

بررسی نظامهای حسابداری بهای تمام شده محصول در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی (کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) در استانهای آذربایجان شرقی و غربی و ارائه الگوی مناسب^۱

کامبیز فرقاندوست حقیقی - دکترای حسابداری و کارشناس ارشد سازمان حسابداری
عسگر پاک‌مرام - عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب



چکیده

جمع‌آوری، طبقه‌بندی صحیح و منطقی و نیز گزارش دهی منظم اطلاعات مالی در هر واحد تولیدی مستلزم داشتن نظام اطلاعاتی حسابداری بهای تمام شده مناسب و مدون است، تا مدیران واحدهای تولیدی با اتکاب به این گزارشات، بتوانند تصمیمات لازم جهت برنامه‌ریزی، کنترل تولید و کاهش هزینه‌ها را اتخاذ نمایند. با توجه به اینکه نقش محصولات خشکباری که یکی از عناصر عمده در توسعه صادرات غیرنفتی است بر کسی پوشیده نیست و در برنامه‌های پنج ساله سوم و چهارم نیز جایگاه ویژه‌ای دارد، هدف از تهیه این مجموعه بررسی نظامهای حسابداری بهای تمام شده محصول در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی (کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) و نیز مشکلات موجود در نظام مزبور و نهایتاً ارائه پیشنهادها لازم است. با توجه به اطلاعات موجود و بررسیهای انجام شده، واحدهای تولیدکننده محصولات خشکباری مستقر در استانهای آذربایجان شرقی و آذربایجان غربی فاقد نظام تعیین بهای تمام شده جهت محصولات تولیدی خود می‌باشند. از این رو فرضیه اساسی تحقیق به شرح زیر بیان می‌گردد: واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی (کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) فاقد نظام حسابداری مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده محصول

۱- مقاله فوق برگرفته از طرحی دانشجویی با همین عنوان است که توسط نگارندگان در سال ۱۳۸۲ انجام شده است و متن کامل آن در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی و کتابخانه مرکزی دانشگاه آزاد اسلامی قابل دسترسی است.

می باشند. با توجه به نوع و روش تحقیق (عملی و میدانی)، شرکت نگین تاک (سهامی خاص) واقع در جاده مراغه - بناب، واحد نمونه انتخاب شد. از این رو نیازی به تحقیق از یک جامعه آماری و نمونه گیری آماری احساس نشده است. اطلاعات مورد نیاز عمدتاً از طریق مصاحبه و گفتگو با مسئولان واحدها، مشاهده و بازدید عینی واحدهای موضوع تحقیق، مطالعه کتب، سوابق و نشریات مرتبط، جمع آوری شده است. برای آزمون فرضیه ها از روش آزمون دلفی استفاده شده است که برای این منظور ابتدا نظامهای حسابداری موجود در واحدهای تولیدکننده محصولات خشکباری مستقر در قلمرو تحقیق، مطالعه و بررسی شدند و نارساییها و نقاط ضعف آنها مشخص شد و سپس با توجه به منابع در دسترس و اصول و مبانی متداول حسابداری، نظام مناسب پیشنهاد گردید و همراه با فرضیات فرعی در معرض قضاوت متخصصان امر قرار گرفت. سیستم پیشنهادی به صورت مرحله ای و سفارش کار (توأم) می باشد که ابتدا مراحل و چگونگی انجام فعالیتها تشریح شد و پس از آن درباره انواع هزینه های ممکن در هر مرحله و مرکز هزینه بحث شد. همچنین به مواردی که بیان آنها از لحاظ کنترل و محاسبه بهای تمام شده ضرورت داشت اشاره گردید.

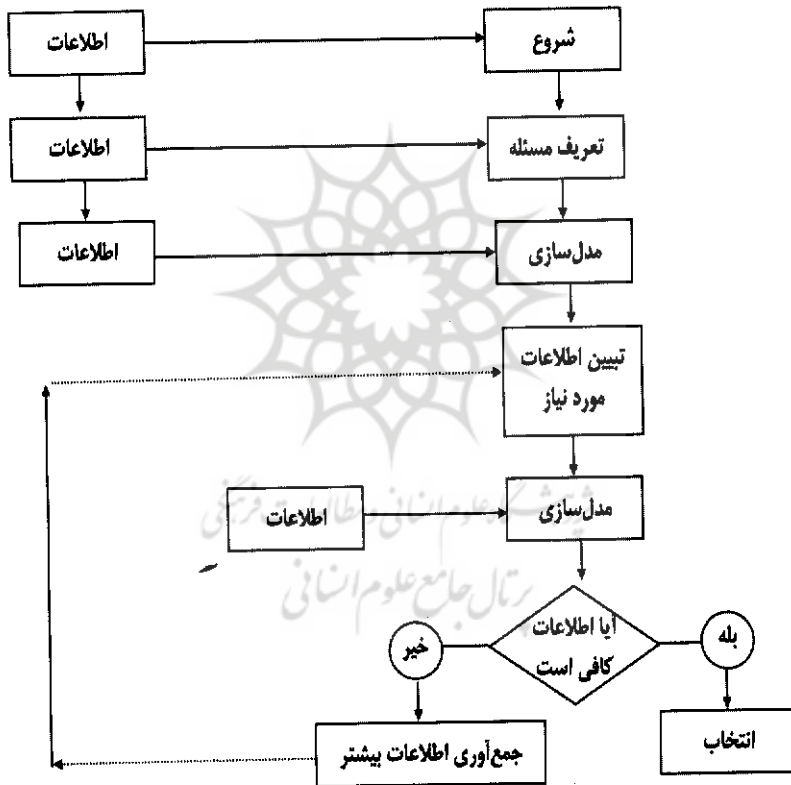
واژه های کلیدی: نظامهای حسابداری، واحدهای تولیدی، بسته بندی خشکبار، صادرات، آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی.

مقدمه

اطلاعات دیر زمانی است که در زمره منابع سازمان، درکنار منابع مالی، نیروی انسانی و داراییهای ثابت مورد توجه قرار گرفته است. امروزه با گسترش فعالیت سازمانها و لزوم انعطاف پذیری آنها در مقابل تغییرات، نقش اطلاعات در تصمیم گیری اهمیت ویژه ای دارد و از آن به عنوان سلاحی راهبردی برای دستیابی به برتری نام می برند. در شرایط رقابتی دنیای معاصر، هیچ شرکتی نمی تواند بدون داشتن اطلاعات به روز از جهان و رقیبان، به فعالیت خود ادامه دهد. هر سازمانی که دارای داده های صحیح، دقیق، به روز و جامع باشد و بتواند در کمترین زمان، به داده های مورد نیازش دستیابی داشته باشد، موفق تر است. سایمون معتقد است که مدیر، کاری جز تصمیم گیری ندارد. اعتقاد به این گفته، مستلزم پذیرش اطلاعات به مثابه اساس تصمیم گیری است، از این رو مدیران نیاز به نظامهایی دارند

که اطلاعات مناسب و به موقع را در اختیار آنها جهت تصمیم‌گیری قرار دهد. در شکل ۱، نقش اطلاعات در هدایت سازمان دیده می‌شود.

شکل ۱- نقش اطلاعات در هدایت سازمان



(منبع: صراف‌زاده و پناهی، ۱۳۸۲)

نیاز روزافزون مدیران مؤسسات و سازمانها به اطلاعات صحیح و روز آمد جهت به‌کارگیری در فرایند تصمیم‌گیری، از طریق نظام اطلاعات مدیریت (که منبع اصلی ارائه اطلاعات به



شمار می‌آید) بر طرف می‌شود.

اگر سازمان را مجموعه‌ای از نظامهای مرتبط و هدفمند بدانیم، نظامهای اطلاعات مدیریت یکی از انواع آنهاست. هدف اساسی این نظام، فراهم کردن اطلاعات لازم جهت اعمال کنترل بر سازمان و اخذ مناسب‌ترین تصمیمات برای ادامه رشد و توسعه آن است. نظام اطلاعات مدیریت باعث افزایش روند ارائه اطلاعات و کاهش حدس و گمان در حل مشکلات در سطوح مختلف سازمانی می‌شود. این کار از طریق توجه به بازخورد نظام و ارائه اطلاعات جدید به نظام در فرایندهای بعدی صورت می‌گیرد. از این روست که استقرار و پیاده‌کردن هر نظام اطلاعاتی مدیریت (شامل نظامهای مالی و اداری) از مهم‌ترین اهداف سازمانها و شرکتهای روبه رشد به شمار می‌رود. نظام حسابداری به صورتی تردیدناپذیر، رکن اساسی مجموعه نظامهای بنیادی مؤسسه و به مثابه بازوی مدیریت ایفای نقش می‌کند که در رأس هرم، نظامهای اطلاعاتی مدیریت قرار دارند. نظام حسابداری مستقیماً باعث به وجود آمدن سود نمی‌شود. بلکه باعث کسب حداکثر استفاده از فعالیتهای و عملکرد مؤسسه می‌گردد و به قدری اهمیت دارد که بعضی معتقدند بدون داشتن نظامهای مناسب، مؤسسات نمی‌توانند به کار خود ادامه دهند و مدیران توانایی کنترل و ایجاد هماهنگی عملیات مؤسسه را نخواهند داشت. یکی از راههای شناخته شده برای پیشبرد توسعه اقتصادی در ایران افزایش صادرات با تأکید بر کالاهایی است که از مزیت نسبی برخوردارند. در یک ارزیابی ساده متوجه می‌شویم که بسیاری از محصولات کشاورزی ایران به لحاظ برخورداری از مزایای فراوان (کیفی - اقتصادی) نسبت به دیگر محصولات کشور می‌تواند نقطه قوتی باشد که این مزایا شرایط مساعد برای گسترش و عرضه کالاهای با منشأ کشاورزی جهت توسعه صادرات به بازارهای جهانی را میسر ساخته است. هم‌اکنون در بخش کشاورزی کشورمان مزایای اقتصادی شایان توجهی در محصولات باغی به ویژه میوه‌های سردسیری، مرکبات، سبزیجات، صیفی‌جات، انواع گل و از همه مهم‌تر خشکبار وجود دارد. یکی از مهم‌ترین و قابل حصول‌ترین راههای توسعه صادرات غیرنفتی در کشور توجه کافی به امکانات صادراتی کالاهای کشاورزی است. زیرا از یک سو تولید محصولات کشاورزی به شکل گسترده به منابع داخلی وابسته است و از حداقل ارزیابی در قیاس با سایر بخشهای تولیدی برخوردار است و از سوی دیگر با تأسیس و توسعه صنایع تبدیلی و صادرات کالاهای تبدیل شده با منشأ کشاورزی (که عمدتاً مزیت بالاتری نسبت به سایر کالاهای صنعتی دارند)، علاوه بر ایجاد ارزش افزوده در داخل کشور، درآمدهای ارزی قابل توجهی نیز به دست خواهد آمد.

یکی از کالاهای عمده صادراتی، خشکبار و در میان خشکبار، انواع کشمش^۴ است. از گلایه‌های شایع بین صادرکنندگان خشکبار (کشمش) این است که می‌گویند با توجه به قیمت‌هایی که در بازار برای کالای آنان وجود دارد، بهای تمام شده آن بسیار بالاست. در نتیجه کاهش بهای تمام شده امری حیاتی است، اما نمی‌توان آن را صرفاً از طریق بازی کردن با ارقام صورت داد. ارزش پولی هزینه‌ها انعکاسی است از طیف وسیعی از عوامل که در روند فرآوری کالا دخیل اند. بنابراین صادرکننده باید: الف) محصولاتش را بشناسد و جزئیات هزینه‌های آن را بداند. ب) نقاط بالا برنده هزینه‌هایش را بشناسد. ج) چگونگی کاهش بهای تمام شده را بداند. پس از اینکه دلایل بالا بودن بهای تمام شده روشن شد، تولیدکننده باید بتواند برنامه‌ریزی تولید را بهبود بخشد، ضایعات را کاهش دهد، بر بهره‌وری کلی بیفزاید، به روشهای افزایش فروش و افزایش استفاده از ظرفیت آشنا باشد تا بتواند بهای تمام شده را کاهش دهد. این اهداف توسط مدیریت تحقق نخواهد یافت مگر در سایه استقرار نظام اطلاعاتی مدیریت و در رأس آنها نظام اطلاعات حسابداری. بنابراین واحدهای خشکبار صادراتی نیز با توجه به خصوصیات منحصر به فرد خود نیازمند استقرار نظام اطلاعاتی بهای تمام شده می‌باشند تا به مثابه مکمل نظام اطلاعاتی حسابداری مالی و حسابداری مدیریت بتوانند نیازهای اطلاعاتی سطوح مختلف مدیریت را جهت رسیدن به اهداف سازمان و واحد حاصل کنند.

بیان مسئله و انگیزه تحقیق

نوسانات شدید قیمت نفت، افزایش جمعیت کشور، کاهش قدرت خرید درآمدهای نفتی و مهم‌تر از همه پایان پذیر بودن منابع نفت مدتهاست که سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان کشور را به این باور رسانده است که توسعه صادرات غیرنفتی و رهایی از اقتصاد تک محصولی نفت ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. به طوری که جهش در صادرات غیرنفتی در سومین برنامه پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور (۸۳-۱۳۷۹) محور اصلی توسعه پایدار^۵ بوده و در برنامه چهارم نیز به این مهم جایگاه ویژه‌ای تخصیص داده‌اند. اگر اهداف

۴- کشمش میوه رسیده و خشک شده ارقام مختلف انگور است که محصول بوته مواز گونه *vitis vinifera* و از خانواده *vitaceae* می‌باشد، که بر حسب رقم، روش و شرایط خشک کردن انگور به نامهای الف - کشمش آفتابی (انگور بی دانه خشک شده در آفتاب با رنگ قهوه‌ای)، ب - کشمش (سبزه) تیزابی (انگور بی دانه خشک شده در آفتاب که به محلولهای قلیایی مجاز آغشته می‌شود و دارای رنگ زرد روشن تا قهوه‌ای خرمایی است و ج - سبزه انگوری (انگور بی دانه‌ای که با دود گوگرد (SO_۲) تدخین و در سایه خشک شده و رنگ زرد کهربایی دارد) نامیده می‌شود.

این برنامه‌ها در زمینه رشد کالاهای غیرنفتی تحقق پیدا کند، امید به دستیابی به سهم مناسب در اقتصاد و تجارت جهانی، تقویت خواهد شد. مزیت‌های نسبی هر کشور، توان صادراتی آن را رقم می‌زند. متغیرهای مختلفی مزیت نسبی هر کشور را تشکیل می‌دهد که در این میان منابع و مواد اولیه، سرمایه، نیروی کار و فناوری، مهم‌ترین عوامل قابل ذکرند، اما وجود این عوامل شرط کافی برای استفاده از مزیت‌های نسبی نبوده، بلکه توانایی استفاده مناسب و به موقع از آنهاست که تعیین‌کننده بهره‌برداری و به کارگیری مزیت‌های نسبی است (مؤسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران، ۱۳۷۵).

در شرایط فعلی، صادرات غیرنفتی عمدتاً به کالاهای اولیه و خام مربوط می‌شود. بدیهی است که تغییر ساختار صادرات کشور در جهت توسعه صادرات کارخانه‌ای و صنعتی (اعم از مصنوعات پتروشیمی، فرآورده‌های صنایع تبدیلی، کشاورزی و معدنی، مصنوعات دستی و...) امری گریزناپذیر است. در میان صنایع تبدیلی، خشکبار، واز آن میان نیز کشمش یکی از کالاهای عمده صادراتی است و از آنجا که ایران سومین صادرکننده کشمش جهان است (وزارت کشاورزی، ۱۳۷۷)، توجه به این مهم ضرورتی بس بزرگ برای تحقق توسعه صادرات غیرنفتی کشور و استفاده از مزیت‌های نسبی آن است.

برای تحقق این اهداف، هزینه‌های مستقیم باید تحلیل شوند تا بهای هر یک از اجزای مادی به کار رفته در تولید، هزینه حقوق و دستمزد هر یک از عملیات تولیدی، و هزینه‌های عمومی مشخص شوند. همه این هزینه‌ها همراه با جزئیات کامل آنها باید کاملاً بررسی شده و سپس به طور واقع بینانه هزینه‌های تولید کالای مشخص براساس آنها تعیین شود. بدون انجام این کارها تولیدکننده از هزینه‌های خود مطلع نخواهد شد و قادر نخواهد بود با کنترل و کاهش آنها راهبرد صادراتی اش را پیش ببرد. هزینه‌های بسیار بالا ممکن است انعکاسی از طیف وسیعی از مشکلات فیزیکی اساسی مانند هدر رفتن مواد خام، پایین بودن بهره‌وری (به دلیل وجود نیروی کار غیرماهر، ساعات بیکاری زیاد، ضعف سرپرستی، برنامه نامناسب تولید، ناکارایی بخش تعمیر و نگهداری و نظایر آن)، بهره‌برداری نامطلوب از ظرفیتها (که مخارج عمومی مربوط به واحد کالا را افزایش می‌دهد) باشد.

در نهایت تعیین میزان هزینه تولید هر واحد از محصولات مختلف و متنوع، امکان

پاسخگویی به سؤالات مدیران برای برنامه ریزی تولید، کنترل، نرخ گذاری محصولات و تعیین خط مشیهای مناسب برای رقابت با سایر تولیدکنندگان، بدون اتکا بر نظامهای اطلاعاتی حسابداری (مالی و بهای تمام شده) متناسب با این گونه فعالیتهای امکان پذیر نخواهد بود.

اهمیت تحقیق

در زمانی که محصولات کشاورزی یکی از نیازهای انسان محسوب می شود و قسمتی از منابع ارزی ایران را تشکیل می دهد، چگونه می توان برای اجرای نظام حسابداری بهای تمام شده محصولات کشاورزی، اهمیت قائل نشد.

در شرایطی که توسعه صادرات در دستور کار شرکتها قرار دارد و از آنجا که صادرات به مفهوم رقابت با تولیدکنندگان خارجی، از جمله رقابت در کاهش بهای تمام شده تولید است، چگونه می توان نظامهای محاسبه بهای تمام شده محصول را نادیده گرفت. در شرایطی که محدودیت منابع و صرفه جویی در هزینه ها و مدیریت هزینه، امری اجتناب ناپذیر در ادامه حیات همه جوامع و به شکل ویژه ای برای جامعه ایران همراه با نیازهای نامحدود، است، چگونه می توان استفاده از روشهای هزینه یابی و کنترل هزینه ها را کم اهمیت تلقی کرد. در شرایطی که ایجاد انگیزه در سازمان، ذهنیت همه مدیران را به خود معطوف داشته است چگونه می توان خود را از ابزار و عوامل سنجش کارایی و مسئولیت بی نصیب کرد. اگر امروز عصر اطلاعات است و فناوریهای نوین تولید به صورت اجتناب ناپذیری حیات اقتصادی همه جوامع از جمله جامعه ایران را رقم زده و خواهد زد، باید پذیرفت که مدیران واحدهای اقتصادی نمی توانند در هجوم فناوری و در بافت پیچیده و پرتحول مناسبات تجاری جهانی بدون پشتوانه اطلاعات تحلیلی، سازمان را به سر منزل مقصود برسانند. اطلاعات قابل استخراج از نظام حسابداری بهای تمام شده، جایگاه محسوری در زیر مجموعه های نظامهای اطلاعاتی مدیریتی دارد.

هدف تحقیق

هدف عمده و نهایی پژوهشگر، ارائه الگوی مناسب بهای تمام شده برای محاسبه بهای تمام شده محصول در واحدهای تولید و بسته بندی خشکبار صادراتی (کشمش آفتابی، سبزه تیزی و انگوری) است، تا براساس آن بتوان نظامهای مدون بهای تمام شده را در این واحدها تدوین و به اجرا گذاشت و از طریق ستاده های آن، نیازهای اطلاعاتی کلیه سطوح مدیریت واحدها را بیشتر از پیش فراهم نمود.

فرضیات تحقیق

بنابه اطلاعات موجود و بررسیهای انجام شده از نظامهای حسابداری بهای تمام شده برخی واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی و با توجه به توضیحات پیش‌گفته، این پرسش مطرح می‌شود که به کارگیری نظام محاسبه بهای تمام شده در واحدهای موضوع بحث تا چه حد بر تصمیم‌گیری مدیران این‌گونه شرکتها مؤثر است و به چه میزان از سوی آنان در جهت اعمال نظارت‌های لازم، افزایش بازدهی و کاهش هزینه‌ها به کار گرفته شده است؟ از میان فرضیات احتمالی در پاسخ به سؤال فوق، فرضیه اصلی تحقیق، «فقدان نظام حسابداری مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده محصول در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی (کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) است یعنی نظامهای اطلاعاتی مدیریت، اطلاعات لازم جهت اهداف مدیریتی (برنامه‌ریزی و کنترل) و گزارشگری مالی را ارائه نمی‌کنند. بدین ترتیب فرضیه اصلی را می‌توان به چهار فرضیه زیر تجزیه نمود:

- ۱- در این صنعت مدیران به اهمیت استقرار نظام مناسب بهای تمام شده واقف نیستند.
 - ۲- در این صنعت و در واحدهای مورد بررسی، روشهای مناسبی برای گردآوری و ذخیره‌سازی اطلاعات طراحی و تدوین نگردیده است.
 - ۳- در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی از نظامهای مدون بهای تمام شده استفاده نمی‌شود.
 - ۴- نظامهای موجود بهای تمام شده در فراهم کردن نیازهای اطلاعاتی مدیریت در محیط پویای امروزی انعطاف‌پذیری مناسبی ندارند.
- برای اثبات فرضیات تحقیق از روش دلفی استفاده شد. طبق این روش، نظر کارشناسان خبره در زمینه موضوع تحقیق جمع‌آوری می‌شود. در خصوص کارشناسان برگزیده در این پژوهش باید اذعان نمود که این افراد، متخصصان در دسترس بودند که با توجه به تحصیلات، سوابق کار، آشنایی و ارتباط با حسابداری بهای تمام شده به طور عام و صنعت خشکبار به طور خاص و با در نظر گرفتن این مورد که حتی ممکن است در حال حاضر این افراد هیچ گونه ارتباطی با صنعت مزبور نداشته باشند و لکن از متخصصان موضوع تحقیق اند، انتخاب شدند.

پیشینه تحقیق

در مورد نظام حسابداری بهای تمام شده برای واحدهای تولیدی، اعم از صنعتی و کشاورزی و محصولات مختلف، تحقیقاتی انجام گرفته است. اما در خصوص موضوع

تحقیق حاضر، کاری در کشور انجام نشده است. از پژوهش‌های انجام شده درباره نظام حسابداری بهای تمام شده می‌توان به پایان‌نامه کارشناسی ارشد «کرامتی فرهود» در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی با عنوان «ارائه الگوی استاندارد قیمت تمام شده محصولات کشاورزی (سیب درختی و انگور)» و پایان‌نامه کارشناسی ارشد «جعفری»، در دانشکده مدیریت بازرگانی دانشگاه علوم و فنون مازندران، با عنوان «طراحی سیستم حسابداری بهای تمام شده محصول مرکبات در غرب مازندران (با تأکید بر شرکت باغداری فردوس)» و پایان‌نامه کارشناسی ارشد «بهنام» در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، با عنوان «بررسی چگونگی محاسبه بهای تمام شده محصولات شرکت کشاورزی دامپرووری روانسر» اشاره کرد (کرامتی فرهود، ۱۳۷۶؛ جعفری، ۱۳۷۸؛ بهنام، ۱۳۷۸).

قلمرو تحقیق

چارچوب موضوعی تحقیق

در این تحقیق نحوه محاسبه بهای تمام شده محصول در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی (کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) و تعیین نقاط ضعف و اشکالات موجود و ارائه راه‌حلهایی جهت بهبود آن مورد نظر قرار گرفته است.

چارچوب زمانی تحقیق

این پژوهش بر روی نظام‌های حسابداری موجود در سالهای ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ تمرکز دارد و به روش‌های محاسبه بهای تمام شده که احتمالاً در گذشته مورد عمل قرار می‌گرفته است بی‌توجه است.

چارچوب مکانی تحقیق

با توجه به گستره پراکندگی واحدهای خشکبار صادراتی در سطح کشور و از آنجا که غالب واحدهای خشکبار صادراتی فعالیتهای یکسان و اهداف یکنواختی دارند و نهایتاً نتایج حاصله می‌تواند در سایر استانها نیز به لحاظ یکنواختی و همسانی مراحل عمل تولید محصولات فوق استفاده شود، از این رو این پژوهش در مورد واحدهای خشکبار صادراتی در محدوده استان آذربایجان شرقی و آذربایجان غربی که عمدتاً شامل شرکت خشکبار صادراتی نگین تاک واقع در جاده مراغه - بناب می‌باشد، صورت گرفته است.

۷- با توجه به آخرین اطلاعات سازمان صنایع و معادن تا فروردین ۱۳۸۳ کل واحدهای تولید کننده انواع کشمش در ایران بالغ بر ۱۰۶ واحد می‌باشد (دفتر آمار و اطلاع رسانی سازمان صنایع و معادن استان آذربایجان غربی، فروردین ۱۳۸۳، مراجعه حضوری).

محدودیت‌های تحقیق

فقدان پژوهش‌های قبلی در ارتباط با موضوع تحقیق، حجم کار فراوان مدیران و عدم آشنایی مسئولان واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی به اهمیت استقرار نظام حسابداری بهای تمام شده، مشکلات زمانی، محرمانه بودن برخی اطلاعات، پراکندگی واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار، امکان دسترسی سریع به متخصصان و کارشناسان و بالاخره بعضی از مشکلات ذاتی و دائمی که غالباً وقتگیر هم هست عمده محدودیت‌های این پژوهش را تشکیل می‌دهند.

جامعه و نمونه آماری

با توجه به اینکه موضوع و روش پژوهش (عملی و میدانی) به گونه‌ای است که کل نظام همراه با کلیه متغیرها را در برمی‌گیرد، از این رو از جامعه آماری استفاده نشد، انتخاب و نمونه‌گیری انجام نگردید و نهایتاً به آزمون‌های آماری عمل نشد. بنابراین شرکت نگین تاک به عنوان واحد نمونه انتخاب و بررسی کلی نظام‌مند در واحد مزبور انجام شد. جهت اطمینان از پیشنهاد‌های پژوهش و آزمون فرضیات، پرسشنامه‌ای تهیه و در معرض قضاوت متخصصان قرار گرفت (روش آزمون دلفی). سپس جهت نشان دادن بهتر نتایج حاصله، از آمار توصیفی استفاده گردید.

روش جمع‌آوری اطلاعات و انجام پژوهش

در این پژوهش با مراجعه و بازدید و مشاهده حضوری کل مجموعه مورد تحلیل، انجام مصاحبه و گفتگو با مسئولان مختلف و حسابدارانی که متصدی عملیات ثبت، ضبط و طبقه‌بندی اطلاعات هستند، مصاحبه و گفتگوهای غیر رسمی اما متضمن مقصود با کارکنان و کارگران ساده، مطالعه فرمها و اسناد و مدارک، دفاتر و صورتهای مالی و تجزیه و تحلیل آنها و انجام مباحثات لازم با مسئولان حسابداری، مطالعه کتب، سوابق و نشریات مربوط به موضوع، انجام مطالعات میدانی، روش عملی و میدانی در پیش گرفته شد. در تمام مراحل تحقیق از راهنماییهای اساتید و سایر کارشناسان خبره این حرفه استفاده شده است. پس از بررسی نظامهای حسابداری بهای تمام شده موجود در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی مستقر در قلمرو تحقیق و مشخص نمودن نقاط ضعف و نارساییهای موجود، نهایتاً بررسی کلی و نظام‌مند در شرکت نگین تاک انجام گرفت و سپس با در نظر گرفتن اصول و مبانی متداول حسابداری و روشهای عملی خاص این حرفه و استفاده از نظر کارشناسان خبره در زمینه موضوع تحقیق، راه‌حلهای کلی جهت بهبود

نظام ارائه شده است.

مشخصات شرکت (مورد نمونه)

واحد مورد بررسی تا سال ۱۳۶۴ با نام شخصیت حقیقی «خسروشاهی» بهره‌برداری می‌شده است. این شرکت با نام شرکت نگین تاک در سال ۱۳۷۰ در بناب، واقع در کیلومتر ۲ جاده مراغه تأسیس شد و تحت شماره ۴۵۶ در اداره ثبت شرکتها، در مراغه به ثبت رسیده است. هشتاد سال پیش اولین محموله کشمش ایران توسط بنیان‌گذار این واحد به روسیه صادر شد. ایشان در آذربایجان شرقی دارنده کارت بازرگانی به شماره ۱ هستند. واحد مزبور از نظر میزان صادرات در رده‌های اول تا سوم ایران است که رتبه این واحد در سالهای مختلف و در محصولات مختلف در یکی از این سه رده قرار می‌گیرد. دارای دهها تندیس کیفیت از کشورهای مختلفی چون آلمان، سوئیس، اسپانیا، لبنان و ... است و در بین کل واحدهای تولید کننده کشمش ایران، اولین واحدی است که تصفیه خانه فاضلاب دایر نموده و از آب تصفیه شده استفاده می‌کند. شرکت مزبور، سهامی خاص است و فعالیت تولیدی آن عمدتاً بر اساس سفارش دریافتی از مشتریان می‌باشد.

محصولات اصلی که در این کارخانه تولید و بسته‌بندی می‌شوند عمدتاً شامل انواع مختلف اقلام زیر است:

الف - کشمش آفتابی

ب - سبزه (کشمش) تیزابی

ج - انگوری

خلاصه فرآیند تولید^۸

در این واحد با توجه به فصل سال، تهیه مواد اولیه به دو طریق صورت می‌گیرد: در شیوه اول که فصل مناسب آن ماههای شهریور و مهر است از حدود ۲۰ شهریور خرید انگور به عنوان ماده اولیه، شروع می‌شود. بعد از تخلیه در محل بارانداز، خوشه انگورها با نخ پلاستیکی به هم بسته می‌شوند و پس از فروبری در محلول تیزاب، آویزان می‌شوند. اطراف بارانداز را با نایلون ۶ متری پوشش داده و هم‌زمان گوگرد سوزانده می‌شود (فقط در تولید انگوری). به طور متوسط و بسته به نوع آب و هوا در عرض ۱۵ روز این عملیات خاتمه

۸- برای آگاهی بیشتر از آیین کار تهیه انواع کشمش ر.ک. : مؤسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران، ۱۳۷۰.

۹- دارای دو بارانداز که ظرفیت هر کدام ۵۰۰ تن است.

یافته و برای عملیات بعدی به خط تولید منتقل می‌شود. در تولید کشمش تیزابی مرحله آویزان کردن حذف می‌شود. یعنی پس از قرار دادن خوشه‌های انگور در سبدهای ۱۰ الی ۱۲ کیلویی وارد محلول تیزاب شده و بعد در مقابل آفتاب پهن و پس از گذشت حدود ۱۰ روز محصول آماده می‌گردد و برای انجام سایر عملیات وارد خط تولید می‌شود. در تولید کشمش آفتابی مرحله تیزاب حذف می‌شود، به این ترتیب که انگور در مقابل آفتاب پهن و در مدت ۲۰ الی ۲۵ روز جمع شده و وارد خط تولید می‌شود. این عملیات دوبار در هر سال تکرار می‌گردد. اما در فصلهای بعدی انگور خشک شده (فله) بعد از خریداری برای تولید و بسته‌بندی وارد کارخانه می‌شود. در کارخانه مواد اولیه موجود وارد دستگاه شستشو شده و پس از اینکه شستشو، شن‌گیری و آبگیری شدند، بر روی طبقها ریخته می‌شوند به وسیله واگنهای مخصوص به دودخانه (مخصوص تولید انگوری) و گرم خانه منتقل می‌شوند. در گرم خانه بسته به نوع و کیفیت محصول و میزان شکرک آن در حدود ۶۰ الی ۷۰ درجه و به مدت متوسط ۷ ساعت حرارت داده می‌شوند. پس از آن به طرف دستگاههای مکنده هدایت و چوب خشک خوشه‌ها توسط این دستگاهها تفکیک می‌شود. در مرحله بعدی، عملیات دم‌گیری و غربال صورت می‌گیرد و پس از اضافه کردن روغن پارافین خوراکی به آن، برای توزین و بسته‌بندی آماده می‌شوند. و نهایتاً در مرحله آخر بر حسب نوع محصول تولیدی و محصول مورد سفارش، با درجه‌بندی محصول در کارتنهایی ۱۰ کیلویی (جعبه‌های چوبی حسب مورد) بسته‌بندی و آماده فروش می‌گردد.

نظام فعلی حسابداری بهای تمام شده شرکت نگین تاک

شرکت نگین تاک فاقد نظام حسابداری بهای تمام شده مدون می‌باشد. بنابراین تشریح و توصیف نظام مورد عمل و نقاط ضعف و نارساییهای آن جایگاهی در این پژوهش نخواهد داشت. در شرکت مذکور نظام حسابداری مورد عمل همانند حسابداری رایج در واحدهای بازرگانی است و از نظام ثبت ادواری استفاده می‌شود. به این صورت که تمام خریدها در حساب خرید، و کل فروشها در حساب فروش ثبت می‌شوند و در پایان دوره، از کل فروشها (اعم از فروش محصول اصلی، فرعی، ضایعات و...)، کل هزینه‌ها (اعم از: تهلدی، عملیاتی و غیرعملیاتی) را کسر کرده و سود خود را محاسبه می‌کنند.

آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از انجام پژوهش درباره نظام حسابداری بهای تمام شده محصولات خشکباری

(کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) در شرکت نگین تاک و مشخص شدن یافته‌های تحقیق، روش آزمون دلفی برای فرضیات پژوهشی اعمال و نتایج حاصله در معرض قضاوت و اظهار نظر کارشناسان قرار داده شد. برای انجام این کار از پرسشنامه پژوهشگر ساخته، استفاده شد. در پرسشنامه ابتدا شرح مختصری از فرایند تحقیق و یافته‌های پژوهش داده شد و سپس از پاسخگویان درخواست گردید تا به سؤالات جواب دهند. پرسشنامه مزبور شامل ۱۲ سؤال است که چهار سؤال اول شکل سؤالی فرضیات فرعی و بقیه سؤالات در جهت نظام پیشنهادی و گزینه‌های آن شامل بسیار زیاد، زیاد، تا حدودی، کم، بسیار کم و مورد ندارد بوده است. در انتها نیز پرسشنامه باز گذاشته شد و از کارشناسان خواسته شد تا راهنماییها و دیدگاههای کارشناسانه خود را مضاف بر سؤالات پرسشنامه ارائه نمایند.

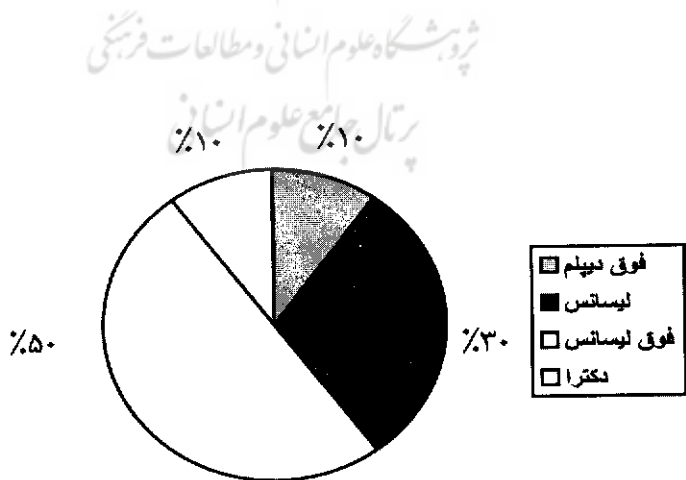
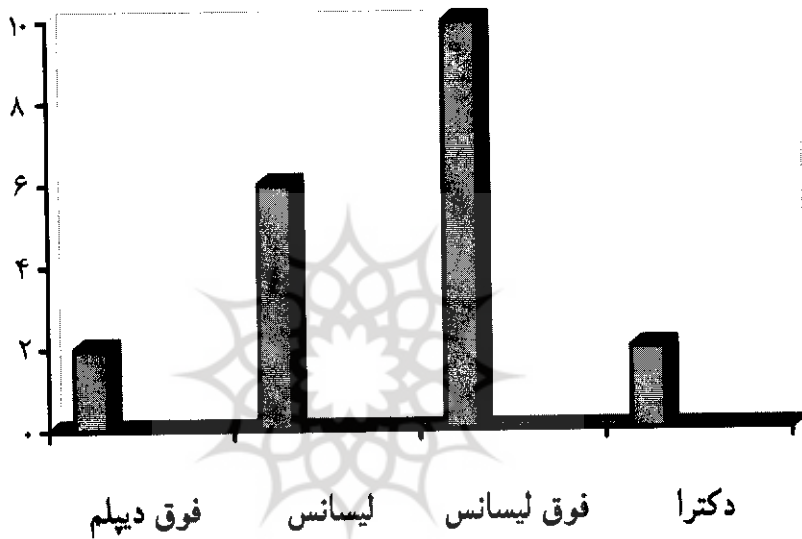
میزان تحصیلات در جدول ۱ و نمودار ۱، مشخصات متخصصان براساس تخصص کاری در جدول ۲ و نمودار ۲ و طبقه‌بندی تجربه متخصصان براساس سال در جدول ۳ و نمودار ۳ ارائه شده است. باید خاطر نشان نمود که اطلاعات تفصیلی تکمیل‌کنندگان فرم نظر خواهی نظام حسابداری بهای تمام شده نیز پیوست است.

پس از انجام آزمون فرضیات فرعی و نظام طراحی شده از طریق پرسشنامه پژوهشگر ساخته و اظهار نظر متخصصان (آزمون دلفی) نتایج آن به صورت آمار توصیفی در جدولهای ۴ و ۵ و نمودارهای ۴ و ۵ ارائه می‌شود.

جدول ۱- فراوانی و میزان تحصیلات متخصصان

شرح طبقات	F	Xc
فوق دیپلم	۲	۱۰
لیسانس	۶	۳۰
فوق لیسانس	۱۰	۵۰
دکتر	۲	۱۰
جمع	۲۰	۱۰۰

نمودار ۱ - میزان تحصیلات متخصصان



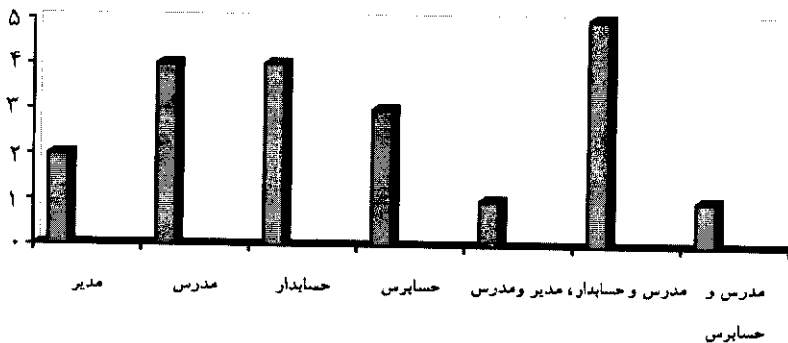
(منبع: یافته‌های تحقیق)

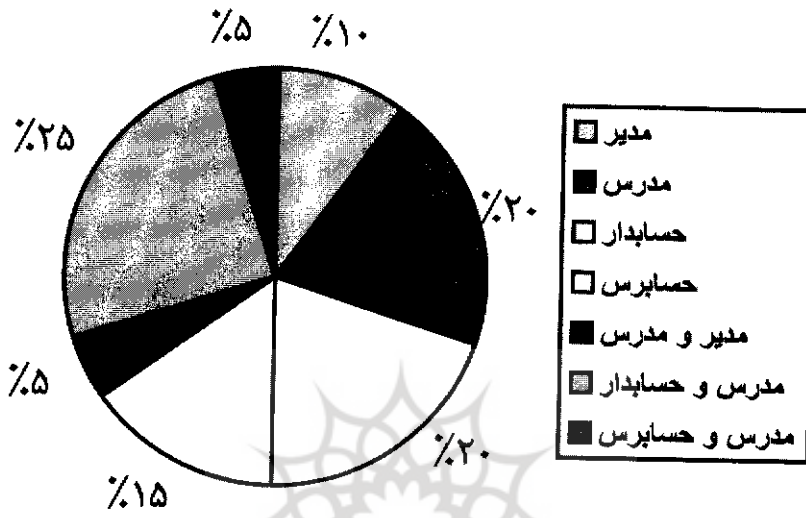
جدول ۲- فراوانی و درصد پاسخگویان بر اساس سمت کاری

X_c	F	شرح طبقات
۱۰	۲	مدیر
۲۰	۴	مدرس
۲۰	۴	حسابدار
۱۵	۳	حسابرس
۵	۱	مدیر و مدرس
۲۵	۵	مدرس و حسابدار
۵	۱	مدرس و حسابرس
۱۰۰	۲۰	جمع

(منبع: یافته‌های تحقیق)

نمودار ۲- نمودار تخصیص کاری متخصصان





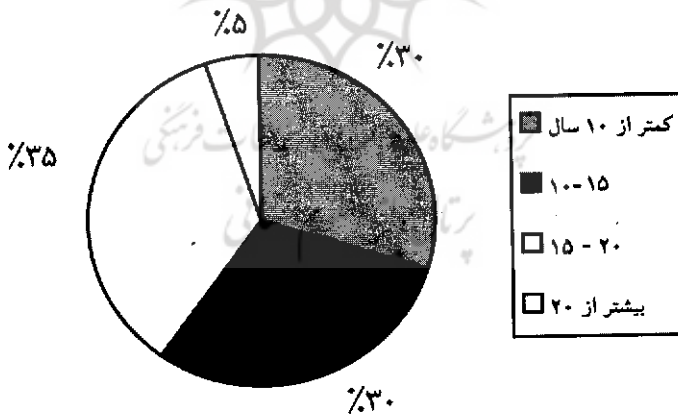
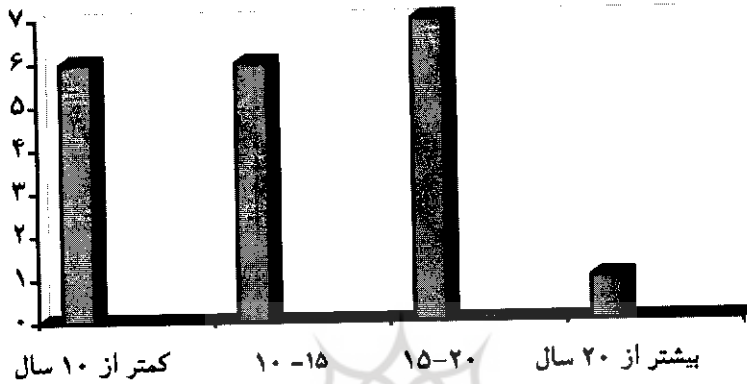
(منبع: یافته‌های تحقیق)

جدول ۳- فراوانی و درصد طبقه‌بندی تجربه متخصصان بر اساس سال

X_c	F	شرح طبقات
۳۰	۶	کمتر از ۱۰ سال
۳۰	۶	۱۰ الی ۱۵ سال
۳۵	۷	۱۵ الی ۲۰ سال
۵	۱	بیشتر از ۲۰ سال
۱۰۰	۲۰	جمع

(منبع: یافته‌های تحقیق)

نمودار ۳- نمودار طبقه بندی تجربه متخصصان بر اساس سال



(منبع: یافته‌های تحقیق)

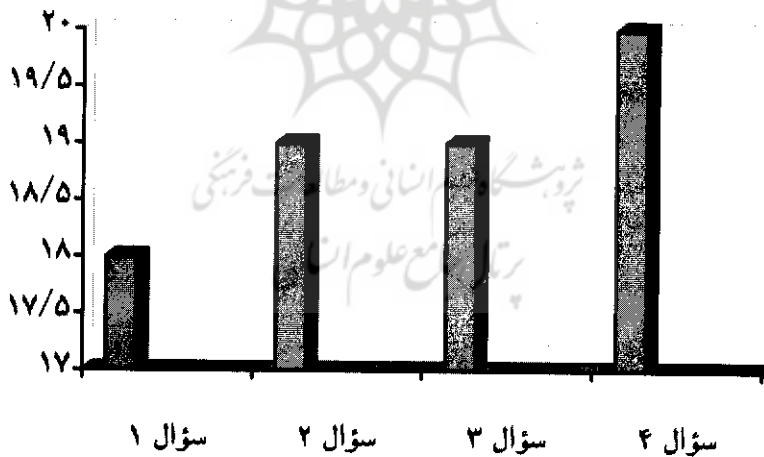
فرضیات فرعی به شکل سؤال در معرض قضاوت ۲۰ نفر از متخصصان قرار گرفت که نتایج پاسخهای این افراد در جدول ۴، نمودار ۴ و ۵ ارائه شده است.

جدول ۴- فراوانی و درصد پاسخهای متخصصان به گزینه ها در سؤالات ۱ الی ۴

سؤال	بسیار زیاد		زیاد		تا حدودی		کم		بسیار کم		میانگین
	X_c	F	X_c	F	X_c	F	X_c	F	X_c	F	
سؤال ۱	-	-	۹۰	۱۸	۱۰	۲	-	-	-	-	
سؤال ۲	-	-	۹۵	۱۹	۵	۱	-	-	-	-	
سؤال ۳	-	-	۹۵	۱۹	۵	۱	-	-	-	-	
سؤال ۴	-	-	۱۰۰	۲۰	-	-	-	-	-	-	

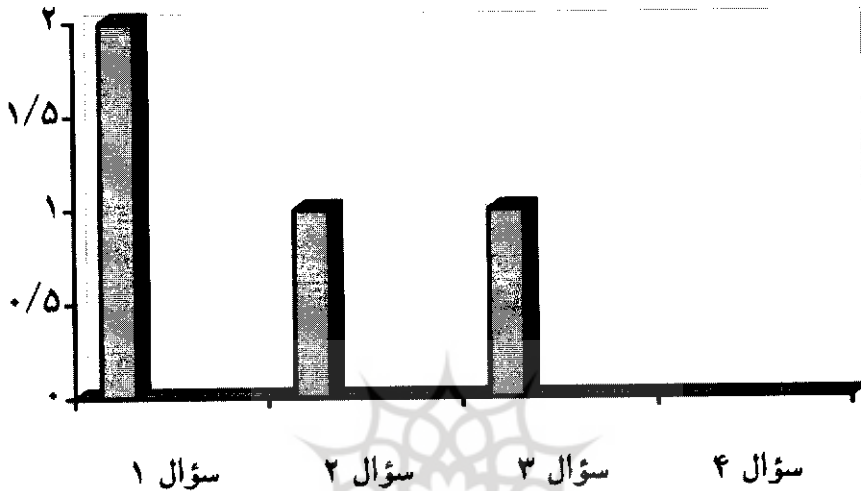
(منبع: یافته های تحقیق)

نمودار ۴- نمودار پاسخهای متخصصان به گزینه بسیار کم



(منبع: یافته های تحقیق)

نمودار ۵- نمودار پاسخهای متخصصان به گزینه کم



(منبع: یافته‌های تحقیق)

با توجه به جدول ۴ و نمودارهای ۴ و ۵، فرضیات فرعی آزمون تأیید شد یعنی:

- ۱- در این صنعت مدیران با اهمیت استقرار نظام مناسب بهای تمام شده آشنایی ندارند.
- ۲- در این وضعیت و در واحدهای بررسی شده روشهای مناسبی برای گردآوری و ذخیره‌سازی اطلاعات طراحی و تدوین نشده است.
- ۳- در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی از نظامهای مدون بهای تمام شده استفاده نمی‌شود.
- ۴- نظامهای موجود بهای تمام شده در فراهم کردن نیازهای اطلاعاتی مدیریت در محیط پویای امروزی انعطاف‌پذیری مناسبی ندارند.

در نتیجه، فرضیه اساسی تحقیق یعنی «فقدان نظام حسابداری مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده محصول در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی (کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) تأیید شد.

به دنبال فرضیات فرعی، سؤالات مناسبی در جهت نظام محاسبه بهای تمام شده پیشنهادی برای صنعت مزبور طراحی شد و در معرض قضاوت متخصصان امر قرار گرفت که سؤالات و نتایج حاصله به این شرح است:

- آیا تغییر نظام ثبت موجودی کالا از ادواری به دائمی پیشنهاد مناسبی است؟
- با توجه به ماهیت صنعت، برای تعیین بهای تمام شده محصول، نظام پیشنهادی با هر دوروش گردآوری هزینه (هزینه یابی مرحله‌ای و هزینه یابی سفارش کار) جواب خواهد داد. آیا این مورد درست به نظر می‌رسد؟
- آیا با توجه به ویژگیهای خاص خشکبار، پیشنهاد پالت بندی انبارها و استفاده از دستگاههای توزین در محل انبارها، مناسب است؟
- آیا با توجه به ماهیت صنعت، استفاده از روش میانگین برای ارزشیابی اقلام موجودی کالا روش مناسبی است؟
- آیا با توجه به ماهیت صنعت، برخورد با محصولات فرعی به عنوان کاهنده بهای تمام شده، برخورد مناسبی به نظر می‌رسد؟
- آیا با توجه به ماهیت صنعت، برخورد با ضایعات قابل فروش به عنوان کاهنده بهای تمام شده برخورد مناسبی به نظر می‌رسد؟
- آیا با توجه به ماهیت صنعت، تقسیم بندی مراکز هزینه و استفاده از روش مستقیم و تسهیم ثانویه هزینه‌های مراکز خدماتی روش مناسبی است؟
- آیا با توجه به ماهیت صنعت، استفاده از مبنای میزان تولید به عنوان مبنای جذب سربار، روش مناسبی است؟

جدول ۵- فراوانی و درصد پاسخهای مختصان به سؤالات ۵ الی ۱۲

مورد ندارد		بسیار کم		کم		تا حدودی		زیاد		بسیار زیاد		سؤالات شماره‌های آمارها
X _c	F	X _c	F	X _c	F	X _c	F	X _c	F	X _c	F	
-	-	-	-	-	-	-	-	۵۵	۱۱	۴۵	۹	سؤال ۵
-	-	-	-	-	-	-	-	۴۰	۸	۶۰	۱۲	سؤال ۶
-	-	-	-	-	-	-	-	۲۵	۵	۷۵	۱۵	سؤال ۷
-	-	-	-	-	-	۵	۱	۵۵	۱۱	۴۰	۸	سؤال ۸
-	-	-	-	-	-	۵	۱	۵۵	۱۱	۴۰	۸	سؤال ۹
-	-	-	-	-	-	۱۰	۲	۴۵	۹	۴۵	۹	سؤال ۱۰
-	-	۵	۱	-	-	-	-	۵۵	۱۱	۴۰	۸	سؤال ۱۱
-	-	-	-	-	-	-	-	۲۵	۵	۷۵	۱۵	سؤال ۱۲

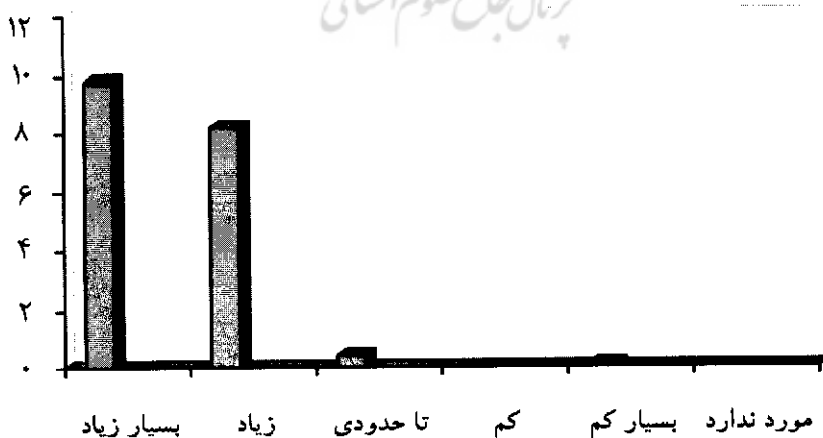
خلاصه جدول ۵ در جدول ۶ و نمودار ۶ ارائه شده است:

جدول ۶- میانگین فراوانی و درصد پاسخهای متخصصان به سؤالات ۵ الی ۱۲

شاخصهای آماری		گزینهها
درصد	میانگین فراوانی	
۵۲/۵	۱۰/۵	بسیار زیاد
۴۴/۳۷۵	۸/۸۷۵	زیاد
۲/۵	۰/۵	تا حدودی
-	-	کم
۰/۶۲۵	۰/۱۲۵	بسیار کم
-	-	مورد ندارد
۱۰۰	۲۰	جمع

(منبع: یافته‌های تحقیق)

نمودار ۶- میانگین فراوانی و درصد پاسخهای متخصصان به سؤالات ۵ الی ۱۲



(منبع: یافته‌های تحقیق)

جدول ۶ و نمودار ۶ نشان می‌دهند که قریب به اتفاق ۹۷ درصد از پاسخگویان در حد بسیار زیاد و زیاد نظام پیشنهادی را تأیید کرده‌اند.

پیشنهادها

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای لازم جهت استقرار نظام حسابداری بهای تمام‌شده در واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی ارائه می‌شود. البته باید یادآور شد که این پیشنهادها با در نظر گرفتن چارچوب کلی شرکت مذکور، معافیت مالیاتی، توجه به واقعیات، شرایط و ویژگیهای خاص آن، اصل یکنواختی و همسان‌سازی رویه‌ها، عملی بودن، امکانات فنی و پرسنلی، سادگی و سهولت اجرا و نیز با در نظر گرفتن مفهوم فزونی منافع بر مخارج مطرح شده‌اند:

● استخدام افراد متخصص

جهت حسن اجرای نظام لازم است که افراد متخصص در حسابداری بهای تمام‌شده استخدام و کارکنان و مدیران به موقع آموزشهای مورد نیاز را ببینند.

● استفاده از نظام ثبت دائمی

برای مقاصد کنترل، بیشتر واحدهای تولیدی نیاز دارند که به طور مستمر از میزان موجودیهای مواد خود آگاهی داشته باشند. این موضوع خصوصاً در مورد موادی که واحد انتفاعی تمایل دارد میزان آنها از حد معینی کمتر یا بیشتر نباشد حائز اهمیت است. نظام ثبت دائمی در مقایسه با نظام ثبت ادواری مبنای بهتری برای کنترل فراهم می‌کند و اطلاعات به موقع تری را ارائه می‌نماید. با توجه به نقش حیاتی اطلاعات در مدیریت سازمانها، هر چه فضای اطلاعاتی سازمانی دقیق‌تر، شفاف‌تر، روان‌تر، منسجم‌تر و نظام‌مندتر باشد، بهتر می‌تواند به اهدافش نایل آید. وجود فضای اطلاعاتی نادقیق، کدر، آشفته، متناقض، ناسازگمند از مهم‌ترین عوامل عدم پیشرفت در مدیریت سازمانهاست.

● پالت‌بندی انبارها و استفاده از دستگاههای توزین

لازم است که برای تعیین میزان مواد مصرفی و نیز کنترل کیفی محصولات تولیدی با توجه به سفارش دریافتی از مشتریان، انبارها به نوعی تقسیم‌بندی و تفکیک شوند و بهتر است از دستگاههای توزین در محل انبار استفاده گردد تا میزان مواد اولیه (مستقیم) مصرفی روزانه، جهت محاسبه بهای تمام‌شده محصول مشخص شود.

● استفاده از انواع فرمها

برای ایجاد نظام اطلاع‌رسانی دقیق و منسجم و برقراری ارتباط فی مابین قسمتهای



تولیدی، مالی و بهای تمام شده، لازم است که فرمهای مورد نیاز از قبیل گزارشهای روزانه تولید، فرمهای مربوط به خرید و مصرف مواد و نوبت کاری کارکنان به گردش در آورده شوند.

● ارزشیابی مواد اولیه به روش میانگین

برای ارزشیابی مواد اولیه با توجه به امتیازات روش میانگین، از جمله اینکه روش واقع‌گرایانه‌ای برای هزینه‌یابی است، آثار قیمت‌های غیرعادی بالا و پایین مواد را حداقل می‌کند و روش عملی و کم‌هزینه به ویژه در نظام دائمی ثبت موجودیهاست، بهتر است از این روش استفاده شود.

● استفاده توأم از روش هزینه‌یابی مرحله‌ای و هزینه‌یابی سفارش کار برای گردآوری

هزینه‌ها

برای تعیین بهای تمام شده کُشمش تولیدی می‌توان با توجه به نحوه فعالیت شرکت مذکور از هر دو روش گردآوری هزینه (هزینه‌یابی سفارش کار و هزینه‌یابی مرحله‌ای) استفاده نمود. با توجه به اینکه عمده فعالیت شرکت براساس سفارش دریافتی از مشتریان است استفاده از نظام هزینه‌یابی سفارش کار، نمود پیدا می‌کند و از آنجا که در زمان نبود سفارش از طرف مشتریان، واحد نمونه به تولید خود ادامه خواهد داد از این رو نظام هزینه‌یابی مرحله‌ای نیز می‌تواند جایگاه خود را نشان دهد.

● احتساب محصولات فرعی به عنوان اقلام کاهنده بهای تمام شده

چون در این شرکت طی فرآیند تولید محصول اصلی، دو نوع محصول به نامهای درشت دانه و ریزدانه به شکل غیرقابل کنترل حاصل می‌شوند که بعد از نقطه تفکیک، نیاز به عملیات اضافی ندارند، شایسته است که از تهاتر هزینه‌ها خودداری نمود، از این رو بهتر است درآمدهای حاصل از فروش محصول فرعی را در آمد محسوب نکرد و با عواید حاصله به مثابه یک قلم کاهنده بهای تمام شده برخورد کرد.

● احتساب ضایعات عادی به مثابه یک قلم کاهنده بهای تمام شده

تراش، پوکه، چوب خشک خوشه‌ها و سایر ناخالصیهایی که قابل فروش نیز هستند، ضایعات عادی این واحدا را تشکیل می‌دهند. با توجه به نحوه برخورد مطرح شده با ضایعات عادی با عواید حاصل از فروش این نوع ضایعات به عنوان یک قلم کاهنده بهای تمام شده برخورد می‌شود. زیان ناشی از وقوع ضایعات غیرعادی نیز به عنوان هزینه دوره در بخش سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی صورت حساب سود و زیان نشان داده می‌شود.

● تفکیک مراکز هزینه

مراکز هزینه شرکت مذکور به مراکز هزینه تولیدی، خدماتی، اداری و تشکیلاتی، توزیع

و فروش، مرکز هزینه‌های عمومی و مرکز هزینه‌های مالی تقسیم می‌شود و برای تسهیم ثانویه هزینه‌های مراکز خدماتی روش مستقیم انتخاب می‌گردد.

● استفاده از مبنای میزان تولید برای محاسبه نرخ جذب سر بار

ظاهر آراه منطقی و بینابین در نظام هزینه‌یابی صنایع کشاورزی به ویژه فرآیندهای پس از برداشت محصول و از جمله مشتقات انگور، می‌تواند میزان کمی محصول به عنوان مبنای تسهیم هزینه‌های سر بار باشد. بنابراین با توجه به وجود ارتباط معقول و منطقی بین میزان تولید و سر بار این‌گونه واحدها، برای محاسبه نرخ جذب سر بار، مبنای میزان تولید انتخاب می‌شود.

نتیجه‌گیری

واحدهای تولیدکننده محصولات خشکباری در کنار سایر صنایع غذایی صادراتی به دلیل نقش اساسی آنها در توسعه صادرات غیرنفتی و رهایی از اقتصاد تک محصولی نفت ضرورتی اجتناب‌ناپذیرند. جهش در صادرات غیرنفتی در سومین و چهارمین برنامه پنج ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور منجر به توجه به این نوع صادرات به عنوان محور اصلی توسعه پایدار شد که در صورت تحقق اهداف این برنامه‌ها، ایران دارای سهم مناسبی در اقتصاد و تجارت جهانی خواهد شد. نیل به این اهداف در گرو اعمال مدیریتی کارآمد است. برای این منظور، ایجاد و استقرار نظامهای اطلاعاتی مدیریت و نظام حسابداری بهای تمام شده که یکی از مهم‌ترین زیربخشهای نظام اطلاعات مدیریت است، لازم می‌نماید نظام حسابداری بهای تمام شده به دنبال ارائه اطلاعات به مدیران واحدها در زمینه بهای تمام شده محصولات تولیدی و ارزشیابی موجودیهاست. اطلاعاتی که مبنای ارزیابی مدیران شرکتها از عملکرد دوایر مختلف شرکت است و همچنین زمینه نظارت بر دوایر مختلف تولیدی و اطلاعاتی را فراهم می‌سازد.

با توجه به بررسیهای اولیه و مقدماتی انجام شده از واحدهای تولیدکننده محصولات خشکباری که با علاقه‌مندی و دقت کافی صورت گرفت، این فرضیه اصلی به ذهن متبادر شد که واحدهای تولید و بسته‌بندی خشکبار صادراتی (کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) فاقد نظام حسابداری مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده محصول می‌باشند. با توجه به ماهیت موضوع، برای بررسی کلی و نظام‌مند و با حاکمیت تفکر نظام‌مند، شرکت نگین تاک به عنوان واحد نمونه انتخاب شد. و چون روش به گونه‌ای نبود که از یک جامعه آماری تحقیق کنیم و از این ۰۰ نازی هم نبود تا از این جامعه، نمونه انتخاب شود لذا کلیه مراکز هزینه، بررسی و توصیف شدند و تحلیل جامعی پیرامون موضوع پژوهش صورت

گرفت و در فرایند تحقیق، مبانی نظری پژوهش به مثابه اساسی ترین ابزار اندازه‌گیری و مقایسه نظام واحد انتفاعی انتخاب شد. پژوهش منجر به اثبات فرضیه اساسی تحقیق گردید و مشخص شد که واحدهای تولید کننده محصولات خشکباری (کشمش آفتابی، سبزه تیزابی و انگوری) فاقد نظام حسابداری مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده محصول هستند. بنابراین با آگاهی از اهمیت نظامهای حسابداری بهای تمام شده، نتیجه‌گیری کلی از این پژوهش عبارت است از لزوم ایجاد و استقرار نظامهای حسابداری بهای تمام شده در واحدهای تولید کننده محصولات خشکباری که البته باید مطابق با اصول و مبانی متداول حسابداری و نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان باشد، و اطلاعات منتج از این نظامها بتواند مبنای مناسبی برای تصمیمات مدیریتی فراهم نماید. این نتیجه مربوط به واحدهای خشکبار مستقر در استان آذربایجان شرقی و غربی است اما به جهت همسانی فرایند تولید این محصولات در سایر مناطق کشور قابل تعمیم به تمام واحدهای تولید کننده محصولات خشکباری کشور نیز خواهد بود.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 پرتال جامع علوم انسانی

منابع

- ۱- اطلاعات (۱۳۸۲)، «صادرات کشمش». اطلاعات. ش ۲۲۹۹۵ (مورخ ۸۲/۱۱/۲۸)، ص ۱۹.
- ۲- بهنام، ح. (۱۳۷۸)، بررسی چگونگی محاسبه بهای تمام شده محصولات شرکت کشاورزی دامپروری روانسر. پایان‌نامه کارشناسی ارشد (چاپ نشده)، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
- ۳- جعفری، خ. (۱۳۷۸)، طراحی سیستم حسابداری بهای تمام شده محصول مرکبات در غرب مازندران (با تأکید بر شرکت باغداری فردوس). پایان‌نامه کارشناسی ارشد (چاپ نشده)، ساری: دانشگاه علوم و فنون مازندران، دانشکده مدیریت بازرگانی.
- ۴- سازمان صنایع و معادن آذربایجان غربی (۱۳۸۳)، جمع‌آوری اطلاعات شفاهی از طریق مراجعه حضوری به دفتر آمار و اطلاع‌رسانی سازمان در تاریخ فروردین ۱۳۸۳. ارومیه: سازمان صنایع و معادن آذربایجان غربی، دفتر آمار و اطلاع‌رسانی.
- ۵- صرافی‌زاده، الف. و علی‌پناهی، ع. (۱۳۸۲)، سیستم‌های اطلاعات مدیریت. چاپ سوم، تهران: انتشارات میر.
- ۶- کرامتی‌فرهود، ع. (۱۳۷۶)، ارائه الگوی استاندارد قیمت تمام شده محصولات کشاورزی (سیب درختی و انگور). پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
- ۷- مؤسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران (۱۳۷۰)، آئین کار تهیه انواع کشمش از مرحله برداشت محصول تا بسته‌بندی. ش ۲۳۸۲.
- ۸- مؤسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران (۱۳۷۵)، روش آزمون کشمش. ش ۱۷.
- ۹- وزارت کشاورزی (۱۳۷۷)، خشکبار آمار و مرایا. تهران: وزارت کشاورزی، معاونت برنامه‌ریزی و بودجه، اداره کل آمار و اطلاعات، (چ ۱).