

## بررسی ارتباط بین اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده با پیچیدگی‌های آن‌ها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

احمد خدای پور<sup>۱</sup>

بهنام کرشاهی<sup>۲</sup>

مازیار برهانی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۱/۴/۱

تاریخ دریافت: ۹۱/۲/۲۰

### چکیده

این تحقیق ارتباط بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده، اهداف استفاده از آن و اثربخشی سیستم بهای تمام شده را مورد آزمون قرار می‌دهد. برای انجام این تحقیق از روش پیمایشی استفاده شده است. در ابتدا با انجام تحلیل عاملی، دو بعد زیربنایی اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده، مشخص گردید؛ استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول و اهداف مدیریت هزینه. در مرحله بعد، اثر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف برنامه‌ریزی محصول و مدیریت هزینه بر اثربخشی سیستم بهای تمام شده، مورد آزمون قرار گرفت. نتایج دلالت بر این دارد که در سطوح بالاتر استفاده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده تاثیر منفی بر میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده می‌گذارد، در حالی که در سطوح بالاتر استفاده برای اهداف مدیریت هزینه، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده اثر مثبت بر میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده و رضایت‌مندی از آن دارد.

**واژه‌های کلیدی:** طراحی سیستم بهای تمام شده، رویه‌های جذب سربرار، اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده، اثربخشی سیستم بهای تمام شده.

۱- دانشیار دانشگاه شهید باهنر کرمان

۲- عضو هیئت علمی دانشگاه شهید باهنر کرمان (مسئول مکاتبات) behnamkaramshahi@gmail.com

۳- کارشناسی ارشد دانشگاه شهید باهنر کرمان

## ۱- مقدمه

را در بازار افزایش خواهند داد. شرکتی می‌تواند از نظر قیمتی با دیگر رقبا، رقابت کند که قیمت تمام شده محصولات خود را دقیق و به جزء داشته باشد تا بتواند سود و تخفیفات را درست اعمال نماید و ضرر نکند. از طرف دیگر باید هزینه‌های سربار، تولید، نیروی انسانی، کیفیت و ... را کنترل نماید و در صدد کاهش آن باشد. این سیستم زمانی کارآمدتر است که با سیستم برنامه‌ریزی تولید در ارتباط باشد تا شرکت بتواند در هر مرحله از تولید بهای تمام شده محصول را در اختیار داشته باشد و آنرا مدیریت نماید. بدین منظور داشتن یک سیستم هزینه‌یابی (بهایابی) یکپارچه و مناسب که بتواند تمام اهداف موردنظر شرکت را تامین نماید و همچنین آگاهی لازم از مشکلات پیاده‌سازی و پیچیدگی‌های سیستم مزبور مورد لزوم است.

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

- (۱). کاهش هزینه‌ها (۲). قیمت‌گذاری محصول (۳).
  - اندازه‌گیری عملکرد (۴). مدل‌سازی بهای تمام شده
  - (۵). بودجه بندی (۶). تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری (۷). تصمیم‌گیری در خصوص بازده محصول
  - (۸). طراحی محصول جدید (۹). ارزیابی موجودی‌ها
- در این تحقیق اهداف سیستم بهای تمام شده با استفاده از تحلیل عاملی، به دو بعد زیربنایی تقسیم‌بندی و مورد بررسی قرار می‌گیرد: برنامه‌ریزی محصول و مدیریت هزینه.

برنامه ریزی محصول شامل اهداف کاهش هزینه‌ها، اندازه‌گیری عملکرد، مدل‌سازی بهای تمام شده، بودجه بندی و تصمیم‌گیری در خصوص بازده محصول می‌شود.

در نظر گرفتن اهداف سیستم بهای تمام شده باعث اثربخشی و کارایی سیستم بهای تمام شده می‌شود. منظور از اثربخشی سیستم بهای تمام شده،

وقوع رویدادهایی نظیر توسعه رقابت جهانی، پیشرفت فناوری اطلاعات و ارتباطات و دسترسی به سیستم‌های اطلاعاتی ارزان طی دو دهه گذشته و تلاش واحدهای اقتصادی جهت احراز رتبه جهانی و ورود به بازارهای بین‌المللی، لزوم داشتن نگرش‌هایی همچون رضایت مشتریان را اجتناب ناپذیر کرده است. با گسترش روزافزون مباحث مربوط به سازمان تجارت جهانی و پیوستن تدریجی کشورهای مختلف به این سازمان، لزوم توجه به تکنیک‌های مدیریت هزینه بیش از پیش احساس می‌شود. کشورهای که به این پیمان جهانی می‌پیوندند به دنبال سازوکارها و ابزارهایی هستند که بتوانند به دوام و بقای اقتصادی آنها در بازار پر رقابت جهانی کمک کنند و بتوانند پیش از ورود به این رقابت همه جانبه، قابلیت‌های مناسب و آمادگی لازم را کسب نمایند (حساس یگانه و دیگران ۱۳۹۰).

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

در بازار یکپارچه دنیای آینده، کسانی قادر به رقابت هستند و می‌توانند به دوام و بقای واحدهای تجاری خود امیدوار باشند که بتوانند کالاهایی با مزایای رقابتی، تولید و به بازار عرضه کنند، عرضه-کنندگانی که بتوانند محصولاتی را با کیفیت و کارکرد مشابه اما با قیمت‌های پایین‌تر به بازار ارائه کنند، گوی سبقت را از دیگر رقبا خواهند ربود و سهم خود

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

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

**اهداف سیستم بهای تمام شده: سیستم هزینه-یابی، مورد استفاده هدف‌های زیادی قرار می‌گیرد، اما مهم‌ترین اهداف آن شامل، قیمت‌گذاری محصول، اندازه‌گیری عملکرد، بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، طراحی محصول جدید و ارزیابی موجودی‌ها می‌باشد (کاپلان و کوپر، ۱۹۹۸). کاپلان و کوپر استدلال می‌کنند که شرکت‌ها به‌طور ضروری به چندین سیستم هزینه‌یابی نیاز دارند و بر همین اساس سه وظیفه اولیه دارند که شامل؛**

(۱). ارزیابی موجودی‌ها و اندازه‌گیری بهای تمام شده کالای فروش رفته برای گزارشگری مالی،

میزان استفاده از این سیستم در تصمیم‌گیری‌ها و سطح رضایت‌مندی از آن می‌باشد.

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

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

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

در پیاده‌سازی و اجرای سیستم بهای تمام شده بایستی محافظه‌کارانه و هوشمندانه عمل کرد، زیرا واقعیت این است که در مقابل مزایایی که برای این سیستم برشمرده می‌شود، این سیستم پیچیدگی‌ها و مشکلات خاص خود را دارد. پیچیدگی‌هایی که برای سیستم بهای تمام شده مطرح است از دو دیدگاه قابل بررسی است: الف) تعداد مخازن هزینه و مبنای تخصیص هزینه مورد استفاده در سیستم هزینه‌یابی شرکت‌ها و ب) ماهیت مخازن هزینه و مبنای تخصیص هزینه مورد استفاده در سیستم هزینه‌یابی شرکت‌ها. حال در ادامه با طرح دو سوال زیر تأثیر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده بر روی هر یک از اهداف این سیستم مورد بحث قرار می‌گیرد:

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

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

(۲). برآورد بهای تمام شده فعالیت‌ها، تولیدات، خدمات و مشتریان،

(۳). فراهم کردن بازخورد اقتصادی برای مدیران مالی و عملیاتی درباره کارایی فرایندها.

**پیچیدگی‌های سیستم بهای تمام شده:** شرکت‌ها برای رسیدن به اهداف سیستم حسابداری بهای تمام شده با پیچیدگی‌هایی روبرو می‌شوند. پیچیدگی‌هایی که برای سیستم بهای تمام شده مطرح است از دو دیدگاه قابل بررسی است: الف) تعداد مخازن هزینه (ب) ماهیت مخازن هزینه و مبنای تخصیص هزینه مورد استفاده در سیستم هزینه‌یابی شرکت‌ها.

مخازن هزینه (مراکز تجمع هزینه)، در واقع همه هزینه‌های مربوط به یک فعالیت هستند. هر نوع محرک هزینه اولیه که به حساب یک فعالیت منظور می‌شود یک جزء از آن فعالیت است. این موضوع با شناسایی همه هزینه‌های فعالیت برحسب محرک‌های هزینه و هزینه‌ها که به صورت مستقیم به مراکز تجمع هزینه تعلق می‌گیرند محاسبه می‌شود. اگر برخی از منابع بین چند فعالیت مشترک باشند، در این صورت معیارهای مناسبی مورد نیاز است تا هزینه این منابع بین فعالیت‌ها تسهیم شود. مبنای تسهیم باید تا حد امکان به میزان استفاده هر فعالیت از آن منبع مشترک، نزدیک باشد. درباره طبقه‌بندی هزینه‌هایی که باید در هر مخزن هزینه منظور شوند، دو دیدگاه وجود دارد:

۱- همه هزینه‌های تخصیص‌پذیر به فعالیت‌ها در مخزن هزینه منظور می‌شوند. این روش باعث پیچیده‌شدن و در نظر گرفتن مجموعه‌ای از هزینه‌ها می‌شود که درک رفتار آنها را دشوار می‌سازد.

۲- فقط هزینه‌هایی در مخازن هزینه منظور شوند که در ارتباط با موضوع تصمیم‌گیری هستند.

بدیهی است که استفاده از هر یک از این دیدگاه‌ها، به سازمان و مدیریت آن بستگی دارد. (قادری، ۱۳۸۰)

**تحقیقات خارجی:** از جمله پژوهش‌های خارجی انجام شده در خصوص سیستم‌های هزینه‌یابی می‌توان به تحقیق مارتین شات (۲۰۰۹) اشاره کرد. شات داده‌های ۱۳۳ شرکت تولیدی در هلند را مورد استفاده قرار داد تا رابطه میان پیچیدگی سیستم هزینه‌یابی، اهداف به‌کارگیری آن و اثربخشی سیستم هزینه‌یابی را مورد آزمون قرار دهد. نتایج دلالت بر این دارد که در سطوح بالاتر (پایین‌تر) استفاده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده تأثیر منفی (مثبت) بر میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده می‌گذارد، در حالی که در سطوح بالاتر (پایین‌تر) استفاده برای اهداف مدیریت هزینه، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده اثر مثبت (منفی) بر میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده و رضایت‌مندی از آن دارد. همچنین عوامل دیگری از قبیل، ابهام محیطی مشاهده شده، تنوع محصولات تولیدی در شرکت و رسمی‌سازی قوانین، رویکردها، خط‌مشی‌ها و سیاست‌های اتخاذ شده در شرکت‌ها، نیز بر میزان استفاده و سطح رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده تأثیرگذار می‌باشند.

محمد العمیری و کولین دروری (۲۰۰۷)، در تحقیقی فاکتورهای تأثیرگذار بر روی انتخاب سیستم‌های هزینه‌یابی محصول در سازمان‌ها را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج تحقیق پیمایشی آنها نشان می‌دهد که تکامل سیستم هزینه‌یابی در سطوح بالای با اهمیت اطلاعات بهای تمام شده، گستردگی به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت ابتکاری، رقابتی بودن محیط کسب و کار، اندازه سازمان، دامنه به‌کارگیری تکنیک‌های تولید به‌هنگام و تولید ناب و نوع سازمان رابطه مثبت دارد و هیچ رابطه‌ای میان سطح توانایی سیستم هزینه‌یابی و ساختار بهای تمام شده، تنوع محصول و کیفیت فناوری اطلاعات وجود ندارد. همچنین نتایج تحقیق آنها نشان داد که به‌کارگیری

یک رویه مفید و سازنده می‌تواند به نتایج و داده‌های مربوطتری منتج شود. برای مثال، سطح رضایت‌مندی از سیستم هزینه‌یابی می‌تواند جایگزین اثربخشی آن شود. از این گذشته، آنها نشان دادند که پیچیدگی سیستم هزینه‌یابی و عامل‌های مفهومی ممکن است اثر مشترک بر روی اثربخشی سیستم‌های هزینه‌یابی داشته باشد. آنها همچنین خاطر نشان می‌سازند که تحقیقات بعدی باید به سمت آزمون کردن این آثار متقابل هدایت شوند.

### تحقیقات داخلی

با بررسی و مطالعه تحقیقات انجام شده در داخل کشور در خصوص سیستم‌های هزینه‌یابی این نتیجه حاصل شد که تحقیقات انجام شده پیشین عمدتاً سیستم‌های هزینه‌یابی را از دو دیدگاه مورد بررسی و مطالعه قرار داده‌اند؛ یا یک سیستم هزینه‌یابی خاص مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است و یا سیستم هزینه‌یابی مورد استفاده در یک صنعت خاص مورد مطالعه محققین بوده است.

حساس یگانه و دیگران (۳۹۰)، به بررسی وضعیت حسابداری بهای تمام شده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که تکنیک‌هایی مانند تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، بودجه بندی و برنامه ریزی مواد در شرکت‌های ایرانی نسبت به سایر تکنیک‌ها کاربرد بیشتری دارند. و شواهد گویای این است که مدیران با روش‌های مدرن حسابداری بهای تمام شده ندارند.

خدامی‌پور و طالبی (۱۳۸۷)، به بررسی کاربرد ابزارهای (اهداف) حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که مدیران شرکت‌های تولیدی از ابزارهای بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سر به سر استفاده

می‌کنند. همچنین مدیران از ابزارهای کارت ارزیابی متوازن، فرآیند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت چندان استفاده نمی‌کنند. این تحقیق نشان داد که ابزارهای بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سر به سر بیشترین اثربخشی را دارد. همچنین ابزارهای فرآیند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نیز اثربخش است. مهمترین موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت مورد بررسی به ترتیب هزینه و منفعت به‌کارگیری ابزارها، کمبود نیروی انسانی متخصص و ماهر از نظر علمی و تجربی و اتخاذ سیاست‌های مقطعی و کوتاه‌مدت توسط دولت است.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

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

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

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

سطح رضایت از سیستم بهای تمام شده خواهد داشت.

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

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به اهداف و ماهیت موضوع مورد بررسی در این تحقیق، روش تحقیق به صورت پیمایشی می‌باشد.

جامعه آماری این تحقیق متشکل از کل شرکت-های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. با توجه به جامعه آماری، تعدادی از شرکت‌ها با استفاده از روش تصادفی به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند و بین مدیران مالی و رؤسای حسابداری صنعتی آنها پرسشنامه توزیع شد. در این تحقیق برای انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و به منظور برآورد حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است. جهت محاسبه نمونه به شرح زیر عمل شده است:

$$n = \frac{NZ_{\alpha/2}^2 p(1-p)}{d^2(N-1) + Z_{\alpha/2}^2 p(1-p)}$$

که در این فرمول:

$N$ : حجم جامعه مورد مطالعه، که تعداد ۳۵۷ شرکت در نظر گرفته شده است،

$Z_{\alpha/2}$ : اندازه متغیر در توزیع طبیعی که از جدول مربوط در سطح احتمال مورد نظر استخراج می‌شود که

برابر ۱/۹۶ می‌باشد و  $a$  سطح خطایی است که محقق در نظر می‌گیرد (که در این تحقیق ۵ درصد است)،

$p$ : نسبت موفقیت که براساس حدس محقق یا تحقیقات قبلی مقدار آن تخمین زده می‌شود. اگر امکان چنین تخمینی وجود نداشته باشد نسبت موفقیت برابر ۰/۵ قرار داده می‌شود که در این حالت حجم نمونه به حداکثر مقدار ممکن افزایش می‌یابد،

$d$ : دقت مورد نظر محقق (خطای برآورد)، که ۰/۱ در نظر گرفته شده است. در واقع دقت مورد نظر محقق، تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین محقق برای وجود آن صفت در جامعه است و دقت نمونه‌گیری نیز به آن بستگی دارد. (مومنی، ۱۳۸۹)

برای جمع‌آوری اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. جهت تنظیم پرسشنامه، در ابتدا با توجه به تحقیق مشابه‌ای که توسط مارتین شات (۲۰۰۹) در کشور هلند انجام شده است، پرسشنامه مقدماتی تهیه شد. سپس با توجه به شرایط حاکم بر شرکت‌های تولیدی در ایران و در نظر گرفتن نظرات تعدادی از اساتید حسابداری، مدیران مالی و رؤسای حسابداری صنعتی، تغییراتی جزئی در پرسشنامه اولیه داده شد و در نهایت پرسشنامه نهایی با تأیید اساتید راهنما و مشاور تهیه و در میان آزمودنی‌ها توزیع گردید. پرسشنامه کتبی به منظور پاسخگویی به ۱۷۰ مورد از شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران فرستاده شد که در نهایت از مجموع کل پرسشنامه-های توزیع شده تعداد ۱۰۳ پرسشنامه دریافت شد.

#### ۵- متغیرهای پژوهش و شیوه محاسبه آنها

##### ۱- پیچیدگی سیستم بهای تمام شده

از دو مقیاس برای عملیاتی کردن این متغیر استفاده شده است. اولین مقیاس، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده-الف مبتنی بر دو سوال از پرسش‌نامه

برنامه‌ریزی محصول « تقسیم‌بندی می‌شوند. برای انجام طبقه‌بندی ذکر شده از تحلیل عامل اکتشافی استفاده می‌شود. در نهایت برای بدست آوردن امتیازات هر یک از فاکتورها از رگرسیون حداقل مربعات تورستن استفاده می‌شود.

### ۳- اثربخشی سیستم بهای تمام شده

از دو عامل برای اندازه‌گیری اثربخشی سیستم بهای تمام شده شرکت‌ها استفاده می‌شود. عامل اول، «میزان به‌کارگیری سیستم بهای تمام شده» که با یک سوال اندازه‌گیری شده است و از پاسخگوها خواسته شد تا در یک مقیاس پنج گزینه‌ای از ۱ (به هیچ وجه) تا ۵ (خیلی زیاد) میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده برای تصمیم‌گیری‌ها در شرکت‌شان را مشخص نمایند. عامل دوم، «رضایت‌مندی سیستم بهای تمام شده» که این عامل نیز با یک مقیاس پنج گزینه‌ای از ۱ (به هیچ وجه) تا ۵ (خیلی زیاد) اندازه‌گیری شده و از پاسخگوها پرسیده شد که تا چه حد اطلاعات سیستم بهای تمام شده توانسته است موجب رضایت-مندی از سیستم بهای تمام شده شرکت‌شان شود.

### اطلاعات جمعیت شناختی

مطابق نگاره شماره (۱) از بین کل پاسخ‌دهندگان مورد بررسی، ۴۸ نفر (۴۷ درصد) مدیر مالی و ۴۱ نفر (۴۰ درصد) رئیس حسابداری صنعتی بوده‌اند، در ضمن ۱۴ نفر (۱۳ درصد) از پاسخگوها وضعیت پست سازمانی خود را مشخص نکرده‌اند. همچنین از بین آزمودنی‌های مورد بررسی ۹۱ نفر (۸۸ درصد) در رشته حسابداری و امور مالی، ۷ نفر (۷ درصد) در رشته مدیریت و اقتصاد و ۵ نفر (۵ درصد) در سایر رشته‌های تحصیلی دانش‌آموخته می‌باشند.

به‌طور کلی اطلاعات مربوط به پست سازمانی، رشته و مدرک تحصیلی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان از تخصص و تجربه لازم برخوردار

بوده است که از پاسخگوها خواسته شده تا تعداد مراکز هزینه و تعداد مبنای تخصیص هزینه به‌کار رفته در سیستم بهای تمام شده شرکت‌شان را مشخص نمایند (دروری و تیلز، ۲۰۰۵). از آنجا که تأثیر تعداد مراکز هزینه و تعداد مبنای تخصیص هزینه بر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده بر فرض غیرخطی بودن قرار داده شده است، هر دو با استفاده از مقیاس  $\log_2 N$  اندازه‌گیری شده است. این کار باعث می‌شود تا داده‌ها با یک روند تقریباً خطی با هم در ارتباط باشند. برای اندازه‌گیری پیچیدگی سیستم بهای تمام شده الف یک مقیاس مرکب با علاوه کردن دو تا  $\log_2 N$  بدست آمده، ساخته می‌شود.

دومین مقیاس جامع‌تر، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده-ب که علاوه بر دو سوال مطرح شده برای مقیاس اول شامل دو سوال اضافی است که از پاسخگوها خواسته شد، تا نوع مرکز هزینه و همچنین نوع مبنای تخصیص هزینه مورد استفاده در شرکت-شان را تعیین کنند. بنابراین این مقیاس دوم هر سه بعد اصلی طراحی سیستم بهای تمام شده (تعداد و نوع مراکز هزینه و مبنای تخصیص هزینه) را در نظر می‌گیرد. برای اندازه‌گیری پیچیدگی سیستم بهای تمام شده-ب، یک مقیاس مرکب با استاندارد کردن امتیازات داده شده به هر سه بعد طراحی سیستم بهای تمام شده بدست می‌آید و در نهایت از امتیازات استاندارد شده میانگین گرفته می‌شود.

### ۲- اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده

با توجه به اهداف تعیین شده برای سیستم بهای شده، از پاسخگوها پرسیده شد، کدامیک از این اهداف در استفاده از سیستم بهای تمام شده شرکت-شان مدنظر قرار می‌گیرد. به منظور سهولت در تحلیل دقیق‌تر داده‌ها، اهداف به دو فاکتور جامع‌تر «استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف مدیریت هزینه» و «استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف

بوده و همچنین طیف گسترده‌ای را در بر می‌گیرند و در نتیجه نتایج حاصل از نمونه قابلیت تعمیم به جامعه تحقیق را دارد.

### ۶- یافته‌های تحقیق

نگاره (۲) میزان استفاده و ضرایب همبستگی پیرسون برای هر یک از اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده را نشان می‌دهد. همان‌طور که در نگاره (۲) نشان داده شده است، بیشترین میزان استفاده از اهداف سیستم بهای تمام شده به ترتیب به بودجه‌بندی (۷۹/۶ درصد)، قیمت‌گذاری محصول (۷۸/۶ درصد) اختصاص دارد. از طرف دیگر، کمترین میزان استفاده از این اهداف به ترتیب شامل، طراحی محصول جدید (۴۸/۵ درصد)، مدل‌سازی بهای تمام شده (۴۹/۵ درصد) و تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری (۵۰/۵ درصد) می‌باشد.

در ادامه با توجه به فرضیه‌های مطرح شده، باید اهداف سیستم بهای تمام شده به دو فاکتور جامع‌تر «مدیریت هزینه» و «برنامه‌ریزی محصول» تقسیم‌بندی شود. برای دستیابی به این هدف از تحلیل عامل اکتشافی بهره می‌بریم.

### نگاره (۱): اطلاعات جمعیت شناختی

پست سازمانی			
مدیر مالی	ریس حسابداری صنعتی	بی پاسخ	جمع
۴۸	۴۱	۱۴	۱۰۳
رشته تحصیلی			
حسابداری و مالی	اقتصاد و مدیریت	سایر رشته‌ها	جمع
۹۱	۷	۵	۱۰۳
مدرک تحصیلی			
کارشناسی	کارشناسی ارشد	سایر موارد	جمع
۷۹	۲۱	۳	۱۰۳

### نگاره (۲). میزان استفاده و ضرایب همبستگی پیرسون برای هر یک از اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده

اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده	میزان استفاده		۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
	تعداد	درصد									
کاهش هزینه	۷۵	۷۲/۸	۱								
قیمت‌گذاری محصول	۸۱	۷۸/۶	۰/۱۰۸	۱							
اندازه‌گیری عملکرد	۷۰	۶۸	۰/۲۸۲ <sup>**</sup>	۰/۱۵۰	۱						
مدل‌سازی بهای تمام شده	۵۱	۴۹/۵	۰/۳۸۷ <sup>**</sup>	۰/۰۹۰	۰/۲۶۴ <sup>**</sup>	۱					
بودجه بندی	۸۲	۷۹/۶	۰/۴۴۹ <sup>**</sup>	۰/۳۲۴ <sup>**</sup>	۰/۳۲۴ <sup>**</sup>	۰/۳۰۸ <sup>**</sup>	۱				
تجزیه و تحلیل سود آوری مشتری	۵۲	۵۰/۵	۰/۱۸۱ <sup>*</sup>	۰/۲۸۹ <sup>**</sup>	۰/۲۳۶ <sup>*</sup>	۰/۲۰۴ <sup>*</sup>	۰/۲۲۲ <sup>*</sup>	۱			
تصمیم‌گیری در خصوص بازده محصول	۶۶	۶۴/۱	۰/۳۶۱ <sup>**</sup>	۰/۱۵۳	۰/۳۹۷ <sup>**</sup>	۰/۲۵۶ <sup>**</sup>	۰/۴۲۵ <sup>**</sup>	۰/۳۵۱ <sup>**</sup>	۱		
طراحی محصول جدید	۵۰	۴۸/۵	۰/۴۱۹ <sup>**</sup>	۰/۲۲۲ <sup>*</sup>	۰/۳۳۴ <sup>**</sup>	۰/۳۲۰ <sup>**</sup>	۰/۳۴۷ <sup>**</sup>	۰/۴۵۷ <sup>**</sup>	۰/۳۶۳ <sup>**</sup>	۱	
ارزیابی موجودی‌ها	۷۰	۶۸	۰/۱۴۲	۰/۲۰۱ <sup>*</sup>	۰/۱۰۸	۰/۳۴۷ <sup>**</sup>	۰/۱۶۹ <sup>*</sup>	۰/۲۳۶ <sup>*</sup>	۰/۳۱۰ <sup>**</sup>	۰/۲۹۲ <sup>*</sup>	۱

<sup>\*\*</sup> و <sup>\*</sup> به ترتیب معنی‌دار در سطح ۰/۰۱ و ۰/۰۵ (دو طرفه)



- با انجام تحلیل عاملی، نتایجی به شرح زیر (نگاره ۳ و نگاره ۴) حاصل می‌شود. نگاره (۳) به ترتیب مقدار شاخص KMO و مقدار آماره آزمون بارتلت (که تقریبی از آماره کای دو است) را نشان می‌دهد. از آنجا که مقدار شاخص KMO برابر ۰/۷۸۲ است تعداد نمونه پاسخ‌دهندگان برای تحلیل عاملی کافی می‌باشد. همچنین مقدار sig آزمون بارتلت کوچک‌تر از ۵ درصد است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار (مدل عاملی)، مناسب است و فرض شناخته شده بودن ماتریس همبستگی رد می‌شود.
- با توجه به انجام تحلیل عاملی روی نه متغیر اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده، دو عامل به عنوان عامل‌های اصلی شناسایی می‌شود. این دو عامل، با توجه به بررسی ادبیات موضوع به صورت زیر نام‌گذاری می‌شوند:
- استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف مدیریت هزینه
  - استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول
- تحلیل عاملی (نگاره ۴) نشان می‌دهد که متغیرهای، کاهش هزینه، اندازه‌گیری عملکرد و بودجه‌بندی، تحت عامل اول که با عنوان، «استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف مدیریت هزینه» نام‌گذاری شده است، قرار می‌گیرند. همچنین متغیرهای، قیمت‌گذاری محصول، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری و طراحی محصول جدید، تحت عامل دوم که با نام، «استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول» نام‌گذاری شده است، طبقه‌بندی می‌شوند.

نگاره (۳). مقدار شاخص KMO و آزمون بارتلت شاخص کفایت نمونه گیری KMO

شاخص کفایت نمونه گیری KMO	۰/۸۷۲
آماره آزمون بارتلت:	۱۹۱/۳۰۰
آماره کای دو	۳۶
درجه آزادی	۰/۰۰۰
معنی داری	

نگاره شماره (۴): نتایج تحلیل عامل اکتشافی برای اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده

مقادیر عامل‌ها با انجام چرخش واریماکس		اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده
عامل اول: مدیریت هزینه	عامل دوم: برنامه‌ریزی محصول	
۰/۷۰۴	۰/۱۰۱	کاهش هزینه
۰/۱۴۳	۰/۵۶۹	قیمت‌گذاری محصول
۰/۶۲۶	۰/۲۶۴	اندازه‌گیری عملکرد
۰/۴۸۱	۰/۲۱۵	مدل سازی بهای تمام شده
۰/۵۸۷	۰/۲۵۵	بودجه بندی
۰/۱۲۷	۰/۷۱۲	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۰/۴۸۷	۰/۳۸۹	تصمیم‌گیری در خصوص بازده محصول
۰/۴۴۱	۰/۵۰۸	طراحی محصول جدید
۰/۲۳۱	۰/۳۵۵	ارزیابی موجودی‌ها
٪۱۹/۷۲	٪۱۵/۲۲	واریانس توضیح داده شده عامل‌ها

**نتایج آزمون فرضیه‌ها**

نگاره (۵)، عامل اول (استفاده از سیستم بهای تمام شده در تصمیم‌گیری)، نتایج حاصل از مدل رگرسیونی را ارائه می‌کند که تاثیر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و اهداف استفاده از آن را بر روی استفاده از سیستم بهای تمام شده در تصمیم‌گیری مورد آزمون قرار می‌دهد، که این آزمون با استفاده از تعدادی از عوامل محیطی، سازمانی و تکنولوژیکی مورد کنترل قرار گرفته است.

در نگاره (۵)، مدل (۱)، نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم نشان می‌دهد که مقدار خطای مشاهده شده متغیرهای مربوط به ترتیب ۰/۰۰۹، ۰/۰۴۳،

۰/۰۴۰ و ۰/۰۴۷ است. در نتیجه در سطح اطمینان بیش از ۹۹ درصد فرضیه اول تایید می‌شود، در حالی که فرضیه‌های دوم، سوم و چهارم در سطح اطمینان بیش از ۹۵ درصد پذیرفته می‌شوند.

از طرف دیگر در نگاره (۵)، مدل (۲)، نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم نشان می‌دهد که مقدار خطای مشاهده شده متغیرهای مربوط به ترتیب ۰/۰۰۲، ۰/۰۳۸، ۰/۳۸۱، ۰/۰۰۷ و ۰/۰۰۷ است. در نتیجه در سطح اطمینان بیش از ۹۹ درصد فرضیه اول و چهارم تایید می‌شود و فرضیه سوم نیز در سطح اطمینان بیش از ۹۵ درصد قابل تایید می‌باشد، این در حالی است که فرضیه دوم رد می‌شود.

**نگاره (۵): نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون برای ارتباط بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده، اهداف استفاده و اثربخشی آن - عامل اول**

عامل اول: استفاده از سیستم بهای تمام شده در تصمیم‌گیری						متغیرها
مدل ۲:			مدل ۱:			
پیچیدگی سیستم بهای تمام شده - ب			پیچیدگی سیستم بهای تمام شده - الف			
c	b	a	c	b	a	
۰/۰۳۲	(۰/۱۶۶)	۰/۰۳۵	۰/۰۷۴	(۰/۱۲۶)	۰/۰۷۶	پیچیدگی سیستم بهای تمام شده
۰/۱۰۳	(۰/۲۱۸)	۰/۲۰۴	۰/۲۶۷	(۰/۳۶۹)	۰/۲۷۳*	استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف مدیریت هزینه
۰/۲۵۶	(۰/۲۳۰)	۰/۲۶۱**	۰/۳۲۷	(۰/۳۵۷)	۰/۳۳۸**	استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه ریزی محصول
۰/۰۶۸	(۰/۲۲۲)	۰/۰۱۱**	۰/۰۲۵	(۰/۱۶۷)	۰/۰۳۲*	پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف مدیریت هزینه
-۰/۰۳۳	(۰/۲۲۸)	-۰/۰۶۵*	-۰/۱۵۲	(۰/۱۵۴)	-۰/۱۱۰*	پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف برنامه ریزی محصول
۰/۰۹۲	(۰/۱۳۹)	۰/۰۸۶*	۰/۱۵۴	(۰/۱۴۸)	۰/۱۴۶*	رقابت
۰/۰۶۵	(۰/۱۹۳)	۰/۰۷۹	۰/۰۴۱	(۰/۲۰۷)	۰/۰۵۰	ابهام محیطی مشاهده شده
۰/۰۲۶	(۰/۱۵۱)	۰/۰۲۴	۰/۰۲۹	(۰/۱۶۱)	۰/۰۲۶	استراتژی رقابتی
-۰/۰۱۰	(۰/۰۷۱)	-۰/۰۰۶	-۰/۰۴۴	(۰/۰۷۸)	-۰/۰۲۵	تفکیک عمودی
۰/۰۲۷	(۰/۱۲۹)	۰/۰۳۱	۰/۰۷۴	(۰/۱۴۱)	۰/۰۸۳	تمرکزگرایی
۰/۴۵۵	(۰/۲۲۷)	۰/۴۴۶*	۰/۳۲۶	(۰/۲۳۳)	۰/۵۵۸*	رسمی سازی
-۰/۰۶۸	(۰/۰۳۲)	-۰/۰۳۳	-۰/۰۱۸	(۰/۰۳۵)	-۰/۰۲۱	تنوع محصول
۰/۱۲۲	(۰/۱۶۸)	۰/۱۳۷	۰/۱۹۵	(۰/۱۷۶)	۰/۲۱۹	تکنولوژی پیشرفته تولید
۰/۰۷۹	(۰/۱۳۵)	۰/۰۶۹	۰/۰۴۲	(۰/۱۴۴)	۰/۰۳۷	خطوط تولید
-۰/۳۷۷	(۰/۲۸۹)	-۰/۵۹۳	-۰/۴۳۸	(۰/۳۱۱)	-۰/۶۸۳	تولید انبوه متجانس
-۰/۲۹۰	(۰/۲۸۴)	-۰/۳۲۶	-۰/۲۳۰	(۰/۳۱۵)	-۰/۳۸۸	تولید انبوه نامتجانس
-۰/۲۲۸	(۰/۳۸۷)	-۰/۳۵۴	-۰/۳۶۹	(۰/۴۱۳)	-۰/۴۵۵	تولید واحد
۲/۱۵۹*			۱/۷۸۱*			عرض از مبدا
۵/۷۴۹**			۴/۸۹۹**			آماره فیشر
۲/۲۰۳			۲/۱۱۱			آماره دوربین واتسون
۰/۳۷۶			۰/۳۶۹			R <sup>2</sup> تعدیل شده

نکته: c, b, a به ترتیب ضرایب رگرسیون غیر استاندارد، خطای معیار ضرایب رگرسیون غیر استاندارد و ضرایب رگرسیون استاندارد می‌باشند - \*\* و \* به ترتیب معناداری در سطح ۰.۰۱ و ۰.۰۵ (دو طرفه)

شده متغیرهای مربوط به ترتیب ۰/۰۴۰، ۰/۰۳۷، ۰/۰۳۷ و ۰/۰۴۵ است. در نتیجه در سطح اطمینان بیش از ۹۵ درصد فرضیه اول تا چهارم تایید می‌شود. از طرف دیگر در نگاره (۶)، مدل (۴)، نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم نشان می‌دهد که مقدار خطای مشاهده شده متغیرهای مربوط به ترتیب ۰/۰۳۳، ۰/۰۱۷، ۰/۰۲۱ و ۰/۰۲۸ است. در نتیجه در سطح اطمینان بیش از ۹۵ درصد فرضیه اول تا چهارم تایید می‌شود.

نگاره (۶)، عامل دوم (رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده)، نتایج حاصل از مدل رگرسیونی را ارائه می‌کند که تاثیر پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و اهداف استفاده از آن را بر روی رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده مورد آزمون قرار می‌دهد، که این آزمون با استفاده از تعدادی از عوامل محیطی، سازمانی و تکنولوژیکی مورد کنترل قرار گرفته است. در نگاره (۶)، مدل (۳)، نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم نشان می‌دهد که مقدار خطای مشاهده

نگاره (۶): نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون برای ارتباط بین پیچیدگی سیستم بهای تمام شده، اهداف استفاده و اثربخشی آن - عامل دوم

عامل دوم: رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده			مدل ۳			متغیرها
مدل ۴			پیچیدگی سیستم بهای تمام شده - الف			
c	b	a	c	b	a	
۰/۱۵۲	(۰/۲۱۶)	۰/۱۲۲	۰/۰۶۸	(۰/۱۵۷)	۰/۰۷۷	پیچیدگی سیستم بهای تمام شده
۰/۲۸۳	(۰/۳۵۳)	۰/۳۱۴*	۰/۲۳۹	(۰/۲۳۲)	۰/۲۱۳*	استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف مدیریت هزینه
۰/۳۳۹	(۰/۴۷۰)	۰/۳۶۸*	۰/۲۵۴	(۰/۳۱۸)	۰/۲۶۲*	استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه ریزی محصول
۰/۱۳۵	(۰/۲۸۹)	۰/۱۷۶*	۰/۱۹۰	(۰/۲۰۸)	۰/۱۱۰*	پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف مدیریت هزینه
-۰/۰۶۳	(۰/۲۹۷)	-۰/۰۷۴*	-۰/۰۴۷	(۰/۱۹۲)	-۰/۰۴۰*	پیچیدگی سیستم بهای تمام شده و استفاده از آن برای اهداف برنامه ریزی محصول
۰/۱۰۳	(۰/۱۸۱)	۰/۱۱۲	۰/۱۵۹	(۰/۱۸۴)	۰/۱۶۷*	رقابت
-۰/۰۲۹	(۰/۲۵۲)	-۰/۰۴۱	-۰/۱۰۵	(۰/۲۵۸)	-۰/۱۴۰	ابهام محیطی مشاهده شده
۰/۳۴۷	(۰/۱۹۶)	-۰/۳۷۰*	۰/۳۲۹	(۰/۲۰۰)	۰/۳۳۳	استراتژی رقابتی
-۰/۱۱۳	(۰/۰۹۲)	-۰/۰۷۷	-۰/۱۰۲	(۰/۰۹۷)	-۰/۰۶۵	تفکیک عمودی
۰/۰۷۶	(۰/۱۶۸)	۰/۰۹۹	۰/۰۴۶	(۰/۱۷۶)	۰/۰۵۷	تمرکزگرایی
۰/۲۰۳	(۰/۲۹۶)	۰/۴۱۵*	۰/۵۷۲	(۰/۲۹۰)	۰/۵۱۸*	رسمی سازی
-۰/۰۹۶	(۰/۰۴۲)	-۰/۰۶۷	-۰/۰۹۸	(۰/۰۴۳)	-۰/۰۴۲	تنوع محصول
-۰/۱۲۱	(۰/۲۱۸)	-۰/۱۵۸	-۰/۰۸۵	(۰/۲۱۹)	-۰/۱۰۶	تکنولوژی پیشرفته تولید
۰/۲۸۵	(۰/۱۷۶)	۰/۲۹۱	۰/۱۸۷	(۰/۱۷۹)	۰/۱۸۲	خطوط تولید
-۰/۲۶۹	(۰/۳۷۷)	-۰/۴۹۴	-۰/۲۷۸	(۰/۳۸۷)	-۰/۴۸۲	تولید انبوه متجانس
-۰/۲۳۹	(۰/۳۷۰)	-۰/۴۷۹	-۰/۳۱۵	(۰/۳۹۱)	-۰/۴۰۲	تولید انبوه نامتجانس
-۰/۳۰۳	(۰/۲۰۴)	-۰/۴۱۰	-۰/۳۰۵	(۰/۲۱۴)	-۰/۳۱۶	تولید واحد
۰/۸۷۴*			۰/۴۶۶*			عرض از مبدا
۵/۷۴۹**			۶/۸۲۶**			آماره فیشر
۱/۷۵۶			۱/۷۹۱			آماره دوربین واتسون
۰/۲۹۵			۰/۲۸۱			R <sup>2</sup> تعدیل شده

نکته: c, b, a به ترتیب ضرایب رگرسیون غیر استاندارد، خطای معیار ضرایب رگرسیون غیر استاندارد و ضرایب رگرسیون استاندارد می‌باشند - \* و ° به ترتیب معناداری در سطح ۰.۰۵ و ۰.۰۱ (دوطرفه)

## ۷- نتیجه گیری و بحث

برای آزمون فرضیه‌ها از تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره استفاده شد. فرضیه‌های اول و دوم تحقیق به بررسی ارتباط بین اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده با اثربخشی آن می‌پردازد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اول و دوم نشان داد که هر چه استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول و همچنین اهداف مدیریت هزینه بیشتر مدنظر باشد، استفاده از آن در تصمیم‌گیری‌ها بالاتر خواهد بود و سطح بالاتری از رضایت‌مندی سیستم بهای تمام شده را در پی خواهد داشت. آزمون فرضیه اول با نتایج تحقیق شات (۲۰۰۹) برابر نیست.

فرضیه‌های سوم و چهارم تحقیق نیز به بررسی ارتباط بین اهداف استفاده از سیستم بهای تمام شده و پیچیدگی آن با اثربخشی سیستم بهای تمام شده می‌پردازد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان داد که هر چه استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف برنامه‌ریزی محصول بیشتر مدنظر باشد، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده باعث می‌شود که کاربرد استفاده از آن در تصمیم‌گیری‌ها پایین‌تر آید و همچنین کاهش رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده را منجر شود. در طرف مقابل نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم نشان داد که هر چه استفاده از سیستم بهای تمام شده برای اهداف مدیریت هزینه بیشتر مدنظر باشد، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده باعث می‌شود که سطح استفاده از آن در تصمیم‌گیری‌ها افزایش یابد و افزایش رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده را در پی خواهد داشت.

در نهایت عوامل دیگری که در این تحقیق تاثیر آنها به اثبات رسید به این شرح می‌باشند:

(۱) رسمی‌سازی قوانین، رویکردها، خط‌مشی‌ها و سیاست‌های اتخاذ شده در شرکت. هر چه در شرکت‌ها قوانین و مقررات بیشتری حاکم باشد

و اشخاص ذیربط در اجرای امور مربوط به خود، سیاست‌ها و خط‌مشی‌های تعیین شده در شرکت را مدنظر قرار دهند، میزان استفاده از سیستم بهای تمام شده در تصمیم‌گیری‌ها افزایش می‌یابد و همچنین سطح رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده را افزایش می‌دهد.

(۲) میزان رقابت شرکت در بازار. هر چه شرکت‌ها میزان رقابت بازاریابی خود را از حیث سه عامل رقابت بر سر قیمت، رقابت روی محصول و رقابت بازاریابی و فروش افزایش دهند، تمایل بیشتری به استفاده از سیستم بهای تمام شده در تصمیم‌گیری‌ها وجود خواهد داشت.

(۳) استراتژی رقابتی شرکت. هر چه شرکت‌ها در تولید محصولات یا فرایند بازاریابی خود نوآوری و ابتکار داشته باشند، میزان رضایت‌مندی از سیستم بهای تمام شده افزایش خواهد یافت.

## فهرست منابع

- (۱) اعتمادی، حسین و شمس‌زاده، باقر (۱۳۸۳). شناسایی نارسایی‌های سیستم هزینه‌یابی محصولات صنعت فولاد ایران، فصلنامه مدرس علوم انسانی، دوره هشت، شماره دو.
- (۲) حساس یگانه، یحیی؛ دیانتی، زهرا؛ نوروز بگی، ابراهیم (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره هشت.
- (۳) خدای پور، احمد و طالبی، رقیه (۱۳۸۹). کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره دو، صفحات ۱۱۷-۱۳۷.

۴) خوزین، علی (۱۳۸۵). سازمان‌ها و ناکامی سیستم‌های هزینه‌یابی، ماهنامه علمی آموزشی تدبیر، سال هفدهم، شماره ۱۷۸

۵) قادری آزاد، عباس (۱۳۸۰). بررسی تحلیلی تأثیر روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر تصمیمات مدیریت. پایان‌نامه (کارشناسی ارشد). دانشگاه شهید بهشتی.

۶) مومنی، منصور (۱۳۸۹). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS. چاپ سوم، انتشارات کتاب‌نو.

- 7) Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18(4), 399-424.
- 8) Cooper Robin and Robert Kaplan - Cost Management - Available in [www.thomson.com/estore/detail](http://www.thomson.com/estore/detail). *Financial Reporting & Management*.
- 9) Drury, C. and Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review*, 37(1), 47-84.
- 10) Schoute, Martijn. (2009). The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *The British Accounting Review* 41 (2009) 208-226.