

بررسی تطبیقی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران

امیر یلفانی^۱
محمد قهرمانی^{۲*}
حسن ادیب آرا^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۴/۳۰

چکیده

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد منجر به استفاده بهینه از منابع، افزایش بهره وری، برقراری ارتباط میان اهداف راهبردی و برنامه‌های عملیاتی و ایجاد شفافیت و پاسخگویی می‌شود. در نظام بودجه‌ریزی سنتی، بودجه دستگاه‌های اجرایی در قالب فصول و مواد هزینه برآورد و پرداخت می‌شود؛ نه در قالب کمیت، کیفیت و بهای تمام شده خروجی‌ها (خدمات). به این سبک از بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی هزینه‌ای نیز می‌گویند. هدف از انجام پژوهش مقایسه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران است. نوع روش تحقیق توصیفی تحلیلی و روش گردآوری اطلاعات مبتنی بر مطالعات کتابخانه‌ای و ابزار گردآوری فیش برداری است. نتایج نشان داد از آنجا که در سیستم بودجه ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه جویی و بازدهی درقبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شوند لذا از منابع به درستی استفاده نشده و حتی به هدر می‌روند. از این رو یکی از راهکارهای مطرح از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در این باب استفاده از بودجه عملیاتی به جای بودجه ریزی سنتی است. در ایران نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سطح همه‌ی سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی در حال پیش‌برد است و قوانین و مقررات بالادستی بر پیاده‌سازی این نظام تأکید دارند. سازمان برنامه و بودجه کشور برای عملیاتی شدن و علمی تر شدن بودجه ریزی، آیین‌نامه اجرایی بند (ج) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور را برای همه دستگاه‌های اجرایی کشور تکلیف کرده است. طبق یافته‌های پژوهش از میان ۲۱۰۸ دستگاه اجرایی در سطح کشور، تنها ۲۲ درصد دستگاه‌ها، استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را پیش برده‌اند، ۳۵ درصد ناقص و یا در حال اجرا و ۴۳ درصد کلاً اقدامی در این مسیر انجام نداده‌اند.

واژگان کلیدی

بودجه، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، بودجه ریزی سنتی، اعتبارات تخصیص یافته.

^۱ استادیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. (Yalfani_amir435@yahoo.com)

^۲ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی سمنان، سمنان، ایران. (* نویسنده مسئول: ghahremani.m@bank-day.ir)

^۳ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی سمنان، سمنان، ایران. (Hadibara1984@gmail.com)

مقدمه

با گسترش وظایف دولت و افزایش مخارج دولتی و ارتباط آن با اقتصاد کشور، کنترل مخارج دولت اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم های برنامه ریزی، کنترل و مدیریت منابع دولت مطرح گردید. مدیریت منابع دولت نیاز به مشخص کردن اهداف و تأکید بر نتایج و سپس استفاده از مدیریت هزینه و حسابداری مدیریت برای کاهش هزینه ها و افزایش کیفیت خدمات دارد. تأکید بر نتایج عملکرد باعث می شود که استفاده کنندگان گزارشهای مالی دولت دید وسیعتری پیدا کرده و اطلاعات بیشتری در مورد نتایج عملکرد و هزینه های اجرای فعالیتهای داشته باشند. این امر موجب توجه دولتمردان و سیاستگذاران به اقتصادی بودن و کارایی و اثربخشی منابع دولت می گردد. برای تحقق این امر نه تنها باید روشهای بودجه بندی موجود برای افزایش هماهنگی در این سیستم بهبود یابد بلکه باید بعد جدیدی را برای ارزیابی مدیریت فعالیتهای دولتی مطرح ساخت تا با تأکید بر اهداف، نتایج، محاسبه بهای تمام شده فعالیتهای و کاهش هزینه ها و مدیریت فعالیتهای دولتی باعث افزایش رضایت مردم و ارائه خدمات با کیفیت بالا و هزینه پایین گردد (انصاری و زینالی، ۱۳۹۷).

مهمترین برنامه مالی و صورت دخل و خرج هر دولت، برنامه ای تحت عنوان بودجه سالیانه است. روشهای مختلفی برای کارآمد کردن بودجه وجود دارد. در دهه های مختلف، رویکردهای متفاوتی برای تنظیم بودجه سالانه ارائه شده است که شامل بودجه نویسی سنتی، بودجه برنامه ای، بودجه ریزی بر مبنای صفر، سیستم بودجه طرح و برنامه و بودجه عملیاتی است. بودجه ریزی عملیاتی در واقع یکی از رویکردهای اثربخش در نظام بودجه ریزی است که بر مبنای قیمت تمام شده خروجی ها تعریف می شود. در این سیستم سلسله مراتبی از برنامه طرح، پروژه و فعالیت تعریف می شود، به طوری که براساس استانداردها و نرمهای مربوط به هر فعالیت می توان به قیمت تمام شده آن فعالیت دست پیدا کرد. برای هر یک فعالیت یا واحد تصمیم، شاخص هایی تعریف می شود که به صورت کیفی یا کمی قابل اندازه گیری است، این شاخص ها می تواند شامل نیروی انسانی (نفر ساعت) یا زمان اجرای هر فعالیت باشد که اگر زیر ساخت های مربوط به آن به خوبی فراهم شده باشد، قیمت تمام شده هر فعالیت بر مبنای معیارها و شاخص های تعریف شده تعیین می شود. در این صورت می توان محاسبه کرد که هر فعالیت و هر پروژه و هر طرح در بالاترین سطح هر برنامه تا چه اندازه یک سازمان یا دولت را به اهداف کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت خود می رساند. برای اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی، زیر ساخت هایی همچون استقرار نظام حسابداری قیمت تمام شده لازم است. پیروی از فلسفه بودجه ریزی بر مبنای صفر یعنی اولویت بندی فعالیت ها، پروژه ها و طرحها و برنامه های دولت در زمان تدوین بودجه، بدین معنا که بودجه هر سال بر مبنای اهداف آن سال و اولویت های دولت در آن سال باید تدوین شود و تمام فعالیت ها صرف نظر از سیستم گذشته نگر باید براساس اهداف و شاخص هایی اولویت گذاری گردد و منابع محدود کشور به منظور دستیابی به اهداف مورد نظر به فعالیت تعریف شده و اولویت دار اختصاص یابد. در سیستم بودجه ریزی عملیاتی وجود یک نظام جامع اطلاعات مدیریت با رویکرد فناوری اطلاعات لازم است؛ که این سیستم جامع باید فصول مختلف و برنامه های مختلف را با رویکردهایی بر مبنای برنامه ریزی ریاضی و بهینه به هم ارتباط داد. بدین ترتیب صرفه جویی قابل توجهی در منابع مالی و ریالی کشور ناشی از شناخت فعالیت های زائد، موردی کاری و دوباره کاری ها پدید می آید (آذر، ۱۳۹۸).

بودجه ریزی عملیاتی، فرآیند مرتبط ساختن هزینه ها و نتایج است، در حال حاضر این نوع بودجه بندی در بسیاری از کشورهای توسعه یافته استقرار یافته است. در کشور ما نیز لزوم برقراری سیستم بودجه ریزی مورد توجه قرار گرفته و در

این راستا دولت موظف شده است تا زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرائی به نحوی فراهم آورد که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش عملیاتی تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود.

۱. مفاهیم و اصطلاحات

۱-۱- بودجه

بودجه تخمینی از درآمد و هزینه در طول یک بازه زمانی معین در آینده (معمولاً یک ساله) به منظور نیل به اهداف تعیین شده است. این سیاست‌ها در قالب برنامه‌ریزی عملیات شرکت، مخارج سرمایه‌ای و گردش وجوه نقد مطرح می‌شوند. بودجه کل ایران برنامه مالی دولت این کشور است و برای یک سال مالی توسط سازمان برنامه و بودجه تدوین می‌شود. لایحه بودجه پس از تصویب در هیئت وزیران به مجلس ارائه و پس از تصویب و تأیید شورای نگهبان از مجلس به رئیس‌جمهور ابلاغ می‌شود. طبق قانون محاسبات عمومی «این بودجه حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود» است. بودجه به عنوان اهرمی اصلی در برنامه ریزی و مدیریت هر سازمان به شمار می‌آید که مؤسسات آموزشی نیز از این قاعده مستثنی نیستند. بودجه پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها برای یک دوره معین، مدیر را در اداره - کنترل و حفظ سلامت مالی سازمان کمک می‌کند (واصلی و همکاران، ۱۴۰۲).

۱-۲- بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تخصیص بودجه بر اساس نتایج برنامه‌ای است که به اهداف سازمان کمک می‌کند. در تعریفی دیگر می‌توان اینگونه بیان کرد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فعالیت است که بودجه را براساس ارزیابی بهره‌وری عملیات مختلف در یک سازمان تهیه می‌کند. برنامه‌هایی که بیشترین سود را در سودآوری دارند، سهم بیشتری از بودجه به آن بخش اختصاص می‌یابد. این منجر به استفاده بهینه از منابع مانند امور مالی، مهارت‌های کارکنان، استفاده از زمان تولید و غیره می‌شود.

بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، یک برنامه تلفیق عملکرد و بودجه سالانه است که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می‌دهد (آذر و همکاران، ۱۳۹۴).

۱-۳- بودجه ریزی سنتی

بودجه بندی سنتی یکی از روش‌هایی است که برای تهیه بودجه توسط شرکت برای دوره خاص مورد نظر استفاده می‌شود که در آن بودجه سال قبل به عنوان مبنای تهیه بودجه سال جاری در نظر گرفته می‌شود، یعنی سال جاری. بودجه با ایجاد تغییراتی در بودجه سال گذشته انجام می‌شود.

در بودجه ریزی سنتی تمرکز و اهداف بیشتر روی ابزارهای مالی و حسابداری و دریافت/پرداخت‌های سازمان دولتی است. برای هر هزینه‌ای، اعتباری پیش‌بینی می‌گردد و بیشتر سعی می‌شود تا مصرف هزینه‌ها در چارچوب اعتبارات پیش‌بینی شده در بودجه سازمان باشد و صرفاً از آن بالاتر نزنند.

بودجه بندی سنتی روشی است که برای انجام بودجه ریزی برای سال جاری به هزینه‌های همان سال بستگی دارد (جان نثاردالنجان، ۱۴۰۰).

۱-۴- اعتبارات تخصیص یافته

تخصیص اعتبار عبارت است از تجویز استفاده از مبالغ معینی از اعتبارات مصوب سالانه در دوره های زمانی مشخص (سه ماهه، چهار ماهه، شش ماهه و غیره)؛ به عبارت دیگر، تخصیص اعتبار تعیین حجم اعتباری است که در دوره های زمانی معین در سال مالی، برای تأمین هزینه اجرای برنامه ها، عملیات و سایر پرداختها مورد لزوم است. چون در قانون بودجه هر سال به دولت اجازه داده می شود مخارج خود را در حدود وصول درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار انجام دهد، لذا مصرف اعتبارات مصوب دستگاههای دولتی نیز هنگامی عملی خواهد گردید که تمام یا قسمتی از اعتبارات مصوب به آنها تخصیص داده شود (باقری، ۱۳۹۹).

۲- روش های متداول بودجه ریزی

اگرچه روش های بودجه ریزی متفاوت بوده و اقسام گوناگونی را در بر می گیرد، در این بخش سعی شده است با در نظر گرفتن اهمیت و کاربرد، به چهار روش متداول و معروف اشاره شود:

۱-۲- بودجه ریزی سنتی (متداول)

بودجه متداول یا سنتی را می توان قدیمی ترین نوع بودجه ریزی دانست. در این نوع بودجه ریزی، هزینه های هر دستگاه اجرایی به تفکیک فصول و مواد هزینه تقسیم بندی و برآورد می شود. به عبارت دیگر، در بودجه ریزی متداول، هدف ها و تأکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافت ها و پرداخت های بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات منحصرأ معطوف به دستگاه-مواد هزینه منتهی می گردد و نقش مجلس و پارلمان نیز در بررسی بودجه، فقط متوجه حفظ و کنترل مخارج دولت در چهارچوب اعتبارات مصوب می باشد که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز ننموده باشد و هر هزینه ای در محل و مواد خود به مصرف رسیده باشد (فرزب، ۱۳۹۶: ۳۶۵).

آنچه در این شیوه بودجه نویسی اهمیت دارد عبارت است از سازمان و مواد هزینه. به عبارت دیگر، کافی است که تعیین کنیم بودجه کدام وزارتخانه یا سازمان دولتی را تهیه می کنیم و نیز مشخص نماییم که مواد هزینه آن چیست (صراف، ۱۳۸۰: ۱۶۶).

در سیستم بودجه ریزی متداول، مقدار کالاها و خدمات برحسب قیمت آنها در قالب مواد هزینه نشان داده می شود؛ ولی معلوم نیست که کالاها و خدمات مزبور برای اجرای چه برنامه ها و عملیاتی پیشنهاد شده است. به عبارت دیگر، با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه، تشخیص این که دولت چه اعمالی را انجام می دهد و در قبال پولی که خرج می شود، چه نتایجی را به دست می آورد، نشان داده نمی شود و از این رو، مبنای صحیحی برای مدیریت مؤثر در دستگاه های اجرایی که نمایانگر اهداف اقتصادی دولت از محل این مخارج و یا نوع فعالیت های دولت در رابطه با عواملی که به عنوان هزینه بکار گرفته شده است، نمی باشد. با افزایش روزافزون وظایف دولت ها و نیز نقش دولت ها در امور اقتصادی و اجتماعی جامعه، بودجه ریزی متداول به تدریج اهمیت خود را از دست داده و کاربردی ندارد (احمدی، ۱۳۹۷: ۱۹۰).

این رویکرد بودجه سنتی با عناوینی همچون «مخارج اقلامی»، «رویکرد اقلامی» و «رویکرد کالایی» و «رویکرد بودجه اقلام-هزینه» نیز مورد استفاده قرار می گیرد (موکداد، ۲۰۱۶: ۸۸).

۲-۲- بودجه ریزی افزایشی

در این سبک بودجه ریزی، حجم عملیات دستگاه را ثابت فرض می کنند و سپس، افزایش یا کاهش هزینه ها را در برابر حجم عملیات ثابت، مقایسه و برآورد می نمایند که به «نگه داشت سطح عملیات» موسوم است. در صورتی که در بودجه،

حجم عملیات توسعه یابد یا وظیفه جدیدی به دستگاه اجرایی محول گردد، آثار مالی آن به تفکیک در بودجه منظور خواهد گردید. این روش، در برآورد هزینه‌های سال بعد، یعنی سال بودجه بسیار مؤثر بوده و می‌تواند به‌عنوان یک ابزار سریع در تخمین و برآورد هزینه‌ها کمک شایان توجهی نماید (احمدی، ۱۳۹۷: ۱۹۱).

با استفاده از این روش، هر سال مجدداً از ابتدا، اقدام به کار پیچیده بودجه‌نویسی نخواهد شد، بلکه بودجه‌ریزان با قبول بودجه سال گذشته، توجه خود را روی تغییرات افزایشی متمرکز می‌کنند. در این شیوه، بودجه سال گذشته به‌عنوان پایه‌ای برای مصارف جاری فرض شده و یک افزایش سالانه برای آن در نظر گرفته می‌شود که بستگی به روند تغییرات قیمت‌ها و دستمزدها، تغییر حجم عملیات موجود و قبول وظایف جدید از طرف دولت و عواملی از این قبیل دارد (فرج‌وند، ۱۳۹۳: ۲۰۴).

۲-۳- بودجه برنامه‌ای

رویکرد برنامه‌ای به بودجه به‌عنوان پیامد نارضایتی از بودجه‌ریزی اقلام هزینه و در راستای مسئولیت‌های گسترش‌یافته دولت مطرح گردید (مقیمی، ۱۴۰۰: ۲۶۴).

در بودجه برنامه‌ای، عملیات دستگاه‌های اجرایی به شکل برنامه کار تنظیم می‌شود و برای هر برنامه کار، اعتبار منظور می‌گردد؛ به‌طوری‌که طبق بودجه برنامه‌ای، برنامه‌های کاری این دستگاه‌ها برحسب هدف‌های اساسی، طرح‌ها و یا فعالیت‌های مهم آن‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و ارزش پولی مخارج آن‌ها برآورد و پیش‌بینی می‌گردد (احمدی، ۱۳۹۷: ۱۹۴).

در بیان اهمیت این نوع بودجه‌ریزی باید توجه داشت که در بودجه متداول، بودجه دستگاه اجرایی به تفکیک فصول و مواد هزینه تنظیم می‌گردد؛ مانند هزینه‌های پرسنلی، شامل حقوق و دستمزد، مزایا و کمک‌ها و...؛ و هزینه‌های اداری، شامل خدمات قراردادی و سوخت و آب و برق و...؛ و یا هزینه‌های سرمایه‌ای خرید ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات عمده و...؛ ولی عملیاتی که اجرای آن‌ها موردنظر است، در بودجه منعکس نمی‌شود. لیکن در روش بودجه برنامه‌ای، لیست کردن مواد هزینه در دستگاه‌های دولتی، هدف و مدنظر نیست؛ بلکه عمدتاً به دنبال این هستیم که تعیین کنیم وظایف دولت چیست؟ هر وزارتخانه یا سازمان دولتی در جهت کدام یک از این وظایف عمل می‌کند؟ برنامه‌های آن‌ها چیست و چه فعالیت‌ها و اقداماتی در داخل برنامه‌ها انجام می‌شود؛ بنابراین، در روش بودجه برنامه‌ای، مواد هزینه در داخل برنامه و یا فعالیت‌ها تهیه و تنظیم می‌شود نه برای کل وزارتخانه، به‌نحوی که در بودجه متداول معمول است (همان، ۱۳۹۷: ۱۹۵).

به این ترتیب، کلیه فعالیت‌های سازمان‌های دولتی به چند وظیفه اصلی و هر وظیفه اصلی به تعدادی برنامه و در سطح خرد، به چند فعالیت تقسیم شده و مواد هزینه ذیل هر فعالیت قرار گرفته و تعیین می‌شود. در این روش ضمن روشن شدن هدف از اجرای هر فعالیت، مخارج لازم برای آن‌ها پیش‌بینی می‌شود.

برآورد هزینه‌های مجموعه اقتصادی دولت در روش بودجه برنامه‌ای، بر اساس عملیات و طرح‌ها و فعالیت‌های مؤسسه صورت می‌گیرد و عملاً وابستگی زیادی بین پیش‌بینی‌ها و واقعیت‌ها به وجود می‌آید که به‌نوبه خود، امکان تصحیح داده‌های اولیه را تسریع و تسهیل ساخته، برنامه‌ریزی را قابل کنترل نموده و اصلاح برنامه‌ها را مقدور می‌سازد (همان، ۱۳۹۷: ۱۹۷).

در روش بودجه متداول در زمان رسیدگی بودجه به وسیله پارلمان، ضابطه و معیاری برای قضاوت دقیق تهیه بودجه وجود ندارد؛ ولی وقتی هزینه‌های هر برنامه یا فعالیت در وزارت مزبور تفکیک و مشخص باشد، از این طریق می‌توان ارتباط هزینه‌ها را با عملیات سنجید (انصاری، ۱۳۹۶: ۱۲۳-۱۲۴).

در مجموع، رویکرد برنامه‌ای به بودجه، این امکان را به مجلس می‌دهد تا با تصویب برنامه‌های دولت و اختصاص اعتبارات لازم به آن‌ها، وظایف دستگاه‌های مختلف دولت را معین سازد. در حین و پس از اجرای بودجه، امکان ارزیابی عملکرد دستگاه‌های مختلف در تحقق اهداف برنامه یا انحراف از آن‌ها نیز برای مجلس فراهم خواهد شد.

۲-۴- بودجه مبتنی بر عملکرد (عملیاتی)

حقیقت این است که خط روشنی نمی‌توان میان بودجه برنامه‌ای و بودجه عملیاتی ترسیم کرد. درواقع بودجه عملیاتی مرحله پیشرفته‌تری از بودجه برنامه‌ای است؛ به‌طوری‌که بعضی از نویسندگان، از جمله واترسون حتی این دو اصطلاح را به‌طور مترادف و یا همراه هم آورده‌اند (همان، ۱۳۹۶: ۱۲۴).

بودجه عملیاتی درواقع همان بودجه برنامه‌ای است که به نحو دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه «فایده و هزینه» تجزیه و تحلیل می‌نماید و با روش اندازه‌گیری حجم کار، قیمت تمام‌شده تولید یا خدمت را به دست می‌آورد و با شاخص‌ها و استانداردها، مقایسه تطبیقی و تحلیلی می‌نماید و به مدیریت سازمان در تصمیم‌گیری‌ها کمک می‌کند. تحول در این سیستم بودجه‌نویسی مستلزم اخذ اطلاعات مالی دقیق از امور مالی است. بودجه عملیاتی نیز، مستلزم اطلاعات دقیق از اجرای هریک از عملیات می‌باشد؛ لذا حرکت به‌سوی بودجه عملیاتی، موجب گسترش و نگهداری حساب به جزئیات در امور مالی دستگاه می‌باشد. درواقع، بودجه عملیاتی یک سطح پایین‌تر و جزئی‌تر از بودجه برنامه‌ای است (فرزب، ۱۳۹۶: ۳۷۰).

بودجه برنامه‌ای، هزینه‌ها را به‌صورت کلی و فقط در سطح برنامه مطرح می‌کند و مورد استفاده مسئولان، مانند مجلس، ریاست جمهوری و سازمان برنامه و بودجه قرار می‌گیرد؛ درحالی‌که بودجه عملیاتی، هزینه‌ها را به جزئی‌ترین شکل ممکن گزارش می‌کند و برای مدیران واحدهای عملیاتی نیز می‌تواند سودمند باشد (احمدی، ۱۳۹۷: ۲۰۴).

از نقطه نظر ماهیت، بودجه برنامه‌ای، کار بررسی مقامات دستگاه اجرایی، سازمان برنامه و بودجه و مجلس قانون‌گذار را آسان می‌سازد و تصویری از عملکرد دستگاه اجرایی و نتایج به‌دست‌آمده از منابع به کار گرفته‌شده در سطح برنامه به دست می‌دهد؛ درحالی‌که بودجه عملیاتی به‌عنوان پایه هرم بودجه یک دستگاه، با ارائه آمار و اطلاعات کمی، میزان کار انجام‌شده در تولید هر فعالیت یا محصول نهایی را مشخص می‌سازد و به مدیریت واحد عملیاتی و مسئولان برنامه در تخصیص و توزیع منابع بکار گرفته‌شده و به دست آوردن حداکثر فایده هریک از فعالیت‌ها کمک مؤثری می‌نماید (فرزب، ۱۳۹۶: ۳۷۱).

۳- تاریخچه بودجه ریزی بر مبنای عملکرد

نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد برای اولین بار به طور جدی در آمریکا در دهه ۱۹۵۰ مورد استفاده قرار گرفت. تلاش‌هایی که در این زمینه صورت گرفته به طور عمده در جهت توسعه اطلاعات عملکرد برای بودجه و تغییر جهت فرآیند بودجه ریزی در آمریکا از تکیه بر داده‌ها به محصولات تولید شده بوده است. در سالهای اولیه، بودجه ریزی 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 به خصوص به دلیل عدم تمایل تصمیم‌گیران به استفاده از اطلاعات عملکرد توفیقی نداشت و متوقف شد. با شروع دهه ۱۹۶۰ در وزارت دفاع آمریکا بسته برنامه ریزی - بودجه بندی با عنوان اختصاصی PPBS مورد استفاده قرار گرفت و پس از آن در سال ۱۹۶۵ جانسون رئیس جمهور آمریکا استفاده از این نظام را برای سایر دستگاه‌های اجرایی آمریکا الزامی کرد. این اقدام موجب اصلاحات زیادی در تمامی سطوح دولتی آمریکا شد، هر چند که تا سال ۱۹۶۹ که نیکسون به ریاست جمهوری رسید، نظام PPBS هنوز به طور کامل در دستگاه‌های اجرایی آمریکا به اجرا در نیامده بود در سال ۱۹۷۱ دفتر بودجه آمریکا دستور توقف اجرای نظام PPBS را صادر کرد، طبق گزارش دفتر بودجه آمریکا عدم درک صحیح مسئولان اجرایی نظام PPBS و عدم تعهد آنها نسبت به اجرای آن، همراه با مشکلات بوروکراسی، مهم‌ترین عوامل عدم موفقیت این نظام در آمریکا بوده است. اگر چه نظام PPBS در آمریکا پیاده نشد اما تأثیر ماندگاری در بسیاری از کشورهای صنعتی و در حال توسعه داشت. در نیمه دوم دهه ۱۹۶۰ با انتشار کتاب راهنمای بودجه ریزی برنامه‌ای و عملیاتی سازمان ملل متحد، استفاده از این دو نظام بودجه ریزی به عنوان ابزار برنامه ریزی عملکرد تقویت شد. در پایان دهه ۱۹۶۰ تقریباً تمامی کشورهای آمریکای لاتین و کشورهای آسیایی از بودجه ریزی برنامه‌ای استفاده می‌کردند ولی تأثیر این نظام بر تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای ناامید کننده بود. در کشور آمریکا بعد از نظام PPBS نوآوری‌هایی در زمینه بودجه ریزی شد، مانند «مدیریت بر مبنای عملکرد» و «بودجه ریزی بر مبنای صفر» که هر دو نظام مزبور اثرهای محدودی داشتند. در سال ۱۹۹۴ با تصویب قانون «مسئولیت مالی» در نیوزلند اصلاحات وسیعی در بودجه ریزی این کشور آغاز شد که به سرعت به کشورهای انگلیس و استرالیا تسری یافت موضوع اصلی این اصلاحات که تحت عنوان کلی مدیریت جدید بخش عمومی مطرح گردید، تأکید بر ستاده (محصول)، نتایج و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به خصوص استفاده از اطلاعات عملکرد در بودجه بود. موارد مزبور با سایر اصلاحات مدیریت مخارج عمومی مانند انعطاف پذیری بیشتر دستگاه‌های اجرایی، واگذاری وظایف از طریق انعقاد قراردادهای و حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی همراه گردید. بر خلاف تلاش‌های اولیه بودجه ریزی عملیاتی، حرکت جدید به سوی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با موفقیت همراه بود (آذر، ۱۳۹۶: ۷۸).

۴- اهمیت بودجه‌ریزی عملیاتی (بودجه‌ریزی عملکرد)

همان‌طور که در بخش انواع بودجه گفتیم، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر اساس موارد از پیش تعیین شده که باید برای آنها هزینه شود نگارش می‌شود. اگر واضح‌تر بخواهیم توضیح دهیم باید بگوییم که بودجه‌ریزی عملیاتی (بودجه‌ریزی عملکرد) فرآیند مرتبط ساختن هزینه‌ها با نتایج آن هزینه‌هاست، یعنی برای شاخص‌های عملکردی، تخصیص منابع انجام شود.

اولین بار این نوع بودجه‌ریزی در چارچوب اصلاحات بودجه‌ای پس از جنگ جهانی دوم در کشورهای صنعتی به کار گرفته شد؛ بنابراین، با توجه به اینکه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشورهای پیشرفته مورد استقبال قرار گرفته است و به نوعی توانسته پاسخگوی نیازهای این کشورها بر اساس فرآیندهای دقیق و محاسبه شده آنها باشد، در ایران نیز توجه مسئولین به بودجه‌ریزی عملیاتی منعطف شده و به سرعت در حال گسترش در تمامی سازمان‌ها به خصوص سازمان‌های دولتی و شهرداری‌ها است.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (بودجه‌ریزی عملیاتی) به شکلی دقیق و روشن، اجرای طرح‌ها و برنامه‌های سازمان را از دیدگاه هزینه و فایده تجزیه و تحلیل می‌کند و با روش‌های اندازه‌گیری کار، قیمت تمام‌شده را بر اساس استانداردها

مقایسه و تحلیل می‌کند. در واقع، نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک نظام مدیریتی، استراتژی‌هایی برای ارتقای اثربخشی و کارایی مصرف منابع سازمانی در راستای ارائه محصول یا خدمت با اهداف کوتاه‌مدت و نتایج آنها که همان اهداف بلندمدت هستند ارائه می‌دهد تا در نهایت شفافیت در سازمان‌ها و همچنین پاسخگویی مدیران در قبال تصمیمات خود را افزایش دهد (قمری و همکاران، ۱۴۰۱: ۱۵۶۵).

البته در اینجا باید بین «کارایی» و «اثربخشی» تمایز قائل شویم، زیرا «کارایی» به استفاده مفید از منابع می‌پردازد در حالی که «اثربخشی» به عملکرد و نتیجه مطلوب اشاره می‌کند.

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.

۵- درک بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

فرآیند تصمیم‌گیری برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر خروجی‌ها یا نتایج خدمات متمرکز است؛ به عبارت دیگر، تخصیص اعتبارات و منابع براساس اهداف مشخصی است که توسط کمیته‌های بودجه و روسای خدمات سازمان‌ها مورد توافق قرار گرفته است. به عنوان مثال، در مدارس، معلمان ممکن است بر اساس نمرات مجموع آزمون در بین دانش‌آموزان خود، جوایز یا ترفیع دریافت کنند که قرار است مهارت و اثربخشی بالایی را نشان دهد (اگرچه ممکن است همیشه اینطور نباشد).

چند نمونه از نتایجی که بودجه عملکرد می‌تواند به آن‌ها رسیدگی کند عبارتند از:

الف) بهبود میانگین نمرات آزمون یک منطقه مدرسه

ب) بهبود کیفیت آب شرب یک شهرستان

ج) کاهش جرم و جنایت بدون خشونت در یک شهر

د) کاهش شکایت از چاله‌های جاده

همه این‌ها دارای اهداف عددی هستند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر این اساس برای شناسایی آن اعداد هدف و روشی برای ارزیابی عملکرد ایجاد خواهد شد. بودجه‌های عملکردی اغلب بر کمی کردن عوامل کیفی یا ذهنی تکیه می‌کنند تا بتوان آن‌ها را اندازه‌گیری و حساب کرد (همان، ۱۴۰۱: ۱۵۷۰).

هدف بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد بهبود کارایی و اثربخشی هزینه‌های عمومی از طریق پیوند دادن بودجه سازمان‌های بخش دولتی به نتایج ارائه شده و استفاده منظم از اطلاعات عملکرد است. اگر قرار است کارایی و اثر بخشی هزینه‌های عمومی به طور قابل ملاحظه‌ای بهبود یابد، اقدام در این زمینه‌ها و طیف وسیعی از جبهه‌های مرتبط ضروری است. به عنوان مثال، اگر برخی از برنامه‌های دولتی نتایج مورد نظر خود را ارائه نمی‌دهند یا این کار را با هزینه‌ای غیرمنطقی و بالا انجام می‌دهند، تصمیم‌گیرندگان بودجه در حین آماده‌سازی بودجه باید در نظر بگیرند که آیا برنامه باید لغو شود یا خیر (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵: ۶۸).

۶- اهداف بودجه ریزی ستی

در بودجه‌ریزی متداول هدفها و تأکیدات صرفاً بر ابزار مالی و حسابداری دریافته‌ها و پرداختهای بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات منحصرأ به «دستگاه - مواد هزینه» معطوف می‌شود و نقش مجلس در بررسی بودجه فقط متوجه حفظ و کنترل مخارج دولت در چارچوب اعتبارات مصوب است که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده باشد و هر

هزینه ای در محل و مواد خود به مصرف رسیده باشد. در نظام بودجه ریزی متداول با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می دهد و در قبال پولی که خرج می شود چه نتایجی را بدست می آورد نشان داده نمی شود و از این رو مبنای صحیحی برای مدیریت مؤثر در دستگاههای اجرایی به حساب نمی آید؛ زیرا طبقه بندی مخارج دولت و بررسی آن بر حسب مواد هزینه و دستگاههای اجرایی نماینگر هدف های اقتصادی دولت از محل این مخارج و یا نوع فعالیت های دولت در رابطه با عواملی که به عنوان هزینه به کار گرفته شده نیست. در ایران تا سال ۱۳۴۳ بودجه به صورت سنتی با متداول تهیه و تقدیم مجلس می شد و در آن بودجه صرفاً نام دستگاه و مواد هزینه به تصویب می رسید یکی از علل اصلی استفاده گسترده از این روش بودجه ریزی در گذشته، ارتباط نزدیک این روش با حسابداری دولتی است

۷- نقاط ضعف نظام بودجه ریزی سنتی در دستگاه های اجرایی

۱. بودجه ریزی به صورت شفاف انجام نمی شود و بر اساس هدفهای دارای اولویت و ضروری دستگاه نیست.
۲. منابع در بسیاری از موارد خارج از هدف های اصلی دستگاه هزینه می شود و روی فعالیت های اصلی تمرکز ندارد.
۳. نظارت مؤثر بین بودجه و نتایج عملکرد دستگاه انجام نمی شود.
۴. برنامه ها و فصول هزینه به صورت کلی به دستگاه ها دیکته می شود.
۵. به فرآیندهای دستگاه اجرایی توجه نمی شود.
۶. بهره وری مورد نظر نیست.
۷. چانه زدن بر سر ازدیاد اعتبارات است نه بر سر ازدیاد عملکرد و فعالیت
۸. تخصیص بودجه بیشتر به سازمانهایی که نفوذ و قدرت بیشتری دارند که این امر منجر به بی عدالت و رعایت نکردن منطق در توزیع اعتبارات می شود.
۹. هیچ گونه ملاک برآورد هزینه وجود ندارد مگر پرداخت های سالهای قبل
۱۰. اختیار مدیر در هزینه کردن اعتبارات محدود است.
۱۱. بیشتر وقت مدیران صرف چانه زنی و اخذ اعتبار می شود.

۸- نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در ایران

بد نیست بدانید سابقه طلب بودجه در ایران به زمان مشروطیت برمی گردد و اولین بودجه تاریخ ایران در زمان وزارت صنایع الدوله (۱۲۸۹ شمسی) در دوره دوم قانون گذاری تهیه و تقدیم مجلس شد. اما بعد از گذشت حدود یکصد سال و بعد از چندین تلاش ناموفق برای پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی، بالاخره در سال ۱۳۷۸ بحث اصلاح نظام بودجه ریزی در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور با جدیت بیشتر دنبال شد و اقدامات مهمی برای تغییر نظام بودجه ریزی ایران از حالت سنتی به بودجه ریزی عملیاتی (مبتنی بر عملکرد) انجام شد. بر اساس مصوبه ای که ستاد اقتصادی دولت ارائه داد، مقرر شد این اصل در دو مرحله انجام شود:

مرحله اول:

اصلاحات کوتاه مدت و ظاهری که در قالب اصلاح نظام طبقه بندی، کاهش تبصره ها، تعداد دستگاه ها و ردیف های بودجه و ... بود.

مرحله دوم:

اصلاحات ماهیتی که مهم‌ترین آنها به کارگیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود. بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران دچار مشکلات زیادی است که تصمیم‌گیری درباره آن را دشوار می‌کند. تصمیم‌گیری بودجه توسط دو قوه مقننه و مجریه قابل تجزیه و تحلیل است. ابتدا در مجلس شورای اسلامی و سپس در دولت. از طرفی دولت خود را ملزم به اختصاص اعتبارات بیشتر می‌داند و بایستی به عموم مردم پاسخگو باشد و از سوی دیگر نمایندگان مجلس با توجه به اینکه مصالح مملکتی را در نظر می‌گیرند، بایستی پاسخگوی نیازهای منطقه‌ای باشند. اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مشروط به این است که دستگاه‌های اجرایی دارای چشم‌انداز و برنامه مدون درازمدت باشند و برنامه اجرایی آنها به صورت عملیاتی تنظیم شود. برای تدوین یک نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران باید سیستم حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی تغییر پیدا کند که این موضوع خود نیازمند ایجاد بستر و شرایط مناسب توسط بدنه مالی کشور است.

سازمان برنامه و بودجه کشور برای عملیاتی شدن و علمی تر شدن بودجه‌ریزی، آیین‌نامه اجرایی بند (ج) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور را برای همه دستگاه‌های اجرایی کشور تکلیف کرده است. از میان ۲۱۰۸ دستگاه اجرایی در سطح کشور، تنها ۲۲ درصد دستگاه‌ها، استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را پیش برده‌اند، ۳۵ درصد ناقص و یا در حال اجرا و ۴۳ درصد کلاً اقدامی در این مسیر انجام نداده‌اند.

۹- تمایز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بودجه‌ریزی سنتی

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که زائیده رویکرد اداره دولت به سبک بخش خصوصی است، در یک مثال ساده و کاربردی، چگونه عمل می‌کند؟ اگر شما به عنوان رئیس یک سازمان، بخواهید واحد تایپ خود را به شرکت الف در بخش خصوصی برونسپاری کنید، چگونه با آن شرکت عقد قرارداد می‌کنید؟ بر اساس خروجی‌ها یا ورودی‌ها؟ بدیهی است خواهید گفت بر اساس کمیت، کیفیت و قیمت خروجی‌ها؛ بنابراین، خروجی مورد انتظار یعنی "نامه تایپ شده" را برای یک دوره یک ماهه در قالب زیر بیان می‌کنید:

کمیت: ۱۰۰ نامه

کیفیت: نوع قلم "میترا"، اندازه فونت ۱۴، فاصله بین خطوط ۱ سانتی‌متر

قیمت: هر نامه ۱۰۰۰ تومان

زمان پرداخت چگونه عمل می‌کنید؟ قطعاً خواهید گفت باز بر اساس کمیت، کیفیت و قیمت خروجی‌ها. بدین معنا که ابتدا شرکت الف را در ماه گذشته ارزیابی عملکرد می‌کنید که آیا توانسته است اهداف کمی و کیفی فوق را محقق سازد یا خیر:

این شرکت در ماه گذشته چند نامه تایپ کرده است؟

چه تعداد از نامه‌های تایپ شده دارای شاخص‌های کیفی مورد نظر است؟

برای مثال اگر از ۱۰۰ نامه مورد انتظار، تنها ۹۰ نامه تایپ شده باشد که ۱۰ مورد آن فاقد شاخص‌های کیفی باشد، بنابراین تنها ۸۰ نامه مورد قبول است که ضرب در قیمت، ۸۰ هزار تومان به شرکت الف پرداخت می‌کنید. شرکت الف نیز می‌بایست با درآمد حاصل از فروش خدمات خود، هزینه‌های پرسنلی و غیر پرسنلی خود را پرداخت کند.

حال اگر نحوه پرداخت را از خروجی‌ها به ورودی‌ها تغییر دهید چه اتفاقی خواهد افتاد؟ بدین نحو که به جای اینکه شرکت الف را بر اساس کمیت و کیفیت خروجی‌های آن مورد ارزیابی قرار دهید، این شرکت را بر اساس ورودی‌های آن ارزیابی و بر اساس آن پرداخت کنید:

هزینه‌های پرسنلی (حقوق و مزایا) این شرکت در ماه گذشته چقدر بوده است؟

هزینه آب و برق و گاز و تلفن این شرکت در ماه گذشته چقدر بوده است؟

هزینه اجاره دفتر این شرکت در ماه گذشته چقدر بوده است؟

هزینه سوخت خودروهای این شرکت در ماه گذشته چقدر بوده است؟

در این روش، بودجه به "ورودی" تخصیص می‌یابد نه به "خروجی"؛ بنابراین، رفتار شرکت الف برای دریافت تخصیص بیشتر، به جای افزایش کمیت و کیفیت خروجی‌ها به سمت افزایش هزینه‌ها میل می‌کند؛ چرا که هرچه هزینه بیشتری نشان دهد، تخصیص بیشتری دریافت می‌کند؛ فارغ از اینکه کمیت و کیفیت خروجی‌ها چگونه باشد.

در نظام بودجه‌ریزی سنتی، بودجه دستگاه‌های اجرایی دقیقاً به روش دوم برآورد و پرداخت می‌شود؛ یعنی در قالب فصول و مواد هزینه نه در قالب کمیت، کیفیت و بهای تمام شده خروجی‌ها (خدمات). به این سبک از بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی هزینه‌ای نیز می‌گویند.

کشورهای پیشرو در اداره دولت به سبک بخش خصوصی، با همین منطق، اقدام به تغییر نظام بودجه‌ریزی خود به سبک بخش خصوصی کردند و نحوه تدوین و تخصیص بودجه را به روش اول تغییر دادند. بدین معنا که دستگاه‌های اجرایی ابتدا باید مانند شرکت الف، خدمات خود را احصا و شناسایی کنند و سپس شاخص‌های کمی، کیفی و بهای تمام شده خود را برای هر یک از خدمات، مشخص کنند تا سازمان برنامه و بودجه، بتواند بودجه را بر اساس خروجی‌ها، تدوین و در زمان تخصیص بر همان اساس تخصیص دهد.

در این مدل، دولت به جای "خرید خدمات از بیرون"، "خرید خدمات از درون" انجام می‌دهد. بدین معنا که دستگاه‌های اجرایی به عنوان "فروشنده" و دولت به عنوان "خریدار" نقش ایفا می‌کنند. در واقع دولت، با دستگاه‌های اجرایی خود مانند "پیمانکار" رفتار می‌کند و خدمات آنان را به شرط دارا بودن شاخص‌های کمی، کیفی و بهای تمام شده می‌خرد و به مردم و سایر ذینفعان ارائه می‌دهد. بدین ترتیب، دستگاه‌های اجرایی باید از محل فروش خدمات خود به دولت، هزینه‌های خود را بپردازند. به این سبک از بودجه‌ریزی "بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد" گفته می‌شود.

در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، دیگر از فصول و مواد هزینه خبری نیست و بودجه به جای قرار گرفتن در "طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها" در "طبقه‌بندی برنامه‌ای" قرار می‌گیرد؛ اما کماکان از طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها برای گزارشگری مالی و نیز محاسبه بهای تمام شده خدمات استفاده می‌شود ولی کاربردی در تنظیم و تخصیص بودجه نخواهد داشت؛ بنابراین، موضوع "هزینه‌یابی" که پیش از این در بخش خصوصی برای محاسبه بهای تمام شده کالا استفاده می‌شد، وارد دولت شد و برای محاسبه بهای تمام شده خدمات دستگاه‌های اجرایی به کار گرفته شد. با ورود هزینه‌یابی به دولت، موضوع تغییر حسابداری دولتی به حسابداری بخش خصوصی نیز مطرح گردید و در نتیجه حسابداری دولتی از مبنای نقدی به تعهدی تغییر یافت. البته لازم به ذکر است که حسابداری تعهدی پیش نیاز قطعی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیست ولی وجود آن مثر ثمر خواهد بود. نیوزلند و استرالیا اولین کشورهای بودند که مبنای نظام حسابداری دولتی را از نقدی به تعهدی تغییر دادند (صراف، ۱۳۸۸: ۶۲).

نتیجه گیری

عدم نگاه سیستمی به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، استفاده از فعالیت ها به جای خروجی ها، نداشتن و یا ناقص بودن تعریف های درست از واژگان مورد استفاده در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، نگاه دستوری به اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان برنامه و بودجه کشور و ناتوانی در فهم و اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه های اجرایی، از مهم ترین چالش های مرحله مقدماتی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است.

طبق تعریف سازمان برنامه و بودجه کشور از برنامه: "برنامه، مجموعه ای از فعالیت ها یا پروژه های تحت نظارت دستگاه اجرایی یا واحد اجرایی است که با استفاده از منابع موجود به دستیابی هدف ها کمک می کند" و در ادامه اشاره داشت که بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با هدف تقویت کارآیی و اثربخشی هزینه های عمومی و مرتبط کردن بودجه بخش عمومی با نتایج ارائه شده و استفاده منظم از اطلاعات عملکرد انجام می شود.

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تنها مخصوص سازمان برنامه و بودجه کشور نیست، بلکه به عنوان یک روش مدیریتی بهینه مربوط به همه دستگاه های کشور است و باید آن را عملیاتی کنند. این پژوهشگر حوزه بودجه ریزی عملیاتی، ضمن اشاره به نقش تمام دستگاه های کشور در کمک به اصلاح ساختار بودجه، گفت: متأسفانه دفاتر بودجه دستگاه های کشور در انجام فرآیندها، شناسایی فعالیت ها و خروجی ها و ارزیابی شاخص ها ناتوان هستند.

خروجی اکثر دستگاه های صنعتی خیلی مشخص است اما در دستگاه های دولتی متأسفانه این گونه نیست. به همین جهت سازمان برنامه و بودجه کشور برای عملیاتی شدن و علمی تر شدن بودجه ریزی، آیین نامه اجرایی بند (ج) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور را برای همه دستگاه های اجرایی کشور تکلیف کرد. ایجاد باور به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در تصمیم سازان و تصمیم گیران، هماهنگی میان دو سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان اداری و استخدامی، توانمندسازی دستگاه های اجرایی درخصوص اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بصورت یک نظام (سیستم) و اصلاح قوانین و مقررات مورد نیاز برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را به عنوان توصیه های سیاستی مطرح کرد.

جهت دهی کلی به حرکت دستگاه ها و تأکید اسناد بالادستی بند (پ) ماده ۷ قانون برنامه ششم و تبصره های قانون بودجه سنواتی ضرورت توجه به این موضوع را دوچندان ساخته است.

رویکرد فعلی تنها متمرکز بر وجه کارایی و صرفه اقتصادی برنامه ها و فعالیت ها بوده که نهایتاً منجر به انضباط بودجه ای می گردد و پاسخی برای این سوال که آیا خود برنامه ها و فعالیت ها از صلاحیت لازم برای رسیدن به اهداف سازمان برخوردارند یا خیر فراهم نمی آورد. از این رو بعد اثربخشی را که لازمه تحقق مأموریت و هدف دستگاه اجرایی است، پوشش نمی دهد. به عبارت بهتر ماهیت بودجه ریزی عملکردی نه کنترل هزینه برنامه ها و فعالیت ها و کنترل بودجه بلکه تسریع در نائل آمدن به اهداف و مأموریت ها و اهداف تخصیص بودجه است که البته این خود در بلند مدت گشایشی در کنترل هزینه های جاری نیز ایجاد خواهد نمود.

به دلیل آنکه برخی عوامل دخیل در تعیین بهای تمام شده فعالیت ها و برنامه های دستگاه های اجرایی (از جمله؛ تأثیرپذیری از نوسانات اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی، پیش بینی ناپذیری شرایط و بروز وقایع برنامه ریزی نشده، متعاقباً عدم برخورداری از تابع هزینه پایدار، تصمیمات سیاسی دولت ها از جمله استخدام بی رویه نیروی انسانی در بخش دولتی، دخالت رابطه و لابی در امر تخصیص اعتبار و امثالهم) خارج از حیطه اختیارات آنها بوده و ارتباطی با خروجی

عملکرد آنها ندارد، سبب افزایش یا کاهش بهای تمام شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها گردیده و به ایجاد خطای شناختی منجر می‌گردد.

هنگامی که چند دستگاه اجرایی از یک برنامه اعتبار دریافت می‌نمایند و برنامه متولی مشخص و مستقیمی ندارد، در هنگام عدم تحقق سنجه‌های برنامه، هر دستگاه می‌تواند قصور را به دوش دیگری بیاندازد، زیرا مسئولیت‌ها تفکیک نگردیده است. علی‌رغم وجود اختیارات لازم در اسناد بالادستی و قوانین همچون ماده ۷ و ۸ قانون برنامه ششم، ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، ماده ۲۵ قانون الحاق (۲)، اصل ۵۵ قانون اساسی، ضروری است در این راستا قوانین نیز دستخوش تغییر و اصلاح گردد به گونه‌ای که اختیار ارزیابی عملکرد به وضوح در آن درج شده تا حیطه اختیارات دستگاه‌های نظارتی در این خصوص برای دستگاه‌های اجرایی و عموم مشخص گردد.

سازمان برنامه و بودجه کشور برای عملیاتی شدن و علمی‌تر شدن بودجه ریزی، آیین‌نامه اجرایی بند (ج) تبصره (۱۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور را برای همه دستگاه‌های اجرایی کشور تکلیف کرده است. براین اساس از میان ۲۱۰۸ دستگاه اجرایی در سطح کشور، تنها ۲۲ درصد دستگاه‌ها، استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را پیش برده‌اند، ۳۵ درصد ناقص و یا در حال اجرا و ۴۳ درصد کلاً اقدامی در این مسیر انجام نداده‌اند.

منابع و مآخذ

۱. احمدی، علی محمد (۱۳۹۷). اصول و مبانی بودجه‌ریزی؛ با تأکید بر بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران: پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس.
۲. آذر، عادل؛ دولت‌خواهی، کسری؛ گودرزی، غلامرضا (۱۳۹۴). ارائه مدل مفهومی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، نشریه چشم انداز مدیریت دولتی، شماره ۱۵: ۲۴-۳۳.
۳. انصاری، شاهرخ (۱۳۹۶). بودجه و بودجه‌ریزی دولتی در ایران، تهران: مؤسسه انتشاراتی یکان.
۴. انصاری، عبدالمهدی؛ زینالی، مهدی (۱۳۹۵). سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد، مجله حسابداری، شماره ۲۰۳: ۷۴-۵۹.
۵. جان نثارالدنجان، محدثه؛ محمدی، فاطمه؛ حصاری، حمزه (۱۴۰۰). نگرش بودجه ریزی عملیاتی، گذر از بودجه ریزی سنتی در سایر کشورها، اولین کنفرانس بین‌المللی جهش علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، ساری.
۶. صراف، فریدون (۱۳۸۸). بودجه‌ریزی دولتی و نظام بودجه‌ای، تهران: انتشارات عالی بازرگانی.
۷. فرج‌وند، اسفندیار (۱۳۹۳). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، تبریز: انتشارات احرار.
۸. فرزب، علیرضا (۱۳۹۶). بودجه‌ریزی دولتی در ایران، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.
۹. قمری، محمد؛ رستمی، ولی؛ پروین، خیرالله (۱۴۰۱). چالش‌ها و موانع حقوقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران، ماهنامه جامعه‌شناسی سیاسی ایران، دوره ۵، شماره ۷: ۱۵۶۳-۱۵۸۴.
۱۰. کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین؛ جمشیدی کلانتری، فرشاد (۱۳۹۵). بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی، نشریه حسابداری دولتی، دوره ۳، شماره ۵: ۶۷-۷۸.
۱۱. مقیمی، سید محمد (۱۴۰۰). بودجه‌ریزی دولتی: نظریه‌ها، اصول و کاربردها از تنظیم تا کنترل، تهران: انتشارات راه‌دان.

۱۲. واصلی، سعید؛ سهرابی، مبین؛ آقایی، رضا (۱۴۰۲). بودجه و بودجه ریزی در آموزش، چهارمین همایش بین المللی پژوهش های شاخص در مدیریت، حسابداری، بانکداری و اقتصاد، مشهد.

A comparative study of performance-based budgeting with traditional budgeting in Iranian government agencies

Amir Yalfani¹

Mohammad Ghahremani^{*2}

Hasan Adibara³

Abstract

Performance-based budgeting leads to the optimal use of resources, increasing productivity, communicating strategic goals and operational plans, and creating transparency and accountability. In the traditional budgeting system, the budget of executive bodies is estimated and paid in the form of seasons and materials; Not in the form of quantity, quality and cost of outputs (services). This style of budgeting is also called cost budgeting. The purpose of the research is to compare performance-based budgeting with traditional budgeting in Iranian government agencies. The type of research method is descriptive and analytical and the method of collecting information is based on library studies and the tool of collecting data. The results showed that, since in the traditional budgeting system, important factors such as effectiveness, efficiency, economy and efficiency are ignored in terms of spending resources, therefore resources are not used properly and even wasted. Therefore, one of the solutions proposed by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) in this regard is the use of operational budgets instead of traditional budgeting. In Iran, the performance-based budgeting system is being promoted at the level of all organizations and executive bodies, and the upstream laws and regulations emphasize the implementation of this system. In order to make budgeting operational and more scientific, the country's planning and budget organization has mandated the executive regulations of clause (c) note (19) of the single article of the country's budget law of 1400 for all executive bodies of the country. According to the findings of the research, out of 2108 executive agencies in the country, only 22% of agencies have implemented performance-based budgeting, 35% are incomplete or in implementation, and 43% have not taken any action in this direction.

Keywords

Budget, performance-based budgeting, traditional budgeting, allocated credits.

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. (Yalfani_amir435@yahoo.com).

2. Doctoral student of Accounting Department, Semnan Branch, Semnan Islamic Azad University, Semnan, Iran. (*Corresponding Author: ghahremani.m@bank-day.ir).

3. Doctoral student of Accounting Department, Semnan Branch, Semnan Islamic Azad University, Semnan, Iran. (Hadibara1984@gmail.com).