

خصوصیات سیستمهای حسابداری صنعتی صنایع استان فارس

دکتر محمد نمازی

مقدمه

در متون حسابداری، تعاریف مختلفی از «حسابداری صنعتی» و نوع پیشرفته آن «حسابداری مدیریت» ارائه شده است. یکی از این تعاریف حسابداری مدیریت را عبارت از یک سیستم اطلاعاتی می‌داند که جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و تجزیه و تحلیل گزارشهای مالی را به طور سیستماتیک انجام داده، و اطلاعاتی را جهت تصمیم‌گیری و کنترل فعالیتها به مدیران و استفاده‌کنندگان داخلی ارائه می‌نماید. در این تعریف، حسابداری مدیریت به عنوان یک علم یا فن مطرح نگردیده، بلکه به صورت یک سیستم اطلاعاتی، که اطلاعات مورد نیاز گروهی از استفاده‌کنندگان داخلی را فراهم می‌سازد، تعبیر شده است. طبق این تعریف، لازم است انواع سیستمهای حسابداری مدیریت مورد عمل، اطلاعاتی را که این سیستمها منتشر می‌کنند، تناوب تهیه صورتها و سایر گزارشهای مالی، استفاده‌کنندگان آنها و به طور کلی خصوصیات این سیستمها دقیقاً مشخص گردند. از طرف دیگر، سیستمهای حسابداری مدیریت زائیده فرهنگها و محیطهایی هستند که در آنها به ظهور می‌رسند، و به پارامترهای مختلفی از جمله عوامل اقتصادی - اجتماعی - سیاسی مسلط بستگی دارند. به علت تفاوت‌های عمده بین عوامل گوناگون محیطی در جوامع مختلف، سیستمهای حسابداری

مدیریت یک کشور نمی‌توانند با سیستمهای سایر ممالک کاملاً یکسان بوده و الزاماً با شرایط اقتصادی - اجتماعی - سیاسی سایر کشورها تطبیق پیدا نمایند. از این رو، لازم است هر جامعه، و حتی هر استان و هر صنعت، با توجه به خصوصیات ویژه عوامل محیطی حاکم، سیستمهای حسابداری مدیریت مناسب خود را انتخاب نماید. بعضی از جنبه‌های این گونه سیستمها در محیطهای گوناگون ممکن است یکسان و دارای نقاط مشترکی هم باشند. بنابراین، مطالعه سیستمهای حسابداری مدیریت موجود، تا حد زیادی عوامل مهم مربوط به ساختار اقتصادی - اجتماعی - سیاسی حاکم را مشخص می‌سازد، و از این رو هم این گونه تحقیقات باید صورت پذیرند.

هدف اصلی این پژوهش، بررسی مشخصات سیستمهای حسابداری صنعتی (مدیریت) صنایع استان فارس است. مهمترین سؤالاتی را که در این زمینه مطرح شده‌اند، به قرار زیر می‌باشند:

- ۱- چه نوع سیستمهای حسابداری مدیریت در عمل وجود دارند؟
 - ۲- چه اطلاعاتی از این سیستمها استخراج می‌گردد؟
 - ۳- تناوب زمانی تهیه صورتها و گزارشهای مالی به چه گونه است؟
 - ۴- چه گروه‌هایی از این اطلاعات استفاده می‌کنند و یا می‌توانند استفاده نمایند؟
- به منظور دستیابی به این هدف، ابتدا روش پژوهش سه مرحله‌ای، که شامل مرور متون، مصاحبه و تهیه و ارسال پرسشنامه است، شرح داده می‌شود، سپس خلاصه یافته‌های مهم همراه با جدولها و تجزیه و تحلیلهای لازم عرضه می‌گردد. خلاصه تحقیق و نتیجه‌گیریهای کلی در قسمت پایانی انعکاس می‌یابد.

روش تحقیق

به منظور کسب اطلاعاتی پیرامون سیستمهای مهم حسابداری صنعتی، که معمولاً در صنایع به کار گرفته می‌شوند، به کتب و مقالات معتبر حسابداری صنعتی خارجی و

داخلی^۱ مراجعه گردید. سپس براساس کار آموزشیهای علمی انجام شده و تجارب قبلی از بررسی سیستمهای حسابداری صنایع مختلف استان فارس، دوگروه از سیستمهای حسابداری صنعتی مورد توجه قرار گرفت:

۱- سیستم اطلاعات واقعی

۲- سیستم اعداد استاندارد

به منظور تطبیق مطالب به دست آمده از مرور متون، تهیه پرسشنامه لازم (که در قدم بعد به کار خواهد رفت) و کسب اطلاعات اضافی، که گاهی از طریق پرسشنامه بدست نخواهد آمد، با ۱۴ حسابدار و ۱۰ مدیر و مدیر عامل واحدهای صنعتی مذاکره و از آنها مصاحبه به عمل آمد. این افراد اغلب از کارخانههای صنعتی بزرگ و معروف استان فارس و در ردههای مختلف مدیریت بودند. ابتدا اهداف تحقیق، اهمیت اطلاعات حسابداری، انواع سیستمهای حسابداری صنعتی در صنایع استان فارس، نقش حسابداران مدیریت در واحدهای تولیدی، میزان مشارکت آنها در این تحقیق و موارد دیگری را که لازم دانستند در این زمینه عنوان نمایند، مطرح شد. سپس، از مصاحبههای انجام شده جمع‌بندی اولیه به عمل آمد و مقدمات تهیه پرسشنامه فراهم گردید.

بررسی متون حسابداری و مصاحبههای انجام شده، اطلاعات لازم را به منظور تدوین پرسشنامه فراهم نمود. هر پرسشنامه شامل اطلاعات عمومی و حرفه‌ای مربوط به حسابداران مدیریت، اطلاعات تخصصی و موارد مربوط به مشخصات سیستم حسابداری صنعتی مورد عمل آنها بود. پرسشنامه به طریقی تنظیم گردیده بود که امکان شناسایی تکمیل کننده وجود نداشت و در نامه ضمیمه که همراه هر پرسشنامه ارسال شد، ضمن تشریح اهداف تحقیق و اهمیت آن، محرمانه تلقی نمودن پاسخهای تکمیل کننده نیز عنوان گردید تا با حُسن نیت و اعتماد بیشتری پرسشنامه را تکمیل نمایند.

→
Horngren and Foster, 1991, Horngren, 1982, Shillinglaw and Meyer, 1986, Kaplan, 1982

۱- حسابداری صنعتی: برنامه‌ریزی و کنترل، جلد اول، ۱۳۶۴، جلد دوم، ۱۳۶۴، جلد سوم، ۱۳۶۸، شایهنگ، ۱۳۶۵، نمازی، ۱۳۷۱ و ۱۳۷۳.

این پرسشنامه برای واحدهای مختلف صنعتی ارسال گردید. ظرف سه هفته پس از تاریخ ارسال، تعدادی از پاسخها دریافت گردید. همچنین از تاریخ ارسال پیگیریهای لازم نسبت به دریافت پاسخ سایر پرسشنامهها انجام و سعی شد که از طریق تلفن، مراجعه مجدد و ارسال کارت در صد پاسخهای دریافتی افزایش یابد. پاسخهای جدیدی نیز دریافت شد و پاسخهای اولیه و پاسخهای دیر دریافت شده مقابله گردید. هیچگونه اختلاف فاحشی در ارائه پاسخها بخاطر دیر ارسال نمودن پرسشنامهها از طرف حسابداران مدیریت مشاهده نشد و باصطلاح هیچگونه «کجی» در این مطالعه به نظر نرسید.

جامعه مورد مطالعه

جامعه مورد مطالعه، شرکتهای تولیدی استان فارس بود. در نیمه دوم اسفند ماه ۱۳۷۰ لیست کامپیوتری حاوی مشخصات کلیه شرکتهای صنعتی استان فارس از وزارت صنایع دریافت گردید. آمار واحدهای تولیدی در هر یک از گروههای هفت گانه صنایع به شرح زیر بود:

ردیف	نوع صنایع	تعداد شرکتهای
۱	صنایع غذایی و دارویی	۷۶
۲	صنایع نساجی و پوشاک و چرم	۲۶
۳	صنایع چوب و وسایل چوبی	۲۱
۴	صنایع سلولزی و چاپ و انتشارات	۱۹
۵	صنایع شیمیایی و محصولات پلاستیکی	۴۸
۶	صنایع کانی غیرفلزی و محصولات ساختمانی	۱۹۱
۷	صنایع برق و الکترونیک و محصولات فلزی	۱۲۸

با توجه به مصاحبه‌های انجام شده و بررسی اطلاعات کامپیوتری مربوط به این شرکتها معلوم شد که ارسال پرسشنامه به کلیه واحدهای صنعتی بالا بدون نتیجه است، زیرا بعضی از آنها بسیار کوچک هستند و نه تنها دارای سیستم حسابداری صنعتی و مدیریت نبوده بلکه اصولاً فاقد هرگونه سیستم حسابداری مدونی می‌باشند. لذا شرکتهایی که سرمایه ثابت و یا سرمایه در گردش آنها کمتر از ۵۰۰۰۰۰ ریال بود به عنوان شرکت کوچک در نظر گرفته شد و از مطالعه حذف گردیدند. در نتیجه جمع کلیه شرکتهای مورد مطالعه به ۱۴۱ واحد رسید.

برای شرکتهای تولیدی انتخاب شده که از کلیه صنایع هفت گانه بودند، پرسشنامه ارسال گردید. در بین این شرکتها ۳ واحد دیگر مشغول فعالیت نبوده و در صنعت وجود نداشتند. ۶ واحد از قبول پرسشنامه‌ها امتناع کرده و پرسشنامه‌های ۷ شرکت به علت شناخته نشدن آدرس و یا تغییر مکان آنها برگشت داده شد. تعداد پرسشنامه‌های برگشت داده شده جمعاً به ۴۲ رسید که ۸ عدد آن پس از بررسیهای لازم به علت عدم تکمیل و یا نحوه پاسخ به پرسشنامه‌ها فاقد اعتبار تشخیص داده شد. تعداد ۸۳ پرسشنامه باقیمانده بدون جواب باقی ماند. بنابراین، نرخ بازگشت پرسشنامه‌های قابل استفاده در حدود ۲۴٪ بود.

مشخصات سیستمهای حسابداری صنعتی صنایع استان فارس

مهمترین فرضیات صفر مربوط به ویژگی سیستمهای حسابداری صنعتی صنایع استان فارس به قرار زیر مشخص گردید:

- ۱- واحدهای صنعتی دارای نوعی سیستم حسابداری صنعتی نیستند $H_0 =$
- ۲- واحدهای صنعتی از سیستم اعداد واقعی استفاده نمی‌کنند $H_0 =$
- ۳- در واحدهای صنعتی، از روش هزینه یابی متغیر استفاده نمی‌شود $H_0 =$
- ۴- صورتهای مالی مهم، در واحدهای صنعتی تهیه نمی‌گردند $H_0 =$
- ۵- تجزیه و تحلیل صورتهای مالی در واحدهای صنعتی صورت نمی‌گیرد $H_0 =$

- ۶- مهمترین گروه استفاده کنندگان صورتهای مالی صنایع، دولت نیست $H_0 =$
 فرضیات تحقیق یا مقابل^۱ فرضیات صفر به این ترتیب تدوین شد:
- ۱- واحدهای صنعتی دارای نوعی سیستم حسابداری هستند $H_1 =$
- ۲- واحدهای صنعتی، از سیستم اعداد واقعی استفاده می کنند $H_1 =$
- ۳- در واحدهای صنعتی، از روش هزینه یابی متغیر استفاده می شود $H_1 =$
- ۴- صورتهای مالی مهم، در واحدهای صنعتی تهیه می گردند $H_1 =$
- ۵- تجزیه و تحلیل صورتهای مالی در واحدهای صنعتی صورت می گیرد $H_1 =$
- ۶- مهمترین گروه استفاده کنندگان صورتهای مالی صنایع، دولت است $H_1 =$

به منظور تحقق آزمون فرضیات صفر بالا، با توجه به ماهیت پاسخها، یکی از روشهای «آمار ناپارامتری» بنام «کای مربع» مورد استفاده قرار گرفت و سطح مردودی فرضیات صفر (خطای نوع اول) به میزان احتمال $P < 0/05$ در نظر گرفته شد. نتایج حاصله، در چهار قسمت تحت عنوان ویژگی سیستمهای حسابداری صنعتی، صورتهای مالی، تجزیه و تحلیل گرایشهای مالی و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری ارائه می گردد.

۱- ویژگی سیستمهای حسابداری صنعتی

بیش از ۳۵٪ واحدهای صنعتی مورد مطالعه فاقد سیستم حسابداری صنعتی مدونی هستند. همچنین در بیش از ۴۱٪ واحدها، سیستم حسابداری صنعتی با سیستمهای مالی ادغام شده است. بنابر این فقط در کمتر از $\frac{1}{4}$ واحدهای صنعتی، سیستم حسابداری صنعتی مدون وجود داشته و به صورت جداگانه از سیستمهای حسابداری مالی عمل می نماید. جدول شماره ۱ اطلاعات لازم را در این زمینه ارائه می نماید.

1- Research Hypothesis or Alternative Hypothesis

2- Non Parametric Statistics

3- Chi-Square

درصد	تعداد	وضعیت سیستم حسابداری صنعتی موجود
۴۱/۲	۱۴	سیستم حسابداری صنعتی با سایر سیستم‌های مالی ادغام شده است
۲۳/۵	۸	سیستم حسابداری صنعتی مدون وجود دارد و به صورت مجزا از سیستم حسابداری مالی است
۳۵/۳	۱۲	هنوز سیستم حسابداری صنعتی مدونی وجود ندارد
—	—	سایر موارد
۱۰۰	۳۴	جمع

جدول شماره ۱ - ویژگی سیستم‌های حسابداری صنعتی

در این شرایط، کای مربع (χ^2) برابر با ۱/۶۵۲ است. لذا اختلاف بین توزیع مشاهده شده و توزیع مورد انتظار (تئوریک) قابل ملاحظه نیست، و هنگامی که این عدد براساس توزیع کای مربع در نظر گرفته شود، این مقدار برابر با $P > ۰/۱۰$ است. بنابراین فرضیه صفر اول معنی‌دار نیست و نمی‌توان آن را رد کرد و می‌توان نتیجه گرفت که اطلاعات موجود، مدارک و دلائلی کافی برای رد این فرضیه که واحدهای صنعتی استان فارس دارای نوعی سیستم حسابداری صنعتی نیستند، ارائه نمی‌دهد، با وجودی که در سطح نمونه‌ها، تعداد ۸ شرکت حتی دارای سیستم‌های حسابداری صنعتی مدون و مجزا از سیستم‌های حسابداری مالی می‌باشند یکی از دلائل مهم این امر، عدم وجود هرگونه سیستم حسابداری صنعتی در تعداد قابل ملاحظه‌ای از واحدهای مورد مطالعه است.

نتیجه این تحقیق نشان می‌دهد که اکثر واحدهایی که دارای سیستم حسابداری صنعتی هستند از «سیستم استاندارد کامل یا ناقص» استفاده می‌نمایند. کمتر از نصف آنان (در حدود ۴۱٪) فقط «سیستم اعداد واقعی» را در عمل به کار می‌گیرند. جدول شماره ۲ سایر اطلاعات مربوط را نشان می‌دهد.

1- Full or Partial Standard Costing System

2- Actual Costing System

درصد	تعداد	نوع سیستم
۴۰/۹	۹	سیستم اعداد واقعی
۱۸/۲	۴	سیستم اعداد استاندارد کامل
۳۱/۸	۷	سیستم اعداد استاندارد ناقص
۹/۱	۲	سایر موارد*
۱۰۰	۲۲	جمع

* ترکیبهایی از سیستمهای نرمال و استاندارد در این رابطه گزارش شده است.

جدول شماره ۲ - انواع سیستمهای حسابداری صنعتی موجود در صنایع

در این شرایط، میزان کای مربع برابر با $5/273$ و $0/10 > P$ است. بنابراین، فرضیه صفر دوم معنی دار نبوده و نمی توان آن را رد نمود و از نظر آماری می توان نتیجه گرفت که واحدهای صنعتی، در سطح استان فارس، از سیستم اعداد واقعی استفاده به عمل نمی آورند با وجودی که در سطح نمونه ها تعداد ۹ واحد در عمل آن را به کار می بندند.

به منظور تعیین قیمت تمام شده موجودی کالا، در حدود ۵۹٪ واحدهایی که از سیستم حسابداری صنعتی برخوردار هستند، فقط از «روش هزینه یابی جذبی» استفاده می کنند. هیچیک از این واحدها به تنهایی از روش «هزینه یابی متغیر (مستقیم)» بهره نمی گیرند. در حدود ۲۷٪ واحدها، هر دو سیستم هزینه یابی جذبی و متغیر را به کار می برند. بنابراین بیش از $\frac{1}{4}$ آنها از تکنیکهای مدرن حسابداری مدیریت جهت گزارشگری و تصمیم گیری در خصوص قیمت تمام شده موجودی کالا بهره برداری می نمایند. خلاصه اطلاعات مربوط در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

1- Absorption Costing Method

2- Variable (Direct) Costing Method

درصد	تعداد	نوع سیستم
۵۹/۱	۱۳	سیستم هزینه‌یابی جذبی (تمام هزینه)
—	—	سیستم هزینه‌یابی متغیر (مستقیم)
۲۷/۳	۶	هر دو سیستم بالا
—	—	هیچکدام از دو سیستم بالا
۱۳/۶	۳	بدون پاسخ
۱۰۰	۲۲	جمع

جدول شماره ۳- انواع سیستمهای قیمت تمام شده محصول

در این حالت، مقدار کای مربع برابر با $24/158$ و هنگامی که این عدد براساس توزیع کای مربع در نظر گرفته شود، $P < 0/005$ می‌باشد. از آنجا، فرضیه صفر سوم قویاً رد شده و فرض مقابل آن پذیرفته می‌شود. در نتیجه می‌توان نتیجه گرفت که در واحدهای صنعتی استان فارس، از روش هزینه‌یابی متغیر استفاده می‌شود.

۲- صورتها و گزارشهای مالی

اگر سیستم حسابداری صنعتی را به صورت یک سیستم اطلاعاتی داده - ستاده^۱ در نظر بگیریم، صورت‌های مالی در حقیقت محصول نهایی سیستم تلقی شده و کلیه فعالیت‌های عمده واحدهای ذی‌ربط را خلاصه می‌کند. در خصوص واحدهای تولیدی مورد مطالعه، مهمترین صورت‌های مالی و درصد شرکت‌های تهیه‌کننده آنها در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. بر اساس داده‌های جدول کلیه واحدهای صنعتی پاسخ دهنده صورتحساب سود و زیان و ترازنامه را تهیه می‌نمایند. در حدود ۴۳٪ آنان صورتحساب سرمایه را هم جداگانه ارائه نموده و بیش از ۳۴٪ اقدام به تنظیم صورت تغییرات در وضعیت مالی شرکت نیز می‌کنند. در این شرایط، مقدار کای مربع برابر با $26/756$ است و هنگامی که این عدد بر مبنای توزیع کای

مربع در نظر گرفته شود، $P < ۰/۰۰۵$ بدست می‌آید. از آنجا، فرضیه صفر چهارم قویاً رد شده و فرض مقابل آن پذیرفته می‌شود. در نتیجه می‌توان نتیجه گرفت که در واحدهای صنعتی استان فارس، صورتهای مالی مهم تهیه می‌گردد.

نوع صورت مالی	تعداد پاسخ دهندگان*	بلی	درصد	خیر	درصد
صورتحساب سود و زیان	۳۲	۳۲	۱۰۰	-	-
صورتحساب سرمایه	۳۲	۱۴	۴۳/۷	۱۸	۵۶/۳
ترازنامه	۳۲	۳۲	۱۰۰	-	-
صورت تغییرات در وضعیت مالی	۳۲	۱۱	۳۴/۴	۲۱	۶۵/۶
سایر صورتهای مالی	۳۲	۹	۲۸/۱	۲۳	۷۱/۹

* کل تعداد واحدهای تولیدی در دست مطالعه ۳۴ مورد بوده است.

جدول شماره ۴- صورتهای مالی استخراج شده و واحدهای صنعتی مورد مطالعه

سایر اطلاعات مهم به قرار زیر است:

- ۱- تقریباً ۳۱٪ پاسخ دهندگان صورتحساب سود و زیان را ماهیانه، حدود ۱۵٪ دو تا سه مرتبه در سال و بقیه فقط یکبار در سال تهیه می‌کنند.
- ۲- بیش از ۲۱٪ واحدهایی که اقدام به تهیه صورتحساب سرمایه می‌نمایند، این صورتحساب را به صورت جداگانه و ماهیانه تهیه می‌کنند. بعضی از واحدها عنوان کرده‌اند که این صورتحساب را جداگانه تهیه نمی‌نمایند، بلکه به عنوان جزئی از ترازنامه نشان می‌دهند.
- ۳- بیش از ۳۷٪ پاسخ دهندگان، ترازنامه را ماهیانه، در حدود ۱۶٪ دو تا سه مرتبه در سال و بقیه سالیانه تهیه می‌کنند.
- ۴- بیش از ۳۶٪ واحدهایی که اقدام به تهیه صورت تغییرات در وضعیت شرکت نمی‌نمایند، این صورتحساب را ماهیانه، حدود ۱۸٪ هر شش ماه یکبار و بقیه سالیانه تهیه می‌کنند.
- ۵- بعضی از واحدها، تراز آزمایشی، صورت تعیین نقطه سر به سری، تهیه بودجه نقدی،

تهیه صورت سربار عملیات و گزارش انحرافات را جزء «سایر صورتهای مالی» ذکر کرده‌اند. انواع گزارشهای مالی و اطلاعات مهم مربوط به آنها به در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

درصد	خیر	درصد	بلی	تعداد پاسخ‌دهندگان*	نوع گزارش
۱۵/۶	۵	۸۴/۴	۲۷	۳۲	تراز آزمایشی
۲۵/۰	۸	۷۵/۰	۲۴	۳۲	صورت تطبیق بانکی
۳۴/۴	۱۱	۶۵/۶	۲۱	۳۲	گزارش تولید
۴۶/۹	۱۵	۵۳/۱	۱۷	۳۲	صورت داراییهای ثابت
۳۷/۵	۱۲	۶۲/۵	۲۰	۳۲	گردش فعالیتهای تولید کارخانه
۴۰/۶	۱۳	۵۹/۴	۱۹	۳۲	صورت وجوه نقد
۶۸/۸	۲۲	۳۱/۲	۱۰	۳۲	سایر گزارشها**

* تعداد واحدهای تولیدی مورد مطالعه ۳۴ واحد بوده است.

** گزارش مربوط به گردش محصول، گردش فروش، کنترل مصرف واقعی و استاندارد، گزارش ضایعات، گزارش

خرید و انحرافات از بودجه جزء این قلم عنوان شده است.

جدول شماره ۵ - انواع گزارشهای مالی واحدهای صنعتی

از ملاحظه جدول شماره ۵ نتایج زیر را می‌توان گرفت:

الف: بیشترین گزارشهای مالی که در واحدهای صنعتی مورد مطالعه تنظیم شده است به

ترتیب عبارتند از:

۱- تراز آزمایشی

۲- صورت تطبیق بانکی

۳- گزارش تولید

ب: درصد نسبتاً زیادی از واحدهای صنعتی گزارشهای مالی و بخصوص تراز آزمایشی،

صورت تطبیق بانکی و گزارش تولید را تهیه می‌کنند. گزارشهای اخیر به ترتیب در

۴/۸۴٪، ۷۵٪ و ۶/۶۵٪ واحدهای پاسخ‌دهنده تهیه می‌شود.

ج - در واحدهای صنعتی تنوع گزارشها وجود دارد، و علاوه بر گزارشهای حسابداری، گزارشهای غیر حسابداری متعددی هم تهیه می‌شود.
در شرکتی که از سیستم استاندارد استفاده می‌کنند، انحرافات عوامل تولید نیز محاسبه می‌گردد. جدول شماره ۶ اطلاعات مربوط را در این زمینه ارائه می‌نماید.

درصد	خیر	درصد	بلی	تعداد پاسخ‌دهندگان*	نوع گزارش
۴۵/۵	۵	۵۴/۵	۶	۱۱	انحرافات مواد اولیه مستقیم
۶۳/۶	۷	۳۶/۴	۴	۱۱	انحرافات کارگر مستقیم
۲۷/۳	۳	۷۲/۷	۸	۱۱	انحرافات سربار کارخانه *
۵۴/۵	۶	۴۵/۵	۵	۱۱	انحرافات ترکیب محصول
۶۳/۶	۷	۳۶/۴	۴	۱۱	انحرافات بازده محصول
۷۲/۷	۸	۲۷/۳	۳	۱۱	سایر انحرافات
-	-	-	-	۲	بدون پاسخ

* بعضی از واحدها انحرافات کارگر و سربار را تحت عنوان «انحرافات هزینه‌های تبدیل» نشان می‌دهند.

جدول شماره ۶ - انواع انحرافات (مغایرتها) در واحدهای صنعتی

طبق جدول شماره ۶ در واحدهای تولیدی دارای سیستم استاندارد، فراوانترین انحرافات که محاسبه می‌گردند، به ترتیب انحرافات سربار، مواد اولیه و ترکیب محصول است. سایر اطلاعات مهم مربوط به قرار زیر است:

۱- در واحدهایی که انحرافات مواد اولیه مستقیم تهیه می‌گردد، به طور ماهیانه ارائه می‌شود.

۲- تناوب تهیه انحرافات کارگر به وسیله واحدهای ذی‌ربط گزارش نشده است.

۳- انحرافات سربار کارخانه به طور ماهیانه محاسبه می‌گردد.

۱- این امر تا حدی به واسطه ادغام هزینه‌های کارگر و سربار و ارائه آن به صورت «نرخ تبدیل» است.

۴- ۶۰٪ واحدهای تهیه کننده انحرافات ترکیب، این انحراف را ماهیانه و بقیه سالیانه تنظیم می‌کنند.

۵- ۳۰٪ واحدهای تهیه کننده انحرافات بازده، این انحرافات را ماهیانه و بقیه سالیانه محاسبه می‌کنند.

۶- انحرافات مراحل ترکیب مواد در خط تولید، انحرافات ضایعات نسبت به ضایعات استاندارد و انحرافات مربوط به نرخ استاندارد واقعی برای اصلاح نرخهای جذب سربار سال بعد در زمره سایر انحرافات قلمداد شده‌اند.

نتیجه این تحقیق همچنین نشان می‌دهد که واحدهای صنعتی که مبادرت به تنظیم انحرافات می‌کنند، غالباً «از روش چهار انحرافی» استفاده می‌نمایند. جدول شماره ۷ خلاصه اطلاعات مهم مربوط را نشان می‌دهد.

درصد	تعداد	نوع انحراف
۲۳/۰	۳	یک انحرافی
۱۵/۴	۲	دو انحرافی
—	—	سه انحرافی
۳۰/۸	۴	چهار انحرافی
۱۵/۴	۲	سایر موارد*
۱۵/۴	۲	بدون پاسخ
۱۰۰	۱۳	جمع

* سایر موارد شامل روشهای شش انحرافی و ترکیبی می‌باشد.

جدول شماره ۷- روشهای مختلف محاسبه انحرافات (مقایسه‌ها)

در این گونه واحدها، متداولترین روش جهت منظور نمودن انحرافات به حسابهای مربوط، تقسیم انحرافات به حساب کالای در جریان ساخت، کالای تکمیل شده و کالای

فروخته شده می باشد.

جدول شماره ۸ اطلاعات لازم را در این زمینه ارائه می کند.

درصد	تعداد	نحوه تقسیم
۳۰/۸	۴	کلیه انحرافات فقط به حساب «هزینه کالای فروخته شده منظور می گردد.
۴۶/۱	۶	انحرافات به حسابهای «کالای در جریان ساخت»، «کالای تکمیل شده» و «کالای فروخته شده» تقسیم می گردد.
—	—	سایر موارد
۲۳/۱	۳	بدون پاسخ
۱۰۰	۱۳	جمع

جدول شماره ۸- روشهای مختلف منظور نبودن انحرافات به حسابهای مربوط

۳- تجزیه و تحلیل گزارشهای مالی

در حدود ۷۰٪ واحدهای مورد مطالعه تجزیه و تحلیل صورتهای مالی را انجام می دهند، و در اندکی بیش از $\frac{1}{4}$ شرکتهای تجزیه و تحلیلی به عمل نمی آید. جدول شماره ۹ خلاصه اطلاعات مهم را نشان می دهد.

درصد	تعداد	نوع انحراف
۷۰/۶	۲۴	بلی
۲۶/۵	۹	خیر
۲/۹	۱	بدون پاسخ
۱۰۰	۳۴	جمع

جدول شماره ۹- تجزیه و تحلیل صورتهای مالی توسط واحدهای صنعتی

در این حالت، مقدار کای مربع برابر با $۶/۸۱۸$ است و وقتی که این عدد براساس توزیع

کای مربع در نظر گرفته شود، مقدار $P < 0/1$ است. بنابراین، فرضیه صفر پنجم رد شده و فرض مقابل آن پذیرفته می‌شود. یعنی، می‌توان نتیجه گرفت که در واحدهای صنعتی استان فارس نوعی تجزیه و تحلیل صورتهای مالی صورت می‌گیرد.

در واحدهایی که تجزیه و تحلیلهای مالی صورت می‌گیرد، بیشترین تحلیل به ترتیب مربوط به تعیین سودآوری، دستیابی به نقطه سر به سر، بررسی وضعیت نقدینگی و تهیه گزارش موجودی کالا است. جدول شماره ۱۰ انواع تجزیه و تحلیلهای همراه با درصدهای اقدام و عدم اقدام توسط واحدهای مورد مطالعه نشان می‌دهد.

نوع گزارش	بلی	درصد	خیر	درصد
نقدینگی	۹	۳۷/۵	۱۵	۶۲/۵
بازگشت سرمایه	۶	۲۵/۰	۱۸	۷۵/۰
سودآوری	۱۲	۵۰/۰	۱۲	۵۰/۰
نقطه سر به سر	۱۰	۴۱/۷	۱۴	۵۸/۳
گزارش موجودی کالا	۹	۳۷/۵	۱۵	۶۲/۵
سایر گزارشها	۸	۳۳/۳	۱۶	۶۶/۷

جدول شماره ۱۰ - انواع تجزیه و تحلیلهای واحدهای صنعتی

* جمعا ۲۴ واحد به این مورد پاسخ داده‌اند.

سایر اطلاعات مربوط به قرار زیر است:

۱- بیش از ۷۷٪ تحلیل‌کنندگان «نقدینگی»، این گزارش را برای مدیران اجرایی (رده بالا) تهیه می‌کنند و مابقی اختصاص به مدیران میانی دارد. تعداد دفعات تهیه این گزارش از ۱ تا ۱۲ مرتبه در سال متغیر است.

۲- در حدود ۵۰٪ تحلیل‌کنندگان «بازگشت سرمایه»، این تحلیل را برای مدیران اجرایی و ۵۰٪ مابقی برای مدیران میانی تهیه می‌کنند. تناوب تهیه این گزارش از ۱ تا ۱۲ مرتبه در سال گزارش شده است.

۳- ۷۵٪ تحلیل کنندگان، گزارش «سودآوری» را برای مدیران اجرایی و ۲۵٪ مابقی برای مدیران میانی تنظیم می‌سازند. این گزارش حداقل ۱ و حداکثر ۱۲ مرتبه در سال تهیه می‌شود.

۴- ۷۰٪ تحلیل کنندگان «نقطه سر به سر» این گزارش را برای مدیران اجرایی و ۳۰٪ مابقی جهت مدیران میانی تهیه می‌نمایند. تناوب تهیه این گزارش حداقل ۱ و حداکثر ۱۲ مرتبه در سال گزارش شده است.

۵- گزارش مربوط به موجودی کالا توسط تحلیل گران، در حدود ۵۶٪ موارد به مدیران اجرایی و ۳۳٪ به مدیران میانی و ۱۱٪ موارد به مدیران عملیاتی ارائه می‌گردد. این گزارش حداقل ۱ و حداکثر ۱۲ مرتبه در سال تهیه می‌شود.

۶- گزارشهای مربوط به حسابهای دریافتی و حسابهای پرداختی و «سایر گزارشها» قلمداد شده است و برای مدیران اجرایی، مدیران میانی و مدیران عملیاتی تهیه می‌گردند. تناوب تهیه این گزارشها ۱ تا ۱۲ مرتبه در سال گزارش شده است.

۴- استفاده کنندگان صورتهای مالی

نتیجه این تحقیق نشان می‌دهد که بیشترین استفاده کنندگان صورتهای مالی واحدهای

صنعتی به ترتیب فراوانی عبارتند از: *شکاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی*

۱- وزارت اقتصاد و دارایی و مقامات مالیاتی

۲- سرمایه‌گذاران

۳- مدیران داخلی واحدها

از ۳۲ واحد پاسخ دهنده، ۲۶ واحد (۸۱/۲۵٪) وزارت اقتصاد و دارایی و مقامات مالیاتی، ۲۱ واحد (۶۵/۶٪) سرمایه‌گذاران و ۱۷ واحد (۵۳/۱٪) مدیران داخلی واحدها را به عنوان استفاده کنندگان صورتهای مالی عنوان نموده‌اند. همچنین، ۱۴ واحد وزارت اقتصاد و دارایی و مقامات مالیاتی، ۹ واحد سرمایه‌گذاران و ۵ واحد مدیران داخلی شرکتها را به عنوان «مهمترین استفاده کنندگان» صورتهای مالی ذکر نموده‌اند. جدول شماره ۱۱ خلاصه اطلاعات مربوط را در این مورد نشان می‌دهد.

اولویت پاسخ دهندگان		درصد	تعداد پاسخ	گروه های استفاده کننده
درصد	تعداد			
۵۳/۸	۱۴	۸۱/۲۵	۲۶	وزارت اقتصاد و دارایی و مقامات مالیاتی
۴۲/۹	۹	۶۵/۶	۲۱	سرمایه گذاران
۲۹/۴	۵	۵۳/۱	۱۷	مدیران واحدها
۱۰/۰	۱	۳۱/۲	۱۰	سایر استفاده کنندگان خارجی *
-	-	۱۵/۶	۵	سایر استفاده کنندگان داخلی **
-	-	-	۲	بدون پاسخ

* سازمان صنایع، سازمان برنامه و بودجه، سازمانهای تحت پوشش و بانکها جزء این گروه عنوان شده اند.

** اعضا هیأت مدیره و کارکنان جزء این گروه ذکر شده اند.

جدول شماره ۱۱ - مهمترین استفاده کنندگان صورتهای مالی واحدهای صنعتی

در این شرایط، مقدار کای مربع برابر با ۱۷/۸۹۸ است، و اگر این مقدار براساس توزیع کای مربع در نظر گرفته شود، $P < ۰/۰۰۵$ به دست می آید. بنابراین، فرضیه صفر ششم قوی رد شده و فرضیه مقابل آن پذیرفته می شود. از آنجا، می توان نتیجه گرفت که مهمترین گروه استفاده کنندگان صورتهای مالی صنایع استان فارس دولت است.

اهمیت مطالعه

مهمترین فواید این مطالعه به طور اختصار به قرار زیر است:

- ۱- اطلاعات لازم را در خصوص مشخصات سیستمهای حسابداری صنعتی صنایع استان فارس ارائه می نماید. این اطلاعات برای مسئولین مالی و اقتصادی این امکان را فراهم می سازد که بهتر برنامه ریزی نموده و متعاقباً نوع سیستم دهی و گزارشگری خارجی صنایع مالیاتها و سایر موارد مالی را بر مبنای این اطلاعات تنظیم نمایند.
- ۲- درجه پیشرفت حسابداری صنعتی در صنایع استان فارس را مشخص می سازد

می تواند بیانگر این نکته باشد که دولت، سرمایه گذاران، بانکها و مؤسسات مالی تا چه حد می توانند متکی به اطلاعات منتشر شده از سوی این صنایع و سیستمهای حسابداری صنعتی آنها باشند.

۳- نقاط قوت و ضعف سیستمهای حسابداری صنعتی و نحوه به کارگیری آنها در صنایع افشا می شود، در نتیجه مبنای علمی را بوجود می آورد که سیستمها و روشهای گزارشگری قدیمی و نامناسب منسوخ و به جای آنها سیستمهای مدرن تر و مربوط به کار گرفته شوند. به عبارت دیگر مکانیزمی جهت اصلاح سیستمها و گزارشهای مالی می تواند محسوب گردد.

خلاصه و نتیجه گیری

مهمترین هدف این تحقیق بررسی سیستمهای حسابداری صنعتی موجود در صنایع استان فارس بود. در اجرای این پژوهش، از یک روش تحقیق سه مرحله ای شامل مرور متون، مصاحبه و ارسال پرسشنامه استفاده به عمل آمد. پرسشنامه تدوین شده برای واحدهای صنعتی انتخاب شده از لیست کامپیوتری وزارت صنایع ارسال گردید. فرضیه های مهم آماری در خصوص مشخصات و جزئیات سیستمهای حسابداری صنعتی، مشخص شد، و با استفاده از «روش ناپارامتری کای مربع» مورد آزمون قرار گرفته و نتایج لازم نیز ارائه گردید. مهمترین نتیجه های کلی و عمده این مطالعه به قرار زیر است:

۱- واحدهای صنعتی استان فارس اکثراً کوچک و فاقد هرگونه سیستم حسابداری صنعتی هستند، حتی هنوز درصد قابل توجهی از صنایع نه چندان کوچک (با سرمایه در گردش یا ثابت بیش از ۵۰۰۰۰۰ ریال) از هیچ نوع سیستم حسابداری صنعتی برخوردار نیستند. اما نیاز به دارا بودن یک سیستم صنعتی مناسب را احساس می کنند. در بعضی واحدها هم، سیستم حسابداری صنعتی با سیستمهای مالی ادغام شده و به صورت مجزا وجود ندارد. بنابر این، باید سعی شود الزامات قانونی و تشویق واحدها به ایجاد سیستمهای حسابداری صنعتی بدون توسط مسؤولین ذی ربط، و بخصوص دولت و دستگاههایی که می توانند در ایجاد سیستمهای مالی صنایع نقش عمده ای را ایفا نمایند، به عمل آید. این امر باعث می گردد که اطلاعات مالی دقیق تر، سریع تر و مربوط تر از طریق این واحدها ایجاد شود و متعاقباً منافع

دولت و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی تا حد زیادی تأمین گردد.

۲- واحدهایی که دارای سیستم حسابداری صنعتی هستند، اکثراً از نوعی سیستمهای استاندارد، که پیشرفته‌تر از سیستمهای اعداد واقعی هستند، استفاده نموده و انحرافات را نیز تعیین می‌کنند. همچنین، پاره‌ای از آنها از روش هزینه‌یابی متغیر، تعیین نقطه سر به سر و تجزیه و تحلیل صورتهای مالی نیز استفاده می‌نمایند. بنابراین، برخی صنایع، از تکنیکهای جدید حسابداری مدیریت بهره می‌گیرند. اما، متأسفانه تعداد این واحدها فراوان نیست و در آینده باید میزان استفاده واحدهای صنعتی از تکنیکهای حسابداری مدیریت افزایش یابد. با توجه به روند خصوصی سازی در ایران، اهمیت این امر افزون‌تر نیز می‌گردد.

۳- مهمترین استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در مرحله اول دولت (و بخصوص وزارت اقتصاد و دارایی) و سپس سرمایه‌گذاران و مدیران واحدها می‌باشند. لذا لازم است در تهیه انواع صورتهای گزارشهای مالی محتوی و شکل و فرم صورتهای گزارشها، قوانین و مقررات مربوط به تهیه آنها و نیاز این استفاده‌کنندگان اصلی و مهم بررسی و مورد توجه خاص حسابداران قرار گیرد.

شایان ذکر است که نتایج این مطالعه محدود به بررسی به عمل آمده در استان فارس می‌باشد. به علت این امر و حذف واحدهای کوچک، عدم دریافت پاسخ از بعضی واحدها، عدم دسترسی به اطلاعات کل صنایع در ایران، نتایج ارائه شده عیناً قابل تعمیم به سطح کل جامعه ایران نمی‌باشد. با این وجود، چون استان فارس یکی از استانهای بزرگ و دارای صنایع گوناگون و حسابداران مدیریت مختلفی است، نتایج مطالعه می‌تواند به طوری جدی و کلی در سطح کلان کشور مورد توجه مسؤولین صنعتی و مالی، حسابداران و دانش پژوهان قرار گیرد. انجام این مطالعه در سطح ایران و از طریق بررسی جنبه‌های مختلف سیستمهای حسابداری صنعتی، ویژگی حسابداران مدیریت و دیدگاه‌های آنان و همچنین نظر خواهی مدیران و سایر اقشار مهم جامعه در رابطه با سیستمهای حسابداری صنعتی صنایع به محققین عزیز توصیه می‌گردد.

منابع و مأخذ

- 1- Horngren, C.T. and G. Foster., "Cost Accounting: A Managerial Enphasis", 7th edition, Prentice - Hall, 1991.
- 2- Horngren, C.T., "Cost Accounting: A Managerial Enphasis", 6th edition, Prentice - Hall, 1987.
- 3- Shillinglaw, G. and P.E. Meyer., "Accounting: A Management Approach", 8th edition, Irwin, INC., 1986.
- 4- Kaplan, R.S., "Advanced Management Accounting", Prentice - Hall, 1982.
- ۵- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، «حسابداری صنعتی : برنامه‌ریزی و کنترل»، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، جلد اول - سال ۱۳۶۴، جلد دوم - سال ۱۳۶۴، جلد سوم - سال ۱۳۶۸.
- ۶- شباهنگ، رضا، «حسابداری مدیریت»، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، ۱۳۶۵.
- ۷- نمازی، محمد، «تجزیه و تحلیل متدهای هزینه‌یابی جذبی و متغیر»، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، زمستان ۱۳۷۰ و بهار ۱۳۷۱، صفحات ۷۴-۴۷.
- ۸- نمازی، محمد، «کاربرد سیستمهای استاندارد در هزینه‌یابی جذبی و متغیر»، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، پائیز ۱۳۷۳، صفحات ۲۶-۱.