

## حسابداری مدیریت، ابزاری کارآمد در خدمت اقتصاد مقاومتی

زهره دیان‌تی دیلمی<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۳/۵/۱۰

تاریخ دریافت: ۹۳/۴/۷

---

### چکیده

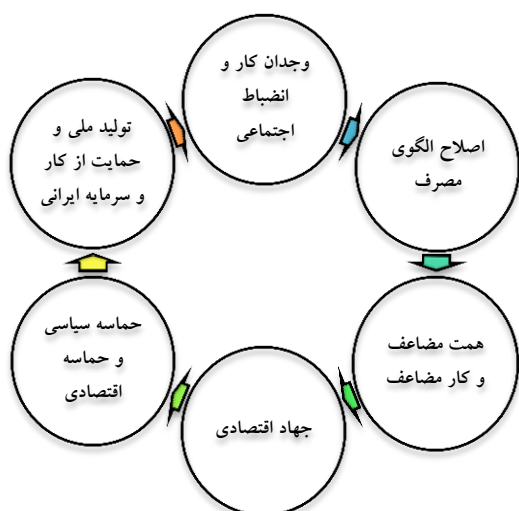
با توجه به اهمیت عملی نمودن اقتصاد مقاومتی در داخل کشور و نیز وظیفه همه اقشار مردم، بخصوص دانشگاهیان در این خصوص، مقاله حاضر سعی دارد تا ابزارهای حسابداری مدیریت که می‌تواند به مدیران واحدهای اقتصادی کمک کند تا به اجرایی نمودن ارکان اقتصاد مقاومتی (بخصوص تولید ملی) در واحد خودشان بپردازند، را برشمرده و توجه مدیران را به استفاده از این ابزارهای کارآمد که می‌تواند به موفقیت آنها در جهان پرقاب‌ت و سیاست زده امروز کمک کند، معطوف سازد. درضمن در این مقاله ارتباط بین تعالیم دین مبین اسلام و ضرورت استفاده صحیح از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت و نیز ایجاد فرهنگ لازم در این خصوص، تشریح شده است.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری مدیریت، اقتصاد مقاومتی، تولید ملی، کارت ارزیابی متوازن، کایزن، کنترل کیفیت جامع، هزینه یابی هدف.

---

۱- استادیار دانشگاه علوم اقتصادی، عضو هیات مدیره انجمن حسابداری مدیریت ایران و عضو انجمن مهندسی مالی ایران zahradianati@yahoo.com

## ۱- مقدمه



شکل ۱- منظومه اقتصاد مقاومتی

ذکر این نکته ضروریست که ابزارهایی نوین حسابداری مدیریت که در این مقاله مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند (اعم از کابین، مدیریت کیفیت جامع، هزینه یابی هدف، کارت ارزیابی متوازن) همگی در واقع کارهایی هستند که روزگاری در یک شرکت انجام شده‌اند و تجربه موفقیت آمیزی برای آن شرکت به همراه داشته‌اند. این مجموعه از کارها، بعدها به صورت شیوه نامه ای به رشته تحریر درآمده‌اند و امروزه ما از این شیوه های عمل، با نام "ابزارهای حسابداری مدیریت" یاد می‌کنیم. از آنجا که عدم توجه به این ابزارها و متوسل شدن به شیوه آزمون و خطا، به جز اتلاف منابع و زمان، عایدی دیگری برای ما به ارمغان نخواهد شد، لذا بر هر صنعتگر و تولید گری واجب است که با این ابزارها آشنا شده و بخوبی در جهت پیشرفت و ارتقای سطح تولید ملی از آنها بهره مند شود.

## ۲- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر مبتنی بر روش شناخت تاریخی است که با استناد به احادیث و آیات و روایات و سایر آموزه‌های اعتقادی، به بررسی نقش این آموزه ها بر

راهبرد اقتصاد مقاومتی برای نخستین بار توسط مقام معظم رهبری در سال ۱۳۸۹ در دیدار با جمعی از کارآفرینان کشور مطرح گردید<sup>۱</sup> و در سالهای اخیر در بیانات و سخنرانی های ایشان ابعاد مختلف آن مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. درخصوص مفهوم اقتصاد مقاومتی، تعاریف متفاوتی ارائه شده که هر کدام از جنبه ای به این موضوع نگاه کرده‌اند. در این میان، تعریف جامع و کامل از اقتصاد مقاومتی را خود رهبر فرزانه انقلاب ارائه داده‌اند. ایشان در دیدار با دانشجویان فرمودند: «اقتصاد مقاومتی یعنی آن اقتصادی که در شرایط فشار، در شرایط تحریم، در شرایط دشمنی ها و خصومت های شدید می تواند تعیین کننده رشد و شکوفایی کشور باشد.»<sup>۲</sup>

هدف دشمن، فشار اقتصادی بر کشور است و می خواهد بر روی اقتصاد متمرکز شود، به رشد ملی لطمه بزند، به اشتغال لطمه بزند، طبعاً رفاه ملی دچار اختلال و خطر شود، مردم دچار مشکل شوند، دلزده بشوند، از نظام اسلامی جدا شوند؛ هدف فشار اقتصادی دشمن این است، و این محسوس است. فرض کنید که شعار سال های گذشته، حلقه‌هایی است برای ایجاد یک منظومه‌ی کامل در زمینه‌ی مسائل اقتصاد؛ یعنی اصلاح الگوی مصرف، مسئله‌ی جلوگیری از اسراف، مسئله‌ی همت مضاعف و کار مضاعف، مسئله‌ی جهاد اقتصادی، و امسال تولید ملی و حمایت از کار و سرمایه‌ی ایرانی (شکل ۱). مقام معظم رهبری این شعارها را به عنوان شعارهای زودگذر مطرح نکرده‌اند؛ اینها چیزهایی است که می تواند حرکت عمومی کشور را در زمینه‌ی اقتصاد ساماندهی کند؛ می تواند ما را پیش برد. ما باید دنبال این راه باشیم.<sup>۳</sup> لذا در این مقاله سعی شده نقش ابزارهای نوین حسابداری مدیریت در راستای خدمت به پیشرفت تولید ملی و تحقق اقتصاد مقاومتی تشریح شود.

دلایل مختلفی می توان برای این امر بر شمرد. یکی از عمده ترین دلایل آن، این است که بعضاً شالوده نظام فکری اداره کنندگان این واحدهای اقتصادی معطوف به یک کلمه بوده است: "سود". آن هم سود به هر قیمتی، با هر محصولی، با هر کیفیتی.

اینجاست که با یک تضاد جدی مواجه می شویم و آنهم این است که مگر در ایدئولوژی غنی اسلامی، یک فرد مسلمان می تواند فقط سود مادی آنهم به هر قیمتی را هدف و ملاک عمل خود قرار داده باشد؟ رفع این تضاد بسیار مهم است و اگر آن را برطرف نکنیم، در قبال نسلهای آینده، قصور نابخشودنی داشته ایم.

اگر با دقت به وضعیت کنونی بنگریم و ببانداشیم شاید بتوان به این نتیجه رسید که "هنوز در برخی از ایرانیان، نظام فکری غنی اسلامی از مرحله باور، به مرحله عمل در نیامده است". دلیل این امر هم آن است که هنوز برنامه منسجم و مستمر خاصی برای این منظور تدوین و یا اجرای کامل، نشده است. به همین خاطر است که نه بازی هایی که به کودکانمان می آموزیم، نه داستانهایی که برای آنها می گوئیم، نه اسباب بازیها و بازیهای کامپیوتری که برای آنها تهیه می کنیم، نه کارتونهایی که می بینند، نه شیوه آموزشی ما در مدارس عادی (از دوران ابتدایی تا متوسطه)، نه حتی برنامه های فعلی درسی رشته های مختلف دانشگاهی کشور مان، و نه رسانه های عمومی ما نظیر برنامه های رادیویی و تلویزیونی و سینمایی، و خیلی موارد دیگر، هیچکدام به طور تمام و کمال، بگونه ای نیست که حلقه ارتباطی بین دستورات و تعالیم غنی اسلامی را ملکه ذهن مردم کرده و به باور حتمی که محرک عمل آنها شود، مبدل سازد.

برای نمونه، بارها و بارها به کرار این حدیث پیامبر اکرم (ص) را برایمان گفته اند و خوانده ایم که " برای دنیای خود چنان کار کن که گویی جاودانه زندگی می کنی و برای آخرت چنان کار کن که گویی فردا خواهی مرد"<sup>۵</sup>. با حدیث دیگری از ایشان که در آن

حسابداری مدیریت در جوامع مختلف و بخصوص در کشور ایران، می پردازد. از سوی دیگر، چون وضعیت موجود حسابداری مدیریت را در ایران و کشورهای دیگر با توجه به مباحث اقتصادی و اعتقادی این جوامع، مورد بررسی قرار می دهد، در زمره تحقیقات توصیفی-مقایسه ای قرار می گیرد. در ضمن در این تحقیق، با استفاده از روش قیاسی، با بیان صغرا و کبراهای منطقی سعی شده تا ضرورت الزام عملی به تعالیم دینی برای اجرایی نمودن اقتصاد مقاومتی و نیز نقشی که حسابداری مدیریت می تواند در اقتصاد مقاومتی ایفا کند، تبیین شود. لازم به ذکر است که اطلاعات این تحقیق به شیوه کتابخانه ای و آرشیوی جمع آوری شده است.

### ۳- فلسفه علمی و ضرورت بحث

بطور مسلم یکی از ارکان اقتصاد مقاومتی، "حمایت از تولید ملی" است؛ اما سوال اصلی این است که آیا حمایت از هر نوع تولید ملی می تواند ما را در جهاد اقتصادی و اقتصاد مقاومتی، موفق و پیروز سازد؟

بدیهی است که پاسخ این سوال، منفی است؛ زیرا صرف نظر از مسائل سیاسی، اگر قرار بود ضرورتاً هر نوع تولید ملی موفقیت ما را تضمین نماید، در اینصورت الان باید نه فقط مردم ایران بلکه کلیه مردم دسراسر جهان با شوق فراوان از تولیدات ایرانی (به جای کالاهای چینی و غیره) استقبال و استفاده می کردند. در حالیکه بی تعارف، همه می دانیم واقعیت خلاف این است. شاید یکی از دلایل تاسف بار این واقعه، آن است که در بسیاری از واحدهای اقتصادی و تولیدی ایرانی، توجهی به احترام به انسانها و کرامت انسانی و خواسته های رو به ترقی او نمی شود و این اصل مهم تجارت را در اولویت تصمیمات خود وارد نکرده اند. شاید پرسید که چرا چنین است؟

افغانستان و پاکستان هم پایین‌تر است<sup>۱۳</sup>. دقت شود که آیه و احادیث فوق‌الذکر همگی در اهمیت "خوب کار کردن است" و نه صرفاً کار خوب کردن. نیکوکار کردن، نکته مهم و با اهمیتی است که متأسفانه چندان مورد توجه و دقت برخی از مردم ایران قرار نگرفته است. لذا در این مقاله ضمن تبیین نقش با اهمیت استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت نوین برای کارکردن، سعی شده تا از جنبه تعالیم اسلامی نیز به تشریح ضرورت استفاده از این ابزارها برای دستیابی به توسعه اقتصادی، پرداخته شود.

#### ۴- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

##### ۴-۱- حسابداری مدیریت چیست؟

در ماه مارس ۱۹۹۸، کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) که زیر مجموعه‌ای از فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) محسوب می‌شود، بیانیه تجدیدنظر شده رویه‌ی بین‌المللی حسابداری مدیریت را صادر نمود، که در آن تمامی مفاهیم مرتبط با حسابداری مدیریت، تعریف شده است. این بیانیه، دامنه کاربرد حسابداری مدیریت را به تمامی فعالیت‌های فرآیند مدیریت در تمامی سازمانهای تجاری تعمیم داد و آن را بخشی جدا نشدنی از فرآیند مدیریت، برای تهیه و ارائه اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی، ارزیابی، کنترل و تصمیم‌گیری قلمداد کرده است. پس حسابداری مدیریت عبارت است از فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، جمع‌آوری اطلاعات (اعم از مالی و غیر مالی) و تجزیه و تحلیل آنها به منظور کمک به مدیریت سازمان در ایفای وظایف ارزیابی، برنامه‌ریزی و کنترل سازمان است. این تعریف از حسابداری مدیریت، بخوبی در شکل ۲ که چارچوب و حیطه عمل حسابداری مدیریت از نظر کوکینز (۲۰۰۱) است، قابل مشاهده می‌باشد. همانطور که در این شکل ملاحظه می‌کنید. حیطه عمل حسابداری مدیریت در دو بخش اصلی است:

فرموده اند: خداوند، دوست دارد که هر کس که کار می‌کند، نیکو کار کند<sup>۶</sup>. با حدیثی از حضرت امام علی (ع) است که فرموده اند: ارزش هر کس به چیزی (کاری و هنری) است که آن را به خوبی می‌داند و به خوبی نیز انجام می‌دهد<sup>۷</sup>. حتی در آیه ۲۷ سوره قصص خداوند متعال فرموده است: "و در آنچه خدا به تو داده، سرای آخرت را بطلب و بهره‌ات را از دنیا فراموش مکن و همان‌گونه که خدا به تو نیکی کرده، نیکی کن"<sup>۸</sup>؛ و در حدیثی از حضرت امام صادق (ع) است که فرموده اند: کارهایی را که برای پاداش گرفتن از خدا انجام می‌دهید، نیکو انجام دهید<sup>۹</sup>. حال، سوال اینجاست که پس چرا این احادیث و بسیاری از احادیث و آیات و روایات دیگر را در امور زندگی و کاری خود وارد و اجرایی نمی‌کنیم و صرفاً مصداق و حوزه اجرای این احادیث و آیات و روایات را در مسائل معنوی و عبادی خاص می‌دانیم؟ مگر نه این است که خود "کار" بهترین عبادت است<sup>۱۰</sup>؟ پس چرا در کارهایمان این احادیث و آیات را به کار نمی‌بندیم و سعی نمی‌کنیم کارهایمان را به خوب‌ترین شکل ممکن انجام دهیم؟ حدیث دیگری از امام صادق (ع) است که فرموده اند: هر گاه مؤمن، کارش را نیک انجام دهد، خداوند، هر کار نیکش را هفتصد برابر می‌گرداند و این قول خدا در قرآن است که می‌فرماید: و خدا برای کسی که بخواهد، اضافه‌تر و بیشتر از هفتصد برابر می‌گرداند<sup>۱۱</sup>. در این حدیث، اشاره به دو چیز است: یکی اشاره به کار نیک کردن است و دیگری اشاره به نیک کار کردن. حائز توجه است که آنچه موجب پاداش بیشتر می‌گردد، نیک کار کردن است. پس این همه سستی در کارهایمان به خاطر چیست<sup>۱۲</sup>؟ جای تاسف دارد که بر اساس چکیده‌ی نتایج طرح آمارگیری نیروی کار در سال ۹۰ از سوی مرکز آمار ایران انتشار یافته است، سرانه‌ی سالانه کار مفید در ایران ۸۰۰ ساعت است که این عدد از کشورهای همچون

• اندازه گیری هزینه (بهایابی)

• استفاده از اطلاعات هزینه برای پشتیبانی تصمیم.

بخش اول کار حسابداری مدیریت یعنی اندازه گیری هزینه، در واقع همان "حسابداری صنعتی" است و بخش دوم کار حسابداری مدیریت که باعث شده حسابداری مدیریت تا حد شریک مدیریت عالی سازمان ارتقا یابد، تهیه اطلاعات مورد نیاز برای پشتیبانی مدیر در ایفای سه مسئولیت اصلی اش یعنی برنامه ریزی، کنترل و ارزیابی می باشد.

ابزارهای مختلفی که حسابداری مدیریت، مورد استفاده قرار می دهد نیز در شکل (۲) آورده شده است. بسته به اینکه حسابداران مدیریت در یک واحد اقتصادی از کدامیک از این ابزارها استفاده نمایند. می توان میزان تکامل حسابداری مدیریت و توسعه یافتگی اش را در آن واحد اقتصادی متوجه شد.

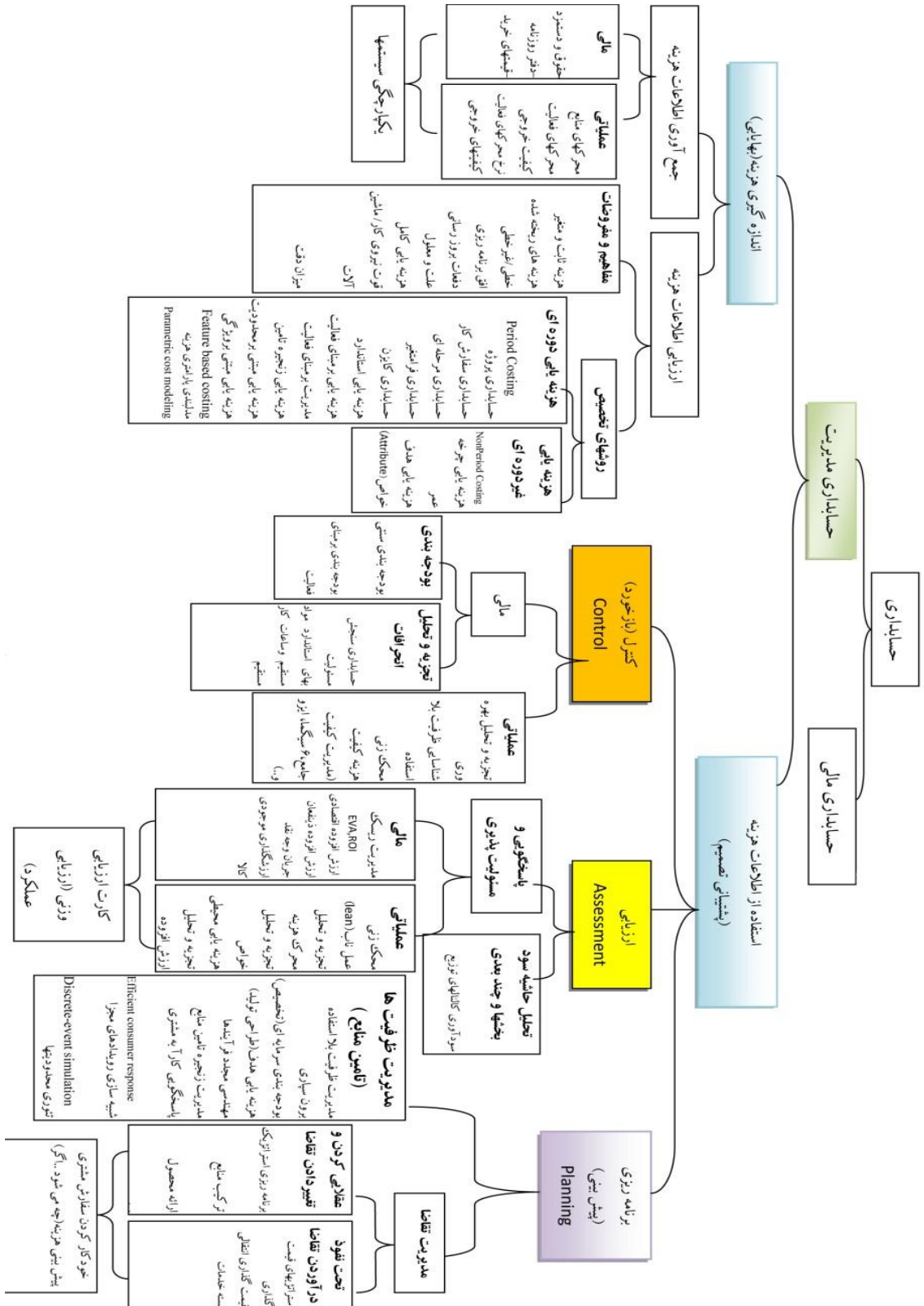
مطابق نظر فدراسیون بین المللی حسابداران ، چهار مرحله تکامل برای اطلاعات حسابداری مدیریت در نظر گرفته شده است که عبارتند از: مرحله ی یک مربوط به سالهای قبل از سال ۱۹۵۰ میلادی است. تأکید و تمرکز اصلی حسابداری مدیریت (بهتر است بگوییم حسابداری صنعتی)، در این مرحله، بر تعیین بها و کنترل مالی بوده است و منبع اصلی اطلاعات در این مرحله، صورتهای مالی به شمار می رفت که در آن، استفاده از نسبتهای تحلیلی، تحلیل های صورتهای مالی و دیگر تکنیک های محاسبه بها بسیار رایج بوده است.

مرحله ی دو تا سال ۱۹۶۵ میلادی را دربرمی گیرد که در آن توجه حسابداری مدیریت بهتر است بگوییم حسابداری صنعتی (به سمت گردآوری اطلاعات به منظور تصمیم گیری و برنامه ریزی مدیریتی و کنترل از طریق استفاده از تکنیک هایی نظیر: تحلیل تصمیم و

حسابداری سنجش مسئولیت بوده است. از جمله روشهایی که در این مرحله استفاده می شده است و به نوعی روشهای سنتی حسابداری صنعتی تلقی می شوند، می توان به بهایابی استاندارد، تجزیه و تحلیل بها- حجم فعالیت- سود و تحلیل های نقطه سر به سر اشاره کرد.

مرحله ی سه مربوط به سالهای پیش از ۱۹۸۵ میلادی است، زمانی که تأکید حسابداری مدیریت معطوف به کاهش اتلاف منابع مورد استفاده در تولید بوده است. این امر از طریق حذف «فعالتهای بدون ارزش افزوده» و استفاده از فرمولهای ریاضی ای مانند مقدار سفارش اقتصادی (مدل EOQ) یا رگرسیون چند متغیره، محقق شد.

در مرحله ی چهار، تأکید بر خلق ارزش از طریق استفاده ی اثربخش از منابع است و تکنیکهای محرک ارزش برای مشتری و سهامدار و همچنین نوآوریهای سازمانی را مورد توجه قرار می دهد. در این مرحله، بکارگیری روش های پیشرفته حسابداری مدیریت مانند سیستم اقدام به هنگام<sup>۱۴</sup> (JIT)، کارت ارزیابی متوازن<sup>۱۵</sup>، ترازسنجی<sup>۱۶</sup> و حسابداری مدیریت استراتژیک، برجسته و متداول گردیده است. طبق بیان فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) بعد از سال ۱۹۸۵ توجه دنیا و به خصوص کشورهای توسعه یافته به سمت مرحله ی چهارم حسابداری مدیریت معطوف بوده است. در شکل ۳ نحوه تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه این منظر ارائه شده است.



شکل ۲- چارچوب و حیطه عمل حسابداری مدیریت

## ۴-۲- وضعیت کنونی حسابداری مدیریت در ایران

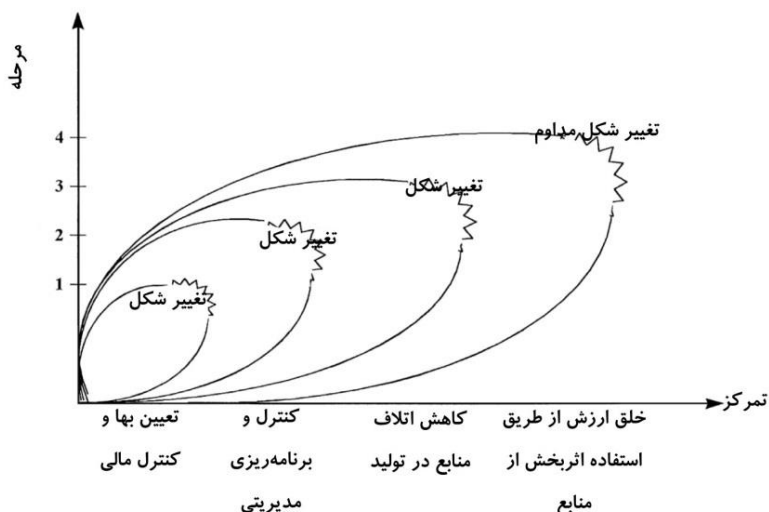
مطابق تحقیقی که در سال ۱۳۹۱ توسط حساس یگانه و همکاران در ۱۰۵ شرکت بورسی در ایران صورت گرفت، مشخص شد که ۷۳,۶٪ از شرکتهای مورد مطالعه در مرحله اول تکاملی، ۵۱,۴٪ در مرحله دوم، ۴۵,۸٪ در مرحله سوم و ۱۵,۳٪ در مرحله چهارم قرار گرفته‌اند. بعلاوه، تهیه اطلاعات برای گزارش های مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه‌ها موضوعاتی هستند که در شرکتهای مورد مطالعه، بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی، کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

شواهد حکایت از آن دارد که متأسفانه در ایران، استفاده از حسابداری به مثابه ابزاری برای مدیریت، کاربرد چندانی نیافته است و فرهنگ یاری‌جویی از رویه‌های حسابداری مدیریت به اندازه کافی در بین مدیران ترویج نیافته است.

نتایج به دست آمده از انجام این تحقیق، اطلاعات نسبتاً جامعی از وضعیت بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکتهای نمونه که می‌تواند به تمامی شرکتهای ایرانی تعمیم یابد، ارائه می‌دهد.

تکنیکهایی مانند تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد، تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی، بودجه‌بندی سالانه و برنامه‌ریزی مواد به نسبت سایر موارد کاربرد بیشتری دارد که می‌تواند علت آن الزام شرکتهای توسط بورس اوراق بهادار به ارائه گزارشهای بودجه‌ای باشد.

با نگاهی به جایگاه شرکتهای ایرانی در مراحل تکاملی آشکار می‌شود که هنوز از منظر اجرای رویه‌های حسابداری مدیریت، این شرکتهای در مراحل ابتدایی قرار دارند. محققان در حین اجرای این تحقیق و بر اساس ارتباطاتی که با مسئولین بخش حسابداری مدیریت شرکتهای نمونه ایجاد نمودند، به این گمان رسیده‌اند که مدیران مذکور آشنایی‌های لازم را با تکنیکهای نوین ندارند و این خود می‌تواند دلیل بااهمیتی درخصوص عدم اجرای تکنیکهای موجود در مرحله سوم و چهارم تکاملی باشد؛ که این امر در تطابق با یافته‌های تحقیق بهرامفر و همکاران (۱۳۸۷) است که به شناسایی مشکلات توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی: بورس اوراق بهادار تهران پرداختند.



شکل ۳- دوره‌های تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)

چهار عامل و مانع توسعه حسابداری مدیریت شناسایی شدند که عبارتند از: ۱) آشنایی کم مدیران با مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت ۲) عدم کفایت آموزش های این بخش در دانشگاه ها و سایر موسسات آموزشی برای تربیت مدیران ۳) عدم ارائه به موقع اطلاعات توسط سیستم حسابداری و ۴) تغییرات مداوم رویه های اقتصادی.

#### ۵- یافته های پژوهش

#### ۵-۱- ارتباط بین تعالیم دین مبین اسلام و ابزارهای نوین حسابداری مدیریت

در مقدمه این مقاله، با ذکر احادیثی اهمیت نیکو کار کردن مطرح شد. در این قسمت سعی می شود ارتباط بین مفاهیم مذکور و ابزارهای حسابداری مدیریت تبیین گردد. در حسابداری مدیریت، "نیکو کار کردن" در عرصه تولید و تجارت معادل اصطلاح ژاپنی، کار "ناب"<sup>۱۷</sup> است که تولید ناب<sup>۱۸</sup> از مصادیق بارز آن محسوب می شود.

تولید ناب، مبتنی بر فلسفه کایزن<sup>۱۹</sup> (یعنی، بهبود مستمر) است و با استفاده از فرهنگ کار گروهی سعی دارد اتلاف های موجود در فرآیند را بیابد، تحلیل کند و آنها را از بین ببرد. ماحصل چنین سیستمی، کاهش زمان تولید، کارایی بهتر کارکنان، کیفیت بالاتر، انعطاف پذیری بیشتر نسبت به بازار، عمر بیشتر ماشین آلات، سطح پایین موجودی ها و کاهش هزینه های سربار است. تولید ناب بر این اساس کار می کند که محصول با کیفیت، لزوماً با هزینه های بالا تولید نمی شود. در روش تولید ناب، هزینه های سربار، به ویژه هزینه های غیر مستقیم با رعایت استانداردهای کیفیتی و پایین آوردن زمان چرخه تولید، خود به خود کاهش می یابد. تولید ناب با استفاده از کارکنان ماهر چندمهارته در تمام سطوح سازمان و ماشین آلات چند منظوره که توانایی تولید محصولات مختلف را دارند، قیمت کالای تولیدی را

کاهش داده و محصولاتی را تولید کنند که مورد نیاز و خواست مشتریان باشد. لذا کایزن مفهومی چتری شکل دارد که بیشتر شیوه های خاص مدیریت ژاپنی را که اخیراً شهرت جهانی یافته اند را در بر می گیرد.

مدیران شرکت های ژاپنی براساس فلسفه کایزن، همواره از کارگران و کارمندان شان خواسته اند که هر روز ایده های نو و جدید برای بهبود تولید (چه از لحاظ کیفی، چه از لحاظ کاهش هزینه، چه از لحاظ ساختاری و...) بدهند و برای این ایده ها ارزش قائلند و آنها را اجرایی می کنند. شاید آمار ایده هایی که کارگران شرکت تویوتا ژاپن داده اند برایتان جالب باشد؛ در اوایل دهه ۱۹۸۰ تویوتا موتورز سالانه به طور متوسط از هر نفر ۱۷/۹ پیشنهاد دریافت می کرد در حالیکه این نرخ برای شرکت های ایرانی زیر یک پیشنهاد برای هر نفر می باشد. تویوتا حدود ۹۰ درصد از این پیشنهادها را تصویب و ۸۰ درصد از پیشنهادهای تصویب شده را به اجرا درآورد. نظام پیشنهادهای موفق که در شرکت تویوتا موتورز اجرا می شود در یک دوره ۴۰ ساله، تولیدگر ۲۰ میلیون پیشنهاد برای بهبود روند تولید بود. به نحوی که نرخ متوسط پیشنهاد برای هر نفر نزدیک به ۵۰ پیشنهاد در سال بوده است یعنی هر نفر در تویوتا موتورز به طور متوسط هر هفته ۱ پیشنهاد ارائه می دهد.

البته نظام فعال پیشنهادهای شرکت تویوتا برای ایجاد انگیزه بیشتر در بین کارکنان، به سرعت به پیشنهادهای خوب پاداش می دهد و این کار با پشتیبانی سرپرستان خط تولید شرکت انجام می گیرد که تمام تلاش خود را در جهت تشویق کارکنان برای ثبت پیشنهادهای شان برای بهبود سیستم انجام می دهند. البته پاداش های مالی در خصوص ایده های کوچک، پرداخت مبالغ کم (۵ دلار) و بیشتر بصورت نمادین است، اما در برخی موارد نیز پاداش ها، بزرگ و قابل توجه است.



بطور خلاصه، فلسفه کایزن براین اصل استوار است که شیوه زندگی انسان، زندگی شغلی، زندگی اجتماعی و زندگی خانوادگی می بایست مبتنی بر بهبود مستمر باشد. پیام استراتژی کایزن را می توان در این جمله خلاصه کرد: "حتی یک روز را نیز نباید بدون ایجاد نوعی بهبود در یکی از بخش های شرکت یا سازمان سپری کرد".

جملات فوق، ناخودآگاه این حدیث از امام صادق (علیه السلام) را به خاطرمان می آورد که "مغبون است کسی که دو روزش با هم مساوی باشد و ملعون است کسی که فردایش بدتر از امروزش باشد و کسی که در خود میل به پیشرفت و ترقی نبیند، به سوی نقصان و خسران پیش خواهد رفت و کسی که به سوی نقصان پیش برود، مرگ برای او بهتر از زندگی و حیات است"<sup>۲۰</sup>. این حدیث را بارها به کرار برایمان گفته اند و خوانده ایم ولی چرا ژاپنی ها در اجرای آن از ما پیشی گرفته اند؟

زیرا این جملات ارزشمند، به باور ذهنی و فرهنگ ملی ژاپنیا تبدیل شده است. یکی از مهمترین علل رشد چشمگیر ژاپن، اعتقادات و ارزشهایی است که به انگیزه های رفتاری و حرکت های جمعی مردم این کشور در جوامع سازمانی و اجتماعی شکل داده است. این اعتقادات و ارزشها، ریشه در تعالیمی دارد که در طی قرن ها توسط مکاتب فکری مهمی چون شینتوئیسم، بودائیسم، کنفوسیوسیسیم<sup>۲۱</sup> در خمیرمایه فکری ژاپنیا رسوخ کرده است و آنها همواره بهترین آموزه های مکاتب مذکور را گلچین کرده و ایدئولوژی ملی و فرهنگی غنی خود را شکل داده اند. فرهنگی مبتنی بر الگوی مصرفی ساده، میل به پس انداز بالا، وجدان کاری، جامعه منسجم و گروه گرا، تسلیم ناپذیری در مقابل بیگانگان که به شدت رفتار اقتصادی ژاپنی ها را تحت تأثیر قرار داده است. آئین شینتو به عنوان مذهب این ملت، نقشی تعیین کننده،

در مسیر توسعه داشته است. ژاپنی ها از تعالیم شینتو، علاوه بر اطاعت از پدر و مادر و رهبر، احترام به گذشتگان وابسته را آموختند. به همین جهت احساسات و زندگی ژاپنی ها پیوسته با گذشته رابطه دارد و همیشه به دنبال علایقی هستند تا آنها را به اجدادشان پیوند دهد. از تعالیم بودا نیز اعتدال در مصرف و قناعت را آموختند و این آموخته ها همراه با فقر منابع طبیعی کشور و زلزله های مکرر به آنان القا کرد که از گرسنگی نمی میرند و باید خود را راضی و خوشبخت بپندارند. رهبران بودائیسم، با پرداختن به فعالیت های اقتصادی و قبول مشاغل سخت در جامعه، اصول اخلاقی، وجدان کار و نظم و انضباط را سرلوحه آموزش های خویش قرار دادند تا به ژاپنی ها بیاموزند که باید با کار و تلاش بر فقدان منابع محیطی مناسب، فائق آیند.

از سوی دیگر، کنفوسیوس اطاعت و کرامت را تعلیم می داد. اطاعت فرزند از پدر و کرامت پدر به فرزند، اطاعت خادم نسبت به مخدوم و کرامت مخدوم به خادم. ژاپنی ها از کنفوسیوس آموخته اند که وظیفه بر هر چیز مقدم است و جامعه بر فرد مقدم است، تا آنجا که وظیفه هر چند سخت و ناگوار باشد باید انجام شود. درضمن اگر فرد منافع خود را بر منافع جمع ترجیح دهد باید از جمع طرد شود. باید فرد از گروه و تصمیمات گروه پیروی کند. جوهره و محور تعالیم کنفوسیوس، تعلیم "رن" یعنی انسانیت است. در این محور، اساس کار، تکیه بر شکوفا کردن استعدادهای انسانی و اوج بخشیدن به شخصیت فرد و نگاه داشتن حقوق انسانی است. از نظر وی انسانیت (رن) به معنای دوست داشتن دیگران است که تلفیقی از همه هنرهاست نه یک هنر اخلاقی. انسانیت (رن)، منجر به پرهیز از خودپرستی و میل به نوع دوستی می شود. چیزی که کنفوسیوس آن را (شو) می نامد. کنفوسیوس می گوید "شو" یعنی

۵) برای تحقق هدف به دنبال کمال مطلوب نگردید. اگر ۶۰٪ از تحقق هدف اطمینان دارید دست بکار شوید.

۶) برای پی بردن به ریشه مشکلات ۵ بار پرسید چرا؟

۷) به دنبال محل واقعی خطا رفته و سعی نکنید مشکلات را از دفتر خود 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 نمی رسد، آن را از همکارانتان بجویید و از خرد جمعی استفاده کنید.

۱۰) هیچ وقت جزئیات و نکات ریز مسئله را فراموش نکنید. ریشه بسیاری از مشکلات در نکات ریز است.

۱۱) حمایت مدیریت ارشد منحصر به قول و کلام نیست. مدیریت باید حضور ملموس داشته باشد.

۱۲) برای حل مسائل هر جا که امکان آن وجود دارد از واگذاری اختیار به زیردستان ابا نکنید.

۱۳) هیچ وقت به دنبال مقصر نگردید. هیچ گاه عجلانه قضاوت و عمل 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 لایه های پایین تر سازمان ارتباط دو جانبه داشته باشد.

۱۶) انسانها توانایی های فراوانی دارند. از الگوهای چند مهارتی و غنی سازی شغلی برای شکوفا شدن آنها استفاده کنید.

۱۷) تنها فعالیت هایی را انجام دهید که برای سازمان شما ارزش افزوده ایجاد می کنند.<sup>۲۵</sup>

عمل متقابل، یعنی شخص نباید به گونه ای با دیگران رفتار کند که دوست ندارد آن گونه با او رفتار شود.<sup>۲۲</sup> جالب است که این قانون سیمین مطرح شده در تعالیم کنفوسیوس در احادیث معصومین ما نیز به دفعات تکرار شده است. برای نمونه حضرت علی (ع) فرموده اند: آنچه برای خود می پسندی برای دیگران نیز بپسند و آنچه برای خودت نمی پسندی برای دیگران نیز بپسند.<sup>۲۳</sup> حتی در روایتی دیگر داریم، شخصی به نام ابو ایوب خالد بن زید، نزد رسول خدا (ص) آمد و گفت: از شما تقاضای سفارشی کوتاه دارم که بتوانم آن را در خاطر نگاه دارم. رسول خدا (ص) فرمودند: "تو را به پنج چیز سفارش می کنم: نومییدی از آنچه در دست مردم است که این توانگری است؛ تورا از طمع ورزی پرهیز می دهم؛ زیرا که فقر نقد است. نماز را چنان بگزار که گویی آخرین نماز توست. از کاری که باید از انجامش عذر بخواهی پرهیز کن و آنچه را برای خود دوست می داری برای برادرت نیز آن را دوست بدار"<sup>۲۴</sup>. اینجاست که عمق فاجعه را می توان متوجه شد که چقدر از لحاظ فرهنگی و عملی با موازین و تعالیم غنی اسلامی فاصله داریم.

## ۵-۲- اصول بیست گانه مدیریت در کایزن

۱) نگویند چرا این کار انجام نمی شود. فکر کنید چگونه می توانید آن را انجام دهید.

۲) در مورد مشکل به وجود آمده نگرانی به خود راه ندهید. همین الان برای رفع آن اقدام نمایید.

۳) 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.

هر نوع اسراف است که در آیه ۳۱ سوره اعراف خداوند متعال در این خصوص می فرماید: "بخورید و بیاشامید و اسراف نکنید البته که خداوند اسراف کنندگان را دوست ندارد"<sup>۲۸</sup>، یا در آیه ۱۴۱ سوره انعام می فرماید: "اسراف نکنید که خداوند اسراف کنندگان را دوست ندارد"<sup>۲۹</sup> و یا در آیه ۴۳ سوره غافر می فرماید: "اسراف کنندگان اهل آتشند"<sup>۳۰</sup>. احادیث فراوانی نیز در منع از اسراف وجود دارد برای نمونه، حضرت علی (ع) می فرماید: "اسراف موجب هلاکت است و میانه روی، مایه زیاد شدن ثروت"<sup>۳۱</sup>.

متأسفانه مشاهده می کنیم مدیران واحدهای اقتصادی ما بعضاً این احادیث را در خطوط تولید محصولات خود وارد نکرده اند و مصداق این آیات و احادیث را صرفاً محدود در زندگی شخصی خود می دانند و نه محیط کار و عملشان و به منابع و ساعات زمانی که از خودشان و دیگران تلف می شود، کوچکترین توجهی ندارند.

### ۳-۵- کنترل کیفیت جامع (فراگیر):

۳۰ سال پیش، جوران<sup>۳۲</sup> پیش گویی کرد که توجه به کیفیت باعث بازگشت ژاپن به قدرت اقتصادی خواهد شد. در دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰، ژاپن سهم بازار را با محصولات بهتر و با قیمت پایین تر، از آن خود ساخت. شرکت های ژاپنی از نظریات دمینگ و جوران<sup>۳۳</sup> استفاده نمودند و بر اساس نظریات آنها، هزینه های کیفیت خود را به ۵ درصد هزینه های کل تولید رساندند. درحالی که هزینه های کیفیت در کارخانه های آمریکایی حدود ۵۰ درصد کل هزینه های تولید بود، یعنی ۱۰ بار بیش تر از ژاپن بود. بدین ترتیب بالاخره، پیشگویی جوران به حقیقت پیوست. در اواخر دهه ۱۹۷۰ و ابتدای دهه ۱۹۸۰، بیشتر شرکت های آمریکایی با بحران مواجه شدند؛

(۱۸) بر اساس الگوهای کار گروهی، مشکلات محیط کارتان را حل کنید.

(۱۹) فراموش نکنید که ۵ ت، پایه و بنیان ایجاد محصولی با کیفیت است. هدف اصلی نظام پنج "ت"، بهسازی فرآیندهای سازمان و حذف اتلاف هاست. به طور کلی، نظام پنج "ت" فنی است که جهت برقراری و حراست از کیفیت در سازمان به کار می رود و شامل پنج فعالیت است که با (ت) شروع می شوند. پنج ت و معادله ژاپنی آنها به شرح جدول یک می باشند.

(۲۰) حذف مودا<sup>۳۴</sup> (اتلاف ها) و نیز تلفیق موری<sup>۳۵</sup> (موازی کاری ها) فرآیندی پایان ناپذیر است. هیچ وقت از این کار خسته نشوید. برخی از انواع این اتلافها عبارتند از: دوباره کاری مربوط به اصلاح اشتباهات، تولید محصولاتی که مشتری ندارند، مراحلی از فرآیندکار که ضرورتی به وجود آنها نیست، جابجایی بی مورد نیروی انسانی در سطوح سازمانی، حمل و نقل های بیهوده، کالاها و خدماتی که به نیاز مصرف کننده پاسخ نمی گویند.

### جدول ۱- پنج ت

واژه ژاپنی	مفهوم انگلیسی	مفهوم فارسی
Seiton	Organize	ترتیب
Seiri	Sort	تفکیک
Seiso	Clean	تمیزی
Shitsuke	Discipline	تعلیم
Seiketsu	Hygiene	تداوم

وقتی به اصول ۲۰ گانه فوق الذکر می نگریم، باز هم مشاهده می شود در تعالیم غنی دین اسلام به این موارد توجه شده و حتی سفارش اکید شده است. برای نمونه حذف مودا (اتلاف) مصداق بارز حذف

آنها متوجه شدند که اجناس ساخته شده در ایالات متحده، دیگر به معنی بهترین کالا نمی باشد. در مقابل، درحالی که پس از گذر از یک دوره زمانی که اجناس ژاپنی مورد استهزاء قرار می گرفتند، حالا دیگر اجناس ژاپنی و نام ژاپن به معنی داشتن کیفیت برتر تلقی می شد؛ و این موضوع باعث نگرانی سردمداران ایالات متحده، خصوصا مدیران اجرایی موسساتی شد که از تکنیک های سنتی مدیریت استفاده می کردند.

در سال ۱۹۸۷، مجلس آمریکا جایزه کیفیت ملی مالکوم بالدريج<sup>۳۴</sup> را برای افزایش رقابت در شرکت های آمریکایی برای افزایش کیفیت، در نظر گرفت. این جایزه باعث شد تا شرکت ها توجه بیشتری به کیفیت داشته باشند و برای افزایش کیفیت و تدوین استراتژی ها در جهت کسب موفقیت بیشتر و کیفیت بالاتر، انگیزه پیدا کنند. شواهد نشان می دهد این جایزه تاثیر بسزایی در افزایش کیفیت محصولات/ خدمات شرکت های آمریکایی داشته است. بعلاوه شرکت هایی که در آنها مدیریت کیفیت وجود دارد، دارای عملکردهای مالی بهتری نسبت به شرکت هایی هستند که به این عامل توجهی ندارند یا به تازگی مدیریت کیفیت جامع<sup>۳۵</sup> را اجرا کرده اند. در سال ۱۹۴۷، سازمان بین المللی استاندارد<sup>۳۶</sup> به منظور استاندارد سازی نحوه عمل مدیریت کیفیت، یکپارچه کردن تدوین استاندارد در سراسر جهان، ایجاد تسهیلات در تجارت بین المللی، حمایت از تولیدکننده و مصرف کننده و توسعه همکاری های علمی تکنولوژیکی اقتصادی، با عضویت ۲۵ کشور تاسیس شد که مقر آن در ژنو می باشد<sup>۳۷</sup>؛ اما برآستی منظور از کیفیت چیست؟

امروزه کیفیت را با نگرشی مبتنی بر مصرف کننده و یا متکی بر مشتری تعریف می کنند. براین اساس، کیفیت یعنی هرچیزی که ارزش محصول را در نظر

مشتري بالا ببرد. منظور از ارزش، در این تعریف همان مطلوبیت و نیز آنچه که مشتری حاضر است بابتش پول بپردازد، است. این نظر جدید درباره کیفیت، تفاوت اساسی با نگرشی (نگرش مبتنی بر محصول) دارد که در گذشته رایج بود و هنوز هم در برخی کشورهای جهان سوم مصطلح است و اعتقادش بر این بوده که افزایش کیفیت همیشه منجر به هزینه بیشتر می شود. در صورتیکه در نگرش جدید (نگرش مبتنی بر مصرف کننده)، اعتقاد بر این است که افزایش کیفیت در واقع کاهش هزینه است و علت نامگذاری کتاب مشهور آقای فیلیپ کراز بی<sup>۳۸</sup> تحت عنوان "کیفیت رایگان است" در راستای این نگرش است. براساس این نگرش، سازمان بین المللی استاندارد، کیفیت را اینگونه تعریف می کند: "کیفیت، مجموعه ویژگی ها و مشخصات یک محصول یا خدمت است که بتواند نیازهای بیان شده و تلویحی را برآورده سازد". در این تعریف، ملاک کیفیت در واقع رضایت مشتری است. رضایت مشتری نیز شامل تامین نیازهای بیان شده و تلویحی او از محصول است. لذا مدیریت کیفیت جامع (فراگیر)، فرایندی است که بر اساس آن، مدیریت با مشارکت کارکنان، مشتریان و اعتباردهندگان به بهبود مستمر کیفیت می پردازد (مصدق راد، ۱۳۸۱). بدیهی است که عدم وجود کیفیت لازم در یک محصول، هزینه هایی را به همراه خواهد داشت که برخی از این هزینه ها که از مصادیق اسراف نیز هستند، عبارتند از: هزینه دوباره کاری، هزینه تعمیر محصول معیوب، هزینه برگشت دادن محصول و تعویض آن، پرداخت خسارت و از همه مهمتر از دست دادن مشتریان.

بنابراین واحدهای اقتصادی موفق، نظام کنترل کیفیت جامع را در شرکت خود پیاده می سازند تا از همان ابتدا از کیفیت محصول خود مطمئن باشند. این واحدهای اقتصادی با تحمل هزینه های پیشگیری و

ارزیابی دقیق سعی می کنند مانع از وقوع هزینه‌های قصور خارجی می شوند. این شرکتها هرزمان که متوجه شوند کالایی که به بازار عرضه کرده اند، با وجود تمام تدابیری که اندیشیده اند، کیفیت های لازمه را ندارد، خود را مسئول این قصور دانسته و سریعاً ضمن اطلاع رسانی به عموم و عذرخواهی رسمی، اقدام به جمع آوری محصول مذکور از بازار ها نموده و عیوب آن را برطرف می سازند. برای نمونه می توان به عذر خواهی شرکت گوگل در روز سه شنبه اول سپتامبر ۲۰۰۹ به خاطر قطع یکساعت و چهل و پنج دقیقه ای سرویس پست الکترونیک جی میل و نیز به عذر خواهی این شرکت در ۲۸ فوریه ۲۰۱۱ اشاره کرد که بابت مشکلاتی که بخاطر به روز رسانی سرویس های این شرکت، برای کاربران جی میل ایجاد شده بود معذرت خواهی نمود و در مدت زمان کوتاهی اطلاعات از دست رفته کاربران را بازیابی نمود. همینطور می توان به اقدام مشهور شرکت تویوتا در اکتبر سال ۲۰۰۹ اشاره کرد که در آن "آکیو تویوتا" رئیس شرکت مذکور در یک کنفرانس خبری مربوط به شرکتش در برابر دوربین رسانه ها در ژاپن تعظیم کرد و از مشتریان به خاطر نقص فنی پدال گاز خودروهای تویوتا عذرخواهی نمود و در برابر مادر یکی از قربانیان، از شدت شرمساری اشک ریخت! و با اندوه و تأثر فراوان از مشتریان خود پوزش خواست و فراخوان باز پس گرداندن ۳٫۸ میلیون خودروی تولیدی این شرکت در سراسر جهان را داد.

اما آیا فرهنگ توجه به کیفیت محصول و نیز عذرخواهی بابت محصولات معیوب و تلاش برای رفع عیوب آنها در ایران نیز وجود دارد؟ آیا خودروسازهای کشور ما بابت عیوب خودروهای صفرکیلومتری که تحویل مشتریان خود می دهند، بابت آتش سوزی خودروها، بابت ضعف ایمنی آنها که

سالانه آمار سرسام آور مرگ و نقص عضو را برای ملت ما و بخصوص قشر جوان دارد، رسماً عذر خواهی کرده اند؟ یا تدبیری برای رفع هرچه سریعتر این عیوب اندیشیده اند؟ مگر اینها و موارد دیگر از مصادیق حق الناس نیستند که مطابق احادیث، خداوند حق الناس را مقدم بر حقوق خود قرار داد؟ مگر نه این است که در آیه ۱۸۳ سوره شعراء خداوند متعال فرموده است: و اجناس مردم را کم ندهید.<sup>۳۹</sup> نیز امام صادق (ع) فرموده اند: از جمله عوامل نابودی اسلام و نابودی مسلمانان، آن است که اموال در اختیار کسانی قرار گیرد که حق را در آنها تشخیص نمی دهند، و با آنها به ساخت کالای خوب نمی پردازند.<sup>۴۰</sup> پیامبر صلی الله علیه و آله وسلم نیز می فرماید: کسی که مؤمنی را اذیت و آزار کند، پیامبر را اذیت و آزار کرده و کسی که پیامبر را اذیت بکند خدا را آزار داده و کسی که خدا را آزار و اذیت بدهد، در چهار کتاب الهی ملعون است.<sup>۴۱</sup> مگر بارها و بارها برایمان احادیث و روایاتی را بیان نکرده اند که در آن اهمیت توجه به کیفیت کارها (نیکوکارکردن) مطرح شده است. برای نمونه علاوه بر مواردی که قبلاً بیان شد، می توان به روایت ذیل نیز در این خصوص اشاره کرد.

هنگامی که سعد بن معاذ درگذشت و پیکرش را به لب قبر آوردند، پیامبر (ص) به درون قبر رفت و پیوسته می گفت: «سنگ بدهید، گل بدهید» تا این که ایشان درز خشت ها را پر کردند و قبر را هموار ساختند. پیامبر (ص)، آن قدر قبر را خوب درست کردند که اصحاب در شگفت شدند که چرا پیامبر (ص) این همه محکم کاری در ساختن یک قبر اعمال کرده اند! پس آن حضرت فرمودند: می دانم که به زودی فرسوده می شود و می پوسد؛ اما خداوند، بنده ای را دوست دارد که چون کاری انجام می دهد، آن را درست (استوار) انجام دهد.<sup>۴۲</sup>

(۱) هزینه یابی هدف، یک فرآیند "نظام مند" است. منظور از نظام مند بودن این است که یکسری عملیات باید بصورت منسجم و منطقی و هدفمند انجام شود تا به مقصود مورد نظر که دستیابی به قیمت فروش هدف است، برسیم.

(۲) "کل هزینه تولید" در فرآیند هزینه یابی هدف باید مدنظر قرار گیرد یعنی علاوه بر هزینه مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، سربار، باید هزینه‌های تحقیق و توسعه، توزیع و فروش و عمومی و اداری را نیز در تصمیم‌گیری‌ها لحاظ کرد.

(۳) "محصول با کارکرد مشخص" در این سیستم مورد توجه است؛ یعنی، از ابتدا باید تعیین شود که محصولی که قصد تولید آن را داریم باید چه خصوصیتی داشته باشد که البته تعیین این خصوصیات نیز مستلزم انجام تحقیقات بازار و نیازسنجی مشتریان و میزان تمایل مشتریان به پرداخت پول رای هر کارکرد تعیین می‌شود.

(۴) "قیمت فروش محصول" باید از قبل و با توجه به کشش بازار، مجموعه جهانی مشتریان، رقبا، و شرایط کلی اقتصاد در زمان معرفی محصول (قبل از طراحی) تعیین می‌شود.

(۵) "سود مطلوب نظر" شرکت نیز در این سیستم تابعی از انتظارات ذینفعان و و بازارهای مالی بوده و معمولاً از سایر موارد مشابه در حوزه صنعت و یا کسب و کار الگو برداری می‌شود. درضمن باید سود در نظر گرفته شده، واقع بینانه باشد و همیشه به خاطر داشته باشید که در دنیای تجارت امروزی، قیمت توسط بازار تعیین می‌شود.

در سیستم هزینه یابی هدف یک نکته بسیار ظریف نهفته است و آنهم توجه به این موضوع مهم

اینکه پیامبر (ص) در ساختن یک قبر این همه دقیق بودند و به کیفیت کار توجه داشتند و محکم کاری می‌کردند، برای ما باید جای تامل بیشتر داشته باشد؛ زیرا اولاً این کیفیت کار، نه برای انسانی زنده، که برای یک مرده بود. دوماً، این توجه به کیفیت، برای کالبدی بود که پس از چندی می‌پوسید. سوماً، این کیفیت، برای بنایی بود که با گذشت چند سال، خراب می‌شد. چهارماً، این کیفیت، برای بنایی بود که با خراب شدنش زیبایی حاصل نمی‌شد. پنجماً، این کیفیت، برای بنایی بود که در شریعت همان پیامبر، تجدید بنای آن، مکروه است.

آموزنده است که پیامبر (ص)، اصل توجه به کیفیت کار را با ساختن یک قبر به مسلمانان آموخت. قبر، کم اهمیت ترین بنایی است که انسان می‌سازد. پس هنگامی که در ساختن یک قبر باید به کیفیت کار توجه نمود، روشن است که در چیزهای دیگر، چه قدر باید دقت ورزید و ریزه کاری کرد. اگر پیامبر (ص) در ساختن مسجدی یا خانه ای محکم کاری می‌کرد، پنداشته می‌شد که این کار به علت اهمیت مسجد و خانه است؛ اما پیامبر (ص)، این درس را با ساختن قبری به همگان آموخت؛ یعنی کمال گرایی و توجه به کیفیت کار یک اصل است، چه در ساختن یک قبر و چه در ساختن اتومبیل و چه در تولید سایر محصولات و ارائه سایر خدمات.

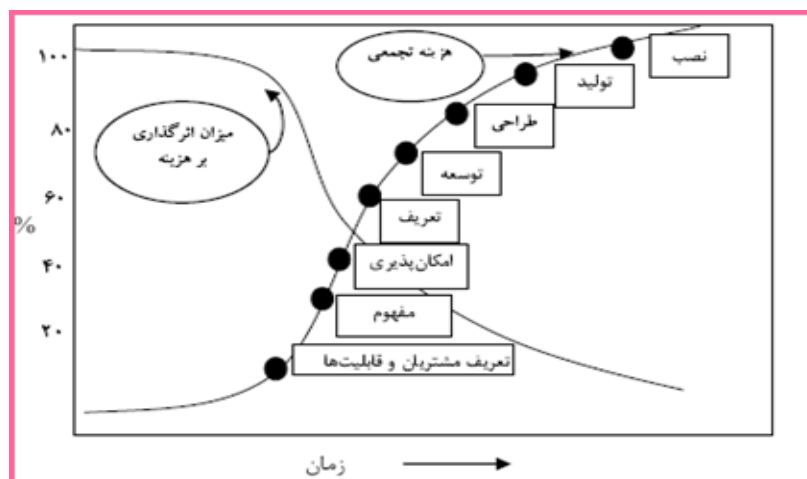
#### ۵-۴ هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف، یک فرآیند نظام مند برای تعیین و تحقق کل هزینه تولید یک محصول با کارکردهای مشخص، با توجه به قیمت فروش مطلوب نظر مشتری و سودمطلوب نظر شرکت است (کوپر و اسلگمورد<sup>۴۳</sup>). در این تعریف، چند نکته اساسی وجود دارد که باید بیشتر به آنها پرداخته شود:

سازی آن را شروع کنیم (شکل ۳). لازم به ذکر است که با سیستم‌های سنتی که در اکثر شرکت‌های ایرانی مورد استفاده است، بیشتر تلاش‌ها برای کاهش هزینه در مرحله تولید صورت می‌گیرد که نتیجه و اثربخشی آن بسیار کم است.

در سیستم هزینه یابی هدف، نحوه کار بدین صورت است که ابتدا با تحلیل رقبا و استراتژی شرکت و نیز تحلیل بازار محصول (از طریق جدول بازار- ویژگی محصول، تعیین اهمیت ویژگیهای محصول، تعیین جذابترین مدل محصول با استفاده از تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی، اقدام به تعریف محصولی که می‌خواهیم تولید نماییم، می‌کنیم. سپس با استفاده از منحنی تجربه (تحقیقات نشان می‌دهد، یک کاهش یکنواخت در قیمت محصول به ازای هربار ۲ برابر شدن خروجی تجمعی در آن حوزه از صنعت وجود دارد)، قیمت رقبا، قیمت‌های مطرح شده در مناقصات، مهندسی معکوس و سایر اطلاعاتی از این دست به تعیین قیمت فروش می‌پردازیم.

است که با هوشمندی تمام دقت داشته است که هزینه‌های یک محصول از زمانی که هنوز طراحی آن شروع نشده، تعیین می‌شود. بسیاری از صنعتگران به اشتباه تصور می‌کنند که هزینه‌های یک محصول در زمان طراحی و یا تولید آن تعیین می‌شود و همین تصور اشتباه آنها را وارد مسیری می‌کند که بقایشان را در محیط پر رقابت امروزی به خطر می‌اندازد. جالب است که بدانید بیش از ۶۰٪ هزینه کل محصول در مرحله تحقیق برای ساخت محصول، نهفته است. لذا بهتر است فرآیند هزینه یابی در مرحله تحقیق و توسعه محصول (یعنی زمانی که بیشترین میزان اثرگذاری را بر هزینه دارد)، اعمال شود؛ زیرا با گذشت زمان و جلو رفتن در حلقه‌های زنجیره ارزش، امکان اثرگذاری بر میزان هزینه‌ها به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌یابد. لذا اگر می‌خواهیم محصولی تولید کنیم که از لحاظ کارکرد و نیز قیمت مطلوب نظر بازار و مشتریانمان باشد باید وقت را تلف نکرده و از همان حلقه‌های اول زنجیره ارزش، کار پیش‌بینی هزینه و تلاش برای حداقل



شکل ۳- رابطه بین هزینه‌های تجمعی محصول و میزان اثرگذاری روی این هزینه‌ها

میزان نیاز به پوشش هزینه‌هایی که در اهداف در نظر گرفته شده‌اند (آیا کل هزینه‌های مربوط به چرخه

آنگاه با توجه به انتظارات سهامداران، دستورالعمل‌های سازمان، موارد مشابه در صنعت،

عمر محصول را می‌خواهید پوشش دهید یا فقط بهای تمام شده کالای فروخته شده را) اقدام به تعیین سود مورد نظرمان درخصوص محصول مربوطه می‌نماییم. سپس از حاصل تفریق قیمت فروش هدف و سود موردانتظار، رقم هزینه هدف را محاسبه می‌کنیم و آن را به سطح اجزای محصول و فرایندهای تولید می‌شکنیم (با ترسیم ماتریس QFD) تا اگر در مواردی هزینه‌ها بیشتر از هزینه هدف است، تدبیری برای کاهش آنها بیاندیشیم. در نهایت نیز وقتی محصول را تولید و روانه بازار کردیم همواره باید به هوش باشیم و اطلاعات بازار و رقبا و نیازهای روز افزون مشتریان را جمع‌آوری و تحلیل کنیم و یک قدم جلوتر از آنها اقدام به بروز رسانی محصولات و قیمت‌های آنها نماییم؛ زیرا در دنیای رقابتی که سرعت تحولات تکنولوژیکی آن بسیار بالاست، بسیار نابخردانه است که یک محصول را با همان خصوصیات ۱۰ سال پیش تولید کنیم و انتظار داشته باشیم که یکه تاز جهانی باشیم. به همین خاطر است که امام صادق (ع) فرموده اند: تفاوتی نمی‌بینم میان اینکه کار را به دست خائن بسپارم تا ناوارد<sup>۴۴</sup>.

بدیهی است که اگر می‌خواهیم به رونق تولید ملی پردازیم و جهاد اقتصادی داشته باشیم لازم است که از هزینه یابی هدف به نحو احسن بهره ببریم. حال اینکه نتیجه تحقیق حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۱) نشان می‌دهد تنها ۱۶ شرکت بررسی از بین ۱۰۵ شرکت مورد بررسی در این تحقیق از ابزار "هزینه یابی هدف" استفاده می‌کنند. لذا می‌توان نتیجه گرفت که بیشتر شرکت‌های ایرانی بدون توجه به خواست مشتریان و قیمت‌های مدنظر آنها اقدام به تولید محصولات خود نموده و بعد از طریق محاسبه بهای تمام شده محصولاتشان و احتساب درصدی سود روی آن، به قیمتی مطلوب نظر صاحبان شرکت (و نه قیمت مطلوب نظر مشتری) آن را به

مشتریانشان تحمیل می‌کنند. این موضوع حتی با احادیث نقل شده از ائمه اطهار نیز مطابقت ندارد. برای نمونه امام صادق (ع) فرموده اند: هر صنعتگر برای کسب و کار خود ناگزیر به رعایت سه چیز است: مهارت در کار، امانت، جلب توجه مراجع‌کنندگان<sup>۴۵</sup>.

حال جای تامل دارد که کالایی که در تعیین خصوصیاتش و نیز قیمتش خواست مشتری لحاظ نشده چطور می‌تواند برای مشتریان جلب توجه نماید؟ تعجب آور این است که دیده می‌شود چنین کالایی دائم نیز به بهانه‌های مختلف به قیمتش افزوده می‌شود. مگر این حدیث از پیامبر اکرم (ص) را نخوانده ایم که فرموده‌اند: هرکس یک شب در آرزوی گرانی برای امت من باشد، خداوند اعمال چهل ساله او را تباہ خواهد کرد<sup>۴۶</sup>.

#### ۵-۵- استفاده از ابزارهای ارزیابی عملکرد

ارزیابی عملکرد عبارت است از: «فرآیند کمی کردن کارایی و اثربخشی عملیات» (نیلی، ۱۹۹۵). با مرور بر ادبیات موضوع می‌توان هدف از ارزیابی عملکرد را به سه گروه اصلی تقسیم کرد: ۱-اهداف استراتژیک که شامل مدیریت استراتژیک و تجدید نظر در استراتژی هاست؛ ۲-اهداف ارتباطی که شامل کنترل موقعیت فعلی، نشان دادن مسیر آینده، ارائه بازخور و الگوبرداری از سازمانهای دیگر است؛ ۳-اهداف انگیزشی که شامل تدوین سیستم پاداش و همچنین تشویق بهبود و یادگیری است.

واحدهای اقتصادی در گذشته، تنها از شاخص‌های مالی به عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد استفاده می‌کردند. تا اینکه جانسون و کاپلن در اوایل دهه ۱۹۸۰ پس از بررسی و ارزیابی سیستم‌های حسابداری مدیریت بسیاری از ناکارایی‌های این



اطلاعات را برای ارزیابی عملکرد سازمان‌ها نمایان ساختند که برخی از این ناکارایی‌ها عبارتند از:

- ۱) از آنجا که شاخص‌های مالی با استراتژی‌های سازمان ارتباط پیدا نمی‌کنند، ممکن است با اهداف استراتژیک سازمان تضاد داشته باشند و موجب پدید آمدن مشکلاتی در تدوین استراتژی شوند. به عنوان مثال افراط در استفاده از «نرخ برگشت سرمایه» می‌تواند به معطوف ساختن توجهات مدیریت به بهبودهای کوتاه مدت منجر شود و او را از بهبودهای بلندمدت غافل سازد.
- ۲) شاخص‌های مالی قادر به تشخیص هزینه‌های کیفی به شکل دقیق و مناسب نیستند و تنها تولید بیشتر را تشویق می‌کنند.

نواقص و کمبودهای سیستم‌های سنتی ارزیابی عملکرد (سیستم مبتنی بر ارقام مالی نظیر میزان سود و نقدینگی و...) به انقلابی در مدیریت عملکرد منجر شد به طوری که محققان و کاربران به سمت خلق سیستم‌هایی حرکت کردند که اهداف و محیط فعلی را مورد توجه قرار دهند. همچنین چهارچوب‌ها و مدل‌هایی پیشنهاد شد که هدف اینگونه چهارچوب‌ها، کمک به سازمانها برای ارزیابی درست و شایسته عملکردشان است. یکی از مشهورترین و شناخته شده ترین مدل‌های سیستم ارزیابی عملکرد مدل «کارت ارزیابی متوازن»<sup>۴۷</sup> است که توسط «کاپلن و نورتن در سال ۱۹۹۲ ایجاد و سپس گسترش و بهبود یافته است. کارت ارزیابی متوازن، ابزاری مدیریتی برای تبدیل استراتژی و چشم انداز شرکت به اهداف قابل اندازه گیری و ارتباط دهنده تصمیم‌های استراتژیک و معیارهای ارزیابی عملکرد شرکت است. مدیران از کارت ارزیابی متوازن، به عنوان ابزاری برای جزئی تر کردن استراتژی‌های شرکت، مخابره اطلاعات مربوط به این موارد، ایجاد انگیزه در میان کارکنان و قادر ساختن مدیران اجرایی برای کنترل نتایج حاصله

استفاده می‌کنند (نیکبخت و دیانتی، ۱۳۹۳) این مدل پیشنهاد می‌کند که به منظور ارزیابی عملکرد، هر سازمانی باید به همان میزان که به شاخص‌های مالی اهمیت می‌دهیم به شاخص‌های غیرمالی نیز اهمیت بدهد تا از این طریق مدیران عالی بتوانند، یک نگاه کلی به چهار جنبه مهم سازمانی داشته باشند. این چهارمنظر مختلف، پاسخگویی به چهار سوال اساسی زیر را امکان پذیر می‌سازد.

- ۱) نگاه‌ها به سهامداران چگونه است؟ (جنبه مالی)
- ۲) در چه زمینه‌هایی بایستی خوب عمل کنیم؟ (جنبه داخلی کسب و کار)
- ۳) نگاه مشتریان به ما چگونه است؟ (جنبه مشتریان)
- ۴) چگونه می‌توانیم به بهبود و خلق ارزش ادامه دهیم؟ (جنبه یادگیری و نوآوری).

#### • منظر مشتریان

این جنبه شامل معیارهایی نظیر رضایت مشتریان، نظرات آنها، میزان جذب مشتریان جدید، نحوه پاسخگویی به مشتریان، سهم بازار، میزان قابلیت سودآوری هر مشتری می‌باشد. جنبه مشتریان، نوع نگاه مشتریان را به شرکت توضیح می‌دهد و اینکه آنها از شرکت چه می‌خواهند. این جنبه می‌تواند در راستای مواردی مانند ایجاد فرصت‌هایی برای برنامه ریزی استراتژیک، پیوستگی و ایجاد یکپارچگی در سیستم‌های اطلاعاتی شرکت، درک الزامات و شرایط و انتظارات برای پشتیبانی بهتر مشتری و ارائه خدمات جدید بکار رود. در ایجاد استاندارد برای ارزیابی مشتری، باید انواع مشتریان و نوع فرآیندی که محصول یا خدمات را برای گروه‌های مشتری تولید می‌کند را مدنظر قرار داد.

• **منظر فرآیندهای داخلی**

این جنبه، اقدامات موردنیاز برای انجام اثربخش امور شرکت را مورد بررسی قرار می دهد و تاکید آن روی عملکرد فرآیندهای داخلی سازمان است. این جنبه شامل معیارهایی نظیر برنامه ریزی تولید، گسترش و توسعه تولیدات شرکت، میزان کارایی تولید، میزان کیفیت و بهره وری تولید است.

• **منظر نوآوری، آموزش و فراگیری**

این جنبه پاسخ به این سوال است که آیا سازمان می تواند فرآیند پیشرفت و ایجاد ارزش را تداوم بخشد؟ این جنبه شامل معیارهایی نظیر توانایی کارکنان (رضایت آنها، میزان بهره وری و صلاحیت آنها در انجام امور)، تکنولوژی اطلاعات (نرخ پوشش اطلاعات)، میزان انگیزه (تعداد پیشنهادهای دریافت شده، اعمال شده و یاداش های مربوطه) است.

• **منظر مالی**

این جنبه شامل معیارهای مالی سودآوری از قبیل سود عملیاتی، بازده سرمایه بکار رفته، رشد فروش، رشد نقدینگی، سرمایه در گردش، ارزش افزوده اقتصادی و نظیر آن است.

بنابراین، کارت امتیازدهی متوازن، علاوه بر شاخص های مالی که نشان دهنده نتایج فعالیت های گذشته است، شاخص های غیر مالی که به عنوان پیش نیازها و محرک عملکرد مالی آینده هستند را نیز

در نظر می گیرد. شکل ۴، یک نمونه کارت ارزیابی متوازن که درخصوص جنبه مشتریان طراحی شده است نشان می دهد.

البته باید توجه کرد که در کارت ارزیابی متوازن هیچ شاخص از پیش تعیین شده ای وجود ندارد و این ایرادی است که به این ابزار وارد است. به همین خاطر بعدها چارچوب های دیگری نیز برای ارزیابی عملکرد ارائه شده است (نظیر چارچوب مدوری و استیپل)<sup>۴۸</sup> که آنها نیز بی عیب و نقص نیستند ولی به هر حال ابزارهای ارزیابی عملکرد به سازمانها کمک می کنند که در هر لحظه متوجه شوند که آیا به درستی در حال طی کردن نقشه راه (استراتژی) شرکت برای رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده (ماموریت) سازمان هستند یا خیر.

اگر سازمانها از ابزارهای ارزیابی عملکرد (نظیر کارت ارزیابی متوازن، مدل مدوری و استیپل و نظیر اینها) استفاده نمایند قبل از اینکه مشتریان، محصولات آنها را پس بزنند و با شوک حذف از صحنه رقابت مواجه شوند، متوجه این امر شده و سعی در برطرف نمودن نقاط ضعف و کاستی های موجود می نمایند. کاری که برخی از شرکت های بزرگ و مطرح تولیدی کشورمان نکردند و در کمال ناباوری از گردونه فعالیت خارج شدند.

شکل ۴- یک نمونه ساده از کارت ارزیابی متوازن درخصوص مشتریان شرکت

منظر مشتریان شرکت			
هدف کلی شرکت	معیارهای سنجش	اهداف کمی	برنامه ها و ابتکارات اجرایی
جلب رضایت هرچه بیشتر مشتریان	میزان رضایت مشتریان (از طریق نظرسنجی)	افزایش ۱۰٪ در سال	برگزاری جلسات دوره ای با مشتریان، فراهم نمودن امکان بازدید مشتریان از بخش های مختلف شرکت، تقویت ذهنیت تکریم ارباب و رجوع
	تعداد شکایات مشتریان از محصولات شرکت	کاهش ۱۰٪ در سال	

## ۶- نتیجه‌گیری و بحث

اقتصاد مقاومتی محقق نمی‌شود مگر در سایه توجه به ارکانش که یکی از مهمترین ارکان اقتصاد مقاومتی، داشتن تولید ملی است. تولید ملی نیز زمانی می‌توان به ثمر بنشیند و موفق‌آمیز باشد که قبل از شروع به کار، ابتدا با دقت جوانب امر سنجیده شده باشد (تجزیه و تحلیل بازا)، نقاط قوت، ضعف، فرصتها و تهدیدها مشخص شده باشد (با تجزیه و تحلیل SWOT) و با آگاهی و هوشیاری کامل (با استفاده از تئوری محدودیتها) بیانیه ماموریت شرکت و نقشه راه رسیدن به این ماموریت (استراتژی شرکت) تدوین شده باشد و با استفاده از کارت ارزیابی متوازن و سایر ابزارهای ارزیابی عملکرد، همواره حرکت شرکت در مسیر دستیابی به بیانیه ماموریتش بررسی و انحرافات موجود برطرف گردد. درضمن باید در کل زنجیره ارزش شرکت، کیفیت فراگیر را لحاظ نمود و با محاسبه دقیق قیمت تمام شده محصول (با استفاده از هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان محور)، محصول مدنظر مشتریان (با استفاده از دیدگاه مبتنی بر خلق ارزش) را با قیمت فروش مطلوب نظر آنها (با استفاده از هزینه یابی هدف) تولید کرد و همواره برای مدیریت هزینه و نیز بهبود و توسعه محصولات شرکت متناسب با نیازهای رو به ترقی مشتریان (با توجه به مفهوم کایزن) و تحول محصولات تولیدی شرکت‌های موفق (با استفاده از محک زنی) تلاش نمود. لذا می‌توان گفت تولید ملی به ثمر نمی‌نشیند و ادامه نمی‌یابد، مگر در سایه استفاده از شیوه‌های اجرایی کارآمد و اثربخش (ابزارهای حسابداری مدیریت) که قدم به قدم مدیریت را در تدوین استراتژی شرکت و دستیابی به آن، یاری می‌رسانند.

من نمی‌گویم سمندر باش یا پروانه باش  
چون به فکر سوختن افتاده‌ای، جانانه باش

## فهرست منابع

- \* اسفندیاری، محمد، (۱۳۸۶)، خوب کار کردن و کار خوب کردن (بحثی درباره ضرورت کمال‌گرایی)، حدیث زندگی - شماره ۳۵، ص ۲۶
- \* اسماعیلی پورماسوله، لهام و قریشی، محمد (۱۳۸۹)، هزینه یابی بر مبنای هدف (راهکاری برای کاهش قیمت تمام شده محصول)، موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی
- \* بهرامفر، نقی، خواجوی، شکرالله و ناظمی، امین. (۱۳۸۷). "شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". توسعه و سرمایه. شماره ۱. صص ۹۳-۱۱۷.
- \* حساس یگانه، یحیی؛ دیانتی دیلمی، زهرا، نوروزبگی، ابراهیم، ۱۳۹۰، بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، صص ۱-۱۸
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۳)، مدیریت هزینه و اقتصاد مقاومتی، دومین کنفرانس حسابداری مدیریت ایران، دانشگاه الزهرا (س).
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون و جلیلی، محمد، (۱۳۸۸)، هزینه یابی بر مبنای هدف (مبنتی بر ارزش آفرینی)، انتشارات ترمه.
- \* مصدق راد، علی محمد، (۱۳۸۱)، مدیریت کیفیت فراگیر، مدل چنگالی، مجله تدبیر، شماره ۱۳۰، صص ۷۷-۸۶
- \* کزازی، ابوالفضل. (۱۳۷۸)، مدیریت کنترل کیفیت فراگیر (نگرشی کاربردی، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- \* کریمی، تورج (۱۳۸۵)، "مدل‌های نوین ارزیابی عملکرد سازمانی"، مجله تدبیر، شماره ۱۷۱

\* نیکبخت، محمدرضا و دیانتی دیلمی، زهرا، (۱۳۹۳)، حسابداری مدیریت، انتشارات مهربان نشر.

- \* Cokins, Gary (2001), A Management Accounting Framework, Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol 13, Issue 1, p 73-82.
- \* Neely, A.D., Gregory, M., Platts, K.W. (1995), "Performance Measurement system Design: a literature Review and Research Agenda", International Journal of Operations & Production Management, Vol.15, No.4 pp 11-80
- \* Nishimura, A. (2002), Asian Economic Growth and management accounting, Malaysian accounting review, Vol.1, No.1, PP.87-101

## یادداشت‌ها

- <sup>۱</sup> بیانات مقام معظم رهبری در دیدار جمعی از کارآفرینان سراسر کشور، ۱۳۸۹/۰۶/۱۶
- <sup>۲</sup> بیانات مقام معظم رهبری در دیدار دانشجویان، ۱۳۹۱/۰۵/۱۶
- <sup>۳</sup> بیانات مقام معظم رهبری در دیدار کارگزاران نظام، ۱۳۹۱/۰۵/۰۳
- <sup>۴</sup> بیانات مقام معظم رهبری در دیدار دانشجویان، ۱۳۹۱/۰۵/۱۶
- <sup>۵</sup> رسول الله (ص): اعمل لندیک کأنک تعیش أبداً، و اعمل لآخرتک کأنک تموت غداً (تنبيه الخواطر: ۲/۲۳۴)
- <sup>۶</sup> رسول الله (ص): إن الله تعالی یحب من العامل إذا عمل أن یحسن (الجامع الصغیر، سیوطی، تحقیق: عبد الله محمد درویش، ج ۱، ص ۲۲۱).
- <sup>۷</sup> قیمة كل امری ما یحسبه (نهج البلاغه، حکمت ۸۱). توجه شود که برخی این حدیث را به اشتباه ترجمه اینگونه کرده اند: «ارزش هر انسانی بسته به آن چیزی است که انجام می دهد»، یا ترجمه کرده اند «مرد را آن بهاست که در دیده اش زیباست» و یا ترجمه اشتباه دیگر این است که «ارزش هر کس به چیزی است که برای آن، ارزش قائل است» و نیز ترجمه اشتباه دیگر این است که «بهایی هر شخصی به اندازه اعمال نیک اوست» و یا «بهایی هر مردی، به اندازه نیکی اوست». در حالی که منظور واقعی این حدیث بر خوب انجام دادن کارها است (برای کسب اطلاعات بیشتر رجوع شود به اسفندیاری، ۱۳۸۶).
- <sup>۸</sup> وَ اتَّبِعْ فِيمَا اتَّكَ اللهُ الدَّارَ الْآخِرَةَ وَ لَا تَنْسَ نَصِيبَكَ مِنَ الدُّنْيَا وَ أَحْسِنْ كَمَا أَحْسَنَ اللهُ إِلَيْكَ (قصص (۲۷)، آیه ۸۸).
- <sup>۹</sup> فَأَحْسِنُوا أَعْمَالَكُمْ الَّتِي تَعْمَلُونَهَا لِئُوتَابَ اللهُ (نور التَّقْلِين، ج ۱، ص ۱۸۱)
- <sup>۱۰</sup> مستدرک الوسائل ج ۲ ص ۱۷۴
- <sup>۱۱</sup> قول اذا احسن المؤمن عمله ضاعف الله عمله لكل حسنة سبعائة و ذلك قول الله تبارك و تعالی و الله يضاعف لمن يشاء (نور التَّقْلِين، ج ۱، ص ۱۸۱)
- <sup>۱۲</sup> حضرت امام حسن عسگری (علیه السلام) فرموده اند: گرچه خداوند در نظام حکیمانه ی آفرینش، ارزاق مردم را تضمین کرده است ولی میداد اندیشه ی ضمانت خداوند رازق، مغزورتان سازد و شما را از انجام فریضه ی کار و کوشش باز دارد. (تحف العقول، ص ۴۸۹)
- <sup>۱۳</sup> سرانه ی سالانه کار مفید در ژاپن ۲۴۲۰ ساعت، کره ی جنوبی ۱۹۰۰ ساعت، چین ۱۴۲۰ ساعت، آمریکا ۱۳۶۰ ساعت، ترکیه ۱۳۳۰ ساعت، آلمان ۱۷۰۰ ساعت، پاکستان ۱۱۰۰ ساعت، افغانستان ۹۵۰ ساعت، عربستان ۷۲۰ ساعت و کویت ۶۰۰ ساعت است.

هر نوع بهبود یا اصلاح به شرط آنکه پیوسته و مداوم باشد، ارتقایی بهره وری را در سازمان ها به ارمغان خواهد آورد؛ بهبود مستمر و تدریجی با بهره گیری از مشارکت کارکنان. ایماهی (Masaaki Imai)، کسی که اصطلاح کایزن را در سال ۱۹۸۶ ارائه داد، آن را به عنوان مداخله همه افراد مدیریت ارشد، مدیران میانی، کارگران - برای بهبود و پیشرفت تعریف می کند. کایزن به مفهوم بهسازی و بهبود مستمر بر سه بعد استوار است: ۱- بالا بردن کیفیت محصولات و خدمات، ۲- به صفر رسانیدن ضایعات، و ۳- تأمین رضایت مشتری.

به منظور دستیابی به این اهداف همه اعضای سازمان باید در مورد بهینه سازی مستمر در خود احساس تعهد نمایند. در فلسفه کایزن به رضایت مشتری توجه خاصی می شود و فرض را بر آن می گذارد که تمام فعالیت ها و بهبودها باید به رضایت مشتری منجر گردد. برای دستیابی به این هدف از روشهای سه گانه زیر استفاده می شود که به مثلث جوران معروف است: ۱- کنترل کیفیت، ۲- بهبود کیفیت و ۳- تضمین کیفیت

<sup>۲۰</sup> شیخ حر عاملی، وسائل الشیعه، قم، آل البیت، ۱۴۰۹ هـ. ق، ج ۱۶، ص ۹۴.

<sup>۲۱</sup> کنفوسیوس که نامش به زبان چینی کونگ فوتسه (Kung-futze) یعنی کونگ فیلسوف، که ما آن را کنفوسیوس تلفظ می کنیم، یک مکتب اخلاقی را در چین بنا نهاد که به نام او دین کنفوسیوس است. لازم به ذکر است که دین در چین آن مفهومی را که ادیان دیگر در کشورهای دیگر دارند، ندارد. دین های چینی بیشتر مکتب های اخلاقی هستند نه تشریحی. دین کنفوسیوس بر اساس اخلاق استوار است. تعالیم کنفوسیوس ترکیبی است از اصول اخلاقی، سیاست مدن و مقداری مسائل دینی. کنفوسیوس می گوید: گیتی مجموعه ای است که طریق قواعد اخلاقی اداره می شود. فرد در برابر خانواده و شهر چندان ارزشی ندارد، بلکه گروه های اجتماعی بشر مهم و ارجمند هستند. از کتب پنج گانه کنفوسیوس می توان به کتابهای زیر اشاره کرد که چهار کتاب نخست گزیده ای از سخنان پیشینیان را نیز در بردارد، ولی سراسر کتاب پنجم از خود اوست:

کتاب ابی - چینگ: کتاب تعبيرات و نمودارهای عرفانی  
کتاب شوچینگ: قسمتی از تاریخ چین و حوادث چند سلسله از پادشاهان آن کشور

کتاب شی - چینگ: دیوان چکامه ها  
کتاب لی- چی: در آداب و تشریفات  
کتاب چون - جیو: یعنی بهار و پاییز؛ و وقایع تاریخ چین در ایالت لو از ۷۲۲ تا ۴۸۱ ق.م

<sup>۲۲</sup> این قانون اخلاقی، که بعضاً آن را «قانون سیمین» نامیده اند، در پنج جای کتب مقدس دین کنفوسیوس به چشم می خورد: ۱۱: ۵۰، ۲: ۱۲؛ آموزش کبیر، ۲: ۱۰؛ مرام اعتدال، ۳: ۱۳؛ و سرانجام لی کی، ۳۲: ۱. ۲۸.)

<sup>۲۳</sup> نهج البلاغه، نامه/۳۱.  
<sup>۲۴</sup> أَوْصِيكَ بِخَمْسٍ بِالْيَأْسِ عَمَّا فِي أَيْدِي النَّاسِ فَإِنَّهُ الْغِنَى وَ أَيْ اِكْتِ وَ الطَّمَعُ فَإِنَّهُ الْفَقْرُ الْخَاضِرُ وَ صَلَّ صَلَاةَ مَوْدَعٍ وَ اِيَّاكَ وَ اِمَّا يُعْتَدِرُ مِنْهُ وَ اِحْبَبْ لِاخِيكَ مِمَّا احْبَبَ لِنَفْسِكَ، بحار الانوار، محمدباقر مجلسی، ج ۷۰، ص ۱۶۸.

<sup>25</sup> Mura

<sup>26</sup> فعالیت هایی که هزینه زا هستند ولی ارزشی ایجاد نمی کنند= MUDA  
اتلافها=

<sup>27</sup> MURI

<sup>28</sup> وَ كَلُوا وَ اشْرَبُوا وَ لَا تُسْرِفُوا إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ

<sup>29</sup> وَ لَا تُسْرِفُوا إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ

<sup>30</sup> وَ أَنْ الْمُسْرِفِينَ هُمْ أَصْحَابُ النَّارِ

<sup>31</sup> الْقَصْدُ مَرْأَةٌ، وَ السَّرْفُ مَثْوَاءٌ (کافی ج ۷، ص ۳۳۹)

<sup>32</sup> Juran

<sup>33</sup> W,Edwards Deming and J.M. Juran

<sup>34</sup> Malcom Baldrige National Quality

<sup>35</sup> Total Quality Management

<sup>36</sup> The International Organization for Standard (ISO)

<sup>۳۷</sup> به دنبال پیوستن تدریجی سایر کشورهای جهان، این سازمان در حال حاضر دارای ۱۳۲ عضو شامل ۹۰ عضو اصلی ۳۴ عضو مکاتبه ای و ۸ عضو مشترک می باشد که موسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران از جمله اعضای اصلی آن بوده و با فعالیت در کمیته های فنی ایزو در تدوین استانداردهای بین المللی مشارکت داشته و دارد.

<sup>38</sup> Philip Crosby

<sup>۳۹</sup> وَ لا تَبْخَسُوا النَّاسَ أَشْيَاءَهُمْ.

<sup>۴۰</sup> إِنْ مِنْ فَنَاءِ الْإِسْلَامِ وَ فَنَاءِ الْمُسْلِمِينَ، أَنْ تَصِيرَ الْأَمْوَالُ فِي أَيْدِي مَنْ لَا يَعْرِفُ فِيهَا الْحَقَّ، وَ لَا يَصْنَعُ فِيهَا الْمَعْرُوفَ «و اقی» (م ۲/ ۶)؛ ۴۶۲؛ «وسائل»، ۵۲۱/۱۱.

<sup>۴۱</sup> مَنْ أَدَى مُؤْمِنًا فَقَدْ أَدَانِي وَ مَنْ أَدَانِي فَقَدْ أَدَى اللهُ وَ مَنْ أَدَى اللهُ فَهُوَ مَلْعُونٌ فِي النَّوْرَةِ وَ الْإِنْجِيلِ وَ الزَّبُورِ وَ الْفُرْقَانِ «(مستدرک الوسائل /محدث نوری ۱۳۹۰/۹/۱۲۵- باب تحریم اداء المومن...ص:۹۶)

<sup>۴۲</sup> إِنِّي لأعلم أَنَّهُ سبِيلِي وَ بَصُلٌّ إِلَيْهِ الْبَلَى وَ لَكِنَّ اللَّهَ يَحِبُّ عَبْدًا إِذَا عَمَلَ عَمَلًا أَحْكَمَهُ (وسائل الشَّيْخَة، ج ۳، ص ۲۳۰)

Cooper and Slagmulder<sup>۴۳</sup>

<sup>۴۴</sup> ما أبالي إلى من انتمنت: خائنا أو مضيقا. «تحف العقول» / ۲۷۰.

<sup>۴۵</sup> تحف العقول - ترجمه جنئی، متن، ص: ۵۱۷.

<sup>۴۶</sup> مَنْ تَمَنَّى عَلَى أُمَّتِي الْغَلَاءَ لَيْلَةٌ وَاحِدَةٌ أَحْبَطَ اللَّهُ عَمَلَهُ أَرْبَعِينَ سَنَةً [كنز العمال جلد ۹۸/۴]

<sup>47</sup> Balanced Score Card

<sup>48</sup> Medori and Steeple