

بودجه‌ریزی و حسابداری

مدیریت در بخش عمومی

فهرست

۷۹	کارکردهای بودجه‌ریزی	۱-۳
۸۶	دیدگاههای بودجه‌ریزی	۲-۳
۸۶	دیدگاه مبتنی بر کارکرد (شامل دیدگاه محصول)	۱-۲-۳
۸۷	بودجه مبتنی بر ماهیت	۲-۲-۳
۸۸	دیدگاه سازمانی (نهادی)	۳-۲-۳
۸۹	بودجه اولیه، بودجه مصوب، بودجه نهایی	۳-۳
۹۲	اجرای بودجه: اعتبارات و تعهدات	۴-۳
۹۴	بودجه مبتنی بر عملکرد	۵-۳
۹۵	بودجه خروجی محور و نتیجه محور	۱-۵-۳
۱۰۰	تعیین محصول	۲-۵-۳
۱۰۱	حسابداری مدیریت	۶-۳
۱۰۲	دیدگاه مبتنی بر محصول، رقابت و اندازه	۱-۶-۳
۱۰۸	جداول استاندارد محصول	۲-۶-۳
۱۱۰	هزینه‌یابی کامل در مقایسه با هزینه‌یابی نهایی	۳-۶-۳
۱۱۳	الگوگزینی	۴-۶-۳
۱۱۷	مبنای نقدی در مقایسه با مبنای تعهدی	۷-۳
۱۱۹	گزارشگری بودجه	۸-۳
۱۲۰	اطمینان بخشی بودجه	۹-۳
۱۲۱	کلام آخر	۱۰-۳
۱۲۱	تمرینها	
۱۲۴	ارتباط موضوعی با مفاهیم ملی	

بودجه‌ریزی و حسابداری مدیریت در بخش عمومی

اهداف آموزشی

- پیشنهاد یک افق زمانی منطقی برای بودجه‌ریزی.
- درک و تفسیر دیدگاه‌های مختلف بودجه‌ریزی.
- شناسایی مراحل متعدد فرایند بودجه.
- تعیین مزایا و چالش‌های مرتبط با مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.
- تمایز قائل شدن بین خروجی، نتیجه و اثر.
- ارائه یک طرح اولیه از سیستم حسابداری مدیریت برای واحدهای بخش عمومی.
- ارائه یک طرح اولیه برای پروژه الگوگزینی در بخش عمومی.
- اتخاذ موضع پیرامون بودجه‌ریزی تعهدی.
- تشریح نقش اطمینان‌بخشی در بودجه‌ریزی.

واژگان کلیدی

محصول	بودجه مبتنی بر عملکرد	الگوگزینی
نتیجه	اثر	بودجه
هزینه‌یابی کامل	حاشیه‌فروش	بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر
هزینه‌یابی نهایی	خروجی	بودجه‌ریزی تعهدی
	طرح مالی	بودجه‌ریزی تفاضلی

شاید بتوان گفت بودجه‌ریزی، شناخته‌شده‌ترین و پیچیده‌ترین بخش مدیریت مالی عمومی است. در یک مفهوم کلی، بودجه‌ریزی، بیشترین تصمیم‌گیرهای مالی در واحدهای بخش عمومی را به خود اختصاص می‌دهد. اگرچه توجه روزافزونی به رویکردهایی با مضامین کلی‌تر، از جمله ترازنامه یا روش جریانهای نقدی تنزیل شده، جهت ارزیابی سرمایه‌گذارها می‌شود، اما مطمئناً نقش آنها همپای نقش برجسته‌ای که بودجه‌ریزی دارد و احتمالاً در آینده قابل پیش‌بینی نیز

خواهد داشت، نمی باشد. همراهی بودجه‌ریزی با حسابداری مدیریت در بخش خصوصی رویکردی عادی است، اما چنین رویکردی در بخش عمومی جدید و به اوایل دهه ۱۹۹۰ بر می‌گردد و هنوز برای برخی واحدهایی که در مسیر اصلاحات قرار دارند، نسبتاً جدید محسوب می‌شود. اما حسابداری مدیریت، یک بخش اساسی از هر چرخه کنترلی است و بنابراین کاربرد آن در مدیریت مالی بخش عمومی نیز گریزناپذیر است.^۱

۱-۳ کارکردهای بودجه‌ریزی

با توجه به مطالب ارائه شده در فصل ۱، برنامه‌ریزی و کنترل مالی به عنوان دو وظیفه (کارکرد) اصلی مدیریت مالی بخش عمومی معرفی گردید. این وظایف، گاهی اوقات حتی در رویکردهای مبتنی بر سازمان که ساختارهای سازمانی جداگانه‌ای برای بودجه‌ریزی و کنترل قائل است، نیز مورد تأکید قرار می‌گیرد. در این فصل این دو وظیفه در زیر یک چتر با عنوان بودجه‌ریزی مورد بحث قرار می‌گیرد. دلیل این رویه آن است که برخلاف برجسته نمودن تمایز فنی بین برنامه‌ریزی و کنترل که در فصل ۱ مطرح گردید، این دو آن‌گونه که باید در کنار یکدیگر قرار گیرند. در واقع از نظر حرفه‌ای، هر دو بخشهایی از یک فرایند پیچیده به نام بودجه‌ریزی هستند. همچنین در فصل ۱ مشاهده شد که بودجه در بخش عمومی نسبت به بخش خصوصی، حداقل در کوتاه‌مدت، قدرت اجرایی بیشتری دارد چرا که مبنای قانونی تمام معاملات مالی بوده و از نظر قانونی شرط اصلی هر معامله است.

بنابراین، بودجه‌ریزی شامل کارکردهای زیر است:

- ۱ - برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت؛
- ۲ - اعطای مجوز^۲ کوتاه‌مدت؛
- ۳ - برنامه‌ریزی میان‌مدت تا بلندمدت؛
- ۴ - کنترل؛ و
- ۵ - گزارشگری بودجه.

1. Jones, R., Pendlebury, M. (2000) 21.

2. Authorisation

برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت معمولاً شامل دوره بودجه‌ای آتی است که در بیشتر موارد، یکساله است.^۱ در مواردی که بودجه‌های چند ساله تهیه می‌شود، اگر دوره دیگری مطرح نشده باشد، برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت این دوره چند ساله را در بر می‌گیرد. برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت مشروح‌ترین و در عین حال لازم‌الاجراترین شکل برنامه‌ریزی مالی است و شامل موارد زیر می‌باشد:

۱ - هزینه‌ها؛^۲

۲ - درآمدها؛

۳ - سرمایه‌گذاریها؛ و

۴ - عملیات تامین مالی، مانند استقراضهای جدید.

بنابراین برنامه‌ریزی مالی کوتاه‌مدت را می‌توان در قالب یک صورت عملکرد مالی بودجه‌ای و یک صورت جریانهای نقدی بودجه‌ای ارائه نمود. از نظر فنی تهیه یک صورت وضعیت مالی بودجه‌ای، یعنی ترازنامه بودجه‌ای نیز امکان پذیر است؛ اما کمتر مرسوم و همچنین کمتر مورد نیاز است، چرا که طبق تعریف، ترازنامه بیانگر معاملات نیست و بنابراین مبنای اعطای مجوز قرار نمی‌گیرد. با این وجود ترازنامه می‌تواند برای اهداف کنترلی سودمند باشد، زیرا با اهدافی مانند کاهش بدهی مرتبط است. نمی‌توان وظیفه برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت را مختص هیچ کدام از اشکال بودجه، چه اشکال سنتی تر مبتنی بر ماهیت و سازمان و چه اشکال جدیدتر مبتنی بر عملکرد، دانست. در واقع علیرغم اینکه کدام دیدگاه برای اعطای مجوز به کار برود، برنامه‌ریزی مالی کوتاه‌مدت، شامل هر سه دیدگاه است. حتی اگر بودجه مبتنی بر عملکرد هم باشد، باز هم هزینه‌ها، درآمدها، سرمایه‌گذاریها و عملیات تامین مالی باید برحسب سازمانها برنامه‌ریزی شود و این برنامه‌ریزی باید شامل سرفصل‌های متعدد برحسب ماهیت نیز باشد.

۱. سال تقویمی یا دوره‌های ۱۲ ماهه دیگری که در هر دولت تعریف شده است.

۲. در عمل شاید در برنامه‌ریزی کوتاه مدت، تنها مخارج مد نظر باشد، اما همانطور که در بخش‌های قبلی بیان شد به منظور اهداف مدیریت مالی کافی نیست.

دیدگاه‌های بودجه‌ریزی که در بخش بعدی مورد بحث قرار می‌گیرد، اساساً بر وظیفه دوم یعنی اعطای مجوز کوتاه‌مدت تاثیر دارد. 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 لازم‌الاجرا 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 بودجه‌ای باشد. البته به‌طور معمول برخی شرایط استثنائی مانند موارد اضطراری از جمله بلابای طبیعی وجود دارد که باید در قانون اساسی یا قوانین بودجه تعریف شود. همچنین در بسیاری از دولتها ممکن است در موارد استثنائی تصویب بودجه به تأخیر افتد. در چنین شرایطی توصیه می‌شود 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 می‌شود، اما تصویب آن همواره در حوزه اختیارات نهاد قانون‌گذار که معمولاً پارلمان است، می‌باشد.

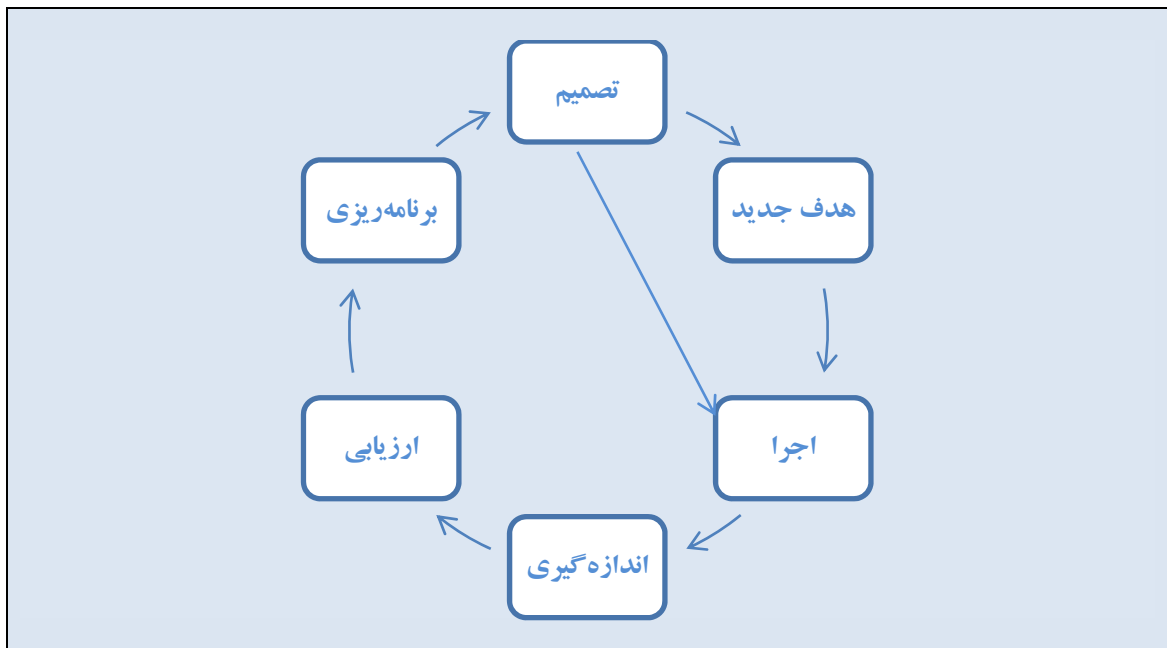
از جمله سازمان‌های دیگری که ممکن است مجاز به تصویب بودجه باشند، می‌توان به هیاتهای سطح بالای نظارتی یا در دموکراسیهای مستقیم که اغلب در سطح دولتهای محلی دیده می‌شود، به شورای نمایندگان اشاره نمود. تصویب دموکراتیک توسط یک نهاد شاخص در سطوح بالای دولت، برای اولین بار در انقلاب فرانسه به عنوان یک بخش اساسی کنترل دموکراتیک معرفی شد. سپس قانون اساسی جدید در ۱۷۹۱، قدرت تصویب بودجه را به نهاد قانون‌گذار منتقل کرد. با این حال اغلب فراموش می‌شود که تصویب در سطح بالا به تنهایی کافی نیست و در بیشتر مواقع این بودجه بسیار کلی است و باید به واحدهای سطوح پایین‌تر 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 پیش‌بینی نشده نیز باشد با این وجود اگر موارد غیرمنتظره بیش از حاشیه فوق‌الذکر باشند، بودجه متمم یا اصلاحات بودجه باید مجدداً توسط سطح بالا تصویب شود.

برخلاف اعطای مجوز و برنامه ریزی مالی کوتاه مدت، برنامه ریزی میان مدت تا بلندمدت 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. اهمیت آن را می توان با مثال ساختمان مدرسه که در بخشهای قبلی مورد بحث قرار گرفت، تشریح نمود. مسلم است که یک منطقه آموزشی مسئول تامین نیازهای منطقه خود است. بنابراین برآورد جمعیت دانش آموزان در آن منطقه ضروری است. اگر ساختمان های مسکونی جدیدی در مقیاس وسیع در آن منطقه در حال احداث باشد، احتمال دارد که با یک وقفه زمانی چند ساله، جمعیت دانش آموزان نیز افزایش یابد و در نتیجه تاسیسات بیشتری مورد نیاز باشد. واضح است که ساخت یک مدرسه جدید از زمان تصمیم به ساخت تا عملیاتی شدن آن، طی یک دوره یک ساله مقدور نمی باشد. بنابراین نیازمند یک برنامه میان مدت تا بلندمدت است. این برنامه قطعاً شامل خود سرمایه گذاری از جمله ساخت مدرسه، و چگونگی تامین این سرمایه برای مثال از طریق وام یا فراهم نمودن سرمایه نیز می باشد. به علاوه هزینه های عملیاتی برنامه باید برنامه ریزی شود که مجدداً شامل تامین مالی آن نیز خواهد بود. بنابراین برنامه ریزی میان مدت تا بلندمدت به میزان زیادی برای ارائه موفقیت آمیز خدمات در آینده ضروری است. این برنامه ریزی دارای نوعی قدرت تغییر بوده و بنابراین اهمیت قابل توجهی برای هر دو سطح مدیریتی و سیاسی دارد.

مسلماً اگر این طرحها و برنامه ها در تصمیمات مدیریت مورد استفاده قرار نگیرند، تمام برنامه ریزی های کوتاه مدت و بلندمدت بی فایده 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. به علت وجود ارتباط بین دو

عنصر حلقه، بعضی اوقات آن را دو حلقه‌ای نامیده و نتیجه آن را یادگیری دو حلقه‌ای ۱ می‌نامند. (شکل ۱-۳ را ببینید).

شکل ۱-۳ چرخه کنترلی با یادگیری دو حلقه‌ای



به این ترتیب ممکن است در شرایطی که مدیریت هنوز بر اهداف قبلی خود متمرکز است، به واسطه تغییر موقعیت و نیازهای جدید، درگیر اهداف جدیدی بشود. حتی اگر یادگیری دو حلقه‌ای را در نظر بگیریم، همپوشانی و انتخابهای فراوانی در حلقه وجود خواهد داشت. اوضاع زمانی پیچیده می‌شود که برنامه‌های دو یا چند ساله موازی یکدیگر در جریان باشند. یک برنامه کوتاه مدت در سال صفر به تصویب می‌رسد، در سال یک به اجرا در می‌آید و طی سال وارد فرایند کنترل می‌شود. در اواسط همان سال بودجه سال دوم وارد فرایند تهیه و تصویب می‌شود. در سال دوم در حالی که بودجه سال دو در حال اجرا است، تهیه و تصویب بودجه سال

سوم شروع شود و از طرفی صورتهای مالی سال یک نیز باید همزمان تهیه و گزارش شود. با وجود آنکه این برنامه‌ها، میان‌مدت و یا بلندمدت نیستند، پیچیدگی آن برای خوانندگان این کتاب اضطراب آور است، چه برسد برای مدیریت و حتی سیاستمداران بخش عمومی که این پیچیدگی را بیشتر احساس می‌کنند. جدول ۱-۳ می‌تواند به روشن شدن موضوع کمک کند. هر ستون جدول، وظایف همان سال را نشان می‌دهد.

جدول ۱-۳ هم‌پوشانی چرخه‌ها

برای سال ۵	برای سال ۴	برای سال ۳	برای سال ۲	برای سال ۱	برای سال صفر	
برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت و تصویب بودجه	اجرا و کنترل طی سال	در سال صفر
برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت و تصویب بودجه	اجرا و کنترل طی سال	تهیه صورتهای مالی و گزارشگری	در سال ۱
برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت و تصویب بودجه	اجرا و کنترل طی سال	تهیه صورتهای مالی و گزارشگری		در سال ۲
برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت یا بلندمدت	برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت و تصویب بودجه	اجرا و کنترل طی سال	تهیه صورتهای مالی و گزارشگری			در سال ۳
برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت و تصویب بودجه	اجرا و کنترل طی سال	تهیه صورتهای مالی و گزارشگری				در سال ۴
اجرا و کنترل طی سال	تهیه صورتهای مالی و گزارشگری					در سال ۵

آخرین وظیفه بودجه‌ریزی که اغلب نادیده گرفته می‌شود، گزارشگری بودجه است. اگرچه در دموکراسیهای غربی، این وظیفه به‌طور معمول از وظایف اصلی بودجه‌ریزی محسوب می‌گردد^۱ اما هنوز در تمام کشورها بودجه منتشر نمی‌شود. ظاهراً حتی کشورهایی هم که به‌طور سنتی به گزارش بودجه می‌پردازند، صرفاً بر تهیه و تصویب بودجه پیش‌بینی‌شده^۲ تأکید دارند و به گزارش بودجه به وقوع پیوسته^۳ (عملکرد واقعی) نمی‌پردازند.^۴ این رویه حاصل نوعی از مدیریت مالی است که تنها به پیش‌بینی می‌پردازد.

همانطور که گفته شد، بودجه‌های میان و بلندمدت دارای کاربردهای راهبردی قابل توجهی هستند. در بودجه کوتاه‌مدت میزان تغییرات بودجه پیش‌بینی‌شده ممکن است تا حدی کمتر باشد اما همچنان نسبت به بودجه به‌وقوع پیوسته بیشتر است. بنابراین چرا باید برای گزارشگری بودجه به‌وقوع پیوسته خود را به زحمت انداخت؟ به این علت که گزارش بودجه به‌وقوع پیوسته، اطلاعات زیادی پیرامون کیفیت مدیریت مالی بدست می‌دهد. دو واحد را در نظر بگیرید، یکی از آنها از هر تغییری استقبال و به آن پاسخ می‌دهد و بندرت با مشکل بودجه مواجه است، اما دومی همیشه در حال درخواست بودجه متمم یا اصلاحی است و همیشه در مرز انحراف از بودجه است. مسلم است که واحد اول از منظر شیوه مدیریت مالی، اعتبار بیشتری کسب می‌کند و عملکرد نهایی می‌تواند بر ظرفیت استقراض یا حداقل نرخ‌های بهره آن تأثیر بگذارد. بنابراین عملکرد واقعی باید با بودجه تصویب شده اولیه و نهایی و شاید حتی بودجه تعدیل شده، مقایسه و به عنوان بخشی از صورتهای مالی^۵ منتشر گردد.

۱. برخی کشورها صرفاً اطلاعات بودجه‌ای مربوط به امور شهروندی را منتشر می‌کنند، و اطلاعات نظامی را افشا نمی‌کنند.

2. Ex-ante Budget

3. Ex-post Budget

۴. تفاوت‌های اصلی بین مراحل پیش‌بینی‌شده و به‌وقوع پیوسته توسط هوجز بیان شده است (Hughes, J., PSC) 1(2004).

۵. استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۲۴، به روش‌های پیش‌بینی بودجه نپرداخته است بلکه تنها ارائه یک مقایسه گذشته نگر بین بودجه تصویب شده و نهایی و ارقام واقعی را الزامی ساخته است.

۲-۳ دیدگاههای بودجه‌ریزی

بودجه‌ریزی صرفاً شامل بعد زمان نیست بلکه ابعاد دیگری نیز دارد. اصطلاح دیدگاه (چشم انداز) گویای این واقعیت است که این ابعاد صرفاً تصاویر متفاوت از یک چیز (نه چیزهای متفاوت) هستند. بنابراین بدیهی است که بودجه‌های تهیه شده با ابعاد متفاوت برای یک سازمان نمی‌تواند خیلی متفاوت از یکدیگر باشد بلکه صرفاً می‌توان منظرهای کاملاً متفاوتی در تهیه آنها اتخاذ نمود.

۱-۲-۳ دیدگاه مبتنی بر کارکرد^۱ (شامل دیدگاه محصول)

جذاب‌ترین دیدگاه برای موضوعات سیاسی و همچنین مدیریت استراتژیک، بعد کارکردی است. کارکردی به این معنا است که هزینه‌ها، درآمدها، سرمایه‌گذاران و غیره برحسب گروه‌های متفاوت محصول تعیین و ارائه شوند. این تعریف با تعریف ارائه شده از کارکرد (وظیفه)^۲ در علوم مدیریت و کاربرد عملی آن در شرکتهای بخش خصوصی متفاوت است.^۳ 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 می‌باشد و معمولاً اگر گروه محصولات بسیار گسترده باشد، آنها را وظیفه (کارکرد) می‌نامند. معمولاً برای فهرست نمودن وظایف کل دولت، از فهرست کوفوگ، که در فصل ۲ بخش ۲-۱ ارائه شد، استفاده می‌شود. مسلماً این طبقه‌بندی برای یک واحد در بخش عمومی بسیار کلی است اما آنها نیز می‌توانند از منظر کارکردی، برای مثال انواع مختلف مدارس (مانند ابتدایی، متوسطه و عالی) خدمات مختلف بیمارستانی (مانند اورژانس، جراحی، بستری و غیره) یا انتظامی (مانند رسیدگی، مداخله و پیشگیری)، به بودجه‌ریزی خود نگاه کنند.

1. Functional perspective

2. Function

۳. در شرکتهای بخش خصوصی و علوم مدیریت، اصطلاح وظیفه (کارکرد) برای وظایف متعددی از جمله، بازاریابی، مدیریت منابع انسانی، حسابداری و غیره به کار می‌رود.

دیدگاه مبتنی بر کارکرد یک منظر بسیار استراتژیک است، چرا که مستقیماً به خروجی یک واحد اشاره دارد. این منظر نقش مهمی در دستیابی به هدف دوم مدیریت مالی بخش عمومی یعنی تخصیص منابع ایفا می‌کند. این تصمیمات ممکن است شامل افزایش یا کاهش در ارائه خروجیها، کیفیت آنها، تعیین تعرفه یا افزایش آنها، سرمایه‌گذاری در تاسیسات پیشرفته و غیره باشد. خروجیها از طریق افزایش یا کاهش در هزینه‌ها، درآمدها، یا سرمایه‌گذاری در طرحهای مالی منعکس می‌شوند. آنها همچنین به عنوان مبنای الگوگزینی^۱ سایر موسسات محسوب می‌شوند. بنابراین همان‌طور که در بخش ۳-۵-۲ خواهیم دید، حتی یک تفاوت جزئی در تعریف وظیفه یا محصول می‌تواند نتایج را به میزان قابل توجهی، تحریف و الگوگزینی را به عمل مشکلی تبدیل کند.

در اصلاحات مدیریت عمومی نوین، تمرکز از دیدگاه کلی مبتنی بر کارکرد به سمت گروه‌های محصول یا تک تک محصولات تغییر یافته است، چرا که مطلوب‌ترین سطح برای سیاستهای مالی است. برای مثال شاید بر اساس یک سیاست مالی، افزایش بودجه بخشی از آموزش مدنظر باشد نه کل برنامه آموزش. یعنی برای مثال بین تخصیص منابع به آموزش پیش از مدرسه و آموزش ابتدایی تفاوت قابل توجهی وجود داشته باشد، در حالی که هر دو بخشی از وظیفه آموزش هستند. بنابراین از دید کلی، بودجه عملکرد محور همان‌طور که در بخش ۳-۵ بحث خواهد شد، به طریقی در همان منظر کارکردی قرار می‌گیرد.

۳-۲-۲ بودجه مبتنی بر ماهیت^۲

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 طبقه‌بندی شوند. البته در این رویکرد بر ورودیها بیش از خروجیها تمرکز می‌شود. برای مثال اقلام سنتی مانند حقوق و دستمزد، تعمیر و نگهداری، بهره، استهلاک، درآمد حاصل از ارائه کالا

1. Benchmarking
2. Budget by Nature

و خدمات و مالیات با این منظر طبقه‌بندی شده‌اند. معمولاً توجه سیاسی، محدود به اقلام اصلی مانند حقوق (برای مثال افزایش دستمزدها) یا درآمد مالیاتی (برای مثال ظرفیت کلی مالیاتی) است، با این وجود در سطوح عملیاتی، اقلام بسیار جزئی‌تر (مانند هزینه خدمات فناوری اطلاعات یا استعلاجی کارکنان) نیز باید مدنظر قرار گیرد. البته این موضوع در مواردی که تمرکز اصلی تصمیم‌گیرندگان ارشد بر دیدگاه مبتنی بر کارکرد است، نیز صادق می‌باشد. با توجه به تمرکز متفاوت دیدگاه مبتنی بر ماهیت، سوء برداشتهای زیادی نسبت به این رویکرد وجود دارد که بعضی اوقات حتی منجر به این ادعا شده است که بودجه مبتنی بر ماهیت زاید یا اضافی است. با این حال، همان‌طور که مثال‌های مرتبط با حقوق و مالیات نشان می‌دهد، حتی در موضوعات سیاسی این نوع طبقه‌بندی بی‌فایده نیست. این دیدگاه، صرفاً ناشی از تمرکز متفاوت بر موضوعات یکسان است.

از لحاظ فنی، بودجه مبتنی بر وظایف (کارکرد) چیزی بیش از تجمیع بودجه مبتنی بر ماهیت نیست. در پایین‌ترین سطح این تجمیع، بودجه مبتنی بر ماهیت برای یک محصول خاص تهیه می‌شود، که بودجه محصول نامیده می‌شود. سپس این بودجه‌ها تجمیع شده تا به گروه محصول و نهایتاً یک وظیفه ختم می‌شود. تجمیع، صرفاً شامل جمع بودجه محصولات نیست، بلکه مبادلات بین محصولات مختلف نیز باید حذف شود. برای مثال اگر چند دوره درسی ارائه شده در یک دانشگاه، در مجموع یک برنامه درسی را تشکیل دهند، تجمیع ساده این دوره‌ها با کل برنامه منجر به محاسبه مضاعف خواهد شد. بنابراین دوره‌ها باید تنها یک بار در محاسبات لحاظ گردند.

۳-۲-۳ دیدگاه سازمانی (نهادی)

از آنجا که بودجه عموماً توسط واحدهای سازمانی، یعنی نهادها و موسسات تهیه می‌شود، یک دیدگاه سازمانی نیز وجود دارد. یک نهاد (سازمان) اغلب محصولات متفاوتی تولید می‌کند. برای مثال، یک مجموعه آموزشی شامل چند نوع مدرسه است و یا یک بیمارستان چند نوع خدمت متفاوت ارائه می‌کند. مسلم است که بودجه تک تک محصولات نه تنها باید برای تهیه بودجه گروه محصول و نهایتاً بودجه هر وظیفه تجمیع می‌شود، بلکه باید به‌منظور تهیه بودجه کل

سازمان نیز تجمیع گردد. بدیهی است که چنین بودجه‌ای برای مدیریت سازمان ضروری است و همچنین مبنایی برای تخصیص وجوه بین ارائه دهندگان متعدد خدمات مشابه، مانند بیمارستانهای متفاوت در یک دولت، قلمداد می‌گردد.

این رویکرد یعنی تجمیع بودجه محصول و تهیه بودجه سازمان، از منظر اقتصادی و مدیریتی بسیار معمول است. در عمل مشاهده می‌شود که ابتدا بودجه‌های سازمانی تهیه می‌شود و معمولاً مبتنی بر بودجه سال‌های پیش به اضافه مبالغ مورد نیاز جهت اتفاقات مورد انتظار در سال آتی است، که به آن بودجه تفاضلی^۱ می‌گویند. این رویکرد بودجه‌ریزی رایج‌تر از سایر رویکردها است، اگرچه دارای نواقص قابل توجهی است. به طوری که ممکن است تصمیمات اشتباه و نامناسب سال‌های گذشته به سال آتی منتقل شده و مانع تغییرات لازم به دنبال تغییر در تقاضا، محیط یا سیاستها شود که خود منشأ ناکارایی و عدم اثربخشی تصمیمات خواهد بود. بدیهی که بودجه تفاضلی حاصل یک تحلیل سیستماتیک نیست که منجر به انجام نسبتاً بهتر امور شود، اما حتی این نوع بودجه نیز در بیشتر سازمانها تهیه نمی‌شود.

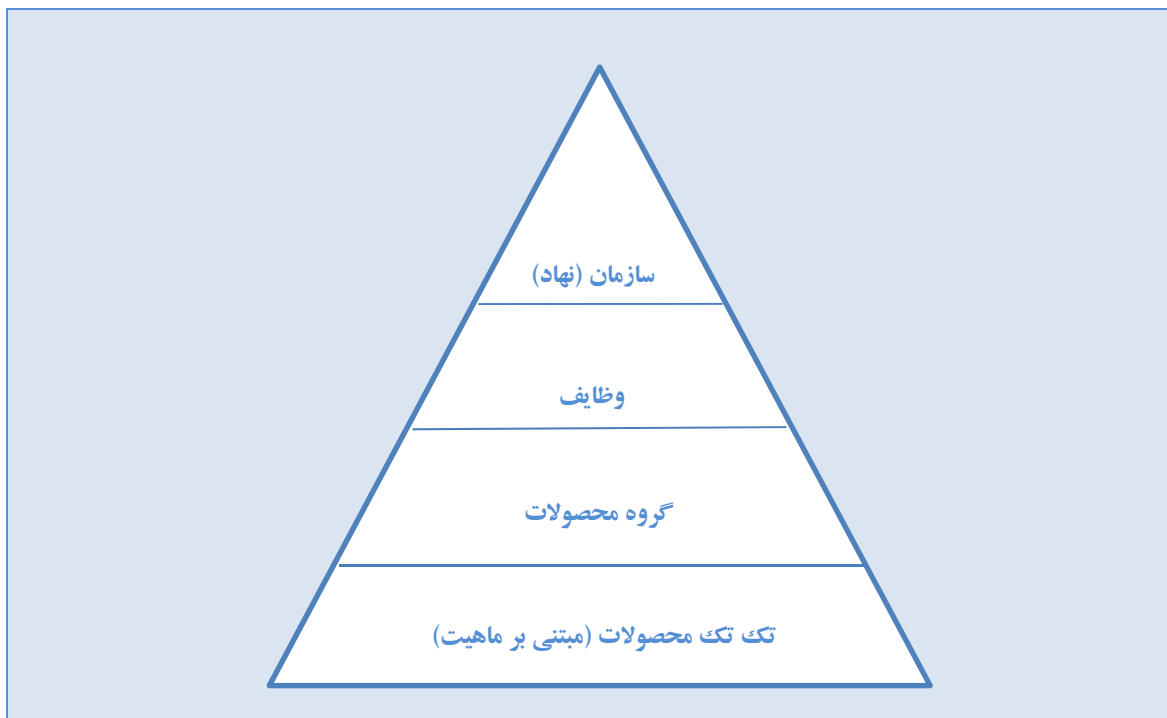
۳-۳ بودجه اولیه، بودجه مصوب و بودجه نهایی

آنچه تحت عنوان فرایند تهیه و تصویب بودجه بیان شد، شامل بیش از دو مرحله است. تجمیع کلی در هر دو منظر کارکردی و سازمانی به مراحل بیشتری نیاز دارد. تجمیع تنها یک فرایند فنی شامل جمع زدن و حذف معاملات فیما بین نیست بلکه باید شامل ارزیابی نتایج نیز باشد. به عنوان مثال ممکن است بودجه تهیه شده بر مبنای محصول به خصوص بودجه‌های مبتنی بر ماهیت، از منظر تک تک محصولات قابل قبول باشد، اما هنگام تجمیع آنها، عدم ظرفیت و یا کارایی ناکافی کل سازمان آشکار شود. همچنین ممکن است بودجه تهیه شده برای یک واحد عملی به نظر برسد، اما برای کل سازمان این گونه نباشد. در واحدهای بزرگتر و پیچیده‌تر بخش عمومی، مانند بیمارستانها، دانشگاهها، یا وزارتخانه‌ها، فرایند تجمیع ممکن است شش بار یا بیشتر تکرار

1. Incremental Budgeting

شود تا توسط مدیریت تایید شود. تجمیع بودجه در شکل ۲-۳ نشان داده شده است. نخستین بودجه تایید شده توسط دولت یا مدیریت، بودجه اولیه^۱ نامیده می‌شود. مراحل قبلی صرفاً پیش‌نویس محسوب می‌شوند.

شکل ۲-۳ تجمیع بودجه



به‌منظور مدیریت فرایند تهیه بودجه اولیه، لازم است اصول راهنما از جمله اهداف برای تهیه‌کنندگان بودجه، توسط مدیریت منتشر شود. این اصول راهنما معمولاً موضوعاتی از جمله نرخ افزایش خرجیها و ورودیهای مهم مانند حقوق را تعیین می‌کند. تعیین میزان بازیاخت یا حتی حاشیه سود، حداقل در مواردی که کل بهای تمام شده یا بخشی از آن باید توسط وجوه دریافتی از دریافت کنندگان کالا و خدمات بازیاخت شود، ضروری است. البته حاشیه سود اغلب

1. Initial Budget

تنها زمانی لازم است که واحد گزارشگر به تولید محصولات جانبی که در حوزه خدمات و کالاهای عمومی است، اشتغال دارد و احتمالاً تنها در شرایطی این محصولات توسط دولت تولید می‌شود که منجر به کاهش قیمت عرضه‌کنندگان خصوصی آن کالا و خدمات نشود. مثال‌هایی از این نوع شامل جراحیهای زیبایی در بیمارستانها یا خدمات مشاوره‌ای ارائه شده در دانشگاهها می‌باشد.

با این حال در بخش عمومی، بودجه اولیه باید به‌طور رسمی توسط نهاد قانونگذار به تصویب برسد. همان‌طور که بیان شد پس از تصویب این نهاد عالی که معمولاً پارلمان یا نهاد نظارتی دیگری است بودجه تبدیل به یک قانون، لایحه یا حکم می‌شود. در برخی دولتها این فرایند تصویب می‌تواند 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 بازپس فرستاده شده و توسط دولت یا مدیریت، اصلاح و سپس جهت تصویب مجدداً به پارلمان ارسال می‌شود. هر دو رویکرد مزایای خاص خود را دارد اما با توجه به محدودیت زمانی، توصیه می‌شود که امکان تغییر بدون رد کل بودجه، وجود داشته باشد. البته این باید با افزایش مسئولیت نهاد تصویب‌کننده همراه باشد چرا که غیرممکن شدن رد بودجه، بدون داشتن هیچ اختیاری جهت تغییرات، سودمند نیست. بودجه مصوب^۱ گاهی اوقات بودجه اصلی^۲ نامیده می‌شود.

بودجه پس از تصویب، وارد فرایند اجرا می‌شود. مسلم است که هنگام اجرا، بودجه باید به واحدهای زیرمجموعه و صاحبان محصولات ابلاغ شود. در واقع بودجه باید تجزیه^۳ گردد. برخلاف تجمیع، تجزیه به معنای افزودن معاملات فیما بین حذف شده قبلی و تجزیه اقلام به اجزای آنها می‌باشد. معمولاً در این فرایند نیز مانند تصویب بودجه ممکن است بودجه تغییر کند. برای نمونه ممکن است تنها برای یک فصل یا نیمی از سال به واحدهای زیرمجموعه بودجه تخصیص داده شود یا ممکن است مثلاً ۱۰ درصد از بودجه آنها کسر شود. اگرچه کاهش بودجه

-
1. Approved Budget
 2. Original Budget
 3. Disaggregated

برای مدیریت ارشد جذاب است اما تنها در شرایطی امکان‌پذیر است که بودجه شامل یک بخش اختیاری قابل توجه جهت توقیف باشد. با این وجود، در بیشتر موارد ممکن است تجزیه بودجه به دوره‌های کوتاه‌تر امکان‌پذیر باشد. البته باید تغییرات موسمی را نیز در نظر گرفت (برای مثال یک استخر عمومی بیشتر بودجه خود را در فصل تابستان نیاز دارد. بنابراین روشن است که تخصیص بودجه مساوی طی تمام ماه‌های سال، نامناسب و منجر به سوء مدیریت می‌شود).

بودجه نیز مانند هر طرح دیگری ممکن است دارای اشتباهاتی باشد. برای مثال غیرمعتبر شدن پیش فرضهای مورد استفاده در تعیین میزان خروجیها، وقوع هزینه‌های غیرقابل پیش‌بینی و یا تغییر در سیاستهای مدیریتی، فقط چند مورد از این موارد است. در چنین مواردی بودجه باید اصلاح شود. با این وجود نباید تصور شود که می‌توان تماماً بودجه را تغییر داد زیرا منجر به لوٹ شدن اهداف برنامه‌ریزی و کنترل بودجه خواهد شد. به همین علت در بیشتر دولتها، شرایط اصلاح بودجه بسیار محدود و هر تغییری مستلزم تصویب توسط همان نهاد تصویب‌کننده بودجه اولیه است. البته در زمان وقوع بلایای طبیعی یا رویدادهای مشابه که خارج از کنترل واحد گزارشگر است نیازی به تصویب اصلاحیه بودجه نمی‌باشد. همچنین در بیشتر دولتها امکان افزایش یک اعتبار از محل کاهش اعتبار دیگر پیش‌بینی شده است. نهایتاً تمام اصلاحات منجر به بودجه نهایی^۱ می‌شود. گرچه قدرت قانونی بودجه نهایی همانند بودجه اولیه است اما با یک نگاه دقیق‌تر می‌توان گفت تفاوت‌های فاحش بین این دو، مؤید نامناسب بودن برنامه‌ریزی 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 می‌باشد.

۳-۴ اجرای بودجه^۲: اعتبارات^۳ و تعهدات^۴

در بیشتر کشورها تصویب بودجه اولیه یا نهایی خودبه‌خود به معنای مجوزی جهت انجام معاملات منظور شده در بودجه نمی‌باشد. این مرحله برای مثال همان‌طور که در چارچوب

1. Final Budget
2. Budget Execution
3. Appropriations
4. Commitments

ارزیابی عملکرد پيفا در فصل ۱ مورد اشاره قرار گرفت، اغلب مرحله اجرای بودجه نامیده می‌شود. معمولاً تحمل یا تحقق هزینه‌ها، درآمدها و سرمایه‌گذاریها علاوه بر تصویب شدن در بودجه، نیازمند مجوزهای قانونی دیگری نیز می‌باشد. به‌طور نمونه استخدام یک کارمند جدید معمولاً نیازمند یک مجوز رسمی است که توسط واحد منابع انسانی و یا مدیریت عالی سازمان صادر می‌شود. یا ساخت یک مدرسه جدید و یا جایگزینی شبکه کامپیوتری نیازمند تصویب یک پروژه است. این‌گونه تصمیمات رسمی برای پرداخت هزینه‌ها یا سرمایه‌گذاری، اعتبارات یا تعهدات نامیده می‌شود. در مورد درآمد نیز الزامات مشابهی وجود دارد. برای مثال مالیات و جرایم تنها در صورت صدور مجوز رسمی مبنی بر چگونگی اتخاذ تصمیمات لازم، وضع می‌گردد.

الزامات مورد نیاز باید در قوانین اداری تعریف شود و ممکن است در هر دولت متفاوت باشد. ولی مفهوم اعتبارات تقریباً همه جا یکسان است: اعتبار شامل مجوز هزینه، سرمایه‌گذاری 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 بودجه‌ای را در بر می‌گیرد. بنابراین در مواردی مانند عقد قرارداد با کارکنان، قراردادهای منعقد شده در سال‌های قبل می‌تواند یک اعتبار یا تعهد معتبر در کنار بودجه سالانه محسوب گردد. همچنین در مورد اعتبارات و تعهدات مرتبط با پروژه‌های تصویب شده در سالهای قبل نیز به همین شکل عمل می‌شود، 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 نمی‌توان تغییر داد اما لازم است بخشی از آن را که باید در سال جاری پرداخت شود، در بودجه هر سال منظور نمود.

در اغلب موارد، تعیین اعتبارات یا تعهدات نیازمند مشارکت واحدهای غیرمالی است که در این معاملات و پروژه‌ها تخصص دارند. در بیشتر سازمان‌های بخش عمومی، تصمیمات مرتبط با استخدام کارکنان توسط واحد منابع انسانی و یا تصمیمات ساخت توسط مدیریت تجهیزات اتخاذ می‌شود. معمولاً برای هزینه‌های جزئی از جمله ایاب و ذهاب و حمل و نقل، اعتبارات یا تعهدات رسمی لازم نیست اما این معافیتها معمولاً باید محدود به مبالغ بسیار ناچیز باشد.

به طور معمول این رویه‌ها برای بخش خصوصی بسیار جالب توجه و غریب است اما شرکتهای بزرگ بخش خصوصی نیز رویه‌ها و نظارتهای مشابهی دارند. کارکنان و مدیران رده پایین در مواردی مانند مخارج عمده یا استخدام، حتی اگر در بودجه پیش‌بینی شده باشد، باید مجوزهای لازم را دریافت کنند. اجرای این رویه‌ها و قواعد، حتی اگر به طور رسمی و قانونی بیان نشده باشند برای کارکنان الزامی است. علیرغم تفاوت‌های ظاهری در وضعیت قانونی این رویه‌ها، نحوه عمل آنها در بخش خصوصی و عمومی بسیار مشابه است.

به علت تعدد اعتبارات و تعهدات، سیستم مناسبی برای ردیابی آنها نیاز است، به خصوص اگر مربوط به چند دوره مالی باشند. این سیستمها را سیستم حسابداری مبتنی بر تعهد^۱ می‌نامند. از نظر فنی معمولاً این سیستمها دارای ویژگیهایی مشابه با سیستمهای حسابداری مدیریت هستند که در بخش ۳-۶ مطرح می‌شوند اما الزمات اطلاعاتی آنها بسیار بیشتر از اطلاعات حسابداری است. این سیستمها باید بتوانند تصمیمات اتخاذ شده، مراحل پیشرفت کار یا تکمیل و تغییر نیازها و سایر گزارشهای مرتبط با مدیریت پروژه را گزارش کنند.

بودجه مبتنی بر عملکرد^۲

۵-۳

به طور سنتی دیدگاه اصلی مورد استفاده در بودجه‌ریزی بخش عمومی، دیدگاه سازمانی بوده است، البته به همراه جزئیات مفصلی که مبتنی بر ماهیت طبقه‌بندی شده‌اند. این رویه مستقیماً بر فرایند تهیه بودجه نیز تأثیر گذاشته است. با این وجود این رویکرد در ارائه هر گونه اطلاعات پیرامون میزان دستیابی به اهداف سیاسی و همچنین کارایی تولید و ارائه خدمات که سومین هدف مدیریت مالی بخش عمومی است، ناتوان می‌باشد. اگر یک بیمارستان که دارای ۱۰۰ میلیون واحد پولی بودجه است، ۱۰ میلیون کسری به بارآورد، بدون داشتن اطلاعات مرتبط با اهداف، یعنی میزان خدمات قابل ارائه با آن مقدار از بودجه، نمی‌توان گفت که نتیجه بسیار موفقیت آمیز بوده است یا بسیار فاجعه‌آمیز. مقایسه عملکرد با سال‌های قبل نیز می‌تواند

1. Commitment Accounting Systems
2. Performance Budgets

گمراه‌کننده باشد، چرا که ارتقا از عملکرد بسیار بد به عملکرد کمتر بد می‌تواند دقیقاً همانند ارتقا از عملکرد بسیار خوب به عملکرد عالی تفسیر شود. دیدگاه سازمانی و دیدگاه مبتنی بر ماهیت، هیچ‌گونه اطلاعاتی پیرامون عملکرد، نتایج و یا نتایج برنامه‌ریزی شده (در مورد بودجه) ارائه نمی‌کند. به‌منظور تغییر این رویه، ابزارهایی تحت عنوان بودجه مبتنی بر عملکرد طراحی شده‌است که از لحاظ فنی به بودجه خروجی و نتیجه-محور^۱ اشاره دارد. تهیه چنین بودجه‌ای مستلزم تعیین محصولات است.

تهیه بودجه مبتنی بر عملکرد یکی از ابعاد مهم اصلاحات فراگیرتری تحت عنوان مدیریت عمومی نوین است. مدیریت عمومی نوین که ترکیبی از اصطلاحات متعدد است، به هود^۲ (۱۹۹۱) نسبت داده می‌شود، هر چند متعدد بودن اصلاحات این احتمال را مطرح می‌کند که بیش از یک مبدا داشته باشد.^۳ با این وجود بدیهی است که اصلاحات مدیریت مالی، و در نتیجه اصلاحات بودجه‌ای، اجزای بسیار مهمی از مدیریت عمومی نوین باشند.^۴ این تمایل به‌خصوص در اروپای قاره‌ای وجود داشته است که مدیریت عمومی نوین را در حد اصلاحات بودجه‌ای 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.^۵

۳-۵-۱ بودجه خروجی محور و نتیجه محور

بودجه‌های خروجی و نتیجه محور در اصل بخشی از دیدگاه مبتنی بر کارکرد هستند. در کل بودجه‌های مبتنی بر کارکرد گرایش زیادی به تجمیع، برای نمونه استفاده از طبقه‌بندی برحسب وظایف دولت مانند دفاع، بهداشت یا آموزش دارند. ظاهراً این نوع طبقه‌بندی به گروه‌های بزرگتر محصول اشاره دارد اما این گروه‌ها برای تصمیمات بودجه‌ای در سطح دولت و مدیریت

۱. نام دیگر آن بودجه‌ریزی برنامه‌ای (Programme Budgeting) است.

۲. Hood

۳. Hood, C. (1991).

۴. Guthrie, J., Olsen, O., Humphrey, C. (1991).

۵. بررسی جامع ویژگی‌های مدیریت عمومی نوین را می‌توان در گرانیگ. جی (Grüning, G. (2001)) مشاهده نمود.

و حتی در سطح پارلمان بسیار کلی محسوب می‌شوند. در هر بودجه‌ای می‌توان مشاهده نمود که محصولاتی در گروه‌های کاملاً مشابه دارای اعتبارات متفاوتی هستند. بودجه خروجی محور و نتیجه محور سعی بر تمرکز بر محصولاتی دارد که اندازه مناسبی برای تصمیمات بودجه‌ای دارند. از آنجا که تعیین چنین محصولاتی دارای اهمیت زیادی است، بخش بعدی این فصل به این موضوع می‌پردازد.

اما بودجه‌ریزی 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 می‌گیرد. 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 می‌رود. برای مثال خروجی یک مدرسه، آموزش تعدادی از دانش‌آموزان در یک دوره آموزشی است اما نتایج شامل توانمند نمودن آنها به خواندن، نوشتن و حل مسائل ریاضی است. حتی می‌توان از این فراتر رفته و اثر^۱ آموزش که می‌تواند یافتن شغل و کمک به جامعه باشد را به عنوان نتیجه آموزش بودجه اثر محور^۲ مرسوم نیست بلکه معمولاً آنها را بودجه نتیجه محور یا بودجه (مبتنی بر) عملکرد می‌نامند.

مرتبط نمودن خروجیها به منابع مالی مصرف شده برای تولید و ارائه آنها (در واقع ورودیها^۳)، منجر به ایجاد یک نسبت مهم به نام کارایی^۴ می‌شود.

$$\frac{\text{خروجی ها}}{\text{ورودی ها}} = \text{کارایی}$$

- 1 . Impact
- 2 . Impact- Based Budget
- 3 . Inputs
- 4 . Efficiency

برای مثال، اگر یک میلیون واحد پولی جهت آموزش ۱۰۰ دانش آموز به مصرف برسد، بهای تمام شده هر دانش آموز ۱۰۰۰۰ واحد پولی خواهد بود. این نسبت را می‌توان به سادگی با سایر مدارس مقایسه نمود و جهت تخصیص منابع بین آنها مورد استفاده قرار داد. با این حال باید دقت نمود که منابع مالی و خدمات ارائه شده توسط مدارس مختلف ممکن است تفاوت قابل توجهی با یکدیگر داشته باشند. بهای تمام شده برخی مدارس ممکن است شامل استهلاک باشد اما در مورد برخی دیگر استهلاک محاسبه نشده باشد. در برخی مدارس ممکن است دانش‌آموزان به‌طور تمام‌وقت و در برخی دیگر به صورت نیمه‌وقت ثبت نام نموده باشند و تعدادی نیز ممکن است انصراف داده باشند. بنابراین کارایی زمانی قابل مقایسه است که هم خروجیها و هم ورودیها به شیوه یکسانی اندازه‌گیری شده باشند.

تعریف

خروجی

عبارت از میزان کالای تولید و خدمات ارائه شده است. خروجیها معمولاً، با اعداد مطلق (مانند تعداد دانش‌آموزان، تعداد غذا، تعداد جراحی، تعداد ارزیابی، تعداد جملات) و یا کمیّت (مانند کیلوگرم، دژ) اندازه‌گیری می‌شوند.

نتیجه

پیامد حاصل از ارائه کالا و خدمات به عموم است و دلیل اصلی ارائه کالا و خدمات (برای مثال توانمند نمودن کودکان به خواندن، بهبود بیماران و محکوم کردن مجرمان) را بیان می‌کند. نتایج معمولاً به واسطه میزان دستیابی به اهداف مورد انتظار آنها ارزیابی می‌شوند، به‌طورمثال ۹۹/۹ درصد از دانش‌آموزان در سطح دوم قادر به خواندن یک متن مناسب برای آن سطح هستند. با این حال اغلب برقراری ارتباط مستقیم بین یک خروجی و یک نتیجه خاص مشکل است، برای مثال یک دانش‌آموز ممکن است در هر جای دیگری از جمله خانه یا اینترنت نیز خواندن را فرا گرفته باشد.

اثر

عبارت از پیامدهای بلندمدت یک نتیجه خاص برای کل جامعه است. اثر در واقع دلیل و منطق اصلی نتایج، برای مثال قدرت یافتن شغل را بیان می‌کند، زیرا افرادی که می‌توانند بخوانند قابلیت اشتغال بیشتری دارند. برقراری ارتباط مستقیم بین اثر، نتایج و خروجی بی‌نهایت مشکل است چرا که احتمال زیادی وجود دارد که ابعاد دیگری نیز بر این ارتباط مؤثر بوده باشد.

ارزیابی دستاوردهای مرتبط با اهداف نتیجه محور و اثر محور، نسبت دیگری با عنوان اثربخشی^۱ را مطرح می‌سازد.

درصد دستیابی به اهداف نتیجه محور = اثربخشی

برخی از نویسندگان حتی بین اثربخشی (میزان دستیابی به نتایج موردانتظار) و تاثیرگذاری^۲ (میزان دستیابی به اثرهای مورد انتظار) تمایز قائل می‌شوند.^۳ اما گروهی نیز آنها را یکسان دانسته و هر دو را اثربخشی می‌نامند.^۴ از آنجا که اهداف مبتنی بر اثر به علت وجود عوارض جانبی متعدد، اهمیت چندانی نیافته است، تمایز بین اثربخشی و تاثیرگذاری، بیشتر یک بحث دانشگاهی محسوب می‌شود و در عمل کاربردی ندارد اما از نقطه نظر تئوریک باید بین این دو تمایز قائل شد.

سومین اصطلاح مهم، صرفه اقتصادی^۵ است. صرفه اقتصادی حاصل مقایسه درآمد و بهای تمام شده (برای مثال میزان باز یافت بهای تمام شده توسط وجوه دریافتی از مشتریان) یا مقایسه دو بهای تمام شده (برای مثال نسبت بهای تمام شده دو سال یا دو واحد) می‌باشد.

هر سه مورد (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) اطلاعات قابل توجهی به فرایند بودجه‌ای اضافه می‌کنند که مزیت اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نسبت به اشکال سنتی تر بودجه محسوب می‌شود. با این وجود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عموماً با اصلاحات دیگری در بودجه‌ریزی همراه است که عبارتند از:

۱. **بودجه‌ریزی مبالغ ناخالص (گلوبال)**^۶. بودجه‌ریزی و یا حتی اعتبارات مصوب، کلی بوده و شامل اقلام جزئی نخواهد بود، بلکه فقط رقم کل درآمدها، هزینه‌ها و سرمایه‌گذارها و یا

-
1. Effectiveness
 2. Efficacy
 3. Buschor, E.(1993)
 4. Jones, R., Pendlebury, M. (2000) 100 ff.
 5. Economy
 6. Global

حتی گاهی اوقات، تنها کل کسری، در بودجه ارائه و تصویب می‌گردد. بنابراین مدیریت مجاز به آزادی عمل در بین اقلام، البته در حد ارقام کلی ناخالص و دستیابی به اهداف کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی خواهد بود.

۲. **اجازه انتقال به دوره آینده.** وجوه مصرف شده را می‌توان به جای مصرف غیرمنطقی در هفته‌های آخر دوره مالی به دوره‌های آتی منتقل نمود.

۳. **انتقال بخشی از کسری و مازاد به دوره آتی.** مازاد را می‌توان برای مخارج اختیاری یا مزایای کارکنان به مصرف رساند و کسری باید طی دوره‌های آتی جبران شود.

ظاهراً این اصلاحات نوعی مصالحه است که در ازای ارائه تفصیلی‌تر اطلاعات پیرامون عملکرد، قواعد بودجه‌ای را به میزان زیادی تسهیل می‌کند. اگر مدیریت در قبال عملکردش مسئولیت بیشتری بپذیرد، می‌تواند از آزادی عمل بیشتری در جهت دستیابی به اهداف مورد انتظار بهره‌برد. این آزادی یا انعطاف‌پذیری جهت مدیریت واحد گزارشگر، در واکنش به محیط خارجی و ظرفیتهای داخلی ضروری است.

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همچنین ممکن است روش متفاوتی جهت ارائه اطلاعات بودجه‌ای به پارلمان برای کسب مجوز، محسوب شود. این بیان غلطی نیست چرا که بودجه اصلی بسیار مفصل‌تر از بودجه ارائه شده به قانونگذار جهت تصویب می‌باشد. با این حال اگر بودجه واقعاً حاصل تجمیع تک‌تک محصولات باشد، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را باید به عنوان یک روش بودجه‌ریزی متفاوت در نظر گرفت. در واقع فرایند آن شبیه روش بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر^۱ خواهد شد که تمام بودجه از ابتدا، برنامه‌ریزی و اولویت‌بندی می‌شود. البته تنها زمانی می‌توان گفت بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر است که مبتنی بر فعالیت نه اقلام خطی مبتنی بر ماهیت باشد، زیرا در آن صورت اولویت‌بندی آنها غیرممکن خواهد بود. فعالیت، شباهت بسیار زیادی با محصول دارد گرچه دقیقاً معادل آن نیست. فعالیت یک سطح پایین‌تر از محصول است. برای

1. Zero-Based Budgeting (ZBB)

مثال برپایی یک گروه تبلیغاتی جهت اهدای خون یک فعالیت است که بخشی از محصول اصلی که اهدای خون است را تشکیل می‌دهد و این همان علتی است که منجر می‌شود تا فرایند بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر نسبت به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بسیار مفصل‌تر شده و از این رو به مهارت بیشتری نیاز داشته باشد. در بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر این احتمال وجود دارد که بودجه بسیار مفصل باشد به گونه‌ای که فعالیت‌های موردنظر افزایش یافته و از کنترل منطقی خارج شود. بنابراین بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر برای یک بار مناسب است اما به عنوان یک فرایند هر ساله مناسب نیست. اما بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همان‌طور که نمونه‌های متعدد آن در سطح جهان نشان می‌دهد، به عنوان یک روش استاندارد از امکان‌پذیری بیشتری برخوردار است.

۲-۵-۳ تعیین محصول

یکی از مشکلات اصلی استفاده از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تعریف محصول است. محصول، هسته اصلی فرایند بودجه‌ریزی و مبنای ارائه و تصویب بودجه بوده و تعریف آن ضروری است.

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 می‌شود، در حالیکه پردازش پرداختها یک فعالیت داخلی و فرعی است که صرفاً به منظور پشتیبانی از فعالیت‌های اصلی، برای مثال آموزش و یا جراحی بیماران انجام می‌شود. اگر هدف اصلی پرداخت بود، هیچ مدرسه یا بیمارستانی و در نتیجه واحدهای حسابداری در آنها وجود نداشت.

تعریف محصول

محصول، کالا و خدماتی است که توسط یک واحد جهت ارائه به خارج از سازمان (برای مثال: به مشتریان، شهروندان، بیماران، دانش‌آموزان و مؤسسه‌ها) تولید و ارائه می‌شود. و از آنجا که تولید و ارائه این کالا و خدمات، بخشی از مأموریت سازمانی واحد محسوب می‌شود، واحد با ارائه آنها در واقع به اهداف سازمانی خود دست پیدا می‌کند.

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 می‌شود که طبق تعریف می‌توان تک تک آنها را محصول دانست. اما اگر این فهرست بلند بالا را به همراه فهرست بلند بالای سایر واحدهای بخش عمومی در نظر بگیرید و سپس یک بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای هر واحد و هر محصول تهیه کنید، مطمئناً بیش از توان مدیران ارشد و دولت و نهاد قانونگذار خواهد بود. نمونه‌هایی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دولتهای محلی مشاهده می‌شود که حجم آنها بیش از هزار صفحه است. بنابراین لازم است تا محصولات در قالب گروه‌های کلی تجمیع شوند. البته بدیهی است که این تجمیع نباید تا حد یک بودجه مبتنی بر وظایف (کارکرد) پیش رود تا جایی که نهایتاً تنها یک دوجین وظیفه باقی بماند. اندازه گروهها باید متناسب با سطح تصمیم‌گیرندگان باشد. بنابراین ممکن است جزئیات بیشتری برای وزارتخانه‌ها نسبت به بودجه نهایی ارائه شده به پارلمان، تهیه شود. احتمالاً بودجه نهایی در کل نباید خیلی بیشتر از صد محصول باشد.

همان‌طور که در بخش ۳-۶-۲ خواهیم دید، تلاشهایی جهت استاندارد نمودن فهرست محصولات و فعالیتهای در دست اقدام است. گرچه این فهرست‌ها ممکن است در حل مشکل اول یعنی تمایز بین محصول و فعالیت کمک‌کننده باشد، اما نمی‌تواند در جهت تعریف سطوح مناسب تجمیع برای سطوح متفاوت تصمیم‌گیرندگان کمک‌کننده باشد.

۳-۶ حسابداری مدیریت

اگرچه در تمام کتابهای درسی تالیف شده برای بخشی خصوصی، حسابداری مدیریت تقریباً در کنار بودجه‌ریزی قرار دارد، اما چنین قرابتی در بخش عمومی ممکن است تا حدی برای برخی خوانندگان عجیب باشد. در واقع تا این اواخر در بیشتر دولتها، هیچ تمایزی بین حسابداری مالی و مدیریت وجود نداشته است. اما معرفی مدیریت عمومی نوین و تأکید بر دیدگاه مبتنی بر محصول در کنار ورود رقابت در بسیاری از بازارهای صنعتی که در گذشته تحت حمایت بخش عمومی بودند، منجر به علاقه روز افزون به مفاهیم حسابداری مدیریت در حوزه بخش عمومی گردید. در حال حاضر پذیرفته شده است که واحدهای بخش عمومی به هر دو نوع حسابداری

نیاز دارند، 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. نهادهای قانونگذار 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 می‌برند اما از مجموعه محدودی از اطلاعات حسابداری مدیریت در گزارشها و بودجه‌های مبتنی بر عملکرد نیز استفاده می‌کنند.

بدیهی است که با اختصاص یک بخش در یک کتاب درسی نمی‌توان تمام مباحث حسابداری مدیریت را پوشش داد. کتابهای درسی بسیار خوبی وجود دارند که این موضوع را به‌طور جامع پوشش می‌دهند.^۱ هدف از این بخش صرفاً نمایش کاربردهای حسابداری مدیریت در واحدهای بخش عمومی است.

۳-۶-۱ دیدگاه مبتنی بر محصول، رقابت و اندازه

از آنجا که تفکرات مدیریت عمومی نوین به تدریج و پیوسته در بیشتر کشورهای جهان گسترش یافته است، واحدهای بخش عمومی نیاز فزاینده‌ای برای مدیریت محصولات تولیدی یا خدمات ارائه شده خود تجربه کرده‌اند. همان‌طور که در بخش ۳-۵ دیدیم مدیریت عمومی نوین، تفکر بودجه‌های مبتنی بر عملکرد را نیز در کنار سایر مفاهیم، معرفی نموده است. بودجه مبتنی بر عملکرد در درجه اول به محصولات تولید شده توجه دارد. اما بدیهی است که بودجه‌ریزی، پایان داستان نیست. پس از اجرای بودجه، باید اقدام پیش‌بینی 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 بوده‌اند، از ویژگیهای دیگر مدیریت عمومی نوین است. گرچه آزادسازی کامل بازارها فقط در موارد محدودی مشاهده شده است، اما تنها برخی از عناصر رقابت معرفی شده و

۱. برای مثال: (Hornngren, C., Foster, G., Datar, S.(2005)

بسیاری از بازارهای بخش عمومی در حال حاضر به بازارهای تحت نظارت با رقبای محدود تبدیل شده‌اند. مواردی از آزادی کامل در برخی کشورها عبارتند از مخابرات و حمل و نقل هوایی داخلی، اما خدمات پست، آموزش و بهداشت در بیشتر کشورها مشمول رقابت محدود در یک بازار تحت نظارت است. اما حتی رقابت محدود در یک بازار تحت نظارت نیز مستلزم محاسبه دائمی بهای تمام شده محصولات است.

بسیاری از این واحدهای بازار محور (یا نیمه بازار محور) بخش عمومی، به اندازه‌ای بزرگ شده‌اند که شامل هزاران کارمند در صدها شعبه و واحد سازمانی هستند. بدیهی است که این سازمانها جهت مدیریت مناسب علاوه بر دیدگاه مبتنی بر محصول و رقابت، نیازمند یک سیستم حسابداری مدیریت نیز هستند. روشن است که اطلاعات ارائه شده توسط حسابداری و گزارشگری مالی برای این اهداف کافی نیست. از این رو 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 نموده‌اند.

اما حسابداری مدیریت چگونه این مشکلات را حل می‌کند؟ اساساً سه مفهوم زیر در بخش عمومی اهمیت بیشتری دارند:

۱. مفهوم سازمانی مراکز هزینه، مراکز سود و مراکز سرمایه‌گذاری.

۲. مفهوم قیمت‌گذاری خدمات داخلی با احتساب مواردی مانند استهلاک و هزینه سرمایه به کار گرفته شده.

۳. هزینه‌یابی محصول.

مراکز هزینه^۱، سود^۲ و سرمایه‌گذاری^۳ واحدهای سازمانی هستند که مسئول عملکرد مالی خود می‌باشند. مسئولیت مراکز هزینه فقط در قبال هزینه‌ها از جمله هزینه‌های تحقق یافته‌است، اما

1. Cost Centers (CC)

2. Profit Centers (PC)

3. Investments Centers (IC)

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 سرمایه‌گذاری را در اختیار واحدهای خود قرار دهند، مراکز سرمایه‌گذاری در بخش عمومی چندان رایج نیست.

مثال نمونه‌ای از مراکز هزینه، سود و سرمایه‌گذاری

واحد حسابداری، واحد مدیریت منابع انسانی، واحدهای ستادی، خدمات فن‌آوری، مدیریت پشتیبانی، دبیرخانه.	مراکز هزینه
درمانگاه‌های یک بیمارستان، دانشکده‌های یک دانشگاه، واحدهای ارائه‌کننده خدمات فن‌آوری به مشتریان خارجی.	مراکز سود
سازمانهای هواپیمایی، بیمارستانها، دانشگاهها، ضرابخانه‌ها.	مراکز سرمایه‌گذاری

روشن است که مراکز سرمایه‌گذاری معمولاً بزرگتر و مستقل‌تر هستند، در حالی که مراکز هزینه، واحدهای پشتیبان داخلی محسوب می‌شوند. با این وجود، حتی برای این واحدها نیز مفهوم مرکز هزینه مسئولیت‌آور است چرا که آنها را در قبال هزینه‌هایشان پاسخگو می‌سازد. از نظر فنی این مسئولیت‌پذیری مستلزم یک سیستم حسابداری است که علاوه بر فهرست حسابها، فهرستی از واحدهای سازمانی که به‌طور نمونه در جدول ۳-۲ مشاهده می‌کنید را نیز شامل شود. برای مثال در چنین سیستمی دیگر حقوق پرداختی فقط در سرفصل هزینه حقوق ثبت نمی‌شود بلکه به حساب تمام مراکز هزینه مانند خدمات فناوری اطلاعات نیز باید منظور شود. مسلم است که می‌توان سرجمع حقوق تمام واحدها و بهای تمام شده هر واحد را نیز محاسبه کرد.

نتیجه منطقی مسئول نمودن واحدها در قبال هزینه، سود یا سرمایه‌گذاری، سبب پیدایش مفهوم دومی می‌شود. به این معنا که اگر این مراکز باید در قبال تمام فعالیتها و تصمیمات خود پاسخگو باشند، درآمد ارائه کالا و خدمات آنها در داخل نیز باید به حساب گرفته شود. این مفهوم بسیار خوب است اما به شرطی که برای مثال یک واحد، اجاره‌ای باشد و هزینه اجاره خود را در بهای تمام شده لحاظ کند، اما زمانی که همان واحد در ساختمان دولتی مستقر شده باشد و بابت

استفاده از آن ساختمان هیچ هزینه‌ای در بهای تمام شده منظور نکند، مطلوب نیست. به منظور حل این مشکل هر واحد باید هزینه استفاده از فضای اداری را چه متعلق به دولت باشد و چه از یک فرد خارجی اجاره شده باشد، به حساب گیرد. البته این سؤال مطرح می‌شود که آیا هر واحدی آزاد است خودش محل و میزان اجاره را انتخاب کند؟ آیا این امکان وجود دارد که اداره گران‌قیمت دولتی پس داده شده و یک محل ارزان در حومه شهر اجاره شود؟

جدول ۲-۳ معرفی فهرست حسابها و فهرست واحدهای سازمانی

عنوان	مرکز هزینه ۱	مرکز سود ۲	مرکز سرمایه‌گذاری ۳	جمع تمام مراکز
حقوق	۱۰۰۰	۱۲۰۰	۹۰۰	۳۱۰۰
تعمیر و نگهداری	۱۰۰	۵۰	۱۲۰	۲۷۰
.....
کل هزینه	۱۶۵۸	۱۷۹۰	۱۱۰۵	۴۵۵۳
حق‌الزحمه دریافتی	-	۱۶۵۰	۱۴۵۰	۳۱۰۰
....	-
کل درآمد	-	۱۷۰۵	۱۵۲۰	
مزداد/ کسری	-	(۸۵)	۴۱۵	
سرمایه‌گذاری	-	-	۳۵۰	

در این جدول فقط مسئولیت سه واحد نشان داده شده است نه وضعیت مالی کل واحد گزارشگر از جمله درآمدهای مالیاتی یا اعتبارات دریافتی از دولت.

از نقطه نظر تئوریک، حداقل در مواردی که نیازی به سرمایه‌گذاری نیست، می‌توان آزادی عمل مورد نیاز جهت انتخاب تامین‌کنندگان را به مراکز واگذار نمود. از نظر اقتصادی هم دلیلی وجود ندارد که برای مثال ساختمان اداری را نتوان به قیمتهای ارزان‌تر تهیه کرد. اما اگر این آزادی نیازمند سرمایه‌گذاری باشد، همان‌طور که در مثال املاک دولتی بیان شد، از نظر اقتصادی محدود نمودن منطقی این اختیارات قابل توجیه است. در واقع اجاره ساختمان دیگری در حومه شهر در حالی که فضای اداری لازم در ساختمانهای دولتی موجود است، منجر به افزایش هزینه‌ها شده و

در کل برای واحد بخش عمومی قابل توجه نیست. با این حال در میان مدت تا بلندمدت، انگیزه‌های بازاری باید منجر به تدارکات جاذب سرمایه نیز بشود. یک دوره اجاره حداقل ۵ یا ۱۰ ساله یک مصالحه اقتصادی قابل توجه بین تفکر حفظ سرمایه‌گذاری و انگیزش مراکز هزینه و سود را فراهم می‌سازد. در واحدهای بزرگتر، باید هزینه سیستمهای فن‌آوری بین واحدهای مختلف تسهیم شود. هزینه‌های اداری ایجاد شده اغلب مورد انتقاد است چرا که ممکن است بیش از منافع حاصل از انگیزش و ارتقای تصمیم‌گیری مدیریت باشد. از این رو توصیه می‌شود که این هزینه‌ها تنها به حساب عملیات مهم منظور شود. عملیات مهم عموماً مصرف‌کننده دائمی منابع انسانی، فن‌آوری و اموال هستند اما اقدامات کوتاه‌مدت و همچنین مصرف تجهیزات کم هزینه مانند نمایشگر باید نادیده گرفته شود.

سومین مفهوم بدیهی حاصل از دیدگاه مبتنی بر محصول، هزینه‌یابی محصول است. در بیشتر موارد بهای تمام شده محصول با هزینه‌های انباشته در مراکز هزینه، سود و یا سرمایه‌گذاری 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 واحدهای متعددی برای تولید محصولات متعدد همکاری می‌کنند (ارتباط m به n). برای نمونه اتاق عمل در یک بیمارستان برای انواع مختلف جراحی استفاده می‌شود. اما هر جراحی علاوه بر اتاق عمل به سایر واحدها از جمله بخش مراقبتهای بعد از عمل نیز نیاز دارد. با این حال هزینه‌های تحمل شده در هر واحد باید به محصولات تخصیص یابد. در بیشتر موارد هزینه اصلی، هزینه‌های پرسنلی یعنی کارکنان مسئول تولید محصول است. به‌طور نمونه می‌توان از پزشکان انجام‌دهنده جراحی، معلمان ارائه‌دهنده آموزش یا افسران پلیس پیگیری‌کننده جرایم نام برد. تنها روشی که می‌توان این اطلاعات را جمع‌آوری نمود این است که تمامی کارکنان ساعت کاری خود بر روی هر محصول را گزارش کنند؛ هرچند این روش خیلی مرسوم نیست.

مسلم است که در مورد سایر هزینه‌ها نیز باید بدین شیوه عمل نمود، اگرچه هزینه‌های مستقیم و کوچک معمولاً در نرخ‌های جذب افزایشی لحاظ می‌شوند. برای مثال نرخ ساعتی برای معلم می‌تواند شامل مزایای کارمندی از جمله حق بیمه تأمین اجتماعی، مرخصی و غیره و همچنین

اقلام جزئی مانند نوشت افزار مصرفی آنها باشد. بنابراین نرخ ساعتی در هزینه‌یابی محصول بیش از حقوق است. معمولاً از میانگین‌ها استفاده می‌شود. با این وجود با احتمال زیاد اقلام عمده مانند مصرف اموال (از جمله کلاس درس) جداگانه به حساب گرفته می‌شود. با جمع تمام هزینه‌های اختصاص یافته به محصول، بهای تمام شده آن به دست می‌آید. اگر محصولات، کوچک اما به تعداد زیاد تولید شوند (مانند برنامه‌های درسی) به جای بهای تمام شده هر واحد محصول، بهای تمام شده کل محصولات محاسبه می‌شود. سپس جهت رسیدن به بهای تمام شده هر محصول برای مثال یک درس، بهای تمام شده کل به تعداد واحدهای تولید یا ارائه شده تقسیم می‌گردد. اما اگر محصول، بزرگ باشد مانند پروژه‌های ساخت، بهای تمام شده به‌طور جداگانه برای هر محصول محاسبه می‌شود. این موارد در جدول ۳-۳ نشان داده شده است.

جدول ۳-۳ یک مثال تشریحی از هزینه‌یابی محصول

هزینه	نرخ هر واحد	محصول ۱	محصول ۲
واحد کاری الف	هر ساعت ۹۰ واحد پولی	۱۰ ساعت = ۹۰۰ واحد پولی	۱۵ ساعت = ۱۳۵۰ واحد پولی
واحد کاری ب	هر ساعت ۸۰ واحد پولی	۲۰ ساعت = ۱۶۰۰ واحد پولی	۲۰ ساعت = ۱۶۰۰ واحد پولی
مواد مصرفی		۲۵۰ واحد پولی	۵۰ واحد پولی
...
بهای تمام شده		۲۸۰۰ واحد پولی	۳۰۹۰ واحد پولی
تعداد واحدها		۱ پروژه	۳۵ واحد درسی
بهای تمام شده هر واحد		۲۸۰۰ واحد پولی	۸۸/۲۹ واحد پولی

تخصیص هزینه در حسابداری مدیریت در دو سطح انجام می‌شود. ابتدا هزینه به مراکز هزینه، سود و سرمایه‌گذاری تخصیص می‌یابد، سپس هزینه این مراکز به محصولات تخصیص می‌یابد. افزودن این سیستم تخصیص دوگانه به سیستم دقت‌داری دو طرفه، ضرورت وجود یک سیستم فن‌آوری اطلاعات مناسب را ایجاب می‌کند. در واقع، این ویژگی هسته اصلی سیستم‌هایی است که سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان^۱ نامیده می‌شود، البته این سیستمها اغلب ویژگیهای دیگری از جمله مدیریت منابع انسانی، مدیریت مواد، تلفیق و غیره را نیز دارا می‌باشند.

۳-۶-۲ جداول استاندارد محصول

تعیین محصول به عنوان وظیفه اصلی بودجه مبتنی بر عملکرد مطرح شده و برای هزینه‌یابی محصول کاملاً ضروری است. اگرچه در بخش خصوصی تعیین و سازمان‌بندی محصولات و وظیفه منحصر به فرد مدیریت است، اما در بخش عمومی چنین نیست. محدودیتهای رقابتی در بخش عمومی منجر به تقاضای بیشتر برای امکان مقایسه واحدهای مختلف شده است.

شرکتهای بخش خصوصی در بازار با یکدیگر مقایسه شده و در یک بازار کامل، عدم کارایی‌ها بلافاصله حذف می‌شود، اما در مورد واحدهای بخش عمومی کمتر این شرایط حاکم است و همین باعث می‌شود تا نهادهای نظارتی مانند پارلمان یا دستگاههای نظارتی و همچنین مدیریت ارشد، همواره خواهان مقایسه بهای تمام شده بین واحدهای مختلف باشند. برای نمونه آنها می‌خواهند از بهای تمام شده یک نوع جراحی در بیمارستان‌های عمومی مختلف مطلع باشند. همان‌طور که مطالعات نشان می‌دهد این درخواست قابل توجیه است چرا که اغلب تفاوت بین بهای تمام شده بسیار قابل توجه و بیش از آن چیزی است که قابل تحمل و تأیید باشد. برای مثال چرا باید متوسط بهای تمام شده یک بیمار تحت یک درمان استاندارد در یک بیمارستان ۹۴۱۳ دلار، اما در دو بیمارستان دیگر از همان نوع ۶۶۲۷ دلار باشد؟ این تفاوتها در صورت یکسان بودن خدمات ارائه شده به‌سادگی توسط بازار مرتفع می‌گردد، اما از آنجا که در مورد خدمات عمومی چنین بازاری وجود ندارد، در صورت عدم مداخله نهادهای تأمین‌کننده مالی از

1 . Enterprise Resource Planning (ERP)

جمله وزارت بهداشت، تفاوت بین قیمت یا بهای تمام شده باقی خواهد ماند. بنابراین همان‌طور که این مثال نشان می‌دهد، اطلاعات حاصل از حسابداری بهای تمام شده برای تصمیم‌گیرندگان بخش عمومی مربوط است.

به‌منظور انجام چنین مقایسه‌ای باید انواع مشابهی از محصولات مورد مقایسه قرار گیرد. اما اگر مدیریت هر واحد در بخش عمومی همانند هم‌تایان خود در بخش خصوصی، محصول خود را به شیوه‌ای متفاوت تعریف کند، چنین مقایسه‌ای بی‌فایده و اشتباه خواهد بود. به همین علت در تعداد فزاینده‌ای از دولت‌ها، یک فهرست استاندارد از محصولات برای واحدهای بخش عمومی تهیه می‌شود.

مثالی از جداول استاندارد شده محصول، آلمان

در سال ۲۰۰۵ دولت فدرال آلمان تصمیم به کاهش «هزینه‌های دیوان‌سالاری» گرفت. به‌منظور اندازه‌گیری این هزینه‌ها باید یک مدل بهای تمام شده استاندارد^۱ (مخفف آلمانی SKM) تهیه می‌شد. یک شورای ملی کنترل استاندارد با هشت عضو، در حال تعریف فهرست استاندارد محصول برای کلیه خدمات ارائه شده توسط دولت فدرال هستند. تا سال ۲۰۱۱، بهای تمام شده باید در سطح کل دولت، اندازه‌گیری و سپس ۲۵ درصد کاهش یابد.^۳

مثال گروه‌های تشخیص محور (DRG)^۴

در نظام مراقبتهای بهداشتی به‌منظور تعریف محصولات ارائه شده توسط واحدهای درمانی، سیستمی با عنوان گروه‌های تشخیص محور ایجاد شده است. اولین قدم‌های این طرح در ۱۹۶۷ توسط رابرت فتر^۵ در ایالات متحده برداشته شد. گروه‌های تشخیص محور باید بر مبنای اطلاعات جمع‌آوری شده از ۱۰۰۰ گروه که تمام

- 1 . Standard Cost Model
- 2 . Standard-Kosten- Modell (SKM)
- 3 . Rohn, S.(2007) 13.
- 4 . Diagnosis- Related Groups
- 5 . Rabert Fetter

انواع تشخیص‌های درمانی معمول در بیمارستانها را شامل می‌شد، تهیه می‌گردید. حاصل این تلاش اولیه سیستمی به نام گروه‌های تشخیص محور کل بیماران^۱ بود که ۶۴۱ تشخیص را در ۲۵ گروه تشخیصی اصلی طبقه‌بندی می‌کرد. این تفکر، همگام با انتشار سریع در کشورهای متعدد رشد بیشتری پیدا کرد. این پیشرفت‌ها نهایتاً منجر به سیستم‌های ملی متفاوتی از جمله نمونه اصلاح شده استرالیایی یا گروه‌های پرداخت سوییسی (که مبتنی بر نمونه آمریکایی است) گردید. در حال حاضر این طبقه‌بندی‌ها به‌منظور تعیین هزینه‌های نسبی و همچنین تخصیص بودجه برای خدمات ارائه شده توسط بیمارستانها، مورد استفاده قرار می‌گیرد. بدیهی است که سایر عوامل، از جمله سن بیماران نیز باید در نظر گرفته شود. به علت پیچیدگی، سیستم‌های حسابداری صنعتی معمول، برای آنها مناسب نبوده و بیمارستانها باید از نرم افزارهای تخصصی تری استفاده کنند.

توصیه این کتاب در رابطه با فهرستهای استاندارد شده محصول این است که در شرایطی که به هر دلیلی رقابت امکان‌پذیر نیست، چنین فهرست‌هایی تهیه شود. ولی در واحدهای بخش عمومی که در شرایط رقابتی هستند نباید از چنین ابزاری استفاده شود، چرا که بازدارنده مدیریت خواهد بود. فهرستهای استاندارد شده محصول بخشی از یک جایگزین برای رقابت بازار آزاد هستند بنابراین اگر بازار کارا باشد، نیازی به این جایگزین نیست.

۳-۶-۳ هزینه‌یابی کامل^۲ در مقایسه با هزینه‌یابی نهایی^۳

سیستم‌های حسابداری مدیریت را می‌توان به شیوه‌های مختلف طبقه‌بندی نمود. یکی از معمول‌ترین روشها که در بخش عمومی نیز بسیار مناسب است، تمایز قائل شدن بین سیستمهای هزینه‌یابی کامل و نهایی است. رویکرد هزینه‌یابی کامل، تمام عناصر هزینه را از طریق منظور نمودن کل هزینه تحقق یافته در مراکز هزینه یا سود به محصول تخصیص می‌دهد. این هزینه‌ها نه تنها شامل تمام هزینه‌های مرتبط با تولید و ارائه محصول می‌باشد، بلکه تمام هزینه‌های مدیریت، بازاریابی، خدمات داخلی یا هر نوع سربار دیگری حتی اگر مستقیماً به محصول مربوط نباشد، را نیز شامل می‌شود. منطق پشتوانه این نوع هزینه‌یابی آن است که در واقع هر هزینه‌ای باید از

1. All Patient DRG (AP-DRG)
2. Full Costing
3. Marginal Costing

طریق یک درآمد خاص بازیافت شود، بنابراین هزینه‌ها به منظور محاسبه قیمت، باید به محصول یا خدمت خاصی تخصیص یابد. مازاد درآمد بر بهای تمام شده کامل، حاشیه سود نامیده می‌شود.

در طرف دیگر سیستم هزینه‌یابی نهایی قرار دارد. در این سیستم فقط هزینه‌هایی که مستقیماً به واسطه تولید و ارائه محصول ایجاد شده‌اند به حساب محصول منظور می‌شود و هر نوع سربار در مرکز هزینه، سود یا سرمایه‌گذاری 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 هزینه‌یابی کامل بیشتر باشد تا بتواند هزینه‌های سربار را پوشش دهد.

با در نظر گرفتن موقعیت اقتصادی واحدهای بخش عمومی، مطلوبیت سیستم‌های هزینه‌یابی کامل در این بخش نسبتاً کم است، مگر آنکه واحد گزارشگر واقعاً یک مؤسسه بازرگانی باشد که تصادفاً در بخش عمومی فعالیت می‌کند. وضعیت غالب در بخش عمومی، شرایطی است که یک واحد تنها لازم است بهای تمام شده طیف محدودی از محصولاتش را بازیافت کند و سایر هزینه‌هایش از طریق درآمد مالیاتی تأمین می‌شود. چنین مثال‌هایی را غالباً می‌توان در سازمان‌های بهداشتی مشاهده نمود، که بهای برخی از خدمات از بیماران دریافت می‌شود اما برخی خدمات رایگان است. وجوه دریافتی در اغلب موارد، تنها قادر به پوشش بخشی از هزینه‌ها 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. نمونه‌هایی از این الگو را می‌توان در پرونده‌های قضایی مشاهده نمود که هزینه‌های نهایی پیگیری هر پرونده از متهم دریافت می‌شود. چنین موقعیت‌هایی به خوبی در مدل‌های هزینه‌یابی نهایی ظهور و بروز پیدا می‌کند.

تعریف

سیستم‌های هزینه‌یابی کامل

این سیستم‌ها، سیستم‌های حسابداری مدیریتی هستند که تمامی هزینه‌های متحمل شده توسط واحد گزارشگر از جمله هزینه‌های مستقیم و سربار را به محصول تخصیص می‌دهند.

سیستم‌های هزینه‌یابی نهایی

این سیستم‌ها، سیستم‌های حسابداری مدیریتی هستند که تنها هزینه‌های مستقیم تولید و ارائه کالا و خدمات را به حساب محصول لحاظ می‌کنند. در این سیستمها هزینه‌های سربار جزء هزینه‌های محصول نبوده و باید توسط حاشیه فروش پوشش داده شود.

حاشیه فروش

معادل تفاضل هزینه‌های مستقیم محصول از درآمد محصول است. اگر هزینه‌های مستقیم مرتبط و غیرمرتبط، در چند مرحله به محصول تخصیص داده شود، حاشیه فروشهای متفاوتی ایجاد می‌شود و همان‌طور که در مثال زیر دیده می‌شود، احتمالاً منجر به تخصیص هزینه‌های کامل می‌گردد:

درآمد	۱۰۰۰
- هزینه‌های مستقیم تولید	۲۰۰
- هزینه‌های مستقیم توزیع	۵۰
حاشیه فروش ۱	۷۵۰
- هزینه مدیریت محصول	۱۵۰
حاشیه فروش ۲	۶۰۰
- سربار مرتبط با محصول	۱۰۰
حاشیه فروش ۳	۵۰۰
- سایر هزینه‌های سربار مرتبط با فروش	۲۰۰
حاشیه فروش ۴	۳۰۰
- سربار در سطح شرکت	۱۰۰
حاشیه سود	۲۰۰

مدل‌های هزینه‌یابی نهایی مزایای دیگری هم دارند که برای هر دو بخش عمومی و خصوصی یکسان است. در یک سازمان، مدل‌های هزینه‌یابی نهایی به نحو بهتری مسئولیتها را منعکس می‌کنند. مسلم است که یک مدیر تولید، مسئول درآمدها، هزینه‌های مستقیم و حاشیه فروش محصول تولیدی خود می‌باشد اما ممکن است مسئول هزینه‌های سرباری که در واحدهای

خدماتی ستادی یا سطوح مدیریت ارشد رخ می‌دهد، نباشد. مدل‌های هزینه‌یابی نهایی، تفکیک مسئولیتها در یک سازمان را بهتر منعکس می‌کنند.

در مجموع در بیشتر واحدهای بخش عمومی، مطلوبیت مدل‌های هزینه‌یابی نهایی بیشتر است. در واقع در قسمتهای متعدد بخش عمومی چه در دولتهای مرکزی و چه در واحدهای ارائه‌کننده خدمات، این مدلها به‌طور گسترده‌ای استفاده می‌شوند. مدل‌های هزینه‌یابی کامل فقط برای قیمت‌گذاری محصول در شرایطی توصیه می‌شود که واحد گزارشگر ملزم به بازیافت کل هزینه‌های خود از طریق وجوه دریافتی از ذینفعان یا مشتریان خارجی است.

۳-۶-۴ الگوگزینی

حسابداری مدیریت، پشتیبان تصمیمات مدیریتی است. این تصمیمات عموماً مبتنی بر مقایسه با اهداف یا دوره‌های قبل و همچنین نسبتهای بین اقلام مختلف تحت عنوان شاخص‌ها، از جمله نسبت حاشیه سود^۱ هستند. با این وجود تمام این مقایسه‌ها فقط در داخل واحد گزارشگر و بر مبنای داده‌های داخلی و تصمیمات قبلی واحد گزارشگر انجام می‌شود. در واقع چنین سیستمی یک سیستم خود ارجاع می‌باشد که اگر اهداف مناسبی دیده نشده باشد، دوره‌های قبل انحراف داشته باشد و یا عملکرد واقعی زیر سؤال باشد، واقعاً نمی‌تواند به تصمیم‌گیرندگان در اتخاذ تصمیمات آتی یا جاری کمک کند.

یک راه حل برای رفع این مشکل الگوگزینی است. در یک فرایند الگوگزینی باز هم کار اصلی مقایسه داده‌های متفاوت است اما برخلاف حسابداری مدیریت سنتی، داده‌های خارجی پیرامون عملیات مشابه مورد استفاده قرار می‌گیرد که واقعاً سودمند است. الگوگزینی برای اولین بار در محیط رقابتی صنعت الکترونیک مورد استفاده قرار گرفت. به دلایل روشنی رقبا در بخش خصوصی مایل به ارائه اطلاعات حسابداری مدیریت نبودند. بنابراین حوزه الگوگزینی باید به چند فرایند محدود می‌شد از جمله حسابهای دریافتنی که می‌توانست بین صنایع مختلف

۱. نسبت حاشیه سود معادل حاشیه سود به عنوان درصدی از درآمد است.

غیررقیب مقایسه شود. در رابطه با حسابهای دریافتی، شرکتها و صنایع تولیدی نتایج خود را با صنعت کارتهای اعتباری که البته در مدیریت حسابهای دریافتی بسیار حرفه‌ای بود، مقایسه می‌کردند. ظاهراً این مقایسه شامل شاخص‌های بسیار مفصلی پیرامون کل فرایند از جمله میانگین دوره سررسید و غیره بود.

در بخش عمومی شرایط بسیار متفاوت است. اغلب واحدهای بخش عمومی در حوزه‌های طراحی شده و بدون رقیب در بین سایر واحدهای بخش عمومی، فعالیت می‌کنند. برای مثال همپوشانی نواحی آموزش با یکدیگر معمولاً صفر یا بسیار جزئی است. به‌علاوه واحدهای بخش عمومی در حوزه‌های مشابه، عمدتاً توسط یک نهاد مشترک تأمین مالی می‌شوند، برای مثال تأمین مالی دانشگاه‌ها، توسط کمیسیون تأمین آموزش عالی یا وزارت علوم صورت می‌گیرد. چنین نهادی که تأمین مالی را بر عهده دارد، دارای این حق قانونی است که نهادهایی را که تأمین مالی آنها را بر عهده دارد با یکدیگر مقایسه نماید. به همین دلیل اغلب واحدهای بخش عمومی، واحدهای مشابه را به عنوان شرکای الگوگزینی انتخاب می‌کنند. این رویه این مزیت قابل توجه را دارد که حوزه بزرگتری از موضوعات و فرایندها در یک زمان پوشش داده می‌شود. در واقع گروهها یا حلقه‌های الگوگزینی جامعی طی سال‌های گذشته در بخش عمومی شکل گرفته‌اند، که از جمله می‌توان به ارائه‌کنندگان خدمات مشخصی مانند مدارس، بیمارستانها و کتابخانه‌ها اشاره کرد. چنین حلقه‌هایی ممکن است توسط نهادهای تأمین‌کننده منابع مالی به عنوان بخشی از فرایند ارزیابی آنها یا حتی توسط خود واحدها تعیین شوند. اگر واحدهای بخش عمومی خودشان این حلقه‌های الگوگزینی را تعیین کنند، هدفشان آموختن از یکدیگر و ارتقای عملکرد خود به‌واسطه مقایسه با واحدهای مشابه است و این همان دلیلی است که الگوگزینی معمولاً به عنوان روش یادگیری سازمانی مطرح می‌شود.

اگرچه منطق اصلی پشتوانه الگوگزینی بسیار ساده و روشن است اما پیاده‌سازی آن بسیار چالش برانگیز است. مشکل اصلی تعریف، شناخت و اندازه‌گیری است. به همین دلیل در این کتاب الگوگزینی به عنوان بخشی از بحث حسابداری مدیریت در نظر گرفته شده است. به‌منظور مقایسه اطلاعات، داده‌ها باید به شیوه‌ای یکسان جمع‌آوری و تجمیع شوند. اگر یک مدرسه دانش‌آموزان

ثبت‌نام شده را و مدارس دیگر دانش‌آموزان ترم آخر را به عنوان شاخص ارائه کنند، دو رقم تفاوت زیادی خواهند داشت و هر نوع نتیجه‌گیری بر مبنای این اطلاعات بسیار گمراه کننده خواهد بود.

اگرچه شاخص‌های عملکردی را می‌توان با استفاده از تعاریف یکسان تعدیل نمود اما اطلاعات مالی واقعاً مستلزم استفاده از اصول اندازه‌گیری یکسان توسط تمام شرکای الگوگزینی است. برای نمونه اگر یک واحد درآمد تحقق یافته طی دوره و واحد دیگر صرفاً درآمدهای وصول شده را شناسایی کند، درآمد و تمام شاخص‌های مبتنی بر آن غیرقابل مقایسه خواهد بود. اگر یک واحد اموالی را طی ۳۰ سال مستهلک کند و واحد دیگری همان اموال را طی ۵۰ سال و واحد سوم اصلاً داراییهای خود را مستهلک نکند، تعجبی ندارد که بهای تمام شده آنها متفاوت بوده و شاخص‌های آنها تفاوت زیادی با یکدیگر داشته باشد. البته این موضوع می‌تواند شامل جزئیات اقلام خاصی باشد که در نظر گرفتن آنها در فرایند الگوگزینی ارزشمند خواهد بود. تنها راه خروج از این مخمصه، پذیرش تعاریف مشابه، رویه‌های حسابداری مشابه و حتی ساختار سیستم حسابداری مدیریت مشابه است. از آنجا که این یکسان‌سازی می‌تواند بسیار پرچالش و پرهزینه باشد، توصیه می‌شود حداقل در ابتدا حوزه الگوگزینی به چند مورد اصلی و مرتبط با تصمیم‌گیری محدود شود.

این چالشها در زمان پیاده‌سازی الگوگزینی منجر به طرح این سؤال می‌شود که آیا رویکرد بالا به پایین عملی‌تر است یا رویکرد پایین به بالا. رویکردهای بالا به پایین از طرف مدیریت ارشد یا نهاد تأمین‌کننده مالی تجویز می‌شوند، در حالی که رویکردهای پایین به بالا توسط خود واحدهایی شروع می‌شود که در جستجوی مدل‌های الگوگزینی و طراحی سیستم الگوگزینی هستند. مدارک عملی تایید کننده مزایای صریح رویکرد پایین به بالا در پذیرش و کاربرد واقعی نتایج توسط مدیریت هستند. از طرف دیگر رویکرد بالا به پایین، تأمین مالی و تطابق با سیستم‌ها (برای مثال حسابداری مدیریت در صورت لزوم) را تسهیل می‌کند. بنابراین مباحث معتبری پیرامون هر دو رویکرد وجود دارد، اما در عین حال به منظور حصول معیارهای مناسب در مدیریت این پروژه‌ها باید از مزایا و معایب بالقوه هر دو رویکرد آگاه بود.

کنفرانس وزرای آموزش ایالت‌های نورث وسترن^۱ در سویس، در سال ۲۰۰۴ قطعنامه‌ای مبنی بر الگوگزینی سالهای آخر دبیرستانها (یعنی سالهای ۹-۱۲) صادر کرد. اهداف این الگوگزینی عبارت است از:

- کمک به ارتقای کیفی مدارس؛ و
- افزایش شفافیت بین مدارس در ۹ ایالت منطقه‌ای.

حوزه الگوگزینی به سطوح کلان از جمله سیستم‌ها و زیر سیستم‌های مدارس مانند مدارس آموزشی و مدارس حرفه‌ای، و سطوح خرد، یعنی تک تک مدارس محدود گردید و شامل سطوح بسیار خرد یعنی کلاسها، معلمان و غیره نمی‌باشد. سه جزء الگوگزینی به شرح زیر است:

۱- شاخص‌های عملکردی مالی و غیرمالی.

۲- نظرسنجی داخل مدارس از جمله فارغ‌التحصیلان، معلمان و مدیران.

۳- نظر سنجی بیرون از مدارس از جمله فارغ‌التحصیلان ۲ سال پس از اتمام دبیرستان.

شاخص‌های عملکردی بخش اول نیز از طریق نظرسنجی جمع‌آوری می‌شود اما برخلاف بخش ۲ و ۳، این شاخص‌های عملکردی مالی و غیرمالی در سطح سازمانی جمع‌آوری می‌شود.

هر مدرسه نتایج خود را با میانگین نتایج مدارس دیگر مقایسه می‌کند. نام مدارس به علت مباحث رقابتی افشا نمی‌شود. از آنجا که مناطق آموزشی در سویس به میزان قابل توجهی با یکدیگر همپوشانی دارند، تاحدودی بین آنها رقابت در جذب دانش‌آموزان وجود دارد و به همین علت دانش‌آموزان و خانواده‌های آنان حق انتخاب دارند. نه تنها بین مدارس آموزشی و مدارس حرفه‌ای بلکه حتی در سرفصلهای درسی مدارس آموزشی و حوزه‌های تخصصی مدارس حرفه‌ای حق انتخاب وجود دارد. برای مثال در مدارس حرفه‌ای، دوره‌های آموزشی پرچالش‌تر برای دانش‌آموزان قوی‌تر و دوره‌های ساده‌تر برای سایر دانش‌آموزان در نظر گرفته می‌شود. مدارس سرتاسر نورث وسترن با یکدیگر رقابتی ندارند، چرا که معمولاً دانش‌آموزان محدود به مدارس محل زندگی خود هستند. به همین دلیل افشای کامل نتایج به جای میانگین نتایج به عنوان مبنای مقایسه برای هر مدرسه و مجموعه آنها الزامی گردید. آنچه مدارس (و وزارتخانه‌ها) در رابطه با نتایج انجام می‌دهند، در حوزه خودشان قرار دارد. در کل آنها به‌طور معمول به پیگیری نتایج و پیشرفت آنها علاقه‌مند هستند.

در اولین مرحله پروژه بین سالهای ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۷، هر ایالت چند مدرسه محدود را جهت آزمون انتخاب کرد. در بخش ۱، تفاوت‌های قابل توجه‌تری در شاخصهای مالی و غیرمالی جمع‌آوری شده از مدارس و وزارتخانه‌ها نسبت

به پیش‌بینی‌ها، مشاهده گردید. آنها اغلب از روشهای حسابداری متفاوت از جمله نرخ‌های استهلاک متفاوت استفاده می‌کردند. همچنین اطلاعات غیرمالی مانند اطلاعات مرتبط با اموال به روش مشابهی جمع‌آوری نمی‌شد. در کل بخش ۱ چالش برانگیزتر و شاید در اولین فاز کمتر از آنچه پیش‌بینی شده بود، مورد استقبال قرار گرفت. در عین حال عدم وجود اطلاعات با ارزش و معتبر بیانگر مستندات مبنی بر وجود ظرفیتهای لازم جهت پیشرفت قابل توجه بود. دو جزء دیگر که شامل اطلاعات مالی نبودند نیز با مشکلات معمول در نظرسنجی از جمله جمع‌آوری داده‌ها از تعداد بسیار زیاد جامعه آماری، مواجه شدند.

طی فاز دوم پروژه از ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ به‌واسطه تجارب حاصل از مرحله اول، روشها و ابزارها بهبود یافت و به میزان زیادی قاعده‌مند شد و تعداد بیشتری از مدارس وارد طرح گردید که خود منجر به افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات شد چرا که میانگین، کمتر تحت تأثیر واحدهای خاص قرار می‌گرفت.

۳-۲ مبنای نقدی در مقایسه با مبنای تعهدی

به‌طور سنتی تمام بودجه‌های بخش عمومی و سیستم‌های حسابداری مدیریت مربوط (در صورت وجود)، مبتنی بر مبنای نقدی حسابداری بوده است، یعنی معاملات تنها زمانی ثبت می‌شدند که یک معامله نقدی رخ می‌داد. در واقع در بسیاری از موارد، اصلاً سیستم دفترداری ثبت دوطرفه وجود نداشت، بلکه یک فهرست از ثبتهای یکطرفه که مانده‌گیری و به حساب گرفته می‌شد، مورد استفاده قرار می‌گرفت.

همانطور که در فصل ۴ خواهیم دید، تلاشهای زیادی در سرتاسر جهان جهت معرفی مبنای تعهدی حسابداری، حداقل برای اهداف گزارشگری مالی، در جریان است. این تلاشها قطعاً منجر به طرح این سؤال می‌شود که آیا چیزی به نام بودجه‌بندی تعهدی نیز وجود خواهد داشت؟ در حال حاضر این نوع بودجه‌بندی وجود دارد. اگرچه کار نظری انجام شده در این حوزه بسیار جدید است،^۱ اما اغلب فراموش می‌شود که کشورهای متعددی، از جمله استرالیا، نیوزیلند،

1 . Luder, K. (1998), Hughes, PSC (2004)

سویس و سوئد، بودجه‌بندی تعهدی را حداقل در سطوح پایین‌تر دولت، سه دهه قبل معرفی کردند.^۱ بدیهی است که تنها وجود بودجه‌ریزی تعهدی این اطمینان را فراهم می‌سازد که تمامی اطلاعات فوق‌العاده مربوط ارائه شده توسط حسابداری تعهدی، در اکثر تصمیمات مالی مهم واحدهای بخش عمومی (که هنوز هم در فرایند بودجه‌ای این تصمیمات اتخاذ می‌شود) مورد استفاده قرار می‌گیرد. در خیلی از کشورها این اعتقاد وجود دارد که تنها زمانی تمام مزایای حسابداری تعهدی محقق می‌شود که در بودجه‌ریزی نیز اصول تعهدی پذیرفته شود. اما سایرین از جمله فرانسه، در حال پذیرش مبنای تعهدی حسابداری در کنار بودجه‌ریزی نقدی هستند. اگرچه مبنای یکسان حسابداری و بودجه‌ریزی می‌تواند پیچیدگی سیستم را کاهش و به‌طور خاص مقایسه بین ارقام واقعی و بودجه‌ای را تسهیل کند، اما به نظر می‌رسد پذیرش بودجه‌ریزی تعهدی نسبت به حسابداری تعهدی با شک و تردید بیشتری همراه است.

این دلیل اصلی برای باقی ماندن بودجه نقدی حتی در زمان تعهدی شدن اعتبارات بودجه‌ای که در بودجه بخش عمومی اهمیت زیادی دارد، می‌باشد. مفهوم اعتبار با مخارج همراه است زیرا مخارج معاملاتی است که بر مبنای یک تصمیم انجام می‌شود. برقراری ارتباط بین سایر هزینه‌ها از جمله استهلاک، با مفهوم اعتبار مشکل‌تر است. برای نمونه هزینه استهلاک، بر مبنای انقضای ارزش دارایی محاسبه می‌شود و ارتباطی با تصمیمات بودجه‌ای و سیاسی ندارد. مدارک تجربی حاصل از کشورهایی که مبنای تعهدی را هم در حسابداری و هم بودجه‌ریزی پذیرفته‌اند، نشان می‌دهد که سیاستمداران عموماً بین اقلامی که می‌توانند در رابطه با آنها تصمیم‌گیری نمایند و سایر اقلامی که امکان چانه‌زنی و تصمیم‌گیری در رابطه با آنها وجود ندارد، تمایز قائل می‌شوند. در هر حال مزایای داشتن یک سیستم خوب و جامع برای بودجه‌ریزی و حسابداری به قیمت

۱. نفوذ بیشتر نوآوریهای مدیریت مالی بخش عمومی در سطوح پایین‌تر دولت توسط لودر و جونز (Lüder, K., Jones, R. (2003)). نشان داده شده است. یک مثال از اقدامات اولیه را می‌توان در کنفرانس مدیران مالی ایالتها مشاهده نمود (Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren 1977).

پیچیده شدن مباحث بودجه‌ای سیاسی حاصل می‌شود. این شاید دلیل اصلی عدم پذیرش مبنای تعهدی در بودجه‌ریزی باشد، در حالی که حسابداری تعهدی در سطح گسترده‌تری پذیرفته شده است.

بودجه‌ریزی تعهدی یکی از مباحث جاری مدیریت مالی بخش عمومی است. با توجه به تجارب عملی پیرامون هر دو مبنای بودجه‌ریزی، نویسنده این کتاب توصیه می‌کند که مبنای یکسانی برای بودجه‌ریزی و حسابداری انتخاب شود، چرا که سیستم در بلندمدت نتیجه خواهد داد و هیچ دولتی به عقب باز نخواهد گشت اما در عین حال نظرات مخالف را که مبتنی بر مدارک عملی قابل قبولی است، را نیز گوشزد می‌کند.

۳-۸ گزارشگری بودجه

در بخش خصوصی، گزارشگری مالی شامل بودجه نمی‌باشد، چرا که بودجه، بخشی از استراتژی است و ارائه آن به عموم به خصوص رقبا، می‌تواند استراتژی را به مخاطره بیندازد. اما همان‌طور که دیدیم در بخش عمومی شرایط کاملاً متفاوت است. بودجه واحدهای بخش عمومی، به خصوص واحدهایی که به فعالیتهای بازرگانی اشتغال ندارند، یک موضوع عمومی است. همان‌طور که در بخش ۳-۳ دیدیم این دلیل اصلی برای آن است که تصویب بودجه توسط یک نهاد قانون‌گذار انجام شود و برای عموم منتشر شود. شهروندان، حتی اگر انتخابات آزاد وجود نداشته باشد، این حق قانونی را دارند که بدانند مالیات، جرایم و وجوهی که در قبال خدمات عمومی می‌پردازند، چگونه به مصرف می‌رسد. عمومیت بودجه یک اصل مردم‌سالاری است. اما گزارشگری بودجه فقط با ارائه بودجه خاتمه نمی‌یابد بلکه باید نحوه اجرای بودجه، مقایسه بودجه با ارقام واقعی، و همچنین هرگونه اصلاحات بودجه نیز گزارش گردد. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی این نوع گزارش بودجه‌ای را الزامی، اما سایر مسائل مطرح

شده در این فصل از جمله بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یا بودجه‌ریزی تعهدی را اختیاری نموده است.^۱

در حال حاضر در استانداردهای بین‌المللی هیچ‌گونه الزامی در خصوص ارائه گزارشهای میان‌دوره‌ای پیرامون اجرای بودجه وجود ندارد. اما در بسیاری از دولتها، ارائه گزارشهای میان‌دوره‌ای حداقل در میانه سال الزامی است. برخی دولتها حتی یک گزارش یا پیش‌بینی سه ماهه برای کل دوره را پس از هر سه ماه الزامی نموده‌اند. اما برخلاف گزارشگری مالی سه ماهه توسط شرکتهای خصوصی در بورس، معمولاً گزارشهای اجرای بودجه شامل مجموعه کامل صورتهای مالی نمی‌باشد. به‌علاوه در صورتی که گزارشهای میان‌دوره‌ای تهیه شود، معمولاً اندازه‌گیری داراییها و بدهیها یعنی تعدیلات ارزشهای جاری در مواردی که طبق استانداردهای حسابداری مجاز می‌باشد، در گزارشگری میان‌دوره‌ای لحاظ نمی‌شود. گزارش اجرای بودجه محدود به اقلام مرتبط به اجرای بودجه است. زمانی که سهام واحد گزارشگر در بورس معامله می‌شود، این موضوع متفاوت است، اما واحدهای بخش عمومی، به‌خصوص تمام واحدهای دولتی، انتشار اوراق قرضه را ترجیح می‌دهند که الزامات کمتری برای گزارشگری مالی دارد.

۹-۳ اطمینان بخشی بودجه

یک ویژگی غیرعادی دیگر در بخش عمومی، حسابرسی بودجه است. در واقع در بیشتر دولتها، واحد حسابرسی کل (با هر اسمی) قبل از ارسال بودجه به کنگره برای تصویب، آن را حسابرسی می‌کند. در صورتی که بودجه شامل تمام اقلام مربوط بوده و طبق قوانین و نظارتها محاسبه شده و تصویر مطلوبی از برنامه‌ریزی واحد گزارشگر را ارائه کند، تایید می‌گردد. بدیهی است که این حسابرسی نسبت به حسابرسی صورتهای مالی قابلیت اثبات کنندگی کمتری دارد، چرا که ماهیتاً ابهام بیشتری در بودجه نسبت به صورتهای مالی وجود دارد. همچنین حسابرس در مورد

۱. این امر مربوط به دامنه اختیارات هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری است که به گزارشگری مالی محدود شده است.

تصمیمات سیاسی، برای مثال اینکه در کدام حوزه مصارف باید بیشتر یا کمتر باشد، اظهار نظر نمی‌کند. اما سوء برداشتهای بسیار با اهمیت می‌تواند منجر به رد شدن بودجه شود.

همانطور که در بخش ۱-۲-۵ دیدیم، در بخش عمومی اصطلاح اطمینان‌بخشی می‌تواند نسبت به اصطلاح حسابرسی مناسب‌تر باشد. به‌خصوص در مورد بودجه این برتری مصداق دارد. آنچه که در پاراگراف قبل تحت عنوان حسابرسی توصیف شد، بیانگر تعریف حسابرسی مورد استفاده توسط حرفه حسابرسی نیست، بلکه بیشتر بر تعریف اطمینان‌بخشی مبتنی است، چرا که معیاری جهت افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان، به‌خصوص کنگره، نسبت به بودجه است.

در رابطه با بودجه‌های مبتنی بر عملکرد مورد بحث در بخش ۳-۵، سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (ایتتوسای) راهنمایی برای حسابرسی عملکرد بر مبنای استانداردهای حسابرسی این سازمان منتشر کرده است. حسابرسی عملکرد شامل حسابرسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی (طبق بندهای ۳۸ و ۴۰ استاندارد حسابرسی شماره ۱۰) است.

۱۰-۳ کلام آخر

فصل ۳ به موضوعی اختصاص داده شد که به‌طور سنتی مهمترین بخش مدیریت مالی بخش عمومی است یعنی بودجه‌ریزی. بیان شد که بودجه می‌تواند افق زمانی و دیدگاه‌های متفاوتی داشته باشد. همچنین توضیح داده شد که مدیریت عمومی نوین منجر به معرفی بودجه‌های مبتنی بر عملکرد شده است که بر گروههای محصول تمرکز دارد. گرچه این بودجه‌ها به مدیریت آزادی عمل بیشتری در اجرای بودجه می‌دهد، اما با نظارت دقیق‌تری نسبت به عملکرد همراه است. پیشرفت جدید دیگر، به‌واسطه تأکید بر گزارشگری بودجه و معرفی بودجه‌ریزی تعهدی در برخی دولتها منجر به نزدیک‌تر شدن بودجه‌ریزی و حسابداری شده است. بودجه‌ریزی تعهدی شاید بحث برانگیزترین موضوع در بین دانشگاهیان و افراد حرفه بوده است.

تمرینها

۱. توضیح دهید چرا بودجه در بخش عمومی اغلب به عنوان شکل خاصی از قانون محسوب می‌شود. نتیجه مدیریتی چنین دیدگاهی چیست؟

۲. توضیح دهید چرا در بخش عمومی تقریباً همیشه بودجه دارای دو یا سه دیدگاه است.
۳. اگر شما مسئول تهیه بودجه‌ای با سه دیدگاه باشید، چگونه عمل می‌کنید تا اطلاعات کافی در هر سه بعد ارائه شود؟
۴. تفاوت بین مرکز هزینه، سود و سرمایه‌گذاری را توضیح دهید. بحث کنید چرا واحدهای بخش عمومی به‌طور سنتی، مرکز هزینه را به دو مرکز دیگر ترجیح می‌دهد.
۵. مزایا و معایب بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چیست؟
۶. کشوری، یک سازمان جهت صدور گذرنامه برای شهروندان، راه‌اندازی نموده است. دفترچه‌های خام گذرنامه از یک شرکت تخصصی تولیدکننده این کارتها به قیمت هر عدد ۱۰ واحد پولی خریداری می‌شود. اداره گذرنامه دارای دو واحد است: واحد پذیرش که پشت باجه فعالیت داشته و اطلاعات شخصی درخواست‌کنندگان را ارزیابی می‌کند، و واحد صدور که اطلاعات شخصی را وارد گذرنامه‌ها، نموده و تمبرها و مهرهای ضروری را اعمال می‌کند. مدیریت واحد گذرنامه شامل چند کارمند است که مسئول وظایف اداری هستند.

صورت عملکرد مالی اداره گذرنامه شامل اقلام زیر است:

درآمدها	۱۰۵۷۸۶ گذرنامه، هر یک ۵۰ واحد پولی	۵۲۹۳۸۰۰ واحد پولی
هزینه‌ها	دفترچه‌های گذرنامه ۱۲۰۰۰۰ عدد هر یک ۱۰ واحد پولی	۱۲۰۰۰۰۰ واحد پولی
	حقوق کارکنان:	۲۰۹۰۰۰۰ واحد پولی
	شامل:	
	واحد پذیرش - معادل ۱۶ نفر تمام وقت	۱۴۴۰۰۰۰ واحد پولی
	واحد صدور - معادل ۴ نفر تمام وقت	۳۲۰۰۰۰ واحد پولی
	مدیریت - معادل ۳ نفر تمام وقت	۳۳۰۰۰۰ واحد پولی
	اجاره اموال (داخل دولت)	۲۵۰۰۰۰ واحد پولی
	هزینه پست و ملزومات و غیره	۶۰۷۹۰۰ واحد پولی
	استهلاک تجهیزات	۲۰۰۰۰۰ واحد پولی
	کل بهای تمام شده	۴۳۴۷۹۰۰ واحد پولی

۱۰۶۵۰۰ دفترچه جهت صدور ۱۰۵۷۸۶ گذرنامه مصرف شد زیرا تعدادی از آنها ضایع و غیرقابل استفاده گردید. ۱۳۵۰۰ دفترچه نیز برای مصرف در دوره‌های بعدی باقی مانده است. قرارداد تمام وقت معادل ۲۰۰۰ ساعت کاری طی سال منعقد گردید. حاشیه سود ۱ معادل تفاضل هزینه‌های دفترچه و دستمزد واحد پذیرش و صدور، از درآمد در نظر گرفته شده است. حاشیه فروش ۲ حاصل کسر تمام هزینه‌ها (به استثنای اجاره داخلی دولت) از درآمد می‌باشد. حاشیه فروش ۳ نیز حاصل کسر تمام هزینه‌ها است.

الف- بهای تمام شده کامل هر گذرنامه فروخته شده چند واحد پولی است؟ سود بر مبنای هزینه‌یابی کامل چقدر است؟

ب- جدولی از هر سه سطح حاشیه فروش هم برای کل عملیات و هم برای هر گذرنامه تهیه کنید.

ج- تصور کنید که یک قانون جدید منجر به افزایش تقاضای گذرنامه شده و تعداد گذرنامه‌های فروخته شده ۲۰ درصد افزایش یابد. تأثیر آن را بر بهای تمام شده هر گذرنامه بر مبنای هزینه‌یابی کامل و هزینه‌یابی نهایی توضیح دهید.

۷. حاشیه فروش در حوزه بخش عمومی چیست؟

۸. اغلب سؤال می‌شود که کدامیک از مدل‌های هزینه‌یابی کامل یا هزینه‌یابی نهایی، باید استفاده شود. با در نظر گرفتن موقعیتی که تقاضا برای خدمات ارائه شده کاهش یافته، افزایشی یا ثابت باشد (برای مثال بیماران کمتر، ثابت و یا بیشتر در بیمارستان)، این موضوع را مورد بحث قرار دهید.

۹. چرا در برخی کشورها بودجه‌ریزی همچنان بر مبنای نقدی است اما حسابداری آنها بر مبنای تعهدی است؟

۱۰. حسابداری مبتنی بر تعهد چیست؟ ارتباط حسابداری مبتنی بر تعهد و کنترل داخلی را مورد بحث قرار دهید.

۱۱. چرا بودجه بخش عمومی برخلاف بخش خصوصی معمولاً حسابرسی می‌شود؟ تفاوت اصطلاح حسابرسی و اطمینان‌بخشی را با استفاده از یک مثال در مورد بودجه‌ریزی توضیح دهید.

ارتباط موضوعی با مفاهیم ملی

۱. تعیین کنید کدامیک از سیستم‌های بودجه (برای مثال نقدی یا تعهدی، مبتنی بر عملکرد یا غیره) در کشور شما استفاده می‌شود.
۲. پیگیری نمایید که چگونه بودجه ارائه می‌شود یعنی در دسترس عموم قرار می‌گیرد؟
۳. تجربه شما از مفاهیم جدیدی مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یا سایر مفاهیم مدیریت عمومی نوین چیست؟
۴. آیا سیستم‌های حسابداری مدیریت در کشور شما وجود دارد؟ اگر وجود دارد آیا فهرستهای عمومی محصول وجود دارد؟