

## استراتژی اقیانوس آبی و توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک

محمد نمازی

استاد حسابداری دانشگاه شیراز  
mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

محمدحسین قدیریان آرانی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز  
ghadirian.a.88@gmail.com

حسن فتاحی نافچی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه اصفهان  
hasanzft@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۴/۷/۲۹ تاریخ پذیرش: ۹۴/۱۱/۱۸

### چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی قابلیت‌های فنون جاری حسابداری مدیریت استراتژیک در به‌کارگیری استراتژی اقیانوس آبی و تأثیرات احتمالی حسابداری مدیریت استراتژیک و فنون آن از این نوع استراتژی است. پژوهش حاضر از انواع پژوهش‌های کیفی بوده و از روش کتابخانه‌ای برای جمع‌آوری مطالب آن استفاده شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که برخی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نه تنها قابلیت کاربرد برای پیاده‌سازی و اجرای استراتژی اقیانوس آبی را دارند بلکه از اجزای ضروری آن به حساب می‌آیند؛ از جمله تحلیل چرخه عمر، قیمت‌گذاری استراتژیک، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی کایزن، بودجه‌ریزی کایزن، هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت و ارزیابی متوازن. با وجود این، اکثر این تکنیک‌ها برای کمک به مدیریت استراتژیک مبتنی بر اقیانوس آبی نیازمند تعدیلاتی هستند. به بیان دیگر، حسابداری مدیریت استراتژیک برای سودمند بودن در تدوین، پیاده‌سازی، تداوم و ارزیابی استراتژی اقیانوس آبی نیاز به پیشرفت‌هایی دارد. توجه به صنایع جانشین و جایگزین، مطلوبیت برای خریدار (از جمله غیرمشتریان)، عوامل انسانی، رفتاری و نامشهود مهم‌ترین پیشرفت‌های لازم برای حسابداری مدیریت استراتژیک در این زمینه هستند. بنابراین نتیجه‌گیری می‌شود که حسابداری مدیریت استراتژیک از نوع رنگ استراتژی شرکت تأثیر می‌پذیرد، اما با انجام تعدیلاتی در فنون آن، کماکان می‌توان سودمندی این سیستم اطلاعاتی را حفظ کرد.

**واژه‌های کلیدی:** استراتژی اقیانوس آبی، نامربوط کردن رقابت، استراتژی اقیانوس قرمز، فنون نوین حسابداری مدیریت استراتژیک.

## ۱- مقدمه

در اواخر دهه ۱۹۸۰ میلادی بسیاری از شرکت‌ها دریافتند که مهمترین مسئله در راستای سودآوری و کسب و کار آن‌ها رقابت، به‌ویژه رقابت در سطح جهانی است. در نتیجه انجام تغییرات مهم درون و برون سازمانی در کسب‌وکار، از جمله بررسی و تعیین استراتژی برای آن‌ها ضروری به‌نظر می‌رسید (نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). در چنین شرایطی، سیستم‌های حسابداری مدیریت سنتی پاسخ‌گوی مأموریت‌ها و اهداف جدید سازمان‌ها نبودند و کمبودهای زیادی داشتند (جانسون و کپلن، ۱۹۸۷). در نتیجه حسابداری مدیریت استراتژیک پا به عرصه ظهور نهاد. حسابداری مدیریت استراتژیک سعی می‌کند بر اساس تدوین یک استراتژی مطلوب و بر اساس مزیت‌ها و محدودیت‌های سازمان و سازه‌های داخلی و خارجی، اطلاعات لازم را به مدیران و تصمیم‌گیرندگان مربوط ارائه دهد. از جمله مهمترین تفاوت‌های بین حسابداری مدیریت سنتی و حسابداری مدیریت استراتژیک، تکیه بر استراتژی سازمان است.

راهبرد یا استراتژی مفهومی است که از عرصه نظامی نشأت گرفته و سپس در سایر عرصه‌ها از جمله مدیریت، اقتصاد، حسابداری، تجارت و سیاست از کاربرد زیادی برخوردار شده است. بنابراین استراتژی شرکت<sup>۱</sup> به شدت تحت تأثیر ریشه نظامی آن قرار دارد. بر اساس این دیدگاه، استراتژی به چگونگی مواجهه با یک دشمن یا رقیب<sup>۲</sup> و جنگ بر سر زمینی محدود و ثابت مربوط می‌شود. غلبه بر رقابت در کانون توجه چنین تعریفی از استراتژی قرار دارد. از این‌رو پیشگامان مدیریت استراتژیک، بهره‌گیری از مزیت‌های رقابتی، جنگ بر سر سهم بازار و قیمت را به شرکت‌ها پیشنهاد می‌کردند (کیم و مابورن، ۲۰۰۵). بر این اساس پورتر (۱۹۸۰) استراتژی‌های رهبری بهای تمام شده، تمایز و تمرکز را برای مدیریت استراتژیک پیشنهاد کرد. این استراتژی‌های مبتنی بر مزیت‌های رقابتی پایدار<sup>۳</sup> تقریباً به مدت ربع قرن جایگاه خود را به عنوان اصلی‌ترین رهنمودهای استراتژیک حفظ کردند (لوی، ۲۰۰۵). اما هنگامی که تمامی رقبا به انجام اقدامات مشابه روی آورند، استراتژی‌های آن‌ها یکدیگر را خنثی کرده و به فرصت‌های تاکتیکی<sup>۴</sup> تبدیل می‌شوند؛ در نتیجه شرکت‌ها به رویکردهای جدیدی از استراتژی نیازمندند (کیم و مابورن، ۲۰۰۴ و ۲۰۰۵). در این شرایط رقابت شانه به شانه<sup>۵</sup> به اقیانوسی خون‌آلود و قرمز (Bloody red ocean) منتج می‌شود که در آن رقبا بر سر سودهای روبه افول<sup>۶</sup> می‌جنگند (کیم و مابورن، ۲۰۰۵). بنابراین موفقیت نه از راه جنگ با رقبا، بلکه با نامربوط کردن رقابت از طریق ایجاد اقیانوس‌های آبی حاصل

می‌شود (کیم و مابورن، ۲۰۰۵). به عبارتی شرکت‌ها تشویق می‌شوند تا به جای تمرکز بر رقابت، به مشتری توجه بیشتری داشته باشند و فضای بازاری موجود را بازسازی کرده و فضاهای جدیدی خلق کنند (لوی، ۲۰۰۵).

در حقیقت ایده استراتژی اقیانوس آبی با به چالش کشیدن رقابت، که سال‌ها مهم‌ترین پیش فرض در حوزه مدیریت استراتژیک بوده است و همچنین با ارائه راه‌کارهای نوین، حوزه جدیدی را برای کسب موفقیت در کسب‌وکار معرفی می‌کند. بنابراین یکی از مهمترین تحولات در حوزه مدیریت استراتژیک که منجر به پیدایش انقلابی در این حوزه شده، مطرح شدن "استراتژی اقیانوس آبی" می‌باشد که با رویکرد تفکر استراتژیک همراه با نوآوری در حوزه استراتژیک اقدام به ارائه مجموعه‌ای از ابزارها و رویکردهای خاص جهت تحقق آن نموده است (تولایی، ۱۳۸۸). از آن‌جا که حسابداری مدیریت استراتژیک اصولاً بر استراتژی سازمان تکیه دارد و نقش آن شناسایی، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل و گزارش اطلاعات مرتبط با شناسایی و پیاده‌سازی سازه‌های استراتژیک شرکت است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۲)؛ این پرسش‌ها مطرح می‌گردد که: آیا با مطرح شدن ایده استراتژی اقیانوس آبی، حسابداری مدیریت استراتژیک هم به انقلابی تازه نیاز دارد یا این‌که از فنون موجود آن می‌توان در به‌کارگیری این نوع استراتژی استفاده کرد؟ همچنین آیا ظهور ایده استراتژی اقیانوس آبی بر حسابداری مدیریت استراتژیک و فنون آن تأثیرگذار است یا خیر؟ هدف اصلی این پژوهش، پاسخ‌گویی به پرسش‌های مطرح شده است. پاسخ‌گویی به این پرسش‌ها افزون بر گسترش مرزهای دانش در زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک، اطلاعات و پیشنهادها سودمندی را برای مدیران واحدهای تجاری و حسابداران مدیریت فراهم می‌آورد؛ بنابراین مطالعه حاضر از اهمیت بسزایی برخوردار است.

در ادامه این مطالعه، مروری اجمالی بر استراتژی اقیانوس آبی انجام می‌گیرد. سپس فنون حسابداری مدیریت قابل کاربرد در پیاده‌سازی استراتژی اقیانوس آبی واکاوی و تأثیرپذیری احتمالی آن‌ها از این نوع استراتژی بررسی می‌شود. در پایان، پیشنهادهایی برای ایجاد زیرساخت‌های لازم برای تغییر رنگ استراتژی، نتیجه‌گیری نهایی و پاسخ‌گویی در مورد پرسش‌های مطرح شده ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

### ۲-۱- استراتژی اقیانوس آبی در برابر استراتژی اقیانوس قرمز

ریشه دیدگاه ساختارگرایی<sup>۷</sup> یا جبرگرایی محیطی<sup>۸</sup> به استراتژی را باید در اقتصاد سازمان صنعتی<sup>۹</sup> جستجو کرد. مدل‌های تحلیل سازمان صنعتی اهمیت خاصی برای رقابت و نقش آن در موفقیت شرکت‌ها قائل هستند. در این دیدگاه همچون دیدگاه نظامی به استراتژی که زمین را عاملی حیاتی می‌انگارند (تولایی، ۱۳۸۸)، شرکت‌ها را در ایجاد مواضع دفاعی در نبرد رقابتی در فضای بازاری موجود حیاتی در نظر می‌گیرند. در نتیجه آن‌ها برای حفظ خود در بازارها بر ایجاد مزیت‌های رقابتی تأکید می‌کنند و معمولاً به ارزیابی کار رقبا پرداخته و تلاش می‌کنند از آن‌ها پیشی بگیرند. در اینجا دست‌یافتن به سهم بیشتری از بازار به‌عنوان یک بازی با جمع صفر<sup>۱۰</sup> در نظر گرفته می‌شود که در آن شرکتی از زبان شرکت رقیب سود می‌کند. از این‌رو رقابت، یعنی طرف عرضه معادله به تعریف متغیرهای استراتژی شکل می‌دهد (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b).

تا پیش از هزاره سوم، استراتژی‌های رقابتی توسط برخی نویسندگان مورد انتقاد گرفت. برای نمونه، هیل<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۸) ادعا کرد که ایده پورتر ناقص است، زیرا تمایز می‌تواند به معنای رهبری هزینه باشد و شرکتی که محصول خود را با قیمت پایین‌تر ارائه کند در واقع وجهی از استراتژی تمایز را داراست. وی خاطر نشان ساخت که شرکت‌ها برای دستیابی به یک مزیت رقابتی پایدار، باید ترکیبی از استراتژی‌های رهبری هزینه و تمایز را به کار برند. ریدراسترال و نورداستورم<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۹) نیز این موضوع را مطرح کرده‌اند. به اعتقاد آن‌ها استراتژی رقابت‌پذیر راه به جایی نمی‌برد و شرکت‌ها نیاز به استراتژی‌هایی دارند که شور و هیجان ایجاد کنند (نقل از گلپایگانی و پیروزف، ۱۳۸۷). نتایج پژوهش کیم و مابورن بین سال‌های ۱۹۸۰ تا ۲۰۰۰ نیز حاکی از آن است که اگرچه رقابت مهم است، ولی با تأکید بر استراتژی‌های رقابتی، از یک بعد بسیار مهم استراتژی چشم‌پوشی می‌شود. این بعد نه به خود رقابت، بلکه به ایجاد بازاری مربوط می‌شود که در آن هیچ رقیبی باقی نمی‌ماند. آن‌ها این فضای ناشناخته را "اقیانوس آبی" می‌نامند.

به اعتقاد کیم و مابورن (۲۰۰۴، ۲۰۰۵a و b) تمامی حوزه‌های کاری و خدماتی جهان از دو دسته اقیانوس تشکیل شده‌اند، یکی اقیانوس‌های آبی و دیگری اقیانوس‌های قرمز<sup>۱۳</sup>. اقیانوس‌های قرمز معرف کلیه صنایعی است که امروزه وجود

دارند و فضای بازار<sup>۱۴</sup> نامیده می‌شوند. اقیانوس‌های آبی شامل کلیه صنایعی می‌شوند که امروزه وجود خارجی ندارند و فضای بازار ناشناخته<sup>۱۵</sup> نامیده می‌شوند. در اقیانوس‌های قرمز، مرزهای صنعت تعریف و پذیرفته شده‌اند و قوانین رقابتی بازی شناخته شده هستند. در چنین جایی شرکت‌ها سعی می‌کنند بر سهم بیشتری از بازار و تقاضاهای موجود چنگ اندازی نمایند. هنگامی که فضای اقیانوس‌های قرمز شلوغ می‌شود چشم‌اندازهای سود و رشد کاهش می‌یابند. محصولات<sup>۱۶</sup> به کالاهای معمولی<sup>۱۷</sup> تبدیل می‌شوند و رقابت نفس‌گیر به اقیانوس قرمز خونین مبدل می‌گردد. اما اقیانوس‌های آبی با فضای بکر و دست‌نخورده<sup>۱۸</sup>، ایجاد تقاضا و فرصت رشد با سودآوری بالا تعریف می‌گردند. اگر چه برخی اقیانوس‌های آبی در فراسوی مرزهای صنعتی موجود ایجاد شده‌اند، ولی اکثر آن‌ها در بطن اقیانوس‌های قرمز و از طریق توسعه و بسط مرزهای صنعتی پدید می‌آیند. در اقیانوس‌های آبی، رقابت بی‌معنی است زیرا قوانین بازی آن هنوز تدوین نشده‌اند (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b و c). جدول (۱) مهمترین ویژگی‌های کلیدی استراتژی‌های اقیانوس آبی و قرمز را نشان می‌دهد.

#### جدول (۱): مهمترین ویژگی‌های کلیدی استراتژی‌های اقیانوس آبی و قرمز

استراتژی اقیانوس آبی	استراتژی اقیانوس قرمز
ایجاد بازارهای جدید	رقابت در بازارهای موجود
نامربوط ساختن رقابت	غلبه بر رقبا
ایجاد و تصاحب نیاز و تقاضای جدید	پاسخگویی به نیاز و تقاضای کنونی بازار
شکستن رابطه جایگزینی بین هزینه-ارزش	ایجاد رابطه جایگزینی بین هزینه یا ارزش
هماهنگی کلیه فعالیت‌های شرکت در جهت استفاده از مزیت‌های هر دو استراتژی تمایز و قیمت پایین	هماهنگی کلیه فعالیت‌های شرکت با یکی از استراتژی‌های قیمت پایین یا تمایز

منبع: کیم و مابورن (۲۰۰۵b: ۱۸)

#### ۲-۲- نوآوری ارزش: سنگ‌بنای استراتژی اقیانوس آبی

دراکر<sup>۱۹</sup> (۱۹۸۵) معتقد است که شرکت‌ها تمایل دارند با نگاه به اقدامات رقبای خود از یکدیگر سبقت بگیرند. اما ایجادکنندگان اقیانوس‌های آبی، رقابت را به‌عنوان معیار<sup>۲۰</sup> خود به‌کار نمی‌برند. بلکه منطق استراتژیک متفاوتی را دنبال می‌کنند که کیم و مابورن از آن به‌عنوان نوآوری ارزش<sup>۲۱</sup> یاد می‌کنند. نوآوری ارزش به طور یکسان بر ارزش و نوآوری تأکید دارد. ارزش بدون نوآوری تمایل به تمرکز بر ارزش‌آفرینی<sup>۲۲</sup> در

گزینه‌های امکان‌پذیر، شناسایی و تعیین فرصت‌های تجاری مجاب‌کننده اقیانوس آبی است. کیم و مابورن الگوهای معینی برای ایجاد اقیانوس‌های آبی معرفی می‌کنند و آن‌ها را چارچوب شش مسیر<sup>۲۵</sup> می‌نامند (کیم و مابورن، ۲۰۰۹). هیچ یک از این مسیرها نیازمند چشم‌انداز خاص یا آینده‌نگری پیرامون وضعیت آبی نمی‌باشند. کلیه این مسیرها بر پایه داده‌هایی متداول اما از منظر و جنبه‌ای جدید می‌باشند. این شش مسیر به شرح زیرند (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b؛ پیتا و پیتا، ۲۰۱۲):

مسیر ۱: جست‌وجو و بررسی در میان صنایع جایگزین<sup>۲۶</sup>؛  
مسیر ۲: جست‌وجو و بررسی گروه‌های استراتژیک موجود در صنایع؛ مسیر ۳: جست‌وجو و بررسی در میان زنجیره مشتریان؛  
مسیر ۴: جست‌وجو و بررسی در ارائه محصولات و خدمات مکمل؛ مسیر ۵: جست‌وجو و بررسی در میان خصیصه‌های کارکردی یا احساسی مشتریان؛ مسیر ۶: جست‌وجو و بررسی در سراسر زمان.

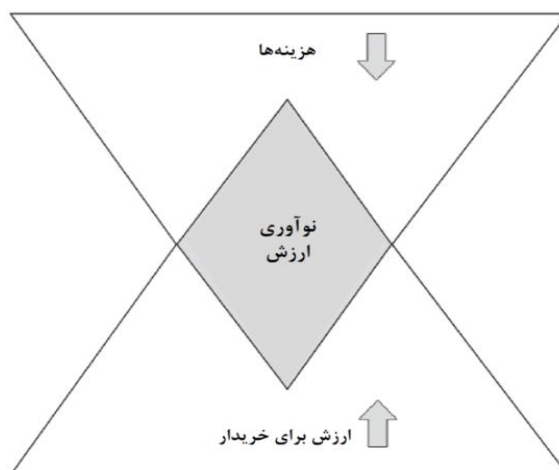
### ۲-۳- چارچوب‌ها و ابزارهای تحلیلی

در الگوهای استراتژیک مبتنی بر رقابت ابزارهای متنوعی، همچون نیروی‌های پنج‌گانه برای تحلیل شرایط موجود صنعت برای رقابت در اقیانوس‌های قرمز توسعه یافته‌اند. کیم و مابورن (۲۰۰۵b) نیز برای پیاده‌سازی استراتژی‌های اقیانوس آبی ابزارها و چارچوب‌هایی را طراحی کرده‌اند که مهم‌ترین آن‌ها تابلوی استراتژی<sup>۲۷</sup> و چارچوب چهار اقدام<sup>۲۸</sup> هستند.

تابلو یا بوم استراتژی، چارچوبی تشخیصی و عملی برای ساختن یک اقیانوس آبی است که به‌طور هم‌زمان سه مورد را به تصویر می‌کشد. نخست، این تابلو به‌وسیله ترسیم واضح از عوامل مؤثر بر رقابت بین بازیگران صنعت، نمودار استراتژیک<sup>۲۹</sup> یک صنعت را نشان می‌دهد. دومین مورد این‌که این ابزار نمودار استراتژیک رقابتی جاری و بالقوه و همچنین عواملی که روی آن‌ها سرمایه‌گذاری کرده‌اند را نشان می‌دهد. به‌علاوه این تابلو، نمودار استراتژیک یا به‌عبارتی منحنی ارزش شرکت را به تصویر می‌کشد (لوی، ۲۰۰۵). بنابراین تابلوی استراتژی با ترسیم وضعیت جاری بازی در فضای بازار شناخته شده، آن‌چه که مشتریان از بازار رقابتی جاری دریافت می‌کنند را نیز نشان می‌دهد.

کیم و مابورن (۲۰۰۴) برای ایجاد و بازسازی عناصر ارزش آفرین برای خریدار در جریان طراحی منحنی ارزش جدید ابزاری با نام "چارچوب چهار اقدام" را نیز ارائه کرده‌اند. همان‌طور که در شکل شماره (۲) قابل مشاهده است، برای ایجاد هماهنگی بین تمایز و بهای تمام شده پایین هنگام تعریف مجدد استراتژی، چهار پرسش کلیدی مطرح است.

یک دامنه توسعه‌ای<sup>۳۰</sup> دارد (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). اگرچه ارزش‌آفرینی موجب بهبود ارزش می‌شود اما برای بقا در بازار کافی نیست. نوآوری بدون ارزش نیز شرکت را به سوی فن‌آوری محوری، پیشگامی در بازار، و آینده‌نگری متمایل ساخته و در نتیجه شرکت را از چیزهایی که برای خریداران قابل پذیرش و خرید بوده دور می‌کند (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). بر اساس استراتژی‌های رقابتی سازمان‌ها باید بین تمایز و بهای تمام شده پایین یکی را انتخاب کنند، اما سازمان‌های خالق اقیانوس آبی به طور هم‌زمان هزینه پایین و تمایز را دنبال می‌کنند. (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). شکل شماره (۱) پیروی هم‌زمان از تمایز و هزینه پایین را در نوآوری ارزش نشان می‌دهد.



شکل شماره (۱): پیروی هم‌زمان از هر دو نوع استراتژی

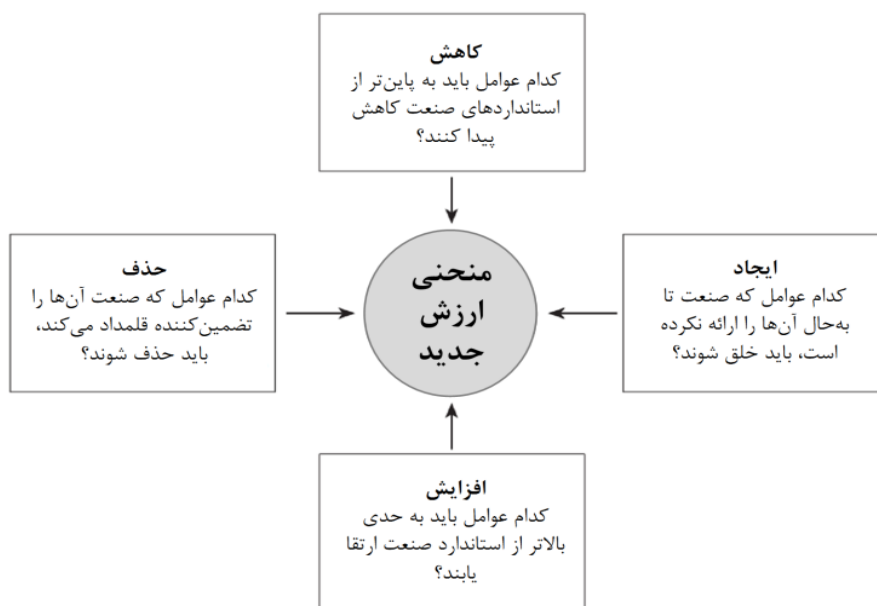
#### تمایز و هزینه پایین

منبع: کیم و مابورن (۲۰۰۵b: ۱۶)

نوآوری ارزش دربرگیرنده سه جزء اساسی است. اولین جزء همپایه توسعه محصولات و خدمات جدید است. دومین جزء قواعد عملیاتی صنعت را به چالش می‌طلبد و شرکت‌ها را قادر می‌سازد به‌جای توسعه محصولات در فضای رقابتی، برای کشف موقعیت‌های جدید به ورای مرزهای صنعت نگاه بیافکنند. سومین جزء ایجاد تقاضا از سوی غیر مشتریان<sup>۳۱</sup>، جریان‌های درآمدی جدید و منابع دیگر می‌باشد (پیتا و پیتا، ۲۰۱۲).

#### چارچوب شش مسیر

اولین اصل استراتژی اقیانوس آبی، از نو ساختن مرزهای بازار به منظور جدا شدن از رقابت و آفرینش اقیانوس‌های آبی است. این اصل ریسک جست‌وجوی اقیانوس‌های آبی را مورد توجه قرار می‌دهد. چالش اصلی خارج از بررسی کلیه

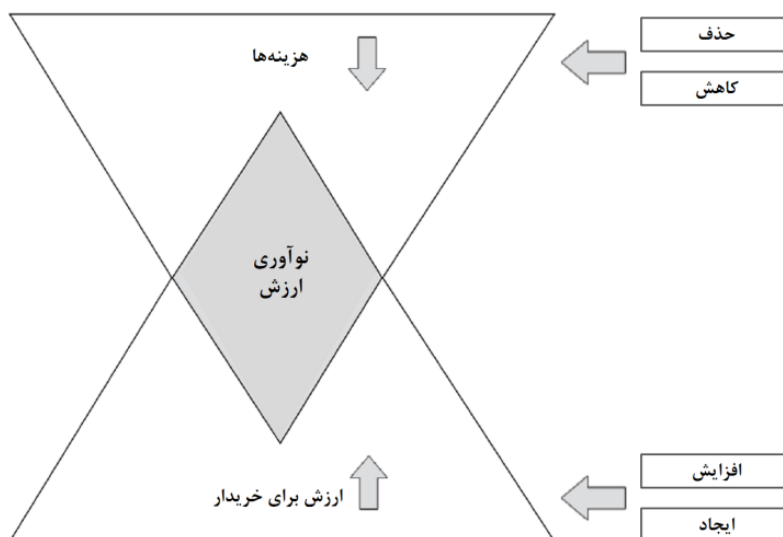


شکل شماره (۲): چارچوب چهار اقدام

منبع: کیم و ماپورن (۲۰۰۵: b: ۲۹)

شرکت را به درک مناسبی از چگونگی ایجاد تقاضای جدید و افزایش ارزش برای خریدار می‌رساند (کیم و ماپورن، ۲۰۰۵). شکل شماره (۳) رابطه بین چارچوب چهار اقدام و نوآوری ارزش را نشان می‌دهد.

پیگیری دو پرسش ابتدایی (یعنی حذف و کاهش) چگونگی کاهش ساختار هزینه‌ای نسبت به رقیب را در پی خواهد داشت چراکه فعالان صنعت به ندرت برای رهایی یا کاهش سرمایه‌گذاری در این عوامل رقابتی تلاش می‌کنند. اما پی‌گیری دو پرسش بعدی (یعنی افزایش دادن و خلق کردن)



شکل شماره (۳): رابطه بین چارچوب چهار اقدام و نوآوری ارزش

## ۴-۲- پایهریزی مراحل استراتژیک

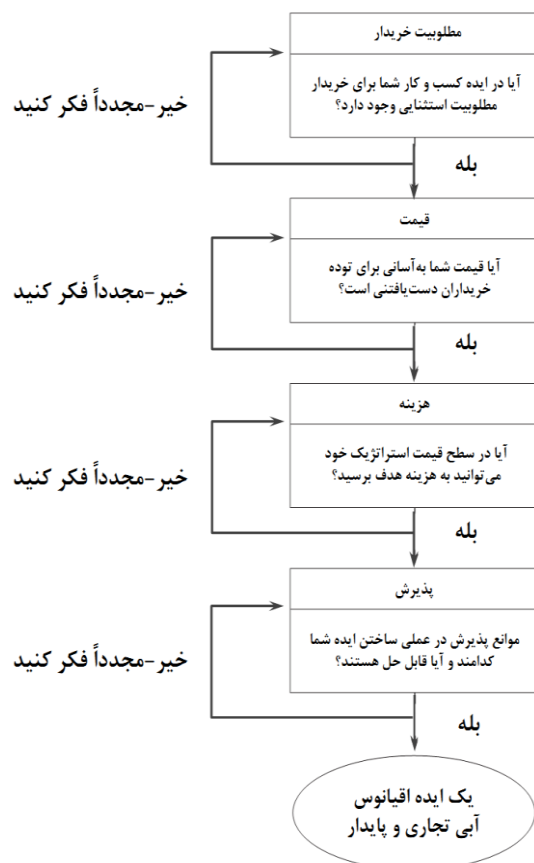
همان گونه که شکل شماره (۴) مشاهده می‌شود، شرکت‌ها برای خلق اقیانوس آبی باید به ترتیب به مطلوبیت خریدار، قیمت، هزینه و پذیرش توجه کنند. دو مرحله ابتدایی، یعنی مطلوبیت خریدار و قیمت وجه درآمدی الگوی کسب‌وکار<sup>۳۰</sup> شرکت را نشان می‌دهد. این دو مرحله اطمینان می‌دهند که شرکت در ارزش خالص قابل ارائه به مشتری جهشی ایجاد کرده است. سومین بخش، یعنی هزینه این اطمینان را می‌دهد که در قابلیت سودآوری شرکت جهشی ایجاد شده است. این مرحله ترکیبی است از مطلوبیت استثنایی<sup>۳۱</sup>، قیمت‌گذاری استراتژیک<sup>۳۲</sup> و هزینه‌یابی هدف<sup>۳۳</sup> که یک جهش در ارزش برای خریدار و شرکت را فراهم کرده و بدین ترتیب دستیابی شرکت‌ها به نوآوری ارزش را امکان‌پذیر می‌سازد. آخرین گام، غلبه بر موانع اجرایی<sup>۳۴</sup> است.

## ۲-۴-۱- ارزیابی مطلوبیت خریدار

بسیاری از شرکت‌ها در ارائه ارزش استثنایی شکست می‌خورند چرا که آن‌ها از تازگی محصولات خود صدمه می‌بینند، به‌ویژه اگر به فن‌آوری جدید وابستگی زیاد داشته باشند. در این شرایط، انبوه مشتریان مجذوب دست‌آوردهای محصول نمی‌شوند؛ بنابراین باید بین نوآوری فن‌آوری و نوآوری ارزش تمایز قائل شد. نقشه مطلوبیت خریدار ابزاری است که تمامی اهرم‌های شرکت که می‌توانند به مطلوبیت خریدار و تجربه متنوع وی منجر شوند را یکجا ارائه می‌کند. همچنین این ابزار شناسایی فضاهای خالی مطلوبیت خریدار را که یک محصول به‌طور بالقوه می‌تواند پرکند برای مدیران امکان‌پذیر می‌سازد (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). چرخه تجربه خریدار<sup>۳۵</sup> و اهرم‌های شش‌گانه مطلوبیت<sup>۳۶</sup> ابعاد این نقشه هستند.

## ۲-۴-۲- از مطلوبیت استثنایی به سمت قیمت‌گذاری استراتژیک

برای دستیابی به یک جریان درآمدی قدرتمند<sup>۳۷</sup> باید برای محصول یک قیمت استراتژیک مناسب تعیین شود. فرایند قیمت‌گذاری اولیه محصول بسیاری از شرکت‌ها به گونه‌ای است که تنها مشتریانی را جذب می‌کند که به دنبال نوآوری‌اند و حاضرند برای آن قیمت بالاتری بپردازند<sup>۳۸</sup>. در این استراتژی تنها با گذشت زمان قیمت‌ها برای جذب خریداران انبوه<sup>۳۹</sup> کاهش داده می‌شوند. بنابراین این نکته حائز اهمیت است که مدیران بدانند از آغاز چه قیمتی، توده خریداران هدف را جذب خواهد کرد (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). کیم و مابورن (۲۰۰۵b) برای چنین تغییری در قیمت‌گذاری استراتژیک دو دلیل ارائه می‌کنند. نخست این‌که چنین تغییری منجر به بازده بالاتری در مقایسه با قیمت‌گذاری بالا خواهد شد؛ چرا که هزینه‌های توسعه محصول نسبت به تولید آن بسیار بالاترند و با افزایش حجم تولید هزینه‌های توسعه بر روی تعداد بیشتری از محصولات سرشکن می‌شوند. دوم این‌که شرکت‌ها باید با قیمتی شروع کنند که انبوه خریداران قادر به رد کردن آن نباشند و آن‌را در سطحی حفظ کنند که هر مقلد بالقوه‌ای را از سواری مجانی دلسرد کند. بدین ترتیب همراهی مطلوبیت استثنایی با قیمت‌گذاری استراتژیک هرگونه تقلیدی را منتفی می‌کند. کیم و مابورن برای کمک به مدیران در راستای تعیین قیمتی صحیح برای محصول خود، ابزاری با نام راهرو (دالان) قیمتی برای فروش انبوه<sup>۴۰</sup> ارائه کرده‌اند. این ابزار از دو گام مجزا اما وابسته به یکدیگر تشکیل شده است.



شکل شماره (۴): سلسله مراتب استراتژی اقیانوس آبی؛

منبع: کیم و مابورن (۲۰۰۵b: ۱۱۸)

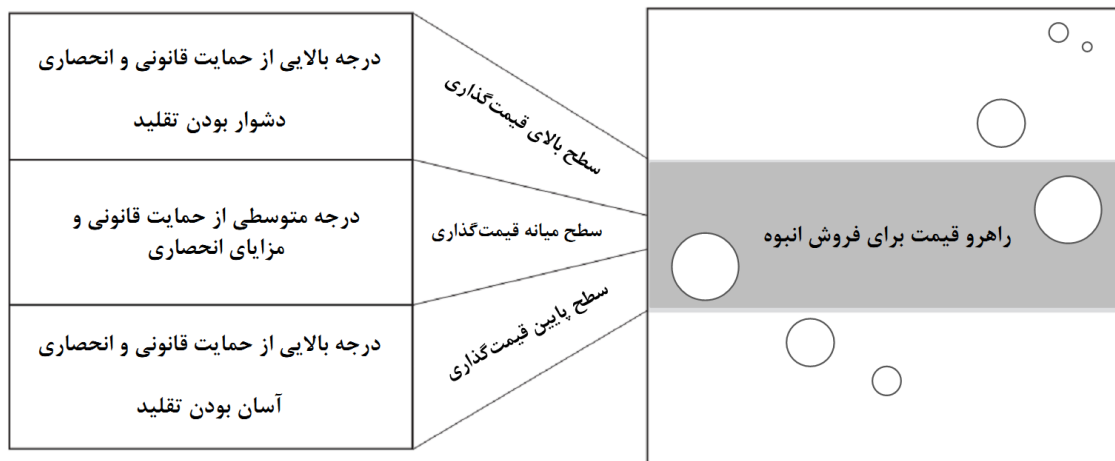
### گام اول: شناسایی راهرو قیمت فروش انبوه

تمامی شرکت‌ها در فرآیند قیمت‌گذاری، شبیه‌ترین محصولات به محصول خود را بررسی می‌کنند که معمولاً محصولی در صنعت خودشان می‌باشد. اگرچه این کار ضروری است اما برای جذب مشتریان جدید کافی نیست. بنابراین چالش اصلی در تعیین قیمت استراتژیک، درک حساسیت‌های قیمتی افرادی است که محصول یا خدمت جدید را با محصولات و خدماتی مقایسه می‌کنند که ظاهری متفاوت دارند و در خارج از گروه رقبای سنتی ارئه می‌شوند (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). یک روش مناسب برای مدنظر قرار دادن برون مرزهای صنعت، فهرست کردن محصولات و خدماتی است که در دو گروه جانشین‌ها<sup>۴۱</sup> و جایگزین‌ها<sup>۴۲</sup> دیگر جای می‌گیرند. دسته اول آن‌هایی هستند که شکل متفاوت ولی کارکرد یکسانی دارند، مانند کالسه که شکل متفاوتی با خودرو داشت اما کارکرد آن با خودرو یکسان بود. دسته دوم محصولاتی هستند که شکل و کارکرد متفاوت اما هدف مشترک یکسانی<sup>۴۳</sup> با محصول شرکت دارند. به عنوان مثال با وجود تفاوت‌هایی که در شکل و کارکرد سیرک و رستوران وجود دارد اما هر دو هدفی یکسان، یعنی پر کردن اوقات فراغت را دنبال می‌کنند (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). پس از فهرست کردن تمامی محصولات و خدمات جانشین و جایگزین نوبت به ترسیم قیمت

و مقدار آن‌ها می‌رسد. این رویکرد راهی برای شناسایی مکان‌های حضور توده خریداران و قیمت‌های پرداختی آن‌ها برای محصولات و خدمات مصرفی فعلیشان مشخص می‌کند. دامنه تغییرات قیمتی<sup>۴۴</sup> که بزرگ‌ترین گروه خریداران هدف را در بر می‌گیرد، راهرو قیمت فروش انبوه است. نکته کلیدی این است که در قیمت‌گذاری تنها نباید رقابت موجود در یک صنعت را در نظر گرفت بلکه صنایع ارائه‌دهنده جانشین‌ها و جایگزین‌ها را باید لحاظ کرد (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). شکل شماره (۵) راهرو قیمت برای فروش انبوه را نشان می‌دهد.

### گام دوم: تعیین سطح قیمت درون راهروی قیمت

گام دوم این ابزار به مدیران کمک می‌کند تا محصول یا خدمت خود را در دامنه قیمت مشخص شده در گام قبل قیمت‌گذاری نمایند به گونه‌ای که رقبا به تقلید از آن محصول یا خدمت جذب نشوند. البته این ارزیابی به دو عامل بستگی دارد. اولین عامل میزان حمایت‌های قانونی است که می‌تواند مانع تقلید شود، مانند حقوق و امتیازهای انحصاری تولید. دومین عامل میزان در اختیار داشتن دارایی‌ها یا توانایی‌های منحصربه‌فردی است که تقلید را منتفی می‌سازند، مانند دارایی‌های تولیدی گران قیمت.



شکل شماره (۵): راهرو قیمت برای فروش انبوه

منبع: کیم و مابورن (۲۰۰۵b: ۱۲۸)

### ۲-۴-۳- از قیمت‌گذاری استراتژیک به سمت هزینه‌یابی هدف

هزینه‌یابی هدف وجه سود الگوی کسب‌وکار است. به منظور به حداکثر رساندن سود ایده اقیانوس آبی، باید حاشیه سود

دلخواه و مطلوب<sup>۴۵</sup> را از قیمت استراتژیک کسر کرد تا به هزینه هدف رسید (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). به بیان دیگر، استفاده از هزینه‌یابی هدف دستیابی به ساختار هزینه‌ای را امکان‌پذیر می‌کند که ضمن سودآور بودن، تطبیق با آن برای رقبا دشوار

باشد. کیم و مابورن برای دستیابی به هزینه هدف سه اهرم اصلی پیشنهاد می‌کنند. این اهرم‌ها عبارتند از: ساده‌سازی عملیات و نوآوری هزینه از مرحله ساخت تا توزیع<sup>۴۶</sup>، مشارکت یا شریک‌یابی<sup>۴۷</sup> و تغییر الگوی قیمت‌گذاری صنعت<sup>۴۸</sup>. البته اهرم سوم به معنی تغییر سطح قیمت استراتژیک نیست (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b). به عنوان مثال قیمت‌گذاری بر اساس اجاره به جای فروش در صنعت نوارهای ویدئویی. هدف این اهرم نه سازش بر سر قیمت استراتژیک، بلکه رسیدن به هدف از طریق یک الگوی قیمت‌گذاری جدید در صنعت است. کیم و مابورن این اهرم را نوآوری قیمت‌گذاری<sup>۴۹</sup> می‌نامند.

#### ۲-۴-۴- از مطلوبیت، قیمت و هزینه به سوی پذیرش

حتی یک الگوی کسب‌وکار بی‌نظیر نیز تضمین‌کننده موفقیت تجاری یک ایده اقیانوس آبی نیست. در اکثر مواقع ایده اقیانوس آبی وضع موجود را تهدید می‌کند و ممکن است منجر به ترس و مقاومت در بین سه گروه از ذی‌نفعان شامل کارکنان، شرکای تجاری و عامه مردم شود. بنابراین شرکت پیش از سرمایه‌گذاری در ایده کسب‌وکار جدید باید بر چنین ترسی از طریق آموزش چیره شود (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b).

نگرانی کارکنان درباره تأثیر ایده جدید بر معیشتشان می‌تواند بسیار پر هزینه باشد. از این رو پیش از اجرای ایده جدید مدیران باید با گفت‌وگو و همکاری با کارکنان به روش‌هایی دست یابند که بتوان از طریق آن‌ها تهدیدها را به‌گونه‌ای از میان برداشت که با وجود تغییرات در نقش‌ها، مسئولیت‌ها و دستمزدهای آن‌ها، تمامی افراد شرکت برنده باشند. مقاومت و ایستادگی شرکای تجاری می‌تواند به دلیل ترس آن‌ها از به خطر افتادن و تهدید جریان درآمدزا یا جایگاهشان در بازار به دلیل اجرای ایده جدید کسب‌وکار باشد. چنین نگرانی‌هایی را می‌توان با گفت‌وگو برطرف کرد. مخالفت با یک ایده نوین کسب‌وکار ممکن است به میان مردم نیز سرایت کند. به‌ویژه هنگامی که این ایده خیلی نوآورانه و جدید بوده و هنجارها و قواعد مسلم سیاسی یا اجتماعی را تهدید کند، چنین مخالفتی بیشتر خواهد بود و ممکن است ویران‌کننده باشد. چنین مخالفتی را می‌توان از طریق آموزش مردم از میان برداشت (کیم و مابورن، ۲۰۰۵b).

#### ۲-۵- دوام‌پذیری و تجدید اقیانوس آبی

استراتژی اقیانوس آبی نباید فرایندی ایستا در نظر گرفته شود، بلکه این استراتژی فرایندی پویاست. به محض این که شرکتی اقیانوس آبی را خلق می‌کند و پیامدهای عملکرد برتر آن مشخص می‌شود، دیر یا زود مقلدین ظاهر می‌شوند (کیم و مابورن، ۲۰۰۵c). شاید با تلاش در حفظ سهم بازار، امکان

#### ۳- بررسی تأثیر استراتژی اقیانوس آبی بر تکنیک‌های

##### حسابداری مدیریت استراتژیک

در این بخش با توجه به مطالب پیش‌گفته در رابطه با استراتژی اقیانوس آبی، اثرات این ایده بر برخی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت که به‌گونه‌ای با تدوین، پیاده‌سازی، تدویم، ارزیابی استراتژی اقیانوس آبی مربوط هستند، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### ۳-۱- تحلیل چرخه عمر

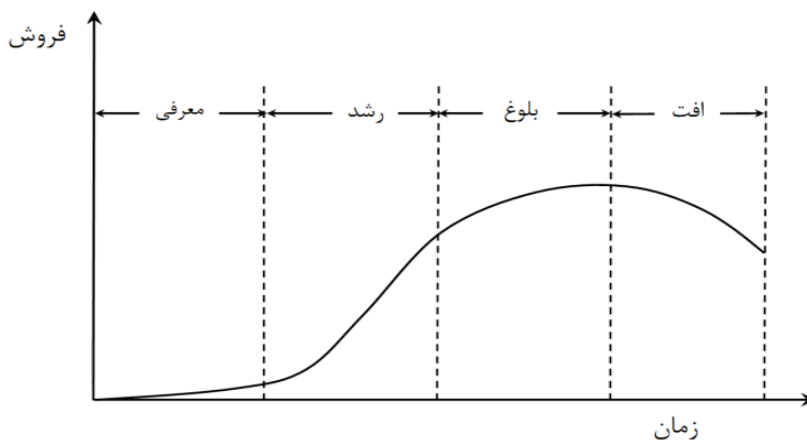
ایجاد مطلوبیت استثنایی برای خریدار نقطه شروع در ساختن اقیانوس آبی است و برای ارزیابی آن از نقشه مطلوبیت خریدار استفاده می‌شود. چرخه تجربه مشتری یکی از ابعاد نقشه مطلوبیت خریدار است. تجربه خریدار چرخه‌ای است که تمامی مراحل چرخه عمر محصول برای خریدار در آن لحاظ می‌شود. بنابراین در نقشه مطلوبیت خریدار از اطلاعات مربوط به تحلیل چرخه عمر استفاده می‌شود. تجارب هر مرحله شامل زمان صرف شده و هزینه‌های خریدار، هزینه‌های زیست‌محیطی و مطلوبیتی می‌شود که خریدار در کل چرخه عمر محصول



فروش محصول از زمان معرفی تا حذف آن از بازار اشاره دارد (بازل، ۱۹۶۶: ۵۰، نقل از رینک و سوان، ۱۹۷۹؛ بلوچر و همکاران، ۲۰۰۱). به‌طور خلاصه می‌توان این چرخه را در یک منحنی به صورت زیر نشان داد و آن‌را به چندین مرحله تقسیم کرد.

اگرچه در پیشینه چرخه‌های عمر چهار تا شش مرحله‌ای معرفی شده‌اند، با این وجود شکل چهار مرحله‌ای پذیرفته شده‌ترین شکل منحنی چرخه عمر است (رینک و سوان، ۱۹۷۹) که شامل مراحل معرفی، رشد، بلوغ و افت می‌شود (رینک و سوان، ۱۹۷۹؛ اندرسون و زیتامل، ۱۹۸۴؛ چ، ۲۰۰۹؛ بلوچر و همکاران، ۲۰۰۱؛ نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). اساس چرخه عمر محصول از نظریه اشاعه و پذیرش نوآوری‌ها<sup>۵۲</sup> سرچشمه گرفته است (راجرز، ۱۹۶۲، نقل از رینک و سوان، ۱۹۷۹). بر این اساس در مرحله معرفی به دلیل آگاهی مشتریان اندک از این محصول جدید، مقدار فروش<sup>۵۴</sup> پایین است. با شناسایی و پذیرش محصول از جانب مشتریان در مرحله رشد، مقدار فروش با نرخی فزاینده افزایش می‌یابد. با این وجود هنگامی که رقبای بیشتری به صنعت وارد می‌شوند و بازار کوچک‌تر می‌شود، نرخ رشد در مقدار فروش فروکش می‌کند، تا این‌که مقدار فروش به یک میزان مشخص و ثابتی رسیده و به اصطلاح محصول به مرحله بلوغ می‌رسد. هنگامی که مشتریان به‌طور فزاینده‌ای محصول یاد شده را رها کرده و به محصولی جدیدتر تمایل پیدا کنند، مرحله افت شروع می‌شود. در این مرحله مقدار فروش به سرعت کاهش یافته و حذف محصول از بازار حتمی خواهد بود (رینک و سوان، ۱۹۷۹).

به‌دست می‌آورد. تحلیل چرخه عمر می‌تواند مشخص کند که محصولی با هزینه تملک پایین، ولی با هزینه‌های بالای عملیاتی، نگهداری، زیست‌محیطی و کنارگذاری ممکن است از دیدگاه مشتری نسبت به محصولی با هزینه اولیه<sup>۵۱</sup> بالاتر مطلوبیت کمتری داشته باشد (کروز و نول، ۱۹۹۴). همچنین این فن حسابداری مدیریت راهنمایی است برای سازمان‌ها جهت تصمیم‌گیری پیرامون نوع محصول خود و توزیع هزینه‌ها در سرتاسر چرخه عمر آن به نحوی که با نیازهای مشتریان سازگار باشد (کای و دیاسون، ۱۹۹۹). دانک (۲۰۰۴) نیز اعتقاد دارد که تحلیل چرخه عمر برای سازمان‌ها تحلیل سیستماتیک ویژگی‌های محصول فعلی و تغییرات لازم برای بهتر برآورد کردن انتظارات مشتریان از محصول را امکان‌پذیر می‌سازد و نگاه جامع به مشتری<sup>۵۳</sup> کاربرد این فن را افزایش خواهد داد. در استراتژی اقیانوس آبی علاوه بر مشتریان، غیر مشتریان نیز مد نظر قرار می‌گیرند. از آن‌جا که در صورت عدم جذب غیر مشتریان آن‌ها جذب سایر صنایع خواهند شد، سعی می‌شود با تبدیل آن‌ها به خریداران محصول تقاضا را گسترش داد و اقیانوس آبی را وسعت بخشید. بدین ترتیب تحلیل چرخه عمر با نگاهی جامع به انتظارات مشتریان و غیرمشتریان یکی از ابزارهایی است که در ایجاد اقیانوس آبی و وسعت بخشیدن به آن اهمیت غیر قابل انکاری دارد. از این‌رو با توجه اهمیت ارزیابی مطلوبیت خریدار در ایجاد نوآوری ارزش و پیاده‌سازی استراتژی اقیانوس آبی پیش‌بینی می‌شود این ابزار حسابداری مدیریت استراتژیک اهمیت و کاربرد بیشتری پیدا کند. تحلیل چرخه عمر محصول را از دیدگاه فروش نیز می‌توان در نظر گرفت. بر این اساس چرخه عمر محصول، به منحنی



شکل شماره (۶): چرخه عمر محصول از دیدگاه فروش

منبع: (رینک و سوان، ۱۹۷۹: ۲۲۲)

۲۰۰۴). به طور کلی دیدگاه‌های قیمت‌گذاری را می‌توان به سه گروه اصلی مبتنی بر هزینه<sup>۵۵</sup>، مبتنی بر بازار یا رقابت<sup>۵۶</sup> و مبتنی بر ارزش مشتری<sup>۵۷</sup> (کخ و همکاران، ۲۰۰۴؛ هینترهاپر، ۲۰۰۸). در رویکرد سنتی اعتقاد بر این بود که رویکرد هزینه مبنا تنها روش منسجم برای تعیین قیمت محصولات کاملاً جدید است که قابلیت به‌کارگیری در مراحل مختلف به‌ویژه مراحل اولیه فرایند توسعه محصول را دارد چرا که دو روش دیگر به دلیل جدید بودن محصول قابل استفاده نیستند (بوام، ۲۰۰۰).

در این رویکرد معمولاً شرکت‌ها هنگام ارزیابی هزینه‌ها مرتکب دو اشتباه بزرگ می‌شوند. اول این‌که کلیه هزینه‌های مربوط به محصول در نظر گرفته نمی‌شوند. هزینه‌های تحقیق و توسعه و دارایی‌های نامشهود هموارکننده مسیر توسعه محصول دو نوع هزینه‌ای است که معمولاً در نظر گرفته نمی‌شوند. دومین اشتباه برآورد هزینه‌های بازاریابی و فروش با دقت پایین به دلیل پیش‌بینی‌های خوش‌بینانه است. از این‌رو به منظور احتساب هزینه‌ها باید چرخه عمر محصول در نظر گرفته شود (مارن و همکاران، ۲۰۰۳). به بیان دیگر تحلیل چرخه عمر محصول توانایی شرکت‌ها را برای تصمیم‌های قیمت‌گذاری ارتقا می‌بخشد (رینک و سوان، ۱۹۷۹؛ آدامانی و گنزالوز، ۱۹۹۴؛ لام و همکاران، ۱۹۹۸). از دیدگاه استراتژی‌های اقیانوس قرمز، میزان رقابت و توجه سازمان به بازارهای فعلی و جدید نقاط مرجع استراتژیک بازاریابی هستند. بر این اساس در نظر نگرفتن رقبای بالقوه نیز یکی از مهم‌ترین معایب این رویکرد است. بنابراین بر اساس استراتژی‌های اقیانوس قرمز به مدیران توصیه شده است تا با تعیین میزان رقابت در بازار و توجه سازمان به مشتری رویکرد قیمت‌گذاری مناسب برای هر مرحله از چرخه عمر محصول را تعیین نمایند (رضوانی و طالب‌نژاد، ۱۳۸۹). همان‌طور که گفته شد اصلی‌ترین کاربرد چرخه عمر محصول برنامه‌ریزی تغییرات در استراتژی بازاریابی هنگام حرکت از مرحله به مرحله‌ای دیگر است (رینک و سوان، ۱۹۷۹). بر این اساس در استراتژی‌های اقیانوس قرمز تغییر استراتژی‌های قیمت‌گذاری در طول دوره چرخه عمر یک محصول به صورت زیر پیشنهاد شده است.

در مرحله معرفی با توجه به پایین بودن سطح رقابت، تمایز محصول، وجود نوجویانی که حاضرند برای دستیابی به محصول قیمت‌های بالا را پرداخت کنند و بالا بودن هزینه‌های محصول می‌توان قیمت‌های بالایی را برای آن تعیین کرد (بلوچر و همکاران، ۲۰۰۱؛ رضوانی و طالب‌نژاد، ۱۳۸۹؛ نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). در مرحله رشد با توجه به ورود رقبای، اگرچه قیمت‌ها همچنان در سطح بالا هستند (بلوچر و

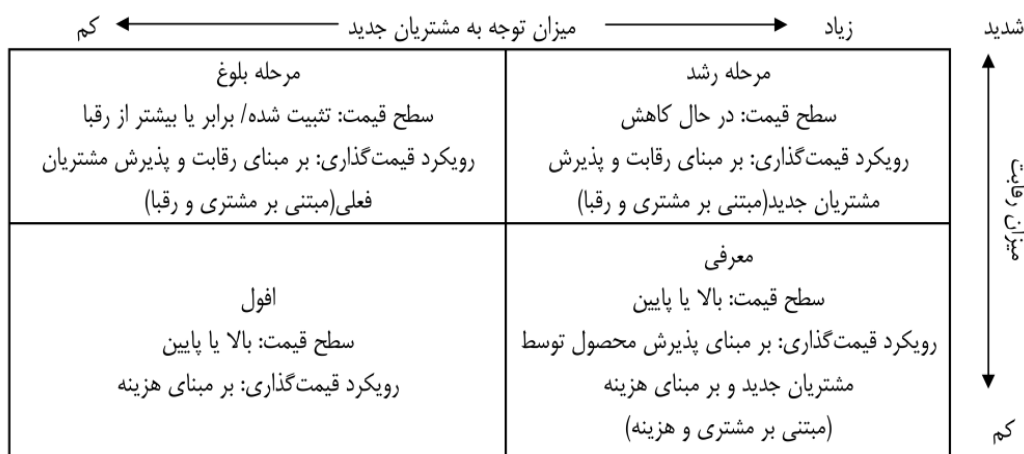
توجه به چرخه عمر محصول یکی از مهمترین متغیرها در تعیین استراتژی است و در طول مراحل چرخه عمر باید تغییرات عمده‌ای در استراتژی صورت گیرد (هوفر، ۱۹۷۵). بر این اساس در مرحله نخست خریدار در کانون توجه است، بنابراین تأکید مدیریت بر طراحی، متمایز کردن محصول، بازاریابی و تبلیغات برای افزایش آگاهی بازار است. در مرحله دوم به دلیل رشد رقابت، کارایی در تولید و بازاریابی اهمیت می‌یابد (اندرسون و زیتامل، ۱۹۸۴) و توجه مدیریت به بهسازی محصول معطوف می‌شود. در مرحله سوم با توجه به افزایش رقبای، رقابت بر سر بهای تمام شده و کیفیت زیادتز می‌شود و در نتیجه تمرکز اصلی بر بهبود در کارایی فرایندها، کاهش هزینه‌های بازاریابی و توزیع، کیفیت بیشتر، تمایز بیشتر، سیاست قیمت‌گذاری برای کسب سهم بیشتری از بازار (اندرسون و زیتامل، ۱۹۸۴)، پیاده‌سازی کنترل کیفیت و خدمات می‌باشد. در مرحله افت با توجه به افت قیمت، کنترل هزینه‌ها و اثربخشی شبکه توزیع برای بقا اهمیت زیادی می‌یابد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). همچنین بسته به نوع صنعت، ماهیت رقابت، موانع خروج شرکت، توان رقابتی و روابط با مشتریان ممکن است خروج سریع یا ادامه حضور به عنوان استراتژی برگزیده شود (اندرسون و زیتامل، ۱۹۸۴). به طور خلاصه استراتژی واحد تجاری برای ایجاد تغییرات در محصول در سرتاسر چرخه عمر، از استراتژی تمایز در مراحل نخستین تا رهبری هزینه در مراحل نهایی در نوسان خواهد بود (نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). این درحالی است که اساس استراتژی اقیانوس آبی بر نوآوری ارزش استوار است و از همان مراحل ابتدایی دستیابی همزمان به تمایز و رهبری هزینه (بهای تمام شده پایین) را امکان‌پذیر می‌سازد.

گام دوم برای ایجاد اقیانوس آبی قیمت‌گذاری استراتژیک است. منافع دوسویه قیمت برای مصرف‌کننده و تولیدکننده موجب اهمیت یافتن قیمت برای هر دو طرف می‌گردد به طوری که قیمت یکی از مهمترین عوامل موفقیت در بازار است (کتلر، ۲۰۰۰). یکی از فعالیت‌های دشوار در زمینه توسعه و تجاری‌سازی محصولات جدید قیمت‌گذاری آن‌ها می‌باشد (پراساد، ۱۹۹۷). چرا که قیمت فروش محصول باید به گونه‌ای باشد که از نظر بازار قابل پذیرش و برای تولیدکننده ایجاد سود مناسب کند (میتلمن، ۲۰۰۴). همچنین استراتژی قیمت‌گذاری باید با دیگر استراتژی‌های شرکت هماهنگ باشد، از این‌رو مدیران باید شیوه قیمت‌گذاری مناسب را بدانند؛ قیمت‌گذاری بسیار پایین منجر به از دست رفتن حاشیه سود و قیمت‌گذاری بسیار بالا منجر به از دست رفتن فروش شده و در نتیجه بر سودآوری تأثیرات منفی خواهد گذاشت (جاپر،

جایگزین‌ها نیز باید مد نظر قرار گیرند. مزیت‌های چنین استراتژی قیمت‌گذاری عبارتند از: صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس، دستیابی به حاشیه فروش بالا از طریق افزایش حجم فروش (و نه قیمت بالا)، بازیافت هزینه‌های بالاسری در زمانی کوتاه‌تر به دلیل فروش حجیم و در نتیجه کاهش مدت زمان دوره بازگشت سرمایه، افزایش ارزش برای مشتریان به دلیل زیاد بودن استفاده‌کنندگان از محصول و در نتیجه کاهش هزینه تبلیغات مورد نیاز در مرحله معرفی. همچنین قیمت استراتژیک مبتنی بر استراتژی اقیانوس آبی باید در سطحی باشد که با دلسرد کردن مقلدان بالقوه از سواری مجانی، هرگونه تقلیدی را منتفی کند. بنابراین در مرحله معرفی محصول علاوه بر توجه به مشتری به نامربوط کردن رقابت نیز توجه می‌شود؛ در حالی که در قیمت‌گذاری مبتنی بر اقیانوس قرمز با قیمت‌گذاری در سطح بالا، رقبا بالقوه مد نظر قرار نمی‌گیرند و انگیزه کافی برای ورود آن‌ها ایجاد می‌شود.

دین<sup>۵۸</sup>، پدر نظریه چرخه عمر طول هر کدام از مراحل چرخه عمر را تابعی از نرخ تغییرات فن‌آوری، نرخ پذیرش بازار و سهولت ورود به صحنه رقابت<sup>۵۹</sup> می‌داند (دین، ۱۹۵۰: ۴۵، نقل از رینک و سوان، ۱۹۷۹). شرایط اقتصادی و عکس‌العمل نسبت به رقبا نیز اصلی‌ترین عوامل مؤثر بر شکل منحنی چرخه عمر محصول هستند (کنترل، ۱۹۶۵؛ دوپل، ۱۹۷۶).

همکاران، ۲۰۰۱؛ نمازی و همکاران، ۱۳۹۲) اما روند کاهشی در آن شروع می‌شود چراکه برای جلب مشتریان باید به قیمت‌های رقبا نیز توجه شود (رضوانی و طالب‌نژاد، ۱۳۸۹). در مرحله بلوغ رقابت به اوج خود می‌رسد و تمایز محصول از بین می‌رود، بنابراین قیمت‌ها تثبیت شده هستند (رضوانی و طالب‌نژاد، ۱۳۸۹). به بیان دیگر از آن‌جا که در این مرحله قیمت توسط بازار رقابتی تعیین می‌شود، استفاده از هزینه‌یابی هدف ضرورت می‌یابد تا شرکت تعیین‌کننده قیمت در بازار و نه تقلیدکننده از قیمت‌های بازار باشد (بلوچر و همکاران، ۲۰۰۱؛ نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). در مرحله افت، پوشش هزینه‌ها اهمیت زیادی می‌یابند، زیرا محصول به تدریج طرفداران و سودآوری خود را از دست می‌دهد. از آن‌جا که اکثر مشتریان حساسیت زیادی به قیمت محصول در این مرحله دارند شرکت ناگزیر به کاهش قیمت‌ها می‌شود (رضوانی و طالب‌نژاد، ۱۳۸۹). شکل شماره (۷) رویکردهای قیمت‌گذاری توصیه شده بر مبنای استراتژی اقیانوس قرمز را نشان می‌دهد. درحالی که قیمت‌گذاری بالا بر اساس توصیه‌های استراتژی اقیانوس قرمز تنها نوجویان را جلب می‌کند، بر اساس استراتژی اقیانوس آبی قیمت محصول جدید باید توان جذب خریداران انبوه را داشته باشد. به عبارتی شرکت‌ها باید با قیمتی شروع کنند که انبوه خریداران قادر به رد کردن آن نباشند. بنابراین در این رویکرد علاوه بر محصولات مشابه، جانشین‌ها و

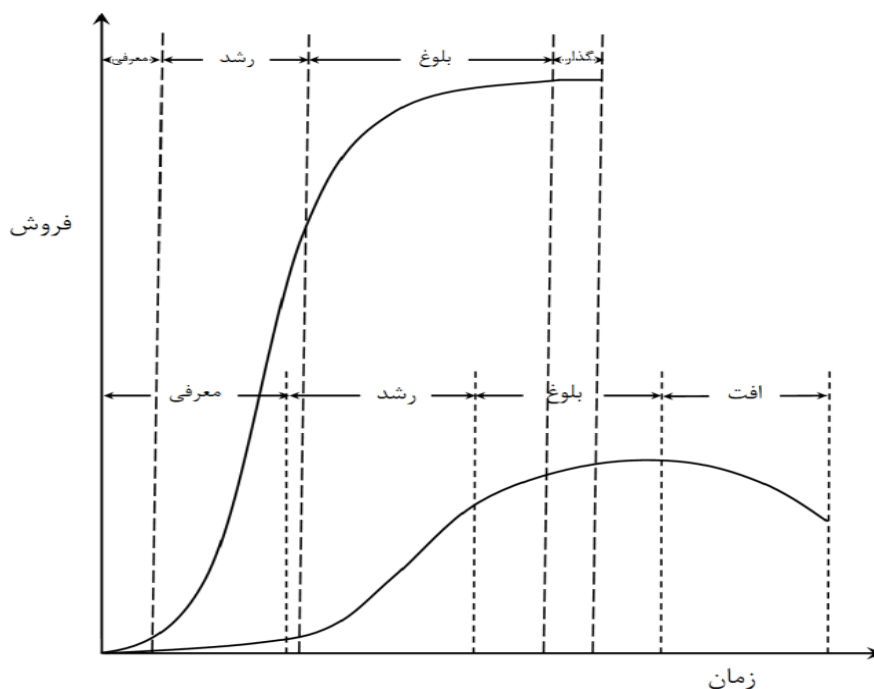


شکل شماره (۷): رویکردهای قیمت‌گذاری توصیه شده بر مبنای استراتژی اقیانوس قرمز در مراحل مختلف چرخه عمر محصول  
منبع: رضوانی و طالب‌نژاد (۱۳۸۹)

آبی سطح قیمت نسبت به اقیانوس قرمز پایین تر است و از این رو تقاضا برای محصول افزایش یافته و همزمان شرکت با افزایش دادن عرضه به صرفه‌جویی در مقیاس بیشتری نیز دست می‌یابد.

با کند شدن رشد حجم فروش، مرحله بلوغ شروع می‌شود. رقبای بالقوه با توجه به گستردگی و عملکرد برتر اقیانوس آبی سعی می‌کنند به تقلید روی آورند، اما شرکت به منظور دلسرد کردن آن‌ها باید برای خود اهداف متحرک ایجاد کند و با استفاده از هزینه‌یابی کابین سعی در بهبودهای عملیاتی داشته باشد. در واقع شرکت به جای رقابت با سایرین، با خود رقابت می‌کند به گونه‌ای که هر روز بهتر از دیروز باشد. زمانی که اولین رقبا موفق به ورود شدند، رفته رفته رنگ اقیانوس از آبی روبه قرمزی می‌گراید و به اصطلاح رقابت آغاز می‌شود. در این حالت خلق اقیانوس آبی دیگری با استفاده از نوآوری ارزش جدید مطرح می‌گردد. بنابراین در صورت پیروی از استراتژی اقیانوس آبی، شرکت به هیچ وجه وارد مرحله افت نخواهد شد. در این حالت، چرخه عمر فروش یک محصول فرضی برای شرکتی که از اقیانوس آبی پیروی می‌کند به سمت بالا جابه‌جا خواهد شد. شکل شماره (۸) چنین جابه‌جایی را نشان می‌دهد.

بر اساس آنچه گفته شد قیمت‌گذاری بالا در مرحله معرفی بر اساس استراتژی اقیانوس قرمز، موجب به تأخیر افتادن دستیابی به حجم فروش بالا می‌شود؛ اما توجه همزمان استراتژی اقیانوس آبی به مطلوبیت استثنایی و قیمت‌گذاری استراتژیک دستیابی سریع به حجم فروش گسترده را امکان‌پذیر می‌کند. در حقیقت به دلیل کسب شهرت ناشی از خریداران انبوه مرحله معرفی محصول بسیار کوتاه مدت می‌شود به طوری که می‌توان مرز آن را با مرحله رشد نادیده گرفت و این دو مرحله را یکی انگاشت. با توجه به قیمت‌گذاری استراتژیک انجام شده و منتفی شدن ورود رقبا در مرحله رشد، رشد حجم فروش با سرعت بیشتری افزایش یافته و به مکان بالاتری نسبت به چرخه عمر اقیانوس قرمز می‌رسد. در مرحله رشد احتمال مازاد تقاضا بر عرضه وجود دارد اما در استراتژی اقیانوس قرمز از این تقاضای اضافی استفاده نمی‌شود، چرا که قیمت‌گذاری در سطح بالا انجام شده است. در حقیقت در استراتژی اقیانوس آبی علاوه بر مشتریان، غیر مشتریان نیز مد نظر قرار می‌گیرند. از آنجا که در صورت عدم جذب غیر مشتریان آن‌ها جذب سایر صنایع خواهند شد، سعی می‌شود با تبدیل آن‌ها به خریداران محصول تقاضا را گسترش داد و اقیانوس آبی را وسعت بخشید. بنابراین در استراتژی اقیانوس



شکل شماره (۸): تأثیر استراتژی اقیانوس آبی بر چرخه عمر محصول

بر این اساس می‌توان مراحل زیر را برای چرخه عمر فروش در اقیانوس آبی پیش‌بینی کرد.

- (۱) معرفی: این مرحله بسیار کوتاه‌مدت است و با توجه به قیمت استراتژیک شهرت محصول به سرعت افزایش می‌یابد.
- (۲) رشد: در این مرحله با توجه به شهرت کسب شده میزان فروش به سرعت افزایش می‌یابد.
- (۳) بلوغ: در این مرحله سعی بر این است تا از طریق بهبودهای عملیاتی مقلدان (رقبای بالقوه) را دلسرد و از ورود آن‌ها به اقیانوس آبی جلوگیری کرد.
- (۴) مرحله گذار: در این مرحله با توجه به ظهور رقا، خلق اقیانوس آبی جدید مطرح می‌گردد.

همان‌طور که در شکل شماره (۸) از طریق مقایسه سطح زیر دو منحنی قابل مشاهده است، اگرچه شرکت در تمامی دوران چرخه عمر فروش از دیدگاه اقیانوس قرمز را طی نمی‌کند، اما به سود بیشتری دست یابد. در واقع چرخه عمر فروش اقیانوس آبی نسبت به اقیانوس قرمز سودآورتر است.

### ۳-۲- هزینه‌یابی هدف

به دنبال تغییرات ایجاد شده در محیط اقتصادی و تجاری از جمله افزایش تعداد رقا، جهانی شدن اقتصاد، رقابت شدید بین محصولات و کوتاه شدن چرخه عمر محصولات ایجاد سیستم‌های جدید مدیریت هزینه ضروری به نظر می‌رسید. با توجه به لزوم تبدیل سیستم‌های مدیریت هزینه درون‌گرا به سیستم‌های بازار و مشتری محور، تکنیک هزینه‌یابی هدف مطرح شد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). این تکنیک بخشی از فرایند مدیریت استراتژیک جامع برای بقای سازمان در محیط رقابتی است (هیلتون، ۲۰۰۵). هزینه‌یابی هدف روشی نظام‌مند برای تعیین هزینه ساخت یک محصول است که باید بر اساس این هزینه محصولی با کارکرد و کیفیت معین تولید شده و سطح معینی از سود را در سطح معینی از قیمت فروش ایجاد کند (فیشر، ۱۹۹۵). ورتی معتقد است با به‌کارگیری هزینه‌یابی هدف سه فرایند زیر طرح‌ریزی می‌شود (ورتی، ۱۹۹۱: ۷۳):

- الف) تصمیم‌گیری درباره محصول مورد نظر برای فروش؛
  - ب) تعیین قیمت فروش که از محیط رقابتی حاصل شده و ج) مدیریت هزینه‌ها به‌منظور تحویل سود مورد انتظار.
- هیلتون (۲۰۰۵) چارچوبی مفهومی برای هزینه‌یابی هدف معرفی می‌کند که بر شش اصل اساسی استوار است. این اصول عبارتند از: (۱) قیمت، مبنا و محرک هزینه و تخمین آن؛ (۲) تمرکز بر مشتری؛ (۳) تمرکز بر طراحی؛ (۴) مشارکت واحدهای

تخصصی؛ (۵) جهت‌گیری در چارچوب چرخه عمر؛ و (۶) مشارکت در زنجیره ارزش.

اصل اول بیان می‌دارد که سیستم هزینه‌یابی هدف، بهای محصول را بر اساس تخمین قیمت محصول در بازار رقابتی و تعیین میزان سود مورد نظر و کاستن این دو مقدار از یکدیگر تعیین می‌شود. به بیان دیگر حد مجاز هزینه را برای دستیابی به سود مشخص، بر اساس قیمت بازار برآورد می‌کند. هورن‌گرن و همکاران (۲۰۱۲) نیز چارچوبی پنج مرحله‌ای برای اجرای هزینه‌یابی هدف پیشنهاد می‌دهند (هورن‌گرن و همکاران، ۲۰۱۲: ۴۴۰). بر این اساس برای محاسبه هزینه هدف باید سود مورد انتظار را از قیمت هدف کسر نمود. قیمت هدف عبارت است از قیمت برآوردی که مشتریان بالقوه تمایل به پرداخت آن داشته باشند؛ بنابراین این قیمت متأثر از ارزش درک شده محصول برای مشتری و چگونگی قیمت‌گذاری محصولات توسط رقا می‌باشد (هورن‌گرن و همکاران، ۲۰۱۲: ۴۳۹). بنابراین تفاوت هزینه‌یابی هدف در استراتژی اقیانوس آبی و قرمز در قیمت لحاظ شده در آن‌ها می‌باشد چرا که در قیمت‌گذاری استراتژیک مبتنی بر اقیانوس آبی دو هدف دستیابی به مقدار فروش حجیم و دلسرد کردن رقا انجام می‌گیرد؛ در حالی که در استراتژی‌های رقابتی قیمت بر اساس رقابت و توان مشتری تعیین می‌گردد. تفاوت دیگر این تکنیک در این دو نوع استراتژی استفاده از اهرم‌های دستیابی به سود هدف با توجه به قیمت لحاظ شده است. در اقیانوس آبی سه اهرم برای دستیابی به هدف پیشنهاد شده که عبارتند از ساده‌سازی عملیات و نوآوری هزینه از مرحله ساخت تا توزیع، شریکیابی و تغییر الگوی قیمت‌گذاری صنعت (نوآوری قیمت‌گذاری). در حالی که در هزینه‌یابی هدف مبتنی بر اقیانوس قرمز تنها از مهندسی ارزش برای دستیابی به هزینه هدف استفاده می‌شود و دو اهرم شریکیابی و نوآوری قیمت‌گذاری نادیده گرفته می‌شوند.

همچنین تمرکز بر مشتری یکی دیگر از اصول اساسی هزینه‌یابی هدف است بدین معنی که هدف هزینه‌ای نباید با نادیده گرفتن نیازهای مشتریان به دست آید. بدین معنی که ویژگی‌های محصول و پیشرفت‌های کارکردی آن، زمانی اثربخش است که نخست، انتظارات مشتریان را برآورده سازد؛ دوم این که مشتری راضی به پرداخت بهای آن باشد و در نهایت سهم بازار یا حجم فروش را افزایش دهد (هیلتون، ۲۰۰۵). این درحالی است که در استراتژی اقیانوس آبی بر مشتری و غیرمشتری تمرکز می‌شود و نوآوری زمانی ارزش آفرین است و منتج به اقیانوس آبی می‌شود که علاوه بر برطرف کردن

رضایت خریدار (از لحاظ مطلوبیت استثنایی و قیمت)، رقابای بالقوه را برای تقلید دلسرد کند.

به طور خلاصه می توان گفت هزینه یابی هدف در استراتژی های اقیانوس قرمز، تکنیکی است برای بقا در بازار رقابتی و غلبه بر رقابت اما در استراتژی اقیانوس آبی تکنیکی است برای مهیا کردن شرایط ایجاد اقیانوس آبی و نامربوط کردن رقابت. بنابراین کاربرد این تکنیک در استراتژی اقیانوس آبی نسبت به اقیانوس قرمز اهداف بیشتری را دنبال می کند. همچنین با توجه به معرفی اهرم های سه گانه برای دستیابی به سود هدف در سطح قیمت استراتژیک، این تکنیک نسبت به قبل کامل تر شده است.

### ۳-۳- تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش

تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش که شامل تجزیه عملیات شرکت به فعالیت های استراتژیک جهت تشخیص رفتار هزینه و منابع بالقوه تمایزات است، می تواند مؤثرترین ابزار جهت بهینه سازی استفاده از منابع محدود باشد (پورتر، ۱۹۸۵). زنجیره ارزش دربرگیرنده یک سلسله اقدامات تجاری است که باید انجام گیرد تا در هر مرحله به ارزش محصول بیافزاید و موجبات رضایت مشتری را فراهم آورد (بلوچر و همکاران، ۲۰۰۱؛ نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). زنجیره ارزش یک ابزار تحلیل استراتژیک برای درک بهتر مزیت رقابتی واحد تجاری، تشخیص محل های افزایش ارزش برای مشتری یا کاهش هزینه ها و شناخت کامل تر ارتباط واحد تجاری با فروشندگان، مشتریان و سایر واحدهای تجاری در صنعت محسوب می شود (نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). دلیل به کارگیری عبارت زنجیره ارزش این است که هر فعالیت باید به افزایش ارزش محصول برای مشتری منجر شود. از این رو برای درک بهتر مزیت رقابتی در یک واحد تجاری، مدیریت باید عملیات آن را به فعالیت های مجزا تفکیک کند. مطالعه دقیق هر فعالیت در زنجیره ارزش باید شامل تشخیص فعالیت های دارای بیشترین و کمترین مزیت رقابتی واحد تجاری باشد (بلوچر و همکاران، ۲۰۰۱). بنابراین شناخت کامل ساختار زنجیره صنعت به منظور تدوین و اجرای استراتژی بسیار اهمیت دارد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷). در تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، بر زنجیره ارزش کل محصول از مرحله طراحی و ساخت تا خدمات پس از فروش به مشتری مورد بررسی قرار می گیرد. هدف از به کارگیری مفهوم تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش در این بررسی توجه به ضرورت قرار گرفتن یک واحد تجاری در بخش یا بخش هایی از زنجیره است (بلوچر و همکاران، ۲۰۰۱).

تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش مبتنی بر استراتژی رقابتی (اقیانوس قرمز) طی سه مرحله انجام می گیرد (بلوچر و همکاران، ۲۰۰۱):

**مرحله اول** - شناسایی فعالیت های زنجیره ارزش: واحد تجاری در این مرحله فعالیت های زنجیره ارزش مشخصی را شناسایی می کند که شرکت ها در صنعت باید در فرایندهای طراحی، ساخت، و ارائه خدمات به مشتری اجرا کنند.

**مرحله دوم** - شناسایی محرک هزینه در هر فعالیت ارزشی: محرک هزینه عبارت است از هرگونه عاملی است که باعث تغییر در سطح هزینه کل می شود. هدف این مرحله شامل شناسایی فعالیت هایی است که از یک مزیت جاری یا بالقوه در هزینه برخوردارند.

**مرحله سوم** - توسعه و پیشبرد مزیت رقابتی با کاهش هزینه یا افزودن ارزش: در این مرحله ماهیت مزیت رقابتی جاری و بالقوه واحد تجاری از طریق مطالعه فعالیت های ارزشی و محرک های هزینه شناسایی شده در مرحله قبل تعیین می شود.

همان طور که گفته شد در استراتژی اقیانوس آبی استفاده از چارچوب چهار اقدام منحنی ارزش و ساختار هزینه ای جدید و در نتیجه نوآوری ارزش ایجاد می شود. تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش فعلی صنعت برای کاهش ساختار هزینه ای از طریق کاهش و حذف برخی از عوامل رقابتی صنعت و افزایش ارزش از طریق افزایش برخی از عوامل و ویژگی های محصول مثمر ثمر واقع می شود؛ اما برای افزایش ارزش از طریق ایجاد عواملی که تاکنون در صنعت ارائه نشده اند سودمند نیست. طبیعتاً ایجاد ویژگی های جدید در محصول موجب تغییراتی در فعالیت های زنجیره ارزش فعلی می شود. بنابراین برای خلق اقیانوس آبی علاوه بر زنجیره ارزش صنعت، زنجیره ارزش محصولات جایگزین و جانشین در صنایع مختلف نیز باید مورد بررسی قرار گیرد تا شرکت با درک و امکان سنجی ایجاد ویژگی های جدید در محصول خود، بهترین ویژگی های ممکن را به آن اضافه کرده و بدین ترتیب ارزش خریدار را افزایش دهد.

به طور خلاصه می توان گفت که در استراتژی اقیانوس قرمز تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش مبتنی بر مرزهای تعریف شده صنعت است و در نتیجه به انتخاب از بین استراتژی تمایز یا رهبری هزینه می انجامد. اما از آن جا که در استراتژی اقیانوس آبی تمرکز اصلی به سمت ایجاد تقاضا از طریق پیگیری همزمان هزینه پایین و ویژگی های متمایز است، برای باز تعریف مرزهای صنعت و ایجاد تقاضای جدید در تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش توجه همزمان به زنجیره ارزش صنعت و

تولید و فرایند تحویل می‌باشد (نقل از نمازی و همکاران، ۱۳۹۲).

همان‌طور که گفته شد استراتژی اقیانوس آبی فرایندی پویا است؛ اما تا زمانی که جریان سود عظیمی از اقیانوس آبی جاری قابل دستیابی است، شرکت را از دنبال کردن اقیانوس‌های آبی جدید باز می‌دارد. تا زمانی که منحنی ارزش تمرکز و واگرایی دارد، باید در اقیانوس آبی ماند و بر نوآوری ارزش جاری پافشاری کرد. به بیان دیگر، در این مرحله هدف حفظ تسلط اقیانوس آبی بر رقبای بالقوه است. حفظ اقیانوس آبی به حفظ تقاضا و توان شرکت برای جلوگیری از ورود رقبای بالقوه است، این دو مهم جز از طریق بهبود مستمر به دست نمی‌آید. به عبارتی منافع اولیه نوآوری ارزش به مدت نامحدود ادامه نخواهد یافت بلکه برای تداوم موفقیت به بهبود مستمر نیاز است (پیتا و پیتا، ۲۰۱۲). بنابراین شرکت برای حفظ اقیانوس آبی باید از کایزن استفاده کند تا به‌طور همزمان سطح تقاضا را حفظ کرده و خود را برای اولین رقبای بالقوه دست‌نیافتنی کند. نکته مهم این است که با بهبود فرایندها از طریق کایزن، هدف در شاخص‌های کلیدی عملکرد نیز بهبود می‌یابد و به اصطلاح شرکت با ایجاد اهداف متحرک برای خود، ضمن دلسرد کردن اولین رقبای بالقوه بیشتر از آن‌ها فاصله می‌گیرد. به بیان دیگر کایزن این امکان را برای شرکت فراهم می‌آورد که جلوتر از سایر شرکت‌ها حرکت کرده و رنگ آبی اقیانوس را حفظ کند.

یکی از اثرات اهداف متحرک، بودجه ریزی کایزن است که بهبود مستمر پیش‌بینی شده را در ارقام بودجه وارد می‌کند. یکی از جنبه‌های مهم بودجه بندی کایزن، به‌کارگیری سیستم پیشنهادات می‌باشد. منطق چنین سیستمی این است که بهترین اطلاعات و دانش درباره چگونگی انجام کار به بهترین شیوه ممکن در اختیار افرادی است که به‌طورمستقیم درگیر کار هستند. در شرکت‌های استفاده‌کننده از بودجه‌ریزی کایزن فرهنگی ایجاد می‌شود که کارکنان به ارزش پیشنهادهای خود پی می‌برند و در نتیجه برای دستیابی به بهبودهایی که خوشان پیشنهاد داده‌اند، بیشتر تلاش می‌کنند. بنابراین مزایای ناشی از تقویت روحیه مشارکتی سازنده کارکنان در چنین شرکت‌هایی اهمیت زیادی دارد. جلب رضایت کارکنان برای جهشی بزرگ پیاده کردن ایده جدید ضروری است. بنابراین به‌کارگیری بودجه‌ریزی کایزن و سیستم پیشنهادات در فاصله زمانی بین دو نوآوری ارزش می‌تواند ضمن کاهش مقاومت کارکنان در برابر تغییرات، گفت‌وگو با کارکنان و جلب رضایت آن‌ها را تسهیل کند؛ چرا که در چنین شرکتی کارکنان به همکاری،

صنایع جایگزین و جانشین ضروری است. بنابراین تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش و چارچوب چهار اقدام به عنوان ابزارهایی مکمل در ایجاد اقیانوس آبی کاربرد دارند. در حقیقت با تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش صنایع جایگزین و جانشین می‌توان مشخص کرد که کدام یک از ویژگی‌هایی را که تاکنون در صنعت ارائه نشده می‌توان خلق کرد و به چه فعالیت‌هایی نیاز دارند.

### ۳-۴- هزینه‌یابی کایزن

یکی از مهمترین تکنیک‌های پیشرفته در کارآمد کردن سازمان‌ها، بهبود مستمر یا کایزن<sup>۶</sup> است که از طریق بهبود وضعیت تجاری فعلی سازمان به دنبال افزایش کارایی و بهره‌وری می‌باشد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). کاهش بهای محصول‌های جدید از طریق هزینه‌یابی هدف دنبال می‌شود، اما برای بهبود بهای محصولات فعلی هزینه‌یابی کایزن مورد استفاده قرار می‌گیرد. کایزن واژه اصلاحی ژاپنی به معنای بهبود مستمر است. مدیران ژاپنی کاهش بی‌وقفه بهای تمام شده در طی مرحله تولید و چرخه عمر محصول را به‌عنوان هزینه‌یابی کایزن توصیف می‌کنند (هیلتون، ۲۰۰۵). هزینه‌یابی کایزن بر بهبود هزینه‌های تولید محصولات، هرچند کوچک اما به‌صورت مستمر، در طول مرحله تولید تمرکز دارد. این تکنیک بخشی از وظایف حسابداری مدیریت را به نیروی کار واگذار کرده است و همین امر کمک شایانی به افزایش توان فرایند مدیریت هزینه کرده است (کوپر، ۱۹۹۴؛ نقل از نمازی و همکاران، ۱۳۹۲). به اعتقاد ایمای (۱۹۸۶ و ۱۹۹۷) ثبات و ماندگاری در صحنه رقابت نیازمند اصلاحات پیگیر و همیشگی است و کایزن ابزاری جهت مداخله همه افراد سازمان برای بهبود و پیشرفت است. در حقیقت یکی از موضوعات مهم در کایزن درگیر کردن افراد جهت بهبود سازمان است. هدف و مسئولیت هر یک از کارکنان از مدیرعامل تا یک کارگر ساده، بهبود در هر فعالیت در هر روز و هر زمان می‌باشد. از طریق تلاش‌های کوچک اما مستمر همه افراد، کاهش اساسی در هزینه‌ها در طول زمان به دست خواهد آمد (هیلتون، ۲۰۰۵).

بهبود از طریق کایزن و نوآوری قابل انجام است، کایزن به بهبود و اصلاح‌های جزئی و مستمر به‌عمل آمده در وضع موجود از طریق تلاش‌های بی‌وقفه مربوط می‌شود اما نوآوری به بهبودها و اصلاح‌های اساسی و کلی ناشی از سرمایه‌گذاری بسیار زیاد در فن‌آوری برمی‌گردد (ایمای، ۱۹۸۶؛ هیلتون، ۲۰۰۵). بنابراین کایزن، نوآوری را رد نمی‌کند بلکه به تدریج آن‌را تکمیل و اصلاح می‌کند. کوپر (۱۹۹۶) نیز اعتقاد دارد که هزینه‌یابی کایزن بر خلاف هزینه‌یابی هدف، طراحی فعلی محصولات را پذیرفته است. بنابراین به دنبال کاهش هزینه‌های

مشارکت و بهبود سازمان ایمن دارند، خواه بهبود از طریق کایزن صورت گیرد و خواه از طریق نوآوری ارزش. نوآوری ارزش پایه و اساس خلق اقیانوس آبی است که در آن با توجه همزمان به نوآوری و ارزش، جهشی در ارزش برای خریدار و شرکت ایجاد می‌شود. اما کایزن همچون بستری است که تغییرات کوچک ولی مستمر را امکان‌پذیر می‌سازد. از این رو می‌توان کایزن را مکمل نوآوری ارزش دانست که بقای اقیانوس آبی ایجاد شده توسط آن را تضمین می‌کند. به‌طور خلاصه می‌توان گفت که کایزن در استراتژی‌های اقیانوس قرمز، تکنیکی است برای بهبودهای کوچک و مستمر با هدف ماندگاری در صحنه رقابت اما در استراتژی اقیانوس آبی تکنیکی است برای حفظ سطح تقاضا و دلسرد کردن رقبای بالقوه با هدف حفظ اقیانوس آبی ایجاد شده. از این رو کاربرد این تکنیک در استراتژی اقیانوس آبی مکمل نوآوری ارزش است و آن را به‌گونه‌ای تدریجی اصلاح کرده و بهبود می‌بخشد. کایزن نه تنها باعث کارآتر شدن فرایندها خواهد شد بلکه تقویت روحیه کارگروهی، خشنودی کارکنان و افزایش مطلوبیت خالص برای خریدار را نیز در پی خواهد داشت. بنابراین با توجه اهمیت بهبود مستمر در حفظ اقیانوس آبی پیش‌بینی می‌شود این ابزار حسابداری مدیریت استراتژیک اهمیت و کاربرد بیشتری پیدا کند.

### ۳-۵- هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت

یکی از مهمترین کاربردهای مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) در مرحله طراحی محصولات جدید است. از آن‌جا که بیش از ۸۰ درصد هزینه‌ها در بیشتر شرکت‌های تولیدی پیش از شروع تولید تعهد می‌شوند، بهترین زمان برای کاهش هزینه‌های محصول، زمان طراحی اولیه آن است. بدون سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) برای راهنمایی در طراحی محصول، مهندس‌های طراحی بسیاری از هزینه‌های مربوط به اجزاء متنوع محصول و یا پیچیدگی‌های فرایند تولید را نادیده می‌گیرند. تجزیه و تحلیل ABC می‌تواند جنبه‌های مختلف طراحی و هزینه‌های هر یک از عملکردها و پیچیدگی‌ها را آشکار سازد. سیستم هزینه‌یابی سنتی تنها صورتی از مواد و اجزای مورد نیاز برای ساخت یک واحد محصول را ارائه می‌دهد؛ اما سیستم ABC افزون آن، صورتی از فعالیت‌های مورد نیاز هم فراهم می‌کند. چنین صورتی می‌تواند راه‌های کاهش هزینه تولید محصول را نیز نشان دهد. ABC اطلاعات کافی برای تعیین استراتژی‌های مناسب را فراهم می‌سازد. گاهی مدیران با اطلاعات کم، استراتژی‌هایی را پی‌گیری و پیاده‌سازی می‌کنند که بیشتر به شعار شباهت دارد و نه تنها

باعث کاهش هزینه نمی‌شوند بلکه بهای تولید محصول را افزایش می‌دهد. همان‌طور که گفته شد در نوآوری ارزش، پایین بودن بهای تمام‌شده بسیار اهمیت دارد. با استفاده از ABM می‌توان مشخص کرد که هریک از ویژگی‌های محصول به چه فعالیت‌هایی نیاز دارند و در هر یک از این فعالیت‌ها چه منابعی به مصرف می‌رسند. در این صورت با مشخص شدن علت مصرف منابع می‌توان به راه‌هایی برای کاهش بهای تمام شده در مرحله طراحی دست یافت. همچنین با داشتن اطلاعات دقیق بهای تمام شده می‌توان تجزیه و تحلیل هوشمندانه‌ای را در ارتباط با علایق خریداران (مشتری‌ها و غیر مشتریان) در خصوص انتخاب بین عملکرد، ویژگی‌های منحصر به فرد و قیمت محصول انجام داد.

یکی دیگر از کاربردهای ABM بهبود مستمر می‌باشد. در مدیریت کل‌نگر به نتایج حاصل از عملکرد توجه می‌شود، ولی نگرش جدید برای بهبود مستمر عملیات به فرایند توجه دارد. در چنین نگرشی اعتقاد بر این است که کل ترکیبی از اجزای هم‌بسته‌ای است که فعالیت‌هایی را در فرایند تولید منعکس می‌کند. به‌بیان دیگر در نگرش جدید، هزینه معلول است و فعالیت علت به وجود آمدن هزینه است و برای دستیابی به بهبود عملیات باید علت را تحت کنترل و چاره‌جویی قرار داد نه معلول را. از این رو امروزه برای دستیابی به بهبود مستمر عملیات ABM در کانون توجه قرار دارد (کوکینز، ۱۹۹۶). از طرفی منافع اولیه نوآوری ارزش به مدت نامحدود ادامه نخواهد یافت بلکه برای تداوم موفقیت به بهبود مستمر نیاز است (پیتا و پیتا، ۲۰۱۲). از آن‌جا که تشخیص و حذف فعالیت‌ها و هزینه‌های فاقد ارزش افزوده از اهداف اصلی ABM است (هیلتون، ۲۰۰۵)، استفاده از ABM حذف فعالیت‌های غیر ضروری و بهبود فعالیت‌های ناکارآ و در نتیجه کاهش هزینه‌ها را به همراه دارد. با کاهش هزینه می‌توان رقبای بالقوه را دلسرد نمود و بدین ترتیب تسلط خود بر اقیانوس آبی را تا حد امکان حفظ کرد. بنابراین نقش ABM در حفظ تسلط بر اقیانوس آبی اهمیت این فن را برای شرکت‌های دنبال‌کننده استراتژی اقیانوس آبی افزایش می‌دهد.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت ABM در استراتژی اقیانوس آبی تکنیکی است برای مهیا کردن شرایط ایجاد اقیانوس آبی از طریق انتخاب بهترین فعالیت‌ها در مرحله طراحی و حفظ تسلط بر آن از طریق حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده احتمالی و بهبود مستمر در مرحله تولید. بنابراین کاربرد این تکنیک در استراتژی اقیانوس آبی از اهمیت بالایی برخوردار است.



## ۳-۶- ارزیابی متوازن

ارزیابی متوازن (BSC) یکی از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت است که از آن به‌عنوان سیستم ارزیابی عملیات و مدیریت استراتژیک، چارچوب تغییرات سازمانی و ابزاری برای همسویی منافع استفاده می‌شود. کپلن و نورتون (۱۹۹۲) BSC را ابزاری برای تبدیل دیدگاه‌ها و استراتژی به اهداف قابل اندازه‌گیری و ارتباط‌دهنده تصمیم‌های استراتژیک و معیارهای عملکرد در سطوح کلیدی سازمان تعریف کرده‌اند. توسعه BSC که نقشه‌ای استراتژیک محسوب می‌شود، می‌تواند برای نشان دادن پیوند میان هر یک از ابعاد عملکرد سازمانی، روشی مؤثر قلمداد شود (اروین، ۲۰۰۲: ۶۳۷).

BSC با استفاده از چهار منظر مالی، مشتری، فرایندهای داخلی و رشد و فراگیری به ارزیابی عملکرد شرکت‌ها می‌پردازد (کپلن و نورتون، ۱۹۹۶: ۴۷؛ هورن‌گرن و همکاران، ۲۰۱۲: ۴۷۰). این چهار منظر توضیح می‌دهند که شرکت چگونه می‌تواند اقدام به ارزیابی عملیات خود نموده و از طریق افزایش و بهبود ارتباطات با مشتری برای سهامداران ایجاد ارزش کند. ارتباطات با مشتری از طریق بهبود فرایندهای درون سازمانی بهبود می‌یابد؛ و هماهنگ‌سازی نیروی انسانی، نظام‌ها و فرهنگ‌ها نیز به بهبود فرایندهای درون سازمانی منجر می‌شود (کپلن و نورتون، ۲۰۰۶). بنابراین با استفاده از این روش می‌توان شاخص‌های متعددی را به‌طور همزمان مورد مطالعه و سنجش قرار داد و در طراحی استراتژی نیز سویه‌های گوناگونی را در نظر گرفت (لایپ و سالتریو، ۲۰۰۲: ۵۳۱). به‌عبارتی اصل اساسی و مهم BSC، متوازن نمودن شاخص‌های ارزیابی مالی با شاخص‌های غیر مالی (نورتون و همکاران، ۱۹۹۷: ۶) و کسب موفقیت در شاخص‌های غیر مالی قبل از شاخص‌های مهم مالی است (انونیموس، ۲۰۰۶: ۶۰). با این وجود به‌نظر می‌رسد این تکنیک برای تبدیل استراتژی اقیانوس آبی به اهداف قابل اندازه‌گیری با کاستی‌هایی مواجه است. نخست، در اکثر مواقع ایده اقیانوس آبی ممکن است منجر به ترس و مقاومت در بین سه گروه از ذی‌نفعان شامل کارکنان، شرکای تجاری و عامه مردم شود و شرکت ناگزیر است تا بر این‌گونه مقاومت‌ها فائق آید؛ با این وجود در BSC به مسائل رفتاری مربوط به چیره شدن بر مقاومت گروه‌های مختلف ذی‌نفع توجهی نمی‌شود. هرچند می‌توان غلبه بر مقاومت کارکنان را به‌نوعی در منظر یادگیری و رشد گنجانند، اما در BSC به شرکای تجاری و عامه مردم توجه نمی‌شود و این اولین نقطه ضعف این فن در تبدیل استراتژی اقیانوس آبی به اهداف مشخص می‌باشد. مشکل دیگر BSC رایج این است که منظرهای آن مبتنی بر رقابت هستند و در آن به غیرمشتریان و ایجاد تقاضا توجهی نمی‌شود. این در

حالی است که در استراتژی اقیانوس آبی این دو مورد اهمیت زیادی دارند؛ چراکه این نوع استراتژی مبتنی بر ایجاد تقاضا و نامربوط کردن رقابت است. بنابراین با افزودن منظر رفتاری به BSC می‌توان این تکنیک را برای کاربرد در پیاده‌سازی استراتژی اقیانوس آبی و ارزیابی عملکرد کارآمدتر ساخت. نمازی و قدیریان آرنی (۱۳۹۳) نیز با معرفی حسن شهرت به‌عنوان منظر پنجم BSC سعی کردند تا برخی از کاستی‌های آن را برطرف کنند. به‌نظر می‌رسد می‌توان با گنجاندن اهداف و سنجه‌های مربوط به ارتباط با غیرمشتریان، کارکنان، شرکای تجاری و عامه مردم در منظر پنجم BSC، مشکلات پیش‌گفته را برطرف کرد. چرا که آگاه ساختن و متقاعد کردن این گروه‌های ذی‌نفع در صورتی که شرکت از حسن شهرت در میان آن‌ها برخوردار باشد ساده‌تر خواهد بود. همچنین حسن شهرت شرکت در میان غیرمشتریان، ایجاد تقاضا برای محصول جدید را تسهیل می‌کند. این کار را می‌توان با لحاظ کردن اهداف و سنجه‌هایی از ارتباط با این گروه‌ها در منظر حسن شهرت به انجام رسانید. بنابراین چنین نتیجه‌گیری می‌شود که الگوی ارائه شده توسط نمازی و قدیریان آرنی (۱۳۹۳) ضمن تأکید بیش‌تر بر دارایی‌های نامشهود؛ توازن میان خواسته‌های تمامی ذی‌نفعان؛ توازن میان نتایج و مسئولیت‌های اقتصادی (مالی)، اجتماعی، زیست‌محیطی و سیاسی و دستیابی به پایداری؛ و تأکید بیش‌تر بر زنجیره تأمین؛ برای پیاده‌سازی و ارزیابی عملکرد اقیانوس آبی نیز کارایی دارد.

## ۴- یافته‌های پژوهش

## ۴-۱- خلاصه‌ای از تأثیر استراتژی اقیانوس آبی بر فنون

## حسابداری مدیریت استراتژیک

به‌طور خلاصه می‌توان گفت که برخی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نه تنها قابلیت کاربرد برای پیاده‌سازی و اجرای استراتژی اقیانوس آبی را دارند بلکه از اجزای ضروری آن به حساب می‌آیند؛ از جمله تحلیل چرخه عمر، قیمت‌گذاری استراتژیک، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی و بودجه‌ریزی کابین، هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت و ارزیابی متوازن. با این وجود بیشتر تکنیک‌های بررسی شده در این مطالعه برای کمک به مدیریت استراتژیک مبتنی بر اقیانوس آبی نیازمند تعدیلاتی هستند. جدول شماره (۲) خلاصه‌ای از اثرات استراتژی اقیانوس آبی بر فنون حسابداری مدیریت استراتژیک را نشان می‌دهد.

جدول (۲): خلاصه‌ای از اثرات استراتژی اقیانوس آبی بر فنون حسابداری مدیریت استراتژیک

فنون حسابداری مدیریت استراتژیک	اهداف/کاربردها استراتژی اقیانوس آبی	اهداف/کاربردها استراتژی اقیانوس قرمز	تعدیلات لازم برای کاربرد در استراتژی اقیانوس آبی
تحلیل چرخه عمر	تصمیم‌گیری پیرامون نوع محصول؛ توزیع هزینه‌ها در سرتاسر چرخه عمر؛ نگاه جامع به مشتری، تحلیل سیستماتیک ویژگی‌های محصول فعلی و تغییرات لازم برای بهتر برآورد کردن انتظارات مشتریان؛ تعیین استراتژی؛ قیمت‌گذاری استراتژیک.	تصمیم‌گیری پیرامون نوع محصول؛ توزیع هزینه‌ها در سرتاسر چرخه عمر؛ نگاه جامع به مشتری، تحلیل سیستماتیک ویژگی‌های محصول فعلی و تغییرات لازم برای بهتر برآورد کردن انتظارات مشتریان؛ تعیین استراتژی؛ قیمت‌گذاری استراتژیک.	تغییر مراحل چرخه عمر فروش و نحوه قیمت‌گذاری در آن‌ها؛ کوتاه‌تر شدن مراحل اول و دوم (معرفی و رشد)؛ عدم ورود به مرحله افول؛ کوتاه‌تر شدن و در عین حال سودآورتر شدن چرخه عمر.
هزینه‌یابی هدف	بقای سازمان در محیط رقابتی؛ تصمیم‌گیری درباره محصول مورد نظر برای فروش؛ مدیریت هزینه‌ها به‌منظور تحصیل سود مورد انتظار بر اساس قیمتی که از محیط رقابتی حاصل شده.	بقای سازمان در محیط رقابتی؛ تصمیم‌گیری درباره محصول مورد نظر برای فروش؛ مدیریت هزینه‌ها به‌منظور تحصیل سود مورد انتظار بر اساس قیمتی که از محیط رقابتی حاصل شده.	استفاده از قیمت استراتژیک به جای قیمت رقابتی؛ اهرم‌های دستیابی به سود هدف.
تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	تجزیه عملیات صنعت؛ افزایش ارزش برای مشتری.	تجزیه عملیات صنعت؛ افزایش ارزش برای مشتری.	تعیین ویژگی‌هایی قابل خلق که تاکنون در صنعت ارائه نشده و فعالیت‌هایی مورد نیاز آن‌ها؛ افزایش ارزش برای مشتریان و غیرمشتریان؛ ابزار مکملی برای چارچوب چهار اقدام در ایجاد اقیانوس آبی.
هزینه‌یابی کابین	کاهش بی‌وقفه بهای تمام شده؛ مکمل نوآوری؛ بهبود مستمر با هدف نهایی ماندگاری در صحنه رقابت.	کاهش بی‌وقفه بهای تمام شده؛ مکمل نوآوری؛ بهبود مستمر با هدف نهایی ماندگاری در صحنه رقابت.	ایجاد اهداف متحرک؛ کاهش بی‌وقفه بهای تمام شده؛ مکمل نوآوری ارزش؛ بهبود مستمر با هدف نهایی حفظ سطح تقاضا، دلسرد کردن رقبای بالقوه و حفظ تسلط بر اقیانوس آبی.
هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت	تعیین بهای تمام شده دقیق محصولات؛ کاهش بهای تمام شده در مرحله طراحی؛ تشخیص و حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده با هدف بهبود مستمر و ماندگاری در صحنه رقابت.	تعیین بهای تمام شده دقیق محصولات؛ کاهش بهای تمام شده در مرحله طراحی؛ تشخیص و حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده با هدف بهبود مستمر و ماندگاری در صحنه رقابت.	مهم‌ها کردن شرایط ایجاد اقیانوس آبی از طریق انتخاب بهترین فعالیت‌ها در مرحله طراحی؛ حفظ تسلط بر اقیانوس آبی از طریق حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده احتمالی و بهبود مستمر در مرحله تولید.
ارزیابی متوازن	ارزیابی عملیات و مدیریت استراتژیک؛ چارچوب تغییرات سازمانی؛ همسویی منافع غیرمشتریان؛ ایجاد تقاضا؛ همسویی منافع.	ارزیابی عملیات و مدیریت استراتژیک؛ چارچوب تغییرات سازمانی؛ همسویی منافع.	استفاده از منظر پنجم در کنار منظرهای رایج.

#### ۴-۲- ایجاد زیرساخت‌های لازم برای تغییر رنگ استراتژی

نوآوری ارزش به عنوان اساس استراتژی اقیانوس آبی به ارائه ایده‌های خلاقانه وابسته است. بنابراین زمینه لازم برای تفکر خلاقانه مدیران و کارکنان سطوح مختلف برای ارائه نوآوری باید ایجاد شود. از آن‌جا که کارکنان ممکن است برای تسهیم دانش و تخصص خود با دیگران بی‌میل باشند (تاوان‌لی، ۱۹۹۴، نقل از کوری و کرین، ۲۰۰۳) تفکر خلاقانه و ارائه نوآوری تنها به دانش متکی نیست بلکه مستلزم انگیزه لازم منابع انسانی نیز می‌باشد. به‌عنوان مثال ممکن است برخی از مدیران و یا کارکنان ایده جالبی برای خلق اقیانوس آبی داشته باشند اما به

دلیل نبود انگیزه و حس تعلق سازمانی آن‌را ارائه نکنند. حتی در صورتی که این گروه ریسک‌پذیر باشند امکان دارد ترجیح دهند با خروج از شرکت، خود آن ایده را دنبال کنند. فرایند نوآوری از تقاطع جریان دانش و افراد<sup>۶۱</sup> ایجاد می‌شود، بر این اساس مدیریت دانش بر این فرایند تأثیرگذار است (اسکاربرو، ۲۰۰۶)، چرا که با استفاده از مدیریت دانش می‌توان تمایل کارکنان به ثبت دانش فردی را به میزان قابل توجهی افزایش داد (رادفر و همکاران، ۱۳۹۳). دانش کافی مستلزم مدیریت صحیح دانش و سرمایه فکری است به‌گونه‌ای که نه تنها هنگام گزینش، بلکه پیوسته به ارتقا و به‌روز شدن دانش مدیران و کارکنان توجه شود. به بیان دیگر فعالیت‌های

همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین عدالت سازمانی از طریق اثرگذاری بر نگرش کارکنان، پذیرش نوآوری و تغییر توسط آن‌ها را تسهیل می‌کند.

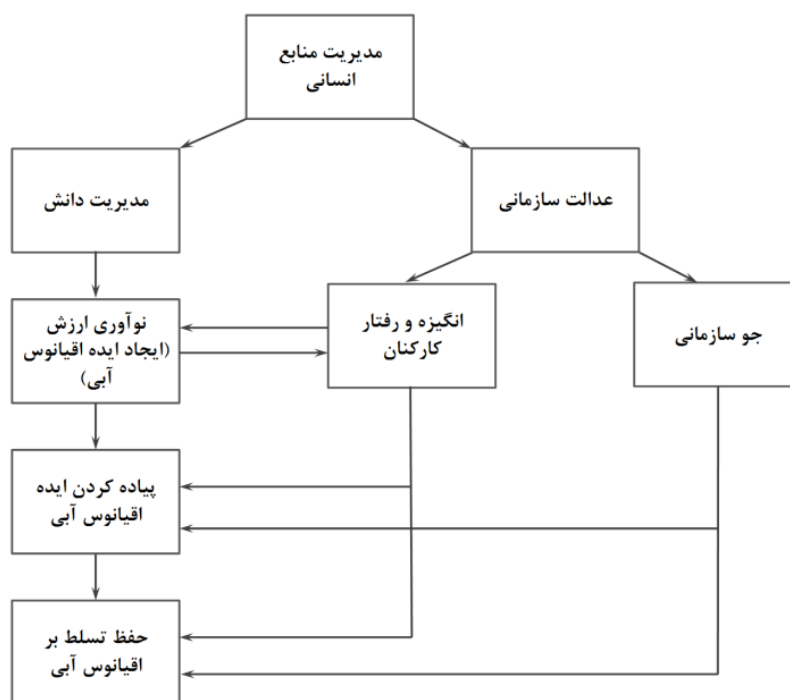
همان‌طور که گفته شد فرایند منصفانه در مرحله اجرای استراتژی نیز باعث می‌شود که در افراد حس همکاری ارادی در اجرای تصمیمات استراتژیک به‌وجود آید. همچنین، مدیریت صحیح مناسب منابع انسانی در حفظ تسلط بر اقیانوس آبی نیز نقش مهمی ایفا می‌کند. در حقیقت، عدالت سازمانی می‌تواند با افزایش تعهد کارکنان، انگیزه آن‌ها را برای بهبود مستمر فرایندها ارتقا داده و بدین ترتیب شرکت را در تسلط بر اقیانوس آبی و دلسرد کردن رقبای بالقوه یاری کند. شکل شماره (۹) تأثیر عدالت سازمانی و مدیریت دانش را بر ایجاد، اجرا و حفظ تسلط بر اقیانوس آبی نشان می‌دهد.

از طرفی، اطلاعات یکی از مهمترین منابع سازمانی به حساب می‌آید (بست، ۱۹۸۸). به بیان دیگر تهیه و گزارش اطلاعات به مراکز تصمیم‌گیری اهمیت بسیار زیادی دارد (رهنمای‌رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۳). اطلاعات تمامی وظایف تجاری را به یکدیگر متصل می‌کند و مبنایی برای تمامی تصمیمات مدیریتی ارائه می‌دهد. این منبع سنگ‌بنای تمامی سازمان‌هاست (دیوید، ۲۰۰۹). یک سیستم اطلاعاتی مؤثر جمع‌آوری، کدگذاری، ذخیره کردن، ترکیب و ارائه اطلاعات را به شیوه‌ای انجام می‌دهد که سؤالات استراتژیک و عملیاتی را پاسخ دهد. سیستم اطلاعاتی مدیریتی داده‌هایی را از ارزیابی‌های داخلی و خارجی گردآوری می‌کند. داده‌های مربوط به بازاریابی، مالی، تولید و کارکنان از طریق ارزیابی‌های درونی و داده‌های اجتماعی، فرهنگی، زیست‌محیطی، اقتصادی، سیاسی، حکومتی، قانونی، تکنولوژیکی و عوامل رقابتی از طریق ارزیابی‌های خارجی گردآوری می‌شوند. با ارزیابی، پالایش، تلخیص، واکاوی و سازماندهی داده‌ها برای اهداف خاص، داده‌ها به اطلاعات تبدیل می‌شوند (دیوید، ۲۰۰۹). بنابراین سازمان با بهره‌مندی از اطلاعات مناسب ارائه شده توسط سیستم اطلاعاتی، می‌تواند استراتژی‌های مناسب را تدوین کرده و به اجرا درآورد. داشتن اطلاعات محدود بسیار خطرناک است چرا که ممکن است مدیران با اطلاعات کم استراتژی‌هایی را پیگیری و پیاده‌سازی کنند که بیشتر جنبه شعاری داشته (نمازی و همکاران، ۱۳۹۲) و در نتیجه به شکست سازمان بیانجامد. از آن‌جا که سیستم‌های اطلاعاتی، در فراهم کردن و تفسیر اطلاعات استراتژیک برای استفاده در فرایند توسعه استراتژی سازمانی سودمند هستند (مک‌دونالد و ویلسون، ۱۹۹۰) باید تمامی اطلاعات لازم برای بهبود اثربخشی فرایند تدوین و اجرای استراتژی را فراهم کنند.

مدیریت دانش باید به گونه‌ای باشد که سطح نوآوری را افزایش دهد. این فعالیت‌ها چگونگی تسخیر، به‌کارگیری و به‌کارگیری مجدد دانش کارکنان را کنترل و هدایت می‌کنند (سولیمن و اسپونر، ۲۰۰۰). دوایر منابع انسانی باید به‌گونه‌ای باشند که موفقیت برنامه‌های مدیریت دانش را تضمین کنند (سولیمن و اسپونر، ۲۰۰۰). مدیریت منابع انسانی در تسهیل و اشاعه فراگیری ایفای نقش می‌کند (آرمسترانگ، ۲۰۰۰؛ نقل از یحیی و گو، ۲۰۰۲). همچنین سه جنبه فعالیت‌های مدیریت منابع انسانی (روش‌گزینش<sup>۶۲</sup>، استراتژی پاداش<sup>۶۳</sup> و نظام کارراهه شغلی<sup>۶۴</sup> در شکل دادن جریان افراد و اثر آن‌ها بر توسعه بسیار بااهمیت‌اند (اسکاربرو، ۲۰۰۶). بنابراین مدیریت منابع انسانی مستلزم توجه کافی به سرمایه انسانی و مدیریت دانش است.

همچنین، مدیریت منابع انسانی باید انگیزه لازم را برای به اشتراک گذاشتن دانش افراد ایجاد کند. تعهد<sup>۶۵</sup> سازمانی دو اثر بالقوه بر ابتکارات مدیریت دانش دارد. نخست، تعهد سازمانی یکی از مهم‌ترین متغیرهای تأثیرگذار بر نگرش کارکنان به مشارکت و تمایل تسهیم دانش خود است. به‌علاوه تعهد سازمانی بر وفاداری<sup>۶۶</sup> کارکنان به سازمان خود تأثیرگذار است (هیسلیپ، ۲۰۰۳). از طرفی عدالت سازمانی یکی از عواملی است که موجب افزایش تعهد سازمانی می‌شود. در حقیقت، فرایندهای عدالت نقش مهمی را در سازمان ایفا می‌کنند و چگونگی برخورد با افراد در سازمان‌ها ممکن است باورها، احساسات، نگرش‌ها و رفتار کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد. رفتار عادلانه از سوی سازمان با کارکنان به تعهد بیشتر آن‌ها نسبت به سازمان و رفتار شهروندی فراتر از آن‌ها منجر می‌شود (باس، ۲۰۰۱). بنابراین بالا بردن سطح عدالت سازمانی در نهایت می‌تواند به بهبود مدیریت دانش و ارتقای سطح نوآوری منجر شود.

یکی از موانع پذیرش ایده جدید، مقاومت و ترس احتمالی کارکنان است. هیچ برنامه اصلاح و بهبودی بدون این‌که از جانب کارکنان درک شود و مورد تعهد قرار گیرد، موفق نخواهد شد (فیشر و همکاران، ۲۰۰۳). به بیان دیگر تعهد به تغییرات در اجرای نوآوری در سازمان‌ها (کلین و سورا، ۱۹۹۶) و موفقیت‌آمیز بودن تغییرات نقش مهمی ایفا می‌کند (آرمناکیس و بدیان، ۱۹۹۹). نتایج پژوهش برنرت (۲۰۰۷) نشان می‌دهد که تمرکز بر عدالت سازمانی (شامل عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای و عدالت تعاملی) می‌تواند به اجرای برنامه تغییرات کمک کند. رفتار منصفانه تجربه تغییر و در نتیجه نگرش کارکنان را تغییر می‌دهد. بنابراین رفتار منصفانه مدیران با کارکنان در زمان تغییرات بسیار تعیین‌کننده است (مازوکو و



شکل شماره (۹): تأثیر عدالت سازمانی و مدیریت دانش بر ایجاد، اجرا و حفظ تسلط بر اقیانوس آبی

درهم شکستن ساختارها و بازسازی فضای بازاری موجود مستلزم تغییر توجه از عرضه به تقاضا و از غلبه بر رقابت به نامربوط کردن رقابت است. در نتیجه غیرمشتریان، محصولات جانبی و محصولات جایگزین نیز باید علاوه بر مشتریان و محصولات مشابه مورد توجه قرار گیرند. بنابراین ایجاد و پیاده‌سازی ایده آقیانوس آبی به سیستم‌های اطلاعاتی نیاز دارد که تمامی این اطلاعات لازم را ارائه نماید. با توجه به بیشتر بودن نیازهای اطلاعاتی استراتژی آقیانوس آبی نسبت به استراتژی آقیانوس قرمز روشن است که حسابداری مدیریت به منظور تهیه اطلاعات با کیفیت و پیشرفته، ناگزیر به کاربرد روش‌های نوین در ارائه خدمات و وظایف خود می‌باشد (رهنمای‌رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۳). در نتیجه برقراری سیستم اطلاعاتی مناسب برای ایجاد و پیاده‌سازی استراتژی آقیانوس آبی نیازمند سرمایه‌گذاری بیشتر در فن‌آوری اطلاعات<sup>۶۷</sup> است. منظور از فن‌آوری اطلاعات عوامل مؤثری است که در ارتقای تسهیم اطلاعات و مدیریت دانش سازمان‌ها ایفای نقش می‌کنند (چفی، ۲۰۱۰؛ چفی و وایت، ۲۰۱۱). به بیان دیگر فن‌آوری اطلاعات جنبه تکنولوژیکی یک سیستم اطلاعات است که در برگزیده سخت‌افزار، نرم‌افزار، پایگاه‌های داده، شبکه و ابزارهای الکترونیکی دیگر می‌باشد (توربان و همکاران، ۲۰۰۶). این زیرمجموعه سیستم اطلاعات برای

ابزارهای معرفی شده توسط کیم و مابورن برای ایجاد آقیانوس‌های آبی (چارچوب شش مسیر) و پیاده‌سازی آن (تابلوی استراتژی و چارچوب چهار اقدام) نیاز به اطلاعاتی مناسب دارند. همچنین مطلوبیت خریدار، قیمت و هزینه در اجرای سلسله مراتب استراتژی آقیانوس آبی مورد توجه قرار می‌گیرند که هر کدام از آن‌ها نیازمند اطلاعات هستند. بنابراین مدیریت اطلاعات و برقراری سیستم‌های اطلاعاتی مناسب نیز یکی از مهمترین زیرساخت‌های لازم برای تدوین، اجرا و تداوم‌بخشی به آقیانوس آبی است. مدیریت اطلاعات به معنی هماهنگ‌سازی اقتصادی، اثر بخش و کارای ایجاد، کنترل، نگهداری، بازیابی و توزیع اطلاعات از منابع داخلی و خارجی در جهت بهبود عملکرد سازمان است (وایت، ۱۹۸۵، نقل از بست، ۱۹۸۸). اطلاعات بهای تمام‌شده از مهمترین اطلاعاتی است که در چارچوب چهار اقدام و هزینه‌یابی هدف کاربرد دارد. همچنین اطلاعات مربوط به مشتریان، غیر مشتریان، صنایع جایگزین، محصولات و خدمات مکمل از جمله مهمترین اطلاعات لازم برای چارچوب شش مسیر می‌باشند. اطلاعات مورد نیاز در استراتژی‌های رقابتی شامل اطلاعات مربوط به شرکت و رقبا، مزیت رقابتی پایدار و فایده محصول برای مشتریان است. این قبیل اطلاعات برای مدیریت استراتژیک مبتنی بر آقیانوس آبی نیز لازم است اما کافی نیست؛ چراکه

قیمت استراتژیک، این تکنیک نسبت به قبل کامل تر شده است. در استراتژی‌های اقیانوس قرمز تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش مبتنی بر مرزهای تعریف شده صنعت است و در نتیجه به انتخاب از بین استراتژی‌های تمایز یا رهبری هزینه می‌انجامد. اما از آن‌جا که در استراتژی اقیانوس آبی تمرکز اصلی به سمت ایجاد تقاضا از طریق پیگیری همزمان هزینه پایین و ویژگی‌های متمایز است، برای باز تعریف مرزهای صنعت و ایجاد تقاضای جدید در تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش توجه همزمان به زنجیره ارزش صنعت و صنایع جایگزین و جانشین ضروری است. بنابراین تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش به عنوان ابزار مکملی برای چارچوب چهار اقدام در ایجاد اقیانوس آبی کاربرد دارد. در استراتژی‌های اقیانوس قرمز، کایزن با هدف ماندگاری در صحنه رقابت به کار می‌رود اما در استراتژی اقیانوس آبی تکنیکی است برای حفظ سطح تقاضا و دلسرد کردن رقبای بالقوه با هدف حفظ اقیانوس آبی ایجاد شده. از این‌رو کاربرد این تکنیک در استراتژی اقیانوس آبی مکمل نوآوری ارزش است که آن‌را به‌گونه‌ای تدریجی اصلاح کرده و بهبود می‌بخشد. همچنین، هدف به‌کارگیری کایزن در استراتژی اقیانوس آبی با منطق پشتوانه ایجاد آن یعنی بهبود در طول زمان همراستا خواهد شد، چراکه در استراتژی اقیانوس آبی این تکنیک با هدف رقابت با خود به کار می‌رود و نه با هدف غلبه بر رقابت. بنابراین با توجه به اهمیت بهبود مستمر در حفظ اقیانوس آبی پیش‌بینی می‌شود این ابزار حسابداری مدیریت استراتژیک اهمیت و کاربرد بیشتری پیدا کند. ABM در استراتژی اقیانوس آبی تکنیکی است برای مهیا کردن شرایط ایجاد اقیانوس آبی از طریق انتخاب بهترین فعالیت‌ها در مرحله طراحی و حفظ تسلط بر آن از طریق حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده احتمالی و بهبود مستمر در مرحله تولید. بنابراین با توجه به اهمیت پایین بودن هزینه در نوآوری ارزش و بهبود مستمر کاربرد هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت در استراتژی اقیانوس آبی از اهمیت بالایی برخوردار است. ارزیابی متوازن برای تبدیل استراتژی اقیانوس آبی به اهداف قابل اندازه‌گیری با کاستی‌هایی مواجه است. مبتنی بر رقابت بودن منظرهای رایج BSC، عدم توجه کافی به مسائل رفتاری مربوط به چیره شدن بر مقاومت گروه‌های مختلف ذی‌نفع (شرکای تجاری و عامه مردم) و عدم توجه به غیرمشتریان و ایجاد تقاضا مهمترین کاستی‌های این فن می‌باشند. بنابراین کاربرد این تکنیک در پیاده‌سازی استراتژی اقیانوس آبی و ارزیابی عملکرد با افزودن منظر رفتاری به آن امکان‌پذیر است. الگوی ارائه شده توسط نمازی و قدیریان آرانی (۱۳۹۳) می‌تواند راه‌گشایی برای این موضوع باشد چراکه با گنجاندن اهداف و

سازمان‌دهی آگاهی و تحلیل در قالب الکترونیک به کار می‌رود و توانایی بازیابی آسان، ترکیب و تسهیم را برای مدیران و همکاران فراهم می‌آورد (چفی، ۲۰۱۰؛ چفی و وایت، ۲۰۱۱). با توجه به مطالب پیش‌گفته به نظر می‌رسد مدیریت اطلاعات، مدیریت دانش و توجه به عدالت سازمانی در مدیریت منابع انسانی مهمترین زیرساخت‌های لازم برای تدوین، اجرا و تداوم‌بخشی به استراتژی اقیانوس آبی هستند. بنابراین به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که ضمن بهبود سیستم‌های اطلاعاتی خود، فعالیت‌های مدیریت منابع انسانی را همراستا با مدیریت دانش و عدالت سازمانی برنامه‌ریزی و اجرا کنند تا زیرساخت‌های لازم برای تغییر رنگ استراتژی به‌وجود آید.

##### ۵- نتیجه‌گیری و بحث

هر سازمانی برای رسیدن به اهداف خود نیازمند طرحی است که به اصطلاح "استراتژی" نامیده می‌شود. هنگامی که هدف نامربوط کردن رقابت و ایجاد تقاضا از طریق نوآوری ارزش باشد، می‌توان از استراتژی اقیانوس آبی استفاده کرد. استراتژی اقیانوس آبی یکی از مهمترین تحولات در حوزه مدیریت استراتژیک است که منجر به پیدایش انقلابی در این حوزه شده است. از این‌رو در پژوهش حاضر قابلیت‌های فنون موجود حسابداری مدیریت استراتژیک در به‌کارگیری استراتژی اقیانوس آبی و تأثیرات احتمالی حسابداری مدیریت استراتژیک و فنون آن از این نوع استراتژی مورد بررسی قرار گرفت که در ادامه به طور خلاصه به آن‌ها اشاره می‌شود.

با توجه به اهمیت ارزیابی مطلوبیت خریدار در ایجاد نوآوری ارزش و پیاده‌سازی استراتژی اقیانوس آبی پیش‌بینی می‌شود تحلیل چرخه عمر با نگاهی جامع به انتظارات مشتریان و غیرمشتریان بتواند به‌عنوان یکی از ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک اهمیت و کاربرد بیشتری پیدا کند.

از طرف دیگر، مراحل چرخه عمر فروش تحت تأثیر کاربرد استراتژی اقیانوس آبی قرار می‌گیرد. اگرچه شرکت تمامی دوران چرخه عمر فروش از دیدگاه اقیانوس قرمز را طی نمی‌کند، اما قادر است به سود بیشتری دست یابد. در واقع چرخه عمر فروش اقیانوس آبی نسبت به اقیانوس قرمز کوتاه‌تر اما سودآورتر است. هزینه‌یابی هدف در استراتژی‌های اقیانوس قرمز، تکنیکی است برای بقا در بازار رقابتی و غلبه بر رقابت، اما در استراتژی اقیانوس آبی مهیا کردن شرایط ایجاد اقیانوس آبی و نامربوط کردن رقابت به کار می‌رود. بنابراین کاربرد این تکنیک در استراتژی اقیانوس آبی نسبت به اقیانوس قرمز اهداف بیشتری را دنبال می‌کند. همچنین با توجه به معرفی اهرم‌های سه‌گانه برای دستیابی به سود هدف در سطح

### فهرست منابع

- \* تولایی، روح‌الله. (۱۳۸۸). راهبرد اقیانوس آبی به عنوان انقلابی در حوزه مدیریت راهبردی، دوماننامه توسعه سازمانی پلیس، ۲۴، ۵۵-۷۷.
- \* رضوانی، حمیدرضا و عاطفه طالب‌نژاد. (۱۳۸۹). ارائه چارچوب مفهومی جانمایی استراتژی‌های قیمت‌گذاری در چرخه عمر محصول بر اساس نقاط مرجع استراتژیک بازاریابی. بررسی‌های بازرگانی، شماره ۴۲، صص ۱۱-۲.
- \* رادفر، رضا. رضائی‌ملک، نرگس و محمد رضائی‌ملک (۱۳۹۳). ارزیابی میزان بهبود عملگرهای مالی سازمان با پیاده سازی سیستم مدیریت دانش. حسابداری مدیریت، دوره ۷، شماره ۲ (پیاپی ۲۱)، صص ۳۳-۴۶.
- \* رهنمای‌رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۷). حسابداری مدیریت راهبردی: (مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین). انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- \* رهنمای‌رودپشتی، فریدون؛ بنی مهد، بهمن و سیدجعفر میرسعیدی (۱۳۹۳). مدرنیته و حسابداری مدیریت. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۱-۱۲.
- \* گلیپایگانی، مجید و شهناز پیروزفر (۱۳۸۷). اقیانوس آبی: استراتژی رقابت در بازار بی رقیب، تدبیر، شماره ۲۰۲، صص ۳۵-۲۹.
- \* نمازی، محمد- با همکاری گروه علمی. (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت استراتژیک، از تئوری تا عمل. جلد اول، چاپ اول، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- \* نمازی، محمد- با همکاری گروه علمی. (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت استراتژیک، از تئوری تا عمل. جلد دوم، چاپ اول، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- \* نمازی، محمد و قدیریان‌آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۳). حسن شهرت: منظر پنجم ارزیابی متوازن. تحت فرایند داوری.
- \* Adamany, H. G., and Gonsalves, F. A. J. (1994). Life cycle management: An integrated approach to managing investments. *Journal of Cost Management*, Vol. 8, No. 2, pp. 35-48.
- \* Anderson, C. R. and Zeithaml, C. P. (1984). Stage of the product life cycle, business strategy, and business performance. *The Academy of Management Journal*, Vol. 27, No. 1, pp. 5-24.
- \* Anonymous. (2006). Non-financial data can predict future profitability. *Business Credits*, Vol. 108, No. 4, pp. 57-68.

سنجه‌های مربوط به ارتباط با غیرمشتریان، کارکنان، شرکای تجاری و عامه مردم در منظر پنجم BSC (حسن شهرت) می‌توان کاستی‌های BSC مرسوم را برطرف کرد.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت که برخی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نه تنها قابلیت کاربرد برای پیاده‌سازی و اجرای استراتژی اقیانوس آبی را دارند بلکه از اجزای ضروری آن به حساب می‌آیند؛ از جمله تحلیل چرخه عمر، قیمت‌گذاری استراتژیک، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی کایزن، بودجه‌ریزی کایزن، هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت و ارزیابی متوازن. با این وجود بیشتر تکنیک‌های بررسی شده در این پژوهش برای کمک به مدیریت استراتژیک مبتنی بر اقیانوس آبی نیازمند تعدیلاتی هستند. به بیان دیگر نوع رنگ تفکر استراتژیک بر آن‌ها اثرگذار است. شانک و گوین‌داراجان (۱۹۸۹) معتقدند که حسابداری مدیریت استراتژیک باید افزون بر اطلاعات مربوط به شرکت و رقبا و مزیت رقابتی پایدار، در برگیرنده فایده محصول برای مشتریان نیز باشد. اگرچه این اطلاعات برای مدیریت استراتژیک مبتنی بر اقیانوس قرمز و ساختارگرا کفایت می‌کند اما برای مدیریت استراتژیک مبتنی بر اقیانوس آبی کافی نیست؛ چراکه درهم شکستن ساختارها و بازسازی فضای بازاری موجود مستلزم تغییر توجه از عرضه به تقاضا یا از غلبه بر رقابت به نامربوط کردن رقابت است. بنابراین غیرمشتریان، محصولات جانشین و محصولات جایگزین نیز باید علاوه بر مشتریان و محصولات مشابه مورد توجه قرار گیرند. در نتیجه حسابداری برای مدیریت استراتژیک بر مبنای اقیانوس آبی، باید اطلاعات مربوط به شرکت، رقبا، صنایع جانشین و جایگزین و مطلوبیت برای خریدار (مشتریان و غیرمشتریان) را فراهم کند به نحوی که این اطلاعات در تدوین، پیاده‌سازی، تداوم و ارزیابی استراتژی اقیانوس آبی مؤثر و سودمند واقع گردند.

مدیریت اطلاعات، مدیریت دانش و توجه به عدالت سازمانی در مدیریت منابع انسانی مهمترین زیرساخت‌های لازم برای تدوین، اجرا و تداوم بخشی به استراتژی اقیانوس آبی هستند. بنابراین به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که ضمن بهبود سیستم‌های اطلاعاتی خود، فعالیت‌های مدیریت منابع انسانی را همراستا با مدیریت دانش و عدالت سازمانی برنامه‌ریزی و اجرا کنند تا زیرساخت‌های لازم برای تغییر رنگ استراتژی ایجاد شود.

- Boston: MA: Houghton Mifflin Company Access publisher.
- \* Fisher, J. (1995). Implementing target costing. *Journal of Cost Management*, Summer, pp. 50-59.
  - \* [Hilton, R. W.](#) (2005). *Managerial Accounting: Creating Value in A Dynamic Business Environment*, 6<sup>th</sup> Ed, McGraw-Hill.
  - \* Hinterhuber, A. (2008). Customer value-based pricing strategies: why companies resist. *Journal of Business Strategy*, Vol. 29, pp. 41-50.
  - \* Hislop, D. (2003). Linking human resource management and knowledge management via commitment: A review and research agenda, *Employee Relations*, Vol. 25, No. 2, pp.182-202.
  - \* Hofer, C. W. (1975). Toward a contingency theory of business strategy. *Academy of Management Journal*, Vol. 18, pp. 784-810.
  - \* Horngren, C. T., Datar, S. D., and Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14<sup>th</sup> Ed, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
  - \* Imai, M. (1986). *Kaizen: The Key to Japan's Competitive Success*. 1<sup>st</sup> Ed, New York: McGraw-Hill.
  - \* Imai, M. (1997). *Gemba Kaizen: A Commonsense, Low-cost Approach to Management*, 1<sup>st</sup> Ed, McGraw-Hill.
  - \* Jobber, D. (2004). *Principles and Practice of Marketing*, 1<sup>st</sup> Ed, London: McGraw-Hill.
  - \* Johnson, H. T., and Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.
  - \* Kaplan, R. S., and Norton, D. P. (2006). *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Boston: Harvard Business School Press.
  - \* Kaplan, R. S., and Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard measures that drive performance. *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, pp. 71-79.
  - \* Kaplan R. S., and Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, pp.47-59.
  - \* Kaye, M., Dyason, M., (1999). Customer value-driven strategies. *Total Quality Management*. Vol. 10, No. 4/5, pp. S594-S601.
  - \* Kim, W. C. and Mauborgne, R. (2004). Blue ocean strategy, *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 10, pp. 76-84.
  - \* Kim, W. C. and Mauborgne, R. (2005a). Blue ocean strategy: From theory to practice, *California Management Review*, Vol. 47, No. 3, pp. 105-121.
  - \* Kim, W. C. and Mauborgne, R. (2005b). *Blue Ocean Strategy: How to Create Uncontested Market Space and Make the Competition Irrelevant*, Boston: Harvard Business School Press.
  - \* Kim, W. C. and Mauborgne, R. (2005c). Value innovation: A leap into the blue ocean, *Journal of Business Strategy*, Vol. 26, No. 4, pp. 22-28.
  - \* Kim, W. C., Mauborgne, R. and Ling, K. (2009). How to Implement Blue Ocean Strategy, *Harvard Business Review Case Collection*.
  - \* Ansoff, H. I. (1965). *Corporate Strategy: An Analytical Approach to Business Policy for Growth and Expansion*, McGraw-Hill, New York, NY.
  - \* Armenakis, A. A., and Bedeian, A. G. (1999). Organizational change: A review of theory and research in the 1990s. *Journal of Management*, Vol. 10, No. 4, pp. 293-315.
  - \* Bernerth, J. B., Armenakis, A. A., Field, H. S. and Walker, H. J. (2007). Justice, cynicism, and commitment: A study of important organizational change variables". *Journal of Applied Behavioral Science*, Vol. 43, No. 3, pp. 303-326.
  - \* Best, D. P. (1988). The future of information management, *International Journal of Information Management*, Vol. 8, No. 1, pp. 13-24.
  - \* Blocher, E., Chen, K., and Lin, T. (2001). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. 2<sup>nd</sup> Ed, McGraw-Hill/Irwin.
  - \* Boehm, B. W., Abts, C., Brown, A. W., Chulan, S. and et al. (2000). *Software Cost Estimation with COCOMO II*, 1<sup>st</sup> Ed, Prentice Hall.
  - \* Bos, K. V. (2001). Fundamental research by means of laboratory experiments is essential for a better understanding of organizational justice. *Journal of Vocational Behavior*, Vol. 58, pp. 254-259.
  - \* Cokins, G. (1996). *Activity-Based Cost Management Making It Work: A Manager's Guide to Implementing and Sustaining an Effective ABC System*. 1<sup>st</sup> Ed, McGraw-Hill.
  - \* Currie, G., and Kerrin, M. (2003). Human resource management and knowledge management: Enhancing knowledge sharing in a pharmaceutical company, *International Journal of Human Resource Management*, Vol. 14, pp. 1027-1045.
  - \* Doyle, P. (1976). The realities of the product life cycle, *Quarterly Review of Marketing*, Summer, pp. 1-6.
  - \* Che, Z. H. (2009). Pricing strategy and reserved capacity plan based on product life cycle and production function on LCD TV manufacturer. *Expert Systems with Applications*, Vol. 36, pp. 2048-2061.
  - \* Chaffey, D. (2011). *E-Business and E-Commerce Management: Strategy, Implementation and Practice*, 5<sup>th</sup> Ed, Prentice Hall.
  - \* Chaffey, D. and White, G. (2010). *Business Information Management: Improving Performance Using Information Systems*, 2<sup>nd</sup> Ed, Pearson Education Canada.
  - \* David, F. R. (2009). *Strategic Management: Concepts and Cases*, 13<sup>th</sup> Ed. Prentice Hall.
  - \* Drucker, P. F. (1985). *Innovation and Entrepreneurship: Practice and Principles*. London: William Heinemann.
  - \* Dunk, A. S. (2004). Product life cycle cost analysis: The impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information. *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 401-414.
  - \* Irvin, D. (2002). Strategy mapping in the public sector. *Long Range Planning*, Vol. 35, pp.637-647.
  - \* Fisher, C. D., Shoenfeldt, L. F., and Shaw, J. B. (2003). *Human Resource Management*, 5<sup>th</sup>, Ed,

- \* Rink, D. R., and Swan, J. E. (1979). Product life cycle research: A literature review, *Journal of Business Research*, Vol. 7, No. 3, pp. 219-242.
- \* Scarbrough, H. (2003). Knowledge management, HRM and the innovation process, *International Journal of Manpower*, Vol. 24, No. 5, pp. 501-516.
- \* Soliman, F. and Spooner, K. (2000) Strategies for implementing knowledge management: role of human resources management, *Journal of Knowledge Management*, Vol. 4, No. 4, pp. 337-345.
- \* Shank, J. K. and Govindarajan, V. (1989), *Strategic Cost Analysis*, Homewood, Ill: Irwin Inc.
- \* Turban, E., Leidner, D. Mclean, E. and Wetherbe, J. (2006). *Information Technology for Management: Transforming Organizations in the Digital Economy*, 5<sup>th</sup> Ed, John Wiley & Sons Inc.
- \* Worthy, F. S. (1991). Japan's smart secret weapon. *Fortune*, August 12, pp. 72-75.
- \* Kim, C., Yang, K. H. and Kim, J. (2007), A strategy for third-party logistics systems: A case analysis using the blue ocean strategy, *Omega*, Vol. 36, No. 4, pp. 522-34.
- \* Klein, K. J., and Sorra, J. S. (1996). The challenge of innovation implementation. *Academy Of Management Review*, Vol. 21, No. 4, pp. 1055-1080.
- \* Kotler, P. (1965). Phasing out weak products, *Harvard Business Review*, Vol. 43, pp. 107-118.
- \* Kotler, P. (2000). *Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation and Control*, 10<sup>th</sup> Ed, New Jersey: Englewood Cliffs, Prentice-Hall Inc.
- \* Koch, G. R., Leitner, K. H., and Bornemann, M. (2004). Measuring and reporting intangible assets and results in a European contract research organization, Paper prepared for the Joint German-OECD Conference Benchmarking Industry-Science Relationships, October 16-17, 2000, Berlin, Germany.
- \* Kreuze, J., and Newell, G. E. (1994). ABC and life-cycle costing for environmental expenditures. *Management Accounting*, Vol. 75, No. 8, pp. 38-42.
- \* Lamb, C. W., Hair, J. F., and McDaniel, C. (1998). *Marketing*, 4<sup>th</sup> Ed. Boston: South-Western College Publishing.
- \* Leavy, B. (2005). Value pioneering-how to discover your own "blue ocean": Interview with W. Chan Kim and Renée Mauborgne, *Strategy & Leadership*, Vol. 33, No. 6, pp. 13-20.
- \* Lipe, M. G., and Salterio, S. (2002). A note on the judgmental effects of the balance scorecard information organization. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 27, No. 6, pp.531-540.
- \* Marzuccoa, L., Mariqueb, G., Stinglhamerb, F., De Roeckc, K., and Hanseza, I. (2014). Justice and employee attitudes during organizational change: The mediating role of overall justice, *European Review of Applied Psychology*, Vo. 64, No. 6, pp. 289-298.
- \* Mcdonald, M. H. and Wilson, H. N. (1990). State of the art development in export system and strategic marketing planning, *British Journal of Management*, Vol. 1, NO. 3, pp.159-170.
- \* Marn, M. V., Roegner, E. V. and Zawada, C. C. (2003). The art of pricing, *McKinsey Quarterly*, Available at: [http://www.mckinsey.com/insights/marketing\\_sales/pricing\\_new\\_products](http://www.mckinsey.com/insights/marketing_sales/pricing_new_products)
- \* Mittlemann, J. (2004). New product planning and pricing: From idea to commercialization-A marketing approach. Available at: <http://www.engin.brown.edu>.
- \* Pitta, D. and Pitta, E. (2012). Transforming the nature and scope of new product development, *Journal of Product and Brand Management*, Vol. 21, No. 1, pp. 35-46.
- \* Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy*. New York: Free Press.
- \* Prasad, B. (1997). Re-engineering life-cycle management of products to achieve global success in the changing marketplace, *Journal of Industrial Management & Data Systems*, Vol. 97, No. 3, pp. 90-98.

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Corporate strategy
- <sup>2</sup> Opponent
- <sup>3</sup> Sustainable competitive advantage
- <sup>4</sup> Tactical opportunism
- <sup>5</sup> Head-to-head competition
- <sup>6</sup> Shrinking profits
- <sup>7</sup> Structuralist view
- <sup>8</sup> Environmental determinism
- <sup>9</sup> Industrial organization economics
- <sup>10</sup> Zero-sum game
- <sup>11</sup> Hill
- <sup>12</sup> Nordstrom and Ridderstrale
- <sup>13</sup> Red ocean
- <sup>14</sup> Market space
- <sup>15</sup> Unknown market space
- <sup>16</sup> Products
- <sup>17</sup> Commodities
- <sup>18</sup> Untapped market space
- <sup>19</sup> Drucker
- <sup>20</sup> Benchmark
- <sup>21</sup> Value innovation
- <sup>22</sup> Value creation
- <sup>23</sup> Incremental scale
- <sup>24</sup> Non-customers
- <sup>25</sup> Six paths framework
- <sup>26</sup> Alternative
- <sup>27</sup> Strategy canvas
- <sup>28</sup> Four actions framework
- <sup>29</sup> Strategic profile
- <sup>30</sup> Business model
- <sup>31</sup> Exceptional utility
- <sup>32</sup> Strategic pricing
- <sup>33</sup> Target costing
- <sup>34</sup> Adoption hurdles
- <sup>35</sup> The six stages of the buyer experience cycle
- <sup>36</sup> The six utility levers
- <sup>37</sup> Strong revenue stream
- <sup>38</sup> Price-insensitive customers
- <sup>39</sup> Mainstream buyers
- <sup>40</sup> Price corridor of the mass
- <sup>41</sup> Substitutes
- <sup>42</sup> Alternatives
- <sup>43</sup> Over-arching objective
- <sup>44</sup> Price bandwidth



- <sup>45</sup> Desired profit margin
- <sup>46</sup> Streamlining operations and introducing cost innovations from manufacturing to distribution
- <sup>47</sup> Partnering
- <sup>48</sup> Changing the pricing model of the industry
- <sup>49</sup> Pricing innovation
- <sup>50</sup> Moving target
- <sup>51</sup> Initial
- <sup>52</sup> Customer profiling
- <sup>53</sup> Theory of diffusion and adoption of innovations
- <sup>54</sup> Unit sales
- <sup>55</sup> Cost-based
- <sup>56</sup> Competition/market-based
- <sup>57</sup> Customer value-based
- <sup>58</sup> Dean
- <sup>59</sup> Ease of competitive entry
- <sup>60</sup> Kaizen
- <sup>61</sup> Flow of knowledge and the flow of people
- <sup>62</sup> Selection methods
- <sup>63</sup> Compensation strategies
- <sup>64</sup> Career systems
- <sup>65</sup> Commitment
- <sup>66</sup> Loyalty
- <sup>67</sup> Information technology