در این زنجیره را در اختیار آنها قرار دهد.

• استقرار استراتژی ارتباطی مناسب

استراتژی ارتباطی مناسب باید میان شرکت های درگیر در IOCM برقرار شود.

۴-۲- یافته های ناشی از تجزیه و تحلیل نظری

روش های مختلفی برای IOCM وجود دارد که هدف مشترک همه آنها کاهش هزینه ها در طول زنجیره تامین و میان همه شرکای تجاری می باشد. با مطالعه پژوهش های پیشین سوالی که ممکن است پیش آید، این است که آیا فرایند IOCM نیازمند ابزارهای جدید مدیریت هزینه است یا می توان همان ابزارهای قدیمی ICM را با اندکی بسط به کار گرفت. تامکینز (۲۰۰۱) اعتقاد دارد که برای این منظور نیاز به ابزارهای جدید مدیریت هزینه نیست. یعنی می توان همان ابزارهای متداول مدیریت هزینه در داخل شرکت را با اندکی تعدیلات با شرایط زنجیره تامین و شرکای تجاری به کار بست. روش های بهایابی هدف، بهایابی کایزن و تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش نمونه ای از روش هایی است که قابلیت اجرا هم در ICM هم در IOCM را دارد. در برخی موارد استدلال می شود برخی روش های IOCM جدید بوده و با روش های سنتی ICM تفاوت دارند. از این میان می توان به اشتراک گذاری دارایی ها، به اشتراک گذاری اطلاعات و حسابداری آشکار اشاره کرد. اما به اعتقاد نگارنده اکثر روش های نوین IOCM مبتنی بر اشتراک گذاری اطلاعات میان سازمان ها می باشد که به نوعی در دل همه روش های IOCM از قبیل بهایابی هدف نیز وجود دارد. به عبارت دیگر این روش (به اشتراک گذاری اطلاعات و حسابداری آشکار) قبل از آنکه یک روش نوین در IOCM باشند، بیشتر تعدیل روش های سنتی ولی با شرایط IOCM است. به عنوان مثال کاهش هزینه ها در مرحله طراحی در روش بهایابی هدف در ICM، یک شرکت صرفاً از اطلاعات داخلی خود استفاده می نماید. این در حالی است که در IOCM فرایند کاهش هزینه ها نیازمند اطلاعات شرکت به همراه اطلاعات شرکای تجاری آن می باشد که این همان اصل به اشتراک گذاری

IOCM حاکی از این است که با توجه به شرایط فعلی کشور و شرکت های ایرانی نیاز به اصلاحات عمده ای در ساختار ارتباطی شرکت ها است. برحسب پاسخ های دریافت شده از مصاحبه شوندگان به ترتیب شش عامل که از نقطه نظر ۹۰٪ خبرگان دارای بیشترین چالش در ارتباط با پیاده سازی IOCM است، در ادامه تشریح می شوند.

• ترس از افشای اطلاعات محرمانه

در اکثر رویه های IOCM شرکتها اطلاعات حسابداری خود را برای همدیگر به اشتراک گذاشته و آن را افشا می نمایند. با توجه به بروز مشکلات احتمالی و ترس از آشکار شدن برخی اطلاعات حیاتی پیاده سازی IOCM در ایران به مراتب سخت تر است.

• مقاومت در مقابل تغییرات

مقاومت در مقابل تغییرات و نگرانی از بابت سنگینی وظایف، همواره یکی از موانع تغییرات و اصلاحات محسوب می شود. کارکنان شرکت خصوصاً مدیران ارشد شاید معتقد باشند که انجام تغییرات احتمالی و مدیریت هزینه از این طریق مسئولیت آنها را افزایش داده و ریسک موجود در حوزه کاری آنها را بیشتر می کند. بدین منظور باید قبل از پیاده سازی IOCM با برگزاری کلاس های آموزشی اطلاع رسانی کافی و مناسب از این بابت به افراد شود.

• نبود رهنمود و چارچوب اجرائی همه شمول

تاکنون در کشور هیچ استاندارد و پژوهش جامعی در راستای پیاده سازی IOCM به شکل رسمی و استاندارد توسط نهادهای مربوط تدوین و منتشر نشده است. در نتیجه پیاده سازی IOCM نیازمند سرمایه گذاری و مطالعات گسترده ای است. به نظر می رسد که هزینه های انجام این مطالعات از توان بسیاری از شرکت ها خارج باشد. در این زمینه استفاده از تجارب برخی شرکت ها که این نوع مدیریت هزینه را پیاده کرده اند، بسیار مفید است. در همین راستا پیشنهاد می شود که تجارب چند شرکت موفق خارجی در عملیاتی ساختن IOCM توسط یک نهاد مرتبط جمع آوری و در اختیار سازمان ها قرار گیرد.

• ساختار متمرکز بسیاری از شرکت ها

با توجه به شرایط خاص کشور و ساختار متمرکز و از بالا به پایین این سازمان ها به نظر می رسد که پیاده سازی IOCM خصوصاً در شرکت های دولتی بسیار دشوار باشد.

اکثر پژوهش‌هایی که در زمینه IOCM انجام گرفته است، به بررسی روش‌های IOCM و تئوری‌های پشتوانه آن پرداخته است، با این حال پژوهشگران این حوزه به ندرت به ریسک‌ها و تهدیدهای ناشی از IOCM توجه نموده‌اند. به عبارت دیگر مطابق با جدول (۳) با وجود اینکه در تئوری‌های پشتوانه IOCM از مواردی بحث می‌شود که شرایط را برای وقوع ریسک مهیا می‌سازد، ولی پژوهش‌های مرتبط با IOCM به ندرت به ارزیابی ریسک و چگونگی مدیریت آن پرداخته‌اند. در تئوری مبتنی بر منابع، وابستگی شرکت‌ها به منابع هم و همکاری و تعامل آنها در طول زنجیره ارزش، ریسک از دست رفتن کنترل و رفتارهای فرصت طلبانه را به وجود می‌آورد. این فرضیه براساس تئوری نمایندگی نیز قابل پیش‌بینی است. حتی این امکان وجود دارد در صورت فسخ همکاری‌های میان‌سازمانی، برخی سرمایه‌گذاری‌ها که صرفاً به خاطر این نوع همکاری صورت گرفته است، ارزش خود را از دست بدهد. همچنین در رویکرد شبکه صنعتی، شرکای تجاری با تکیه بر اصل اعتماد، به برقراری همکاری‌های تجاری میان خود می‌پردازند. طبیعتاً زمانی که یکی از اجزای این شبکه دچار مشکل شود، کل اعضا به عنوان یک سیستم با مشکل روبه‌رو خواهد شد. علاوه بر ارتباط تئوری‌های مذکور با ریسک، حتی در مباحث کاربردی و رویه‌های IOCM نیز باید به مفهوم ریسک توجه شود. یکی از این رویه‌ها حسابداری آشکار است که همانطور که در بخش‌های قبلی عنوان شد شرکت را در معرض ریسک‌های مختلفی قرار می‌دهد، یا در بهایابی هدف تیم‌های مختلف از شرکای تجاری در طراحی محصول با هم همکاری می‌نمایند که ممکن است ریسک‌های متفاوتی را برای شرکت ایجاد نمایند. لذا باید ریسک‌های ایجاد شده شناسایی و مدیریت شود. با تمامی دلایل ذکر شده پژوهش حاضر توجه پژوهشگران حسابداری را به بحث مدیریت ریسک در طول زنجیره تامین جلب می‌کند. زیرا در صورتی که ریسک‌های ناشی از تعامل میان سازمانی (از قبیل ریسک استفاده فرصت طلبانه از اطلاعات محرمانه و ریسک کم‌کاری) مدیریت شوند، این محدودیت‌ها تبدیل به فرصت‌های سودآوری خواهند شد.

اطلاعات و حسابداری آشکار می‌باشد. شایان ذکر است هدف این پژوهش معرفی و شناسایی این روش‌ها نمی‌باشد^{۲۱}. بلکه هدف پژوهش در این قسمت بررسی ماهیت این روش‌ها و انطباق آنها با تئوری‌های موجود و همچنین پیاده‌سازی فرایند مدیریت ریسک به شکل مطلوب در ساختار IOCM می‌باشد. روش‌های IOCM از بهایابی هدف گرفته تا حسابداری آشکار و تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش به دنبال کاهش هزینه در طول زنجیره تامین می‌باشد. کود و کالن (۲۰۰۶) اعتقاد دارند اشتراک‌گذاری اطلاعات و حسابداری آشکار هسته مرکزی رویه‌های IOCM می‌باشد. به عبارت دیگر تمرکز بر حسابداری آشکار می‌تواند تا حدود زیادی ماهیت روش‌های دیگر را روشن سازد. در حسابداری آشکار شرکت‌ها اطلاعات حسابداری خود را برای همدیگر به اشتراک گذاشته و آن را افشا می‌نمایند. براساس جدول (۲) حسابداری آشکار می‌تواند ساختار متفاوتی را به خود بگیرد. حسابداری آشکار می‌تواند براساس روابط بین شرکت‌ها، نوع داده بهاء، سطح افشا، جریان اطلاعات و پایه و اساس تقسیم بندی شوند.

براساس تئوری‌های مالی از قبیل تئوری نمایندگی این رویه می‌تواند به موقعیت کسب و کاری شرکت آسیب برساند. (مانو، ۲۰۱۲) زیرا براساس تئوری نمایندگی، به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی میان شرکای تجاری در زنجیره تامین در برخی شرایط انگیزه‌های فرصت طلبانه برای شرکای تجاری ایجاد می‌شود. با وجود اینکه اعتماد کامل میان شرکا می‌تواند مشکلات ناشی از پیامدهای تصمیمات فرصت طلبانه را از بین ببرد، ولی اعتقاد بر این است حتی با وجود پیامدهای مطلوب، اجرای حسابدار آشکار، ریسک ناشی از آن شرکت را تهدید می‌کند. این مفهوم نشان می‌دهد که ریسک موجود می‌تواند مطلوبیت حسابداری آشکار را با چالش رو به رو سازد. در نتیجه به این دلیل که حسابداری آشکار هسته مرکزی فرایند IOCM را تشکیل می‌دهد در نتیجه همواره پیاده سازی IOCM با ریسک مواجه است. به همین دلیل فرایند مدیریت ریسک باید اجرائی شود تا منافع ناشی از حسابداری آشکار به حداکثر برسد.

جدول (۲) انواع حسابداری آشکار (کاجوتر و کولمالا، ۲۰۱۰)

ویژگی‌ها	انواع حسابداری آشکار
روابط بین شرکت‌ها	رابطه دوتایی - رابطه چندتایی
نوع داده‌های بهاء	واقعی - برنامه ریزی شده
سطح افشا	افشای کامل - افشای محدود
جریان اطلاعات	یک جهت - دو جهت
پایه و اساس	مبتنی بر قدرت - مبتنی بر اعتماد

جدول (۳): ارتباط تئوری‌های همکاری میان‌سازمانی با ریسک

ریسک	نوع تئوری
وابستگی شرکت به منابع شرکای تجاری، موجب بروز ریسک از دست رفتن کنترل شرکت، ریسک وابستگی به منابع شرکا و ریسک نادیده گرفته شدن قابلیت‌های داخلی شود.	مبتنی بر منابع
در صورتی که درجه تحدید دارایی در IOCM بالا باشد. در صورت قطع همکاری، دارایی‌های شرکت ارزش مولد خود را از دست داده و باعث آسیب به شرکت می‌شوند. علاوه بر این ناطمینانی نیز بر شرایط IOCM تاثیر منفی دارد.	اقتصاد هزینه مبادلات
در صورت بروز رفتار فرصت طلبانه یکی از شرکای تجاری، بقیه اعضای شبکه دچار زیان خواهند شد. همچنین ریسک کم کاری و ریسک از دست رفتن اطلاعات مهم از دیگر ریسک‌های تاثیرگذار است.	رویکرد شبکه صنعتی

گیرد. وابستگی در مرحله طراحی سیستم در صورتی اتفاق می‌افتد که هر کدام از شرکا، مسئولیت‌ها را میان خود در طراحی محصول تقسیم نمایند. به عبارت دیگر اگر شرکا مسئولیت طراحی محصول را به صورت مشترک تقبل نمایند، وابستگی صورت می‌گیرد (کوپر و اسلاگمولدر، ۲۰۰۱). در فرایند تولید یک محصول با توجه به هزینه‌های مختلفی که در مراحل مختلف زنجیره ارزش به خصوص طراحی محصول صورت می‌گیرد، شرکای تجاری می‌توانند با تقسیم مسئولیت‌ها فقط بخشی از هزینه‌ها را متحمل شوند. این راهکار به مراتب هزینه‌های طراحی محصول را کاهش می‌دهد. این در حالی است که با توجه به وابستگی که هر کدام از شرکا به همدیگر دارند، در صورتی که یکی از طرفین در انجام مسئولیت خویش کوتاهی کند، این ضرر و زیان شامل تمامی اعضای تجاری زنجیره تامین خواهد بود. طبیعتاً در چنین حالتی ریسک تجاری بالا بوده و نیازمند فرایند مدیریت ریسک می‌باشد. البته به اعتقاد نگارنده در صورتی که قصور از جانب هر کدام از شرکای تجاری صورت گیرد، با توجه به اینکه در بلندمدت می‌تواند باعث آسیب به شهرت و موقعیت اجتماعی آن سازمان شود، مدیران آن شرکت تلاش می‌کنند تا با تعامل بهتر در زنجیره تامین نه تنها شرایط را برای حفظ حیات و سودآوری خود فراهم آورد، بلکه به بهبود تعامل و همکاری با سایر سازمان‌ها اقدام کنند. البته ذکر این نکته نیز ضروری است که این رویه همانطور که میراندا (۲۰۰۸) نیز پیش‌بینی کرده است بیشتر با شرایط کشورهای توسعه یافته سازگاری دارد. به عبارت دیگر در اکثر کشورهای در حال توسعه با توجه به عدم پیش‌بینی سازوکارهای قانونی مشخص در مجازات مدیران متخلف این احتمال وجود دارد که مدیران شرکت‌ها به راحتی از زیر بار مسئولیت‌های خود طفره روند. به هرحال پیشنهاد می‌شود در صورتی که شرکتی قصد دارد ارتباط و تعامل با سایر شرکای تجاری را ایجاد نماید، در گام اول تحقیق میدانی مناسب از وضعیت شرکت‌ها انجام دهد تا به شناخت مناسب از

براساس پژوهش کولیر و همکاران (۲۰۰۶) نتایج پژوهش‌های مختلف حاکی از این است که دامنه‌ای که مدیران در تصمیم‌گیری‌های خود به مفهوم ریسک توجه می‌نمایند، مشخص نیست. ولی چیزی که واضح است، این است که مدیران براساس ترجیحات خود در تصمیم‌گیری‌های خود به ریسک توجه می‌نمایند. یکی از این ترجیحات بحث فرهنگ ملی در هر کشور می‌باشد. در نتیجه فرهنگ ملی یکی از عوامل تاثیرگذار در چگونگی برخورد با ریسک توسط شرکت است. طبیعتاً مفهوم اعتماد^{۲۲} در هر کشوری نیز ریشه در فرهنگ آن کشور دارد. با توجه به اینکه براساس رویکرد شبکه صنعتی، IOCM بر پایه اعتماد میان شرکای تجاری ایجاد می‌شود. در نتیجه به هر اندازه که اعتماد میان شرکای تجاری پایین باشد، ریسک تعاملات میان سازمانی نیز افزایش خواهد یافت. به نظر می‌رسد که اعتماد میان شرکای تجاری در کشورهای در حال توسعه در قیاس با کشورهای توسعه یافته پایین باشد. این همان مساله ای است که میراندا (۲۰۰۸) در برزیل آن را نشان داد و نتیجه گرفت اجرای IOCM در کشورهای در حال توسعه نظیر برزیل دشوار است. طبیعی است که در چنین حالتی مدیریت ریسک اهمیت دو چندانی خواهد یافت.

• وابستگی شرکت‌ها و مدیریت ریسک در همکاری های میان سازمانی

ممکن است در طول زنجیره تامین برخی از شرکای تجاری به منابع ارائه شده توسط سایر شرکا وابسته شده و از منابع آنها استفاده نمایند. این وابستگی به منابع شرکا ممکن است هزینه همکاری و معامله در شرکت وابسته را افزایش دهد. براساس تئوری اقتصاد هزینه معاملات ارتباط میان خریداران و عرضه کنندگان در زنجیره تامین می‌تواند در برخی شرایط و بسته به حجم سرمایه گذاری وابستگی متقابل میان شرکت‌ها را به وجود آورد. به عنوان مثال در زمان توسعه یک محصول، وابستگی متقابل می‌تواند در مرحله طراحی محصول صورت

شرکت‌ها در فرایند تولید کالا، مسئولیت برخی از مراحل زنجیره ارزش از قبیل طراحی محصول را میان خود تقسیم می‌کنند، باید این موضوع را در نظر داشته باشند که چنین تدبیری باعث وابستگی آنها به سایر شرکت‌ها خواهد شد که در صورت سهل انگاری یا حتی ورشکستگی هرکدام از آنها، آسیب فراوانی به موقعیت تجاری شرکت وارد می‌شود. یا مثلاً برخی از روش‌های IOCM از قبیل حسابداری آشکار نیازمند این است که شرکا در درون زنجیره تامین اطلاعات حسابداری داخلی خود را برای یکدیگر افشا نمایند تا از همکاری میان‌سازمانی خود در مدیریت هزینه‌ها پشتیبانی نمایند. به عبارت دیگر اکنون اطلاعاتی که به طور سنتی برای هرکدام از این شرکت‌ها محرمانه تلقی می‌شود، برای اهداف استراتژیک در اختیار هم گذاشته می‌شود. اما ابهامی که مطرح می‌شود این است، چرا شرکت‌ها پیامدهای برنامه‌ریزی‌های تحقیق و توسعه خود را به راحتی در اختیار دیگر سازمان‌ها قرار دهند؟ هرچند موریتسن و همکاران (۲۰۰۱) مدعی هستند که این راهکار می‌تواند برای شرکت مزیت رقابتی ایجاد کند. ولی ممکن است در مواردی به خصوص در کشورهای در حال توسعه چنین رویه‌ای به جای مزیت رقابتی برای شرکت، یک تهدید بزرگ تلقی شود. طبق تئوری نمایندگی هر مدیری براساس منافع شخصی خویش عمل می‌کند. هر زمانی که مدیران شرکای تجاری به این نتیجه برسند که استفاده فرصت طلبانه از اطلاعات سایر شرکت‌ها یا حتی فسخ همکاری به نفع خود و سازمان خویش است، می‌توانند به دیگر شرکت‌ها آسیب برسانند. پس شناسایی ریسک‌های بالقوه‌ای که در چنین تعاملاتی وجود دارد، ضروری است.

گام سوم: اندازه‌گیری ریسک

در این مرحله نتایج ریسک بر سازمان مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر زمانی که در مرحله شناسایی ریسک، خطر استفاده فرصت طلبانه از اطلاعات شرکت شناسایی شده باشد، باید نتایج مالی و طبیعی آن بر اعتبار سازمان اندازه‌گیری و بررسی شود.

گام چهارم: استراتژی برخورد با ریسک

بعد از آنکه نتایج طبیعی و مالی ریسک بررسی شد. باید چگونگی برخورد با ریسک‌های شناسایی شده تعیین شود. به عنوان مثال در مورد برخورد با ریسک رفتار فرصت طلبانه می‌توان با تدوین قوانین و مقررات لازم و پیش‌بینی جرائم در آن از کم‌کاری شرکای تجاری جلوگیری شود. با این وجود حتی ممکن است نتیجه حاصل شود که منافع ناشی از IOCM پاسخ‌گوی هزینه‌های ناشی از آن نیست. به عبارتی بهتر است

چارچوب شرکای مورد نظر دست یابند. رویه‌هایی از قبیل پرس و جو از مشتریان شرکت، مصاحبه با مدیران شرکت، مطالعه برنامه‌های آتی شرکت می‌تواند راهکار مناسبی در تفکیک شرکای تجاری خوب از بد داشته باشد. در گام دوم نیز بهتر است که تمام شرکای تجاری اقدام به تدوین مقررات و آئین نامه لازم الاجرائی که وظایف هرکدام از شرکا و مسئولیت‌های آنها باشد، نمایند. همچنین بهتر است در این آئین نامه‌ها جرایم مناسبی نیز برای قصور هرکدام از شرکا پیش‌بینی و مکتوب شود تا تهدیدهای ناشی از ریسک اهمال و کم‌کاری به حداقل برسد. این فرایند نیازمند مدیریت ریسک است که در بخش بعدی توضیح داده می‌شود.

• مدیریت ریسک

مدیریت ریسک، فرآیندی است که در آن مدیران به شناسایی، اندازه‌گیری و تصمیم‌گیری در مورد ریسک‌ها و نظارت بر انواع ریسک‌ها اقدام می‌کنند. به عبارت دیگر سازمان باید در جست و جوی راه‌هایی برای حذف، کاهش و کنترل ریسک‌های موجود باشد (رانونگ، ۲۰۰۹) هدف مدیریت ریسک، کنترل پیامدهای نامطلوب ناشی از تحمل ریسک و همچنین اطمینان از دستیابی به فواید پذیرش ریسک است، این امر مستلزم آن است که ریسک را شناسایی و برای مدیریت آن تصمیمات هوشمندانه اتخاذ کنیم. اکنون با توجه به مطالعات نظری و یافته‌های پژوهش‌های دیگر یک استراتژی چهار مرحله‌ای برای مدیریت ریسک در IOCM ارائه می‌شود.

گام اول: شناخت مقدماتی از محیط فعالیت

قبل از آغاز فرایند شناسایی ریسک، مدیران و اعضای هیئت مدیره شرکت باید نسبت به محیط فعالیت و شرایط شرکای تجاری خود شناخت کافی پیدا کنند. در یک دسته بندی می‌توان عوامل تاثیرگذار بر محیط فعالیت را به دو دسته عوامل داخلی و عوامل خارجی تقسیم‌بندی کرد. عوامل داخلی می‌تواند مواردی از قبیل سطح سودآوری، شهرت مدیران اصلی، ترکیب سهامداران، مشتریان شرکت و غیره باشد. این در حالی است که عوامل خارجی مواردی از قبیل سطح تحریم‌های بین المللی، گزارش‌های مربوط به صنعت و نوسانات متغیرهای اقتصادی است که خارج از کنترل شرکت می‌باشد.

گام دوم: شناسایی ریسک

درگیری شرکت‌ها در بسیاری از فعالیت‌های تجاری، احتمال وقوع ریسک‌های مختلف در سازمان را افزایش داده است. زمانی که شرکت‌ها از طریق تعامل و همکاری با شرکای تجاری در پی مدیریت مشترک هزینه هستند، طبیعتاً وقوع برخی ریسک‌ها قابل پیش‌بینی است. به عنوان مثال زمانی که

مستقل نگریسته نمی‌شود. در پارادایم جدید مدیریت هزینه، به شرکت به صورت شبکه‌ای از روابط و تعاملات با شرکای تجاری خود توجه می‌شود. به همین دلیل منابع داخلی شرکت با منابع خارجی شرکای تجاری ترکیب شده و حاصل هم‌افزایی آنها مزیت رقابتی پایداری است که برای شرکت ایجاد می‌شود. به عبارت دیگر شرکت‌هایی که به طور سنتی رقیب هم محسوب می‌شدند، در عصر حاضر شریک تجاری هم محسوب می‌شوند. چنین پارادایمی علاوه بر مزایایی که برای بهبود موقعیت تجاری سازمان‌ها ارائه می‌دهد، در مواردی نیز ریسک‌زا بوده و شرکت را در معرض تهدیدهای ناشی از پدیده تعاملات برون سازمانی قرار می‌دهد. در مقاله حاضر از روش خبرگان و مصاحبه ساختار نیافته جهت شناسایی عوامل چالش‌برانگیز در استفاده از رویه‌های IOCM استفاده شده است. نتایج حاصل از بررسی نظرات خبرگان نشانگر این است که مقاومت در مقابل تغییرات، نبود چارچوب و نمونه‌های استاندارد کاربرد رویه‌های IOCM، ساختار متمرکز سازمان‌ها، ترس از افشای اطلاعات محرمانه، تغییرات گسترده در سیستم اطلاعاتی شرکت و الزام به برقراری استراتژی ارتباطی مناسب از مشکلات و چالش‌های عملیاتی شدن IOCM است.

همچنین در مباحث بعدی تئوری‌های پشتیبان IOCM ارائه شد. با مطالعه دقیق این تئوری‌ها می‌توان به وجود ریسک در IOCM پی برد (جدول ۳). علاوه بر مباحث تئوریک در بررسی رویه‌های کاربردی IOCM نیز وجود ریسک مشخص شد. این رویه‌ها در اکثر موارد یک شباهت عمده با هم دارند و آن هم آزاد بودن انتشار اطلاعاتی که به طور سنتی محرمانه تلقی می‌شد. رویکرد حسابداری آشکار با وجود آنکه در برخی پژوهش‌ها از قبیل پژوهش بلال الدین (۲۰۱۳) جزء روش‌های IOCM معرفی شده است. ولی می‌توان ادعا کرد که افشای اطلاعات به خصوص اطلاعات هزینه پیش‌نیاز فرایند مدیریت هزینه و بکارگیری اکثر رویه‌های IOCM است. در نتیجه در دل دیگر روش‌های IOCM حسابداری آشکار وجود دارد. طبیعی است که روش حسابداری آشکار معایب مختلفی به خصوص برای شرکت‌هایی که سرمایه‌گذاری سنگینی در هزینه‌های تحقیق و توسعه داشته‌اند در پی دارد. در این روابط عنصر اعتماد بسیار اهمیت دارد. به همین دلیل است که گفته می‌شود شرکت‌ها قبل از درگیری در IOCM بهتر است به شناخت مطلوب از شرکای تجاری خود دست یابند. زیرا ممکن است استفاده فرصت‌طلبانه رقبا از اطلاعات استراتژیک شرکت باعث ضربه‌های جبران‌ناپذیری به ساختار شرکت شود. به همین دلیل، مقاله حاضر ضمن تاکید بر نتایج مطلوب رویه‌های IOCM پیشنهاد می‌کند که در کنار استفاده از این رویه‌ها بر

در چنین شرایطی به ICM اتکا شود. بهر حال باید توجه شود در صورتی که قبل از شروع فرایند IOCM تحقیقات مناسبی در شناسایی شرکای تجاری صورت گیرد، ریسک ناشی از IOCM به حداقل می‌رسد. در این زمینه می‌توان از تحقیقات میدانی، بررسی اعتبار و شهرت مدیران اصلی، سطح سودآوری و میزان علاقه آنها به فرایند IOCM استفاده برد. با توجه به یافته‌های پژوهش‌های پیشین فرایند IOCM نتایج مطلوبی را در زمینه مدیریت هزینه برای شرکت‌ها در پی داشته است. اما آن چه که خلا این پژوهش‌ها محسوب می‌شود، نادیده گرفتن نقش ریسک و عواملی است که بر اساس این فرایند برای شرکت تهدید محسوب می‌شود. ریسک‌های مختلفی از قبیل استفاده فرصت‌طلبانه از اطلاعات، افشای نادرست به منظور گمراهی و ریسک کم کاری شرکای تجاری عواملی هستند که می‌تواند در مواردی منافع ناشی از IOCM را با چالش رو به رو سازند. هرچند به اعتقاد ال (۲۰۱۴) حتی در صورتی که افشای فرصت‌طلبانه در IOCM وجود داشته باشد بازهم منافع ناشی از IOCM در راستای پوشش هزینه‌های آن توجیه پذیر خواهد بود، ولی باید توجه داشت که وی تنها ریسک افشای نادرست و فرصت‌طلبانه را در نظر گرفته است. به هر حال ریسک‌های آشکار و پنهان دیگری نیز وجود دارد که می‌تواند در کنار هم منافع IOCM را با چالش روبه‌رو سازد. به اعتقاد نگارنده در صورت بکارگیری مناسب مدیریت ریسک این تهدیدها می‌تواند به فرصت تبدیل شود. به عبارت دیگر با یک استراتژی مناسب مدیریت ریسک می‌توان اثرات نامطلوب ریسک در IOCM را به حداقل رساند، در این صورت است که کاربرد IOCM موقعیت شرکت را در محیط کسب و کارهای امروزی بهبود می‌بخشد.

۵- نتیجه‌گیری و بحث

امروزه به دلایل مختلف از جمله گسترش نظام تولید چابک، برون سپاری فعالیت‌ها و افزایش رقابت در بازار اهمیت مدیریت هزینه دوچندان شده است. در گذشته شرکت‌ها به صورت داخلی به مدیریت هزینه می‌پرداختند. با این حال با کاهش ادغام‌های عمودی و اهمیت یافتن مدیریت هزینه در طول زنجیره تامین، توجه شرکت‌ها به مدیریت هزینه در فراسوی مرزهای سازمان جلب شده است. به عبارت دیگر شرکت‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که می‌توانند به صورت هماهنگ و در تعامل سازنده با هم فرایند مدیریت هزینه در طی زنجیره تامین را به شکل مطلوبی دنبال نمایند. بدین منظور برخلاف تئوری‌های سنتی مدیریت در پارادایم جدید، شرکت و منابع آن در ایجاد یک مزیت رقابتی پایدار به صورت

- * باغومیان، رافیک و نقدی، سجاد (۱۳۹۳) تاثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر میزان افشای اختیاری در گزارش گری سالانه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری، ۵(۱۶). ۱۱۹-۱۳۶.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون و غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۰) مدیریت هزینه بین سازمانی: مفاهیم، رویه ها و الزامات. مجله حسابداری مدیریت. ۴(۹). ۹۹-۱۱۵.
- * Belal Uddin, M., (2013) "Techniques of interorganizational cost management: A review essay", *Journal of Statistics and Management Systems*, 16(1), P 89-108.
- * Belal Uddin, M and Hassan, R, M., (2011) "Conceptual Framework of Interorganizational Cost Management: a Critical Analysis", *ASA University Review*, 5(2), P 299-312.
- * Chang, H, L., Weng, H, C., Chen, C, H and Su, C, H., (2006) "Resource-based View of the Inter-organizational Information System Capability: A Field Study in Taiwan PC Industry" *Proceedings of Pre-ICIS Workshop on E-Business*.
- * Coad, A. and Cullen, J. (2006) "Inter-organizational cost management: Towards an evolutionary perspective" *Management Accounting Research*. 17, p. 342-369
- * Collier, P, M., Berry, A, G, and Burke, G, T. (2006) "Risk and management accounting: best practice guidelines for enterprise-wide internal control procedures" *The Chartered Institute of Management Accountants*. Great Britain.
- * Cooper, R., and Slagmulder, R., (2004) "Interorganizational cost management and relational context", *Accounting, Organizations and Society* Volume 29(1), P 1-26.
- o Drake, A. R. and S. F. Haka (2008) "Does abc information exacerbate hold-up problems in buyer-supplier negotiations?" *The Accounting Review* 83 (1), 29-60.
- * Fayard, D, Lee, S, L, Leitch, A, R and Kettinger, W, J. (2012) "Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains", *Journal of Accounting, Organizations and Society*, 37, 168-187.
- * Fayard, D, Lee, S, L, Leitch, A, R and Kettinger, W, J. (2014) "Interorganizational Cost Management in Supply Chains: Practices and Payoffs", *Management Accounting*, 15(3), p 1-9.
- * Isoraite, M., (2009) "Importance of Strategic Alliances in Company's Activity" *Intellectual economics research journal*, 1(5), p. 39-46.
- * Johanson, J., Mattsson, L., (1987) "Interorganizational relations in industrial systems: a network approach compared with the transaction cost approach", *International Studies of Management & Organization*, 17(1), p. 34-48.
- * Kajuter, P. and Kulmala, H. (2010) "Open-book accounting in networks. In the book accounting in

فرایند مدیریت ریسک نیز توجه شود. به همین منظور یک فرایند چهار مرحله ای در اجرای موثر مدیریت ریسک در IOCM پیشنهاد می شود.

بعد از شناخت محیط تجاری شرکای تجاری و شناسایی ریسک ها در گام بعدی باید اندازه و تاثیر مالی و طبیعی ریسک بر اعتبار سازمان سنجیده و ارزیابی شوند تا در نهایت استراتژی مناسبی برای جلوگیری از اثرات نامطلوب IOCM گرفته شود. نتایج مدیریت ریسک ممکن است، استفاده از IOCM در زنجیره تامین را غیرعملی سازد. زیرا ممکن است گاهی اثرات نامطلوب IOCM آن چنان فراگیر باشد که شرکت تمایلی برای IOCM از خود نشان ندهد. یا اینکه بخواهد با استراتژی های مناسب این ریسک ها را به حداقل برساند. در آخر اینکه برخی اندیشمندان نظیر میراندا (۲۰۰۸) اعتقاد دارند که رویکرد IOCM بیشتر در کشورهای توسعه یافته قابلیت پیاده سازی دارد. به نظر می رسد در کشورهای در حال توسعه که بحث اعتماد میان شرکای تجاری و همکاری گروهی میان آنها به صورت عرف اجتماعی مطرح نیست، پیاده سازی IOCM بسیار دشوار است. با این حال با توجه به نتایج پژوهش به شرکت های ایرانی خصوصا شرکت های صنعت خودروسازی و صنعت قند و شکر توصیه می شود که با توجه به بالا بودن بهای تمام شده محصولات آنها علاوه بر توجه به ICM، در برخی موارد نیز به IOCM نیز توجه ویژه ای داشته باشند. به عنوان مثال در صنعت خودروسازی در سال های گذشته ترکیب تجاری از نوع ادغام عمودی فراگیر بوده است، این در حالی است که با توجه به معایب ادغام عمودی (از جمله هزینه بر بودن و مشکلات مدیریتی آن) بهتر است راهکار جایگزین و روش پیشنهادی پژوهش حاضر یعنی IOCM اجرائی شود. به عبارت دیگر با توجه به حجم عظیم سرمایه گذاری در ادغام عمودی و مشکلات ناشی از آن پیشنهاد می شود IOCM جایگزین آن شود تا علاوه بر ترکیب منابع با شرکای تجاری، شبکه ای از روابط بهینه میان آنها شکل بگیرد. این همان بحثی است که رویکرد شبکه صنعتی و تئوری مبتنی بر منابع در پی تبیین آن هستند. البته به اعتقاد نگارنده بهتر است با توجه به شرایط بسیار غیرقابل پیش بینی کشورهای در حال توسعه نظیر ایران، فرایند مدیریت ریسک با IOCM تلفیق شود تا ثمره آن به دوام فعالیت و بقای شرکت کمک نماید.

فهرست منابع

- * امیری، هادی و چشمی، علی (۱۳۹۱). تحلیل ادغام های عمودی در بنگاه های صادرکننده کشمش با اقتصاد هزینه مبادله، فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی، 62، ۱۲۵-۱۵۱.

یادداشت‌ها

۱. ادغام عمودی فرآیندی است، که در آن یک شرکت، شرکت‌های توزیع و بخش محصولات خود را، تحت تملک خود در می‌آورد، تا پس از مرحله تولید، کنترل خود بر این قسمت‌ها را افزایش دهد.

۲. Peeters and Quintens

۳. Isoraite

۴. Kulmala

۵. Inter-Organizational cost management

۶. Coad and Cullen

۷. در این نوع مصاحبه فقط فضای کلی مصاحبه مشخص می‌شود و با تعامل و گفتگوی متقابل مصاحبه را پیش می‌برند.

۸. structuration

۹. منطق رویکرد شبکه صنعتی را می‌توان با ضرب المثل معروف ایرانیان که در آن گفته می‌شود "یک دست به تنهایی صدا ندارد" هماهنگ دانست. به عبارت دیگر یک شرکت به صورت مستقل توانایی رقابت در عصر حاضر را نداشته و برای بقا و حفظ حیات خویش نیازمند تعامل و همکاری با سایر سازمان‌ها است. این اقدام از منظر تئوری شبکه اجتماعی نیازمند ایجاد شبکه‌ای از روابط میان سازمان‌ها است.

۱۰. Tikkanen and Halinen

۱۱. لازم به توضیح است که طبق فروض تئوری اقتصاد هزینه معاملات در این مثال درجه تحدید تجهیزات بالا می‌باشد. بدین صورت که ارزش مولد آن در صورت انتقال به موقعیت‌های دیگر به شدت کاسته می‌شود.

۱۲. Hybrid

۱۳. wevers

۱۴. عقلانیت محدود به این معناست که کنشگران اقتصادی به دلیل عوامل مختلف نمی‌توانند عقلانی رفتار کنند.

۱۵. Asset specificity

۱۶. Open book Accounting

۱۷. Oil

۱۸. Drake and Haka

۱۹. این روش یعنی هزینه یابی هدف بین سازمانی که یکی از رویه‌های IOCM می‌باشد مستلزم همکاری دو تیم طراحی از هر دو شرکت در راستای کاهش هزینه‌ها می‌باشد.

۲۰. پژوهش‌های کیفی از نوع مطالعاتی هستند که در آن داده‌ها از نوع کیفی و ذهنی هستند. این پژوهش‌ها عمدتاً استقرایی بوده و بیشتر در پی نظریه پردازی هستند تا نظریه آزمایی.

۲۱. علاقه‌مندان به مطالعه بیشتر در مورد رویه‌های مدیریت هزینه میان سازمانی می‌توانند به پژوهش‌های رهنمای رودپشتی و غلامی (۱۳۹۰) و بلال الدین (۲۰۱۳) مراجعه فرمایند.

۲۲. Trust

networks" edited by Hakan Hakansson, Kalle Kraus and Johnny Lind. Routledge, USA.

* Kulmala, H. I., Paranko, J., Leitch, A. R. and Rauva, U. R. (2002) "The role of cost management in network relationships, Int. J. Production Economics. 79, P 33-43.

* Lamming, R. (1993) "Beyond partnership - strategies for innovation and lean supply" New York, Prentice Hall

* Madhani, p. (2009) "Resource based view (RBV) of Competitive Advantages: Importance, Issues and implication. Indian Management Research Journal, 1(2). P 2-12.

* Matto, T. (2012) "Implementation of Quality Cost Management Tool in Dyadic Purchaser-Provider Relationship Context" Master Thesis. University of Jyväskylä.

* Miranda D. S. (2008). "Inter-Organizational relationship and management accounting – A Brazilian case " Accounting Information Review, Available at: <http://www.revista.ufpe.br>.

* 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: p. 221-244.

* Oil, G. (2014) "Opportunistic Disclosure in the Inter-Organizational Relationships" Discussion papers on business and economics, Department of Business and Economics, University of Southern Denmark.

* Peeters, J. and Quintens, L. (2003) "Purchasing and inter-organizational cost management: evidence from the Belgian automotive supply chain" International Annual IPSERA Conference, p. 953-962.

* Ranong, P. N. (2009) "Critical Success Factors for effective risk management procedures in financial industries" Master Thesis, Umea University.

* Tikkanen, J., Halinen, A. (2003) "Network Approach to Strategic Management – Exploration to the Emerging Perspective " 19th Annual IMP Conference. Lugano, Switzerland.

* Tomkins, C. (2001) "Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks" Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 p. 161-191.

* Wevers, R. (2007) "Inter-organizational cooperation and Innovation " master Thesis. Delft University of technology