

## مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه‌یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا)

جعفر باباجانی<sup>۱</sup>، \*سهراب استا<sup>۲</sup>

۱. استاد گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه ایلام.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۸/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۶/۱

## A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries (A case study of: Canada)

J. Babajani<sup>1</sup>, S. Osta<sup>2\*</sup>

1. Professor of Accounting, Allameh Tabatabai University, Iran.

2. PhD. Student, Member of the Scientific Board of Accounting Ilam University, Iran.

Received: 2015/8/23

Accepted: 2015/11/21

## Abstract

Due to the numerous environmental complications and the existence of numerous factors affecting managers' decision making and the necessity of reductions in the government's current expenses, the issue of efficiency has become the primary focus of organizations and based on the fourth development plan, performance-based budgeting has attracted the attention of governments and organizations. In performance-based budgeting, classifying operations is done so that goals are specified more clearly, the budgeting evaluation is easier and is related to its cost analysis and output is paid adequate attention to. The main goal of performance-based budgeting is the modification of public sector's management and increasing the efficiency of its costs. This study is presented in three main parts. The first part presents the theoretical underpinnings and the literature of performance-based budgeting. The second part deals with the notion of performance-based budgeting in countries such as Canada and Iran. The third chapter then presents measures taken in relation to performance-based assessment and suggestions for its implementation.

## چکیده

امروزه به دلیل پیچیدگی‌های فزاینده محیطی و وجود متغیرهای بی‌شمار و مؤثر در فرایند تصمیم‌گیری مدیران و نیاز به کاهش هزینه‌های جاری دولت، موضوع افزایش بهره‌وری، کانون توجه کلیه سازمان‌های دولتی قرار گرفته و بنابر قانون برنامه چهارم توسعه، بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به شدت مورد توجه دولت و سایر سازمان‌ها قرار گرفته است. در بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه آسان‌تر بوده و در روش هزینه‌یابی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. این مطالعه در سه بخش کلی ارائه شده است: بخش اول، مبانی نظری بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و پیشینه پژوهش را بیان می‌کند. در بخش دوم، مفهوم بودجه‌بندی عملکرد و همچنین بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به ترتیب در کشور کانادا و ایران ارائه می‌شود و در بخش سوم، اقدامات انجام شده در خصوص بودجه‌بندی عملکرد و پیشنهاد در خصوص اجرای آن ارائه می‌شود.

**Keywords:** Performance-Based Budgeting, Barriers, Canada.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، موانع به کارگیری، کانادا.

**JEL Classification:** M48, M14

طبقه‌بندی موضوعی: M14, M48

## مقدمه

واژه بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد برای اولین بار در دولت مرکزی آمریکا در حدود ۵۵ سال قبل به کار گرفته شد. کشورهای دیگری نیز این نوع بودجه‌بندی را برگزیده‌اند اما الگوی مورد استفاده میان کشورهای جهان یکسان نیست بودجه‌بندی عملیاتی فرایند پیچیده‌ای است که اجرای آن چند سال به طول می‌انجامد. در ایران از سال ۱۳۸۵ مرحله اول آن به اجرا درآمد 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. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد تأثیر بسزایی در کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد داشت به طوری که ارتباط کاملاً شفاف و روشنی بین نتایج عملکرد و اعتبارات هزینه شده برقرار خواهد گردید و این موجب می‌گردد اعتبارات به صورت هدفمند به فعالیت‌های هر سازمان اختصاص یابد و امکان پایش عملیاتی و انتظار دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم می‌سازد. در ایران مرحله اول اجرای بودجه‌ریزی عملکرد در قالب تعریف مجدد برنامه‌ها و فعالیت‌ها، تعیین شاخص‌های عملکرد و تعیین هزینه واحد، در بودجه سال ۱۳۸۵ به اجرا درآمد.

در شروع مرحله دوم به استناد الزام قانونی مندرج در ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم، تمامی دستگاه‌های اجرایی موظفند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند (قادری، ۱۳۸۵).

در این مطالعه نحوه اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در ایران و کانادا مورد مقایسه قرار می‌گیرد، که به شرح زیر سازمان یافته است:

۱. مبانی نظری بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و پیشینه پژوهش،
۲. مفهوم بودجه‌بندی عملکرد،
۳. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در کشور کانادا،
۴. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در ایران و موانع اجرای آن،
۵. نتیجه‌گیری حاصل از مطالعه موردی کشور کانادا.

## مبانی نظری بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و

## پیشینه پژوهش

مهم‌ترین ویژگی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است به عبارت دیگر عملکرد خوب مورد تشویق قرار می‌گیرد و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود لذا برای تحقق این امر لازم است شاخص‌های عملکرد مشخص شده و به گونه‌ای که قابل عملیاتی شدن از سوی مدیران باشد، تعریف گردند. به عبارتی می‌توان گفت بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد فرایندی است که با تأکید بر فعالیت‌ها و برنامه‌ها و مدیریت عملکرد این امکان را فراهم می‌سازد که تصمیم برای تخصیص یا عدم تخصیص اعتبارات تا حدود زیادی بر اساس کارایی و اثربخشی خدمات ارائه شده صورت بگیرد بدان معنا که میزان مشخصی از اعتبارات هزینه شده در هر برنامه بایستی مجموعه‌ای معین از هدف‌ها را محقق سازد.

نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد حول دو محور "ارتباط بین شاخص عملکرد و ارزیابی" و "ارتباط بین بودجه و نتایج" می‌چرخد که در چارچوب آن، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخص با عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند (قدیم پور، ۱۳۸۸).

در ایران مدیریت بخش اعظمی از منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در وضعیت مردم آثار اساسی دارد و مدیران بخش دولتی در این میان نقش بسیار مهمی را در ترکیب منابع برای تحقق اهداف سازمانی و دولتی بر عهده دارند و در راستای عملکرد خود باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند (باباجانی، ۱۳۸۷).

لازمه این پاسخگویی استفاده از ابزارهایی می‌باشد که کارایی عملیات دستگاه‌های دولتی را بالا برده و منجر به اثر بخشی بهتر منابع مصرف شده گردد. از مهم‌ترین ابزارهایی که می‌تواند مدیران را در این بخش یاری نماید استفاده از نظام بودجه‌بندی عملیاتی به عنوان ابزاری نتیجه‌گرا است که سعی در ایجاد پیوند میان منابع مصرف شده به نتایج حاصله مطلوب دارد (السعدی، ۱۳۸۶).

در این بودجه‌بندی، عوامل صرفه‌جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه‌بندی اضافه می‌کند و همچنین بین کارایی و اثربخشی تمایز قائل می‌شود. در کارایی، استفاده مفید از منابع مورد نظر است در حالیکه اثر بخشی با عملکرد مرتبط است. در این بودجه‌بندی طبقه‌بندی عملیاتی به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر تبیین می‌شوند، ارزیابی بودجه ساده‌تر انجام می‌پذیرد و در روش هزینه‌بندی آن ارتباط بین داده و ستانده

توجه به برنامه‌ریزی استراتژیک و فعالیت‌های به‌گزینی است. موفقیت اصلاحاتی از قبیل بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد مستلزم تغییر ساختار سازمانی و کل فرهنگ بودجه‌بندی هستند.

کردیچه (۱۳۸۵)، در مطالعه خود در ۳ بخش بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را مورد بررسی قرار داده است. در بخش اول به تعاریف و واژه‌های مهم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد پرداخته و سپس در بخش دوم مبانی و اصول بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد تشریح شده، در بخش سوم نیز کاربرد نظام بودجه‌بندی عملکرد در ایران ارائه شده است.

فضلی و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه کارهای لازم جهت کاهش موانع پرداختند. آن‌ها شاخص‌های تأثیرگذار در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی از قبیل عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی و رتبه‌بندی آن‌ها را از طریق پرسشنامه مورد آزمون قرار دادند. یافته‌های این مطالعه بیانگر وجود رابطه بین عوامل مدیریتی بود.

ملکی و همکاران (۱۳۸۸)، به مطالعه تطبیقی سنجش نمودار سازمانی در ایران و کشورهای توسعه یافته پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر استفاده کشورهای توسعه‌یافته از معیارهای عملکرد مناسب، مدل‌های ارزیابی عملکرد و بهره‌وری از نتایج سنجش عملکرد و در تصمیم‌گیری بودجه‌ای می‌باشد.

طلایی زواره (۱۳۸۹)، به بررسی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی وزارت آموزش و پرورش پرداخت، نتایج این پژوهش با شناسایی برون داده‌های دفتر برنامه‌ریزی و تألیف کتاب‌های درسی عمومی و نظری، قیمت‌تمام‌شده را محاسبه کرده است.

توکی و اعتمادی (۱۳۸۶)، به بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیر مجموعه وزارت نفت پرداختند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌بندی نقش قابل توجهی در دسترسی مدیران به اطلاعات مرتبط با شغل دارد و منجر به بهبود عملکرد آن‌ها می‌شود.

ابراهیمی‌قزانی و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند، آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به الزامات خاصی نیاز دارد که در صورت فراهم نبودن الزامات مذکور همواره احتمال شکست در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارد.

مورد توجه قرار می‌گیرد. مهم‌ترین هدف این بودجه‌بندی اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است (قادری، ۱۳۸۵).

ویژگی اساسی این اصلاح عبارت‌اند از:

- ارزیابی پاسخگویی مسؤولان و مدیران دستگاه‌های اجرایی بر اساس معیار دستاوردهای فعالیت‌های آنان، تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق انعقاد قرارداد و مبادله موافقت‌نامه بین مدیران و مسؤولان دستگاه‌های اجرایی،  
- دادن اختیار لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای تولید محصول یا ارائه خدمت،

- ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنای قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص.

سایر اهداف دیگری که می‌توان برای بودجه‌بندی عملکرد بیان کرد عبارت‌اند از:

- تخصیص منابع و اعتبارات بر مبنای عملکرد، تعیین نتایج سنجش‌پذیر و مورد انتظار از تخصیص اعتبار، امکان نظارت مؤثر بر اجرای بودجه، امکان پاسخگویی بر مبنای اصول و عملکرد، بهبود روابط با مردم از طریق انتشار اطلاعات صریح و روشن در باره برنامه‌های عمومی.

- برای این که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، به اهداف خود دست یابد لازم است تا ملاحظاتی هنگام اجرای آن لحاظ شود. به بیان دیگر پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به الزامات خاصی نیاز دارد که در صورت فراهم نبودن این الزامات همواره احتمال شکست در پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد وجود دارد. این پیاده‌سازی ممکن است با مشکلاتی به شرح زیر مواجه شود:

- فقدان رهبری و تعهد در سراسر سازمان،
- عدم استمرار در تمرکز اصلاحات در کل سازمان،
- عدم وجود منابع کافی از قبیل زمان،
- پول و پرسنل برای پیاده‌سازی تلاش‌های اصلاحی،
- فقدان رویی و پایایی اندازه‌گیری‌ها،
- فقدان مشوق‌ها و تنبیه‌ها به ترتیب برای به‌کارگیری و عدم به‌کارگیری اصلاحات.

به طور کلی برای پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملکرد، دولت نیاز به اطلاعات و تخصص دارد تا فعالیت‌ها و ستانده‌ها را به واحدهای استاندارد تجزیه نماید، سپس باید هزینه‌ها را به این واحد‌ها اختصاص دهد و ظرفیت اندازه‌گیری نتایجی را که هر واحد ایجاد نموده است، به دست آورد.

مهم‌ترین الزامی که در این بودجه‌بندی بر آن تأکید می‌شود، تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سیستم‌های بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد با

سایل رامدحان<sup>۲</sup> (۲۰۰۲)، به بررسی بودجه‌بندی و اقدامات گزارش‌دهی در دستگاه‌های دولتی کشور بحرین پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که بودجه‌بندی مهم‌ترین مؤلفه سیستم حسابداری در دولت است که بر مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده می‌باشد.

ناتالی و مارگینسون<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، به بررسی انطباق انعطاف‌پذیری بودجه با کنترل بودجه‌ای آن‌ها به نقش بودجه‌بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف‌پذیری مدیریت با شرایط مذکور پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که روش بودجه‌بندی یکپارچه برای تشریح راه‌هایی که در آن یک سازمان در صدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است، بکار گرفته می‌شود.

### مفهوم بودجه‌بندی عملکرد

طراحی اولیه بودجه‌بندی عملکرد در ایالات متحده آمریکا و در دهه ۱۹۵۰ ارائه شد و در ادامه، رطی دو دهه ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰، مورد استقبال کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه قرار گرفت (تاندلبرگ<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹).

از آغاز، بودجه‌بندی عملکرد به عنوان یک ابداع و نوآوری به منظور تحول در نظام بودجه‌بندی معرفی شد. این نوع بودجه‌بندی در وهله اول، نتایج را کانون توجه می‌داند، در حالی که بودجه‌بندی ورودی محور (سنتی) بر سطوح افزایشی تأمین مالی متمرکز است (دولت آلبرتا<sup>۵</sup>، ۱۹۹۸).

بودجه‌بندی عملکرد از اصطلاحاتی مانند وظیفه، هدف و مقصد برای تشریح دلایل خروج پول استفاده می‌کند. این راهی برای دستیابی به مقاصد خاص مبتنی بر اهداف برنامه و نتایج اندازه‌گیری شده است. کلید درک بودجه‌بندی عملکرد در بطن عبارت "نتیجه"<sup>۶</sup> نهفته است (یانگ<sup>۷</sup>، ۲۰۰۳).

با این رویه، کل چارچوب برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی، مبتنی بر نتیجه خواهد بود. مطابق تعریف جامع‌تری که توسط سیگال و سومرز<sup>۸</sup> (۲۰۰۲) ارائه شده است، بودجه‌بندی عملکرد حاوی سه عنصر نتیجه (پیامد نهایی)، راهبرد (راه‌های مختلف برای دستیابی به پیامد نهایی)، و فعالیت یا خروجی‌ها (مواردی که برای دستیابی به پیامدهای نهایی انجام می‌شود) است. علاوه بر این، سیگال و سومرز به این نکته پی بردند که در این چارچوب رابطه‌ای بین استدلال‌های زیربنایی انجام

محمدی و کریمی (۱۳۹۱)، به بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عدم استفاده از سیستم بهای تمام‌شده و عدم وجود قوانین و مقررات الزام‌آور در استقرار و به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در بین مدیران شرکت‌ها و عدم وجود نظام ارزیابی مبتنی بر عملکرد در بین مدیران شرکت‌های دولتی، از موانع استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت‌های دولتی می‌باشد. عباسی و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی زیر ساخت‌های فناوری اطلاعات برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند، نتایج پژوهش حاکی از اینکه هر چقدر زیر ساخت‌های فناوری اطلاعات توسعه یابد، میزان فرایند استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد میسرتر می‌شود.

محمودی (۱۳۸۶)، در پژوهشی تحت عنوان "مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم برای کاهش موانع" نشان داد که علت موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی شامل: عوامل محیطی ۲۷ درصد و عوامل فنی ۳۹ درصد و عامل انسانی ۳۱ درصد می‌باشد.

اسعدی (۱۳۸۶)، به شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه پرداخت. نتیجه پژوهش وی نشان داد که توانایی کمی و کیفی در گمرک به عنوان مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی نگردید اما عدم توانایی کافی در ارزیابی عملکرد، عدم توانایی فنی، عدم وجود اختیارات رویه‌ای لازم، عدم وجود اختیارات سازمانی به عنوان موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک ایران شناسایی شدند.

قدیم پور (۱۳۸۸)، نشان داد که هدف اصلی از استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی بهبود مسؤولیت پاسخگویی برنامه‌ای در برابر فرایند بودجه و تخصیص آن است. بودجه‌ریزی عملیاتی ابزار ارزشمند برای ایجاد درک بنیادی و اساسی از تلفیق میان منابع بکار گرفته شده و عملکرد ایجاد شده است.

جردن و هاگبارت<sup>۱</sup> (۲۰۰۵)، به بررسی میزان اهمیت مسؤولیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد پرداختند. نتایج نشان داد که پاسخ‌دهندگان، اهداف دولت از اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را، بهبود مسؤولیت پاسخگویی برنامه‌ای دانسته‌اند.

3. Natalie & Marginson  
4. Tandberg  
5. Alberta Government  
6. Result  
7. Young  
8. Segal & Summers

1. Jordan & Hockbart  
2. Sayel Ramadhan

رابطه مکانیکی بین اطلاعات عملکرد و تأمین منابع مالی وجود ندارد.

### بودجه‌بندی عملکرد مستقیم<sup>۱۲</sup>

این نوع بودجه‌بندی حاوی تخصیص منابع بر مبنای نتایج عملکرد است. این نوع از بودجه‌بندی عملکرد به ندرت مورد استفاده قرار گرفته است.

جدول ۱ ویژگی‌های هر یک از انواع بودجه‌بندی‌های عملکرد فوق را به صورت خلاصه ارائه می‌نماید.

بر مبنای مطالعه سال ۲۰۰۷ سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، رویکردهای اجرای بودجه‌بندی عملکرد نیز از سه منظر زیر قابل طبقه‌بندی هستند:

### از دیدگاه بازیگر اصلی اجرا: از این زاویه رویکردهای

اجرا به دو رویکرد بالا به پایین<sup>۱۳</sup> و پایین به بالا<sup>۱۴</sup> تقسیم می‌شوند. روش بالا به پایین رویکردی متمرکز است و یک دستگاه اجرایی مرکزی (مانند وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان برنامه و بودجه) وظایف تدوین، اجرا و نظارت بر اجرای اصلاحات را بر عهده می‌گیرد. در مقابل، روش پایین به بالا رویکردی غیرمتمرکز بوده و هر دستگاه اجرایی به صورت مجزا و مستقل نقش اصلی را در اجرای اصلاحات ایفا می‌نماید.

### از دیدگاه گستره تحت پوشش: با تمرکز بر محدوده

دستگاه‌های اجرایی مشمول اصلاحات، رویکردهای اجرا به دو گروه جامع<sup>۱۵</sup> و ناقص<sup>۱۶</sup> قسمت می‌شوند. در روش جامع، تمام دستگاه‌های اجرایی ملزم به تدوین اطلاعات عملکرد هستند.

جدول ۱. ویژگی انواع بودجه‌بندی عملکرد

نوع	رابطه بین اطلاعات عملکرد و تأمین مالی	عملکرد آینده یا گذشته	هدف اصلی در فرایند بودجه
نمایشی	بدون ارتباط	هر دو مورد	پاسخگویی
با اطلاع از عملکرد	رابطه ضعیف و غیرمستقیم	هر دو مورد	برنامه‌ریزی و پاسخگویی
مستقیم	رابطه قوی و مستقیم	عملکرد گذشته	تخصیص منابع و پاسخگویی

فعالیت‌ها و نتایج نهایی حاصل از آن‌ها برقرار است. بر مبنای این چارچوب، درک اینکه چه فعالیت‌هایی در قالب دستیابی به نتایج ثمربخش خواهد بود، امکان‌پذیر است.

سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه بودجه‌بندی عملکرد را نوعی بودجه‌بندی تعریف کرده که منابع تخصیص‌یافته را به نتایج قابل اندازه‌گیری مرتبط می‌نماید. بر مبنای این تعریف، مدل‌ها و رویکردهای مختلفی را می‌توان زیر چتر عنوان بودجه‌بندی عملکرد پوشش داد. سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه با در نظر گرفتن این تعریف به عنوان یک نقطه شروع، انواع بودجه‌بندی عملکرد را بر مبنای استفاده از اطلاعات عملکرد در فرایند بودجه به سه گروه تقسیم کرده است (سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۷).

### بودجه‌بندی عملکرد نمایشی<sup>۱۰</sup>

اطلاعات عملکرد تنها در اسناد بودجه یا سایر اسناد به نمایش گذاشته شده و هیچ نقشی را در زمینه اتخاذ تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع ایفا نمی‌کند.

### بودجه‌بندی با اطلاع از عملکرد<sup>۱۱</sup>

در این نوع بودجه‌بندی، منابع به اطلاعات عملکرد به روشی غیرمستقیم مرتبط می‌گردد. وجود رابطه غیرمستقیم بر این موضوع دلالت دارد که اطلاعات عملکرد به صورت سیستماتیک و منظم تنها برای هدف اطلاع‌رسانی در اتخاذ تصمیمات بودجه‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرند. اطلاعات عملکرد در این نوع بودجه‌بندی با اهمیت است، اما الزاماً مبلغ منابع تخصیص یافته را تعیین نمی‌کند. علاوه بر این، هیچ

منبع: سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (۲۰۰۷)

12. Direct/Formula Performance Budgeting
13. Top-down
14. Bottom-up
15. Comprehensive
16. Partial

9. OECD
10. Presentational Performance Budgeting
11. Performance-Informed Budgeting

در مقابل رویکرد جامع، روش ناقص قرار دارد که بر مبنای آن تنها تعدادی از دستگاه‌های اجرایی اقدام به اجرای اصلاحات می‌نمایند.

**از دیدگاه مدت زمان اجرا:** دو رویکرد تدریجی<sup>۱۷</sup> و آنی<sup>۱۸</sup> از دیدگاه مدت زمان اجرا از یکدیگر متمایز می‌شوند. در رویکرد تدریجی، اجرای اصلاحات به صورت گام به گام انجام می‌شود. در مقابل، رویکرد آنی قرار دارد که تعدادی از اصلاحات جامع را به صورت همزمان و بدون در نظر گرفتن بازه زمانی طولانی مدت اجرا می‌نماید.

انتخاب هر یک از رویکردهای فوق با توجه به شرایط هر کشور همواره به عنوان یک چالش محسوب می‌شود. اما این تنها چالش پیش روی اجرای اصلاحات بودجه‌بندی عملکرد نیست. بر مبنای مطالعات انجام شده توسط نهادهای بین‌المللی نظیر بانک جهانی و سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، کشورها در مراحل مختلف تدوین و اجرای بودجه‌بندی عملکرد از رویه‌ها و ابزارهای مختلفی استفاده کرده‌اند. بنابراین، اغلب کشورها با چالش‌های زیر نیز در زمینه اجرای بودجه‌بندی عملکرد مواجه هستند:

- آیا بودجه‌بندی عملکرد باید به عنوان بخشی از اصلاحات مالی گسترده‌تر اجرا شود یا به تنهایی مورد توجه قرار گیرد؟

- آیا اصلاحات بودجه‌بندی عملکرد باید به تصویب قانونی رسیده و الزامی شود؟

- مناسب‌ترین رویکرد اجرای بودجه‌بندی عملکرد چیست؟

- مناسب‌ترین رویکرد یکپارچه‌سازی اطلاعات عملکرد و فرایند بودجه چیست؟

- باید از چه مکانیزم‌های ایجاد انگیزه برای بهبود عملکرد استفاده کرد؟

مطالعه تجربیات کشورهای مختلف در زمینه اجرای بودجه‌بندی عملکرد و پاسخ دولتمردان این کشورها به سؤالات فوق می‌تواند حاوی درس‌هایی برای سایر کشورهای علاقه‌مند به اجرای بودجه‌بندی عملکرد باشد. با توجه به شرایط خاص کشوره کانادا در زمینه اجرای بودجه‌بندی عملکرد که در ادامه به تفصیل تشریح می‌شود، مطالعه تجربیات این کشور نیز خالی از لطف نخواهد بود.

### بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در کانادا

17. Incremental

18. Big-Bang

در کانادا نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از دهه ۱۹۶۰ آغاز شد. در این دهه توجه بیشتر معطوف به مرتبط ساختن مخارج به نتایج و محصولات بود. در دهه ۱۹۷۰، ارزیابی و اثربخشی برنامه‌ها را در دستور کار خود قرار داد.

از سال ۱۹۹۸ نظام تشویق و تنبیه برقرار شده و مدیرانی که به نتایج مورد انتظار رسیده‌اند مورد تشویق قرار گرفته‌اند. به طور کلی بین ۱۰ تا ۲۵ درصد از حقوق مسؤولین اجرای برنامه‌ها وابسته به تحقق و دستیابی به عملکرد و نتایج از پیش تعیین شده بوده است. خزانه‌داری چارچوب مدیریتی خاصی برای مدیران مالی تعیین و ابلاغ کرده است. مدرسه خدمات عمومی کانادا دوره‌های متعددی برای آموزش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برگزار کرده است. از سال ۲۰۰۳ چارچوب خاصی تحت عنوان "پاسخگویی مدیران" تهیه و ارایه شده است. در این چارچوب مسؤولیت‌ها و انتظارات از دستگاه‌های اجرایی مختلف در زمینه عملکرد و نتایج برای معاونین دستگاه‌های مزبور مشخص شده است. همه ساله دبیر هیأت خزانه‌داری چگونگی عملکرد شاخص‌های هر دستگاه را با معاونت‌های ذی‌ربط بررسی و گزارش می‌نماید. دولت تاکید زیادی بر مرتبط ساختن مخارج با نتایج در امر برنامه‌ریزی، گزارش‌دهی داخلی و گزارش به مجلس دارد.

### موانع اصلی موجود در سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کانادا

- مرتبط ساختن اجرای سیاست‌ها و نتایج بدست آمده اندازه‌گیری معنی‌دار نتایج براساس یک شاخص واحد بودجه یکساله انجام می‌گیرد در حالی که نتایج آن ممکن است بیش از یک سال بدست آید.

- نتایج ممکن است حاصل از یک فعالیت دولت نباشند و چند فعالیت منجر به یک نتیجه واحد شود.

- عدم توازن در ارایه گزارشات مالی به دلیل طبیعت نظام پارلمانی و گرایش دستگاه‌ها به گزارش عملکردهای مطلوب و عدم گزارش مشکلات می‌گردد.

### درس‌های مهم حاصل از اجرای نظام در کانادا

با نشست و بحث کردن راه به جایی برده نخواهد شد. تا زمانی که کار شروع نشده است، دستگاه‌های اجرایی تعهد دولت نسبت به اجرای نظام را باور نمی‌کنند. نباید انتظار داشت از همان اول نظام کامل و بدون نقص اجرا شود. حداقل بین ۵ تا ۶ سال تلاش مستمر تمامی بدنه دولت برای اجرای نسبتاً کامل نظام مورد نیاز است. همواره موانعی بر سر

طرح‌ریزی می‌کند. وزیر دارایی و نخست‌وزیر تصمیمات نهایی را در مورد طرح مالی اتخاذ می‌کنند.

کار وجود دارد یا به وجود خواهد آمد که باید به تدریج مرتفع و از سر راه برداشته شود.

**هیأت امناء خزانه‌داری:** هیأتی از دولت است که به وسیله دبیرخانه خزانه‌داری و سایر واحدهای دیگر حمایت می‌شود و بر جزئیات مخارج سالانه طرح‌هایی که در پارلمان ارائه می‌شود، نظارت دارد. هیأت امناء خزانه‌داری شامل مجموعه‌ای از سیاست‌های گسترده دولتی در مناطق مختلف است، مانند: مدیریت منابع انسانی، خرید و جنبه‌های مالی آن، مخارج و مدیریت مبتنی بر نتایج. مسؤولیت هیأت امنای خزانه‌داری همچنین شامل: ارزیابی و تصویب مخارج طرح‌های پیشنهادی بخش‌های دولت، تجدید دوره‌ای برنامه‌ها، تصویب قراردادهای اصلی می‌باشد.

### پارلمان

نقش انتقادکننده ایفا می‌کند. بدون تصویب پارلمان، دولت نمی‌تواند هیچ پولی هزینه کند.

### دستگاه‌های اجرایی

تهیه خط‌مشی اختیارات، طراحی برنامه پیشنهادها و مدیریت تحویل برنامه‌ها. از طریق فرایند تخمین (برآورد) روزانه به پارلمان گزارش می‌دهند. مسؤول ارزیابی برنامه‌های

### فعالان اصلی و کلیدی در کانادا

#### هیأت دولت

در سطح اداری، نقش مقام مسؤول کابینه، توسط سه واحد مرکزی (که وظایف اداره بودجه‌بندی را تقسیم می‌کنند) حمایت می‌شود. این سه واحد مرکزی شامل:

**هیأت مشاورین سلطنتی:** در مورد انتقال اولویت‌ها، مشاوره‌هایی را به نخست‌وزیر و اعضای کابینه ارائه می‌کند. این نهاد، دستور کار کابینه را مدیریت می‌کند و تصمیمات کابینه را انتقال می‌دهد. نقش اساسی را در یادداشت‌های اداری به کابینه، ایفا می‌کند. تغییرات در سیاست دولت یا ساختار برنامه‌ای جستجو می‌کند.

**وزارت دارایی:** سیاست‌های مربوط به مالیات را وضع می‌کند. بودجه تهیه می‌کند (که شامل همه طرح‌های مالی و مخارج جدید طرح‌ها می‌باشد). به وزرای خود در خصوص مفاهیم مالی طرح‌های ارائه شده از سوی دیگر واحدها، مشاوره می‌دهد. با کسب اطلاع از دیگر بخش‌ها، وزارت دارایی، درآمدها و هزینه‌های سال جاری و سال‌های آینده را

### جدول ۲. خلاصه‌ای از نقش‌ها و مسؤولیت‌های کلیدی در کانادا

مسؤولیت	عامل اصلی
پارلمان	تصویب تمام مخارج
وزارت دارایی	ایجاد بودجه سالانه
هیأت امناء خزانه‌داری (کمیته‌ای از دولت که توسط هیأت خزانه‌داری حمایت می‌شود)	رسیدگی مجدد برنامه‌های موجود
کابینه‌ای که توسط هیأت مشاورین سلطنتی و وزارت دارایی اداره و حمایت می‌شود	تصویب سیاست‌های جدید
دستگاه‌های اجرایی عادی به علاوه سه واحد مرکزی در موارد خاص	تخصیص و عدم تخصیص
رئیس هیأت امناء خزانه‌داری	پیگیری موافقت (تصویب) پارلمانی
وزیر که به وسیله هیأت امناء خزانه‌داری و دستگاه‌های اجرایی حمایت می‌شود	گزارش به پارلمان (مخارج طرح‌ها، مخارج واقعی و کسب نتایج)

سیستم تشویق و تنبیه.

### بحث و نتیجه گیری

در رابطه با اجرای بودجه بندی عملکرد، پیشینه کشور کانادا در این زمینه حاوی تجربه هایی برای کشور ما ایران است. استفاده از اطلاعات عملکرد با هدف تخصیص منابع بودجه ای، حمایت قوی از سوی تصمیم گیرندگان ارشد، شرایط فرهنگی و مدیریتی دولت، شرایط سازمانی و سیاسی کشور، آموزش کارکنان دستگاه های اجرایی، استفاده از نیروهای متخصص و با تجربه، نیاز به ارتقای ظرفیت در کشور از طریق تجدید ساختار و ارتقای ظرفیت سازمان مرکزی بودجه و دستگاه های اجرایی، توجه به محدودیت های اجرای بودجه بندی عملکرد، همه از مواردی است که در کشور کانادا مورد توجه قرار گرفته و ما در کشور ایران می توانیم این راهکارها را به عنوان تجربه مورد استفاده قرار دهیم.

به طور کلی، با توجه به تشابه مشکلات پیش روی کشور ایران برای اجرای بودجه بندی عملکرد با دشواری هایی که کشور کانادا در این زمینه با آن ها روبرو شده است، می توان از اکثر تجارب فوق به صورت ویژه در ایران بهره مند گردید (رجوع به جدول ۲).

بودجه بندی در حال تکامل است و بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه تلاش می کنند تا نظام بودجه بندی خود را از فرایند سنتی به نظام عملکردی که در آن اعتماد پذیری، شفافیت و جامعیت از محورهای اصلی بودجه بوده نزدیک سازند و از این طریق اطلاعات معتبر و قابل اطمینان را برای تصمیم های بودجه ای دولت و مجلس فراهم آورند.

سیستم بودجه بندی عملکرد از طریق افزایش کارایی و اثربخشی مدیریت مخارج عمومی درست و صرفه جویی در منابع، همچنین استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه ها و نیز افزایش رضایت مصرف کنندگان، باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره برداری اثربخش تر از منابع خواهد شد. حرکت به سمت بودجه بندی عملکرد مستلزم فراهم شدن زمینه مناسب در کشور است.

اشاعه فرهنگ بودجه بندی عملکرد از مهم ترین ابعاد آن است. به گونه ای که در این زمینه ابتدا باید متون و نرم افزارهای لازم تهیه شود که بتوان از آن در برگزاری دوره های آموزشی در تمام سطوح آموزشی استفاده نمود. همچنین طراحی ضوابط و استانداردهای لازم برای اجرای بودجه، اصلاح نظام حسابداری بودجه ای، بررسی و اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و اصلاح سیستم نظارت و ارزشیابی بودجه از جمله اقداماتی

کارا و اثربخش هستند. دولت بطور تقریبی ۹۰ بخش و واحد دارد و مالک بیش از ۴۰ شرکت موفق می باشد که تعدادی از آن ها مربوط به تخصیص بودجه پارلمانی است.

### بودجه بندی بر مبنای عملکرد در ایران و موانع اجرای آن

در سال های اخیر سازمان های دولتی در ایران، بنا بر الزامات قانونی از قبیل ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه و نیز قوانین بودجه سالانه و ماده ۱ قانون برنامه و بودجه و بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ موظف به تهیه و تنظیم بودجه به روش بودجه بندی عملیاتی شده اند. لیکن طی چند سال اخیر، روند اجرای این نظام بودجه بندی در سازمان ها با کندی مواجه می باشد. با توجه به مشکلات نظام بودجه بندی فعلی در ایران، از جمله عدم شفافیت بودجه سازمان ها و پراکندگی اعتبارات آن ها و به عبارت دیگر، عدم رعایت اصل جامعیت بودجه، تخصیص اعتبارات بر اساس قدرت چانه زنی مدیران و عدم توجه به حجم کار و عملکرد سازمان ها در تخصیص اعتبار از یک سو و به منظور استفاده مطلوب از منابع، صرفه جویی در هزینه ها، افزایش سرمایه گذاری ها، اخذ اطلاعات جامع حسابرسی و افزایش اثربخشی و کارایی بودجه از سوی دیگر، بهره گیری از روش های نوین بودجه برنامه ریزی از قبیل بوجه بندی بر مبنای عملکرد، جهت رفع این مشکلات امری ضروری به نظر می رسد (کورال، ۱۳۸۰).

در یک ارزیابی کلی می توان گفت به رغم برخی تلاش ها عملیاتی کردن بودجه در نظام مالی کشور تا کنون نماد عینی پیدا نکرده است که برخی دلایل آن عبارتند از:

- عدم ارتباط بین برنامه های راهبردی دستگاه ها و سازمان ها با بودجه بندی بر مبنای عملکرد؛
- عدم مطالعه دقیق و کاربردی در دستگاه های نمونه قبل از اجرای عملی بودجه بندی بر مبنای عملکرد؛
- فقدان یک متولی قدرتمند همزمان با انحلال سازمان مدیریت و برنامه ریزی بدون جایگزینی مقتدر؛
- عوامل محیطی همچون: عدم ثبات سیاسی، عدم توافق قوه مقننه با قوه مجریه، عدم پشتیبانی دولت با ایجاد الزامات قانونی، عدم پاسخگویی سازمان ها در مقابل جامعه؛
- عوامل فنی و فرایندی همچون: فقدان برنامه ریزی استراتژیک، فقدان سیستم های اطلاعات مدیریت، عدم تغییر سیستم حسابداری و گزارشگری؛
- عوامل انسانی همچون: فقدان آموزش، فقدان شرایط احراز مشاغل، فقدان نظام حقوق و مزایای مناسب، فقدان



است که بایستی صورت پذیرد.

### منابع

- عملکرد. مجله برنامه و بودجه، ۱۰۱، ۳۰-۳.
- کورال، شیلا. (۱۳۸۰). برنامه ریزی استراتژیک برای خدمات کتابخانه‌ای و اطلاعاتی. ترجمه مجید امیدوار، تهران: مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران.
- محمدی، جمال؛ کریمی، ابوالفضل. (۱۳۹۱). "بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی". پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه بندی بر مبنای عملکرد، مرکز مطالعات مدیریت و بهره وری ایران (وابسته به دانشگاه تربیت مدرس)، ۱۵۶-۱۴۸.
- اسعدی، محمود (۱۳۸۶). "شناسایی موانع اجرایی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه". پایان نامه کارشناسی ارشد.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۷). "نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی". دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.
- توکلی محمدی، محمد؛ اعتمادی، حسین. (۱۳۸۶). "بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیرمجموعه وزارت نفت". دو ماهنامه علمی-پژوهشی دانشگاه شاهد، ۱۴ (۳۳)، ۹۱-۸۱.
- طلایی زواره، سیدحسین. (۱۳۸۹). "استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش وزارت آموزش و پرورش". فصلنامه نوآوری‌های آموزشی، ۹ (۳۶)، ۱۷۲-۱۵۰.
- عباسی، ابراهیم؛ احمدی ماژین، شهاب. (۱۳۹۱). زیرساخت‌های فناوری اطلاعات برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران (وابسته به دانشگاه تربیت مدرس)، ۲۱۲-۲۰۴.
- فضل‌ی، صفر؛ حسینی، سید محمد کریم. (۱۳۹۰). "بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم جهت کاهش موانع (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان قزوین)". نشریه مطالعات کمی در مدیریت، ۲ (۳)، ۷۰-۴۸.
- قادری، محمدرضا. (۱۳۸۵). "بودجه‌ریزی نوین دولتی". سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.
- قدیم پور، جواد؛ طریقی، علی. (۱۳۸۸). "بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی". دانش حسابرسی، شماره ۳۹، انتشارات دیوان محاسبات کشور.
- کردبچه، محمد. (۱۳۸۵). "بودجه‌بندی بر مبنای
- Alberta Government. (1998). "Results Oriented Government". *A Guide to Strategic Planning and Performance Measurement in the Alberta Government*, Edmonton, Alberta.
- Jordan & Hockbart. (2005). "The Advantage of Using Operational Budgeting on Governmental Organization". *Management Science Letters*, 2, 101-106.
- Natalie, F. & Marginson, D. (2010). "Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control". *Accounting Organization and society*, 35, 444-461.
- OECD. (2007). *Performance budgeting in OECD countries*. Paris: OECD Publishing.
- Ramadhan, S. (2009). "Budgetary Accountinh and Reporting Practices in Bahrini Governmental Units". *International Business Review*, 18, 168- 183.
- Segal, G. & Summers, A. (2002). "Citizen's Budget Reports: Improving Performance and Accountability in Government". *Reason Public Policy Institute*, Policy Study, No. 292.
- Tandberg, E. (2009). "Performance

Budgeting Equals Soviet-style Central Planning?”. *Public Financial Management Blog*.

- Young, R. D. (2003). “Performance Based Budget Systems”. *Public Policy and Practice*.