

گام به گام

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

علیرضا صراف

www.ketab.ir

سرشناسه	:	صراف، علیرضا، ۱۳۵۷-
عنوان و نام پدیدآور	:	گام به گام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد/علیرضا صراف.
مشخصات نشر	:	تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۹۹.
مشخصات ظاهری	:	۱۹۱ص: جدول، نمودار.
شابک	:	۳۸۰۰۰۰ ریال 5-671937-600-978:
وضعیت فهرست نویسی	:	فیبیا
یادداشت	:	کتابنامه.
موضوع	:	بودجه‌ریزی
موضوع	:	Budget process
موضوع	:	بودجه برنامه‌ای
موضوع	:	Program budgeting
شناسه روده	:	مرکز آموزش مدیریت دولتی
رده بندی سر رده	:	۲۰۰۹HJ
رده بندی دیویی	:	۳۵۲/۴۸
شماره کتابشناسی ملی	:	۷۳۲۱۲۰۶

گام به گام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

علیرضا صراف

چاپ اول

تیراژ: ۱۰۰۰ نسخه

انتشارات: مرکز آموزش مدیریت دولتی

شابک: ۹۷۸-۶۰۰-۶۷۱۹-۳۷-۵

قیمت: ۳۸۰/۰۰۰ ریال

همه حقوق چاپ و نشر این اثر محفوظ است. تکثیر، انتشار و بازنویسی این اثر باقی‌مانده از آن به هر شیوه، از جمله: فتوکپی، الکترونیکی، ضبط و ذخیره در سیستم‌های بازیابی و پخش بدون دریافت مجوز کتبی و قبلی از ناشر ممنوع است. این اثر تحت حمایت «قانون حمایت از حقوق مؤلفان، مصنفان و هنرمندان» ایران قرار دارد

گام به گام

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

علیرضا صراف

انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی

فروشگاه مرکزی دانشگاه کتاب

تهران، خیابان کریمخان زند، خیابان استاد نجف‌اللهی شمالی، شماره ۱۹۸

تلفن: ۸۸۹۰۷۶۰۷ - ۴۲۰۰۷۴۱

رایانامه: Bookstore@smtc.ac.ir

دفتر تدوین و نشر منابع علمی و آموزشی

تلفن: ۴۲۵۰۱۴۵۲

وبگاه مرکز: www.smtc.ac.ir

فهرست مطالب

۹.....	مقدمه مولف
۲۱.....	فصل اول: طراحی مدل زنجیره ارزش
۲۴.....	رویکردهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
۲۹.....	طبقه‌بندی های بودجه ای
۳۰.....	طبقه‌بندی وظیفه‌ای
۳۶.....	طبقه‌بندی سازمانی
۴۱.....	طبقه‌بندی اقتصادی زینه ها
۴۴.....	طبقه‌بندی برنامه‌ای
۵۵.....	تلفیق طبقه بندی های بودجه
۶۲.....	مدل زنجیره ارزش؛ مدل گام چهارم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
۶۵.....	طراحی مدل زنجیره ارزش
۶۶.....	حلقه اول - برنامه‌ها (پیامدها)
۷۰.....	ویژگی‌های برنامه‌ها
۸۵.....	حلقه دوم - خدمات (خروجی‌ها)
۹۱.....	حلقه سوم - فعالیت‌ها
۹۴.....	حلقه چهارم - منابع
۹۶.....	اتصال حلقه‌های زنجیره ارزش
۹۹.....	فصل دوم: بیان مالی مدل زنجیره ارزش
۱۰۲.....	تفاوت حسابداری مالی و حسابداری مدیریت
۱۰۳.....	تعارض اصول حسابداری مدیریت با استانداردهای حسابداری
۱۰۳.....	اصل دارایی‌های نامشهود
۱۰۵.....	اصل هزینه‌های مرتبط
۱۰۷.....	هزینه استهلاک، هزینه‌ای نامرتبط
۱۰۸.....	اصل رابطه علی و معلولی
۱۱۱.....	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد؛ ابزار حسابداری مدیریت
۱۱۲.....	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
۱۱۵.....	موضوع هزینه
۱۱۵.....	محرك منبى
۱۱۷.....	محرك فعاليتى
۱۱۹.....	فعالیت‌ها

۱۲۱	.....	مثال هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
۱۲۴	.....	تسهیم اولیه
۱۳۸	.....	تسهیم ثانویه
۱۴۵	.....	مقایسه با روش سنتی
۱۴۸	.....	بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت
۱۵۰	.....	برآورد پایه بودجه
۱۵۲	.....	تعیین محدوده سقف و کف هزینه‌ها
۱۵۲	.....	تعیین یا پیش‌بینی اهداف کمی محصولات
۱۵۸	.....	هزینه‌یابی چند بعدی
۱۶۰	.....	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا

۱۷۱..... فصل سوم: تخصیص بر مبنای

۱۷۱	.....	مدل زنجیره ارزش
۱۷۳	.....	ملاحظات تخصیص بودجه هـ سی بر عملکرد
۱۷۷	.....	تخصیص بر مبنای مدل زنجیره ارزش
۱۸۲	.....	تفاهم‌نامه‌های عملکردی
۱۹۳	.....	فهرست منابع

مقدمه مولف

"۵۰ سال تصور می‌کردیم که اگر نظام بودجه‌ریزی دولت را مبتنی بر عملکرد کنیم، نظام مدیریتی دولت نیز مبتنی بر عملکرد خواهد شد. پس از ۵۰ سال ناکامی متوجه شدیم اشتباه کردیم. مدیریت ابزار بودجه نیست بلکه بودجه ابزار مدیریت است. اگر نظام مدیریت بخش دولتی نخواهد مبتنی بر عملکرد عمل کند، اجازه نخواهد داد که نظام بودجه نیز مبتنی بر عملکرد عمل کند."^۱

هنگامی که قانون بودجه سال ۱۳۸۱^۲ برای اولین بار، موضوع محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌های دولت در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد^۳ را در دستور کار خود قرار داد، مطالعات آن در دفتر نوسازی و حواله‌داری سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور آغاز شد و بنده به عنوان نماینده سازمان برای جلسه‌ای دو ساعته با کاردار نیوزلند در ایران به سفارت این کشور در تهران معرفی شدم.

نیوزلند به عنوان یکی از بهترین مدل‌های اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دنیا همگام با سایر پیشگامان مانند آمریکا، کره جنوبی، آمریکا، کانادا، انگلستان و غیره پس از مواجهه با مشکلات فراوان از جمله بی‌ثباتی بودجه، تورم بالا، هزینه‌های بالای دولت و رشد اقتصادی پایین با یک عزم جدی در قوای مجریه، مبنای قسائیه خود، اقدام به تحول نظام مدیریت دولتی با دو رویکرد زیر نمود:

۱. اداره دولت توسط بخش خصوصی (برون‌سپاری و خرید خدمات از بیرون)
 ۲. اداره دولت به سبک‌بخش خصوصی (درون‌سپاری و خرید خدمات از درون)
- نیوزلند برای تحقق رویکرد دوم از مشورت پروفیسور آلن شیک، استاد دانشگاه مریلند آمریکا و ملقب به پدر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده نمود و نظام مدیریت را برای اداره دولت به سبک‌بخش خصوصی طراحی کرد:

- نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد^۴
- نظام هزینه‌یابی و حسابداری تعهدی
- افزایش اختیارات مدیران و کاهش کنترل ورودی‌ها

۱ - پروفیسور آلن شیک، پدر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، سال ۲۰۰۸

۲ - جزء ۲ بند ۴ تبصره ۴ قانون بودجه سال ۸۱ و ۸۲

3 - Performance (Based) Budgeting

۴ - بودجه‌ریزی عملیاتی، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بودجه‌ریزی برای نتایج، همگی تعابیر دیگری برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هستند. اما در بخش صنعت و تولید، ذیل موضوع بودجه جامع (Master Budget)، بودجه‌ای تحت عنوان بودجه عملیاتی (Operational Budget) نیز مطرح می‌گردد که با بودجه‌ریزی عملیاتی مصطلح در دولت متفاوت است.

- تفکیک پست‌های سیاسی از پست‌های اجرایی
- استخدام (پست‌های اجرایی) مبتنی بر عملکرد
- عزل و نصب مبتنی بر عملکرد
- نظام پرداخت مبتنی بر عملکرد
- نظام پاداش مبتنی بر عملکرد
- حسابرسی مبتنی بر عملکرد
- عقد پیمان مبتنی بر عملکرد

در واقع کشورهای پیشرو به این نکته بسیار مهم پی بردند که "اداره دولت به سبک بخش خصوص" یعنی اداره همه نظامات دولت به سبک بخش خصوصی" از جمله نظام بودجه، نظام پرداخت، نظام پاداش، نظام عزل و نصب، نظام استخدام، نظام حسابرسی، نظام برنامه‌ریزی نظام پاسخگویی و اختارات مدیران، نظام ارزیابی و نظارت و غیره. به عبارت دیگر، برای ایجاد تحول در بخش دولتی باید به نظام مبتنی بر عملکرد عمل کنند نه فقط نظام بودجه‌ریزی

از این بیان مختصر می‌توان مبدا، تمدد و شکل‌گیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دریافت. نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، زاییده نظام "مدیریت دولتی نوین"^۱ و "اداره دولت به سبک‌بخش خصوصی"^۲ است و می‌توان آن را مستقل از آن مستقر نمود. تجربه بین‌المللی نیز نشان می‌دهد کشورهای موفق در این حوزه‌های مدیریتی هستند که پیش از "نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد" به "نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد" توجه کرده‌اند و آن را در قالب یک بسته یکپارچه و منسجم، تحت عنوان "مدیریت و بودجه‌ریزی مبتنی بر نتایج"^۳ دنبال نموده‌اند.

نیوزلند قبل از تصویب قانون مالیه عمومی، قانون مدیریت خدمات کشوری را به تصویب رسانید. در انگلستان، خانم مارگارت تاچر پس از نخست‌وزیری در سال ۱۹۷۹، به اشتباه ابتدا اقدام به اصلاح قانون مالیه عمومی کرد. او در سال ۱۹۸۷ اعلام کرد که هیچ دست‌ورودی در این ۸ سال نداشته است. بنابراین اقدام به اصلاح قانون مدیریت خدمات کشوری کرد. نتایج آن تحول در نظام مالیه عمومی را ممکن سازد.

استرالیا، کانادا، هلند، سوئد، دانمارک، فنلاند، نروژ، کره جنوبی و غیره نیز کشورهایی هستند که ابتدا نظام مدیریت دولتی خود را متحول کردند تا بتوانند نظام مالیه عمومی را نیز به تبع آن متحول سازند.

1 - New Public Management

2 - Managing and Budgeting for Results

۳ - سخنرانی پروفسور آلن شیک در وزارت دارایی کشور پرو - سایت یوتیوب

اما نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که زاییده رویکرد اداره دولت به سبک بخش خصوصی است، در یک مثال ساده و کاربردی، چگونه عمل می‌کند؟ اگر شما به عنوان رییس 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 در ابتدا شرکت الف را در ماه گذشته ارزیابی عملکرد می‌کنید که آیا توانسته است اهداف کیفی و کمیتی 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 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 کمیّت، کیفیت و بهای تمام شده خروجی‌ها (خدمات). به این سبک از بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی هزینه‌ای^۱ 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"^۲ در "طبقه‌بندی برنامه‌ای"^۳ 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 بکار 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 پیش‌نیاز قطعی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیست ولی وجود آن مثرم ثمر خواهد بود. نیوزلند و استرالیا اولین کشورهای بودند که

1 - Line-Item Budgeting

2 - Purchaser-Provider Model

3 - Economic/Accounting Classification of Expenditures

4 - Program Classification

مبنای نظام حسابداری دولتی را از نقدی به تعهدی تغییر دادند. در مورد طبقه‌بندی های بودجه‌ای و نیز هزینه‌یابی در فصل اول و دوم سخن خواهیم گفت.

نکته بسیار حائز اهمیت دیگر اینکه، نظام‌های بودجه‌ریزی زاییده نظام‌های مدیریتی هستند؛ چراکه بودجه، ابزار مدیریت است. اشاره کردیم که نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که تمرکز آن بر کنترل خروجی‌ها است، زاییده نظام مدیریت دولتی نوین و با هدف اداره دولت به سبک بخش خصوصی طراحی گردید. از سوی دیگر، نظام سنتی بودجه‌ریزی که تمرکز آن بر کنترل ورودی‌ها است، زاییده نظام سنتی مدیریت دولتی تحت عنوان "دستور، کنترل" است.

در نظام مدیریتی "دستور، کنترل"، همانگونه که از نام آن پیداست، عده‌ای از بالا دستور می‌دهند و بقیه در پایین اطاعت می‌کنند. تعدادی سازمان نظارتی هم کنترل می‌کنند که آیا فرامین اسامی، مو به مو اجرا شد یا خیر؟ در چنین نظام مدیریتی، اثری از انگیزش وجود ندارد و تنها باید اطاعت کرد و همه زیر نظام‌ها از جمله زیر نظام بودجه با هدف کنترل، فعالیت می‌کنند نه ایجاد انگیزش.

پیش فرض نظام "دستور، کنترل" اینست که روسای دستگاه‌های اجرایی یا فاسدند یا ناکارآمد. بنابراین، قوانین و مقرراتی از قبیل موارد زیر با هدف کنترل ورودی‌ها (منابع مالی، انسانی و فیزیکی) و فرآیندهای دستگاه‌های اجرایی نوین می‌شود تا اطمینان حاصل شود که منابع کشور حیف یا میل نمی‌گردد و فساد در فرایند و نحوه مصرف منابع کشور رخ نمی‌کند:

- دستگاه‌های اجرایی موظفند اعتبارات خود را در چه فصل و ماده و زیر ماده‌ای هزینه کنند.
- دستگاه‌های اجرایی موظفند اعتبارات خود را در چه سقفی در هر فصل هزینه کنند.
- دستگاه‌های اجرایی مجازند تا چه میزان بین فصول مختلف هزینه جابجا کنند.
- دستگاه‌های اجرایی مجازند در چه ساختار سازمانی فعالیت کنند.
- دستگاه‌های اجرایی مجازند چند نفر نیروی انسانی استخدام کنند.
- دستگاه‌های اجرایی در چه فرآیندی مجازند فردی را از واحدی به واحد دیگر منتقل کنند.
- دستگاه‌های اجرایی موظفند فرآیند خرید دارایی‌های سرمایه‌ای خود را چگونه انجام دهند و غیره.

پس از تدوین و ابلاغ این دستورات، حال باید یک سری دستگاه نظارتی با ساختارهای بزرگ و بودجه‌های کلان هم ایجاد شوند^۲ که "کنترل" کنند مبادا این دستگاه‌های فاسد و ناکارآمد از فرامین صادر شده سرپیچی کنند و در نتیجه منابع کشور را حیف یا میل کنند. برای مثال، دیوان

1 - Command & Control

۲ - مانند دیوان محاسبات، سازمان بازرسی، دیوان عدالت اداری، سازمان حسابرسی، ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی و غیره

محاسبات "حسابرسی رعایت"^۱ می‌کند که مبدا دستگاه‌های اجرایی بیش از سقف اعتبارات هر فصل، هزینه کنند، مبدا بین فصول هزینه بیش از حد مجاز جابجا کنند، مبدا بین اعتبارات هزینه‌ای و تملک جابجایی کنند، مبدا بدون مجوز استخدامی کسی را بکار بگیرند و غیره. اما از "حسابرسی عملکرد"^۲ که هدف آن کنترل شاخص‌های کمی، کیفی و بهای تمام شده خدمات دستگاه‌های اجرایی و سنجش میزان رضایت مردم از خدمات است هیچ خبری نیست.^۳

در چنین نظامی، اگر رییس یک دستگاه اجرایی، خدمات خود را به بهترین شکل از لحاظ کمی و کیفی و با کمترین بهای تمام شده، تولید و به مردم ارائه کند و رضایت کامل مردم را کسب نماید، اما جزء الف بند ب تبصره ج یکی از قوانین مالی، محاسباتی، اداری یا استخدامی را رعایت نکرده باشد باید مدت‌ها به دیوان محاسبات جوابگو باشد و به عنوان مدیر متخلف معرفی می‌گردد. اما در مقابل، اگر مدیری بدترین خدمات از لحاظ کمی و کیفی با بالاترین بهای تمام شده را به مردم ارائه دهد، مردم نیز از خدمات او ناراضی باشند، در صورتیکه تمامی بندها و تبصره‌های قانونی را رعایت کند، همواره مورد قدردانی قرار می‌گیرد.

کشورهای پیشرو در اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد دریافتند که با کنترل ورودی‌ها نه فساد کاهش یافت و نه از اتلاف منابع و ناکارآمدی جلوگیری شد و نه کمیت، کیفیت و بهای تمام شده خدمات بهبود یافت. بنابراین تلاش کردند به جای اینکه مدیران و روسای دستگاه‌های اجرایی را افرادی فاسد، نالایق و نادان عرص کنند تلاش کنند با کنترل آنها، آنان را از حیف و میل منابع بازدارند، از الگوی "مدیریت گرابی"^۴ استفاده کنند که در آن "انگیزش مدیران و کارکنان" برای مدیریت بهینه منابع و خدمت رسانی به مردم بیشتر می‌شود.

اما الگوی مدیریت گرابی چیست؟ همانگونه که روشن گردید، نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، زاییده تفکر اداره دولت به سبک‌بخش خصوصی است. در نتیجه، دولت با مدیران و روسای دستگاه‌های اجرایی خود همانند مدیران و روسای شرکت‌های یمانکاری در بخش خصوصی رفتار می‌کند. یعنی:

- اعطای اختیارات تام روی ورودی‌ها به مدیران
- انتظار پاسخگویی تام روی خروجی‌ها از مدیران

1 - Compliance Auditing

2 - Performance Auditing

۳ - کماکان در ماده واحده قانون بودجه، سخن از ورودی‌های دستگاه‌های اجرایی در قالب جداول ۷ و ۷-۱ (اعتبارات بر حسب فصول هزینه و اعتبارات تملک) است. برنامه‌ها، خدمات، فعالیت‌ها، سنجش‌های عملکرد کمی و کیفی و بهای تمام شده دستگاه‌های اجرایی در یک پیوست حاشیه‌ای به نام پیوست ۴ قرار دارد که نه هنگام تصویب بودجه در مجلس، نه هنگام تخصیص بودجه در سازمان برنامه و بودجه کشور و نه هنگام نظارت در دیوان محاسبات، توجه خاصی به آن نمی‌شود.

4 - Managerialism

به این رویکرد که محوریت آن را مدیران تشکیل می‌دهند، رویکرد "مدیریت گرای" اطلاق می‌شود.

در رویکرد مدیریت گرای، پس از انتخاب مدیران و روسای شایسته برای دستگاه‌های اجرایی، اختیار مدیریت کلیه ورودی‌ها شامل منابع مالی، منابع انسانی و منابع فیزیکی به ایشان واگذار و در نتیجه بخش اعظمی از قوانین و مقررات مالی، محاسباتی، اداری و استخدامی ناظر بر کنترل ورودی‌ها از ایشان برداشته می‌شود.

به همین دلیل در کشورهای پیشرو در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، با شعار "بگذارید مدیران مدیریت کنند"^۲، نهضتی تحت عنوان نهضت "مقررات زدایی"^۳ به راه افتاد و بخش قابل توجهی از قوانین و مقررات مزاحم و دست و پاگیر مدیران حذف گردید.^۴

در مقابل، مناسب با میزان اختیاراتی که به مدیران در قبال مدیریت منابع (ورودی‌ها) واگذار گردید، لازم بود نظام پاسخگویی مناسبی برای تضمین تحقق خدمات (کمیت، کیفیت و بهای تمام شده خروجی‌ها) نیز طراحی و اجرا گردد. بنابراین، کشورهای پیشرو، قوانین و مقررات جدیدی را با شعار "الان زمان مدیران مدیریت کنند"^۵، وضع کردند که عقد "تفاهم‌نامه‌های عملکردی"^۶ یکی از آنها است.

حال سوال اینجاست که در بخش خصوصی چه انگیزه‌ای برای مدیران وجود دارد که حاضراند:

- اختیار مدیریت منابع مالی، انسانی و فیزیکی را خود به دست بگیرند.
 - نسبت به کمیت، کیفیت و بهای تمام شده محصولات و خدمات خود به هیات مدیره و ذینفعان پاسخگو باشند.
 - تلاش کنند از محل فروش محصولات و خدمات خود، کسب هزینه‌های پرسنلی و غیر پرسنلی شرکت را بپردازند.
- پاسخ روشن است: سودآوری

۱ - نیولند برای انتخاب روسای دستگاه‌های اجرایی خود در روزنامه آگهی می‌کند.

2 - Letting Managers Manage

3 - Deregulation

۴ - در حاشیه، بد نیست به این نکته هم اشاره کنیم که در همه ادیان نیز بیش از هر چیزی به اصل "رفع مانع" تاکید شده است و از آن تحت عنوان "تقوا" یاد می‌شود. تقوا، به تعبیر ساده یعنی "انجام ندادن" برخی کارها نه "انجام دادن" برخی کارها. به عبارت دیگر، رفع مانع، بزرگترین گام برای رسیدن به هدف است.

5 - Making Managers Manage

6 - Performance Agreement

به همین دلیل، کشورهای پیشرو به این نتیجه مهم رسیدند که اگر قرار است مدیران بخش دولتی نیز به سبک مدیران بخش خصوصی، زیر بار مسئولیت‌های زیر بروند باید همانند مدیران بخش خصوصی انگیزه لازم را داشته باشند.

- مسئولیت مدیریت منابع مالی، انسانی و فیزیکی خود در قبال معافیت از اغلب قوانین و مقررات ناظر بر کنترل ورودی‌ها

- پاسخگویی نسبت به کمیت، کیفیت و بهای تمام شده محصولات و خدمات خود به دستگاه‌های نظارتی مانند دیوان محاسبات

- پرداخت هزینه‌های اداره سازمان خود شامل هزینه‌های پرسنلی و غیر پرسنلی (۷ فصل هزینه) از محل فروش محصولات و خدمات خود با کمیت، کیفیت و قیمت مطلوب به دولت اما از اجای که در دولت، هدف، سودآوری نیست، به سمت "مدیریت هزینه" حرکت کردند. بدین معنا که اگر بیس‌مانی بتواند با توجه به اختیارات زیادی که در مدیریت منابع خود دارد، خدمات خود را مطابق اهداف کمیت و کیفیت، با بهای تمام شده کمتری تولید و به دولت بفروشد، می‌تواند از محل صرفه‌جویی در بهای تمام شده، به خود و کارکنان خود پاداش دهد.^۱

به عبارت دیگر اعتبارات باقی مانده در پایان سال که از محل افزایش بهره‌وری منابع و کاهش بهای تمام شده خدمات حاصل می‌شود به زانه باز نمی‌گردد. بلکه بخش اعظمی از آن به عنوان پاداش بین مدیران، کارکنان و به منظور توسعه ظرفیت‌های سازمان هزینه می‌گردد. البته بدیهی است که اعتبارات باقی مانده در پایان سال از کل اعتبارات سال آینده آن سازمان کسر می‌شود و سازمان باید تلاش بیشتری برای صرفه‌جویی در هزینه‌ها انجام دهد. بدین ترتیب به تدریج، هم هزینه‌های کل دولت کاهش پیدا می‌کند هم انگیزه مدیران و کارکنان برای کاهش هزینه‌ها بیشتر می‌شود. البته پس از چند سال که صرفه‌جویی در هزینه‌ها با ثبات می‌رسد، نظام انگیزش به سمت روش‌های دیگری از قبیل پاداش در قبال عملکرد، ارتقاء شغلی و غیره پیش می‌رود.^۲

اما در یک نظام مدیریت و بودجه سنتی، مدیران دولتی:

- اختیاری برای مدیریت منابع مالی، انسانی و فیزیکی خود ندارند و چیزی در قوانین و مقررات مالی، معاملاتی، محاسباتی، بودجه، اداری و استخدامی با جزئیات کامل کنترل می‌شود و مدیران فقط باید اطاعت کنند.

- پاسخگویی در قبال کمیت، کیفیت و بهای تمام شده محصولات و خدمات خود ندارند.

۱ - آیین‌نامه جزء ۲ بند ب تبصره ۴ قانون بودجه سال ۸۱ و ۸۲، آیین‌نامه ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، آیین‌نامه ماده ۱۶ قانون خدمات کشوری، تبصره ۲۰ قانون بودجه سال‌های ۹۷ و ۹۸

۲ - مولف، در کتاب "مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی"، فصل نظام انگیزش، به این موضوع به طور مفصل پرداخته است.

- انگیزه‌ای برای کاهش بهای تمام شده محصولات و خدمات خود ندارند چراکه منفعتی برای ایشان ایجاد نمی‌کند.
 - هزینه‌های اداره سازمان هم توسط دولت پرداخت می‌شود نه توسط ایشان.
- در چنین نظامی، دائماً هزینه‌های دولت افزایش، کیفیت خدمات کاهش، خدمت گیرندگان ناراضی، مدیران و کارکنان بی‌انگیزه و مدیران برای تصاحب پست، دست به هر کاری می‌زنند؛ چراکه نه در قبال خروجی‌ها پاسخگو هستند و نه مسئولیتی در قبال پرداخت هزینه ورودی‌ها دارند. تنها باید از مقررات تبعیت کنند و بله قربان گو باشند.
- اما در مدل جدید اداره دولت به سبک بخش خصوصی، با مدیران تفاهم‌نامه‌هایی تحت عنوان "تفاهم‌نامه عملکردی" منعقد می‌گردد که شامل سه بخش عمده است:
- فهرست منابع مالی، انسانی و فیزیکی در اختیار مدیران و میزان اختیارات آنان در بکارگیری از این منابع، سعافیت قوانین و مقررات نظارتی
 - فهرست خدمات مورد انتظار از آنان به همراه شاخص‌های کمی، کیفی و بهای تمام شده و نظام ارزیابی عملکرد مربوط
 - نظام انگیزش (پاداش و تنبیه) در قبال تحقق یا عدم تحقق شاخص‌های کمی، کیفی و بهای تمام شده
- زمانیکه نیوزلند به سمت رویکرد "مدیریت گام" و عقد تفاهم‌نامه‌های عملکردی حرکت کرد، مدیران وقت دولتی با نظامی مملو از پاسخگویی نسبت به کمیت، کیفیت و بهای تمام شده خدمات و مسئولیت نسبت به پرداخت هزینه‌های پرسنل و غیر پرسنلی سازمان خود مواجه شدند.
- اغلب مدیران وقت که تا دیروز برای تصاحب پست بالاتر در دسترس می‌کردند، دیگر حاضر نبودند زیر بار آن بروند. چرا که با مفاهیم افزایش کیفیت، کاهش بهای تمام شده، ارتقاء رضایت ارباب رجوع، افزایش بهره‌وری و غیره آشنا نبودند و از همه مهم‌تر آنگاه که پذیرش مسئولیت پرداخت کلیه هزینه‌های پرسنلی و غیر پرسنلی سازمان از محل فروش خدمات خود به دولت را نداشتند. چراکه این مفاهیم و این سبک از اداره سازمان‌ها، از مفاهیم و مدل‌های موجود در بخش خصوصی بود نه دولتی.

۱ - تفاهم‌نامه‌های عملکردی در آیین‌نامه جزء ۲ بند ب تبصره ۴ قانون بودجه سال ۸۱ و ۸۲، آیین‌نامه ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، آیین‌نامه ماده ۱۶ قانون خدمات کشوری و تبصره ۲۰ قانون بودجه سال‌های ۹۷ و ۹۸ الزامی بوده است. اما به دلیل عدم حذف قوانین مزاحم و عدم وجود قوانین پشتیبان، هیچگاه اجرایی نشده است.

به همین دلیل، نیوزلند با کمبود مدیر مواجه شد و اقدام به آگهی در روزنامه برای ریاست دستگاه‌های اجرایی خود کرد. در نتیجه مدیران موفق بخش خصوصی، ریاست دستگاه‌های اجرایی را بر عهده گرفتند چراکه مفاهیم فوق را کاملاً درک می‌کردند. همین امر باعث تحولات عظیمی در بخش دولتی نیوزلند گردید.

البته این تحول، تبعات زیادی هم به همراه داشت که می‌توان با پندآموزی از آن تبعات از بروز آن جلوگیری کرد. برای مثال، زمانی که مدیران جدید و برخی از مدیران وقت، تفاهم‌نامه‌های مذکور را منعقد کردند و سکان سازمان خود را با اختیارات زیاد و انگیزه بالا برای صرفه‌جویی به دست گرفتند، در اولین گام برای کاهش بهای تمام شده خدمات، اقدام به کاهش شدید نیروی انسانی و پرسنل مازاد دستگاه‌های اجرایی خود کردند. در نتیجه دولت با یک بحران اجتماعی تحت عنوان "بیکاری" و تبعات آن شامل بزه، جرم، اعتیاد، طلاق و غیره مواجه شد. بنابراین هزینه‌ها از جایی که صرفه‌جویی دیگر اضافه شد.

به همین دلیل، دولت در تصمیم مهم گرفت:

- رابطه مالی کارکنان را از دولت قطع و به دستگاه اجرایی منتقل کرد. در واقع، کارکنان، حقوق و مزایای خود را از ریاست دستگاه اجرایی دریافت می‌کردند نه از وزارت دارایی.
- روسای دستگاه‌های اجرایی موظف شدند حقوق (نه مزایای) کارکنان مازاد خود را پرداخت کنند. بنابراین، نیروی‌های مازادی که موجود است در روسای دستگاه‌های اجرایی نبودند، اخراج نمی‌شدند بلکه موقتاً از خدمت منفصل می‌شدند و کماکان حقوق آنها پرداخت می‌شد. ولی حق ورود به سازمان خود را نداشتند.

این باعث شد دستگاه‌های اجرایی تنها از عدم حضور فیزیکی کارکنان مازاد خود، در بسیاری از هزینه‌های مرتبط با حضور فیزیکی آنها شامل آب، برق، گاز، تلفن، اینترنت، نظافت، پذیرایی، میز، صندلی، کامپیوتر، ایاب ذهاب، غذا، اضافه کار، اجاره، تعمیرات غیره صرفه‌جویی کنند.

پس از این مقدمه نسبتاً طولانی، لازم است به پیکره‌بندی مطالب کتاب حاضر بپردازیم.

همانطور که می‌دانیم، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل دو مرحله اصلی است: "تنظیم بودجه مبتنی بر عملکرد" و "تخصیص بودجه مبتنی بر عملکرد". کتاب حاضر، تحت عنوان "راهنمای گام به گام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد"، صرفاً با هدف استفاده مدیران و کارشناسان بودجه و مالی دستگاه‌های اجرایی برای "تنظیم بودجه مبتنی بر عملکرد" طراحی شده است؛ چراکه تدوین سازوکار "تخصیص بودجه مبتنی بر عملکرد"، وظیفه سازمان برنامه و بودجه کشور است

و دستگاه‌های اجرایی نقش اندکی در آن دارند. با این وجود در فصل سوم کتاب، به اختصار به این موضوع پرداخته شده است.

در این کتاب، مدل گام به گام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تحت عنوان "مدل زنجیره ارزش" با گام‌های زیر معرفی می‌شود و هر فصل این کتاب به یکی از این گام‌ها می‌پردازد:

گام اول: طراحی مدل زنجیره ارزش

گام دوم: بیان مالی زنجیره ارزش

گام سوم: تخصیص بر مبنای زنجیره ارزش

در فصل اول کتاب، ابتدا نحوه گزارش‌گیری و گزارشگری بودجه در قالب چهار طبقه‌بندی وظیفه‌ای، طبقه‌بندی سازمانی، طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها و طبقه‌بندی برنامه‌ای تشریح می‌شود و "طبقه‌بندی برنامه‌ای" به عنوان ابزار گزارشگری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد معرفی می‌گردد. سپس نحوه "طراحی مدل زنجیره ارزش" با چهار حلقه برنامه‌ها، خدمات، فعالیت‌ها و منابع تشریح می‌گردد.

در فصل دوم کتاب، به خوبی "بیان مالی زنجیره ارزش" پرداخته می‌شود. بیان مالی زنجیره ارزش، توسط نظام هزینه‌یابی صورت می‌پذیرد. در این فصل، ابتدا به تفاوت حسابداری مالی و حسابداری مدیریت اشاره می‌شود و سپس روش "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت" به عنوان اصلی‌ترین روش هزینه‌یابی مناسب برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تشریح می‌گردد. پس از آن به روش هزینه‌یابی چند بعدی، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت پرداخته می‌شود.

در فصل سوم کتاب، به روش‌ها و چالش‌های تخصیص مبتنی بر عملکرد به اختصار پرداخته می‌شود و برخی راهکارهای رفع این چالش‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

بنده در این کتاب بر خلاف ۳ کتاب گذشته خود، تلاش کرده‌ام با بیان ساده کاربرد و به دور از اصطلاحات پیچیده و ثقیل، حاصل ۱۵ سال فعالیت علمی و عملی خود در سطح ملی و بین‌المللی را در اختیار مدیران، کارشناسان و سایر علاقه‌مندان حوزه بودجه‌ریزی و بودجه‌ریزی کشور قرار دهم. امید است این تلاش ناچیز مورد رضایت خداوند و شما خوانندگان عزیز قرار گیرد.

در انتها، استدعا دارم با ارائه نقطه نظرات عالمانه خود از طریق وبسایت www.cmairan.com، بنده را از دانش و تجربیات ارزشمند خود بهره‌مند سازید.

علیرضا صراف

۱۳ مرداد ۹۸