

## بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

نویسنده: محمد کردبچه \*

### چکیده

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عوامل «صرفه‌جویی» و «اثربخشی» را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. این نظام بین «کارایی» و «اثربخشی» تمایز قایل می‌شود. در «کارایی» استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالی که «اثربخشی» با عملکرد مرتبط است. در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه آسان‌تر بوده و در روش هزینه‌یابی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. این مقاله در سه بخش کلی ارائه شده است. در بخش اول به تعاریف و واژه‌های مهم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اشاره می‌شود. در بخش دوم، مبانی و اصول بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بررسی شده، و در بخش سوم ضمن اشاره به اقدامات انجام شده در مرحله اول کاربرد نظام بودجه‌ریزی عملکرد در ایران، پیشنهادی در خصوص اجرای مرحله دوم این نظام ارائه می‌شود.

\* کارشناس ارشد اقتصاد و مشاور رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور

mkordbache@yahoo.com

## مقدمه

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یا بودجه‌ریزی عملیاتی<sup>۱</sup> فرآیند پیچیده‌ای است که اجرای آن چند سال به طول می‌انجامد. همان‌طور که قبلاً از سوی سازمان اعلام شده اجرای این فرآیند در کشور قرار است در سه مرحله انجام گیرد. مرحله اول که برای سال ۱۳۸۵ انجام گرفت، «شفاف‌سازی» بود. در مرحله دوم که از سال ۱۳۸۵ به اجرا در خواهد آمد «ارتقای بهره‌وری» مورد نظر خواهد بود. در مرحله سوم نیز «افزایش اثربخشی فعالیت‌ها» در دستور کار قرار خواهد گرفت.

مرحله اول اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد خوشبختانه در قالب تعریف مجدد برنامه‌ها و فعالیت‌ها، تعیین شاخص‌های عملکرد و تعیین هزینه واحد، در بودجه سال ۱۳۸۵ به اجرا درآمد. بنابراین، به‌طور کلی اقدام‌های آینده در این زمینه را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد: اول، اصلاح و تحکیم دستاوردهای اقدام‌های به‌عمل‌آمده در بودجه سال ۱۳۸۵، و دوم شروع اقدام‌های مربوط به مرحله دوم اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.

نکته شایان توجه در شروع مرحله دوم، الزام قانونی مندرج در ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم است. به استناد این حکم، تمامی دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار، و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، براساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند برای کمیّت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند.

بررسی حاضر در سه بخش ارائه شده است. در بخش اول به تعاریف واژه‌های مهم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اشاره می‌شود. در بخش دوم مبانی و اصول بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بخش سوم نیز اقدام‌های لازم برای اجرای مرحله دوم و همچنین برنامه زمان‌بندی مقدماتی ذی‌ربط ارائه خواهد شد.

### 1. Performance- Based Budgeting

## ۱. مفاهیم اصلی مورد استفاده در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- **وظیفه (Mission):** مأموریت اصلی و فلسفه وجودی یک دستگاه اجرایی یا برنامه است.
  - **برنامه (Program):** تلاش سازمان یافته با اهداف کمیت‌پذیر یک دستگاه اجرایی دارای وظیفه، بودجه و پرسنل مشخص است.
  - **فعالیت (Activity):** مجموعه اقدام‌های کمیت‌پذیر با هدف مشخص برای تحقق آرمان‌ها و اهداف برنامه است.
  - **عملکرد (Performance):** اقدام‌های انجام گرفته به‌وسیله یک دستگاه اجرایی برای تبدیل داده‌ها به ستانده‌ها و نتایج از طریق فرآیندی خاص است. داده‌ها، ستانده‌ها و نتایج را در مجموع «زنجیره عملکرد» می‌گویند.
  - **شاخص‌های عملکرد (Performance Indicators):** موضوع مورد اندازه‌گیری در خصوص جنبه‌های مختلف عملکرد است. مانند «تعداد مشتریان ناراضی از دریافت خدمات». گروه‌های مختلف شاخص‌های عملکرد به شرح زیر است:
- الف) داده‌ها (Inputs):** منابع استفاده شده برای تولید محصول (ستانده‌ها) و نتایج است. داده‌ها معمولاً به صورت مبالغی از هزینه یا بخشی از مدت کار کارکنان بیان می‌شود.
- ب) ستانده‌ها یا محصولات (Outputs):** کالا یا خدمات تولید شده به وسیله فعالیت یا برنامه است.
- ج) نتیجه (Outcome):** پیشامد، رویداد یا وضعیتی است که میزان توفیق در دستیابی به اهداف برنامه یا فعالیت را نشان می‌دهد. نتایج را می‌توان برحسب درصد و میزان تحقق آن اندازه‌گیری کرد. شاخص نتایج می‌تواند منعکس‌کننده کیفیت خدمات ارائه شده و یا میزان رضایت مصرف‌کننده از جنبه‌های مختلف خدمات نیز باشد.

- **نتایج نهایی (End Outcomes):** نتایج دلخواه نهایی است که فعالیت‌های برنامه قصد دستیابی به آن را دارند. این نتایج رابطه مستقیمی با وظیفه دستگاه دارند. مانند: دریافت‌کنندگان خدماتی که وضعیت آن بهبود یافته است و یا «محیط‌زیست غیر آلوده».

- **نتایج میانی (Intermediate Outcomes):** رویدادها، رفتار و وضعیت‌هایی است که حاصل کار دستگاه‌های اجرایی بوده و انتظار می‌رود به نتیجه نهایی منجر شود ولی خودشان نهایی نیستند. نتایج میانی مزایای زیادی برای مدیران برنامه‌ها دارند. این نتایج اغلب (ولی نه همیشه) قبل از نتایج نهایی رخ می‌دهند و بنابراین ممکن است بازخورد بهنگام‌تری داشته باشد. استفاده از شاخص‌های نتیجه میانی می‌تواند متضمن برخوردارگی برنامه و مدیران از مزایای زود هنگام باشد. به خصوص زمانی که خیلی زودتر از نتیجه نهایی حاصل شوند. نتایج میانی معمولاً بیشتر از نتایج نهایی تحت کنترل برنامه‌ها هستند. نتایج نهایی امکان بیشتری دارد که تحت تأثیر عوامل خارج از کنترل برنامه قرار گیرند.

- **کیفیت (Quality):** ویژگی و چگونگی تولید محصولات و ارائه خدمات را نشان می‌دهد، که طبعاً با نتیجه ارائه خدمات متفاوت است. مانند «بهنگام بودن»، «قابلیت دسترسی»، «دقت»، «انطباق با نیازها». با چنین تعریفی، کیفیت را می‌توان نوعی نتیجه میانی تلقی کرد.

مثال: درصد مواردی که فاصله زمانی درخواست برای خدمات و ارائه واقعی خدمات کمتر از دو روز بوده است.

- درصد آزمون‌های آزمایشگاه که آلودگی آب را به درستی تشخیص داده است.

- **رضایت مشتری (Customer's Satisfaction):** منظور سطح رضایت ابراز شده از سوی مشتری در خصوص بعضی از جنبه‌های خدمت ارائه شده است. مانند: بهنگام بودن، در دسترس بودن، «لذتی که از ارائه خدمت حاصل شده است». رضایت مشتری معمولاً یک نتیجه میانی است ولی زمانی نیز می‌تواند نتیجه نهایی باشد. مانند رضایت مشتری از بابت تجربیاتش در زمینه پارک‌های عمومی.

**د) کارایی و بهره‌وری (Efficiency and Productivity):** این دو شاخص نسبت بین داده‌ها و ستانده‌ها یا نتایج را نشان می‌دهند. تفاوت کارایی و بهره‌وری در نحوه بیان نسبت مزبور است. «کارایی» به صورت نسبت داده‌ها به ستانده‌ها تعریف می‌شود و معمولاً برحسب تعداد کارکنان، بودجه و یا زمان صرف شده به ازای هر واحد ستانده یا نتیجه بیان می‌گردد. بعضی موارد به آن «هزینه واحد» نیز می‌گویند. «بهره‌وری» نسبت میزان ستانده یا نتیجه به داده است و به صورت ستانده به ازای هر واحد داده بیان می‌شود. مثال‌های مربوط به ستانده (محصول):

- تعداد کارکنان یا روزهای صرف شده به ازای هر واحد تعمیرات انجام شده (کارایی)
- تعداد زندانیان منتقل شده تقسیم بر هزینه حمل و نقل آنها (بهره‌وری)

مثال‌های مربوط به نتیجه (Outcome):

- هزینه تعمیر به ازای هر کیلومتر جاده که برای حصول به شرایط مطلوب تعمیر شده است (کارایی)
- تعداد جنایتکاران محکوم شده به تعداد روزهای دادگاه (بهره‌وری)

- **اهداف عملکرد (Performance Objectives):** میزان کمی اهداف مورد نظر است که مبنای مقایسه با عملکرد واقعی قرار می‌گیرد. این اهداف باید در هر برنامه برای هر شاخص و هر مقطع زمانی گزارش در آینده تعیین شود. برای مثال، دستیابی به هدف نرخ ۸۵ درصد در کمک به مشتریان در سال ۱۳۸۶.
- **ارزشیابی برنامه (Performance- evaluation):** منظور آزمون دقیق هر برنامه برای برآورد آثار آن در کسب نتایج از طریق روش‌های مختلف آماری است.

## ۲. اصول و مبانی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد<sup>۱</sup>

«بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» برای اولین بار در چارچوب اصلاحات بودجه‌ای پس از جنگ جهانی دوم در کشورهای صنعتی به کار گرفته شد. اصلاحات مزبور دو ویژگی اساسی داشت:

1. Jack Diamond (sept. 2003). "From Performance to Performance Budgeting" IMF

۱. تأکید بر ستانده و محصول به جای داده‌ها در بخش دولتی و ۲. تجدید ساختار عملیات دولت براساس برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که تولیدکننده محصولات هستند.

نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برای اولین بار به طور جدی در امریکا در دهه ۱۹۵۰ مورد استفاده قرار گرفت. تلاش‌هایی که در این زمینه صورت گرفته به‌طور عمده در جهت توسعه اطلاعات عملکرد برای بودجه و تغییر جهت فرآیند بودجه‌ریزی در امریکا از تکیه بر داده‌ها به محصولات تولید شده بود. در «قانون روش‌های بودجه و حسابداری» سال ۱۹۵۰ از دستگاه‌های اجرایی خواسته شده بود درخواست‌های بودجه خود را همراه با اطلاعات عملکرد و هزینه برنامه‌ها ارسال کنند. بودجه سال مالی ۱۹۵۰-۱۹۵۱ کشور امریکا بر همین اساس تهیه شد.

در سال‌های اولیه، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تغییری اساسی در تصمیم‌گیری مالی تلقی نمی‌شد و از آن به عنوان یک پیوست یا الحاقی سند اصلی بودجه که برای برخی عملیات مبتنی بر خدمات مناسب بود استفاده می‌گردید. اصلاحات مزبور به دلیل اشکالات نظام حسابداری مناسب برای تشخیص هزینه کامل عملیات دولت و نبود شاخص‌های مناسب عملکرد و به‌خصوص به دلیل عدم تمایل تصمیم‌گیران به استفاده از اطلاعات عملکرد، توفیقی نداشت و متوقف شد.

با شروع دهه ۱۹۶۰ در وزارت دفاع امریکا بسته برنامه‌ریزی - بودجه‌بندی با عنوان اختصاصی *PPBS*<sup>۱</sup> مورد استفاده قرار گرفت که این بسته‌ها حاوی نهاده‌ها (پرسنل، تجهیزات و ...) و ستانده‌های بودجه بود. در سال ۱۹۶۵ در زمان ریاست جمهوری جانسون، عنوان بالا برای نظام جدید «برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی و بودجه‌بندی» به کار گرفته شد. منظور از «برنامه‌ریزی» تولید مجموعه‌ای قابلیت‌های معنادار برای انتخاب اقدام‌های مناسب از بین شقوق مختلف است. «طرح‌ریزی» نیز تعیین دقیق نیروی انسانی، مواد و تجهیزات و تسهیلات مورد نیاز برای اجرای یک برنامه است. در سال ۱۹۶۵، جانسون رئیس‌جمهور امریکا استفاده از این نظام را برای سایر دستگاه‌های اجرایی امریکا الزامی کرد. این اقدام موجب اصلاحات زیادی در تمامی سطوح دولتی

امریکا شد، هرچند که تا سال ۱۹۶۹ که نیکسون به ریاست جمهوری رسید، نظام *PPB*<sup>۱</sup> هنوز به طور کامل در دستگاه‌های اجرایی امریکا به اجرا در نیامده بود.

در سال ۱۹۷۱ دفتر بودجه امریکا دستور توقف اجرای نظام *PPB* را صادر کرد. طبق گزارش دفتر بودجه امریکا عدم درک صحیح مسئولان اجرایی نظام *PPB* و عدم تعهد آنها نسبت به اجرای آن، همراه با مشکلات بوروکراسی، مهم‌ترین عوامل عدم موفقیت این نظام در امریکا بوده است. اگرچه اجزای نظام *PPB* در امریکا با موفقیت روبه‌رو نشد، ویژگی‌های آن تأثیر ماندگاری در بسیاری از کشورهای صنعتی و در حال توسعه داشته است. «بودجه‌بندی محصول»، «بودجه‌ریزی عملیاتی جدید و بر مبنای عملکرد» و «تحلیل‌های هزینه فایده» بعضی از نمونه‌های متعددی است که منشأ آنها نظام *PPB* بوده است.

در نیمه دوم دهه ۱۹۶۰ با انتشار کتاب راهنمای بودجه‌ریزی برنامه و عملیاتی سازمان ملل متحد، استفاده از این دو نظام بودجه‌ریزی به عنوان ابزار برنامه‌ریزی عملکرد تقویت شد. در دهه ۱۹۶۰ حدود ۵۰ کشور به شکل‌های مختلف این نظام‌های بودجه‌ریزی را به کار گرفتند. تا پایان دهه ۱۹۶۰ تقریباً تمامی کشورهای امریکای لاتین، بسیاری از کشورهای آسیایی و بعضی از کشورهای آفریقایی از بودجه‌ریزی برنامه‌ای استفاده می‌کردند. به طور کلی تأثیر این نظام بر تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای ناامیدکننده بود. شاید به این دلیل که در اغلب کشورهای در حال توسعه این نظام به طور ناقص به اجرا درآمد.

در کشور امریکا بعد از نظام *PPB* نوآوری‌هایی در زمینه بودجه‌ریزی شد، مانند «مدیریت بر مبنای عملکرد» و «بودجه‌ریزی بر مبنای صفر». هر دو نظام مزبور اثرهای محدودی داشتند و فقط در سطح بعضی از دستگاه‌های اجرایی مورد استفاده قرار گرفتند و علی‌الاصول در کنگره مطرح نشدند. از طرف دیگر در سال ۱۹۹۴ با تصویب قانون «مسئولیت مالی» در نیوزیلند اصلاحات وسیعی در بودجه‌ریزی این کشور آغاز شد که به سرعت کشورهای انگلیس و استرالیا از آن تبعیت کردند. موضوع اصلی این اصلاحات که تحت عنوان کلی «مدیریت جدید بخش عمومی» مطرح گردید، تأکید بر ستانده (محصول)، نتایج و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و

## 1. Planning Programming and Budgeting

به‌خصوص استفاده از اطلاعات عملکرد در بودجه بود. موارد مزبور با سایر اصلاحات مدیریت مخارج عمومی مانند انعطاف‌پذیری بیشتر دستگاه‌های اجرایی، واگذاری وظایف از طریق انعقاد قرارداد و حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی همراه گردید. برخلاف تلاش‌های اولیه بودجه‌ریزی عملیاتی، حرکت جدید به سوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با موفقیت همراه بود. به‌طوری‌که گزارش سال ۲۰۰۱ سازمان همکاری‌ها و توسعه اقتصادی نشان می‌دهد که ۷۰ درصد کشورهای عضو از این نظام بودجه‌ریزی استفاده می‌کرده‌اند. ۴۰ درصد از کشورهای عضو در مقادیر عملکرد خود بین نتایج و محصول تفاوت قائل شده بودند و ۲۰ کشور گزارش‌های سالانه در خصوص عملکرد محصولات و ۱۵ کشور گزارش‌های سالانه در خصوص عملکرد نتایج منتشر می‌کردند.

ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جدید، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است. به بیان دیگر، عملکرد خوب مورد تشویق قرار می‌گیرد و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود. تجربیات به دست آمده در این زمینه نشان می‌دهد که موفقیت این نظام مبتنی بر تداوم آن توسط دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط و کاربرد تدریجی استانداردهای عملکرد خدمات ارائه شده است. برای تحقق این امر لازم است: ۱. شاخص‌های عملکرد مشخص شده و به گونه‌ای گزارش شود که قابل عملیاتی شدن از سوی مدیران بودجه باشد، ۲. دستگاه‌های اجرایی از استقلال بیشتر برخوردار شوند به نحوی که قادر باشند بهترین و کاراثرترین روش ارائه خدمات را تعیین کنند، و ۳. تغییرات لازم در عوامل انگیزشی و تنبیهی برای مدیران دستگاه‌های اجرایی پیش‌بینی شود.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عوامل «صرفه‌جویی» و «اثربخشی» را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. این نظام بین «کارایی» و «اثربخشی» تمایز قایل می‌شود. در «کارایی» استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالی که «اثربخشی» با عملکرد مرتبط است. در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه آسان‌تر بوده و در روش هزینه‌یابی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد



توجه قرار می‌گیرد. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی عملکرد اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. ویژگی‌های اساسی این اصلاح عبارتند از:

- ارزیابی پاسخگویی مسئولان و مدیران دستگاه‌های اجرایی براساس معیار دستاوردهای فعالیت‌های آنان، دامنه تأثیرگذاری آنان جهت نیل به دستاوردها و بودجه و امکاناتی که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است.
  - تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق انعقاد قرارداد و مبادله موافقت‌نامه بین مدیران و مسئولان رده‌های مختلف دستگاه‌های اجرایی و بین مسئولان دستگاه‌های اجرایی و سازمان مسئول بودجه‌ریزی کشور
  - استقرار نظام بودجه‌ریزی هدفمند و نتیجه محور
  - دادن اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهادهای لازم برای تولید محصولات موردنظر
  - ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنای قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات
- فرآیند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از پنج مرحله زیر تشکیل شده است:
۱. بازمینی و احصای برنامه‌های اجرایی و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی
  ۲. تعیین شاخص‌های عملکرد و اهداف کمی مربوط به هر یک
  ۳. هزینه‌یابی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین هزینه تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده از سوی دولت
  ۴. مدیریت فرآیند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (نظارت، گزارش‌گیری و ارزشیابی)

## ۲-۱. بازمینی و احصای برنامه‌های اجرایی

مهم‌ترین عامل نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد «برنامه» است. «برنامه» مجموعه‌ای از فعالیت‌ها یا پروژه‌های تحت‌نظر دستگاه یا واحد اجرایی خاص است که با استفاده از منابع موجود به دستیابی اهداف و نتایج موردنظر کمک می‌کند، اهداف عملیاتی برنامه باید برآورد شدنی باشد.

براین اساس بودجه‌ریزی و حسابداری باید به نحوی انجام گیرد که هزینه‌ها و درآمدهای هر برنامه یا فعالیت برای تصمیم‌گیران مشخص باشد. با توجه به ویژگی‌های یاد شده، نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطلوب باید دارای سه مشخصه اساسی باشد: اول، ساختار برنامه در چارچوب راهبردی وسیع‌تر تعریف شود. دوم، چارچوب برنامه به نحوی تعریف شود که تصمیم‌گیری و اولویت‌بندی را تسهیل کند. سوم، ساختار آن به گونه‌ای باشد که پاسخگویی را تقویت کند.

در حالی که ساختار برنامه عامل ارتباط بودجه با اهداف راهبردی به شمار می‌آید، سؤالی که مطرح می‌شود این است که چگونه برنامه‌ها باید طراحی شوند که دسترسی به اهداف با سهولت بیشتری انجام گیرد؟ برای این منظور دو روش کلی وجود دارد: روش اول تعریف برنامه‌های خاص برای هر وزارتخانه یا دستگاه‌های اجرایی است. روش دوم تعریف چارچوب وسیع سیاستی و تشخیص برنامه‌ها در این چارچوب است و در واقع هر دستگاه اجرایی بخشی از برنامه کلی را به اجرا در می‌آورد. در روش اول پاسخگویی ساده‌تر بوده و نظارت و ارزشیابی با سهولت بیشتری انجام می‌گیرد. روش دوم نیاز به نظام حسابداری در سطح پیشرفته برای تشخیص داده‌های مربوط به هر برنامه بدون توجه به مآخذ آن است.

نقطه شروع مناسب در تعیین چارچوب سیاستی در طراحی برنامه استفاده از طبقه‌بندی عملیاتی هزینه‌های دولت است. مناسب‌ترین شکل این طبقه‌بندی نظام طبقه‌بندی استاندارد پیشنهادی سازمان ملل متحد (COFOG) است. با توجه به اینکه در طبقه‌بندی عملیاتی اطلاعات مربوط به دستگاه‌های اجرایی مجری فعالیت‌ها و برنامه‌های مشابه جمع می‌شود، تصویر جامعی از هزینه‌های دولت در سرفصل‌های مختلف قابل ارائه خواهد بود و در نتیجه چارچوب مناسبی برای طراحی برنامه به دست می‌دهد. در این نظام طبقه‌های عملیاتی به برنامه‌ها تفکیک می‌شوند که هر یک به سیاست خاصی مربوط است.

## 1. Classification of Functions of Government

وقتی برنامه‌ها به طور مشترک از سوی چند دستگاه اجرایی به اجرا درمی‌آید، مسئولیت نیز به همین ترتیب تقسیم می‌شود، به گونه‌ای که فعالیت‌های مشخص و محصولات نهایی مربوط به هر دستگاه معلوم باشد.

نکاتی که در طراحی برنامه‌ها باید بدان توجه کرد، به شرح زیر است:

- برنامه‌ها «تک وظیفه‌ای» هستند، بنابراین هر برنامه فقط به یک وظیفه دستگاه اجرایی مربوط می‌شود.
- هر برنامه شامل تعدادی فعالیت یا طرح است. هر فعالیت یا طرح فقط به یک برنامه ارتباط پیدا می‌کند.
- هر برنامه به منظور مدیریت کار، باید حجم و اندازه مناسبی داشته باشد. این اندازه برای کشورهای مختلف ممکن است تفاوت کند. نکته شایان توجه این است که سطح پاسخگویی عملکرد باید در سطح پایین‌تر از برنامه باشد.
- برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها باید به نحوی تعریف شوند که هماهنگ با تصمیم‌گیری‌ها و اولویت‌های دولت باشد. بدین منظور باید ارتباط مستقیمی بین منابع مورد استفاده و اهداف مربوط به محصولات با خدمات وجود داشته باشد.
- برنامه‌ها باید تمامی فعالیت‌ها و طرح‌ها که در مجموع اهداف آن را محقق می‌کنند در برگیرند. این نکته بدین معنی است که اعتبارات هزینه و سرمایه‌ای توأمأ هدف برنامه را محقق می‌سازند.
- پاسخگویی در مقابل طرح‌ها و فعالیت‌ها باید مسئولیت مدیران دستگاه‌های اجرایی تلقی شود.
- مسئولیت اجرای هر برنامه خاص باید در قالب یکی از فصول، در چارچوب طبقه‌بندی عملیاتی، مشخص شود. در صورت عدم امکان، مسئولیت تحقق اهداف برنامه بر عهده فصل خواهد بود.

## ۲-۲. تعیین شاخص‌های عملکرد و اهداف کمی مربوط به هر یک

در زنجیره پاسخگویی، هر مدیر برای تولید مجموعه‌ای از محصولات متناسب یا بودجه‌ای که در اختیار او گذاشته می‌شود از انعطافی نسبی باید برخوردار باشد. محصولات مزبور اقلامی هستند که در سطح خاصی از عملکرد انتظار تحقق آن می‌رود. سطح بالاتر محصول، از طریق صرفه‌جویی در استفاده از منابع و یا از طریق تولید بیشتر همراه با کارایی بالاتر و در نظام انگیزشی امکان‌پذیر است. مدیر باید در مقابل آنچه از او انتظار پاسخگویی است، کنترل لازم را داشته باشد. بدین منظور جزئیات شاخص‌های عملکردی که بر فعالیت‌های مدیر تأثیر می‌گذارد، باید مشخص شود.

شاخص‌های عملکرد باید در چارچوب اهداف برنامه یا وظایف دستگاه باشد. این اهداف باید مشخص، تفکیک شده و قابل اندازه‌گیری باشند. بدین ترتیب، به صورت پل بین اهداف، منابع تخصیص یافته (داده‌ها)، و ستانده‌ها و نتایج تلقی می‌شود. به طور دقیق‌تر شاخص‌های عملکرد باید به گونه‌ای طراحی شوند که منعکس‌کننده وجوه زیر باشد: بهره‌وری، هزینه واحد، زمان مورد نیاز، تقاضا برای خدمات، در دسترس بودن خدمات و نتایج مورد انتظار.

در طراحی نظام شاخص‌های عملکرد، به‌نیازهای استفاده‌کنندگان و ارتباط با فرآیند بودجه‌ریزی باید توجه خاص مبذول شود. از دیدگاه دستگاه‌های اجرایی، آمار جمع‌آوری شده در زمینه عملکرد باید در زمینه برنامه‌ریزی برای انجام فعالیت‌ها، هدفگذاری و تخصیص بهینه زمان، نیروی انسانی و مواد به‌کار برده شود. از نظر دستگاه‌های اجرایی مرکزی، پیشرفت در زمینه عملکرد و تأثیر آن بر منابع آینده و آثار سیاستی آن حائز اهمیت است. بدین ترتیب اندازه‌گیری عملکرد را می‌توان به صورت یک زنجیره ارزشی تلقی کرد که در آن اهمیت هر عامل معادل ارتباط آن در زنجیره است.

شاخص‌های عملکرد نقشی مهم در اصلاح و بهبود مدیریت مخارج عمومی دارند. این نقش در بهبود کارایی اجرایی بودجه چشمگیرتر است. برای مثال در کشور سوئد وزرا و رؤسای دستگاه‌های اجرایی مکلف‌اند در گزارش‌های عملکرد خود علاوه بر صورت‌حساب‌های مالی به شاخص‌های عملکرد نیز اشاره کنند. در کشور انگلیس بین وزرا و مدیران واحدهای مختلف موافقت‌نامه عملکرد مبادله می‌شود.

شاخص‌های عملکرد علاوه بر بهبود اجرای بودجه در بهبود فرآیند تخصیص منابع نیز نقش مؤثری دارند. با در اختیار داشتن ابزار شاخص‌های عملکرد، کارشناسان دفاتر مرکزی بودجه به طور مؤثرتری با پیشنهادهای مطرح شده از سوی دستگاه اجرایی برخورد می‌کنند. در کشور نیوزیلند اطلاعات عملکرد نقشی مهم در تصمیمات تخصیص منابع در بودجه‌های سالانه دارد. بیشتر تخصیص‌های بودجه در این کشور بر مبنای قراردادهای خرید بین وزرا و رؤسای واحدهای اجرایی انجام می‌گیرد. در این قراردادها نوع، حجم، زمان‌بندی، کیفیت و هزینه محصولات در مقابل تخصیص منابع منظور می‌شود.

به رغم اطلاعات مفیدی که شاخص‌های عملکرد فراهم می‌کنند، که در بهبود کارایی و اثربخشی نقش اساسی دارد، تجربه کشورهای مختلف اشاره به این دارد که در تشخیص محدودیت‌های ذاتی شاخص‌های عملکرد بخش عمومی (به‌خصوص اینکه شاخص‌ها باید به تصمیم‌گیری کمک کنند نه اینکه تصمیم‌سازی کنند) و همچنین در انتخاب شاخص‌های عملکرد دولت باید احتیاط شود. برای مثال عملکرد یک واحد مالیاتی ممکن است از طریق هزینه هر واحد درآمد کسب شده اندازه‌گیری شود. این شاخص ممکن است مدیران را به کنار گذاشتن فعالیت‌های مهمی که ممکن است هزینه واحد را افزایش دهد (مانند جلوگیری از فرار مالیاتی) تشویق کند.

### ۲-۳. هزینه‌یابی برنامه‌ها، فعالیت‌ها و محصولات<sup>۱</sup>

متدولوژی (روش‌شناسی) «هزینه‌یابی» در نظام بودجه‌ریزی عملکرد معمولاً مورد توجه لازم قرار نمی‌گیرد. تاکید بر محصول یا نتایج، نیاز به تعیین و تشخیص داده (که از اصول روش‌های سنتی بودجه‌ریزی است) را منتفی نمی‌سازد. برای اینکه برنامه اجرا شدن باشد، باید سازوکار کافی برای هزینه‌یابی آن وجود داشته باشد. به گونه‌ای که برای ارزیابی عملکرد برنامه، محصولات برنامه‌ها را بتوان به هزینه‌های بودجه و در نهایت به منافع حاصل از آنها ارتباط داد.

1. Jack Diamond (Sept. 2003). "From Program to Performance Budgeting IMF

هزینه‌ها را به روش‌های مختلف می‌توان به موضوع‌های هزینه اختصاص داد. از دیدگاه بودجه‌ریزی برنامه‌ای مهم‌ترین معیار، ارتباط مستقیم یا غیرمستقیم آن با برنامه است. هزینه‌ها را به موضوع‌های مختلفی از جمله: واحدهای عملیاتی، مراکز هزینه، محصولات و طرح‌ها و مربوط ساخت. در هر معیاری که مورد استفاده قرار گیرد، نظام هزینه‌یابی نه تنها باید بتواند اطلاعات هزینه‌ای دقیقی را در خصوص برنامه‌ها تولید کند، بلکه باید قادر باشد این هزینه‌ها را به درستی به موضوع‌های هزینه مرتبط سازد. برای برخورداری از دقت کافی، اختصاص هزینه به موضوع‌های ذی‌ربط باید از دو نوع اختلال دوری کند. اختلال اول ناتوانی مبانی هزینه‌های استفاده شده در تشریح فعالیت‌های برنامه در مصرف منابع مربوط است. راه حل این مشکل پیش‌بینی سازوکار لازم برای برقراری دقیق ارتباط بین هزینه و فعالیت است. راه حل دیگر تفکیک فعالیت‌های برنامه به گروه‌های با تجانس بیشتر می‌باشد. البته هر دو راه حل پیشنهادی موجب افزایش پیچیدگی و هزینه بیشتر نظام می‌شوند.

اختلال دوم، عدم توانایی انعکاس کمیت واقعی منابع مصرف شده به وسیله هزینه‌های مرتبط شده به محصول فعالیت‌های برنامه است. در نظام‌های هزینه‌ای ساده، معمولاً فرض می‌شود منابع به کار رفته در یک واحد عملیاتی متناسب با میزان محصولات تولید شده توسط واحد به مصرف می‌رسد. اگر چنین تناسبی وجود نداشته باشد اختلال کمیتی بروز خواهد نمود. راه حل این مشکل برقراری ارتباط هزینه‌ای از طریق روش‌های مناسب‌تر و مجاز کردن واحد عملیاتی به استفاده از سازوکارهای چندگانه برقراری ارتباط هزینه‌ای است.

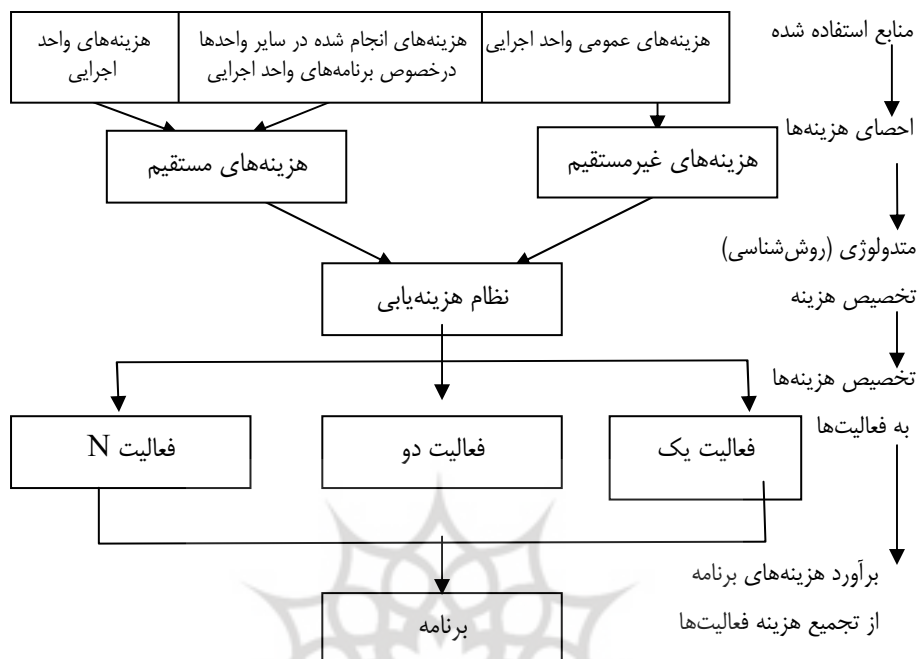
نظام‌های تخصیص هزینه برای ارائه اطلاعات هزینه‌ای در ابعاد مختلف مانند واحدهای سازمانی، مراکز هزینه‌ای، طرح‌ها و نظایر آن، طراحی شده‌اند. ابعاد یاد شده به عنوان موضوع‌های هزینه نظام هزینه‌یابی شناخته می‌شوند. انتخاب موضوع هزینه بر سطح پیچیدگی اداری تأثیر می‌گذارد و هزینه‌های اجرای نظام تخصیص هزینه را تعیین می‌کند. البته بین درجه تفصیل موضوع‌های هزینه، که از میزان اطلاعات هزینه‌ای مورد نیاز تصمیم‌گیران حاصل می‌شود، و هزینه اجرای نظام نوعی بده و بستان یا رابطه جانشینی وجود دارد. باید توجه داشت اگر نظام تخصیص هزینه بیش از اندازه ساده باشد، ممکن است نتیجه، تخصیص ضعیف هزینه و افزایش خطر اطلاعات گمراه کننده برای تصمیم‌گیران باشد.

به منظور بودجه‌ریزی برنامه‌ای و مبتنی بر عملکرد، روش مصرف هزینه‌ها به وسیله برنامه‌ها، فعالیت‌ها و محصولات یا مراکز (هزینه‌ای)، چگونگی تخصیص هزینه‌ها به صورت مستقیم یا غیرمستقیم را تعیین می‌کند. برای افزایش دقت تعیین هزینه‌های برنامه یا محصول، و در عین حال کاهش تخصیص اعتبارات هزینه‌ها، لازم است تا آنجا که ممکن است منابع مصرفی به صورت هزینه مستقیم تلقی شود. البته برای برخی از اقلام هزینه به دلیل اشتراک در بیش از یک موضوع، امکان ارتباط مستقیم، با موضوع‌های هزینه ممکن است وجود نداشته باشد. هر چند که این هزینه‌های غیرمستقیم (سربار) را می‌توان بر اساس میزان مصرف یا میزان تأثیر آنها به موضوع‌های هزینه مرتبط ساخت.

اگر واحد عملیاتی یا مرکز هزینه تنها با یک محصول، برنامه یا فعالیت مرتبط باشد، فرآیند هزینه‌یابی در یک مرحله امکان‌پذیر بوده و نیازی به تخصیص هزینه در مرحله دوم نخواهد بود. این در حالی است که اغلب هزینه‌های تجمیع شده در مرکز هزینه به دو یا تعداد بیشتری محصول، فعالیت یا برنامه باید تخصیص یابند و یا بعضی واحدهای موجود در یک سازمان، خدماتی به سایر واحدها ارائه می‌کنند. در چنین مواردی نظام پیچیده‌تر در مرحله تخصیص مورد نیاز خواهد بود. در این روش، هزینه‌های تجمیع شده به مجموعه دیگری از هزینه‌ها یا موضوع‌های هزینه مرتبط می‌شود، تا اینکه تمامی هزینه‌ها به موضوع‌های هزینه نهایی مرتبط گردند.

به طور کلی فرآیند نظام هزینه‌یابی بر مبنای برنامه یا فعالیت به شرح زیر است:

- تفکیک برنامه به فعالیت‌ها، تعیین اهداف کمی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین واحد مسئول هر فعالیت
- تشخیص منابع قابل استفاده و هزینه‌های ذی‌ربط آنها برحسب واحدهای مسئول انجام فعالیت در برنامه
- طبقه‌بندی و اندازه‌گیری هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم یا بالاسری
- مرتبط ساختن یا تخصیص هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم با فعالیت یا فعالیت‌ها
- برآورد هزینه تمام شده هر فعالیت یا در دست داشتن هزینه کل و شاخص کمی ذی‌ربط



### نمودار ۱. گام‌های اصلی نظام هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت

#### ۲-۴. مدیریت عملکرد نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

در حالی که معمولاً فرض می‌شود تأمین منابع مورد نیاز اصلاحات برای اجرای موفق آن کافی است، تجربه خلاف این را ثابت کرده است. تجربه بسیاری از کشورهای در حال توسعه نشان می‌دهد که تلاش‌های انجام شده برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی به دلیل اینکه تحت تأثیر عوامل خارجی قرار گرفته‌اند، نیمه کار رها شده است. مهم‌ترین دلیل این امر عدم موفقیت در مدیریت فرآیند اصلاحات بوده است.

در مدیریت نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نکاتی باید مورد توجه قرار گیرد که در زیر به مهم‌ترین آنها اشاره می‌شود:



### • تأکید بر اهداف

تغییر جهت نظام بودجه‌ریزی از الگوی مدیریت بودجه مبتنی بر تمکین به الگوی بودجه مبتنی بر عملکرد، در واقع حرکت از تمرکز بر داده‌ها و نحوه به‌کارگیری آنها به تمرکز بر ستاندها و نتایج و نقش آن در تحقق اهداف بودجه است. این تغییر رویکرد به معنی دور شدن از روش‌های سنتی اداری و گرایش به سمت روش‌های نوین مدیریت مبتنی بر اهداف مشخص است.

### • جلب توجه عموم به اهمیت اهداف

اعلام عمومی اهداف، روشی برای ایجاد انگیزه در کارگزاران برای تحقق آنها و همچنین روشی برای انجام تلاش بیشتر به منظور پاسخگویی در مقابل دستیابی به این اهداف است. برای مثال در انگلیس از طریق «منشور شهروندی» واحدهای اجرایی دولتی موظف به رعایت استانداردهای عملکردی مشخص شده‌اند و در صورت عدم موفقیت مجازات‌هایی هم برای آنها در نظر گرفته شده است.

### • ارزشیابی عملکرد به عنوان ابزاری برای بهبود عملکرد

برای موفقیت در دستیابی به اهداف، باید سازوکار بازخوردی مناسبی برای بهبود مستمر ابزار تحقق آن، وجود داشته باشد. هزینه اجرای این سازوکارها باید کارایی لازم را داشته باشد و ریسک (خطر) کاربرد آنها را در ایجاد نتایج غیرمطلوب به حداقل برساند.

### • تشویق عملکرد خوب و تنبیه عملکرد ضعیف

راهبری فرآیند اصلاحات باید به گونه‌ای باشد که ارتباط مشخصی بین عملکرد و پاداش ایجاد شود. برای استقرار نظام پاسخگویی عملکرد، در مرحله اول باید نظام مدیریت مالی پرسنلی مناسب برای گزارش‌گیری عملکرد وجود داشته باشد و در مرحله دوم چارچوب انگیزشی مبتنی بر عملکرد برای مرتبط ساختن پاداش و عملکرد مستقر شود.

کشورهای در حال توسعه عموماً در اجرای این راهبرد ناتوان هستند. در نظام بودجه‌ریزی سنتی، تأکید کمی بر عملکرد می‌شود، با تمرکز بودجه بر داده‌ها، تلاش دستگاه‌های اجرایی به

طور عمده در جهت کسب منابع بیشتر و خرج آن تا پایان سال است، توجهی به عملکرد غیرمالی نمی‌شود، ضمن اینکه عملکرد ضعیف دستگاه‌ها مستوجب تنبیهی نیست. دستگاه‌های اجرایی هیچ‌گونه تلاشی برای تحقق اهداف انجام نمی‌دهند و آن‌را از وظایف و تحت کنترل دستگاه مرکزی بودجه می‌دانند. در نتیجه، انگیزه‌ای برای استقرار نظام اطلاعاتی در جهت حمایت از اهداف ندارند. برای اصلاح این ساختار، نه تنها باید در مدیریت دستگاه‌های اجرایی مهارت‌های لازم برای ارزشیابی ایجاد شود، بلکه باید نظام اطلاعاتی پشتیبانی کننده مبتنی بر شاخص‌های محصول و عملکرد نیز استقرار یابد.

### • ارتقای ابزار مدیریت برای تجهیز اطلاعات بهنگام، مناسب و کافی

ارتقای ابزار مدیریت نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سه جنبه اساسی دارد: تجدید ساختار نظام حسابداری، کاربرد بیشتر فناوری اطلاعات و تقویت نظام‌های نظارتی

#### *الف) تجدید ساختار نظام حسابداری*

نظام متعارف حسابداری دولت «نظام نقدی» است. در این نظام تأکید بر هماهنگی و تطبیق اقلام مصوب پرداخت با پرداخت‌های نقدی واقعی یا آخرین مرحله پرداخت است. این نظام ممکن است برای اهداف تثبیت و تمکین وزارت دارایی کافی به نظر برسد، لیکن برای مقاصد مدیریت بودجه در سطح دستگاه‌های اجرایی و همچنین برآورد آثار اقتصادی ناشی از بودجه مناسب نیست. در نظام نقدی درآمدها در زمان دریافت مبالغ نقدی و پرداخت‌ها در زمان پرداخت نقدی ثبت می‌گردد. بدین ترتیب در موارد مربوط به دریافت‌ها یا پرداخت‌های مهلت‌دار، بین انجام فعالیت اقتصادی و ثبت ارقام فاصله‌ای ایجاد می‌شود که موجب اختلال در آمارهای حساب‌های ملی می‌گردد. به همین دلیل در نظام‌های پیشرفته بودجه‌ریزی به ویژه نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نسبت به حرکت از نظام حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی تأکید شده است.

#### *ب) کاربرد بیشتر فناوری اطلاعات*

با توجه به گسترش روزافزون حجم و پیچیدگی عملیات مالی دولت، وجود گزارش‌های اطلاعات مدیریتی بهنگام برای مدیران مالی امری ضروری است. استقرار نظام طبقه‌بندی پیشرفته برای

تشخیص برنامه به گونه‌ای که هزینه‌ها را بتوان به فعالیت‌های مختلف اختصاص داد، یکی از ابزارهای مدیریت است. هماهنگ نمودن گزارش‌های مدیریت در این زمینه‌ها در قالب نظام اطلاعات مالی در غالب کشورهایی که اصلاحات بودجه‌ای در آنها صورت گرفته، در اولویت بوده است.

### ج) تقویت نظام‌های نظارت داخلی

قبل از دادن اختیارات بیشتر به دستگاه‌های اجرایی درخصوص تخصیص اعتبارات، ضروری است از فعالیت آنها در چارچوبی با کارایی بالای مدیریت مالی اطمینان حاصل شود. یکی از ویژگی‌های چارچوب مذکور یک نظام کارآمد نظارت داخلی است. بدون چنین نظام نظارتی مدیریت قادر به شناسایی اشتباهات و بی‌نظمی‌های جدی نبوده، و کار دستگاه‌های نظارتی و همچنین حسابرسان خارجی مشکل‌تر می‌شود. به طور معمول مشکل نظارت داخلی مرتبط به روش‌های پرداخت حقوق و دستمزد و سایر خریدهای دستگاه‌های اجرایی می‌گردد، که بخش عمده مخارج آنها را تشکیل می‌دهد. برای تقویت کیفیت نظارت مدیریت مالی، حسابرسی داخلی نقشی مهم دارد و تلاش‌های مدیریتی لازم برای ارتقای سطح این نظام نباید دست کم گرفته شود.

### • استفاده از استانداردها

استانداردها جایگاه مهمی در اندازه‌گیری عملکرد دارند. از استانداردها برای قضاوت درخصوص کیفیت داده‌ها و محصولات استفاده می‌شود. برای بسیاری از کالاها و خدمات اطلاع کافی از سطح کیفیت وجود ندارد که استاندارد برای آن تعریف شود. بنابراین بیشتر نظام‌های خدماتی سطح خاصی را برای استفاده به عنوان استاندارد مشخص نمی‌کنند.

البته دو جایگزینی برای استانداردها وجود دارد. اول، تهیه گزینه‌های پیش‌بینی براساس عملکرد گذشته، و دوم استفاده از مبانی مقایسه<sup>۱</sup> برای دستگاه‌ها یا برنامه‌های مشابه. درخصوص

---

1. Benchmark

گزینه‌های پیش‌بینی، می‌توان عملکرد را با روند گذشته مقایسه کرد و تلاش شود عملکرد بهتر از روند باشد.

از مبانی مقایسه معمولاً در بخش خصوصی به عنوان سطح عملکرد «رقیب» استفاده می‌شود. در بخش دولتی نیز تجربه موفق بعضی از دستگاه‌های اجرایی یا برنامه‌ها در داخل و یا خارج از کشور را می‌توان به عنوان مبانی مقایسه برای دستگاه‌ها و برنامه‌های مشابه قرار داد. در استفاده از مبانی مقایسه به جای استاندارد باید به تفاوت‌های اقتصادی، اجتماعی و سایر شرایط خاص محیط‌های مختلف توجه کرد، همان‌طور که در بخش صنعت از استانداردها و مبانی مقایسه متنوعی در شرایط مختلف بازار استفاده می‌شود.

### ۳. کاربرد نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران

#### ۳-۱. مقدمه

پس از چند تلاش ناموفق، از سال ۱۳۷۸ بحث اصلاح نظام بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با جدیت بیشتری دنبال شده است. با اقدام‌های اولیه‌ای که صورت گرفت، براساس مصوبه ستاد اقتصادی دولت قرار شد این اصلاح در دو مرحله انجام گیرد. مرحله اول ناظر بر اصلاحات کوتاه مدت و شکلی بود که در قالب اصلاح نظام طبقه‌بندی، کاهش تعداد تبصره‌ها و تهیه و تصویب قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، کاهش تعداد دستگاه‌ها و ردیف‌های بودجه، تغییر شکل ارائه بودجه شرکت‌های دولتی و سرانجام اصلاح نظام اطلاعاتی بودجه به انجام رسید. در مرحله دوم قرار بود اصلاحات ماهوی در نظام بودجه‌ریزی به عمل آید که یکی از مهم‌ترین بخش‌های آن به کارگیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (بودجه‌ریزی عملیاتی) بود که از سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۸۴ اقدامی جدی در این زمینه صورت نگرفت و با روی کارآمدن دولت نهم و تأکید ریاست محترم سازمان به اجرای این نظام مقدمات اجرای آن فراهم گردید.

همان‌طور که از سوی مسئولان سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور اعلام شده است، قرار است کار استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سه مرحله: شفاف سازی، ارتقای بهره‌وری

و افزایش اثربخشی انجام گیرد. در اجرای مرحله اول فرآیند یاد شده، یعنی شفاف‌سازی در قالب بودجه سال ۱۳۸۵ اقدام‌های زیر انجام گرفت:

- بررسی برنامه‌های ذیل دستگاه‌های اجرایی. در نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی ایران، عامل اتصال برنامه‌های پنج‌ساله و بودجه‌های سالانه «برنامه‌های اجرایی» ذیل دستگاه‌های اجرایی است. مهم‌ترین ویژگی این برنامه‌ها کمیت پذیر بودن و مرتبط بودن آنها با اهداف کمی برنامه پنج‌ساله است. بر همین اساس برای بودجه سال ۱۳۸۵ تمامی برنامه‌های اجرایی ذیل دستگاه‌های اجرایی مختلف مورد بازبینی قرار گرفت و برنامه‌های جدیدی تعریف شدند که دارای دو معیار اساسی مذکور باشند.
- تعیین اهداف کمی برنامه‌های اجرایی. همان‌طور که اشاره شد اهداف کمی برنامه‌های اجرایی باید در چارچوب اهداف کمی برنامه چهارم توسعه باشد. براساس ماده ۱۳ قانون برنامه و بودجه، تمام دستگاه‌های اجرایی مکلف‌اند برنامه سالانه سال بعد خود را به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور ارسال کنند، تا طبق حکم ماده ۴ قانون مزبور همراه بودجه کل کشور تقدیم مجلس شود. در سال‌های بعد از انقلاب اسلامی تهیه برنامه سالانه انجام نشده است، ولی برای سال ۱۳۸۵ با اقدام‌هایی که از طرف سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با همکاری دستگاه‌های اجرایی صورت گرفت، برنامه سالانه سال ۱۳۸۵ تهیه و به همراه لایحه بودجه تقدیم مجلس شورای اسلامی شد. به عبارت دیگر، برای اولین بار سیکل (دوره) بودجه برنامه‌ای، یعنی: «برنامه بلندمدت (چشم‌انداز بیست ساله) - برنامه میان مدت (برنامه چهارم توسعه) - برنامه سالانه (سال ۱۳۸۵) - بودجه سالانه (قانون بودجه سال ۱۳۸۵)» کامل گردید. شاخص‌های عملکردی برنامه‌های اجرایی نیز در قالب اهداف کمی برنامه سالانه تعیین گردید.
- تعیین و احصای فعالیت‌های ذیل برنامه‌های اجرایی. مهم‌ترین ویژگی این فعالیت‌ها نیز کمیت‌پذیر بودن و انجام آنها در جهت تحقق هدف‌های کمی برنامه‌های اجرایی است. انجام این مهم نیز با همکاری دفاتر بخشی سازمان و واحدهای استانی صورت گرفت.
- توزیع و تخصیص هزینه‌های دستگاه‌ها برحسب فعالیت‌ها در مورد اعتبارات هزینه و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

• تعیین هزینه واحد فعالیت‌ها و طرح‌ها

اجرای مرحله اول بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اگرچه ممکن است با اشکالاتی روبه‌رو باشد، دستاورد مهمی است که باید آن را حفظ و حراست کرد. بنابراین، به‌طور کلی اقدام‌های آینده در این زمینه را می‌توان به دو دسته تقسیم نمود: اول، اصلاح و تحکیم دستاوردهای اقدام‌های به‌عمل آمده در بودجه سال ۱۳۸۵، و دوم شروع اقدام‌های مربوط به مرحله دوم اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. اقدام‌های مربوط به بخش اول شامل رفع و اصلاح مشکلات مرحله اول و ارزیابی بازنگری برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی و انجام برخی اصلاحات در ضوابط و شرایط اجرای بودجه سال ۱۳۸۵ می‌گردد که اقدام‌های مربوط به آن آغاز شده است. اقدام‌های مربوط به مرحله دوم، همان‌طور که قبلاً از سوی سازمان اعلام شد، بلندمدت بوده و اجرای آن ممکن است چند سال به طول بینجامد. بنابراین، ضمن اینکه نباید از هم اکنون انتظار زیادی ایجاد شود، باید مانند مرحله اول با عزم و اراده قوی کار را شروع کرد و به تدریج از یافته‌های اقدام‌های به‌عمل آمده در اصلاح روند موجود استفاده کرد.

### ۳-۲. سامان اجرای مرحله دوم اجرای نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

با توجه به اصلاحات انجام شده در مرحله اول نظام بودجه‌ریزی، اصول و مبانی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مذکور در بخش قبل، اقدام‌های انجام شده در مرحله اول نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و احکام موضوع مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، اقدام‌های مربوط به مرحله دوم استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در چارچوب شش سر فصل کلی زیر باید انجام گیرد:

۱. بررسی مبانی نظری و انجام مطالعات تطبیقی؛
۲. طراحی ضوابط و استانداردهای لازم برای اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد؛
۳. اصلاح نظام حسابداری بودجه؛
۴. بررسی و اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی؛
۵. اصلاح نظام نظارت و ارزشیابی بودجه؛
۶. آموزش و اشاعه فرهنگ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.

- در خصوص مطالعات تطبیقی، تجربه‌های تعدادی از کشورهای پیشرفته صنعتی و در حال توسعه که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در آنها به اجرا درآمده، بررسی می‌شود و از یافته‌های آنها برای اجرای این نظام در کشور استفاده خواهد شد.
- تعیین استانداردهای برآورد هزینه تمام شده در واقع حکم ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه است. به موجب این حکم کلیه دستگاه‌های اجرایی موظفند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، براساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند برای کمیته و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند. دستورالعمل یاد شده تهیه و به تصویب رسیده است. برای اجرای این دستورالعمل لازم است برای هر رشته فعالیت استاندارد خاصی تهیه گردد. برای مثال فعالیت‌های بهداشتی، آموزشی، فرهنگی و ... هر یک دستورالعمل خاص خود را نیاز دارد. در مرحله اول اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد همان‌طور که اشاره شد، هزینه واحد با در دست داشتن حجم فعالیت و بودجه اختصاص یافته محاسبه گردید. در مرحله دوم اساس تعیین بودجه دستگاه‌های اجرایی هزینه تمام شده خواهد شد. بنابراین، لازم است اجرای آن در مورد برخی از دستگاه‌های اجرایی که تجربه بیشتری در این زمینه در مورد آنها وجود دارد (مانند وزارت آموزش و پرورش، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، وزارت راه و ترابری و ...) در سال ۱۳۸۵ انجام شود. تجربه به دست آمده در مورد این دستگاه‌ها می‌تواند مورد استفاده سایر رشته فعالیت‌ها قرار گیرد تا در فرآیندی دو تا سه ساله استانداردهای لازم برای همه دستگاه‌های اجرایی تهیه شود.

- اصلاح نظام حسابداری بودجه امری ضروری است که هم در ادامه اصلاحات به عمل آمده در مرحله اول نظام بودجه‌ریزی، و هم در اجرای مرحله بعدی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد باید مورد توجه لازم قرار گیرد. هدف در واقع حرکت از نظام فعلی حسابداری، یعنی نظام نقدی تعدیل شده<sup>۱</sup> به نظام تعهدی تعدیل شده<sup>۲</sup> است. انجام این اصلاح نیازمند زمانی طولانی است، که لازم است هر چه سریع‌تر زمینه‌های شروع آن فراهم گردد.
- در اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، دو قانون برنامه و بودجه (مصوب اسفند ۱۳۵۱) و قانون محاسبات عمومی (مصوب ۱۳۶۶) محوریت خواهند داشت. ضمن اینکه سایر قوانین و مقررات مانند قوانین و مقررات اداری و استخدامی در هماهنگی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مورد اصلاح قرار می‌گیرد. در غالب کشورهای پیشرفته و حتی برخی کشورهای در حال توسعه، یک قانون مادر<sup>۳</sup> در خصوص بودجه‌ریزی وجود دارد که شامل تمام قوانین و مقررات مربوط به بودجه و بودجه‌ریزی می‌گردد. در مورد ایران نیز تهیه و تصویب چنین قانونی می‌تواند بسیار مفید باشد.
- در خصوص اصلاح نظام نظارت، نظارت عملیاتی (اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)، نظارت مالی (به طور عمده اعتبارات هزینه‌ای)، نظارت پارلمانی و نظارت حقوقی (از طریق دیوان محاسبات کشور) مورد توجه خواهد بود. در بحث ارزشیابی نیز دو زمینه‌ای که کمتر بدان توجه شده است، یعنی «نظام حسابرسی» و «نظام گزارش‌گیری» بررسی خواهد شد.
- اشاعه فرهنگ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از مهم‌ترین ابعاد آن است. در این زمینه ابتدا باید متون و نرم‌افزارهای لازم تهیه شود که بتوان از آن در برگزاری

---

1. Modified Cash

2. Modified Accrual

3. Organic Law



دوره‌ها یا کارگاه‌های آموزشی در تمامی سطوح مرکزی و استانی استفاده نمود. بنابراین لازم است به موازات امور مطالعاتی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، یافته‌های این مطالعات از طریق برگزاری دوره‌های مزبور در اختیار کارشناسان قرار گیرد. در همین زمینه اطلاع‌رسانی از طریق رسانه‌های عمومی نیز از اهمیت زیادی برخوردار است.

### ۳-۳. شرح وظایف کلی

#### ۳-۳-۱. مطالعات تطبیقی

- انجام مطالعات تطبیقی در خصوص حداقل ده کشور که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در آنها به اجرا درآمده است.
- ارائه گزارش‌های ماهانه پیشرفت کار
- جمع‌بندی و ارائه گزارش نهایی مطالعات کار گروه همراه با پیشنهادهای لازم
- ارائه یافته‌های مطالعات کار گروه در همایش‌ها یا کارگاه‌های آموزشی

#### ۳-۳-۲. اصلاح نظام حسابداری

- بررسی ادبیات مربوط به نظام حسابداری بودجه
- تبیین وضعیت موجود نظام حسابداری دولتی ایران
- پیشنهاد نظام حسابداری مطلوب در قالب زمان‌بندی مشخص برای استقرار آن
- ارائه گزارش‌های ماهانه پیشرفت کار
- ارائه یافته‌های مطالعات کار گروه در همایش‌ها یا کارگاه‌های آموزشی

#### ۳-۳-۳. تعیین استانداردهای برآورد هزینه تمام شده

- بررسی ادبیات مربوط به قیمت تمام شده
- تهیه متدولوژی (روش‌شناسی) انجام کار
- اجرای آزمایشی روش مورد نظر در مورد بخش‌های خاص

- ارائه راهکار لازم برای اجرای طرح پیشنهادی در سایر بخش‌ها
- ارائه گزارش‌های ماهانه پیشرفت کار
- ارائه یافته‌های مطالعات کار گروه در همایش‌ها یا کارگاه‌های آموزشی

### ۳-۳-۴. بررسی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی

- بررسی قوانین و مقررات موجود شماره نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد
- پیشنهاد اصلاحات لازم در قوانین و مقررات مالی
- پیشنهاد قانون مادر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
- ارائه گزارش‌های ماهانه پیشرفت کار
- ارائه یافته‌های مطالعات کار گروه در همایش‌ها یا کارگاه‌های آموزشی

### ۳-۳-۵. اصلاح نظام نظارت و ارزشیابی

- بررسی ادبیات مربوط به نظام نظارت و ارزشیابی بودجه‌ریزی عملیاتی
- بررسی و تبیین وضعیت موجود نظام نظارت بودجه موجود
- پیشنهاد نظام نظارت مطلوب
- ارائه گزارش‌های ماهانه پیشرفت کار
- ارائه یافته‌های مطالعات کار گروه در همایش‌ها یا کارگاه‌های آموزشی

### ۳-۳-۶. آموزش و اشاعه فرهنگ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- تهیه متون آموزشی در زمینه‌های مختلف بودجه‌ریزی عملیاتی با هماهنگی سایر کارگروه‌ها
- برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی برای همکاران ستاد مرکزی و استان‌ها و همچنین دستگاه‌های اجرایی
- همکاری با رسانه‌های عمومی در جهت اشاعه فرهنگ نظام بودجه‌ریزی عملیاتی
- ارائه گزارش‌های ماهانه پیشرفت کار





## منابع

## الف) فارسی

کردیچه، محمد (۱۳۸۴). پیشنهاد روشی برای بودجه‌ریزی عملیاتی، سازمان مدیریت برنامه‌ریزی کشور.

کردیچه، محمد (۱۳۸۴). مجموعه مطالب آموزشی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در سال ۱۳۸۵، سازمان مدیریت برنامه‌ریزی کشور.

## ب) انگلیسی

Abrahams, M.D., and Reavely, M.N. (1998). " Activity-Based Costing Illustration for State of Iowa" Government Finance Review, vol.14, No.2

Diamond, J. *From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Countries*, IMF Working Papers.

Dixon, G., *Budget Reform in Change Resistant Environments*, The World Bank, PREM Note.

Kristensen, J.K. (2002). *Overview of Results Focused Management and Budgeting in OECD Member Countries*, OECD, Paris.

Premchand, A. *Public Expenditure Management*, IMF,

The World Bank. *RM Family Training Program, Activity Based Costing Workshop*.

The World Bank(1999). *Public Expenditure Management Hand Book*, Nov.



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی