

«مدیریت بهره‌وری»

سال دوازدهم - شماره چهل و هشت - بهار ۱۳۹۸

ص ص: ۲۲۰ - ۲۰۳

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۹/۲۶

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۱/۲۷

## الگوی مناسب بودجه ریزی برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه ریزی کشور مطابق استاندارد ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول

محمد رضا کردلو<sup>۱</sup>  
دکتر کرم اله دانش فرد<sup>۲\*</sup>  
دکتر اکبر عالم تبریز<sup>۳</sup>  
دکتر مهدی تقوی<sup>۴</sup>

### چکیده

هدف از این پژوهش ارائه الگوی مناسب استفاده از انواع استراتژی‌های بودجه ریزی و تخصیص منابع به تفکیک امور و فصول بودجه ریزی برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه ریزی کشور مطابق آخرین استاندارد ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول در سازمان‌های دولتی است. این پژوهش با رویکرد کمی طراحی و اجرا گردیده است. جامعه آماری این پژوهش، خبرگان و صاحب‌نظران در امر بودجه و بودجه ریزی بوده و تعداد آنها در مجموع حدود ۴۸۰ نفر می‌باشد. نمونه آماری تحقیق به شیوه تصادفی طبقه‌ای شناسایی و حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۲۱۴ نفر تعیین گردیده است. پژوهش حاضر از بعد هدف از نوع تحقیقات اکتشافی و استقرایی و از بعد مخاطب استفاده پژوهش، از نوع پژوهش‌های توسعه‌ای و از بعد زمان مقطعی است، در این پژوهش از ابزار پرسش‌نامه و همچنین آمار توصیفی و استنباطی استفاده گردیده و نتیجه پژوهش ارائه الگوی متناسب استفاده از انواع استراتژی‌های بودجه ریزی و تخصیص منابع برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه ریزی کشور بر اساس امور دهگانه و فصول پنجاه‌گانه نظام آمارهای مالی دولت مطابق استاندارد ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول (IMF)<sup>۵</sup> می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** الگوی مناسب بودجه ریزی، استراتژی‌های تخصیص منابع، بهره

وری، IMF 2014.

۱- دانشجوی دکتری، گروه مدیریت، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
۲- استاد گروه مدیریت دولتی، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسؤول)

Daneshfard@srbiu.ac.ir

۳- استاد گروه مدیریت دانشگاه شهید بهشتی تهران، ایران A-tabriz@sbu.ac.ir

۴- استاد گروه اقتصاد، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

5. Appropriate model of budgeting based on standards 2014 International Money Fund

## مقدمه

اقتصاد جامعه، در صورتی که به ساختمان گیاه تشبیه شود و مواد غذایی که از زمین می‌گیرد به درآمد و انیدریدکربونی که پس می‌دهد به هزینه تعبیر کنیم این خوراکیها در سوخت و ساز اندام گیاه تاثیر می‌گذارد و موجب انرژی در گیاه می‌شود و گاهی اوقات موجب بیماری و یا پژمردگی یا تغییر در فاکتورهای نرمال در اندام گیاه می‌شود و با رژیم غذایی و داروها مجدداً گیاه شاداب و به حال تعادل بر می‌گردد، اقتصاد جامعه از این خصلت برخوردار است و اخذ درآمدها و انجام هزینه‌ها در نظام اقتصادی جامعه جهت برقراری تعادل اقتصادی بوده و بودجه به عنوان سیاست مالی و تثبیت کننده نوسانات اقتصادی در اداره اقتصاد ملی تجلی می‌کند، از نقطه نظر اقتصادی بودجه و اجرای آن تاثیر قطعی در سطح تعادل‌های اساسی اقتصاد و در نهایت تعادل کل اقتصاد دارد (فرزب، ۱۳۷۵، ۱۱). سازمان‌ها برای اداره امور خود و جهت دستیابی به اهداف و مقاصد مختلف و رسیدن از وضعیت فعلی به وضعیت مطلوب نیازمند استفاده از منابع مالی بوده و این امر در دستگاه‌های دولتی به لحاظ محدودیت استفاده از منابع مالی کشور در مواجهه با نیازهای مختلف اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و سیاسی و لزوم توجه مداوم به برنامه ریزی، اولویت بندی و تخصیص بهینه منابع از حساسیت بسیار بالائی برخوردار بوده و این امر در سازمان‌های دولتی با استفاده از مکانیزم تخصیص اعتبارات و در قالب بودجه کل کشور تحقق می‌یابد (فرج وند، ۱۳۸۰، ۱۵).

بودجه بندی را می‌توان قلب فراگرد خط مشی گذاری عمومی تلقی کرد؛ زیرا در برگزیده انتخاب اهداف غایی و ابزارهای دستیابی به آنها، تقسیم منابع مالی و اقتصادی جامعه بین بخشهای عمومی و خصوصی و تخصیص این منابع میان نیازهای رقیب و جایگزین در بخش عمومی است؛ انتخاب‌هایی که توسط نظریه، سیاستهای حزبی، منافع محدود شخصی، نوع دوستی و بسیاری از منابع دیگر قضاوت‌های ارزشی، نظیر زیاده جویی و ادراک از منافع عمومی، هدایت می‌شوند.

---

1.Farzib

2.Farajvand

محصول نهایی این فراگرد، بودجه نام دارد که به منزله بازنمای کلیه خط مشی‌ها و اقدامات حکومت، سند مناقشه میان افرادی است که ترجیحات‌شان بر تعیین خط مشی‌های ملی نافذاند؛ مناقشه‌ای میان بازیگران نافذ در فراگرد بودجه بندی نظیر بوروکراتها، قانونگذاران، گروههای فشار، ذینفع و ذینفوذ، برای ثبت ترجیحات خود در سند بودجه در جریان همین مناقشات است که احتمال انحراف بودجه از منطق اصلی فعالیت دولت، یعنی کارایی و عدالت افزایش یافته، بودجه به سمت مباحث و موضوعات سیاسی و ایدئولوژیک سوق می‌یابد. بنابراین، وجود چارچوبی برای تعیین حیطه فعالیت‌های حکومت به منظور هدفمند کردن این مسیر و مدیریت مناقشات، ضروری می‌نماید (سیدرضایی و پورعزت<sup>۱</sup>، ۱۳۹۵، ۱).

در سال ۱۹۴۰ پروفیسور وی. ا. کی<sup>۲</sup> مقاله‌ای با عنوان «فقدان نظریه بودجه‌ای» منتشر و بر این نکته تأکید کرد که هیچ نظریه بودجه‌ای وجود ندارد و متون موجود فقط به نحوه‌ی عمل نظام بودجه ریزی اشاره دارند. وی در این مقاله اشاره کرده است که: بودجه ریزی جزئی از اقتصاد کاربردی است که به تخصیص منابع کمیاب بین نیازهای مختلف (و شاید متضاد) می‌پردازد و باید از دیدگاه نظریه اقتصادی به ماهیت آن پی برد. (ابراهیمی نژاد و فرج‌وند<sup>۳</sup>، ۱۳۸۰، ۱۰۹). هر دانش و فنی بر اصولی استوار است و هر علمی از یک رشته اصول و پایه‌هایی تشکیل شده است. منظور از اصول لزوم رعایت قواعد و ترتیباتی است تا بودجه تنظیمی بتواند وسیله مفید و قاطعی برای شناسایی و کنترل دخل و خرج دولت باشد (ابراهیمی نژاد، ۱۳۸۳، ۱۰۹). اصول بودجه از دانشمندان اقتصادی کلاسیک به یادگار مانده ولی عقاید و آرای صاحب نظران درباره نوع و تعداد این اصول با یکدیگر فرق دارد. علت این تعدد تا حدودی طبیعی است. زیرا هر کس با برداشت خاص خود ممکن است اصولی را کلی تر بیان نماید و در نتیجه چند اصل دیگر را نیز شامل شود و یا بالعکس. بعضی از اصول به عنوان یک اصل مورد قبول همه است و برخی دیگر فقط مورد پذیرش بعضی. تدوین این اصول اولین بار در سال

---

1.Sayedrezaee & Poorezzat

2.V. O. Key

3.Ebrahiminejad & Frajvand

۱۸۸۵ توسط «لئون سه»<sup>۱</sup> انجام گرفت. البته پیش از «سه» هم این اصول به صورت پراکنده و در لابلای نوشته‌های علمای اقتصاد و مالیه یافت می‌شد، ولی مدون نمودن آن از «سه» به یادگار مانده است (موسی‌خانی و منشی‌زاده‌ناین، ۱۳۸۲، ۴۳).

یکی از مهمترین مباحث بودجه‌ای، طبقه‌بندی بودجه‌ای است، طبقه‌بندی آرایش سازمان یافته‌ای است که تسهیلات لازم را در جهت تصمیم‌گیری، تفکر، انتخاب، چگونگی کیفیت، مدیریت اجرا و نظارت بر آنها را فراهم می‌آورد. طبقه‌بندی به منزله‌ خمیر مایه و اسکلت و چهارچوب هر تفکر سیستمی است، ولی نباید هدف را که بازده نهایی کار است فدای قالب‌های طبقه‌بندی کرد. مدیریت اجرا با بازده مطلوب مستلزم طبقه‌بندی‌های علمی است. اصلاح و تجدید نظر در طبقه‌بندی‌ها، با شرایط زمانی و مکانی موضوع بادی تطبیق داده شود. هرچا سخن از طبقه‌بندی مطرح می‌شود، هدف نهایی آن تسهیل در تصمیم‌گیری است (فرزیب، ۱۳۷۵، ۱۷۵).  
انواع طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای عبارتند از:

۱. طبقه‌بندی منابع بودجه‌ای «درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار»: در این نوع طبقه‌بندی انواع مختلف درآمدها و سایر منابع تأمین دولت در گروه‌های مشابه به گونه‌ای طبقه‌بندی می‌شوند که امکان برآورد صحیح درآمدها و نیز اتخاذ تصمیمات درست را در مورد هر یک از آنها امکان‌پذیر نماید.
۲. طبقه‌بندی مصارف بودجه‌ای «هزینه‌ها»: در این نوع طبقه‌بندی، با تفکیک هزینه‌های جاری از هزینه‌های سرمایه‌ای، هزینه‌های پرسنلی از هزینه‌های خدماتی و... امکان استقرار یک سیستم حسابداری صحیح در جهت کنترل و نظارت مالی و غیرمالی و تجزیه و تحلیل نتایج فعالیت‌های اقتصادی فراهم می‌شود.
۳. طبقه‌بندی عملیات: در این نوع، از طریق طبقه‌بندی عملیات، فعالیت‌ها و وظایف دولت مورد شناسایی قرار گرفته و با تقسیم آن‌ها به برنامه‌ها، فعالیت و طرح، چگونگی دستیابی به اهداف و انجام وظایف مزبور مشخص می‌گردد.
۴. طبقه‌بندی سازمانی: از قدیمی‌ترین و مرسوم‌ترین انواع طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای محسوب می‌شود. در این نوع طبقه‌بندی کلیه سازمان‌های دولتی که به نحوی از

---

1. Leon say

2. Moosakhani & Monshizade Nayin

بودجه دولت استفاده می‌کنند و براساس وظایف و اهدافشان در گروه‌های مشابه قرار می‌گیرند.

۵. طبقه بندی اقتصادی: این طبقه بندی یکی از مهمترین طبقه بندی‌های بودجه‌ای محسوب می‌گردد. از این نوع طبقه بندی برای تجزیه و تحلیل عملیات دولت و انجام برنامه‌ریزی‌های صحیح و تصمیم‌گیری‌های نهایی در سطوح عالی استفاده می‌شود.

۶. طبقه بندی کسری بودجه: از طبقه بندی کسری بودجه برای تعیین و تفکیک منابع تأمین کسری بودجه دولت استفاده می‌شود. با انجام این نوع طبقه بندی امکان تجزیه و تحلیل آثار و پیامدهای استفاده از هر یک از منابع مالی برای جبران کسری بودجه فراهم می‌گردد (موسی خانی و منشی زاده ناین، ۱۳۸۲، ۲۶۹).

در بین انواع طبقه بندی در بودجه، طبقه بندی عملیاتی به لحاظ تفکیک عملیات و روشن نمودن فعالیت‌هایی که دولت در مسیر دستیابی به اهداف مدنظر قرار می‌دهد بسیار حائز اهمیت می‌باشد. به طور کلی عملیات دولت از چند کانال اصلی منشعب می‌گردد که نام هر کانال را «امور» نامیده‌اند. هر امور به انشعابات فرعی دگر به نام «فصل» تقسیم می‌گردد و هر فصل از چندین «برنامه» تشکیل می‌شود.

در لوایح و قوانین بودجه اعتبارات که تصویر مالی عملیات است در حد برنامه محدود می‌گردد. اما هر برنامه به یک یا چندین «فعالیت جاری» و «طرح عمرانی» (سرمایه‌گذاری ثابت) تقسیم می‌شود (فرزب، ۱۳۷۵، ۲۰۲). طبقه بندی عملیاتی در بودجه پس از معرفی بودجه‌ی برنامه‌ای مرسوم شده است و هدف آن روشن نمودن کارهایی است که دولت در جامعه انجام می‌دهد؛ یا استفاده از این طبقه بندی، دولت یا سازمان دولتی مشخص می‌کند که باید کدام عملیات را با چه میزان اعتبار برای نیل به اهداف و وظایف مصوب خود انجام دهد (ابراهیمی نژاد و فرج‌وند، ۱۳۸۰، ۲۱۶).

بعد از سال ۱۳۹۴ سازمان برنامه و بودجه با تأسی از نظام آمارهای مالی دولت که توسط صندوق بین‌المللی پول برای کشورهای عضو توصیه گردید، مبانی اقتصادی خود را در قالب ۱۰ امور و ۵۰ فصل به شرح زیر تغییر داده است:

## جدول شماره ۱ - عناوین اصلی طبقه بندی عملیات در ایران

فصل	امور
۱. قانون گذاری	خدمات عمومی
۲. اداره امور عمومی	
۳. خدمات مالی و مالیاتی	
۴. تحقیق و توسعه در امور خدمات عمومی	
۵. دفاع	دفاعی و امنیتی
۶. حفظ نظم و امنیت عمومی	
۷. تحقیق و توسعه در امور دفاعی و امنیتی	
۸. اداره امور قضایی	قضایی
۹. تحقیق و توسعه در امور قضایی	
۱۰. انرژی	اقتصادی
۱۱. ارتباطات و فناوری اطلاعات	
۱۲. حمل و نقل	
۱۳. صنعت و معدن	
۱۴. بازرگانی	
۱۵. کشاورزی و منابع طبیعی	
۱۶. منابع آب	
۱۷. روابط کار	
۱۸. تعاون	اقتصادی
۱۹. تحقیق و توسعه در امور اقتصادی	
۲۰. مدیریت پسماند	محیط زیست
۲۱. مدیریت پسابهای شهری، روستایی و صنعتی	
۲۲. کاهش آلودگی	
۲۳. حفاظت از گونه های زیستی	
۲۴. تحقیق و توسعه در امور محیط زیست	
۲۵. مسکن	مسکن، عمران شهری و روستایی
۲۶. توسعه خدمات شهری، روستایی و عشایری	
۲۷. آب و فاضلاب	
۲۸. تحقیق و توسعه در امور مسکن، عمران شهری و روستایی	سلامت
۲۹. بهداشت	
۳۰. درمان	
۳۱. تحقیق و توسعه در امور سلامت	فرهنگ و هنر، تربیت بدنی و گردشگری
۳۲. دین و مذهب	
۳۳. ورزش و تفریحات	
۳۴. فرهنگ و هنر	فرهنگ و هنر، تربیت بدنی و
۳۵. میراث فرهنگی	

فصل	امور
۳۶. رسانه	گردشگری
۳۷. گردشگری	
۳۸. صنایع دستی	
۳۹. تحقیق و توسعه در امور فرهنگ و هنر، تربیت بدنی و گردشگری	
۴۰. آموزش و پرورش عمومی	آموزش و پژوهش
۴۱. آموزش فنی و حرفه‌ای و مهارت‌آموزی	
۴۲. آموزش عالی	
۴۳. پژوهش‌های پایه‌ای	
۴۴. پژوهش‌های توسعه‌ای	
۴۵. تحقیق و توسعه در امور آموزش و پژوهش	رفاه اجتماعی
۴۶. امداد و نجات	
۴۷. بیمه‌های اجتماعی	
۴۸. حمایتی	
۴۹. توانبخشی	
۵۰. تحقیق و توسعه در امور رفاه اجتماعی	

علاوه بر مبحث طبقه بندی و بویژه طبقه بندی عملیات، مبحث مهم بعدی کاربرد استراتژی‌های تخصیص منابع در بودجه بندی دولتی است که این امر مهم با میزان پیشرفت و توسعه شیوه‌های بودجه ریزی در کشورهای مختلف رابطه معناداری دارد. در این ارتباط می‌توان جمله معروف آرون ویلدافسکی (۱۹۸۴)، دانشمند علوم سیاسی را در درباره بودجه ریزی به شرح زیر عنوان نمود: " به لحاظ تاریخی، تکامل شیوه‌های بودجه ریزی، داستان تلاش برای آشتی دادن حقیقت با قدرت است که هنوز هم ادامه دارد" در قالب این عبارت آرون ویلدافسکی، که یکی از صاحب نظران مالیه عمومی نیز قلمداد می‌گردد، می‌کوشد تا تلاش مشترک و مستمر برای نظم بخشیدن به فشارهای گروه‌های هم سود و تحلیل نظام مند منافع آنها را به نمایش بگذارد. هدف این تحلیل، طرح پرسش‌هایی است که معمولاً وقتی گروه‌های هم سود برای تخصیص منابع به منظور حمایت از فعالیت‌های مطلوب خود رایزنی می‌کنند، نادیده گرفته می‌شود. به عنوان مثال، آیا منابع مالیاتی به درستی هزینه می‌شود؟ در ازای منابعی که هزینه

می‌شود چه نتایجی حاصل می‌شود؟ اینها اصلی‌ترین پرسش‌هایی هستند که انواع شیوه‌های بودجه‌ریزی در پس طرح و پاسخ‌گویی به آنها هستند (پناهی<sup>۱</sup>، ۱۳۸۶، ۳۸).

آنچه در مباحث رایج با عنوان روش‌های بودجه‌ریزی شناخته می‌شود عمدتاً به چگونگی برآورد و تخصیص هزینه‌ها (یعنی جزء مقابل درآمد در بودجه) اختصاص دارد. تاکنون روش‌های متعددی برای بودجه‌ریزی پیشنهاد شده است که از جمله آنها می‌توان به بودجه‌ریزی سنتی، افزایشی<sup>۲</sup>، بودجه‌ریزی برنامه‌ای<sup>۳</sup>، نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی<sup>۴</sup>، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر<sup>۵</sup> و بودجه‌عملیاتی (ریزی بر مبنای عملکرد)<sup>۶</sup> اشاره کرد. (آذر و خدیور، ۱۳۹۳، ۳۷). در یک تقسیم‌بندی، استراتژی‌های تخصیص منابع<sup>۷</sup> و بودجه‌بندی<sup>۸</sup> در قالب شش نوع بیان شده است که عبارت‌اند از بودجه‌بندی ساده هزینه‌ای<sup>۹</sup>، بودجه‌بندی برنامه‌ای<sup>۱۰</sup>، بودجه‌بندی بر مبنای صفر<sup>۱۱</sup>، بودجه‌بندی افزایشی<sup>۱۲</sup>، بودجه‌بندی عملکرد-محرك<sup>۱۳</sup>، بودجه‌بندی مسؤلیت-مرکز هزینه<sup>۱۴</sup> (مقیمی و رمضان<sup>۱۵</sup>، ۱۳۹۴، ۱۲۲). این استراتژی‌ها به عنوان روش‌هایی که به وسیله افرادی همچون، کاروترز و اورویگ<sup>۱۶</sup> (۱۹۷۹ میلادی) دابک<sup>۱۷</sup> (۱۹۸۴ میلادی) لسلی<sup>۱۸</sup> (۱۹۸۴)

- 
1. Panahi
  2. Incremental Budgeting (IB)
  3. Program Budgeting (PB)
  4. Planning Programing And Budgeting System (PPBS)
  5. Zero Based Budgeting (ZBB)
  6. Performance Budgeting (PB)
  7. Resource Allocation Strategies
  8. Budgeting
  9. Formula Budgeting
  10. Program Budgeting (PB)
  11. Zero Based Budgeting (ZBB)
  12. Incremental Line Item Budgeting
  13. Performance Budgeting / Incentive Budgeting
  14. Responsibility / Center Budgeting
  15. Moghimi & Ramazan
  16. Caruthers & Orwing
  17. Dubeck
  18. Leslie



میلادی) مک کی<sup>۱</sup> (۲۰۰۳ میلادی) میسینگر و مورگان<sup>۲</sup> (۱۹۸۴ میلادی) به عنوان قابل‌کاربردترین روش‌ها شناخته شده‌اند (همان منبع).

بودجه ریزی در ایران به رغم یک قرن پیشینه اجرایی با مسائل و مشکلات متعددی روبرو است. بخشی از این مشکلات به فقدان روشها و ابزارهای کارآمد برای بودجه ریزی برمی‌گردد، روشهایی که بتوانند در شرایط پیچیده و محیط متلاطم دنیای امروز پاسخ‌گوی نیاز سازمان‌ها و دولت باشند. بدیهی است اتکا به رویکرد سنتی و متعارف بودجه ریزی در گذشته در شرایط موجود ثمربخش نبوده، نیاز به تحول و دگرگونی در رویکردها و راهکارها احساس می‌شود (آذر و خدیور، ۱۳۹۳، ۶۹). از این رو، فرآیند تهیه و اجرای بودجه در نیم قرن گذشته به مسأله پیچیده و دشواری در مدیریت بخش عمومی مبدل شده است که پیامدهای نامطلوب و رو به تزاید خود را بر دولت تحمیل می‌کند (دفتر مطالعات برنامه و بودجه<sup>۳</sup>، ۱۳۹۴، ۷۰). بودجه ریزی فعلی که روش متداول و یا افزایشی نیز به آن گفته می‌شود ناقص و ناکارآمد است. یکی از مشکلات بودجه ریزی به روش سنتی حجم عظیم تعهدات ایجاد شده و کارهای نیمه تمام است که به صورت معضلی بزرگ خود نمایی می‌کند (پناهی، ۱۳۸۶، ۵۸).

برابر ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۱ (بند ب تبصره ۲۳) مصوب مجلس شورای اسلامی، از سال ۱۳۸۱ به بعد نظام بودجه ریزی در کشور متحول شده و روش‌های سنتی بودجه ریزی جای خود را به روش بودجه ریزی عملیاتی داده است. با توصیه صندوق بین‌المللی پول (IMF<sup>۴</sup>)، نظام جدیدی به نام نظام (GFS<sup>۵</sup>) در نظام مالی کشور توصیه گردیده، بودجه ریزی در کشور به سمت بودجه ریزی عملیاتی گرایش پیدا کرده است. دولت بودجه سال ۱۳۸۱ را با رویکرد بودجه ریزی عملیاتی ارائه نموده و به

- 
1. Mckay
  2. Meisinger & Morgan
  3. Program and Budget Studies Office
  ۴. International Money Fund
  ۵. Government Finance Statistics

صورت شکلی (نه واقعی) تمامی سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی کشور به بودجه ریزی عملیاتی و برنامه‌ای گرایش پیدا کرده‌اند (حسن‌آبادی و نجار صراف<sup>۱</sup>، ۱۳۸۷، ۱۲).

با عنایت به موارد مذکور ملاحظه می‌گردد که وضعیت فعلی بودجه ریزی در ایران به دلیل قرار گرفتن در شرایط مختلف سیاسی، اجتماعی و اقتصادی از وضعیت مناسبی برخوردار نبوده، با توجه به اینکه زیرساخت‌های لازم اعم از نیروی انسانی، سیستم مدیریت مالی، سیستم‌های اطلاعات مالی، ساختار سازمانی، سیستم ارزیابی عملکرد، الزامات قانونی و سایر مسائل مدیریتی، فرهنگی و تکنولوژیکی لازم برای اجرای آخرین تحول در نظام بودجه ریزی کشور (بودجه ریزی عملیاتی) نیز فراهم نگردیده است به دلیل وجود نارسایی‌ها و کاستی‌هایی نظیر موارد زیر، نظام جمهوری اسلامی ایران در تهیه و تنظیم و اجرای بودجه عملیاتی با چالشی به نام ریسک جذب و هضم تئوری در عمل مواجه گردیده است. بنابراین مسأله اساسی پژوهش این است که الگوی مناسب بودجه ریزی در سازمان‌های دولتی ایران کدام است؟ و استراتژی یا شیوه مناسب بودجه ریزی برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه ریزی کشور کدام است؟

## ابزار و روش

جامعه آماری این پژوهش، شامل کارشناسان بودجه و تلفیق سازمان برنامه و بودجه، کارشناسان بودجه سازمان‌های دولتی و همچنین کارشناسان و حساب‌رسان مرتبط با تفریح بودجه دیوان محاسبات می‌باشد و تعداد آنها در مجموع ۴۸۰ نفر است.

نمونه آماری این پژوهش متشکل از کارشناسان بودجه دستگاه‌های اجرایی، کارشناسان بودجه و تلفیق بودجه سازمان برنامه و بودجه و کارشناسان و حساب‌رسان مرتبط با تفریح بودجه در دیوان محاسبات و امور اقتصادی و دارایی بوده و حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران به روش زیر محاسبه و ۲۱۴ نفر می‌باشد که به صورت تصادفی طبقه‌ای انتخاب گردید.

پژوهش حاضر از بعد هدف (ارائه الگوی مطلوب و متناسب بودجه ریزی برای نظام جمهوری اسلامی ایران) از نوع تحقیقات اکتشافی و استقرایی و از بعد مخاطب استفاده

پژوهش، از نوع پژوهش‌های توسعه‌ای و از بعد زمان مقطعی است، در این پژوهش از ابزار پرسش‌نامه و همچنین آمار توصیفی و استنباطی استفاده گردیده است. برای حصول اطمینان از روایی محتوا، صوری، پیش‌بین و سازه، محقق چند راهبرد را به شرح زیر در پیش گرفته است:

- ارائه الگوی مقدماتی به خبرگان و انجام مصاحبه با آنان جهت تکمیل و تأیید الگو
- انجام آزمون مقدماتی پرسش‌نامه و رفع نواقص و ابهامات
- تدوین راهنمای تکمیل پرسش‌نامه و ارائه چکیده تحقیق جهت آگاهی پاسخ‌گویان از ویژگی‌های پژوهش و نحوه پاسخ‌گویی به سؤالات
- حضور محقق و گفتگوی چهره به چهره با پاسخ‌دهندگان و رفع اشکالات و ابهامات در هنگام پاسخگویی به سؤالات

برای اندازه‌گیری پایایی از شاخصی به نام «ضریب پایایی» استفاده می‌گردد و اندازه آن معمولاً بین صفر تا یک تغییر می‌کند. ضریب پایایی صفر معرف عدم پایایی و ضریب پایایی یک، معرف پایایی کامل است (فرهنگی و صفرزاده، ۱۳۸۷). در این تحقیق به منظور تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده و عدد آن ۰.۷۱۹ حاصل گردیده است

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات نیز با هدف پاسخ‌گویی به سوال پژوهش، به دنبال تعیین استراتژی یا شیوه مرسوم بودجه ریزی در سازمان‌های دولتی کشور در مقایسه با شیوه‌های مرسوم بودجه ریزی در دنیا بوده است و تلاش گردید تا الگوی مناسب استفاده از استراتژی متناسب در نظام بودجه ریزی برای تخصیص بهینه بودجه سازمان‌های دولتی طراحی و ارائه گردد.

در این پژوهش با تأسی از الگوی بهایی مبتنی بر فعالیت<sup>۱</sup> که یکی از مباحث اصلی حسابداری مدیریت است با این نگرش طراحی و اجرا گردیده است که بودجه به امور و فصول (فعالیت‌ها و طرح‌ها) تخصیص یافته و به میزان مشارکت هر سازمان در اجرای این امور و فصول از بودجه کل کشور بهره‌مند و نهایتاً هدف اصلی نظام

---

1. Activating Based Cost (ABC)

بودجه ریزی که همان بهره‌وری در نظام بودجه ریزی است، محقق گردد. بهایابی مبتنی بر فعالیت یک روش بهایابی در حسابداری مدیریت است که نخست ارقام بهای تمام شده را به فعالیت‌های مختلف اختصاص داده و سپس آنها را متناسب با استفاده هر محصول از این فعالیت‌ها به محصول مورد نظر تخصیص می‌دهد. بهایابی مبتنی بر فعالیت بر این فرض استوار است که محصولات فعالیت‌ها را به مصرف می‌رسانند و فعالیت‌ها منابع را مصرف می‌کنند (نوروش و دیگران<sup>۱</sup>، ۱۳۹۱).

اطلاعات مورد نیاز این بخش با استفاده از پرسش‌نامه استاندارد استراتژیهای تخصیص منابع و بودجه بندی باربارا بلک گونزلز<sup>۲</sup> (بومی شده در ارتباط با تخصیص منابع برای سنجش اجزا و عناصر سبک‌های مختلف بودجه ریزی در ایران) و همچنین پرسش‌نامه بومی تهیه شده براساس امور دهگانه و فصول پنجاه گانه مختلف مبنای اقتصادی بودجه کل کشور بر اساس آخرین استاندارد بین‌المللی (نظام آمارهای مالی دولت ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول) جمع‌آوری و برای تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و استنباطی، شامل ضریب آلفای کرانباخ<sup>۳</sup>، آزمون کولموگوروف اسمیرنوف<sup>۴</sup> و آزمون آماری تحلیل اندازه‌گیری‌های مکرر<sup>۵</sup> و آزمونهای آماری فریدمن<sup>۶</sup>، کوکران<sup>۷</sup> و کندال<sup>۸</sup> به شرح زیر استفاده گردیده است. افزایش بهره‌وری در این الگو از طریق استفاده از استراتژی‌های مناسب تخصیص منابع و بودجه ریزی و اجرای کامل آن و همچنین حذف موارد اتلاف و تخصیص بهینه منابع، در سطح ملی و بخش‌های مختلف اقتصادی کشور حاصل می‌گردد. بهره‌وری از مفاهیم علم اقتصاد و مدیریت است که برای به دست آوردن حداکثر سود ممکن، با بهره‌گیری و استفاده بهینه از نیروی کار، توان، استعداد و مهارت نیروی انسانی، زمین، ماشین، پول، تجهیزات، زمان، مکان و... به منظور ارتقای رفاه جامعه حاصل می‌گردد.

1. Noravesh, I. & et all
2. Barbara Black Gonzalez.
3. Cronbach's alpha
4. Kolmogorov Smirnov (KS)
5. Repeated measures analysis
6. Friedman Test
7. Cochran Test
8. Kendall's W Test

## یافته‌ها

این مرحله به عنوان آخرین مرحله از پژوهش و با هدف ارائه الگو یا مدل مناسب بودجه ریزی و تخصیص منابع در سازمان‌های دولتی براساس امور دهگانه و فصول پنجاهگانه مختلف مبنای اقتصادی بودجه کل کشور بر اساس آخرین استاندارد بین‌المللی<sup>۱</sup> (نظام آمارهای مالی دولت ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول)<sup>۲</sup> طراحی و اجرا گردیده است. پژوهش ارائه الگوی متناسب استفاده از انواع استراتژی‌های بودجه ریزی و تخصیص منابع برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه ریزی کشور بر اساس امور دهگانه و فصول پنجاهگانه نظام آمارهای مالی دولت مطابق استاندارد ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول می‌باشد که ما حاصل نظر سنجی از کارشناسان بودجه دستگاه‌های اجرایی، کارشناسان بودجه و تلفیق بودجه سازمان برنامه و بودجه و کارشناسان و حسابرسان مرتبط با تفریح بودجه در دیوان محاسبات و امور اقتصادی و دارایی، با استفاده از پرسش‌نامه بومی تهیه شده براساس امور دهگانه و فصول پنجاهگانه مختلف مبنای اقتصادی بودجه کل کشور بر اساس آخرین استاندارد بین‌المللی (نظام آمارهای مالی دولت ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول) می‌باشد. این پرسش‌نامه با استفاده از نظر متخصصان بودجه ریزی و آزمون‌های آماری ضریب آلفای کراباخ و آزمون کولموگروف اسمیرنوف تست روایی، پایایی و نرمال بودن توزیع داده انجام گردیده و نتایج آن با استفاده از آزمون‌های آماری فریدمن، کوکران و کندال استخراج و با توجه به نوع آزمون اولویت (ارجحیت) هر یک از استراتژی‌ها برای استفاده در بودجه ریزی فصل مربوط عنوان گردیده است.

بخشی از نتایج آماری مرتبط با تعیین الگوی مناسب شامل امور، فصول، دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط همراه با تعداد مشاهدات و نتایج آزمونها در جدول شماره (۱) ارائه می‌گردد.

---

۱. International Standard

۲. Government Finance Static 2014 (GFS, 2014)

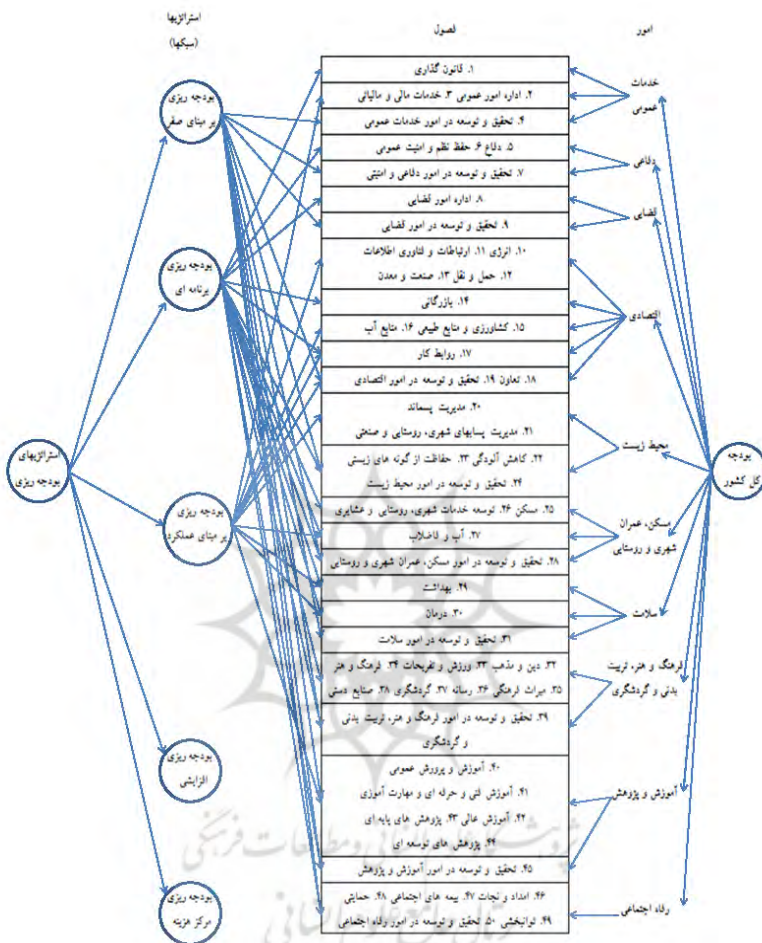
۳. International Money Fund (IMF)

جدول شماره ۲- بخشی از خلاصه نتایج آماری برای تعیین الگوی مناسب بودجه ریزی در دستگاههای اجرایی

اولویت	تست کنکال	اولویت بندی براساس آزمونهای فریدمن، کوکران و کنکال			تعداد مشاهدات	استراتژیهای بودجه ریزی	نمونه سازمان های دولتی مرتبط	فصول	انواع
		اولویت	تست کوکران	اولویت					
	۲,۸۳		۳۲		۲۱۶	بودجه افزایشی		۱. قانون گذاری	
۱	۳,۵۳	۱	۹۲	۱	۲۱۶	بودجه برنامه ای	مجلس شورای اسلامی، مجلس خبرگان، شورای نگهبان، مجمع تشخیص مصلحت نظام، دیوان محاسبات		
	۲,۹۷		۴۴		۲۱۶	بودجه بر مبنای صفر			
	۳,۱۱		۵۶		۲۱۶	بودجه بر مبنای عمیکرد			
	۲,۵۶		۸		۲۱۶	بودجه مرکز هزینه مسؤولیت			
	۲,۷۳		۲۴		۲۱۶	بودجه افزایشی	نهادریاست جمهوری، وزارت کشور، سازمان برنامه و بودجه، مرکز آمار، نیروی انتظامی، ثبت احوال و ثبت اسناد، دادگستری، پزشکی قانونی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، اوقاف و امور خیریه و ...	۲. اداره امور عمومی	
	۳,۳۸		۸۰		۲۱۶	بودجه برنامه ای			
	۲,۸۷		۳۶		۲۱۶	بودجه بر مبنای صفر			
۱	۳,۴۳	۱	۸۴	۱	۲۱۶	بودجه بر مبنای عمیکرد			
	۲,۵۹		۱۲		۲۱۶	بودجه مرکز هزینه مسؤولیت			
	۲,۶۸		۲۰		۲۱۶	بودجه افزایشی	سازمان امور مالیاتی و ...	۳. خدمات مالی و مالیاتی	
	۳,۱۴		۶۰		۲۱۶	بودجه برنامه ای			
	۲,۸۱		۳۲		۲۱۶	بودجه بر مبنای صفر			
۱	۳,۶۵	۱	۱۰۴	۱	۲۱۶	بودجه بر مبنای عمیکرد			
	۲,۷۲		۲۴		۲۱۶	بودجه مرکز هزینه مسؤولیت			
	۲,۶		۱۶		۲۱۶	بودجه افزایشی	مرکز پژوهش های مجلس، مرکز بررسی های راهبردی و ...	۴. تحقیق و توسعه در امور خدمات عمومی	
	۳,۳		۷۶		۲۱۶	بودجه برنامه ای			
۱	۳,۲۵	۱	۷۲	۱	۲۱۶	بودجه بر مبنای صفر			
	۳,۲		۶۸		۲۱۶	بودجه بر مبنای عمیکرد			
	۲,۶۵		۲۰		۲۱۶	بودجه مرکز هزینه مسؤولیت			

## بحث و نتیجه گیری

شکل شماره (۱) نتایج حاصل از آزمونهای آماری را به صورت خلاصه و با عنوان الگوی مناسب تخصیص منابع در نظام بودجه ریزی کشور را ارائه می نماید، در تشریح این نمودار می توان از توضیحات جدول شماره (۱) استفاده نمود، به این ترتیب که برای مثال نتایج حاصل از آزمونها بیانگر این است که در فصل قانونگذاری استفاده از شیوه بودجه برنامه ای با اختصاص عدد ۳,۵۳ از آزمون فریدمن و عدد ۹۲ در تست کوکران و ۳,۵۳ در تست کندال در رتبه (۱) استفاده از انواع استراتژیهای تخصیص منابع نسبت به سایر استراتژی ها قرار دارد و یا در فصل تحقیق و توسعه استفاده از شیوه بودجه بر مبنای صفر با اختصاص عدد ۳,۲۵ از آزمون فریدمن و عدد ۷۲ در تست کوکران و ۳,۲۵ در تست کندال در رتبه (۱) استفاده از انواع استراتژی های تخصیص منابع نسبت به سایر استراتژی ها قرار دارد. این رویه در بقیه فصول نیز تعیین و متعاقب مشخص شدن نتایج حاصل از آزمونها برای کلیه امور و فصول، الگوی کلی به صورت شکل شماره ۱ تدوین و ارائه گردیده است.



شکل شماره (۱)- الگوی مناسب تخصیص در نظام بودجه ریزی کشور



## References

- Azar, A., & Khadivar, A.(2015). Budgeting Based on Performance, Modeling Paradigms. Tehran: Islamic Parliament Research Center Publication, (In Persian).
- Black Gonzalez, B.(2011). Resource Allocation Strategies in Research University (extensive) Libraries. Master,s Thesis, 31.
- Cooper, R.(1996). Activity- Based Costing and the Len Enterprise. Journal of Cost Management, 6-14.
- Diamond J.(2003). Performance Budgeting: Managing the Reform Process. IMF Working Paper.
- Ebrahimi Nejad, M.(2005). Principles of Budget Preparation and Control, Tehran: Bahonar University Press, (In Persian).
- Farzib, A.(1997). Government Budgeting in Iran. Tehran: Government Administration Training Center Publication, (In Persian).
- Frajvand, E.(2005). Budget Control and Settlement Process. Tabriz: Forouzesheh Publication, (In Persian).
- Hasan Abadi, M., & Najar Saraf, A.(2009). Comprehensive Model of Performance Budgeting System. Tehran: Iranian Industrial Research and Training Center Publication, (In Persian).
- Korkut Ustun, A., & Sermet Anagun, A.(2015). Multi-Objective Mitigation Budget Allocation Problem and Solution Approaches: The Case of Istanbul. Computers & Industrial Engineering, 81,118-129.
- Miller, Gerald. J.(2006). Incentives, Certification and Targets in Performance Budgeting. Rutgers University.

- Moghimi, S., & Ramazan, M.(2016). Management Research Financial Management. Tehran: Mehrabane Publication, (In Persian).
- Moosa Khani, A., & Monshizade Nayin, M.(2004). Fundamentals of the New System of Budget in Iran. Qazvin: Islamic Azad University, (In Persian).
- Noravesh, I.(2012). Management Accounting. Tehran: Ketabe Noe Publication, (In Persian).
- Program and Budget Studies Office. (2008). Performance Budgeting (In theory and Practice). Tehran: Islamic Parliament Research Center Publication, (In Persian).
- Program and Budget Studies Office. (2016). Budgeting in Iran. Tehran: Islamic Parliament Research Center Publication, (In Persian).
- Sayed Rezaei, M., & Poorezzat, A.(2017). Procedural Budgeting: A Guided Framework for Developing a Budgeting System to Achieve Public Interest. The First National Conference on Public Administration of Iran, (In Persian).
- Sullivan, D.(2014). Budget Impact Analysis-Principles of Good Practice: Report of the Ispor 2012. 5-14.
- Wildovsky, A.(1986). Budgeting a Comparative Theory of Budget Processes. Translated by: M., Mohammadi, Planning and Budgeting Organization Publication.
- Wildavsky, A.(1978). A Budget for All Seasons. Public Administration Review.
- Wildavsky, A.(1984). The Politics of the Budgetary Process. Mai Little Brown.

## An Appropriate Budgeting Model for Increasing Iran Budgeting System Productivity based on the International Monetary Fund 2014 Standard

*Mohammad Reza Kordloo<sup>1</sup>*

*Karam Allah Danesh Fard (Ph.D.)<sup>\*†</sup>*

*Akbar Alam Tabriz (Ph.D.)<sup>‡</sup>*

*Mahdi Taqavi (Ph.D.)<sup>§</sup>*

-----  
Date of receipt: 2017.12.17

Date of acceptance: 2018.04.16  
-----

### Abstract

By using the latest standards of International Monetary Fund this paper tries to present an appropriate using model of budgeting strategies and allocating resources to increase Iran budgeting systems productivity, this research has been designed and implemented with a quantitative approach. The statistical population of this research is 480 budgeting experts and its statistical sample includes 214 budgeting experts which is identified by stratified sampling method and sized by using the Cochran formula. This paper is exploratory and inductive research in the aspect of purpose, a developmental research in the aspects of users and a cross-sectional research in the dimension of time. The questionnaire and the descriptive and inferential statistics were used to determine and present the proportional pattern of using different types of budgeting strategies and allocating resources based on the ten affairs and fifty different seasons of the country's budgeting economic principles in accordance to the International Monetary Fund 2014 Standard.

**Key Words:** Budgeting Appropriate Model, Resources Allocation Strategies, Productivity, IMF 2014.

---

1. Ph.D. Student, Department of Management, Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

2. Professor of Public Administration, Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
Daneshfard@srbiau.ac.ir

3. Professor, Department of Management, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran  
A-tabriz@sbu.ac.ir

4. Professor of Economics, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran