

ساختار نظام حسابداری حاکم بر بودجه‌بندی عملیاتی: چالش‌ها و اصلاحات

محمد محمدیان

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز

زینب مهتری

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۱۰/۱۶، تاریخ پذیرش: ۱۱۳۹۲/۰۲/۳۱

چکیده

تحولات عظیم در حسابداری و گزارشگری مالی باعث شده تا نظام بودجه‌بندی کشورها تغییر کند. به کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی به جای بودجه‌بندی سنتی از مهمترین این تغییرات می‌باشد. بودجه‌بندی عملیاتی به تغییر از ورودی به خروجی تاکید دارد و از اهداف اصلی آن تقویت کارایی تولید و تخصیص بهینه منابع عمومی است. سیستم حسابداری مورد استفاده در این نظام بودجه‌بندی، حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی بوده و بر اندازه‌گیری عملکرد و نهایتاً پاسخگویی مالی و عملیاتی تاکید دارد. اگرچه بودجه‌بندی عملیاتی در تئوری آسان به نظر می‌رسد ولی اجرای آن به دشواری صورت می‌گیرد و چالش‌ها و مشکلات زیادی را در پی دارد. با این وجود، بسیاری از کشورها در راستای اجرای این نوع بودجه‌بندی دست به اصلاحات گسترده‌ای زده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که شالوده تمامی اصلاحات، تغییرات اساسی در ساختار نظام حسابداری، حسابرسی و گزارشگری مالی است. رسالت این مقاله، بررسی اهمیت و نقش حسابداری در پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی به عنوان یکی از کاراترین روش‌های بودجه‌بندی و شناسایی مشکلات و چالش‌های ناشی از اجرای این نظام بودجه‌بندی در کشورهای مختلف و نهایتاً در ایران است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری دولتی، گزارشگری مالی، بودجه‌بندی

عملیاتی، پاسخگویی مالی و عملیاتی.

Accounting system structur for performance budgeting: Challenges and reforms

Abstract:

Major developments in accounting and financial reporting caused to change countries budgeting system. Implication performance budgeting Instead of traditional budgeting is most important changes. Performance budgeting emphasize to change the input to the output and of the main purpose is Improve production efficiency and optimal allocation of public resources. Accounting system for Performance budgeting is Accrual accounting based on the flow of economic resources which emphasize to Performance Measurement and financial and operational accountability. Although performance budgeting it seems easy in theory, but it implementation is difficult and it has a lot of challenges and problems. Nevertheless, many countries in order to implement this type of budgeting, Extensive reforms have done. The results show, the foundation of all reform is Fundamental changes in the structure of accounting, auditing and financial reporting. The mission of this article, investigation the importance and role of accounting in the implementation of performance budgeting and Identification Problems and challenges arise from the implementation of the performance budgeting system in Different countries and Iran.

Keywords: Governmental Accounting, Financial Reporting, performance budgeting, financial and operational accountability.

۱. مقدمه

بودجه فرآیندی است که اطلاعات را به تصمیم تبدیل می‌کند. بودجه‌بندی انواع و روش‌های مختلفی دارد و دولت‌ها همواره به دنبال دقیق‌ترین و مناسب‌ترین نوع آن هستند تا از طریق آن بتوانند به بهترین شکل از عهده مسئولیت پاسخگویی برآیند. بودجه‌بندی عملیاتی، از مهمترین روش‌های پذیرفته شده‌ای است که از طریق پاسخگویی عملیاتی منجر به رشد، تقویت و دقیق‌تر شدن بودجه و در نتیجه توسعه اقتصادی می‌شود. از سوی دیگر، پاسخگویی عملیاتی با حسابداری عملکرد و با توجه به اهداف عملیاتی حاصل می‌شود. در نتیجه، حسابداری نقش کلیدی در پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی ایفا می‌کند [۸].

اهمیت نقش حسابداری در بودجه‌بندی عملیاتی را می‌توان از طریق معرفی و توصیف روش‌های تنظیم بودجه و یا بررسی اهداف این نظام بودجه‌بندی نشان داد. لزوم به کارگیری این نظام بودجه‌بندی با مروری بر سیر بودجه‌بندی عملیاتی و تحولات حسابداری دولتی و همچنین رابطه آن با پاسخگویی مالی و عملیاتی، بیشتر آشکار می‌شود. بنابراین تشریح مبانی لازم جهت اجرای بودجه‌بندی عملیاتی، می‌تواند گامی موثر در به کارگیری آن تلقی شود. بودجه‌بندی عملیاتی، اگرچه به عنوان تلاشی گسترده در رفع نیازهای دولت به شمار می‌آید، ولی اجرای آن با چالش‌های زیادی روبرو بوده و مستلزم اصلاحات اساسی و فراهم شدن زیر ساخت‌های لازم می‌باشد. به عنوان مثال، عدم همگرایی سیستم حسابداری با نظام بودجه‌بندی از مهمترین چالش‌ها است و تغییر سیستم مالی و مبنای حسابداری، از اساسی‌ترین اصلاحات به شمار می‌رود. در حال حاضر تعدادی از کشورهای پیشرفته و حتی کشورهای در حال توسعه از جمله کره، استرالیا، کانادا، انگلستان، هلند و لهستان بودجه‌بندی عملیاتی را به کار گرفته و در راستای مشکلات و چالش‌های ایجاد شده، اصلاحات عمده‌ای را انجام داده‌اند. از آنجا که حجم عملیات دولت در اقتصاد ایران بیش از سایر کشورها است، درک صحیح نظام بودجه‌بندی عملیاتی و اهمیت و لزوم به کارگیری این نظام بودجه‌بندی در ایران و چالش‌های پیش‌روی آن، از اهمیت در خور ملاحظه‌ای برخوردار است. در این مقاله سعی شده تا پس از درک مفهوم

بودجه‌بندی عملیاتی، به اهمیت و لزوم به کارگیری چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی در پیاده‌سازی این نظام بودجه‌بندی و چالش‌های پیش‌روی آن در ایران پرداخته شود.

۲. تحولات حسابداری دولتی: هم‌راستا با سیر بودجه‌بندی عملیاتی

مفهوم و اهمیت بودجه‌بندی عملیاتی یا به عبارتی دیگر مدیریت مخارج عمومی تاریخچه‌ای نسبتاً طولانی دارد. اگر چه در ایالات متحده شواهدی مبنی بر وجود اصول بودجه‌بندی برنامه‌ای قبل از جنگ جهانی دوم، دیده می‌شود، اما عبارت بودجه‌بندی عملیاتی با اصلاحات صورت گرفته در سال ۱۹۵۰ در ایالات متحده مطرح شد. در واقع زمانی بودجه‌بندی عملیاتی به صورت واقعی مطرح شد که کمیسیون هوور^۱ این روش بودجه‌بندی را در یکی از دستگاه‌های اجرایی دولت در سال ۱۹۴۹ به کار گرفت و اجرای همه‌جانبه‌ی آن را توصیه کرد. این در شرایطی بود که این کمیسیون در آن زمان واژه‌های بودجه‌بندی عملیاتی و بودجه‌بندی برنامه‌ای را مشابه و مترادف هم به کار می‌برد [۶]. در دهه ۱۹۵۰ تعدادی از دولت‌های ایالتی و محلی جنبه‌هایی از بودجه‌بندی عملیاتی را تجربه کردند، ولی در اغلب موارد این تجربه‌ها ناموفق بود و در نتیجه در دهه ۱۹۶۰ کنار گذاشته شد. اگرچه در سال ۱۹۹۰ موج جدیدی از تمایلات برای بودجه‌بندی عملیاتی به سرعت در بین ملت‌های توسعه یافته به وجود آمد، اما بعدها در بین کشورهای چند ملیتی نیز توسعه و گسترش یافت. با این حال، مطالعات دفتر بودجه‌کنگره ایالات متحده^۲ در سال ۱۹۹۳ نشان می‌دهد که پیشرفت‌های قابل ملاحظه‌ای در بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در دولت‌های محلی، ایالتی و مرکزی وجود دارد [۲۰]. بسیاری از تحلیل‌گران نیز، به صراحت بیان داشتند که، تلاش‌های صورت گرفته در راستای بودجه‌بندی عملیاتی، تقریباً همیشه با شکست روبرو شده‌اند [۲۲]. آنها دلیل این شکست را اصلاحات موقت مدیریت در کوتاه‌مدت می‌دانند. در نتیجه، اصلاحات مدیریت در بلندمدت در دستور کار قرار گرفت [۱۱]. به طوری که، تصویب قانون اصلاح مدیریت دولت^۳ در سال ۱۹۹۴ و در راستای پیاده‌

¹ Hoover Commission

² U.S. Congressional Budget Office(CBO)

³ Government management Improvement Act

سازی بودجه‌بندی عملیاتی زمینه‌های لازم را برای تصویب بیانیه شماره ۳۴ هیات استاندارهای حسابداری دولتی فراهم کرد تا با اجرای عملی آن تحولی عظیم در حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی ایجاد گردد [۱]. این موضوع نشان می‌دهد که سیر بودجه‌بندی عملیاتی ارتباط عمیقی با اصلاحات نظام حسابداری در بخش عمومی داشته است.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود بودجه‌بندی عملیاتی در اوایل، تغییری اساسی در تصمیمات بودجه‌ای ایجاد نکرده، اما منجر به ایجاد زمینه‌ای مناسب برای خدمات مبتنی بر عملیات شده است. در ادامه این تغییر اساسی در نظام حسابداری و تحولات عظیم در گزارشگری مالی دولت‌ها بوده که باعث شده تا عیب‌ها و نقص‌های بودجه‌بندی عملیاتی آشکار شود و اصلاحاتی به منظور برطرف و یا از بین بردن این نقایص صورت گیرد. در حال حاضر، با وجود تمامی این تلاش‌ها و مشکلات بوجود آمده تعدادی از کشورهای پیشرفته و حتی برخی کشورهای در حال توسعه بودجه‌بندی عملیاتی و در نتیجه پاسخگویی عملیاتی را سیستم و ابزاری مفید در جهت رسیدن به اهداف کلیدی و برنامه‌های بودجه‌ای خود می‌دانند. از جمله این کشورها می‌توان به انگلستان، استرالیا، کره، هلند، کانادا و لهستان اشاره کرد. در ادامه به تعریف بودجه‌بندی عملیاتی، بسترها و اصلاحات مورد نیاز جهت به کارگیری آن، الگوبرداری از کشورهای مجری این طرح و مشکلات و چالش‌های پیش‌روی بودجه‌بندی عملیاتی پرداخته می‌شود.

۳. تعریف بودجه‌بندی عملیاتی و رابطه آن با پاسخگویی مالی و عملیاتی

بودجه به عنوان کف و اصلی‌ترین حوزه عمل مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی تلقی می‌شود و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصادی ایفا می‌کند. تعریف بودجه‌بندی عملیاتی به عنوان گزاره‌ای ضروری در تعیین بودجه شناخته شده است؛ به همین دلیل در طول زمان و در کشورهای مختلف تعاریف گوناگون و متعددی از بودجه‌بندی عملیاتی شده است. برخی از محققان بودجه‌بندی عملیاتی را تحت عنوان گزارشگری ارزیابی عملکرد در مستندسازی بودجه عمومی، تعریف می‌کنند [۱۲]. در واقع بودجه‌بندی عملیاتی در ابتدا به ارائه اهداف و مقاصد برای تخصیص منابع و سپس به ارزیابی بهای تمام شده برنامه‌ها و

فعالیت‌ها برای دستیابی به این اهداف و تشریح و تجزیه و تحلیل داده‌های کمی بدست آمده، می‌پردازد [۱۴]. ملکرز و ویلوبی^۱ بودجه‌بندی عملیاتی را اینگونه تعریف می‌کنند: بودجه‌بندی عملیاتی، برنامه‌ریزی استراتژیک مورد نیاز با توجه به رسالت نمایندگی، اهداف کلی و عینی است و فرآیندی است که از داده‌های مربوط به درخواست‌های قابل اندازه‌گیری، اطلاعات معنی‌داری درباره نتایج برنامه تهیه می‌کند [۱۷].

با توجه به تعاریف متعددی که از بودجه‌بندی عملیاتی در ادبیات صورت گرفته، ضروری است تا تعریف دقیق و روشنی از این سیستم ارائه شود. در این مقاله، بودجه‌بندی عملیاتی به روش‌ها و مکانیسم‌هایی اشاره دارد، که از طریق به کارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع (با استفاده از اطلاعات حسابداری)، به تقویت ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به واحدهای بخش عمومی و نتایج حاصل از آنها می‌پردازد [۲۱]. این تعریف، مشابهت زیادی به تعاریف صاحب‌نظران و گروه‌های حرفه‌ای دارد، برای مثال سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه^۲ این گونه بیان می‌کند: بودجه‌بندی عملیاتی، شکلی از بودجه‌بندی است که اعتبارات تخصیص یافته را به نتایج قابل سنجش مرتبط می‌کند [۱۲]. یا دیوان محاسبات آمریکا^۳ ایالات متحده آمریکا درباره این مفهوم چنین بیان می‌دارد: بودجه‌بندی عملیاتی، نظام بودجه‌بندی است که اطلاعات عملکرد را به بودجه در نظر گرفته شده مرتبط می‌کند [۷]. در این راستا جویس^۴ معتقد است که عبارت بودجه‌بندی عملیاتی آگاهی‌دهنده^۵ شاید یکی از بهترین اصطلاحاتی باشد که می‌توان در مورد بودجه‌بندی عملیاتی به کار برد [۱۳]. در نهایت، بودجه‌بندی عملیاتی را می‌توان در یک جمله خلاصه کرد: بودجه به نتیجه تخصیص داده می‌شود نه هزینه. در ضمن باید متذکر شد که، هیچ وجه تمایزی بین بودجه‌بندی عملیاتی و یا بکارگیری اصطلاحی گسترده‌تر مثل بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، وجود ندارد. بسیاری از اصطلاحات هم وجود دارند که

1 Melkers and Willoughby

2 Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

3 Governmental Accountability Office (GAO)

4 Joyce

5 Performance- informed budgeting

کم و بیش به صورت مترادف در ادبیات بکار برده شده‌اند. از جمله این اصطلاحات، بودجه‌بندی بر مبنای نتایج^۱ و بودجه‌بندی تامین منابع^۲ است. از سوی دیگر، تعریف بودجه‌بندی عملیاتی هم‌راستا با تعاریف صورت گرفته برای پاسخگویی مالی و عملیاتی است. در واقع، پاسخگویی از دو جنبه پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی مورد توجه قرار گرفته است. پاسخگویی مالی عبارت است از "ردیابی و گزارشگری مربوط به تخصیص، خرج، و مصرف منابع مالی، با استفاده از ابزارهایی چون حسابداری، حسابرسی و بودجه‌بندی" و با "قواعد، قوانین و مقررات مربوط به مدیریت و کنترل مالی" سازگار است. پاسخگویی عملیاتی عبارت است از "حسابداری عملکرد با توجه به اهداف عملیاتی منعقد شده" و بر مواردی چون "خدمات، خروجی‌ها و نتایج" تمرکز دارد [۸]. در یک نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی، ارائه بهترین و مناسب‌ترین تصویر ممکن از عملکرد شرکت، با تکیه بر بودجه‌بندی عملیاتی و با در نظر گرفتن حریم مجاز هر دو طرف جریان اطلاعاتی (پاسخ دهنده و پاسخ خواه) و همچنین، با انجام قضاوتی منصفانه از سوی حسابدار امکان‌پذیر می‌گردد [۳]. از این رو، شالوده و پایه تعریف بودجه‌بندی عملیاتی با تعاریف پاسخگویی مالی و به خصوص حسابداری مبتنی بر پاسخگویی عملیاتی، درهم تنیده شده است [۴].

۴. ریشه حسابداری در انواع روش‌های بودجه‌بندی

حسابداری به عنوان پایه و اساس، نقش عمده‌ای در پیاده‌سازی روش‌های بودجه‌بندی دارد. از این رو در این قسمت به معرفی نظام مالی لازم جهت اجرای روش‌های بودجه‌بندی پرداخته و دلایل به کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی از لحاظ حسابداری بیان می‌شود. عمده‌ترین و رایج‌ترین روش‌های تنظیم بودجه در کشورها به ترتیب درجه رشد یافتگی آن‌ها عبارتند از:

- بودجه‌بندی متداول: در این روش، درآمدها و هزینه‌ها، صرفاً بر اساس اقلام سال‌های گذشته پیش‌بینی می‌شوند، بدون آن که معلوم شود هزینه‌ها برای اجرای چه برنامه و هدفی

¹ Results-based budgeting

² Funding budgeting

است. سیستم حسابداری مورد استفاده در این نظام بودجه‌بندی نقدی بوده و بر مصرف منابع تاکید دارد. در نتیجه از ظرفیت پاسخگویی محدودی برخوردار است [۲۴].

- بودجه‌بندی برنامه‌ای: در این روش ابتدا اقداماتی که دولت موظف است از طریق دستگاه‌ها در سال آینده انجام شود، مقایسه می‌شود. سپس هزینه‌ها بر اساس فعالیت‌های جاری و عمرانی از پیوستن طرح‌ها، فعالیت‌ها و برنامه‌ها به شکل فصل و امور تخصیص می‌یابد. سیستم حسابداری مورد استفاده در این نظام بودجه‌بندی، نقدی یا تعهدی تعدیل شده بوده و بر مصرف منابع تاکید دارد. در این روش، به دلیل نبود اطلاعات مورد نیاز و یا بی‌ثباتی شرایط محیطی، پیش‌بینی بهای تمام شده فعالیت‌ها، طرح‌ها و برنامه‌های منظور شده در بودجه امکان‌پذیر نیست و تخصیص هزینه صرفاً بر مبنای اطلاعات فعالیت‌های مشابه در سال‌های پیش و اعمال تغییرات آثار تورمی صورت می‌پذیرد [۲۴].

- بودجه‌بندی عملیاتی: در تنظیم بودجه‌بندی عملیاتی، دستگاه‌ها باید دو مرحله زیر را سپری کنند: (۱) اندازه‌گیری حجم کار؛ و (۲) محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها، در سال آینده. در تهیه و تنظیم اطلاعات مربوط به این دو مرحله، از کارشناسانی چون مهندسان صنایع و حسابداران خبره در انجام زمان‌بندی دقیق و تعیین اندازه هر بخش از جزئیات فعالیت‌ها و در نهایت کل طرح‌ها استفاده می‌شود. سیستم حسابداری مورد استفاده در این نظام بودجه‌بندی، حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی بوده و بر اندازه‌گیری عملکرد و نهایتاً پاسخگویی مالی و عملیاتی تاکید دارد. به دلیل اعمال دقت کافی در محاسبات مزبور و وجود ثبات اقتصادی و مهار نرخ تورم و کاهش نرخ سود بانکی، انحرافات ناشی از اقلام واقعی و بودجه به حداقل ممکن کاهش می‌یابد و طرح‌ها نیز در زمان تعیین شده و منطبق با بهای تمام شده مصوب، قابل تحویل خواهند بود. از این رو پاسخگویی این روش نسبت به دور روش قبلی از درجه بالایی برخوردار بوده و بر اهمیت به کارگیری آن می‌افزاید. در واقع دوران گذار از بودجه‌بندی برنامه‌ای به سوی بودجه‌بندی عملیاتی سر‌آغازی است برای: عبور از حسابداری نقدی به سمت حسابداری تعهدی، گامی موثر و مفید در جهت شفافیت‌سازی هرچه بیشتر هزینه‌ها و زمینه‌ای برای انجام اصلاحات ساختاری و عقلانی‌تر کردن نقش دولت در فعالیت‌های اقتصادی [۲۴]. از سوی

دیگر، شالوده و پایه حسابداری و پاسخگویی در هم تنیده شده است و این رابطه در روش بودجه‌بندی عملیاتی به وضوح قابل رویت است [۲۲].

• بودجه‌بندی بر مبنای صفر: این روش برای نخستین بار در سال ۱۹۷۳ در ایالات متحده آمریکا ابداع و اجرا شد. در این روش، فعالیت‌ها و واحدهای دوره پیش تعدیل و ترکیب جدیدی برای استفاده‌کنندگان بودجه تعریف می‌شود. این روش، برای برنامه‌های بلند مدت (چند ساله) مورد استفاده قرار می‌گیرد و جهت به کارگیری آن باید با روش بودجه‌بندی عملیاتی تلفیق شود [۲۴].

بنابراین با توجه به نظام‌های بودجه‌بندی که در بالا ذکر شد و خصوصیات هر یک از آنها می‌توان به ضرورت به کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی پی برد، چرا که بودجه‌بندی عملیاتی دارای کارایی و اثربخشی بیشتری نسبت به سایر روش‌های تنظیم بودجه است و از نظام مالی قوی پیروی می‌کند.

۵. نظام حسابداری لازم جهت اجرای بودجه‌بندی عملیاتی

بودجه‌بندی به عنوان یک قاعده تصمیم یا ابزار تحلیلی تنها وقتی که فرهنگ مدیریتی پشتیبان آن است، اثر بخش و کاربردی خواهد بود. از این رو دولت‌ها باید توجه داشته باشند که بودجه‌بندی عملیاتی جدای از اعمال و فرهنگ مدیریت نیست [۲۳]. بودجه‌بندی عملیاتی به روش‌های گوناگونی اجرا می‌شود و دولت‌ها برای وارد کردن داده‌های عملکرد به جریان کار بودجه رویه‌های مخصوص خود را بکار می‌گیرند. برای مثال اگر بودجه‌بندی عملیاتی در راستای تصمیمات تخصیص بودجه توسعه یابد، دولت باید منابع را بر مبنای مدارک یا دلایل منطقی که ناشی از پیش‌بینی نتایج است، تخصیص دهد. همچنین هر افزایشی در مخارج باید به افزایش در نتایجی منجر شود، که به عنوان حجم بیشتر خروجی-ها یا بهبود کلی در وضعیت اجتماعی تعریف شده است. در مورد تصمیمات بودجه‌ای مرتبط با بازده نهایی، باید داده‌ها به هزینه‌ها و بازده به خروجی‌ها نسبت داده شوند. البته با نبود سیستم حسابداری بهای تمام شده قوی، دولت‌ها نمی‌توانند هزینه‌ها را برای ارتباط با منابع و بازده نهایی تخصیص دهند. از این رو اجرای بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم به کارگیری نظام حسابداری خاصی است. در واقع نظام حسابداری مورد نیاز برای استقرار و

اجرای بودجه‌بندی عملیاتی باید دارای ویژگی‌هایی از جمله چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، مبنای تعهدی کامل با تاکید بر جریان منابع مالی و اقتصادی، هزینه-یابی بر مبنای فعالیت، گزارشگری در سطح حساب‌های مستقل و نهایتاً گزارشگری در سطح دولت باشد [۲۴]. از این رو، تدوین و اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی، به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست. هماهنگی و یکنواختی طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و حسابداری و تطبیق آنها با ترکیب سازمانی دستگاه‌های دولتی از یک‌طرف و ارتباط وظایف برنامه‌ریزی، بودجه-ریزی و حسابداری دولتی از طرف دیگر نیز از ضروریات بودجه‌بندی عملیاتی و ایجاد اطلاعات کافی برای مدیریت منابع و وجوه عمومی است. البته باید در نظر داشت که به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی نظیر دولت، سابقه‌ای طولانی مدت (بیش از ۲۵۰ سال) دارد و پدیده‌ای جدید نیست [۲]. از سوی دیگر، لازمه اجرای بودجه‌بندی عملیاتی، توجه کافی مدیران و کارمندان دولتی به ارائه خدمات مناسب و افزایش کارایی عملیات و نتایج ناشی از سیاست‌های دولت است. آنها باید از چگونگی انجام کارها مطلع شده و منابع را مجدداً از فعالیت‌هایی با کارایی کم به فعالیت‌هایی با کارایی بالا اختصاص دهند. این موضوع دلیلی است بر تغییرات اساسی دولت و تنها از طریق اصلاحات بودجه‌ای میسر می‌شود. بنابراین از آنجا که شکست آموزه‌ای بهتر از موفقیت است، مطالعه و بررسی اجرای بودجه‌بندی عملیاتی و اصلاحات ناشی از آن در کشورهای مجری این طرح مفید به نظر می‌رسد. در حال حاضر بسیاری از کشورها سیستم بودجه‌بندی خود را تغییر داده و به این نتیجه رسیده‌اند که سیستم سنتی، دیگر پاسخگوی نیازهای دولت و ملت نیست. در ادامه به صورت نمونه، به بررسی چالش‌ها و اصلاحات صورت گرفته در کشورهای کره، استرالیا، کانادا، انگلستان، هلند و لهستان، که بودجه-بندی عملیاتی را پیاده کرده و یا در حال پیاده‌سازی آن هستند، پرداخته می‌شود.

۶. چالش‌ها و اصلاحات در کشورهای مختلف

کشور کره از جمله کشورهای آسیایی است که اقدام به پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی کرده است. در این کشور، بودجه‌بندی عملیاتی طی سه مرحله از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶ به

اجرا گذاشته شده است. تا کنون بودجه‌بندی عملیاتی در کره یک رویکرد نیمه‌تمام را پشت سر گذاشته است و از آنجا که در مراحل اولیه ایجاد سیستم عملکرد و بودجه‌بندی عملیاتی به سر می‌برد، با چالش‌ها و مشکلات بسیاری که عمدتاً از نوع اجرایی بوده، مواجه شده است. مسائل سیاسی و فرهنگی نیز، به خصوص در مواقعی که اطلاعات عملکرد به کار گرفته می‌شوند، وجود دارد. در واقع، عدم وجود سیستم یکپارچه اطلاعاتی، به خصوص فقدان سیستم اطلاعات حسابداری کارآمد، از سرعت اجرایی کردن بودجه‌بندی عملیاتی در این کشور کاسته است. علاوه بر این، انگیزه‌های کارمندان دولتی در راستای توسعه سیستم مدیریت عملکرد و از هم‌گسستگی سیستم‌های ارزیابی، از جمله چالش‌های فراروی دولت کره محسوب می‌شود. چالش‌های مذکور باعث شده تا این کشور دست به اصلاحات گسترده‌ای بزند که از این میان می‌توان به چهار اصلاح عمده اشاره کرد: بنا نهادن چارچوب مخارج میان مدت (برنامه مدیریت مالی ملی)، معرفی بودجه‌بندی دستوری^۱، برقراری سیستم مدیریت عملکرد و بنا نهادن یک سیستم اطلاعاتی بودجه دیجیتال^۲ [۱۵].

در دو دهه گذشته، در استرالیا، اصول مدیریتی تغییر یافته و به خوبی اجرا شده است. چارچوب اطلاعاتی مبتنی بر عملکرد از جمله این تغییرات است. اگرچه ماهیت اطلاعات عملکرد در چارچوب مدیریت مالی تغییر کرده است، اما اهداف اساسی چون، بهبود اثربخشی در هزینه منابع و پاسخگویی عمومی، همچنان باقی مانده است. اصلاحات بودجه در استرالیا از سال ۱۹۹۶ توسط کمیته ملی حسابرسی شروع شده و در سال ۲۰۰۲ مورد بازنگری قرار گرفته است. تغییر سیستم حسابداری و عملیات مالی از حالت بازرگانی به حالت دولتی، مهمترین اصلاح صورت گرفته طی این چند سال است. علاوه بر این، به منظور شفاف‌تر شدن پاسخگویی، چارچوب مبتنی بر اصول^۳ ملاک عمل قرار گرفته است. همچنین، گزارشگری در خصوص استراتژی مالی به صورت شش ماهه و سالانه و در قالب

¹ Top-down budgeting

² Digital budget

³ principles-based framework

سند بودجه، حرکت به سمت بودجه‌بندی تعهدی، چارچوب عملکرد و مدیریت منابع ورودی و خروجی و الزامات گزارشگری به موقع و مفصل اطلاعات مالی از دیگر اصلاحات صورت گرفته در این کشور محسوب می‌شود. با این حال، اطمینان از اینکه رابطه بین برنامه‌ها، نتایج و خروجی‌ها واضح باشد و به صورت کارا توسط سیستم حسابداری ارزیابی شوند، مهمترین چالش پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در این کشور بوده است. به طور کلی، رویکرد استرالیایی در بودجه‌بندی عملیاتی، یک رویکرد بلند مدت است و باعث شده تا بین عملکرد و سایر جنبه‌های مالی، پاسخگویی، فضای مدیریتی و سیاسی، روابط در هم تنیده‌ای ایجاد شود [۹].

دولت کانادا سابقه طولانی مدت در ایجاد و استفاده از اطلاعات عملکرد (عملیاتی) دارد. به طوری که این سابقه به دهه ۱۹۷۰ بر می‌گردد. اکنون بعد از قریب ۳۰ سال این دولت تصمیم گرفته تا سیستم بودجه‌بندی خود را با هدف بهبود پاسخگویی پارلمان و حمایت از تصمیمات مربوط به تخصیص منابع، به بودجه‌بندی عملیاتی تغییر دهد. مهمترین چالشی که این کشور با آن مواجه شده، این است که سیستم موجود فاقد چرخه بازنگری استراتژی متمرکز بر عملیات و برنامه‌ریزی مربوط است و دولت به طور سیستمی نمی‌تواند مخارج بودجه شده را با مخارج صورت گرفته مقایسه کند. از این رو، اصلاحات گسترده‌ای در خصوص همگرا نمودن سیستم حسابداری با اصول مدیریتی و نظام بودجه‌بندی صورت گرفته است [۱۶].

انگلستان نیز از جمله کشورهای پیشرو در به کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی است. از عمده‌ترین چالش‌های ناشی از اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در انگلستان می‌توان به مواردی چون بررسی قابل دسترس و واقع‌گرایانه بودن اهداف تنظیم بودجه، ارزیابی داده‌ها (مالی و غیر مالی)، ایجاد انگیزه کافی در نمایندگان، کارمندان و مجریان، مربوط بودن نتایج با بازده و ستانده‌ها و در نهایت تمرکز مطلق بر نتایج، اشاره کرد. در این کشور نیز، ریشه تمامی چالش‌ها و مشکلات به وجود آمده، فقدان مبنای مناسب برای سیستم حسابداری است. به طوری که، داشتن یک سیستم و مبنای مناسب حسابداری باعث می‌شود تا داده‌ها و اطلاعات، شفاف و صحیح باشد و ارزیابی این اطلاعات می‌تواند دولت را در نشان دادن

منابع تخصیص داده شده و نتایج به دست آمده کمک کند و در نتیجه راه را برای پیاده-سازی بودجه‌بندی عملیاتی هموار کند. از این رو، اصلاحات صورت گرفته بیشتر مربوط به تغییر سیستم مالی و مبنای حسابداری است [۱۸].

هدف از پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در هلند شفافیت و کارایی برنامه‌های دولت بوده است. تغییر سیستم حسابداری و خط مشی بودجه و پاسخگویی از جمله مهمترین اصلاحات صورت گرفته در هلند است. مبنای سیستم حسابداری در هلند، نقدی و تعهدی است که پس از اصلاحات صورت گرفته، جنبه تعهدی بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. پس از اصلاح سیستم حسابداری، نوآوری‌هایی در مدیریت مالی به وجود آمده و انعطاف-پذیری مدیریتی بهبود یافته است. به دنبال این امر، خط مشی بودجه و پاسخگویی تغییر یافته و باعث شده تا ابزارهای قانونی توسعه یابد و در نهایت قانونی بودن مخارج صورت گرفته توسط دولت و قابلیت اداره این مخارج افزایش یابد [۵].

بزرگترین چالشی که کشور لهستان در پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی با آن روبرو است، راه‌اندازی و توسعه یک سیستم اطلاعاتی برای گزارشگری و حسابداری بودجه‌بندی عملیاتی است. در واقع، این سیستم باید به گونه‌ای باشد که بتواند به طور خودکار پل ارتباطی بین بودجه‌بندی سنتی و بودجه‌بندی عملیاتی باشد. تغییر این سیستم، نیاز به تغییر در نظام سیاسی، فرهنگی، آموزشی، مالی و غیره دارد که این کشور در حال اصلاح آن است [۱۰].

با توجه به این شواهد و در نظر گرفتن به کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی در کشورهای مختلف این سوال در اذهان به وجود می‌آید که چه اصلاحات و چالش‌هایی در نظام حسابداری جهت اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در ایران نیاز است؟

۷. بودجه‌بندی عملیاتی در ایران

از آنجا که حجم دخالت دولت در اقتصاد ایران بیش از سایر کشورهای توسعه یافته و یا اغلب کشورهای در حال توسعه است، باعث شده تا اهمیت بودجه‌بندی نیز در مقایسه با این کشورها دوچندان شود. بر این اساس بسیاری از صاحب‌نظران اقتصادی کشور معتقدند که درمان بیماری اقتصاد ایران را باید در سند بودجه یافت. اما با توجه به نظام‌های بودجه-

بندی در کشورهای مختلف و مقایسه آنها با نظام بودجه‌بندی ایران، نقایص و مشکلات عمده‌ای به چشم می‌آید. از جمله مشکلات نظام بودجه‌بندی در ایران، شفاف نبودن فرایند بودجه‌بندی، تکیه بر چانه‌زنی، تمرکز شدید روی داده‌ها و بی‌توجهی به خروجی‌ها، عدم وجود ارتباط بین بودجه و عملیات سازمان، جدایی نظام تدوین از کنترل بودجه، بی‌توجهی به کارایی هزینه‌ها در مرحله نظارت، فقدان نظارت عملیاتی دقیق، فقدان نظام گزارش‌دهی مالی در نظام دولتی جهت ارزیابی و غیره اشاره کرد. به همین دلیل اصلاح نظام بودجه‌بندی از روش موجود یعنی نظام برنامه‌ای به روشی هدفمند و عملیاتی، اقدامی ضروری و حیاتی است و مستلزم برداشتن گام‌هایی در زمینه شناسایی فعالیت‌ها و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌کنند، بهای تمام شده کالاها و خدمات متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص، تنظیم بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت‌ها، خدمات و بهای تمام شده آنها است. از سوی دیگر، ارتقای نظام بودجه‌بندی از برنامه‌ای به عملیاتی که موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی می‌شود، مستلزم تغییر و تحول در سایر نظام‌های زیر مجموعه خواهد بود. از این جمله می‌توان به تحولات اساسی در قوانین و مقررات، نظام حسابداری و گزارشگری مالی، نظام کنترل داخلی و استقرار حسابرسی داخلی، نظام حسابرسی مستقل و همچنین شناسایی و تدوین شاخص‌های ارزیابی عملکرد، تدوین سیستم گزارشگری عملکرد غیرمالی و فراهم نمودن زمینه‌های لازم برای دسترسی عموم مردم به گزارش‌های مالی و عملکردی در مورد بودجه سالانه، اشاره کرد [۲۴]. همچنین، نظام بودجه‌بندی عملیاتی نیازمند طراحی نظام جدید نظارت است تا اطلاعات را به خوبی در اختیار مسئولان قرار دهد. البته باید توجه داشت که نظام بودجه‌بندی به هیچ وجه نمی‌تواند برای سیاست‌گذاران تعیین تکلیف کند، اما می‌تواند ابزاری مفید برای تصمیم‌گیری تلقی شود. مهمترین کار در این زمینه هزینه‌یابی فعالیت‌هاست، که ظاهراً امری آسان به نظر می‌رسد اما از نظر تکنیکی کار بسیار پیچیده‌ای است تا بتوان فعالیت دستگاه‌های اجرایی را به وظایف آنها مرتبط و آنگاه رابطه میان وظایف و برنامه‌ها را تعریف کرد. لازمه چنین امری، استقرار سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی است. البته باید این نکته را در نظر داشت که اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در کوتاه‌مدت امکان‌پذیر نیست و به یک بازه زمانی

مناسب نیاز دارد. با توجه به طراحی و پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در کشورهای مختلف و در نتیجه مشکلات و چالش‌های ناشی از آن و همچنین سیاست‌های مالی و نظام بودجه‌بندی فعلی، می‌توان نتیجه گرفت که چالش‌ها و موانع بسیاری در عملیاتی کردن بودجه در ایران وجود دارد. در اینجا مواردی از این‌گونه اشکالات، موانع و چالش‌ها آورده شده است: کوچک بودن حجم فعالیت‌ها، در اختیار داشتن سهم بالایی از اقتصاد ملی توسط دولت، بهره‌وری پایین از بخش بسیار بزرگ نیروی انسانی، مسائلی چون صرفه‌جویی و کارایی، نبود ابزار و سیستمی مناسب جهت ارزیابی عملکرد (به خصوص سیستم حسابداری)، فقدان مدیریت اجرایی قوی، نبود تعریفی صحیح از اصطلاحاتی مانند خروجی‌ها و نتایج، فقدان زمینه‌های اطلاعاتی لازم برای انجام محاسبات بهای تمام شده و غیره. در این بین، اساسی‌ترین چالش، راه‌اندازی و توسعه یک سیستم اطلاعاتی کارآمد برای گزارشگری مالی و حسابداری بودجه‌بندی عملیاتی است. البته این نکته را باید در نظر گرفت که درایت و دور اندیشی در مسائل و الگوبرداری از نمونه‌های صورت گرفته، همواره جزء عوامل اصلی در حل این‌گونه مشکلات تلقی شده و باید گام‌های بزرگی در این راه برداشته شود. تجربه افراد با سابقه و صاحب‌نظر در این زمینه کمکی ارزنده در برداشتن این گام‌ها بوده و می‌تواند بسیاری از این موانع را برطرف کند. در آخر، با توجه به موارد و موانع ذکر شده در بالا و در نظر گرفتن تغییرات اساسی در ساختار نظام حسابداری، حسابرسی و گزارشگری مالی به عنوان پایه و اساس استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در ایران، اصلاحات پیشنهادی زیر ارائه می‌شود: به کارگیری افراد باتجربه در راستای مطالعه و اجرای اصلاحات اولیه؛ الگوبرداری از کشورهای مجری این نظام بودجه‌بندی و تطابق آن با ویژگی‌های محیطی ایران؛ تغییرات بنیادی در بدنه قوانین و مقررات دولت؛ تقویت نظارت مالی و عملیاتی و حذف کنترل‌های غیرضروری؛ اولویت‌بندی فعالیت‌های طبقه‌بندی شده در دستگاه‌های اجرایی دولت؛ در نظر گرفتن منابع مالی جدید و عدم اتکا صرف به درآمدهای نفتی؛ روشن کردن وظایف هر دستگاه و بودجه مربوط به آن، به طوری که معلوم شود هر دستگاه چه کارهایی انجام می‌دهد و بابت اجرای کاری

که انجام می‌دهد و جوه کافی در اختیار آن قرار گیرد؛ کمی کردن نتایج فعالیت‌هایی که به صورت کیفی و توصیفی هستند و در نهایت ارزیابی بهای تمام شده آنها.

۸. نتیجه‌گیری

در این مقاله، نقش حسابداری در پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که، نظام بودجه‌بندی در طول زمان به اشکال و روش‌های گوناگونی درآمده و دولت‌ها در راستای مسئولیت پاسخگویی، به دنبال بهترین روش بوده‌اند. تصویب بیانیه شماره ۳۴ هیات استانداردهای حسابداری دولتی، نشان می‌دهد که سیر بودجه‌بندی عملیاتی هم‌راستا با اصلاحات نظام حسابداری در بخش عمومی بوده است. پس از بررسی روش‌های تنظیم بودجه بر اساس درجه رشدیافتگی، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که بودجه‌بندی عملیاتی از جمله روش‌های کارا و مناسب نظام بودجه‌بندی بوده است. سیستم حسابداری مورد استفاده در این نظام بودجه‌بندی، حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی بوده و بر اندازه‌گیری عملکرد و نهایتاً پاسخگویی مالی و عملیاتی تاکید دارد. اگرچه تعابیر و تعاریف متعددی از این روش صورت گرفته، اما تمرکز بر خروجی به جای ورودی و ارزیابی عملکرد بر اساس فعالیت‌ها به جای تنظیم بودجه بر اساس برنامه‌ها از مهمترین خصوصیات آن نسبت به روش‌های دیگر بودجه‌بندی محسوب می‌شود. پس از بررسی مشکلات و چالش‌های ناشی از اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در برخی از کشورهای مجری این طرح، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که تدوین و اجرای بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم ایجاد اصلاحات عمده در نظام بودجه‌بندی و سایر نظام‌های زیر مجموعه بوده و جدای از فرهنگ مدیریت نیست. اصلاح نظام حسابداری و در نتیجه ارزیابی دقیق حجم فعالیت‌ها از جمله اقدامات اساسی در استقرار این نظام بودجه‌بندی است. در نهایت به کارگیری این نظام بودجه‌بندی در ایران مورد بررسی قرار گرفت و این نتیجه به دست آمد که اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در ایران مستلزم تغییرات و تحولات اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی است. پیشنهاد می‌شود تا محققان در پژوهش‌های آتی خود به این امر مهم اهتمام جدی به خرج دهند و پژوهش‌های نظام بودجه‌بندی عملیاتی را مورد واکاوی بیشتری قرار دهند.

منابع و مأخذ

۱. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۸)، "حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)"، انتشارات ترمه، چاپ اول.
۲. باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰)، "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته"، **دانش حسابداری**، سال یازدهم، شماره ۴۴، صص ۷۳-۳۷.
۳. خواجهی، شکراله و منصوری، شعله، (۱۳۹۱)، "انصاف و جایگاه آن در نظام پاسخگویی مالی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، سال اول، شماره ۲.
۴. محمدیان، محمد و مهتری، زینب، (۱۳۹۱)، "نقش دو طرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، سال اول، شماره ۲.
5. Debets, R., (2007), "Performance Budgeting in Netherlands", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 7, No. 4, PP. 103-122.

6. Diamond, J., (2003), "From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies", **International Monetary Fund (IMF)**, Working Paper, WP/03/169.
7. Governmental Accountability Office, (1999), "Performance Budgeting: Initial Experience Under Results Act in Linking Plans With Budgets", **GAO/AIMD/GGD-99-67**.
8. Gregory, D. S. and Ch, Guo, (2011), "Accountability Online: Understanding the Web-Based Accountability Practices of Nonprofit Organizations", **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, Vol. 40, No. 2, PP. 270–295.
9. Hawke, L., (2007), "Performance Budgeting in Australia", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 7, No. 3, PP. 133-147.
10. Hawkesworth, I., Lisa, V. T. and F., N., David, (2011), "Performance Budgeting in Poland: An OECD Review", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 1, No. 1, PP. 7-57.
11. Jonse, L. R. and D. F. Kettl, (2003), "Assessing Public Management Reform in an International Context", **International Public Management Review**, Vol. 4, No. 1, PP. 1-19.

12. Jordan, M. M. and M. M. Hackbart, (1999), "Performance Budgeting and Performance Funding in the State", **Public Budgeting and Finance**, Vol. 19, PP. 68-88.
13. Joyce, P., (2003), **Managing for Results**, Virginia: IBM Center Business of Government.
14. Kelly, J. and W. C. Rivenbark, (2003), "Performance Budgeting for State and Local Government", **Armonk, NY: M. E. Share**.
15. Kim, J. M. and N. Park, (2007), "Performance Budgeting in Korea", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 7, No. 4, PP. 91-101.
16. McCormack, L., (2007), "Performance Budgeting in Canada", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 7, No. 4, PP. 49-66.
17. Melkers, J. E. and G. K. Willoughby, (2003), "Budgeters Views of State Performance-Budgeting Systems: Distinctions across Branches", **Public Administration Review**, Vol. 61, No. 1, PP. 54-64.
18. Noman, Z., (2008), "Performance Budgeting in the United Kingdom", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 8, No. 1, PP. 75-90.

19. Organization for Economic Co-operation and Development, (2003), "Public Sector Modernization: Governing for Performance", **GOV/PUMA (2003b) 20**.
20. Reischauer, R. D., (1993), "Using Performance Measure in Federal Budget Process", **Congress of United State**.
21. Robinson, M. and J. Brumby, (2005), "Dose Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature", **International Monetary Fund**, Working Paper, WP/05/210.
22. Schick, A., (2003), "The Performing State: Reflection on an Idea Who's Time Has Come but Whose Implementation Has Not", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 3, No. 2, PP. 71-103.
23. Schick, A., (2007), "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rule or Analytic Tool?", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 7, No. 2, PP. 109-138.
24. www.Conference.Penco.ir.com