

قسمت اول

ترجمه از: دکتر فرج ا... مجاب
نویسنده: PETER F. DRUCKER

منبع: HARVARD BUSINESS REVIEW,
JANUARY-FEBRUARY 1995

مقاله‌ای که در پی می‌آید اثر «پیتر اف. دراکر» کارشناس برجسته مدیریت است. محور اصلی این مقاله بحث هزینه‌یابی اقتصادی در شرکتها است که طی دو شماره از نظرتان خواهد گذشت. با هم بخش اول این مقاله را که از نشریه «هاوارد بیزنس ریویو» ترجمه شده است می‌خوانیم.

«تدبیر»
از ۳۰ تا ۴۰ سال قبل که برای اولین بار ابزارهای جدید داده‌پردازی پدیدار شد، اهل کار و کسب نسبت به اهمیت اطلاعات در سازمان هم مبالغه کردند و هم آن را دست کم گرفتند. ما غربی‌ها - از جمله خود من - نیز در برآورد کاربرد ابزارهای تازه تا آنجا زیاده روی کردیم که از الگوهای کار و کسب زائیده کامپیوتر صحبت به میان آوردیم که می‌توانست تصمیم‌گیری کند و حتی قادر بود بخش عمده کار و کسب را اداره کند. همچنین از سر بی‌تجربگی ابزارهای جدید را کم‌قابلیت به حساب آوردیم. ما در این ابزارها وسیله‌ای را دیدیم که کارهای جاری مدیران اجرایی برای اداره سازمانشان را می‌توانست بهتر انجام دهد.

دیگر هیچ کس از مدل‌های کار و کسبی که

مدیران اجرایی

و اطلاعات

واقعا ضروری

تصمیم اقتصادی می‌گیرد، صحبتی نمی‌کند. حتی بیشترین ظرفیت پردازش داده‌ها تاکنون برای پاری رسانی به مدیریت نبوده است. توان مزبور معطوف عملیاتی از قبیل - برای مثال - طراحی به کمک کامپیوتر یا نرم‌افزارهای شگفت‌انگیزی شده است که هم اکنون برای حل مسائل ساده‌ای در طراحی ساختمانها مورد استفاده آرسیتکتها می‌باشد.

معهذا به همان اندازه که ما ابزارهای جدید را دست کم یا مبالغه‌آمیز انگاشتیم، از درک این موضوع که آنها می‌توانند اموری که باید به آنها پرداخته شود را نیز بشدت دگرگون سازند، عاجز ماندیم. تاریخ بارها به ما آموخته است که مفاهیم و ابزارها به هم وابسته‌اند و بر هم تاثیر گذارند. هر یک دیگری را تغییر می‌دهد. این واقعیت تاریخی هم اکنون بر مفهومی که ما آن را کار و کسب و بر ابزارهایی که آن را اطلاعات می‌نامیم، در حال گذر است. ابزار جدید ما را قادر - یا در واقع ما را ناگزیر - می‌سازد که به کار و کسب به شیوه‌ای متفاوت بنگریم:

○ به عنوان مولد منابع، یعنی به مثابه سازمانهایی که می‌توانند هزینه‌های کار و کسب را به بازده تبدیل کنند.

○ به عنوان حلقه‌های زنجیره‌ای اقتصادی که مدیران باید آن را به صورت یکپارچه درک کنند تا بتوانند از عهده اداره هزینه‌های خود بر آیند.

○ به عنوان عضوی از پیکره جامعه برای تولید

ثروت و بالاخره.

○ به عنوان هم مخلوق و هم خالق محیطی. مادی یعنی فضای بیرون سازمان که در آن موفقیت‌ها و منافع نهفته است و در عین حال سرچشمه آنچه که موفقیت و ادامه حیات سازمان را تهدید می‌کند، نیز در آن قرار دارد.

این مقاله به ابزارهای مورد نیاز مدیران اجرایی برای تولید اطلاعات ضروری و به مفاهیم زیربنای آنها می‌پردازد. پاره‌ای از ابزارهای مورد نظر مدتهای مدیری است که در دسترس قرار دارند، ولی به ندرت - اگر نه هرگز - به امور مرتبط با کار و کسب معطوف شده‌اند. بعضی از آنها به دلیل عدم کارائی در شکل موجود باید به سلیقه و پسند روز در آورده شوند. از دسته‌ای ابزارها که وعده مهم شدنشان در آینده وجود دارد. ما تاکنون فقط خلاصه‌ترین مشخصات را در اختیار داریم، خود ابزارها هنوز باید طراحی بشود.

با وجود آن که تازه به درک چگونگی استفاده از اطلاعات به عنوان ابزار نائل شده‌ایم. به احتمال زیاد می‌توانیم بخش‌های عمده‌ای از نظام اطلاعاتی مورد نیاز مدیران اجرایی را برای اداره کار و کسبشان ترسیم کنیم و متقابلاً می‌توانیم از درک مفاهیمی که محتملاً زیر بنای کار و کسب است، نیز آغاز کنیم - این کار را بازسازی شرکت بنامید - کاری که مدیران اجرایی به انجام آن در آینده سخت نیازمندند.

از حسابداری صنعتی تا کنترل بازده

ممکن است بلندترین گام را در تجدید ساختار هم کار و کسب و هم اطلاعات در سنتی‌ترین شکل نظام‌های اطلاعاتی خود یعنی حسابداری برداشته باشیم. در واقع بسیاری کار و کسب‌ها نقداً از حسابداری صنعتی به هزینه‌یابی فعالیت - پایه (ACTIVITY - BASED COSTING) پرداخته‌اند. «هزینه‌یابی فعالیت - پایه» معرف هم مفهوم متفاوتی از فرآیند کار و کسب است، مخصوصاً برای سازندگان (MANUFACTURERS)

و هم شیوه تازه‌ای برای اندازه‌گیری است. روش حسابداری صنعتی سنتی که اولین بار ۷۰ سال پیش توسط شرکت جنرال موتورز توسعه یافت، مبتنی بر این فرض است که سر جمع قیمت تمام شده ساخت، مجموع قیمت‌های تمام شده تک تک عملیات است. لیکن قسمت تمام شده‌ای که برای رقابت و سود آور بودن حائز اهمیت است،

قیمت تمام شده کل فرایند است. و این همانی است که «هزینه یابی فعالیت- پایه» جدید ثبت و قابل اداره می‌سازد. فرض اساسی آن است که ساخت، فرآیند درهم تنیده‌ای است که با ورود تدارکات مواد اولیه و قطعات به بارانداز کارخانه آغاز و تا بعد از رسیدن محصول تکمیل شده به مصرف‌کننده نهائی ادامه می‌یابد. خدمات نصب و نگهداری هم جزئی از قیمت تمام شده محصول است، حتی اگر خود مشتری جداگانه بپردازد.

حسابداری صنعتی سنتی، مخارج انجام کاری را تعیین می‌کند. برای مثال، تراشیدن پیچی. «هزینه یابی فعالیت- پایه» هزینه‌های نکردن کار را نیز ثبت می‌کند، نظیر هزینه زمان توقف ماشین تراش، زمان انتظار برای دریافت قطعه یا ابزار مورد نیاز، هزینه معطلی محصول موجود برای حمل و هزینه اصلاح یا اسقاط کردن قطعات معیوب. هزینه‌های نکردن کار، که حسابداری صنعتی سنتی نمی‌تواند آنها را محاسبه و ثبت کند، اغلب برابر و بعضی اوقات حتی بیشتر از هزینه‌های کردن کار است. بنابراین، «هزینه یابی فعالیت- پایه» نه تنها کنترل بهتری بر روی قیمت تمام شده فراهم می‌آورد، بلکه به طور فزاینده‌ای کنترل نتیجه را میسر می‌سازد.

حسابداری صنعتی سنتی فرض می‌کند که عملیات معینی - برای مثال، عملیات حرارتی - باید انجام بشود و باید در همانجایی هم که اکنون انجام می‌شود، صورت پذیرد. «هزینه یابی فعالیت- پایه» می‌پرسد، آیا عملیات حرارتی باید صورت بگیرد؟ اگر چنین است در کجا به بهترین نحو انجام شدنی است؟ «هزینه یابی فعالیت- پایه» آنچه که زمانی چندین فعالیت تلقی می‌شد، تحلیل ارزش، تحلیل فرآیند، مدیریت کیفیت و برآورد قیمت تمام شده - را در یک تحلیل گرد می‌آورد.

● «هزینه یابی فعالیت- پایه» به ما نشان می‌دهد چرا حسابداری صنعتی سنتی به درد شرکتهای خدماتی نخورده است.

● کار و کسب‌های خدماتی به تازگی به اعمال مفاهیم جدید در هزینه یابی پرداخته‌اند.

با کاربرد این رویه، «هزینه یابی فعالیت- پایه» می‌تواند قیمت تمام شده ساخت را بطور قابل ملاحظه‌ای - در پاره‌ای موارد تا حد یک سوم یا بیشتر - تقلیل دهد. با این حال به نظر می‌رسد بزرگترین تاثیر آن در خدمات باشد. در اکثر شرکتهای ساخت، حسابداری صنعتی نارسا است. ولی موسسات خدماتی - بانکها، فروشگاهها، بیمارستانها، مدارس، روزنامه‌ها و ایستگاههای رادیو و تلویزیون - عملاً هیچگونه اطلاعی از قیمت تمام شده خدمات خود در اختیار ندارند.

«هزینه یابی فعالیت- پایه» به ما نشان می‌دهد چرا حسابداری صنعتی سنتی به درد شرکتهای خدماتی نخورده است. این به دلیل غلط بودن روش نیست، بلکه به این دلیل است که حسابداری صنعتی سنتی بر فرضیات غلطی مبتنی است. شرکتهای خدماتی نمی‌توانند در کاربرد حسابداری صنعتی سنتی مانند شرکتهای ساخت با احتساب قیمت تمام شده تک تک عملیات خود آغاز کنند. آنها باید با فرض این که فقط یک قیمت تمام شده وجود دارد: قیمت تمام شده کل نظام، آغاز کنند. و این هزینه‌ای ثابت در طول هر دوره زمانی معین است. تمایز معروف میان هزینه‌های ثابت و متغیر، که بر پایه آن حسابداری صنعتی سنتی بنا شده است، ایضاً فرض اساسی حسابداری صنعتی سنتی که سرمایه می‌تواند جاننشین کارگر بشود، در خدمات آن چنان معنی و کاربردی ندارد. در حقیقت، به ویژه در «کارهای دانش- پایه»، سرمایه‌گذاری اضافی محتمل است که کارکنان بیشتر تا کمتر را طلب کند. برای مثال بیمارستانی که ابزار تشخیص جدیدی را خریداری می‌کند، ممکن است ناچار بشود، چهار یا پنج نفر را برای راهبری آن به کار بگمارد.

سازمانهای دیگر «دانش- پایه» ناگزیر به آموختن درس مشابهی شده‌اند. اما این که کلیه هزینه‌ها طی دوره زمانی مشخصی ثابت است و این که منابع نمی‌تواند جاننشین یکدیگر بشود، بنحوی که کل عملیات باید قیمت‌گذاری بشود درست همان مفروضاتی هستند که با آنها «هزینه یابی فعالیت- پایه» آغاز می‌شود. با اعمال مفروضات فوق، برای اولین بار شروع به تحصیل اطلاعات قیمت تمام شده و کنترل بازده خدمات کرده‌ایم.

بانکها برای مثال، طی چندین دهه سعی در کاربرد روش‌های حسابداری صنعتی متداول در

● «هزینه یابی فعالیت- پایه» نه تنها کنترل بهتر بر روی قیمت تمام شده فراهم می‌آورد، بلکه به طور فزاینده‌ای کنترل نتیجه را ممکن می‌سازد.

● «هزینه یابی فعالیت- پایه» تحلیل ارزش، تحلیل فرایند، مدیریت کیفیت و برآورد قیمت تمام شده را در یک تحلیل گرد می‌آورد.

کار و کسب خود داشته‌اند - یعنی به رقم در آوردن هزینه تک تک عملیات و خدمات خود - با نتایج تقریباً ناچیز. اکنون آنها شروع به این پرسش کرده‌اند که کدامیک از فعالیت‌ها در مرکز هزینه‌ها و نتایج قرار دارد؟ جواب: خدمت به مشتری. هزینه سرانه مشتری در هر شاخه عمده بانكداري هزینه ثابتی است. لذا این بازده سرانه مشتری است - هم حجم خدماتی که یک مشتری بهره‌مند است و هم ترکیب آن خدمات - که تعیین‌کننده قیمت تمام شده و سودآوری است. خرده فروشان ارزان قیمت به ویژه در اروپای غربی، مدت مدیدی است که به این موضوع پی برده‌اند. آنها فرض می‌کنند که وقتی یک واحد فضای فضا نصب می‌شود، هزینه ثابت است و مدیریت موظف به حداکثر رسانیدن بازده آن طی مدت زمانی مشخص است. تمرکز روی کنترل بازده، آنان را قادر ساخته است تا سود آوریشان را علیرغم قیمت پائین و احتساب سود کم افزایش دهند.

کار و کسب‌های خدماتی به تازگی به اعمال مفاهیم جدید در هزینه یابی پرداخته‌اند. در پاره‌ای زمینه‌ها، نظیر آزمایشگاههای تحقیقاتی، جایگاه اندازه‌گیری بهره‌وری سرانه عملاً میسر نیست، ممکن است پیوسته بر ارزیابی و قضاوت تا به اندازه‌گیری تکیه کرده باشیم. لکن برای اکثر کارهای دانش- پایه و خدماتی، باید طی ۱۰ الی ۱۵ سال آینده، ابزارهای قابل اعتمادی برای اداره هزینه‌ها و برای ارتباط قیمت تمام شده با نتایج بوجود آوریم.

تفکر روشن‌تر در باره هزینه یابی ارائه خدمات، باید به ایجاد دیدگاه جدید در هزینه‌های جذب و حفظ مشتریان در تمام انواع کار و کسب‌ها منجر شود. برای مثال اگر «جنرال موتورز»، «فورد» و «کرایسلر» از «هزینه یابی

فعالیت - پایه» استفاده کرده بودند، می‌بایست زودتر به بهبودی کامل غوغای رقابت چندین سال گذشته خود که به خریداران اتومبیل جدید تخفیف چشم‌گیر و جوایز هنگفت می‌دادند، پی می‌بردند. آن ترغیب‌ها واقعاً برای سه سازنده اتومبیل هزینه بسیار گزافی را در برگرفت و بدتر از آن، به قیمت از دست دادن شمار زیادی مشتری بالقوه تمام شد. در واقع، عملکرد هر یک از آنها به صورت قطره خبیثی در موقعیت بازار درآمد. اما، نه هزینه‌های این‌گونه معاملات ویژه و نه بازده منفی آنها در ارقام حسابداری صنعتی متداول ظاهر نشد و لذا صدمات آن را مدیریت هرگز ندید. حسابداری صنعتی متداول فقط قیمت تمام شده عملیات مجرد ساخت را در انزوا نشان می‌دهد که بر آنها تخفیف‌ها و کاهش قیمت‌ها در بازار فروش تأثیر نمی‌گذارد. همچنین، حسابداری صنعتی متداول تأثیر تصمیم‌ها در ارتباط با قیمت‌گذاری را روی مواردی نظیر بازار سهام نشان نمی‌دهد.

«هزینه‌یابی فعالیت - پایه» تأثیر تغییرات در قیمت تمام شده و بازده هر فعالیت را روی نتایج کلی نشان می‌دهد - یا حداقل سعی در نشان دادن آنها دارد - اگر سازندگان اتومبیل آن را مورد استفاده قرار داده بودند، می‌بایست به سرعت خسارت وارده ناشی از تخفیف‌های رقیب از میدان بیرون کن را می‌دیدند. در حقیقت، به دلیل آن که ژاپنی‌ها از نوعی «حسابداری فعالیت - پایه» استفاده کردند - اگر چه هنوز نوع نسبتاً ابتدایی آن - تویوتا، نیسان و هوندا بهتر می‌دانستند چگونه با رقبای آمریکایی سازنده اتومبیل خود را از طریق تخفیف رقابت کنند و لذا هم سهم بازار خود را حفظ کردند و هم سودشان را.

از موضع قانونی تا واقعیت اقتصادی

به هر تقدیر، صرف دانستن هزینه عملیات کافی نیست. برای پیشرفت در بازار جهانی که رقابتی روز افزون بر آن حاکم است، شرکت باید هزینه‌های زنجیره کامل اقتصادی خود را بداند و ناگزیر است با دیگر اعضای زنجیره برای اداره هزینه‌ها و به حداکثر رسانیدن بازده کار کند. بنابراین، شرکتها از هزینه‌یابی آنچه در داخل تشکیلات خودشان می‌گذرد به هزینه‌یابی فرآیند کامل اقتصادی، که در آن بزرگترین شرکت تنها حلقه‌ای از زنجیر است، تغییر میسر داده‌اند.

شخصیت حقوقی شرکت، برای سهامداران برای اعتبار دهندگان، برای کارکنان و برای ماموران مالیات و واقعیاتی قانونی است. لکن از نظر

اقتصادی، توهمی بیش نیست. سی سال قبل، شرکت کوکاکولا واگذارنده حق تولید و فروش بود. بطری پرکن‌های مستقل، محصول را تولید می‌کردند. اکنون شرکت مذکور اکثر عملیات بطری پر کردن در ایالات متحده را صاحب است. اما این وضع برای نوشابه خورها، حتی آن تعدادی که از موضوع با خبرند ذره‌ای اهمیت ندارد. آنچه در بازار فروش اهمیت دارد، واقعیت اقتصادی یعنی هزینه کل فرآیند است بدون توجه به این که صاحبش چه کسی است.

بارها و بارها در تاریخ کار و کسب، شرکتی



یک بستر هزینه «COST STREAM» اداره می‌کند و کار را تا آنجا می‌برد که قیمت تمام شده کمترین و بازده بیشترین باشد.

اداره بستر هزینه اقتصادی یک ابداع ژاپنی نیست. بلکه آمریکایی است. این امر با «ویلیام دورانت» (WILLIAM DURANT) مردی که جنرال موتورز را طراحی کرد و آن را ساخت، آغاز شد. در حدود سال ۱۹۰۸، «دورانت» شروع به خریدن شرکت‌های اتومبیل سازی کوچک ولی موفق کرد. بیوک، اولدنموبیل، کادیلک، شورولت - و آنها را در شرکت جنرال موتورز جدیدش در هم آمیخت.

در سال ۱۹۱۶ او به تاسیس شرکت وابسته‌ای به نام «یونایتد موتورز» (UNITED MOTORS) برای خرید شرکت‌های کوچک اما موفق سازنده قطعات دست زد. اولین شرکت‌هایی از این قبیل را که به

جنگ آورد شامل «دلکو» (DELCO) بود که حق استفاده از اختراع استارت CHARLES KETTERINGS را در اختیار داشت.

در نهایت «دورانت» ۲۰ شرکت تدارکاتی را خرید که آخرین آنها در سال ۱۹۱۹ سال قبل از برکناری او از سمت بالاترین مقام اجرایی CHIEF EXECUTIVE OFFICER (CEO) جنرال موتورز (FISHER BODY) بود. «دورانت» عمداً سازندگان قطعات و لوازم را از همان ابتدای فرآیند طراحی مدل اتومبیل جدیدی مداخله داد. با این عمل او می‌توانست سرجمع قیمت تمام شده کل

اتومبیل کامل را به عنوان یک بستر هزینه اداره کند. در واقع، «دورانت» شبکه KEIRETSU را ابداع

ناشناخته از کاجا آباد سر در آورده و طی چند سال بدون آنکه ظاهراً به نفس نفس هم بیافند از پیشگامان تثبیت شده جلو زده است. توجیه همیشگی در این باره استراتژی برتر، تکنولوژی

برتر، بازاریابی بهتر یا ساخت بی‌ریخت و پباش LEAN MANUFACTURING بوده است. ولی در کلیه این موارد، تازه وارد همچنین از قیمت تمام شده فوق‌العاده کمتر. معمولاً ۳۰ درصد، برخوردار بوده است. دلیل پیوسته یکی است: شرکت تازه وارد هزینه‌های زنجیره کامل اقتصادی و نه فقط هزینه‌های خود به تنهایی را می‌داند و اداره می‌کند.

شاید تویوتا رساترین مثال شرکتی باشد که قیمت تمام شده تدارک کنندگان و توزیع کنندگان خود را می‌داند و اداره می‌کند. تمام آنها، البته اعضای شبکه اقماری (KEIRETSU) آن می‌باشند. از طریق آن شبکه، تویوتا کل هزینه بازاریابی، توزیع و تعمیر و نگهداری اتومبیل‌ها را به عنوان

کرد. با این وجود بین دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰

شبکه KEIRETSU «دوران» طنابی بر گردن شرکت شد. چون گرایش به اتحادیه‌ها هزینه کارگری بیشتری را بر بخش‌های قطعه‌سازی جنرال موتورز - نسبت به رقبای مستقل آنان - اعمال کرد. شرکت‌های مستقل اتومبیل‌سازی مانند

«پاکارد» (PACKARD) و «استودی بیگر» (STUDEBAKER) که خریدار ۵۰ درصد محصول بخش‌های قطعه‌سازی «جنرال موتورز» بودند، به عنوان مشتریان خارجی یکی بعد از دیگری از صحنه خارج شدند. به این نحو، کنترل «جنرال موتورز»، هم به روی قیمت تمام شده و هم به روی کیفیت کالای تدارک‌کنندگان اصلی با خود آنها، از بین رفت. لکن برای ۴۰ سال یا بیشتر، هزینه‌یابی مجموعه «جنرال موتورز» مزایای غیر قابل بحثی نیست به کارآمدترین رقبا که در آن

زمان «استودی بیگر» بود، به او بخشید.

SEARS, ROEBUCK و شرکاء اولین الگوبردار نظام «دوران» بودند. در سال ۱۹۲۰ این شرکت قراردادهای بلندمدت با تدارک‌کنندگان خود بست و اقلیت سهام آنان را خریداری کرد. SEARS سپس قادر شد تا با تدارک‌کنندگان خود در حین طراحی محصولشان طرف مشورت باشد و بستر هزینه‌کل را بفهمد و اداره کند. این کار برای چندین دهه به شرکت اخیرالذکر مزیت غیرقابل انکاری نسبت به رقبایش ارزانی داشت.

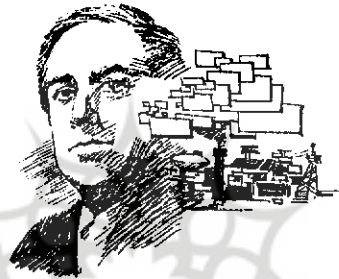
در اوائل دهه ۱۹۳۰، فروشگاه زنجیره‌ای MARKS & SPENCER که پایگاه آن در لندن بود از SEARS با همان نتیجه مطلوب تقلید کرد. بیست سال بعد، ژاپنی‌ها با پیشگامی تویوتا، هم کار SEARS و هم کار MARKS & SPENCER را مطالعه و نسخه برداری کردند، سپس در دهه ۱۹۸۰، WAL-MART STORES همان رویه را با مجاز دانستن تدارک‌کنندگان برای انباشت مستقیم محصولشان در قفسه‌های فروشگاه برگزید و به این ترتیب موجودی انبارها را حذف و همواره با آن قریب یک سوم از هزینه خرده‌فروشی سنتی را از بین برد.

هر دو شرکت مزبور هنوز هم جز استثناءهای نادر هستند. اگر چه اقتصاد دانان از زمانی که ALFRED MARSHALL در اواخر دهه ۱۹۸۰ در باره هزینه‌یابی زنجیره کامل اقتصادی نوشت. به اهمیت آن پی برده‌اند، لکن هنوز اکثر کار و کسب پیشگان به آن به دیده نظریه پردازی مجرد

می‌نگرند. با این وجود، اداره زنجیره هزینه اقتصادی ضرورتی اجتناب‌ناپذیر خواهد شد.

آقایان DANIEL T. JONES, JAMES P. WOMAK در مقاله‌ای تحت عنوان «از تولید بی‌ریخت و پاش تا موسسه بی‌ریخت و پاش (FROM LEAN PRODUCTION TO THE LEAN ENTERPRISE)» در مجله HBR مورخ مارس - آوریل ۱۹۹۴ مصراً

● حسابداری صنعتی متداول، فقط قیمت تمام شده عملیات مجرد ساخت را در انزوا نشان می‌دهد.



سعی در متقاعد کردن خوانندگان دارند که مدیران اجرایی نه تنها احتیاج به سازماندهی و اداره زنجیره هزینه، بلکه همچنین هر پدیده دیگر - به ویژه استراتژی شرکت و برنامه‌ریزی تولید - بمثابة یک کلیت اقتصادی بدون در نظر گرفتن مرزهای قانونی شرکت دارند.

نیروی محرکه قدرتمندی که شرکتها را به طرف هزینه‌یابی زنجیره اقتصادی سوق می‌دهد تغییر موضع از قیمت فروش بر اساس قیمت تمام شده به کنترل قیمت تمام شده برای قیمت از پیش تعیین شده فروش است. به طور نسبی، شرکت‌های غربی با قیمت تمام شده شروع و سود دلخواه خود را به آن اضافه و قیمت فروش را تعیین می‌کردند. آنها به قیمت‌گذاری بر اساس هزینه عمل می‌کنند. از مدتها قبل MARKS & SPENCER به سمت هدایت قیمت تمام شده برای قیمت قابل فروش چرخیده است، یعنی قیمتی را که مشتری مایل به پرداخت آن است را معیار قیمت تمام شده مجاز قرار می‌دهد، این کار از مرحله طراحی آغاز می‌شود. تا همین اواخر شرکت‌های مزبور مستثنی

بودند. اکنون کنترل قیمت تمام شده برای قیمت فروش به عنوان پدیده‌ای فراگیر مطرح است. ژاپنی‌ها اولین بار آن را در مورد صادرات به کار گرفتند. حالا WAL-MART و دیگر ارزان‌فروشان در ایالات متحده، ژاپن و اروپا به کنترل قیمت تمام شده برای قیمت فروش پرداخته‌اند. این روش موفقیت «کرایسلر» را با مدل‌های جدیدش و

توفیق مدل SATURN جنرال موتورز را در پی داشته است. شرکتها فقط در صورتی می‌توانند به کنترل قیمت تمام شده برای قیمت فروش عمل کنند که تمامی هزینه زنجیره اقتصادی عملیات خود را بدانند و اداره کنند.

پندار مشابهی در مورد استفاده از منابع بیرونی (OUTSOURCING) تشکیل اتحادها (ALLIANCES) و همکاریهای مشترک (JOINT VENTURES) و در واقع هر نوع ساختاری که بر پایه شراکت و نه کنترل بنا شده باشد، قابل اعمال است. و چنین شخصیت‌هایی، نسبت به مدل‌های سنتی که شرکت مادر دارای شرکت‌های وابسته تحت تملک کامل بود، به طرز فزاینده‌ای مخصوصاً در اقتصاد جهانی الگوی رشد شده‌اند. هنوز برای اکثر کار و کسب‌ها چرخیدن به جهت کنترل قیمت تمام شده برای قیمت فروش دردناک خواهد بود. برای انجام این کار نظام‌های حسابداری مشابه یا حداقل سازگار در شرکت‌های واقع در تمام زنجیره باید وجود داشته باشد. با این حال هر یک حسابداری خود را به راه و روش خود انجام می‌دهند و هر کدام معتقدند که نظام آنها تنها طریق ممکن است. به علاوه کنترل قیمت تمام شده زنجیره اقتصادی اشتراک اطلاعات بین شرکتها و حتی داخل هر شرکت را طلب می‌کند، مردم در مورد اشتراک اطلاعات مقاومت دارند. علیرغم آن چالش‌ها شرکتها می‌توانند راه‌هایی بیابند که هم اکنون به هزینه‌یابی زنجیره اقتصادی عمل کنند. همانطوری که PROCTER & GAMBLE نشان می‌دهد. با کاربرد روشی که WAL-MART در ایجاد روابط نزدیک با تدارک‌کنندگان به عنوان یک مدل توسعه داده است، PROCTER & GAMBLE اشتراک اطلاعات و مدیریت زنجیره اقتصادی با ۳۰۰ خرده‌فروش بزرگ را که محصولاتش را در سراسر جهان توزیع می‌کنند، بدعت گذاشت. موانع هر چه باشد، هزینه‌یابی اقتصادی باید انجام شود، در غیر این صورت کارآمدترین شرکتها از مضرات افزایش قیمت تمام شده لطمه خواهند خورد. □