

عنوان مقاله " بررسی ابعاد ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری "

سید محمد تقی زاده -

دانشگاه صنعتی امیرکبیر - رئیس اداره هزینه ای امور مالی، عضو انجمن
حسابداران خبره ایران و انجمن حسابداری ایران

بررسی ابعاد ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری

چکیده:

ماده 16 که به منظور افزایش بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) و کنترل مراحل انجام کار و یا هردو، جلوگیری از تمرکز تصمیم‌گیری و اعطاء اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود تصویب شد و درصدد است تا بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات دولتی را تعیین نماید، دچار چالش‌هایی است که به بررسی ابعاد آن می‌پردازیم.

بکارگیری مبنای حسابداری مناسب، پیروی از اصول و قواعد پیشنهادی سازمان‌های بین‌المللی و طراحی نظامی که بهای خدمات و کالاهای ارائه شده توسط دولت را محاسبه نماید، از جمله ضرورت‌هایی است که باید توسط قانون‌گذاران مالی مدنظر قرار گیرد. اجرای ماده 16 مستلزم کاربرد حسابداری بهای تمام‌شده در دستگاه‌های دولتی مشمول قانون مدیریت خدمات کشوری است.

کلید واژه:

قانون مدیریت خدمات کشوری، قیمت تمام شده، قانون برنامه چهارم توسعه، حسابداری تعهدی.

مقدمه

قانون مدیریت خدمات کشوری مشتمل بر 15 فصل و 128 ماده و 106 تبصره در جلسه مورخ هشتم مهرماه 1386 کمیسیون مشترک رسیدگی به لایحه مدیریت خدمات کشوری مجلس شورای اسلامی طبق اصل 85 قانون اساسی تصویب شد و پس از موافقت مجلس با اجرای آزمایشی آن به مدت پنج سال، در تاریخ 1386/7/18 به تائید شورای نگهبان رسید و در تاریخ 86/7/24 جهت اجرا طی نامه‌ای از سوی رئیس مجلس به دولت ابلاغ شد. دولت به لحاظ مشکلات مالی و منبع درآمدی اجرای این قانون در سال 87 تنها بخش کوچکی از آن را درباره بازنشستگان اجرا کرد و اجرای قانون را برای کلیه کارکنان دولت و به طور کامل برای بازنشستگان از سال 1388 انجام شد.

فصل دوم این قانون (راهبردها و فناوری انجام وظایف دولت) شامل مواد 13 تا 24 می‌باشد.

ماده 16 که به منظور افزایش بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) و کنترل مراحل انجام کار و یا هردو، جلوگیری از تمرکز تصمیم‌گیری و اعطاء اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود تصویب شد و درصدد است تا بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات دولتی را تعیین نماید، دچار چالش‌هایی است که به بررسی ابعاد آن می‌پردازیم.

موضوعی که امروزه صاحب نظران عرصه حسابداری دولتی در ایران در **مقالات خود** به آن اشاره می‌کنند، **فقدان چارچوب نظری مناسب جهت حسابداری دولتی در ایران** است. مسائل و مشکلات بعدی از جمله نبود نظامی که بهای تمام‌شده خدمات و کالاهای دولتی را به‌طور مناسب محاسبه نماید، احساس می‌شود. [14].

اجرای ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری و آئین‌نامه اجرایی آن می‌تواند آغازی بر تغییرات مبنای حسابداری مورد عمل دستگاه‌های اجرایی کشورمان از نقدی تعدیل‌شده به تعهدی تعدیل‌شده در آینده باشد

ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری

به منظور افزایش بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) و کنترل مراحل انجام کار و یا هردو، جلوگیری از تمرکز تصمیم‌گیری و اعطاء اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود **بر** اساس آئین‌نامه‌ای که توسط سازمان تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد دستگاههای اجرایی موظفند اقدامات ذیل را به عمل آورند.

الف- **تعیین قیمت تمام‌شده** فعالیت‌ها و خدمات و محصولات واحدهای مجری از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی، بهداشتی، درمانی، خدماتی، تولیدی و اداری، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی ارائه فعالیت‌ها و خدمات، در چهارچوب متوسط قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات مذکور در بودجه مصوب سالانه ملی و استانی با تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان.

ب- تعیین شاخص‌های هدفمند و نتیجه‌گرا و استانداردهای کیفی خدمات و پیش‌بینی ساز و کارهای نظارتی برای کنترل کمیت و کیفیت خدمات ارائه شده.

ج- انعقاد **تفاهم** نامه با مدیران واحدهای مجری **بر** اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام‌شده آن و تعیین تعهدات طرفین.

د- اعطاء اختیارات لازم برای پیشنهاد جابه‌جایی فصول و برنامه‌های اعتبارات مذکور به شورای برنامه‌ریزی استان در چهارچوب احکام قانون بودجه سالانه جابه‌جایی اعتبارات ملی **بر** اساس احکام قانون بودجه سالانه خواهد بود.

ه- برای اجراء نظام قیمت تمام شده، اختیارات لازم اداری و مالی به مدیران، به موجب آئین نامه ای که با پیشنهاد سازمان به تصویب هیأت وزیران می رسد تعیین می گردد.

و- اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده در اختیار واحدها قرار می گیرد، به عنوان کمک تلقی شده و پس از پرداخت به حساب بانکی واحدهای ذیربط به هزینه قطعی منظور می گردد. مدیران دستگاه های اجرائی نسبت به تحقق اهداف و نتایج پیش بینی شده در تفاهمنامه در مدت مدیریت خود مسئول و به نهادهای نظارتی پاسخگو خواهند بود و موظفند گزارش اقدامات مربوطه را هر شش ماه یکبار به سازمان ارائه نمایند و سازمان نیز مکلف است گزارش عملکرد این ماده را یک ماه قبل از ارسال لوایح بودجه سالیانه به مجلس تقدیم نماید.

تبصره 1- دستگاه هایی که با پیشنهاد سازمان و تصویب هیأت وزیران امکان محاسبه قیمت تمام شده محصولات و خدمات خود را نداشته باشند از طریق محاسبه هزینه تمام شده اقدام خواهند نمود.

تبصره 2- احکام این ماده می باید ظرف یک سال توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور اجراء شده و از سال 1387 بودجه دستگاه های موضوع این قانون فقط با رعایت مفاد این ماده قابل تنظیم و ارائه می باشد¹.

پیشینه تحقیق

اولین مقررات استخدام کشوری در ایران در سال 1301 بر اساس اصول استخدامی برخی از کشورهای پیشرفته آن زمان، تدوین و تصویب شد که مقررات استخدامی کارکنان دولت در موسسات دولتی **سراسر** کشور را در بر می گرفت. در

¹ - آئین نامه اجرایی ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری طی مصوبه شماره 163466/ت/44989ک مورخ 1389/7/22 ابلاغ گردید.

خرداد ماه سال 1345 قانون استخدام کشوری در یازده فصل به تصویب رسید. قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مشتمل بر 22 ماده و 31 تبصره در مورخ 70/6/13 تصویب و در 70/6/24 به تأیید شورای نگهبان رسیده است [2].

مستندات قانونی

1. جزء 2 بند ب تبصره 4 قانون بودجه سال های 82 و 83 کل کشور

وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مجازند در سال های 82 و 83 با رعایت مفاد ماده (5) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و بر اساس دستورالعمل سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات قابل ارائه خود را بر اساس کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی مشخص، تعیین و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان اجرا نمایند.

2. ماده 138 قانون برنامه چهارم توسعه

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذی‌ربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:

الف: شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند.

ب: تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص.

ج: تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آن.

د: تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و متناسب با قیمت تمام شده آن.

تبصره 1- به منظور تحقق رویکرد فوق و همچنین تسریع در تغییر نظام بودجه‌ریزی کشور و تقویت نظام برنامه‌ریزی و نظارت، سازمان مذکور موظف است ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی، روش‌ها و فناوری اداری خود، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمانی کوچک، منعطف، کارا و اثربخش و به‌کارگیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف محوله به‌طور مطلوب و بهینه فراهم گردد.

تبصره 2- سازمان فوق‌الذکر و وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری و استخدامی و بودجه‌ریزی کشور اقدام نماید به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد.

هـ: آیین‌نامه اجرایی این ماده به پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب هیات وزیران می‌رسد.

3. ماده 144 قانون برنامه چهارم توسعه

کلیه دستگاه‌های اجرایی موظفند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، بر اساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام‌شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی و بهداشتی، درمانی، خدماتی و اداری)، بر اساس کمیت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند. به دستگاه‌هایی که بر اساس ضوابط این ماده خدمات خود را ارائه می‌نمایند، اجازه داده می‌شود، حسب نیاز نسبت به جابه‌جایی فصول و برنامه‌های اعتبارات هزینه اقدام و مابه‌التفاوت هزینه‌های قبلی فعالیت با قیمت تمام‌شده را صرف ارتقای کیفی خدمات، تجهیز سازمان و پرداخت پاداش به کارکنان و مدیران واحدهای ذی‌ربط نمایند. اعتباراتی

که بر اساس قیمت تمام شده در چارچوب بودجه سنواتی در اختیار واحدها قرار می گیرد، کمک تلفی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می گردد.

4. بند 5 ضوابط اجرایی بودجه سال 1386

به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و کاهش هزینه‌های جاری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، تمام دستگاه‌های اجرایی موظفند حداقل بیست درصد (20%) از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی، بهداشتی، درمانی، خدماتی و اداری) را احصاء و بر اساس قیمت تمام شده خدمات، اعتبار مربوط را در اختیار مدیران و متقاضیان واحدهای ذی ربط قرار دهند تا با استفاده از اختیارات موضوع ماده (144) قانون برنامه چهارم توسعه و ماده (88) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های ذی ربط هزینه نمایند.

5. بند 32 سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه ابلاغی مقام معظم رهبری

تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی عملیاتی.

6. بند 3 و 4 ماده 11 الف قانون بودجه سال 1388 کل کشور

الف 3- در اجراء فصل دوم قانون مدیریت خدمات کشوری، چهاردرصد (4%) از بودجه مصوب دستگاه‌های اجرائی از جمله وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (به استثناء فعالیت‌های آموزشی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی و مراکز تحقیقاتی وابسته) و سازمان تربیت بدنی و سازمان میراث فرهنگی و گردشگری و صنایع دستی در اختیار وزیر و یا بالاترین مقام دستگاه اجرائی مربوطه قرار می گیرد تا در راستای تحقق احکام فصل دوم قانون به ویژه مواد (13)، (16) و (24) هزینه نمایند.

الف-4 وزارت آموزش و پرورش فعالیت‌ها و خدماتی را که قابلیت **قیمت تمام‌شده** یا هزینه تمام‌شده را دارند احصاء و در جهت افزایش بهره‌وری، کارایی و کیفیت خدمات و کاهش تصدی، به کارکنان و مدیران ذی‌ربط و متقاضیان بخش تعاونی، خصوصی، نهادها و مؤسسات غیر دولتی به شیوه واگذاری مدیریت واحدهای دولتی، موضوع بند (4) ماده (13) قانون مدیریت خدمات کشوری واگذار نماید.

7. مصوبه 163466/ت/44989 ک مورخ 89/7/22 هیأت وزیران

آیین‌نامه اجرایی ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری.

بهای تمام‌شده:

بهای تمام‌شده چیست؟ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در تعریف بهای تمام‌شده آنرا فداکاری متحمل شده در فعالیتهای اقتصادی در نتیجه از دست دادن یا صرف نظر کردن از مصرف، ذخیره کردن پس انداز یا تبدیل، تولید و غیر می‌داند.

اقتصاددانان بهای تمام‌شده را معادل هزینه فرصت‌های از دست رفته می‌دانند بنابراین بهای تمام‌شده شامل وجوه پرداختی و زمان صرف شده می‌باشد در حالی که در تعریف ارزش آنرا منافع آتی که تحصیل خواهد شد می‌دانند [6].

اجرای شدن ماده 16

فلسفه و روح این ماده قانونی تعیین بهای تمام‌شده واقعی فعالیت‌ها و خدمات و محصولات دستگاه‌های اجرائی دولتی است.

البته چالش‌هایی هست که لازمه آن ایجاد بسترهای زیر ساختی و بلند مدت است که بخش کوچکی از آن با اجرای **ماده 49 قانون برنامه چهارم توسعه** به خصوص بند (الف) آن توسط دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی انجام گرفته است.

سیستم سنتی حسابداری، نمی‌تواند بین مصرف منابع و نتایج به دست آمده به صورت مستقیم یا غیرمستقیم ارتباط برقرار کند و تنها به جمع آوری هزینه‌ها می‌پردازد.

انواع حسابداری عبارتند از: حسابداری مالی (عمومی)، حسابداری دولتی، حسابداری صنعتی (بهای تمام شده)، حسابداری مالیاتی، حسابداری بودجه‌ای، حسابرسی، حسابداری سیستم‌ها، حسابداری موسسات غیرانتفاعی، حسابداری اجتماعی.

حسابداری دولتی¹ نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی را به منظور تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌های مصوب سالانه و منابع مورد استفاده دولت، جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید [3].

حسابداری بهای تمام شده² یا **حسابداری صنعتی** به شاخه‌ای از حسابداری اطلاق می‌شود که وظیفه آن شناخت، جمع آوری، پردازش و گزارشگری اطلاعات مربوط به عوامل بهای تمام شده و محاسبه بهای تمام شده خدمات و محصولات و همچنین ارائه روش‌های تقلیل بهای تمام شده خدمات و تولید از طریق تجزیه و تحلیل گزارش‌ها می‌باشد. حسابداری بهای تمام شده جدا از حسابداری مالی و دولتی نیست و با بکارگیری این شاخه از حسابداری، در واقع قسمتی از وظایف حسابداری به حسابداری بهای تمام شده واگذار شده تا برخی از اهداف حسابداری مالی در بخش خصوصی و حسابداری دولتی در بخش عمومی تامین شود [13].

حسابداری صنعتی حلقه اتصال دو حسابداری مالی و مدیریت است [1].

¹ - Governmental Accounting

² - Cost Accounting

انواع مبنای حسابداری¹ یعنی انتخاب زمان شناسائی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری عبارتند از: مبنای نقدی، مبنای تعهدی، مبنای نیمه تعهدی یا مختلط.

در حسابداری دولتی مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی مورد استفاده قرار می‌گیرد لیکن در حسابداری بازرگانی به لحاظ رعایت اصل وضع هزینه‌های یک دوره از درآمدهای همان دوره فقط از مبنای تعهدی کامل استفاده می‌شود. به طور خلاصه در سیستم نقدی دریافت و پرداخت وجه مبنای ثبت درآمد یا هزینه است در حالیکه در سیستم تعهدی کامل تحصیل درآمد و یا تحقق هزینه مبنای ثبت درآمد یا هزینه در دفاتر می‌باشد و زمان دریافت و یا پرداخت وجه آن‌ها مورد توجه قرار نمی‌گیرد [3].

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 [5].

مزایای حسابداری تعهدی²:

- 1- حسابداری تعهدی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی در قالب اعتبارات مصوب ضروری می‌باشد.
- 2- کنترل دقیق درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداخت‌های حساب‌های مستقل در صورتی میسر خواهد بود که از مبنای حسابداری تعهدی استفاده شود.

¹ - Bases of Accounting

² - Accrual Accounting

3- مبنای تعهدی اطلاعات کاملتر و جامعتری جهت نظارت بر عملکرد سازمان‌های دولتی و ارزیابی آن‌ها در اختیار قوه مقننه، دولت و سایر مراجع قانونی و افراد کشور قرار می‌دهد.

4- حسابداری تعهدی اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح‌تر و دقیق‌تری جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و اجرای عملیات و برنامه‌ها در اختیار مدیران سازمان‌های دولتی قرار می‌دهد.

5- در برخی حساب‌های مستقل و سازمان‌های دولتی انتفاعی شناخت درآمدها و هزینه‌های واقعی و تعلق آن‌ها به دوره مالی و نیز تعیین وضع مالی صحیح در پایان دوره مالی فقط با به کارگیری حسابداری تعهدی مقدور است.

بودجه و حسابداری رابطه تنگاتنگی با یکدیگر دارند و اجرای بودجه به نحو مطلوب بدون بهره‌گیری از سیستم حسابداری مناسب امکان‌پذیر نیست. در واقع بودجه کل کشور آینه سیاست مالی و اقتصادی دولت و سیستم حسابداری ضامن اجرای این سیاست است [11].

بودجه‌بندی دولتی به عنوان یک ابزار آینده‌نگر و نظام حسابداری دولتی به مثابه یک ابزار گذشته‌نگر، اجزای تشکیل دهنده نظام کلی مدیریت مالی دولت می‌باشند [3].

در بودجه‌ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های ذیربط بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام‌شده محاسبه و تعیین می‌گردد. حسابداری بهای تمام‌شده به عنوان بازوی مدیریت جهت برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل عوامل بهای تمام‌شده تلقی می‌گردد و با بررسی اطلاعات جمع‌آوری شده و ارائه آن به مدیران امکان کنترل عوامل بهای تمام‌شده خدمات و تولید و مراکز مختلف هزینه را فراهم نموده و با مقایسه بین هزینه‌های بودجه شده و هزینه‌های واقعی، به تجزیه و تحلیل انحرافات بین این هزینه‌ها

می‌پردازد، لذا ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی متکی به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملیات و قیمت‌تمام‌شده آنان بر پایه اهداف و مقاصد دولت است، که در آن بخشی از هزینه‌های عمومی و استهلاک دارائی‌های سرمایه‌ای به واحدهای عملیاتی برنامه‌ها و فعالیت‌ها تخصیص می‌یابد.

تدوین و اجرای بودجه عملیاتی در دستگاه‌های دولتی مستلزم کاربرد **حسابداری تعهدی** به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست. هماهنگی و یکنواختی طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و حسابداری و تطبیق آن‌ها با ترکیب سازمانی دستگاه‌های دولتی از یک طرف و ارتباط وظایف برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و حسابداری دولتی از طرف دیگر نیز از ضروریات بودجه عملیاتی و ایجاد اطلاعات کافی برای مدیریت منابع و وجوه عمومی است.

دوران گذر از بودجه‌بندی برنامه‌ای به سوی بودجه‌بندی عملیاتی سرآغازی است برای عبور از حسابداری نقدی¹ به طرف حسابداری تعهدی. گامی موثر و مفید در جهت شفافیت‌سازی هر چه بیشتر هزینه‌ها. زمینه‌ای برای انجام اصلاحات ساختاری و عقلانی‌تر کردن نقش دولت در فعالیت‌های اقتصادی [13].

دولت بایستی فرایندهای از حسابداری بهای‌تمام‌شده 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 بهای‌تمام‌شده معمولاً بر مبنای حسابداری تعهدی انجام می‌شود. البته مبنای نقدی نیز مانع از اجرای حسابداری بهای‌تمام‌شده نیست و در این صورت نیز با انجام بررسی‌های مقتضی می‌توان زمینه لازم را فراهم آورد تا حسابداری بهای‌تمام‌شده قابل اجرا باشد [5].

¹ - Cash Accounting

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت¹

هزینه‌یابی بر مبنای ABC نوعی روش محاسبه بهای تمام‌شده است که در آن هزینه‌ها ابتدا به فعالیت‌ها تخصیص می‌یابد و سپس هزینه‌های گردآوری شده با توجه به استفاده هر محصول از فعالیت‌ها، به محصولات سرشکن می‌شود [16].

مراکز هزینه‌ی مربوط به فعالیت‌ها از طریق بررسی و مشخص کردن فعالیت‌هایی که برای تولید یا توزیع محصولات یا خدمات سازمان صورت می‌گیرد، تعیین می‌شوند. این مراکز باید بگونه‌ای تعیین شوند که تخصیص هزینه به محصولات/خدمات را تسهیل کند [15].

مزایای سیستم هزینه‌یابی ABC تحت موارد زیر عنوان شده است:

- 1- موجب اتخاذ تصمیمات بهتر می‌شود.
- 2- باعث بهبود مداوم فعالیت‌ها در جهت کاهش هزینه‌ها می‌شود.
- 3- باعث سهولت تعیین بهای تمام‌شده مربوط می‌شود [10].

نتیجه‌گیری

روح و فلسفه ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری تعیین قیمت تمام‌شده خدمات و کالاهای دولتی است که در موارد بسیاری در قانون و آئین‌نامه‌های سال‌های قبل به آن تاکید شده است. اما این مهم مستلزم کاربرد یک سری اصول و موارد قانونی است که اجرای حسابداری تعهدی و حسابداری بهای تمام‌شده (حسابداری صنعتی) از جمله این موارد است. از جمله دستگاه‌هایی که تاکنون در این زمینه فعالیت‌هایی انجام داده‌اند

¹ - Activity-Based Costing System

دانشگاه علوم پزشکی تهران، علوم پزشکی ایران، علوم پزشکی اصفهان و علوم پزشکی قزوین بوده‌اند که تجربیات آن‌ها قابل انتقال به دیگر دستگاه‌های دولتی می‌باشد. امید داریم همه حسابداران و حسابرسان با جدیت تمام در رسیدن به این مهم تلاش نمایند.

پیشنهادها

دستگاه‌هایی از جمله وزارت **علوم، تحقیقات و فناوری**، وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، وزارت‌های **دارایی و صنعت** با تصویب آئین‌نامه‌ها و برگزاری نشست‌های تخصصی راهنمایی‌های لازم به دیگر دستگاه‌ها را فراهم آورند. آموزش نیروی انسانی متخصص و کارآموده در زمینه حسابداری دولتی و استانداردهای تعیین شده هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) و بهای تمام‌شده دولتی از جمله اقدامات بعدی است.

اجرای سیستم محاسبه بهای تمام‌شده مستلزم زیرساخت‌هایی از جمله قیمت‌گذاری تمامی دارائی‌های اعم از منقول و غیرمنقول، انتخاب روش استهلاکات، ارزیابی‌های مجدد و ارزش‌گذاری منابع انسانی در دستگاه‌های دولتی می‌باشد، در قدم اول نیاز به استفاده از کارشناسان رسمی دادگستری هست، که حق‌الزحمه این کار نیز قابل توجه است. به‌همین دلیل پیشنهاد می‌گردد سه نفر کارشناس خبره و متعهد از دستگاه دولتی با بررسی و کارشناسی جهت تعیین این مهم انتخاب گردند.

نگارنده معتقد است تجربیات سازمان صدا و سیما، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و همچنین شرکتهای روزآمد و رایان نظم و مؤسسه پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش عالی و گروه مشاوران پنکو در زمینه پیاده‌سازی و استقرار محاسبه و مدیریت قیمت تمام شده برای دیگر دستگاه‌ها عملی است.

منابع و مأخذ

1. اعتمادی، حسین، سیدنژاد فهیم، سیدرضا. (1381). **حسابداری صنعتی**، چاپ اول، تهران: انتشارات سنجش.
2. امیرخانی، طیبه. (1388). "اهداف و تاریخچه قانون مدیریت خدمات کشوری". **نشریه منابع انسانی**، شماره اول، ص 30-31.
3. باباجانی، جعفر. (1378). **حسابداری و حسابرسی دولتی**، چاپ ششم، تهران: دانشگاه پیام نور.
4. تقی زاده، سیدمحمد. (1388). "بررسی ابعاد ماده 49 برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی". **مجله حسابدار**، شماره 211، ص 56-59.
5. تقی نتاج، غلامحسین. (1385). "مقدمه‌ای بر حسابداری قیمت تمام شده در بخش‌های دولتی". **مجله دانشکده علوم انسانی دانشگاه امام حسین (ع)**، شماره 64، ص 127-144.
6. حاجی پور، محمد. (1388). "دارایی‌ها و نحوه ارزیابی آن‌ها"، **فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری**، سال پنجم، شماره هیجدهم، تهران، ص 21-25 و 87-93.
7. دانشگاه صنعتی امیرکبیر (پلی تکنیک تهران). (1384). **آئین نامه مالی و معاملاتی** - به استناد بند الف ماده 49 برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی.
8. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور. (1384). **قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ج.ا.ا. مصوب 1383/6/11** به همراه لوح فشرده و تنظیم بخش از مقررات مالی دولت، تهران.
9. طالع خرسند، هادی. (1388). **قانون بودجه سال 1388 کل کشور**، انتشارات خرسندی، تهران.
10. قائمی، محمدحسین، نعمت‌الهی، معصومه. (1385). "بررسی رفتار هزینه توزیع و فروش و عمومی و اداری و بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در

- بوس اوراق بهادار تهران". **نشریه مطالعات حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی**، شماره 16، ص 71-89.
11. قلی پور، علی. (1385). "محدودیت‌های طراحی سیستم‌های مالی و تاثیر آن بر گزارشگری مالی در دستگاه‌های دولتی". **مجله دانشکده علوم انسانی دانشگاه امام حسین (ع)**، شماره 64، ص 111-126.
12. **قانون مدیریت خدمات کشوری**. مصوب سال 1386 مجلس شورای اسلامی.
13. کریمی شهرکی، مهرباب. "اهمیت حسابداری بهای تمام شده در بخش دولتی". وبلاگ شخصی.
14. ملکیان، اسفندیار، عزیزپور، علی‌اکبر، دریائی، عباسعلی. (1389). "مطالعه نقش آمارهای دولتی (GFS) در ایران، در بهبود شفافیت، پاسخگویی و محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای". **تحقیقات حسابداری**، سال دوم، شماره پنجم، تهران، ص 72-89.
15. میرعلوی، سید حسین. (1384). "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یا ABC"، **فصلنامه دانش حسابداری**، سال پنجم، شماره 15، تهران، ص 62-64.
16. E.B.Deakin. (1374). "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت". ترجمه دکتر رضا نظری، **مجله حسابداری**، شماره 112، اسفندماه.
17. www.penco.ir

Aspects of Article 16 of the Statute on Civil Service Administration

Abstract:

Article 16 of the control system to increase productivity and thus the product (output) and control work processes, or both, to prevent the concentration of decision-making and grant authority to the directors to manage the adoption of the we are going to under the supervision of cost Activities and appoint government services, with challenges to aspects of the Statute.

Applying appropriate accounting basis, adherence to the principles and rules of international organizations and military planners calculated that the cost of services and goods provided by the government, including the requirements that must be considered by financial regulators. Implementation of Article 16 of the Act requires the application of management accounting in the public sector Bhaytmamshdh country.

Keyword:

Civil Service Management Statute, the cost, the Fourth Development Plan, accrual accounting.