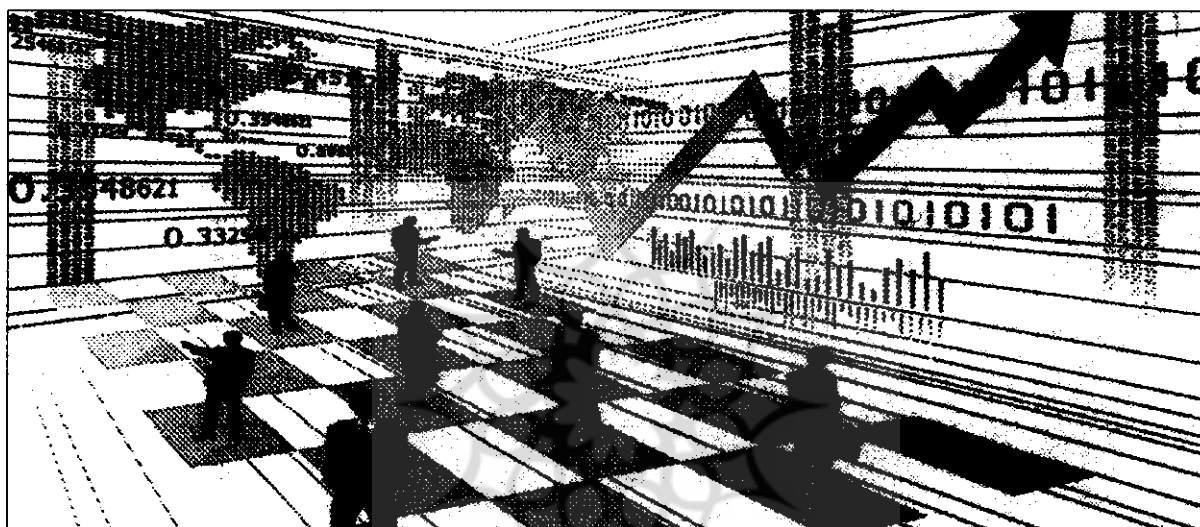


سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه



عبدالمهدی انصاری

استادیار گروه حسابداری دانشگاه ولی عصر رفسنجان

مهدی زینالی

دانشجوی دکتری دانشگاه آزاد اسلامی

مقدمه

اثر بخشی^۳ منابع دولتی می‌شود. رویارویی با این شرایط، نه تنها نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌بندی موجود برای افزایش هماهنگی در این سیستم را مطرح ساخت، بلکه بعد جدیدی را برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیت‌های دولتی مطرح ساخت. ویژگی و تمایز این سیستم با سیستم سنتی، تاکید روی اهداف، نتایج و محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات به مردم می‌باشد.

تحقیقات انجام شده در داخل کشور از طریق بررسی‌های انجام گرفته در مورد پایان‌نامه‌ها و تحقیقات، این نتیجه حاصل شد که در حال حاضر تعداد

با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح گردید. مدیریت منابع بخش عمومی نیاز به مشخص کردن اهداف و تاکید بر نتایج و سپس استفاده از مدیریت هزینه و روش‌های نوین حسابداری مدیریت برای کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات دارد. تاکید بر پیامد و نتایج باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان دید وسیع‌تری پیدا کرده و اطلاعات گسترده‌ای را در مورد نتایج عملکرد و هزینه اجرای فعالیت‌ها داشته باشند. این امر موجب توجه دولتمردان و سیاستگذاران به اقتصادی بودن^۱، کارایی^۲ و

● پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت دولتی فاطمه محمودی در دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز در تابستان سال ۱۳۸۵ با عنوان «بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در سازمان هواشناسی کشور و ارائه راه کارهای لازم جهت کاهش موانع».

تحقیقات انجام شده در خارج کشور

از تحقیقات خارجی انجام شده می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

● مطالعات انجام شده توسط سازمان برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی دولت ایالت متحد آمریکا در سال ۲۰۰۱ میلادی با عنوان «گزارشی در مورد اجرای پیشاهنگ بودجه‌ریزی عملیاتی برای تخصیص منابع حیات وحش». انجام این پروژه که در آن اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت پیشاهنگ برای تخصیص منابع حیات وحش در ایالت متحد آمریکا بررسی شده است، در اجلاس عمومی سال ۲۰۰۰ میلادی به کمیته تخصیص منابع طبیعی واگذار شد. این کمیته در راستای انجام این پروژه علاوه بر بررسی چالش‌های اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، یک مدل کلی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه داد.

● تحقیق جوردن و هاکیبارت (Jordan & Hackbart) در سال ۱۹۹۹ با عنوان «اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی». یافته‌های تحقیق این محققان نشان داد که مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر، در موفقیت استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد موثر است. در این تحقیق، مدل‌های بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی و شورای ایالتی بررسی شده است. نتایج حاصل این بود که ضرایب متغیرهای برآورده شده، در هر دو مدل منفی می‌باشد و این بیانگر آن است که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، باعث کاهش مخارج می‌شود. مقایسه این دو مدل نشان می‌دهد که این کاهش در بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی، بیشتر از بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد الزامی شده توسط شورای ایالتی می‌باشد. مدل آنها نشان داد که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی، مخارج سرانه

کمی نوشتار و تحقیق و پایان‌نامه درخصوص نحوه پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در سازمان‌ها و مدیریت هزینه به واسطه پیاده‌سازی آن، وجود دارد. اکثر این مطالب هم به صورت مستقیم در ارتباط با نحوه اجرای بودجه‌بندی عملیاتی و مدیریت هزینه نمی‌باشد، بلکه برخی از آن‌ها در مورد بررسی نظری بودجه‌بندی عملیاتی و چالش‌های موجود فراروی اجرای آن می‌باشند. از جمله این تحقیقات عبارتند از:

● مطالعات انجام شده توسط معاونت توسعه مدیریت و منابع وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در دی‌ماه سال ۱۳۸۲ با عنوان «طراحی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه معاونت توسعه مدیریت و منابع». این طرح به صورت کارسنجی و با استفاده از اطلاعات جمع‌آوری شده در شش‌ماهه اول سال ۱۳۸۲ صورت گرفته و در آن نحوه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در معاونت توسعه مدیریت و منابع وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بررسی شده است.

● مطالعات انجام شده توسط دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی از تئوری تا عمل» در تیرماه سال ۱۳۸۴. در این پروژه، نحوه استقرار نظام بودجه عملیاتی به صورت پیشاهنگ در تعدادی بیمارستان که به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند، بررسی شده است.

● مطالعه و بررسی کاربرد بهای تمام شده خدمات در سیستم مدیریت منابع مالی و بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش آزمایشگاه مرکز آموزشی درمانی امیرالمومنین (ع) سمنان. این مطالعه به صورت توصیفی تحلیلی در واحدهای بخش آزمایشگاه مرکز آموزش درمانی امیرالمومنین (ع) سمنان صورت گرفته است؛ بدین صورت که با استفاده از اطلاعات مالی موجود در مورد هزینه‌های دستمزد، مواد و سربار، بهای تمام شده خدمات تعیین گردیده است.

● پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری مهدی زینالی در دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان در تابستان ۱۳۸۶ با عنوان «بررسی نحوه استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در دستگاه‌های اجرایی استان کرمان». در این تحقیق، برای دستگاه‌های اجرایی مدل محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها ارائه شده است.

- عوامل سیاسی،
- توسعه معیارهای عملکرد،
- حمایت مدیران،
- تعهدات کارکنان،
- آموزش کارکنان،
- توافق بین دست‌اندرکاران بودجه، و
- بار اطلاعاتی اضافی.

براساس مشاهدات نتایج تجربی این تحقیق، هدف اصلی از استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، بهبود پاسخگویی برنامه‌ای در مقابل تغییرات فرایند بودجه و تخصیص آن می‌باشد (Jordan & Hackbart, 1999).

• تحقیق گرین و برین (Grain & Brain) در سال ۲۰۰۲ با موضوع «تأثیر بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد بر عملکرد ایالت‌ها» انجام گرفت. در این تحقیق، تأثیر بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد بر عملکرد سالانه ایالت‌ها مورد بررسی قرار گرفت. این محققان، معادله مخارج سرانه را به صورت زیر تعریف کردند:

$$\text{EXPENDITURE}_{i,t} = \varphi X_{i,t} + \alpha_i + \tau_t + \varepsilon_{i,t}$$

در این رابطه، مخارج سرانه از تقسیم مخارج ایالت بر جمعیت آن به دست می‌آید و $X_{i,t}$ یک مجموعه از متغیرها می‌باشد که بر مخارج دولت موثر هستند؛ برای مثال، درآمد سرانه، نرخ بی‌کاری، جمعیت، درصد جمعیت شهرنشین، درصد جمعیت بین ۱۸ تا ۶۴ سال. α متغیرهای شرطی است که حالت ۰ و ۱ دارد و τ_t تأثیر عوامل ملی بر مخارج را نشان می‌دهد و حالت متغیر موهومی را دارد.

در معادله دوم، بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را به عنوان متغیر موهومی وارد کردند که در صورت اجرا در یک سال خاص و در یک ایالت خاص، برابر با یک در نظر گرفته می‌شود.

معادله سوم هم به صورت زیر تعریف شد:

$$\text{EXPENDITURE}_{i,t} = \beta X_{i,t} + \varphi X_{i,t} + \alpha_i + \tau_{te} + \varepsilon_{i,t}$$

$P_{i,t}$ برداری از متغیرهای شاخص را هنگامی که اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد الزامی است، نشان می‌دهد و علاوه بر آن، شامل پنج متغیر شاخص است که به شرح زیر می‌باشند:

- افشای رویه‌های بودجه‌بندی،
- پاسخگویی عمومی بخش‌ها در مقابل رسیدن به اهداف،

را ۶۶ دلار (۲/۶ درصد) بیشتر نسبت به بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد الزامی شده توسط شورای ایالتی کاهش می‌دهد. در حالت کلی، اثر بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی، مخارج سرانه را ۱۰۱ دلار نسبت به حالت بدون بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد کاهش می‌دهد.

این محققان، ارزیابی موفقیت بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را مرتبط با اهداف ناشی از استقرار آن دانسته‌اند. این محققان، برای انجام تحقیق از پرسشنامه استفاده کردند. نتایج و اهداف اصولی به شرح زیر در این تحقیق بیان شدند:

- هدف از تلاش ایالت‌ها، استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و موفقیت نسبی در دسترسی به اهداف آن می‌باشد، و

- دیدگاه‌های لازم در مورد استراتژی و رویکردهای مربوط به سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد که شامل موارد بهبود پاسخگویی و موانع مربوط به استقرار آن می‌باشد.

این محققان، اهداف اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را با توجه به بررسی‌های خود، به شرح زیر بیان کردند:

- بهبود پاسخگویی برنامه‌ای،
- افزایش موثر بودن برنامه،
- افزایش کارایی برنامه،
- تغییرات در مورد مدیریت برنامه،
- تغییرات در تخصیص بودجه ایالت‌ها،
- تغییرات در فرایند بودجه، و
- تغییرات در سیاست ایالت‌ها.

با توجه به مطالعه انجام شده، بیشترین رتبه به بهبود پاسخگویی برنامه‌ای و کمترین رتبه به هدف تغییرات در تخصیص بودجه داده شد.

بعد از انجام بررسی‌های مربوط به اهداف، به بررسی موفقیت نسبی سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در ارتباط با برنامه‌ها و وظایف پرداخته شده است و بعد از آن، اهمیت بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به عنوان ابزاری برای مسئولیت پاسخگویی و نیز محدودیت‌ها و موانع اجرای سیستم بودجه بر مبنای عملکرد بررسی شده است.

محدودیت‌های ذکر شده، شامل موارد زیر می‌باشد:

- فناوری،

بودجه دانست که با تاکید بر فعالیت‌ها، برنامه‌ها و مدیریت عملکرد، این امکان را فراهم می‌نماید که تصمیم برای تخصیص یا عدم تخصیص اعتبارات، تا حدودی بر اساس کارایی و اثربخشی خدمات ارائه شده صورت گیرد.

بیشتر پژوهشگران و کارشناسان بودجه‌بندی دولتی، روی این مسئله توافق نظر دارند که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌عنوان تخصیص مبالغ برای دستیابی به اهداف و مقاصد برنامه‌ریزی شده و همچنین دستیابی به بعضی از شاخص‌های کار، کارایی و اثربخشی می‌باشد.

مجلس آمریکا در سال ۱۹۹۴، بودجه‌ریزی عملیاتی را به شرح زیر تعریف کرده است:

”بودجه عملیاتی از عباراتی مثل وظیفه، هدف و مقصد استفاده می‌کند تا توضیح دهد که چرا پول خرج می‌شود. این یک راه برای تخصیص منابع می‌باشد؛ منابعی که برای دستیابی به مقاصد خاصی مبتنی بر اهداف برنامه و نتایج حساب شده می‌باشد.“ بودجه‌بندی عملیاتی با شیوه‌های سنتی فرق می‌کند، زیرا بودجه‌بندی عملیاتی روی نتایج هزینه بیشتر از مصرف پول تمرکز دارد (Young, 2003).

با تعاریفی که از بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه شد، مشخص می‌شود که همه تعاریف بودجه‌ریزی عملیاتی بیشتر حول دو نکته «ارتباط بودجه با شاخص عملکرد و ارزیابی» و «ارتباط بودجه با نتایج» می‌باشد.

بدین ترتیب، می‌توان بیان کرد که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که با میزان مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه‌ای معینی از اهداف تامین شود (Young, 2003).

محدود بودن منابع و عدم ارتباط مشخص بین بودجه عملیاتی هر دستگاه و خصوصاً عدم وجود امکان پایش دقیق فعالیت‌ها، تکیه بر چانه‌زنی در جذب اعتبارات بیشتر برای توسعه واحدها توسط دست‌اندرکاران محلی، باعث جدایی نظام تهیه و کنترل بودجه از نظارت بر کارایی هزینه، شفاف نبودن فرایند بودجه‌ریزی، فقدان نظام گزارشدهی مالی در نظام مالی دولتی جهت ارزیابی و همچنین تمرکز شدید روی داده‌ها و بی‌توجهی به نتایج کسب شده، موجب بروز مشکلاتی در تنظیم بودجه دولت و عدم استفاده بهینه از آن

● تفاوت‌های بین اهداف عملکرد تعیین شده و نتایج واقعی انجام شده جهت تامین اهداف،

● میزان نظارت بر عملکرد، و

● میزان تاثیر تامین اهداف عملکردی بر چگونگی اجرای بودجه.

● از تحقیقات دیگر می‌توان به تحقیق موسسه علوم سیاسی دانگ‌کسانگ (Dong Kong) اشاره کرد که به بررسی تجربه‌های بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در آمریکا پرداخته است. مواردی که در این تحقیق مورد بررسی واقع شده، عبارتند از:

- تاریخچه‌ای از بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در آمریکا،
- شناسایی برخی چالش‌ها در ارتباط با پایه‌های نظری و اصول عملی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد،
- مستند کردن عملیات جاری و تحقیقات مربوط به طراحی و استقرار آن، و
- بررسی چشم‌انداز مربوط به بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد.

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد

مفهوم بودجه همگام با تکامل دولت‌ها و پیچیده‌تر شدن وظایف دولت، تغییر و تکامل یافته است. این تکامل را می‌توان به چهار مرحله متمایز تقسیم کرد. در مرحله اول، تقریباً از سال ۱۹۲۰ تا ۱۹۳۵، تاکید عمده روی ایجاد یک سیستم باکفایت برای کنترل هزینه‌ها بود و حسابداری هزینه و پیوند بین حسابداری و بودجه مطرح شد. مرحله دوم که در توسعه «بودجه عملیاتی» خود را نشان داد، استفاده از بودجه به عنوان ابزار مدیریت مالی بود که در اصطلاح ساختار بهبود مدیریت و برنامه‌های اندازه‌گیری کار، تجلی یافت.

مرحله سوم با پیوند بودجه و برنامه به عنوان معیاری برای تجزیه و تحلیل رفاه اقتصادی آغاز شد و بر پیشرفت‌هایی تمرکز داشت که در فناوری تصمیم‌گیری و اطلاعاتی رخ داده بود.

مرحله چهارم که به واسطه پیچیدگی محیط سازمان به وجود آمد، استفاده از بودجه‌بندی بر مبنای صفر به عنوان ابزار برنامه‌ریزی راهبردی^۴ بود.

با توجه به تعاریف ارائه شده، می‌توان بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را به عنوان فرایندی برای تهیه و تدوین

گردیده است.

از مهم‌ترین سیاست‌های تبیین شده توسط دولت جمهوری اسلامی ایران، ارائه خدمات با کیفیت هر چه مطلوب‌تر به آحاد جامعه (عدالت اجتماعی)، پاسخگویی همه افراد در مقابل مسئولیت‌ها و اختیارات آنها و از همه مهم‌تر، جلب رضایت مردم می‌باشد. به نظر می‌رسد که دستیابی واقعی به این موارد، جز با بازنگری و ایجاد برخی تغییرات اصلاحی در رویه‌ها و سیستم‌های موجود ممکن نباشد. خط‌مشی کلی ارائه شده در برنامه پنج‌ساله سوم توسعه نیز موکد این نکته بود. از این رو، به موجب آن همه سازمان‌ها و نهادهای وابسته ملزم شدند تا ضمن در نظر داشتن ارتقای کیفی خدمات، جهت‌گیری‌های استراتژیک خود را بر استفاده بهینه از منابع و توجه به نتایج قرار دهند.

اصلاح نظام بودجه‌ریزی و ارتباط هدفمند منابع با برنامه‌های عملیاتی، در تدوین سیاست‌های استراتژیک برنامه سوم توسعه کشور مورد توجه قرار گرفت و به تبع آن در بند «ب» تبصره ۲۳ قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و همچنین در بند «ر» تبصره ۱ قانون بودجه ۱۳۸۲، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف گردید در راستای اصلاح نظام بودجه‌بندی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها در تمامی دستگاه‌های اجرایی اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را براساس نیاز دستگاه و فعالیت‌هایی که صورت می‌گیرد، انجام دهد. در بند «ب» تبصره ۴ قانون بودجه سال ۱۳۸۳، به بیان اهمیت اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت، کاهش تدریجی اعتبارات هزینه‌ای، بهبود ارائه خدمات به مردم، جلب مشارکت بخش غیردولتی، توسعه اشتغال، صرف بودجه و درآمدهای عمومی پرداخته شده است.

در قانون برنامه چهارم توسعه کشور نیز بر اجرای نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد تاکید فراوان شده است. ماده ۱۳۶، بیشتر بر مسئله خصوصی‌سازی و کاهش انحصار دولت، ایجاد فضای سالم رقابت، امنیت سرمایه‌گذاران و مسائلی از آن قبیل پرداخته است. ماده ۱۳۸ بر بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد تاکید دارد و به شرح زیر می‌باشد:

«سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذی‌ربط به منظور اصلاح نظام

بودجه‌ریزی از روش موجود به روش‌های هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام‌شده خدمات، اقدامات زیر را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم توسعه انجام دهد.

الف) شناسایی و احصای فعالیت‌ها و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند،

ب) تعیین قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص،

ج) تنظیم لایحه بودجه سالانه براساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام‌شده آنها، و

د) تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها متناسب با قیمت تمام‌شده آنها.»

ماده ۱۴۴، تاکید بر کنترل محصول و نتیجه به جای کنترل مراحل اجرای کار شده است و به مدیریت اختیارات لازم برای اداره واحدهای تحت مسئولیت خود داده شده و همچنین بر هدف‌مند نمودن تخصیص منابع تاکید گردیده است.

در ماده یک دستورالعمل اجرایی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی که در ارتباط با موضوع قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها می‌باشد، به ارائه تعاریفی از واژگان اختصاصی پرداخته و در ماده دو، احصای فعالیت‌ها و خدمات را به شرح زیر بیان کرده است:

● دستگاه‌های اجرایی موظفند در طول سال‌های برنامه چهارم توسعه، سالانه حداقل بیست درصد از فعالیت‌های خود را با توجه به موارد زیر احصا نموده، به نحوی که تا پایان برنامه، آن دسته از فعالیت و خدماتی که قابلیت تعیین بهای تمام‌شده را دارند، به روش مزبور انجام شوند:

الف) سال اول و دوم برنامه چهارم توسعه، اولویت با فعالیت‌ها و برنامه‌های کمی‌پذیر، رو به مردم و کلیدی است. در طول دو سال اول برنامه، در محاسبه قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها و خدمات، هزینه‌های غیرمستقیم و بالاسری اعمال نمی‌شوند،

ب) سال سوم برنامه چهارم توسعه، هزینه‌های بالاسری غیرمستقیم در محاسبات حداقل، برای کار واحد مجری عمل شود،

ج) سال چهارم و پنجم برنامه چهارم توسعه، هزینه بالاسری و غیرمستقیم برای هر کدام از فعالیت‌ها و خدمات محاسبه شود.

فعالیت‌های مربوط براساس درصد‌های تعیین شده و تعیین بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها،
 ۱۶- تعیین بهای تمام‌شده فعالیت هر واحد از اهداف کمی، و
 ۱۷- تعیین میزان انحراف از بودجه جهت کنترل به موقع هزینه‌ها توسط مدیریت.

البته، لازم به ذکر است که سیستم مدیریت هزینه باید به‌عنوان فرایندی مستمر و در تمام مراحل اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، مد نظر قرار گیرد.

سیستم مدیریت هزینه

پیشرفت سریع و شگرف فناوری به‌همراه افزایش روزافزون رقابت در بازارهای جهانی، مدیران واحدهای انتفاعی را ناگزیر از تولید محصولات با کیفیت بالا، ارائه خدمات خوب به مشتریان و در عین حال با کمترین بهای تمام‌شده ممکن کرده است. این انتظارات، الزامات بیشتری را از لحاظ تامین اطلاعات مورد نیاز برای حسابداری مدیریت ایجاد می‌کند. بسیاری از واحدهای انتفاعی به‌تدریج از دیدگاه‌های حسابداری بهای تمام‌شده سنتی فاصله می‌گیرند و به سمت ایجاد یک سیستم مدیریت هزینه تمایل نشان می‌دهند (شباهنگ، رضا، ۱۳۷۸).

سیستم مدیریت هزینه، یک سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت است که اهداف زیر را تعقیب می‌کند (مهام و مدرس، ۱۳۸۵):

۱- اندازه‌گیری هزینه منابع مصرف‌شده برای اجرای فعالیت‌های عمده سازمان؛

۲- شناسایی و حذف هزینه‌های فاقد ارزش افزوده. این هزینه‌ها، هزینه‌های فعالیت‌هایی است که حذف آن‌ها بدون آسیب دیدن کیفیت محصول، عملکرد یا ارزش مقصود، مقدور است؛

۳- تعیین کارایی و اثربخشی همه فعالیت‌های عمده سازمان؛
 ۴- شناسایی و اندازه‌گیری فعالیت‌های جدیدی که می‌تواند عملکرد آینده سازمان را بهبود بخشد.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، تاکید سیستم مدیریت هزینه بر فعالیت‌های سازمان است. این تاکید که گاهی حسابداری فعالیت نامیده می‌شود، برای برآورد کردن هدف تولید کالاها و خدمات با کیفیت با حداقل هزینه ممکن، ۴۵ حیاتی است. برای این‌که بهتر بتوان به هدف مدیریت هزینه

مهم‌ترین هدف بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش می‌باشد. در حالت کلی می‌توان فرایند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را به چهار قسمت زیر تقسیم کرد (ورمزیار، ۱۳۸۲):

● تعیین اهداف و مقاصد،

● تعیین شاخص‌های کمی برای برآورد هزینه‌ها و عملکرد هر برنامه،

● برآورد هزینه برنامه‌های لازم برای تحقق اهداف، و

● تعیین میزان انحرافات از بودجه و کنترل طی دوره بودجه. مراحل انجام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شامل مراحل زیر می‌باشد:

۱- تعیین اهداف سازمان و شناسایی فعالیت‌ها و برنامه‌های لازم جهت تحقق آن اهداف،

۲- تعیین میزان اهداف کمی هر یک از برنامه‌ها و فعالیت‌ها،

۳- شناسایی و طبقه‌بندی هزینه‌های دستگاه دولتی،

۴- پیش‌بینی مبالغ هزینه مورد نیاز برای دستیابی به اهداف کمی مذکور،

۵- شناسایی واحدهای پشتیبانی،

۶- شناسایی واحدهای عملیاتی،

۷- طبقه‌بندی هزینه‌ها به هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم بر حسب دوایر،

۸- ردیابی هزینه‌های مستقیم به دوایر مربوط،

۹- تعیین مبنای مناسب برای هزینه‌های غیرمستقیم و تسهیم براساس آن مبنا،

۱۰- محاسبه جمع هزینه‌های واحدهای پشتیبانی به تفکیک هر واحد،

۱۱- تعیین روش مناسب تسهیم هزینه دوایر پشتیبانی به دوایر عملیاتی،

۱۲- محاسبه جمع هزینه‌های واحدهای عملیاتی پس از تسهیم هزینه‌های واحدهای پشتیبانی و تجزیه آن به هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم،

۱۳- تعیین فعالیت‌های مرتبط با هر کدام از واحدهای عملیاتی،

۱۴- تعیین اینکه هر کدام از دوایر عملیاتی چند درصد از فعالیت مزبور را انجام می‌دهند (تعیین درصد فعالیت)،

۱۵- تخصیص هزینه‌های هر یک از دوایر عملیاتی به

نیاز به شناسایی زنجیره ارزش سازمان می‌باشد. زنجیره ارزش، مجموعه فعالیت‌های متصل ارزش آفرین، از تامین مواد خام تا حمل نهایی محصولات یا خدمات به صورت زیر می‌باشد:

و افزایش کیفیت محصول دست یافت، لازم است که فعالیت‌های سازمان مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار گیرد و آن دسته از فعالیت‌هایی که فاقد ارزش افزوده می‌باشند، حذف گردند. برای حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده،

نمایشگر ۱- زنجیره ارزش

خدمات رسانی به مشتری	توزیع	بازاریابی	تولید	طراحی محصول	تحقیق و توسعه	تامین مواد خام
-------------------------	-------	-----------	-------	----------------	------------------	-------------------

مدیریت هزینه دارد.

در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، با الزام دستگاه‌های اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه‌ها، سعی در بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه‌های دولت است. این سیستم از طریق تولید و ارائه اطلاعات بهتر در مورد اثربخشی هزینه‌ها و برنامه‌های دولت، به دنبال کمک به مدیران برای بهبود عملکرد برنامه‌ها می‌باشد و اطلاعات عملکردی دولت را جهت سیاست‌گذاری، نظارت بر برنامه‌ها و اتخاذ تصمیم‌های هزینه‌ای در اختیار مجلس قرار می‌دهد. هدف، ایجاد پیوندی روشن‌تر و نزدیک‌تر بین منابع و نتایج است. بودجه‌ریزی عملیاتی، فرایندی جاری است که همه مدیران سازمان از رئیس سازمان تا تک‌تک مدیران برنامه‌ها و مدیران سازمان‌های تابعه را درگیر می‌کند. این فرایند، شامل یک چرخه بازخورد است که اطلاعات صحیحی را در اختیار مدیران رده‌بالا برای مدیریت فعالیت‌های خود قرار می‌دهد. در نهایت، بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد با استفاده از سیستم هزینه‌یابی مناسب و سیستم مدیریت هزینه، منجر به بهره‌برداری اثربخش‌تر از منابع سازمان خواهد شد. مدیران قادر خواهند بود از منابع موجود در راستای دستیابی به اهداف مورد انتظار تعیین شده در بودجه به‌طور اثربخش‌تری بهره‌برداری کنند.

هنگامی که برای محاسبه بهای تمام‌شده از سیستم هزینه‌یابی مناسب استفاده شده باشد، در آن صورت بهای تمام‌شده فعالیت‌ها به‌طور مناسب تعیین شده و نحوه تخصیص بودجه به فعالیت‌ها با توجه به عملکرد و به صورت بهینه خواهد بود. این سیستم، زیربنای ایجاد یک سیستم جامع مدیریت هزینه در متن برنامه استراتژیک یک سازمان می‌باشد و می‌تواند از طریق مطرح کردن مسائل

برای این‌که سازمان با اثربخش‌ترین شیوه به اهدافش دست یابد، شایسته و مهم است که مدیرانش از کل زنجیره ارزش سازمان خود شناخت داشته باشند. مدیران به کمک این شناخت می‌توانند پرسش‌های مهمی را درباره راهبرد سازمان خود مطرح ساخته و یا به آن پاسخ دهند.

با توجه به این‌که هدف تحقیق موضوع این مقاله، بررسی ارتباط بین سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد با مدیریت هزینه می‌باشد و از طرفی سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد بیشتر در واحدها و سازمان‌های غیرانتفاعی و دولتی مطرح است، چگونه می‌توان بین سیستم بودجه‌بندی با مدیریت هزینه ارتباط برقرار کرد؟

برای روشن‌تر شدن موضوع، ابتدا چند سوال به صورت زیر مطرح می‌کنیم:

- آیا اصلاً می‌توان زنجیره ارزش را در سازمان‌های دولتی تعریف کرد؟
- آیا ارزش آفرینی در این سازمان‌ها همان افزایش رضایت مصرف‌کنندگان و مردم می‌باشد؟
- آیا تاکید بر نتایج و پیامدهای انجام هزینه می‌تواند باعث باکیفیت‌تر شدن خدمات دولتی به مردم گردد؟
- آیا مشخص کردن میزان اهداف و فعالیت‌ها به صورت کمی، می‌تواند باعث صرفه‌جویی در هزینه‌های دولت گردد؟
- در نتیجه، آیا اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد می‌تواند باعث کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات (سیستم مدیریت هزینه) گردد؟

توجه به این نکته ضروری است که اجرای موفق سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در دستگاه‌های دولتی نیاز به ایجاد سیستم محاسبه بهای تمام‌شده و همچنین سیستم

سازمان و نحوه تخصیص اعتبارات بودجه‌ای می‌باشد. سازمان‌هایی که بتوانند بین منابع مصرفی و نتایج برنامه‌های در دست اجرای خود ارتباط منطقی برقرار کنند، ابزار موثری برای بهبود عملکرد، مستندسازی نتایج اقدامات سالانه و دفاع از بودجه قابل تخصیص خود در اختیار خواهند داشت. بدیهی است که پایه و اساس تحقق چنین فضایی، با سه رویکرد فوق‌آغاز و با پاسخگویی مسئولین و سازمان‌ها پایان می‌یابد. بدون داشتن اصلاحات دقیق از هزینه‌های جاری در سازمان‌ها، این امر تقریباً غیرممکن است. لذا اجرای حکم قانون بودجه برای محاسبه قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها، نیاز به توجه و اهتمام جدی دارد.

سیستم مدیریت هزینه به‌عنوان بخشی از سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد می‌باشد و برای اجرای بهتر و موفقیت‌آمیز آن علاوه بر محاسبه بهای تمام‌شده فعالیت‌ها، مدیریت هزینه و حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده لازم و ضروری است و استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، محک‌زنی، بهبود مستمر و مدیریت کیفیت جامع باعث کاهش هزینه‌های دولت و افزایش کیفیت خدمات ارائه شده می‌شود. افزایش کیفیت خدمات و کاهش هزینه‌های انجام آن، باعث افزایش رضایت مردم و استفاده‌کنندگان از خدمات دولتی می‌گردد و از طرفی شفافیت اطلاعاتی و مسئولیت پاسخگویی^{۱۱} دولت را افزایش می‌دهد. استفاده‌کنندگان از خدمات دولتی به‌خاطر تاکید دولت بر نتایج و محاسبه بهای تمام‌شده هر واحد فعالیت و برنامه، بهتر می‌توانند عملکرد دولت را مورد ارزیابی قرار دهند.

نتیجه‌گیری

پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ایجاد سیستم مدیریت هزینه مناسب، کاری گروهی و مشارکتی است. نباید انتظار داشت که این نظام در چارچوب واحدهای مالی و بودجه پیاده‌سازی شود. برآورد حجم فعالیت‌های مورد انتظار و تعیین قیمت تمام‌شده هر فعالیت و از طرفی حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده برای مشتری و مدیریت هزینه، مشارکت و همکاری تمام واحدهای سازمانی را می‌طلبد. بنابراین، فرهنگ کاری جدید در حوزه ۴۷ بودجه‌بندی و حسابداری و حتی فعالیت‌های سازمان باید

نوبین حسابداری مدیریت از قبیل سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۵ و مدیریت کیفیت جامع^۶ و مهندسی ارزش^۷، هزینه‌یابی کایزن^۸ و محک‌زنی^۹ باعث پربار شدن خدمات دریافتی توسط مردم گردد.

مدیران سازمان‌ها تعقیب بی‌وقفه کاهش بهای تمام‌شده در طی چرخه عمر تولید محصولات و ارائه خدمات را به‌عنوان هزینه‌یابی کایزن توصیف می‌کنند. در فرایند ارائه خدمات، بهبود مستمر به معنی دست یافتن به کاهش‌های برنامه‌ریزی شده در محرک‌های هزینه می‌باشد. استفاده از بهبود مستمر در سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، باعث کاهش تدریجی هزینه‌ها می‌شود. این سیستم با استفاده از مدیریت کیفیت جامع در سرتاسر زنجیره ارزش سازمان و فعالیت‌های آن، می‌تواند باعث بهبود کیفیت خدمات ارائه‌شده گردد.

در این سیستم، هر یک از بخش‌های سازمانی عملیات خود را مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و در جهت تامین اهداف و بهبود عملکرد تلاش می‌نماید. برنامه‌های مدیریت کیفیت جامع، ضرورتاً هزینه‌های کیفیت را مدنظر قرار نمی‌دهد، بلکه ممکن است بر معیارهای غیرمالی عملکرد که برای مقاصد کنترل روزمره مفید و موثر است، تاکید داشته باشد. سازمان‌ها برای آگاه شدن از عملکرد خودشان و پیدا کردن بهترین راهکارها به جستجوی مداوم اثربخش‌ترین روش انجام کار از طریق مقایسه روش‌های موجود و سطوح عملکرد با دیگر سازمان‌های مشابه موجود می‌پردازند. سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد می‌تواند از طریق مهندسی ارزش، استانداردهای معینی از کیفیت و عملکرد را برآورده سازد. در این روش، کارکنان متخصص و با تجربه، فرایندها و تک‌تک فعالیت‌های سازمان را کالبدشکافی کرده و در مورد روش‌های اجرایی سازمان، مجدداً اظهار نظر می‌نمایند. در این مرحله، حسابداران مدیریت می‌توانند به مدیریت سازمان در کاهش هزینه فعالیت‌ها کمک نمایند.

رویکرد نتیجه‌گرایی و مشتری‌مداری و بازارمحوری، از محورهای اساسی برنامه چهارم و هفت برنامه تحول در نظام اداری کشور است و آیینده عملکرد مدیریت را در سازمان‌های دولتی، راهبری و جهت‌دهی می‌کند. مهم‌ترین حوزه بروز سه رویکرد فوق، وابستگی آنها به عملکرد

ایجاد شود که شالوده آن ایفای نقش جدی مدیریت و مشارکت و همکاری سایر واحدهای سازمان در این فرایند است.

هنگامی که میزان اهداف و فعالیت‌ها به صورت کمی و بهای تمام شده هر واحد از فعالیت‌ها نیز به طور مناسب مشخص شده باشد، می‌توان با توجه به نتایج و پیامدهای انجام هزینه و میزان رضایت‌مندی مردم، به مدیریت هزینه و افزایش کیفیت خدمات ارائه شده پرداخت.

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به همراه مدیریت هزینه، زمانی می‌تواند منجر به نتایج بهتری گردد که از نیروی انسانی کارآمد و ماهر استفاده شود؛ زیرا بهترین قوانین و مقررات می‌تواند به دست نیروی انسانی ناکارآمد و ناتوان، نتیجه معکوس در برنامه‌ها داشته باشد. در حالت کلی، سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد با به کارگیری نیروی انسانی متخصص و همچنین شناسایی کمی اهداف و برنامه‌ها، مشخص کردن بهای تمام شده آنها و استفاده از سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت از قبیل مدیریت کیفیت جامع، محک‌زنی، مهندسی ارزش و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، باعث افزایش رضایت مردم و ارائه خدمات با کیفیت بالا و هزینه پایین می‌گردد و این به نوبه خود، باعث افزایش کارایی و اثربخشی منابع دولت، مردم‌سالاری و شفافیت فعالیت‌ها می‌شود.

پی‌نوشت‌ها:

- ۱- حسابداری دولتی، حسابرس، شماره ۷
- ۲- زینالی، مهدی، بررسی نحوه استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در دستگاه‌های اجرایی استان کرمان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، شهریور ۱۳۸۶
- ۳- دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه، گزارش ۱۰۱، بودجه‌ریزی عملیاتی، از تئوری تا عمل، ۱۳۸۲
- ۴- سعیدی، پرویز، بودجه و بودجه‌ریزی، انتشارات نگاه دانش، ۱۳۸۴
- ۵- شباهنگ، رضا، حسابداری مدیریت، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۱
- ۶- خدای‌پور، احمد، زینالی، مهدی، سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و اثر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت، حسابرس، شهریور ۱۳۸۶
- ۷- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران
- ۸- ورمزیار، حسن، بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران، دفتر اقتصاد کلان، ۱۳۸۵
- ۹- هیلتون، رونالد، حسابداری مدیریت؛ ارزش‌آفرینی در محیط تجاری پویا، ترجمه و اقتباس کیهان مهام، احمد مدرس، هاشم افتخاری، چاپ و نشر بازارگان، ۱۳۸۵
- ۱۰- هورن‌گرن، چارلز، فاستر، جورج، دانار سربکانت، حسابداری صنعتی با تاکید بر مسائل مدیریتی، ترجمه و اقتباس علی پارسائیان و موسی بزرگ اصل، جلد اول، انتشارات آژنگ، ۱۳۸۴

- 11- RAY H. Garison, Eric W. Noreen, **Managerial Accounting**, Ninth Edition, McGraw-Hill, 2000
- 12- Robert S. Kaplan, Anthony A., Atkinson, **Advanced Management Accounting**, Third Edition, Pearson Education, 1998
- 13- Ronald W. Hilton, Maher, Selto, **Cost Management, Strategies for Business Decision**, McGraw-Hill, International Edition, 2006
- 14- Richard D. Young, **Performance-Based Budgeting Systems**, Journal of Public Policy & Practice, 2003
- 15- Tome H. Walters, Jr., **Performance Based Budgeting and Performance Based Costing**, Disam Journal of International Security Assistance Management, 2002
- 16- W. Mark Grain, J. Brain O'Roark, **Impact of Performance Based Budgeting on State Fiscal Performance**, Journal of Economic and Governance, 2002

- 1- Economy
- 2- Efficiency
- 3- Effectiveness
- 4- Strategic Planning
- 5- Activity Based Costing
- 6- Total Quality Management
- 7- Value Engineering
- 8- Continious Improvement
- 9- Benchmarking
- 10- Accountability

منابع: