

هزینه‌یابی هدف:

شناخت، کاربرد و ضرورت به‌کارگیری آن

تقدیم به پژوهشگر، کارشناس و استاد حسابداری جناب آقای مصطفی علی‌مدد

دکتر محسن خوش‌طینت
اشرف جامعی

مقدمه

در دهه ۱۹۶۰، صنایعی مانند فولاد و پتروشیمی، به‌علت توسعه ماشینی شدن مراحل تولید، سرعت رشد کردند. در آن زمان تقاضا برای محصولات شگفت‌آور بود و به‌همین علت آن دوران را **عصر محصولات جدید** نامیدند.

در آن زمان، تمرکز اصلی شرکت‌های ژاپنی، بر تولید انبوه محصولات یکنواخت بود و مدیریت هزینه به نقش برنامه‌ریزی و طراحی در تولید توجه چندانی نداشت، بلکه کانون توجه مدیریت هزینه بر مراحل تولید متمرکز قرار داشت. از این‌رو، **هزینه‌یابی استاندارد** ابزار اصلی کنترل هزینه شمرده می‌شد.

در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ با بالا رفتن سطح زندگی مردم ژاپن و همچنین بالا رفتن سطح آگاهی مصرف‌کنندگان، بازار به‌حدی از محصولات لبریز شد که آن دهه را **دوره اشباع**^۱ نامیدند. شرکتها مجبور شدند محصولات متنوعی با ویژگیهای متفاوت، تولیدکنند. روباتهای صنعتی و ماشینهای خودکار، تولید انواع محصولات در اندازه‌های کوچک را امکانپذیر ساختند و اینک دوره حاضر را به عنوان آغاز اتوماسیون کارخانه‌ها در مقیاس وسیع می‌شناسیم.

چرخه عمر محصولات^۲ به‌نفع محصول بهتر و جدیدتر دائماً کوتاهتر

می‌شود و این امر طبیعتاً اهمیت مدیریت هزینه را در مرحله برنامه‌ریزی و طراحی افزایش می‌دهد؛ به این دلیل که:

- **ساختار هزینه** در مراحل قبل از تولید تعیین می‌شود، و
- برای کاهش هزینه هیچ‌گونه برنامه درازمدتی وجود ندارد.

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 به‌عنوان ابزار استراتژی مدیریت هزینه به‌منظور دستیابی به **سود هدف**، مورد استفاده قرار گرفت. در حال حاضر هزینه‌یابی هدف به‌مثابه ابزار استراتژیک مدیریت هزینه، جهت برنامه‌ریزی سود و همچنین برای

کاهش هزینه در نظر گرفته می‌شود. در این مقاله ضمن ارائه مفاهیم نظری هزینه‌یابی هدف و مقایسه آن با نگرش سنتی مدیریت هزینه، این اصول را در ریشه‌های فکری آنها ردیابی می‌کنیم و با بیان مفهوم هزینه‌یابی هدف به بررسی مراحل آن می‌پردازیم و در نهایت به مشکلات موجود در کاربرد این نوع سیستم هزینه‌یابی در ایران اشاره‌هایی می‌کنیم.

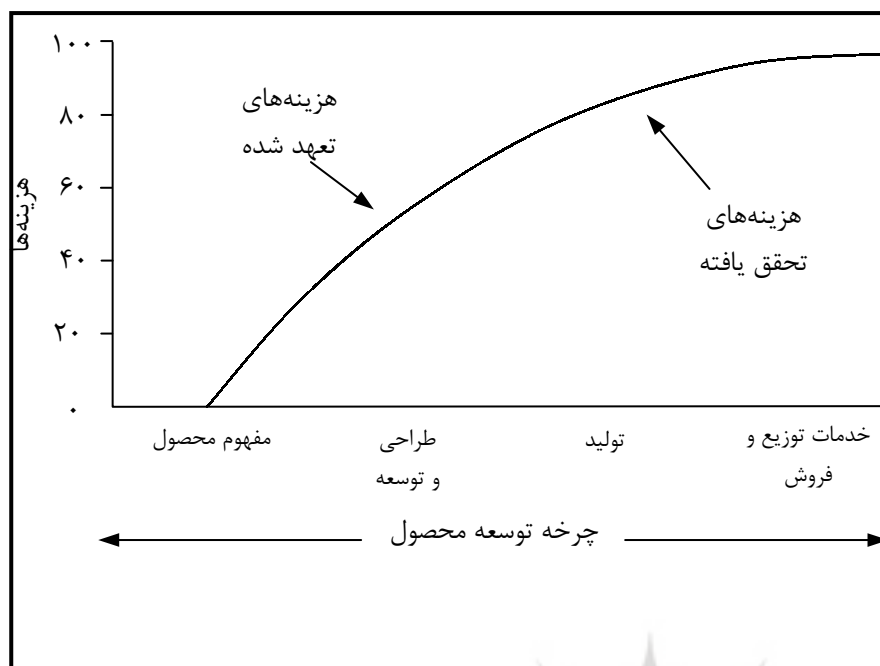
تعریف

هزینه‌یابی هدف عبارت است از فرایند مدیریت استراتژیک هزینه به‌منظور کاهش مجموع هزینه‌ها در مراحل طراحی و برنامه‌ریزی محصول. هزینه‌یابی هدف کاهش هزینه‌ها را با متمرکز کردن تلاشهای تمامی دوایر مربوط به یک شرکت، مانند بازاریابی،

شکل ۱- تفاوت چرخه عمر محصول در تولید سنتی و تولید با فناوری پیشرفته

تولید سنتی (دهه ۱۹۶۰)	تحقیق و توسعه	طراحی و برنامه‌ریزی	تولید
تولید با فناوری پیشرفته (دهه ۱۹۹۰)	تحقیق و توسعه	طراحی و برنامه‌ریزی	تولید

شکل ۲- ارتباط بین هزینه‌های تعهد شده و هزینه‌های تحقق یافته



طراحی محصولات و فرایندهای اصلی مدیریت هزینه مورد توجه قرار می‌گیرد، به‌صورتی که در زمینه طراحی زمان بیشتری صرف می‌شود و با حذف مراحل پرهزینه و وقتگیر، زمان لازم برای ورود محصول به بازار کاهش می‌یابد. در حالی که در روشهای سنتی مدیریت هزینه، به‌منظور کاهش هزینه‌ها، بر صرفه‌جوییهای ناشی از افزایش حجم تولید، منحنی فراگیری، کاهش ضایعات و بهبود بازده تمرکز می‌شود. چهار اصل فرعی بر این دیدگاه تاثیر می‌گذارد که عبارتند از:

- در سیستمهای هزینه‌یابی هدف، هزینه‌ها قبل از وقوع، مورد نظارت و کنترل قرار می‌گیرند. شکل ۲ ارتباط بین هزینه‌های تحقق‌یافته محصول را نشان می‌دهد. فرایند هزینه‌یابی هدف بر مرحله طراحی تمرکز دارد و به‌نظر می‌رسد در اثر طراحی کل هزینه‌ها- از مرحله تحقیقات و توسعه گرفته تا نقطه‌ای که محصول در خط تولید قرار می‌گیرد- کاهش هزینه طی چرخه کامل زندگی یک محصول

تمرکز بر مشتری در سراسر فرایند هزینه‌یابی هدف، نظر مشتری پیوسته مورد توجه قرار می‌گیرد و خواسته‌های وی در رابطه با کیفیت، قیمت و زمان به‌طور همزمان در محصول و تصمیمات ساخت و تجزیه و تحلیل هزینه‌ها اعمال می‌شود. توجه به نیاز مشتری و در نظر گرفتن وضعیت شرکت از نظر رقابتی امری ضروری است. هزینه هدف را نمی‌توان با فداکردن خصوصیات مورد نظر مشتریان، تضعیف کارکرد یا اعتبار یک محصول و با تاخیر معرفی محصول در بازار، به‌دست آورد. تمرکز بر مشتری از طریق توسعه فعالیت‌های مهندسی^۵ صورت می‌پذیرد. کیفیت محصول و بهبود کارکرد تنها در صورتی امکانپذیر است که:

- محصول انتظارات مشتری را برآورده سازد،
- مشتریان حاضر باشند بابت آن محصول پولی بپردازند، و
- سهم بازار یا حجم فروش افزایش یابد.

تمرکز بر طراحی

در سیستمهای هزینه‌یابی هدف،

مهندسی، تولید و حسابداری انجام می‌دهد. این فرایند کاهش هزینه، در مراحل قبل از تولید انجام می‌شود.

شش اصل عمده در هزینه‌یابی هدف که گویای تفکری در مورد مدیریت هزینه است و کاملاً با نگرشهای سنتی مدیریت هزینه در برنامه‌ریزی سود تفاوت دارد، عبارتند از:

- هزینه‌یابی مبتنی بر قیمت،
- تمرکز بر مشتری،
- تمرکز بر طراحی محصولات و فرایندهای تولید،
- عملکرد متقابل واحدها،
- کاهش هزینه چرخه عمر محصول،
- زنجیره ارزش.

هزینه‌یابی مبتنی بر قیمت

در سیستم هزینه‌یابی هدف، برای به‌دست آوردن هدفهای هزینه^۴، حاشیه سود مورد نظر از قیمت بازار رقابتی کسر می‌شود. این اصل را می‌توان به صورت معادله زیر خلاصه کرد:

$$P - \pi = C$$

که در آن C بیانگر هزینه هدف، P بیانگر قیمت بازار رقابتی و π نیز نشاندهنده سود هدف است.

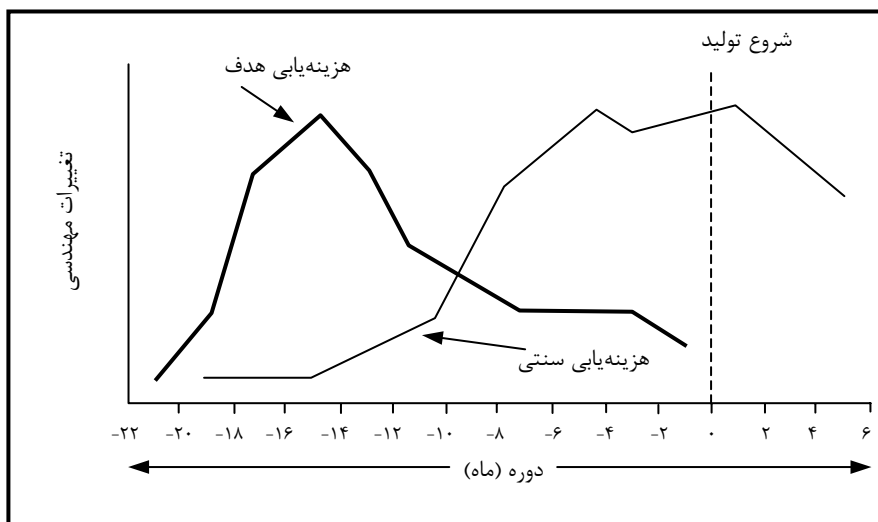
برای مثال اگر قیمت بازار رقابتی برای یک محصول ۱۰۰ واحد پولی باشد و برای بقای شرکت در صنعت مربوط سودی به میزان ۱۵ درصد مطلوب باشد، هزینه هدف در مورد این محصول ۸۵ واحد پولی خواهد بود. در اینجا با دو اصل فرعی دیگر روبه‌رو هستیم:

- برنامه‌های سود و محصول از طریق قیمت‌های بازار مشخص می‌شود و پی‌درپی تجزیه و تحلیل شده، به ایجاد حاشیه سود قابل اطمینان و ثابت می‌انجامد؛

• فرایند هزینه‌یابی هدف از طریق تجزیه و تحلیل و آگاهی از وضعیت رقیبان امکانپذیر است و در تهدیدها و چالش‌های رقابتی درک جامعی از چگونگی قیمت بازار ضرورت دارد.

امکانپذیر است.

شکل ۳- اختلاف زمانی بین دو رویکرد هزینه‌یابی هدف و هزینه‌یابی



• سیستم هزینه‌یابی هدف مهندسان تولید را به اثر هزینه محصول، فناوری و طرح فرایند تولید و چالشهایی که در این زمینه وجود دارد، متوجه می‌سازد. تمامی تصمیمات مهندسی از صافی ارزیابی مربوط به ارزش نسبی مشتری^۶ می‌گذرند و پس از آن در طرح تولید منظور می‌شوند.

• سیستمهای هزینه‌یابی هدف، موجب می‌شود وظایف مشترک کلیه بخشهای شرکت در زمان طراحی مورد تحلیل و آزمون قرار گیرد. در نتیجه، تغییرات مهندسی یا مراحل تولید قبل از رسیدن محصول به مرحله تولید، انجام می‌شود. در صورتی که در سیستمهای سنتی هزینه‌یابی، بسیاری از این تغییرات درست بعد از شروع تولید صورت می‌گیرد. به عبارت دیگر شرکتهایی که از هزینه‌یابی هدف استفاده نمی‌کنند، اصولاً پس از اینکه تولید آغاز می‌شود، تغییرات عمده و متعددی در محصول می‌دهند. در شکل ۳ اختلاف زمانی بین دو رویکرد مقایسه شده است.

• 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 قبل از شروع تولید راه حلی ارائه کرد.

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 می‌دهد و از افراد خارج سازمان، از قبیل تامین کنندگان قطعات، مشتریان، فروشندگان، توزیع کنندگان، ارائه‌کنندگان خدمات و عرضه‌کنندگان مواد اولیه نیز بهره گرفته می‌شود.

مسئولیت این گروهها از مرحله

و واگذاری محصول کاهش یابد؛

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

زنجیره ارزش

تمامی عناصر زنجیره ارزش از قبیل تامین‌کنندگان قطعات، فروشندگان، توزیع‌کنندگان و ارائه‌کنندگان خدمات در هزینه‌یابی هدف مدنظر قرار می‌گیرد. هزینه‌یابی هدف تلاشهای مربوط به کاهش هزینه‌ها را از طریق ایجاد یک رابطه همکاری با اعضای خارج از سازمان بر سراسر زنجیره ارزش انجام می‌دهد. سیستم هزینه‌یابی هدف براساس منافع درازمدت و متقابل تولیدکنندگان و سایر عناصر زنجیره ارزش طراحی می‌شود.

هزینه‌یابی هدف در مقایسه با روش

سنتی مدیریت هزینه

بسیاری از شرکتها در برنامه‌ریزی سود از رویکرد سنتی استفاده می‌کنند که همان رویکرد بهای تمام شده به علاوه درصدی سود است. 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

طراحی مفهومی اولیه محصول شروع می‌شود و تا تولید ادامه می‌یابد. عملکرد متقابل می‌تواند زمان عرضه محصول را کاهش دهد چرا که در اثر آن هزینه‌های مربوط به مرور طرحها و تغییرات مهندسی کاهش می‌یابند. زمان عرضه محصول به بازار با کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت رابطه‌ای تنگاتنگ دارد، زیرا تمامی این مسائل در چرخه تولید شناسایی و حل می‌شوند. یک تیم با وظایف متقابل، مجموعه ویژه‌ای نیست که در یک مورد اظهار نظر فنی کند و به کار خود پایان دهد، بلکه مسئولیت آن تا دوره کامل چرخه عمر محصول ادامه دارد.

چرخه عمر محصول

در هزینه‌یابی هدف، تمامی هزینه‌های مربوط به یک محصول در 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 رو به‌رو می‌شویم:

- از دیدگاه مصرف‌کننده، چرخه عمر محصول به معنی حداقل کردن هزینه مالکیت محصول است، به این معنی که هزینه‌های عملیاتی، مصرف، تعمیرات

شکل ۴ - مقایسه دو رویکرد سنتی مدیریت هزینه و هزینه‌یابی هدف

هزینه‌یابی هدف	بهای تمام‌شده + درصدی سود
قیمت بازار رقابتی در برنامه‌ریزی بهای تمام‌شده در نظر گرفته می‌شود.	قیمت بازار به‌عنوان بخشی از برنامه‌ریزی بهای تمام‌شده در نظر گرفته نمی‌شود.
قیمت، هزینه‌ها را تعیین می‌کند.	هزینه‌ها، قیمت را مشخص می‌کند.
طراحی، عامل با اهمیتی در کاهش هزینه‌هاست.	به‌منظور کاهش هزینه‌ها، به ضایعات و عدم کارایی توجه می‌شود.
داده‌های مشتریان به‌عنوان راهنمایی برای کاهش هزینه‌هاست.	مشتری در کاهش هزینه دخالتی ندارد.
گروه‌هایی با وظایف متقابل، مدیریت هزینه‌ها را به‌عهده دارند.	مانده حساب‌های هزینه خود بیانگر تغییرات و کاهش هزینه‌هاست.
تأمین‌کنندگان قطعات زودتر از اتمام طراحی درگیر می‌شوند.	تأمین‌کنندگان قطعات بعد از طراحی محصول درگیر می‌شوند.
انتقال هزینه مالکیت به مشتریان را به حداقل می‌رساند.	حداقل قیمت اولیه توسط مشتری پرداخت می‌شود.
در برنامه‌ریزی بهای تمام‌شده از زنجیره ارزش استفاده می‌شود.	در برنامه‌ریزی بهای تمام‌شده از زنجیره ارزش استفاده نمی‌شود و یا کمتر استفاده می‌شود.

نپذیرفت شرکت در 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 مراحل عملیات و تولید، پس از آنکه هزینه محصول تا میزان هزینه مجاز کاهش یافت، آغاز می‌شود. شکل ۴ این دو رویکرد را با یکدیگر مقایسه می‌کند.

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 آنهاست. این مبانی در تئوری سیستم‌ها ریشه دارد که ناشی از طرز تفکر در مورد مدیریت و کنترل است. رویکرد سنتی بهای تمام‌شده به‌علاوه درصدی سود از نگرش سیستم بسته سرچشمه می‌گیرد. این نگرش عمل متقابل بین سازمان و محیط آن و بررسی بسیاری از متغیرها را در شرح رفتار سیستم نادیده می‌انگارد و بعد از مشاهده نتایج واقعی نسبت به اصلاح فعالیتها اقدام می‌کند که طی آن برای تطبیق با استانداردهای از پیش تعیین‌شده تلاش می‌شود. در مقابل، سیستم هزینه‌یابی هدف یک سیستم باز است. این رویکرد اهمیت سازگاری سازمان با محیط خود را مورد توجه قرار می‌دهد. در شرح رفتار سیستم، مجموعه پیچیده‌ای از تاثیرات متقابل در نظر گرفته می‌شود؛ فعالیت‌های اصلاحی قبل از وقوع نتایج واقعی صورت می‌گیرد و ضرورت ارائه پیشنهادهایی در مورد استانداردهای برتر احساس می‌شود. در شکل ۵ چهار تفاوت عمده بین هزینه‌یابی هدف و مدیریت سنتی هزینه خلاصه شده است.

باید در نظر داشت که تئوری سیستم‌های بسته برای محیط‌های

شکل ۵ - مقایسه مبانی نظری رویکردهای مدیریت هزینه

هزینه‌یابی هدف (سیستم‌های باز)	مدیریت سنتی هزینه (سیستم‌های بسته)	مفهوم تئوری سیستمها
در تأثیر متقابل با محیط بیرونی برای پاسخگویی به نیازهای مشتریان و شرایط رقابتی است.	محیط بیرونی را نادیده می‌گیرد. این سیستم به معیارهای داخلی کارایی توجه دارد.	در ارتباط با محیط بیرونی
بسیاری از ارتباطات پیچیده بین عملکردها و سر تاسر زنجیره ارزش را در نظر می‌گیرد.	عملکرد متقابل یا اثر بیرونی را بر سیستم هزینه مورد توجه قرار نمی‌دهد.	تعداد متغیرهایی که مورد توجه قرار می‌گیرد
قبل از اینکه هزینه‌ای تحقق یابد به‌وسیله پیش‌بینی و طراحی، از طریق پیش‌بینی محصول قبل از تولید، اصلاحات انجام می‌شود.	بعد از اینکه هزینه تحقق یافت، از طریق اطلاعات مربوط به انحرافات، اصلاح اشتباه انجام می‌شود.	شکل مقررات
اصلاح (بهبود) هزینه هم برای مشتری و هم برای تولیدکننده در طی عمر محصول تداوم دارد.	حفظ میزان هزینه‌ها در محدوده‌ای که توسط استانداردها یا بودجه مشخص شده است.	هدف اعمال مقررات یا کنترل

پیش‌بینی‌پذیر و ثابت طراحی می‌شود، از این رو برای تغییرات پویای امروزی و محیط‌های تجاری پیش‌بینی‌ناپذیر مناسب نیست.

کاربردهای عملی هزینه‌یابی هدف

با بررسی شش اصل بنیادی که در ابتدا به آن پرداختیم، تاثیر سیستم‌های بازخوبی آشکار می‌شود. اول اینکه هزینه‌یابی هدف برای مدیریت، ابزاری تجاری و **کل‌نگر**^۷ است. کل‌گرایی اقتضا می‌کند که تمامی اصول هزینه‌یابی هدف (و نه فقط جزئی از آن) در نظر گرفته شود. به‌عنوان مثال، با رعایت یکی از اصول هزینه‌یابی هدف مانند مهندسی همزمان یا طراحی بهای تمام شده، نمی‌توان نتیجه گرفت که سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکت مستقر شده است. دوم اینکه برای استفاده موثر از هزینه‌یابی هدف باید هم به مفاهیم اساسی که هزینه‌یابی هدف براساس آن بنا شده است (تئوری سیستم‌های باز) و هم به اصول بنیادین آن (که در عمل به‌کارگرفته می‌شود) معتقد بود و پذیرفتن یکی از

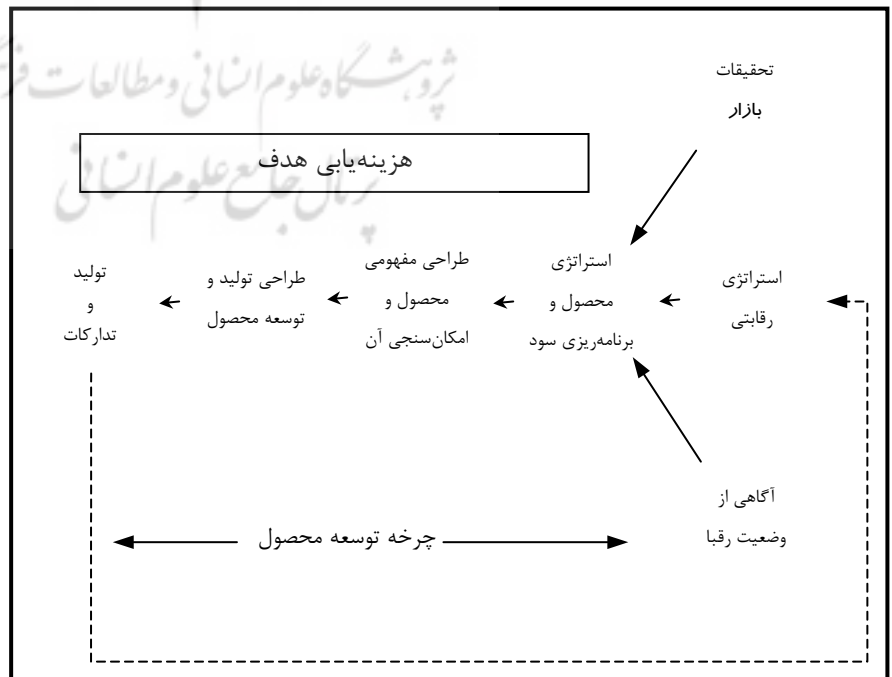
این دو کافی نیست.

مفهوم هزینه‌یابی هدف

هزینه‌یابی هدف مربوط به استراتژی رقابتی سازمان و چرخه تولید محصول است. استراتژی رقابتی هدف‌های درازمدتی را که سازمان باید به‌منظور برآورده کردن تقاضای بازار و بقای سودآوری خود پی‌بگیرد، تعیین می‌کند و شرایطی را فراهم می‌آورد که سازمان با استفاده از آن به اهدافش دست یابد. بنابراین هزینه‌یابی هدف به‌وسیله متغیرهای استراتژی چون تمایلات بازار، نیاز مشتریان، پیشرفت فناوری و الزامات کیفیت، می‌تواند محصولی را که از نظر قیمت، کیفیت و زمان مورد انتظار، تقاضای مشتری را برآورده سازد، شناسایی کند.

هزینه‌یابی هدف عمدتاً برای محصولات جدید کاربرد دارد و در صورتی از آن برای محصولات موجود استفاده می‌شود که این محصولات یا مراحل تولید آنها مجدداً طراحی شود. **شکل ۶** مفهوم هزینه‌یابی هدف را که تعاملی از دو مفهوم استراتژی رقابتی و چرخه تولید محصول جدید

شکل ۶- مفهوم سازمانی هزینه‌یابی هدف



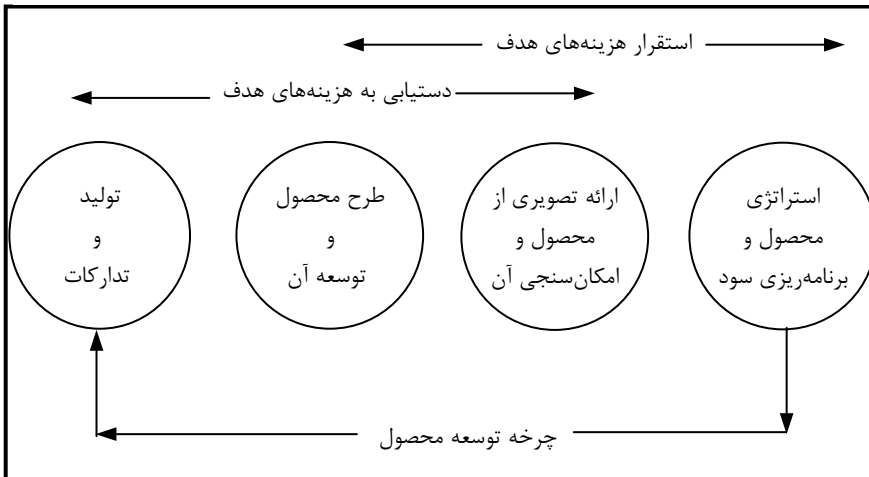
است نشان می‌دهد و بیان می‌کند که استراتژی رقابتی، در نتیجه تحقیق بر روی نظریات مشتریان و رقبا تدوین می‌شود.

در مرحله برنامه‌ریزی محصول که اولین مرحله در چرخه تولید محصول است، نوع محصول، مقدار محصول و بازاری که قرار است محصول موردنظر در آن به‌فروش برسد، تعیین می‌شود. در مرحله بعدی با استفاده از داده‌های مشتریان و آگاهی از وضعیت رقیبان، طراحی مفهومی محصول (که به‌صورت طراحی در ذهن است) شکل می‌گیرد و با برآورد مقدماتی هزینه چرخه عمر محصول، ارزیابی فناوری مورد نیاز، تخمین سرمایه‌گذاری مطلوب و برآورد ظرفیت قابل دسترس، به امکان‌سنجی محصول می‌پردازند. طراحی محصول توسعه آن در مرحله بعدی شکل می‌گیرد که پس از آن طرح محصول به مرحله تولید و تدارکات ارسال می‌شود. در این مرحله ضمن تولید محصول، با فعال شدن برنامه‌های خدمات و پشتیبانی، اثرات بازار و حرکات متقابل مشتری، به‌منظور بهبود مستمر تولید یا طراحی مجدد محصولات موجود یا تولید محصولات جدید پیگیری می‌شود. در **شکل ۶** تمامی مراحل ذکر شده به‌صورت ترتیبی نشان داده شده است.

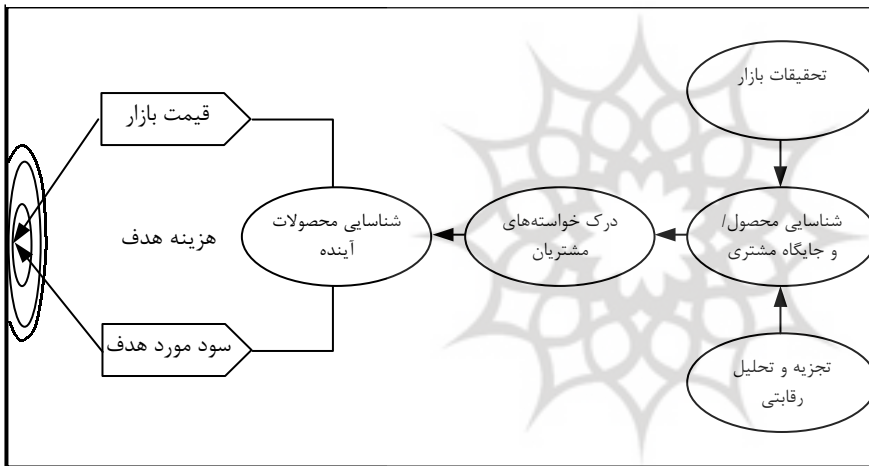
مراحل فرایند هزینه‌یابی هدف

هزینه‌یابی هدف در دو مرحله انجام می‌گیرد. اول **مرحله استقرار**^۸ که طی دوره برنامه‌ریزی محصول و مرحله‌های شکلگیری چرخه تولید محصول انجام و در آن هزینه هدف تعیین می‌شود. دوم **مرحله بهره‌برداری**^۹ محصول، که در طی دوره ارائه طرح و مراحل تولید رخ می‌دهد. در این مرحله سعی بر دستیابی به هزینه هدفی است که در مرحله قبل تعیین شده است. دو مرحله فرایند هزینه‌یابی هدف، در

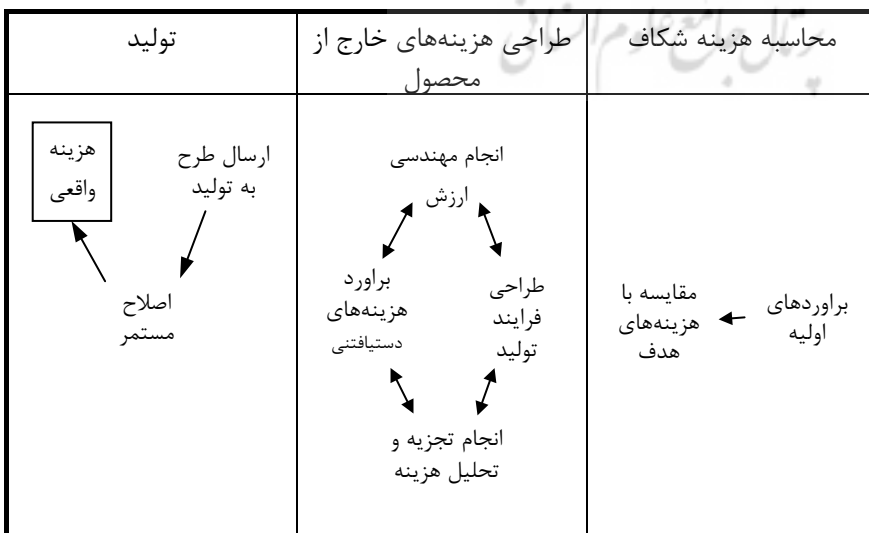
شکل ۷- هزینه یابی هدف و چرخه توسعه محصول



شکل ۸- چگونگی تعیین هزینه های مجاز هدف



شکل ۹- مرحله دستیابی به هزینه های هدف



رابطه با چرخه تولید محصول در شکل ۷ ارائه می شود.

استقرار هزینه های هدف

در این مرحله، هزینه های هدف پارامترهایی که از طریق استراتژی محصول و برنامه های درازمدت سود مشخص شده است، تعیین می شود. این طرحها در کار تعیین بازارها، مشتریان و محصولاتی که شرکت مایل به توسعه آنهاست، کمک می دهند. محصولاتی که برای مشتریان یا بازارهای خاص تولید می شوند، از نظر امکان سنجی مورد آزمون قرار می گیرند و سپس برای محصولاتی که تولید آنها امکانپذیر است هزینه مجاز تعیین می شود. شکل ۸ چگونگی تعیین هزینه های مجاز هدف را نشان می دهد.

دستیابی به هزینه های هدف

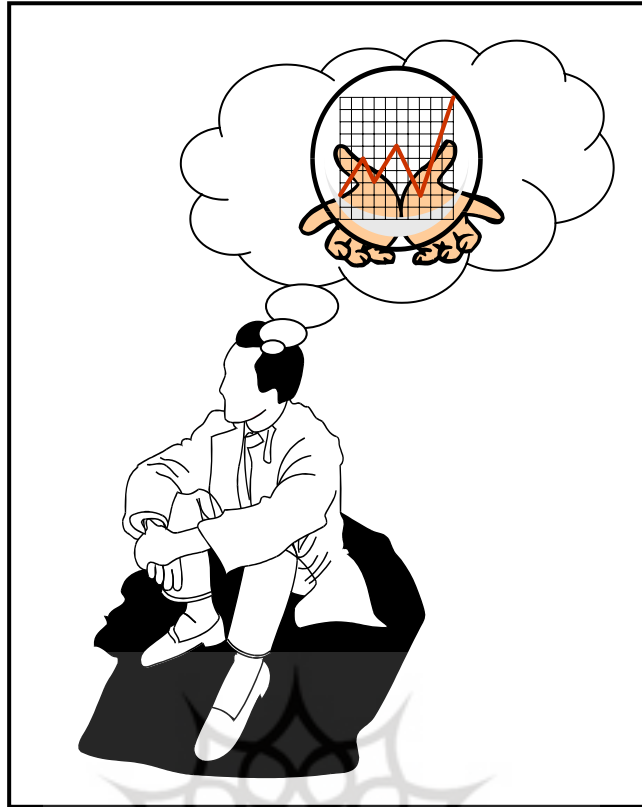
در حالی که در حین استقرار و تعیین هزینه های هدف، بر فرایند برنامه ریزی کلان تمرکز می شود، در این مرحله سعی بر رسیدن به هزینه های هدف است که در اینجا با برنامه ریزی تکنیکی هزینه و مهندسی ارزش رو به رو هستیم. مرحله دستیابی به هزینه های هدف خود از سه مرحله تشکیل شده است که عبارتند از:

- محاسبه تفاوت هزینه های مجاز و هزینه های جاری،
 - طراحی هزینه های خارج از محصول، و
 - ارسال طرح برای تولید و انجام عملیات بهسازی به طور مستمر.
- مراحل فوق در شکل ۹ بخوبی نمایان است.

محاسبه تفاوت بین هزینه مجاز و هزینه جاری، اولین مرحله در دستیابی به هزینه های هدف است. باید توجه داشت که در اینجا کل هزینه های محصول مدنظر است، نه فقط هزینه های تولید. هزینه های جاری، دربرگیرنده برآورد اولیه هزینه تولید یک محصول براساس عوامل یا مدل های معمولی هزینه است. تفاوت بین هزینه جاری و هزینه مجاز محصول

از بدو ایجاد (مفهوم آن) تا واگذاری نهایی آن به گروه‌های تحقیق، تولید، توزیع، خدمات و پشتیبانی مورد شناسایی و تحلیل قرار می‌گیرد.

طراحی هزینه‌های خارج از محصول، بحرانی‌ترین مرحله در دستیابی به هزینه‌های هدف است. شناسایی و تحلیل تمامی هزینه‌ها و نه فقط هزینه‌های تولید ممکن است در ابتدا بعید به نظر برسد. با وجود این، بسیاری از **هزینه‌های زیرین**^{۱۰} از قبیل هزینه توزیع، فروش، خدمات، انبارداری، پشتیبانی، و نگهداری را می‌توان به‌وسیله طراحی محصول شناسایی و تحلیل کرد. یک طرح هنگامی برای تولید ارسال می‌شود که هزینه‌های واقعی محصول با



نشده است و مشتری حق انتخاب محدود دارد. همچنین فقدان روحیه کار گروهی و مستقر نبودن سیستم‌های صحیح بهای تمام شده از جمله عوامل دیگری است که مانع به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف است.

با توجه به جهانی‌شدن بازارها که در حال حاضر شاهد آن هستیم و مسئله پیوستن به بازار تجارت جهانی، ما ناگزیر به فضای رقابتی قدم می‌گذاریم و برای بقا در چنین فضایی ناگزیر از اعمال هزینه‌یابی هدف هستیم. به نظر می‌رسد انجام تحقیقاتی در زمینه عوامل موثر در به‌کارگیری هزینه‌یابی هدف ضروری است تا به‌طور علمی و دقیق بتوان در جهت رفع موانع موجود در استقرار و اجرای

سیستم هزینه‌یابی هدف گام‌های موثری برداشت. منابع:

- 1- Sakurai Michiharu, **Integrated Cost Management**, Senshu University, Tokyo, Japan, 1996
- 2- Ansari Shahid L., Bell Jan E., **Target Costing**, 1997
- 3- Cooper Robin, Regine Slagmulder, **Target Costing and Value Engineering**, 1997
- 4- Walker Mike, **Attribute Based Costing for Decision Making**, Management Accounting, Vol. 77, Issue 6, June 99
- 5- Anderson Shannon W., Sedatole Karen, **Designing Quality Design into Products: The Use of Accounting Data in New Product Development**, Accounting Horizons, Vol. 12, Issue 3, September 98

۶- مکرمی، پدالله، **هزینه‌یابی هدف: روشی اثربخش برای مدیریت هزینه‌ها**، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۳۲، شهریور ۷۸، صص ۲۸-۴۲

پانوشته‌ها:

- 1- Era of New Product
- 2- Period of Saturation
- 3- Product Life Cycles
- 4- Cost Target
- 5- Engineering Development Activities
- 6- Relative Customer Value
- 7- Holisting Way
- 8- Establishment Phase
- 9- Attainment Phase
- 10- Down Stream
- 11- Kaizen Costing

انتخاب یکی از این دو و یا استفاده یکی از اصول مربوط نمی‌توان نتیجه گرفت که سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکت مستقر شده است.

مکانیزم هزینه‌یابی هدف در فضای رقابتی کاربرد دارد و وجود بازار رقابتی برای کسب قیمت به‌منظور رسیدن به هزینه و سود هدف الزامی است. در شرایط کنونی حاکمیت نوسانات اقتصادی بر جامعه، امکان تعیین قیمت هدف اگر غیرممکن نباشد، بسیار مشکل است.

وضعیت اقتصادی در ایران به‌گونه‌ای است که نمی‌توان برای محصولی که در فکر تولید آن درآینده هستیم، برنامه‌ریزی کرد. متغیرهای بسیاری وجود دارد که برآوردهای انجام شده را تحت تاثیر قرار می‌دهد. این نوسانات به‌حدی است که حتی با فرض وجود بازار رقابتی، نمی‌توان قیمت محصولاتی را که قرار است در آینده تولید شود، پیش‌بینی کرد.

دیگر این‌که طرز فکر مشتری‌مداری در اقتصاد ایران رایج

هزینه هدف مجاز مربوط به آن محصول برابر باشد. تکرار این فعالیتها ویژگی هزینه‌یابی هدف است تا به طرحهای اثربخش هزینه منتج شود. تولید و بهسازی مستمر بیان‌کننده آخرین مرحله در دستیابی به هزینه‌های هدف است. در این مرحله مسائلی چون حذف ضایعات، بهبود بازده تولید (به‌عنوان مثال، بیشترین تولید از مواد خام موجود) و سایر معیارهای افزایش کارایی مطرح است. شرکتهای ژاپنی به این فعالیتها عنوان **هزینه‌یابی کایزن**^{۱۱} داده‌اند. این فعالیتها بعد از شروع تولید محصول انجام می‌شود؛ زمانی که هزینه‌های واقعی می‌تواند با هزینه‌های هدف مقایسه شود و تجربیات به‌دست آمده به نسل بعدی محصولات که تولید خواهند شد انتقال یابد.

مشکلات موجود در به‌کارگیری

سیستم هزینه‌یابی هدف در ایران

همان‌طور که اشاره شد، استقرار هزینه‌یابی هدف باید با پذیرش تمامی مبانی نظری و عملی آن همراه باشد و با