

## مزایا و موانع اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

رسول حیدری سورشجانی

کارشناسی حسابداری دانشگاه آزاد شهرکرد

[rasolheidari@yahoo.com](mailto:rasolheidari@yahoo.com)

**چکیده** - مقاله حاضر مسائل مربوط به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را مورد بررسی قرار می‌دهد. در این راستا ابتدا کلیاتی در خصوص بودجه، نظیر: تعاریف بودجه، سیر تکوین بودجه، ضرورت و اهمیت بودجه، ارائه و سپس روند بودجه‌ریزی از مرحله تهیه و تنظیم، تا مرحله نظارت و کنترل بر بودجه مورد بررسی قرار گرفته و در ادامه نیز کاستی‌های نظام فعلی بودجه‌ریزی مورد بررسی قرار گرفته است. بر این اساس در این مقاله مسائل مربوط به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای این منظور مطالب این مقاله در دو بخش جداگانه تهیه شده است. در بخش اول مقاله، کلیاتی در خصوص بودجه و بودجه‌ریزی و نقش و اهمیت آن در سازمان‌ها، تعریف مسئله، اهداف تحقیق، روش تحقیق، ارائه خواهد شد. در بخش دوم، فرآیند بودجه و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مورد بررسی قرار می‌گیرد.

**کلمات کلیدی:** بودجه، بودجه‌ریزی، نظام بودجه، کنترل بودجه، ضرورت بودجه، مدیریت عملکرد، فرآیند بودجه، بودجه‌ریزی عملیاتی، مسئولیت پاسخگویی

### مقدمه

کمیابی موضوعی است که از آغاز حیات بشری همراه آن بوده است. انسان در طول زندگی خود همواره آمال و آرزوهای مختلفی داشته است اما محدودیت منابع آنها را مجبور کرده که تنها قادر به پاسخگویی تعداد محدودی از آنها باشد و از این رو همواره مجبور به انتخاب بهینه بین اهداف خود بوده است. چنین امری در خصوص بنگاه‌های اقتصادی و نیز دولت‌ها مصداق دارد. به این معنا که شرکت‌ها و دولت‌ها مجبور بوده‌اند بین اهداف و سیاست‌های متنوع خود، متناسب با محدودیت منابع خود تنها نسبت به عملی کردن تعداد محدودی از آنها اقدام کنند. بر این اساس از همان آغاز حیات بشری، استفاده بهینه از منابع، مدنظر بوده است. چرا که منابع کمیابند و ضرورت دارد این منابع کمیاب به نحو احسن اداره شوند. همانطور که یک خانوار باید بین درآمدها و هزینه‌های خود تعادل ایجاد کند، دولت یا هر بنگاه اقتصادی نیز ملزم به دخل و خرج خود می‌-

باشد. لذا علم اقتصاد به منظور اداره منابع محدود بوجود آمده بنحوی که در تعاریف اولیه‌ای که از اقتصاد به عمل می‌آید، اقتصاد را علم تخصیص منابع محدود بین اهداف رقابتی دانسته‌اند و بودجه را نیز ابزار تحقق این هدف در سازمان‌ها و دولت‌ها برشمرده‌اند. در این دیدگاه بودجه به صورت تبدیل منابع مالی به اهداف انسانی تعریف می‌شود.

بودجه شاهرگ حیاتی هر سازمانی می‌باشد، زیرا سازمان‌ها تمام فعالیت‌های مالی خود، اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متعدد و متنوع خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد. بنابراین بودجه آئینه تمام نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های سازمان بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه سازمان‌ها ایفا می‌کند.

### کلیاتی در خصوص بودجه

در این بخش کلیاتی در خصوص بودجه نظیر واژه بودجه، تعریف بودجه، سیر تکوین بودجه، و اهمیت و ضرورت بودجه به طور خلاصه ارائه خواهد شد تا خوانندگان محترم با مسائل مربوط به کلیات آشنائی پیدا کنند.

### واژه بودجه

واژه بوژت (Beget) یک واژه فرانسه قدیم است و به کیف چرم اطلاق می‌شده است که وجوه نقد را در آن نگهداری می‌کردند. بدین جهت ابتدا کیف چرمی که محتوی صورت مخارج و درآمدهای دولت انگلیس بوده و وزیر دارائی انگلیس آن را با خود به پارلمان می‌آورده و صورت‌های مخارج و درآمدهای مملکتی را از کیف خارج کرده و برای تصویب به پارلمان عرضه می‌داشته است در انگلیس Budget نامیده می‌شد. به تدریج معنی اصطلاح بودجه از خود کیف، تبدیل به محتویات آن شد.

بعدا که به تدریج صورت‌های مزبور در یک صورت واحد گنجانده شده است، این صورت بنام "باجت" در انگلیسی و بودجه در فرانسه نامیده شده و در سایر زبان‌ها نیز همین کلمه به کار برده شد. قبل از انقلاب مشروطه چنین واژه‌ای در زبان فارسی به کار نمی‌رفته است و پس از آن چون قانون اساسی ایران بیشتر از قوانین اساسی بلژیک و فرانسه ترجمه و اقتباس شده این واژه نیز همراه قوانین مالی فرانسه ترجمه و وارد قانون محاسبات عمومی ایران و زبان فرانسه گشته است.

### تعاریف بودجه

دیدگاه‌ها، نظریه‌ها و تعاریف مختلفی در خصوص بودجه ارائه شده است. این تعاریف نیز متأثر از نظریه‌های اقتصادی در مورد دولت بوده است و دیدگاه‌های موجود در زمینه دولت نیز تحت تاثیر شرایط متفاوت سیاسی، اقتصادی و فرهنگی بوده است. در یک بررسی کلی می‌توان گفت نظام بودجه‌بندی به‌عنوان یک ابزار مهم و حساس برنامه‌ریزی به موازات رشد و توسعه دولت و جامعه، مراحل و تحولات مهمی را پشت سر گذاشته و امروزه به‌صورت یک نظام پیچیده فنی و مالی درآمده است. این نظام در آغاز پیدایش خود به علت محدودیت حوزه فعالیت دولت و به علت نگرش منفی جامعه نسبت به فعالیت‌های دولت، عمدتاً یک ابزار سیاسی بوده و از دهه سوم قرن میلادی به علت رواج اقتصاد کینزی که دولت را به مداخله در فعالیت اقتصادی و سرمایه‌گذاری اجتماعی تشویق و ترغیب می‌نمود، بودجه دولتی به‌عنوان ابزار اقتصادی و مالی، علاوه بر نقش‌های سیاسی، نقش‌های اقتصادی و مالی را نیز برعهده گرفت و بالاخره با گسترش فعالیت‌های دولتی در همه جنبه‌های زندگی و بزرگتر و پیچیده‌تر شدن سازمان‌های دولتی و پیشرفت روش‌های مدیریت و برنامه‌ریزی و ظهور تکنولوژی اطلاعاتی امروزه، نظام بودجه‌بندی یک سیستم پیچیده‌ای از طرح‌ها و برنامه‌هاست و بودجه علاوه بر نقش‌های سیاسی و اقتصادی، نقش حساس و مهم برنامه‌ریزی را نیز عهده‌دار شده است و امروزه بودجه منعکس‌کننده انواع برنامه‌ریزی‌های سیاسی، اجتماعی و فرهنگی جامعه است. از طرفی چون مسلم شده که توسعه امری یک بعدی نبوده و توسعه اقتصادی می‌تواند به توسعه اجتماعی و فرهنگی بیانجامد، مهمترین عامل در وقوع این امور، گزینش درست اهداف، استراتژی‌ها و نهایتاً رسالت‌های سیستم برنامه‌ها و طرح‌های بودجه است.

بر این اساس در میان انواع تعاریفی که از بودجه به‌عمل آمده سه دسته عمده را می‌توان تشخیص داد:

الف- تعاریفی که بر جنبه سیاسی بودجه تاکید می‌ورزند.

ب- تعاریفی که بر جنبه‌های اقتصادی و مالی تاکید می‌ورزند.

ج- تعاریفی که بر جنبه‌های برنامه‌ای و مدیریت بودجه تاکید می‌ورزند.

### سیر تکوین بودجه

مفهوم بودجه همگام با تکامل دولت‌ها و پیچیده‌تر شدن وظایف دولت، تغییر و تکامل یافته است. این تکامل را می‌توان به چهار مرحله متمایز تقسیم کرد. در مرحله اول که تقریباً از ۱۹۲۰ تا ۱۹۳۵ می‌باشد، تاکید عمده روی

ایجاد یک سیستم با کفایت برای کنترل هزینه‌ها بود و حسابداری هزینه‌ها و پیوند بین حسابداری و بودجه مطرح بود. مرحله دوم که در توسعه بودجه عملیاتی خود را نشان می‌دهد، استفاده از بودجه به‌عنوان ابزار مدیریت مالی بود و خود را در اصلاح ساختار مناسب، بهبود مدیریت و برنامه‌های اندازه‌گیری کار ظاهر ساخت و بر بودجه‌ای تاکید داشت که کار و فعالیت‌های سازمان را اندازه بگیرد.

مرحله سوم با پیوند دادن بودجه و برنامه به‌عنوان معیاری برای تجزیه و تحلیل رفاه اقتصادی آغاز شد و روی پیشرفت‌هایی که در تکنولوژی‌های تصمیم‌گیری و اطلاعاتی رخ داده بود تمرکز داشت.

مرحله چهارم به‌واسطه پیچیدگی محیط سازمان‌ها به‌وجود آمده و باعث استفاده از بودجه بر مبنای صفر به - عنوان ابزاری برنامه‌ریزی راهبردی (استراتژیک) گردیده است. بر این اساس سیر تکوین بودجه را می‌توان به شرح ذیل برشمرد:

الف- بودجه به‌عنوان ابزار کنترل

ب- بودجه به‌عنوان ابزار برنامه‌ریزی

ج- بودجه به‌عنوان ابزار مدیریت مالی

د- بودجه به‌عنوان ابزار راهبردی (استراتژیک)

### ضرورت بودجه و بودجه‌ریزی

بودجه‌بندی را "فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود" می‌دانند. مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین و تخصیص منابع می‌شود به‌منظور "حداکثر استفاده" از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی‌نمایند و به اصطلاح اقتصادی "کمیاب" هستند. بنابراین در راه رسیدن به "اهداف مطلوب" ضرورت دارد به نحوی از هر یک از منابع محدود استفاده گردد که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت که با حداقل هزینه، حداکثر استفاده به‌عمل آمده است.

تضاد و برخورد این دو واقعیت یعنی نامحدود بودن نیازها و محدود بودن منابع، انسان متفکر و اندیشمند را به چنین نتیجه‌گیری می‌رساند که از منابع محدود باید برای رفع نیازهای نامحدود آنچنان یاری گرفت که "حد متناسب" رضایت به‌دست آید، و این نخستین تصور بودجه است و ضرورت بودجه‌نویسی نیز از همین مسئله ناشی می‌شود.

### اهمیت بودجه

بودجه‌بندی اهداف و کاربردهای مختلفی در تنظیم، تصویب، اجرا و کنترل سیاست‌های دولت و سازمان‌ها دارد. در مرحله اول، بودجه چارچوبی را برای تنظیم سیاست‌های دولت و سازمان‌ها فراهم می‌کند و فعالیت‌های مختلف برای رسیدن به اهداف توسعه و تقسیم این فعالیت‌ها بین مجریان فعالیت‌ها تعیین می‌شود. در مرحله تصویب، بودجه وسیله کنترل قانونی است. در مرحله اجرا، بودجه‌بندی راهنمای مدیران در اجرای سیاست‌های تدوین شده است و در نهایت بودجه‌بندی مهم‌ترین ابزار کنترل و نظارت بر عملکرد دولت و سازمان‌ها محسوب می‌شود. بنابراین اهداف و مقاصد بودجه‌بندی را در سطح کلان (دولت) که قابل تصمیم به سطوح سازمانی نیز می‌باشد، را می‌توان به شرح ذیل بیان کرد:

الف- بودجه وسیله‌ای برای تدوین و تنظیم برنامه‌های دولت و سازمان‌ها است.

ب- بودجه وسیله تحصيل مجوز قانونی برای فعالیت‌های دولت‌ها و سازمان‌ها است.

ج- بودجه راهنمای اجرای سیاست‌های دولتی و سازمان‌ها است.

د- بودجه قوی‌ترین وسیله کنترل قوه مجریه توسط قوه مقننه و وسیله آگاهی و اطمینان مردم از مصرف صحیح و قانونی منابع و وجوه عمومی است.

### بیان مسئله

بودجه یکی از پدیده‌های بسیار مهم در مدیریت امروزی است که شامل ابعاد گوناگون سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، فنی و مدیریتی است. مسئله اصلی در نظام بودجه‌ریزی کارآیی نظام مربوط می‌باشد. بدین معنی که براساس اطلاعات موجود برگرفته از عملکرد سیستم جاری به چگونگی کارآیی و اثربخشی سیستم پی برده شود، منابع مورد نیاز اجرای برنامه‌ها شناسایی شود و در نهایت معیارهای سنجش و نظارت و کنترل به‌دست آید. در کشور ما بررسی برخی شاخص‌های بودجه‌ای که نشان‌دهنده عدم توفیق مدیران مالی دولت در دستیابی به اهداف خود و همچنین بی‌انضباطی‌های مالی موجب گردید که معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی را بر آن دارد که اصلاح نظام بودجه‌ریزی را کشور از سال ۱۳۸۰ در دستور کار خود قرار دهد و اصلاحاتی را با هدف پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی براساس قیمت تمام شده به‌عنوان جایگزین بودجه‌ریزی سنتی در ایران آغاز کند. با این وجود به رغم این تأکیدات و تلاش‌های صورت گرفته آنچه که در عمل اتفاق افتاد صرفاً به تغییر طبقه‌بندی اقلام درآمدی و هزینه‌ای خلاصه شد.

بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد. و در این تحقیق به همین موضوع پرداخته شده است و سعی گردیده تا مهمترین عواملی که مربوط به مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشند مورد بررسی و مطالعه قرار گیرند و همچنین راه‌کارهایی جهت کاهش موانع ارائه گردد. بنابراین سوال اصلی در این تحقیق این است که آیا عوامل مدیریتی بر مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تاثیر معنادار دارد؟ و کدامیک از عوامل مدیریتی بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تاثیر معنادار دارند؟ و همچنین این تحقیق درصدد است که اثبات نماید هر یک از عوامل محیطی، انسانی، و فرآیندی چه میزان تاثیر داشته و آیا عدم وجود هر کدام مانع اجرای موثر بودجه‌ریزی عملیاتی می‌گردد؟

### اهداف تحقیق

هدف این تحقیق بررسی فرآیند بودجه و بیان عوامل انحراف بودجه عملکردی از بودجه پیشنهادی و مصوب استان در بخش منابع و مصارف و ارائه راهکار مناسب برای از بین بردن این انحرافات می‌باشد.

### ضرورت تحقیق

بودجه تبلور برنامه یک‌ساله هر سازمان می‌باشد. بنابراین هرچه بودجه دقیق‌تر و مناسب با نیازها و شرایط باشد، اجرای برنامه سالانه نیز سهل‌تر و امکان‌پذیرتر می‌شود. طی سال‌های اخیر به دلیل عدم تناسب بودجه مصوب استان با نیازهای واقعی آنها در برخی موارد هزینه‌ای، اجرای برنامه‌های استانی در سطح ادارات کل و مدیریت درمان با مشکل مواجه شده که این امر در برخی موارد، حتی منجر به حذف آن برنامه کاری از دستور کار استان‌ها شده است. از این رو شناسایی دلایل انحراف از بودجه مصوب و تلاش برای رفع این انحرافات کمک شایان به برنامه‌ریزی دقیق‌تر استان‌ها و نیز کاهش مشکلات بعدی آنها در طول سال مالی خواهد کرد. این موضوع با آغاز فعالیت‌های مربوط به اجرای برنامه استراتژیک و برنامه پنج‌ساله سازمان اهمیت بیشتری پیدا خواهد کرد.

### روش تحقیق

در این پروژه از روش کتابخانه‌ای درخصوص بودجه و مراحل آن استفاده شده و برای کامل‌تر شدن آن از برخی سایت‌ها الهام گرفته شده و برخی مطالب هم به کمک یکی از کارمندان دیوان محاسبات کشور گردآوری شده تا این مقاله به صورت فعلی درآمده است.

### پرسش‌ها و فرضیات تحقیق

- ۱- از لحاظ آماری بین بودجه پیشنهادی و مصوب و عملکرد استان انحرافات وجود دارد؟
- ۲- دلایل انحراف بودجه چیست؟
- ۳- فرآیند بودجه در سازمان‌ها چگونه است؟
- ۴- تهیه و تدوین بخشنامه بودجه و دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه برعهده چه واحدی است؟

### مراحل تهیه بودجه

بودجه از چهار مرحله تشکیل می‌شود که در مجموع این چهار مرحله را دور بودجه‌ای یا سیکل بودجه‌ای نیز می‌نامند. این چهار مرحله عبارتند از:

- مرحله اول: تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه (بودجه پیشنهادی)
- مرحله دوم: تصویب بودجه (بودجه مصوب)
- مرحله سوم: اجرای بودجه (بودجه تخصیصی)
- مرحله چهارم: نظارت و کنترل بودجه (تفریغ بودجه)

### مرحله اول تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه

این مرحله شامل کلیه عملیات مربوط به تهیه، ارزیابی، طبقه‌بندی و تنظیم اطلاعات بودجه‌ای می‌باشد. در این مرحله، هر ساله ستادی به نام ستاد برنامه و بودجه در سازمان‌ها تشکیل می‌شود، این ستاد علاوه بر آنکه اهداف، سیاست‌ها و برنامه‌های اجرائی سازمان را برحسب بخش‌های مختلف بررسی، تصحیح و تلفیق می‌نماید، بودجه پیشنهادی واحدهای اجرائی را نیز مورد رسیدگی قرار می‌دهد.

### مرحله دوم تصویب بودجه

تصویب بودجه به مفهوم تأیید و تجویز برنامه‌های مالی است. در این مرحله، بودجه‌ای که پیشنهاد گردیده است قبل از شروع سال مالی اجرای بودجه، به صورت قانون در می‌آید و جهت اجرا به واحدهای اجرائی ابلاغ می‌گردد.

بودجه پیشنهادی به کمیته‌های تخصصی مربوطه ارجاع می‌شود. سازمان پس از ارائه نظرات و پیشنهادات کمیته‌های تخصصی، بودجه سازمان را با تعدیلاتی به تصویب می‌رساند. نکته مهم در این مرحله این است که هدف، تصویب اعداد و ارقام نیست بلکه منظور اصلی، رسیدگی به سیاست‌ها و برنامه می‌باشد که با توجهات اقتصادی، اجتماعی و ... همراه می‌باشد و به صورت اعداد و ارقام تجلی یافته است.

### مرحله سوم اجرای بودجه

اجرای بودجه کلیه مراحل را شامل می‌شود که جهت وصول درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار از یک طرف و مصرف اعتبارات پیش‌بینی شده و مصوب از طرف دیگر به مورد اجرا گذاشته می‌شوند. این مرحله شامل ابلاغ بودجه، تخصیص بودجه و مصرف اعتبارات می‌باشد. در مرحله مصرف اعتبارات مخارج به مرحله عمل در می‌آید. مرحله مصرف اعتبارات خود شامل مراحل تفصیلی تامین اعتبار، عملکرد (تعهد) و دستور پرداخت می‌باشد.

### مرحله چهارم نظارت و کنترل بودجه

نظارت بر بودجه به معنی کنترل مالی و قانونی نحوه اجرای بودجه مصوب و ارزیابی نتایج حاصل از اجرای بودجه است. در حال حاضر در خیلی از کشورهای دنیا (از جمله ایران) قوه مقننه برای نظارت بر عملکرد کلی دولت ابزار مستقیمی در اختیار ندارد و برای نظارت بر عملکرد مدیریت، راهکار مشخصی وجود ندارد. قوه مقننه باید این مساله را در نظر بگیرد که برای نظارت هماهنگ بر عملکرد کلی دولت رویکرد نظارتی سازمان یافته‌تری ضروری است. چنین فرآیندی می‌تواند مشارکت قوه مقننه را نیز تسهیل کند. مثلاً با وجود این که تصمیم نهایی در زمینه انتخاب برنامه‌ها و زمینه‌هایی که نیازمند بررسی هستند برعهده قوه مجریه است، چنین انتخاب‌هایی باید با توجه به دیدگاه‌های قوه مقننه در زمینه مسایل مربوط به عملکرد انجام شود.

با توجه به مطالب فوق، ایرادات و نقاط ضعف کلی نظام بودجه‌ریزی فعلی را می‌توان به شرح ذیل

برشمرد:

۱- مناسب نبودن روش انتخابی بودجه‌ریزی:

همان‌گونه که در قسمت‌های قبلی اشاره شد، بودجه و بودجه‌ریزی در سیر تاریخی تکوین خود، مراحل مختلفی را پشت سر گذاشته است کارکردهای مختلفی علاوه بر کارکردهای اولیه مترتب شده برای آن، برای



آن در نظر گرفته شد. همان‌گونه که اشاره شد در شرایط فعلی، بودجه و بودجه‌ریزی وظایف و کارکردهای مختلفی نظیر کارکردهای برنامه‌ای، مدیریتی، راهبردی را داراست.

در نظام فعلی بودجه‌ریزی، تنها کارکردهای سنتی بودجه (نظارت و کنترل) مدنظر می‌باشد و هیچ‌گونه کارکرد برنامه‌ای، مدیریتی یا راهبردی از آن انتظار نمی‌رود و از این‌رو نظام بودجه‌ریزی نیز بر این اساس انتخاب شده است. از بین روش‌های موجود بودجه‌ریزی، روش متداول یا سنتی تا امروز فارغ از هر تغییری به‌کار گرفته شده است. بودجه متداول، بودجه‌ای است که در آن اعتبارات به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می‌شوند و در عین حال هیچ‌گونه عملیاتی که اجرای آن موردنظر است در آن منعکس نمی‌گردد. این نوع بودجه که یک بودجه افزایشی و مبتنی بر عملکرد روندی است و بر صرفه‌جویی و کنترل در صرف اعتبارات تأکید دارد. انتخاب این روش بودجه‌ریزی باعث شده که اعمال هرگونه برنامه‌ریزی، اعمال مدیریت و هرگونه فرآیند توسعه‌ای از طریق این روش بودجه‌ریزی امکان‌پذیر نباشد. این در حالی است که در شرایط فعلی، روش‌های بودجه‌ریزی نوینی طراحی شده است که از طریق اعمال آنها، انجام اموری نظیر برنامه‌ریزی، سیاست‌گذاری، اعمال مدیریت و ... به‌راحتی امکان‌پذیر است.

## ۲- فقدان سیاست‌ها و اهداف مشخص در بودجه:

در روش‌های نوین بودجه‌ریزی، در ابتدا اهداف و راهبردهای کلان سازمانی مدنظر قرار می‌گیرد و در ادامه براساس اهداف و راهبردهای تعیین شده، برنامه‌های میان‌مدت و سالانه تدوین می‌گردد و بودجه سالانه و ارقام درآمدها و هزینه‌های سالانه براساس برنامه‌های مذکور شکل می‌گیرد. در این نوع روش بودجه‌ریزی، مشخص می‌گردد که هر هزینه‌ای برای تحقق چه هدف یا برنامه‌ای صورت می‌گیرد و در این حالت هنگام بررسی بودجه (تصویب بودجه) می‌توان برآوردهای انجام شده را از لحاظ بیشینه یا کمینه نمودن مورد سنجش قرار داد. ضمن اینکه در زمان اجرای بودجه، نظارت و کنترل بر روند انجام هزینه‌ها، نیز سهل‌تر و آسان‌تر خواهد بود.

متأسفانه در روش فعلی بودجه‌ریزی سازمان، هیچ‌گونه هدف و راهبرد مشخصی برای بودجه تعریف نمی‌گردد و بودجه فارغ از هرگونه هدف مشخص تهیه و اجرا می‌شود. به عبارتی مشخص نیست که هزینه‌های سازمان برای تحقق کدام هدف صورت می‌گیرد و منظور از انجام این هزینه‌ها در سازمان چیست؟ به عبارتی روشن‌تر هیچ‌گونه ارتباطی بین اهداف، و سیاست‌ها، برنامه‌ها، و بودجه وجود ندارد. نظام تصمیم‌گیری به معنای واقعی وجود ندارد. سیاست‌ها عمدتاً به تناسب مسائل جاری مطرح می‌شوند و بودجه فارغ از ملاحظات

برنامه‌ای و سیاست‌گذاری تهیه می‌شود. نبود هدفی مشخص و معین در سیستم فعلی بودجه‌ریزی، امکان تنظیم ارقام هزینه براساس پیشرفت و مقیاس کار را فراهم ننموده و لذا کارائی (مالی - عملیاتی) در نظام فعلی بودجه-ریزی مورد توجه قرار نمی‌گیرد. تهیه و تدوین و تنظیم بودجه براساس نظام فعلی امکانات لازم برای نظارت صرفاً مالی را فراهم می‌کند. عوامل و نهادهای نظارت بر بودجه تحقق هزینه‌ها در قالب سقف‌ها و چارچوب-های تعیین شده (نظارت مالی) تاکید دارند و نظارت و حسابرسی عملیاتی بر فعالیت‌ها صورت نمی‌گیرد. لذا امکان سنجش همبستگی بین متغیرهای فعالیت و جذب هزینه‌ها وجود ندارد و کارائی عوامل تولید در سازمان به‌طور شفاف مورد ارزیابی قرار نمی‌گیرد. به عبارتی نوع نظارت منحصرأ نظارت مالی یعنی ثبت مواد هزینه دستگاه‌ها می‌باشد و هدفی که در این سیستم تعقیب می‌شود صرفاً کنترل مالی فعالیت‌ها است. به‌طور کلی نقص اساسی بودجه سازمان عدم توجه به هدف‌های میان‌مدت و بلندمدت سازمان، فقدان توان کافی در تحقق یا عدم تحقق اهداف سازمانی، عدم وجود چارچوب نظری بودجه برنامه‌ای در نظام فعلی بودجه - به عبارتی هیچ‌گونه بستر (برنامه) میان‌مدت و بلندمدتی وجود ندارد که سند بودجه به‌عنوان برنامه‌های یکساله در جستجوی قسمتی از اهداف برنامه‌های مذکور باشد- و فقدان سیستم نظارت بر عملیات می‌باشد. (به عبارتی در این روش مشخص نمی‌شود که هر هزینه برای نیل به کدام هدف یا در راستای کدام سیاست و برنامه انجام می‌شود، پس فاقد قابلیت تخصیص کارای منابع است).

بسیاری از متغیرهای اثرگذار بر بودجه نظیر سیاست‌ها و خط‌مشی‌های اقتصادی، بودجه‌های عمرانی، برخی از متغیرهای اقتصادی در بودجه سالانه سازمان‌ها، مشخص می‌گردد. به عبارتی بودجه سازمان بدون اطلاع دقیق از این سیاست‌ها و نرم‌ها، تهیه و تدوین گردیده است که مسلماً تدوین بودجه بدون اطلاع دقیق از عوامل اثرگذار بر آن، بودجه‌ای منطبق بر واقعیت نخواهد بود و در عمل با انحرافات زیادی مواجه خواهد بود. علاوه بر آن، میزان برخی از شاخص‌های مهم اثرگذار بر منابع و مصارف در زمان تهیه و تدوین بودجه مشخص نیست، لذا بودجه عملکردی از بودجه پیشنهادی انحراف زیادی خواهد داشت.

### مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی:

عوامل یا دلایلی است که باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردند.

- عوامل محیطی:

در این تحقیق اشاره به عواملی نظیر عوامل سیاسی، پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی و پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه دارد که به علت متغیر بودن شرایط سیاسی و فقدان پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی و همچنین فقدان پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- عوامل سیاسی:

به عواملی از قبیل نوع نظام و شرایط سیاسی، عدم توافق و هماهنگی قوه مقننه با قوه مجریه اطلاق می‌شود که متغیر بودن شرایط سیاسی و توافق و هماهنگی قوه مقننه با قوه مجریه باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی در بودجه:

ساده‌سازی هر چه بیشتر رویه‌های قانونی و حذف مقررات دست‌وپاگیر باعث اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی می‌گردد. بنابراین قوانین و مقررات دست‌وپاگیر باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه:

الزام سازمان به پاسخگویی به منظور ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است. فقدان پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- عوامل فنی و فرآیندی:

در این تحقیق اشاره به عواملی نظیر برنامه‌ریزی استراتژیک، تعیین شاخص در بودجه، اعتبار شاخص در بودجه‌بندی و تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری دارد. فقدان این عوامل باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- برنامه‌ریزی استراتژیک:

فرآیندی است که در جهت تجهیز منابع انسانی و وحدت بخشیدن به تلاش‌های آنان برای نیل به اهداف و رسالت‌های بلندمدت با توجه به امکانات و محدودیت‌های درونی و بیرونی. فقدان برنامه‌ریزی استراتژیک باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- تعیین شاخص در بودجه:

مجموعه‌ای از استانداردها و راهبردها یا مقیاس‌ها است که عملکرد به‌وسیله آنها به‌صورت واضح و رضایت‌بخشی معنی می‌شود. فقدان شاخص‌ها در بودجه‌بندی باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- اعتبار شاخص در بودجه:

شاخصی که مفهوم یا ساختار را می‌سنجد و مقیاس درستی برای آنچه که جهت سنجش موردنظر قرار می‌گیرد. فقدان اعتبار شاخص‌ها در بودجه‌بندی باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری:

استفاده از سیستم حسابداری براساس قیمت تمام شده و کاربرد ثبت حسابداری تعهدی به‌منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه و فعالیت‌ها. فقدان تغییر سیستم حسابداری براساس قیمت تمام شده و ثبت حسابداری تعهدی باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- عوامل انسانی:

آموزش: تعداد ساعت‌های آموزش هر فرد در سال می‌باشد که نبود آموزش باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

شرایط احراز مشاغل: تعیین خصوصیات تجربیات و مهارت‌هایی که متصدی شغل باید داشته باشد. که فقدان شرایط احراز مشاغل به لحاظ تجربی و تحصیلی باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

نظام تشویق و تنبیه: ابزارهای مهمی که مدیران می‌توانند با استفاده از آن، انگیزش کارکنان را به سمت اهداف سازمان هدایت کنند. نبود نظام‌های تشویق و تنبیه برای انگیزش کارکنان باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

نظام حقوق و مزایای مناسب: تناسب حقوق و مزایا با هزینه زندگی و نوع حجم کار می‌باشد. به‌علت عدم تناسب حقوق و مزایا با هزینه زندگی و نوع حجم کار باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد.

- عدم توجه به نقش حساس بودجه در سازمان:

همان‌گونه که عنوان شد بودجه در سازمان‌ها می‌تواند کارکردهای مختلفی نظیر کارکرد مدیریتی، برنامه‌ریزی و راهبردی داشته باشد. اما در امر بودجه‌ریزی سازمان به هیچ‌یک از این کارکردها، توجه نمی‌شود و از بودجه در امور برنامه‌ریزی، مدیریت و ... استفاده نمی‌گردد. همان‌گونه که عنوان شد سیاست‌گذاری، برنامه‌

ریزی و بودجه‌ریزی سه مقوله‌ای می‌باشد که می‌بایست در ارتباط تنگاتنگ با یکدیگر باشند و بودجه سالانه براساس این سه محور صورت گیرد. به عبارتی می‌بایست راهبردهای کلان تدوین گردد و در ادامه معاونت‌های مختلف می‌بایست برنامه‌های خود را بر تحقق اهداف فوق تدوین کنند و در پایان بودجه براساس برنامه‌های تدوین شده معاونت‌ها، تهیه و تدوین گردد.

در این راستا اعتقاد بر این است که دلایل ناکارایی نظام‌های بودجه‌ای، بیش از اینکه به شیوه‌های فنی بودجه‌نویسی و یا مدیریت اجرائی برنامه‌های یکساله بستگی داشته باشد، ناشی از عدم تصمیم‌گیری صحیح و وجود اختلاف نظرها در سطح بالای تصمیم‌گیری برای تخصیص منابع مالی است. به همین دلیل عنوان می‌شود که اصلاح نظام بودجه‌نویسی کشورها و سازمان‌ها بیش از آنکه به شیوه‌های فنی و توانمندی کارشناسان بستگی داشته باشد، به نیت، خواسته‌ها و هدف‌گذاری‌های مدیران ارشد بستگی دارد.

به همین دلیل برای اصلاح نظام بودجه‌نویسی کشور لازم است در بالاترین سطح تصمیم‌گیری سازمان‌ها، اشتراک نظری در خصوص کارآمد کردن نظام بودجه‌ای به وجود آید که البته به معنی شفاف کردن فرایند هزینه‌ها، رعایت اکید انضباط مالی، تاکید بر رعایت اولویت‌های راهبردی در تخصیص منابع و بهبود شیوه‌های مدیریت اجرائی منابع مالی بخش عمومی است. بدون اصلاحات فوق، تاکید صرف بر تغییر شیوه‌های نگارشی و گزارش‌دهی سند بودجه و مکانیسم تنظیم فرایند بودجه، به حل مسائل بنیادی بودجه‌ریزی نخواهد بود.

### نتیجه‌گیری

بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از عواملی است که در رابطه با بهبود مسئولیت پاسخگویی باید مورد توجه قرار گیرد. در کل بودجه‌ریزی عملیاتی تغییرات مربوط به متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش‌بینی می‌کند. نتایج این تحقیق با یافته‌های جوردن و هاگبارت (۲۰۰۵) همسویی دارد. این محققان بیان می‌دارند که هدف اصلی از استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، بهبود مسئولیت پاسخگویی در برابر فرایند بودجه و تخصیص آن است. همچنین در بررسی‌های مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌شود.

محققان بیان می‌دارند بودجه‌ریزی عملیاتی با الزام دستگاه‌های اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه‌ها، سعی در بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه‌های دولت دارد. در واقع بودجه‌بندی عملیاتی با تاکید بر نتایج برنامه‌ها و به کار بردن معیار فزونی منافع بر مخارج در مورد برنامه‌ها و همچنین محاسبه بهای تمام شده آنها، به

دنبال شفاف‌سازی و ارائه اطلاعات مناسب برای عموم جهت اعتمادسازی و همکاری می‌باشد. این نوع بودجه‌بندی با استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل و همچنین تاکید بر نتایج برنامه‌ها باعث افزایش مسئولیت پاسخگویی اعم از مالی و عملیاتی می‌شود. این نوع بودجه‌بندی موجب تاکید بر مسئولیت پاسخگویی از سطوح اجرایی به سطوح برنامه‌ها می‌شود. بودجه‌ریزی عملیاتی، مستقیم‌ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است و این نوع بودجه‌بندی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش رضایت مصرف‌کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره‌برداری اثربخش‌تر از منابع سازمان خواهد شد و مدیران می‌توانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدف‌های مورد انتظار تبیین شده در بودجه به‌طور اثربخش‌تری بهره‌برداری کنند. مهمترین متغیری که به‌عنوان متغیر پیش‌بین در بهبود مسئولیت پاسخگویی شناسایی شد متغیر مدیریت عملکرد بود. اضافه شدن متغیرهای تجزیه و تحلیل هزینه‌ها (ABC) و برنامه‌ریزی قدرت پیش‌بینی را به‌طور معنی‌داری بالا می‌برد. چنان‌که نتایج تحقیق نشان داد ضریب تعیین متغیر مدیریت عملکرد، بیشترین ضریب تعیین را دارا می‌باشد و ارتباط معنی‌داری را با متغیر مسئولیت پاسخگویی نشان می‌دهد. در نهایت می‌توان چنین عنوان نمود که اگر مدیریت در سطح کلان کشور نسبت به اجرای بودجه‌بندی عملیاتی انگیزه و پشتیبانی قوی داشته باشد اجرای پیاده‌سازی بودجه عملیاتی راحت‌تر انجام می‌شود و اگر چنین انگیزه‌ای وجود نداشته باشد پیاده‌سازی بودجه عملیاتی با مشکل مواجه خواهد شد. به‌عنوان نمونه می‌توان به کشورهای مالزی، سنگاپور که انگیزه قوی در پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی داشتند، اشاره نمود. در این کشورها اجرای بودجه‌بندی عملیاتی موفقیت‌آمیز بوده است و در مقابل کشورهای سری‌لانکا و فیلیپین که چنین انگیزه‌ای وجود نداشته اشاره نمود و اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در این کشورها با مشکل مواجه بوده است.

### منابع و مآخذ:

- ۱- اورین ک - کپ، ترجمه اقتداری، ع، ۱۳۵۶، بودجه‌بندی دولتی، تهران، موسسه علوم اداری، ص ۳۴۲
- ۲- باباجانی، ج، ۱۳۷۸، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولتی، رساله دکتری دانشکده حسابداری و مدیریت علامه طباطبائی، ص ۳۲
- ۳- پناهی، ع، ۱۳۸۴، درباره لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور، ۱۳۸۴، تهران، دفتر مطالعات برنامه و بودجه ص ۱ تا ص ۲۷

- ۴- سال ۱۳۸۴، جزوه آموزشی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی ص ۱ تا ص ۷۸
- ۵- ابراهیم قزالی، الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران (وابسته به دانشگاه تربیت مدرس)، ۱۴۸-۱۵۶.
- ۶- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۷). نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی. دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.
- ۷- قدیم‌پور، جواد، طریقی، علی. (۱۳۸۸). بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عمیاتی. دانش حسابرسی، شماره ۳۹، انتشارات دیوان محاسبات کشور.
- 8- Alberta Government. (1998). "results oriented government". A guide to strategic planning and performance measurement in the alberta government, Edmonton, alberta.
- 9- Natalie, f. & marginson, D. (2010). "Reconciling budget flexibility with budgetary control". Accounting organization and society, 35, 444-461.
- 10- Mihi Ramírez, Antonio, 2008, "Total Quality Analysis Management and Knowledge Management as Source of Competitive Advantage, <http://www.ssrn.com>.
- 11- McGuire, B.L., Kocakulah, M.C., & Dague, J.w 1997, "Using ABC To Identify Cost Drivers In a Manufacturing Environment", Journal of Cost Management, PP: 22-28.