

بررسی سیستم‌های حسابداری قیمت تمام‌شده در شرکت‌های دولتی ایران

نصراه جان‌افزایی ، محمد رضا نیک بخت

مدرس ، دانشکده مدیریت و حسابداری ، دانشگاه ارشد دماوند

دانشیار ، دانشکده مدیریت ، دانشگاه تهران

• نویسنده مسئول: نصراه جان‌افزایی، janafzai@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۱۰ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۱/۶

چکیده

سازمان هاوشرکت های امروزی با فشار فزاینده ای برای بهبود کارایی و اثربخشی روبرو هستند . این فشارها باعث شده است که مدیران ارشد شرکت ها برای گسترش سطح خدمات خود به فکر تغییر رویکردهای نظام های برنامه و بودجه و بهره گیری از گزارشگری مالی افتاده تااز این طریق بتوانند علاوه بر کاهش فشار بر روی شرکت ها موجبات توسعه فعالیتهای خود را فراهم آورند.یکی از چالشهای مهم مدیران در غلبه براین مشکل تعیین بهای تمام شده واقعی و درست کالا و خدمات است. این مشکل به خصوص در شرکت های دولتی بیشتر مشهود است، این مطالعه با هدف بررسی سیستم‌های حسابداری قیمت تمام‌شده در شرکت‌های دولتی جمهوری اسلامی ایران انجام شده است. از این رو، شناسایی موانع اجرای سیستم‌های حسابداری صنعتی (قیمت تمام‌شده) شرکت‌های دولتی جهت تعیین قیمت تمام‌شده کالاها و خدمات ضروری است. از مدیران مالی و حسابداری شرکت‌های دولتی به عنوان جامعه آماری، نمونه‌ای تصادفی شامل ۳۰۰ نفر انتخاب شدند. به منظور جمع‌آوری اطلاعات از ابزارهای مصاحبه و پرسشنامه استفاده شد. داده‌های جمع‌آوری شده یا استفاده از نرم افزار آماری SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. از جداول توزیع فراوانی و درصد ها برای توصیف داده ها و از آزمون کای مربع برای تحلیل داده ها استفاده شد. یافته ها نشان داد که بر حسب نظر اکثریت مدیران و کارشناسان ارشد شرکت های دولتی مستقر در تهران، سیستم مطلوب حسابداری قیمت تمام‌شده با اجرای قوانین و مقررات بودجه‌ای هماهنگی نداشته، از اصول و استانداردهای حسابداری تبعیت نمی‌کند، هم چنین سیستم حسابداری ذیحسابی با سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده کالاها و خدمات هماهنگی نداشته و حسابداری قیمت تمام‌شده کالاها و خدمات دولتی منجر به تعیین بهای تمام شده واقعی نمی‌گردد. قیمت تمام شده در شرکت‌های مورد

بررسی از سیستم حسابداری صنعتی و عملیاتی تبعیت نمی‌نمایند و سبب شکاف بین قیمت‌های واقعی و قیمت‌های معین شده توسط نهادهای دولتی می‌گردد.

کلیدواژه‌ها: قیمت تمام‌شده، اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، حسابداری صنعتی، قانون بودجه، سیستم‌های حسابداری، شرکت‌های دولتی.

مقدمه

شرکت‌های امروزی از هر نوع و اندازه با فشار فزاینده‌ای برای بهبود کارایی و اثربخشی روبرو هستند. تقریباً در تمام کشورهای جهان، وزارتخانه‌ها، سازمانهای دولتی، شرکتهای دولتی، دانشگاهها، بانکها و موسسات مالی و اعتباری، شهرداریها، بیمارستان‌ها، موسسه‌های عام‌المنفعه، بیش از گذشته از نظر پاسخگویی مالی زیر فشارند. این فشارها باعث شده است که مدیران ارشد سازمانها برای گسترش سطح خدمات خود به فکر تغییر رویکردهای مدیریتی و مخصوصاً نظام‌های برنامه و بودجه و بهره‌گیری از گزارشگری مالی افتاده تا از این طریق بتوانند علاوه بر کاهش فشار بر روی شرکت‌ها موجبات توسعه فعالیتهای خود را فراهم آورند [۳۱]. مدیران در سالهای اخیر با درک موقعیت خود در جستجوی یافتن راهکارهای مناسب در استفاده موثر از منابع، برآمده‌اند [۴]. یکی از چالشهای مهم مدیران در غلبه بر این مشکل تعیین بهای تمام‌شده واقعی و درست کالا و خدمات است. این مشکل به خصوص در شرکت‌های دولتی بیشتر مشهود است، این مطالعه با هدف بررسی سیستم‌های حسابداری قیمت تمام‌شده در شرکت‌های دولتی جمهوری اسلامی ایران انجام شده است. شرکت‌هایی که بیش از ۵۰٪ سرمایه آن‌ها متعلق به دولت باشد، از شرکت‌های دولتی محسوب میشوند [۷ و ۵]. هر چند که ارقام درآمد و هزینه شرکت‌های دولتی، در جمهوری اسلامی ایران، به‌طور سالانه برآورد شده و در قانون بودجه هر سال به تصویب می‌رسد، اما حسابداری این شرکت‌ها و مؤسسات ازدو نوع سیستم حسابداری تبعیت می‌کند، از یک طرف به علت آن که تابع قوانین و مقررات دولتی است می‌بایست از سیستم حسابداری که دارای عامل ذی‌حساب و دریافت از خزانه می‌باشد پیروی کند [فرجوند، ۱۳۷۹]. از سوی دیگر این شرکت‌ها به دلیل ماهیت فعالیت‌شان یعنی تولید کالا و خدمات، ناچارند براساس اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری عمل کنند. این در شرایطی است که در بیشتر مواقع قیمت کالاها و خدمات تولیدی ارائه شده از سوی این شرکت‌ها توسط مراجع قانونی و نهادهای نظارتی مانند هیأت دولت یا شورای اقتصاد و یادر قالب ضوابط اجرایی بودجه تعیین و ابلاغ می‌گردد. به همین علت اکثر، سیستم حسابداری جاری و عملیاتی شرکت‌های مذکور در تعیین قیمت تمام‌شده کالاهای تولیدی خود نقش مؤثری ندارند. و در واقع قیمت‌ها "دستوری" تعیین می‌گردد [شباهنگ، ۲۰۰۳]. این امر موجب شده که قیمت‌های واقعی منبعث از سیستم‌های حسابداری

صنعتی با قیمت تعیین شده توسط نهادهای دولتی اختلاف فاحشی داشته باشند. در نتیجه دولت برای جبران این شکاف قیمتی اقدام به پرداخت یارانه‌های مختلف می‌کند که برخی از آنها عبارتند از: یارانه تولید، یارانه مصرف، یارانه توزیعی، یارانه خدماتی، یارانه صادراتی و نظایر آن. حتی در مواردی با تصویب قوانین و مقرراتی کمک‌های مالی مختلفی را در مراحل تولید و توزیع کالاها به این گونه شرکت‌ها ارائه می‌کند.

باباجانی [۱۳۷۸] در مقاله خود افزایش بار مالی ناشی از این نوع قیمت‌گذاری و تبعات سوء آن، ضرورت بازبینی در سیستم‌های اطلاعات حسابداری فعلی شرکت‌های مورد مطالعه را اجتناب‌ناپذیر ساخته است به گونه‌ای که حسابداری تلفیقی این شرکت‌ها که ترکیبی از حسابداری تولیدی و بازرگانی می‌باشد. بتدریج به سیستم‌های حسابداری یکپارچه که در آن اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری صنعتی و حسابرسی رعایت می‌گردد، تبدیل شود تا از این طریق قیمت کالاها و خدمات به طور اصولی و عادلانه محاسبه گردد. این روش باعث کاهش دخالت دولت در قیمت‌گذاری کالاها خواهد شد [۹ و ۱۰].

هدف این مطالعه بررسی این مسئله است که آیا قیمت‌های تمام شده کالاها و خدمات شرکت‌های دولتی با استفاده از روش‌ها و سیستم‌های حسابداری صنعتی حسابداری محاسبه می‌شود؟ آیا محاسبه قیمت تمام شده بر مبنای الگوهای اقتصادی است و از مبانی علم اقتصاد تبعیت می‌کند؟ آیا از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری ملی و بین‌المللی تبعیت می‌نمایند؟ و تا چه اندازه قیمت‌های تعیین شده واقعی است؟ دانستن پاسخ سوالات فوق می‌تواند در بهبود سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده مفید باشد و به سازمان‌های تعیین کننده خط مشی‌های بودجه و تصمیم‌گیرندگان مالی شرکت‌های مذکور، کمک کند تا رویکرد سیستمی را برای تعیین نیازهای اطلاعاتی حسابداری و الزامات سیستم اطلاعاتی حسابداری صنعتی انتخاب نمایند. اگر چه محدودیت‌های قانونی معمولاً توسعه همزمان و به روز سیستم اطلاعاتی حسابداری در شرکت‌های مذکور را با مشکل مواجه می‌کند اما، این پژوهش می‌تواند بسیاری از مشکلات جامعه را برطرف سازد [حنفی زاده ۱۳۸۶].

هدف این مطالعه شناسایی سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده فعلی در شرکت‌های دولتی ایران در جهت شناسایی، رفع نواقص و ارتقای سیستم‌های موجود است، و راهکارهایی را ارائه خواهد نمود تا قیمت‌نهایی تولیدات و حامل‌های انرژی (مانند برق، گاز، بنزین، نفت، نان و غیره...) به درستی تعیین شود.

فرضیات پژوهش

فرضیه اصلی: سیستم حسابداری قیمت تمام شده موجود کالاها و خدمات شرکت‌های دولتی کارآمد نیست.

فرضیه فرعی

فرضیه اول: سیستم مطلوب حسابداری قیمت تمام شده با اجرای قوانین ومقررات بودجه‌ای هماهنگی ندارد.
 فرضیه دوم: سیستم حسابداری قیمت تمام شده موجود از اصول واستانداردهای حسابداری تبعیت نمی‌کند.
 فرضیه سوم: سیستم حسابداری ذی‌حسابی با سیستم حسابداری قیمت تمام شده کالاها وخدمات هماهنگی ندارد.
 فرضیه چهارم: سیستم حسابداری قیمت تمام شده کالاها وخدمات دولتی منجر به تعیین بهای تمام شده واقعی نمی‌گردد.

روش پژوهش، جامعه، نمونه آماری و روشهای آماری

پژوهش حاضر از نظر دسته‌بندی تحقیقات بر حسب هدف، از نوع کاربردی به شمار می‌رود از نظر دسته‌بندی تحقیقات بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها، توصیفی از نوع پیمایشی است. همچنین پژوهشی نیمه تجربی وبا استفاده از رویکرد پس رویدادی است. در این مطالعه، توصیفی وتحلیلی، جامعه پژوهش، شامل مدیران مالی وحسابداری شرکت‌های دولتی فعال در تولید وعرضه خدمات، کالاهای مصرفی عمده مانند معادن فلزات، نفت و گاز، پتروشیمی، بنزین، آردونان، برق وآب، وغیره در کشور مستقر در تهران می‌باشد. نمونه‌گیری از شرکت‌های مورد مطالعه متناسب با میزان شرکت‌های تابعه آن‌ها بوده است. نمونه‌ها از بین مدیران کلیه شرکت‌های هدف به صورت تصادفی سیستماتیک انتخاب شده و مورد پرسش قرار گرفتند. جمعاً ۳۰۰ پرسشنامه تکمیل شده مورد بررسی قرار گرفتند.

جدول ۱: شرکت‌های مورد مطالعه و تعداد شرکت‌های تابعه و حجم نمونه انتخاب شده از هر یک

ردیف	نام شرکت اصلی	شرکت‌های تابعه	سهام از کل (درصد)	حجم نمونه
۱	شرکت‌های انرژی (نفت و گاز و پتروشیمی)	۸۷	۲۲٪	۶۶
۲	شرکت‌های ساتکاب	۱۳	۰۴٪	۱۲
۳	شرکت مادر تخصصی بازرگانی ایران	۲۹	۰۷٪	۲۱
۴	شرکت‌های صنایع و معادن ایران	۱۴۷	۳۷٪	۱۱۱
۵	شرکت مادر تخصصی آب و برق (ساتکاب)	۴۹	۱۴٪	۴۲
۶	فن آوری اطلاعات و ارتباطات	۳۵	۰۹٪	۲۷
۷	شرکت‌های زیر ساخت و ترابری و راه آهن	۱۱	۰۳٪	۹

۱۲	/۰۴	۱۸	شرکت های بیمه و بانک ها	۸
۳۰۰	/۱۰۰	۳۸۹		جمع

ابزار گردآوری نظرات پاسخ دهندگان پرسشنامه ای محقق ساخته است که با استفاده از منابع دیگر [هویت یو، ۲۰۰۱] و به همین منظور طراحی شده است. به این صورت که برای هر کدام از فرضیات تحقیق، سوالاتی در پرسشنامه منظور گردید که از ابعاد مختلف به تمام جوانب مورد نظر در آن فرضیه پرداخته- اند. پاسخ نامه چند گزینه ای و به صورت لیکرت بوده است. با توجه به شرایط داده های جمع آوری شده، پاسخ مدیران به پرسش ها به صورت منفی یا مثبت بر حسب نقطه برش نمره ۶۰ از ۱۰۰ تبدیل گردید و پاسخ های مثبت به معنی مطلوب بودن سیستم حسابداری قیمت تمام شده بوده است. داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار آماری SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. برای توصیف داده ها از جداول توزیع فراوانی، درصد ها و برای تحلیل داده ها بر حسب شرایط از آزمون کای مربع استفاده شد.

یافته های پژوهش

نتایج نشان داد که در همه موارد با توجه به اهداف مطالعه، بر حسب نظر اکثریت مدیران و کارشناسان ارشد شرکت های دولتی مستقر در تهران، سیستم های حسابداری قیمت تمام شده در شرکت های دولتی و نیمه دولتی دارای مشکل بوده است.

پاسخ دهندگان در سوال های تشریحی اظهار کرده اند که مداخلات مستقیم و غیرمستقیم دولت و نهادهای نظارتی و قانونی در تعیین قیمت تمام شده موثر هستند. پاسخ های دیگر، حاکی از آن است که تعیین قیمت تمام شده عمدتاً به صورت سلیقه ای و با توجه به شرایط خاص سیاسی و اقتصادی، به ویژه با ملاحظه شرایط تحریم بین المللی است. در خصوص حامل های انرژی، با توجه به آن که در کشور ایران، مواد اولیه به صورت خدادادی موجود است و هزینه های مربوط به آنها فقط معطوف به استخراج، پالایش و انتقال آنهاست لذا محاسبه قیمت های تمام شده دقیق نیستند. نظر مدیران شرکت های دولتی مورد مطالعه نسبت به فرضیه های آزمون در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. توزیع نظر مدیران شرکت های دولتی جمهوری اسلامی ایران نسبت به فرضیه های مطرح شده

شرح	موافق	مخالف	آزمون
سیستم حسابداری قیمت تمام شده با اجرای قوانین و مقررات بودجه-	۲۱۰	۹۰ (۳۰٪)	$P < 0,02$

		(/۷۰)	ای هماهنگی ندارد.
$P < 0,001$	۶۳ (٪۲۱)	۲۳۷ (/۷۹)	سیستم حسابداری قیمت تمام شده موجود از اصول و استانداردهای حسابداری تبعیت نمی‌کند.
$P < 0,01$	۶۶ (٪۲۲)	۲۳۴ (/۷۸)	سیستم حسابداری ذی‌حسابی با سیستم حسابداری قیمت تمام شده کالاها و خدمات هماهنگی ندارد.
$P < 0,0001$	۳۰ (٪۱۰)	۲۷۰ (/۹۰)	سیستم حسابداری قیمت تمام شده کالاها و خدمات دولتی منجر به تعیین بهای تمام شده واقعی نمی‌گردد.

افراد مورد مشورت بیان کرده‌اند که رویکرد توسعه و تجدید سیستم‌های حسابداری و برنامه‌ریزی برای توسعه فرایندهای سیستمی‌های مالی و انسجام کافی در بخش‌های مختلف سیستم‌های حسابداری در شرکت‌های مورد مطالعه در حداقل ممکن است. از طرفی نتایج مطالعه نشان می‌دهد که در حال حاضر شرکت‌های مذکور در بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی ملی و بین‌المللی عملکرد متفاوتی و حداقلی دارند.

همچنین پاسخ‌دهندگان اظهار کرده‌اند که تبعات عدم کاربرد سیستم حسابداری قیمت تمام شده می‌تواند منجر به یکی از این دو پدیده شود: اول قیمت کمتر از مقدار واقعی که در این صورت دولت، ناچار به ارائه یارانه می‌شود و دوم، قیمت بیشتر از مقدار واقعی که در واقع عدم رعایت عدالت می‌شود چرا که میزان استفاده افراد مختلف جامعه از حامل‌های انرژی متفاوت است. مدیران با تحصیلات فوق لیسانس و بیشتر به طور معنی داری نسبت به سیستم برآورد قیمت تمام شده نظر منفی داشته‌اند و می‌توان نتیجه گرفت که نظام و سیستم حسابداری قیمت تمام شده در شرکت‌های مورد مطالعه از اصول و استانداردهای پذیرفته شده ملی و بین‌المللی تبعیت نمی‌کند.

نتیجه‌گیری

یافته‌ها نشان داد که در تعیین قیمت تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده توسط شرکت‌های دولتی، به هزینه‌های تولید اهمیت کمتری داده شده است. در تعیین "قیمت تمام شده" سیستم‌های یکپارچه حسابداری، بهای تمام شده نقش موثری نداشته و عوامل اجتماعی و میزان درآمد و توان اقتصادی مصرف‌کننده مورد توجه قرار گرفته است. تعیین این نوع قیمت تمام شده برای کالاها و خدمات توسط نهادهای دولتی که به متغیرهایی غیر از عوامل دخیل در فرایند هزینه‌های تولید توجه می‌کنند موجب شده که بهای نهایی کالاها بالاتر و یا پایین‌تر از قیمت واقعی تعیین شود. این مسئله سبب شده که توجه کافی به کنترل هزینه‌های تولید نشود، و عدم کارایی سیستم‌های حسابداری صنعتی شرکت‌های مورد مطالعه را در پی داشته است. از سوی دیگر سیستم حسابداری قیمت تمام شده با قوانین و مقررات بودجه‌ای هماهنگی نداشته و منجر به تعیین

قیمت تمام شده واقعی نمی‌شود، همچنین سیستم‌های ذی‌حسابی حاکم بر حسابداری دولتی با سیستم حسابداری قیمت تمام شده هماهنگی لازم را نداشته و نمی‌توانند مکمل هم عمل نمایند. می‌توان گفت که شرکت‌های مورد مطالعه، از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نیز به صورت نسبی و موردی تبعیت می‌کنند. این نتایج با مطالعات [افندی زاده ۱۳۸۳، دستگیر ۱۳۸۴ و حنفی زاده ۱۳۸۶] همخوانی دارد.

بنابراین لازم است مدیران این شرکت‌ها از طریق مشاوره با گروه‌های متخصص مالی و بررسی نرم‌افزارهای حسابداری به کاررفته در شرکت‌های دولتی مشابه در کشورهای پیشرفته، موارد متناسب با شرکت خود را انتخاب و به کار گیرند. همچنین رقابتی نبودن فضای صنایع مورد بررسی باعث عدم توجه به کاهش هزینه‌های تولید و استفاده از سیستم حسابداری صنعتی در نظام مالی شرکت‌های دولتی شده است. علاوه بر آن در بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی ملی و بین‌المللی اهتمام جدی داشته باشند

مواد اولیه و منابع تولید کالاها و ارائه خدمات در شرکت‌های دولتی بسیار گسترده و متنوع می‌باشد و بهای تولید در هر منطقه‌ای از کشور متفاوت بوده و مبنای تسهیم هزینه‌های سربار بر هر واحد تولیدی نامعین است و قیمت‌ها نیز بطور متمرکز تعیین می‌شود. بنابراین در فرایند قیمت‌گذاری، هزینه‌های تولید و سربار چندان مورد توجه قرار نمی‌گیرد. با توجه به این شواهد و سایر یافته‌های این پژوهش به نظر می‌رسد که حسابداری مدیریت در شرکت‌های مذکور بطور جد مورد توجه قرار نمی‌گیرد. همچنین می‌توان نتیجه‌گیری کرد که مدیران این گونه شرکت‌ها اصول و استانداردهای سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده را در شرکت‌های خود رعایت نمی‌نمایند.

از طرفی نهادهای نظارتی مانند شورای اقتصاد و هیات دولت بدون در نظر گرفتن هزینه‌های تولید نسبت به تعیین و محاسبه قیمت تمام شده کالاها و خدمات اقدام می‌نمایند. این امر، حقوق مصرف‌کننده و تولیدکننده را نادیده می‌گیرد، با توجه به اینکه ایجاد توازن بین حقوق این دودسته، مستلزم عدم دخالت دستوری نهادهای نظارتی است می‌توان نتیجه گرفت تعیین قیمت تمام شده کالاها و خدمات از طریق سیستم‌های حسابداری صنعتی انجام نمی‌پذیرد و نهادهای نظارتی به طریق دستوری به محاسبه قیمت تمام شده می‌پردازند، [دستگیر، ۱۳۸۴ و حنفی زاده ۱۳۸۶] به همین نتایج رسیده اند.

همچنین نتایج نشان داد که سیستم‌های حسابداری صنعتی شرکت‌های مورد مطالعه، به صورت مستمر تجدید و بهبود نمی‌یابد. و در صورت عدم کاربرد سیستم‌ها و نرم‌افزارهای متناسب و به روز، زمینه‌های لازم برای رقابت در سطح ملی و بین‌المللی فراهم نمی‌شود و بخش خصوصی نیز توانایی ورود به این عرصه‌ها را نخواهد داشت. برای رفع مشکل بایستی در بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی ملی و بین‌المللی نیز اهتمام جدی داشته باشند.

با توجه به آن که رویکرد بکارگیری سیستم حسابداری قیمت تمام شده می‌تواند باعث تعیین قیمت رقابتی تولید کالاها گردد و این امر به نوبه خود تبعات مفیدی رادری خواهد داشت از جمله فراهم‌سازی زمینه خصوصی‌سازی و فضای رقابتی بیشتر تحقق یابد. خصوصی‌سازی و افزایش فضای رقابتی، می‌تواند باعث رونق کاربرد سیستم اطلاعات حسابداری قیمت تمام شده گردند.

نظریه اینکه تعیین قیمت کالاها و خدمات توسط شورای اقتصاد و سایر سازمان‌های مسئول موجب می‌شود رقابت اقتصادی ناشی از تولید و عرضه در بازار آزاد مفهوم واقعی نداشته باشد. در این میان بخش خصوصی به عنوان رقیب به تدریج از بازار رقابت خارج شده و انحصار تولید توسط شرکت‌های دولتی تشدید می‌یابد. این یافته‌ها با مطالعات [نقی زاده، ۱۳۸۹، ودیعی، ۱۳۸۸] همخوانی دارد.

یافته‌ها نشان داد که بین قیمت‌های تعیین شده برای کالاها و خدمات و قیمت تمام شده‌ای که از سیستم حسابداری منتج شده باشد، تفاوت معناداری وجود دارد. نظریه اینکه در اکثر شرکت‌های دولتی مورد مطالعه هزینه مواد اولیه تولید توسط دولت و به طور انحصاری اختصاص می‌یابد بنابراین ارزش مواد اولیه تولید در این شرکت‌ها در قیمت تمام شده نهایی چندان لحاظ نمی‌گردد. از سوی دیگر هزینه‌های سربار که می‌تواند نظارت بیشتری گردد و معمولاً مربوط به فرایند تولید نیست، سهم زیادی از قیمت تمام شده کالاها را به خود اختصاص می‌دهد، [نصیرزاده ۱۳۸۸ و سهرابی ۱۳۸۳]. نیز به همین نتایج رسیده‌اند.

بنابر این پیشنهاد میشود: در تعیین قیمت تمام شده کالاها از سیستم اطلاعات حسابداری صنعتی استفاده - شود و اجزاء هزینه‌ها بطور مشخص تعیین و امکان رقابت بخش‌های مختلف اقتصادی به صورت یکسان فراهم گردد. آثار هزینه‌های مشهود و نامشهود در تعیین قیمت تمام شده، بررسی و تفکیک شود. عوامل موثر بر کاهش انگیزه مدیران مالی شرکت‌های دولتی در استفاده از حسابداری قیمت تمام شده، شناسایی و در رفع آن‌ها کوشش شود..

پیشنادهای برای تحقیق آتی

با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی ارائه می‌شود و همچنین، پیشنهادهایی برای **مدیران شرکت‌ها و قانون‌گذاران** بیان می‌گردد.

ملاحظه شد که در تعیین قیمت تمام شده کالاها از سیستم اطلاعات حسابداری صنعتی استفاده نمی‌شود و این امر باعث می‌شود اجزاء هزینه‌ها بطور مشخص تعیین و امکان رقابت بخش‌های مختلف اقتصادی به صورت یکسان فراهم نمی‌گردد. به منظور محاسبه قیمت واقعی ضروری است که اطلاعات حسابداری مالی شرکت‌های دولتی از شفافیت لازم برخوردار شوند برای تحقق این موضوع طراحی و راه‌اندازی سامانه

اطلاعات حسابداری قیمت تمام شده در شرکت‌های دولتی توصیه می‌گردد. و شرکت‌ها باید برای توسعه سیستم‌های حسابداری یک برنامه‌ریزی بلندمدت مستمر داشته باشند.

نظر به اینکه استفاده از روش (ABC)^۲ در سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده می‌تواند بهره‌گیری بیشتر از منابع محدود را محقق سازد و در این روش بر ساختار سیستم حسابداری تاکید می‌شود (تئوری حسابداری، هندریکسن) بنابراین توصیه می‌گردد برای استفاده بهتر از منابع و سیستم حسابداری قیمت تمام شده، روش (ABC)، جایگزین روش سنتی فعلی در حسابداری شرکت‌ها گردد. در همین راستا به منظور مشخص شدن میزان کمک‌ها و حمایت دولت از شرکت‌های دولتی توصیه می‌گردد حسابداری مدیریت در شرکت‌های مذکور بیش از پیش مورد استفاده قرار گیرد. و به منظور به روز شدن این سیستم‌ها، استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی و بین‌المللی مورد عمل قرار گیرد. با توجه به پیشنهادهای پاسخ-دهندگان و با توجه به تجربه کشورهای دیگر، به نظر می‌رسد که عضویت در سازمان تجارت جهانی و رعایت اصول و استانداردهای حسابداری بتواند به تعیین قیمت تمام شده با رعایت ضوابط و معیارهای صحیح کمک دهد.

به دلیل اینکه شرکت‌های مورد مطالعه در محیطی کاملاً رقابتی و فوق‌العاده متغیر فعالیت می‌کنند. به-طور مداوم و مستمر به یافتن شیوه‌های جدید، سریع و قابل اتکاتری برای کسب اطلاعات حسابداری نیازمندند. برای رفع این گونه نیازها، افراد مورد مطالعه بیان کردند که سیستم‌های اطلاعات حسابداری باید به تغییرات مداوم و مستمر عادت نمایند و الزام به رعایت استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری در سیستم‌های حسابداری مورد مطالعه به‌طور که در هر لحظه از زمان شرکت‌ها مطمئناً درگیر اصلاح یا تغییر در سیستم خود باید باشند.

بر اساس یافته‌های این پژوهش، به محققان آتی توصیه می‌شود که با مقایسه کشورمان با سایر کشورهای مشابه از نظر دسترسی به مواد اولیه نسبتاً "رایگان، آیا عواملی مانند شرایط رقابتی یا افزایش خصوصی سازی می‌توانند باعث افزایش میزان استفاده از سیستم حسابداری قیمت تمام شده در کشور شوند؟ همچنین شایسته است که مقایسه شود آیا قیمت‌های داخلی بیش از قیمت‌های بین‌المللی کالاها و خدمات شرکت-های مورد مطالعه در کشورهای دیگر است؟

همچنین تاثیر عدم به کارگیری سیستم حسابداری قیمت تمام شده بر کیفیت کالاها و خدمات، موضوع دیگری است که جای بررسی در تحقیقات آتی را دارد.

محدودیت‌های پژوهش. این پژوهش با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که از جمله مهم‌ترین آنها از نظر موضوعی، آن است که این پژوهش به دلیل تمرکز بر کاربرد سیستم حسابداری بهای تمام شده، نتوانسته است به نقائص ناشی از ضعف سیستم‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های مورد بررسی پردازد. همچنین از نظر موضوعی این پژوهش نتوانسته است به صورت جامع به بحث‌های پیرامون جهانی شدن، خصوصی‌سازی و رعایت استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی، تاثیر آن بر کاربرد سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده پردازد.

همچنین از نظر مکانی، این پژوهش محدود به کشور ایران بوده است و نتوانسته است به مقایسه تطبیقی سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده با کشورهای مشابه ایران پردازد. اگرچه واریانس قیمت‌ها مورد مطالعه در برخی کشورها متفاوت است. اما شاید دلیل این محدودیت آن بوده است که ابتدا ضرورت داشت که موضوع در فضای کشورمان شناخته شود و بعد به صورت مقایسه‌ای به شناخت این سیستم‌ها در کشورهای مشابه پرداخته شود.

از نظر زمانی نیز این پژوهش محدودیت‌هایی داشته است. از جمله این که بهای تمام شده کالاها و خدمات قبل و بعد از قانون هدفمندی یارانه‌ها مورد بررسی قرار می‌گرفت و یا این که از سال‌های دهه ۱۳۷۰ و تحولاتی که در حوزه اقتصاد کشور در طول این سال‌ها رخ داده است، به صورت یک روند، به تحلیل سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده پرداخته شد. در این صورت سیر تحولات حسابداری قیمت تمام شده، می‌توانست علل و عوامل کاربرد آن را در کشور، بهتر به نمایش بگذارد.

منابع و ماخذ:

۱. استانداردهای حسابداری (۱۳۹۱). کمیته تدوین استانداردها-سازمان حسابرسی. ص ۲۵-۱۵.
۲. افشاری، اسداله (۱۳۸۲). مدیریت مالی در تئوری و عمل. تهران: انتشارات سروش. ص ۱۲۲-۱۲۱.
۳. آل هرش، موریس (۱۳۹۱). حسابداری مدیریت پیشرفته. ترجمه، سوسن نیکروسیرانی. تهران، انتشارات ترمه. ص ۲۶۸-۲۶۶.
۴. باباجانی، جواد (۱۳۷۸). ارزیابی مسئولیت‌پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولتی. پایان‌نامه دکتری. دانشگاه علامه طباطبایی، ص ۶۳-۶۵.
۵. پورابراهیمی، محمدرضا (۱۳۸۲). ارزیابی وضعیت کارآیی بازار سرمایه ایران. بورس، شماره ۳۹، ص ۷۲-۷۳.
۶. ریاست جمهوری (۱۳۸۳). قانون برنامه چهارم توسعه، اقتصادی، کشور انتشارات سازمان برنامه، ص ۳۳-۳۱.

۷. رضوان پور، جباری مهرداد(۱۳۹۳)، فرصت های تحقیقاتی پیرامون سیستم اطلاعاتی حسابداری با استفاده از نظریه نوع شخصیت و شاخص مایرز-برگر، مجله دانش و پژوهش حسابداری، سال دهم، شماره سی نهم فصل زمستان، ص ۹۰-۹۵.

۸. سیگل، جوئل ی شیم، جی، کی (۱۳۹۰). حسابداری مدیریت. ترجمه: پرویز بختیاری. تهران، سازمان مدیریت صنعتی. ص ۴۱-۴۲.

۹. شاهنگ، رضا (۱۳۸۲). حسابداری مدیریت، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری ص ۸.

۱۰. فرجوند، اسفندیار (۱۳۷۹). فراگرد تنظیم تاکتیرل بودجه (چاپ اول) تبریز: انتشارات احرار. ص ۱۳۷-۱۳۸.

۱۱. قنبری محمد و همکاران، (تابستان ۱۳۹۲) نقش سیستم اطلاعات حسابداری در فرایند تصمیم گیری مدیران شرکت ملی گاز ایران، **نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان، ص ۴۳-۱۹.

۱۲. مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی (۱۳۸۸). انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران. ص ۲۶۳-۲۶۴.

۱۳- مجموعه مقالات دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی (۱۳۸۹). انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران. ص ۴۴۶-۴۴۶.

۱۴- مجموعه مقالات سومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی (۱۳۹۰). انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران. ص ۱۷۷-۱۷۸.

۱۵. مارشال بی، رامنی و پال جان استیفن بارت (۱۳۸۵). سیستم های اطلاعات حسابداری، ترجمه حسین سجادی، اهواز، دانشگاه شهید چمران اهواز. ص ۳۹۷-۴۰۲.

۱۶. نیک بخت، محمدرضا و دیانتی، زهرا (۱۳۹۰). حسابداری مدیریت. تهران، نشر موسسه کتاب مهربان. ص ۲۱-۲۲.

۱۷- نوروش، ایرج (۱۳۸۳). حسابداری قیمت تمام شده. تهران، کتاب نو. ص ۱۱۵-۱۱۱

18. Ball, R. (2005) 'IFRS: Pros and Cons for Investors', *Accounting & Business Research*, 2006, 36(Special Issue), pp. 527-535.

19. Ding, Yuan, Hope, Ole-Kristina and Jean jean, Thomas. 2007. Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, No 26, pp 1-38.

20. <http://www.iasb.org/about/constitution.asp>.

21. Habit Hue, Primary Research of the Advantages and the Cost Control of the ABC & EVA Integrated System, *International Business Research*, Vol. 3, No. 3, July 2001.

Study of Cost Price Accounting in Iranian State Companies

Abstract

The purpose of the study is to assess the accounting systems or the information about prime cost in state companies. Therefore, it is necessary to identify the obstacles prevent the execution of industrial accounting (the prime cost) in such companies in order to determine the prime cost of the products and services of the companies under study. In this study, 300 financial and accounting managers and experts of the state companies in Tehran were sampled, including the companies busy with the affairs related to mines and metals, petroleum and gas, petro chemistry, oil, electricity power and water, etc.; interviewing tools and questionnaires were used to collect data. The collected data were analyzed using SPSS statistical software. To describe and analyze data, the descriptive tables and percentages and also chi-square Test were utilized respectively. The findings showed that the optimal system of prime cost accounting is not coordinated with the execution of budget regulations and do not follow accounting standards, in addition, financial controlling accounting system is not in coordination with prime cost accounting system of products and services and the prime cost accounting of the state products and services do not lead to the real prime cost determination. The prime cost in the companies under study do not follow operational and industrial accounting system and it leads to the difference between the real and recognized costs determined by the state entities.

Keywords: Prime Cost, accounting standards, State Companies, Accounting Systems; Industrial Accounting.