



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی
خزانه داری کل کشور

همایش ملی برنامه ریزی، بودجه ریزی و
مدیریت مبتنی بر عملکرد

نظام محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات در بخش عمومی

مفهوم، کاربرد و الزامات آن در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

دکتر سید رحمت اله اکرمی
خزانه دار کل کشور

(دیماه ۱۴۰۴)



بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از روشها و سازوکارهایی که از طریق به کارگیری اطلاعات عملکردی، بین اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه اجرایی را با خروجیها و پیامدهای آنها ارتباط برقرار می کند» (صندوق بین المللی پول). در این رویکرد هدف تحقق مأموریت حاکمیتی با کمترین هزینه و بیشترین اثر عمومی است.

علاوه بر برنامه پنج ساله هفتم پیشرفت و برنامه های توسعه چهارم و پنجم و برخی قوانین بودجه سنواتی از جمله قانون بودجه سال ۱۳۸۳ و ۱۳۸۴، تاکید اصلی قانونی بر تغییر نظام بودجه ریزی کشور به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در **ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری** تبلور یافته است. همگام با آن از سال ۱۳۹۲ به عنوان دستورالعمل بودجه ریزی عملیاتی و از سال ۱۳۹۶ با عنوان دستورالعمل بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در پیوست بخشنامه بودجه سالانه درج شده است.

شمای کلی ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری

هدف

تکالیف دستگاه های اجرایی

- ❖ افزایش بهره‌وری
- ❖ استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده)
- ❖ کنترل مراحل انجام کار
- ❖ جلوگیری از تمرکز تصمیم‌گیری
- ❖ اعطاء اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود،

به
منظور

- ✓ «تعیین قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها و خدمات»،
- ✓ «تعیین شاخصهای هدفمند و نتیجه‌گرا و استانداردهای کیفی خدمات»،
- ✓ «انعقاد تفاهمنامه با مدیران واحدهای مجری براساس حجم فعالیتها و خدمات و قیمت تمام‌شده آن و تعیین تعهدات طرفین»،
- ✓ سایر اقدامات و اختیارات لازم برای تخصیص اعتبارات بر اساس قیمت تمام شده و گزارش تحقق اهداف و نتایج پیش‌بینی شده

مفهوم قیمت (بهای) تمام شده و بهایابی

□ حسابداران بهای تمام شده را به عنوان منابعی که برای دستیابی به یک هدف خاص مصرف می شود تعریف می کنند. به عبارت دیگر بهای تمام شده عبارت است از ارزش تمامی منابعی که در فرآیند تولید یک کالا یا ارائه خدمت و یا دستیابی به یک هدف خاص مصرف می شود.

□ بهایابی به مفهوم فرآیند نظام مند محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات است.

□ نکته: بهایابی شامل همه هزینه های انجام شده برای ارائه کالا یا خدمت اعم از نقدی و غیرنقدی (مانند استهلاک و ذخیره مزایای پایان خدمت و) می باشد. **لذا استقرار حسابداری تعهدی در این مسیر یک فرض اجتناب ناپذیر است.**

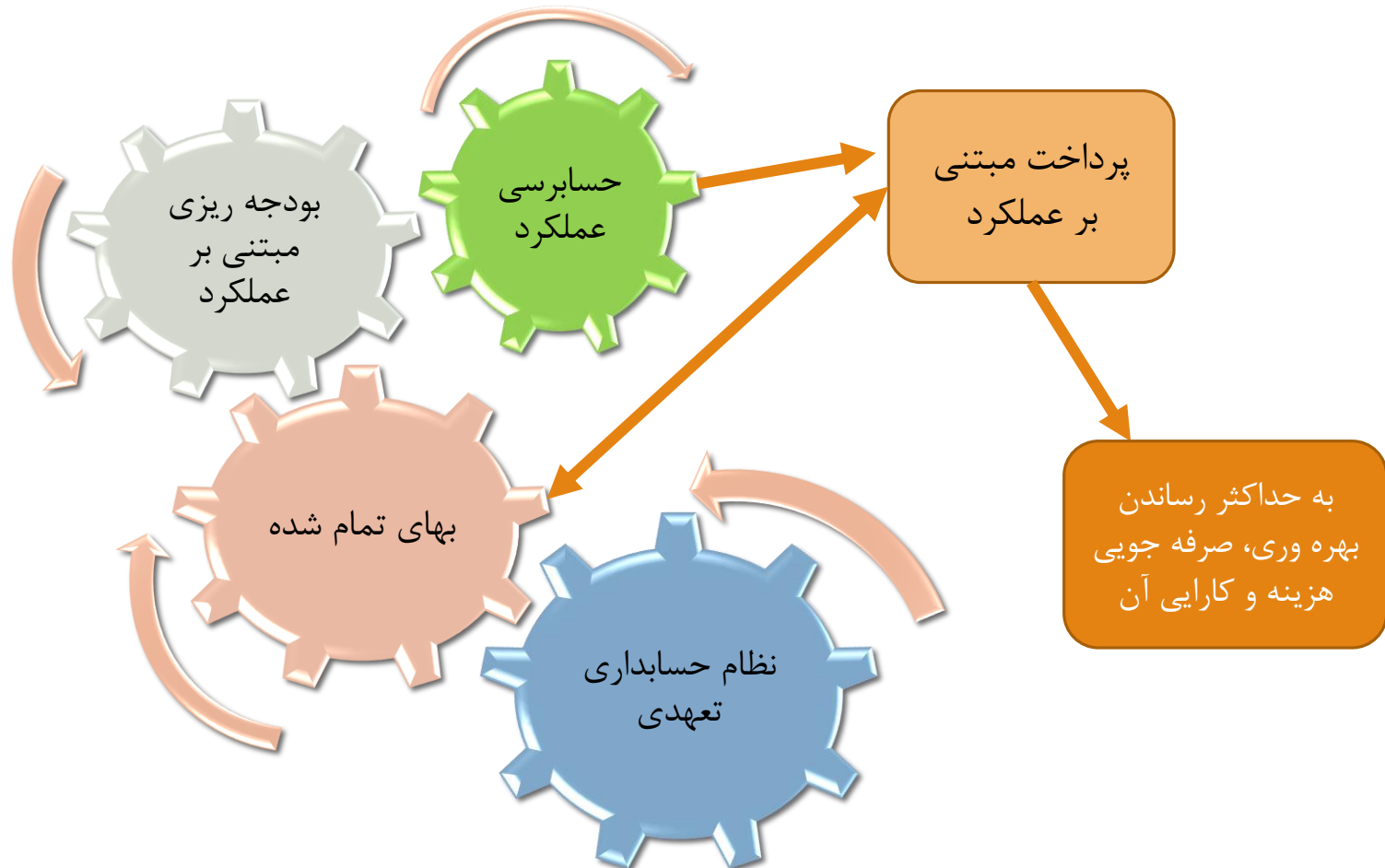


اهمیت بهای تمام شده در PBB

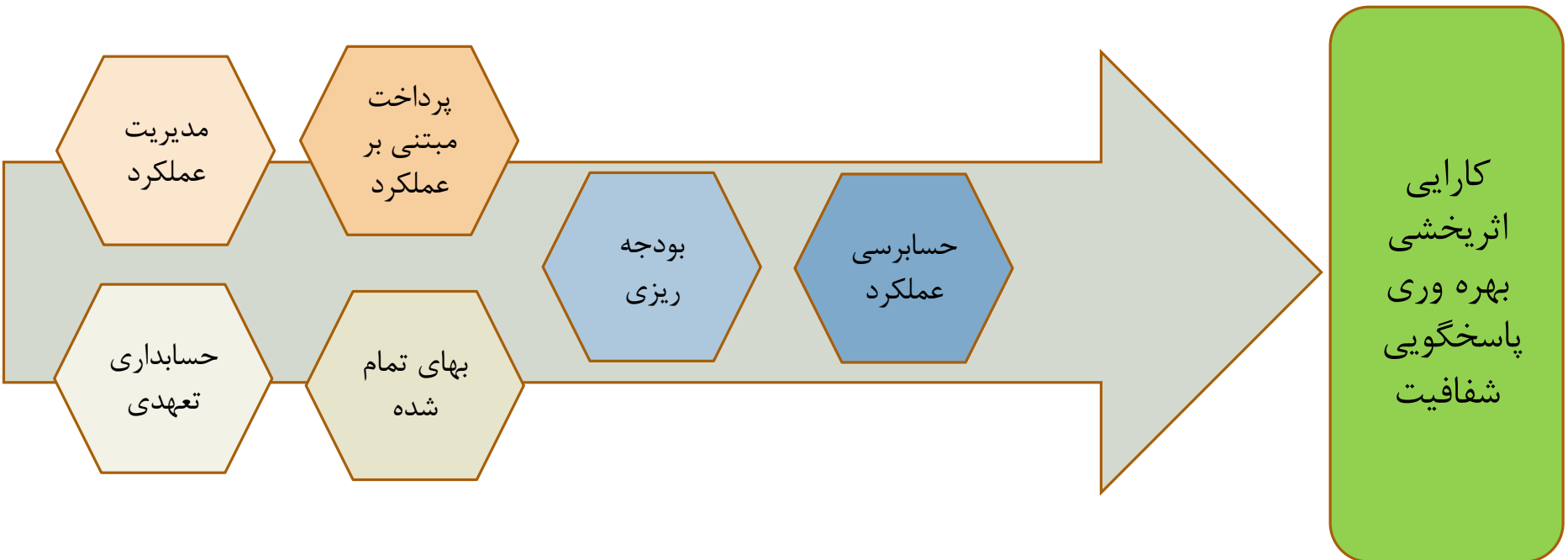
اهمیت بهای تمام شده در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، علاوه بر تکلیف قانونی، با تعریف بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد نیز گره خورده است. از این رو که هدف نهایی در PBB دستیابی به کارایی، اثربخشی، کیفیت و بهره وری است و بدون محاسبه بهای تمام شده، محاسبه کارایی و بهره وری اصولاً میسر نخواهد بود و بدون این دو شاخص مهم، ارزیابی عملکرد مفهومی ندارد.

به عبارت دیگر بدون طراحی نظام بهای تمام شده مناسب، پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد اصولاً امکان پذیر نیست

جایگاه بهای تمام شده در PBB



عناصر PBB و پرداخت مبتنی بر عملکرد



الزامات اصلی برای استقرار نظام بهای تمام شده چیست؟

محاسبه بهای تمام شده فعالیتها، خدمات و کالاها در بخش دولتی، به دلیل مشکلات موجود در شناسایی برنامه، فعالیت و خروجی ها، موضوع پیچیده‌ای است.

از طرف دیگر به دلیل تنوع فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی و گستردگی آنها در کشور، دستیابی به وحدت رویه در محاسبات مربوط به بهای تمام شده ضرورت دارد تا ضمن تسهیل شناسایی برنامه، فعالیت و خروجی ها و پیامدها، کیفیت و اعتبار محاسبات را ارتقاء داده و از طریق کاهش امکان دستکاری و اعمال قضاوت در محاسبات، قابلیت اتکای داده ها و اطلاعات حاصله را افزایش دهد.

الزامات اصلی استقرار نظام بهای تمام شده – ادامه

- ۱- تدوین استانداردها و قواعد و طراحی فرآیند دقیق محاسبه بهای تمام شده و فرم های مربوطه
- ۲- طراحی سامانه اطلاعاتی مناسب برای محاسبه بهای تمام شده
- ۳- یکپارچه ساختن سامانه بهای تمام شده با سایر سامانه های عملیاتی
- ۴- یکپارچه ساختن گزارشگری بهای تمام شده با گزارشات عملکرد بودجه ای و نیز صورتهای مالی بخش عمومی
- ۵- آموزش و فرهنگ سازی در خصوص حسابداری مدیریت و بهای تمام شده
- ۶- ایجاد ساختارهای سازمانی مناسب

نقش سیستمهای اطلاعاتی در PBB

اگر چه الزامات و پیش نیازهای زیادی در مسیر بوجه ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد اما به نظر می رسد چالش اصلی پیش روی اجرای این رویکرد، به موضوع **کیفیت داده ها و شاخص ها** برمی گردد.

اجرای موفق PBB نیازمند چهار گروه از داده ها و اطلاعات می باشد:

الف- داده های آماری غیرمالی مرتبط با برنامه ها، فعالیتها، اقدامات و خروجی ها

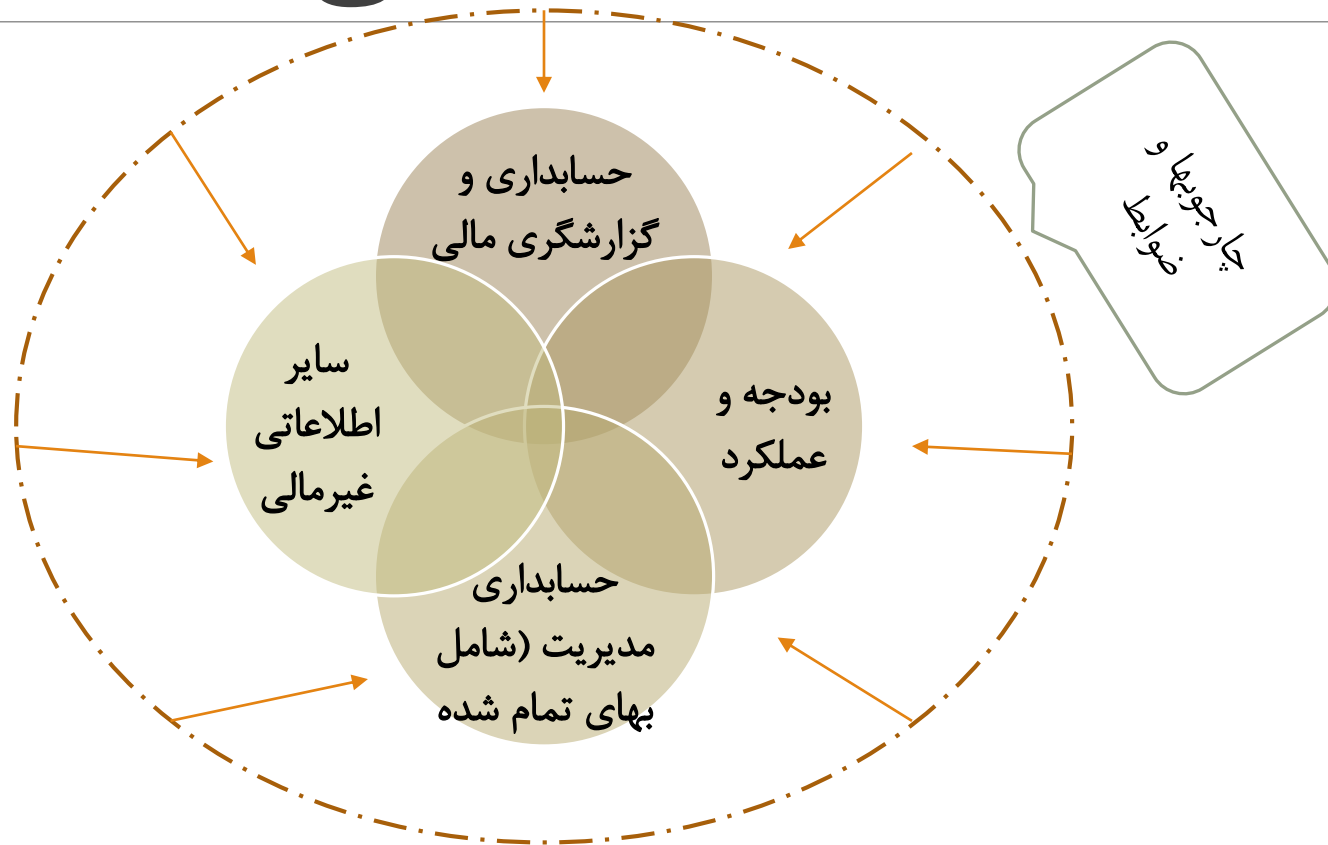
ب- **داده ها و اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی**

پ- داده ها و اطلاعات حسابداری مدیریت شامل محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات

ت- داده ها و اطلاعات بودجه ای

اطلاعات در هر ۴ بخش باید ویژگی های کیفی اطلاعات، شامل مربوط و قابل اتکا بودن را داشته باشد.

یکپارچه سازی سیستم های اطلاعاتی



ارتقاء سامانه های اطلاعاتی موجود و مهمتر از همه، یکپارچه سازی سامانه های مذکور، مهمترین اقدامات برای فراهم نمودن داده ها و اطلاعات مورد نیاز PBB است.

اقدامات خزانه داری کل کشور در راستای ارتقاء کیفیت داده های مالی

- تغییر نظام حسابداری بخش عمومی از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل
- به روز رسانی سالانه دستورالعمل حسابداری بخش عمومی طبق نیازهای بودجه ای و گزارشهای مورد نیاز مالی در قابل نظام حسابداری بخش عمومی
- توسعه سامانه نرم افزاری برای اخذ گزارشاتی به هنگام و قابل اتکا
- طراحی و به کارگیری بیش از ۳۰۰ کنترل هوشمند در فرآیند گزارشگری مالی
- فراهم نمودن شرایط ارسال گزارشهای مالی دستگاههای اجرایی به صورت الکترونیک و حذف کامل نسخه کاغذی (صرفه جویی در میلیونها برگ کاغذ)
- انجام اقدامات در راستای استخراج الکترونیکی گزارشات بودجه ای و یادداشت های همراه صورتهای مالی از ترازهای آزمایشی دستگاه های اجرایی

اقدامات خزانة داری کل کشور – ادامه

- طراحی و تعبیه سطوح و کدهای تفصیلی مناسب در سرفصلهای حسابداری برای پوشش فرآیند احصاء قیمت تمام شده خدمات و فعالیتهای
- تعبیه گزارشات چندسطحی در سامانه ها به منظور استخراج گزارشات مدیریتی لازم
- فراهم نمودن امکانات لازم برای زمینه سازی اخذ صورتهای مالی تلفیقی دستگاههای اجرایی اصلی و سیاست گذار
- انجام مطالعه ای در خصوص نحوه استفاده از نرم افزار واحد و یکپارچه مالی (در مرحله جمع بندی)
- تدوین واژه نامه (Taxonomy) مدیریت مالی بخش عمومی به منظور ایجاد درک مشترک هم دست اندرکاران از مفاهیم و اصطلاحات (در حال اتمام)

اشاره به یک چالش مهم...!

اگر بخواهیم بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به اهداف اصلی خود که همانا ارتقای کارایی، اثربخشی، بهره وری و کیفیت خدمات عمومی دست پیدا کند، کارکرد هماهنگ و موثر همه عناصر و اجزای PBB (برنامه ریزی، بهایابی و مدیریت عملکرد) اهمیت دارد لیکن شاه کلید این رویکرد بهره وری و تعریف آن است.

ساده ترین تعریف بهره وری انجام درست کارهای درست است.

لذا علاوه بر موارد پیش گفته، رمز موفقیت رویکرد PBB در یک سطح بالاتر و در سطح سیاست گذاری نهفته است. در شرایطی که منابع محدود است و با انواع ناترازی ها روبرو هستیم، موفقیت در تخصیص بهینه منابع مستلزم دو اقدام مهم است:

۱- جهت گیری مناسب در تشخیص صحیح اهداف و نیازهای عمومی

۲- اولویت بندی مناسب نیازها

نمی توان انتظار داشت که بهترین ساختار PBB را برای اهداف غیرضروری و غیراولویت دار اجرا کنیم اما انتظار رفع مشکلات و ناترازی ها و ... را داشته باشیم.

جمع بندی

- ۱- برای رفع ناترازی‌ها و با هدف ارتقای کارایی، اثربخشی و بهره‌وری و بهبود شفافیت و پاسخگویی، تغییر رویکرد بودجه از بودجه مرسوم به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد ضرورت دارد.
- ۲- استقرار نظام بهای تمام شده، یک پیش نیاز اساسی برای استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است.
- ۳- وجود داده‌ها و اطلاعات با کیفیت برای محاسبه بهای تمام شده فعالیتها و خدمات عمومی و محاسبه شاخص‌های ارزیابی عملکرد یک نیاز اساسی است.
- ۴- نظام حسابداری بخش عمومی، نظام بهای تمام شده و نظام داده‌های آماری غیرمالی مهمترین زیرساختهای اطلاعاتی PBB برای تهیه و محاسبه شاخص‌های عملکرد می‌باشند که تقویت سامانه‌های اطلاعاتی مربوطه و یکپارچه ساختن آنها بسیار مهم و تاثیرگذار است.
- امید داریم با همکاری و هماهنگی همه متولیان و ارکان امر و دستگاههای نظارتی شاهد تحول عظیم در مدیریت مالی بخش عمومی و در کل اقتصاد کشور باشیم.



به امید آینده ای بهتر برای ایران عزیز