

هزینه یابی بر مبنای هدف و استراتژی مدیریت هزینه

در شرکت های خودروسازی

سید غلامرضا جلالی نائینی^۱

استادیار دانشکده مهندسی صنایع- دانشگاه علم و صنعت ایران

میثم جعفری اسکندری^۲

دانشجوی دکترای مهندسی سیستمهای اقتصادی-اجتماعی و مدرس دانشگاه آزاد بابل

علی حاجی آقا بزرگی^۳

دانشجوی دکترای مهندسی سیستمهای اقتصادی-اجتماعی و مدرس دانشگاه آزاد بابل

غلامحسین خالقی

عضو هیأت علمی دانشکده مهندسی صنایع- دانشگاه علم و صنعت ایران

چکیده

نیاز سازمانها به سازگاری با محیط تجاری پویا و پیچیده امروزی برای ادامه بقا که ناشی از توسعه بازارهای رقابتی است از یک سو و از سوی دیگر فشار مجامع سرمایه گذار به مدیران جهت تعیین ارزش و تبیین معیارهای اندازه گیری دقیق و شفاف، سبب شده سازمانها سیستمهای سنتی هزینه یابی و اندازه گیری عملکرد بر مبنای حسابداری صنعتی را مورد بازنگری قرار داده و سیستمهای جدیدی مبتنی بر نیازهای عملکردی سازمان خود را مورد نظر و بهره برداری قرار دهند. یکی از مهمترین تکنیکهایی که می تواند سازمانها را در بهبود عملکردها مبتنی بر هزینه، کمک کند سیستم هزینه یابی هدف می باشد.

سیستم هزینه یابی هدف، نگرشی است که در آن قبل از مرحله تولید به مدیریت هزینه توجه می شود تا محصولی با بهای تمام شده از پیش تعیین شده تولید و در عین حال سود مورد نظر مدیریت را تأمین نماید.

در این مقاله ضمن معرفی نظریه هزینه یابی هدف، به تاریخچه، اهداف، تفاوت با نگرش سنتی مدیریت هزینه و نحوه پیاده سازی آن در شرکت های تولیدی با تمرکز به شرکت های خودروسازی پرداخته شده است. در ادامه مزایا و مشکلات کاربرد آن در شرکت های خودروسازی ایران مورد تحلیل قرار گرفته است.

واژه های کلیدی

هزینه هدف، مهندسی ارزش، زنجیره ارزش، شرکت های خودروسازی

مقدمه

در شرایط رقابتی حاکم بر بازار، بنگاه های اقتصادی ملزم به مدیریت اجزاء بقاء محصول (قیمت/ بهای تمام شده، کیفیت و کارکرد) هستند، زیرا در اقتصاد امروز حفظ یک مزیت رقابتی به مدت طولانی غیر ممکن است. مدیریت بهای تمام شده سنتی در این محیط رقابتی نمی تواند مؤثر باشد، بنابراین مدیریت هزینه بر مبنای هدف، مجموعه یکپارچه ای از تکنیک ها و سیستم هایی است که جهت مدیریت اجزاء طراحی و به کار برده می شود و به منظور پیاده سازی موفق آن، ایجاد زمینه های مناسب تکنیکی، رفتاری و فرهنگی لازم می باشد [۱]. مهمترین موضوع در استفاده از هزینه یابی هدف، همان زمینه های فرهنگی آن است، با این تعبیر که در نوع عملکرد به جای اینکه یک گروه تنها به

¹ Sgjalali@ iust.ac.ir

² Meisam_jafari@ iust.ac.ir

³ Alibozorgi@ iust.ac.ir

حفاظت از منابع و زمینه های کاری خود پردازد، می بایست کارکردهای سایر گروه ها و منافع جمعی را مدنظر قرار دهند [۲]. برای اجرای مؤثر، هزینه یابی هدف باید در طی زنجیره ارزش انتشار یافته باشد و تمامی افراد سازمان آنرا پذیرفته باشند. در هزینه یابی بر مبنای هدف توجه ویژه ای به چرخه عمر محصولات و بهبود مستمر می گردد و همواره نیازهای مشتریان در اولویت قرار دارد [۳].

هزینه یابی هدف در صنعت خودروسازی در ایران با مشکلات عدیده ای مواجه است، ولی مزایا و آینده دنیای تجارت، ما را مجبور به استفاده از این روش بسیار سودمند خواهد کرد.

از سوی دیگر، ترفندهای مهمی در حسابداری مدیریت ارائه شده است که می تواند سازمانها را در حفظ توان رقابتی خود در بعد قیمت، یاری دهد. تکنیکهایی مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، هزینه یابی هدف (Target Costing)، هزینه یابی کاپزن و غیره، رویکردهایی نوین در حسابداری مدیریت، در مقایسه با هزینه یابی سنتی، به شمار می روند [۱].

۱- تاریخچه هزینه یابی هدف

در دهه ۱۹۶۰ رشد صنایع مختلف همگام با توسعه ماشینی شدن شتاب بیشتری گرفت. در آن زمان تقاضا برای محصولات شگفت آور بود و کانون توجه مدیریت هزینه بر مراحل تولید متمرکز قرار داشت و از این رو هزینه یابی استاندارد ابزار اصلی کنترل هزینه شمرده می شد. در اوایل دهه ۱۹۷۰، اشباع بازار و بالا رفتن سطح زندگی مردم شرکت ها را مجبور به تولید محصولات متنوع با ویژگیهای متفاوت نمود و با استفاده از امکانات جدید چرخه عمر محصولات به نفع محصولات بهتر و جدیدتر دائما کوتاه تر شده و از این رو اهمیت مدیریت هزینه را در مرحله برنامه ریزی و طراحی افزایش داد [۴].

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 منابع 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 [۵].

مجموعه ای از ابزارهای 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 [۵].

۲- تعریف هزینه های هدف

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 [۶].

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. به همین لحاظ می گویند، هزینه یابی هدف بخشی از فرآیند مدیریت جامع برای بقاء سازمان در محیط رقابت فزاینده است [۷].

در یک تعریف کلی می توان گفت هزینه یابی هدف رویکردی است سیستماتیک برای تعیین اینکه یک محصول مورد نظر با کیفیت 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.

۳- اهداف هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف کاهش هزینه ها را در مرحله قبل از تولید و با متمرکز کردن تلاش تمامی دواير مربوط به یک شرکت و ایجاد انگیزه در تمام کارکنان شرکت برای رسیدن به هدف سود در فرآیند توسعه محصولات جدید را به عنوان هدفهای اصلی دنبال می کند. حسابداری صنعتی و مدیریت هزینه با بکارگیری هزینه یابی هدف که مستلزم: (۱) تصمیم گیری در خصوص اینکه چه محصولی در نظر است فروخته شود. (۲) تعیین قیمت فروش که رقابت موجود اجازه می دهد. (۳) مدیریت هزینه ها به منظور تحصیل سود مورد انتظار است، با دایره فروش و بازاریابی و دایره مهندسی، همکاری نزدیک دارند [۸]. 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.

۴- مزیت های 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 شرکتهای 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 سامانه ی هزینه یابی هدف مؤثر، موفق باشیم علاوه بر موارد بالا، قادر به انجام مواردی به شرح زیر خواهیم بود [۱۰]:

(۱) تعیین هزینه انتظاری تولید محصول یا ارائه خدمات، (۲) دستیابی به هزینه کارآتر، (۳) شناسایی نیازهای مشتریان، (۴) افزایش سودآوری در بلندمدت، (۵) تطابق فعالیت های شرکت با نیازهای مشتریان، (۶) ورود به رقابت جهانی، (۷) آگاه ساختن اعضای کاری از اهداف هزینه و احساس تعهد آنها نسبت به نوآوری در محصول، (۸) استفاده از فرصت های موجود در بازار، (۹) کاهش بهای خرید قطعات و مواد، (۱۰) ایجاد انگیزه و روحیه کار گروهی در سازمان و....

۵- هزینه یابی هدف در مقایسه با مدیریت سنتی هزینه

متداولترین سامانه مدیریت در برنامه ریزی سود، رویکرد سنتی می باشد که همان رویکرد بهای تمام شده به علاوه درصدی سود است. جذابیت‌های روش هزینه یابی سنتی به دلیل سهولت استفاده و سهولت درک در مواردی که چرخه عملیات ساخت محصول طولانی، رقابت محدود و تقاضای داخلی برای خرید محصول بالا باشد انکار ناپذیر است. ارقام هزینه به راحتی از طریق سیستم حسابداری مورد محاسبه قرار می گیرد. در این رویکرد ابتدا هزینه های اولیه تولید را برآورد و سپس حاشیه سود را برای به دست آوردن قیمت بازار به آن اضافه می کنند و اگر بازار این قیمت را نپذیرفت شرکت در یافتن راههایی برای کاهش هزینه تلاش می کند در صورتی که هزینه یابی هدف با قیمت بازار و حاشیه سودی که برای محصول برنامه ریزی شده است و با برقراری هزینه های مجاز محصول شروع می شود و طراحی عملیات و تولید، پس از آنکه هزینه محصول تا میزان هزینه مجاز کاهش یافت، آغاز می شود. سیر تفاوت‌های هزینه یابی سنتی و هزینه یابی بر مبنای هدف به شرح جدول زیر می باشد.

جدول ۱- مقایسه دو رویکرد سنتی مدیریت هزینه و هزینه یابی هدف [۴]

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.

با توجه به موارد ذکر شده و بازار رقابتی امروز، هزینه یابی سنتی از عهده تامین نیازهای به موقع و مفید حسابداری مدیریت بر نمی آید. اینک برخی از شرکتها از سامانه مدیریت مبتنی بر فعالیت استفاده می کنند. با وجود آنکه مدیریت مبتنی بر فعالیت نسبت به مدیریت سنتی برتر است، اما یک چهارچوبی کافی برای مدیریت هزینه نمی باشد. چرا که هیچ تضمینی وجود ندارد که ارزش یک فعالیت ایجاد شده به وسیله تلاش مدیریت مبتنی بر هدف، نیازهای واقعی مشتریان را منعکس سازد و به افزایش رضایت مشتریان منجر شود. اطلاعات حاصله از مدیریت مبتنی بر فعالیت، در حالی که در کوتاه مدت مدیران را در بالا بردن کارایی و اثر بخشی فعالیت‌های موجود یاری دهد ولی آنها را در یافتن فرصتهای جدید برای ایجاد ارزش برای مشتری کمک نمی کند به این دلیل مدیریت مبتنی بر فعالیت ممکن است مدیران را به کاهش سودآوری و تهدید بقا در بلند مدت سوق دهد.

۵- مراحل پیاده سازی نظام هزینه یابی هدفمند در شرکت های خودروسازی

در میان مقالات و نوشته های فراوانی که در مراحل و نحوه پیاده سازی فرآیند هزینه یابی هدف وجود دارد به نظر می رسد فرآیندی که کوپر تعیین کرده است جامع و قابل فهم تر است به همین دلیل در اینجا با بومی سازی این فرآیند برای شرکت های خودروسازی به فرآیندهای آن می پردازیم [۱۱]:

مرحله اول) هزینه یابی محرک بازار خودرو

در این مرحله برای به دست آوردن هدف های هزینه، حاشیه سود مورد نظر از قیمت بازار رقابتی کسر می گردد. این اصل را می توان به صورت معادله زیر خلاصه کرد:

سود هدف - قیمت بازار رقابتی = هزینه هدف

به منظور انجام هزینه یابی هدف در سطح محرکهای بازار خودرو خصوصاً در مورد شرکتهایی که دارای چند محصول هستند گام های زیر باید به طور صحیح برداشته شود:

الف) تعیین اهداف دراز مدت و برنامه ریزی فروش و سود:

استفاده از تکنیک هزینه یابی هدف نیازمند شناخت محرکهای موجود بازار خودرو، شرایط رقابتی، ماهیت مشتری (میزان آگاهی، نرخ تغییر الزامات مشتری و آگاهی به الزامات آتی) و... می باشد. شرکتی قادر به استفاده صحیح از هزینه یابی هدف است که با شناخت کامل از عوامل فوق، بتواند برای خود یک برنامه ریزی درازمدت تدوین نماید.

ب) تعیین پورتفوی محصول:

اینکه چه محصولاتی و با چه حجمی باید تولید شود، دومین گام هزینه یابی محرک بازار و بر اساس مطالعات بازار و شرایط خارجی و امکانات داخلی تعیین می شود. به نظر می رسد رد و بدل کردن اطلاعات بین فروشندگان، تولید کنندگان و مصرف کنندگان نهایی در این مرحله ضروری باشد.

ج) تعیین قیمت فروش برای هر یک از محصولات:

در این مرحله به الزامات، خواسته ها، علایق و سلیقه مشتریان از یک طرف و تمایل به پرداختی که مشتری جهت تأمین این خواسته ها دارد از طرف دیگر باید بررسی شود. همچنین با سهم مشارکت مورد انتظار در بازار و تحلیل هایی که مربوط به رقبا و شرایط رقابتی حاکم بر آن است باید محصولی را با ویژگی های مورد انتظار مشتریان بالقوه تعریف و بر اساس میانگین قیمت تعیین شده توسط آنها، قیمت فروش هدف را باید مشخص نمود. به طور خلاصه برای تعیین قیمت محصول علاوه بر هم کنش عرضه و تقاضا در بازار باید به چند مبنا توجه نماییم که عبارتند از: قیمت محصولات مشابه در بازار، کیفیت و عملکرد محصول، شرایط اقتصادی بازار، البته سایر عوامل نظیر؛ اقلام هزینه، نوع محصول، اعتبار شرکت، سیاستهای دولت و... در تعیین قیمت اثرگذار می باشد. اگر چه ممکن است قیمت انتخاب شده در طول چرخه حیات محصول تغییر کند، اما گویای بهترین پیش بینی در شرایط حاضر است.

د) تعیین حاشیه سود هدف برای هر یک از محصولات:

حاشیه سود با در نظر گرفتن فاکتورهایی مانند: سهام بازار مطلوب، حجم فروش انتظاری، طول و مرحله چرخه محصولات و اهداف راهبردی بلند مدت کل شرکت تعیین می گردد. البته هر محصول یا خط تولید باید حداقل حاشیه سود هدف را تحصیل کند.

ه) تعیین هزینه مجاز برای هر یک از محصولات:

هزینه هدف یا هزینه مجاز عبارت است از حداکثر هزینه ای که شرکت خودروساز باید در تولید، توزیع، ارائه خدمات و واگذاری محصول متحمل شود و از ما به التفاوت قیمت فروش و حاشیه سود به دست می آید.

مرحله دوم) هزینه یابی بر مبنای هدف در سطح محصول

در این مرحله از فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف بر اساس هزینه های جاری، بهای تمام شده محصول جدید پیش بینی می شود و با اهداف چالش هزینه که با استفاده از تکنیک کایزن انجام می گیرد، تلاش برای رسیدن به هزینه هدف شکل می گیرد. پس از اینکه هزینه هدف برای محصول جدید تعیین شد باید شکاف موجود بین هزینه های جاری و هزینه هدف با استفاده از تکنیک مهندسی ارزش که به عنوان شکاف استراتژیک چالش هزینه معروف است را از بین برد.

هزینه مجاز - هزینه جاری = چالش هزینه استراتژیک هزینه

مهندسی ارزش عبارت است از بررسی سیستماتیک عوامل اثرگذار بر بهای تمام شده محصولات به منظور یافتن راه های مناسب حفظ کیفیت همراه با کاهش هزینه ی تولید و رسانیدن آن به سطح هدف گذاری شده. مهندسی ارزش از طریق بهبود طراحی با هدف کاهش هزینه (توام با حفظ کیفیت) و شناسایی کارکردهای زائد محصول که مشتری حاضر به پرداخت بهای آن نیست به مدیریت کمک می کند. مهندسی ارزش توسط تیمی متشکل از گروه های مختلف کارشناسان سازمان در حوزه های مختلف مهندسی، طراحی محصول، تولید، بازاریابی، فروش و مالی در مرحله طراحی انجام می یابد. مهندسی ارزش در مفهومی گسترده به بیرون از سازمان نیز توسعه یافته است و در واقع کل زنجیره ارزش از جمله عرضه کنندگان مواد و قطعات و مشتریان را در بر می گیرد و می تواند موجب بهبود در طراحی محصول، تغییر در خصوصیات مواد اولیه مصرفی یا بهبود روش های تولید محصول شود. تحلیل ارزش و مهندسی ارزش برای هر یک از سر فصل های اصلی تشکیل دهنده بهای تمام شده هدف محاسبه و سعی در برطرف نمودن چالش هزینه دارد. اشاره به این نکته ضروری است که اگر بین حداکثر هزینه جاری (بهای تمام شده مورد انتظار) و هزینه هدف، تفاوت زیادی باشد و به طور معمول نتوان آنرا با مهندسی ارزش برطرف نمود باید در تصمیمات مربوط به تولید محصول یا میزان حاشیه سود مورد انتظار تجدید نظر نمود، مگر اینکه جنبه های غیر مالی، نظیر داشتن تنوع محصول را مد نظر قرار داد. به طور کلی عواملی مؤثر بر هزینه یابی هدف در سطح محصول به دو دسته عامل اصلی تقسیم می شوند:

الف) استراتژی محصول که به درجه نوآوری، سرعت تجدید طراحی و تعداد محصولات در خط تولید بستگی دارد.

ب) ویژگیهای محصول، که در سه دسته پیچیدگی محصول، میزان سرمایه گذاری مورد نیاز آتی در تولید محصول جدید و دوران توسعه محصول قابل دسترسی می باشد.

مرحله سوم) هزینه یابی بر مبنای هدف در سطح قطعات:

در این مرحله هزینه هدف تعیین شده در مرحله دوم یعنی سطح محصول، به سطح قطعات و اجزاء تشکیل دهنده هر یک از خودروها، بهای تمام شده سرشکن می گردد. با مشخص شدن سقف رقم هر یک از عناصر سر فصل های اصلی هزینه، به عنوان مبلغ هدف ملاک عمل قرار می گیرد. در خصوص مواد مصرفی که توسط سازندگان قطعات و یا دیگر عرضه کنندگان تولید و ارائه می شود، تأمین کنندگان در عین حال که می باید از سود مناسب و متعارف برخوردار گردند می باید مواد و قطعات مورد نیاز شرکت را به قیمت تعیین شده ارائه نمایند و بدین منظور همکاری و اشتراک مساعی دو جانبه جهت کاهش بهای تمام شده مواد و قطعات و دستیابی به قیمت هدف تعیین شده الزامی است. همچنین در زمینه کاهش و کنترل هزینه دستمزد و سایر هزینه های اداری و تشکیلاتی نیز، مستلزم همکاری و اشتراک مساعی بخشهای مختلف کارخانه اعم از مالی، مهندسی، بازاریابی، تولید و سایر واحدهای مرتبط است.

تنها بعد از اجرای موفقیت آمیز این مراحل است که مدیریت شرکت جهت عزم همگانی کارکنان برای حصول به قیمت تمام شده هدف، سر لوحه اصلی امور شرکت را تصویب و در عین حال آنرا به طور پیوسته مورد تجدید نظر قرار می دهد.

۶- استراتژی‌های مدیریت هزینه و مدیریت کارکردهای محصول

در تعیین استراتژی‌های مدیریت هزینه و مدیریت کارکردهای محصول باید میان هزینه‌ها و کارکردها یا نیازمندی‌های محصول توازن برقرار شود.

به این منظور می‌توان سه استراتژی مهم را در پیش گرفت [۹ و ۱۰]:

۱- استراتژی مدیریت هزینه‌ها

باید هزینه‌های سازمان مدیریت و کنترل شود، تقویت سیستم کنترلی سازمان می‌تواند در این راه موثر واقع شود. این روش مشابه استراتژی کاهش هزینه‌های مایکل پورتر خواهد بود. بدیهی است که در اجرای این استراتژی سازمان باید ساختار، فرهنگ سازمانی و سیستم‌های سازمانی را متناسب با این استراتژی‌ها تنظیم کند.

۲- استراتژی مدیریت کارکردها و نیازمندی‌های محصول

در این استراتژی سازمان می‌کوشد تا با آنالیز کارکردها و نیازمندی‌های محصول، کارکردهایی را که چندان مطلوب نیستند را حذف یا تعدیل کند.

۳- استراتژی ترکیبی

لزوما" هر یک از استراتژی‌های بالا به تنهایی انتخاب و اجرا نمی‌شود، گاهی لازم است که ترکیبی و نسبتی از استراتژی‌های فوق انتخاب و اجرا شود.

۶-۱ ماتریس انتخاب استراتژی مناسب

ماتریس انتخاب استراتژی مناسب را می‌توان براساس دو بعد مهم زیر بنا نمود:

۱- بعد اهمیت کارکرد برای مشتری

۲- بعد توان سازمان در کاهش هزینه‌ها

بنابراین می‌توان گفت :

- اگر اهمیت کارکرد برای مشتری پایین بوده و توان سازمان در کاهش هزینه پایین باشد، استراتژی مدیریت کارکرد انتخاب گردد.
- اگر اهمیت کارکرد برای مشتری بالا باشد و توان سازمان در کاهش هزینه بالا باشد، استراتژی مدیریت هزینه انتخاب گردد.
- اگر اهمیت کارکرد برای مشتری پایین باشد و توان سازمان در کاهش هزینه بالا باشد، استراتژی ترکیبی انتخاب گردد.
- اگر اهمیت کارکرد برای مشتری بالا باشد و توان سازمان در کاهش هزینه پایین باشد، استراتژی ترکیبی انتخاب گردد.

۶-۲ طراحی سازمانی مناسب

اجرای تفکر هزینه‌یابی هدف نیازمند ایجاد سازمانی متناسب با این تفکر است. سازمانی که ویژگی‌های زیر را داشته باشد :

۱- تعهد مدیریت

۲- کارگروهی و تیمی

۳- فرهنگ سازمانی قوی

۴- همکاری با تامین کننده

۵- دانش هزینه‌یابی هدف، طراحی برای ساخت، مهندسی ارزش

۶- سیستم کنترل و ارزیابی مناسب

۷- هزینه یابی هدف در تعدادی از شرکت های خودروسازی معتبر در دنیا

در این بخش به بررسی هزینه یابی هدف در تعدادی از شرکت های خودروسازی معتبر دنیا خواهیم پرداخت. با توجه به اینکه ژاپنی ها در پیاده سازی این فرآیند از پیش قدمان بوده اند، لذا در این بخش ۴ شرکت معتبر ژاپن که در دنیا نیز مطرح بوده مورد نظر قرار خواهد گرفت [۵].

۱-۷ هزینه یابی هدف در شرکت هوندا

با تشدید رقابت جهانی و افزایش ارزش ین، شرکت هوندا تصمیم گرفت تا با هزینه یابی هدف، قیمت و هزینه ی خودروی “سیویک” را کاهش دهد. براین اساس اقدامات زیر را انجام داد:

- ۱- برخی قطعات را با قطعات ارزان تر جایگزین کرد.
- ۲- برخی اجزا محصول را ساده تر کرد.
- ۳- طراحی برخی محصولات را ساده تر کرد.
- ۴- برخی از تجهیزات پرهزینه ی شرکت را تعویض کرد.

۲-۷ هزینه یابی هدف در شرکت نیسان

شرکت نیسان، در انجام این مهم، از مهندسی ارزش بهره جست. استراتژی نیسان نیز بر این مبنا قرار گرفت که قیمت بر اساس توقعات مشتریان از کارکردهای محصول تعیین می گردد. پس از تعیین قیمت، باید با استفاده از هزینه یابی هدف در اندیشه ی کاهش هزینه ها بود.

۳-۷ هزینه یابی هدف در شرکت کوماتسو

شرکت کوماتسو از آنالیز طراحی و آنالیز کارکرد برای دستیابی به هزینه ی هدف بهره گرفت. مدیریت هزینه ها نیز به عنوان استراتژی کوماتسو تعیین گردید.

۴-۷ هزینه یابی هدف در شرکت تویوتا

این شرکت نیز آنالیز کارکرد را در پیش گرفت و همچون نیسان بر استراتژی مدیریت کارکردهای محصول تمرکز نمود

۸- هزینه یابی هدف در شرکت های خودروسازی ایران

طبق تحقیقات انجام شده، عدم امکان تعیین قیمت های رقابتی، نوسانات عمده اقتصادی، رایج نبودن مشتری مداری، فقدان روحیه کاری، عدم بهره گیری از سیستم های صحیح بهای تمام شده و عدم استفاده از مهندسی ارزش به عنوان عمده ترین موانع و مشکلات موجود در بکارگیری هزینه یابی هدف در شرکت های خودروسازی ایران می باشد [۱۲]. لذا جهت رفع این موانع پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می گردد:

- ۱- تا زمانی که کشور از بازار بسته و شبه انحصاری برخوردار باشد، شرکت های خودروساز هیچگونه تمایلی به استفاده از هزینه یابی هدف نخواهند داشت و فقط در شرایط رقابتی است که این شرکت ها جهت اینکه بتوانند به بقاء خود ادامه دهند، مجبور به استفاده از این روش سودمند خواهند بود. در ایران به دلیل عدم وجود بازارهای رقابتی، تعیین قیمت هدف با مشکل مواجه است لذا پیشنهاد می گردد دولت اقدام به گشودن تدریجی مرزها جهت ورود خودروهای خارجی بنماید تا شرایط رقابتی در تولید و عرضه این محصولات فراهم آید.

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

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

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

۵- از سیستم‌های بهای تمام شده نوین، مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده شود. هزینه یابی بر مبنای فعالیت سیستمی است که باعث کاهش هزینه‌ها و همچنین محاسبه دقیق‌تر بهای تمام شده محصولات است.

۶- با توجه به وجود انجمن مهندسی ارزش در ایران، پیشنهاد می‌شود شرکت‌های خودروساز برای استفاده از مهندسی ارزش و بهره‌گیری مؤثر تر از آن از راهنمایی‌های این انجمن استفاده کنند.

با توجه به نیازهای مشتریان، علی‌الخصوص کاهش قیمت‌ها و افزایش کیفیت و به منظور دستیابی به اهداف دورنمای اقتصادی و مقابله با خطرات و کاستی‌هایی که به تبع پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی به وجود خواهند آمد، ضروری است به سرعت نظام هزینه یابی هدفمند در صنایع خودروسازی کشور تدوین و به مرحله اجرا گذاشته شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

با گسترش روزافزون مباحث مربوط به سازمان تجارت جهانی و پیوستن تدریجی کشورهای مختلف به این سازمان، لزوم توجه به تکنیک‌های نوین مدیریت هزینه بیش از پیش احساس می‌شود. در حال حاضر هزینه‌یابی هدف، به طور گسترده در صنایع مختلف کشورهای جهان به کار گرفته می‌شود. به منظور اجرای موفق هزینه یابی هدف در شرکت‌های خودروساز، لازم است که این شرکت‌ها، ضمن حفظ کیفیت و کارکرد محصولات خود، توجه ویژه‌ای به این مقوله سودمند در کاهش قیمت‌های محصولات خود بنمایند تا با رقابتی کردن محصولات خود، سهم خود را در بازار افزایش و سودآوری خود را افزایش دهند. هزینه یابی هدف ضمن حفظ منافع صاحبان صنایع خودروسازی، باعث افزایش رضایت‌مندی مشتریان و افزایش کیفیت خودروهای تولیدی می‌گردد و اجرای موفقیت‌آمیز این نظام مستلزم رعایت موارد زیر می‌باشد:

۱- توجه خاص مدیران ارشد و به تبع آن سایر مدیران و مسؤلان به اهمیت این مقوله.

۲- ایجاد فرهنگ کاهش هزینه در سطح شرکت و شرکت‌های تابعه و تأمین کنندگان.

۳- مشتری مداری واقعی.

۴- هدایت تأمین کنندگان مواد و قطعات با توجه به نظام هزینه یابی هدفمند.

۵- سهیم نمودن کارکنان تمام سطوح در دستاوردهای شرکت.

۶- بکارگیری سیستم‌های اطلاعاتی جامع و یکپارچه.

مدیریت استراتژیک هزینه‌ها و ترندهای آن مانند هزینه‌یابی هدف راهکارهایی را ارائه می‌دهند تا سازمان‌ها بتوانند هزینه‌های خود را به‌گونه‌ی مدیریت کنند که نه تنها در عرصه‌ی رقابت باقی بمانند بلکه حضوری قوی و مقتدرانه داشته باشند.

فهرست منابع و مأخذ :

۱- عالی ور، عزیز، «حسابداری صنعتی، مفاهیم و کاربردها در هزینه یابی - جلد اول»، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۸، چاپ سوم، خرداد ۱۳۸۳

۲- شباهنگ، رضا، «حسابداری مدیریت»، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۱، چاپ نهم ۱۳۸۳.

۳- حجازی، رضوان، «مدیریت هزینه بر مبنای هدف»، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، سال پانزدهم، شماره ۱، بهار ۱۳۸۲.

۴- خوش طینت، محسن و اشرف جامعی، «هزینه یابی هدف، شناخت، کاربرد و ضرورت بکارگیری آن»، نشریه حسابرسی شماره ۱۶، سال چهارم، مهر و آبان ۱۳۸۱.

۵- سماواتی، رضا «ویژگی‌های بارز حسابداری مدیریت در ژاپن»، نشریه حسابرسی شماره ۱۰، سال سوم، بهار ۱۳۸۰.

6- Horongren and foster, "Cost Accounting a Managerial Emphasis", 8 th ed, prentice Hall. Inc, new jersey. USA, 1994.

7- Castellano and Young, "Speed splashier an interactive team – based target costing exercise", journal of Accounting Education, PP 149-155, 2003.

۸- رحیمیان، نظام الدین، «مقایسه قیمت‌گذاری بر مبنای هزینه به اضافه چند درصد و قیمت‌گذاری بر مبنای هدف»، نشریه حسابرسی شماره ۶ سال دوم، بهار ۱۳۷۹.

9- Ibusuki.U. and Carlos Kaminski.P., " Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target – Costing: A Case Study in an Automotive Company", International Journal of Product Economics, PP 459-474, 2007.

10- Kee. R. and Motherly.M., "Decision Control of Products Developed Using Target Costing", Advance in Management Accounting, PP 267-292, 2006.

11- Cooper.R. and Slagmolder.R., "Target Costing for New-Product Development: Product-Level Target Costing", Journal of Cost Management, PP 5-12, 2002.

۱۲- ثقفی، دکتر علی و دکتر رحیم ارباب اسماعیلی، «بررسی اثرات اقتصادی پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی بر روی صنعت خودرو با نگرش به روشهای حسابداری مدیریت در شرکت ایران خودرو»، نشریه مطالعات حسابداری، شماره ۵، بهار ۱۳۸۳.