

مقدمه‌ای بر حسابداری قیمت تمام شده در بخش‌های دولتی (۱)

غلامحسن تقی نتاج

عضو هیئت علمی دانشگاه امام حسین (ع)

و عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران

چکیده

همواره در مباحث آموزشی حسابداری، مقایسه حسابداری دولتی با حسابداری بازرگانی به گونه‌ای جلب توجه می‌نماید که گویی این دو بخش با یکدیگر تفاوت بسیار زیادی دارند و حال آنکه در مقام مقایسه مصادیق عملی هر یک از این گرایش‌های حسابداری، تشابهات و نقاط اشتراک، خود را به خوبی می‌نمایانند. یکی از این مصادیق، حسابداری قیمت تمام شده^۱ است. آن چنان که فدراسیون بین‌المللی حسابداران IFAC در بررسی شماره ۱۲ خود تحت عنوان دور نمای حسابداری قیمت تمام شده برای بخش‌های دولتی^۲ به این گونه بیان می‌دارد که:

حسابداری قیمت تمام شده جنبه‌ای از مدیریت مالی و کنترل مدیریت است و بایستی توسط مدیران برنامه‌ریزی و سایرین به عنوان یک ابزار مدیریتی در فعالیت‌های روزانه و توسط مدیران عالی در جایگاه‌های سرپرستی و ارزیابی آنها مورد استفاده قرار بگیرد.^(۳) و به سادگی می‌توان دریافت که این برداشت در بخش حسابداری بازرگانی نیز عیناً قابل استفاده و درست است.

از طرف دیگر حسابداری دولتی نیز همانند حسابداری بازرگانی در ایفای نقش پاسخگویی (آن چنان که پروفیسور ایجیری^۴ در سال ۱۹۸۲ برای اولین بار این مفهوم را در مفاهیم حسابداری دولتی وارد کرد)^(۵) می‌بایستی واحدهای اقتصادی را یاری دهد و توجه به موضوع حسابداری قیمت تمام شده در بخش‌های دولتی نیز می‌تواند یکی از اقدامات مفید در این راستا تلقی شود.

این مقاله سعی دارد صرفاً در مقام یک تذکر نسبت به موضوع قابل طرح بودن حسابداری قیمت تمام شده در حسابداری دولتی انجام وظیفه نماید.

کلیدواژه‌ها: حسابداری، حسابداری قیمت تمام شده، بخش دولتی، حسابداری دولتی، حسابداری بازرگانی، مدیریت مالی، کنترل مدیریت.

1- Cost Accounting

2- Perspectives On Cost Accounting For Governments

3- Yuji Ijiri

مقدمه

حسابداری قیمت تمام شده در حوزه حسابداری بازرگانی از جایگاه نسبتاً معین و مشخص برخوردار است و امروزه از لحاظ فنون و روش‌های اجرا در وضعیت نسبتاً مطلوبی قرار دارد و با طرح و اجرای هزینه‌یابی استاندارد، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی مبتنی بر سنجش مسئولیت و ... توانسته است سودمندی خود را در این حوزه از حسابداری به منصفه ظهور و اثبات برساند. اینکه استفاده یکنواخت و مشابه از مبنای تعهدی حسابداری در این حوزه تأثیر به‌سزایی در رشد و توسعه فوق‌الاشاره داشته است، بحث جداگانه‌ای است که مقوله دیگری را می‌طلبد؛ لیکن این نکته قابل ذکر است که پیشرفت‌های حاصله در این حوزه می‌تواند در حوزه حسابداری دولتی نیز مورد استفاده قرار گیرد. ناگفته نماند که حسابداری دولتی برخلاف حسابداری بازرگانی از یک مبنای حسابداری بهره نمی‌گیرد بلکه در کشورهای مختلف و حتی در بخش‌های مختلف حسابداری یک کشور نیز از مبانی حسابداری متفاوتی استفاده می‌شود که قطعاً این ویژگی می‌تواند در سرعت و سهولت طراحی و اجرای حسابداری قیمت تمام شده در بخش‌های دولتی، موانعی را ایجاد کند.^(۳) (IFAC بررسی شماره ۱۲، فصل ۱۷)

امروزه حسابداری قیمت تمام شده به عنوان فعالیتی تلقی می‌شود که اطلاعات مربوط به قیمت تمام شده و داده‌های ذی‌ربط را برای تأمین نیازهای متنوع مدیریت به اطلاعات مرتبط با تصمیم فراهم می‌کند. به دلیل اهمیت حسابداری قیمت تمام شده در کارآیی و اثر بخشی مدیریت و ایجاد ارتباط با اشخاص خارج از سازمان این نتیجه حاصل می‌شود که مدیریت عالی بخش دولتی نقش مهمی در توسعه و استقرار حسابداری قیمت تمام شده در این بخش دارد.

با وجود مشابهت‌های زیادی که بین بخش‌های دولتی و غیردولتی در خصوص موضوع مورد بحث مشاهده می‌شود لیکن تاکنون تعدادی از موضوعات حسابداری قیمت تمام شده با ادبیات موجود حسابداری دولتی همخوانی ندارد. این ناهمگونی و شکاف در ادبیات مستلزم توجه خاص است.

بخش‌های دولتی بایستی هزینه‌ها را کاهش دهند و گام‌هایی اساسی در ارتباط با هزینه بهینه‌سازی خدمات بردارند. بدین منظور استفاده از حسابداری قیمت تمام شده ضروری است؛ علاوه بر این دولت‌هایی که تاکنون از حسابداری قیمت تمام شده استفاده نکرده‌اند و یا به طور ناقص بهره گرفته‌اند دولت‌هایی هستند که کالاها و خدمات را بدون دریافت هزینه به عموم ارائه می‌کنند. در نتیجه بسیاری از مدیران دولتی برداشت ضعیفی از کاربرد حسابداری قیمت تمام شده در بهینه‌سازی فعالیت‌های خود دارند و بعضاً بدان توجهی نمی‌کنند.

حسابداری دولتی در کشور ما نیازمند یک تحول اساسی و شاید به تعبیری بهتر مستلزم یک انقلاب علمی و عملی است. همان گونه که در بسیاری از کشورها صورت گرفته و یا در حال انجام است. (باباجانی، جعفر؛ اقوامی، داود، ۱۳۸۰: مقدمه) مسئولین ارشد امور مالی در بخش دولتی از جایگاه ویژه‌ای در طرح و توسعه این مباحث برخوردارند و تلاش در جهت توسعه این مباحث از رسالت‌های سنگین آنها محسوب می‌شود. آنها می‌توانند انگیزه‌ها و دانش‌های مورد نیاز برای توسعه و استقرار حسابداری قیمت تمام شده را فراهم کنند و به عنوان بازوان کمکی برای مدیرانی که بایستی در این راستا تصمیم‌گیری نمایند محسوب می‌شوند.

از این مهم‌تر اینکه طراحی فنون اجرای سیستم در عمل نیز در توان بالقوه این کارشناسان است.

انجام مطالعات گسترده در موارد زیر می‌تواند در دستیابی به مهم مورد بحث، راهگشا باشد. (IFAC، بررسی شماره ۱۲، صفحه ۶)

- تشریح اینکه حسابداری دولتی چگونه می‌تواند با مشارکت فرایندهای مدیریت دولتی، مورد استفاده قرار بگیرد.
- اطلاعات مقایسه‌ای و تطبیقی کشورهای مختلف و همچنین مقایسه‌ای با محیط‌های کاملاً تعهدی.
- درک مفاهیم مختلف بهای تمام شده که می‌تواند برای تأمین اهداف اطلاعات دولتی و فرایندهای حسابداری قیمت تمام شده مربوط مورد استفاده واقع شود.
- بحث آن دسته از موضوعات حسابداری تعهدی که می‌تواند در تعیین هزینه‌های کامل مفید باشد.
- تدوین دستورالعمل اجرای سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده و موضوعاتی که در عمل مطرح می‌شود.
- دستورالعمل گزارشگری حسابداری بهای تمام شده.
- نحوه مشارکت دادن مدیران ارشد دولتی در موضوعات اصلی حسابداری بهای تمام شده.

آنچه که به عنوان بخش دولتی در این مقوله مورد نظر است شامل تمامی انواع زیر است: (راون جونز؛ مانریک پندلبوری، ۱۹۹۵)

۱. سازمان‌های دولتی انتفاعی که هدف اصلی آنها کسب سود است.
۲. سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی که منابع مالی را تماماً یا تقریباً تماماً از طریق درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات به دست می‌آورند.

۳. سازمان‌های دولتی غیرانتفاعی که بخش عمده‌ای از منابع مالی خود را به طریقی غیر از فروش کالاها و خدمات به دست می‌آورند.

کاربردهای حسابداری قیمت تمام شده در بخش‌های دولتی

حسابداری قیمت تمام شده (صنعتی) علاوه بر وظیفه قدیمی تعیین ارزش در فرایند حسابداری مالی در زمینه موجودی‌ها یا سایر دارائی‌ها، تعدادی از وظایف اصلی مدیریت را نیز زمینه‌سازی می‌کند که عبارتند از:

- بودجه‌بندی
- کنترل بهای تمام شده و تقلیل آن
- تعیین قیمت یا بهای کالاها و خدمات
- ارزیابی عملکرد
- ارزیابی برنامه
- انواع تصمیم‌گیری‌های اقتصادی

کاربرد حسابداری قیمت تمام شده در سازمان‌های دولتی انتفاعی و یا به تعبیری در بخش تجاری فعالیت‌های دولت، تفاوت با اهمیتی نسبت به کاربرد آن در حسابداری بازرگانی ندارد و نحوه عمل در این حوزه عملاً بین بخش دولتی و بخش خصوصی مشترک است.

بودجه‌بندی در واقع مکانیزم برنامه‌ریزی و کنترل است که جایگاه مهم و برجسته‌ای در بخش دولتی دارد. بودجه بر دو مبنای نقدی یا تعهدی قابل طرح‌ریزی است. در بودجه‌ریزی بر مبنای تعهدی (مانند نیوزیلند) اطلاعات هزینه‌های برنامه‌ها در گذشته می‌تواند پایه‌ای برای برآورد هزینه‌های آینده باشد. در حالی که در بودجه‌ریزی بر مبنای نقدی (مانند ایالات متحده آمریکا) کاربرد اطلاعات هزینه‌ای

گذشته در تهیه بودجه، مستلزم تبدیل مبنای تعهدی مورد استفاده در حسابداری قیمت تمام شده به مبنای نقدی مورد استفاده در بودجه است.

بنابراین استفاده از بودجه مبتنی بر مبنای تعهدی به سرعت و سهولت می‌تواند از اطلاعات حسابداری قیمت تمام شده (مبتنی بر مبنای تعهدی) بهره بگیرد؛ در صورتی که بودجه قابل انعطاف^۱ مورد استفاده قرار بگیرد (مانند استرالیا) همانند بنگاه‌های تجاری دولتی، هزینه‌ها می‌بایستی به دو صورت ثابت و متغیر برای بودجه‌بندی و کنترل ذی‌ربط مشخص و تفکیک بشود.

در بخش‌های غیرانتفاعی دولتی به علت فقدان انگیزه‌های سود و بازده سرمایه‌گذاری، مدیران دولتی ابتدا روند (رفتار) اقلام بهای تمام شده را تحلیل می‌کنند و سپس با ملاحظه دقیق نتایج حاصله، عمل مناسب را انجام می‌دهند. در غیر این صورت با عدم کارآیی‌های شدید مواجه خواهند شد.

مطالعه مکانیزم‌های بودجه و حسابداری در کشورهای مختلف مؤید این مطلب است که قیمت تمام شده یکی از عوامل مهم در تعیین قیمت کالاها و خدمات ارائه شده به عموم توسط بخش دولتی است. توجه داشته باشید که حتی اگر بهای دریافتی از عموم در مقابل کالاها و خدمات ارائه شده به آنها کمتر از قیمت تمام شده ذی‌ربط باشد اولاً نسبت دقیق بهای دریافتی به بهای تمام شده و ثانیاً میزان استفاده یا عدم استفاده از یارانه به صورت دقیق می‌تواند به عنوان یکی از نیازهای اساسی پاسخگویی و فرایند آن تلقی بشود.

کشورهای مختلفی از حسابداری قیمت تمام شده به منظور تعیین شاخص ارزیابی عملکرد بهره می‌گیرند. زمانی که معیار بهای تمام شده با یک معیار اثر بخشی^۲ ترکیب می‌شود می‌تواند اثر بخشی تمام شده را نشان دهد و در این صورت می‌تواند

با معیار سودآوری در بخش انتفاعی به صورت مشابه ایفای نقش کند، البته انتخاب معیارهای اندازه گیری مناسب بسیار مشکل است و مراحل عملی مشکلی را ایجاد می کند. در مواردی که تخصیص بهای تمام شده عوامل مؤثر در ارائه خدمات (داده ها) به صورت برآوردی باشد انتخاب این معیار اندازه گیری مشکل تر است و در صورت وجود دقت بیشتر و انطباق بیشتر با واقعیت، طبیعی است که تخصیص بهای تمام شده به نتایج حاصله (ستاده ها) منطقی تر و آسان تر است.

در صورتی که اطلاعات بهای تمام شده، برنامه های دولت با معیارهای ارزیابی عملکرد مقتضی تلفیق بشود و به عموم گزارش بشود، قطعاً می تواند برای ارزیابی برنامه های مذکور توسط قانون گزاران و عموم مردم مفید فایده واقع بشود. در هر حال بهای تمام شده برنامه ها عامل مهمی در سیاست گذاری های راجع به تصویب یا اصلاح و یا در برنامه ها محسوب می شود. بسیاری از کشورها این اطلاعات را برای لحاظ کردن قاعده صرفه - هزینه^۱ در تصمیم گیری ها مورد استفاده قرار می دهند.

تصمیم گیری در مواردی که مثلاً این موضوع مطرح است که آیا پروژه یا طرح، توسط دولت اجرا بشود و یا به صورت مقاطعه کاری از طریق پیمانکاران بیرونی انجام بشود؟ مستلزم مقایسه هزینه این راهکارهاست و بدین ترتیب سیاست های خصوصی سازی می تواند از طریق مقایسه خالص بهای تمام شده تفاضلی راهکارهای مذکور با راهکار مقابل (به تعبیری دولتی سازی) تأیید یا رد بشود.

گستره به کارگیری حسابداری بهای تمام شده از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. این میزان به کارگیری به اهداف انواع مختلف سازمان های دولتی بستگی دارد. سازمان های دولتی انتفاعی و سازمان های دولتی غیرانتفاعی به گونه های متفاوتی از حسابداری بهای تمام شده بهره می گیرند.

در کشورهایی که به ابعاد کارآیی و اثر بخشی فعالیت‌های دولتی توجه خاص می‌شود، طبیعی است که اقبال عمومی بیشتری نسبت به به کارگیری حسابداری بهای تمام شده در بخش دولتی وجود دارد.

شایسته است که دلایل عدم به کارگیری حسابداری بهای تمام شده را نیز مورد توجه قرار دهیم:

- عدم دریافت وجه در مقابل بسیاری از خدمات ارائه شده توسط دولت به صورت مبادله‌ای مستقیم و به تعبیری ارائه کالاها و خدمات عموماً و اساساً از وظایف دولت محسوب می‌شود.
- بسیاری از هزینه‌ها مانند منابع طبیعی مصرف شده به صورتی قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری نمی‌باشد.
- معیار معنی داری برای ارزیابی عملکرد وجود ندارد حتی اگر هزینه‌ها شناسایی شوند.
- برنامه‌ها و پروژه‌های دولت با لحاظ جنبه سیاسی انتخاب و اجرا می‌شوند و هزینه‌ها یا بهای تمام شده یا نامربوط است و یا در درجه دوم قرار دارد.
- بودجه دولت بر مبنای نقدی است و کنترل بودجه‌ای وجوه (و نه کنترل بودجه‌ای هزینه‌ها) بیشتر مورد توجه قانون‌گزاران است.

لازم به ذکر است که این دلایل می‌تواند در کشورهایی که از حسابداری بهای تمام شده بهره نمی‌گیرند بعضاً به عنوان موانع و بعضاً به عنوان بهانه مطرح بشود در هر حال این موارد قابل تأمل است و در مسیر استقرار حسابداری بهای تمام شده بایستی مورد توجه قرار بگیرد.

جالب توجه است که هیئت مشاوره استانداردهای حسابداری فدرال امریکا در سال ۱۹۹۵ بیانیه شماره ۴ خود را تحت عنوان مفاهیم و استانداردهای حسابداری

بهای تمام شده مدیریتی، منتشر کرد. (1995, SFFAS. NO.4) این استاندارد، واحدهای دولت مرکزی (فدرال) را ملزم می‌کند تا اطلاعات هزینه‌یابی کامل را جمع‌آوری کنند. گزارشگری این هزینه‌ها در بیانیه شماره ۷ این هیئت تحت عنوان حسابداری درآمدها و سایر منابع الزامی دانسته شد. (1996, SFFAS. NO.7) در سال ۱۹۹۶ قانون اصلاح مدیریت مالی فدرال پشتوانه قانونی این استانداردهای حسابداری را تقویت کرد و الزامی را در برنامه اصلاح مدیریت مالی مشترک ایالات متحده ایجاد کرد و این برنامه نیز در فوریه سال ۱۹۹۷ سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده را برای سازمان‌های دولتی در ایالات متحده منتشر کرد. (1997, GFMIP)

کشورهایی هستند که سریعاً قصد دارند حسابداری بهای تمام شده را برای تأمین نیازهای شناخته شده خود اجرا نمایند و در مقابل کشورهایی هستند که به علت عدم شناخت کامل نیازهای خود حرکت آرامی در این زمینه دارند. در هر حال استقرار حسابداری بهای تمام شده به صورت مرحله به مرحله صورت می‌پذیرد.

فرایندها و مفاهیم اساسی بهای تمام شده

بهای تمام شده به سادگی ارزش منابعی را که مصرف شده یا بایستی در نیل به هدفی معین مصرف بشود را نشان می‌دهد. اهداف بهای تمام شده خدمات دولت و مفاهیم بهای تمام شده مورد استفاده بایستی تعریف بشود. دولت همچنین بایستی فرایندهایی از حسابداری بهای تمام شده را به کار گیرد که ارزش‌ها را با دقت مناسب اندازه‌گیری می‌کند. از آنجایی که حسابداری تعهدی ارزش‌های ادواری را دقیق‌تر از مبنای نقدی اندازه‌گیری می‌کند بنابراین حسابداری بهای تمام شده معمولاً بر مبنای حسابداری تعهدی انجام می‌شود. البته مبنای نقدی نیز مانع از اجرای حسابداری بهای تمام شده نیست و در این صورت نیز با انجام بررسی‌های مقتضی

می توان زمینه لازم را فراهم آورد تا حسابداری بهای تمام شده قابل اجرا باشد (البته با اعمال یک سری تعدیلات).

مفاهیم بهای تمام شده می بایستی با توجه به اهداف اطلاعات شکل بگیرد. بنابراین تعیین اهداف است که در تعیین مفاهیم بهای تمام شده مورد استفاده قرار می گیرد. این نکته نیز بایستی مورد توجه قرار بگیرد که هزینه ها صرفاً هزینه های ثبت شده در دفاتر نیستند بلکه هزینه های مورد انتظار آتی راهکارهای مختلف نیز بایستی مورد ملاحظه قرار گیرند.

مفاهیم هزینه های کامل^۱، هزینه های نهایی^۲، و هزینه های تفاضلی^۳، و هزینه های فرصت^۴، و هزینه های توافقی^۵ و ابعاد مختلف هر یک بایستی با توجه به وضعیت خاص بخش دولتی و همچنین اهداف اطلاعات مورد ملاحظه قرار گیرد.

ضمناً تعریف موضوعات هزینه، دسته بندی هزینه ها و مرتبط سازی هزینه ها با موضوعات ذی ربط ضروری است. در تعریف موضوعات هزینه ها، توجه به اهداف مختلف حسابداری بهای تمام شده، تصمیمات قابل اتخاذ با استفاده از اطلاعات بهای تمام شده و اطلاعات مطلوب بهای تمام شده الزامی است. دسته بندی هزینه ها بسته به ضرورت می تواند ثابت در مقابل متغیر، مستقیم در مقابل غیرمستقیم، تولیدی در مقابل غیر تولیدی، قابل کنترل در مقابل غیر قابل کنترل و یا به شکل سایر طبقه بندی های معنی دار صورت گیرد. تخصیص هزینه ها نیز آخرین مرحله داخلی فرایند حسابداری بهای تمام شده است. انتخاب موضوعات هزینه ها و دسته بندی

1-Full Costs

2 -Marginal Costs

3 -Differential Incremental

4 -Opportunity Costs

5 -Contract Costs

هزینه‌ها بر نحوه تخصیص هزینه‌ها اثر گذار است. به طور خلاصه فرایند تخصیص هزینه‌ها با رابطه زیر قابل تبیین است:

$$C = R * Q$$

در این رابطه:

C = هزینه منابع مصرف شده

R = بهای تمام شده تخصیص یافته به یک واحد کالا یا خدمت

Q = حجم فعالیت انجام شده که منابع برای آن مصرف شده است

چند نمونه از مراجع علمی مفید برای ارائه نمونه‌های عملی در زمینه مورد بحث

عبارتند از:

(الف) دستورالعمل هزینه‌یابی محصولات در دولت کانادا (۱۹۹۹)^(۴)

(ب) دستورالعمل استانداردهای هزینه‌یابی ارائه خدمات (۱۹۹۵)^(۵)

(ج) دستورالعمل‌ها و نمونه‌ها، اصلاح هزینه‌یابی محصولات در نیوزیلند

(۱۹۹۴)^(۶)

(د) مفاهیم و استانداردهای حسابداری بهای تمام شده مدیریتی در امریکا

(۱۹۹۵)^(۷)

حسابداری قیمت تمام شده و حسابداری مالی

معمولاً استفاده از مبنای اطلاعاتی مشترک در حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مالی کارآیی بیشتری دارد و بنابراین شایسته است در تدوین استانداردهای حسابداری مالی دولتی توجه لازم به حسابداری بهای تمام شده معمول گردد. البته در مواردی یک سری ناهمگونی‌ها در این راستا به وجود می‌آید که مشکلاتی را ایجاد می‌کند.

از آنجایی که حسابداری مالی در سطح بالاتری از حسابداری قیمت تمام شده از لحاظ ماخذ و مقصد اطلاعات قرار می‌گیرد. بنابراین تهیه صورت تطبیق و یا به تعبیری صورت مغایرت در موارد ناهمگونی الزامی است همان گونه که در حوزه حسابداری بازرگانی نیز چنین الزامی در ارتباط با گزارشگری اطلاعات مالی دوایر وجود دارد (IAS.NO.14، مقدمه).

به طور کلی مرزهای حسابداری قیمت تمام شده و حسابداری مالی همان گونه که در حسابداری بازرگانی مشاهده می‌شود در حسابداری دولتی نیز وجود دارد و در اینجا نیز تعریف روابط ذی‌ربط ضروری است. البته در حسابداری بازرگانی در هر دو قسمت حسابداری مالی و حسابداری قیمت تمام شده از مبنای تعهدی استفاده می‌شود و بدیهی است که مشکلات کمتری نیز گریبانگیر آن است؛ ولی در حسابداری دولتی با توجه به ساختار حسابداری دولتی که البته به محیط و سایر ویژگی‌های آن برمی‌گردد بعضاً عدم استفاده از مبنای تعهدی و در عوض استفاده از مبنای تعدیل شده، میزان ناهمگونی‌ها بیشتر بوده و طبیعتاً مشکلات را ایجاد خواهد کرد.

از طرف دیگر موضوعاتی مانند مبادلات بسیار زیاد با رده‌های وابسته، بهره سرمایه به کار گرفته، سیستم‌های نظام و اموال موروثی و میراث فرهنگی و منابع طبیعی و ... نیز مشکلات و مسائل خاصی را در حسابداری بهای تمام شده در این بخش ایجاد می‌کند و در نتیجه توجه خاصی را می‌طلبد.

نیازمندی‌های سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده

در طراحی سیستم بهای تمام شده، هدف کلی، استفاده از مفاهیم و فرایندهای حسابداری بهای تمام شده به صورت هدفمند (سیستمی) برای تأمین اهداف اطلاعاتی مدیریت است. بدین ترتیب نیازمندی‌های سیستم به شرح زیر بایستی تأمین بشود:

- اطلاعات: چه داده‌هایی برای عمل کردن سیستم مورد نیاز است؟
- وظایف: داده‌ها چگونه برای تولید اطلاعات بهای تمام شده مطلوب مورد استفاده قرار بگیرد؟
- همگونی: سیستم بهای تمام شده چگونه با سیستم اطلاعات جامع به عنوان سیستم کلان همگون بشود؟
- امنیت: چگونه سیستم بهای تمام شده در مقابل عدم مفیدیت، درز اطلاعات و عدم صحت حمایت و پشتیبانی بشود؟

گزارش‌های بهای تمام شده

غایت سیستم حسابداری قیمت تمام شده، اطلاعات است که در دسترس متصدیان عملیات واحدهای دولتی و تصمیم‌گیران نسبت به آینده قرار می‌گیرد. استنتاج گزارش‌های منظم و ادواری از سیستم، عمده اطلاعات مورد نیاز مدیریت برای اعمال کنترل و کاهش بهای تمام شده و همچنین برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی را فراهم می‌نماید. ضمناً این گزارش‌ها بایستی اطلاعات مربوط به بهای تمام شده مورد نیاز برای گزارش‌های پاسخگویی^۱ به سطوح بالاتر مدیریت دولتی را تأمین نماید. به علاوه برای صورت‌های مالی، این گزارش‌های منظم پاسخگویی می‌تواند شامل گزارش‌هایی در زمینه ارزیابی عملکرد و ارزیابی برنامه باشد.

برای گزارش‌های بهای تمام شده مطلوب، نقش وظیفه‌ای سیستم حسابداری بهای تمام شده مهم است. شاید مدیریت نداند که چه اطلاعات بهای تمام شده‌ای مورد نیاز است و این سیستم است که بایستی طبق آنچه که در آن طرح‌ریزی و تدوین

گردیده است اطلاعات مورد نیاز را تشخیص و ارائه دهد. امکانات سخت افزاری و نرم افزاری مدرن و توسعه یافته می‌تواند در عملکرد هر چه بهتر این نقش مفید باشد. گزارش‌های بهای تمام شده بسته به ضرورت از انواع مختلفی برخوردار است که طبیعتاً در طراحی خروجی‌های سیستم بهای تمام شده متناسب با نیازهای اطلاعاتی موجود و قابل پیش‌بینی مورد توجه قرار می‌گیرد. این مهم نیز به عهده مراجع حرفه‌ای حسابداری ذی‌ربط است.

نقش مدیران ارشد دولتی

همان‌گونه که در ابتدای بحث عنوان شد مدیران ارشد و به ویژه مدیران ارشد مالی جایگاه ویژه‌ای در توسعه و استقرار این موضوعات دارند. حسابداری قیمت تمام شده در کارآیی و اثر بخشی مدیریت، عاملی اساسی محسوب می‌شود و همچنین در انعکاس نتایج فعالیت‌های دولت نقش به‌سزایی دارد لیکن احتمال خطرات و هزینه‌هایی نیز در ارتباط با استقرار آن وجود دارد. اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری بهای تمام شده به نحوه پاسخ‌دهی مدیران ارشد دولتی در مورد سؤالات زیر بستگی دارد:

- اهداف تعیین شده برای حسابداری بهای تمام شده چیست و از چه سیاست‌هایی بایستی تبعیت شود؟
- حسابداری بهای تمام شده به چه نحوی در بودجه‌ریزی مورد استفاده قرار خواهد گرفت؟
- کدام اطلاعات بهای تمام شده مدیریتی مورد نیاز است و کدام یک از مفاهیم بهای تمام شده بایستی مورد رعایت و عمل قرار گیرد؟

• کدام اطلاعات بهای تمام شده در گزارشگری جامع دولت درج خواهد شد و کدام اطلاعات در گزارش مدیریت نسبت به هر بخش از زیر مجموعه دولت ذکر خواهد شد؟

• سیستم حسابداری بهای تمام شده چگونه با سایر سیستم‌های اطلاعاتی مرتبط خواهد شد و چگونه سیستم‌های یک واحد عملیاتی با مجموعه گسترده دولت از لحاظ بهای تمام شده همگون بشود؟

بدیهی است که عدم پاسخگویی به این سؤالات به عنوان احتمال خطر و پاسخ بدان موجب بروز یک سری هزینه‌ها خواهد شد و در هر حال حصول یک سیستم مطلوب بهای تمام شده در بخش دولتی مستلزم روشن شدن وضعیت مربوط به موضوعات ذکر شده است.

قطعاً در هر کشوری و علی‌الخصوص در بسیاری از کشورهای عقب‌نگه داشته شده مشکلاتی در زمینه موضوعات ذکر شده وجود دارد که انجام اقدامات در ابعاد مختلف نیروی انسانی و امکانات و روش‌ها و قواعد و فرم‌ها می‌تواند در تقلیل مشکلات و نارسائی‌ها مفید فایده باشد. چند نمونه از اقدامات اجرایی در این راستا به شرح زیر است:

- ۱) تبیین و توسعه بحث در مراکز علمی و دانشگاهی.
- ۲) استفاده از نظم فنون مهندسی مجدد برای ساختاردهی مجدد سیستم‌ها.
- ۳) انجام بررسی‌ها و مطالعات متنوع و گسترده توسط استفاده‌کنندگان یا حرفه‌ای‌ها.
- ۴) برنامه‌ریزی در سطح واحد عملیاتی.
- ۵) آموزش کارکنان.
- ۶) نظارت مستمر بر سیستم.

۷) استقرار سیستم در یک فرایند بلند مدت.

۸) فعالیت‌های پشتیبانی و حمایتی.

۹) انعکاس مستمر وضعیت و نتایج حاصل از سیستم به مبادی ذی‌ربط.

البته در هر کشوری و در هر محیطی شناسایی اقدامات مقتضی، مستلزم بررسی محیط مورد نظر است و انجام تحقیقات گسترده می‌تواند در این زمینه راهگشا باشد.

نتیجه‌گیری

حسابداری بهای تمام شده کاربردهای متعدد و مهمی در کارآیی و اثر بخشی مدیریت دولتی دارد و ابزاری ارزشمند برای مدیریت سازمان‌های بخش عمومی همانند مدیریت فعالیت‌های بخش بازرگانی است. البته مشکلات اندازه‌گیری مربوط به برخی کاربردهای بهای تمام شده بایستی شناسایی بشود. استفاده از حسابداری بهای تمام شده احتمالاً گسترده‌تر خواهد شد، همان طوری که استفاده از مبنای تعهدی حسابداری به صورت موفقیت‌آمیزی در بسیاری از کشورهای جهان توسعه یافته است. و در این راستا دولت‌ها بایستی مزایای کاربرد حسابداری بهای تمام شده برای مدیریت را مورد توجه قرار دهند.

مفاهیم بهای تمام شده مورد استفاده در عملیات حسابداری بهای تمام شده به اهداف این عملیات بستگی دارد. در این راستا هزینه‌یابی کامل اهداف مختلفی را تأمین می‌کند اگر چه بایستی با توجه به شرایط و عملی بودن این مفهوم نسبت به انتخاب یا رد آن اقدام نمود.

تفاوت‌های بالقوه‌ای بین استانداردهای حسابداری مالی و مفاهیم حسابداری تمام شده وجود دارد ولی همسویی این دو گرایش در عملکرد بهینه سیستم حسابداری

مؤثر است. در صورتی که این همسویی وجود نداشته باشد تهیه صورت تطبیقی برای تبدیل اطلاعات مورد نیاز دو سیستم از یکدیگر الزامی است.

این مقاله سعی کرده است صرفاً در مقام یک تذکر نسبت به موضوع قابل طرح بودن حسابداری قیمت تمام شده در حسابداری دولتی، انجام وظیفه کند.

اجرای موفق سیستم حسابداری بهای تمام شده مستلزم مشارکت مدیران ارشد است. این مدیران ارشد دولتی هستند که اهداف را تعیین می کنند، سیاست ها را اجرا می کنند و در نحوه استفاده از حسابداری بهای تمام شده، چه اطلاعاتی در مورد بهای تمام شده فراهم بشود؟ چگونه در گزارش ها درج بشود؟ و چه تغییرات سیستمی ضروری است؟ پاسخگو هستند. بنابراین نقش کلیدی و مهم این اشخاص در موضوع بحث آشکار است.

یادداشتها:

- ۱- انگیزه نوشتن این مقاله از بررسی شماره ۱۲ فدراسیون بین المللی حسابداری (International Federation Of Accountants) تحت عنوان Perspectives On Cost Accounting For Governmevts و یا به تعبیری دورنمای حسابداری قیمت تمام شده برای بخش های دولتی برای مؤلف ایجاد شده است.
- ۲- آقای پروفیسور Yuji Ijiri در کنفرانس «چهارچوب مفهومی حسابداری» در هاروارد (در اکتبر سال ۱۹۸۲) مقاله ای تحت عنوان «چهارچوب مفهومی حسابداری مبتنی بر پاسخگویی» این مفهوم را در حسابداری وارد می کند و امروزه اغلب کشورها این مفهوم را در سطوح تئوری و کاربردی خود اعمال کرده اند.
- ۳- فدراسیون بین المللی حسابداری در مجموعه ای تحت عنوان Governmental Financial Reporting در فصل ۱۷ تحت عنوان Modifications To The Accrual Basis انواع حالت های مختلف مبنای تعهدی حسابداری را مورد بحث قرار می دهد. ضمناً در منبع مذکور در یادداشت شماره ۴ فوق در فصل های اول و دوم کتاب تعدادی از مباحث متداول حسابداری دولتی را مورد بحث قرار می دهد که در واقع حالت های بین مبنای نقدی و مبنای تعهدی حسابداری به تعداد بسیار می تواند مورد توجه قرار گیرد.

4- Guide To The Costing of Outputs in the Government of Canada (1999).

5- A Guide to Costing Service Delivery for Service Standards (1995).

6- Improving Output Costing and Examples (1994).

Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government (1995).

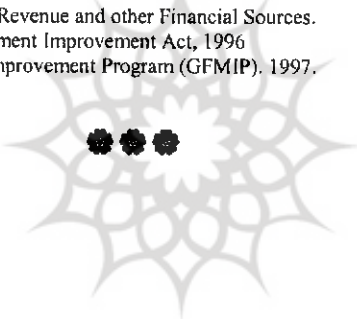
7- Reporting Financial Information by Segment , IAS NO.14.

منابع فارسی

اقوامی، داود؛ باباجانی، جعفر (۱۳۸۰). اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیر انتفاعی. تهران: انتشارات سمت.

منابع انگلیسی

- Ijiri, Yuji, On the Accountability – based Conceptual Framework, Journal of Accounting and Public Policy, ch. 2, 75-81, 1983, Elsevier Service Publishing co. Inc.
- Reporting Financial Information by Segment, International Accounting Standards (IAS) No. 14, IFAC, 1995.
- Perspectives on Cost Accounting For Governments, Study No. 12, International Federation of Accountants (IFAC), 1998.
- Governmental Financial Reporting, Modification to the Accrual Basis IFAC, 1995, pp. 164-181.
- Financial Accounting Theory, Rowan Jones and Manrice Pendlebury, Public Sector Accounting, IFAC, 1995, chapter 7.
- Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) No. 4: Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Governments.
- SFFAS No. 7: Accounting for Revenue and other Financial Sources.
- The Federal Financial Management Improvement Act, 1996
- Joint Financial Management Improvement Program (GFMIP). 1997.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی