

جایگاه پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

دکتر عباسعلی حق پرست

استادیار گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. (نویسنده مسئول).

a.haghparsat@iauzah.ac.ir

بهاره براهویی پیرنیا

گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه ای، تهران، ایران.

barahooy@gmail.com

معین ایلاقی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

Moein.ilaghi.7169@gmail.com

نوشین دازه

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

D_noushin@yahoo.com

لیلا عرب

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

Lyla.arab.4623@gmail.com

چکیده

پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد نقش مهمی دارد. در این پژوهش به بررسی جایگاه پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می پردازیم. این مقاله به بررسی نقش و اهمیت پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می پردازد. ابتدا، مفهوم بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و اهداف آن مورد بررسی قرار می گیرد. سپس، نقش پاسخگویی در ارزیابی عملکرد و پیشرفت در رسیدن به اهداف بودجه ای تشریح می شود. در ادامه، پاسخگویی به عنوان یک ابزار برای تحلیل اختلافات بین عملکرد و بودجه مورد بررسی قرار می گیرد. تحلیل این اختلافات کمک می کند تا دلایل عدم تطابق شناسایی شده و تصمیمات مناسب برای بهبود عملکرد اتخاذ شوند. بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد یک فرآیند است که در آن بر اساس اهداف و اقدامات مشخص، بودجه ها تعیین می شوند و سپس عملکرد و پیشرفت در رسیدن به اهداف ارزیابی می شوند. در این فرآیند، پاسخگویی به معنای تحلیل و ارزیابی نتایج و عملکرد بر اساس بودجه های تعیین شده است. با این رویکرد، جایگاه پاسخگویی می تواند شامل موارد: ۱- ارزیابی عملکرد ۲- تحلیل اختلافات ۳- گزارشگری و ۴- بهسازی بودجه باشد. در صورتی که نتایج نشان دهد بودجه ها نیاز به بهسازی و تغییر دارند، پاسخگویی شامل ارائه پیشنهادات و توصیه ها برای بهبود بودجه ریزی و تغییرات لازم است. بهبود و تغییرات لازم در بودجه ها، با استفاده از پاسخگویی مناسب و ارائه پیشنهادات مناسب، می تواند به بهبود کارایی و تحقق اهداف بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد کمک کند. با تحلیل جایگاه پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، می توان بهبود فرآیند بودجه بندی و دستیابی به اهداف سازمان را تسهیل کرد.

واژگان کلیدی: پاسخگویی، بودجه ریزی، عملکرد.

مقدمه

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک روش پیشرفته در مدیریت مالی است که به صورت استراتژیک و سازمان‌دهی شده، فرایند بودجه‌بندی را انجام می‌دهد. در این نوع بودجه‌بندی، بر اساس اهداف و اقدامات مشخص، بودجه‌ها تعیین و در نهایت عملکرد و پیشرفت در رسیدن به اهداف ارزیابی می‌شوند. اما ارتباط جدی و حائز اهمیت است که در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد، جایگاه پاسخگویی است. پاسخگویی یک عنصر اساسی در این روند است که به معنای تحلیل و ارزیابی نتایج و عملکرد براساس بودجه‌های تعیین شده است. وظیفه پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نه تنها شامل ارزیابی عملکرد و تحقق اهداف بودجه‌ای است، بلکه به منظور شناسایی دلایل عدم تطابق بین عملکرد و بودجه‌ها و اتخاذ تصمیمات مناسب نیز لازم است. امروزه در کشور ما، برخی سازمان‌های دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری حرکت کرده‌اند. از این رو، به نظر می‌رسد که مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تاثیرگذار باشد و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه بندی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع شود. بر مبنای حسابداری تعهدی معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع صرف‌نظر از زمان دریافت و پرداخت وجه نقد شناسایی و در اسناد حسابداری ثبت می‌شود. به عبارت دیگر تمامی درآمدها در زمان دریافت و انجام خدمات و خرید و فروش کالاها در نرم افزار حسابداری شرکت ثبت می‌گردد. در این مبنای، زمان تحویل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌گردد. حسابداری تعهدی با هدف شفاف‌سازی تمامی حساب‌ها و ارائه گزارش‌های مالی که شامل تهیه صورت‌های مالی تجمیعی، تلفیقی کل و عملکرد دوره‌ای در یک سازمان پیاده‌سازی می‌شود و با محاسبه بهای تمام شده و مدیریت بر هزینه‌ها اقدام به شفاف‌سازی می‌نماید. جهت تعیین درآمد و هزینه واقعی دوره‌های مالی و گزارش‌گیری صحیح از فعالیت‌های مالی در پایان هر سال فقط با بکارگیری حسابداری تعهدی قابل انجام است. اطلاع از میزان ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های سازمان با ثبت و ضبط موجودی‌ها و دارایی‌های ثابت از قبیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات در سیستم حسابداری تعهدی قابل دستیابی است. امکان تعیین قیمت تمام شده هر پروژه، امکان محاسبان و ثبت استهلاک، دسترسی به اطلاعات برنامه‌ریزی و اعمال کنترل مدیریتی، امکان سنجش مسئولیت‌پذیری افراد ارشد یک سازمان، ارزیابی و انعکاس دارایی‌ها، امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع و مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها را امکان پذیر می‌کند. بررسی سیر تطور هر پدیده‌ای نیازمند معیارهای قابل اتکا و از پیش تعیین شده است. مقایسه حوزه های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی نیز از این قاعده مستثنی نیست و برای انجام چنین امری باید معیارهای قابل قبول، مبنای مقایسه قرار گیرند. از آنجا که حسابداری و گزارشگری مالی از دیرباز ابزار ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی بوده و در دو دهه اخیر نیز زمینه لازم را برای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم کرده است، نظام‌های حسابداری دولتی باید از قابلیت‌های لازم برای تحقق چنین امری برخوردار باشد (باباجانی، ۱۳۹۷). یک بودجه عملیاتی عبارت است از: یک برنامه سالانه به همراه یک بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که با هر میزان مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه معینی از اهداف تامین شود (امیرکبیری و همکاران، ۱۳۹۳). در کشورهای توسعه‌یافته پاسخ‌گویی و شفافیت از مهم‌ترین اولویت‌های سازمانی می‌باشد. عملکرد را می‌توان مفهومی محوری در مدیریت منابع انسانی به‌شمار آورد. این پژوهش کنکاشی پدیدارشناختی حول این مفهوم است تا ماهیت و جوهره آن کشف و توصیف شود (عمادی و حجتی‌فرد، ۱۳۹۹). پاسخ‌گویی و شفافیت باعث ایجاد اعتماد ذینفعان می‌گردد. علاوه بر این، پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل گزارشگری است. گزارش‌های تهیه شده در این فرآیند، معلومات لازم را درباره عملکرد و پیشرفت در رسیدن به اهداف بودجه را به مدیران و سایر عوامل مربوطه ارائه می‌دهند. ضمناً، پاسخگویی در بودجه‌ریزی

مبتنی بر عملکرد شامل بهسازی بودجه نیز می‌شود. در صورتی که نتایج نشان دهد بودجه‌ها نیاز به بهبود و تغییر دارند، پاسخگویی به معنای ارائه پیشنهادات و توصیه‌ها برای بهبود بودجه ریزی و تغییرات لازم است. در این مقاله، به بررسی جایگاه و اهمیت پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد خواهیم پرداخت. با بررسی این نقش حیاتی، می‌توانیم فهم عمیق‌تری از این روند مدیریتی پیچیده را کسب کنیم و مزایا و چالش‌های آن را بهتر درک کنیم.

بیان مسئله

محدودیت در برنامه ریزی درازمدت، دشواری نظارت، غیرعملیاتی بودن و شفاف نبودن، پاسخگونبودن و نبود نظام اطلاعاتی در خصوص عملکرد بودجه و در نتیجه بررسی نکردن میزان اثربخشی و کارایی برنامه‌های اعتباری از جمله نارسایی‌های نظام بودجه ریزی برنامه‌ای است که هزینه‌های زیادی را به کشور تحمیل کرده است. در این میان، روشهای متعددی برای تهیه و تدوین بودجه در طول تاریخ بودجه نویسی در کشورهای مختلف به بوطه آزمایش گذاشته شده است. یکی از روشهای مورد استفاده در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت است (سعیدی و مزیدی، ۱۳۸۵).

با توجه به مطالب مطرح شده در بالا، میتوان نتیجه گیری کرد که نظام بودجه ریزی مناسب موجب بهبود هماهنگی و ارتباط می‌شود و چارچوبی مناسب برای کنترل، اندازه گیری و ارزیابی عملکرد کارکنان فراهم آورده و فعالیتهای واحد را در جهت هدف های سازمان هدایت میکند. افزون براین، در برنامه پنجم توسعه، دستگاه ها نه تنها موظف اند نظام بودجه ریزی خود را از برنامه ای به عملیاتی تغییر دهند بلکه در اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و بند ۳۲ سیاستهای کلی برنامه پنجم، ملزم به تهیه بودجه عملیاتی به منظور استفاده بهینه از منابع موجود و دستیابی به برآورد دقیق تر از نیازهای اعتباری سازمان بر اساس ریز فعالیتهای و خدمات هستند. لذا در این پژوهش به بررسی جایگاه پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می‌پردازیم.

مبانی نظری

تعاریف بودجه

تعاریف بودجه در سیر تکوینی بودجه شکل گرفته اند. به طور کلی در میان انواع تعاریفی که از بودجه به عمل آمده سه دسته عمده را می‌توان تشخیص داد:

الف) تعاریفی که بر جنبه سیاسی بودجه تأکید می‌ورزند. در این دسته تعاریف، ریشه اصلی تنظیم بودجه را باید در عامل سیاسی جستجو کرد.

اهمیت نهادن و تأکید بر نقش سیاسی بودجه باعث گنجاندن آن در اغلب قوانین اساسی حکومت‌های پارلمانی و تصویب قوانین و مقررات مربوط به نحوه عملکرد بودجه تحت عنوان (قانون محاسبات عمومی) در اولین دوره های قانونگذاری شده است. معمولاً در ماده یک این قانون، بودجه تعریف می‌شود؛ چنانکه اولین قانون محاسبات عمومی ایران که در تاریخ ۲۱ صفر سال ۱۳۲۹ ه.ق (۱۲۹۰ ه.ش) به تصویب رسید در ماده اول مقرر می‌دارد:

بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکت برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب شده باشد. مدت مزبور را سنه مالی می‌گویند و عبارت است از یک سال شمسی.

ب) تعاریفی که بر جنبه های اقتصادی و مالی تأکید می‌ورزند. در اینکه نظریه های نظام مالی به طور اعم و نظریه های نظام بودجه به طور اخص از بطن نظریه های اقتصادی زاده شده اند، تردیدی وجود ندارد. در واقع بودجه شاهرگ حیات اقتصادی دولت است که در شریان های آن منابع مالی و اقتصادی جاری است.

بودجه عبارت است از:

(الف) یک طرح مالی که هم به عنوان شالوده ایی برای پیش بینی عملیات آتی و هم برای کنترل آن عملیات به کار می-رود.

(ب) یک تخمین از مخارج آتی.

(ج) یک طرح نظامدار برای بسیج امکانات و حداکثر استفاده از منابع انسانی، مادی و سایر منابع. در تعاریف بالا اطلاق عباراتی چون «طرح نظامدار»، «طرح مالی» و «طرحی جامع در قالب اصطلاحات مالی» به بودجه، همگی حاکی از اهمیت جنبه های اقتصادی مالی در بودجه است.

(ج) تعاریفی که بر جنبه های برنامه ای و مدیریتی بودجه تأکید می‌ورزند. شاید در نوشته ها و تعاریف دهه های اخیر درباره بودجه، هیچ اصطلاح و مفهومی بیشتر از برنامه به کار نرفته باشد، به طوری که امروزه کمتر نوشته و پژوهشی در مورد بودجه می‌توان یافت که به جنبه های برنامه ای و مدیریتی بودجه نپرداخته باشد. همه نویسندگان و متخصصان امور مالی اتفاق نظر دارند که اصولاً شرایط فرهنگی، سیاسی و اقتصادی حاکم بر جوامع ادامه و بقای حیات دولتها را بدون برنامه و برنامه ریزی غیر ممکن می‌سازد. به همین علت امروزه واژه های بودجه و برنامه در هم ادغام یا مترادف هم گشته‌اند (مثلاً بودجه برنامه‌ای) و یا همواره با هم مورد استفاده قرار می‌گیرند (مانند برنامه و بودجه).

به هر حال امروزه مفهوم هیچیک از آن دو بدون دیگری قابل درک نیست. تصویر فردای سازمان باید امروز با تصمیم مدیران ترسیم شود، این آینده نگری را برنامه ریزی و تبدیل برنامه ها به زبان پول را بود چه می‌نامیم (ابراهیمی نژاد و فرج‌وند، ۱۳۸۵).

سیر تکاملی قانون محاسبات عمومی در ایران نیز از روند بالا پیروی کرده است. ماده اول این قانون مصوب اول شهریور ۱۳۶۶ بودجه را برنامه مالی دولت دانسته آن را چنین تعریف می‌کند:

بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل به سیاستها و هدفهای قانونی می‌شود (ابراهیمی نژاد و فرج‌وند، ۱۳۸۵).

با دقت بیشتر در تعاریف بالا نکته مهمی روشن می‌شود و آن اینکه هر سه جنبه سیاسی، مالی و برنامه‌ای جزو ماهیت بودجه بوده، هر تعریفی از بودجه باید بر پایه های سه گانه فوق تکیه داشته باشد. منتها هر دسته از تعاریف بودجه به مناسبت شرایط و اوضاع و احوال حاکم، بر یکی از جنبه های سه گانه فوق تأکید بیشتری نموده است (ابراهیمی نژاد و فرج‌وند، ۱۳۸۵).

مزایای بودجه بندی

بودجه یکی از ابزارهای اساسی مدیریت در رسیدن به اهداف نهایی بوده و مزیت‌های زیر را برای واحد تجاری دربر دارد:

- ۱- ضرورت برنامه ریزی: بودجه مدیریت را وادار به برنامه ریزی می‌کند.
- ۲- معیار ارزیابی عملکرد بودجه برنامه مشخصی را ارائه نموده و چارچوبی برای ارزیابی فعالیت‌های انجام شده فراهم می‌نماید.
- ۳- بهبود هماهنگی و ارتباطات: بودجه ابزاری برای تبادل نظر و هماهنگی برنامه ها بین کلیه بخش‌های واحد تجاری بوده و موجب بهبود ارتباطات و هماهنگی بخش های مختلف واحد تجاری می‌شود.

بودجه ریزی عملیاتی

مفهوم و هدف بودجه ریزی عملیاتی، عبارت است از: برنامه عملکرد سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجراء آن برنامه را نشان می دهد. این بدان معنا است که با هر میزان اعتبار تخصیص یافته به هر برنامه، می بایست مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. یک بودجه عملیاتی مطلوب، باید به تفکیک برنامه ها با دستگاه های اجرایی همراه با نتایج پیش بینی شده باشد (اسچیک، ۲۰۰۷). چنین بودجه ای باید به روشنی ارتباط بین اعتبارات هزینه شده توسط دولت و نتایج حاصله برای مردم را نشان داده و شرح دهد که این ارتباط چگونه به وجود آمده است (پناهی، ۱۳۸۶).

درواقع، در بودجه عملیاتی تشریح دقیق این رابطه، کلید مدیریت صحیح برنامه هاست. با بروز مغایرت بین برنامه و آنچه در عمل تحقق می یابد، مدیران باید به بررسی منابع به کار گرفته شده در برنامه و نحوه ارتباط آنها با نتایج حاصله بپردازند تا میزان اثربخشی و کارایی برنامه مشخص گردد. یک بودجه عملیاتی، تمامی فعالیت های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه و نیز تخمین دقیقی از هزینه فعالیت ها را در برمی گیرد (پناهی، ۱۳۸۶).

در چارچوب چنین بودجه ای هر مدیر دولتی، در هر سطحی، باید اطلاعات دقیق و به هنگامی در خصوص هزینه و عملکردهای سازمان ذربط خود داشته باشد تا بتواند منابع تحت کنترل خود را به کارآمدترین شیوه اداره کند. این امر، به یک میزان شامل پشتیبان های اداری برنامه ها نیز می شود. در موارد معینی مدیران به این اطلاعات نیاز دارند تا بتوانند هزینه هر واحد «خروجی» با «نتایج» را محاسبه کنند (پناهی، ۱۳۸۶).

بودجه عملیاتی، فرآیندی از بالا به پایین و از پایین به بالا به طور همزمان است. مدیران برنامه ها و سیاستگذاران، اهداف و مقاصد و میزان منابع تخصیص یافته به برنامه ها و نیز شاخص های سنجش نتیجه را مشخص می کنند و در قالب یک برنامه عملکرد سالانه قرار می دهند. فعالیت های برنامه در سطوح پایین تر می بایست به برنامه عملکرد کلی سازمان مرتبط شود، و از این رو، سازمانها باید اهداف، مقاصد، و معیارهای سنجش عملکرد را با همکاری سازمان های تابعه خود تدوین کنند (ردبورم و همکاران، ۲۰۰۸).

باید گفت، بودجه عملیاتی، به شکل کلی در پی این است که روشن کند بودجه و منابع مالی به مصرف رسیده چگونه نتایج مطلوب را به بار خواهد آورد، و از این طریق می تواند با نشان دادن اثرات بالقوه افزایش یا کاهش بودجه به تصمیم گیری درباره تخصیص منابع کمک مؤثری کند. البته تهیه یک بودجه عملیاتی لزوماً نیازمند نشان دادن یک رابطه علت و معلول مستقیم و دقیق نیست، و همواره نیز با استفاده از ابزارهای علمی دقیق نمی توان وجود چنین رابطه ای را اثبات کرد تا نتایج را دقیقاً پیش بینی نمود (پناهی، ۱۳۸۶).

عناصر کلیدی فرایند بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

عناصر کلیدی فرایند بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را می توان به طور خلاصه به صورت زیر بیان کرد:

- ۱) اهداف قابل سنجش.
- ۲) استراتژی ها.
- ۳) برنامه های عملیاتی.
- ۴) معیارهای سنجش عملکرد.
- ۵) اولویت بندی و تخصیص منابع.
- ۶) جمع آوری و پایش نتایج.

۷) ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج (مرکز پژوهش های مجلس، ۱۳۸۴).
شکل (۱): عناصر کلیدی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد



همچنین از نظر سازمان مدیریت و برنامه ریزی برای تحقق بودجه ریزی عملیاتی لازم است:

۱- شاخص های عملکرد مشخص شده و به گونه ای گزارش شود که قابل عملیاتی شدن به وسیله مدیران بودجه باشد.
۲- دستگاه های اجرایی از استقلال بیشتری برخوردار شوند، به نحوی که قادر باشند بهترین و کاراترین روش ارائه خدمات را تعیین کرد.

۳- تغییرات لازم در عوامل انگیزش و تنبیه برای مدیران دستگاه های اجرایی پیش بینی شود.

دفتر محاسبات عمومی ایالات متحده آمریکا به منظور پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی راهبردهای مورد نیاز را به شرح زیر عنوان می کند: از جمله اینکه بخش ها و دستگاه های زیر مجموعه دولت برنامه های مدت دار خود (مثلاً پنج ساله) را توسعه و بهبود بخشند. برنامه هر دستگاه باید تابعی از رسالت و مأموریت آن سازمان باشد. بر این مبنا برنامه اهداف عمومی بلند مدت خود شامل اهداف عملیاتی و عینی و نتیجه محور را مشخص نموده و تصریح نمایند که سازمان چگونه با استفاده منابع موجود از جمله نیروی انسانی، سرمایه مادی، اطلاعات و اهداف دست یابد. لازم است هر سازمان برنامه عملیاتی سالانه خود را که شامل شاخص های عملیاتی به منظور اندازه گیری خروجی های مرتبط، سطح خدمات و محصولات هر فعالیت برنامه است، در غالب سند بودجه خود، تدارک کند. در شرایطی که سازمان در خصوص برخی از فعالیت های خود شاخص های عملیاتی کمیّت پذیر نمی یابد به دفتر بودجه اعلام می دارد که از اهداف غیر کمیّت پذیر استفاده می کند.

از دیگر الزامات این نظام نوین بودجه ریزی به منظور افزایش پاسخ گویی و تقویت عملکرد می توان تأکید ویژه بر محصولات، شفافیت عملکرد و مشارکت عمومی، ارزیابی عملکرد از طریق ایجاد مکانیزم های بازخورد، استقرار نظام تشویق و تنبیه برای عملکردهای قوی و ضعیف، ارتقاء ابزارهای مدیریت به منظور دسترسی به اطلاعات دقیق، به هنگام و مرتبط از طریق تجدید ساختار نظام حسابداری ارتقاء سیستم اطلاعات تقویت سیستم های کنترل داخلی لازمند ایجاد انعطاف و آزادی عمل بیشتر مدیران و حذف کنترل های زاید مرکزی اشاره نمود.

برخی متون پیشرفته بودجه‌ریزی روش بودجه‌بندی بر مبنای محصول خروجی محور را نیز اشاره کردند که شامل فرآیند زیر است:

- ۱- گردآوری تمام هزینه‌های دستیابی به یک محصول مشخص، صرف‌نظر از واحد تولیدکننده یا واحد دخیل دیگر.
 - ۲- تأکید بر تمام هزینه‌ها، از جمله هزینه‌های بالاسری.
 - ۳- تعریف محصولات در قالب شاخص‌های کمی به منظور ارزیابی کیفیت کالاها و خدمات ارائه شده (مشابه بخش خصوصی) - مقایسه (شاخص‌ها) با خروجی‌های واقعی به منظور ارزیابی میزان اثربخشی و کارایی.
- از این نظر بودجه‌ریزی عملیاتی شامل تمام مراحل قبل به علاوه دو مرحله زیر است:
- ۱- اندازه‌گیری شفاف عملکرد با کمک سیستم‌های ارزیابی عملکرد.
 - ۲- اجرای نظام تشویق و تنبیه به منظور ارتقاء پاسخ‌گویی.

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به عنوان راه حل مشکل معرفی کرده‌اند که با اضافه شدن کارایی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی، شکل می‌گیرد (یانگ، ۲۰۰۳). البته، این نظام بین کارایی و اثربخشی تمایز قایل می‌شود و طبقه‌بندی عملیات در آن بنحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان شده، ارزیابی بودجه آسان‌تر است و در روش هزینه‌یابی آن، رابطه بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد (پناهی، ۱۳۸۶). تأکید بر پیامد و نتایج باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان دید وسیع‌تری پیدا کنند و اطلاعات گسترده‌ای در مورد نتایج عملکرد و هزینه اجرای فعالیت‌ها داشته باشند (ویلداوسکی، ۱۹۶۴). این امر موجب توجه دولت مردان و سیاست‌گذاران به اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی منابع دولتی می‌شود. رویارویی با این شرایط، نه تنها موجب نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌ریزی موجود برای افزایش هماهنگی در این نظام شده است بلکه بعد جدیدی را برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیت‌های دولتی مطرح ساخته است (فاطمی، ۱۳۹۰).

مفاهیم مسئولیت پاسخگویی

مفهوم امروزی مسئولیت پاسخگویی، که سابقه آن هم پای حیات نظام‌های سیاسی مردم سالار و ریشه آن در فلسفه است، بر ارکانی نظیر پذیرش "حق دانستن حقایق" و "حق پاسخ‌خواهی" برای مردم، استوار است. مسئولیت پاسخگویی، عبارت است از الزام شخص، به توضیح، همراه با دلایل منطقی، در مورد اعمالی که انجام داده است. برنامه توسعه سازمان ملل نیز مسئولیت پاسخگویی به انتقادات و ادای توضیح به شهروندان درباره اعمال قدرت، انجام دادن وظایف، عمل به تعهدات در برابر شهروندان و قبول مسئولیت فریبکاری‌ها، قصور و بی‌کفایتی‌ها، تعریف کرده است. در جوامعی که نظام‌های حاکم در آنها مردم سالارند، مردم با شرکت در انتخابات، قدرت قانونی خویش را به نمایندگان خود تفویض می‌کنند. در عین حال، حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی را برای خود محفوظ می‌دارند. در این گونه جوامع، مقامات منتخب برای اعمالی که انجام می‌دهند، در برابر شهروندان، مسئولیت پاسخگویی دارند. یعنی در مورد افزایش منابع (درآمدها)، مصارف (هزینه‌ها) و نتایج عملیات حاصل از مصرف منابع مالی، باید دلایلی قانع‌کننده و منطقی برای شهروندان و یا نمایندگان قانونی آنها بیاورند. در مقابل، شهروندان نیز در مقام صاحبان حق، حقایق را درباره اعمال مسئولان، به صورت علنی و مستقیم، یا از طریق نمایندگان خود، پیگیری و مطالبه می‌کنند. گفتنی است که تحقق مسئولیت پاسخگویی به دلیل ماهیت و تنوع فعالیت‌های دولت، ساده به شمار نمی‌آید. برخی از فعالیت‌های دولت، جنبه مالی دارد. لذا فراهم آوردن اطلاعاتی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی، به این نوع فعالیت‌ها از طریق

گزارشگری مالی، امکان پذیر خواهد بود. این در حالی است که تأمین اطلاعات کافی برای ادای مسئولیت پاسخگویی برخی دیگر از فعالیت های دولت، از طریق گزارش های مالی سستی، میسر نیست. بنابراین می توان چنین نتیجه گرفت که مسئولیت پاسخگویی عمومی، شامل دو جنبه مسئولیت پاسخگویی مالی و مسئولیت عملیاتی است که هر کدام ویژگی های خاص خود را دارد. مسئولیت پاسخگویی مالی، دولت را به عرضه دلایل و گزارش هایی ملزم می کند که شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل را متقاعد کند که اعمال و فعالیت های دولت در دوره جاری، درباره تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیم هایی بوده است که نمایندگان منتخب مردم اتخاذ کرده اند. معیار اندازه گیری جریان منابع مالی نیز، یکی از دو معیار رایج در نظام های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است و برای اندازه گیری فعالیت های غیربازرگانی آن به کار می رود. صرفاً بر اندازه گیری و گزارش ورود، خروج (خرید کالا و خدمات) و موجودی پایان دوره منابع مالی تأکید دارد و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده را به خدمت می گیرد (وانگ، ۱۹۹۹). پس ملاحظه می شود که، برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی که تأکید آن بر ارزیابی چگونگی تحصیل منابع و مصرف آنها در برنامه های مصوب است، می توان از معیار اندازه گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده، استفاده کرد. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت را به گزارش هایی ملزم می کند که صاحبان حق را در مورد دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، در زمینه کارایی مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد می کند (شاء و شن، ۲۰۰۷). همچنین اطلاعاتی را درباره اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است، عرضه می دارد. تأکید معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی، که معیار دوم از دو معیار رایج در نظام های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است و برای اندازه گیری فعالیت های بازرگانی این بخش به کار می رود، بر اندازه گیری و گزارش جریان های اقتصادی استوار است. در این معیار، از مبنای حسابداری تعهدی، استفاده می شود. بدین ترتیب، می توان مشاهده کرد که ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، که تأکید آن بر ارزیابی تأثیر احتمالی فعالیت های دوره جاری در میزان منابع مورد تقاضا در آینده و توانایی دولت، در تداوم عرضه خدمات و تأمین تعهدات مالی یا به عبارتی بر تحقق اهداف یکنواختی و عرضه اطلاعات قابل مقایسه درباره بهای تمام شده عملیات قرار دارد، مستلزم به کارگیری معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی می باشد. می توان نتیجه گرفت که استفاده از مبنای تعهدی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، علاوه بر کمک به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و رعایت حقوق بین نسل ها، می شود. این امر، از طریق حصول اطمینان از ثبت درآمدها و هزینه ها، در دوره مربوط، صورت می پذیرد. بنابراین، در مبنای نظری جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، بر استفاده از مبنای تعهدی (شامل مبنای تعهدی کامل و مبنای تعهدی تعدیل شده) تأکید شده است.

سطوح مسئولیت پاسخگویی

مسئولیت پاسخگویی، انواع گوناگون و سطوح مختلفی دارد. به عنوان مثال: پاسخگویی می تواند از جنبه های مختلفی مورد توجه قرار گیرد و اشکال متفاوتی از آن ارائه شود. مسئولیت پاسخگویی مالی، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، مسئولیت پاسخگویی سیاسی و مسئولیت پاسخگویی اجتماعی، از انواع و سبک های مختلف پاسخگویی، می باشند که تحقق و ایفای هر کدام از آنها نیازمند استفاده از سازوکارهای مناسب خواهد بود. آقای جی.دی. استوارت در مقاله ای تحت عنوان «نقش اطلاعات در مسئولیت پاسخگویی عمومی» پنج سطح از مسئولیت پاسخگویی را به عنوان پلکان مسئولیت پاسخگویی معرفی نموده است. سطوح مسئولیت پاسخگویی مورد نظر آقای استوارت، در پاراگراف شماره ۷۳ بیانیه مفهومی شماره یک هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفته است.

سطح یک: پاسخگویی خط مشی یا پاسخگویی در مورد خط مشی‌هایی که اتخاذ گردیده و خط مشی‌هایی که رد شده است (ارزش).

سطح دو: پاسخگویی برنامه یا پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها (نتایج یا اثربخشی).

سطح سه: پاسخگویی عملکرد یا پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی).

سطح چهار: پاسخگویی فرایند یا پاسخگویی درباره فرایندها، شامل روش‌های اجرائی یا معیارهای اندازه‌گیری برای اجرای وظایف تعیین شده (برنامه ریزی، تخصیص و اداره).

سطح پنج: پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف وجوه طبق بودجه مصوب (رعایت) (باباجانی، ۱۳۹۷).

نتیجه گیری

این پژوهش به منظور بررسی جایگاه پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد انجام گردیده است. بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد باعث بهبود پاسخگویی یا بالعکس می‌گردد. پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد نقش مهمی دارد. بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد یک فرآیند است که در آن بر اساس اهداف و اقدامات مشخص، بودجه‌ها تعیین می‌شوند و سپس عملکرد و پیشرفت در رسیدن به اهداف ارزیابی می‌شوند.

در این فرآیند، پاسخگویی به معنای تحلیل و ارزیابی نتایج و عملکرد براساس بودجه‌های تعیین شده است. با این رویکرد، جایگاه پاسخگویی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

۱- ارزیابی عملکرد: پاسخگویی مرتبط با ارزیابی پیشرفت در رسیدن به اهداف بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است. این شامل بررسی نتایج حاصل از استفاده از منابع مالی و تحقق اهداف بودجه‌ای می‌شود.

۲- تحلیل اختلافات: پاسخگویی برای تحلیل اختلافات بین عملکرد و بودجه‌ها مهم است. در صورتی که عملکرد به خوبی با بودجه مطابقت نداشته باشد، پاسخگویی برای شناسایی دلایل و اتخاذ تصمیمات مناسب ضروری است.

۳- گزارش‌گزاری: پاسخگویی شامل تهیه گزارش‌هایی است که معلومات لازم را درباره عملکرد و پیشرفت در رسیدن به اهداف بودجه را در اختیار مدیران و سایر عوامل مربوطه قرار می‌دهد.

۴- بهسازی بودجه: در صورتی که نتایج نشان دهد بودجه‌ها نیاز به بهسازی و تغییر دارند، پاسخگویی شامل ارائه پیشنهادات و توصیه‌ها برای بهبود بودجه ریزی و تغییرات لازم است.

در مجموع، پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد یک فرایند پیچیده و مداوم است که نیازمند تحلیل دقیق و ارتباط مستمر با ذینفعان مختلف در سازمان است.

مسئولیت پاسخگویی مالی، دولت را به عرضه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌کند که شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل را متقاعد کند که اعمال و فعالیت‌های دولت در دوره جاری، درباره تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیم‌هایی بوده است که نمایندگان منتخب مردم اتخاذ کرده‌اند. معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی نیز، یکی از دو معیار رایج در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است و برای اندازه‌گیری فعالیت‌های غیربازرگانی آن به کار می‌رود. صرفاً بر اندازه‌گیری و گزارش ورود، خروج (خرید کالا و خدمات) و موجودی پایان دوره منابع مالی تأکید دارد و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده را به خدمت می‌گیرد. پس ملاحظه می‌شود که، برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی که تأکید آن بر ارزیابی چگونگی تحصیل منابع و مصرف آنها در برنامه‌های مصوب است، می‌توان از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده، استفاده کرد. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت را به گزارش‌هایی ملزم می‌کند که صاحبان حق را در مورد دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، در زمینه کارایی مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد می‌کند.

همچنین اطلاعاتی را درباره اینکه آیا تحقق این اهداف در آینده نیز قابل پیش بینی است، عرضه می دارد. تأکید معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی، که معیار دوم از دو معیار رایج در نظام های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است و برای اندازه گیری فعالیت های بازرگانی این بخش به کار می رود، بر اندازه گیری و گزارش جریان های اقتصادی استوار است. در این معیار، از مبنای حسابداری تعهدی، استفاده می شود. بدین ترتیب، می توان مشاهده کرد که ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، که تأکید آن بر ارزیابی تأثیر احتمالی فعالیت های دوره جاری در میزان منابع مورد تقاضا در آینده و توانایی دولت، در تداوم عرضه خدمات و تأمین تعهدات مالی یا به عبارتی بر تحقق اهداف یکنواختی و عرضه اطلاعات قابل مقایسه درباره بهای تمام شده عملیات قرار دارد، مستلزم به کارگیری معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی می باشد. می توان نتیجه گرفت که استفاده از مبنای تعهدی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، علاوه بر کمک به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و رعایت حقوق بین نسل ها، می شود.

با توجه نتایج حاصل از این پژوهش به دلیل اینکه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و پیاده سازی آن مهم ترین گام در انجام حسابرسی مبتنی بر عملکرد سازمان های دولتی است، می تواند راهنمایی برای تدوین کنندگان مبنای نظری و استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، جهت شناسایی و اولویت دهی به پاسخگویی باشد.

نتایج پژوهش به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در استفاده کنندگان بخش عمومی و نظام سلامت قرار دهد، با توجه به اهمیت پاسخگویی در نهادهای نام برده شده و چالش و دغدغه پاسخگویی ضرورت دارد که به مؤلفه های تأثیرگذار در نظام پاسخگویی توجه گردد، انجام صحیح بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد باعث افزایش پاسخگویی می گردد. شاخص های پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می توانند به عنوان ابزارهای اندازه گیری و ارزیابی استفاده شوند. این شاخص ها نقش مهمی در اندازه گیری سطح پاسخگویی سازمان ها نسبت به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد دارند. در زیر، چند نمونه از شاخص های پاسخگویی را بررسی می کنیم:

۱- کاهش زمان پاسخگویی: این شاخص میزان زمانی را که یک سازمان برای پاسخ به نیازها و درخواست های مالی و بودجه ای مورد نظر صرف می کند، اندازه می گیرد. زمان پاسخگویی کوتاه تر نشانگر پاسخگویی به موقع و مؤثر است.

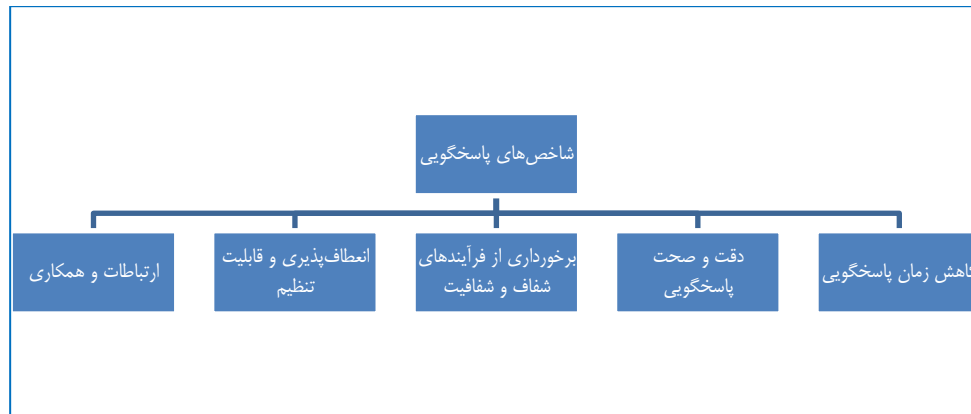
۲- دقت و صحت پاسخگویی: این شاخص نشان می دهد که آیا سازمان برای پاسخگویی به نیازها و درخواست های مالی و بودجه ای اطلاعات دقیق و صحیح را ارائه می کند یا خیر. دقت و صحت پاسخگویی ضمانت می کند که تصمیمات بودجه بندی بر اساس اطلاعات قابل اعتماد اتخاذ شده و به نتایج مطلوب منجر می شود.

۳- برخورداری از فرآیندهای شفاف و شفافیت: شفافیت در فرآیندهای بودجه بندی و تأمین اطلاعات به طرفین ذینفع به عنوان یک شاخص مهم در پاسخگویی محسوب می شود. فرآیندهای شفاف و شفافیت به منظور تسهیل ارزیابی و بررسی عملکرد و استفاده بهینه از منابع مالی در سازمان، اهمیت دارند.

۴- انعطاف پذیری و قابلیت تنظیم: این شاخص نشان می دهد که چگونه سازمان می تواند با تغییرات محیطی و نیازهای بودجه بندی منعطف شود. سازمان هایی که قابلیت برای تنظیم و تطبیق با تغییرات درخواست ها و شرایط مالی دارند، بهترین پاسخگویی را ارائه می دهند.

۵- ارتباطات و همکاری: ارتباطات مؤثر و همکاری بین اعضای سازمان و سطوح مختلف آن نیز به عنوان یک شاخص مهم در پاسخگویی به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است.

شکل (۲): شاخص های پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد



پیشنهادهای پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهاد می‌گردد:

- ۱- ارزیابی جایگاه پاسخگویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و تأثیر آن بر بهبود عملکرد سازمان‌ها.
- ۲- تاثیر بکارگیری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بر سطوح مسئولیت پاسخگویی مدیران سازمان های دولتی.

منابع

- ✓ ابراهیمی نژاد، مهدی، فرج وند، اسفندیار، (۱۳۸۵)، بودجه از تنظیم تا کنترل، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها، انتشارات سمت.
- ✓ امیرکبیری، علیرضا، الماسی، حسن، محمودی، حسین، (۱۳۹۳)، بودجه ریزی عملیاتی، ابزاری برای شفاف سازی رابطه بین منابع مصرف شده و نتایج بدست آمده در سازمان، ماهنامه اجتماعی، اقتصادی، علمی و فرهنگی کار و جامعه، شماره ۱۷۴، صص ۱۲-۲۳.
- ✓ باباجانی، جعفر، (۱۳۹۷)، نگاهی به نظارت و حسابرسی مستقل در بخش دولتی ایران، مجموعه مقالات همایش حسابداران و بخش عمومی دانشگاه الزهراء، چاپ اول.
- ✓ پناهی، علی، (۱۳۸۶)، بودجه ریزی عملیاتی در نظریه و عمل، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول.
- ✓ سعیدی، پرویز، مزیدی، علیرضا، (۱۳۸۵)، بودجه ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و التزامات قانونی) چاپ اول، انتشارات نگاه دانش.
- ✓ عمادی، کیارش، حجتی فرد، حامی، (۱۳۹۹)، امکان سنجی پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در نیروهای مسلح با رویکرد ارتقای بهره وری، فصلنامه اقتصاد دفاع دانشگاه و پژوهشگاه عالی دفاع ملی و تحقیقات راهبردی- گروه منابع و اقتصاد دفاع، دوره ۵، شماره ۱۱، صص ۷-۱۰۴.
- ✓ فاطمی، محمد، (۱۳۹۰)، حسابداری تعهدی و بودجه بندی عملیاتی در بخش عمومی، حسابرس، شماره ۵۵، صص ۱-۹.
- ✓ مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، (۱۳۸۴)، نگاهی به مشکلات ساختاری در بودجه سال ۱۳۸۴ کل کشور و عملکرد مجلس شورای اسلامی.

- ✓ Redburn, F., Stevens, J., Shea, R. & Buss, T.F. (2008). "Performance management and budgeting: How government can learn from experience". M.E. Sharpe, Inc. Review, 30(3), 351-368.
- ✓ Schick, A. (2007). "Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools?" OECD Journal on Budgeting, 7(2), 109-138.
- ✓ Shah, A., Shen, C. (2007). "A primer on performance budgeting In A. Shah (Ed.)". Budgeting and budgetary institutions, The World Bank.
- ✓ Wang, X. (1999). "Conditions to implement outcome-oriented performance budgeting: Some empirical Evidence". Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, 11(4), 533-552.
- ✓ Wildavsky, A. (1964). "Political implications of budgetary reform". Public Administration Review, 21(4), 183-190.
- ✓ Young, R.D. (2003). "Performance Based Budgeting Systems, public policy and practice". An Electronic journal devoted to Governance a public policy in South Carolina, 2(2), 1-24.