

طبقه‌بندی برنامه‌ها برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد:

# ساختار بودجه را چگونه شکل دهیم تا استفاده از شواهد را ممکن کند؟

مرکز توانمندسازی حاکمیت و جامعه جهاد دانشگاهی  
شهریور ۱۳۹۹

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ



طبقه‌بندی برنامه‌ها برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد :

# ساختار بودجه را چگونه شکل دهیم تا استفاده از شواهد را ممکن کند؟

مرکز توانمندسازی حاکمیت و جامعه

شهریور ۱۳۹۹



## فهرست مطالب

بخش نخست: مقدمه	۵
بخش دوم: اصول برنامه‌های مبتنی بر نتیجه	۱۱
۲-۱- برنامه‌ها و نتایج میانی	۱۳
۲-۲- زیربرنامه‌های مبتنی بر نتیجه	۱۴
۲-۳- برنامه‌های مبتنی بر نتیجه در برابر برنامه‌های مبتنی بر فعالیت	۱۴
۲-۴- برنامه‌ها و اولویت‌های سیاستی	۱۵
بخش سوم: تعریف برنامه و تخصیص هزینه‌های ورودی	۱۷
بخش چهارم: برنامه‌ها و ساختار سازمانی	۲۱
۴-۱- تقسیم‌بندی واحدهای سازمانی بین برنامه‌ها	۲۴
۴-۲- خدمات پشتیبانی و برنامه‌ها	۲۶
۴-۳- مطالعه موردی: خدمات بازرسی آموزش	۳۱
۴-۴- مراکز خدمات به مشتری	۳۱
۴-۵- آیا برنامه‌ها باید با ساختار سازمانی هم‌تراز باشند؟	۳۲
۴-۶- یک رابطه ساده شده میان واحدهای سازمانی و برنامه‌ها؟	۳۴
۴-۷- مرزهای وزارتخانه‌ها و برنامه‌ها	۳۶
۴-۸- سلسله مراتب برنامه‌ها: چند سطح؟	۳۸
۴-۹- تعداد و سایز برنامه‌ها	۳۹
بخش پنجم: برنامه‌ها و طبقه‌بندی عملکردی هزینه‌ها	۴۱
بخش ششم: نتیجه‌گیری و قوانین	۴۵

## فهرست شکل‌ها

شکل ۱- نمونه ساده شده‌ای از طبقه‌بندی برنامه‌ها در فرانسه	۷
شکل ۲: نمونه ساده شده‌ای از طبقه‌بندی برنامه‌ها در کانادا	۷
شکل ۳- هم‌ترازی ساختار برنامه و ساختار سازمانی	۲۲
شکل ۴- ترکیب واحدهای سازمانی در سطح زیربرنامه‌ها	۲۳
شکل ۵- تقسیم‌بندی واحدهای سازمانی	۲۴
شکل ۶- منطبق‌سازی زیرمجموعه‌های اداری و برنامه‌ها: یک مثال فرضی	۳۵
شکل ۷- ساختار بودجه برنامه‌ای فرانسه	۳۷



بخش نخست

مقدمه



این راهنما رهنمون هایی عملی در زمینه طبقه بندی برنامه ها ارائه خواهد داد. در بودجه ریزی مبتنی بر برنامه، چگونه برنامه ها را تعریف کنیم و عناصر تشکیل دهنده برنامه ها چیستند. بودجه ریزی مبتنی بر برنامه معمول ترین شکل بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است که بر کل بودجه دولت اعمال می شود (رابینسون ۲۰۱۱). ویژگی های اصلی بودجه ریزی مبتنی بر برنامه به شرح زیر است:

- منابع بودجه ای به "برنامه هایی" تخصیص می یابد که مبتنی بر نتیجه هستند. به عنوان مثال، بودجه وزارت آموزش و پرورش به برنامه آموزش ابتدایی، برنامه آموزش متوسطه و برنامه آموزش عالی تخصیص می یابد در حالی که بودجه نهاد متولی حمایت از محیط زیست به برنامه حفاظت از طبیعت و برنامه کاهش آلودگی تخصیص داده می شود.
- کنترل "ردیف ها"<sup>۳</sup> - محدودیت های تعیین شده توسط مجلس یا وزارت دارایی برای مبالغی که وزارتخانه ها می توانند در مواردی خاص هزینه کنند (مانند لوازم اداری، مسافرت و خدمات) - کاهش چشمگیری یافته، هرچند، کاملاً حذف نشده است.
- اطلاعات مرتبط با کیفیت عملکرد برنامه ها جمع آوری و در فرآیند تهیه بودجه استفاده می شود تا در تخصیص مناسب منابع به هر برنامه به تصمیم گیرندگان کمک کند.

هدف اصلی بودجه ریزی مبتنی بر برنامه بهبود اولویت بندی هزینه هاست. اولویت بندی هزینه ها به این معنی است که منابع محدود دولتی به برنامه هایی اختصاص یابد که با توجه به منابع صرف شده، بیشترین فایده را برای جامعه داشته اند. نظام بودجه ریزی مبتنی بر برنامه، با جمع آوری اطلاعات مرتبط با هزینه و فایده برنامه های مختلف، تصمیم در مورد حوزه هایی که برای پاسخ بهینه به نیازهای جامعه باید با کاهش یا افزایش منابع مواجه شوند را تسهیل می کند. در مقابل، روش سنتی بودجه ریزی که در آن بودجه عمدتاً به ردیف ها اختصاص می یابد توانایی محدودی در توجه به اولویت ها دارد.

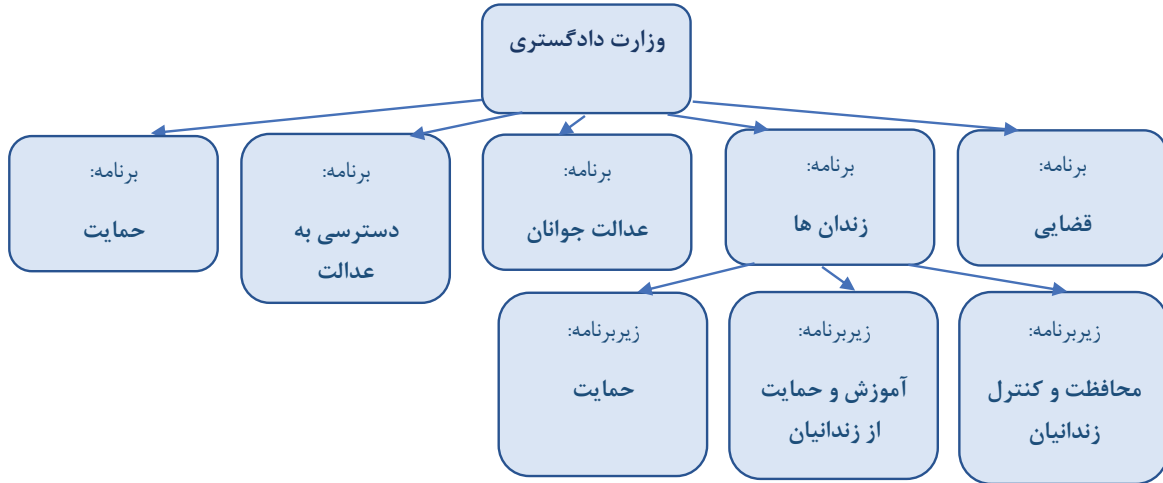
با این وجود، اولویت بندی هزینه ها تنها هدف بودجه ریزی مبتنی بر برنامه نیست. با توجه به عملکرد برنامه به عنوان عاملی مهم در تصمیم گیری در مورد تخصیص منابع بودجه ای به وزارتخانه ها، بودجه ریزی مبتنی بر برنامه وزارتخانه ها را وادار می کند تا اثربخشی و بهره وری خدمات خود را افزایش دهند.

تعریف مناسب برنامه ها - و سایر عناصر "سلسله مراتب برنامه"<sup>۴</sup> - برای داشتن یک بودجه ریزی مبتنی بر برنامه خوب ضروری است. تقریباً در تمامی نظام های بودجه ریزی مبتنی بر برنامه، برنامه ها شامل تعدادی "زیربرنامه"<sup>۴</sup> هستند که با اصولی مشابه برنامه ها تعریف می شوند. در برخی کشورها، حتی زیربرنامه ها نیز به اجزای کوچک تری، زیرزیربرنامه ها، تقسیم می شوند. در مواردی نادر تقسیم بندی ریزتر از زیرزیربرنامه نیز موجود است. در انتهای دیگر طیف، کشورهایی خاص وجود دارند که برنامه ها در گروه های وسیع تر مبتنی بر نتیجه جای می دهند. در این راهنما، ما این گروه ها را "ابر برنامه"<sup>۵</sup> می نامیم. سلسله مراتب برنامه به ساختار سلسله مراتبی عناصر برنامه اطلاق می شود که در هر کشور معمول است.

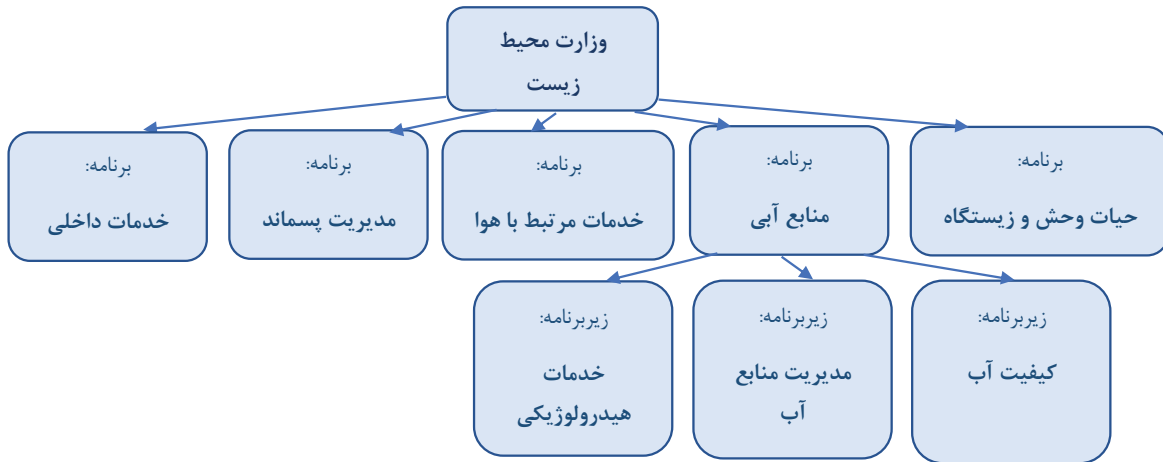
برای سادگی در این راهنما فرض می کنیم - مگر اینکه در غیر این صورت تصریح شود - یک سلسله مراتب ساده برنامه ها شامل دو سطح برنامه ها و زیربرنامه ها وجود دارد. با این وجود، در مورد محاسن یک ساختار پیچیده تر در پایان این راهنما بحث خواهیم کرد.

1- Programs  
 2- Line Items  
 3- Program hierarchy  
 4- Subprograms  
 5- Super-programs

شکل ۱- نمونه ساده شده‌ای از طبقه‌بندی برنامه‌ها در فرانسه



شکل ۲: نمونه ساده شده‌ای از طبقه‌بندی برنامه‌ها در کانادا



بودجه برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها نشان دهنده تخصیص منابع بودجه‌ای است که برای برنامه‌ریزی و کنترل بودجه استفاده می‌شود. در سطح برنامه، تخصیص بودجه در بیشتر کشورها توسط پارلمان در قوانین بودجه جای می‌گیرد. بنابراین آن‌ها تخصیص‌های قانونی را مشخص می‌کنند که دستگاه‌های مصرف‌کننده بودجه باید به آن پایبند باشند. در سطح زیربرنامه، تخصیص بودجه - مبلغی که برای هزینه در هر زیربرنامه از یک برنامه در نظر گرفته شده است - معمولاً در داخل وزارتخانه‌ها و بدون این که در قوانین بودجه تصریح شود تصمیم‌گیری می‌شود. با این وجود، این ترتیبات در کشورهای مختلف متفاوت است، و جزئیاتی نظیر اینکه چه کسی تخصیص‌های برنامه و زیربرنامه‌ها را در نظام بودجه‌ریزی کنترل می‌کند بر نکته اصلی تأثیر نمی‌گذارد. برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها گروه‌هایی هستند که



منابع بودجه‌ای بر مبنای آن مدیریت می‌شود. این در واقع یکی از دلایل اصلی است که برنامه‌ها باید تمام هزینه‌های دولت و نه فقط بخشی از آن را پوشش دهد.

به این ترتیب، طبقه بندی برنامه‌ای صرفاً یک طبقه بندی آماری / گزارشی از هزینه‌های دولت نیست. به عبارت دیگر، این نوع طبقه بندی تنها برای تعیین ترکیب هزینه‌ها در گزارش‌های انتهایی به کار نمی‌رود. همان‌گونه که پیشتر نیز تأیید شد این طبقه بندی با هدف برنامه‌ریزی و مدیریت بودجه طراحی شده است. این موضوع سبب می‌شود تا این نوع طبقه بندی از طبقه بندی‌های آماری نظیر طبقه بندی عملکردی مخارج دولت (COFOG) که توسط سازمان ملل متحد برای مقایسه ترکیب مخارج در سطح بین‌المللی طراحی شده است، متمایز باشد.

برنامه‌ها و عناصر تشکیل دهنده آن‌ها با نام‌های مختلفی در کشورهای مختلف شناخته می‌شوند. به عنوان مثال برنامه‌ها با نام‌های نظیر طبقه‌های خروجی<sup>۶</sup>، خطوط تجاری<sup>۷</sup>، نتایج استراتژیک<sup>۸</sup> و کارکردهای رای<sup>۹</sup> و نام‌های دیگر شناخته می‌شوند. تعدد گیج‌کننده مشابهی نیز برای اسامی زیربرنامه‌ها در کشورهای مختلف وجود دارد که در سطوح پایین‌تر سلسله‌مراتب برنامه هستند. در برخی موارد اسامی به کار گرفته شده مفهوم نامناسب و گمراه‌کننده‌ای دارد که استفاده از واژه فعالیت برای اشاره به زیربرنامه‌ها در بسیاری از کشورها نمونه‌ای از این موارد است. هرچند این تعدد در اسامی در نتیجه نهایی و ایده تعریف برنامه‌ها و زیر برنامه‌ها تأثیری ندارد.

هرچند ایده اصلی تعریف برنامه در کشورهای مختلف یکی است اما بسیاری از کشورها اشتباهاتی جدی را در تعریف برنامه‌ها مرتکب می‌شوند. هدف این راهنما، توضیح شیوه صحیح تعریف برنامه‌ها و تصریح خطاهای معمول در این زمینه است تا کشورها را در پرهیز از این خطاها یاری رساند.

اصلی‌ترین و پایه‌ای‌ترین ویژگی این است که برای رسیدن به هدف مطلوب برنامه‌ها باید تا حد ممکن مبتنی بر نتیجه باشند. این به این معنی است که برنامه‌ها باید به عنوان گروه‌های خدماتی که به طرف‌های خارج از دستگاه ارائه می‌شوند (خروجی‌ها) یا پرداخت‌های انتقالی که آثار یکسانی دارد (خطوط تولید) - مطابق با اصطلاحات کوتاهی که در این راهنما استفاده می‌شود - تعریف شوند. با تعریف برنامه‌ها به این شکل، بودجه هزینه‌ها را بر مبنای خدمات و انواع مزایایی که از این خدمات ناشی می‌شود طبقه بندی می‌کند. تعریف برنامه‌ها بر مبنای خطوط تولید، بودجه را به ابزاری مناسب برای اولویت بندی هزینه‌ها تبدیل می‌کند، به این دلیل که اولویت بندی در ابتدا به دنبال انتخاب میان مواردی نظیر تعیین میزان هزینه‌ها در تحصیلات عالی به نسبت تحصیلات ابتدایی و میزان هزینه‌ها در مداخلات پیشگیرانه بهداشتی به نسبت هزینه‌های درمانی است.

اگر طبقه بندی برنامه تنها به استفاده از اصل تعریف برنامه‌های مبتنی بر نتیجه محدود بود، یک راهنمای تکنیکی به چند صفحه محدود می‌شد. با این وجود در شکل دهی به طبقه بندی برنامه توجه به دو واقعیت ضروری است که از یک طرف بر روش تعریف برنامه‌های مبتنی بر نتیجه اثر می‌گذارد و از طرف دیگر به انحراف‌های ناگزیر از اصل مبتنی بر نتیجه بودن برنامه‌ها منجر می‌شود. نخستین واقعیت نیاز به محاسبه صحیح و دقیق هزینه‌ها برای هر برنامه است. از آن جایی که برنامه‌ها برای برنامه‌ریزی و کنترل بودجه به کار می‌روند باید بتوان هزینه‌ها را به صورت پیوسته برای هر برنامه رصد کرد، به این معنی که وزارتخانه‌ها در هر لحظه از سال مالی قادر باشند میزانی از بودجه هر برنامه که استفاده شده است و میزانی که باقی مانده است را رصد کنند. این به این معنی است که نظام حسابداری باید هزینه‌ها را به صورت دقیق و صحیح، پیوسته یا در بازه‌های مشخص و بر مبنای برنامه و زیر برنامه ثبت کند. به عنوان مثال تخمین هزینه‌های برنامه‌ها در انتهای سال مالی کافی نیست. این ضرورت حسابداری مانع تعریف برنامه‌ها به نحوی می‌شود که محاسبه هزینه‌های هر برنامه به صورت دقیق و صحیح ناممکن یا غیر عملی باشد.

واقعیت دوم این است که برنامه‌ها نمی‌توانند به ساختار یک کشور بی‌اعتنا باشند چون بودجه با تخصیص منابع به واحدهای سازمانی برای انجام فعالیت‌هایی که به خروجی‌ها منجر می‌شود اجرا می‌شود. بودجه‌ریزی مبتنی بر برنامه به این معنی نیست که تخصیص

6- Output Classes

7- Business Lines

8- Strategic outcomes

9- Vote Functions



بودجه به برنامه جایگزین تخصیص به واحدهای سازمانی می‌شود بلکه به این معنی است که بودجه به برنامه‌ها و واحدهای سازمانی تخصیص می‌یابد. همان‌گونه که در ادامه توضیح داده خواهد شد، در شرایط خاصی که واحدهای سازمانی در چند خط تولید مشارکت می‌کنند، تفویض اختیار تخصیص منابع به واحد سازمانی بدون اعمال محدودیت برای نحوه هزینه‌کرد در میان خطوط تولید متعدد منطقی به نظر می‌رسد. در چنین شرایطی، ساختار برنامه از اصل مبتنی بر نتیجه بودن منحرف خواهد شد.

با این وجود، پذیرش این موضوع که ساختار سازمانی به انحراف‌هایی محدود از اصل مبتنی بر نتیجه بودن برنامه‌ها منجر می‌شود به این معنی نیست که ساختار برنامه باید به سادگی ساختار سازمانی را دنبال کند یا با آن هم‌راستا - تعبیر نامفهومی که به طور نامعقول استفاده می‌شود- باشد. این گزاره‌ای است که این راهنما رد می‌کند به این دلیل که:

- اجبار ساختار برنامه به دنبال کردن ساختار سازمانی موجود، با اصلی‌ترین و پایه‌ای‌ترین هدف بودجه‌ریزی مبتنی بر برنامه که بودجه را تا حد ممکن بر نتیجه‌ها متمرکز می‌کند ناسازگار است.
- برخلاف آن چه گاهی مشاهده می‌شود، بودجه‌ریزی بر مبنای برنامه‌ها و واحدهای سازمانی یکسان شدن برنامه‌ها و واحدهای سازمانی را نتیجه نمی‌دهد.

این راهنما با تشریح اصول پایه‌ای طبقه‌بندی برنامه‌های مبتنی بر نتیجه آغاز می‌شود. سپس به توضیح واقعیت‌های حسابداری و ساختار سازمانی که برای توسعه طبقه‌بندی مناسب برنامه‌ها باید در نظر گرفته شود می‌پردازد. این راهنما، در قسمت‌های بعدی، به ترتیب به توضیح مشکلات خاص کلیدی که در توسعه طبقه‌بندی برنامه‌ها بروز می‌کند می‌پردازد.



**بخش دوم**  
اصول برنامه‌های  
مبتنی بر نتیجه



همان‌گونه که در بخش معرفی ذکر شد، اساسی‌ترین اصلی که در راهنمای طبقه‌بندی برنامه‌ها قرار می‌گیرد این است که برنامه‌ها باید تا حد امکان مبتنی بر نتیجه باشند. این بخش مفهوم مبتنی بر نتیجه بودن برنامه را بسط می‌دهد. برنامه‌های مبتنی بر برنامه با اتکا بر مفهوم پایه‌ای زنجیره نتیجه<sup>۱</sup> که با عنوان چارچوب منطقی<sup>۲</sup> نیز شناخته می‌شود تعریف می‌شوند. در این چارچوب، ورودی‌ها<sup>۳</sup> استفاده می‌شوند تا فعالیت‌ها<sup>۴</sup> برای تولید خروجی‌ها<sup>۵</sup> و بنابراین رسیدن به نتایج<sup>۶</sup> انجام شوند. جعبه ۱ این مفاهیم را تعریف می‌کند. (برای درک این مفاهیم رجوع به دستورالعمل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد<sup>۷</sup> که پیش‌تر منتشر شده است می‌تواند مفید باشد.)

### جدول ۱- المان‌های کلیدی در زنجیره نتایج

**ورودی‌ها:** در واقع منابعی مانند نیروی کار، ساختمان، تجهیزات و... هستند که طی انجام فعالیت‌ها برای رسیدن به خروجی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

**فعالیت‌ها:** انواع فرآیندهایی هستند که در تولید و ارائه خروجی نقش دارند. برای مثال پرستاری و رانندگی اتوبوس فعالیت محسوب می‌شوند.

**خروجی‌ها:** کالا یا خدماتی هستند که توسط یک بنگاه برای یک بنگاه خارجی تهیه می‌شود. در واقع خروجی‌ها همان محصولات در بنگاه‌های خصوصی هستند. برای مثال درمان بیماران خروجی یک بیمارستان است. حمل و نقل مسافران توسط اتوبوس یا مترو خروجی یک سیستم حمل و نقل دولتی است.

**نتایج:** نتایج نیز تغییراتی هستند که توسط مداخلات عمومی بر افراد، ساختارهای اجتماعی و محیط فیزیکی صورت می‌گیرد. برای مثال کاهش آلودگی آب و هوا از نتایجی است که یک بنگاه محیط‌زیستی به دنبال آن است. نتایج را گاهی همان اثر می‌گویند.

برنامه‌های مبتنی بر نتیجه مخارج با اهداف یکسان را در کنار هم قرار می‌دهند که هسته همه آن‌ها نتیجه مشترکی است که این مخارج قرار است به آن دست یابند. به این ترتیب، یک برنامه سلامت پیشگیرانه به عنوان مثال، مجموعه‌ای از خروجی‌ها که با هدف دستیابی به نتیجه پیشگیری از بیماری‌ها و جراحات شکل گرفته‌اند در یک گروه قرار می‌دهد. این خروجی‌ها می‌تواند شامل مواردی نظیر پویش‌های ارتقای فاضلاب، پویش‌های آگاهی جنسی، تبلیغات تلویزیونی ضد دیابت، جزوات ضد سیگار که در کلینیک‌های بهداشتی توزیع می‌شوند، مراجعه پرستاران به مدارس و توضیح در مورد تغذیه سالم، تعبیه هشدارهایی برای منع شنا و شستشو در کنار دریاچه‌ها و رودخانه‌هایی که می‌توانند منجر به انتقال بیماری شوند و سم‌پاشی منابع آبی که به تولید پشه‌های حامل مالاریا منجر می‌شوند، باشند.

همان‌گونه که این مثال نشان می‌دهد، برنامه‌ها گروه‌هایی از خروجی‌ها هستند، به این معنی که گونه‌هایی متفاوت از خدمات ارائه

1 - Results chain

2 - Logical frame work

3 - Inputs

4 - Activities

5 - Outputs

6 - Outcomes

7 - Performance-Based Budgeting



شده به مشتریان خارجی را که با هدفی مشترک ارائه می‌شوند در یک گروه قرار می‌دهند. به عنوان مثال، برنامه حمل و نقل عمومی خدمات مربوط به اتوبوس، مترو، قطار و خدمات نظارتی بر تاکسی‌ها را که هر یک گونه‌ای متفاوت از خروجی هستند در یک گروه قرار می‌دهد. همین‌طور برنامه فنی و حرفه‌ای، مجموعه‌ای از خروجی‌های آموزش فنی و حرفه‌ای (برنامه‌های آموزشی رسمی، پشتیبانی دولتی از کارآموزی و...) را که با هدف برآورده شدن نیازهای یک نیروی کار با تجربه تدارک دیده شده‌اند (نتیجه برنامه) در یک گروه قرار می‌دهد. اگر بخواهیم دقیق‌تر باشیم، برنامه‌های مبتنی بر نتیجه ممکن است تنها شامل خروجی‌ها نباشد و پرداخت‌های انتقالی خاص را که برای دستیابی به هدف برنامه انجام می‌شود نیز در برگیرد. در این راه‌نما برای سادگی از این موضوع چشم می‌پوشیم. خروجی‌هایی که به واسطه قرار گرفتن در یک برنامه در یک گروه قرار می‌گیرند نه تنها به دنبال دستیابی به یک نتیجه مشترک هستند بلکه اغلب ویژگی‌های مشترک دیگری نظیر روش یکسان دستیابی به نتیجه یا گروه یکسان مشتریان را نیز دارا هستند. به عنوان مثال، برنامه آموزش مدرسه، به دانش‌آموزان در گروه‌های سنی گوناگون خدمت ارائه می‌کند. به این ترتیب برنامه مبتنی بر نتیجه به عنوان گروهی از انواع خروجی‌ها و/یا پرداخت‌های انتقالی تعریف می‌شود که به دنبال دستیابی به نتیجه مشترکی هستند و ممکن است ویژگی‌های مشترک دیگری نظیر گروه هدف مشتریان یکسان را نیز دارا باشند. در این یادداشت ما همچنین از واژه خطوط تولید<sup>۸</sup> برای اشاره به گروه خروجی‌هایی که به این ترتیب به هم وابسته‌اند استفاده می‌کنیم. به این ترتیب به شباهت با بخش خصوصی اشاره می‌کنیم که به عنوان مثال یک تولیدکننده وسایل نقلیه ممکن است سه خط تولید (برنامه) مجزا، شامل ماشین، موتور سیکلت و کامیون، داشته باشد و در هر یک از این خطوط تولید محصولات گوناگونی (خروجی) تولید شود. به این ترتیب، به عنوان مثال، خط تولید ماشین ممکن است ۵ نوع متفاوت از ماشین را تولید کند.

## ۱-۲- برنامه‌ها و نتایج میانی

در چارچوب زنجیره نتیجه میان نتایج میانی<sup>۹</sup> و نتایج سطح بالا<sup>۱۰</sup> تمایز برقرار می‌شود. نتایج میانی نتایج مستقیم یا سریعتر خروجی‌ها هستند در حالی که نتایج سطح بالا نتایج نهایی مورد انتظار هستند که گاهی اوقات اثر نامیده می‌شوند. مثال تحصیلات مدرسه را در نظر بگیرید. بدیهی‌ترین اثر مستقیمی که تحصیلات مدرسه در صدد دستیابی به آن است جوانان تحصیل کرده است. با این وجود دولت با آموزش نیروی جوان، به دنبال دستیابی به اهداف وسیع‌تری شامل اقتصاد کارا تر و استانداردهای بالاتر زندگی است. به این ترتیب «افراد جوان تحصیل کرده» یک هدف میانی است در حالی که «بهره‌وری اقتصادی» و «استاندارد بالاتر زندگی» اهداف نهایی هستند.<sup>۱۱</sup> تحصیلات به دنبال دستیابی به نتایج دیگری نیز هست. اجتماعی کردن جوانان به معنی افزایش احترام آنان به قانون و حقوق دیگران و نظایر آن از اهداف مستقیم تحصیلات است. به همان میزان که تحصیلات به نتیجه میانی اجتماعی کردن افراد جوان دست می‌یابد دستیابی به نتیجه سطح بالای جامعه‌ای امن‌تر و هماهنگ را نیز هدف قرار می‌دهد.

نتایجی که برنامه‌ها را تعریف می‌کنند نتایج میانی هستند. به عبارت دیگر، وقتی می‌گوییم که برنامه گروهی از خروجی‌ها با هدف دستیابی به نتیجه‌ای مشترک است، به طور معمول نتیجه‌ای میانی، و نه نتیجه‌ای سطح بالا، را در نظر داریم. به این ترتیب، نتیجه برنامه تحصیلات مدرسه به صورتی مناسب جوانان تحصیل کرده و اجتماعی، و نه استاندارد بالاتر زندگی یا جامعه امن‌تر و هماهنگ، تعریف شده است. به عنوان مثال، نتایج بهره‌وری بالاتر و استاندارد بالاتر زندگی تنها از مسیر تحصیلات مدرسه قابل دستیابی نیست و نیاز به مداخلات متعدد دولت در زمینه‌هایی نظیر حمایت از علم و تکنولوژی، ارائه خدمات حمل و نقل و سایر زیرساخت‌ها، حمایت از بخش‌های صنعتی خاص و انواع دیگری از آموزش و مهارت‌آموزی است. تمرین خوبی است که میان نتایج میانی هر برنامه و نتایج

8- Product Lines

9- Intermediate Outcomes

10- High-Level Outcomes

۱۱- البته این تمایز درجات گوناگونی دارد و در حقیقت محدوده پیوسته‌ای از نتایج وجود دارد که از مستقیم‌ترین تا بالاترین سطح را در برمی‌گیرد.

سطح بالاتری که در سطح دولت قرار گرفته اند و برنامه مورد نظر در دستیابی به آن مشارکت می کند ارتباطی واضح برقرار کنیم. با این وجود، در کل برنامه ها بر مبنای اهداف میانی و نه اهداف سطح بالا تعریف می شوند.

## ۲-۲- زیربرنامه های مبتنی بر نتیجه

در یک نظام بودجه ریزی مبتنی بر برنامه، زیر برنامه ها نیز باید مبتنی بر نتیجه باشند به این معنا باید گروه های تفکیک شده تری از خروجی ها را در برنامه مورد نظر مشخص کنند. به عنوان مثال، یک برنامه سلامت پیشگیرانه ممکن است به چهار زیربرنامه، پیشگیری از دیابت، غربالگری و پیشگیری از سرطان، پیشگیری از تصادف و پیشگیری از بیماری های مسری، شکسته شود. در حالی که برنامه سلامت پیشگیرانه به طور معمول محدوده وسیع و متفاوتی از خدمات و پروژه ها را در یک مجموعه قرار می دهد، زیربرنامه ها، با طبقه بندی خدمات به انواعی مشخص، به این گوناگونی نظم می هد.

## ۲-۳- برنامه های مبتنی بر نتیجه در برابر برنامه های مبتنی بر فعالیت

مهم است که میان برنامه های مبتنی بر نتیجه و برنامه های مبتنی بر فعالیت تمایز قائل شویم. این تمایز از تفاوت نتیجه و فعالیت ناشی می شود. همان گونه که در بالا اشاره شد، خروجی یک کالا یا خدمت است که توسط یک وزارتخانه به طرف خارجی ارائه می شود در حالی که فعالیت یک گونه مشخص از فرآیند کاری است که در تولید یک خروجی به کار می رود. به عنوان مثال در یک بیمارستان، بیهوشی، پرستاری، نگهداری پرونده های پزشکی و تمیز کردن محیط، فعالیت هستند، در حالی که خروجی ها انواع مراقبت ها و درمان هایی هستند که به بیماران بیمارستان ارائه می شوند. به این ترتیب اگر بیمارستان طبقه بندی برنامه ای شامل برنامه پرستاری، بیهوشی و نظایر آن را اعمال می کرد ساختار طبقه بندی مبتنی بر فعالیت را به جای طبقه بندی مبتنی بر برنامه برگزیده بود. یک بخش مهم در تمایز میان خروجی ها و فعالیت ها این است که خدماتی که بخشی از وزارتخانه به بخش دیگری از همان وزارتخانه ارائه می کند - به عنوان مثال، وقتی گروه نیروی انسانی آموزش و پرورش معلمان را برای گروه دبستان استخدام می کند - از جنس فعالیت، و نه خروجی، هستند. به بیانی دقیق تر، این موارد خدمات پشتیبانی<sup>۱۳</sup> هستند و به این دلیل که به طرف داخلی و نه طرف خارجی ارائه می شوند نمی توانند به عنوان خروجی در نظر گرفته شوند.

اصرار بر این موضوع که خدمات پشتیبانی خروجی نیستند از این منظر سرچشمه می گیرد که خروجی معادل محصول نهایی بخش خصوصی است. در بخش خصوصی که محصول نهایی به مشتری فروخته می شود تمایز میان خدمات پشتیبانی و تولید نهایی کاملاً روشن است. به عنوان مثال، محصول نهایی یک شرکت تولید ماشین کاملاً مشخص است و کسی، به عنوان مثال، خدمات ارائه شده توسط بخش نیروی انسانی شرکت را به عنوان محصول نهایی شرکت در نظر نمی گیرد. در زمینه دولت نیز اصرار بر این موضوع که به جای تعریف برنامه بر مبنای ورودی ها و فعالیت ها بر خروجی ها و نتایج تمرکز کنیم به این معنی است که بر آنچه دولت برای شهروندان انجام می دهد و نه آنچه برای برآوردن نیازهای خود می کند متمرکز باشیم.

این به این معنی است که وقتی یک وزارتخانه در ساختار برنامه خود، برنامه پشتیبانی را، به عنوان برنامه ای که همه خدمات پشتیبانی داخلی وزارتخانه را پوشش می دهد، تعریف می کند از اصل مبتنی بر نتیجه بودن برنامه ها منحرف شده است و به سمت برنامه های مبتنی بر فعالیت حرکت کرده است. با این وجود، وجود برنامه پشتیبانی در طبقه بندی برنامه ها در سطح بین المللی امری معمول است و دلایل متقاعد کننده ای نیز برای صحیح بودن این شیوه وجود دارد. اما این موضوع این حقیقت را تغییر نمی دهد که برنامه پشتیبانی یک برنامه مبتنی بر نتیجه نیست.



برنامه‌های پشتیبانی یکی از موارد نادری است که عدم تبعیت از اصل مبتنی بر نتیجه بودن برای آن بلامانع است. برای کاهش موارد اینچنینی و امتناع از خروج غیرضروری یا کلی از اصل مبتنی بر نتیجه بودن برنامه‌ها لازم است موارد استثنا به طور واضح مشخص شوند و ضرورت استثنا شدن برای آن‌ها تشریح شود. سخن اصلی این بخش می‌تواند در یک قانون - که در واقع ابتدایی‌ترین قانون است - که بر طبقه بندی برنامه‌ها حاکم است خلاصه شود.

### قانون اول:

برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها باید تا حد ممکن مبتنی بر نتیجه باشند و خروجی‌های با پیامدهای مطلوب یکسان را در یک گروه قرار دهند. عدم رعایت این اصل تنها در موارد مشخص و با ذکر دلایل شفاف امکان پذیر است.

## ۴-۲- برنامه‌ها و اولویت‌های سیاستی

برنامه‌ها و زیر برنامه‌ها، همانگونه که تا کنون تاکید شده است، گروه‌های مخارج هستند که برای برنامه‌ریزی و کنترل بودجه به کار می‌روند. به این ترتیب، انتخاب برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها باید در ارتباط با اولویت‌های هزینه‌ای اصلی و منتخب دولت مورد نظر باشد. به عنوان مثال، در کشوری در آفریقای سیاه که با مشکل جدی بیابان‌زایی روبه‌رو است، دولت و پارلمان ممکن است ترجیح دهند تصمیم دقیق و روشنی در ارتباط با منابعی که باید به رفع این مشکل اختصاص یابد داشته باشند. در این صورت برنامه مقابله با بیابان‌زایی می‌تواند در طبقه بندی برنامه‌ای قرار گیرد، در حالی که وجود برنامه مشابه در کشورهایی که با مشکل بیابان‌زایی رو به رو نیستند نامناسب خواهد بود. همچنین، کشوری که به طور گسترده با مشکل شیوع سل روبه‌رو است ممکن است زیربرنامه مقابله با سل را برنامه پیشگیرانه سلامت خود بگنجانند، در حالی که در اغلب کشورها روش‌های پیشگیری از سل در زیربرنامه مقابله با بیماری‌های واگیردار گنجانده می‌شود.

به بیان دیگر، انتخاب برنامه‌ها باید منعکس‌کننده انتخاب‌های دولت و پارلمان در زمینه خطوط تولیدی باشد که کنترل هزینه‌های مرتبط با آن‌ها باید انجام شود. اگر تخصیص بودجه در سطح زیربرنامه‌ها را در حیطه اختیارات وزارتخانه‌ها در نظر بگیریم، تعریف برنامه‌ها باید انتخاب هر وزارتخانه و مدیران ارشد آن را در زمینه خطوط تولید جزئی، که انتظار می‌رود نظارت هزینه‌ای بر روی آن صورت گیرد، منعکس کند.

به این ترتیب تعریف برنامه برای پوشش خطوط تولیدی که دولت تمایلی به نظارت مستقیم بر هزینه‌های آن ندارد و ترجیح می‌دهد خود وزارتخانه‌ها در این زمینه درگیر باشند، به هیچ وجه مناسب نیست. همچنین، تعریف زیربرنامه‌ها برای پوشش خطوط تولیدی که وزارتخانه و مدیران ارشد آن تمایلی برای نظارت مستقیم بر آن را ندارند و ترجیح می‌دهند مدیران زیر مجموعه‌ها در این زمینه تصمیم بگیرند، مناسب نیست.

### قانون دوم:

در کشوری که منابع مالی را در قانون بودجه بر حسب برنامه‌ها توزیع می‌نماید، برنامه‌ها تنها باید برای خطوط تولیدی تعریف شوند که از اهمیت کافی در اولویت‌های سیاستی دولت یا پارلمان برخوردار است و انتظار می‌رود مجموع منابعی که در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد به جای این که در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای/دستگاه/وزارتخانه مشخص شود به طور متمرکز تعیین گردد.

البته این قانون با این حقیقت ناسازگار نیست که کشورهایی که بر مبنای برنامه عمل می‌کنند به طور معمول به وزارتخانه‌ها این اجازه



را می‌دهند که بازتخصیص ناچیز منابع را (به عنوان مثال، تا ۵ درصد منابع برنامه) بدون کسب اجازه از پارلمان میان برنامه‌ها انجام دهند.

یک پیامد آشکار این اصل این است که طبقه‌بندی برنامه‌ها به جای ثابت بودن در همه جا، تا حدی در کشورهای مختلف متفاوت است. با این وجود، در بسیاری از موارد، می‌توان میزان قابل توجهی از شباهت در ساختار برنامه‌ها را انتظار داشت. به عنوان مثال، ساختار برنامه‌های وزارت آموزش و پرورش در کشورهای مختلف احتمالاً بسیار مشابه خواهد بود و به طور معمول شامل برنامه‌های تحصیلات ابتدایی و تحصیلات متوسطه است.

## بخش سوم

تعریف برنامه و تخصیص

هزینه‌های ورودی



نیاز به حسابداری دقیق از هزینه برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها پیامدهایی برای طبقه بندی برنامه‌ها دارد. این حقیقت محور این بخش است. اصل این بخش این است که هنگام تدوین طبقه بندی برنامه، قانون کلی زیر باید همیشه و همه جا رعایت شود:

### قانون سوم:

برنامه‌ها نباید به گونه‌ای تعریف شوند که نیاز باشد منابع (ورودی‌ها) خاصی - برای مثال کارمندان یا تجهیزات - بین چندین برنامه تقسیم شود. مگر اینکه میزان استفاده هر یک از برنامه‌ها از این منابع مشترک به طور دقیقی قابل ثبت باشد تا معیارهای قابل اعتمادی از هزینه‌های برنامه‌ها در سیستم حسابداری ایجاد شود.

این قانون به زیربرنامه‌ها و هر سطح پایینتری از سلسله مراتب برنامه نیز اعمال می‌شود. چرا درباره تقسیم هزینه ورودی‌ها بین برنامه‌ها اخطار داده می‌شود؟ اساساً، این هشدار از این اهمیت ناشی می‌شود که، تحت یک سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای، باید بتوان بر هزینه برنامه‌ها در طول سال مالی نظارت و کنترل کرد. همانطور که قبلاً اشاره شد، لازمه این امر این است که سیستم حسابداری هزینه برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها را به صورت مداوم ثبت کند.

بودجه دولت به میزان زیادی برای خرید ورودی هزینه می‌شود و بنابراین حسابداری برنامه شامل ثبت هزینه‌های ورودی در مقابل برنامه‌ها و زیربرنامه‌هایی است که از آن ورودی‌ها استفاده می‌کنند. این، حداقل در اصل، وقتی از یک منبع خاص به طور کامل برای یک زیربرنامه و برنامه استفاده شود، مشکل ساز نیست. به عنوان مثال، اگر یک کارمند خاص وزارت بهداشت کاملاً روی جلوگیری از ایدز کار می‌کند، تمام بازپرداخت‌ها در برابر زیربرنامه بیماری‌های عفونی ثبت می‌شود و بنابراین به طور خودکار به عنوان بخشی از هزینه برنامه بهداشت پیشگیرانه، که این زیربرنامه بخشی از آن است، قرار می‌گیرد.

این مشکل در رابطه با ورودی‌های مشترک ایجاد می‌شود. اگر یک کارمند خاص بخشی از زمانش را صرف کار برای یک زیربرنامه و بخشی را برای زیربرنامه دیگری اختصاص دهد - یا در یک حالت شدیدتر، زمانش را بین چند برنامه تقسیم کند - آنگاه تنها راه دقیق حساب کردن هزینه‌های زیربرنامه‌ها و برنامه‌های مربوطه این است که ثبت دقیقی از نحوه تخصیص زمان کارمند نگهداری شود و از این اطلاعات جهت تخصیص پرداختی بین زیربرنامه‌ها و برنامه‌ها استفاده شود. این امر نه تنها به حفظ برنامه‌های زمانی همه کارمندان مربوطه نیاز دارد، بلکه به یک مدیریت قوی جهت نظارت برای اطمینان از دقیق پر کردن برگه‌های زمانی نیاز دارد. همین مورد درباره سایر ورودی‌های مشترک نیز صدق می‌کند. برای مثال، اگر یک ماشین بین تعدادی زیربرنامه و برنامه مشترک باشد، لازم است هزینه‌های آن بر اساس سوابق قابل اعتمادی تخصیص داده شود.

از نظر مفهومی چیز دشوار یا غیر معمولی درباره نگهداری چنین سوابقی از نحوه استفاده از منابع مشترک وجود ندارد. این کار اغلب در بخش خصوصی انجام می‌شود. برای مثال، در موسسات حقوقی، وکلا به طور مرتب و با جزئیات نحوه تخصیص زمان خود بین پرونده‌های مختلف را ثبت می‌کنند. با این حال، نگهداری از چنین سوابقی و به طور ویژه نظارت برای اطمینان از صحت آن‌ها بسیار زمان بر است و بنابراین هزینه‌های زیادی دارد. هزینه تخصیص دقیق هزینه‌ها بین برنامه‌ها متفاوت است، اما بعضی اوقات می‌تواند بسیار بالا باشد. برای مثال، مشاهده و تایید نحوه تخصیص زمان کارمندان برای مدیریت بسیار سخت است.

از آنجایی که تخصیص دقیق ورودی‌های مشترک می‌تواند بسیار پرهزینه باشد، سازمان‌ها گاهی برای نحوه استفاده از منابع مشترک از فروض ساده‌کننده‌ای استفاده می‌کنند که ممکن است کاملاً دلخواه باشد. برای مثال، این فرض می‌تواند این باشد که هر کارمندی که در چندین زیربرنامه فعالیت می‌کند، زمانش را به طور مساوی بین آن‌ها اختصاص می‌دهد. چنین فرضی وظیفه تخصیص هزینه‌ها را آسان می‌کند. اما، این مشکل وجود دارد که تخمین هزینه‌های به دست آمده غیر قابل اعتماد است. در زمینه بودجه‌ریزی برنامه‌ای، اگر سیستم حسابداری نتواند تخمین‌های منطقی و قابل اعتمادی از هزینه‌ها ارائه دهد، مزیت کل سیستم زیر سوال می‌رود.



در این صورت، اگر برنامه‌ها به گونه‌ای تعریف شوند که تخصیص هزینه‌های ورودی مشترک اهمیت داشته باشد، همیشه این سوال مطرح می‌شود که آیا تحمل هزینه‌های مربوط به تخصیص دقیق هزینه‌های مشترک بین برنامه‌ها قابل توجیه است. اگر این‌گونه نباشد، بهتر است که در مورد نحوه طبقه‌بندی برنامه‌ای تجدید نظر شود تا از چالش تخصیص هزینه جلوگیری شود.

یک نمونه عملی از این مشکل چندین دهه پیش، زمانی که وزارت پلیس در یک ایالتی از استرالیا یک طبقه‌بندی برنامه‌ای تهیه کرد که شامل یک برنامه پلیس واکنشی<sup>۱</sup> و یک برنامه پلیس کنشگرایانه<sup>۲</sup> بود، پدید آمد. هدف از برنامه پلیس واکنشی این بود که کارهای مربوط به پاسخ مستقیم پلیس در برابر جرم را پوشش دهد- برای مثال، مداخله هنگامی که یک تجاوز یا سرقتی در حال انجام است یا تحقیق درباره این جنایات پس از انجام آن‌ها. هدف از برنامه پلیس کنشگرایانه این بود که کارهای پلیس مربوط به پیشگیری از جرم را پوشش دهد که شامل گشت‌زنی پلیس، راه رفتن ضربی پلیس در مکان‌ها و در مواقعی بود که احتمالاً حضور آن‌ها مانع بروز جرم و همچنین کارهای آموزشی ضد جرم پلیس می‌شد.

مشکلی که این تقسیم بین پلیس واکنشی و پلیس کنشگرایانه در عمل موجب شد این بود که هر پلیسی به طور متوسط در بازه زمانی کار روزانه، در هر دو نوع از برنامه‌ها فعالیت می‌کرد. برای مثال، در بازه زمانی راه رفتن ضربی روزانه یا گشت با دو چرخه، آن‌ها معمولاً بیشتر زمان خود را به بازداشتن از جرم به واسطه حضور خود می‌پرداختند (پلیس کنشگرایانه)، اما هر از گاهی مجبور به مداخله می‌شدند، زمانی که ارتکاب جرمی را مشاهده می‌کردند یا وقتی که از ایستگاه با آن‌ها تماس گرفته می‌شد. (پلیس واکنشی) بنابراین برای ثبت دقیق هزینه‌های برنامه‌های پلیس واکنشی و پلیس کنشگرایانه در اصل لازم بود که تمام افسران سوابق دقیقی از زمان صرف شده برای هر یک از این دو نوع کار پلیس را نگهداری کنند. توجه داشته باشید که دقت به این معنی نیست که پلیس صرفاً هر روز سوابق زمانی را پر کند بلکه این سوابق باید به گونه‌ای توسط افسران ارشد نظارت و بررسی شود. زیرا اگر این کار انجام نشود، حداقل بعضی از پلیس‌ها تخمین زدن- و یا حتی ساختگی کامل- زمان را آسان‌تر می‌یابند.

در عمل، وزارت پلیس دریافت که ثبت دقیق زمان پلیس بین برنامه‌ها کاملاً غیر عملی است. پس از تلاش ناموفق برای انجام این کار، این وزارتخانه تصمیم گرفت از روشی استفاده کند که طی آن نمونه کوچکی از پلیس‌ها در یک بازه زمانی سه ماهه زمان اختصاصی خود در هر برنامه را اعلام می‌کنند و سپس از آن به عنوان مبنای پرداخت به افسران استفاده کند. با این حال، این امر در واقع به این معنا بود که هزینه گزارش شده در برنامه‌ها در بهترین حالت یک تقریبی از هزینه‌های واقعی ورودی‌های اختصاص داده شده به هر برنامه بود. بنابراین، به عنوان ابزاری برای اجرای هرگونه تصمیم‌گیری درباره برنامه‌ریزی بودجه در رابطه با میزان منابع اختصاصی به هر یک از سیاست‌های واکنشی یا کنشگرایانه بی‌فایده است.

در چنین شرایطی، بهتر است از تعریف برنامه‌های جداگانه پلیس واکنشگرایانه و فعال پرهیز شود. به عنوان مثال، اگر تنها یک برنامه جرم پلیسی وجود داشت، این مشکل تخصیص هزینه مشترک به وجود نمی‌آمد. این مثال نامناسب بودن تعریف برنامه‌هایی را نشان می‌دهد که حسابرسی آن‌ها با دقت کافی امکان‌پذیر نیست. با این حال، همچنین باید توجه داشت که تلاش برای تمایز میان فعالیت‌های کنشگرایانه و فعال پلیس در طبقه‌بندی برنامه‌ای احتمالاً همانطور که در بخش قبل بحث شد، مطلوبیتی ندارد. در عمل، تعادل میان این دو نوع کار در بازه زمانی‌ای که پلیس کار می‌کند، چیزی نیست که وزارت پلیس بخواهد یا بتواند از قبل برنامه‌ریزی کند، بلکه به وقوع واقعی جرایمی که خواستار واکنش سریع هستند بستگی دارد.

در نهایت، باید توجه داشت که "امکان‌پذیر بودن" تقسیم هزینه‌های ورودی میان چند برنامه یا زیر برنامه به این موضوع اشاره نمی‌کند که آیا می‌توان تخصیص منابع مشترک را با دقت قابل قبولی ثبت کرد یا خیر. در واقع، سوال اصلی این است که آیا ارزش دارد دولت این کار را انجام دهد- به بیان دیگر، آیا مزایای مدیریتی داشتن چنین اطلاعات دقیقی از هزینه‌ها به هزینه‌های به دست آوردنش می‌آورد. در یک کشور کم‌درآمد، توجیه هزینه‌های مربوط به این نوع حسابداری مدیریتی به مراتب دشوارتر از یک کشور

1- reactive

2- proactive

پیشرفته است. کشورهای کم‌درآمد نه تنها به دلیل کمبود بودجه، بلکه کمبود کارمندان حسابداری آموزش دیده، معمولاً اولویت‌های مهمتری برای صرف منابع محدود خود دارند. این ممکن است منجر به پذیرش رویکرد ساده‌تری از رابطه میان ساختار برنامه و ساختار سازمانی شود، که بعداً بحث خواهد شد.

## بخش چهارم

برنامه‌ها و ساختار سازمانی

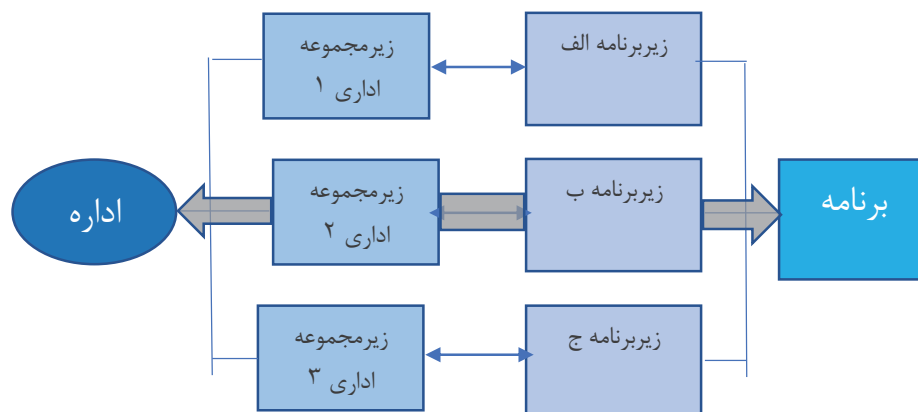


سوالی که بیشترین سردرگمی و خطا را در طبقه‌بندی برنامه‌ای ایجاد می‌کند این است که ساختار برنامه چگونه باید به ساختار سازمانی مرتبط شود. این سوال موضوع اصلی این راهنما است که ساختار برنامه نباید به سادگی آینه ساختار سازمانی باشد و برنامه‌ها نباید صرفاً همان واحدهای سازمانی تحت نام دیگری باشند. با این حال، استثنای محدود خاصی وجود دارند که باید به عنوان یک اصل از اصول برنامه‌های مبتنی بر نتایج در شناسایی ساختار سازمانی ساخته شوند. هدف این بخش از راهنما ابتدا این است که ماهیت این استثنائات را به روشنی تعریف کند و متعاقباً توضیح دهد که چرا این گزاره که ساختار برنامه و ساختار سازمانی باید هم‌تراز شوند، اشتباه است.

برای کمک به بحث فرض می‌کنیم (همانطور که در تمام این راهنما فرض می‌کنیم) که ساختار سازمانی دولت چیزی است که در آن تعدادی "وزارتخانه" وجود دارد و در هر وزارتخانه تعدادی "اداره"<sup>۱</sup> وجود دارد که آن‌ها نیز به نوبه خود از تعدادی "زیرمجموعه اداری"<sup>۲</sup> تشکیل شده‌اند. این گزاره که ساختار برنامه‌ای باید با ساختار سازمانی هم‌تراز شود در اینجا به این معنی است که باید یک برنامه به ازای هر اداره ایجاد شود و درون هر برنامه تعدادی زیربرنامه که هر زیربرنامه به یک زیرمجموعه اداری واگذار شود. در نتیجه هیچ اداره یا زیرمجموعه اداری بین دو یا چند برنامه و هیچ زیرمجموعه اداری بین دو یا چند زیربرنامه تقسیم نمی‌شود. همچنین هر برنامه و زیربرنامه تحت مسئولیت مستقیم یک اداره و یا یک زیرمجموعه اداری خواهد بود و بنابراین پاسخگویی عملکردی بسیار واضحی ایجاد می‌کند. (برای مثال، برنامه‌ای وجود نخواهد داشت که دو یا چند اداره بخواهند توأمان مدیریت کنند و مسئولیت بین آن‌ها تقسیم شود.)

تراز ساختار برنامه‌ای با ساختار سازمانی در شکل ۳ نشان داده شده است. شکل تراز را در سطح یک اداره و برنامه نشان می‌دهد که این امر در مورد سایر اداره‌ها و برنامه‌ها درون وزارتخانه نیز برقرار است.

شکل ۳- هم‌ترازی ساختار برنامه و ساختار سازمانی



چنین تراز منجر به نقض بعضی از اصول برنامه‌های مبتنی بر نتایج می‌شود چرا که ساختارهای سازمانی هرگز به طور کامل مبتنی بر نتیجه نیستند. یعنی آنها هیچگاه کاملاً بر اساس "خطوط تولید"<sup>۳</sup> سازماندهی نمی‌شوند. در بعضی موارد دو یا چند اداره محصول یکسان

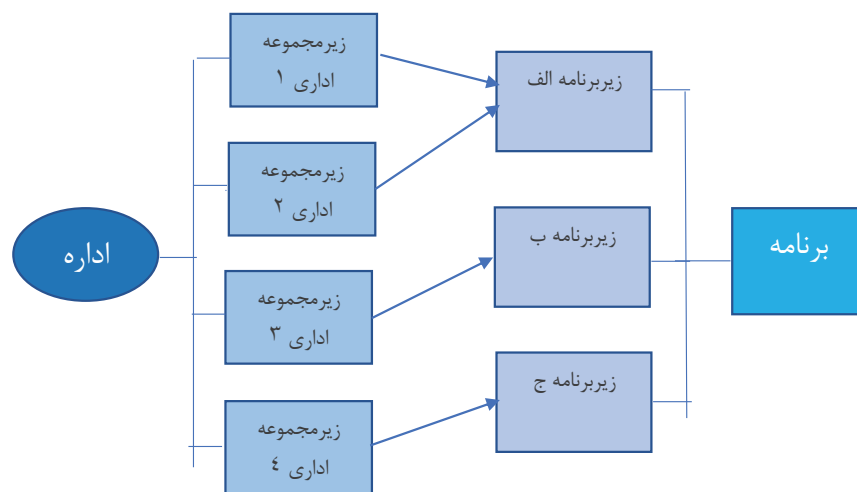
1 - directorate

2 - subdirectorate

3 - Product lines

یا بسیار مشابهی ارائه می‌دهند و اصل برنامه‌های مبتنی بر نتایج پیشنهاد می‌کند که آن‌ها باید متعلق به یک برنامه یکسان باشند. پیوند دو یا چند اداره به یک برنامه واحد- یا دو یا چند زیرمجموعه اداری به یک زیربرنامه- در این راه‌نما با عنوان ”ترکیب واحدهای سازمانی“ یاد می‌شود. شکل ۴ نمونه‌ای از این ترکیب را در سطح زیرمجموعه اداری نشان می‌دهد.

شکل ۴- ترکیب واحدهای سازمانی در سطح زیربرنامه‌ها

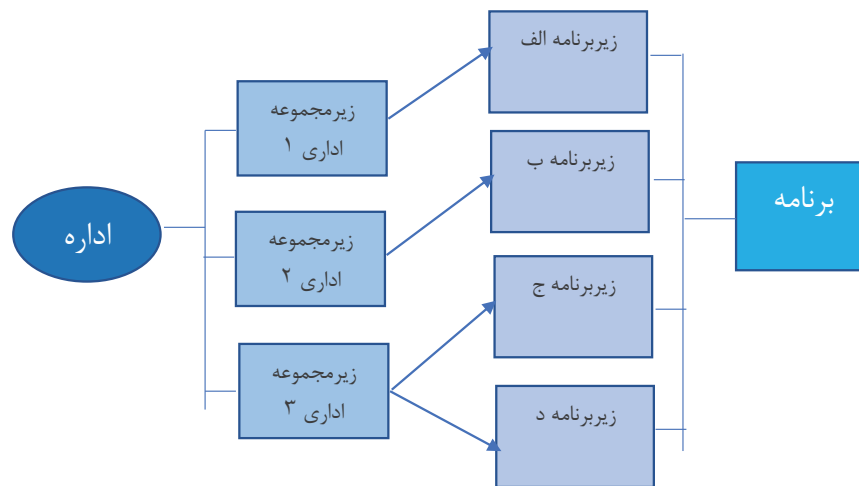


هم‌ترازی برنامه‌ها با ساختارهای سازمانی تنها به این دلیل که از ترکیب واحدهای سازمانی، در صورت لزوم در سطح برنامه‌ها یا زیربرنامه‌های واحد، جلوگیری می‌کند، اصل برنامه‌های مبتنی بر نتایج را نقض نمی‌کند. بلکه از تقسیم واحدهای سازمانی بین برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها نیز جلوگیری می‌کند. با این حال نارایج نیست که یک اداره یا زیرمجموعه اداری دو یا چند خط تولید که بسیار از هم متفاوت هستند را ارائه یا پشتیبانی کند. در حالیکه اگر قواعد به درستی بخواهد رعایت شود آن خطوط تولید باید به برنامه‌ها یا زیربرنامه‌های متفاوتی تعلق داشته باشند. اصل برنامه‌های مبتنی بر نتایج پیشنهاد می‌کند که در این موارد واحد سازمانی مربوطه، همانطور که در شکل ۵ نشان داده شده است، باید تقسیم شود.

این راه‌نما این دیدگاه، مفهوم هم‌ترازی، که اصل برنامه‌های مبتنی بر نتایج همواره باید به دلیل هم‌ترازی برنامه‌ها با ساختار سازمانی در مرحله دوم بیابند، رد می‌کند. دیدگاه موجود در اینجا این است که، در صورت نیاز به حفظ انسجام و جهت‌گیری نتایج برنامه‌ها، کاملاً مناسب است که چندین اداره در سطح یک برنامه (یا چندین زیرمجموعه اداری در سطح یک زیربرنامه) ترکیب شوند. به علاوه، مشکلی در تقسیم یک زیرمجموعه اداری (یا اداره) که در چندین خط تولید بین دو یا چند زیربرنامه یا برنامه مشارکت می‌کند، لزوماً وجود ندارد.



شکل ۵- تقسیم واحدهای سازمانی



ترکیب چند اداره سوابقی را درباره پاسخگویی مدیریتی و عملکردی ایجاد می‌کند که بعداً در این راهنما به آن پرداخته می‌شود. با توجه به تقسیم، این گزاره که مشکلی در تقسیم یک زیرمجموعه اداری (یا اداره) که در چندین خط تولید بین دو یا چند زیربرنامه یا برنامه مشارکت می‌کند، لزوماً وجود ندارد، به این معنا نیست که چنین تقسیم‌بندی همواره مطلوب است. در حقیقت، شرایط محدود خاصی وجود دارد که تقسیم کردن واحدهای سازمانی بین چندین زیربرنامه یا برنامه به عنوان اصل نامناسب است. در این شرایط محدود، انحراف از اصل برنامه‌های مبتنی بر نتایج قابل توجیه است. بخش‌های ۱-۴ تا ۴-۴ شرایطی که تحت آن تقسیم‌بندی نامناسب است را شرح می‌دهد.

#### ۱-۴- تقسیم‌بندی واحدهای سازمانی بین برنامه‌ها

شرایطی که تقسیم واحدهای سازمانی بین برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها نامناسب است، طبق قانون کلی زیر است:

##### قانون ۴: واحدهای سازمانی نباید بین برنامه‌ها تقسیم شوند اگر:

نه دولت و نه مدیریت وزارتخانه نمی‌خواهند روشی که واحد سازمانی منابع خود را بین برنامه‌های مربوطه هدایت می‌کند، برنامه‌ریزی و کنترل کنند. و/یا  
ثبت دقیق استفاده از منابع واحد سازمانی توسط برنامه در سیستم حسابداری امکان‌پذیر نیست.

این قانون نه تنها در مورد برنامه‌ها، بلکه درباره زیربرنامه‌ها و هر سطح پایینتری از سلسله مراتب برنامه نیز برقرار است. همانطور که قبلاً اشاره شد، تصویب یک سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای به هیچ وجه این واقعیت را تغییر نمی‌دهد که، مانند هر سیستم بودجه‌ریزی دیگری، منابع به واحدهای سازمانی تخصیص داده می‌شود و استفاده از آنها نیز توسط آن کنترل می‌شود. بودجه لازم برای هزینه‌ها به وزارتخانه‌ها تخصیص داده می‌شود و هر وزارتخانه به نوبه خود کنترل و مدیریت منابع موجود خود را به واحدهای سازمانی داخلی می‌دهد. این واقعیت که تحت یک سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای، قانون بودجه تصویب شده توسط مجلس معمولاً بودجه را



به برنامه‌ها اختصاص می‌دهد و نه به واحدهای سازمانی داخلی وزارتخانه در این زمینه بی‌ربط است - وزارتخانه‌ها هنوز باید بودجه را به واحدهای سازمانی خود اختصاص دهند.

بنابراین در یک سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای، نحوه‌ای که واحدهای سازمانی از منابع تحت کنترل خود استفاده می‌کنند باید با تخصیص بودجه بین برنامه‌ها سازگار باشد. برای اطمینان از این امر، "بودجه برنامه باید با تخصیص بودجه به واحدهای سازمانی بطور واضحی منطبق باشد و بالعکس". این بدان معناست که ابتدا باید مشخص باشد که چه بخشی از بودجه برنامه به هر یک از واحدهای سازمانی که آن برنامه را اجرا می‌کنند هدایت می‌شود. دوم، هر واحد سازمانی باید بداند که چه میزان از هزینه منابعی که مدیریت می‌کند توسط برنامه‌هایی که آنها را تامین مالی می‌کند، پوشش داده می‌شود. تطبیق واضح بودجه برنامه‌ها و منابع واحدهای سازمانی نه تنها برای برنامه‌ها، بلکه برای زیربرنامه‌ها نیز لازم به اجرا است.<sup>۴</sup>

در این زمینه، باید به روشنی درک شود که تقسیم‌بندی منابع یک واحد سازمانی بین برنامه‌های متعدد (یا زیربرنامه‌های متعدد) به منظور آموزش به واحد سازمانی است که باید منابع در اختیارش را به گونه‌ای کنترل و مدیریت کند که تخصیص ویژه برنامه رعایت شود. برای مثال، فرض کنید که یک واحد سازمانی خاص منابع با هزینه بودجه‌ای سه میلیون دلار را مدیریت می‌کند و گفته می‌شود که دو میلیون از این بودجه برای برنامه A و بقیه یک میلیون دلار برای برنامه B است. این معادل با آموزش این است که مطمئن شوند دو سوم منابع برای ارائه برنامه A و یک سوم برای ارائه برنامه B استفاده می‌شود. به عبارت دیگر، به جای اینکه یک استخر منابع برای استفاده داده شود، باید دو استخر منابع جدا برای دو برنامه داده شود.

بلافاصله به این نتیجه می‌رسیم که تنها در حالتی تقسیم یک واحد سازمانی بین برنامه‌ها یا زیربرنامه‌های متعدد مطلوب است که دولت یا مدیریت ارشد وزارتخانه بخواهد روشی که واحد سازمانی منابع را بین برنامه‌ها یا زیربرنامه‌های مربوطه اختصاص می‌دهد، کنترل کند. به عنوان مثال، فرض کنید که وزارت بهداشت یک اداره بیماری‌های عفونی دارد و درون آن یک زیرمجموعه اداری بیماری‌های منتقله از حشرات قرار دارد که مسئولیت برنامه‌های پیشگیرانه مبارزه با مالاریا، تب زرد و سایر بیماری‌های منتقله از حشرات مانند تب دنگی را برعهده دارد. در این صورت، یک رویکرد ساده و سراسر برای طبقه‌بندی برنامه‌ای - که کاملاً با اصل برنامه‌های مبتنی بر نتایج سازگار است - ایجاد یک زیربرنامه بیماری‌های منتقله از حشرات است که مستقیماً با زیرمجموعه اداری منطبق شود. تنها اگر وزیر و مدیر ارشد وزارتخانه بخواهند میزان منابعی را که زیرمجموعه اداری به پیشگیری از مالاریا در مقابل با سایر مسئولیت‌های اختصاص می‌دهد را کنترل کنند، می‌توان یک زیربرنامه جدا برای مالاریا ایجاد کرد.

حتی اگر مدیریت ارشد بخواهد میزان منابعی را که به طور خاص برای مبارزه با مالاریا اختصاص داده شد، کنترل کند، تنها در حالتی می‌تواند این کار را انجام دهد که حسابداران وزارتخانه قادر به نظارت بر تخصیص واقعی منابع بین مالاریا و سایر بیماری‌ها توسط زیرمجموعه اداری بیماری‌های منتقله از حشرات باشند. اینکه این امر عملی است یا نه تا حد زیادی، همانطور که در بخش قبل بحث شد، به این مربوط است که آیا از منابع مشترک استفاده شده است یا خیر. به عنوان مثال، آیا تعداد قابل توجهی از کارکنان زیرمجموعه اداری بیماری‌های منتقله از حشرات هم در زمینه پیشگیری از بیماری مالاریا و هم مثلاً پیشگیری از تب زرد کار می‌کنند؟ در این صورت، قبل از تصمیم‌گیری در مورد ایجاد یک زیربرنامه جداگانه مالاریا، باید عملی بودن تخصیص دقیق هزینه در نظر گرفته شود. در یک کشور توسعه یافته با پول قابل توجه و منابع حسابداری ماهر برای اختصاص دادن به این امر، چنین تخصیص هزینه‌ای ممکن است عملی باشد. در یک کشور در حال توسعه احتمال همچنین موردی بسیار کمتر است. بنابراین، اصل کلی این است که اگر مطلوب نباشد که به واحد سازمانی بگوییم که منابع را چگونه بین خط تولیدهای مختلف تخصیص دهد و/یا تخصیص هزینه‌های واحد سازمانی بین خط تولیدهای مربوطه امکان‌پذیر نباشد، باید از تقسیم یک واحد سازمانی که چندین خط تولید مختلف را ارائه می‌دهد، یا در آن‌ها مشارکت می‌کند، بین چند برنامه (یا زیربرنامه) پرهیز کرد.

در مورد زیرمجموعه اداری بیماری‌های منتقله از حشرات، اگر تقسیم پیشگیری از بیماری مالاریا به یک زیربرنامه جدا نامطلوب یا غیرعملی تلقی شود، هیچ مشکلی برای اصل برنامه‌های مبتنی بر نتیجه ایجاد نمی‌شود. خط تولید پیشگیری از مالاریا آنقدر با خط

۴- و در صورت وجود به هر سطح پایینتری در سلسله‌مراتب برنامه - برای مثال زیربرنامه.

تولید پیشگیری از تب زرد مرتبط است که یک زیربرنامه بیماری‌های منتقله از حشرات که شامل هر دوی آن‌ها باشد، به هیچ وجه اصل برنامه‌های مبتنی بر نتایج را نقض نمی‌کند.

وضعیت در حالتی که واحدهای سازمانی در چندین خط تولید کاملاً متمایز مشارکت کنند متفاوت است و در آن صورت باید - اگر اصل برنامه‌های مبتنی بر نتایج کاملاً رعایت شود - بین چندین برنامه تقسیم شود. دو نمونه متداول از این موارد عبارت است از:

- واحدهای خدمات پشتیبانی داخلی در سراسر وزارتخانه - مانند مدیریت منابع انسانی، فناوری اطلاعات، و امور مالی. این واحدها بر مبنای خط تولید نیستند، زیرا خطوط تولید به انواع خروجی‌ها (یعنی خدمات به مشتری‌های خارجی) اشاره دارند. خدمات پشتیبانی در عوض فعالیت‌هایی هستند که ارائه تمام خروجی‌های مختلفی که توسط وزارتخانه ارائه می‌شود را پشتیبانی می‌کند.
- مراکز خدمات مشتری<sup>۵</sup> وزارتخانه، که اغلب بر اساس منطقه مکانی مستقر شده‌اند، طیف متنوعی از خطوط تولید وزارتخانه را در یک مکان ارائه می‌دهد.

برخی افراد پیشنهاد می‌دهند که لازم است هزینه این نوع از واحدهای سازمانی بین برنامه‌های مبتنی بر نتیجه‌ای که از آن‌ها پشتیبانی می‌شود تقسیم شود. به عنوان مثال، در یک وزارت آموزش و پرورش با یک برنامه آموزش ابتدایی، یک برنامه آموزش متوسطه و یک برنامه آموزش عالی باید هزینه‌های مربوط به خدمات پشتیبانی وزارتخانه بین این سه برنامه با توجه به استفاده هر برنامه از آن سرویس‌ها تخصیص داده شود.

بطور مشابه، هزینه‌های یک مرکز خدمات مشتری منطقه‌ای دولت محلی بین خدمات برنامه ریزی شهری، مسائل مربوط به آب و فاضلاب و سایر خطوط تولید مهم دولت محلی اختصاص می‌یابد. استدلالی که معمولاً برای توجیه این موضوع ارائه می‌شود این است که ضروری است برنامه‌ها "هزینه کامل" تولید خروجی‌هایی که پوشش می‌دهند را تامین کنند.

با این حال، تقسیم خدمات پشتیبانی یا مراکز خدمات مشتری بین چندین خط تولید که در بودجه از آن پشتیبانی می‌کنند تنها در حالتی قابل توجیه است که دولت یا مدیر ارشد وزارتخانه بخواهند روشی که این واحدها منابع را بین خطوط تولید مختلف تخصیص می‌دهند، کنترل و مدیریت کنند. با این وجود، ممکن است اینگونه نباشد. در عوض، ترجیح ممکن است این باشد که واحد سازمانی مربوطه باید بتواند در برابر تخصیص زمان کارمندان در جایی که بیشترین نیاز است در طول سال منعطف عمل کند. در این حالت، تقسیم این خدمات بین خطوط تولید مطلوب نیست. سوال درباره مطلوب بودن تقسیم کردن هزینه‌های خدمات پشتیبانی موضوعی کاملاً متمایز از این سوال است که آیا با توجه به سطح ظرفیت یک کشور خاص، انجام این کار از نظر حسابداری امکان پذیر است یا خیر.

این ملاحظات است که منجر به ایجاد گسترده‌ای از برنامه‌های مصنوعی - مانند برنامه‌های خدمات پشتیبانی، یا برنامه‌های خدمات منطقه‌ای - تحت سیستم بودجه ریزی برنامه‌ای می‌شود تا این نوع از واحدهای سازمانی را پوشش دهد حتی اگر ناقص اصل برنامه‌های مبتنی بر نتیجه باشد. این موارد قابل قبول، اما کاملاً محدود، استثنائی بر قانون برنامه‌های مبتنی بر نتیجه هستند. با این حال، وجود چنین استثنائاتی نباید به عنوان باز کردن در به سوی انحراف‌های عمده از ساختار برنامه تلقی شود تا متناسب با هر ساختار سازمانی، صرف نظر از اینکه چه اندازه این ساختار سازمانی از اصول منطقی سازمانی و تمرکز بر نتایج خارج شده است، بتواند وجود داشته باشد. بنابراین ما قبل از بررسی منتقدانه این گزاره، که ساختار برنامه‌ای باید به عنوان یک اصل با ساختار سازمانی هم‌تراز باشد، که اغلب شنیده می‌شود، این استثنائات را به تفصیل مورد بحث قرار می‌دهیم.

#### ۲-۴- خدمات پشتیبانی و برنامه‌ها

برنامه‌های پشتیبانی - که همچنین با نام‌های دیگر نیز شناخته می‌شوند مانند برنامه‌های اداری یا برنامه‌های خدمات شرکتی - در

سیستم‌های بودجه‌ریزی برنامه‌ای بسیار رایج هستند.

#### ۱-۲-۴- برنامه خدمات پشتیبانی چیست؟

برنامه‌های پشتیبانی، خدمات پشتیبانی داخلی وزارتخانه و هزینه‌های عملیاتی آن<sup>۶</sup> مانند مدیریت منابع انسانی، فناوری اطلاعات و پشتیبانی ارتباطات، مدیریت مالی داخلی و مدیریت ارشد وزارتخانه را در کنار هم جمع می‌کند. آن‌ها همچنین تمام خدمات پشتیبانی و محصولاتی که توسط وزارتخانه مدیریت می‌شوند و تخصیص آن‌ها بین مدیران منعطف باقی می‌ماند تا بر اساس نیازها در طول سال تعیین شود، را پوشش می‌دهند. برای مثال، برنامه پشتیبانی شامل موارد زیر است:

- بودجه آموزش گسترده در وزارتخانه
- لوازم اداری در صورتی که خریداری شده باشند و مدیریت آن‌ها به عنوان سهام وزارتخانه و در دسترس اداره‌ها قرار دادن در طول سال با توجه به نیازشان
- ماشین‌های وزارتخانه که در صورت لزوم برای همه قابل استفاده است.

برنامه‌های پشتیبانی همچنین بعضاً می‌توانند خدمات پشتیبانی که از بعضی، نه همه، برنامه‌های وزارتخانه پشتیبانی می‌کنند را پوشش دهند. وزارت محیط‌زیست را با سه برنامه - حفاظت از محیط‌زیست، حفاظت از حیوانات وحشی و مدیریت جنگل - در نظر بگیرید:

فرض کنید وزارتخانه یک مرکز آزمایشگاهی/آزمایشی ایجاد می‌کند که به برنامه حفاظت از محیط‌زیست و برنامه حفاظت از حیوانات وحشی خدماتی ارائه می‌دهد، اما به برنامه مدیریت جنگل خدمات ارائه نمی‌دهد. علی‌رغم اینکه خدمات پشتیبانی آزمایشگاه به همه برنامه‌های وزارتخانه ارائه نمی‌شود، اما همچنان در برنامه پشتیبانی قرار می‌گیرد.

برخلاف برنامه‌های دیگر، برنامه‌های پشتیبانی مبتنی بر نتیجه نیستند. به عبارت دیگر، آن‌ها گروهی از خروجی‌ها با نتیجه مشترک نیستند. همانطور که قبلاً توضیح داده شد، خروجی‌ها به عنوان خدماتی که وزارتخانه به مشتریان خارجی ارائه می‌دهد تعریف می‌شود، درحالی‌که خدمات پشتیبانی ارائه شده به مشتریان داخلی در وزارتخانه است. به همین دلیل، برنامه‌های پشتیبانی بطور کلی نتایج خاص یک برنامه<sup>۷</sup> ندارند. در عوض، آن‌ها بطور غیرمستقیم در دستیابی به نتایج همه یا بعضی از برنامه‌های مبتنی بر نتیجه وزارتخانه که از آن‌ها پشتیبانی می‌کنند، مشارکت دارند. بنابراین، به عنوان مثال، درون وزارت پلیس، این برنامه‌های اصلی مانند پلیس جنایی است که نتایجی مانند پایین آمدن نرخ جرم و جنایت را برای جامعه ایجاد می‌کند. خدمات ارائه شده توسط خدمات پشتیبانی وزارت پلیس به خودی خود منجر به پایین آمدن جرم یا سایر نتایج نمی‌شود، بلکه در عوض از بقیه وزارتخانه در راه رسیدن به این پشتیبانی می‌کند.

#### ۲-۲-۴- چرا برنامه‌های پشتیبانی؟

به جای داشتن یک برنامه پشتیبانی به صورت مجزا می‌توان بودجه لازم برای خدمات پشتیبانی هر برنامه را به خودش اختصاص داد. بنابراین، برای مثال، برنامه حفاظت محیط‌زیست وزارتخانه محیط‌زیست شامل سهم بودجه مدیریت منابع انسانی وزارتخانه، بودجه فناوری اطلاعات و ... می‌شود. همینطور برنامه‌های حفاظت از حیوانات وحشی و برنامه مدیریت جنگل‌ها شامل تمامی این بودجه‌ها درون خود می‌شوند.

اضافه کردن هزینه‌های خدمات پشتیبانی درون برنامه‌های مبتنی بر نتیجه‌ای که آن‌ها پشتیبانی می‌کنند، به وضوح نیاز به تخصیص هزینه‌ها دارد. در این صورت لازم است، برای مثال، ثبت شود که کارمندان مدیریت منابع انسانی چه میزان از وقت خود را صرف پر

6- Corporate overheads

7- Program-specific

کردن شغل های خالی و ارائه خدمات دیگر برای برنامه حفاظت از محیط زیست در برابر دو برنامه دیگر کردند. کارمندان پشتیبانی فناوری اطلاعات نیز به طور مشابهی باید اطلاعات مربوط به زمانی که برای کمک به هر یک از این سه برنامه اختصاص می دهند را به دقت ثبت کنند. همانطور که قبلاً بحث شد، اطمینان از دقت ثبت این تخصیص هزینه ها موضوع کمی نیست و ممکن است خارج از ظرفیت بسیاری از کشورهای کم درآمد باشد. اما در مورد کشورهای پیشرفته، تخصیص هزینه غیرمستقیم شدنی است اگر از نظر دولت ارزشمند باشد. برخی تحلیلگران اجتناب از تخصیص هزینه غیرمستقیم را تنها ملاحظه ای برمی شمارند که ایجاد برنامه های پشتیبانی را توجیه می کند. براین اساس، آن ها به راحتی می پذیرند که برای کشورهای کم درآمد منطقی است که برنامه های پشتیبانی داشته باشند. اما بهترین عمل برای کشورهای پیشرفته با ظرفیت های مالی و فنی، حذف برنامه های پشتیبانی و تخصیص کامل تمام هزینه های خدمات پشتیبانی به برنامه های مبتنی بر نتیجه است. با این دیدگاه، برنامه های پشتیبانی به عنوان یک مرحله ای از سیستم بودجه ریزی برنامه ای از ساده ترین تا پیچیده ترین شکل دیده شده است.

با این حال، این دیدگاه یک ملاحظه مهم را از قلم می اندازد. برای بسیاری از خدمات پشتیبانی نه دولت و نه مدیریت ارشد وزارتخانه نمی خواهند از قبل تصمیم بگیرند و نحوه تخصیص منابع بین برنامه های مبتنی بر نتایج را کنترل کنند. بار دیگر باید این نکته را یادآوری کنیم که بودجه ریزی برنامه ای یک سیستم بودجه ریزی بر مبنای برنامه هاست که در آن بودجه ها به برنامه ها اختصاص می یابد و از وزارتخانه ها و واحدهای سازمانی وزارتخانه ها که آن بودجه ها را دریافت می کنند انتظار می رود که بر مبنای آن عمل کنند. همانطور که قبلاً تأکید شد، بودجه برنامه ها صرفاً یک معیار حسابداری از هزینه تولید خطوط تولید نیست. بنابراین، وقتی مجلس بودجه برنامه را تصویب می کند، به وزارتخانه ها می گوید که نباید بیشتر از  $X$  دلار برای برنامه  $A$ ،  $Y$  دلار برای برنامه  $B$  و ... خرج کنند. این به این معناست که اگر هزینه خدمات پشتیبانی وزارتخانه در  $X$  دلار برنامه  $A$  و  $Y$  دلار برنامه  $B$  شامل شده است، دولت باید به وزارتخانه بگوید که خدمات پشتیبانی اش تا چه حد برای هر یک از برنامه های  $A$  و  $B$  خدمت ارائه دهد.

برای مثال، فرض کنید وزارتخانه آموزش تنها دو برنامه دارد - برنامه تحصیلات ابتدایی و متوسطه - و برنامه پشتیبانی ندارد. همچنین، تصور کنید که ساختار سازمانی وزارتخانه شامل یک قسمت تحصیلات ابتدایی و یک قسمت تحصیلات متوسطه است - که به هر کدام توسط وزارتخانه ۴۰ درصد بودجه کل وزارتخانه تخصیص داده شده است - و یک قسمت خدمات پشتیبانی که ۲۰ درصد از بودجه کل وزارتخانه توسط وزارتخانه به آن تخصیص داده شده است. همچنین فرض کنید در زمانی که بودجه ارائه شده است تخمین زده شده است که قسمت خدمات پشتیبانی میزان خدمت یکسانی به هر یک از این دو قسمت اصلی ارائه می دهد. سپس فرض کنید بودجه برنامه ای که توسط پارلمان تصویب شده بود نیمی از بودجه وزارتخانه را به هر یک از برنامه های آموزش ابتدایی و متوسطه، با احتساب سهم هزینه های خدمات پشتیبانی هر برنامه، اختصاص می دهد.

برای اطمینان از اینکه هیچ برنامه ای از مجوز هزینه خود فائز نمی رود، وزارت آموزش باید اطمینان حاصل کند که بخش خدمات پشتیبانی بطور قابل توجهی بیشتر از نیمی از منابعش را برای پشتیبانی از یکی از این دو برنامه اختصاص نمی دهد. در اینجا مشکلی نهفته است. چرا رهبر سیاسی یا وزارت دارایی تمایل دارند نحوه ای که خدمات پشتیبانی وزارت آموزش خدماتش را بین برنامه های ابتدایی و متوسطه در طول سال ارائه می دهد را بیان کنند؟ اگر، برای مثال، اتفاق غیرمنتظره ای بیفتد و در طول سال برنامه آموزش ابتدایی به خدمات پشتیبانی منابع انسانی در استخدام کارکنان بیشتری از چیزی که پیش بینی شده بود نیاز داشته باشد، آیا نباید وزارتخانه از انعطاف پذیری لازم برای تغییر وضع خدمات پشتیبانی بر اساس آن برخوردار باشد؟

اگر کسی معتقد باشد که وزارتخانه ها باید برای تخصیص خدمات پشتیبانی در طول سال انعطاف پذیر باشند، پس در عمل منطقی است که یک برنامه پشتیبان داشته باشند. حتی اگر حسابداری تخصیص هزینه ها بین برنامه ها مشکل حادی نباشد. برنامه پشتیبانی باید کلیه خدمات پشتیبانی وزارتخانه را که عمومی هستند و می توانند در طول سال از یک برنامه مبتنی بر خروجی به دیگری جهت تحقق نیازمندی های پشتیبانی، بطور منعطفی بازتخصیص شود، شامل شود.

تحت بودجه ریزی برنامه ای، نمی توان انتظار داشت که برنامه ها برای منابع مشترکی که تخصیصشان توسط خودشان کنترل نمی شود بودجه ریزی کنند و پاسخگو باشند. تنها زمانی بطور واقع بینانه می توانند برای بودجه و استفاده از خدمات پشتیبانی پاسخگو باشند که

تنها برای خودشان باشد و بر روی آن کنترل داشته باشند.  
این ملاحظات به قاعده زیر اشاره دارد:

### قانون پنجم:

وزارتخانه‌ها در صورتی باید برنامه پشتیبانی ایجاد کنند که: منعطف بودن در استفاده از خدمات پشتیبانی میان برنامه‌های مبتنی بر نتیجه وزارتخانه در طول سال برایشان مطلوب باشد. و با تخصیص دقیق هزینه‌های خدمات پشتیبانی میان برنامه‌ها در سیستم حسابداری ممکن یا به صرفه نباشد.

لازم به ذکر است که در صورتی که یک هزینه خدمات پشتیبانی بخواهد تنها و تنها به یک برنامه اختصاص یابد لازم است که آن هزینه درون خود برنامه گنجانده شود.

از این رو می‌توان نتیجه گرفت که تنها برنامه‌های خدمات پشتیبانی‌ای که نیاز دارند در نحوه تخصیص کمک‌های خود بین خطوط تولید در حین اجرای بودجه منعطف باشند، لزوماً باید هزینه‌های آن‌ها به برنامه پشتیبانی اختصاص یابد و سایر سازمان‌های چندین برنامه‌ای - که در آن کشور از نظر فنی قادر به انجام است - باید هزینه خود را بین برنامه‌های مربوطه تخصیص دهند.

نکته دیگر این است که برنامه‌های پشتیبانی تنها باید هزینه‌های خدمات پشتیبانی‌ای که در سطح وزارتخانه پخش هستند و یا حداقل از چندین برنامه پشتیبانی می‌کنند را پوشش دهد. هرگونه هزینه خدمات پشتیبانی که تنها روی یک برنامه متمرکز شده است، باید درون خود آن برنامه گنجانده شود. برای مثال، اگر در اداره آموزش ابتدایی وزارتخانه آموزش، گروه کوچکی از متخصصان منابع انسانی وجود داشته باشند که بطور انحصاری به مدارس ابتدایی خدمت ارائه می‌دهند، باید به عنوان بخشی از برنامه آموزش ابتدایی شمرده شود نه اینکه درون برنامه پشتیبانی وزارتخانه گنجانده شود. هر هزینه مربوط به خدمات پشتیبانی که تنها و تنها از یک برنامه حمایت می‌کند باید در خود آن برنامه گنجانده شود نه در برنامه پشتیبانی. به طور مشابه:

اگر یک برنامه حمل و نقل هوایی وجود داشته باشد که توسط اداره هواپیمایی حمل و نقل اداره می‌شود و آن اداره قصد دارد سال آینده مربیانی را برای آموزش‌های ویژه به کارمندان خود استخدام کند، این باید در بودجه برنامه حمل و نقل هوایی گنجانده شود. اگر خدمات گمرکی درون وزارت دارایی، که بصورت جداگانه و تحت یک اداره جدا فعالیت می‌کند، لوازم اداری و ناوگان اتومبیل مخصوص به خود را داشته باشد، این موارد باید در برنامه گمرکی و نه در برنامه پشتیبانی وزارتخانه گنجانده شود.

بنابراین، طرز عمل هزینه‌های پشتیبانی به این بستگی دارد که در زمان بودجه‌ریزی به عنوان منابع مشترک در نظر گرفته شده‌اند یا به عنوان منابع اختصاصی یک برنامه خاص. اگر منابع مشترک هستند، بخشی از برنامه پشتیبانی هستند و اگر منابع اختصاصی یک برنامه هستند بخشی از برنامه مربوطه هستند.

نکته دیگر این است که وزارتخانه‌های کوچک با یک برنامه مبتنی بر نتیجه واحد، به برنامه پشتیبانی نیاز ندارند. برای مثال، یک کمیسیون مبارزه با فساد ممکن است به طور مناسبی تنها یک برنامه داشته باشد - یک برنامه مبارزه با فساد. باتوجه به اینکه همه خدمات پشتیبانی کمیسیون از این برنامه واحد پشتیبانی می‌کنند، هیچ مشکلی در رابطه با امکان‌سنجی یا مطلوب بودن تخصیص این هزینه‌ها بین چندین برنامه ایجاد نمی‌شود.

بنابراین قانون ۵ اشاره شده در بالا باید بدین ترتیب واجد شرایط باشد:

### قانون ششم:

وزارتخانه‌های کوچک با یک برنامه مبتنی بر نتیجه واحد، به برنامه پشتیبانی نیاز ندارند.

بطور کلی، باید یک برنامه پشتیبان واحد وجود داشته باشد که همه خدمات پشتیبانی موجود در وزارتخانه‌ها را کنار هم قرار دهد.



برنامه های پشتیبانی به تصمیم گیرندگان بودجه مرکزی در تصمیم گیری در مورد اولویت ها در رابطه با خدمات ارائه شده به عموم کمکی نمی کند. بنابراین هیچ مزیتی در تکه تکه کردن برنامه پشتیبانی به فناوری اطلاعات، برنامه پشتیبانی ارتباطات، برنامه مدیریت مالی و ... وجود ندارد.

### ۳-۲-۴- زیربرنامه های پشتیبانی

درون هر برنامه، همواره تعدادی - معمولاً بسیار محدودتر - خدمات پشتیبانی وجود دارد که کل برنامه یا حداقل بیشتر از یک زیربرنامه را پوشش می دهند. واضح ترین این موارد، مدیریت سراسری اداره در یک برنامه است که به یک اداره مربوط می شود. بنابراین، در اصل، استدلال های ارائه شده در بالا در رابطه با برنامه پشتیبانی، ایجاد برنامه پشتیبانی در هر زیربرنامه را نیز توجیه می کند. برخی کشورها دقیقاً این کار را انجام می دهند.

با این حال، سایر کشورها از زیربرنامه ای پشتیبانی خودداری می کنند و در عوض از یک راه حل تقریبی استفاده می کنند - از جمله گنجاندن هزینه های سرجمع همچنین برنامه هایی در بزرگترین زیربرنامه. این کاملاً در مواردی که هزینه های خدمات پشتیبانی نسبت به هزینه کل برنامه کاملاً ناچیز است منطقی است. (به ویژه در مواردی که اکثر خدمات پشتیبانی مانند منابع انسانی، فناوری اطلاعات و ... توسط وزارتخانه بصورت کلی ارائه می شود، نه در سطح برنامه) اما در مواردی که خدمات پشتیبانی سطح نسبتاً بزرگی در سطح برنامه یا سایر هزینه های اصلی دارد باید از زیربرنامه پشتیبانی استفاده شود. در اصل، این سوال است که حسابداران آن را "مادی بودن" هزینه مربوطه می نامند.

### ۴-۲-۴- تخصیص هزینه های پشتیبانی برای اهداف اطلاعاتی

همانطور که در بالا ذکر شد، یک استدلال اساسی برای تخصیص هزینه های غیرمستقیم، مطلوب بودن دانستن هزینه های کل خروجی است. تاکید بر این نکته مهم است که چنین تخصیص هزینه ای حتی در صورت وجود برنامه های پشتیبانی می تواند انجام شود. به عبارت دیگر، هیچ چیزی برای متوقف کردن تعهد حسابداران وزارتخانه برای یک تمرین هزینه مدیریتی جهت تخصیص هزینه های برنامه پشتیبانی به برنامه های مختلف مبتنی بر نتیجه وزارتخانه در پایان سال مالی وجود ندارد. اگر وزارتخانه این کار را انجام دهد، صرفاً یک تمرین اطلاعاتی گزارشی / مدیریتی است و هیچ ارتباطی با کنترل بودجه در مورد چگونگی تخصیص خدمات پشتیبانی میان برنامه های مبتنی بر نتایجی که در طول سال از آن ها پشتیبانی می کند، ندارد.

این دقیقاً همان کاری است که دولت فرانسه انجام می دهد. اگرچه فرانسه تخصیص حسابداری هزینه خدمات پشتیبانی بین برنامه های مبتنی بر نتایج را برای اهداف مدیریت اطلاعاتی انجام می دهد، هیچگاه از برنامه های پشتیبانی استفاده نمی کند.

### ۵-۲-۴- کشورهای بدون برنامه پشتیبانی

تعدادی کشور هستند که دارای سیستم بودجه ریزی برنامه ای هستند اما از برنامه های پشتیبانی استفاده نمی کنند. استرالیا نمونه بارز آن است. چگونه چنین کشورهایی در تحلیل های ارائه شده در بالا جای می گیرند؟

یکی از ویژگی های مهم سیستم استرالیا این است که، برخلاف شیوه بین المللی غالب، پارلمان بودجه برنامه ها را تعیین نمی کند. در عوض، بودجه سالانه تصویب شده توسط مجلس، مبالغ کلی را به وزارتخانه ها تخصیص می دهد و تخصیص برنامه های مندرج در برگه های بودجه ای که قبل از پارلمان ارائه می شود، صرفاً جهت اهداف اطلاعاتی است. وزارتخانه ها و دولت مجری صلاحیت کامل دارند که تخصیص بودجه را بر اساس برنامه به هر شکلی که می خواهند تغییر دهند. این نوع تنظیمات بدین معنی است که از انعطاف ناپذیری در استفاده از خدمات پشتیبانی که در غیر این صورت به وجود می آید - اگر برنامه ها دسته بندی تخصیصی قانونی بودند - اجتناب می شود. به عبارت دیگر، درج هزینه خدمات پشتیبانی درون برنامه های مبتنی بر نتیجه به این معنی نیست که لازم

باشد تا برای هرگونه تغییر چشمگیر در منابع خدمات پشتیبانی به پارلمان برگردیم و از آن بخواهیم که بودجه سالانه را اصلاح کند. با این حال، هنوز مشخص نیست که عمل استرالیا چقدر مفید است. مقایسه هزینه‌های گزارش شده و بودجه‌ای در سطح برنامه در استرالیا میزان واریانس مورد انتظار از استفاده منعطفانه خدمات پشتیبانی در طول سال را نشان نمی‌دهد. بنابراین این تردید ایجاد می‌شود که تخصیص حسابداری برنامه‌های پشتیبانی بین برنامه‌های مبتنی بر نتیجه دقیق نباشد. بطور کلی، صرف نظر از اینکه پارلمان تخصیص بودجه را در سطح برنامه انجام دهد یا نه، هدف سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای این است که برنامه‌ها دسته‌بندی‌های بودجه‌ای هستند و صرفاً دسته‌بندی‌های حسابداری نیستند. عمل استرالیا با این هدف به طور کامل سازگار نیست.

### ۳-۴- مطالعه موردی: خدمات بازرسی آموزش

در کشورهای معدودی، وزارتخانه‌های آموزش دارای اداره‌های بازرسی هستند که در آن بازرسان (که معمولاً معلم‌های ارشد با تجربه قبلی هستند) را که بر عملکرد معلمان در حال فعالیت نظارت می‌کنند، گردهم می‌آورد. برخی کشورها این مسئله را در طبقه‌بندی برنامه‌ای وزارتخانه آموزش با ایجاد یک برنامه خاص برای بازرسی، که اغلب به عنوان برنامه کیفیت آموزش گفته می‌شود، منعکس می‌کنند. با این حال، واضح است که چنین برنامه‌ای - مبتنی بر نتیجه نیست. بازرسی یک خروجی نیست، بلکه یک خدمت پشتیبانی است که نقش آن پشتیبانی از ارائه خروجی واقعی (تدریس دانش‌آموزان) است. آیا مناسب است که چنین برنامه کیفیت آموزشی داشته باشیم یا اینکه فعالیت بازرسی باید در برنامه‌های مبتنی بر نتیجه وزارت آموزش گنجانده شود؟ یعنی آیا باید بخشی از هزینه‌های مربوط به بازرسی در برنامه آموزش ابتدایی گنجانده شود و بخشی در برنامه آموزش متوسطه؟ تجزیه و تحلیل بالا نشان می‌دهد که جواب بستگی به نحوه مدیریت فعالیت بازرسی دارد. در صورتی که در داخل اداره بازرسی زیرمجموعه‌های جداگانه‌ای برای مدارس ابتدایی و متوسطه وجود داشته باشد - به گونه‌ای که هر بازرسی در بازرسی از یک نوع مدرسه تخصص داشته باشد - آنگاه بهترین کار این است که آن زیرمجموعه‌ها به ترتیب در برنامه مدارس ابتدایی و برنامه مدارس متوسطه گنجانده شوند. اما اگر بازرسان مشابهی هر دو نوع مدرسه را بازرسی کنند، این احتمالاً راه حل مناسبی نخواهد بود. در این حالت سوالی که ایجاد می‌شود این است که آیا برای فعالیت بازرسی برنامه خاصی ایجاد شود (مانند برنامه کیفیت آموزش اشاره شده) یا اینکه صرفاً در برنامه خدمات پشتیبانی وزارتخانه گنجانده شود. برای راه حل دوم چیزهای زیادی برای گفتن وجود دارد که تعداد برنامه‌هایی از وزارتخانه که مبتنی بر نتیجه نیست را به حداقل می‌رساند. طراحی ساختار برنامه وزارتخانه صرفاً عملی برای تقویت اهمیت خود اداره‌ها با دادن برنامه‌های خود به آن‌ها نیست.

### ۴-۴- مراکز خدمات به مشتری

چالشی که گاه در ایجاد طبقه‌بندی برنامه‌ای به وجود می‌آید نحوه برخورد با مراکز خدمات به مشتری است. مراکز خدمات مشتری یک مرکزی است که تمام یا طیف وسیعی از خدمات وزارتخانه را در یک مکان مناسب برای عموم ارائه می‌دهد. اغلب این موارد در مراکز شهری جهت سهولت دسترسی مشتری قرار می‌گیرند. به عنوان مثال، یک دولت محلی ممکن است یک مرکز خدمات مشتری راه‌اندازی کند که شهروندان برای درخواست مجوز ساختمان، مشکلات مربوط به مدیریت پسماند و فاضلاب، مسائل مربوط به تعمیر و نگهداری جاده‌ها و سایر مواردی که به عهده دولت محلی است، به آن مراجعه کنند.

یک مرکز خدمات مشتری یک واحد سازمانی است که بنا بر تعریف بر اساس اصل خط تولید پایه‌گذاری نشده است. بلکه بر اساس منطقه جغرافیایی تعریف می‌شود و طیف وسیعی از خدمات را ارائه می‌دهد. بنابراین اختصاص یک مرکز خدمات مشتری به یک برنامه مبتنی بر واحد امکان‌پذیر نیست. برای مثال، در مورد دولت محلی، برنامه‌های مبتنی بر نتیجه ممکن است شامل یک



برنامه ساختمان و برنامه ریزی شهری، یک برنامه شبکه راه، یک برنامه آب و ... باشد و بدیهی است که یک مرکز خدمات مشتری با هیچ کدام تناسب ندارد.

روش مناسب برخورد با مرکز خدمات مشتری بستگی به این دارد که آیا این مراکز از منابع مشترک برای ارائه چندین خط محصول استفاده می‌کنند و یا اینکه در عوض از منابع اختصاصی استفاده می‌کنند. اگر در مرکز خدمات مشتری دولت محلی، کارمندان خدمت دهنده به مشتری یکسانی، طیف گسترده‌ای از سوالات مربوط به موضوعات متنوع را - شاید موارد پیچیده‌تر را به کارمندان رده بالاتر ارجاع دهند - مدیریت کنند، تخصیص زمان و هزینه آن‌ها بین برنامه‌های مبتنی بر نتیجه مربوطه احتمالا نامطلوب باشد. در واقع، میزان زمانی که آن‌ها برای هر خط محصول صرف می‌کنند به تقاضای مشتریان بستگی دارد و چیزی نیست که مدیریت بخواهد مستقیما کنترل کند. تحت این شرایط، انحراف از اصل برنامه‌های مبتنی بر نتیجه و ایجاد یک برنامه خاص برای مرکز خدمات مشتری یا گنجاندن آن‌ها در برنامه خدمات پشتیبانی وزارتخانه مناسب است.

با این حال، اگر یک مرکز خدمات مشتری / منطقه‌ای از کارمندان خدمت دهنده به مشتری متخصص تشکیل شده باشد که هر کدام تنها با یک خط محصول سرو کار دارند، موضوع متفاوت است. برای مثال، یک دفتر منطقه‌ای از وزارت کشاورزی تصور کنید که مشاوره گسترش کشاورزی (مشاوره فنی به کشاورزان)، خدمات نظارت و پاسخ‌دهی دامپزشکی (در رابطه با شیوع بیماری‌های حیوانات) و چندین خدمت متمایز دیگر ارائه می‌دهد که هر کدام منحصراتوسط کارکنان فنی متخصص ارائه می‌شود. بنابراین، برای مثال، خدمات نظارت و پاسخ‌دهی دامپزشکی تنها توسط دامپزشک آموزش دیده که جزئی از کارکنان مرکز منطقه‌ای است و خدمات گسترش کشاورزی تنها توسط کارکنان تعیین شده گسترش کشاورزی ارائه می‌شود. در این حالت، بهترین روش، تقسیم مرکز منطقه‌ای بین برنامه‌های مبتنی بر نتیجه مربوط به وزارتخانه است تا برای مثال، حقوق دفاتر گسترش کشاورزی به برنامه کشاورزی منتسب شود.

این ممکن است برای بعضی از کشورها پیچیده باشد و بنابراین ممکن است حتی تحت همچنین شرایطی تصمیم بگیرند که راه حل ساده‌تر یک برنامه خاص خدمات منطقه‌ای یا گنجاندن آن در برنامه پشتیبانی وزارتخانه را انتخاب کنند. با این حال، این واقعیت که ممکن است برخی از کشورها به دلایل عملی این رویکرد را اتخاذ کنند را نباید به عنوان توجیهی برای این شبه اصل که ساختار برنامه در مورد مراکز یکپارچه (مرکز خدمات مشتری) / مراکز خدمات منطقه‌ای باید لزوماً از ساختار سازمانی تبعیت کند، پذیرفت.

## ۵-۴- آیا برنامه‌ها باید با ساختار سازمانی هم‌تراز باشند؟

در بخش‌های قبلی، مناسب بودن بعضی استثنائات محدود مربوط به برنامه‌های مبتنی بر نتیجه به دلیل اجتناب از تفکیک واحدهای سازمانی بین برنامه‌ها یا زیربرنامه‌ها بحث شد. این با گزاره هم‌ترازی که ساختار برنامه باید همواره از ساختار سازمانی پیروی کند، بسیار فرق دارد. طرفداران گزاره هم‌ترازی در دفاع از موضع خود سه ادعا مطرح می‌کنند: ساختار سازمانی و خطوط تولید بسیار متفاوت هستند، به طوری که قرارداد کل یا اصل پایه ساختار برنامه بر اساس برنامه‌های مبتنی بر نتیجه منجر به برنامه‌هایی می‌شود که از ساختار سازمانی بسیار متمایز هستند. بودجه ریزی هم بر اساس ساختار سازمانی و هم برنامه‌ها ممکن نیست اگر بطور معناداری متفاوت از هم باشند. هم‌ترازی برنامه‌ها با ساختار سازمانی در جهت پاسخگویی شفاف مدیریتی برای عملکرد ضروری است. در این رابطه، شیک<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) ادعا می‌کند که برنامه‌ها و ساختارهای سازمانی اساساً در تضاد با هم برای ساختن تخصیص بودجه هستند و بودجه ریزی بر اساس برنامه‌های مبتنی بر نتیجه به دلیل این که نمی‌تواند سازمان‌ها را به عنوان واحدهای اصلی تصمیم‌گیری در بودجه ریزی در نظر نگیرد، شکست می‌خورد.



در مورد نکته اول، مهم است که در مقایسه تضاد بین ساختار سازمانی و طبقه بندی مبتنی بر نتایج اغراق نکنیم. مطمئناً صحیح است که ساختار سازمانی همواره و همه جا تا حدی از طبقه بندی هزینه ها صرفاً بر اساس برنامه های مبتنی بر نتیجه منحرف می شود. با این حال، درجه همپوشانی بین این دو به طور معمول زیاد است.

ساختارهای سازمانی معمولاً تا حد قابل توجهی بر اساس انواع خدمات ارائه شده به عموم یا سایر طرف های خارجی هستند و بنابراین به طور معمول تا حد زیادی با برنامه های مبتنی بر نتیجه مطابقت دارد. نمونه بارز این یک وزارت آموزش است که به طور معمول درون آن اداره های جداگانه ای وجود دارد که شامل آموزش های ابتدایی، متوسطه و دبیرستان می شوند که به طور طبیعی به برنامه های آموزش ابتدایی، متوسطه و دبیرستان منطبق می شوند. به طور مشابه، درون یک وزارتخانه محیط زیست اداره های جداگانه ای برای محافظت از طبیعت و کنترل آلودگی وجود دارد و این ها دوباره مستقیماً با برنامه هایشان مطابقت دارند.

در مورد نکته دوم نیز به وضوح نادرست است که جایی که ساختار برنامه از ساختار سازمانی منحرف می شود، بودجه ریزی - در واقع، کنترل تخصیص منابع - بر اساس هر دو امکان پذیر نیست. به عنوان مثال، ترکیب چندین اداره در یک برنامه، هیچ مشکلی در اجرای بودجه ایجاد نمی کند مادامی که سهم هر اداره از بودجه برنامه به وضوح مشخص باشد. همچنین تقسیم بودجه یک واحد سازمانی بین چند برنامه یا زیربرنامه نیز مشکلی ایجاد نمی کند مادامی که قوانینی که در بخش های پیش ذکر شد رعایت شوند. این در واقع، حتی در کشورهای در حال توسعه، استاندارد است که برخی از منابعی که توسط اداره ها یا زیرمجموعه های اداری کنترل می شوند برای پروژه های خاصی اختصاص داده شوند.

بدیهی است که این بیشتر در رابطه با پروژه های سرمایه ای است، اما در مورد پروژه های جاری خاصی که بودجه ای برایشان اختصاص داده شده<sup>۹</sup> نیز خیلی رایج هستند. به عنوان مثال، اداره پیشگیری وزارت بهداشت در یک کشور در حال توسعه ممکن است نیاز باشد تا بودجه ای را به یک پروژه خاص مربوط به یک مداخله خاص پیشگیری از آیدز اختصاص دهد. تحت این شرایط، لازم است اداره یا زیرمجموعه اداری هزینه مربوط به این پروژه خاص را کنترل و به طور قابل اعتمادی حساب کنند و این هزینه را از سایر منابع خود متمایز کنند. تقسیم منابع یک واحد سازمانی بین چندین برنامه یا زیربرنامه درگیر به هیچ وجه تفاوتی با چنین محاصره مالی بودجه برای پروژه های خاص ندارد - بار دیگر، فرض کنید که از چنین تقسیم هایی در شرایط خاصی که در این راهنما ذکر شده است جلوگیری می شود.

در مورد نکته سوم، داشتن مسئولیت مدیریتی یکپارچه و پاسخگویی برای برنامه ها کاملاً سودمند است. با این حال، نمی توان همچین نتیجه ای گرفت که ساختار برنامه باید به نحوی ساخته شود که با ساختار سازمانی تناسب داشته باشد فارغ از این که دومی تا چه حد بد طراحی شده باشد. این در دولت رایج است که مسئولیت یک خط تولید مشابه بین واحدهای سازمانی متعدد یا در نتیجه مشارکت اجباری (یعنی واحدها در قسمت هایی درگیر می شوند که مسئولیت دیگران است) یا در نتیجه فشار برای ایجاد مشاغل مدیریت ارشدی اضافی برای پذیرش جاه طلبی ها یا پیوندهای سیاسی، تقسیم شود. در این شرایط، مطمئناً بهتر است ساختار سازمانی اصلاح شود تا به اصل خط تولید نزدیک تر شود تا این که ساختار برنامه را به نحوی منحرف کند که با ساختار سازمانی نامناسبی که در طول زمان به وجود آمده، متناسب شود.

در بسیاری از موارد، واگرایی ساختار سازمانی از خطوط تولید غیر قابل توجیه است و در چنین مواردی بودجه ریزی برنامه ای، بازسازی سازمانی را تشویق می کند. چواوچز<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۷) این نکته را بیان می کند که در فرانسه دقیقاً این نوع بازسازی سازمانی یک محصول جانبی کلیدی سیستم بودجه ریزی عملکردی است که در سال ۲۰۰۱ توسط پارلمان پذیرفته شده است. در حالت ایده آل چنین بازسازی سازمانی باید با معرفی طبقه بندی برنامه ای همراه باشد. در عمل این به ندرت امکان پذیر است و بهتر است ساختار برنامه ای صحیح معرفی شود و هدف آن اصلاح ساختارهای سازمانی باشد.

اصلاح ساختارهای سازمانی برای نزدیک تر کردن آن ها به ساختار برنامه های مبتنی بر نتیجه به خصوص در مورد سیستم های

خدمات مدنی به ظاهر سنتی بسیار مهم است. تجدید ساختار سازمانی منطقی سازگار با مشتری‌مداری نه تنها باید شامل ادغام واحدهای سازمانی جداگانه‌ای که یک محصول ارائه می‌دهند شود، بلکه اغلب (نه همیشه) باید شامل حذف ساختار سازمانی براساس نوع فعالیت‌ها (یعنی شایستگی‌های حرفه‌ای/انواع فرآیند کاری مانند مهندسی) به جای محصول شود. مثالی از این یک وزارتخانه عمومی است که به جای بخش‌های مربوط به خط تولید (مانند یک بخش زیرساخت حمل‌ونقل و یک بخش ساختمان‌های عمومی)، حول بخش‌های طراحی، ساخت و نگهداری ساختار می‌یابد.

این بدان معناست که باید بپذیریم برنامه‌ها و زیربرنامه‌هایی وجود خواهند داشت که هیچ یک از مدیران واحدهای سازمانی به‌تنهایی مسئولیت ندارند. به بیان متفاوت، رعایت این اصل که برنامه‌ها باید تا بیشترین حد ممکن مبتنی بر نتیجه باشند به معنای پذیرفتن این است که برنامه‌ها ذاتاً ساختار مدیریتی ندارند. یک پاسخ به این مسئله - که مثلاً در فرانسه دیده می‌شود - این است که برای هر برنامه یک مدیر برنامه تعیین شود که زمانی که ساختار برنامه و ساختار سازمانی انحراف پیدا می‌کنند، وی مدیر واحد سازمانی با کنترل سلسله‌مراتبی بر کل برنامه نباشد. این شامل یک ساختار مدیریتی ماتریسی است که براساس آن این مدیران برنامه دارای اقتدار ویژه متقابلی بر واحدهای سازمانی که توسط دیگران اداره می‌شوند، هستند. با این حال، همه کشورهایی که دارای سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای هستند، چنین تمهیداتی ندارند.

#### ۶-۴- یک رابطه ساده شده میان واحدهای سازمانی و برنامه‌ها؟

اگرچه بحث بالا روشن می‌کند که اصولاً هیچ مشکلی در تفکیک واحدهای سازمانی بین چندین برنامه یا زیربرنامه وجود ندارد، اما واضح است که انجام این کار فشار را بر سیستم حسابداری به دلیل تخصیص هزینه‌ای که باید انجام دهد افزایش می‌دهد. در مورد کشورهای در حال توسعه با منابع مالی بسیار محدود و ظرفیت مدیریتی حسابداری محدود - یا کشورهایی که می‌خواهند سیستم بودجه‌ریزی عملکردی خود را تا حد ممکن ساده نگه داشته باشند - تصمیم عملی برای جلوگیری از این پیچیدگی‌ها با انتخاب رابطه ساده بین ساختار سازمانی و برنامه‌ها گرفته می‌شود. در این بخش نحوه عملکرد این کار توضیح داده شده است، ضمن اینکه تأکید می‌شود که حتی تحت این رویکرد ساده شده نیازی نیست که ساختار برنامه منعکس‌کننده ساختار سازمانی باشد.

لحظه‌ای به مثال زیرمجموعه اداری بیماری‌های منتقله از حشرات برگردیم و این تصمیم که آیا زیرمجموعه را به چندین زیربرنامه (شامل زیربرنامه مالاریا و یک یا چند زیربرنامه دیگر) تقسیم کنیم، یا اینکه تنها یک زیربرنامه بیماری‌های منتقله از حشرات داشته باشیم. کشورهایی که مایل به حداقل کردن وظیفه تخصیص هزینه هستند، به عنوان یک سیاست، این نوع تقسیم‌بندی را رد کرده و بر وجود یک زیربرنامه بیماری‌های منتقله از حشرات اصرار می‌ورزند.

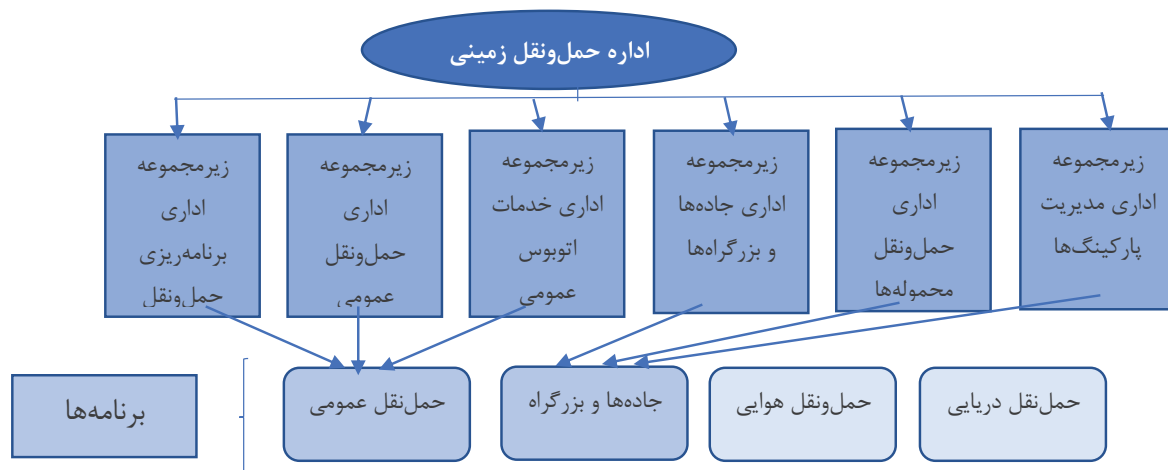
بطور کلی تر - درحالی‌که همچنان فرض می‌کنیم یک ساختار سازمان سه سطحی وجود دارد که در آن وزارتخانه‌ها از اداره‌ها و اداره‌ها از زیرمجموعه‌های اداری ساخته شده‌اند - نیاز به تقسیم هزینه منابع واحدهای سازمانی بین برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها می‌تواند با تخصیص دادن تنها و تنها یک زیربرنامه به هر زیرمجموعه اداری، کاهش یابد. این به طور خودکار به این معناست که هر زیرمجموعه اداری تنها و تنها به یک برنامه اختصاص دارد. در این حالت، اگرچه ممکن است که اداره‌ها به چندین زیربرنامه و حتی در بعضی موارد چندین برنامه منطبق باشند، هزینه برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها در وهله اول موضوعی است برای جمع‌آوری هزینه‌های زیرمجموعه‌های اداری‌ای که آن‌ها را تشکیل می‌دهند. به عبارت دیگر، هنگامی که سیستم حسابداری هزینه‌های واحدهای سازمانی را ثبت کرد، هزینه‌های زیربرنامه‌ها و برنامه‌ها به طور خودکار بدون هیچ کار تخصیص هزینه‌ی اضافی، به دست خواهد آمد.<sup>۱۱</sup>

این منطبق‌سازی مستقیم زیرمجموعه‌های اداری به زیربرنامه‌ها و برنامه‌ها به طور خلاصه در شکل ۳ نشان داده شده است. شکل



۶ نمونه‌ای از چنین منطبق‌سازی بین زیرمجموعه اداری و برنامه‌ها در یک وزارت حمل‌ونقل فرضی است. برای اطمینان از اینکه زیرمجموعه‌های اداری هیچگاه به بیش‌تر از یک زیربرنامه تخصیص داده نمی‌شوند، در بعضی موارد لازم است تا با واحدهای سازمانی که با انحراف از اصل برنامه‌های مبتنی بر نتیجه چندین خط تولید ارائه می‌کنند و شبه‌زیربرنامه و برنامه‌هایی را بر اساس واحد سازمانی ایجاد می‌کنند، مقابله کرد. به عبارت دیگر، این رویکرد ساده نیاز به سازش‌های اضافی در مورد اصل برنامه‌های مبتنی بر نتیجه دارد که بالاتر از همه ایجاد برنامه پشتیبانی است. با این وجود، در مواردی می‌توان از این کار از طریق تغییر ساختار سازمانی جلوگیری کرد و یک واحد سازمانی با چند محصول را به دو یا چند واحد با محصول متمایز تقسیم کرد.

شکل ۶- منطبق‌سازی زیرمجموعه‌های اداری و برنامه‌ها: یک مثال فرض



مهم است که این رویکرد از ترکیب چندین اداره برای یک برنامه واحد جلوگیری نمی‌کند و بنابراین شامل هم‌ترازی کامل ساختار برنامه‌ای و ساختار سازمان نمی‌شود. حتی تحت شرایطی که کشورهای در حال توسعه با آن روبه‌رو هستند، یک دلیل قانع‌کننده برای ترکیب اداره‌هایی که محصول یکسان یا بسیار مشابهی تولید می‌کنند، در یک برنامه واحد، باقی می‌ماند. این نکته منجر به قانون زیر می‌شود:

### قانون هفتم:

در کشورهایی که می‌خواهند سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای در ساده‌ترین حالت باشد، پذیرفتنی است که ساختار برنامه به گونه‌ای تعریف شود (و در صورت نیاز، ساختار سازمانی به گونه‌ای تغییر کند) که پایین‌ترین سطح سلسله‌مراتب واحد سازمانی - در ساختار سلسله‌مراتبی سه مرحله‌ای منظور همان زیرمجموعه اداری است - تنها و تنها به یک برنامه و زیربرنامه متصل باشد.

واحدهای سازمانی مقدماتی<sup>۱۲</sup> به واحدهای موجود در پایین‌ترین سطح سلسله‌مراتب سازمانی گفته می‌شود، که واحدهای سازمانی

سطح بالاتر از آن‌ها تشکیل می‌شوند - در ساختار سه سطحی منظور همان زیرمجموعه‌های اداری است. بدیهی است که قانون فوق با فرض سلسله مراتب برنامه‌ای دو سطحی تدوین شده است، که در آن زیربرنامه‌ها واحدهای برنامه مقدماتی هستند.

#### ۷-۴- مرزهای وزارتخانه‌ها و برنامه‌ها

در بیشتر کشورهایی که سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای دارند، برنامه‌ها از مرزهای وزارتخانه عبور نمی‌کنند. نه تنها تمام برنامه‌ها با استثنائات محدودی (برنامه‌های پشتیبانی از آشکارترین‌ها است) به وزارتخانه‌های خاصی محدود شده‌اند، بلکه دارای اسم‌های متمایزی هستند که آن‌ها را از برنامه‌های سایر وزارتخانه‌ها متمایز می‌سازد. این نشان‌دهنده این حقیقت است که در یک ساختار اداری خوب سازمان یافته، وزارتخانه‌ها نباید خدمات یکدیگر را تکرار کنند. در عوض، آن‌ها باید نقش‌های متمایزی را ایفا کنند و این تفاوت باید در برنامه‌هایی که برایشان تعریف می‌شود منعکس شود. وقتی دولت تصمیم به اولویت بندی بین برنامه‌ها می‌کند، بین گزینه‌های مختلف هزینه‌ای انتخاب می‌کند و اگر به برنامه‌هایی با نام‌های مشابه در وزارتخانه‌های مختلف برخورد کند، به این کار کمکی نمی‌رساند. با این حال، این بدان معنی نیست که داشتن برنامه‌هایی که از مرز یک وزارتخانه عبور می‌کند، همواره اساساً اشتباه است. در یک مثال واقعی، در برخی از کشورهای آفریقایی که طبقه بندی برنامه‌ای را در بودجه خود معرفی کردند، به دلیل نسبتاً متفاوتی تصمیم گرفتند تا برنامه‌هایی که چندین وزارتخانه در آن سهم دارند و به یک بخش<sup>۱۳</sup> مشابه تعلق دارند را معرفی کنند. به عبارت دیگر، سیستم به جای برنامه‌های مبتنی بر وزارتخانه، مبتنی بر بخش است. برای انجام این کار، تخصیص حقوقی در بودجه در حقیقت سهم هر یک از وزارتخانه‌های مربوطه از بودجه کلی برنامه را مشخص می‌کند.

علت همچنین سیستمی را می‌توان در این واقعیت یافت که این کشورها دارای ساختارهای دولتی هستند که تعداد وزارتخانه‌ها در آن‌ها بسیار بیشتر از سایر کشورهای جهان است - به عنوان مثال ۵۰ وزارتخانه. این امر به وضوح نامطلوب است، زیرا تعدد وزارتخانه‌ها مشکل عظیم اداره‌های تکه تکه شده را به وجود می‌آورد. (برای مثال، با سه یا چهار وزارتخانه مختلف - از جمله یک وزارتخانه تجهیزات پزشکی - نقشی که در بیشتر کشورها تنها با یک وزارت بهداشت انجام می‌شود، اجرا می‌شود). این مسئله منجر به مشکل جدی همپوشانی نقش‌های وزارتخانه می‌شود، اگر دقیقاً تکرار نشود، و همین امر باعث ایجاد برنامه‌های بخش شده است. برای اطمینان از هماهنگی برنامه‌های بخش‌ها، این کشورها اغلب سازوکارهای ویژه هماهنگی برنامه ایجاد می‌کنند که بر اساس آن به یک وزارتخانه مسئولیت هماهنگی برای کل یک برنامه داده می‌شود. تحت این شرایط، این رویکرد برنامه بخش محور قابل درک است. اطمینان از این که هزینه‌های چندین وزارتخانه که برای ارائه یک محصول به کار می‌رود در یک برنامه یکسان ترکیب شده باشد مهم‌تر از فشار بر این است که برنامه‌ها از مرز وزارتخانه‌ها عبور نکنند. بدیهی است که این دومین بهترین<sup>۱۴</sup> راه حل است. اطمینان از هماهنگی درون وزارتخانه‌ای درباره برنامه‌های اشتراکی اساساً خوب است، اما در عمل کار بسیار سختی است. بهترین راه حل برای مشکل تکه تکه شدن برنامه‌ها بین تعداد زیادی وزارتخانه کوچک، کاهش چشمگیر تعداد وزارتخانه‌ها، حذف تکرار و داشتن برنامه‌های مختص وزارتخانه است.

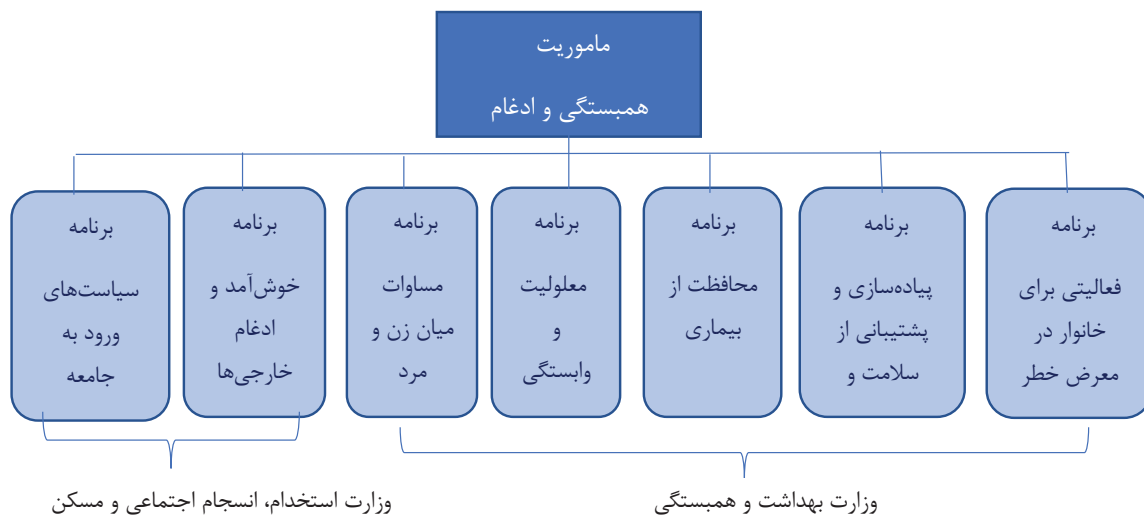
نتیجه‌گیری که این نکته را بیان می‌کند این است که بهتر است ساختار دولت پیرامون تعداد محدودی وزارتخانه با ماموریت‌هایی به وضوح مشخص که تا حد زیادی دوباره کاری را حذف می‌کند تشکیل شود و بر این اساس برنامه‌های خاص وزارتخانه تشکیل شود. اما در عمل کسانی که یک طبقه بندی برنامه‌ای طراحی می‌کنند باید ساختار دولت را همان گونه که هست در نظر بگیرند و بصورت ایده‌آلی به دنبال معرفی همزمان برنامه‌ها و منطقی کردن وزارتخانه‌ها نباشند.

عده‌ای هستند که فکر می‌کنند برنامه‌هایی که در سطح دولت پخش شده‌اند، اساساً مطلوب هستند. آن‌ها غالباً برنامه‌های بزرگ دولت که در بعضی از کشورها وجود دارد و نتایج سطح بالا دارد، مانند برنامه ضد فقر، را در ذهن دارند. یک برنامه گسترده از این نوع به

وضوح باید شامل بسیاری از وزارتخانه‌ها باشد. مبارزه با فقر، برای مثال، نیاز به اقداماتی هم از سوی وزارتخانه‌های اقتصاد (کشاورزی، صنعت، اقتصاد و...) و هم وزارتخانه‌های آموزش و بخش اجتماعی دارد. این واقعیت که اصطلاح "برنامه" در این زمینه مورد استفاده قرار می‌گیرد، مردم را به این باور می‌رساند که این نوع از برنامه است که سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای باید براساس آن برپا شود. اما، مفهوم برنامه در سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای بسیار خاص‌تر از یک دسته گسترده مانند هزینه‌های ضد فقر است. دقیقاً خاص‌تر است چرا که برنامه‌ها به عنوان ابزاری در نظر گرفته شده‌اند که دولت را قادر بسازند بتواند مهم‌ترین تصمیم‌گیری‌ها در مورد تخصیص منابع بین اولویت‌های در رقابت را بگیرد. بنابراین آن چه در اینجا داریم یک سردرگمی اصطلاحی بین دو نوع بسیار متفاوت از برنامه است. اگر اصطلاح برنامه توسط دولت در کشور خاصی به طور گسترده‌ای قرار بگیرد تا به کمپین‌های وسیعی مانند مبارزه با فقر ارجاع دهد، تفکر مجدد درباره این اصلاح احتمالاً مفید است تا از هر اشتباهی با برنامه‌های بودجه‌ای جلوگیری شود.

ممکن است اعتراض شود که یک کشوری وجود دارد -فرانسه- که از ابربرنامه‌هایی<sup>۱۵</sup> که چندین وزارتخانه را پوشش می‌دهند در تلاش واضح برای کمک به هماهنگی‌های بین‌سازمانی استفاده می‌کند. در فرانسه برنامه‌ها در دسته‌های گسترده‌ای با عنوان ماموریت<sup>۱۶</sup> گروه‌بندی می‌شوند که یک نمونه از آن در پایین نشان داده شده است. با این حال، نقش اصلی ماموریت‌های فرانسه در حقیقت یک امر عجیب و متفاوت است که به طور خاص منعکس‌کننده این است که قانون اساسی فرانسه، تخصیص حقوقی هزینه‌ها را اداره می‌کند. ماموریت‌ها دسته‌بندی وسیعی از هزینه‌ها هستند که پارلمان قادر به تغییر آن‌ها نیست. به عبارت دیگر، پالمان باید تخصیص بودجه برای ماموریت‌هایی که توسط دولت اجرایی پیشنهاد شده است را بپذیرد و تنها این قدرت را دارد که تخصیص را بین برنامه‌های هر ماموریت تغییر دهد. به طور خلاصه، دستگاه ماموریت فرانسه در درجه اول برای محدود کردن اختیارات پارلمان نسبت به قانون بودجه سالانه عمل می‌کند. این ترتیبی نیست که تنها مختص فرانسه باشد اما لزوماً در جاهای دیگر نیز توصیه نمی‌شود. علاوه بر این، باید تاکید کرد که در خود فرانسه هم برنامه‌ها وزارتخانه محور هستند. در پایان، این بخش پیشنهاد می‌کند که بهترین عمل این است که برنامه‌ها مختص هر وزارتخانه باشند.

شکل ۷- ساختار بودجه برنامه‌ای فرانسه



15- Super-programs

16- missions



باین حال، تحت شرایط خاص یک ساختار دولتی با تعداد بسیار زیاد وزارتخانه های کوچک و/یا نقش های تکراری قابل توجه بین وزارتخانه ها ممکن است مناسب باشد - حداقل به عنوان بهترین دومین انتخاب با کمترین اصلاحات اداری - که برنامه های چند وزارتخانه ای، مشروط بر مشخص شدن واضح سهم هر وزارتخانه از بودجه برنامه در قانون بودجه سالانه، ایجاد شوند.

### قانون هشتم:

اگر ساختار دولت بر اساس تعداد محدودی وزارتخانه با مسئولیت محدود است، برنامه ها نباید از مرز وزارتخانه عبور کنند. در واقع، هر وزارتخانه باید برنامه های مختص به خود داشته باشد.

## ۸-۴- سلسله مراتب برنامه ها: چند سطح؟

یک سوال مهم در توسعه هر سیستم طبقه بندی برنامه ای این است که چند سطح در سلسله مراتب برنامه داشته باشد. آیا باید - همانطور که در بیشتر این راهنما فرض شده است - ساختار دو سطحی، محدود به برنامه ها و زیربرنامه ها داشته باشد؟ آیا باید ساختار سه سطحی داشته باشد؟ و یک زیربرنامه اضافه شود؟ آیا باید چهار سطحی باشد؟ (توجه داشته باشید که در بررسی این موضوع در اینجا، این سوال جداگانه که آیا باید ابربرنامه هایی وجود داشته باشد که خود برنامه ها را به دسته بندی های هزینه ای گسترده ای گروه بندی کند، را کنار می گذاریم.) نکته اساسی در این جا این است که هر چه تعداد سطوح بیشتری در سلسله مراتب برنامه وجود داشته باشد، پیچیدگی آن بیشتر خواهد شد. اگر یک ساختار برنامه متشکل از چهار سطح داشته باشید، لازم است که بتوانید اجرای بودجه را - به این معنی که بر هزینه ها از طریق سیستم حسابداری در طول سال نظارت کنید - تا پایین ترین سطح از این چهار سطح دنبال کنید. فرض کنید که یک سلسله مراتب برنامه ای چهار سطحی داریم و هر برنامه از چهار زیربرنامه و هر زیربرنامه از چهار زیربرنامه و در پایان هر زیربرنامه از چهار زیربرنامه تشکیل شده است. همچنین سلسله مراتب برنامه ای چهار سطحی به طبقه بندی و نظارتی شانزده برابر بیشتر از سلسله مراتب دو سطحی نیاز دارد. چالش ثبت صحیح هزینه ها و همچنین مقیاس چالش های فنی با هزینه های غیرمستقیم به شدت افزایش می یابد. به همین ترتیب، اجتناب از تقسیم واحدهای سازمانی مقدماتی بین زیربرنامه ها یا حتی زیربرنامه ها سخت تر و سخت تر می شود. با توجه به بزرگی مشکلاتی که بسیاری از کشورهای در حال توسعه با سیستم های حسابداریشان دارند، جای تعجبی ندارد اگر بگوییم تعداد کمی در اجرای موفقیت آمیز چنین ساختارهای پیچیده ای موفق بودند. ممکن است پیچیدگی به همین جا ختم نشود. به طور کلی ضروری است که برای هر سطح از سلسله مراتب برنامه اهداف و شاخص هایی تعریف شود. مشخصات اهداف و انتخاب شاخص ها یک کار فنی چالش برانگیز است و شانزده برابر کردن این عمل یک کار جاه طلبانه است. با ساده نگه داشتن آن با داشتن تنها سلسله مراتب دو سطحی (برنامه ها و زیربرنامه ها) چیزهای زیادی می توان گفت. به عنوان یک گزینه در این مورد، می توان کاری که فرانسوی ها انجام دادند را انجام داد - از یک ساختار اجباری دوسطحی برخوردار باشند، اما به وزارتخانه ها اجازه می دهد که در صورت تمایل سطح سوم را نیز (زیربرنامه) معرفی کنند.

"سلسله مراتب برنامه را ساده نگه دارید" توصیه خوبی در همه جای دنیا است. اما این امر به طور خاص در کشورهای در حال توسعه، با توجه به منابع محدود و محدودیت ظرفیت، مهم است که باید سیستم بودجه ریزی عملکردی خود را به طور خاص ساده نگه دارند. با این حال، یک واقعیت قابل توجه است که کشورهای کم درآمد به ندرت به دنبال این هستند که سیستم هایی اعمال کنند که بطور قابل توجهی پیچیده تر از مدل های بودجه ای عملکردی که در کشورهای توسعه یافته دیده می شود، باشند. یکی از مواردی که این موضوع درست است تعداد سطوح موجود در سلسله مراتب برنامه است. کشورهای در حال توسعه بسیاری تلاش کردند تا ساختارهای برنامه ای پیچیده ای شامل چهار سطح یا بیشتر در سلسله مراتب برنامه اعمال کنند. این در تضاد با سازمان همکاری اقتصادی و کشورهای توسعه یافته است که معمولاً ساختارهای دوسطحی و یا حداکثر سه سطحی انتخاب می کنند. یک استدلالی که اغلب در مورد سلسله مراتب برنامه ای سه سطحی، چهار سطحی یا بیشتر پیش می آید نیاز به تقسیم هر برنامه به



اجزای خروجی ای که آن را تشکیل می دهند، است. ادعا می شود که این امر برای "بودجه ریزی بر مبنای خروجی"<sup>۱۷</sup> ضروری است. در بودجه بندی بر مبنای خروجی، همان طور که در مورد برنامه ای صادق بود، هر برنامه در هر وزارتخانه با توجه به انواع خاص خروجی، تعداد خروجی ها، و هزینه واحد آن ها که برنامه ارائه می دهد، بودجه بندی می شود. به عنوان مثال، مقدار بودجه مورد نیاز برای برنامه آبیاری از حاصل ضرب هزینه ساخت یک پمپ روستایی در تعداد پمپ های برنامه ریزی شده و انجام همین کار برای سایر خدمات ارائه شده تحت برنامه به دست می آید. به عبارت دیگر، بودجه ریزی بر مبنای خروجی، یک فرآیند برآورد بودجه بر مبنای هزینه واحد تولید است.

این تصور که بودجه ریزی برنامه ای حتما شامل بودجه ریزی بر مبنای خروجی نیز است - که کاملاً نادرست است - متأسفانه در بعضی مناطق در حال توسعه به شدت رایج است. با این حال، بودجه ریزی بر مبنای خروجی برای بیشتر خدمات عمومی غیر قابل اجرا یا غیر عملی است و نباید به عنوان توجیهی برای ایجاد یک سلسله مراتب برنامه ای دقیق و گسترده، مورد استفاده قرار گیرد.

### قانون نهم:

از تعداد زیاد سطوح در سلسله مراتب برنامه پرهیز شود. در فراتر رفتن از سلسله مراتب دوسطحی ( برنامه ها و زیر برنامه ها) محتاط باشید.

## ۹-۴- تعداد و سائز برنامه ها

در مورد تعداد و سائز مناسب برنامه ها نمی توان یک قاعده کلی گفت چرا که این مسئله به تعداد و سائز وزارتخانه ها بستگی دارد. تمام آن چه می توان گفت این است که چون برنامه ها سطحی هستند که در آن تصمیمات اصلی درباره اولویت های هزینه گرفته می شود، آن ها باید به اندازه کافی جزئیات داشته باشند تا انتخاب اولویت ها را تسهیل کند و در عین حال از تخصیص خیلی جزئی تر نسبت به چیزی که تصمیم گیرندگان مرکزی نیاز دارند، خودداری کنند. پس پیشنهاد می شود که:

ایجاد یک برنامه بزرگ که تمام یا اکثر هزینه های وزارتخانه را پوشش دهد معمولاً اشتباه است. طبقه بندی برنامه ها بر اساس برنامه های بزرگ فراتر از چیزی است که بخواهد به تصمیم گیرندگان مرکزی اجازه دهد تا نوع باز تخصیص هزینه ها، برای مثال جابجایی پول از بخش درمان به بخش پیشگیری در سلامت، را انتخاب کنند. به بیان دیگر، برنامه ها باید ابعاد مشخص نقش هر وزارتخانه را نشان دهند به نحوی که تصمیم گیری در مورد اینکه تلاش های اصلی وزارتخانه کجا باید خرج شود را ممکن سازد. قطعاً برای وزارتخانه های کوچک با ماموریت های بسیار متمرکز، ساختاری با یک برنامه واحد می تواند مناسب باشد.

از تعداد زیادی برنامه کوچک نیز باید پرهیز شود. از آنجا که تصمیم گیرندگان مرکزی در درجه اول باید روی اولویت های هزینه ای بین برنامه ها تمرکز کنند، تعداد زیادی از برنامه های کوچک خطر ایجاد پیچیدگی های غیر ضروری در روند تهیه بودجه مرکزی را فراهم می کند. حتی در کشورهایی با وزارتخانه های بزرگ، بزرگترین آن وزارتخانه ها به ندرت بیشتر از شش برنامه دارند.

هر کشوری با توجه به ساختار وزارتخانه های خود باید قوانین حاکم بر تعداد و سائز برنامه ها را فرمول بندی کند. ملاحظات مشابهی در مورد تعداد و سائز زیر برنامه ها نیز باید اعمال شود.





**بخش پنجم**  
برنامه‌ها و طبقه‌بندی  
عملکردی هزینه‌ها



همانطور که در جای دیگری بحث شد (رابینسون ۲۰۱۱)، یک مکتب فکری وجود دارد که اصرار دارد که یک سیستم طبقه‌بندی‌ای باید وجود داشته باشد که با سیستم COFOG طبقه‌بندی عملکردی هزینه‌های دولت متناسب باشد. <sup>۱</sup> COFOG به طبقه‌بندی عملکردی دولت آمریکا برمی‌گردد که یک طبقه‌بندی عملکردی بین‌المللی و استاندارد هزینه‌های دولت است. همانطور که در جدول ۲ نشان داده شده است، یک ساختار سلسله‌مراتبی سه‌مرحله‌ای با "بخش‌ها" و "گروه‌ها" و "کلاس‌ها" است.

اصرار بر هماهنگی میان طبقه‌بندی برنامه‌ای و COFOG اشتباه است. COFOG یک طبقه‌بندی بودجه‌ای هزینه‌ها نیست، بلکه صرفاً یک طبقه‌بندی آماری برای گزارش‌دهی از پیش‌اتفاق افتاده <sup>۲</sup> است. و برای ممکن ساختن مقایسه بین‌المللی تخصیص منابع در حوزه‌های سیاست‌گذاری مختلف طراحی شده است. در عوض، طبقه‌بندی برنامه‌ای هزینه‌ها می‌خواهد به عنوان ابزاری برای خدمت به دولت جهت تخصیص پول به حوزه‌های مخارج عمومی باشد که بیشترین اهمیت را در کشور مربوطه دارند. همان‌طور که اشاره شد، این بدان معناست که طبقه‌بندی برنامه‌ای قانوناً بین کشورها متفاوت است و منعکس‌کننده چالش‌های متفاوتی است که دولت‌ها تحت شرایط ملی مختلف با آن روبه‌رو هستند. بنابراین اصرار بر این که طبقه‌بندی برنامه‌ای با COFOG یا هر طبقه‌بندی استاندارد بین‌المللی دیگری مطابقت داشته باشد، نادرست است.

تعداد کمی از کشورها وجود دارند که طبقه‌بندی عملکردی هزینه‌ها - COFOG یا سایر چیزهای مشابه - اساس طبقه‌بندی بودجه‌ای آن‌ها است. هند احتمالاً مهم‌ترین نمونه این امر است. اما این یک رویکرد اشتباه با عواقب ناگوار است. به‌طور خاص، این یک تنش غیرقابل حل ایجاد خواهد کرد. از یک طرف، تمایل به انطباق کامل طبقه‌بندی عملکردی با COFOG (همانند استاندارد بین‌المللی برای طبقه‌بندی عملکردی)، و از طرف دیگر، نیاز به اطمینان از این که طبقه‌بندی بودجه‌ای، چالش‌های سیاست‌گذاری خاص کشور را که با توجه به آن مبالغ شناسایی شده اعمال می‌شود، را تشخیص می‌دهد. علاوه بر این، وقتی یک بار اشتباه استفاده از طبقه‌بندی عملکردی به عنوان بخشی از طبقه‌بندی بودجه‌ای انجام شود، معرفی برنامه‌ها به طبقه‌بندی بودجه‌ای به ناچار موجب سردرگمی در مورد رابطه میان برنامه‌ها و عملکردها و دلیل ضرورت داشتن هر دو ی آن‌ها در طبقه‌بندی بودجه‌ای می‌شود.

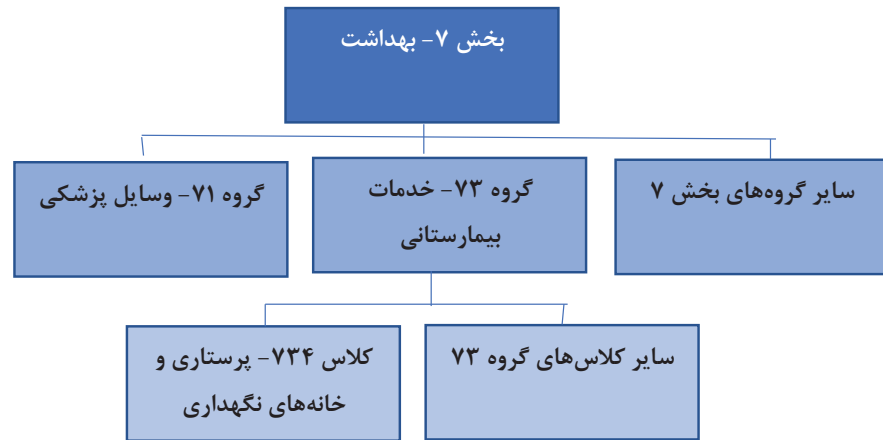
#### جدول ۲- طبقه‌بندی عملکردی COFOG

طبقه‌بندی عملکردی COFOG یک ساختار سلسله‌مراتبی متشکل از سه سطح است. بالاترین سطح ("بخش‌ها") از چهار زمینه گسترده مانند "دفاع"، "نظم و امنیت عمومی"، "بهداشت" و "آموزش" تشکیل شده است. ده نمونه از چنین تقسیماتی وجود دارد. در سطوح پایینتر "گروه‌ها" و "کلاس‌ها" قرار دارند. بنابراین در بخش آموزش، گروه‌ها شامل "تحصیلات پیش‌دبستانی و دبستانی"، "تحصیلات متوسطه"، "تحصیلات بالاتر" و "خدمات فرعی به آموزش و پرورش" می‌شوند. و درون گروه "تحصیلات پیش‌دبستانی و دبستانی" دو کلاس "پیش‌دبستانی" و "دبستانی" وجود دارد. ساختار این سلسله‌مراتب را می‌توان بصورت شکل در ادامه برای بخش بهداشت نشان داد. (بخش ۷) این مثال تنها تعدادی از گروه‌های بخش بهداشت و تنها یکی از تقسیمات گروه‌ها به کلاس‌ها را نشان می‌دهد. مهم است که بدانیم طبقه‌بندی "عملکردی" <sup>۳</sup> مشابه طبقه‌بندی بر مبنای خروجی نیست. اگرچه بیشتر دسته‌بندی‌های COFOG به خروجی‌ها مرتبط است (خدماتی که به عموم مردم ارائه می‌شود)، اما آن‌ها همچنین شامل طبقه‌بندی خدمات پشتیبانی داخلی مانند "خدمات عمومی پرسنل" نیز می‌شوند.

1 - Classification of the Functions of the Government

2 - Ex post reporting

3 - functional



برخی از افرادی که اصرار بر هماهنگی طبقه‌بندی برنامه‌ها و COFOG دارند، می‌گویند که برنامه‌ها باید در یک یا سایر بخش‌های ده‌گانه گسترده COFOG قرار گیرد - و هیچ برنامه‌ای نمی‌تواند از مرزهای بخش‌ها فراتر رود. اگر این تمام چیزی است که خواسته می‌شود، اگرچه که هدف خاصی ارائه نمی‌دهد، حداقل مشکل قابل توجهی برای طبقه‌بندی برنامه‌ها ایجاد نمی‌کند. مشکل واقعی زمانی ایجاد می‌شود که بر اشکال محدودکننده‌تری از هماهنگی بین برنامه‌ها و COFOG اصرار شود که موجب انحرافات عمده‌ای در نحوه تعریف برنامه‌ها شود. یک مطالعه موردی در این باره، که در آن برنامه‌ها به نحوی تعریف شده‌اند که با مرزهای سطح دوم دسته‌بندی عملکردی (منظور همان "گروه" در COFOG است) متناسب باشند در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دستی CLEAR شرح داده شده است. (رابینسون ۲۰۱۱) این منجر به محدود شدن وسیع و کاملاً غیرضروری انعطاف‌پذیری کشور در توسعه طبقه‌بندی برنامه‌ای شد و برنامه‌ها را وادار می‌کند تا حد زیادی از دسته‌بندی COFOG پیروی کنند. نمونه بسیار بدتری از این سردرگمی میان طبقه‌بندی برنامه‌ای و اصول طبقه‌بندی عملکردی در یکی دیگر از کشورهای در حال توسعه در اواخر دهه ۲۰۰۰ پیش آمد. این کشور بر پایه کمک‌های فنی ارائه شده توسط یک سازمان بین‌المللی، یک طبقه‌بندی بودجه‌ای کاملاً بر اساس طبقه‌بندی عملکردی (نسخه اصلاح شده COFOG) اجرا کرد که گفته شد یک شکلی از بودجه‌ریزی برنامه‌ای است. بر اساس این سیستم، مجموعه یکسانی از دسته‌بندی‌های عملکردی برای تعریف برنامه‌ها در وزارتخانه‌ها استفاده شد. به عبارت دیگر، همه وزارتخانه‌ها مجبور بودند برنامه‌هایشان را از یک فهرست استاندارد برنامه‌ها که از طبقه‌بندی عملکردی به دست آمده بود، انتخاب کنند. برای درک دقیق‌تر این موضوع، یک مثالی که کاملاً بیانگر این موضوع باشد، وزارت کشاورزی و امنیت غذایی مجبور به ایجاد یک ساختار برنامه بر اساس برنامه‌های زیر بود:

۰۱- کشاورزی و امنیت غذایی

۰۲- منابع طبیعی و مدیریت محیط زیست

۰۵- صنعت و ترویج سرمایه‌گذاری

۰۷- خدمات سلامت

۰۸- آموزش

۰۹- توسعه جامعه، جوانان و ورزش

۱۰- حمل و نقل، ساختمان و مسکن

۱۱- تکنولوژی و فناوری اطلاعات

۱۲- تحقیق و توسعه

۱۴- مدیریت مالی و اقتصاد

۱۷- ادارات عمومی

۱۸- اموراتشغال و نیروی کار

چیزی که درباره این ساختار عجیب است این است که اکثریت برنامه‌های وزارتخانه هیچ ارتباطی با انواع خروجی‌هایی که مسئولیت ارائه آن‌ها به مردم را دارد، ندارند. به عنوان مثال، وظیفه وزارت کشاورزی و امنیت غذایی نیست که خدمات توسعه ورزش و جوانان ارائه دهد، چه برسد به خدمات بهداشتی. راز این مشکل در این جا بود که این برنامه‌ها به خدماتی که وزارتخانه‌ها به مردم ارائه می‌کردند ربطی نداشت، بلکه به خدماتی که به کارمندان خود ارائه می‌کرد برمی‌گشت.

بنابراین، "۰۸- آموزش" به آموزش‌های ارائه شده به کارمندان وزارتخانه و "۱۰- حمل و نقل، ساختمان مسکن" به خدمات پشتیبانی درونی که این حوزه‌ها را پوشش می‌دهد، برمی‌گردد. این امر به این دلیل اتفاق افتاد که آن چه از هر وزارتخانه خواسته شده بود که انجام دهد این بود که "عملکردهایی" - همان فعالیت‌ها - که کارمندان انجام می‌دهند را طبقه بندی کنند، بدون این که از آن‌ها خواسته شود تا تمایزی میان خروجی‌ها و فعالیت‌های پشتیبانی قائل شوند.

نتیجه این امر نه تنها این بود که بیشتر برنامه‌هایی که وزارتخانه‌ها انجام دادند به برنامه ریزی برای اولویت بندی هزینه‌ها ربطی نداشتند، بلکه تعدد برنامه‌های خدمات پشتیبانی جزئی بر ساختارهای برنامه‌ای آن‌ها چیره شده بود. این مسئله خطر بزرگ تمرکز بر اصول طبقه بندی عملکردی به جای اصل برنامه‌های مبتنی بر نتیجه، که براساس آن یک سیستم بودجه ریزی برنامه‌ای باید برپا شود، را نشان می‌دهد.

انطباق با COFOG معیاری نیست که باید در توسعه طبقه بندی برنامه‌ها به کار رود. در عوض، تمرکز باید روی تعریف برنامه‌هایی باشد که تا بیشترین حد ممکن چالش‌های سیاستی واقعی و اولویت انتخاب‌هایی که کشور مربوطه با آن مواجه است، را شامل می‌شود. با توجه به طبقه بندی صرفاً آماری از هزینه‌هایی مانند COFOG، این امکان وجود دارد که تا پایان سال مالی ثبت حساب را ترک کرده و از یک فرآیند تخمین استفاده کرد که نیازی به ثبت تمام هزینه‌ها طبق دسته بندی COFOG در سیستم حسابداری ندارد. اما همچنین چیزی در مورد ثبت هزینه‌ها براساس برنامه کاملاً غیرممکن است - همان طور که در بالا اشاره شد - چرا که باید در طول سال مالی به صورت مداوم حسابرسی و گزارش شود.

بخش ششم  
نتیجه‌گیری و قوانین



این راهنما یک راه عملی برای طبقه‌بندی برنامه‌ای ارائه می‌دهد که به شناخت اهمیت تعریف صحیح برنامه می‌پردازد در صورتی که بودجه‌بندی برنامه‌ای بخواهد به هدف اصلی خود به عنوان ابزاری برای اولویت‌بندی کردن هزینه‌ها و ارتقای عملکرد دولت برسد. پیام اصلی راهنما این است که همواره بر روی اصل برنامه‌های مبتنی بر نتیجه تمرکز کنید و تنها در مواردی محدود و تعریف شده که برای آن دلایل خوبی وجود دارد، از این اصل منحرف شوید. تحت شرایط خاصی، ملاحظات ساختار سازمانی و مشکل ورودی‌های مشترک همچنین انحرافات را می‌توان توجیه کرد. با این حال، طراحی ساختار برنامه‌ای که به سادگی تنها منعکس‌کننده ساختار سازمانی باشد، نامناسب است.

اگرچه بسیاری از جنبه‌های طبقه‌بندی برنامه‌ای موضوعاتی از جنس قوانین نیستند و تنها با در نظر گرفتن شرایط کشورهای خاص جنبه قضاوتی دارند، با این حال می‌توان قوانین کلیدی حاکم بر طبقه‌بندی برنامه‌ها را مطرح کرد. در این جا تمام قوانین این راهنما آورده شده است:

قانون اول: برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها باید تا حد ممکن مبتنی بر نتیجه باشند و خروجی‌های با پیامدهای مطلوب یکسان را در یک گروه قرار دهند. عدم رعایت این اصل تنها در موارد مشخص و با ذکر دلایل شفاف امکان‌پذیر است.

قانون دوم: در کشوری که منابع مالی را در قانون بودجه بر حسب برنامه‌ها توزیع می‌نماید، برنامه‌ها تنها باید برای خطوط تولیدی تعریف شوند که از اهمیت کافی در اولویت‌های سیاستی دولت یا پارلمان برخوردار است و انتظار می‌رود مجموع منابعی که در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد به جای این که در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای دستگاه/ وزارتخانه مشخص شود به طور متمرکز تعیین گردد.

قانون سوم: برنامه‌ها نباید به گونه‌ای تعریف شوند که نیاز باشد منابع (ورودی‌ها) خاصی - برای مثال کارمندان یا تجهیزات - بین چندین برنامه تقسیم شود. مگر اینکه میزان استفاده هر یک از برنامه‌ها از این منابع مشترک به طور دقیقی قابل ثبت باشد تا معیارهای قابل اعتمادی از هزینه‌های برنامه‌ها در سیستم حسابداری ایجاد شود.

قانون چهارم: واحدهای سازمانی نباید بین برنامه‌ها تقسیم شوند اگر نه دولت و نه مدیریت وزارتخانه نمی‌خواهند روشی که واحد سازمانی منابع خود را بین برنامه‌های مربوطه هدایت می‌کند، برنامه‌ریزی و کنترل کنند. و/یا ثبت دقیق استفاده از منابع واحد سازمانی توسط برنامه در سیستم حسابداری امکان‌پذیر نیست.

قانون پنجم: وزارتخانه‌ها در صورتی باید برنامه پشتیبانی ایجاد کنند که: منعطف بودن در استفاده از خدمات پشتیبانی میان برنامه‌های مبتنی بر نتیجه وزارتخانه در طول سال برایشان مطلوب باشد. و یا تخصیص دقیق هزینه‌های خدمات پشتیبانی میان برنامه‌ها در سیستم حسابداری ممکن یا به صرفه نباشد.

قانون ششم: وزارتخانه‌های کوچک با یک برنامه مبتنی بر نتیجه واحد، به برنامه پشتیبانی نیاز ندارند.

قانون هفتم: در کشورهایی که می‌خواهند سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای در ساده‌ترین حالت باشد، پذیرفتنی است که ساختار برنامه به گونه‌ای تعریف شود (و در صورت نیاز، ساختار سازمانی به گونه‌ای تغییر کند) که پایین‌ترین سطح سلسله‌مراتب واحد سازمانی - در ساختار سلسله‌مراتبی سه مرحله‌ای منظور همان زیرمجموعه اداری است - تنها و تنها به یک برنامه و زیربرنامه متصل باشد.

قانون هشتم: اگر ساختار دولت بر اساس تعداد محدودی وزارتخانه با مسئولیت محدود است، برنامه‌ها نباید از مرز وزارتخانه عبور کنند. در واقع، هر وزارتخانه باید برنامه‌های مختص به خود داشته باشد.

قانون نهم: از تعداد زیاد سطوح در سلسله‌مراتب برنامه پرهیز شود. در فراتر رفتن از سلسله‌مراتب دوسطحی (برنامه‌ها و زیربرنامه‌ها) محتاط باشید.

طبقه‌بندی برنامه‌ها برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد:  
ساختار بودجه را چگونه شکل دهیم تا استفاده از شواهد را ممکن کند؟

مجموعه انضباط مالی - ۵

کد گزارش: ۱۳۶ - مسلسل: ۹۹۲۰

مجری: مرکز توانمندسازی حاکمیت و جامعه

