

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۳۸۱ / ۲ / ۲۰

وزارتخانه اقتصاد و امور بازرگانی
جمهوری اسلامی ایران



دانشگاه تهران

دانشکده مدیریت

**پایان نامه جهت اخذ درجه دکترای تخصصی (PHD)
در رشته حسابداری**

عنوان:

**مطالعه و بررسی دو دیدگاه حسابداری صنعتی
و میزان کاربرد آن در شرکتهای تولیدی ایران**

استاد راهنما:

جناب آقای دکتر نقی بهرامفر

اساتید مشاور:

جناب آقای دکتر علی نیکخواه آزاد جناب آقای دکتر عادل آذر

اساتید ناظر:

جناب آقای دکتر ایرج نوروش جناب آقای دکتر حسین اعتمادی

پژوهش و نگارش این رساله در جلسه مورخ ۱۳۸۱-۰۹-۰۷ هیئت رسیدگی
حمید حقیقت
با درجه و نمره ۸۵ (۱۸-۱۶) - ۱۰۰
پژوهشگر: ...

زمستان ۱۳۷۹

۴۱۳۵۱

تقدیم به:

پدر و مادر بزرگوارم
همسر مهربان و فداکارم
فرزندان عزیزم عطیه، علی و امیرحسین

پیشگفتار:

امروزه سیستمهای حسابداری صنعتی موثر و کارآمد در بنگاههای اقتصادی هر کشوری بمنزله یکی از مؤلفه‌های مهم توسعه اقتصادی بشمار می‌آیند بطوری که اطلاعات بدست آمده از این سیستمها مبنای بسیاری از تصمیم‌گیریهای اقتصادی در تخصیص بهینه منابع قرار می‌گیرند.

در عصر رقابت پرشتاب جهانی، سیستمهای حسابداری صنعتی با فراهم آوردن اطلاعات مرتبط با هزینه تولید کالا یا خدمت نقش بسزایی در کاهش قیمت و افزایش کیفیت محصولات و ارتقای سطح رضایتمندی مشتریان ایفا می‌نمایند و لذا با توجه به اهمیت مقوله یاد شده در اقتصاد کشور بر آن شدیم تا در پژوهش حاضر ضمن شناسائی ساختار فعلی سیستمهای حسابداری صنعتی میزان استفاده از تکنیکها و روشهای حسابداری صنعتی مدرن و همچنین موانع احتمالی بکارگیری سیستمهای مزبور را مورد بررسی قرار دهیم.

در سالهای گذشته با راه‌اندازی و توسعه دوره‌های تحصیلات تکمیلی گامهای موثری در راستای انجام تحقیقات حسابداری برداشته شده است و این تحقیق نیز یکی از این تحقیقات است که در آن تلاش شده ویژگیها و مشخصه‌های سیستمهای حسابداری صنعتی در شرکتهای تولیدی از دو رویکرد سنتی و مدرن مورد شناسائی قرار گیرند.

در اینجا لازم می‌دانم از راهنماییها و دلسوزیهای استاد محترم راهنما جناب آقای دکتر بهرامفر که از نظرات ارزنده ایشان در این تحقیق بهره‌مند بودم تشکر و قدردانی نمایم. از استاد محترم مشاور جناب آقای دکتر نیکخواه آزاد که با مشاوره و راهنمایی موثر خود نقشی بمراتب بیش از استاد مشاور ایفا نمودند و در انجام این تحقیق از هیچ مساعدتی دریغ نوزیدند، تشکر و سپاسگزاری می‌نمایم. از استاد محترم مشاور جناب آقای دکتر آذر که با مشاوره آماري ارزشمند خود کمک موثری در انجام تحقیق نمودند، تشکر و قدردانی می‌نمایم. همچنین از اساتید محترم ناظر جناب آقای دکتر نوروش و جناب آقای دکتر اعتمادی که زحمت داوری این پایان نامه را متقبل شدند، تشکر می‌نمایم.

همچنین وظیفه خود می‌دانم از اساتید محترم دوره دکترای حسابداری جناب آقای دکتر ثقفی، جناب آقای دکتر نیکخواه و جناب آقای دکتر جهانخوانی که در راه اندازی و غنای دوره دکترای حسابداری در دانشگاه تهران سهم بسزایی داشته‌اند، تشکر و سپاسگزاری نمایم. در پایان از همسر صبور و فرزندان فداکارم که در طول تدوین تحقیق همراه من بودند و بر همه ناملايمات شکیبائی ورزیدند، تشکر و قدردانی مینمایم.

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
الف	چکیده
	● فصل اول: کلیات
۱	* مقدمه
۱	* تشریح و بیان موضوع
۴	* اهمیت و اهداف تحقیق
۶	* فرضیه‌های تحقیق
۱۱	* روش (متدولوژی) تحقیق
۱۲	* محدودیت‌های تحقیق
۱۳	* تعریف برخی واژه‌های تخصصی
۱۷	* خلاصه فصل
۱۷	* چارچوب فصول آینده
	● فصل دوم: ادبیات و پیشینه تحقیق
۱۹	* مقدمه

۱۹	* تاریخچه سیر تحول حسابداری صنعتی
۳۲	* تئوریهای مهم مرتبط با حسابداری صنعتی
۳۷	* طبقه بندی سیستمهای حسابداری صنعتی
۳۸	* مشخصه های سیستمهای حسابداری صنعتی سنتی
۵۶	* نارسائیهای سیستمهای حسابداری صنعتی سنتی
۶۸	* رویکرد حسابداری صنعتی مدرن
۹۳	* خلاصه فصل
	● فصل سوم: روش و ساختار تحقیق
۹۴	* مقدمه
۹۴	* روش (متدلوژی) تحقیق
۹۵	* جامعه و نمونه آماری تحقیق
۹۶	* تهیه پرسشنامه و جمع آوری اطلاعات
۹۸	* قابلیت اطمینان (پایایی) پرسشنامه
۹۹	* اعتبار (روایی) پرسشنامه
۱۰۲	* روش توزیع پرسشنامه
۱۰۲	* معایب پرسش نامه
۱۰۷	* روش های تجزیه و تحلیل آماری اطلاعات
۱۱۰	* شناسائی مولفه های حسابداری صنعتی سنتی
۱۱۸	* شناسایی مولفه های حسابداری صنعتی مدرن
۱۳۴	* خلاصه فصل

● فصل چهارم: تجزیه و تحلیل اطلاعات و ارائه نتایج

- ۱۳۶ * مقدمه
- ۱۳۶ * اطلاعات جمعیت‌شناسی
- ۱۴۰ * آزمون فرضیه‌های تحقیق
- ۱۴۰ * نتایج آزمون فرضیه‌های گروه "الف"
- ۱۵۱ * نتایج آزمون فرضیه‌های گروه "ب"
- ۱۶۰ * آزمون میزان اهمیت روشها و تکنیکهای حسابداری مدرن
- ۱۶۲ * آزمون میزان اهمیت موانع بکارگیری روشهای حسابداری مدرن
- ۱۶۴ * تحلیل عامل
- ۱۶۶ * نتایج بررسی میدانی
- ۱۷۶ * خلاصه فصل

● فصل پنجم: خلاصه تحقیق، نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

- ۱۷۳ * مقدمه
- ۱۷۳ * خلاصه تحقیق
- ۱۸۳ * نتیجه‌گیری و تفسیر آزمون فرضیات گروه الف
- ۱۸۷ * نتیجه‌گیری داده‌های مرحله بررسی میدانی
- ۱۸۹ * نتیجه‌گیری و تفسیر آزمون فرضیات گروه ب
- ۱۹۱ * پیشنهادات تحقیق
- ۱۹۲ * محدودیتهای تحقیق
- ۱۹۳ * پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی

چکیده:

در عصر جهانی شدن اقتصاد و رقابت فشرده تر بنگاه‌های اقتصادی در سطح ملی و بین‌المللی کاهش "هزینه تولید" کالاها و خدمات و همچنین افزایش کیفیت آنها در راستای حفظ و دستیابی به بازارهای جدید اهمیتی بیش از پیش یافته است و برای این منظور تصمیم‌گیرندگان مختلف نیاز به اطلاعات صحیح، بهنگام و مربوط از هزینه تولید دارند. اطلاعات هزینه تولید در بنگاه‌های اقتصادی از طریق سیستم‌های حسابداری صنعتی تهیه و ارائه می‌شود. سیستم‌های حسابداری صنعتی را بر حسب ماهیت اطلاعات تهیه شده و استفاده‌کنندگان آنها، به دو رویکرد سنتی و مدرن طبقه‌بندی می‌کنند. محور اصلی سیستم حسابداری صنعتی در رویکرد سنتی محاسبه "بهای تمام شده" (هزینه) محصول برای گزارشگری برون سازمانی و در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری است. بدلیل پاره‌ای نارسایی در رویکرد سنتی، متعاقباً رویکرد مدرن با هدف تهیه و ارائه اطلاعات هزینه تولید برای گزارشگری درون سازمانی در راستای تخصیص بهینه منابع پدید آمد.

هدف اصلی این پژوهش بررسی و شناسایی موقعیت سیستم‌های حسابداری صنعتی در شرکتهای تولیدی ایران از منظرهای سنتی و مدرن بوده است. بمنظور دستیابی

به اهداف تحقیق و بر مبنای شناسایی مولفه‌های اساسی هر یک از رویکردها، فرضیات تحقیق تحت دو گروه "الف" و "ب" دسته بندی و تدوین شدند. جامعه و نمونه آماری این تحقیق شامل شرکتهای تولیدی پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران بوده است. روش انجام تحقیق پیمایشی بوده و داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های تحقیق با استفاده از پرسشنامه‌ای که اعتبار و روایی (قابلیت اطمینان) آن احراز شد، جمع آوری گردید. به منظور آزمون فرضیه‌ها با توجه به نوع پاسخها از آزمون آماری Binomial و ضریب توافقی پیرسون استفاده گردید. بر مبنای تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتایج آزمون فرضیه‌ها ۸ فرضیه از ۱۷ فرضیه رویکرد سنتی تأیید و بقیه رد شدند. همچنین در رویکرد مدرن با استثنای دو فرضیه (استفاده از بودجه جامع تولید و تجزیه و تحلیل انحرافات بودجه) شانزده فرضیه دیگر رد شدند. در پایان محدودیتهای تحقیق بیان شد و بر مبنای یافته‌های تحقیق پیشنهاداتی مطرح و برای تحقیقات آتی در زمینه مورد تحقیق توصیه‌هایی ارائه گردید.

فصل اول: کلیات

- مقدمه
- تشریح و بیان موضوع
- اهمیت و اهداف تحقیق
- فرضیه‌های تحقیق
- روش (مندلوژی) تحقیق
- محدودیت‌های تحقیق
- تعریف برخی واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی
- خلاصه فصل
- چارچوب فصول آینده

مقدمه:

این فصل به تشریح موضوع تحقیق، اهمیت و اهداف آن می‌پردازد. همچنین فرضیه‌های تحقیق، روش (متدلوژی) انجام تحقیق، محدودیت‌های تحقیق و نیز تعاریف برخی از اصطلاحات و واژه‌های تخصصی استفاده شده در تحقیق ارائه می‌گردد.

تشریح و بیان موضوع

نگاهی گذرا به تحولات اقتصادی دو دهه گذشته حکایت از بروز و ظهور سازه‌ها و پدیده‌های جدیدی دارد که بر تمام شئون اقتصاد تأثیری شگرف داشته است. تکنولوژی نوین، سیستم‌های اطلاعاتی هوشمند و قابل انعطاف، ساز و کارهای جدید تولید، رقابت پر شتاب در سطح ملی و جهانی، توجه گسترده‌تر به رضایت مندی مشتریان، تأکید بر افزایش کیفیت محصولات و کاهش هزینه‌های تولید برخی از سازه‌هایی هستند که اقتصاد اکثر کشورها منجمله ایران را به چالش جدی کشانده است.

قدر مسلم این است که در چنین عصر و زمانی برای رویارویی با اینگونه چالشها تخصیص بهینه منابع کمیاب در کلیه موسسات اقتصادی اعم از دولتی و خصوصی بمنظور افزایش کارایی و بهره‌وری ملی بیش از پیش اهمیت می‌یابد. در فرآیند تخصیص بهینه

منابع وجود مکانیزم و سازوکار تصمیم‌گیریهای آگاهانه اقتصادی ضرورتی اجتناب‌ناپذیر بشمار می‌آید. از سوی دیگر به منظور اتخاذ تصمیمات آگاهانه اقتصادی، افراد مختلف تصمیم‌گیرنده در اجتماع نیاز به اطلاعات مالی و غیر مالی صحیح، بموقع و مربوط دارند تا بتوانند با اتکا و استناد به اینگونه اطلاعات بهترین راه کار تخصیص منابع را از بین راه کارهای مختلف انتخاب نمایند.

اطلاعات مورد نیاز تصمیم‌گیرندگان اقتصادی از طریق منابع مختلف تامین و ارائه می‌گردد که یکی از مهمترین آنها سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری است. سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در کلیه واحدهای اقتصادی اعم از دولتی، خصوصی، تولیدی، خدماتی، انتفاعی و غیر انتفاعی به عنوان کانال (مجرای) رسمی اطلاع‌رسانی در تهیه و ارائه اطلاعات مالی نقش مهم و برجسته‌ای دارند. امروزه تصمیم‌گیریهای اقتصادی بدون اتکا بر اطلاعات ارائه شده در سیستم‌های حسابداری ناممکن و یا حداقل کم حاصل است و این امر به نوبه خود حسابداری را از نقش سنتی خود که ثبت و گزارش فعالیت‌های مالی بوده به مبنایی اساسی در تصمیم‌گیریهای اقتصادی در هر دو سطح خرد و کلان ارتقا بخشیده است.

Horngren(1996) اهداف اصلی سیستم‌های حسابداری را بنحو زیر عنوان

نموده است:

۱. تنظیم استراتژیهای کلی و برنامه‌های بلندمدت

۲. تصمیمات مربوط به تخصیص منابع

۳. برنامه ریزی و کنترل هزینه عملیات و فعالیتها

۴. سنجش عملکرد و ارزیابی مدیران و کارکنان

۵. تامین نیازهای گزارشهای برون سازمانی

بنظر می‌رسد که بمنظور کفایت و اثربخشی بیشتر، سیستم‌های حسابداری در بنگاه‌های اقتصادی باید بگونه‌ای طراحی و اجرا شوند تا اهداف فوق را تحقق بخشند.

سیستم اطلاعاتی حسابداری بعنوان یک سیستم جامع دارای تعدادی زیر سیستم^(۱) (سیستم فرعی) میباشند که با یکدیگر در ارتباط و تعامل می‌باشند. سیستم حسابداری صنعتی بعنوان یکی از مهمترین سیستمهای فرعی بنگاههای تولیدی است که با شناسایی، اندازه‌گیری و گزارش "هزینه تولید" محصول اطلاعات کلیدی مورد نیاز تصمیم‌گیرندگان و استفاده‌کنندگان مختلف اعم از درون سازمانی و برون سازمانی را تامین و ارائه می‌نماید.

در متون و ادبیات معمولاً سیستمهای حسابداری صنعتی را با توجه به نوع و ماهیت گروههای استفاده‌کننده از اطلاعات، به دو رویکرد "سنتی" و "مدرن" طبقه‌بندی می‌شوند. بر مبنای رویکرد سنتی، حسابداری صنعتی بر محور "هزینه یابی" و در راستای محاسبه بهای تمام شده محصول طراحی گردیده و هدف اصلی آن تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی از قبیل صاحبان سرمایه، بستانکاران و نهادهای دولتی می‌باشد. در این رویکرد هدف اصلی از طراحی، استقرار و استفاده از سیستمهای حسابداری صنعتی تهیه اطلاعات مربوط به بهای تمام شده (هزینه) تولید یک واحد کالا بر مبنای هزینه‌یابی کامل^(۲) و در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری^(۳) می‌باشد. در رویکرد سنتی، اساساً "حسابداری صنعتی در خدمت حسابداری مالی است.

1.Subsystem

2.Full Costing

3.Generally Accepted Accounting Principles(GAAP)

به دلیل پاره‌ای نارسائیه‌ها در رویکرد سنتی منجمله فقدان توانایی تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت اتخاذ تصمیمات بهینه اقتصادی، رویکرد جدیدی تحت عنوان رویکرد مدرن یا حسابداری مدیریت مطرح گردیده است. هدف عمده در رویکرد مدرن تامین نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان برون و درون سازمانی (مدیران) توأماً می‌باشد و به همین دلیل به این رویکرد "حسابداری مدیریت" نیز اطلاق شده است.

اهمیت و اهداف تحقیق

امروزه وجود سیستمهای حسابداری صنعتی کارآمد و اثربخش در بنگاههای اقتصادی هر کشوری بمنزله یکی از شاخصهای مهم توسعه اقتصادی بشمار می‌آیند. اطلاعات فراهم شده در سیستمهای حسابداری صنعتی زیر بنای بسیاری از تصمیم‌گیریهای اقتصادی در تخصیص بهینه منابع و مدیریت هزینه⁽¹⁾ قرار می‌گیرند.

سیستمهای حسابداری صنعتی اعم از سنتی و مدرن اطلاعات مهمی را در ارتباط با "هزینه تولید" محصول برای تصمیم‌گیرندگان برون و درون سازمانی فراهم می‌نمایند. با استفاده صحیح از اطلاعات حسابداری صنعتی زمینه‌های ارتقای کارایی و بهره‌وری ملی که امروزه بعنوان مهمترین چالش اقتصادی مطرح است، فراهم می‌آید. ارتقای کارایی و بهره‌وری ملی موجب کاهش ضایعات و هزینه تولید و نیز افزایش کیفیت محصولات و خدمات می‌گردد و بدنبال آن سطح زندگی و رفاه جامعه بهبود می‌یابد.

شواهد ضمنی حاکی از اینست که در شرائط کنونی حتی سیستمهای حسابداری