

ارائه‌ی روشی مناسب جهت مدیریت هزینه در اقتصاد مقاومتی

دکتر محمد مردانی شهربابک^۱، عباس هاشم‌آبادی^۲

فصلنامه (علمی - تخصصی) مطهر، سال هفدهم، شماره ۵۳، تابستان ۱۳۹۹

چکیده

یکی از مسائل مهم در جهان امروز، پایین آوردن هزینه‌های تولید است. یکی از اهداف اقتصاد مقاومتی، ارتقاء قابلیت‌های رقابتی محصولات و استفاده بهینه از منابع سازمانی است. در همین راستا مدیریت هزینه کالایی که می‌باید تولید گردد، در مراحل مختلف فعالیت‌های تولید کالا تا رسیدن به دست مشتری (از مرحله ایده و طراحی کالا تا رسیدن به دست مشتری) می‌باشد، به عبارت دیگر قیمت تمام شده کالای تعیین شده با هدف رسیدن به این قیمت انجام می‌پذیرد. مدیریت هزینه یک سیستم برنامه‌ریزی و کنترل هزینه‌هاست که روش‌های متفاوتی برای ایجاد آن وجود دارد و در هر سازمانی با توجه به شرایط خود باید روش مناسب‌تر را انتخاب کند. در مقاله حاضر، پس از مطالعه تحقیقات مختلف انجام شده در زمینه سیستم مدیریت هزینه و روش‌های آن (هزینه‌یابی کیفیت، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی کایزن و هزینه‌یابی معکوس)، هر کدام از روش‌ها به صورت جداگانه معرفی شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهند گرفت و در نهایت مناسب‌ترین روش در موضوع اقتصاد مقاومتی ارائه می‌شود.

^۱ دکترای مدیریت استراتژیک، عضو هیئت علمی دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران
^۲ دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت فناوری اطلاعات، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران

واژگان کلیدی: اقتصاد مقاومتی، مدیریت هزینه، هزینه‌یابی، روش‌های مدیریت هزینه، سیستم مدیریت

هزینه.

مقدمه

چگونه می‌بایست یک مدیر بتواند روش‌هایی را جهت بهبود و ارتقاء قابلیت‌های رقابتی در تولید کالاها و محصولات در سازمان خویش جاری و ساری سازد و نیز چه سیاست‌هایی را نسبت به منابعی که در اختیار دارد (منابع انسانی، منابع تجهیزاتی، منابع فکری یا سرمایه‌های اجتماعی نظیر (نخبگان، خبرگان، متخصصین، دانشگاهیان و...)، منابع اطلاعاتی (کتابخانه‌ای، پایان‌نامه‌ها، مقالات و مستندات دانشگاهی، سخنان بزرگان و...)، منابع مادی (شاید منابع مادی محدود باشد ولی موجود است) و...) تا بتواند هزینه‌های اضافی را در سازمان کنترل کند و آن‌ها را در راستای اقتصاد مقاومتی به کار برد و مدیریت نماید. منابع زیادی در اینجا وجود دارند که جزو ورودی‌های^۳ سیستم هستند و محصولات، کالا و خدمات نیز خروجی-های^۴ سیستم می‌باشند و این خروجی‌ها با هزینه‌های سرسام‌آوری انجام می‌شود که ما می‌خواهیم خروجی‌هایمان را درون‌زا کنیم و این درون‌زا کردن با ابزار و کلید اقتصاد مقاومتی انجام می‌گردد.

مدیریت هزینه به عنوان راهکاری برای شناخت تغییرات در شیوه‌های تولید و فروش و آثار آن بر ساختار هزینه‌ها و فراهم کردن اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها می‌باشد. اعمال مدیریت هزینه به همراه بهبود مستمر، امروزه یکی از عوامل حیاتی موفقیت سازمان‌ها به شمار می‌رود. از طرفی مطرح شدن مباحثی نو در زمینه حسابداری بهای تمام شده، کنترل و مدیریت هزینه‌ها، افزایش تقاضا برای کیفیت، رقابت و... محدودیت‌های سیستم هزینه‌یابی سنتی که توان پاسخ‌گویی به نیازهای مدیران به نحو مطلوب را ندارد، اهمیت سیستم‌های جدید و سیستم مدیریت هزینه به مراتب مشخص می‌گردد. امروزه کم کردن هزینه‌ها، به کابوس سازندگان و رویای مشتریان تبدیل شده است. البته کاهش هزینه‌ها به معنای سطح بالاتر استاندارد زندگی اجتماعی است. بنابراین، شرکت‌های کنونی بازگشتی به سوی فلسفه اساسی "تولید کم‌هزینه کالای با کیفیت" دارند. تولید کم‌هزینه کالای با کیفیت مقوله‌ای است که از مرحله توسعه محصول شروع می‌شود (میرغفوری و همکاران، ۱۳۹۲). برنامه‌ریزان باید ویژگی‌های کیفیتی مطلوب مشتریان را مشخص کرده و در عین حال، قیمت محصول نیز توانایی رقابت در بازار را داشته باشد (پاک‌مرام و همکاران، ۱۳۸۹). آشکار است برای رسیدن به آن مراحل، ناشی از یک تلاش و پیشرفت در سیستم‌های رایج برای کنترل هزینه است، تلاش می‌کند هزینه را بعد از تولید بازبینی

³ Input

⁴ Output

کنند. درحالی که تمرکز بر روی روش‌های رقابتی است و به بازبینی هزینه‌ها، قبل از تولید می‌پردازد و طرح‌ریزی هزینه‌ها، مدیریت هزینه‌ها و کاهش هزینه‌ها به ضرورت باید در مراحل مختلف فعالیت‌ها و تولید یک محصول صورت گیرد تا بتواند باعث کاهش هزینه‌های چرخه حیات یک محصول شود. اقتصاد مقاومتی یک میانجی یا همه‌گیر در همه مؤلفه‌های مدیریتی و اصطلاحاً مؤلفه (متغیر) میان‌رشته‌ای است و اثرگذار می‌باشد. مقاله حاضر با هدف شناسایی روش‌های مدیریت هزینه تبیین گردیده که در ابتدا به مروری بر ادبیات تحقیق، اقتصاد مقاومتی و روش‌های مدیریت هزینه، پرداخته شده و آن روش‌ها مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار می‌گیرد و در نهایت مناسب‌ترین روش مدیریت هزینه در موضوع اقتصاد مقاومتی نتیجه‌گیری خواهد شد.

مروری بر ادبیات تحقیق

اقتصاد مقاومتی

این واژه (اقتصاد مقاومتی) اولین بار در دیدار کارآفرینان با مقام معظم رهبری در شهریور سال ۱۳۸۹ مطرح گردید. در همین دیدار، مقام معظم رهبری اقتصاد مقاومتی را معنا و مفهومی از کارآفرینی معرفی و برای نیاز اساسی کشور به کارآفرینی نیز به دو دلیل «فشار اقتصادی دشمنان» و «آمادگی کشور برای جهش» را معرفی نمودند.

برای مفهوم اقتصاد مقاومتی در همین مدت زمان کم، تعاریف متفاوتی ارائه شده که هر کدام از جنبه‌ای به این موضوع نگاه کرده‌اند در این میان، تعریف جامع و کامل از اقتصاد مقاومتی را خود مقام فرزانه انقلاب ارائه داده‌اند. ایشان در دیدار با دانشجویان فرمودند: «اقتصاد مقاومتی یعنی آن اقتصادی که در شرایط فشار، در شرایط تحریم، در شرایط دشمنی‌ها و خصومت‌های شدید می‌تواند تعیین‌کننده رشد شکوفایی کشور باشد.» (بیانات مقام معظم رهبری، ۱۳۹۱).

ابعاد مختلف اقتصاد مقاومتی

بعد سیاسی

از ابعاد سیاسی اقتصاد مقاومتی در ایران می‌توان به مقاومت در مقابل تحریم‌های طولانی‌مدت و تحریم‌های اخیر و تحریم‌هایی که ممکن است در آینده به کشور و اقتصاد کشور تحمیل شود، اشاره کرد. ابعاد سیاسی اقتصاد کشور نباید آسیب‌پذیر باشد تا بتوان در اتخاذ سیاست‌های کشور، آزادی عمل داشته و سیاست کشور، دامنه کاربردی و عملیاتی گسترده‌تر و مستقل‌تری داشته باشد، در صورتی که اقتصاد نفتی

کشور، در زمینه تحریم‌های اخیر به پاشنه آشیلی برای کشور بدل شد و حل چالش‌های مربوط به کاهش سهم نفت ایران و کاهش قیمت نفت، یکی از مصداق‌های تحقق‌بخشی اقتصاد مقاومتی در کشور بود. در بعد سیاسی اقتصاد مقاومتی باید به درستی اقتصادهای بزرگ جهان و اقتصادهایی که می‌توانند در راستای ارتقا و افزایش تراز تجاری کشور موثر باشند شناسایی شده و تعاملات سیاسی با محوریت توسعه اقتصادی پایه‌ریزی شود. باید ارکان‌های سیاسی کشور با تیم اقتصادی همخوانی داشته باشند، یعنی استراتژی‌های سیاسی در راستای تحقق رویکردهای اقتصادی کشور بنا نهاده شوند (کرمی، ۱۳۹۵، ص ۲).

بعد اجتماعی

ساختارهای اجتماعی و روابط اجتماعی یکی دیگر از ابعاد اقتصاد مقاومتی است. جامعه باید به درستی تربیت شده باشد تا در زمان لازم بتواند اهداف متحد و یکپارچه‌ای را دنبال کند و در زمینه مصرف انعطاف‌پذیری لازم را از خود نشان دهد. باید افزایش احساس مسئولیت در کشور شکل بگیرد تا بتوان در راستای تشکیل و بهره‌وری بالاتر دستگاه‌های عدالت‌گستر گام برداشت و با گسترش عدالت اجتماعی و تولید سرمایه انسانی و سرمایه اجتماعی ظرفیت اجتماعی کشور بالا برود. از دیگر مسائل مهم در زمینه بعد اجتماعی اقتصاد مقاومتی گسترش فعالیت‌های داوطلبانه و عام‌المنفعه است که موجب افزایش مقاومت اقتصادی می‌شود (کرمی، ۱۳۹۵، ص ۳).

بعد اقتصادی

امنیت غذایی: در زمینه امنیت غذایی باید برنامه‌های بلندمدتی تدوین شود که خوداتکایی در این زمینه وجود داشته باشد. درست است که در کل اقتصاد نیاز به حد کفایت برای تحقق اقتصاد مقاومتی نیست اما لازمه هر اقتصاد مقاومتی تحقق کامل خوداتکایی در زمینه امنیت غذایی است. بازتوزیع درآمد: باید ساختارهای اقتصادی در راستای گسترش عدالت اقتصادی به گونه‌ای عمل کنند که بر مبنای افزایش بهره‌وری در تولید و بازتوزیع درآمد کار کنند. کاهش تجمل‌گرایی: جلوگیری از مصرف‌زدگی و تجمل‌گرایی یکی از زمینه‌های مهم در بعد اقتصادی اقتصاد مقاومتی است. اگر مصرف‌کننده‌ها از سمت کالاهای لوکس که عمدتاً وارداتی نیز هستند به مصرف کالاهای ضروری و لازم خود اکتفا کنند اقتصاد از ضریب مقاومت بالاتری برخوردار خواهد شد.

افزایش اشتغال: تولید اشتغال در شاخص‌های کلان بسیاری تاثیر می‌گذارد که می‌تواند منجر به افزایش مقاومت اقتصاد شود.

کاهش شکاف طبقاتی و افزایش شفافیت اقتصادی از دیگر مسائل مهم در تحقق اقتصاد مقاومتی هستند. در نهایت باید گفت اگر به تجربه اقتصادهای نوظهور نگاه کنیم مدل‌های توسعه‌یافتگی آن‌ها با اتکا به یک محور و حمایت‌های کوتاه‌مدت از بخش‌هایی خاص، به توسعه و رشد پایدار منتهی شده است. در شرایط کنونی اقتصاد می‌توان به مدل‌سازی و تحقق اقتصاد مقاومتی دست یافت. در واقع با تجربه کشورهایی مانند کره جنوبی، چین و هند می‌بینیم که این کشورها هر کدام در بازه‌ای از تاریخ اقتصادی خود در مقابل مسائلی از اقتصاد، مقاومت کرده‌اند و به رشد و توسعه دست یافته‌اند. هیچ مدل یکسانی را نمی‌توان برای کشورهای در حال توسعه تدوین کرد در واقع با توجه به بسترهای نهادی متفاوت هر اقتصاد نیاز به الگوی خاص خود را دارد که با بررسی مدل‌های دیگر و تحلیل واکنش‌های آنی خودش به شوک‌های بیرونی باید تدوین شود. فرماندهی این نوع اقتصاد به معاون اول رئیس‌جمهور، از درک بالای مقام معظم رهبری به لزوم رهبری اقتصاد در مدل‌سازی و پایه‌ریزی تئوریک اقتصاد خبر می‌دهد (کرمی، ۱۳۹۵، ص ۳).

ویژگی‌های اقتصاد مقاومتی

- ۱- در پی مردمی کردن اقتصاد است.
- ۲- در پی به‌کارگیری و شکوفایی استعدادهای خدادادی کشور است.
- ۳- در پی کسب قدرت چانه‌زنی در بازارهای بین‌المللی است.
- ۴- در پی شکستن انحصارت سلطه‌آور است.
- ۵- در پی گریز از چانه‌پذیری به ویژه در بازارهای محصولات راهبردی با فناوری پیشرفته است.
- ۶- به دنبال برقراری عدالت اجتماعی و اقتصادی است.
- ۷- در پی رونق بخشیدن به تولید است.
- ۸- به دنبال بومی‌سازی فناوری در تمام زمینه‌ها است.
- ۹- در پی حضور موثر به همراه محصولات کیفی در بازارهای بین‌المللی است.
- ۱۰- به دنبال بالندگی بخش حقیقی اقتصاد است.
- ۱۱- در پی تجویز حداقل ضروری بخش مجازی (نظام پولی و سفته‌بازی) بر اساس مبانی فقه اسلامی است.
- ۱۲- در درازمدت، در پی عبور از خوان‌های آسیب‌زدایی، کنش‌های تدافعی است.
- ۱۳- در پی بازپروری عوامل تولید، تا مرحله پایداری و ثبات درونی است.

- ۱۴- در پی اثرگذاری بر بازارها و اقتصادی‌های بیرونی همراه با رشد و پیشرفت مستمر است.
- ۱۵- در پی اصلاح و مدیریت الگوی مصرف است.
- ۱۶- در پی مدیریت بازارهای کالاها و خدمات، کار، مالی، پولی و سرمایه است.
- ۱۷- در پی بازتعریف دولت و ایفای وظایف عام‌المنفعه مانند: نظارت، تنظیم بازار، حمایت، کنترل، ارزشیابی، نظام تشویق و تنبیه و تعزیرات و مبارزه با فساد است.
- ۱۸- در پی تکیه بر بنگاه‌های دانش‌بنیان در جهت تقویت تولید است.
- ۱۹- در پی تحقق امنیت اقتصادی است.
- ۲۰- در پی ایجاد ثبات شرایط اقتصادی با کمینه‌سازی تورم است
- ۲۱- در پی برقراری امنیت جانی و مالی فیزیکی برای عوامل اقتصادی است.
- ۲۲- به دنبال ایجاد ایمنی در برابر بحران‌ها و تحریم‌های اقتصادی بین‌المللی است.
- ۲۳- در پی کسب توانایی واکنش هوشمند به تغییرات محیطی است.
- ۲۴- حماسی و جهادی است.
- ۲۵- منضبط، مولد و انعطاف‌پذیر است.
- ۲۶- برخوردار از قدرت واکنش سریع و هوشمند است
- ۲۷- دارای پویایی، ارزشمندی و پایداری است.
- ۲۸- فرصت‌ساز برابر است.
- ۲۹- اتکا به استعدادهای درونی دارد
- ۳۰- بهره‌مند از امکانات بیرونی و پیشرو است (کوشکباغی، ۱۳۹۵، ص ۳).

اهداف اقتصاد مقاومتی

طبیعی است که هر موضوعی که عنوان می‌شود یکسری اهدافی را به دنبال دارد که موضوع اقتصاد مقاومتی هم از آن مستثنی نمی‌باشد، اهدافی نظیر (افزایش کارایی نظام اقتصادی کشور، تقویت و توسعه کار شایسته و کارآفرینی، جهت‌گیری اقتصادی مبتنی بر منابع به اقتصاد متکی به نوآوری، حمایت از تولید ملی، استفاده بهینه از منابع انسانی و اعمال مدیریت کارآمد، حمایت از کار و سرمایه ایرانی، خلاصی از وابستگی به درآمد نفت، مصداق خوداتکایی، فرهنگ‌سازی اولویت تولید بر واردات و خرید کالای ایرانی، کاهش سطح بیکاری و ایجاد اشتغال پایدار...) و خیلی از اهداف دیگری که به دلیل کثرت آن از آوردن آن‌ها در این مقاله چشم‌پوشی شده است (کوشکباغی، ۱۳۹۵، ص ۲).

مدیریت هزینه

مدیریت هزینه فرآیند برنامه‌ریزی و کنترل اثربخش هزینه‌های سازمان است این فرایند شامل فعالیت‌های گوناگونی نظیر گردآوری، تحلیل، ارزیابی و گزارش اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها برای مقاصد گوناگون است. مدیریت هزینه بر این نگرش استوار است که هزینه‌ها خود به خود ایجاد نمی‌شوند بلکه تمام هزینه‌های تولید یا انجام خدمات محصول، نتیجه تصمیم‌گیری‌های مدیریت است که عمدتاً معطوف به چگونگی استفاده از منابع محدود سازمان است. نگرش مدیریت هزینه نقش مهمی در جهت دادن تصمیم‌های مدیران به سوی ایجاد ارزش برای همه ذی‌نفعان به عهده دارد و می‌کوشد بین همه ذی-نفعان مختلف تلفیق مناسب و خلاقانه ایجاد کند. از این جهت هر مدیری برای رسیدن به این امر به سیستم مدیریت هزینه نیاز دارد. به مجموعه ابزارها و تکنیک‌های مدیریت هزینه که به پیشبرد اهداف و برنامه‌ها یاری می‌رساند سیستم مدیریت هزینه گویند.

هدف از نظام مدیریت هزینه، کمک به حداکثر کردن سود و ارزش سازمان در حال و آینده است. محقق شدن این هدف به ایجاد نظام مدیریت هزینه‌هایی مرتبط است که به بقاء در رقابت جهانی و توسعه مستمر منجر می‌گردد (اسلام‌زاده و همکاران، ۱۳۹۴، ص ۲).

انواع مدیریت هزینه

۱. مدیریت هزینه‌ای که جایگاه رقابتی شرکت را تثبیت و تقویت می‌کند. مثال این نوع مدیریت، بیمارستانی است که رویه و شیوه‌های پذیرش بیمار را تغییر می‌دهد تا برای بیماران ساده‌تر و کارآمدتر شود.

۲. مدیریت هزینه‌ای که هیچ‌گونه تاثیری در جایگاه شرکت ندارد. مثال این مدیریت، شرکت بیمه‌ای است که تصمیم می‌گیرد برای کارآمد شدن سیستم پرداخت حساب، آن‌ها را مجدداً ارزیابی کند.

۳. مدیریت هزینه‌ای که جایگاه شرکت را تغییر داده و آن را تضعیف می‌کند. مثال این مدیریت، شرکت بزرگ هواپیمایی است که برای مدیریت و فروش بلیط دو جایگاه دارد که هر دو موجب نارضایتی مشتری‌های شرکت شدند (ساکی، ۱۳۹۵، ص ۳).

روش‌های مدیریت هزینه

هزینه‌یابی کیفیت^۵ COQ

موفقیت در بازارهای رقابتی به عوامل متعددی بستگی دارد که یکی از مهمترین آنها کیفیت محصولات تولید است. اصل رعایت کیفیت در بقاء سازمان، اصلی غیر قابل اجتناب و حیاتی است. بهبود و افزایش کیفیت محصولات مستلزم برنامه‌ریزی و اجرای مجموعه اقدامات و فعالیت‌های کیفیت است. بنابراین حصول کیفیت برتر منجر به مصرف منابع سازمان می‌شود و هزینه‌های سازمان را افزایش می‌دهد. در این شرایط مدیریت هزینه باید:

- ۱- فعالیت‌های کیفیت را شناسایی و طبقه‌بندی کند.
 - ۲- هزینه‌های فعالیت‌های کیفیت را با کنترل و برنامه‌ریزی مناسب کاهش دهد. با کنترل و هزینه‌یابی کیفیت می‌توان بهای تمام شده محصول را کاهش داد و امکان حضور در بازار رقابتی را فراهم آورد. سیستم هزینه‌یابی کیفیت، امکان بهتر هزینه‌ها را با شناسایی عوامل بوجود آورنده کیفیت، طبقه‌بندی، تجزیه و تحلیل و با ارائه اطلاعات تفصیلی در رابطه با انجام عملیات پیشگیرانه از عدم کیفیت، امکان تصمیم‌گیری استراتژیک را برای مدیران جهت دستیابی به کیفیت برتر محصولات همراه با کاهش هزینه فراهم می‌سازد.
- هزینه‌یابی کیفیت به مفهوم محاسبه بهای تمام شده کیفیت به عنوان هزینه‌یابی نیست. بلکه این نوع از هزینه‌یابی، یک سیستم طبقه‌بندی جامع و منطقی از هزینه‌های کیفیت است که آثار عدم انطباق محصول و خدمات ارائه شده را با کیفیت‌های مورد انتظار کمی نموده و به شکل گزارشات تحلیلی در فواصل زمانی منظم ارائه می‌کند (گرگالی دوجی، ۱۳۸۸، ص ۶).

مزایا

- این سیستم باعث می‌شود هزینه‌های اضافی و فعالیت‌های بیهوده حذف شوند.
- رضایت مشتری را به همراه دارد.
- هزینه‌های کیفیت پایین می‌آید.
- هزینه‌های محصول پایین می‌آید.
- از منابع و امکانات بهتر و مناسب‌تر استفاده می‌شود.
- مدیران ارشد را در تصمیم‌گیری یاری می‌رساند.

معایب

⁵- Cost Of Quality

- همه هزینه‌ها در محاسبه بهای تمام شده کیفیت لحاظ نمی‌شوند.
- اندازه‌گیری‌های هزینه‌یابی کیفیت، مشکلات کیفیت را حل نمی‌کند.
- گزارش اعداد و ارقام بهای تمام شده، باعث کاهش بهای تمام شده کیفیت نمی‌شود.
- گزارش‌های بهای تمام شده کیفیت، نشان‌دهنده عملیات و فرآیندهای خاص مورد نیاز بنگاه اقتصادی نیست. (گرگائلی دوجی، ۱۳۸۸، ص ۶).

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)^۶

در سیستم ABC با ایجاد رابطه علی و معلولی بین فعالیت‌های لازم جهت ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع، هزینه انجام فعالیت‌ها مشخص می‌شود. در این روش فرض می‌شود، خدمات، فعالیت‌ها را مصرف می‌کنند و فعالیت‌ها منابع را؛ بنابراین ابتدا هزینه‌ها به فعالیت‌ها تخصیص می‌یابد، سپس هزینه‌های تخصیص یافته به فعالیت‌ها بر مبنای استفاده از منابع به آن‌ها تخصیص داده می‌شود. در واقع هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت شیوه‌ای است که بر اساس آن هزینه خدمات یا محصولات به عنوان جمع هزینه فعالیت‌هایی که به خاطر ارائه آن‌ها انجام می‌شود، به دست می‌آید.

از نظر تخصیص هزینه‌ها در سیستم ABC، فعالیت‌ها به عنوان موضوع‌های جدید هزینه، شناسایی و طبقه بندی می‌شوند و هزینه‌های سربار بر اساس مبنای تعیین شده که اصطلاحاً "محرك هزینه" نامیده می‌شود به فعالیت‌ها تخصیص می‌یابند، سپس فعالیت‌ها به عنوان حوزه‌های هزینه تلقی شده و هزینه‌های تخصیص یافته به آن‌ها (حوزه‌های هزینه) به هدف نهایی هزینه تخصیص داده می‌شود. بنابراین در این سیستم علاوه بر اینکه هزینه‌های مستقیم را به فعالیت مربوط به خود تخصیص می‌دهد، دقت در تخصیص هزینه‌های غیر مستقیم (هزینه‌های سربار) را افزایش می‌دهد.

از نظر فرآیندی در سیستم ABC، طرح‌ریزی هزینه‌ها با تأکید بر فرآیند مستمر به‌سازی است. در این روش بر شناسایی فعالیت‌های دارای ارزش افزوده و فعالیت‌های بدون ارزش تأکید می‌شود و برای حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده تلاش می‌شود. (رجبی، ۱۳۹۰، ۱۸: صص ۳۵ تا ۵۶)

مزایا و معایب هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

از جمله مهمترین آثار مثبت به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عبارتند از:

۱. شناسایی و محاسبه دقیق تر بهای تمام شده و در نتیجه سود ناخالصی هر محصول

۲. تفکیک فعالیت‌های دارای ارزش افزوده از فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده در نتیجه امکان حذف فعالیت‌های بی‌فایده که با این کار می‌توان برنامه‌های بازاریابی را به منظور انتقال تقاضای مشتری به سمت محصولات سودآور گسترش داد و همچنین تصمیمات آگاهانه‌تری در زمینه موضوعاتی مانند قیمت‌گذاری، ترکیب تولید، سرمایه‌گذاری‌ها و تغییر سازمانی اتخاذ نماید.
 ۳. امکان تهیه و ارائه بودجه‌های صحیح برای یک واحد اقتصادی
 ۴. این سیستم، با استفاده از ردیابی هزینه‌های عملیاتی به فعالیت‌های حمایتی و پشتیبانی، اطلاعات اقتصادی مهم و حیاتی را جهت تصمیم‌گیری مدیران فراهم می‌کند.
 ۵. سیستم ABC بر اندازه‌گیری هزینه‌های ناشی از ظرفیت تاکید دارد، سیستم‌های سنتی نه تنها در اندازه‌گیری هزینه‌های ظرفیت بلا استفاده ناتوان است بلکه در واقع این هزینه‌ها را از مدیران پنهان می‌کنند.
 ۶. با استفاده از مدل ABC، کارایی و اثربخشی بیشتری ناشی از ترکیب بهتر محصولات و تاکید بر پیشرفت و ترقی محصول به دست می‌آید.
 ۷. امکان کنترل دقیق عملیات کنونی شرکت و برنامه‌ریزی موثر برای آینده میسر می‌شود.
 ۸. امکان ارزیابی صحیح‌تری از عملکرد مالی و عملیاتی مدیران فراهم می‌شود.
 ۹. بهبود مستمر شرکت، سازمان را پرورش می‌دهد.
 ۱۰. این سیستم می‌توان هزینه‌های واقعی تحمیل شده برای خدمت به هر یک از مشتریان را ردیابی کند و این اطلاعات می‌تواند در برآورد میزان سودآوری مشتری مورد استفاده قرار گیرد.
- از جمله مهم‌ترین معایب سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عبارتند از:
- ۱- هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ممکن است به آسانی برای کل تولیدات قابل اجرا نباشد.
 - ۲- رابطه علت و معلولی بین فعالیت‌ها و تولیدات همیشه به طور واضح قابل تعیین نیست.
 - ۳- تجزیه و تحلیل جزئیات حساب‌ها و فرآیند جمع‌آوری داده‌ها، فرآیند زمان‌بری است.
 - ۴- هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ایستا(ساکن) است، به این معنی که هر تغییری در فرآیند کاری مستلزم بازسازی مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است.
 - ۵- هزینه گزاف ناشی از تعداد مراکز فعالین و عوامل هزینه‌زا(فهمیه، ۱۳۹۳، ص ۵).

هزینه‌یابی کایزن KC^۷

کایزن فرآیندی است تدریجی که در آن تغییرات کوچک منجر به تغییر بزرگ و اساسی خواهد شد و همواره تحولی دائمی خواهد بود و هرگونه ایستایی آن را از کایزن بودن به معنای واقعی خارج می‌کند و عبارتی دیگر فرهنگی است سازمانی که بر اندیشه‌های آموزشی، کار، تولید و کلیه فعالیت‌هایی که در راستای بهره‌وری بیشتر و بهتر انجام می‌شوند، مرتبط است و نکته حائز اهمیت در این مدیریت کم شدن فاصله‌ی طبقاتی و تبعیض در یک سازمان است بطوری که کارمند به میل و رقبت خود از مدیر و مدیر از اعضا و کارمندان دیگر بهرمنند می‌گردد و عبارتی واضع‌تر همان گونه که شاگرد از استاد آموزش می‌بیند، استاد نیز از شاگرد یاد می‌گیرد و چون خلاقیت عنصر مهمی در کایزن می‌باشد پس همواره دارای ابتکار و تغییراتی همراه با کارایی و اثر بخشی بهتر که دو رکن اساسی بهره‌وری بوده، می‌باشد.

از این رو کایزن را می‌توان بیان چتری تعریف کرد که کلیه موارد مشتری‌گرایی، کنترل کیفی، سیستم پیشنهادات، اتوماسیون، نظم و مقررات محیط کار، تعمیرات بهره‌ور، تولید بهنگام، تولید بی‌نقص، فعالیت گروهی کوچک، همکاری متقابل مدیریت و کارکنان، بهبود و بهره‌وری تولید محصول جدید را پوشش می‌دهد که می‌توان کل این چتر را در یک جمله خالصه کرد و آن مدیریت نگهداری و بهبود و استانداردها می‌باشد (ساک، ۱۳۹۵، ص ۲).

کایزن مدیریتی است روندگرا و نقطه‌ی مقابل مدیریت نتیجه‌گرا می‌باشد به این معنا که در کایزن برای دستیابی به نتایج مطلوب باید روند کارها بهبود یابد و چون کایزن بر تلاش‌های گروهی و مردمی متمرکز است آنرا مردم‌گرا نیز عنوان می‌کنند. علاوه بر آن فرآیند بهبود در تغییرات تدریجی بوده که این خود با تفکر نتیجه‌گرا مغایرت دارد چرا که در این نوع تفکر به دنبال تغییرات و تحولات ناگهانی بوده که عموماً توسط ایده‌ها و خلاقیت‌های مدیران ارشد صورت می‌گیرد و کارمندان و کارگران نقش اجرایی آن را ایفا می‌کنند و هیچ‌گونه دخل و تصرفی در شناسایی مشکل یا طرح ایده ندارند و این خود باعث ایجاد فاصله بین مدیر و کارمند خواهد شد و به گفته آقای اوتسوبو «رئیس هیئت مدیره شرکت بریجستون: «معیارهای نتیجه‌گرا برای ارزیابی عملکرد افراد احتمالاً از دوران جامعه تولید انبوه، به یادگار مانده است و معیارهای روندگرا، در جوامعی که دوران صنعتی را پشت سر گذاشته‌اند و از تکنولوژی و پیشرفت فوق‌العاده‌ای برخوردارند روز به روز اعتبار بیشتری می‌یابد». مصداق این گفته سیستم آموزش و پژوهشی کشور ماست که در آن ارزیابی دانشجویان صرفاً براساس نمرات پایان ترم انجام می‌شود و روند چند ماهه

آموزش تأثیر چندانی در ارزیابی ندارد و یا اینکه یک پروژه تحقیقاتی ممکن است به نتیجه‌ی مطلوبی دست پیدا نکرده اما در راستای تحقیق نتایج مثبت و قابل استفاده‌ای از آن بدست آید که قابلیت توجه و دقت را خواهد داشت.

فلسفه کایزن نگرشی بر مبنای صفر تا صد نیست یعنی محدود به نتیجه خاصی نیست بلکه به گونه‌ای است که ما از نقطه‌ی یک به نقطه‌ی دو و از نقطه دو به سه و از نقطه سه به چهار می‌رسیم و بطور مستمر در حال حرکت به طرف نقاط بعدی می‌باشد؛ یعنی تغییرات تدریجی و توأم با پیشرفت و اصلاح می‌باشد و از این رو کایزن را بهبود مستمر یعنی بهبودی که همیشه در حال بهتر شدن است و تداوم دارد، می‌نامند. یعنی به گونه‌ای نیست که یک حرکت یا فعالیت را از امروز شروع کرده و فردا بگوییم تمام شد و به نتیجه رسیده‌ایم، در واقع مفهومی بعنوان مطلوبیت نهایی ندارد و همواره امکان پیشرفت در آن موجود است. مدیریت دو وظیفه‌ی مهم نگهداری وضع موجود و بهبود بخشی به فرآیندها را برعهده دارد. نگهداری وضع موجود، شامل آن دسته از فعالیت‌هاست که برای حفظ فناوری جاری و اقدامات مدیریتی و استانداردهای اجرایی و استقرار آن‌ها از طریق آموزش انجام می‌شود. مدیریت از طریق حفظ و نگهداری وضع موجود، شرایطی فراهم می‌کند که هر کس بتواند از رویه‌های استاندارد عملیات تبعیت کند. اما بهبود بخشی به فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که در جهت ارتقای استانداردهای جاری انجام می‌شود. بنابراین تصور از مدیریت تلفیقی از دو دیدگاه نگهداری و بهبود بخشی است هر چه مدیریت ارشدیت بیشتری داشته باشد، توجه بیشتری به موضوع بهبود استاندارد دارد (ساکي، ۱۳۹۵، ص ۲).

مزایای کایزن

مزایای کمی

نتایج قابل اندازه‌گیری نتایجی است که برای نشان دادن بهبود یا اثبات مصرف مؤثر منابعی چون زمان، پول و نیروی انسانی به مدیران گزارش می‌شود. با توجه به کایزن و کایزن سریع، مزایای کمی می‌تواند در برگیرنده موارد زیر باشد:

- ✓ پول ذخیره شده
- ✓ زمان حفظ شده
- ✓ کوتاهی مسافت جابجایی شده
- ✓ پرسنل مورد نیاز کمتر
- ✓ کاهش مراحل در فرآیندها

✓ کاهش زمان سررسید یا زمان گردش

✓ بهبود بازدهی

✓ کاهش موجودی

مزایای کیفی

تمرکز این قسمت بر بخش انسانی تولید ناب است که می‌تواند از درجه اهمیت یکسانی نسبت به نتایج کمی برخوردار باشد. یقیناً اندازه‌گیری سود حاصل از این بخش به راحتی امکان‌پذیر نمی‌باشد. به عنوان مثال ما قادر به تعیین نتایج حاصل از پیاده‌سازی ۵ اس می‌باشیم که به صورت کوتاهی مسافت طی شده در محیط کار، افزایش ایمنی، کاهش لیست تأمین‌کنندگان و موجودی (انبار) نمایان می‌شود.

اگر شما به صحبت‌های افرادی که تولید ناب را با موفقیت پیاده‌سازی کرده‌اند توجه نمایید مواردی مانند این خواهید شنید:

این تغییرات کمک خواهد کرد که میزان استرس کم شود یا ببینید چقدر فضای اضافی ایجاد شده است یا همه چیز به راحتی در دسترس قرار دارد. این موارد، نتایج مهم و پایداری است که به اندازه نتایج کمی مهم می‌باشد (عالمی و تقدسی‌فر، ۱۳۸۶، ص ۳).

تاریخچه کایزن در ایران

در سال ۱۳۷۹، با هماهنگی سازمان ملی بهره‌وری ایران (NIPO)^۸ و سازمان بهره‌وری آسیا (APO)^۹، دوره‌ای را به عنوان کارگاه آموزشی کایزن عملی به مدت پنج روز برای جمعی از واحدهای صنعتی استان یزد برگزار نمود. آن روز کسی تصور نمی‌کرد که این کارگاه سرآغازی برای معرفی الگویی برای بهره‌وری در کشور خواهد بود. مدرس و مشاور این کارگاه آقای شوئیچی یوشیدا مشاور کایزن و معاون اسبق شرکت نیشان موتورز بود. طی این کارگاه پنج روزه بخشی از فرآیندهای کاری واحدهای صنعتی شرکت-کننده به عنوان نمونه انتخاب و مورد مهندسی مجدد قرار گرفت. در تغییر نگرش کارکنان نسبت به مسائل محیطی بسیار مؤثر واقع شد، به‌طوری‌که سازمان ملی بهره‌وری ایران بلافاصله اجرای دوره‌های بعدی در سایر استان‌های کشور را در دستور کار خود قرار داد. نخستین کسی که یوشیدا را در کارگاه آموزشی پنج روزه در استان آذربایجان شرقی همراهی کردند، کارشناسان این سازمان بودند که بعدها خود پایه‌گذار اجرای کایزن و ادامه حرکت‌های بهبود در بخش‌های صنعت و خدمات شدند. در سال ۱۳۸۱،

8- National Iranian Productivity Organization

9 -Asian Productivity Organization

سازمان ملی بهره‌وری ایران حرکت بهبود کایزنی را با اجرای طرح چرخه مدیریت بهره‌وری در پنج دستگاه دولتی استان کرمان آغاز و برای نخستین بار در کشور، آغاز شده و انتظار می‌رود تا کشور به منزلت واقعی خود از ارکان بهبود و توسعه دست یابد. سایت الکترونیکی ایران کایزن^{۱۰} پایگاهی خواهد بود برای آنکه تمامی دست‌اندرکاران بهبود مستمر در کشور، با هم ارتباط متقابل و تبادل ارتباط داشته باشند (ساکی، ۱۳۹۵، ص ۲).

هزینه‌یابی هدف TC^{۱۱}

هزینه‌یابی هدف یک مقوله استراتژیک در مدیریت هزینه است که بحث اصلی آن برآورد هزینه برای محصول یا خدمت است که بر اساس آن پس از فروش محصول یا ارائه خدمات، شرکت به درآمد بر مبنای هدف (درآمد مطلوب) دست می‌یابد در حقیقت هزینه‌یابی هدف رویکردی است برای رسیدن به بهای محصول یا خدمات در شرایطی که قیمت بر اساس رقابت تعیین می‌شود و سود مورد انتظار از پیش تعیین شده است. بنابراین در معادله کلی (بهای تمام شده - فروش - سود)، فروش و سود از پیش تعیین شده و قطعی فرض می‌شود. لذا باید هزینه و بهای تمام شده را به سطحی رساند که با فرض قیمت از پیش تعیین شده فروش و حداقل سود انتظاری، هزینه‌ها از سطح و میزان پیش‌بینی شده فزونی نیابد. آنچه کار مدیریت بنگاه را در این معادله دشوارتر می‌سازد این است که کاهش و کنترل هزینه‌ها باید با حفظ و حتی گاهی ارتقاء کیفیت نیز همراه باشد. به همین لحاظ می‌گویند، هزینه‌یابی هدف بخشی از فرآیند مدیریت جامع برای بقاء سازمان در محیط رقابت فزاینده است (کاستالنو و یانگ ۲۰۱۵، ص ۳).

در یک تعریف کلی می‌توان گفت هزینه‌یابی هدف رویکردی است سیستماتیک برای تعیین اینکه یک محصول مورد نظر با کیفیت و قابلیت کارکرد مشخص، با چه بهایی باید تولید شود تا بتوان سود مورد انتظار را در قیمت فروش پیش‌بینی شده تحصیل کرد. در این تعریف این نکته اهمیت دارد که در آن تأکید شده است که هزینه‌یابی هدف چیزی است بسیار فراتر از فنون حسابداری مدیریت (رحیمیان، ۱۳۹۴، ص ۳).

اهداف هزینه‌یابی هدف

هزینه‌یابی هدف کاهش هزینه‌ها را در مرحله قبل از تولید و با متمرکز کردن تلاش تمامی دوایر مربوط به یک شرکت و ایجاد انگیزه در تمام کارکنان شرکت برای رسیدن به هدف سود در فرایند توسعه

¹⁰ IRANKAIZEN
¹¹ -Target costing

محصولات جدید را به عنوان هدف‌های اصلی دنبال می‌کند. حسابداری صنعتی و مدیریت هزینه با بکارگیری هزینه‌یابی هدف که مستلزم: ۱- تصمیم‌گیری درخصوص اینکه چه محصولی در نظر است فروخته شود. ۲- تعیین قیمت فروش که رقابت موجود اجازه می‌دهد. ۳- مدیریت هزینه‌ها به منظور تحصیل سود مورد انتظار است، با دایره فروش و بازاریابی و دایره مهندسی، همکاری نزدیک دارند (رحیمیان، ۱۳۹۴، ص ۴). منظور از هزینه‌یابی بر مبنای هدف، کاهش هزینه و گزینش تدابیر مناسب برای مدیریت مؤثر هزینه‌ها در مراحل تحقیق، توسعه و طراحی (مراحل قبل از تولید) است. زیرا از آنجا که فرایندها و روش‌های تولید، نوع تجهیزات و نوع محصول قبلاً در مرحله برنامه‌ریزی مشخص و تثبیت شده است، لذا تلاش‌هایی که برای کاهش هزینه‌ها در مرحله تولید می‌شود اثر محدود دارد. هزینه‌یابی هدف یک مهندسی معکوس است که در ابتدا مراحل طراحی محصول، نتایج احتمالی را با تحقیقات بازار پیش‌بینی کرده و سعی دارد محصولی با بهای تمام شده مشخص که هم تأمین‌کننده سود مورد نظر مدیریت و هم تأمین‌کننده نیازهای مشتری (از لحاظ قیمت، کیفیت و کارکرد) باشد ارائه کند (طالب بیدختی و پورکارجدید، ۱۳۹۵، ص ۳).

مزایای هزینه‌یابی هدف

- ✓ هزینه‌یابی یک ابزار مدیریتی برای دستیابی به طراحی موفق محصول است
- ✓ قیمت قابل اتکایی است که از فرآیند توسعه محصول ناشی می‌شود
- ✓ بدلیل جهت‌یابی در بازار، هزینه‌یابی بر مبنای هدف استراتژی بلند مدت در بازار را در نظر نمی‌گیرد.

- ✓ تعیین اثر بخش تر هزینه‌های مورد انتظار تولیدی
- ✓ شناسایی ویژه نیازهای واقعی مشتریان
- ✓ تطابق فعالیت‌های شرکت با نیازمندی‌های مشتری
- ✓ درک بهتری از اهداف هزینه در میان کارگران
- ✓ افزایش رضایت مشتری
- ✓ توانایی بیشتر برای رقابت جهانی

معایب هزینه‌یابی هدف

- ✓ فشار بیش از حد به کارکنان جهت دستیابی به بهای تمام شده هدف.
- ✓ صرف زمان نسبتاً طولانی جهت توسعه محصول

- ✓ عدم توجه کافی به محرک درآمد
- ✓ آشفته‌گی بازار و وقت‌گیر بودن آن
- ✓ چرخه‌های توسعه طولانی و بسیار جزئی‌نگر
- ✓ تضادهای سازمانی و مغایرت‌های فرهنگی (براویه، ۱۳۹۲، ص ۸).

هزینه‌یابی معکوس (گسسته)

هزینه‌یابی معکوس نوعی هزینه‌یابی غیر تجاری است که تکمیل‌کننده سیستم‌های موجودی به‌هنگام می‌باشد. سیستم هزینه‌یابی معکوس یک سیستم هزینه‌یابی است که تمرکز آن ابتدا به خروجی‌های یک سازمان بوده و در یک حرکت معکوس، هزینه‌ها را در بین کالاهای فروخته شده و موجودی‌ها تسهیم می‌کند. سیستم تولید به‌هنگام بر ساده‌سازی تولید و حذف اتلاف یا ضایعات در هر مرحله‌ای از فعالیت‌های واحد تجاری تاکید دارد. این سیستم در ژاپن ابداع شده و بر مفاهیم کار تیمی و بهبود مستمر تمرکز دارد (دارابی، ۱۳۸۶).

یکی از اهداف بسیار مهم سیستم تولید به‌هنگام، عدم نگهداری موجودی‌ها (پایان دوره صفر) می‌باشد. تنها سیستم هزینه‌یابی سازگار با تولید به‌هنگام، تکنیک هزینه‌یابی معکوس است. در سیستم هزینه‌یابی معکوس نیز هزینه‌های تولید در حساب‌های موجودی کمتری نسبت به سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی (سفارش کار یا مرحله‌ای) نگهداری می‌شوند. در واقع اکثر ثبت‌های حسابداری درخصوص هزینه‌یابی حذف خواهد شد. در سیستم تولید به‌هنگام، تجهیزات تولیدی به گونه‌ای استقرار می‌یابند که بتوان به تولید فقط یک محصول یا محصولات مشابه پردازند. در نتیجه در چنین حالتی اکثر هزینه‌های تولید به هزینه‌های مستقیم تبدیل می‌شود و نیاز به تسهیم هزینه‌های غیر مستقیم، کمتر خواهد شد.

سیستم هزینه‌یابی معکوس یک سیستم جدید هزینه‌یابی نیست، بلکه نسخه جدیدی از سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای است که برخی از مراحل ثبت در دفاتر را حذف می‌کند. برای مثال در یکی از پرکاربردترین حالت‌های آن، حسابداران ثبتی را بابت انجام عملیات تولید در دفاتر انجام نمی‌دهند و تا تکمیل محصولات صبر می‌کنند. در نهایت پس از تکمیل محصولات، آن‌ها را از روش‌های استاندارد ارزش‌گذاری کرده و فقط ثبت مربوط به کالای ساخته شده را در دفاتر انجام می‌دهند. تکنیک هزینه‌یابی معکوس، بر مبنای این فلسفه استوار است که وجود موجودی (از هر نوعی)، یک فعالیت دارای ارزش افزوده نیست (دارابی، ۱۳۸۳، ص ۵).

نحوه اجرای هزینه‌یابی معکوس

سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای تا پیش از ابداع روش تولید بر مبنای تفکر حذف موجودی‌ها (تولید به‌هنگام) شیوه‌ای کاملاً مناسب و جوابگوی تمامی انتظارات مهم استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی بود. اما با پیدایش رویکرد تولید به سمت حذف موجودی‌ها، حرکتی بزرگ در جهت کاهش و صرفه‌جویی در هزینه‌های ساخت و افزایش کیفیت تولیدات به وجود آمد. در شرکت‌هایی که از این رویکرد استفاده می‌کنند، مواد اولیه تنها به اندازه نیاز تولید خریداری و در زمان مناسب برای ساخت محصولات مورد نظر دریافت می‌شوند و در شرایط ایده‌آل بدون نقص به محصولات ساخته شده تبدیل و این محصولات نیز به سرعت به فروش می‌رسند.

در این شیوه هزینه‌یابی که پیش‌شرط به کارگیری آن، کاربرد روش تولید بر مبنای حذف موجودی-هاست. هزینه‌یابی معکوس با سیستم هزینه‌یابی سنتی تفاوت‌هایی دارد. در این سیستم بر عکس سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای تمامی مراحل هزینه‌ریایی نشده و در ثبت برخی مراحل تأخیر ایجاد می‌شود و یا برخی از ثبت‌ها حذف می‌گردد. در واقع فرآیندهای به کار گرفته شده در این تکنیک، تکمیل‌کننده سیستم موجودی به‌هنگام است، چرا که فرآیند هزینه‌یابی را ساده‌تر می‌کند. حتی می‌توان از این تکنیک برای کاهش پیچیدگی‌های سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) نیز استفاده کرد (دارابی، ۱۳۹۳، ص ۴).

مزایای هزینه‌یابی معکوس

- تکمیل‌کننده سیستم‌های موجودی به‌هنگام است.
- تمرکز بروی بهبود مستمر و کار تیمی دارد.
- سازگار با تولید به‌هنگام است.
- اکثر هزینه‌های تولید به هزینه‌های مستقیم تبدیل می‌گردد.

معایب هزینه‌یابی معکوس

- ✓ عدم تطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری
- ✓ داشتن زنجیره عطف حسابرسی
- ✓ عدم نمایش منابع مصرف شده در هر یک از مراحل و فرآیندهای تولیدی
- ✓ این نوع هزینه‌یابی فقط مناسب سیستم‌های تولیدی به‌هنگام می‌باشد لذا کمتر قابل اجرا است.

تجزیه و تحلیل

بر اساس نتایج حاصل از تحقیقات انجام گرفته که در مقاله مورد بررسی قرار گرفتند، مهم‌ترین مزایا و معایب روش‌های مدیریت هزینه به شرح جدول زیر جمع‌بندی و ارائه می‌گردد. در اینجا مزایا و معایب روش‌های مدیریت هزینه در پژوهش‌های انجام شده این تحقیق به طور خلاصه آمده است:

جدول ۱ مزایا و معایب روش‌های مدیریت هزینه

ردیف	روش‌های مدیریت هزینه	مزایا	معایب
۱	هزینه‌یابی کیفیت	حذف هزینه‌های اضافی و فعالیت‌های بیهوده	همه هزینه‌ها در محاسبه بهای تمام شده کیفیت لحاظ نمی‌شوند
		به همراه داشتن رضایت مشتری	اندازه‌گیری‌های هزینه‌یابی کیفیت، مشکلات کیفیت را حل نمی‌کند
		پایین آمدن هزینه‌های کیفیت	گزارش اعداد و ارقام بهای تمام شده، باعث کاهش بهای تمام شده کیفیت نمی‌شود
		پایین آمدن هزینه‌های محصول استفاده بهینه از منابع و امکانات یاری رساندن مدیران ارشد در تصمیم‌گیری	گزارش‌های بهای تمام شده کیفیت، نشان‌دهنده عملیات و فرایندهای خاص مورد نیاز بنگاه اقتصادی نیست
۲	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	شناسایی و محاسبه دقیق‌تر بهای تمام شده و در نتیجه سود ناخالصی هر محصول	هزینه گراف ناشی از تعداد مراکز فعالین و عوامل هزینه‌زا
		امکان تهیه و ارائه بودجه‌های صحیح برای یک واحد اقتصادی	ممکن است به آسانی برای کل تولیدات قابل اجرا نباشد
		بهبود مستمر شرکت، سازمان را پرورش می‌دهد	رابطه علت و معلولی بین فعالیت‌ها و تولیدات همیشه به طور واضح قابل تعیین نیست
		فراهم شدن برای ارزیابی صحیح‌تر از عملکرد مالی و عملیاتی مدیران	تجزیه و تحلیل جزئیات حساب‌ها و فرآیند جمع‌آوری داده‌ها، فرایند

زمان‌بری است	کارایی و اثربخشی ناشی از ترکیب بهتر محصولات و تاکید بر پیشرفت محصول		
	به صفر رساندن ضایعات	۳	
	توسعه و نوآوری		
	تأکید بر نظم در تمام مراحل کاری کارها		
	تأکید بر آموزش، مهارت و دانش نیروی کار		
	کاهش مراحل در فرآیند		
	کاهش زمان سررسید یا زمان ردش		
	بهبود بازدهی		
درخواست کار زیاد از کارکنان و خستگی آنها	مقایسه‌پذیر بودن با سایر راهبردهای مدیریت	۴	هزینه‌یابی هدف
عدم توجه کافی به محرک درآمد	عملی بودن هدف کاهش هزینه توسط شرکت‌ها		
آشفتگی بازار و وقت‌گیر بودن آن	توانایی یافتن سه بُعد کیفیت، هزینه و زمان توسط سازمان و کنترل هزینه قبل از وقوع		
چرخه‌های توسعه طولانی و بسیار جزئی‌نگر	ارزش‌گذاری به مشتریان و شفاف بودن اطلاعات		
تضادهای سازمانی و مغایرت‌های فرهنگی			
عدم تطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری	تکمیل‌کننده سیستم‌های موجودی به‌هنگام است	۵	هزینه‌یابی معکوس
داشتن زنجیره عطف حسابرسی	تمرکز بروی بهبود مستمر و کار تیمی دارد		

عدم نمایش منابع مصرف شده در هر یک از مراحل و فرآیندهای تولیدی	سازگار با تولید به‌هنگام است		
مناسب سیستم‌های تولیدی به‌هنگام است	اکثر هزینه‌های تولید به هزینه‌های مستقیم تبدیل می‌گردد		

نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از تحلیل و بررسی با توجه به اینکه "اقتصاد مقاومتی" موضوع جدیدی است که وظیفه افسران جنگ نرم در تبیین آن می‌باشد و از سوی دیگر هزینه‌یابی کایزن به عنوان یک تئوری منتخب از طرف سازمان ملی بهره‌وری ایران (NIOP) پذیرفته شده است و نیز ویژگی‌های شرکت‌ها و سازمان‌های بومی-محلی ما و همچنین قوانین و مقررات کشور ایران به آن صورتی که در ادبیات موضوعی در اقتصاد مقاومتی است، روش هزینه‌یابی کایزن را در ایران می‌توان کمک کرد. با توجه به مزایای هزینه‌یابی کایزن و ویژگی‌های اقتصاد مقاومتی، هزینه‌یابی کایزن، مدل اجرایی هزینه‌یابی بومی اقتصاد مقاومتی در سازمان‌ها و شرکت‌ها خواهد بود که به شرح زیر است:

- ✓ پرهیز از اسراف و مدیریت الگوی مصرف
- ✓ جهت‌گیری اقتصادی مبتنی بر منابع
- ✓ توسعه و نوآوری
- ✓ توسعه مهارت، دانش و انگیزه نیروی کار
- ✓ بالا بردن کیفیت محصولات و خدمات
- ✓ افزایش ایمنی.

منابع

۱. اسلام‌زاده، امید، جوادی، نوید، زیباکردار، نوید، تحسیری، میثم، ۱۳۹۴، «تبیین مشکلات و راه‌حل‌های مدیریت هزینه در بخش دولتی»، دانش حسابرسی، شماره ۶۰.
۲. بروایه، یاسر، ۱۳۹۲، «هزینه‌یابی بر مبنای هدف»، سایت: www.borvayehy.blogfa.com/post/8
۳. بیانات مقام معظم رهبری در دیدار دانشجویان، ۱۶ / ۵ / ۹۱.
۴. پاک‌مرام، عسگر، محمدی، بیژن، بیک‌زاده، جعفر، ۱۳۸۹، «عوامل مؤثر بر کاربرد سیستم‌های مدیریت هزینه در صنعت پتروشیمی ایران»، فراسوی مدیریت، شماره ۱۴.
۵. کرمی، سمیرا، ۱۳۹۵، «اقتصاد مقاومتی؛ ابعاد و کارکردها»، مجله تسویه حساب، شماره ۱۷۲.
۶. دارابی، رویا، ۱۳۸۶، «رویکردی بر سیستم‌های مدیریت هزینه»، مجله دانش و پژوهش حسابداری، سال ۴، شماره ۱۳.
۷. دارابی، رویا، ۱۳۹۳، «حسابداری مدیریت و سیستم مدیریت هزینه»، چاپ سوم، انتشارات ترمه.
۸. دهقان‌پور، بابک، شفیع، آزاده، محمدی، مهران، ۱۳۹۴، «اقتصاد مقاومتی؛ مطالعه موردی ابعاد و ویژگی‌ها»، کار و جامعه، شماره ۱۸۶.
۹. رجبی، احمد، ۱۳۹۰، «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، نگرشی نوین جهت محاسبه بهای تمام شده آموزش رشته‌های گروه پزشکی (مطالعه تطبیقی: دانشگاه‌های علوم پزشکی شیراز، فساویزد)»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۶۴، ص ۳۵ تا ۵۶.
۱۰. رحیمیان، نظام‌الدین، ۱۳۹۴، «مقایسه قیمت‌گذاری بر مبنای هزینه به اضافه چند درصد و قیمت‌گذاری بر مبنای هدف»، نشریه حسابر، شماره ۱۵، صص ۵۲-۷۱.
۱۱. ساکی، عبدالرضا، کرمی، محمدجواد، ۱۳۹۵، «هزینه‌یابی کایرن در حسابداری و مدیریت»، کنفرانس بین‌المللی نخبگان مدیریت.
۱۲. طالب‌بیدختی، عباس، پورکارجدید، رامین، ۱۳۹۴، «بررسی نقش تئوری محدودیت‌ها و هزینه‌یابی بر مبنای هدف در حسابداری مدیریت»، اولین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، صص ۲۵-۳۹.
۱۳. عالمی، مهرداد، تقدسی‌فر، ندا، ۱۳۸۶، «مزایای کایزن و کایزن سریع»، مدیریت، شماره ۱۲۹ و ۱۳۰.
۱۴. فهمیه، صفار، رازدار، محمدرضا، ۱۳۹۳، «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت»، همایش ملی الکترونیکی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری، شماره یک.
۱۵. کوشکباغی، اسماعیل، ۱۳۹۵، «تبیین اقتصاد مقاومتی: اهداف اقتصاد مقاومتی چیست؟».
۱۶. گرگانی‌دوجی، جمادوردی، فاضلی، نقی، ۱۳۸۸، «استراتژی‌های مدیریت هزینه و ایجاد مزیت رقابتی (مطالعه موردی و تطبیقی: هزینه‌یابی هدف و هزینه‌یابی کیفیت)»، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۳.
۱۷. میرغفوری، سیدحبیب‌الله، شفیع رودپشتی، میثم، عزیزی، شیرین، ۱۳۹۲، «مدیریت هزینه در صنعت خودرو با رویکرد تکنیک تاناکا (مورد مطالعه: موتور خودرو پراید)»، فصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری مدیری، شماره ۱۸.
18. Castellano, F. and Young, A. (2015). "Speed splasher an interactive team – based target costing exercise", journal of Accounting Education 2003, pp 155-149.