

לי זה עולה יותר

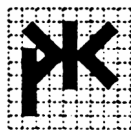
קבלת החלטות ניהוליות,
תמחיר והשבחת חברות

מהדורה שלישית

פרופ' יורם עדן

פרופ' בעז רונן

מכון יוסף קסירר
למחקר בחשבונאות



אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול



אנו מודים לך שקנית ספר זה.
נשמח לשמוע אם גילית טעות, אם יש לך הערה, הארה או ביקורת

מהדורה ראשונה 9/2002
מהדורה שנייה 3/2003
מהדורה שלישית 10/2006



כל הזכויות שמורות למחברים

אין להעתיק או לשדר בכל אמצעי שהוא ספר זה או קטעים ממנו בשום צורה ובשום אמצעי אלקטרוני או מכני, לרבות צילום והקלטה, אמצעי אחסון והפצת מידע, ללא אישור בכתב מאת המחברים.

לשם שטף הקריאה כתוב ספר זה בלשון זכר בלבד. ספר זה מיועד לגברים ונשים כאחד ואין בכוונתנו להפלות או לפגוע בציבור המשתמשים/ות

הפצה:

הוצאת הוד-עמי בע"מ

ת.ד. 6108 הרצליה 46160

טלפון: 09-9564716 פקס: 09-9571582

www.hod-ami.co.il

info@hod-ami.co.il

מסת"ב ISBN 965-361-334-0

תודה

תודתנו לפרופ' יצחק סוארי, שבתפקידו כראש מכון יוסף קסירר למחקר בחשבונאות סייע ביוזמת הכתיבה של ספר זה; לפרופ' יוסי אהרוני, ראש מכון קסירר הנוכחי על עזרתו ותמיכתו בהוצאת הספר; לד"ר צבי ליבר על הערותיו החשובות, בייחוד בפרק על השבחת חברות; למר שמעון פס על הערותיו התורמות; תודה מיוחדת לד"ר ניצה גרי, רו"ח, שתרמה רבות בהערות מועילות, לגב' גלי רונן, לגב' שני כרמי ולגב' יעל ליכטנברג על תיקוניהן, ולגב' הדרה מזרחי, מזכירת המכון, על עזרתה בהבאת הספר לידיעת הציבור הרחב.

אנו מקווים שהקריאה וההטמעה של תוכני ספר זה יסייעו למנהלים לשפר את תהליך קבלת ההחלטות ויתרמו להשבחת ערך החברות בהם הם עובדים.

יורם עדן

בעז רונן

הקדמה למהדורה השלישית

המהדורה הראשונה של הספר יצאה לאור בספטמבר 2002.

במהדורה זו בוצעו תיקוני עריכה ולשון לאור הערות שקיבלנו מציבור הקוראים, חלקן ממרצים וסטודנטים ומרביתן ממנהלים בתעשייה ובארגוני שירותים.

כמו כן, נוספו תכנים חדשים לחלק מהפרקים לאור ההערות שקיבלנו, ולאור החידושים והשינויים שחלו בסביבה העסקית.

אנו מודים לכל אלו שטרחו ופנו אלינו. אנו פתוחים לקבלת הערות ותגובות נוספות.

תוכן עניינים מקוצר

15	הקדמה
21	חלק 1: האתגר
23	פרק 1: השינויים בסביבה העסקית המודרנית
33	פרק 2: אובדן הרלוונטיות של התמחיר המסורתי
51	חלק 2: גישות ניהול חדשניות, תמחיר וקבלת החלטות
53	פרק 3: "בדיוק בזמן" (JIT-Just In Time)
69	פרק 4: ניהול לפי אילוצים (TOC – the Theory Of Constraints)
97	פרק 5: ניהול איכות ובקרת תהליכים
113	פרק 6: עיקרון "הקיט המלא" (The Complete Kit Concept)
121	פרק 7: חזרה למקורות: כלל פרטו (The Pareto Rule)
131	חלק 3: פתרונות שהוצעו
133	פרק 8: תמחיר מטרה
	פרק 9: תמחיר מבוסס פעילויות (Activity Based Costing (ABC)
143	ונייהול מבוסס פעילויות (Activity Based Management (ABM)
159	פרק 10: תמחיר תקן – עיון מחדש
177	פרק 11: מדד "שער השעה" – פשוט אך מטעה

191	.....	חלק 4: מתודולוגיית (GDM) Global Decision Making
193	.....	פרק 12: קבלת החלטות בסביבה מוגבלת משאבים
217	.....	פרק 13: קבלת החלטות בסביבה של עודף קיבולת
235	.....	פרק 14: מרכזי רווח ומחירי העברה
261	.....	חלק 5: השבחת חברות
263	.....	פרק 15: השבחת חברות
349	.....	חלק 6: אירוע מסכם
351	.....	פרק 16: אירוע מסכם
365	.....	אינדקס

תוכן עניינים

15.....	הקדמה
19.....	על המחברים

21..... חלק 1: האתגר

23.....	פרק 1: השינויים בסביבה העסקית המודרנית
23.....	1.1 מבוא
26.....	1.2 גישות ניהול חדשניות
27.....	1.3 סוגיית התמחיר ותהליך קבלת ההחלטות
30.....	1.4 סיכום
31.....	1.5 מקורות

33..... פרק 2: אובדן הרלוונטיות של התמחיר המסורתי

33.....	2.1 התמחיר ומטרותיו
37.....	2.2 הסיבות לאובדן הרלוונטיות של התמחיר המסורתי
39.....	2.3 תמחיר תרומה מול תמחיר ספיגה
41.....	2.4 תמחיר ניהולי
42.....	2.5 אובדן הרלוונטיות של התמחיר הקלאסי – מקרים "מהחיים"
42.....	2.5.1 "לי זה עולה יותר"
43.....	2.5.2 "המנות הגדולות"
43.....	2.5.3 "ייעול הייצור"
44.....	2.5.4 התנגדות להפחתת מלאים
46.....	2.5.5 "עלות ההזמנה"
46.....	2.6 הגישות האלטרנטיביות לתמחיר הקלאסי
46.....	2.6.1 שכלול תמחיר תרומה על ידי גולדרט – גישת ניהול לפי אילוצים
47.....	2.6.2 מתמחיר ספיגה לתמחיר מבוסס פעילויות (ABC)
48.....	2.7 סיכום
49.....	2.8 מקורות

חלק 2: גישות ניהול חדשניות, תמחיר וקבלת החלטות51

פרק 3: "בדיוק בזמן" (JIT-Just In Time)53

53	3.1 מבוא
55	3.2 עיקרי גישת JIT
55	3.2.1 Small JIT ו- Big JIT
55	3.2.2 תפעול JIT
58	3.2.3 רכש JIT
59	3.2.4 מ- Small JIT ל- Big JIT
59	3.2.5 יישומי JIT בארגוני שירותים וארגונים ללא מטרות רווח
60	3.3 שיטת "תמחיר בדעיכה" (Backflush Costing)
63	3.4 התועלת הכלכלית מיישום JIT
63	3.4.1 כללי
64	3.4.2 המחקר של Balakrishnan Linsmeier, and Venkatachalam (1996)
64	3.4.3 המחקר של Callen, Fader and Krinsky (1997)
65	3.4.4 הערכה ביקורתית של המחקרים
66	3.5 סיכום
67	3.6 מקורות

פרק 4: ניהול לפי אילוצים (TOC – the Theory Of Constraints)69

69	4.1 מבוא
70	4.2 צעדי המיקוד
70	4.2.1 קבע את המטרה
70	4.2.2 הגדר מדדי ביצוע
70	מדדי ביצוע גלובליים
77	הגדרת מדדי ביצוע בסביבת מחקר ופיתוח ולתהליכי פיתוח
78	4.2.3 זהה את אילוצי המערכת
83	4.2.4 החלטת איך לנצל ולמצות את האילוץ
84	4.2.5 הכפף את יתר המערכת להחלטה הקודמת (לאילוץ)
85	4.2.6 הקל על האילוץ
86	4.2.7 אם "נפרץ" האילוץ – חזור לסעיף 3. אל תיתן לאינרציה להפוך לאילוץ המערכת
86	4.3 דיאגרמת ניצול המשאבים
91	4.4 ניהול זמני שיא (Peak Management)
92	4.5 היבטים אסטרטגיים של ניהול לפי אילוצים
93	4.6 כלים נוספים של ניהול לפי אילוצים
93	4.7 התועלת הכלכלית מיישום ניהול לפי אילוצים
93	4.7.1 תוצאות מדווחות
94	4.7.2 הערכה ביקורתית
94	4.8 סיכום
95	4.9 מקורות

97	פרק 5: ניהול איכות ובקרת תהליכים
97	5.1 מבוא
98	5.2 מהי איכות?
101	5.3 שלבים בניהול האיכות ובקרת התהליכים
101	שלב א': אין ניהול איכות ומערכת משוב
101	שלב ב': סינון – ביקורת איכות בסוף התהליך
101	שלב ג': בקרת תהליכים
104	5.4 יישום תהליכי שיפור איכות
105	5.5 "עולם התפוקה" ו"עולם העלות"
105	5.6 בעיות ביישום גישת ניהול האיכות במדינת ישראל
106	5.7 תקני ISO 9000
108	5.8 עלויות איכות
108	עלויות הלימה – Conformance Costs
108	עלויות מניעה – Prevention Costs
108	עלויות בחינה והערכה – Appraisal Costs
108	עלויות אי-הלימה – Nonconformance Costs
108	עלויות כשל פנימי – Internal Failure Costs
108	עלויות כשל חיצוני – External Failure Costs
110	5.9 סיכום
111	5.10 מקורות
113	פרק 6: עיקרון "הקיט המלא" (The Complete Kit Concept)
113	6.1 מבוא
113	6.2 עיקרון "הקיט המלא"
114	6.3 עוולות "הקיט החסר"
115	6.4 מדוע עובדים ב"קיט חסר"?
117	6.5 מימוש עיקרון "הקיט המלא" בארגון
117	6.5.1 עיקרון "הקיט המלא" בייצור
117	6.5.2 עיקרון "הקיט המלא" בתהליכי פיתוח
118	6.5.3 עיקרון "הקיט המלא" בעבודת ידע ולוגיסטיקה
118	6.5.4 עיקרון "הקיט המלא" במכירות ובשיווק
118	6.5.5 עיקרון "הקיט המלא" ברפואה
118	6.6 השלכות עיקרון "הקיט המלא" על הפונקציות השונות בארגון
119	6.7 תהליך היישום של עיקרון "הקיט המלא" בארגון
119	6.8 סיכום
120	6.9 מקורות

121	פרק 7: חזרה למקורות: כלל פרטו (The Pareto Rule)
121	7.1 כלל פרטו
123	7.2 מתודולוגיית המיקוד של כלל פרטו
124	7.3 תמצית מחקרים
125	7.4 הנחות וכשלים ביישום כלל פרטו
126	7.5 טבלת המיקוד ומטריצת המיקוד
129	7.6 סיכום
130	7.7 מקורות

131..... חלק 3: פתרונות שהוצעו

133	פרק 8: תמחיר מטרה
133	8.1 מבוא
135	8.2 הדגמת יישום תמחיר מטרה
137	8.3 תמחיר מטרה בתעשיות עתירות פיתוח וזכייה במכרזים
140	8.4 תרומת מטרה – Target Throughput
140	8.5 תמחיר מטרה וניהול האיכות
141	8.6 סיכום
142	8.7 מקורות

פרק 9: תמחיר מבוסס פעילויות (ABC) Activity Based Costing

143	ניהול מבוסס פעילויות (ABM) Activity Based Management
143	9.1 מבוא
145	9.2 עיקרי שיטת ABC/M
145	9.2.1 שלבי היישום
145	שלבים ניהוליים
146	שלבים חשבונאיים
147	9.2.2 מבנה היררכי של הוצאות
153	9.2.3 מתמחיר ABC לניהול בשיטת ABM
154	9.3 הערכה ביקורתית
154	9.3.1 אותה גברת בשינוי אדרת?
155	9.3.2 תמחיר "אסטרטגי" ולא תמחיר להחלטות
156	9.3.3 הלקחים העיקריים נספגו
156	9.4 סיכום
157	9.5 מקורות

פרק 10: תמחיר תקן – עיין מחדש	159
10.1 מבוא	159
10.2 הצעה ליישום מושכל של תמחיר תקן	161
10.2.1 כללי	161
10.2.2 המתודולוגיה של B.D.K	162
10.2.3 המשמעות הניהולית של ניתוח הסטיות	163
10.3 השלכות לתמחיר מטרה	165
10.4 סיכום	166
10.5 נספח	167
10.6 מקורות	176

פרק 11: מדד "שער השעה" – פשוט אך מטעה	177
11.1 מבוא	177
11.2 שימוש לא מושכל במדד של "שער השעה"	178
11.3 שילוב בין מדד "שער השעה" לניהול לפי אילוצים	182
11.4 ביקורת על הקצאת עלויות התקורה על צוואר הבקבוק	186
11.5 סיכום	186
11.6 נספח: יישום מתודולוגיית GDM לסוגיות "שער השעה"	187
11.7 מקורות	190

חלק 4: מתודולוגיית (GDM) Global Decision Making

פרק 12: קבלת החלטות בסביבה מוגבלת משאבים	193
12.1 מבוא	193
12.2 מאפייני סביבה מוגבלת משאבים	193
12.3 בעיות החלטה בסביבה מוגבלת משאבים	194
12.4 הכלים	195
12.4.1 מתודולוגיית GDM לקבלת החלטות	196
שלב א': קבלת החלטה גלובלית	196
שלב ב': שיקולים אסטרטגיים	196
שלב ג': שינוי במדדי הביצוע המקומיים	196
12.4.2 מדדי ביצוע גלובליים	196
12.4.3 פרופיל המדדים	197
12.4.4 דיאגרמת ניצול המשאבים – Cost Utilization (CUT) Diagram	197
12.4.5 תרומה סגולית	197
12.4.6 תרומת קבלן המשנה	202
12.5 סיכום	207
12.6 נספח: דוגמאות לקבלת החלטות בסביבה מוגבלת משאבים	208
12.6.1 דוגמא א': שימוש במדד התרומה הסגולית	208
12.6.2 דוגמא ב': העדפת עבודות ביחידה טכנולוגית	211
12.6.3 דוגמא ג': הקצאת רכיבים במחסור	214

216	12.7 מקורות
217	פרק 13: קבלת החלטות בסביבה של עודף קיבולת
217	13.1 עודף קיבולת במערכת
218	13.2 החלטת "קנה או יצר"
221	13.3 החלטה בדבר הפסקת ייצור מוצר
222	13.4 החלטת השקעה
224	13.5 עלות עודף הקיבולת
225	13.6 המחרה בתנאים של עודף קיבולת (אילוץ שוק)
227	13.7 סיכום
228	13.8 נספח: ניתוח אירוע – חברת ניוטרון בע"מ
228	13.8.1 כללי
228	13.8.2 רקע
232	13.8.3 סיכום
233	13.9 מקורות
235	פרק 14: מרכזי רווח ומחירי העברה
235	14.1 מבוא
237	14.2 המטרות של התארגנות ומדידה על בסיס מרכזי רווח
240	14.3 בעיית ה"פדיון המשותף"
241	14.4 בעיית מחירי ההעברה
241	14.4.1 מפעל הטחינה והחלבה
246	14.4.2 בעיית מחירי העברה כאשר קיים שוק לא משוכלל למוצר הביניים
249	14.5 יישום מודל GDM לבעיית מחירי ההעברה
250	14.5.1 הנחות הפתרון המוצע
252	14.5.2 השימוש במתודולוגיית GDM
255	14.6 סיכום
256	14.7 אירוע – חברת התיירות "שמשון"
260	14.8 מקורות
261	חלק 5: השבחת חברות
263	פרק 15: השבחת חברות
263	15.1 מבוא
264	15.2 מדידת ערך החברה
265	15.3 מדידת הערך הכלכלי המוסף (EVA) Economic Value Added
265	15.3.1 מדידת התשואה
266	15.3.2 מדידת הרווח השירי
268	15.4 גישת ניהול מבוסס השבחה (VBM) Value Based Management
269	15.5 מודל השבחת הפירמה: ניהול ממוקד ערך (VFM) Value Focused Management
270	15.5.1 קבע את המטרה

270	קבע מדדי ביצוע	15.5.2
270	זהה (אתר) את מאיצי הערך	15.5.3
270	זיהוי מאיצי הערך הרלוונטיים	
271	החלט איך לשפר את מאיצי הערך	15.5.4
271	בצע ובקר	15.5.5
272	דוגמא: רשת מרכולים	15.6
272	הצגת הדוגמא	15.6.1
272	יישום גישת VFM	15.6.2
272	שלב 1: קביעת המטרה	
272	שלב 2: קביעת מדדי הביצוע	
272	שלב 3: זיהוי מאיצי הערך	
277	מאיצי הערך הפוטנציאליים	
281	חישוב פוטנציאל ההשבחה	15.6.3
281	הנחות כלליות	
281	בחירת מאיצי הערך	
283	החלט איך לשפר את מאיצי הערך	15.6.4
283	ביצוע ובקרה	15.6.5
283	סיכום	
284	דוגמא – חברת "אל-עד"	15.7
284	הצגת החברה	15.7.1
284	קבע את המטרה	15.7.2
284	קבע מדדי ביצוע	15.7.3
285	זהה (אתר) את מאיצי הערך	15.7.4
288	בחירת מאיצי הערך הרלוונטיים	
289	פוטנציאל השבחת ערך הפירמה	15.7.5
289	הנחות המודל	
289	מאיצי הערך	
295	חישוב פוטנציאל ההשבחה	15.7.6
296	ביצוע ההשבחה	15.7.7
296	סיכום	15.8
	נספח א': תיאור סכמתי של מודל היוון תזרימי המזומנים העתידיים	15.9
297	(DCF) להערכת שווי החברה	
299	נספח ב': בניית עץ הווה ממוקד	15.10
299	תרשים עץ-הווה	15.10.1
299	השימוש ב"עץ ההווה"	15.10.2
306	נספח ג': דוגמא: רשת מרכולים	15.11
307	הסבר לגבי אופן חישוב הערך הכלכלי המוסף (EVA) Economic Value Added	15.11.1
308	הסבר לגבי אופן חישוב הערכת השווי בשנת הבסיס ברשת המרכולים	15.11.2
310	בסיס – "מה שהיה, הוא שיהיה"	
312	1. הגדלת הקנייה הממוצעת של הלקוח	

314	2. הקמת מרכז לוגיסטי
316	3. החדרת מותג פרטי
318	4. ניהול שטח המדף
320	5. השבחת כוח האדם הניהולי
322	6. הגדלת שטח המדף על חשבון מחסנים בסניפים
324	7. הגדלת ימי אשראי ספקים ב- 10%
326	15.12 נספח ד': דוגמא: חברת "אל-עד"
328	בסיס – "מה שהיה, הוא שיהיה"
330	"קו הבסיס היורד"
332	1. הגברת המכירות בישראל
334	2. קיצור זמן מחזור הפיתוח
336	3. הורדת רמת המלאי בתהליך
338	4. הגברת המכירות בשוקי חו"ל ללקוחות אחרים מאשר השניים הגדולים
340	5. הקטנת עלויות הרכש
342	6. שיפור במערכות המידע
344	7. הגברת החשיבה העסקית
346	9. שינוי מדדים תמחיריים (אין תחשיב עבור סעיף 8)
348	15.13 מקורות

349..... חלק 6: אירוע מסכם

351	פרק 16: אירוע מסכם
351	16.1 נתוני הייצור, התפעול והשיווק
353	16.2 פתרון התמחיר הקלאסי
354	16.3 פתרון תוך יישום מתודולוגיית GDM
357	16.4 פתרון תחת מרכזי רווח ומחירי העברה
361	16.5 נתונים, מדידה ובעיית "תמחיר הנגרים"
363	16.6 בעיית קבלן המשנה – קנה או יצר – Buy or Make
363	16.6.1 קניית המוצר הסופי מקבלן המשנה
364	16.7 סיכום
364	16.8 מקורות

365..... אינדקס

הקדמה

שני חובבי טייס 100 להם להנאתם במרחבי הרקיע. לאחר זמן מה איבדו את דרכם, הנמיכו את כלי הטיס עד שפגשו אדם. שאלו אותו – "איפה אנחנו נמצאים?" "הרי זה כה פשוט" השיב להם האדם "אתם בכדור פורח". חייכו חובבי הטיס ואמרו – "האיש בוודאי משתמש בתמחיר כל חיי – דבריו מדויקים, אך לא רלוונטיים...".

כך רואה כיום השוק העסקי את העיסוק בתמחיר – לא רלוונטי ולעיתים לא נכון, ולמרות זאת מקדישים רוב הארגונים משאבים ומאמצים רבים בנושא התמחיר. אין ספק שיש מקום לבניית מערכת תמחיר אמינה וכי שימוש מושכל בנתונה יביא תועלת לארגון, אך יש לעשות זאת בשכל ישר ובגישה אחרת מהגישה המקובלת כיום.

מטרת הספר לפתח מודלים ולתת תובנה בנושאי קבלת החלטות ותמחיר בשילוב עם גישות ניהול חדשניות, במטרה להשביח את ערכן של חברות בתחומי השירותים, המסחר, התעשייה, המחקר והפיתוח, ולשפר ביצועים בארגונים שלא למטרות רווח.

הגישה בספר זה נשענת על השכל הישר והניסיון היומיומי:

רוכל בעל דוכן בשוק קונה סחורה ב- 100 ש"ח ומוכר אותה ב- 150 ש"ח. אם הוא "נתקע" עם מרכולתו ביום שישי אחר-הצהרים, הוא מוכר אותה גם ב- 30 ש"ח. למזלו הגדול לא למד תמחיר מסורתי. אם היה עושה זאת, חזקה עליו שהיה מחשב את "עלות המוצר" לפי עלות הקנייה והעמסת תקורות, ולא היה מוכר ביום שישי אחר-הצהרים את השאריות ב- 30 ש"ח כי "לי זה עולה יותר...".

למרות שהמחקר האקדמי ותורת הכלכלה נותנים פתרונות לסוגיות שונות בתמחור, המחרה וקבלת החלטות, הפרקטיקה של התמחיר ה"קלאסי" עלולה להביא מנהלים לידי קבלת החלטות שגויות.

את ההיגיון הפשוט ננסה לחזק ולשכלל הן בארגון הקטן והן בארגון הגדול, ולמעשה בכל ארגון, מכל סוג שהוא.

השינויים שהתחוללו בעולם הניהול המודרני הביאו בעשורים האחרונים למהפכה בשיטות הניהול. מהפכה זו הביאה לקיצור זמני התגובה בעשרות אחוזים הן בתפעול והן בפיתוח, להגדלת תפוקות משמעותיות ללא תוספת משאבים, לשיפור איכות המוצרים והשירותים במידה ניכרת, להקטנת מלאים, ולהרחבת מגוון המוצרים.

מהפכה זו באה בעקבות גישות ניהול חדשניות כגון "בדיוק בזמן" (Just In Time – JIT), ניהול לפי אילוצים (the Theory Of Constraints – TOC), עיקרון "הקיט המלא", וניהול איכות כולל. המהפכה החלה במפעלי תעשייה, ועברה במהרה לטיפול בלוגיסטיקת הארגון, בשרשרת האספקה, בארגוני שירותים, מוסדות פיננסיים ומערכות בריאות. בשנים האחרונות מיושמות הגישות החדשניות בתחום ניהול הפרויקטים, ניהול מחקר ופיתוח ואסטרטגיה עסקית.

המהפכה בשיטות הניהול מתרחשת היום בד בבד עם ההתקדמות הטכנולוגית המהירה בשדה התקשורת, האינטרנט, וטכנולוגיית המידע. החדשנות הטכנולוגית גורמת לכך שקיימת חשיבות ראשונה במעלה לזמן ההגעה לשוק (Time To Market – TTM), והשיטות הניהוליות שפותחו מסייעות לכך.

כלי החשבונאות הניהולית המסורתיים, ובייחוד גישות התמחיר, לא התאימו עצמם לתפיסות החדשות, ובחלק מהמקרים אף בלמו את יישומן בארגונים השונים. המשתמש בתמחיר הקלאסי לבעיות: "קנה או יצר" (Make or Buy), קבל או דחה פרויקט, מענה למכרזים, קביעת גודל מנות ייצור או גודל חבילת עבודה בפיתוח, הרחבה או הפסקה של קו מוצרים או שירותים – ימצא עצמו לעיתים קרובות מקבל החלטות שגויות, שיניבו תת-אופטימיזציה.

ספר זה מציג כלים תומכי החלטה לתמחיר וקבלת החלטות בסביבת העסקים המודרנית.

לכאורה, "אין חדש תחת השמש". הדיון ביתרונות ובחסרונות בין תמחיר ספיגה לבין תמחיר ישיר החל כבר לפני יותר מחמישים שנה. תמחיר ספיגה הולך ולובש היום צורה מעודנת יותר בדמות "תמחיר לפי פעולות" (Activity Based Costing – ABC). גישת ABC מנסה להקנות למנהל תכנים וכלי עזר, שאמורים לסייע להתמודד עם בעיות ההחלטה הקשות העומדות בפניו.

התמחיר הישיר לבש צורה אחרת ומתוחכמת יותר, התמורה לפי גישת ניהול לפי אילוצים.

שלושה שינויים משמעותיים חלו בסביבה העסקית:

1. מרכיב העבודה הישירה הוא כיום, ברוב המקרים, הוצאה קבועה (גם לטווח הקצר וגם לטווח הבינוני).
 2. מרכיב העלויות העקיפות, שהיה כ- 5% מעלויות התפעול בשנות העשרים, בעת שנבנה התמחיר הקלאסי, הפך להיות מרכיב משמעותי ברוב המקרים (כ 30%-80%).
 3. גישות הניהול החדשות מבחינות בצורה ברורה בין משאבים בעודף (משאבים לא קריטיים) ומשאבים בחוסר (צווארי-בקבוק, אילוצים).
- התמחיר הקלאסי עסק בעיקר בהערכת המלאי (מלאי בתהליך ומלאי מוצרים) בתעשייה. בשנים האחרונות הורגש צורך בפיתוח החשבונאות הניהולית לנושאים אחרים של מדידה ובקרה, שיהיו רלוונטיים גם לארגוני שירותים שאין בהם ייצור מוצרים פיסיים. שינויים אלה אינם הולמים את ההנחות עליהן בנוי תמחיר הספיגה המסורתי וחושפים את המשתמש בו להחלטות שגויות.

בשנים האחרונות הורחב השימוש בגישת תמחיר מטרה, ושילובו עם גישת ניהול לפי אילוצים מעניק היום כלים טובים להתמודדות עם בעיות קבלת החלטות, ובמיוחד להנהלה הבכירה.

הספר מציג מתודולוגיות חדשניות, שפותחו חלקן על ידי המחברים ויושמו בעשרות ארגונים בארץ ובחו"ל, שבעזרתן ניתן להגיע להחלטות טובות יותר. כלים אלה, כגון מתודולוגיית GDM (Global Decision Making) לקבלת החלטות, ומודל VFM (Value Focused Management) להשבחת הפירמה, מסייעים למנהלים בכל סוגי הארגונים להתמודד עם בעיות שהמתודולוגיות של התמחיר המסורתי, או גישת ABC אינן נותנות להן מענה הולם.

ספר זה מתמקד במתן כלים לתמיכה בקבלת החלטות ובהתמודדות, בין היתר, עם הבעיות הבאות:

- ◆ קביעת מחיר.
- ◆ בחירת תמהיל המוצרים או השירותים.
- ◆ תמיכה בקבלת החלטות Make or Buy.
- ◆ החלטה בדבר הפסקת יצור מוצר או מתן שירות.
- ◆ קביעת מחירי העברה.
- ◆ קביעת מחיר במכרז.
- ◆ בחינת השקעות.
- ◆ הערכת כדאיות קיצור זמן הפרויקט.

על הצורך בכתיבת ספר מעין זה, עמדנו מתוך נסיוננו בהוראת קורסים מתקדמים בהשבחת חברות, בחשבונאות ניהולית, בניהול מערכות תפעוליות (בעיקר לתלמידי תואר שני), מהדרכה בעשרות סדנאות למנהלים, מעבודות ייעוץ ויישום בחברות המובילות במשק, מישיבה בדירקטוריונים, ומשיחות רבות שקיימנו עם מנהלים. למדנו כי למנהל/חשב/מהנדס מן השורה קיים ידע בסיסי בעקרונות התמחיר המסורתיים. הוא מודע למגבלות ולעיתים גם לאובדן הרלוונטיות של כלים אלה, וצמא ללמוד ולהבין את הגישות החדשות שהוצעו, ובעיקר ללמוד וליישם כלים נאותים יותר לקבלת החלטות.

ספר זה מתמקד בהיבטים התמחיריים של גישות הניהול החדשות ובקבלת החלטות ניהוליות ויישומן הלכה למעשה, תוך שהוא מציג לקורא תפיסה עקבית וביקורתית הנשענת על השכל הישר וההיגיון העסקי.

גישתנו מסתכמת בתפיסה שמטרת הפירמה היא להשביח את ערכה לבעלי המניות, וזאת בעזרת מודל VFM, מתודולוגיית GDM, ויתר הכלים, הפילוסופיות והטכניקות, המבוססים על התפיסות הבאות:

1. ראייה גלובלית	תמחיר הוא בעיקרו כלי בקרה וכלי לסיוע בקבלת החלטות. בכל מקרה יש לבחון את קבלת ההחלטות תוך ראייה גלובלית-מערכתית, והשפעתן על כלל הארגון, ובייחוד על ערך הארגון הכולל.
2. התמקדות	יש לאסוף נתונים באופן שיטתי ומקיף תוך כדי התמקדות בעיקר. הבקרה והניהול יהיו אף הם ממוקדים.
3. התמחיר המסורתי ככלי בקרה וייחוס	התמחיר המסורתי יכול לשמש לבקרה ולייחוס בלבד, ולא ככלי לקבלת החלטות.
4. שילוב גישות ניהול חדשניות	תמחור, המחרה וקבלת החלטות יהיו ברוח גישות הניהול החדשניות.
5. דרך קבלת ההחלטות	קבלת ההחלטות תהיה תוך התחשבות במשאבי הארגון ואילווציו.

הספר מיועד למנהלים בכל תחומי התעשייה, ארגוני שירותים, מוסדות פיננסיים ומלכרי"ם. סטודנטים למינהל עסקים ודאי ימצאו בו עניין רב.

הספר אינו מתיימר לדון בכל מכלול הנושאים בהם עוסקת החשבונאות הניהולית, אלא מתמקד בנושאים שלהערכתנו תורמים יותר להשבחת ערך הפירמה, וזאת, תוך הצגת תפיסה כוללת.

על המחברים

פרופ' **יורם עדן**, רו"ח, הינו דיקאן בית הספר למנהל עסקים במסלול האקדמי של המכללה למנהל. פרופ' עדן הוא חבר במועצת רואי החשבון והוועד המרכזי של לשכת רואי החשבון בישראל, עורך ביטאון "רואה החשבון" וחבר ב-Education Committee של IFAC (International Federation of Accountants).

בנוסף על פעילותו האקדמית והציבורית, לפרופ' עדן ניסיון מעשי רב כרו"ח ובייעוץ לחברות וארגונים בתחומי תמחור וחשבונאות ניהולית.

פרופ' **בעז רונן** הוא פרופ' מן המניין בפקולטה לניהול, אוניברסיטת תל אביב. פרופ' רונן מתמחה בניהול הטכנולוגיה והשבחת חברות. הוא יישם פרויקטים של השבחת חברות וגישות ניהול חדשניות בעשרות חברות וארגונים בישראל ובעולם.

פרופ' רונן היה מרצה אורח בבתי הספר למינהל עסקים כמו אוניברסיטת קולומביה, Bocconi, NYU ובאחרים, ופרסם 4 ספרים ועשרות מאמרים בכתבי עת אקדמיים ומקצועיים מובילים. לפני כן עבד כ-10 שנים בתעשיית ההיי-טק בישראל.

פרק 1: השינויים בסביבה העסקית המודרנית

פרק 2: אובדן הרלוונטיות של התמחיר המסורתי

השינויים בסביבה העסקית המודרנית

1.1 מבוא

מטרת כל פירמה היא להשביח את ערכה לבעלי מניותיה. מטרת ההנהלה, לפיכך, היא לגרום ליצירה מתמדת של ערך לבעלי המניות, ועליה לפעול בהתמדה לקראת מטרה זו (Increasing Shareholders Value).

פעולת יצירת הערך מחולקת לשתי קטגוריות עיקריות:

◆ פעולות פיננסיות.

◆ פעולות ניהוליות אחרות.

הפעילות הפיננסית מתרכזת בעיקרה בשינוי מבנה ההון, מיזוגים ורכישות, וחלוקת דיבידנדים. פעילות זו מבוצעת ברמת הנהלת החברה, ותוצאותיה עשויות להתבטא בשינויים במחירי המניות.

הפעולות הניהוליות האחרות, בהן נתמקד בספר זה, הן פעולות בעלות פוטנציאל גדול לשיפור ביצועים ולהשבחת ערך הפירמה. פעולות אלו כוללות שינויים אסטרטגיים, שינוי מבנה עסקי או ארגוני, שינויים בשיווק ובמכירות, שיפורים בשרשרת הערך, שינויים בשרשרת האספקה, התפעול והלוגיסטיקה, שיפור מצב המלאים וקיצור זמני הפיתוח. לתמחיר ולחשבונאות הניהולית חשיבות מכרעת במדידה ובהערכה של שינויים אלה, וככלי עזר חשוב בקבלת החלטות. פעולות אלו נמדדות בדרך כלל במדדי ביצוע מקומיים, שאינם בהכרח מבוססים על נתונים חשבונאיים המדווחים במאזן או בדוח רווח והפסד, וקיים קושי לזהות ולשייך תוספת ערך לפעולות אלו.

מטרת ספר זה להציע גישות וכלים שיאפשרו שימוש מושכל בתמחיר ובמדדי ביצוע לשיפור תהליכי קבלת ההחלטות, דבר שיביא להעלאה משמעותית בערך הפירמה.

בשנות השמונים של המאה העשרים ניצב המערב בפני משבר כלכלי וניהולי שנגרם בתחילה כתוצאה מן התחרות הקשה שבאה מיפן. התעשייה המערבית שהתרגלה בעבר לפעול ב"שוק של מוכרים", נמצאת מאז במצב של עודף כושר ייצור (עודף קיבולת) והתמודדות ב"שוק של קונים". לעומת זאת, חלה מהפכה רבתי בנושאים הטכנולוגיים השונים. הביקוש לכוח אדם

טכנולוגי הפך אנשי טכנולוגיה לסוגיהם (מתכנתים, מהנדסים) למשאב בחוסר. נוצר מצב חדש, בו קיים עודף קיבולת בייצור ובשירותים, ומחסור במשאבי פיתוח. גם מצב זה לא ארך זמן רב מדי, ומשבר הטכנולוגיה של שנת 2000 החזיר חלק ממקצועות הטכנולוגיה למצב של עודף קיבולת. מצב זה של התמודדות עם שינויים תכופים ועם סוגי משאבים שונים, שחלקם בעודף קיבולת וחלקם במחסור, מצריך להעניק למנהלים כלים חדשים לקבלת החלטות.

במרבית המקרים, השוק הוא "שוק של קונים", דהיינו, שוק בו קיימת תחרות על כיסו של הלקוח בין מספר יצרנים או ספקי שירותים. דבר זה נובע כתוצאה מתהליכים מאקרו-כלכליים, פוליטיים, חברתיים וטכנולוגיים.

החשובים בתהליכים אלה היו תהליכי הגלובליזציה ומהפיכת המידע. במקביל, עלה כוחו של הלקוח.

הלקוח של היום בררן יותר, מודע לכוחו ובעל תודעה צרכנית מפותחת.

כדי לעמוד בתחרות בסביבה המודרנית בה האילוץ הוא השוק (דהיינו, קיים עודף קיבולת במתן שירותים ובייצור), יש להכפיף את כל השיקולים ל**דרישות השוק** :

א. מחיר נמוך יותר

ב"שוק של קונים", המחיר נקבע על ידי התחרות, ובדרך כלל ה"סמן הימני" הוא המתחרה הזול ביותר. הדרישה למחירים נמוכים יותר מפעילה לחץ בלתי פוסק להתיעלות המערכות הפנימיות בארגון – בשיווק ובמכירות, ברכש, במשאבי האנוש, בניצול המשאבים ובהגדלת התפוקות. בחינה מדוקדקת של מוצרים טכנולוגיים חדשניים מראה כי תוך פרק זמן קצר קמים מתחרים למוצרים, ומחיריהם יורדים בעשרות אחוזים. ב"שוק של מוכרים", דהיינו, שוק מונופוליסטי, נקבע המחיר לפי Cost Plus או שיקולי מונופול. כיום עומדת בפני היצרן הברירה למכור את המוצר (או השירות) במחיר שהשוק מכתוב, או להפסיק ליצרו בכלל.

ב. איכות גבוהה יותר

את רמת האיכות הנדרשת קובע הלקוח. ציבור הצרכנים הורגל לאיכות הגבוהה שקבעו היצרנים היפניים למשל, והוא פחות נכון לפשרה בנושא זה. כדי לעמוד באיכות גבוהה של מוצרים ושירותים, על היצרן לעבוד בגישות שונות מאלה שעבד בהן בעבר: עליו לאמץ עתה שיטות אחרות הדורשות ביצוע נכון בפעם הראשונה, ולהעניק ללקוח מוצר או שירות העונים על צרכיו וציפיותיו.

ג. קיצור אורך החיים הטכנולוגי

אורך חיי המוצר הולך וקטן; אם בעבר נמדד מחזור החיים של מוצר טכנולוגי בשנים, היום – במקרים רבים אורך חייו נמדד ברבעונים.

ד. קיצור זמן התגובה

הקצב הגבוה של החדשנות הטכנולוגית גרם לקיצור מחזור החיים של המוצר. דבר זה הביא בעקבותיו דרישה של הלקוחות לזמן תגובה מהיר בפיתוח וייצור מוצרים ושירותים. Time To Market מהווה כיום גורם משמעותי בשיקולי ההנהלה בפיתוח

חדשנות טכנולוגית. בענפי השירותים, זמן התגובה הוא מרכיב חשוב בבחירה בין ספקי שירות שונים.

ה. מוצרים ושירותים המותאמים ללקוח

בעבר, כאשר האילוץ היה טכנולוגי או כאשר היה מחסור במשאבים, בעל הטכנולוגיה המתקדמת או בעל המשאבים הכתיב ללקוחות את תכונות השירות (או המוצר) ואת ביצועיו. היום, בסביבה התחרותית, השוק מכתוב את דרישותיו לאופי המוצרים והשירותים, ועל היצרנים ללמוד וליישם גישות ניהוליות המזהות את צרכי הלקוח ומפתחות מוצרים ושירותים המתאימים לו.

ו. הגדלת הגמישות בייצור והרחבת מגוון המוצרים והשירותים

בשנות העשרים טבע הנרי פורד, יצרן "פורד T", את מטבע הלשון המפורסמת בה ציין כי "ימכור את המכונית בכל צבע שהלקוח יחפוץ בתנאי שיהיה שחור...". מטבע לשון זו אופיינית ונכונה ל"שוק של מוכרים", כאשר קיים מחסור במשאבים. כיום, ב"שוק של קונים", בו קיים עודף קיבולת בייצור מוצרים ושירותים, כל פלח שוק, ולעיתים כל לקוח ולקוח, רוצה מוצר המתאים לדרישותיו הספציפיות. דבר זה גורם לדרישה לגמישות ולהגדלת מגוון המוצרים והשירותים. כוח הלקוח עולה, ובעקבותיו הרצון למוצר ושירות "מותאם אישית" ו"תפור על צרכי הלקוח". דבר זה מביא לדרישה להזמנות קטנות ומגוונות. הגדלת המגוון, כפי שנעשית פעמים רבות, גרמה באופן בלתי נמנע לגידול בעלויות העקיפות הנובעות מן המורכבות בייצור ובמתן השירות (Cost of Complexity).

ז. לחץ להקטנת מלאים

בסביבת הפיתוח והייצור המודרנית, **מלאי בתהליך** הוא נטל ולא נכס. גם **מלאי חומרי גלם ומלאי תוצרת גמורה** מופחתים בהדרגה עד גבול מסוים, כדי להקטין עלויות ולשפר את כושר התחרות. שאיפה זו מחייבת מעבר לגישות ניהוליות התומכות בהקטנת מלאים.

ארגונים עתירי טכנולוגיה (Hi-Tech) מתמודדים עם אתגרים אלה בעזרת חדשנות והמצאתיות. אולם, יש לנהל את החדשנות היצרית בצורה שתשביח את ערך הארגון לבעליו, זאת על ידי שילוב גישות ניהוליות חדשות בארגונים אלה.

בשנים האחרונות התפתחו **גישות ניהוליות** המסייעות לחברות להתמודד עם האתגרים של הדרישה להשבחת ערך הארגון באמצעות: הגדלת תפוקות, שיפור איכות, הקטנת זמן מחזור, שיפור זמן תגובה, התאמה לתנאי השוק והגדלת מגוון המוצרים והשירותים. כל אחת מהגישות הניהוליות הביאה להשבחת ערך הפירמה לבעלים, דרך שיפור משמעותי (לפעמים בסדרי גודל), המתבטא בעשרות אחוזים בפרמטרים של תפוקה, זמן תגובה, איכות והקטנת עלויות. הגישות החדשות מתאימות לכל תרבות ולכל תהליך, וישימותן הוכחה בארה"ב, במערב אירופה, ביפן ובדרום מזרח אסיה. במדינת ישראל קיימים מאות חברות וארגונים שיישמו בהצלחה גישה זו או אחרת. בחלק מהחברות נמצא, ששילוב מוצלח בין הגישות הוא שהביא לשיפור רב יותר.

1.2 גישות ניהול חדשניות

א. גישת Just In Time

גישת Just In Time (JIT) "בדיוק בזמן" פותחה ביפן, ומהווה פילוסופיה וטכניקות לקיצור זמני תגובה, להקטנת מלאים ולמניעת בזבזים במערכת. רוב עקרונות Just In Time מתאימים לכל תרבות ולכל תהליך, והשימוש בהם מביא לקיצור משמעותי של זמני תגובה (עשרות אחוזים), להורדת מלאים בעשרות אחוזים ולהקטנת עלויות של מערכת תפעול.

הטכניקות השכיחות של JIT הן ייצור בדיוק בכמויות הנדרשות, טיפול בגודל מנות הייצור (מעבר למנות קטנות יותר), קיצור זמני כיוונון (Setup), טיפול במלאים (ובפרט, הקטנת המלאי בתהליך), ומניעת בזבזים ופעולות שאינן מוסיפות ערך למערכת. JIT נתמך בטכניקות של תחזוקה מונעת ושיפור באיכות המוצר.

הטמעת גישת JIT מניבה יתרונות אסטרטגיים לארגון, בכך שהיא מאפשרת הרחבת מגוון המוצרים בזמני תגובה מהירים ובעלויות נמוכות.

בשנים האחרונות גישה זו נקראת LEAN, ובשמה החדש יושמה באלפי חברות בארה"ב, מערב אירופה ואסיה.

בגישת JIT/LEAN והיבטיה התמחיריים נדון בהרחבה בפרק השלישי בספר.

ב. ניהול לפי אילוצים

ניהול לפי אילוצים (TOC -- Theory of Constraints) היא אחת מפריצות הדרך הניהוליות המשמעותיות בעשורים האחרונים. זוהי פילוסופיה ניהולית מקיפה שפותחה על ידי Goldratt (Goldratt, 1986, 2000). TOC כוללת מתודולוגיה בת שבעה שלבים ששורשיה התיאורטיים מבוססים על יסודות מדעי הניהול (התכנון הלינארי ואלגוריתם הסימפלקס). ניהול לפי אילוצים מתווה דרכים וטכניקות להתמקדות באילוצי המערכת השונים.

בעזרת ניהול לפי אילוצים ניתן להגדיל באופן ניכר את תפוקת המערכת (כמעט ללא תוספת משאבים) בטווח קצר יחסית, על ידי התמקדות במספר קטן של צווארי בקבוק. הטכניקות ופילוסופיות הניהול של ניהול לפי אילוצים מאפשרות יצירת "מכפיל כוח" להשבחת ערך של חברה עסקית, ולשיפור הביצועים בארגוני שירותים, במערכות בריאות ובארגונים ללא מטרות רווח.

הגישה הניהולית של ניהול לפי אילוצים כוללת מתודולוגיות המאפשרות ניתוח בעיות היסוד בארגון ופתרון הקונפליקטים המרכזיים.

בגישת ניהול לפי אילוצים נדון בהרחבה בפרק הרביעי בספר.

ג. ניהול איכות ובקרת תהליכים

ניהול איכות ובקרת תהליכים היא גישה ניהולית שמטרתה להשביח את ערך הפירמה ולשפר את ביצועי הארגון דרך שיפור האיכות של מוצרים, שירותים ותהליכים. הגישה היא התפתחות גישת JIT יחד עם פילוסופיית הניהול של ד"ר דמינג (Deming, 1986). הגישה דוגלת בשיפור מתמיד של תהליכים, שאיפה לייצור מוצר ושירות נכון בביצוע

ראשון, קיום בקרה על ידי העובדים עצמם, ועזרה בכלים גרפיים-סטטיסטיים לשם שיפור האיכות. הצד הכלכלי של גישה ניהולית זו הוא הפחתת "מפעל הזבל" של הארגון.

"מפעל הזבל" הוא אוסף כל הפעולות והפעלת המשאבים שאינם תורמים ערך מוסף ללקוח, למוצר או לתהליך, ונמדד בדרך כלל באחוז שעות העבודה ו/או החומרים המבוזבזים, או בערכם המוחלט, המהווים את עלויות אי האיכות של הארגון. למשל, "שעות זבל" המתבטאות בפיתוח אלגוריתם או כרטיס חומרה במספר סבבים רב מהמתוכנן בשל חוסר הגדרות מתאימות. בתהליכים רבים קיים "מפעל זבל" של עשרות אחוזים המייצג שעות וחומרים המבוזבזים על תיקונים, טעויות וייצור עודף. גישת ניהול איכות ובקרת תהליכים מאפשרת הקטנת "מפעל זבל" זה במידה ניכרת, וכן יישום מוצלח של שיפור איכות ובקרת תהליכים, הגדלת תפוקות, והתאמת המוצר לדרישות השוק בכלל, ודרישות הלקוח בפרט.

בגישה זו נדון בהרחבה בפרק החמישי בספר.

ד. גישת "הקיט המלא"

גישת "הקיט המלא" (CK – The Complete Kit Concept) היא גישה מעשית ופשוטה המאפשרת הגדלת תפוקות, הורדת עלויות וקיצור זמני תגובה בטווח הקצר (Ronen, 1992).

"קיט מלא" פירושו "קיט" (KIT, ערכה, זווד), שחירונו של אחד ממרכיביו לא מאפשר השלמת המשימה.

גישת CK מתווה מתודולוגיה להגדרת הקיט, קביעת מדיניות של אי-הכנסת קיטים חסרים למערכת, ובקרת חוסרים בקיט. הגישה מבדילה בין "קיט מלא" הנדרש בייצור, תפעול, שירותים ומערכות בריאות, לבין "קיט מנדטורי" הנדרש בחלק מהמקרים במחקר ופיתוח.

בגישה זו נדון בהרחבה בפרק השישי בספר.

1.3 סוגיית התמחיר ותהליך קבלת החלטות

בספר זה אנו מציעים תפיסה וגישה תמחירית שונות מהמקובל. הספר מתמקד בהיבטים התמחיריים של גישות הניהול החדשות ובקבלת החלטות ניהוליות ויישומן הלכה למעשה, תוך שהוא מציג לקורא תפיסה עקבית וביקורתית הנשענת על השכל הישר וההיגיון העסקי.

גישתנו מסתכמת בתפיסה, שמטרת הפירמה היא להשביח את ערכה לבעלי המניות, וזאת נעשה בעזרת: מודל VFM, מתודולוגיית GDM, ויתר הכלים, הפילוסופיות והטכניקות, המבוססים על התפיסות הבאות:

א. ראייה גלובלית (מערכתית)

אחד הכשלים הניהוליים, המובנה גם בתמחיר המסורתי, הוא ראייה וקבלת החלטות מקומית (לוקלית). תופעה זו מביאה לאופטימום מקומי ולתת אופטימיזציה של המערכת.

תת אופטימיזציה היא אופטימיזציה של תת מערכת, בדרך כלל תחת מדדי ביצוע מקומיים, דבר הגורם לירידה בביצועים הכוללים של המערכת השלמה.

למשל – אם מנהל הרכש נמדד לפי החיסכון בעלויות הרכש, הרי כדי למקסם מדד ביצוע זה, הוא עלול לרכוש מוצרים בזול ובאיכות נמוכה. מבחינתו הוא הצליח והחלטותיו חסכו הרבה כסף לארגון, אבל הרכש הזול באיכות נמוכה עלול לגרום נזק למערכת בשל עלויות ייצור גבוהות, נפל רב ותיקונים אצל הלקוח, שאיתם תתמודד החברה לאורך זמן.

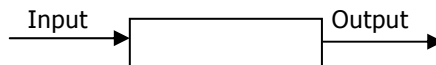
גישתנו בספר, הנגזרת מגישות הניהול המודרניות, ובמיוחד מגישת ניהול לפי אילוצים, מתבססת על הראייה המערכתית הכוללת, הגלובלית. המטרה בארגון עסקי היא השבחת ערך הפירמה לבעלים לאורך זמן. בניהול נכון, ראייה גלובלית פירושה קבלת החלטות שיביאו לשיפור במדדי הביצוע הכוללים של הארגון.

ב. גישות פשוטות, כלים פשוטים

הכלים שיוצגו בספר הם כלים פשוטים, המבוססים על פשטות ושכל ישר (Common Sense). הניסיון מראה כי "מה שלא יהיה פשוט – פשוט לא יהיה". הישועה לארגונים לא תבוא על ידי שימוש באינטגרלים כפולים ונגזרות חלקיות.

ג. "לעשות יותר עם מה שיש"

גישתנו, הנתמכת על ידי גישות הניהול המודרניות, היא שניתן "לעשות יותר עם מה שיש", דהיינו, להוציא יותר תפוקות עם אותם משאבים. גישה זו עומדת לכאורה בסתירה לאמונה הבסיסית של מודל ה- Input/Output, הגורס כי כדי להגדיל את תפוקות המערכת (Output) יש צורך להוסיף יותר תשומות (Input).



בעזרת גישות הניהול החדשניות, מודל ה- VFM ומתודולוגיית שלושת השלבים ניתן להשביח את ערך הפירמה בצורה ניכרת, או לשפר את מדדי הביצוע של ארגונים משימתיים, וכל זאת בניצול והפעלה טובים יותר של **אותם משאבים** (ראה למשל, Coman, Koller & Ronen 1996, Mabin and Balderstone, 2000). מבט מעמיק יותר יגלה, כפי שנראה בהמשך, כי נוספה כאן תשומה מסוג אחר – גישה ניהולית שונה.

ד. גישת ה- Satisficer

חתן פרס נובל H.A.Simon זיהה כבר לפני שנים רבות את אחת הבעיות הניהוליות המכבידות על תהליכי קבלת ההחלטות. לטענתו (Simon, 1957), מנהלים נוטים לקבל החלטות בתור Optimizer. Optimizer הוא מנהל החפץ להגיע להחלטה הטובה ביותר, ללא התחשבות במגבלות הזמן. כדי להגיע להחלטה הטובה ביותר יש לבחון את כל החלופות, לאסוף את כל המידע, ולבנות מנגנון שיבחר את ההחלטה הטובה ביותר. במציאות אין זמן לבחינת כל החלופות שיש לבחון כדי להגיע להחלטה הטובה ביותר. מוכרת לכל התופעה בה מתכנסת קבוצת מנהלים ובעלי מקצוע ואחד מהם טוען כי "לא בחנו את כל

האפשרויות" למרות מגוון החלופות המוצגות. תמיד ימצא זה שיטען כי יש להשקיע זמן בהתעמקות בחלופה נוספת...

מידע אינו זמין ולעיתים גם קשה להשגה. גם המידע הזמין בארגון אינו נקי משגיאות והטיות, כך שלעולם לא יהיה בידי מקבלי החלטות מידע מספיק לגבי כל אחת מהחלופות. בניית כלי "אופטימלי" **לבחינת החלופות** אף היא עתירת עבודה וזמן (Ahituv and Wand 1984).

אין ספק שגישתו של ה-Optimizer תביא להחלטה טובה יותר, אך ההחלטה תגיע לאחר **זמן ארוך מדי**. בעולם דינמי בו השינויים תכופים, וקיימת חשיבות עליונה ל-Time To Market (TTM), אין יותר מקום לגישה זו. לעיתים, בשל קבלת החלטות בגישת ה-Optimizer אנו נוכחים כי "עד שיחליטו הרופאים – ימות החולה". קבלת החלטות בגישת ה-Optimizer גורמת לקבלת החלטות טובות – אך בזמן הלא נכון: הסביבה השתנתה, המתחרים השתנו, המחירים, החוקים וכו'. התנהגות ה-Optimizer גורמת לתופעת Analysis Paralysis...

כנגד גישה זו, מציע Simon להתנהג כ-Satisficer: הצבת רף ציפיות (Level of Aspiration) – רף מטרה, אותו יש לעבור. המטרה אינה מקסום או מזעור מדד הביצוע, אלא הגעה לרף מינימלי קבוע מראש. ה-Satisficer אינו בוחן את כל מכלול החלופות, אלא מסתפק במספר קטן מאוד של חלופות המגיעות לרף הנ"ל.

המשתמש בגישת ה-Satisficer יגיע למצוינות בניהול אם ישמור על שני עקרונות חשובים:

א. הצבת רף ציפיות גבוה מספיק

רף הציפיות נקבע לפי ציפיות המשקיעים הן לתשואה והן לסיכון, ביצועי המתחרה הטוב ביותר, מצב השוק התחרותי, ההזדמנויות העסקיות וכו'.

ב. שיפור מתמיד

השיפור המתמיד חשוב להמשך יצירת הערך לבעלי המניות. שיפור שבוצע בפירמה היום נותן לה יתרון על המתחרים – אך לא לאורך זמן. המתחרים אף הם יגיעו לאותם ביצועים כעבור זמן, ובאין תהליך של שיפור מתמיד יאבד היתרון היחסי.

בעוד ה-Optimizer משתמש בגישות אופטימיזציה, ה-Satisficer משתמש בהיוריסטיקות – כללי החלטה לא אופטימליים, המביאים ביצועים טובים יותר. דוגמאות להתנהגות של Optimizer אנו רואים לעיתים קרובות בהחלטות על השקעות בטכנולוגיית המידע. למשל, הצוות הבוחן רכישת מערכת ERP (Enterprise Resource Planning) מקיים דיונים ארוכים ומייגעים, מגדיר הגדרות וצרכים בגישת ה-Optimizer, וכאשר מגיעה כבר, לאחר שנים ארוכות, המערכת לשלב ההטמעה, השתנתה הסביבה העסקית, הטכנולוגיה, החוקים ואופי המתחרים, והארגון מגיע לפתרון אופטימלי, אך לא פיזיבילי, כלומר, חסר כל משמעות יישומית...

כל גישתנו בספר זה מבוססת על גישת ה-Satisficer. אין אנו מביאים כאן פתרונות "מושלמים" הנקיים מבעיות. אולם, הפתרונות המוצעים הם בדרך כלל טובים יותר מפתרונות קיימים. נכון הוא כי בגישת ה-Satisficer לכל פתרון מוצע עשוי להיות פתרון טוב יותר, אולם מגוון הפתרונות המוצעים בספר עברו את "מבחן השוק", וניתנים ליישום מייד. ככלל, כל גישות הניהול החדשניות שצוינו לעיל, מבוססות על גישת ה-Satisficer, והן מבוססות על היוריסטיקות המשפרות את ביצועי המערכות.

גישות הניהול החדשניות שהוצגו לעיל, טובות ככל שיהיו, כמעט ולא לוו בכלי מדידה וגישות תומכות החלטה בצד החשבונאי-תמחירי. נהפוך הוא – ברוב המקרים, כפי שנראה להלן, עומדת החשבונאות הניהולית, ובמיוחד שיטות התמחיר המסורתיות לרועץ ביישום הגישות החדשות, ולא מקרה הוא כי בקרב אנשי הניהול נתפס התמחיר כ"אויב הציבור מס' 1 של התפעול" (Goldratt, 1986).

1.4 סיכום

אנו מציגים בספר זה גישה מעשית לבעיות תמחיר, המחרה וקבלת החלטות. גישתנו מסתכמת בתפיסה שמטרת הפירמה היא להשביח את ערכה לבעלי המניות, וזאת בעזרת מודל VFM, מתודולוגיית שלושת השלבים, ויתר הכלים, הפילוסופיות והטכניקות, המבוססים על התפיסות הבאות:

א. ראייה גלובלית

תמחיר הוא בעיקרו כלי בקרה וכלי לקבלת החלטות. בכל מקרה יש לבחון את קבלת ההחלטות תוך ראייה גלובלית-מערכתית, והשפעתן על כלל הארגון, ובייחוד על ערך הארגון הכולל.

ב. התמקדות

יש לאסוף נתונים באופן שיטתי ומקיף, תוך כדי התמקדות בעיקר. ההתמקדות תתבצע גם בכל שלבי הניהול והבקרה.

ג. שימוש בתמחיר המסורתי ככלי בקרה

התמחיר המסורתי יכול לשמש לבקרה ולייחוס בלבד, ולא ככלי לקבלת החלטות.

ד. שילוב גישות ניהול חדשניות

תמחור, המחרה וקבלת החלטות יהיו ברוח גישות הניהול החדשניות וברוח ה-Satisficer.

ה. דרך קבלת ההחלטות

קבלת ההחלטות תהיה תוך התחשבות במשאבי הארגון ואילווציו.

1.5 מקורות

- Ahituv N. and Wand Y., (1984), "Competitive Evaluation of Information Under Two Business Objectives", **Decision Sciences**, 15, No.1 (Winter), pp. 31-51.
- Coman A., Koller G. and Ronen B., (1996), "The Application of Focused Management in the Electronics Industry – A case Study", **Production and Inventory Management**, Second Quarter, pp. 65-70.
- Deming W.E., (1986), "**Out of the Crisis**", MIT, CIAS, Cambridge, MA.
- Goldratt E.M., (1986), "**The Goal**", Second Revised Edition, North River Press, Croton-on-Hudson, NY.
- Goldratt E.M., (2000), "**Necessary But Not Sufficient**", North River Press, Great Barrington, MA.
- Mabin V.J. and Balderstone S.J., (2000), "**The World of the Theory of Constraints: A Review of International Literature**", The St. Lucie Press/APICS Series on Constraints Management, Boca Raton, FL.
- Ronen B., (1992), "The Complete Kit Concept", **International Journal of Production Research**, Vol. 30, No.10, pp.2457-2466.
- Simon H.A., (1957), "**Models of Man**", John Wiley and Sons, NY.