

مفاهیم هزینه یابی بر مبنای هدف ونحوه کاربرد آن در شرکت های ایرانی حسنعلی اخلاقی¹

چکیده

هزینه یابی بر مبنای هدف، به عنوان يك ابزار اساسي و کارآمد مدیریت، جهت مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصولات، رویکردي همه سويه را به مرحله طراحی محصول دارد. در این شیوه بر اساس تحقیقات بازار، قیمت فروش محصولات، پیش از شروع فرآیندهای تولیدی پیش بینی، سپس سعی می شود محصولی با بهای تمام شده از پیش تعیین شده، طراحی و تولید گردد، تا بتواند سود مورد نظر مدیریت را تامین کند و در عین حال از کیفیت مطلوب و شرایط رقابتی برخوردار باشد، به گونه ای که رضایت مشتری به شیوه ای شایسته جلب شود.

اجرای فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف، تحت تاثیر عوامل و شرایط محیطی است؛ تا جایی که این شرایط تعیین می کنند آیا زمینه های کافی برای اجرای این شیوه وجود دارد یا خیر؟ و در صورتی که بخواهیم از این شیوه استفاده کنیم، شرایط محیطی و بستر مناسب برای اجرای آن وجود دارد یا خیر؟ شناسایی شرایط محیطی و الزامات به کارگیری يك شیوه از این حیث می تواند دارای اهمیت باشد؛ زیرا در صورت به کارگیری يك شیوه، بدون آشنایی با کارکردها و مزایای آن و عدم شناسایی عوامل مثبت و منفی موثر بر اجرای آن می تواند به هدر رفتن منابع مادی و انسانی هنگفت و قابل توجه منجر شود.

واژه های کلیدی: مدیریت هزینه، هزینه یابی بر مبنای هدف، بهای تمام شده بر مبنای هدف، قیمت فروش بر مبنای هدف

مقدمه

در شرایط رقابتی حاکم بر بازار، بنگاه های اقتصادی ملزم به مدیریت اجزاء بقاء محصول (قیمت/بهای تمام شده، کیفیت و کارکرد) هستند. زیرا در اقتصاد امروز حفظ یک مزیت رقابتی به مدت طولانی غیر ممکن است. مدیریت بهای تمام شده سنتی در این محیط رقابتی نمی تواند مؤثر باشد. بنابراین مدیریت هزینه بر مبنای هدف، مجموعه یکپارچه ای از تکنیک ها و سیستم هایی است که جهت مدیریت اجزاء، طراحی و به کار برده می شود و به منظور پیاده سازی موفق آن، ایجاد زمینه های مناسب تکنیکی، رفتاری و فرهنگی لازم می باشد. مهمترین موضوع در استفاده از هزینه یابی هدف همان زمینه های فرهنگی آن است. با این تعبیر که در نوع عملکرد، به جای اینکه یک گروه تنها به حفاظت از منابع و زمینه های کاری خود بپردازد، می بایست کارکردهای سایر گروه ها و منافع جمعی را مد نظر قرار دهند. برای اجرای مؤثر، هزینه یابی هدف باید در طی زنجیره ارزش انتشار یافته باشد و تمامی افراد سازمان آن را پذیرفته باشند. در هزینه یابی بر مبنای هدف توجه ویژه ای به چرخه عمر محصولات و بهبود مستمر می گردد و همواره نیازهای مشتریان در اولویت قرار دارد. با توجه به جهانی شدن بازارها که در حال حاضر شاهد آن هستیم و مسئله پیوستن به بازار تجارت جهانی، ما ناگزیر به فضایی رقابتی قدم می گذاریم و برای بقا در چنین فضایی ناگزیر از اعمال هزینه یابی هدف هستیم.

در این مقاله تلاش گردیده است ضمن معرفی نظریه نسبتاً جدید هزینه یابی هدف، به تاریخچه، اهداف، تفاوت با نگرش سنتی مدیریت هزینه و نحوه پیاده سازی آن در موسسه پرداخته شود و در ادامه با ارائه یک تمرین عملی از هزینه یابی هدف، مزایا و مشکلات کاربرد آن در ایران ذکر می گردد.

منشأ و تاریخچه هزینه یابی هدف

¹ دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه

ریشه های ظهور و بروز هزینه یابی بر مبنای هدف (*Target Costing*) را می توان در سال های پس از جنگ جهانی دوم، جستجو کرد. زمانی که به دلیل کمبود شدید مواد اولیه، تولید کنندگان و کارخانه های آمریکایی تلاش سازمان یافته ای انجام می دادند تا بتوانند محصولاتی را با قیمت پایین عرضه کنند. این تلاشها بعدها مهندسی ارزش نام گرفت.

ژاپنی ها، در دهه 1960 میلادی به استفاده از این مفاهیم پرداختند و آن را توسعه دادند. به این ترتیب بود که هزینه یابی بر مبنای هدف به وجود آمد. هزینه یابی هدف، یک برنامه ریزی بلند مدت، برای مدیریت سودآوری واحد تجاری است که در آن، مشتری و قیمت تعیین کننده و محوری باشند. هزینه یابی بر مبنای هدف یک نوآوری در سیستمهای حسابداری مدیریت ژاپنی است و بر اساس درک عمومی حاصل شده است. هدف ژاپنی ها از ارائه این مدل انتخاب طرح و ساخت محصولات کاملاً اقتصادی بود (تولید محصولاتی با حداقل هزینه و حداکثر کشش). البته به نظر می رسد اصطلاح هزینه یابی هدف تا حدودی از لحاظ معنی لغوی نارسا باشد، زیرا این مفهوم در واقع یک روش هزینه یابی به مفهومی که عنوان می شود نیست، بلکه بیشتر به عنوان یک فن برنامه ریزی به کار می آید. بر این اساس هزینه یابی هدف یک فن برنامه ریزی است که اهمیت راهبردی برای واحدهای اقتصادی دارد و هدف آن کاهش بهای تمام شده محصول در طول هزینه یابی چرخه عمر است (لی هی، 1988).

ضرورت های هزینه یابی بر مبنای هدف

علت گسترش کنونی دامنه استفاده از هزینه یابی بر مبنای هدف، چیست؟ پاسخ این پرسش، ریشه در ماهیت محیط صنعتی معاصر دارد. امروزه، کسبوکار با رقابت در سطح جهان روبه رو است. جهانی که تغییرات پرشتاب را تجربه می کند و دارای قواعد خاص خود است. دستیابی به کیفیت از طریق پیشرو بودن در فن آوری، راهبردی سنتی است که دیگر در دنیای کنونی فرصتی خاص تلقی نمی شود. مثلاً، اکثر شرکت هایی که در صنایع الکترونیک آمریکا فعالیت می کنند، بازگشت سرمایه مورد انتظار خود را تجربه نمی کنند.

اکنون، تفاوت کیفیت بین رقبا کاهش یافته و تمایز آنها تنها بر اساس کیفیت، کاری دشوار است. دمینگ معتقد بود: «افزایش کیفیت، باید منجر به کاهش هزینه ها شود» و شرکت تویوتا، این موضوع را بخوبی دریافته است: «کم هزینه ترین تولیدکنندگان با کیفیت ترین محصولات، به بهترین شکل ممکن از پس رکود کنونی برخوانند آمد. آنها بر خورداری از رشد و سودآوری خود را مجدداً آغاز می کنند. بعضی ها هرگز متوقف نمی شوند. هزینه ها، عواملی بسیار قطعی و مسلمی هستند، اما تفاوت بزرگ باقیمانده بین آنها، ساختار هزینه هاست. مدیریت هزینه از دهه 90 وارد صنعت خودروسازی شده، در حالی که *QC* در دهه 70 و 80 به این صنعت ها پا گذاشته است».

آنچه اهمیت دارد رهبری بازار در سه بعد: کیفیت، هزینه و زمان است، که به آن مثلث راهبردی گفته می شود. بهترین مثال در این مورد، شرکت اینتل است. علت موفقیت این شرکت، رهبری سابعدهی بازار *CPU* بود. اینتل، هزینه های خود را کاهش داده و همزمان با آن، اولین ارائه کننده تراشه های جدید با بهترین کیفیت بود.

تعاریفی از هزینه یابی هدف

- هزینه یابی هدف یک رویکرد ساختار یافته و منظم برای تعیین هزینه های تولید می باشد که در آن محصول باید با سطح مشخصی از کیفیت و کارکرد و با قیمت فروش پیش بینی شده به منظور ایجاد یک سطح مشخصی از سودآوری تولید شود (هیلتن، 1993).
- به عبارت دیگر هزینه یابی هدف فرآیندی است برای حصول اطمینان از اینکه آیا یک محصول با ویژگی مشخص از لحاظ کیفیت و کارکرد و قیمت می تواند سطح رضایت بخشی از سودآوری ایجاد کند یا خیر. هزینه یابی هدف یک ابزار راهبردی قوی است که سازمان را همزمان قادر به

یافتن سه بعد، کیفیت، هزینه و زمان می نماید و هزینه ها را قبل از وقوع کنترل می کند. همچنین هزینه یابی هدف فرهنگی را مقدور می دارد که به مشتری ارزش می دهد و همه فعالیت های هزینه یابی هدف را نیازهای مشتریان هدایت می کند.

- سیستم هزینه یابی هدف عبارتست از سیستم برنامه ریزی سود و مدیریت هزینه که در آن، مبنا قیمت بوده، بر مشتریان تاکید اساسی می گردد، تمرکز بر مرحله طراحی قرار دارد و مشارکت تمام واحد های تخصصی را می طلبد. هزینه یابی هدف، مدیریت هزینه را از اولین مراحل شکل گیری محصول آغاز می کند و آنرا در سراسر چرخه عمر محصول به وسیله مشارکت کل زنجیره ارزش بکار می برد (انصاری و بل، 1977).

اصول شش گانه هزینه یابی هدف

- 1- هزینه یابی قیمت بازار
- 2- مشتری مداری
- 3- تمرکز بر فرآیند طراحی
- 4- همکاری سیستمی
- 5- هزینه یابی چرخه عمر محصول
- 6- مشارکت زنجیره ارزش (رهنمای رود پستی، 1386)

هزینه یابی قیمت بازار

شدت رقابت بیان کننده میزان توجهی است که واحد اقتصادی در فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف باید به آن بپردازد. با انتقال فشار رقابتی به طراحان محصول و تهیه کنندگان قطعات، احتمال واقع شدن محصول جدید در اقدام به تولید آن در منطقه بقا افزایش می یابد. در سیستم هزینه یابی هدف برای بدست آوردن هدفهای هزینه، قیمت بازار به کار گرفته می شود. و هزینه های هدف با استفاده از فرمول زیر محاسبه می گردد.

حاشیه فروش مطلوب - قیمت بازار = هزینه هدف

مشتری مداری

توجه به نیاز مشتری و در نظر گرفتن وضعیت شرکت از نظر رقابتی امری ضروری است. در هزینه یابی هدف یکی از رویکردها این است که در تصمیمات محصول و فرآیند، طراحان همزمان به تشریح نیازها و خواسته های مشتری در خصوص کیفیت، قیمت و زمان د می پردازند که این نیازها تصویر ارزش برای مشتری است. تمرکز بر مشتری از طریق توسعه فعالیت های مهندسی صورت می پذیرد. کیفیت محصول و بهبود کارکرد تنها در صورتی امکان پذیر است که:

- الف- محصولات، انتظارات مشتری را برآورد سازد.
- ب- مشتریان حاضر باشند بابت آن محصول، پولی بپردازند
- ج- سهم بازار یا حجم فروش افزایش یابد.

تمرکز بر فرآیند طراحی

در سیستم های هزینه یابی هدف، طراحی محصولات و فرآیندهای اصلی مدیریت هزینه مورد توجه قرار می گیرد. به صورتی که در زمینه طراحی زمان بیشتری صرف می شود و با حذف مراحل پر هزینه و وقت گیر، زمان لازم برای ورود محصول به بازار کاهش می یابد. در حالی که در روش های سنتی مدیریت هزینه به منظور کاهش هزینه ها بر صرفه جوئی های ناشی از افزایش حجم تولید، منحنی فراگیری، کاهش ضایعات و بهبود بازده تمرکز می شود. چهار اصل فرعی بر این دیدگاه تاثیر می گذارند که عبارتند از:

- در سیستم های هزینه یابی هدف، هزینه ها قبل از وقوع مورد نظارت و کنترل قرار می گیرند. فرآیند هزینه یابی هدف بر مرحله طراحی تمرکز دارد و به نظر می رسد در اثر

طراحی، کل هزینه ها از مرحله تحقیقات و توسعه گرفته تا نقطه ای که محصول در خط تولید قرار می گیرد، طی چرخه کامل عمر یک محصول کاهش هزینه امکان پذیر است.

- سیستم هزینه یابی هدف مهندسان تولید را به اثر هزینه محصول، فن آوری و طرح فرآیند تولید و چالش هایی که در این زمینه وجود دارد، متوجه می سازد. تمامی تصمیمات مهندسان از صافی ارزیابی مربوط به ارزش نسبی مشتری می گذرند و پس از آن در طرح تولید منظور می شوند.
- سیستم های هزینه یابی هدف موجب می شود وظایف مشترک کلیه بخش های شرکت در زمان طراحی مورد تحلیل و آزمون قرار گیرد. در نتیجه تغییرات مهندسی مرتبط یا مراحل تولید قبل از رسیدن محصول به مرحله تولید، انجام می شود.
- در سیستم هزینه یابی هدف، مهندسی هم زمان محصولات و مراحل تولید (به جای مهندسی ترتیبی) باعث کاهش دوره زمانی تولید می شود. زیرا امکانی را فراهم می آورد تا برای هر مشکلی بتوان قبل از شروع تولید راه حلی ارائه کرد.

همکاری سیستمی (عملکرد متقابل واحدها)

عامل تعیین کننده دیگر در موفقیت هزینه یابی هدف همکاری سیستمی می باشد. تیم های چند وظیفه ای تولید و فرآیند، مسئولیت کامل محصول از مراحل اولیه طراحی تا تولید نهایی را به عهده دارند. همکاری متقابل این تیم ها می تواند زمان عرضه محصول را کاهش داده و در نتیجه هزینه های مربوط به مرور طرح ها و تغییرات مهندسی کاهش می یابد. مزایای همکاری سیستمی شامل رهبری مدیریت عالی، تیم گرایی، تعهد کاری، اعتماد متقابل و آموزش می باشد.

هزینه یابی چرخه عمر محصول

دوره عمر محصول فاصله زمانی بین طراحی تا عرضه محصول جدید به بازار و توقف تولید آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن در بازار است. بنابراین دوره عمر محصول تمام فعالیت های لازم از طراحی محصول و خرید مواد اولیه برای ساخت آن تا تحویل محصول ساخته شده و ارائه خدمات پس از فروش را در بر می گیرد. دوره عمر از مفاهیم مطرحی است که از دیدگاه های مختلفی مانند دیدگاه بازاریابی، تولید کنندگان، مشتریان و اجتماع مورد بحث قرار می گیرد.

از دیدگاه بازاریابی چرخه عمر محصول شامل معرفی محصول به بازار، رشد محصول، بلوغ (رشد نهایی محصول) و رکود محصول می گردد. از دیدگاه تولید کننده، چرخه عمر محصول در حداقل کردن هزینه های توسعه تولید، بازاریابی، پشتیبانی و خدمات است. از دیدگاه مشتری (مصرف کننده)، چرخه عمر محصول به معنی حداقل کردن هزینه مالکیت محصول است. به این معنی که هزینه های عملیاتی، مصرف، تعمیرات، و واگذاری محصول کاهش یابد. سه دیدگاه پیش گفته فقط هزینه های اشخاص را در نظر می گیرد. یعنی هزینه هایی که مستقیماً بر شرکت یا اشخاص اثر دارد. به هر حال از دیدگاه اجتماع، فعالیت ها و هزینه های همراه آن مانند مصرف یا کنارگذاری محصول و اثرات مثبت یا منفی تولید یا مصرف محصول را اجتماع به دوش می کشد، که هیچ گروهی به اثرات مثبت یا مضرات و آسیب هایی که مصرف یا تولید محصول به محیط زیست وارد می ساخت، توجهی نداشت.

مشارکت زنجیره ارزش

هدف نهایی هر موسسه ایجاد ارزش برای مشتریان است. یک موسسه زمانی سودآور خواهد بود که ارزش ایجاد شده بیشتر از هزینه تولیدات و ارائه خدمات آن باشد. همه شرکت ها یا سازمان هایی که در یک صنعت بخصوص مشغول فعالیت هستند، دارای یک زنجیره ارزش مشابه می باشند و آن در برگیرنده فعالیت هایی است که در راه بدست آوردن مواد اولیه، طراحی محصول، ساختن تشکیلات و واحدهای تولیدی، بستن قراردادهای تعاونی و ارائه خدمات به مشتریان به عمل می آورند. تمامی عناصر زنجیره ارزش از قبیل تامین کنندگان قطعات، فروشندگان، توزیع کنندگان و ارائه کنندگان خدمات در هزینه یابی هدف قرار دارند. هزینه یابی هدف تلاش های مربوط به کاهش هزینه ها را از طریق ایجاد یک رابطه همکاری با اعضا خارج سازمان، در سراسر زنجیره ارزش انجام می دهد.

مراحل شش گانه برای اجرای هزینه یابی هدف

این شش مرحله به ترتیب شامل 1. تعیین قیمت بازار هدف، 2. تعیین حاشیه سود هدف و بهای تمام شده برای دستیابی، 3. محاسبه بهای تمام شده محصولات و فرآیند های فعلی یا جدید، 4. تعیین بهای تمام شده هدف، 5. دستیابی به بهای تمام شده هدف، 6. پیگیری بهای تمام شده در مراحل بعدی می باشد.

جدول 1 مراحل هزینه یابی هدف

مرحله تولید	مرحله طراحی محصول	مرحله برنامه ریزی محصول			
		مرحله 1	مرحله 2	مرحله 3	مرحله 4
مرحله 6	مرحله 5	تعیین قیمت بازار	تعیین حاشیه سود هدف	محاسبه بهای تمام شده برآوردی	تعیین بهای تمام شده هدف
پیگیری کاهش بهای تمام شده	دستیابی به بهای تمام شده هدف	←	←	←	←

با توجه به اینکه سازمان ها می توانند این فعالیت ها را در راستای تطبیق با شرایط خاص اصلاح یا تعدیل نمایند، مراحل شش گانه بالا یک راهنمای کلی می باشد و قابل تغییر است. در این

بخش مراحل اساسی اجرای هزینه یابی هدف توضیح داده می شود:

مرحله اول - تعیین قیمت بازار هدف

در این مرحله تا حد امکان سعی می شود قیمت فروش بدون توجه به قیمت فروش فعلی و آتی تعیین شود. تعیین قیمت فروش هدف با استفاده از نقش بازار و روابط میان عرضه و تقاضا موجب می شود اهداف زیر تحقق یابد:

- شناسایی خواسته ها و نیاز های بازار مشتری
- تعیین مقدار وجهی که مشتریان تمایل دارند بابت ویژگی های جانشین پردازند
- اضافه کردن خواسته های مشتری به محصول
- ارزیابی پیشنهادات رقابتی

مشتریان فقط در صورتی حاضرند مبلغ بیشتری بابت یک محصول جدید پردازند که این محصول نسبت به نمونه قبلی ارزش قابل دریافت بزرگتری داشته باشد.

مرحله دوم- محاسبه حاشیه سود و بهای تمام شده برای دستیابی به سود

بعد از تعیین قیمت فروش هدف، فرآیند محاسبه حاشیه سود هدف و بهای تمام شده مجاز آغاز می شود. هدف اصلی این مرحله تعیین بهای تمام شده محصول است، به گونه ای که دستیابی به سود آوری و بازده سرمایه گذاری را تضمین نماید. اهداف مشخص این طرح عبارتند از:

- تعیین اهداف کمی بازده فروش
- ارتباط دادن طرح های سرمایه ای به سود آوری و بهای تمام شده مرتبط با توسعه یا تحویل محصول

حاشیه های سود هدف برای مدل های مختلف محصول و پروژه های استراتژیک شرکت تعیین می شود. پروژه های استراتژیک، طرح های توسعه محصولات جدید برای هر یک از محصولات یا خدمات و طرح های سرمایه گذاری در آنها می باشد. مثلاً برای طرح توسعه شرکت نیسان، همه طرح های تولید و فروش برای مدل های مختلف خودروهای شرکت با استفاده از یک طرح واحد که همه جنبه های استراتژیک کسب و کاری شرکت را لحاظ نماید، هماهنگ می شوند.

مرحله سوم- محاسبه بهای تمام شده محصول و فرآیند های فعلی یا جدید

بررسی و آزمون اطلاعات بهای تمام شده شرکت یک گام کلیدی در مرحله برنامه ریزی محصول می باشد. اهداف این مرحله عبارتند از:

• تعیین بهای تمام شده محصول جدید با استفاده از ویژگی ها و فرایندهای ساخت محصولات فعلی

• مدل سازی بهای تمام شده

• تجزیه و تحلیل بهای تمام شده داخلی

مرحله چهارم - محاسبه بهای تمام شده هدف

بعد از اینکه قیمت بازار هدف و سود هدف تعیین گردید، بهای تمام شده هدف قابل محاسبه می باشد. بهای تمام شده هدف در واقع موقعیت رقابتی نسبی شرکت را منعکس می نماید. بهای تمام شده هدف، همچنین بیانگر سطحی از قیمت تمام شده است که در صورت تحقق آن، حاشیه سود مورد نظر تامین خواهد شد. بهای تمام شده هدف برای همه کسانی که در فرآیند هزینه یابی هدف فعال هستند، به عنوان یک علامت و نشانه ای از میزان کاهش هزینه کاربرد دارد. بهای تمام شده هدف باید قابل دستیابی و در دسترس باشد، حتی اگر رسیدن به آن مستلزم صرف تلاش های زیادی باشد. اهدافی که در تحقق این امر سهیم هستند عبارتند از:

• تدوین اهداف بهبود مستمر

• اندازه گیری عملکرد

• برقراری مکانیسمی جهت انتقال خواسته های مشتریان در ارتباط با بهای تمام شده به بخش طراحی

بهای تمام شده هدف را می توان با استفاده از نرخ بازده فروش هدف یا تلفیق هزینه های برآوردی محاسبه کرد. در حالت اول از یکی از دو فرمول برای تعیین بهای تمام شده هدف مبتنی بر قیمت فروش استفاده می شود:

$$\text{(نرخ بازده فروش هدف - 1) } \times \text{ قیمت فروش} = \text{بهای تمام شده هدف}$$

یا

سود عملیاتی هدف - قیمت تمام شده هدف = بهای تمام شده هدف

بهای تمام شده هدف را همچنین می توان با استفاده از کسر افزایش سود مورد نظر در هر واحد از بهای تمام شده برآوردی محاسبه نمود و سپس این هزینه ها را تفکیک نمود. به این معنی که به عنوان مثال اگر بهای تمام شده برآوردی یک واحد محصول 1000 ریال باشد و شرکت برای افزایش سودآوری تصمیم گرفته باشد که سود حاصل از هر واحد محصول 100 ریال افزایش یابد، بهای تمام شده هدف به شکل زیر محاسبه خواهد شد.

$$900 = 1000 - 100 = \text{بهای تمام شده هدف}$$

با تعیین پارامترهای اصلی برای سیستم هزینه یابی هدف و مشخص نمودن سطح مناسب آن برای اجراء، بر تعیین اهداف عملکردی و بهای تمام شده خاص متمرکز می شویم. یک ابزار مفید برای این مرحله اصطلاحاً پنج مارکینگ نامیده می شود.

مرحله پنجم - رسیدن به بهای تمام شده هدف

بعد از اینکه بهای تمام شده هدف تعیین گردید، قدم بعدی این است که یک مفهوم محصول جدید ایجاد شود که بهای تمام شده هدف را محقق نماید. چرا که این سطح بهای تمام شده همه خواسته های مشتریان را برآورده می نماید. فرآیند رسیدن به بهای تمام شده هدف بوسیله روش های مختلف انجام می شود که در نهایت فرصت های بالقوه برای کاهش بهای تمام شده را مشخص نموده و راه های انتقال این فرصت های بالقوه به گزینه های طراحی نیز نشان داده می شود. اهداف کلیدی در این مرحله از هزینه یابی هدف عبارتند از:

• بهینه سازی رابطه میان مواد، اجزا و فرایندهای ساخت

• حداقل نمودن هزینه ها و بهای تمام شده

- تمرکز فعالیت های طراحی روی متغیرهای مبتنی بر بازار برای کیفیت و بهای تمام شده تملک
- ارتباط دادن توسعه محصول با خواسته های مشتری و دستیابی به یک مزیت رقابتی مناسب
- ارتباط دادن فرآیند توسعه و ایجاد محصول به هدف تضمین کیفیت محصول
- برآورد بهای تمام شده قبل از پیاده سازی

مرحله ششم - پیگیری استراتژی کاهش هزینه در مرحله شروع تولید

آغاز تولید به معنی شروع مرحله نگهداشت هزینه است که بر تثبیت یا بهبود مستمر در بهای تمام شده محصول یا قطعات آن تاکید می نماید. هدف این مرحله پیگیری کاهش هزینه در هر فاز از ساخت و تولید است به گونه ای که هر نوع شکاف باقی مانده میان سود واقعی و سود هدف برطرف شود. سازمان هایی که هزینه یابی هدف را با موفقیت اجرا نموده اند، مانند شرکت ابزارآلات تگزاس و شرکت خودروسازی تویوتا، بر ضرورت و اهمیت اطلاعات بهای تمام شده در فرآیند کاهش آن تاکید می نمایند. اهداف کلیدی در این مرحله عبارتند از:

- فراهم نمودن اطلاعات اصلاح شده درباره بهای تمام شده محصول
- فراهم نمودن نظارت اصلاح شده درباره عملکرد
- بهبود شناخت از ساختار صحیح بهای تمام شده.

مبانی نظری هزینه یابی هدف

تفاوت موجود بین رویکردهای هزینه یابی هدف و هزینه یابی سنتی در برنامه ریزی سود و هزینه، منعکس کننده اختلاف در مبانی نظری هر یک از آنهاست. این مبانی در تئوری سیستم ها ریشه دارد که ناشی از طرز تفکر در مورد مدیریت و کنترل است. رویکرد سنتی بهای تمام شده به علاوه درصدی سود از نگرش سیستم بسته سرچشمه می گیرد. این نگرش عمل متقابل بین سازمان و محیط آن و بررسی بسیاری از متغیرها را در شرح رفتار سیستم ناپایده می گیرد و بعد از مشاهده نتایج واقعی نسبت به اصلاح فعالیت ها اقدام می کند. در مقابل سیستم هزینه یابی هدف یک سیستم باز است. این رویکرد اهمیت سازگاری سازمان با محیط خود را مورد توجه قرار می دهد. در شرح رفتار سیستم مجموعه پیچیده ای از تاثیرات متقابل در نظر گرفته می شود. فعالیت های اصلاحی قبل از وقوع نتایج واقعی صورت می گیرد.

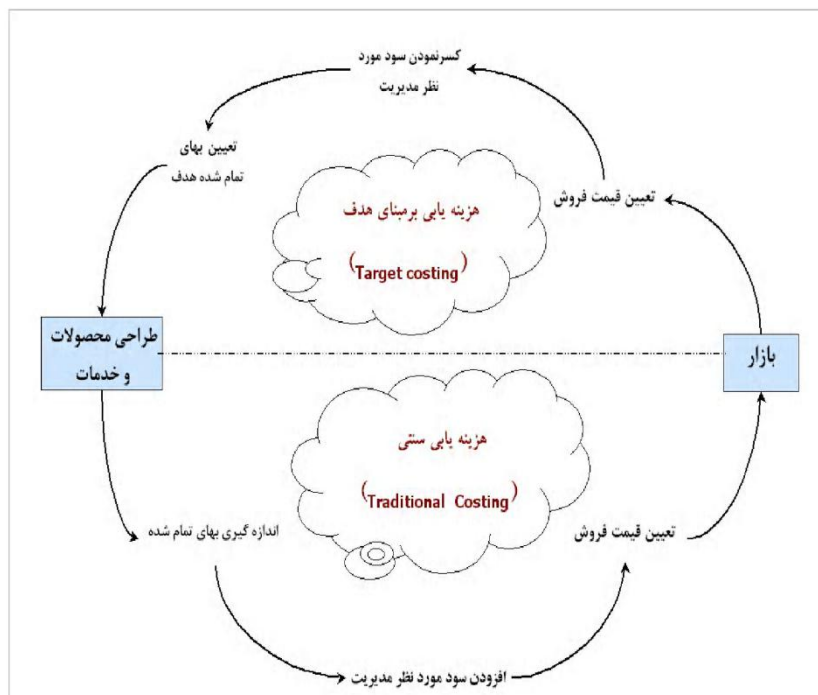
مشکلات موجود در بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف در ایران

1. استقرار هزینه یابی هدف باید با پذیرش تمام مبانی نظری و عملی آن همراه باشد و انتخاب یکی از این دو و یا استفاده یکی از اصول مربوط نمی توان نتیجه گرفت که سیستم هزینه یابی هدف در شرکت مستقر شده است (حجازی، 1384).
2. مکانیزم هزینه یابی هدف در فضای رقابتی کاربرد دارد و وجود بازار رقابتی برای کسب قیمت به منظور رسیدن به هزینه و سود هدف الزامی است. در شرایط کنونی حاکمیت نوسانات اقتصادی بر جامعه، امکان تعیین قیمت هدف اگر غیر ممکن نباشد بسیار مشکل است (خوش طینت، 1381).
3. طرز فکر مشتری مداری در اقتصاد ایران رایج نشده و مشتری حق انتخاب محدود دارد و همچنین فقدان روحیه کار گروهی و مستقر نبودن سیستم های صحیح بهای تمام شده از جمله عوامل دیگری است که مانع بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف می باشد (دستگیر، 1380).

هزینه یابی هدف در مقایسه با مدیریت سنتی هزینه

مداول ترین سامانه مدیریت در برنامه ریزی سود، رویکرد سنتی می باشد که همان رویکرد بهای تمام شده به علاوه درصدی سود است. جذابیت های روش هزینه یابی سنتی به دلیل سهولت استفاده و

سهولت درک، در مواردی که چرخه عملیات ساخت محصول طولانی، رقابت محدود و تقاضای داخلی برای خرید محصول بالا باشد، انکار ناپذیر است. ارقام هزینه به راحتی از طریق سیستم حسابداری مورد محاسبه قرار می‌گیرد. در این رویکرد ابتدا هزینه‌های اولیه تولید را برآورد و سپس حاشیه سود را برای به دست آوردن قیمت بازار به آن اضافه می‌کنند و اگر بازار این قیمت را نپذیرفت، شرکت در جهت یافتن راه‌هایی برای کاهش هزینه تلاش می‌کند. در صورتی که هزینه‌یابی هدف با قیمت بازار و حاشیه سودی که برای محصول برنامه‌ریزی شده است و با برقراری هزینه‌های مجاز محصول، شروع می‌شود و طراحی عملیات و تولید، پس از آنکه هزینه محصول تا میزان هزینه مجاز کاهش یافت، آغاز می‌شود. سیر تفاوت‌های هزینه‌یابی سنتی و هزینه‌یابی بر مبنای هدف به شرح زیر می‌باشد.



جدول 2 مقایسه دو رویکرد سنتی مدیریت هزینه و هزینه‌یابی هدف

ردیف	بهای تمام شده + درصدی سود	هزینه‌یابی هدف
1	قیمت بازار به عنوان بخشی از برنامه ریزی بهای تمام شده در نظر گرفته نمی‌شود.	قیمت بازار رقابتی در برنامه ریزی بهای تمام شده در نظر گرفته می‌شود.
2	هزینه‌ها، قیمت را مشخص می‌کند.	قیمت، هزینه‌ها را مشخص می‌کند.
3	به منظور کاهش هزینه‌ها، به ضایعات و عدم کارایی و سرشار تولید توجه می‌شود.	طراحی، عامل با اهمیتی در کاهش هزینه‌هاست و هزینه‌ها قبل از وقوع مورد نظارت و کنترل قرار می‌گیرد.
4	مشتری در کاهش هزینه دخالتی ندارد و به نیازها و سطح رضایت مشتری توجه نمی‌شود.	داده‌های مشتریان به عنوان راهنمایی برای کاهش هزینه‌هاست.
5	تأمین کنندگان قطعات و مواد اولیه بعد	تأمین کنندگان قطعات و مواد اولیه

از طراحی محصول درگیر می شوند.	زودتر از اتمام طراحی درگیر می شوند.	
6	در برنامه ریزی بهای تمام شده از زنجیره ارزش استفاده نمی شود و یا کمتر استفاده می شود.	در برنامه ریزی بهای تمام شده از زنجیره ارزش استفاده می شود.

یک تمرین عملی بر اساس کار گروهی

«دای هاتسو» در مقایسه با تویوتا یک شرکت خودرو ساز متوسط است و روش اجرایی هزینه‌یابی هدف در آن به یک دوره زمانی سه ساله از مطالعه و طراحی تا زمانی که خودروی جدید وارد مرحله تولید می‌شود، نیاز دارد. شرکت مزبور در نظر دارد با توجه به نیاز بازار نوع جدیدی از یک محصول را تولید کند. بنابراین کار بررسی و مطالعه از طریق مدیر تولید شرکت، که مسئولیت کلی برنامه‌ریزی تولید تا فروش را بر عهده دارد، شروع می‌شود. مدیر تولید از مدیران عملیاتی تحت نظارت خود و مدیران اجرایی سایر قسمت‌ها می‌خواهد نسبت به تهیه فهرستی از ویژگی‌های محصول جدید اقدام و آنها را گزارش نمایند. پس از دریافت گزارش و ادغام آنها، دستور بررسی پروژه صادر می‌شود.

آنگاه نوبت به برآورد هزینه‌های ساخت می‌رسد. برای برآورد هزینه‌های ساخت، فقط به استانداردها و روش‌های متداول و رایج حسابداری اکتفا نمی‌شود، بلکه با اتکا به بررسی بازار و قیمت‌های جاری و فعالیت‌های رقابتی تجاری، قیمت احتمالی محصول، که تصور می‌شود مشتریان بالقوه آماده پرداخت آن هستند، برآورد می‌شود.

قیمت برآوردی به عنوان قیمت بر مبنای هدف با قیمتی که تصور می‌شود بازار آن را خواهد پذیرفت، محسوب می‌شود. حسابداران شرکت و متخصصان امور مالی بر اساس هدف‌ها و برنامه‌های راهبردی و درازمدت شرکت و پیش‌بینی‌های مالی، سود ناویژه‌ای را بر مبنای قیمت فروش هدف، تعیین می‌کنند. با کسر کردن سود ناویژه از قیمت فروش بر مبنای هدف، هزینه‌های مجاز برای ساخت محصول جدید تعیین می‌شود. دست‌اندرکاران تولید مجازند تا آن میزان برای ساخت محصول هزینه کنند که به آن هزینه هدف می‌گویند. هزینه بر مبنای هدف بسیار کمتر از هزینه‌هایی است که در عمل و در واقعیت می‌تواند ایجاد شود.

پس از برآورد هزینه هدف، از دوایر مختلف تولیدی درخواست می‌شود که آنها نیز هزینه‌های تولیدی دوایر خود را بر اساس فن‌آوری تولیدی جاری در هر دایره و شیوه عمل تولیدی خود و مبتنی بر هزینه‌های استاندارد، برآورد کنند. این برآوردها نیز به معاونت تولید تسلیم می‌شود. معاونت تولید اینک دو دسته برآورد هزینه ساخت شامل یکی برآورد هزینه بر مبنای هدف که توسط حسابداران بر اساس مطالعات بازار محاسبه شده و یکی هم برآوردهای انجام شده توسط مدیران دوایر تولیدی در اختیار دارد. معاونت تولید با توجه به دو برآورد مزبور، حد متوسط جدیدی تعیین می‌کند و رقم جدید که معرف قیمت فروش، سود ناویژه، هزینه‌های ساخت بر مبنای هدف است به همه کارکنان ذیربط اعلام می‌شود و از همگان درخواست می‌شود برای نیل به هدف اعلام شده نهایت کوشش خود را به عمل آورند. نوبت به دایره طرح و برنامه ریزی می‌رسد. مهندسان طرح با توجه به هزینه‌های ساخت بر مبنای هدف، شروع به طراحی و برنامه ریزی قطعه‌ها و اجزای محصول جدید می‌کنند و دائماً با دیگر افراد ذیربط مانند مسئولان دایره خرید و تدارکات، سرپرستان تولید در دوایر مختلف، فروشندگان قطعه‌ها و لوازم یدکی و... در تعامل و تبادل نظر بوده و پس از طراحی‌های مختلف و حک اصلاحات مورد نیاز، سرانجام طراحی محصول جدید با همفکری همه دست‌اندرکاران به پایان می‌رسد.

مجدداً کلیه شرکت کنندگان در پروژه ساخت محصول جدید، جلسات متعددی برای بحث و تبادل نظر تشکیل می‌دهند و در خلال آن برآورد هزینه‌های ناشی از طرح انجام شده توسط دایره طرح و برنامه و هزینه‌های برآوردی بر مبنای هدف مقایسه و موارد اختلاف و انحرافات معین و مشخص می‌شود و سپس طرح مشترک نهایی پس از انجام جرح و تعدیلات لازم به تصویب اعضای گروه می‌رسد. اینک طراحی و بررسی پروژه تکمیل شده و آماده اقدامات عملی است. در مرحله تولید نیز همچون مرحله تحقیق و توسعه و همچنین مرحله طراحی و برنامه ریزی، روش برخورد با مسائل، روشی خشک و انعطاف‌ناپذیر نیست در واقع روش برخورد با هزینه و مدیریت هزینه‌ها روشی پویا، پرتحرک و شاداب است. برای مثال در خلال سال اول تولید محصول جدید، هزینه‌هایی که در بودجه‌بندی هزینه تولید وارد می‌شود همان ارقام مربوط به هزینه‌های برآوردی بر مبنای هدف است و این هزینه‌های هدف تنها یک نقطه آغازین و مبنایی برای شروع کار تلقی می‌شود و رسیدن به آن میزان از هزینه‌های تولید، هدف تلقی نمی‌گردد. از این رو هنگام ارائه گزارش‌های ماهانه تولید، می‌توان ارقام هزینه‌های هدف را بر اساس منافع و علاقه‌های کوتاه مدت شرکت جهت انجام صرفه‌جویی‌های احتمالی مورد بازنگری قرار داد. در سال دوم فعالیت هزینه‌های واقعی سال اول به عنوان مبنا و پایه‌ای برای سال جدید تلقی می‌شود و به منظور کاهش احتمالی هزینه‌های تولیدی سال جدید، هزینه واقعی سال گذشته مورد بررسی و مطالعه قرار می‌گیرد و نکته‌های قابل استفاده جهت اصلاح روند تولید از آنها استخراج می‌شود. بدین ترتیب تا زمانی که محصول در خط تولید قرار دارد، هزینه‌های واقعی سال قبل مورد بررسی و دقت قرار می‌گیرد و از آنها به عنوان مبنای بودجه‌بندی و صرفه‌جویی و اصلاح و بهبود امور تولیدی استفاده می‌شود. تشریح هزینه‌یابی بر مبنای هدف در شرکت فوق نشان می‌دهد که چرا شرکت‌های ژاپنی بعد از جنگ جهانی دوم در عرصه‌های تجارت جهانی، در استفاده از هزینه‌یابی هدف برای برتری رقابتی از حریفان خود، تمایل زیادی نشان می‌دهند.

پیشنهاداتی جهت اجرای هزینه‌یابی هدف در ایران

طبق تحقیقات انجام شده، عدم امکان تعیین قیمت‌های رقابتی، نوسانات عمده اقتصادی، رایج نبودن مشتری‌مداری، فقدان روحیه کار گروهی، عدم بهره‌گیری از سیستم‌های صحیح بهای تمام شده و عدم استفاده از مهندسی ارزش به عنوان عمده‌ترین موانع و مشکلات موجود در بکارگیری هزینه‌یابی هدف در ایران می‌باشد. لذا جهت رفع این موانع پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

1- تا زمانی که کشور از بازار بسته و شبه انحصاری برخوردار باشد، شرکت‌ها هیچگونه تمایلی به استفاده از هزینه‌یابی هدف نخواهند داشت و فقط در شرایط رقابتی است که شرکت‌ها جهت بقا خود مجبور به استفاده از این روش سودمند خواهند بود. در ایران به دلیل عدم وجود بازارهای رقابتی، تعیین قیمت هدف با مشکل مواجه است. لذا پیشنهاد می‌گردد دولت اقدام به گشودن تدریجی مرزها جهت ورود کالاها و محصولات خارجی نماید تا شرایط رقابتی در تولید و عرضه محصولات فراهم آید (اعتمادی، 1384).

2- از طریق اتخاذ سیاست‌های مالی و پولی مناسب، متغیرهای مؤثر در نوسانات اقتصادی را به حداقل رساند تا بتوان برای تولید در آینده برنامه ریزی نمود.

3- با توجه به اینکه تمرکز بر مشتری، راهنمایی برای کاهش بهای تمام شده محصولات است، از این رو پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها بطور مداوم با مشتریان خود جهت دریافت نظریات آنها، ارتباط برقرار سازند و نظرات آنها را در طراحی محصولات مورد توجه قرار دهند.

4- با توجه به اهمیت چندمهارتی ساختن نیروی انسانی در دنیای رقابتی امروزی و نقش آن در افزایش کیفیت و کاهش هزینه محصولات، به شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد به چندمهارتی ساختن نیروهای خود اقدام و کارگروهی را جایگزین کار سنتی و فردی نمایند.

5- از سیستم های بهای تمام شده نوین، مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده شود. هزینه یابی بر مبنای فعالیت سیستمی است که باعث کاهش هزینه ها و همچنین محاسبه دقیق تر بهای تمام شده محصولات می گردد.

6- با توجه به وجود انجمن مهندسی ارزش در ایران، پیشنهاد می شود شرکت ها برای استفاده از مهندسی ارزش و بهره گیری مؤثر تر از آن از راهنمایی های این انجمن استفاده کنند.

7- با توجه به نیازهای مشتریان، علی الخصوص کاهش قیمت ها و افزایش کیفیت و به منظور دستیابی به اهداف دورنمای اقتصادی و مقابله با خطرات و کاستی هایی که به تبع پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی به وجود خواهند آمد، ضروری است به سرعت نظام هزینه یابی هدفمند در صنایع کشور تدوین و به مرحله اجرا گذاشته شود.

نتیجه گیری

شرکتها با استفاده از هزینه یابی هدف، تلاش می نمایند تا هزینه ها را قبل از وقوع پیش بینی نمایند، بطور مستمر طراحی محصولات و فرآیندها را بهبود بخشند، نقطه تمرکز سازمان را بر خواسته های مشتریان و تهدیدات رقابتی قرار دهند و بطور نظام مند سازمان خود را در یک سیستم برنامه ریزی بهای تمام شده و سود جامع به تأمین کنندگان، معامله گران، مشتریان و بازیافت کنندگان متصل نمایند. هزینه یابی اهداف ابزاری برای دستیابی به مزیت رقابتی از طریق مدیریت فعال محدودیت های غیرقابل اجتنابی که هر سازمانی در فراهم نمودن کالاها و خدمات برای بازار با آن مواجه است، به شمار می رود. هزینه یابی هدف با تأکید بر رویکرد فعال در محدود نگاه داشتن بهای تمام شده، تحقق اهداف زیر را تضمین می نماید:

- سودآوری و موفقیت کوتاه مدت و بلندمدت از طریق در اولویت اول قرار دادن انتظارات مشتریان و کارکرد.
- استفاده از انتظارات مشتریان در مرحله طراحی، ساخت و تدارک محصولات.
- هزینه یابی هدف، زمینه نقش آفرینی رقابتی را که به عنوان یک چالش غیرقابل اجتناب باید به آن ملحق شد، باز تعریف می نماید.

منابع و مأخذ

حجازی، رضوان و البدوی، امیر، 1384 (هزینه یابی بر مبنای هدف).
رهنمای رودپشتی، فریدون و جلیلی، محمد، 1386 (هزینه یابی هدف).
دستگیر، محسن و ایزدی نیا، ناصر، (مدیریت مبتنی بر ارزش)، حسابدار شماره 155، سال هیجدهم.
خوش طینت، محسن و جامعی، اشرف، (هزینه یابی هدف، شناخت، کاربرد و ضرورت بکارگیری آن)، نشریه حسابرس شماره 16، سال چهارم، مهر و آبان 1381.
اعتمادی، حسین و زارعی، غلامرضا، مجله علوم اقتصادی و اجتماعی دانشگاه شیراز-شماره 22، تابستان 1384.

Ansaris.L.and Bbell.j.(1997)Target Costing:The Next Frontierin Strategic Cost Managemen.t

Hilton; R.W. Maher; M.W. Selto; F.H. (2000). Cost Management: Strategies for Business Decision, New Jersy, Mc – Graw Hill.

Leahy, Tad. (1998). the Target Costing Bull's Eye, Part One, Controller Magazine, 49-56.

Leahy, Tad. (1998). the Target Costing Bull's Eye, Part 2, Controller Magazine, (February), 77 – 90.