

# هزینه یابی بر مبنای هدف



## TARGET COSTING

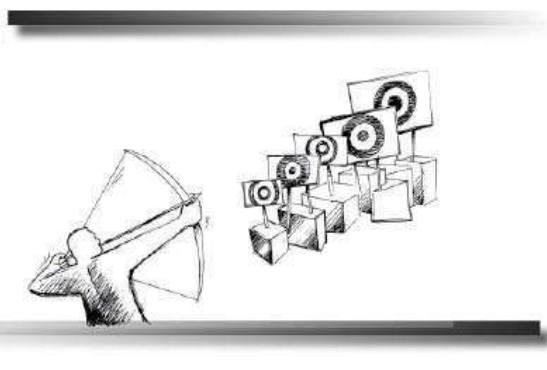
واحد الکترونیکی دانشگاه آزاد اسلامی

استاد محترم: دکتر محسن حمیدیان

درس: حسابداری مدیریت

ارائه دهنده گان: روح اله پایان و بهروز دهقان

آبان ماه ۱۳۹۳



سَلَامٌ عَلَيْكُمْ

# فهرست

۴ . . . . .	هزینه‌یابی چیست . . . . .
۵ . . . . .	مقدمه . . . . .
۷ . . . . .	منشأ و تاریخچه هزینه‌یابی هدف . . . . .
۱۰ . . . . .	تعریف هزینه‌یابی بر مبنای هدف . . . . .
۱۵ . . . . .	اهداف هزینه‌یابی بر مبنای هدف . . . . .
۱۶ . . . . .	مزایای هزینه‌یابی هدف . . . . .
۱۸ . . . . .	معایب هزینه‌یابی هدف . . . . .
۱۹ . . . . .	مقایسه مبانی نظری رویکردهای مدیریت هزینه . . . . .
۲۰ . . . . .	اصول هزینه‌یابی بر مبنای هدف . . . . .
۳۱ . . . . .	مشخصه‌های سیستم هزینه‌یابی بر مبنای هدف . . . . .
۳۲ . . . . .	فرآیند هزینه‌یابی بر مبنای هدف . . . . .
۳۵ . . . . .	فرآیند هزینه‌یابی بر مبنای هدف از دیدگاه کوپر . . . . .
۴۶ . . . . .	هزینه‌یابی هدف در مقایسه با روش سنتی مدیریت هزینه . . . . .
۴۷ . . . . .	مقایسه دو رویکرد سنتی مدیریت هزینه و هزینه‌یابی هدف . . . . .
۴۸ . . . . .	مشکلات موجود در بکارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف در ایران . . . . .
۴۹ . . . . .	نتیجه‌گیری . . . . .
۵۰ . . . . .	منابع . . . . .

## هزینه یابی چیست؟

هزینه‌یابی، وظیفه‌ای است که حسابداری مالی و مدیریت را به هم مرتبط می‌سازد. یک واحد تولیدی، عمده‌فروشی یا خرده‌فروشی، بدون وجود اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده محصولات قادر نخواهد بود که بهای تمام‌شده کالای فروخته‌شده و نشده را مشخص کند و در نتیجه نمی‌تواند سودآوری واحد اقتصادی و یا بخشهای مختلف را اندازه‌گیری و با بازار مقایسه نماید. افزون بر این هزینه‌یابی محصولات یا خدمات، اطلاعات با ارزشی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد و در تصمیمهای مدیریتی به عنوان مبنایی برای ایجاد بازخورد کنترلی روی هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد.

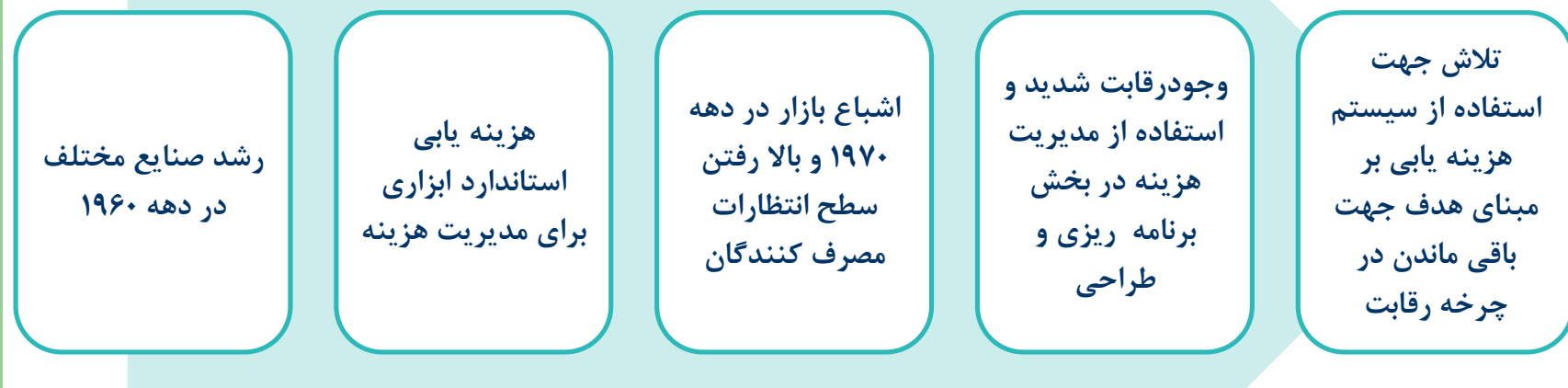
## مقدمه

بسیاری از شرکت ها در نتیجه کاهش سود و در مواجهه به رقابت فزاینده جهانی به این نتیجه رسیده اند که با طرح بهایابی بر مبنای هدف (قیمت گذاری بر مبنای قیمت بازار) به عنوان یک ابزار راهبردی و کلیدی دیگر قیمت گذاری محصولات بر مبنای بهای تمام شده مناسب نخواهد بود.

شرکت ها برای بقا باید در زمینه تولید و عرضه محصولاتی تخصص پیدا کنند که علاوه بر تأمین سود مورد نظر آنها واجد کیفیت و کارکرد مورد نظر مشتریان نیز باشد، بهایابی مبنای هدف از شیوه های کسب اطمینان نسبت به کفایت سودآوری محصولات می باشد. این روش بهایابی در واقع روشی برای مدیریت راهبردی سودهای آتی شرکت است.

طبق این روش بر خلاف روش سنتی قیمت گذاری محصولات، بهای تمام شده محصول تعیین کننده قیمت فروش نیست در بهایابی بر مبنای هدف اساس کار طراحی محصول به گونه ای است که رضایت مشتری جلب شده و در عین حال شرکت به بهای تمام شده هدف نیز دست یابد. در هزینه یابی هدف نگرش این است که چون پس از طراحی محصول بخش عمده ای از هزینه های آن تعهد می شود، کاهش هزینه امکان پذیر نخواهد بود مگر با طراحی مجدد محصول .

# منشأ و تاریخچه هزینه یابی هدف



پیش تر هزینه یابی هدف به عنوان فن هزینه یابی فراگیر تولیدکنندگان ژاپنی را جذب خود کرده بود و هزینه یابی هدف اولین بار در دهه ۱۹۶۰ در شرکت اتومبیل سازی تویوتا برای برنامه ریزی هزینه تولید یک خودرو به مبلغ ۱۰۰۰ دلار و در واکنش به شرایط دشوار بازار پا به عرصه وجود گذاشته بود. در آن زمان بازارهای آسیا انباشته از محصولات شرکتهای غربی بود و مؤسسه های ژاپنی نیز با کمبود منافع و مهارتهای مورد نیاز برای توسعه مفاهیم فنون و ابزارهای لازم برای رسیدن به رقیب پر قدرت خود در زمینه هایی چون کیفیت، هزینه و کارایی روبرو بودند. بسیاری از شرکت های ژاپنی به این نتیجه رسیدند که فعالیتهای چند وجهی در تولید، آنگونه که شرکتهای غربی به کار می برند می تواند با اصلاحاتی به صورتی اثر بخش به کار گرفته شود.



آنان بر این عقیده بودند که در هم آمیختن کارکنان بازاریابی، مهندسی، مالی، تولیدی و برنامه ریزی در یک گروه تخصصی منافع متعددی دارد. این گروه ها می توانستند روشها و فنون جدیدی برای طراحی و ایجاد محصولات جدید در معرض آزمایش قرار دهند و در جهت افزایش یکپارچگی بین فعالیتهای بالا دستی در عملیات شرکت، تلاش کنند. هزینه یابی هدف از چنین محیطی پدید آمد. مجموعه ای از ابزار تخصصی شامل تحلیل عملیات، مهندسی ارزشها، تحلیل ارزشها و مهندسی همزمان برای تکمیل هزینه های هدف معرفی شد و این امر شرکتهای ژاپنی را در زمینه های طراحی و ایجاد محصول در موقعیتی شاخص و اثر بخش قرار داد. تنها بعد از این تحولات بود که شرکت های اروپایی و آمریکایی به ارزش هزینه یابی هدف پی بردند.

# تعریف هزینه یابی بر مبنای هدف

تعریف‌های گوناگونی از هزینه‌یابی هدف انجام شده است و هنوز تعریف جامع و مورد قبول همه صاحب نظران حوزه حسابداری مدیریت ارائه نشده است.

✓ هزینه یابی هدف به عنوان یک مقوله استراتژیک در مدیریت هزینه است که بحث اصلی آن برآورد هزینه برای محصول یا خدمت می باشد که بر اساس آن پس از فروش محصول یا ارائه خدمات، شرکت به درآمد بر مبنای هدف (درآمد مطلوب) دست می یابد.

✓ هزینه یابی هدف یک رویکرد ساختار یافته و منظم برای تعیین هزینه های تولید می باشد. که در آن یک 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.

هزینه یابی هدف به وسیله کوپر و اسلاگمولدر به صورت زیر تعریف شده است:

هزینه یابی هدف یک رویکرد ساختار یافته برای تعیین هزینه در طول عمر محصول است به گونه ای که تعیین کند محصول مورد نظر با چه شاخص های عملکردی و کیفیتی می باید تولید شود تا در هنگام فروش با قیمت پیش بینی شده به میزان سود دلخواه در طول عمر خود دست یابد.

در حقیقت هزینه یابی هدف رویکردی است برای رسیدن به بهای محصول یا خدمات در شرایطی که قیمت بر اساس رقابت تعیین می شود و سود مورد انتظار از پیش تعیین شده است.

بنابراین در معادله کلی (بهای تمام شده - فروش = سود)، فروش و سود از پیش تعیین شده و قطعی فرض می شود. لذا باید هزینه و بهای تمام شده را به سطحی رساند که با فرض قیمت از پیش تعیین شده فروش و حداقل سود انتظاری، هزینه ها از سطح و میزان پیش بینی شده فزونی نیابد. آنچه کار مدیریت بنگاه را در این معادله دشوارتر می سازد این است که کاهش و کنترل هزینه ها باید با حفظ و حتی گاهی ارتقاء کیفیت نیز همراه باشد.

در یک تعریف کلی می توان گفت هزینه یابی هدف رویکردی است برای تعیین اینکه محصول مورد نظر با کیفیت، قیمت و قابلیت کارکرد مشخص، با چه بهایی باید تولید شود تا بتوان سود مورد انتظار را در قیمت فروش پیش بینی شده تحصیل کرد. در این تعریف این نکته اهمیت دارد که در آن تأکید شده است که هزینه یابی هدف چیزی است بسیار فراتر از فنون حسابداری مدیریت در واقع هزینه یابی هدف بخش مهمی از فرایند مدیریت جامع است که هدف آن کمک به سازمان برای بقا در محیط رقابت فزاینده است. در این معنی، عبارت هزینه یابی هدف اسم بی مسمایی است. این سیستم به دنبال هزینه یابی محصول نیست بلکه به عنوان یک فن مدیریتی در پی کاهش هزینه های چرخه عمر محصول است.

منظور از هزینه یابی بر مبنای هدف، کاهش هزینه و گزینش تدبیرهای مناسب برای مدیریت مؤثر هزینه ها در مراحل تحقیق، توسعه و طراحی (مراحل قبل از تولید) است. زیرا از آنجا که فرآیندها و روش های تولید، نوع تجهیزات و نوع محصول قبلاً در مرحله برنامه ریزی مشخص و تثبیت شده است. لذا تلاشهایی که برای کاهش هزینه ها در مرحله تولید می شود اثر محدود دارد. هزینه یابی هدف یک مهندسی معکوس است که در ابتدا مراحل طراحی محصول، نتایج احتمالی را با تحقیقات بازار پیش بینی کرده و سعی دارد محصولی با بهای تمام شده مشخص که هم تأمین کننده سود مورد نظر مدیریت و هم تأمین کننده نیازهای مشتری (از لحاظ قیمت، کیفیت و کارکرد) باشد ارائه کند.

# اهداف هزینه یابی بر مبنای هدف

هزینه یابی هدف کاهش هزینه ها را در مرحله قبل از تولید و با متمرکز کردن تلاش تمامی دواير مربوط به يك شركت و ايجاد انگيزه در تمام كاركنان شركت برای رسیدن به هدف سود در فرایند توسعه محصولات جدید را به عنوان هدفهای اصلی دنبال می کند. حسابداری صنعتی و مدیریت هزینه با بکارگیری هزینه یابی هدف که مستلزم رعایت موارد ذیل است با دایره فروش و بازاریابی و دایره مهندسی، همکاری نزدیک دارند.

مدیریت هزینه ها  
که به منظور  
تحصیل سود ،  
مورد انتظار است

تعیین قیمت  
فروش که  
رقابت موجود  
اجازه می دهد

تصمیم گیری در  
خصوص اینکه  
چه محصولی در  
نظر است فروخته  
شود

# مزایای هزینه یابی هدف

هزینه یابی بر مبنای هدف از کارسازترین روشهای مدیریت هزینه است، زیرا با سایر استراتژیهای مدیریت که امروزه در بازارهای رقابتی و مخصوصاً بازار تجارت آزاد جهانی برای محصولات با چرخه عملیاتی کوتاه مدت به کار گرفته می شود مقایسه پذیر است. محاسبه هزینه بر مبنای هدف، این امکان را فراهم می آورد که شرکتها هدف کاهش هزینه را در قالب عملی بیان کنند. این کار ابزار نیرومندی برای مدیران فراهم می آورد، زیرا حسابداری مدیریت از این راه، با محصول رابطه بسیار نزدیکی پیدا می کند و درک اطلاعات تهیه شده به وسیله سیستم حسابداری مدیریت نیز برای کارکنان آسان می شود. هزینه یابی هدف یک ابزار راهبردی قوی است که سازمان ها را همزمان قادر به یافتن سه بعد کیفیت، هزینه و زمان می کند و هزینه ها را قبل از وقوع کنترل می کند. همچنین هزینه یابی هدف، فرهنگی را مقرر می کند که به مشتری ارزش دهد، کارکردهای هم عرض را هماهنگ می سازد و اطلاعات را شفاف می کند.



اگر در اجرا و حفظ یک سامانه‌ی هزینه‌یابی هدف مؤثر، موفق باشیم علاوه بر موارد بالا، قادر به انجام مواردی به شرح زیر خواهیم بود:

- (۱) تعیین هزینه‌ی انتظاری تولید محصول یا ارائه‌ی خدمات
- (۲) دستیابی به هزینه‌ی کارآتر
- (۳) شناسایی نیازهای مشتریان
- (۴) افزایش سودآوری در بلند مدت
- (۵) تطابق فعالیت‌های شرکت با نیازهای مشتریان
- (۶) ورود به رقابت جهانی
- (۷) آگاه ساختن اعضای کاری از اهداف هزینه‌ی و احساس تعهد آنها نسبت به نوآوری در محصول
- (۸) استفاده از فرصت‌های موجود در بازار
- (۹) کاهش بهای خرید قطعات و مواد
- (۱۰) ایجاد انگیزه و روحیه کار گروهی در سازمان

## معایب هزینه یابی هدف

- ✓ فشار بیش از حد به کارکنان جهت دستیابی به بهای تمام شده هدف.
- ✓ افراد ممکن است با تغییرات محیط سازگاری نداشته باشند.
- ✓ مدیران ممکن است عکس العمل سریع نسبت به تغییرات نشان ندهند.
- ✓ صرف زمان نسبتاً طولانی جهت توسعه محصول.
- ✓ شرکت ممکن است قادر نباشد به طور دقیق قیمتهای بازار قابل قبول را تعیین کند.

# مقایسه مبانی نظری رویکردهای مدیریت هزینه

مفهوم تئوری سیستمها	مدیریت سنتی هزینه (سیستمهای بسته)	هزینه یابی هدف (سیستمهای باز)
در ارتباط با محیط بیرونی	محیط بیرونی را نادیده می گیرد. 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 می گیرند.	عملکرد متقابل یا اثر بیرونی را بر سیستم هزینه مورد توجه قرار نمی دهد.	بسیاری از ارتباطات پیچیده بین عملکردها و سرتاسر زنجیره ارزش را در نظر می گیرد.
شکل مقررات	بعد از اینکه هزینه صورت گرفت، از راه اطلاعات مربوط به انحرافات اصلاح اشتباه انجام می شود.	پیش از اینکه هزینه ها صورت بگیرند به وسیله پیش بینی و طراحی، از راه پیش بینی محصول پیش از تولید، اصلاحات انجام می شود.
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 (خوش طینت و جامعی، ۱۳۸۱: ۴۸)

# اصول هزینه یابی بر مبنای هدف

- ✓ هزینه یابی مبتنی بر قیمت
- ✓ تمرکز بر مشتری
- ✓ تمرکز بر طراحی محصولات و فرآیندهای تولیدی
- ✓ عملکرد متقابل واحدها
- ✓ چرخه عمر محصول
- ✓ زنجیره ارزش

# ۱- هزینه یابی مبتنی بر قیمت

سیستم هزینه یابی بر مبنای هدف فرایندی سه مرحله ای است. در مرحله اول قیمت محصول در بازار مشخص می شود. در مرحله دوم سود مورد نظر شرکت که برای بقا در صنعت لازم است مشخص می شود. در مرحله سوم با کم کردن سود از قیمت محصول در بازار هزینه هدف مشخص می شود.

یعنی حد مجاز هزینه را برای دستیابی به سود مشخص بر اساس قیمت بازار برآورد می کند.

هزینه های هدف با فرمول زیر محاسبه می شود:

$$C \text{ (هزینه)} = \pi \text{ (حاشیه سود)} - P \text{ (قیمت)}$$

## ۲- تمرکز بر مشتری

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 طراحان به تشریح نیازها و خواسته های مشتری در خصوص کیفیت، قیمت و زمان به طور همزمان در تصمیمات محصول و فرآیند می پردازد که این نیازها تصویر ارزش برای مشتری است. تمرکز بر مشتری از طریق توسعه فعالیتهای مهندسی صورت می پذیرد.

کیفیت محصول و بهبود کارکرد تنها در صورتی امکان پذیر است که:

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

## ۳- تمرکز بر طراحی محصولات و فرایندهای تولیدی

در سیستمهای هزینه یابی هدف طراحی محصولات و فرایندهای اصلی مدیریت هزینه مورد توجه قرار می گیرد. به صورتی که در زمینه طراحی زمان بیشتری صرف میشود. و با حذف مراحل پر هزینه و وقت گیر، زمان لازم برای ورود محصول به بازار کاهش می یابد. درحالی که در روشهای سنتی مدیریت هزینه به منظور کاهش هزینه ها بر صرفه جوئیهای ناشی از افزایش حجم تولید، منحنی فراگیری، کاهش ضایعات و بهبود بازده تمرکز می شود.

۴ اصل فرعی بر این دیدگاه تاثیر می گذارند که عبارتند از:

- ✓ سیستم هزینه یابی هدف مهندسان تولید را به اثر هزینه محصول، فناوری و طرح فرآیند تولید و چالشهایی 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.

✓ در سیستم‌های 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 کاهش هزینه طی چرخه کامل زندگی یک محصول امکان پذیر است.

✓ در سیستم هزینه یابی هدف مهندسی همزمان 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.

✓ سیستم‌های هزینه یابی هدف موجب می شود 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 می شود.



## ۴- عملکرد متقابل وامدها

عامل تعیین کننده دیگر در موفقیت هزینه یابی هدف همکاری سیستمی می باشد. تیمهای چند وظیفه ای تولید و فرآیند، مسئولیت کامل محصول را 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 طرحها و تغییرات مهندسی کاهش می یابد.

مزایای همکاری سیستمی :

✓ رهبری مدیریت عالی

✓ تیم گرایی

✓ تعهد کاری

✓ اعتماد متقابل

✓ آموزش

## ۵- چرخه عمر محصول

دوره عمر محصول عبارت است از فاصله زمانی بین طراحی تا عرضه محصول جدید به بازار و توقف تولید آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن در بازار، بنابراین دوره عمر محصول تمام فعالیتهای 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 دیدگاههای مختلفی مانند دیدگاه بازاریابی، تولید کنندگان، مشتریان و اجتماع مورد بحث قرار می گیرد.

## الف) دیدگاه بازاریابی

- ✓ معرفی محصول به بازار
- ✓ رشد محصول
- ✓ بلوغ (رشد نهایی محصول)
- ✓ رکود محصول

## ب) از دیدگاه تولید کننده

چرخه عمر محصول در حداقل کردن هزینه های توسعه، تولید، بازاریابی، پشتیبانی و خدمات است.

### ج) 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.

### د) دیدگاه اجتماع

سه دیدگاه پیش فقط هزینه های اشخاص را در نظر میگیرد. یعنی هزینه هایی که مستقیماً به شرکت یا اشخاص اثر دارد به هر حال از دیدگاه اجتماع، فعالیتها و هزینه های همراه آن را 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 ندارد.

## ۶- زنجیره ارزش

مناسب ترین تعریف مهندسی ارزش توسط ابداع کننده آن لارنس دیملز  
ارایه شده است:

«مهندسی ارزش یک روش خلاق مبتکرانه و سازمان یافته است که هدف آن  
شناسایی هزینه های غیر ضروری است که نه کیفیت و کارایی را ارتقا می دهد  
و نه طول عمر محصول را افزایش می دهند و نه در چشم مشتری جلوه دارد و نه  
مورد علاقه اوست.»

هدف نهایی هر موسسه ایجاد ارزش برای مشتریان است. یک موسسه زمانی سودآور خواهد بود که ارزش ایجاد شده اش بیشتر از هزینه تولیدات و ارائه خدماتش باشد. همه شرکت ها یا سازمانهایی که در یک صنعت بخصوص مشغول فعالیت هستند دارای یک زنجیره ارزش مشابه می باشند و آن در برگیرنده فعالیتهایی 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 از زنجیره ارزش از قبیل تامین کنندگان قطعات فروشندگان، توزیع کنندگان و ارائه کنندگان خدمات در هزینه یابی هدف قرار دارند. هزینه یابی هدف تلاشهای مربوط به کاهش هزینه ها را از طریق ایجاد یک رابطه همکار با اعضا خارج سازمان در سراسر زنجیره ارزش انجام می دهد

## مشخصه های سیستم هزینه یابی بر مبنای هدف

- ✓ تعیین قیمت فروش هدف در مرحله طراحی محصول
- ✓ تعیین حاشیه فروش در مرحله برنامه ریزی محصول
- ✓ هزینه های هدف قبل از توسعه محصول جدید ایجاد می شود
- ✓ هزینه های هدف کل، بین واحدهای عملیاتی، طراحان محصول و مونتاژ کنندگان تقسیم می شود
- ✓ لزوم کار گروهی جهت افزایش تولید
- ✓ تهیه اطلاعات مورد نیاز جهت کاهش هزینه
- ✓ سطح هزینه محصولات با توجه به هزینه هدفشان اندازه گیری می شود (نه کارت هزینه استاندارد)
- ✓ ایجاد بستر لازم جهت اجرای این سیستم

# فرایند هزینه یابی بر مبنای هدف

هزینه یابی بر مبنای هدف معمولاً طی دو مرحله انجام می گیرد:

(۱) مرحله استقرار

(۲) مرحله دستیابی



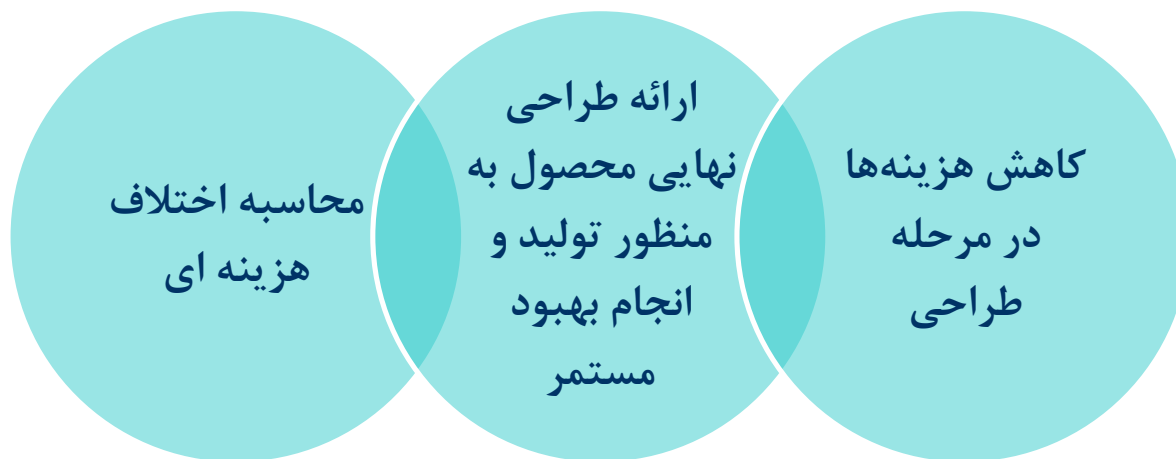
# ۱) مرحله استقرار

مرحله استقرار در حین برنامه ریزی و مدل بندی محصول رخ می دهد و شامل تعیین هزینه هدف می شود.



## (۲) مرحله دستیابی

مرحله دستیابی در حین عملیات طراحی و تولید در چرخه تکمیل محصول رخ می دهد.



# فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف از دیدگاه کوپر

از دیدگاه کوپر هزینه یابی بر مبنای هدف بر ۳ اصل مهم استوار است:

- ✓ هزینه یابی مبتنی بر بازار (محرک بازار)
- ✓ هزینه یابی مبتنی بر سطح محصول
- ✓ هزینه یابی بر مبنای سطح اجزای تشکیل دهنده

## الف) هزینه یابی مبتنی بر بازار (محرک بازار)

هزینه یابی بر مبنای هدف با هزینه های محرک بازار شروع می شود. هدف از هزینه یابی محرک بازار تشخیص هزینه مجاز محصولات آتی شرکت است. هزینه مجاز، هزینه ای است که در صورت شناخت محصول با آن هزینه می توان به حاشیه سود مورد انتظار با قیمت هدف دست یافت.

بخش هزینه یابی محرک بازار در فرآیند هزینه های بر مبنای هدف بر گرایشات و تمایلات و تقاضاها و نیازهای مشتریان متمرکز است. همچنین از هزینه های مجاز برای انتقال فشارهای رقابتی بازار به طراحان محصول و تامین کنندگان قطعات استفاده می شود.

## مراحل هزینه یابی مبتنی بر بازار

- ✓ تعیین قیمت بازار هدف
- ✓ ساخت خط تولید برای دستیابی به حداکثر سود
- ✓ محاسبه قیمت فروش هدف برای محصولات
- ✓ تعیین حاشیه سود هدف
- ✓ تعیین بهای تمام شده مجاز

## مرحله ۱ : تعیین قیمت بازار هدف

این مرحله نقش اصلی و اولیه را در هزینه یابی بر مبنای هدف دارد و تکنیکی برای بدست آوردن سود مورد نظر مدیریت می باشد.

## مرحله ۲ : ساخت خط تولید برای دست یابی به حداکثر سودآوری

در این مرحله میزان فروش محصولات مختلف تولیدی شرکت مشخص می گردد که چه محصولاتی در خطوط مختلف باید تولید می شود. به این صورت که شرکت های طراحی محصولات جدید خود را به وسیله تعیین دیدگاهها و تشخیص تفکر مشتری انجام دهند. و افکار و نظرات استفاده کنندگان و مشتریان را در محصولات خودشان مشارکت می دهند.

## مرحله ۳ : محاسبه قیمت فروش هدف برای محصول

فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف مستلزم تعیین یک قیمت فروش بر مبنای هدف است. قیمت فروش بر مبنای هدف با توجه به شرایط بازار، زمانی که محصول به مرحله تولید می رسد تعیین می شود.



## مرحله ۴ : تعیین ماشیه سود هدف

هدف تعیین سود خالص هدف، کسب اطمینان نسبت به دستیابی شرکت به برنامه بلند مدت سود است، معمولاً بخش مسئول خط تولید پاسخگوی دست یابی به سود هدف کلی است. در تعیین سود ناخالص ۲ موضوع مهم باید در نظر گرفته شود. یکی حصول اطمینان از واقعی بودن سود و دیگری اینکه سود ناخالص برای مقابله با بهای تمام شده محصولات کافی باشد.

## مرحله ۵ : تعیین بهای تمام شده مجاز:

شرکت با تعیین قیمت فروش و سود ناخاص هدف می تواند بهای تمام شده مجاز را با کسر کردن سود ناخالص هدف از قیمت فروش هدف محاسبه کند.

حاشیه سود هدف - قیمت فروش هدف = هزینه مجاز

## عوامل موثر بر هزینه یابی محرک بازار عبارتند از:

شدت رقابت:

بر میزان توجهی که موسسه باید به شرایط رقابتی در فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف داشته باشد تاثیر می گذارد.

ماهیت مشتری:

بسیاری از ویژگیهای مشتریان باعث تقویت و تشدید تحلیل های تعهد شده برای مصرف کنندگان می شود.

## (ب) هزینه یابی مبتنی بر سطح محصول

این مرحله از فرایند هزینه یابی بر خلاقیت طراحان محصول متمرکز است که با پیدا کردن روشهایی برای طراحی محصولات، رضایت مشتریان مؤسسه را با هزینه مجاز تامین می کنند. برای دستیابی به این هدفها و برقراری ارتباط با تامین کنندگان قطعات مؤسسه، از تکنیک مهندسی ارزش استفاده می شود.

## چ) هزینه یابی بر مبنای سطح اجزای تشکیل دهنده

پس از تکمیل هزینه یابی هدف سطح محصول، مرحله سوم، یعنی هزینه یابی سطح قطعات شروع می شود که هزینه هدف، سطح محصول را به سطح قطعات منتقل می کند. هزینه های هدف سطح قطعات مشخص می کنند که شرکت آمادگی دارد چه مبلغی را برای خرید قطعات مورد نیاز محصول خود بپردازد. در این فرایند از هزینه یابی درون سازمانی برای رسیدن به هدف یا باز کردن مجراهای ارتباطی جدید در بین تامین کنندگان قطعات، مشتریان و طراحان محصول استفاده می شود.

# هزینه یابی هدف در مقایسه با روش سنتی مدیریت هزینه

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 سیستمها 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 نایده می گیرد و بعد از مشاهده نتایج واقعی نسبت به اصلاح فعالیتها 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. فعالیتهای اصلاحی قبل از وقوع نتایج واقعی صورت می گیرد.

# مقایسه دو رویکرد سنتی مدیریت هزینه و هزینه یابی هدف

ردیف	بهای تمام شده + درصدی سود	هزینه یابی هدف
۱	قیمت بازار به عنوان بخشی از برنامه ریزی بهای تمام شده در نظر گرفته نمی شود.	قیمت بازار رقابتی در برنامه ریزی بهای تمام شده در نظر گرفته می شود.
۲	هزینه ها، قیمت را مشخص می کند.	قیمت، هزینه ها را مشخص می کند.
۳	به منظور کاهش هزینه ها، به ضایعات و عدم کارایی و سربار تولید توجه می شود.	طراحی، عامل با اهمیتی در کاهش هزینه هاست و هزینه ها قبل از وقوع مورد نظارت و کنترل قرار می گیرد.
۴	مشتری در کاهش هزینه دخالتی ندارد، و به نیازها و سطح رضایت مشتری توجه نمی شود.	داده های مشتریان به عنوان راهنمایی برای کاهش هزینه هاست.
۵	تأمین کنندگان قطعات و مواد اولیه بعد از طراحی محصول درگیر می شوند.	تأمین کنندگان قطعات و مواد اولیه زودتر از اتمام طراحی درگیر می شوند.
۶	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.

# مشکلات موجود در بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف در ایران

عدم پذیرش تمامی مبانی نظری و عملی این نوع هزینه یابی  
بصورت یکجا در شرکتها

عدم توانایی در محاسبه سود و قیمت هدف بدلیل عدم وجود  
رقابت در بسیاری از صنایع و همچنین نوسانات اقتصادی

عدم توجه به مساله مشتری مداری، فقدان روحیه کار گروهی و  
مستقر نبودن سیستم مناسب بهای تمام شده



## نتیجه گیری

هزینه یابی هدف ابزاری برای دستیابی به مزیت رقابتی از طریق مدیریت فعال محدودیتهای غیر قابل اجتنابی که هر سازمانی در فراهم نمودن کالاها و خدمات برای بازار با آن مواجه است بشمار می رود. هزینه یابی هدف با تاکید بر رویکرد فعال در محدود نگهداشتن بهای تمام شده، تحقق اهداف زیر را تضمین می نماید:

- ✓ سود آوری و موفقیت کوتاه مدت و بلند مدت از طریق در اولویت اول قرار دادن انتظارات مشتریان و کارکرد
- ✓ استفاده از انتظارات مشتریان در مرحله طراحی، ساخت و تدارک محصول

## منابع

- ۱- شباهنگ، رضا، «حسابداری مدیریت»، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۱، چاپ ششم ۱۳۷۸.
- ۲- سماواتی، رضا «ویژگی‌های بارز حسابداری مدیریت در ژاپن»، حسابرس، شماره ۱۰، سال ۱۳۸۰
- ۳- دستگیر، محسن؛ ایزدی‌نیا، ناصر، «مدیریت مبتنی بر ارزش»، حسابدار، شماره ۱۵۵، سال ۱۳۸۲
- ۴- اعتمادی، حسین؛ ایمانی برندق، محمد، «هزینه یابی بر مبنای اهداف و دلایل عدم اجرای آن در ایران»
- ۵- قلیزاده، محمدحسن؛ کاظم اف، فاروق، «هزینه یابی هدف، رویکرد تطبیقی»، تدبیر، شماره ۱۹۹، سال ۱۳۸۷
- ۶- مکرمی، بدالله، «هزینه یابی هدف: روشی اثربخش برای مدیریت هزینه‌ها»، حسابدار، شماره ۱۳۲، سال ۱۳۷۸
- ۷- اسحاقی، فاطمه، «هزینه یابی بر مبنای هدف، رویکردی هدفمند در مدیریت هزینه‌ها»، پژوهشگر، شماره ۱۱، سال ۱۳۸۷
- ۸- پناهیان، حسین؛ صفا، مژگان، «هزینه یابی هدف، ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی»، حسابدار، شماره ۲۰۲، سال ۱۳۸۷
- ۹- خوش طینت، محسن؛ جامعی، اشرف، «هزینه یابی هدف، شناخت، کاربرد و ضرورت بکارگیری آن»، حسابرس، شماره ۱۶، سال ۱۳۸۱
- ۱۰- غفاری آشتیانی، پیمان؛ موجودی، امین، «هزینه یابی، گامی به سوی ارزش آفرینی»، اطلاعات سیاسی-اقتصادی، شماره ۲۶۱ و ۲۶۲، سال ۱۳۸۸
- ۱۱- رحیمیان، نظام الدین، «مقایسه قیمت‌گذاری بر مبنای هزینه به اضافه چند درصد و قیمت‌گذاری بر مبنای هدف»، حسابرس، شماره ۶، سال ۱۳۷۹
- ۱۲- عسگری، محمدرضا، «سیستم های هزینه یابی با تأکید بر نظام قیمت گذاری و هزینه یابی هدف»، پژوهشهای مدیریت راهبردی، شماره ۲۸ و ۲۹، سال ۱۳۸۱
- ۱۳- مران جوری، مهدی؛ علی خانی، راضیه، «هزینه یابی هدف، روشی برای مدیریت راهبردی سودهای آتی شرکت»، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۱۷، سال ۱۳۸۸
- ۱۴- اعتمادی، حسین؛ زارعی، غلامرضا، «عوامل های مؤثر بر لزوم استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش در صنعت خودروسازی»، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، پیاپی ۴۳، سال ۱۳۸۴
- ۱۵- دستگیر، محسن؛ عرب یار محمدی، جواد، «هزینه یابی بر مبنای هدف - بررسی موانع بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۹، سال ۱۳۸۴

پاسر از صبر و توجه استاد گرامر و  
دوستان عزیز

شاد و پیروز باشید

---