
مبانی و الگوهای پیاده سازی نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

فریبا السادات عقیلی، سمیرا باباشاهی کوهانستانی، مریم خالقی

چکیده

برنامه‌ریزی و مدیریت بهینه تخصیص منابع جهت کسب کارایی مورد انتظار و اثربخشی خدمات ارائه شده، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به عنوان یک اصل بنیادین در راستای دستیابی به اهداف راهبردی سازمان تبدیل ساخته است. بودجه‌ریزی عملکردی اجرا نمی‌شود، مگر آن‌که زمینه دستیابی به آن با بهبود مدیریت عملکرد امکان‌پذیر شود. این بهبود را می‌توان پس از دریافت بازخورد از محیط درونی و پیرامونی و تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف و فرصت‌ها و تهدیدهای سازمان، مسئولیت‌پذیری و جلب رضایت شهروندان با ایجاد و بکارگیری سیستم ارزیابی پیامد محور با الگوی مناسب ایجاد کرد. در این مقاله سعی گردیده است با استفاده از روش اسنادی و کتابخانه‌ای، نقش نظام‌های مختلف در راستای بودجه‌ریزی عملکردی و چالش‌های آن مطرح شود. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استقرار این نظام، با تعریف خروجی‌ها و نتایج در راستای پیامدهای برنامه و استفاده از الگوی منطق می‌تواند بستر ارزیابی نتایج و تصمیم‌گیری، پایش و بهبود در فرایندهای بودجه‌ریزی را فراهم نماید.

واژگان کلیدی: بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد، ارزیابی عملکرد، ارزیابی پیامدمحور، الگوی منطق، خروجی

مقدمه :

مدیران در راستای ارائه خدمات و دستیابی به پیامدهای سازمان نیاز به برنامه‌ریزی و تخصیص منابع به شکل صحیح دارند که ضمن اصلاح نظام مدیریت و افزایش اثربخشی، افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع را نیز به دنبال داشته باشد. بودجه‌ریزی در شکل نوین خود نه تنها به عنوان یک ابزار مدیریتی محسوب می‌شود بلکه با موضوعات سیاسی، اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی ارتباط داشته و اهمیت آن در سازمان‌ها چشمگیر، روزافزون و غیر قابل انکار است. رویکرد بودجه‌ریزی عملکردی یکی از رویکردهای نوین بودجه‌ریزی است که جهت تخصیص هدفمند اعتبارات به برنامه‌ها و فعالیت‌ها، شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی، ایجاد ارتباط بین بودجه‌ریزی و نتایج عملکرد، سنجش اثربخشی برنامه‌ها و کارایی فعالیت‌ها گام بر می‌دارد.

از مزیت‌های این روش نسبت به سایر نظام‌های بودجه‌ریزی می‌توان به ایجاد پیوندی روشن‌تر و نزدیک‌تر میان منابع و نتایج، تخصیص اعتبارات بر اساس نتایج مورد انتظار و کمک به مدیران برای بهبود عملکرد برنامه‌ها اشاره نمود. با توجه به اینکه در طی سال‌های اخیر بودجه‌ریزی عملکردی مورد توجه بسیاری از سازمان‌ها قرار گرفته است، در این پژوهش به بیان مفاهیم بودجه‌ریزی عملکردی، ارکان، ویژگی‌ها، اهداف و الگوهای پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی عملکردی پرداخته می‌شود.

بیان مسئله

بودجه‌ریزی عملکردی رویکردی است که باعث هماهنگی بین نظام‌های مدیریتی مختلف جهت شفاف‌سازی و منطقی‌سازی فرایند تخصیص منابع در راستای تحقق اهداف و پیامدهای مورد انتظار می‌گردد. در این نوع نظام، اعتبارات بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی در راستای ارائه خدمات و یا دستیابی به خروجی‌ها تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب منجر به افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و نیز پاسخگویی بیشتر می‌شود (Navin, ۲۰۰۳). پس در این نوع بودجه‌ریزی، بودجه بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌ها تصدی اجرای آن‌ها را بر عهده دارند تنظیم می‌شود. همچنین به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد و علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات سازمان طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده، کارسنجی و زمان سنجی محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند (فرج‌وند، ۱۳۹۳).

در این نوع بودجه‌ریزی، عوامل صرفه اقتصادی، کارایی فعالیت‌ها و اثربخشی برنامه‌ها به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌شود که بین این سه مؤلفه تمایز وجود دارد:

- ۱- صرفه اقتصادی، عبارت است از تلاش در جهت کاهش هزینه و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب.
- ۲- کارایی، استفاده مفید و بهینه از منابع مدنظر است. به عبارت دیگر، عملیات کارا آن است که با استفاده از روش‌های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تأمین کند.
- ۳- اثربخشی به معنای حصول اطمینان از مطابقت نتایج حاصل از هر فعالیت با نتایج مورد انتظار برنامه است.

در حقیقت هدف بودجه‌ریزی عملکردی، ارتباط بین داده‌ها و ستاده‌ها در راستای افزایش کارایی و اثربخشی است، یعنی سازمان‌ها ملزم هستند که با یک هزینه معین، حداکثر محصول را به دست آورند یا این‌که برای تولید و عرضه میزان مشخصی خروجی، نهاده‌ها را با حداقل هزینه به کار گیرند که نشان‌دهنده‌ی ارتقای کارآمدی عملکرد و اثربخشی سازمان‌ها می‌باشد.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سال ۱۹۴۹ معرفی شد اما به دلایلی کنار گذاشته و از روش‌های بودجه‌ریزی برنامه‌ای و بودجه‌ریزی بر مبنای صفر استفاده گردید. اما بعد از آن در دهه‌ی ۱۹۹۰ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مجدداً مورد توجه کشورها و سازمان‌ها قرار گرفت. بنابراین تفاوت‌هایی بین مفهوم بودجه‌ریزی عملکردی در سال‌های ۱۹۴۹ و ۱۹۹۰ وجود دارد. در سال ۱۹۴۹ تغییراتی در طبقه‌بندی بودجه همگام با گرایش مدیریتی پیشنهاد شد که بر اساس آن ساختار اطلاعات بودجه بایستی به جای اقلام هزینه، بر اساس فعالیت‌ها باشد و اندازه‌گیری‌های عملکرد همراه با گزارش‌های عملکرد ارائه شود (Mikesell, ۱۹۹۹). کمیسیون هوور این نوع بودجه‌ریزی را بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نام‌گذاری کرد (Schick, ۲۰۰۸). به اعتقاد این کمیسیون جمع‌آوری اطلاعات در بودجه‌ریزی عملکردی یک هدف نیست بلکه می‌تواند در اخذ تصمیمات مدیریتی و بودجه‌ای مورد استفاده قرار گیرد، چرا که هدف این نوع بودجه‌ریزی تبدیل بودجه‌ریزی از یک فرایند صرفاً سیاسی به فرایندی است که مبانی اقتصادی، عینی و منطقی را نیز در تصمیم‌گیری دخیل کند (Redburn et al, ۲۰۰۸).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دهه ۱۹۵۰ به معنای توسعه معیارهای عملکرد و مرتبط کردن آن‌ها به هزینه‌های دستیابی چنین فعالیت‌هایی است. هزینه‌یابی برای هر واحد معمولاً نقطه ثقل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است (Pitsvada & Lostracco, ۲۰۰۲).

بودجه‌ریزی عملکردی در دهه ۱۹۵۰ دستاورد عمده با خود داشت اما با تمامی این دستاوردهای مطرح برای این روش، در سال ۱۹۵۳ مشخص می‌شود که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مقصد نیست، بلکه مسیری است که کامل نبوده و در پرتو تجارب در هر سازمان کامل خواهد شد. دلیل این امر این است که در حیطه اجرای بودجه‌ریزی عملکردی با مسائل و مشکلاتی روبرو شدند، به عنوان مثال کار سنجی و اندازه‌گیری خروجی‌های ارائه شده در آن بر مبنای روش‌های قدیمی از دقت پایینی برخوردار بوده است. در نهایت این مشکلات باعث شد که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دهه ۱۹۶۰ کنار گذاشته شود (Pitsvada & Lostracco, ۲۰۰۲). یکی از مواردی که در ظهور مجدد بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بسیار اثرگذار بوده است، چاپ کتاب بازآفرینی دولت در سال ۱۹۹۲ توسط آزرین و گیبلر (Osborn and Geabler) در آمریکا بود. آن‌ها معتقد بودند که یکی از راه‌های رفع بدبینی شهروندان به دولت‌ها، نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. این ایده به منظور پاسخگو کردن سازمان‌ها در قبال نتایج به جای داده‌ها، که در بودجه‌ریزی سنتی بر آن تاکید می‌شد، مطرح شد.

شواهد نشان می‌دهد برخلاف تلاش‌های اولیه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، حرکت‌های جدید به سوی این روش بودجه‌ریزی، با موفقیت همراه بوده است. مهم‌ترین شباهت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دو دوره‌ای که مطرح شد

تلاش برای تخصیص منابع بر مبنای معیارهای عملکرد است و تفاوت مهم میان در دو دوره، تاکید است که بر نوع معیارهای عملکرد دارد. در دوره اول بیشتر معیارهای ورودی و خروجی مدنظر بود، در حالی که در دوره دوم تلاش شده تا معیارهای کارایی، اثربخشی و پیامد مورد استفاده قرار گیرد. همچنین در دوره دوم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، استفاده از این نوع بودجه‌ریزی از سطح دولت به سمت استفاده در سطوح سازمانی معطوف شده است (آذر و خدیور، ۱۳۹۶).



مأخذ: خان محمدی و ناصر آبادی، ۱۳۹۰

با توجه به اهمیت نقش الگوهای پیاده‌سازی در موفقیت اجرای هر نظام، شناسایی مزایا و معایب الگوهای مختلف بودجه‌ریزی عملکردی می‌تواند در انتخاب نوع الگوی مناسب برای هر سازمان و موفقیت در پیاده‌سازی آن حائز اهمیت باشد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

آلن شیک (۲۰۰۸)، پدر علم بودجه‌ریزی عملکردی معتقد است که این شیوه از بودجه‌ریزی به تعداد سازمان‌هایی که آن را بکار گرفته‌اند، معانی گوناگون دارد. هر سازمان نگرش خاص خود و تعریف‌ها و روش‌های مجزایی برای وارد کردن اطلاعات عملکرد به فرایند بودجه دارد. این نظام بودجه‌ریزی بیان می‌کند دادن اختیارات بیشتر به مدیران، آن‌ها را در برابر نتایجی که بدست آورده‌اند پاسخگو می‌سازد، اما واقعیت چیز دیگری است، به مدیران اختیار داده می‌شود اما از آن‌ها انتظار نمی‌رود که پاسخگو باشند. در واقع، مدیران تنها به واسطه دریافت اختیارات و اثرات. مدیران نیز تمایلی به این اثر بخشی و محصول یا خدمت فعالیت‌ها داده‌ها نداشته‌اند. منطبق مدیریت و بودجه‌ریزی شده نیز است.

آلن شیک معتقد است، اگر سازمان براساس نتایج مدیریت نشود برای نتایج نیز بودجه‌ریزی نخواهد کرد و همچنین نظام مدیریت سازمان اگر بر مبنای عملکرد عمل نکند، نظام بودجه‌ریزی نیز بر مبنای عملکرد عمل نخواهد کرد و اگر انعطاف‌پذیری (اختیارات مدیران) در سازمان کنار گذاشته شود منجر به مرگ مدیریت و بودجه‌ریزی عملکردی می‌گردد.

تعاریف دیگری نیز برای بودجه‌ریزی عملکردی مطرح است که عبارتند از:

بودجه عملکردی عبارت است از یک برنامه سالانه به همراه یک بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می دهد. این بدان معنی است که با هر میزان مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه معینی از اهداف تامین شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD, ۲۰۰۷). بودجه ریزی عملکردی شکلی از بودجه ریزی است که منابع مالی تخصیص یافته را به خروجی های اندازه گیری شده و نتایج و پیامدها مرتبط می کند (Redburn et al, ۲۰۰۸).

استقرار این نظام مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه ها، فعالیت ها و عملیات هر واحد است لذا حرکت به سوی بودجه عملکردی موجب گسترش و نگهداری اقلام اطلاعاتی و جزئیات در سطح زیر فعالیت و عملیات سازمان می باشد.

در تعریفی دیگر، بودجه ریزی بر مبنای عملکرد فرایند استفاده از اطلاعات عملکرد در تخصیص بودجه است که از برنامه ریزی راهبردی نشأت می گیرد (LU, ۲۰۰۷).

در تعریف صندوق بین المللی پول، بودجه ریزی عملکردی عبارت است از روش ها و سازوکارهایی که ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه های اجرایی را با خروجی ها و پیامدهای آن ها از طریق به کارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می سازد. همان گونه که از این تعریف استنباط می شود سه موضوع اساسی در نظام بودجه ریزی عملکردی مشاهده می شود:

۱- بودجه بر اساس عملکرد خروجی تخصیص می یابد. برای مثال ابتدا لازم است یک هدف کمی سالانه تعیین و سپس به صورت دوره ای ارزیابی شود که عملکرد سازمان در قبال هدف از پیش تعیین شده به چه میزان بوده است. بنابراین برنامه ریزی و ارزیابی عملکرد بر مبنای اهداف در نظام بودجه ریزی عملکردی ضروری است.

۲- محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات نیز از عناصر اصلی نظام بودجه ریزی عملکردی است.

۳- نحوه مصرف منابع برای تولید خروجی ها، نشان دهنده ی میزان کارایی سازمان است.

در سایر تعاریف تخصصی از بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بیان می شود که این شیوه به سوال های زیر پاسخ می دهد:

۱- چه چیزی برنامه ریزی شده است؟

۲- هزینه آن چه میزان بوده است؟

۳- در چه زمانی ارائه می شود؟

۴- چه منابعی مورد نیاز خواهد بود؟

۵- نتیجه نهایی چه خواهد بود؟ (Herzog, ۲۰۰۶)

۶- پاسخگوی نتایج چه کسی است؟

با بررسی تعاریف مختلف بودجه ریزی عملکردی مشخص می شود که وجه مشترک آن ها حول دو نکته " ارتباط بودجه با نتیجه " و " ارتباط عملکرد با ارزیابی " می باشد. در اکثر تعاریف اعتقاد بر این است که نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، نظامی با مقیاسی بزرگ و پیچیده است که مدل سازی، اجرا و تحلیل آن نیازمند استفاده از ابزارهای دقیق و علمی است.

الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان زیر سیستم نظام مدیریت مبتنی بر نتایج مورد توجه جدی سازمان ها است. در راستای استقرار این نظام بایستی در کنار توجه به عناصر اصلی به عناصر توانمند ساز نیز توجه نمود.

عناصر بودجه ریزی عملکردی را می توان به شکل (۲) تقسیم کرد:



شکل ۲: عناصر اصلی و توانمندساز مدل بودجه ریزی عملکردی
مأخذ: مدل الماس

۱- عنصر برنامه ریزی: نشان دهنده آن است که برنامه های سازمان باید در یک قالب راهبردی، بلندمدت و در راستای برنامه های بالادستی تدوین و عملیاتی مشخص شوند.

در برنامه راهبردی مأموریت، چشم انداز، اهداف و راهبردها تنظیم می شود. بر اساس این ارکان، پیامدهای برنامه در سه سطح بلندمدت، میان مدت و کوتاه مدت تعریف می گردد. برنامه عملیاتی نیز در راستای تحقق پیامدهای کوتاه تدوین می گردد که برش کمی سالیانه برنامه عملیاتی می تواند سندی جهت تخصیص منابع با رویکرد عملکردی باشد.

۲- عنصر هزینه یابی: بدون استقرار نظام هزینه یابی، تنظیم بودجه عملکردی امکان پذیر نیست. در این نوع بودجه ریزی باید از سیستم هزینه یابی متناسبی که توانایی گزارش هزینه ها را بر طبق عملیات فعالیت ها و پروژه ها داشته باشد، استفاده شود.

۳- عنصر مدیریت عملکرد: نشان‌دهنده آن است که برنامه‌های سازمان در سطح راهبردی، عملیاتی و همچنین فرایندهای اجرایی به چه میزان و چگونه محقق شده‌اند و در راستای بودجه‌ریزی عملکردی عمدتاً در سه سطح پیامد، خروجی، فرایند و وظیفه رصد و کنترل را بر عهده خواهند داشت.

۴- عنصر مدیریت تغییر: به عنوان عامل توانمند ساز به تحقق بودجه‌ریزی عملکردی و عناصر اصلی به صورت یکپارچه کمک می‌کند. همچنین این عنصر سبب می‌شود که تغییر نظام بودجه‌ریزی به صورت اثربخش اتفاق افتد.

۵- عنصر نظام انگیزش: نظام انگیزشی حوزه اختیارات مدیران را در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گسترش داده و اجازه اعمال مدیریت در به‌کارگیری ورودی‌ها و تغییر فرایندها برای تحقق خروجی‌ها و پیامدهای مورد نظر را می‌دهد.

۶- نظام پاسخگویی: این نظام نیز با کمک به عنصر مدیریت عملکرد و در قالب مدیریت قراردادی یا همان استفاده از تفاهم‌نامه‌های عملکردی به ارزیابی عملکرد مدیران و برنامه‌ها در قالب اهداف، پیامدها و خروجی‌های تعیین‌شده در برنامه‌های عملیاتی یاری می‌رساند.

منطق بودجه‌ریزی عملکردی به شکلی است که باعث ایجاد هماهنگی و هم‌افزایی بین سایر نظام‌های مدیریتی خواهد شد و در صورتی که سایر نظام‌های مدیریتی براساس این منطق عمل نمایند می‌توان اهداف زیر را برای بودجه‌ریزی عملکردی در نظر گرفت:

- تخصیص هدفمند اعتبارات به برنامه‌ها و فعالیت‌ها؛
- شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی؛
- ایجاد ارتباط بین بودجه‌ریزی و نتایج عملکرد؛
- سنجش اثربخشی و کارایی برنامه‌ها و فعالیت‌ها؛
- تغییر رویکرد از تخصیص براساس ورودی‌ها و منابع به خروجی‌ها و نتایج؛
- امکان ردیابی و مدیریت منابع صرف شده در راستای اهداف برنامه؛
- افزایش بهره‌وری با صرفه‌جویی و مدیریت هزینه‌ها؛
- زمینه‌سازی جهت تحقق فرایند ارزیابی عملکرد سازمانی؛
- ایجاد زیرساخت‌های اطلاعاتی لازم جهت مدیریت منابع؛
- تعیین مبنایی برای برون‌سپاری فعالیت‌ها و یا واگذاری خدمات به بخش خصوصی؛
- افزایش پاسخگویی سازمان در برابر نتایج و خروجی‌ها؛

- متناسب سازی مسئولیت و اختیارات مدیران و واگذاری فرایندهای انجام کار و ارزیابی آنان بر اساس نتایج به دست آمده.

- استاندارد سازی فعالیت ها از طریق ظرفیت سنجی و زمان سنجی.

کشورها یا سازمان ها در راستای استقرار الگوی بودجه ریزی عملکردی عمدتاً از دو روش استفاده می کنند که انتخاب هر کدام از این روش ها بستگی به شرایط و معیارهای مختلفی دارد این دو روش عبارتند از:

(۱) روش تدریجی: این روش نشان دهندهی این است که سازمان ها بر اساس فرایند بودجه قبلی عمل می کنند و در کنار آن مقدمات پیاده سازی بودجه ریزی عملکردی را مهیا می کنند و هر سال درصد بیشتری به سمت این نوع بودجه ریزی پیش می روند.

(۲) روش ناگهانی: در این روش سازمان در ابتدا بر الزامات استقرار بودجه ریزی عملکردی تمرکز نموده و در زمان مناسب بودجه ریزی قبلی خود را به طور کامل کنار می گذارد و بر اساس فرایند بودجه ریزی عملکردی پیش خواهد رفت.

هر کدام از این روش ها مزایا و معایبی خواهد داشت که با بررسی تجربیات سایر سازمان ها مشخص خواهد شد، که در ادامه به آن ها اشاره می گردد:

جدول ۱: مزایا و معایب روش پیاده سازی تدریجی

مزایا	معایب
فرصت یادگیری از تجارب و امکان پایش کل سیستم در حین حرکت به جلو	زمان بر بودن پیاده سازی
امکان اصلاح سیستم در مقابل تاثیرات ناخواسته	خطر پیشروی کند اصلاحات
هزینه شدن تدریجی جهت اصلاحات در طول فرایند پیاده سازی	دوباره کاری ها و هدر رفت منابع
زمان کافی برای ایجاد یک سیستم پشتیبانی اصلاحات	کاهش انسجام اصلاحات
آموزش کاربردی مدیران	ریز شدن اصلاحات به بخش های محدود و حتی متناقض
زمان کافی برای کمک به افراد درگیر در اصلاحات و توجه به سازمان ها	نیاز به دوسیسستم بودجه ریزی به طور همزمان

مأخذ: (حاجی زاده، ۱۳۸۷)

جدول ۲: مزایا و معایب روش پیاده سازی ناگهانی

مزایا	معایب
ایجاد یک الزام در تغییر	ریسک بالقوه بالا
ارائه بسته یکپارچه برای اصلاحات جهت نمایش نحوه هماهنگی و ارتباط همه اجزای اصلاحات	امکان ایجاد اشتباهات پرهزینه
نشان دادن یک چشم انداز مطلوب از اصلاحات	نیاز به منابع قابل توجه
زمان کم برای پیاده سازی اصلاحات	امکان غرق شدن مدیران و کارمندان در این سیستم
امکان ارائه آموزش منسجم و کمک به سازمان ها در پیاده سازی	نیاز به جلب حمایت و تعهد مسئولان سیاسی
امکان مقایسه مزیت های گوناگون	نبود وقت کافی برای توجه اختصاصی به تک تک سازمان ها

مأخذ: (حاجی زاده، ۱۳۸۷)

روش تحقیق

در این پژوهش سعی شده است با استفاده از روش اسنادی و کتابخانه ای نقش نظام های مختلف در راستای بودجه ریزی عملکردی و چالش های آن مطرح شود.

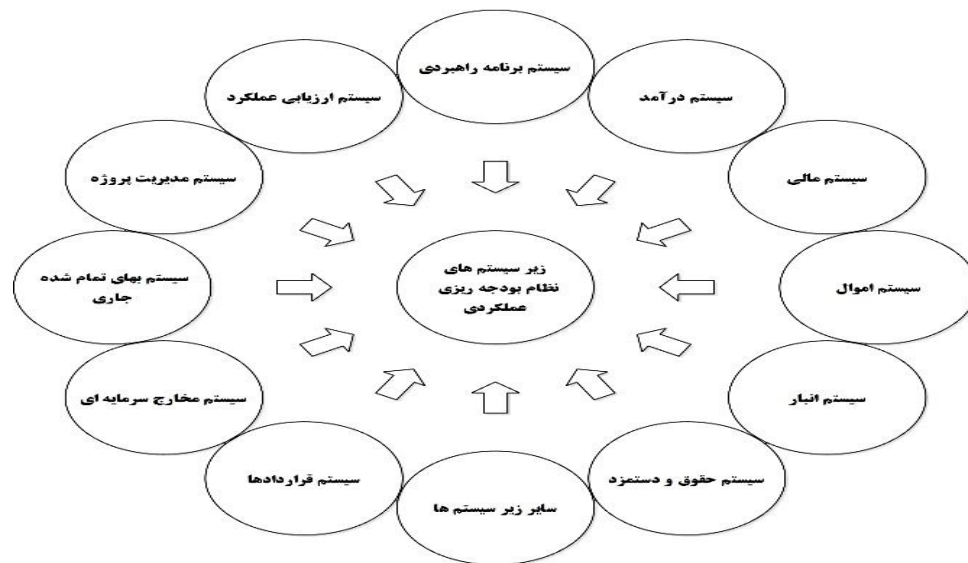
یافته ها

از آنجایی که استفاده از هر نظام جدیدی در سازمان، نیازمند تأمین زیر سیستم ها است. بنابراین جهت دستیابی به رویکرد بودجه ریزی عملکردی نیز شناخت این زیرسیستم ها و چگونگی برقراری ارتباط میان آن ها حائز اهمیت است. هدف اصلی زیرسیستم های بودجه ریزی عملکردی، تعیین بهای تمام شده مبتنی بر عملکرد به عنوان مبنایی برای مدیریت مخارج و هزینه ها در سازمان است. ارتباط بین این زیرسیستم ها و میزان استفاده از هر کدام الگوهای مختلفی را برای پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملکردی به وجود می آورد که در ادامه ابتدا زیرسیستم ها و سپس الگوهای مختلف

مطرح خواهد شد.

زیر سیستم های اطلاعاتی مورد نیاز جهت استقرار بودجه ریزی عملکردی

- ۱- سیستم برنامه ریزی راهبردی
- ۲- سیستم کنترل عملیات و مدیریت پروژه
- ۳- سیستم بهای تمام شده جاری
- ۴- سیستم مخارج سرمایه ای
- ۵- سیستم قراردادها
- ۶- سیستم درآمد
- ۷- سیستم مالی
- ۸- سیستم اموال
- ۹- سیستم انبار
- ۱۰- سیستم حقوق و دستمزد (پرسنلی)
- ۱۱- سایر زیرسیستم ها (تعمیر و نگهداری و....)



شکل ۳: زیرسیستم های بودجه ریزی عملکردی

به منظور برقراری ارتباط یکپارچه زیرسیستم های مورد نیاز استقرار رویکرد بودجه ریزی عملکردی جهت پشتیبانی در اتخاذ تصمیمات به عنوان یک نظام تصمیم یار برای مدیران، چگونگی ارتباط بین این زیر سیستم ها مورد نیاز است. درک اهمیت چگونگی ارتباط زیرسیستم های مکانیزه گام موثر در افزایش کارایی این نظام در راستای بهبود برنامه ریزی و بودجه ریزی است تا عملکرد مدیران در جهت بهبود تصمیم گیری های خود ارتقاء یابد.

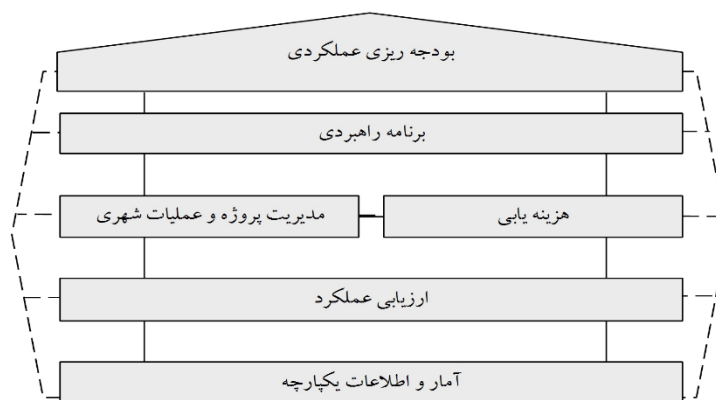
الگوهای پیاده سازی بودجه ریزی عملکردی

طراحی و پیاده سازی الگوهای بودجه ریزی عملکردی فرایندی پیچیده است که نظام های مدیریتی گوناگونی در آن ایفای نقش می کنند. این نظام های مستقل از یکدیگر نیستند بلکه تاثیرات مختلفی بر سایر نظام های پشتیبان در نظام بودجه ریزی عملکردی می گذارند. در فرایند طراحی الگوهای سیستم بودجه ریزی عملکردی ارتباط میان نظام های پشتیبان، چندجانبه است. بر این مبنا، خروجی و نتیجه نهایی هر یک از نظام های پشتیبان و تاثیرگذاری آن در نظام بودجه ریزی عملکردی ارتباط خطی و مستقیم ندارد و از نوع غیرخطی است.

لذا باتوجه به تدوین برنامه راهبردی و ضرورت پیاده سازی بودجه ریزی عملکردی در سازمان، جهت استقرار این نظام، نیاز طراحی الگوهای این نوع بودجه ریزی احساس می شود تا در فرایند اجرای آن سازمان با چالش مواجه نشود. از این رو در ادامه این الگوها مطرح می گردد:

- الگوی پیشنهادی سطح صفر بودجه ریزی عملکردی

در سطح صفر ساختار سیستم بودجه ریزی عملکردی، عوامل موثری وجود دارد که نقش کلیدی ایفا می نماید این عوامل شامل؛ برنامه راهبردی، هزینه یابی، مدیریت پروژه ها/ عملیات شهری، ارزیابی عملکرد و آمار و اطلاعات یکپارچه است. الگوی زیر جایگاه و ارتباطات غیرخطی هر یک را نشان می دهد.

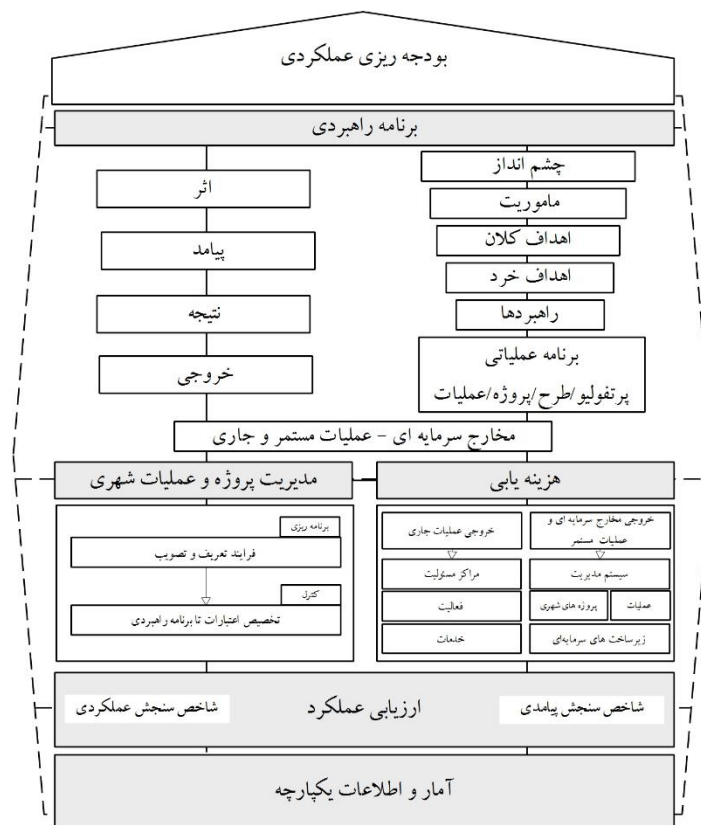


شکل ۴: الگوی پیشنهادی سطح صفر بودجه ریزی عملکردی

مأخذ: نگارندگان

- الگوی پیشنهادی سطح یک بودجه ریزی عملکردی

در سطح یک ساختار سیستم بودجه ریزی عملکردی، هریک از عوامل تا سطح اثرگذار خود در سیستم بودجه ریزی عملکردی در شکل زیر نشان داده شده است.



شکل ۵: الگوی پیشنهادی سطح یک بودجه ریزی عملکردی

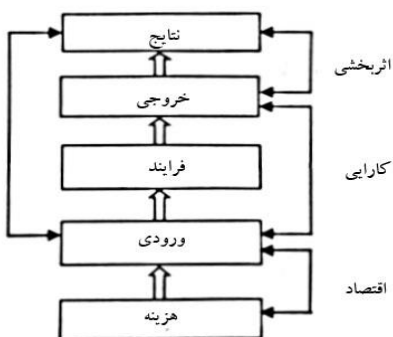
مأخذ: نگارندگان

- الگوی جامع سیستم بودجه ریزی عملکردی

در راستای استقرار بودجه ریزی عملکردی الگوهای بسیاری در سازمان های مختلف طراحی و تعاریف گوناگونی از این رویکرد شده است، به نحوی که براساس هرگونه تعریف از این رویکرد، در سازمان الگویی به وجود آمده که مختص به همان سازمان می باشد. از سوی دیگر این الگوها جزء ساختاری و بنیادین نظام بودجه ریزی هستند و سازمان ها به منظور حراست، از انتشار رسمی الگوهای خود اجتناب می کنند. در ادامه دو نمونه از الگوهای پیشنهادی این نظام تشریح می گردد:

- الگوی مفهومی اقتصاد، کارایی و اثربخشی

این الگوی بودجه ریزی با اقتصاد، کارایی و اثربخشی شناخته شده است و بر این اصول تاکید دارد. اصل اقتصاد با هزینه ورودی در ارتباط است، کارایی را از ورودی به خروجی اتصال می دهد و اصل اثربخشی را در نتایج در نظر می گیرد (جوشی و همکاران، ۲۰۰۳)



شکل ۶: الگوی مفهومی اقتصاد، کارایی و اثربخشی
 مأخذ: جوشی و همکاران، ۲۰۰۳

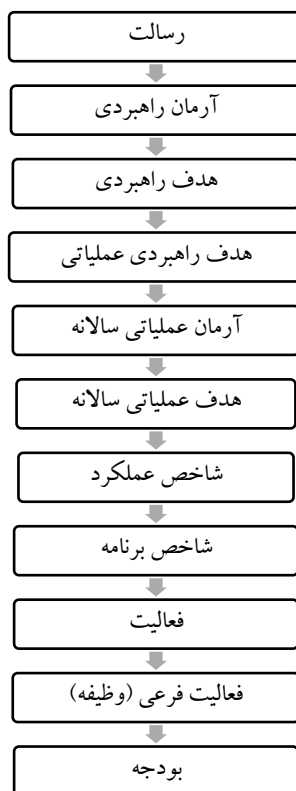
- الگوی آبشاری بودجه ریزی عملکردی

الگوی آبشاری بودجه ریزی عملکردی، اتصال یکپارچه میان بودجه و عملکرد سازمان است. در این الگو از بالا تا پایین سازمان، از اهداف بلند مدت تا فعالیت های اجرایی و تخصیص اعتبارات به آنها را پوشش می دهد. این الگو شامل ۳ مرحله عملیاتی است (رابینسون، ۲۰۰۲).

(۱) تجدید ساختار بودجه براساس برنامه راهبردی

(۲) مرتبط ساختن فعالیت های سازمان به بودجه ریزی عملکردی

(۳) هزینه یابی و محاسبه بهای تمام شده



شکل ۷: الگوی آبخاری بودجه ریزی عملکردی

مأخذ: رایبسنون، ۲۰۰۲

الگوی جامع بودجه ریزی عملکردی در سازمان از پنج عامل موثر تشکیل شده است. این عوامل شامل، برنامه ریزی راهبردی، هزینه یابی، مدیریت پروژه ها، ارزیابی عملکرد، تخصیص منابع و آمار و اطلاعات است.

- مدل منطق

مدل منطق، نمایش جریان مواد و فرایندهای لازم برای دستیابی به نتایج مطلوب سازمان یا برنامه های اجرایی مربوط به آن است. این الگو، نمایشی ترتیبی از طرح ریزی برنامه، اجرا و ارزیابی است که در آن، تمامی عناصری که بر افراد و سازمان تاثیر مثبت می گذارند مورد شناسایی قرار می گیرند و فواید بسیاری برای سازمان ها به منظور سازماندهی طرح ریزی و تحلیل سازمان و برنامه های اجرایی دارا می باشد. همچنین، در شرایطی که ارزیابی مبتنی بر پیامدها یا اثرات برنامه ها مدنظر باشد، می توان از آن استفاده کرد (ابدی و منساح، ۲۰۱۶).

مدل منطق ابزاری برای تبیین ارتباط منطقی بین منابع، فعالیت ها، خروجی ها و پیامدهای کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت هر برنامه است. امکان شناسایی شاخص های عملکردی و سنجش اثربخشی برنامه با ارزش ترین دستاورد الگوی منطق، در زمان تشریح برنامه، می باشد.

مدل منطق، دلیل کارکردن برنامه و چرایی موفقیت یا شکست برنامه را مشخص می-کند. به طور کلی موارد زیر را می توان به عنوان دلایل استفاده از این الگو نام برد:

- تصویری روشن و ساده از ارتباط بین ورودی ها، استراتژی ها و فعالیت ها با پیامدها و خروجی های برنامه ارائه می دهد.
- به درک جزئیات دستیابی به اهداف کلان کمک می کند.
- باعث شناسایی شکاف های برنامه و شفاف شدن مفروضات می شود.
- اجماع در مورد مراحل برنامه را تسهیل می سازد.
- باورهای مجریان، سیاست گذاران و ناظران را نسبت به برنامه شفاف می کند.

هنگامی که از الگوی منطق برای ارزیابی برنامه استفاده می شود، باید بتوان رابطه بین نیازها و منابع، رابطه بین منابع و اقدامات و رابطه علت و معلولی بین اقدامات و خروجی ها را تا حد امکان به اثبات رساند. سه نوع از مدل منطق در منابع و مراجع مختلف مطرح شده است. که هر کدام برای هدف خاصی طراحی شده و رویکرد متفاوتی با یکدیگر دارند (لاوتن و همکاران، ۲۰۱۴).

- مدل مبتنی بر تئوری برنامه
 - مدل مبتنی بر فعالیت ها
 - مدل مبتنی بر پیامدها
- از مدل مبتنی بر پیامدها، برای ارزشیابی برنامه استفاده می شود. در این مدل تمرکز بر پیامدها بوده که به سه دسته کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت (پیامدنهایی) تقسیم می شوند.



شکل ۸: طرح کلی و ساده شده مدل منطق در شهرداری اصفهان
مأخذ: نگارندگان

پس از اینکه استفاده از الگوی منطق در بخش غیرانتفاعی و در تعداد زیادی از موسسات غیر دولتی رایج شد، علاقمندان زیادی پیدا کرد و گسترده شدن استفاده از آن در بخش دولتی به تعداد علاقمندان این الگو افزود. الگوی منطق را می توان در طرح-ریزی، استقرار و ارزشیابی برنامه بکار برد.

با توجه به اینکه هر سازمان دارای ویژگی ها و ساختار تشکیلاتی مختص خود می باشد قطعا یک الگوی واحد نمی تواند برای تمام سازمان ها مورد استفاده قرار گیرد بنابراین هر سازمان باید براساس پیش نیازهای مورد نیاز و ملزومات هر روش، مدلی را انتخاب کند که بتواند پیش شرط های آن را آماده کند و اقدامات لازم جهت حرکت به سمت بودجه ریزی عملکردی پیامد محور را انجام دهد.

بحث و نتیجه گیری

رویکرد بودجه ریزی عملکردی اجرا می شود تا مدیران از اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع و اعتبارات استفاده کنند. از این رو می توان گفت اجرای بودجه ریزی عملکردی مستلزم برقراری ارتباط مستقیم میان ردیف های بودجه و شاخص های عملکردی از برنامه راهبردی است. شاخص های تعریف شده باید خروجی برنامه عملیاتی و سطح پیامدی برنامه را پوشش دهد.

برنامه راهبردی نقش موثری در شکل گیری اهداف و شاخص های عملکردی این نظام ایفا می نماید. یکپارچگی میان عناصر برنامه عملیاتی و خروجی های مورد انتظار آن در برنامه راهبردی، اطلاعات بهای تمام شده و شاخص های هزینه ای در نظام هزینه یابی، ورود اطلاعات عملکردی از نظام آمار و اطلاعات، نظارت مدیریت پروژه های شهری در فرایند تعریف و تصویب پروژه، اولویت بندی و کنترل هزینه اجرای پروژه ها و تحقق خروجی های مورد انتظار، تکمیل کننده مفهوم بودجه ریزی عملکردی می باشد.

سیستم بودجه ریزی عملکردی بعنوان نظامی پیشرو و تصمیم ساز، زمینه تخصیص بهینه منابع به خروجی های مورد انتظار برنامه را فراهم می آورد و سایر حوزه ها را تحت تاثیر قرار می دهد. به همین منظور آگاهی از میزان تاثیر گذاری هریک از نظام های پشتیبان و اطلاع از نارسائی ها و نقاط قوت وضعیت موجود، از ابزارهای لازم و اساسی است که می تواند تصمیم گیران و برنامه ریزان را در جهت بهبود روش ها و نیل به اهداف و افزایش بهره وری در سیستم بودجه ریزی عملکردی یاری نماید.

علاوه بر این، برنامه ریزی و مدیریت بهینه تخصیص منابع جهت کسب کارایی مورد انتظار و اثربخشی خدمات ارائه شده، بودجه ریزی عملکردی را به عنوان یک اصل بنیادین در راستای دستیابی به اهداف راهبردی سازمان تبدیل ساخته است. بودجه ریزی عملکردی اجراء نمی شود، مگر آن که زمینه دستیابی به آن با بهبود مدیریت عملکرد امکان پذیر شود. این بهبود را می توان پس از دریافت بازخورد از محیط درونی و پیرامونی و تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف و فرصت ها و تهدیدهای سازمان، مسئولیت پذیری و جلب رضایت شهروندان با ایجاد و بکارگیری سیستم ارزیابی پیامد محور با الگوی مناسب ایجاد کرد.

بنابراین سازمان ها می توانند با برقراری ارتباط بین سطوح شاخص های پیامدی و نتیجه ای با سطوح عملیاتی (تعریف طرح، پروژه و اقدام) گام ارزنده ای در راستای پیاده سازی بودجه ریزی عملکردی پیامد محور به انجام برسانند.

منابع

- ۱- آذر، عادل و خدیور، آمنه (۱۳۹۶). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پارادایم‌های مدل‌سازی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، معاونت پژوهش‌های اقتصادی.
- ۲- حاجی زاده، محسن (۱۳۸۷). بودجه‌ریزی عملیاتی، گزارش نهایی چهل و یکم.
- ۳- خان محمدی، محمد حامد، ناصرآبادی، دلیر (۱۳۹۰). نگرش مفهومی بر انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و سودمندی به کارگیری آنها برای دولت، حسابرس، شماره ۵۲.
- ۴- فرج‌وند، اسفندیار (۱۳۹۳). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، چاپ سیام، تهران، انتشارات فروزش.
- ۵- Abdi S, Mensah G. (۲۰۱۶), Logic models-a planning and evaluation tool. Toronto, ON: Queen's Printer for Ontario.
- ۶- Herzog, R. J. (۲۰۰۶). Performance Budgeting: Descriptive, Allegorical, Mythical and Idealistic, International Journal of Organization Theory and Behavior, ۹(۱): ۷۲-۹۱.
- ۸- Joshi, P. L., Mudhaki, J, and Bremser W. G. (۲۰۰۳), Coporate Budget Planning, Control and Performance Evaluation in Bahrain, Managerial Auditing Journal, ۱۸(۹).
- ۹- Lawton, B., Brandon, P. R., Cicchinelli, L. and Kekahio, M. (۲۰۱۴), Logic models: A tool for designing and monitoring program evaluations, Regional Educational Laboratory website at ies.ed.gov/ncee/edlabs.
- ۱۰- Lu, H. (۲۰۰۷). Performance Budgeting Resuscitated: Why Is It Still Inviabile? Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, ۱۰(۲): ۱۵۱-۱۷۲.
- ۱۱- Mikesell, J. (۱۹۹۹). Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector, (۵th Ed). Fort Worth, TX: Harcourt Brace College Publishers.
- ۱۲- Navin, B. (۲۰۰۳). Guide to Performance-based Budgeting, CGG Collected Working Papers, ۲: ۱-۱۵. OECD. (۲۰۰۷). Performance Budgeting in OECD Countries. Organization for Economic Co- Operation and Development.
- ۱۳- Osborne, D. and Gaebler, T. (۱۹۹۲). Reinventing Government. New York, NY.
- ۱۴- Pitsvada, B. and Lostracco, F. (۲۰۰۲). Performance Budgeting-The Next Budgetary Answer. But What Is The Question?, Journal Of Public Budgeting, Accounting and Financial Management ۱۴(۱): ۵۳-۷۳.
- ۱۵- Redburn, F. S., Shea, R. J., and Buss, T. F. (۲۰۰۸). Performance Management and Budgeting: How Government Can Learn From Experience, ME Sharpe, Inc.
- ۱۶- Robinson, m. (۲۰۰۲). Best practice in performance budgeting, discussion paper, school of economics and finance, ۱۲۴.
- ۱۷- Schick, A. (۲۰۰۸). Getting Performance Budgeting To Perform. Available At Homepage. [Mac.com/eduley/worldpank/ conceptpaperallenschickfina.pdf](http://Mac.com/eduley/worldpank/conceptpaperallenschickfina.pdf).