

گزارش نشست علمی تخصصی شماره ۵۰

## بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران

پایست جمهوری  
سازمان برنامه و بودجه کشور  
مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

بنگاهین نشست علمی - تخصصی

موفقیت‌ها، ناکامی‌ها، موانع و راه‌حل‌ها

## بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران

مدیر علمی نشست  
دکتر غلامرضا گرائی نژاد

سخنرانان:

دکتر کریم بیات  
رئیس هیأت علمی باشگاه تربیت مدرس  
تجرباتی بر تجربه پیاده‌سازی فرآیندهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد  
در دستگاه‌ها و موانع آن

مهندس فرج الله فتح اله پور  
رئیس امور آموزش و پرورش عمومی، کمیته‌های سازمان برنامه و بودجه کشور  
کیفیتی در خصوص نحوه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

دکتر حسین آروین  
مدیر کار برنامه‌ریزی، نظارت و ارائه کیفیت نهایی محاسبات کشور  
کسب نقش و رولکرد نظارتی در محاسبات کشور در تحقق نظام  
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

چهارشنبه ۲۱ مهر ماه ۱۴۰۰، از ساعت ۹:۳۰ الی ۱۲

نشانی: تالار کنفرانس مجازی مرکز: <http://connect.mporg.ir/dfrc>

مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

دفتر آموزش و ترویج

مجموعه گزارش شماره ۳۰۷



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شناسه گزارش

عنوان	بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران
شماره شناسه	۱۴۰۰-۴-۱۰۳۵۵
مدیر علمی نشست	دکتر غلامرضا گرائی نژاد، سرپرست گروه پژوهشی توسعه امور بخشی و محیط زیست
سخنرانان نشست	دکتر کریم بیات، عضو هیئت علمی دانشگاه تربیت مدرس مهندس فرج الله فتح الله پور، معاون امور آموزش و پرورش عمومی، حرفه‌ای سازمان برنامه بودجه کشور دکتر حسین آروین، مدیر کل برنامه ریزی نظارت و ارتقای کیفیت دیوان محاسبات کشور
بازخوانی و ویرایش	سیدمحمد شفیعی
تاریخ برگزاری	۱۴۰۰/۰۷/۲۱
تاریخ انتشار	پاییز ۱۴۰۰
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی سازمان برنامه و بودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نیست.	
حقوق معنوی اثر به پدیدآوردگان 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 نجات‌اللہی - خیابان سپند (استاد جعفر شهری) - پلاک ۱۶ شماره‌های تماس ۰۲۱-۴۳۳۰۶۰۰۰-۰۲۱ شماره پیام‌رسان ۰۹۹۲۱۵۷۵۸۴۳	
<a href="https://www.dfrc.ir/">https://www.dfrc.ir/</a>	

## فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱	مقدمه
۳	کلیات نشست
۳	دکتر غلامرضا گرائی نژاد، مدیر علمی نشست
۷	استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
۷	مهندس فرج الله فتح اله پور، معاون امور آموزش و پرورش عمومی و فنی حرفه ای سازمان برنامه و بودجه کشور
۱۷	مدل های اجرایی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، چالش ها و راه حل ها
۱۷	دکتر کریم بیات، عضو هیئت علمی دانشگاه تربیت مدرس
۲۳	رویکرد نظارتی دیوان محاسبات کشور در تحقق نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
۲۳	دکتر حسین آروین، مدیر کل برنامه ریزی، نظارت و ارتقاء کیفیت دیوان محاسبات کشور
۳۲	تصاویر منتخب



دکتر سید مهدی پاک ذات سرپرست مرکز پژوهش های توسعه و آینده نگری



در خصوص موضوع جلسه، در جامعه نخبگانی کشور و در بین کارشناسان سازمان برنامه و دیوان محاسبات کشور سؤالاتی مطرح است. از آنجاکه از نزدیک شاهد فرایند حسابرسی عملیاتی در دیوان محاسبات بودم، بنابراین سؤالاتی که پاسخ روشنی برای آنها وجود نداشته و در حوزه مدیریتی نیز برای مدیران محترم واضح نیست را می توان در سه بخش دسته بندی نمود تا در این نشست بتوان پاسخ واضح و شفاف برای آنها احصا کرد.

**سؤال اول:** آیا بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، فرایندی در عرض بودجه ریزی متداول است یا ملاحظاتی از جنس ملاحظات آمایش سرزمین است که باید حین بودجه ریزی، مبنای عمل قرار گیرد؟

**سؤال دوم:** پس از چند دهه کندی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و از سوی دیگر حسابرسی عملیاتی، در حال حاضر عزم جدی در دو نهاد متولی این امر (دیوان محاسبات و سازمان برنامه و بودجه کشور) مبتنی بر تسریع تحقق این فرایند شکل گرفته است. با توجه به اینکه این فرایندها انرژی و زمان زیادی از کارشناسان محترم این دو سازمان گرفته است، چه نوآوری ها و خلاقیت هایی می توان استفاده کرد تا سرعت و وسعت مقیاس این دو فرایند گسترش یابد؟

**سؤال سوم:** آیا حسابرسی عملیاتی بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مقدم است یا برعکس؟ بعضاً یک حالت پاس کاری به وجود می آمد که گفته می شد حسابرسی عملیاتی وجود ندارد؛ چراکه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد انجام نشده است، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد هم معتقد بود، حسابرسی عملیاتی انجام نشده است.

اگرچه می دانیم این دو فرایند بر یکدیگر تأثیر مثبتی دارند؛ اما آیا پاسخ دقیق و شفاف وجود دارد که کدام یک بر دیگری تقدم دارد؟ فعالیت از کدام نهاد باید آغاز شود؟





## کلیات نشست

**دکتر غلامرضا گرائی نژاد، مدیر علمی نشست سرپرست گروه پژوهشی توسعه امور بخشی و محیط زیست مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری**



همان‌طور که مستحضر هستید، سالیان متمادی موضوع نشست این جلسه مورد بحث و گفت‌وگو بوده است و هنوز هم به عنوان موضوع قابل بحث می‌تواند مطرح باشد.

بخشنامه برنامه و بودجه سال ۱۴۰۱ در ۱۹ مهرماه ابلاغ شد. مقدمه این بخشنامه آسیب‌های کلان اقتصادی مبتنی بر آسیب‌های رشد اقتصادی کاهنده، پرنوسان و نااطمینان در کشور بوده است. مقوله بودجه به این مسئله اشاره دارد که بین بودجه یا سیاست مالی و رشد و اهداف دستگامی، ارتباطی برقرار نشده است. به عنوان نقطه ضعف، بودجه‌های ما مبتنی بر ردیف‌های هزینه‌ای است و برنامه نتوانسته نقش خود را به خوبی ایفا کند، بالطبع شاید بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیز هنوز نتوانسته نقش خود را در پیوند با بودجه برنامه‌ای پیدا کند. این انتقادی است که در مقدمه با رویکردهای رشد اقتصادی، ارتقای بهره‌وری و عدالت‌محوری و ثبات اقتصادی و در نهایت اصلاح ساختار بودجه و تأمین مالی، بودجه سال ۱۴۰۱ کلید خورده است.

طبیعی است مقوله‌ها و رویکردهای مطرح‌شده چه مستقیم در متن و چه غیرمستقیم در حاشیه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به نوعی در برخی اوقات وصل می‌شود. از جمله در حوزه بهره‌وری که صحبت از نظاماتی می‌شود تا ما بتوانیم سنجش عملکرد را داشته باشیم؛ چراکه مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نقش عمده‌ای در حوزه بهره‌وری ایفا می‌کند.

در تغییر ساختار بودجه سیاست‌ها و اقدامات مختلفی برای سازمان برنامه و بودجه و دستگاه‌های اجرایی متصور شده است که از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- کاهش ردیف‌ها
- ساماندهی ردیف‌های بودجه‌ای
- واگذاری
- متناسب‌سازی هزینه‌ها
- صرفه‌جویی

در این اقدامات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند نقش داشته باشد، به‌ویژه در جاهایی که صحبت از عملکرد به میان آمده است، از جمله جاهایی که دستگاه‌ها را در مقابل برنامه و اهداف برنامه‌ای پاسخگو کنیم؛ بنابراین می‌توان گفت یکی از نقش‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد «پاسخگویی» است. شاید این جدیدترین سندی باشد که به عنوان بخشنامه بودجه پیش روی ماست. همچنین دستورالعمل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یکی از پیوست‌های اصلی است که دستگاه‌های اجرایی کشور اعم از سیاستگذار اصلی یا دستگاه‌های تابع باید به آن توجه داشته باشند.

اگر این مسئله به عنوان آخرین سند در نظر گرفته شود، با مروری کوتاه و سریع بر آنچه در کشور ما اتفاق افتاده، مبنای ورود دوستان به بحث امروز خواهد شد.

از سال ۱۳۷۹ بحث اصلاحات بودجه‌ای مطرح بوده است که دو مقوله اصلاح طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابداری تعهدی نیز مطرح بوده است. در سال ۱۳۸۱ اصلاح نظام طبقه‌بندی بر مبنای GFS انجام شد و پایه کار قرار گرفت. دوستانی در جریان کار زحمات زیادی متقبل شدند و افرادی نیز بعدها مطلع شدند، اگرچه به طور کامل GFS در طبقه‌بندی‌ها پیاده نشد، اما بخش عمده آن اجرا و مبتنی بر سوابق و نیازهای کشور به نوعی بومی‌سازی شد.

این مسئله هنوز می‌تواند محل بحث باشد، چنانچه یک‌بار در سال ۱۳۹۵ این اتفاق رخ داد و اصلاحاتی در طبقه‌بندی‌ها انجام شد. برنامه‌ها سالیانه مورد بررسی قرار می‌گیرد و با مرور مجدد، اصلاح می‌شود.

در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که از آن زمان متون قانونی حاکم شد، سازمان برنامه و بودجه وقت از سال ۱۳۸۴-۱۳۸۵ به عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی اقداماتی را آغاز کرد و در سال ۸۶-۱۳۸۵ در سطح اینکه پیوستی را ضمیمه لایحه بودجه کند (پیوست اطلاعاتی و نمایشی) اقداماتی انجام داد تا نمایندگان، دستگاه‌ها و مردم را آگاه کنند. پس از سال ۱۳۸۶ با حرکت نسبتاً کندی این روند ادامه پیدا کرد و به تناوب اقداماتی صورت گرفت، اما بنیادی نبود.

در سال ۱۳۹۲ مجدداً این کار با جدیت بیشتر در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی مورد توجه قرار گرفت. ساختارسازی مناسبی انجام شد تا در طراحی گام‌ها، پیاده‌سازی و دنبال کردن طرح‌ها کمک‌کننده باشد. جناب دکتر بیات در شورای راهبری ساختار حضور داشتند و بسیار مؤثر در کنار سایر دوستان عمل کردند. این

اقدامات به تمام آنچه اتفاق افتاد، منجر شد؛ یعنی دستورالعمل‌های احصای برنامه و فعالیت‌ها و به تفصیل دستورالعمل‌های هزینه‌یابی فعالیت و مدیریت عملکرد در حال حاضر وجود دارد. دستگاه‌های اجرایی نیز ملزم شدند در طی سال‌ها این اقدامات را انجام دهند.

با نگاهی به تجربیات و گزارش‌ها و کتاب‌های منتشر شده در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشورهای OESD متوجه خواهیم شد یک سری ویژگی‌ها را به عنوان جمع‌بندی مطرح می‌کنند که از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

آیا بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید مبتنی بر قانون باشد؟

بسیاری از کشورها این فرایند را قانونی کرده‌اند. در کشور ما نیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک انتخاب کارشناسی نیست، بلکه یک الزام قانونی در اسناد بالادستی، سیاست‌های ابلاغی، برنامه‌های توسعه و بودجه‌های سالیانه وجود دارد؛ بنابراین در موضع قانونی باید در خصوص پیاده‌سازی، استقرار و استفاده مؤثر این فرایند صحبت کرد.

نکته دوم این است که آیا فرایند باید از بالا به پایین باشد یا برعکس؟ وقتی گفته می‌شود از بالا به پایین به این معناست که نهاد برنامه‌ریزی - بودجه‌ریزی این کار را انجام می‌دهد و پلتفرم دارد و همه دستگاه‌ها ملزم هستند در آن قالب حرکت کنند، تعاریف، استانداردها و فرایندهای مشخصی شکل گرفته است؛ اما از پایین به بالا یعنی به نوعی آزادی عمل دادن و هر نهادی می‌تواند در هر قالبی از این موضوع هر برداشتی داشته باشد. اکثر کشورهای OSED به سمت فرایند بالا به پایین در حال حرکت هستند. در ایران نیز می‌توان گفت همین فرایند بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حاکم بوده است.

انتخاب هر کدام از این‌ها فواید و هزینه‌های برای کشور و نظام برنامه‌ای و بودجه‌ریزی خواهد داشت که در متون آورده شده است.

اینکه آیا اصلاح، جامع باشد یعنی پوشش تمام دستگاه‌ها را داشته باشد یا خیر صرفاً بعضی از دستگاه‌ها را تحت پوشش قرار دهد؟ برخی از کشورها بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در دستگاه‌های خاص مانند آموزش پیاده‌سازی کرده‌اند، اما در برخی کشورها به طور جامع در تمامی دستگاه‌ها مورد توجه قرار گرفته است.

ما در قوانین حاکم و رویکردهای اتخاذ شده نوعی جامعیت را پذیرفتیم و همه دستگاه‌ها را شامل این مقوله کردیم. حتی دستگاه‌های دولتی نیز مخاطب این بخشنامه، آیین‌نامه‌ها و تبصره‌ها هستند.

نکته بعدی این است که آیا تدریجی باشد یا یک دفعه و ناگهانی؟

ما در این بخش سیاست تدریج را مانند بسیاری از کشورها پیش گرفتیم، اما در این سیاست تدریجی نقطه پایان را هنوز شناسایی نکرده‌ایم. اگر به جد از سال ۱۳۹۲ آغاز کرده‌ایم تاکنون تغییراتی صورت گرفته که محیط، دانش، فنون و فناوری اطلاعاتی است که به ما دیکته می‌کنند. اکثر کارشناسان سازمان برنامه یا بیرون

از سازمان معتقدند هنوز به ایتیموم نرسیده‌ایم. به نظر می‌رسد در بحث هزینه‌یابی به‌ویژه در درون دستگاه‌ها هنوز مباحث زیادی وجود دارد. مدیریت عملکرد از هزینه‌یابی عقب‌تر است و نیاز به بررسی‌های بیشتری دارد. در تبصره ۱۹ قانون بودجه ۱۴۰۰ به این تکلیف اشاره شده که هزینه‌یابی در دستگاه‌ها از جمله شرکت‌ها باید پیاده‌سازی شود و مدیریت عملکرد نیز مورد توجه قرار گرفته است. این دو محور جای مباحث تکمیلی دارد و می‌توان گفت این فرایند به نقطه بهینه‌ای رسیده است.

## استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

مهندس فرج الله فتح اله پور، معاون امور آموزش و پرورش عمومی و فنی حرفه ای سازمان برنامه و بودجه کشور



### بودجه کل کشور

بر اساس نظام جدید طبقه بندی درآمدها، هزینه ها و دارایی های دولت، بودجه کل کشور از حیث دریافتها (منابع) از پنج قسمت به شرح زیر تشکیل شده است:

۱- درآمدها

۲- واگذاری دارایی های سرمایه ای

۳- واگذاری دارایی های مالی

مجموع سه قسمت فوق «منابع عمومی بودجه عمومی دولت» نامیده می شود.

۴- درآمدهای اختصاصی دولت

مجموع چهار قسمت فوق «منابع بودجه عمومی دولت» است.

۵- منابع شرکت های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانکها

پرداختها (مصارف) نیز مانند دریافتها (منابع) شامل پنج قسمت جداگانه و به شرح زیر است:

۱- هزینه ها

۲- تملک دارایی های سرمایه ای

۳- تملک دارایی های مالی

مجموع این سه قسمت فوق «مصارف عمومی بودجه عمومی دولت» است.

۴- هزینه از محل درآمدهای اختصاصی دولت

مجموع چهار قسمت نیز «مصارف بودجه عمومی دولت» است.

۵- مصارف شرکت‌های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و بانک‌ها همان‌طور که مستحضر هستید عمده اعتبارات ما در شرکت‌های دولتی است. بحث ما بیشتر در خصوص بودجه ریزی مربوط به بودجه عمومی کشور است که در این حوزه با توجه به جداول کلان بودجه، کسری‌های بودجه زیادی مشاهده می‌شود.

برای نمونه درآمدهای دولت در جدول کلان منابع و مصارف سال ۱۴۰۰ حدود ۴۵۰ هزار میلیارد تومان مشخص شده است، در حالی که هزینه‌ها ۹۱۸ میلیارد تومان است که می‌توان گفت هزینه‌ها دو برابر درآمد دولت است؛ بنابراین در بودجه عمومی کشور با چالش‌های جدی مواجه هستیم و این یک الزام است که باید به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حرکت کنیم.

### بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نوعی سیستم برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی و ارزیابی عملکرد است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌ورزد. هدف اصلی آن، عموماً بر شفافیت بیشتر، تعیین مناسب اولویت‌های هزینه‌ای و کارایی مدیریت بخش عمومی است و در نهایت به بهبود تخصیص اعتبارات و افزایش کارایی و اثربخشی هزینه‌های عمومی منجر می‌شود.

یکی از ایرادات اصلی در نظام بودجه‌ریزی کشور بحث پاسخگویی است که با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و با توجه به شفافیت ایجاد شده می‌تواند پاسخگویی تقویت شود.

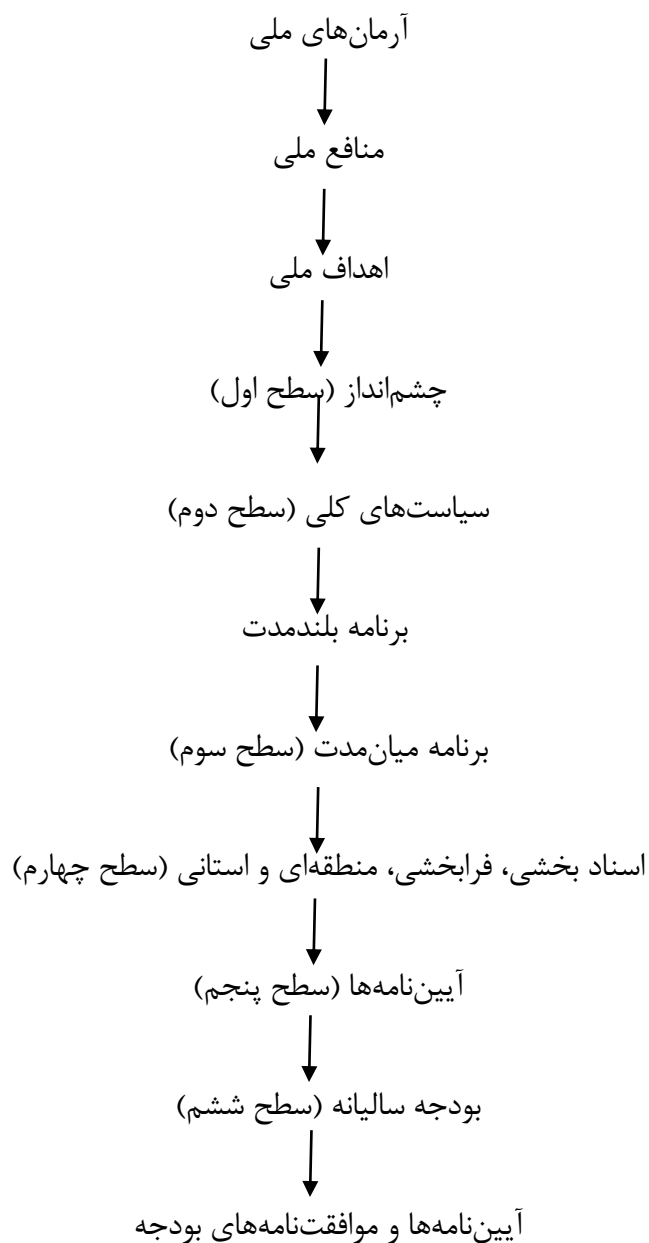
در روش‌های سنتی بودجه‌ریزی، طبقه‌بندی اقتصادی به تنهایی نمی‌تواند اطلاعات کافی در خصوص اینکه اعتبارات عمومی چگونه هزینه می‌شود، در اختیار قرار دهد. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نظارت بهتری بر اعتبارات از طریق اهداف و برنامه‌ها فراهم می‌شود و جهت‌گیری‌های صرفاً هزینه‌ای را به استراتژی‌ها و برنامه‌های اجرایی تغییر می‌دهد و با این رویکرد بین اعتبارات عمومی و خروجی‌ها و محصولاتی که به دست می‌آید، ارتباط نزدیکی برقرار می‌شود.

در چارچوب بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخصی با عنوان «شاخص‌های عملکرد» پاسخگو هستند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طی فرایند خود بر دو محور اصلی متکی است:

- ۱- بهبود کارایی؛ از طریق تعیین میزان کارایی و بهره‌وری سازمان
  - ۲- بهبود اثربخشی؛ از طریق مطلع ساختن از میزان تحقق اهداف و مقاصد مورد نظر سازمان
- در اینجا بیشتر نگاه برنامه‌ای و پیامدهای خدماتی که ذی‌نفعان خارج از سازمان و دستگاه‌های اجرایی دریافت می‌کنند، مدنظر است.

همان‌طور که اشاره شد، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک سیستم است که شامل حوزه‌های برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی و ارزیابی عملکرد است که در نمودارهای زیر به اختصار به این حوزه‌ها اشاراتی خواهد شد:

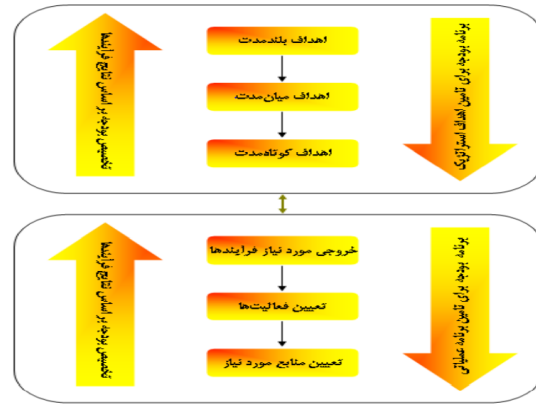
مدل مفهومی سطوح برنامه ریزی کشور



بنابراین بودجه مبتنی بر عملکرد به نوعی دغدغه نگاه برنامه ای را نیز پوشش می دهد. به شرط اینکه اتصالات و ابزارهای لازم وجود داشته باشد، برنامه ها به درستی تعریف و نقش دستگاه های اجرایی در تحقق اهداف کلان نیز مشخص شود.

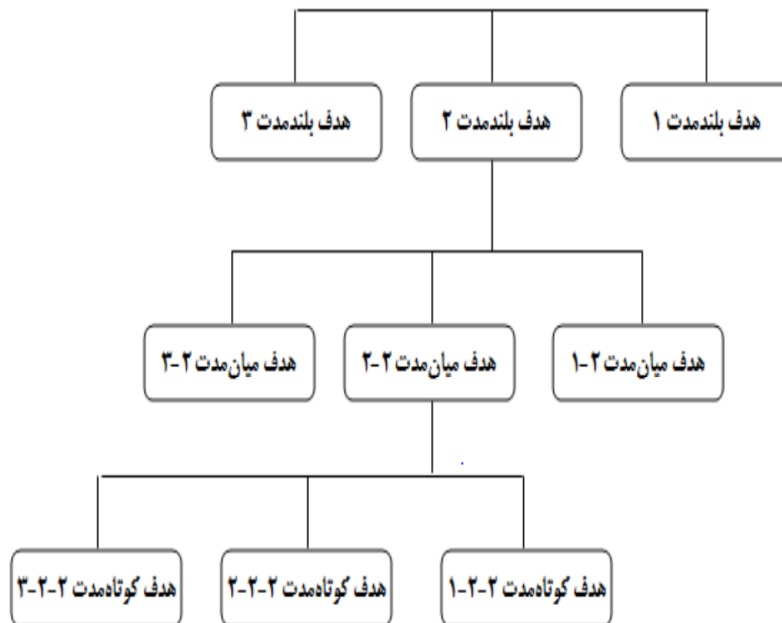
### برنامه‌ریزی استراتژیک و فرایند تنظیم بودجه

یک بودجه نتیجه‌بخش، بودجه‌ای است که اطلاعات مورد نیاز آن از سطوح مختلف سازمان، از بالا به پایین و از پایین به بالا به صورت تعاملی مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد و به این ترتیب فعالیت‌های مربوط به برنامه‌های استراتژیک با فعالیت‌های عملیاتی منابع مورد نیاز تلفیق می‌شود.



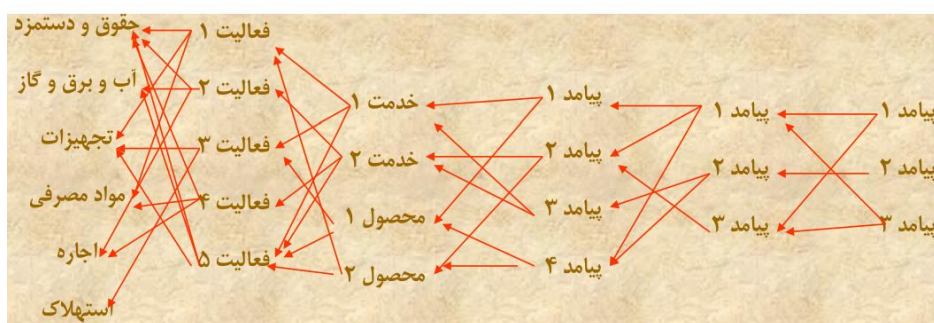
در شرایط موجود عمده تمرکز ما روی «منابع» یا «طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها» است. شاید بتوان گفت در یک سطح پایین‌تر از منابع ورود خواهیم کرد. بر اساس بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارتباط بین برنامه‌ها و خروجی‌ها و فعالیت‌ها باید فراهم شود. ضمن اینکه با تقویت نگاه راهبردی در بودجه عملیاتی تمامی منابع، فرایندها، نیروی انسانی و امکانات بر روی تحقق اهدافی که در اولویت قرار دارند، متمرکز می‌شود. در نمودار زیر نوع دیگری از ارتباطات آورده شده است.

### چشم‌انداز





## نظام برنامه ریزی



بنابراین در نمودار فوق نشان داده می‌شود اگر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد داشته باشیم، علاوه بر مدیریت ورودی‌ها، سایر سطوح نیز قابل مدیریت خواهد بود و ارتباطات بین منابع و پیامدها مشخص خواهد شد.

### هزینه یابی

هزینه یابی بر مبنای فعالیت: Activity Based Costing از اوایل سال ۱۹۰۰ میلادی توسط حسابداران شکل گرفت و یک روش پیشرفته برای محاسبه قیمت تمام شده واقعی محصول از طریق تخصیص هزینه‌های سربار به واحد محصول بر اساس سهم هر یک از فعالیت‌ها در فرایند تولید آن است. هزینه یابی بر مبنای فعالیت اطلاعات مدیریتی را در قالب معیارهای مالی ارائه می‌نماید، چراکه فعالیت‌های نیروی انسانی، دستگاه‌ها و تجهیزات را به صورت ملموسی انعکاس می‌دهد و در حوزه‌های مالی نسبت به حسابداری سنتی با مدیران غیرمالی ارتباط بهتر و قابل فهم‌تری برقرار می‌کند.

این روش هزینه یابی شامل دو مرحله است که مرحله اول هزینه‌های فعالیت‌هاست و مرحله دوم اختصاص هزینه فعالیت‌ها به برنامه‌هاست. برای نمونه واحد مدیریت انسانی منابع یک مرکز هزینه است که باید در مرحله اول هزینه‌های این واحد به دقت مورد محاسبه قرار گیرد و در مرحله دوم، محرک‌های هزینه‌ای دقیق برای انتساب هزینه‌های این واحد به برنامه‌ها با خروجی‌هایی که این واحد به آنها خدمت می‌دهد، طراحی شود.

### عناصر هزینه ساز

هزینه‌سازهای منبعی، منابع را بر اساس میزان استفاده آنها از هزینه‌ها به فعالیت‌ها تخصیص می‌دهد؛ مانند درصد زمان صرف‌شده، نفر ساعت، متر مربع فضای اشغال شده و ساعت کار تجهیزات، هزینه‌سازهای منبعی برآوردهای معقول زمان، کار یا هزینه می‌باشند.

هزینه‌سازهای فعالیتی؛ با توجه به اینکه برای ارائه یک محصول یا خدمت ممکن است از ترکیب مختلفی از فعالیت‌ها استفاده شود، هزینه‌سازهای فعالیتی نحوه استفاده محصولات (خدمات) از فعالیت‌ها را نشان می‌دهد.

## مراکز و مخازن هزینه

مراکز هزینه؛ مراکزی هستند که در قبال بودجه‌ای که در آنها برای انجام وظایف هزینه می‌شود، مسئول و پاسخگو می‌باشند که برای نمونه می‌توان به معاونت‌ها و دفاتر مربوط به یک دستگاه اجرایی اشاره کرد. مخازن هزینه؛ ایجاد دسته‌بندی‌های جدید هزینه‌ها (که معمولاً بر اساس طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها در قالب فصل ۷ در حوزه اعتبارات هزینه‌ای به کار گرفته می‌شود) برحسب هر یک از محرک‌های هزینه‌ای (تعداد نیروی انسانی، مترای فضاها، ساختمانی، تعداد تجهیزات و...) را مخازن هزینه می‌نامند.

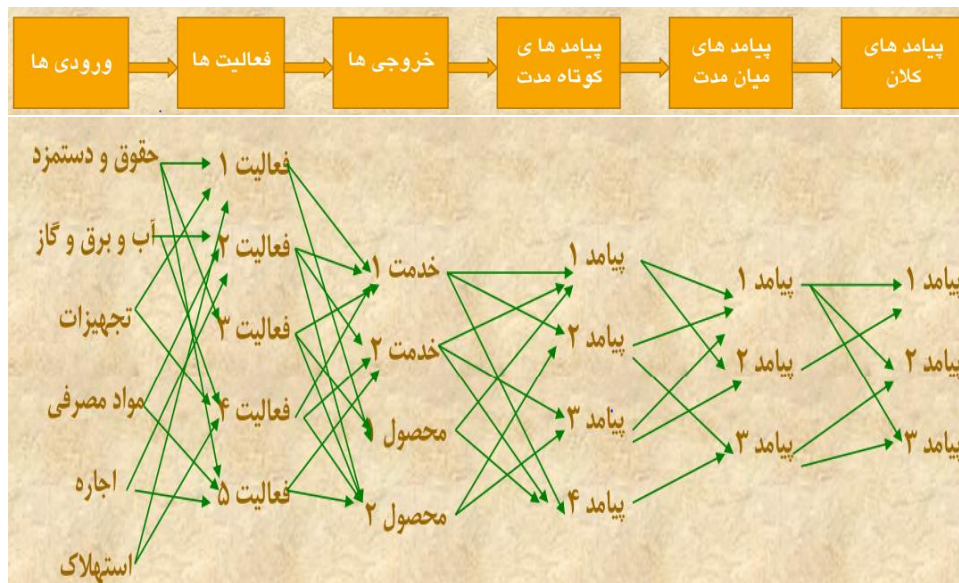
## هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم

هزینه‌های مستقیم؛ هزینه‌هایی است که به طور اختصاصی می‌توان به فعالیت‌ها یا موضوع‌های هزینه منسوب کرد. ارتباط بین هزینه و فعالیت، مستقیم یا غیرمستقیم بودن آن را مشخص می‌کند. محصول حاصل از فعالیت ممکن است محصول نهایی، محصول واسطه یا مجموعه‌ای از محصولات باشد. میزان تفکیک هزینه‌ها به اطلاعات مورد نیاز مدیریت بستگی دارد.

هزینه‌های غیرمستقیم؛ برای بعضی از هزینه‌ها ردیابی و تخصیص مستقیم آنها به فعالیت خاصی امکان‌پذیر نیست که به آن هزینه غیرمستقیم می‌گویند. مقدار این هزینه‌ها به هر فعالیت از طریق تعیین سهم آنها در هر یک از فعالیت‌ها امکان‌پذیر است. برای نمونه می‌توان به هزینه‌های آب و برق و سخت‌افزار مصرفی در یک واحد خدماتی اشاره کرد.

## نظام هزینه‌یابی

این نظام از پایین به بالاست.



## ارزیابی عملکرد

### ارزیابی و اطلاعات عملکرد

در استقرار نظام بودجه ریزی دو بخش عمده مهم وجود دارد: بخش اول مربوط به پیش بینی بودجه در دوره آتی و بیان اهداف سازمانی در آن دوره به زبان مالی است که در این بخش به کارگیری مؤلفه های برنامه ریزی و تحلیل هزینه مدنظر است. بخش دوم مربوط به اجرای بودجه تنظیم شده می باشد که مربوط به حوزه ارزیابی عملکرد یا کنترل عملکرد و اهداف است.

جدا از اینکه در اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد از کدام مدل و شیوه استفاده شود، اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند اطلاعات عملکرد است که با استفاده از آن بین میزان تحقق اطلاعات عملکردی و اعتبارات تخصیص یافته ارتباط برقرار شود.

### انواع شاخص ها

ورودی ها: منابع مورد نیاز برای انجام برنامه ها و فعالیت ها کدامند؟

فرایندها و فعالیت ها: روش انجام کارها برای حصول به خروجی است.

خروجی ها: سطح فعالیت سازمان چیست؟

کارایی: منابع سازمان چگونه مورد استفاده قرار می گیرند؟

اثربخشی: بر میزان تحقق آرمان یا هدف تأکید می ورزد.

نتایج و پیامدها: چه چیزی برای مشتریان سازمان تغییر کرده است؟

کیفیت کالاها و خدمات: مشتریان سازمان چه نظری دارند؟

### روند بودجه ریزی عملیاتی در ایران

از سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه ریزی کشور مورد توجه قرار گرفت و بر این اساس در سیاست های کلی حاکم بر برنامه های توسعه، احکام برنامه های پنج ساله، قوانین بودجه های سنواتی و آیین نامه های اجرایی به موضوع بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخته شد. آخرین مورد آن مربوط به بند ج تبصره ۱۹ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ بوده که آیین نامه اجرایی آن در مردادماه سال جاری از سوی معاون اول محترم رئیس جمهور ابلاغ گردید و در آن به اهم موارد زیر اشاره شده است:

- تعاریف مربوط به شاخص عملکرد، واحد مجری، خروجی، نظارت عملیاتی، ارزیابی و تفاهم نامه عملکردی، ذی نفعان خارجی
- تشکیل کارگروه پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد دستگاه اجرایی با مسئولیت بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز از طرف وی
- تفاهم نامه عملکردی بین دستگاه اجرایی و واحدهای مجری زیرمجموعه

- ارسال اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی و نظارت مبتنی بر تحقق شاخص‌های عملکرد از سوی دستگاه اجرایی به سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان
- الزام دستگاه‌های اجرایی برای رعایت پیوست شماره ۴ بخشنامه بودجه ۱۴۰۰ در تهیه نرم‌افزار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
- تخصیص اعتبار سازمان برنامه و بودجه کشور / سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان به دستگاه‌های اجرایی بر اساس تحقق خروجی‌ها و ارزیابی شاخص‌های عملکرد

### مشخصه خروجی

- ۱- کمیت‌پذیر
- ۲- نتیجه مستقیم فعالیت‌ها در ساختار دستگاه اجرایی
- ۳- مطابق شرح وظایف دستگاه اجرایی
- ۴- تحویل ذی‌نفعان خارج از دستگاه اجرایی



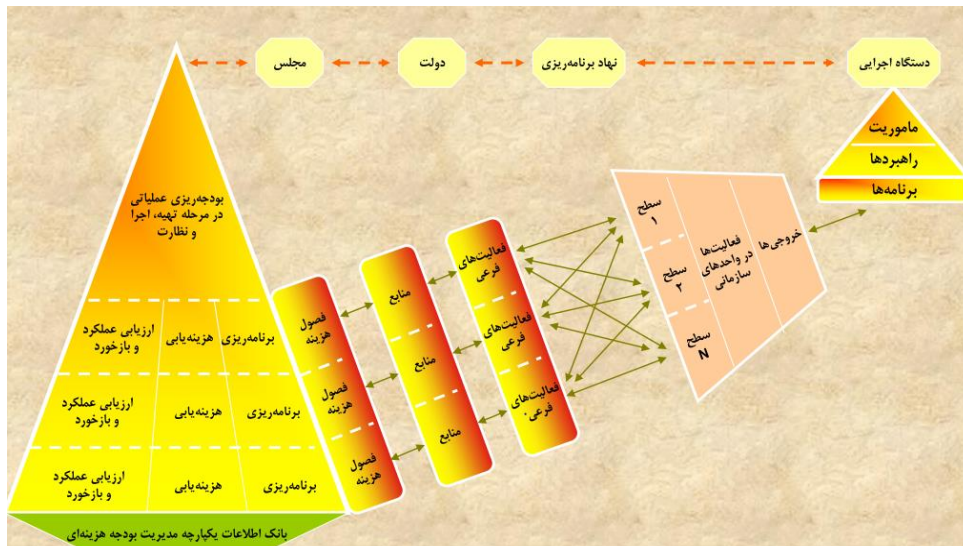
### برنامه: آموزش ابتدایی



### برخی مشکلات در روند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران

- عدم توجه کافی به مأموریت و رسالت سازمانی دستگاه‌های اجرایی و نبود ارتباط مناسب بین ساختار و تشکیلات یا برنامه‌ها
- عدم ارتباط شفاف میان برنامه‌های ارائه‌شده توسط دستگاه‌های اجرایی با برنامه‌های پنج‌ساله توسعه و برنامه‌های راهبردی
- عدم درک لازم از جریان فعالیت‌ها و منابع مورد نیاز برای انجام فعالیت‌ها یا به عبارتی فقدان ارتباط معنادار بین منابع، فعالیت‌ها و خروجی‌ها
- عدم ارتباط منسجم بین نحوه تعیین قیمت برنامه‌ها و خروجی‌ها و فعالیت‌ها با فرم‌های بودجه و موافقت‌نامه
- عدم ارتباط و یکپارچگی بین نتایج ارزیابی عملکرد با مقوله برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی
- عدم تخصیص و پرداخت اعتبار بر مبنای برنامه و خروجی

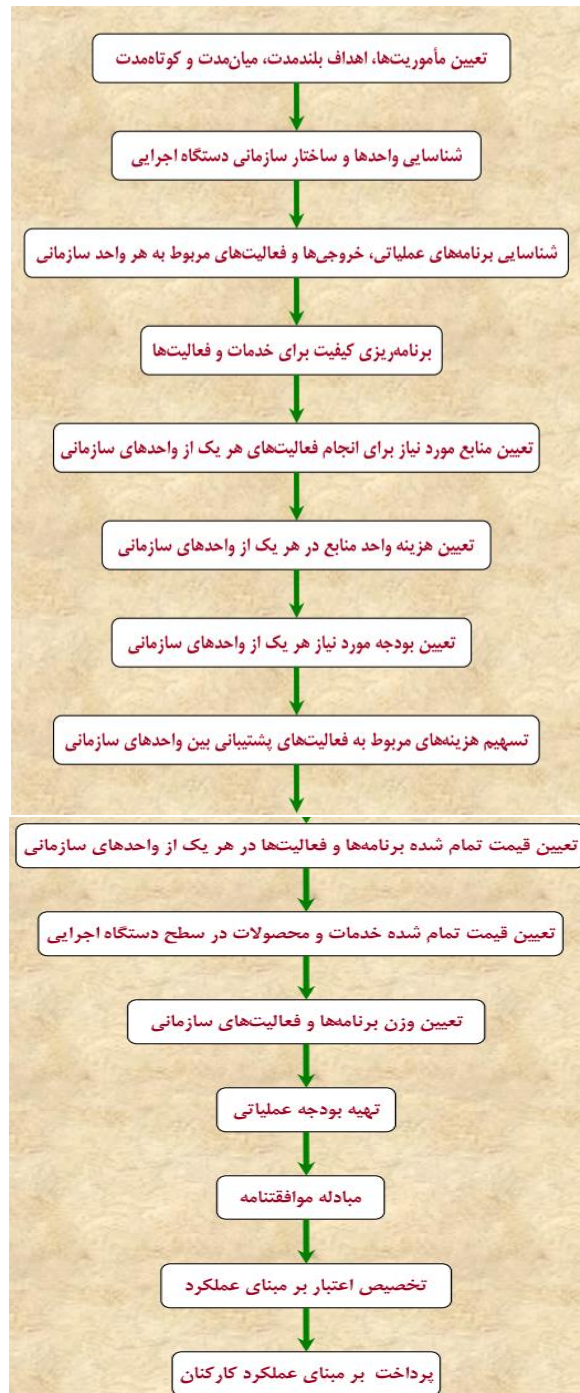
- فقدان بانک اطلاعات یکپارچه به منظور جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات و رصد و بازبینی تمام برنامه‌ها، خروجی‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی به عنوان یکی از بسترهای مورد نیاز مدل مفهومی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در حوزه اعتبارات هزینه‌ای





## خلاصه گردش کار

اگر موضوعات اشاره شده به صورت عملیاتی‌تر بیان شود، خلاصه گردش کار مورد توجه قرار می‌گیرد که در نمودار زیر به اختصار به گردش کار پرداخته شده است:



## مدل‌های اجرایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، چالش‌ها و راه‌حل‌ها

دکتر کریم بیات، عضو هیئت علمی دانشگاه تربیت مدرس



### تعریف عملیاتی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

- بررسی مدل‌های اجرایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دستگاه‌های اجرایی، شرکت‌های دولتی و سازمان‌های عمومی
  - چالش‌ها و راه‌حل‌ها استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد
- تفاوت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با بودجه‌ریزی افزایشی یا سنتی در این است که بودجه‌ریزی سنتی مبنا را سرفصل هزینه‌ها یا حساب‌ها بر اساس مکانیسم چانه‌زنی در نظر می‌گیرد.

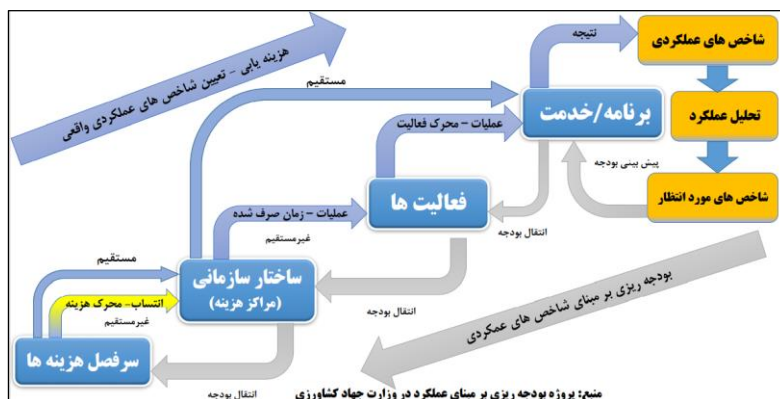


ما قصد داریم این مدل سنتی را به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تغییر دهیم که مبنای اصلی آن اهداف و برنامه‌ها بر اساس مکانیسم شاخص‌های عملکردی باشد. اولین نیاز در ایجاد این روش، احصای مبلغ یا نرخ شاخص‌هاست. برای نمونه هر ساعت آموزش در آموزش و پرورش چه میزان هزینه در بر خواهد داشت یا تزریق هر دوز واکسن در وزارت بهداشت چه هزینه‌ای تحمیل خواهد کرد.





## فرایند بودجه ریزی بر مبنای عملکرد



منبع: وزارت جهاد کشاورزی

در این مدل نیز چند سرفصل اصلی وجود دارد که عبارتند از:

- هزینه‌ها؛
- ساختار سازمانی؛
- فعالیت‌ها؛
- برنامه - خدمت؛
- شاخص‌های مورد انتظار؛

سایر مدل‌ها مانند مدل‌های فوق هستند. در نتیجه می‌توان گفت دو مدل وجود دارد که می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

مدل اول؛ برنامه - فعالیت

مدل دوم؛ برنامه - خدمت - فعالیت

این دو مدل در ادبیات نیز وجود دارد که تفاوت‌هایی با هم دارد. در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مدل برنامه - فعالیت را انتخاب کرده‌ایم، اما در اجرا، سال ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ برنامه - فعالیت بودیم، در سال ۱۳۹۹ برنامه - خدمت - فعالیت را اجرایی کردیم. پس از ابلاغ فرم‌ها به دستگاه‌ها، خدمات انجام شده توسط دستگاه‌ها بازخواست می‌شد تا مبلغ تعیین شود.

### چالش‌ها و راه‌حل‌های استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: برون‌سازمانی

ما هم چالش‌ها و هم راه‌حل‌ها را می‌دانیم، اما اقدام‌کننده نداریم؛ چراکه چالش‌ها و راه‌حل‌ها چندین بار توسط کارشناسان مختلف به خوبی ارائه شد، اما اقدام عملیاتی صورت نگرفت. بنده چالش‌ها و راه‌حل‌ها را به دو دسته «درون‌سازمانی» و «برون‌سازمانی» طبقه‌بندی کرده‌ام.

برون‌سازمانی باید در سازمان برنامه و بودجه و درون‌سازمانی در دستگاه اجرایی مورد نظر پیگیری و مورد بررسی قرار گیرد و تحلیل‌هایی انجام شود.

### چالش

\* تفاوت در مدل‌های اجرایی

برنامه - فعالیت

برنامه - خدمت - فعالیت؛ در اینجا باید رابطه بین برنامه، خدمت و فعالیت مشخص شود. آیا در اینجا رابطه درخت‌واره‌ای است یا دوطرفه؟ پاسخ به این پرسش‌ها بسیار کمک‌کننده خواهد بود.

### راه‌حل

\* بازنگری دستورالعمل اجرایی و تدوین مدل نهایی

### چالش

\* ضعف در پوشش مأموریت‌های دستگاه‌های اجرایی توسط برنامه‌ها، فعالیت‌ها و ضعف در سنجش‌های تعریف شده

### راه‌حل

\* بازنگری برنامه و فعالیت دستگاه‌های اجرایی بر مبنای فعالیت و اصلاح سنجش‌ها

### چالش

\* ناهمسانی در ساختارهای مالی و بودجه‌ای کشور

در این حالت، دستگاه‌های اجرایی سیستم مالی خود را بر اساس خزانه تنظیم می‌کند، لذا هزینه‌ها در آن سرفصل‌ها ثبت خواهند شد. اگر ناهمسانی در ساختارهای مالی و بودجه‌ای کشور حل شود، سرعت و دقت محاسبات را بالا خواهد برد.

### راه‌حل

\* ایجاد کدینگ واحد حداقل در یک سطح بین حساب‌های مالی و بودجه‌ای

### چالش

\* ناهمسانی روش سازمان‌های نظارتی؛ اگر دستگاهی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد انجام دهد، دستگاه نظارتی بررسی و حسابرسی را بر اساس «حسابرسی عملکرد» انجام نخواهد داد، بلکه بر اساس «حسابرسی رعایت» انجام خواهد داد. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یعنی تمرکز بر اهداف، برنامه‌ها و خروجی آنها؛ بنابراین باید اول اهداف و برنامه‌ها مدنظر قرار بگیرد.

وقتی می‌توان حسابرسی عملیاتی داشت که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دستگاه اجرا شده باشد.

### راه‌حل

\* به‌کارگیری روش حسابرسی عملکرد در بخش نظارتی

چالش‌ها و راه‌حل‌های درون‌سازمانی

### چالش

\* عدم وجود «باور» در مدیریت

### راه‌حل

\* تشریح مزیت‌های روش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برای مدیران

### چالش

\* توجه ناکافی به آموزش بدنه کارشناسی

### راه‌حل

\* برگزاری دوره‌های آموزش بدنه کارشناسی

ما باید به جایی برسیم که همه کارشناسان برنامه و بودجه یک تعریف واحد از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد داشته باشند.

### چالش

\* ناکافی بودن اطلاعات و داده‌های مورد نیاز

### راه‌حل

\* مدیریت اطلاعات و داده‌های سیستم‌های مختلف در سازمان

واحدهای اجرایی در دستگاه‌های اجرایی ما مرکز هزینه نیستند؛ یعنی همه هزینه‌های ما در سطح وزارتخانه‌ها یا دستگاه‌های اجرایی در سطح حساب کل ثبت می‌شود.



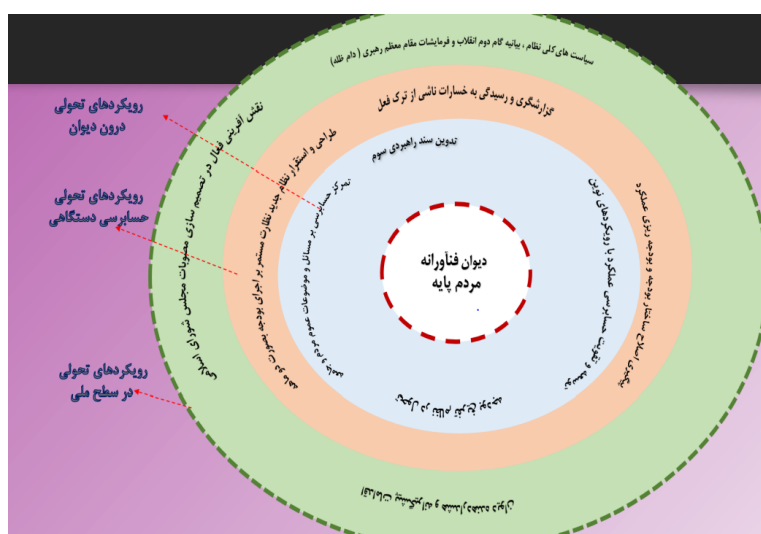
## رویکرد نظارتی دیوان محاسبات کشور در تحقق نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

دکتر حسین آروین، مدیر کل برنامه ریزی، نظارت و ارتقاء کیفیت دیوان محاسبات کشور



همان طور که مستحضر هستید دیوان محاسبات طی تقریباً ۱۰، ۱۱ سال گذشته صاحب سند راهبردی بوده و بر اساس اسناد راهبردی تنظیم شده فعالیت های خود را انجام داده است. دو سند در سالیان گذشته تدوین شد. همزمان با استقرار ریاست کل دیوان محاسبات در حوزه سند راهبردی اقدامات جدی صورت گرفت و سند سوم تنظیم شد. در واقع رویکردهای تحولی حاکم بر سند و اساس و بنیان آن، مدلی است که در زیر به آن اشاره شده است.

### رویکرد تحولی دیوان محاسبات کشور در دوره مدیریتی جدید



یکی از رویکردهای تحولی که در سطح حسابرسی دستگاهی در سند تحولی جدید دیوان و سند راهبردی یا برنامه استراتژیک جدید دیوان به شدت دنبال شد، پیگیری اصلاح ساختار بودجه و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود. ابزار تحقق این مقوله به سمت حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد در نظر گرفته شد و تلاش شد در دوران مدیریتی جدید تمام برنامه‌های عملیاتی که در حوزه حسابرسی در سطح کشور مبتنی بر سند راهبردی طراحی می‌شد، به سمت حسابرسی عملکرد حرکت کند و انرژی و همت مضاعفی برای حسابرسی عملکرد لحاظ گردد تا بتوان به حوزه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کمک شود.

تجربیات ما در دیوان محاسبات حاکی از این است که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابرسی عملکرد مکمل یکدیگرند و باید هر دو کمک کنند تا ساختار اصلاح بودجه به نفع افزایش کارایی و بهره‌وری در کشور حرکت کند و از نظامات بودجه‌ای سنتی که گریبانگیر نظام مالی کشور شده است، رهایی پیدا کرده؛ چراکه آثار زیان‌بار این نظامات در سنوات گذشته کاملاً مشهود و ملموس بوده است.

با توجه به رویکردهای تحولی در دوران مدیریت جدید بیشتر شیفت کاری حساب‌رسان در حوزه برنامه عملیاتی دیوان به سمت تمرکز بر حسابرسی عملکرد با شیوه‌ها و رویکردهای نوین بود تا بتوانیم نقش خود را به عنوان دستگاه نظارتی انحصاری مجلس در تحقق نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ایفا کنیم.

دیوان محاسبات بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی وظیفه دارد که به حساب‌های دستگاه‌های اجرایی رسیدگی کند و حسابرسی انجام دهد، به نحوی که هزینه‌ها از حدود اعتبارات مصوب تجاوز نکند. تفاسیری که از اصل ۵۵ وجود داشت این بود که رویکرد دیوان بیشتر رویکرد حسابرسی رعایت است.

در سال ۱۳۹۴ یکی از اتفاقات خوبی که در دیوان محاسبات رخ داد و کمیسیون‌های مشترک برنامه و بودجه محاسبات و کمیسیون اجتماعی مجلس که به عنوان کمیسیون مشترک شناخته می‌شود و نهاد قانونگذار محاسبات در مجلس شورای اسلامی است، آیین‌نامه حسابرسی و رسیدگی جدیدی در دیوان محاسبات تدوین شد که بر اساس آن مصوب گردید دیوان محاسبات اختیار دارد هر سه نوع حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را بتواند انجام دهد و در این حوزه برنامه‌ریزی لازم را داشته باشد و در این مسیر حرکات خوبی انجام دهد. بنابراین اگر ابهاماتی در قانون دیوان یا اصل ۵۵ قانون اساسی که مبنای اساسی کار دیوان بود، وجود داشت، در آیین‌نامه حسابرسی سال ۱۳۹۴ مصوب در مجلس شورای اسلامی سه نوع حسابرسی به وضوح تبیین شود که فعالیت دیوان باید بیشتر به سمت حسابرسی عملکرد حرکت کند.

پس از این تاریخ و در سنوات مختلف با مدیریت‌های متعدد، اقدامات زیادی صورت گرفت که هر کدام از این دوران نقاط ضعفی داشتند تا اینکه در دوران مدیریت جدید بنا شد با گام جدی‌تر و همت مضاعف به سمت حسابرسی عملکرد سوق داده شود. تقریباً بیش از ۵۰ درصد برنامه حساب‌رسان سطح کشور سمت و سوی

حسابرسی عملکرد است. ما در تلاش هستیم در حوزه نظارت بخش عمومی این موضوع را از دستگاه‌های اجرایی مطالبه کنیم تا هرچه سریع‌تر اصلاح ساختارها اتفاق بیفتد.

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است. هرچند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، اما می‌توانند سیاستگذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون‌گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند.

مهم‌ترین هدف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است.

در حال حاضر ما با این نظامات بودجه‌ای امکان پاسخگویی بودجه‌ای را نداریم و نمی‌توان به عنوان دستگاه نظارتی نسبت به عملکرد یک دستگاه با توجه به شیوه‌های فعلی که روی بودجه‌ریزی و هزینه‌کرد وجود دارد، اظهارنظر کرد.

دغدغه سازمان‌های بین‌المللی یا سازمان‌های منطقه‌ای نیز تمرکز بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. در راستای همگام شدن با استانداردهای جهانی، دیوان محاسبات کشور نیز در حال حرکت است و در سنوات مختلف تلاش کرده به سمت حسابرسی عملکرد که رویکرد اصلی سازمان بالادستی جهانی است حرکت کند و اقداماتی در این خصوص انجام داده است.

## مواد ۸۱ و ۸۲ قانون مدیریت خدمات کشوری

### الزام دستگاه‌های اجرایی به تدوین شاخص‌های کلیدی عملکرد

ماده ۸۱- دستگاه‌های اجرایی مکلفند بر اساس آیین‌نامه‌ای که با پیشنهاد سازمان امور اداری و استخدامی کشور به تصویب هیئت‌وزیران می‌رسد، با استقرار نظام مدیریت عملکرد مشتمل بر ارزیابی عملکرد سازمان، مدیریت و کارمندان، برنامه‌های سنجش و ارزیابی عملکرد و میزان بهره‌وری را در واحدهای خود اجرا نموده و ضمن تهیه گزارش‌های منظم، نتایج حاصل را به سازمان گزارش نمایند.

ماده ۸۲- سازمان امور اداری و استخدامی کشور موظف است استقرار نظام مدیریت عملکرد را در سطح کلیه دستگاه‌های اجرایی پیگیری و نظارت نموده و هر سال گزارشی از عملکرد دستگاه‌های اجرایی و ارزشیابی آنها در ابعاد شاخص‌های اختصاصی و عمومی و نحوه اجرای احکام این قانون را بر اساس آیین‌نامه‌ای که با پیشنهاد سازمان به تصویب هیئت‌وزیران می‌رسد، تهیه و به رئیس‌جمهور و مجلس شورای اسلامی ارائه نماید.

بند ب ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی مواد ۸۱ و ۸۲ (مصوب ۱۳۸۹):

کلیه دستگاه‌های اجرایی تابع قانون مدیریت خدمات کشوری موظفند نظام ارزیابی عملکرد را با در نظر گرفتن واحدهای استانی، مؤسسات و سازمان‌های وابسته در سه سطح سازمان، مدیران و کارکنان و بر مبنای شاخص‌های عمومی و اختصاصی مستقر نمایند.

### الزامات تحقق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

تحقق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم انجام اقدامات ذیل است:

- ۱- هدف‌گذاری کمی و سنجش‌پذیر در راستای تحقق هدف‌های آرمانی (چشم‌انداز بلندمدت)
- ۲- تعیین شیوه‌های گوناگون برای رسیدن به هدف‌ها
- ۳- اولویت‌بندی هدف‌ها
- ۴- طبقه‌بندی و تعریف برنامه‌ها، فعالیت‌های واحد سازمانی در قالب هدف‌های راهبردی و مأموریت‌های سازمانی
- ۵- تعیین قیمت تمام‌شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه‌های مربوط
- ۶- تنظیم لایحه بودجه با رویکرد هدفمند و عملیاتی بر اساس تعیین برنامه‌ها، کمیت‌ها و قیمت تمام‌شده خدمات
- ۷- توزیع منابع در چارچوب ارقام یادشده در قوانین بودجه در نمودار زیر ویژگی‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به اختصار آورده شده است:



بر اساس بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های سنوات گذشته، پایش نظام فعلی طراحی‌شده در قالب چک‌لیست‌ها و دستورالعمل‌هایی که برای حساب‌برسان طراحی شده بود، انجام شد. آخرین پایش مربوط به سال گذشته بود. آنچه بر اساس اقتضات نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مطابق با بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های طراحی شده در این حوزه بوده در قالب چهار بخش طراحی شده است که عبارتند از:

- ۱- پیاده‌سازی و زیرساخت‌های لازم



۲- هزینه‌یابی

۳- سیستم نرم‌افزاری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (فناوری اطلاعات)

۴- تأمین اطلاعات درون‌سازمانی

در این چهار بخش حدود ۶۰ سؤال و اقدام مورد پیگیری قرار گرفته است.

### نتایج پایش تحقق نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

بر اساس پایش به عمل آمده تا مردادماه سال ۱۳۹۹ که در سطح ۱۴۶۴ دستگاه اجرایی انجام شده است: میزان موفقیت در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ۴۷۰ دستگاه بیش از ۵۰ درصد، در ۴۵۴ دستگاه زیر ۵۰ درصد و در ۵۴۰ دستگاه اجرایی کمتر از ۵ درصد بوده است.

### عوامل مؤثر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

فرهنگ سازمانی؛ ما باید بپذیریم و دستگاه‌ها به این باور برسند که مدیریت کهنه ادامه پیدا نخواهد کرد و قرار است به جد دستگاه‌های نظارتی و بودجه‌ای سیستم بودجه‌ریزی را با ریل جدید هدایت کنند و به سرانجام برسانند. این امر محقق نخواهد شد، مگر اینکه دستگاه نظارتی و دستگاه سیاستگذار هر دو مجدانه پای این موضوع بایستند و گام‌های بلندی را برای تحقق این موضوع بردارند. آنچه تاکنون اتفاق افتاده، حمیت و جدیت کم هر دو دستگاه بوده است. سازمان برنامه و بودجه باید در این مسیر مقدمات را فراهم و یک سری جدیت‌هایی را نیز در تخصیص بودجه اعلام کند.

- ساختار سازمانی

- ذینفعان

- مدیریت عملکرد

- برنامه‌ریزی راهبردی

- نظام حسابداری

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد **چهار رکن اساسی** دارد که عبارتند از:

برنامه‌ریزی راهبردی؛ چه میزان در دستگاه‌های اجرایی ما تهیه نظامات برنامه‌ریزی راهبردی جدی گرفته شده است؟ و چه میزان شاخص‌های کلیدی عملکرد یا کیفی‌های سازمانی خود را به تأیید متولی این امر (سازمان برنامه و بودجه) رسانده‌اند؟

با وجود اینکه در قانون مدیریت خدمات کشوری و قوانین مختلف برنامه وجود داشته است، آیا به آن پرداخته شده است؟ آیا در عمل جدی گرفته شده است؟

دستگاه‌های اجرایی ما هنوز اسناد راهبردی ندارند و بعضاً ضرورتی برای این کار ندیدند و تصور می‌کنند یک کار فرمالیته یا کتابخانه‌ای است. نظام برنامه‌ریزی ما در کشور اشکال دارد؛ چراکه اولاً ساختار کار و بودجه‌ای

دستگاه‌های اجرایی ما مبتنی بر اسناد راهبردی آنها نیست. برخی از دستگاه‌های اجرایی فاقد اسناد راهبردی منسجم هستند. دوم اینکه در حوزه نظام حسابداری ما تغییر کرده است.

### تغییر رویکرد حسابرسی به حسابرسی عملکرد

در سال‌های اخیر، کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی، دستخوش دگرگونی‌هایی شده است. از آنجاکه صورت‌های مالی به‌تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی، به‌منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی نیاز به وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات، به‌گونه چشمگیری افزایش یافته است.

مدیریت عملکرد یا شاخص‌های ارزیابی عملکرد که از مباحث مرتبط با مدیریت عملکرد است در دستگاه‌های اجرایی وجود ندارد. بنابراین ما نتوانسته‌ایم عملاً در سه رکن اصلی برنامه‌ریزی راهبردی، مدیریت عملکرد و قیمت تمام شده نظام حسابداری تعهدی گام‌های جدی برداریم.

یکی از مباحثی که در نظام حسابداری تعهدی تنیده شده و نظام حسابداری مکمل یا یکی از الزامات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، «نظام یکپارچه مالی» است که نظام یکپارچه مالی در دستگاه‌های اجرایی دیده نمی‌شود. در نتیجه چگونه می‌توان صحبت از زیرساخت‌ها و بسترهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کرد؟ سالیان زیادی است که این تکلیف قانونی وجود دارد و وزارت اقتصاد باید در این زمینه اقدامات لازم و جدی را انجام دهد.

### رابطه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با حسابرسی عملکرد

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی مکمل یکدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو، نظام مذکور می‌تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی باشد. برای موفقیت نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی به سمت حسابرسی عملکرد ضروری است.

### حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

تدوین و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست. در این نوع بودجه‌ریزی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های ذی‌ربط بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام شده، محاسبه و تعیین می‌شود که این امر، نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می‌کند.

## توسعه و تقویت حسابرسی عملکرد با رویکردهای نوین

یکی از سیاست‌های اصلی دیوان محاسبات کشور در دوره مدیریتی جدید، تمرکز بر حسابرسی عملکرد است؛ لذا این موضوع در تدوین برنامه راهبردی سوم دیوان محاسبات نیز مد نظر قرار گرفته و پروژه‌هایی در راستای ساماندهی و راهبری حسابرسی عملکرد با رویکردی متفاوت تصویب گردید. در این راستا سال گذشته برای اولین بار در تاریخ فعالیت این نهاد، ۵۲ گزارش حسابرسی عملکرد از ۵۲ پروژه ملی و استانی در کنار گزارش تفریح بودجه سال ۱۳۹۹ به مجلس شورای اسلامی ارائه شد.

بدین منظور شورای عالی حسابرسی عملکرد به ریاست رئیس کل دیوان محاسبات تشکیل شد و در جلسات ابتدایی این شورا که متشکل از معاونان دیوان محاسبات و همچنین خبرگانی از اندیشکده‌های مطرح کشور بود، با ریل‌گذاری مسیر و مدل حسابرسی عملکرد در ساختار دیوان، نقشه راهی برای این منظور طراحی و مأموریت هدایت این پروژه به یک کمیته اجرایی محول شد. مأموریت بعدی این شورا، انتخاب موضوعاتی برای فاز اول حسابرسی عملکرد بود که از کانال‌های مختلفی برای انتخاب و اولویت‌بندی موضوعات استفاده شد. دغدغه‌ها و مطالبات مقام معظم رهبری، تطبیق با بیانیه گام دوم، میزان گستردگی موضوع در سطح جامعه و میزان امکان‌پذیری عملیاتی‌سازی موضوع، از مهم‌ترین معیارهایی بوده که بر اساس آنها به ۲۰ عنوان پروژه حسابرسی عملکرد ملی و ۳۲ عنوان پروژه حسابرسی عملکرد استانی رسیدیم که نتایج آن، همزمان با ارائه گزارش تفریح بودجه در مجلس شورای اسلامی، برای اطلاع عموم مردم نیز منتشر خواهد شد.

ورود دیوان محاسبات به عرصه حسابرسی عملکرد، با هدف استفاده حداکثری از ظرفیت‌های دیوان برای ارائه مشاوره‌های دقیق و پیشنهاد‌های اصلاحی سودمند به قوای مختلف کشور، به‌ویژه دولت بوده و دیوان محاسبات در این مسیر از هرگونه حرکتی که شائبه مچ‌گیری یا غلبه نگاه‌های جریان‌ی و حزبی در آن باشد جلوگیری خواهد کرد.

## پرسش و پاسخ

### مهندس خالقی، دفتر برنامه‌ریزی و بودجه وزارت کشور

آیا رویکرد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای همه سازمان‌ها قابل تجویز است؟ برای قابل تجویز بودن، باید هم مطلوبیت داشته باشد و هم امکان‌پذیر باشد. به نظر می‌رسد مطلوبیت آن نسبت به رویکردهای گذشته بودجه‌ریزی بیشتر باشد، اما در خصوص امکان‌پذیری آن باید گفت در برخی سازمان‌ها پیاده کردن این رویکرد میسر نیست.

وزارت کشور تقریباً با مشکلات لاینحلی مواجه است و با راه‌حل‌های مطرح شده در ارائه، رفع نخواهد شد. برای نمونه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- خروجی برخی از سازمان‌ها قابل کمی کردن نیست. برای نمونه یکی از مأموریت‌ها و وظایف اصلی در وزارت کشور، هماهنگ کردن مجموعه‌ای از دستگاه‌های اجرایی در حوزه‌های مختلف است. در حوزه اجتماعی، ۲۶ دستگاه عضو شورای اجتماعی کشور هستند که وظیفه وزارت کشور هماهنگ کردن این دستگاه‌هاست. نکته حائز اهمیت این است که ایجاد هماهنگی به راحتی قابل کمی کردن نیست.

۲- فرایندهای برخی وظایف و مأموریت‌ها در وزارت کشور بسیار نرم هستند و استاندارد و کارسنجی نمی‌شوند که می‌توان به هماهنگ کردن مجموعه‌ها یا سیاستگذاری اشاره کرد.

۳- برخی سازمان‌ها میزان نیازی که به خدمات و محصولات آنها در طول سال است، قابل برآورد نیست. برای نمونه، در وزارت کشور اقدامات سازمان مدیریت بحران را که نمی‌توان پیش‌بینی کرد در طول یک سال چند بار زلزله رخ خواهد داد و چه میزان از خدمات این سازمان استفاده خواهد شد. در این سازمان باید سیستمی آماده به کار باشد تا در صورت اقتضا از خدمات آن استفاده شود.

این مشکلات بسیار جدی هستند که در حال حاضر راه‌حل‌های روشنی برای آنها متصور نیست. در نهایت به نظر می‌رسد در رویکرد دولت باید بازنگری صورت گیرد و تجویز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای سازمان‌ها با دقت و تأمل بیشتری مورد توجه قرار گیرد.

### دکتر فتح‌الله پور

در این خصوص باید فعالیت‌هایی مشخص شود که یک سری خروجی‌ها در برنامه و فعالیت‌ها متصور است که در آنجا به صورت کمی مشخص است.

بحث فعالیت‌ها و خروجی‌ها چیزی نیست که بتوان در یک سال احصا کرد، بلکه باید این کار به طور مداوم تکرار شود تا طی چندین سال فعالیت‌ها و نرم‌های مدنظر به صورت عدد استاندارد شده تعیین شود.

در خصوص اقدامات مربوط به ستاد مدیریت بحران، معمولاً در قالب اعتبارات حوادث بحران و به صورت جداگانه در نظر گرفته می‌شود. سازمان مدیریت بحران یک سری برنامه و فعالیت‌ها دارد که خروجی آنها حائز اهمیت است و باید به صورت بودجه عملکردی مورد بررسی قرار گیرد. این مشکلات را می‌توان با برگزاری جلسات متعدد کارشناسی و رفت و برگشت‌های بین سازمان برنامه و بودجه و دستگاه‌های اجرایی تا حد زیادی مرتفع نمود و مدیریت سنجش را برای آنها فراهم کرد.

### دکتر گرائی نژاد

نکات مربوط به ایجاد انگیزش چه در قالب فرهنگ سازمانی و چه در قالب ارزیابی‌های بیرونی و نظام تشویق و تنبیه بسیار مؤثر خواهد بود در اینکه بتوانیم گام‌های انگیزشی را برای این استقرار برداریم. علاوه بر آن ضعف‌های درون سازمانی و برون سازمانی بیان شد. مدیریت دستگاه‌ها شاید پاسخگو نباشند که این نکته بسیار اساسی و مهمی است. در یک جمع‌بندی کلی باید گفت علاوه بر گام برداشتن در مرحله طراحی سازمان، در هزینه‌یابی فعالیت نیز باید گام‌های متعددی در دستگاه‌های کشور برداشته شود. باید به دنبال حل مشکلات و چالش‌ها در نهادهای نظارتی باشیم.

تصاویر منتخب



جمهوری اسلامی  
سازمان برنامه و بودجه کشور  
مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

پنجاهمین نشست علمی - تخصصی

# بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران

موفقیت‌ها، ناکامی‌ها، موانع و راه‌حل‌ها

### سخنرانان:

دکتر کریم بیات

عضو هیات علمی دانشگاه تربیت مدرس  
تحلیلی بر تجربه پیاده سازی فرایندهای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد  
در دستگاه ها و موانع آن



مهندس فرج الله فتح اله پور

مدیر امور آموزش و پرورش عمومی، فنی و حرفه‌ای سازمان برنامه و بودجه کشور  
کلیاتی در خصوص نحوه استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد



دکتر حسین آروین

مدیرکل برنامه ریزی، نظارت و ارتقاء کیفیت دیوان محاسبات کشور  
تبیین نقش و رویکرد نظارتی دیوان محاسبات کشور در تحقق نظام  
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد



مدیر علمی نشست

دکتر غلامرضا گوربانی نژاد

چهارشنبه ۲۱ مهر ماه ۱۴۰۰، از ساعت ۹:۳۰ الی ۱۲

نشانی تالار کنفرانس مجازی مرکز: <http://connect.mpprg.ir/dfrc>









