

ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده در صنعت فرش (فرش دستباف)

کامبیز فرقاندوست حقیقی

دکترای حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز

بهمن عبدی گلزار

کارشناس ارشد حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد خامنه

چکیده

جمع آوری، طبقه‌بندی صحیح و منطقی و نیز گزارش‌دهی منظم اطلاعات مالی در یک واحد تولیدی مستلزم داشتن یک سیستم اطلاعاتی حسابداری بهای تمام‌شده مناسب و مدون است تا مدیران واحدهای تولیدی با اتکاء به این گزارش‌ها، بتوانند تصمیمات لازم را جهت برنامه‌ریزی، کنترل تولید و کاهش هزینه‌ها اتخاذ نمایند. در تحقیق حاضر هدف ارائه الگوی بهای تمام‌شده مناسب در صنعت فرش دستباف است. از آنجا که این صنعت در ایران سابقه‌ای دیرینه دارد و می‌تواند نقش مؤثری برای رفع معضل بیکاری ایفا کند و از طرفی چون صنعت فرش ایران رقابتی خارجی فراوانی دارد، در نتیجه در این صنعت باید نسبت به برنامه‌ریزی‌ای حساب‌شده، به‌ویژه در زمینه

حسابداری بهای تمام‌شده (جهت کنترل و کاهش بهای تمام‌شده محصول) و به‌منظور افزایش رقابت‌پذیری آن اقدام نمود. بنابراین ارائه الگوی مناسب بهای تمام‌شده محصول در این صنعت می‌تواند راهگشا باشد. گردآوری اطلاعات از طریق کتابخانه‌ای و میدانی صورت گرفته است و به این منظور از طریق مصاحبه و گفتگو با مسئولان و کارشناسان مربوط، مشاهده و بازدید عینی از واحدهای تولیدکننده فرش دستباف، به‌خصوص «کارگاه تولید فرش مقدم» و بررسی مراحل تولید آن، و همچنین مطالعه کتب و سوابق و نشریات مربوط به موضوع، اطلاعات لازم گردآوری، به روش استقرایی طبقه‌بندی و درنهایت با توجه به اصول و مبانی متداول حسابداری و منابع در دسترس الگوی مناسب ارائه گردید. جهت ارزیابی



الگوی پیشنهادی در پژوهش حاضر از روش دلفی استفاده شد. جهت گردآوری نظرات کارشناسان و متخصصان، از فرم نظرخواهی متناسب استفاده گردیده، تکمیل آن تا دستیابی به یک توافق عام ادامه یافت.

واژه‌های کلیدی: حسابداری بهای تمام‌شده، فرش، سیستم هزینه‌یابی، مرکز هزینه، روش آزمون دلفی

مقدمه

از دیرباز مردم این پهنه سراسر هنر با فرش آشنا هستند، به طوری که حتی فرش دوران‌ساز و تاریخی «پازیریک» که قدمت آن به بیش از ۲۵۰۰ پیش بر می‌گردد، کهن‌ترین نمونه فرش گره‌بافته پرزدار ایرانی و جهان است. (حشمتی رضوی، ۱۳۸۰)

از گذشته‌های دور فرش‌بافی نه تنها در ایران هنر محسوب می‌شود، بلکه بافت و کارهای جانبی آن منبع درآمد بخش بزرگی از مردم است و از طرفی از جمله اقلام صادراتی است که نقش مهم و مؤثری در زمینه صادرات غیرنفتی ایفا می‌کند.

بنابراین با در نظر گرفتن اهمیت این قلم صادراتی در اقتصاد کشور لزوم استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت در این صنعت به‌ویژه سیستم اطلاعات حسابداری و مهمتر از همه سیستم بهای تمام‌شده محصول، هر چه بیشتر آشکار می‌شود و مدیران واحدهای تولیدکننده فرش دستباف که به‌صورت

گسترده از طریق کارگاه‌های صنعتی کوچک و بزرگ و... در این زمینه فعالیت می‌کنند، برای حفظ موقعیت محصول خود در برابر رقبای خارجی به‌ویژه از نظر قیمت تمام‌شده محصول تولیدی، نیاز به استقرار چنین سیستم‌هایی دارند.

بیان مسئله و علل انتخاب موضوع

در تحقیق حاضر هدف ارائه الگوی بهای تمام‌شده مناسب در صنعت فرش دستباف است. از آنجا که این صنعت سابقه‌ای دیرینه در ایران دارد و توسعه و ترویج تولید این محصول، می‌تواند نقش مؤثری در رفع معضل بیکاری ایفا نماید؛ لذا جهت دستیابی به این هدف و همچنین هدف نهایی توسعه صادرات غیرنفتی، می‌توان در این صنعت سرمایه‌گذاری کرد و به آن امیدوار بود. از طرفی چون صنعت فرش ایران رقبای خارجی فراوانی دارد؛ در نتیجه در این صنعت باید به برنامه‌ریزی حساب شده‌ای، به‌ویژه در زمینه بهای تمام‌شده، جهت کنترل و کاهش بهای تمام‌شده محصول به‌منظور افزایش رقابت‌پذیری آن دست زد. لذا ارائه الگوی مناسب در این صنعت می‌تواند راهگشا باشد.

اهمیت پژوهش

با توجه به اینکه امروزه تأکید بر خودکفایی و توسعه صادرات مطرح است و با در نظر گرفتن اهمیت این قلم صادراتی در اقتصاد کشور و اهمیت

بهای تمام‌شده محصول در رقابت‌های صادراتی در جهت برنامه‌ریزی و کاهش قیمت برای نفوذ و گسترش در بازارهای مختلف جهانی، نمی‌توان سیستم‌های محاسبه بهای تمام‌شده محصول را نادیده گرفت. در نتیجه جهت توسعه و ترویج تولید این دستبافته ارزشمند که ریشه در تمدن ایران زمین دارد به تحقیقاتی در زمینه‌های مختلف از جمله در زمینه حسابداری و به‌ویژه سیستم بهای تمام‌شده محصولات جهت بودجه‌ریزی و پیش‌بینی تولیدات آتی، نیاز است. در صورت استفاده از سیستم‌های بهای تمام‌شده، سرمایه‌گذاران، مدیران و دستگاه‌های نظارتی امکان بیشتری برای هدایت، کنترل و نظارت بر این‌گونه سرمایه‌گذاری‌ها خواهند داشت.

هدف پژوهش

هدف عمده و نهایی این پروژه ارائه یک الگوی مناسب بهای تمام‌شده برای فرش دستباف در واحدهای تولیدی است، تا براساس آن بتوان سیستم‌های مدون بهای تمام‌شده را در این واحدها تدوین و به اجرا گذاشت و از طریق ستاده‌های این سیستم‌ها، نیازهای اطلاعاتی سطوح مدیریت واحدها را فراهم نمود و امکان برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی را در این واحدها میسر ساخت.

سابقه پژوهش

در مورد سیستم حسابداری بهای تمام‌شده برای

واحدهای تولیدی، اعم از صنعتی و کشاورزی و محصولات مختلف تحقیقاتی انجام شده است اما در خصوص موضوع تحقیق حاضر تاکنون کاری انجام نگرفته است.

قلمرو موضوعی پژوهش

با توجه به اینکه هدف در این تحقیق ارائه الگوی بهای تمام‌شده مناسب در صنعت فرش (فرش دستباف) است و از طرفی فرش‌های دستباف از نظر اندازه متنوع بوده و در دید کلی در قطعات بزرگ، کوچک، تابلو فرش و آثار ویژه هنری (آثار حجمی و ...) بافته می‌شود، لذا در این تحقیق تخته‌های بزرگ در حد قالی (۳×۲-۱۰×۶) مد نظر بوده و از طرفی با توجه به اهمیت صادراتی فرش‌های نفیس با رج‌شمار بالای ۴۵، در پژوهش حاضر این‌گونه تولیدات مد نظر قرار گرفته‌اند. از نظر نوع واحدهای تولیدکننده نیز واحدهای به استثنای واحدهای بزرگ و تولیدکنندگان کوچک خانوادگی مد نظر است.

قلمرو زمانی پژوهش

در این تحقیق بر اطلاعات موجود در سال ۱۳۸۵ تکیه گردیده است.

قلمرو مکانی پژوهش

با توجه به گستره پراکندگی تولید فرش در سطح کشور که غالباً در استان‌های کرمان، آذربایجان شرقی،



آذربایجان غربی، کاشان، اراک، مشهد، قم و ... پراکنده است، و به دلیل اهمیت استان آذربایجان شرقی (شهر تبریز) در زمینه تولید و صادرات فرش دستباف، در این تحقیق از نظر محدوده مکانی شهر تبریز مد نظر قرار گرفته است.

جامعه و نمونه آماری

با در نظر گرفتن اینکه موضوع و روش پژوهش (عملی و میدانی) به گونه‌ای است که کل سیستم را همراه با کلیه متغیرها در بر می‌گیرد، لذا از جامعه آماری استفاده نشده و انتخاب، نمونه‌گیری و نهایتاً آزمون‌های آماری مورد عمل واقع نگردیده است. بدین صورت که «کارگاه بافندگی مقدم» به عنوان واحد نمونه انتخاب و بررسی کلی و سیستمی در واحد مزبور انجام شد. جهت اطمینان از پیشنهادهای پژوهش و بررسی اعتبار الگو، پرسشنامه‌ای تهیه گردید و در معرض نظرخواهی و قضاوت متخصصان قرار گرفت (روش آزمون دلفی). سپس جهت نشان دادن بهتر نتایج حاصله، از آمار توصیفی استفاده گردیده است.

روش‌های جمع‌آوری اطلاعات و انجام پژوهش

در پژوهش حاضر از طریق مصاحبه و گفتگو با مسئولان و کارشناسان مربوط، مشاهده و بازدید عینی از واحدهای تولید کننده فرش دستباف و بررسی مراحل تولید آنها، مطالعه کتب و سوابق و

نشریات مربوط به موضوع، اطلاعات لازم گردآوری و در نهایت اطلاعات به دست آمده به روش استقرایی طبقه‌بندی و در پایان الگوی مناسب ارائه گردید. جهت ارزیابی اعتبار الگوی پیشنهادی در پژوهش از روش دلفی استفاده شده است. در این خصوص فرم نظرخواهی تهیه و در معرض قضاوت متخصصان و کارشناسان خبره قرار گرفت، تا بدین طریق نظر کارشناسان خبره در زمینه موضوع تحقیق جمع‌آوری گردد. لازم به توضیح است که کارشناسان یاد شده از میان کارشناسان و متخصصان در دسترس و با توجه به تحصیلات، سوابق کار، آشنایی و ارتباط آنها با حسابداری بهای تمام شده به‌طور عام و در صنعت فرش دستباف به‌طور خاص، و با در نظر گرفتن اینکه از آشنایی کافی با موضوع برای انتخاب تحت عنوان متخصص برخوردار باشند، انتخاب گردیدند.

مراحل تولید فرش دستباف

۱- خرید مواد اولیه

با توجه به اینکه مواد اولیه هر سفارش (فرش دستباف) با توجه به رج‌شمار و از همه مهمتر دستورات مشخص شده در کارت نقشه [۱] در مورد مقدار استفاده از خامه‌های ابریشمی یا پشمی و میزان استفاده از هر رنگ، به اقتضای طرح متفاوت است، لذا در مورد هر نقشه با توجه به جمع وزن خامه‌های پشمی و ابریشمی مندرج در کارت نقشه، خامه‌ها خریداری گردیده و در مورد چله با توجه به رج‌شمار

و اندازه فرش، به صورت برآورد نزدیک برای هر سفارش خریداری می شود.

۲- رنگریزی

در این مرحله خامه های خریداری شده و در برخی موارد پودهای کلفت خریداری شده (در مورد فرش هایی که رنگ متن غیر از کرم و سفید دارند) به واحدهای رنگرز ارائه می شود. در واحدهای رنگریزی دریافت حق الزحمه بر مبنای کیلو (یا کلاف) بوده، نرخ رنگریزی هر کیلو خامه با توجه به نوع و کیفیت خامه ها برای رج شمارهای مختلف و همچنین برای رنگریزی با رنگ های طبیعی و یا مصنوعی، متفاوت است.

۳- آماده سازی

پس از خرید مواد اولیه (خامه، چله و پود) ابتدا چله ها که به صورت کلافهای بزرگ هستند به صورت دستی باز و به کلافهای دستی که قابل چله کشی باشند، تبدیل می شوند. آماده سازی چله ها به صورت کارمزدی در خانه ها توسط افراد متخصص بر اساس واحد کیلو یا مبنای کلاف صورت می گیرد، که به راحتی قابل ردیابی به سفارش مربوط است.

۴- مرحله بافت

این مرحله، زمانبرترین و هزینه برترین مرحله تولید فرش دستباف است. نحوه پرداخت دستمزد در منطقه آذربایجان شرقی و بیشتر نقاط کشور به صورت قبال است، به گونه ای که در استان آذربایجان شرقی هر ۱۴۰۰۰ گره از قالی یک قبال است. هزینه دستمزد بافت هر قبال از قالی با توجه به نقشه و رج شمار

قالی متفاوت است. بنابراین در مورد هر فرش با توجه به رج شمار و نوع طرح و نقشه که ممکن است پرکار (پیچیده) و کم کار (ساده) باشد، هزینه هر قبال کار متفاوت است.

۵- مرحله ریه گیری و رفوگری

پس از اتمام مرحله بافت فرش آن را از دار قالی جدا کرده و در صورت مشکل دار بودن ابتدا به کارگاه های ریه گیری منتقل می شود. در کارگاه های ریه گیری و رفوگری مبنای دستمزد مشخص وجود ندارد و با توجه به اشکال فرش حق الزحمه متفاوت دریافت می شود و به راحتی قابل ردیابی به فرش است.

۶- مرحله پرداخت

بعد از رفع مشکل فرش در کارگاه های ریه گیری و رفوگری، فرش آماده پرداخت می شود. در کارگاه های پرداخت قالی، با توجه به ابعاد قالی دستمزد دریافت می شود. یعنی مبنای کارمزد در این کارگاه ها متر است.

۷- مرحله قالی شویی و شیرازه زنی

بعد از مرحله پرداخت، برای آنکه فرش جلا و تازگی داشته باشد، به کارگاه های قالی شویی منتقل می شود. این کارگاه ها غالباً کار شیرازه زنی را هم انجام می دهند.

سیستم هزینه یابی پیشنهادی

سیستم هزینه یابی سفارش کار زمانی به کار گرفته می شود که محصول تولیدی یک دایره طی یک دوره معین، با یکدیگر مشابه نبوده و از یکدیگر



قابل تفکیک باشد. این سیستم در مورد شرکت‌های پیمانکاری، کارخانجات کشتی‌سازی، بیمارستان‌ها، مؤسسات حسابرسی، تعمیرگاه‌های اتومبیل و نظایر آن کاربرد داشته و مورد استفاده قرار می‌گیرد. به‌طور کلی ویژگی‌های شرکت‌هایی که از این سیستم استفاده می‌کنند به شرح زیر است (اسکندری، ۱۳۸۴):

۱- تولیدات آنها طبق سفارش مشتری انجام می‌شود.
۲- طراحی و شکل محصول را مشتری ارائه می‌کند.
۳- تولیدات آنها معمولاً با همان مشخصات تکرار نمی‌شود، به عبارت دیگر محصولات دارای ویژگی‌های منحصر به فرد هستند.

۴- بهای تمام‌شده تولیدات آنها معمولاً متفاوت است.
۵- رهگیری هزینه‌های تولید، با هر واحد (یا سفارش) به راحتی امکان‌پذیر است.

۶- قیمت فروش محصولات این‌گونه شرکتها معمولاً درصدی به اضافه بهای تمام‌شده تعیین می‌شود.

۷- مشتریان محصولات این‌گونه شرکتها، قبل از تولید محصول وجود دارند و سپس محصول مورد نظر تولید می‌شود.

۸- معمولاً در این‌گونه شرکتها هزینه انبارداری ناچیز است.

با توجه به مراحل تولید فرش دستباف ارائه شده طی بررسی‌های صورت گرفته از «کارگاه تولید فرش مقدم» و ماهیت تولید در این صنعت و از طرفی با توجه به ویژگی‌های سیستم هزینه‌یابی که پیشتر مطرح گردید، در این پژوهش مناسب‌ترین سیستم، سیستم

هزینه‌یابی سفارش کار تشخیص داده شد. در سیستم هزینه‌یابی سفارش کار، هر یک از سفارش‌ها به‌عنوان یک مرکز هزینه تلقی گردیده و برای هر سفارش یک فرم هزینه سفارش با شماره معین در نظر گرفته می‌شود و هزینه‌های انجام شده برای تکمیل هر سفارش (مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت) در این فرم ثبت می‌گردد. فرم‌های هزینه سفارش در واقع معین حساب کالای در جریان ساخت محسوب می‌گردند. در این سیستم تعیین نرخ مناسب جذب سربار ضرورت بیشتری پیدا می‌کند، زیرا در زمان تحویل کالا به مشتری، برای محاسبه بهای تمام‌شده و به تبع آن سود یا زیان هر سفارش، بیشتر اطلاعات واقعی سربار در دسترس نیست، بنابراین باید از سربار جذب شده استفاده گردد.

با توجه به توصیه‌های به‌عمل آمده در واحدهای تولیدکننده، حساب‌های هزینه که اقلام تشکیل دهنده بهای تمام‌شده محصول هستند به هزینه‌های تولیدی و هزینه‌های غیرتولیدی تقسیم گردیده است. حساب هزینه‌های تولیدی که عمده‌ترین بخش تشکیل دهنده بهای تمام‌شده می‌باشد به‌صورت زیر طبقه‌بندی می‌گردد:

۱- مواد مستقیم، شامل: مواد اولیه مصرفی در کارگاه‌های تولیدکننده فرش دستباف شامل چله، خامه ابریشمی، خامه پشمی، پود کلفت و پود نازک می‌شود.

۲- دستمزد مستقیم: دستمزد پرداختی بابت پرداخت دستمزد به افرادی است که مستقیماً درگیر آماده‌سازی

فرش برای بافت فرش و عملیات پس از بافت برای آماده‌سازی جهت فروش هستند.

محصول خاصی توجیه اقتصادی ندارد. به‌منظور گزارشگری، اطلاعات باید گردآوری، شناسایی و برای ثبت در دفاتر روزنامه کدگذاری گردیده و سپس به حساب‌های دفتر کل انتقال یابد. لازمه انجام این‌گونه مراحل، وجود فهرستی مناسب برای حساب‌ها است که این فهرست ابزاری اساسی را جهت حسابداری و کنترل فراهم می‌نماید. فهرست حساب‌ها به دو قسمت تفکیک می‌گردد:

۳- هزینه‌های غیرمستقیم تولیدی (سربرار): هزینه‌های غیرمستقیم در واحدهای تولیدکننده فرش دستباف شامل کلیه هزینه‌های واقع شده مربوط به تولید به غیر از مواد و دستمزد مستقیم است. این‌گونه هزینه‌ها به‌راحتی قابل ردیابی به سفارش خاصی نیست، یا مبلغ این اقلام آن‌قدر کم‌اهمیت است که ردیابی آن با

اقلام عملکرد و سود و زیان					اقلام تراز نامه				
۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	شماره گروه
سود و زیان سال جاری	هزینه‌های غیرتولیدی	هزینه‌های تولیدی	قیمت تمام‌شده فروش	فروش و درآمد	حقوق صاحبان سرمایه و بدهی‌های غیرجاری	بدهی‌های جاری و ذخایر	دارایی‌های غیرجاری	دارایی‌های جاری	سرمایه گروه شماره حساب
	هزینه‌های غیرتولیدی	هزینه‌های تولیدی	قیمت تمام‌شده سفارش فروش رفته	فروش داخلی محصولات	سهام سرمایه	حساب‌های پرداختی تجاری	زمین، ساختمان و تأسیسات	موجودی نقد و بانک	۰۰۰
		هزینه مواد مستقیم		فروش صادراتی محصول	سود و زیان انباشته		دستگاه‌های بافت	سفارشات در راه	۱۰۰
	هزینه‌های غیرمترقیه و استثنائی	هزینه دستمزد مستقیم			اندوخته ها	سایر حساب‌های پرداختی	اثاثه و تجهیزات	حساب‌های دریافتی	۲۰۰
		هزینه سربرار تولید		سایر درآمدها	استاد پرداختی بلند مدت	ذخایر	وسائط نقلیه	سایر حساب‌های دریافتی	۳۰۰
		سایر هزینه‌های سربرار			تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	سپرده‌های دریافتی	استهلاک انباشته	استاد دریافتی	۴۰۰
				برگشت از فروش	سایر بدهی‌های بلند مدت	پیش دریافتها	سر قفلی	موجودی مواد اولیه، ابزار و لوازم پدکی	۵۰۰
				تخفیقات فروش نقدی		حساب‌های انتظامی	مطالبات بلند مدت	موجودی سفارش در جریان تکمیل شده	۶۰۰
				سایر درآمدهای عملیاتی		کالای امانی دیگران نزد ما	سرمایه‌گذاری های بلند مدت	موجودی سفارش تکمیل شده	۷۰۰
								ملزومات	۸۰۰
سود و زیان سال جاری				درآمدها و هزینه مالی غیرعملیاتی	تراز اختتامیه و افتتاحیه		سایر دارایی‌ها	سپرده‌ها و پیش‌پرداخت ها	۹۰۰

جدول (۱) گروه حسابها و حسابهای کل



۱- حساب‌های ترازنامه مربوط به دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه
۲- حساب‌های صورت‌حساب سود و زیان مربوط به فروش، بهای تمام‌شده سفارش فروش رفته و سایر هزینه‌ها و درآمدها.

بدین ترتیب با عنایت به مطالب فوق طبقه‌بندی و شماره‌گذاری حساب‌های کل، طی جدول شماره ۱ ارائه شده است. طبقه‌بندی به گونه‌ای صورت می‌گیرد که هماهنگی لازم بین حسابداری مالی و حسابداری بهای تمام‌شده رعایت شود.

مراکز هزینه

با توجه به مطالعات و بررسی‌های انجام شده از واحدهای تولید کننده فرش دستباف به‌ویژه «واحد تولیدی فرش مقدم» برای سازماندهی و استخراج بهای تمام‌شده و استفاده از آن در جهت هزینه‌یابی سفارشات، مراکز هزینه به شرح زیر شناسایی شد:
هزینه‌های سفارشات طی دوره مالی به تفکیک

مراکز جمع‌آوری می‌شوند تا در نهایت منجر به محاسبه صحیح بهای تمام‌شده هر سفارش گردد. کدگذاری کل، معین و اجزای آن به صورت زیر نشان داده شده است.

ثبتهای لازم جهت هزینه‌یابی محصول (نحوه ثبت حساب‌ها)

برای ثبت هزینه‌های واقع شده در حساب سفارش در جریان تکمیل، سیستم هزینه‌یابی واقعی مد نظر قرار گرفته است. در این سیستم، هزینه‌ها به ترتیب زمان رویداد گردآوری می‌شود ولی برای محاسبه بهای تمام‌شده واقعی باید عملیات تولید به پایان برسد. در این حالت هزینه‌های مواد مستقیم مصرفی و دستمزد به میزان واقعی ثبت شده و هزینه‌های سربار بر اساس نرخ‌های از پیش تعیین شده به حساب سفارش در جریان تکمیل منظور می‌شود.

با توجه به اینکه به هنگام شروع به بافت یک سفارش (فرش)، نقشه فرش مربوط مشخص گردیده،

۲- مراکز غیر تولیدی	۱- مراکز هزینه تولیدی
۲-۱- واحد انبار	۱-۱- آماده‌سازی چله و خامه
۲-۲- اداری و تشکیلاتی	۱-۲- رنگرزی (خامه و در برخی موارد پود کلفت)
۲-۳- بازرگانی	۱-۳- چله‌دوانی
۲-۴- آموزش	۱-۴- بافت فرش
۲-۵- رستوران	۱-۵- ریه‌گیری و رفوگری
	۱-۶- پرداخت قالی
	۱-۷- شستشو
	۱-۸- شیرازه‌زنی

کدگذاری حساب‌های کل، معین و حساب‌های جزء

		۷۰۰۰ - هزینه‌های تولیدی
۸۱۲۰ - تعمیر و نگهداری	۷۲۵۰ - هزینه آماده‌سازی محل دار قالی	۷۱۰۰ - هزینه‌های مواد مستقیم
۸۱۲۱ - تعمیر وسائط نقلیه	۷۲۶۰ - بیمه وسائط نقلیه	۷۱۱۰ - چله
۸۱۲۲ - تعمیر و نگهداری ساختمان	۷۳۷۰ - بیمه ساختمان‌ها	۷۱۲۰ - خامه ابریشمی
۸۱۲۳ - تعمیر و نگهداری اثاثه اداری	۷۴۸۰ - بیمه سفارشات در حین بافت(کار در جریان)	۷۱۳۰ - خامه پشمی
۸۱۲۴ - تعمیر تأسیسات	۷۴۹۰ - هزینه آب و برق مصرفی	۷۱۴۰ - پود کلفت
۸۱۳۰ - بیمه و عوارض	۷۵۰۰ - هزینه سوخت مصرفی	۷۱۵۰ - پود نازک
۸۱۳۱ - بیمه وسائط نقلیه	۷۵۱۰ - هزینه پست و تلفن و تلگراف	۷۱۶۰ - هزینه‌های حمل
۸۱۳۲ - بیمه تأسیسات و ساختمان	۷۵۲۰ - ملزومات و لوازم‌التحریر	۷۲۰۰ - هزینه دستمزد مستقیم
۸۱۳۰ - سوخت، آب و برق	۷۵۳۰ - ابزارخانه و تنظیمات	۷۲۱۰ - کارمزد آماده‌سازی چله و خامه
۸۱۴۱ - برق	۷۵۴۰ - پذیرایی	۷۲۲۰ - کارمزد کارگران چله‌دوان
۸۱۴۲ - سوخت وسائط نقلیه	۷۵۵۰ - سوخت وسائط نقلیه	۷۲۳۰ - کارمزد رنگرزی
۸۱۴۳ - گاز مصرفی	۷۵۶۰ - عوارض وسائط نقلیه	۷۲۴۰ - دستمزد مستقیم پرسنل بافت
۸۱۵۰ - ارتباطات و مخابرات	۷۵۷۰ - لوازم ایمنی و محافظتی	۷۲۵۰ - هزینه مزایای مستمر به تبع شغل پرسنل
۸۱۵۱ - تلفن و فاکس	۷۵۸۰ - هزینه درمانی پرسنل	۷۲۶۰ - کارمزد ربه‌گیری و رفوگری
۸۱۵۲ - پست	۷۵۹۰ - هزینه ورزش	۷۲۷۰ - کارمزد پرداخت
۸۱۶۰ - تربیت بدنی	۷۶۰۰ - هزینه آموزش پرسنل	۷۲۸۰ - کارمزد قالی‌بویی
۸۱۷۰ - چاپ و تکثیر	۷۶۱۰ - هزینه سفر و اقامت و مأموریت	۷۲۹۰ - کارمزد شیرازه زنی
۸۱۷۱ - چاپ اوراق اداری	۷۶۲۰ - تحقیقات	۷۳۰۰ - هزینه‌های سریار تولید
۸۱۷۲ - فتوکپی	۷۶۳۰ - هزینه‌های متفرقه	۷۳۱۰ - هزینه مواد اولیه غیرمستقیم
۸۱۷۳ - چاپ بروشور	۷۶۴۰ - ایاب و ذهاب	۷۳۱۱ - هزینه ملزومات چله‌دوانی
۸۱۸۰ - مطبوعات	۷۶۵۰ - اجناس، لوازم و ابزار آلات مصرفی	۷۳۱۲ - هزینه نقشه فرش
۸۱۸۱ - هزینه اشتراک مجلات	۷۶۶۰ - پوشاک	۷۳۲۰ - هزینه دستمزد غیرمستقیم
۸۱۹۰ - آگهی و تبلیغات	۷۶۷۰ - بهداشت و درمان	۷۳۲۱ - هزینه مزایای غیرتقدیری پرسنل
۸۲۰۰ - هزینه‌های مالی:	۷۶۸۰ - مراسم و هدایا	۷۳۲۲ - هزینه حقوق و مزایای سرپرست تولید
۸۲۰۱ - کارمزد خدمات بانکی	۷۶۹۰ - تقدیه کارکنان	۷۳۲۳ - هزینه حقوق و مزایای مدیران
۸۲۰۲ - بهره بانکی	۷۷۰۰ - بیمه عمر و حوادث کارکنان	۷۳۲۴ - هزینه حقوق نگهداری و حراست
۸۲۱۰ - هزینه استهلاک	۷۷۱۰ - هزینه اجاره کارگاه	۷۳۳۰ - هزینه استهلاک
۸۲۱۱ - اثاثه	۷۷۲۰ - هزینه آگهی و تبلیغات	۷۳۳۱ - هزینه استهلاک ساختمان و تأسیسات
۸۲۱۲ - تأسیسات	۸۰۰۰ - هزینه‌های غیرتولیدی	۷۳۳۲ - هزینه استهلاک دستگاه‌های بافت قالی
۸۲۱۳ - ساختمان	۸۱۱۰ - حقوق مزایا	۷۳۳۳ - هزینه استهلاک ابزار بافت
۸۲۱۴ - ماشین‌آلات	۸۱۱۱ - حقوق و مزایای پرسنل رسمی	۷۳۳۴ - هزینه استهلاک نقشه فرش
۸۲۱۵ - ابزار و تجهیزات	۸۱۱۲ - حقوق و مزایای پرسنل غیررسمی	۷۴۰۰ - سایر هزینه‌های سریار
۸۲۱۶ - وسائط نقلیه	۸۱۱۳ - حقوق و مزایای کارگران موقت	۷۴۱۰ - تعمیر و نگهداری ساختمان
۸۲۲۰ - پذیرایی	۸۱۱۴ - بیمه تکمیلی	۷۴۲۰ - تعمیر و نگهداری وسائط نقلیه
۸۲۲۱ - مراسم و پذیرایی	۸۱۱۵ - بیمه عمر و حوادث	۷۴۳۰ - تعمیر و نگهداری اثاثه و متصوبات
۸۲۳۰ - حمل و نقل	۸۱۱۶ - مزایای غیرتقدیری	۷۴۴۰ - تعمیر و نگهداری ابزار بافت
۸۲۴۰ - هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۸۱۱۷ - ایاب و ذهاب	



لذا میزان مصرف چله و خامه پشمی با توجه به رج‌شمار تعیین شده برای سفارش دریافت شده در کارت نقشه مشخص شده است. در این کارت تعداد رنگهای خامه‌های پشمی و ابریشمی فرش و میزان مورد نیاز از هر رنگ برای تکمیل فرش با تقریب نزدیکی تعیین می‌شود و در واقع مبنای خرید مواد اولیه هر فرش کارت نقشه مربوط به آن است. لذا با تعیین بهای تمام‌شده مواد اولیه و دستمزد بافت به نرخ یا در نظر گرفتن تعداد قبال هر فرش و از طرفی تعیین سربرابر به صورت سربرابر جذب‌شده می‌توان حتی قبل از بافت، بهای تمام‌شده سفارش (فرش) را ارزیابی کرد. ثبت‌های حسابداری لازم در ادامه ارائه شده است.

XX	۱۵۰۱- موجودی مواد اولیه - چله
XX	۱۵۰۲- موجودی مواد اولیه- خامه ابریشمی
XX	۱۵۰۳- موجودی مواد اولیه- خامه پشمی
XX	۱۵۰۴- موجودی مواد اولیه- پود کلفت
XX	۱۵۰۵- موجودی مواد اولیه- پود نازک
XX	۷۱۶۰- هزینه حمل
XX	(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک/ بستانکاران

خرید مواد اولیه

بعد از خرید مواد اولیه، در مورد چله با توجه به اینکه هر سفارش (فرش) به مقدار مشخص نیاز به چله دارد، لذا بعد از خرید چله‌ها با توجه به نوع جنس آن، که می‌تواند از نوع ابریشمی یا معمولی باشد به افراد مشخص در این زمینه داده می‌شود و با پرداخت کارمزد، چله‌های هر سفارش کلاف می‌شود و در اختیار چله‌دوان‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین بعد از خرید چله می‌توان بلافاصله آنرا به سفارش (فرش) مربوط منظور کرد. البته با توجه به تعیین شده بودن مقدار مواد اولیه (خامه پشمی و ابریشمی) و پود هر سفارش، می‌توان مواد اولیه مذکور را از همان ابتدا به حساب سفارش در جریان تکمیل وارد کرد. ثبت‌های حسابداری لازم به صورت زیر ارائه شده است (لازم به ذکر است که دو رقم آخر شماره حساب سفارش در جریان تکمیل مربوط به شماره سفارش است):

XX	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل - شماره (II)
XX	۱۵۰۱- موجودی مواد اولیه - چله
XX	۱۵۰۲- موجودی مواد اولیه - خامه ابریشمی
XX	۱۵۰۳- موجودی مواد اولیه - خامه پشمی
XX	۱۵۰۴- موجودی مواد اولیه - پود کلفت
XX	۱۵۰۵- موجودی مواد اولیه - پود نازک
XX	۷۱۶۰- هزینه حمل

مرحله آماده‌سازی چله

همان‌طور که در بالا اشاره گردید، چله‌ها بعد از خرید با پرداخت کارمزد، توسط افراد متخصص در این زمینه و غالباً در منازل به کلاف تبدیل می‌شود. بنابراین در این مرحله ثبت زیر قابل ارائه است:

XX	XX	۷۲۱۰- کارمزد آماده‌سازی چله و خامه
XX		(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک / بستانکاران
	XX	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (Π)
XX		۷۲۱۰- کارمزد آماده‌سازی چله و خامه

مرحله چله‌دوانی

در این مرحله چله‌های کلاف‌شده به همراه ملزومات چله‌دوانی تحویل چله‌دوان‌ها شده و در محل کارگاه، چله‌دوانی آغاز می‌شود. ثبت ادامه برای مرحله چله‌دوانی ارائه می‌شود:

XX	XX	۷۲۲۰- کارمزد چله‌دوانی
	XX	۷۳۱۱- هزینه ملزومات چله‌دوانی
XX		(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک / بستانکاران
	XX	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (Π)
XX		۷۲۲۰- کارمزد چله‌دوانی
XX		۷۳۱۱- هزینه ملزومات چله‌دوانی

مرحله رنگریزی

با توجه به اندازه کارگاه‌های مورد نظر که قبلاً اشاره گردید و از همه مهمتر با در نظر گرفتن اینکه مرحله رنگریزی مدت زمان بسیار اندکی از تولید فرش را به خود اختصاص می‌دهد، بنابراین کارگاه‌های تولیدکننده فرش، به‌صورت کارمزدی از خدمات کارگاه‌های رنگریزی استفاده می‌کنند. این کارگاه‌ها کارمزد خود را بر مبنای (کیلو) و با نرخ‌های متفاوت برای خامه‌های پشمی و ابریشمی و از همه مهمتر با در نظر گرفتن طبیعی یا مصنوعی بودن رنگهای مورد استفاده، دریافت می‌کنند. با مد نظر قرار دادن اینکه در این مرحله تعداد رنگهای خامه‌های هر فرش و وزن هر رنگ نخ در (کارت نقشه) مشخص شده است، لذا به‌راحتی می‌توان هزینه رنگریزی هر فرش را محاسبه و به حساب همان سفارش منظور کرد. برای این مرحله ثبت‌های زیر ارائه می‌شود:

XX	XX	۷۲۳۰- کارمزد رنگریزی
XX		(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک / بستانکاران
	XX	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (Π)
XX		۷۲۳۰- کارمزد رنگریزی

مرحله آماده‌سازی خامه

در این مرحله با پرداخت کارمزد، خامه‌های مربوط به هر سفارش به کلاف تبدیل شده و در اختیار بافندگان قرار می‌گیرد. برای این مرحله ثبت‌های زیر ارائه می‌شود:

xx	۷۲۱۰- کارمزد آماده‌سازی چله و خامه
xx	(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک/ بستانکاران
xx	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (N)
xx	۷۲۱۰- کارمزد آماده‌سازی چله و خامه

مرحله بافت

اصلی‌ترین مرحله در این صنعت مرحله بافت است. این مرحله هم زمانبر است و هم بیشترین مبلغ از هزینه سفارش در این مرحله به‌صورت دستمزد بافت جذب سفارش می‌شود. با توجه به بررسی‌های صورت گرفته مبنای پرداخت دستمزد (قبال) بوده و همان‌طور که در سطور پیشین گفته شده یک قبال معادل ۱۴۰۰۰ گره است. کارمزد هر قبال بافت فرش با کارگران ماهر (استاد کار) و نیمه‌ماهر که قرار است روی آن فرش کار کنند نهایی می‌شود، سپس مرحله بافت شروع می‌شود. برای مرحله بافت ثبت‌های زیر ارائه می‌گردد:

xx	۷۲۴۰- دستمزد پرسنل بافت
xx	(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک/ بستانکاران
xx	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (N)
xx	۷۲۴۰- هزینه دستمزد پرسنل بافت

مراحل بعد از بافت

بعد از تکمیل شدن فرش از نظر بافت، آن را از دار قالی جدا کرده برای انجام کارهای جانبی و تکمیلی از کارگاه بافت خارج می‌نمایند. بنابراین می‌توان گفت تا این مقطع هزینه‌های واقع شده تحت عنوان سربار را با توجه به سهم هر سفارش از آن، می‌توان به سفارش مربوط منظور کرد. با توجه به اینکه مدت بافت هر سفارش با توجه به اندازه آن می‌تواند کمتر یا بیشتر از یک دوره دوازده ماهه باشد، فلذا زمانی که در کمتر از یک دوره مالی تکمیل شود سهم آن از هزینه‌های سربار را برای یک دوره کامل وارد حساب سفارش کرده و در دوره مالی بعد نیز سهم از هزینه سربار آن دوره جذب می‌شود.

پس از اتمام مرحله بافت با توجه به اینکه سفارش (فرش) از کارگاه خارج می‌شود، لذا در این مقطع هزینه سربار را می‌توان بر اساس فرمول ارائه شده در زیر جذب سفارش کرد. در این مرحله ثبت زیر را خواهیم داشت:

XX	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (n)
XX	۷۳۰۰- هزینه‌های سربار تولید

فرمول جذب سربار:
 (کل تعداد قبال قالی‌های بافته شده در یک سال / سربار پیش بینی شده) × تعداد قبال قالی (سفارش) مربوط
 = سربار قابل جذب در سفارش مورد نظر

مرحله ریه‌گیری و رفوگری (جزء دستمزد مستقیم)

با توجه به کارمزدی بودن این مرحله، ثبت زیر ارائه می‌شود:

XX	۷۲۶۰- کارمزد ریه‌گیری و رفوگری
XX	(۴۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک/ بستانکاران
XX	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (n)
XX	۷۲۶۰- کارمزد ریه‌گیری و رفوگری

مرحله پرداخت قالی (جزء دستمزد مستقیم)

برای این مرحله با توجه به کارمزدی بودن آن ثبت زیر ارائه می‌شود:

XX	۷۶۷۰- کارمزد پرداخت قالی
XX	(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک/ بستانکاران
XX	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (n)
XX	۷۶۷۰- کارمزد پرداخت قالی

مرحله شستشو (جزء دستمزد مستقیم)

برای این مرحله ثبت زیر ارائه شده است:

XX	۷۶۸۰- کارمزد قالی شویی
XX	(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک/ بستانکاران
XX	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (n)
XX	۷۶۸۰- کارمزد قالی شویی

مرحله شیرازه‌زنی (جزء دستمزد مستقیم)

برای این مرحله ثبت زیر ارائه شده است:



xx	xx	۷۶۸۰-کارمزد شیرازه‌زنی
xx		(۳۰۰۰/۱۰۰۰) - نقد و بانک/ بستانکاران
	xx	۱۶۰۰- سفارش در جریان تکمیل شماره (n)
xx		۷۶۸۰-کارمزد شیرازه‌زنی

تسهیم هزینه‌های مراکز غیر تولیدی

هزینه‌های غیر تولیدی در هنگام وقوع هزینه در کدهای مربوط ثبت می‌شود، سپس هنگام محاسبه بهای تمام‌شده سفارش، هزینه‌های مذکور براساس مبانی تسهیم از پیش تعیین شده مابین سفارشات تسهیم گردیده و در نهایت ثبت زیر انجام می‌گیرد:

xx	xx	۱۵۰۰ - حساب موجودی پسماند سفارش
xx		۱۷۰۰- سفارش تکمیل شده شماره (n)

مبانی تسهیم

- مبانی تخصیص مواد مستقیم: مواد به صورت مجزا برای هر سفارش خریداری می‌شود
- مبانی تخصیص دستمزد مستقیم: نفرات مشغول به کار در هر سفارش
- مبانی تسهیم سربار: طبق فرمول جذب سربار
- مبانی تسهیم هزینه‌های انتقالی از
- مراکز غیر تولیدی : به شرح زیر

مبانی تسهیم هزینه‌های مراکز غیر تولیدی به شرح زیر است:

مراکز هزینه قابل تسهیم به تولید

واحد انبار	سطح اشغالی به وسیله مواد اولیه هر سفارش
آموزش	بر مبنای ساعات آموزش کارکنان
رستوران	بر مبنای تعداد کارکنان مشغول در هر سفارش

مراکز هزینه غیر قابل تسهیم به تولید

مالی	مستقیماً در صورتهای مالی ارائه می‌گردد
بازرگانی	مستقیماً در صورتهای مالی ارائه می‌گردد
اداری و تشکیلاتی	مستقیماً در صورتهای مالی ارائه می‌گردد

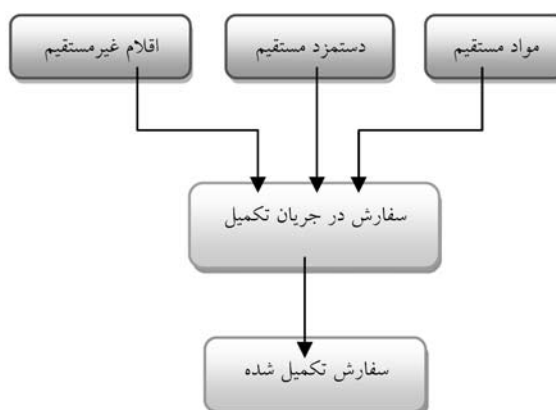
محصول پس از طی مراحل ذکر شده، آماده فروش می‌شود و باید به حساب سفارشات تکمیل شده منتقل گردد. بنابراین ثبت زیر مورد خواهد یافت (لازم به ذکر است که دو رقم آخر شماره حساب سفارش تکمیل شده مربوط به شماره سفارش است):

xx	1700 - سفارش تکمیل شده شماره (n)
xx	1600 - سفارش در جریان تکمیل شماره (n)

حال اگر از مواد اولیه مختص هر سفارش قسمتی مصرف نشده باشد، خالص ارزش بازیافتنی آن را از بهای تمام شده سفارش تکمیل شده کسر و به حساب موجودی پسماند سفارشات منتقل می‌کنیم و در صورت امکان در سایر سفارشات استفاده می‌شود. در این قسمت ثبت حسابداری زیر پیشنهاد می‌شود:

xx	1500 - حساب موجودی پسماند سفارش
xx	1700 - سفارش تکمیل شده شماره (n)

با توجه به توضیحات ارائه شده، جریان بهای تمام شده محصول در الگوی پیشنهادی، به شرح نمودار شماره ۱ ارائه می‌گردد:



نمودار شماره ۱: جریان بهای تمام شده محصول در الگوی پیشنهادی (مأخذ: یافته‌های پژوهش)



آزمون الگوی پیشنهادی

به منظور آزمون الگوی پیشنهادی، فرم نظرخواهی با سؤالات متناسب (نماینه ۱) تهیه و میان ۴۷ نفر از کارشناسان و متخصصان حسابداری و فرش (آشنا با جنبه‌های مالی و اقتصادی فرش) توزیع گردید.

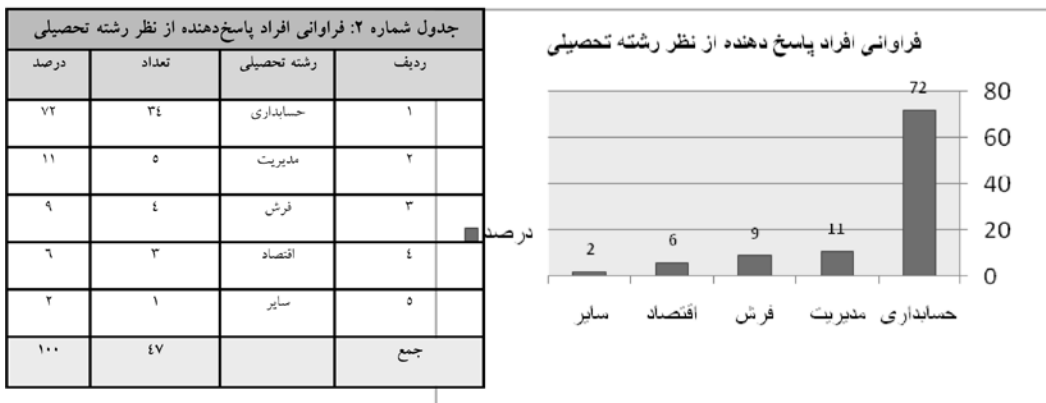
شماره پرسش	پرسش‌ها
۱	آیا استفاده از سیستم هزینه‌یابی سفارش کار در صنعت فرش دستیافت، درست و منطقی است؟
۲	آیا شناسایی و طبقه‌بندی اقلام ذیل، به‌عنوان مواد مستقیم و اقلام تشکیل‌دهنده بهای تمام‌شده هر سفارش (فرش) درست و منطقی است؟
۲-الف	چله
۲-ب	خامه پشمی
۲-پ	خامه ابریشمی
۲-ت	پود کلفت
۲-ث	پود نازک
۳	آیا استفاده از مبنای قبال (۱۴۰۰۰ گره) برای منظور نمودن دستمزد مستقیم به هر سفارش (فرش) درست و منطقی است؟
۴	آیا شناسایی و طبقه‌بندی هزینه‌های کارمزدی ذیل، به‌عنوان دستمزد مستقیم هر سفارش درست و منطقی است؟
۴-الف	کارمزد آماده‌سازی چله و خامه
۴-ب	کارمزد رنگرزی
۴-پ	کارمزد ریه‌گیری و رفوگری
۴-ت	کارمزد پرداخت
۴-ث	کارمزد شستشو
۴-ج	کارمزد شیرازه‌زنی
۵	آیا استفاده از فرمول ذیل سؤال با متغیرهای ارائه شده، برای محاسبه سربرار قابل جذب به سفارش درست و منطقی است؟ (کل تعداد قبال سفارشات پیش بینی شده طی سال مالی مربوط / تعداد قبال هر سفارش) × مبلغ سربرار پیش بینی شده = سربرار قابل جذب در هر سفارش در سال مالی مربوط
۶	آیا استفاده از مبنای تسهیم (ساعات آموزش کارکنان) در مورد تخصیص هزینه آموزش برای هر سفارش درست و منطقی است؟
۷	آیا استفاده از مبنای تسهیم (تعداد کارکنان مشغول به کار در هر سفارش) در مورد تخصیص هزینه رستوران برای هر سفارش درست و منطقی است؟
۸	آیا شناسایی و طبقه‌بندی مراکز جذب هزینه ذیل، به‌عنوان مراکز غیرتولیدی در الگوی پیشنهادی درست و منطقی است؟
۸-الف	آموزش
۸-ب	انبار
۸-پ	رستوران
۸-ت	مالی
۸-ث	اداری و تشکیلاتی
۸-ج	بازرگانی
۹	آیا کلیت الگوی بهای تمام‌شده پیشنهادی، مناسب و منطقی است؟

کلیم

فصلنامه
علمی پژوهشی
انجمن علمی
فرش ایران
شماره ۹
بهار ۱۳۸۷

۱۳۶

ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان و توزیع ویژگی‌های ایشان طی جداول ۲ الی ۵ و نمودارهای ۲ الی ۵ منعکس شده است.



نمودار شماره ۲: فراوانی افراد پاسخ‌دهنده از نظر رشته تحصیلی



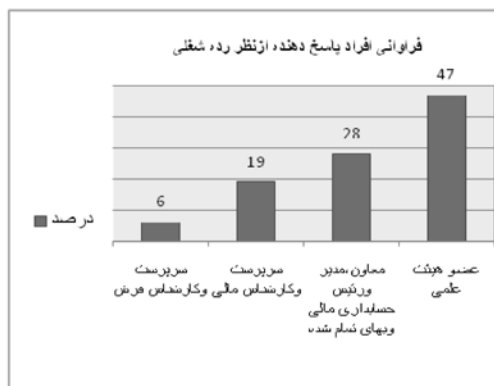
نمودار شماره ۳: فراوانی افراد پاسخ‌دهنده از نظر مقطع تحصیلی



نمودار شماره ۴: فراوانی افراد پاسخ‌دهنده از نظر مدت تجربه



جدول شماره ۵: فراوانی افراد پاسخ دهنده از نظر رده شغلی			
ردیف	رده شغلی	تعداد	درصد
۱	عضو هیئت علمی	۲۲	۴۷
۲	معاون مدیر و رئیس حساباری مالی و پیمان نامه شده	۱۳	۲۸
۳	سرپرست و کارشناس مالی	۹	۱۹
۴	سرپرست و کارشناس فروش	۳	۶
	جمع	۴۷	۱۰۰



نمودار شماره ۵: فراوانی افراد پاسخ دهنده از نظر رده شغلی

مالی مدون؛ لذا استفاده از نتایج حاصل از ورود داده‌های مالی واقعی در الگوی پیشنهادی قابلیت اتکاء مناسب را نداشته و از این رو، اتکاء بر نتایج حاصل از نظرات کارشناسان و متخصصان طرف نظرخواهی در روش آزمون دلفی در راستای آزمون الگو، اهمیت بیشتری یافته است.

جدول شماره ۶: نتایج نهایی پاسخ‌های افراد به پرسش‌های مطرح شده در فرم نظرخواهی را نشان می‌دهد. بر طبق جدول یاد شده، درصد پاسخ‌های مثبت به موارد پرسش شده طی فرم نظرخواهی، در خصوص موضوعات مرتبط با الگوی پیشنهادی، مؤید آن است که الگوی پیشنهادی قابلیت اجرا و پیاده‌سازی را در واحدهای تولیدکننده فرش دستباف (که دارای ویژگی‌های اشاره شده در قلمرو موضوعی و مکانی پژوهش حاضر هستند) دارد.

در پژوهش حاضر به منظور آزمون الگوی پیشنهادی و نتایج به دست آمده، از روش آزمون دلفی استفاده شده است. به این ترتیب که پس از ارائه الگوی پیشنهادی و شناسایی مسئله، تخصص‌های مورد نیاز شناسایی و کارشناسان مربوط انتخاب می‌گردند. پس از تهیه و توزیع اولین فرم نظرخواهی، به تحلیل فرم نظرخواهی پرداخته می‌شود. در مرحله بعد بررسی می‌گردد، که آیا پاسخ کارشناسان به ثبات رسیده است یا خیر. در صورت به ثبات رسیدن پاسخ کارشناسان، پاسخ‌های گروه در فرم نظرخواهی دوم بازخورد می‌شود. بدیهی است که این شیوه تا رسیدن به اجماع لازم کارشناسان، تکرار می‌گردد.

در راستای آزمون عملی الگو، از آن جهت که داده‌های مالی مأخوذ از واحد تولید فرش دستباف نمونه، کامل و قابل اتکاء نیست (به دلیل فقدان سیستم حسابداری

نتیجه آزمون	پاسخ خیر			پاسخ بلی			شماره پرسش
	میانگین	درصد	تعداد	میانگین	درصد	تعداد	
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۱
							۲
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۲-الف
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۲-ب
کاملاً معنی دار	٪۶۰-٪۸۰	٪۶	۳	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۹۴	۴۴	۲-پ
کاملاً معنی دار	٪۶۰-٪۸۰	٪۴	۲	٪۶۰-٪۸۰	٪۹۶	۴۵	۲-ت
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۶۰-٪۸۰	٪۱۰۰	۴۷	۲-ث
کاملاً معنی دار	٪۶۰-٪۸۰	٪۲	۱	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۹۹	۴۶	۳
							۴
کاملاً معنی دار	٪۶۰-٪۸۰	٪۲	۱	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۹۹	۴۶	۴-الف
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۴-ب
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۴-پ
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۴-ت
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۴-ث
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۴-ج
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۵
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۶
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۷
							۸
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۸-الف
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۸-ب
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۸-پ
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۸-ت
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۸-ث
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۸-ج
کاملاً معنی دار	—	٪۰	۰	٪۸۰-٪۱۰۰	٪۱۰۰	۴۷	۹

جدول شماره ۶: نتایج نهایی پاسخ‌های افراد به پرسش‌های مطرح شده



پیشنهادها

با توجه به نتایج حاصل از بررسی‌های صورت گرفته، پیشنهادهای لازم جهت استقرار سیستم حسابداری بهای تمام‌شده در واحدهای تولیدکننده فرش دستباف ارائه می‌شود. قبل از مطرح ساختن پیشنهادها، باید یادآور شد که چنین پیشنهادهایی با در نظر گرفتن چهارچوب کلی شرکت مذکور، 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 شده است.

جهت حسن اجرای سیستم، لازم است که افراد متخصص در حسابداری بهای تمام‌شده استخدام شده، کارکنان و مدیران به موقع آموزش‌های لازم را ببینند.

برای ایجاد سیستم اطلاع‌رسانی دقیق و منسجم و برقراری ارتباط فی‌مابین قسمت‌های تولیدی، مالی و بهای تمام‌شده، لازم است که فرم‌های مورد نیاز از قبیل فرم سفارش کار، فرم‌های مربوط به خرید مواد اولیه سفارش و فرم ساعات کار کارکنان به گردش درآورده شود.

با توجه به ماهیت و فرایند تولید محصول، روش هزینه‌یابی سفارش کار در سایزهای بزرگتر از اندازه (۳×۲ متر) مناسب تشخیص داده شد و لذا پیشنهاد می‌شود که از این روش جهت هزینه‌یابی سفارشات استفاده شود.

در ارائه تسهیلات به واحدهای زودبازده استفاده از سیستم‌های بهای تمام‌شده، به‌ویژه در صنعت فرش دستباف مورد ترغیب و تشویق قرار گیرد.

پی‌نوشت‌ها

۱. کارتی است که نمونه‌ای از خامه‌های پشمی و ابریشمی از تمامی رنگهای مورد استفاده در نقشه همان کارت را به آن می‌بندند و به هر یک از این نمونه‌ها یک شماره از ۱ تا تعداد رنگهای خامه‌های فرش می‌دهند که در نهایت از این شماره‌ها برای مشخص کردن رنگ فرش در قسمت‌های مختلف نقشه استفاده می‌شود.

فهرست منابع

۱. اسکندری، جمشید (۱۳۸۳): حسابداری صنعتی، جلد سوم، نشر حفیظ.
۲. اسکندری، جمشید (۱۳۸۴): حسابداری صنعتی، جلد اول، نشر حفیظ.
۳. حافظ نیا، محمد رضا (۱۳۸۲): روش تحقیق در علوم انسانی، انتشارات سمت، تهران.
۴. حشمتی رضوی، فضل الله (۱۳۸۰): فرش ایران، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، انتشارات نیل، تهران.
۵. خاکسی، غلام‌رضا (۱۳۸۴): روش تحقیق با رویکرد پایان‌نامه‌نویسی، انتشارات بازتاب، تهران.
۶. دوروسنی، ژویل؛ بیسون، جان (۱۳۷۰): تفکر سیستمی، ترجمه دکتر امیرحسین جهاننگلو، انتشارات پیشبرد، تهران.
۷. رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۷۸): «انتخاب سیستم اطلاعات مدیریت

مناسب در سازمان»، فصلنامه تحلیلی-اطلاع رسانی و پژوهشی سازمان
حسابرسی، شماره ۴ و ۵.

۸. ساسان نژاد، امیر هوشنگ (۱۳۷۶): سیستم اطلاعات مدیریت
MIS، انتشارات آذرخش، تهران.

۹. سایت انتشارات سوره مهر، مجله سوره مهر، ۸۶/۶/۲۵

۱۰. سایت خبرگزاری جمهوری اسلامی ایران، ۸۵/۶/۶

۱۱. سایت خبری مرکز ملی فرش ایران، ۸۵/۶/۶

۱۲. سایت شرکت سهامی فرش ایران، واژه‌شناسی فرش،
۸۶/۶/۲۵

۱۳. سایت موزه فرش ایران، ۸۶/۶/۲۵

۱۴. سجادی نژاد، حسن (۱۳۸۶): اصول هزینه‌یابی و روش‌های
حسابداری صنعتی، جلد دوم، مرکز تحقیقات حسابداری و
حسابرسی، تهران.

۱۵. شباهنگ، رضا (۱۳۸۲): تئوری حسابداری، جلد اول، سازمان
حسابرسی، تهران.

۱۶. عالی‌ور، عزیز (۱۳۸۱): حسابداری صنعتی، جلد اول، مرکز
تحقیقات حسابداری و حسابرسی، تهران.

۱۷. عرب مازار یزدی، محمد (۱۳۷۴): حسابداری صنعتی،
انتشارات پیام نور، تهران.

۱۸. علی مدد، مصطفی (۱۳۷-۱۳۷) ماهانه حسابداری، شماره ۸۴/۸۳

۱۹. علی مدد، مصطفی؛ ملک‌آرایی، نظام‌الدین (۱۳۷۹): اصول
حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی،
سازمان حسابرسی، تهران.

۲۰. کرباسی یزدی، حسین (۱۳۸۲): حسابداری مدیریت، جزوه
کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

۲۱. کریمی، اصغر (۱۳۷۵): قالی ایران یا باغ همیشه بهار، انتشارات

مهات، تهران.

۲۲. مستاجران، علی (۱۳۷۸): سیستم‌های اطلاعات مدیریت،
انتشارات کیومرث، تهران.

۲۳. نوروش، ایرج و دیگران (۱۳۸۲): حسابداری بهای تمام‌شده،
انتشارات کتاب نو، تهران.

۲۴. نیرومندی، پوران دخت (۱۳۸۶): آموزش هنر قالی‌بافی،
انتشارات بازتاب.

25. Bodnar, George H. and Hopwood, William S. (2004):
Accounting Information System, 9th ed., Prentice Hall.

26. Ludwig, L. and Starr, s. (2005): "Library as place:
results of a Delphi study." Journal of the Medical Library
Association, No. 93(3), pp. 315-327.

