



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال دهم / شماره ۴۰ / زمستان ۱۴۰۰

هزینه یابی چرخه عمر: رویکرد نوین

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه و عضو موسس و دبیرکل انجمن مهندسی مالی و رئیس انجمن حسابداری مدیریت ایران
عضو موسس و نایب رییس انجمن مالی اسلامی ایران (نویسنده مسئول)
roodposhti.rahnama@gmail.com

زهره فهیم نژاد

دانشجو دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات (مسئول مکاتبات)
Z.fahimnejad@gmail.com

یاسمن پزشک

دانشجو دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات
Ys_pezashk@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۰/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۴/۲۰

چکیده

طبق تئوری چرخه عمر، مؤسسه‌ها در مراحل مختلف چرخه عمر، از نظر مالی و اقتصادی دارای رفتارهای خاصی هستند؛ بدین معنی که ویژگی‌های مالی و اقتصادی یک مؤسسه تحت تأثیر مرحله‌ای از چرخه عمر است که مؤسسه در آن قرار دارد و در مراحل مختلف عمر خود، مانند چرخه عمر محصول، منابع مصرف می‌کنند لذا ضرورت دارد، هزینه یابی و مدیریت هزینه صورت پذیرد. مقاله حاضر با هدف معرفی نگرش جدید در این حوزه، از ویژگی نوآورانه برخوردار بوده و در حوزه ایده‌پردازی قابل تأمل است. چرخه عمر مؤسسه‌ها عامل مؤثر اساسی مدیریت است، زیرا که همه مؤسسه‌ها شبیه اندام‌های زنده، چرخه عمر دارند، و در تمام مراحل توسعه مؤسسه با چالش‌های بی‌همتایی روبه‌رو است. رویکرد علمی این پژوهش، فلسفی و مبانی آن تئوریک از نوع پژوهش‌های ترویجی است که به روش شناخت تاریخی اجرا گردید. شیوه گردآوری منابع علمی آن، کتابخانه‌ای مبتنی بر ادبیات نظری و پیشینه تحقیقات است که در تحلیل آن، از مدل تحلیل محتوا استفاده گردید. نتایج و یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد. که اولاً، مدل نظری تحت عنوان آمیخته بازاریابی مالی (4I) در چارچوب چرخه عمر مؤسسه (ILC) مشابه آمیخته بازاریابی (4P) که برای درک چرخه عمر کالا (PLC) به کار می‌رود، برای هزینه یابی چرخه عمر ضروری و مباحث آمیخته بازاریابی در مدیریت هزینه، بسیار با اهمیت و برای مدیریت و مهندسی هزینه (مصرف منابع)، امری اجتناب ناپذیر است و ثانیاً، در چارچوب مدل پیشنهادی، استراتژی‌های مناسب در فرآیند هزینه‌یابی قابل شناسایی و ارائه است.

واژه‌های کلیدی: هزینه یابی، زنجیره تأمین، چرخه عمر کالا (PLC)، چرخه عمر مؤسسه (ILC)، هزینه یابی چرخه عمر.

۱- مقدمه

هر مؤسسه مانند تمام موجودات زنده مراحل تولد (معرفی)، رشد، بلوغ و شاید مرگ (نزول) را طی نموده و در هر مرحله از عمر خود دارای الگوهای رفتاری خاص به منظور غلبه و چیرگی بر مسائل آن دوره و یا مشکلات مربوط به انتقال از دوره‌ای به دوره دیگر می‌باشد. بدین معنا که مؤسسه‌ها به مثابه موجودات زنده دارای منحنی (دوره‌های) عمر و یا چرخه حیات هستند. از یک طرف در هر مرحله از مراحل این دوره‌ها با مشکلات خاص آن دوره مواجه هستند و از طرف دیگر در مراحل انتقالی بین دوره‌ها با مسائل و مشکلات از نوع خاص مواجه می‌گردند. (ادیزس، مترجم سیروس، ۱۳۸۸)

تغییرات فناوری و رقابت و خلق ثروت از طریق خلق ارزش از مشخصه‌های محیط اقتصادی پویا و کسب و کار امروز است. تداوم فعالیت و بقا در این محیط، پارادایمی است که مدیران و صاحبان بنگاه‌های اقتصادی بالاخص صاحبان صنایع بر آن اتفاق نظر و تمرکز دارند. همچنین در شرایط رقابتی حاکم بر بازار، بنگاه‌های اقتصادی ملزم به مدیریت اجزاء بقاء (قیمت / بهای تمام شده، کیفیت و کارایی و کارکرد زمان) هستند، زیرا در اقتصاد امروز حفظ یک مزیت رقابتی به مدت طولانی مشکل است. در این مقاله تلاش گردیده است ضمن معرفی نظریه منحنی عمر، این مهم را در بخش روند رشد مؤسسه مورد بررسی و بازبینی قرار داد. (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷) و از این طریق ضمن توسعه روش سنتی هزینه یابی چرخه عمر مبتنی بر سیکل عمر محصول (PLC) با معرفی روش جدید، امکان هزینه یابی و مدیریت و مهندسی هزینه را با معرفی رویکرد جدید در هزینه یابی چرخه عمر در چارچوب چرخه عمر مؤسسه (ILC) را فراهم کند و راه کار جدیدی برای کسب و کارها و شرکت‌ها در شناسایی نحوه مصرف بهینه منابع به عبارتی مدیریت هزینه را ارائه نماید.

۲- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، مبتنی بر رویکرد فلسفی و علمی به موضوع تعامل دانش حسابداری مدیریت و بازاریابی می‌پردازد. در حقیقت براساس این رویکرد، محققین قصد دارند، از منظر معرفت‌شناسی، دانش حسابداری مدیریت در حوزه هزینه یابی، مدیریت و مهندسی هزینه را در چارچوب شناخت چیرستی و چرایی آن، تبیین کنند. در این راستا از مبانی نظری و پیشینه تحقیقات به روش کتابخانه‌ای استفاده شده است و به روش تحلیل محتوا و به صورت مقایسه‌ای مبانی نظری را تحلیل و چارچوب روش نوین هزینه یابی چرخه عمر، ارائه می‌دهند.

۳- مبانی علمی و ادبیات موضوع

بهای تمام شده به عنوان مهم‌ترین عامل مدیریت کسب و کار بر پایه تصمیمات برنامه‌ریزی و تصمیمات کنترل اتخاذ می‌گردد. دستیابی به بهای تمام شده قابل اتکا و مربوط در تصمیم‌گیری مستلزم انجام فرآیند درست و منطقی مرتبط با محاسبه آن است که تحت عنوان هزینه‌یابی اتلاق می‌شود. (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷) بهای تمام شده یکی از ابعاد مهم در بقاء و رقابت است. ایجاد تعادل این مؤلفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و کارایی مستلزم اعمال مدیریت بر آن است. برای این‌که بتوان از بهای تمام شده در روش‌ها و تکنیک‌های مختلف مدیریت استفاده نمود، لازم است ابتدا بهای تمام شده را به شکل صحیح و مناسب محاسبه گردد. محاسبه بهای تمام شده مستلزم شناسایی و تخصیص هزینه‌های انجام شده به انواع محصولات تولیدی مؤسسه است. اشکال جدیدی از اطلاعات بهای تمام شده تحت عنوان هزینه‌یابی برای تحقق اهداف مدیریت و مهندسی هزینه به کار برده می‌شود، که شناخت روش‌ها و رویکردهای هزینه‌یابی در محاسبه و درک و تحلیل بهای تمام شده ضروری و سودمند است. در جدول شماره ۱ برخی از رویکردهای متداول هزینه‌یابی در حوزه حسابداری مدیریت ارائه شده است. (رهنمای رودپشتی و جلیلی، ۱۳۸۸)

به‌طور کلی واژه Costing به معنای هزینه‌یابی (بهایابی) بوده و به فرآیند تعیین بهای تمام شده موضوع بها اشاره دارد. به عبارت دیگر بهایابی مجموعه برنامه‌ها، فعالیت و اقداماتی است که در جهت تعیین بهای ساخت یا ایجاد یک موضوع بها صورت می‌گیرد و این همان چیزی است که به دنبال تعیین بهای آن هستیم. موضوع بها می‌تواند یک فعالیت، خدمت دایره، فرآیند یا یک محصول باشد، اما موضوع نهایی بها در حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت، بهای تمام شده محصول است. (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲) همچنین از این مفهوم علاوه بر محاسبه بهای تمام شده به عنوان جریان وقوع هزینه و عامل مصرف منابع بر شناسایی و مدیریت نمود.

لازم به ذکر است، که در تبیین روش‌ها به این نکته باید توجه نمود که بعضی از روش‌ها به عنوان روش محاسبه بهای تمام شده تلقی می‌گردد؛ اما بعضی از روش‌ها، در فرآیند مدیریت بهای تمام شده و محاسبه آن، سودمند هستند، نظیر هزینه‌یابی کیفیت و هزینه‌یابی کایزن. البته در تفکیک روش‌ها به عنوان روش محاسبه بهای تمام شده یا سودمند در محاسبه بهای تمام شده، می‌توان این فرض را مدنظر قرار داد که اگر یک یا کل عناصر بهای تمام شده را در فرآیند خود مدنظر قرار می‌دهد به عنوان روش محاسبه بهای تمام شده تلقی می‌گردد،

در غیراین صورت، سودمند در محاسبه و تحلیل بهای تمام شده تعریف خواهد شد. (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷)

در سیستم هزینه‌یابی واقعی فقط هزینه‌های تاریخی واقعی شامل مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه، با توجه به عملیاتی که شرکت در مراحل تولید واقعی متحمل می‌شود و با استفاده از تکنیک‌های مختلف حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت از قبیل هزینه‌یابی سفارش کار یا مرحله‌ای به محصولات موضوع تخصیص می‌یابد. به عبارتی دیگر در این سیستم فقط هزینه‌های تاریخی به حساب موجودی منظور می‌گردد هزینه‌های تاریخی نیز به هزینه‌هایی اطلاق می‌شود که در گذشته وقوع و در حساب‌ها ثبت شده‌اند.

کاربرد واژه «واقعی» در بعضی مواقع ممکن است این موضوع را به ذهن متبادر نماید که بهای تمام شده محاسبه شده تحت این سیستم شامل هزینه‌های حقیقی (صحیح) تولید یک محصول است حال آن‌که تعیین بهای تمام شده یک محصول یا خدمات مستلزم تخصیص کل هزینه‌ها (نظیر تخصیص هزینه‌های ثابت و هزینه‌های غیرمستقیم سربار) به محصولات است که با توجه به مبانی و روش‌های مختلف تخصیص، قیمت‌های تمام شده متفاوتی حاصل می‌شود در هر صورت و در هر سیستمی فرآیند محاسبه بهای تمام شده یک محصول یا خدمت تلاشی جهت تخمین بهای تمام شده حقیقی می‌باشد.

جدول شماره ۱- روش‌های متداول هزینه‌یابی در حوزه بهای تمام شده

نقش در حوزه بهای تمام شده ^۲	رویکرد
مراحل عمر یک محصول (از ابتدای تولد تا مرگ)	هزینه‌یابی چرخه عمر ^۳ (سنتی)
سهام هر یک از اعضا زنجیره ارزش	هزینه‌یابی زنجیره ارزش ^۴
ارتباط با نیازهای مشتری و اهمیت نسبی این نیاز	هزینه‌یابی ویژگی/کارکرد ^۵
اثر تغییر ویژگی‌های محصول	هزینه‌یابی محرک طراحی ^۶
عملیات تولید و ساخت خاص	هزینه‌یابی عملیات ^۷
عوامل موثر هزینه‌های غیرمستقیم ساخت محصول، بازاریابی و پشتیبانی مبتنی بر فعالیت (عامل مصرف منابع)	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ^۸
تعداد ساعاتی که ماشین‌آلات و نیروی کار در یک دوره زمانی معین در اختیار بخش تولید است.	هزینه‌یابی استاندارد ^۹
هزینه حصول اطمینان و تضمین کیفیت	هزینه‌یابی کیفیت ^{۱۰}
سفارش کار و تولید محصول خاص- محاسبه سود سفارش	هزینه‌یابی سفارش کالا ^{۱۱}
تولید مربوط به یک دوره مالی طی مراحل متعدد فرآیند تولید و ساخت	هزینه‌یابی مرحله‌ای ^{۱۲}
استراتژی رقابتی و مصرف منابع - ارزیابی اقتصادی و هزینه‌های اجرا در برنامه‌های بهبود	هزینه‌یابی بهبود مستمر (کایزن) ^{۱۳}
خلق ارزش از طریق افزایش پس انداز و کاهش هزینه‌ها و حذف ضایعات	هزینه‌یابی ناب ^{۱۴}

هزینه‌یابی چرخه عمر

معمولاً هزینه‌ها (بهای تمام شده) محصولات و خدمات برای دوره‌های زمانی نسبتاً کوتاه (ماهانه یا شش ماه یا سالانه) اندازه‌گیری و گزارش می‌شود و عمدتاً هزینه‌های تولیدی را دربرمی‌گیرد. در هزینه‌یابی چرخه عمر از یک دیدگاه جامع و بلند مدت در اندازه‌گیری و گزارش هزینه‌ها (بهای تمام شده محصولات و خدمات) براساس دوره‌های فعالیت محصولات استفاده می‌شود، به طوری که این روش تمامی مخارجی را که در طول چرخه عمر محصول (PLC) یا خدمت رخ می‌دهد، شامل می‌شود. این روش نسبت به روش‌های سنتی، دیدگاه کامل‌تری دارد و برای استفاده مدیران در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و ارزیابی‌ها بسیار مفیدتر از روش سنتی است. مدیران نیز بیش‌تر علاقه‌مند به اطلاعات هزینه‌های چرخه عمر محصولات با خدمات هستند، نه فقط هزینه‌های تولیدی و

هزینه‌های چرخه عمر یک محصول در این روش به سه دسته تقسیم می‌شود: (رهنمای رودپشتی ۱۳۸۷)

الف) هزینه بالادستی: هزینه‌های که قبل از رسیدن محصول به مراحل تولید، انجام می‌گیرند و عمدتاً در مرحله معرفی چرخه عمر است، هزینه بالادستی نامیده می‌شوند. این هزینه‌ها را معمولاً دو دسته عمده تشکیل می‌دهند: ۱- هزینه تحقیق و توسعه، ۲- هزینه‌های طراحی

ب) هزینه‌های تولیدی: هزینه‌های تولیدی که عمدتاً در مرحله رشد، منابع بیش‌تری مصرف می‌کنند و در سه دسته طبقه بندی می‌شود: ۱- هزینه‌های خرید، ۲- هزینه‌های مستقیم تولیدی، ۳- هزینه‌های غیرمستقیم تولیدی

ج) هزینه‌های پایین دستی: هزینه‌های مخارج بعد از مرحله تولید که بخش مهمی از هزینه‌های چرخه عمر محصول را نیز تشکیل می‌دهد، هزینه‌های پایین دستی نامیده می‌شود و در

دو گروه قابل تفکیک است: ۱- بازاریابی و توزیع، ۲- هزینه‌های وارانته و خدمات به مشتریان

هزینه‌های بالادستی و هزینه‌های پایین دستی بخش عمده و بسیار مهمی از هزینه‌های محصول را تشکیل می‌دهند، که در روش سنتی یا به حساب نمی‌آیند و یا این که طوری شناسایی و ثبت و گزارش می‌شوند که گردآوری و گزارش آن‌ها به صورت یکجا و جامع امکان‌پذیر نیست. اطلاعات هزینه‌یابی چرخه عمر برای استفاده در تصمیم‌گیری‌های مدیران مناسب‌تر است.

با اطلاعات سنتی براساس درآمد و هزینه‌های محصول که معمولاً در گزارشگری خارجی مورد تاکید است، تصمیم‌گیری می‌شود. حال اگر هزینه‌های غیرتولیدی به محصولات تخصیص داده شوند، ممکن است مشخص شود که محصولی که با اطلاعات قبلی سودآورتر بوده، سودآوری کم‌تری نسبت به دیگری دارد یا حتی زیانده است. لذا ضرورت دارد در استقرار و بکارگیری روش هزینه‌یابی چرخه عمر، ضمن توجه به منحنی عمر محصول در رویکرد سنتی و منحنی عمر موسسه در رویکرد نوین که در این مقاله ارائه شده است توجه گردد. در هر دو رویکرد شناخت زنجیره تامین و توجه به فرآیندهای آن بسیار ضروری و با اهمیت است که در ادامه بحث می‌شود.

زنجیره تامین

یک زنجیره تامین شامل همه امکانات، وظایف، کارها و فعالیت‌هایی است که در تولید و تحویل یک کالا یا خدمت، از تامین‌کنندگان (تامین‌کنندگان آن‌ها) تا مشتریان (و مشتریان آن‌ها) درگیر هستند و شامل برنامه‌ریزی و

مدیریت عرضه و تقاضا، تهیه مواد، تولید و برنامه زمانبندی محصول یا خدمت، انبار کردن، کنترل موجودی و توزیع، تحویل و خدمت به مشتری می‌شود. مدیریت زنجیره تامین همه این فعالیت‌ها را به گونه‌ای هماهنگ می‌کند که مشتریان بتوانند محصولاتی با کیفیت بالا و خدمات قابل اطمینان را با حداقل هزینه به دست آورند. مدیریت زنجیره تامین می‌تواند به نوبه خود برای شرکت مزیت رقابتی فراهم کند. کالاهای و خدمات می‌توانند به وسیله راه‌آهن، کامیون، از طریق آب، هوا، خط لوله، کامپیوتر، پست، تلفن و یا به وسیله فرد توزیع شوند. کارها و وظایف در داخل زنجیره تامین شامل پیش‌بینی تقاضای کالا یا خدمت، انتخاب تامین‌کنندگان (تامین منبع)، سفارش مواد و ملزومات (تهیه و تدارک)، کنترل موجودی، برنامه‌ریزی تولید، ارسال و تحویل، مدیریت اطلاعات، مدیریت کیفیت و خدمت به مشتری می‌شود. مدیریت زنجیره تامین معادل است با هماهنگ کردن همه عملیات یک شرکت، با عملیات تامین‌کنندگان و مشتریان آن شرکت. هدف کوتاه مدت مدیریت زنجیره تامین مقدمات افزایش بهره‌وری، کاهش موجودی و زمان سیکل کل است، در حالی که هدف بلند مدت آن افزایش رضایت مشتری، سهم بازار و سود برای همه مؤسسه‌های درگیر در زنجیره تامین شامل تامین‌کنندگان، تولیدکنندگان، مراکز توزیع و مشتریان برای رسیدن به این اهداف، هماهنگی کامل و دقیقی در بین مؤسسه‌های درگیر در زنجیره تامین مورد نیاز است. (اسلامی بیگدلی، غلامرضا، جلیلی، صابر (۱۳۸۸)).

جدول ۲: مراحل چرخه عمر محصول (PLC) و چرخه عمر موسسه (ILC).

مراحل	چرخه عمر موسسه (ILC)	چرخه عمر محصول (PLC)
معرفی	- گسترش ارایه خدمات به مشتریان - رفتار بازار از طریق ارایه محصولات جدید - افزایش هزینه‌ها - مشتریان باید به استفاده از محصول ترغیب شوند	- سرمایه‌گذاری انجام می‌شود. - ایده‌های جدید در مورد محصول، عملیاتی و آزمایش می‌شود. - میزان افزایش فروش با سرعت بسیار کندی، افزایش می‌یابد. - افزایش بسیار ضعیف یا اصلاً وجود ندارد.
رشد	- تقاضا ایجاد می‌شود. - حجم فروش به میزان زیادی افزایش می‌یابد. - آگاهی از برند افزایش می‌یابد. - رقابت در حال افزایش و رقابتی جدید نیز وارد بازار می‌شوند.	- خلق نیازهای جدید برای بازار و کارآفرینی - نفوذ و افزایش سهم مؤسسه در بازار - شکل‌گیری سیستم‌ها، مقررات و آیین‌نامه‌ها - افزایش فروش - سودآوری در حال ایجاد است
تکامل (بلوغ)	- تفویض اختیار- دگرگونی رهبری - تخصصی‌تر شدن - افزایش سودآوری موسسه	- آهنگ کاهنده‌تر فروش - رقابت از نظر هزینه و کیفیت محصول مطرح می‌شود. - افزایش تعداد شرکت‌های رقیب
نزول	- کاهش قابلیت انعطاف - افزایش کنترل‌پذیری	- کاهش قیمت فروش و سود دهی در حال کاهش - تعداد رقیبان سیر نزولی می‌یابد.

مراحل	چرخه عمر موسسه (ILC)	چرخه عمر محصول (PLC)
- تأکید بی‌رویه به سیستم و پیروی از مقررات	- کنترل هزینه‌ها و شبکه توزیع عوامل بقا و دوام شرکت	

(ادیزس، مترجم سیروس، ۱۳۸۸)

بنابراین در شناخت زنجیره تامین توجه به دو عامل بسیار مهم است. عامل اول چرخه عمر محصول (PLC) در سطح خرد و چرخه عمر موسسه (ILC) در سطح کلان مورد توجه قرار می‌گیرد.

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول می‌توان به برخی از تعاریف و مباحث آن به شرح زیر اشاره نمود:

چرخه عمر مؤسسه

شناخت چرخه عمر موسسه (ILC) که معرف و شناسنامه حقوقی و شخصیت کسب و کار بنگاه اقتصادی است و طی مراحل آن منابع از حیث کمی و کیفی به مصرف می‌رسد، ضروری است با شناخت آن نظام مدیریت و مهندسی هزینه طراحی و روش هزینه‌یابی متناسب با چرخه عمر موسسه بکار گرفته شود. این مراحل عبارتند از: (ادیزس، مترجم سیروس، ۱۳۸۸)

- **دوره ایجاد^{۱۵}:** در این دوره هدف و انگیزه اصلی ایجاد مؤسسه، گسترش ارایه خدمات به مشتریان، برطرف نمودن نیاز امروز بازار، تغییر رفتار بازار از طریق ارایه محصولات جدید و ایجاد ارزش افزوده می‌باشد. نوع کار و چگونگی انجام آن تا حدود زیادی مشخص گردیده است. میزان تعهد بنیان‌گذار (بنیان‌گذاران) متناسب با درجه خطرپذیری لازم برای تحقق ایده ایجاد مؤسسه می‌باشد. بنیان‌گذار (بنیان‌گذاران) ضمن تعهد نسبت به ایده خود، در عین حال واقع بین نیز می‌باشد. بنیان‌گذار (بنیان‌گذاران) انعطاف‌پذیر بوده، آمادگی استفاده از تجارب دیگران را دارد. بنیان‌گذار (بنیان‌گذاران) مستقلاً و بدون دخالت دیگران در مورد ایده تشکیل مؤسسه تصمیم‌گیری می‌کند. تعهد مالی کافی و متناسب با حجم کار وجود دارد. شخص مناسبی برای مدیریت مؤسسه در نظر گرفته شده است. افراد مناسب برای به دست گرفتن امور در بدو ایجاد مؤسسه در نظر گرفته شده‌اند. همه افراد ذینفع با تعهدی غیررسمی حمایت خود را به طریقی نسبت به بنیان‌گذار (بنیان‌گذاران) اعلام کرده‌اند و تعهدات افراد به‌طور موفقیت‌آمیزی به معرض آزمایش گذاشته شده است.
- **طفولیت^{۱۶}:** در این دوره مؤسسه پیوسته در حال خلق نیازهای جدید برای بازار و کارآفرینی است. مدیریت با طرح‌ها و ایده‌های فراوانی مواجه است که از سوی کارکنان

یا از راه‌های دیگر و به صورت پیشنهاد مطرح گردیده‌اند. از مطرح شدن و ارایه نمودن ایده‌های جدید در مؤسسه استقبال می‌شود و مشکلات ناشی از آن به عنوان فرصتی برای کارآفرینی یا بهبود کارهای جاری مؤسسه تلقی می‌شود. تصمیمات گرفته‌شده در قسمت‌های بازاریابی و فروش، جهت نفوذ و افزایش سهم مؤسسه در بازار، بر نحوه پذیرش طرح‌ها و برنامه‌ها در دیگر قسمت‌ها تاثیر می‌گذارد. افرادی که طرح‌ها و ایده‌های جدیدی پیشنهاد دهند، مورد تشویق مدیریت قرار می‌گیرند. طرح‌های توجیهی مؤسسه به موقع به تصویب مدیریت می‌رسند. مدیریت تلاش می‌کند با مشارکت بیش‌تر کارکنان، دامنه فعالیت‌های مؤسسه گسترش یابد و روند رشد مؤسسه تسریع گردد. نقش کارکنان در حصول نتایج موفقیت‌آمیز در چرخه فعالیت‌های مؤسسه و میزان فداکاری و مسئولیت‌پذیری آنان در انجام امور محوله، در ارزشیابی و ارتقای آنان موثر است. تعویض رهبر (بنیان‌گذار یا مدیر عامل) منجر به دگرگونی اساسی در مؤسسه می‌گردد. تصمیمات استراتژیک و حیاتی مؤسسه در مورد جهت حرکت مؤسسه، نوع و نحوه انجام فعالیت‌ها توسط مدیریت اتخاذ می‌شود. مدیریت در برخی از امور که لازم باشد، به مشاوره نیز می‌پردازد. مدیریت، به راحتی، می‌تواند هرگونه مقررات (خارج از قاعده معمول در سوابق مؤسسه و سایر مؤسسات مشابه، وضع نماید. ایجاد تغییرات در ساختار مؤسسه‌ای به راحتی میسر می‌گردد. تغییرات عمدتاً در ساختار سازمانی، سیستم حقوق و پاداش یا سیستم‌های اطلاعاتی صورت می‌گیرد. کارکنان برای انتخاب نحوه انجام امور محوله آزاد هستند، مگر در مواردی که مدیریت، صراحتاً محدودیتی وضع نموده باشد.

- **گذر از مرحله طفولیت:** در این دوره تشکیلات مؤسسه‌ای وجود نداشته و حداقل مقررات و دستورالعمل‌ها انجام کار و بودجه‌بندی دیده می‌شود. تمرکز زیادی در اداره مؤسسه وجود دارد و تقریباً همه اختیارات در دستان مدیر عامل بوده و تفویض اختیار صورت نمی‌گیرد. بنیان‌گذار اجازه دخالت عوامل خارجی که موجب خارج شدن کنترل مؤسسه از دست وی می‌شود را نمی‌دهد. مدیریت تلاش می‌کند تا حد ممکن توازنی بین هزینه‌ها و درآمدهای مؤسسه برقرار کند. مدیریت اقدام به سرمایه‌گذاری در

بر اساس نیاز محیط و به صورت واکنشی است. مؤسسه دچار کمبود جا و مکان است. محل کار افراد پراکنده بوده و در هر مکانی که لازم باشد حضور می‌یابند. تعداد جلسات کم و زمان آن‌ها معمولاً کوتاه است و مکان ویژه‌ای برای برگزاری جلسات وجود ندارد. هرگونه تغییری در سطح کارکنان یا مدیریت می‌تواند باعث بروز تغییرات شدید رفتاری در بقای مؤسسه گردد. مجوز انجام فعالیت برای کارکنان در سطح وسیعی وجود دارد و در صورت بروز اشتباه، بخشوده می‌شوند. انتظار می‌رود که هر کس، آن‌چه را لازم است، انجام دهد و برای انجام کارها فرهنگ پارتیزانی حاکم است. محدوده مسئولیت‌ها مبهم است و بین وظایف کارکنان تداخل وجود دارد. مدیریت دچار بحران تفویض اختیار است.

• **مرحله گذر از رشد سریع:** در این دوره مدیریت درگیر فعالیت‌هایی شده است که ارتباطی با فعالیت‌های مؤسسه ندارند. مدیریت در تلاش است تا از هر فرصتی که پیش می‌آید برای گسترش فعالیت‌های مؤسسه بهره‌برداری نماید. چهار بحران تعیین اولویت سرمایه‌گذاری است. مدیریت به بودجه و برنامه توجه دارد اما کنترل واقعی بر نتایج طرح‌ریزی شده ندارد، به نحوی که نوسانات شدید و انحرافات جدی بین بودجه و عملکرد واقعی وجود دارد. مدیریت برای کاهش فشار حاصل از حجم زیاد کارها برخی از اختیارات خود را به زیردستان خود تفویض کرده است. مؤسسه شروع به وضع مقررات و ضوابط و ایجاد سیستم‌های فرعی جهت اداره امور نموده است؛ با این حال مؤسسه فاقد قالب و رویه و سیستم است و اولویت با عملکرد می‌باشد. اختیارات و شرح وظایف، تا حدودی تعریف شده‌اند اما مستندسازی در این مورد صورت نگرفته است. سیستم تعیین دستمزدها و پرداخت حقوق به صورت محدود و ناهمگون وجود دارد. کارکنان آن‌چه در توان دارند برای انجام وظایف محوله به کار می‌بندند. میزان فروش و سهم بازار رو به افزایش است. مشکل کمبود نقدینگی به حدی نیست که لطمه اساسی وارد کند ولی حرکت مؤسسه را کند کرده است.

• **مرحله تله بنیان‌گذار:** در این دوره مدیریت مؤسسه را درگیر سرمایه‌گذاری در زمینه‌هایی کرده است که هیچ گونه تجربه و شناختی نسبت به آن‌ها ندارد. مؤسسه و مدیریت فاقد تمرکز هستند و خط مشی و سیاست‌های مؤسسه مشخص نیستند. مدیریت به صورت نهادی عمل نمی‌کند و در تصمیم‌گیری‌ها منافع کلی مؤسسه را ملحوظ نمی‌کند. بنیان‌گذار به تنهایی نمی‌تواند مؤسسه را اداره کند

زمینه‌هایی کرده است که در کوتاه مدت به نتیجه می‌رسند. مؤسسه تمام توان خود را جهت افزایش تولید و فروش هر چه بیش‌تر محصول به کار گرفته است. مؤسسه از طریق ارایه تخفیف‌های ویژه توانسته است به میزان قابل توجهی فروش خود را افزایش دهد. مؤسسه تا حد ممکن به شکایت‌های مشتریان رسیدگی می‌کند. کارکنان نسبت به انجام وظایفشان متعهد هستند. کارکنان تمام وقت در اختیار مؤسسه هستند و حتی، گاهی، مجبور می‌شوند در ایام تعطیل نیز در محل کار خود حضور یابند.

• **مرحله مرگ در طفولیت^{۱۷}:** در این دوره سیستم‌ها، مقررات و آیین‌نامه‌هایی وجود دارد که تناسبی با فعالیت‌های مؤسسه ندارند. مدیریت (بنیان‌گذار) اقدام به تفویض اختیارات زودتر از موعد نموده است. مقررات و آیین‌نامه‌های دولتی موانع زیادی برای ادامه حرکت مؤسسه ایجاد نموده‌اند، به نحوی که هزینه مشاوران حقوقی و زمان لازم جهت برخورد با این قوانین و مقررات خارج از توان مؤسسه می‌باشد. دخالت عوامل خارج از مؤسسه (شرکا، سهامداران، دولت و ...) در امور مؤسسه به حدی است که عملاً کنترل مؤسسه از دست مدیریت (بنیان‌گذار) خارج گردیده است. جریان نقدینگی مؤسسه بیش از حد منفی است و مؤسسه توان ایفای تعهدات مالی خود را ندارد. مدیریت در محاسبه هزینه‌ها و درآمدهای حاصل از حساب‌های دریافتی و موجودی جنسی مؤسسه، دقت کافی را ندارد. مدیریت برای تأمین نقدینگی مؤسسه، اقدام به دریافت وام‌های کوتاه مدت کرده است. مدیریت قراردادهای بزرگ و پرخطری را منعقد کرده است که، عملاً، از توان مؤسسه خارج هستند. معالیم و وظیفه‌شناسی در میان کارکنان کم‌رنگ شده و اغلب آن‌ها تنها در وقت اداری در مؤسسه حضور می‌یابند.

• **مرحله رشد سریع (Go-Go):** در این دوره مؤسسه محصولات (خدمات) جدیدی ارایه می‌کند و از حالت تک محصولی خارج گردیده است. مؤسسه تلاش می‌کند سطح خدمات ارایه شده را افزایش دهد. مؤسسه فروش و موفقیت را یکسان می‌داند و سود را به عنوان درصد ثابتی از فروش متوقع است. هدف مؤسسه فروش بیش‌تر و نفوذ در بازار است ولی برنامه مناسبی برای این منظور تدوین نشده است. معمولاً بهای تمام شده کالایی که تولید شده نامعلوم است و یا هزینه‌های محاسبه شده کم‌تر از مقدار واقعی است. مدیریت زمان و تمرکز کافی برای هماهنگ کردن امور ندارد و به آزمایش و کسب تجربه به روش سعی و خطا می‌پردازد. رشد مؤسسه بر اساس برنامه نیست بلکه

خود تعریف نموده‌است. قوانین و خط مشی‌هایی برای مؤسسه تدوین شده‌است اما در موارد نسبتاً زیادی رعایت نشده یا اعمال نمی‌شوند. مدیریت ترسیم محدوده برای مسوولیت‌ها و گسترش اختیارات را آغاز کرده‌است. شرح وظایف وجود دارد، اما بیانگر چگونگی انجام امور نمی‌باشد. مدیریت اقدام به تفویض برخی از اختیارات به قسمت‌های مسئول نموده‌است؛ و همچنان در موارد خاص، راساً وارد عمل می‌شود. فردی برای بهبود امور اجرایی مؤسسه استخدام شده‌است. مدیریت برای یافتن بازارهای جدید و افزایش سهم بازار از طریق سنجش انتظارات مشتریان و ایجاد فرصت‌های فروش برنامه‌ریزی می‌کند. قابلیت پیش‌بینی و کنترل عملکرد مؤسسه در حد قابل قبولی است و در اکثر اوقات تفاوت پیش‌بینی و عملکرد اندک است. از مطرح شدن و پیاده نمودن ایده‌های جدید، در جهت پیشبرد اهداف مؤسسه، تا آنجا که مشکلات جدی از نظر بار مالی و منابع مؤسسه‌ای نداشته باشد، استقبال می‌گردد. سیستمی برای تعیین میزان دستمزدها و پاداش‌ها تهیه گردیده‌است (یا در حال تهیه است).

• **پیری زودرس:** در این دوره مؤسسه اهداف و سیاست‌های خود را مطابق نیاز روز، مورد بازبینی قرار نداده‌است. تأکید بی‌رویه بر توسعه قالب‌ها (دستورالعمل‌ها، رویه‌ها و ...) موجب از بین رفتن انعطاف‌پذیری سیستم گردیده‌است. نامشخص بودن وظایف و مسوولیت‌ها موجب مختل شدن فعالیت‌های مؤسسه شده‌است. تأکید بی‌رویه بر کار بر اساس سیستم و پیروی از مقررات موجب خروج افراد خلاق و کارآفرین از سیستم گردیده‌است. بنیان‌گذار از دور خارج شده و شخص مناسبی که بتواند مؤسسه را رهبری کند، وجود ندارد. جابه‌جایی مکرر قدرت موجب متوقف شدن سیستم گردیده‌است. تضادها و اختلاف نظرها موجب کاهش سریع اعتماد و احترام متقابل بین اعضای تصمیم‌گیرنده در مؤسسه شده‌است. تضاد داخلی بین افراد قدیمی و افراد تازه وارد موجب از بین رفتن انرژی سازمانی گردیده‌است. هیأت مدیره افرادی را که از قالب‌ها (دستورالعمل‌ها، رویه‌ها و ...) پیروی نکنند، اخراج می‌کند. سیستم پاداش رایج، معجونی از تصمیمات خاص و منفعل از حوادث گذشته‌است.

چرخه عمر محصول

چرخه عمر محصول از مفاهیم مهم بازاریابی است که برای اولین بار توسط تئودور لویت در بازاریابی مطرح شد. در

و فردی نیز وجود ندارد که بتواند وظایف او را بر عهده گیرد. سلطه و نفوذ بنیان‌گذار بر مؤسسه به حدی است که خروج وی از مؤسسه منجر به مرگ مؤسسه خواهد شد. ساختار آیین‌نامه‌ای و سیستمی برای اداره مؤسسه وجود ندارد و تلاشی نیز برای ایجاد آن صورت نمی‌گیرد. از توانایی‌های افراد به درستی استفاده نمی‌شود و ارجاع کار به افراد بر اساس در دسترس بودن آن‌ها صورت می‌گیرد. ابهام در مورد شرح وظایف و مسوولیت افراد وجود دارد. کارکنان برای انجام وظایفشان متعهد نیستند. مؤسسه به جای کسب درآمد، زیان می‌دهد.

• **مرحله بلوغ:** در این دوره مؤسسه به حدی بزرگ شده‌است که اداره آن از توان یک نفر خارج است و برای اداره آن نیاز به شخصی وجود دارد که بتواند نقش رهبر را ایفا کند. چارت‌های مؤسسه‌ای مرتباً در حال تغییر هستند. تضاد و درگیری بین مدیریت ارشد مؤسسه مشهود است. تعداد جلسات زیاد، زمان آن‌ها طولانی و اغلب غیرمفید هستند. افراد با سابقه به عنوان مغز و حافظه‌های مؤسسه عمل می‌کنند. اگر آن‌ها مؤسسه را ترک کنند تا زمانی که شخص دیگری بیاید و رشته امور را به دست گیرد، مؤسسه دچار مشکل خواهد بود. افراد با سابقه دارای قدرت نفوذ بسیار زیادی در مؤسسه هستند و در مقابل تازه واردها موضع‌گیری می‌کنند. اهداف فردی در تقابل با اهداف مؤسسه‌ای قرار گرفته، سوءظن در ارتباطات حاکم است و بازار شایعه داغ است. تأکید جدی و الزام بر ایجاد سیستم، خط مشی‌ها، مقررات و دستورالعمل‌ها وجود دارد. وجود و توسعه قالب‌ها (دستورالعمل‌ها، رویه‌ها و ...) برای انجام کارها، موجب افزایش سود شده، به همین دلیل فعالیت‌های قسمت‌های ستادی و تشکیلاتی گسترش یافته و مورد توجه قرار گرفته‌است. مؤسسه شروع به ایجاد سیستمی جهت ارزیابی و کنترل عملکرد خود نموده‌است. مؤسسه شروع به ایجاد سیستمی جهت ارزیابی، استخدام و آموزش افراد نموده‌است. مؤسسه سعی دارد تا سیستمی جهت رسیدگی به شکایات مشتریان و ارایه خدمات پس از فروش ایجاد نماید. مؤسسه تلاش می‌کند از طریق انجام کار حساب شده‌تر و توجه بیشتر به کیفیت، سود خود را افزایش دهد. مؤسسه در صدد ارایه محصولات جدید و دریافت استانداردهای تضمین کیفیت برای محصولات است. سرمایه در گردش مؤسسه در وضعیت مطلوبی است.

• **گذر از مرحله بلوغ:** در این دوره مؤسسه آرمان و بینش خود را مورد بازبینی قرار داده و استراتژی جدیدی برای

تبلیغ نمود. همچنین در صورت خوش شانس بودن، راه دیگر تبلیغ دهان به دهان بین مصرف کنندگان می‌باشد. در صورت موفق بودن در تبلیغات محصول، افزایش فروش خواهیم داشت. هنگامی که میزان فروش افزایش یافت، سهم شرکت از بازار نیز تثبیت می‌شود. هنگامی که به این نقطه رسیدیم احتمالاً دیگر نمی‌توان سهم بیش‌تری در بازار را از رقبا ربود.

◀ **تکامل:** سومین مرحله از چرخه عمر محصول، مرحله بلوغ است. اگر محصول از مراحل اول و دوم چرخه عمر خود گذر کند بعد از آن مدت زیادی را در این مرحله سپری خواهد کرد. در طول مدت این مرحله فروش با سرعت بالایی افزایش می‌یابد و بعد به تدریج رو به تثبیت می‌گراید. نکته کلیدی برای ادامه حیات و حفظ بقا در این مرحله این است که محصول خود را متمایز از دیگر رقبا طراحی و تولید نماییم. از آنجا که فروش محصول شروع به تثبیت می‌کند، باید محصولات خود را برجسته تر از بقیه تولید نمود.

◀ **نزول:** در این مرحله فروش محصول شروع به کاهش یافتن می‌کند. برای محصول شرکت، محصولات جایگزین جدیدتری تولید شده است. خیلی از شرکت‌ها در این شرایط تصمیم به عقب نشینی می‌کنند. تنها راه خلاصی و نجات از این شرایط این است که هزینه‌های خود را کاهش دهیم. تعداد کمی از محصولات چرخه یکسانی را طی می‌کنند. خیلی از محصولات حتی از هر ۴ مرحله چرخه حیات گذر نمی‌کنند. حتی بعضی از مراحل، مرحله دیگر را کنار می‌زنند. به عنوان مثال ممکن است یک محصول از مرحله معرفی مستقیماً به مرحله بلوغ برسد. این یکی از اشکالات نمودار چرخه حیات محصول است. هیچ راه دقیق و مشخص و از پیش تعیین شده‌ای، برای محصول وجود ندارد. بنابراین هر محصول نیاز به تحقیقات زیاد و نظارت دقیق در طول حیاتش دارد. بدون تحقیق و نظارت، احتمالاً هیچگاه حتی از مرحله اول عبور نمی‌کند. بازم به ذکر است که چرخه عمر محصول متأثر از چرخه عمر موسسه و راهبردها و سیاست‌ها و برنامه‌های بنگاه اقتصادی است و لذا ارتباط ارگانیک بین چرخه عمر موسسه و شناخت آن ضروری است.

۴- یافته‌های پژوهش

مبانی نظری و پیشینه مطالعات، زمینه‌های شکل‌گیری مفهوم جدیدی در حوزه کسب و کار تحت عنوان مفهوم چرخه

بازاریابی برای هر محصول جدیدی که وارد بازار می‌شود، یک چرخه ای قائل هستند که محصول در طول عمرش مراحل مختلف آن را طی می‌کند. مرحله‌ای که هر کدام ویژگی‌های خاصی دارند و نیازمند اقدامات ویژه ای هستند تا سازمان را قادر سازد که به بهترین شکل از آن محصول سود می‌برد. این مراحل عبارتند از دوره ی معرفی، دوره ی رشد، دوره ی بلوغ و دوره ی افول. طبیعتاً هر کدام از این دوره‌ها نیازمند استراتژی بازاریابی به خصوص، ترکیب ویژه ای از آمیخته ی بازاریابی و مدیریتی ویژه ی همان دوره است. بنابراین باید بپذیریم که شناسایی این چرخه اهمیت ویژه ای دارد. برای چرخه عمر محصول دوره زمانی مشخصی وجود ندارد، طول هر دوره متفاوت است. طول عمر یک محصول ممکن است حدود یک ماه باشد. در حالی که طول عمر محصولی دیگر می‌تواند سال‌ها به طول انجامد.

◀ **معرفی:** این مرحله مهم‌ترین مرحله از حیات محصول است. در واقع بسیاری از محصولات در همان مرحله اول حیات با شکست روبرو می‌شوند. در این مرحله محصول شروع به گسترش می‌کند. اطلاع عموم از این محصول در این مرحله برای موفقیت محصول بسیار مهم است. اگر مردم محصول را نشناسند، آن را خریداری نمی‌کنند. اگر استراتژی نفوذ بکار گیریم در ابتدا قیمت محصول بسیار بالا است ولی به مرور زمان قیمت محصول کاهش می‌یابد. این استراتژی زمانی کاربرد دارد که تعداد رقبا کم باشد. سود آوری در این استراتژی بالا ولی در عین حال ریسک آن نیز بالا است. اگر مردم نخواهند برای آن محصول قیمت بالا پرداخت کنند، شرکت با شکست مواجه خواهد شد. استراتژی قیمت گذاری دیگر استراتژی سطحی است. در این استراتژی در ابتدا قیمت محصول را بسیار پایین تعیین می‌کنند و بعد به تدریج قیمت را بالا می‌برند. این استراتژی برای مواقعی مفید است که در بازار تعداد زیادی رقیب وجود دارد که بازار را کنترل می‌کنند. در این استراتژی نگرانی در مورد سود آوری نیست بلکه مهم‌ترین موضوع مورد توجه شناساندن محصول به مشتریان و در قدم بعدی سود آوری است.

◀ **رشد:** در صورت گذر از مرحله اول به مرحله رشد می‌رسیم. مرحله رشد، مرحله ای است که محصول شروع به رشد می‌کند. در این مرحله حجم زیادی از پول صرف تبلیغات می‌شود. در این دوره شرکت می‌خواهد به مصرف کنندگان نشان دهد که محصول او بهتر از محصولات رقبا است. راه‌های زیادی برای تبلیغ محصولات وجود دارد. می‌توان از طریق تلویزیون و یا رادیو، مجلات و روزنامه‌ها

نمود که از جمله استراتژی‌های موثر در این راستا، استراتژی مدیریت و مهندسی هزینه اثربخش است و لذا به تبع آن می‌توان از مقایسه این رویکرد با رویکرد سنتی، روش مناسب هزینه‌یابی چرخه عمر را بر بستر منحنی عمر مؤسسه را طراحی و ارائه نمود.

شاخص‌ترین طبقه بندی در تبیین سیکل عمر عبارت است از مرحله معرفی، رشد، تکامل و نزول که استراتژی‌های بازاریابی حسب توجه به این مراحل طراحی می‌گردد. در جدول شماره ۳ ویژگی‌های سیکل عمر کالا و سیکل عمر مؤسسه به همراه استراتژی‌های مختلف در حوزه بازاریابی و بازاریابی مالی ارائه شده‌است.

در هر یک از مراحل چهارگانه عمر اعم از کالا (PLC) و مؤسسه (ILC) ضرورت دارد که فرآیند اجرای هزینه‌یابی در چارچوب روش هزینه‌یابی عمر، شناسایی شود که در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

عمر مؤسسه را فراهم نموده که با توجه به مفهوم چرخه عمر در شناخت و به‌کارگیری آن‌ها و اهداف مدیریت و تأثیر آن‌ها در تحقق وظایف مدیریت مؤسسه و با عنایت به مفروضات کلیدی و مفهومی بازاریابی که در تعریف مؤسسه ذکر می‌گردد، معنی می‌یابد.

ویژگی‌های ارائه شده در جدول شماره ۳ مربوط به آمیخته بازاریابی (4P) و آمیخته بازاریابی مالی (4I)، کمک می‌کند تا استراتژی‌های مناسب طراحی گردد. به‌نحوی که در ادبیات بازاریابی یکی از مؤلفه‌های تدوین استراتژی‌ها توجه به سیکل عمر کالا (PLC) است و به اعتقاد نگارندگان در مدیریت کسب و کار نیز می‌بایست به مؤلفه‌ای جهت تدوین استراتژی‌های بازاریابی کسب و کار توجه شود. سیکل عمر مؤسسه، (ILC) از جمله مؤلفه‌های است که بر پایه آن‌ها استراتژی‌های کسب و کار با تأکید بر مؤسسه و فعالیت‌های آن تعریف می‌شود، به‌طوری که با این رویکرد نوین، می‌توان مدیریت فعالیت‌های اقتصادی در کسب و کارهای توظهور را کارآمدتر و اثربختر

جدول ۳: سیکل عمر مؤسسه (ILC) در مقابل سیکل عمر کالا (PLC)

ویژگی‌های مؤسسه (ILC)	ویژگی‌های محصول (PLC)
ظاهراً عمر نامحدودی دارند	عمر محدودی دارند
فعالیت آن‌ها از مراحل متمایزی عبور می‌کند	فروش آن‌ها از مراحل متمایزی عبور می‌کند
سود حاصل از فعالیت در ILC افزایش یا کاهش می‌یابد	سود حاصل از فروش آن‌ها در PLC افزایش یا کاهش می‌یابد
موسسات در مراحل مختلف عمر خود نیاز به استراتژی مناسب و مختلف بازاریابی مالی، تولید، خرید و نیروی انسانی دارند.	کالاها در مراحل مختلف عمر خود نیاز به استراتژی مناسب و مختلف بازاریابی، مالی، تولید، خرید و نیروی انسانی دارند.

جدول ۴: فرآیند اجرای روش هزینه‌یابی چرخه عمر به تفکیک منحنی عمر کالا (PLC) و منحنی مؤسسه (ILC) در مراحل عمر

مؤلفه‌ها	هزینه‌یابی عمر مبتنی بر محصول (PLC)	هزینه‌یابی عمر منحنی بر مؤسسه (ILC)
ابعاد	تمرکز بر ویژگی‌های فنی و کارکردی مؤسسه	تمرکز بر ویژگی‌های راهبردی و سیاست‌های کلان مدیریت هزینه
هدف	جریان هزینه‌یابی محصول	جریان هزینه‌یابی مؤسسه
روش	چرخه عمر محصول ملاک عمل است	چرخه عمر مؤسسه ملاک عمل است
حوزه	خرد با تمرکز بر محصول و ویژگی‌های آن	کلان با تمرکز بر ویژگی‌های مؤسسه
تصمیم‌گیری	مدیران تولید و مهندسان و سیاست‌های فنی	مدیرعامل و هیئت مدیره و سیاست‌های کلان راهبردی
نحوه تسهیم	یک مرحله‌ای	دو یا چند مرحله‌ای

سیاست‌های کلان مدیریت هزینه این هزینه‌ها شناسایی و قیمت ارائه شده از طرف مؤسسه واقع بینانه خواهد شد.

ب- هدف: جریان هزینه‌یابی محصول با تمرکز بر محصول بوده و این موضوع که عوامل بالادستی مرتبط با رسید محصول به نقطه عمل ممکن است نادیده گرفته شود و لذا با توجه به جریان هزینه‌یابی مؤسسه مبتنی بر هزینه‌یابی عمر منحنی بر مؤسسه می‌توان این نقاط ضعف را به خوبی پوشاند.

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول می‌توان به نمونه‌های کاربردی آن اشاره نمود:

الف- ابعاد: به لحاظ ابعاد در هزینه‌یابی عمر مبتنی بر محصول تمرکز بر ویژگی‌های فنی و کارکردی مؤسسه و لذا برخی از ویژگی‌های مربوط به مؤسسه فراموش شده و این مهم موجب ایجاد هزینه‌های پنهان دیده نشده در قیمت تمام شده محصول می‌گردد لیکن با تمرکز بر ویژگی‌های راهبردی و

۵- نتیجه‌گیری و بحث

با گسترش روز افزون مباحث مربوط به مؤسسه تجارت جهانی و پیوستن تدریجی کشورهای مختلف به این مؤسسه، لزوم توجه به تکنیک‌های نوین در حوزه‌های مرتبط کننده علوم بیش از پیش احساس می‌شود.

هزینه‌های دوره عمر محصول یکی از روش‌های مدیریت هزینه که برای شناسایی و اداره هزینه در فاصله زمانی بین طراحی یک محصول جدید تا عرضه آن به بازار و بالاخره توقف تولید آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن محصول در بازار استفاده می‌شود.

سازمان‌ها، مانند موجودات زنده، چرخه‌های زندگی دارند. آن‌ها متولد می‌شوند (تأسیس یا شکل می‌گیرند)، رشد می‌کنند و رشد می‌کنند، به بلوغ می‌رسند، شروع به زوال و پیری می‌کنند و سرانجام، در بسیاری از موارد، می‌میرند. سازمان‌ها در هر مرحله از چرخه زندگی تحت تأثیر شرایط محیطی بیرونی و همچنین عوامل داخلی قرار می‌گیرند. همه ما از ظهور و سقوط سازمان‌ها و کل صنایع مطلع هستیم. محصولات نیز دارای چرخه عمر هستند.

فرآیند هزینه‌یابی یعنی شناسایی عوامل مصرف و محاسبه قیمت تمام شده در PLC و ILC کاملاً متفاوت و متمایز است. در PLC نگاه بسیار خردتر بوده و قیمت تمام شده ممکن است متفاوت با واقعیت بیرونی باشد، اما در ILC محاسبه قیمت تمام شده کتوجه به مجموعه عوامل مؤسسه به صورت کلان مورد توجه قرار می‌گیرد، به عبارتی تصمیم‌گیرنده در بهره شهری از با قیمت تمام شده تضمینی PLC که ممکن است هزینه‌های نادیده شده داشته‌باشد و ناکافی است و این موضوع نیز موجب ایجاد سود ظاهری در بازار می‌شود که بدلیل عدم شناسایی^{۱۸} و تخصیص^{۱۹} درست با رویدادهای واقعی انطباق ندارد و آنچه که از اطلاعات بدست آمده از موسسات حاصل می‌گردد این است که در عمل مقدار بهای تمام شده در ILC بیش‌تر از PLC است و این بدلیل تسهیم هزینه‌ها است که در مؤسسه وجود دارد و این هزینه‌ها در رویکرد ICL مورد توجه قرار می‌گیرد.

نتایج پژوهش حاضر شواهد لازم جهت معرفی ایده جدید مطرح شده توسط دکتر رهنمای رودپشتی که بر پایه آن، در چارچوب چرخه عمر مؤسسه به‌جای چرخه عمر محصول مورد بررسی قرار گرفته‌است که در متن مقاله به آن اشاره گردید و مشاهده می‌دهد که هزینه‌یابی تحت تأثیر عمر مفید مؤسسه بوده و موجب افزایش بهای تمام شده می‌گردد و با توجه به مراحل عمر مؤسسه یعنی مراحل: معرفی، رشد، بلوغ و نزول، با دیدگاه کلان به‌کارگرفته‌شده‌است و بر پایه نگرش سیستمی (قبول وجود تعامل بین اجزا و حوزه‌ها) و به‌کارگیری اقتضایی

ج- روش: در هزینه‌یابی عمر مبتنی بر محصول چرخه عمر محصول ملاک عمل است که این چرخه خود تابع چرخه عمر مؤسسه خواهد بود لذا توجه ای که در هزینه‌یابی عمر منحنی بر مؤسسه بر چرخه عمر مؤسسه می‌تواند بسیار جامع تر و کامل تر باشد.

د- حوزه: در هزینه‌یابی عمر مبتنی بر محصول چرخه عمر نگاه هزینه‌یابی خرد بوده و تمرکز بر محصول و ویژگی‌های آن مد نظر قرار می‌گیرد ولیکن در هزینه‌یابی عمر منحنی بر مؤسسه نگاه کلان مدنظر قرار گرفته و می‌تواند موجب گستردگی و وسعت دید هزینه‌یابی گشته و مسائل پنهان در هزینه‌یابی را مشخص نماید.

ه- تصمیم‌گیری (کنشگران): رویکرد هزینه‌یابی عمر مبتنی بر محصول چرخه عمر آماده سازی اطلاعات و مستندات برای مدیران تولید و مهندسان و سیاست‌های فنی شرکت است ولیکن هدف رویکرد هزینه‌یابی عمر منحنی بر مؤسسه آماده سازی اطلاعات مفید و سودمند برای تصمیم‌گیری مدیرعامل و هیئت مدیره و سیاست‌های کلان راهبردی شرکت در جهت اهداف کلان خواهد بود.

و- نحوه تسهیم: هزینه‌یابی چرخه عمر مبتنی بر محصول با تمرکز بر ویژگی محصول به صورت یک مرحله ای یا چند مرحله‌ای تسهیم سربار صورت می‌گیرد به عنوان مثال هزینه سربار سرپرست خط تولید به آن محصول و یا مجموعه‌هایی از محصولات اعمال می‌شود و کاربست محرک‌های هزینه در فرآیند تسهیم، تنها محدود به ویژگی‌های محصول است، لیکن در رویکرد هزینه‌یابی عمر مبتنی بر مؤسسه که هزینه سربار بیش‌تر به صورت دو یا چند مرحله ای بوده اما هزینه‌های مرتبط با مدیر تولید، اداری و پشتیبانی و امثالهم نیز محدود در سربار مشترک مؤسسه اعمال خواهد شد. به عبارتی در این روش، بسیاری از هزینه‌ها که در عملکرد سیستم موثر هستند به مثابه، حسابداری عملکرد سیستم، شناسایی و در فرآیند هزینه‌یابی از منظر محاسبه بهای تمام شده دقیق و همچنین جریان وقوع هزینه و مصرف منابع مورد توجه قرار می‌گیرد. لذا در هزینه‌یابی چرخه عمر مبتنی بر مؤسسه، فرآیند شناسایی و تخصیص هزینه‌های مشترک با شناخت دقیق چرخه عمر مؤسسه از یک طرف و مصرف منابع حاصل از فعالیت مؤسسه که به نوعی در قیمت بهای تمام شدخ محثول و همچنین هزینه‌یابی موثر هستند از طرف دیگر، با طراحی و استقرار نظام حسابداری مبتنی بر فعالیت و همچنین حسابداری عملکرد مؤسسه شناسایی و در موضوع بهایابی و هزینه‌یابی مد نظر قرار گیرد.

- آن، بازدهی عملیات (سودآوری و فروش) را افزایش دهند و بهره‌وری را ارتقا بخشند، و هدف نهایی این نوآوری این است که اشکالات مربوط به بهای تمام شده به فروش سنتی در چرخه عمر محصول را کاهش می‌دهد، زیرا که چرخه عمر محصول از چرخه عمر موسسه می‌گذرد و لذا باید در مدیریت، مهندسی و ... دیده شود. PLC بخشی از ILC است و سیاست های چرخه عمر محصول متأثر از چرخه عمر موسسه بیش تر می باشد که باید در مهندسی و مدیریت هزینه و تعیین قیمت تمام شده لحاظ گردد. و روش جدید ارائه شده در هزینه‌یابی، به‌ویژه در سنجش جریان وقوع هزینه و مصرف منابع دقیق تر مورد توجه قرار می‌گردد و در این روش می‌توان به شواهدی دست پیدا کرد که کل موسسه، محصولات، خدمات و کالای تولیدی شرکت، مورد توجه قرار گیرد و بدین طریق می‌توان جریان دقیق مصرف منابع شناسایی و در مدیریت و مهندسی هزینه استفاده نمود. در پایان پیشنهاد می‌گردد ضمن توجه به یافته‌های این مقاله، ضرورت دارد شاخص‌های مرتبط در فرآیند هزینه‌یابی چرخه عمر مبتنی بر موسسه برای تسهیم سربار و همچنین جریان وقوع هزینه (مصرف منابع) شناسایی و در عمل به کارگرفته شود و همچنین بایستی معیارهای مناسب طراحی مورد توجه باشد.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۷۶)، استراتژی‌های بازاریابی در سیکل عمر کالا، مجله مدیریت، چاپ انجمن مدیریت ایران.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۸۷)، حسابداری مدیریت راهبردی «مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش‌آفرین» انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۸۷)، مبانی حسابداری مدیریت (رویکرد و دیدگاه نوین)، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، جلیلی، محمد، (۱۳۸۸)، هزینه‌یابی هدف (مبتنی بر ارزش آفرینی)، انتشارات ترمه.
- * اسلامی بیگدلی، غلامرضا، جلیلی، صابر (۱۳۸۸)، سنجش عملکرد مدیریت زنجیره تأمین با رویکرد ارزیابی متوازن، مجله حسابداری مدیریت، دوره ۲، شماره ۱
- * ایساک ادیزس، مترجم کاوه محمد سیروس، (۱۳۸۸)، دوره عمر سازمان پیدایش و مرگ سازمان‌ها، انتشارات دانشگاه صنعتی امیرکبیر (پلی تکنیک تهران)
- * کرمی، غلامرضا و عمرانی، حامد. (۱۳۸۹) تأثیر چرخه عمر شرکت بر میزان مربوط بودن معیارهای ریسک و عملکرد، پژوهش‌های حسابداری مالی ۵ (۳) : ۴۹-۶۴
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۲)، مبانی بازاریابی مالی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری، شماره ششم.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۳)، مباحث نوین حسابداری مدیریت (رویکرد توسعه دانش)، انتشارات ترمه.
- * پیری، پرویز؛ دیدار، حمزه؛ خدایار یگانه، سیمنا. (۱۳۹۳) بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی ۳ (۲۱) : ۹۹-۱۱۸.
- * اخگر، محمد امیر ، شادی آلاق حسن، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر چرخه عمر شرکت بر هزینه سرمایه، مجله بررسی های حسابداری، دوره ۳، شماره ۹ ، صفحات ۲۲-۱
- * شعبانی، حمید ، متقی، سکینه (۱۳۹۴)، مقایسه چسبندگی هزینه ها و چرخه عمر شرکت ها بر ارزش ذاتی سهام، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت چالش ها و راهکارها
- * سرلک ، نرگس، فرجی، امید و بیات، فاطمه. (۱۳۹۴)، رابطه ویژگی های مالی شرکت و ساختار سرمایه در مراحل چرخه عمر شرکت، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲ (۲۷) : ۲۱-۱
- * اثنی عشری، حمیده، نادری نور عینی، (۱۳۹۶)، الگوی مدیریت سود در چرخه عمر شرکت، مجله علمی و پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره چهارم، شماره ۱
- * هاشمیان بجنورد، ناهید، آقا محمدیان، حمیدرضا (۱۳۹۷)، مطالعه تطبیقی چرخه عمر شرکتهای با چرخه عمر انسان، نخستین کنفرانس ملی تحقیقات کاربردی در علوم انسانی و روانشناسی

فهرست منابع

- * Adizes, I. (1989). Corporate life cycle: How and Why Corporations Grow and Die and What Do about it. Englewood Cliffs, NJ.
- * Anthony, J.H., & Ramesh, (1992). Association between Accounting Performance Measures and Stock Prices: A Test of the life-cycle Hypothesis, Journal of Accounting and Economics, 15, 1-10.
- * Aharony, J., Falk, H. and Yehuda, N. (2006). "Corporate Life Cycle and the Value Relevance of Cash Flow versus Accrual Financial Information. School of Economics and Management Bolzano, Italy, Working Paper, 34.
- * Dickinson, V. (2006). Future Profitability and Ggrowth, and the Roles of Firm Life Cycle and Barriers- to- Entry. PhD Dissertation, University of Wisconsin-Madison.
- * DeAngelo, H., DeAngelo, L. and Stulz, R.M. (2006). "Dividend Policy and the Earned/Contributed Capital Mix: A Test of Life-cycle Theory". Journal of Finance and Economics, 81 (2): 227-254.

- * Bixia, X. (2007). Life Cycle Effect on the Value Relevance of Common Risk Factors. *Review of Accounting and Finance*, 6 (2): 162-175.
- * Abraao, F., Karine, L., &Renaldo, P. (2009). The Contribution of Organizational Life Cycle Theories for Management Accounting Research, POMS 20th Annual conference.
- * Etemadi, H., & Salehirad, M. (2011). Investigating the role of life cycle in relation between related party transactions and performance of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Modern Theories of Accounting*. 1(2), 1-28. (In Persian)
- * Warusawitharana, M. (2014). Profitability and the Life cycle of Firms. Available at www.ssrn.com.
- * Hasan, M.M., Hossain, M. and Cheung, A.W.K. (2015). "Corporate Life Cycle and Cost of Equity Capital". *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11 (1): 46-60
- * Nagar, N., &Radhakrishnan, S. (2015). Firm Life Cycle and Real-Activity Based Earnings Management. Available at www.ssrn.com.
- * Chang, H. S. (2015). Firm Life Cycle and Detection of Accrual-based Earnings Manipulation, Doctoral dissertation, University of Illinois at UrbanaChampaign.
- * . Chen, T. (2016). Internal Control, Life Cycle and Earnings Quality—An Empirical Analysis from Chinese Market. *Open Journal of Business and Management*, 4(2), 301-311

یادداشت‌ها

- ¹ Cost Object
- ² Cost object
- ³ Life-cycle costing
- ⁴ Value-chain costing
- ⁵ Feature/function costing
- ⁶ Design driver costing
- ⁷ Operations costing
- ⁸ Activity-based costing
- ⁹ Standard costing
- ¹⁰ Quality costing
- ¹¹ Job order costing
- ¹² Phase costing
- ¹³ Kayzen costing
- ¹⁴ Lean costing
- ¹⁵ Courtship
- ¹⁶ INFANT
- ¹⁷ Infant Mortality
- ¹⁸ assign
- ¹⁹ allocate