

دانشگاه آزاد اسلامی

واحد تهران مرکزی

دانشکده مدیریت

نام درس:

حسابداری مدیریت

عنوان تحقیق:

هزینه یابی هدف، بودجه بندی بر مبنای هدف، مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه

بنام آنکه جان را

فکرت آموخت

فهرست مطالب

- مقدمه
- تعریف هزینه یابی هدف
- شش اصل عمده در هزینه یابی هدف
- هزینه یابی هدف در مقایسه با روش سنتی مدیریت هزینه
- کاربردهای عملی هزینه یابی هدف
- مفهوم هزینه یابی هدف
- مراحل فرآیند هزینه یابی هدف
- مشکلات موجود در به کارگیری هزینه یابی هدف
- سیستم هزینه یابی هدف در ایران
- راهبردهای تقابلی

- نمونه ای از تجارب در هزینه یابی هدف (شرکت کاترپیلار)
- بودجه بندی بر مبنای هدف
- چرا بودجه بندی می کنیم؟
- چگونه بودجه بندی را انجام می دهیم؟
- مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه
- تجزیه و تحلیل هزینه و سود
- مراحل ششگانه مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه
- انتخاب و تعیین هدفها
- تهیه طرح عملیاتی

در سالهای دهه ۱۹۹۰، شرکتها و مفسران غربی علاقه روزافزونی درباره فنون گوناگون مدیریت هزینه که توسط شرکتهای ژاپنی به کار می رفت، از خود نشان داده اند. اعتقاد عمومی بر این است که موسسه های ژاپنی در دستیابی به برتری رقابتی، از این فنون بهره زیادی جسته اند. هزینه یابی هدف یکی از رویکردهای مدیریت هزینه در ژاپن است. این رویکرد به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته و درباره آن چندین مطالعه موردی منتشر شده است که نشان می دهند شرکتهای مختلف چگونه سیستمهای مدیریت خود را ایجاد و مستقر کرده اند.

هزینه یابی هدف در پی آن است که در مرحله برنامه ریزی ساخت محصول، فرصتهای کاهش هزینه را شناسائی و معرفی کند و با شروع تولید محصول نیز امکان کاهش دائمی هزینه را فراهم نماید.

در این تحقیق ضمن ارائه مفاهیم نظری هزینه یابی هدف و مقایسه آن با نگرش سنتی مدیریت هزینه، این اصول را در ریشه های فکری آنها ردیابی می کنیم و با بیان مفهوم هزینه یابی هدف به بررسی مراحل آن می پردازیم و در نهایت به مشکلات موجود در کاربرد این نوع سیستم هزینه یابی در ایران اشاره هائی می کنیم. رویکرد استراتژیک، مباحث هزینه یابی هدف،

بودجه بندی هدف و مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه را به صورتی یکپارچه میبیند لذا در خصوص بودجه بندی هدف و مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه اشاراتی خواهیم داشت. به منظور مقایسه تفاوت چرخه عمر تولید سنتی و تولید با فناوری پیشرفته رادر شکل ۱ نشان داده ایم.

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

تولید سنتی
(دهه ۱۹۶۰)

تولید	طراحی و برنامه ریزی	تحقیق و توسعه
-------	---------------------------	---------------------

تولید با فناوری
پیشرفته (دهه ۱۹۹۰)

تولید	طراحی و برنامه ریزی	تحقیق و توسعه
-------	---------------------------	---------------------

تعریف هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف عبارت است از فرآیند مدیریت استراتژیک هزینه به منظور کاهش مجموع هزینه هادر مراحل طراحی وبرنامه ریزی محصول. هزینه یابی هدف کاهش هزینه هارابامتمرکز کردن تلاشهای تمامی دوایر مربوط به یک شرکت، مانند بازاریابی، مهندسی، تولید و حسابداری انجام می دهد. این فرآیند کاهش هزینه، در مراحل قبل از تولید انجام می شود.

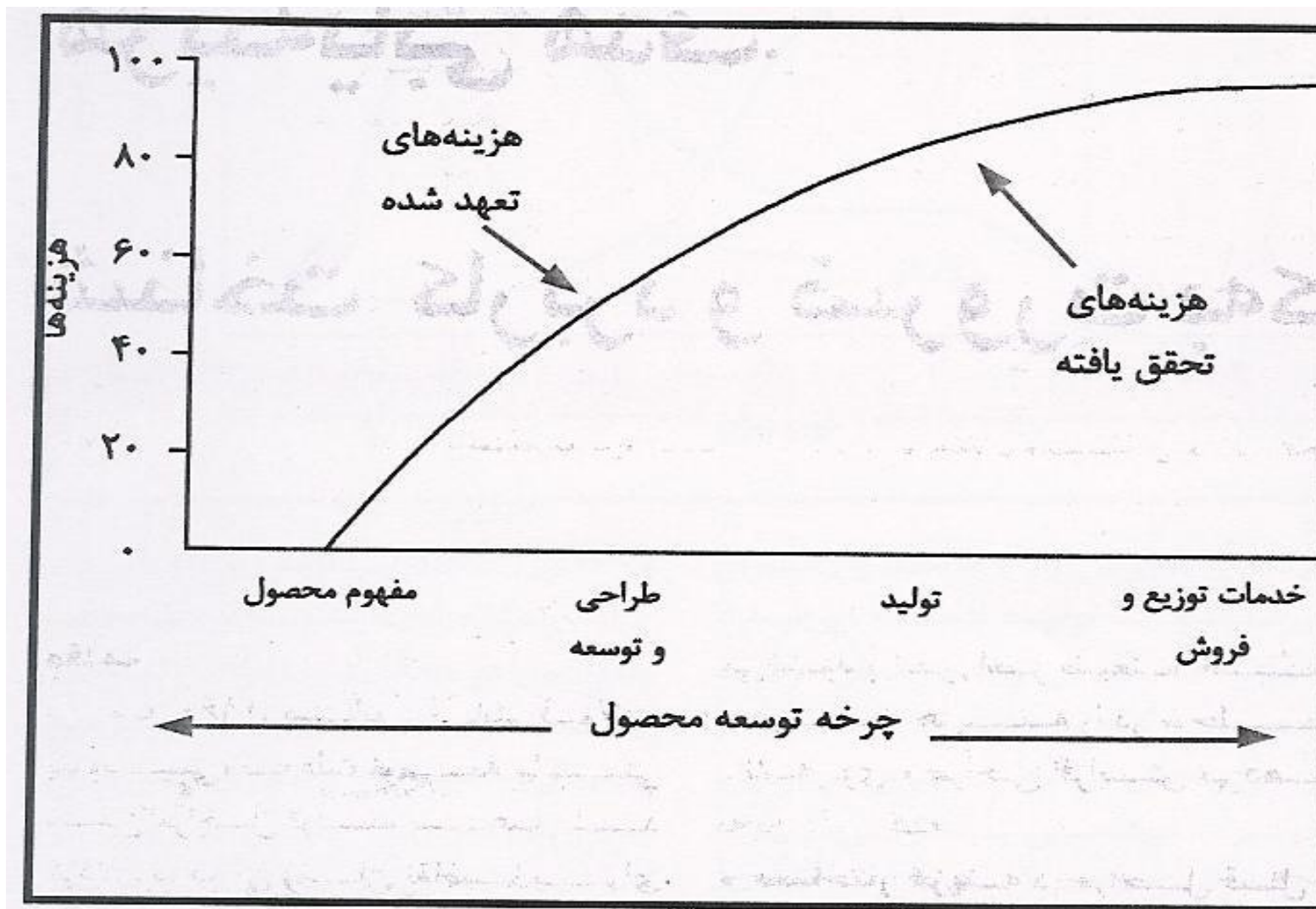
شش اصل عمده در هزینه یابی هدف

شش اصل عمده در هزینه یابی هدف که گویای تفکری در مورد مدیریت هزینه است و کاملاً بانگرشهای سنتی مدیریت هزینه در برنامه ریزی سود تفاوت دارد، عبارتند از:

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

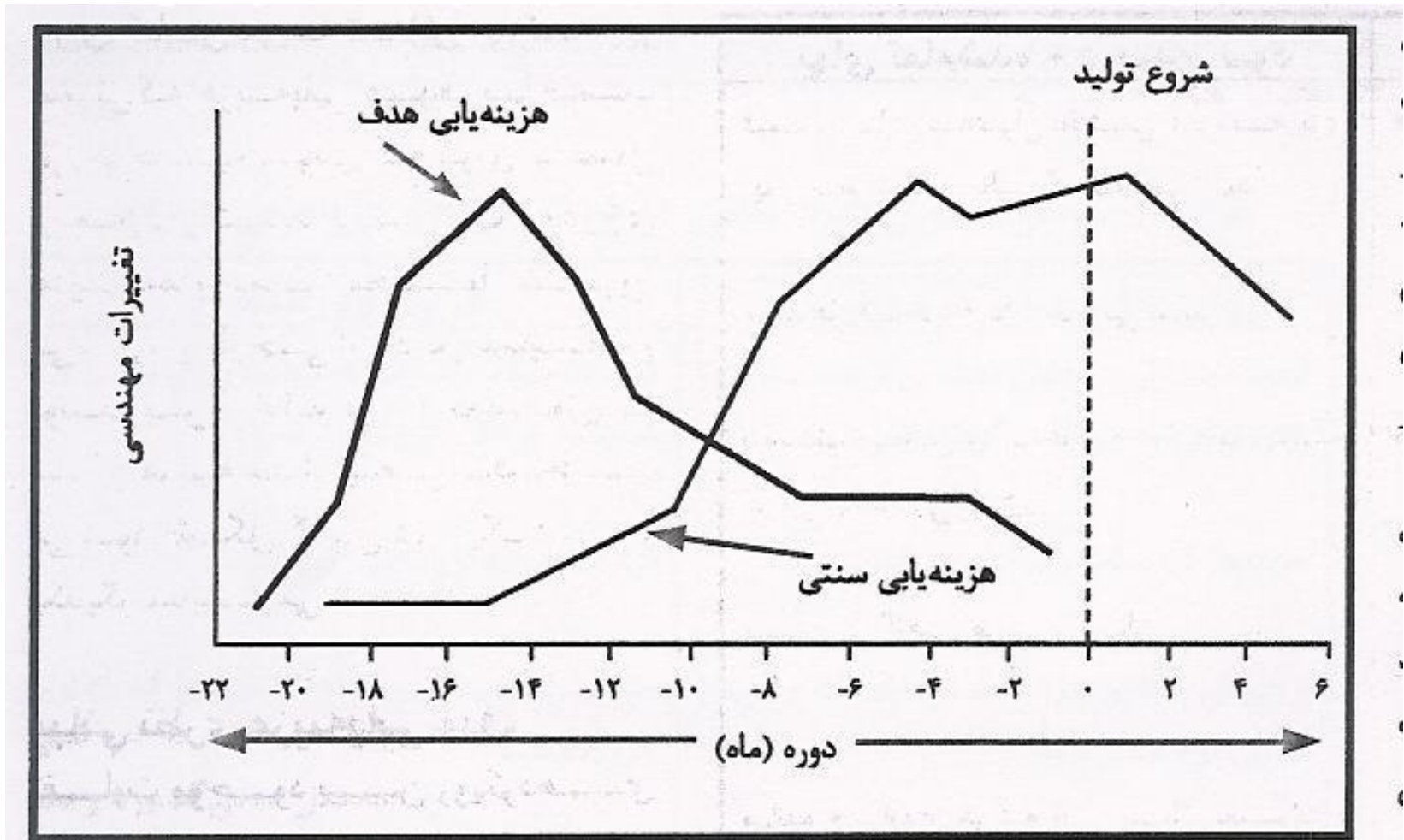
درسیستمهای هزینه یابی هدف، هزینه ها قبل از وقوع، موردنظارت و کنترل قرارمی گیرند. شکل ۲ ارتباط بین هزینه های تعهدشده و هزینه های تحقق یافته محصول رانشان می دهد. فرآیندهزینه یابی هدف در مرحله طراحی تمرکز دارد و به نظرمی رسد در اثر طراحی کل هزینه ها از مرحله تحقیقات و توسعه گرفته تا نقطه ای که محصول در خط تولید قرارمی گیرد- کاهش هزینه طی چرخه کامل زندگی یک محصول امکانپذیر است.

شکل ۲ ارتباط بین هزینه های تعهد شده و هزینه های تحقق یافته محصول را نشان می دهد



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

شکل ۳- اختلاف زمانی بین دورویکرد هزینه یابی هدف و هزینه یابی



هزینه یابی هدف در مقایسه با روش سنتی مدیریت هزینه

بسیاری از شرکتها در برنامه ریزی سود از رویکرد سنتی استفاده می کنند که همان رویکردهای تمام شده به علاوه درصدی سود است. در این رویکرد ابتدا هزینه های اولیه تولید را بر آورد و سپس حاشیه سود را برای به دست آوردن قیمت بازار به آن اضافه می کنند و اگر بازار این قیمت را نپذیرفت شرکت دریافتن راههایی برای کاهش هزینه تلاش می کند؛ در صورتی که هزینه های 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 مراحل عملیات و تولید، پس از آنکه هزینه محصول تا میزان هزینه مجاز کاهش یافت، آغاز می شود. شکل ۴ این دورویکرد را با یکدیگر مقایسه میکند.

شکل ۴- مقایسه دورویکرد سنتی مدیریت هزینه و هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف	بهای تمام شده + درصدی سود
قیمت بازار رقابتی در برنامه ریزی بهای تمام شده در نظر گرفته می شود.	قیمت بازار به عنوان بخشی از برنامه ریزی بهای تمام شده در نظر گرفته نمی شود.
قیمت، هزینه ها را تعیین می کند.	هزینه ها، قیمت را مشخص می کند.
طراحی، عامل با اهمیتی در کاهش هزینه ها است.	به منظور کاهش هزینه ها، به ضایعات و عدم کارایی توجه می شود.
داده های مشتریان به عنوان راهنمایی برای کاهش هزینه ها است.	مشتری در کاهش هزینه دخالتی ندارد.
گروه هایی با وظایف متقابل، مدیریت هزینه ها را به عهده دارند.	مانده حساب های هزینه خود بیانگر تغییرات و کاهش هزینه ها است.
تأمین کنندگان قطعات زودتر از اتمام طراحی درگیر می شوند.	تأمین کنندگان قطعات بعد از طراحی محصول درگیر می شوند.
انتقال هزینه مالکیت به مشتریان را به حداقل می رساند.	حداقل قیمت اولیه توسط مشتری پرداخت می شود.
در برنامه ریزی بهای تمام شده از زنجیره ارزش استفاده می شود.	در برنامه ریزی بهای تمام شده از زنجیره ارزش استفاده نمی شود و یا کمتر استفاده می شود.

مبانی نظری هزینه یابی هدف

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 سیستم‌های پویا 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 می‌گیرد.

این نگرش عمل متقابل بین سازمان و محیط آن و بررسی بسیاری از متغیرها در شرح رفتار سیستم نادیده می‌انگارد و بعد از مشاهده نتایج واقعی نسبت به اصلاح فعالیتها اقدام میکند که طی آن برای تطبیق با استانداردهای از پیش تعیین شده تلاش می‌شود. 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 و ضرورت ارائه پیشنهادهایی در مورد استانداردهای بر ترا احساس میشود. در شکل ۵ چهار تفاوت عمده بین هزینه یابی هدف و مدیریت سنتی هزینه خلاصه شده است.

باید در نظر داشت که تئوری سیستمهای بسته برای محیطهای پیش بینی پذیر و ثابت طراحی می شود، از این رو برای تغییرات پویای امروزی و محیطهای تجاری پیش بینی ناپذیر مناسب نیست.

شکل ۵- 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 تأثیر متقابل با محیط بیرونی برای پاسخگویی به نیازهای مشتریان و شرایط رقابتی است.
تعداد متغیرهایی که مورد توجه قرار می گیرد	عملکرد متقابل یا اثر بیرونی را بر سیستم هزینه مورد توجه قرار نمی دهد.	بسیاری از ارتباطات پیچیده بین عملکردها و سر تاسر زنجیره ارزش را در نظر می گیرد.
شکل مقررات	بعد از اینکه هزینه تحقق یافت، از طریق اطلاعات مربوط به انحرافات، اصلاح اشتباه انجام می شود.	قبل از اینکه هزینه ای تحقق یابد به وسیله پیش بینی و طراحی، از طریق پیش بینی محصول قبل از تولید، اصلاحات انجام می شود.
هدف اعمال مقررات یا کنترل	حفظ میزان هزینه ها در محدوده ای که توسط استانداردها یا بودجه مشخص شده است.	اصلاح (بهبود) هزینه هم برای مشتری و هم برای تولیدکننده در طی عمر محصول تداوم دارد.

کاربردهای عملی هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف برای مدیریت، ابزاری تجاری وکل نگر است. کل گرائی اقتضا می کند که تمامی اصول هزینه یابی هدف (ونه فقط جزئی از آن) در نظر گرفته شود. به عنوان مثال، بارعایت یکی از اصول هزینه یابی هدف مانند مهندسی همزمان یا طراحی بهای تمام شده، نمی توان نتیجه گرفت که سیستم هزینه یابی هدف در شرکت مستقر شده است.

دوم اینکه برای استفاده مؤثر از هزینه یابی هدف باید هم به مفاهیم اساسی که هزینه یابی هدف بر اساس آن بنا شده است (تئوری سیستمهای باز) وهم به اصول بنیادین آن (که در عمل به کار گرفته می شود) معتقد بود و پذیرفتن یکی از این دو کافی نیست.

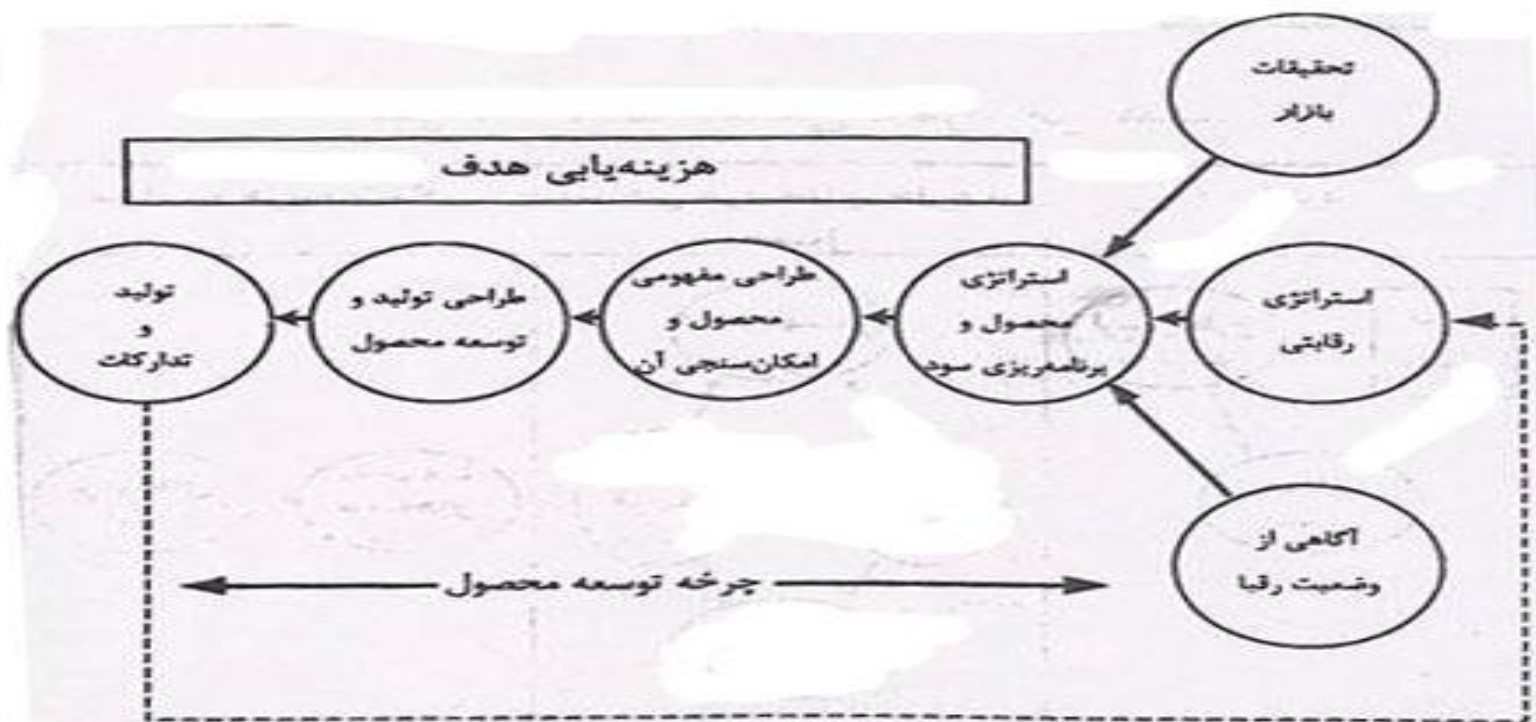
مفهوم هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف مربوط به استراتژی رقابتی سازمان و چرخه تولید محصول است. استراتژی رقابتی هدفهای درازمدتی را که سازمان باید به منظور برآورده کردن تقاضای بازار و بقای سودآوری خود پی گیرد، تعیین می کند و شرائطی را فراهم می آورد که سازمان با استفاده از آن به اهدافش دست یابد. بنابراین هزینه یابی هدف به وسیله متغیرهای استراتژی چون تمایلات بازار، نیاز مشتریان، پیشرفت فن آوری و الزامات کیفیت، می تواند محصولی را که از نظر قیمت، کیفیت و زمان مورد انتظار، تقاضای مشتری را برآورده سازد، شناسایی کند.

هزینه یابی هدف عمدتاً برای محصولات جدید کاربرد دارد و در صورتی از آن برای محصولات موجود استفاده می شود که این محصولات یا مراحل تولید آنها مجدداً طراحی شود.

شکل ۶ مفهوم هزینه یابی هدف را که عاملی از دو مفهوم استراتژی رقابتی و چرخه تولید محصول جدید است نشان می دهد و بیان می کند که استراتژی رقابتی، در نتیجه تحقیق بر روی نظریات مشتریان و رقبا تدوین می شود.

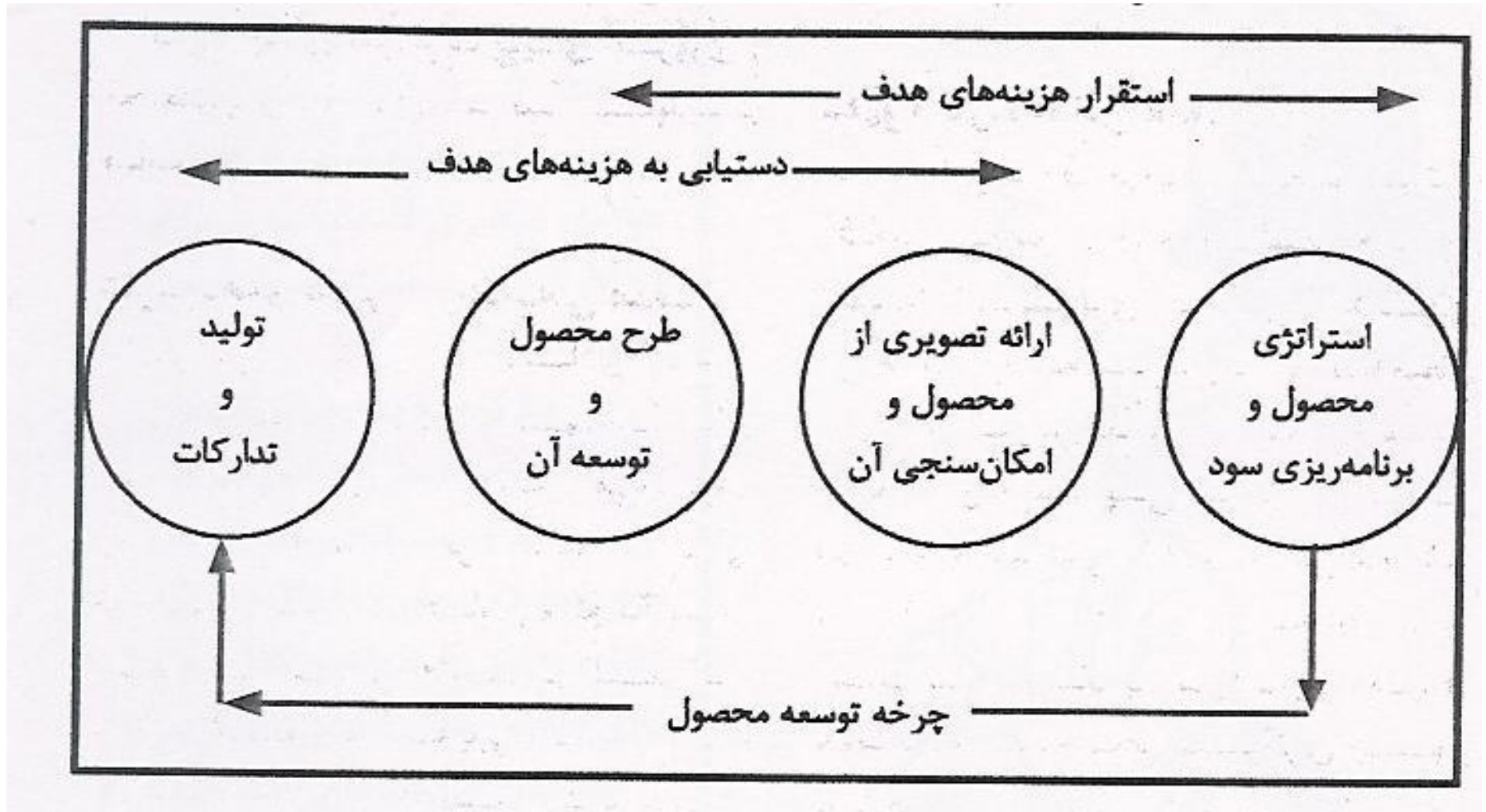
شکل ۶- مفهوم سازمانی هزینه یابی هدف



مراحل فرآیند هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف در دو مرحله انجام می گیرد. اول مرحله استقرار که طی دوره برنامه ریزی محصول و مرحله های شکل گیری چرخه تولید محصول انجام و در آن هزینه هدف تعیین می شود. دوم مرحله بهره برداری محصول، که در طی دوره ارائه طرح و مراحل تولید رخ می دهد. در این مرحله سعی بردستیابی به هزینه هدفی است در مرحله قبل تعیین شده است. دوم مرحله فرآیند هزینه یابی هدف، در رابطه با چرخه تولید محصول در شکل ۷ ارائه میشود .

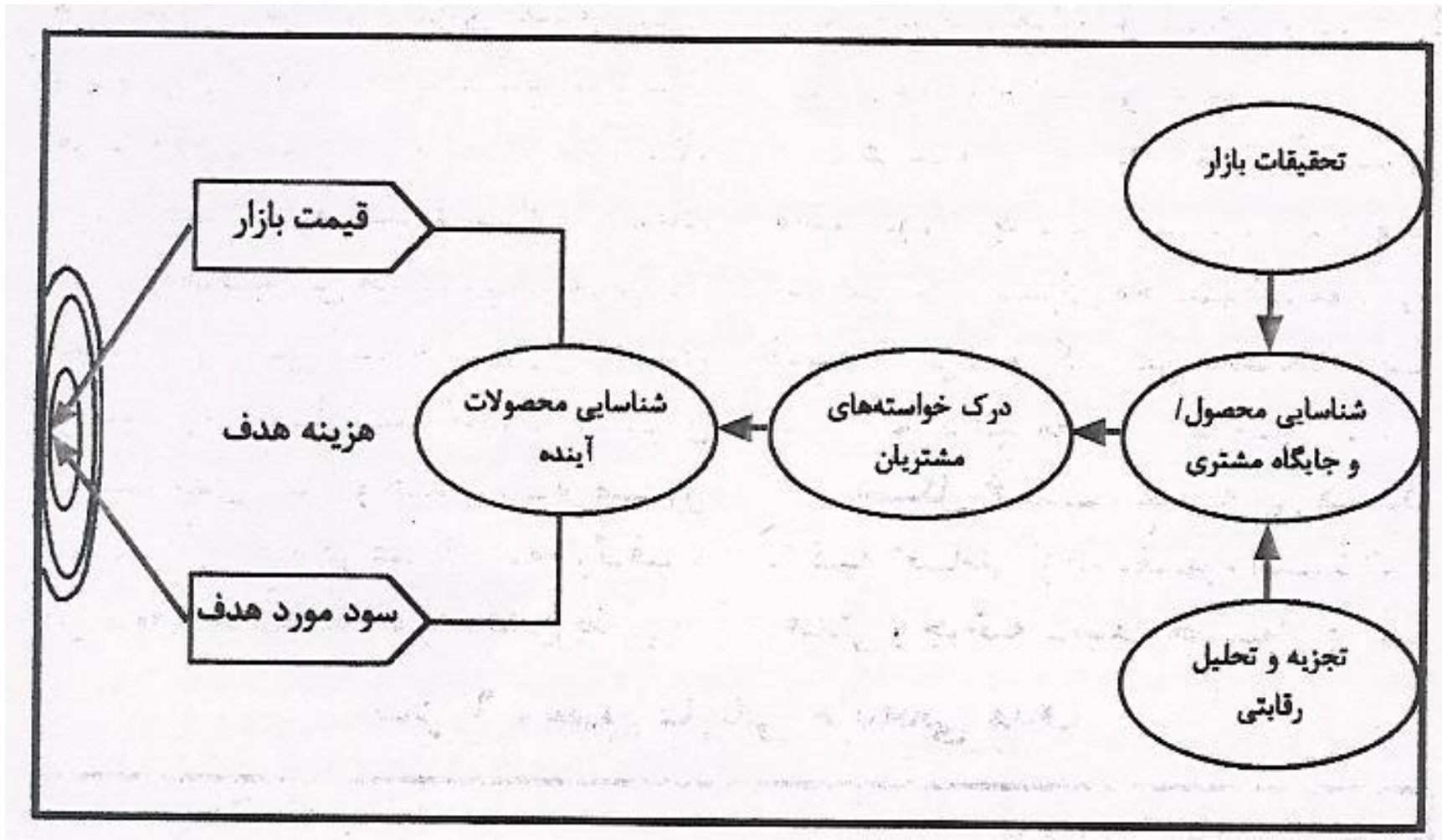
شکل ۷ - هزینه یابی هدف و چرخه توسعه محصول



استقرار هزینه های هدف

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

شکل ۸- چگونگی تعیین هزینه یابی مجاز هدف



دستیابی به هزینه های هدف

در حالی که در حین استقرار و تعیین هزینه های هدف، بر فرآیند برنامه

ریزی کلان تمرکز می شود، در این مرحله سعی بر رسیدن به هزینه

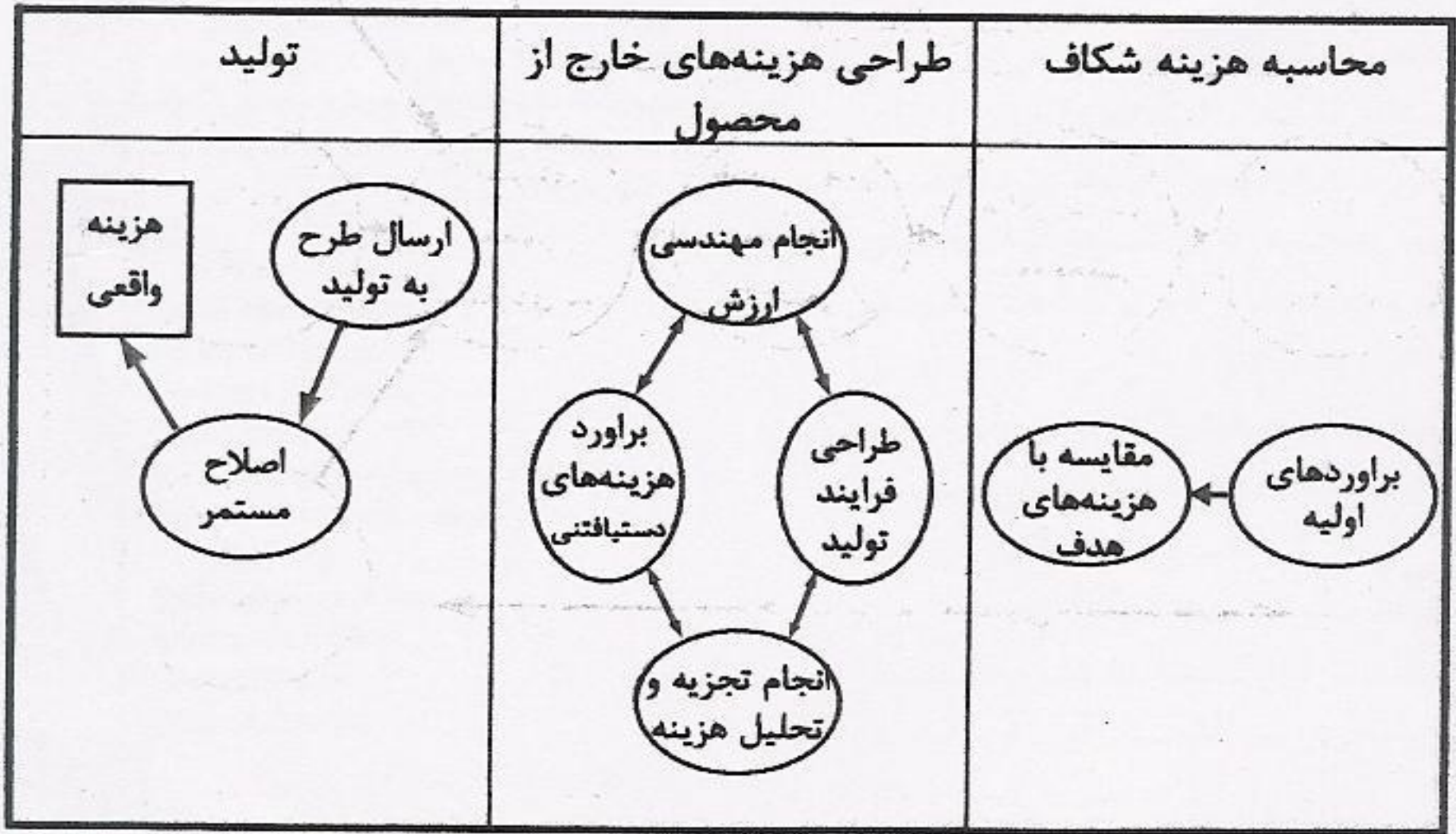
های هدف است که در اینجا با برنامه ریزی تکنیکی هزینه

و مهندسی ارزش روبه روهستیم. مرحله دستیابی به هزینه های

هدف خود اذ سه مرحله تشکیل شده است که عبارتند از:

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

شکل ۹ - مرحله دستیابی به هزینه های هدف



محاسبه تفاوت بین هزینه مجاز و هزینه جاری، اولین مرحله در دستیابی به هزینه های هدف است. باید توجه داشت که در اینجا کل هزینه های محصول مدنظر است، نه فقط هزینه های تولید. هزینه های جاری، در برگیرنده برآورد اولیه هزینه تولید یک محصول بر اساس عوامل یا مدل های معمولی هزینه است. تفاوت هزینه جاری و هزینه مجاز محصولات از بدو ایجاد (مفهوم آن) تا واگذاری نهائی آن به گروه های تحقیق، تولید، توزیع، خدمات و پشتیبانی مورد شناسایی و تحلیل قرار می گیرد .

طراحی هزینه های خارج از محصول، بحرانی ترین مرحله در دستیابی به هزینه های هدف است. شناسائی و تحلیل تمامی هزینه ها و نه فقط هزینه های تولید ممکن است در ابتدا بعید به نظر برسد. با وجود این، بسیاری از هزینه های زیرین از قبیل هزینه توزیع، فروش، خدمات، انبارداری، پشتیبانی، و نگهداری رامی توان به وسیله طراحی محصول شناسائی و تحلیل کرد. یک طرح هنگامی برای تولید ارسال می شود که هزینه های واقعی محصول با هزینه های هدف مجاز مربوط به آن محصول برابر باشد. تکرار این فعالیتها ویژگی هزینه یابی هدف است تا به طرحهای اثربخش هزینه منتج شود. تولید و بهسازی مستمر بیان کننده آخرین مرحله در دستیابی هدف است. در این مرحله مسائلی چون حذف ضایعات، بهبود بازده تولید (به عنوان مثال، بیشترین تولید از مواد خام موجود) و سایر معیارهای افزایش کارائی مطرح است.

مشکلات موجود در بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف در ایران

استقرار هزینه یابی هدف باید با پذیرش تمامی مبانی نظری و عملی آن همراه باشد و با انتخاب یکی از این دو ویوا استفاده یکی از اصول مربوط نمی توان نتیجه گرفت که سیستم هزینه یابی هدف در شرکت مستقر شده است. مکانیزم هزینه یابی هدف در فضای رقابتی کاربرد دارد و وجود بازار رقابتی برای کسب قیمت به منظور رسیدن به هزینه و سود هدف الزامی است. در شرایط کنونی حاکمیت نوسانات اقتصادی بر جامعه، امکان تعیین قیمت هدف اگر غیر ممکن نباشد، بسیار مشکل است.

وضعیت اقتصادی درایران به گونه ای است که نمیتوان برای محصولی که در فکر تولید آن در آینده هستیم، برنامه ریزی کرد. متغیرهای بسیاری وجود دارد که برآوردهای انجام شده را تحت تاثیر قرار می دهد. این نوسانات به حدی است که حتی با فرض وجود بازار رقابتی، نمی توان قیمت محصولات را که قرار است در آینده تولید شود، پیش بینی کرد .

دیگر اینکه طرزفکر مشتری مداری در اقتصاد ایران رایج نشده است و مشتری حق انتخاب محدود دارد. همچنین فقدان روحیه کارگروهي و مستقر نبودن سیستمهای صحیح بهای تمام شده از جمله عوامل دیگری است که مانع به کارگیری سیستم هزینه یابی هدف است. با توجه به جهانی شدن بازارها که در حال حاضر شاهد آن هستیم و مسئله پیوستن به بازار تجارت جهانی، ماناگزیر به فضای رقابتی قدم میگذاریم و برای بقا در چنین فضایی ناگزیر از اعمال هزینه یابی هدف هستیم. به نظر می رسد انجام تحقیقاتی در زمینه عوامل مؤثر در بکارگیری هزینه یابی هدف ضروری است تا به طور علمی و دقیق بتوان در جهت رفع موانع موجود در استقرار و اجرای سیستم هزینه یابی هدف گامهای مؤثری برداشت.

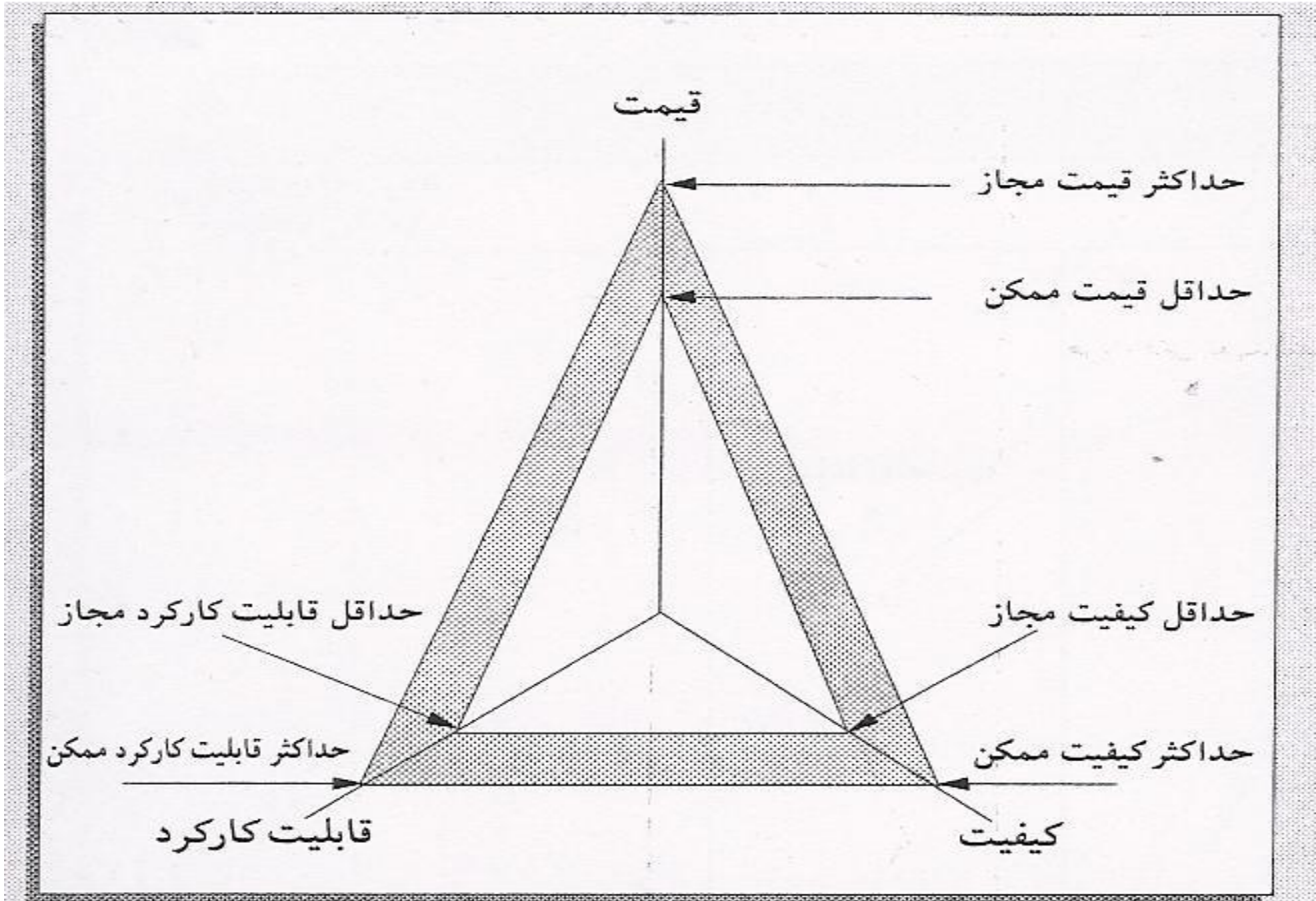
راهبردهای تقابلی

مطالعات انجام شده نشان می دهد که سیستمهای اثربخش مدیریت هزینه در پاسخ به شرایط رقابتی در حالت تغییر، توسعه یافته اند. هزینه یابی هدف نمونه ای از اینگونه سیستمهاست که ارتباط ویژه ای با صنایع مونتاژی و تولیدی دارد.

بحث اصلی که مبنای راهبرد تقابلی را تشکیل می دهد این است که مؤسسه ها مجبورند بر اساس قواعد تثلیث حیات رقابت کنند. تثلیث حیات از سه بعد راهبردی تشکیل شده است که ویژگی محصول را نشان می دهند: بهای تمام شده، قیمت، کیفیت، و قابلیت کارکردی.

این ابعاد در نمودار ۱۰ نشان داده شده است. هنگامی که مؤسسه ها درگیر استراتژی تقابلی می شوند، درعین اینک کیفیت و قابلیت کارکردی محصول بالاست، قیمتها کاهش می یابد.

نمودار ۱۰ - منطقه بقاء



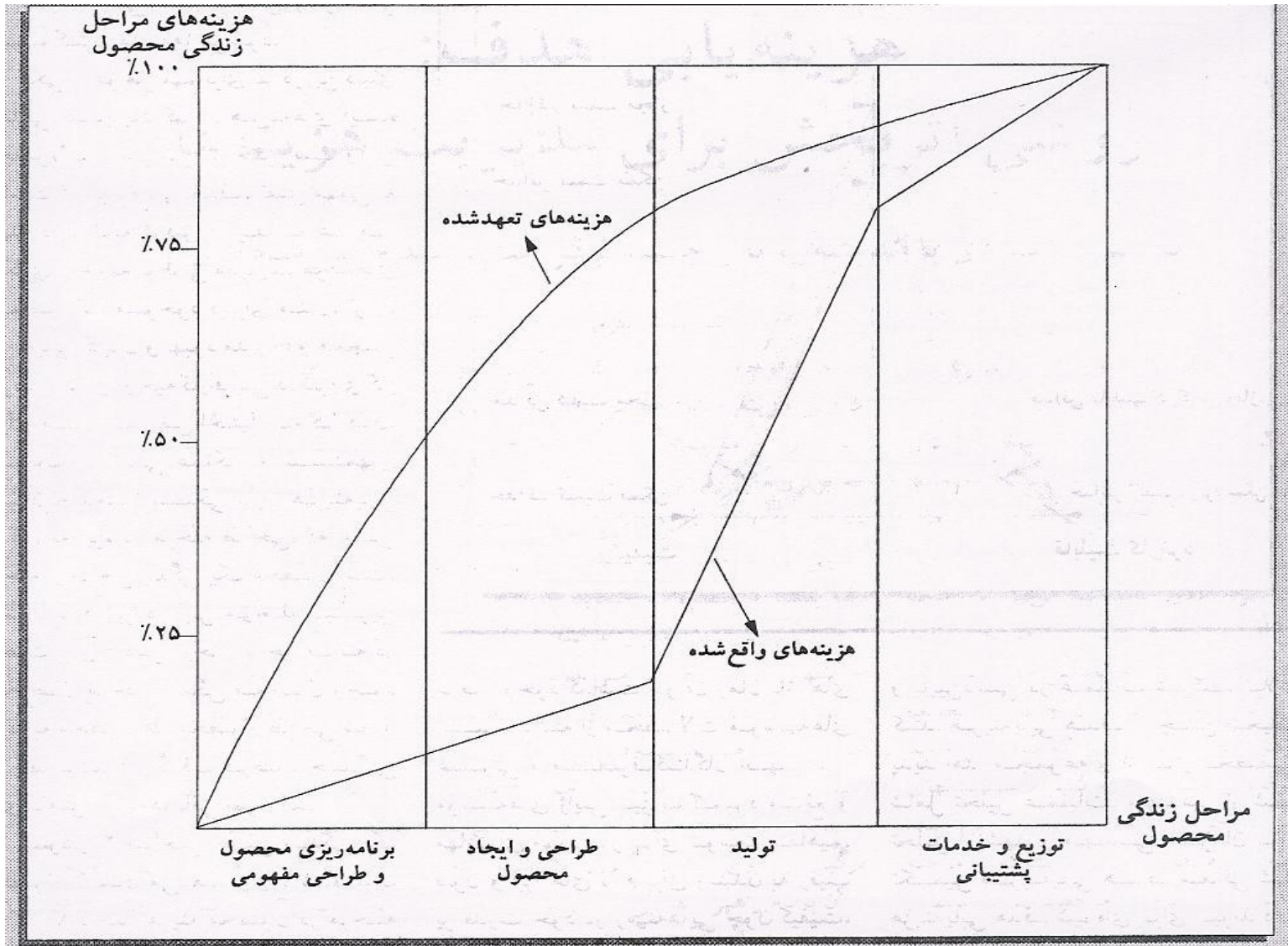
هر مؤسسه برای بقاء باید بتواند از حد عملکرد قبایل هر سه بعد بگذرد یا به آن حد برسد. این موضوع به نوبه خود به این مفهوم است که مؤسسه ها باید همزمان با مدیریت کیفیت (برای مثال، از راه برنامه های مدیریت کیفیت جامع) و قابلیت کارکرد (برای مثال، از راه طراحی و ساخت محصولات بدیع)، در مدیریت هزینه ها نیز اثر بخشی بالا داشته باشند. مؤسسه ها در مقابل این چالش قرار دارند که ماهیت منطقه بقای خود را تعریف و آنگاه در محدوده آن فعالیت کنند. در نمودار ۱۰، سطح ها شورزده نشاندهنده منطقه بقا است و سطحی است که با حداکثر قیمت/بهای تمام شده مجاز و حداقل قابلیت کارکرد و کیفیت مجاز و حداکثر قابلیت کارکرد و کیفیت ممکن محصور شده

است .

در حالی که تفاوت حداقل ها و حداکثرها برای هر بعد حاشیه بسیار باریکی است، مؤسسه ها برای باقی ماندن باید به صورتی تقابلی رقابت کنند. برای مثال، مشتریان برای سطح معینی از کیفیت و قابلیت کارکرد حاضر به قبول افزایش قیمت نیستند. به علاوه، مؤسسه ها با تقاضایی بیش از این روبه رو هستند زیرا مشتریان به طور معمول انتظار دارند که مدل یا نسل بعدی محصولات بدون اینکه مشمول اضافه قیمت شوند (و یا شاید به قیمت پایینتر)، کیفیت و قابلیت کارکرد بالاتری داشته باشند. در نتیجه، سودآوری (و در نهایت بقا) تابعی بسیار حساس از اثر بخشی سیستم کنترل هزینه هامی شود.

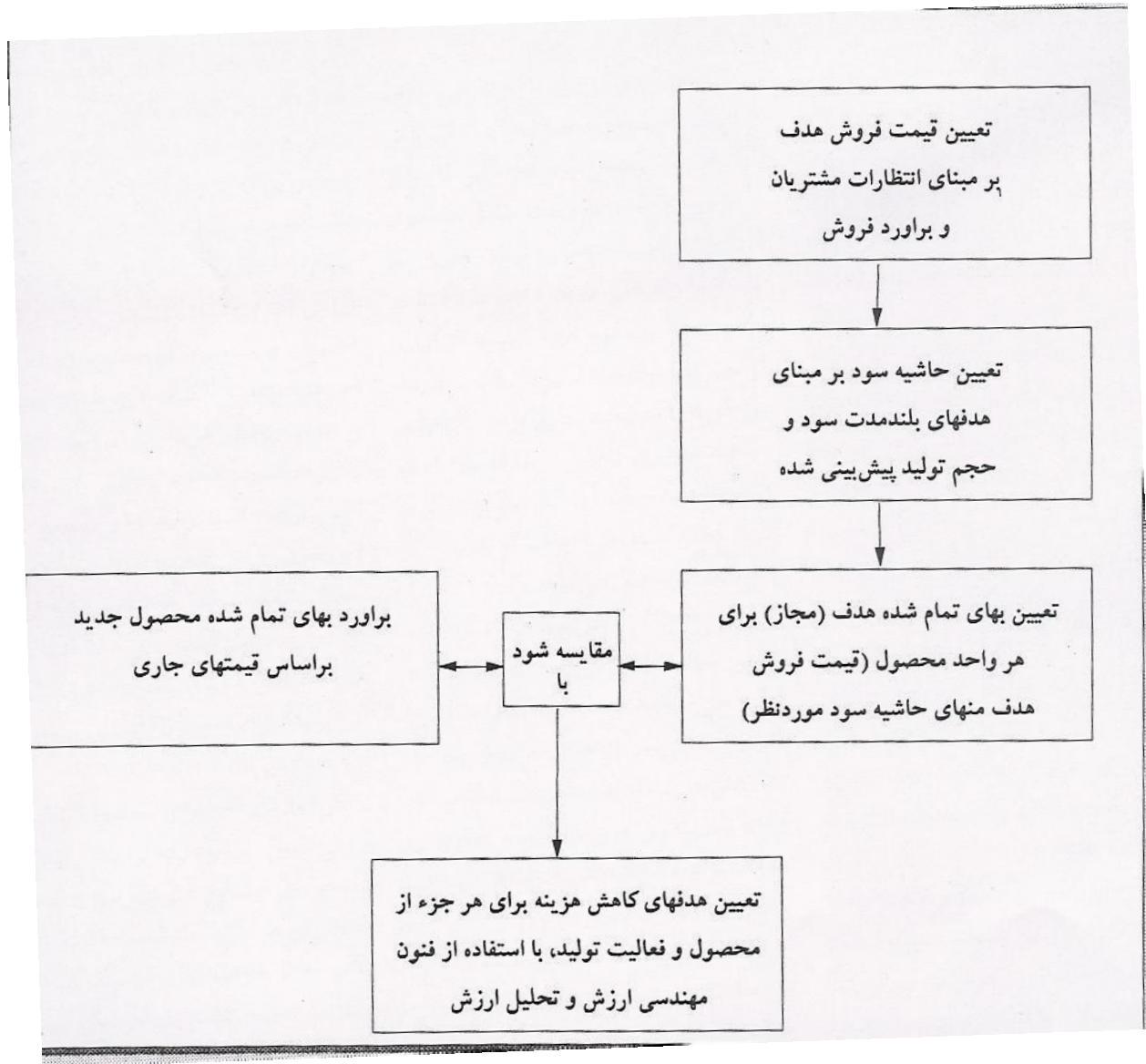
نمودار ۱۱ مراحل اصلی زندگی یک محصول را نشان می دهد. برآورد شده است که تا ۸۰ درصد هزینه محصول در مرحله طراحی محصول به عهده گرفته می شود. با وجود این، هزینه یابی هدف امکان کاهش اثربخشی هزینه ها را در هر دو مرحله پیش تولیدی و پس تولیدی فراهم می آورد.

نمودار ۱۱- هزینه های مراحل زندگی و تعهد هزینه ها



بسیاری از شرکتهای ژاپنی به این نتیجه رسیدند که فعالیتهای چندوجهی در تولید، آنگونه که شرکتهای غربی به کار می برند، می تواند با اصلاحاتی به صورتی اثربخش به کار گرفته شود. آنان برای این عقیده بودند که در هم آمیختن کارکنان بازاریابی، مهندسی، مالی، تولیدی، و برنامه ریزی در یک گروه تخصصی، منافع متعددی دارد. این گروهها می توانستند روشها و فنون جدیدی برای طراحی و ایجاد محصولات جدید در معرض آزمایش قرار دهند و در جهت افزایش یکپارچگی بین فعالیتهای بالادستی و پایین دستی در عملیات شرکت، تلاش کنند. هزینه یابی هدف از چنین محیطی پدید آمد.

نمودار ۱۲ - گامهای فرآیندهزینه یابی هدف



نمونه ای از تجارب در هزینه یابی هدف (شرکت کاترپیلار)

زمانی که شرکت ها، ابزارها و سیستمهای مناسبی برای پشتیبانی از استقرار هزینه یابی هدف دارند، اغلب رویکرد استاندارد را برای دستیابی به اهداف هزینه های هدف ایجاد می کنند. شرکت کاترپیلار، مثال خوبی برای برجسته کردن فرآیند هزینه یابی هدف در یکی از محصولات جدید ارائه می کند.

مدیریت یک ماشین خاص، هزینه هدف را ۹۴.۶ درصد یک مدل قابل مقایسه تعیین می کند یعنی شکافی به اندازه ۵،۴ درصد وجود دارد. هزینه مدل قابل مقایسه بر اساس توانمندی های تولیدی جاری است. از این رو برای دستیابی به هدف، باید هزینه هایی به میزان ۵،۴ درصد کاهش داده شوند.

یک تیم کاهش هزینه ازبخش طراحی محصول، مهندسی ساخت، تولید، بازاریابی و خرید تشکیل شد تا تعیین کند که چگونه این شکاف هزینه ای را باید از بین برد. این تیم، در ابتدا امکان جایگزینی قطعات را به منظور کاهش هزینه ها با حفظ ویژگیهای محصول و مزایای لازم برای تامین نیازهای مشتری، ارزیابی کرد و سپس فرصت های کاهش هزینه ها را از طریق بهبود در کارآیی مورد توجه قرارداد.

جدول شماره ۱ نشان می دهد که تیم کاهش هزینه در ارزیابی اولیه فرصت های صرفه جویی در هزینه را به میزان ۴٫۶ درصد، شناسایی کرده است. با این کاهش شکاف هزینه ای به میزان ۴٫۶ درصد، تیم باید به دنبال دستیابی به کاهش هزینه بیشتر به میزان ۰٫۸ درصد باشد تا بتواند به کاهش هزینه هدف ۵٫۴ درصد برسد. در این مرحله، تیم کاهش هزینه از طریق پیمایش از گروه های عملیاتی خواست فرصت های بالقوه صرفه جویی در هزینه را شناسایی کنند. پاسخ های داده شده به پرسشنامه، راه حل های خاصی را ارائه نمی کرد، اما مواردی را مشخص می کرد که احتمال موفقیت در دستیابی به فرصت های بهبود بیشتر است .

جدول شماره ۱- درصد تغییر محصول فعلی: اصلاحات معین

بخشهای مختلف	هزینه های فعلی	صرفه جویی های طراحی شده	هزینه های تعدیل شده	توصیف اصلاحات معین
مونتاژ	۵,۴	۱,۵	۳,۹	بهبود کارایی ناشی از طراحی مجدد ورقه های آهنی به گونه ای که در مدل تولید جاری مستند شده است.
اتاق	۷,۹	۰,۸	۷,۱	جایگزینی اتاق موجود با اتاق ممتاز. پیشنهاد قیمت قبلاً دریافت شده است.
موتور	۸,۶	۰,۷	۷,۹	برآورد هزینه کاربرد پیکربندی جدید که توسط مهندسی برآورد شده است.
هیدرولیک	۱۹,۱	۱,۶	۱۷,۵	طراحی پمپ جدید
قوای محرکه	۱۲,۰	۰	۱۲,۰	
سازه ها	۲۰,۰	۰	۲۰,۰	
اتصالات	۱۸,۰	۰	۱۸,۰	
سایر	۹,۰	۰	۹,۰	
جمع	%۱۰۰,۰	%۴,۶	%۹۵,۴	

(جدول شماره دو را ببینید). هر جواب "بلی" در پرسشنامه نشان دهنده یک فرصت کاهش هزینه می باشد و به نظرمی رسد هر طبقه از مجموعه قطعات (اتاق، موتور، هیدرولیک و...) که بیشترین تعداد جواب های مثبت را دارد، بیشترین صرفه جویی در هزینه بالقوه را دارد. جدول شماره دو یک نمونه پرسشنامه را نشان می دهد. نتایج پاسخ ها نشان دهنده میزان کاهش هزینه ای است که برای هر طبقه مجموعه قطعات در نظر گرفته خواهد شد. در این مورد، قطعات هیدرولیک باید به بالاترین درصد صرفه جویی در هزینه یعنی ۵۰ درصد دست پیدا کند. از این رو، بهای تمام شده هیدرولیک باید به میزان ۴ درصد ($50\% \times 80\%$) کاهش یابد. جدول شماره ۳، گام نهایی فرآیند را شرح می دهد. این جدول، ستون هزینه های تعدیل شده را از جدول شماره یک گرفته و سپس صرفه جویی در هزینه های مجموعه قطعات که دستیابی به آنها لازم است را از این مقادیر کم می کند.

جدول شماره ۲ - تغییر محصول فعلی: نمونه پرسشنامه

بخشهای مختلف	مونتاژ	اتاق	موتور	هیدرولیک	فوق محرکه	سازه‌ها	اتصالات	سایر	جمع	سنوالات
										آیا بیش از پنج تامین‌کننده برای موادی که می‌توانید بخرید وجود دارد؟
										آیا هزینه بیشتری نسبت به بهترین تامین‌کننده (کاترپیلار یا غیرکاترپیلار) پرداخت می‌کنید؟
										آیا برنامه‌ای برای کاهش هزینه تامین‌کنندگان دارید؟
										آیا فرایند تولید جاری نسبت به دو سال گذشته تغییر کرده است؟
										آیا هزینه کار بیش از ۴۰ درصد کل هزینه است؟
										آیا هزینه تنظیم و راه‌اندازی ماشین‌آلات برای هر واحد به کل هزینه‌های هر واحد بیش از ۵ درصد است؟
										آیا امکان افزایش تیرانسرها وجود دارد؟
										آیا مجموعه قطعات جاری شامل قطعات غیر مصوب است؟
										آیا در طراحی یا فرآیند تولید جاری از نوآوری‌های تکنولوژیکی نوظهور می‌توان استفاده کرد؟
										جمع (فراوانی)
										درصدها (فراوانی نسبی) ^(۲)
										توزیع کاهش هزینه ۸٪

(۱) بلی = ۱؛ خیر = ۰

(۲) فراوانی هر بخش بر جمع مثلاً ۲ تقسیم بر ۲۰ (۱۰٪). برای حفظ سادگی اهمیت و وزن هر یک از مجموعه‌های محصول در محاسبات لحاظ نشده است.

ستون سمت چپ در جدول شماره ۳ که هزینه هدف ماشین جدید را نشان می دهد، به سطح مجموعه هاشکسته شده است. به طور خلاصه، شرکت کاترپیلار کار را با هزینه های جاری محصول یعنی ۱۰ درصد شروع می کند و بعد از آن صرفه جویی های معین بر اساس فناوری موجود (جدول شماره یک) و صرفه جویی های بالقوه بر اساس تحلیل نتایج پرسشنامه (جدول شماره دو) را شناسایی اهداف هزینه را برای هر مجموعه قطعات ماشین جدید تعیین میکند.

جدول شماره ۳- درصد تغییر محصول فعلی: تخصیص نهائی هزینه هدف

بخشهای مختلف	هزینه‌های تعدیل شده	تسبیم ۰,۸ کاهش هزینه	هزینه هدف محصول جدید
مونتاز	۲,۹	۰,۰۰	۲,۹۰
اتاق	۷,۱	۰,۰۰	۷,۱۰
موتور	۷,۹	۰,۰۸	۷,۸۲
هیدرولیک	۱,۷۵	۰,۰۴	۱۷,۱۰
قوای محرکه	۱۲,۰	۰,۰۴	۱۱,۹۶
سازه‌ها	۲۰,۰	۰,۰۸	۱۹,۹۲
اتصالات	۱۸,۰	۰,۲۰	۱۷,۸۰
سایر	۹,۰	۰,۰۰	۹,۰۰
جمع	%۹۵,۴	%۰,۸۰	%۹۴,۶۰

بودجه بندی چیست؟

بودجه بندی تعیین و تخصیص منابع لازم برای نیل به هدفهای واحدهای ما می باشد. بودجه تخصیص یافته خود یک هدف به شمار می آید که باید آنرا محقق ساخت. بودجه تخصیصی یک مستمری نیست که به ما بدهند، بلکه ما تعهدی در مقابل سازمان داریم که بودجه را در جهت منافع کل سازمان صرف نمائیم.

چرا بودجه بندی می کنیم؟

- تصمیم گیری در مورد منابع معمولاً با توجه به آثار اجرای فعالیت ها برای دست یابی به هدف ها انجام می شود،
- منظور و هدف اصلی از بودجه بندی ایجاد معیار و اساس قابل سنجش در برنامه ریزی کار واحد می باشد،
- هدایت فعالیت ها به سمت هدف ها یکی از مقاصد اصلی بودجه بندی است،
- در سطوح پایین سرپرستی، بودجه بندی یک هدف یا یک مرحله عملیاتی به صورت ساعات کار برای سرپرستان عینیت بیشتری دارد. بودجه بندی یک ابزار مؤثر و مفید برای مدیریت می باشد.

نقش هدف گذاری در بودجه بندی

- یک پیش نیاز مهم در برآورد بودجه تعیین هدف های عملیاتی برای واحد تجاری است (تبدیل هدف های کلی واحد تجاری به هدف های عملیاتی قابل حصول، قابل اندازه گیری و عینی و مشخص).
- اولین اقدام معقول در یک بودجه بندی مؤثر، شرح دقیق هدف هاست؛ یعنی ابتدا باید هدف های کلی واحد تجاری به ترتیب از رده های بالا شروع و به طور دقیق معین و نوشته شود.
- گام بعدی آن است که هر یک از بخش های تابعه هدف های مشخصی و عملیاتی خود را بر مبنای هدف های کلی به صورت کتبی تدوین می کنند، این فرایند تا پایین ترین رده ای که مسؤولیت برآورد بوجه را دارد، ادامه می یابد.
- فرایند تدوین هدف معمولاً مشکل و مستلزم تشریح مساعی مدیریت در کلیه رده های سازمانی است .

منابعی که بودجه بندی بر روی آنها صورت می پذیرد

- نیروی انسانی یا نیروی کار،

- مواد لازم،

- تسهیلات (ماشین آلات، تجهیزات،...) و

- منابع اطلاعاتی.

چگونه بودجه بندی را انجام دهیم؟

وقتی کل کار را به یک سلسله هدف ها تجزیه کرده و آنها را به نوبه خود به مراحل عملیاتی تقسیم می نماییم و برای آنها برنامه ریزی زمانی انجام داده ایم، به سادگی میتوانیم یک برآورد منطقی از هزینه اجرای این مراحل و فعالیت های آن بنماییم.

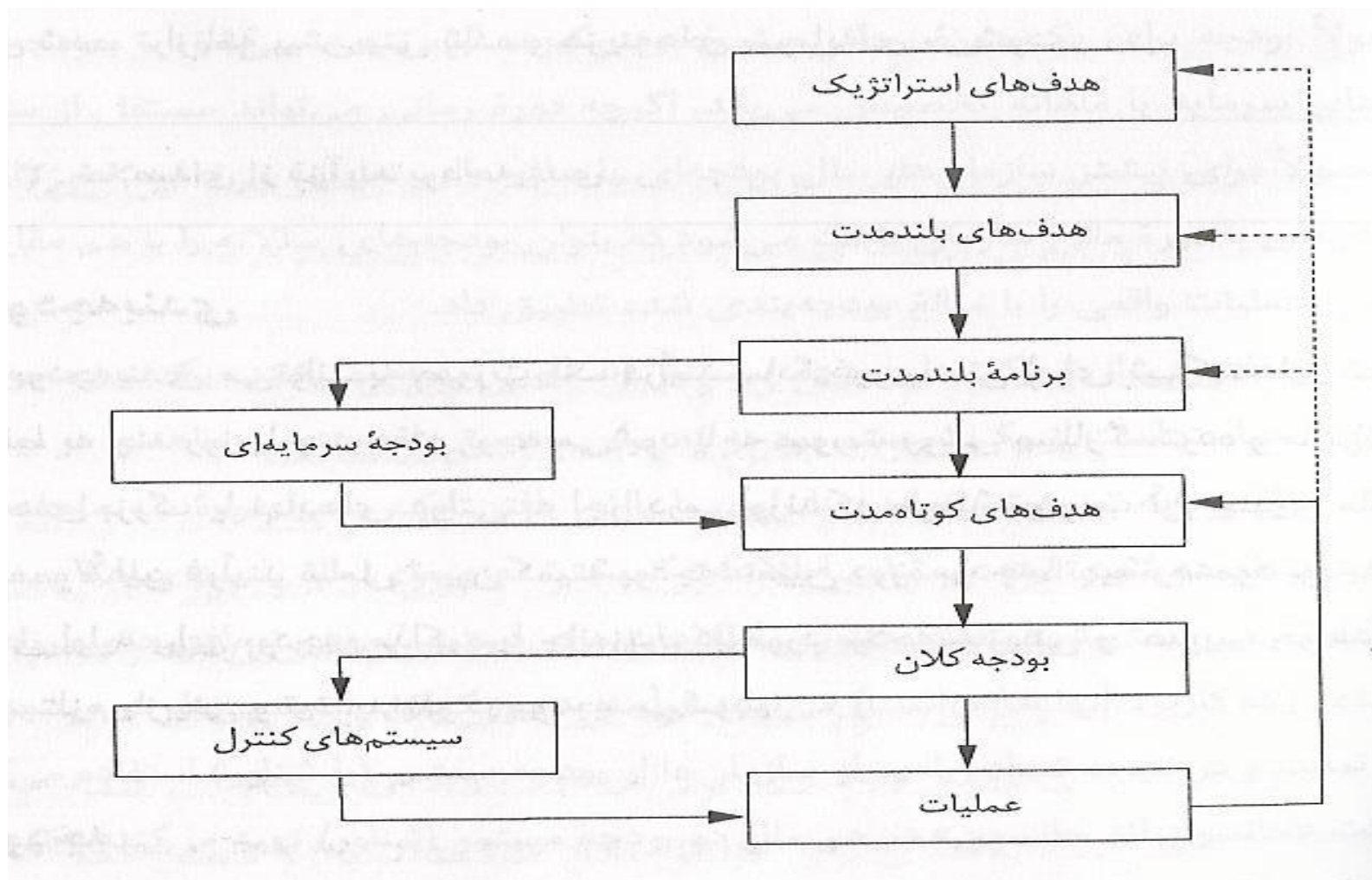
مواردی که در بودجه بندی مورد توجه قرار می گیرد عبارتست از:

• صحت ودقت در بودجه بندی،

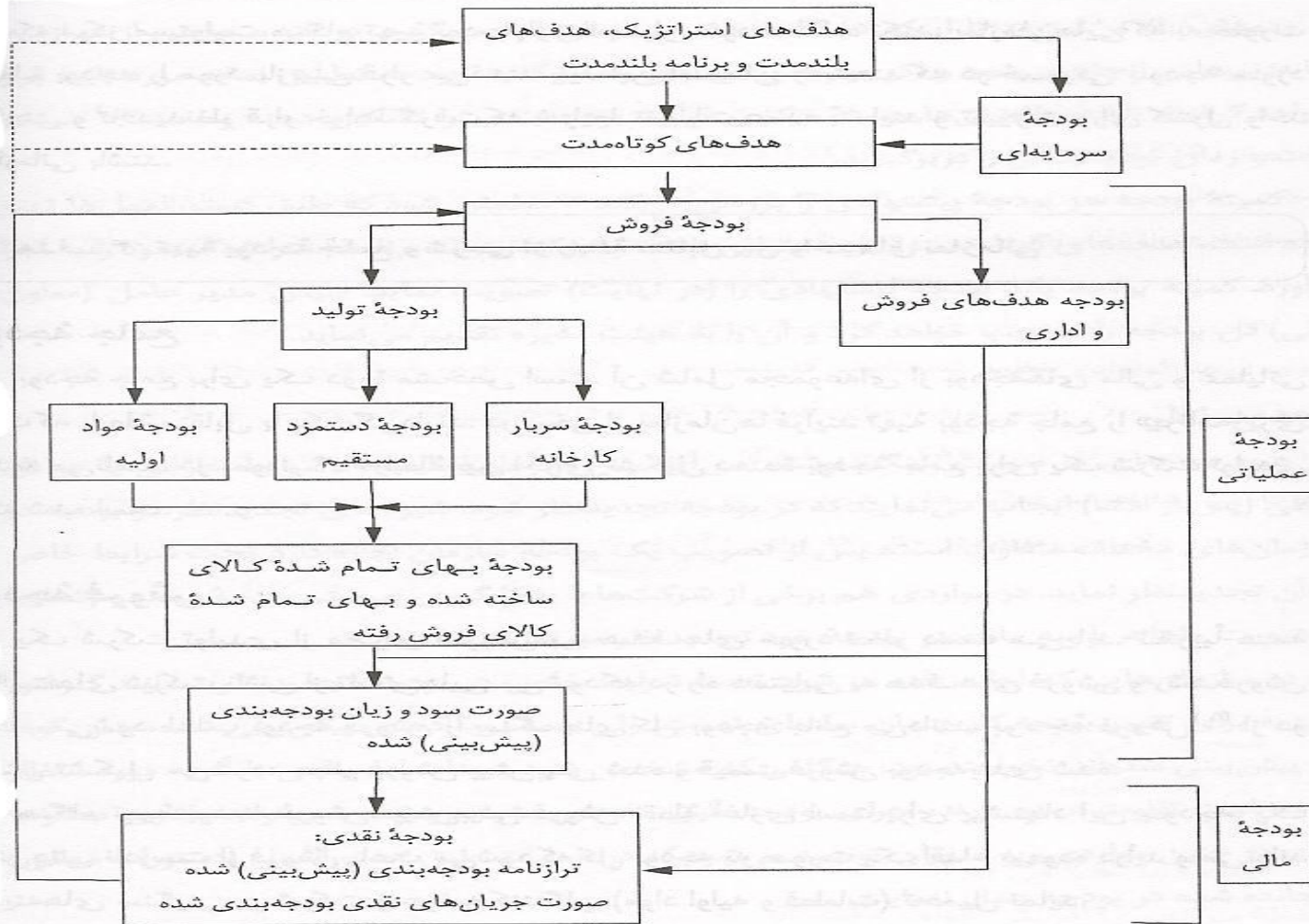
• تعیین مسؤولیت ها و

• بازنگری و اصلاح.

نمودار رابطه بین هدف های استراتژیک ،هدف های بلند مدت، بودجه جامع و عملیات



نمودار بودجه جامع



مدیریت بر مبنای هدف (MBO)

- خالق این رویکرد: پیتر دراکر پدر مدیریت نوین
- مدیریت بر مبنای هدف، سیستمی از مدیریت جامع است
- مشارکت کارکنان در این رویکرد یکی از شاخصه های مهم محسوب می شود
- در MBO مدیران سطوح بالا و پایین و کارکنان به طور مشخص مشارکت دارند
- در نتیجه مشارکت، تحت مجموعه ای از فعالیت های مدیریتی، هم سازمان و هم افراد به شیوه ای کارآ و اثربخش (بهره ور) به اهداف دست می یابند
- اهداف یک واحد تجاری دست یابی به سودآوری است که این مهم در نتیجه یک مزیت رقابتی برتر نسبت به سایر رقبا حاصل می شود که این مزیت برتر با اهداف کارکنان شرکت تطبیق دارد

مدیریت بر مبنای هدف (MBO) عواید زیر را برای سازمان در پیش دارد:

- ارتقای مدیریت سازمان،
- شفافیت بیشتر در سازمان،
- تشویق و ایجاد انگیزش در کارکنان،
- اعمال کنترل های مؤثرتر و
- تبدیل سازمان به یک سازمان بهره ور.

• در MBO افراد باید بدانند:

- اهداف چیستند؟

- چه اعمالی به تحقق اهداف کمک می کنند؟

- چه زمانی تحقق می یابند؟

• مهم ترین ویژگی MBO، مشارکت همگانی در سازمان از مرحله هدف گذاری تا اجرا می باشد.

• توجه شود که اهداف می بایست عینی و مشخص، قابل اندازه گیری و قابل حصول باشند و در مدیریت بر مبنای هدف می بایست بر خودکنترلی افراد صحنه گذاشت

• مراحل اجرای مدیریت بر مبنای هدف

۱. تعیین اهداف کلی سازمان،

۲. تعیین اهداف عملیاتی و بخشی در نتیجه مشارکت رئیس و
مرئوسان،

۳. تطبیق اهداف طرح ریزی شده با منابع،

۴. بازنگری،

۵. اجرا (آزادی عمل در اجرا)،

۶. ارزیابی عملکرد و

۷. بازنگری اهداف و فعالیت های هدف.

مشکلات اجرای MBO

- دشواری تعیین اهداف عینی و واضح،
- دشواری و ضعف در آموزش فلسفه MBO،
- تأکید زیاد بر اهداف کوتاه مدت و
- خطر انعطاف ناپذیری.

مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه

مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه شکل پیشرفته و اصلاح شده "مدیریت بر مبنای هدف" می باشد که در آن مراحل پیوسته ای در نظر گرفته شده است.

در مدیریت بر مبنای هدف تنها هدف ها مورد نظر بودند، اما در مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه، نتایج و هدف ها هر دو مورد بررسی و مقایسه

قرار می گیرند تا مشخص شود آیا هدف ها با نتایج منطبق می

باشند یا خیر.

تجزیه و تحلیل هزینه و سود (Cost-Benefit Analysis)

یکی از مهمترین روش های مربوط به مدیریت بر مبنای هدف تجزیه و تحلیل هزینه و سود است. در اصل تجزیه و تحلیل هزینه و سود، فرایندی شبیه تصمیم گیری است.

این فرایند از یک جهت مستقیماً به جنبه های ریسک نمودن در کار مدیریت مرتبط می شود و همچنانکه می دانیم ریسک از جنبه های اصلی و غیر قابل اجتناب مدیریت است، یک مدیر حرفه ای در کار هر روزه خود، مواجه با ریسک می باشد.

• درموقع بررسی هزینه وسود ازاین دیدگاه باید قبول کنیم که هرتصمیمی مستلزم انجام هزینه ای است وهمان طورکه اقتصاددانان معتقدند، هیچ عملی بدون هزینه نخواهدبود؛ درمقابل هرتصمیمی منافی نیزدربرخواهد داشت.

• مهارت یک مدیرموفق دراین است که به مدد تجزیه وتحلیل، این اطمینان را برای خود به وجود آوردکه درتصمیم هایش نفع حاصله برضررها فزونی یافته است.

مراحل شش گانه مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه

1. تعیین نقش ها و مأموریت ها،

2. اقدامات و نتایج موردانتظار،

3. تعیین شاخص ها،

4. تعیین هدف ها،

5. طرح های عملیاتی و

6. کنترل.

انتخاب و تعیین هدف ها

تعیین هدف ها یکی از اساسی ترین مراحل در فرایند مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه می باشد.

به طور خیلی ساده هدف شامل کار مشخص و قابل اندازه گیری مورد انتظار ما در یک محدوده زمانی و با یک هزینه معین می باشد. چنین شرحی را در چهار عامل می توان خلاصه نمود:

- ۱- عملی مشخص،
- ۲- یک نتیجه مورد انتظار قابل اندازه گیری،
- ۳- یک محدوده زمانی که کار باید در آن محدوده به نتیجه برسد و
- ۴- حداکثر هزینه بر حسب واحد پولی یا ساعات کار و یا هر دو

تهیه طرح عملیاتی

طرح عملیاتی رامی توان “تعیین چگونگی نیل به هدف های تعیین شده” توصیف کرد که شامل پنج مرحله زیرمی باشد:

1. برنامه ریزی اجرایی. تعیین مراحل و توالی عملیات برای رسیدن به هدف ها،

2. برنامه ریزی زمانی. تعیین زمان لازم برای نیل به هدف ها و مراحل مختلف عملیات،

3. بودجه بندی. تعیین و تخصیص منابع لازم برای نیل به هدف ها،

4. تعیین مسؤولیت ها. تعیین افرادی که مسؤول تحقق هدف ها و اجرای عملیات می باشند و

5. بازنگری و اصلاح. بررسی و در صورت لزوم اصلاح طرح آزمایشی قبل از شروع عملیات.⁶⁷

منابع و مأخذ:

مجله حسابداری سال نوزدهم شماره ۱۶۶، مقاله بهترین بهترین تجارب در هزینه یابی هدف (دکتر علی رحمانی-حلیمه رحمانی)

مجله حسابرس شماره ۱۶ مهر و آبان ۱۳۸۱، مقاله هزینه هدف: شناخت، کاربرد و ضرورت (دکتر محسن خوش طینت- اشرف جامعی)

مجله حسابداری سال چهاردهم شماره ۱۳۲، مقاله هزینه هدف: روشی اثر بخش برای مدیریت هزینه ها (دکتریداله مکرمی)

مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه در بخش دولتی، نوشته جورج مورسی، ترجمه سید مهدی الوانی و فریده معتمدی، ۱۳۷۲، مرکز آموزش مدیریت دولتی

حسابداری مدیریت با تاکید استراتژیک، نوشته بلوچر. چن. لین، ترجمه دکتر علی پارسائیان، ۱۳۸۶، انتشارات ترمه