

بررسی نقش تکنیک‌ها و روش‌های نوین مدیریت هزینه
به منظور اصلاح الگوی مصرف و در نتیجه کاهش بهای تمام شده
(با اشاره به مطالعات موردی روش‌های مدیریت هزینه در برخی از
کشورهای پیشرفته)
مهدی طالب قصابی¹ دکتر ولی خدادادی²

چکیده

در دنیای امروزی با گسترش روز افزون جوامع که به تبع آن با افزایش نیازهای بشری روبرو هستیم و از طرفی محدود بودن منابع برای برآوردن این نیازها، چالش بسیار بزرگی پیش روی انسانها پدیدار شده است. این چالش در شرکت‌ها و سازمان‌ها به خاطر مصرف منابع و ایجاد کالا و خدمات برای رفع نیاز بشری مصداق بیشتری دارد، لذا نوک این پیکان نیز بیشتر متوجه مدیریت است. از این رو مدیران باید چاره‌ای بیندیشند و راه حلی اتخاذ نمایند که بتوانند بر این مشکل فائق آیند. این امر مستلزم آن است که روش‌های سنتی که قادر به شناسایی و حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده نیستند و به مصرف بیش از اندازه از منابع منتهی می‌شوند و با این کار نهایتاً بیشتر شدن بهای تمام شده محصول و کاهش توان رقابتی شرکت در کوران بی‌رحم رقابتی تا دندان مجهز به تکنولوژی‌های مدرن را در پی دارند، باید کنار گذاشته شوند.

در این مقاله به تشریح و بیان مزیت‌های برخی از روش‌های نوین حسابداری مدیریت و همچنین به مقایسه آنها با روش سنتی پرداخته ایم و در ادامه به تفصیل هر کدام را بیان خواهیم نمود و البته نشان داده ایم که چگونه این روش‌های نوین باعث اصلاح الگوی مصرف، حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده و ایجاد ارزش افزوده در محصول خواهند شد و نهایتاً باعث کاهش در بهای تمام شده و بهتر شدن کیفیت محصول ارائه شده، خواهند شد. لذا با داشتن چنین مزیت‌هایی در بازار رقابتی بسیار سخت، به آسانی به مشتریانی که به تعبیری دقیق و امروزی سرمایه‌های اصلی شرکت‌ها هستند، دست خواهیم یافت.

واژگان کلیدی: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی هدف، کایزن، مهندسی ارزش، زنجیره ارزش

¹ عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد انیمشک

² عضو هیأت علمی دانشگاه شهید چمران اهواز و رئیس سازمان بورس اوراق بهادار استان خوزستان

مقدمه

توسعه سریع در تکنولوژی، تغییر انتظارات مشتریان، کوتاه تر شدن چرخه تولید محصول و افزایش رقابت جهانی، شرکت ها را مجبور کرده است که تلاش کنند تا به اهدافی از قبیل "بهای تمام شده پائین، زمان تولید و تحویل کوتاه، کیفیت بالا" به طور همزمان در بالاترین سطح ممکنه در محصول دست پیدا کنند. بنابراین این، شرکت ها به ناچار نیازمند ورود به زنجیره ارزش¹ می باشند. حال اگر شرکتی نتواند از طریق زنجیره ارزش به اهداف فوق دست یابد، بهای تمام شده محصولاتش از دیگر رقبا بیشتر خواهد شد و برای جبران این نقیصه اقدام به افزایش قیمت یا کاهش کیفیت نماید که این خود یعنی از دست دادن مشتریان و بازار و به عبارت دیگر به منظره به خطر افتادن بقا و تداوم فعالیت شرکت می باشد.

واضح است که تکنیکهای نوین حسابداری مدیریت در زمینه مدیریت هزینه نقش بسیار مهمی را در حل مسائل محیط های تجاری تغییر یافته در دهه های اخیر بازی می کند. روشهای جدید همانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)²، مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM)³، مدیریت کیفیت جامع (TQM)⁴، هزینه یابی هدف (TC)⁵، مدیریت هزینه یابی هدف (TCM)⁶، هزینه یابی کایزن⁷، تولید به هنگام (JIT)⁸ هزینه یابی مراحل تولید و از طرفی بودجه ریزی عملیاتی (PC)⁹ و دیگر مفاهیم جدیدی که نکات برآمده از حسابداری مدیریت می باشند، برای استراتژی تثبیت موقعیت یا استراتژی مدیریت هزینه الزامی هستند.

با توجه به چالش مطرح شده در باب کمبود منابع و به خطر افتادن بقا و تداوم فعالیت شرکت ها بواسطه استفاده شرکت ها از سیستم مدیریت پوسیده و بالاخص مدیریت هزینه سنتی و از طرف دیگر مطرح شدن یکسری از روش های هزینه یابی و کنترلی بسیار سودمند ذکر شده به وسیله مدیریت مدرن، لذا منطقی به نظر می رسد برای اینکه بتوان خواسته مشتری را برآورده نمود و در بازار رقابت جهانی حرفی برای گفتن داشت باید روش

¹ - value chain

² - Activity Based Costing

³ - Activity Based Management

⁴ - Total Quality Management

⁵ - Target Costing

⁶ - Target Costing Management

⁷ - Kaizen Costing

⁸ - Just In Time

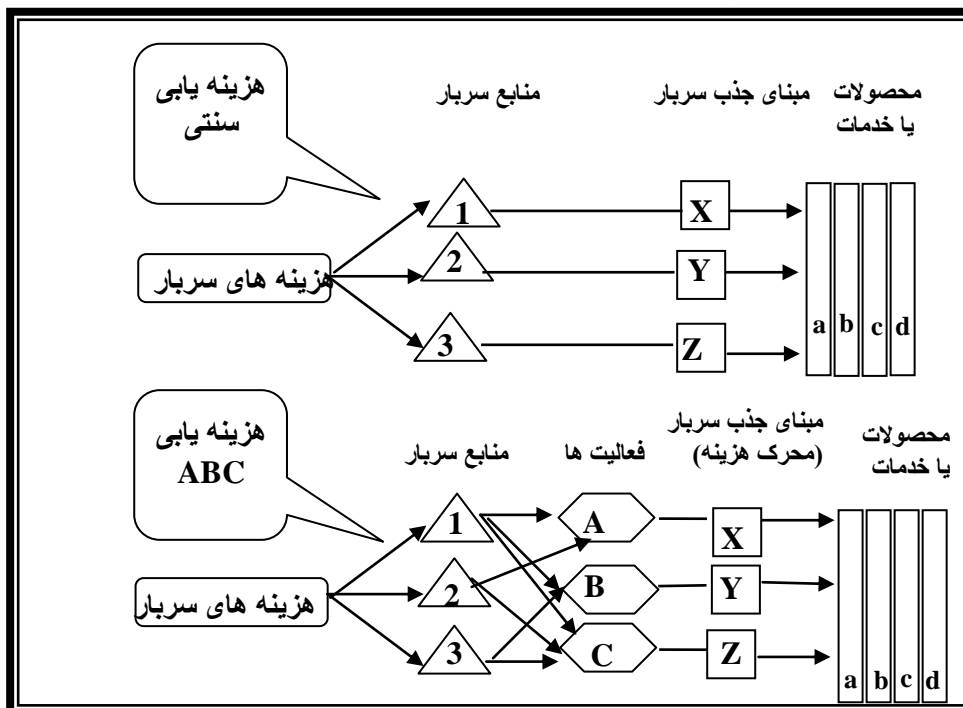
⁹ - Performance Budgeting

های جدید دنیا را بجای روش های منسوخ شده مورد استفاده قرار داد. به عبارتی دیگر الگوی مصرف را تصحیح نمود

هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

در سیستم های هزینه یابی سنتی، عموماً از طریق ایجاد مراکز، کلیه هزینه های دوایر عملیاتی و غیر عملیاتی بر تعداد و نوع خدمات ارائه شده تقسیم می شود تا از این طریق بهای تمام شده تعیین گردد. در این سیستم ها هیچگونه ارتباط مستقیمی بین فعالیت های لازم جهت ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع وجود ندارد. در نتیجه بهای تمام شده منعکس کننده مستقیم فعالیت ها و ارزش های منابع بکار گرفته شده نمی باشد. سیستم ABC این مشکل را بوسیله مرتبط کردن هزینه های سازمانی با هزینه های فعالیت های عملیاتی مرتفع می سازد. از نظر عملی، سیستم ABC روابط علی بین ایجاد هزینه ها و فعالیت های لازم جهت تولید خدماتی را که برای سازمان ارزش اقتصادی ایجاد می کنند، مشخص می سازد. این سیستم از این باور سرچشمه می گیرد که "خدمات، فعالیت ها را مصرف می کنند و فعالیت منابع را". در این روش ابتدا هزینه ها به فعالیت ها تخصیص می یابد و سپس هزینه های تخصیص یافته به فعالیتها، بر مبنای استفاده هر یک از خدمات از فعالیت ها، به آنها تخصیص داده می شود (شکل شماره 1).

شکل شماره 1) تسهیم هزینه ها به روش هزینه یابی سنتی و ABC



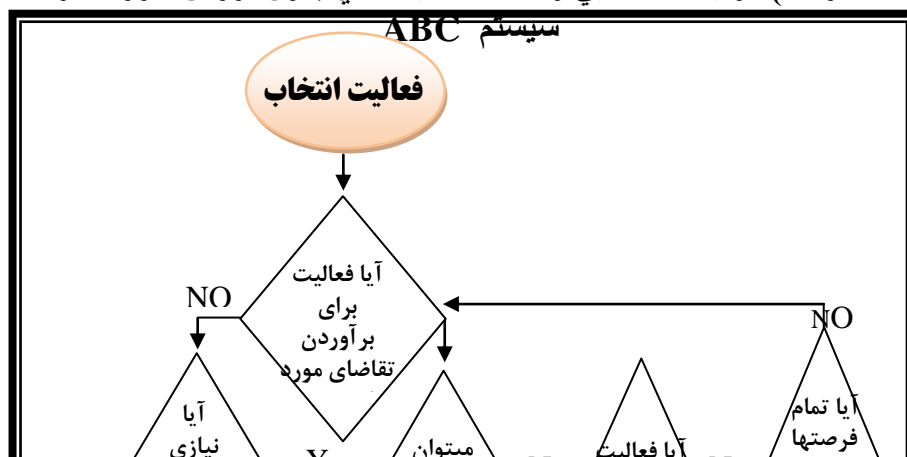
در واقع هزینه یابی بر مبنای فعالیت شیوه ای است که بر اساس آن، هزینه خدمات و یا محصولات به عنوان جمع هزینه فعالیت هایی که به خاطر ساخت و تولید آن انجام می شود، به دست می آید. برتری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت نسبت به سایر سیستم های هزینه یابی، توانایی شناسایی دقیق هزینه ها و ارائه اطلاعات غیرمالی است.

از نظر مفهومی، در سیستم ABC علاوه بر اینکه هزینه های مستقیم (تجهیزات مصرفی و هزینه نیروی انسانی) را به فعالیت مربوط به خود تخصیص می دهد، دقت در تخصیص هزینه های غیرمستقیم (هزینه های سربار) را افزایش می دهد. بدین ترتیب روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت، باعث شده است بسیاری از هزینه ها که تا کنون قابل شناسایی نبوده، اکنون قابل ردیابی باشند. چون بر خلاف هزینه مواد مصرفی مستقیم و حقوق مستقیم که می توان آنها را مستقیماً با یک فعالیت خاص ردیابی کرد، هزینه های سربار یا هزینه های غیرمستقیم به طور وضوح قابل ردیابی بر حسب هر یک از محصولات و خدمات نمی باشد و باید به محصولات و خدمات ارائه شده تخصیص داده شوند. از طرفی، تخصیص هزینه ها به هر شکل و ترتیبی که انجام می گیرد، تا حدودی اختیاری و قضاوتی است. اما واقعیت این است که در پاره ای از اوقات، درجه اختیاری بودن تخصیص هزینه ها چنان زیاد است که اتکاء به نتایج بدست آمده ممکن است باعث گمراهی و تصمیم گیری غلط شود. اما در سیستم ABC به دلیل اینکه از مبناهای مناسبی در تسهیم هزینه ها استفاده می کند، دقت در تخصیص هزینه ها قابلیت اتکاء به نتایج بدست آمده را به منظور قضاوت و تصمیم گیری افزایش می دهد.

از نظر تخصیص هزینه ها، در سیستم های سنتی هزینه ها از حوزه های هزینه بر اساس یکی مبناهای تعیین شده (عمدتاً ساعات کار مستقیم) که اصطلاحاً مبنای جذب سربار نامیده می شود به خدمات و محصولات تخصیص می یابد. اما در سیستم ABC فعالیت ها به عنوان موضوعات جدید هزینه، شناسایی می شوند و هزینه های سربار بر اساس مبناهای تعیین شده که اصطلاحاً «محرک هزینه» نامیده می شود به فعالیت ها تخصیص می یابند، سپس فعالیت ها به حوزه های هزینه تلقی می شود و هزینه های تخصیص یافته به آنها، حوزه های هزینه، به هدف نهایی هزینه (خدمات یا کالای مشتری) تخصیص داده می شود.

علاوه بر خصوصیات فوق که در جهت اصلاح الگوی هزینه یابی در این سیستم می باشند، می توان گفت که این سیستم از آنجایی که باعث شناسایی و حذف فعالیت هایی که ایجاد ارزش افزوده در کالا و خدمات برای مشتری نمی کنند، می شود. لذا، به اصلاح الگوی مصرف منجر خواهد شد (شکل شماره 2).

شماره 2) فرآیند شناسایی و حذف فعالیت های بدون ارزش افزوده در



هزینه یابی هدف (TC)

ریشه های ظهور و بروز هزینه یابی هدف را می توان در سال های پس از جنگ جهانی دوم، زمانی که به دلیل کمبود شدید مواد اولیه، تولید کنندگان و کارخانه های آمریکایی تلاش سازمان یافته ای را انجام می دادند تا بتوانند محصولاتی را با قیمت پایین عرضه کنند، جستجو کرد. این تلاشها بعد ها مهندسی ارزش نام گرفت.

ژاپنی ها، در دهه 1960 میلادی به استفاده از این مفاهیم پرداختند و آن را توسعه دادند. به این ترتیب بود که هزینه یابی بر مبنای هدف به وجود آمد. هزینه یابی هدف، یک برنامه ریزی استراتژیک، برای سودآوری مدیریت واحد تجاری است که در آن، مشتری و قیمت تعیین کننده و محوری می باشند. هزینه یابی بر مبنای هدف یک نوآوری در سیستم های حسابداری مدیریت ژاپنی است و بر اساس درک عمومی حاصل شده است. هدف ژاپنی ها از ارائه این مدل انتخاب طرح و ساخت محصولات کاملاً اقتصادی بود (تولید محصولاتی با حداقل هزینه و حداکثر کثرت).

هزینه یابی هدف را می توان چنین تعریف نمود که سیستمی از برنامه ریزی سود و مدیریت هزینه است که به وسیله قیمت هدایت می شود، توجه شدیدی به مشتری دارد و متمرکز بر طراحی و فرایندهای مشترک است. یا به عبارتی هزینه یابی هدف از شیوه های مدیریت هزینه محصول و حاشیه سود می باشد که بطور وارونه از قیمتی که مشتری برای محصول خاص با ویژگی های خاص می پردازد، بهای تمام شده را محاسبه می کند. در اصل هزینه یابی هدف مشتری را در مرکز تصمیم قرار داده و برای ویژگی های محصولی که از مشتری اقتباس شده است یک تیم توسعه¹² درباره آن محصول ایجاد می کند تا با وارد کردن محصول به چرخه ارزش به اهداف خود دست یابد این تیم می تواند شامل تیم های تولید که اعضای آنها از واحدهای طراحی، مهندسی تولید، مهندسی محصول، فروش و بازاریابی، تأمین مواد، بهای تمام شده، خدمات و پشتیبانی به همراه دینفعان برون سازمانی نظیر عرضه کنندگان، مشتریان، فروشندگان، توزیع کنندگان تشکیل یافته است.

مشارکت های بین وظیفه ای، زمان ارائه به بازار را به کمک کاهش بازنگری های طراحی و تغییرات مهندسی همزمان کاهش می دهند. زمان ارائه به بازار، ارتباط تنگاتنگی با کاهش هزینه و افزایش کیفیت دارد، زیرا در چرخه تولید محصول، مشکلات سریعاً توسط اعضاء تیم توسعه شناسایی و اصلاح می شوند. این تیم ها در برابر کل محصول مسئولیت دارند.

هزینه یابی هدف از شیوه های مدیریت هزینه بدست آمده است که مدیریت هزینه را از اولین مراحل تکوین محصول جدید آغاز می کند و آن را در سراسر چرخه عمر محصول به کمک مشارکت در کل زنجیره ارزش به کار می برد. از این رو هزینه یابی هدف یک استراتژی از شیوه های مدیریت هزینه می باشد که در جهت قدرتمند سازی یک شرکت جهت رقابت با رقبا و دست و پنجه نرم کردن با چالش های تجارت امروزی طرح ریزی شده است. هزینه یابی هدف بر خلاف هزینه یابی سنتی یک نظام باز است. بدین منظور که ویژگی های سیستم بر اساس شرایط محیطی مختلف از جمله رقابت، تغییر تکنولوژی، اشتباهات و تاخیر غیرقابل بخشش، متقاضیان خبره، پیش بینی مشکلات، بهبود مستمر، تمرکز برون سازمانی و نگرش سیستمی تعدیل و طراحی می شود. از دیدگاه درون سازمانی، به توسعه کارکردهای مشترک می پردازد و از دیدگاه برون سازمانی ارتباطات بلند مدت با تامین کنندگان به وجود می آورد. به عبارت دیگر "سازمانی با قلمرو وسیع" بر پا می کند و تمامی حلقه های زنجیره تامین در نظر گرفته می شود. به طور کلی می توان تفاوت های هزینه یابی هدف با هزینه یابی سنتی را به شرح زیر خلاصه نمود (جدول شماره 1)

جدول 1 تفاوت هزینه یابی سنتی با هزینه یابی هدف

مفهوم تئوری سیستم ها	مدیریت سنتی هزینه (سیستم های بسته)	هزینه یابی هدف (سیستم های باز)
----------------------	---------------------------------------	-----------------------------------

در ارتباط با محیط بیرونی	محیط بیرون را نا دیده می گیرند و به معیارهای داخلی کارایی توجه دارند	در تأثیر متقابل با محیط بیرونی برای پاسخگویی به نیاز مشتریان و شرایط رقابتی هستند
تعداد متغیر هایی که مورد توجه اند	عملکرد متقابل متغیر های بیرونی بر سیستم سنجیده نمی شوند	بسیاری از ارتباطات پیچیده بین عملکرد ها در سرتا سر زنجیره ارزش مد نظر هستند.
شکل مقررات	بعد از وقوع صورت هزینه، انحرافات شناسایی و اصلاح می شوند	اصلاحات قبل از شروع به تولید انجام می گیرند
هدف اعمال مقررات یا کنترل	حفظ میزان هزینه ها در محدوده استانداردها یا بودجه	اصلاح(بهبود) هزینه ها، هم برای مشتری هم برای تولید کننده در طول عمر محصول
ترتیب انجام امور	بطور پشت سر هم و بترتیب	انجام فعالیت ها بطور موازی و در تعامل با همدیگر

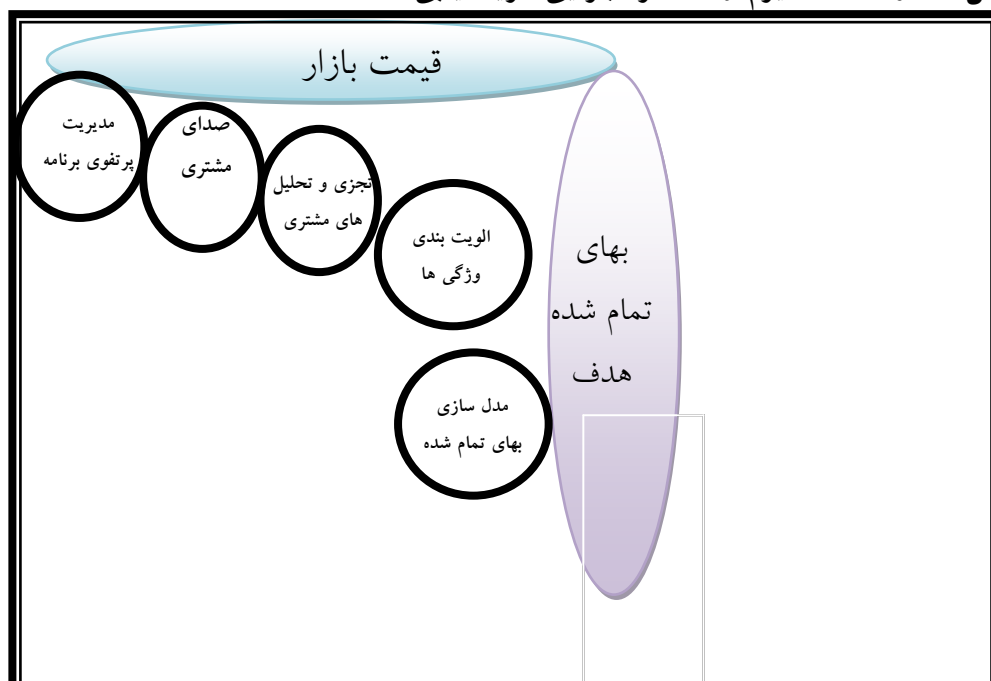
در سال 1999 کپلان و اسلاگمولدر مکانیزم هزینه یابی هدف را در سه مرحله تبیین نمودند:

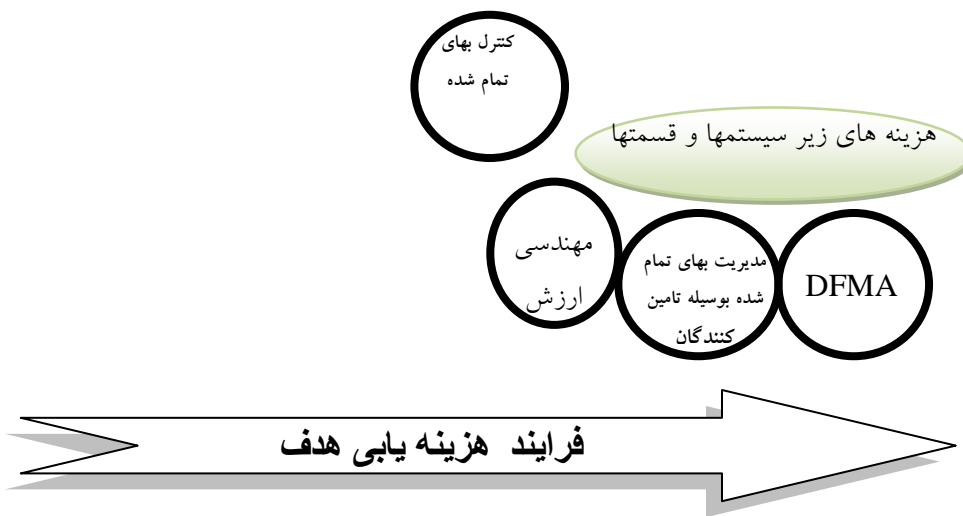
مرحله اول) شناسایی قیمت بازار و نیازهای مشتری: در این قسمت که نقطه شروع مکانیزم است، بخش بازاریابی از تیم توسعه قیمت بازار و نیازهای مشتری را ارزیابی می کند. سپس بر اساس تقاضا و درخواست مشتری ویژگی هایی که باید به محصول انتقال یابند را الویت بندی می کنند تا محصولی با ارزش بالا برای مشتری تولید گردد. چون مشتری بر اساس ارزش محصول، تمایل به پرداخت قیمت معینی خواهد داشت.

مرحله دوم) محاسبه و مدیریت بهای تمام شده: در این مرحله بخش حسابداری بهای تمام شده با کمک سایر بخش های مربوط در تیم توسعه، بهای تمام شده هدف را برای محصول با توجه به انتظاری که از حاشیه سود دارند، تهیه و تنظیم می نمایند. سپس یک فرایند تولید برای پیاده سازی بهای تمام شده تنظیم شده توسط بخش چرخه توسعه انجام می گیرد.

مرحله سوم) مدیریت زیر سیستم ها و سطح هزینه هر قسمت: تیم سپس یک استراتژی برای اختلافات بین بهای تمام شده مورد انتظار و بهای تمام شده هدف، اجرا و از مهندسين مربوطه می خواهد تا با مهندسی ارزش این اختلاف بین دو هزینه را از بین ببرد. تیم بطور مرتب زیر سیستم ها و سطوح هزینه بخش ها را اصلاح می کند.

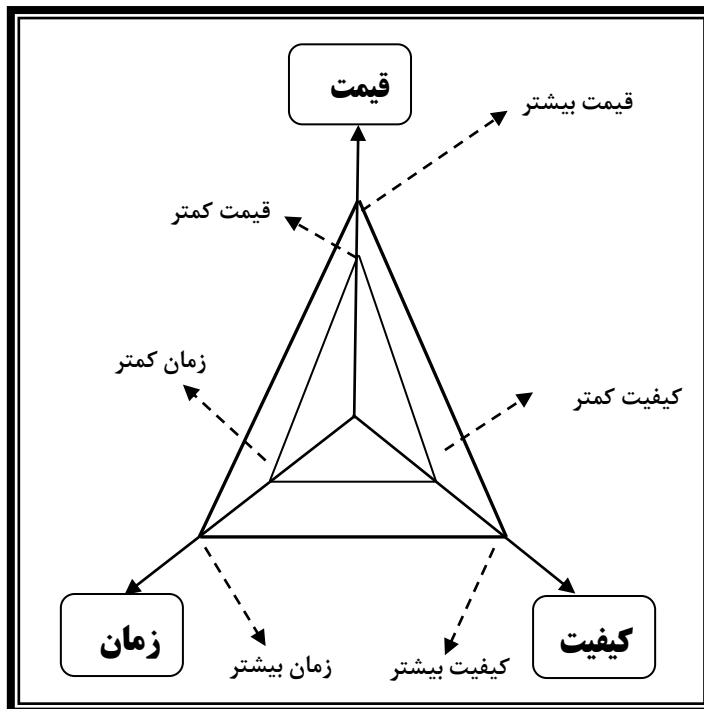
شکل شماره 3) مکانیزم و عناصر اجرایی هزینه یابی هدف





- مدیریت پرتفوی برنامه، این تضمین را می دهد که ما روی یک محصول درست با موقعیت های با ارزش در حال کار هستیم.
 - یک وسیله موثر برای مهندسان طراح و مدیریت ارشد برای جمع آوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آنها فرصت های رفتن و دیدن نیاز و خواسته های مشتری می باشد.
 - راه هایی جهت شناسایی ارزش های مربوط به ویژگی های خاص و پارامتر های اجرا می توانند تجزیه و تحلیل های مشترک باشند.
 - روش هایی برای الویت بندی ویژگی های خاص برای محصولاتی خاص بر اساس قیمت تعیین شده
 - مدلی برای پیش بینی هزینه های محصول در کل و در سطوح زیر سیستم ها
 - ابزارهای نگهداری جهت نگهداری مستمر هزینه های محصول در مسیر تکمیل محصول طبق بهای تمام شده تعیین شده
 - ابزار مهندسی ارزش جهت شناسایی فرصت ها و استراتژی بکار گرفته شده برای کاهش بهای تمام شده در طراحی محصول
 - مهارت های مدیریت تأمین کننده در بحث های بهای تمام شده بعنوان یک شریک
 - طراحی برای روش هایی با قابلیت تولید و مونتاژ و وسیله ای برای بازخورد ساده تر از محصول جهت پائین تر آوردن هزینه های تولید.
- در این ساختار جهت بهینه سازی چرخه تولید محصول هر سه فاکتور کلیدی موفقیت یعنی "بهای تمام شده، کیفیت و زمان" در مراحل تحقیق توسعه، طراحی و اجرا، توسط تیمی که درگیر با زنجیره ارزش می باشد، دائماً مد نظر گرفته می شوند و تعدیل می گردند تا بسته به نیاز استخراج گردند.
- این فرایند، هنگامی که درست طراحی و اجرا شود، هر سه جزء مثلث راهبردی بهای تمام شده، کیفیت و زمان را کامل می کند. این سه جزء مثلث رابطه تنگاتنگی با همدیگر دارند بطوری که می توان بسته به نیاز مثلث را روی نمودار جابجا نمود.

شکل شماره 4: مثلث راهبردی هزینه یابی هدف (TC)



با توجه به شکل ترسیم شده در می یابیم که شرکت هایی که بر اساس هزینه یابی هدف کار می کنند، می توانند به سرعت محصول مورد نیاز مشتریان خود را با جابجا کردن مثلث از گرفتن ویژگی هایی که مشتریان خواهان می باشند، تولید کنند بدون اینکه سود مورد نظر تغییر آنچنانی داشته باشد. شاید این جمله را شنیده باشیم که "جناس چینی اگر چه قیمت های نسبتاً پائینی دارند ولی از کیفیت بالایی برخوردار نیستند"، می توان با برداشتی که از مثلث بالا می شود به این نتیجه رسید که سیاست و خط مشی آنهاست که کالاهایی که در دسترس استفاده کنندگان قرار می دهند با ویژگی ها و قیمتی که خود آنها درخواست کرده اند، تطبیق دارد. پس با مقداری تجزیه و تحلیل می توانند جایگاه مناسب مثلث را برای هر گروه مشتری خاص پیدا کنند. به طور کلی چرخه تکوین محصول دارای چهار مرحله است:

الف) راهبرد محصول و برنامه ریزی سود: چرخه تکوین محصول با برنامه ریزی راهبردی در سطح شرکت آغاز می شود. نتیجه این برنامه ریزی تعیین برنامه برای سود، محصول و کسب کار است. برنامه هایی که بر اساس بازار مورد نظر برای فروش و محصولاتی که شرکت برای فروش در این موقعیت های مناسب در نظر گرفته است.

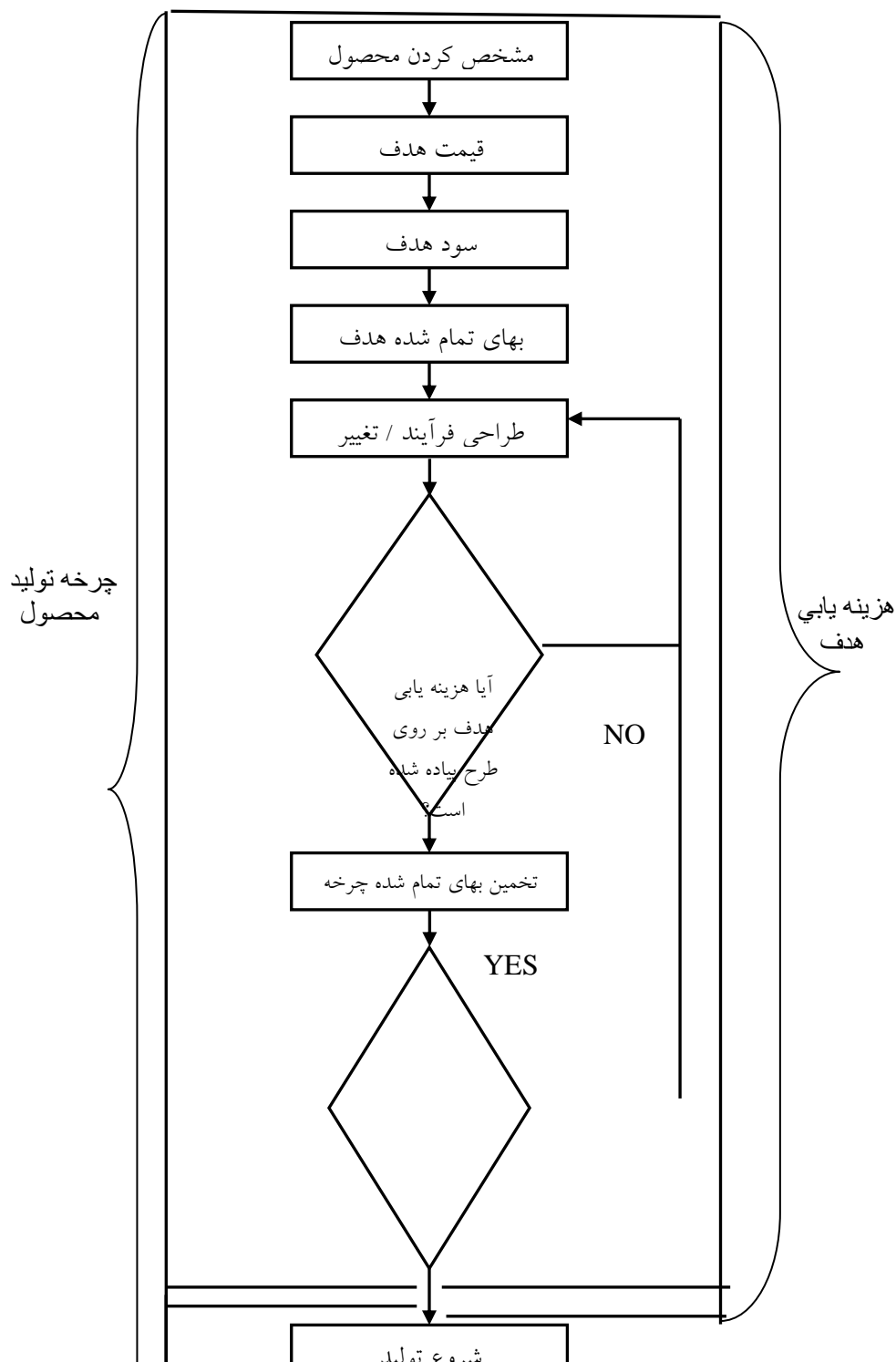
ب) تعریف محصول در حالت مفهومی و مکان سنجی: در این مرحله برنامه راهبردی سود و راهبرد محصول به زبان محصولی خاص ترجمه می شود. این محصول مفهومی با استفاده از اطلاعات مشتریان و هوشمندی رقابتی تکمیل می شود. امکان سنجی محصول، هزینه های مقدماتی دوره عمر محصول را تخمین می زند، فناوری مورد نیاز را ارزیابی و میزان سرمایه گذاری را مشخص می کند و ظرفیت در دسترس را تخمین می زند.

ج) طراحی و تکوین محصول: از هنگامی که تعریف مفهومی محصول و امکان پذیری آن مورد تایید قرار گرفت، نمونه های اولیه آن ساخته می شود. همزمان فرایندهای تولید طراحی می شود و تامین کنندگان فراخوانده می شوند تا ایده های خود را در خصوص بهبود محصول یا فرایند ارائه دهند.

د) تولید و پشتیبانی: تولید و توزیع محصول نوپا آغاز می شود. برنامه های پشتیبانی و خدمات پس از فروش فعال می شوند. نتایج بازار و پاسخ های مشتریان بررسی می شود تا اطلاعات برای بهبود مستمر یا طراحی مجدد محصولات جدید یا نسل بعدی محصول آماده شود.

شکل شماره 5، فرایند TC را در بستر دوگانه راهبرد رقابتی و چرخه تکوین محصول جدید (NPD) نشان می‌دهد. در این شکل، راهبرد رقابتی محصول، تحقیق در خصوص مشتریان و رقبا است. از سوی دیگر، از این بررسی برای برنامه‌ریزی محصول نیز استفاده می‌شود که شکل‌گیری محکم راهبرد محصول را پدید می‌آورد. هزینه‌یابی هدف دار نقشی اساسی در مراحل برنامه‌ریزی، تعریف مفهومی و برنامه‌ریزی محصول به عهده دارد. از شروع تولید، باید بهبود مستمر آغاز شود و از اینجا به بعد نقش مدیریت هزینه به عهده هزینه‌یابی کایزن است (شکل شماره 5).

شکل شماره 5) فرایند هزینه یابی هدف، کایزن و چرخه تولید محصول



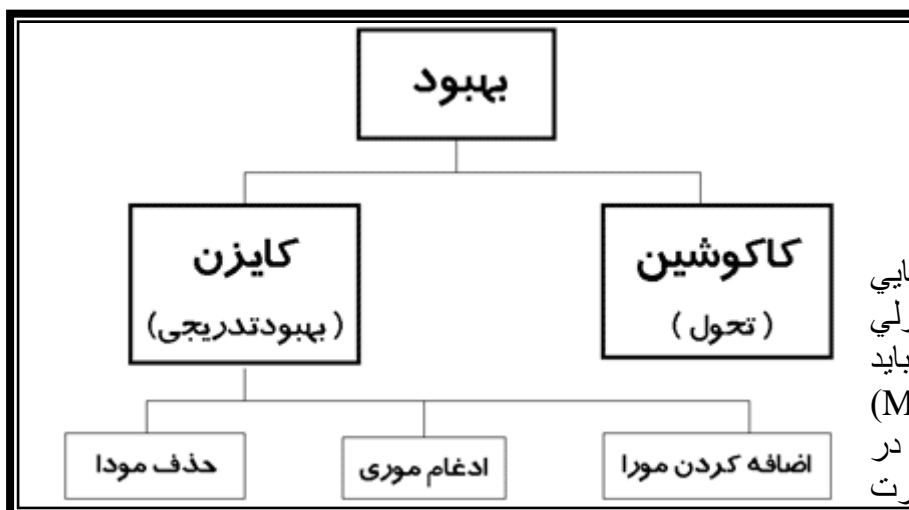
آیا هزینه های
چرخه عمر محصول
مورد قبول
است؟

← NO

هزینه یابی کایزن (kaizen costing)

پیشرفتهای حیرت آفرین هزینه یابی کایزن مدیریت این مردم بسیار کارآمد ژاپنی مفهوم ژاپنی است کایزن بر این فلسفه انفجاری یا ناگهانی باسیم، بجه هر نوع بهبود یا اصلاح به شرط آنکه پیوسته و مداوم باشد، ارتقای بهره وری را در سازمان ها به ارمغان خواهد آورد. کایزن روی تغییرات تدریجی در فرایندها تاکید می کند و در مقایسه با سایر روش های تحول سازمانی از جمله مهندسی مجدد که تغییرات سریع و کلی را مدنظر دارد، بسیار کم هزینه بوده و غالباً منابع (زمان، سرمایه، دارائی ها و...) قابل توجهی را مصرف نمی کند. لیکن از آنجایی که مشارکت تمامی پرسنل در همه سطوح سازمانی را دربرمی گیرد، در مجموع به تحولات شگرفی منتهی می شود. کایزن سیستم مدیریتی است که با زمان به پیش می رود و اگر مدیریت بخواهد که کارکنان را تغییر دهد باید خودش تغییر کند. در نگاه کایزنی برای تحقق بهبود تدریجی و مستمر در سازمان ها باید سه اقدام اساسی زیر صورت بگیرد:

شکل شماره 6) سه اقدام اساسی کایزن



(Muda) کلیه فعالیت هایی که هزینه را هستند ولی ارزشی تولید نمی کنند، باید حذف شوند. (Muri) فعالیت هایی که به شکلی در جای دیگری به صورت موازی انجام می شوند، باید

با یکدیگر تلفیق شوند. (Mura) آن دسته از فعالیت هایی که برای تکمیل و بهبود سطح کیفی خدمات لازمند به فعالیت های سازمان افزوده شوند.

کایزن و کنترل کیفیت جامع (TQM)

کنترل کیفیت جامع شامل فعالیت‌های سازمان داده شده کاپزن است که با مشارکت کلیه کارکنان شرکت و در سطحی فراگیر و گسترده در پی بهبود مستمر عملکرد شرکت در تمامی بخش‌ها و قسمت‌های مختلف کاری است. کنترل کیفیت جامع جنبشی است که بر بهسازی عملکرد مدیریت تمرکز یافته و شامل موارد زیر است:

- 1- تضمین کیفیت
- 2- کاهش هزینه‌ها
- 3- حفظ سهم از بازار
- 4- رعایت دقیق برنامه زمانی تحویل کالا
- 5- افزایش ایمنی
- 6- ساخت تولیدات جدید
- 7- افزایش بهره‌وری
- 8- مدیریت عرضه کالا و محصولات

کاپزن در برابر نوآوری

قبله گاه مدیریت غربی نوآوری و جهش‌های بزرگ است. نوآوری به دگرگونی‌های عمده در زمینه پیشرفت‌های تکنولوژی یا مفاهیم جدید مدیریتی یا شیوه تولید اطلاق می‌گردد و پدیده‌ای آنی است. در مقابل کاپزن ژاپنی، پیشرفتی مداوم، بی‌وقفه و آرام است. کاپزن همچون بستری است که تغییرات اندک و مداوم را در خود پرورش می‌دهد. البته کاپزن نوآوری را رد نمی‌کند، بلکه آن را تعدیل و تکمیل می‌نماید. جدول زیر ویژگی‌های اصلی این دو شیوه را با هم مقایسه می‌کند:

جدول 2 تفاوت کاپزن با نوآوری و جهش

نوآوری	کاپزن	
کوتاه مدت ولی مهیج	بلندمدت و بادوام ولی غیرمهیج	1- تأثیر
گام‌های بلند	گام‌های کوچک	2- سرعت
متناوب و کوتاه	مداوم و طولانی	3- دوره
ناگهانی و با نوسان	تدریجی و پیوسته	4- تغییر
تعدادی نخبه	فراگیر	5- مشارکت
از رده خارج کردن و دوباره‌سازی	نگهداری و بهبود	6- روش
سرمایه‌گذاری زیاد و تلاش اندک	سرمایه‌گذاری کم و تلاش بی‌وقفه	7- نیازهای عملی
تکنولوژی	مردم	8- جهت تلاش‌ها
مناسب برای اقتصاد با رشد سریع	مناسب برای اقتصاد کم رشد	9- مزیت
نتیجه‌گرا	روندگرا	10- تفکر

مهندسی ارزش (VE)

پیش از پاسخ به این سوال که مهندسی ارزش چیست؟ لازم است تا مفهوم "ارزش" مورد بررسی قرار گیرد. نظر به اینکه در ارتباط با کارکرد تعریف می‌شود، لذا تشریح مفهوم "کارکرد" نیز ضروری به نظر می‌رسد. ارزش کالا/خدمت، متناسب با توجهی که مردم به آن نشان می‌دهند و مقدار بهایی که برای دستیابی به آن می‌پردازند، تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، تولیدکنندگان همواره باید از دیدگاه مشتری در مورد ارزش تولیدات خود قضاوت کنند. هنگامی که مشتری بتواند کارکردهای مورد نیاز خود (کارکردهای محصول خریداری شده) را به پایین‌ترین قیمت ممکن بخرد، بیشترین احساس رضایت را خواهد داشت. این در حالی است که محصول / خدمت خریداری شده لیاقت وجه پرداخت شده را داشته باشد.

• V : شاخص ارزش

• F : ارزش کارکرد های مورد نیاز

• C : هزینه کل (پرداخت واقعی)

• $V=F/C$: شاخص ارزش، یک عدد بدون بعد است.

معمولا وقتی شاخص ارزش بزرگتر از یک باشد. نشان دهنده ارزش خوبی است و شاخص کوچکتر از یک وظیفه یا قطعه ای را نشان می دهد که نیازمند توجه و بهبود می باشد. کارکرد آن چیزی است که از یک محصول/خدمت انتظار داریم. کارکردهای محصول/ خدمت می تواند در دو دسته کارکردهای اساسی و کارکردهای فرعی مورد توجه قرار گیرد.

1- کارکرد اساسی (پایه): چیزی است که باید انجام شود تا نیاز مصرف کننده را ارضا کند. یک کارکرد اساسی، مهمترین دلیل وجود محصول می باشد. یک سوال خوب برای تعیین کارکرد اساسی، عبارتست از اینکه: اگر این کارکرد را از محصول بگیریم آیا هنوز هدف محصول برآورده می شود؟
2- کارکرد فرعی: کارکرد هایی که باعث جذب مشتری به محصول/خدمت می شوند، ولی در زمره کارکردهای اصلی قرار نمی گیرند. این کارکردها فراتر از کارهای اساسی بوده و از آنها پشتیبانی می کنند. راحتی، قابلیت اطمینان و جذابیت (زیبایی) از جمله کارکرد های فرعی یک محصول/خدمت به شمار می روند.

در اکثر مواقع، برخی از این کارکردها مطلوب و دلخواه هستند، ولی در برخی مواقع وجود آن کارکرد در محصول/خدمت در نزد مشتری دارای ارزش زیادی نیست. این کارکردها بهترین انتخاب ها برای حذف شدن و یا بهبود یافتن می باشند. هدف مهندسی ارزش در درجه اول تعیین کارکردهای مورد نیاز یک محصول/خدمت است و در مرحله بعد تعیین اینکه چه چیزی می تواند آن کارکرد را به بهترین نحو انجام دهد. لارنس دی مایلز در این مورد چنین می گوید: تحلیل ارزش، یک روش خلاق و سازمان یافته است که هدفش شناسایی هزینه های غیرضروری است. هزینه هایی که نه کیفیت یا کارایی یا طول عمر محصول را افزایش می دهند، نه به چشم می آیند و نه مورد علاقه مشتری هستند. تعریف انجمن مهندسی ارزش آمریکا (SAVE) بدین صورت است که مهندسی ارزش مجموعه تکنیک های نظام مند و کاربردی است که برای تشخیص کارکرد یک محصول /خدمت و تولید (انجام) آن کارکردها با حداقل هزینه می باشد. مهندسی ارزش مجموعه تکنیک های نظام مند و کاربردی است که برای تشخیص کارکرد یک محصول / خدمت و تولید آن کارکردها با حداقل هزینه می باشد.

در فرهنگ مدیریت آمده است: مهندسی ارزش، فنی برای تعیین فعالیت های تولید یک کالا، ارزش گذاری برای آن فعالیت ها و سرانجام تعیین فعالیت هایی است که کمترین هزینه را در بر داشته باشد. بنابراین مهندسی ارزش یک رویکرد سیستمی و مبتنی بر کارکرد است که هر مرحله ای از خلق ایده طراحی مواد و فرآیند ها، عملیات ساخت محصول و بازاریابی آن را ارزیابی می کند تا تمام کارکردهای مرتبط با آن در حداقل هزینه مناسب انجام گیرد. این روش، دامنه وسیعی را در بر می گیرد. باید توجه داشت که تاکید مهندسی ارزش فقط بر روی کاهش هزینه نیست، بنابراین نباید مهندسی ارزش را با روش های مدرن یا سنتی کاهش هزینه، اشتباه گرفت؛ زیرا این روش، روش بسیار جامعی است که بر پایه تحلیل وظیفه (کارکرد) بنا شده است و به دنبال بهبود در ارزش، بدون قربانی کردن کیفیت یا اعتبار یا طول عمر محصول است.

نتیجه گیری

در این مقاله به معرفی و تجزیه و تحلیل یک سری از هزینه یابی هایی که زیر مجموعه ای از مدیریت هزینه می باشند، پرداختیم. این تجزیه و تحلیل ها نشانگر این بود که می توان با اصلاح و بهبود سیستم های هزینه یابی، بسیاری از هزینه ها و فعالیت ها که برای محصول یا خدمات ارائه شده ارزش افزوده و توجیه اقتصادی ندارند را حذف نمود و باعث صرفه جویی در منابع واحد اقتصادی شد و گامی در جهت شکوفایی و سربلنی برداشت.

از طرفی متوجه شدیم که، برسیستم های سنتی ایراد های زیادی وارد است و دیگر این سیستم ها جوابگوی نیاز جوامع بشری نیستند. در دنیایی که هر لحظه منتظر ظهوری نو و شگفت از تکنولوژی هستیم، چگونه می شود پا به پای کشورهای صنعتی دوید هنگامی که هنوز از روش های هزینه یابی سنتی استفاده می کنیم که سالیان سال است کشورهای پیشرفته متوجه شده اند که دیگر اینها نمی توانند ابزای مناسبی برای راه پر فراز و نشیب پیشرفت باشند، در دنیایی که هر لحظه غفلت دیگر قابل جبران نیست، چون رقاباتی وجود دارند که با برنامه ریزی دقیق و حساب شده به پیش می روند و مترصد فرصتی هستند که بر دیگران برتری یابند. امروزه کشوری حرف اول و آخر را خواهد زد که با تازیان اقتصاد اسب خود را براند دیگر زمان جنگ با اسلحه به سر آمده است دیگر هیچ کشور منطقی با سپاه و قشوم بر کشوری دیگر نمی تازد تا به منابع آن کشور و منافع خود دست یابد، بلکه با توان رقابتی که ناشی از اصلاح الگوی مصرف خود بوده کالا، خدمات و تکنولوژی خود را وارد آن کشور می کند و منابع آن کشور را به دست می آورد.

پس با این وجود دیگر بر کسی پوشیده نمی ماند که وقت آن رسیده است که با تلاش و همت مضاعف در جهت ایجاد بستری باشیم که بتواند ما را در جهت نیل به اهدافمان سوق دهد و این بستر زمانی ایجاد خواهد شد که با هوشیاری و زکات از روش ها و الگوهایی استفاده کنیم که ما را در جهت اصلاح و بهبود برای پیشرفت هرچه بیشتر یاری دهند تا بتوانیم با بهینه ترین روش ها و موثر ترین مدیریت از منابع جامعه که در اصل امانات خداوند نزد ما می باشند به درستی استفاده نماییم.

منابع و مأخذ

- امری اسرمی. محمد، (1385)، "تصمیمگیری بر اساس بهای تمام شده"، منبع: سازمان بورس اوراق بهادار، دی ماه.
- اکبری. نورالدین، (1385)، "کاین: بهبود مستمر"، منبع: پایگاه اطلاع رسانی انجمن علمی دانشجویان، شهریور ماه.
- ثقفی. علی، (1375)، "مدیریت استراتژیک و ایده های نوین حسابداری مدیریت"، حسابرس 6 (مجموعه مقالات) انتشارات سازمان حسابرسی، بهار 1375.
- خوش طینت. محسن و اشرف جامعی، (1381)، "هزینه یابی هدف: شناخت، کاربرد و به کارگیری آن"، حسابرس، شماره 16، مهر و آبان 1381.
- رجبی. احمد، (1382)، "کارگاه آموزشی بودجه ریزی عملیاتی دستورالعمل بکارگیری سیستم هزینه یابی (ABC) جهت محاسبه بهای تمام شده خدمات در بیمارستانهای دولتی (مطالعه موردی شهید فقیهی شیراز)"، کارپژوهشی، بهمن 1382.
- رهنمای رودپشتی. فریدون، (1386)، "هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC و بودجه ریزی بر مبنای فعالیت ABB"، کتاب، انتشارات ترمه.
- شباهنگ. رضا، (1378)، "حسابداری مدیریت"، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه 131، فصل 19، 2-33.
- رحمانیان کوشکی. محمد، "مهندسی ارزش"، مقاله، دفتر تعاونی های تولیدی-وزارت تعاون صراف. علیرضا، (1383)، "چارچوب بودجه ریزی عملیاتی برای سازمان های دولتی براساس بهای تمام شده"، مرکز توسعه فناوری و نوسازی اداری، اردیبهشت ماه.
- عالی ور. عزیز، (1385)، "هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC"، مقاله نشریه سازمان حسابرسی.
- گودرزی. احمد، (2007)، "مدیریت بر مبنای فعالیت نشانه گیری به سمت علت ها"، ماهنامه تدبیر، سال هجدهم، شماره 180، پایگاه مقالات مدیریت www.system.parsiblog.com، 2007.
- نمازی. محمد، (1378)، "بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال هفتم، شماره

-
- Anand. K, (1995), "*Activity-Based Costing and Management*", PART I INTRODUCTION TO COST MANAGEMENT, pp13.
- Cooper, R. and Slagmulder, R., (1997), "*Target Costing and Value Engineering*", Portland productivity press.
- Cooper,R. and Kaplan, R.S., (1997), "*Pxofit priorites from ABC*" , Harvard Business Review, moy-June, PP 1-130.
- Edwin,B.Dean, (2002), "*Kaizen:from the Perspective of Competitive Advantage*."
- F. Jariri_ and S.H. Zegordi, (2008), "*Quality Function Deployment, Value Engineering and Target Costing, an Integrated Framework in Design Cost Management:A Mathematical Programming Approach*"Sharif University of Technology, June.
- Financial Systems, (2001), "*Kaizen Costing And Value Analysis*" IFS, Industrial
- Radeka.K,(2007)."*Target Costing*", Managing Product Costs to Deliver More Value.
- Shim,W.,andA.J.Stagliano,(1997),"*manufacturerson implementation of ABC*". Journal of cost management, PP 39-41