

برنامه‌ریزی راهبردی و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

مجتبی ابراهیمی رومنجان - گروه حسابداری، واحد فردوس، دانشگاه آزاد اسلامی، فردوس، ایران

Ebrahimi362@yahoo.com

احمد مخمل باف، مهدی میرزایی، لیلا میری - دانشجوی کارشناسی رشته حسابداری، دانشگاه علمی

کاربردی، جهاددانشگاهی، بیرجند، ایران، Ahmadmakhmalbaf@yahoo.com

چکیده - بودجه آینده تمام نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصادی ایفا می‌نماید. با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح گردید تا تصمیم گیرندگان را قادر سازد دید وسیع‌تری پیدا کرده و اطلاعات وسیعی در مورد نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرای فعالیت‌ها داشته باشند. هنگامی که افراد در انتظار آینده هستند و درگیر برنامه‌ریزی می‌شوند چگونگی آینده مطلوب را تعیین می‌کنند و با استفاده از روش سیستماتیک تلاش می‌کنند تا موفقیت آینده مورد نظرشان را تضمین کنند. هدف از این مطالعه بررسی تاثیر برنامه‌ریزی راهبردی و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان‌ها است.

کلیدواژه: بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، برنامه‌ریزی استراتژیک، برنامه‌ریزی راهبردی، برنامه‌ریزی راهبردی در بودجه‌ریزی

مقدمه

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مهمترین و مشهورترین تلاش اصلاحی و راهکار مالی در بخش عمومی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی از دهه ۱۹۹۰ و به گونه‌ای شاید در قرن حاضر بوده است (ملکرز^۱ و ویلابی، ۱۹۹۸). بسیاری از علمای علم اقتصاد، قرن حاضر را قرن بودجه‌ریزی، و دهه ۱۹۹۰ را دهه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌دانند. در طول دهه ۱۹۹۰ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، هم معنا با بودجه‌ریزی بر مبنای پیامدها و بودجه‌ریزی نتایج محور مورد استفاده قرار گرفته است (هرتزوک^۲،

1. Melkers
2. Herzog

۲۰۰۶). به طور کلی هدف بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تبدیل فرایند بودجه‌ریزی از یک فرایند صرفاً سیاسی به فرایندی است که مبنای اقتصادی، عینی و عقلانی را نیز در تصمیم‌گیری دخیل کند (ردبون شی^۱ و همکاران، ۲۰۰۸).

برنامه‌ریزی به آن دسته از اقداماتی اطلاق می‌شود که مشتمل بر پیش‌بینی هدف‌ها و اقدامات لازم برای رویارویی با تغییرات و مواجه شدن با عوامل نامطمئن، از طریق تنظیم عملیات آینده است. هدف اساسی برنامه‌ریزی، تقلیل میزان قبول خطر نسبت به اتفاقات احتمالی و اتخاذ تدابیری هماهنگ برای دستیابی به موفقیت‌های سازمانی است (ایران‌نژاد پاریزی و ساسان گهر، ۱۳۷۵).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران از مشکلات و معضلات زیادی رنج می‌برد، این در حالی است که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد رهیافتی کارا برای نیل به توسعه و تعالی است. با این وجود، مهمترین مزایای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شفافیت و طراحی مجدد برنامه‌ها با تمرکز بر بهبود پاسخگویی بیشتر و کمک به عقلانی ساختن تخصیص‌ها با استفاده از اطلاعات عملکرد به منزله مبنایی برای تصمیم‌گیری و هم تراز کردن هزینه‌های دولت و هدف‌های کلی ارزیابی می‌شود. از طرفی برنامه‌ریزی استراتژیک^۲ با استفاده از بودجه به عنوان ابزار سیاست‌گذاری، به منظور تنظیم سیاست‌های مالی برای مقاصد اقتصادی صورت می‌گیرد تا به وسیله آن درآمدها و هزینه‌های بودجه‌ای چند هدف ویژه را برای حفظ تعادل اقتصادی و جلوگیری از بروز بحران تامین کند. نخست آنکه از نظر سیاست-های اقتصادی و مقاصد مربوط به استفاده از منابع، صورت‌های بودجه‌ای بتواند هدف‌های سرمایه-گذاری و نرخ رشد و همچنین چگونگی اختصاص منابع به هزینه‌های مصرفی، انتقالی و سرمایه‌ای در بین بخش‌ها را معلوم کند. دوم آنکه تعیین نرخ رشد اقتصادی به دلیل ارتباط با میزان اشتغال، ثبات قیمت‌ها و موازنه بخش خارجی به گونه‌ای صورت پذیرد که منافع اجتماعی را حداکثر و فشارهای مالیاتی وارده یا هزینه‌های خارج کردن منابع از بخش خصوصی را حداقل سازد. مقدار مجاز یا بهینه استفاده از کسری در بودجه حاصل فرآیند بسیار پیچیده و دقیق تامین همین هدف است. سوم آنکه بودجه در نقش اقتصادی خود ابزار تقلیل نابرابری‌های درآمدی و تعدیل آثار توزیعی کارکرد نامطلوب جریان‌های تولیدی باشد (برایسون، ۱۳۸۱).

1. Redburn, Shea
2. Strategic

برنامه‌ریزی

برنامه^۱ بیانی روشن، مستند و مشروح از مقاصد و تصمیمات است. برنامه یک خروجی رسمی از فرایند برنامه‌ریزی است که اگر توسط فرایند پیوسته برنامه‌ریزی روزآمد نشود فاقد ارزش خواهد بود.^۲ برنامه‌ریزی یعنی انتخاب هدف‌های درست و سپس انتخاب مسیر، راه، وسیله یا روش درست و مناسب برای تأمین این هدف‌ها (استونر، ۱۳۷۵). گاهی برنامه‌ریزی در واقع به آن دسته از اقداماتی اطلاق می‌شود که مشتمل بر پیش‌بینی هدف‌ها و اقدامات لازم برای رویارویی با تغییرات و مواجه شدن با عوامل نامطمئن، از طریق تنظیم عملیات آینده است (ایران‌نژاد پاریزی و ساسان گهر، ۱۳۷۵). از نظر برخی صاحب‌نظران، برنامه‌ریزی فرآیندی است که سازمان در قالب آن، همه فعالیت‌ها و تلاش‌های خود را در جهت وضعیت مورد انتظار، راه رسیدن به آن و چگونگی طی مسیر را در یکدیگر ترکیب کرده و ادغام می‌کند (بیلو^۳ و همکاران، ۱۳۷۶). ابراهیمی نژاد (۱۳۶۸) برنامه‌ریزی را ترسیم شمایی از گذشته برای تصمیم‌گیری در زمان حال به منظور انجام آنچه که در آینده باید صورت گیرد و یا تصمیم‌گیری در زمان حال برای آنچه که در آینده انجام خواهد شد و کسی که باید آن را انجام دهد؛ تعریف می‌کند.

با توجه به تعاریف مطرح شده می‌توان برنامه‌ریزی را فرایندی در قالب یک سیستم هماهنگ از تصمیمات شامل مراحل مشخص، منسجم و به هم پیوسته دانست که می‌تواند در حال یا آینده انجام شود و در انجام امور مورد استفاده قرار گیرد. در تعاریفی که از برنامه‌ریزی به وسیله پژوهشگران مختلف ارائه شده است، سه ویژگی عمده به چشم می‌خورد که عبارتند از: ۱. برنامه‌ریزی ماهیتاً با پیش‌بینی همراه است و اصولاً پیش از این که عملی انجام شود، باید نوع کار و چگونگی انجام آن را معلوم کرد. ۲. برنامه‌ریزی یک نظام تصمیم‌گیری است که فرآیند اتخاذ تصمیم نسبت به آنچه باید در آینده انجام شود و نیز تنظیم طرح‌های اجرایی برای دستیابی به هدف‌ها را دربر می‌گیرد. ۳. برنامه‌ریزی بر نتایج مطلوبی تأکید دارد که در آینده به دست می‌آید. به عبارت دیگر، برنامه‌ریزی وسیله‌ای برای حصول اطمینان نسبت به تأمین هدف‌های عمده سازمانی در زمان مورد نظر می‌باشد (ایران‌نژاد پاریزی و ساسان گهر، ۱۳۷۵).

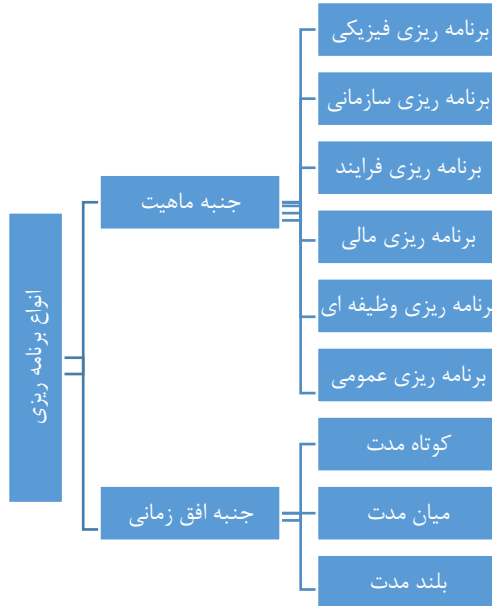
1. plan

2. <http://www.mgtsolution.com/olib/942364113.aspx>

3. Belo

انواع برنامه‌ریزی

شکل ۱ انواع برنامه‌ریزی از جنبه‌های ماهیت و افق زمانی نشان می‌دهد.



شکل شماره ۱: انواع برنامه‌ریزی از جنبه‌های ماهیت و افق زمانی

در اینجا منظور از برنامه‌ریزی، برنامه‌ریزی از نوع عمومی است. برنامه‌ریزی عمومی معمولاً تمام دیگر انواع برنامه‌ریزی را در خود دارد.

برنامه‌ریزی راهبردی و ویژگی‌های آن

برنامه‌ریزی راهبردی در طبقه میان مدت جنبه افق زمانی برنامه‌ریزی قرار دارد. بیشتر برنامه‌ریزی‌ها براساس دیدگاه عقلایی، دارای شکل، آرمان‌ها و اهداف - طرح‌ها و اقدامات - منابع مورد نیاز می‌باشند. در این مدل‌ها، ابتدا آرمان‌ها و اهداف سازمان تبیین شده، سپس طرح‌ها و اقدامات لازم تعیین و در نهایت منابع مورد نیاز برای انجام برآورد، می‌گردند. در برنامه‌ریزی باید بتوان مطابق با تغییرات، جهت حرکت سازمان را تغییر داد و جهت و رفتار جدیدی را در پیش گرفت. این نگرش زمینه ساز ابداع برنامه‌ریزی استراتژیک شد. برخلاف برنامه‌ریزی سنتی که در آن آرمان‌ها و اهداف

تعیین می‌شوند، هدف برنامه‌ریزی استراتژیک، تبیین و تدوین استراتژی است. فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک اساساً فرایندی هماهنگ‌کننده بین منابع داخلی سازمان و فرصت‌های خارجی آن می‌باشد. هدف این فرایند نگرستن از درون پنجره استراتژیک و تعیین فرصت‌هایی است که سازمان از آن‌ها سود می‌برد یا به آن‌ها پاسخ می‌دهد. بنابراین برنامه‌ریزی راهبردی با بررسی محیط داخل و خارج سازمان، فرصت‌ها^۱ و تهدیدهای محیطی^۲ و قوت‌ها^۳ و ضعف‌های داخلی^۴ (سوات^۵) را شناسایی می‌کند و با در نظر داشتن مأموریت سازمان، اهداف بلندمدت برای سازمان تنظیم می‌کند و برای دستیابی به این اهداف، از بین گزینه‌های راهبردی اقدام به انتخاب استراتژی‌هایی می‌کند که با تکیه بر قوت‌ها و با بهره‌گیری از فرصت‌ها، ضعف‌ها را از بین برده و از تهدیدها پرهیز می‌کند تا در صورت اجرای صحیح باعث موفقیت سازمان در میدان رقابت شود^۶. حوزه‌ای که در آن تصمیمات استراتژیک اتخاذ می‌گردند شامل ۱- محیط عملیاتی سازمان، ۲- مأموریت سازمان و ۳- اهداف جامع سازمان می‌باشد. برنامه‌ریزی استراتژیک فرایندی است که این عناصر را با یکدیگر در نظر گرفته و گزینش گزینه‌های استراتژیک سازگار با این سه عنصر را آسان می‌سازد و سپس این گزینه‌ها را بکار گرفته و ارزیابی می‌کند. باید توجه داشت که هر فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک زمانی با ارزش است که به تصمیم‌گیرندگان اصلی کمک می‌کند که به صورت استراتژیک فکر کرده و عمل کنند. برنامه‌ریزی استراتژیک به خودی خود هدف نیست بلکه تنها مجموعه‌ای از مفاهیم است که برای کمک به مدیران در تصمیم‌گیری استفاده می‌شود. می‌توان گفت که اگر استراتژیک فکر کردن و عمل کردن در فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک به صورت عادت درآید، آنگاه فرایند می‌تواند کنار گذاشته شود. به بیان ساده یک برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند عملکرد را بهبود بخشد. یک برنامه راهبردی می‌تواند درک اعضا از اهداف را بیشتر کند و تفکر آینده‌گرا را بر مبنای درک مشترکی از رسالت سازمان تحریک و ایجاد کند. یک برنامه راهبردی موفقیت‌آمیز برنامه‌ای است که:

الف) به عمل ختم شود.

1. Opportunity

2. Threat

3. Strength

4. Weakness

5. Strength , Weakness , Opportunity , Threat

6. <http://www.myindustry.ir/strategic-management/article/strategic-planning-definitions.html>

- ب) بیش مشترکی بر مبنای ارزش‌ها ایجاد کند.
- ج) فرایندی همگانی و مشارکتی است که کارکنان و مدیران احساس مالکیت مشترک نسبت به آن دارند.
- د) مسئولیت در قبال جامعه را می‌پذیرد.
- ه) نسبت به محیط خارجی سازمان حساس بوده و بر آن تمرکز دارد.
- و) بر مبنای داده‌های باکیفیت بالا طرح‌ریزی می‌شود.^۱
- باید توجه داشت که در هر فرایند، برنامه‌ریزی راهبردی زمانی با ارزش است که به تصمیم‌گیرندگان اصلی کمک می‌کند تا بصورت راهبردی فکر کرده و عمل نمایند (حضور و نورائی، ۱۳۹۳).

بودجه‌ریزی و معیارهای عملکرد

بودجه^۲ مهمترین و مؤثرترین ابزاری است که می‌تواند به عنوان عامل برنامه‌ریزی و کنترل^۳ در سازمان استفاده شود و مسئولان، مجریان و تصمیم‌گیران را در نیل به اهداف خود و سازمان یاری دهد. بنابراین شناخت و بکارگیری مدل صحیح این ابزار و به کارگیری مدلی مناسب و رعایت اصول آن اهمیت ویژه‌ای دارد (حضور و نورائی، ۱۳۹۳). بودجه به خودی خود محصول فرایند بودجه‌ریزی است. برای ارائه تعریفی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، الن شیک^۴ معتقد است که این شیوه از بودجه‌ریزی ریزی به تعداد دولتهایی که آن را بکار گرفته‌اند، معانی گوناگون دارد. هر دولت نگرش خاص خود و تعریف‌ها و متدهای مجزایی برای وارد کردن اطلاعات عملکرد به فرایند بودجه دارد. نگرش‌های متعدد را می‌توان در طیفی از سخت‌گیرانه‌ترین مفاهیم تا سهل‌گیرانه‌ترین آن‌ها طبقه‌بندی کرد و انواع متعددی نیز میان این دو حد جای می‌گیرند. در تعریفی سهل‌گیرانه هر سیستمی که اطلاعاتی پیرامون حجم ستانده‌ها، فعالیت‌های سازمان‌های دولتی، بار کاری آن‌ها، شاخص‌های تقاضا، نیاز برای خدمات عمومی، یا تأثیر هزینه‌ها ارائه کند، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد محسوب می‌شود. در تعریف سخت‌گیرانه، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سیستم‌هایی هستند که به طور رسمی افزایش‌ها در هزینه را به

1. <http://eric-web.tc.columbia.edu/adminfinance/strategic/chzhtml>. (2002)

2. Budget

3. Control

4. Schick, A

افزایش در نتایج متصل می‌سازند (الن شیک، ۲۰۰۷). یک نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ساختار برنامه، عامل ارتباط بودجه با اهداف راهبردی به شمار می‌آید (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۲).

الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

برای اینکه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به هدف‌های خود دست یابد، لازم است تا ملاحظات هنگام اجرای آن لحاظ شود. به بیان دیگر، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی 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. تحلیل‌های گذشته از بودجه‌ریزی‌های مرتبط با برنامه و عملکرد، مشکلاتی را پیرامون نهادینه شدن این اصلاحات مرتبط با بودجه، مشخص می‌سازد. ملکرز و ویلابی^۱ (۲۰۰۱)، بیان می‌دارند که پیاده‌سازی ممکن است با مشکلاتی از قبیل موارد زیر مواجه شود:

(۱) فقدان رهبری و تعهد در سراسر سازمان

(۲) عدم استمرار در تمرکز اصلاحات در کل سازمان

(۳) عدم وجود منابع کافی برای اجرای تلاش اصلاحی

(۴) فقدان روایی و پایایی اندازه‌گیری‌ها

(۵) فقدان مشوق‌هایی برای بکارگیری اصلاحات

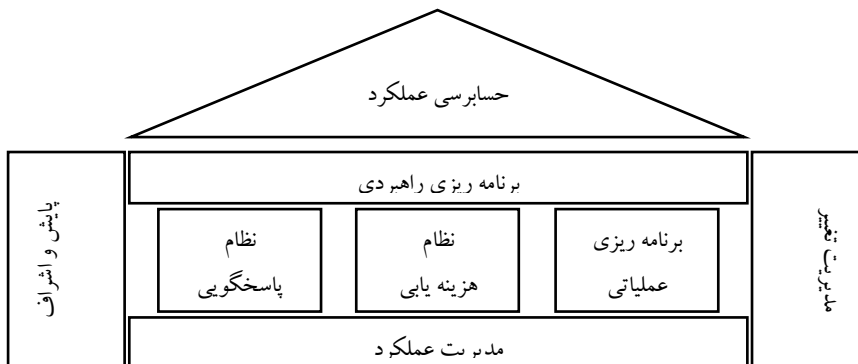
(۶) انتظارات نابجایی برای موفقیت

مهمترین الزامی که در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر آن تأکید می‌شود، تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سیستم‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با توجه به برنامه-ریزی راهبردی و فعالیت‌های به‌گزینی است. موفقیت اصلاحاتی از قبیل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم تغییر ساختار سازمانی و کل فرهنگ بودجه‌ریزی هستند (ابراهیمی و دیگران، ۱۳۹۱).

مدل جامع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

شکل ۲، مدل جامع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را نشان می‌دهد که از چند محور اصلی تشکیل شده است. این نوع بودجه‌ریزی مستلزم برقراری ارتباط مستقیم میان اقلام بودجه و شاخص‌های عملکرد است (حضور و نوریا، ۱۳۹۳). شاخص‌ها باید فعالیت‌های اصلی را که برای آنها منابع مالی

اختصاص یافته است پوشش دهند و با آرمان‌ها و اهداف سازمان مرتبط باشند (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۲).



شکل ۲: مدل جامع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۲)

یکی از مهمترین و دشوارترین استفاده‌ها از معیارهای عملکرد، همسو کردن تلاش‌های کارکنان با هدف‌های راهبردی سازمان است و این دلیل اصلی تأکید بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. علاوه بر این بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، موجب انعطاف‌پذیری در بودجه و اختیار تصمیم‌گیری لازم برای انجام تغییرات اساسی در سازمان می‌شود (آذر و خدیور، ۱۳۹۳). می‌توان گفت که وجود مبنای بودجه در یک سازمان، در کنار افزایش اعتبار بودجه و انجام حسابداری تعهدی، پیشرفت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را تسهیل می‌سازد (حضور و نوربائی، ۱۳۹۳). مبنای بودجه می‌تواند اعتماد، حرفه‌گرایی، پاسخگویی و اطمینان در بودجه‌ریزی را تقویت کند؛ مدیریت اثربخش را تسهیل کند و همچنین اصلاحات را ارتقاء بخشد (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۲). اجرای موفقیت‌آمیز این اصلاحات صرفاً مستلزم تغییر سیستم‌های فنی نیست، بلکه تغییر در ذهنیت‌ها، میان مدیران و قانون‌گذاران نیز لازم است.

ویژگی‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

مهمترین هدف بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است (خان‌محمدی و ناصرآبادی، ۱۳۹۰). از مهمترین ویژگی‌های این سیستم می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

* منابع مورد نیاز بر اساس میزان خدمات و کارایی و اثربخشی تخصیص داده می‌شود. * مستلزم استفاده از مقیاس‌های اندازه‌گیری است. * ماموریت سازمانی و هدف از ارائه خدمت تعیین می‌شود. * منابع را از طریق فعالیت به محصول و نتایج پیوند می‌دهد. * بر اندازه‌گیری عملکرد تأثیر دارد. * دارای نظام جامع حسابرسی شامل حسابرسی مالی، رعایت و عملیاتی است. * مستلزم استفاده از حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی است. * بر پاسخگویی مالی و عملیاتی تأکید دارد. * ارقام منظور شده در بودجه مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی عملیات و قیمت تمام شده آنهاست. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در پی این است که روشن کند بودجه و منابع مالی به مصرف رسیده چگونه نتایج مطلوب را به بار خواهد آورد، و از این طریق می‌تواند با نشان دادن اثرات بالقوه افزایش یا کاهش بودجه، به تصمیم‌گیری درباره تخصیص منابع کمک مؤثری کند (خان‌محمدی و ناصرآبادی، ۱۳۹۰). البته تهیه بودجه لزوماً نیازمند نشان دادن یک رابطه علت و معلولی مستقیم و دقیق نیست و همواره نیز با استفاده از ابزار علمی دقیق نمی‌توان، وجود چنین رابطه‌ای را اثبات و نتایج را دقیقاً پیش‌بینی کرد. در نهایت می‌توان چنین گفت که ویژگی‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر تأکید روی هدف‌ها، نتایج و محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش کیفیت خدمات و پاسخگویی به مردم می‌باشد (انصاری و زینالی، ۱۳۸۷).

لزوم برنامه‌ریزی راهبردی در بودجه‌ریزی

برنامه‌ریزی استراتژیک فرایندی است که ضمن آن اهداف کلی، فعالیت‌ها و ماموریت‌های سازمان در درازمدت تعیین می‌شود. بنابراین، با بیان اهداف کلی سازمان، روش‌های دستیابی به این اهداف، منابع، شرایط بازار، تغییرات تکنولوژیک، توسعه و بهبود محصول و سرمایه از جمله مواردی هستند که در فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک مورد توجه هستند. توجه به برنامه‌ریزی استراتژیک در بودجه‌ریزی موجب تضمین و تحکیم پاسخگویی در سطوح مختلف مدیریتی، تحقق رویکرد خروجی محوری، اعطای اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای تولید خروجی‌های موردنظر، ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنای قرار دادن نتایج عملکرد بعنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات و تصمیم‌گیری در رابطه با ارزیابی عملکرد مدیران، تولید اطلاعات مدیریتی و مالی شفاف برای تصمیم‌گیری در رابطه با افزایش، کاهش و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای، رهایی از روزمرگی و نیل به سمت برنامه‌ریزی بلندمدت و هزینه‌کرد بر اساس برنامه، افزایش توانمندی مدیران در مدیریت منابع مالی، فیزیکی، انسانی و اطلاعاتی، کاهش فساد و رانت خواری در سطوح مختلف اجرایی و تصمیم‌گیری

می‌باشد. برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی در سازمان مهمترین عامل و ابزاری است که اهداف و خط‌مشی‌های سازمانی را به اهداف و برنامه‌های مالی سازمان‌ها ارتباط می‌دهد. بودجه‌ریزی بر مبنای برنامه‌ریزی استراتژیک می‌تواند موجب تنظیم دورنمای سازمانی برای آینده شود، در این مرحله، توصیفی از شرایط آینده سازمان در صورت بکارگیری استراتژی‌های تدوین شده و استفاده از بودجه، ارائه می‌شود. این توصیف دورنمای موفقیت سازمان نامیده می‌شود که در آن شرحی از مأموریت، استراتژی‌های اساسی، معیارهای عملکرد، بعضی از قواعد تصمیم‌گیری مهم و استانداردهای اخلاقی مدنظر همه کارمندان ارائه می‌شود. در صورت تنظیم چنین دورنمایی، افراد سازمان خواهند دانست که چه انتظاری از آنها می‌رود، پویایی و همسویی انگیزه و نیروی افراد در رسیدن به اهداف سازمان به وجود آمده است (آیت‌اللهی، ۱۳۸۹). برنامه‌ریزی استراتژیک در بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه، توانایی آنان را در ارزیابی درخواست‌های بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی افزایش می‌دهد. بودجه عملیاتی از طریق برنامه‌ریزی استراتژیک، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیقی از هزینه فعالیت‌ها را دربرمی‌گیرد. این اقدام در مراحل مختلف نیازمند اقدامات پیچیده در ابعاد فنی نظام بودجه‌ریزی است. به طور کلی سیستم حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با یک فرآیند برنامه‌ریزی استراتژیک در بودجه‌ریزی عملیاتی دچار تحول شوند. برنامه‌ریزی استراتژیک در بودجه‌ریزی عملیاتی نیازمند تغییراتی بنیادی در سیستم‌های اطلاعات مدیریت، مالی و شیوه مدیریت دستگاه‌های دولتی است. بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق برنامه‌ریزی استراتژیک نوعی سیستم برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تاکید می‌ورزد. شناسایی ارتباط میان مدیریت استراتژیک (برنامه‌ریزی راهبردی) و تخصیص منابع با توجه به افق‌های بلندمدت از اهداف عمده بودجه‌ریزی عملیاتی است. در مجموع اولین گام در برنامه‌ریزی استراتژیک و بودجه‌ریزی عملیاتی تعریف و تبیین برنامه‌هاست که در کشور، براساس قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ماه ۱۳۵۱، نظام بودجه‌ریزی، یک نظام "بودجه برنامه‌ای" است. بدین ترتیب که بودجه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌های پنجساله و برنامه‌های پنجساله بر اساس برنامه‌های بلندمدت (چشم‌انداز بیست ساله) تهیه می‌شوند. دومین گام در برنامه‌ریزی استراتژیک بودجه‌ریزی عملیاتی این است که خروجی‌های برنامه‌ها باید براساس تکنیک‌ها و شیوه‌های معمول هزینه‌یابی، برآورد هزینه

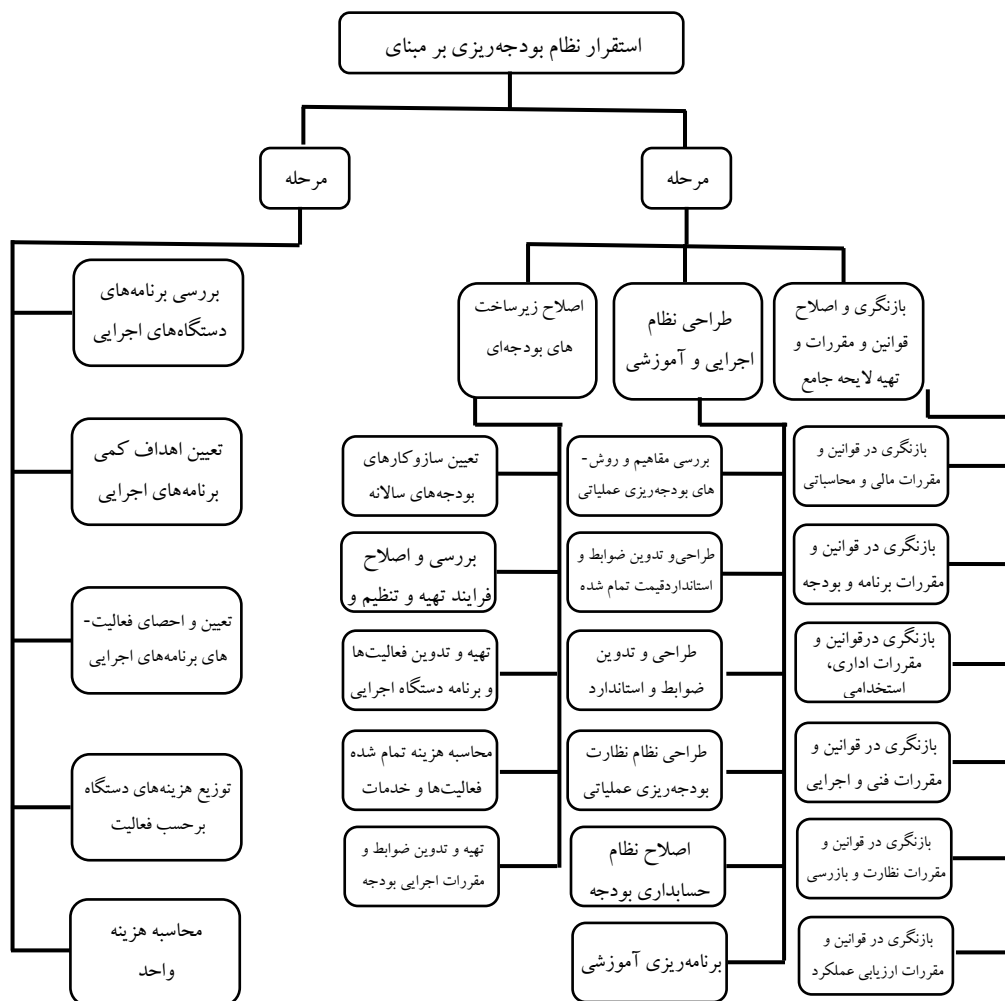
شوند و در آخر یعنی در گام سوم باید براساس شاخص‌های مالی و غیرمالی نظیر کارایی، اثربخشی، بهره‌وری، کیفیت و رضایت ارباب رجوع و مشتری و ... عملکرد دستگاه‌های اجرایی را ارزیابی نمود.

کاربرد بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران

از سال ۱۳۸۰ اصلاح نظام بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توجه جدی قرار گرفت و در طرح دو مرحله‌ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به عنوان یک هدف میان مدت مورد توجه قرار گرفت. همچنین در بخشنامه بودجه از طریق دستورالعمل و فرم خاص از دستگاه‌های اجرایی خواسته شده بود، اعتبارات هزینه‌ای (جاری) خود را برحسب هزینه کل و هزینه واحد هر فعالیت مربوط به برنامه‌های مربوط دستگاه ذی-ربط پیشنهاد دهند. ولی به دلیل اینکه اولاً این امر از طرف دستگاه‌های اجرایی جدی گرفته نشد و از طرف دیگر دفاتر بخشی و سایر واحدهای ذی‌ربط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور نیز پیگیری و نظارت لازم را در اجرای این امر به عمل نیاوردند، در عمل این کار حتی به صورت آزمایشی با موفقیت همراه نبود. طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور، اهداف موردنظر خود را در دو مرحله دنبال می‌کرد. مرحله اول شامل هدف‌هایی بود که در کوتاه مدت بخصوص برای بودجه سال‌های ۸۲-۱۳۸۱، قابل دسترسی بود. این هدف‌ها عبارت بودند از: * اصلاح حجم و ترکیب سند لایحه بودجه که تقدیم مجلس می‌شود. * اصلاح نظام طبقه‌بندی و شفاف‌سازی درآمدها و هزینه‌های بودجه^۱. * اصلاح روش‌های برآورد درآمدها و هزینه‌های بودجه. * اصلاح نظام مدیریت اطلاعات بودجه. با اقداماتی که قرار بود انجام گیرد، کوشش بر این بود که فعالیت‌های پیش‌بینی شده برای تحقق هدف‌های فوق تا پایان سال ۱۳۸۲ خاتمه یابد. با انجام این اقدامات، بخش عمده‌ای از ایرادهایی که در مجلس شورای اسلامی و سایر مراجع به نظام بودجه‌ریزی کشور وارد شده بود، پاسخ داده می‌شد. در مرحله دوم هدف‌های زیر قرار بود دنبال گردد: * اصلاح نظام حسابداری بودجه^۲ (تغییر روش نقدی^۳ به تعهدی^۴). * اصلاح روش‌های مدیریت بودجه. * اصلاح نظام نظارت بر بودجه. * اصلاح نظام

-
1. Budget costs
 2. Accounting Budget
 3. Cash Method
 4. Accrual Method

تشکیلات و سازماندهی بودجه. در سال ۱۳۸۴ با روی کار آمدن دولت نهم و تأکید رئیس وقت سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، مقدمات اجرای این نظام در کشور فراهم گردید.



شکل شماره ۳: نمودار عملیاتی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (کرديچه، ۱۳۹۱).

همانطور که از سوی مسئولان اعلام شد، قرار بود استقرار نظام در سه مرحله: شفاف‌سازی^۱، ارتقای بهره‌وری^۲ و افزایش اثربخشی^۱ انجام گیرد. در زمان انجام مرحله دوم قرار شده بود، اقدامات مورد نیاز

1. Clarification
2. Improve productivity

در قالب سه فعالیت اصلی ۱- طراحی نظام اجرایی آموزشی. ۲- بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات. ۳- اصلاح زیرساخت‌های بودجه‌ای. و ۱۷ فعالیت فرعی طبق شکل شماره ۳ انجام گیرد (کردبچه، ۱۳۹۱).

در ایران بودجه‌ریزی عملیاتی به راحتی قابل اجرا نیست، چرا که اشکالات بودجه‌ریزی در ایران مجموعه نظام اداری، اجرایی و تصمیم‌گیری کشور را در بر می‌گیرد. در یک جمع‌بندی کلی می‌توان چنین اذعان داشت که عملیاتی کردن بودجه در نظام مالی کشور تاکنون نماد عینی پیدا نکرده است که برخی از دلایل آن در زیر ذکر شده است:

* دست‌اندرکاران قوه مجریه، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را بیشتر مترادف با قیمت تمام شده تلقی می‌کردند، به این دلیل در طول سال‌های برنامه چهارم توسعه، درک درستی از حلقه‌های پیشین و پسین بودجه‌ریزی عملیاتی ایجاد نشد.

* ارتباط بین برنامه‌های راهبردی دستگاه‌ها و سازمان‌ها با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نادیده انگاشته شده است.

* قبل از اجرای عملی مطالعه‌های دقیق و کاربردی در دستگاه‌های نمونه انجام نگرفته است.
* بهترین راه برای تولید خدمات مطلوب، پالایش مجموعه وظایف دولت از کل آن نوع کالا و خدماتی است که بخش خصوصی مایل و قادر به تولید آنهاست. این مهم در اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اساساً توسط دست‌اندرکاران نادیده گرفته شده است.

* استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از بعد هماهنگی بین سازمانی، مستلزم وجود یک متولی قدرتمند در مرحله اجراست که در ایران بنا به ملاحظات سازمان مدیریت فاقد این اقتدار بود.
* عمده تلاش‌های معطوف به بودجه‌ریزی، مقطعی و بدون توجه به الزامات آن بود (ابراهیمی و دیگران، ۱۳۹۱).

- * تقدم تخصیص بودجه بر تدوین اهداف سازمانی.
- * صرفاً نتیجه‌گرا بودن ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی.
- * عدم در نظر گرفتن روابط بین شاخص‌های ارزیابی و همچنین سایر متغیرهای محیطی.
- * توجه صرف به مکانیزم انضباطی پاداش.
- * جمعی‌گرا بودن شاخص‌های ارزیابی عملکرد (ترابنده، ۱۳۹۱).

می‌توان در یک نتیجه‌گیری بیان نمود که عدم توافق قوه مقننه و قوه مجریه، فقدان برنامه‌ریزی راهبردی، نبود شاخص‌های لازم و معتبر در بودجه‌ریزی، فقدان سیستم‌های اطلاعات مدیریت و عدم تغییر سیستم حسابداری، فقدان آموزش، فقدان شرایط احراز شغل، فقدان نظام حقوق و مزایای مناسب و همچنین فقدان سیستم پاداش و تنبیه باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان‌های دولتی ایران شده است (ابراهیمی و دیگران، ۱۳۹۱).

نتیجه‌گیری

این مطالعه در مورد برنامه‌ریزی راهبردی و بودجه‌ریزی عملیاتی متمرکز شده است. از آنجا که بودجه و برنامه‌ریزی‌های مربوط به آن با ارزش‌ترین عامل تولید و منبع اصلی زاینده مزیت رقابتی و ایجادکننده قابلیت‌های کلیدی هر سازمان است و منبع راهبردی برای سازمان‌ها محسوب شده، لذا برنامه‌ریزی بودجه جزء برنامه‌ریزی استراتژیک است. آنچه که در سال‌های اخیر در بودجه‌ریزی مورد توجه قرار می‌گیرد و برای آن برنامه‌ریزی استراتژیک انجام می‌گیرد، شناخت از وضعیت موجود داخلی و خارجی موسسه به منظور مواجهه با آینده است، بودجه‌ریزی جنبه‌ای از برنامه‌ریزی موسسه است که به جای توجه به مسائل جانبی به بودجه‌ریزی توجه دارد و تجزیه و تحلیل قوت‌ها، ضعف‌ها، فرصت‌ها و تهدیدات با توجه به عوامل داخلی و خارجی تاثیرگذار بر فعالیت‌های موسسه صورت می‌گیرد. همچنین با افزایش رقابت و کمیابی پرسنل ماهر با احتیاجات مناسب بازار، برنامه‌ریزی و مدیریت منابع، تلاش بسیاری در راستای برنامه‌ریزی در بودجه را می‌طلبد. در واقع سازمان‌هایی که تصمیم به تسریع روند پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دارند، این امکان را دارند روند پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را تسریع کنند. به طور کلی نتایج حاصل از بررسی جداگانه رفتار هر یک از عوامل نامبرده بدین صورت است که کلیه عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ابتدای روند، پیشرفتی سریعتر از روند پیشرفت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دارند، لیکن در کلیه موارد بعد از گذشت چندین ماه روند پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیشی می‌گیرد. باید توجه داشت که هر فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک زمانی با ارزش است که به تصمیم‌گیرندگان اصلی کمک کند که به صورت استراتژیک فکر کرده و عمل کنند. برنامه‌ریزی استراتژیک به خودی خود هدف نیست بلکه تنها مجموعه‌ای از مفاهیم است که برای کمک به مدیران در تصمیم‌گیری

استفاده می‌شود. می‌توان گفت که اگر استراتژیک فکر کردن و عمل کردن در فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک به صورت عادت درآید، آنگاه فرایند می‌تواند کنار گذاشته شود. در عصر حاضر و با گسترده‌ی عملیات در سازمان‌های امروزی هیچ راهی کارآمدتر از برنامه‌ریزی راهبردی برای پیشبرد اهداف سازمانی موجود نیست و باید کوشید تا با فائق آمدن بر نقاط ضعف این برنامه‌ریزی حداکثر استفاده را از آن به عمل آورد. این مطالعه همانند سایر تحقیقات و مطالعات با محدودیت‌هایی مواجه بوده است، از جمله اینکه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشور ما در سطح سازمان‌های دولتی و یا خصوصی کمتر اجرا شده است. برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران لازم است ابتدا تعریفی جامع از آن ارائه گردد و کلیه افراد مرتبط و دست‌اندرکار باید تحت آموزش‌های لازم قرار گیرند و هدف از این تغییرات برای آن‌ها صریح، واضح و روشن باشد.

منابع

۱. آذر، عادل؛ امیرخانی، طیه. (۱۳۹۲). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: تئوری و مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، تهران.
۲. آذر، عادل؛ خدیور، آمنه. (۱۳۹۳). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: پارادایم‌های مدل سازی. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۳. احمدی، حسین (۱۳۷۷). «برنامه‌ریزی استراتژیک و کاربرد آن». تهران: کانون فرهنگی انتشارات سایه‌نما.
۴. انصاری، عبدالمهدی؛ زینالی، مهدی. (۱۳۸۷). سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه، مجله حسابداری، شماره ۲۰۳، ۱۳۸۷.
۵. ترابنده، محمدعلی. (۱۳۹۱). بررسی موانع پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایران، پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ۶ و ۷ دیماه ۱۳۹۱.
۶. رضائیان، علی (۱۳۸۰). «مبانی سازمان و مدیریت». تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۷. آیت الهی، علیرضا. اصول برنامه‌ریزی؛ جلد ۱، چاپ دوم، مرکز آموزش مدیریت دولتی تهران، ۱۳۷۷.

۸. ابراهیمی‌نژادرفسنجانی، مهدی. سیاست‌های بازرگانی و مدیریت استراتژیک؛ چاپ اول، کرمان، ۱۳۶۸.
۹. ابراهیمی قززانی، فاطمه؛ ابراهیمی قززانی، حمیده؛ امیری، عادل. (۱۳۹۱). الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ۶ و ۷ دیماه ۱۳۹۱.
۱۰. استونر، جیمز، فری من، ادوارد. مدیریت؛ ترجمه پارسیان، علی، اعرابی، سیدمحمد؛ جلد ۲، چاپ اول، شرکت چاپ و نشر بازرگانی وابسته به مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، تهران، ۱۳۷۵.
۱۱. ایران‌نژاد پاریزی، مهدی. ساسان‌گهر، پرویز. سازمان و مدیریت: از تئوری تا عمل؛ چاپ سوم، مؤسسه بانکداری ایران، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، تهران، ۱۳۷۵.
۱۲. برایسون، جان. ام؛ فرآیند برنامه‌ریزی استراتژیک برای سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی؛ ترجمه منوریان، عباس؛ جلد ۱، مرکز آموزش مدیریت دولتی، تهران، سال ۱۳۶۹.
۱۳. ییلو، پاتریک و همکاران. راهنمای اجرایی برنامه‌ریزی استراتژیک، شریفی کلویی، منصور. غزل، تهران، ۱۳۷۶.
۱۴. برایسون، جان. ام. (۱۳۸۱). «برنامه‌ریزی استراتژیک برای سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی». ترجمه عباس منوریان. تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.
۱۵. حضوری، محمدجواد؛ نوریانی، محمدحسین. (۱۳۹۳). استراتژی بودجه‌ریزی نگرش زیرساختی به مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، سومین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، ۲۹ دیماه ۱۳۹۳.
۱۶. خان‌محمدی، محمدحامد؛ ناصرآبادی، دلیر. (۱۳۹۰). نگرشی مفهومی بر انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و سودمندی بکارگیری آنها برای دولت، نشریه حسابرس، شماره ۵۳، تیرماه ۱۳۹۰.
۱۷. کردبچه، محمد. (۱۳۹۱). درس آموزی از تجربه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بودجه سال ۱۳۸۵، پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ۶ و ۷ دیماه ۱۳۹۱.
۱۸. کردبچه محمد، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مجله برنامه و بودجه، ۱۳۸۵.
۱۹. کورال، شیلا (۱۳۸۰). برنامه‌ریزی راهبردی برای خدمات کتابخانه‌ای و اطلاعاتی. (ترجمه مجید امیدوار). تهران: مرکز اطلاعات و مدارک علمی.

۲۰. قانون برنامه چهارم توسعه کشور، مواد ۱۳۸ و ۱۴۴.

21. Coates, P. (2004). Governance, management, and performance: They matter. *Public Administration Review*, 64(5), 630-633.
22. Herzog, R. J. (2006). Performance budgeting: Descriptive, allegorical, mythical, and idealistic. *International Journal of Organization Theory and Behavior*, 9(1), 72-91.
23. Melkers, J., & Willoughby, K. (1998). The state of the state: Performance-based budgeting requirements in 47b out of 50. *Public Administration Review*, 58, 66-73.
24. Melkers, J. E., & Willoughby, K. G. (2001). Budgeters' views of state performance-budgeting systems: Distinctions across branches. *Public Administration Review*, 61(1), 54-64.
25. Redburn, F. S., Shea, R. J., & Buss, T. F. (2008). Performance management and budgeting: How governments can learn from experience. M.E. Sharpe, Inc.
26. Schick, A. (2007). Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools? *OECD Journal on Budgeting*, 7(2), 109-138.
27. Wang, X. (1999). Conditions to implement outcome-oriented performance budgeting: Some empirical Evidence. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 11(4), 533-552.