

## بررسی موانع به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

محسن دستگیر\* - جواد عرب یارمحمدی\*\*

تاریخ دریافت مقاله: ۸۳/۷/۱۳

تاریخ تایید نهایی: ۸۳/۸/۱۱

### چکیده

با گسترش روز افزون مباحث مربوط به سازمان تجارت جهانی و پیوستن تدریجی کشورهای مختلف به این سازمان، لزوم توجه به تکنیک‌های مدیریت هزینه بیش از پیش احساس می‌شود، کشورهایی که به این پیمان جهانی می‌پیوندند به دنبال ساز و کارها و ابزارهایی هستند که بتوانند به دوام و بقاء اقتصادی آن‌ها در بازار پر رقابت جهانی کمک کنند و بتوانند پیش از ورود به این رقابت همه جانبه، قابلیت‌های مناسب و آمادگی لازم را کسب نمایند. در بازار یک‌پارچه دنیای آینده، کسانی قادر به رقابت هستند و می‌توانند به دوام و بقاء واحدهای تجاری خود امیدوار باشند که بتوانند کالاهایی با مزایای رقابتی، تولید و به بازار عرضه کنند. عرضه کنندگانی که بتوانند محصولاتی را با کیفیت و کارکرد مشابه اما با قیمت‌های پایین‌تر به بازار ارایه کنند، گوی سبقت را از دیگر رقبا خواهند ربود و سهم خود را در بازار افزایش خواهند داد. یکی از مهم‌ترین تکنیک‌هایی که می‌تواند مؤسسات را در این راه کمک کند سیستم هزینه‌یابی هدف است.

این مقاله به بررسی موانع به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. این موانع در قالب فقدان عناصر هزینه‌یابی هدف تعریف شده است. نتایج حاصله از این تحقیق، نشان داد که در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هیچ‌یک از عناصر هزینه‌یابی هدف اجرا نمی‌شود.

تحقیق حاضر، هم‌چنین تأثیر سطح تحصیلی و سابقه خدمت آزمودنی‌ها که به‌عنوان متغیرهای تعدیل کننده تحقیق در نظر گرفته شده‌اند را مشخص نموده و این نتیجه حاصل شد که این دو متغیر در سطح ادراک آزمودنی‌ها در پاسخ به سؤالات پرسش‌نامه تحقیق تأثیر معنی‌داری ندارند.

**واژه‌های کلیدی:** هزینه‌یابی هدف، قیمت فروش هدف، بهای تمام شده هدف، مهندسی ارزش، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

\* استادیار دانشگاه شهید چمران اهواز (مکاتبه کننده)

\*\* کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

## مقدمه

هزینه‌یابی هدف یک تکنیک مدیریت هزینه است که به‌طور عمده تمرکز خود را بر مدیریت هزینه محصولات آتی واحد تولیدی معطوف می‌کند. در هزینه‌یابی هدف نگرش این است که چون پس از طراحی یک محصول بخش عمده‌ای از هزینه‌های آن تعهد می‌شود، کاهش هزینه امکان‌پذیر نیست مگر با طراحی مجدد محصول (Cooper & slagmulder, 1997). در این تکنیک قبل از مرحله طراحی به مدیریت هزینه توجه تا محصولی با بهای تمام شده از پیش تعیین شده تولید تا سود مورد نظر مدیریت تأمین شود. هزینه‌یابی هدف یک تکنیک تعیین و اندازه‌گیری بهای تمام شده نیست، بلکه یک برنامه جامع کاهش هزینه است که حتی قبل از اولین مراحل تولید یک محصول است (Kato, 1993). هزینه‌یابی هدف به دنبال شناسایی هزینه‌های تولید یک محصول پیشنهادی است، تا وقتی محصول به فروش می‌رسد سود دل‌خواه و مورد نظر را ایجاد کند. در سیستم‌های رایج، یک محصول پس از طراحی و تولید، هزینه‌یابی شده و پس از تعیین بهای تمام شده آن، سود مورد نظر به آن افزوده و با قیمت تعیین شده به بازار عرضه می‌شود. اما در دنیای پر رقابت آینده، تولید کننده نمی‌تواند بدون لحاظ نمودن بهایی که مشتری حاضر به پرداخت است به تولید و عرضه محصول پردازد. هزینه‌یابی هدف یک مهندسی معکوس است که در ابتدای 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 را ارائه کند.

خانم کیت‌هالین مدیر مالی ارشد گروه صنعتی بویینگ می‌گوید؛ برای به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف باید سه زمینه عمده وجود داشته باشد.

۱- زمینه‌های تکنیکی

۲- زمینه‌های رفتاری

۳- زمینه‌های فرهنگی

۱. **زمینه‌های تکنیکی:** برای این که از این تکنیک استفاده شود ابتدا باید راهی را برای به‌دست آوردن اطلاعات جدید و به‌دست آوردن ابزاری هم‌چون مهندسی ارزش، ترازیبی (Benchmarking) و تیم‌های اجرایی تشکیل داد. ترازیبی عبارت است از

فرایند مستمر اندازه‌گیری محصولات، خدمات و فعالیت‌های تجاری و مقایسه آن‌ها با رقبای قوی و شرکت‌هایی که به‌عنوان پیشرو یک صنعت، شناخته شده‌اند (Fisher, 1997).

۲. **زمینه‌های رفتاری:** دومین موضوعی که در استفاده از هزینه‌یابی هدف در نظر گرفته می‌شود، ملاحظات رفتاری است. یعنی یک مهندس و طراح برای طراحی محصول جدید، نه تنها باید کار کردها و ویژگی‌های یک محصول را در نظر داشته باشد، بلکه باید محدودیت‌های هزینه‌ای را در نظر بگیرد.

۳. **زمینه‌های فرهنگی:** سومین و مهم‌ترین موضوع در استفاده از هزینه‌یابی هدف، زمینه‌های فرهنگی آن است. با این تعبیر که نوع عملکرد به‌جای این که یک گروه تنها به محافظت از منابع و زمینه‌های کاری خود پردازد، می‌بایست کارکردهای سایر گروه‌ها و منابع جمعی را نیز مد نظر قرار دهند. برای اجرای موثر هزینه‌یابی هدف باید در طی زنجیره ارزش انتشار یافته باشد و تمامی افراد سازمان آن‌را پذیرفته باشند. حتی اگر یک دایره در سازمان با آن مخالفت کند، ممکن است نتایج هزینه‌یابی هدف از بین برود.

با مرور تحقیقات و مقالات مختلف در زمینه هزینه‌یابی هدف مشخص شد پنج عامل اصلی هزینه‌یابی هدف عبارتند از: قیمت‌گذاری هدف (رحیمیان، ۱۳۷۹)، تمرکز بر مشتری (Cooper & slagmuder, 1997)، کارگروهی (رحمان‌پور، ۱۳۸۱)، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (اکباتانی و بیات، ۱۳۸۲) و مهندسی ارزش (Cooper & slagmuder, 1997) و فضل‌زاده و رضایی، ۱۳۸۱).

هدف اصلی این تحقیق، بررسی موانع موجود در به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. زیرا، با بررسی موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف می‌توان در ابتدا شناخت بهتری از موانع موجود در به کارگیری هزینه‌یابی هدف کسب کرد و هم‌چنین برای رفع موانع موجود گام برداشت.

مهم‌ترین سؤالاتی که در این زمینه مطرح شده است عبارتند از:

۱. فقدان تعیین قیمت رقابتی مانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف شده است؟
۲. رایج نبودن طرز فکر مشتری‌مداری مانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف شده است؟
۳. فقدان روحیه کارگروهی مانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف شده است؟

۴. عدم استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف شده است؟

۵. عدم استفاده از مهندسی ارزش مانع استفاده از سیستم هزینه‌یابی هدف شده است؟  
به منظور پاسخ به سؤالات مذکور و دستیابی به هدف اصلی تحقیق، ابتدا روش پژوهش دو مرحله‌ای که شامل مرور متون، تهیه و ارسال پرسش‌نامه است، به کار گرفته شد و سپس با تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه‌ها، نتایج تحقیق مشخص شد. در ادامه فرضیات تحقیق، روش تحقیق، روش جمع‌آوری اطلاعات، تجزیه و تحلیل اطلاعات، نتایج تحقیق به همراه نگاره‌ها و تجزیه تحلیل‌های مربوط و پیشنهادات لازم هم در نهایت ارائه می‌شود. انتظار می‌رود که نتایج تحقیق زمینه‌ای مساعد برای شناخت بهتر موانع به کارگیری هزینه‌یابی هدف و همچنین انجام تحقیقات پیش‌تری در این مورد در آینده را فراهم آورد.

### فرضیه‌های اصلی تحقیق

برای تحقق هدف اصلی تحقیق - بررسی موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف - فرضیه‌های اصلی تحقیق به شرح زیر طراحی شده‌اند:

فرضیه ۱- عدم امکان تعیین قیمت رقابتی مانعی برای به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف است.

فرضیه ۲- رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری مانعی برای به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف است.

فرضیه ۳- فقدان روحیه کار گروهی مانعی برای به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف است.

فرضیه ۴- عدم استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مانعی برای به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف است.

فرضیه ۵- عدم استفاده از مهندسی ارزش مانعی برای به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف است.

### متغیرهای تعدیل کننده

متغیر تعدیل کننده یک متغیر ثانوی است که محقق مایل است اثر آن را در رابطه با متغیر مستقل اولیه و متغیر وابسته ملاحظه کند. هدف از انتخاب متغیر تعدیل کننده این است که

مشخص شود آیا این متغیر، رابطه بین متغیر مستقل و وابسته را تحت تأثیر قرار می‌دهد یا خیر؟ در تحقیق حاضر، مقطع تحصیلی و سابقه خدمت آزمودنی‌ها نقش متغیر تعدیل‌کننده یا واسطه‌ای را ایفا می‌کنند. بنابراین، فرضیات فرعی تحقیق به صورت زیر طراحی شده‌اند:

فرضیه فرعی ۱: بین میزان تحصیلات مدیران و شناخت آن‌ها از موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه فرعی ۲: بین سابقه خدمت مدیران و شناخت آن‌ها از موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف رابطه معنی‌داری وجود دارد.

## روش تحقیق

در این تحقیق بر اساس مطالعات نظری، مقدمات تهیه پرسش‌نامه فراهم شد. پرسش‌نامه ابزار اصلی جمع‌آوری داده‌های تحقیق حاضر بوده است. پرسش‌نامه تحقیق شامل ۲۰ سؤال است و به شیوه‌ای تهیه شده است که امکان شناسایی پاسخ‌دهنده وجود نداشت و در نامه ضمیمه هر پرسش‌نامه، ضمن تشریح اهداف تحقیق و اهمیت آن، به آزمودنی‌ها اطمینان لازم درباره محرمانه بودن جواب‌های آن‌ها داده شد، تا با حسن نیت و اعتماد بیش‌تری پرسش‌نامه را پاسخ‌دهند.

پرسش‌نامه‌ها در چند مرحله در سال ۱۳۸۲ ارسال شد که اطلاعات لازم در این مورد در نگاره شماره (۱) آمده است. تعداد نمونه ۹۴ شرکت بود که به روش تصادفی طبقه بندی شده انتخاب شده بودند.

نگاره ۱. آمار پرسش‌نامه‌های ارسال شده و دریافت شده

شرح	تعداد ارسالی	تعداد دریافتی	تعداد دریافت نشده
مرحله اول	۹۴	۴۸	۴۶
مرحله دوم	۴۶	۲۵	۲۱
مرحله سوم	۲۱	۱۱	۱۰

در این تحقیق برای سنجش نظر آزمودنی‌ها در مورد موانع به کارگیری هزینه‌یابی هدف که در قالب فرضیه‌های تحقیق مطرح شده بودند، پرسش‌نامه‌ای تنظیم و در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفت. از آزمودنی‌ها خواسته شد با استفاده از معیار درجه بندی لیکرت (۱- خیلی کم، تا ۵- خیلی زیاد) مبادرت به پاسخ‌گویی به سوالات پرسش‌نامه کنند.

با استفاده از روش آزمون و آزمون مجدد<sup>۱</sup>، اعتبار<sup>۲</sup> پرسش‌نامه آزمون شد، به این ترتیب که بین اعضای نمونه مقدماتی<sup>۳</sup> دوبار پرسش‌نامه در زمان‌های متفاوت توزیع شد و از مقایسه نتایج آن مشخص شد که انحراف قابل ملاحظه‌ای بین آن‌ها وجود ندارد. روایی<sup>۴</sup> پرسش‌نامه هم در سطح مطلوبی مورد تأیید قرار گرفت.

### جامعه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه این تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. واحدهای صنعتی تشکیل دهنده جامعه تحقیق شامل ۳۱۲ شرکت است. نمونه آماری تحقیق تعداد ۹۴ شرکت بوده که به‌طور تصادفی از مجموعه ۳۱۲ شرکت انتخاب شده‌اند. چگونگی توزیع جامعه آماری و نمونه آماری تحقیق به ترتیب در نگاره شماره (۲ و ۳) آمده است.

نگاره ۲. چگونگی توزیع جامعه آماری

ردیف	نوع صنعت	تعداد	درصد
۱	تجهیزات برقی	۱۱	٪۴
۲	چوب و کاغذ	۱۶	٪۵
۳	دارویی	۲۲	٪۷
۴	سیمان	۱۹	٪۶
۵	شیمیایی و نفت	۳۲	٪۱۰
۶	غذایی	۲۷	٪۹
۷	فلزات	۲۹	٪۹
۸	قند	۱۷	٪۵
۹	لاستیک و پلاستیک	۱۵	٪۵
۱۰	لوازم خانگی	۲۰	٪۶
۱۱	ماشین آلات و تجهیزات	۱۸	٪۶
۱۲	معدن و محصولات کانی و فلزی	۳۳	٪۱۱
۱۳	نساجی	۲۸	٪۹
۱۴	وسایل نقلیه موتوری	۲۵	٪۸
	جمع	۳۱۲	٪۱۰۰

1. Test Retest Method
2. Reliability
3. Pilot
4. Validity

نگاره ۳. چگونگی توزیع نمونه آماری

ردیف	نوع صنعت	تعداد	درصد
۱	تجهیزات برقی	۴	٪۴
۲	چوب و کاغذ	۵	٪۵
۳	دارویی	۷	٪۷
۴	سیمان	۶	٪۶
۵	شیمیایی و نفت	۹	٪۱۰
۶	غذایی	۸	٪۹
۷	فلزات	۸	٪۹
۸	قند	۵	٪۵
۹	لاستیک و پلاستیک	۵	٪۵
۱۰	لوازم خانگی	۶	٪۶
۱۱	ماشین آلات و تجهیزات	۶	٪۶
۱۲	معدن و محصولات کانی و فلزی	۱۰	٪۱۱
۱۳	نساجی	۸	٪۹
۱۴	وسایل نقلیه موتوری	۷	٪۸
جمع		۹۴	٪۱۰۰

### یافته‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش‌های آمار ناپارامتری<sup>۱</sup> به نام آزمون Z و کای مربع<sup>۲</sup> استفاده گردید و سطح مردودی فرضیه‌های صفر تحقیق<sup>۳</sup> هم به میزان احتمال ۵ درصد در نظر گرفته شده است. فرضیه‌های تحقیق در قالب آزمون فرض آماری به صورت  $H_0$  و  $H_1$  طراحی شده‌اند و برای هر یک از فرضیه‌های تحقیق آزمون فرض آماری به صورت زیر طراحی شده است:

$$H_0: \mu \geq 3$$

$$H_1: \mu < 3$$

آماره آزمون فرضیه‌ها از توزیع Z برخوردار است. اطلاعات مربوط به مقدار آماره آزمون (مقدار بحرانی و مقدار مشاهده شده) مربوط به هر یک از فرضیه‌های تحقیق در نگاره شماره (۴) آمده است.

- 
1. Non-Parametris Statistics
  2. Chi-Square
  3. Null Hypothisis

## نگاره ۴. نتایج آزمون فرضیات تحقیق

فرضیه	شرح	Z بحرانی	Z مشاهده شده
یک	قیمت رقابتی	-۱/۶۴۵	-۴/۸۴۴
دو	مشتری مداری	-۱/۶۴۵	-۴/۹۸۲
سه	کارگروهمی	-۱/۶۴۵	-۴/۷۰۴
چهار	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	-۱/۶۴۵	-۸/۸۹۲
پنج	مهندسی ارزش	-۱/۶۴۵	-۳/۰۵۸

## آزمون فرضیه‌های فرعی

## الف. فرضیه فرعی شماره یک

برای آزمون این فرضیه، متغیر موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف به سه گروه و متغیر مقطع تحصیلی آزمودنی‌ها به دو گروه فوق دیپلم و پایین‌تر و لیسانس و بالاتر با توجه به وضع موجود تقسیم بندی شده‌اند. در نگاره شماره (۵) احتمال توأم آن‌ها آمده است. بر اساس نگاره شماره (۷) مقدار کای مربع برابر ۰/۵۳۹۶ است و با توجه به مقدار آلفا ۵ درصد و از آن جایی که آماره آزمون در ناحیه  $H_0$  قرار می‌گیرد پس می‌توان گفت که با اطمینان ۹۵ درصد بین دو متغیر، سطح تحصیلی آزمودنی‌ها و میزان ادراک آن‌ها از موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف، رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

## نگاره ۵. نگاره توافقی میزان تحصیلات آزمودنی‌ها و شناخت آن‌ها از موانع به کارگیری هزینه‌یابی هدف

شماره گروه	فوق دیپلم و پایین‌تر	لیسانس و بالاتر	جمع
اول	۶/۰۷۵	۱۱	۱۸
دوم	۱۲/۴۸۷۵	۲۴	۳۷
سوم	۸/۴۳۷۵	۱۸	۲۵
جمع	۲۷	۵۳	۸۰

## ب. فرضیه فرعی شماره دو

در آزمون فرضیه فرعی دو نیز متغیر موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف به سه گروه و متغیر سابقه خدمت هم به سه گروه کم‌تر از ۱۰ سال، ۱۰ تا ۲۰ سال و بیش از ۲۰



سال طبقه بندی شده است. که در نگاره شماره (۶) احتمال توأم آن‌ها ارایه شده است. بر اساس اطلاعات نگاره شماره (۷) مقدار آماره آزمون برابر ۱/۱۳۲ شده است که این آماره در ناحیه  $H_0$  است. به عبارت دیگر می‌توان ادعا نمود که در سطح ۹۵ درصد رابطه معناداری بین متغیرهای مورد مطالعه وجود ندارد و میزان سابقه خدمت آزمودنی‌ها در ادراک آن‌ها از موانع به کارگیری سیستم هزینه یابی هدف تأثیری ندارد.

نگاره ۶. نگاره توافقی سابقه خدمت آزمودنی‌ها و شناخت آن‌ها از موانع به کارگیری هزینه یابی هدف

شماره گروه	کم‌تر از ۱۰ سال	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	بیش از ۲۰ سال	جمع
اول	۲/۲	۳/۷۱۲۵	۵/۰۸۷۵	۱۱
دوم	۸/۴	۱۴/۱۷۵	۱۹/۴۲۵	۴۲
سوم	۵/۴	۹/۱۱۲۵	۲۲/۴۸۷۵	۲۷
جمع	۱۶	۲۷	۳۷	۸۰

نگاره ۷. چکیده محاسبات آماری فرضیات فرعی

فرضیه متغیر تعدیل کننده	متغیر	سوالات	$\chi^2$ محاسبه شده	D.F	سطح معنی دار قراردادی	مقدار بحرانی	نتیجه آزمون
یک	میزان تحصیلات	۱ الی ۲۰	۰/۵۳۹۶	۲	%۵	۵/۹۹	رد
دو	سابقه خدمت	۱ الی ۲۰	۱/۱۳۲	۴	%۵	۹/۴۸۸	رد

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

این تحقیق دارای ۵ فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی بود که در فرضیه‌های اصلی به بررسی موانع به کارگیری سیستم هزینه یابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است و در فرضیه‌های فرعی هم تأثیر متغیرهای تعدیل کننده تحقیق که «میزان تحصیلات» و «سابقه خدمت» می‌باشند، مورد بررسی قرار گرفته است. تمامی فرضیه‌های مزبور در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد آزمون قرار گرفتند که

فرضیه‌های اصلی همگی تأیید شدند. چکیده محاسبات آماری در این مورد در نگاره شماره (۸) ارائه شده است.

نگاره ۸. چکیده محاسبات آماری آزمون فرضیه‌های اصلی و فرعی

رد	تأیید	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	x	۰/۵۷۴	۲/۶۹	یک
	x	۰/۷۲۵	۲/۵۹۶	دو
	x	۰/۷۲۳	۲/۶۱۹	سه
	x	۰/۵۸۱	۲/۴۲۲	چهار
	x	۱/۲۲۱	۲/۵۸۱	پنج
x		-	-	فرعی ۱
x		-	-	فرعی ۲

## بحث و نتیجه گیری

در یک نتیجه‌گیری کلی می‌توان بیان نمود که در بازار جهانی، رقابت میان شرکت‌ها و بنگاه‌ها نسبت به گذشته پیچیده‌تر و فشرده‌تر شده و مشتریان نیز در انتخاب فرآورده‌ها و خدمات دل‌خواه خود، قدرت اختیار بیش‌تری یافته‌اند. اکنون بر خلاف گذشته در اثر سرعت پیشرفت فناوری و فرآورده‌ها و خدمات مشابه فراوان‌تر و گزینه‌های خرید مشتری بیش‌تر شده‌اند. در این شرایط شرکت‌هایی می‌توانند در عرصه رقابت باقی بمانند و به فعالیت خود ادامه دهند که بتوانند محصولاتی را تولید کنند که ضمن داشتن کیفیت و کارکرد مناسب و قابل رقابت با رقبای، بهای تمام شده کم‌تری نیز داشته باشند تا بتوانند سهم خود را در بازار حفظ و افزایش دهند و سود مورد نظر خود را نیز کسب کنند.

ابزاری که می‌تواند این ویژگی‌ها را تأمین نماید سیستم هزینه‌یابی هدف است. این سیستم خود دارای عناصری است که این عناصر عبارتند از هزینه‌های مبتنی بر قیمت، تمرکز بر مشتری، توجه به کار گروهی، بهره‌گیری از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و استفاده از مهندسی ارزش. حال سؤالی که مطرح می‌شود این است که با توجه به اهمیت سیستم هزینه‌یابی هدف و نقش آن در سودآوری بلندمدت شرکت، چه موانعی به کارگیری این سیستم را با مشکل مواجه می‌سازد؟ این تحقیق به دنبال یافتن پاسخی برای سؤال یادشده است. بدین منظور پنج فرضیه اصلی طراحی گردید.

فرضیه اول، به دنبال این بود که آیا عدم امکان تعیین قیمت رقابتی از طریق مکانیزم بازار آزاد مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است؟ با جمع آوری، بررسی و تحلیل داده‌ها مشخص شد که عدم امکان تعیین قیمت‌های رقابتی مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف محسوب می‌شود.

فرضیه دوم، به دنبال یافتن پاسخی به این سؤال بود که آیا رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است؟ با تحلیل داده‌های موجود مشخص شد که رایج نبودن مشتری مداری مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است.

فرضیه سوم، به دنبال یافتن پاسخی به این سؤال بود که آیا فقدان روحیه کار گروهی مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است؟ با تجزیه و تحلیل داده‌های مربوط مشخص شد که فقدان کار گروهی مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است.

فرضیه چهارم، به دنبال یافتن پاسخی به این سؤال بود که آیا عدم استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است؟

با تحلیل داده‌های گردآوری شده مشخص شد که عدم بهره‌گیری از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است.

فرضیه پنجم، به دنبال یافتن پاسخی به این سؤال است که آیا عدم استفاده از مهندسی ارزش مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است؟ با توجه به اطلاعات تحلیل شده مشخص شد که عدم استفاده از مهندسی ارزش مانعی برای به کارگیری هزینه‌یابی هدف است.

به‌طور کلی می‌توان این‌گونه نتیجه‌گیری نمود، تا زمانی که کشور از بازار انحصاری برخوردار باشد، شرکت‌ها هیچ‌گونه تمایلی به استفاده از هزینه‌یابی هدف نخواهند داشت و فقط در شرایط رقابتی است که شرکت‌ها جهت این که بتوانند به بقا خود ادامه دهند، این سیستم را مورد استفاده قرار خواهند داد.

### پیشنهادها

با توجه به اهمیت موضوع و هم‌چنین با در نظر گرفتن نتایج حاصل از داده‌های تحقیق می‌توان پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه کرد:

۱. دولت اقدام به گشودن تدریجی مرزها جهت ورود کالاها و محصولات خارجی کند تا تولیدکنندگان داخلی اقدام به جهش در صنعت خود برای رقابت با کالاهای وارداتی کنند و به این ترتیب تولیدکنندگان داخلی عوامل کلیدی هزینه‌یابی هدف

- را در تولید محصولات لحاظ کنند.
۲. با توجه به این که تمرکز بر مشتری، راهنمایی برای کاهش بهای تمام شده محصولات است، از این رو پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها به‌طور مداوم با مشتریان خود جهت دریافت نظرات آن‌ها ارتباط برقرار سازند و نظرات آن‌ها را در طراحی محصولات مورد توجه قرار دهند.
۳. با توجه به اهمیت چند مهارتی ساختن نیروی انسانی در دنیای رقابتی امروزی و نقش آن در افزایش کیفیت و کاهش هزینه محصولات به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود به چند مهارتی ساختن نیروهای خود اقدام کرده و کار گروهی را جای‌گزین کار سنتی و فردی کنند.
۴. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت سیستمی است که باعث کاهش هزینه‌ها و هم‌چنین محاسبه دقیق‌تر بهای تمام شده محصولات می‌شود، از این رو به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را جای‌گزین سیستم‌های سنتی اندازه‌گیری و تعیین بهای تمام شده کنند.
۵. با توجه به وجود انجمن مهندسی ارزش در ایران، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها برای استفاده از مهندسی ارزش و بهره‌گیری مؤثرتر از آن از راهنمایی‌های این انجمن استفاده کنند.

## منابع

- آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور (۱۳۸۰). آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، انتشارات سمت.
- اکباتانی، محمدعلی؛ بیات، علیرضا (۱۳۸۰). اجرای ABC در یک شرکت تولیدی، حسابدار، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران.
- رحمان پور، لقمان (۱۳۸۱). فرایند تیم سازی در سازمان‌ها، تدبیر.
- رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۷۹). مقایسه قیمت گذاری بر مبنای هزینه به اضافه چند درصد و قیمت گذاری بر مبنای هدف، حسابرس.
- فضل زاده، علیرضا؛ رضایی، غلامرضا (۱۳۸۱). هزینه‌یابی هدف و برنامه ریزی، حسابدار، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران.
- مکرمی، یدالله (۱۳۷۸). هزینه‌یابی هدف: روشی اثربخش برای مدیریت هزینه‌ها، حسابدار، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران.
- Cooper, R. (1988). *Implementing Activity Based Costing Management*, Montreal, NJ: The Institute of Management Accountant.
- Cooper, R., Slagmulder, R. (1997). *Factors Influencing, The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice*, February.
- Cooper, R. Slagmulder, R. (1997). *Target Costing and Value Engineering*, Mc Graw – Hill.
- Fisher, Joseph (1997). *Guide to Cost Management*. Edited by Brinher, Barry Indiana University.
- Leahy, Tad (1998). *The Target Costing Bulls Eye*, Part 2, Controller Magazine.

