



● تجربه ای در راهیابی به شیوه مدیریت هزینه

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

وِس لِی. تردوپ (Wesley N. Tredup)

رندی اس ویسینگر* (Randy S. Wissinger)

ترجمه: ناصر عطایی**

در دنیای پرقابیت امروز تولید کنندگان 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 هزینه ها را از زبان خود ایشان در اختیار خواننده قرار می دهد.

* نویسندگان این مقاله در استخدام شرکت الجین (Elgin) هستند. جانان پی. کالان عضو CPA و مدیر هزینه و بودجه شرکت، ویلی آن. تردوپ 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 تکمیل 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 فرایند تولید آن تبدیل مواد اولیه به قطعات ساخته شده، مونتاژ و نگه‌داری را دربرمی‌گیرد. فرایندی پیچیده که به برنامه‌ریزی جامعی نیاز دارد و این خود سبب می‌شود که هزینه‌های دستمزد مستقیم با هزینه‌های دستمزد غیرمستقیم برابر باشد.

ما کار راه‌بانی به‌شبه مناسب مدیریت هزینه‌ها در شرکت را از ازمایه‌های پایانی سال ۱۹۶۸ با بررسی ظرات 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 هر یک از آنها را در زمینه ایجاد و افزایش ارزش سرمایه‌گذاری و سود مشمول 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 سهم 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، اگرچه 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 مبنای که ساعات استاندارد کار مستقیم بود استفاده می‌کردیم. درحالی که حتی مدیران قبلی به جای استفاده از یک نرخ کلی سربار، نرخهای گوناگون برای تسهیم هزینه‌ها در دوایر مختلف به کار می‌بردند که نشانگر آن بود که پیش از این هزینه‌ها و پیشینی 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 دوایر 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 پیشینی می‌شد که به وسیله مدیران آن دایره کنترل پذیر بود و هزینه‌هایی که خارج از این تقسیم‌بندی قرار داشت به وسیله بخش حسابداری پیشینی می‌شد، که البته تعداد آنها بسیار کمتر از حدی بود که در سالهای گذشته توسط این بخش پیشینی شده بود.

ما پیش از تهیه بودجه سال بعد، جلسه‌های آموزشی با مدیران دوایر 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 علاقه‌نشان می‌دهند که از نظر رؤسای آنها مهم جلوه کند.

گام بعدی در تهیه بودجه این بود که کارکنان حسابداری روشهای پیشینی 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 «باز پرداخت هزینه بترین انومیل مدیران» با کمتر از ۲۰۰ دلار مانده نیز دیده می‌شد. همچنین متوجه شدیم که نظام شماره‌گذاری 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 شماره‌گذاری 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 ورق‌بندی



● 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 هزینه ها و دوایر معدودی هستند که هزینه های آنها در کوتاه یا بلندمدت متغیر یا ثابت است. در این گونه موارد تصمیم گرفتیم اگر هزینه ای با هزینه های دایره خاصی در ۷۵ درصد موارد دارای ویژگیهای رفتاری هزینه های متغیر یا ثابت بود، آن هزینه یا هزینه های آن دایره را ۱۰۰ درصد متغیر یا ثابت در نظر بگیریم. همچنین همزمان هر حساب را تعریف کردیم تا طبقه بندی هزینه ها 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 هزینه ها

بر آن شدیم که به نهمین هزینه های سربار آنها بر مبنای ساعات استاندارد کار اکتفا نکنیم. بلکه با بررسی واکنش هزینه ها، 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 هزینه را با عملیاتی که سرچشمه ایجاد هزینه اند، تهیه کردیم. به عنوان نمونه، برخی از آن عوامل یا عملیات از این قرارند: 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 تجربه ای که در پیش گرفته بودیم به عقب برگشتیم و هزینه های هر مرکز مسئولیت را براساس سرفصل حسابها و عوامل هزینه را 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 هزینه را، 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 بدروستی 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 نوع مختلف عامل هزینه دست یافتیم. البته این حسابها و عاملها در نتیجه بررسی ۳,۳۷۴ 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 هزینه های متغیر تنها نسبت به یک عامل هزینه را متغیر است. با این حال نظر ما این بود که باید بررسیهای عمیقتری در این زمینه انجام دهیم، زیرا بسیاری از عاملهای هزینه با میزان هزینه مربوط به اندازه کافی همبستگی نشان نمی دادند.

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 پایه های یشرتهای آینده را گذاشته ایم و مبنای معنی دار کردن گزارشهای مقایسه ای ماهانه بودجه و عملکرد را ایجاد کرده ایم.

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 یک بار جلسه ای با مدیران رده های مختلف تشکیل می دادیم. در این جلسه ها می گوشتدیم بر ضرورت تشریح و تحلیل انحرافات بین بودجه و عملکرد تا کید کنیم. ما از این مدیران می خواستیم 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 می گرفتیم. این تجربه ها به ما نشان داد که مدیران جواب پرسشها را به آسانی پیدا می کنند. اقا 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 جلسه های ماهانه با تمامی مدیران قسمت تولید و مهندسی کردیم. در این جلسه ها از تمامی مدیران خواسته می شد که علل و عوامل انحرافات درخورتوجه بین بودجه و عملکرد را برای همکاران خود تشریح کنند. البته بعدها جلسه های مشابهی با مدیران قسمتهای اداری و بازاریابی برگزار کردیم. در جلسه های آغازین بیشتر مدیران برای توضیح علل و



تا 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 می کردند. آنها بتدریج تمایل 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 مالی 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 می کرد، به آینده امیدوارتر می شدیم. در هر جلسه ماهانه، بحثها نسبت به جلسه قبل از آن جدیتر می شد؛ گفتگوهای این جلسه ها نشان می داد که آگاهی مدیران رده های مختلف نسبت به مسائل مالی افزایش یافته است، در این زمان دیگر آنها بدرستی می دانستند که تصمیمگیریهایشان چگونه بر نتیجه کار و بویژه بر میزان هزینه ها تأثیر می گذارد. 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 هزینه یابی متغیر برای خطوط مختلف تولید و به منظور کمک به مدیران در زمینه اطلاع از نتایج تصمیمگیریهایشان در مورد تخصیص منابع و برنامه ریزها پرداختیم. به خاطر بیاوریم که سالهای گذشته در شرکت الجین بخش درخور توجهی از

هزینه های ثابت براساس سهم هر دایره از ساعات استاندارد کار مستقیم تهیه می شد، 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 نمی کرد، در حالی که بخش حسابداری بررسی کلیه هزینه ها و تهیه صورتحساب سود و زیان براساس هزینه یابی متغیر را ضروری می دانست. البته هنوز هم دقت محاسبات صد درصد 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.

نمونه ای از گزارشهایی که در این مرحله از اجرای طرح تهیه می شود در جدول شماره (۲) نشان داده شده است که در آن هزینه ها در دو مرحله تهیه شده است. در مرحله نخست کل هزینه های هر دایره از طریق تخصیص سهم همان دایره از هزینه های سایر مراکز مسئولیت به دست می آید و در این مرحله از مبانی گوناگون تهیه استفاده شده است. در مرحله دوم، هزینه های هر دایره به خطوط مختلف تولید و براساس عاملهای هزینه زا مانند درصد فروش، درصد کل ساعات استاندارد، درصد قطعات، حجم فعالیتها تهیه شده است.

ما هر عامل هزینه را با نظر مدیران دایره 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، تا بتوانیم به فرمول آزمایش شده و معتبری از نظر تاریخی برسیم. البته بررسی و مطالعه قبلی ما در مورد واکنش هزینه ها (ثابت یا متغیر بودن آنها) کمک چشمگیری در زمینه تعیین ملاکهای تهیه هزینه به ما کرده است. هنوز هم می پذیریم که سیستم جدید ارزیابی عاملهای هزینه زا به طور کامل دقیق نیست، اما بتدریج کاملتر می شد و در عین حال به مدیران امکان می داد که واکنش هزینه ها و علل ایجاد آنها را بهتر بشناسند. و به هر حال هدف ما این بود که سیستم هزینه یابی را بر مبنای صحیحتری استوار کنیم و به علاوه ارزش و سودمندیهای آن را به مدیریت ثابت کنیم. در این زمان گزارشها را به گونه ای تهیه می کردیم که امکان ارزیابی فعالیتها را در سه زمینه

عوامل انحرافها با مشکل روبرو بودند. اما گذشته از دشواری شناخت ناکافی آنها از روشهای تجزیه و تحلیل بودجه ای، 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 پیشینهای بودجه قرار نگرفتند.

۲. آنها، نمی دانستند ارقام واقعی (عملکرد) از کجا و چگونه تهیه می شود.

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

ورق بزنید

● تجربه ای در راهیابی به شیوه مدیریت هزینه

ما تا کنون برای ۶ دوره سه ماهه چنین گزارشهایی تهیه کرده ایم و به مدیران زده بالا ارائه داده ایم که همگی شان 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 پی 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: میانگین
۸۲۱۱-۴۰	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	۲۴۰۷/۷۴			
		سال قبل	۲۰۶۷/۱۵	۱۸۰۹/۳۰	۱۹۷۵/۲۹	۲۱۳۵/۶۲	۲۴۲۹/۰۵				
	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			
	سال قبل	سال جاری	۱۹۹۴/۷۶	۱۹۸۸/۸۶	۱۸۰۹/۲۶	۱۹۶۹	۱۸۸۵/۵۰	۱۸۸۵/۷۷	۱۹۱۳/۹۰	۶۲/۱۷	۳/۲۵
		سال قبل	۱۹۶۹	۱۸۰۹/۳۰	۱۸۸۵/۵۰	۱۹۶۸/۹۵	۱۸۸۵/۵۰				

جدول ۲- گزارش توزیع سود خط تولید

شرح	فروش	مواد	هزینه های متغیر	حاشیه فروش		هزینه های ثابت مستقیم	سود مستقیم		هزینه های ثابت غیرمستقیم	سود قبل از مالیات	
				به دلار	درصد فروش		به دلار	درصد فروش		به دلار	درصد فروش
داخلی:											
کالای الف	۲۰۰۰	۸۰۰	۳۰۰	۹۰۰	۴۵	۴۰۰	۵۰۰	۲۵	۲۰۰	۳۰۰	۱۵
کالای ب	۴۰۰۰	۲۰۰۰	۸۰۰	۱۲۰۰	۳۰	۵۲۰	۶۸۰	۱۷	۲۸۰	۴۰۰	۱۰
جمع	۶۰۰۰	۲۸۰۰	۱۱۰۰	۲۱۰۰	۳۵	۹۲۰	۱۱۸۰	۲۰	۴۸۰	۷۰۰	۱۲
بین المللی:											
کالای الف	۱۵۰۰	۸۰۰	۲۰۰	۵۰۰	۳۳	۴۳۵	۶۵	۴	۱۴۰	(۷۵)	(۵)
کالای ب	۵۰۰	۲۰۰	۵۰	۲۵۰	۵۰	۲۰۰	۵۰	۱۰	۱۰	۴۰	۸
جمع	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۲۵۰	۷۵۰	۳۸	۶۳۵	۱۱۵	۶	۱۵۰	(۳۵)	۲
جمع کل (به دلار)	۸۰۰۰	۳۸۰۰	۱۳۵۰	۲۸۵۰	۳۶	۱۵۵۵	۱۲۹۵	۱۶	۶۳۰	۶۶۵	۸



ندیده اند و در مورد برنامه های ما در زمینه جلوگیری از هزینه هایی که ارزش افزوده نمی کند، هنوز چیزی نمی دانند. تاکنون چندین سال سرمایه گذاری کرده ایم و هنوز به چندین سال دیگر سرمایه گذاری نیاز داریم تا کوششهایمان به نتیجه برسد. و سرانجام اعتقاد داریم که هر اندازه موفقیتی که به دست آورده ایم مدیون تصمیمهای خردمندانه و مسئولانه همکارانمان است که نتایج آن به هر حال در صورتهای مالی شرکت بازتاب خواهد یافت ●

پاپن



سرانجام بتوانیم تمامی هزینه هایی را که منجر به ارزش افزوده نمی شود، حذف کنیم. بر این اساس طی برنامه های آموزشی از مدیران خواستیم که عوامل اصلی ایجاد هزینه را در دواير خود شناسایی کنند تا زمینه برطرف کردن مشکل اتلاف منابع را فراهم کنیم.

ما فکر می کنیم پیشرفت چشمگیری در زمینه مدیریت هزینه ها داشته ایم، ضمن آنکه واقفیم هنوز نارسیدن به هدفهای خود راه درازی در پیش داریم. به نظر ما نتایج کار، خوب بوده نه عالی. برای آینده برنامه های زیادی داریم. صورتحساب سود و زیان خطوط تولید هنوز در مرحله جنبی است. هنوز منتظر نتایج آموزش مدیران در زمینه از بین بردن مشکل تلف کردن منابع هستیم. هنوز به آن اندازه که به مدیران رده های مختلف در زمینه اجرای طرح آموزش دادیم، سرپرستان امور اجرایی آموزش

بر هزینه ها، در گرو آموزش و تفویض مسئولیت به مدیران سیستمهای عملیاتی و درمؤرد شرکت السجین آموزش و اعطای مسئولیت به مدیران خطوط تولیدی است، که تصمیمهایشان موجب ایجاد هزینه می شود.

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