

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشکده مدیریت و اقتصاد  
گروه حسابداری

پایان نامه تحصیلی برای دریافت درجه کارشناسی ارشد رشته حسابداری

---

بررسی ارتباط بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده، اهداف استفاده از آن و  
اثر بخشی سیستم بهای تمام شده

---

استاد راهنما:

دکتر احمد خدای پور

استاد مشاور:

دکتر مهدی بهار مقدم

مؤلف:

مازیار برهانی

اردیبهشت ماه ۱۳۹۰



این پایان نامه به عنوان یکی از شرایط درجه کارشناسی ارشد به

### گروه حسابداری

### دانشکده مدیریت و اقتصاد

### دانشگاه شهید باهنر کرمان

تسلیم شده است و هیچ گونه مدرکی به عنوان فراغت از تحصیل دوره مزبور شناخته نمی شود.

دانشجو: مازیار برهانی

استاد راهنما: دکتر احمد خدای پور

استاد مشاور: دکتر مهدی بهار مقدم

داور ۱: جناب آقای نصرت اله جابری نسب

داور ۲: دکتر امید پورحیدری

نماینده تحصیلات تکمیلی دانشکده: دکتر حمیدرضا حری

حق چاپ محفوظ و مخصوص به دانشگاه شهید باهنر کرمان است.

## تقدیم به:

به پاس عاطفه سرشار و گرمای امیدبخش وجودشان که در این سردترین روزگاران بهترین پشتیبان است

به پاس قلب‌های بزرگشان که فریادرس است و سرگردانی و ترس در پناهشان به شجاعت می‌گراید

و به پاس محبت‌های بی‌دریغشان که هرگز فروکش نمی‌کند

این مجموعه را به **پدر و مادر عزیزم** تقدیم می‌کنم.

## تشکر و قدردانی:

سپاس بیکران مر دادار زیبا راست که توفیق دمی دیگر به بنده حقیرش عطا فرمود تا در سایه رحمت و عنایت بی منتهایش، شکرگذار بندگانش گردم.

سپاس و آفرین باد بر روان پاک همه انبیاء و اولیا و به ویژه امام هشتم شیعیان حضرت رضا (ع) که در دیار او به سرچشمه علم و عرفان الهی هدایت شدم.

نخست از پدر و مادر دلسوزم که در تمام ابعاد زندگی، مساعدت و دعای خیرشان همواره یاریگر من بوده است، صمیمانه سپاسگزارم.

سپس از استاد بزرگوارم جناب آقای **دکتر احمد خدای پور** که با مساعدت‌های بی‌شائبه‌شان راهنمایی این تحقیق را به عهده گرفتند کمال تشکر و امتنان را دارم. استادی گرانقدر که انجام این پژوهش بدون نگرش علمی، راهبرد خردمندانه و زحمات دلسوزانه ایشان میسر نبود.

همچنین از استاد گرامی‌ام جناب آقای **دکتر مهدی بهار مقدم** که با سعه صدر مشاوره این تحقیق را پذیرفتند، صمیمانه تشکر می‌نمایم.

و از اساتید محترم داور، جناب آقای **نصرت اله جابری نسب** و **دکتر امید پورحیدری** که زحمت داوری این پایان‌نامه را تقبل نمودند، قدردانی می‌نمایم.

و در خاتمه از خواهر عزیزم و همسر ایشان آقای **احمد نادری** و برادرانم، **رضا، مهدی و هادی** و همچنین تمام دوستانی که به هر نحوی مرا در انجام این تحقیق یاری نمودند، قدردانی به عمل آورده، برای ایشان موفقیت روزافزون را آرزومندم.

همتم بدرقه راه کن ای طایر قدس      که دراز است ره مقصد و من نوسفرم

## خلاصه

این تحقیق ارتباط بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده، اهداف استفاده از آن و اثربخشی سیستم بهای تمام شده را مورد آزمون قرار می‌دهد. برای انجام این تحقیق از روش پیمایشی استفاده شده است. در ابتدا با انجام تحلیل عاملی، دو بعد زیربنایی اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده که به مجموعه‌ای از اهداف در بین نه هدف پرکاربرد استفاده شده از سیستم بهای تمام شده اطلاق می‌شوند، مشخص گردید؛ استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول و اهداف مدیریت هزینه. در مرحله بعد، اثر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف برنامه‌ریزی محصول و مدیریت هزینه بر اثربخشی سیستم بهای تمام شده به عنوان معیاری برای سنجش میزان استفاده و سطح رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده، مورد آزمون قرار گرفت. نتایج دلالت بر این دارد که در سطوح بالاتر (پایین‌تر) استفاده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده تأثیر منفی (مثبت) بر میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده می‌گذارد، در حالی که در سطوح بالاتر (پایین‌تر) استفاده برای اهداف مدیریت هزینه، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده اثر مثبت (منفی) بر میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده و رضایت‌مندی از آن دارد. این بدان معناست که زمانی که طراحی سیستم بهای تمام شده (از نظر سطح پیچیدگی آن) و اهداف استفاده از آن بهتر مشخص شوند، سیستم هزینه‌یابی مؤثرتر است. همچنین عوامل دیگری از قبیل، رسمی‌سازی قوانین، رویکردها، خط‌مشی‌ها و سیاست‌های اتخاذ شده در شرکت‌ها، میزان رقابت و استراتژی رقابتی نیز بر میزان استفاده و سطح رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده تأثیرگذار می‌باشند.

**کلمات کلیدی:** طراحی سیستم بهای تمام شده، رویه‌های جذب سربار، اهداف استفاده از

سیستم بهای تمام شده، اثربخشی سیستم بهای تمام شده

# فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱	فصل اول. کلیات تحقیق.....
۲	۱-۱. مقدمه.....
۳	۲-۱. تشریح و بیان موضوع تحقیق.....
۵	۳-۱. اهمیت و ضرورت انجام تحقیق.....
۷	۴-۱. اهداف تحقیق و نتایج مورد استفاده بعد از انجام تحقیق.....
۷	۵-۱. فرضیه‌های تحقیق.....
۸	۶-۱. متغیرهای تحقیق.....
۸	۱-۶-۱. متغیر مستقل.....
۸	۲-۶-۱. متغیر وابسته.....
۹	۳-۶-۱. متغیر تعدیل کننده.....
۹	۷-۱. روش انجام تحقیق.....
۹	۱-۷-۱. جامعه و نمونه آماری.....
۱۰	۲-۷-۱. روش نمونه گیری.....
۱۰	۳-۷-۱. ابزار جمع آوری اطلاعات.....
۱۱	۸-۱. روش آزمون فرضیه‌ها.....
۱۱	۹-۱. تعریف واژه‌های عملیاتی.....
۱۱	۱-۹-۱. سیستم هزینه یابی (بهای تمام شده).....
۱۱	۲-۹-۱. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت.....
۱۱	۳-۹-۱. برنامه ریزی محصول.....
۱۱	۴-۹-۱. مدیریت هزینه.....

۱۰-۱. قلمرو تحقیق.....	۱۲
۱۱-۱. خلاصه فصل.....	۱۲
۱۲-۱. چارچوب فصول آتی.....	۱۲
<b>فصل دوم. مبانی نظری و ادبیات تحقیق.....</b>	<b>۱۴</b>
۱-۲. مقدمه.....	۱۵
۲-۲. مروری بر ادبیات تحقیق.....	۱۵
• بخش اول: سیستم هزینه‌یابی (بهای تمام شده).....	۱۵
۱-۲-۲. سیستم هزینه‌یابی سنتی.....	۱۶
۲-۲-۲. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC).....	۱۹
۱-۲-۲-۲. تعریف هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.....	۲۰
۲-۲-۲-۲. تاریخچه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.....	۲۰
۳-۲-۲-۲. تصمیم‌گیری برای اجرای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.....	۲۲
۴-۲-۲-۲. فرایند طراحی و اجرای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.....	۲۲
۱-۴-۲-۲-۲. شناسایی اهداف سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.....	۲۳
۲-۴-۲-۲-۲. تشکیل گروه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.....	۲۴
۳-۴-۲-۲-۲. موضوعات سازمانی.....	۲۴
۴-۴-۲-۲-۲. شناسایی فعالیت‌ها.....	۲۴
۵-۴-۲-۲-۲. شناسایی محرک‌های هزینه اولیه.....	۲۵
۶-۴-۲-۲-۲. مخازن هزینه فعالیت‌ها.....	۲۶
۷-۴-۲-۲-۲. شناسایی محرک‌های هزینه ثانویه.....	۲۶
۸-۴-۲-۲-۲. موضوعات هزینه.....	۲۷
۹-۴-۲-۲-۲. مقایسه بهای تمام شده محصول در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با روش سنتی.....	۲۸
۵-۲-۲-۲. مقایسه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با هزینه‌یابی سنتی.....	۲۸
• بخش دوم: اهداف سیستم بهای تمام شده.....	۳۰
۳-۲-۲. برنامه‌ریزی محصول.....	۳۲



۳۲	..... ۱-۳-۲-۲. قیمت گذاری محصول
۳۳	..... ۱-۱-۳-۲-۲. اهمیت قیمت گذاری
۳۳	..... ۲-۱-۳-۲-۲. اهداف قیمت گذاری
۳۴	..... ۳-۱-۳-۲-۲. عوامل مؤثر بر قیمت گذاری
۳۵	..... ۴-۱-۳-۲-۲. مراحل قیمت گذاری
۳۷	..... ۲-۳-۲-۲. تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۴۱	..... ۳-۳-۲-۲. طراحی محصول جدید
۴۲	..... ۱-۳-۳-۲-۲. روش های تخمین هزینه طراحی محصول جدید
۴۲	..... ۲-۳-۳-۲-۲. روش های هزینه یابی طراحی محصول جدید
۴۲	..... ۱-۲-۳-۳-۲-۲. روش مقایسه ای
۴۳	..... ۲-۲-۳-۳-۲-۲. روش پارامتریک
۴۳	..... ۳-۲-۳-۳-۲-۲. روش تحلیلی
۴۳	..... ۴-۲-۳-۳-۲-۲. روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ها (ABC)
۴۴	..... ۵-۲-۳-۳-۲-۲. سایر روش های تخمین هزینه
۴۴	..... ۴-۲-۲. مدیریت هزینه
۴۸	..... ۱-۴-۲-۲. کاهش هزینه
۴۹	..... ۲-۴-۲-۲. مدل سازی هزینه (بهای تمام شده)
۵۰	..... ۱-۲-۴-۲-۲. مهندسی ارزش
۵۰	..... ۲-۲-۴-۲-۲. تعریف مهندسی ارزش
۵۲	..... ۳-۴-۲-۲. اندازه گیری عملکرد
۵۳	..... ۱-۳-۴-۲-۲. اصول اندازه گیری عملکرد
۵۴	..... ۲-۳-۴-۲-۲. ساختار روش اندازه گیری عملکرد
۵۵	..... ۳-۳-۴-۲-۲. مراحل اجرای سیستم اندازه گیری عملکرد
۵۶	..... ۵-۲-۲. سایر اهداف سیستم بهای تمام شده
۵۶	..... ۱-۵-۲-۲. بودجه بندی
۵۹	..... ۲-۵-۲-۲. تصمیم گیری در خصوص بازده محصول
۶۱	..... ۳-۵-۲-۲. ارزیابی موجودی ها

۳-۲. پیشینه تحقیق.....	۶۲
۱-۳-۲. تحقیقات انجام شده در خارج کشور.....	۶۲
۱-۱-۳-۲. تحقیق کینگ، لاپسلی، میچل و مويس.....	۶۲
۲-۱-۳-۲. تحقیق فاستر و اسونسون.....	۶۲
۳-۱-۳-۲. تحقیق شانهاال و لانگفیلد.....	۶۳
۴-۱-۳-۲. تحقیق کاگوین و بوومن.....	۶۳
۵-۱-۳-۲. تحقیق پیزینی.....	۶۳
۶-۱-۳-۲. تحقیق العمیری و دروری.....	۶۴
۷-۱-۳-۲. تحقیق شات.....	۶۴
۲-۳-۲. تحقیقات انجام شده در داخل کشور.....	۶۵
۱-۲-۳-۲. تحقیق فخاریان و رشنو.....	۶۵
۲-۲-۳-۲. تحقیق نمازی و شکاری.....	۶۵
۳-۲-۳-۲. تحقیق دستگیر و عرب یارمحمدی.....	۶۶
۴-۲-۳-۲. تحقیق اعتمادی و شمس زاده.....	۶۷
۵-۲-۳-۲. تحقیق خدامی پور و طالبی.....	۶۷
۴-۲. خلاصه فصل.....	۶۸
<b>فصل سوم. روش تحقیق.....</b>	<b>۶۹</b>
۱-۳. مقدمه.....	۷۰
۲-۳. روش تحقیق.....	۷۰
۱-۲-۳. جامعه آماری.....	۷۱
۲-۲-۳. نمونه آماری.....	۷۱
۳-۲-۳. ساختار ابزار اندازه گیری.....	۷۲
۳-۳. تجزیه و تحلیل قابلیت اعتماد و اعتبار پرسشنامه.....	۷۳
۱-۳-۳. قابلیت اعتماد (پایایی) ابزار اندازه گیری.....	۷۴
۲-۳-۳. اعتبار (روایی) ابزار اندازه گیری.....	۷۶
۱-۲-۳-۳. اعتبار محتوا.....	۷۶

۳-۳-۲-۲. اعتبار ملاکی.....	۷۷
۳-۳-۲-۳. اعتبار سازه.....	۷۷
۳-۴. فرضیه‌های تحقیق.....	۷۸
۳-۵. متغیرهای تحقیق و شیوه محاسبه آنها.....	۸۰
۳-۵-۱. پیچیدگی سیستم بهای تمام شده.....	۸۰
۳-۵-۲. اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده.....	۸۰
۳-۵-۳. اثربخشی سیستم بهای تمام شده.....	۸۱
۳-۵-۴. عوامل محیطی.....	۸۱
۳-۵-۴-۱. رقابت.....	۸۱
۳-۵-۴-۲. ابهام محیطی مشاهده شده.....	۸۲
۳-۵-۵. عوامل سازمانی.....	۸۲
۳-۵-۵-۱. استراتژی رقابتی.....	۸۲
۳-۵-۵-۲. تفکیک عمودی.....	۸۳
۳-۵-۵-۳. تمرکزگرایی.....	۸۳
۳-۵-۵-۴. رسمی سازی.....	۸۳
۳-۵-۶. عوامل فنی و تخصصی.....	۸۳
۳-۵-۶-۱. تنوع محصول.....	۸۳
۳-۵-۶-۲. تکنولوژی پیشرفته تولید.....	۸۴
۳-۵-۶-۳. خطوط تولید.....	۸۴
۳-۵-۶-۴. فرایند تولید.....	۸۴
۳-۶. روش گردآوری اطلاعات.....	۸۴
۳-۷. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها.....	۸۵
۳-۷-۱. روش‌های آماری توصیفی.....	۸۵
۳-۷-۲. روش‌های آماری استنباطی.....	۸۵
۳-۸. خلاصه فصل.....	۸۷

**فصل چهارم. تجزیه و تحلیل داده‌ها ..... ۸۸**

۱-۴. مقدمه.....	۸۹
۲-۴. اطلاعات جمعیت‌شناسی.....	۸۹
۳-۴. نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق.....	۹۱
۱-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم - عامل اول.....	۱۰۲
۱-۱-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول - عامل اول.....	۱۰۳
۲-۱-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم - عامل اول.....	۱۰۳
۳-۱-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم - عامل اول.....	۱۰۴
۴-۱-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم - عامل اول.....	۱۰۵
۵-۱-۳-۴. نتیجه‌گیری کلی از فرضیه‌های اول تا چهارم - عامل اول.....	۱۰۶
۲-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم - عامل دوم.....	۱۰۸
۱-۲-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول - عامل دوم.....	۱۰۸
۲-۲-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم - عامل دوم.....	۱۰۹
۳-۲-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم - عامل دوم.....	۱۰۹
۴-۲-۳-۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم - عامل دوم.....	۱۱۰
۵-۲-۳-۴. نتیجه‌گیری کلی از فرضیه‌های اول تا چهارم - عامل دوم.....	۱۱۳
۴-۴. خلاصه فصل.....	۱۱۴

**فصل پنجم. نتیجه‌گیری و پیشنهادات ..... ۱۱۵**

۱-۵. مقدمه.....	۱۱۶
۲-۵. خلاصه و نتیجه تحقیق.....	۱۱۶
۳-۵. پیشنهادات تحقیق.....	۱۱۸
۴-۵. محدودیت‌های تحقیق.....	۱۱۹
۵-۵. توصیه‌هایی برای تحقیقات آتی.....	۱۲۰

# فصل اول

## کلیات تحقیق

## ۱-۱. مقدمه

وقوع رویدادهایی نظیر توسعه رقابت جهانی، پیشرفت فناوری اطلاعات و ارتباطات و دسترسی به سیستم‌های اطلاعاتی ارزان طی دو دهه گذشته و تلاش واحدهای اقتصادی جهت احراز رتبه جهانی و ورود به بازارهای بین‌المللی، لزوم داشتن نگرش‌هایی همچون رضایت مشتریان را اجتناب ناپذیر کرده است. با گسترش روزافزون مباحث مربوط به سازمان تجارت جهانی و پیوستن تدریجی کشورهای مختلف به این سازمان، لزوم توجه به تکنیک‌های مدیریت هزینه بیش از پیش احساس می‌شود. کشورهایی که به این پیمان جهانی می‌پیوندند به دنبال سازوکارها و ابزارهایی هستند که بتوانند به دوام و بقای اقتصادی آنها در بازار پر رقابت جهانی کمک کنند و بتوانند پیش از ورود به این رقابت همه جانبه، قابلیت‌های مناسب و آمادگی لازم را کسب نمایند.

امروزه قیمت و کیفیت از مهمترین مزیت‌های رقابتی در صنایع به شمار می‌آیند. از این رو بررسی رابطه بین این دو مزیت رقابتی در سال‌های اخیر به ویژه در صنایع پیشرو و کشورهای صنعتی بسیار مورد بحث بوده است. این که بدی کیفیت چه تأثیری بر قیمت محصولات و متعاقباً درآمد شرکت خواهد داشت و نیز برای رسیدن به کیفیت مطلوب باید چقدر هزینه کنیم، بحث هزینه‌یابی (بهایی) را جایگاه ویژه‌ای بخشیده است.

در بازار یکپارچه دنیای آینده، کسانی قادر به رقابت هستند و می‌توانند به دوام و بقای واحدهای تجاری خود امیدوار باشند که بتوانند کالاهایی با مزایای رقابتی، تولید و به بازار عرضه کنند، عرضه کنندگانی که بتوانند محصولاتی را با کیفیت و کارکرد مشابه اما با قیمت‌های پایین‌تر به بازار ارائه کنند، گوی سبقت را از دیگر رقبا خواهند ربود و سهم خود را در بازار افزایش خواهند داد. شرکتی می‌تواند از نظر قیمتی با دیگر رقبا، رقابت کند که قیمت تمام شده محصولات خود را دقیق و به جزء داشته باشد تا بتواند سود و تخفیفات را درست اعمال نماید و ضرر نکند. از طرف دیگر باید هزینه‌های سربار، تولید، نیروی انسانی، کیفیت و ... را کنترل نماید و در صدد کاهش آن باشد. این سیستم زمانی کارآمدتر است که با سیستم برنامه‌ریزی تولید در ارتباط باشد تا شرکت بتواند در هر مرحله از تولید بهای تمام شده محصول را در اختیار داشته باشد و آنرا مدیریت نماید. بدین منظور داشتن یک سیستم هزینه‌یابی (بهایی) یکپارچه و مناسب که بتواند تمام اهداف موردنظر شرکت را تامین نماید و همچنین آگاهی لازم از مشکلات پیاده‌سازی و پیچیدگی‌های سیستم مزبور مورد لزوم است.

## ۲-۱. تشریح و بیان موضوع تحقیق

در سده اخیر، اطلاعات هزینه‌یابی، بخش اصلی خدمات ارائه شده توسط حسابداران مدیریت را تشکیل می‌دهد. در واقع، مبنای نظام نوین حسابداری مدیریت بر شیوه‌های هزینه‌یابی تاکید دارد که در چند سده گذشته توسعه یافته‌اند. هزینه‌یابی، وظیفه‌ای است که حسابداری مالی و مدیریت را به هم مرتبط می‌سازد. یک واحد تولیدی، عمده فروشی یا خرده فروشی، بدون وجود اطلاعات مربوط به بهای تمام شده محصولات قادر نخواهد بود که بهای تمام شده کالای فروخته شده و موجودی کالای خود را مشخص کند و در نتیجه نمی‌تواند سودآوری واحد اقتصادی و یا بخش‌های مختلف را اندازه‌گیری و با بازار مقایسه نماید. افزون بر این، هزینه‌یابی محصولات یا خدمات، اطلاعات باارزشی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد و در تصمیم‌های مدیریتی به عنوان مبنایی برای ایجاد بازخورد کنترلی روی هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در بازارهای رقابتی توسعه یافته جهانی، تلاش سازمان‌ها به منظور سازگاری با محیط رقابتی، پویا و پیچیده امروزی به منظور بقا امری بدیهی است. در این راستا سیستم‌های زیادی جهت هزینه‌یابی خدمات و محصولات، کاهش هزینه‌ها، بهبود مستمر، ارزیابی عملکرد، ... و در نهایت افزایش ارزش ارائه شده است. سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی بر مبنای استفاده از چند محرک هزینه، گزارش‌های مالی را به‌طور گمراه‌کننده‌ای پشتیبانی می‌کردند و اطلاعات تحریف شده ارائه می‌دادند. در چنین فضایی سازمان‌ها بطور فزاینده‌ای در پی اصلاح سیستم‌های هزینه‌یابی خود شدند. مقصود از یک سیستم هزینه‌یابی اصلاح شده، سیستمی است که ناهمگونی مصرف منابع به وسیله خدمات، محصولات یا مشتریان را به گونه‌ای بهتر اندازه‌گیری کند و همچنان افزایش رقابت و پیشرفت تکنولوژی و فناوری اطلاعات عاملی تعیین‌کننده در طراحی چنین سیستمی بود. هر چند از بهای تمام شده محصولات یا خدمات می‌توان در زمینه‌های بسیار متنوعی استفاده کرد، با این حال، هزینه‌یابی با روش‌های بسیار متنوعی انجام‌پذیر است. (خوزین، ۱۳۸۵) یکی از روش‌های جدید، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. مفید بودن هر یک از روش‌های محاسبه بهای تمام شده نیز به میزان مربوط بودن آن برای اهداف خاص و مختلف بستگی دارد.

برای سیستم هزینه‌یابی اهداف مختلفی بر شمرده شده است که به شرح زیر می‌باشد:

- (۱). کاهش هزینه‌ها
- (۲). قیمت‌گذاری محصول
- (۳). اندازه‌گیری عملکرد
- (۴). مدل‌سازی بهای تمام شده

(۵). بودجه بندی

(۶). تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری

(۷). تصمیم‌گیری در خصوص بازده محصول

(۸). طراحی محصول جدید

(۹). ارزیابی موجودی‌ها

در این تحقیق اهداف سیستم بهای تمام شده به دو بعد زیربنایی تقسیم‌بندی و مورد بررسی قرار می‌گیرد: برنامه‌ریزی محصول و مدیریت هزینه.

در نظر گرفتن اهداف سیستم بهای تمام شده باعث اثربخشی و کارایی سیستم بهای تمام شده می‌شود. منظور از اثربخشی سیستم بهای تمام شده، میزان استفاده از این سیستم در تصمیم‌گیری‌ها و سطح رضایت‌مندی از آن می‌باشد.

با توجه به موارد ذکر شده، این تحقیق در پی پاسخ به سوالات زیر می‌باشد:

(۱). آیا بین استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول و الف) میزان استفاده از آن در تصمیم‌گیری و ب) سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده رابطه وجود دارد؟

(۲). آیا بین استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف مدیریت هزینه و الف) میزان استفاده از آن در تصمیم‌گیری و ب) سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده رابطه وجود دارد؟

در پیاده‌سازی و اجرای سیستم بهای تمام شده بایستی محافظه‌کارانه و هوشمندانه عمل کرد، زیرا واقعیت این است که در مقابل مزایایی که برای این سیستم برشمرده می‌شود، این سیستم پیچیدگی‌ها و مشکلات خاص خود را دارد. پیچیدگی‌هایی که برای سیستم بهای تمام شده مطرح است از دو دیدگاه قابل بررسی است: الف) تعداد مخازن هزینه و مبناهای تخصیص هزینه مورد استفاده در سیستم هزینه‌یابی شرکت‌ها و ب) ماهیت مخازن هزینه و مبناهای تخصیص هزینه مورد استفاده در سیستم هزینه‌یابی شرکت‌ها.

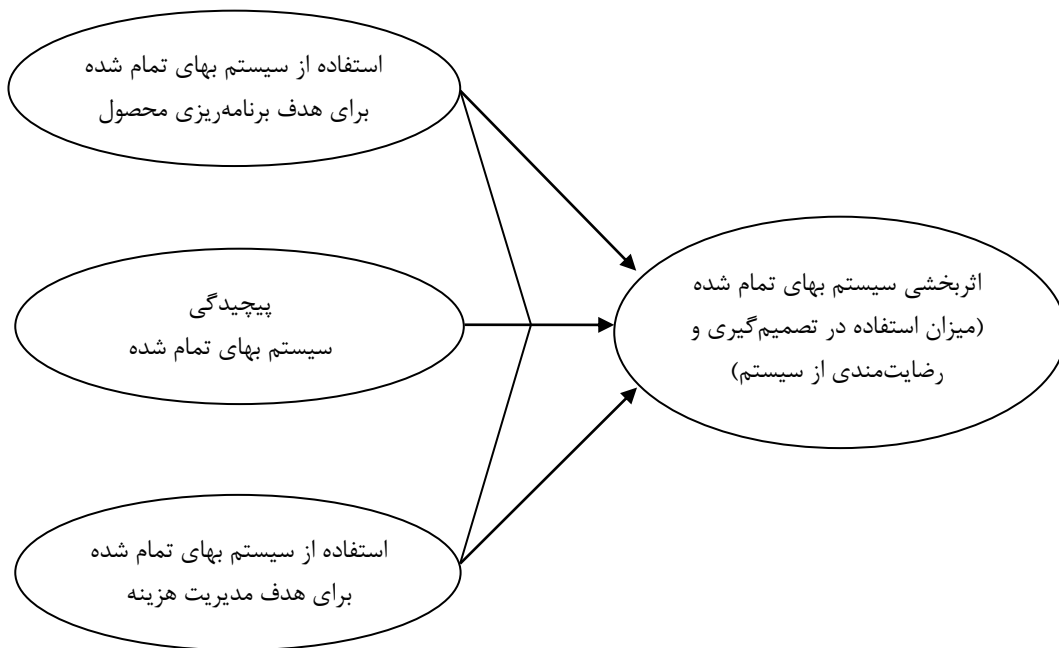
حال در ادامه با طرح دو سوال زیر تأثیر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده بر روی هر یک از اهداف این سیستم مورد بحث قرار می‌گیرد:

(۳). آیا بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف برنامه‌ریزی محصول و الف) میزان استفاده از آن در تصمیم‌گیری و ب) سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده رابطه وجود دارد؟



(۴). آیا بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف مدیریت هزینه و الف) میزان استفاده از آن در تصمیم‌گیری و ب) سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده رابطه وجود دارد؟

در نهایت مدل مفهومی این تحقیق به شرح زیر می‌باشد:



### ۱-۳. اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

حدود دو دهه قبل معرفی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مورد علاقه جامعه دانشگاهی و متخصصان طراحی سیستم‌های هزینه‌یابی بود. یک مجموعه از مطالعات تجربی، عوامل تأثیرگذار بر روی طراحی سیستم هزینه‌یابی را مورد آزمون قرار داده است که نتایج این تحقیقات غیرقطعی و انحرافی بوده است. اخیراً محققان تلاش کرده‌اند تا چشم‌انداز مطالعات طراحی سیستم هزینه‌یابی را گسترش دهند. این مطالعات بر روی پذیرش یا عدم پذیرش سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با توجه به عامل سطح پیچیدگی سیستم‌های هزینه‌یابی متمرکز شده‌اند. برخی دیگر از مطالعات به صورت تجربی اثربخشی سیستم هزینه‌یابی را مورد آزمون قرار داده است که در این مضمون تأثیرات به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر روی عملکرد مالی شرکت‌ها از اهمیت خاصی برخوردار است.

از آنجا که جداسازی و نشان دادن آثار عملکرد مالی ناشی از به‌کارگیری سیستم‌های مختلف هزینه‌یابی بسیار مشکل است، اخیراً محققان نشان دادند (نتایج تحقیقات صورت گرفته در سال ۲۰۰۷، از جمله تحقیق صورت گرفته توسط العمیری و دروری<sup>۱</sup>) که یک رویه مفید و سازنده می‌تواند به نتایج و داده‌های مربوط‌تری منتج شود. برای مثال، سطح رضایت‌مندی از سیستم هزینه‌یابی می‌تواند جایگزین اثربخشی آن شود. از این گذشته، آنها نشان دادند که پیچیدگی سیستم هزینه‌یابی و عامل‌های مفهومی ممکن است اثر مشترک بر روی اثربخشی سیستم‌های هزینه‌یابی داشته باشد. آنها همچنین خاطر نشان می‌سازند که تحقیقات بعدی باید به سمت آزمون کردن این آثار متقابل هدایت شوند.

یک فاکتور که هنوز مورد آزمون قرار نگرفته است، اهداف به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی است. عامل مورد بحث در این تحقیق طراحی بهینه سیستم‌های هزینه‌یابی است که با توجه به رابطه آن با اهداف موردنظر هزینه‌یابی باید متفاوت باشد. این موضوع منجر به سوالات مختلفی می‌شود، همچون: شرکت‌ها برای چه هدفی از سیستم هزینه‌یابی استفاده می‌کنند؟ آیا سیستم‌های هزینه‌یابی که برای دامنه وسیعی از اهداف مختلف مورد استفاده قرار می‌گیرند، اثربخش‌تر و کارا تر هستند؟ و آیا پیچیدگی سیستم هزینه‌یابی و به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی برای اهداف مختلف دارای یک اثر مشترک و دوسویه بر روی اثربخشی سیستم هزینه‌یابی است؟ (شات<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹)

علیرغم مزیت‌هایی که برای سیستم هزینه‌یابی بیان شد، امروزه فقط در جوامع علمی برای توسعه تئوری و نظری، بر روی سیستم هزینه‌یابی کار شده است و در صنایع و کارخانجات تولیدی کمتر به آن پرداخته شده است. دلیل عمده آن نیز عدم آشنایی مدیران، صاحبان صنایع مختلف و پرسنل مربوط و ترس و واهمه از هزینه‌بری اجرای سیستم است. لذا در تحقیق حاضر سعی شده است میزان استفاده و اثربخشی و چالش‌های موجود بر سر راه مدیران علاقه‌مند به اجرای سیستم بهای تمام شده مشخص شود. انجام این مطالعه با توجه به نقش اطلاعات سیستم هزینه‌یابی در تصمیم‌گیری اقتصادی، کنترل منابع و اداره بهتر امور شرکت‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است.

---

1. Al-Omiri & Drury  
2. Schoute

## ۱-۴. اهداف تحقیق و نتایج مورد استفاده بعد از انجام تحقیق

هدف اولیه این تحقیق این است که ارتباط میان پیچیدگی سیستم بهای تمام شده (به لحاظ رویه‌های به کار رفته برای تخصیص سربار)، اهداف به کارگیری آن و اثربخشی سیستم بهای تمام شده مورد آزمون قرار گیرد.

با تمرکز بر روی شرکت‌هایی که از هزینه‌یابی جذبی استفاده می‌کنند، دو معیار اندازه‌گیری برای عملیاتی ساختن سیستم هزینه‌یابی مورد استفاده قرار می‌گیرد که تعداد و ماهیت مخازن هزینه و مبنای تخصیص هزینه مورد استفاده در سیستم هزینه‌یابی این دو معیار می‌باشند. از این گذشته اثربخشی سیستم هزینه‌یابی به وسیله میزان به کارگیری و سطح رضایت از سیستم مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

اهداف این تحقیق را به صورت زیر می‌توان برشمرد:

- (۱). شناسایی ارتباط بین اهداف سیستم بهای تمام شده و میزان استفاده از این سیستم در تصمیم‌گیری.
- (۲). شناسایی ارتباط بین اهداف سیستم بهای تمام شده و میزان رضایت از این سیستم.
- (۳). شناسایی ارتباط بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و اهداف این سیستم با میزان استفاده از این سیستم در تصمیم‌گیری.
- (۴). شناسایی ارتباط بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و اهداف این سیستم با میزان رضایت از این سیستم.

پس از انجام تحقیق انتظار می‌رود به نتایج زیر دست یابیم:

- (۱). شناسایی و تعیین اولویت اهداف سیستم بهای تمام شده برای شرکت‌ها و سازمان‌ها.
- (۲). شناسایی اثر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف برنامه‌ریزی محصول.
- (۳). شناسایی اثر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف مدیریت هزینه.

## ۱-۵. فرضیه‌های تحقیق

با توجه به محورهای مورد بحث در سوالات تحقیق، فرضیات به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه (۱). زمانی که هدف استفاده از سیستم بهای تمام شده برای برنامه‌ریزی محصول بیشتر مدنظر است، الف) میزان استفاده از آن در تصمیم‌گیری و ب) سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده، بالاتر است.

فرضیه (۲). زمانی که هدف استفاده از سیستم بهای تمام شده برای مدیریت هزینه بیشتر مدنظر است، الف) میزان استفاده از آن در تصمیم‌گیری و ب) سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده، بالاتر است.

فرضیه (۳). در سطوح بالاتر میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده تاثیر منفی بر روی الف) میزان استفاده از آن در تصمیم‌گیری و ب) سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده خواهد داشت.

فرضیه (۴). در سطوح بالاتر میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف مدیریت هزینه، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده تاثیر مثبت بر الف) میزان استفاده از آن در تصمیم‌گیری و ب) سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده خواهد داشت.

## ۶-۱. متغیرهای تحقیق

متغیرهای مورد بررسی این تحقیق شامل موارد زیر است:

### ۱-۶-۱. متغیر مستقل

به متغیری گفته می‌شود که از طریق آن متغیر وابسته تبیین یا پیش‌بینی می‌شود. به این متغیر، متغیر محرک یا درون‌داد گفته می‌شود و متغیری است که توسط پژوهشگر اندازه‌گیری، دستکاری یا انتخاب می‌شود تا تاثیر یا رابطه آن با متغیر دیگر اندازه‌گیری شود. متغیر مستقل، متغیر پیش فرض است، به این معنی که این متغیر، مقدمه و متغیر وابسته، نتیجه آن است. در تحقیق آزمایشی، متغیر مستقل متغیری است که توسط آزمایش‌کننده دستکاری می‌شود تا تاثیر تغییرات آن بر متغیر دیگر که وابسته فرض شده است، مشاهده و اندازه‌گیری شود. در این تحقیق، اهداف سیستم بهای تمام شده، (برنامه‌ریزی محصول و مدیریت هزینه) متغیر مستقل است.

### ۲-۶-۱. متغیر وابسته

متغیر وابسته، متغیر پاسخ، برون‌داد یا ملاک است و عبارت است از وجه یا جنبه‌ای از رفتار یک ارگانیزم که تحریک شده است. متغیر وابسته متغیری است که مشاهده یا اندازه‌گیری می‌شود تا تاثیر متغیر مستقل بر آن معلوم و مشخص شود. در تحقیق آزمایشی متغیر وابسته به متغیری اطلاق می‌شود که در اثر اجرا، حذف یا تغییر متغیر مستقل، آشکار، پنهان یا تغییر می‌کند. متغیر وابسته برعکس متغیر مستقل در اختیار محقق نیست و او نمی‌تواند در آن تصرف یا دستکاری به عمل