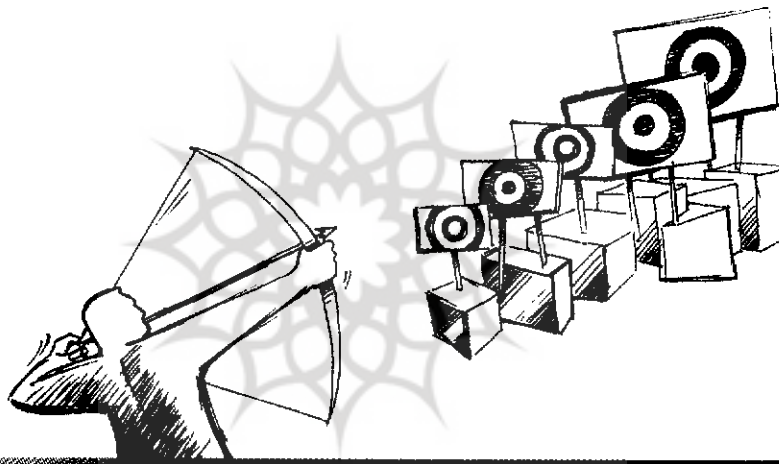


# هزینه‌یابی هدف:

## رویکرد تطبیقی

دکتر محمد حسن قلی‌زاده  
فاروق کاظم‌آف



### چکیده

در بازار یکپارچه کنونی، موسساتی قادر به رقابت هستند و می‌توانند به دوام واحدهای تجاری خود امیدوار باشند که بتوانند محصولاتی، با مزایای رقابتی، تولید و به بازار عرضه کنند. موسساتی که بتوانند محصولات را با کیفیت و کارکرد مشابه اما با قیمت‌های پایینتر به بازار ارائه دهند، گوی سبقت را از دیگر رقبا خواهند ربود و سهم خود را در بازار، افزایش خواهند داد. یکی از مهمترین تکنیک‌هایی که می‌تواند یاریگر موسسات در این مهم باشد، سیستم هزینه‌یابی هدف (Target Costing) است. هزینه‌یابی هدف، تکنیک تعیین و اندازه‌گیری بهای تمام شده نیست، بلکه یک برنامه جامع کاهش هزینه است.

داشته باشد، تا بتواند ارزشهای لازم را ایجاد کند. (گودرزی، ۱۳۸۲، ص ۳۲) هزینه‌یابی هدف، دارای تعریف‌های متعددی است، اما تمامی آنها بر کاهش هزینه‌ها تأکید دارند. بعضی از تعریفها دربرگیرنده کل محصول است، در حالی که بعضی دیگر تنها فعالیتهای ویژه‌ای را در نظر گرفته، یا فقط بر فرایند توسعه محصول متمرکز می‌شوند.

هزینه‌یابی هدف، به وسیله کوپر و اسلاگمولدر به صورت زیر تعریف شده است:

«هزینه‌یابی هدف، یک رویکرد ساختار یافته برای تعیین هزینه در طول عمر محصول است، به گونه‌ای که تعیین کند محصول موردنظر با چه شاخص‌های عملکردی و کیفیتی میباید تولید شود تا در هنگام فروش با قیمت پیش‌بینی شده، به میزان سود دلخواه در طول عمر خود دست یابد.» (Cooper & Slagmulder, 1997: 18)

#### مثلث سه بعدی و منطقه بقا

مثلث بقا دارای سه محور بوده که هر محور آن، معرف یکی از ابعاد مهم محصول است که عبارتند از: بهای تمام شده / قیمت فروش، کیفیت و کارکرد. تنها محصولاتی که در جهت ارزشهای این سه بعد بیان‌کننده ارزش برای مشتری باشند، شانس موفقیت دارند. برای هر یک از این سه بعد یک دامنه تعیین می‌شود که با مشخص کردن حداقل و حداکثر ارزشها از دیدگاه مشتری، این دامنه تعریف می‌شود. منطقه‌ای که از اتصال نقاط ماکسیمم و

و طراحی در تولید توجه چندانی نداشت، بلکه کانون توجه مدیریت هزینه، بر مراحل تولید متمرکز قرار داشت. از این رو هزینه‌یابی استاندارد، ابزار اصلی کنترل هزینه شمرده می‌شد.

در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ با بالا رفتن سطح زندگی مردم ژاپن و نیز سطح آگاهی مصرف‌کنندگان، شرکتها مجبور شدند محصولات متنوع با ویژگیهای متفاوت تولید کنند. روباتهای صنعتی و ماشینهای خودکار، چرخه عمر محصولات را به نفع محصول بهتر و جدیدتر به طور دایم کوتاه‌تر کردند. تفاوت چرخه عمر تولید سنتی و تولید با فناوری پیشرفته در شکل (۱) نشان داده شده است. در اواخر دهه ۱۹۸۰، هزینه‌یابی هدف، با استراتژی شرکتها عجین شد و مانند ابزار استراتژیک مدیریت هزینه، برای برنامه‌ریزی سود و نیز برای کاهش هزینه در نظر گرفته میشود. (عبدی، ۱۳۸۱: ۲)

#### تعریف هزینه‌یابی هدف

هزینه‌یابی هدف، بر این مطلب تکیه دارد که به منظور کاهش بهای تمام شده، نه تنها هزینه‌های تولیدی مهم هستند، بلکه هزینه‌های پیش از تولید و بعد از تولید هم مهم هستند. افزون بر آن، برای دسترسی به هدفهای شرکت، نه تنها مشارکت مدیران، حسابداران صنعتی، مدیریت تولید، طراحی و کنترل کیفیت و سایر مدیران کلیدی لازم است، بلکه شرکت باید با عرضه‌کنندگان مواد اولیه و مشتریان نیز ارتباط نزدیکی

در شرایط رقابتی حاکم بر بازار، بنگاه‌های اقتصادی ملزم به مدیریت اجزای محصول (قیمت، کیفیت و کارکرد) هستند، زیرا در اقتصاد امروز، حفظ یک مزیت رقابتی به مدت طولانی غیرممکن است. این محیط تجاری رقابتی، مؤسسات را ملزم کرده است که محصولاتی را با کیفیت و مطابق خواست مشتریان، را در حالیکه قیمت‌های فروش کاملاً توسط بازار تعیین می‌شود تولید کنند. هزینه‌یابی هدف یک تکنیک اندازه‌گیری بهای تمام شده نیست، بلکه برنامه جامع کاهش هزینه، حتی پیش از نخستین مراحل تولید یک محصول است. هزینه‌یابی هدف، به دنبال شناسایی هزینه‌های تولید یک محصول پیشنهادی است، تا زمانی که محصول به فروش می‌رسد، سود دلخواه و موردنظر تحقق یابد. در سیستمهای رایج، یک محصول پس از طراحی و تولید، هزینه‌یابی شده، پس از تعیین بهای تمام شده آن، سود مورد نظر به آن افزوده و با قیمت تعیین شده به بازار عرضه می‌شود. اما در دنیای پرقابلیت آینده، تولیدکننده نمی‌تواند بدون لحاظ کردن بهایی که مشتری حاضر به پرداخت است، به تولید و عرضه محصول بپردازد.

#### پیشینه هزینه‌یابی هدف

در دهه ۱۹۶۰ که آن را عصر محصولات جدید نامیدند، تمرکز اصلی شرکتهای ژاپنی بر تولید انبوه محصولات یکنواخت بود و مدیریت هزینه به نقش برنامه‌ریزی

تولید سنتی (دهه ۱۹۹۰)

تولید	طراحی و برنامه‌ریزی	تولید و توسعه
-------	---------------------	---------------

تولید با فناوری پیشرفته (دهه ۱۹۹۰ به بعد)

تولید	طراحی و برنامه‌ریزی	تولید و توسعه
-------	---------------------	---------------

شکل ۱: تفاوت چرخه عمر محصول در تولید سنتی و تولید نوین (خوش طینت و جامعی، ۱۳۸۱: ۴۵)

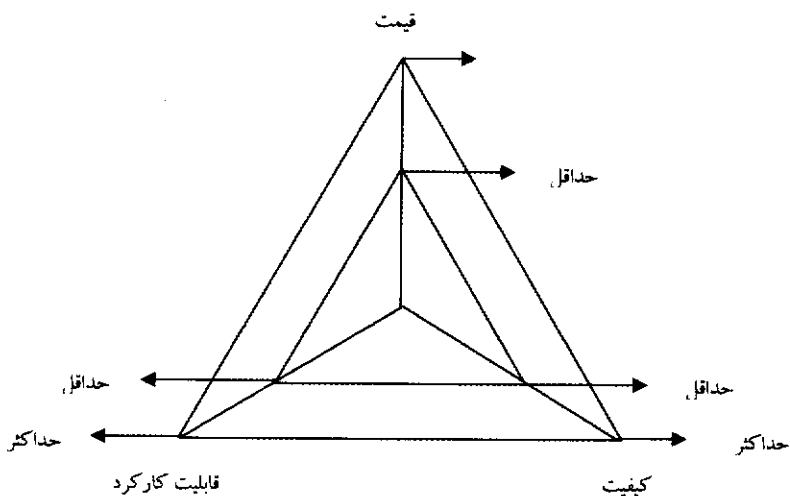
شاخصهای محصول و ارزشهای پایین در دو بعد دیگر را دارند، مشخص می‌شوند.

### اصول کلیدی هزینه‌یابی هدف

اصل نخست، هزینه‌یابی مبتنی بر قیمت: سیستم هزینه‌های هدف، هدف هزینه‌های را براساس تخمین قیمت محصول در بازار رقابتی و تعیین میزان سود مورد نظر و کاستن این دو مقدار از یکدیگر تعیین می‌کند. یعنی حد هزینه مجاز را برای دستیابی به سود مشخص، براساس قیمت بازار، برآورد می‌کند.

اصل دوم، تمرکز بر مشتری: در سراسر فرایند هزینه‌یابی هدف، نظر مشتری پیوسته مورد توجه قرار می‌گیرد و خواسته‌های وی در مورد کیفیت، قیمت و کارکرد به طور همزمان در محصول و تصمیم‌های ساخت و تجزیه و تحلیل اعمال می‌شود. تمرکز بر مشتری از راه توسعه فعالیت‌های مهندسی صورت می‌پذیرد.

اصل سوم، تمرکز بر طراحی: طراحی سیستم‌های هزینه‌یابی هدف، طراحی محصولات و فرآورده‌های اصلی مدیریت هزینه مورد توجه قرار می‌گیرد، به صورتی



شکل ۲: منطقه بقا (نمازی، ۱۳۸۴: ۲۰۴)

و حداکثر ارزش در هر یک از ابعاد محصول، به تولیدکنندگان این فرصت را می‌دهند که بتوانند محصولی با مزیت‌های متفاوت نسبت به رقبا تولید کنند. در انتخاب نوع تمایز در محصول جدید و استراتژی مربوط به این بخش، محصولات متمایزی که ارزشهای بالا در یک بعد و یا

مینیمم ارزشها برای هر یک از آن ابعاد (شکل ۲) تعیین می‌شود را در اصطلاح منطقه بقا می‌نامند. (گودرزی، ۱۳۸۲: ۳۴) اگر منطقه بقای محصول بزرگ باشد، انتخاب استراتژی رهبری هزینه و تمایز محصول موفقیت‌آمیز است. منطقه بقا زمانی وسیع است که اختلاف بین حداقل

مفهوم تئوری سیستمها	مدیریت سنتی هزینه (سیستمهای بسته)	هزینه یابی هدف (سیستمهای باز)
در ارتباط با محیط بیرونی	محیط بیرونی را نادیده می‌گیرد. این سیستم به معیارهای داخلی کارایی توجه دارد.	در تاثیر متقابل با محیط بیرونی برای پاسخگویی به نیازهای مشتریان و شرایط رقابتی است.
تعداد متغیرهایی که مورد توجه قرار می‌گیرند.	عملکرد متقابل یا اثر بیرونی را بر سیستم هزینه مورد توجه قرار نمی‌دهد.	بسیاری از ارتباطات پیچیده بین عملکردها و سرتاسر زنجیره ارزش را در نظر می‌گیرد.
شکل مقررات	بعد از اینکه هزینه صورت گرفت، از راه اطلاعات مربوط به انحرافات اصلاح اشتباه انجام می‌شود.	پیش از اینکه هزینه ها صورت بگیرند به وسیله پیش بینی و طراحی، از راه پیش‌بینی محصول پیش از تولید، اصلاحات انجام می‌شود.
هدف اعمال مقررات یا کنترل	حفظ میزان هزینه ها در محدوده‌ای که توسط استانداردها یا بودجه مشخص شده است.	اصلاح (بهبود) هزینه، هم برای مشتری و هم برای تولیدکننده، در طول عمر محصول تداوم دارد.

جدول ۱: مقایسه مبانی نظری رویکردهای مدیریت هزینه (خوش‌طینت و جامعی، ۱۳۸۱: ۴۸)

که در زمینه طراحی زمان بیشتری صرف می‌شود و با حذف مراحل پرهزینه و وقت‌گیر، زمان لازم برای ورود محصول به بازار کاهش می‌یابد. چهار اصل فرعی بر این دیدگاه تأثیر می‌گذارند:

الف. در سیستم‌های هزینه‌یابی هدف، هزینه‌ها پیش از وقوع، مورد نظارت و کنترل قرار می‌گیرند.

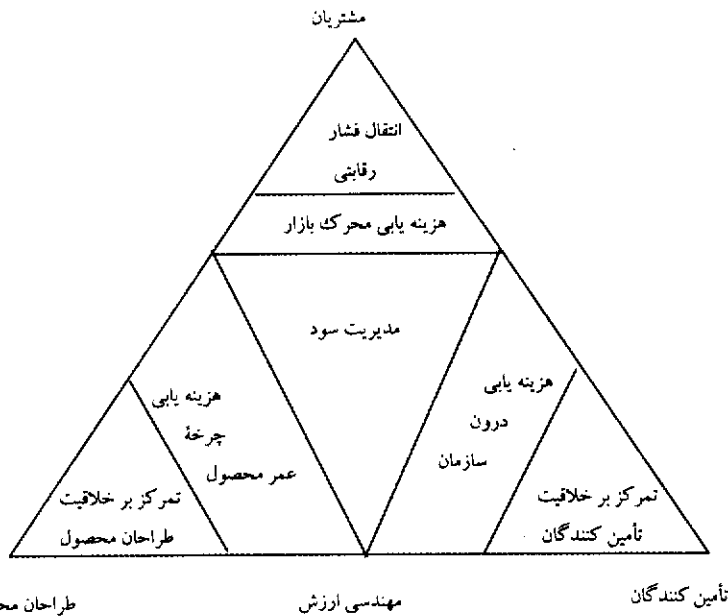
ب. سیستم هزینه‌یابی هدف، مهندسان تولید را به اثر هزینه محصول، فناوری و طرح فرایند تولید و چالشهایی که در این زمینه وجود دارند، متوجه می‌سازد.

ج. سیستم‌های هزینه‌یابی هدف، موجب می‌شود وظایف مشترک تمامی بخشهای شرکت در زمان طراحی، مورد تحلیل و آزمون قرار گیرد.

د. در سیستم هزینه‌یابی هدف، مهندسی همزمان محصولات و مراحل تولید (به جای مهندسی ترتیبی) باعث کاهش دوره زمانی تولید می‌شود، زیرا امکانی را فراهم می‌آورد تا برای هر مشکلی بتوان پیش از شروع تولید، راه‌حلی ارائه کرد.

**اصل چهارم، عملکرد متقابل:** در سیستم هزینه‌یابی هدف، گروه‌های عملیاتی و تولید را اعضای بخش طراحی و مهندسی تولید، خط تولید، فروش و بازاریابی، واحد تدارکات، دایره حسابداری صنعتی، دایره خدمات و پشتیبانی تشکیل می‌دهند و از افراد خارج سازمان، از قبیل: تأمین کنندگان قطعات، مشتریان، فروشندگان، توزیع‌کنندگان، ارائه‌کنندگان و عرضه‌کنندگان مواد اولیه نیز بهره گرفته می‌شود.

**اصل پنجم، جهت‌گیری در چارچوب چرخه عمر محصول:** در هزینه‌یابی هدف، تمامی هزینه‌های مربوط به یک محصول طی عمر آن، از قبیل: قیمت خرید، هزینه‌های عملیات، هزینه‌های نگهداری و تعمیرات و هزینه‌های توزیع مورد توجه قرار می‌گیرد و هدف، حداقل کردن هزینه‌های طول دوره عمر محصول برای مصرف‌کننده و تولیدکننده است. در اینجا با دو اصل فرعی دیگر روبه رو



شکل ۳: مراحل هزینه‌یابی هدف (حجازی و البدوی، ۱۳۸۴: ۶۶)

### مبانی نظری هزینه‌یابی هدف

تفاوت موجود بین رویکردهای هزینه‌یابی هدف و هزینه‌یابی سنتی در برنامه‌ریزی سود و هزینه، منعکس‌کننده اختلاف در مبانی نظری هر یک از آنها است. این مبانی در تئوری سیستمها ریشه دارد که ناشی از چگونگی تفکر در مورد مدیریت و کنترل است. در جدول (۱) چهار تفاوت عمده بین مبانی نظری هزینه‌یابی هدف و مدیریت سنتی هزینه خلاصه شده است.

باید در نظر داشت که تئوری سیستمهای بسته برای محیط‌های پیش‌بینی‌پذیر و ثابت طراحی می‌شود، از این رو برای تغییرات پویای امروزی و محیط‌های تجاری پیش‌بینی‌ناپذیر، مناسب نیست.

### فرایند هزینه‌یابی هدف

مراحل هزینه‌یابی هدف، شامل سه بخش عمده است (شکل ۳):

می‌شویم:

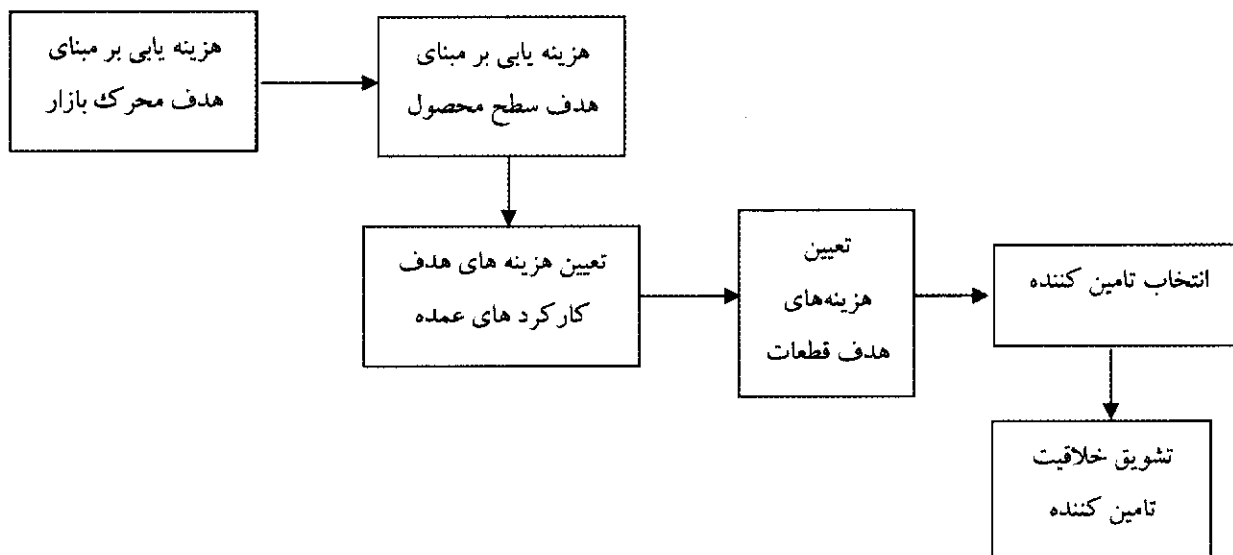
الف. از دیدگاه مصرف‌کننده، چرخه عمر محصول به معنی حداقل کردن هزینه مالکیت محصول است. به این معنی که هزینه‌های عملیاتی، مصرف، تعمیرات و واگذاری محصول کاهش یابد.

ب. از دیدگاه تولیدکننده، چرخه عمر محصول در حداقل کردن هزینه‌های توسعه، تولید، بازاریابی، توزیع، پشتیبانی، خدمات و واگذاری است.

**اصل ششم، مشارکت در زنجیره ارزش:** تمامی عناصر زنجیره ارزش، از قبیل: تأمین‌کنندگان قطعات، فروشندگان، توزیع‌کنندگان و ارائه‌کنندگان خدمات در هزینه‌یابی هدف مورد توجه قرار می‌گیرند. هزینه‌یابی هدف، تلاشهای مربوط به کاهش هزینه‌ها را از راه ایجاد یک رابطه همکاری با اعضای خارج از سازمان در سراسر زنجیره ارزش انجام می‌دهد. (عبدی، ۱۳۸۱: ۶-۵)

$$\text{حاشیه سود هدف} = \text{قیمت فروش هدف} - \text{هزینه مجاز}$$

رابطه شماره (۱)



شکل ۴: هزینه‌یابی سطح قطعات (حجازی و البدوی، ۱۳۸۴: ۱۱۶)

هدف و حاشیه سود هدف تعیین شود، هزینه مجاز با استفاده از رابطه (۱) قابل محاسبه خواهد بود.

هزینه مجاز، هزینه‌ای را که محصول باید بر اساس نظر مدیریت رده بالا ساخته شود، ارائه می‌دهد؛ با این شرط که اگر محصول با قیمت هدف فروخته شود، حاشیه سود هدف تعیین شده حاصل شود.

**ب. هزینه‌یابی هدف سطح محصول:** این مرحله از فرایند هزینه‌یابی بر خلاقیت طراحان محصول متمرکز است که با پیدا کردن روشهایی برای طراحی محصولات، رضایت مشتریان مؤسسه را با هزینه مجاز تامین می‌کنند. برای دستیابی به این هدفها و برقراری ارتباط با تامین‌کنندگان قطعات مؤسسه، از تکنیک مهندسی ارزش استفاده می‌شود.

فعالتهایی که در این مرحله انجام می‌گیرند، به سه بخش تنظیم میشوند:

۱. تعیین هزینه هدف سطح محصول؛
۲. نظم بخشیدن به هزینه‌یابی هدف با نمایش پیشرفت کار و استفاده از قاعده اصلی هزینه‌یابی هدف؛
۳. استفاده از مهندسی ارزش و سایر تکنیک، برای دستیابی به هزینه هدف سطح محصول.

عمر خود سهم برنامه‌ریزی شده‌ای از سودهایی را که در هدف‌های بلندمدت سود شرکت معین شده است، به دست می‌آورد. اعتبار برنامه بلندمدت در استقرار مقررات و نظم هزینه‌یابی، بر مبنای هدف بسیار بالای آن است.

۲. تعیین قیمت فروش: فرایند هزینه‌یابی هدف، مستلزم تعیین قیمت فروش بر مبنای هدف است. زمانی که شرکتها همان محصول را با قیمتهای متفاوت می‌فروشند، قیمت در فرایند هزینه‌یابی هدف، اهمیت می‌یابد. قیمت فروش هدف، باید واقعی باشد. قیمت فروش هدف، با توجه به شرایط بازار، زمانی که محصول به مرحله تولید برسد، تعیین می‌شود. تعیین هدف، با توجه به تعدادی از عوامل داخلی و خارجی تعیین خواهد شد.

۳. تعیین حاشیه سود هدف: منظور از تعیین حاشیه سود هدف، اطمینان از دستیابی مؤسسه به برنامه سود بلندمدت است. در تعیین حاشیه‌های سود هدف دو نکته وجود دارد:

- از واقعی بودن آنها اطمینان حاصل کنیم.
- حاشیه سود مورد انتظار به منظور جبران هزینه‌های چرخه عمر محصول، کافی باشد.
- ۴. تعیین هزینه مجاز: وقتی قیمت فروش

الف. هزینه‌یابی محرک بازار،  
ب. هزینه‌یابی هدف سطح محصول،  
ج. هزینه‌یابی هدف سطح قطعات.

#### الف) هزینه‌های محرک بازار

مرحله هزینه‌یابی محرک بازار در فرایند هزینه‌یابی هدف، بر گرایشها و تمایلات، تقاضاها و نیازهای مشتریان متمرکز است. همچنین از هزینه مجاز برای انتقال فشارهای رقابتی بازار به طراحان محصول و تامین‌کنندگان قطعات استفاده می‌شود. چون هدف از هزینه‌یابی بر مبنای هدف، دستیابی به یک حاشیه سود مناسب در کل چرخه عمر محصول است، از هزینه‌یابی چرخه عمر، به منظور کاهش حساسیت و غیرمحسوس کردن سرمایه‌گذاری مورد نیاز بالا در توسعه و تولید محصول و نیز موازنه لازم برای هر تغییر پیش‌بینی شده در قیمت فروش آتی محصول و هزینه آن در چرخه عمر استفاده می‌شود. در واقع این مرحله از هزینه‌یابی هدف، به دنبال دستیابی به موارد زیر است:

۱. برقراری هدف‌های بلندمدت فروش و سود: هزینه‌یابی هدف، با هدف‌های بلندمدت فروش و سود شروع می‌شود. هدف اولیه این هزینه‌یابی اطمینان یافتن از این نکته است که هر محصول در طول

### ج. هزینه‌یابی هدف سطح قطعات

پس از تکمیل هزینه‌یابی هدف سطح محصول، مرحله سوم، یعنی هزینه‌یابی سطح قطعات شروع می‌شود که هزینه هدف، سطح محصول را به سطح قطعات منتقل می‌کند. هزینه‌های هدف سطح قطعات مشخص می‌کنند که شرکت آمادگی دارد چه مبلغی را برای خرید قطعات مورد نیاز محصول خود پردازد. در این فرایند از هزینه‌یابی درون سازمانی برای رسیدن به هدف یا باز کردن مجراهای ارتباطی جدید در بین تامین کنندگان قطعات، مشتریان و طراحان محصول استفاده می‌شود. این مرحله دارای چهار بخش است. (شکل ۴)

### نتیجه‌گیری

دنیای رقابتی و مشتری‌گرایی که در جستجوی خلق ارزش و حذف اتلاف است، به همراه خود در کلیه سیستم‌های سازمانی تحول پدید آورده است. بسیاری از این تحولات را در سیستم‌های تولیدی

می‌شناسیم. اما عدم توجه به هزینه‌ها و یا بعد راهبردی هزینه، فنون مدیریت تولید را با ضعف مواجه می‌سازد. لذا لزوم توجه به تکنیک‌های نوین مدیریت هزینه بیش از پیش احساس می‌شود. در حال حاضر هزینه‌یابی هدف بطور گسترده در صنایع مختلف کشورهای جهان به کار گرفته می‌شود. به منظور اجرای موفق هزینه‌یابی هدف، لازم است کلیه شرکت‌ها و تولیدکنندگان صنایع مختلف ضمن حفظ کیفیت و کارکرد محصولات خود، توجه ویژه‌ای به این مقوله سودمند در کاهش هزینه‌های محصولات خود بنمایند تا سودآوری و سهم خود را در بازار افزایش دهند. هزینه‌یابی هدف ضمن حفظ منافع صاحبان صنایع باعث افزایش رضایت‌مندی مشتریان و رفاه اجتماعی می‌گردد. □

### منابع

۱. حجازی، رضوان و امیرالبدوی: هزینه‌یابی بر مبنای هدف، سازمان مدیریت صنعتی، تهران ۱۳۸۴.

۲. حقیقی پراپری، محمد: هزینه‌یابی بر مبنای هدف (www.bilan.ir).
۳. خوش‌طینت، محسن و اشرف جامعی: هزینه‌یابی هدف: شناخت، کاربرد و به کارگیری آن، حسابرس، شماره ۱۶، مهر و آبان ۱۳۸۱، صص ۵۱-۴۵.
۴. دستگیر، محسن: بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۹، بهار ۸۴، صص ۶۵-۶۳.
۵. رحیمیان، نظام‌الدین: آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری مدیریت، حسابرس، شماره ۶، بهار ۷۹، صص ۴۰-۳۶.
۶. عبدی، فرشید: سیستم هزینه‌یابی هدفدار: رویکرد ناب به مدیریت راهبردی هزینه و مهندسی ارزش (www.srlst.ir).
۷. گودرزی، حجت: بهایابی هدف، تدبیر، اسفند ۱۳۸۲، شماره ۱۴۲.
۸. نمازی، محمد: حسابداری صنعتی ۲: بودجه‌بندی و کنترل سیستم‌های استاندارد، انتشارات سمت، تهران ۱۳۸۴، صص ۲۰۷-۲۰۱.

9. Cooper, R. and Slagmulder, R. (1997). Target Costing and Value Engineering, Portland: productivity press and Montvale.

- دکتر محمدحسن قلی‌زاده: عضو هیئت علمی گروه مدیریت دانشگاه گیلان
- فاروق کاظم اف: دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی در دانشگاه گیلان

## ماهنامه علمی - آموزشی در زمینه مدیریت

## قابل توجه مشترکین تدبیر

- ۱- اشتراک ماهنامه تدبیر فقط از طریق بخش اشتراک مجله امکان‌پذیر است. تدبیر در قبال شرکتها و افرادی که خارج از دفتر مجله مشترک تدبیر می‌شوند، هیچگونه مسئولیتی ندارد.
- ۲- از کلیه مشترکانی که مدارک اشتراک خود را از طریق پست یا دورنگار به دفتر مجله ارسال می‌نمایند، درخواست می‌شود پس از ارسال، با دفتر مجله تماس حاصل کرده تا نسبت به وصول مدارک خود اطمینان کامل یابند.
- ۳- از مشترکانی که فیش واریزی اشتراک خود را از طریق دورنگار به دفتر مجله ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود حتماً نسبت به درج تلفن و نام و سایر مشخصات خود در روی فیش اقدام نمایند.

تلفکس: ۲۲۰۴۲۰۱۵

دورنگار: ۲۲۰۴۳۰۰۱

# تدبیر

