

## رویکرد سازمانی "بهبود مستمر" و نقش آن در بهینه سازی الگوی هزینه های سازمان زهرا حاجیها<sup>1</sup>

### چکیده

کاهش هزینه ها و اصلاح الگوی هزینه ها یکی از چالش های قرن بیستم می باشد. مدیریت تیلوری که نمود آن در دیدگاه های فایول نیز ملاحظه می شود، بر سازماندهی سلسله مراتبی و وحدت فرماندهی تاکید دارد. در این نظام مدیریت، معمولاً ارتباط سازمانی به صورت صدور دستور از مقام بالا به پایین و عرضه گزارش از رده پایین به مقام بالا تعریف می شود. رویکرد سازمانی بهبود مستمر یا کایزن، رویکرد شرقی است که به عنوان جایگزینی برای مدیریت کلاسیک تیلوری مطرح شده است. از نگاه کایزن که ناشی از تئوری بهینه سازمانی است، کارکنان یک سازمان همواره باید به فکر بهبود و حفظ دستاوردهای بهبود در سازمان خود باشند. از نگاه کایزن که تعریف آن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است، وظایف مدیریت بر دو دسته اصلی (1) ایجاد بهبود و (2) حفظ بهبود ایجاد شده، تقسیم بندی می شود. در این دیدگاه همه کارکنان سازمان مدیر یا اداره کننده حداقل یک فعالیت می باشند. در این رهگذر جایگاه حسابداران به عنوان کارکنان و رهبران هزینه سازمان های پیشرو کلیدی و در خور توجه ویژه است. مدیریت استراتژیک هزینه ها و تکنیک های آن مانند بهبود مستمر راه کارهایی را ارائه می دهند تا سازمان ها بتواند هزینه های خود را به گونه ای مدیریت و اصلاح کنند که نه تنها در عرصه رقابت باقی بمانند، بلکه حضوری قوی و مقتدرانه داشته باشند. در این مقاله به تشریح این نگرش سازمانی جدید و ارتباط تنگاتنگ آن با بهینه سازی الگوی مصرف و تولید پرداخته و نقش حسابداران در این رهگذر بیان می شود.

**کلید واژه ها:** بهبود مستمر، کایزن، هزینه یابی بهبود مستمر، تئوری بهینه سازی، مدیریت استراتژیک هزینه ها، ارزش افزوده.

### مقدمه

اندیشمندان علوم مدیریت بر اساس نظریه فایول وظایف مدیریت سازمان را در پنج گروه عمده شامل هدایت و رهبری، سازماندهی، برنامه ریزی، نظارت و کنترل و هماهنگی، طبقه بندی نموده اند. گرچه نظریات دیگری نیز در این حوزه وجود دارد، اما نظریه فایول با توجه به لحاظ کردن و در عین حال نقد اصولی دیدگاه های تیلور، تا کنون به عنوان یکی از معتبرترین اصول در علم مدیریت و حوزه وظایف مدیران پذیرفته شده است. چنانچه فارغ از سایر دیدگاه هایی که در این زمینه وجود دارد، اصول فایول را به عنوان مهمترین وظایف مدیران بپذیریم، می توان از دیدگاه کایزن این اصول را بازبینی و چالش نمود. علت پرداختن به این تغییر، در مقاله حاضر، اهمیت رویکرد مدیریتی کایزن در اصلاح الگوی هزینه های سازمان و مهندسی کاهش هزینه ها است. از نگاه کایزن که تعریف آن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است، وظایف مدیریت بر دو دسته اصلی (1) **ایجاد بهبود و (2) حفظ بهبود ایجاد شده**، تقسیم بندی می شود. در این دیدگاه منظور از مدیر تنها فرد منتسب در جایگاه سازمانی مدیریت نمی باشد، بلکه هر فردی که در سازمان مسئولیت انجام کاری را دارد، مدیر یا به تعبیری دیگر اداره کننده آن کار فرض می شود. بنابراین می توان گفت که همه کارکنان سازمان مدیر یا اداره کننده حداقل یک فعالیت می باشند. این دیدگاه شکاف ایجاد شده در نگرش سنتی بین مدیران و کارکنان را مرتفع ساخته، باعث ایجاد انگیزش عالی در همه کارکنان می گردد و این انگیزه است که همه را وادار می کند تا به عنوان صاحب یک فرایند (Process Owner) به بهبود آن فرایند و اجزای تشکیل دهنده آن بپردازند. این جاست که کارکنان به کاهش هزینه ها و

<sup>1</sup> عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق

اصلاح الگوی هزینه های ایجاد شده توسط فرایند های خود، به عنوان مزیتی که تنها به نفع مدیران و مالکان شرکت بوده و به ضرر آن ها است، نمی نگرند، بلکه خود را ذینفع این کاهش هزینه یا اصلاح آن می بینند. در این رهگذر جایگاه حسابداران به عنوان کارکنان و رهبران هزینه سازمان های پیشرو، کلیدی و در خور توجه ویژه است. در ادامه به بررسی اجمالی تئوری بهینه سازی که فلسفه بهبود از آن ناشی می گردد پرداخته و مدل مبتنی بر کایزن و مدیریت هزینه کایزن و جایگاه حسابداران در چالش این فرایندها مورد بررسی قرار می گیرد.

### بهبود و تئوری بهینه سازی

به تعبیری تئوری بهینه سازی پایه و اساس تفکر کایزن یا بهبود مستمر در سازمان های یادگیرنده و پیشرو است. آرزوی انسان برای رسیدن به کمال مبین تئوری بهینه سازی است. انسان می خواهد بهترین را تجسم و توصیف کرده و به آن دست یابد (بیت لر 2 و دیگران، 1979). اما از آنجایی که نمی تواند تمام شرایط حاکم بر بهترین را به خوبی شناسایی و تعریف نماید، در بیشتر موارد به جای جواب بهترین یا بهینه مطلق، به یک جواب رضایت بخش (وارنر 3، 1996) بسنده می کند. همچنین انسان در قضاوت عملکرد دیگران، معیار بهترین را در نظر نمی گیرد، بلکه آنان را به صورت نسبی مورد ارزیابی قرار می دهد (گلدبرگ 4، 1989). بنابراین انسان به دلیل ناتوانی خود در بهینه سازی به بهبود، ارزش خاصی می دهد و آن را عملی تر می یابد. بهبود کمک می کند که همواره انسان در اندیشه بهتر کردن وضعیت خود و سازمان باشد.

بیت لر و دیگران (1979) بهینه سازی را چنین شرح می دهند: فعل "بهینه ساختن" که کلمه قوی تری نسبت به "بهبود" می باشد، عبارتست از دستیابی به "بهینه"، و "بهینه سازی" اشاره به عمل بهینه ساختن دارد. بنابراین تئوری بهینه سازی شامل مطالعات کمی بهینه ها و روش یافتن آنهاست. همچنین "بهینه" به عنوان یک واژه فنی دلالت بر اندازه گیری کمی و تحلیل ریاضی دارد، در حالی که بهترین دارای دقت کمتر بوده و بیشتر برای امور روزمره استفاده می شود.

در بیشتر موارد آنچه که با هدف بهینه سازی انجام می دهیم، بهبود است. بهینه سازی به دنبال بهبود عملکرد در رسیدن به نقطه یا نقاط بهینه است. در این تئوری چون تا رسیدن به نقطه بهینه راه طولانی در پیش است اصطلاحاً گفته می شود که هدف بهبود مستمر است، اما نقطه بهینه نیز در بلندمدت در حال کمال است. پس این بهبود تا ابد ادامه می یابد.

### مدل مدیریتی و کایزن

کایزن ترکیبی دو کلمه ای از یک مفهوم ژاپنی است که تعریف آن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است. در واقع کایزن بر این فلسفه استوار است که برای ایجاد بهبود در سازمان ها، لازم نیست به دنبال تغییرات انفجاری یا ناگهانی باشیم، بلکه هر نوع بهبود یا اصلاح به شرط آن که پیوسته و مداوم باشد، ارتقایی بهره وری را در سازمان ها به ارمغان خواهد آورد.

مدیریت تیلوری که نمود آن را در دیدگاه های فایول نیز ملاحظه می کنیم، بر سازماندهی سلسله مراتبی و وحدت فرماندهی بیشترین تاکید را دارد. در این نظام لزوماً بهینه سازی دنبال نمی گردد، زیرا دستوراتی که از بالای نمودار سازمانی صادر می گردد همواره نقطه بهینه تصمیمات را نشان نمی دهد. در این نظام مدیریت، معمولاً ارتباط سازمانی به صورت صدور دستور از مقام بالا و عرضه گزارش از رده پایین تعریف می شود. اما از نگاه کایزن، کارکنان یک سازمان همواره باید به فکر بهبود و حفظ دستاوردهای بهبود در سازمان خود باشند. سهم آنها از این نهضت در نمودار زیر

<sup>2</sup> Beightler et al.

<sup>3</sup> Warner

<sup>4</sup> Goldberg

منعکس شده است. در نمودار (1) رابطه سطوح مختلف سازمانی (اعم از مدیران و کارکنان) با ایجاد بهبود مستمر در سازمان نشان داده شده است.



### نمودار شماره 1: رابطه سطوح مختلف سازمانی با ایجاد بهبود مستمر

هر چه از سطوح بالایی مدیریت به سطوح پایینتر سازمان می‌آییم، از وظایف دسته ایجاد بهبود کاسته و در عوض بر وظایفی که جنبه حفظ و نگهداری بهبود ایجاد شده دارند، افزوده می‌شود. به عبارت دیگر مدیران سطوح بالاتر سازمان باید همواره بخش اعظم وقت خود را صرف بهبود سازمان نمایند و امور جاری را که جنبه نگهداری دارند به سطوح پایینتر واگذار کنند. حفظ بهبود به طور مستمر در اصلاح الگوی هزینه‌ها از ایجاد این بهبود نیز مهم تر است.

کایزن به معنی جمع شدن تدریجی و مستمر بهبودهای کوچک است که توسط همه کارکنان اعم از مجریان و مدیران حاصل می‌شود. کایزن بر این اصل بنا شده که شیوه زندگی، اعم از کاری، اجتماعی و خانوادگی باید در جهت بهبود مستمر تمرکز یابد. در نگاه کایزنی برای تحقق بهبود تدریجی و مستمر در سازمان‌ها باید سه اقدام اساسی زیر صورت پذیرد:

1. کلیه فعالیت‌هایی که هزینه‌زا هستند، ولی ارزشی تولید نمی‌کنند باید حذف شوند (موری).
2. فعالیت‌هایی که در جای دیگر به صورت موازی انجام می‌شوند، با یکدیگر تلفیق شوند (مورا).
3. آن دسته از فعالیت‌هایی که برای تکمیل و بهبود سطح کیفی خدمات لازمند، به فعالیت‌های سازمان افزوده شوند (مودا).

کایزن که به بهبود مستمر معروف گردیده، دارای بیست اصل عملی و ساده می‌باشد که بیانگر نحوه نگرش تفکر ناب شرقی به مسائل پیچیده است. با اجرای این اصول که در جدول ذیل ارائه گردیده، در نگرش کایزن به سمت بهبود مستمر تدریجی و جزئی در زندگی سازمانی پیش می‌رویم. این مسیر در طول عمر سازمانی یک واحد تجاری تا رسیدن به نقطه بهینه طی می‌شود اما چون فرض تداوم فعالیت بر یک واحد تجاری سایه افکنده، مسیر بهبود تا رسیدن به آن نقطه عملاً پایان ناپذیر است.

### جدول شماره 1: اصول 20گانه بهبود مستمر

2 - در مورد مشکل به وجود آمده نگرانی به خود راه ندهید. همین الان برای رفع آن اقدام نمایید.	1 - نگوئید چرا این کار انجام نمی‌شود. فکر کنید چگونه می‌توانید آن را انجام دهید.
4 - اگر مرتکب اشتباه شدید، بلافاصله در صدد رفع اشتباه برآیید.	3 - از وضعیت موجود راضی نباشید. باور داشته باشید که همیشه راه بهتری هم وجود دارد.

<p>بخواهیم مشتری مسایل بنگریم، از</p>	<p>6 - برای پی بردن به ریشه مشکلات پنج بار بپرسید چرا؟</p>	<p>5 - برای تحقق هدف به دنبال کمال مطلوب نگردید. اگر 60% از تحقق هدف اطمینان دارید، دست بکار شوید.</p>	<p>اگر از نگاه به سازمان بسیاری</p>
	<p>8 - همیشه برای حل مشکل از داده و اطلاعات کمی و به روز استفاده کنید.</p>	<p>7 - گمبما محل واقعی رویداد خطاست. سعی نکنید از دفتر کار خود مشکلات محیط را حل کنید.</p>	
	<p>10 - هیچ وقت جزئیات و نکات ریز مسئله را فراموش نکنید. ریشه بسیاری از مشکلات بزرگ همین نکات ریز است.</p>	<p>9 - برای حل مشکل بلافاصله به دنبال هزینه کردن نباشید. بلکه از خرد خود استفاده کنید. اگر عقلمندان به جایی نمی رسد، آن را در همکاری با بومیان و از خرد جمعی استفاده کنید.</p>	
	<p>12 - برای حل مسائل هر جا که امکان آن وجود دارد از واگذاری اختیار به زیردستان ابا نکنید.</p>	<p>11 - حمایت مدیریت ارشد منحصر به قول و کلام نیست. مدیریت باید حضور مشهود و ملموس داشته باشد.</p>	
	<p>14 - مدیریت دیداری و انتقال اطلاعات بهترین ابزار برای حل مسئله به صورت گروهی است.</p>	<p>13 - هیچ وقت به دنبال مقصر نگردید. هیچ گاه عجلوانه قضاوت نکنید.</p>	
	<p>16 - انسان ها توانایی های فراوانی دارند. از الگوهای چند مهارتی و غنی سازی شغلی برای شکوفا شدن آنها استفاده کنید.</p>	<p>15 - ارتباط يك طرفه دستوري از بالا به پایین مشکلات سازمان را پیچیده تر می کند. مدیریت ارشد باید با لایه های پایین تر سازمان ارتباط دو جانبه داشته باشد.</p>	
	<p>18 - فراموش نکنید که S5 پایه و بنیان ایجاد محصولی با کیفیت است.</p>	<p>17 - تنها فعالیت هایی را انجام دهید که برای سازمان شما ارزش افزوده ایجاد می کنند.</p>	
	<p>20 - حذف مودا (اتلاف) فرآیندی پایان ناپذیر است. هیچ وقت از این کار خسته نشوید.</p>	<p>19 - بر اساس الگوهای کار گروهی، مسائل محیط کارتان را حل کنید.</p>	

فعالیت هایی که انجام می شوند مودا هستند. مطالعات و بررسی هایی که در شرکت های برتر دنیا انجام گرفته است، نشان می دهد که در این شرکت ها تنها يك فعالیت از 200 فعالیت آن ها تولید ارزش افزوده می کند و مابقی هزینه به سازمان و نهایتاً به مشتری تحمیل می کند.

#### کایزن در مدیریت هزینه

در فرهنگ شرقی، کایزن وارد عرصه حسابداری و مدیریت هزینه نیز شده است. استفاده از رویه های نوین حسابداری صنعتی به ویژه رویه های ناشی از محرك بازار، شرکت ها را در برخورد موثر با

پدیده رقابت جهانی مهیاتر و آماده‌تر می‌سازد. شیوه‌هایی نظیر هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه منابع مصرف شده را با فعالیت‌های موردنیاز برای تولید هر یک از محصولات، ردیابی می‌کند. در شیوه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت‌های فاقد ارزش، یعنی فعالیت‌هایی که ارزشی به محصول اضافه نمی‌کنند، شناسایی می‌شوند. شناسایی و حذف فعالیت‌های عبث و ضایعات (مودا) بر بهبود مستمر و در نتیجه کاهش هزینه‌های محصول تمرکز دارد. بنابراین نمی‌توان مرز روشنی بین تکنیک‌های نوین مدیریت هزینه ایجاد نمود. اما عمدتاً از شروع تولید، باید بهبود مستمر آغاز شود و از این جا به بعد نقش مدیریت هزینه به عهده هزینه‌یابی‌کایزن است. در سایر مراحل هزینه نیز باز کایزن بصورت پنهان و آشکار مورد بهره برداری قرار می‌گیرد.

از دیدگاه سازمانی، حسابداران می‌توانند کایزن را وارد فرهنگ کاری نمایند. به طور اجمال، کایزن ما را متقاعد می‌سازد که هر بهبود کوچک و کم اهمیتی در فرایند کاری با ارزش است و باید بلافاصله آن را ایجاد نمود. اصلاحات کوچک سیستم حسابداری حتی اگر صدور یک سند اصلاحی باشد، منجر به بهتر و شفاف تر شدن حسابها می‌گردد، هر چند که رقم بزرگی از هزینه‌ها را جابجا نسازد. بهبودهای کوچک، زمینه ساز بهبود های بزرگ و سرنوشت ساز است. باید انتظار داشت حسابداران که به بهبود می‌اندیشند، در فکر اصلاح روش های هزینه یابی سنتی نیز باشند.

سیستم هزینه‌یابی بهبود مستمر کاملاً از سیستم هزینه‌یابی استاندارد سنتی که هدف کلی آن نگه داشتن هزینه در حد استاندارد است، به نحوی که از انحرافات نامساعد جلوگیری کند، متفاوت است. هدف در هزینه‌یابی بهبود مستمر، رسیدن به اهداف کاهش هزینه است. تحلیل انحرافات تحت سیستم هزینه‌یابی استاندارد عموماً هزینه‌های واقعی را با استاندارد مقایسه می‌کند و سپس انحرافات را گزارش می‌نماید. هزینه‌یابی بهبود مستمر تاحدی خارج از سیستم هزینه‌یابی استاندارد عمل می‌کند. در این سیستم **استانداردها همواره و در تمام مراحل تولید قابل بهبود هستند** و هر استاندارد تنها یک بار دستیافتنی است؛ زیرا وقتی هزینه‌ها تا میزان استاندارد تعریف شده کاهش یافت، باید دوباره استاندارد جدید تعریف نمود. در سستم کایزن، استانداردها مرتب بهبود می‌یابد و می‌توان در مورد آن‌ها گفت که وقتی یک استاندارد یک بار دستیافتنی گردید باید اصلاح شود و دیگر قابل استفاده نیست. زیرا سازمان وقتی به سطحی از بهبود دست یافت، می‌تواند به بهتر از آن نیز برسد. از اینرو در سیستم کایزن **اصلاح مصرف هرگز متوقف نمی‌شود و حد و مرزی برای آن نیست**. بنابراین این نوع هزینه‌یابی از تکرار اجتناب می‌کند. همانطور که پیشتر نیز اشاره گردید، کایزن تنها یک تکنیک مدیریت هزینه نیست، بلکه یک رویکرد زندگی سازمانی و فردی است. بنابراین کاهش هزینه، هدف و غایت آن نیست، بلکه پیامد و نتیجه آن است. هنگامی که فرهنگ زندگی سازمانی کایزن را در بدنه سازمان جاری نماییم، دیگر پیاده سازی هزینه یابی کایزن کار ساده ای خواهد بود.

از اینرو به نظر می‌رسد بجای این که از هزینه یابی کایزن نام ببریم، باید از شیوه زندگی سازمانی کایزن بهره جست که دارای مفهوم بسیار گسترده تری است. در این مفهوم حسابداران آینده می‌بایست با فرهنگ جدید سازمانی کایزن بخوبی آشنا باشند.

به موجب هزینه‌یابی بهبود مستمر، فرض می‌شود که کارگران از دانش بالایی در ارتباط با چگونگی بهبود فرآیندها برخوردارند؛ زیرا آن‌ها واقعاً با مراحل تولید برای محصولات در تماس تنگاتنگ هستند. بنابراین یکی از اهداف اصلی هزینه‌یابی بهبود مستمر اعطای مسئولیت به کارگران برای بهبود فرآیندها و کاهش هزینه‌ها می‌باشد. در واقع در فرهنگ کایزن آن‌ها را به مالک فرایند تبدیل می‌کنیم. در اصول فرهنگ تعالی نوین فرض می‌شود که هر فردی مالک یا مسئول یک یا چند فرایند و در نتیجه مسئول بهبود مستمر آنهاست. در این مرحله هیچ فردی به اندازه وی بر آن فرایند مسلط نیست. حسابداران در این چرخه تنها ناظران و شاهدان هزینه‌هایی هستند که هر فرایند با مصرف مقداری از منابع ایجاد می‌کند. زیرا این مالکان آن فرایند هستند که دست به کنترل یا کاهش هزینه‌ها می‌زنند. بنابراین نقش کلاسیک حسابداران به عنوان کنترل کنندگان هزینه‌ها در سیستم هزینه یابی سنتی به شدت متحول می‌گردد.

در هزینه‌یابی کایزن تمام نیروها در جهت کاهش هزینه‌های تولید محصول بسیج می‌شوند. در کایزن برای هر فرآیند و برای مالک آن، کاهش هزینه یک هدف است. بنابراین برای دست یافتن به این هدف از تحلیل ارزش که شکلی از مهندسی ارزش است، استفاده می‌شود. در تحلیل ارزش همانند مهندسی ارزش، حسابداران مدیریت به میزان اندکی مشارکت می‌ورزند و کاربران در حقیقت اطلاعات مورد نیازشان را خودشان فراهم می‌آورند. برای مثال در شرکت سومیتومو ژاپن که از سیستم هزینه‌یابی کایزن استفاده می‌شود، روند کاهش بهای تمام شده بر عهده نیروی کار کارخانه است و به این جهت پرسنل کارخانه خود به تهیه اطلاعات مورد نیازشان در مدیریت هزینه می‌پردازند. بنابراین به نوعی، خودکفایی اطلاعاتی و کاهش اتلاف زمانی نیز به دست می‌آید و سپس برخی از این اطلاعات برای تهیه گزارش‌های مالی توسط دایره حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. واگذاری بخشی از وظایف حسابداری مدیریت به نیروی کارخانه، کمک شایانی به افزایش توان فرآیند مدیریت هزینه کرده است. کایزن بهبودهای کوچک، مستمر و در حال رشد می‌باشد و هدف آن افزایش عملکرد، مبتنی بر دانش داخلی کارکنان در مورد یک شغل می‌باشد. هزینه‌یابی کایزن با هدف گذاری سود دوره‌ای که توسط مدیریت ارشد تعیین و توسط سایر کارکنان پشتیبانی می‌گردد، اغلب به وسیله یک نظام پیشنهادات راه اندازی می‌شود. بنابراین کایزن و هزینه‌یابی آن وظایفی مجرد مربوط به بخش خاصی از سازمان نیستند، بلکه مشارکت عمومی کارکنان را می‌طلبد.

### الگوی هزینه‌یابی کایزن

هزینه‌یابی کایزن بر بهبود مستمر هزینه‌ها (اعم از بهای تمام شده و سایر هزینه‌ها) برای محصولات موجود یک شرکت تأکید دارد (کوپر، 1995). برای شکل دادن به ساختار هزینه شرکت مطابق الزامات رقابتی، تحلیلی قوی از محرک‌های هزینه آن شرکت لازم است. از دیدگاه مشتری نیز تنها این محرک‌های هزینه دارای ارزش افزوده مرتبط می‌باشند. به عبارتی این محرک‌های هزینه برای مشتری ارزش ایجاد می‌نماید و مشتریان برای منابع مصرف شده این محرک‌ها، پول پرداخت خواهند کرد. اما مصرف منابع باید به منظور بهبود بهره‌وری یک شرکت کاهش داده شود. به عبارت دیگر، محرک‌های هزینه‌های فاقد ارزش افزوده (مانند تحویل اشتباه، زمان حمل و... که منجر به مصرف منابع می‌شوند ولی مشتریان نمی‌خواهند برای آنها پول بپردازند) باید حذف گردند. اینجاست که کایزن شکل می‌گیرد.

بنابراین محرک‌های هزینه فاقد ارزش افزوده باید مطابق با استاندارد "بهترین عملکرد" (Best practices) تعدیل گردند. برای اجتناب از زیان ناشی از این محرک‌ها یا باید به پایین‌ترین سطح رقبا آنها را کاهش داد و یا کاملاً حذف نمود. جهت نائل شدن به این هدف، محرک‌های هزینه یک شرکت باید به طور نظام مند تجزیه و تحلیل گردند. الگوی هزینه‌یابی بهبود مستمر دارای مراحل زیر می‌باشد:

- 1\_ شکاف میان سطح واقعی هزینه‌ها و سطح هزینه "بهترین عملکرد" شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.
- 2\_ سپس فعالیت‌هایی که اجزاء کلیدی هزینه‌های این شکاف را ایجاد می‌کنند، شناسایی می‌گردند. بنابراین همزمان باید اجزای این هزینه‌ها را شناسایی نمود.
- 3\_ باید دلایل ریشه‌ای ایجاد این فعالیت‌ها که هر یک از اجزاء هزینه‌های کلیدی را ایجاد نموده‌اند، مشخص گردند.
- 4\_ فشار مالی هر یک از دلایل ریشه‌ای شکاف هزینه مشخص می‌شوند. بدین ترتیب که شکاف هزینه با توجه به فشار مالی هر جزء آن درصد بندی شده و به هر جزء درصدی خاص تخصیص می‌یابد. این درصدها نیز از دو جزء: (1) برای فعالیت‌ها و (2) برای دلایل ریشه‌ای آنها، تشکیل می‌شوند. به این وسیله فشار مالی یک جزء کلیدی هزینه می‌تواند به فعالیت خاص یا دلایل ریشه‌ای خاصی رد یابی گردد. نهایتاً دلایل ریشه‌ای شناخته شده در رابطه با درصد فشار مالی آنها گروه بندی می‌شود.

گردد. مثلاً فشار مالی بزرگتر می تواند از دلیل ریشه ای "مواد خام نا مرغوب" ناشی گردد. در ادامه برای رفع دلایل ریشه ای شناسایی شده پروژه های بهبود تعریف می گردد و اولویت اجرا برنامه های بهبود بایستی طبق فشار مالی دلایل ریشه ای تعدیل گردد. جهت نظارت بر کاهش هزینه های تحقق یافته با بهبود محرک های هزینه در این مرحله به یک ابزار مدیریتی مناسب نیاز داریم. در ادامه تعریف یک نظام ارزیابی عملکرد نیز می تواند نتایج عملکرد پروژه های بهبود را به مدیریت یا مالک هر فرایند نشان دهد.

### نتیجه گیری

مدیران، به ویژه مدیران مالی و حسابداری مدیریت برای روبه رو شدن با این وضعیت، نیازمند کسب مهارت های تکنیکی مدیریت عملیاتی و مدیریت استراتژیک هستند. اکنون دیگر دانش حسابرسی و حسابداری برای آنها کفایت نمی کند، بلکه آنها در حد لزوم باید نسبت به همه فعالیت های سازمان مانند تولید، مهندسی، تدارکات، پشتیبانی، IT و غیره آشنایی داشته باشند تا بتوانند از همه راه های ممکن به بهبود مستمر هزینه ها بیندیشند. مدیران برای رسیدن به هدف مطلوب باید انجام امور را بهتر از گذشته و بهتر از رقبا انجام دهند. مفهوم بهبود مستمر برای مدیران روشن است، ولی بدون کسب مهارت های جدید آسان نیست. هزینه یابی بر مبنای سیستم های سنتی نیز هنوز باید راهی طولانی بپیماید تا به سیستم های نوین هزینه یابی برسد. در این میان حسابداران اگر همچنان بر نقش سنتی خود پافشاری ورزند، از صحنه مشارکت در فرایند تصمیم سازی سازمان حذف خواهند شد.

با توجه به اهمیت چندمهارتی ساختن نیروی انسانی در دنیای رقابتی امروز و نقش آن در افزایش کیفیت و کاهش هزینه محصولات در شرکت ها، حسابداران نیز باید چند مهارتی شده و در کار گروهی که جایگزین کار سنتی و فردی شده، مشارکت نمایند. اگر در گذشته منظور از چندمهارتی شدن کار در حوزه های مختلف مالی و حسابداری نظیر حسابداری مالی، حسابداری صنعتی، بودجه ریزی و ... بود، اکنون حوزه های غیرمالی را نیز در بر می گیرد. اگر حسابداران در مورد اصول مهندسی، اداری و پشتیبانی، تدارکات و منابع انسانی و محیط زیست بی اطلاع باشند، در فرایند تصمیم گیری مشارکت داده نمی شوند. زیرا اطلاعات آنها مبتنی بر گذشته و بدون لحاظ نمودن سایر فرایندهای کلیدی عملکرد که در صورت های مالی قابل ارائه نیست، می باشد.

امروزه، صاحبان و مدیران شرکت می دانند که هزینه ها را باید جدی گرفت، زیرا مشتریان، به قیمت کالا به عنوان یکی از عوامل موثر در انتخاب کالا می نگرند. مدیریت استراتژیک هزینه ها و تکنیک های آن مانند هزینه یابی هدف و بهبود مستمر راه کارهایی را ارائه می دهند تا سازمان ها بتواند هزینه های خود را به گونه ای مدیریت کنند که نه تنها در عرصه رقابت باقی بمانند بلکه حضوری قوی و مقتدرانه داشته باشند. بنابراین ضرورت دارد سازمان ها سیستم مدیریت هزینه خود را با استقاده از رویکردهای نوین حسابداری مدیریت باز طراحی کنند، تا بتواند همچنان نیرومندان بگویند: " همیشه حق با مشتری است". از سوی دیگر کاپزن با سایر مفاهیم مدیریتی نظیر مدیریت کیفیت جامع (TQM)، تجزیه و تحلیل عوامل شکست کار (FMEA)، ماتریس خانه کیفیت و مهندسی ارزش نیز نزدیکی و همیاری مستمر دارد. حسابداران بدون داشتن درک قابل قبولی از این تکنیک ها، هزینه یابی کاپزن را نخواهند شناخت و بدین ترتیب از قافله تحول و تعالی سازمانی هماهنگ با فن آوری های نوین عقب مانده و در پیچ و تاب عملیات سنتی گرفتار خواهند ماند.

### منابع و مآخذ

تقی نتاج، غلامحسین، (1384)، «مدیریت هزینه روباتها در فرایند تولید»، تدبیر، اسفند 1384، شماره 166، صص 54-60.

حجازی، رضوان، (1382)، «مدیریت هزینه بر مبنای هدف»، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، بهار 1382، سال پانزدهم، شماره 1.

خوش طینت، محسن و جامعی، اشرف، (1381)، «هزینه‌یابی هدف شناخت، کاربرد و ضرورت به‌کارگیری آن»، حسابرس، مهر و آبان 1381، شماره 6، صص 45-51.  
سلطانی، ایرج، (1382)، «چرخه مدیریت بهبود بهره‌وری در سازمان های تولیدی»، تدبیر، 1382، شماره 135.  
سماواتی، رضا، (1380)، «ویژگی‌های بارز حسابداری مدیریت در ژاپن»، حسابرس، بهار 1380، شماره 10.  
شباهنگ، رضا، (1387)، حسابداری مدیریت، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه 131، چاپ ششم.  
عبدی، فرشید، «سیستم هزینه‌یابی هدفدار، رویکرد ناب به مدیریت راهبردی هزینه و مهندسی ارزش»، سازمان مدیریت صنعتی، چاپ اول.

Beightler, C.S., D.T. Phillips, and D. J. Wilde.(1979), Foundations of Optimization (2nd ed.). Englewood Cliff"s, Printice-Hall.

Brinker, B.J.,( 2000), Guide to Cost Management, John Wiley and Sons INC.

Cooper, R. and Kaplan, R.S., (1988) ,The Design of Cost Management System , Prentice-Hall.

Dinero, D,(2005), Training within Industry: The foundation of Lean", productivity press.

Emiliani, M.L., Stec, D., Grasso, L. and Stodder, J.,Better (2003), Thinking, Better Results: Using the Power of lean as a Total Business Solution, The CLBM, Kensington, Conn.

Goldberg, D. E. (1989), Genetic Algorithm in Search, Optimization & Machine Learning, New York: Addison-Wesely Publishing Company.

Hilton, R.W., Maher, M.M., Selto, F.H., (2000), Cost Management , McGraw Hill.

Imai, M,(1986) ,Kaizan: The Key to Japanese Competitive Success, McGraw-Hill/Irwin.

Ralph, A., (1988), Management Accounting Making it World Class organization, Butterworth Heinemann.

Warner, M. ed. (1996), International Encyclopedia of Business and Management, London: Routledge.

<http://www.irankaizen.ir>

پورتابل مقالات مدیریت پیوند، مدیریت استراتژیک هزینه ها و مدیریت استراتژیک بازاریابی

<http://bashari.blogfa.com/post-44.aspx>.

