

## مدیریت و کاهش بهای تمام شده، بامحوریت طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها در کسب کارهای کارآفرینانه با رویکرد ارزش آفرینی

محمد حسین ثنائی محمدی<sup>۱\*</sup>، بهرام ستاری<sup>۲</sup>، ودود حسن زاده<sup>۳</sup>، مجید عمادالشریعه

۱- مدرس دانشگاه و مسئول حسابداری صنعتی شرکت داداش برادر(آیدین) [MH\\_Sanayi@yahoo.com](mailto:MH_Sanayi@yahoo.com)

۲- مدرس کارآفرینی دانشگاه تبریز، دانشجوی دکتری کارآفرینی گرایش بین الملل [Bahram.Sattari@ut.ac.ir](mailto:Bahram.Sattari@ut.ac.ir)

۳- مدرس دانشگاه و کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علوم تحقیقات تهران (آذربایجان غربی)

### چکیده

کنترل و کاهش هزینه را می‌توان مقوله‌ای متأثر از دو عامل دانست. یکی در سطح کلان قابل بررسی است که به مدیریت کشور و ساختارها و سایر عوامل آن مربوط می‌شود ولی دیگری به مدیریت خود کسب و کار و عملکرد صاحبان کسب کار مربوط می‌شود این مقاله با پرداختن به مورد دوم یعنی عملکرد صاحبان کسب و کار ابتدا با بررسی مبانی نظری و مطالعات گذشته صورتحساب ارزش مشتری شناسایی و معرفی گردید و بعداً با معرفی موداهای موجود در زنجیره ارزش و روش شناسایی موداها که با بررسی تک تک فعالیت‌های زنجیره ارزش یک واحد تولیدی امکان پذیر است تکنیک‌هایی برای مدیریت بر آنها ارائه و معرفی گردید و بعداً دستورالعمل‌های ویژه ای هم برای هر یک از اجزا طبقه بندی طبیعی هزینه‌ها (مواد- دستمزد - سربار- هزینه‌های توزیع و فروش و اداری تشکیلاتی) ذکر گردید که بدین وسیله، رویه و الگویی برای حسابداران جهت شروع عملیات مدیریت و کاهش هزینه ارائه گردید.

**واژگان کلیدی:** مدیریت بهاء، شناسایی مودا، صورتحساب ارزش از دید مشتری، بهایابی و بهای ساخت.

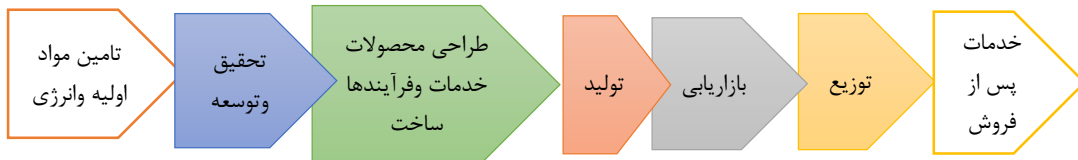
### ۱- مقدمه

کنترل و کاهش هزینه را می‌توان مقوله‌ای متأثر از دو عامل دانست. یکی در سطح کلان قابل بررسی است که به مدیریت کشور و ساختارها و سایر عوامل آن مربوط می‌شود ولی دیگری به مدیریت خود کسب و کار و عملکرد صاحبان کسب کار مربوط می‌شود که در این مقاله بررسی هزینه‌ها و مدیریت آن به مورد دوم یعنی عملکرد صاحبان کسب و کار متمرکز است. بسیاری از مدیران تمایل واقعی و عملی برای کنترل و مدیریت هزینه دارند بعضی‌ها روش شروع آن را نمی‌دانند و شاید بعضی‌ها هم شناخت کافی به خود هزینه‌ها ندارند که بتوانند به این هزینه‌های که شناختی از آنها ندارند را مدیریت هم بکنند. لذا در این مقاله سعی بر آن شده که اولاً یک سرو نخی برای مدیران و صاحبان کسب و کار ارائه گردد که برای مدیریت و کاهش هزینه از کجاها می‌توانند اعمال کنترل خود را شروع بکنند؟ و چه هزینه‌هایی قابل حذف خواهد بود؟ و اینکه با چه راهکارهایی می‌توان هزینه‌ها را حذف، کاهش یا تعدیل نمود؟

طبقه بندی‌های متعددی از هزینه‌ها ارائه شده است. که هر کدام از بعدی هزینه‌ها را طبقه بندی و مورد بررسی قرار می‌دهد. طبقه بندی هزینه‌ها امکان مطالعه و تجزیه و تحلیل هر هزینه بر اساس اهداف از پیش تعیین شده را به مدیران کسب کار ایجاد میکند. برای مثال یک نمونه از طبقه بندی از طریق ارتباط آن با محصول می‌باشد که به دو گروه بهای اولیه (مواد اولیه مصرفی + دستمزد مستقیم) و بهای ثانویه یا هزینه‌های تبدیل (دستمزد مستقیم + سربار ساخت) تقسیم بندی می‌شود.

و از بعد دیگر بر اساس دوره حسابداری می باشد که به دو گروه هزینه جاری و هزینه سرمایه ای تقسیم بندی می شود. از یک بعد دیگر بر اساس گرایش به تغییر آنها طبقه بندی می شود که به هزینه های ثابت و هزینه های متغیر و نیمه متغیر و نیمه ثابت تقسیم بندی می کنیم.

یک نوع طبقه بندی دیگر بر اساس زنجیره ارزش می باشد که امروزه، مورد توجه ترین نوع طبقه بندی هزینه های کسب و کار و واحد های اقتصادی می باشد.

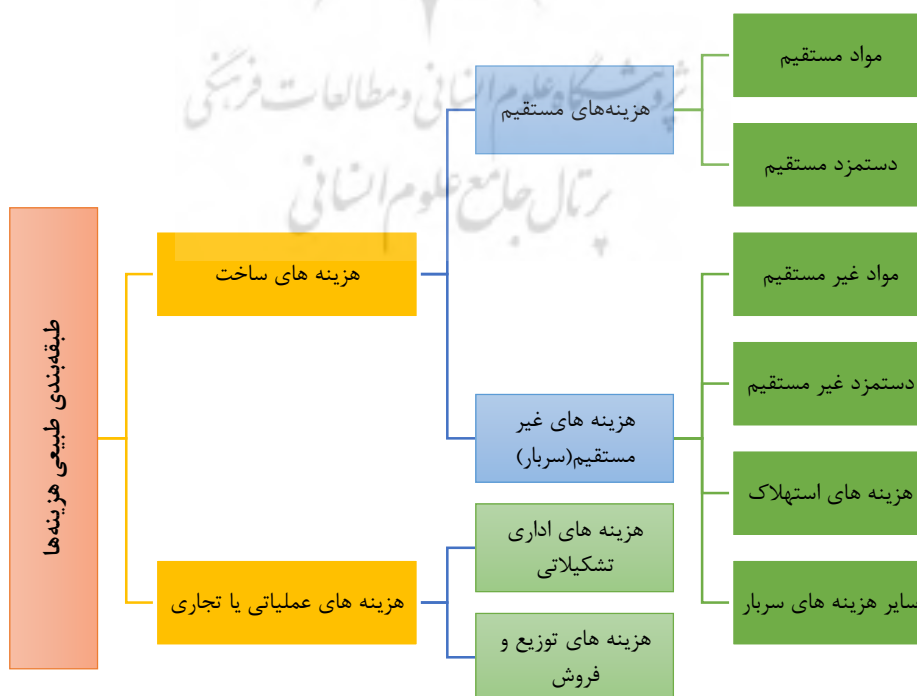


برای اینکه یک شرکت بتواند به یک مزیت قابل قبول از لحاظ رقابت دست یابد باید دست کم یکی از دو راهکار زیر را اتخاذ کند.

۱. یک یا چند فعالیت از زنجیره ارزش را با همان کیفیتی که رقبا انجام میدهند انجام دهد اما با هزینه کمتر.
۲. فعالیتهای تشکیل دهنده زنجیره ارزش خود را با کیفیتی بالاتر از رقبا انجام دهد اما نه با هزینه بیشتر. (اعتمادی، ۱۳۹۰)

ولی دیدگاه اصلی در این مقاله بررسی هزینه ها با طبقه بندی طبیعی آنها می باشد که در ایران بیشتر کدینگهای حسابداری متکی بر این شیوه طبقه بندی می باشد و این شیوه طبقه بندی تاحدودی هم با شیوه طبقه بندی هزینه در سیستم مالیاتی کشور مطابق می باشد. لذا چون پرکاربردترین نوع طبقه بندی در کسب و کارهای جامعه فعالان عرصه اقتصادی کشورمان طبقه بندی طبیعی هزینه ها است و یک طبقه بندی کاملاً قابل فهم برای افراد دارای اطلاعات مالی و هم افرادی که اطلاعات نسبی به مسائل مالی دارند می باشد. پس برای بیان راهکارهای کنترل هزینه با محوریت طبقه بندی طبیعی هزینه های بحث شده است.

## ۲- طبقه بندی طبیعی هزینه ها و کدبندی حسابها بر اساس آن



### ۳- تعاریف عناصر طبقه بندی

مواد اولیه مستقیم: مواد مستقیم یا مواد اولیه شامل موادی است که چارچوب اصلی محصول را تشکیل می دهد. علاوه بر آن مواد مستقیم باید حتما دارای ۳ شرط زیر باشد:

۱. نقش اصلی و اساسی در محصول
  ۲. عمده بودن رقم هزینه هاش نسبت به هزینه های ردیابی شده
  ۳. قابلیت تخصیص به یک واحد فعالیت (متغیر بودن)
- دستمزد مستقیم: بهای کار انجام شده ای است که مستقیماً جهت ساخت محصول پرداخت یا تعهد می گردد. به طور مثال در یک واحد تولیدی که به ساخت محصولات غذایی مشغول است. دستمزد کارگرانی که به فعالیتهای قالب گیری و تزریق مواد اولیه به قالبها و خمیرگیری و... مشغولند دستمزد مستقیم محسوب می شود.
- مواد غیر مستقیم: مواد غیرمستقیم شامل کلیه موادی است که در کارخانه به مصرف میرسند ولی مستقیماً در ساخت محصول مصرف نمی شوند. و نمی توان آنها را به آسانی به یک محصول ارتباط داد به طور مثال می توان از چسب در صنایع چوبی و پیچ و مهره در تولید پمپ و دینام نام برد.
- دستمزد غیر مستقیم: عبارت است از هزینه حقوق و دستمزد پرسنلی که مستقیماً به تولید محصول اشتغال ندارند حقوق و دستمزد سرپرستان سالن تولید، سرکارگران، تعمیرکاران، مدیران و ... دستمزد غیر مستقیم می باشد.
- هزینه های استهلاک: هزینه هایی که به روش تخصیص سیستماتیک در طول عمر مفید دارائی به هزینه تبدیل می شود. سایر هزینه های سربار: اعم از هزینه های روشنائی آب و برق و گاز و ملزومات مصرفی و کپی و... هزینه های اداری تشکیلاتی: هزینه هایی که در دیارتمانهای مثلاً امور مالی و پرسنلی و تدارکات و... تحقق می یابند. هزینه توزیع و فروش: تمامی هزینه های مرتبط به فعالیتهای بازاریابی و توزیع و فروش را مشمول است.

### ۴- ضرورت ارزش آفرینی و اعمال مدیریت هزینه در کسب و کارهای کنونی

در ادبیات کسب و کار، ارزش آن چیزی است که مشکلی از مشتری را حل و برطرف می کند و نیازی را برآورده می سازد. (اسفندیاری ۱۳۸۹)

در محیط رقابتی شرکتی برنده است که پیش از رقیب، محصولاتی با کیفیت برتر و قیمت پایین تر عرضه نماید. بهای تمام شده یکی از ابعاد مهم در رقابت است ایجاد تعادل این مولفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است. مدیریت هزینه (بهای تمام شده) از جمله مهمترین آنها است. هدف نظام مدیریت هزینه، کمک به حداکثر رساندن سود و ارزش شرکت در حال و آینده است. تحقق هدف مذکور، به ایجاد نظام مدیریت هزینه ای مرتبط است که به بقاء در قالب جهانی و توسعه مستمر منجر گردد. (رهنمای رود پستی ۱۳۸۸: ۲۱)

متغیرهای هزینه زمان، محدودیتهای تکنولوژی، رضایت مشتری و... بر آنچه مدیریت درصدد انجام آن است اثر می گذارد و استراتژی تولید بایستی با آگاهی نسبی از این تضادها و لزوم انتخاب بین معیارهای رقابتی مانند سرعت، کارائی کیفیت، هزینه و... حالت های ترکیبی اتخاذ شود. (اسفندیاری ۱۳۸۹)

### ۵- هزینه های که قابلیت کاهش دارند چطور شناسایی شوند؟

مدیر کسب و کار ابتدا باید مشتریان خود را بررسی نموده و مواردی که برای مشتریان ارزش محسوب می شود مورد شناسائی و تجزیه و تحلیل قرار دهد. عناصر تشکیل دهنده ارزش از دیدگاه مشتری به شرح زیر بیان می باشد.

ارزش مشهود: ۱. احساس رضایت ۲. مناسب بودن قیمت ۳. کارکرد ۴. کیفیت ۵. در دسترس بودن ۶. خدمات پس از فروش

ارزش نامشهود: ۱. علایم تجاری

ارزشهای نامشهود می توانند ارزش های مشهود را تحت الشعاع خود قرار دهند. (سجادی ۱۳۸۸)

پس از آنکه از ارزشهای مشتری، اطلاع حاصل شد و مطالعه منسجم از بازار و مشتریان به عمل آمد اقدام به طبقه بندی فعاليتها طبق الگوی مدیریت ژاپنی می شود تا اینکه تمامی فعاليتهايي که برای ایجاد یک محصول تامرحله رسیدن به دست مشتری انجام می شود، شناسایی، و به شرح جدول زیر طبقه بندی می شود. در این جدول برای ردیفهای ۱ الی ۳ راهکار خلاصه ای ذکر شده ولی درخصوص ردیف آخر که مودا می باشد شناخت آن توسط مدیر نیاز به تجزیه و تحلیل انواع مودا می باشد.

فعالیت های انجام شده یک واحد تولیدی	مثال	راه کار برای مدیریت هزینه فعالیتها
دارای ارزش افزوده و ضروری <b>Mura</b>	فعالیت کارگران خطوط تولید	افزایش
دارای ارزش افزوده اما غیر ضروری <b>Mur i</b>	تلفیق ۲ ایستگاه کاری یا فعالیتهای موازی	مهندسی مجدد و اجرای بهترین فعالیت
فاقد ارزش افزوده اما ضروری	انتقال مواد از انبار به خط تولید	حداقل سازی و یا تجمیع با فعاليتهايي دیگر
فاقد ارزش افزوده و غیر ضروری <b>Mud a</b>	به شرح زیر ۸ نوع	ذیلا راهکارهایش تشریح خواهد شد

## ۶- انواع مودا

در سیستم های مدیریت ژاپنی همه چیزهای که هزینه ایجاد میکنند اما ارزش افزوده به همراه ندارند مودا گفته می شود. مودای تولید اضافی: محصولات مانده در انبار بهره وری شرکت را کاهش می دهد و شرکت باید طبق نیاز بازار تولید کند. در غیر اینصورت مشتری در زمان مناسب محصولات را نخواهد خرید و منجر به افزایش شدید موجودی انبار شده و دارایی شرکت بدون استفاده در انبار محبوس میشود.

مودای انبارش: انبارش انبوه یک کالا به صورت نامناسب و همچنین انبارش بیشتر از نیاز بخصوص در مورد مواد اولیه، باعث اتلاف سرمایه و کاهش کارایی سرمایه می شود و باید روش و میزان انبارش کالاها و مواد را بررسی نماید.

مودای انتظار: انتظار بدون پیشرفت در فرآیند تولید توسط ماشین آلات و نیروی انسانی تولید محصول را کاهش می دهد. این در حالی است که هزینه سربار وجود دارد و حتی در حال افزایش می باشد. زمانی که خط تولید و یا قسمتی از آن در حال انتظار می ماند تعداد تولید کاهش میابد.

مودای حمل و نقل: انجام هر گونه حمل و نقل هزینه ای بر سازمان تحمیل می کند این در حالی است که گاهی این انتقال کمکی به افزایش تولید کرده و باعث کاهش هزینه نیز نمی شود. حمل و نقل هزینه زیادی برای شرکت به همراه دارد اما در زمانی با ارزش افزوده برای کالا همراه باشد مطلوب بوده و در غیر اینصورت یک مواد حساب می شود.

مودای تولید محصول معیوب: تولید هر محصول معیوب، سود شرکت را کاهش می دهد زیرا هیچکس حاضر نیست برای محصولی که کارایی خوبی ندارد پولی پرداخت کند. تولید محصولات معیوب به ویژه محصولاتی که تحت تاثیر بی نظمی در کارخانه دچار عیب میشوند.

مودای حرکت: هنگامی که نیروی انسانی و یا یک ماشین پیش از حد لازم حرکت می کند این امر باعث اتلاف وقت، ایجاد استهلاک و خستگی و نهایتاً منجر به کاهش تولید در شرکت میشود. حرکات مازاد منابع شرکت را از بین می برد.

مودای پردازش: یک محصول باید به حد نیاز پردازش شود نه کمتر و نه بیشتر هر پردازش اضافی بر روی یک محصول، زمان و سرمایه شرکت را از بین می برد. هیچ محصولی نباید بیش از نیاز پردازش شود.

## ۷- روش بهایی موثر

گام دیگر در مدیریت و کاهش بها، داشتن روش بها یابی موثری است که بتوانیم بهای تمام شده عملیات یا فرآیند های تولید را بطور دقیق بدست آورده و بعد از اعمال مدیریت هزینه استراتژیک نسبت به آنها، اقدام به کاهش هزینه ها و بهای تولید گردد. هدف هر نظام مدیریت هزینه و هزینه یابی، فراهم کردن اطلاعات دقیق و کاربردی برای کمک به سازمان ها به منظور ارائه کالاها و خدمات با کیفیت در محیط رقابتی است (گوناسکاران، ۱، ۱۹۹۹). در این راستا ABC و BABC کمک شایانی به ما میکند.

ساختار سیستم ABC با هدف بهبود تخصیص سربار و نه برای مدلسازی فرآیند کسب و کار و هم راستا کردن آن با استراتژی های سازمانی گنجانیده شده است. سیستم های جدید مانند BABC سیستم های هستند که از پایه و اساس طوری طراحی شده اند تا در کنار بالا بردن دقت بهایی محصول و فعالیت، بهای تمام شده فرآیند ها را هم محاسبه نماید همچنین به سازمان در راستای اصلاح و بهبود فرآیند ها و هم راستا کردن با استراتژی سازمان کمک نماید. (رهنمای رودپشتی و دیگران، ۹۴)

سلسله مراتب هزینه های تولیدی در ABC در چهار مرحله قابل ثبت و طبقه بندی می باشد که با تمرکز هزینه ها به فعالیتها توان انجام مدیریت بر مبنای فعالیت ایجاد می گردد.

هزینه ها در سطح واحد محصول ۲- هزینه های در سطح دسته محصول ۳- هزینه ها در سطح پشتیبانی یک نوع محصول ۴- هزینه های پشتیبانی کارخانه

مارتچین اسپجات (۲۰۱۱) در مطالعه خود با نام " رابطه بین تنوع محصول، استفاده از فن آوری های پیشرفته تولید و پذیرش هزینه یابی مبتنی بر فعالیت" به بررسی ارتباط بین تنوع محصول و استفاده از سیستم ABC پرداخت، و با مطالعه ۱۹۱ شرکت تولید متوسط در هلند نشان داد که عامل اصلی برای تقاضای این سیستم هزینه یابی تنوع محصول است.

## ۸- مروری بر تکنیکها و تاکتیکهای مدیریت و کاهش هزینه

پس از شناسایی مودا های فرآیند تولید، مدیر در پی آن است که چطور بر این مودا ها غلبه نماید و موجبات کاهش هزینه را فراهم نماید

### ۸-۱- روش ECRS:

به کاربردن روش ECRS در حذف مودا یکی از روشهای موثر به شمار می رود. که مخفف انگلیسی کلمات حذف<sup>۳</sup> - ترکیب<sup>۴</sup> - آرایش مجدد<sup>۵</sup> - ساده سازی<sup>۶</sup>، می باشد.

### ۸-۲- روش کایزن<sup>۷</sup> یا بهبود مستمر

یک فرایند ویا ابزار بهبود بهره وری است که قصد دارد یک رشد ثابت و سازگار و بهبود در تمامی قسمت های یک فرایند و یا فرایند ها ایجاد کند. بهبود مستمر فلسفه ای مدیریتی است که ژاپنی ها آن را کایزن نامیدند. کایزن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است. و مفهوم لغوی آنها کای یعنی تغییر و زن یعنی خوب می باشد. برای اجرای بهبود مستمر باید فعالیتهای زیر انجام گیرد.

1 Gunasekaran

2 Schoute, Martijn

3 Eliminate

4 Combine

5 Re-arrange

6 Simplify

7 Kaizen

- بررسی محیط تجاری
- تقویت خلاقیت در کارکنان
- طراحی رهنمودها برای مطابقت سرمایه گذاری با استراتژیها
- اجرای آموزشهای سازمانی
- ارزیابی صحیح از طریق مقایسه عملکرد با بهترین شاخص
- آموزش کارکنان استفاده کننده از سیستمها و تجهیزات
- استفاده از نظرات تیمها در تحصیل فن آوریهای پیشرفته تولید
- محول کردن مسئولیت های تحلیل عملکرد مالی به تیمها به جای امور مالی (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰)

### ۸-۳- ناب سازی و تفکر ناب

تفکر ناب نگرشی است برای افزایش بهره وری، ارزش آفرینی مستمر و حداقل کردن اتلاف منابع به عبارتی دیگر تفکر ناب عبارت است از:

- حداکثر کردن کارایی عملکرد
- حداکثر کردن ارزش محصول یا خدمت نهایی
- کاهش اتلاف منابع
- فرایندها با منابع کمتر، تجهیزات کمتر، زمان کمتر و فضای کمتر همراه است و بر دستیابی به بیشترین و بهترین نتایج تاکید دارد.

### ۸-۴- مدیریت کیفیت جامع TQM

مجموعه ای گسترده از فرآیندهای مدیریت و کنترل است که به خاطر تمرکز تمامی سازمان و کارکنان آن به عرضه محصولات و خدماتی که بتواند رضایت مشتریان را به بهترین شکل ممکن فراهم کند طرح ریزی می شود. به عبارت دیگر مدیریت کیفیت جامع رویکردی است که به دنبال بهبود کیفیت در تمامی فرآیندها و فعالیتهاست. (عالی و ۱۳۸۴)

در دنیای کسب و کار کنونی مدیریت تهدیدات کالاهای چینی، مدیریت در شرایط عدم اطمینان، مدیریت بحرانها، مدیریت پیش بینی انتظارات مشتری و ... مدیریت کیفیت جامع می تواند نقشی کلیدی داشته باشد. مکار (۲۰۱۵) می گوید رهبران با خلق تفکرات نو با تمرکز بر مشتری مداری، با مضمون «انجام کارهای بزرگ و درست برای اولین بار و در هر زمان» به اهداف خود جهت می دهند.

### ۸-۵- سیستم هزینه یابی چرخه عمر محصولات

عبارت از فاصله زمانی بین طراحی و عرضه یک محصول جدید به بازار و حذف آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن محصول در بازار است در هزینه یابی چرخه عمر به دلیل اینکه تمامی هزینه ها در طول عمر محصولات لحاظ می شود درونمایی از هزینه ها با دیدگاهی بلند مدت فراهم می آید و تصویر کامل تری از هزینه ای محصول و سود آوری آن ارائه می شود. هزینه یابی چرخه عمر محصول از تکنیکهای مدیریت هزینه است که هزینه های واقع شده در طول عمر محصول رابه سه گروه تقسیم می کند. ۱- هزینه های مراحل قبل از ساخت شامل هزینه های تحقیق و توسعه هزینه های طراحی و نمونه سازی آزمایشی و ایجاد کیفیت در محصولات ۲- هزینه های مرتبط با کوششهای ساخت ۳- هزینه های مراحل بعد از ساخت مثل هزینه های فروش، بازاریابی توزیع و فروش، بسته بندی، حمل، نمونه های رایگان، تبلیغات و.. (اعتمادی و همکاران ۱۳۹۰)

تئوری گلوگاهها TOC - یک روش استراتژیک است و شرکتها می توانند بدان وسیله یک عامل بسیار مهم (و از دیدگاه موفقیت سرنوشت ساز) را بهبود بخشند، یعنی زمان چرخه تولید را کوتاه تر کنند و مقصود مدت زمانی است که طول میکشد تا

مواد اولیه به کالای ساخته شده تبدیل شوند مدیران بر اساس تئوری گلوگاه ها می کوشند گلوگاهها (یعنی نقاطی که کالای در جریان ساخت، در مسیر تولید با مانع روبرو و انباشته شده اند) را شناسایی نمایند و آنها را از میان بردارند (ترجمه علی پارسائیان ۸۷: ۲۴)

تجزیه و تحلیلی زنجیره ارزش \_ یکی از ابزارهای تحلیل استراتژیک است که با استفاده از آن می توان مزیت رقابتی شرکت را بهتر درک کرد و نقاطی را شناسایی نمود که می توان ارزش (ثروت) مشتری را افزایش یا هزینه ها را کاهش داد. در مورد یک واحد تولیدی این کار با عرضه (یا توسعه) محصول آغاز می شود سپس باید محصول تولیدی را آزمون کرد و آن گاه به فرآیند خرید مواد تولید توجه کرد و سرانجام مراحل فروش و خدمات پس از فروش را مورد بررسی قرار داد (ترجمه علی پارسائیان ۸۷: ۶۰). زنجیره ارزش به توصیف فعالیتهای دورن و اطراف یک شرکت پرداخته و آنرا در یک تجزیه و تحلیل مربوط به مزیت‌های رقابتی شرکت به کار می بندد. (Dessand Picken 1999:102)

### ۸-۶- روش طوفان فکری

طوفان ذهنی یک تکنیک گروهی گردهمایی است که از طریق آن گروهی می کوشند راه حلی برای یک مسئله بخصوص به انباشتن تمام ایده هایی که بطور خود به خود و در جا به وسیله اعضا ارائه میشود بیابند.

### ۸-۷- توجه به چسبندگی هزینه ها در موقع تصمیم به تغییرات در حجم تولید

موقعی که تغییراتی در حجم فعالیت واحد اقتصادی انجام میگردد مدیران باید نقش چسبندگی هزینه های را در افزایش بها و هزینه مورد توجه قرار دهند. نتایج پژوهش های برخی از پژوهشگران در سال های اخیر بیانگر آن است که میزان افزایش در هزینه ها هنگام افزایش در سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش در هزینه های هنگام کاهش در حجم فعالیت است. چنین رفتار هزینه ها را چسبندگی هزینه ها می نامیم. چسبندگی هزینه یکی از ویژگیهای رفتار هزینه ها نسبت به تغییرات سطح فعالیت است و بیانگر آن است که بزرگی افزایش در هزینه ها هنگام افزایش سطح فعالیت بیشتر از بزرگی کاهش در هنگام کاهش در سطح فعالیت است.

مدیران باید از طریق توجه به چسبندگی هزینه ها یعنی حساسیت تغییرات هزینه به نسبت تغییرات حجم فعالیت، دلیل خود را برای چسبندگی ارزیابی کنند و ظرفیت واکنش شرکت را در برابر کاهش تقاضا برای کالاها و خدمات افزایش دهند. افزون بر این، با مشخص کردن چسبندگی هزینه ها، صاحبان شرکت می توانند تحلیل کنند که آیا مدیران باعث ایجاد هزینه برای بنگاه می شوند یا خیر؟ (جوهرچی وهمکاران ۹۴)

### ۹- مدیریت و کنترل بها در بهای مواد (مستقیم و غیر مستقیم)

سیستم بهاییابی تولید به موقع JIT - سیستمی است که انجام به موقع فعالیتها را مورد تاکید قرار می دهد چنین نگرشی در سیستم های تولیدی سبب شده که حجم موجودی ها به میزان زیادی کاهش یابد و متعاقب با این امر هزینه های تولید نیز به نحو قابل ملاحظه ای کاهش یابد در این سیستم هزینه های سربار ساخت در زمینه های انبارداری، انبارگردانی، نقل و انتقالات مکرر مواد در داخل کارگاهها و بطور کلی در کارخانه، بازرسی و کنترل و سرمایه گذاری بیمه و اجاره و.. به مقدار قابل توجهی کاهش می یابد این سیستم برای اولین بار در شرکت تویوتا در ژاپن بکار گرفته شد و هدف اصلی جلوگیری از راکد ماندن سرمایه به شکل موجودی است. (ایمانی برندق ۱۳۹۲)

اگر به دلایلی که بالا به نواقص سیستم JIT مربوط بوده و یا شرایطی که در آن صنعت و یا جو اقتصادی که در کشور برای یک صنعت حاکم می باشد باعث شود که نتوانیم از این سیستم بهره بگیریم باید موارد زیر را موقع خرید و یا درکل پروسه مواد اولیه در نظر بگیریم.

برای هر مواد حداقل میزان موجودی تعریف گردد تا اینکه با اتمام نابهنگام موجودی مواد باعث ایجاد وقفه در خطوط تولید نشده و ضررهای ناشی از آن متوجه شرکت نگردد.

(متوسط مصرف روزانه \* متوسط مدت تحویل) - حدتجدید سفارش = حداقل موجودی

برای هر مواد حداکثر موجودی تعریف گردد که باعث خواب غیر ضروری سرمایه بر روی مواد اولیه نشده و از ایجاد هزینه های سرمایه و هزینه های غیر ضروری انبارداری و ... می شود.

(حداقل مصرف \* حداقل مدت وصول) - (با صرفه ترین مقدار سفارش) + حدتجدید سفارش - حداکثر موجودی

باید موارد دیگری مثل باصرفه ترین مقدار سفارش و تعداد سفارش مقرون به صرفه و حد تجدید سفارش، در ابتدا برای هر مواد تعریف و در کاردکس آن ثبت نموده تا مواقع سفارش و انجام مراحل خرید، مواد محاسبه شده را مبنای عملکرد قرارداد.

### ۱۰- شیوه های عملیاتی کنترل هزینه های دستمزد (مستقیم و غیر مستقیم)

پرداخت دستمزد پرسنل باید بر اساس یکی از روشهای ۱- سیستم مبتنی بر زمان ۲- سیستم های پارچه کاری ۳- طرحهای مبتنی بر پاداش. باید ارزیابی نماییم که کدام درخور فعالیت ما هست تا هم بتواند از لحاظ هزینه بهینه باشد و هم از لحاظ انگیزش پرسنل.

۱. پرداخت حقوق و مزایا به مدیران و کارکنان بر اساس عملکرد کاری آنها
۲. استفاده از خدمات نیروهای متخصص و خیره به صورت پاره وقت و موقت
۳. گنجاندن کسب مهارت های چند گانه در برنامه های آموزشی کارکنان و افزایش مهارت کارکنان و چند مهارتی کردن آنها (<http://www.fcrm.ir>)
۴. لازم است برنامه های آموزشی برای مدیران میانی و عملیاتی توسعه داده شود.
۵. جهت دار و هدف دار کردن هزینه های آموزش نیروی انسانی و پیگیری و انگیزه دهی در خصوص بکارگیری مطالب یاد گرفته در آموزشها در محیط کاری و تفهیم این موضوع و کارکنان که بکارگیری اندوخته ها در دوره های آموزشی مورد توجه و زیر ذره بین مدیریت می باشد تا از نیت های چون صرف داشتن مدرک دوره و یا به فراموشی سپردن و قصور در توجه خود در حین حضور در دوره ها کاسته شود.
۶. جلب مشارکت کلیه کارکنان در برنامه های کاهش هزینه
۷. کاهش جلسات، ماموریت ها و سفرهای سازمانی
۸. کاهش هزینه سفر و ماموریت های کاری و غیر ارزش آفرین (سایت <http://www.fcrm.ir>)
۹. ایجاد کارتابل یا امکاناتی که مطالب لازم بعضی از جلسات در آنجا مطرح و بدین وسیله جلسات غیر ضروری حداقل سازی گردد.
۱۰. به حداقل رساندن جابجائی نیروی انسانی در بین قسمت های مختلف سازمان
۱۱. برقراری و رعایت اصول اقتصاد حرکات در واحد های تولیدی و پشتیبانی جهت افزایش کارائی نیروی انسانی که اصول حرکات شامل موارد الف- کاهش تعداد حرکات ب- کاهش فاصله حرکات پ - آسان کردن حرکات ج- انجام فعالیتها بطور همزمان
۱۲. استفاده از بودجه دستمزد مستقیم که کمک شایانی در کنترل و مدیریت بر بها دارد. یک بودجه دستمزد به شرکت کمک می کند که دست به استخدامهای با عجله یا اضطراری نزند و مانع از کسر و کمبود نیروی کار خواهد شد و در نتیجه شرکت الزامی ندارد که نیروی کار خود را منتظر خدمت نماید، نبودن برنامه مناسب برای استخدام باعث می شود که احساس وفاداری در کارکنان از بین برود، میزان نا امنی در شرکت بالا رود و موجب ناکارائی و کاهش تولید (بهره وری) شود.
۱۳. کاهش سوخت شدن مطالبات سازمان از اشخاص حقیقی و حقوقی برون سازمانی و انجام اقدامات به موقع جهت وصول مطالبات
۱۴. استفاده مشترک از تسهیلات سازمان وسایل و تجهیزات موجود



۱۵. کاهش حجم گزارش ها و کاغذ بازی اداری
۱۶. کنترل دقیق بودجه عملیاتی
۱۷. آنالیز قسمتهای مختلف واحد انتفاعی از لحاظ سود دهی هر قسمت و حذف یا محدود کردن فعالیتهایی که سود دهی ندارند.
۱۸. کاهش هزینه های ظرفیت و استفاده کامل از ظرفیت ماشین آلات و تجهیزات
۱۹. ترغیب تامین کنندگان مواد اولیه به کاهش قیمت مواد اولیه

## ۱۱- مدیریت بر هزینه های استهلاک و سایر هزینه های سربار

در کاهش هزینه های تولیدی علی الخصوص حذف بسیاری از هزینه های سربار و هزینه های توزیع و فروش چینی ها پیشرو هستند. و می توانند کالاهایی با بهای تمام شده بسیار پایین تولید نمایند. دکتر وردی نژاد (۱۳۸۹) در مقاله ای استراتژی های تولید چینی ها را به شرح ذیل بیان نموده است.

«متوازن سازی قیمت ها، ادغام ویکی شدن شرکتها، اثر بخشی عوامل مربوط به تبلیغات، جهانی شدن و بین المللی شدن بازارها، تمایز در محصول، بهبود خدمات، بهبود سیستمهای اطلاعات مشتریان، بهره برداری درست از اینترنت و فضای الکترونیک و ایجاد برند جهانی چینی.»

در راستای استراتژی های مختلف به کار گرفته شده در کشورهای مختلف و یا در سبک های متفاوت مدیریت و کاهش هزینه موارد زیر برای مدیریت بر هزینه های سربار پیشنهاد می گردد.

- ۱- افزایش آگاهی و حساسیت مدیران، کارشناسان و دیگر همکاران مجتمع در جهت مصرف بهینه انرژی
- ۲- امکان سنجی و اجرای استفاده از نور طبیعی در واحد های مجتمع جهت کاهش هزینه انرژی
- ۳- نصب کلید و کنترلرهای بیشتر برای سیستم های روشنایی، گرمایشی، سرمایشی و مصارف غیر صنعتی و... (یزدانی و همکاران ۱۳۸۹)
- ۴- حداقل کردن ردیابی تمام هزینه های مستقیم به خود مرکز هزینه و بازنگری و دقت نظر و هزینه های غیر مستقیم اولاً در خصوص امکان سنجی ردیابی مستقیم آنها و دوما توجه به رابطه علت و معلولی بین هزینه ها جهت ایجاد امکان طبقه بندی برخی از هزینه های غیر مستقیم به هزینه مستقیم.
- ۵- استفاده از سامانه های الکترونیکی جهت گردآوری، نگهداری، پردازش و انتقال اسناد، مدارک و نامه ها و استفاده از تجهیزات الکترونیکی و کاری مشترک بین پرسنل مانند به اشتراک گذاری پرینتر بین چندین کارمند.
- ۶- کاهش بوروکراسی اداری و حذف مواردی که نه در تحکیم کنترلرهای داخلی پایه و انطباقی نقش دارند و نه در ایجاد ارزش برای مشتری نقش دارند که باید حذف یا حداقل سازی شوند.
- ۷- ایجاد هماهنگی بین هزینه های سربار با برنامه راهبردی مجموعه
- ۸- استقرار حسابرسی عملیاتی در واحد کسب و کار: حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثر بخشی، کارایی و صرف اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهاد های عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات. (آقایی و همکاران ۸۹: ۱۸۴)
- ۹- کاهش توقفات: توقفات به دو شکل برنامه ریزی شده و برنامه ریزی نشده می باشد از آنجاییکه هر توقف موردی و غیر موردی با قطع تولید همراه است و اینگونه توقفات به ویژه به شکل غیر موردی آن، معمولا از چند دقیقه تا چندین ساعت به طول می انجامد و طی این مدت، تمام دستگاهها و تجهیزات stop نشده و فقط محرکهای اصلی از مدار خارج میشوند، بنابراین درصد بالایی از دستگاه های الکتریکی که stop نشده اند انرژی مصرف می کنند بدون آنکه تولیدی داشته باشیم. (مکوندی و همکاران ۸۹)
- ۱۰- بهره گیری از سیستم MRP برنامه ریزی نیازمندیهای مواد و ERP برنامه ریزی منابع سازمان

## ۱۲- هزینه های اداری تشکیلاتی و هزینه توزیع و فروش

با توجه به اینکه بسیار از موارد ذکر شده در قسمتهای فوق (هزینه های سربار و دستمزدها) را می توان برای کاهش هزینه های اداری تشکیلاتی و توزیع و فروش هم بکار برد و قطعاً کاربردی کارا در این زمینه هم دارند ولی موارد وجود دارد که مختص این هزینه های می باشد. وردی نژاد (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان " علت پایین بودن قیمت تمام شده محصولات چینی " یکی از راهبردهایی که چینی ها برای کاهش هزینه های توزیع و فروشی استفاده کرده اند عوامل مربوط به بازاریابی بوده که چینی ها علاوه بر سایر موارد هزینه های ساخت از این هزینه های نیز استفاده کرده اند تا کالاهایشان ارزان تمام شود. به عبارتی دیگر اگر همه عواملی که قبلاً به آن پرداخته می شد مربوط به ارزان سازی کالا بود، این بار با استفاده از حذف زیرکانه هزینه های بازاریابی در اصل استراتژی ارزان فروشی برای کالاهای چینی نمایان می گردد. ارزان فروشی در کالاهای چینی در اصل یک نوع استراتژی پنهانی است که منجر شده است تا هزینه های گوناگون بازاریابی و فروش بر عهده مشتری بیفتد. هزینه هایی مانند:

۱- مدیریت نام تجاری: کالاهای چینی به دلیل آنکه نام تجاری مورد دلخواه مشتری را روی محصولات درج میکنند، در اصل تمامی هزینه های مربوط به مدیریت نام تجاری را به مشتری منتقل کرده و میتوانند کالایشان را با حذف این هزینه ارزان تر بفروش برسانند.

۲- هزینه های ترفیع فروش: تبلیغ و ترفیع فروش محصولات چینی با خریدار است.

۳- هزینه توزیع: بخش عمده ای از قیمت فروش کالا مربوط به هزینه های توزیع می باشد. در کالاهای چینی تاجران کالا را تهیه نموده و خود بایستی هزینه های توزیع را متحمل شوند تا کالا در نهایت به دست مصرف کننده نهایی برسد و تخفیفات فروشندگان نیز بسیار اندک است. (وردی نژاد، ۱۳۸۹)

مدیریت بر تبلیغات و اثر بخش کردن هزینه های تبلیغات که امروزه هزینه های زیادی برای واحد های انتفاعی دارند باید مد نظر قرار گیرند، اندازه گیری و ارزیابی اثربخشی تبلیغات همانند یک بازخور عمل می کند که به ما گوشزد می کند، تبلیغات ما دارای چه ضعف ها و قوت هایی است و ما با استفاده از این بازخور، به نارسایی های تبلیغات خود پی می بریم. تبلیغات و اطلاع رسانی در کسب و کار، امروزه به جزئی لاینفک در واحدهای اقتصادی مبدل شده، به گونه ای که بقا و تداوم هر تجارتی تا حدود زیادی به موفقیت و یا عدم موفقیت فعالیت های اطلاع رسانی، بازاریابی، بازاریابی و تبلیغاتی محصولات آن واحد بستگی دارد. تبلیغات یعنی برنامه ریزی و مفهوم برنامه ریزی در تبلیغات هم، یعنی اینکه چه مطلبی را در چه زمانی، با کدام رسانه و به چه شیوه ای به مخاطبان معرفی کنیم تا حداکثر تاثیرگذاری را به دست آوریم (حکیمیان، ۱۳۸۱: ۶۸). تبلیغات مناسب و جذاب باعث افزایش فروش و سودآوری برای شرکتها می شود (محمدیان، ۱۳۷۹: ۶۱)

یکی از این روشهای ارزیابی مدل AIDA می باشد جهت رسیدن به هدف سنجش و ارزیابی اثربخشی تبلیغات، از مدل (AIDA) که شامل چهار مرحله می باشد استفاده شده است. این چهار مرحله عبارتند از: (ابراهیمی، ۱۳۸۴، ۴۲)



(پور جمال و همکاران ۱۳۹۴)

### جمع بندی و نتیجه گیری

در دنیای رقابتی کنونی نمی توان محصولی با همان کارکرد و زمان ولی با بهای تمام شده ای بالاتر از رقبا که بدون مزیت و برتری دیگر، به مصرف کنندگان و مشتریان ارائه نمود و از طرفی هم شرکتها همیشه نخواهند توانست همیشه یک بازار انحصاری را در دست نگه دارند. لذا بقا در بازار و ادامه کسب و کار و یا رونق و پیشرفت آن، مستلزم برقراری سیستم های مدیریت و کنترل بها در واحد های کسب و کار می باشد تا اینکه بهای تمام شده آنها هم قابل رقابت با رقبای دیگر بوده و یا حتی یک مزیتی برای آنها در رقابت به حساب آید که این جریان با شناسایی خواستها و صورتحساب ارزش که مشتری در نظر دارد

شروع، و با برقراری یک سیستم هزینه‌یابی که درخور صنعت مورد نظر بوده که در برقراری این سیستم فزونی منافع بر مخارج هم رعایت شده باشد منجر به کسب شناخت نسبت به هزینه‌های آن کسب و کار شده و عوامل ایجاد کننده هزینه‌ها و فعالیتها شناسایی می‌گردد و در نهایت با تکنیکهای ذکر شده اقدام به کاهش یا تعدیل و تجمیع فعالیت‌هایی که دارای ارزش افزوده نیستند بنماید.

## منابع

۱. ابراهیمی، عبدالمجید، روستا، احمد، ونوس، داور، ۱۳۸۴، تحقیقات بازاریابی، انتشارات سمت، تهران.
۲. اسفندیاری، وحید، مدل پیشنهادی تولید ناب چاپک در سایپا، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵۶۰ مهر ماه ۸۹
۳. اعتمادی، حسین و سید نژاد فهیم، سید رضا، حسابداری صنعتی، انتشارات سنجش تکمیلی چاپ هشتم ۱۳۹۰ تهران)
۴. ایمانی برندق، محمد، مالی برای مدیران غیر مالی تهران ۱۳۹۲ نشر سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی
۵. پور جمال. رسول، ثنائی محمدی، محمد حسین، شعبانی پور، رضا، بررسی میزان اثر بخشی تبلیغات بیمه ایران با استفاده از مدل AIDA در شهر تبریز، دومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت ۳۱ خرداد ۱۳۹۴ تهران
۶. جوهرچی، ناصر، جوهرچی، پیوند، ۱۳۹۴، نقش چسبندگی هزینه‌ها در مدیریت نوین بهای تمام شده کنفرانس بهایابی و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بارویکرد ملی دانشگاه فنی حرفه ای تبریز
۷. رهنمای رودپشتی، فریدون و زینالی مهدی و محمدی پور، رحمت الله، بکارگیری سیستم فراسوی بهایابی بر مبنای فعالیت جهت استقرار سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد در دانشگاه آزاد اسلامی، اولین کنفرانس کاربردی بهایابی و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد ملی ۳ و ۴ شهریور ۹۴ تبریز
۸. رهنمای رودپشتی، فریدون، ۱۳۸۸، هزینه‌یابی بر مبنای هدف مدیریت بر مبنای هدف صفحه ۲۱، تهران، نشر ترمه
۹. سجادی، سید حسین، ۱۳۸۸، حسابداری مدیریت پیشرفته، انتشارات دانشگاه شهید چمران
۱۰. عالی ور، عزیز، ۸۴، حسابداری صنعتی نشریه ۱۵۸ سازمان حسابرسی چاپ پنجم مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی
۱۱. مکوندی، آرمین و شریفی، وحید، بهبود مستمر از تئوری تا عمل، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵۶۰ مهر ماه ۸۹
۱۲. وردی نژاد، فریدون، علت پایین بودن قیمت تمام شده محصولات چینی، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵۶۰ مهر ماه ۸۹
۱۳. یزدانی، امیر عباس و غلامی، رمضان، جایگاه مهندسی ارزش در مدیریت انرژی مصرفی صنایع کشور، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵۶۰ مهر ماه ۸۹
14. Gunasekaran, A.(1999). A Framework for the Design and Audit of an Activity Based Costing Sestem Managerial Auditing Journal, Vol 14, Issue
15. Schoute, Martijn. " The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based cosing adoption. " The British Accounting Review, Volume 43, Issue 2, June, (2011): 120° 134.
16. Urvashi Makkar. Achieving Customer Satisfaction through Total Quality Management (TQM) : A Case Study of Telecom Sector, (June 25, 2105)