

طراحی و تدوین مدل پایش قیمت تمام شده در بخش عمومی با محوریت دیوان محاسبات کشور (مطالعه‌ای کیفی با روش فراترکیب و گروه کانونی)

سید احمدرضا دستغیب^۱

چکیده:

هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی بازیگران اصلی بخش عمومی در خصوص بهای تمام شده با محوریت دیوان محاسبات و کارکردهای بهای تمام شده برای هر بازیگر و در نهایت ارائه مدلی به منظور پایش قیمت تمام شده در بخش عمومی است. این موضوع از یک طرف زمینه‌ساز شفافیت بیشتر و فراهم نمودن بستر مناسب پاسخگویی برای کلیه دستگاه‌های بخش عمومی خواهد بود و از طرف دیگر به دلیل تبیین و تفکیک نقش هر بازیگر، انضباط مالی را در پی خواهد داشت. جمع آوری و تحلیل داده‌ها در دو بخش کیفی گروه کانونی (Focus Group) و فراترکیب (Meta-Synthesis) صورت گرفت. نتایج گروه کانونی نشان داد شخصیت‌های نقش‌آفرین در حوزه بهای تمام شده عبارتند از: دستگاه اجرایی، دیوان محاسبات کشور و ذینفعان. به منظور شناسایی کارکردهای بهای تمام شده برای هر یک از شخصیت‌های مزبور از روش کیفی فراترکیب استفاده شد. نتایج این روش نشان داد: (۱) پنج کارکرد اصلی برای دیوان محاسبات در خصوص بهای تمام شده وجود دارد که عبارتند از: حسابرسی عملکرد، اطمینان بخشی در زمینه منصفانه بودن قیمت تمام شده، چگونگی ایفای مسئولیت پاسخگویی، ارزیابی عملکرد سیستم‌های هزینه‌یابی و خدمات مشاوره‌ای، (۲) هفت کارکرد اصلی برای دستگاه‌های اجرایی می‌توان در نظر گرفت که عبارتند از: سازوکارهای گزارشگری، قیمت‌گذاری صحیح خدمات و محصولات، ارتقای عملکرد دستگاه، سامانه‌های هزینه‌یابی، دستیابی به اهداف و تکالیف مد نظر قانونگذار، تدوین برنامه‌های تحقق‌پذیر و تعیین تعرفه‌ها و مالیات‌ها و (۳) شش کارکرد اصلی برای ذینفعان در خصوص بهای تمام شده وجود دارد که عبارتند از: اصلاح قوانین و مقررات، قیمت‌گذاری محصولات و خدمات، بودجه ریزی، وضع تعرفه‌ها و مالیات‌ها، ارزیابی عملکرد و حمایت از صنایع. در نهایت و بر اساس جمع‌بندی نظرات خبرگان مدل نهایی در دو بخش مرتبط به هم با عنوان هرم اشخاص و هرم قیمت تمام شده طراحی گردید.

واژگان کلیدی: قیمت تمام شده، بخش عمومی، دیوان محاسبات کشور، فراترکیب، گروه کانونی

۱. گروه علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

مقدمه

در این پژوهش هدف اصلی شناسایی بازیگران اصلی بخش عمومی در خصوص بهای تمام شده با محوریت دیوان محاسبات و کارکردهای بهای تمام شده برای هر بازیگر و در نهایت ارائه مدلی به منظور پایش قیمت تمام شده در بخش عمومی با محوریت دیوان محاسبات کشور است. واحدهای گزارشگر بخش عمومی به دنبال تحقق اهدافی هستند که در قوانین و مقررات بر عهده آنها گذاشته شده است. مدیران این واحدها جهت رسیدن به اهداف فوق وظایفی نظیر برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل عملکرد را بر عهده دارند. لیکن انجام این وظایف نیاز به اطلاعات دارد و به عقیده مغربی و تسلاوتاس^۱ (۲۰۲۲)، برتونی و همکاران^۲ (۲۰۱۷) و پیزی^۳ (۲۰۰۶) بخش عمده‌ای از این نیازهای اطلاعاتی از طریق سیستم اطلاعاتی حسابداری تأمین می‌گردد که اساساً دارای دو زمینه حسابداری مالی و مدیریت است.

محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات در بخش عمومی به طور مستقیم با رفاه اجتماعی مرتبط است (دراژیک و همکاران^۴، ۲۰۱۲، نمازی و ناظمی، ۱۳۹۴). به عبارت دیگر به عقیده نیشیمورا و همکاران^۵ (۲۰۲۱) و بست و کلاکگ^۶ (۲۰۲۲) در صورتی که دولت نتواند در حوزه‌های مختلف همچون انرژی، سلامت، صنعت و ... بهای تمام شده را به درستی محاسبه کند قیمت‌گذاری کالاها و خدمات، اخذ مالیات، دریافت سایر هزینه‌ها در بخش‌هایی که دولت متولی اقتصاد آن بخش است با انحراف جدی مواجه بوده و در نتیجه همه این موارد منجر به انحراف قابل توجه دولت از اهداف کوتاه مدت و بلند مدت می‌گردد. فلذا ضرر و زیان نهایی بر پیکره رفاه اجتماعی وارد خواهد شد.

مطابق با آنچه در خصوص قیمت تمام شده در ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری آمده است تکالیفی بر عهده دستگاههای اجرایی همچون تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات و محصولات، تعیین شاخص‌های هدفمند و نتیجه‌گرا و اخذ اعتبارات براساس قیمت تمام شده گذاشته شده است. با عنایت به عدم توجه و پیشرفت قابل قبول توسط دستگاههای اجرایی در خصوص این موضوع، ضروری است به وجه دیگر این موضوع یعنی جایگاه نهادهای نظارتی متمرکز شویم. بعبارت دیگر انتظار می‌رود نهادهای نظارتی در خصوص بهای تمام شده موقعیت و جایگاه خود را به درستی تبیین نمایند تا بتوانند به جوانب گوناگون بهای تمام شده از جمله کارکردهای آن برای ذینفعان گوناگون اشراف پیدا نمایند. از طرف دیگر تدوین مدلی که همه این جوانب را همچون پازلی در کنار یکدیگر قرار دهد درک بهتری از جایگاه نهادهای نظارتی به دست می‌دهد.

1. Almaghrabi & Tsalavoutas
2. Bertoni and et all
3. Pizzini
4. Dražić and et all
5. Nishimura
6. Beste & Klakegg

تا کنون در ایران پژوهش‌های گوناگونی در خصوص بهای تمام شده انجام شده است اما اغلب آنها یا در بخش خصوصی متمرکز بوده اند یا به محاسبه بهای تمام شده خدمات و کالاها توجه داشته اند (کوپر^۱، ۱۹۸۸، میشل^۲، ۱۹۹۴، کلارک و دیگران^۳، ۱۹۹۷، برتونی و همکاران، ۲۰۱۷، بوریت^۴، ۲۰۲۱، المغربی و تسلاوتاس، ۲۰۲۲، بست و کلاگگ، ۲۰۲۲). بنابراین با توجه به خلأ پژوهشی در این خصوص، هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی بازیگران اصلی بخش عمومی در خصوص بهای تمام شده با محوریت دیوان محاسبات و کارکردهای بهای تمام شده برای هر بازیگر و در نهایت ارائه مدلی به منظور پایش قیمت تمام شده در بخش عمومی است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش بهای تمام شده در بخش عمومی

بررسی مجموعه قوانین و مقررات کشور نشان می‌دهد که تعریف جامع و مانعی از بخش عمومی در کشور وجود ندارد و قانون‌گذار در بیان مفهوم بخش عمومی با ارجاع به قوانینی که ارتباط اندکی با موضوع دارند، بر این آشفتگی افزوده است (نجفی خواه، ۱۳۹۵). معیارهای تمییزکننده بخش عمومی و خصوصی در قوانین و مقررات منجر به ظهور مختصاتی متفاوت در اهداف، نحوه انجام فعالیت‌ها برای دستیابی به اهداف و تنوع واحدهای گزارشگر در بخش عمومی می‌گردد. مهمترین معیارهای تمییز بخش عمومی از خصوصی که در قوانین و مقررات به آنها اشاره شده است عبارتند از وظایف و کارکردها، مالکیت و کنترل (قانون محاسبات عمومی، ۱۳۶۶، قانون مدیریت خدمات کشوری، ۱۳۸۶، قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی، ۱۳۷۳، آیفک^۵، ۲۰۰۰). این موضوع که تفاوت‌های بنیادی در خصوص وظایف، اهداف و کارکردها در بخش خصوصی در مقایسه با بخش عمومی وجود دارد باعث می‌شود به اهمیت بهای تمام شده نیز از منظر بخش عمومی نگاهی مختص آن داشته باشیم. به اعتقاد درازیک و همکاران (۲۰۱۲)، بست و کلاگگ (۲۰۰۰)، المغربی و تسلاوتاس (۲۰۲۲) و برتونی و همکاران (۲۰۱۷) بهای تمام شده در بخش عمومی چندین کارکرد مدیریتی اساسی دارد:

- **بودجه‌ریزی:** بودجه‌ریزی به عنوان یک ساز و کار برنامه‌ای و نظارتی، نقش مهم و برجسته‌ای را در دولت ایفا می‌نماید. از جمله دلایل این امر می‌توان به شفافیت نتیجه و نیاز به تخصیص منابع به تعداد زیادی از فعالیت‌های مهم انحصاری که غیرانتفاعی بوده و دارای اهداف پیچیده می‌باشند، اشاره نمود.
- **کنترل و کاهش هزینه‌ها:** مدیران با بهره‌گیری از اطلاعات هزینه‌ای مناسب می‌توانند هزینه‌ها را با منفعت حاصل از فعالیت‌ها مقایسه نمایند؛ فعالیت‌های دارای ارزش افزوده و فاقد ارزش

1. Cooper
2. Mitchell
3. Clarke and et all
4. Burrirt
5. IFAC

افزوده را شناسایی نموده و در خصوص کاهش تخصیص منابع به فعالیت‌هایی که مقرون به صرفه نیستند، تصمیم‌گیری کنند.

- **قیمت‌گذاری کالاها و خدمات:** قیمت تمام شده، یک عنصر مهم در فرآیند تصمیم‌گیری برای تعیین قیمت کالاها و خدمات ارائه شده توسط دولت است. اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها حتی در مواقعی که کالاها و خدمات بر اساس تصمیمات سیاسی دولت به بهایی کمتر از مبلغ هزینه شده ارائه می‌شوند و یا زمانی که قیمت‌ها بر اساس قیمت بازار تعیین می‌گردند، همچنان به عنوان "هزینه‌های مربوط" به منظور تصمیم‌گیری تلقی می‌گردد.
- **سنجش عملکرد:** برای ارزیابی عملکرد هر یک از مراکز مسئولیت و عملکرد هر یک از مدیران مراکز در فواصل زمانی معین، مبالغی که واقعاً به کار گرفته شده است با مبالغ بودجه شده مقایسه می‌شود. با این مقایسه شناسایی علل احتمالی انحراف از مقادیر هزینه‌ها، سودها، جریان‌های ورود و خروج وجه نقد بودجه شده و سایر اهداف مالی تدوین شده امکان پذیر می‌شود. سپس مدیران می‌توانند برای تغییر در فعالیت‌ها یا تجدیدنظر در اهداف و برنامه‌های خود اقدامات لازم را به عمل آورند.
- **ارزیابی برنامه‌ها:** هزینه‌های مرتبط با برنامه‌های دولتی، زمانی که با معیارهای مناسب ارزیابی عملکرد ادغام و به صورت عمومی گزارش شود، می‌تواند به عموم و قانونگذاران در ارزیابی برنامه‌ها کمک نماید. مخارج برنامه‌های دولتی عاملی در اتخاذ تصمیمات سیاسی مربوط به صدور مجوزها، اصلاح و توقف برنامه‌ها می‌باشد. بسیاری از سازمان‌ها از اطلاعات مربوط به هزینه‌های برنامه‌ها به عنوان مبنایی برای ملاحظات هزینه-فایده استفاده می‌نمایند.
- **اتخاذ تصمیمات اقتصادی:** مدیران اغلب ناگزیرند از میان چند راهکار مختلف، یکی را انتخاب کنند و اتخاذ این تصمیم عموماً مبتنی بر مقایسه نتایج مالی چندین راهکار است. به عنوان مثال می‌توان به اجرای یک پروژه توسط خود سازمان یا برون سپاری آن اشاره کرد که مستلزم مقایسه هزینه‌های چندین گزینه مختلف است.
- **وضع تعرفه‌ها و مالیات‌ها:** زمانی که از یک نوع کالای وارداتی حقوق ورودی اخذ می‌گردد، قیمت تمام شده این محصول در بازار داخلی افزایش می‌یابد و رقابت پذیری آن در مقایسه با محصولات تولید داخل که قیمت تمام شده پایین‌تری دارند، کمتر می‌شود. بنابراین افزایش تعرفه واردات ابزاری برای تشویق تولید داخلی و افزایش هزینه واردات است.
- **حمایت از صنایع:** حمایت از صنایع داخلی به منظور رشد و توسعه آنها یکی از اهداف در هر دولتی است. ولی انتخاب صحیح سیاست حمایت از تولید داخلی بسیار پیچیده است، زیرا معمولاً این سیاست‌ها موجب افزایش قیمت‌ها و افزایش هزینه‌ها در اقتصاد شده و منجر به کاهش رفاه می‌شوند اما از سوی دیگر دولت‌ها بنا به دلایلی از جمله حفظ اشتغال، توسعه صنایع نوپا، حفظ صنایع مرتبط با امنیت ملی، مقابله با سیاست‌های تعرفه‌ای دیگر کشورها و مسائل زیست محیطی به اتخاذ سیاست‌های حمایتی که یکی از مهم‌ترین آن‌ها ایجاد تعرفه‌های گمرکی است، می‌پردازند.

بنابراین وجود کارکردهای گوناگون اعم از مالیات، حمایت، برنامه ریزی و ... باعث می‌شود نگرشی متفاوت نسبت به بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی حاصل گردد. این موضوع اهمیت شناسایی کارکردهای دقیق را برای بخش عمومی دوچندان می‌نماید که در این پژوهش یکی از وجوه مورد بررسی نیز همین مهم است.

شخصیت‌های بازیگر در بخش عمومی در خصوص بهای تمام شده

قیمت تمام شده محصولات و خدمات در نتیجه تعامل بین شخصیت‌های مختلفی تعیین می‌گردد. با محور قرار دادن نظریه تعادل نش^۱، شخصیت‌های موضوع بحث، لازم است از اصول و قوانینی تبعیت نموده و فعالیت‌هایی را در مسیر عمل به تکالیف قانونی و یا منتهی شدن به اهداف از پیش تبیین شده انجام دهند (کرپس^۲، ۱۹۸۷). بنابراین شناخت شخصیت‌های نقش‌آفرین در حوزه قیمت‌تمام شده موضوعی اساسی است تا از آن طریق قوانین و مقررات مرتبط با اشخاص مذکور و اقداماتی را که می‌توانند و یا می‌بایست انجام دهند تشریح نمود. پس از شناسایی شخصیت‌های بازیگر در بخش عمومی در خصوص بهای تمام شده از طریق گروه کانونی با کمک روش فراترکیب کارکردهای آنها برای هر شخصیت تبیین می‌گردد.

ابزار و روش‌های جمع‌آوری داده و تجزیه و تحلیل

در این پژوهش ابزار جمع‌آوری داده‌ها از طریق فیش‌ها، فرم‌ها و جداول محقق ساخته‌ای هستند که جهت ثبت کارکردهای بهای تمام شده استفاده شده است. این ابزارها (فرم‌ها و جداول) فرم استاندارد و خاصی ندارد و در هر مورد مطابق نیاز تهیه گردیده است. جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها در دو بخش کیفی گروه کانونی و فراترکیب در ادامه بیان می‌گردد.

گروه کانونی

به منظور هم‌افزایی و همفکری با متخصصین درباره شناسایی شخصیت‌های بازیگر در خصوص بهای تمام شده در بخش عمومی از روش فوکوس گروه استفاده می‌شود. مورگان گروه‌های کانونی را شکلی از مصاحبه گروهی می‌داند که شامل مصاحبه همزمان تعدادی از افراد بوده، تمرکز اصلی بر پرسش‌ها و پاسخهای مطرح شده بین محقق و مصاحبه‌شوندگان است (مورگان، ۱۳۹۴). در واقع این روش استفاده صریح از تعامل گروهی برای تولید داده‌ها و شناخت مسئله است.

بر اساس پروتکل برگزاری جلسات فوکوس گروه، یک نفر به عنوان مدیر جلسه (وظایف: شروع بحث و مذاکره با خوش آمدگویی و ارایه اطلاعات پیش زمینه‌ای به شرکت‌کنندگان، ارایه توضیحات اولیه پیرامون اصول جلسات، نظارت و کنترل بر تعامل اعضای گروه، شروع مجدد بحث و گفتگو در صورت مواجه شدن با مشکل یا مساله و بیان جملات پایانی و ابراز تشکر از شرکت

1. Nash Equilibrium

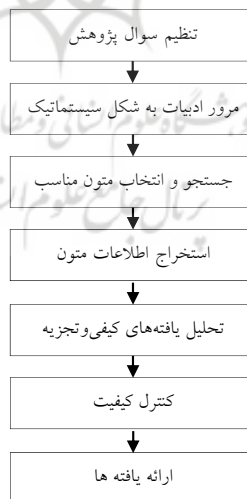
2. Kreps

کنندگان در تحقیق) و دو نفر هم به عنوان ارائه کننده شخصیت‌های شناسایی شده در جریان مطالعه سایر پژوهش‌ها، جلسات را هدایت می‌نمایند. مصاحبه بدون ساختار برگزار می‌شود و اعضای جلسه نیز نظرات خود را ارائه می‌نمایند. به منظور بررسی دقیق تر نظرات و درج آنها در مدل، یک نفر دیگر نیز پیشنهادات را در حین جلسه مکتوب می‌نماید.

فرا ترکیب

به منظور شناسایی کارکردهای بهای تمام شده برای هر یک از شخصیت‌های شناسایی شده در گروه کانونی از روش فرا ترکیب استفاده شده است. در روش فرا ترکیب کیفی، پژوهشگر از طریق ۷ مرحله به دنبال شناسایی کارکردهای بهای تمام شده می‌باشد. فرا ترکیب اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه‌ی مورد نظر برای فرا ترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و براساس ارتباط آنها با سؤال پژوهش تشکیل می‌شود. فرا ترکیب، مرور یکپارچه ادبیات کیفی موضوع مورد نظر و تجزیه و تحلیل داده‌های ثانویه و اصلی از مطالعات منتخب نیست، بلکه تحلیل یافته‌های این مطالعات است (زیمرا^۱، ۲۰۰۶). در این پژوهش، از روش هفت مرحله‌ای ساندلوسکی و باروس^۲ (۲۰۰۷) جهت استخراج علل سکوت گزینی استفاده شده است، که در شکل شماره ۱ به تصویر کشیده شده است:

شکل ۱. فرآیند ۷ مرحله‌ای تعیین شاخص‌ها (منبع: نوبلیت و هیر^۳، ۱۹۸۸)



1. Zimmer
2. Sandelowski and Barros
3. Noblit & Hare

برای بخش تحلیل فراترکیب، قلمرو زمانی پژوهش به منظور استخراج کارکردهای بهای تمام شده از بین مطالعات ۲۰ سال اخیر (۱۳۸۲-۱۴۰۲ یا ۲۰۰۲-۲۰۲۲) خواهد بود. در این بخش از مقالات و کتاب‌هایی که در تارنماهایی همچون جهاد دانشگاهی (SID)؛ پایگاه نشریات کشور (MAGIRAN)؛ پایگاه مجلات تخصصی نور (NOORMAGS)؛ مرجع بین‌المللی مقالات روز دنیا (Sciencedirect)؛ مرجع امرالد (Emeraldinsight) و پایگاه اطلاعاتی وایلی (onlinelibrary) استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان

حسابرسان دیوان محاسبات در یکی از طبقات حسابرِس، حسابرس ارشد، سر حسابرس، سر حسابرس ارشد و حسابرس کل قرار می‌گیرند. برای غنای بیشتر پژوهش گروه حسابرس کل را به دلیل سابقه و تجربه بیشتر در نظر گرفته‌ایم. تعداد اعضای گروه کانونی ۱۲ نفر بودند که مشخصات جمعیت شناختی آنان در جدول شماره ۱ آورده شده است. لازم به ذکر است دلیل اصلی اینکه همه افراد مرد هستند این است که تمامی حسابرسان کل در دیوان محاسبات مرد می‌باشند.

جدول شماره ۱. آمار جمعیت‌شناختی بخش کیفی - فوکوس گروه

ردیف	متغیر	سطوح	فراوانی	درصد فراوانی
۱	جنسیت	زن	۰	۰
		مرد	۱۲	۱۰۰
		جمع	۱۲	۱۰۰
۲	سابقه	زیر ۱۰ سال	۰	۰
		۱۰-۱۵	۲	۱۶
		بالتر از ۱۵ سال	۱۰	۸۴
		جمع	۱۲	۱۰۰
۳	پست	حسابرس ارشد	۰	۰
		سر حسابرس	۰	۰
		سر حسابرس ارشد	۰	۰
		حسابرس کل	۱۲	۱۰۰
		جمع	۱۲	۱۰۰

ردیف	متغیر	سطوح	فراوانی	درصد فراوانی
۴	سن	کمتر از ۳۰	۰	۰
		۳۰-۴۰	۱	۸
		بیشتر از ۴۰	۱۱	۹۲
		جمع	۱۲	۱۰۰
۵	مقطع تحصیلی	لیسانس	۳	۲۵
		فوق لیسانس	۳	۲۵
		دکتری	۶	۵۰
		جمع	۱۲	۱۰۰

شناسایی شخصیت‌های نقش آفرین - گروه کانونی

در جلسات گروه کانونی، مدیر جلسه پس از طرح موضوع و بیان اهداف مد نظر، از شرکت کنندگان در گروه کانونی درخواست نمود تا درباره اینکه شخصیت‌های نقش آفرین در موضوع بهای تمام در بخش عمومی چه کسانی هستند و این شخصیت‌ها در چه قالبی دسته بندی گردند و ارتباط آنها با هم چگونه است گفتگو کنند. در نهایت ماحصل برگزاری جلسات به صورت زیر است:

سه گروه در موضوع قیمت تمام شده نقش آفرینان اصلی هستند. گروه نخست، دستگاه‌های اجرایی هستند که در موضوع قیمت تمام شده وظیفه اجرایی و عملیاتی دارند. گروه دوم، اشخاصی هستند که وظیفه نظارتی بر عهده دارند و به دلیل اینکه پژوهش حاضر با هدف بهره‌برداری دیوان محاسبات کشور تدوین شده است، بنابراین دیوان محاسبات به عنوان شخصیت نقش آفرین گروه دوم گزینش شده است. در گروه سوم نیز ذینفعان متعددی که هم از نتایج فعالیت دستگاه اجرایی متأثر می‌شوند و هم اینکه به گزارش‌های دیوان محاسبات از ابعاد مختلف من جمله اطمینان بخشی آن اتکا می‌نمایند حضور دارند.

شخصیت‌های فوق الذکر لازم است قوانین و مقررات حوزه مسئولیتشان که به نحوی با قیمت تمام شده مرتبط است را رعایت نموده تا نتایج رضایت بخشی در رابطه با قیمت تمام شده، تحصیل گردد. به عبارتی دیگر، ضروری است دستگاه اجرایی سازوکاری تعاملی و کارآمد را تهیه، تنظیم و راه‌اندازی نماید تا بتواند به مسئولیت پاسخگویی خود از یک طرف و از طرف دیگر به شفافیت قیمت تمام شده جامعه عمل بپوشاند. این مهم نیز محقق نخواهد شد مگر اینکه دستگاه اجرایی برای موضوع قیمت تمام شده سامانه‌های هزینه‌یابی مناسب، کارآمد و مؤثر را به خدمت گیرد. دیوان محاسبات کشور نیز به عنوان شخصیت نقش آفرین دیگر، وفق ماده ۱ ق.د.م.ک. وظیفه نظارت بر کلیه فرایندهای مالی به منظور پاسداری از بیت المال را بر عهده دارد. لازمه این امر ایجاد تعامل پویا بین دیوان محاسبات و دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. دیوان محاسبات در

این فرآیند با رصد عملکرد دستگاه‌های اجرایی به عنوان یک نهاد نظارتی و پیشگیرانه وارد عمل می‌شود و با ارائه نتایج رسیدگی‌های صورت گرفته در قالب گزارش تفریغ بودجه، گزارش‌های درون سازمانی، گزارش تخلفات به هیأت‌های مستشاری و ارائه نظرهای کارشناسی و فنی به دستگاه‌های اجرایی، موجب تحقق اهداف مندرج در قوانین مالی-محاسباتی و بودجه‌ای کشور می‌گردد و می‌تواند در راستای ارتقای نحوه مدیریت، بودجه‌ریزی و بهبود عملکرد سیستم‌های هزینه‌یابی در دستگاه‌های اجرایی اثربخش باشد. علاوه بر این، دیوان محاسبات به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، با لحاظ قوانین و مقررات، یافته‌ها، نظرات و پیشنهادات ارائه شده را در قالب گزارشاتی جهت بهره‌برداری در دسترس ذینفعان قرار می‌دهد.

شخصیت نقش آفرین سوم، مشتمل بر طیف وسیعی از ذینفعان است که از آن جمله می‌توان به رهبری، مجلس، دولت، دستگاه‌های نظارتی، تأمین کنندگان مالی، مراجع بین‌المللی، شهروندان اشاره نمود. ذینفعان مذکور نیازها و علائق متفاوتی دارند. آن‌ها از نتایج فعالیت‌های دستگاه اجرایی متأثر می‌شوند و از طرف دیگر با اتکا به گزارش‌های دیوان محاسبات نسبت به عملکرد دستگاه اجرایی آگاه می‌گردند و در صورت صلاحیت قانونی و صلاحدید، اقداماتی با اتکا به گزارشات دیوان انجام می‌دهند.

بنابراین شخصیت‌های نقش آفرین در این حوزه سه وجه اصلی دارد که عبارتند از دستگاه اجرایی، دیوان محاسبات کشور و ذینفعان.

کارکردهای بهای تمام شده برای هر بازیگر- روش فراترکیب

برای دستیابی به کارکردهای بهای تمام شده برای هر یک از شخصیت‌های پیشگفته، از روش فراترکیب استفاده شد. برای پیاده‌سازی روش فراترکیب از هفت مرحله به شرح آنچه در ادامه بیان شده استفاده گردید.

گام اول- مشخص کردن هدف و تنظیم سوالات پژوهش

جهت تنظیم سوالات پژوهش باید به موارد مندرج در جدول شماره ۲ توجه کرد:

جدول ۲. سوالات کلی جهت شروع روش فراترکیب

پاسخ سوال	پارامترهای سوالی
مهمترین کارکردهای بهای تمام شده برای هر بازیگر چیست؟	سوال پژوهش (what)؟
تمام حوزه‌های تحقیقاتی فارسی و انگلیسی در پایگاه‌های مختلف	جامعه مورد مطالعه (who)؟
۱۳۸۲ الی ۱۴۰۲ یا ۲۰۰۲-۲۰۲۲	بازه زمانی پژوهش (when)؟
بررسی موضوعی آثار، شناسایی و یادداشت برداری نکات کلیدی، تحلیل مفاهیم، دسته بندی مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده.	چگونه (How)؟

گام دوم - بررسی نظام‌مند پیشینه

مرحله شناسایی مطالعات شامل جستجوی کلمات کلیدی و مترادف‌های آنها در پایگاه‌های علمی معتبر داخلی و خارجی، برای سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۴۰۲ است. در این مرحله پیشینه مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش پایگاه‌های اطلاعاتی، مجله‌ها و موتورهای جستجوی مختلفی بین سال‌های فوق‌الذکر بررسی شدند.

گام سوم - جست و جو و انتخاب مقاله‌های مناسب

براساس نتایج اولیه حاصل از جستجو با واژگان فارسی "بخش عمومی، بهای تمام شده، دیوان محاسبات کشور، ذینفعان بهای تمام شده، بهای تمام شده در دستگاه اجرایی، نظارت و بهایی، قیمت گذاری در بخش عمومی، قیمت گذاری انتقالی در بخش عمومی" و معادل‌های انگلیسی تعداد ۳۲۵ مقاله و کتاب مرتبط با ماهیت پژوهش شناسایی شد و برای انتخاب مطالعات مناسب براساس الگوریتم ارزیابی حیاتی اقدامات لازم انجام شد. مراحل پالایش در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. پالایش منابع مورد استفاده براساس روش ارزیابی حیاتی

مرحله	منابع جستجو شده	تعداد
مرحله ۱	تعداد منابع یافت شده	۳۲۵
	تعداد منابع رد شده بر اساس عنوان	(۴۷)
مرحله ۲	منابع غربال شده براساس عنوان	۲۷۸
	تعداد منابع رد شده از نظر چکیده	(۱۱۴)
مرحله ۳	منابع غربال شده براساس چکیده	۱۶۴
	تعداد منابع رد شده از نظر محتوا	(۱۴۷)
مرحله ۴	تعداد منابع نهایی	۱۷

ماخذ: یافته‌های پژوهشگر

براساس غربالگری پژوهش‌ها از سه حیث عنوان، چکیده و محتوا مشخص شد تعداد ۱۷ پژوهش می‌تواند به عنوان مبنای ارزیابی قرار گیرد. سپس با کمک ۱۰ شرط کیفی الگوریتم ارزیابی حیاتی؛ غربال نهایی روی ۱۷ منبع صورت گرفت و ۱۱ منبع جهت تعیین شاخص‌های اجزای اصلی مدل مورد استفاده قرار گرفت. این روش یک مقیاس ۵۰ امتیازی می‌باشد که پژوهشگر براساس نظام امتیازبندی، هر مقاله‌ای را که پایین‌تر از امتیاز ۳۰ باشد را حذف می‌کند. این برنامه، شاخصی است که به پژوهشگر کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعه‌های کیفی پژوهش را مشخص کند.

برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی معیاری است که با طرح ده سوال کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعات کیفی پژوهش مشخص شود. این سوالات بر موارد زیر تمرکز دارد:

۱. اهداف پژوهش
۲. منطق روش
۳. طرح پژوهش
۴. روش نمونه‌برداری
۵. جمع‌آوری داده‌ها
۶. انعکاس‌پذیری که شامل رابطه‌ی بین پژوهشگر و شرکت‌کنندگان است
۷. ملاحظات اخلاقی
۸. دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها
۹. بیان واضح و روش یافته‌ها
۱۰. ارزش پژوهش

در این مرحله، پژوهشگر به هر یک از سوالات یک امتیاز کمی (حداقل صفر و حداکثر پنج) می‌دهد و سپس یک فرم ایجاد می‌کند. بنابراین، او می‌تواند امتیازاتی را که به هر مقاله یا کتاب داده است، جمع کند و به سادگی مجموعه مقاله‌ها را بررسی کند و نتایج ارزیابی را ببیند. برای هر مقاله براساس معیارهای یاد شده امتیازی بدین ترتیب در نظر گرفته شده است: مقاله عالی (۴۱-۵۰)، مقاله خیلی خوب (۳۱-۴۰)، مقاله خوب (۲۱-۳۰)، متوسط (۱۱-۲۰) و ضعیف (۰-۱۰). در پژوهش حاضر تنها مطالعاتی که امتیاز مقاله‌های عالی و خیلی خوب را داشته‌اند انتخاب شده و بقیه از فرآیند بررسی حذف شده‌اند.

گام چهارم تا هفتم - استخراج اطلاعات، تجزیه و تحلیل و ترکیب آنها و ارائه یافته‌ها
 براساس پژوهش‌های تایید شده، اقدام به استخراج اطلاعات در قالب مولفه‌های پژوهش می‌شود. در این مرحله اقدام به استخراج مضامین پژوهش می‌شود و به منظور تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی جهت تعیین مولفه‌های پژوهش از روش تعیین فراوانی کل، استفاده شد. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تایید شده، مطابق آنچه در جدول شماره ۴ الی ۶ مشاهده می‌شود، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس مجموع تعداد پژوهشگرانی که مولفه‌های نوشته شده در ستون جدول مذکور را پیشنهاد داده‌اند در ردیف جمع و متناظر با ستون مربوطه می‌نویسیم. در صورتی که امتیاز کسب شده برای هر ستون از میانگین تعداد پژوهش‌ها (۸،۵) بالاتر باشد، شاخص مربوطه مورد تایید قرار می‌گیرد.

جدول شماره ۴. کارکردهای اصلی شناسایی شده در روش فراترکیب برای دیوان محاسبات

شفافیت در گزارشگری	۶	<input checked="" type="checkbox"/>
تهیه گزارش تفریح بودجه	۴	<input checked="" type="checkbox"/>
خدمات مشاوره‌ای	۱۴	<input checked="" type="checkbox"/>
اصلاح روش‌های حسابرسی	۲	<input checked="" type="checkbox"/>
ارزیابی عملکرد سیستم‌های هزینه‌یابی	۱۲	<input checked="" type="checkbox"/>
حمایت از صنایع	۵	<input checked="" type="checkbox"/>
چگونگی ایفای مسئولیت پاسخگویی	۱۲	<input checked="" type="checkbox"/>
بودجه ریزی	۲	<input checked="" type="checkbox"/>
مشارکت در امر سیاستگذاری	۴	<input checked="" type="checkbox"/>
اطمینان بخشی در زمینه منصفانه بودن قیمت تمام شده	۱۱	<input checked="" type="checkbox"/>
حسابرسی عملکرد	۹	<input checked="" type="checkbox"/>
تدوین برنامه‌های آتی دولت	۲	<input checked="" type="checkbox"/>
پیشنهاد اصلاح قوانین و مقررات	۶	<input checked="" type="checkbox"/>
موفقه‌ها	جمع	تایید/رد

ماخذ: یافته‌های پژوهشگر

جدول شماره ۵. کارکردهای اصلی شناسایی شده در روش فراترکیب برای دستگاههای اجرایی

بهبود مدیریت	۶	<input checked="" type="checkbox"/>
ارتقای عملکرد دستگاه	۱۲	<input checked="" type="checkbox"/>
افزایش رفاه اجتماعی	۲	<input checked="" type="checkbox"/>
قیمت‌گذاری صحیح خدمات و محصولات	۱۲	<input checked="" type="checkbox"/>
سازوکارهای گزارشگری	۱۲	<input checked="" type="checkbox"/>
پاسخگویی به مراجع بین‌المللی	۲	<input checked="" type="checkbox"/>
تدوین برنامه‌های تحقق‌پذیر	۴	<input checked="" type="checkbox"/>
دستیابی به اهداف و تکالیف مد نظر قانونگذار	۱۱	<input checked="" type="checkbox"/>
سامانه‌های هزینه‌یابی	۱۲	<input checked="" type="checkbox"/>
ایفای مسئولیت پاسخگویی	۲	<input checked="" type="checkbox"/>
تعیین تعرفه‌ها و مالیات‌ها	۱۰	<input checked="" type="checkbox"/>
موفقه‌ها	جمع	تایید/رد

ماخذ: یافته‌های پژوهشگر

جدول شماره ۶. کارکردهای اصلی شناسایی شده در روش فراترکیب برای ذینفعان

حمایت از صنایع	بهبود مدیریت	قیمت‌گذاری محصولات و خدمات	ارزیابی عملکرد	ایفای مسئولیت پاسخگویی	وضع تعرفه‌ها و مالیات‌ها	پاسخگویی به مراجع بین‌المللی	بودجه ریزی	اطمینان بخشی در زمینه متصفانه بودن قیمت تمام شده	اصلاح قوانین و مقررات	موظف‌ها
۱۱	۲	۱۴	۹	۶	۱۴	۳	۱۳	۲	۱۱	جمع
<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	تایید/رد

ماخذ: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس آنچه در بخش قبلی بدان پرداخته شد، سه گروه در امر قیمت تمام شده در حال نقش آفرینی هستند. کارکردهای قیمت تمام شده بر اساس شخصیت‌های مذکور در سه بخش (۱) کارکردهای قیمت تمام شده منتسب به دستگاه اجرایی، (۲) کارکردهای قیمت تمام شده منتسب به دیوان محاسبات کشور و (۳) کارکردهای قیمت تمام شده منتسب به ذینفعان قابل تفکیک هستند. اهم کارکردهای مذکور در جداول ۴ الی ۶ ارائه گردید. در ادامه توضیحاتی برای تبیین بیشتر موارد ذکر شده در جداول آمده است ارائه می‌گردد.

تغییرات شگرفی در زمینه فناوری، تجزیه و تحلیل‌ها داده‌ها و ارائه گزارش‌ها رخ داده است. دستگاه‌های اجرایی نیز با عنایت به این مهم بدین نتیجه دست یافته‌اند که باید روش‌های انجام کار و فرایندهای خود را بهبود بخشند و ضمن افزایش مستمر کیفیت کالاها و خدمات، هزینه‌ها را به نحو قابل قبولی کاهش دهند. در این راستا دستگاه اجرایی می‌بایست در روش‌های حسابداری و مدیریتی خویش تجدیدنظر کنند. این نیاز مبرم از یک سو رشد و توسعه دیدگاه‌های جدید در زمینه حسابداری مدیریت و از سوی دیگر باعث ایجاد تحول در ارائه روش‌های نوین محاسبه قیمت تمام شده کالاها و خدمات از جمله جایگزینی سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته به جای سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی گردیده است. در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به عنوان یکی از روش‌های هزینه‌یابی نوین، با برقراری رابطه درست و منطقی میان هزینه‌ها، منابع، فعالیت‌ها و خدمات (خروجی‌ها)، امکان محاسبه دقیق‌تر بهای تمام شده فراهم می‌گردد و این امر زمینه‌های لازم را برای بودجه‌ریزی عملیاتی و مدیریت هزینه‌ها امکان‌پذیر می‌سازد. هدف اصلی بکارگیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، استقرار نظام پاسخگویی توانمند در برابر نیازهای درون سازمانی و برون سازمانی است و امکان پاسخگویی را برای مدیران سازمان‌های دولتی فراهم

می‌کند. روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، زیربنا و مکمل نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد و مدیریت راهبردی هزینه‌هاست و با محاسبه عادلانه هزینه‌های یک نوع کالا یا خدمت، می‌تواند بستر مناسبی را برای تصمیم‌گیری مدیران فراهم کند.

از طرف دیگر، دیوان محاسبات کشور در راستای انجام وظایف و مسئولیت‌های خود به ارائه خدمات اطمینان بخشی و خدمات مشاوره‌ای می‌پردازد. خدمات اطمینان بخشی خدمات حرفه‌ای مستقلی است که اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات را افزایش می‌دهد. چنین خدماتی از آن جهت ارزشمندند که ارائه دهندگانشان مستقل بوده و فرض بر این است که نسبت به اطلاعاتی که رسیدگی می‌کنند، بی‌طرف هستند. بنابراین، دیوان محاسبات با ارائه خدمات اطمینان بخشی (حسابرسی) و همچنین خدمات مشاوره‌ای، ضمن ایفای مسئولیت قانونی، یافته‌ها، نظرات و پیشنهادات خود را در خصوص نحوه محاسبه قیمت تمام شده، اجزای قیمت تمام شده، سیستم‌های هزینه‌یابی دستگاه و ... در قالب گزارش تفریغ بودجه و یا در قالب نظرات کارشناسی جهت رفع موارد نقص و ضعف و یا ارتقای وضعیت فعلی به دستگاه اجرایی ارائه می‌نماید.

دینفعان نیز به عنوان شخصیت نقش‌آفرین دیگر، علاوه بر تعامل با دستگاه‌های اجرایی و در میان گذاشتن علائق و انتظارات خود در خصوص این موضوع، از نتایج حاصل از رسیدگی به قیمت تمام شده در قالب گزارشات ارائه شده توسط دیوان محاسبات کشور در راستای رفع نیازهای اطلاعاتی خود استفاده می‌نمایند و همچنین از نتایج حاصل از عملکرد کارآمد و مؤثر سیستم‌های قیمت تمام شده در دستگاه‌های اجرایی منتفع می‌گردند. مجلس شورای اسلامی به عنوان یکی از دینفعان، از نتایج رسیدگی‌های صورت گرفته در زمینه قیمت تمام شده در راستای اتخاذ تصمیمات و قانونگذاری استفاده می‌نماید و یا به عنوان مثالی دیگر، شهروندان از رسیدگی‌های صورت گرفته در زمینه قیمت تمام شده توسط دیوان محاسبات، انتظار دارند تقویم کالاها و خدمات مورد نیاز مردم به صورتی عادلانه انجام شود. علاوه بر این، دولت نیز به عنوان یکی دیگر از دینفعان قیمت تمام شده می‌تواند در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل عوامل قیمت تمام شده نقش‌آفرینی کند. عبارت دیگر، دولت می‌تواند با مقایسه بین هزینه‌های بودجه شده و هزینه‌های واقعی، به تجزیه و تحلیل انحرافات پرداخته و در جهت رفع آنها تلاش نماید. عموم مردم نیز از طریق گزارش تفریغ بودجه سالیانه در جریان عملکرد دستگاه‌های اجرایی نسبت به رعایت مفاد مندرج در قانون بودجه قرار می‌گیرند. بنابراین قیمت تمام شده برای هر یک از دینفعان کارکردهای مختلفی می‌تواند داشته باشد.

مدل پایش قیمت تمام شده

بر اساس جمع بندی نظرات خبرگان گروه کانونی در حوزه قیمت تمام شده و بر اساس آنچه در بخش پیشگفته (شخصیت‌های نقش‌آفرین در قیمت تمام شده و کارکردهای قیمت تمام شده) مطرح شد مدل نهایی در دو بخش مرتبط به هم طراحی گردید. یک بخش از مدل به

شخصیت‌های نقش‌آفرین در قیمت تمام شده اشاره دارد که با عبارت "هرم اشخاص" تحریر شده است و بخش دوم مدل مزبور نیز که به کارکردهای قیمت تمام شده اشاره دارد با عبارت "هرم قیمت تمام شده" تبیین شده است. در شکل شماره ۲، مدل پایش قیمت تمام شده در قالب دو هرم که با یکدیگر ارتباط مفهومی دارند به تصویر کشیده شده است.

اجزای تشکیل دهنده "هرم اشخاص" در این مدل عبارت است از (۱) دیوان محاسبات کشور به عنوان نهاد ناظر، (۲) دستگاه‌های اجرایی به عنوان واحدهای مجری و (۳) ذینفعان به عنوان استفاده‌کنندگان از نتایج حاصل از پایش قیمت تمام شده. در بخش "هرم قیمت تمام شده" این مدل نیز به موضوعات (۱) قیمت تمام شده و حسابرسی، (۲) قیمت تمام شده و هزینه‌یابی و (۳) کارکردهای قیمت تمام شده پرداخته شده است که مرتبط با اجزای هرم اشخاص می‌باشد.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

شکل شماره ۲. مدل پایش قیمت تمام شده



توجه: مدل طراحی شده به استناد تئوری ذینفعان و بازی‌ها، مورد تأیید می‌باشد. دلیل اصلی این امر تأیید پذیری و توضیح‌پذیری مدل حاضر به پیشنهاد نظریه‌های مذکور است.

در دو وجه از وجوه شش‌گانه مدل پایش قیمت تمام شده به "دیوان محاسبات کشور" و "قیمت تمام شده و حسابرسی" اشاره شده است که در آن به ارائه خدمات اطمینان بخشی، خدمات مشاوره‌ای و ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط دیوان محاسبات کشور و همچنین به این موضوع که دیوان محاسبات یافته‌ها، نظرات و پیشنهادات خود را در خصوص سیستم‌های هزینه‌یابی در قالب گزارش تفریغ بودجه و یا در قالب نظرات کارشناسی جهت رفع موارد نقص و ضعف و یا ارتقای وضعیت فعلی به دستگاه اجرایی ارائه می‌نماید، اشاره می‌گردد.

از طرفی دیگر، "دستگاه اجرایی" و "قیمت تمام شده و هزینه‌یابی" به عنوان دو وجه دیگر در مدل پایش قیمت تمام شده مطرح شده‌اند. دستگاه اجرایی در راستای اجرای تکالیف قانونی خود و در راستای پاسخگویی و شفاف سازی وظایف محوله، اقدام به محاسبه مناسب، کارآمد و مؤثر قیمت تمام شده محصولات و خدمات می‌نماید. نتایج محاسبه صحیح بهای تمام شده با بهره‌گیری از سامانه‌های هزینه‌یابی پیشرفته قیمت تمام شده دارای موارد کاربرد متعددی برای دستگاه‌های اجرایی است که از جمله آن می‌توان به استفاده از نتایج آن در قیمت‌گذاری کالاها و خدمات، بودجه‌ریزی، سنجش عملکرد و حمایت از صنایع اشاره نمود.

"ذینفعان" و "کارکردهای قیمت تمام شده" نیز به عنوان وجوه دیگر هرم اشخاص و قیمت تمام شده هستند که با یکدیگر در مدل پایش مرتبط هستند. در حقیقت ذینفعان علاوه بر تعامل با دستگاه‌های اجرایی و در میان گذاشتن علائق و انتظارات خود در خصوص قیمت تمام شده، از نتایج حاصل از رسیدگی به قیمت تمام شده در قالب گزارشات ارائه شده توسط دیوان محاسبات کشور در راستای رفع نیازهای اطلاعاتی خود استفاده می‌نمایند و همچنین از نتایج حاصل از عملکرد کارآمد و مؤثر سیستم‌های قیمت تمام شده در دستگاه‌های اجرایی منتفع می‌گردند.

بنابراین مدل پایش قیمت تمام شده، از چند جنبه به موضوع قیمت تمام شده پرداخته و تا حد امکان خلأهای احتمالی را پوشش داده تا حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور نگاهی همه‌جانبه و فراگیر به موضوع قیمت تمام شده داشته باشند. از یک‌سو شخصیت‌های دخیل در موضوع قیمت تمام شده را شناسایی و معرفی نموده و از سوی دیگر کارکردهایی که قیمت تمام شده برای هر یک از شخصیت‌های مذکور می‌توانست داشته باشد را به تصویر کشیده است.

نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهاد

هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی بازیگران اصلی بخش عمومی در خصوص بهای تمام شده با محوریت دیوان محاسبات و کارکردهای بهای تمام شده برای هر بازیگر و در نهایت ارائه مدلی به منظور پایش قیمت تمام شده در بخش عمومی است.

به منظور هم‌افزایی و همفکری با متخصصین درباره شناسایی شخصیت‌های بازیگر در خصوص بهای تمام شده در بخش عمومی از روش فوکوس گروه استفاده شد. نتایج حاصل از برگزاری گروه کانونی نشان داد، سه گروه در موضوع قیمت تمام شده نقش‌آفرینان اصلی هستند. گروه نخست، دستگاه‌های اجرایی هستند که در موضوع قیمت تمام شده وظیفه اجرایی

و عملیاتی دارند. گروه دوم، اشخاصی هستند که وظیفه نظارتی بر عهده دارند و به دلیل اینکه پژوهش حاضر با هدف بهره برداری دیوان محاسبات کشور تدوین شده است، بنابراین دیوان محاسبات به عنوان شخصت نقش آفرین گروه دوم گزینش شده است. در گروه سوم نیز ذینفعان متعددی که هم از نتایج فعالیت دستگاه اجرایی متأثر می‌شوند و هم اینکه به گزارش‌های دیوان محاسبات از ابعاد مختلف من جمله اطمینان بخشی آن اتکا می‌نمایند حضور دارند.

به منظور شناسایی کارکردهای بهای تمام شده برای هر یک از شخصیت‌های شناسایی شده در گروه کانونی از روش فراترکیب استفاده شده است. نتایج این روش نشان داد؛ (۱) ۵ کارکرد اصلی برای دیوان محاسبات در خصوص بهای تمام شده وجود دارد که عبارتند از: حساسی عملکرد، اطمینان بخشی در زمینه منصفانه بودن قیمت تمام شده، چگونگی ایفای مسئولیت پاسخگویی، ارزیابی عملکرد سیستم‌های هزینه‌یابی و خدمات مشاوره‌ای، (۲) ۷ کارکرد اصلی برای دستگاه‌های اجرایی می‌توان در نظر گرفت که عبارتند از: سازوکارهای گزارشگری، قیمت گذاری صحیح خدمات و محصولات، ارتقای عملکرد دستگاه، سامانه‌های هزینه‌یابی، دستیابی به اهداف و تکالیف مد نظر قانونگذار، تدوین برنامه‌های تحقق پذیر و تعیین تعرفه‌ها و مالیات‌ها و (۳) ۶ کارکرد اصلی برای ذینفعان در خصوص بهای تمام شده وجود دارد که عبارتند از: اصلاح قوانین و مقررات، قیمت گذاری محصولات و خدمات، بودجه‌ریزی، وضع تعرفه‌ها و مالیات‌ها، ارزیابی عملکرد و حمایت از صنایع.

بر اساس جمع بندی نظرات خبرگان مدل نهایی در دو بخش مرتبط به هم طراحی گردید. یک بخش از مدل به شخصیت‌های نقش آفرین در قیمت تمام شده اشاره دارد که با عبارت "هرم اشخاص" نامگذاری شد و بخش دوم مدل مزبور نیز که به کارکردهای قیمت تمام شده اشاره دارد با عبارت "هرم قیمت تمام شده" تبیین شده است.

به دیوان محاسبات توصیه می‌شود از مدل طراحی شده در این پژوهش به منظور تبیین و درک چگونگی قرارگیری و ایفای نقش خود در موضوع بهای تمام شده در قبال دستگاه اجرایی و سایر ذینفعان اهتمام داشته باشد و با کمک کارکردهای تشریح شده برای هر یک از نقش آفرینان در راستای دستیابی به اهداف قانونگذار نسبت به بهای تمام شده گام بردارد. این موضوع از گسیختگی رفتاری هر یک از نقش آفرینان جلوگیری کرده و علاوه بر این در اثربخشی و ارتقای سطح کارایی موثر خواهد بود.

علاوه بر این به پژوهشگران توصیه می‌شود در راستای غنای بیشتر موضوع و دستیابی به اهدافی جامع تر، موضوع پژوهش حاضر را در قالب نقش آفرینی کلیه دستگاه‌های نظارتی به جای صرفاً دیوان محاسبات کشور مد نظر قرار دهند. این موضوع منجر به شناسایی ارتباط بین کلیه دستگاه‌های نظارتی نیز می‌گردد و به نوعی می‌تواند از موازی کاری دستگاه‌های نظارتی در خصوص موضوع بهای تمام شده جلوگیری نماید.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی مصوب سال ۱۳۷۳.
۲. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶.
۳. قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب سال ۱۳۸۶.
۴. مورگان، دیوید (۱۳۹۴). فوکوس گروه به مثابه پژوهش کیفی، ترجمه نصرت فتی، تهران، نشر نی.
۵. نجفی خواه محسن. (۱۳۹۵). مرز میان بخش عمومی و بخش خصوصی در حقوق ایران با تأکید بر برنامه خصوصی‌سازی و برون‌سپاری فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه؛ ۲۱ (۴): ۱۳۳-۱۰۱
۶. نمازی، محمد، ناظمی، امین. (۱۳۹۴). تعیین ارزیابی سودمندی اطلاعات بهایابی و عوامل مؤثر در بکارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت از دیدگاه مدیران (مورد مطالعه بانک کشاورزی ایران). پژوهش‌های تجربی حسابداری. ۱۵ (۱). ۱۰۵-۱۲۷.

ب- منابع خارجی:

1. Beste, T., & Klakegg, O. J. (2022). Strategic change towards cost-efficient public construction projects. *International Journal of Project Management*, 40(4), 372-384.
2. Almaghribi, K. S., & Tsalavoutas, I. (2022). Political spending, related voluntary disclosure, and the cost of public debt. *Journal of Financial Stability*, 63, 101085.
- 3.
4. Bertoni, M., De Rosa, B. and Dražić Lutlisky, I., 2017. Opportunities for the improvement of cost accounting systems in public hospitals in Italy and Croatia: A case study. *Journal of Contemporary Management Issues*, 22 (Special issue), pp. 109-128.
5. Burritt, R. L., & Christ, K. L. (2021). Full cost accounting: A missing consideration in global tailings dam management. *Journal of Cleaner Production*, 321, 129016.
6. Clarke, P. J. Hill, N. T. and K. Stevens. (1997). Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to and Opportunities for Change, Working Paper (University College, Dublin).
7. Cooper, R. (1988). The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When Do I Need an Activity Based Cost System? *Journal of Cost Management*, 2, PP. 34–36.
8. Dražić Lutlisky, I., Vašiček, V. and Vašiček, D., 2012. Cost planning and control in Croatian public sector. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25(2), pp. 413-434
9. IFAC, Perspectives on cost accounting for government (International public sector study), September 2000.
9. Kreps D.M. (1987) "Nash Equilibrium." In: Palgrave Macmillan (eds) *The New Palgrave Dictionary of Economics*. Palgrave Macmillan, London.
10. Mitchell, F. (1994). A Commentary on the Applications of Activity-Based Costing, *Management Accounting Research*, 5, PP. 261–277.
11. Mitchell, F. (1994). A Commentary on the Applications of Activity-Based Costing, *Management Accounting Research*, 5, PP. 261–277.
12. Nishimura, S., Ohtsuki, T., Goto, N., & Hanaki, K. (2021). Technical-knowledge-integrated material flow cost accounting model for energy reduction in industrial wastewater treatment. *Cleaner Environmental Systems*, 3, 100043.
13. Noblit, G.W. and Hare, R.D. (1988) *Meta-Ethnography: Synthesizing Qualitative studies*. Sage Publications, Newbury Park.
14. Sandelowski, M. and Barros, J. (2007). *Handbook for Synthesizing Qualitative Research*. Springer publishing company Inc
15. Pizzini, M. (2006). The Relation between Cost-System Design, Managers' Evaluations of the Relevance and Usefulness of Cost Data, and Financial Performance: An Empirical Study of US Hospitals, *Accounting, Organization and Society*, 31, PP. 179-210.
16. Zimmer L. (2006). Qualitative meta-synthesis: a question of dialoguing with texts. *J Adv Nurs*. Feb;53(3):311-8. doi: 10.1111/j.1365-2648.2006.03721.x. PMID: 16441536.