

## به کارگیری الگوی ایجاد ارزش در صنعت لاستیک

دکتر احمد خدای پور \*

اسماعیل فرزانه کارگر \*\*

تاریخ پذیرش: ۸۹/۱/۲۲

تاریخ دریافت: ۸۸/۴/۶

### چکیده

عامل کلیدی موفقیت سازمان در به منظور دستیابی به سود بالقوه‌اش، شناخت ارتباط بین بهای تمام شده و ارزش ایجاد شده برای مشتریان است. هدف این تحقیق تعیین چگونگی شناسایی روابط بین بهای تمام شده یک محصول و ارزش از دیدگاه مشتری از طریق طرح و به کارگیری الگوی ایجاد ارزش (VCM) است. این تحقیق از نوع مطالعه موردی، و از روش پیمایشی استفاده شده است. در این تحقیق بر مبنای الگوی ایجاد ارزش، هزینه‌های شرکت بر حسب ارزش‌افزا، فاقد ارزش‌افزوده ولی مورد نیاز و ضایعات طبقه‌بندی شده است. هم‌چنین توازن بین میزان تمایل مشتری برای پرداخت در برابر دریافت مجموعه ویژگیهای ارزش محصول (ارزش) و بهای تمام شده‌ای که شرکت برای فراهم کردن این خواسته‌ها تحمل می‌کند، ارزیابی و بر اساس این موازنه، ضرایب ارزش هر یک از ویژگیها محاسبه شده است. نتایج این تحقیق به مدیران در تعیین فعالیتهایی که برای توسعه مزایای رقابتی بایستی در کانون توجه قرار گیرد. به علاوه این مقاله در حالی که بخشی از ادبیات در حال پیدایش مدیریت هزینه استراتژیک است، دانش کنونی ارتباط بین بهای تمام شده و ارزش را نیز توسعه می‌دهد.

**واژگان کلیدی:** ایجاد ارزش، مدیریت هزینه استراتژیک، رضایت مشتری، سود بالقوه

\* استادیار دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان  
\*\* کارشناس ارشد حسابداری

### مقدمه

سیر پیشرفت در ادبیات مدیریت هزینه استراتژیک و نیز تجربه‌های مدیریتی مرتبط با این حوزه، توجه خود را معطوف به کسب شناخت درست و کامل از ارتباط بین تمایل مشتری برای پرداخت در برابر یک بسته ارزشمند از ویژگی‌های محصول (یا خدمت) و بهای تمام شده تحمل شده از سوی شرکت برای ارائه این مجموعه، کرده است. واقعیت این است که شناخت و درک صحیح مدیران از آنچه برای مشتری دارای ارزش است، زیر بنای خلق استراتژی رقابتی مؤثر در هر سازمان است. دانستن اینکه چه چیز برای مشتری ارزش دارد و چرایی آن، پایه و اساس یک تجارت سالم و استوار است.

شرکت‌هایی که به ارتباط بین ارزش برای مشتری و بهای تمام شده توجه ندارند، ممکن است در کوتاه مدت به کسب سود موفق شوند، اما در محیط کسب و کارشان فاقد برتری رقابتی<sup>۱</sup> و به تبع آن برتری راهبردی خواهند بود. شیوه‌های مدیریت هزینه موجود قادر نیست فعالیت‌هایی را که باید مورد تأکید قرار گیرند، مشخص کند و حلقه‌های زنجیر بین ساختار بهای تمام شده داخلی و ارزش تعیین شده خارجی را به‌طور واضح ارائه نمی‌کند. در این تحقیق به این سؤال اصلی پاسخ داده می‌شود که چگونه می‌توان روابط بین بهای تمام شده یک محصول و ارزش از دیدگاه مشتری را شناسایی و تعیین کرد.

الگوی ایجاد ارزش (VCM) به منظور تبیین کمی این ارتباطها و درک بهتر ارزش از دیدگاه مشتری برای اولین بار در سال ۲۰۰۱ میلادی (توسط مکینر و همکاران<sup>۲</sup>) طرح، و سپس در یک شرکت ایتالیایی به کار گرفته شده است. این الگوی تا کنون در صنایع مختلف و حتی بخشهای خدماتی به کار گرفته شده و نتایج فوق العاده مفیدی داشته است. این تحقیق امکان کاربرد الگوی ایجاد ارزش را در صنعت لاستیک آزمون کرده است.

### ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق

به‌دنبال گسترش دامنه و محتوای روشهای مدیریت هزینه، سازمانها شروع به استفاده از این روشها در کنار شیوه‌های جدید مدیریتی کردند. آنچه از پیاده‌سازی این شیوه‌ها در

1- Competitive dvantage

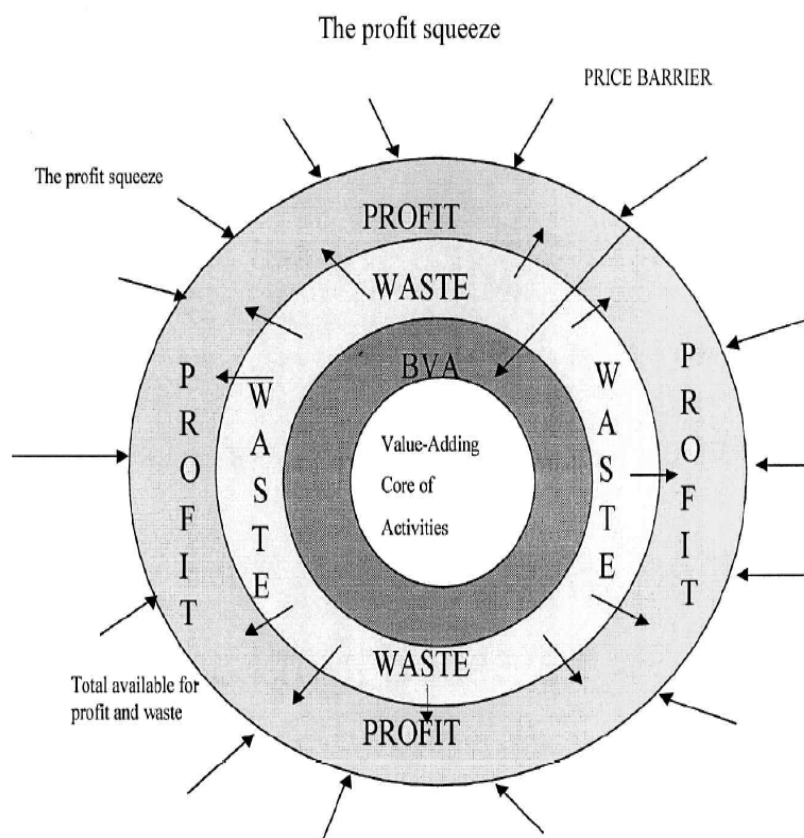
2- McNair.

محیط سازمانی نتیجه شد این بود که بازار سنجیده نشده و شناخت ضعیفی از عوامل موفقیت شرکت وجود دارد. بانکر و دیگر همکاران وی<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) در مطالعه‌ای که بر روی نمونه‌ای از هتلها داشتند، مشخص کردند که در واقع ارتباط مثبت بین معیارهای رضایت مشتریان و عملکرد مالی آینده وجود دارد. به همین شکل، ایتنر و لارکر<sup>۲</sup> (۱۹۹۸؛ a ; b) نیز دریافتند که معیارهای رضایت مشتری، شاخصهای هدایت‌گر ماندگار در مورد عملکرد آینده شرکت، چه در مورد معیارهای اساسی مالی و چه در مورد معیارهای غیرمالی ارائه کنند. (معیارهایی از قبیل رشد درآمد و ارزش بازار) البته فاستر و گاپتا<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) در مطالعه خود روابط مثبت، منفی و نیز خنثی به دست آوردند که این گونه نتایج بیانگر وجود نوعی تغییرپذیری و عدم ثبات در صنایع مختلف به منظور استفاده سودمند از معیارهای رضایت مشتری در ارزیابی توان عملکرد شرکت در بلندمدت است. حتی اگر حفظ رضایتمندی مشتری هیچ نشانه مؤثری از عملکرد آینده در بر نداشته باشد با وجود این تا حدودی به بینش و بصیرت ما در مورد موفقیت فعلی و آینده‌ی شرکت می‌افزاید (اندرسن و دیگران<sup>۴</sup>، ۱۹۹۴؛ اپستین و دیگران<sup>۵</sup>، ۱۹۹۹).

مطالعات جدیدی که با محوریت رضایتمندی مشتری صورت گرفت به دلیل جداکردن فعالیتها به دو طبقه «ارزش افزوده و فاقد ارزش افزوده»<sup>۶</sup>، فهم قبلی ما را در مورد هزینه‌ها توسعه داد. این شیوه‌ها به‌طور خیلی ساده و سطحی چنین فرض می‌کند: شرکتی که درصد بیشتری هزینه‌های ارزش افزوده در ساختار هزینه خود دارد نسبت به شرکتی که درصد هزینه‌های ارزش افزوده کمتری دارد از عملکرد بهتری برخوردار خواهد بود (مکنیر و دیگران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۱d).

- 
- 1- Banker.
  - 2- Ittner and Larcker
  - 3- Foster and Gupta
  - 4- Anderson
  - 5- Epstein
  - 6- Value-Added and Non-Value-Added

نمودار شماره ۱) الگوی مفهوم سود بالقوه



منبع: مکنیر (۱۹۹۴)

در معرفی مفهوم بالقوه سود ۱) (درآمد منهای بهای تمام شده فعالیت‌های ارزش‌افزا)، مکنیر (۱۹۹۴) و مکنیر و وانگرمیرسچ ۲) (۱۹۹۸) در نخستین تلاش به منظور پاسخ به چالش‌های موجود، میزان اهمیت و نیز ماهیت رابطه موجود بین بهای تمام شده و ارزش را از طریق رویارویی درآمدهای جاری با اندازه‌های تجمعی هزینه‌های ارزش‌افزا نشان دادند.

1- profit potential concept

2- Vangermeersch

نتایج کمی شده حاصل از این رویارویی به عنوان افزایش ارزش ۱ شرکت تعبیر می‌شود. بر اساس شواهد میدانی، این نویسندگان ادعا می‌کنند که به‌طور متوسط تنها ۲۵٪ از مخارج شرکت برای مشتریان ایجاد ارزش می‌کند. نظر به اینکه فعالیتهای مربوط به تأمین نیازهای خاص مشتریان، توسط این الگو قابل تحقیق و تفحص نیست، مفهوم بالقوه سود، نقاط اهرمی قابل تعقیب را ارائه نمی‌کند.

زیسل ۲ (۲۰۰۶) چنین بیان می‌کند: «الگو ایجاد ارزش یک الگوی نوین از مدیریت هزینه است که توان این را دارد که سهم عمده‌ای در تلاشهای راهبردی و بازاریابی شرکتها داشته باشد. همانند هر الگوی جدید، این الگو نیازمند این است که پالایش شود و توسعه یابد. این امر محقق نمی‌شود جز اینکه شرکتها شروع به استفاده از این الگو کنند و آن را در بوته آزمون قرار دهند».

### الگوی ایجاد ارزش

در نمودار شماره ۲، چارچوب ارتباطات بالقوه بین نیازهای (به عنوان یک دسته ویژگی‌هایی که نزد مشتریان از درجات اهمیت غیر مشابه برخوردار است) و ساختار فعالیتهای شرکت به تصویر کشیده شده است (مکنیر و همکاران، ۲۰۰۱). در سمت چپ شکل، آرایش منابع نشان داده شده است. این منابع به فرایندها و فعالیتهای متعدد سرازیر، و در نتیجه ستاده‌های متعددی حاصل می‌شود. الگوی ایجاد ارزش، این ستاده‌ها را به طبقات ارزش افزا، فاقد ارزش افزوده (آنچه برای حفظ مؤسسه تجاری ضروری است) و ضایعات<sup>۳</sup>، تقسیم‌بندی می‌کند. ستاده‌ها از طریق ضرایب خلق ارزش با توزیع ارزش تطبیق داده می‌شود.

برخی فرضیات کلیدی که در این الگو لحاظ شده، عبارت است از:

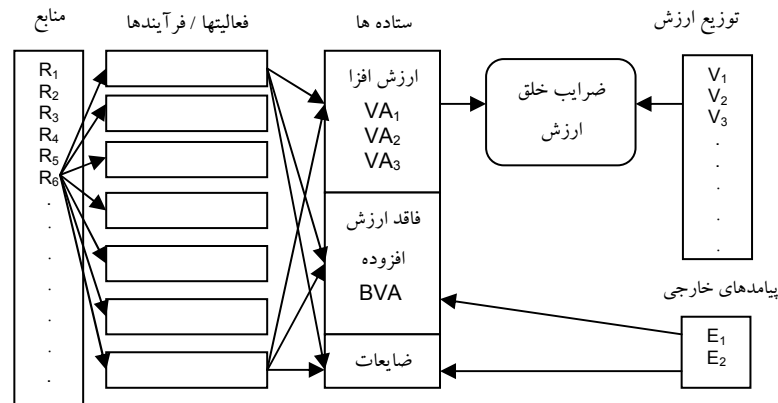
- ۱- مقدار ارزش هر یک از ویژگیهای ارائه شده به بازار را می‌توان با سهم درآمد فروش حاصل از آن ویژگی برآورد کرد.

1) value multiplier

2- Zeisel

3 - Waste

## نمودار شماره ۲) الگوی ایجاد ارزش



$$\text{Revenues} - \sum[\sum VA_i + \sum BVA_i + \sum W_i] = \text{Profit}$$

منبع: مکنیر و همکاران (۲۰۰۱) (b)

- ۲- هر کدام از ویژگیها از میزان اهمیت متفاوتی برای مشتری برخوردارند و بنابراین مقدار ارزشی را که برای وی ایجاد می کنند، متفاوت است.
  - ۳- چنانچه بازار محصول از نظر ترجیحات مشتری به قسمتهای متمایز و قابل شناسایی تقسیم شود، این تمایز را می توان در الگوی لحاظ کرد.
  - ۴- هزینه های داخلی شرکت را می توان به ویژگیهای ارزش محصولات مرتبط کرد.
  - ۵- هزینه هایی را که مستقیماً به ویژگیهای محصول مرتبط نمی شود به طبقات فاقد ارزش افزوده و ضایعات تقسیم می کنیم.
  - ۶- پیامدهای بیرونی نقش اندکی در این ارتباطات بازی دارد.
- در الگوی ایجاد ارزش، قیمت به عنوان یک برآورد نسبتاً معتبر از ارزشی تعیین می شود که مصرف کنندگان از یک دسته ویژگیهای نهفته شده در دل محصول استخراج می کنند. از سوی دیگر، هزینه، ارزش اقتصادی کل منابع بکار گرفته شده برای ارائه این ارزش به مشتریان است. در الگوی ایجاد ارزش، قیمت می تواند تا جایی که ویژگیهای ارزش نهفته

در دل محصول یا خدمت، مورد تمایل مشتریان است، پیشرفت کند. لذا افزایش هزینه‌های ارزش افزا نه تنها باعث کاهش سودآوری نیست، بلکه قطعاً سبب افزایش و بهبود سودآوری خواهد شد.

چارچوب کلی الگوی ایجاد ارزش به شرح زیر است: (مکنیر و دیگران، ۲۰۰۱b):

۱- به منظور همراستا کردن تلاشها و فعالیتهای شرکت با نیازهای بازار، نیازمند شناسایی نیازها و خواسته‌های مشتریان به همراه درجه اولویت هر کدام از آنها هستیم.

۲- به منظور آشکار شدن نقاط اختلاف بین دیدگاه مدیران و مشتریان و اصلاح این تفاوت، دیدگاه مدیریت در مورد ویژگیهای ارزش محصول و اولویت‌بندی آنها خواسته می‌شود.

۳- فعالیتهای داخل شرکت و هزینه‌های مرتبط از طریق مصاحبه با مدیران هر گروه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و در قالب ساختار سه بخشی: ارزش افزا، فاقد ارزش افزوده ولی مورد نیاز و ضروری برای اداره شرکت (ارزش افزای تجاری) و ضایعات، از یکدیگر جدا می‌شود.

۴- آن دسته از هزینه‌هایی را که شرکت مستقیماً به منظور ارائه ویژگیهای ارزش به بازار متحمل شده است، تحت عنوان هزینه‌های ارزش افزا طبقه‌بندی می‌شود. در این مرحله، هزینه‌های ارزش افزا از تمام گروه‌ها جمع‌آوری، و سهم مرتبط با هر کدام از ویژگیهای ارزش، تعیین خواهد شد. توجه به این نکته لازم است که در تخصیص و تسهیم هزینه‌های ارزش افزا به ویژگیهای محصول، ممکن است بخشی از این هزینه‌ها به علت نامرتب بودن با ویژگیهای ارزش و یا عدم ایجاد ارزش افزوده فعلی نادیده گرفته شود. از آنجا که ما در مرحله شناسایی ویژگیهای ارزش، مهمترین و عامترین آنها را برگزیده‌ایم، برخی از فعالیتهای شرکت به رغم ایجاد ارزش افزوده، قابل انتساب به این مجموعه نیست؛ یا اینکه برخی از فعالیتهای دارای ارزش افزوده فعلی نیستند بلکه در آینده ایجاد ارزش خواهد کرد (از قبیل فعالیتهای انجام شده در بخش تحقیقات و توسعه).

- ۵- درآمد حاصل از فروش محصولات در درصد اهمیت هر ویژگی ضرب نموده، برآورد مناسبی از ارزش ایجاد شده توسط آن ویژگی به دست خواهد آمد.
- ۶- رابطه کمی شده بین ارزش ایجاد شده برای مشتریان و ساختار هزینه‌های یک شرکت را می‌توان از طریق تعریف ضریب افزایش ارزش بیان کرد. این ضریب، حاصل تقسیم درآمد هر ویژگی به هزینه ارزش افزای فعلی مرتبط با آن ویژگی است.
- ۷- ضرایب افزایش ارزش، بیانگر نرخ افزایش درآمدها به واسطه افزایش در هزینه‌های ارزش افزای مرتبط با هر کدام از ویژگیها است. تعیین میزان رضایتمندی مشتریان درباره هر کدام از این ویژگیها می‌تواند به مدیران در استفاده مفیدتر از این ضرایب ارزش کمک کند.
- ۸- واحد تحلیل در الگوی ایجاد ارزش، واحد تجارت استراتژیک (SBU) است. قسمتها و یا محصولاتی از شرکت که دارای بازار فروش متمایز هستند و بنابراین می‌توان برای آنها استراتژیهای رقابتی متفاوتی در نظر گرفت، تحت عنوان واحدهای تجارت استراتژیک شناخته می‌شود.

### روش تحقیق

این تحقیق از نوع مطالعه موردی ۱ (مورد کاوی) است و از جمله تحقیقات کاربردی به حساب می‌آید. از آنجا که مبنای تحقیق در الگوی ایجاد ارزش، نظر مشتریان در مورد ویژگیهای ارزش محصول است برای کسب نظر آنان در این خصوص از روش پیمایشی ۲ استفاده کرده‌ایم. هم‌چنین به منظور تهیه اطلاعات هزینه‌ای شرکت به یک روش شبه تجربی، اطلاعات مالی دوره یکساله شرکت لاستیک بارز مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته، ارقام مورد نظر تهیه و پردازش شده است.

داده‌های مورد نیاز برای این پژوهش بر حسب نیاز از منابع مختلفی گردآوری شده‌اند. در مرحله مطالعه میدانی به منظور فراهم آوردن داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز از شیوه

1- Case Study

2- Survey



مصاحبه و پرسشنامه حضوری استفاده شده و ارقام و اطلاعات مالی نیز از اسناد و مدارک موجود در شرکت استخراج شده است. در طی این پژوهش، به منظور تهیه اطلاعات مورد نیاز با بسیاری از مدیران و مسئولان کلیدی شرکت مصاحبه‌های فراوان و مکرری صورت گرفته و با کمک و مشورت ایشان و کارشناسان قسمتهای مختلف شرکت، ارقام و نسبتهای لازم در قالب الگوی ایجاد ارزش تهیه و محاسبه شده است. این امر ما را در تفهیم مطالب حاصل از تجزیه و تحلیل و تفسیر این نتایج به مدیران مربوط و نیز پذیرش این نتایج از سوی ایشان تا حد زیادی کمک کرده است.

برای آزمودن برازش اندازه‌ها چند نوع آزمون روایی وجود دارد که یکی از آنها روایی ظاهری است که یک شاخص ابتدایی و حداقل برای روایی محتوا به شمار می‌آید (صائبی و شیرازی، ۱۳۸۰). به منظور ارزیابی روایی پرسشنامه طرح شده در بخش سنجش دیدگاه‌های مشتریان، از این نوع آزمون روایی استفاده شده است. همان گونه که قبلاً نیز اشاره شد، پرسشنامه اولیه به سمع و نظر شماری از استادان درس روش تحقیق و بازاریابی رسید و پس از لحاظ کردن نظر اصلاحی آنان فرم نهایی پرسشنامه تهیه و تنظیم شده است. برای آزمون پایایی دو راه وجود دارد که یکی از آنها اعتبار آزمونهای موازی است. از آنجا که از روش نمونه برداری مضاعف استفاده شده است، می‌توان از این آزمون استفاده کرد. نگاهی که پاسخهای دو آزمون مشابه (برای مفهوم یکسان) همبستگی زیاد داشته باشد، می‌گوییم اعتبار آزمونهای موازی وجود دارد. علاوه بر این، شیوه AHP خود دارای ابزاری به نام شاخص سازگاری یا ثبات است که از آن برای ارزیابی سازگاری درون ابزار می‌توان استفاده کرد. سازگاری یا هماهنگی درونی ابزار حاکی از متجانس بودن عناصر ابزار است که به سازه مربوط می‌شود. چنانچه پاسخهای اظهار شده از سوی پاسخگو دارای شاخص سازگاری کوچکتر و یا مساوی ۰/۱ باشد، ثبات ماتریس مفروض به توصیف آقای ساعتی پذیرفته می‌شود و چنانچه این نسبت از ۰/۱ بزرگتر باشد به این معنی است که پاسخگو باید در قضاوت‌های مقایسه‌ای خود در به منظور سازگاری بیشتر، تجدید نظر کند.

به منظور تحلیل و تفسیر نتایج، روش آمار توصیفی مورد استفاده واقع شده و به منظور محاسبات مورد نیاز از نرم افزار اکسل ۱ استفاده شده است. از آنجا که در اجرای این الگوی، به دنبال رد و یا پذیرش فرضیه آماری خاصی نیستیم، نیازی به استفاده از شیوه‌های آمار استنباطی نیست.

### جامعه، نمونه و روش انتخاب نمونه

قلمرو این تحقیق، مجتمع صنایع لاستیک کرمان (بارز) است. مدیران و کارکنان این شرکت و نیز مصرف‌کنندگان مستقیم (مشتریان) محصولات آن، جامعه آماری تحقیق را تشکیل می‌دهند. از یک طرح نمونه‌برداری احتمالی برای ارزیابی دیدگاه مشتریان استفاده شد. هر چند در مرحله نخست، مصاحبه مقدماتی به وسیله یک نمونه در دسترس از مشتریان با یک طرح غیر احتمالی صورت گرفت، در ادامه به منظور توزیع و تکمیل پرسشنامه اصلی از نمونه‌برداری خوشه‌ای استفاده شد. استانهای تهران، فارس، اصفهان، خراسان و خوزستان به عنوان خوشه‌های نمونه تعیین شد. با انتخاب این پنج استان به عنوان خوشه‌های نمونه، توزیع جغرافیایی اعضای جامعه نیز در نمونه‌گیری لحاظ شده است. علاوه بر این به دلیل اهمیت وزنه‌های تعیین شده از سوی مشتریان برای هر کدام از ویژگیهای ارزش محصول در الگوی ایجاد ارزش از نمونه‌برداری مضاعف برای تعیین دقیق این وزنه‌ها استفاده شده است. بدین صورت که همین تعداد حجم نمونه (البته با اعضای جدید)، توسط پرسشنامه دیگری که بر اساس شیوه فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) تهیه و تنظیم شده است، مورد نظر سنجی واقع گردیده است.

حجم نمونه در مراحل مختلف این پیمایش به این ترتیب است که در مرحله مصاحبه مقدماتی تعداد بین ۱۵ تا ۲۰ نفر از مشتریان در دسترس برای هر کدام از گروه‌های مختلف محصولات شرکت (SBUها)، انتخاب شده‌اند. در مرحله بعد حجم نمونه بر اساس روش دقت آماری با استفاده از فرمول زیر محاسبه شده است:

$$n = \frac{Z^2}{\left(\frac{d}{2}\right)^2} * S^2 \quad 1,96 = z \quad 0,5 = d \quad 0,2 = S$$

داده‌های مربوط به تعیین حجم نمونه از اطلاعات موجود درباره نظرسنجیهای گذشته شرکت، استخراج شد که و حجم نمونه بر اساس این فرمول، ۶۴، است. البته عدد محاسبه شده طبق فرمول برای هر کدام از گروه‌های چهارگانه محصولات شرکت به طور جداگانه به کار برده خواهد شد، بنابراین حجم نمونه کلی برابر با ۲۵۶، است.

### شیوه AHP

این روش بر اساس تحلیل مغز انسان برای مسائل پیچیده و فازی پیشنهاد شده است. دو نوع مفهوم فازی (مبهمی) توسط آقای ساعتی مطرح می‌گردد: یکی مفهوم فازی در درک و دیگری مفهوم فازی در معنی. فازی در درک به دلیل پیچیدگی پدیده‌هایی به وجود می‌آید که بلافاصله قابل درک نیست، و فازی در معنی به علت نسبیّت معانی است؛ یعنی معنی پدیده‌ها به عملکرد آنها در رسیدن به مقاصد مختلف بستگی دارد. روش ساعتی به این منظور است که به هر دو نوع مفهوم از فازی بودن معنا بخشد؛ بدین طریق که نسبت فازی بودن را از طریق یک ساختار رده‌ای به صورت مقایسه‌های زوجی اندازه‌گیری کند (اصغر پور، ۱۳۷۷).

از جمله دلایل استفاده از این شیوه عبارت است از: تعیین وزنه‌های اهمیت هر کدام از ویژگی‌ها به شیوه‌ای مناسبتر و نسبتاً دقیق‌تر از سایر شیوه‌ها و همچنین ارائه نسبت سازگاری پاسخهای به منظور، به منظور حصول اطمینان از اینکه نتایج به دست آمده دارای ثبات و سازگاری کافی است. در این روش با استفاده از یک مقیاس نه درجه‌ای به مقایسه زوجی ویژگیهای ارزش پرداخته می‌شود به این صورت که از امتیاز یک برای بیان حالت تساوی و از امتیازات ۳، ۵، ۷ و ۹ برای بیان حالت‌های برتری ضعیف، برتری متوسط، برتری قوی و برتری مطلق استفاده می‌شود. همچنین از امتیازات ۲، ۴، ۶ و ۸ برای بیان حالت‌های میانی استفاده خواهد شد. چنانچه در مقایسه‌های زوجی به جای برتری یک ویژگی بر دیگری، حالت معکوس باشد آنگاه از معکوس این امتیازات استفاده می‌شود. بر اساس امتیازات اظهار شده توسط پاسخگو برای تمامی مقایسات زوجی، یک ماتریس مربع تشکیل

می‌شود. و طی یک سلسله محاسبات ریاضی، اولویت بندی ویژگیها به همراه وزنه‌های اهمیت و نیز شاخص سازگاری پاسخها نتیجه خواهد شد. با توجه به شاخص سازگاری محاسبه شده برای هر پاسخگو، می‌توان مشخص کرد که آیا اظهارات وی قابل اطمینان است یا اینکه به تجدید نظر نیاز دارد. در بررسی و تحلیل نهایی از نظر پاسخگویانی استفاده خواهد شد که شاخص سازگاری آنها قابل پذیرش است.

لازم به ذکر است که تعداد سؤالات مورد نیاز برای تکمیل مقایسه‌های زوجی برابر با  $\{n*(n-1)/2\}$ ، و لذا کاستن از تعداد عواملی که قرار است مورد مقایسه قرار بگیرد، منجر به کاهش قابل توجه در حجم سؤالات پرسشنامه منجر خواهد شد. بنابراین با توجه به نتایج مراحل قبلی نظرسنجی، اقدام به کاهش ویژگیهای ارزش محصولات در این مرحله شده است. نکته دیگری که به نظر می‌رسد اشاره به آن مفید باشد این است که در مرحله نهایی این شیوه که به یکجا کردن نظر مشتریان نیاز است، از AHP گروهی استفاده خواهد شد؛ به این صورت که از میانگین هندسی تک تک درایه‌های ماتریس اولیه هر یک از پاسخگویان برای تشکیل یک ماتریس اولیه گروهی استفاده شده و سپس مراحل محاسباتی نظیر آنچه قبلاً انجام می‌گرفت بر روی این ماتریس به کار گرفته می‌شود. البته باز یادآور می‌شود که تنها نظر پاسخگویانی که از سازگاری قابل قبولی برخوردار بوده‌اند در تشکیل ماتریس گروهی استفاده خواهد شد.

### یافته‌ها و تحلیل نتایج تحقیق

به‌منظور تعیین و تحلیل ارتباطات بین ارزش و بهای تمام شده و کاربردهای محتمل این ارتباطات در راستای بهبود سودآوری شرکت، اقدام به به کارگیری الگوی ایجاد ارزش در مجتمع صنایع لاستیک بارز شده است. گروه‌های مختلف محصولات اصلی شرکت به دلیل دارا بودن بازار فروش متفاوت و نیاز به اخذ استراتژیهای متمایز به عنوان واحدهای تجارت استراتژیک شرکت تعیین شد. این واحدها عبارت است از:

- ۱) واحد تجارت استراتژیک گروه محصولات سواری (رادپال و بایاس)
- ۲) واحد تجارت استراتژیک گروه محصولات وانتی (سبک و سنگین)
- ۳) واحد تجارت استراتژیک گروه محصولات کامیونی و اتوبوسی
- ۴) واحد تجارت استراتژیک گروه محصولات کشاورزی.

این الگوی در مورد واحدهای تجارت استراتژیک شرکت به کار گرفته شده است.

### نتایج تحلیل دیدگاه ارزش مشتری

همان گونه که در بخش قبل گفته شد، اولین داده‌ای که باید جمع‌آوری شود، ویژگی‌های ارزش مشتری و وزنه‌های اهمیت مرتبط با آنهاست. الگوی ایجاد ارزش بر این عقیده استوار است که نماینده‌های مختصات ارزش از نظر مشتری، باید با یک نمونه ناریب از مشتریان تخمین زده شود.

ابتدا ده مورد از ویژگی‌های فیزیکی و خدماتی قابل شناسایی برای گروه‌های مختلف محصولات شرکت از طریق مطالعه تحقیقات بازاریابی مشابه و نیز مشاوره کارشناسان بخش بازاریابی شرکت، شناسایی و تعیین، و بر این اساس، مصاحبه ساختار یافته‌ای طراحی شد. این مصاحبه در بین هر چهار گروه محصولات شرکت به اجرا در آمد و نتایج آن در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

جدول شماره ۱: نتایج مصاحبه مقدماتی با مصرف کنندگان نهایی محصولات شرکت

ویژگیهای ارزش	درصد اهمیت گروه سواری	درصد اهمیت گروه کامیونی	درصد اهمیت گروه وانتی	درصد اهمیت گروه کشاورزی
ایمنی در هنگام رانندگی	۲۰/۹۷٪	۱۹/۳۶٪	۱۷/۱۵٪	۲/۴۹٪
دوام	۱۷/۸۹٪	۱۶/۹۹٪	۱۴/۵۳٪	۲۰/۲۰٪
میزان تحمل بار	۸/۳۶٪	۱۴/۶۲٪	۱۹/۷۷٪	۱۰/۵۴٪
شهرت مارک تجاری	۱۲/۷۶٪	۱۱٪	۱۱/۰۵٪	۱۴/۶۴٪
راحتی در هنگام رانندگی	۱۴/۰۸٪	۱۳/۶۵٪	۱۳/۸۱٪	۲/۳۴٪
قیمت	۷/۷۷٪	۲/۲۳٪	۹/۱۶٪	۱۷/۱۳٪
طرح آج لاستیک	۳/۰۸٪	۹/۱۹٪	۲/۰۳٪	۱۳/۷۶٪
ارائه خدمات به مشتری	۷/۶۲٪	۷/۹۴٪	۷/۸۵٪	۹/۰۸٪
دسترسی آسان	۳/۹۶٪	۲/۶۵٪	۲/۱۸٪	۷/۹۱٪
میزان تحمل	۳/۵۲٪	۲/۳۷٪	۲/۴۷٪	۱/۹۰٪
سرعت				
جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

جدول شماره ۲: ویژگیهای ارزش، وزنه‌های اهمیت و میزان رضایت‌مندی مشتریان (گروه محصولات کامیونی و اتوبوسی)

ویژگیهای ارزش	وزنه بازار (%)	انحراف معیار وزنه بازار	رضایت‌مندی مشتری (%)	انحراف معیار رضایت‌مندی مشتری
ایمنی هنگام رانندگی	۲۸/۱۱	۳/۶	۸۵/۶۶	۷/۷۸
دوام	۲۲/۱۲	۳/۹۴	۵۹/۲۷	۱۰/۱۸
میزان تحمل بار	۱۶/۳۰	۳/۵۲	۸۰/۸۹	۶/۸۵
راحتی هنگام رانندگی	۱۱/۵۲	۲/۶۷	۷۸/۱۵	۶/۳۷
شهرت مارک تجاری	۹/۱۵	۳/۳۹	۶۵/۸۶	۸/۰۵
طرح آج لاستیک	۷/۹۵	۲/۳۶	۳۵/۸۶	۸/۹۸
ارائه خدمات به مشتری	۴/۸۵	۳/۵۲	۷۹/۴۵	۱۱/۹۲
<b>جمع</b>	<b>۱۰۰</b>			

جدول شماره ۳: ویژگیهای ارزش و وزنه‌های اهمیت از دید مدیریت شرکت

ویژگیهای ارزش	سواری	کامیونی و اتوبوسی	وانتی	کشاورزی
ایمنی هنگام رانندگی (شامل تحمل سرعت)	٪۵۰	٪۵۰	٪۵۰	٪۱۵
کیفیت و دوام (شامل راحتی هنگام رانندگی و میزان تحمل بار)	٪۳۰	٪۳۰	٪۳۰	٪۵۰
قیمت	٪۱۰	٪۶	٪۱۳	٪۲۵
شهرت مارک تجاری	٪۴	٪۱۰	٪۳	٪۵
طرح آج و زیبایی	٪۴	٪۲	٪۲	۰
خدمات پس از فروش	٪۲	٪۲	٪۲	٪۵
<b>جمع</b>	<b>٪۱۰۰</b>	<b>٪۱۰۰</b>	<b>٪۱۰۰</b>	<b>٪۱۰۰</b>

از بین ده مورد ویژگی ارائه شده به مصاحبه شوندگان در هر گروه محصول، تعداد هفت مورد به‌طور قابل توجه برای مشتریان اهمیت دارد. به‌علاوه در این مرحله مشخص شد که به جز عوامل ذکر شده، مورد دیگری به‌عنوان ویژگی ارزش برای مشتریان قابل

تعریف نیست. هم‌چنین در خصوص قابل فهم بودن ویژگیهای مطرح شده با این عناوین نیز اطمینان حاصل شد؛ چرا که در مصاحبه‌های صورت گرفته، مصاحبه‌شوندگان با ابهام قابل توجهی در مورد درک عوامل روبه‌رو نشدند.

در مرحله بعد، عوامل عمده شناسایی شده توسط مشتریان در قالب یک پرسشنامه مورد بررسی بیشتر قرار گرفت. در این پرسشنامه، که برای هر یک از گروه‌های محصول به‌طور جداگانه تهیه و طراحی گردید، هفت مورد ویژگی ارزش برگزیده از مرحله قبل در اختیار پاسخگو قرار گرفت و از وی خواسته می‌شد که آنها را به ترتیب اولویت رتبه‌بندی کند. در بخش دوم این پرسشنامه، نمره‌های رضایتمندی مشتری از آنها گرفته شده است. علاوه بر این، اطلاعات در مورد ویژگیهای ارزش و اهمیت کلی آنها نیز از مدیریت گرفته شد تا اینکه اختلاف در اهمیت انواع متفاوت ویژگیها بین بازار و مدیریت ارزیابی شود. هدف اصلی در این بخش، مقایسه و تحلیل تفاوت‌های احتمالی بین دیدگاه داخلی مدیریت در مورد ویژگیهای ارزش و درصد اهمیت آنها در تصمیمات خرید مشتری با دیدگاه بیرونی بازار بوده است. نتایج این مرحله در جدولهای ۲ و ۳ نشان داده شده است. در ادامه بحث به منظور اختصار، فقط به نتایج در خصوص محصولات گروه کامیونی- اتوبوسی اشاره خواهد شد.

داده‌های نظر سنجی از مشتریان و اطلاعات دریافت شده از مدیریت نشان می‌دهد که ویژگیهای با اهمیت از نظر مشتریان با ویژگیهای مد نظر مدیریت در برخی موارد اختلاف دارد. از نظر درجه اهمیت این ویژگیها نیز اختلاف قابل توجهی وجود دارد. یکی از برجسته‌ترین اشتباهات در دیدگاه مدیریت، یکی کردن برخی ویژگیهای متمایز از یکدیگر است؛ به‌عنوان نمونه، ویژگی دوام لاستیک جدا از ویژگیهای راحتی هنگام رانندگی و میزان تحمل بار است که از نظر مشتری ویژگی متمایزی به حساب می‌آید و یا ویژگی طرح آج لاستیک متمایز از زیبایی ظاهری است در حالی که این ویژگیها در دیدگاه مدیریت با هم یکی شده است. این اختلاط، باعث بروز شکاف قابل توجهی بین دیدگاه مدیریت و نتایج بازار شده است؛ به‌طور مثال، ویژگی طرح آج لاستیک به دلیل ادغام این

ویژگی با زیبایی ظاهری در دیدگاه مدیریت فاقد اهمیت شناخته شده است. به این ترتیب مشاهده می‌شود که ویژگیهای ارزش و نمره‌های مربوط به میزان اهمیت آنها از نظر بازار و مدیریت آشکارا دارای اختلاف است. این تفاوت در ارزیابی می‌تواند به این منجر شود که مدیریت در خصوص همراستا کردن سطوح فعالیت خویش با نیازهای بازار دچار اشتباه شود. این یافته‌ها به تأیید نگرانیهای قبلی اظهار شده در مورد اعتبار ارزیابیهای داخلی شرکت از ارزش کمک می‌کند. بنابراین به نظر می‌رسد مدیریت از عملکرد ارزش مشتری آگاهی دقیقی ندارد.

### نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های هزینه

در این مرحله چارت تشکیلاتی شرکت و فعالیتهای واقع شده در هر گروه مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد. برای هر دایره به‌طور دقیق فعالیتهای با کمک مدیران هر بخش، مشخص و تعیین شد. هزینه‌های مرتبط با هر فعالیت به آن اختصاص داده شده و فعالیتهای بر حسب ارزش افزا (فعلی و آینده)، فاقد ارزش افزوده ولی ضروری و مورد نیاز و فعالیتهای زائد و اضافی، طبقه‌بندی شده است. نتایج این قسمت، نتیجه مصاحبه با بیش از ۱۱۲ نفر از سرپرستان دایره‌های مختلف شرکت (۲۲ دایره در بخش تولیدی، ۸۱ دایره در بخش پشتیبانی تولید و نه دایره در بخش اداری و فروش شرکت) و نیز مدیران و کارمندان بخش مالی شرکت است. هزینه فعالیتهای بخش پشتیبانی تولید به دلیل تسهیم این هزینه‌ها روی هزینه دایره‌ها بخش تولیدی به همراه هزینه‌های بخش تولید نشان داده شده است.

نتایج این مرحله در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. در حدود ۳۶/۵٪ از هزینه‌ها منتسب به فعالیتهای ارزش افزا و مابقی منتسب به فعالیتهای فاقد ارزش افزوده و فعالیتهای اضافی است. این نتایج برای مدیریت ارشد شرکت می‌تواند مؤثر واقع شود و کمک کند تا برجستگی برخی از دلایل کاهش سودآوری شرکت بخوبی درک شود. در حدود ۱۷/۲٪ از فعالیتهای شرکت فعالیت اضافی شناخته، و به هزینه‌های اضافی منجر شده است.



این نتایج از تحقیقات اخیر انجام شده توسط مکنیر (۱۹۹۵) و مکنیر و وانگمیرسچ (۱۹۹۸) حمایت می‌کند که اظهار کرده‌اند هزینه فعالیتهای زائد و اضافی حداقل ۲۰٪ ساختار هزینه‌های شرکت را تشکیل می‌دهند.

جدول شماره ۴: ساختار هزینه فعالیتهای شرکت به تفکیک گروه‌های تولیدی، اداری و فروش

گروه	هزینه کل	درصد هزینه	فعالیتهای ارزش افزوده	فعالیتهای فاقد ارزش	فعالیتهای زائد
واحدهای تولیدی:	۳۰۱,۶۱۰	۸۶/۹	۱۰۹,۰۱۰	۱۳۶,۳۳۲	۵۶,۲۶۸
واحدهای اداری و فروش:	۴۵,۲۲۵	۱۳/۱	۱۷,۷۱۱	۲۴,۱۵۴	۸۳,۳۶۰
درصد فعالیتهای			٪۳۶/۵	٪۴۶/۳	٪۱۷/۲
<b>جمع</b>	<b>۳۴۶,۸۳۵</b>	<b>٪۱۰۰</b>	<b>۱۲۶,۷۲۱</b>	<b>۱۶۰,۴۸۶</b>	<b>۵۹,۶۲۸</b>

\* توجه: ارقام به میلیون ریال است.

سطح پایین امکان سودآوری در شرکت بارز، زمانی که مفهوم سود بالقوه مطرح می‌شود به طور کامل آشکار است. همان‌طور که در جدول شماره ۵ مشاهده می‌کنید، سود بالقوه شرکت ۳۰/۹٪ است. زمانی که هزینه‌های فاقد ارزش افزوده و ضایعات، تقریباً ۵۴٪ سود بالقوه را کاهش داد، درآمد عملیاتی ۱۴/۱۸٪ حاصل شد. شرکت با کمتر از ۱۲۷ میلیارد ریال ارزش منابع هزینه شده در فعالیتهای ارزش‌افزا در حال ایجاد در حدود ۱۳۱۶ میلیارد ریال درآمد بود. این نتیجه بدین معنی است که یک ریال هزینه شده در فعالیتهای ارزش‌افزا، توان این را دارد که حدود ۱۰/۳۹ ریال درآمد ایجاد کند (معادل درآمدی، تقسیم بر هزینه ارزش‌افزا). این ضریب افزایش برای تمامی فعالیتهای شرکت، هم در سطح واحدهای تجارت استراتژیک و هم در سطح کل شرکت، تعریف شده است. بنابراین تحلیل بیشتر فعالیتهایی که ایجاد ارزش می‌کند ضروری است.

جدول شماره ۵: سود بالقوه شرکت

درصد هزینه	درصد مبلغ	مبلغ	
	۱۰۰	۱,۳۱۶,۳۷۴	درآمد فروش خالص
	(۵۹/۴۷)	(۷۸۲,۸۱۵)	بهای تمام شده مواد اولیه مصرف شده
	۴۰/۵۳	۵۳۳,۵۵۹	حاشیه سود قبل از هزینه‌های عملیاتی
٪۳۶/۵	(۹/۶۳)	(۱۲۶,۷۲۱)	هزینه فعالیتهای ارزش افزا
	۳۰/۹	۴۰۶,۸۳۸	سود بالقوه
٪۴۶/۳	(۱۲/۱۹)	(۱۶۰,۴۸۶)	هزینه فعالیتهای ضروری فاقد ارزش افزوده
٪۱۷/۲	(۴/۵۳)	(۵۹,۶۲۸)	هزینه فعالیتهای اضافی
٪۱۰۰	۱۴/۱۸	۱۸۶,۷۲۴	سود عملیاتی

\* توجه: ارقام به میلیون ریال است.

\*\* درآمد فروش، شامل فروش صادراتی و سایر محصولات فرعی شرکت نمی شود.

### ویژگیهای ارزش در مقابل ساختار هزینه شرکت و تحلیل ضرایب ارزش

شناسایی فعالیتهایی که بیش از حد متوسط در ایجاد ارزش مشارکت دارد، کمک می کند تا شرکت بتواند منابعش را در به منظور به فعل در آوردن سود بالقوه خویش، بهتر هدایت کند. همان طور که قبلاً در تشریح الگوی ایجاد ارزش بیان شد، پرداختن به فعالیتهای گوناگون، معادل اثربخشی در تحت نفوذ در آوردن توان سودآوری شرکت نیست. در این الگوی، افزاینده‌ها یا ضرایب، به منظور اندازه گیری درجه‌ای از تناسب بین هزینه تولید ویژگی خاص و درآمد تحصیل شده از آن ویژگی، تعریف می شود. این الگوی هم چنین اظهار می کند که تناسب بهتر بین هزینه و میزان اهمیت ویژگی برای مشتری به رضایتمندی بیشتر مشتری و به تبع آن عملکرد مالی بهتر در بازار منجر خواهد شد. در جدول شماره ۶ ضرایب محاسبه شده برای ویژگیهای ارزش مشتری در سطح گروه محصولات کامیونی و اتوبوسی نشان داده شده است.

در این جدول در حالی که ضریب متوسط گروه ۱۰/۲۶ است، ضرایب ارزش مربوط به میزان تحمل بار، دوام و ارائه خدمات به مشتری به طور برجسته از متوسط بیشتر، و ضریب ویژگی راحتی هنگام رانندگی به شکل قابل توجهی از متوسط ضرایب در این

گروه کمتر است. ضریب ارزش زیاد، حداقل دو پاسخ محتمل را بیان می‌کند: ضریب زیاد می‌تواند نتیجه هزینه کم در فعالیتهای ارزش افزا برای هر ویژگی باشد که شدیداً برای مشتری ارزش دارد؛ به عبارت دیگر این ضریب زیاد، نشانه‌ای از درجه پایین تناسب بین ارزش تعریف شده توسط مشتری و هزینه‌های انجام شده در داخل شرکت را نشان می‌دهد. شق دیگر این موضوع این است که ضریب زیاد هم‌چنین می‌تواند یک مزیت رقابتی برای شرکت در رساندن ویژگی خاص به بازار اظهار کند. بنابراین تحلیل بیشتر این ضرایب می‌تواند امکان خاصی به منظور بهبود سود بالقوه شرکت فراهم آورد. به همین ترتیب، برای ضرایب کم نیز دو مورد می‌تواند مطرح شود: یکی اینکه ضعیف بودن ضریب می‌تواند به دلیل هزینه بیش از حد به منظور تأمین یک ویژگی ارزش باشد و یا اینکه می‌تواند نشانه‌ای از این باشد که نرخ رقابتی بازده روی این ویژگی، کم است.

جدول شماره ۶: ضریب درآمد ویژگیهای ارزش در گروه محصولات کامیونی و اتوبوسی

ویژگیهای ارزش	وزنه بازار (%)	معادل درآمدی	هزینه فعالیتهای ارزش افزا	ضریب درآمد	رضایتمندی مشتری (%)
ایمنی هنگام رانندگی	۲۸/۱۱	۱۳۶,۴۹۱	۱۱,۰۹۷	۱۲/۳	۸۵/۶۶
دوام	۲۲/۱۲	۱۰۷,۴۰۶	۵,۵۹۴	۱۹/۲	۵۹/۲۷
میزان تحمل بار	۱۶/۳۰	۷۹,۱۴۷	۳,۷۳۳	۲۱/۲	۸۰/۸۹
راحتی هنگام رانندگی	۱۱/۵۲	۵۵,۹۳۷	۱۷,۲۳۵	۳/۲۵	۷۸/۱۵
شهرت مارک تجاری	۹/۱۵	۴۴,۴۲۹	۵,۴۴۶	۸/۱۶	۶۵/۸۶
طرح آج لاستیک	۷/۹۵	۳۸,۵۵۴	۲,۸۹۰	۱۳/۳۴	۳۵/۸۶
ارائه خدمات به مشتری	۴/۸۵	۲۳,۵۹۹	۱,۳۲۴	۱۷/۸۲	۷۹/۴۵
جمع	۱۰۰	۴۸۵,۵۶۳	۴۷,۳۱۹	۱۰/۲۶	

\* توجه: ارقام به میلیون ریال است.

همان‌طور که در ابتدا اشاره شد، مطالعه ما نیاز به مقایسه افزایشده‌های ارزش را با داده‌های رضایتمندی مشتری نیز پیشنهاد می‌کند؛ بویژه اگر ضرایب زیاد با رضایتمندی کم مشتریان همراه شود، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب در اثر هزینه کم در خصوص

فراهم آوردن آن ویژگی ارزش، حاصل شده است. ضرایب ویژگیهای تحمل بار و ارائه خدمات به دلیل نمره رضایتمندی زیاد، بیان کننده این مطلب است که شرکت در این موارد موفق به ارائه یک ویژگی منحصر به فرد در بازار شده و ضرایب زیاد برای این ویژگیها، نشاندهنده اثر بخشی استراتژیهای است که در گذشته شرکت برای آنها در پیش گرفته است. در عین حال، ضعیف بودن میزان رضایتمندی مشتریان درباره ویژگی دوام، این مفهوم را می‌رساند که در این خصوص، کمتر از آنچه نیاز بوده فعالیت شده و منابع به نسبت کمی در این حوزه هزینه شده است. این موضوع می‌تواند برای مدیریت شرکت، یک هشدار جدی در خصوص تهدیدات رقابتی بازار باشد. در مورد ویژگی شهرت مارک تجاری به دلیل همراه شدن ضریب کم با رضایتمندی ضعیف مشتریان، نمی‌توان براحتی استنباط کرد.

این نتیجه می‌تواند حاکی از زیاد بودن بیش از حد هزینه‌های انجام شده در این مورد باشد. از سوی دیگر به ضعیف پایین بودن رضایت مشتری، می‌تواند نشانه غیر اثربخش بودن هزینه‌های انجام شده باشد. به هر ترتیب این نوع از نتایج به تحلیل بیشتر فعالیتها و نیز مدیریت هزینه مؤثر در آینده نیاز دارد. در این گروه مشاهده می‌شود که ویژگی راحتی هنگام رانندگی به رغم کم بودن ضریب آن از رضایتمندی فراوان نزد مشتریان بهره‌مند است. این مطلب می‌تواند به دلیل افزایش نسبی هزینه‌های انجام شده برای آن باشد. البته ویژگی راحتی، در میان عموم مشتریان شرکت از درجه رضایتمندی خوبی برخوردار است و این احتمال وجود دارد که ضریب کم در این مورد به دلیل رقابت شدید روی این ویژگی در بازار باشد. نکته قابل توجه در این گروه، ضعیف بودن بیش از اندازه میزان رضایتمندی مشتریان از ویژگی طرح آج لاستیک است. شاید این مطلب چندان عجیب نباشد؛ چرا که در دید مدیریت طرح آج و زیبایی ظاهری لاستیک با هم یکی به حساب آمده و نیز درصد اهمیت بسیار ناچیزی برای آن در نظر گرفته شده است. از آنجا که از نظر مدیریت، طرح آج با زیبایی ظاهری یکی است و از نظر مشتریان طرح آج به دلایل

فنی در تصمیم خرید اهمیت دارد، می‌توان نتیجه گرفت که تلاشهای صورت گرفته در این زمینه ناکافی و غیر اثربخش بوده است.

تغییرات ضرایب ارزش و نمره‌های رضایت مشتری، به منظور مخالف یکدیگر دارد؛ به این معنی که هر کجا درصد اهمیت هر ویژگی افزایش یابد، ضریب ارزش نیز به دلیل بزرگ شدن معادل درآمدی افزایش می‌یابد در حالی که این افزایش اهمیت، باعث افزایش انتظارات مشتری از شرکت شده و به همین دلیل، کاهش نسبی در میزان رضایتمندی مشتریان را سبب می‌شود. از سوی دیگر، افزایش در سهم هزینه‌های انجام شده برای هر ویژگی به کاهش ضریب ارزش منجر می‌شود و در مقابل، چنانچه این هزینه‌ها به طور مؤثر انجام شده باشد، قطعاً باعث افزایش رضایتمندی مشتریان خواهد شد.

بیشترین ضریب در سطح شرکت به ویژگی میزان تحمل بار مربوط است که با درجه رضایتمندی بالا نیز همراه شده است. از سوی دیگر، این ویژگی در میان تمام گروه‌های محصولات شرکت، جزء ویژگی‌های با اهمیت است؛ لذا بهترین گزینه برای برگزیده شدن به عنوان مزیت رقابتی شرکت است.

### نتیجه گیری

این پژوهش، تلاشی در به منظور پیاده سازی الگوی ایجاد ارزش (VCM) در یک شرکت ایرانی است. در طول مراحل این مطالعه، برخی اصلاحات و بهبودها نیز در الگوی اصلی وارد شده است تا نتایج مطلوبتری حاصل شود. برخی از تغییرات در الگوی اصلی عبارت است از:

- ۱- ویژگی‌های ارزش اولیه از نمونه‌ای از مشتریان به جای دریافت آنها از مدیریت شرکت
- ۲- علاوه بر تعیین درصد اهمیت هر ویژگی نزد مشتریان با شیوه رتبه‌بندی به منظور تعیین دقیقتر و معتبرتر وزنه‌های اهمیت ویژگی‌ها از رتبه‌بندی مضاعف با شیوه فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) نیز استفاده شده است.
- ۳- در بخش تحلیل هزینه‌ها در الگوی اصلی، همان‌گونه که هزینه‌ها و فعالیتهای هر دایره به سه دسته ارزش افزا، فاقد ارزش افزوده تجاری و ضایعات تقسیم شده است، هزینه‌های

منتسب به هر ویژگی نیز به همین ترتیب ساختاربندی می‌شود در حالی که انتساب هزینه‌ای فاقد ارزش افزوده تجاری و ضایعات به ویژگیهای محصول، ارزش اطلاعاتی خاصی ندارد و نیز در تحلیلها نیز مورد استفاده‌ای ندارد؛ یعنی به عنوان فرض مثال چنانچه ما بدانیم چه میزان از فعالیتهای اضافی در راستای تحصیل و ویژگی به وقوع پیوسته کمکی به ما در رفع این مشکل نمی‌کند؛ بلکه این مطلب مهم است که بدانیم چه فعالیتهای اضافی در دواير مختلف تولیدی واقع شده است و با کنترل این فعالیتها توسط سرپرستان دواير، به رفع آنها اقدام کنیم. بنابراین تنها هزینه‌های ارزش افزای مرتبط با ویژگیهای محصول را رهگیری، و در تحلیل در مورد سایر هزینه‌ها به ساختاربندی آنها در سطح هزینه دواير، اکتفا نموده‌ایم.

نتایج این الگو می‌تواند کمک کند تناسب بهتری بین هزینه و ارزش از طریق مدیریت اثربخش هزینه‌ها روی اجزای معینی از نمودار ارزش ایجاد شود. این موضوع می‌تواند در به منظور شناسایی و تعیین حوزه‌های هدف شرکت، یعنی آنجای که هزینه‌ها می‌تواند اهرم بهتری برای بهبود سود بالقوه جامع فراهم کند، رهنمودهای خوبی برای مدیریت شرکت فراهم سازد. رویکرد الگوی ایجاد ارزش در تحلیل ضرایب ارزش، غالباً مبتنی بر تحلیل SWOT (نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصتها، تهدیدها)، که یکی از ابزارهای رایج تحلیل استراتژیک است، صورت گرفته است.

اگرچه نتایج این مطالعه، بیانگر این است که ضرایب ارزش تعریف شده در الگوی ایجاد ارزش، می‌تواند در شناسایی و تعیین حوزه‌های هدف شرکت کمک کند و ماهیت این مطلب نیز مستقیماً قابل درک است برای ارزیابی صحیح از توان بهبود عملکرد مالی شرکت، نیاز است پویایی رقابت در صنعت و به دنبال آن چرخه عمر محصول، اندازه بازار و شدت رقابت در بازار نیز در نظر گرفته شود. در هر صنعت رشد یافته و یا رو به افول، درآمدها نمی‌تواند بیشتر افزایش یابد. در چنین مواردی، الگوی ایجاد ارزش و ضرایب محاسبه شده بر اساس آن، باید به عنوان یک مفهوم بالقوه به منظور تغییر تدریجی بازار مورد استفاده قرار گیرد، نه به عنوان ابزاری خاص پیش بینی سود. هم‌چنین، ضرایب بیشتر

از متوسط، چنانچه با رضایتمندی فراوان مشتری ترکیب شود، می‌تواند شرکت را برای تمرکز بر بخشهای خاصی هدایت کند که مزایای رقابتی را برای شرکت در پی دارد، تحلیل ضرایب ارزش، علاوه بر این موارد، می‌تواند به‌عنوان ابزاری به منظور ارزیابی عملکرد مدیریت شرکت در گذشته مورد استفاده واقع شود؛ زیرا نتایج، مجموعه سرمایه‌گذاریهای انجام شده را در قالب ویژگیهای ارزش مشتری ارائه می‌کند.

از آنجا که فعالیتهای ارزش‌افزا، فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده تجاری و نیز فعالیتهای اضافی، همگی با هم مرتبط است، لذا مدیریت نباید این ارتباط را نادیده بگیرد. ضرایب ارزش اگرچه به‌عنوان یک اهرم به منظور افزایش درآمد عمل می‌کند، چنانچه مدیران بدون اینکه علت وقوع فعالیتهای اضافی و یا فاقد ارزش افزوده تجاری را حذف کنند، به استفاده از این ضرایب اقدام نمایند، تنها ممکن است سودآوری شرکت در کوتاه مدت را تحت تأثیر این عمل بهبود بخشند، ولی هیچ‌گاه به ایجاد مزایای بادوام رقابتی موفیق نمی‌شوند. استراتژی رشد به این نیاز دارد که شرکت، منابع در دسترسش را به‌همراه آن دسته از منابعی مصرف کند که از فعالیتهای اضافی و یا فاقد ارزش افزوده تجاری آزاد می‌شود؛ همانند اهرمهایی در زمینه تأمین ویژگیهای ارزش خاص، یعنی آنجا که طرحهای شرکت بازدهی زیاد دارد.

نتایج به کارگیری این الگوی در این تحقیق، مؤید این فرضیه است که روش طرح شده، قادر به اصلاح مجموع ذهنیات مدیریت است. مطالعه انجام شده، می‌تواند مدیریت شرکت را از تصورات ارزش برای مشتری آگاه، و دیدگاه قبلی وی را اصلاح کند.

### پیشنهاد برای پژوهشهای دیگر

این مطالعه پیشنهاد می‌کند که هر آزمایش دقیق، نه تنها از ضرایب ارزش، بلکه از فعالیتهای فاقد ارزش افزوده تجاری و نیز فعالیتهای اضافی و تغییرات آنها تحت زمان، می‌تواند به بهبود نتایج کمک کند. بنابراین یک پیشنهاد برای پژوهشهای دیگر این است که بعد از زمان در مورد هزینه فعالیتهای داخلی شرکت در تمامی طبقات هزینه در نظر گرفته شود. مدیران به این این دارند که ارتباطات هزینه، درآمد و ارزش، تحت چرخه عمر

محصول یا خدمت، توضیح داده شود. این مورد بویژه برای شرکتهایی که به وسیله واحد تحقیق و توسعه و نوآوری، یک ضریب استراتژیک ایجاد می کند، از اهمیت بسزایی برخوردار است؛ برای مثال، این یک واقعیت است که ویژگی میزان تحمل بار در محصولات شرکت مورد بررسی از هزینه های قبلی صورت گرفته برای تحقق آن، نتیجه شده است. در آینده این پژوهش به تمرکز بر فهم بهتر محیط استراتژیک شرکت نیاز دارد؛ برای مثال، آگاهی از میزان رضایتمندی مشتریان از ویژگیهای ارزش فراهم آمده در محصولات رقیب، می تواند به تحلیل بهتر نتایج کمک کند. علاوه بر این، روشهای جمع آوری داده های مربوط به ویژگیهای ارزش می تواند بهبود یابد.

### منابع و مأخذ

- اصغریور، محمدجواد. (۱۳۷۷)، *تصمیم گیریهای چندمعیاره*، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.
- رهنمای رودپشتی، فریدون و جلیلی، محمد. (۱۳۸۶)، *هزینه یابی هدف (مبتنی بر ارزش آفرینی)*، تهران، انتشارات ترمه.
- ساعتی، توماس. ال. (۱۳۷۸)، *تصمیم سازی برای مدیران*، [علی اصغر توفیق]، مرکز آموزش مدیریت صنعتی، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.
- سکاران، اوما. (۱۳۸۰)، *روشهای تحقیق در مدیریت*، [محمد صائبی و محمود شیرازی]، تهران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- کاوسی، سید محمدرضا و سقایی، عباس. (۱۳۸۴)، *روش های اندازه گیری رضایت مشتری*، چ دوم، تهران، انتشارات سبزان.
- Anderson E. W., Fornell, C., & Lehmann, D. R. (1994), Customer Satisfaction. Market Share and Profitability: Findings from Sweden. *Journal of Marketing*, 58 (July), 53-66.
- Banker, R. D., Chang, H. & Das, S. (1998), Perspectives on Field Research in Management Accounting Standard Estimation, Standard Tightness, and Benchmarking: A Method with an Application to Nursing Services. *Journal of Management Accounting Research*, 133.
- Epstein M. J., Kumar P., & Westbrook R. A. (1999), *The Drivers of Customer and Corporate Profitability: Modeling, Analyzing, Measuring, and Managing the Causal Relationships*. Working Paper, Rice University.
- Foster, G., & Gupta M. (1997), *The Customer Profitability: Implication of Customer Satisfaction*. Working Paper, Washington University.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998 a), Innovation in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205-235.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998 b), Are non-financial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research Supplement*, 36, 1-35.



- McNair, C. J. (1994), *The Profit Potential: Taking High Performance to the Bottom Line*. Vermont: Oliver Wight.
- McNair, C. J. and Vangermeersch, R. (1998), *The Movable Feast: The Past, Present and Future of Capacity Cost Management*. Florida: St Lucie Press.
- McNair, C. J. and Polutnik, L. (2001), Closing the Cost-Value Gap. *Journal of Cost Management*, Vol.12 pp. 123-145
- McNair, C. J., Polutnik, L. and Silvi, R. (2001 a), Customer value: A new kind of cost management. *Journal of Corporate Accounting & Finance* , Volume 12, Issue 3 , Pages 9 – 14
- McNair, C. J., Polutnik, L. and Silvi, R. (2001 b), Outside-In: Cost and the Creation of Customer Value. *Journal of Advances in Management Accounting*, Vol. 12, pp 40- 68
- McNair, C. J., Polutnik, L. and Silvi, R. (2001 c), Cost and the Creation of Customer Value. *Handbook of Cost Management*, Forthcoming, edited by Shank J., Warren, Gorham, and Lamont Publishing Company, New York,
- McNair, C. J., Polutnik, L. and Silvi, R. (2001 d), Cost management and value creation : the missing link. *Journal of The European Accounting Review*, Vol. 10 No. 1, pp. 33–50.
- McNair, C. J., Polutnik, L. and Silvi, R. (2001 e), A Question of Value. *Corporate Controller*, Forthcoming.
- Zeisel, Y. (2001), *Creating and Enhancing Customer Value Through Cost Management*. AICPA, 1211 Avenue of the Americas, New York.