



تجربیات اجرایی برخی از کشورهای منتخب در استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

راضیه غنوی

دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه اصفهان

raziieh_ghanavi@yahoo.com

نیلوفر صادقی فر

دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه اصفهان

N-sadeghifar2012@yahoo.com

دکتر سعید رجائی پور

عضو هیئت علمی دانشگاه اصفهان

s.rajaipour@edu.ui.ac.ir

چکیده

توسعه و رشد اقتصادی هر کشور در گرو بودجه‌ریزی و بودجه بندی صحیح و کارا برای آن کشور است. اصلاحاتی که در نظام بودجه‌ریزی کشورهای توسعه یافته انجام شد حرکت به سوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بود و به پیروی از آن، کشورهای در حال توسعه نیز درصدد تغییر نظام بودجه‌ریزی خود به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برآمدند. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را شکلی از بودجه‌ریزی می‌دانند که به طور رسمی افزایش در هزینه را به افزایش در نتایج متصل می‌سازد. این مقاله از منظر هدف کاربردی و از منظر روش از نوع توصیفی - تحلیلی است. هدف این پژوهش بررسی تجربیات اجرایی برخی از کشورهای منتخب در استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌باشد. این مقاله در سه بخش کلی ارائه شده است. در بخش اول، به تعاریف و پژوهش‌های انجام شده در زمینه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اشاره می‌شود. در بخش دوم، تجربیات اجرایی برخی از کشورهای منتخب در استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بررسی شده، و در بخش سوم به کاربرد نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران اشاره می‌شود. در این راستا شیوه گردآوری مطالب از نوع کتابخانه‌ای و مروری است و ابزار جمع‌آوری اطلاعات کتب و مجلات لاتین و فارسی می‌باشد. نتایج نشان داد که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از جمله مقوله‌هایی است که در بیشتر کشورهای توسعه یافته مورد استفاده قرار می‌گیرد و کشور ما ایران نیز چند سالی است در جهت تغییر نظام بودجه‌ریزی خود از حالت سنتی به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است.

کلید واژه:



تجربیات اجرایی، کشورهای منتخب، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (بودجه‌ریزی عملیاتی).

مقدمه

طی سال‌های اخیر فشارهای فزاینده‌ای در زمینه نظارت مالی بر سازمان‌های دولتی تقریباً در تمامی کشورهای جهان به چشم می‌خورد. این فشارها ناشی از محدودیت منابع، افزایش حساسیت‌های جامعه و گرایش سیاستمداران در جلب رضایت مردم به منظور ارائه عملکرد مثبت در جهت کسب مقبولیت، مشروعیت و پاسخگویی در راستای بهبود مدیریت بر منابع مالی بوده است. بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه دنیا در تلاش‌اند نظام بودجه‌ریزی خود را در یک فرایند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است، نزدیک‌تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند [۳].

۱- تعاریف و پژوهش‌های انجام شده در زمینه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

واژه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (بودجه‌ریزی عملیاتی)، برای اولین بار در دولت مرکزی آمریکا در حدود ۵۵ سال قبل به کار گرفته شد. کشورهای دیگری نیز این نوع بودجه‌ریزی را برگزیده‌اند اما الگوهای مورد استفاده میان کشورهای جهان یکسان نیست. بودجه‌ریزی عملیاتی فرایند پیچیده‌ای است که اجرای آن چند سال به طول می‌انجامد. در ایران از سال ۱۳۸۵ مرحله اول آن به اجرا در آمد که هدف از اجرای مرحله اول «شفاف‌سازی» بود. در مرحله دوم هدف «ارتقای بهره‌وری» خواهد بود و در مرحله سوم نیز «افزایش اثربخشی فعالیت‌ها» در دستور کار قرار خواهد گرفت. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عوامل «صرفه جویی» 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 بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است.

برای ارائه تعریفی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، آلن شیک معتقد است که این شیوه از بودجه‌ریزی به تعداد دولت‌هایی که آن را به کار گرفته‌اند، معانی گوناگون دارد. هر دولت نگرش خاص خود، تعریف‌ها و متدهای مجزایی برای وارد کردن اطلاعات عملکرد به فرایند بودجه دارد. نگرش‌های متعدد را می‌توان در طیفی از سخت‌گیرانه‌ترین مفاهیم تا سهل‌گیرانه‌ترین آنها طبقه‌بندی کرد و انواع متعددی نیز میان این دو حد جای می‌گیرند. در تعریف سهل‌گیرانه هر سیستمی که اطلاعاتی پیرامون حجم ستانده‌ها، فعالیت‌های سازمان‌های دولتی، بارکاری آنها، شاخص‌های تقاضا، نیاز برای خدمات عمومی، یا تأثیر هزینه‌ها ارائه کند، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد محسوب می‌شود. در تعریف سخت‌گیرانه، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سیستم‌هایی هستند که به طور رسمی افزایش در هزینه را به افزایش در نتایج متصل می‌سازند [۲۶]. در تعریف دیگری که توسط صندوق بین‌المللی پول از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عنوان شده است، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عبارت است از: روش‌ها و سازوکارهایی که ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه‌های اجرایی را با خروجی‌ها و پیامدهای آنها از طریق به کارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می‌سازد. همانگونه که از این تعریف استنباط می‌شود سه موضوع اساسی در یک نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مشاهده می‌شود:

۱- بودجه براساس عملکرد تخصیص می‌یابد.



- ۲- موضوع محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات نیز از عناصر اصلی یک نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است.
- ۳- میزان کارایی سازمان در نحوه مصرف منابع برای تولید خروجی‌هاست [۱۰].

اداره کل حسابداری ایالات متحده بودجه‌ریزی عملیاتی را این گونه تعریف می‌کند: مفهومی است که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط می‌دهد [۲۵].

پیشینه پژوهش

فروغی و همکاران (۱۳۹۱)، پژوهشی تحت عنوان "امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان)" انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که در دستگاه‌های دولتی استان اصفهان به عنوان استان مورد مطالعه، هنوز عوامل مؤثر لازم برای اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بودجه‌بندی عملیاتی فراهم نیست. این در حالی است که بدون به کارگیری روش‌های نوین هزینه‌یابی در بودجه‌بندی عملیاتی، سخن گفتن از اصلاحات در نظام بودجه‌بندی و تغییر از بودجه برنامه‌ای به عملیاتی کار مشکلی است [۷]. در پژوهش دیگری تحت عنوان "طراحی مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد پویایی سیستم" که توسط آذر و همکاران (۱۳۸۹) انجام شد، نتایج تحقیق نشان داد که در پیاده‌سازی موفقیت آمیز بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عوامل متعددی دخالت دارند که از میان آنها ظرفیت علمی و فنی کارکنان، تمایل پرسنل به پیاده‌سازی، تکنولوژی اطلاعات، قوانین و مقررات پشتیبان و تمایل قانون‌گذاران به پیاده‌سازی از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند [۲].

پژوهش‌های انجام شده در رابطه با بودجه‌ریزی عملیاتی و استقرار آن در کشورهایی همچون دانمارک (گینرپ و همکاران، ۲۰۰۷) [۱۵]، هلند (دبئس، ۲۰۰۷) [۱۴]، استرالیا (هاووک، ۲۰۰۷) [۱۶]، کره (کیم، ۲۰۰۷) [۱۸] و کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (کران، ۲۰۰۷) [۱۹]، کانادا (مک کرمک، ۲۰۰۷) [۲۱]، ایالات متحده آمریکا (شه، ۲۰۰۸) [۲۸]، انگلستان (نورمن، ۲۰۰۸) [۲۴] و سوئد (کوچن و نوردمن، ۲۰۰۸) [۲۰] و همچنین نتایج بدست آمده در دیگر پژوهش‌ها (جویس، ۱۹۹۳) [۱۷]؛ بروم و مک گوآیر، ۱۹۹۵) [۱۳]؛ ملکرز و ویلیبی، ۱۹۹۸) [۲۲] نشان می‌دهد که از جمله مشکلات اصلی استقرار روش بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی نبود نیروی متخصص و آگاه است. یکی از راه‌های حل این مشکل برگزاری دوره‌های آموزشی است. همچنین، استقرار روش بودجه‌ریزی عملیاتی به درک درست دست‌اندرکاران فرایند بودجه‌ریزی از این روش بستگی دارد.

۲- تجربه کشورهای منتخب در استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (بودجه‌ریزی عملیاتی)

تجربه آمریکا

آمریکا در آگوست ۱۹۹۳ قانونی به نام «قانون عملکرد و نتایج دولت»^۱ به منظور افزایش اعتماد عمومی به عملیات دولت از طریق پاسخگو کردن دستگاه‌های اجرایی در قبال مصرف اعتبارات به تصویب رساند. این قانون بر نتایج حاصل از اجرای برنامه‌ها، افزایش کیفیت خدمات

۱- Government Performance and Results Act



بخش دولتی، افزایش رضایت مردم از دریافت خدمات دولتی تأکید دارد. طبق این قانون مدیران ملزم به بهبود ارائه خدمات و تحقق اهداف برنامه‌های دولت‌اند و با ارائه بازخورد به مدیران، عملکرد آنان در جهت رسیدن به نتایج مورد نظر هدایت می‌شود. در ۴۸ ایالت اجرای نظام اندازه‌گیری عملکرد الزام قانونی است.

در آمریکا هر دستگاه اجرایی موظف است برنامه استراتژیک ۵ ساله خود را تدوین و هر سه ماه یک بار آن را تجدید نظر کند. همچنین برنامه‌های عملیاتی سالانه را تدوین و رابطه آن را با برنامه استراتژیک تعیین کند. همه دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند گزارش عملکرد سالانه خود را ارائه دهند و میزان موفقیت خود و انحرافات از برنامه‌های عملیاتی را تعیین کنند [۳].

اقدامات ذیل برای عملیاتی کردن بودجه در آمریکا صورت گرفته است:

۱. تصویب قانون «مدیران ارشد مالی مصوب ۱۹۹۰». این قانون مدیران ارشد مالی دولت را ملزم به تدوین معیارهای سنجش عملکرد می‌کند که باید در صورت‌های مالی منعکس شود.
۲. تصویب طرح S.۲۰ توسط کنگره در اوت ۱۹۹۳ که در آن سازمان‌های دولتی باید برنامه‌های راهبردی ۵ ساله خود را تا سال ۱۹۹۷ به دفتر مدیریت و بودجه ارائه دهند.
۳. تصویب قانون عملکرد و نتایج دولت در سال ۱۹۹۳. این قانون چهارچوب بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌های دولتی بود. طبق این قانون دستگاه‌های اجرایی ملزم اند بین عملکرد و منابع ارتباط برقرار کنند. دفتر مدیریت و بودجه در گزارش خود از سازمان‌های دولتی می‌خواهد تا به برنامه‌ریزی راهبردی، کنترل، ارزشیابی عملکرد و انعطاف‌پذیری و پاسخگویی توجه کنند.
۴. برنامه «ابداع و بازآفرینی دولت کلیتون». این برنامه شامل توصیه‌هایی در زمینه تدوین برنامه‌های راهبردی و استفاده از معیارهای سنجش عملکرد است.
۵. برنامه «سازمان مبتنی بر عملکرد»^۱. طبق این برنامه قراردادهای عملکردی بین سازمان‌های دولتی با سازمان مدیریت و بودجه آمریکا منعقد می‌شد تا سازمان‌ها طبق تعهدات خود به سطح عملکردی مورد انتظار تا سال آینده دست یابند.
۶. نظام انتخاب مدیران طی فرایندی رقابتی براساس عملکرد مدیران انجام می‌شود. در این نظام به مدیران آزادی عمل در انتخاب نیرو، امکانات و تصمیمات بودجه‌ای داده می‌شود. حقوق و پاداش مدیران بر اساس عملکرد پرداخت می‌شود.
۷. اقدامات دولت بوش در بودجه ۲۰۰۲ از طریق تلفیق عملکرد با تصمیمات بودجه‌ای با تعیین اهداف عملکردی برای سازمان‌های دولتی، تهیه لوایح قانونی به منظور افزایش پاسخگویی مدیران در قبال هزینه‌های اداری و پشتیبانی، دارایی‌های سرمایه‌ای و حقوق و مزایای کارکنان انجام گرفت.
۸. هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال^۲، استانداردهای حسابداری قیمت تمام شده را تهیه کرده است.
۹. تصویب قانون «ارتقای مدیریت مالی فدرال»^۳. یکی از ارکان این قانون محاسبه هزینه برنامه‌هاست تا مدیران بتوانند از آن در مدیریت برنامه‌های خود استفاده کنند [۵].
۱۰. تدوین برنامه استراتژیک به طوری که در آن وظایف و مأموریت سازمان‌ها و اهداف بلند مدت آنها تعیین شده است. اگرچه در دهه ۱۹۹۰ تعدادی از سازمان‌ها فاقد برنامه‌ریزی استراتژیک بودند، اما اکنون همه سازمان‌ها و دفاتر اداری و اجرایی برنامه راهبردی دارند. همه سازمان‌ها بودجه سالانه خود را به همراه برنامه‌های عملکردی به دفتر مدیریت و بودجه پیشنهاد می‌دهند و پس از رسیدگی به

۱- performance- based organization

۲- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASA)

۳- federal financial management improvement act



بودجه در این دفتر به کنگره ارسال می‌شود. در هر حال تلفیق بودجه دستگاه‌های اجرایی با عملکرد سالانه آنها یکی از تدابیر و نوآوری‌های دولت است که در سال‌های ۲۰۰۴ و ۲۰۰۵ بر آن تأکید شده است [۹].

۱۱. در دهه گذشته ایالات آمریکا تجربیات بسیاری در بودجه‌ریزی عملیاتی کسب کرده‌اند. از ۵۰ ایالت ۴۷ ایالت ادعا می‌کنند به دلیل الزامات اداری یا قانونی بودجه‌ریزی عملیاتی را به کار می‌گیرند. اما هیچ مدرکی وجود ندارد که نشان دهد این ایالات نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را به طور کامل پیاده کرده‌اند. در ایالت ویرجینیا سازمان‌ها برنامه‌ریزی راهبردی دارند. این ایالت، نظام مدیریت عملکرد دارد که از چهار فرایند برنامه‌ریزی راهبردی، سنجش عملکرد، ارزیابی برنامه و بودجه‌ریزی عملیاتی تشکیل شده است. در تهیه بودجه‌ریزی استراتژیک این ایالت همه سازمان‌ها مشارکت می‌کنند. این برنامه هر ۴ سال یک بار تدوین می‌شود.

موانع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد:

۱. ارزشیابی برنامه و بودجه عملیاتی ضعیف انجام می‌شود.
۲. هزینه‌یابی فعالیت‌ها و برنامه‌های اجرایی به طور دقیق انجام نمی‌شود.
۳. گزارشگری عملکرد و نظام اطلاعات هزینه ضعیف است.

درس‌های حاصل از این نظام:

۱. از تجربه سایر کشورها باید استفاده شود. به طوری که در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در آمریکا از تجربیات کشورهای انگلیس، کانادا، استرالیا و نیوزیلند استفاده شده است.
۲. بودجه‌ریزی عملیاتی باید با سایر برنامه‌های توسعه کشور هماهنگ باشد.
۳. بودجه‌ریزی عملیاتی مستلزم برقراری ارتباط بین منابع و نتایج است [۹].

تجربه انگلیس

بعد از انتخابات سال ۱۹۹۷، دولت «برنامه درسی جامع مخارج دولتی» را در سال ۱۹۹۸ به منظور انجام دادن اصلاحات در نظام مخارج دولتی تهیه کرد. این مجموعه یک برنامه ۳ سالانه مدیریت مخارج برای مدیریت خدمات عمومی، بودجه‌های جاری و مخارج سرمایه‌گذاری بود. برای این کار استقرار نظام حسابداری برای کنترل مخارج ضروری است. در این برنامه جدید ۶۰۰ هدف عملکردی در ۳۵ موضوع مختلف پیش‌بینی شده است. این اهداف غالباً در مورد داده‌ها و فرایندهاست. این برنامه اهداف ۱۸ دستگاه اجرایی را تحت پوشش قرار داد و رویکرد این اهداف به عملکرد و نتایج معطوف شد. دستگاه‌های اجرایی سالانه موظف‌اند ۲ بار گزارش عملکرد اهداف خود را ارائه دهند. عملکرد دوره گذشته دستگاه‌های اجرایی ملاک تخصیص اعتبارات خواهد بود. هیچ‌گونه تنبیهی برای مدیرانی که اهداف مورد نظر را متحقق نساختند وجود ندارد. در انگلیس واحدهای اجرایی دولتی طبق «منشور شهروندی»^۱ موظف به رعایت استانداردهای عملکردی مشخص‌اند. در صورت عدم موفقیت مجازات‌هایی برای دستگاه‌های اجرایی در نظر گرفته شده است [۸]. اجرای برنامه درسی جامع مخارج دولت باعث شده است پاسخگویی دولت و مجلس بهتر شود. رؤسای سازمان‌ها در مقابل وظایف خود پاسخگو شدند. کیفیت و کمیّت گزارش‌های عملکرد بهتر شد و در چهارچوب برنامه

۱- citizen charter



میان مدت مخارج، تخصیص اعتبارات اثربخش تر شد. ارزشیابی‌ها حاکی از بهبود ارتباط بین دولت مرکزی با دولت‌های محلی بود. بین وزرا و مدیران واحدهای تابعه موافقت نامه عملکرد مبادله می‌شد.

یکی از مشخصات نوآوری‌های مدیریت مالی (FMI)^۱ در انگلیس طراحی معیارهای سنجش عملکرد در سال ۱۹۸۲ بود که برای ارزیابی کمی از عملکرد طراحی شد تا آن که ارزیابی کند بودجه‌ریزی باعث ایجاد ارزش افزوده می‌شود یا خیر. نوآوری‌های مدیریت مالی زمانی معرفی شد که هزینه‌های اداری دولت و نرخ بیکاری بالا بود. لذا دولت به دنبال اصلاحات و بازسازی در نظام مدیریت مالی کشور بود. نوآوری‌های مدیریت مالی، بودجه‌ریزی را «قراردادی برای انجام دادن کار» تعریف کرد. طبق این تعریف همه افراد با توجه به منابع موجود برای نیل به اهداف تلاش می‌کنند [۲۳].

موانع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد:

۱. مخالفت‌های حزب مخالف دولت با برنامه اصلاحات.
۲. نیاز به بازنگری نظام حسابداری برنامه جامع مخارج.

درس‌های حاصل از این نظام:

۱. قبل از تعیین اهداف باید مشورت‌های لازم به عمل آید.
۲. برای دوره‌های بلندمدت و میان مدت هدف‌گذاری شود. استراتژی‌های بلندمدت و کوتاه مدت به سازمان‌ها کمک می‌کنند تا بر نتایج عملکرد متمرکز شوند و از واکنش‌های کوتاه مدت خودداری کنند.
۳. اندازه‌گیری نتایج کاری مشکل است. از محاسبه محصولات واسطه‌ای باید خودداری شود.
۴. شاخص‌های عملکردی را تا حد امکان محدود کرد [۹].

تجربه کانادا

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از دهه ۱۹۶۰ در این کشور آغاز شد. تأکید بر برقراری ارتباط بین مخارج و نتایج بود. در دهه ۱۹۷۰ دولت ارزیابی برنامه‌ها و میزان اثربخشی آنها را در دستور کار خود قرار داد. تلاش شده است با نظام مدیریت هزینه کسری بودجه کاهش یابد. سازمان‌ها از نتایج و عملکردهای خود گزارش می‌دهند. به کیفیت ارائه خدمات، تعیین استانداردهای خدمات و گزارشگری نتایج توجه شده است. برای هماهنگی با اصلاحات در بودجه‌ریزی، نظام حسابداری در حال اصلاح است. روش گزارش‌دهی به مجلس اصلاح شده است تا اطلاعات مناسبی درباره طرح‌ها، برنامه‌های دولت، عملکرد و نتایج سازمان‌های دولتی ارائه شود. دستورالعمل ارزیابی نتایج و تعهدات سازمان‌ها شامل اندازه‌گیری عملکرد، گزارش‌دهی عملیات و تعهدات دولت و ارزیابی عملکرد ابلاغ شده است.

از اوایل دهه ۱۹۷۰ دستگاه‌های دولتی مجبور شدند عملکرد خود را گزارش کنند. این کار با معرفی طرح «افزایش اختیارات اداری و پاسخگویی» در دولت کانادا توسعه یافت. به دنبال این طرح دولت اختیارات بسیاری را که قبل از اجرای طرح مستلزم موافقت دستگاه مرکزی بود به سازمان‌های تابعه دستگاه اجرایی واگذار کرد. این سازمان‌ها حق انتقال بودجه مصرف نشده به سال بعد را پیدا کردند. در کانادا با طراحی تفاهم

۱- Financial Management Initiative (FMI)



نامه‌ای که یک دوره ۳ ساله را در برمی‌گیرد اعتبارات تخصیص می‌یابد. طبق آن هر بخش باید گزارش عملکرد سالانه خود را تهیه کند و با توجه به تحقق اهداف مورد انتظار عملکردشان مورد ارزیابی مقامات بلند پایه خزانه‌داری و دستگاه اجرایی قرار گیرد. با توجه به اینکه شاخص‌های کارایی باید معیار تخصیص منابع باشد جامعه حساب‌رسان کانادا معتقدند که در بسیاری از مواقع تصمیم‌گیرندگان اطلاعات کافی ندارند درباره آنکه آیا منابع اثربخش و کارا تخصیص داده می‌شود یا خیر. طرح «افزایش اختیارات اداری و پاسخگویی» به دنبال یکپارچه کردن تلاش‌ها برای برقراری ارتباط منابع با نتایج است و ابزار این طرح «چهارچوب برنامه عملیاتی» است که در اوایل دهه ۱۹۸۰ معرفی شدند و امکان برقراری رابطه بین اهداف در طول سلسله مراتب اداری و گزارش‌گیری بر مبنای نتایج را فراهم کرد. چهارچوب برنامه عملیاتی مبتنی بر آن است که اهداف و همچنین نتایج مورد انتظار پیش‌بینی پذیر و قابل اندازه‌گیری است [۲۳].

از سال ۱۹۹۸ نظام تشویق و تنبیه برقرار شده است. مدیرانی که به نتایج مورد انتظار برسند تشویق می‌شوند. آن دسته از مدیران برنامه‌ها که اهداف و نتایج مورد انتظار را تحقق سازند معادل ۱۰-۲۵ درصد از حقوق را پاداش و تشویقی دریافت می‌کنند. خزانه‌داری ضوابطی را برای مدیران مالی ابلاغ کرده است. مدرسه خدمات عمومی کانادا دوره‌های آموزشی بودجه‌ریزی عملیاتی را برگزار می‌کند. دولت به برقراری ارتباط بین مخارج با نتایج توجه بسیاری دارد. این رابطه را در برنامه‌ریزی، گزارش‌دهی به مجلس مورد توجه قرار می‌دهد. از سال ۲۰۰۳ چهارچوبی با عنوان «پاسخگویی مدیران» تهیه شده است. در این چهارچوب انتظارات از دستگاه‌های اجرایی در زمینه عملکرد و نتایج مشخص شده است. دبیر هیئت خزانه داری میزان عملکرد شاخص‌های هر سازمان را بررسی می‌کند و گزارش می‌دهد.

موانع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد:

۱. مشکل اندازه‌گیری نتایج براساس شاخص واحد،
۲. مشکل برقراری ارتباط میان اجرای سیاست‌ها و نتایج،
۳. نتایج عملیات ممکن است بیش از یک سال حاصل شود، در حالی که بودجه سالانه نوشته می‌شود،
۴. نتایج ممکن است از چند فعالیت حاصل و به عبارت دیگر چند فعالیت به یک نتیجه واحد منجر شود،
۵. دستگاه‌های اجرایی به ارائه گزارش‌های مطلوب تمایل دارند و مشکلات را گزارش نمی‌دهند.

درس‌های حاصل از این نظام:

۱. باید کار بودجه‌ریزی عملیاتی را حتی به شکل ابتدایی شروع کرد؛ زیرا تا زمانی که کار بودجه‌ریزی شروع نشود دستگاه‌های اجرایی تعهدی به تحقق برنامه‌های دولت نخواهند داشت.
۲. این توقع که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از همان ابتدا به صورت کامل و بدون نقص پیاده شود انتظار بلند پروازانه‌ای است؛ زیرا تجربه نشان می‌دهد ۵-۶ سال تلاش مستمر دولت لازم است تا به عملیاتی شدن بودجه‌ریزی امیدوار بود [۹].

تجربه استرالیا

شاخص‌های عملکردی با دو اصلاح در دولت استرالیا در دهه ۱۹۸۰ توسعه یافت: یکی «برنامه بهبود مدیریت مالی» و دیگری «مدیریت برنامه بودجه‌ریزی» که هر دو به بودجه‌ریزی نتایج‌گرا تأکید داشتند. این برنامه‌ها به دنبال تغییر فرهنگ عملیاتی مدیران دولتی بود تا آنها از رعایت صرفاً مقررات دست و پاگیر به مدیرانی تغییر یابند که با استفاده از منابع موجود بهترین کار ممکن را ارائه دهند. با این حال تا اواسط دهه ۱۹۸۰، مدیریت مبتنی بر کنترل منابع حاکم بود و دستگاه‌های اجرایی اختیارات کمی در مدیریت منابع خود داشتند. طبق مطالعات دولت در سال ۱۹۸۳،



۹۴ درصد از مدیران ارشد دولتی معتقد بودند که مدیریت مالی در بخش دولتی صرفاً بر کنترل در مصرف بودجه از طریق کنترل‌های مرکزی مبتنی است. یکی از آثار این مطالعه آن بود که در کنترل‌های مرکزی بازمینی و اصلاحاتی انجام گرفت تا کنترل‌های متمرکز کمتر شود. با ارزیابی دوره ای عملکرد سازمان‌ها در برنامه بهبود مدیریت مالی پاسخگویی بیشتر مدیران در برابر عملکرد مطرح و رابطه بین پاسخگویی و اختیارات در مصرف هزینه‌ها مورد تأکید قرار گرفت. واگذاری بیشتر اختیارات به همراه افزایش مسئولیت و پاسخگویی مدیران یکی از بهترین روش‌های ایجاد انگیزه برای بهبود عملکرد مدیریت مورد توجه قرار گرفت [۲۳].

تجربه دانمارک

از سال ۱۹۸۳ دانمارک سیاست عدم افزایش هزینه‌های عمومی را اتخاذ کرد. مدرنیزه کردن بخش عمومی طی دو مرحله انجام شد. در مرحله اول هزینه‌های دستگاه‌های اجرایی بهینه‌سازی شد و در مرحله دوم بر یافتن منابع مالی و انسانی و پاسخگو بودن به هزینه‌های ثابت تأکید شد. در طول دهه ۱۹۸۰ دستگاه‌های اجرایی موظف شدند هزینه‌های عملیاتی را ۲ درصد کمتر از نرخ تورم کاهش دهند و دولت تلاش کرد با کاهش منابع، دستگاه‌های اجرایی را به افزایش کارایی هدایت کند. بر اساس گزارش دولتی در سال ۱۹۸۵ بودجه‌های عمومی با توجه به کارایی تخصیص یافته است. برای افزایش کارایی، کارکنان دولتی به دسته‌های مختلف تقسیم شدند. برای هر دو دسته اهداف سالانه خاصی تعیین شد. این اهداف بر اساس مطالعات کارایی در بخش‌های عمومی و خصوصی تدوین شد. اهداف در مورد هزینه‌های حقوق و دستمزد تدوین شدند نه در مورد هزینه‌های عملیاتی دیگر. به علاوه هدف، کاهش بودجه برنامه‌ها و دستگاه‌های اجرایی نبود بلکه تخصیص مجدد و بهینه منابع بود. توزیع پاداش بین کارکنان تابع چند عامل بود، از جمله توافق قبلی بین کارکنان و مدیریت برای رسیدن به هدف مشخص. نتیجه قابل اندازه‌گیری بود و با عملکردهای مورد انتظار همخوانی داشت تا افراد تشویق شوند [۲۳].

تجربه سوئد

در سوئد با توجه به چهارچوب بودجه سالانه، شاخص‌های عملکرد در بخش اداری تعریف شد. بودجه ابزاری برای تخصیص منابع و ارزیابی عملکرد است. کاهش هزینه‌های اداری سالانه ۲ درصد اجباری شده است. دستگاه‌های اجرایی طی یک دوره ۳ ساله باید حداقل ۵ درصد صرفه جویی کنند. طی ۲ سال اول از دوره ۳ ساله بخش‌ها باید بودجه خود را اظهار کنند و هر بخش گزارش سالانه‌ای از هزینه‌ها، عملکردها، تغییرات اثربخش و نتایج عملکرد سال‌های قبل را منتشر کند. بعد از هر دوره چهارچوب بودجه ۳ ساله دیگری تنظیم می‌شود. روند نزولی بهره‌وری باعث شد دولت سوئد مطالعاتی برای بهبود بهره‌وری انجام دهد. مطالعات اخیر نشان می‌دهد وقتی که منابع خیلی زیاد است اثربخشی کاهش می‌یابد و وقتی که منابع کاهش می‌یابد اثربخشی نیز افزایش می‌یابد. این پدیده حاکی از آن است که حفظ سطح معینی از ستاده‌ها با وجود کاهش منابع آسان‌تر از آن است که منابع و ستاده‌ها به یک میزان افزایش یابند [۲۳].

تجربه مصر

در سال ۲۰۰۱ وزارت دارایی کشور مصر برنامه اصلاح نظام بودجه کشور را به دولت پیشنهاد داد و به تصویب دولت و مجلس رسید. بودجه‌ریزی عملیاتی ابتدا به طور آزمایشی در وزارتخانه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات، وزارت نیرو، وزارت بهداشت، وزارت آموزش عالی، وزارت آموزش



اجرا شد. دولت مصر در این راستا از خدمات مشاوره‌ای بانک جهانی استفاده کرد. نتایج اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارتخانه‌های مزبور ارزشیابی شده است.

موانع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد:

۱. تهیه شاخص‌های عملکردی که جامعیت داشته و قابل کاربرد در وزارتخانه‌ها با فعالیت‌های مشابه باشد.
۲. عدم تعمیم‌پذیری و عدم تسری اقدامات انجام شده در سایر وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها.

درس‌های حاصل از این نظام:

۱. تجربیات حاصل از وزارتخانه‌های نمونه برای مدیران ثابت کرد که می‌توان از بودجه‌ریزی داده محور به ستاده محور حرکت کرد.
۲. اگر سیستم اطلاعاتی مدیریت، نظام گزارشگری و ارزشیابی کارآمدی نباشد بودجه‌ریزی عملیاتی موفق نخواهد بود.
۳. مقامات عالی کشور باید عزم، تعهد و اراده جدی بر پیاده کردن بودجه عملیاتی داشته باشند. همچنین مدیران میانی نسبت به مزایای آن توجه شوند.
۴. متقاعد کردن مخالفان بودجه‌ریزی عملیاتی و تدوین قوانین و مقررات برای اجرایی کردن بودجه‌ریزی عملیاتی [۹].

۳- کاربرد نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران

پس از چند سال 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، بر اساس مصوبه ستاد اقتصادی دولت قرار شد این اصلاح در دو مرحله انجام گیرد. مرحله اول ناظر بر اصلاحات کوتاه مدت 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 کار آمدن دولت نهم و تأکید ریاست محترم سازمان به اجرای این نظام مقدمات اجرای آن فراهم گردید.

در ایران بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به راحتی قابل اجرا نیست چرا که اشکالات بودجه نویسی در ایران مجموعه نظام اداری، اجرایی و تصمیم‌گیری کشور را در برمی‌گیرد. تصمیم‌گیری بودجه توسط دو قوه قابل تجزیه و تحلیل است. ابتدا در مجلس شورای اسلامی و بعد در قوه مجریه از یک سو دولت خود را ملزم به اختصاص اعتبارات بیشتر می‌داند و باید 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 بر مبنای عملکرد مشروط به این است که دستگاه‌های اجرایی دارای چشم‌انداز و برنامه مدون دراز مدت باشند و برنامه اجرایی آنها به صورت عملیاتی تنظیم شود. برای تدوین نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران ابتدا باید سیستم حسابداری تعهدی تغییر پیدا کند که این موضوع خود نیازمند ایجاد بستر و شرایط مناسب توسط بدنه مالی کشور است.

در کشور ایران نظام بودجه‌ریزی از مشکلات متعددی در رنج است. از عمده‌ترین مشکلات آن مواردی از قبیل عدم تعریف ارتباط دقیق بین هدف‌های بودجه سالانه با اهداف برنامه توسعه، اجرای روش افزایشی هزینه‌ها و گذشته نگر بودن بودجه بدون توجه به وظایف دستگاه‌ها، اعمال سلیقه‌های شخصی در تعیین سقف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی، برآوردهای غیر واقعی هزینه طرح‌ها، تخصیص سیاسی منابع، عدم آگاهی مردم از اهداف و نتایج اقتصادی و اجتماعی بودجه و تأثیرپذیری بودجه از سلیقه‌های سیاسی است (نیلی، ۱۳۸۵). با توجه به اینکه



مهمترین مزایای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را شفافیت و پاسخگویی بیشتر [۲۷]، طراحی مجدد برنامه‌ها با تمرکز بر بهبود، کمک به عقلانی ساختن تخصیص‌ها با استفاده از اطلاعات عملکرد به منزله مبنایی برای تصمیم‌گیری، و هم تراز کردن هزینه‌های دولت و هدف‌های کلی [۲۹]، می‌دانند و همچنین پیش‌بینی می‌شود که در شرایط فعلی در صورتی که بودجه‌ریزی به صورت عملیاتی تدوین شود به طور متوسط سالانه بین ۵ تا ۸ درصد صرفه‌جویی از باب استقرار این نظام در کشور داشته باشیم [۱]، از این رو پیاده‌سازی این شیوه از بودجه‌ریزی در کشور از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است.

نتیجه‌گیری:

بودجه‌ریزی در حال تکامل است و بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه تلاش می‌کنند تا نظام بودجه‌ریزی خود را از فرایند سنتی به نظام عملکردی که در آن اعتمادپذیری، شفافیت و جامعیت از محورهای اصلی بودجه بوده نزدیک سازند و این را از طریق اطلاعات معتبر و قابل اطمینان برای تصمیم‌های بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند. برای بالا بردن کارایی و اثربخشی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد باید هدف‌ها و مقاصد برنامه‌ها به طور مناسب توسط برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران تعیین شود. همچنین شاخص‌های مناسب که مشخص کننده درجه تحقق هدف‌ها با توجه به میزان منابع مصرف شده است تعیین گردد. از آنجایی که مدیران اجرایی، سازوکار اجرایی برنامه‌ها را می‌شناسند می‌توانند فعالانه به سیاست‌گذاران در تعریف و بازنگری برنامه‌های سالانه سازمان خود یاری رسانند. پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که برخی از کشورها مانند آمریکا، استرالیا، کانادا، سوئد و انگلستان در سال‌های اخیر تغییراتی در زمینه نحوه تخصیص منابع در جهت افزایش کارایی و اثربخشی در سازمان‌های خود انجام داده‌اند [۶]. رونالد مک‌گیل^۱ (۱۳۸۴) توجه توأم به دو موضوع یکی تحلیل «خروجی- پیامد» و دیگری «ارائه گزارش عملکرد سالانه توسط سازمان‌ها» را در سال ۱۹۸۴ مطرح کرد [۱۱]. گزارش سالانه از عملکرد دستگاه‌های اجرایی ابزاری برای پیوند بودجه و اطلاعات عملکردی است. به طوری که کشورهای استرالیا، سوئد و کانادا در راستای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تأکید بر تهیه گزارش‌های سالانه عملکردی داشت‌اند. در چهارچوب برنامه‌های استراتژیک تهیه گزارش‌های سالانه امکان تجزیه و تحلیل و بررسی عملکرد و توصیف بودجه براساس عملکرد را میسر می‌سازد. بنابراین داشتن چهارچوب راهبردی یکی از شرایط اصلی تحقق بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است [۴].

برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران ابتدا لازم است تعریف جامعی از آن مطرح شود و کلیه دست‌اندرکاران مربوط تحت آموزش‌های لازم قرار گیرند و هدف از این تغییر نیز برای آنها روشن شود. بهره‌گیری از افراد متخصص، آگاه ساختن مدیران و حتی کارکنان از اهداف سازمان، تغییر سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی و نظارت و کنترل و ارزشیابی طرح‌ها و برنامه‌ها و موارد دیگر از راه کارهایی است که می‌توان برای برخورد با مشکلات موجود در ایران در زمینه بودجه نویسی و اجرای بودجه به کاربرد.

۱. R. McGill



منابع

۱. آذر، عادل، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد، در مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸.
۲. آذر، عادل؛ زاهدی، شمس السادات؛ امیرخانی، طیبه، طراحی مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد پویایی سیستم، فصلنامه مدیریت ایران، سال پنجم، شماره ۱۸، ۱۳۸۹، ص ۵۳-۲۹.
۳. حسن آبادی، محمد و نجار صراف، علیرضا، مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، چاپ اول، تهران، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، ۱۳۸۶.
۴. حسن آبادی، محمد و نجار صراف، علیرضا، مفاهیم و ادبیات نظام‌های بودجه‌ریزی عملیاتی (جزوه آموزشی)، سمینار یک روزه، ۱۳۸۴.
۵. درباره لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور از منظر بودجه‌ریزی عملیاتی، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۵.
۶. فرهنگ، محمد علی و اعتماد زاده، امیرحسین، راهبردهایی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، ۱۳۸۶.
۷. فروغی، داریوش؛ حقیقی پراپری، محمد؛ رسائیان، امیر، امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان)، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره ۱، ۱۳۹۱، ص ۶۲-۴۷.
۸. کردبچه، محمد (۱۳۸۵الف)، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، معاونت اقتصاد کلان.
۹. کردبچه، محمد، مروری بر تحولات نظام بودجه‌ریزی (جزوه آموزشی)، دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، مرداد ماه ۱۳۸۴.
۱۰. گروه مشاوران پنکو، بودجه‌ریزی عملیاتی، ۱۳۸۷.
۱۱. مک‌گیل، رونالد، بودجه‌ریزی عملیاتی، ترجمه محمد حسن آبادی و علیرضا نجار صراف، مجله مدیریت توسعه، انتشارات مؤسسه تحقیقات و آموزش مدیریت وابسته به وزارت نیرو، ۱۳۸۴.
۱۲. نیلی، مسعود، مشکلات محتوایی و ساختاری بودجه، صنعت و توسعه، شماره ۴، ۱۳۸۵.
۱۳. Broom, C. A. & L. A. McGuire, "Performance-Based Government Models: Building a Track Record", Public Budgeting and Finance, Vol. ۱۵, No. ۴, ۱۹۹۵, pp. ۳-۱۷.
۱۴. Debets, R., "Performance Budgeting in Netherland", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۷, No. ۴, ۲۰۰۷, pp. ۱۰۳-۱۲۲.
۱۵. Ginnerup, R.; Broeng Jorgensen, T.; Mpller Jacobsen, A.; and N. Refslund, "Performance Budgeting in Denmark", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۷, No. ۴, ۲۰۰۷, pp. ۶۷-۹۰.
۱۶. Hawke, L., "Performance Budgeting in Australia", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۷, No. ۳, ۲۰۰۷, pp. ۱۳۳-۱۴۷.
۱۷. Joyce, P. G., "Using Performance Measures for Federal Budgeting: Proposals and Prospects", Public Budgeting and Finance, Vol. ۱۳, No. ۴, ۱۹۹۳, pp. ۳-۱۷.
۱۸. Kim, J. M., "Performance Budgeting in Korea", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۷, No. ۴, ۲۰۰۷, pp. ۹۱-۱۰۱.



۱۹. Kraan, D. J., "Programme Budgeting in OECD Countries", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۷, No. ۴, ۲۰۰۷, pp. ۷-۴۷.
۲۰. Küchen, T. & P. Nordman, "Performance Budgeting in Sweden", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۸, No. ۱, ۲۰۰۸, pp. ۴۹-۵۹.
۲۱. McCormack, L., "Performance Budgeting in Canada", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۷, No. ۴, ۲۰۰۷, pp. ۴۹-۶۶.
۲۲. Melkers, J. E. & K. G. Willoughby, "The State of the States: Performance- Based Budgeting Requirements in ۴۷ out of ۵۰", Public Administration Review, Vol. ۵۸, No. ۱, pp. ۱۹۹۸, ۶۶-۷۳.
۲۳. Miller, Gerald J., Hildreth W. Bartley and Rabin Jack, Performance- Based Budgeting, Westview Perss, ۲۰۰۱.
۲۴. Norman, Z., "Performance Budgeting in the United Kingdom", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۸, No. ۱, ۲۰۰۸, pp. ۷۸-۹۰.
۲۵. Robinson Marc & Jim Brumby, Does performance Budgeting Work? An analytical review of the empirical literature, International Monetary Fund, ۲۰۰۵.
۲۶. Schick, A., Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools?, OECD Journal on Budgeting, ۷ (۲), ۲۰۰۷, pp. ۱۰۹-۱۳۸.
۲۷. Shah, A., & Shen, C., A primer on performance budgeting, In A. Shah (Ed.), Budgeting and budgetary institutions, The World Bank, ۲۰۰۷.
۲۸. Shea, R. J., "Performance Budgeting in the United States", OECD Journal on Budgeting, Vol. ۸, No. ۱, ۲۰۰۸, pp. ۶۱-۷۳.
۲۹. Young, R. D., Performance based budget systems, Public Policy and Practice, ۲(۲), ۲۰۰۳, ۱۶-۱۷.