

نگارنده: ابوالفضل یوسف نژاد

حسابرس ارشد حوزه فنی و امور حسابرسی وزارتخانه ها، نهادها و موسسات دولتی

mhdmotallebi@yahoo.co.in

تلفن تماس ۸۱۴۰۴۳۸

چکیده: بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با همه رویکردهای متفاوت آن بعنوان سامانه ای که در آن دستگاه اجرائی به نسبت نیل به اهداف عملکردی مندرج در بودجه ، منابع مالی دریافت می نماید و میزان دستیابی به نتایج مطلوب و از پیش تعیین شده، معیار اختصاص اعتبار خواهد بود. بودجه در این نظام، وسیله پاسخگو نمودن و ارتقاء شفافیت و اثربخشی عملکرد مدیریت محسوب شده و ابزار اثربخشی در سیاست گذاری و تصمیم گیری می باشد. بطور طبیعی با توجه به برداشت های ناقص و متنوع از مفاهیم این نوع بودجه ریزی، مدیران دستگاه اجرائی دارای بودجه سنتی، در مقابل این تغییر انعطاف نشان نداده و در برابر آن مقاومت نامحسوس یا محسوس و حتی کارشکنی می کنند. با توجه به ظرفیت این نظام در پاسخگو نگه داشتن مدیران در رابطه با اهداف عملکردی ، برخی اشخاص تاثیرگذار و بی میل به شفافیت، سعی در سنگ اندازی در مسیر تحول به بودجه عملکردی می نمایند. با استفاده از یک راهبرد کلان برای مدیریت تغییر اشاره شده، می توان گام های مختلف این گذار را به خوبی تحلیل و شناسائی نموده و با بهره برداری از تمام امکانات و ابزارها نسبت به رفع موانع احتمالی و تسهیل مراحل اجرائی و تمهید نرم افزاری و قانونی اقدام نمود. در تعقیب این گام ، مرحله کسب توافق و حمایت اشخاص تاثیرگذار و تعیین کننده که تشکیل محیط پشتیبان تغییر و اصلاح نظام را ایفا می نماید، پیش رو خواهد بود که برای آن دو رویکرد مشارکت گرا و اعمال فشار متصور می باشد. تهیه و تنظیم برنامه و زمان بندی اجرای بودجه عملکردی، نیز از الزامات می باشد که باید در تهیه تقویم اجرائی واقعیات و نیز زمان بر و تدریجی بودن تحول مورد عنایت قرار گیرد . فراهم سازی آموزش های لازم ، برگزاری کارگاه های آموزشی ، نشست های توجیهی با اعضای موثر مجلس قانونگذاری و کمیسیون های تخصصی، سیاستگذاران، کارشناسان مرتبط و مدیران دستگاه های اجرائی، برای تفهیم مفاهیم پایه و جدید نظام نوین،

نقش برنامه ریزی استراتژیک و شاخصهای عملکرد در نظام موصوف و سازوکارهای طراحی و توسعه شاخص ها و بسیاری مطالب آموزشی دیگر با هدف کاستن سوء تفاهم، ترس و مقاومت اشخاص ذی مدخل، و همراه نمودن آنها از الزامات راهبری تحول می باشد. بازنگری و توسعه برنامه های راهبردی دستگاه های اجرایی بعنوان ابزار مؤثر در تعیین اولویت های آینده، ایجاد پیوند میان اهداف راهبردی با اهداف بودجه های سنواتی نیز باید در این مرحله مورد توجه قرار گیرد.

جهت گیری های عمده ای که کشورهای پیشرو در ایجاد و توسعه بودجه عملکردی، اتخاذ و آزموده اند، باید با لحاظ سامانه های حسابداری، ساختار قانونی نظام بودجه ریزی و سایر عوامل مورد مطالعه قرار گرفته و ضمن بومی سازی، با شرایط ویژه داخلی تطبیق داده شود. همچنین توسعه سامانه های اطلاعاتی و حسابداری پشتیبان جهت سازگاری و تطابق سامانه های موصوف با نظام نوین ضرورت خواهد داشت. پایش و گزارش وضعیت عملکرد، پیامدها و نتایج حاصل از عملکرد، برای استفاده از اطلاعات بازخوردی و اقدام بر روی آنها نیز می تواند در مسیر تحول راهگشا باشد. باید توجه داشت که ناکامی دستگاه اجرایی در دست یابی به اهداف عملکردی، لزوماً ناشی از ضعف مدیریت نبوده و از عوامل خارج از اختیار ناشی شده باشد. در این صورت اعمال جریمه می تواند عملکرد دستگاه را حتی بدتر نماید و این امر از نقاط آسیب نظام بودجه عملیاتی است. در این شرایط برای احتراز از آثار منفی ناشی از این آسیب، ارائه فرصت به مدیر دستگاه اجرایی و جبران گذشته ضرورت دارد.

.....
بودجه ریزی بر مبنای عملکرد از جمله مقوله هایی است که موضوع داوری های ناآگاهانه، متفاوت و گاه متضادی قرار گرفته است. اشکال بدبینانه این داوری ها گاه تا تلقی آن به عنوان پدیده ای محصول بحث های صرفاً نظری، بدون کارکرد واقعی و امکان پیاده سازی پیش می رود. این نوع داوری و تفکر در خصوص این رویکرد بودجه ریزی در جامعه نخبگان مالی، محاسباتی و بودجه ریزی کشور ما که عموماً در مراکز تعیین کننده در سطوح مختلف، تقویت و حمایت می شود، در همدلانه ترین حالت ممکن، به نظام بودجه ریزی عملکردی بی اعتماد بوده و آن را در ایران امری انتزاعی و دست نیافتنی، می انگارد. بی تردید دامن زدن به چنین تفکراتی، بی کشتی دست اندرکاران را نسبت به این رویکرد جدید بودجه ریزی به همراه خواهد داشت.

شهروندان جامعه‌ای که به حقوق اقتصادی خود آگاهی یافته، استیفای حقوق یادشده و اطمینان از صحت و سلامت، کارآیی و اثربخشی مصرف مالیات وصولی توسط حکمرانان امری قابل انتظار می‌نماید. چنین جامعه‌ای روش‌های غیرشفاف و سستی بودجه ریزی را برنناخته و خواستار ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط دستگاههای استفاده‌کننده از بودجه نسبت به نهاد قانونگذاری می‌باشد.

مبهرن است که شفافیت نظام مالی دولت و دموکراسی با یکدیگر پیوندی وثیق داشته و بدون داشتن مالیه عمومی شفاف نمی‌توان مردمسالاری واقعی ایجاد نمود. پدیده بودجه ریزی عملیاتی علی‌رغم ظاهر عنوان آن، موضوع مباحث بسیاری از متفکران قرار گرفته، اما کلیه تلقی‌ها از بودجه ریزی بر اساس عملکرد تقریباً در اصولی به شرح آتی با یکدیگر مشترک می‌باشند:

۱. حق حاکمیت فی الجمله از آن مردم است و حکومت شوندهگان خود حاکمان اصلی هستند، حق پاسخ خواهی باید برای مردم فراهم باشد، نخبگان حاکم و مدیران باید در برابر اعمال خود به جامعه پاسخگو باشند.

۲. پاسخگویی و پذیرش مسئولیت عملکردها

بودجه عملیاتی یا بودجه بر حسب عملکرد بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آنها را به عهده دارند تنظیم می‌شود. در تنظیم این نوع بودجه به جای توجه به کالاها و خدماتی که دولت خریداری می‌کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت‌ها و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. در بودجه عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند. ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها و عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد. برای مثال در بودجه عملیاتی مشخص می‌شود که قیمت تمام شده یک تخت بیمارستانی چقدر باید باشد و یک بیمارستان صد تختخواهی چقدر هزینه و زمان نیاز دارد. (منبع: بودجه از تنظیم تا کنترل از ابراهیمی نژاد و فرج‌وند، انتشارات سمت)

بودجه ریزی عملیاتی (یا بودجه ریزی بر مبنای عملکرد) سامانه ای متشکل از برنامه ریزی ، بودجه بندی و ارزیابی می باشد که در آن دستگاه اجرایی به میزان دستیابی به نتایج عملکردی معین شده در قانون بودجه و موافقتنامه های تفصیلی، بودجه و منابع مالی دریافت می نماید. میزان دستیابی به نتایج مطلوب و از پیش تعیین شده، معیار اختصاص اعتبار خواهد بود.

رویکردهای متفاوتی در نظام بودجه ریزی عملکردی وجود دارند، ولی همه آنها به طور مشترک روی نتایج عملکرد دستگاه های اجرایی تاکید دارند. عبارتی دستگاه اجرایی باید نسبت به اهداف عملکردی مشخص شده پاسخگو باشد.

در نظام بودجه ریزی عملکردی ، بودجه بر اساس نتایج (outcome) تهیه و تنظیم می گردد. عبارت outcome مفهومی متمایز از مفهوم (output) دارد، output به طور کلی کالا و خدمات (محصول) دستگاه اجرایی قلمداد می شود. خدمات آموزشی، خدمات انتظامی، خدمات بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، خدمات اجتماعی از این مقوله هستند. ولی مراد از outcome تغییرات و آثار ایجاد شده در افراد، ساختار اجتماعی، محیط زیست و به طور کلی محیط خارج از دستگاه اجرایی ، به موجب کالا و خدمات ارائه شده می باشد. به عنوان مثال تعداد عمل جراحی آپاندیس به عنوان خدمات درمانی output تلقی شده، و درمان کامل بیماران در اثر عمل جراحی یاد شده پیامد و نتیجه مطلوب و outcome تلقی می گردد. خدمات آموزشی به دانش آموزان در مدارس، خدمت و آثار ناشی از آن، نتیجه و پیامد عملکرد (outcome) خواهد بود.

در نظام بودجه ریزی عملکردی، سعی می شود میان اطلاعات تفصیلی عملکرد دستگاه اجرایی و تصمیمات ابلاغ و تخصیص اعتبار پیوند و ارتباط معناداری ایجاد گردد. این پیوند به روشهای مختلفی ایجاد می گردد و البته هر روشی از درجات اثربخشی متفاوتی برخوردار خواهد بود.

در بودجه عملکردی، برخلاف بودجه های سنتی مورد عمل (line-item budgets) ، اعتبار به صورت یکجا و سرجمع و بدون قید مواد و فصول هزینه تخصیص داده می شود، به طوری که امکان مانور و انعطاف در مصرف اعتبارات برای مدیران در ازاء تعهد به دستیابی به نتایج عملکردی معین شده فراهم می شود.

در نظام بودجه ریزی عملکردی، به دلیل پیوند میان اطلاعات برنامه ریزی راهبردی و تخصیص اعتبار، به چشم انداز بلندمدت، در مقایسه با سایر نظام های بودجه ریزی توجه بیشتری معطوف می گردد. اطلاعات و شاخصهای عملکردی در بودجه عملیاتی و گزارش های مالی ذی ربط مورد استفاده قرار گرفته و تخصیص اعتبارات براساس نتایج حاصله از عملکرد انجام می پذیرد .

بودجه در این نظام ، وسیله تخصیص اعتبار و کنترل هزینه های دولت نبوده و ابزار پاسخگو نمودن و ارتقاء اثربخشی عملکرد مدیریت دولتی تلقی می گردد. بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بخشی از نظام پویای سنجش عملکرد محسوب شده و تمرکز و توجه بر پاسخگویی دولت و بهبود عملکرد معطوف خواهد شد. برخلاف بودجه های سنتی که ابزار کنترل داخلی مدیریت دستگاه اجرائی می باشند، بودجه عملکردی ابزار مفیدی در سیاست گذاری و تصمیم گیری می باشد.

مدیران دستگاه اجرائی دارای بودجه سنتی، امکان انعطاف در مقابل شرایط متغیر محیطی را نداشته و در پایان سال، مانده مصرف نشده بودجه در اختیار را از دست خواهند داد. در حالیکه بودجه ریزی عملکردی امکان انعطاف را فراهم نموده و نیز انگیزه صرفه جویی را نیز در دستگاه های اجرائی تقویت می نماید.

در بودجه ریزی عملکردی مدیران دستگاه اجرائی امکان پاسخگو نگه داشتن روسای دوایر را در رابطه با اهداف عملکردی خواهند داشت.

بودجه ریزی بر مبنای عملکرد پدیده کاملاً جدیدی نمی باشد، بلکه نظام تکامل یافته و متشکل از برخی از جنبه ها و عناصر مفید سایر بودجه ریزی های تجربه شده در گذشته می باشد. این نوع بودجه، نه ابزاری برای تنبیه و تشویق بر اساس سطح عملکرد دستگاه اجرائی ، بلکه ابزاری برای تصمیم گیری و تخصیص اعتبار بر مبنای شواهد متقن می باشد. اولین شاخصه بودجه موصوف، انتقال تمرکز و توجه از اقلام ورودی (هزینه) برنامه ها به محصول، نتایج و آثار عملکرد می باشد. البته تحول به بودجه عملکردی به معنای صرف نظر نهادهای قانونگذاری و نظارتی از نظارت بر نحوه مصرف اعتبارات و کنترل هزینه ها نیست.

در برخی دولت ها تحول مذکور به تدریج صورت می گیرد تا دستگاه های اجرائی به سهولت خود را با آن تطبیق دهند و گاهی برخی دستگاه ها به استفاده از همان بودجه سنتی مورد عمل (line-item-budgets) ادامه می دهند، به اضافه اینکه اجازه و اختیار تغییر محل مصرف و جابجایی اعتبار را هم دارند.

مراحل اجرای بودجه ریزی عملکردی

- مرحله کسب توافق و حمایت اشخاص تاثیرگذار و تعیین کننده

در این مرحله باید محیط پشتیبان تغییر و اصلاح نظام بودجه ریزی و گذار به بودجه عملیاتی شکل دهی شود. برخی مدیران دستگاه اجرایی ممکن است به موجب ترس از شفافیت حاصل از استقرار این نظام و جرائم احتمالی پیش بینی شده، در مراحل گذار به نظام بودجه ریزی عملکردی، مقاومت نامحسوس یا محسوس نشان دهند که این امر از نقاط مستعد آسیب در این مرحله از فراگرد استقرار نظام یادشده می باشد. شکل دهی محیط حمایت کننده، مستلزم تغییر نگرش اشخاص ذی مدخل و ساختارهای قانونی بعنوان بخشی از محیط یادشده خواهد بود.

برای این مرحله دو رویکرد قابل تصور است: رویکرد بالا به پایین به دنبال اجبار به مشارکت دستگاه های اجرایی از سوی نهاد قانونگذاری و مصوبات و بخشنامه های الزام آور روی می دهد. رویکرد پایین به بالا کند تر از رویکرد اخیرالذکر می باشد، که ابتدا با کسب حمایت و توافق اشخاص تعیین کننده و تاثیرگذار و دستگاه های اجرایی داوطلب در مشارکت به اجرای پایلوت و آزمایشی آغاز و سپس با گسترش تدریجی بودجه عملکردی در سراسر کشور فراگیر می گردد. در صورت اتخاذ رویکرد دوم، ابتدا باید با استفاده از معیارهایی خاص، تصمیم به انتخاب دستگاه های اجرایی برای اعمال آزمایشی بودجه عملیاتی گرفت. در این صورت صعوبت و سهولت اندازه گیری عملکرد دستگاه اجرایی می تواند یکی از معیارهای انتخاب دستگاه اجرایی داوطلب باشد. بعنوان مثال دستگاههایی مانند آتش نشانی، نیروی انتظامی، راه و ترابری خدمات و فعالیت های کمیت پذیرتری نسبت به دستگاه های ارائه کننده خدمات اجتماعی دارند. همچنین میزان رقبت و پذیرش دستگاه اجرایی برای اجرای داوطلبانه بودجه عملکردی، حجم ریالی اعتبار دستگاه اجرایی و تجربه و آشنایی و تجربه آن با سنجش عملکرد معیارهای مفید دیگری در این انتخاب خواهند بود.

در این رویکرد دوم، نظام بودجه ریزی دوگانه بوده و برخی دستگاه ها به اجرای بودجه معمولی line-item budgets ادامه داده و بعضی نیز در اجرای بودجه عملیاتی با استفاده از شاخص های عملکردی بر روی نتایج حاصله و مطلوب عملکرد (outcomes) تمرکز می نمایند.

برخی اشخاص نیز از استقرار نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد احساس تهدید می نمایند. زیرا تصور می کنند که نتایج نامطلوب عملکرد دستگاه اجرایی متبوع آنها زمینه ساز اعمال جرائمی مانند کاهش نیروی انسانی، کاهش اعتبار و احیاناً حذف برنامه مربوط می گردد. اشخاص یادشده در سطوح متفاوت سازمانی از عواقب شفافیت

حاصل از بودجه عملیاتی هراسناک بوده و درصدد ایجاد موانع و تاخیر در فرآیند انتقال به نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می باشند. بنابراین جلب توافق، پشتیبانی و حمایت اینگونه اشخاص در امر بودجه عملیاتی ضروری خواهد بود. برخی از آنها شاخص های عملکردی را «مشق روی کاغذ» محسوب نموده و از آنها در بهبود عملکرد دستگاه متبوع خود بهره نمی گیرند. در صورت عدم حمایت صاحب منصبان تاثیر گذار، نهاد قانونگذاری قادر به درک اهمیت اطلاعات عملکردی نخواهد بود و اعتقاد و باور خود را به بودجه عملکردی از دست داده و کماکان به بودجه غیرعملیاتی اعتماد و اکتفا خواهد نمود.

• تهیه و تنظیم برنامه و زمان بندی اجرای بودجه عملکردی

تهیه برنامه زمان بندی یا تقویم اجرایی دقیق موجب انتظام امور و تسهیل عبور از نظام فعلی به سوی سامانه جدید بودجه ریزی عملکردی می گردد. بدیهی است که تقویم مذکور باید مبتنی بر واقعیات بوده و مشخص نماید چه موقع مطالب آموزشی و رهنمودهای اجرائی در اختیار دستگاه های ذی ربط قرار گیرد. چه زمانی دستگاه ها بودجه پیشنهادی خود را ارائه می نمایند. چه موقع جلسات بررسی و رفع ابهام از بودجه پیشنهادی برگزار می گردد. پیش نویس بودجه چه زمانی برای تصویب به هیات دولت ارسال می گردد. چه زمانی بودجه به طور رسمی تصویب و برای اجرا ابلاغ می گردد. این موضوع باید مورد توجه قرار گیرد که فرآیند بودجه ریزی عملکردی امری طولانی مدت، زمان بر و تدریجی خواهد بود. برخی دولت ها برای ایجاد محیط پشتیبان و آموزش بدنه کارشناسی مدت نسبتاً زیادی را در این فرآیند منظور می نمایند و در بعضی کشورها تقویم اجرایی هفت ساله برای استقرار کامل نظام مورد بحث در دستگاه های دولتی پیش بینی می گردد. تجربه سایر کشورها نشان داده که حداقل یک سال زمان برای شناسایی و تعیین برنامه های دستگاه اجرائی و طراحی و توسعه شاخص های عملکردی قابل اطمینان، معتبر و مربوط مورد نیاز می باشد. البته واقعیت این است که وسعت قلمروی دولت نیز در تعیین زمان موثر خواهد بود. اندازه دستگاه اجرائی، میزان پیچیدگی سامانه های اطلاعاتی موجود، ضرورت بسترسازی و تصویب الزامات قانونی، وسعت اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در مقیاس کامل و یا پایلوت، نیز بر برنامه زمانی اجرای نظام یادشده اثرگذار خواهد بود. البته باید وضعیت داخلی کشور نیز در این مرحله لحاظ گردد. انتخاب هر یک از رویکردهای اجرایی یادشده معایب و مزیت هایی دارد، به طوری که در این رویکرد پایلوت با بهره برداری از اطلاعات بازخوردی، اشکالات نظام نمایان شده و با تحمل هزینه بسیار کم تر، فرصت رفع نارسائی ها فراهم شده و از اشتباهات

احتمالی و پرهزینه جلوگیری خواهد شد. در رویکرد اجرای سراسری در مقیاس کل کشور، زمان استقرار نظام جدید کمتر خواهد بود. یکی از معایب اتخاذ رویکرد اجرایی پایلوت، راهبری دو نوع سامانه بودجه ریزی (جاری و عملکردی) موجب ایجاد اشکالاتی خواهد شد. شایان ذکر است فضای پشتیبان و شدت مقاومت های احتمالی نیز در مراحل مختلف دو رویکرد اجرایی متفاوت خواهد بود.

- فراهم سازی آموزش های لازم

برگزاری دوره های آموزش به شیوه کارگاهی، نشست های توجیهی با اعضای موثر مجلس قانونگذاری و کمیسیون های تخصصی، سیاستگذاران، کارشناسان مرتبط و مدیران دستگاه های اجرایی، برای تفهیم مفاهیم پایه ای و جدید نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، نقش برنامه ریزی استراتژیک و شاخصهای عملکرد در نظام موصوف و سازوکارهای طراحی و توسعه آنها و بسیاری مطالب آموزشی دیگر با هدف کاستن سوء تفاهم، ترس و مقاومت اشخاص ذی مدخل از الزامات راهبری فرآیند بودجه ریزی عملیاتی می باشد. تهیه و انتشار جزوات آموزشی، رهنمودهای اجرایی، معرفی و آموزش نحوه تکمیل فرم های بودجه ای جدید و مورد عمل که باید توسط دستگاه های دولتی تکمیل گردند، ارائه خدمات مستمر مشاوره فنی، حین اجرای فرآیند، به متقاضیان در این راستا قابل ارزیابی خواهد بود. توانمندسازی اشخاص ذیمدخل در اجرای بودجه عملکردی از چنان اهمیتی برخوردار است که در صورت غفلت از آن، نه تنها بودجه عملیاتی محقق نخواهد شد، بلکه آسیب ها و خسارات هنگفتی از ناحیه بلااثر نمودن سامانه بودجه ریزی معمول، متوجه دستگاه های اجرایی خواهد گردید.

- بازنگری و توسعه برنامه های راهبردی دستگاه های اجرایی

برنامه ریزی راهبردی ابزار بسیار مهمی برای تصمیم گیری آگاهانه و تعیین اولویت های آینده می باشد. با وجود اینکه برنامه ریزی راهبردی میان برخی کشورها رایج شده، ولی هنوز ایجاد پیوند میان اهداف برنامه ریزی راهبردی اهداف بودجه های سنواتی کار دشواری می نماید. بودجه ریزی عملیاتی ظرفیت ایجاد این پیوند مهم را دارا می باشد. برنامه های راهبردی دستگاه های اجرایی نقش پایه ای در بودجه ریزی استراتژیک کشور داشته و زمینه مناسبی برای تصمیم گیری بودجه های سالانه

فراهم می نمایند. به بیان دیگر اعتبارات بودجه دستگاه اجرائی منابع لازم برای اجرایی نمودن برنامه راهبردی آن دستگاه می باشد. برای اجرایی نمودن هر یک از راهبردهای تعیین شده، دستگاه اجرائی برای دستیابی به اهداف، مخارجی را تشخیص داده و گزینه های راهبردی خود را اولویت بندی می نماید. نهاد قانونگذاری نیز، اعتبار اجرای راهبرد معین را به صورت یکجا و سرجمع و البته به همراه مجموعه ای از انتظارات عملکردی از دستگاه اجرائی منظور می نماید. لازم به ذکر است شیوه منحصر به فردی برای برنامه ریزی راهبردی وجود ندارد و تقریباً فرآیند آن در هر سطحی (در سطح دستگاه اجرائی یا واحدی از آن، در سطح برنامه ای معین و یا حتی در سطح کل جامعه، بخش، شهرستان، شهر و استان) قابل اجرا می باشد. صرف نظر از شیوه و سطح اجرا، برنامه ریزی راهبردی به چهار پرسش عمده پاسخ می دهد:

۱. در حال حاضر در کدام موقعیت قرار داریم؟

۲. در آینده به کدام موقعیت می خواهیم برسیم؟

۳. چگونه به آن موقعیت نائل می شویم؟

۴. چگونه پیشرفت را اندازه گیری می کنیم؟

سازمان هایی که قبلاً برنامه ریزی راهبردی و شاخص های عملکردی مربوطه را طراحی و تجربه نموده اند، آمادگی بیشتری در بازبینی و توسعه برنامه های راهبردی خود خواهند داشت و انجام این مهم قبل از ورود به بودجه ریزی عملکردی، در خصوص دستگاههایی که نسبت به برنامه ریزی راهبردی اقدام ننموده اند، موکداً توصیه می گردد.

• طراحی و توسعه بودجه و تخصیص منابع

دولت هایی که سامانه بودجه ریزی بر اساس عملکرد را آزموده اند، جهت گیری های متفاوتی را در ایجاد و توسعه بودجه عملکردی تجربه نموده اند، که سه جهت گیری عمده در این زمینه قابل ذکر می باشد:

۱. جهت گیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت / بودجه بندی بر مبنای هزینه واحد (Activity-Based Costing/Unit Cost Budgeting) که شامل اقداماتی به شرح آتی می باشد:

- پیوند دادن فعالیتها و راهبردها به نتایج مطلوب عملکردی (outcomes پیامدها)

- اولویت بندی راهبردها

- تعیین هزینه های عملی نمودن فعالیت ها یا راهبردهای تعیین شده. و

- بودجه بندی بر مبنای سطوح عملکردی مطلوب

تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای تعیین بهای تمام شده خدمات دستگاه اجرائی، شامل هزینه های مستقیم کارکنان (حقوق، مالیات، بیمه بیکاری، حق ماموریت و سایر مزایا)، مواد (ملزومات، چاپ و ...) و نیز هزینه های غیر مستقیم و سر بار اداری (اجاره، استهلاك تجهیزات، هزینه بهره، تعمیر و نگهداری، تعمیرات ساختمان، هزینه خدمات عمومی) به کار می رود. حاصل جمع اقلام هزینه مذکور، قیمت تمام شده فعالیت را تشکیل می دهد. شایان ذکر است دقیق ترین شیوه محاسبه هزینه واحد فعالیت در چارچوب این رویکرد استفاده از حسابداری قیمت تمام شده (full-cost accounting) خواهد بود

۲. بودجه پایه به همراه پاداش عملکردی (Base Budget with Performance Incentives)

برخی دولت ها در راستای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، این جهت گیری را اتخاذ کرده اند که در آن پاداش دستیابی به انتظارات عملکردی مشخصی را به بودجه پایه تخصیص یافته می افزاید. در صورت برآوردن انتظارات پس از ارزیابی، مبادی ذی ربط افزایش بودجه ای مربوطه را بعنوان پاداش تخصیص می دهند.

۳. بودجه عملیاتی بر مبنای برنامه (Program-Based Performance Budgeting).

باور برخی دولت های محلی و ایالتی ایالات متحده بر این است که ساختار برنامه ای تجانس بیشتری با بودجه ریزی عملکردی دارد. یعنی عملکرد مطلوب دستگاه اجرائی بر حسب برنامه های فراگیر و خطوط وظیفه ای (مثل آموزش، توسعه اقتصادی) تعریف می گردد، نه بر حسب واحدهای دستگاهی. برنامه های یادشده نمایانگر انواع خدماتی هستند که دولت ارائه می نماید. بعنوان مثال یکی از ایالات آمریکا اقدام مشابهی نموده و تمام هزینه های خود را در قالب برنامه هایی طبقه بندی نموده است.

برنامه ها از مجموعه فعالیت های دپارتمان های مختلف تشکیل می گردند که پیامدها و نتایج مطلوب عملکردی مشترکی (common intended outcomes) دارند. بعنوان نمونه برنامه « آب های زیرزمینی » برای طبقه بندی اعتبار بودجه ای ۶ دپارتمان ذی ربط در دستگاه های اجرائی مربوط به محیط زیست، بهداشت، کشاورزی و منابع طبیعی تعریف گردیده است که از فعالیت تمام این دپارتمان ها نتیجه مشترکی حاصل می گردد. قدم های بعدی فرآیند بودجه ریزی در این ایالت عبارتست از:

- تعیین اهداف و شاخص های هر یک از برنامه های مشخص شده

- تعیین راهبردها / فعالیت های مورد استفاد برای دستیابی به هر یک از اهداف

- تعیین اعتبار بودجه ای هر یک از راهبردها / فعالیت های مذکور، به گونه ای که میزان کمی کار انجام شده توسط اعتبار اعطایی قابل مشاهده باشد.

- نمایش ارتباط میان هزینه ها، فعالیت ها و اهداف

۴. بودجه ریزی سرمایه گذاری (Investment Budgeting). البته این رویکرد به میزان سه جهت گیری ذکر شده رایج نبوده، ولی تمایل و گرایش به این رویکرد، بویژه در سال های اخیر، رو به تزاید گذاشته است. بودجه ریزی سرمایه گذاری همانند بودجه ریزی عملیاتی روی پیامدها و نتایج مطلوب عملکرد (outcomes) توجه دارد. تفاوت آنها این است که بودجه ریزی عملیاتی مبتنی بر هزینه نتایج مطلوب بوده، ولی بودجه ریزی سرمایه گذاری بر نرخ مورد انتظار بازگشت سرمایه، با احتساب هزینه های بلند مدت و منافع حاصله قرار گرفته است. در ایالت تگزاس به این رویکرد به عنوان قدم منطقی توسعه تکاملی سامانه برنامه ریزی راهبردی و بودجه ریزی عملکردی نگاه می شود. در حقیقت ریشه تاریخی آن برمی گردد به سال ۱۹۹۵ که دستگاه قانونگذاری ایالت مذکور، دستگاه متصدی برنامه ریزی و بودجه را موظف به طراحی و تعبیه ابزاری برای دخالت دادن و وارد کردن مفهوم بودجه ریزی سرمایه گذاری در فرآیند تخصیص اعتبارات بودجه ای برای سال مالی ۱۹۹۸-۱۹۹۹ نمود.

• توسعه سامانه های اطلاعاتی و حسابداری پشتیبان

اغلب کشورها پس از تجربه بودجه ریزی عملکردی، متوجه عدم سازگاری و تطابق سامانه های حسابداری و بودجه ریزی شده اند. وقتی سامانه حسابداری می گوید ماه گذشته چه میزان اعتبار صرف حقوق و ماموریت شده، احتمالاً قادر نخواهد بود میزان اعتبار مصرف شده برای فعالیت های برنامه ای خاص را ارائه نماید. برای مرتفع نمودن این عدم هماهنگی باید از حسابداری برحسب مراکز هزینه (cost centers) استفاده نمود. در این صورت حساب های مستقل هر یک از برنامه های راهبردی و فعالیت ها در بودجه و هزینه هر یک از مراکز هزینه از هم تفکیک شده و قابل ردگیری خواهد بود. حسابداری برحسب مراکز هزینه، مبلغ هزینه مستقیم و ماهانه مراکز را به دقت ارائه داد. آشکار است که کدینگ اقلام هزینه در سامانه حسابداری مربوط به بودجه ستی (line-item budgets) در نظام بودجه ریزی عملکردی قابل ردگیری نمی باشد.

- **پایش عملکرد و گزارش نمودن پیامدها و نتایج حاصل از آن**

وقتی اعتبارات تخصیص می یابد، تجزیه و تحلیل ادواری اطلاعات عملکردی برای تعیین انحراف یا عدم انحراف عملکرد ضروری خواهد بود. در این راستا، در مراحل طراحی سامانه مراقبت و پایش عملکرد دستگاه اجرائی باید به سوالات ذیل الذکر پاسخ مناسب داده شود:

- آیا نتایج مورد انتظار (intended outcomes) بدست می آید؟

- روند داده ها، بهبود عملکرد را نشان می دهند یا افت آن را؟

- چگونه عملکرد دستگاه یا برنامه با معیار عملکرد، اهداف یا عملکرد مشابه سایر دستگاهها یا برنامه ها قابل مقایسه می باشد.

- چه عوامل خارجی می توانند بر عملکرد اثرگذار باشند؟

- برای بازگرداندن عملکرد انحرافی به مسیر صحیح آن چه اقدامی در حال انجام می باشد؟

شناسایی دقیق علل مغایرت عملکرد به خصوص در مقایسه با موارد مشابه در سایر برنامه ها و یا دستگاه های اجرائی بسیار حیاتی خواهد بود. البته تفاوت عملکرد از عوامل گوناگونی مثل سطح خدمات متفاوت، اطلاعات آماری متفاوت، تفاوت مشتریان و تفاوت فناوری و... ناشی گردد. ذکر این حقیقت ضروری است که در صورتی که سامانه

گزارشگری عملکرد با سامانه های اطلاعاتی مدیریت (MIS) management information systems موجود در دستگاه اجرایی یکپارچه شده باشد، پایش عملکرد دستگاه و برنامه ها کار سختی نخواهد بود. استقرار سامانه یکپارچه پایش پیامدهای عملکرد (Performance and Outcomes Reporting and Monitoring System) امکان مدیریت داده های عملکردی دستگاه های اجرایی سراسر کشور و تهیه گزارش های عملکردی در اشکال مناسب را فراهم می نماید. داده های این بانک اطلاعاتی برای بلند مدت قابل حفظ و نگهداری خواهد بود و با کاربرد آنها می توان شاخص های عملکردی و اهداف مربوط به دوره های مختلف را با هم مقایسه نمود.

وقتی روش گزارشگری متناسب با نظام بودجه ریزی عملکردی تغییر کند، باید مخاطبان و استفاده کنندگان گزارش های عملکردی و میزان و نوع اطلاعات عملکردی مورد نیاز، و دوره های گزارش دهی به آنان نیز مشخص گردد.

• اقدام بر روی نتایج و پیامدهای حاصل از عملکرد

سنجش عملکرد به تنهایی کافی نمی باشد و باید اقدامی مناسب صورت داد. اغلب پاداش هایی برای دستگاه های اجرایی منظور میگردد تا آنها را در بهبود خدمات خود ترغیب نماید. پاداش هایی به صورت افزایش اعتبارات، افزایش اختیارات دستگاه اجرایی، افزایش امکان انعطاف در مصرف اعتبار، معافیت دستگاه از برخی الزامات گزارشدهی، اعطاء پاداش به کارکنان یا صور دیگر. متأسفانه تجربه نشان داده که غالباً ارتباط میان بودجه و عملکرد درست و شفاف تبیین نگردیده است. به عبارتی ناکامی دستگاه اجرایی در دست یابی به اهداف عملکردی، لزوماً ناشی از ضعف مدیریت نبوده و از یک مشکل غیر قابل کنترلی ناشی شده باشد. در این صورت جریمه کاهش اعتبار می تواند عملکرد دستگاه را حتی بدتر نماید. این امر از نقاط آسیب نظام بودجه ریزی موضوع گزارش می باشد. در این شرایط برای احتراز از آسیب مزبور، باید به مدیر دستگاه اجرایی فرصت ارائه توضیحات و دفاعیات به عنوان بخشی از فرآیند گزارش عملکرد داد. تصمیم گیران و متصدیان امور بودجه باید دلایل ضعف در مدیریت را قبل از هرگونه اقدامی مورد بررسی قرار دهند. علاوه بر جریمه کاهش یا محدود نمودن اعتبار، جریمه هایی مانند کسر حقوق مدیریت، کاهش اختیارات مدیریت دستگاه اجرایی، الزام به تهیه برنامه های ترمیمی، حذف اعتبارات، کاهش کارکنان و موارد دیگر قابل اعمال می باشد.

منابع مورد استفاده: بودجه از تنظیم تا کنترل (ابراهیمی نژاد، فرج وند) انتشارات سمت

Resources:

Performance Budgeting- GOVERNMENT OF ALBERTA

(An Overview For Workshop Participants)

برای مطالعه بیشتر به منابع ذیل مراجعه فرمائید

Anderson, Bridget. "Performance Accountability System: Identifying Services and Costs." *KPMG Government Services Newsletter*, May 1993.

Axelrod, Donald. *Budgeting for Modern Government*. New York: St. Martin's Press, 1988.

Canary, Hal W., Jr. "Linking Strategic Plans with Budgets." *Government Finance Review*, April 1992, pp.21-24.

Carter, Karen. "The Performance Budget Revisited: A Report on State Budget Reform." *Legislative Finance Papers*, February 1994.

Catawba County, North Carolina. *Summary of Reinventing Government*, unpublished.

1993. Cavanaugh, James L. and Koelsch, John M. "Strategic Budgeting." *MIS Report*, Volume 25, Number 8, August

کلید واژه ها: پاسخگویی، شفافیت، بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، اثربخشی، نتیجه و پیامد عملکرد (outcome)، محصول (output)، مدیریت تحول، آسیب شناسی