

## استراتژیهای مدیریت هزینه و ایجاد مزیت رقابتی

(مطالعه موردی و تطبیقی: هزینه یابی هدف و هزینه یابی کیفیت)

جمادوردی گرگانلی دوجی<sup>۱</sup>

نقی فاضلی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۸۸/۰۳/۲۵

تاریخ دریافت: ۸۷/۱۲/۱۰

### چکیده:

سازمانها در یک محیط پیچیده سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فناوری شکل گرفته اند و در کنار سایر بنگاههای اقتصادی با دستیابی به اهداف راهبردی خود به تکامل می رسند. خلق و حفاظت از مزیت رقابتی در این فضای رقابت زا در سطح داخلی و بین المللی، به عنوان یکی از مؤلفه های تضمین ماندگاری سازمان به حساب می آید. امروزه مشتریان خدمات و کالای مورد نیاز خود را بدلیل وجود محصولات متنوع و وفور عرضه کنندگان کالا، در پایین ترین سطح قیمت، بالاترین سطح کیفیت و در سریع ترین زمان ممکن تقاضا می کنند. بطور طبیعی مدیریت سازمان با در نظر گرفتن شرایط محیطی حاکم بر بنگاه اقتصادی برای تحقق و دستیابی به این خواست و ضرورت یعنی کاهش بهای تولیدات و خدمات، بهبود کیفیت و تسریع تحویل آنها در تعامل با تأمین ارزش مشتریان اهتمام می ورزد. اداره کردن و ایجاد تعادل و هماهنگی بین عوامل سه گانه فوق از مسائل بحث انگیز مدیریت استراتژیک و به عنوان کلید بقا در دنیای کسب و کار مطرح است. از سوی دیگر تحولات چند سال گذشته شامل آزادسازی اقتصاد، رونق مجدد بورس اوراق بهادار و نزدیک شدن نرخ بهره به سطح نرخ تعادلی، باعث گردیده که مباحث مختلف مدیریت هزینه اهمیت فراوان بیابد. زیرا هرگونه اقدام در جهت کاهش هزینه تولید کالا و خدمات مستقیماً بر قیمت سهام در بورس اوراق بهادار تأثیر می گذارد. هدف اصلی این پژوهش تبیین نظری مدیریت هزینه و تکنیک های نوین آن با تأکید بر هزینه یابی هدف و هزینه یابی کیفیت و نقش هریک در ایجاد مزیت رقابتی و مصون سازی سازمان ها در برابر تأثیر پذیری از رقبا در محیط کسب و کار است.

**واژه‌های کلیدی:** مدیریت هزینه، هزینه یابی هدف، هزینه یابی کیفیت و مزیت رقابتی.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات - نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات jgoganli@yahoo.com

۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات faz391@yahoo.com

## ۱- مقدمه

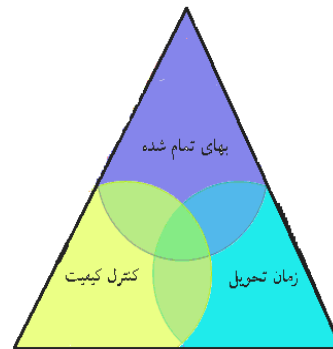
فرهنگی، سیاسی، انسانی و ساختاری راهکارهای مناسبی به کار گرفته شود.

در یک نگاه راهبردی به نحوه اداره سازمان و مدیریت کسب و کار، اندیشه جدید مدیریتی تحت عنوان مدیریت استراتژیک با وظایف اصلی برنامه ریزی و تصمیم گیری، کنترل عملیاتی، کنترل مدیریتی و تهیه و تدارک گزارشات مالی ظهور پیدا کرد. جلب رضایت مشتریان برای یک افق بلند مدت یکی از آرمان های مدیریت راهبردی است. همانطوریکه قبلاً اشاره گردید، بهای تمام شده از با اهمیت ترین ابعاد در تامین رضامندی مشتریان و مؤلفه تعیین کننده در مثلث بقا است. بنابر این از لحاظ تئوریک نیز یک قلم اطلاعاتی دارای محتوا یعنی اثرگذار در تصمیمات برنامه ریزی و کنترلی مدیریت و بالاخره مهمترین اطلاعات مورد نیاز مدیران با نگاه راهبردی است. پرسش هایی که در اینجا مطرح می شود این است که مدیران اطلاعات لازم برای تصمیم گیری را از کدام نظام اطلاعاتی دریافت نمایند؟ نظام مورد نظر به چه ابزارهایی مجهز گردد تا در دستیابی به رسالت سازمان سودمند واقع شود؟ در چه شرایطی و چگونه تعادل بین هزینه ها (بهای تمام شده) با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان ایجاد می شود؟

ارائه اطلاعات فوق و مدیریت هزینه جز با برقراری یک سیستم پیشرفته حسابداری مدیریت که شامل طراحی و استفاده از روشهای مختلف حسابداری در داخل سازمان باشد، امکان پذیر نیست. حسابداری مدیریت را نمی توان مجموعه ای از قواعد ثابت به حساب آورد بلکه روشهای آن به منظور دستیابی به هدفهای سازمان از طریق بهبود و تصمیم گیری توسط مدیران و کارکنان آن است. نیاز به اطلاعات معمولاً نیروی محرکه حسابداری مدیریت محسوب می شود. اطلاعات حسابداری مدیریت برای دو منظور

تحولات فن آوری، تغییر در نیازهای مشتریان و جهانی شدن سه عامل اصلی پویایی در محیط هستند که امروزه سازمانها را برای دستیابی به آرمانها و اهداف استراتژیک خود به جنب و جوش و تکاف و واداشته است. کاربست فن آوری جدید برای پیشبرد فعالیتها و عملیات سازمان در دنیای تجارت جهانی و رقابت بین المللی و تامین خواسته های مشتریان و توجه به ارزشهای مورد انتظار آنها امری مسلم و اجتناب ناپذیر است. چرا که حداکثر کردن ثروت سهامداران و در ادبیات جدید، خلق ارزش برای صاحبان سهام در گرو ایجاد ارزش برای خریداران کالا و دریافت کنندگان خدمات است. به واقع می توان گفت که مشتریان صاحبان اصلی حرکت و حیات یک بنگاه انتفاعی را تشکیل می دهد. بنابراین با آغاز دوره جدید در تجارت داخلی و با گسترش آن در سطح جهانی، شرکتی برنده مسابقه است که تداوم فعالیت سازمان را در سه مؤلفه مثلث بقا (شکل-۱) یعنی بهای تمام شده، کیفیت و زمان، با هدف ایجاد ارزش برای مشتریان جستجو نماید. و با مدیریت اقتضایی حداقل در یکی از آنها به یک مزیت رقابتی دست یابد.

شکل ۱: مثلث بقاء



البته برای ایجاد و کسب مزیت رقابتی راهکارهای زیادی وجود دارد که لازم است به تناسب شرایط

ظرفیت نیروی انسانی از طریق عدم جایگزینی نیروی جدید به جای نیروهای برکنار شده یا بازنشسته و...

• استراتژی بلندمدت که با نگرش تغییر فرهنگ مدیریت سازمانی و مدیریت هزینه‌ها به طرح استراتژی‌ها و راهکارهای بلندمدت می‌پردازد. از جمله استفاده از سیستم‌های تولید به منظور جوابگویی به نیاز مشتریان و همچنین تولید با کیفیت بالا و با هزینه کمتر و... (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۶۵-۷۱).

در دنیای امروز تنها در سایه استراتژیهای بلندمدت، مفصل و همه‌جانبه می‌توان به اهداف کاهش هزینه‌ها ضمن ارتقاء کیفیت و کارایی عملیاتی دست یافت. در ادامه به دو نوع از تکنیک‌های نوین در مدیریت هزینه برای دستیابی به اهداف بلندمدت می‌پردازیم.

## ۲- هزینه‌یابی هدف، ابزار مشتری محور مدیریت هزینه

فرآیند هزینه‌یابی هدف به عنوان روشی آینده‌نگر و ابزاری سودمند برای مدیریت هزینه استراتژیک به منظور کاهش مجموع هزینه‌ها<sup>۲</sup> در مراحل طراحی و برنامه‌ریزی محصول به کار گرفته می‌شود.

این روش با روشهای سنتی متفاوت است، زیرا نقطه‌آغازی و محور اصلی آن اطلاعات تاریخی نیست. بلکه مشتریان و قیمت محصول، محوریت اصلی این فرآیند را تشکیل می‌دهد.

### مراحل فرایند هزینه‌یابی هدف:

گام اول: تعیین قیمت فروش هدف

در فرایند هزینه‌یابی هدف به اصل رقابت و تأثیر استراتژیکی رقبا بر فعالیتهای شرکت توجه می‌شود. در این مرحله تا حد امکان سعی می‌شود که به وضعیت قیمت تمام شده فعلی و آتی توجه نشود. ابتدا کیفیت و

اصلی تسهیل تصمیم‌گیری و اثر بر تصمیم‌گیری فراهم می‌آید.

مدیریت هزینه<sup>۱</sup> به عنوان یک سیستم اطلاعاتی برای ایجاد مزیت رقابتی در قسمت هزینه‌مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مدیریت هزینه ارزش آفرین، تعامل سه عامل مثلث بقا ضروری است بدلیل اینکه هر سه عامل مصرف‌کننده منابع سازمانی هستند، بر تغییرات هزینه سازمان مؤثر هستند. هدف کلی نظام مدیریت هزینه، شناسایی تأثیر هزینه بر تصمیمات مدیریت و بالا بردن توان رقابتی شرکت است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۶۸-۵۶). هرچه توان رقابتی یک شرکت بیشتر باشد، قابلیت درآمدزایی آن بیشتر می‌شود و افزایش ارزش سهام شرکت را به دنبال خواهد داشت.

در پاسخ به پرسش دوم می‌توان گفت که مدیریت هزینه با کمک تکنیکها و ابزارهای نوین از قبیل هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی کیفیت، بهبود مستمر، و تولید به موقع و... قادر به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی مدیریت جهت اتخاذ تصمیمات برای دستیابی به هدف نهایی سازمان یعنی مزیت رقابتی خواهد بود.

## ۲- مبانی نظری و ادبیات علمی

### ۲-۱- استراتژی مدیریت هزینه

استراتژی، مجموعه‌ای از سیاست‌ها، رویه‌ها و روش‌های تجاری است که موفقیت بلندمدت را تحقق می‌بخشد. بنگاه‌های اقتصادی جهت موفقیت، استراتژی را به کار می‌بندند و به عنوان عامل ضروری موفقیت به آن توجه می‌کنند. استراتژی‌های مدیریت هزینه، از لحاظ دوره زمانی به دو گروه طبقه‌بندی می‌شود.

• استراتژی کوتاه مدت که ماهیت تاکتیکی داشته و شامل اهداف کوتاه مدت می‌باشند. از قبیل کاهش

گام چهارم: محاسبه بهای تمام شده محصولات فعلی یا جدید.

در این مرحله مقدار و ماهیت کلیه هزینه های تحقیق و توسعه، تولید، بازاریابی و هزینه های کاربر نهایی محصول با در نظر گرفتن شرایط فعلی حاکم بر شرکت پیش بینی می شود. بطوریکه بخش اعظم هزینه های تولید در زمان طراحی و قبل از شروع عملیات تولیدی مشخص می شود. حدود ۹۰ تا ۹۵ درصد از مجموع هزینه های محصولات در مرحله طراحی چرخه عمر محصول رخ می دهد. بنابراین شرکتها با استفاده از سیستم های توسعه یافته موجود، هزینه های محصولات آتی خود را مدیریت می کنند. هزینه یابی هدف یکی از روش هایی است که قبل از ورود محصول به بازار از کفایت برنامه ریزی آنها اطمینان حاصل می کند و موفقیت محصولات آتی را شناسایی می نماید (دوی جیلی و همکاران، ۲۰۰۸).

گام پنجم: رسیدن به بهای تمام شده هدف و پیگیری استراتژی کاهش هزینه.

برای رسیدن به بهای تمام شده تحمیلی از طرف مشتریان(هدف)، شکاف بین هزینه هدف و هزینه برآورد شده مرحله قبل محاسبه می شود. سپس با هدف حذف و یا کاهش شکاف هزینه و بهبود فرایند ها به کمک ابزار های مناسب از قبیل مهندسی ارزش اقدام به طراحی محصول می کنند. در مرحله تولید نیز برای بهبود مستمر محصول و فرایندها و در نهایت برطرف کردن شکاف هزینه باقیمانده از مرحله طراحی به کمک تکنیک هایی از قبیل هزینه یابی بر مبنای فعالیت و هزینه یابی کایزن تلاش می شود.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت با تمرکز بر فعالیت ها و شناسایی فعالیت های فاقد ارزش افزوده برای مشتریان و سازمان و از طریق ارائه اطلاعات دقیق در مورد هزینه ها به مدیران در دستیابی به بهای تمام شده هدف یکی از ابزارهای سودمند محسوب می شود.

ویژگیهای محصول و خدمات بر اساس شناسایی خواسته ها و نیازهای بازار و مشتری<sup>۳</sup> تعیین می شود، سپس مقدار وجه نقدی که مشتریان برای دریافت کالاها، خدمات و خواسته های خود تمایل به پرداخت دارند به عنوان قیمت فروش هدف از طرف بازار و مشتری به شرکت منتقل می شود. گفتنی است که هزینه یابی هدف هر سه عامل بقای سازمانی را در فرایند خود مد نظر دارد. چرا که مشتریان در پیشنهاد قیمت، تمامی ابعاد ارزش آفرین را لحاظ می کنند.

گام دوم: محاسبه سود مطلوب یا حاشیه سود هدف سود هدف بایستی معقولانه باشد و هزینه های برنامه ریزی شده، سرمایه گذاری های مورد نیاز اضافی، هزینه های فروش و حق العملکاری را در طول چرخه عمر محصول پوشش دهد. همچنین حاشیه سود برای حمایت هزینه تحقیق و توسعه مستمر تولید کافی باشد (لوکامی و اسمیث، ۲۰۰۰). برخی از شرکتها مثل شرکت سونی حاشیه سود خود را به صورت انعطاف پذیر تعیین می نمایند و بین محصولات خود نوعی مصالحه ایجاد می کنند. به عنوان مثال در بین گروه محصولات، برخی از آنها با حاشیه سود بالاتر و برخی دیگر با حاشیه سود پایین تر تعیین می شود (کوپر و اسلاگمولدر، ۱۹۹۹). سود هدف باید سازگار و مبتنی بر سیاست ها و اهداف استراتژیک شرکت باشد (محمت و آوستیل، ۲۰۰۶).

گام سوم: محاسبه بهای تمام شده هدف بهای تمام شده هدف از تفاوت بین قیمت هدف و سود هدف محاسبه می شود.

**سود هدف - قیمت فروش هدف = بهای تمام شده هدف**  
بهای تمام شده هدف باید قابل دستیابی و در دسترس باشد، حتی اگر مستلزم صرف تلاشهای زیادی باشد. مبلغ محاسبه شده در این مرحله، حداکثر هزینه ای است که شرکت باید انجام دهد و از طرف بازار به شرکت دیکته می شود.

۱-۱-۲- هزینه یابی هدف و ایجاد مزیت رقابتی  
موفقیت در بازارهای پر چالش آینده مستلزم آمادگی لازم برای واکنش آگاهانه و سریع است. در این فضای رقابتی هر سازمانی به دنبال ایجاد توازن میان کیفیت و کارایی محصول خود با قیمتهایی است که هم نیازهای مشتری و هم سودآوری سازمان را تأمین کند. رمز بقای هر سازمانی در سایه مدیریت استراتژیک مؤلفه های فوق نهفته است و بدون توجه به رضایت مندی مشتری امکان تاختن در بازار در شرایط رقابتی وجود ندارد و حتی ممکن است از گردونه مسابقه خارج شود.

امروزه جایگاه مشتری به نحوی اوج گرفته است که حتی بسیاری از مدیرانی که مشتری را به عنوان عامل اصلی سودآوری شرکت باور دارند، نمودار سازمانی سنتی را بسیار منسوخ شده می دانند. آنها نمودار را وارونه کرده و به صورت شکل-۴ به آن می نگرند. در این حالت مشتریان هستند که بجای مدیر عامل در رأس قرار می گیرند. پس از آن کارکنانی قرار می گیرند که با مشتریان برخورد دارند و به آنها خدمت می کنند و رضایتمندی آنها را جلب می کنند. پس از این در هرم مدیریت هایی قرار می گیرند که وظیفه آنها حمایت و پشتیبانی از کارکنان صف، به منظور ارائه خدمات برتر به مشتریان است. پس از مدیریت های میانی و برای حمایت و پشتیبانی آنها، مدیر عامل در منتهی الیه پایین قرار می گیرد. ما مشتریان را به این دلیل در حاشیه طرفین شکل قرار دادیم که نشان دهیم مدیران شرکت هم شخصاً درگیر تشخیص، پاسخگویی و خدمت رسانی به مشتریان هستند (کاتلر، ۱۹۸۴).

ضمن اینکه هزینه یابی بر مبنای فعالیت با شناسایی علل مصرف منابع، منجر به تخصیص بهینه منابع سازمانی شده و فرایند کسب سود را تسهیل می نماید. هزینه ها معلول و نتیجه فعالیت های انجام شده در سازمان به شکل زیر هستند.

شکل ۲:



سیستم هزینه یابی کایزن ابزار دیگری است که مدیران در حین تولید برای رسیدن به بهای تمام شده هدف می توانند استفاده کنند. کایزن به مفهوم بهبود مستمر یک فعالیت با مشارکت همگانی کارکنان اعم از کارگران و مدیران به منظور ارزش آفرینی است. بر این فلسفه استوار است که برای ایجاد بهبود در سازمان نیاز به تغییرات انفجاری نیست، بلکه هر نوع خلاقیت و نوآوری هر چند کوچک به شرط مستمر و پیوسته بودن ارتقا بهره وری در سازمان را به ارمغان خواهد آورد. رویکرد کایزن برای تحقق بهبود تدریجی متکی بر سه اقدام اساسی زیر است:

الف) کلیه فعالیت‌های هزینه زا و فاقد ارزش (موداً) باید حذف شوند.

ب) فعالیت هایی که به صورت موازی به شکلی در جای دیگر انجام می شوند (موری<sup>۵</sup>) با یکدیگر تلفیق شوند.

ج) فعالیت های مورد نیاز برای تکمیل و بهبود سطح کیفی خدمات (موراً) به فعالیت‌های سازمان اضافه شوند.

بنابراین هزینه یابی کایزن با تکیه بر کاهش هزینه های واقعی موجود جهت دستیابی به بهای تمام شده هدف در دنباله فعالیت ها یعنی در فرایند تولید کالا بسیار مفید خواهد بود.

تولید شده است. اصل رعایت کیفیت در بقاء سازمانی، اصلی غیر قابل اجتناب و حیاتی است. بهبود و افزایش کیفیت محصولات مستلزم برنامه ریزی و اجرای مجموعه اقدامات و فعالیت های کیفیت است. بنابراین حصول کیفیت برتر منجر به مصرف منابع سازمان می شود و هزینه های سازمان را افزایش می دهد.

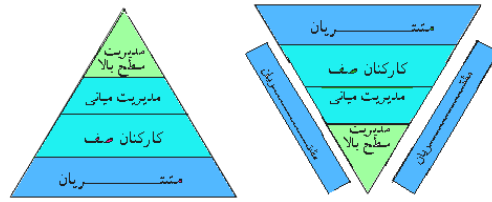
در این شرایط مدیریت هزینه باید (۱) فعالیت های کیفیت را شناسایی و طبقه بندی کند (۲) هزینه های فعالیت های کیفیت را با کنترل و برنامه ریزی مناسب کاهش دهد. با کنترل و هزینه یابی کیفیت می توان بهای تمام شده محصول را کاهش داد و امکان حضور در بازار رقابتی را فراهم آورد.

سیستم هزینه یابی کیفیت، امکان کنترل بهتر هزینه ها را با شناسایی عوامل بوجود آورنده کیفیت، طبقه بندی، تجزیه و تحلیل و با ارائه اطلاعات تفصیلی در رابطه با انجام عملیات پیشگیرانه از عدم کیفیت، امکان تصمیم گیری استراتژیک را برای مدیران جهت دستیابی به کیفیت برتر محصولات همراه با کاهش هزینه فراهم می سازد.

هزینه یابی کیفیت به مفهوم محاسبه بهای تمام شده کیفیت به عنوان موضوع هزینه یابی نیست. بلکه این نوع از هزینه یابی، یک سیستم طبقه بندی جامع و منطقی از هزینه های کیفیت است که آثار عدم انطباق محصول و خدمات ارائه شده را با کیفیت های موردانتظار کمی نموده و به شکل گزارشات تحلیلی در فواصل زمانی منظم ارائه می کند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۱۴۷).

اولین طبقه بندی توسط جوران ارئه شده که به مدل PAF<sup>۷</sup> متداول شده است که هزینه های کیفیت را به چهار گروه پیشگیرانه<sup>۸</sup>، ارزیابی<sup>۹</sup>، شکست داخلی<sup>۱۰</sup> و شکست خارجی<sup>۱۱</sup> طبقه بندی می کند. بعداً توسط کراسبی به دو گروه انطباق<sup>۱۲</sup> و عدم انطباق<sup>۱۳</sup> دسته بندی گردید (امامی، ۱۳۸۶).

شکل ۳: سطوح سازمانی نوین و سنتی



هزینه یابی هدف نیز به منظور پاسخگویی و مقابله با این چالش ها و تسهیل برنامه ریزی و کنترل با نگاه به عوامل بیرونی و بازار شکل گرفته است. بهای تمام شده هدف، همواره اولویت خود را با مشتری قرار داده است و سازمانهایی که این واقعیت را در نظر نمی گیرند، خود را به ورطه مخاطره می اندازند. در واقع برای شرکتهایی که در پی جلب مشتری هستند، رقیب کسی است که اهمیت توجه به خواسته های مشتری (و شاید حتی فراتر از آن) را در رابطه با طراحی و تولید محصولات مرغوب، کارا و کم هزینه، به خوبی درک می کند. هزینه یابی هدف یک رویکرد ساخت یافته برای تعیین هزینه های چرخه عمر محصولی است که بایستی با رعایت کیفیت و کارکرد خاص تولید گردد و سود هدف را از طریق فروش با قیمت پیش بینی شده کسب نماید.

بنابراین مدیران با بهره مندی از اطلاعات هزینه یابی هدف در تصمیم گیری قادر به برخورد واقع بینانه خواهند شد. قیمت تعیین شده در این فرآیند قدرت رقابت بیشتری دارد، چرا که خواستگاه آن خود بازار و مشتریان است. بطور کلی سازمانها با استفاده از هزینه یابی هدف، نقطه تمرکز خود را بر خواسته های مشتریان و تهدیدات رقابت قرار می دهند و خود را برای دستیابی به مزیت رقابتی به مشتریان وصل می کنند.

### ۲-۱-۲- هزینه یابی کیفیت

موفقیت در بازارهای رقابتی به عوامل متعددی بستگی دارد که یکی از مهمترین آنها کیفیت محصولات

عنوان هزینه‌های کیفی قابل کنترل نشان داده می‌شود. کاهش این هزینه در بلند مدت را می‌توان به عنوان اثر بخش بودن سیستم هزینه‌یابی کیفیت تلقی کرد.

گزارشات خروجی سیستم هزینه‌یابی کیفیت از جمله ترازنامه کیفیت قادر به تامین بخشی از نیازهای اطلاعاتی مدیریت در تصمیم‌گیری و کنترل فعالیت‌ها است. بطوریکه برخی از پژوهش‌های انجام شده مویید این مطلب است که تغذیه برنامه‌های کیفیت مدیریت از اطلاعات سیستم هزینه‌یابی کیفیت در رسیدن به هدف "کیفیت بالا- هزینه پایین" مؤثر بوده است.

مونت گومری (۱۹۹۶) اظهار می‌کند که تعدادی از شرکت‌ها اثربخشی سیستم هزینه‌یابی کیفیت را در کاهش هزینه‌ها، تایید کرده‌اند. برای مثال، شرکت زیراکس ادعا کرده که ۵۳ میلیون دلار در اولین برنامه هزینه‌یابی کیفیت، صرفه‌جویی داشته است (ویکتور و روس، ۲۰۰۷).

در پژوهشی دیگر مدل PAF بدون لحاظ کردن کارایی برنامه‌های بهبود کیفیت شرکت، تداوم بهبود را تایید کرده است. در این پژوهش زمان استفاده از برنامه بهبود کیفیت با کارایی بالا در شرکت‌ها، پدیده "کیفیت بالا- هزینه پایین" مشاهده شده است. اما در شرکت‌های دارای برنامه بهبود کیفیت با کارایی پایین، پدیده "کیفیت بالا- هزینه بالا" تایید شده است (سوک جین و نخاعی، ۲۰۰۸). فیلیپ کراسب عقیده دارد: "کیفیت هزینه‌ای در بر ندارد." بیشتر عقیده بر این بود که دستیابی به کیفیت برتر مستلزم هزینه بیشتر و کاهش تولید است. اما کیفیت واقعاً با فراگیری شیوه‌های انجام صحیح کارها، از همان ابتدای کار قابل دستیابی است (کاتلر، ۱۹۸۴).

هزینه‌های ارزیابی و پیشگیرانه در نقطه مقابل هزینه‌های شکست (داخلی و خارجی) قرار دارند. (جوهر دشتی، ۱۳۸۱).

هزینه‌های پیشگیرانه: هزینه‌های فعالیت‌هایی است که به طور مشخص برای جلوگیری از وقوع ایرادات، خرابیها و کیفیت ضعیف محصول یا خدمات در نظر گرفته شده است.

هزینه‌های ارزیابی: هزینه‌های مرتبط با اندازه‌گیری و ممیزی محصولات یا خدمات به منظور تعیین درجه انطباق آن با استانداردها و مشخصه‌های کیفی از قبل تعیین شده است.

هزینه‌های شکست: هزینه‌های تطابق نداشتن محصولات یا خدمات با نیازهای مشتری به دو نوع هزینه‌های داخلی و خارجی تقسیم می‌شوند.

الف) هزینه‌های شکست داخلی: هزینه‌های ناشی از ایراداتی است که قبل از ارسال یا تحویل محصول به مشتری بروز می‌کند. سازمان به طرق مختلف از قبیل بازرسی توسط کارکنان کنترل کیفیت شرکت یا بازرسان خارجی کشف می‌نماید.

ب) هزینه‌های شکست خارجی: هزینه‌های که پس از ارسال محصول، در زمان ارائه خدمات به مشتری و بعد از آن ایجاد می‌گردد. قبل از به کارگیری محصول کشف نشده است و ایرادات توسط مشتری در هنگام استفاده از محصول آشکار می‌شود.

هزینه‌های انطباق: هزینه‌های ناشی از فعالیت‌هایی است که برای بار اول انجام می‌شوند تا سطح کیفی محصولات، خدمات و فرایندها به سطح کیفیت مورد نظر برسد.

هزینه‌های عدم انطباق: هزینه‌های ناشی از فعالیت‌هایی است که در جهت رفع نقص‌ها، دوباره کاری‌ها و ... بعد از حصول سطح کیفیت ضعیف و در جهت بهبود انجام می‌شود.

از طریق جدول ۱ - نمونه‌هایی از هزینه‌های کیفیت به صورت طبقه‌بندی شده در ترازنامه کیفیت ارائه شده است. هزینه‌های کیفی قابل کنترل: تفاوت هزینه‌های انطباق و عدم انطباق در ترازنامه تحت

جدول ۱: ترازنامه کیفیت

هزینه های انطباق:	هزینه های عدم انطباق:
هزینه های پیش گیرانه:	هزینه های شکست داخلی:
هزینه های طرح ریزی کیفیت	هزینه های اقدامات و فعالیت های اصلاح محصول
هزینه سیستم اطلاعاتی کیفیت	هزینه های ضایعات محصول و مواد دور ریز
هزینه های آموزش کیفیت	هزینه های تعمیر و دوباره کاری محصولات
هزینه های طراحی مجدد	هزینه های تحلیل شکست
هزینه های برنامه بهبود فرآیند	هزینه بازرسی و آزمایش مجدد محصولات اصلاح شده
هزینه های گزارشدهی	هزینه ناشی از تنزل درجه کیفیت محصول
هزینه های ارزیابی عرضه کنندگان	هزینه توقف ناشی از عیب محصول
هزینه های ایستگاه های کنترل کیفیت	هزینه نگهداری نا مناسب مواد اولیه
هزینه ارزیابی پیمانکاران فرعی	هزینه های فروش محصول با قیمت کمتر
سایر هزینه های پیشگیرانه	سایر هزینه های شکست داخلی
هزینه های ارزیابی:	هزینه های شکست خارجی:
هزینه بازرسی و آزمایش ورودی (مواد اولیه)	هزینه های تعمیر محصولات در دست مشتریان
هزینه بازرسی و آزمایش حین فرآیند	هزینه های جایگزینی محصولات در دست مشتریان
هزینه بازرسی و آزمایش محصول نهایی	هزینه های ضمانت (خدمات پس از فروش)
هزینه کنترل تجهیزات بازرسی و اندازه گیری	هزینه های ضمانت (گارانتی و وارانتی)
هزینه نگهداری سوابق و تاییدیه ها	هزینه های رسیدگی به شکایات مشتریان
تحلیل و گزارش نتایج بازرسی	هزینه برگشت محصول
تست های عملکرد میدانی	هزینه جبران خسارت محصول
هزینه ارزیابی پیمانکاران فرعی (ضمن کار)	هزینه از دست دادن مشتریان (کاهش فروش)
هزینه مربوط به بررسی کیفی موجودی انبارها	هزینه های مسئولیت در قبال محصول
سایر هزینه های ارزیابی	سایر هزینه های شکست خارجی
هزینه های کیفی قابل کنترل	-

تاگوچی این موضوع را در یک تابع سهمی به شرح زیر ارائه داده است. تابع زیان کیفیت تاگوچی<sup>۱۴</sup> یک نمودار سهمی است که زیان کیفیت را از نقطه نظر مالی تخمین می زند. زمانی که ویژگیهای کیفیت از ارزش هدف منحرف شود، زیان کیفیت حاصل می شود. وقتی

اظهارات و نتایج پژوهش های فوق بیانگر این نکته است که با برنامه ریزی مناسب و کنترل عملیات امکان دستیابی به کیفیت برتر همراه با هزینه کمتر میسر است. به عبارت دیگر هرچه کیفیت محصولات افزایش یابد، زیان ناشی از فقدان کیفیت کاهش می یابد.



الف) هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای شناسایی هزینه های مرتبط با کیفیت  
 ب) بودجه بندی بر مبنای فعالیت برای مقایسه هزینه کیفیت پیش بینی شده و واقعی جهت تحلیل انحرافات  
 ج) سیستم کایزن جهت بهبود مستمر فعالیت های کیفیت و کاهش هزینه های محصول.

### ۳- پیشینه تحقیقات

۳-۱- هزینه یابی هدف در شرکت هوندا  
 (www.maghaleh.net)

شرکت هوندا با تشدید رقابت جهانی و افزایش ارزش «ین» تصمیم گرفت با اجرای روش هزینه یابی هدف، قیمت و هزینه خودروی «سیویک» را کاهش دهد. در این خصوص، اقدامات زیر انجام شد:

- برخی قطعات را با قطعاتی ارزان تر جایگزین کردند.
- برخی اجزای محصول، ساده تر شد.
- طراحی برخی محصولات، ساده تر شد.
- برخی تجهیزات پرهزینه شرکت، تعویض شد.

۳-۲- هزینه یابی هدف در سه شرکت ژاپنی  
 (www.maghaleh.net)

#### • نیشان (خودروساز)

شرکت نیشان، برای تعیین هزینه های تولید و قیمت محصول، از مهندسی ارزش بهره جست. بر اساس استراتژی نیشان، قیمت براساس توقعات مشتریان از کارکردهای محصول تعیین می شود. پس از تعیین قیمت، باید با استفاده از هزینه یابی هدف در اندیشه کاهش هزینه ها بود.

#### • کوماتسو (تجهیزات عمرانی)

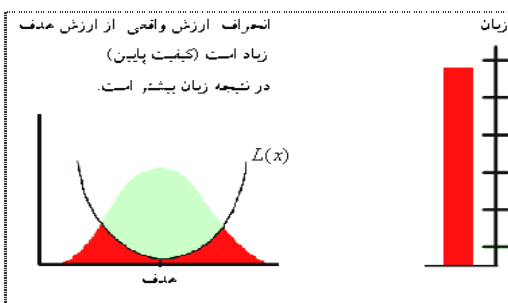
شرکت کوماتسو، از تحلیل طراحی و تحلیل کارکرد برای دست یابی به هزینه هدف بهره گرفت.

ویژگی ها از ارزش هدف دور می شود، هزینه ناشی از این انحراف نیز به صورت تابع نمایی درجه دوم افزایش می یابد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۱۹۰-۱۸۷).  

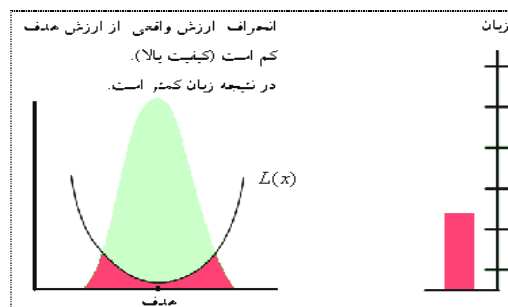
$$L(x) = k(x-t)^2$$
  
 $L(x)$ : نقطه ای در نمودار که زیان در آن نقطه قرار دارد.

$k$ : ضریب زیان ( $k = \frac{QC}{T^2}$ )،  $x$ : ارزش مشاهده شده،  $t$ : ارزش هدف  
 $QC$ : هزینه کل کیفیت و  $T$ : انحراف قابل قبول مشتری (تولرانس) است.

#### نمودار زیان کیفیت تاگوچی:



در نمودار فوق ویژگی های محصول تولید شده از ویژگیهای موردانتظار مشتری فاصله گرفته و شرکت زیان بالایی را به دلیل پایین بودن کیفیت متحمل می شود. ولی در نمودار زیر برعکس حالت فوق است.



مدیریت جهت تحقق اهداف هزینه یابی کیفیت می تواند از ابزار های زیر در کنار سیستم هزینه یابی کیفیت استفاده نماید.

مدیریت هزینه‌ها نیز به عنوان استراتژی کوماتسو تعیین شد.

• المپیوس (سازنده دوربین)

این شرکت، تحلیل کارکرد را در پیش گرفت و همچون نیشان بر استراتژی مدیریت کارکردهای محصول تمرکز کرد.

۳-۳- مطالعه مروری صورت گرفته مبتنی بر وب در شرکت های تولیدی سوئد نشان می دهد که بین نرخ پذیرش هزینه یابی هدف و شدت رقابت رابطه مثبت وجود دارد، گرچه اثر این رابطه با افزایش عدم اطمینان محیطی کاهش می یابد (کریستین و همکاران، ۲۰۰۸).

۳-۴- تحقیقی با عنوان «مدیریت هزینه در صنعت ساختمان» توسط ماچسان و فرموسو در سال ۲۰۰۲ با هدف ارائه مدل یکپارچه برای مدیریت هزینه و کنترل تولید در شرکت های ساختمانی بر مبنای مفاهیم مربوط به برنامه ریزی تولید و کنترل انجام گرفت و نتیجه حاصل به شرح زیر بوده است:

در طی تولید، دو گروه اصلی در فعالیت ها دخالت دارند: ۱- گروهی که کار انجام می دهند و «منابع کاری» نامیده می شوند، ۲- گروهی که کار بر روی آن ها انجام می شود و «مواد خام» نام دارند. منابع کاری باعث افزایش ارزش محصولات می شوند.

در این تحقیق از سیستم ABC برای تخصیص هزینه ها استفاده گردید و فعالیت ها به دو گروه «وظیفه ها» و «عملکردها» تقسیم شده اند. منابع توسط عملکردها مصرف می شوند و خود عملکردها نیز لازمه وظایف خاصی می باشند. در عمل مشاهده شد که برخی منابع مثل کارگران به وظایف منسوب می شوند و برای چنین منابعی، تخصیص هزینه رو به بالا انجام خواهد شد، یعنی از وظیفه به عملکرد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۷۲).

۳-۵- ماورا و نایابوکا در سال ۲۰۰۵ پژوهشی تحت عنوان «استراتژی مدیریت هزینه برای ایجاد مزیت رقابتی» انجام دادند که نتایج آن به شرح زیر می باشد:

آنها مدیریت هزینه را به عنوان مجموعه ای از راهکارها و روش ها برای مدیریت کارآمد و اتخاذ تصمیم اثربخش، و در معنای گسترده به صورت یک حلقه و نگرش و مجموعه ای از ساز و کارها جهت ایجاد ارزش بیشتر و هزینه کمتر تعریف کردند.

همچنین بیان داشتند که استراتژی مدیریت هزینه عبارت از استفاده از اطلاعات بهای تمام شده برای توسعه و کسب رضایت مشتری و ایجاد مزیت رقابتی با قیمت کمتر یا برابر رقبا و یا خلق ارزش یکسان با قیمت کمتر در مقایسه با رقبا می باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۶۰).

۳-۶- تجربه شرکت های خودرو ساز در اجرای مدیریت هزینه

• تویوتا اولین شرکتی بود که سیستم هزینه یابی هدف و مدیریت هزینه را اجرا نمود.

• فورد نیز تجارب مشابهی را در این زمینه اندوخته است که اهم فعالیت های انجام شده عبارتند از:

- تشکیل ستاد مرکزی<sup>۱۵</sup> با هدف مبارزه با اتلاف در تمامی زنجیره تأمین. مطالعات این شرکت نشان داد که در هر فرایندی تا ۳۰٪ اتلاف وجود دارد که با حل آنها می توان در هزینه صرفه جویی کرد.

- اعزام گروه های نجات و اجرای برنامه های PLAN BLITZ در شرکت های پیمانکار، سراسر کارخانه ها و غیره برای یافتن فرصت های کاهش هزینه.

- صرفه جویی ۲/۲ میلیارد دلار در سال ۱۹۹۸ با استفاده از شیوه های فوق.

- پیاده کردن ایده تولید ناب<sup>۱۶</sup> در کارخانه.

- تأسیس مرکز منابع علمی و تکنیکی تولید ناب<sup>۱۷</sup>

های مالی بوده و با روشهایی چون حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه‌ها، می‌توانند سهمی اساسی در افزایش سودآوری داشته باشند. از طرف دیگر امروزه مفهوم بازار، محدود به یک منطقه خاص نبوده و جهانی محسوب می‌شود. رقابت شدید در سطح بین‌المللی، اغلب موسسات تولیدی و خدماتی از جمله شرکتها، بانکها و... را وادار می‌سازد که محصولات و خدمات خود را با کیفیت عالی و کمترین بهای تمام شده به بازار عرضه کنند. علاوه بر این الزاماتی جدید همانند موافقتنامه سازمان تجارت جهانی می‌تواند دلیلی محکم جهت استفاده از روشهای مدیریت هزینه باشد.

بنابر این مدیریت هزینه‌ها از مهمترین موضوعات اساسی در دنیای کسب و کار است. بدون درک این مفهوم امکان رقابت در تجارت جهانی بسیار دشوار است. مدیریت سازمان جهت برنامه ریزی، کنترل و هدایت فعالیت‌های مرتبط با چرخه عمر محصول نیاز به یک سیستم جمع‌آوری اطلاعات با تکنیک‌های متناسب دارد. از جمله جدیدترین این روش‌ها هزینه‌یابی هدف و هزینه‌یابی کیفیت است که به تفصیل در این مقاله به آنها پرداخته شد.

آگاهی مدیریت از بهای تمام شده محصولات مبتنی بر تامین ارزش مورد انتظار مشتریان در مرحله قبل تولید باعث بهبود برنامه ریزی‌ها و کنترل‌های سازمان می‌شود. هزینه‌یابی هدف با قرار دادن مشتریان در محور اصلی تعیین هزینه‌های ارائه کالا و خدمات در طول چرخه عمر محصول می‌تواند قدرت رقابت برای بنگاه اقتصادی ایجاد نماید. پیدایش این سیستم حاصل نگرش مشتری‌مداری در سازمان و همراهی با شعار "همیشه حق با مشتری است" می‌باشد.

هزینه‌یابی کیفیت با تاکید بر یکی دیگر از مولفه‌های مثلث بقاء سازمان با طبقه‌بندی و تهیه اطلاعات پیرامون هزینه‌یابی فعالیت‌های مورد نیاز برای ارتقاء کیفیت

- اجرای برنامه‌های نقد و بررسی کالا<sup>۱۸</sup> جهت بررسی راهکارهای کاهش هزینه.
- ایجاد مرکز یادگیری پیمانکاران (گودرزی).

### ۳-۷- نگرش سایکو در مدیریت هزینه

نگرش سایکو در این زمینه عبارت است از پیشگیری و اجتناب در ایجاد هزینه بدون ارزش افزوده و آمادگی جهت گذر از شرایط شبه انحصاری فعلی به شرایط رقابت کامل.

اهم برنامه‌های سایکو در جهت مدیریت هزینه:

- آموزش قطعه‌سازان در مورد مدیریت هزینه و تعیین قیمت هدف از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی و سمینارها.
- اجرای پروژه‌های مستمر کاهش قیمت در قطعه‌سازان.
- همکاری با مشتری (ایران خودرو) در تعریف قیمت هدف.
- ثابت نگه داشتن قیمت‌ها طی سال ۱۳۸۰.
- کاهش قیمت‌ها تا قیمت هدف از سال ۱۳۸۱ به بعد.
- ضرورت آشنایی با شیوه‌های نوین مدیریت هزینه و تعهد به اجرای آن در کلیه فرایندهای شرکت (گودرزی).

### ۴- نتیجه‌گیری و بحث

هم‌اکنون بسیاری از افراد و مؤسساتی که ارتباطی تنگاتنگ با مشتریان داشته و خواستار کسب سودی بیشتر می‌باشند به این نتیجه رسیده‌اند که کاهش هزینه‌های تولید و ارائه خدمات، رابطه‌ای مستقیم با افزایش سودآوری دارد. یکی از راههای کاهش هزینه‌های فوق، گذر از سیستم حسابداری سنتی به سوی حسابداری مدرن است، آنجایی که حسابداران به عنوان متخصصین ارزش افزوده، استراتژیست اصلی سیاست

- محصولات، می تواند نقش برجسته در کنترل و کاهش هزینه ها ایفا نماید.
- کاربرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شناسایی فعالیت ها و محاسبه هزینه های هر فعالیت بصورت دقیق تر در مقایسه با روش های سنتی به منظور دستیابی به اهداف مورد نظر هزینه یابی هدف و هزینه یابی کیفیت مفید خواهد بود. همچنین استفاده کردن از بودجه بندی بر مبنای فعالیت امکان برنامه ریزی و کنترل فعالیت های شناسایی شده را تسهیل می نماید. هزینه یابی کایزن نیز در طول فرایند تولید با بهبود مستمر و پیوسته فعالیت ها از طریق حذف فعالیت های فاقد ارزش افزوده امکان کاهش هزینه های کیفیت و کاهش شکاف هزینه های هدف را برای مدیریت سازمان فراهم می کند.
- استفاده از هریک از آنها به تنهایی و یا در کنار همدیگر می تواند اطلاعات مفید و سودمند در اختیار مدیریت قرار دهد. کاربست این اطلاعات در شرایط مقتضی عامل کلیدی موفقیت و پیروزی در میدان رقابت است.
- فهرست منابع (فارسی):
۱. امامی، رضا (۱۳۸۶). "روشهای هزینه یابی کیفیت" تدبیر، ۱۸ (۱۸۱)، سازمان مدیریت صنعتی.
  ۲. جواهر دشتی، فرانک و ابراهیمی آهوی، محمد (۱۳۸۱). هزینه یابی کیفیت، سازمان مدیریت صنعتی.
  ۳. رهنمای رود پشته، فریدون (۱۳۸۷). حسابداری مدیریت راهبردی "مبنتی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین"، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
  ۴. عالی ور، عزیز (۱۳۸۵). حسابداری صنعتی جلد اول. مفاهیم و کاربرد ها در هزینه یابی، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
  ۵. عثمانی، محمد قسیم و قاسم زاده، علی (۱۳۸۴). حسابداری صنعتی جلد اول، تهران، انتشارات ترمه.
  ۶. کاتلر، فیلیپ (۱۹۸۴). مدیریت بازاریابی. تجزیه و تحلیل، برنامه ریزی، اجرا و کنترل، بهمین فروزنده، اصفهان، نشر آموخته.
  ۷. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۵). استانداردهای حسابداری، تهران، سازمان حسابرسی.
  ۸. ویکتور و روس (۲۰۰۷). "کاربرد هزینه کیفیت و رابطه آن با بلوغ سیستم کیفیت" برزیده، فرخ. حسابدار، ۱۹۶، انجمن حسابداران خبره ایران.
  9. 1-Christian Ax, Jan Greve and Ulf Nilsson (2008). Sweden. www. Elsevier.com
  10. 2-Cooper, robin & slagmulder, regine (1999). "Develop profitable new products with target costing" sloan management review, 40(4).
  11. 3-Duncan, William L. & Luftig & Warren International (1995). Total Quality: Key Terms and Concepts, AMACOM.
  12. 4-Lockamy III, archie & smith, wilbur I. "Target costing for supply chaine management" criteria and selection industrial management & data system.100(516).
  13. Devigili, Luca & Claudio, Vignali & Dubravka, Kopun (2008). "Target costing in a developing economy: Croatia's case" International Journal of Business and Globalisation, 2(4). <http://inderscience.metapress.com>
  14. 6-Mehmet, C. Kocakolah & Austill, A. David (2006). "Product development and cost management using target costing: a discussion and case analysis" journal of

و تسهیل در دستیابی به عوامل اصلی موفقیت، از تحلیل‌ها و شیوه‌هایی استفاده می‌کنند که در مجموع آنها را تکنیک‌ها و مفاهیم مدیریت هزینه می‌نامند (عالی‌ور، ۱۳۸۵: ۶۱).

**هزینه:** واژه هزینه در ادبیات مختلف حسابداری بسته به نوع کاربرد آن دارای تعاریف مختلف و معانی گوناگون است.

• هزینه عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود، تعریف شده است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵: ۶۵۴).

• هزینه مبالغی است که بابت استفاده از خدمات خاصی به منظور اهداف معینی صرف می‌شود. این مبالغ صرف شده، منافی را برای شرکت ایجاد کرده‌اند ولی اثری از آنها نمانده و یا اثر بجا مانده قابل اندازه‌گیری نیست. بها<sup>۱۹</sup> منافع صرف شده بابت تحصیل یک منبع دیگر است که این منبع جدید دارای منافع متصور آتی می‌باشد (عثمانی و قاسم زاده، ۱۳۸۴: ۱۷).

بنابراین با توجه به مقاصد مختلف و تصمیمات گوناگون از واژه هزینه و بهای تمام شده و اجزای تشکیل دهنده آنها تعاریف و برداشتهای مختلف وجود دارد.

**کیفیت:** کیفیت از منظر عملیاتی، فعالیت است که موجب افزایش قابلیت‌های کارکردی و بعضاً ساختاری در کالاها و خدمات می‌شود. این فعالیت به عنوان مجموعه‌ای از اقدامات در قالب وظایف تعریف شده و منابع سازمانی را مصرف می‌کند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۱۷۵).

**زمان تحویل کالا و خدمات:** بسیاری از شرکت‌ها از طریق سرعت عمل در صدد کسب یک مزیت رقابتی‌اند. مفهوم زمان، به این معناست که محصولات و خدمات باید درست در زمانی که مشتری به آنها نیاز

*business & economics research*, 4(2).

15. 7-Seokjin, Kim & Behnam Nakhai (2008). "The dynamics of quality costs in continuous improvement" *International Journal of Quality & Reliability Management*, vol.25, Emerald Group Publishing Limited. <http://www.emeraldinsight.com>

فهرست منابع اینترنتی:

۱- گودرزی، غلامرضا و مهرانی، رضوان. "تحلیل راهبردی هزینه، پارادایم کلیدی مدیریت هزینه"

[www.iie.ir/index.php?option=com](http://www.iie.ir/index.php?option=com)

پیوند مدیریت استراتژیک هزینه‌ها و مدیریت

استراتژیک بازاریابی "

[www.maghaleh.net/content-1547.html](http://www.maghaleh.net/content-1547.html)

۲- سلطانی، ایرج (۱۳۸۵). *ماهنامه تدبیر*

[www.harkat.com](http://www.harkat.com)

<http://hepge.itan.ir/?ID=939>

ضمائم:

**مفاهیم و اصطلاحات**

قبل از تبیین ابزارهای مورد مطالعه این مقاله، ابتدا به دلیل تنوع برداشت از مفاهیم و اصطلاحات به تعریف برخی از آنها می‌پردازیم.

**مدیریت استراتژیک:** عبارت است از توسعه وضعیت رقابتی قابل دستیابی بنگاه اقتصادی (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۵۶).

**مدیریت هزینه:** مدیریت هزینه بنا به وظایف و نوع ماموریت خود و با هدف ارتقاء ارزش سازمانی از طریق ایجاد و ارتقاء ارزش مشتریان یک نظام اطلاعاتی تلقی می‌شود که مسئولیت تهیه و تدارک اطلاعات مورد نیاز برای اعمال مدیریت بر هزینه‌ها و یا بهای تمام شده را دارد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۶۲-۶۱).

**تکنیک مدیریت هزینه:** مدیران واحدهای اقتصادی عموماً به خاطر اجرای استراتژیهای کلی واحدهای خود

می تواند با هزینه کم تولید کند، ولی در تولید کالای دیگری بهره‌ورتر باشد (نصیرزاده).  
امروزه رقابت مرزها را نمی شناسد و به صورت بین‌المللی شده است و آنچه از همه مهمتر است ارائه کالا و خدمات مطابق خواسته‌های مشتری است.

### یادداشت‌ها

- ۱- در این مقاله واژه هزینه معادل واژه *cost* در انگلیسی بکار رفته است.
- ۲- در هزینه یابی هدف منظور از واژه هزینه همان *cost* کل چرخه عمر محصول است.
- ۳- برای شناسایی خواسته‌ها و نیازهای بازار و مشتری می توان از تکنیک های آرایش کارکرد کیفیت (*QFD*)، فرایند سلسله مراتبی تحلیل (*AHP*)، تجزیه و تحلیل صدای مشتری و یا ماتریس وابستگی استفاده نمود. جهت کسب اطلاعات جامع و کاربردی به هزینه یابی هدف سال ۱۳۸۶ و کتاب حسابداری مدیریت راهبردی سال ۱۳۸۷ فریدون رهنمای رودپشتی مراجعه نمایید.

- 4 -Muda
- 5 - Muri
- 6 - Mura
- 1-Prevention-Appraisal-Failure Model
- 2- Prevention Costs
- 9- Appraisal Costs
- 10 - Internal Failure Costs
- 11 - External Failure Costs
- 12 - Conformance
- 13 - Non Conformance
- 14- Taguchi Quality Loss Function
- 15- Total Cost Management(TCM)
- 1- Lean Production
- 2- Lean Resource Center
- 3- Commodity Review
- 19 -Cost

دارد در اختیار او قرار گیرد و معنی دیگر آن سرعت عمل سازمان در تولید محصولات با ویژگی های ظاهری جدید، نوآوری در فن آوری و عرضه سریعتر این محصولات به بازار و به معنای چابکی سازمان است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷: ۵۰).

زمان یک منبع قابل توجه و حیاتی است، یا به عبارت دیگر وقت طلاست. زمان تماماً و کاملاً کالایی تجدیدنپذیر است. باید بتوانیم خود را با دنیایی که سریعاً در حال تغییر است وفق داده و باید برای انجام تمام کارها باید زمان و وقت خود را خوب و دقیق سازماندهی و مدیریت کنیم.

**مزیت رقابتی:** عبارت است از توانایی و استعداد یک شرکت، در انجام دادن یک کار، به یک یا چند طریق که رقبا یا توانایی انجام آن را نداشته یا تمایلی به برابری با آن نداشته باشد (کاتلر، ۱۹۸۴).

**مزیت رقابتی:** عبارت از میزان جذابیت پیشنهادهای شرکت در مقایسه با سایر رقبا از جانب مشتریان است (سلطانی، ۱۳۸۵).

**رقابت پذیری:** فرایندی است که هر نهادی می کوشد تا از این طریق بهتر از دیگری عمل کرده و از وی پیشی گیرد.

**مزیت مطلق:** آدام اسمیت اصطلاح "مزیت مطلق" را به کار برد و منظورش این بود که هر کشور کالایی را صادر می کند که با کمترین هزینه تولید می کند. به نظر اسمیت، تقسیم کار و تخصص، مهمترین عامل رشد اقتصاد کشورهاست و نفع هر کشور در آن است که کالاهایی را که هزینه تولید آنها در خارج کمتر است از کشورهای دیگر خریداری کند.

**مزیت نسبی:** دیوید ریکاردو مقوله "مزیت نسبی" را مطرح کرد. منظور دیوید ریکاردو آن بود که عوامل بازار، منابع کشور را به صنایعی سوق می دهند که کشور در آنها بیشترین بهره‌وری نسبی را داشته باشد، یعنی کشور ممکن است کالایی را وارد کند که خودش