



## ● تجربه‌ای در راهیابی به شیوه مدیریت هزینه

نقل از: Management Accounting, July 1991  
نوشته: جان پی. کالان (John P. Callan)

وِسْ لِی، تِردوپ (Wesley N. Tredup)

رندی اس ویسینگر\* (Randy S. Wissinger)

ترجمه: ناصر عطایی\*\*

در دنیای پرقابلیت امروز تولیدکنندگان همواره در جستجوی روشهایی برای دستیابی به موقعیت برتر در بازار هستند و حرفه حسابداری در سالهای نزدیک دین خود را در این زمینه ادا کرده است. مقاله حاضر نیز تجربه حسابداران همکار شرکت الجین در مدیریت هزینه‌ها را از زبان خود ایشان در اختیار خواننده قرار می‌دهد.

\* نویسنده‌گان این مقاله در استخدام شرکت الجین (Elgin) هستند. جان پی. کالان عضو CPA و مدیر هزینه و بودجه شرکت، ویلی ان. تِردوپ مدیر حسابداری و رندی اس ویسینگر CMA و نایب رئیس مالی شرکت است.

•• بدین وسیله از جناب آقای محسن مامیگی که ترجمه این مقاله را مطالعه کردند و اصلاحاتی را برای نگارش آن انجام دادند، صمیمانه سپاسگزاریم. (مترجم)

ما در شرکت «الجین» کار طولانی و مداوم کنترل هزینه‌ها را از ۵ سال پیش آغاز کردیم و بر آن شدیم تا تجربه‌های خود را، چه خوب و چه بد، در اختیار حسابداران قرار دهیم تا حسابدارانی که با مشکل مدیریت هزینه‌ها روبرو هستند، با چگونگی‌های این کار، دست کم براساس تجربه‌های ما آشنا شوند.

## دستیابی به برداشتی جدید

شرکت الجین نه تنها در امریکا، بلکه شاید در جهان پیشرو تولید جاروهای برقی خیابانی است. این شرکت که ۷۶ سال از فعالیتش می‌گذرد، ۵ نوع مختلف جارو برقی تولید می‌کند و نزدیک به ۵۰ میلیون دلار در سال فروش دارد و فرآیند تولید آن تبدیل مواد اولیه به قطعات ساخته شده، مونتاژ و رنگزنی را در برمی‌گیرد. فرآیندی پیچیده که به برنامه‌ریزی جامعی نیاز دارد و این خود سبب می‌شود که هزینه‌های دستمزد مستقیم با هزینه‌های دستمزد غیرمستقیم برابر باشد.

ما کار راهیابی به شیوه مناسب مدیریت هزینه‌ها در شرکت را از ماه‌های پایانی سال ۱۹۶۸ با بررسی نظرات خود و مدیریت آغاز کردیم و نخستین مسئله‌ای را که در آغاز در نظر گرفتیم این بود که هدف اصلی تأسیس شرکت‌های سهامی، ایجاد و افزایش ارزش سرمایه‌گذاری و پرداخت سود به سهامداران است و از آنجا که شرکتها را در واقع جمعی از افراد تشکیل می‌دهند، منطقی است که هریک از آنها را در زمینه ایجاد و افزایش ارزش سرمایه‌گذاری و سود مسئول بدانیم. از این نظر ما در شرکت به سیستمی نیاز داشتیم که در آن بیشترین تعداد افراد در نظر گرفته شوند و خود را در اجرای سیستم سهیم بدانند. به علاوه در شرکت الجین، حسابداری سیستمی تلقی می‌شد که کارکرد آن تنها تهیه گزارش از نتایج ثبت رویدادهای مالی در حسابها بود. در حالی که شرکت ما به سیستمی نیاز داشت که به جای ثبت وقایع گذشته، زمینه و انگیزه

تصمیمگیری درباره آینده را در افراد ایجاد کند. از این رو پس از چندی برداشت جدیدی شروع به شکل گرفتن کرد که براساس آن به جای استفاده از یک سیستم جدید حسابداری، تمامی همکاران در رسیدن به هدف مدیریت هزینه‌ها مشارکت داده شوند. پذیرفتیم که ساختار گزارشگری موجود که مبنای آن اصول پذیرفته شده حسابداری\* است، اگر چه نیاز به تغییرات مختصری دارد، اما به هر حال تا اندازه‌ای نتایج عملیات را نشان می‌دهد. با این حال به سیستم مناسب و کاملتری برای گزارشگری مدیریت هم احساس نیاز می‌کردیم و فکری می‌کردیم که باید به عنوان نخستین قدم برای استقرار سیستم گزارشگری مدیریت، ضابطه‌های مدیریت هزینه را به مدیران آموزش دهیم.

## اتکا به واقعیتها و نتایج

در شرکت الجین هزینه‌های سربار نسبت به هزینه‌های دستمزد مستقیم بسیار بیشتر بود و رشد فزاینده‌ای را نشان می‌داد، به عبارت دیگر سهم هزینه‌های سربار در برابر هر دلار دستمزد مستقیم، ۴ دلار بود. البته برای تسهیم هزینه‌های سربار تنها از یک مینا که ساعات استاندارد کار مستقیم بود استفاده می‌کردیم. در حالی که حتی مدیران قبلی به جای استفاده از یک نرخ کلی سربار، نرخهای گوناگون برای تسهیم هزینه‌ها در دواير مختلف به کار می‌بردند که نشانگر آن بود که پیش از این هزینه‌ها و پیشبینی آنها در بودجه به تفکیک هر دایره در نظر گرفته می‌شد. همچنین در دوره تصدی مدیران قبلی بودجه سالانه برای مدت دو سال به وسیله بخش حسابداری تهیه شده بود، اما در تهیه و اجرای آن تنها به مدیران رده بالا مسئولیت داده شده بود. در حالی که ما تصمیم گرفته بودیم مسئولیت مدیریت هزینه‌ها را به رده‌های مختلف مدیریت و سرپرستی تفویض کنیم.

در چنین شرایطی مسئله این بود که چگونه مسئولیت مدیریت هزینه‌ها را به مدیران دواير مختلف

\* Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

واگذار کنیم؟ نخستین قدم ما، تفکیک مسئولیتها در تهیه بودجه و ارزیابی نتایج عملکرد واقعی آن بود؛ به صورتی که فقط هزینه‌هایی در بودجه‌های هر دایره پیشبینی می‌شد که به وسیله مدیران آن دایره کنترل پذیر بود و هزینه‌هایی که خارج از این تقسیمندی قرار داشت به وسیله بخش حسابداری پیشبینی می‌شد، که البته تعداد آنها بسیار کمتر از حدی بود که در سالهای گذشته توسط این بخش پیشبینی شده بود.

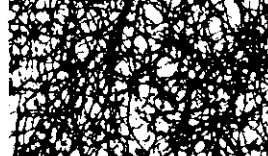
ما پیش از تهیه بودجه سال بعد، جلسه‌های آموزشی با مدیران دواير برگزار کردیم و اساس تهیه گزارشهای مالی و بودجه‌ای و تأثیر نقش مدیران در پیشبرد امور شرکت را برای آنها تشریح کردیم. برگزاری این جلسه‌های آموزشی برای همه مفید بود، زیرا همگی متوجه شدند که مدیریت هزینه به چه میزان کار و کوشش نیاز دارد.

گفتنی است که ایجاد هرگونه تغییر در سازمانها بدون پشتیبانی مدیریت رده اول ممکن نیست، زیرا بیشتر مدیران به اقداماتی علاقه نشان می‌دهند که از نظر رؤسای آنها مهم جلوه کند.

گام بعدی در تهیه بودجه این بود که کارکنان حسابداری روشهای پیشبینی و طبقه‌بندی هزینه‌ها را به سایر مسئولان بشناسانند و آموزش دهند.

ما در زمان تهیه بودجه در یافتیم که تعداد حسابها طی سالها آنقدر رشد کرده است که در میان آنها حسابهایی مانند «بازپرداخت هزینه بنزین انومیل مدیران»، با کمتر از ۲۰۰ دلار مانده نیز دیده می‌شد. همچنین متوجه شدیم که نظام شماره گذاری حسابها کنترل ناپذیر و بلااستفاده است. تعداد حسابها به بیش از ۲۰۰۰ سرزده بود که کارکنان آموزش دیده حسابداری و مدیران آموزش ندیده می‌بایست از آن استفاده می‌کردند. به علاوه سیستم موجود بین هزینه‌های متغیر و ثابت تفکیکی قائل نبود. در نتیجه ارزیابی مغایرتهای بین ارقام بودجه و عملکرد واقعی به قضاوت مدیران بستگی داشت.

ما برای رفع مشکلات پیشگفته یک سیستم شماره گذاری برای حسابها طراحی کردیم که براساس آن هزینه‌های متغیر از هزینه‌های ثابت تفکیک می‌شد. همچنین برای طبقه‌بندی حسابهای هزینه از طبقه‌بندیهای سنتی استفاده کردیم. و از سویی دیگر هزینه‌ها را براساس مراکز مسئولیت ورق بریند



## ● تجربه ای در راهیابی به شیوه مدیریت هزینه

تفکیک کردیم و ثابت یا متغیر بودن آنها را نسبت به حجم تولید مشخص ساختیم و این کار را براساس شناخت خود از فرآیند تولید و با تمرکز بر دوایر تولیدی و بدون در نظر گرفتن دوایر خدماتی انجام دادیم. در جریان این کار متوجه شدیم که هزینه‌ها و دوایر معدودی هستند که هزینه‌های آنها در کوتاه‌مدت بلندمدت متغیر یا ثابت است. در این گونه موارد تصمیم گرفتیم اگر هزینه‌ای یا هزینه‌های دایره خاصی در ۷۵ درصد موارد دارای ویژگیهای رفتاری هزینه‌های متغیر یا ثابت بود، آن هزینه یا هزینه‌های آن دایره را ۱۰۰ درصد متغیر یا ثابت در نظر بگیریم. همچنین همزمان هر حساب را تعریف کردیم تا طبقه بندی هزینه‌ها دارای ضابطه باشد و در عمل به سوی قضاوهای شخصی سوق پیدا نکند.

تکمیل شماره گذاری و طبقه بندی جدید حسابها، سبب شد که ۷۵ درصد از ۲۰۰۰ حساب قدیم حذف شود.

### بررسی واکنش هزینه‌ها

برآن شدیم که به‌نهم هزینه‌های سربار تنها مبنای ساعات استاندارد کار اکتفا نکنیم. بلکه با بررسی واکنش هزینه‌ها، متغیر یا ثابت بودن مقدار آنها را نسبت به عوامل واقعی بسنجیم و این بررسی را نه تنها در مورد هر نوع هزینه بلکه برای هر هزینه در هر یک از مراکز مسئولیت نیز انجام دادیم و بررسیهای مربوط را در مدت ۵ ماه به پایان رساندیم. ابتدا فهرستی از عوامل هزینه‌زا با عملیاتی که سرچشمه ایجاد هزینه‌اند، تهیه کردیم. به عنوان نمونه، برخی از آن عوامل یا عملیات از این فرازند: هزینه کار واقعی، ساعات کار واقعی، هزینه کار مستقیم استاندارد، ساعات استاندارد کار مستقیم، مقدار محصولات حمل شده، مقدار تولید، کل نیروی انسانی، نیروی انسانی انجام دهنده کار مستقیم، نیروی انسانی دفتری، میزان سفارش خرید، میزان فروش قطعات یدکی، مقدار قطعات یدکی حمل شده، میزان خدمات انجام شده، روزهای کارکرد، تعداد برگ درخواستهای انجام تعمیرات و...

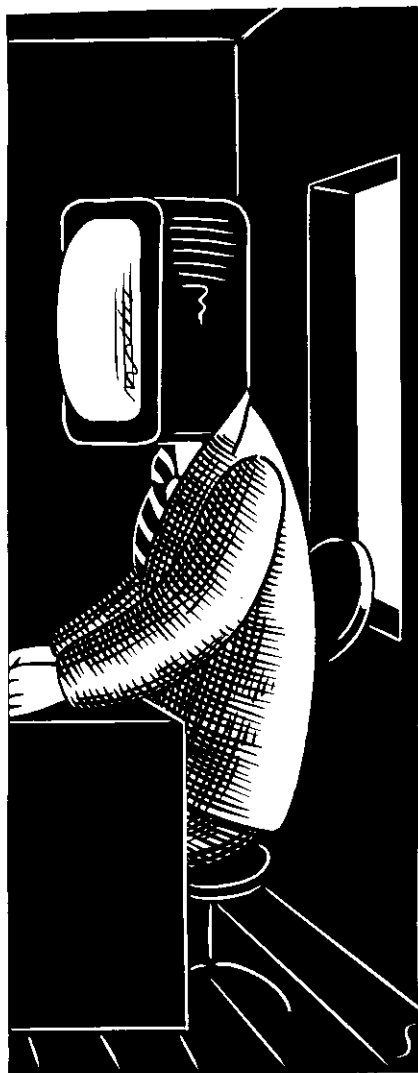
برای آزمون تجربه‌ای که در پیش گرفته بودیم به عقب برگشتیم و هزینه‌های هر مرکز مسئولیت را براساس سرفصل حسابها و عوامل هزینه‌زا برای ۲۴ ماه قبل مشخص کردیم. نتیجه این آزمون در جدول

شماره (۱) نشان داده شده است. پس از محاسبه قیمت تمام شده هر واحد - عامل هزینه‌زا، میانگین نرخ ماهانه را برای هر عامل به دست آوردیم و سپس انحراف استاندارد را محاسبه کردیم و پس از آن درصد انحراف استاندارد را نسبت به میانگین محاسبه کردیم تا مشخص شود انتخاب هر عامل بدرستی انجام شده است یا نه و سرانجام به ۸۱۹ حساب هزینه برحسب نوع واکنش آنها نسبت به عوامل مختلف، به تفکیک مراکز مسئولیت و به ۲۵ نوع مختلف عامل هزینه دست یافتیم. البته این حسابها و عاملها در نتیجه بررسی ۳۰۳۷۴ ترکیب به دست آمد. پس از آن که محاسبات ما با کامپیوتر به پایان رسید، با شگفتی بسیار دریافتیم که پس از آنهمه وقت و منابع که بر سر اجرای طرح پاد شده صرف کردیم، تنها نتیجه مثبت و مهمی که به دست آوردیم، این بود که بیش، قضاوت و روش کار ما در تعیین حسابها درست بوده است، همچنین اجرای این طرح به ما نشان داد که هزینه‌های متغیر تنها نسبت به یک عامل هزینه‌زا متغیر است. با این حال نظر ما این بود که باید بررسیهای عمیقتری در این زمینه انجام دهیم، زیرا بسیاری از عاملهای هزینه‌زا با میزان هزینه مربوط به اندازه کافی همبستگی نشان نمی‌دادند.

### آموزش مدیران

همزمان با پایان گرفتن اقدامات پیشگفته، آموزش مدیران نیز به پایان رسید و همگی آنان با مراحل مختلف تهیه بودجه آشنا شدند و ما اطمینان یافتیم که پایه‌های پیشرفته‌های آینده را گذاشته‌ایم و مبنای معنی دار کردن گزارشهای مقایسه‌ای ماهانه بودجه و عملکرد را ایجاد کرده‌ایم.

پس از دستیابی به اطمینان نسبی در زمینه ایجاد انگیزه در مدیران برای برخورد جدیتر با مسائل تهیه و تنظیم بودجه و ایجاد زمینه تفویض مسئولیت به آنان، هر سه ماه یکبار جلسه‌ای با مدیران رده‌های مختلف تشکیل می‌دادیم. در این جلسه‌ها می‌کوشیدیم بر ضرورت تشریح و تحلیل انحرافات بین بودجه و عملکرد تاکید کنیم. ما از این مدیران می‌خواستیم که علل انحراف عملکرد از بودجه به وسیله زبردستانشان را پیگیری کنند. به این طریق پی بردیم که بیش از این میزان درک کارکنان و



سرپرستان را دست کم می‌گرفتیم. این تجربه‌ها به ما نشان داد که مدیران جواب پرسشها را به آسانی پیدا می‌کنند. اما هنوز هم معتقد بودیم که دانش و آگاهی مدیران خطوط تولیدی که مسئول مصرف منابع بودند، باید بیشتر شود. در نتیجه براساس پیشنهاد معاون عملیاتی شرکت، اقدام به برگزاری جلسه‌های ماهانه با تمامی مدیران قسمت تولید و مهندسی کردیم. در این جلسه‌ها از تمامی مدیران خواسته می‌شد که علل و عوامل انحرافات درخور توجه بین بودجه و عملکرد را برای همکاران خود تشریح کنند. البته بعدها جلسه‌های مشابهی با مدیران قسمتهای اداری و بازاریابی برگزار کردیم. در جلسه‌های آغازین بیشتر مدیران برای توضیح علل و





نا بتوانیم بودجه سالهای آینده را با مشارکت همین مدیران تهیه کنیم.

## ترغیب مدیران به ارزیابی عملکرد

ما در کار تقسیم فرمهای تهیه بودجه سال آینده بین بخشها نیز جلسه آموزشی مکملی برگزار کردیم و روشهای پیشینی و دستیابی به رقمهای عملکرد را برای مدیران تشریح کردیم. در این زمان دیگر مدیران رده بالای قسمتهای مختلف برای همکاری در تهیه بودجه پیشقدم بودند و با بخش حسابداری شرکت همکاری می‌کردند. آنها بتدریج نمایل پیدا کردند که اهداف غیرمالی فعالیتهای خود را که باید در هر دوره مالی تحت کنترل قرار گیرد، شناسایی و مشخص کنند. همچنین این حق را برای کارشناسان عالی شرکت شناخته بودند که آنها را نسبت به دلایل بروز انحراف بودجه از عملکرد راهنمایی کنند. در این شرایط درخواست اطلاعات از بخش حسابداری شرکت افزایش چشمگیری یافته بود که نشاندهنده علاقه مندی و احساس مسئولیت اشخاص نسبت به تهیه بودجه و دستیابی به هدفهای آن بود.

بتدریج که کارها پیشرفت می‌کرد، به آینده امیدوارتر می‌شدیم. در هر جلسه ماهانه، بحثها نسبت به جلسه قبل از آن جدیتر می‌شد؛ گفتگوهای این جلسه‌ها نشان می‌داد که آگاهی مدیران رده‌های مختلف نسبت به مسائل مالی افزایش یافته است، در این زمان دیگر آنها بدرستی می‌دانستند که تصمیمگیریهایشان چگونه بر نتیجه کار و بویژه بر میزان هزینه‌ها تأثیر می‌گذارد. برای اولین بار، همراه بودجه سال ۱۹۹۱، کتاب راهنمایی دربرگیرنده روشهای پیشینی ارقام و تعریف هر فعالیت، برای مدیران فرستادیم در حالی که اطمینان داشتیم آنها در درک محتوای آن هیچ مشکلی نخواهند داشت.

در این هنگام پس از اطمینان از دستیابی به هماهنگیهای کافی در سازمان، در زمینه توجه به گزارشهای مالی و مقایسه بودجه و عملکرد، به عنوان اقدام بعدی به تهیه صورتحساب سود و زیان براساس هزینه‌بایی متغیر برای خطوط مختلف تولید و به منظور کمک به مدیران در زمینه اطلاع از نتایج تصمیمگیریهایشان در مورد تخصیص منابع و برنامه ریزیها پرداختیم. به خاطر بیاوریم که سالهای گذشته در شرکت الجین بخش درخور توجهی از

هزینه‌های ثابت براساس سهم هر دایره از ساعات استاندارد کار مستقیم تهیم می‌شد، نه براساس منابع و نیازهای درازمدت آنها. در این شرایط حاشیه سود مطابق پیشینی بود و شرکت نیازی به ارزیابی و تجزیه و تحلیل سوددهی احساس نمی‌کرد، در حالی که بخش حسابداری بررسی کلیه هزینه‌ها و تهیه صورتحساب سود و زیان براساس هزینه‌بایی متغیر را ضروری می‌دانست. البته هنوز هم دقت محاسبات صددردصد نیست، با این حال چنانچه همین روند به طور مستمر ادامه پیدا کند، گزارشهای مربوط عملکرد خطوط تولید را به طور نسبتاً منطقی نشان خواهد داد.

نمونه‌ای از گزارشهایی که در این مرحله از اجرای طرح تهیه می‌شود در جدول شماره (۲) نشان داده شده است که در آن هزینه‌ها در دو مرحله تهیم شده است. در مرحله نخست کل هزینه‌های هر دایره از طریق تخصیص سهم همان دایره از هزینه‌های سایر مراکز مسئولیت به دست می‌آید و در این مرحله از مبانی گوناگون تهیم استفاده شده است. در مرحله دوم، هزینه‌های هر دایره به خطوط مختلف تولید و براساس عاملهای هزینه‌زا مانند درصد فروش، درصد کل ساعات استاندارد، درصد ساعات استاندارد هر دایره، درصد کل فروش قطعات، حجم فعالیتها تهیم شده است.

ما هر عامل هزینه‌زا را با نظر مدیران دوایر و با در نظر داشتن این که دستیابی به میانگینهای به نسبت واقعی در مورد هر عامل پس از چند دوره اجرای طرح امکانپذیر است، تعیین کردیم، نا بتوانیم به فرمول آزمایش شده و معتبری از نظر تاریخی برسیم. البته بررسی و مطالعه قبلی ما در مورد واکنش هزینه‌ها (ثابت یا متغیر بودن آنها) کمک چشمگیری در زمینه تعیین ملاکهای تهیم هزینه‌ها کرده است. هنوز هم می‌پذیریم که سیستم جدید ارزیابی عاملهای هزینه‌زا به طور کامل دقیق نیست، اما بتدریج کاملتر می‌شد و در عین حال به مدیران امکان می‌داد که واکنش هزینه‌ها و علل ایجاد آنها را بهتر بشناسند. و به هر حال هدف ما این بود که سیستم هزینه‌بایی را بر مبنای صحیحتری استوار کنیم و به علاوه ارزش و سودمندیهایی آن را به مدیریت ثابت کنیم. در این زمان گزارشها را به گونه‌ای تهیه می‌کردیم که امکان ارزیابی فعالیتها را در سه زمینه

ورق بزیند

عوامل انحرافها با مشکل روبرو بودند. اما گذشته از دشواری شناخت ناکافی آنها از روشهای تجزیه و تحلیل بودجه‌ای، دو مشکل اساسی دیگر نیز در برابر داشتند:

۱. مدیران در کار تهیه بودجه سال مورد ارزیابی شرکت داشتند اما مسئولیت رسمی و کامل تنظیم بودجه خود و جوابگویی به نتایج آن را برعهده نداشتند و از سویی دیگر در جریان روش پیشینیهایی بودجه قرار نگرفتند.

۲. آنها، نمی‌دانستند ارقام واقعی (عملکرد) از کجا و چگونه تهیه می‌شود.

برای رفع مشکلات یاد شده سعی کردیم تا در همان جلسه‌های ماهانه ابهام مدیران را برطرف کنیم

## ● تجربه ای در راهیابی به شیوه مدیریت هزینه

ما تا کنون برای ۶ دوره سه ماهه چنین گزارشهایی تهیه کرده ایم و به مدیران رده بالا ارائه داده ایم که همگیشان در حال فراگیری نحوه استفاده از آنها هستند.

فراهم کند:

۱. ارزیابی سودآوری خطوط تولید با توجه به هزینه های متغیر.
۲. ارزیابی سودآوری خطوط تولید با توجه به هزینه های مستقیم.
۳. ارزیابی سود قبل از مالیات شرکت با توجه به کلیه هزینه ها.

### جلوگیری از تلف شدن منابع

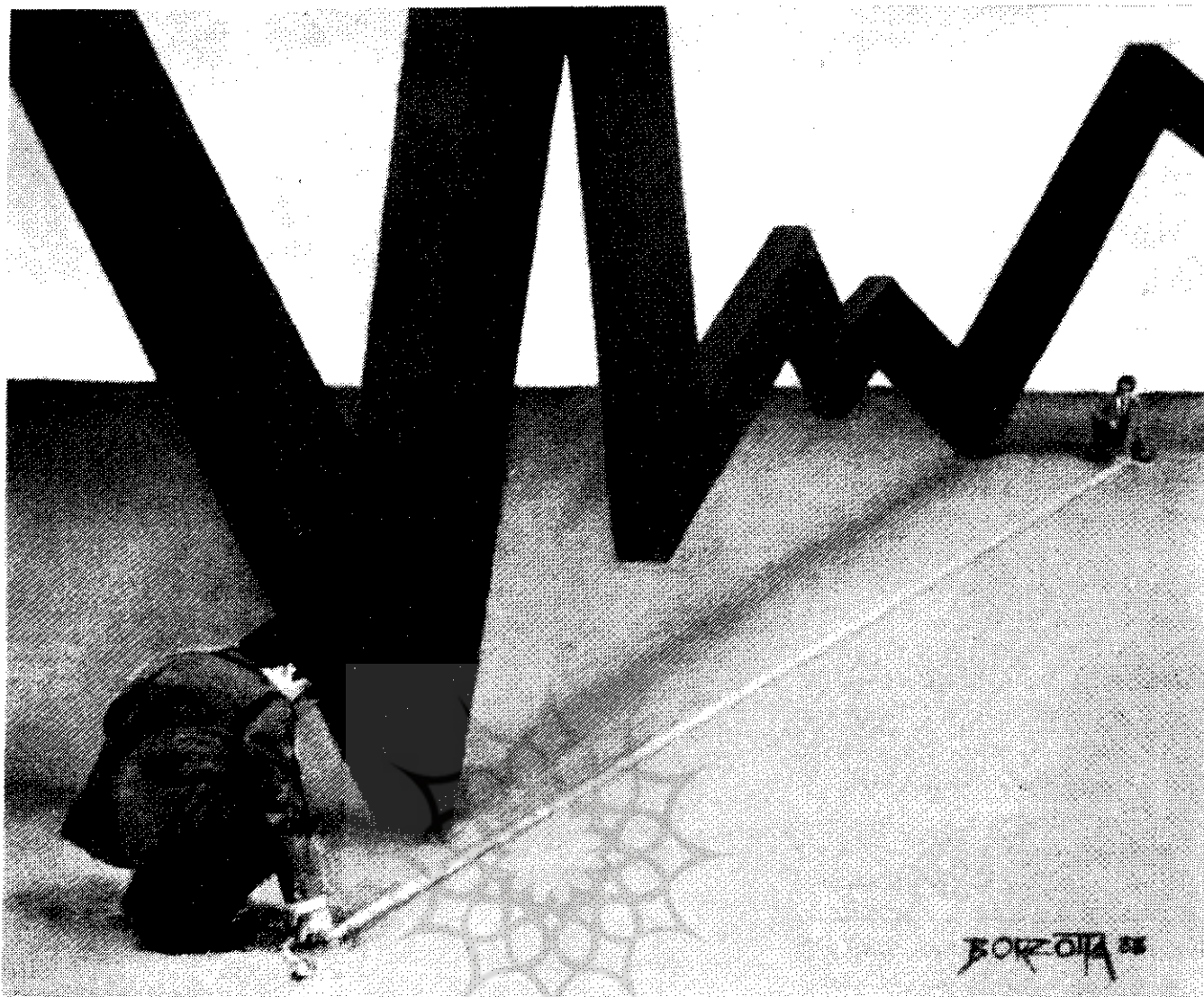
به دنبال کوششهایی که انجام گرفت، مدیران بی بردند که موفقیت در زمینه اعمال مدیریت اصولی

## جدول ۱ - حیطه جوابگویی: خدمات اداری

شماره حساب	عنوان	عامل	ژانویه/ژوئیه	فوریه/اوت	مارس/سپتامبر	آوریل/اکتبر	مه/نوامبر	ژوئن/دسامبر	میانگین	انحراف استاندارد	انحراف استاندارد بعنوان A: از میانگین
۸۲۱۱-۰۰	حقوق	روزهای کار سال جاری	۱۸۴۷/۵۲	۱۷۷۷/۸۵	۱۶۳۵/۳۲	۱۴۱۸/۵۰	۱۵۲۵/۴۲	۱۸۳۶/۴۲	۱۶۸۹/۸۵	۱۲۱/۵۴	۷/۲۰
		سال قبل	۱۶۸۷/۱۰	۱۶۴۰/۳۵	۱۷۱۷/۲۰	۱۸۱۰/۵۷	۱۶۵۷/۸۶	۱۷۱۴/۹۰	۲۰۵۳/۷۷	۱۹۱/۳۳	۹/۳۲
		روزهای سال تقویمی سال جاری	۲۰۹۴/۵	۱۹۸۸/۸۶	۱۸۰۹/۲۶	۲۰۶۷/۴۵	۱۹۷۵/۲۹	۱۸۸۵/۴۵	۲۰۹۳/۷۷	۱۹۱/۳۳	۹/۳۲
		سال قبل	۲۰۶۷/۴۵	۱۸۰۹/۳۰	۱۹۷۵/۲۹	۲۱۳۵/۶۲	۲۴۲۹/۰۵	۲۴۰۷/۷۴	۲۰۹۳/۷۷	۱۹۱/۳۳	۹/۳۲
		روزهای سال تقویمی سال جاری	۱۷۶۳/۵۵	۱۷۷۷/۸۵	۱۵۶۴/۲۲	۱۴۱۸/۵۰	۱۳۹۷/۸۳	۱۸۳۶/۸۵	۱۶۲۴/۴۹	۱۴۰/۵۸	۸/۶۵
		سال قبل	۱۵۶۶/۳۰	۱۶۴۰/۳۵	۱۶۰۳/۹۰	۱۸۱۰/۵۷	۱۵۱۲/۴۶	۱۶۰۱/۴۸	۱۶۲۴/۴۹	۱۴۰/۵۸	۸/۶۵
		روزهای سال تقویمی سال جاری	۱۹۹۴/۷۶	۱۹۸۸/۸۶	۱۸۰۹/۲۶	۱۹۶۹	۱۸۸۵/۵۰	۱۸۸۵/۴۵	۱۹۹۳/۹۰	۶۲/۱۷	۳/۲۵
		سال قبل	۱۹۶۹	۱۸۰۹/۳۰	۱۸۸۵/۵۰	۱۹۶۸/۹۵	۱۸۸۵/۵۰	۱۹۱۵/۷۷	۱۹۹۳/۹۰	۶۲/۱۷	۳/۲۵

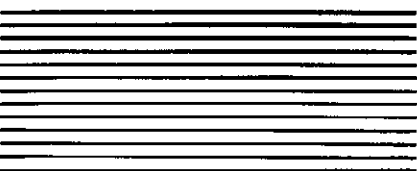
## جدول ۲ - گزارش توزیع سود خط تولید

شرح	فروش	مواد	هزینه های متغیر	حاشیه فروش		هزینه های ثابت مستقیم	سود مستقیم		هزینه های ثابت غیر مستقیم	سود قبل از مالیات	
				درصد فروش	به دلار		درصد فروش	به دلار		درصد فروش	به دلار
داخلی:	۲۰۰۰	۸۰۰	۳۰۰	۹۰۰	۴۵	۴۰۰	۲۵	۲۰۰	۲۰۰	۳۰۰	۱۵
کالای الف	۴۰۰۰	۲۰۰۰	۸۰۰	۱۲۰۰	۳۰	۵۲۰	۱۷	۲۸۰	۲۸۰	۴۰۰	۱۰
کالای ب	۶۰۰۰	۲۸۰۰	۱۱۰۰	۲۱۰۰	۳۵	۹۲۰	۲۰	۴۸۰	۴۸۰	۷۰۰	۱۲
جمع	۱۲۰۰۰	۵۶۰۰	۲۱۰۰	۳۴۰۰	۱۰۰	۱۹۴۰	۶۲	۱۱۶۰	۱۱۶۰	۱۴۰۰	۳۴
بین المللی:	۱۵۰۰	۸۰۰	۲۰۰	۵۰۰	۳۳	۴۳۵	۴	۱۴۰	۱۴۰	۷۵	(۵)
کالای الف	۵۰۰	۲۰۰	۵۰	۲۵۰	۵۰	۲۰۰	۱۰	۱۰	۱۰	۴۰	۸
کالای ب	۱۰۰۰	۶۰۰	۱۵۰	۲۵۰	۳۸	۶۳۵	۶	۱۵۰	۱۵۰	(۳۵)	۲
جمع کل (به دلار)	۸۰۰۰	۳۸۰۰	۱۳۵۰	۲۸۵۰	۳۶	۱۵۵۵	۱۶	۱۲۹۵	۱۲۹۵	۶۶۵	۸



ندیده‌اند و در مورد برنامه‌های ما در زمینه جلوگیری از هزینه‌هایی که ارزش افزوده ایجاد نمی‌کند، هنوز چیزی نمی‌دانند. تا کتون چندین سال سرمایه‌گذاری کرده‌ایم و هنوز به چندین سال دیگر سرمایه‌گذاری نیاز داریم تا کوشش‌هایمان به نتیجه برسد. و سرانجام اعتقاد داریم که هر اندازه موفقیتی که به دست آورده‌ایم مدیون تصمیم‌های خردمندانه و مسئولانه همکارانمان است که نتایج آن به‌رحال در صورتهای مالی شرکت بازتاب خواهد یافت ●

پی‌ان



سرانجام بتوانیم سامی هزینه‌هایی را که منجر به ارزش افزوده نمی‌شود، حذف کنیم. براین اساس طی برنامه‌های آموزشی از مدیران خواستیم که عوامل اصلی ایجاد هزینه را در دوایر خود شناسایی کنند تا زمینه برطرف کردن مشکل انلاف منابع را فراهم کنیم.

ما فکر می‌کنیم پیشرفت چشمگیری در زمینه مدیریت هزینه‌ها داشته‌ایم، ضمن آنکه واقفیم هنوز تا رسیدن به هدفهای خود راه درازی در پیش داریم. به نظر ما نتایج کار، خوب بوده نه عالی. برای آینده برنامه‌های زیادی داریم. صورتحساب سود و زیان خطوط تولید هنوز در مرحله جنینی است. هنوز منتظر نتایج آموزش مدیران در زمینه از بین بردن مشکل تلف کردن منابع هستیم. هنوز به آن اندازه که به مدیران رده‌های مختلف در زمینه اجرای طرح آموزش دادیم، سرپرستان امور اجرایی آموزش

بر هزینه‌ها، در گرو آموزش و تفویض مسئولیت به مدیران سیستم‌های عملیاتی و در مورد شرکت‌ال‌جین آموزش و اعطای مسئولیت به مدیران خطوط تولیدی است، که تصمیم‌هایشان موجب ایجاد هزینه می‌شود.

ما حتی کوشیده‌ایم که در زمینه مدیریت هزینه یک گام به جلو برداریم و آن اعمال کنترل در زمینه جلوگیری از ایجاد هزینه‌های غیرضروری در دوایر اداری یا کار غیرمستقیم است. ما این کار را با عنوان طرح کارایی و بهبود کیفیت اداری آغاز کردیم. و در اجرای آن کوشیدیم انگیزه‌ای را در مدیران ایجاد کنیم که علاوه بر توجه به کارایی قسمتهای تحت سرپرستی خودشان به سایر دوایر هم توجه کنند و تأثیر فعالیتها و تصمیم‌های دایره خود بر سایر دوایر را نیز در نظر بگیرند. منظور ما این بود که فرایندهای اداری مانند روشهای سفارش و تدارکات و... را کارآتر کنیم و