

الله الرحمن الرحيم

Cost Management

## فصل ۲

اجرای استراتژی ، ارزیابی متوازن و  
تجزیه و تحلیل سودآوری  
از دیدگاه استراتژیک

MANAGEMENT  
STRATEGIC  
PHASIS  
4TH EDITION

## در این فصل می خوانیم:

استراتژی چیست؟

انواع استراتژی ها

پیاده سازی و بکار گیری استراتژی

ارزیابی موفقیت استراتژی و اجرای آن



# استراتژی (راهبرد)

اگر کسی نداند به کجا می‌خواهد برود، احتمالا به ناکجا آباد خواهد رسید...



استراتژی این مسئله را مطرح می‌کند که چگونه یک سازمان می‌تواند برای مشتریان خودش از طریق تمایز با سایر رقبا ارزش آفرینی نماید.

# استراتژی (راهبرد)

## تعریف کاپلان و نورتون در خصوص استراتژی:

✓ استراتژی، بخش‌هایی از بازار و مشتریان، که شرکت قصد خدمت‌رسانی به آنها داشته است را انتخاب، و فرآیندهای تجاری درون سازمانی که نقش با اهمیتی در برتری شرکت به لحاظ خلق ارزش برای مشتریان دارند را شناسایی و از این طریق، قابلیت‌های سازمانی و انفرادی مورد نیاز برای دستیابی به اهداف مالی درون سازمانی و مشتریان را انتخاب می‌کند.



# استراتژی - تصمیم گیری استراتژیک

تصمیماتی که **وضعیت رقابتی بلندمدت** شرکت را تحت تأثیر قرار می دهد می بایست **عناصر استراتژیک تصمیم** را تحت تأثیر قرار دهند.



عنصر استراتژیک با اهمیت: **رشد و دوام بلندمدت**

**تصمیم گیری استراتژیک:** انتخاب بین استراتژی های بدیل گوناگون با هدف انتخاب یک استراتژی که برای شرکت اطمینان معقولی برای **رشد و دوام بلندمدت** فراهم نماید.

## مدیریت بها استراتژیک

**مدیریت بها استراتژیک** از اطلاعات بهای تمام شده بمنظور توسعه و شناسایی استراتژی‌های برتر که توان ایجاد **مزیت رقابتی** را داشته باشند، استفاده می‌نماید.

شرکت‌ها دریافته‌اند که برای ایجاد **مزیت رقابتی** باید به **ارزش مشتریان** (ارزش برای مشتری) تاکید داشته باشند.

# انواع استراتژی (راهکارهای رقابتی)

• استراتژی رهبری بها

• استراتژی تمایز

• استراتژی تمرکز





# انواع استراتژی (راهکارهای رقابتی)

## □ استراتژی رهبری بها (Cost Leadership):

✓ فراهم کردن ارزش مشابه یا بیشتر برای مشتریان با بهای تمام شده کمتر

مثلا تولید کننده کاغذ A4

✓ دقت شود در این استراتژی کاهش Cost **نباید** منجر به کاهش کیفیت شود

✓ در این استراتژی از طریق کاهش Cost و در نتیجه کاهش منابع از دست

رفته توسط مشتریان (پول) ارزش را نزد آنها افزایش می دهیم.

# انواع استراتژی (راهکارهای رقابتی)

## □ استراتژی تمایز (Differentiation):

- ✓ برخلاف رهبری بها تلاش می کند تا ارزش برای مشتریان را به وسیله **منافع تحقق یافته** آنها افزایش دهد.
- ✓ هدف فراهم کردن **ویژگی های خاص و متمایز برای محصول** مثل صنعت اتومبیل سازی
- ✓ خاص و متمایز بودن این اجازه را می دهد **قیمت بالاتری** برای محصولات وضع کرد و **سودآوری را افزایش داد**.

# انواع استراتژی (راهکارهای رقابتی)

## □ استراتژی تمرکز (Focusing):

- ✓ در دل ۲ استراتژی قبلی جای دارد.
- ✓ بر انتخاب یا **تاکید بر بخشی از بازار یا مشتریان** برای رقابت تمرکز دارد
- ✓ به عبارتی با توجه به قابلیت های بالفعل و بالقوه سازمان بر بخش هایی از بازار دست می گذاریم که برتر هستیم.

# انواع استراتژی (راهکارهای رقابتی)

## □ نکته (استراتژی تقابل):

- ✓ یک استراتژی مدرن تر نسبت به ۲ استراتژی **رهبری بها** و **تمایز** است و زیرآب این ۲ استراتژی را می‌زند.
- ✓ معتقد است این ۲ استراتژی به ترتیب با **حداقل بودن قیمت** و **خاص و متمایز بودن محصول** از رقابت فرار می‌کنند در حالی که اوضاع همیشه به این صورت نخواهد بود و بهتر است شرکت‌ها با هم رقابت کنند.

# مقایسه جنبه های مختلف دو استراتژی

ویژگی	رهبری بها	تمایز
هدف استراتژیک	بخش گسترده بازار	تمرکز بر بخش خاصی از بازار
مبنای مزیت رقابتی	پایین ترین بهای تمام شده در صنعت	محصولات و خدمات منحصر به فرد
خط محصول	تنوع کم در محصولات	تنوع زیاد و محصولات با ویژگی خاص
تمرکز بر محصول	پایین ترین بهای ممکن و کیفیت بالا و ویژگی های ضروری محصول	خلاقیت در محصولات متمایز
تمرکز بازاریابی	قیمت پایین	قیمت بالا، خلاقیت، ویژگی های خاص

# پیاده‌سازی و بکارگیری استراتژی

مراحل پیاده سازی، اجرا و کنترل استراتژی (ابزارهای پیاده‌سازی استراتژی):

۱. تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف، فرصت و تهدید (SWOT)

۲. تمرکز بر اجراء اهداف (حوزه عملکردی خاص)

۳. تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش

۴. کارت ارزیابی متوازن

۵. نقشه استراتژی

# تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف، فرصت و تهدید (SWOT)

قوت (Strength)

ضعف (Weakness)

فرصت (Opportunities): مثلاً میانگین سن در کشور افزایش یافته و

شرکت ما هم در همین زمینه فعالیت می کند

تهدید (Threats): مثلاً آزادسازی واردات ماشین



# تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف، فرصت و تهدید (SWOT)

$$۲ \times ۲ = ۴$$

چهار گزینه استراتژیک ممکن:

استراتژی قوت - فرصت (SO)

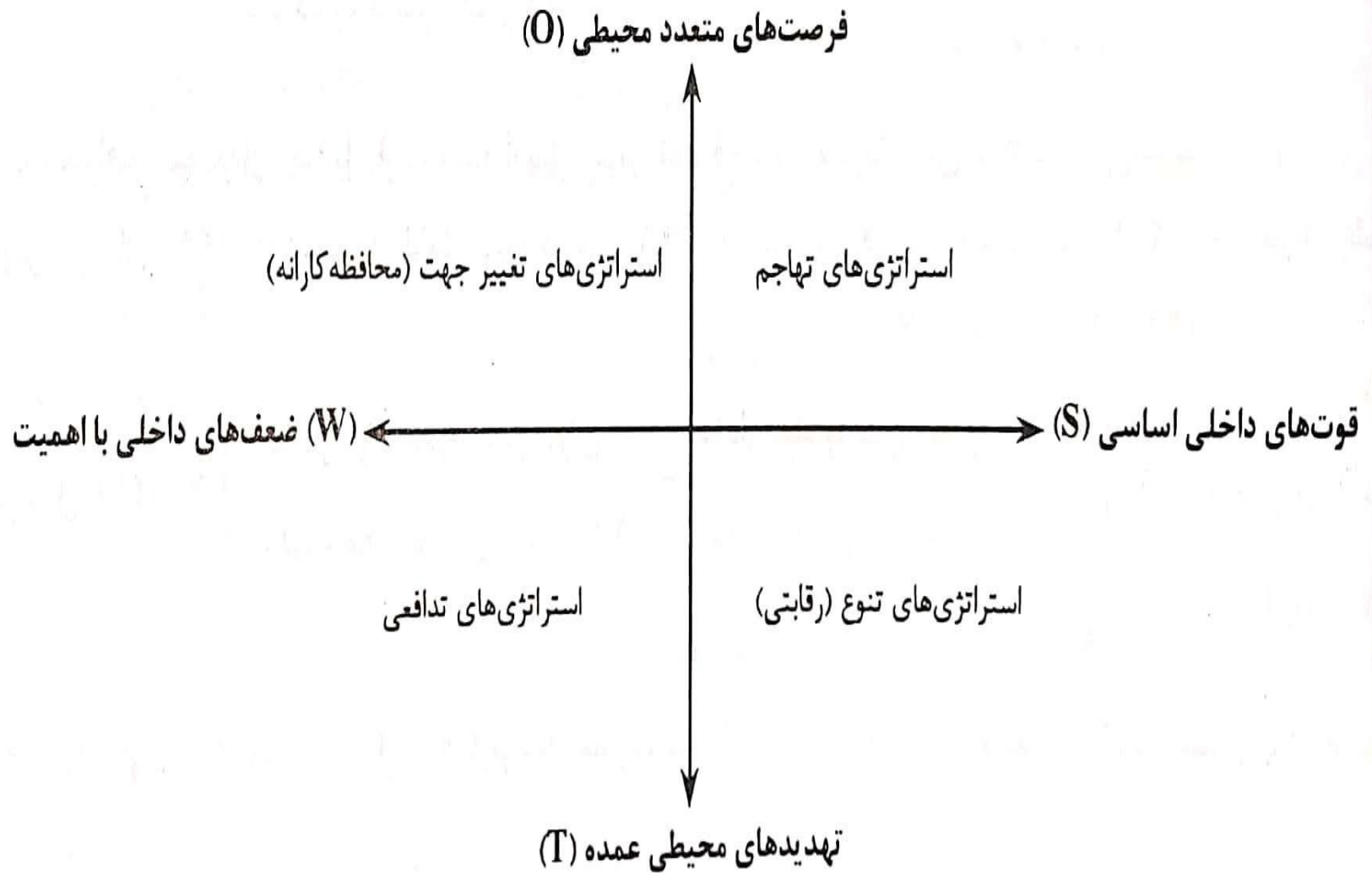
استراتژی ضعف - فرصت (WO)

استراتژی قوت - تهدید (ST)

استراتژی ضعف - تهدید (WT)



# تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف، فرصت و تهدید (SWOT)



## تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف، فرصت و تهدید (SWOT)

✓ ابزار SWOT یک روش سیستماتیک برای شناسایی عوامل حیاتی موفقیت (CSF) است.

✓ مشخص کردن عوامل حیاتی موفقیت و توسعه معیارهای سنجش کمی آنها نیازمند مطالعه دقیق فرآیندهای درون سازمانی و برون سازمانی می باشد که باید به مرحله دوم یعنی تمرکز بر اجرای اهداف یا حوزه عملکردی خاص توجه نمود.



## تمرکز بر اجرا (Focus on Execution)

- ✓ منظور این است پس از اینکه عوامل حیاتی موفقیت مشخص شدند، باید اهداف مشخص شوند و فرآیندها به منظور دستیابی به این اهداف بررسی شوند.
- ✓ اگر قرار است استراتژی رهبری بها را انتخاب کنیم لازم است بر کیفیت و کارایی عملیات تمرکز کنیم.
- ✓ اگر قرار است استراتژی تمایز را انتخاب کنیم لازم است بر مشتریان و نوآوری تمرکز کنیم.



# تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (Value Chain)

زنجیره ارزش: مجموعه فعالیت‌هایی است که بر ارزش محصولات یا خدمات از دید مشتری می‌افزاید.



## تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (Value Chain)

نکته لازم است مدیران استراتژی‌های شرکت را به صورت جزئی و در قالب عملیات شرکت به کار گیرند تا به هدف کل دست یابند. تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش ابزاری است که توسط آن می‌توان به صورت جزئی به تجزیه و تحلیل فرآیندهای عملیاتی سازمان جهت خلق ارزش برای مشتریان پرداخت.

# مراحل تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش

## مرحله ۱

- شناسایی فعالیت‌های زنجیره ارزش

## مرحله ۲

- بهبود مزیت رقابتی از طریق کاهش بها و یا افزایش ارزش افزوده:
- – مشخص کردن مزیت رقابتی (رهبری بها یا تمایز)
- – شناسایی فرصت‌ها برای افزایش ارزش افزوده هر فعالیت
- – شناسایی فرصت برای کاهش بها

# کارت ارزیابی متوازن

کارت ارزیابی متوازن چیست؟

**Balanced Score Card (BSC)**





# کارت ارزیابی متوازن

**کارت ارزیابی متوازن** یکی از معیارهای نوین سنجش عملکرد می باشد که عملکرد شرکت را بطور جامع و با استفاده از **معیارهای مالی و غیرمالی** مورد ارزیابی قرار می دهد.

به عبارتی دیگر کارت ارزیابی متوازن، مأموریت و استراتژی سازمان را به معیارهای سنجش عملکرد تبدیل یا ترجمه نموده و چارچوبی برای اجرا و پیاده سازی استراتژی فراهم می کند.



# نارسای‌های معیارهای مالی به عنوان ابزار سنجش عملکرد



غیراستراتژیک

گذشته‌گرا

عدم توجه به داراییهای نامشهود

# کارت ارزیابی متوازن

"کاپلان" و "نورتون" اندیشه **ارزیابی متوازن** را اولین بار سال ۱۹۹۲ میلادی در مجله Harvard Business Review مطرح کردند. عدم کفایت معیارهای "**مالی**" برای سنجش عملکرد، شرکت‌ها را بر آن داشت که سایر فعالیت‌های خود مانند "ارتباط با مشتری"، "نوآوری در فرآیندها" و "آموزش کارکنان" را نیز ارزیابی نمایند و برای سنجش عملکرد آنها معیارهای دیگری را به معیارهای مالی بیفزایند.

# کارت ارزیابی متوازن

نتیجه تحقیق کاپلان ونورتون:

معرفی روش ارزیابی متوازن



Kaplan

Norton

## The Balanced Scorecard: A Good Idea in 1992



"The Balanced Scorecard —  
Measures that Drive  
Performance"

Harvard Business Review,  
1992

# سیر تکاملی کارت ارزیابی متوازن

ارزیابی متوازن ابتدا یک روش **ارزیابی عملکرد** بود.

سپس به عنوان ابزاری جهت **تحقق استراتژی** مورد استفاده قرار گرفت.

امروزه روش ارزیابی متوازن علاوه بر موارد فوق سیستمی برای **مدیریت بر استراتژی** و ابزاری برای برقراری ارتباط سازمانی و **همسوسازی** شناخته می شود.

# کارت ارزیابی متوازن

❖ مالی

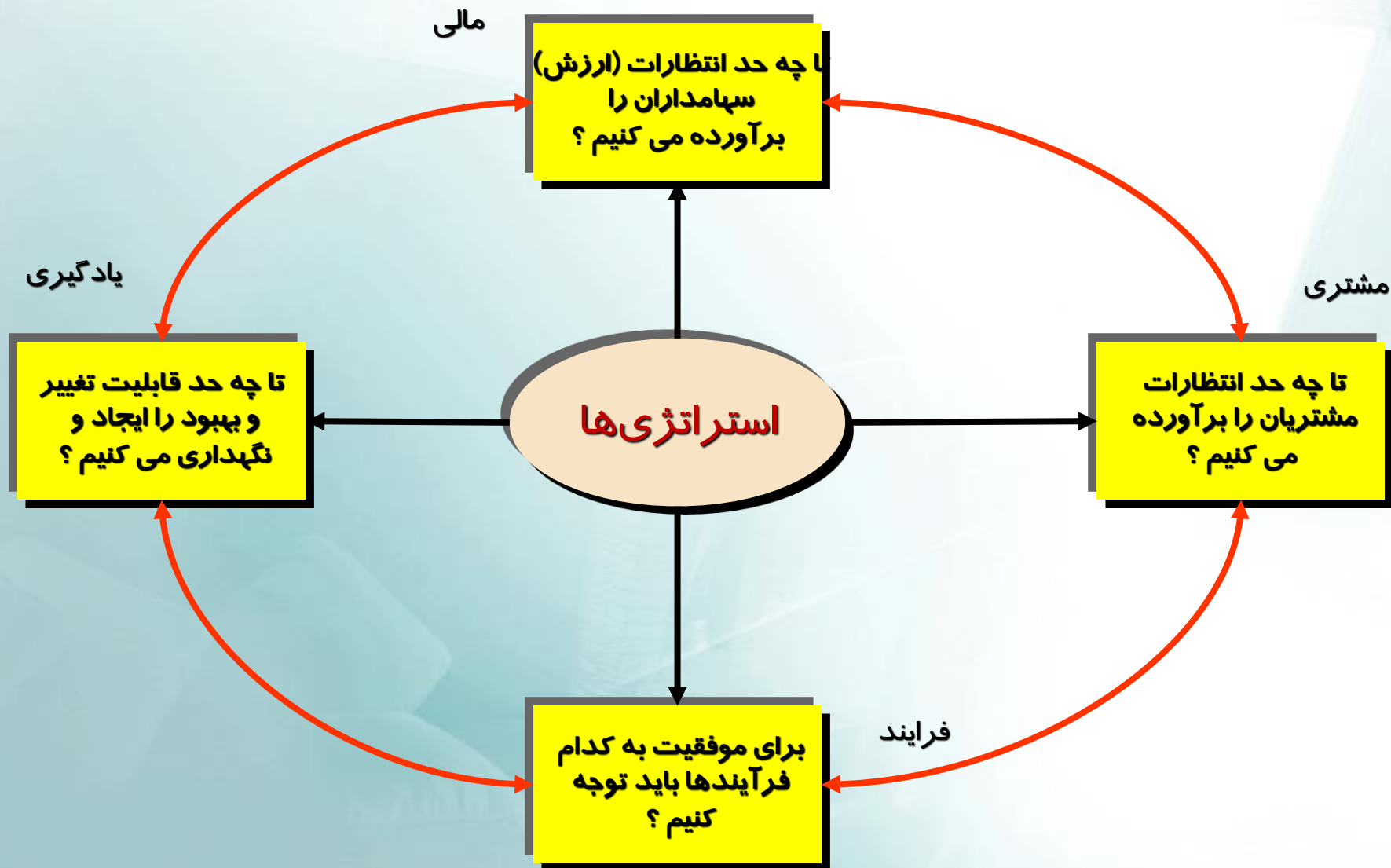
❖ مشتریان

❖ فرآیندهای داخلی

❖ یادگیری



# مدل کلی ارزیابی متوازن



# توازن (Balanced)

- توازن بین معیارهای مالی و غیر مالی
- توازن بین عوامل داخلی و بیرونی
- توازن بین اهداف بلندمدت و کوتاه مدت
- توازن بین وجوه چهارگانه

# سنجه‌های متداول منظر مالی

- ❖ BSC بدون سنجه‌های مالی کامل نیست.
- ❖ معرف آنها و پایان داستان استراتژی شما است.

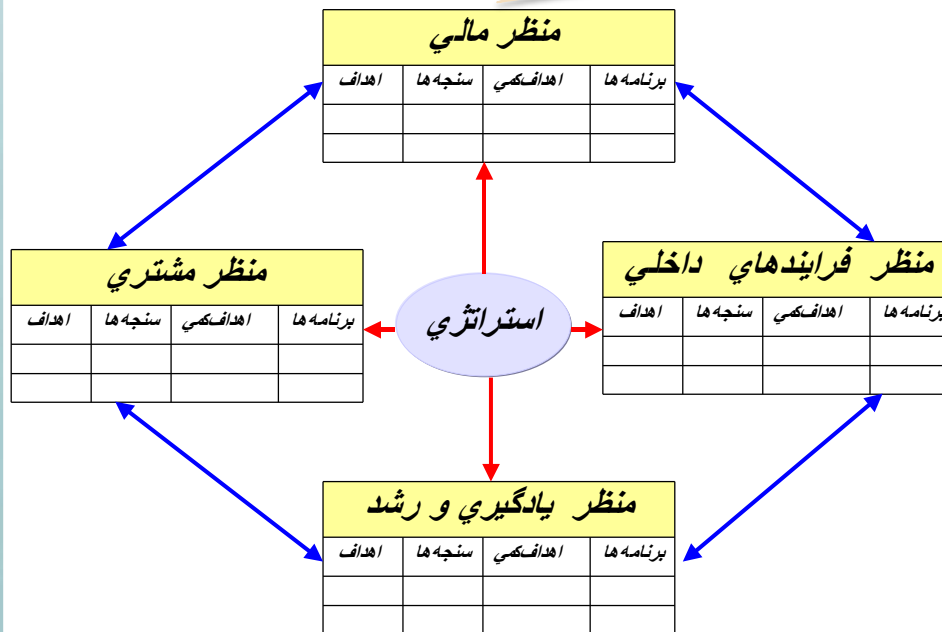
## سنجه‌های متداول :

❖ بازده سرمایه

❖ فروش ناخالص

❖ درآمد در هر بخش بازار

❖ ارزش افزوده اقتصادی





# سنجش‌های متداول منظر مشتری

باید به دو سؤال پاسخ دهد :

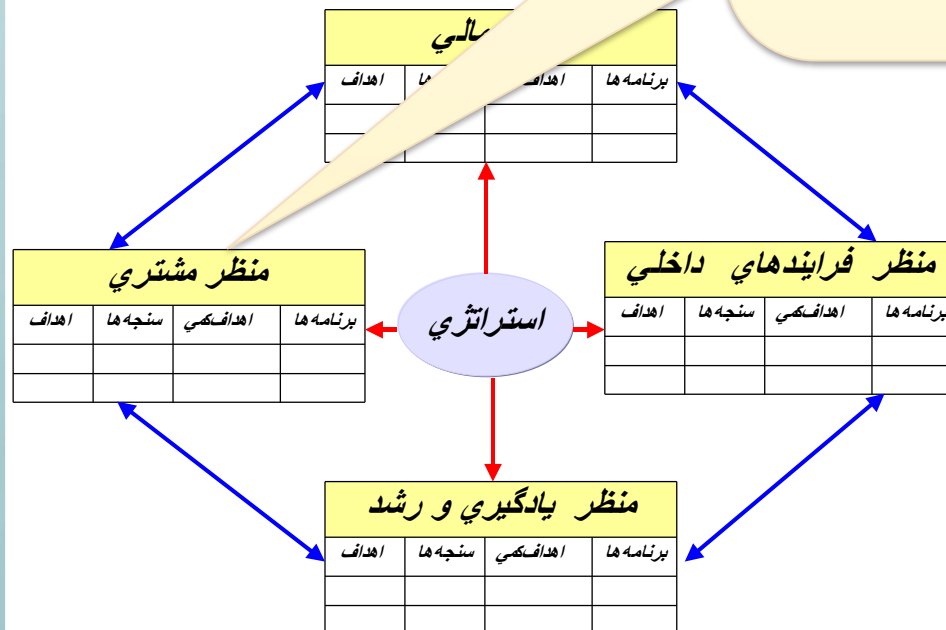
❖ مشتریان ما چه کسانی هستند؟

❖ ارزشهایی که ما برای آنها ایجاد می‌کنیم چیست؟

کیفیت / نوآوری / مطلوبیت

قیمت

زمان تحویل



سنجش‌های متداول :

❖ عرضه محصول با کیفیت

❖ کاهش شکایت

❖ خریدهای مکرر

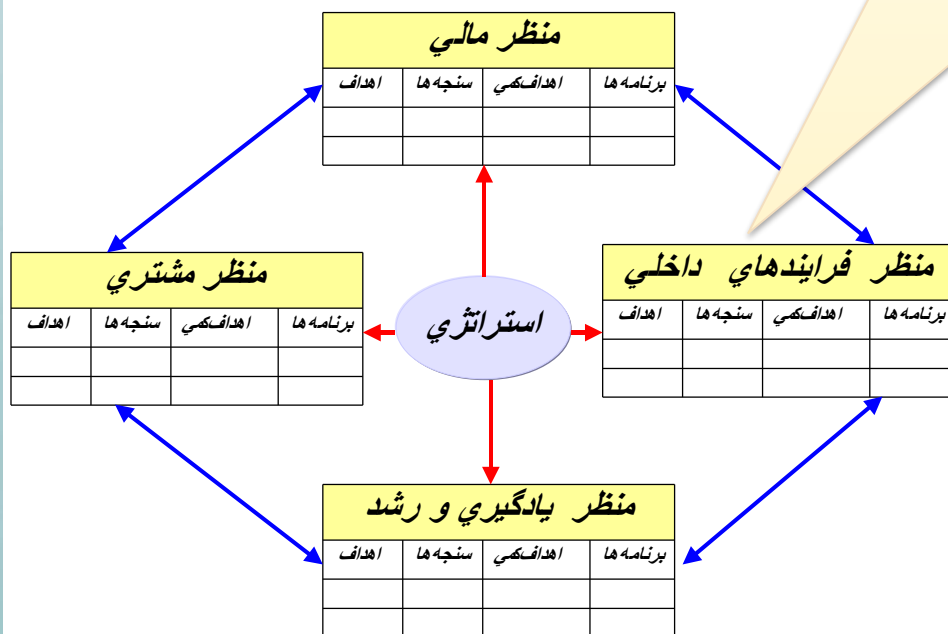
❖ عرضه محصول با قیمت مناسب

❖ تحویل به‌هنگام

# سنجه‌های متداول منظر فرآیندهای داخلی کسب و کار

❖ فرایندهایی که باید در آنها سرآمد شویم تا برای مشتریان ایجاد ارزش کنیم.

❖ بر خواسته‌های ارزشی مشتریان تأکید دارد.



سنجه‌های متداول :

❖ کاهش زمان چرخه تولید

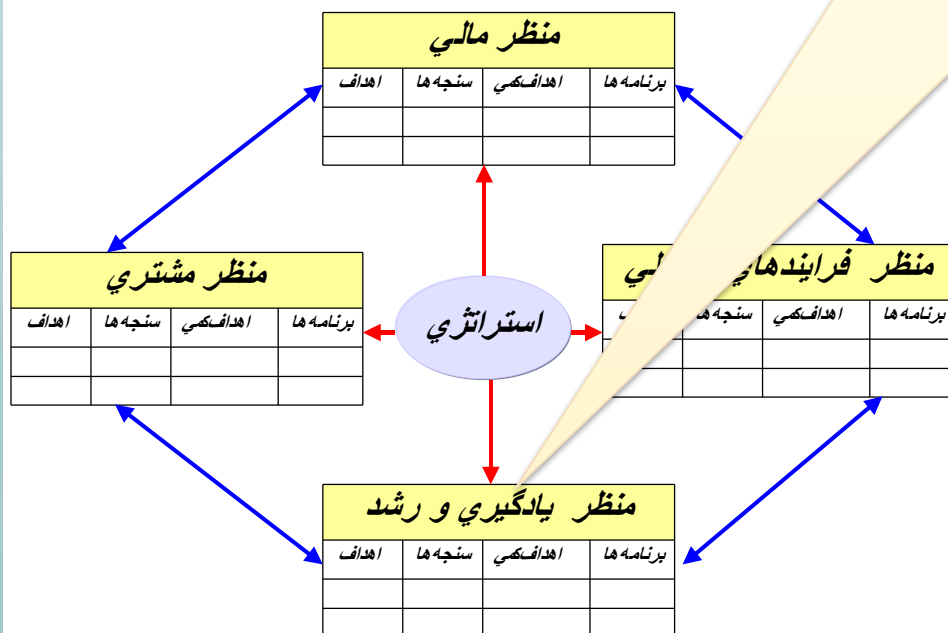
❖ تعداد محصولات جدید

❖ افزایش کیفیت

❖ مهندسی مجدد فرایندها

# سنجه‌های متداول منظر یادگیری و رشد

❖ معرف عوامل زمینه‌ساز برای سایر منظرهاست.



سنجه‌های متداول :

❖ رضایت کارکنان

❖ قابلیت و مهارت کارکنان

❖ فضای مناسب برای کار

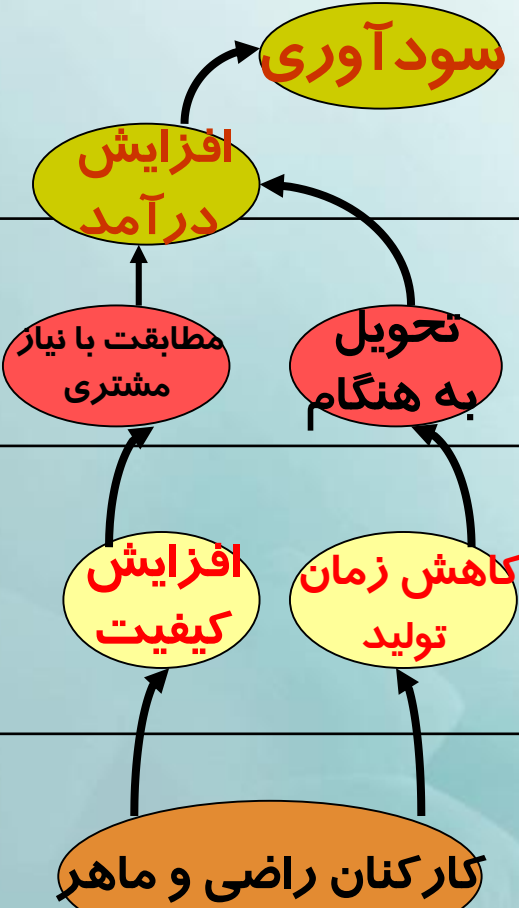
❖ دسترسی به اطلاعات استراتژیک

# نقشه استراتژی (Strategy Map)

□ اولین گام در طراحی کارت ارزیابی متوازن، نقشه استراتژی است. نقشه استراتژی نموداری است که به توضیح این مسئله می‌پردازد که چگونه یک سازمان بوسیله روابط علت و معلولی (Causal) چهار جنبه کارت ارزیابی متوازن، می‌تواند ارزش آفرینی نماید.

□ نکته: با توجه به توضیح فوق نقشه استراتژی **قبل** از کارت ارزیابی متوازن طراحی می‌شود.

# رابطه علت و معلولی

مالی	 <p>سودآوری</p> <p>افزایش درآمد</p>	بازده داراییها حجم ریالی درآمد	بازده داراییها ۳۰٪ در سال ۱۰۰ میلیارد تا پایان سال	
مشتری	تحويل به هنگام	شاخص زمان تحويل تعداد شکایات مشتریان	بهبود شاخص ۳۰٪ کاهش شکایات مشتریان ۵۰٪	برنامه ارتباط با مشتریان
فرایندها	کاهش زمان تولید	زمان چرخه تولید شاخصهای کیفیت	کاهش زمان چرخه تولید ۲۰٪ بهبود شاخصهای کیفیت ۳۰٪	مهندسی مجدد فرایندها
یادگیری	کارکنان راضی و ماهر	شاخص رضایت کارکنان شاخص مهارت کارکنان	بهبود شاخص رضایت کارکنان ۲۰٪ بهبود شاخص مهارت کارکنان ۳۰٪	سیستم پاداش عملکرد برنامه آموزش کارکنان

# مزایای کارت ارزیابی متوازن

## مزایای کارت ارزیابی متوازن

۱. ابزاری برای پیگیری پیشرفت به سمت دست یابی اهداف استراتژیک سازمان

۲. بیان کننده استراتژی شرکت

۳. ابزاری برای معطوف نمودن توجه مدیران به عوامل حیاتی موفقیت استراتژیک

۴. ابزاری برای محدود نمودن سنجه های عملکرد و شناسایی موارد با اهمیت

۵. ابزاری برای ایجاد انگیزه برای مدیران

# کاستی ها در اجرای کارت ارزیابی متوازن

## کاستی ها در اجرای کارت ارزیابی متوازن

۱. مدیریت نباید فرض کند که روابط علی به طور کاملاً دقیق مشخص می باشد

۲. مدیران نباید در همه زمان ها خواستار بهبود در همه معیارهای سنجش عملکرد باشند

# تجزیه و تحلیل استراتژیک سودآوری

□ سوال:

□ آیا استراتژی‌ای که انتخاب کردیم مفید و سودمند بوده یا خیر؟

□ آیا افزایش سود به دلیل استفاده از استراتژی بوده یا خیر؟



# تجزیه و تحلیل استراتژیک سودآوری

□ مثال:

□ شرکت امیر در انتهای سال ۱۳۹۰ استراتژی رهبری بها را اجرا نموده و انتظار دارد که اهداف این استراتژی در سال ۱۳۹۱ محقق گردد. اطلاعات زیر برای این ۲ سال در دست است:

۹۱	۹۰	اطلاعات
۱,۱۵۰,۰۰۰ واحد	۱,۰۰۰,۰۰۰ واحد	۱. تعداد واحدهای تولید و فروخته شده محصول الف
۲۲ ریال	۲۳ ریال	۲. قیمت فروش
۲,۹۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۳. مواد اولیه (سانتی متر مربع)
۱/۵ ریال	۱/۴ ریال	۴. بهای مواد اولیه به ازای هر سانتی متر مربع
۳,۵۰۰,۰۰۰	۳,۷۵۰,۰۰۰	۵. ظرفیت پردازش تولید (به ازای سانتی متر مربع مواد اولیه)
۱۵,۲۲۵,۰۰۰ ریال	۱۶,۰۵۰,۰۰۰ ریال	۶. بهای تبدیل (تمام بهای تولید غیر از بهای مواد اولیه)
۴/۳۵ ریال	۴/۲۸ ریال	۷. بهای تبدیل به ازای هر واحد از ظرفیت (ردیف ۵ ÷ ردیف ۶)

# تجزیه و تحلیل استراتژیک سودآوری

۱۳۹۱	۱۳۹۰	
۲۵,۳۰۰,۰۰۰	۲۳,۰۰۰,۰۰۰	درآمدها: (۱,۰۰۰,۰۰۰ × واحد ۲۳ ریال؛ ۱,۱۵۰,۰۰۰ × ۲۲ ریال)
		بهای تمام شده کالای فروش رفته:
		بهای مواد مستقیم:
۴,۳۵۰,۰۰۰	۴,۲۰۰,۰۰۰	(۳,۰۰۰,۰۰۰ سانتی متر مربع × ۱/۴ ریال؛ ۲,۹۰۰,۰۰۰ سانتی متر مربع × ۱/۵ ریال)
		بهای تبدیل:
۱۵,۲۲۵,۰۰۰	۱۶,۰۵۰,۰۰۰	(۳,۷۵۰,۰۰۰ سانتی متر مربع × ۴/۲۸ ریال؛ ۳,۵۰۰,۰۰۰ سانتی متر مربع × ۴/۳۵ ریال)
۱۹,۵۷۵,۰۰۰	۲۰,۲۵۰,۰۰۰	کل بهای تمام شده کالای فروش رفته
۵,۷۲۵,۰۰۰	۲,۷۵۰,۰۰۰	سود عملیاتی:
→ ۲,۹۷۵,۰۰۰ مساعد (م) ←		

# تجزیه و تحلیل استراتژیک سودآوری

۲.۹۷۵.۰۰۰

انحراف بهره وری (مربوط به تعداد خروجی)

انحراف بازیافت قیمتی (قیمت ورودی‌ها و خروجی‌ها)

انحراف رشد یا حجم (تغییر در حجم فروش)

# بحث و بررسی در خصوص بهره‌وری

- ✓ نسبت خروجی به ورودی را بهره‌وری گویند.
- ✓ بهره‌وری از یک منظر یا مالی است یا عملیاتی. در بهره‌وری عملیاتی صورت و مخرج کسر غیر مالی است. در بهره‌وری مالی صورت یا مخرج یا هر ۲ مالی است.
- ✓ از طرف دیگر بهره‌وری یا جزئی است یا جامع. در بهره‌وری جزئی فقط یک ورودی (در مخرج) را در نظر می‌گیریم در حالی که در بهره‌وری جامع تمامی اجزای ورودی (در مخرج) در نظر گرفته می‌شود.
- ✓ مثلاً در بهره‌وری جزئی یا مواد یا دستمزد را در مخرج قرار می‌دهیم در حالی که در بهره‌وری جامع می‌توانیم کل بهای تمام شده را در مخرج قرار دهیم.

## بحث و بررسی در خصوص بهره‌وری



✓ نکته: در تجزیه و تحلیل استراتژیک سودآوری تمرکز بیشتر بر بهره‌وری عملیاتی است.

# بهره‌وری جزئی

الف. بهره‌وری عملیاتی:

۱. مواد اولیه:

سال ۱۳۹۰:

$$\text{بهره‌وری جزئی} = \frac{1.000.000}{3.000.000} = ۰.۳۳۳$$

سال ۱۳۹۱:

$$\text{بهره‌وری جزئی} = \frac{1.150.000}{2.900.000} = ۰.۳۹۶$$

۲. تبدیل:

سال ۱۳۹۰:

$$\text{بهره‌وری جزئی} = \frac{1.000.000}{3.750.000} = ۰.۲۶۶$$

سال ۱۳۹۱:

$$\text{بهره‌وری جزئی} = \frac{1.150.000}{3.500.000} = ۰.۳۲۸$$

# بهره‌وری جزئی

الف. بهره‌وری مالی:

۱. مواد اولیه:

سال ۱۳۹۰:

$$\text{بهره‌وری جزئی} = \frac{1.000.000}{4.200.000} = 0.238$$

سال ۱۳۹۱:

$$\text{بهره‌وری جزئی} = \frac{1.150.000}{4.350.000} = 0.264$$

۲. تبدیل:

سال ۱۳۹۰:

$$\text{بهره‌وری جزئی} = \frac{1.000.000}{16.050.000} = 0.062$$

سال ۱۳۹۱:

$$\text{بهره‌وری جزئی} = \frac{1.150.000}{15.225.000} = 0.075$$



# مفهوم صرفه جویی یا هدر دادن

یعنی اگر با همان بهره‌وری ۹۰ در سال ۹۱ کار می‌کردیم چقدر ورودی برای خروجی‌های ۹۱ لازم داشتیم:

$$۱.۰۰۰.۰۰۰ \longrightarrow ۳.۰۰۰.۰۰۰$$

$$۱.۱۵۰.۰۰۰ \longrightarrow X = ۳.۴۵۰.۰۰۰$$

$$۳.۴۵۰.۰۰۰ - ۲.۹۰۰.۰۰۰ = ۵۵۰.۰۰۰$$

در خصوص بهای تبدیل نیازی به جدول تناسب نیست و فرض می‌شود ظرفیت سال قبل پاسخگوی خروجی سال ۱۳۹۱ خواهد بود مگر اینکه خلاف آن گفته شده باشد:

$$۳.۷۵۰.۰۰۰ - ۳.۵۰۰.۰۰۰ = ۲۵۰.۰۰۰$$



# بهره‌وری کل یا جامع

$$\text{بهره‌وری کامل} = \frac{1.000.000}{4.200.000 + 16.050.000} = 0.004931$$

سال ۱۳۹۰:

$$\text{بهره‌وری کامل} = \frac{1.150.000}{4.350.000 + 15.225.000} = 0.005174$$

سال ۱۳۹۱:

مقایسه با شرکت‌های مشابه صنعت (بدترین روش)

مقایسه با سال قبل

مقایسه با شاخص بهره‌وری جامع (بهترین روش)

تجزیه و تحلیل بهره‌وری جامع:

## مقایسه بهره‌وری جامع با شاخص بهره‌وری جامع (بهترین روش)

$$\text{شاخص بهره‌وری جامع} = \frac{1.150.000}{(3.450.000 \times 1.5) + (3.750.000 \times 4.35)} = 0.053$$

نکته: در محاسبه شاخص بهره‌وری جامع از مواد و تبدیل مورد نیاز سال

۱۳۹۱ با توجه به بهره‌وری ۱۳۹۰ استفاده می‌شود.

# تجزیه و تحلیل انحراف در سود عملیاتی

تحلیل استراتژیک سودآوری<sup>۱</sup>

شکل ۲-۱

(۴)	(۳)	(۲)	(۱)	
نتایج واقعی سال ۹۰	نتایج سال ۹۱ با بهره‌وری جزئی ۹۰ و نرخ ۹۰	نتایج سال ۹۱ با بهره‌وری جزئی ۹۰ و نرخ ۹۱	نتایج واقعی سال ۹۱	
نرخ ۹۰ × مقدار خروجی ۹۰	نرخ ۹۰ × مقدار خروجی ۹۱	نرخ ۹۱ × مقدار خروجی ۹۱	نرخ ۹۱ × مقدار خروجی ۹۱	درآمد
نرخ ۹۰ × مقدار ورودی ۹۰	نرخ ۹۰ × مقدار ورودی ۹۱ با بهره‌وری ۹۰	نرخ ۹۱ × مقدار ورودی ۹۱ با بهره‌وری ۹۰	نرخ ۹۱ × مقدار ورودی ۹۱	بهای تمام شده کلای فروش رفته
سود عملیاتی ۹۰	سود عملیاتی ۹۱ با بهره‌وری ۹۰ و نرخ ۹۰	سود عملیاتی ۹۱ با بهره‌وری ۹۰	سود عملیاتی واقعی ۹۱	سود عملیاتی

```

graph TD
    A[انحراف سود عملیاتی] --> B[انحراف بهره‌وری]
    A --> C[انحراف باز یافت قیمتی (نرخ)]
    A --> D[انحراف رشد]
    
```

تحلیل استراتژیک سودآوری در شرکت امیر

شکل ۲-۲

(۴)	(۳)	(۲)	(۱)	
نتایج واقعی سال ۹۰	نتایج سال ۹۱ با بهره‌وری ۹۰ و نرخ ۹۰	نتایج سال ۹۱ با بهره‌وری جزئی ۹۰ و نرخ ۹۱	نتایج واقعی سال ۹۱	
۲۳,۰۰۰,۰۰۰	۲۶,۴۵۰,۰۰۰	۲۵,۳۰۰,۰۰۰	۲۵,۳۰۰,۰۰۰	درآمد
۴,۳۰۰,۰۰۰	۴,۸۳۰,۰۰۰	۵,۱۷۵,۰۰۰	۴,۳۵۰,۰۰۰	بهای مواد مستقیم
۱۶,۰۵۰,۰۰۰	۱۶,۰۵۰,۰۰۰	۱۶,۳۱۲,۵۰۰	۱۵,۳۲۵,۰۰۰	بهای تبدیل
(۳۰,۲۵۰,۰۰۰)	(۳۰,۸۸۰,۰۰۰)	(۳۱,۴۸۷,۵۰۰)	(۱۹,۵۷۵,۰۰۰)	کل بهای تمام شده کلای فروش رفته
۲,۷۵۰,۰۰۰	۵,۵۷۰,۰۰۰	۳,۸۱۲,۵۰۰	۵,۷۲۵,۰۰۰	سود عملیاتی

```

graph TD
    A[انحراف سود عملیاتی (م) ۲,۹۷۵,۰۰۰] --> B[انحراف بهره‌وری (م) ۱,۹۱۲,۵۰۰]
    A --> C[انحراف باز یافت قیمتی (ن) ۱,۷۵۷,۵۰۰]
    A --> D[انحراف رشد (م) ۲,۸۲۰,۰۰۰]
    
```

# فرمول کلی برای اجزای انحراف سود عملیاتی ناشی از استراتژی رهبری بها

کل انحراف بهره‌وری + انحراف رشد ناشی از تغییر سهم از بازار + انحراف بازیافت قیمتی فقط مربوط به درآمد = انحراف سود ناشی از رهبری بها

نکته ای که در این فرمول وجود دارد تعیین انحراف رشد ناشی از تغییر سهم از بازار است.

ناشی از تغییر سهم از بازار شرکت

ناشی از افزایش اندازه بازار صنعت

انحراف رشد سود عملیاتی:

## فرمول کلی برای اجزای انحراف سود عملیاتی ناشی از استراتژی رهبری بها

□ ادامه مثال شرکت امیر:

□ فرض کنید اندازه بازار صنعت در سال ۱۳۹۱ نسبت به سال قبل ۸٪ رشد داشته است.

$$1.150.000 - 1.000.000 = 150.000$$

$$1.000.000 \times 0.08 = 80.000$$

$$150.000 - 80.000 = 70.000 = \text{رشد ناشی از تغییر سهم از بازار}$$

## فرمول کلی برای اجزای انحراف سود عملیاتی ناشی از استراتژی رهبری بها

□ بنابراین:

$$\text{انحراف رشد ناشی از تغییر سهم از بازار} = 2.820.000 \times \frac{70.000}{150.000} = 1.316.000$$

$$\text{انحراف رشد ناشی از افزایش اندازه بازار صنعت} = 2.820.000 - 1.316.000 = 1.504.000$$

## فرمول کلی برای انحراف سود عملیاتی ناشی از استراتژی رهبری بها

□ در نتیجه:

$$\text{انحراف سود ناشی از رهبری بها} = 1.912.500 + (1.150.000) + 1.316.000 = 2.078.500$$



## فرمول کلی برای اجزای انحراف سود عملیاتی ناشی از استراتژی تمایز

کل انحراف بهره‌وری + انحراف رشد ناشی از تغییر سهم از بازار + کل انحراف بازیافت قیمتی = انحراف سود ناشی از استراتژی تمایز

$$(441.500) = 1.316.000 + (1.757.500) = \text{انحراف سود ناشی از استراتژی تمایز}$$



# تجزیه انحراف کل سود عملیاتی



## چند نکته

- ✓ همانطور که مشاهده شد **انحراف بهره‌وری** صرفاً در خصوص اقلام بهای ورودی‌ها (بهای تمام شده) است و **برای درآمد معنا و مفهومی ندارد**.
- ✓ معمولاً شرکت‌هایی که از **استراتژی رهبری بها** استفاده می‌کنند، انحراف بهره‌وری و رشد مساعد و انحراف بازیافت قیمتی نامساعد را تجربه می‌کنند.
- ✓ معمولاً شرکت‌هایی که از **استراتژی تمایز** استفاده می‌کنند، انحراف بازیافت قیمتی و رشد مساعد را تجربه می‌کنند.
- ✓ مساعد یا نامساعد بودن انحرافات از طریق تاثیر آن **بر سود** سنجیده می‌شود.
- ✓ مفاهیم انحرافات که در حسابداری صنعتی ۲ تدریس می‌شود بر اساس بودجه ثابت است اما در اینجا بر اساس بودجه انعطاف پذیر.