

چالش‌های آتی حسابداران با رویکرد سازمانی "بهبود مستمر"



دکتر رضوان حجازی
عضو هیات علمی دانشگاه الزهراء
زهره حاجیها
دانشجوی دوره دکتری حسابداری

این دیدگاه، همه کارکنان سازمان، مدیر یا اداره کننده، حداقل یک فعالیت می‌باشند. در این رهگذر، جایگاه حسابداران به عنوان کارکنان و رهبران هزینه سازمان‌های پیشرو کلیدی و درخور توجه ویژه است. فنون مدیریت راهبردی هزینه‌ها مانند بهبود مستمر، راهکارهایی را ارائه می‌دهند تا سازمان‌ها بتواند هزینه‌های خود را به گونه‌ای مدیریت کنند که نه تنها در عرصه رقابت باقی بمانند بلکه حضوری قوی و مقتدرانه داشته باشند. حسابداران باید چند مهارتی شده و در کارگروهی مشارکت نمایند که جایگزین کار سنتی و فردی است. اگر در گذشته منظور از چندمهارتی شدن، کار در حوزه‌های مختلف مالی و حسابداری بود اکنون حوزه‌های غیرمالی را نیز در بر می‌گیرد.

چکیده

مدیریت تیلوری که نمود آن در دیدگاه‌های فایول نیز ملاحظه می‌شود، بر سازماندهی سلسله مراتبی و وحدت فرماندهی تاکید زیادی دارد. در این نظام مدیریت، معمولاً ارتباط سازمانی به صورت صدور دستور از مقام بالا و عرضه گزارش از رده پایین تعریف می‌شود. اما از نگاه کایزن که ناشی از تئوری بهینه سازمانی است، کارکنان سازمان همواره باید به فکر بهبود و حفظ دستاوردهای بهبود در سازمان خود باشند. از نگاه کایزن که تعریف آن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است وظایف مدیریت به دو دسته اصلی تقسیم‌بندی می‌شود که عبارت از ایجاد بهبود و حفظ بهبود ایجاد شده است. در

کلید واژه‌ها

بهبود مستمر، کایزن، هزینه‌یابی بهبود مستمر، تئوری بهینه‌سازی، مدیریت راهبردی هزینه‌ها، ارزش افزوده.

مقدمه

اندیشمندان علوم مدیریت براساس نظریه فایول، وظایف مدیریت سازمان را در پنج گروه عمده شامل هدایت و رهبری، سازماندهی، برنامه‌ریزی، نظارت و کنترل و هماهنگی طبقه‌بندی کرده‌اند. به رغم وجود نظریه‌های دیگر در این حوزه، تاکنون نظریه فایول با توجه به لحاظ کردن و در عین حال نقد اصولی دیدگاه‌های تیلور، به عنوان یکی از معتبرترین اصول در علم مدیریت و حوزه وظایف مدیران پذیرفته شده است. چنانچه فارغ از سایر دیدگاه‌های موجود در این زمینه، اصول فایول را به عنوان مهمترین وظایف مدیران پذیریم، می‌توان از دیدگاه کایزن، این اصول را بازبینی و چالش کرد. از نگاه کایزن که تعریف آن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است وظایف مدیریت بر دو دسته اصلی تقسیم‌بندی می‌شود که عبارت از ایجاد بهبود و حفظ بهبود ایجاد شده است. در این دیدگاه، منظور از مدیر تنها فرد منتسب در جایگاه سازمانی مدیریت نمی‌باشد بلکه هر فردی که در سازمان مسئولیت انجام کاری را دارد، مدیر یا به تعبیری دیگر اداره‌کننده آن کار فرض می‌شود [۱۶]. بنابراین می‌توان گفت که همه کارکنان سازمان مدیر یا اداره‌کننده حداقل یک فعالیت می‌باشند. این دیدگاه شکاف ایجاد شده در نگرش سنتی بین مدیران و کارکنان را مرتفع ساخته و باعث ایجاد انگیزش عالی در همه کارکنان می‌گردد و این انگیزه است که همه را وادار می‌کند تا به عنوان صاحب فرایند^۱ به بهبود آن فرایند و اجزای تشکیل‌دهنده آن بیاندیشند. در این رهگذر جایگاه حسابداران به عنوان کارکنان و رهبران هزینه سازمان‌های پیشرو، کلیدی و در خور توجه ویژه قرار می‌گیرد. در ذیل به تئوری بهینه‌سازی که فلسفه بهبود از آن ناشی شده و مدل مبتنی بر کایزن و مدیریت هزینه کایزن و جایگاه حسابداران در چالش این فرایندها مورد بررسی قرار می‌گیرد، پرداخته می‌شود.

بهبود و تئوری بهینه‌سازی

به تعبیری تئوری بهینه‌سازی پایه و اساس تفکر کایزن یا بهبود مستمر در سازمان‌های یادگیرنده و پیشرو است. آرزوی انسان برای رسیدن به کمال، مبین تئوری بهینه‌سازی است. انسان می‌خواهد بهترین را تجسم و توصیف کرده و به آن دست یابد (بیت‌لر و دیگران ۱۹۷۹) [۹]. اما از آنجایی که نمی‌تواند تمام شرایط حاکم بر بهترین را به خوبی شناسایی و تعریف کند در بیشتر موارد به جای جواب بهترین یا بهینه مطلق، به جواب رضایت‌بخش (وارتر ۱۹۹۶) بسنده می‌کند [۱۷]. هم‌چنین انسان در قضاوت عملکرد دیگران، معیار بهترین را در نظر نمی‌گیرد بلکه آنها را به صورت نسبی مورد ارزیابی قرار می‌دهد (گلدبرگ ۱۹۸۹). بنابراین انسان به دلیل ناتوانی خود در بهینه‌سازی، به بهبود، ارزش خاصی می‌دهد و آن را عملی‌تر می‌یابد [۱۴].

بیت‌لر و دیگران (۱۹۷۹) بهینه‌سازی را چنین شرح می‌دهند: فعل "بهینه ساختن" که کلمه قوی‌تری نسبت به "بهبود" می‌باشد عبارت از دستیابی به "بهینه" است و "بهینه‌سازی" اشاره به عمل بهینه ساختن دارد. بنابراین تئوری بهینه‌سازی شامل مطالعات کمی بهینه‌ها و روش یافتن آنهاست. هم‌چنین "بهینه" به عنوان یک واژه فنی دلالت بر اندازه‌گیری کمی و تحلیل ریاضی دارد در حالی که واژه "بهترین" دارای دقت کمتر بوده و بیشتر برای امور روزمره استفاده می‌شود [۹].

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

مدل مدیریتی و کایزن

کایزن ترکیبی دو کلمه‌ای از یک مفهوم ژاپنی است که تعریف آن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است. در واقع کایزن بر این فلسفه استوار است که برای ایجاد بهبود در سازمان‌ها لازم نیست به دنبال تغییرات

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

۱. کلیه فعالیت‌های هزینه‌زا که ارزشی تولید نمی‌کنند باید حذف شوند (موری).
۲. فعالیت‌های با یکدیگر تلفیق شوند (مورا).
۳. فعالیت‌های لازم که برای تکمیل و بهبود سطح کیفی خدمات به فعالیت‌های سازمان افزوده شوند (مودا) [۱۲].

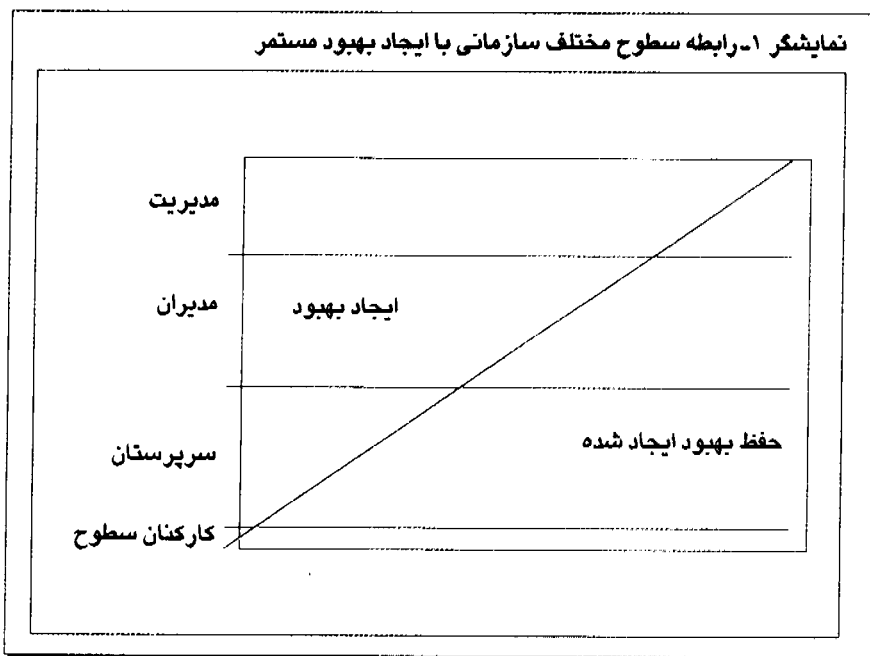
کایزن که به بهبود مستمر نیز معروف گردیده است دارای ۲۰ اصل عملی و ساده می‌باشد که بیانگر نحوه نگرش تفکر ناب شرقی به مسائل پیچیده است. با اجرای این اصول به شرح نمایشگر ۲ در نگرش کایزن به سمت بهبود مستمر تدریجی و جزیی در زندگی سازمانی پیش می‌رویم. این مسیر در طول عمر سازمانی واحد تجاری تا رسیدن به نقطه بهینه طی می‌شود اما چون فرض تداوم فعالیت بر واحد تجاری سایه افکننده مسیر بهبود تا رسیدن به آن نقطه عملاً پایان‌ناپذیر است.

اگر بخواهیم از نگاه مشتری به مسایل سازمان بنگریم، بسیاری از فعالیت‌هایی که انجام می‌شوند مودا هستند. مطالعات و بررسی‌های انجام شده در شرکت‌های برتر دنیا نشان می‌دهد که در این شرکت‌ها تنها یک فعالیت از ۲۰۰ فعالیت آن‌ها تولید ارزش افزوده می‌کند و مابقی هزینه به سازمان و نهایتاً به مشتری تحمیل می‌کند [۱۲].

کایزن در مدیریت هزینه

در فرهنگ شرقی، کایزن وارد عرصه حسابداری و مدیریت هزینه نیز شده است. استفاده از رویه‌های نوین حسابداری صنعتی به ویژه رویه‌های ناشی از محرک بازار، ۹ شرکت‌ها را در برخورد موثر با پدیده رقابت جهانی مهیاتر

نمایشگر ۱- رابطه سطوح مختلف سازمانی با ایجاد بهبود مستمر



انفجاری یا ناگهانی باشیم، بلکه هر نوع بهبود یا اصلاح به شرط پیوسته و مداوم بودن، ارتقای بهره‌وری را در سازمان‌ها به ارمغان خواهد آورد [۸].

مدیریت تیلوری که نمود آن را در دیدگاه‌های فایول نیز ملاحظه می‌کنیم، بر سازماندهی سلسله مراتبی و وحدت فرماندهی تاکید زیادی دارد. در این نظام لزوماً بهینه‌سازی دنبال نمی‌گردد زیرا دستوراتی که از بالای نمودار سازمانی صادر می‌گردد همواره نقطه بهینه تصمیمات را نشان نمی‌دهد. در این نظام مدیریت، معمولاً ارتباط سازمانی به صورت صدور دستور از مقام بالا و عرضه گزارش از رده پایین تعریف می‌شود. اما از نگاه کایزن، کارکنان سازمان همواره باید به فکر بهبود و حفظ دستاوردهای بهبود در سازمان خود باشند، سهم آنها از این نهضت در نمایشگر ۱ منعکس شده است. در نمایشگر ۱ رابطه سطوح مختلف سازمانی (اعم از مدیران و کارکنان) با ایجاد بهبود مستمر در سازمان نشان داده شده است [۱۳].

هر چه از سطوح بالای مدیریت به سطوح پایین‌تر سازمان می‌آییم از وظایف دسته ایجاد بهبود کاسته و در عوض بر وظایفی افزوده می‌شود که جنبه حفظ و نگهداری بهبود ایجاد شده دارند. به عبارت دیگر، مدیران سطوح بالاتر سازمان باید همواره بخش اعظم وقت خود را صرف بهبود سازمان نمایند و امور جاری را که جنبه نگهداری دارند به سطوح پایین‌تر واگذار کنند [۱۹].

نمایشگر ۲- اصول ۲۰ گانه بهبود مستمر

۱- نگویید چرا این کار انجام نمی‌شود. فکر کنید چگونه می‌توانید آن را انجام دهید.	۲- در مورد مشکل به وجود آمده نگرانی به خود راه ندهید. همین الان برای رفع آن اقدام کنید.
۲- از وضعیت موجود راضی نباشید. باور داشته باشید که همیشه راه بهتری هم وجود دارد.	۴- اگر مرتکب اشتباه شدید، بلافاصله در صدد رفع اشتباه برآیید.
۵- برای تحقق هدف به دنبال کمال مطلوب نگردید. اگر ۶۰ درصد از تحقق هدف اطمینان دارید دست به کار شوید.	۶- برای پی بردن به ریشه مشکلات ۵ بار بپرسید چرا؟
۷- گمبا محل واقعی رویداد خطاست. سعی نکنید از دفترکار خود مشکلات محیط را حل کنید.	۸- همیشه برای حل مشکل از داده و اطلاعات کمی و به روز استفاده کنید.
۹- برای حل مشکل بلافاصله به دنبال هزینه کردن نباشید. بلکه از خرد خود استفاده کنید. اگر عقلمندان به جایی نمی‌رسد، آن را در همکاریتان بجویید و از خرد جمعی استفاده کنید.	۱۰- هیچ وقت جزییات و نکات ریز مسئله را فراموش نکنید. ریشه بسیاری از مشکلات بزرگ همین نکات ریز است.
۱۱- حمایت مدیریت ارشد منحصر به قول و کلام نیست. مدیریت باید حضور مشهود و ملموس داشته باشد.	۱۲- برای حل مسائل هر جا که امکان آن وجود دارد از واگذاری اختیار به زیردستان ابا نکنید.
۱۲- هیچ وقت به دنبال مقصر نگردید. هیچ گاه عجلانه قضاوت نکنید.	۱۴- مدیریت دیداری و انتقال اطلاعات بهترین ابزار برای حل مسئله به صورت گروهی است.
۱۵- ارتباط یک طرفه دستوری از بالا به پایین مشکلات سازمان را پیچیده تر می‌کند. مدیریت ارشد باید با لایه‌های پایین تر سازمان ارتباط دوجانبه داشته باشد.	۱۶- انسان‌ها توانایی‌های فراوانی دارند. از الگوهای چندمهارتی و غنی سازی شغلی برای شکوفا شدن آنها استفاده کنید.
۱۷- تنها فعالیت‌هایی را انجام دهید که برای سازمان شما ارزش افزوده ایجاد می‌کنند.	۱۸- فراموش نکنید که ۵۵ پایه و بنیان ایجاد محصولی با کیفیت است.
۱۹- بر اساس الگوهای کارگروهی، مسائل محیط کارتان را حل کنید.	۲۰- حذف مودا(اتلاف) فرآیندی پایان ناپذیر است. هیچ وقت از این کار خسته نشوید.

و آماده تر می سازد [۳]. شیوه‌هایی نظیر هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه منابع مصرف شده را با فعالیت‌های مورد نیاز برای تولید هر یک از محصولات، ردیابی می‌کند. در شیوه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت‌های فاقد ارزش، یعنی فعالیت‌هایی شناسایی می‌شوند که ارزشی به محصول اضافه نمی‌کنند. شناسایی و حذف فعالیت‌های عبث و ضایعات (مودا) بر بهبود مستمر و در نتیجه کاهش هزینه‌های محصول تمرکز دارد [۱]. بنابراین نمی‌توان مرز روشنی بین فن‌های نوین مدیریت هزینه ایجاد کرد. اما عمدتاً از شروع تولید، باید بهبود مستمر آغاز شود و از این جا به بعد نقش مدیریت هزینه به عهده هزینه‌یابی کایزن است [۷]. در سایر مراحل هزینه نیز باز کایزن بصورت

مصرف مقداری از منابع ایجاد می‌کند زیرا این مالکان آن فرایند هستند که دست به کنترل یا کاهش هزینه‌ها می‌زنند. بنابراین نقش کلاسیک حسابداران به عنوان کنترل‌کنندگان هزینه‌ها در سیستم هزینه‌یابی سستی به شدت متحول می‌گردد.

در هزینه‌یابی کایزن، تمام نیروها در جهت کاهش هزینه‌های تولید محصول بسیج می‌شوند. در کایزن برای هر فرآیند و برای مالک آن، کاهش هزینه یک هدف است. بنابراین برای دست یافتن به این هدف از تحلیل ارزش استفاده می‌شود که شکلی از مهندسی ارزش است، [۲]. در تحلیل ارزش همانند مهندسی ارزش حسابداران مدیریت به میزان اندکی مشارکت می‌ورزند و کاربران در حقیقت اطلاعات مورد نیازشان را خودشان فراهم می‌آورند. برای نمونه، در شرکت سومیتومو ژاپن که از سیستم هزینه‌یابی کایزن استفاده می‌شود، روند کاهش بهای تمام شده بر عهده نیروی کار کارخانه است و به این جهت کارکنان کارخانه خود به تهیه اطلاعات مورد نیاز در مدیریت هزینه می‌پردازند. بنابراین به نوعی، خودکفایی اطلاعاتی و کاهش اتلاف زمانی نیز به دست می‌آید و سپس برخی از این اطلاعات برای تهیه گزارش‌های مالی توسط دایره حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. واگذاری بخشی از وظایف حسابداری مدیریت به نیروی کارخانه، کمک شایانی به افزایش توان فرآیند مدیریت هزینه کرده است [۶].

کایزن بهبودهای کوچک، مستمر و در حال رشد می‌باشد و هدف آن افزایش عملکرد، مبتنی بر دانش داخلی کارکنان در مورد شغل می‌باشد. هزینه‌یابی کایزن با هدف‌گذاری سود دوره‌ای که توسط مدیریت ارشد تعیین و توسط سایر کارکنان پشتیبانی می‌گردد، اغلب به وسیله نظام پیشنهادات راه‌اندازی می‌شود [۱۸]. بنابراین کایزن و هزینه‌یابی آن وظایفی مجرد مربوط به بخش خاصی از سازمان نیستند بلکه مشارکت عمومی کارکنان را می‌طلبند.

الگوی هزینه‌یابی کایزن

هزینه‌یابی کایزن بر بهبود مستمر هزینه‌ها (اعم از بهای تمام شده و سایر هزینه‌ها) برای محصولات موجود شرکت تاکید دارد (کوپر، ۱۹۹۵) [۱۱]. برای شکل دادن به

سیستم هزینه‌یابی بهبود مستمر کاملاً از سیستم هزینه‌یابی استاندارد سنتی که هدف کلی آن نگه‌داشتن هزینه در حد استاندارد است، به نحوی که از انحرافات نامساعد جلوگیری کند، متفاوت است [۱۵]. هدف در هزینه‌یابی بهبود مستمر، رسیدن به اهداف کاهش هزینه است. تحلیل انحرافات تحت سیستم هزینه‌یابی استاندارد عموماً هزینه‌های واقعی را با استاندارد مقایسه می‌کند و سپس انحرافات را گزارش می‌کند. هزینه‌یابی بهبود مستمر تاحدی خارج از سیستم هزینه‌یابی استاندارد عمل می‌کند در این سیستم استانداردها همواره و در تمام مراحل تولید قابل بهبود هستند و هر استاندارد تنها یک بار دستیافتنی است؛ زیرا وقتی هزینه‌ها تا میزان استاندارد تعریف شده کاهش یافت، باید دوباره استاندارد جدید تعریف کرد [۱۰]. بنابراین این نوع هزینه‌یابی از تکرار اجتناب می‌کند. همانطور که پیشتر نیز اشاره شد کایزن تنها یک فن مدیریت هزینه نیست بلکه رویکرد زندگی سازمانی و فردی است بنابراین کاهش هزینه، هدف و غایت آن نیست بلکه پیامد و نتیجه آن است. هنگامی که فرهنگ زندگی سازمانی کایزن را در بدنه سازمان جاری کنیم دیگر پیاده‌سازی هزینه‌یابی کایزن کار ساده‌ای خواهد بود [۱۶]. از اینرو به نظر می‌رسد به جای نام بردن از هزینه‌یابی کایزن، باید از شیوه زندگی سازمانی کایزن بهره جست که دارای مفهوم بسیار گسترده‌تری است. در این مفهوم حسابداران آینده باید با فرهنگ جدید سازمانی کایزن بخوبی آشنا باشند.

به موجب هزینه‌یابی بهبود مستمر، فرض می‌شود که کارگران از دانش بالایی در ارتباط با چگونگی بهبود فرآیندها برخوردارند؛ زیرا آن‌ها واقعاً با مراحل تولید برای محصولات در تماس تنگاتنگ هستند. بنابراین یکی از اهداف اصلی هزینه‌یابی بهبود مستمر اعطای مسؤلیت به کارگران برای بهبود فرآیندها و کاهش هزینه‌ها می‌باشد. در واقع در فرهنگ کایزن آن‌ها را به مالک فرایند تبدیل می‌کنیم. در اصول فرهنگ تعالی نوین فرض می‌شود که هر فردی مالک یا مسئول یک یا چند فرایند و در نتیجه مسئول بهبود مستمر آنهاست، در این مرحله هیچ فردی به اندازه وی بر آن فرایند مسلط نیست [۵]. حسابداران در این چرخه تنها ناظران و شاهدان هزینه‌هایی هستند که هر فرایند با

در ادامه برای رفع دلایل ریشه‌ای شناسایی شده پروژه‌های بهبود تعریف می‌شود. اولویت اجرا برنامه‌های بهبود باید طبق فشار مالی دلایل ریشه‌ای تعدیل گردد. جهت نظارت بر کاهش هزینه‌های تحقق یافته با بهبود محرک‌های هزینه در این مرحله به ابزار مدیریتی مناسب نیاز داریم. در ادامه، تعریف نظام ارزیابی عملکرد نیز می‌تواند نتایج عملکرد پروژه‌های بهبود را به مدیریت یا مالک هر فرایند نشان دهد [۱۶].

نتیجه‌گیری

مدیران، به ویژه مدیران مالی و حسابداری مدیریت برای روبه‌رو شدن با این وضعیت، نیازمند کسب مهارت‌های فنی مدیریت عملیاتی و مدیریت راهبردی هستند. اکنون دیگر دانش حساسی و حسابداری برای آنها کفایت نمی‌کند بلکه آنها در حد لزوم باید نسبت به همه فعالیت‌های سازمان مانند تولید، مهندسی، تدارکات، پشتیبانی، فناوری اطلاعات و غیره آشنایی داشته باشند. مدیران برای رسیدن به هدف مطلوب باید انجام امور را بهتر از گذشته و بهتر از رقبای انجام دهند. مفهوم بهبود مستمر برای مدیران روشن است، ولی بدون کسب مهارت‌های جدید آسان نیست. هزینه‌یابی بر مبنای سیستم‌های سنتی نیز هنوز باید راهی طولانی بپیماید تا به سیستم‌های نوین هزینه‌یابی برسد. در این میان، حسابداران اگر هم چنان بر نقش سنتی خود پافشاری ورزند از صحنه مشارکت در فرآیند تصمیم‌سازی سازمان حذف خواهند شد.

با توجه به اهمیت چند مهارتی ساختن نیروی انسانی در دنیای رقابتی امروز و نقش آن در افزایش کیفیت و کاهش هزینه محصولات در شرکت‌ها حسابداران نیز باید چند مهارتی شده و در کارگروهی که جایگزین کار سنتی و فردی شده مشارکت کنند. اگر در گذشته منظور از چندمهارتی شدن کار در حوزه‌های مختلف مالی و حسابداری نظیر حسابداری مالی حسابداری صنعتی بودجه ریزی و... بود، اکنون حوزه‌های غیرمالی را نیز در بر می‌گیرد. اگر حسابداران در مورد اصول مهندسی، اداری و پشتیبانی، تدارکات و منابع انسانی و محیط‌زیست بی‌اطلاع باشند در فرایند تصمیم‌گیری مشارکت داده نمی‌شوند زیرا

ساختار هزینه شرکت مطابق الزامات رقابتی، تحلیلی قوی از محرک‌های هزینه آن شرکت لازم است. از دیدگاه مشتری نیز تنها این محرک‌های هزینه دارای ارزش افزوده مرتبط می‌باشند. به عبارتی این محرک‌های هزینه برای مشتری ارزش ایجاد می‌کند و مشتریان برای منابع مصرف شده این محرک‌ها پول پرداخت خواهند کرد. اما مصرف منابع باید به منظور بهبود بهره‌وری شرکت کاهش داده شود. به عبارت دیگر، محرک‌های هزینه‌های فاقد ارزش افزوده (مانند تحویل اشتباه، زمان حمل و... که منجر به مصرف منابع می‌شوند ولی مشتریان نمی‌خواهند برای آنها پول بپردازند) باید حذف گردند. اینجاست که کایزن شکل می‌گیرد [۴].

بنابراین محرک‌های هزینه فاقد ارزش افزوده باید مطابق با استاندارد "بهترین عملکرد" تعدیل گردند. برای اجتناب از زیان ناشی از این محرک‌ها یا باید به پایین‌ترین سطح رقبا آنها را کاهش داد و یا کاملاً حذف کرد. جهت نائل شدن به این هدف، محرک‌های هزینه یک شرکت باید به طور نظامند تجزیه و تحلیل گردند.

الگوی هزینه‌یابی بهبود مستمر دارای مراحل زیر می‌باشد:

- ۱- شکاف میان سطح واقعی هزینه‌ها و سطح هزینه "بهترین عملکرد" شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.
- ۲- سپس فعالیت‌هایی شناسایی می‌گردند که اجزای کلیدی هزینه‌های این شکاف را ایجاد می‌کنند. بنابراین همزمان باید اجزای این هزینه‌ها را شناسایی کرد.
- ۳- باید دلایل ریشه‌ای ایجاد این فعالیت‌ها مشخص گردند که هر یک از اجزاء هزینه‌های کلیدی را ایجاد کرده‌اند.
- ۴- فشار مالی هر یک از دلایل ریشه‌ای شکاف هزینه مشخص می‌شوند. بدین ترتیب که شکاف هزینه با توجه به فشار مالی هر جزء آن درصددیدی شده و به هر جزء درصدی خاص تخصیص می‌یابد. این درصدها نیز از دو جزء برای فعالیت‌ها و برای دلایل ریشه‌ای آنها تشکیل می‌شوند. به این وسیله فشار مالی یک جزء کلیدی هزینه می‌تواند به فعالیت خاص یا دلایل ریشه‌ای خاصی ردیابی گردد. نهایتاً دلایل ریشه‌ای شناخته شده در رابطه با درصد فشار مالی آنها گروه‌بندی می‌شود. مثلاً "فشار مالی بزرگتر می‌تواند از دلیل ریشه‌ای "مواد خام نامرغوب" ناشی گردد.

- ۴- سلطانی، ایرج، «چرخه مدیریت بهبود بهره‌وری در سازمان‌های تولیدی»، تدبیر، ۱۳۸۲، شماره ۱۳۵.
- ۵- سماوانی، رضا، «ویژگی‌های بارز حسابداری مدیریت در ژاپن»، حسابرس، بهار ۱۳۸۰، شماره ۱۰.
- ۶- شباهنگ، رضا، (۱۳۸۷)، حسابداری مدیریت، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۱، چاپ ششم.
- ۷- عیدی، فرشید، «سیستم هزینه‌یابی هدفدار، رویکرد ناب به مدیریت راهبردی هزینه و مهندسی ارزش»، سازمان مدیریت صنعتی، چاپ اول.

سابع انگلیسی

- 8- Adler, R., (1988), Management Accounting Making it World Class organization, Butterworth Heinemann
- 9- Beightler, C.S., D.T. Phillips, and D. J. Wilde.(1979), Foundations of Optimization (2nd ed.). Englewood Cliff's, Printice-Hall.
- 10- Brinker, B.J.(2000), Guide to Cost Management, John Wiley and Sons INC.
- 11- Cooper, R. and Kaplan, R.S., (1988) ,The Design of Cost Management System , Prentice-Hall.
- 12- Dinero, D.(2005), Training within Industry: The foundation of Lean, productivity press.
- 13- Emiliani, M.L., Stec, D., Grasso, L. and Stodder, J., Better(2003), Thinking, Better Results: Using the Power of lean as a Total Business Solution, The CLBM, Kensington, Conn.
- 14- Goldberg, D. E. (1989), Genetic Algorithm in Search, Optimization & Machine Learning, New York: Addison-Wesely Publishing Company.
- 15- Hilton, R.W., Maher, M.M., Selto, F.H., (2000), Cost Management , McGraw Hill.
- 16- Imai, M.(1986), Kaizan: The Key to Japanese Competitive Success, McGraw-Hill/Irwin.
- 17- Warner, M. ed. (1996), International Encyclopedia of Business and Management, London: Routledge.

✉

اطلاعات آنها مبتنی بر گذشته و بدون لحاظ کردن سایر فرایندهای کلیدی عملکرد می‌باشد که در صورت‌های مالی قابل ارائه نیست.

امروزه، صاحبان و مدیران شرکت می‌دانند که هزینه‌ها را باید جدی گرفت، زیرا مشتریان، به قیمت کالا به عنوان یکی از عوامل موثر در انتخاب کالا می‌نگرند. مدیریت راهبردی هزینه‌ها و فن‌های آن مانند هزینه‌یابی هدف و بهبود مستمر راهکارهایی را ارائه می‌کنند تا سازمان‌ها بتواند هزینه‌های خود را به گونه‌ای مدیریت کنند که نه تنها در عرصه رقابت باقی بمانند بلکه حضوری قوی و مقتدرانه داشته باشند. بنابراین ضرورت دارد سازمان‌ها سیستم مدیریت هزینه خود را با استفاده از رویکردهای نوین حسابداری مدیریت باز طراحی کنند تا بتواند همچنان نیرومندان بگویند: "همیشه حق با مشتری است". از سوی دیگر کایزن با سایر مفاهیم مدیریتی نظیر مدیریت کیفیت جامع (TQM)، تسجیه و تحلیل عوامل شکست کار (FMEA)، ماتریس خانه کیفیت و مهندسی ارزش نیز نزدیکی و همیاری مستمر دارد. حسابداران بدون داشتن درک قابل قبولی از این فن‌ها، هزینه‌یابی کایزن را نخواهند شناخت و بدین ترتیب از قافله تحول و تعالی سازمانی هماهنگ با فن‌آوری‌های نوین عقب مانده و در پیچ و تاب عملیات سنتی گرفتار خواهند ماند [۱۳].

پی‌نوشت‌ها

- 1- Process Owner
- 2- Best practices

منابع و ماخذ:

منابع فارسی

- ۱- تقی‌نجاج، غلامحسین، «مدیریت هزینه رویات‌ها در فرایند تولید»، تدبیر، اسفند ۱۳۸۴، شماره ۱۶۶، صص ۶۰-۵۴.
- ۲- حجازی، رضوان، «مدیریت هزینه بر مبنای هدف»، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، بهار ۱۳۸۲، سال پانزدهم، شماره ۱.
- ۳- خوش‌طینت، محسن و جامعی، اشرف، «هزینه‌یابی هدف شناخت، کاربرد و ضرورت به کارگیری آن»، حسابرس، مهر و آبان ۱۳۸۱، شماره ۶، صص ۴۵-۵۱.