

بودجه ریزی بر اساس عکسبرداری و بودجه ریزی تعهدی

ابزاری برای تحلیل بودجه و بنیانی برای تصمیم گیری بودجه ای



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
گروه پژوهشی نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی
مجموعه گزارش شماره ۱۱۳

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره گزارش

عنوان	
بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد و بودجه‌ریزی تعهدی ابزاری برای تحلیل بودجه و مبنایی برای تصمیم‌گیری بودجه‌ای	
کد شناسه	۹۸-۹-۱۰۱۶۱
گروه پژوهشی	نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی
پدیدآورنده	Allen Schick
مترجم	یداله ابراهیمی‌فر
ناظر علمی	محمد کردبچه - محمدجواد محسنی‌نیا
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
تاریخ انتشار	زمستان ۱۳۹۸
صفحه‌آرایی	محمدسعید حسن‌پور زرکاری
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی سازمان برنامه و بودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نیست.	
حقوق معنوی اثر به پدیدآورندگان و حقوق مادی آن، به مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه و بودجه کشور تعلق دارد و استفاده از آن با ذکر مأخذ بلامانع است.	
آدرس: تهران - خیابان نجات الهی - خیابان سپند - پلاک ۱۶	
https://www.dfrc.ir/ Email: info@dfrc.ir	

فهرست مطالب

صفحه

عنوان

پیشگفتار مترجم

مقدمه	۱
۱-طبقه‌بندی بودجه یکی از مهم‌ترین قواعد تصمیم‌گیری است	۶
۲-معیارهایی برای ایجاد قواعد جدید بودجه‌ریزی	۱۱
۱-۲- توانایی دولت در ایفای مسئولیت‌های بودجه‌ای	۱۲
۲-۲- وجود اطلاعات و استفاده از آن‌ها	۱۳
۳-۲- موضوعیت قواعد بودجه	۱۵
۴-۲- اجرای قواعد و مقررات بودجه‌ای	۱۵
۵-۲- درس‌های تجربی از تجربه تلاش‌های ناکام	۱۶
۶-۲- مهندسی اصلاحات نیز بسیار با اهمیت است	۱۷
۷-۲- بین‌المللی‌سازی قواعد بودجه‌ای	۱۷
۳-بودجه‌ریزی عملیاتی (بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد)	۱۹
۳-۱- بودجه‌ریزی عملیاتی - ابزاری برای تحلیل یا قاعده‌ای برای تصمیم‌گیری؟	۲۱
۳-۲- اندازه‌گیری عملکرد	۲۵
۳-۳- پشتیبانی و مدیریت بودجه‌ریزی عملیاتی	۲۷
۴-بودجه‌ریزی تعهدی	۲۹
۴-۱- گزارش مالی و گزارش بودجه‌ای	۳۰
۴-۲- نظام تعهدی ابزاری برای تحلیل بودجه‌ای	۳۴
۵-جمع‌بندی	۳۸
مأخذ	۳۹

پیشگفتار مترجم

گزارش حاضر با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی و بودجه‌ریزی تعهدی» به منظور آشنا نمودن دست‌اندرکاران بودجه کشور را با پیچیدگی‌ها و الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی، به گونه‌ای که با استفاده از تجربیات ناموفق بسیاری از کشورها، درس‌های تجربی مفیدی برای طراحی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه دهد، تهیه شده است. یکی از اهداف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی، جلوگیری از تخصیص بی‌رویه از طریق برقراری رابطه منطقی بین میزان اعتبارات و نتایج حاصله یا کار انجام شده است. امتیازات دیگر بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان دستیابی به اطلاعات جدید از عملکرد در ابعاد مختلف دانسته که می‌تواند برای دست‌اندرکاران در امر سیاست‌گذاری بودجه کمک شایانی در بهبود سطح کیفی سیاست‌های بودجه باشد.

نتیجه عملکرد بودجه، بعد کمی و پیامدهای بودجه، بعد کیفی را بازتاب می‌بخشد. از این رو، بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح پیشرفته خود به پیامدها توجه خاص داشته و همچنین افزایش اعتبارات دستگاه‌ها را در ارتباط با افزایش نتایج عملکرد آن‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی عملیاتی در حالت متعارف به خروجی عملکرد اعتبارات توجه دارد، ولی در حالت پیشرفته، به تبعات جنبی عملکرد اعتبارات از جمله نتایج و پیامدها تأکید می‌ورزد.

اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور یکی از مباحث جدید در حوزه برنامه اصلاحات اقتصادی است که سابقه آن به قبل از برنامه چهارم بازمی‌گردد. از این رو، برای اینکه چشم‌انداز روشنی از وضعیت بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور داشته باشیم، لازم است مرور اجمالی بر اقداماتی که طی سال‌های گذشته در این ارتباط انجام شده داشته باشیم. نگاهی گذرا به مفاد بخشنامه‌های بودجه که در آن نحوه تهیه و تنظیم بودجه کشور برای دستگاه‌های اجرایی مشخص می‌شود، ما را به ضرورت اصلاح نظام بودجه‌ریزی آشنا می‌کند. همچنین مفاد مواد ۴۹، ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه کشور که ناظر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است، مقرر می‌دارد که تا پایان سال دوم برنامه چهارم توسعه، نظام بودجه‌ریزی کشور باید بر این مبنا اصلاح شود. از این رو، نقطه آغازین حرکت در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۴ رقم خورده است. در ذیل بند ۸ بخشنامه مذکور آمده است: «آغاز بودجه‌ریزی عملیاتی حداقل در یک تا دو دستگاه اجرایی در سطح کشور به خصوص آموزش و پرورش ...»، اما بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که اقدام مهمی برای اجرای آن در سال مذکور صورت نگرفته است.

بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ نیز به این مسئله با صراحت بیشتری پرداخته است و اهداف و اقدامات لازم جهت تغییر نظام بودجه‌ریزی به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را بیان کرده است. در این بخشنامه نیز صرفاً مفاد ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم مورد تصریح قرار گرفته است، ولی به سطح و نحوه ورود دستگاه‌های اجرایی به بودجه‌ریزی عملیاتی اشاره‌ای نکرده است. از این رو برنامه مذکور در اجرا توفیقی نداشته است.

بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۶ نیز با ذکر عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی، به مرحله‌بندی امور مربوطه به شرح زیر اشاره کرده است. مرحله اول، احصای برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی (تکلیف سال ۱۳۸۵) و مرحله دوم، محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات دستگاه‌های اجرایی (تکلیف سال ۱۳۸۶). اما نظام بودجه‌ریزی در این سال‌ها نیز نتوانست عملاً توفیق چندانی در راستای اهداف مراحل ذکر شده داشته باشد.

بخشنامه‌های بودجه سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ با اختصار بیشتر نسبت به بخشنامه‌های قبل، به بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته و رویکردهایی را برای تنظیم بودجه مقرر داشته است که ارتباط منسجم و مستقیمی با بودجه‌ریزی عملیاتی ندارد.

در بخشنامه سال ۱۳۸۹ متعاقب ابلاغ سیاست‌های کلی برنامه پنجم از سوی مقام معظم رهبری و تأکید ایشان بر تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی عملیاتی (بند ۳۳ سیاست‌های کلی)، بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۹ به دولت تکلیف شد که کمیته خاصی را برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی تشکیل شود. فعالیت‌های انجام شده در کمیته مذکور منجر به صدور دستورالعمل‌هایی اجرایی شد که در آن انتخاب دستگاه‌های پایلوت، برای استقرار نظام بودجه‌ریزی مقرر شده بود. اما اقدامات انجام شده در این دستگاه‌ها نیز فراتر از فعالیت‌های انجام شده در سال‌های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ نبود، هرچند که بر اساس مفاد بخشنامه، دستگاه‌های اجرایی برای اجرای آزمایشی بودجه‌ریزی عملیاتی انتخاب شدند. اما اطلاعات بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی منتخب در قانون بودجه سال ۱۳۸۹ نشان می‌دهد که فعالیت دستگاه‌های منتخب در بودجه سال ۱۳۸۹ تفاوت چندانی با سایر دستگاه‌ها نداشته و از این رو می‌توان چنین نتیجه گرفت که تغییرات ساختاری در بودجه‌ریزی این دستگاه‌ها انجام نشده است.

در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۰ الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی کم‌رنگ‌تر شده است. به گونه‌ای که صرفاً در یک بند (بند ۱۱-۱) سیاست‌های کلی لایحه بودجه سال ۱۳۹۰، به فراهم کردن زمینه‌های لازم برای تهیه بودجه به روش عملیاتی اشاره شده است، اما به نتایج حاصل از فعالیت‌های انجام شده در دستگاه‌های منتخب در سال ۱۳۸۹ اشاره‌ای نشده است.

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طی دوره ۱۳۹۲-۱۳۹۰ کمتر مورد توجه قرار داشت، اما این موضوع در سال ۱۳۹۳ مجدداً با تشکیل شورای راهبری نظام‌نامه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستور کار قرار گرفت.

در این سال کارگروه‌های کاری مختلف برای مطالعه و به سامان رساندن این نظام بودجه‌ریزی تشکیل شد. تعداد کارگروه‌های تخصصی تعیین شده برای این امر ۸ کارگروه بود و موضوع هر کارگروه به یکی از ابعاد نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مرتبط بود. مهم‌ترین اقدامات این کارگروه‌ها را می‌توان اصلاح برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، تهیه دستورالعمل‌های مربوط به تهیه برنامه سالانه و نحوه هزینه‌یابی و تعیین کلیه برنامه‌ها و فعالیت‌ها به همراه سنجه عملکرد، کمیت سنجه عملکرد و قیمت تمام شده واحد هر فعالیت ذکر کرد. نتایج حاصل از مطالعات و بررسی‌های انجام شده در این سال موجب شد که در سال ۱۳۹۴ برای اولین بار مفاد پیوست ۴ قوانین بودجه سالانه دستخوش تغییر شود. از سال مذکور در راستای تغییرات اشاره شده یک ستون با عنوان «هزینه واحد» برای هر فعالیت گذاشته شد که مقدار آن بر اساس سنجه عملکرد تعیین شده برای هر فعالیت و تعداد هر فعالیت محاسبه می‌گردید و این روند تا سال ۱۳۹۶ ادامه یافت.

با شروع زمان تهیه برنامه پنج‌ساله ششم توسعه بار دیگر موضوع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش بودجه و مالیه عمومی مدنظر قرار گرفت، به گونه‌ای که گویا هیچ اقدام خاصی تا پیش از این دوره برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد صورت نگرفته است. شاهد این ادعا مفاد بند «پ» قسمت ۲ ماده ۷ قانون برنامه ششم توسعه است. بر اساس مفاد این بند «دولت موظف است از سال اول اجرای قانون برنامه، سالانه اعتبارات بیست درصد (۲۰٪) دستگاه‌های اجرایی مندرج در قوانین بودجه سنواتی را به صورت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تنظیم کند، به نحوی که در سال پایانی اجرای برنامه قانون برنامه، صد درصد (۱۰۰٪) دستگاه‌ها، دارای بودجه مبتنی بر عملکرد باشند. مفاد این بند شامل مدارس دولتی نمی‌شود».

بر اساس مفاد بند «پ» ماده ۷ قانون برنامه ششم توسعه موضوع اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در قانون بودجه سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ مورد تأکید قرار گرفت. این تأکید با تصویب مفاد بند «ج» تبصره ۲۰ صورت گرفت. بر اساس مفاد این بند «دستگاه اجرایی مکلف است بر مبنای تفاهم‌نامه منعقد شده با واحد مجری که شامل حجم فعالیت‌ها، خدمات و قیمت تمام شده آن‌ها و تعیین تعهدات طرفین است، اعتبار واحد مجری را در سامانه (سیستم) حسابداری خود به صورت جداگانه به گونه‌ای نگهداری کند که امکان گزارش‌گیری رویدادهای مالی واحد مجری به صورت مجزا وجود داشته باشد. تشخیص انجام خرج در چارچوب تفاهم‌نامه منعقد شده با مدیر واحد مجری خواهد بود.

متن مواد قانونی فوق موجب شد که به منظور تحقق اهداف مندرج در این بند در کلیه بخش‌ها تعدادی از دستگاه‌های اجرایی انتخاب و با استفاده از نرم‌افزارها و روش‌های خاص نسبت به ارائه بودجه خود بر مبنای عملکرد اقدام کنند. از همین رو نیز، پیوست چهارم قانون که در آن هزینه واحد فعالیت‌ها تا قبل از سال ۱۳۹۷ یک جلدی آمده بود به دو جلد تفکیک شد. پیوست شماره چهار (بخش اول) که در آن اعتبارات هزینه‌ای دستگاه‌های اجرایی بر حسب برنامه، فعالیت بهای تمام شده یا به عبارتی دستگاه‌های مشمول بند «پ» ماده ۷ قانون برنامه ششم بود و پیوست شماره چهار (بخش دوم) که در آن اعتبارات هزینه‌ای سایر دستگاه‌های اجرایی بر حسب برنامه، فعالیت و هزینه واحد آمده است.

آخرین اقدام تعریف شده برای پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی و مدیریت عملکرد، تشکیل کارگروه خاص برای آن در کلیه دستگاه‌های اجرایی بر اساس بخشنامه شماره ۲۷۲۲۲۲ مورخ ۱۳۹۸/۵/۲۲ ریاست محترم سازمان برنامه و بودجه است که می‌تواند مرتبط با اصلاحات ساختاری بودجه برای سال ۱۳۹۹ تلقی شود.

در جمع‌بندی بر اساس موارد بالا می‌توان گفت که کار اساسی و پیگیری در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی انجام نگرفته است که بتوان به نتایج آن نظیر شفافیت بیشتر در کنترل بودجه دستگاه‌ها و نظارت مؤثر بر آن‌ها دست یافت. تجربیات تعداد محدودی از کشورها که توفیق نسبتاً رضایت‌بخشی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی داشته‌اند، نشان می‌دهد دو عامل در اجرای موفق اصلاحات بودجه‌ای نقش کلیدی دارد: یکی برخورداری از مهارت‌ها و توان تخصصی و دیگری وجود عزم سیاسی برای اجرای آن. با توجه به سابقه پنجاه‌ساله برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی در کشور به نظر می‌رسد نهاد برنامه‌ریزی کشور همراه با سایر دستگاه‌های اجرایی از مهارت‌های کارشناسی و تخصصی لازم برای طراحی برنامه اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی برخوردار باشد. عامل دوم که نقش کلیدی در تحقق این هدف دارد، عزم سیاسی دولت در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است. این دو عامل در فرایند اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نقش مکمل یکدیگر را دارند، ولی به نظر می‌رسد که عزم سیاسی دولتمردان نقش کلیدی‌تری در تحقق این هدف داشته باشد.

بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد و بودجه‌ریزی تعهدی^۱

ابزاری برای تحلیل بودجه و مبنایی برای تصمیم‌گیری بودجه‌ای

مقدمه

بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد و بودجه‌ریزی تعهدی ابزارهایی برای تحلیل بودجه هستند که ضمن تولید اطلاعات جدید، روزه جدیدی به‌سوی فعالیت‌های بودجه‌ای باز می‌کند، به‌طوری که در روش‌های متعارف بودجه‌ریزی این نوع اطلاعات و نگاه به بودجه قابل تصور نیست. با این وجود، هیچ‌یک از رویکردهای جدید بودجه‌ریزی آن‌قدر توسعه پیدا نکرده است که بتواند به‌عنوان یک قاعده تصمیم‌گیری کاربرد فراگیر داشته باشد. این نوشتار به دنبال این است که درک کامل‌تری از ابتکارات جدید در حوزه بودجه‌ریزی و کاربرد آن‌ها و همچنین استفاده منظم‌تر از اطلاعات عملکرد و تعهدی برای سیاست‌گذاران ارائه کند.

بودجه‌ریزی فرایندی است که در آن اطلاعات به تصمیم بودجه‌ای تبدیل می‌شود، به این معنا که پیشنهادهای بودجه‌ای که توسط دستگاه‌های اجرایی به نهاد متولی بودجه‌ریزی تسلیم می‌شود یا توسط نهاد متولی بودجه کشور تنظیم می‌گردد، به‌عنوان اطلاعات اولیه وارد فرایند بررسی و پردازش می‌شود و خروجی آن به‌صورت تخصیص‌ها، تعیین پروژه‌ها و سایر دریافت‌کنندگان بودجه تبلور پیدا می‌کند. کیفیت این تصمیمات بودجه‌ای هم به آمار و اطلاعات بستگی دارد که در اختیار تصمیم‌گیران است و هم به ابزارهای تحلیلی که آن‌ها برای پردازش اطلاعات استفاده می‌کنند. یکی از اهداف همیشگی در رویکردهای ابتکاری بودجه این بوده است که بر تصمیماتی که در جریان بررسی پیشنهادهای بودجه‌ای گرفته می‌شود، تأثیر بگذارد. این تأثیر از طریق ایجاد تغییر و اصلاح در طبقه‌بندی اطلاعات بودجه‌ای یا محتوای اطلاعات بودجه و همچنین از طریق اعمال روش‌های جدید تحلیل بودجه صورت می‌گیرد. زمانی اکثر کشورها هزینه‌ها را برحسب واحد سازمانی و دستگاه و اقلام هزینه طبقه‌بندی می‌کردند. اما امروزه اکثر کشورها طبقه‌بندی اقتصادی و عملکردی را به کار می‌بندند و بسیاری دیگر نیز هزینه‌ها را برحسب برنامه، فعالیت یا خروجی طبقه‌بندی می‌کنند. اکنون که حجم اطلاعات مربوط به بودجه افزایش یافته است، ابزارهای تحلیل بودجه نیز متنوع و متعدد شده است. کشورهایی که رویکردهای ابتکاری در بودجه‌ریزی را دنبال کرده‌اند بر این هستند تا اهداف بودجه را از ابعاد مختلف مورد اندازه‌گیری قرار دهند: عملکردها، تأثیرات

1. Allen Schick, OECD Journal on Budgeting, Vol.7, No.2, 2007.

مالی میان مدت بودجه، تعهدات اجتناب‌ناپذیر و سایر خطرات مالی ناشی از سیاست‌های بودجه، هزینه واحد تولید خدمات دولتی، ماندگاری درازمدت وضعیت مالی دولت، میزان درآمد از دست رفته به دلیل تخفیف‌های مالیاتی، توزیع اعتبارات برحسب تقسیمات کشوری، طبقات اجتماعی و جنسیتی و سایر مسائل بودجه‌ای در شرایط نوین اقتصادی در زمره این اهداف هستند.

فرونی رو به تزاید آمارهای بودجه، کنجکاوی کارشناسان و محققان این حوزه را برانگیخته تا اطلاعات بودجه‌ای را در قالب مفاهیم کاربردی طبقه‌بندی کنند و به‌واسطه آن به قواعد جدیدی برای شکل‌دهی تصمیمات بودجه‌ای دست یابند. نوآوران رویکردهای بودجه‌ای به دنبال آن بوده که اطلاعات بودجه‌ای بیشتری را نسبت به وضعیت موجود تولید کنند. استدلال آن‌ها این است که با اطلاعات جدید می‌توان تغییرات مهمی در نحوه بودجه‌ریزی دولت و مدیریت بودجه کشور ایجاد کرد. رویکردهای جدید در راستای تولید اطلاعات بیشتر بودجه‌ای هدفمند است و حامیان آن استدلال می‌کنند که با اطلاعات جدید بودجه‌ای می‌توان اهداف و خروجی‌های جدید بودجه‌ای را تعریف و تولید کرد. این نوشتار سعی دارد دو رویکرد مذکور را در این عرصه ارائه و نشان دهد که چگونه می‌توان اطلاعات بودجه را به قواعد تصمیم‌گیری تبدیل کرد. رویکرد اول، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است که اصطلاحاً در فرهنگ بودجه کشور از آن به‌عنوان **بودجه‌ریزی عملیاتی** یاد می‌شود. این نوع بودجه‌ریزی درصدد است تا تصمیمات مصارف خرج را بر اساس نتایج واقعی و پیش‌بینی شده استوار سازد. رویکرد دوم، بودجه‌ریزی تعهدی است که مخارج را برحسب منابع استفاده شده یا تعهدات صورت گرفته محاسبه می‌کند. در رویکرد اول، تصمیمات بودجه‌ای از حالت نهاده‌محور (اینکه چقدر بودجه به دستگاه تخصیص یابد) به ستانده‌محور یا نتیجه‌محور (اینکه بودجه برای تحقق چه خروجی و نتیجه به دستگاه تخصیص یابد)، تغییر می‌یابد. در رویکرد دوم تصمیمات بودجه‌ای از ماهیت توزیع منابع به تأمین هزینه تبدیل می‌شود. از این رو، این دو رویکرد به‌عنوان رویکردهای نوین و اصلاحی در عرصه بودجه‌ریزی شناخته شده‌اند. این دو رویکرد نه بدعت جدیدی در این عرصه هستند و نه اصلاحات قابل توجهی در بودجه‌ریزی ایجاد کرده‌اند، اما چشم‌انداز پیاده‌سازی آن‌ها توسط دولت‌ها و برخی از سازمان‌های بین‌المللی بسیار مثبت و نویدبخش مطرح می‌شود.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و بودجه‌ریزی تعهدی در واقع ابزار تحلیلی هستند که اطلاعات جدیدی را ارائه می‌دهند و دید جدیدی را به بودجه باز می‌کنند که در رویکردهای سنتی و متعارف نمی‌توان به آن‌ها دست یافت. این دو رویکرد را می‌توان به‌عنوان قاعده تصمیم‌گیری در بودجه‌ریزی تبدیل کرد و راه‌های تخصیص منابع را به دولت تکلیف کرد. در یک حالت، قاعده تصمیم‌گیری ممکن است به دولت حکم کند که پول را برای خرید محصول یا خروجی دستگاه هزینه کند. قاعده دیگر ممکن است این باشد که دولت وجوه را برای پوشش یا تأمین هزینه کالاهای مصرف شده یا تعهدات اتفاق افتاده تخصیص دهد. هرچند به نظر می‌رسد که هر دو رویکرد، انتخاب عقلانی را در تصمیمات بودجه دنبال می‌کنند؛ اما کارشناسان فن در این حوزه تأکید دارند که دولت در احصای قواعد تصمیم‌گیری از بودجه‌ریزی عملیاتی و تعهدی با احتیاط عمل کند. لذا قبل از اینکه رویکردهای مذکور به‌عنوان مبنای تصمیمات بودجه‌ای به دستگاه‌ها دیکته شود، لازم است درک صحیح و کاملی از این رویکردها و

عواقب به‌کارگیری آن‌ها برای همه فراهم آید. از این رو از دولت‌ها خواسته می‌شود که اطلاعات عملکردی و تعهدی بودجه را در سبد اطلاعات مورد نیاز سیاست‌گذاران قرار دهند.

تفاوت اساسی بین ابزارهای تحلیلی و قواعد تصمیم‌گیری در بودجه‌ریزی در دامنه اختیاراتی است که سیاستمداران و مقامات بودجه‌ریزی در تخصیص منابع از آن برخوردار می‌شوند. وقتی از اطلاعات تنها به‌عنوان ابزار کمکی برای تحلیل استفاده می‌شود، دولت ممکن است از اطلاعات به نحوی که خود مناسب تشخیص دهد، استفاده کند. به‌عنوان مثال اگر اطلاعات نشان دهد که هزینه واحد در دستگاهی کمتر از دستگاه دیگر است، دولت ممکن است منابع بیشتری را در اختیار دستگاهی که هزینه واحدش بیشتر است، قرار دهد. دولت‌ها در تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات بودجه‌ریزی تعهدی ممکن است وجوه را برای پوشش یا تأمین هزینه‌های نقدی (خروج نقدی) تخصیص دهند تا برای پوشش تعهدات ایجاد شده. وقتی اطلاعات بودجه‌ای به قواعد تصمیم‌گیری تبدیل می‌شوند، بودجه‌ریزان ملزم هستند تخصیص‌ها را بر اساس قواعد تصمیم‌گیری انجام دهند. تفاوت بین ابزارهای تحلیلی و قواعد تصمیم‌گیری را می‌توان به این صورت هم بیان کرد: ابزارهای تحلیلی که در خدمت بودجه‌ریزان قرار می‌گیرد به توان بودجه‌ریزی آن‌ها می‌افزاید، در حالی که قواعد تصمیم‌گیری از آزادی عمل آن‌ها می‌کاهد. در حالت اول بودجه‌ریزان از انبوه اطلاعات برای قضاوت و اعمال ذهنیت خود استفاده می‌کنند، ولی در حالت دوم تصمیم‌گیری بودجه‌ای کمتر حالت قضاوت- داوری داشته و بیشتر مصداقی می‌شود.

تمایز بین ابزارهای تحلیلی و قواعد تصمیم‌گیری را نیز می‌توان با بررسی فواید این دو رویکرد در بودجه‌ریزی میان‌مدت دولت‌ها نشان داد. در طی دو دهه گذشته تعدادی از دولت‌ها با به کار بستن بودجه‌ریزی عملیاتی و تعهدی توانسته‌اند اثرات تصمیمات بودجه‌ای (که برای یک سال مالی گرفته می‌شود) را برای سال‌های بعد نشان دهند. امروزه به هر حال بسیاری از دولت‌ها برآوردهایی نسبت به بودجه چند سال بعد به عمل می‌آورند. در این گونه موارد مخارج دولت و سایر عناصر و اجزای بودجه برای سه یا چند سال متوالی پیش‌بینی می‌شود. در این پیش‌بینی‌ها معمولاً فرض می‌شود که سیاست‌های جاری کماکان ادامه داشته و تغییری پیدا نمی‌کند. لذا از این طریق دولت‌ها به مبنایی برای پیش‌بینی وضعیت مالی در آینده دست می‌یابند. با این نوع اطلاعات دولت‌ها می‌توانند برآوردی از تأثیر تغییر سیاست‌های پیشنهادی یا مصوب بر بودجه سال‌های آتی داشته باشند. با ایجاد اطلاعات آماری مبتنی بر بودجه‌ریزی عملکردی و تعهدی، ابزارهای تحلیلی قوی در اختیار دولت‌ها قرار می‌گیرد. لذا دولت‌ها به‌واسطه این ابزارها قبل از اینکه بخواهند اقدامی را صورت دهند، می‌توانند تأثیر و تبعات بعدی اقدام خود را در تصمیمات زمان حال لحاظ کنند.

برخی از دولت‌ها پا را از این فراتر گذاشته و یک چارچوب میان‌مدت برای مخارج تدوین کرده‌اند که طبق آن مخارج در چند سال بعد تابع محدودیت‌هایی می‌شود که در این چارچوب پیش‌بینی شده است. خط قرمزهای محدودکننده‌ای که در این چارچوب گنجانیده شده است، باعث می‌شود که دولت نتواند مخارج آتی را از میزان پیش‌بینی شده فراتر ببرد. اگر این برنامه میان‌مدت به‌خوبی و به‌طور مؤثر پیاده شود، می‌توان پیش‌بینی‌های مبتنی بر ابزارهای تحلیلی را به قواعد تصمیم‌گیری تبدیل کرد. وجود یک چارچوب میان‌مدت بودجه‌ریزی احتمال استفاده

از پیش‌بینی‌های میان‌مدت را به‌طور چشمگیری افزایش می‌دهد، ولی از طرف دیگر گزینه‌ها و دامنه آزادی عمل دولت را در این زمینه محدود می‌کند.

تجربه‌های موجود در پیش‌بینی بودجه و چارچوب برنامه میان‌مدت حکایت از منطبق تبدیل اطلاعات تحلیلی به قواعد تصمیم‌گیری دارد. این تجربیات از طرف دیگر نشان می‌دهد که چرا انجام این تمهیدات ممکن است در عمل ایده خوبی نباشد. استفاده از پیش‌بینی میان‌مدت بودجه به نظر می‌رسد مورد تأیید سیاستمداران نباشد (سیاستمدارانی که تحت فشار اولویت‌های اجتناب‌ناپذیر بودجه مجبور هستند توجه خود را به نیازهای فوری پیش‌رو معطوف سازند، علی‌رغم اینکه می‌دانند تصمیمات بودجه‌ای آن‌ها تأثیرات نامطلوبی بر بودجه سال‌های آتی خواهد داشت). در واکنش به این انتقاد، معتقدین به اصلاح نظام بودجه از جمله سازمان‌های بین‌المللی، تلاش گسترده‌ای را شروع کرده‌اند تا دولت‌ها را متقاعد سازند چارچوب مخارج میان‌مدت را در دستور کار خود قرار دهند. چارچوبی که طبق آن دولت‌ها مجبور هستند قبل از اتخاذ تصمیم در سطح مخارج خود، تأثیرات آتی آن را در نظر گیرند. به این ترتیب چارچوب مخارج میان‌مدت خود به‌عنوان یک قاعده تصمیم‌گیری عمل می‌کند که دامنه اختیارات سیاستمداران (تحت فشار از هر دو جناح سیاسی) را محدود می‌سازد. اما باید توجه داشت که تحمیل قاعده تصمیم‌گیری در بودجه‌ریزی به‌منظور تغییر در رفتار بودجه‌ریزی دولت یا تغییر در نتایج آن به‌تنهایی کافی نیست. اکثر کشورهایی که دارای چنین چارچوب میان‌مدت بودجه‌ای هستند، اجرای این برنامه را یک ممارست فنی و تخصصی برای خود تلقی می‌کنند که به‌موازات فرایند رسمی تهیه بودجه سالانه، صرفاً برای کسب تجربه و ممارست صورت می‌گیرد. این قواعد جدید تصمیم‌گیری تنها روی کاغذ می‌آید و در عمل به آن توجه نمی‌شود. اجرای آزمایشی و مایوس‌کننده این برنامه و سایر اصلاحات بودجه‌ای، منتقدان را به این جمع‌بندی رسانده است که تنها با تغییر قواعد بودجه‌ریزی نمی‌توان رفتار بودجه‌ای دولت‌ها را تغییر داد.

با گذشت زمان، بودجه‌ریزی به‌واسطه ابتکارات و ابداعات در تولید اطلاعات جدید و معرفی قواعد جدید، دچار تحول و تکوین شده است. یکی از پیامدهای این روند تکوینی در بودجه‌ریزی این است که هم اطلاعات و هم قواعد بودجه اکنون جایگاه مهم و معتبری پیدا کرده‌اند. اما این پیشرفت باعث بروز مشکل فزونی اطلاعات و پیچیدگی قواعد تصمیم‌گیری شده است. تولید و ارائه اطلاعات بیشتر بودجه‌ای به‌نوبه خود احتمالاً ارائه لایحه بودجه به مجلس را در زمان مقرر به تأخیر می‌اندازد، زیرا برخی از این اطلاعات در مسیر نهایی تنظیم بودجه قرار می‌گیرد و به عملیات بودجه می‌افزاید. همچنین هر چه قواعد تصمیم‌گیری بیشتری در بودجه‌ریزی گنجانیده شود به همان اندازه احتمال متعارض بودن آن‌ها بیشتر خواهد بود که مستلزم چاره‌اندیشی تخصصی و فنی است. آن‌هایی که از تولید ابزارهای جدید تحلیل بودجه و قواعد تصمیم‌گیری دفاع می‌کنند، باید متوجه محدودیت‌های اساسی بودجه‌ریزی باشند: بودجه‌ریزی فرایندی است که باید در دوره زمانی محدود خود به اتمام برسد و هر مرحله آن دارای ضرب‌الاجل زمانی خاص خود است. لذا تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای مطابق برنامه زمان‌بندی دارای فوریت بیشتری تا رسیدن به یک تحلیل درست از بودجه است.

با در نظر گرفتن این محدودیت، بخش اول این گزارش به بررسی روند شکل‌گیری ابزارها و قواعد تصمیم‌گیری در بودجه‌ریزی می‌پردازد. مهم‌ترین تحول در این حوزه تعدیل و اصلاح طبقه‌بندی آمار مخارج بوده است که امر بودجه‌ریزی را از یک فرایند بسته (که کار اصلی آن تأمین مالی عملیات در دست اقدام بوده است)، به یک فرایند بسط یافته که به ثبات اقتصادی، برنامه‌ریزی برنامه‌ای و دستیابی به مدیریت کارآمد کمک می‌کند، تبدیل کرده است.

بخش دوم این گزارش مترصد به تعیین معیارهایی را برای استفاده از انواع اطلاعات جدید بوده تا مبنای قاعده جدید تصمیم‌گیری قرار گیرد. پرداختن به این موارد کاری مشکل است، زیرا بودجه‌ریزی متداول فاقد استانداردهای مورد قبول در برآورد هزینه و ارائه گزارش عملکرد آن‌ها است. در دهه گذشته پیشرفت‌های قابل توجهی در تعیین شاخص‌های بودجه‌ریزی خوب و استاندارد صورت گرفته است، اما عمده این استانداردها مرتبط با موضوعاتی است که از دیرباز به‌عنوان الزامات یک بودجه‌ریزی خوب مورد تأیید بوده است. اما شاخص‌های جدیدی اکنون به آن‌ها اضافه شده است، مثل شاخص‌های معرفی شده توسط سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه و صندوق بین‌المللی پول. کدهای استاندارد که توسط این نهادها معرفی شده است، معمولاً بسته به نوع روش‌های ابداعی، ماهیت توصیه‌ای دارند تا تجویزی.

بخش سوم این گزارش به معیارهای عملکرد بودجه می‌پردازد که به‌عنوان یک ورودی اطلاعات در فرایند بودجه‌ریزی مورد استفاده قرار می‌گیرد. بر اساس جمع‌بندی این بخش، خیلی زود هنگام خواهد بود که قواعد تصمیم‌گیری را بر مبنای این اطلاعات استوار کنیم. بنابراین قبل از اینکه بتوان معیارهای سنجش عملکرد را به قواعد تصمیم‌گیری در تخصیص منابع تبدیل کرد، لازم است کارهای مطالعاتی بیشتری در این زمینه صورت گیرد و بین منابع و نتایج رابطه‌ای معنی‌دار برقرار شود.

بخش چهارم گزارش ما را به این جمع‌بندی می‌رساند که تغییر مبنای بودجه‌ریزی از نقدی به مبنای کاملاً تعهدی، در شرایطی که ابهامات زیادی در خصوص این انتقال وجود دارد، یک اقدام مناسب تلقی نمی‌شود، ولی دولت‌ها باید تلاششان را در این مسیر قرار دهند و به تدریج وارد این حوزه شوند تا به تجربه و دانش خود در این زمینه بیفزایند. دولت‌ها باید به تدریج نظام تعهدی را در تنظیم ترانزنامه‌های خود وارد کنند و گزارش‌های مالی را بر اساس بودجه‌ریزی تعهدی تنظیم کنند. بخش نهایی این گزارش معطوف به چشم‌انداز آینده بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و بودجه‌ریزی تعهدی است.

۱- طبقه‌بندی بودجه یکی از مهم‌ترین قواعد تصمیم‌گیری است

تاریخ بودجه‌ریزی چیزی جز تاریخ اصلاحات در امور مالی دولت‌ها نیست، لذا این دو را نمی‌توان جدا از یکدیگر تلقی کرد؛ زیرا آن‌هایی که در این حرفه فعالیت می‌کنند، اساساً با ابزار بودجه‌ریزی سروکار مستمر دارند. این افراد اصلاحات بودجه‌ای را یا از طریق اصلاح طبقه‌بندی بودجه یا از طریق اصلاح محتوای اطلاعات بودجه انجام می‌دهند. به عبارت دیگر، آن‌ها نحوه ساخت اطلاعات یا اطلاعات موجود را برای تصمیم‌گیری تغییر می‌دهند. به‌طور کلی به نظر می‌رسد اصلاحاتی که صرفاً موجب افزایش انباشت اطلاعات می‌شوند نسبت به اصلاحاتی که با هدف ایجاد فضای جدید تصمیم‌گیری صورت می‌گیرد، توفیق بیشتری داشته است. روند تکوینی بودجه‌ریزی به ما می‌آموزد که افزودن به جریان اطلاعات بودجه‌ای در مقایسه با تغییر دادن نحوه تصمیم‌گیری تخصیص منابع، بسیار آسان‌تر است.

ایجاد تغییر در طبقه‌بندی‌های بودجه کار بسیار مشکلی است. با وجود بالا بودن موارد عدم توفیق در این امر باید اذعان داشت که تغییر طبقه‌بندی‌های بودجه امر بسیار ضروری است، زیرا مسیر بودجه‌ریزی از طبقه‌بندی‌هایی می‌گذرد که هم اطلاعات را سازمان‌دهی می‌کند و هم تصمیمات را شکل می‌دهد. حدود نیم‌قرن قبل جس بورکهد^۱ پی برد که اطلاعات بودجه‌ای را می‌توان به انواع روش‌های مختلف طبقه‌بندی و تقریباً حدی را نمی‌توان برای این امر تصور کرد. از نظر استدلال او، کنکاش برای دستیابی به یک طبقه‌بندی ایده‌آل اشتباه و بی‌نتیجه است، زیرا طبقه‌بندی‌ها عملاً چندین هدف بودجه‌ریزی را تأمین می‌کنند. این ادعای آقای بورکهد تنها در حالتی معتبر است که از طبقه‌بندی به‌عنوان ابزار ارائه اطلاعات بودجه‌ای استفاده شود، ولی این حرف درستی نیست، زیرا از طبقه‌بندی بودجه برای مقاصد دیگر از جمله تعیین ساختار تصمیمات بودجه‌ای استفاده می‌شود. راه‌های مختلفی برای تشریح ابعاد بودجه وجود دارد، اما برای تصمیم بودجه‌ای و تخصیص منابع تنها یک راه وجود دارد. دولت‌ها نمی‌توانند یک روز تخصیص منابع بودجه را بر اساس واحدهای سازمانی و دستگاه انجام دهند و روز بعد بر اساس برنامه‌ها و یک روز دیگر بر اساس مناطق جغرافیایی کشور و قس علی‌هذا. دولت‌ها نمی‌توانند سطوح هزینه خود را اول برحسب اقلام هزینه‌ای که باید خریداری شوند و بعداً برحسب خروجی که باید حاصل شود، تعیین کنند. هر یک از این روش‌ها برای رویکرد خاص بودجه‌ای مناسب است، اما در عمل تنها یک مورد را می‌توان برای تصمیم بودجه‌ای انتخاب کرد.

تقریباً در تمام کشورها، چارت سازمانی مبین ساختار تصمیم‌گیری است. واحدهای خرج، یعنی دستگاه‌های اجرایی از دولت تقاضای بودجه می‌کنند، مقامات بودجه‌ای کشور با کسانی که از نظر سیاسی یا مدیریتی در قبال دستگاه مسئولیت دارند، وارد مذاکره می‌شوند. سپس اعتبارات به دستگاه‌ها تخصیص می‌یابد، دستگاه‌ها مبادرت به خرج اعتبارات می‌نمایند و درنهایت گزارش مالی از عملکرد توسط دستگاه تهیه و تنظیم می‌شود. منابع تخصیص

1. Jesse Burkhead

یافته برای هر دستگاه اصلی، می‌تواند به فصول یا اقلام هزینه مانند هزینه حقوق و دستمزد کارکنان، خرید لوازم و ملزومات و تجهیزات، حمل‌ونقل و قس علی‌هذا تقسیم شود. طی سالیان متمادی با افزایش هزینه‌های دولت، اکثر دولت‌ها این اقلام هزینه را تحت یک قلم کلی طبقه‌بندی کرده‌اند. مثلاً به‌جای اینکه هر یک از ریز اقلام هزینه را در بودجه ذکر کنند، انواع اقلام تجهیزات را تحت یک عنوان واحدی مانند تجهیزات تجمیع می‌کند. با این حال، دستگاه به‌عنوان واحد اصلی تصمیم‌گیری، مسئولیت خرج را به عهده دارد و بودجه آن در عمل حاصل برآورد هزینه‌هایی مانند حقوق و دستمزد، مواد و ملزومات و سایر اقلام هزینه است.

واحد تصمیم در ساختار تهیه و تنظیم بودجه، دستگاه است. از این رو، دو چالش یا دیدگاه در این ارتباط وجود دارد. یک دیدگاه این است که برای هر یک از انواع تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای، طبقه‌بندی اختصاصی از دستگاه‌ها ایجاد شود. دیدگاه دیگر این است که واحد تصمیم از دستگاه به واحد دیگر تغییر یابد. راه اول در عمل و در تجربه موفق بوده است، ولی راه دوم به‌ندرت موفقیت‌آمیز بوده است. دلیل موفقیت راه‌حل اول این است که در آن ساختار سازمانی موجود حفظ می‌شود، ولی در راه‌حل دوم ساختار سازمانی موجود دیگر محلی از اعراب نخواهد داشت، زیرا در این راه‌حل دیگر به ساختار سازمانی موجود نیازی نخواهد بود. بارزترین نمونه طبقه‌بندی اختصاصی برای تصمیم‌گیری بودجه‌ای، طبقه‌بندی بودجه به دو گروه عمرانی (تملك دارایی‌ها) یا بودجه سرمایه‌ای و جاری (هزینه‌ای) است که در قالب آن منابع بودجه به ترتیب به پروژه‌های عمرانی و اقلام هزینه تخصیص می‌یابد نه به واحد سازمانی یا دستگاه‌های اجرایی. در این ارتباط باید توجه داشت که حضور توأمان بودجه سرمایه‌ای و بودجه جاری در نظام بودجه‌ریزی یک واقعیت اجتناب‌ناپذیر است، مضافاً اینکه واحدهای خرج (دستگاه‌های اجرایی) خود نسبت به نحوه تخصیص آن به اقلام هزینه تصمیم‌گیری می‌کنند. در یک دیدگاه دیگر که بسیار متداول است، بودجه از نظر منابع درآمدی (مثلاً وجوه عمومی، وجوه صندوق‌ها و سایر منابع درآمدی که مصرف آن‌ها در بودجه تعیین شده است) از هم تفکیک شده و برای هر کدام قاعده تصمیم‌گیری متفاوتی در نظر گرفته می‌شود. بنابراین می‌توان مشاهده کرد که دولت می‌تواند در عمل دارای بودجه‌های چندگانه‌ای باشد که در هر کدام از طبقه‌بندی و قواعد تصمیم‌گیری متفاوتی تبعیت می‌کنند.

در طی سالیان گذشته، دولت‌ها طبقه‌بندی‌های متعددی را به طبقه‌بندی موجود اضافه کرده‌اند. در طبقه‌بندی که بسیار متداول بوده است، مخارج برحسب گروه‌های اقتصادی (مثل مصرف، انتقالی‌ها، یارانه‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها و غیره) یا برحسب فعالیت (مثل کشاورزی، بهداشت، آموزش، حمل‌ونقل و غیره) طبقه‌بندی می‌شوند. برخی از دولت‌ها مخارج را برحسب واحدهای جغرافیایی یا گروه‌های اقتصادی-اجتماعی طبقه‌بندی می‌کنند. ویژگی مشترک این طبقه‌بندی‌ها این است که هر کدام اطلاعات تکمیلی را نسبت به یکدیگر ارائه می‌نمایند و طبقه‌بندی برحسب واحد سازمانی را رعایت نمی‌کنند. این طبقه‌بندی‌ها در واقع ابزار نمایش داده‌ها هستند نه ابزاری برای تصمیمات خرج. در این نوع طبقه‌بندی‌ها بعد از اینکه تصمیمات در خصوص کل بودجه گرفته شد، دولت کل بودجه را برحسب طبقه‌بندی‌های مذکور توزیع می‌کند. در کشور آمریکا دولت بیش از بیست و چند طبقه‌بندی اختصاصی در اسناد بودجه دارد و سند جداگانه‌ای برای این منظور با عنوان «چشم‌انداز تحلیلی» منتشر می‌کند.

این سند حاوی داده‌های آماری در خصوص اعتبارات اختصاصی دولت فدرال به ایالت‌ها و شهرها، مخارج تحقیق و توسعه، مخارج مالیاتی و سایر گروه‌های اختصاصی است. بسیاری از دولت‌های ملی دارای اسناد مشابه برای ارائه اطلاعات بودجه‌ای هستند که مکمل بدنه اصلی ساختار طبقه‌بندی تصمیم بودجه‌ای در این دولت‌ها است. از نظر این گزارش، این طبقه‌بندی‌ها ابزارهای تحلیلی هستند نه قواعد تصمیم‌گیری.

در قیاس با این نوع طبقه‌بندی‌های اختصاصی بودجه، برخی از اصلاحات بودجه‌ای با نگاه دوم دنبال شده است: حامیان این اصلاحات مترصد ایجاد یک ساختار تصمیم کاملاً جدید هستند که در آن واحد دیگر جایگزین دستگاه می‌شود. مهم‌ترین نوع این اصلاحات، بودجه‌ریزی برنامه‌ای است که ابتدا در آمریکا در دهه ۱۹۵۰ مطرح شد و بعد از آن در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه به کار بسته شد. اگرچه بودجه‌ریزی برنامه‌ای در اشکال مختلف ارائه شده است، اما ایده اصلی آن این است که مخارج باید در گروه‌های معینی طبقه‌بندی شود و تصمیم در خصوص آن‌ها بر اساس اهداف دولت گرفته شود نه برحسب دستگاه. تمام فعالیت‌هایی که در نیل به هدف مشترک نقش ایفا می‌کنند باید در یک برنامه مشترک، بدون در نظر گرفتن دستگاه اجرایی ذی‌ربط، گنجانده شود. برای انجام این کار، دولت‌هایی که مترصد بودجه‌ریزی برحسب اهداف هستند، ساختاری را برای تبیین برنامه‌ها ایجاد می‌کنند تا به‌عنوان مبنایی برای تدوین بودجه قرار گیرد. به‌عنوان مثال، برای صیانت از شهروندان در مقابل جرائم، بسیاری از دولت‌ها مراکزی را مثل نیروی پلیس، دایره بازداشت، دادگاه، بازرسی و زندان را در سطح شهر ایجاد می‌کنند. هر یک از این امور توسط نهادهای متفاوت اداره می‌شود، اما همه آن‌ها در قالب یک برنامه انجام وظیفه می‌کنند، زیرا این امور در راستای یک هدف مشترک انجام می‌شود. تبیین برنامه‌ها در قالب یک چنین ساختاری دولت را قادر می‌سازد تا اثرات بودجه‌ای اجرای جدی و دقیق قانون (به تفکیک نهادهای درگیر) را بر عملکرد دادگاه‌ها و زندان‌ها به خوبی تحلیل کنند. همچنین این مسئله دولت را قادر می‌سازد تا به‌دستان بین عناصر و نهادهای مختلف دخیل در اجرای قانون را مورد ارزیابی قرار دهد. دولت در این گونه طبقه‌بندی بودجه‌ای که برحسب برنامه صورت می‌گیرد، ممکن است به دلیل اینکه گشت پلیس می‌تواند در کاهش وقوع جرائم مؤثر واقع شود، منابع بیشتری را برای آن تخصیص دهد و در نتیجه تصمیم بگیرد منابع کمتری را به زندان‌ها اختصاص دهد.

گنجانیدن فعالیت‌های مختلف با هدف مشترک در قالب یک برنامه، بودجه‌ریزی برنامه‌ای را به‌عنوان یک ابزار معنادار و معقول برای تصمیم‌گیری تبدیل می‌کند. این نوع بودجه‌ریزی در مقایسه با نظام‌هایی که منابع را بر اساس ساختار سازمانی و اقلام هزینه تخصیص می‌دهند از مزیت بیشتری برخوردار است. به هر حال واقعیت این است که مشکل دولت‌ها در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی برنامه‌ای به معنای واقعی کلمه، بیشتر خواهد بود. به‌جز چند مورد استثنا، دولت‌هایی که مدعی هستند بودجه‌ریزی برنامه‌ای را پیاده کرده‌اند، در واقع از آن برای نمایش تصمیمات هزینه‌ای که قبلاً گرفته شده است، استفاده می‌کنند. معمولاً دولت‌ها بعد از تصمیم‌گیری در خصوص اینکه چقدر اعتبار را برای هر دستگاه تخصیص یابد، مبادرت به طبقه‌بندی مجدد این اعتبارات در قالب برنامه می‌کنند. در اغلب مواقع، دولت‌ها دستگاه را به‌عنوان یک برنامه تلقی و بر این مبنا وانمود می‌کنند که دارای

بودجه‌ریزی برنامه‌ای هستند. بودجه‌ریزی برنامه‌ای با این مفهوم تنها یک برچسب است که به دستگاه‌ها چسبانده می‌شود.

سابقه تجربی مایوس‌کننده از بودجه‌ریزی برنامه‌ای را می‌توان به چند عامل نسبت داد. مهم‌ترین عامل، ایجاد تضاد بین اهداف دولت است که موجب طولانی شدن زمان دستیابی اهداف برنامه‌ها می‌شود. یک نمونه از این موارد را می‌توان در اینجا تشریح کرد: فرض کنید مدارس کشور پرستارانی را برای ارائه خدمات روزمره درمانی دانش‌آموزان به خدمت می‌گیرند یا از خدمات آن‌ها در کسوت مربی آموزش دروس بهداشتی بهره می‌گیرند. این فعالیت مدارس را می‌توان فعالیت مرتبط و قانونی آن‌ها برشمرد. اما اهداف و فعالیت مذکور را می‌توان تحت دو فصل جداگانه طبقه‌بندی کرد: (۱) بهداشت و (۲) آموزش، اما در زمان تنظیم بودجه کشور به‌عنوان مثال، بین وزیر بهداشت و وزیر آموزش اصطکاک نظر در خصوص دامنه و طبقه‌بندی فعالیت‌ها آن‌ها پیش می‌آید. هر کدام سعی می‌کنند حوزه فعالیت بهداشتی و آموزشی خود را برجسته‌تر نشان دهند. علت اصطکاک آن‌ها این است اگر خوب از گستره فعالیت و وظایف خود در حوزه بهداشت و آموزش دفاع نکنند، اعتبارات لازم به آن‌ها تخصیص داده نمی‌شود و در نتیجه استدلال می‌کنند که از قدرت و مدیریت کارآمد آن‌ها بر فعالیت‌های ذی‌ربط شان کاسته خواهد شد. برای اجتناب از این درگیری‌ها، دولت‌ها یا بودجه‌ریزی برنامه‌ای را رها می‌کنند یا آن را به‌صورت راه‌کار مکمل بر بودجه‌ریزی متعارف به کار می‌بندند.

به استناد دلایل اقامه شده در این خصوص، بودجه‌ریزی برنامه‌ای نمی‌تواند راهی به پیش ببرد، زیرا نمی‌تواند دستگاه‌ها را به‌عنوان واحد تصمیم از فرایند تخصیص بودجه خارج کند. دستگاه‌های خرج (اجرایی) یک بعد از واقعیت و برنامه‌ها بعد دیگری از واقعیت در ساختار بودجه یک کشور هستند. این دو واحد تصمیم اساساً مبنای تعارض در ساختار تخصیص منابع بودجه‌ای در یک کشور هستند. در بودجه‌ریزی بر مبنای دستگاه، فعالیت‌های مشابه بدون توجه به اهدافی که مترتب آن‌ها است، در یک گروه قرار می‌گیرند؛ در حالی که در بودجه‌ریزی برنامه‌ای، فعالیت‌هایی که در جهت تحقق یک هدف مشترک عمل می‌کنند، بدون توجه به اینکه فعالیت‌ها به کدام سازمان محول شده باشد، در یک گروه قرار می‌گیرند. مسلماً بودجه‌ریزی بر مبنای دستگاه، به سمت اهداف کارآمدی در تدارک کارآمد کالا و خدمات معطوف است. در حالی که بودجه‌ریزی برنامه‌ای به سمت ایجاد قابلیت در ارائه تحلیل پیرامون سیاست‌های مختلف بودجه‌ای معطوف است. هر چند عقل و خرد حکم می‌کند که بودجه بر اساس اهداف شکل گیرد، اما دولت‌ها نمی‌توانند نسبت به نیازهای مالی دستگاه‌ها که خدمات عمومی ارائه می‌دهند، بی‌توجه باشند.

طبقه‌بندی دستگاهی دارای مزیت مهم دیگری در بودجه‌ریزی است: دستگاه‌ها ابزاری برای حسابداری وجوه عمومی دولت هستند. یکی از مشکلاتی که دولت‌ها در اجرای بودجه‌ریزی برنامه‌ای با آن مواجه هستند، تعیین دستگاه مسئول در استفاده از وجوه عمومی برای اجرای برنامه است. دولت‌ها معمولاً این مشکل را با طبقه‌بندی برنامه‌ها بین دستگاه‌ها حل می‌کنند، اما این روش کار از خاصیت و اهداف اولیه بودجه‌ریزی برنامه‌ای می‌کاهد.

طبقه‌بندی دستگاهی و طبقه‌بندی برنامه‌ای بودجه می‌توانند دو طبقه‌بندی سازگاری با یکدیگر باشند، به شرطی که از طبقه‌بندی برنامه‌ای به‌عنوان ابزار تحلیلی استفاده شود. در مقایسه با تحولات یک نسل قبل، بودجه‌ریزی برنامه‌ای و سایر ابداعات مرتبط، اطلاعات فراوانی را پیرامون اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای به دولت‌ها ارائه کرده است. در این نوع بودجه‌ریزی دولت‌ها به اطلاعات بیشتری در خصوص اثربخشی برنامه‌ها و خروجی ناشی از اجرای آن‌ها دست پیدا می‌کنند، هر چند در عمل از اطلاعات موجود در امر بودجه‌ریزی استفاده نمی‌شود. استفاده ناکافی از آمارهای تحلیلی بیشتر به فقدان وقت کافی و فشردگی و انعطاف‌ناپذیری زمان‌بندی بودجه‌ریزی برمی‌گردد تا به ناکامی اجرای بودجه‌ریزی برنامه‌ای. وقتی تصمیمات بودجه‌ای در یک بازه زمانی فشرده صورت می‌گیرد و تقریباً تمام منابع بودجه‌ای برای ایفای تعهدات گذشته و کارهای در دست اقدام مصرف می‌شود، دیگر نمی‌توان انتظار داشت که زمان و فضای مناسب در این فواصل برای انجام تحلیل‌های بودجه‌ای وجود داشته باشد.

بقای دستگاه به‌عنوان واحد تصمیم در نظام بودجه‌ریزی یک پیام حیاتی برای بودجه‌ریزی عملیاتی دارد. راه برای ارائه عملکرد بهتر دولت در این است که کارها از مسیر معاونت‌ها و دستگاه‌ها دنبال شود، زیرا آن‌ها عهده‌دار ارائه خدمات عمومی به جامعه هستند. اگر این دستگاه‌ها و معاونت‌ها در راستای انجام برنامه‌های دولت خوب بسیج و سازماندهی شوند، بودجه‌ریزی عملیاتی فرصتی برای نشان دادن نتایج بهتر، یعنی خروجی بیشتر و پیامدهای بهتر را پیدا می‌کند. کار بایسته بودجه‌ریزی عملیاتی اندازه‌گیری بهتر عملکرد نیست، بلکه ایجاد سازمان‌های بهتر است. اطلاعات یک ابزار تحلیل است، در حالی که سازمان‌ها، دستگاه‌ها و کسانی که در آن کار می‌کنند، بهره‌برداران این ابزارها هستند.

۲- معیارهایی برای ایجاد قواعد جدید بودجه‌ریزی

قواعد بودجه تعیین می‌کنند که چگونه تصمیمات مربوط به هزینه توسط دولت صورت گرفته و عملکرد چگونه گزارش شود. برخی از قواعد بودجه مثل سالانه بودن و جامعیت بودجه، از زمان پیدایش بودجه‌ریزی جدید در بیش از یک قرن قبل تاکنون از زمره قواعد متداول و پذیرفته شده در بودجه‌ریزی بوده است. برخی از این قواعد جدید مربوط به یک یا دو دهه اخیر بوده و متکی به تکنیک‌های جدید مانند قاعده داشتن یک چارچوب میان‌مدت برای مخارج دولت است. به‌طور کلی هر چه قاعده بودجه قدیمی‌تر باشد احتمال اینکه کاربرد آن بین کشورها گسترده‌تر باشد، بیشتر است. ماهیت برخی از این قواعد ذاتاً به خصوصیات و ویژگی‌های یک کشور برمی‌گردد. طراحی فرم‌ها و جداول یکی از این قواعد است که هر دستگاه برای درخواست اعتبار از آن استفاده می‌کند. بسیاری از این قواعد ماهیت رسمی دارد و با یک کد، از خود ردپایی در قانون بودجه و در دستورالعمل بودجه بر جا می‌گذارد؛ اما بسیاری دیگر از این قواعد مهم ماهیت غیررسمی دارند، مثل نحوه انجام مذاکره بین وزارت دارایی (دستگاه تخصیص) و دستگاه‌های خرج. در هر کشور مجموعه زیادی از این قواعد وجود دارد که ناظر بر تهیه و تدوین و اجرای بودجه توسط دولت و بررسی آن توسط قانون‌گذار است. بسیاری از این قواعد به اجرای بودجه و تعیین میزان جابه‌جایی بودجه و سایر تعدیلات در مورد اهداف و مخارج ارتباط پیدا می‌کند. اکثر این قواعد در واقع ماهیت فرایندی و سلسله‌مراتبی دارد، اما برخی، مثل قواعدی که کل منابع مالی را محدود می‌سازد، دارای ماهیت محتوایی است.

هر چند قواعد بودجه‌ای در گذر زمان افزایش یافته است، اما ثبات در فرایند بودجه در چنین فضایی بسیار مهم است. برخورداری از یک روال متعارف بودجه‌ای که بتواند در هر سال بدون تغییر یا با اندک تغییر کلیت خود را حفظ کند باعث تثبیت ایفای نقش بودجه و روابط بودجه‌ای می‌شود و بسیاری از تنش‌ها و اصطکاک‌ها را (که در ذات فرایند چانه‌زنی بودجه‌ای و رقابت برای منابع محدود بودجه‌ای است) از بین می‌برد. تغییرات مکرر در فرایندهای بودجه‌ریزی کار محاسبه هزینه دستگاه‌ها و رفع موارد متعارض را با مشکل مواجه می‌سازد. با این حال، با تغییر شرایط و ظهور تکنیک‌های جدید، دولت‌ها فرصت مناسب برای تعدیل روش بودجه‌ریزی و به‌هنگام نمودن آن را خواهند داشت. دو رویکرد جدید بودجه‌ای که در بخش‌های ۳ و ۴ به آن‌ها اشاره شد، دارای قابلیت‌هایی هستند که نوید وضع قواعد جدید بودجه‌ای را می‌دهند. جدی شدن بحث پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و بودجه‌ریزی تعهدی تا اندازه‌ای به خاطر وجود روش‌های جدید پردازش اطلاعات، مثل اندازه‌گیری عملکرد و حسابداری تعهدی است. بخشی دیگر به خاطر شرایط جدیدی است که بودجه‌نویسان با آن مواجه‌اند، مثل افزایش انتظارات بودجه‌ای و تنگناهای مالی. قبل از بررسی این اصلاحات، بسیار مهم و مفید خواهد بود که ابتدا ملاک‌هایی را برای ارزیابی مناسب بودن تغییرات پیشنهادی در قواعد بودجه‌ای مشخص سازیم.

ظاهراً یک ملاک منطقی که اذعان عمومی نسبت به آن وجود دارد را باید کنار گذاشت. نپذیرفتن قواعد جدید بودجه‌ای صرفاً به این دلیل که تصمیمات بودجه‌ای را تورش‌دار می‌سازد، ممکن است در وهله اول منطقی به نظر

برسد، اما باید در نظر داشت که تمام تغییرات مهمی که در قواعد بودجه‌ای پیشنهاد می‌شود، دارای قابلیت تأثیرگذاری بر پیامدهای ناشی از اجرای بودجه است. قواعد بودجه‌ای به این خاطر مهم هستند که بر رفتار کسانی که در بودجه اعمال قدرت می‌کنند، تأثیر می‌گذارد. منظور و مقصود اساسی از معرفی قواعد جدید تصمیم‌گیری در بودجه این است که منابع بودجه‌ای به گونه‌ای تخصیص یابد که نسبت به قواعد قبلی متفاوت شود. بودجه‌ریزی عملیاتی بر این هدف استوار است که منابع، بیشتر به سمت فعالیت‌هایی هدایت شود که به ظهور نتایج مورد خواست جامعه منجر شود و کمتر به فعالیت‌هایی تخصیص یابد که این‌گونه نتایج را به بار نمی‌آورد. بودجه‌ریزی تعهدی بر آن است که دولت‌ها را نسبت به تقبل تعهدات درازمدت هشدار دهد، تعهداتی که تأثیر ناچیزی بر بودجه جاری داشته ولی بر بودجه جاری سال‌های بعد تأثیر سوئی خواهد داشت.

بعضاً قواعد جدید بودجه‌ای تغییرات محتوایی را القا می‌کنند: این قواعد تعمداً به قصد ایجاد تغییر در تصمیماتی که در فرایند بودجه‌ریزی شکل می‌گیرد، معرفی می‌شود. به عنوان مثال، قانونی که در اروپا تحت عنوان **قانون رشد و ثبات** وجود دارد، از این نوع است. این قانون مثل آن دسته قواعدی است که دولت‌ها برای حفظ بودجه متوازن یا تحقق یک پیامد از قبل تعیین شده مالی به کار می‌بندند. به هر حال اکثر قواعد جدید بودجه‌ای از نوع قواعد فرایندی و رویه‌ای است: این قواعد نحوه اتخاذ تصمیمات بودجه‌ای را تعدیل و اصلاح می‌کند، ولی به پیامد خاص بودجه‌ای تأکید نمی‌ورزند. بودجه‌ریزی عملیاتی ثقل توجه بودجه‌ریزی را از نهاده محوری به ستانده محوری تغییر می‌دهد. طبق قواعد بودجه تعهدی، مخارج دولت باید بر مبنای هزینه محاسبه شود تا بر مبنای نقدی. در ارزیابی این تغییرات و سایر تغییرات در رویه‌های بودجه‌ریزی نیز ملاک‌هایی وجود دارد که در سطور بعدی به تعدادی از آن‌ها پرداخته خواهد شد.

۱-۲- توانایی دولت در ایفای مسئولیت‌های بودجه‌ای

تهیه و تدوین بودجه یکی از چند وظایفی است که هر دولتی باید آن را بدون توجه به مشکل انتخاب‌ها و تعارضات عمیق، به پایان برساند. غالباً رویه‌های جدید بودجه‌ریزی بدون توجه به اثراتی که در بودجه می‌گذارد، وارد چرخه بودجه‌ریزی می‌شوند. این رویه‌های جدید فرایند بودجه‌ریزی را سنگین می‌نماید و اطلاعات بیشتری را خارج از توان و بازه زمانی تدوین بودجه به فرایند بودجه‌ریزی تحمیل می‌کند و در نهایت به دلیل اینکه تأخیری در تدوین بودجه در بازه زمانی ایجاد می‌کنند، کلاً بدون استفاده کنار گذاشته می‌شوند. بودجه‌ریزی بر مبنای صفر که در آمریکا و برخی کشورهای دیگر در یک چند دهه قبل مقبولیت زیادی پیدا کرد، به خوبی بیانگر این مشکل است. در این نوع بودجه‌ریزی موارد تصمیم‌گیری برای دولت چند برابر شد، زیرا دولت ملزم بود که اطلاعات و تحلیل‌های اضافه و جدیدی را برای هر یک از تصمیمات خود تهیه کند. اگرچه بودجه‌ریزی بر مبنای صفر جلب توجه زیادی را ایجاد کرد، اما در عمل قابل اجرا نشد و دولت‌های مذکور علی‌رغم تلاش جدی که برای اجرای آن صورت داده بودند، مجبور شدند آن را منتفی اعلام کنند.

اصلاحات بودجه‌ای که موجب بروز تعارضات بودجه‌ای شود می‌تواند امر تدوین بودجه را با موانع عدیده‌ای مواجه سازد. به نظر می‌رسد بروز این مسئله یکی از اثرات جانبی اجتناب‌ناپذیر بودجه‌ریزی برنامه‌ای باشد، زیرا در این نوع بودجه‌ریزی سیاست‌گذاران ملزم‌اند علاوه بر اهداف، در خصوص میزان هزینه هم به توافق برسند. همچنین در بودجه‌ریزی برنامه‌ای سیاست‌گذاران ملزم‌اند طیف وسیع‌تری از گزینه‌ها را در قیاس با آنچه متعارف است، مورد بررسی قرار دهند. سیاستمداران و مدیران اجرایی بیشتر در خصوص منظور و مقصود خرج با هم اصطکاک نظر پیدا می‌کنند تا در ارتباط با میزان تخصیص اعتبارات. اصطکاک نظر پیرامون ساختار برنامه‌های اجرایی باعث می‌شود که امر تدوین بودجه بر مبنای اهداف با کندی پیش رود. مشکل مشابه در برخی از مواقع گریبانگیر دولت‌هایی می‌شود که به استقبال بودجه‌ریزی عملیاتی می‌روند و خود را گرفتار بحث و مناظره‌های طولانی، پیرامون تعریف خروجی و پیامدهای بودجه می‌سازند. لذا به نظر می‌رسد برای این دولت‌ها دستیابی به تعاریف درست و دقیق از مفاهیم مذکور در قیاس با اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، از اهمیت بیشتری برخوردار است.

۲-۲- وجود اطلاعات و استفاده از آن‌ها

اجرای مؤثر و کارآمد قواعد بودجه بستگی به اطلاعات دارد. اگر از دولت خواسته شود که برای مخارج مالیاتی یا تعهدات اضطراری بودجه‌ریزی کند، لازم است به آمار معتبر در این خصوص دسترسی داشته باشد. بسیاری از دولت‌ها به این اطلاعات دسترسی ندارند. مطالعات تجربی نشان می‌دهد که افراد معتقد به اصلاح بودجه به‌ندرت هزینه دستیابی به اطلاعات، امکان دسترسی یا استفاده از اطلاعات ضروری را مدنظر قرار می‌دهند. فرض اصلاح‌طلبان بودجه در ارتباط با اطلاعات این است که وقتی الزامات بودجه‌ریزی برنامه‌ای فراهم آید، دولت قدم‌های لازم و مناسب را برای استفاده از اطلاعات بر خواهد داشت؛ اما کارها همیشه به این سادگی انجام نمی‌شود. معدود کشورهایی که به استقرار چارچوب میان‌مدت خرج در بودجه‌ریزی پافشاری کرده‌اند، در عمل نتوانسته‌اند پیش‌بینی معتبری از درآمد، شرایط اقتصادی و الزامات خرج در سال‌های بعد ارائه دهند. همچنین، دولت‌هایی که به‌طور اسمی دارای بودجه‌ریزی عملیاتی هستند، ممکن است آمار و اطلاعات کافی در خصوص خروجی‌های بودجه یا پیامدها اجتماعی ناشی از اجرای سیاست‌های عمومی در اختیار نداشته باشند. لذا معقول نیست از دولتی که حساب‌های مالی‌های خود را بر اساس نقدی نگه می‌دارد یا صورت‌های مالی‌اش با تأخیر حسابرسی می‌شود، انتظار داشته باشیم که بتواند بودجه قابل اعتباری بر مبنای بودجه‌ریزی تعهدی تدوین کند. در ساخت و استقرار نهادهای قوی بودجه‌ریزی، منطق حکم می‌کند که راه برای این کار ابتدا از طریق توسعه منابع اطلاعاتی لازم هموار گردد و سپس نسبت به ارائه قواعد بودجه‌ای اقدام شود. کسانی که بر اصلاحات بودجه‌ای تأکید می‌ورزند، لازم است تجربه کشور استرالیا را مورد مطالعه قرار دهند. این کشور در راستای بهره‌گیری از اطلاعات بودجه‌ای و با انجام یکسری اقدامات متوالی، تخمین‌هایی کمی از متغیرها را برای سال‌های

پیش رو انجام داده و آن را ثقل بحث سیاست بودجه قرار داده است. همان‌طور که جان وانا^۱ و همکارانش نیز به این مسئله اشاره مؤکد داشته‌اند، برآوردهای کلی از متغیرها به‌عنوان یک قاعده تصمیم‌گیری پس از یکسری مراحل و طی چندین سال در استرالیا انجام شده است. ابتدا برآوردها به‌صورت مقدماتی و تنها برای استفاده معاونت مالی و اداری در کارهای بودجه‌ای فراهم شد. به هر حال معاونت مالی و اداری کشور استرالیا مدت‌ها قبل پی برده بود که اگر سایر دستگاه‌های دولت به این برآوردها دسترسی داشته باشند، در این صورت دلیلی قوی برای برقراری انضباط بودجه‌ای وجود خواهد داشت. برای تحقق این هدف، معاونت مذکور ضمن بهنگام نمودن برآوردها نسبت به انتشار آن‌ها اقدام کرد. با انتشار و اعلان عمومی این برآوردها، مسئولان دولتی تصمیم گرفتند از این اطلاعات برای ساخت چارچوب مخارج میان‌مدت استفاده کنند.

در کشورهای در حال توسعه، هزینه بالا و دسترسی محدود به آمار جدید از زمره موانع جدی برای ظهور ابداعات و نوآوری‌های بودجه‌ای محسوب می‌شود. اما این مسئله مبتلا به همه کشورها است، زیرا اصلاحات عمده به نیازهای آماری و اطلاعاتی می‌افزاید، به‌خصوص برای کسانی که به دنبال منابع یا تخصیص آن هستند. اصلاحات گسترده و فراگیر ممکن است شانس موفقیت بیشتری داشته باشد، به‌خصوص وقتی که دولت به‌جای اینکه اطلاعات جدید را به مجموعه اطلاعات قدیم اضافه کند، نیازهای قدیمی اطلاعاتی را حذف و فضا را برای اطلاعات جدید باز می‌کند. وقتی استرالیا برآورد متغیرها را برای سال‌های پیش‌رو مبنای سیاست‌گذاری و تصمیمات مالی قرار می‌داد، بسیاری از جزئیات اطلاعات ردیف‌های بودجه را که قبلاً بر تصمیمات بودجه‌ای سیطره داشت، از گردونه اطلاعات خارج ساخت. همین‌طور، وقتی که دولت نیوزیلند بودجه‌ریزی بر مبنای خروجی و عملکرد (عملیاتی) را در دستور کار قرار داد، تقریباً تمام داده‌های وارده را از قانون بودجه، تخصیص و سایر اسناد پشتیبان خارج ساخت. اما در مقابل، بودجه‌ریزی در بسیاری از کشورها ترکیبی از انواع اصلاحات بودجه‌ای است، به طوری که نیازهای اطلاعاتی هر یک از این اصلاحات در پیکره نظام بودجه‌ریزی باقی مانده است.

وقتی دولت‌ها قواعدی را به قواعد بودجه‌ای می‌افزایند، این فرض را برای خود مسلم می‌دانند که از اطلاعات جدید برای تصمیم‌گیری استفاده خواهند کرد. اما این فرض منجر به تولید اطلاعات زائد می‌گردد و در فرایند تدوین بودجه نیز استفاده نمی‌شود. به‌عنوان مثال، الزام کردن دولت به جمع‌آوری آمار در خصوص تعهدات اضطراری به خودی خود این اطمینان را تضمین نمی‌کند که دولت‌ها در صورت بروز خطرات مالی آن را تحت کنترل و نظم درخواهند آورد. حتی اگر دولت‌ها ملزم شوند که این اطلاعات را در قانون بودجه بگنجانند، این الزام باعث نمی‌شود که آن‌ها نه انگیزه یا فرصت لازم را برای استفاده مؤثرتر و کارآمدتر داشته باشند.

1. John Wanna

۳-۲- موضوعیت قواعد بودجه

قواعد جدید بودجه‌ای باید برای کسانی که قرار است آن را تولید یا از آن استفاده کنند، معنا و مفهوم داشته باشد. ولی در اغلب موارد معنا و مفهومی ندارند و تنها به‌عنوان یک ممارست کارشناسی همانند بسیاری از کارهای مستمر و یکنواخت تنظیم بودجه سالانه، انجام می‌شود. این درواقع سرنوشت بسیاری از اصلاحات بودجه‌ای است که توسط نهادهای بین‌المللی برای کشورهای در حال توسعه تجویز شده است. بسیار محتمل‌الوقوع است که بودجه‌ریزی تعهدی در کشورهایی که درک درستی از آن و برنامه‌ای برای استفاده از اطلاعات در مدیریت مالی بخش عمومی ندارند، به سرنوشت مشابهی دچار شود.

قواعد و مقررات ابتکاری باید خط و ربط روشنی با شیوه‌های موجود بودجه‌ریزی داشته باشد تا بتواند با آن پیوند برقرار کند و در حاشیه فرایند بودجه‌ریزی قرار نگیرد. استرالیا زمانی توانست اهمیت کلیدی محاسبه برآورد متغیرها را برای نظام سیاست‌گذاری نشان دهد که نقش محوری آن را در تدوین سیاست‌های بودجه‌ای در عمل به اثبات رساند. اما برای بسیاری از این کشورها تجویز یک چارچوب میان‌مدت برای برنامه مخارج دولت اقدامی زائد و بی‌ربط به نظر می‌رسد، زیرا این چارچوب‌ها هیچ‌گاه در زمان تهیه بودجه سالانه مورد توجه قرار نمی‌گیرد. زمانی می‌توان خط و ربطی قوی برای این قواعد جدید پیدا کرد که دولت‌ها از قبل نسبت به چگونگی کاربرد این قواعد و اطلاعات به دست آمده تصمیم جدی گرفته باشند. غالباً فرض می‌شود که برای برقراری این پیوند، کافی است یک شیوه خاص یا یک گزارش خاص به نظام بودجه معرفی شود. در مجموع باید افزود تا زمانی که ابتکارات در روش‌های بودجه‌ریزی از نظر کسانی که نقشی در اجرای آن دارند مفید تشخیص داده نشود، دوام و بقا نخواهد داشت.

۴-۲- اجرای قواعد و مقررات بودجه‌ای

قواعد بودجه‌ای به خودی خود قابل اجرا نیستند. یک قاعده بودجه‌ای ممکن است دارای شأن قانونی یا مقرراتی باشد، ولی این شرط کافی برای رعایت و اجرای آن نیست. در بودجه‌ریزی همانند سایر فعالیت‌ها، راه‌های متعددی برای کارشکنی ابتکارات ناخواسته وجود دارد. وقتی قواعد بودجه‌ای از اهمیت بسیار بالایی برخوردار باشند، لازم است از همان ابتدای کار ابزارهای لازم برای اجرای آن فراهم آورده شود. در برخی از کشورها مثل انگلستان، وظیفه تنفیذ این قواعد به دیوان محاسبات یا کمیسیون قانون‌گذاری مثل کمیسیون حساب‌های دولتی واگذار شده است. در سایر کشورها، دادگاه‌ها در اجرای قواعد بودجه‌ای ایفای نقش می‌نمایند.

اصلاحاتی که در بخش ۳ و ۴ اشاره شد، در اجرا دارای انحراف است. وقتی مبنای تعهدی در قواعد حسابداری دولت اعمال شود و حساب‌برسان از استقلال و دسترسی به منابع برخوردار گردند، عدم رعایت این مقررات ممکن است منجر به تولید صورت‌های مالی قابل قبول و دسترسی مخدوش به بازارهای سرمایه شود. به‌جز در موارد نادر، بیان‌هایی که دولت از عملکرد بودجه دولت ارائه می‌دهد، به‌طور منظم حسابرسی نمی‌شوند. شهروندان و گروه‌های ذی‌نفع در مواجهه با نتایج نادرست یا سهل‌انگاری شده از عملکرد بودجه دولت، کار زیادی نمی‌توانند

انجام دهند. برای اینکه بودجه‌ریزی عملیاتی و بودجه‌ریزی تعهدی در نظام بودجه‌ای دولت ریشه بگیرد، لازم است یک دستورالعمل مشخص و رسمی برای بررسی نتایج گزارش عملکرد بودجه دولت تهیه شود، مثلاً برای اندازه‌گیری محصول یا خروجی و پیامدهای بودجه و همچنین برای ارائه گزارش هزینه و بدهی‌های دولت باید استانداردهایی تعیین شود.

۵-۲- درس‌های تجربی از تجربه تلاش‌های ناکام

متعاقب تجربیات موفق که برخی کشورهای پیشرو در ابتکارات بودجه‌ای داشته‌اند، گسترش قواعد جدید بودجه‌ای بین کشورها سرعت گرفته است. اما در این تجربیات نسبت به چگونگی شکل‌گیری اصلاحات بودجه‌ای و اینکه چه مشکلاتی در این مسیر باید مرتفع شوند و چه شرایط خاصی برای موفقیت اصلاحات باید فراهم آید، توجه اندکی شده است. سایر ویژگی‌های اصلاحات در این تجربیات یا به‌خوبی به تصویر کشیده نشده‌اند یا از آن‌ها چشم‌پوشی شده است. وقتی قرار است از سایر کشورها الگوبرداری شود، لازم است به این نکته توجه شود که معمولاً ناکامی‌ها، درس تجربی بهتری نسبت به موفقیت‌ها به ما ارائه می‌دهند. اما دیده شده است که برنامه اصلاحات با هیاهوی تبلیغات در یک کشوری به اجرا درآمده، ولی بعداً با یک اعلامیه، کل برنامه لغو و رها شده است. چه کسی از این تحولات خبر دارد یا برایش مهم است، معلوم نیست! استرالیا نمونه بارز این مورد است. این کشور راهبرد جاه‌طلبانه ارزیابی تمام برنامه‌های دولت را با یک تبلیغات گسترده آغاز کرد، اما در میانه راه آن را رها کرد و هیچ اعلان عمومی نیز برای لغو این برنامه صادر نشد. در کشور انگلستان نیز حرکت در این زمینه تحت عنوان «گام‌های بعدی» شروع شد و منجر به ایجاد ۱۰۰ نهاد گردید که هر کدام از استقلال گسترده در اجرا و عملکرد بودجه برخوردار شدند. این برنامه شهره و آوازه‌ای در دنیا پیدا کرد، اما بعد از مدتی برنامه دولت به روال قبلی بودجه‌ریزی برگشت و کنترل مدیریت امور بودجه به وزارتخانه‌ها و دستگاه‌ها اصلی عودت داده شد. این اتفاق در زمان تونی بلر، نخست‌وزیر وقت انگلستان اتفاق افتاد، اما کسی از این شکست و عقب‌گرد از اصلاحات با خبر نشد. سوئد نیز به‌درستی در زمره کشورهای یاد شده است که در راستای اصلاحات بودجه‌ای گام‌های مؤثر برداشته است. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دهه ۱۹۸۰ در این کشور کاری از پیش نبرد، اما اطلاعی در خصوص عدم توفیق و قطع برنامه ارائه نشده است. مسئله مهم‌تر از شکست مطلق ابتکارات بودجه‌ای، ضرورت به کار بستن تدابیر سازنده است که بتواند برنامه اصلاحات را از مرحله قانون تا مرحله اجرا هدایت کند و مفاهیمی را به کار گیرد که در چارچوب واقعیت‌های بودجه‌ریزی موجود، قابلیت کارکرد داشته باشد.

بودجه‌ریزی عملیاتی در واقع یک مطالعه موردی از شکست‌های مکرر در این عرصه است. این مفهوم بودجه‌ریزی ابتدا در آمریکا و در سال‌های اول بعد از جنگ جهانی دوم مطرح شد، اما طولی نکشید که از صحنه محو شد؛ بدون اینکه ردپای قابل توجهی از خود بر جا بگذارد. اما کشورهایی که امروز به دنبال اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی هستند، می‌توانند با طرح این پرسش که چرا ابتکارات آمریکایی‌ها در بودجه‌ریزی و بسیاری دیگر از نمونه‌های مشابه به بوته فراموشی سپرده شده است، درس‌های تجربی زیادی کسب کنند. چرا یک برنامه اصلاحات معقول

و منطقی بیش از چند سال دوام پیدا نمی‌کند؟ و چرا هر دهه یا بیشتر نسخه جدیدی از این اصلاحات ابداع می‌شود؟ برای اینکه یک نمونه موفق از بودجه‌ریزی عملیاتی شکل گیرد، پیش‌شرط‌های سیاسی، سازمانی و اطلاعاتی آن باید چه باشد؟ پاسخ به این پرسش‌ها می‌تواند بسیاری از ابهامات را در خصوص شرایط لازم برای اجرایی شدن این نوع ابتکارات بودجه‌ریزی روشن سازد.

۶-۲- مهندسی اصلاحات نیز بسیار با اهمیت است.

دولت‌هایی که به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌ریزی تعهدی روی می‌آورند، غالباً طیف وسیعی از فعالیت‌ها را در برنامه اصلاحات می‌گنجانند که شامل طولانی کردن بازه زمانی تدوین بودجه، تقبل انجام ارزیابی برنامه‌ها، انجام تغییرات در شاکله بودجه و سایر ابداعات شود. غالباً بین این ابداعات هیچ ارتباطی وجود ندارد و این مسئله موجب بروز ابهام و سردرگمی و کندی کار اصلاحات می‌شود. هدف و منظور از طرح ابداعات در حوزه بودجه ممکن است رسیدن به قاعده تصمیم‌گیری باشد یا تولید ابزار تحلیلی، ولی مهم این است که دولت ارتباط اجزای برنامه اصلاحات بودجه را مورد مذاقه قرار دهد تا افرادی که می‌خواهند کل بسته اصلاحات را اجرایی سازند، درک روشنی از آن داشته باشند و بدانند که تعامل اجزای مختلف برنامه اصلاحات با یکدیگر چگونه است. دو نوع اصلاحات بودجه‌ای که در بخش ۳ و ۴ مورد بررسی قرار گرفت این مسئله را به خوبی نشان می‌دهد. اگرچه هر کدام از آن‌ها نوعاً یک ابداع مختص خود محسوب می‌شوند، اما هر دو آن‌ها به اطلاعات هزینه فعالیت‌ها نیاز دارند از جمله اطلاعات تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم و سربار. اما وقتی هر یک از این اصلاحات بودجه‌ای به یک نهاد متفاوت واگذار شود ممکن است هر کدام هزینه‌ها را به گونه متفاوت تعریف و اندازه‌گیری کنند که این مسئله می‌تواند موجب بروز ناسازگاری مقررات و ابهامات گسترده شود. مشکل در این حالت موقعی بروز می‌کند که ابداع بودجه‌ای یک ابزار تحلیلی باشد و بدتر از آن، وقتی به‌عنوان یک قاعده جدید تصمیم‌گیری درآید، اثرات تخریبی آن بیشتر خواهد بود. راه‌حلی که به‌ندرت به آن دست یافته می‌شود، این است که مهندسی کل برنامه اصلاحات مورد بازنگری قرار گیرد. با این نگاه، بودجه‌ریزی عملیاتی و بودجه‌ریزی تعهدی به‌صورت یک مجموعه ابداعات بودجه‌ای مهندسی می‌شود تا اینکه به‌صورت دو نوآوری منفک و منتزع از یکدیگر، وارد چرخ اصلاحات شود.

۷-۲- بین‌المللی‌سازی قواعد بودجه‌ای

دیرزمانی نیست که قواعد بودجه‌ای برای هر کشور ماهیت خاص آن کشور را داشته است. اگرچه کشورها تحت تأثیر روش‌ها بودجه‌ریزی سایر کشورها بوده‌اند و تبادل نظرهای جدی را در این خصوص انجام داده‌اند، ولی هر دولتی مسیر خود را در بودجه‌ریزی دنبال می‌کرده است. اما اکنون روش‌های خاص بودجه‌ریزی در هر کشور به تبعیت از توصیه یا دستور سازمان‌های بین‌المللی دچار تحول و تغییر شده است. قواعد بودجه‌ای تا آنجا که به پیامدهای مالی مربوط می‌شود، بسیار قوی است؛ اما این قواعد به سایر مراحل و روال بودجه‌ای نیز ارتباط پیدا می‌کند. کمیسیون اروپایی دارای یک مجموعه مقررات مفصل است که یکی از آن‌ها بررسی دقیق بودجه سالانه و

برنامه‌های خرج چند سالانه کشورهای عضو است. صندوق بین‌المللی پول هم در ارتباط با این موضوع، استانداردهایی را برای روش کار در حوزه شفافیت مالی منتشر کرده است و آمار مالی دولت‌های عضو را به مبنای بودجه‌ریزی تعهدی تبدیل کرده است. اگرچه تهیه یک چنین استانداردهایی برای اندازه‌گیری نتایج و ارائه نتایج برنامه‌ها زمان‌بر است، اما بعید یا جای تعجب نیست که سازمان‌های بین‌المللی این کار را انجام دهند. هر گاه سازمان‌های مذکور توانستند قواعد بودجه را برای پوشش مخارج دولت تهیه و در فرایند اجرا قرار دهند، باید گفت به مرحله تصمیم‌سازی خرج بسیار نزدیک شده‌اند. این مسیری است که بودجه‌ریزی تعهدی تاکنون طی کرده است، یعنی مرحله تعیین قواعد برای گزارش مالی را پشت سر گذاشته و به سمت مرحله تعیین قواعد برای تصمیمات خرج گام برمی‌دارد.

کارشناسان معتقدند که سازمان‌های بین‌المللی باید در تجویز این قواعد برای کشورها به تمایز بین ابزار تحلیلی و قواعد تصمیم‌گیری توجه داشته باشند و به‌جز در مواردی که دلایل توجیهی متقنی برای تجویز دارند، در سایر موارد باید دست دولت‌ها را در اجرای مقررات متناسب با شرایط اقتصادی‌شان به اتخاذ تصمیم باز بگذارند. تمایز بین رویه خوب و بهترین رویه، رویه‌هایی که جنبه بین‌المللی شدن را دارند و نه تنها در اکثر کشورهای پیشرفته بلکه در بسیاری از کشورهای دیگر به اجرا درآمده است، نیز یک مسئله مهم است و نهادهای مذکور باید به آن توجه داشته باشند.

۲- بودجه‌ریزی عملیاتی (بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد)

توضیح مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی آسان است، اما اجرای آن تاکنون مشکل بوده است. ایده اصلی در این نوع بودجه‌ریزی این است که دولت‌ها باید برای کارهای واقعی یا نتایج مورد انتظار (به‌طور خاص مثل خروجی‌ها و پیامدها) بودجه تدوین کنند نه برای داده‌ها (مانند نیروی انسانی، مواد اولیه و سایر اقلام). وقتی در خصوص بودجه تصمیم‌گیری می‌شود دولت‌ها باید بدانند که چه خدماتی را قرار است دستگاه‌ها به جامعه ارائه دهند و منافع و شرایط اجتماعی حاصل از مخارج عمومی دولت کدام است. ایده بودجه‌ریزی عملیاتی اگرچه جذاب و منطقی به نظر می‌رسد، اما اجرای آن بی‌اندازه مشکل است. دولت‌ها در مرحله تخصیص منابع دغدغه بسیاری را در ذهن دارند و عملکرد تنها یکی از دغدغه‌های ذهنی آن‌ها است که معمولاً جز اصلی‌ترین دغدغه آن‌ها نیست.

هر چند اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ظاهراً کار ساده‌ای به نظر می‌رسد، ولی تجربه عملی در بسیاری از کشورها نشان می‌دهد که تنوع روش در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بسیار زیاد است. هر دولتی رویکرد مناسب حال خود را به کار می‌گیرد و تعاریف و روش‌های متمایز خود را برای ارائه اطلاعات عملکرد، ملاک قرار می‌دهد و آن‌ها را وارد جریان کار بودجه می‌کند. رویکردهای زیادی را می‌توان برای بودجه‌ریزی عملیاتی عنوان کرد که هر کدام با یک طیف معینی از مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی انطباق دارد. رویکرد مبتنی بر مفاهیم سست و ابتدایی از بودجه‌ریزی عملیاتی در یک طرف طیف و رویکرد مبتنی بر مفاهیم قوی و توسعه‌یافته از بودجه‌ریزی عملیاتی در طرف دیگر این طیف قرار می‌گیرد. بر اساس مفهوم حداقلی از بودجه‌ریزی عملیاتی، هر نظامی که پیرامون مسائل زیر، مانند میزان خروجی یا محصول فعالیت‌های دستگاه‌های دولتی، حجم کار آن‌ها، شاخص‌های مطالبات مردمی از خدمات عمومی یا تأثیر مخارج دولت، اطلاعات ارائه دهد، گفته می‌شود که قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد. در مفهوم دقیق، بودجه‌ریزی عملیاتی، تنها آن نظام بودجه‌ریزی است که افزایش در بودجه هر دستگاه را به افزایش انتظارات از دستگاه از نظر میزان خروجی یا محصول مرتبط سازد. بر مبنای تعریف اول بودجه‌ریزی عملیاتی، بسیاری از کشورها می‌توانند مدعی داشتن بودجه‌ریزی عملیاتی باشند، اما بر مبنای تعریف دقیق بودجه‌ریزی عملیاتی تنها چند کشور در جهان هستند که می‌توانند مدعی بودجه‌ریزی عملیاتی به مفهوم واقعی باشند. با توجه به وجود یک چنین طیف گسترده از بودجه‌ریزی عملیاتی، می‌توان استدلال کرد که تجربه بودجه‌ریزی عملیاتی یا کاملاً موفق یا به‌طور مایوس‌کننده‌ای در اهداف ناکام بوده است.

تفاوت بین دو تعریف بودجه‌ریزی عملیاتی دقیقاً با تمایز بین قواعد تصمیم‌گیری و ابزارهای تحلیلی بودجه‌ریزی عملیاتی مطابقت دارد. اگر تمام آنچه را که بودجه‌ریزی عملیاتی انجام می‌دهد اطلاع‌رسانی به سیاست‌گذاران باشد، در این صورت می‌توان گفت که به‌عنوان یک ابزار کمکی برای تحلیل بودجه نقش ایفا می‌کند، اگرچه همانند تمام ابزارهای تحلیلی با خطر حاشیه قرار گرفتن و استفاده نشدن مواجه می‌شود. از طرف دیگر، اگر از بودجه‌ریزی عملیاتی برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص بودجه استفاده شود، در این صورت بودجه‌ریزی

عملیاتی به صورت زیر به عنوان قاعده تصمیم‌گیری نقش ایفا می‌کند: دولت باید منابع را به طور مداوم بر اساس شواهد و دلایل متقن از نتایج مورد انتظار تخصیص دهد. برای این کار، هر افزایش در مخارج باید منجر به افزایش در میزان نتایج یا کل محصول یا بهبود بیشتر در شرایط اجتماعی جامعه شود.

هر دو نسخه ابتدایی و پیشرفته بودجه‌ریزی عملیاتی در رویکرد خود به اطلاعات مرتبط با خدمات یا نتایج مخارج عمومی نیازمند و وابسته است. اطلاعات مورد نیاز هر دو نسخه باهم تداخل دارد، اما یکسان نیستند: اطلاعاتی که از عملکرد نسخه پیشرفته بودجه‌ریزی عملیاتی به دست می‌آید، بیشتر مورد نیاز و تقاضای سیاست‌گذاران است. برای عمده مقاصد تحلیلی، ارائه اطلاعات ریز در سطح برنامه یا سطح فعالیت کفایت می‌کند، ولی برای تصمیمات بودجه‌ای در خصوص افزایش ارائه خدمت، لازم است اطلاعاتی از هزینه و نتایج در ارتباط با هر واحد محصول یا نتایج ارائه شود. فقدان نظام‌های حسابداری پیشرفته و قوی در بودجه‌ریزی عملیاتی کار دولت‌ها را در تعیین هزینه‌ها و تخصیص منابع با مشکل مواجه می‌سازد، زیرا از طریق اطلاعات حسابداری هزینه‌ها است که می‌توان بین اضافه منابع درخواستی و اضافه محصول تولیدی ارتباط برقرار کرد.

در تمامی نسخه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی (ساده و پیشرفته) وابستگی به اطلاعات مبین این است که چرا دولت‌ها این قدر در خصوص اندازه‌گیری عملکرد تأکید داشته و هم و غم خود را روی آن متمرکز کرده‌اند. پذیرفتنی نیست که بودجه‌ریزی عملیاتی داشته باشیم ولی معیار اندازه‌گیری عملکرد آن را نداشته باشیم. اما اندازه‌گیری عملکرد اقدام پذیرفتنی است، هرچند بودجه‌ریزی عملیاتی نداشته باشیم. در بسیاری از کشورها، تعریف و تهیه اطلاعات و آمار در خصوص عملکرد نه تنها اولین قدم بلکه آخرین قدم نیز تلقی می‌شود. همان‌طور که در سطور بعدی خواهیم دید، تحلیل‌گران و مدیران در ارتباط با تعریف خروجی و پیامدهای بودجه، آن قدر مباحث را به تفصیل می‌کشاند که فرصت بهره‌گیری از اطلاعات را در فرایند بودجه‌ریزی از دست می‌دهند.

از نظر فنی و تخصصی می‌توان برای نتایج و محصول اضافی معیار اندازه‌گیری تعیین کرد و متناسب با محصول مازاد بودجه را تخصیص داد، اما تعداد کمی از دولت‌ها را می‌توان یافت که به این نحو عمل کرده باشند. اگرچه ممکن است دولت‌ها خواهان بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد باشند، ولی زمانی که می‌خواهند سطح مخارج دولت را تعیین کنند باید ملاحظات دیگری را مدنظر قرار دهند. مهم‌ترین ملاحظه، ضرورت پرداخت وجوه برای تعهدات گذشته و همچنین تعهدات فعالیت‌های در دست انجام و هزینه‌های عملیاتی معاونت‌ها و دستگاه‌های اجرایی است. در تدوین بودجه، سیاست‌گذاران باید متوجه قول و قرارهای سیاسی، مطالبات گروه‌های فشار باشند و با حذف تعارضات در اهداف و منابع، به سرعت در جهت تکمیل کارهای بودجه به جلو گام بردارند. وقتی دستگاه‌ها با دست بالا مدعی دریافت تخصیص می‌شوند، دیگر منابعی برای تخصیص بر اساس عملکرد و نتیجه باقی نخواهد ماند و رعایت الزامات بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در حاشیه قرار می‌گیرد. در چنین شرایطی، تنها اگر اندک منابعی باقی مانده باشد، در قالب بودجه‌ریزی عملیاتی تخصیص پیدا خواهد کرد.

پیشرفت در امر بودجه‌ریزی عملیاتی با مشکلات دیگری مواجه است. فقدان اخلاق و فرهنگ قوی در میان مدیران دولتی در ارائه عملکرد، یکی از این مشکلات است. دولت نمی‌تواند بودجه را بر اساس بودجه‌ریزی عملیاتی

تدوین کند، اگر برای مدیریت عملکرد برنامه‌ای نداشته باشد. به این مسئله بعداً بیشتر خواهیم پرداخت. مدیران و کارکنان در سطح صف و ستاد باید در ارائه کالا و خدمات عمومی و بهبود کارایی عملیات خود دغدغه خاطر داشته باشند و باید به پیامدهای اقدامات مبتنی بر سیاست‌های اتخاذی دولت توجه کافی مبذول دارند. مدیران باید تمام تلاش خود را در تعیین امور شدنی و نشدنی متمرکز سازند و بر اساس آن در تخصیص منابع تجدیدنظر کنند و منابع را از فعالیت‌های کم اثرگذار به سمت فعالیت‌های اثرگذارتر انتقال دهند. ولی اگر تمایلی به انجام چنین کارهایی نداشته باشند، هیچ‌یک از اطلاعات آماری در تصمیم‌گیری آن‌ها به کار گرفته نخواهد شد و در نتیجه تغییری در سمت و سوی عملکرد دستگاه اجرایی ایجاد نخواهد شد. این مسئله دارای پیام‌های گسترده‌ای است، زیرا به ما هشدار می‌دهد که اصلاحات بودجه‌ای را باید به‌عنوان بخشی از یک برنامه تحولی ساختار دولت تلقی کرد.

۳-۱- بودجه‌ریزی عملیاتی - ابزاری برای تحلیل یا قاعده‌ای برای تصمیم‌گیری؟

پیام اصلی این بخش گزارش این است که اکثر دولت‌ها در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی باهدف دستیابی به یک ابزار تحلیلی به‌خوبی عمل می‌کنند، زیرا تعداد کمی از آن‌ها دارای توان و ظرفیت تصمیم‌سازی بر اساس بودجه‌ریزی عملیاتی هستند. دولت‌ها معمولاً وقتی با بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان یک ابزار کلیدی در تخصیص منابع مواجه می‌شوند، در اجرای آن ناکام می‌مانند. ولی این ناکامی غالباً یک برکت برای دولت‌ها دارد و آن این است که به انبوهی از اطلاعات مرتبط و معتبر از عملکرد دسترسی پیدا می‌کنند، لذا می‌توانند از آن برای ارتقا بخشیدن به سطح کیفی سیاست عمومی کشور استفاده کنند. بنابراین، این مسئله مهم است که هم فرصت‌ها و هم موانع به‌کارگیری اطلاعات عملکرد را در اتخاذ تصمیمات بودجه‌ای مورد بررسی دقیق قرار دهد.

این نکته که دولت باید پول را باهدف خرید نتایج کار و محصول نهایی خرج کند، مطلب درست و دل‌نشینی است. این انتظار بجایی است که دولت از افزایش یا کاهش محصول یا خروجی بودجه یا تغییر در شرایط اجتماعی ناشی از تصمیمات بودجه‌ای باید اطلاع حاصل کند. برای بسیاری از مسائل بودجه‌ای برقراری رابطه بین منابع تخصیص یافته و نتیجه به دست آمده بر اساس تعاریف دقیق از بودجه‌ریزی عملیاتی و از نظر فنی، شدنی است. درواقع تعداد کمی از دولت‌ها این نوع بودجه‌ریزی را به کار می‌بندند، اما به‌طور قطع اجرای آن در تمام کشورها نیست، مگر آن‌هایی که در مرز دانش ابتکارات بودجه‌ای حرکت می‌کنند. تعداد اندکی از دولت‌ها را می‌توان یافت که در تعیین رابطه کمی بین افزایش منابع و افزایش نتیجه یا خروجی بودجه، هم دارای عزم سیاسی هستند و هم دارای اطلاعات لازم.

شهر کوچک سانی ویل در ایالت کالیفرنیا آمریکا نمونه‌ای برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی است. مقامات این شهر طی دو دهه متوالی بودجه‌ریزی عملیاتی را به معنای واقعی به اجرا درآورده‌اند. روش بودجه‌ریزی در این شهر کوچک به‌عنوان پیشرفته‌ترین روش بودجه‌ریزی معروف است. برای هر زمینه از فعالیت‌های عمومی در این شهر، سیاست‌گذاران یک مجموعه از گزینه‌ها را برای تصمیم‌گیری در اختیار دارند. به‌عنوان مثال، در بودجه‌ریزی خدمات آتش‌نشانی، شورای شهر بودجه آتش‌نشانی را با در نظر گرفتن جمیع جهات و با قید شرایطی

برای تحقق عملکرد، تخصیص می‌دهد. شرط این است که مقامات مسئول به‌محض اطلاع از حادثه آتش‌سوزی در شهر، نباید بیش از ۷ دقیقه و ۲۰ ثانیه در محل حاضر شوند. قبل از این تصمیم، مقامات شهر گزینه‌های مختلف را برحسب رابطه بین زمان واکنش و میزان افزایش بودجه یا کاهش بودجه، مورد بررسی قرار می‌دهند و سپس در مقایسه با میزان توافق شده در بودجه، تصمیم نهایی را می‌گیرند. باید توجه داشت که در این مثال، خروجی یا نتیجه کار آتش‌نشانی دارای ابعاد کیفی است و تنها برحسب حجم کار تعریف نمی‌شود.

با اینکه دو دهه از این نوع بودجه‌ریزی در این شهر می‌گذرد، الگوی بودجه‌ریزی آن تاکنون سرآمدترین الگو در بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود. تجربه این شهر نشان می‌دهد که پتانسیل برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی باهدف احصای قاعده تصمیم برای تخصیص بودجه وجود دارد. لذا با این قواعد تصمیم‌گیری می‌توان بودجه‌ریزی را به فرایندی تبدیل کرد که مقامات تخصیص منابع را در مرز حاشیه‌ها (افزایش و یا کاهش بودجه) دنبال کنند و مابه‌ازای آن را در عملکرد مطالبه کنند. درواقع مسئله‌ای که دولت همیشه با آن در امر بودجه‌ریزی مواجه است این است: آیا باید مخارج را اندکی افزایش داد یا کاهش؟ اما یک تفاوت بزرگی بین دولت‌ها در برخورد با این قضیه وجود دارد: در مورد مقامات شهر سانی ویل باید گفت که آن‌ها در این قضیه به‌طور صریح تصمیم می‌گیرند، یعنی افزایش یا کاهش بودجه را به‌تناسب افزایش یا کاهش در خروجی یا پیامدها در نظر می‌گیرند و آن را در تصمیمات خود اعمال می‌کنند. این نوع نگرش به نحوه تخصیص منابع، بودجه‌ریزی عملیاتی را به یک قاعده کلیدی تصمیم‌گیری تبدیل می‌کند و می‌توان آن را در هر زمینه از فعالیت‌های دولتی به کار بست.

تبدیل بودجه‌ریزی عملیاتی به یک قاعده تصمیم‌گیری مستلزم این است که حداقل قابلیت‌های زیر وجود داشته باشد:

الف) دولت برای اینکه فعالیت‌ها یا خروجی‌ها را به اجزای ریز و استاندارد تفکیک کند، به اطلاعات و تخصص نیاز دارد.

ب) پس از تأمین الزامات بند بالا، دولت باید بتواند هزینه‌ها را به تفکیک ریز فعالیت‌ها و خروجی‌ها مشخص کند.

ج) دولت باید توان و ظرفیت اندازه‌گیری نتایج هر یک از فعالیت‌ها را به دست آورده باشد.

تحقق این قابلیت‌ها درواقع از چالش‌های پیش روی بودجه‌ریزی عملیاتی است. باید اضافه کرد که تعداد کمی از کشورها دارای این قابلیت‌ها هستند و از نظام‌های حسابداری پیشرفته برای این امر استفاده می‌کنند. در یک نظام حسابداری پیشرفته امکان تفکیک هزینه‌ها به‌صورت ثابت و متغیر و همچنین هزینه نهایی و متوسط برای هر فعالیت دولتی وجود دارد. از این نظر دولت‌ها می‌توانند نسبت به اندازه‌گیری هزینه‌ها به تفکیک فوق اقدام کنند. تخصیص هزینه‌ها به تفکیک واحدهایی که در تولید خروجی‌ها یا سایر خدمات و منافع مشارکت دارند نیز، بسیار مهم است. اگر مقیاس معتبر و قابل قبولی برای تعیین میزان بودجه سازمان آتش‌نشانی به‌تناسب تکلیف مقرر (حضور سانی ویل مبنای معتبر و قابل قبولی برای تعیین میزان بودجه سازمان آتش‌نشانی به‌تناسب تکلیف مقرر (حضور در محل حادثه ظرف ۷ دقیقه و ۲۰ ثانیه) در اختیار نداشتند. اگر دانش و اطلاعات جزئی درباره هزینه‌های

آتش‌نشانی وجود نداشت، حجم زیادی از تحلیل‌ها و اندازه‌گیری‌ها باید انجام می‌شد تا مقامات این شهر تصمیمات بودجه‌ای مناسب را اتخاذ کنند. از آنجا که هزینه یک واحد افزایش در نتیجه یا خروجی هر فعالیت معمولاً با هزینه یک واحد افزایش قبلی فرق دارد، لذا برای مقامات شهر سان ویل لازم بوده است که ابزارهایی را برای تحلیل هزینه‌های نهایی در شرایط مختلف معرفی کنند.

دولت‌هایی که از بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان یک قاعده تصمیم‌گیری استقبال می‌کنند، با یک ضعف دیگر مواجه هستند. وقتی دولت بودجه‌ای را به یک دستگاه تخصیص می‌دهد، معمولاً تمام خروجی دستگاه ذی‌ربط را در قبال یک مبلغ ثابت تصاحب می‌کند. به‌جز در دستگاه‌هایی که درآمد آن‌ها از محل فعالیت تجاری تأمین می‌شود، میزان وجوهی که توسط دولت به دستگاهی تخصیص می‌یابد با افزایش یا کاهش خروجی دستگاه تغییر نمی‌کند. این مسئله در مورد سازمان آتش‌نشانی شهر سانی ویل صدق می‌کند. مقامات این شهر چه به ۵۰ مورد یا ۵۰۰ مورد حادثه در طول سال پاسخ دهد، تنها آن میزان وجوهی را دریافت می‌کند که نسبت به آن توافق شده است. تفاوت کلیدی بین بودجه‌ریزی بخش عمومی و بودجه‌ریزی تجاری یکی از دلایلی است که معمولاً کارشناسان فن به استناد آن استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی را به‌عنوان قاعده تصمیم‌گیری در امور بودجه توصیه نمی‌کنند. بسیاری از بنگاه‌های اقتصادی دارای بودجه متغیر هستند، به این معنا که منابعی که در اختیار یک واحد تولیدی قرار می‌گیرد؛ به‌طور خودکار با توجه به حجم کالاها و خدماتی تولید آن واحد، تغییر می‌کند. اگر بیشتر تولید کند به‌تبع منابع بیشتری برای هزینه خواهد داشت. از این رو، دولت‌های مبتکر مثل شورای شهر سانی ویل مجبور بوده‌اند که به سمت بودجه متغیر تمایل پیدا کنند تا بودجه ثابت. اما باید توجه داشت که در نظر گرفتن بودجه متغیر برای دستگاه‌ها یک مشکل اساسی را در ارتباط با قاعده تخصیص دولت ایجاد می‌کند، زیرا تخصیص حدود قانونی مخارج یک دستگاه را تعیین می‌کند و قابل تغییر نخواهد بود.

ملاحظات دیگری در جهت نفی بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان مبنای تخصیص بودجه مطرح است. یکی از این ملاحظات این است که نتایج عملکرد بودجه به‌تنهایی معیار کافی برای تصمیم‌گیری در خرج نیست. در برخی از موارد نتایج ضعیف ممکن است دولت را وادار به خرج بیشتر در آن موارد کند، در حالی که نتایج مطلوب دولت را قادر می‌سازد که بودجه کمتری را هزینه کند. برای بودجه‌ریزی بر اساس نتایج، دولت لازم است درک و شناخت عمیق‌تری نسبت به برنامه‌ها و گزینه‌ها داشته باشد، لذا خروجی یا پیامد برنامه‌ها به‌تنهایی کفایت نمی‌کند. به‌علاوه وقتی دولت تنها عرضه‌کننده یک خدمت اساسی جامعه است، ممکن است مجبور باشد بودجه مربوطه را به هر بهانه‌ای هزینه کند، حتی اگر نتایج مطلوب حاصل نشود. البته تعداد کمی از دولت‌های محلی در آمریکا این اختیار را دارند که مدارس با عملکرد ضعیف را تعطیل کنند.

بودجه‌ریزی قوی و معتبر دارای دو بعد موضوعی مهم است: یکی قضاوت سیاسی و مدیریتی و دیگری اندازه‌گیری نتایج. قضاوت‌های سیاسی و مدیریتی در بودجه به‌خصوص وقتی مفهوم عملکرد از خروجی‌ها به پیامدها تغییر پیدا می‌کند، بسیار حساس و مهم می‌شود. به‌سختی می‌توان یک رابطه خطی بین میزان بودجه خرج شده و پیامدهای ناشی از آن برقرار کرد. به همین دلیل بودجه‌ریزی عملیاتی در نسخه ابتدایی خود به خروجی‌ها تأکید

دارد نه به پیامدها. کشور نیوزیلند وقتی در اوایل دهه ۱۹۹۰ مالیه عمومی دولت را اصلاح کرد، بودجه‌ریزی عملیاتی را با مفهوم خروجی دنبال کرد. شورای شهر سانی‌ویل نیز این نگاه را در بودجه‌ریزی عملیاتی داشته است. در ارزیابی مناسب بودن بودجه‌ریزی عملیاتی برای اتخاذ تصمیمات بودجه‌ای باید به این نکته توجه داشت که دولت‌ها با تخصیص‌های خود عملاً دستگاه‌های موجود را تأمین مالی می‌کنند، نه فقط برنامه‌ها یا نتایج را. به همین خاطر طبقه‌بندی بودجه بر مبنای دستگاه‌ها به‌عنوان یک طبقه‌بندی اصلی در بودجه تاکنون ماندگار مانده است. در سطور بعدی خواهیم دید که عملکرد دستگاه‌ها تنها بر اساس نتایج اصلی فعالیت آن‌ها مورد قضاوت قرار نمی‌گیرد، بلکه توانایی در ایجاد خلاقیت، واکنش و تکریم به مطالبات ذی‌نفعان و ملاحظات اخلاقی و رفتاری و مهارت کارکنان نیز در این ملاحظات باید لحاظ شود.

مباحث فوق ما را به این یافته رهنمون می‌سازد که به‌جز در موارد استثنا، بودجه‌ریزی عملیاتی را باید در تمام حالات به‌عنوان یک ابزار تحلیلی در فرایند بودجه‌ریزی مورد توجه و استفاده قرار داد. تأثیر اطلاعات عملکرد بر تصمیمات بودجه نه‌تنها در هر یک از مراحل بودجه‌ریزی فرق می‌کند، بلکه در هر مرحله بین برنامه‌های مختلف نیز تفاوت دارد. سازمان مدیریت و بودجه آمریکا^۱ در ارتباط با نحوه استفاده از اطلاعات عملکرد بودجه، روشی را برای ارزیابی عملکرد بودجه معرفی کرده است که معقول به نظر می‌رسد. این سازمان، پیشرفت درخور توجهی در این جهت داشته و توانسته است بسته‌ای را برای ارزیابی عملکرد بودجه خود به اجرا درآورد. این بسته به اسم **ابزار رتبه‌بندی در ارزیابی برنامه یا پارت**^۲ معروف است. با استفاده از این بسته، تقریباً یک‌پنجم تمام برنامه‌های دولت فدرال در هر سال مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. این بسته، با طرح سؤالاتی که ناظر بر چهار جنبه عملکرد به شرح زیر است، ارزیابی عملکرد بودجه را ممکن می‌سازد: (۱) هدف برنامه و شاکله آن؛ (۲) ظرفیت راهبردی آن؛ (۳) مدیریت برنامه؛ (۴) نتایج برنامه. پاسخ به این پرسش‌ها در جمع‌بندی امتیازات برای هر برنامه منظور می‌شود. این امتیازات همراه با سایر اطلاعات در دسترس سازمان مدیریت و بودجه آمریکا قرار می‌گیرد تا بر اساس آن تخصیص بودجه را پیشنهاد کند. سازمان مدیریت و بودجه آمریکا در صدور دستورالعمل بودجه به این نکته توجه دارد که عملکرد برنامه نباید به‌عنوان تنها معیار در اتخاذ تصمیم پیرامون تخصیص اعتبار برای برنامه‌ها در نظر گرفته شود. به هر حال، کنگره آمریکا و رئیس‌جمهور بر اساس اطلاعاتی که پیرامون عملکرد برنامه دریافت می‌کنند می‌توانند این اطلاعات را تا حد زیادی در تصمیمات خود لحاظ کنند. به‌طور خلاصه، بسته‌ای که در بالا به اسم **پارت** اشاره شد، در واقع یک ابزار تحلیلی است نه یک قاعده تصمیم‌گیری.

1. Office of Management and Budget (OMB)
2. Program Assessment Rating Tool (PART)

۲-۳- اندازه‌گیری عملکرد

سال‌ها است که دولت‌ها تلاش‌های زیادی در خصوص سنجش عملکرد بودجه مبذول داشته و کمتر به سایر ابعاد بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته‌اند. همان‌طور که اشاره شد، در بسیاری از کشورها، تنها قدمی که برای بودجه‌ریزی عملیاتی برداشته شده، اندازه‌گیری عملکرد بوده است. تلاش برای اندازه‌گیری فعالیت‌ها و نتایج عملکرد مخارج دولت سابقه دیرینه دارد. اولین تلاش در این زمینه به ۷۰ سال قبل و **هربرت سیمون** (برنده جایزه نوبل در اقتصاد) در همراهی با **انجمن بین‌المللی مدیران شهر**، برای اندازه‌گیری عملکرد و طراحی، چارچوبی بر اساس مفهومی توافق شده بازمی‌گردد. آن مفهوم عبارت بود از «نتیجه یک تلاش یا عملکرد معرف اثر آن تلاش یا عملکرد در دستیابی به اهدافش است». از آن زمان به بعد، هزاران مقاله و گزارش در این ارتباط به چاپ رسیده است که هر کدام برداشت و شیوه خود را از مفهوم عملکرد ارائه کرده‌اند. شاید به دلیل زیاد بودن حجم این مطالعات باشد که **آقای دونالد کتل** گفته است که «اندازه‌گیری عملکرد دولت مثل هوا است». هر کسی درباره‌اش صحبت می‌کند، اما هیچ اجماع نظری در خصوص نحوه اندازه‌گیری آن وجود ندارد.

به دلیل اینکه تعاریف و مقیاس‌های اندازه‌گیری هنوز استاندارد نشده‌اند، اکثر دولت‌ها برای اندازه‌گیری عملکرد بودجه، روش و نظام ابداعی خاص خود را به کار بسته‌اند. جدید بودن و اهمیت روزافزون بودجه‌ریزی عملیاتی غالباً مباحث دامن‌داری را پیرامون تبیین عملکرد دامن زده است. آیا منظور از عملکرد خروجی است؟ پیامد است؟ هدف یا مؤلفه است؟ هدف آرمانی یا موردی است؟ مباحث پیرامون این سؤالات زیادی به درازا کشیده است. به نظر منتقدان، یکجای کار در این مباحث می‌لنگد. اینکه بعد از دهه‌ها تحقیق و تجربه، دولت‌ها هنوز با مفاهیم اولیه آن دست و پنجه نرم می‌کنند، مبین این است که مفهوم کلمات عادی نظیر خروجی یا محصول و اهداف و امثالهم هنوز از نظر برخی دولت‌ها آن قدر مبهم هستند که مصلحت می‌دانند برای دستیابی به درک درست این مفاهیم به فرهنگ لغات خود مراجعه کنند. تداوم این مباحث تا به امروز، این تصور را در ذهن القا می‌کند که گویی دستیابی به مقیاس اندازه‌گیری عملکرد به خودی خود هدف است. به عبارت دیگر، این تصور غلط وجود دارد که الزام به تولید یک مقیاس بهتر برای عملکرد در مرتبه اول اهمیت قرار دارد و الزام دولت به ارائه عملکرد بهتر در درجه دوم اهمیت.

در حوزه بحث تخصصی اندازه‌گیری عملکرد، به خصوص اینکه اطلاعات جدید از عملکرد چگونه باید در مدیریت دولت و تخصیص منابع مورد استفاده قرار گیرد، کمتر کار مطالعاتی انجام شده است. معمولاً این‌طور تصور یا فرض می‌شود که با فراهم آمدن اطلاعات جدید آماری از عملکرد بودجه، دولت‌ها شروع به استفاده از آن‌ها می‌کنند. تجربیات گذشته نشان می‌دهد که چنین نیست و این فرض چندان اعتباری ندارد. تنها واکنش احتمالی از ناحیه دولتمردان این است که استفاده از این اطلاعات را به بوته فراموشی می‌سپارند. نکته مهم دیگر، وقتی هدف از تولید اطلاعات جدید تأثیرگذاری بر رفتار بودجه‌ای دولت است، لازم است در تولید اطلاعاتی که در تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرد، دقت بیشتری مبذول شود. از آنجا که بودجه‌ریزی با حاشیه انتخاب‌ها

سروکار دارد، لذا منطق حکم می‌کند عملکرد برحسب نتایج مختلف ناشی از تخصیص‌های مختلف مورد سنجش قرار گیرد. اگر چنین عمل شود، ابزار تحلیلی بودجه با ساختار تصمیم‌گیری بودجه هم‌سویی و انطباق لازم پیدا می‌کند. در واقع، اکثر مقیاس‌های عملکرد یک‌بعدی هستند: یعنی خروجی‌ها یا پیامدهای بودجه را تنها تحت یک سیاست بودجه‌ای نشان می‌دهند. اگرچه این اطلاعات جدید تصویر و دید روشنی از عملکرد ارائه می‌دهد، ولی پرتو این اطلاعات یک‌بعدی به‌اندازه لازم گسترده نیست که نیازهای بودجه‌ریزان را در شناخت عملکرد از زوایای دیگر تأمین کند. از نقطه نظر سیاستمداران و مدیران، سؤالات کلیدی که باید در خصوص عملکرد پاسخ داده شود عبارتند از: چه فرقی می‌کند اگر دولت یک سیاست را جایگزین یک سیاست دیگر کند؟ چه فرقی می‌کند اگر مخارج دولت افزایش یا کاهش یابد؟ به‌عنوان مثال، اگر دولت در بودجه به غذای گرم در مدارس یارانه بدهد، چه میزان دانش‌آموز بیشتر دوره متوسطه را تا آخر طی خواهند کرد؟ اگر دولت هزینه معلم کمکی آن‌ها را در بودجه لحاظ کند، چه میزان دانش‌آموز بیشتر خواهان دوره دبیرستان خواهند بود؟ تمام این سؤالات بیانگر این است که می‌توان چارچوبی را برای اندازه‌گیری تغییر در عملکرد (تفاوت در خروجی‌ها یا پیامدها) متناسب با تغییر در میزان بودجه ارائه داد.

در سطور بعدی تلاش شده است رویکردی را برای تعیین شاخص‌های عملکرد به‌خصوص در حوزه‌هایی که بودجه‌ریزان با مشکل مواجه‌اند، ارائه شود. این رویکرد تنها رویکرد مناسب نیست، ولی به این دلیل در اینجا مورد توجه قرار گرفته است که با شیوه بودجه‌ریزی که در بسیاری از کشورها عمل می‌شود، همخوانی دارد؛ هر چند هنوز در هیچ کشوری پیاده نشده است. ایده اصلی در این بحث این است که دولت یک سطح پایه از خدمات را که می‌تواند بر اساس سیاست‌های موجود (بدون تغییر آن‌ها) ارائه دهد، تعریف کند و منابع لازم بودجه‌ای را برای تدارک این خدمات مشخص نماید. خدمات پایه به‌موازات مخارج پایه در فرایند تهیه و تحلیل بودجه بسیار مورد استفاده قرار می‌گیرد. مخارج پایه یکی از عناصر اساسی در تنظیم چارچوب مخارج میان‌مدت است و دولت را قادر می‌سازد تا مخارج آتی خود را تحت سیاست‌های جاری پیش‌بینی کند. مخارج پایه به‌طور سالانه (یا به‌توالی بیشتر) برحسب تغییراتی که در قیمت‌ها و در سایر متغیرهای اقتصادی و برنامه به وجود می‌آید، به‌نگام می‌شود. پس از انجام این تعدیلات، هر تغییر در مخارج (که به‌صورت واریانس از مخارج پایه تعریف می‌شود) باید در نتیجه تغییر در سیاست باشد. به روش مشابه می‌توان نوع و میزان مخارج پایه برای سال بعد یا برای میان‌مدت را پیش‌بینی کرد. با برقراری ارتباط و پیوند بین دو پایه خدمات و مخارج، می‌توان دامنه کاربرد مقیاس‌های عملکرد را به‌عنوان ابزاری تحلیل بودجه افزایش داد، زیرا با این مقیاس‌ها می‌توان تغییرات در مخارج و خدمات را در مقایسه با یکدیگر مورد مطالعه قرار داد و تحلیل بودجه‌ای ارائه کرد.

برای ساخت خط پایه خدمات، لازم است بسیاری از مسائل فنی در تعریف خدمات پایه جواب داده شود. اما این مسائل در مقایسه با مشکلاتی که در برآورد و ساخت خط پایه مخارج بروز می‌کند، ذاتاً مشکل‌تر نیست. برآورد خط پایه در هر دو مورد متکی به مفروضاتی است، از جمله سطح قیمت‌ها، حجم کار و سایر متغیرها. برای برآورد میزان آتی هر کدام نیاز به قواعدی است. هر دو مورد، در تعدیل برآوردها و اندازه‌گیری تغییرات سیاست‌ها متکی

به فرایندهای خاص خود هستند. تقریباً به همان صورتی که دولت تأثیر تغییرات سیاست بر مخارج را پیش‌بینی می‌کند باید تأثیر آن را بر ارائه خدمات نیز پیش‌بینی نماید. آیا واقعاً راه بهتر از این برای تعیین رابطه بین مخارج و ارائه خدمات وجود دارد؟ در واقع این همان فرایندی است که شهرداری سانی‌ویل برای پیش‌بینی بودجه سالانه خود انجام می‌دهد. آیا واقعاً راهی دیگر وجود دارد که شهرداری سانی‌ویل بتواند تأثیر سطوح مخارج را بر سرعت انجام کار آتش‌نشانی تخمین زند؟

هدف از تعیین خط پایه خدمات این نیست که یکسری اقدامات خاص برای ارائه خدمات توصیه شود، بلکه تقویت این باور است که برای توسعه و بهبود شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد می‌توان کارهای زیادی انجام داد و آن‌ها را به عنوان ابزار تحلیل بودجه به کار گرفت. شاخص‌های عملکرد که معطوف به اندازه‌گیری نتایج تغییرات در سیاست‌ها باشد با این مباحث ارتباط پیدا می‌کند، زیرا این شاخص‌ها معطوف به مسائلی است که به خصوص در زمان تدوین بودجه دولت‌ها با آن مواجه می‌شوند. برخی ممکن است اعتراض کنند که روش تعیین خدمات پایه، کار بودجه‌ریزی را به سمت روش درصدی سوق دهد، یعنی دست‌اندرکاران بودجه برای تعیین سقف اعتبارات یک دستگاه بر اساس اعتبارات دوره قبل عمل کنند و درصدی را به آن بیفزایند. این اعتراض وارد است، اما باید توجه داشت که طی نیم قرن اعتراض و هشدار به خطرات روش بودجه‌ریزی درصدی، چیزی عاید اصلاح‌طلبان بودجه جز شکست نشده است. پرثمرترین مسیر و رویکرد برای استقرار موفقیت‌آمیز نظام عملکرد این است که ضمن به رسمیت شناختن روش درصدی، از آن در تصمیمات بودجه‌ای بهره گرفته شود.

۳-۳- پشتیبانی و مدیریت بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی چه به‌عنوان ابزار تحلیلی بودجه چه به‌عنوان قاعده تصمیم‌گیری، موقعی کارآمد است که فرهنگ مدیریتی در پشتیبانی از آن وجود داشته باشد. موج اصلاحات قبلی بر این فرض استوار بوده است که بودجه‌ریزی به خودی خود شأن مدیریتی مناسب حال خود را ایجاد می‌کند، به این معنا که اگر بودجه معطوف به نتیجه باشد در آن صورت دستگاه‌های اجرایی در راستای نتایج، مدیریت خواهند شد. این پیش‌فرض بر اساس این برداشت ذهنی ساده استوار است که: «دستگاه‌های دولتی برای انجام فعالیت خود به پول نیاز دارند»؛ بنابراین اگر دریافت پول به انجام یک کار معین مشروط شود، آن دستگاه انگیزه لازم را برای انجام بهتر کار پیدا می‌کند. به نظر بسیاری از منتقدان این نحوه استدلال خالی از اشکال نیست و آن را مایه شکست بودجه‌ریزی عملیاتی می‌دانند، زیرا در این تفکر اعتقادی بر این نیست که بودجه‌ریزی بر پایه یک فضای مدیریتی شکل می‌گیرد، فضایی که بر هزینه‌کرد منابع و ارائه خدمات حاکم است. اگر مدیران دستگاه نسبت به نتایج عملکرد بودجه بی‌اعتنا باشند، یا اگر کارکنان دستگاه نسبت به کیفیت انجام کار بی‌تفاوت باشند، تقریباً دیگر فرقی نمی‌کند که بودجه بر اساس کارکرد تهیه شود یا بر اساس تکنیک‌های مشابه دیگر. یکی از درس‌های مهم تجربی از ناکامی بودجه‌ریزی عملیاتی در طی نیم قرن گذشته این است که بودجه‌ریزی را نمی‌توان بدون توجه به شیوه‌های اجرایی موجود و فرهنگ حاکم بر آن متحول ساخت. تنها زمانی که مدیران دستگاه‌ها تلاش مدیریتی خود را معطوف به نتایج نمایند در آن صورت می‌توانند بودجه را بر اساس نتیجه تنظیم کنند. یک نتیجه و برداشت از بحث مذکور این است که اندازه‌گیری

یا سنجش عملکرد دستگاه‌های اجرایی دولت بسیار ضرور است. عملکرد خوب تحفه‌ای نیست که از بهشت برای هر دستگاهی فرستاده شود. عملکرد هر دستگاه در انجام وظایف محوله (یعنی تولید نتیجه مورد انتظار) به‌مثابه اثر انگشت است که هر دستگاه از خود بر جا می‌گذارد. تأکید و تمرکز تنها بر خروجی و پیامدها باعث می‌شود که سؤالات اساسی که در خصوص شرایط و زمینه‌های تحقق نتایج مطرح است، بی‌پاسخ باقی بماند. این پرسش غالباً مطرح می‌شود که چرا برخی دستگاه‌ها عملکرد خوبی دارند و برخی دیگر عملکرد ضعیف؟ ویژگی‌های دستگاه‌هایی که از عملکرد بسیار بالایی برخوردارند، کدامند؟ دستگاه‌ها چگونه می‌توانند نتایج عملکرد خود را بهبود بخشند؟ برای این پرسش‌ها و موارد مشابه دیگر، جواب یکسانی وجود دارد و آن این است: دستگاه‌ها و نهادهای عمومی نیاز به سازمان‌دهی دارند، نیاز به انگیزه دارند، باید از نظر مالی و مدیریتی حمایت و پشتیبانی شوند تا بتوانند از عهده تکالیفی که از آن‌ها خواسته شده است، برآیند.

برخی دولت‌ها مترصد این بوده‌اند تا ویژگی‌های سازمانی را وارد شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد دستگاه‌ها کنند. کشور نیوزیلند در این ارتباط دارای جالب‌ترین نظام است. در تهیه بودجه دو نقش متمایز برای دولت تعریف شده است. یک نقش به‌عنوان خریدار محصول دستگاه‌ها و نقش دیگر به‌عنوان مالک دستگاه‌ها. بین این دو نقش دولت یک حالت متعارض وجود دارد و لذا دولت را بر سر دو راهی قرار می‌دهد. نفع دولت به‌عنوان خریدار محصول دستگاه‌ها یک نفع کوتاه‌مدت است؛ زیرا نفع دولت در سال جاری یا سال بعد ایجاد می‌کند که محصول دستگاه‌ها را به قیمت پایین بخرد. از طرف دیگر، نفع دولت به‌عنوان مالک دستگاه‌های دولتی یک نفع درازمدت است؛ زیرا نفع دولت ایجاد می‌کند که دغدغه افزایش ظرفیت تولید دستگاه‌ها را برای تأمین تقاضاها و مطالبات عمومی جامعه نداشته باشد، به‌خصوص در شرایطی که اوضاع اقتصادی و اجتماعی دچار تغییر و تحول می‌شود. به‌علاوه دولت این اجبار را برای خود احساس می‌کند که قیمت محصولات (خروجی‌ها) را به‌اندازه‌ای بالا ببرد که دستگاه‌ها بتوانند از محل آن برای آموزش کارکنان، تحقیق و توسعه و سایر اقدامات دیگری که به افزایش توان آن‌ها کمک کند، سرمایه‌گذاری کنند.

در کشور نیوزیلند، نقش خریداری دولت به نقش مالکیتی دولت می‌چربد، در نتیجه توجه کافی به سلامت دستگاه‌های دولتی نمی‌شود. تلاش برای برقراری توازن بین این دو نقش چند سال به‌صورت جدی دنبال شد و سرانجام دولت را بر آن داشت تا عدم توازن موجود را تنها با در نظر گرفتن خروجی برطرف سازد. خروجی یکی از چهار عامل سنجش عملکرد دستگاه‌ها است. سه عامل مرتبط دیگر در سنجش عملکرد عبارتند از: (۱) فرایندها و شیوه‌های اجرایی درون دستگاهی؛ (۲) کیفیت و روحیه کارکنان؛ (۳) نیازهای مطالبه‌گران و رضایت‌مندی آن‌ها (تکریم). در جلب توجه کشورها به این رویکرد، دولت‌ها ترغیب می‌شوند گزارش عملکرد بودجه خود را به تفکیک ساختار سازمانی ارائه کنند. بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد به‌عنوان ابزار تحلیلی تنها موقعی مفید و کارساز است که دستگاه‌ها به این ابزارها مجهز شوند و آشنایی و انگیزه لازم برای اجرای آن را داشته باشند.

۴- بودجه‌ریزی تعهدی

در ارزیابی بودجه‌ریزی تعهدی لازم است بین گزارش عملکرد مالی دولت و موارد مصرح در سیاست‌های دخل و خرج دولت تفاوت قائل شویم. هر چند تجویز مبنای تعهدی برای ارائه گزارش عملکرد مالی ممکن است مناسب به نظر رسد، اما تسری آن به صورت‌های مالی بودجه پرسش‌های جدی را مطرح می‌سازد که هر کشوری باید از طریق دستگاه اداری-سیاسی خود به آن‌ها پاسخ دهد. در این ارتباط باید افزود که استانداردهای صورت‌های مالی یک اقدام بسیار ضروری است، ولی با این حال ممکن است شرایط اقتضا کند که کشورها در ارائه گزارش عملکرد مالی دولت از چارچوب مورد نظرشان تبعیت نکنند؛ بنابراین، توجیه ضرورت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی تعهدی باید مستقل از دلایلی باشد که در حمایت از حسابداری تعهدی اقامه می‌شود.

امروزه توسعه و انتشار استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بسیاری از دولت‌ها را مجبور ساخته است تا دارایی‌ها و بدهی‌ها را در ترازنامه و همچنین درآمد و مخارج خود را در صورت‌های عملیاتی ثبت کنند. به هر حال تعداد کمی از دولت‌ها هستند که به‌طور منظم درآمد و مخارجی را که قرار است تحقق یابد، در اسناد بودجه ثبت می‌کنند. کشورهای که به‌طور کامل بودجه‌ریزی را بر اساس بودجه‌ریزی تعهدی انجام می‌دهند عبارتند از: استرالیا، نیوزیلند و انگلستان. برخی دیگر از کشورها نیز هستند که بودجه‌ریزی تعهدی را در برخی از مبادلات رعایت می‌کنند. این کشورها عبارتند از: ایسلند، سوئد و آمریکا. تمام این کشورها از نظر رعایت اصول تعهدی در بودجه با یکدیگر فرق دارند. برخی از کشورها پولی را تحت عنوان استهلاک یا هزینه سرمایه در بودجه می‌بینند و برخی دیگر به این نحو عمل نمی‌کنند. برخی از کشورها تمام مالیات‌های قابل وصول را به‌عنوان درآمد جاری ولی برخی دیگر آن را به‌شرط وصول، به‌عنوان درآمد در نظر می‌گیرند. این تفاوت‌ها و سایر موارد مشابه بیانگر این است که بودجه‌ریزی بر مبنای تعهد، هنوز مراحل آزمایشی خود را طی می‌کند، لذا توصیه آن برای بسیاری از کشورها، به غیر از کشورهایی که تجربه کافی در این زمینه دارند، یک توصیه عجولانه و ناپخته خواهد بود.

تمام دولت‌هایی که بودجه‌ریزی تعهدی را به اجرا درآورده‌اند دارای دو ویژگی متمایز هستند: نخست تمام این دولت‌ها از نظر مدیریت در زمره بهترین‌ها شناخته شده‌اند، دوم به مدیران دولتی در عرضه مدیریت دستگاه‌های متبوع خود، اختیارات گسترده‌ای اعطا کرده‌اند. این ویژگی‌ها ممکن است برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی تعهدی به‌عنوان پیش شرط قید شود. وجود مدیریت قوی در میان دستگاه‌های اجرایی یک نیاز بسیار اساسی است، زیرا رعایت اصول بودجه‌ریزی تعهدی مدیریت مالی دستگاه‌ها را پیچیده می‌کند، از این رو انجام آن نیازمند این است که مهارت‌ها و تجربه کافی در ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها وجود داشته باشد. اعطای اختیارات عملیاتی به مدیران به توان آن‌ها در استفاده کارآمد از منابع موجود می‌افزاید. بدون برخورداری از اختیارات مناسب، مدیران دستگاه‌ها مبنای تعهدی را صرفاً به‌عنوان یک تکلیف اداری تلقی می‌کنند که تأثیری بر استفاده کارآمد از منابع موجود و کاهش مخارج ندارد.

۴-۱- گزارش مالی و گزارش بودجه‌ای

تفاوت بین کاربرد گسترده حسابداری تعهدی و کاربرد محدود بودجه‌ریزی تعهدی، بیانگر این واقعیت است که ارائه صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی به خاطر وجود برخی از عوامل است که دولت را مکلف به انجام آن می‌سازد، اما این عوامل آن قدر مؤثر نیستند که دولت را به ارائه پیش‌بینی جریان درآمد و مخارج در بودجه مجبور کند. صورت‌های مالی مشمول حسابرسی هستند، در حالی که بودجه مشمول حسابرسی نمی‌شود، البته شاید در آینده بشود. صورت‌های مالی در واقع ابزار اطلاع‌رسانی از وضعیت مالی دولت به ارکان خارج از دولت است، ولی بودجه به‌طور متعارف ابزار اطلاع‌رسانی برای بدنه دولت است. این واقعیت که برخی از دولت‌های پیشرفته در نظام بودجه‌ای، اقبال خوبی به بودجه‌ریزی تعهدی نشان می‌دهند ممکن است نشانه کاهش تفاوت‌های معمول و متعارف بین این دو نوع صورت‌های مالی و بودجه‌ای باشد؛ اما این دو نوع صورت‌های مالی هر کدام در جهت تأمین مقاصد مختلف کاربرد دارند و روشی که برای یکی مناسب است ممکن است برای دیگری مناسب نباشد.

تمایز بین گزارش مالی و گزارش بودجه‌ای در واقع نکته‌ای است که با سؤال اصلی این گزارش ارتباط مستقیم پیدا می‌کند و آن سؤال این است: اطلاعات بودجه‌ای در چه مواقعی باید خود را به‌عنوان ابزار تحلیلی یا قاعده تصمیم‌گیری نشان دهد؟ تشویق دولت به ارائه صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی به این خاطر است که به تصویر روشن و عمیق از وضعیت مالی خود دست پیدا می‌کند؛ بنابراین دولت می‌تواند با شناخت بیشتر از وضعیت مالی خود سیاست‌های بودجه‌ای را با کیفیت بالا تدوین کند. با اطلاعاتی که از این نوع گزارش‌های مالی در خصوص دارایی و بدهی‌ها به دست می‌آورد، دولت می‌تواند ارزیابی روشنی‌تری از نحوه اثرگذاری تغییرات سیاست‌های بودجه بر وضعیت مالی آینده خود به عمل آورد. هر چند که دولت قانوناً مکلف به ارائه این اطلاعات در گزارش‌های مالی شده باشد، اما تا زمانی که بودجه بر مبنای تعهدی تنظیم نشود، این اطلاعات تنها خاصیت ابزاری در تحلیل دارد. به هر حال اگر بودجه بر مبنای تعهدی تدوین شود، این اطلاعات به یک قاعده تصمیم‌گیری تبدیل می‌شود و می‌توان از آن برای پیش‌بینی درآمدها و مخارج در دوره‌های مالی آتی استفاده کرد.

واقعیت این است که بسیاری از دولت‌ها گزارش‌های مالی را بر مبنای تعهدی ارائه می‌دهند، ولی سند بودجه را بر این مبنای تهیه نمی‌کنند. این نکته بیانگر این است که دولت‌ها ترجیح می‌دهند از اطلاعات دارایی و بدهی‌ها به‌عنوان ابزار کمکی برای تحلیل استفاده کنند تا برای تصمیم‌گیری. دولت فرانسه با انجام برخی اصلاحات بر این مشکل فائق آمده است. اغلب ادبیات موجود پیرامون بودجه‌ریزی تعهدی، تفاوت بین گزارش مالی و گزارش بودجه را نادیده می‌گیرند و فرض می‌کنند که هر چه برای گزارش مالی مناسب است، برای گزارش بودجه نیز مناسب است. به‌عنوان مثال، بخش اعظم گزارش بانک توسعه اسلامی در سال ۲۰۰۳ (بیش از سه‌چهارم از گزارش ۸۵ صفحه‌ای) به حسابداری تعهدی اختصاص یافته، اما در همین گزارش آمده است اگر تنها در گزارش مالی، مبنای تعهدی رعایت شود دیگر کسی برای اطلاعات تعهدی اهمیتی قائل نخواهد شد. بودجه یک سند کلیدی در بخش عمومی است و دولت پاسخگوی اجرای بودجه‌ای است که توسط قانون‌گذار به تصویب رسیده است. در بودجه‌ریزی بر مبنای نقدی، سیاستمداران و کارگزاران ارشد دولتی

دست بالایی در نحوه خرج خواهند داشت. گزارش مالی را نمی توان بر مبنای دیگری ارائه داد چه در این صورت استفاده از آن صرفاً جنبه تمرین حسابداری خواهد داشت و کاربرد عملی دیگر ندارد.

بنابراین در اینجا ادعا نشده است که رعایت مبنای تعهدی در گزارش مالی به بودجه ارزش و غنا می بخشد، ولی می توان ادعا کرد اگر بودجه بر مبنای نقدی استوار باشد، از ارزش گزارش مالی کاسته می شود.

باید توجه داشت حتی وقتی هم بودجه و هم گزارش مالی بر مبنای تعهدی تنظیم شوند، ممکن است هر کدام نتایج مالی متفاوتی را نشان دهند، زیرا هر کدام ضوابط حسابداری مختلفی را به کار می گیرند یا اینکه ارزش گذاری آن ها نسبت به متغیرها متفاوت است. در سال ۲۰۰۵ مقامات دولتی در ایالت کوئینزلند، مازاد بودجه بالغ بر ۳ میلیارد دلار استرالیا را گزارش کردند، اما ترازنامه دولت حاکی از افزایش دارایی بالغ بر ۱۸ میلیارد دلار بوده است. این افزایش اساساً ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های موجود بوده است نه از محل انباشت دارایی جدید طی سال مالی. تفاوت بین اطلاعات ترازنامه و بودجه قابل توجیه است، زیرا یکی انباشت دارایی مالی (stock) را اندازه گیری می کند و دیگری جریان وجوه مالی (flow) را مورد سنجش قرار می دهد. دلایل محکم تری را می توان برای مبنای تعهدی انباشت دارایی اقامه کرد، زیرا در انباشت به جای جریان، تمام حساب دارایی و بدهی یک دستگاه پوشش داده می شود و در نتیجه تمام مبادلات مالی دستگاه طی یک دوره معین مورد اندازه گیری قرار می گیرد. مبنای تعهدی در واقع بودجه را از صورت بیان جریان وجوه به صورت بیان تأثیر مالی تبدیل می کند؛ به عبارت دیگر، یکی از اهداف کسانی که بودجه ریزی تعهدی را تجویز می کنند این است که بودجه صورت و قابلیت بیان تأثیرات مالی را پیدا کند.

قبل از اینکه مهر تأیید بر این مطلب زده شود که بودجه باید از صورت بیان جریان وجوه به صورت بیان تأثیرات مالی تحول یابد، باید سیر تکوینی و مقاصد بودجه ریزی مورد بررسی قرار گیرد تا از این گذر معلوم شود چرا و چگونه مبنای تعهدی بودجه می تواند بر شیوه های بودجه ریزی تأثیر بگذارد. بودجه ریزی به مفهوم جدیدش در حدود دو قرن پیش به عنوان یک ابزار برنامه ریزی و تنظیم جریان گردش وجوه دولت برای یک دوره مشخص و معمولاً برای یک سال مالی، ظهور پیدا کرد. بودجه ریزی بعداً تخصیص را شامل شد که بر مبنای نقدی صورت می گرفت و دست دولت را در میزان خرجی که قانون مقرر کرده بود، می بست. از آنجا که بودجه ذاتاً یک سیاهه سیاسی از دخل و خرج دولت را نشان می دهد، دارای قانون و مقررات خاصی است که از کشوری به کشور دیگر فرق می کند. تراز مالی دولت ها بر اساس تفاوت عددی وجوه دریافتی و وجوه پرداختی در یک سال مالی محاسبه می شده است. این محاسبه تنها حساب ها و وجوهی را پوشش می داده است که در بودجه می آمده است و اقلام خارج از بودجه یا فرا بودجه ای را شامل نمی شده است.

نظر به اینکه در زمان های گذشته هر کشوری در چارچوب قوانین و مقررات خود عمل می کرد، بودجه همیشه مستعد دخل و تصرف دلبخواهانه دولت ها بوده است، زیرا سیاستمداران فرصت طلب همیشه در پی این بوده اند که پیامدهای مالی بودجه را به نحوی نشان دهند که با منافعشان سازگاری داشته باشد. در بسیاری از کشورها این دخل و تصرف جهت دار در حواشی بودجه انجام می شده است، مثلاً با اندکی افزایش در درآمدها

(با فروش کمی از دارایی‌ها) یا با کاستن اندکی از مخارج (با ایجاد تأخیر در برخی پرداخت) بودجه را به نحوه دلخواه خود تدوین می‌کردند. اگرچه این نوع دخل و تصرف‌ها در بودجه یک شیوه خوب در بودجه‌ریزی تلقی نمی‌شده است، اما سیاستمداران تحت فشار راهی جز این نداشتند که به تقاضای گروه‌های ذی‌نفع و فشار پاسخ دهند. اما در برخی از کشورها این دخل و تصرف‌ها آن قدر عمق یافت و حالت عادی پیدا کرد که اساساً انسجام حساب و کتاب بودجه را به هم ریخت. ممکن است گفته شود چون دخل و تصرف در بودجه در حواشی بودجه صورت می‌گرفت، مسئله مهمی در بودجه ایجاد نمی‌کرده است. ولی مسئله مهم این است که این نوع دست‌کاری در بودجه بیانگر نارسایی‌ها و کاستی‌ها در بودجه‌ریزی بر مبنای نقدی است.

طی دو دهه گذشته، عوامل متعددی در عرصه بودجه ورود پیدا کرده و در نتیجه بودجه‌ریزی بر مبنای نقدی را به چالش کشیده است. یکی از این عوامل، بین‌المللی شدن مقررات و اصول حسابداری و حسابرسی گزارش‌های مالی دولت است. صندوق بین‌المللی پول از ابتدای قرن بیست و یکم (۲۰۰۱) آمارهای مالی خود را (GFS) بر مبنای تعهدی تنظیم می‌کند و کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اکنون تلاش خود را به گسترش مقررات تعهدی در بخش عمومی معطوف ساخته است. به‌علاوه سازمان‌های مختلف بین‌المللی در این راستا، همکاری لازم را برای انتقال نظام حساب‌های ملی به مبنای نظام حساب‌های تعهدی اصلاح شده، به عمل آورده‌اند. دسته دوم از عوامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی، گسترش سریع مقررات مالی است که گزینه‌ها و پیامدهای بودجه را محدود می‌سازد. اجرای مؤثر این مقررات به اهداف اطلاعاتی مرتبط با عملکرد مالی بستگی دارد. به‌علاوه در فقدان این‌گونه استانداردهای حسابداری، مقررات مذکور در سیاستمداران انگیزه تازه ایجاد می‌کند تا در مورد زمان انجام معامله یا تأیید معامله به‌گونه‌ای دست‌کاری کنند که وضعیت مالی دولت بهتر از آنچه هست، نشان داده شود. بالاخره، موفقیت کشورهای پیش‌تاز در عرصه بودجه‌ریزی عملیاتی، مثل کشور نیوزیلند و به کار بستن مبنای تعهدی باعث شده است که سایر کشورها نسبت به این پیشرفت‌ها تأسی و ورزند و مسیر مشابه را دنبال کنند.

در بنگاه‌های اقتصادی بخش خصوصی، بودجه یکی از اسناد مهم داخلی هر شرکت است که مقررات حسابداری دیکته شده‌ای بر آن حاکم نیست. هر شرکت می‌تواند بودجه خود را در هر شکلی و مبنایی که در راستای منافعش باشد، تنظیم کند. به هر حال در بودجه دولتی مسئله فرق می‌کند، زیرا بودجه دولت یک سند داخلی محسوب نمی‌شود؛ بلکه سندی است که باید به تصویب مجلس برسد. در واقع سند بودجه دولت یکی از اسنادی است که باید برای عموم جامعه اطلاع‌رسانی شود تا از سیاست‌های عمومی دولت و اولویت‌های خرج دولت اطلاع حاصل کنند. با این استدلال، شهروندان باید از تعهدات قطعی دولت در برنامه‌های سالانه به‌طور شفاف و در قالب استانداردهای حسابداری پذیرفته شده (که امکان هیچ‌گونه دخل و تصرف سیاسی در آن وجود نداشته باشد) اطلاع حاصل کنند. علی‌رغم این ملاحظات، بودجه‌ریزی نقدی دارای چندین مزیت است که نمی‌توان از آن چشم پوشید. در مقایسه با بودجه‌ریزی تعهدی، درک آن توسط شهروندان و دولت

آسان‌تر است. امکان دست‌کاری و دخل و تصرف سیاسی در آن کمتر است. در این نوع بودجه‌ریزی مؤلفه‌های معتبرتری را می‌توان در ارتباط با وضعیت مالی دولت در کوتاه‌مدت ارائه کرد.

انتقال از بودجه‌ریزی نقدی به بودجه‌ریزی تعهدی دارای تبعاتی است که مهم‌ترین آن انتقال اقتدار بودجه‌ای از مقامات منتخب دولتی به سطح کارشناسی و تخصصی است. دسترسی به وجوه نقدی از نیازهای روزمره پولی دولت و بخش خصوصی است که برای انجام مبادلات به آن نیاز دارند. در بودجه بر مبنای نقدی، دولت‌ها دریافت‌ها و پرداخت‌های خود را به‌صورت نقدی انجام می‌دهند و مبالغی را که گزارش می‌کنند واقعی هستند تا فرضی. اما بودجه بر مبنای تعهدی بر اساس مفروضات پیچیده‌ای استوار است، به‌طوری که سیاستمداران مجرب نیز زیاد از آن سر در نمی‌آورند. نباید تعجب کرد اگر دیوانسالاری و دیوان‌سالاران (تکنوکرات‌ها) در جهت رفع نگرانی وزرا در خصوص مسائل بودجه‌ای وانمود کنند که مشکلات بودجه‌ای‌شان جدی نیست، اگر مشکلی هست به خاطر جابجایی در ورود اطلاعات دستگاه ذی‌ربطشان است که تصویر خوبی از بودجه را نشان نمی‌دهد، ولی واقعیت این است که کمبودی از نظر منابع برای دستگاه آن‌ها وجود ندارد. مثلاً در یک ردیف، پول برای جبران استهلاک یا تملک سرمایه منظور می‌شود و در ردیف دیگر به همان اندازه از دستگاه کسر گذارده می‌شود. این نوع بودجه‌ریزی جدید دو طرفه در برخی موارد می‌تواند بر رفتار سیاسی و مدیریتی تأثیر بگذارد، اما در اکثر موارد این وضعیت پیش نمی‌آید.

یکی از مزایای زبانه بودجه‌ریزی بر مبنای تعهدی در قیاس به بودجه‌ریزی نقدی این است که کمتر مستعد دست‌کاری و دخل و تصرف سیاسی است. تحت این نوع بودجه‌ریزی، دولت نه با فروش اموال و کسب وجوه نقد، ارزش‌داری خود را افزایش می‌دهد نه با افزایش سرعت دریافت مالیات‌ها یا تأخیر در پرداخت‌های خود برای خوب نشان دادن وضعیت مالی خود استفاده می‌کند. اما دولت می‌تواند برآوردهای مالی یا نتایج را به طرق مختلف زیر مورد دست‌کاری قرار دهد: از طریق تغییر مفروضات مربوط به نرخ‌های بهره و مالیات‌های معوقه، یا از طریق تعدیل نرخ‌های تنزیل، تجدید ارزشیابی‌داری‌ها، یا از طریق تغییر بسیاری از مفروضات مهم برای تحقق درآمد یا مخارج تعهدی. ردیابی این دست‌کاری‌ها که در لابه‌لای این مفروضات نهفته است در مقایسه با دست‌کاری‌هایی که در ارتباط با مبادلات نقدی انجام می‌شود، غالباً مشکل‌تر است.

به هر حال باید پذیرفت که مبنای نقدی در برخی مواقع معیار معتبرتری برای نشان دادن وضعیت مالی جاری یک دستگاه است. وقتی مبنای تعهدی نهادینه شود، مسئولان حسابداری مقررات و ضوابط بیشتری را وضع می‌کنند که این مسئله واریانس نتایج را بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی زیاد می‌کند. در سال‌های اخیر، کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بیش از ۲۰ مورد مقررات تعهدی را برای دستگاه‌ها عمومی وضع کرده است و انتظار می‌رود تعداد آن‌ها در سال‌های پیش‌رو با ظهور ابزارهای مالی جدید یا شرایط جدید افزایش یابد. در برخی از مواقع و شرایط، مبنای نقدی ممکن است معیار دقیق‌تر برای عملکرد مالی دستگاه باشد. به‌عنوان مثال، برخی از اقلام هزینه که تأثیر منفی بر عواید اعلام شده یک شرکت دارد، ولی هنوز در حساب شرکت عمل نشده است، اثر منفی آن در سهام شرکت انعکاس نمی‌یابد. برعکس وقتی

برخی از اقلام درآمد که تأثیر مثبت بر عواید شرکت دارد، ولی هنوز وارد حساب شرکت نشده است؛ اثر مثبت آن در سهام شرکت انعکاس نمی‌یابد، بنابراین سهام شرکت اول در بازار بورس از موقعیت بهتری نسبت به شرکت دوم برخوردار می‌شود. این ناهمسانی در ثبت اقلام در حساب‌ها (اصطلاح خاصی برای این پدیده در مطالعات مالی وجود دارد (accrual anomaly) معرف این است که سرمایه‌گذارانی که عواید نقدی را در صورت‌های مالی خود گزارش می‌کنند، در مقایسه با آن‌هایی که به عواید اعلام شده استناد می‌کنند، عملکرد بهتری را از خود ارائه می‌کنند. البته این حکم در مورد بخش مالی خصوصی صادق است و لذا باید در تسری آن به بخش مالی دولتی احتیاط کرد. یکی از دلالت‌های روشن مبنای نقدی، مفید بودن آن به‌عنوان مقیاس اندازه‌گیری عملکرد مالی است که در درجه اول برای دستگاه‌های دولتی مصداق دارد.

۲-۴- نظام تعهدی ابزاری برای تحلیل بودجه‌ای

مبنای تعهدی جایگاه مهمی در گزارش مالی دارد، زیرا دید روشنی از وضعیت مالی دولت ارائه می‌دهد، در حالی که مبنای نقدی به‌تنهایی این قابلیت‌ها را ندارد. سه ویژگی مهمی برای مبنای تعهدی عنوان می‌شود. (۱) **وضعیت موجود:** در این مبنای، مؤلفه‌های بهتری برای اندازه‌گیری وضعیت مالی دولت ارائه می‌شود. (۲) **ماندگاری:** در این مبنای، مؤلفه‌های بهتری برای اندازه‌گیری ماندگاری وضعیت مالی دولت ارائه می‌شود. (۳) **کارآمدی:** در این مبنای، مؤلفه‌های بهتری برای اندازه‌گیری کارآمدی مدیریت مالی دولت ارائه می‌شود. هر یک از این ویژگی‌ها به‌نوبه خود مهم هستند و امکان بررسی موشکافانه از وضعیت مالی دولت را تضمین می‌کنند. وقتی **وضعیت مالی دولت** بر مبنای نقدی مورد بررسی قرار می‌گیرد، احتمال اینکه بررسی ما ناقص باشد و دستخوش دست‌کاری شود نیز، زیاد است. در حساب‌های نقدی، استهلاک دارایی‌ها پوشش داده نمی‌شود، لذا می‌توان با دست‌کاری در تأیید معاملات، وضعیت حساب‌های نقدی را بهتر از آنچه هست، نشان داد. هر چه دوره زمانی حساب‌ها کوتاه‌تر باشد، دامنه سوءاستفاده و دست‌کاری بیشتر خواهد بود. در یک دوره یک‌ساله بودجه‌ای، دولت برای اینکه بتواند تصویر مطلوبی از پیامدهای بودجه‌ای ارائه دهد، تنها کافی است که مخارج را به عقب بیندازد یا دریافت‌های درآمد مالیاتی را به چند روز یا هفته به جلو بیندازد. در حالی که در چارچوب برنامه میان‌مدت خرج، انتقال منابع یا مخارج از یک سال به سال دیگر چندان فرقی در صورت وضعیت مالی دولت ایجاد نمی‌کند. با این حال، حتی در دوره یک‌ساله، تفاوت اندکی بین حسابداری نقدی و تعهدی از نظر ارائه وضعیت مالی دولت وجود دارد. به‌عنوان مثال در کشور نیوزیلند، برای سال مالی ۲۰۰۴، واریانس درآمدهای تأیید شده بین دو نظام تعهدی و نقدی کمتر از ۰٫۸ درصد بوده است. این واریانس در مورد مخارج جاری نیز بسیار اندک بوده است، زیرا جبران هزینه استهلاک تحت نظام تعهدی تا اندازه بسیار زیادی با تأخیر در تأیید مخارج سرمایه‌ای خنثی می‌شود. در واقع، در برخی شرایط، مبنای تعهدی کسری کمتری (یا مازاد بیشتری) را نسبت به نظام نقدی نشان می‌دهد.

ممکن است استدلال شود که کشور نیوزیلند از درجه بالای سلامت و صداقت کارکنان در مالیه عمومی برخوردار است و دست‌اندرکاران امور مالی دست‌کاری تعددی را در حساب‌ها برای خوب نشان دادن حساب‌های دولت انجام نمی‌دهند. در کشورهایی که این نوع اخلاقیات خوب وجود ندارد، ممکن است واریانس عملکرد حساب‌ها بین دو نظام نقدی و تعددی بیشتر نشان داده شود. کشورهایی که به اندازه کافی از زیرساخت‌های عمومی کارآمد برخوردار نیستند یا در جمع‌آوری مالیات‌ها با تنگناهای زیادی مواجه‌اند، واریانس مذکور بزرگ‌تر نمایان می‌شود. هر چند تمام این ادعاها ممکن است درست باشد، اما این مشاهدات ما را به این جمع‌بندی رهنمون می‌سازد که کشورهای مثل نیوزیلند که از بهترین وضعیت و آمادگی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی تعددی برخوردار بوده‌اند، دستاوردهای اندکی در این زمینه داشته‌اند. کشورهایی که به دلیل داشتن بالاترین واریانس بین بودجه‌ریزی تعددی و نقدی (مثل آن دسته کشورهایی که کسری را از طریق فروش دارایی تأمین می‌کنند) احتمالاً با دو عارضه مواجه‌اند: یکی فقدان مهارت‌های تخصصی و دیگری فقدان عزم سیاسی برای عملیاتی ساختن بودجه تعددی.

دولت‌ها می‌توانند از طریق استقرار قواعد و مقررات ناظر با برخی از معاملات، با دست‌کاری حساب‌ها در نظام نقدی مقابله کنند. برخی دولت‌ها فروش دارایی را به جای ورود نقدی به حساب‌ها به عنوان ابزار تأمین مالی در نظر می‌گیرند. برخی دیگر از کشورها پس‌اندازها را به دلیل تعدیل زمانی، از پیش‌بینی‌های پایه حذف می‌کنند. ممکن است استدلال شود که این مقررات، قواعد تعددی را در بودجه‌ریزی وارد می‌کند، ولی باید گفت که این مقررات در چارچوب نظام نقدی نیز قواعد نقدی را در بودجه‌ریزی وارد می‌کند. به عبارت دیگر، دولت با این مقررات هم از هزینه انتقال به نظام بودجه‌ریزی تعددی اجتناب می‌کند و هم از ایجاد اختلالات اصلی در بودجه‌ریزی نقدی ممانعت به عمل می‌آورد.

ویژگی دوم نظام بودجه‌ریزی تعددی این است که در آن تمرکز بر **پایداری وضعیت مالی** دولت از کوتاه‌مدت (میان‌مدت) به درازمدت تغییر پیدا می‌کند. نگرانی اصلی این است که دولت‌هایی که بودجه را بر اساس نظام نقدی تنظیم می‌کنند، معمولاً به انباشت بدهی (که پرداخت آن‌ها در آینده دور صورت می‌گیرد و نوعاً برای بازنشستگی و مراقبت‌های درمانی مصداق دارد)، غافل می‌شوند. اما قواعد حسابداری از قابلیت بودجه تعددی به عنوان شاخص پایداری و استحکام مالی درازمدت دولت به شدت می‌کاهد. این مقررات در حالی که به دولت این امکان را می‌دهد که پرداخت‌های آتی به کارکنانش را در حساب‌ها منظور کند، بدهی تأمین اجتماعی و سایر مزایای غیرپرسنلی دولت را نیز در حساب‌ها می‌پذیرد. صرف‌نظر از منطق و اصول پذیرش یک نوع بدهی و حذف نوع دیگر بدهی در حساب‌ها، نتیجه این است که صورت‌های مالی مبتنی بر بودجه‌ریزی تعددی برای ترسیم وضعیت مالی آتی دولت شناخت کافی را به ما نمی‌دهد. برخی دولت‌های موفق از نظر مدیریت مالی، همراه صورت‌های مالی رسمی خود گزارش‌های مطالعاتی را پیرامون ماندگاری و پایداری وضعیت مالی درازمدت ارائه می‌دهند که هزینه‌های تأمین اجتماعی و سایر بدهی‌هایی که در شمول حساب‌های تعددی قرار نمی‌گیرد را نشان می‌دهد. خزانه‌داری در کشور انگلستان سالانه مبادرت به انتشار گزارش پیش‌بینی درازمدت از وضعیت مالی دولت می‌نماید و در کشور استرالیا

دولت هر پنج سال یک گزارش بین نسلی انتشار می‌دهد. این نوع مطالعات پیرامون ماندگاری وضعیت مالی دولت را می‌توان بدون توجه به نوع بودجه‌ریزی (تعهدی یا نقدی) انجام داد.

ویژگی سوم بودجه‌ریزی تعهدی، ایجاد شرایط برای **کارآمد نمودن مدیریت و پاسخگویی** است، زیرا در آن برای تمام هزینه‌های مرتبط با انجام یک فعالیت یا خدمت خاص، بودجه‌ریزی می‌شود. مدیران در این نظام نسبت به تمام هزینه‌ها مسئول هستند از جمله هزینه‌های پرداخته شده از حساب‌های دیگر (مثل کسورات بازنشستگی کارکنان و هزینه‌های احتسابی اسکان در ساختمان‌های دولتی). استهلاک دارایی‌های فیزیکی و در برخی از کشورها سرمایه‌گذاری دولت در دستگاه‌های دولتی در حساب‌های عملیاتی منظور می‌شود. ظرفیت و انگیزه برای مدیریت هزینه‌ها بستگی به اختیارات گسترده مدیران دارد که وجوه عملیاتی را به هر نحوی که مناسب تشخیص دهند، خرج کنند. وقتی مدیران از آزادی عملیاتی در هزینه کردن وجوه در اختیارشان برخوردار نیستند، زیرا موارد مصرف این وجوه قبلاً تعیین شده است، مسئول کردن آن‌ها در مقابل تمام هزینه‌ها نتیجه معکوس می‌دهد، زیرا در قبال اموری مسئول شده‌اند که اختیار و کنترلی بر آن‌ها ندارند.

در حال حاضر تعداد اندکی از کشورها هستند که به مدیران خود اختیارات عملیاتی می‌دهند تا از بودجه تعهدی به‌طور مؤثر بهره‌گیرند. دولت‌هایی که این اختیارات را به مدیران می‌دهند خطر پیچیده شدن امور را دامن می‌زنند، زیرا مدیران از این اختیارات استفاده کرده و وجوهی را که برای استهلاک در نظر گرفته شده است، در اقلام دیگر هزینه می‌کنند. این مورد در استرالیا اتفاق افتاده است که در مقایسه با سایر کشورهایی که بودجه‌ریزی تعهدی دارند، تخصیص نقدی را برای هزینه استهلاک در نظر می‌گیرند. در کشورهایی که این طور عمل نمی‌کنند، استهلاک و سایر پرداخت‌های تعهد شده به‌عنوان امور فنی در نظر گرفته می‌شود که تأثیر کمی بر چگونگی مدیریت وجوه عمومی دارد.

تا به امروز، شواهد اندکی دال بر تأثیر بودجه‌ریزی تعهدی بر رفتار مدیریتی دستگاه‌ها وجود دارد. لذا می‌توان استدلال کرد که بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی تنها موقعی نتیجه می‌دهد که همراه با بودجه‌ریزی عملیاتی و مدیریتی پیاده‌سازی شود. در فقدان ظرفیت مدیریتی در کشور، شرط احتیاط حکم می‌کند که کشورها به‌روزرسانی و بهنگام نگه داشتن نظام‌های نقدی موجود تلاش کنند. به عبارت دیگر، بهره‌گیری از بودجه‌ریزی تعهدی تنها برای گروه اندکی از دولت‌ها که دارای بهترین ظرفیت مدیریتی هستند، یک رویکرد مناسب و پخته محسوب می‌شود. بسیاری از کشورها می‌توانند به‌جای بودجه‌ریزی تعهدی، از طرق دیگر به پیشرفت‌های بالاتری در مدیریت مخارج عمومی دست یابند، مثلاً با تخصیص بهینه هزینه‌ها و بهبود نظام‌های اندازه‌گیری، افزایش دامنه آزادی مدیران و بهبود کیفی مقیاس‌های عملکرد.

در راستای مباحث قبلی، کشورهایی که بودجه‌ریزی تعهدی را به اجرا درآورده‌اند مدعی هستند که عملکرد مالی کوتاه‌مدت آن‌ها به‌شدت تقویت شده است. اما مدیران برنامه به‌ندرت از بودجه‌ریزی تعهدی برای مدیریت عملیات استفاده می‌کنند. اگرچه بانک توسعه آسیایی قویاً بودجه‌ریزی تعهدی را تأیید کرده است، اما به این نتیجه نیز اشاره کرده است که اطلاعات بودجه‌ریزی تعهدی الزاماً تغییری در نتایج برنامه‌ها ایجاد نمی‌کند. بر اساس

تجربیات کشور نیوزیلند، بانک مذکور به این یافته رسید که دستاوردهای دولت در زمینه بودجه‌ریزی تعهدی در درجه اول به دلیل وجود عزم سیاسی در اجرای آن بوده است. بنابراین به این یافته و جمع‌بندی مهم اشاره می‌کند که حتی اگر نظام کمتر پیشرفته‌ای برای بودجه‌ریزی تعهدی به کار گرفته می‌شد، بازهم دستاوردها عظیم بود، اگر عزم سیاسی برای این کار وجود می‌داشت. برعکس اگر نظام پیشرفته‌تری برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی تعهدی به کار گرفته می‌شد، ولی عزم سیاسی برای آن وجود نداشت، پیشرفت‌های اندکی حاصل می‌شد.

جمع‌بندی مذکور دارای دلالت‌های عمیقی برای موضوع اصلی بحث این گزارش، یعنی ایجاد قواعد جدید تصمیم‌گیری در بودجه‌ریزی است. منظور و هدف از این قواعد این بوده است که تغییراتی در رفتار بودجه‌ای دولتمردان ایجاد شود. اما اگر تغییرات مورد نظر به عزم و خواست کسانی که بودجه را مدیریت می‌کنند وابسته باشد، تکنیک‌های جدید بودجه‌ریزی (عملیاتی و تعهدی) تنها به‌عنوان ابزار تحلیلی کاربرد خواهند داشت.

۵- جمع‌بندی

باید پذیرفت که هیچ‌کدام از دو تکنیک بودجه‌ریزی مورد بحث در این گزارش (بودجه‌ریزی عملیاتی و بودجه‌ریزی تعهدی) نتوانسته‌اند به‌عنوان قاعده تصمیم‌گیری کاربرد وسیعی بین کشورهای جهان پیدا کنند. هر دو نوع بودجه‌ریزی دارای مسائل حل نشده‌ای هستند و پیاده‌سازی آن‌ها متضمن هزینه زیادی است. در بودجه‌ریزی عملیاتی مسئله کلیدی این است که تا چه اندازه باید منابع را به نتایج مرتبط ساخت. در بودجه‌ریزی تعهدی مسئله کلیدی تا اندازه‌ای پیچیده‌تر است و به ارزشیابی دارایی‌ها، تأیید درآمدها، چگونگی برخورد با مسئله استهلاک و هزینه‌های سرمایه‌ای و سایر سؤالات حل نشده مرتبط می‌شود. آن تعداد محدودی از کشورها که بودجه‌ریزی تعهدی را به اجرا درآورده‌اند، دارای رویکردهای متفاوتی بوده‌اند. تجربه آن‌ها باید بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد تا پایه قوی‌تری برای ارزیابی ارقام تعهدی ارائه شود.

اگرچه این دو نوع بودجه‌ریزی هر کدام یک ابداع متمایز از یکدیگر هستند، اما هر کدام به مدیریت مبتنی به نتایج و پوشش یا تأمین کامل هزینه وابسته‌اند. به دلیل اینکه این قابلیت‌ها در اکثر کشورها وجود ندارد، ماندگاری نظام‌های عملکرد و تعهدی بسیار محدود می‌شود. اگر مشاهده شد کشوری مدیریت خوب بر مبنای بودجه‌ریزی عملیاتی را به منصفه ظهور گذاشته است، به احتمال زیاد از ویژگی‌ها بودجه‌ریزی تعهدی نیز بهره گرفته است و این جای تعجب نیست. برای بسیاری از کشورها که خواهان ابزار تحلیلی برای بودجه هستند، بودجه‌ریزی عملیاتی و تعهدی برای آن‌ها کفایت می‌کند. این یک راه‌حل بهینه دوم است که نوید دستاوردی بیشتر را به این کشورها می‌دهد تا اینکه بخواهند در انتظار ابداعات و دستاورد جدید باشند.

Schick A. (2007) Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytical Tools? *OECD Journal on Budgeting*, Vol.7, No2, 109-138.