

بسم الله الرحمن الرحيم

# هزینه یابی بر مبنای هدف

**TARGET COSTING**

استاد مربوطه : خانم دکتر حجازی

تهیه کننده : ناهید صفائی

# فهرست مطالب

## شماره صفحه

۴	مقدمه
۵	تعریف هزینه یابی بر مبنای هدف
۵	نیاز به هزینه یابی بر مبنای هدف
۶	مدیریت هزینه و سیستم های یکپارچه
۶	هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش
۷	اصول هزینه یابی بر مبنای هدف
۱۰	مؤثر های اصلی بر هزینه یابی بر مبنای هدف
۱۱	تعیین هزینه های مجاز برای محصولات
۱۲	هزینه یابی بر مبنای هدف سطح محصول
۱۲	هزینه یابی بر مبنای هدف سطح قطعات
۱۳	ریشه های فکری - تفاوت بین هزینه یابی سنتی و هدفمند
۱۴	چرخه توسعه محصول
۱۵	مرحله استقرار هدف گذاری هزینه

۱۵	صدای مشتری
۱۶	تعیین قیمت و حاشیه سود
۱۷	توصیف زنجیره تأمین
۱۸	دستیابی به هزینه های هدف
۱۸	عوامل بحران زای موفقیت
۱۹	یک مثال از هزینه یابی بر مبنای هدف
۲۰	چکیده مطالب
۲۱	منابع

## مقدمه :

امروزه حیات اقتصادی سازمان ها و مؤسسات تولیدی و خدماتی در بازار رقابتی شدید جهانی به استفاده بهینه از منابع در دسترس ( سه عامل نیروی انسانی ، مواد ، ماشین آلات ) وابسته است که ایجاد و نگهداری منابع یاد شده هزینه هایی را برای سازمان ایجاد می کند و هزینه تمام شده واحد محصول متأثر از نحوه بکارگیری این منابع است هر شرکت تولیدی یا خدماتی که بتواند هزینه های خود را به حداقل ممکن برساند و به بیانی دیگر توانایی استفاده بهینه از منابع را در تمام ارکان سازمان خود ایجاد کند قادر خواهد بود :

۱ . حاشیه سود بیشتری بدست آورد .

۲ . قیمت های فروش خود را با حفظ حاشیه سود قبلی کاهش دهد.

اگر راه دوم را انتخاب کند قدرت رقابتی محصول در بازار افزایش می یابد معمولاً در بازارهای رقابتی شدید شرکتهای تولیدی برای بقای اقتصادی خود همواره در تلاش اند که با کاهش هزینه ها و به رغم افزایش قیمت منابع ، قیمت فروش واحد محصول خود را کاهش و یا حداقل ثابت نگهدارند ( ثابت نگهداشتن در شرایط اقتصادی با تورم به معنای کاهش قیمت است ) .  
در یک جمله تمام این رقابت ها هدف مشترکی دارند :

« قبول تولید محصولاتی با کیفیت مورد نظر مشتری و با قیمت قابل قبول »

تحقیقات انجام شده در مورد مدیران مالی برتر دهه ۱۹۸۰ میلادی نشان می دهد که در حدود ۷۵ تا ۸۰ درصد زمان کاری آنها به گزارشگری مالی و تعیین بهای تمام شده اختصاص داشته است در صورتیکه در قرن ۲۱ مدیران تنها می توانند بین ۱۰ تا ۲۰ درصد زمان کار خود را صرف امور فوق الذکر نمایند چرا که کارها از یک سیستم رایج و سنتی به حالت اتوماتیک شده و مدیران مالی در صورتی می توانند برای مؤسسات خود مفید باشند که آنها را در تصمیم گیری ها و تعیین استراتژی ها یاری نمایند. در این میان هزینه یابی بر مبنای هدف یکی از تکنیکهای متنوع هزینه که می تواند تأمین کننده اهداف استراتژیک و بلند مدت سود آوری واحد تجاری باشد مطرح شده است .

## تعریف هزینه یابی هدفمند :

هزینه یابی بر مبنای هدف ، یک سیستم کاملی است که خود در یک فرآیند کلی تری در مرحلهٔ بوجود آوردن محصولات و خدمات قرار دارد. در واقع هزینه یابی هدفمند فعالیتی سراسر شرکتی در مدیریت سود است که در مرحلهٔ توسعه محصول جدید برای رسیدن به یک آرمان تمرکز یافته است .

**تعریف دیگر :** هزینه یابی بر مبنای هدف یک استراتژی بازار گردانی است در این حالت محصولات یک شرکت روی سطحی که بهترین نتیجه رقابتی را بدهد قیمت گذاری می شوند .

هاروارت با در نظر گرفتن کل طول عمر محصول هزینه یابی هدفمند را به صورت ذیل تعریف می نماید :

هزینه یابی هدفمند یک مجموعه روشهای مدیریتی و ابزارهایی است برای هدایت هزینه ها، تعیین اهداف فعالیتهای طراحی و برنامه ریزی محصول جدید ، تأمین کنترلهای اولیه برای فازهای بعدی عملیات و حصول اطمینان از اینکه این محصولات به اهداف سود آوری تعیین شده در طول عمر خود خواهند رسید .

## نیاز به هزینه یابی هدفمند :

مسئله رقابت بین شرکتهای از مرزهای ملی فراتر رفته و شرکتهای با هر ملیتی در بازار بین المللی با یکدیگر رقابت می کنند . این رقابت در صحنهٔ بازار جهانی روز به روز شدید تر و دشوارتر می شود به همین دلیل این شرکت ها باید به طور مستدل و نظام مند در پی طراحی نظام های مدیریتی باشند که در آن سطوح هزینه اجازه رسیدن به قیمت رقابتی را بدهد این نوع نظام یا سیستم که به نام سیستم هزینه یابی هدفمند شناخته شده ، طی سالهای متمادی پس از رواج مهندسی ارزش (VE) در ژاپن ایجاد شد .

از زمان موافقتنامه پلازا در سال ۱۹۸۵ سازندگان خودروهای ژاپنی در بازار خودرو امریکا از ۲۰/۳ درصد (در سال ۱۹۸۵) به ۳۰/۳ درصد ( در سال ۱۹۹۱) افزایش یافت .

این افزایش ، با وجود قوی شدن ارزش ین در این دوره از ۲۲۵ ین در مقابل یک دلار به ۱۴۰ ین در مقابل ین دلار صورت پذیرفت خریداران در خودروهای ژاپنی کیفیت و ارزش بالاتری را مشاهده کردند بنابر این حتی با افزایش قیمت که ناشی از تقویت ین بود همچنان خریدار خودروهای ژاپنی باقی ماندند . از حدود سال ۱۹۹۲ تحلیلگران اعلام کردند که خودروسازان امریکایی توانسته اند از جهت فناوری و کیفیت خود را به سطح خودروهای ژاپنی برسانند بعلاوه در آن دوره قیمت خودروهای امریکایی به اندازه بالا رفتن قیمت ین افزایش پیدا نکرده بود در نتیجه دیگر بین خودروهای امریکایی و ژاپنی از نظر کیفیت فاصله ای وجود نداشت ولی در مقابل فاصله قابل توجهی در قیمت احساس می شد.

کم شدن فاصله اختلاف کیفیت در خودروها موجب شد که خریداران در انتخاب خودرو تنها به سمت یک عامل سوق داده شوند که آن هم قیمت خودرو بود . خودروسازان ژاپنی برای مقابله با وضعیت اخیر و برای جلوگیری از افزایش قیمت راهبرد تازه ای بکار گرفتند که آن هم کاهش هزینه های ساخت و تولید بود . آنها به این نتیجه رسیدند که کم کردن هزینه ها تنها راهی است که می تواند آنان را به افزایش قدرت رقابتی قیمتشان امیدوار سازد .

تنها راه دیگر برای بهبود همه جانبه قدرت رقابتی آنها ، نوآوری در فناوری است که در صورت تحقق ، خواهد توانست فاصله کیفیتی جدیدی با خودروهای امریکایی ایجاد کند .  
موارد مهمی که می توان در مورد تغییر شرایط بازار به آن اشاره کرد :

۱. افزایش رقابت
۲. افزایش هزینه های طراحی
۳. کاهش طول عمر محصول
۴. افزایش هزینه های غیر تولیدی
۵. افزایش اهمیت نیاز مشتری و تقاضا
۶. کاهش میزان گذشت مشتری

### مدیریت هزینه و سیستم های یکپارچه :

سیستم های مدیریت هزینه که توسط شرکت های تولیدی ژاپنی ابداع شده اند اساساً سیستم های مدیریتی هستند که بیشتر به مدیریت سود گرایش دارند . سه رکن اصلی سیستم ها عبارت است از : هزینه یابی هدفمند ، هزینه یابی کایزن و ثابت نگهداشتن هزینه ؛ توپوتا اولین شرکتی بود که این سیستم ها را ایجاد کرد و امروزه این سیستم ها نه تنها در صنایع خودرو که در بسیاری از صنایع دیگر نیز به گونه ای وسیع مورد استفاده قرار گرفته است .  
اگر عمر مدل یک محصول را به دو بخش تقسیم کنیم یعنی مراحل طراحی و توسعه محصول و دیگری مرحله ساخت ؛ می توان گفت هزینه یابی هدفمند بر فعالیتهای کاهش هزینه در راستای مدیریت سود ، طی مراحل طراحی و توسعه محصول ، متمرکز شده ؛ و هزینه یابی کایزن به فعالیتهای کاهش هزینه در راستای مدیریت سود ، طی مرحله ساخت، دلالت دارد .

ثابت نگهداشتن هزینه بدین معناست که سطح هزینه دوره قبل را برای دوره جدید استاندارد قرار دهیم و برای حصول اطمینان از عدم افزایش هزینه های واقعی از استاندارد تعیین شده کوشش نماییم .  
در حال حاضر از میان سه رکن اصلی ، هزینه یابی هدفمند بیش از همه مورد توجه و تأکید قرار گرفته است . دلیل آن ساده است : شرکت هایی که در فضایی رقابتی می کنند که مشخصه اصلی آن پیشرفت سریع فناوری و در نتیجه دوره کوتاه عمر محصول است ، باید به دنبال راهی مؤثر برای کاهش هزینه ها ، در مراحل طراحی و توسعه محصول ، باشند .

### هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش :

اصولاً هزینه یابی بر مبنای هدف تکنیکی برای مدیریت سود است که هدف از آن اطمینان یافتن از این امر است که سودهای حاصل از محصولات آتی با سودهای تعریف شده در برنامه بلند مدت بنگاه اقتصادی برابر است . در روش هزینه یابی بر مبنای هدف پس از تعیین قیمت فروش هدف و کسر حاشیه سود هدف هزینه ای مشخص می شود که محصول باید به آن بهای تمام شده ساخته شود . هزینه یابی بر مبنای هدف سطح محصول با تمرکز بر خلاقیت طراحان محصول جدید فشار شدیدی بر آنها جهت کاهش هزینه ها و دستیابی به سطوح بهای تمام شده هدف وارد می نماید مهندسی ارزش یک تکنیک اصلی مورد استفاده برای پیدا کردن راه حل هایی در کاهش هزینه های محصول با حفظ کیفیت و کارکرد مورد درخواست مشتری است مهندسی ارزش خود کلیدی برای رسیدن به هزینه هدف است و در عین حال که بخش یکپارچه ای از هزینه یابی بر مبنای هدف نیز هست .

سیستم های هزینه یابی بین سازمانی فرایند هزینه یابی بر مبنای هدف به سه بخش اصلی تقسیم میشود :

بخش اول بهای تمام مجاز محصول را مشخص می کند این بهای تمام شده ای است که محصول با این بها باید ساخته شود تا حاشیه سود مورد انتظار از آن در صورت فروش با قیمت هدف به دست آید .

بخش دوم بهای تمام شده بر مبنای هدف سطح محصول را مشخص می کند که در صورتی قابل دستیابی است که طراحان محصول کوشش و خلاقیت قابل توجهی را به کار گیرند .

بخش سوم هزینه های بر مبنای هدف سطح قطعات را مشخص می کند ، تأمین کنندگان قطعات واحد تولیدی انتظار دارند راه حل هایی را پیدا کنند که بتوانند بر مبنای آن قطعات را بر مبنای قیمت فروش بر مبنای هدف تعیین شده توسط تولید کنندگان تولید و به آنها انتقال دهند و بازده مناسبی نیز برای آنها حاصل شود .

سیستم های هزینه یابی بر مبنای هدف به شدت بر این اصل کلیدی متکی است که :

### «بهای تمام شده هدف محصول هرگز افزوده نمی شود»

بدون این اصل سیستم هزینه یابی بر مبنای هدف اثر بخشی خود را از دست میدهد . هدف اولیه این اصل کلیدی جلوگیری از حرکت خزنده مهندسين طراحی جهت ایجاد تغییر در کیفیت ، کارکرد و بهای تمام شده محصول جدید است که با گفتن جمله ای نظیر : اگر چنین تغییری در ویژگیهای محصول ایجاد شود بهای تمام شده مقدار کمی تغییر خواهد کرد ، حرکت خزنده را آغاز می کند .

## اصول هزینه یابی بر مبنای هدف :

اصول شش گانه هزینه یابی بر مبنای هدف عبارتند از :



اصل ۱. هزینه بر اساس قیمت تعیین می شود .

طبق این اصل برای محاسبه هزینه ، سود مورد نیاز را از قیمت رقابتی محصول در بازار کم می کند.

$$\text{سود} - \text{قیمت رقابتی بازار} = \text{هزینه هدف}$$

## اصل ۲. مشتری مدار

سیستم هدف گذاری هزینه توسط بازار هدایت می شود صدای مشتری بهترین نماینده در سراسر فرآیند است مشتری خواهان کیفیت و کمترین زمان و هزینه است که این دو امر در محصول و فرآیند نمایان می شوند و تجزیه و تحلیل هزینه را راهبری می کنند اطلاع از خواست مشتریان و اینکه شرکت برای رقابت و تأمین نیازهای مشتریان چه کاری انجام می دهد و یا خواهد داد امری ضروری است .

ارتقاء کارکرد یا ویژگی محصول در سه حالت انجام می شود :

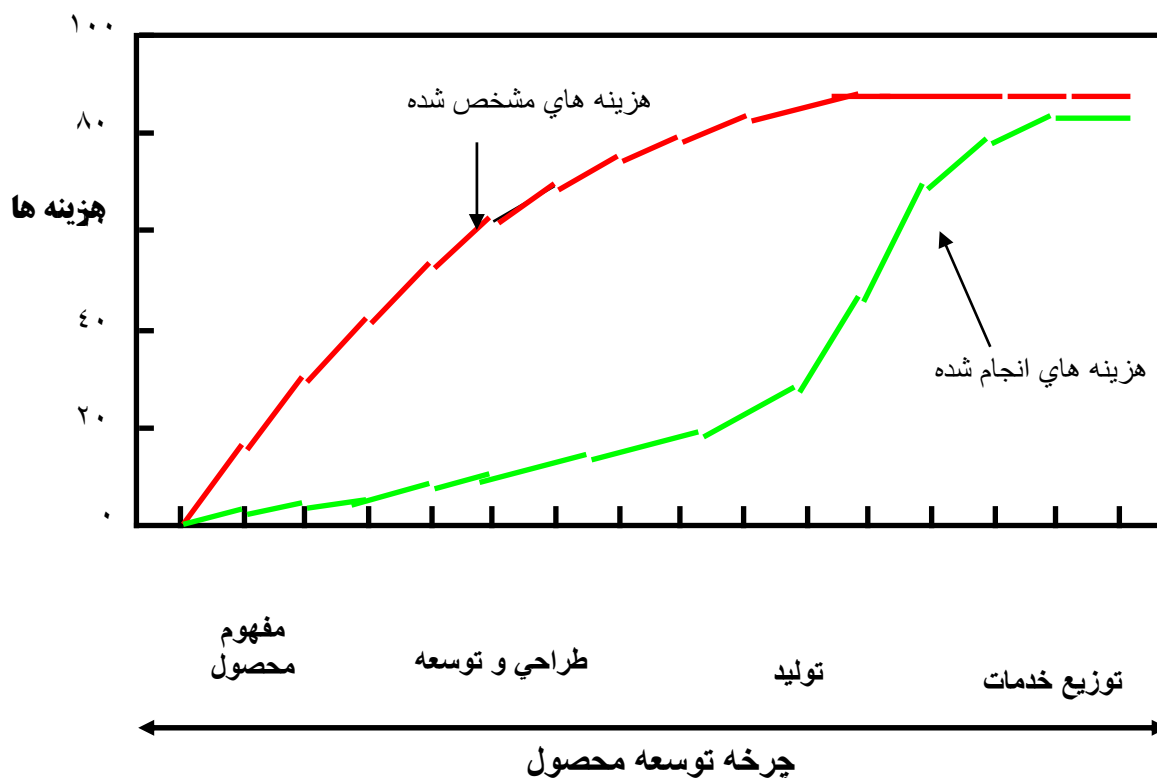
۱. انتظارات مشتری را برآورد سازد .

۲. مشتریان حاضر به پرداخت برای آن باشند .

۳. باعث افزایش سهم بازار یا حجم فروش شوند .

## اصل ۳. تمرکز بر طراحی

سیستم هدف گذاری هزینه ، طراحی محصول را به عنوان کلید مدیریت هزینه در نظر می گیرد در هدف گذاری هزینه بیشتر وقت در مرحله طراحی صرف می شود و زمان معرفی به بازار در مراحل بعدی چرخه با حذف تغییرات زمان بر و پر هزینه کاهش می یابد به طور خلاصه روش های کاهش هزینه سنتی به منظور مدیریت هزینه ها بر مقدار تولید اقتصادی ، منحنی یادگیری ، کاهش اتلاف و افزایش خروجی متمرکز می شوند .





چهار اصل بر محوریت طراحی دلالت می کند :

- a. سیستم هدف گذاری هزینه ، هزینه ها را قبل از وقوع و نحلیل شدن بر سیستم مدیریت می کند .
- b. سیستم هدف گذاری هزینه مهندسان را برای ملاحظه همزمان هزینه محصول ، فناوری و طراحی فرآیند برمی انگیزد .
- c. سیستم هدف گذاری هزینه برای آزمایش و بررسی طرح فعالیت های تیمی را توصیه می کند .
- d. سیستم هدف گذاری هزینه مشوق مهندسان در طراحی همزمان محصول و فرآیند به جای مهندسی سلسله مراتب هستند .

#### اصل ۴ . مشارکت فرابخشی

هدف گذاری هزینه از تیم های محصول و فرآیند استفاده می کند اعضاء تیم نمایندگانی از طراحی و ساخت ، تولید ، بازاریابی ، تأمین تدارک ، حسابداری هزینه ، خدمات و پشتیبانی هستند . علاوه بر مهارت های چند گانه مذکور تیم شامل شرکای خارجی مانند تأمین کنندگان ، مشتریان ، دلانان ، توزیع کنندگان ، کارکنان خدماتی و بازیابنده ها می شود مسئولیت تولید از ابتدا تا تولید بر عهده این تیم است .

#### اصل ۵ . جهت یابی چرخه عمر

هدف گذاری هزینه ، به تمام هزینه های محصول در طول عمر آن مانند : قیمت خرید ، هزینه های استفاده از محصول ، تعمیرات و نگهداری و هزینه های جایگزینی قطعات فرسوده توجه می کند . هدف ، حداقل نمودن هزینه های چرخه عمر برای تولید کننده و مصرف کننده است . دو اصل فرعی در این اصل قرار دارد :

- ۱ . از دیدگاه مشتری تمرکز بر چرخه عمر به معنی حداقل نمودن هزینه مالکیت محصول است . این به معنی پایین آوردن هزینه های استفاده ، تعمیر و تعویض محصول می باشد .
- ۲ . از دیدگاه تولید کننده ، تمرکز بر چرخه عمر به معنی حداقل نمودن هزینه های توسعه ، تولید ، بازاریابی ، توزیع ، پشتیبانی ، خدمات و تعویض است .

#### اصل ۶ . مشارکت زنجیره ارزش

هدف گذاری هزینه همه اعضاء زنجیره ارزش ، مانند تأمین کنندگان ، دلانان ، توزیع کنندگان و کارکنان خدماتی را به همکاری می خواند . هدف گذاری هزینه ، تلاش های کاهش هزینه را با ایجاد ارتباط بین همه اعضاء زنجیره ارزش ، تقسیم می کند . سیستم هدف گذاری هزینه بر پایه ارتباط سود آور سالیانه و بلند مدت بین تأمین کنندگان و دیگر اعضاء زنجیره ارزش مانند توزیع کنندگان و بازیابنده ها استوار است .

#### مؤثرهای اصلی بر روی هزینه یابی بر مبنای هدف

عوامل متعددی بر هزینه یابی بر مبنای هدف تأثیر می گذارد در اینجا بنا به ضرورت به برخی از این عوامل اشاره می شود :

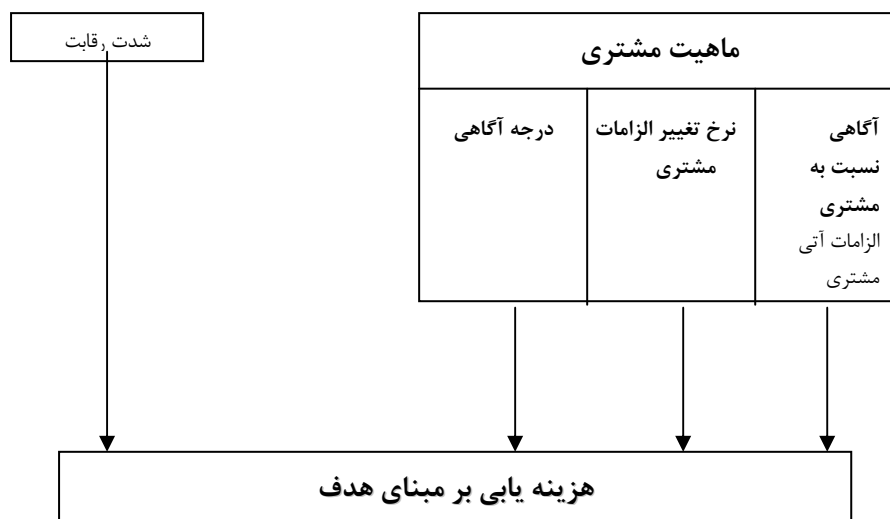
- ۱ . شدت رقابت :

شدت رقابت بیان کننده میزان توجهی است که واحد اقتصادی در فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف باید به آن بپردازد.

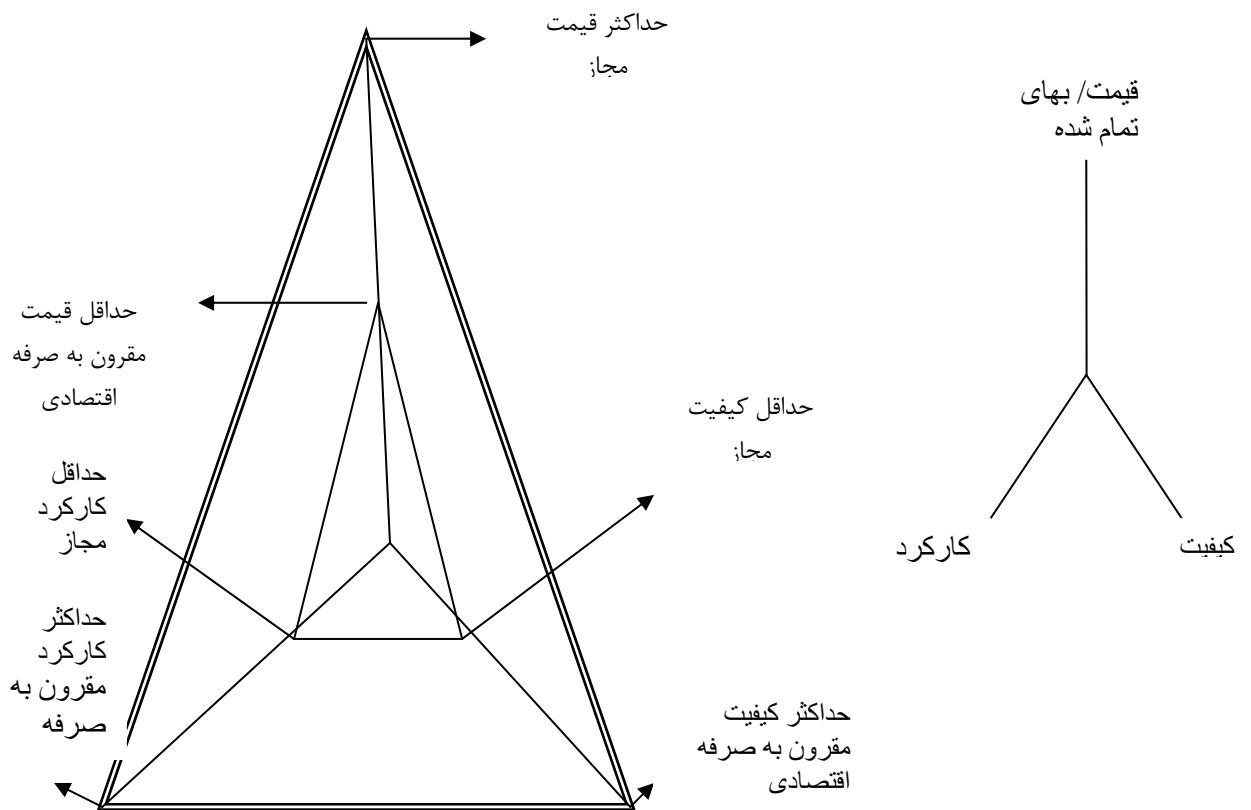
۲. ماهیت مشتری :

بسیاری از ویژگی های مشتری بر شدت تحلیل های مورد استفاده واحد اقتصادی تأثیر می گذارد اما سه تا از این ویژگی ها اهمیت ویژه ای در تعیین میزان منافع مورد استفاده از هزینه یابی بر مبنای هدف دارند این سه عامل عبارتند از :

درجه آگاهی مشتری ، نرخ تغییر الزامات مشتریان ، درجه درک مشتری نسبت به الزامات آتی خود .



ویژگیهای یک محصول همان عامل سه گانه بقا می باشد و نقش اساسی را در موفقیت شرکتهایی که شرایط رقابتی تصادفی را پذیرفته اند بر عهده دارند این سه متغیر یک تصویر داخلی منعکس کننده تصویر تولید کننده و یک شکل خارجی که تعیین کننده تصویر مشتری می باشد را مهیا می نماید . تصویر تولید کننده شامل قیمت تمام شده محصول ، کیفیت محصول و کارکرد محصول و تصویر مشتری شامل قیمت فروش محصول ، کیفیت دریافت شده و کارکرد دریافت شده می باشد این سه عامل سه رأس مثلث بقا را تشکیل می دهند برای تعیین منطقه بقا کفایت بر روی هر ضلع حداقل ممکن و حداکثر مجاز را معین نمود از اتصال حداقل ها با هم و اتصال حداکثر ها مثلثی در درون مثلث اول حاصل می شود . هر چه اختلاف بین ماکزیمم ها و مینیمم ها کمتر باشد منطقه بقا کوچکتر خواهد بود و این نشان دهنده همان رقابت کامل و شدید در محیط می باشد یعنی در چنین محیطی اغلب شرکتهای محصولات با کیفیت بالای شبیه به هم ، کارکردهای متمایز و قیمتتهای پایین ارائه می نمایند .



## تعیین هزینه های مجاز برای محصولات

هزینه یابی بر مبنای هدف با تحلیل شرایط بازار آغاز می شود این فعالیت کمک میکند که قیمت فروش محصول جدید حتی قبل از طراحی تعیین شود. سازمان باید کیفیت و کارکرد محصول جدید را تعیین و نشان دهد که فقط زمانی اقدام به تولید محصول جدید می شود که با قیمت فروش بر مبنای هدف حاشیه سود مورد انتظار و رضایت مشتری تحصیل گردد.

به طور مشخص نقطه شروع در تعیین حاشیه سود هدف برای محصول جدید، استفاده از حاشیه سود تاریخی چنین محصولاتی است اگر همه موارد دیگر ثابت بماند این حاشیه سودی است که در تعیین هزینه های هدف استفاده می شود به هر حال قدرت در ارائه محصولات رقیب سبب تعدیل حاشیه سود می شود.

## هزینه یابی بر مبنای هدف سطح محصول

بهای تمام شده مجاز توجهی به قابلیت های کاهش هزینه توسط طراحان محصول یا تأمین کنندگان ندارد وقتی که بهای تمام شده یک محصول غیر قابل دستیابی تلقی می شود بهای تمام شده هدف سطح محصول تعیین می گردد این بها با بهای تمام شده جاری (بهای تمام شده ای که اگر امروز اقدام به تولید آن محصول شود با آن بها ساخته می شود) محصول جدید آغاز می شود و با هدف کسر کاهش هزینه مورد نظر دنبال می شود این هدف عملیاتی که تعیین شد فقط با کوشش و خلاقیت قابل ملاحظه بخش طراحان محصول قابل دستیابی است اختلاف بین بهای تمام شده هدف و بهای تمام شده مجاز و چالش کاهش بهای تمام شده هدف استراتژیک است این چالش عدم توانایی مؤسسه را در دستیابی به اهداف سود بلند مدت برای محصول را نشان می دهد.

سیستم های هزینه یابی بر مبنای هدف ، به منظور اثر بخشی بیشتر باید یک ضابطه محکم برای کاهش هزینه در مرحله طراحی محصول را ایجاد و حفظ نمایند . این ضابطه به دو طریق زیر به کار گرفته می شود :

۱. به وسیله نمایش مداوم پیشرفت تیم های طراحی محصول که در جهت حرکت به سوی اهداف کاهش هزینه هستند .

۲. به وسیله به کارگیری ضابطه اصلی هزینه یابی بر مبنای هدف که هزینه هدف هرگز نباید افزایش یابد به کار گرفته میشود این ضابطه اصلی به این منظور به کار گرفته می شود که :

- اگر در بخشی از محصول هزینه هدف افزایش یافت باید در بخش دیگر مبلغی معادل آن کاهش داده شود .
- از اقدام به تولید محصولاتی که بهای تمام شده آن از بهای تمام شده بر مبنای هدف بالاتر است جلوگیری می شود .
- مدیریت انتقال به ساخت باید به گونه ای باشد که از دستیابی به هزینه هدف اطمینان حاصل شود .

### هزینه یابی بر مبنای هدف سطح قطعات

وقتی هزینه یابی هدف محصول جدید تعیین شد تیم های چند وظیفه ای طراحی محصول برای تعیین هزینه هدف سطح قطعات آنرا تجزیه و تحلیل می کنند البته به طور یکنواخت سرشکن نمی شود . به منظور تخمین هزینه هایی که از هر قطعه یا مجموعه باید حذف شود از انحرافات گذشته ، طرح های رقابتی و سایر داده ها استفاده می شود . یک فرایند تعاملی این اطمینان را ایجاد می کند که وقتی هزینه هدف قطعه یا مجموعه ای تعیین می شود جمع آنها که برابر با هزینه هدف محصول است روابطی را خلق می کند که مشتریان و قطعه سازان با مهندسی طراحی بنگاه اقتصادی مرتبط شوند تا به کمک آنها راه حل هایی را به منظور طراحی محصول با هزینه پایین بیابند .

مهمترین عاملی که بر هزینه یابی بر مبنای هدف سطح قطعات تأثیر می گذارد ، استراتژی مبتنی بر تأمین کنندگان است .

این استراتژی با در اختیار گذاشتن اطلاعات مربوط به هزینه ها و قابلیت های طراحی موجود در تأمین کنندگان به تعیین منافع حاصل از هزینه یابی بر مبنای هدف در سطح قطعات کمک می کند .

### ریشه های فکری هزینه یابی بر مبنای هدف

شش اصل عامل تشخیص هدف گذاری هزینه از روش های سنتی برنامه ریزی سود و هزینه می باشد . روش سنتی برنامه ریزی سود که توسط بسیاری از شرکت ها استفاده می شود روش جمع هزینه نام دارد . این روش در ابتدا هزینه های تولید را برآورد کرده سپس سود لازم را برای به دست آوردن قیمت به آن می افزاید .

هدف گذاری هزینه از قیمت بازار و سود مورد نیاز شروع و هزینه مجاز محصول تا هزینه مجاز انجام می شود .

تفاوت بین هدف گذاری هزینه و سنتی در برنامه ریزی سود و هزینه به اختلاف ریشه های فکری آنها باز می گردد .

## ❖ هزینه یابی بر مبنای هدف

ملاحظات بازار رقابتی برنامه ریزی هزینه را هدایت میکند .

❖ قیمت ها تعیین کننده هزینه اند .

❖ طراحی کلید کاهش هزینه است .

❖ ورودی مشتری هدایت کننده کاهش هزینه است .

❖ تیم های فرابخشی هزینه ها را مدیریت می کنند .

❖ تأمین کنندگان از اوایل کار دخالت داده می شوند .

❖ هزینه های مالکیت مشتری نیز حداقل می شود .

زنجیره ارزش در برنامه ریزی هزینه مشارکت داده می شود .

## جمع هزینه ها

❖ ملاحظات بازار بخشی از برنامه ریزی هزینه نیست .

❖ هزینه ها قیمت را تعیین میکند .

❖ تمرکز کاهش هزینه ها بر اتلاف و ناکارایی هاست .

❖ کاهش هزینه توسط مشتری هدایت نمی شود .

❖ حسابداران هزینه مسئول کاهش هزینه اند .

❖ تأمین کنندگان بعد از طراحی محصول مشارکت داده میشوند .

❖ هزینه ابتدایی پرداختی توسط مشتری حداقل میشود .

در برنامه ریزی هزینه زنجیره ارزش کمی و یا اصلا مداخله ندارند .

روش سنتی جمع هزینه ، نماینده روش سیستم های بسته است این روش از تأثیرات متقابل سازمان و محیط اطراف آن چشم پوشی می کند اما هزینه یابی بر مبنای هدف نماینده روش سیستم های باز است این روش اهمیت انطباق سازمان با محیط اطرافش را می شناسد .

سیستم های سنتی هزینه بر اثر بخشی داخلی هزینه بیش از تقاضای بازار تمرکز می کنند به علاوه تلاش های مدیریت هزینه به محدوده شرکت منتهی می شود و در سراسر زنجیره ارزش نیست . انحرافات پس از تولید به جای طراحی محصول و فرآیند در کاهش هزینه نقش کلیدی دارند در نهایت هزینه ها در سطوح از قبل از تعیین استاندارد های هزینه نگاه داشته می شوند و هیچ تلاشی برای بهبود استاندارد ها در طول زمان انجام نمی شود .

تئوری سیستم های بسته برای محیط های با ثبات طراحی شده اند و برای محیط های پویای امروزه با تغییرات بازرگانی غیر قابل اطمینان مناسب نیستند .

## چرخه توسعه محصول

هزینه یابی بر مبنای هدف به طور قابل ملاحظه ای به راهبرد سازمان و چرخه توسعه محصول آن بستگی دارد راهبرد رقابتی اهدافی را تعریف می کند که برای حفظ بازار موجود و سود آور بودن آن لازم است . هزینه یابی بر مبنای هدف روش رسیدن به این اهداف را تعیین می کند این کار به وسیله جمع آوری متغیر های راهبردی : رفتار بازار ، نیازهای مشتریان ، پیشرفت فناوری و نیاز های کیفی برای تعریف محصولی انجام می شود که انتظارات قیمت ، کیفیت و زمان مورد نظر مشتری را تأمین می کند .

هزینه یابی بر مبنای هدف برنامه ریزی همزمان برای جلب رضایت مشتری ، کسب سهم بازار ، سود آور ماندن و برنامه ریزی و مدیریت هزینه ها است بدون سیستم هزینه یابی بر مبنای هدف ارائه محصولی با قیمت رقابتی و کسب نرخ بازگشت مالی مورد نظر در محیط امروزی اگر غیر ممکن نباشد بسیار دشوار است .

چرخه توسعه محصول چهار مرحله دارد :

۱. برنامه ریزی سود و راهبرد محصول

این برنامه بخش هایی از بازار که شرکت قصد فروش در آنها را دارد و همچنین محصولات انتخابی بر مبنای عوامل انتخابی از بازار را مشخص می کند .

۲. تعریف مفهومی محصول و امکان سنجی

گام بعدی تبدیل برنامه های سود و محصول به مفهوم محصولات مشخص است در این گام امکان سنجی محصول بر حسب تخکین های اولیه هزینه در طول عمر محصول انجام ، فناوری مورد نیاز ارزیابی ، میزان سرمایه گذاری محاسبه و ظرفیت موجود تخمین زده می شود .

۳. طراحی و توسعه محصول

هنگامی که مفهوم محصول تأیید و امکان سنجی آن انجام شد به مرحله طراحی و توسعه وارد می شود مشخصات جزئی برای ساخت و مونتاژ محصول در این گام توسعه می یابد فرآیند ساخت به طور همزمان طراحی و از تأمین کنندگان برای ارائه نقطه نظرات اصلاحی در محصول و فرآیند دعوت بعمل می آید .

۴. تولید ، تأمین و تدارکات

آغاز تولید و توزیع محصول نشان دهنده اوج چرخه توسعه است در این گام برنامه های خدمات و پشتیبانی فعال می شوند همچنین بازخورد های بازار و صدای مشتری برای تهیه داده های بهبود مستمر یا طراحی مجدد محصول موجود یا نسل آینده تولیدات جمع آوری و کنترل می شود .

### مرحله استقرار هزینه یابی بر مبنای هدف

در حالی که مرحله تأمین بر فرآیند برنامه ریزی کلان تمرکز می کند مرحله دستیابی به جزئیات برنامه ریزی فنی هزینه و الزامات مهندسی رسیدن به هزینه های هدف می پردازد .

دستیابی به هزینه هدف شامل سه مرحله است :

۱. محاسبه فاصله هزینه برآوردی با هزینه هدف

۲. هزینه های طراحی خارج از محصول

۳. ترخیص طرح به تولیدات و اجرای بهبود مستمر

اولین گام دستیابی به هزینه هدف ، محاسبه فاصله بین هزینه مجاز و هزینه کنونی است توجه داشته باشید که این هزینه مربوط به کل هزینه های محصول است نه صرفاً هزینه ساخت . هزینه کنونی برآورد اولیه ای از هزینه تولید محصول بر پایه الگوها و فاکتورهای کنونی هزینه هاست . فاصله بین هزینه کنونی و مجاز باید بایستی به وسیله چرخه عمر و زنجیره ارزش تجزیه و تحلیل شود تجزیه و تحلیل چرخه عمر کل هزینه های محصول را به مراحل تولد تا مرگ یعنی تحقیق ، ساخت ، توزیع ، خدمات ، پشتیبانی و تعویض تخصیص می دهد تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش هزینه ها را به یکی از اعضاء زنجیره ارزش مثل تأمین کنندگان ، دلالتان یا بازیابنده ها سرشکن می کند .

## صدای مشتری

سیستم هدف گذاری هزینه به وسیله بازار هدایت می شوند اگر هیچ اجباری از طرف مشتری بر کیفیت و عملکرد محصول نباشد حصول هزینه های هدف بی معنی خواهد بود. چالش طراحان محصول و فرآیند و تحلیل گران هزینه دستیابی به قیمت قابل قبول بدون لطمه زدن به حاشیه سود خواهد بود بنابر این صدای مشتری محور فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف خواهد بود صدای مشتری در چرخه توسعه محصول به عنوان ورودی قیمت گذاری، تعیین اهداف سود، راهنمای تصمیمات طراحی و موازنه ویژگی و کارکرد مورد نیاز است.

اگر نظر مشتری فقط در مرحله ابتدایی پرسیده شود و مدیریت تیم در توسعه فنی، آزمایش نمونه اولیه، فعالیت های روزمره و تأیید بودجه غوطه ور شود نظرات اولیه مشتری فراموش خواهد شد. به علاوه نوع صدای مشتری در چرخه توسعه محصول تغییر می کند بنابراین باید به طور پیوسته از مشتریان نظر خواهی کرد و مفروضات مدیریت را درباره نیازها و خواسته های مشتریان بازنگری کرد.

شرکت ها بیش از یک سطح مشتری برای راضی کردن دارند. ما آنان را مشتریان نهایی در مقابل مشتریان میانی می نامیم برای مثال سازندگان قطعات خودرو یا هواپیما می توانند دو یا چند مشتری میانی و یک مشتری نهایی داشته باشند مشتریان میانی کارخانه مونتاژ کننده و دلان خودرو هستند مشتری نهایی استفاده کننده یا خریدار است. ارزش، تفاوت بین مزایای دریافتی و هزینه پرداختی توسط مشتری برای رسیدن به آن مزیت است. مزایای حاصله شامل درک مشتری از بهره به دست آمده از مشخصات فیزیکی و ظاهری محصول. راهی است که تقاضا و نیاز مشتری به محصول را برآورده می سازد.

فرآیند نظارت بر صدای مشتری عبارت است از پرسیدن سؤالات درست، دریافت پاسخ در ندر ذهنی مناسب از بازار، در اختیار قرار دادن این اطلاعات به دیگر اعضا تیم مدیریت و سپس عمل کردن بر مبنای آن است چنانچه این فرآیند اجرا شود مدیریت به میزان زیادی اطلاعات بازار را دریافته و تفکر مشتریان درباره محصولات آنها در مقایسه با محصولات رقبا را به دست می آورد.

## تعیین قیمت و حاشیه سود

تعیین قیمت فروش هدف در فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف زمانیکه مؤسسات همان محصول را با قیمت های متفاوت می فروشند اهمیت می یابد. قیمت فروش هدف از طریق تأثیر شرایط بازار در قیمت محصول زمانیکه محصول در مرحله طراحی می باشد تعیین می شود. قیمت فروش هدف به تعدادی عوامل داخلی شامل ویژگی های مدل، ماتریس محصول، استراتژی و اهداف سود آوری مدیریت رده بالا برای مدل و عوامل خارجی شامل دیدگاه شرکت و سطح رضایت مشتریان سطح کیفیت مورد انتظار، کارکرد یا عملکرد در مقایسه با مدل رقابتی، سهم سود مورد انتظار مدل و قیمت مورد انتظار مدل های رقیب بستگی دارد.

رقبا و بازار محدوده قیمت مجاز را تعیین می کنند وقت یک یک محصول جدید وارد بازار می شود معمولاً رقبا با تجدید قیمت گذاری محصولات خود یا افزایش سطوح تبلیغاتشان و یا معرفی یک مدل جدید با قیمت پائین تر عکس العمل نشان می دهند. برای محصولی که مؤسسه برای اولین بار آنرا تولید می کند و در گذشته نمونه ای از آن وجود

نداشته است شرکت قیمت فروش را با استفاده از قیمت پذیرفته شده در بازار تعیین می کند یعنی مطالعات بازار و تحلیل‌هایی در ارتباط با ارزیابی امتیازات محصول و مقایسه با سایر محصولات انجام می پذیرد . هدف از تعیین حاشیه سود هدف اطمینان از دستیابی مؤسسه به برنامه سود بلند مدت است زیرا هر گروه از محصولات قسمتی از سود شرکت را تأمین می کنند .

مؤسسات از دو طریق حاشیه سود هدف محصول جدید را تعیین می نمایند اولین روش با حاشیه سود واقعی محصول قبلی شروع می شود و سپس با توجه به تغییرات در شرایط بازار تعدیلات لازم انجام می پذیرد . روش دوم جهت تعیین حاشیه سود هدف ، استفاده از حاشیه سود هدف خط تولید می باشد یعنی ابتدا حاشیه سود برای کل تولید در نظر گرفته می شود و سپس برای محصولات به طور مجزا با توجه به شرایط واقعی بازار افزایش یا کاهش می یابد .

## توصیف زنجیره تأمین

درک طبیعت و تعداد تأمین کنندگان و تفسیر زنجیره تأمین برای بنگاه اقتصادی ، مرحله ای بحرانی است . زنجیره تأمین با توسعه روابط طولانی مدت بر پایه تمرکز بیشتر بر تأمین ، مؤثرتر خواهد شد . اثر بخشی از طریق افزایش اعتماد تأمین کنندگانی که در فرآیند طراحی مشارکت دارند حاصل می شود سازندگان اصلی باد راهبرد کاهش تأمین کنندگان رده اول را اتخاذ کنند این کار هزینه های داخلی مدیریت خرید را کاهش خواهد داد . همکاری با تعداد زیادی از تأمین کنندگان ، باعث ناهماهنگی در ورودی ها ، تراکم در تولید و نیز دشوار شدن رویه های اداری خواهد شد .

تأمین کنندگان می بایست از ابتدای چرخه توسعه محصول در گیر کار شوند شرکت دادن تأمین کنندگان از مراحل اولیه چرخه ، استفاده از مهندسی همزمان را آسان تر می کند . مهندسی همزمان فرآیند طراحی همکارانه ای است که کوشش می کند توسعه محصول از ابتدای مفهوم تا دریافت بازخورد از مشتری را متمرکز و متوازن کرده و هدف آن کاهش زمان معرفی به بازار است که شامل تمامی افراد تیم محصول می شود .

هدف از انتخاب تأمین کنندگان یعنی ایجاد ارتباط با تأمین کنندگان قطعات برای رفع نیازهای قطعاتی شرکت و استفاده از خلاقیت و نوآوری آنهاست .

هزینه یابی بر مبنای هدف زمانی بیشترین تأثیر را خواهد داشت که ارتباطات طولانی مدت با تأمین کنندگان قطعات در جهت همکاری با آنها وجود داشته باشد . در حقیقت هدف اصلی ایجاد زنجیره تأمین جهت خلاقیت و کاهش هزینه ها می باشد . به منظور افزایش خلاقیت ، استفاده از آخرین تکنولوژی جدید و ارتباط با تأمین کنندگان قطعاتی که دارای جدیدترین تکنولوژی هستند مثر تر است .

زمانیکه قسمت اعظمی از قطعات شرکت توسط تأمین کنندگان خارج از شرکت تأمین می شود فشار بر تأمین کنندگان برای کاهش هزینه ها بیشتر است در صورتی که اگر ساختار تأمین کنندگان شرکت عمودی باشد اغلب مشکل است بتوان بر تأمین کنندگان برای کاهش هزینه ها فشار آورد زیرا در این حالت شرکت‌های پایین تر خود تأمین کننده قطعات گروه بالاتر می باشند از طرفی در صورتیکه ساختار شرکت افقی باشد بازده حاصل از خلاقیت تأمین کنندگان در مرحله طراحی و ساخت محصول بیشتر خواهد بود . شواهد بیانگر آنست که هر چه ارتباط تأمین کننده با شرکت بیشتر باشد منافع حاصل از هزینه یابی بر مبنای هدف بیشتر خواهد بود زیرا خلاقیت تأمین کنندگان برای پیدا کردن راه‌های بهتر برای کاهش هزینه با نزدیکتر شدن ارتباطات خود با شرکت و در نظر گرفتن انتظارات شرکت مؤثرتر خواهد بود .



## دستیابی به هزینه های هدف

سه مرحله برای رسیدن به هزینه های هدف وجود دارد : محاسبه فاصله هزینه ، مشخص کردن هزینه هایی که به محصول بستگی ندارد و تأیید طرح برای ساخت و انجام بهبود مستمر

### محاسبه فاصله هزینه :

محاسبه فاصله بین هزینه مجاز و هزینه کنونی ، اولین مرحله در دستیابی به هزینه های هدف است کل فاصله بین هزینه های مجاز و کنونی باید در چرخه عمر و زنجیره ارزش تقسیم شود تقسیم بر اساس چرخه عمر ، کل هزینه محصول از تولد تا مرگ را به بخشهایی شامل : تحقیق ، ساخت ، توزیع ، خدمات ، پشتیبانی های عمومی و جایگزینی تخصیص می دهد .

### هزینه های غیر وابسته به طرح محصول :

کاهش هزینه بر چهار فعالیت عمده تکیه دارد که عبارتند از : طراحی محصول ، تجزیه و تحلیل هزینه ، مهندسی ارزش و برآورد هزینه کاهش هزینه امری چرخشی است و فعالیت های چرخه چندین بار از زمان پیشرفت محصول از مرحله مفهوم اولیه به مرحله طرح نهایی ، تکرار می شود . چرخشی بودن مشخصه هزینه یابی بر مبنای هدف است هدف این تکرار و بازگشت ها ، تهیه طرحی مؤثر در هزینه بدون نیاز آن به اصلاح اشتباهات طراحی است .

### طراحی محصول و فرآیند ها

گاهی اوقات عوامل هزینه وارد مدل های رایانه ای می شوند و الزامات هزینه در تغییرات طرح می توانند به طور همزمان شبیه سازی شوند طرح محصول قبل از ورود به مرحله ساخت چندین بار مرور می شود .

## عوامل بحران زای موفقیت

### الف : سیاسی

۱ . اصلاح علایق اصلی

۲ . اتخاذ سیاست (بگذارید توسط گروه های اصلی خریداری شود)

۳ . جلوگیری از جدال

### ب : فرهنگی

۱ . باز بودن

۲ . همکاری فرابخشی

۳ . تمرکز بر مشتری

۴ . اعتماد

### ج : رفتاری

۱. توسعه اولیه بخش های عملیاتی اولویت دارد .
۲. مهندسی باید خود را مالک هزینه بداند .
۳. واحد بازار یابی باید علاوه بر دادوستدها فروش را نیز برآورد کنند .
۴. اهداف در واقع تعهد و الزام هستند .
۵. همکاری فرابخش امری ضروری و حیاتی است .
۶. حسابداران باید شرکای تجاری باشند .

#### د : فنی / ساختاری

۱. داده جدید(هزینه ، بازاریابی ،...)
۲. ابزارهای جدید-VE و QFD و مدل‌های هزینه
۳. تیم های فرابخشی
۴. فرآیند های جدید بازرگانی
۵. بازننگری مسیرها
۶. مشارکت ( تأمین کنندگان ، دلانان و...)

#### یک مثال از هزینه یابی بر مبنای هدف

«کیچن هلپ» سازنده وسایل کوچک آشپزخانه مانند تستر ، قهوه ساز ، آسیاب ، مخلوط کن ، آبمیوه گیر ، چاقوتیز کن برقی ، و درباز کن قوطی است رقابت این شرکت با وجود نام های تجاری معروفی مانند : «مستر کافی» ، «مولینیکس» ، «براون» ، «کراپس» ، «شارپ» و «توشیبا» بسیار دشوار است شرکت در پی کسب موقعیتی در بازار است تا بتواند محصولات مختلف خود را عرضه کند یکی از محصولات جدید شرکت قهوه ساز قطره چکان و یک کاپوچینو ساز است.

«کیچن هلپ» فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف را چگونه در مورد قهوه ساز خود به کار می بندد ؟

فرض کنید که تحقیق بازار و تجزیه و تحلیل آن در «کیچن هلپ» مشتریان تحصیلکرده علاقمند به غذاهای لذیذ خانگی را شناسایی کرده است شرکت تصمیم می گیرد این قسمت از بازار را هدف گذاری کند تحقیقات بیشتر کشف قسمتی از بازار را نشان می دهد که تقاضا برای تولید قهوه ساز در آن وجود دارد .

تعریف محصول برای قهوه ساز پیشنهادی ، شامل مشخصاتی نظیر ظرفیت ۸ فنجان قهوه ، اندازه آسیاب ، سرعت چرخش تیغه ، اندازه و شکل قهوه ساز ، اندازه واحد گرم کننده ، مشخصات گرم کننده آب و نظایر آن خواهد بود .

تحقیق بازار نشان می دهد نشان می دهد که قیمت بازار برای قهوه ساز ۸ فنجانی دارای ساعت زمان سنج حدود ۶۹ دلار است و یک آسیاب قهوه به تنهایی ۱۵ دلار فروخته می شود هنگامی که دو ویژگی ترکیب می شوند و مزه قهوه بهبود می یابد کیچن هلپ می تواند قیمتی کمی بالاتر از ۸۴ دلار را برای محصول خود در نظر بگیرد و با توجه به نیاز دستیابی به ۲۰ درصد از سهم بازار ، فرض می شود که شرکت می تواند قیمت هدف را حدود ۱۰۰ دلار تعیین کند .

گام نهایی تعیین سود هدف با محاسبه نرخ بازگشت مورد نظر برای قهوه ساز است نرخ بازگشت فروش صنایع وسایل کوچک معمولاً ۷ تا ۱۰ درصد است شرکت تصمیم دارد حاشیه سود هدفی برابر با ۱۰ درصد برای محصول جدید در نظر بگیرد بنابراین هزینه هدف برای قهوه ساز جدید ۹۰ (۱۰۰-۱۰) دلار خواهد بود که معمولاً به عنوان هزینه مجاز محصول ذکر می شود .

واضح است که تلاش های کاهش هزینه باید در داخل و خارج متمرکز شود برای این کار لازم است با تأمین کنندگان و دلالتان همکاری نزدیکی داشت و آنها را به طور فعالانه در برنامه ریزی تلاش های کاهش هزینه شرکت داد این مورد به معنی مشارکت و اعتماد دو طرفه و در اختیار گذاشتن اطلاعات با ماهیت متنوع می باشد .

## چکیده مطالب :

به طور خلاصه تحقیقی که در سال ۱۹۹۲ در زمینه اجراء مؤثر هزینه یابی بر مبنای هدف در شرکتهای ژاپنی انجام گرفت بیانگر این مطلب است که در ژاپن ۱۰۰٪ صنایع تجهیزات و حمل و نقل ، ۸۸/۵٪ صنعت برق و الکترونیک و ۷۵٪ شرکتهای در صنایع تجهیزات ، ۸۳٪ صنعت ماشین آلات و ۳۱ تا ۶۷ درصد در صنعت مواد و قطعات ( تأمین کنندگان ) از این روش هزینه یابی استفاده می کنند . امروزه شرکتهای اتومبیل سازی ژاپن سالانه ۱۳ تا ۱۷ درصد کاهش هزینه دارند .

با توجه به مطالب عنوان شده می توان گفت هزینه یابی بر مبنای هدف از چند طریق به شرکت جهت کاهش هزینه ها و تولید محصول بهتر کمک می نماید :

۱. این روش سبب می شود که شرکت از نقطه نظر مشتریان به محصول نگاه کند یعنی شرکت از قسمت بازاریابی و مطالعات بازار برای آگاهی از نیازها و ترجیحات مشتریان در مورد محصول جدید و اینکه حاضرند با توجه به کارکردهای جدید در محصول چقدر بیشتر بپردازند ، کمک می گیرد .

۲. استفاده از تکنیک هزینه یابی بر مبنای هدف نیازمند وجود یک تیم طراحی است که شامل اعضاء مختلف از بخشهای متفاوت شرکت از قبیل مهندسين ، تولید کنندگان ، طراحان ، بازاریابان و... می باشد این تیم با آگاهی از انتظارات مشتری ، محصولی را طراحی می کند که مشتری خواهان آن است و تولید محصول در سطح هزینه های تعیین شده خواهد بود .

۳. هزینه یابی بر مبنای هدف این اطمینان را ایجاد می کند که مدیران نمی توانند زمان را صرف تولید محصولی نمایند که به اندازه کافی سود آور نیست ، زیرا در این زمینه و تعیین فرصتهای بازار تحقیق صورت پذیرفته است .

## پایان

## فهرست منابع :

۱. دکتر حجازی ، هزینه یابی بر مبنای هدف ، سازمان مدیریت صنعتی
۲. یاساهیرو موندن ، سیستم های کاهش هزینه ، دکتر حسام الدیت ذگردی ، ساپکو
۳. شاهد انصاری و جان بل ، هدف گذاری هزینه ، آفرین آقایی ، ساپکو
۴. دکتر علی سعیدی و لابنایی ، بهایابی بر مبنای هدف ، حسابدار ، بیستم ، ۱۶۹ ، ۴ الی ۸
۵. دکتر علی رحمانی و حلیمه رحمانی ، بهترین تجارب در هزینه یابی بر مبنای هدف ، حسابدار ، نوزدهم ، ۱۶۶ ، ۱۰ الی ۱۴
۶. دکتر حسین اعتمادی و غلامرضا زارعی ، هزینه یابی بر مبنای هدف ، حسابداری برق ، ۵