

مجله حسابداری سلامت، سال نهم، شماره دوم، پایب ۲۴، پاییز و زمستان ۱۳۹۹، صص. ۹۰-۱۱۳.

عوامل مؤثر بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر در شرکت‌های فعال در صنعت دارویی از دیدگاه مدیران مالی، مدیران حسابداری مدیریت و کارشناسان حسابداری مدیریت

دکتر محمدحسین صفرزاده بندری^۱، دکتر حمیده اثنی‌عشری^۲ و عباس هوشمند کاشانی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۱۳

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۹/۰۵/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۸/۱۱

چکیده

مقدمه: به دلیل تعیین قیمت محصولات دارویی بر اساس تعرفه، عامل هزینه و شیوه تخصیص آن تنها متغیر در اختیار مدیران شرکت است تا بتوانند با مدیریت آن به سود مورد نظر دست یابند. در این پژوهش با در نظر گرفتن محدودیت‌های نظام هزینه‌یابی سنتی، عوامل مؤثر بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر در شرکت‌های دارویی بررسی می‌شود.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران مالی، مدیران حسابداری مدیریت و کارشناسان حسابداری مدیریت شرکت‌های دارویی دارای بیش از چهل محصول مختلف در سال ۱۳۹۷ است. داده‌های مورد نیاز پژوهش از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری و با استفاده از روش آماری ویلکاکسون تک‌نمونه‌ای آزمون شده است.

یافته‌ها: ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان، مزیت رقابتی و افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد اما کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری، فرهنگ سازمانی و استقرار نظام هزینه‌یابی هدف بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر معنی‌داری ندارد.

نتیجه‌گیری: شرکت‌های فعال در صنعت دارویی باید به منظور کسب مزیت رقابتی و تصمیم‌گیری بهتر از هزینه‌یابی چرخه عمر به‌ویژه در مورد بازاریابی و نیازسنجی مشتریان استفاده کنند.

واژه‌های کلیدی: فرهنگ سازمانی، مزیت رقابتی، ویژگی‌های مشتریان، هزینه‌یابی چرخه عمر، هزینه‌یابی هدف.

۱. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول؛ رایانامه:

m_safarzadeh@sbu.ac.ir؛ دورنگار: ۰۲۱-۸۲۱۸۳۹۳۰)

۲. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (رایانامه: h_asnaashari@sbu.ac.ir)

۳. کارشناس ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (رایانامه: abbasshooshmand2538@gmail.com)

مقدمه

هزینه‌یابی هدف که بر شناسایی هزینه‌های بالادستی تأکید دارد هزینه‌های تولید محصولات خود را به طور دقیق محاسبه کنند (۴). با توجه به اینکه تاکنون هیچ‌یک از شرکت‌های فعال در صنعت دارویی از هزینه‌یابی هدف و هزینه‌یابی چرخه عمر استفاده نکرده‌اند و نیز پژوهشی در زمینه تأثیر هزینه‌های قبل از تولید محصول، هم‌چون هزینه‌های تحقیق و توسعه بر بهای تمام‌شده محصولات تولیدشده، در ایران انجام نشده است انجام پژوهش حاضر ضروری به نظر می‌رسد.

هزینه‌یابی چرخه عمر محصول همان‌طور که از نام آن مشخص است، روشی برای شناسایی و کنترل اقلام هزینه مربوط به یک محصول در طول چرخه عمر محصول است. این نظام هزینه‌یابی به دلیل در نظر گرفتن هزینه‌های یک محصول از ابتدای فرآیند تحقیق و توسعه تا فروش آن محصول در بازار و ارائه خدمات پس از فروش آن، اطلاعات مفیدی برای تصمیم‌گیری در موارد تولید یا تولید نکردن یک محصول در اختیار مدیران و استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی قرار می‌دهد. در روش هزینه‌یابی چرخه عمر محصول، عمدتاً اقلام هزینه محصول به سه قسمت شامل هزینه‌های فعالیت‌های بالادستی، هزینه‌های تولیدی و هزینه‌های فعالیت‌های پایین‌دستی تقسیم می‌شود. هزینه‌هایی که شرکت قبل از تولید هر محصولی متحمل می‌شود مانند هزینه تحقیق و توسعه و هزینه‌های طراحی را هزینه‌های بالادستی، هزینه‌هایی مانند مواد و حقوق و دستمزد مستقیم را که در مرحله عملیاتی برای تولید محصول انجام می‌شود هزینه‌های

مدیران برای تصمیم‌گیری در خصوص هدف‌های برنامه‌ریزی، کنترل، هدایت، رهبری و هماهنگی نیروی کار و منابع، نیازمند اطلاعات هستند. یکی از اطلاعات مهم مورد نیاز آن‌ها، اطلاعات مربوط به بهای محصول است. نظام حسابداری مالی با رویکرد تاریخی نمی‌تواند نیازهای اطلاعاتی مدیران را در زمینه تصمیم‌گیری‌های راهبردی هم‌چون تصمیم‌گیری در مورد ادامه یا توقف فعالیت یک خط تولید را برآورده کند (۱ و ۲). در سالیان اخیر با رشد صنعت خدمات و بهبود شبکه‌های انتقال کالا بین کشورهای مختلف، رقابت شرکت‌ها در سطح بین‌المللی افزایش یافته و آن‌ها در واکنش به افزایش رقابت جهانی تلاش می‌کنند با استفاده از روش‌های نوین تولیدی و محاسبه بهای تمام‌شده، مزیت رقابتی برای محصولات خود ایجاد کنند. از این‌رو، شناخت و کنترل بهای تمام‌شده در طول چرخه عمر محصول بسیار حیاتی است (۳). اهمیت این موضوع در شرکت‌های دارویی بیشتر است؛ زیرا در این شرکت‌ها معمولاً قیمت محصولات، با توجه به تعرفه‌های مصوب انجمن‌های داروسازی تعیین می‌شود. هم‌چنین، شرکت‌های دارویی برای تولید محصولات خود هزینه‌های بالادستی زیادی مانند شناسایی دارو، آزمایش آزمایشگاهی و مطالعات حیوانی انجام می‌دهند که در سرفصل‌های مواد، دستمزد و سربار تولید قرار نمی‌گیرد. لذا، شرکت‌های دارویی می‌توانند با به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر و

آن‌ها را در برابر یادگیری از بین می‌برد و منجر به تعهد درونی کارکنان در راستای ایجاد نوآوری می‌شود (۹). بنابراین، آموزش حسابداری و روش‌های نوین هزینه‌یابی محصولات همواره باید جزء برنامه‌های آموزشی کارکنان و مدیران در شرکت‌های فعال در صنعت دارویی باشد تا آن‌ها به صورت مستمر با دستاوردهای نوین هزینه‌یابی آشنا شوند (۱۰ و ۱۱). لذا، سؤال اصلی این پژوهش این است که از دیدگاه مدیران مالی، مدیران حسابداری مدیریت و کارشناسان حسابداری مدیریت شرکت‌های فعال در صنعت دارویی چه عواملی بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر مؤثر است؟ در این پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته به بررسی عوامل ایجاد انگیزه بر به کارگیری روش‌های نوین مدیریت بهای تمام‌شده مانند هزینه‌یابی چرخه عمر به وسیله شرکت‌های دارویی پرداخته می‌شود.

در ادامه، ابتدا مبنای نظری هزینه‌یابی چرخه عمر و تدوین فرضیه‌های پژوهش و نیز خلاصه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در زمینه موضوع پژوهش حاضر ارائه می‌شود. سپس، بعد از توضیح در مورد روش اجرای پژوهش، نتایج حاصل از بررسی نمونه آماری بیان می‌شود. سرانجام، به تشریح نتیجه‌گیری حاصل از اجرای پژوهش پرداخته می‌شود.

مبنای نظری پژوهش

هزینه‌یابی چرخه عمر

مفهوم چرخه عمر اولین بار در دهه ۱۹۵۰ میلادی با عنوان نظریه چرخه عمر محصول، برای توصیف

مرحله تولید و هزینه‌هایی مانند بازاریابی، توزیع و خدمات پس از فروش را هزینه فعالیت‌های پایین‌دستی می‌نامند (۵). در حالی که هزینه‌های بالادستی در برخی از صنایع نظیر صنایع دارویی و نرم‌افزارهای رایانه‌ای، بخش بزرگی از هزینه تولید محصول را تشکیل می‌دهد، نظام هزینه‌یابی سنتی این هزینه‌ها را جزء اقلام هزینه مستقیم محصول لحاظ نمی‌کند (۶ و ۷). هزینه‌یابی چرخه عمر محصول، ساخت الگوی دقیق هزینه‌یابی را آسان می‌کند. هم‌چنین، این نظام هزینه‌یابی با ایجاد ارتباط بین فعالیت‌های تولیدی، بالادستی و پایین‌دستی در تولید محصول، مدیران را در رهگیری مناسب اقلام هزینه و برنامه‌ریزی تولید یاری کرده و با تمرکز دقیق بر هزینه‌های مرحله قبل از تولید و لحاظ کردن نیازهای مشتری در طراحی محصولات می‌تواند برای شرکت مزیت رقابتی ایجاد کند (۳ و ۴). افزون بر این، نظام هزینه‌یابی چرخه عمر محصول موجب می‌شود شرکت‌ها بتوانند به جای کنارگذاری و توقف تولید محصولات زیان‌ده، با مدیریت هزینه‌های پایین‌دستی آن‌ها بهای تمام‌شده را اصلاح کنند (۸).

پیاده‌سازی نظام هزینه‌یابی چرخه عمر محصول فقط در صورتی ثمربخش خواهد بود که تمام افراد فعال در پیاده‌سازی آن را درک کرده و متعهد به اجرای آن باشند. در این راستا، فرهنگ سازمانی تأثیر بسزایی در توانمندسازی و ایجاد انگیزه در کارکنان و مدیران شرکت دارد. ایجاد فرهنگ سازمانی سازگار و ارائه آموزش‌های لازم در زمینه ارزش‌های نظام هزینه‌یابی چرخه عمر محصول به مدیران، مقاومت

چرخه عمر مورد انتظار محصولاتی خاص، از مرحله طراحی تا زوال ارائه شد. در دهه ۱۹۷۰ میلادی، از هزینه‌یابی چرخه عمر محصول در تصمیم‌گیری به‌منظور ارزیابی و مقایسه مزایای نسبی گزینه‌های مختلف استفاده شد. به‌کارگیری این روش هزینه‌یابی به عنوان ابزار تصمیم‌گیری به‌وسیله مدیران موجب شد سازمان‌ها به‌جای اینکه فقط هزینه‌های اولیه محصول را در تصمیم‌های خود لحاظ کنند به هزینه‌هایی هم‌چون بازاریابی، توزیع و خدمات پس از فروش نیز، که در آینده در ارتباط با آن محصول روی خواهد داد، توجه کرده و با پیش‌بینی و تخمین این نوع هزینه‌ها بتوانند تصمیم‌های درست‌تری را در مورد محصولات اتخاذ کنند. هرچند این پیش‌بینی و تخمین مدیران بدون ابهام نیست و گاهی ممکن است برآورد غیرمنطقی و نادرست هزینه‌های آینده بر پایه اطلاعات نظام سنتی بهای تمام‌شده، سبب گمراهی و سردرگمی تصمیم‌گیرندگان در سازمان شود (۵) اما به علت کاربرد گسترده هزینه‌ها در ارزیابی‌های اقتصادی و مالی و مدیریت ارزش، تقاضا و خطر، تعیین دقیق این هزینه‌ها به جزئی‌نمایی ناپذیر از فرایند مدیریتی تبدیل شده است (۱۲).

در سال‌های بعد توجه محافل دانشگاهی و حرفه‌ای به چرخه عمر محصول به عنوان روشی راهبردی جلب شد (۱۳). افزایش توجه به این موضوع موجب به وجود آمدن سه رویکرد متفاوت در مورد هزینه‌یابی چرخه عمر محصول شد. رویکرد اول، هزینه‌یابی چرخه عمر محصول نام دارد. این رویکرد، همان‌طور که از نام آن مشخص است، روشی برای شناسایی و

کنترل انواع اقلام هزینه مربوط به محصول، در طول چرخه عمر آن است و اقلام هزینه به سه دسته شامل هزینه فعالیت‌های بالادستی، هزینه عملیات تولید و هزینه فعالیت‌های پایین‌دستی تقسیم می‌شود. رویکرد دوم، دیدگاه بازاریابی یا فروش است و چرخه عمر محصول را به مراحل مختلفی نظیر معرفی، رشد، بلوغ و افول تقسیم می‌کند. رویکرد سوم، بر مشتریان تمرکز دارد و چرخه عمر محصول را از دیدگاه آن‌ها به صورت مدت زمانی تعریف می‌کند که محصول برای تأمین نیازهای مشتریان استفاده می‌شود. این چرخه شامل چهار مرحله خرید، به‌کارگیری، نگهداری و واگذاری محصول است (۱۴).

همان‌گونه که در بالا ذکر شد، هزینه‌یابی بر مبنای چرخه عمر محصول روشی برای شناسایی و کنترل انواع هزینه‌های مربوط به محصول در کل چرخه عمر آن است. در روش‌های مرسوم و سنتی هزینه‌یابی، بهای تمام‌شده محصولات یا خدمات برای دوره‌های به نسبت کوتاه مدت ماهانه یا سالانه اندازه‌گیری و گزارش می‌شود (۱۵). افزون بر این، در روش‌های سنتی هزینه‌یابی، تمرکز فقط بر روی اقلام هزینه تحمل شده شرکت‌ها در مرحله تولید است اما دیدگاه هزینه‌یابی چرخه عمر درازمدت است و تمام اقلام هزینه‌ای که در چرخه عمر هر محصول یا خدمتی رخ می‌دهد را در نظر می‌گیرد. بنابراین، این روش اطلاعات کامل‌تری درباره اقلام هزینه و سودآوری محصول برای مدیران و سایر استفاده‌کنندگان درون سازمانی فراهم می‌کند. به عنوان نمونه، اگر در ارتباط با یک محصول فرآیند طراحی با

- شرکت با به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر می‌تواند طراحی محصولات را به گونه‌ای انجام دهد که با قوانین زیست‌محیطی سازگار بوده و کم‌ترین اثر مخرب بر محیط زیست داشته باشد (۱۹).

- توجه هزینه‌یابی چرخه عمر به هزینه‌های بعد از فروش محصول، هم‌چون هزینه‌های تعویض و ضمانت محصول، سبب می‌شود شرکت در قیمت‌گذاری محصولات هزینه‌های فعالیت‌های بالادستی را نیز در قیمت‌گذاری لحاظ کند. هم‌چنین، با تمرکز بر فعالیت‌های بالادستی، محصول را به گونه‌ای طراحی کند که هزینه‌های ضمانت و تعویض به حداقل برسد (۲۰).

عوامل مؤثر بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر

ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان

با افزایش رقابت بین شرکت‌ها و ورود رقبای جدید به بازار، مشتریان گزینه‌های زیادتری برای انتخاب محصولات مدنظر خود دارند. بر همین اساس، انتظارات آن‌ها برای کارکرد و کیفیت محصولات و جلب رضایت درونی خود از محصولات انتخابی افزایش می‌یابد. افزایش انتظارات مشتریان موجب می‌شود شرکت برای جلب رضایت مشتریان در مورد کارکرد و قیمت محصول از هزینه‌یابی چرخه عمر استفاده کند (۲۱). با در نظر گرفتن این نکات، می‌توان فرضیه اول پژوهش را به صورت زیر بیان کرد:

فرضیه اول: ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان بر

سرمایه‌گذاری اندک و با سرعت انجام شود، به احتمال زیاد در سایر مراحل چرخه عمر مانند بازاریابی و خدمات پس از فروش، هزینه‌های شرکت افزایش خواهد یافت. بنابراین، برخلاف دیدگاه‌ها و روش‌های سنتی، مدیران علاقه‌مندند تا افزون بر ارقام هزینه تولید، به سایر ارقام هزینه‌ای که در طول چرخه عمر محصول انجام می‌شود، نیز توجه و بر آن‌ها نظارت کنند (۱۶). به منظور رفع این نیاز اطلاعاتی، هزینه‌یابی چرخه عمر محصول برخلاف هزینه‌یابی سنتی که بر مرحله تولید تمرکز دارد، سعی می‌کند با تمرکز و شناسایی هزینه فعالیت‌های پایین‌دستی و بالادستی و رهگیری هزینه این فعالیت‌ها، نگرش جامع‌تری در مورد هزینه در اختیار مدیران قرار دهد (۱۵). در مبنای نظری، مزایای زیر برای به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر ذکر شده است:

- شرکت با مقایسه ارقام واقعی هزینه تحمل‌شده در طول چرخه عمر محصول با ارقام برآوردی هزینه برای تولید آن محصول، ارزیابی دقیق‌تری از کارایی عملیات به دست می‌آورد (۱۷).

- به شرکت کمک می‌کند با افزایش آگاهی درباره ارقام هزینه چرخه عمر محصول، قیمت‌گذاری مناسب‌تری برای محصولات خود داشته باشد و به تبع آن سهم خود را در بازار محصول افزایش دهد (۱۸).

- شرکت با استفاده از هزینه‌یابی چرخه عمر و اطلاع از میزان ارقام هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش می‌تواند سودآوری محصولات خود را بهتر ارزیابی کند (۹).

به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

فرضیه سوم: کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

مزیت رقابتی

شرکت‌ها برای حفظ سهم بازار خود در بازار رقابتی باید محصولات با ویژگی‌های منحصر به فرد و متمایز با محصولات عرضه‌شده به‌وسیله رقبای، به بازار عرضه کنند. با توجه به اینکه نظام هزینه‌یابی چرخه عمر توجه ویژه‌ای به هزینه‌های قبل از تولید محصول (هزینه‌های تحقیق و توسعه) دارد، می‌تواند منجر به ایجاد ویژگی‌های متفاوت، نسبت به سایر محصولات، برای محصول مدنظر شود (۲۲). بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به‌صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه دوم: مزیت رقابتی کالا بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

فرهنگ سازمانی

فرهنگ سازمانی سازگار با ارزش‌های نهادینه شده در روش‌های جدید مدیریتی مانند هزینه‌یابی چرخه عمر، موجب ایجاد انگیزه در مدیران سازمان بر به‌کارگیری و اتخاذ روش‌های نوین حسابداری مدیریت می‌شود. یکی از موانع به‌کارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در سازمان نداشتن شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و نبود تمایل و توانایی کارکنان برای فعالیت در قسمت حسابداری مدیریت است (۲۴). بنابراین، فرهنگ سازمانی سازگار بستری مناسب برای به‌کارگیری این روش فراهم می‌کند (۲۵). هم‌چنین، برخی از جنبه‌های جو اخلاقی تأثیر مثبتی بر تعهد عاطفی سازمانی داشته و انگیزه را برای یادگیری سازمانی افزایش می‌دهد (۲۶). ایجاد انگیزه در کارکنان برای یادگیری و به‌کارگیری نظام‌های نوین حسابداری مدیریت، گامی مؤثر برای به‌کارگیری این روش است (۸). بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه چهارم: فرهنگ سازمانی بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری

با پیشرفت فن‌آوری و یکپارچه شدن نظام‌های اطلاعاتی، شرکت‌ها می‌توانند هر زمان که بخواهند اطلاعات دقیق‌تری از بهای تمام‌شده محصولات خود به دست آورند. داشتن نظام اطلاعاتی باکیفیت می‌تواند شرکت‌ها را بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر یاری کند؛ زیرا داشتن اطلاعات از هزینه‌های پنهان مانند هزینه‌های طراحی و هزینه‌های پس از تولید و فروش محصول برای به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر به‌وسیله سازمان‌ها ضروری است (۲۳). بنابراین، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش

شرکت‌هایی که دارای هزینه‌های تحقیق، توسعه و طراحی (قبل از تولید) و هزینه‌های بعد از تولید زیادی

هستند، با استفاده از هزینه‌یابی چرخه عمر می‌توانند آگاهی بیشتری درباره بهای تمام‌شده واقعی محصولات خود داشته باشند. در این شرکت‌ها استفاده از هزینه‌یابی چرخه عمر به جای استفاده از رویکرد سنتی بهای تمام‌شده، اطلاعات بسیار دقیق‌تر و با کارایی بیشتری در اختیار مدیران قرار می‌دهد و آن‌ها قادر خواهند بود با اتخاذ تصمیم‌های راهبردی درست‌تر و مدیریت هزینه‌های قبل و بعد از تولید محصول، سودآوری شرکت را افزایش دهند (۲۷). بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه پنجم: افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

استقرار نظام هزینه‌یابی هدف

با افزایش رقابت بین شرکت‌ها استفاده از هزینه‌یابی هدف افزایش می‌یابد. به همین علت موضوع هزینه‌یابی محصولات نسبت به گذشته دچار تفاوت‌هایی عمده شده است. با بررسی شرکت‌های دارویی می‌توان نتیجه گرفت هیچ‌یک از روش‌های هزینه‌یابی چرخه عمر و هزینه‌یابی هدف در این شرکت‌ها بکار گرفته نمی‌شود اما به دلیل مشابه بودن داده‌های موردنیاز هر دو نظام قیمت‌گذاری و اینکه هر دو نظام هزینه‌یابی تمرکز ویژه‌ای به هزینه‌های فعالیت‌های پایین‌دستی، از جمله هزینه طراحی دارد، به نظر می‌رسد شرکت‌هایی که از نظام هزینه‌یابی هدف استفاده می‌کنند تمایل بیشتری بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر داشته باشند. در هزینه‌یابی هدف فرض می‌شود که شرکت هیچ نقشی

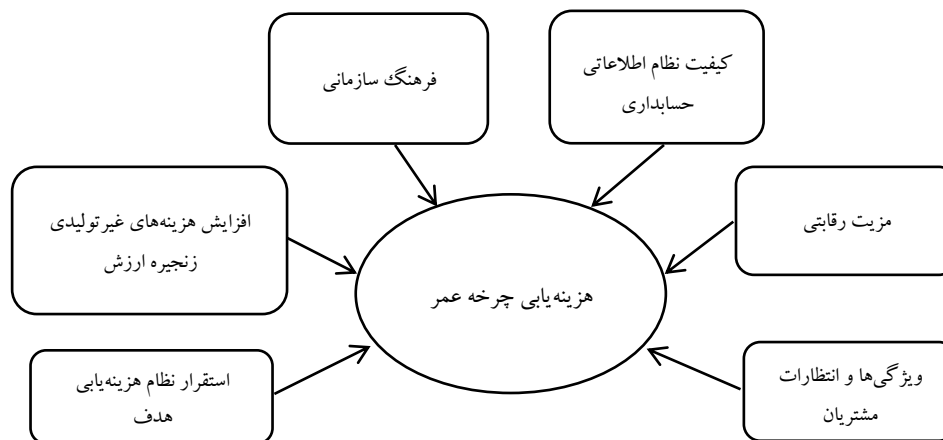
در تعیین قیمت محصولات ندارد و قیمت محصولات در شرایط رقابتی بازار تعیین می‌شود. همچنین، انتظارات سهامداران درباره سودآوری محصولات نیز به‌عنوان عاملی غیرقابل تغییر در نظر گرفته می‌شود. بنابراین، شرکت برای دستیابی به سود مدنظر سهامداران تنها می‌تواند بهای تمام‌شده محصول را کنترل و تعدیل کند. در این راستا، آگاهی بیشتر از بهای تمام‌شده و مراحل مختلف چرخه عمر محصول، که با استفاده از هزینه‌یابی چرخه عمر به دست می‌آید، می‌تواند به سازمان در محاسبه دقیق‌تر بهای تمام‌شده هدف و کنترل هرچه بهینه‌تر هزینه‌ها یاری کند (۲۸). بر این اساس، فرضیه ششم پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه ششم: استقرار نظام هزینه‌یابی هدف بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

با توجه به مبانی نظری مطرح‌شده در بالا، الگوی مفهومی پژوهش را می‌توان در قالب شکل شماره ۱ در صفحه بعد ارائه کرد.

پیشینه پژوهش

راغوناتان نشان داد به کارگیری روش‌های نوین مدیریت هزینه موجب بهبود کیفیت اطلاعات در دسترس مدیران می‌شود و بهبود کیفیت اطلاعات موجود برای تصمیم‌گیری نیز منجر به افزایش کیفیت تصمیم‌گیری‌های درون‌سازمانی می‌شود (۲۹). برایان به بررسی مجموعه ترفندهای مدیریتی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که کسب مزیت رقابتی از طریق



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش

اطلاعاتی حسابداری بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تأثیر دارد (۳). لاو و سبون نشان دادند که تأثیر فرهنگ سازمانی سازگار بر اتخاذ روش‌های نوین حسابداری مدیریتی مانند هزینه‌یابی چرخه عمر در شرکت‌های پیشگام در اتخاذ نوآوری (پذیرندگان اولیه) نسبت به سایر شرکت‌ها قوی‌تر است. هم‌چنین، نتایج پژوهش آنان نشان داد که در طول زمان تأثیر فرهنگ سازمانی سازگار در قبول و پذیرش نوآوری‌های حسابداری مدیریتی در سازمان‌ها کاهش می‌یابد. با افزایش به‌کارگیری روش‌های نوین هزینه‌یابی هم‌چون هزینه‌یابی چرخه عمر به‌وسیله شرکت‌ها، تأثیر فرهنگ سازمانی سازگار در قبول تصمیم‌های مربوط به اتخاذ این روش در بین سازمان‌ها کم‌رنگ می‌شود و به تدریج از بین می‌رود (۳۱). کنور و موسلانگ به این نتیجه رسیدند که با افزایش هزینه‌های بالادستی در زنجیره ارزش، میزان به‌کارگیری رویه‌های نوین مدیریت بهای تمام‌شده مانند هزینه‌یابی هدف افزایش می‌یابد (۳۲). کریستین و گرو در پژوهش خود بیان کردند هنگامی که

بهای تمام‌شده کمتر برای محصولات، یکی از انگیزه‌های مهم شرکت‌ها در به‌کارگیری نظام‌های نوین مدیریت بهای تمام‌شده مانند هزینه‌یابی چرخه عمر و هزینه‌یابی هدف است؛ زیرا این روش‌های نوین هزینه‌یابی با اطلاعاتی که در مورد مرحله طراحی محصول در اختیار مدیران قرار می‌دهد، تصمیم‌گیری آنان را درباره قیمت‌گذاری بهبود می‌بخشد (۳۰). مورس و یوان نتیجه گرفتند که نظام‌های حسابداری مدیریتی، شخصیت سازمان را در مراحل مختلف چرخه عمر محصول تغییر می‌دهد. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که تعداد سازمان‌های مایل به استفاده از روش‌های نوین حسابداری مدیریتی به‌طور فزاینده‌ای در حال افزایش است (۴). آلن به این نتیجه رسید که تغییرات سریع فن‌آوری و کاهش چرخه عمر محصول موجب شده است تجزیه و تحلیل هزینه‌یابی چرخه عمر محصول برای شرکت به موضوعی حیاتی تبدیل شود. هم‌چنین، نتایج پژوهش وی بیانگر آن بود که سه عامل شامل ویژگی‌های مشتریان، مزیت رقابتی و کیفیت اطلاعات نظام

شرکت‌ها تصور درستی از مزایای به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت مانند هزینه‌یابی چرخه عمر و هزینه‌یابی هدف داشته باشند، به سرعت این روش‌ها را پذیرفته و به کار می‌گیرند. همچنین، آن‌ها در پژوهش خود به اهمیت نقش سازگاری فرهنگ سازمانی شرکت با ارزش‌های نهادینه‌شده در روش‌های نوین حسابداری مدیریت اشاره و بیان کردند که فرهنگ سازمانی سازگار موجب افزایش انگیزه شرکت در به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت می‌شود (۱۰). گیورگیا و همکاران به این نتیجه رسیدند که بازیافت پسماندهای پلاستیکی (به‌عنوان بخشی از هزینه‌های پایین‌دستی چرخه عمر محصول) به چرخه تولید، می‌تواند موجب افزایش سودآوری شرکت شده و هزینه‌های زیست‌محیطی محصولات پلاستیکی را کاهش دهد. در نتیجه، باعث افزایش سودآوری محصول شود (۳۳).

تاکنون پژوهش‌های اندکی در زمینه هزینه‌یابی چرخه عمر در ایران انجام شده است. لذا، در ادامه سعی شده است خلاصه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در ایران در خصوص موضوعاتی نزدیک به موضوع پژوهش حاضر ارائه شود. مدرس‌یزدی و همکاران بیان کردند برای محصولاتی که دارای چرخه عمر کوتاهی هستند، باید حساسیت بیشتری در تحلیل نوع زنجیره متناسب با آن‌ها مدنظر داشت؛ چراکه تقاضا سریع‌تر و با نوسان بیشتری ایجاد خواهد شد. بنابراین، شرکت‌ها ممکن است با خطر بیشتر کمبود محصول در مراحل اولیه چرخه عمر محصول مواجه شده و این

کمبودها ضمن ایجاد تقاضای کاذب، موجب کاهش تعداد مشتریان بالقوه شود. در نتیجه، شرکت‌ها با حجم عظیم موجودی‌هایی مواجه شوند که فروش آن‌ها در حال کاهش است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تطبیق مشخصات زنجیره تأمین و محصول بسیار مهم‌تر از بهبود آن‌ها در آینده است (۳۴). رضوانی و طالب‌نژاد در پژوهش خود نتیجه گرفتند که در محیط بسیار پویای بازار امروز، همگام با تغییرات محصول، بازار و میزان رقابت در طول زمان، راهبردهای بازاریابی شرکت نیز باید تغییر کند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که چرخه عمر محصول می‌تواند بیانگر تغییراتی باشد که شرکت در مسیر حرکت محصول در چرخه عمر خود، اعمال می‌کند. لذا، راهبردهای قیمت‌گذاری نیز باید با سایر راهبردهای شرکت هماهنگ باشد. در پژوهش رضوانی و طالب‌نژاد دو نقطه مرجع راهبردی شامل «رقابت» و «توجه به مشتریان جدید» و سه رویکرد رایج قیمت‌گذاری شامل رویکردهای مبتنی بر «هزینه»، «مشتری» و «رقابت»، در چرخه عمر محصول تعریف شده است. در پژوهش آنان، با تعیین رویکردهای قیمت‌گذاری هر مرحله، سیزده راهبرد قیمت‌گذاری نیز در مراحل مختلف چرخه عمر محصول تعریف شده است (۳۵). نتایج پژوهش صادقی و تصور نشان داد که مدیریت ذی‌نفعان محصول به منظور شناسایی نیاز مشتریان، شناسایی الزامات اصلی و فرعی محصول و چگونگی ارتباط و تعامل با مشتریان در موفقیت طرح‌های تولیدی نقش اساسی دارد (۳۶). خراسانی و اسحق‌تباراندواری به بررسی تطبیقی پژوهش‌های

مقدار متغیر «مشخصات و ویژگی‌های مشتریان»، امتیازات چهار سؤال اول، جمع و سپس بر عدد ۴ (تعداد سؤال‌ها) تقسیم می‌شود و عدد به دست آمده (که بین ۱ تا ۵ است)، بیانگر مقدار این متغیر است.

روایی و پایایی پرسش‌نامه

برای بررسی روایی همگرا از معیار میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های آن سازه استفاده شده است. از نظر فورنل و لارکر (۳۸) مقدار میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بیشتر از ۰/۵ نشان‌دهنده روایی همگرای قابل قبول است. مگنر و همکاران (۳۹) مقدار بیشتر از ۰/۴ را برای میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده کافی می‌دانند. پایایی پرسش‌نامه از طریق آلفای کرونباخ بررسی شد که مقدار بیشتر از ۰/۷ حاکی از پایایی مناسب آن‌ها بود (۴۰).

جدول شماره ۱ مقادیر میانگین واریانس و آلفای کرونباخ مشترک را نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود نتایج این جدول حاکی از روایی و پایایی مناسب ابزار اندازه‌گیری است.

جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران مالی، مدیران حسابداری مدیریت و کارشناسان حسابداری مدیریت شرکت‌های دارویی هستند که دارای بیش از چهل محصول مختلف در سال ۱۳۹۷ بوده‌اند. دلیل انتخاب این معیار آن است که بیشتر شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس

تجربی در زمینه نقش قیمت‌گذاری در چرخه عمر محصول و تبیین وجوه مشترک نتایج آن‌ها پرداختند و به عواملی هم‌چون عامل‌های بازار، مشتری و سازمانی در تعیین قیمت اشاره کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که انتخاب هر یک از راهبردهای قیمت‌گذاری و تعیین قیمت برای محصولات متناسب با این عامل‌ها چگونه باید انجام شود (۳۷).

روش پژوهش

روش پژوهش و روش گردآوری داده

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی-پیمایشی است و برحسب شیوه گردآوری داده، کمی محسوب می‌شود. به منظور دستیابی به داده‌های لازم برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از پرسش‌نامه پژوهشگرساخته شامل ۲۳ سؤال با طیف لیکرت پنج گزینه‌ای استفاده شده است. پرسش‌نامه این پژوهش شامل دو قسمت است. بخش نخست، به بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان می‌پردازد. بخش دوم، به گزاره‌های تخصصی پژوهش اختصاص دارد. در عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش، برای پاسخ به هر سؤال، اعداد یک تا پنج به گزینه‌های «خیلی کم» تا «خیلی زیاد» اختصاص داده شده است. سپس، میانگین امتیاز مربوط به هر متغیر محاسبه شده است. به نحوی که، امتیاز سؤال‌های مربوط به یک متغیر، جمع و بر تعداد سؤال‌ها تقسیم شده است تا مقدار متغیر برحسب عددی بین یک تا پنج به دست آید. به‌عنوان نمونه، برای محاسبه

جدول ۱: روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین واریانس مشترک	آلفای کرونباخ
ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان	۰/۵۴	۰/۹۲۳
مزیت رقابتی	۰/۶۳	۰/۸۳۲
کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری	۰/۵۷	۰/۷۷۴
فرهنگ سازمانی	۰/۵۵	۰/۷۴
افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش	۰/۷۱	۰/۷۳
استقرار نظام هزینه‌یابی هدف	۰/۵۲	۰/۷۹

دارو و داروسازی مهر شیمی) نیز غیربورسی بودند. با توجه به نامعین بودن حجم نمونه و با لحاظ کردن این موضوع که واریانس جامعه نیز نامعین است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوهن استفاده شد (۴۱). با به‌کارگیری فرمول کوهن، تعداد نمونه ۱۶۰ نفر تعیین شد و جهت اطمینان از دریافت حداقل ۱۶۰ پرسش‌نامه قابل استفاده، تعداد ۱۷۰ پرسش‌نامه بین اعضای نمونه آماری توزیع شد. از ۱۷۰ پرسش‌نامه توزیع شده میان افراد نمونه، سه پرسش‌نامه برگشت نشد و هفت پرسش‌نامه نیز مخدوش تشخیص داده شد. بنابراین، تعداد ۱۶۰ پرسش‌نامه قابل استفاده بود. برای اطمینان از کافی بودن تعداد پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده و نداشتن سوگیری پرسش‌نامه‌های دریافت نشده و مخدوش، ۲۵ درصد پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده در ابتدای کار، با ۲۵ درصد پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده در انتهای فرآیند جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها، مقایسه شد. نتایج حاصل از این مقایسه نشان‌دهنده نبود تفاوت میان میانگین پاسخ افراد نمونه به سؤال‌های پرسش‌نامه بین چارک اول و چارک آخر بود.

ایران، بیشتر از چهار نوع محصول دارند و ۸۵ درصد شرکت‌های دارویی تنوع محصولی بین ۱ تا ۲۰ محصول دارند. بنابراین، به دلیل کاهش تنوع محصولات تولیدی آن‌ها، اهمیت هزینه‌یابی دقیق محصولات در این شرکت‌ها کاهش می‌یابد. فهرست شرکت‌های دارویی با مراجعه به تارنمای دارویاب و تارنمای مدپلنت مشخص شده است. با توجه به این موارد، تعداد ۲۷ شرکت دارویی به عنوان نمونه انتخاب شدند که تعداد ۹ شرکت (شامل داروسازی ابوریحان، داروسازی اسوه، داروسازی اکسیر، داروسازی الحاوی، داروسازی امین، داروسازی تهران دارو، داروسازی جابرابن حیان، داروسازی لقمان و سبجان دارو) در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده بودند و ۱۸ شرکت (شامل داروسازی اکتورکو، داروسازی ایران ناژو، داروسازی ایران هورمون، داروسازی باریج اسانس، داروسازی پورسینا، داروسازی تهران شیمی، داروسازی ثامن، داروسازی درسا دارو، داروسازی دنا دارو، داروسازی رها، داروسازی سها، داروسازی سینا دارو، داروسازی سینا ژن، داروسازی شهر دارو، داروسازی عبیدی، داروسازی کارن، داروسازی گل

روش‌های آماری

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف بررسی شد. با توجه به غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها که نتایج آن در ادامه خواهد آمد، از آزمون ناپارامتریک ویلکاکسون تک‌نمونه‌ای برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شد. هم‌چنین، برای مقایسه دیدگاه افراد نمونه برحسب ویژگی‌های جمعیت‌شناختی از آزمون کروسکال-والیس و برای مقایسه میانگین رتبه‌بندی گروه‌های مختلف نیز از آزمون فریدمن استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

شماره ۲ و آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. همان‌گونه که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، بیش از ۵۱ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی و مابقی دارای مدرک تحصیلات تکمیلی هستند. سابقه کار بیش از ۴۹ درصد پاسخ‌دهندگان بین ۶ تا ۱۰ سال است که نشان می‌دهد افراد نمونه با تعاملات سازمانی و کنش‌های مختلف میان مدیران و کارکنان در سازمان آشنا هستند و می‌توانند نقش فرهنگ سازمانی در به‌کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت را درک کنند. سمت شغلی بیش از ۶۱ درصد پاسخ‌دهندگان، کارشناس حسابداری مدیریت بوده که نشان‌دهنده مربوط بودن سمت شغلی افراد نمونه با موضوع پژوهش است.

طبق جدول شماره ۳، میانگین سه متغیر کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری، فرهنگ سازمانی و استقرار نظام هزینه‌یابی هدف کم‌تر از ۳ است که نشان‌دهنده

آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به پاسخ‌دهندگان در جدول

جدول ۲: آمار توصیفی مربوط به پاسخ‌دهندگان

شاخص	متغیر	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمعی
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۸۲	۵۱/۳	۵۱/۳
	کارشناسی ارشد	۶۱	۳۸/۱	۸۹/۴
	دکتری	۱۷	۱۰/۶	۱۰۰
سابقه کار	زیر ۶ سال	۳۱	۱۹/۴	۱۹/۴
	بین ۶ تا ۱۰ سال	۷۹	۴۹/۳	۶۸/۷
	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۲۵	۱۵/۶	۸۴/۳
سابقه کار	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۱۳	۸/۲	۹۲/۵
	بیشتر از ۲۰ سال	۱۲	۷/۵	۱۰۰
سمت شغلی	مدیر مالی	۲۷	۱۶/۹	۱۶/۹
	مدیر حسابداری مدیریت	۳۵	۲۱/۹	۳۸/۸
	کارشناس حسابداری مدیریت	۹۸	۶۱/۲	۱۰۰

غیر این صورت، توزیع داده‌ها غیرنرمال خواهد بود. در صورت نرمال بودن توزیع داده‌ها باید از روش‌های آماری پارامتریک و در غیر این صورت از روش‌های آماری ناپارامتریک برای آزمون فرضیه‌ها استفاده کرد. همان‌طور که در جدول شماره ۴ مشاهده می‌شود، بر اساس نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف توزیع داده‌ها نرمال نبوده و باید از روش‌های آماری ناپارامتریک استفاده کرد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

به دلیل غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون ویلکاکسون تک‌نمونه‌ای استفاده شد. در این آزمون به دلیل استفاده از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای، میانگین نمره هر متغیر با عدد ۳ مقایسه می‌شود و در صورتی که میانگین نمره بیش از ۳ باشد نشان‌دهنده موافق بودن پاسخ‌دهندگان با سؤال‌های مطرح شده، است.

کم‌اهمیت بودن این متغیرها از نظر آزمودنی‌ها است. همین شرایط در مورد میانه متغیرها نیز صادق است. همچنین، متغیر مزیت رقابتی با میانگین ۳/۳۲۹ بیشترین اهمیت را از نظر پاسخ‌دهندگان دارد. بیشترین انحراف معیار متعلق به متغیر افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش است (۱/۵۱۲) که بیانگر پراکندگی بیشتر داده‌های مربوط به سؤال‌های این متغیر است. کم‌ترین و بیشترین امتیاز و چولگی و کشیدگی داده‌ها از جمله شاخصه‌های دیگری است که برای متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۳ نمایش داده شده است.

بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. چنانچه سطح معنی‌داری آماره آزمون کلموگروف-اسمیرنوف بزرگ‌تر از ۵٪ باشد، توزیع داده‌ها نرمال است و در

جدول ۳: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	میانه	کم‌ترین	بیشترین	چولگی	کشیدگی
ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان	۳/۳۰۱	۱/۱۹۱	۳/۷۵۲	۱/۶۲۵	۵	۰/۴۱۴	(۱/۲۲۱)
مزیت رقابتی	۳/۳۲۹	۱/۰۷۸	۳/۵۹۷	۱/۳۷۵	۵	۰/۳۶۱	(۱/۰۶)
کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری	۲/۸۶۶	۱/۱۳۶	۲/۷۵۳	۱	۴/۷۵	۰/۱۲۲	(۱/۴۲۴)
فرهنگ سازمانی	۲/۸۳۹	۱/۰۹۸	۲/۷۵۲	۱	۵	۰/۰۷۳	(۱/۴۱۹)
افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش	۳/۱۸۵	۱/۵۱۲	۳/۴۹۸	۱/۵	۵	۰/۴۶	(۱/۰۸۵)
استقرار نظام هزینه‌یابی هدف	۲/۱۴۲	۱/۲۱۵	۲/۵	۱	۵	۰/۱۶۱	(۱/۱۸۳)

جدول ۴: نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

متغیر	آماره آزمون	سطح معنی داری
ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان	۲/۲۰۳	۰/۰۰۰
مزیت رقابتی	۲/۰۸۳	۰/۰۰۰
کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری	۱/۹۱۴	۰/۰۰۱
فرهنگ سازمانی	۱/۷۵	۰/۰۰۴
افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش	۲/۳۳۳	۰/۰۰۰
استقرار نظام هزینه‌یابی هدف	۲/۰۰۹	۰/۰۰۲

۹۵ درصد، کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری، فرهنگ سازمانی و استقراری نظام هزینه‌یابی هدف، تأثیر مثبت و معنی داری بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر ندارد. بر این اساس، فرضیه‌های سوم، چهارم و ششم پژوهش پذیرفته نمی‌شود.

بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه

پس از آزمون فرضیه‌های پژوهش، در این قسمت به بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه پرداخته می‌شود. بر این اساس، تفاوت دیدگاه افراد نمونه بر حسب مدارک تحصیلی، سابقه کار و سمت شغلی مقایسه می‌شود. نتایج مربوط، به ترتیب، در جدول‌های شماره‌های ۶، ۷ و ۸ نشان داده شده است. در انجام این تحلیل‌ها از آزمون کروسکال-والیس استفاده شد. تفاوت دیدگاه افراد نمونه دارای مدارک تحصیلی مختلف در جدول شماره ۶ ارائه شده است. بر اساس نتایج مندرج در جدول مزبور سطح معنی داری آماره کروسکال-والیس برای همه متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، بین دیدگاه افراد نمونه دارای مدارک تحصیلی مختلف در مورد تأثیر شش متغیر یادشده بر

نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول ملاحظه می‌شود، سطح معنی داری آماره آزمون برای متغیرهای «ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان»، «مزیت رقابتی» و «افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش»، کم‌تر از ۰/۰۵ است. هم‌چنین، میانگین مشاهدات این سه متغیر، به ترتیب، ۳/۳۰۱، ۳/۳۲۹ و ۳/۱۸۵ است که بیشتر از میانگین مورد انتظار (۳) است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان از طراحی و تولید محصولات مدنظر، مزیت رقابتی و افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش، تأثیر مثبت و معنی داری بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر دارد. بر این اساس، فرضیه‌های اول، دوم و پنجم پژوهش پذیرفته می‌شود. سطح معنی داری آماره آزمون برای متغیرهای «کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری»، «فرهنگ سازمانی» و «استقرار نظام هزینه‌یابی هدف»، بیشتر از ۰/۰۵ است. هم‌چنین، میانگین مشاهدات این سه متغیر، به ترتیب، ۲/۸۶۶، ۲/۸۳۹ و ۲/۱۴۲ و کم‌تر از میانگین مورد انتظار (۳) است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر	فرضیه	میانگین	آماره آزمون	معنی‌داری
ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان	۱	۳/۳۰۱	۲/۶۶۳	۰/۰۰۸
مزیت رقابتی	۲	۳/۳۲۹	۳/۶۰۲	۰/۰۰۰
کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری	۳	۲/۸۶۶	۱/۴۵۳	۰/۱۴۸
فرهنگ سازمانی	۴	۲/۸۳۹	۱/۹۱۶	۰/۰۵۵
افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش	۵	۳/۱۸۵	۱/۹۹۱	۰/۰۴۹
استقرار نظام هزینه‌یابی هدف	۶	۲/۱۴۲	۱/۳۳۴	۰/۱۸۲

جدول ۶: بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه بر حسب مدرک تحصیلی

متغیر	آماره آزمون	معنی‌داری	میانگین نمره‌ها بر حسب مدرک تحصیلی		
			کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری
ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان	۴۲/۳۴۴	۰/۰۰۰	۲/۶۲۸	۳/۹۸۳	۳/۹۵۸
مزیت رقابتی	۵۱/۹۸۳	۰/۰۰۰	۲/۷	۴/۰۷	۴
کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری	۷۲/۴۸۹	۰/۰۰۰	۲/۰۵۲	۳/۶۱۲	۳/۹۱۶
فرهنگ سازمانی	۶۸/۱۳۵	۰/۰۰۰	۲/۱۱۱	۳/۵۶۱	۴
افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش	۷۸/۲۴۹	۰/۰۰۰	۲/۴۱۴	۴/۰۶۹	۳/۸۳۳
استقرار نظام هزینه‌یابی هدف	۳۱/۵۶۸	۰/۰۰۰	۲/۵۳۴	۳/۵۹	۴

جدول شماره ۷ ارائه شده است. بر اساس نتایج مندرج در جدول مزبور سطح معنی‌داری آماره کروسکال-والیس برای همه متغیرها کم‌تر از ۵٪ است. بنابراین، بین دیدگاه افراد نمونه دارای سابقه کار مختلف در مورد تأثیر شش متغیر یادشده بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تفاوت معنی‌داری وجود دارد. همان‌طور که نتایج جدول شماره ۷ نشان می‌دهد میانگین نمره‌های افرادی که سابقه کار آن‌ها کم‌تر از شش سال است برای متغیرهای ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان، مزیت رقابتی، افزایش هزینه‌های

به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر تفاوت مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همان‌طور که نتایج جدول شماره ۶ نشان می‌دهد، به طور میانگین، پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلات تکمیلی به همه متغیرها امتیاز بیشتر از ۳ و پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی امتیاز کمتر از ۳ داده‌اند. بنابراین، افراد دارای مدرک تحصیلات تکمیلی، اعتقاد بیشتری به تأثیرگذاری متغیرهای یادشده بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر دارند. تفاوت دیدگاه افراد نمونه با سابقه کار مختلف در

در جدول شماره ۸ ارائه شده است. بر اساس نتایج مندرج در جدول مزبور سطح معنی داری آماره کروسکال-والیس برای دو متغیر ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان و افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش کم‌تر از ۵٪ است. بنابراین، بین دیدگاه افراد نمونه دارای سمت‌های شغلی مختلف در مورد تأثیر این دو متغیر بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر، تفاوت مثبت و معنی داری وجود دارد.

در مورد متغیر ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان از نظر افراد دارای سمت شغلی مدیر مالی و مدیر حسابداری مدیریت، این متغیر تأثیری بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر ندارد اما کارشناسان حسابداری مدیریت معتقدند ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان عاملی اثرگذار بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر است. به نظر می‌رسد با افزایش رده سازمانی بین کارکنان حسابداری مدیریت، توجه به خواسته‌ها و نیازهای مشتریان کاهش می‌یابد. از این‌رو، متغیر ویژگی‌ها و

غیرتولیدی زنجیره ارزش و استقرار نظام هزینه‌یابی هدف بیشتر از ۳ است. هم‌چنین، میانگین نمره‌های افرادی که سابقه کار آن‌ها بین ۶ تا ۱۰ سال است برای تمام متغیرها بیشتر از ۳ است. در نتیجه، از نظر این افراد متغیرهای یادشده تأثیر مثبت و معنی داری بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر دارد. با این وجود، سایر پاسخ‌دهندگان که سابقه کار بیشتر از ده سال دارند این متغیرها را عاملی اثرگذار بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر نمی‌دانند. شاید یکی از دلایل مقاومت افراد دارای سابقه کار بیشتر در برابر تغییرات سازمانی باشد. هم‌چنین، می‌توان استدلال کرد افرادی که سابقه کاری بیشتری دارند، سن بیشتری نیز دارند که باعث نوعی ثبات کارکردی در آن‌ها می‌شود؛ به‌گونه‌ای که انگیزه کافی برای یادگیری و بهبود شرایط ندارند، در برابر تغییرات مقاوم هستند و رویه‌های موجود را کافی و مناسب می‌پندارند. تفاوت دیدگاه افراد نمونه با سمت شغلی مختلف

جدول ۷: بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه برحسب سابقه کار

متغیر	آماره آزمون	معنی داری	میانگین نمره‌ها برحسب سابقه کار			
			زیر ۶ سال	بین ۶ تا ۱۰ سال	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	بین ۱۶ تا ۲۰ سال
ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان	۷۱/۸۴۵	۰/۰۰۰	۳/۵۲	۴/۰۱۲	۲/۰۹۹	۱/۹۲۳
مزیت رقابتی	۸۲/۵۶۶	۰/۰۰۰	۳/۵۹۲	۴/۰۰۶	۲/۱۶۱	۲/۰۱۵
کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری	۷۱/۳۵۶	۰/۰۰۰	۲/۱۳۵	۳/۶۹	۲/۰۵۴	۲/۱۵۳
فرهنگ سازمانی	۶۷/۴۹۳	۰/۰۰۰	۲/۲۱	۳/۶	۲/۰۶۱	۲/۰۷۶
افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش	۹۱/۰۷۲	۰/۰۰۰	۳/۰۱۴	۳/۹۶۵	۱/۹۶	۲/۰۱۹
استقرار نظام هزینه‌یابی هدف	۳۷/۶۰۹	۰/۰۰۰	۳/۰۶۵	۳/۶۹۴	۲/۳۳	۲/۲۶۹

جدول ۸: بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه بر حسب سمت شغلی

میانگین نمره‌ها بر حسب سمت شغلی			معنی‌داری	آماره آزمون	متغیر
مدیر مالی	مدیر حسابداری	کارشناس حسابداری مدیریت			
۲/۲۹۳	۲/۷۸۸	۳/۱۲۶	۰/۰۱۷	۹/۹۳	ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان
۳/۲۳۳	۳/۵۹۱	۳/۲۷۱	۰/۲۷	۳/۹۷۲	مزیت رقابتی
۲/۷۸۳	۲/۰۹۲	۲/۸۲۲	۰/۶۱۷	۱/۸۳۳	کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری
۳/۷۷۳	۳/۹۲۸	۳/۸۴۶	۰/۷۰۹	۱/۳۲۲	فرهنگ سازمانی
۲/۱۷۷	۳/۴۶۳	۳/۱۱۲	۰/۰۳۶	۸/۴۴۹	افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش
۳/۱۲۷	۳/۳۸۱	۳/۰۸۴	۰/۵۹۴	۱/۹۲۳	استقرار نظام هزینه‌یابی هدف

اطلاعات درون سازمانی در مورد هزینه‌های مربوط به محصول، دیدگاه شفافی نسبت به افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش نداشته باشند و این متغیر را عاملی مهم در به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر ندانند. سطح معنی‌داری آماره آزمون برای متغیرهای مزیت رقابتی، کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری، فرهنگ سازمانی و استقرار نظام هزینه‌یابی هدف بیشتر از ۵٪ است. بنابراین، می‌توان گفت بین دیدگاه افراد نمونه در مورد تأثیر این متغیرها بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

اولویت‌بندی متغیرها

برای مقایسه و اولویت‌بندی نقش هر یک از مؤلفه‌های ویژگی‌ها و انتظارات مشتریان، مزیت رقابتی، کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری، فرهنگ سازمانی، افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش و استقرار نظام هزینه‌یابی هدف بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر، از آزمون فریدمن استفاده و نتایج آن در جدول

انتظارات مشتریان را عاملی تأثیرگذار در به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت، هم‌چون هزینه‌یابی چرخه عمر نمی‌دانند. یکی از دلایل را می‌توان کارکرد محصولات دارویی برای سلامت مشتریان دانست که باعث ایجاد این ذهنیت در مدیران شده است که به دلیل ضروری بودن محصولات دارویی برای سلامت مشتریان، شرکت‌های دارویی می‌توانند در طراحی و تولید محصولات خود نیازهای مشتریان را نادیده بگیرند.

در مورد متغیر افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش نیز از نظر افراد دارای سمت شغلی مدیر و کارشناس حسابداری مدیریت، این متغیر اثر مثبتی بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر دارد اما مدیران مالی این متغیر را عاملی اثرگذار در به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر نمی‌دانند. به نظر می‌رسد به دلیل این که تمرکز مدیران مالی روی مسائل حسابداری مالی و مالیاتی است و نیز به دلیل درگیر نبودن مدیران مالی در چرخه تولیدی شرکت و ارائه نکردن

شماره ۹ ارائه شده است. با توجه به اینکه سطح معنی داری آماره آزمون کم تر از ۵٪ است، می توان بین عوامل مؤثر بر به کارگیری هزینه یابی چرخه عمر در سازمان ها اولویت بندی انجام داد. همان طور که در جدول شماره ۹ مشاهده می شود، از نظر افراد نمونه، مزیت رقابتی با میانگین رتبه ۳/۸۳، بیشترین تأثیر را بر به کارگیری هزینه یابی چرخه عمر دارد و ویژگی ها و انتظارات مشتریان، افزایش هزینه های غیرتولیدی زنجیره ارزش، استقرار نظام هزینه یابی هدف، کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری و فرهنگ سازمانی، به ترتیب، با میانگین رتبه ۳/۷۷، ۳/۴۶، ۳/۲۵، ۳/۲۱ و ۳/۱۴ در رتبه های بعدی قرار دارد.

نتیجه گیری

با توجه به پویایی بازارها که پیوسته در حال تغییر هستند، راهبردهای بازاریابی نیز هماهنگ با دیگر راهبردهای سازمان باید تغییر کند (۳۵). دوره عمر کالا یکی از عوامل اصلی در تصمیم گیری و استفاده

از راهبردهای مختلف هزینه یابی و قیمت گذاری است (۱۵ و ۱۸). با توجه به اهمیت موضوع هزینه یابی و قیمت گذاری و کاربرد چرخه عمر محصول در تصمیم گیری های مرتبط با آن، هدف پژوهش حاضر بررسی دیدگاه های مدیران و کارشناسان شرکت های دارویی در مورد عوامل مؤثر بر به کارگیری هزینه یابی چرخه عمر در این صنعت است. در این راستا، نظر ۱۶۰ نفر از مدیران مالی، مدیران حسابداری مدیریت و کارشناسان حسابداری مدیریت شرکت های دارویی در مورد شش عامل اثرگذار بر به کارگیری هزینه یابی چرخه عمر از طریق پرسش نامه دریافت و نتایج حاصل از آن آزمون و تحلیل شد.

نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد ویژگی ها و انتظارات مشتریان از طراحی و تولید محصولات مدنظرشان تأثیر مثبت و معنی داری بر به کارگیری هزینه یابی چرخه عمر دارد. بنابراین، شرکت ها باید به خواسته ها و نیازهای مشتریان خود توجه کنند و با توجه به تغییر نیازهای مشتریان، ویژگی های محصولات خود را تغییر دهند و در

جدول ۹: نتایج آزمون فریدمن برای اولویت بندی متغیرها

متغیر	رتبه	میانگین رتبه ای	آماره آزمون	سطح معنی داری
ویژگی ها و انتظارات مشتریان	دوم	۳/۷۷	۱۸/۵۳۴	۰/۰۰۱
مزیت رقابتی	اول	۳/۸۳		
کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری	پنجم	۳/۲۱		
فرهنگ سازمانی	ششم	۳/۱۴		
افزایش هزینه های غیرتولیدی زنجیره ارزش	سوم	۳/۴۶		
استقرار نظام هزینه یابی هدف	چهارم	۳/۲۵		

به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر در سازمان‌ها است. نتیجه آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد از نظر پاسخ‌دهندگان کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر در شرکت‌های دارویی اثرگذار نیست؛ این در حالی است که پیشرفت فن‌آوری و یکپارچه شدن نظام‌های اطلاعاتی شرکت‌ها می‌تواند اطلاعات دقیقی از بهای تمام‌شده محصولات در اختیار افراد تصمیم‌گیرنده قرار دهد. از دلایل احتمالی پذیرفته نشدن این فرضیه می‌توان به گستردگی و پیچیدگی موجود در نظام‌های اطلاعاتی اشاره کرد که موجب شده است نقش و اهمیت کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری نادیده گرفته شود. هم‌چنین، به دلیل اینکه بخش عمده‌ای از افراد نمونه را مدیران و کارشناسان قسمت حسابداری مدیریت تشکیل داده‌اند، منطقی به نظر می‌رسد آشنایی بیشتری درباره چرخه عمر محصول و هزینه‌های مربوط به آن نسبت به نظام‌های اطلاعاتی حسابداری داشته باشند. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش‌های آلن (۳)، مورس و یوان (۴) و راغوناتان (۲۹) مطابقت ندارد. به نحوی که، نتایج این پژوهش‌ها بر خلاف پژوهش حاضر حاکی از آن است که کیفیت مطلوب نظام اطلاعاتی حسابداری در شرکت، احتمال پیاده‌سازی هزینه‌یابی چرخه عمر را افزایش می‌دهد.

نتیجه آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان داد از نظر پاسخ‌دهندگان فرهنگ سازمانی بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر در شرکت‌های دارویی اثرگذار نیست. فرهنگ سازمانی سازگار با ارزش‌های نهادینه‌شده در روش‌های جدید مدیریتی مانند

صورت نیاز در طراحی محصولات تجدیدنظر کنند. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش‌های آلن (۳)، رضوانی و طالب‌نژاد (۳۵)، صادقی و تصور (۳۶) و خراسانی و اسحق‌تباراندواری (۳۷) همسو است. به نحوی که، نتایج این پژوهش‌ها نیز مانند پژوهش حاضر نشان می‌دهد نیازهای مشتریان یکی از دلایل مهم به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر در سازمان‌ها است.

نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد مزیت رقابتی کالا تأثیر مثبت و معنی‌داری بر به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر دارد. با توجه به اینکه در هزینه‌یابی چرخه عمر توجه ویژه‌ای به هزینه‌های قبل از تولید محصول (تحقیق و توسعه) می‌شود این موضوع می‌تواند بسترساز تولید محصول با ویژگی‌های منحصر به فرد شود. بنابراین، اطلاع شرکت از هزینه‌های کل چرخه عمر برای شرکت مزیتی رقابتی ایجاد می‌کند؛ چرا که اطلاع از هزینه‌های کل چرخه عمر موجب مدیریت مناسب طراحی و مهندسی محصولات می‌شود. هم‌چنین، شرکت با آگاهی از کل بهای تمام‌شده چرخه عمر محصولات قادر خواهد بود در شرایط رقابتی قیمت محصولات را درست‌تر تعیین کند. لذا، تلاش سازمان‌ها برای ایجاد مزیت رقابتی برای محصولات خود، منجر به افزایش به کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر به وسیله آن‌ها می‌شود. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش‌های آلن (۳)، برایان (۳۰) و خراسانی و اسحق‌تباراندواری (۳۷) همسو است. به نحوی که، نتایج این پژوهش‌ها نیز مانند پژوهش حاضر نشان می‌دهد کسب مزیت رقابتی یکی از دلایل مهم

هزینه‌یابی چرخه عمر، می‌تواند موجب ایجاد انگیزه در مدیران سازمان در به‌کارگیری و اتخاذ روش‌های نوین حسابداری مدیریت شود (۲۴). بنابراین، فرهنگ سازمانی سازگار، بستری مناسب برای به‌کارگیری این روش را فراهم کند. در مورد دلایل احتمالی پذیرفته‌نشدن فرضیه چهارم نیز به نظر می‌رسد کارکنان با اصول و فرهنگ سازمانی سازگار در رابطه با ایجاد نوآوری در سطوح مختلف سازمانی آشنایی کافی نداشته باشند و به همین دلیل از نظر آنان فرهنگ سازمانی تأثیری بر به‌کارگیری بهایابی چرخه عمر ندارد. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش لاو و سبون (۳۱) همخوانی ندارد. به نحوی که، نتایج پژوهش آن‌ها بر خلاف پژوهش حاضر نشان داد تأثیر فرهنگ سازمانی بر به‌کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت مانند هزینه‌یابی چرخه عمر در بین شرکت‌های پیشگام در زمینه نوآوری، بیشتر است.

نتیجه فرضیه پنجم پژوهش نشان داد از نظر پاسخ‌دهندگان افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش تأثیر مثبتی بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر دارد. از آنجا که نظام حسابداری بهای تمام‌شده سنتی ابزاری برای اندازه‌گیری هزینه‌های قبل از تولید محصول ندارد، این انتظار به وجود می‌آید که شرکت‌هایی که دارای هزینه‌های قبل از تولید هم‌چون تحقیق و توسعه هستند، تمایل زیادی برای به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر داشته باشند. شرکت‌های دارویی نیز هزینه‌های قبل از تولید درخور توجهی دارند و یکی از دلایل تأیید این فرضیه می‌تواند همین موضوع باشد. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش کنور

و موسلانگ (۳۲) مطابقت دارد. به نحوی که، نتایج پژوهش آنان نیز نشان داد که میزان هزینه‌های فعالیت‌های بالادستی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر میزان پذیرش هزینه‌یابی چرخه عمر دارد.

نتیجه فرضیه ششم پژوهش نشان داد از نظر پاسخ‌دهندگان استقرار نظام هزینه‌یابی هدف، تأثیری بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر شرکت‌های دارویی ندارد. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش کنور و موسلانگ (۳۲) مطابقت ندارد. آن‌ها تأکید ویژه‌ای بر استفاده هم‌زمان از هزینه‌یابی چرخه عمر و هزینه‌یابی هدف به عنوان دو ابزار تصمیم‌گیری دارند؛ زیرا به‌کارگیری این روش‌ها در شرایط رقابتی می‌تواند برای شرکت مزایای زیادی داشته باشد.

نتایج سایر تحلیل‌های پژوهش نشان داد دیدگاه پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی، سابقه کار و سمت شغلی مختلف در مورد متغیرهای اثرگذار بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر در شرکت‌های دارویی یکسان نیست. هم‌چنین، یافته‌های این پژوهش نشان داد که مزیت رقابتی، بیشترین تأثیر را بر به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر دارد و ویژگی‌های مشتریان، افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش، استقرار نظام هزینه‌یابی هدف، کیفیت نظام اطلاعاتی حسابداری و فرهنگ سازمانی، به ترتیب، در رتبه‌های بعدی قرار می‌گیرد.

پیشنهادهای پژوهش

با توجه به نتایج فرضیه اول پژوهش مبنی بر اهمیت متغیر انتظارات مشتریان در به‌کارگیری هزینه‌یابی

تولید یک محصول در قیمت‌گذاری آن بود، به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود با برنامه‌ریزی دقیق تولید و تعیین ارتباط فعالیت‌های بالادستی و پایین‌دستی برای تولید محصول، میزان این هزینه‌ها را به طور صحیح مشخص کنند تا بتوانند با قیمت‌گذاری مناسب محصولات به مزیت رقابتی دست یابند.

محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش، جزء پژوهش‌های میدانی است و برای گردآوری داده از پرسش‌نامه استفاده شده است. مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر، محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه نظیر بی‌انگیزگی برخی افراد نمونه در پاسخ به سؤال‌های پرسش‌نامه و دشواری در دسترسی به صاحب‌نظران برای گردآوری داده‌های لازم بوده است.

تضاد منافع

هیچ‌گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

چرخه عمر، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها انتظارات مشتریان در مورد محصولات و خدمات را شناسایی و محصولات و خدمات خود را مطابق انتظارات مشتریان طراحی و تولید کنند تا کیفیت محصولات و خدمات از نظر مشتریان افزایش یابد. هم‌چنین، به مدیران پیشنهاد می‌شود برای بهبود مستمر محصولات با ایده‌های نوین و کسب رضایت مشتریان، نظرات مشتریان را بررسی کرده و رفتار آن‌ها را مدنظر قرار دهند.

با توجه به نتایج فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اهمیت مزیت رقابتی محصولات شرکت‌ها در به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر، به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود به منظور کسب مزیت رقابتی در استفاده از روش هزینه‌یابی چرخه عمر به‌ویژه در مورد بازاریابی، نیازسنجی مشتریان و ایده‌یابی از نظر متخصصان بهره ببرند.

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه پنجم، که نشان‌دهنده اهمیت افزایش هزینه‌های غیرتولیدی زنجیره ارزش در به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر است و لزوم در نظر گرفتن کل هزینه‌های مربوط به

References

- 1 Kashanipoor M, Hamidizadeh A, Kazempour M, Kabirpour M. The impact of economic and human factors in applying management accounting tools (companies listed on the Tehran Stock Exchange). *Management Accounting*. 2018;11(36):81-92. Persian.
- 2 Hasas Yeganeh Y, Diyanati Deylami Z, Novrooz Beygi E. Management accounting practices in the firms listed on the Tehran Stock Exchange: An empirical examination. *Management Accounting*. 2015;4(1): 1-18. Persian.
- 3 Alan D. Product life cycle cost

- analysis: The impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information. *Management Accounting Research*. 2004;15(4):401-414.
- 4 Moores K, Yuen S. Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*. 2001;26(4):351-389.
- 5 Nazeri M. Product life cycle. *Journal of Iran National Bank*. 2012; 26. 23-31. Persian.
- 6 Brede H. Verbreitung des cost managements in schweizerischen grobunternehmen grgebnisse einer empirischen untersuchung. *Die Unternehmung*. 1994;48(5):335-350.
- 7 Himme A. Kostenmanagement: Bestandsaufnahme und kritische Beurteilung der empirischen Forschung. *Zeitschrift Für Betriebswirtschaft*. 2009;79(9):1051-1098.
- 8 Frees W, Nam S. Approximating expected warranty costs. *Management Science*. 1998;34(12):1441-1449.
- 9 Adamany H, Gonsalves F. (1994). Life cycle management: An integrated approach to managing investments. *Journal of Cost Management*. 1994; 8(2):35-48.
- 10 Christian A, Greve J. Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*. 2017;34(12): 59-57.
- 11 Namazi M, Rezaei Gh. Evaluation of managers' view on the qualitative role and effect of management accounting information in budgeting system of Iran's healthcare. *Journal of Health Accounting*. 2020;9(23):120-139. Persian.
- 12 Loffler C. Delegation R&D and competitiveness in a bertrand duopoly. *Review of Managerial Science*. 2012;6(3):287-306.
- 13 Shamszadeh B, Esfandian M. Cost of product life cycle. 5th National and 3rd International Conference on Accounting and Management; 2016 Feb. 15; Tehran, Iran. Persian.
- 14 Hansen R, Mowen M, Guan L. Cost management: Accounting & control. 6th ed. Cincinnati: South Western College; 2009.
- 15 Horngren C, Datar S, Rajan S. Cost accounting: A managerial emphasis. 14th ed. New Jersey: John Wiley & Sons; 2006.
- 16 Atkinson A, Kaplan R, Matsumura E, Young S. Management accounting: Information for decision making and strategy execution. 6th ed. Darrington: Pearson; 2012.
- 17 Murthy P, Bishkek W. Warranty management and product manufacture. 2006; 4th ed. London: Springer.
- 18 Clinton B, Graves A. Product value analysis: Strategic analysis over the entire product life cycle. *Journal of Cost Management*. 1999;13(3):22-29.
- 19 Hansen R, Mowen M. Management accounting. 4th ed. Cincinnati: South-Western; 1992.
- 20 Kreuze J, Newell G. ABC and life-cycle costing for environmental expenditures. *Management Accounting Research*. 1994;75(2):38-42.
- 21 Brady K, Henson P, Fava JA. Sustainability, eco-efficiency, life-cycle management, and business strategy. *Environmental Quality Management*. 1999;8(3):33-41.
- 22 Flynn B, Schroeder R, Sakakibara S.

- The impact of quality management practices on performance and competitive advantage. *Decision Sciences Journal*. 1995;26(5):659-691.
- 23 Nijssen E, Arbouw A, Commandeur R. Accelerating new product development: A preliminary empirical test of a hierarchy of implementation. *Journal of Product Innovation Management*. 1995;12:99-109.
- 24 Bolouri A, Mahmoudzadeh Baghbani S, Rezaei Gh. Identifying the barriers to apply management accounting techniques in Iranian health system (A case study of East Azarbaijan hospitals). *Journal of Health Accounting*. 2019;8(21):49-69. Persian.
- 25 Naveh E, Halevy A. A hierarchical framework for a quality information system. *Journal of Total Quality Management*. 2000;11(1):87-111.
- 26 Mahdavi Gh, Ebrahimi F. The effect of ethics on the professional and organizational commitment of accountants (A case study: The universities of medical sciences). *Journal of Health Accounting*. 2015;4(2):87-103. Persian.
- 27 Pimsiri C, Scapens R. Regulation and adaptation of management accounting innovations: The case of economic value added in Thai state-owned enterprises. *Management Accounting Research*. 2017;(37):30-48.
- 28 Woodsa M, Lynda T, Fang G. A case study of economic value added in target costing. *Management Accounting Research*. 2012;23(4): 261-277.
- 29 Raghunathan S. Impact of information quality and decision-maker quality on decision quality: A theoretical model and simulation analysis. *Decision Support Systems*. 1999;26(4):275-286.
- 30 Bryan M. Box of tricks. *Australian Finance Review*. 2012;(53):17-36.
- 31 Love E, Cebon P. Meanings on multiple levels: The influence of field-level and organizational-level meaning systems on diffusion. *Journal of Management Studies*. 2008;45(7): 239-267.
- 32 Knauer T, Moslang K. Target costing in deutschen companies. *Controlling*. 2015;27(3):160-165.
- 33 Giorgia F, Veronica S, Astrup G. Environmental life cycle cost assessment: Recycling of hard plastic waste collected at Danish recycling centers. *Conservation & Recycling*. 2019;(14):299-309.
- 34 Modarres Yazdi M, Yadollahi J, Jafarinezhad A, Jamali Gh. Designing the supply chain based on product type and life cycle. *Journal of Management Knowledge*. 2006;19(4): 149-176. Persian.
- 35 Rezvani HR, Talebnezhad A. Presenting a conceptual framework for locating pricing strategies in product lifecycle based on strategic marketing reference points. *Journal of Trading Reviews*. 2010;(42):2-11. Persian.
- 36 Sadeghi HR, Tasavvor MM. Identifying and analyzing customer needs in the life cycle of product design and development using system engineering techniques. 3rd International Conference on Recent Innovations in Mechanical Engineering and Industrial Engineering; 2016 Dec. 9; Tehran, Iran. Persian.
- 37 Khorasani M, Eshagh Tabarandovari T. Comparative study of the role of pricing in the product life cycle. 2017;

- 2nd International Conference on Management and Accounting; 2017 Jul. 6; Tehran, Iran. Persian.
- 38 Fornell C, Larcker D. Evaluating structural equation modeling with unobserved variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*. 1981;18(1):39-50.
- 39 Magner N, Welker B, Campbell T. Testing a model of cognitive budgetary participation-processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting and Business Research*. 1996;27(1):41-50.
- 40 Santos RA. Cronbach's alpha: A tool for assessing the reliability of scales. *Journal of Extension*. 1999;37(2):35-39.
- 41 Thompson B, Snyder A. Statistical significance testing practices. *Journal of Experimental Education*. 1997; 66:75-83.