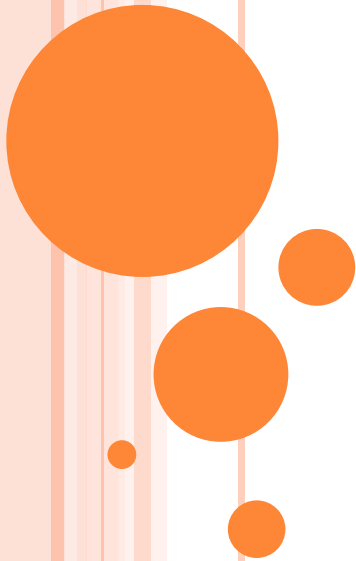


به نام خداوند جان و خرد
کزین برتر اندیشه برنگذرد



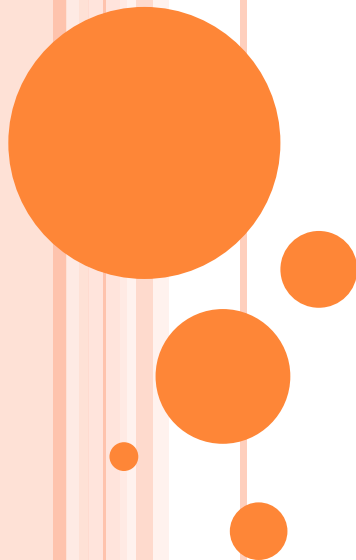
بودجه ریزی و حسابداری مدیریت در بخش عمومی

زیر نظر استاد ارجمند :
سرکار خانم دکتر زارعی

دانشجو: حسن دورانیش

مقدمه

بودجه ریزی، شناخته شده ترین و پیچیده ترین بخش مدیریت مالی عمومی است. در یک مفهوم کلی، بودجه ریزی، بیشترین تصمیم گیریهای مالی در واحدهای بخش عمومی را به خود اختصاص میدهد. همراهی بودجه ریزی با حسابداری مدیریت در بخش خصوصی رویکردی عادی است، اما چنین رویکردی در بخش عمومی جدید و به اوایل دهه 1990 برمی گردد و هنوز برای برخی واحدهایی که در مسیر اصلاحات قرار دارند، نسبتاً جدید محسوب می شود می دهد.



کارکردهای بودجه ریزی

برنامه ریزی و کنترل مالی به عنوان دو وظیفه (کارکرد) اصلی مدیریت مالی بخش عمومی معرفی گردید. این دو وظیفه در زیر یک چتر با عنوان **بودجه ریزی** موردبحث قرار می گیرد.

بودجه در بخش عمومی نسبت به بخش خصوصی، حداقل در کوتاه مدت، قدرت اجرایی بیشتری دارد چرا که مبنای قانونی تمام معاملات مالی بوده و از نظر قانونی شرط اصلی هر معامله است. بنا بر این بودجه ریزی شامل کارکردهای زیر است:

- 1- برنامه ریزی کوتاه مدت
- 2 - اعطای مجوز کوتاه مدت
- 3 - برنامه ریزی میان مدت تا بلند مدت
- 4 - کنترل
- 5 - گزارشگری بودجه

1. برنامه ریزی کوتاه مدت

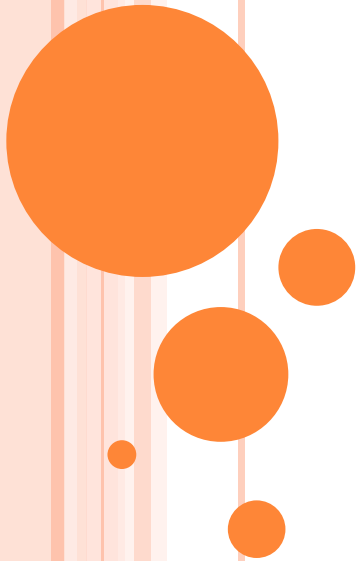
برنامه ریزی کوتاه مدت مشروح ترین و در عین حال لازم الاجراترین شکل برنامه ریزی مالی است و شامل موارد زیر می باشد:

- 1 - هزینه ها؛
- 2 - درآمدها؛
- 3 - سرمایه گذاریها؛ و
- 4 - عملیات تامین مالی، مانند استقراضهای جدید.

2. اعطای مجوز کوتاه مدت

در بسیاری از دولتها، بودجه سال جاری یا بودجه چند ساله، پس از تصویب در حکم قانون است. این قانون مانند هر قانون دیگری اجباری بوده و از طریق کلیه ابزارهای قانونی لازم الاجرا است. حتی اگر دولت بودجه را تحت عنوان یک قانون رسمی منتشر نکند، باز هم واحدهای بخش عمومی و مدیریت آن تنها مجاز به انجام معاملاتی هستند که دارای مجوز بودجه ای باشد. البته به طور معمول برخی شرایط استثنائی مانند موارد اضطراری از جمله بلایای طبیعی وجود دارد که باید در قانون اساسی یا قوانین بودجه تعریف شود. همچنین در بسیاری از دولتها ممکن است در موارد استثنایی تصویب بودجه به تأخیر افتد. در چنین شرایطی توصیه می شود که صرفاً برای معاملات ضروری (آنهم تا حدی که سطح ارائه خدمات دوره قبل حفظ شود) مجوز صادر شود. بودجه معمولاً توسط مدیریت واحد بخش عمومی تهیه می شود، اما تصویب آن همواره در حوزه اختیارات نهاد قانونگذار که معمولاً پارلمان است، می باشد.

اغلب فراموش می شود که تصویب در سطح بالا به تنهایی کافی نیست و در بیشتر مواقع این بودجه بسیار کلی است و باید به واحد های سطوح پایین تر یا افراد مسئول تخصیص داده شود. گرچه لازمه این تخصیص آن است که قبلاً در سطح بالا تصویب شده باشد، اما با این وجود نباید نادیده گرفته شود. تخصیص بودجه باید شامل یک حاشیه مناسب جهت اقدامات پیش بینی نشده نیز باشد با این وجود اگر موارد غیرمنتظره بیش از حاشیه فوق الذکر باشند ، بودجه متمم یا اصلاحات بودجه باید مجدداً توسط سطح بالا تصویب شود.

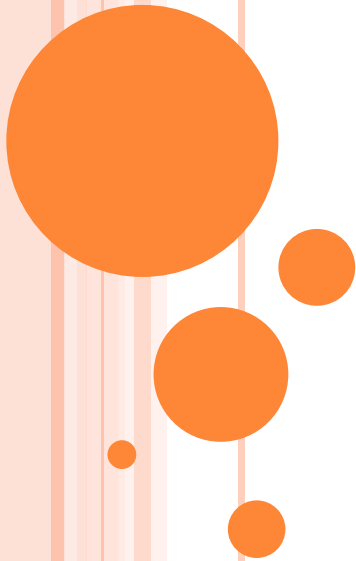


3. برنامه ریزی میان مدت تا بلند مدت

برخلاف اعطای مجوز و برنامه ریزی مالی کوتاه مدت، برنامه ریزی میان مدت تا بلند مدت ممکن است دارای قدرت قانونی کمتری باشد، اما مطمئناً راهبردی تر است. نحوه تصویب این برنامه ها در دولتهای مختلف بسیار متفاوت است. در برخی دولتها این برنامه ها صرفاً یک ابزار برنامه ریزی محسوب می شود، اما در بیشتر دولتها باید توسط دولت و یا حتی کنگره تصویب گردد. این شیوه عمل، مهمترین روش پیاده سازی مقاصد استراتژیک در قالب اهداف و ارائه ابزارهای ضروری جهت ردیابی آنها است. مسلم است که یک منطقه آموزشی مسئول تامین نیازهای منطقه خود است. بنابراین برآورد جمعیت دانش آموزان در آن منطقه ضروری است.

4 - کنترل

مسلماً اگر این طرحها و برنامه ها در تصمیمات مدیریت مورد استفاده قرار نگیرند، تمام برنامه ریزی های کوتاه مدت و بلند مدت بیفایده خواهد بود. این تصمیمات به طور سنتی دو هدف اول مدیریت مالی بخش عمومی یعنی مدیریت مالی و تخصیص منابع را دنبال می کنند. تدارک، تصمیم گیری و اجرای این گونه تصمیمات، کنترل نامیده می شود. این یک فرایند حلقه ای است که همیشه با تصمیمات جدید شروع و مجدداً به آن ختم می شود.



5 - گزارشگری بودجه

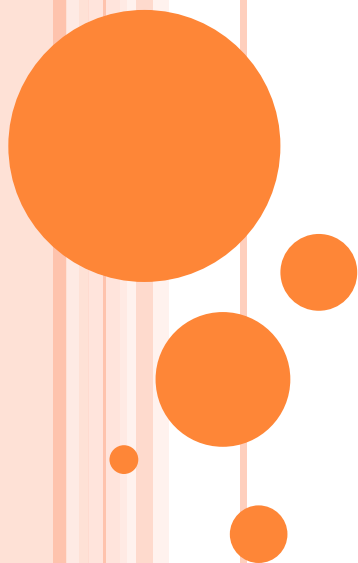
آخرین وظیفه بودجه ریزی که اغلب نادیده گرفته می شود، گزارشگری بودجه است. اگرچه در دموکراسیهای غربی ، این وظیفه به طور معمول ازوظایف اصلی بودجه ریزی محسوب می گردد . اما هنوز در تمام کشورها بودجه منتشر نمی شود . ظاهراً حتی کشورهایی هم که به طور سنتی به گزارش بودجه می پردازند، صرفاً بر تهیه و تصویب بودجه پیش بینی شده تأکید دارند و به گزارش بودجه به وقوع پیوسته (عملکرد واقعی) نمی پردازند. این رویه حاصل نوعی از مدیریت مالی است که تنها به پیش بینی می پردازد.

دیدگاه مبتنی بر کارکرد (شامل دیدگاه محصول)

بودجه مبتنی بر ماهیت

دیدگاه سازمانی (نهادی)

دیدگاه های بودجه ریزی



دیدگاه مبتنی بر کارکرد (شامل دیدگاه محصول)

جذاب ترین دیدگاه برای موضوعات سیاسی و همچنین مدیریت استراتژیک، بعد کارکردی است. کارکردی به این معنا است که هزینه ها، درآمدها، سرمایه گذاریها و غیره برحسب گروه های متفاوت محصول تعیین و ارائه شوند. این تعریف با تعریف ارائه شده از کارکرد (وظیفه) در علوم مدیریت و کاربرد عملی آن در شرکتهای بخش خصوصی متفاوت است .

در واحدهای بخش عمومی منظور از **محصول**، نتایج مورد انتظار فعالیتها، یعنی همان خدمات ارائه شده به عموم یا سایر واحدها و قوانین تدوین شده یا اجرا شده می باشد و معمولاً اگر گروه محصولات بسیار گسترده باشد، آنها را **وظیفه (کارکرد)** می نامند.

بودجه مبتنی بر ماهیت

دیدگاه مبتنی بر ماهیت برای تصمیمات مدیریتی، و البته گاهی اوقات برای موضوعات سیاسی، ضروری است. مبتنی بر ماهیت، به این معنا است که هزینه‌ها و درآمدها طبق ویژگی‌های ذاتی آنها طبقه بندی شوند. برای مثال اقلام سنتی مانند حقوق و دستمزد، تعمیر و نگهداری، بهره، استهلاک، درآمد حاصل از ارائه کالا و خدمات و مالیات با این منظر طبقه بندی شده اند. معمولاً توجه سیاسی، محدود به اقلام اصلی مانند حقوق (برای مثال افزایش دستمزدها) یا درآمد مالیاتی (برای مثال ظرفیت کلی مالیاتی) است.

دیدگاه سازمانی (نهادی)

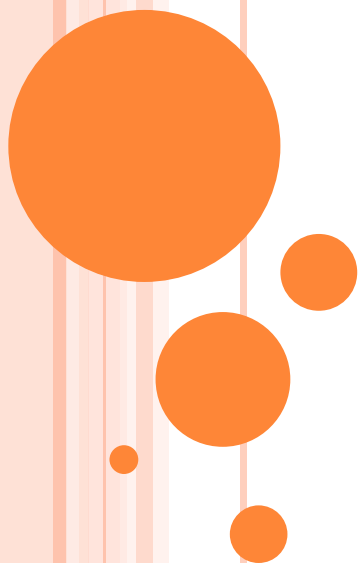
از آنجا که بودجه عموماً توسط واحد های سازمانی، یعنی نهادها و موسسات تهیه می شود، یک دیدگاه سازمانی نیز وجود دارد. یک نهاد (سازمان) اغلب محصولات متفاوتی تولید می کند. برای مثال، یک مجموعه آموزشی شامل چند نوع مدرسه است و یا یک بیمارستان چند نوع خدمت متفاوت ارائه می کند. مسلم است که بودجه تک تک محصولات نه تنها باید برای تهیه بودجه گروه محصول و نهایتاً بودجه هر وظیفه جمع می شود، بلکه باید به منظور تهیه بودجه کل سازمان نیز جمع گردد. بدیهی است که چنین بودجه ای برای مدیریت سازمان ضروری است و همچنین مبنایی برای تخصیص وجوه بین ارائه دهندگان متعدد خدمات مشابه، مانند بیمارستانهای متفاوت در یک دولت، قلمداد می گردد. این رویکرد بودجه ریزی رایج تر از سایر رویکردهاست، اگرچه دارای نواقص قابل توجهی است.

بودجه اولیه ، بودجه مصوب و بودجه نهایی

بودجه اولیه: نخستین بودجه تایید شده توسط دولت یا مدیریت بودجه اولیه نامیده می شود. تجمیع تنها یک فرایند فنی شامل جمع زدن و حذف معاملات فیمابین نیست بلکه باید شامل ارزیابی نتایج نیز باشد.

بودجه مصوب: بودجه اولیه باید به طور رسمی توسط نهاد قانونگذار به تصویب برسد. پس از تصویب این نهاد عالی که معمولاً پارلمان یا نهاد نظارتی دیگری است بودجه تبدیل به یک قانون، لایحه یا حکم می شود. در برخی دولتها این فرایند تصویب می تواند شامل تغییر در برخی از اقلام اولیه در هر سه بعد یا حداقل در دو بعد اول (یعنی کارکردی و مبتنی بر ماهیت) باشد. اما در برخی کشورها در صورت نیاز، بودجه باز پس فرستاده شده و توسط دولت یا مدیریت، اصلاح و سپس جهت تصویب مجدد به پارلمان ارسال می شود. بودجه مصوب گاهی اوقات بودجه اصلی نامیده می شود. بودجه پس از تصویب وارد فرایند اجرا می شود.

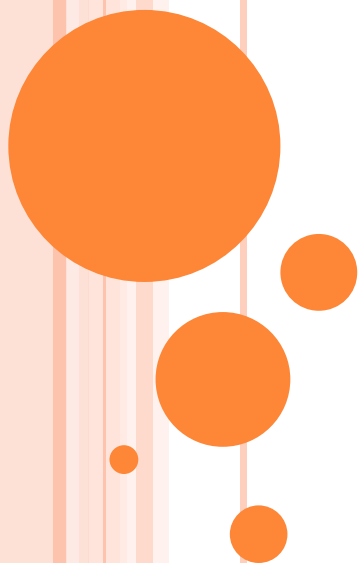
بودجه نهایی: در بیشتر دولتها امکان افزایش یک اعتبار از محل کاهش اعتبار دیگر پیش بینی شده است. نهایتاً تمام اصلاحات منجر به بودجه نهایی می شود. گر چه قدرت قانونی بودجه نهایی همانند بودجه اولیه است اما با یک نگاه دقیق تر می توان گفت تفاوت‌های فاحش بین این دو، مؤید نامناسب بودن برنامه ریزی است. در بسیاری از کشورها تقریباً هیچ تفاوتی بین بودجه نهایی و ارقام واقعی در گزارشهای مالی وجود ندارد. این یکسانی بیانگر قدرت اجرایی بودجه است که مستلزم رعایت کامل بودجه می باشد.



اجرای بودجه : اعتبارات و تعهدات

معمولاً تحمل یا تحقق هزینه ها، درآمدها و سرمایه گذاریها علاوه بر تصویب شدن در بودجه، نیازمند مجوز های قانونی دیگری نیز می باشد. به طور نمونه استخدام یک کارمند جدید معمولاً نیازمند یک مجوز رسمی است که توسط واحد منابع انسانی و یا مدیریت عالی سازمان صادر می شود. یا ساخت یک مدرسه جدید و یا جایگزینی شبکه کامپیوتری نیازمند تصویب یک پروژه است. اعتبار شامل مجوز هزینه، سرمایه گذاری و یا ایجاد درآمد برای انجام یک معامله یا عقد یک پروژه است. انجام معامله یا پروژه مستلزم وجود بودجه مصوب است اما بعضی اوقات یک دوره بودجه ای را در بر می گیرد.

بنابراین در مواردی مانند عقد قرارداد با کارکنان، قرارداد های منعقد شده در سال های قبل می تواند یک اعتبار یا تعهد معتبر در کنار بودجه سالانه محسوب گردد. همچنین در مورد اعتبارات و تعهدات مرتبط با پروژه های تصویب شده در سالهای قبل نیز به همین شکل عمل می شود، یعنی تصویب مجدد پروژه نیاز نیست اما مقادیر مورد نیاز هر سال باید در بودجه همان سال تصویب شود. بدیهی است که رقم کل پروژه را نمی توان تغییر داد اما لازم است بخشی از آن را که باید در سال جاری پرداخت شود، در بودجه هر سال منظور نمود.

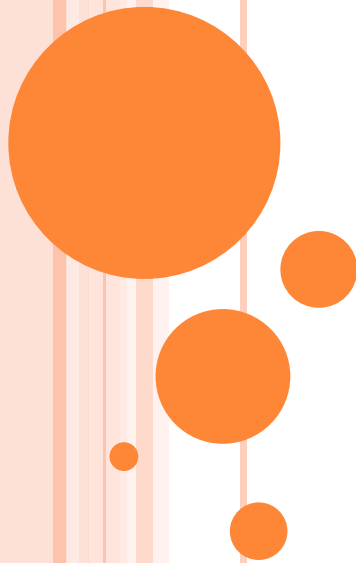


بودجه مبتنی بر عملکرد

دیدگاه سازمانی و دیدگاه مبتنی برماهیت، هیچ گونه اطلاعاتی پیرامون عملکرد، نتایج و یا نتایج برنامه ریزی شده (در مورد بودجه) ارائه نمی کند. به منظور تغییر این رویه، ابزارهایی تحت عنوان بودجه مبتنی بر عملکرد طراحی شده است که از لحاظ فنی به **بودجه خروجی و نتیجه-محور** اشاره دارد. تهیه چنین بودجه ای مستلزم تعیین محصولات است. تهیه بودجه مبتنی بر عملکرد یکی از ابعاد مهم اصلاحات فراگیرتری تحت عنوان مدیریت عمومی نوین است.

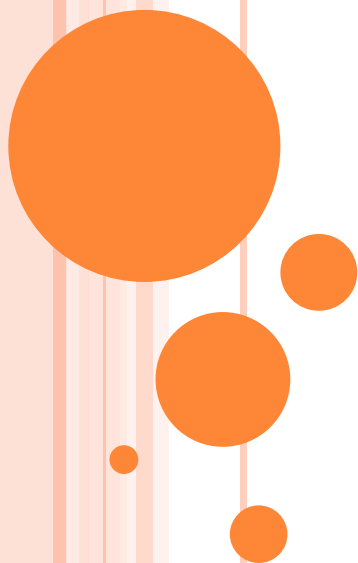
این تمایل به خصوص در اروپای قاره ای وجود داشته است که مدیریت عمومی نوین را در حد اصلاحات بودجه ای تنزل دهند و با معرفی بودجه نتیجه محور، سایر ویژگیهای آن (که رقابت، خصوصی سازی، تمرکززدایی و انگیزش فقط چند مورد آن است) را به حاشیه ببرند.

اما بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد صرفاً یک بودجه مبتنی بر وظایف با تمرکز مناسب بر اندازه محصول که در بالا بیان شد نیست، بلکه فراتر از آن بوده و اطلاعات مالی مرتبط با خروجی و نتایج را نیز در بر می گیرد. خروجیها، همان کالا و یا در اغلب موارد خدمات ارائه شده هستند اما نتایج، دستاوردهایی هستند که از ارائه عمومی این کالا و خدمات انتظار می رود.



بودجه خروجی محور و نتیجه محور

بودجه های خروجی و نتیجه محور دراصل بخشی از دیدگاه مبتنی بر کارکرد هستند. در کل بودجه های مبتنی بر کارکرد گرایش زیادی به تجمیع، برای نمونه استفاده از طبقه بندی برحسب وظایف دولت مانند دفاع ، بهداشت یا آموزش دارند. بودجه خروجی محور و نتیجه محور سعی بر تمرکز بر محصولات دارد که اندازه مناسبی برای تصمیمات بودجه ای دارند.



کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

هر سه مورد (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) اطلاعات قابل توجهی به فرایند بودجه ای اضافه می کنند که مزیت اصلی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد نسبت به اشکال سنتی تر بودجه محسوب می شود.

کارایی: مرتبط نمودن خروجیها به منابع مالی مصرف شده برای تولید و ارائه آنها (در واقع ورودیها) منجر به ایجاد یک نسبت مهم به نام کارایی می شود.

کارایی = ورودیها / خروجیها

اثربخشی:

درصد دستیابی به اهداف نتیجه محور = اثربخشی

صرفه اقتصادی: صرفه اقتصادی حاصل مقایسه درآمد و بهای تمام شده (برای مثال میزان بازیافت بهای تمام شده توسط وجوه دریافتی از مشتریان) یا مقایسه دوبهای تمام شده (برای مثال نسبت بهای تمام شده دو سال یا دو واحد) می باشد.

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد عموماً با اصلاحات دیگری در بودجه ریزی همراه است که عبارتند از:

1. بودجه ریزی مبالغ ناخالص (گلوبال) بودجه ریزی و یا حتی اعتبارات مصوب، کلی بوده و شامل اقلام جزئی نخواهد بود، بلکه فقط رقم کل درآمدها، هزینه ها و سرمایه گذار ییها و یا حتی گاهی اوقات، تنها کل کسری، در بودجه ارائه و تصویب می گردد. بنابراین مدیریت مجاز به آزادی عمل در بین اقلام، البته در حد ارقام کلی ناخالص و دستیابی به اهداف کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی خواهد بود.

2. اجازه انتقال به دوره آینده. وجوه مصرف شده را می توان به جای مصرف غیرمنطقی در هفته های آخر دوره مالی به دور ههای آتی منتقل نمود.

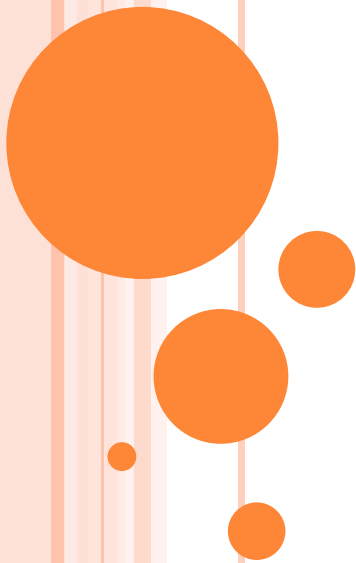
3. انتقال بخشی از کسری و مازاد به دوره آتی. مازاد را می توان برای مخارج اختیاری یا مزایای کارکنان به مصرف رساند و کسری باید طی دور ههای آتی جبران شود.

تعیین محصول

تعریف محصول: محصول، کالا و خدماتی است که توسط یک واحد جهت ارائه به خارج از سازمان (برای مثال : به مشتریان، شهروندان، بیماران، دانش آموزان و مؤسسه ها) تولید و ارائه می شود. و از آنجا که تولید و ارائه این کالا و خدمات، بخشی از مأموریت سازمانی واحد محسوب می شود، واحد با ارائه آنها در واقع به اهداف سازمانی خود دست پیدا می کند.

اولین مشکل اولین مشکل، تمایز بین محصول و فعالیت است. به عنوان مثال پردازش پرداختها، یک فعالیت عادی است که در تمام واحدهای بخش عمومی وجود دارد اما یک محصول محسوب نمیشود. محصولات فقط کالا و خدماتی هستند که تولید و ارائه آنها مأموریت اصلی واحد گزارشگر محسوب شده و به خارج از سازمان ارائه می شود، در حالیکه پردازش پرداختها یک فعالیت داخلی و فرعی است که صرفاً به منظور پشتیبانی از فعالیتهای اصلی، برای مثال آموزش و یاجراحی بیماران انجام می شود. اگر هدف اصلی پرداخت بود، هیچ مدرسه یا بیمارستانی و در نتیجه واحدهای حسابداری در آنها وجود نداشت.

مشکل دوم ارائه یک فهرست منطقی از محصولات است. برای مثال اگر بیمارستان را در نظر بگیرید، صدها نوع خدمات جراحی و درمانی به بیماران ارائه می شود که طبق تعریف می توان تک تک آنها را محصول دانست. اما اگر این فهرست بلند بالا را به همراه فهرست بلند بالای سایر واحد های بخش عمومی در نظر بگیرید و سپس یک بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد برای هر واحد و هر محصول تهیه کنید، مطمئناً بیش از توان مدیران ارشد و دولت و نهاد قانونگذار خواهد بود.



حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت برای ارائه اطلاعات به مدیریت و دولت ، و گزارشگری و حسابداری مالی مناسب جهت تأمین اطلاعات مورد نیاز گروههای خارج از سازمان از جمله شهروندان و اعتباردهندگان. نهاد های قانون گذار مانند پارلمان و تا حدی کمتر شهروندان، در مرز این دو قرار دارند چرا که آنها عموماً جهت ارزیابی کلی واحد گزارشگر از گزارشگری مالی بهره می برند اما از مجموعه محدودی از اطلاعات حسابداری مدیریت در گزارشها و بودجه های مبتنی بر عملکرد نیز استفاده می کنند.

دیدگاه مبتنی بر محصول، رقابت و اندازه

جداول استاندارد محصول

هزینه یابی کامل در مقایسه با هزینه یابی نهایی

الگو گزینی

حسابداری مدیریت

دیدگاه مبتنی بر محصول، رقابت و اندازه

پس از اجرای بودجه، باید اقلام پیش بینی شده از جمله بهای تمام شده گروه محصول، محاسبه و ارقام واقعی با بودجه مقایسه شود. در کل بودجه مبتنی بر عملکرد، صرفاً نوعی جایگزین برای رقابت واقعی است. در واقع، ورود رقابت به عرصه بازارهایی که در گذشته انحصاری بوده اند، از ویژگیهای دیگر مدیریت عمومی نوین است.

رقابت و دیدگاه مبتنی بر محصول که حاصل مدیریت عمومی نوین است و در بیشتر موارد، بزرگی سازمان به تنهایی، عواملی هستند که وجود حسابداری مدیریت در واحدهای بخش عمومی را ضروری نموده اند. اما حسابداری مدیریت چگونه این مشکلات را حل می کند؟

- اساساً سه مفهوم زیر در بخش عمومی اهمیت بیشتری دارند:
1. مفهوم سازمانی مراکز هزینه، مراکز سود و مراکز سرمایه گذاری.
 2. مفهوم قیمت گذاری خدمات داخلی با احتساب مواردی مانند استهلاک و هزینه سرمایه به کار گرفته شده.
 3. هزینه یابی محصول.

مفهوم سازمانی مراکز هزینه، مراکز سود و مراکز سرمایه گذاری

مراکز هزینه، سود و سرمایه گذاری واحد های سازمانی هستند که مسئول عملکرد مالی خود می باشند. مسئولیت مراکز هزینه فقط در قبال هزینه ها از جمله هزینه های تحقق یافته است ، اما مراکز سود در قبال درآمد و در نتیجه تفاضل آنها یعنی سود و زیان نیز مسئولیت دارند.

در واقع بسیاری از واحدهایی که دائماً متحمل زیان شده و بنابراین از طریق مالیات تامین مالی میشوند، مراکز سود محسوب شده و از این رو در قبال زیان خود مسئول خواهند بود. از آنجا که بیشتر دولتها تمایل ندارند مسئولیت سرمایه گذاری را در اختیار واحدهای خود قرار دهند، مراکز سرمایه گذاری در بخش عمومی چندان رایج نیست. مراکز سرمایه گذاری معمولاً بزرگتر و مستقل تر هستند، در حالی که مراکز هزینه، واحدهای پشتیبان داخلی محسوب می شوند.

مثال:

مراکز هزینه: واحد حسابداری، واحد مدیریت منابع انسانی، واحدهای ستادی، خدمات فن آوری، مدیریت پشتیبانی، دبیرخانه.

مراکز سود: درمانگاه های یک بیمارستان، دانشکده های یک دانشگاه، واحدهای ارائه کننده خدمات فن آوری به مشتریان خارجی.

مراکز سرمایه گذاری:

سازمانهای هواپیمایی، بیمارستانها، دانشگاهها، ضرابخانه ها.

مفهوم قیمت گذاری خدمات داخلی با احتساب مواردی مانند استهلاک و هزینه سرمایه به کار گرفته شده

نتیجه منطقی مسئول نمودن واحدها در قبال هزینه، سود یا سرمایه گذاری، سبب پیدایش مفهوم دومی می شود. به این معنا که اگر این مراکز باید در قبال تمام فعالیتها و تصمیمات خود پاسخگو باشند.

هزینه یابی محصول

سومین مفهوم بدیهی حاصل از دیدگاه مبتنی بر محصول، هزینه یابی محصول است. در بیشتر موارد بهای تمام شده محصول با هزینه های انباشته در مراکز هزینه، سود و یا سرمایه گذاری یکسان نیست. تنها در مواردی این دو برابر است که هر واحد تنها به تولید یک محصول اشتغال داشته و هیچ کار دیگری انجام ندهد (ارتباط یک به یک).

در بیشتر موارد هزینه اصلی، هزینه های پرسنلی یعنی کارکنان مسئول تولید محصول است. به طور نمونه می توان از پزشکان انجام دهنده جراحی، معلمان ارائه دهنده آموزش یا افسران پلیس پیگیری کننده جرایم نام برد.

اگر محصولات، کوچک اما به تعداد زیاد تولید شوند (مانند برنامه های درسی) به جای بهای تمام شده هر واحد محصول، بهای تمام شده کل محصولات محاسبه می شود. سپس جهت رسیدن به بهای تمام شده

هر محصول برای مثال یک درس، بهای تمام شده کل به تعداد واحد های تولید یا ارائه شده تقسیم می گردد. اما اگر محصول، بزرگ باشد مانند پروژه های ساخت، بهای تمام شده به طور جداگانه برای هر محصول محاسبه میشود.

جداول استاندارد محصول

هزینه یابی کامل در مقایسه با هزینه یابی نهایی

سیستم های حسابداری مدیریت را میتوان به شیوه های مختلف طبقه بندی نمود. یکی از معمول ترین روشها که در بخش عمومی نیز بسیار مناسب است، تمایز قائل شدن بین سیستم های هزینه یابی کامل و نهایی است.

تعریف سیستم های هزینه یابی کامل: این سیستمها، سیستم های حسابداری مدیریتی هستند که تمامی هزینه های متحمل شده توسط واحدگزارشگر از جمله هزینه های مستقیم و سربار را به محصول تخصیص می دهند.

تعریف سیستم های هزینه یابی نهایی: این سیستمها، سیستم های حسابداری مدیریتی هستند که تنها هزینه های مستقیم تولید و ارائه کالا و خدمات را به حساب محصول لحاظ می کنند. در این سیستمها هزینه های سربار جزء هزینه های محصول نبوده و باید توسط حاشیه فروش پوشش داده شود.

تعریف حاشیه فروش

معادل تفاضل هزینه های مستقیم محصول از درآمد محصول است.
اگر هزینه های مستقیم مرتبط و غیر مرتبط، در چند مرحله به محصول تخصیص داده شود، حاشیه فروشهای متفاوتی ایجاد می شود و احتمالاً منجر به تخصیص هزینه های کامل می گردد.

رویکرد هزینه یابی کامل، تمام عناصر هزینه را از طریق منظور نمودن کل هزینه تحقق یافته در مراکز هزینه یا سود به محصول تخصیص می دهد. این هزینه ها نه تنها شامل تمام هزینه های مرتبط با تولید و ارائه محصول می باشد، بلکه تمام هزینه های مدیریت، بازاریابی، خدمات داخلی یا هر نوع سربار دیگری حتی اگر مستقیماً به محصول مربوط نباشد، رانیز شامل میشود. منطق پشتوانه این نوع هزینه یابی آن است که در واقع هر هزینه ای باید از طریق یک درآمد خاص بازیافت شود، بنابراین هزینه ها به منظور محاسبه قیمت، باید به محصول یا خدمت خاصی تخصیص یابد. مازاد درآمد بر بهای تمام شده کامل، حاشیه سود نامیده می شود.

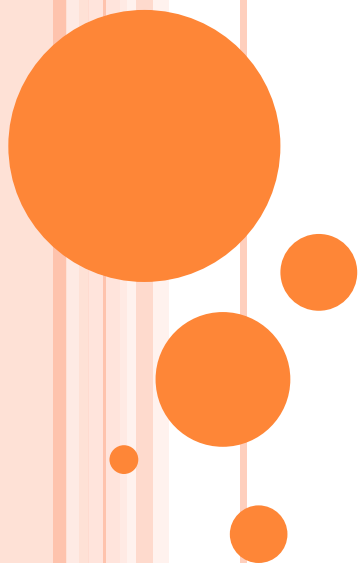
در سیستم هزینه یابی نهایی فقط هزینه هایی که مستقیماً به واسطه تولید و ارائه محصول ایجاد شده‌اند به حساب محصول منظور می شود و هر نوع سربار در مرکز هزینه، سود یا سرمایه گذاری مربوطه باقی مانده و باید از طریق حاشیه ایجاد شده از فروش محصول بازیافت شود. روشن است که حاشیه فروش در این سیستم باید از حاشیه سود حاصل از روش هزینه یابی کامل بیشتر باشد تا بتواند هزینه های سربار را پوشش دهد.

چنین مثال هایی را غالباً می توان در سازمان های بهداشتی مشاهده نمود، که بهای برخی از خدمات از بیماران دریافت می شود اما برخی خدمات رایگان است. وجوه دریافتی در اغلب موارد، تنها قادر به پوشش بخشی از هزینه ها است، برای مثال در دبیرستانها و دانشگاهها، شهریه دریافتی معمولاً کمتر از بهای تمام شده کامل است. ممکن است مبلغ دریافتی معادل هزینه نهایی باشد. نمونه هایی از این الگو را می توان در پرونده های قضایی مشاهده نمود که هزینه های نهایی پیگیری هر پرونده از متهم دریافت می شود. چنین موقعیت هایی به خوبی در مدل های هزینه یابی نهایی ظهور و بروز پیدامی کند.

الگو گزینی

حسابداری مدیریت، پشتیبان تصمیمات مدیریتی است. این تصمیمات عموماً مبتنی بر مقایسه بااهداف یا دوره های قبل و همچنین نسبتهای بین اقلام مختلف تحت عنوان شاخص ها ، از جمله نسبت حاشیه سود هستند. با این وجود تمام این مقایسه ها فقط در داخل واحد گزارشگر و بر مبنای داده های داخلی و تصمیمات قبلی واحد گزارشگر انجام می شود. در واقع چنین سیستمی یک سیستم خود ارجاع می باشد که اگر اهداف مناسبی دیده نشده باشد، دوره های قبل انحراف داشته باشد و یا عملکرد واقعی زیر سؤال باشد، واقعاً نمیتواند به تصمیم گیرندگان در اتخاذ تصمیمات آتی یا جاری کمک کند. اگرچه منطق اصلی پشتوانه الگوگزینی بسیار ساده و روشن است اما پیاده سازی آن بسیار چالش برانگیز است. مشکل اصلی تعریف، شناخت و اندازه گیری است. به همین دلیل در این کتاب الگوگزینی به عنوان بخشی از بحث حسابداری مدیریت در نظر گرفته شده است. به منظور مقایسه اطلاعات، داده ها باید به شیوه های یکسان جمع آوری و تجمیع شوند.

اگرچه شاخص های عملکردی را می توان با استفاده از تعاریف یکسان تعدیل نمود اما اطلاعات مالی واقعاً مستلزم استفاده از اصول اندازه گیری یکسان توسط تمام شرکای الگوگزینی است. برای نمونه اگر یک واحد درآمد تحقق یافته طی دوره و واحد دیگر صرفاً درآمد های وصول شده را شناسایی کند، درآمد و تمام شاخص های مبتنی بر آن غیرقابل مقایسه خواهد بود. اگر یک واحد اموالی را طی 30 سال مستهلک کند و واحد دیگری همان اموال را طی 50 سال و واحد سوم اصلاً داراییهای خود را مستهلک نکند، تعجیبی ندارد که بهای تمام شده آنها متفاوت بوده و شاخص های آنها تفاوت زیادی با یکدیگر داشته باشد.

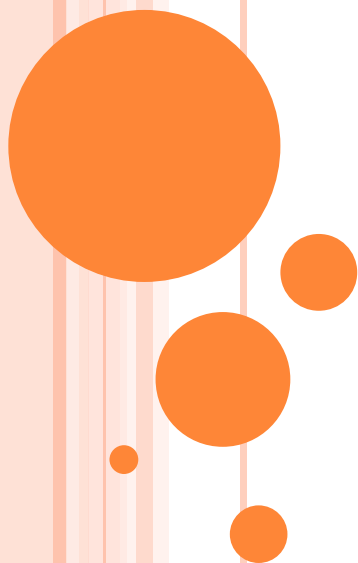


مبنای نقدی در مقایسه با مبنای تعهدی

به طور سنتی تمام بودجه های بخش عمومی و سیستم های حسابداری مدیریت مربوط (در صورت وجود) ، مبتنی بر مبنای نقدی حسابداری بوده است ، یعنی معاملات تنها زمانی ثبت می شدند که یک معامله نقدی رخ می داد. در واقع در بسیاری از موارد، اصلاً سیستم دفترداری ثبت دو طرفه وجود نداشت ، بلکه یک فهرست از ثبتهای یکطرفه که مانده گیری و به حساب گرفته می شد ، مورد استفاده قرار می گرفت .

تلاشهای زیادی در سرتاسر جهان جهت معرفی مبنای تعهدی حسابداری ، حداقل برای اهداف گزارشگری مالی ، در جریان است .

بودجه ریزی تعهدی این اطمینان را فراهم می سازد که تمامی اطلاعات فوق العاده مربوط ارائه شده توسط حسابداری تعهدی، در اکثر تصمیمات مالی مهم واحدهای بخش عمومی (که هنوز هم در فرایند بودجه ای این تصمیمات اتخاذ می شود) مورد استفاده قرار می گیرد. در خیلی از کشورها این اعتقاد وجود دارد که تنها زمانی تمام مزایای حسابداری تعهدی محقق می شود که در بودجه ریزی نیز اصول تعهدی پذیرفته شود. اما سایرین از جمله فرانسه، در حال پذیرش مبنای تعهدی حسابداری در کنار بودجه ریزی نقدی هستند. اگرچه مبنای یکسان حسابداری و بودجه ریزی می تواند پیچیدگی سیستم را کاهش و به طور خاص مقایسه بین ارقام واقعی و بودجه های را تسهیل کند، اما به نظر می رسد پذیرش بودجه ریزی تعهدی نسبت به حسابداری تعهدی با شک و تردید بیشتری همراه است.



گزارشگری بودجه

شهروندان، حتی اگر انتخابات آزاد وجود نداشته باشد، این حق قانونی را دارند که بدانند مالیات، جرایم و وجوهی که در قبال خدمات عمومی می پردازند، چگونه به مصرف م ی رسد. عمومیت بودجه یک اصل مردم سالاری است. اما گزارشگری بودجه فقط با ارائه بودجه خاتمه نمی یابد بلکه باید نحوه اجرای بودجه، مقایسه بودجه با ارقام واقعی ، و همچنین هرگونه اصلاحات بودجه نیز گزارش گردد. استاندارد های بین المللی حسابداری بخش عمومی این نوع گزارش بودج های را الزامی ، اما سایر مسائل مطرح شده در این فصل از جمله بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد یا بودجه ریزی تعهدی را اختیاری نموده است .

اطمینان بخشی بودجه

یک ویژگی غیر عادی دیگر در بخش عمومی، حسابرسی بودجه است. در واقع در بیشتر دولتها، واحد حسابرسی کل (یا هر اسمی) قبل از ارسال بودجه به کنگره برای تصویب، آن را حسابرسی می کند. در صورتی که بودجه شامل تمام اقلام مربوط بوده و طبق قوانین و نظارتها محاسبه شده و تصویر مطلوبی از برنامه ریزی واحد گزارشگر را ارائه کند، تایید می گردد. بدیهی است که این حسابرسی نسبت به حسابرسی صورتهای مالی قابلیت اثبات کنندگی کمتری دارد، چرا که ماهیتا ابهام بیشتری در بودجه نسبت به صورتهای مالی وجود دارد. همچنین حسابرس در مورد تصمیمات سیاسی، برای مثال اینکه در کدام حوزه مصارف باید بیشتر یا کمتر باشد، اظهار نظر نمیکند. اما سوء برداشتهای بسیار با اهمیت می تواند منجر به رد شدن بودجه شود. حسابرسی عملکرد شامل حسابرسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است.

با سپاس از توجه شما