

بررسی موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

محسن دستگیر^۱

مهدی علی‌نژاد ساروکلانی^۲

اکبر رحیمی‌پور^۳

چکیده

یکی از مهمترین تکنیک‌هایی که می‌تواند سازمان‌ها را در بهبود عملکردهای مبتنی بر هزینه کمک کند، سیستم بهایابی هدف می‌باشد. بهایابی بر مبنای هدف، به عنوان یک ابزار اساسی و کارآمد مدیریت جهت مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصولات رویکردی همه سویه را به مرحله‌ی طراحی محصول دارد. در این شیوه براساس تحقیقات بازار، قیمت فروش محصولات پیش از شروع فرآیندهای تولیدی پیش‌بینی و سپس سعی می‌شود محصولی با بهای تمام شده از پیش تعیین شده طراحی و تولید گردد تا بتواند سود موردنظر مدیریت را تأمین کند و در عین حال از کیفیت مطلوب و شرایط رقابتی برخوردار باشد، به گونه‌ای که رضایت مشتری به شیوه‌ای شایسته جلب شود. این مقاله به بررسی موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌پردازد. جامعه‌ی آماری این تحقیق، نمونه‌ای ۱۰۰ نفری از میان مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد. روش آماری تحقیق، استفاده از آزمون تی استیودنت در تحلیل رگرسیون می‌باشد. نتایج این تحقیق بیانگر این نکته بوده است که عدم امکان تعیین قیمت رقابتی، رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری، فقدان روحیه‌ی کارگروهی، عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت و عدم استفاده از مهندسی ارزش از موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف می‌باشد.

واژگان کلیدی: مدیریت هزینه، تکنیک‌های مدیریت هزینه، بهایابی هدف، مهندسی ارزش.

۱. استاد تمام گروه حسابداری، عضو هیئت علمی دانشگاه شهید چمران اهواز

mdastgir@hotmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز

۳. دانشگاه آزاد اسلامی، واحد سیرجان، باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، سیرجان، ایران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۰۴/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۱۰/۱۸

۱. مقدمه

نرخ تغییرات اقتصادی و فناوری دنیا تاکنون به اندازه‌ی چند دهه اخیر نبوده است. این تغییرات، تمامی وجوه حیات یک سازمان را تحت تأثیر قرار داده است. سازمان‌های موفق دنیای امروز، تغییرات محیطی پیرامون خود را به شیوه‌ای شایسته مدیریت می‌کنند. امروزه دنیای تجارت بر نوآوری و کسب رضایت مشتری تأکید دارد. این موضوع نیازمند آن است که مدیریت از منظر شخصی که در بیرون سازمان قرار دارد، به بررسی عملکرد سازمان خود بپردازد. تحقیقات انجام شده در مورد مدیران مالی برتر دهه ۱۹۸۰ میلادی نشان‌دهنده‌ی این امر است که در حدود ۷۵ تا ۸۰ درصد زمان کاری آنها به گزارشگری مالی و تعیین بهای تمام شده اختصاص داشته است. در صورتی که در قرن ۲۱ مدیران تنها می‌توانند بین ۱۰ تا ۲۰ درصد زمان کار خود را صرف امور یاد شده نمایند. این نکته ناشی از این حقیقت است که کارهای مربوط به حسابداری و گزارشگری مالی رایج و سنتی، خودکار شده و به صورت یک روال مشخص و معمول تبدیل شده است. در این شرایط، مدیران مالی تنها در صورتی می‌توانند برای مؤسسات خود سودمند باشند که بتوانند آنها را در تصمیم‌گیری‌ها و تعیین راهبردها یاری نمایند. در قرن ۲۱ مدیران مالی باید بخش عمده‌ای از زمان کاری خود را صرف بررسی، تجزیه و تحلیل و تفسیر فرصت‌ها و تصمیم‌گیری‌های مدیریت کنند. (عسگری، ۱۳۸۱). در این بین بهایابی بر مبنای هدف به عنوان یکی از روش‌های متنوع مدیریت هزینه که می‌تواند تأمین‌کننده‌ی هدف‌های راهبردی و بلندمدت سودآوری واحد تجاری باشد، مطرح شده است. (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۴). هزینه‌یابی بر مبنای هدف فرآیند استراتژیک در مدیریت برای کاهش هزینه‌ها در مراحل اولیه برنامه‌ریزی و طراحی محصول است و توجه خود را به مدیریت هزینه‌ی محصولات آتی واحد تولیدی معطوف می‌دارد. روش هزینه‌یابی بر مبنای هدف درست نقطه مقابل روش‌های سنتی است و با قیمت‌های فروش هدفمند برای یک محصول آغاز می‌شود. (اسحاقی، ۱۳۸۷).

۲. بهایابی بر مبنای هدف

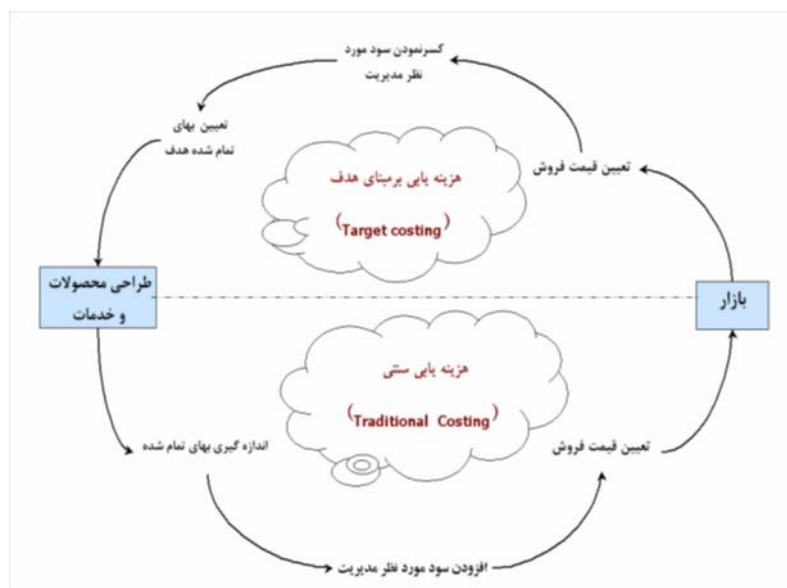
بهایابی هدف به عنوان یک مقوله استراتژیک در مدیریت هزینه است که بحث اصلی آن برآورد هزینه برای محصول یا خدمت می‌باشد که براساس آن پس از فروش محصول یا ارائه‌ی خدمات، شرکت به درآمد بر مبنای هدف (درآمد مطلوب) دست می‌یابد. (فخاریان،

(۱۳۸۳). در حقیقت بهایابی هدف رویکردی است برای رسیدن به بهای محصول یا خدمات در شرایطی که قیمت براساس رقابت تعیین می‌شود و سود مورد انتظار از پیش تعیین شده است. بنابراین در معادله‌ی کلی (بهای تمام شده - فروش - سود)، فروش و سود از پیش تعیین شده و قطعی فرض می‌شود. لذا باید هزینه و بهای تمام شده را به سطحی رساند که با فرض قیمت از پیش تعیین شده فروش و حداقل سود انتظاری، هزینه‌ها از سطح و میزان پیش‌بینی شده فزونی نیابد. آنچه کار مدیریت بنگاه را در این معادله دشوارتر می‌سازد این است که کاهش و کنترل هزینه‌ها باید با حفظ و حتی گاهی ارتقاء کیفیت نیز همراه باشد. به همین لحاظ می‌گویند، بهایابی هدف بخشی از فرآیند مدیریت جامع برای بقاء سازمان در محیط رقابت فزاینده است. (رحیمیان، ۱۳۷۹). همان طور که از تعریف بالا برمی‌آید، مدیریت هزینه تنها به معنای کاهش هزینه نیست بلکه هدف آن، ایجاد ارزش با کمترین هزینه است؛ به عبارتی هزینه باید در جایی صرف شود که موجب ارزش باشد. هزینه‌یابی بر مبنای هدف نیز یکی از روش‌های مدیریت هزینه است.

۳. مقایسه دو رویکرد سنتی مدیریت هزینه و بهایابی هدف

متداولترین سامانه‌ی مدیریت در برنامه‌ریزی سود، رویکرد سنتی می‌باشد که همان رویکرد بهای تمام شده به علاوه درصدی سود است. جذابیت‌های روش بهایابی سنتی به دلیل سهولت استفاده و سهولت درک در مواردی که چرخه‌ی عملیات ساخت محصول طولانی، رقابت محدود و تقاضای داخلی برای خرید محصول بالا باشد انکارناپذیر است. اقلام هزینه به راحتی از طریق سیستم حسابداری مورد محاسبه قرار می‌گیرد. در این رویکرد ابتدا هزینه‌های اولیه تولید را برآورد و سپس حاشیه سود را برای به دست آوردن قیمت بازار به آن اضافه می‌کنند و اگر بازار این قیمت را نپذیرفت، شرکت در یافتن راه‌هایی برای کاهش هزینه تلاش می‌کند. در صورتی که بهایابی هدف با قیمت بازار و حاشیه سودی که برای محصول برنامه‌ریزی شده است و با برقراری هزینه‌های مجاز محصول شروع می‌شود و طراحی عملیات و تولید، پس از آنکه هزینه‌ی محصول تا میزان هزینه‌ی مجاز کاهش یافت، آغاز می‌شود. (بغزیان، ۱۳۸۲). سیر تفاوت‌های بهایابی سنتی و بهایابی بر مبنای هدف به شرح شکل شماره‌ی ۱ می‌باشد (بغزیان، ۱۳۸۲)

شکل شماره ۱: مقایسه سیستم‌های سنتی بهایابی و سیستم بهایابی بر مبنای هدف



۴. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

در دهه‌ی ۱۹۶۰ که آن را عصر محصولات جدید نامیدند، تمرکز اصلی شرکت‌های ژاپنی بر تولید انبوه محصولات یکنواخت بود و مدیریت هزینه به نقش برنامه‌ریزی و طراحی در تولید توجه چندانی نداشت، بلکه کانون توجه مدیریت هزینه، بر مراحل تولید متمرکز قرار داشت. از این رو بهایابی استاندارد، ابزار اصلی کنترل هزینه شمرده می‌شد. (رحمانی و همکاران، ۱۳۸۴)

در این دهه رشد صنایع مختلف همگام با توسعه ماشینی شدن شتاب بیشتری گرفت. در آن زمان تقاضا برای محصولات شگفت‌آور بود و کانون توجه مدیریت هزینه بر مراحل تولید متمرکز قرار داشت و از این رو بهایابی استاندارد ابزار اصلی کنترل هزینه شمرده می‌شد. در اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰، اشباع بازار و بالا رفتن سطح زندگی مردم شرکت‌ها را مجبور به تولید محصولات متنوع با ویژگی‌های متفاوت نمود و با استفاده از امکانات جدید چرخه‌ی عمر محصولات به نفع محصولات بهتر و جدیدتر دائماً کوتاه‌تر شده و از این رو اهمیت مدیریت هزینه را در مرحله‌ی برنامه‌ریزی و طراحی افزایش داد. (پناهیان و همکاران، ۱۳۸۷).

در اواخر دهه‌ی ۱۹۶۰ و اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰ با بالا رفتن سطح زندگی مردم ژاپن و نیز سطح آگاهی مصرف‌کنندگان، شرکت‌ها مجبور شدند محصولات متنوع با ویژگی‌های متفاوت تولید کنند. روبات‌های صنعتی و ماشین‌های خودکار، چرخه‌ی عمر محصولات را به نفع محصول بهتر و جدیدتر به طور دایم کوتاه‌تر کردند. در اواخر دهه‌ی ۱۹۸۰، بهایابی هدف، با استراتژی شرکت‌ها عجین شد و مانند ابزار استراتژیک مدیریت هزینه، برای برنامه‌ریزی سود و نیز برای کاهش هزینه در نظر گرفته می‌شود. (رحمانی و همکاران، ۱۳۸۴) پیش‌تر بهایابی هدف، به عنوان فن بهایابی فراگیر، تولیدکنندگان ژاپنی را جذب خود کرده بود و بهایابی هدف اولین بار در دهه‌ی ۱۹۶۰ در شرکت اتومبیل‌سازی تویوتا برای برنامه‌ریزی هزینه‌ی تولید یک خودرو به مبلغ ۱۰۰۰ دلار و در واکنش به شرایط دشوار بازار پا به عرصه‌ی وجود گذاشته بود. در آن زمان بازارهای آسیا انباشته از محصولات شرکت‌های غربی بود و مؤسسه‌های ژاپنی نیز با کمبود منابع و مهارت‌های مورد نیاز برای توسعه مفاهیم فنون و ابزارهای لازم برای رسیدن به رقیب پر قدرت خود در زمینه‌هایی چون؛ کیفیت، هزینه و کارایی روبرو بودند. بسیاری از شرکت‌های ژاپنی به این نتیجه رسیدند که فعالیت‌های چند وجهی در تولید، آن گونه که شرکت‌های غربی به کار می‌برند می‌تواند 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 برنامه‌ریزی در یک گروه تخصصی منافع متعددی دارد. این گروه‌ها می‌توانستند 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. بهایابی هدف از چنین محیطی پدید آمد مجموعه‌ای از ابزارهای تخصصی شامل؛ تحلیل عملیات، مهندسی ارزش‌ها، تحلیل ارزش‌ها و مهندسی همزمان برای تکمیل هزینه‌های هدف معرفی شد و این امر شرکت‌های ژاپنی را در زمینه‌های طراحی و ایجاد محصول در موقعیتی شاخص و اثر بخش قرار داد. تنها بعد از این تحولات بود که شرکت‌های اروپایی و آمریکایی به ارزش بهایابی هدف پی بردند. (رحمانپور، ۱۳۸۱). پژوهش‌های زیادی در زمینه‌ی استفاده از بهایابی بر مبنای هدف در ایران صورت گرفته است که در زیر به برخی از آنها اشاره می‌کنیم:

- یداله مکرمی در سال ۱۳۷۸ به ارائه مقاله‌ای تحت عنوان بهایابی هدف روشی اثر بخش برای مدیریت هزینه‌ها پرداخته است. در این مقاله به مروری بر رویکردهای بهایابی هدف پرداخته شده است و تعاریفی گوناگون از بهایابی هدف ارائه داده شده است.

- محسن خوش‌طینت و همکارش در سال ۱۳۸۱ مقاله‌ای را تحت عنوان، بهایابی هدف، شناخت کاربرد و ضرورت به کارگیری آن ارائه دادند. در این مقاله ضمن پرداختن به مفاهیم و تعاریف مربوط به سیستم بهایابی بر مبنای هدف، به مبانی نظری بهایابی هدف و مقایسه آن با روش سنتی مدیریت هزینه پرداخته شده است.

- محمدرضا عسگری در سال ۱۳۸۱ به ارائه مقاله‌ای تحت عنوان سیستم بهایابی با تأکید بر نظام قیمت‌گذاری و بهایابی هدف پرداخته است. در این مقاله به معرفی سیستم بهینه‌ی بهایابی و روش‌های تخصیص هزینه‌های سربار، معرفی سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، سیستم بهایابی کایزن^۱، و نهایتاً بهایابی هدف^۲ پرداخته شده است.

- البرت بغزیان در سال ۱۳۸۲ به ارائه مقاله‌ای تحت عنوان توسعه‌ی محصولات جدید سودآور از طریق بهایابی هدف پرداخته است. در این مقاله به معرفی بهایابی هدف، فرآیند بهایابی هدف در سطح محصول، و فرآیند بهایابی هدف در سطح جزء محصول پرداخته شده است.

- محسن دستگیر و همکارش در سال ۱۳۸۴ مقاله‌ای تحت عنوان بررسی موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام داد. در این پژوهش از آزمون Z و کای مربع برای بررسی فرضیات استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که هر یک از عوامل پنج‌گانه مورد بررسی (عدم امکان تعیین قیمت رقابتی، رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری، فقدان روحیه‌ی کار گروهی، عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت و عدم استفاده از مهندسی ارزش) از عوامل و موانع مؤثر بر سیستم بهایابی هدف می‌باشند.

- حسین پناهیان و همکارش در سال ۱۳۸۷ مقاله‌ای را تحت عنوان بهایابی هدف ابزاری برای مدیریت در فضای کسب و کار ارائه دادند. در این مقاله به معرفی بهایابی هدف، اصول آن، مراحل کلی فرآیندی آن، بررسی ساختار آن پرداخته شده است.

۵. فرضیه‌های تحقیق

برای تحقق هدف اصلی تحقیق (بررسی موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف) فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر طراحی شده‌اند:

فرضیه‌ی ۱: عدم امکان تعیین قیمت رقابتی از موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف است.

فرضیه‌ی ۲: رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری از موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف است.

فرضیه ۳: فقدان روحیه کارگروهي از موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف است.
 فرضیه ۴: عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت از موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف است.
 فرضیه ۵: عدم استفاده از مهندسی ارزش^۳ از موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف است.

۱.۵ متغیرهای تحقیق

در این پژوهش موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف متغیرهای مستقل می‌باشند که عبارتند از: عدم امکان تعیین قیمت رقابتی^۴، رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری، فقدان روحیه کارگروهي، عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت و عدم استفاده از مهندسی ارزش. به علاوه سیستم بهایابی هدف متغیر وابسته‌ای است که محقق درصدد است تا موانع به کارگیری آن را مورد بررسی قرار دهد. قابل ذکر است که جمع‌آوری داده‌های این تحقیق با کمک پرسشنامه و به کمک طیف لیکرت صورت گرفته است.

۶. روش‌شناسی تحقیق

۱.۶ روش تحقیق

از آنجا که این پژوهش به توصیف موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف با استناد به نظرات صد نفر از کارشناسان و متخصصان حسابداری و مالی در دسترس که براساس نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شده‌اند، می‌پردازد، از نوع توصیفی-پیمایشی بوده و از حیث هدف کاربردی می‌باشد.

۲.۶ روش گردآوری داده‌ها

گردآوری داده‌های این پژوهش در گام نخست از طریق روش‌های کتابخانه‌ای (کتاب، مقالات، پایان‌نامه، متون اینترنتی) صورت گرفته و در گام بعدی پژوهشگر با مراجعه به ۱۰۰ نفر از متخصصان و کارشناسان حسابداری و مالی و در اختیار قرار دادن پرسشنامه‌ی مربوطه به جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز این پژوهش برآمده است. پرسشنامه شامل ۵ سؤال کلی بوده که هر سؤال کلی خود مشمول چندین سؤالات فرعی بوده است و مجموع امتیاز به هر سؤال فرعی

کل امتیاز مربوط به سؤال کلی را نشان می‌دهد. همچنین باید گفت که مقیاس اندازه‌گیری در این پژوهش طیف ۵ امتیازی لیکرت بوده است.

۳.۶ روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها، از روش‌های آمار استنباطی بهره‌ی گرفته شده است. محقق جهت بررسی چگونگی رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته از تکنیک t استیودنت در آزمون رگرسیون و ضریب همبستگی بهره‌ی جسته است. به طوری که از ضریب همبستگی برای تعیین شدت همبستگی و از ضریب تعیین به منظور تعیین میزان تغییرپذیری متغیر وابسته در یک معادله‌ی خطی استفاده شده است. میانگین‌های مربوط به ارزش Y برای ۱۰۰ پرسشنامه‌ی استخراج و بسته به اینکه در کدام فاصله از دامنه اعداد ۱ تا ۵ قرار می‌گیرد. منجر به پذیرش یا رد فرضیه‌ی اصلی خواهد شد. سپس جداول و نمودارهای فراوانی و اطلاعات آماری مربوط به سئوالات استخراج و آزمون ضریب همبستگی و محاسبه ضریب تشخیص و همچنین آزمون رگرسیون به کمک نرم‌افزار SPSS انجام می‌شود. با استفاده از این نرم‌افزار همچنین به بررسی آماره‌ی آزمون t با استفاده از جدول «آزمون رگرسیون» به منظور اثبات وجود رابطه‌ی معنی‌دار بین هر یک از متغیرهای مستقل یا متغیر وابسته Y ، خواهیم پرداخت.

۷. داده‌های تحقیق

جداول زیر داده‌های مربوط به هر عامل مورد بررسی را نشان می‌دهد.

نگاره‌ی (۱): موانع به کارگیری بهایابی بر مبنای هدف

موانع سیستم بهایابی هدف	بسیار کم	کم	خوب	زیاد	بسیار زیاد
عدم امکان تعیین رقابتی	۳	۱۴	۴۸	۳۰	۵
رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری	۶	۷	۵۳	۳۲	۲
فقدان روحیه‌ی گروهی	۳	۰	۶۸	۲۱	۸
عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت	۴	۹	۶۳	۲۳	۱
عدم استفاده از مهندسی ارزش	۸	۱۷	۳۲	۳۸	۵

۸. آزمون فرضیه‌های تحقیق

۱.۸ فرضیه‌ی اول

بین عدم امکان تعیین قیمت رقابتی و سیستم بهایابی بر مبنای هدف رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0: \beta = 0 & \text{فرض صفر} \\ H_1: \beta \neq 0 & \text{فرض تحقیق یا ادعا} \\ \alpha = 0.05\% \\ t_{\alpha/2,99} = \pm 1.645 \end{cases}$$

نگاره شماره‌ی ۳: نتایج حاصل از حل این فرضیه را به کمک آزمون t استیودنت نشان می‌دهد همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود، مقدار آماره آزمون برابر با $t = 1.901$ و از آنجا که اگر مقدار $\text{Sig} < \alpha$ باشد در این صورت فرضیه‌ی H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌گردد. بنابراین می‌توان گفت که بین سیستم بهایابی بر مبنای هدف و عدم امکان تعیین قیمت رقابتی رابطه‌ی معنی‌داری وجود داشته و عدم امکان تعیین قیمت رقابتی یکی از موانع به کارگیری سیستم بهایابی بر مبنای هدف می‌باشد.

نگاره‌ی (۲): خلاصه مدل

مدل	ضریب همبستگی (r)	ضریب تعیین (r^2)	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار برآورده شده
۱	.۱۸۹	.۰۳۶	.۰۲۶	.۴۹۶۰۲

نگاره‌ی (۳): خروجی اصلی آزمون رگرسیون

Sig	t	ضریب استاندارد نشده	خطای معیار	ضریب استاندارد شده	عدم امکان تعیین قیمت رقابتی
.۰۰۶۰	۹۰۱,۰	.۱۸۹	.۰۵۸	.۱۱۱	

۲.۸ فرضیه‌ی دوم

بین رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری و سیستم بهایابی بر مبنای هدف رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

نگاره‌ی ۵ نتایج حاصل از حل این فرضیه را به کمک آزمون t استیودنت نشان می‌دهد همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود، مقدار آماره‌ی آزمون برابر با $t=2.605$ و از آنجا که اگر مقدار $\text{Sig} < \alpha$ باشد در این صورت فرضیه‌ی H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌گردد. بنابراین می‌توان گفت که بین سیستم بهایابی برمبنای هدف و رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری رابطه‌ی معنی‌داری وجود داشته و رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری یکی از موانع به کارگیری سیستم بهایابی برمبنای هدف می‌باشد.

نگاره‌ی (۴): خلاصه‌ی مدل

مدل	ضریب همبستگی (r)	ضریب تعیین (r^2)	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار برآورده شده
۲	.۲۵۴	.۰۶۵	.۰۵۵	.۴۸۸۴۵

نگاره‌ی (۵): خروجی اصلی آزمون رگرسیون

Sig	t	ضریب استاندارد شده	خطای معیار	ضریب استاندارد نشده	رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری
.۰۱۱	۲.۶۰۵	.۲۵۴	.۰۵۹	.۱۵۴	

۳.۸ فرضیه‌ی سوم

بین فقدان روحیه‌ی کار گروهی و سیستم بهایابی برمبنای هدف رابطه معناداری وجود دارد. نگاره‌ی ۷ نتایج حاصل از حل این فرضیه را به کمک آزمون t استیودنت نشان می‌دهد همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود، مقدار آماره‌ی آزمون برابر با $t=3.217$ و از آنجا که اگر مقدار $\text{Sig} < \alpha$ باشد در این صورت فرضیه H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌گردد. بنابراین می‌توان گفت که بین سیستم بهایابی برمبنای هدف و فقدان روحیه‌ی کار گروهی رابطه‌ی معنی‌داری وجود داشته و فقدان روحیه‌ی کار گروهی از موانع به کارگیری سیستم بهایابی برمبنای هدف می‌باشد.

نگاره‌ی (۶): خلاصه‌ی مدل

مدل	ضریب همبستگی (r)	ضریب تعیین (r^2)	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار برآورده شده
۳	.۳۰۹	.۰۹۶	.۰۸۶	.۴۸۰۳۵

نگاره‌ی (۷): خروجی اصلی آزمون تحلیل رگرسیون

Sig	t	ضریب استاندارد نشده	خطای معیار	ضریب استاندارد نشده	
.۰۰۲	۳.۲۱۷	.۳۰۹	.۰۵۶	.۲۰۸	فقدان روحیه‌ی کارگروهی

۴.۸ فرضیه‌ی چهارم

بین عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت و سیستم بهایابی بر مبنای هدف رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

نگاره‌ی ۹: نتایج حاصل از حل این فرضیه را به کمک آزمون t استیودنت نشان می‌دهد همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود، مقدار آماره‌ی آزمون برابر با $t=2.267$ و از آنجا که اگر مقدار $Sig < \alpha$ باشد در این صورت فرضیه‌ی H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌گردد. بنابراین می‌توان گفت که بین سیستم بهایابی بر مبنای هدف و عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت رابطه‌ی معنی داری وجود داشته و عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت از موانع به کارگیری سیستم بهایابی بر مبنای هدف می‌باشد.

نگاره‌ی (۸): خلاصه‌ی

مدل	ضریب همبستگی (r)	ضریب تعیین (r^2)	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار برآورده شده
۴	.۲۲۳	.۰۵۰	.۰۴۰	.۴۹۲۳۳

نگاره‌ی (۹): خروجی اصلی آزمون تحلیل رگرسیون

Sig	t	ضریب استاندارد نشده	خطای معیار	ضریب استاندارد نشده	
.۰۲۶	۲.۲۶۷	.۲۲۳	.۰۶۹	.۱۵۶	عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت

۵.۸ فرضیه‌ی پنجم

بین عدم استفاده از مهندسی ارزش و سیستم بهایابی بر مبنای هدف رابطه‌ی معناداری وجود دارد. جدول شماره‌ی ۱۱ نتایج حاصل از حل این فرضیه را به کمک آزمون t استیودنت نشان می‌دهد همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود، مقدار آماره‌ی آزمون برابر با $t=2.075$ و از آنجا که اگر مقدار $Sig < \alpha$ باشد در این صورت فرضیه‌ی H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌گردد. بنابراین می‌توان گفت که بین سیستم بهایابی بر مبنای هدف و عدم استفاده از مهندسی ارزش رابطه‌ی معنی‌داری وجود داشته و عدم استفاده از مهندسی ارزش از موانع به کارگیری سیستم بهایابی بر مبنای هدف می‌باشد.

نگاره‌ی (۱۰): خلاصه‌ی مدل

مدل	ضریب همبستگی (r)	ضریب تعیین (r^2)	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار برآورده شده
۵	.۲۰۵	.۰۴۲	.۰۳۲	.۴۹۴۳۳

نگاره‌ی (۱۱): خروجی اصلی آزمون تحلیل رگرسیون

Sig	t	ضریب استاندارد شده	خطای معیار	ضریب استاندارد نشده	
.۰۴۱	۲.۰۷۵	.۲۰۵	.۰۴۸	.۱۰۰	عدم استفاده از مهندسی ارزش

۹. نتیجه‌گیری نهایی و پیشنهادها

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 بهایابی هدف، به‌طور گسترده در صنایع مختلف کشورهای جهان به کار گرفته می‌شود.

مکانیزم‌های بهایابی هدف در فضای رقابتی کاربرد دارند 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 بسیار سخت است. وضعیت اقتصادی در ایران

به گونه‌ای است که نمی‌توان برای محصولی که در فکر تولید آن در آینده هستیم، برنامه‌ریزی کرد. متغیرهای زیادی وجود دارد که برآوردهای انجام شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این نوسانات به حدی است که حتی با وجود بازار رقابتی، نمی‌توان قیمت محصولی را که قرار است در آینده تولید شود، پیش‌بینی کرد. دیگر اینکه طرز فکر مشتری مداری در اقتصاد ایران رایج نشده است و مشتری حق انتخاب محدود دارد. همچنین فقدان روحیه‌ی گروهی و مستقر نبودن سیستم‌های صحیح بهای تمام شده از جمله عوامل دیگری است که مانع از به کارگیری سیستم بهایابی هدف باشد.

به طور کلی چنین می‌توان نتیجه‌گیری کرد، تا زمانی که کشور از بازار انحصاری برخوردار باشد، شرکت‌ها تمایلی به استفاده از سیستم بهایابی هدف ندارند و فقط در شرایط رقابتی است که شرکت‌ها برای اینکه بتوانند به بقای خود ادامه دهند، این سیستم را مورد استفاده قرار دهند.

یادداشت‌ها:

- | | |
|-------------------|-----------------------|
| 1. kaizen | 3. Value Engineering |
| 2. target costing | 4. Competitive Prices |

منابع و ماخذ

۱. اسحقی، فاطمه (۱۳۸۷)، بهایابی بر مبنای هدف: رویکردی هدفمند در مدیریت هزینه‌ها، *فصلنامه‌ی مدیریت: پژوهشگر*، سال ۵، ش ۱۱، صص ۲۰-۳۲.
۲. اعتمادی، حسین، زارعی، غلامرضا، (۱۳۸۴)، عامل‌های مؤثر بر لزوم استفاده از روش بهایابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش در صنعت خودروسازی، *مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، دوره‌ی ۲۲، شماره ۲، صص ۳۱-۴۴.
۳. اکباتانی، محمدعلی، بیات، علیرضا، (۱۳۸۲)، اجرای ABC در یک شرکت تولیدی، *حسابدار*، شماره ۱۵۴، صص ۶۲، ۶۳.
۴. بغزیان، آلبرت، (۱۳۸۲)، توسعه محصولات جدید سودآور از طریق بهایابی هدف، شماره ۵۲، صص ۱۴-۶.
۵. پناهیان، حسین، صفا، مژگان، (۱۳۸۷)، بهایابی هدف: ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی، *حسابدار*، شماره ۲۰۲، صص ۵۳-۵۹.

۶. جلالی نائینی، سید غلامرضا، جعفری اسکندری، میثم، حاجی آقا بزرگی، علی، خالقی، غلامحسین (۱۳۸۸)، *بهایابی بر مبنای هدف و استراتژی مدیریت هزینه در شرکت‌های خودروسازی*، اولین کنفرانس مدیریت اجرایی.
۷. خوش‌طینت، محسن، جامعی، اشرف (۱۳۸۱)، *بهایابی هدف، شناخت، کاربرد و ضرورت به کارگیری آن، نشریه‌ی حسابرس*، شماره‌ی ۱۶، سال ۴، صص ۴۵-۵۱.
۸. دستگیر، محسن، عرب یارمحمدی، جواد، (۱۳۸۴)، *بررسی موانع به کارگیری سیستم بهایابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، سال ۱۲، شماره ۳۹، صص ۶۳-۷۵.
۹. رحمانپور، لقمان، (۱۳۸۱)، *فرآیند تیم‌سازی در سازمان‌ها، تدبیر*، شماره ۱۳۱، صص ۳۴-۳۹.
۱۰. رحمانی، علی، رحمانی، حلیمه، (۱۳۸۴)، *بهترین تجارب در بهایابی هدف، حسابدار*، ش ۱۶۶، صص ۵۳-۵۵.
۱۱. رحیمیان، نظام‌الدین، (۱۳۷۹)، *مقایسه‌ی قیمت‌گذاری بر مبنای هزینه به علاوه چند درصد و قیمت‌گذاری بر مبنای هدف، حسابرس*، شماره ۶، سال ۲، صص ۳۶-۴۱.
۱۲. سماواتی، رضا، (۱۳۸۰)، *ویژگی‌های بارز حسابداری مدیریت در ژاپن، نشریه حسابرس*، ش ۱۰، سال ۳، صص ۴۴-۴۹.
۱۳. عبدی، فرشید، (۱۳۸۱)، *سیستم بهایابی هدف‌دار: رویکرد ناب به مدیریت راهبردی هزینه و مهندسی ارزش، مدیرساز*، شماره ۸، صص ۳۶-۵۶.
۱۴. عسگری، محمدرضا، (۱۳۸۱)، *سیستم‌های بهایابی با تأکید بر نظام قیمت‌گذاری و بهایابی هدف، بصیرت*، شماره ۲۸ و ۲۹، صص ۱۳۸-۱۵۹.
۱۵. فخاریان، ابوالقاسم، (۱۳۸۳)، *نواندیشی در حسابداری مدیریت بهایابی هدف: ابزار مدیریت هزینه*، شماره ۱۵۹، صص ۴۳-۴۶.
۱۶. فضل‌زاده، علیرضا، رضایی، غلامرضا، (۱۳۸۱)، *بهایابی هدف و برنامه‌ریزی، حسابدار*، شماره ۱۴۸، صص ۲۹-۳۱.
۱۷. قلی‌زاده، محمدحسن، کاظم اف، فاروق، (۱۳۸۷)، *بهایابی هدف: رویکرد تطبیقی، تدبیر*، شماره ۱۹۹، سال ۱۹، صص ۵۳-۵۹.
۱۸. مران جوری، مهدی، علی‌خانی، راضیه، (۱۳۸۸)، *بهایابی: روشی برای مدیریت راهبردی سودهای آتی شرکت، دانش و پژوهش‌های حسابداری*، شماره ۱۷، صص ۳۰-۳۵.

۱۹. مکرمی، یدالله، (۱۳۷۸)، بهایابی هدف: روشی اثربخش برای مدیریت هزینه‌ها، *حسابدار*، شماره ۱۳۲، صص ۳۸-۴۵.
۲۰. یعقوب‌نژاد، احمد، اشعری، رامین. (۱۳۸۵)، بهایابی هدف ژاپنی از منظر تاریخی، *حسابدار*، شماره ۱۷۸، صص ۲۰-۲۸.
21. Castellano, Young, (2003), "Speed splashier an interactive team – based targetcosting exercise", *journal of Accounting Education*, PP 149-155.
22. Cooper, R, Slagmulder, R, (1997), ", Factors Influencing, The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice "February.,
23. Cooper, R, Slagmulder, R. (1997), "*Target Costing And Value Engineering*, Mc Graw-Hil"l.,
24. Hilton, r. w. maher, m, w. Selto, f, h, (2000), "*cost Management:Strategies for Business Decision*", New Jersey, Mc-Graw Hill" .,
25. Horongren , foster, (1994), "*Cost Accounting a Managerial Emphasis*", 8th ed, prentice Hall, new jersi, Usa