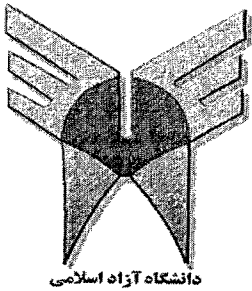


۱۳۱۰۱۴



دانشگاه آزاد اسلامی

وامد مرودشت

پایان نامه کارشناسی ارشد رشته مسابرداری (گرایش مالی)

موضوع

طراحی سیستم مسابرداری بهای تمام شده پیسته در استان فارس  
Planing the cost accounting system for pistachio in Fars province

استاد راهنما

جناب آقای دکتر سید نعمت الله موسوی

استاد مشاور

جناب آقای دکتر رضا صداقت

نگارنده

شهباز صداقت

۱۳۸۸/۱۲/۲

کتابخانه مرکزی  
سازمان اسناد و کتابخانه ملی  
جمهوری اسلامی ایران

سال تحصیلی ۱۳۸۸-۱۳۸۷

۱۳۱۰۲۹

## تشکر و قدر دانی

بر خود لازم می دانم که از زحمات بی شائبه استاد ارجمند جناب آقای دکتر سید نعمت الله موسوی که مسولیت راهنمایی این پایان نامه را به عهده داشتند و در این راستا از هیچ گونه راهنمایی و ارشادی دریغ ننمودند و همچنین از آقای دکتر رضا صداقت که در تمامی مراحل تحصیل و تهیه و تدوین این پایان نامه اینجانب را صمیمانه یاری نموده و رهنمودهای ارزنده ای ارائه نمودند تقدیر و تشکر می نمایم.

همچنین از مدیر گروه محترم رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت جناب آقای دکتر هاشم ولی پور و همچنین جناب آقای دکتر حمید محمدی که داوری این پژوهش را تقبل نمودند سپاسگزارم.

در خاتمه از کلیه دوستانی که به نوعی متقبل زحماتی شدند بویژه آقایان علیرضا شهابی ، حجت الله جاویدی طلب و محسن جعفری تقدیر و تشکر می نمایم.

تقدیم به :

پدر و مادر فداکارم که بعد از خدای بزرگ ، هستی بخش من هستند و با تحمل تمام سختی ها و مشقت ها در طول دوران تحصیل ، اینجانب را صمیمانه یاری نموده اند.

و

همسر مهربانم که مشوق من در این راه بود.

و

برادران و خواهران عزیزم به پاس یاریهایشان

و...

تقدیم به

روح گرانقدر برادرم احمدرضا که در فراغش می سوزم.

# فهرست

۱ ..... چکیده

## فصل اول: کلیات تحقیق

۳ ..... ۱-۱ مقدمه

۳ ..... ۲-۱ اهمیت و علت انتخاب موضوع

۴ ..... ۳-۱ طرح مسأله تحقیق

۵ ..... ۴-۱ اهداف تحقیق

۶ ..... ۵-۱ قلمرو تحقیق

۶ ..... ۶-۱ واژه های تحقیق

۸ ..... ۷-۱ چهار چوب فصول مختلف تحقیق

## فصل دوم: ادبیات و پیشینه تحقیق

۱۰ ..... ۲-۱ معرفی محصول پسته

۱۰ ..... ۱-۱-۲ مقدمه

۱۰ ..... ۲-۱-۲ سطح زیر کشت و تولید پسته در ایران و جایگاه استان فارس

۱۱ ..... ۳-۱-۲ ارزش غذایی پسته

۱۲ ..... ۴-۱-۲ شرایط آب و هوایی مورد نیاز درختان پسته

۱۲ ..... ۵-۱-۲ گیاه شناسی پسته

۱۳ ..... ۶-۱-۲ مهمترین ارقام پسته

۱۳ ..... ۱-۶-۱-۲ پسته رقم اکبری

۱۳ ..... ۲-۶-۱-۲ پسته رقم کله قوچی

۱۳ ..... ۳-۶-۱-۲ پسته رقم احمد آقایی

۱۴ ..... ۴-۶-۱-۲ پسته رقم اوحدی

۱۴ ..... ۵-۶-۱-۲ پسته رقم ممتاز

۱۴ ..... ۶-۶-۱-۲ پسته رقم سفید پسته نوق

۱۴ ..... ۷-۶-۱-۲ پسته رقم بادامی زرنند

- ۱۴ ..... ۸-۶-۱-۲ پسته رقم خنجری دامغان
- ۱۴ ..... ۹-۶-۱-۲ پسته رقم شاه پسند
- ۱۵ ..... ۱۰-۶-۱-۲ پسته رقم قزوینی
- ۱۵ ..... ۷-۱-۲ خواص فیزیولوژیکی درختان پسته
- ۱۵ ..... ۱-۷-۱-۲ گل انگیزی
- ۱۵ ..... ۲-۷-۱-۲ گلدهی
- ۱۶ ..... ۳-۷-۱-۲ تشکیل میوه
- ۱۶ ..... ۴-۷-۱-۲ رشد و نمو میوه
- ۱۶ ..... ۵-۷-۱-۲ سال آوری
- ۱۶ ..... ۶-۷-۱-۲ نیاز سرمایی
- ۱۷ ..... ۲-۲ تاریخچه حسابداری
- ۱۸ ..... ۱-۲-۲ تعریف حسابداری
- ۱۸ ..... ۲-۲-۲ مراحل حسابداری
- ۱۸ ..... ۳-۲-۲ پیدایش حسابداری بهای تمام شده
- ۱۹ ..... ۴-۲-۲ سیر تحول حسابداری بهای تمام شده
- ۲۰ ..... ۵-۲-۲ تعریف حسابداری بهای تمام شده
- ۲۴ ..... ۶-۲-۲ اهمیت حسابداری بهای تمام شده
- ۲۷ ..... ۷-۲-۲ اصول و مبانی طراحی سیستم حسابداری بهای تمام شده
- ۲۸ ..... ۸-۲-۲ موضوعات هزینه یابی
- ۲۸ ..... ۹-۲-۲ مراکز هزینه
- ۲۸ ..... ۱۰-۲-۲ مفاهیم و طبقه بندی هزینه ها
- ۳۰ ..... ۱۱-۲-۲ کاربرد اطلاعات مربوط به هزینه
- ۳۱ ..... ۱۲-۲-۲ طبقه بندی هزینه ها
- ۳۱ ..... ۱-۱۲-۲-۲ طبقه بندی طبیعی هزینه ها
- ۳۲ ..... ۲-۱۲-۲-۲ طبقه بندی هزینه ها از طریق گرایش به تغییر در اثر تغییر حجم فعالیت
- ۳۳ ..... ۳-۱۲-۲-۲ طبقه بندی هزینه ها از طریق ارتباط آنها با محصول
- ۳۳ ..... ۴-۱۲-۲-۲ طبقه بندی هزینه ها از طریق ارتباط آنها با دواير تولیدی

۳۴	.....	۱۳-۲-۲ مبانی و نرخهای جذب سربار
۳۶	.....	۱۴-۲-۲ مبانی تسهیم سربار
۳۷	.....	۱۵-۲-۲ روشهای تسهیم سربار
۳۷	.....	۱-۱۵-۲-۲ روش مستقیم
۳۷	.....	۲-۱۵-۲-۲ روش تسهیم یکطرفه
۳۸	.....	۳-۱۵-۲-۲ روش تسهیم متقابل
۳۸	.....	۱۶-۲-۲ روشهای محاسبه بهای تمام شده
۳۹	.....	۱-۱۶-۲-۲ هزینه یابی سفارش کار
۳۹	.....	۲-۱۶-۲-۲ هزینه یابی مرحله ای
۴۰	.....	۱۷-۲-۲ سیستمهای هزینه یابی
۴۰	.....	۱-۱۷-۲-۲ سیستم هزینه یابی واقعی
۴۰	.....	۲-۱۷-۲-۲ سیستم هزینه یابی نرمال
۴۱	.....	۳-۱۷-۲-۲ سیستم هزینه یابی استاندارد
۴۱	.....	۱۸-۲-۲ هزینه های جذب شده و جذب نشده
۴۱	.....	۱-۱۸-۲-۲ هزینه یابی ضایعات و تولیدات ناقص
۴۴	.....	۲-۱۸-۲-۲ اوقات تلف شده
۴۵	.....	۳-۱۸-۲-۲ هزینه های دستمزد مرخصیهای قانونی و پاداش
۴۵	.....	۳-۲ مروری بر تحقیقات تجربی در زمینه موضوع تحقیق

### **فصل سوم: روش تحقیق و آشنایی با حسابداری و فرایند تولید پسته**

۵۹	.....	۱-۳ مقدمه
۵۹	.....	۲-۳ روش تحقیق
۵۹	.....	۳-۳ جامعه آماری
۶۰	.....	۴-۳ نمونه آماری
۶۰	.....	۵-۳ روش گردآوری اطلاعات
۶۰	.....	۶-۳ ابزار گردآوری اطلاعات
۶۰	.....	۷-۳ آشنایی با فرایند تولید پسته و طبقه بندی هزینه های مرتبط با آن
۶۲	.....	۸-۳ مراحل تولید در عملیات کشاورزی

- ۶۳ ..... ۱-۸-۳ مرحله کاشت
- ۶۴ ..... ۲-۸-۳ مرحله داشت و نگهداری
- ۶۵ ..... ۲-۸-۳ مرحله برداشت
- ۶۶ ..... ۹-۳ طبقه‌بندی هزینه‌های کشاورزی
- ۶۶ ..... ۱-۹-۳ طبقه‌بندی هزینه‌ها مطابق عملیات
- ۶۶ ..... ۲-۹-۳ طبقه‌بندی هزینه‌ها از طریق گرایش به تغییر در اثر تغییر حجم فعالیت
- ۶۶ ..... ۱-۲-۹-۳ هزینه‌های متغیر
- ۶۷ ..... ۲-۲-۹-۳ هزینه‌های ثابت
- ۶۷ ..... ۳-۹-۳ طبقه‌بندی هزینه‌ها با توجه به دوره حسابداری
- ۶۷ ..... ۱-۳-۹-۳ هزینه‌های سرمایه‌ای
- ۶۷ ..... ۲-۳-۹-۳ هزینه‌های جاری
- ۶۸ ..... ۴-۹-۳ طبقه‌بندی هزینه‌ها از طریق ارتباط با محصول
- ۶۸ ..... ۱-۴-۹-۳ هزینه‌های مستقیم
- ۶۸ ..... ۲-۴-۹-۳ هزینه‌های غیر مستقیم
- ۶۸ ..... ۱۰-۳ سیستم هزینه‌یابی مناسب حسابداری محصولات کشاورزی
- ۶۸ ..... ۱۱-۳ روش‌های هزینه‌یابی مناسب محصولات کشاورزی
- ۶۹ ..... ۱۲-۳ مراکز هزینه
- ۶۹ ..... ۱-۱۲-۳ مراکز هزینه تولیدی
- ۶۹ ..... ۱-۱-۱۲-۳ مراکز هزینه تولید آب
- ۶۹ ..... ۲-۱-۱۲-۳ مراکز هزینه تولید زراعی
- ۷۰ ..... ۳-۱-۱۲-۳ مراکز هزینه عمومی تولید
- ۷۰ ..... ۲-۱۲-۳ مراکز هزینه خدماتی تولید
- ۷۰ ..... ۱۳-۳ هزینه‌های تولید
- ۷۰ ..... ۱-۱۳-۳ مواد مستقیم تولیدی
- ۷۰ ..... ۱-۱-۱۳-۳ هزینه آب مصرفی
- ۷۱ ..... ۲-۱-۱۳-۳ هزینه بذر مصرفی
- ۷۲ ..... ۳-۱-۱۳-۳ کود مصرفی



۷۲	..... ۲-۱۳-۳ دستمزد مستقیم تولیدی
۷۲	..... ۳-۱۳-۳ سر بار جذب شده
۷۳	..... ۱۴-۳ هزینه‌های سر بار تولیدی
۷۳	..... ۱۵-۳ هزینه‌های سر بار مستقیم مراکز
۷۳	..... ۱-۱۵-۳ هزینه سموم مصرفی
۷۳	..... ۱۶-۳ هزینه‌های سر بار غیر مستقیم مراکز
۷۳	..... ۱۷-۳ هزینه‌های ماشین آلات
۷۴	..... ۱-۱۷-۳ هزینه‌های ثابت
۷۴	..... ۲-۱۷-۳ هزینه‌های متغیر
۷۴	..... ۳-۱۷-۳ هزینه استهلاک
۷۵	..... ۱۸-۳ تسهیم هزینه‌های واحدهای خدماتی به واحدهای تولیدی
۷۶	..... ۱۹-۳ ضایعات
۷۶	..... ۲۰-۳ نحوه عمل با ضایعات در سیستم هزینه‌یابی سفارش کار
۷۶	..... ۱-۲۰-۳ ضایعات عادی
۷۶	..... ۱-۱-۲۰-۳ تسهیم بین کلیه سفارشات
۷۶	..... ۲-۱-۲۰-۳ جذب سفارشات مشخص
۷۶	..... ۲-۲۰-۳ ضایعات غیر عادی
۷۷	..... ۲۱-۳ افت یا رکود تولید
۷۷	..... ۲۲-۳ شناسایی هزینه‌های جذب نشده در تولید
۷۸	..... ۲۳-۳ تعیین تأثیر رطوبت در میزان تولید
۷۸	..... ۲۴-۳ ظرفیت بلااستفاده و ظرفیت اضافی
۷۸	..... ۲۵-۳ کشتهای سرمایه‌ای

### فصل چهارم: طراحی سیستم پیشنهادی حسابداری بهای تمام شده محصول پسته

۸۱	..... ۱-۴ مقدمه
۸۲	..... ۲-۴ هزینه‌های سرمایه‌ای و نحوه محاسبه آن
۸۴	..... ۳-۴ هزینه‌های جاری و نحوه محاسبه آن
۸۴	..... ۱-۳-۴ هزینه‌های مواد

- ۸۵ ..... ۴-۳-۱-۱ تغذیه (کود شیمیایی)
- ۸۸ ..... ۴-۳-۱-۲ کود دامی
- ۸۹ ..... ۴-۳-۱-۳ آبیاری
- ۹۴ ..... ۴-۳-۲ هزینه دستمزد
- ۹۸ ..... ۴-۳-۳ هزینه های سربار
- ۹۸ ..... ۴-۳-۱-۳ هزینه اجاره
- ۹۸ ..... ۴-۳-۳-۲ هزینه استهلاک
- ۱۰۰ ..... ۴-۳-۳-۳ هزینه سم مصرفی
- ۱۰۲ ..... ۴-۳-۳-۴ سایر هزینه های سربار تولید
- ۱۰۴ ..... ۴-۴ تعیین قیمت تمام شده محصول پسته
- ۱۰۵ ..... ۴-۵ تعیین قیمت تمام شده محصول پسته فروخته شده
- ۱۰۸ ..... ۴-۶ نحوه نمایش حسابهای دفتر کل
- ۱۰۸ ..... ۴-۷ هزینه های جذب نشده ناشی از توقف تولید
- ۱۰۹ ..... ۴-۸ انطباق نداشتن سال فعالیت باغبانی پسته با سال مالی

### فصل پنجم: پیشنهادات و محدودیت های تحقیق

- ۱۱۲ ..... ۵-۱ پیشنهادات برای تحقیقات آتی
- ۱۱۳ ..... ۵-۲ محدودیت های تحقیق
- ۱۱۴ ..... ۵-۳ منابع
- ۱۱۴ ..... ۵-۳-۱ منابع داخلی
- ۱۱۶ ..... ۵-۳-۲ منابع خارجی

## چکیده

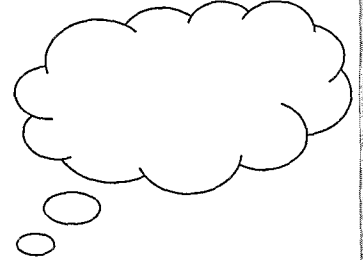
یکی از اهداف اصلی و اساسی در هر سیستم حسابداری، تهیه اطلاعات با بهترین کیفیت و کمیت برای مدیریت واحد جهت کمک به اخذ مناسبترین تصمیمات می باشد. اهمیت این موضوع بویژه در واحدهای تولیدی مضاعف بوده و یکی از ابزار اصلی مدیریت این قبیل واحدها، اطلاعات مربوط به بهای تمام شده تولیدات می باشد که در تجزیه و تحلیل و سنجش عملکرد واحد و همچنین تصمیم گیریهای مدیریت نقش ارزنده ای دارد. از آنجائیکه به انجام تحقیقات مالی در صنایع تولیدی محصولات کشاورزی نسبت به سایر صنایع توجه کمتری شده است، لذا در این تحقیق نحوه محاسبه بهای تمام شده محصول پسته در قالب طراحی سیستم حسابداری بهای تمام شده این محصول مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

در این تحقیق که بدلیل عدم اجرای سیستم حسابداری بهای تمام شده محصول پسته، موجب فقدان ارائه اطلاعات مناسب برای تصمیم گیری باغداران و سرمایه گذاران شده بود، عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده محصول پسته مشخص شده است. در فعالیت باغداری پسته در استان فارس انجام هزینه ها جهت استحصال محصول پسته به دو گروه عمده یعنی هزینه های سرمایه ای و تولیدی تقسیم می شوند.

هزینه های سرمایه ای که قبل از دوره بهره برداری (بمدت ۵ سال) را شامل گردیده تحت سرفصل هزینه های سرمایه ای (دارایی ثابت) در حسابها انعکاس می یابند و با شروع دوره بهره برداری با مستهلک شدن، به حساب بهای تمام شده انتقال داده می شوند. عوامل تشکیل دهنده هزینه های تولیدی در دو مرحله داشت و برداشت صورت می پذیرد و تحت سرفصل هزینه های مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و هزینه های سربار در حسابها طبقه بندی می گردند. با توجه به اینکه در این تحقیق سال مالی با سال باغبانی یکی در نظر گرفته شده است، لذا عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده پسته بعد از انتقال به حساب محصول در جریان ساخت به حساب محصول ساخته شده منتقل شده و مانده این حساب در پایان سال به همراه مبلغ استهلاک هزینه های سرمایه ای نشان دهنده بهای تمام شده محصول پسته می باشد.

فصل اول

کلیات تحقیق



پیشرفت های علمی و فنی امروزی که در قالب فعالیت های صنعتی و خدماتی ظهور یافته، ضرورت تکامل دانش حسابداری در مراحل مختلف تصمیم گیری را تشدید نموده است بطوریکه امروزه حسابداری به عنوان یکی از ابزارهای کارآمد، در امر توسعه اقتصادی جوامع محسوب می گردد. تکامل دانش حسابداری موجب بکارگیری گسترده این رشته در اداره امور واحدهای اقتصادی شده است. بطوریکه مدیران امروزی بدون استفاده از دانش حسابداری قادر به اداره مؤثر این امور نمی باشند. مدیران باید در مورد انتخاب بهترین روش انجام عملیات، تصمیم گیری نمایند و با توجه به اینکه اکثر تصمیمات متخذه دارای پیامدهای مالی می باشد، لذا باید از اطلاعات مفید جهت اخذ تصمیم مناسب استفاده نماید. در این رابطه حسابداری بهای تمام شده با بکارگیری روش ها و تکنیک های ویژه، اطلاعات لازم و مرتبط را مهیا نموده و در عین حال با ارائه مدل های مقداری امکان اتخاذ تصمیمات صحیح را ایجاد می کند.

بطور کلی تلاشهای مدیریت جهت دستیابی به اهداف واحد تجاری براساس فعالیت های "برنامه ریزی" و "کنترل" پی ریزی می گردد. برنامه ریزی اساساً یک فرایند تصمیم گیری است که با مسائلی نظیر تعیین سود مورد انتظار، تهیه مواد اولیه، تجهیز نیروی کار و ماشین آلات و ایجاد سیستم ارتباطات که گزارشگری و کنترل نتایج واقعی را امکان پذیر می سازد، در ارتباط می باشد. کنترل نیز عبارت است از سازماندهی و ترکیب منابع طبیعی، نیروی کار و ابزار تولید در یک واحد هماهنگ جهت دستیابی به نتایج مطلوب می باشد. (چارلز و هورن گرن ۱۹۹۰)<sup>۱</sup>

سیستم حسابداری بهای تمام شده به عنوان یک حلقه ارتباطی میان برنامه ریزی و کنترل محسوب گردیده و اداره مؤثر امور را از طریق انتقال مداوم اطلاعات امکان پذیر می سازد. حسابداری بهای تمام شده تحلیل و گزارشگری اطلاعات واقعی و پیش بینی شده را امکان پذیر می نماید، بطوریکه گزارشها و تحلیلهای مزبور، مدیریت را در زمینه توسعه امکانات بالقوه، بهبود فرصت های موجود و اعمال کنترل های دقیق یاری می دهد.

## ۲-۱ اهمیت و علت انتخاب موضوع

به رغم همه ویژگی ها و اهمیتی که حسابداری بهای تمام شده به عنوان یک سیستم اطلاعاتی بدست آورده است و کمک های مؤثری که می تواند به مدیریت سازمانهای مختلف کند، اغلب سازمانها و بنگاههای اقتصادی ما از این دانش و تکنیک محروم مانده اند.

1-Charles T.Horngren & L.Sandern, 1990, p-14

از آنجا که محصول پسته یکی از موارد مهم ارز آور در اقتصاد ملی به شمار می رود و معیشت جمع زیادی از کشاورزان ایرانی به این محصول ارزشمند گره خورده است، بکارگیری سیستم حسابداری بهای تمام شده دارای اهمیت ویژه ای برای مدیران و دست اندرکاران این صنعت می باشد.

در سالهای اخیر توسعه صادرات در دستور کار برنامه ریزان کشور قرار گرفته و اصلی ترین بخش صادرات غیر نفتی کشورمان را محصولات کشاورزی و علل الخصوص پسته تشکیل می دهد. صادرات موفق به مفهوم رقابت با تولید کنندگان خارجی از جمله رقابت در کاهش بهای تمام شده تولید است. از طرفی با توجه به اینکه محدودیت منابع و صرفه جویی در هزینه ها و مدیریت هزینه به عنوان امری اجتناب ناپذیر در ادامه حیات همه جوامع و به شکل ویژه ای برای جامعه ما مطرح است، استفاده از روشهای هزینه یابی و کنترل هزینه ها دارای اهمیت ویژه ای می باشد.

اگر بپذیریم که در عصر اطلاعات به سر می بریم و تکنولوژیهای نوین تولید به صورت اجتناب ناپذیری حیات اقتصادی همه جوامع و از جمله جامعه ما را رقم زده و خواهد زد، باید بپذیریم که مدیران بنگاههای اقتصادی نمی توانند در هجوم تکنولوژی و دریافت پیچیده و پر تحول مناسبات تجاری جهانی بدون پشتوانه اطلاعات تحلیلی، سازمان را به سر منزل مقصود برسانند در میان این اطلاعات، اطلاعات قابل استخراج از سیستم حسابداری بهای تمام شده محصول پسته به اعتبار همه ویژگیهایی که به آنها می پردازیم از جایگاه محوری برخوردار است. همچنین یکی از مشکلات اساسی که امروزه تولید و تجارت پسته ایران با آن مواجه شده است، روند نزولی سودآوری در تولید و صادرات آن می باشد. دلیل اصلی این کاهش سود همانا افزایش زیاد هزینه های تولید پسته بخاطر تورم شدید اقتصاد ایران بوده است لذا هرگونه تلاش برای سودآور نمودن محصول بایستی با محوریت مدیریت هزینه های تولید و کاهش بهای تمام شده محصول صورت پذیرد.

### ۱-۳ طرح مسأله تحقیق

عدم ثبات قیمت نفت و فنا پذیری آن در سالهای اخیر از جمله موارد مورد چالش اقتصاد دنیا بوده است. از یک طرف خریداران نفت را به فکر جایگزین کردن آن با سایر اقسام انرژی نموده و از طرف دیگر کشورهای صادر کننده نفت را به سمت جایگزین نمودن فروش آن با محصولات غیر نفتی سوق داده است. در شرایط موجود اقتصادی، اصلی ترین بخش صادرات غیر نفتی کشورمان را محصولات کشاورزی تشکیل می دهند که در این میان خشکبار و علی الخصوص پسته جایگاه ویژه ای دارند و جزء موارد مهم ارز آور در اقتصاد ملی به شمار می رود بطوریکه درآمد ارزی متوسط سالیانه ۷۰۰ الی ۸۰۰ میلیون دلار در سال دستاورد صادرات این محصول ارزشمند به خارج از کشور می باشد. (صداقت ۲۰۰۶)

برای کشاورزان دانستن این که برای هر واحد محصول تولیدی چه میزان هزینه داشته اند مهم می باشد و می تواند در اعمال مدیریت صحیح تولیدی آنها را یاری کند. عدم امکان محاسبه دقیق بهای تمام شده در شرایط فعلی امکان قیمت گذاری منطقی محصول را نیز با مشکل مواجه ساخته است. بطوریکه همواره کشاورزان ادعا دارند که قیمت خرید محصول توسط تعاونی ها و یا صادرکنندگان کمتر از هزینه کل تولید هر واحد محصول است. از طرف دیگر برنامه ریزان و مسئولین چنین ادعایی را گاهاً باور نمی کنند. ولی تاکنون هیچ کدام برای ادعای خود مبنای علمی و صحیحی را ارائه نموده اند.

اگرچه در سالهای گذشته تحقیقاتی در زمینه بررسی اقتصادی تولید محصول پسته در مؤسسه تحقیقات پسته کشور و با سایر مراکز علمی و تحقیقاتی انجام شده، لیکن در هیچ یک از مطالعات انجام شده محاسبات مالی مزرعه به طور علمی در تحقیق وارد نشده است و با خطای زیاد مواجه بوده است.

لذا تدوین سیستم حسابداری بهای تمام شده محصول پسته مسأله اصلی این تحقیق می باشد. با توجه به اینکه باغدارای پسته در استان فارس عمدتاً خصوصی می باشد در صورتیکه بخواهند از سیستم بهای تمام شده استفاده کننده، طراحی سیستم مذکور برای آنها مفید واقع خواهد شد. از طرفی مدیران و برنامه ریزان صنعت پسته نیز می توانند از چنین سیستم هایی برای بهبود مدیریت خود خصوصاً مدیریت هزینه ها و افزایش کارایی بهره مند گردند.

#### ۱-۴ اهداف تحقیق

با توجه به نقش سیستم حسابداری بهای تمام شده در تهیه بخش مهمی از اطلاعات داخلی مؤسسات و عنایت به اینکه اطلاعات سیستم حسابداری بهای تمام شده مبنای بسیاری از اطلاعات مورد لزوم سیستم حسابداری مالی می باشد استقرار مناسب و اجرای درست نظام حسابداری بهای تمام شده ابزار لازم برای برنامه ریزی و کنترل در اختیار مدیریت قرار می دهد. این نشان دهنده اهمیت و نقش با ارزشی است که این سیستم حسابداری می تواند در مؤسسات تولیدی و صنعتی، دارا باشد.

هدف اصلی این تحقیق بررسی سیستم های مختلف حسابداری و ارائه سیستم مناسب حسابداری جهت محاسبه بهای تمام شده هر واحد محصول پسته می باشد براین اساس می توان ضمن فراهم نمودن نیازهای اطلاعاتی کلیه سطوح مدیریتی زمینه را برای کاهش بهای تمام شده و ارتقای سودآوری محصول در بلند مدت توسط برنامه ریزان مربوطه فراهم نمود.

## ۱-۵ قلمرو تحقیق

- الف- چارچوب موضوعی تحقیق: تدوین و اجرای سیستم حسابداری بهای تمام شده محصول پسته در استان فارس و تحقیق پیرامون آن، موضوع اصلی تحقیق را تشکیل می دهد.
- ب- چارچوب زمانی تحقیق: با توجه به اطلاعات موجود در سال ۱۳۸۷ و همچنین جمع آوری اطلاعات مربوط به سالهای قبل از آن، دوره زمانی این تحقیق از سال ۱۳۸۷ تا کنون در نظر گرفته شده است.
- ج- چارچوب مکانی تحقیق: این تحقیق در مورد تدوین سیستم حسابداری بهای تمام شده محصول پسته در استان فارس می باشد.

## ۱-۶ واژه های تحقیق

از آنجائیکه برخی از اصطلاحات و واژه ها در سراسر مستندات این تحقیق مورد استفاده قرار گرفت، توضیح مختصر پیرامون آنها داده می شود.

### ۱- مواد مستقیم<sup>۱</sup>

طبق تعریف عمومی و کلی از مواد مستقیم یا آنچه اصطلاحاً مواد خام<sup>۲</sup> نامیده می شود، عبارتست از آن بخش از مواد بکار رفته در تولید که بعنوان قسمت اعظم کالای ساخته شده محسوب می گردد. اما در تحقیق مورد نظر، مواد مصرفی بکار رفته در فعالیت باغداری پسته در زمان تولید محصول به مثابه یک موجود زنده که به آب و ویتامین نیازمند می باشد، که به کود و آب مصرفی مربوط می شود.

### ۲- هزینه دستمزد(کار)<sup>۳</sup>

به نیروی کار شاغل که بطور مستقیم و غیر مستقیم جهت انجام کارهایی که از قبیل پخش کود شیمیایی، حیوانی و آبیاری باغات و هرس درختان و پاییل زنی و سمپاشی باغات در امر برداشت محصول پسته مشارکت داشته باشند، شامل می شود.

### ۳- هزینه سربار تولید<sup>۴</sup>

به تمام هزینه هایی که در ساخت محصول پسته نتواند بعنوان مواد اولیه مصرفی و کار(دستمزد- مستقیم قلمداد گردد، هزینه سربار تولید اطلاق می شود.

### ۴- هزینه های تولیدی<sup>۵</sup>

1. direct material
2. raw material
3. labor cost
4. overhead cost of product
5. production Expenses



به مجموعه ای از هزینه های مواد مصرفی و دستمزد و سربار که در ساخت محصول پسته بکار گرفته می شود، هزینه های تولیدی اطلاق می گردد.

۵- هزینه محصول پسته<sup>۱</sup>

به انجام کلیه هزینه های تولید اعم از مواد، دستمزد و سربار جهت استحصال محصول پسته اطلاق می گردد.

۶- هزینه های سرمایه ای<sup>۲</sup>

به هزینه هایی که منافع آن به دوره های آتی تسری یابد و هنگام مصرف با مستهلک شدن به هزینه جاری منتقل گردد، هزینه سرمایه ای گویند و بعنوان یک قلم دارایی ثابت در حسابها طبقه بندی می شوند.

۷- هزینه استهلاک<sup>۳</sup>

هزینه استهلاک یعنی سرشکن کردن و تخصیص دادن بهای تمام شده دارایی ثابت را به طریقی معقول و منظم به دوره های استفاده از آن.

۸- بهای تمام شده کالای ساخته شده<sup>۴</sup>

طی دوره حسابداری آن قسمت از هزینه های تولید که بیانگر کالای ساخته شده است، بحساب موجودی کالای ساخته شده منتقل گردیده و در حالیکه کالاهای تکمیل نشده در حساب کالای جریان ساخت باقی می مانند.

۹- بهای تمام شده کالای فروش رفته<sup>۵</sup>

به تمام یا قسمتی از کالای ساخته شده که به فروش می رسند به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته منتقل گردیده و کالای باقی مانده جزء حساب موجودی کالای ساخته شده باقی می ماند.

۱۰- موجودی کالای ابتدا و پایان دوره<sup>۶</sup>

به موجودی محصولاتی که تا پایان سال بفروش نرفته باشند، جزء موجودی کالای پایان دوره در حسابها باقی مانده و برای سال بعد جزء موجودی کالای ابتدای دوره تلقی می گردد.

- 
1. Pistachio Product Expense
  2. Capital expenditures
  3. Depreciation Expense.
  4. Cost of finished good
  5. Cost of good sold
  6. Opening & closing inventory

## ۷-۱ چهار چوب فصول مختلف تحقیق

فصل اول: در این فصل موضوع تحقیق، دلایل اهمیت، اهداف اساسی از انجام تحقیق، تعریف برخی از واژه ها و اصطلاحات بکار رفته در تحقیق و قلمرو تحقیق، مسئله و محدودیت‌های تحقیق بطور خلاصه بیان شده است.

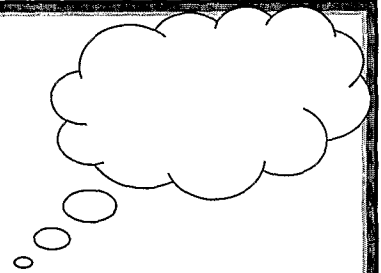
فصل دوم: این فصل مروری فشرده بر تعریف حسابداری بهای تمام شده، مفاهیم و گرایش‌های مختلف انواع هزینه‌ها در موسسات تولیدی، معرفی محصول پسته، وجوه افتراق واحدهای تولیدی با واحدهای باغداری و کشاورزی و قیمت تمام شده در واحدهای زراعی و اهمیت پسته از جهات مختلف و مروری بر تحقیقات تجربی که در زمینه موضوع تحقیق در گذشته انجام پذیرفته است، دارد.

فصل سوم: فصل سوم این پژوهش، در رابطه با روش تحقیق و آشنایی با فرایند تولید محصول پسته و مروری بر حسابداری واحدهای کشاورزی توضیح داده شده است.

فصل چهارم: این فصل با استفاده از داده‌ها و اطلاعات که بعد از مراحل مختلف بررسی منابع و تئوری‌های مربوطه انجام شد، نتایج آن در قالب طراحی سیستم حسابداری بهای تمام شده محصول پسته در استان فارس تدوین گردید.

فصل پنجم: در این فصل به بحث و نتیجه‌گیری کلی از پژوهش و ارائه پیشنهادات و محدودیت‌های حاکم بر انجام این تحقیق پرداخته شده است.

## فصل دوم



ادبیات و پیشینه تحقیق

## ۲-۱ معرفی محصول پسته

### ۲-۱-۱ مقدمه

پسته گیاهی است که از دیر باز در نقاط مختلف ایران مورد کشت و پرورش قرار می گرفته است. جنگل های وحشی و خود روی پسته در ناحیه شمال شرقی ایران، نواحی هم مرز با ترکمنستان و افغانستان پیشینه ای باستانی دارد و تصور می رود که درخت پسته در حدود ۳ الی ۴ هزار سال قبل در ایران اهلی شده و مورد کشت و کار قرار گرفته است.

اولین ارقام پسته در ایران حاصل پرورش و اهلی کردن درختان پسته وحشی بوده است که تعداد این ارقام بسیار محدود و شکل ظاهری آن با محصول پسته خودرو شباهت داشته است کم کم بر اثر پیوند و جابجایی این ارقام و توجه باغداران از نظر درشتی دانه های پسته تا حدودی تحول ایجاد شده و ارقام جدیدی بوجود آمده است.

پسته یکی از محصولات کشاورزی است که با نام ایران درآمیخته و تولید آن در کشور ما سابقه تاریخی و طولانی دارد. پسته در حدود ۷۶ سال پیش با شروع صادرات، ارزش های اقتصادی و تجاری ویژه ای پیدا کرد و ایران به عنوان اولین و مهمترین صادر کننده پسته دنیا شهرت یافت (پناهی و همکاران ۱۳۸۱). این محصول بخش عمده ای از صادرات غیر نفتی را تشکیل می دهد. در شرایط کنونی حدود ۵۲/۸۹ درصد از تولید و ۵۸ درصد از سطح زیرکشت و بیش از ۶۴/۷۹ درصد از صادرات جهانی پسته در اختیار کشور ما بوده و درآمد ارزی حاصل از صادرات پسته حدود ۷۰۰ الی ۸۰۰ میلیون دلار می باشد پسته ایران در طول سالیان گذشته به کشورهای گوناگونی صادر شده است. بررسی ها نشان می دهد که در گذشته پسته ایران علاوه بر بازارهای سنتی بازارهای دیگری نیز داشته است. مهمترین وارد کننده پسته ایران آلمان و امارات هستند بطور کلی طی سالیان اخیر صادرات پسته ایران به کشورهای نظیر انگلستان، فرانسه، ژاپن و آلمان کاهش و به کشورهای نظیر هنگ کنگ، هندوستان، روسیه، اسپانیا و امارات افزایش یافته است.

### ۲-۱-۲ سطح زیر کشت و تولید پسته در ایران و جایگاه استان فارس

در حال حاضر سطح زیر کشت پسته ایران بیش از ۴۴۰/۰۰۰ هکتار می باشد که استان کرمان با مجموع بیش از ۳۰۰/۰۰۰ هکتار باغات بارور و غیر بارور حدود ۷۰ درصد محصول کل کشور را تولید و به عنوان مهمترین منطقه پسته کاری ایران و دنیا محسوب می شود. ضمناً سایر استانهای پسته خیز عبارتند از: یزد، خراسان، فارس، سمنان، سیستان و بلوچستان، قزوین، مرکزی، اصفهان و قم می باشند که بیش از ۱۳۰/۰۰۰ هکتار سطح زیر کشت باقی مانده را به خود اختصاص می دهند. ضمناً میزان متوسط تولید سالیانه پسته در کشور حدود ۲۲۵/۰۰۰ تن می باشد.