

تراز مالی، حسابداری تعددی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
گروه نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی
مجموعه گزارش شماره ۱۸۴

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شناسه گزارش

عنوان	تراز مالی، حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
کد شناسه	۹۹-۹-۱۰۲۳۲
گروه پژوهشی	نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی
پدیدآورنده	محمد کردبچه
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
طراح جلد	پدرام حاجی اسماعیلی
تاریخ انتشار	پاییز ۹۹
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 نجات‌اللہی - خیابان سپند - پلاک ۱۶	
https://www.dfrc.ir/ Email: info@dfrc.ir	

فهرست مطالب

عنوان	صفحه
خلاصه مدیریتی.....	۱
مقدمه	۱
۱- مبانی و مفاهیم علمی.....	۳
۱-۱- تراز مالی.....	۳
۲-۱- حسابداری تعهدی.....	۶
۳-۱- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.....	۱۱
۲- مبانی قانونی و عملکرد کلی ذی‌ربط.....	۱۴
۳- پیشنهادهای اجرایی.....	۱۹
۱-۳- تراز عملیاتی بودجه	۱۹
۲-۳- در خصوص استقرار حسابداری تعهدی.....	۲۲
۳-۳- در راستای استقرار کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.....	۲۲
منابع.....	۲۵

فهرست شکل‌ها

صفحه	عنوان
۵	شکل ۱: عملیات مالی دولت.....

خلاصه مدیریتی

این گزارش در سه بخش ارائه شده است. در بخش اول، مبانی و مفاهیم علمی سه مبحث مهم در اصلاحات ساختاری بودجه، مورد بررسی قرار گرفته است. مبحث اول، به تراز مالی می‌پردازد. طبقه‌بندی بودجه دولت از سال ۱۳۸۱ بر اساس طبقه‌بندی بین‌المللی پیشنهادی صندوق بین‌المللی پول (GFS, ۲۰۰۱) تغییر یافت. بر اساس این طبقه‌بندی، بودجه دولت سه تراز اساسی دارد: تراز عملیاتی، تراز دارایی‌های سرمایه‌ای و تراز دارایی‌های مالی. نتیجه دو تراز اول و دوم در تراز سوم منعکس می‌شود. به بیان دیگر، در این طبقه‌بندی مفهوم کسری بودجه وجود ندارد و تراز مالی مترادف کسری بودجه در نظام سنتی طبقه‌بندی بودجه است. نکته مهم این است که متأسفانه با این تحول، حساسیتی که نسبت به موضوع کسری بودجه وجود داشت، به میزان شایان توجهی از بین رفته است و در حال حاضر تراز مالی، سهمی در حدود ۴۰ درصد از منابع و مصارف عمومی بودجه دولت را تشکیل می‌دهد. در این بخش به اهمیت این موضوع و لزوم تغییر رویکرد اشاره شده است.

مبحث دوم مربوط به حسابداری تعهدی است که جزء لاینفک بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. در حسابداری تعهدی، ثبت داد و ستدهای مالی در زمان انجام فعالیت صورت می‌گیرد. درآمد زمانی ثبت می‌شود که دولت آن را کسب می‌کند و هزینه زمانی ثبت می‌شود که بدهی ایجاد می‌شود. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، چون عملکرد مدیران اجرایی باید نهایی شود تا ثبت حسابداری مربوطه انجام شود، لازم است زمان ثبت نیز که در محدوده سال مالی دوازده ماهه انجام می‌شود به تناسب تغییر یابد. در این بخش به سایر روش‌های حسابداری نیز اشاره شده است.

در مبحث سوم، به ویژگی‌های نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به خصوص در ارتباط با اسناد بالادستی از جمله بند (۶) سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و برنامه ششم توسعه اشاره شده است. ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است. این نظام عوامل «صرفه‌جویی» و «اثربخشی» را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. طبقه‌بندی عملیات به نحوی است

که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه آسان‌تر است و در روش هزینه‌یابی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد.

در بخش دوم گزارش، مبانی قانونی و عملکرد کلی سه مبحث فوق‌الذکر مورد بررسی قرار می‌گیرد و در بخش سوم با توجه به مطالب عنوان شده در دو بخش قبل، پیشنهادهایی به منظور رفع مشکلات و بهبود وضعیت موجود ارائه می‌شود.

مقدمه

از سال ۱۳۷۹ با توجه به مشکلات متعدد نظام بودجه‌ریزی کشور، اقدامات وسیعی در سازمان برنامه و بودجه برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی در دو بخش کوتاه‌مدت و بلندمدت آغاز شده است. ذیل اصلاحات کوتاه‌مدت، مواردی همچون طبقه‌بندی بودجه و چگونگی اصلاح محتوای لوایح تقدیمی به مجلس مورد توجه قرار گرفته و برای اصلاحات بلندمدت، اصلاح نظام مدیریت بودجه از جمله استقرار نظام حسابداری بودجه و نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مورد تأکید بوده است. در این گزارش به مفاهیم اصلی مربوط به این اصلاحات؛ یعنی تراز مالی، حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که دارای ارتباط با یکدیگر هستند، پرداخته خواهد شد.

۱- مبانی و مفاهیم علمی

۱-۱- تراز مالی

از سال ۱۳۸۱ نظام حسابداری و طبقه‌بندی بودجه از نظام موجود به نظام آمار مالی دولت (GFS, 2001)^۱، متحول شد. چارچوب تحلیلی نظام GFS^۲ مجموعه‌ای از سه صورتحساب مالی است که با تلفیق آن‌ها تمام تغییرات جریان‌ها در تغییرات موجودی‌ها منعکس می‌شود. این سه صورتحساب عبارتند از: (۱) جدول عملیات مالی دولت، (۲) صورتحساب سایر جریان‌های اقتصادی و (۳) ترازنامه دولت.

جریان‌ها^۳ منعکس‌کننده ایجاد، قبول، مبادله یا از بین رفتن ارزش اقتصادی و شامل تغییرات در حجم، ترکیب یا ارزش دارایی‌ها، بدهی‌ها و ارزش خالص واحدهای بخش عمومی است. موجودی‌ها^۴ مربوط به میزان دارایی‌ها، بدهی‌ها و ارزش خالص واحد دولتی در یک مقطع زمانی خاص است.

یکی از مفاهیم مهم به کار برده شده در نظام جدید GFS، ارزش خالص^۵ است. این مفهوم به منظور شفاف‌سازی تعاریف اصلی این نظام به کار گرفته شده است. منظور از ارزش خالص، ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های بخش دولتی است.

در نظام GFS جریان‌ها به «داد و ستدها» و «سایر جریان‌های اقتصادی» تقسیم می‌شوند. هر داد و ستد، مبادله ارزش‌های معادل یا انتقال ارزش از یک واحد به واحد دیگر است. اگر یک واحد، کالا یا خدمات خود را به واحد

۱. این نظام توسط صندوق بین‌المللی پول طراحی شده است.

2. Government Finance Statistics (GFS)
3. Flows
4. Stocks
5. Net Worth

دیگری ارائه دهد و در مقابل ارزش مشابهی دریافت کند، این داد و ستد یک نوع «مبادله» و اگر در مقابل هیچ‌گونه دریافتی نداشته باشد، «انتقال» است.

اساس طبقه‌بندی، مفهوم «ارزش خالص» است که به‌صورت تفاوت بین دارایی‌ها و بدهی‌های دولت در ابتدای سال تعریف می‌شود. بر این اساس، داد و ستدها در سه گروه طبقه‌بندی شده است: (الف) داد و ستدهایی که بر ارزش خالص اثر می‌گذارد، (ب) داد و ستد در دارایی‌های سرمایه‌ای و (ج) داد و ستد در دارایی‌های مالی.

داد و ستدهایی که ارزش خالص را تغییر می‌دهند عبارتند از:

۱- «درآمد» که ارزش مجموعه مبادلاتی است که ارزش خالص بخش دولتی را افزایش می‌دهد؛ مانند مالیات‌ها.

۲- «هزینه» که ارزش کل داد و ستدهایی است که موجب کاهش ارزش خالص بخش عمومی می‌شود. به این ترتیب فروش ساختمان دولتی هزینه محسوب نمی‌شود.

داد و ستد در دارایی‌های سرمایه‌ای (غیرمالی) در چهار گروه طبقه‌بندی می‌شوند:

(۱) دارایی‌های ثابت، (۲) موجودی انبار، (۳) اقلام گران‌بها و (۴) دارایی‌های تولید نشده.

داد و ستد در دارایی‌های مالی

داد و ستد در دارایی‌های مالی کسب دارایی‌های مالی جدید برای تأمین تراز بودجه و همچنین بازپرداخت دیون و تعهدات گذشته را شامل می‌شود.

هر یک از سه صورت‌حساب بالا دارای منابع و مصارف و یک تراز هستند. تراز صورت‌حساب اول؛ یعنی تفاوت درآمدها و هزینه‌ها را «تراز عملیاتی» می‌گویند. تراز اول منفی، باید در وهله اول از محل تراز مثبت دارایی‌های سرمایه‌ای

و در نهایت از تراز مثبت صورتحساب دارایی‌های مالی تأمین شود.^۶ به این ترتیب، تراز دارایی‌های مالی در واقع «تراز مالی» یا تأمین‌کننده نهایی ناترازی بودجه دولت بوده که مترادف با «کسری بودجه» در نظام طبقه‌بندی سنتی بودجه ریزی است. شکل ۱ بیانگر عملیات مالی دولت به شیوه ذکر شده است.^۷



شکل ۱: عملیات مالی دولت

۶. محمد کردبچه، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد- اصول و مفاهیم کلی.

۷. محمد کردبچه، حسابداری بخش دولتی و طبقه بندی بودجه دولت، ۱۳۷۹.

۱-۲- حسابداری تعهدی

بر طبق بیانیه‌های مفهومی، اصول و استانداردهای مصوب حسابداری دولتی، یک نظام مناسب حسابداری و گزارشگری مالی دولتی باید از یک سو به دولت کمک کرده تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو مطلوب و صحیحی ادا نموده و از سوی دیگر، شهروندان و نمایندگان قانونی آنان را در مورد ارزیابی و مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت یاری کند. به لحاظ نقش اساسی و مهمی که نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ایجاد تسهیلات لازم برای تحقق و ارزیابی مسئولیت مورد نظر ایفا می‌نماید، صاحب‌نظران و هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری، مسئولیت پاسخگویی را به‌عنوان زیربنای محکم نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد تأکید و توجه قرار داده و هدف‌های گزارشگری مالی دولتی را بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین نموده‌اند.^۸

یکی از تفاوت‌های مهم نظام حسابداری بخش دولتی و بخش خصوصی، نحوه نگهداری حساب‌ها است. در نظام حسابداری بخش خصوصی، فقط یک حساب وجود دارد و تمامی دادوستدها از طریق آن حساب صورت می‌گیرد. در حالی که در نظام حسابداری دولتی برای هر دسته از دارایی‌ها یا منابع، حساب خاصی به نام «حساب وجوه» وجود دارد. مهم‌ترین انواع این حساب‌ها «وجوه دولتی»، «وجوه اسمی» و «وجوه امانی» هستند.

«وجوه دولتی» به چهار حساب تقسیم می‌شود: (۱) وجوه عمومی (برای نگهداری درآمدهای عمومی دولت)، (۲) وجوه درآمدهای اختصاصی، (۳) وجوه پروژه‌های سرمایه‌ای و (۴) وجوه اصل و بهره وام‌ها.

«وجوه اسمی» معمولاً مربوط به مؤسساتی بوده که به‌صورت تجاری اداره می‌شوند. از حساب‌های مهم این دسته می‌توان به «حساب وجوه شرکت‌ها» که استفاده از آن خارج از بخش دولتی است و «حساب خدمات داخلی» که استفاده‌کنندگان آن درون بخش دولتی است (مانند تعمیرگاه‌های اتومبیل دولتی) نام برد.

8. The case of Accrual Recording in The IMF's Government Finance Statistics System.

«**وجوه امانی**» شامل حساب‌های مربوط به «وجوه امانی قابل مصرف»، «وجوه امانی غیر قابل مصرف» و «وجوه نقدینگی» (مانند جمع‌آوری مالیات توسط سازمان امور مالیاتی یک شهر برای مدرسه منطقه‌ای خاص) است. مبنای حسابداری، زمان انجام دادوستد (زمان دریافت درآمد یا پرداخت هزینه) است. برای ثبت زمان وصول درآمدها و پرداخت هزینه‌ها روش‌های متعددی وجود دارد که هر یک منظور خاص خود را داشته که در ادامه، به مهم‌ترین آن‌ها اشاره خواهد شد:

حسابداری نقدی: قدیمی‌ترین نظام حسابداری است که در حال حاضر هم مورد استفاده است. در این نظام ثبت درآمدها در زمان دریافت واقعی آن‌ها و ثبت هزینه‌ها در زمان پرداخت قطعی آن‌ها انجام می‌گیرد. مهم‌ترین مزیت حسابداری نقدی، سادگی آن و وجود تصویر مشخص از وجوه نقدی در هر زمان است. مهم‌ترین مشکل حسابداری نقدی، آن بوده که این نظام هیچ‌گونه تصویر و اطلاعی از مقادیر درآمدها و هزینه‌ها فراهم نیاورده و بین زمان انجام فعالیت با زمان ثبت دادوستد مربوطه فاصله‌ای وجود دارد که موجب بروز عدم هماهنگی حساب‌های مالی دولت و حساب‌های ملی است.

حسابداری نقدی تعدیل شده: نوعی حسابداری برای پرداخت‌ها در زمانی خاص، برای مصارف منظور شده در قانون بودجه سال گذشته است.

حسابداری نیمه تعهدی: نوعی حسابداری است که هزینه‌ها در زمان سفارش کالا یا خدمت یا امضای قرارداد ثبت و قسمتی از وجوه نقدی نیز برای پرداخت تعهدات ذی‌ربط کنار گذاشته می‌شود. در خصوص قراردادهای چندساله، تمامی هزینه‌های یک سال در ابتدای سال مالی کنار گذاشته می‌شود. نظام نیمه تعهدی از خرج اضافی وجوه نقدی جلوگیری کرده و اطمینان بیشتری نسبت به پرداخت تعهدات ایجاد می‌کند.

حسابداری تعهدی تعدیل شده: نوعی حسابداری است که شناخت و ثبت درآمدها در حساب‌ها، در آن دوره مالی انجام می‌شود که درآمد «آماده، در دسترس و قابل اندازه‌گیری» است. منظور از آماده و در دسترس بودن درآمدها،

قابل وصول بودن آن‌ها در دوره مالی جاری یا مدتی کوتاه بعد از پایان دوره جاری است. به ترتیبی که پرداخت بدهی‌ها و تعهدات دوره جاری از محل درآمدهای مذکور میسر باشد. مفهوم «قابل اندازه‌گیری بودن درآمدها» آن است که مبلغ ریالی را بتوان با دقت کافی برای ثبت تعیین کرد. در این روش هزینه‌ها معمولاً در دوره وقوع یا تحمل؛ یعنی دوره‌ای که تعهد و بدهی قابل پرداخت بابت هزینه اتخاذ می‌گردد، در حساب‌ها منظور می‌شود.

حسابداری تعهدی: در این روش، دادوستد مالی در زمان انجام فعالیت پیش‌بینی شده ثبت و درآمد زمانی ثبت می‌شود که دولت آن را کسب کرده (مانند ارسال قبض مالیاتی برای مؤدیان) و هزینه زمانی ثبت می‌شود که بدهی ایجاد می‌شود؛ فارغ از اینکه پرداخت برای کالا و خدمات در چه زمانی طی سال انجام می‌شود.

حسابداری هزینه: در حسابداری هزینه برخلاف پنج روش قبلی که توجه به درآمدهای دریافت‌شده و اعتبارات هزینه شده بود، ثبت ارقام در زمان استفاده منابع در تولید کالا و ارائه خدمات ثبت می‌شود. به طور مثال، بنزین خریداری شده توسط بخش دولتی می‌تواند زمانی ثبت شود که بنزین سفارش داده می‌شود (که بیانگر حسابداری نیمه‌تعهدی) یا زمانی که بنزین دریافت می‌شود (حسابداری تعهدی) یا زمانی که پول بنزین پرداخت می‌شود (که بیانگر حسابداری نقدی است). در حسابداری هزینه، دادوستد زمانی ثبت می‌شود که بنزین به مصرف می‌رسد. حسابداری هزینه در شرکت‌های دولتی مورد استفاده بیشتری دارد و برای تعیین سوددهی، شرکت باید هزینه تهیه هر یک از کالاها و خدمات را بداند. ولی در بیشتر خدمات دولتی به دلیل غیرانتفاعی بودن، نیازی به حسابداری هزینه نیست.

نظام حسابداری مورد نظر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، «حسابداری تعهدی» است. البته باید توجه داشت که فقط کشورهای معدودی در دنیا (مانند استرالیا، نیوزیلند و کانادا) از این روش استفاده می‌کنند و در سایر کشورهایی که نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به کار می‌برند، روش تعدیل‌شده حسابداری تعهدی متداول

است. بنابراین، در اصلاحات مورد نظر نظام حسابداری برای کشور نیز روش اخیرالذکر می‌تواند بررسی و اتخاذ شود.^۹

مهم‌ترین تفاوت نظام حسابداری تعهدی با حسابداری نقدی در زمان‌بندی است. در نظام حسابداری نقدی، داد و ستدهای مالی در زمانی به ثبت می‌رسند که وجوه نقد دریافت و پرداخت می‌شوند. در حسابداری تعهدی داد و ستدها در زمان ایجاد، مبادله، تغییر شکل یا از بین رفتن ارزش اقتصادی ثبت می‌شوند؛ فارغ از این که وجوه نقد دریافت و پرداخت شده باشد.

برای قضاوت در خصوص عملکرد یک برنامه یا دستگاه اجرایی و داشتن تصویری از دورنمای آن، محاسبه تمام هزینه‌های محصولات نهایی یا فعالیت‌های ذی‌ربط ضروری است. البته مشکلاتی در این زمینه وجود دارد که باید مرتفع شود. مشکل اول، هزینه‌های غیرمستقیم یا سربار است. فعالیت‌هایی در دستگاه‌های اجرایی انجام می‌گیرد که شامل وظایفی است که تفکیک آن به فعالیت‌های مختلف امکان‌پذیر نبوده یا بسیار مشکل است (مانند هزینه‌های مربوط به خدمات کارگزینی و حسابداری یا مدیریت عمومی دستگاه). مشکل دوم، وجود محصولات مشترک یا فعالیت‌های مشترک یک واحد اجرایی است و برای تفکیک آن به مهارت‌های تخصصی حسابداری نیاز است. مشکل سوم، نکته‌ای است که همواره مطرح بوده و آن ضرورت استفاده از نظام حسابداری تعهدی است. در بخش تجاری، مبنای کار بر حسابداری تعهدی است که در واقع نوعی نظام حسابداری مبتنی بر محصول است. با استقرار نظام حسابداری تعهدی، برآورد هزینه کامل تولید محصولات برای هر سال و در مقایسه با سایر سال‌ها میسر بوده و اجرای آن در سطح یک دستگاه اجرایی دارای مزایای زیر است:

۹. محمد کردیچه، فرازهایی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

- با تبدیل به سرمایه کردن دارایی‌های سرمایه‌ای و مستهلک نمودن آن برای دوره اجرا، دستگاه اجرایی می‌تواند سهم سالانه هزینه‌های سرمایه‌ای را تعیین و در قالب جریان نقدی سالانه وارد کند.
 - هزینه‌یابی محصولات واحدهای یک دستگاه اجرایی که دستگاه را قادر به مقایسه بین منابع مختلف عرضه در بخش‌های خصوصی و دولتی می‌سازد.
 - داد و ستدهای مالی بر مبنای بهای تمام شده محصول که دستگاه‌های اجرایی را از نظام معمول قیمت تجاری به‌علاوه سود مشخص، دور کرده و منجر به پس‌انداز مالی می‌شود.
 - دستگاه‌های اجرایی اطلاع بیشتری از مسئولیت‌های خود در قبال مدیریت فعال دارایی‌های غیرمالی به دست می‌آورند.
- البته باید توجه داشت که پذیرش نظام حسابداری تعهدی باید به‌عنوان بخشی از اصلاحات گسترده در نظام بودجه‌ریزی تلقی شود. شایان توجه است که حسابداری هدف اصلاحات بودجه‌ریزی نبوده بلکه در خدمت تحقق آن است. به بیان دیگر، نظام بودجه‌ریزی کشور، چگونگی نظام حسابداری را مشخص می‌کند. اجرای نظام تعهدی حسابداری، با توجه به مشکلات و هزینه‌های مترتب، فقط در چارچوب تغییرات وسیع در مدیریت بخش عمومی می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. همچنین باید توجه داشت که تحول نظام بودجه‌ریزی در کوتاه‌مدت میسر نبوده و لازم است طی مراحل مشخصی انجام گیرد. نظام حسابداری نیز می‌تواند هماهنگ با هر مرحله از این تحول، مورد اصلاح قرار گیرد.
- توسعه نظام‌های مدیریت بودجه و اهداف پیچیده آن نیازمند نظام حسابداری متفاوت است. تحولات اخیر نیز نه در جهت جایگزینی، بلکه تکمیل نظام بودجه‌ریزی بوده است. با توجه به اینکه در نظام حسابداری تعهدی، حساب‌های نقدی نیز تهیه می‌شود؛ این نظام نباید به‌عنوان جایگزین نظام نقدی تلقی شود. نکته مهم آنکه ممکن

است راه‌حل‌های دیگری برای برخورداری از منافع حاصل از حسابداری تعهدی وجود داشته باشد که در فرایند تحول نظام بودجه‌ریزی باید دنبال آن بود.

۱-۳- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

در قوانین مختلف و همچنین سیاست‌های کلی برنامه‌های توسعه، از جمله بند ۱۶ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی نسبت به کاهش و صرفه‌جویی در اعتبارات هزینه‌ای تأکید شده است. از طرف دیگر، با توجه به این که به لحاظ طبقه‌بندی اقتصادی این اعتبارات بیش از ۷۰ درصد از آن را پرداخت جبران خدمت کارکنان و رفاه اجتماعی و مستمری‌ها تشکیل می‌دهد و به لحاظ طبقه‌بندی عملیاتی، حدود ۷۵ درصد از اعتبارات هزینه‌ای مربوط به فصول دفاع، آموزش، بهداشت و رفاه اجتماعی می‌شود که در حد فعلی نیز با کاستی‌هایی روبه‌رو هستند، امکان صرفه‌جویی بسیار محدود است. لذا، تنها راه صرفه‌جویی در اعتبارات هزینه‌ای از طریق افزایش بهره‌وری است که هدف اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.^{۱۰}

ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جدید، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است. به بیان دیگر، عملکرد خوب مورد تشویق قرار می‌گیرد و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود. تجربیات به عمل آمده در این زمینه نشان می‌دهد که موفقیت این نظام مبتنی بر تداوم آن توسط دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط و کاربرد تدریجی استانداردهای عملکرد خدمات ارائه شده است. برای تحقق این امر لازم است: (۱) شاخص‌های عملکرد مشخص شده و به‌گونه‌ای گزارش شود که قابل عملیاتی شدن توسط مدیران بودجه باشد، (۲) دستگاه‌های اجرایی از استقلال بیشتر برخوردار شوند، به‌نحوی که قادر باشند بهترین و کاراترین روش ارائه خدمات را تعیین کنند و (۳) تغییرات لازم در عوامل انگیزشی و تنبیهی برای مدیران دستگاه‌های اجرایی پیش‌بینی شود.^{۱۱}

۱۰. محمد کردبچه، بودجه و قاعده‌مندی سیاست مالی.

۱۱. محمد کردبچه، نظام بودجه‌ریزی: مبانی نظری، سیر تحولات بین‌المللی، بررسی تطبیقی و تحولات نظام بودجه‌ریزی در ایران، ۱۳۸۵.

منافع حاصل از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را می‌توان در موارد زیر برشمرد:

- بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یک فرایند مستمر بوده و تمام مدیران یک دستگاه اجرایی را در برمی‌گیرد، از رئیس دستگاه تا مدیران برنامه‌های اجرایی و واحدهای تحت سرپرستی. فرایند مزبور مشتمل بر یک دوره بازخورد است که مدیران ارشد را با آخرین اطلاعات مورد نیاز بر مدیریت فعالیت‌های خود تجهیز می‌کند. بودجه مبتنی بر عملکرد، در نهایت منجر به استفاده کارا از منابع می‌شود. مدیران قادر به بهره‌برداری کارآمدتر از منابع هستند؛ به‌گونه‌ای که نتایج نهایی پیش‌بینی شده در بودجه محقق شود.
- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ابزاری بازشناختی برای ایجاد یک درک اساسی از ارتباط بین منابع به کار رفته و عملکرد به دست آمده است. مسئولان برنامه‌های اجرایی، فرصت آزمودن ارتباط بین منابع و نتایج دلخواه را در اختیار دارند. این تجربه موجب بهبود مدیریت کلی برنامه‌های اجرایی می‌شود.
- بودجه مبتنی بر عملکرد کارآمد، شفافیت بیشتری در مقایسه با نظام‌های بودجه‌ریزی سنتی در خصوص عملکرد برنامه‌های اجرایی ایجاد می‌کند. با استفاده از شاخص‌های فعالیت شفاف و هزینه‌یابی شده به‌عنوان مبنای ساختار ستانده‌های برنامه‌های اجرایی و اهداف عملکرد، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ابزار با ارزشی برای تشخیص اثرات ناشی از تغییر مخارج بر نتایج فراهم می‌آورد.
- بودجه مبتنی بر عملکرد، پس از تدوین می‌تواند به‌عنوان اصل و اساس استقرار یک نظام مدیریت تفصیلی عملکرد در چارچوب برنامه استراتژیک دستگاه اجرایی تلقی شود. بودجه مبتنی بر عملکرد به ما می‌گوید چگونه مبالغ بودجه بر عملکرد برنامه‌های اجرایی (فعالیت‌ها، شاخص‌ها و ستانده‌ها) تأثیر می‌گذارد و چگونه این عملکرد بر نتایج مورد انتظار و مطلوب تأثیرگذار است. بودجه مبتنی بر عملکرد با ساختار مناسب، نقطه شروعی برای مدیران دستگاه‌های اجرایی برای نظارت و کنترل عملکرد سازمانی فراهم می‌کند.

- بودجه مبتنی بر عملکرد، فرصتی برای ایجاد اهداف دوگانه اندازه گیری ابعاد هزینه‌ای و همچنین نتایج فراهم می‌آورد. یک بخش از هدف مرتبط با نتایج دلخواه است (مانند کارایی برای ۸۰ درصد از کارآموزان برنامه کارایی). بخش دوم هدف می‌تواند اجرای برنامه بر مبنای هزینه واحد خاص باشد (مانند ۳۰۰ هزار ریال هزینه هر کارآموز). این دو بخش مشترکاً منطقی بودن هدف را تضمین می‌کنند.
- در بعضی موارد افزایش امکان موفقیت یک برنامه ممکن است نیازمند سرمایه‌گذاری اضافی شایان توجه باشد. این امر بدان معنی است که راهی منطقی برای بهبود وجود ندارد. با استفاده از اطلاعات بهای تمام شده حاصل از بودجه عملکرد، بهبود عملکرد را می‌توان به صورت کاهش هزینه هر واحد تعریف کرد. تجربه نشان داده است که این استفاده از بودجه ریزی بر مبنای عملکرد انگیزه‌ای قوی به مدیران برنامه‌های اجرایی برای یافتن راه‌هایی به منظور کاهش هزینه به همراه دستیابی به نتایج بهتر است. این نکته به خصوص در حالت استقرار نظام «پرداخت برای عملکرد» صادق است.
- بودجه عملکرد، اطلاعات مقایسه‌ای مفیدی را تولید می‌کند. اگر یکی از واحدهای استانی به یک دستگاه اجرایی به بهای تمام شده کمتر از حد متوسط دست یابد، مسئولان دستگاه می‌توانند دلایل ایجاد چنین صرفه‌جویی را بررسی و تلاش کنند آن را به سایر واحدها منتقل سازند. مدیران برنامه‌های اجرایی همچنین می‌توانند از اطلاعات مقایسه‌ای برای درک بهتر عملیات خود استفاده کنند. با تشخیص عوامل متعدد ایجادکننده هزینه‌های برنامه، مدیران می‌توانند فرایندها و استراتژی‌های متنوعی را با کارایی بیشتری از منظر هزینه‌ای، به کار برند.
- بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، اتخاذ تصمیم آگاهانه در خصوص خرید خدمات از خارج دستگاه اجرایی را تسهیل می‌کند. مدیران دستگاه‌های اجرایی باید از کل هزینه‌های یک فعالیت (مستقیم و غیرمستقیم) و همچنین وضعیت نتایج به دست آمده، آگاهی داشته باشند. با نبود هزینه‌های پنهان، دستگاه اجرایی با

اطمینان بیشتری می‌تواند در خصوص کارایی هزینه‌ای، قراردادهای مبتنی بر عملکرد و چگونگی بهبود عملکرد برنامه اجرایی تصمیم‌گیری کند.

۲- مبانی قانونی و عملکرد کلی ذی‌ربط

همان‌طور که اشاره شد از سال ۱۳۸۱ نظام طبقه‌بندی بودجه بر اساس نظام طبقه‌بندی بین‌المللی (GFS, 2001) متحول شد و از آن سال تاکنون، بودجه‌های سالانه دولت بر این مبنا تهیه و به تصویب رسیده است. برای تحکیم مبانی قانونی آن نیز در ماده (۷۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، تعاریف جدید تبیین و به شرح زیر به تصویب رسید:

با توجه به ارائه قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور بر اساس نظام جدید بودجه‌ریزی و تغییر نظام طبقه‌بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت، به‌منظور هماهنگی بین تعاریف به کار برده شده در نظام جدید با تعاریف مندرج در قوانین موجود مالی و محاسباتی، تعاریف زیر به ماده (۱) قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰ اضافه می‌شود:

ارزش خالص: منظور ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های بخش دولتی است.

درآمد: منظور آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را افزایش می‌دهد.

اعتبار هزینه: منظور آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می‌دهد.

دارایی‌های سرمایه‌ای: منظور دارایی‌های تولید شده یا تولید نشده‌ای است که طی مدت بیش از یک سال در فرایند تولید کالا و خدمات به کار می‌رود.

دارایی‌های تولید شده: منظور دارایی‌هایی است که در فرایند تولید حاصل شده است. دارایی‌های تولید شده به سه گروه عمده: دارایی‌های ثابت، موجودی انبار و اقلام گران بها تقسیم می‌شود.

دارایی‌های ثابت: منظور دارایی‌های تولید شده‌ای است که طی مدت بیش از یک سال به‌طور مکرر و مستمر در فرایند تولید به کار برده می‌شود.

موجودی انبار: منظور کالاها و خدماتی است که توسط تولیدکنندگان به‌منظور فروش، استفاده در تولید یا سایر مقاصد در آینده نگهداری می‌شود.

اقلام گران بها: منظور اقلامی با ارزش قابل ملاحظه است که نه به‌منظور تولید و مصرف، بلکه به دلیل ارزشی که دارند نگهداری می‌شوند (مانند تابلو، کتب خطی و فلزات گران بها).

دارایی‌های تولید نشده: منظور دارایی‌های مورد نیاز تولید است که خودشان تولید نشده‌اند؛ مانند زمین و ذخایر معدنی.

فعالیت: منظور یک سلسله عملیات و خدمات مشخص است که برای تحقق بخشیدن به هدف‌های سالانه برنامه طی یک سال اجرا می‌شود و منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات هزینه تأمین می‌گردد.

اعتبار طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای: منظور اعتبار مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی، اقتصادی و اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام می‌شود طی مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه توسعه پنج‌ساله به‌صورت سرمایه‌گذاری ثابت یا مطالعه برای ایجاد دارایی سرمایه‌ای اجرا می‌گردد و منابع مورد نیاز اجرای آن از محل اعتبارات مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأمین می‌شود و به دو نوع انتفاعی و غیرانتفاعی تقسیم می‌گردد. لوایح بودجه سال‌های ۱۳۸۱-۱۳۹۹ بر اساس تعاریف فوق تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است.

در بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت نسبت به استقرار نظام حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی به شرح زیر تأکید شده است:

«وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت مکلفند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه نمایند.»

تبصره: نحوه و زمان‌بندی اجرای کامل حسابداری تعهدی (حداکثر ظرف مدت سه سال) طبق آیین‌نامه اجرایی است که به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دیوان محاسبات کشور به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.»

آیین‌نامه موضوع تبصره فوق هنوز تهیه و ارائه نشده است. البته وزارت امور اقتصادی و دارایی، دوره‌ها و کارگاه‌های آموزشی متعددی در زمینه حسابداری تعهدی برای مدیران مالی و ذی‌حساب‌های دستگاه‌های اجرایی برگزار کرده است، اما هنوز این نظام حسابداری استقرار نیافته است. از طرفی با توجه به این‌که در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای انجام امور حسابداری تعهدی، عملکرد نهایی فعالیت‌ها باید آماده باشد، در بند (د) تبصره (۲۰) بودجه ۱۳۹۹ تمهیداتی در این زمینه اندیشیده شده که به شرح زیر است:

«در راستای اجرای کامل حسابداری تعهدی، مهلت تعهد و پرداخت اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی اعم از اینکه از محل منابع عمومی یا اختصاصی تأمین شده باشد و تا پایان سال مالی توسط خزانه‌داری کل کشور به حساب‌های مربوطه دستگاه‌های ذی‌ربط واریز گردیده باشد تا پایان همان سال است. مانده وجوه مصرف نشده پایان سال، به خزانه برگشت داده می‌شود و برای تعهدات مربوطه در سال بعد در راستای موافقت‌نامه ذی‌ربط تا پایان سال جدید قابل مصرف است.»

در خصوص استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد برای الزام دستگاه‌های اجرایی به این امر، حکم زیر در بند (پ) ماده (۷) قانون برنامه ششم توسعه منظور شد و به تصویب رسیده است:

«دولت موظف است از سال اول اجرای قانون برنامه، سالانه اعتبارات بیست درصد (۲۰٪) دستگاه‌های اجرایی مندرج در قوانین بودجه سنواتی را به صورت بودجه ریزی بر مبنای عملکرد تنظیم نماید. به نحوی که در سال پایانی اجرای قانون برنامه، صد درصد (۱۰۰٪) دستگاه‌ها، دارای بودجه مبتنی بر عملکرد باشند. مفاد این بند شامل مدارس دولتی نمی‌شود».

در اجرای این حکم از سال ۱۳۹۶ اقدامات سال‌های قبل با جدیت بیشتری پیگیری شد. با اقدامات انجام شده تا پایان سال ۱۳۹۶ اعتبارات هزینه‌ای حدود ۳۰ درصد از دستگاه‌های اجرایی تا پایان سال ۱۳۹۷ حدود ۸۸ درصد از دستگاه‌های اجرایی و برای سال ۱۳۹۹ اعتبارات هزینه‌ای تقریباً تمام دستگاه‌های اجرایی بر اساس بهای تمام شده برآورد و در قانون بودجه منظور شده است که نتایج آن در پیوست شماره (۴) قانون بودجه منعکس است. این به معنی خاتمه سه مرحله از چهار مرحله نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است. این سه مرحله عبارتند از: (۱) تعیین برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، (۲) تعیین سنجه‌های عملکرد برنامه‌ها و فعالیت‌ها و (۳) برآورد بهای تمام شده فعالیت‌ها. فقط مرحله چهارم؛ یعنی مدیریت عملکرد شامل اصلاح نظام نظارت، ارزشیابی، حسابداری و استانداردسازی، باقی مانده است. با وجود اینکه در تبصره (۲۰) قوانین بودجه ۱۳۹۷-۱۳۹۹ الزامات استقرار مدیریت بر عملکرد به شرح زیر منظور شده، اما هنوز توفیقی در اجرای کامل آن به دست نیامده است.

«ویژگی‌های بند (ج) تبصره (۲۰) قانون بودجه ۱۳۹۹» به شرح زیر است:

- اعطای اختیارات بیشتر به مدیران واحد مجری که اعتبارات هزینه‌ای خود را بر مبنای بهای تمام شده ارائه می‌کنند. از جمله اختیار جابه‌جایی بین اعتبارات هفت فصل هزینه.

- نگهداری اعتبارات واحد مجری به صورت جداگانه در سامانه حسابداری دستگاه اجرایی.
- اختیار جابه‌جایی کارکنان غیر کارآمد و مازاد به واحد دیگر در همان دستگاه، به دستگاه‌های اجرایی دیگر در همان شهر بدون رضایت مستخدم و به سایر شهرها با رضایت مستخدم و موافقت سازمان اداری و استخدامی کشور و در صورت عدم موافقت مستخدم، بازنشستگی، بازخریدی و فسخ قرارداد برحسب نوع استخدام مستخدم ذی‌ربط.
- مبادله تفاهم‌نامه عملکردی بین مدیران واحدهای مجری و مسئولان دستگاه‌های اجرایی برای تحکیم اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.
- ایجاد انگیزه در دستگاه‌های اجرایی برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، از جمله: از صرفه‌جویی احتمالی در بهای تمام‌شده فعالیت‌ها، ۲۰ درصد در اختیار مدیران واحد مجری قرار می‌گیرد و ۸۰ درصد صرف اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه ذی‌ربط می‌شود.
- نظارت کارا تر خزانه بر مصرف اعتبارات هزینه‌ای.
- هدفمند کردن تخصیص اعتبارات هزینه‌ای (مرتبط کردن تخصیص با عملکرد مدیران).
- فراهم کردن زمینه‌های لازم برای استقرار نظام حسابداری تعهدی».

۳- پیشنهادهای اجرایی

۳-۱- تراز عملیاتی بودجه

تراز عملیاتی بودجه تفاوت بین درآمدها (درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی) و اعتبارات هزینه‌ای (جاری) را نشان می‌دهد. در واقع، تراز مزبور مهم‌ترین شاخص در نظام طبقه‌بندی جدید بودجه بوده که از سال ۱۳۸۱ بر اساس استاندارد بین‌المللی (GFS, 2001) به کار گرفته شده است. همچنین در سیاست‌های کلی برنامه‌های پنج‌ساله اخیر یکی از مهم‌ترین هدف‌ها، کاهش کسری موجود این تراز به صفر تعیین شده است که مفهوم آن، این است که اعتبارات هزینه‌ای دولت از محل درآمدهای غیرنفتی و استقراضی دولت تأمین می‌شود.^{۱۲} عملکرد این شاخص نشان می‌دهد به‌رغم تأکیدهای صورت گرفته، کسری آن که در سال ۱۳۷۴ حدود ۱۷۶۰۰ میلیارد ریال بود، به‌طور متوسط در برنامه دوم به حدود ۱۹۲۰۰- میلیارد ریال، در برنامه سوم به ۷۹۹۰۰- میلیارد ریال، در برنامه چهارم به ۱۷۴۷۴۴- میلیارد ریال، در برنامه پنجم به ۴۲۹۸۰۰- میلیارد ریال و در سه سال اول برنامه ششم توسعه به ۲۷۲۱۷۱۵- میلیارد ریال افزایش یافته است. آخرین عملکرد آن مربوط به سال ۱۳۹۸ بوده که حدود ۱۰۴۰- هزار میلیارد ریال است. به عبارت دیگر، کسری مزبور طی دوره مورد بررسی نه تنها کاهش نیافته بلکه حدود ۶۰ برابر شده است. طی برنامه‌های چهارم تا ششم نیز که در خصوص این شاخص تأکید خاص شده، این کسری حدود ۸ برابر گردیده است. کسری این تراز در واقع وابستگی اعتبارات هزینه‌ای دولت به منابع حاصل از صادرات نفت و منابع استقراضی را نشان می‌دهد که باید از طریق افزایش درآمدها یا کاهش و صرفه‌جویی در اعتبارات هزینه‌ای کاهش می‌یافت.

12. Government Finance Statistics Manual (2001)

کسری تراز عملیاتی در وهله اول باید از محل مازاد تراز دارایی‌های سرمایه‌ای، یعنی به‌طور عمده منابع حاصل از صادرات نفت و میعانات گازی و باقیمانده از محل مازاد تراز دارایی‌های مالی؛ یعنی منابع حاصل از فروش اوراق مالی اسلامی، واگذاری شرکت‌های دولتی و استفاده از منابع صندوق توسعه ملی تأمین شود. تراز دارایی‌های مالی همان تراز مالی است که در بخش اول این گزارش به آن اشاره شد. این مفهوم در واقع کسری بودجه نظام سنتی بودجه‌ریزی است که در سال‌های اخیر، روندی افزایشی به خود گرفته است.

مهم‌ترین اقدامات در راستای بهبود وضعیت موجود باید بر قطع وابستگی اعتبارات هزینه‌ای دولت به عواید نفتی و تأمین آن از محل درآمدهای غیرنفتی (درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدها) از یک طرف و تأکید بر اختصاص عواید نفتی به طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و ساماندهی وضعیت طرح‌های مذکور از طرف دیگر، متمرکز شود. تأمین اعتبارات هزینه‌ای از محل درآمدهای غیرنفتی از ترکیب دو اقدام می‌تواند حاصل شود: اول کاهش یا صرفه‌جویی در اعتبارات هزینه‌ای و دوم، افزایش درآمدهای غیرنفتی؛ به‌ویژه درآمدهای مالیاتی. برای ساماندهی وضعیت طرح‌های عمرانی نیز علاوه بر تأمین بخشی از منابع مورد نیاز از محل منابع احتمالی از صرفه‌جویی و افزایش بهره‌وری اعتبارات هزینه‌ای با استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در یک چارچوب میان‌مدتِ مخارج دولتی، افزایش درآمدهای غیرنفتی، واگذاری این طرح‌ها به بخش خصوصی و یا مشارکت بخش عمومی و خصوصی در تأمین اعتبارات مورد نیاز آن‌ها (PPP)^{۱۳} مطرح است؛ بنابراین مجموعه اقدامات باید حول محورهای زیر متمرکز شود:

- برای برآورد هدف کاهش تراز عملیاتی، پیش‌بینی سازوکارهای لازم در خصوص گسترش پایه‌های مالیاتی، حذف معافیت‌ها، استقرار نظام خوداظهاری مالیاتی و سایر موارد مذکور در این بررسی، افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی از وضعیت فعلی به حدود ۱۲ درصد تا پایان برنامه هفتم.

-
- ارتقای نسبت درآمدها به تولید ناخالص داخلی از حدود مقدار ۲/۵ درصد فعلی به ۴ درصد تا سال ۱۴۰۵، با تجهیز سایر منابع درآمدی دولت.
 - افزایش درآمدهای عمومی به گونه‌ای که ضمن تأمین اعتبارات هزینه‌ای، بخشی نیز برای پرداخت سود اوراق بدهی پیش‌بینی شده برای فروش طی سال‌های آینده جهت بازپرداخت بدهی‌های دولت اختصاص یابد.
 - توزیع منابع ارزی حاصل از صادرات نفت به صورت زیر:
 - الف- برای تأمین سرمایه‌گذاری‌های مورد نیاز بخش نفت، سهم شرکت ملی نفت ایران به تدریج از ۱۴/۵ به ۲۰ درصد افزایش یابد.
 - ب- در نقش تثبیت‌کننده صندوق توسعه ملی از سهم صندوق تعیین شده در برنامه ششم توسعه به شکل زیر استفاده به عمل آمد:
 - اعطای تسهیلات برای تأمین کسری باقیمانده تراز عملیاتی دولت.
 - سپرده‌گذاری در بانک‌های توسعه‌ای که همراه با سپرده‌گذاری اعتبارات طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی که توجیه مالی و اقتصادی دارند صرف تأمین سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌ها و تضمین خرید خدمات می‌شود.
 - اعطای تسهیلات مستقیم به بخش خصوصی.
 - در اختیار دولت قرار گرفتن حداقل ۵۰ درصد از منابع حاصل از صادرات نفت برای تأمین مصارف عمومی.
 - تقسیم طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به چهار دسته زیر:
 - الف- انتخاب طرح‌هایی با توجیه مالی و اقتصادی، برای واگذاری (از طریق بانک).
 - ب- انتخاب طرح‌هایی که توجیه مالی ندارند، ولی توجیه اقتصادی دارند برای واگذاری (از طریق بانک).
 - ج- ادامه طرح‌های حاکمیتی، با شرایط موجود تا اتمام.
 - د- توقف سایر طرح‌ها.

۳-۲- در خصوص استقرار حسابداری تعهدی

در خصوص استقرار حسابداری تعهدی لازم است اقدامات زیر مدنظر قرار گیرد:

- آیین‌نامه اجرایی موضوع بند (۱) تبصره (۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت با پیشنهاد مشترک سازمان برنامه و بودجه کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور تهیه و پس از تصویب در هیئت وزیران در دستور کار تمام دستگاه‌های اجرایی قرار گیرد.
- وزارت امور اقتصادی و دارایی دوره‌های تکمیلی در مورد حسابداری تعهدی را برای مدیران مالی و ذی‌حسابان تمام دستگاه‌های اجرایی برگزار کند، به‌گونه‌ای که تا پایان شش‌ماهه اول سال ۱۳۹۹ مانعی برای اجرای کامل حسابداری تعهدی وجود نداشته باشد.
- اجرای حسابداری تعهدی در کنار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستور کار تمام دستگاه‌های اجرایی قرار گیرد.

۳-۳- در راستای استقرار کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

در راستای استقرار کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تحقق موارد زیر حائز اهمیت است:

- مبادله تفاهم‌نامه عملکردی در دستور کار دولت قرار گیرد. در این خصوص در ۱۸ مردادماه ۱۳۹۷ ضمن بخشنامه‌ای از سوی رئیس سازمان برنامه و بودجه کشور از همه دستگاه‌های اجرایی خواسته شد تفاهم‌نامه‌های به امضاء رسیده رؤسا و واحدهای مجری دستگاه‌های اجرایی را به سازمان برنامه و بودجه کشور ارسال دارند که متأسفانه اقدام خاصی در این زمینه توسط هیچ‌یک از دستگاه‌های اجرایی صورت نگرفت. در این خصوص همه دستگاه‌های اجرایی باید مکلف شوند بر مبنای تفاهم‌نامه منعقد شده با واحد مجری که فرم آن از سوی سازمان برنامه و بودجه در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد و شامل حجم فعالیت‌ها،

خدمات و بهای تمام شده آنها و تعیین تعهدات طرفین است، اعتبارات واحد مجری را در سامانه حسابداری خود به صورت جداگانه به گونه‌ای نگهداری کنند که امکان گزارشگری رویدادهای مالی واحد مجری به صورت مجزا وجود داشته باشد.

- نظارت مبتنی بر عملکرد در دستور کار سازمان برنامه و بودجه کشور (نظارت عملیاتی)، وزارت امور اقتصادی و دارایی (نظارت مالی)، دیوان محاسبات (نظارت قانونی) و مجلس شورای اسلامی (نظارت پارلمانی) قرار گیرد.

- با هدف تخصیص بر مبنای عملکرد، اجرای دقیق مفاد ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه کشور و آیین‌نامه اجرایی آن در دستور کار دولت (سازمان برنامه و بودجه کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی و سایر دستگاه‌های اجرایی) قرار گیرد.

بر اساس حکم ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه، کلیه اعتبارات جاری و عمرانی که در بودجه عمومی دولت به تصویب می‌رسد، بر اساس گزارش‌های اجرایی بودجه و پیشرفت عملیات در دوره‌های معین شده توسط کمیته‌ای مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان (سازمان برنامه و بودجه کشور) تخصیص داده می‌شود. نحوه تخصیص اعتبارات فوق‌الذکر و دوره‌های آن به موجب آیین‌نامه‌ای است که بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

در آیین‌نامه ماده مذکور نیز در ماده (۵)، گزارش پیشرفت عملیات به صورت «گزارش اجرایی برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی دستگاه‌های اجرایی در دوره‌های معین که شکل و چگونگی آن از طرف سازمان برنامه و بودجه تهیه و به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌شوند» تعریف شده است. در ماده (۱۰) نیز سازمان برنامه و بودجه قرار است ضمن اجرای وظایف نظارتی خود بر فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی و تهیه گزارش‌های ارزشیابی عملیات و

نتایج حاصله از اجرای بودجه و تطبیق این گزارش‌ها با گزارش دستگاه اجرایی از لحاظ پیشرفت کار و اجرای بودجه، اطلاعات لازم برای تعیین خط‌مشی‌های تخصیص اعتبار در دوره‌های بعد را فراهم آورد.

در سال‌های بعد از تصویب قانون برنامه و بودجه تا سال ۱۳۹۰ اعتبارات دوره‌های سه ماهه بودجه بر اساس مصوبات کمیته تخصیص اعتبار، تخصیص و پرداخت می‌شد. جلسات کمیته تخصیص اعتبار یکی از مهم‌ترین و طولانی‌ترین جلسات سازمان بود که با حضور مسئولان و مشاوران و کارشناسان سازمان و وزارت امور اقتصاد و دارایی تشکیل می‌شد. البته در بیشتر سال‌های مزبور اجرای ماده (۱۰) فوق‌الذکر مقدور نگردید. از سال ۱۳۹۰ با تصویب قانون برنامه پنجم توسعه به دلیل حاکم بودن روحیه بی‌انضباطی در دولت‌های نهم و دهم و هماهنگی‌هایی که بین ریاست وقت سازمان و کمیسیون تلفیق برنامه مجلس صورت گرفت، بند (ب) ماده (۲۲۴) در برنامه گنجانده شد که به موجب آن هرگونه پرداخت توسط خزانه از جمله حقوق و مزایای مستمر دستگاه‌های اجرایی و موارد ضروری یا از محل تنخواه‌گردان فقط با تأیید و تخصیص اعتبار از سوی معاونت مجاز شده بود. البته در این متن به هیچ وجه فعالیت کمیته تخصیص اعتبار و تشکیل آن نفی نشده است، چون با وجود این کمیته، وظیفه تخصیص با سازمان و پرداخت با خزانه‌داری کل کشور است. با این حال، در ۲ یا ۳ سال اول برنامه تشکیل جلسات کمیته تخصیص اعتبار به‌طور نامرتب صورت گرفت و در سال‌های اخیر به‌طور کلی متوقف شده و تصمیمات مربوط به تخصیص در جلسات کمیته تخصیص اعتبار صورت گرفته که مغایر با انضباط مالی است. در دوره ۱۳۹۶-۱۳۹۸ نیز با وجود خاتمه برنامه پنجم هنوز مفاد ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه به‌طور کامل رعایت نشده است.

در این زمینه پیشنهاد می‌شود که با توجه به اهمیت کمیته تخصیص اعتبار در برقراری انضباط مالی و به‌خصوص اجرای ماده (۱۰) آئین‌نامه اجرایی کمیته در خصوص تهیه و ارزیابی گزارش‌های ارزشیابی عملیات با عنایت به هدف استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، روال تشکیل جلسات آن به حالت گذشته برگشته و جایگاه آن ارتقاء یابد.

منابع

- محمد کردیچه (۱۳۷۹). «حسابداری بخش دولتی و طبقه بندی بودجه دولت».
- محمد کردیچه (۱۳۸۵). «بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد- اصول و مفاهیم کلی (Power Point)».
- محمد کردیچه (۱۳۸۵). «نظام بودجه ریزی: مبانی نظری، سیر تحولات بین المللی، بررسی تطبیقی و تحولات نظام بودجه ریزی در ایران». تهران: سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.
- محمد کردیچه (۱۳۹۷). «بودجه و قاعده مندی سیاست مالی». تهران: مؤسسه عالی آموزش و پژوهش در مدیریت و برنامه ریزی.
- Efford, D. (1996). The case for accrual recording in the IMF's government finance statistics system.
- Statistics Department Staff. (2001). *Government finance statistics manual 2001*, International Monetary Fund.