



نگرشی مفهومی بر انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و سودمندی به‌کارگیری آنها برای دولت

دکتر محمد حامد خان محمدی
دلیر ناصرآبادی

مقدمه

در بعضی محیط‌ها، مدیران ممکن است به این نتیجه برسند که بودجه مبلغ پولی است که حتماً باید خرج شود. این مشکل به‌ویژه در واحدهای خدماتی و یا در سازمان‌های بخش عمومی که عملکرد آنها تنها با مقایسه بین مخارج بودجه‌ای و واقعی سنجیده می‌شود، اتفاق می‌افتد. بودجه بر اساس ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور این‌گونه تعریف شده است: "بودجه کل کشور برنامه مالی یکساله دولت است که از یک طرف هزینه‌ها و سایر مخارج را برآورد و از طرف دیگر درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار را برای دستیابی به هدفهای مورد نظر دولت پیش‌بینی می‌نماید". به بیان دیگر، می‌توان گفت که بودجه عبارت است از برنامه عملیات برحسب مقادیر و برای یک دوره زمانی معین.

بودجه‌ای مفید است که بر حسب مقادیر بیان شده باشد، زیرا مقداری کردن بودجه این امکان را فراهم می‌کند که هدف معینی برای مقاصد برنامه‌ریزی و ابزاری برای مقاصد کنترلی داشته باشیم. محتوای این رویکرد آن است که بودجه، بهترین معیار ارزیابی عملکرد است. اگر قسمتی یا کسب‌وکاری بتواند به عملکرد بودجه‌ای خود دست یابد، فرض بر این است که خوب عمل کرده و برعکس. اما به‌کارگیری بودجه در هر سازمانی از طریق استفاده از تکنیک بودجه‌بندی مناسب برای آن سازمان میسر است. کل مفهوم بودجه‌بندی حول این نظریه می‌گردد که عملیات سازمان را می‌توان به‌طور معینداری با برخی جزئیات برای دوره‌ای درآینده، برنامه‌ریزی کرد. به‌علاوه، این‌که از این برنامه می‌توان به‌منظور راهنمایی، کنترل و ایجاد هماهنگی فعالیت‌های قسمت‌های متعدد و افراد سازمان استفاده نمود. در این مقاله کوشش شده است که انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و ویژگی‌های هر کدام از آنها بررسی شود. در نهایت، سیستم بودجه‌بندی بهینه برای کشور ایران یعنی بودجه‌بندی عملیاتی، معرفی خواهد شد.

انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی

از آنجاکه از بودجه در تمام بخش‌های تولیدی، خدماتی، عمومی و غیرانتفاعی استفاده می‌شود، لذا در زیر ضمن ارائه توضیحاتی در خصوص بودجه، انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی از قبیل بودجه‌بندی سنتی، بودجه‌بندی افزایشی و متحرک، بودجه‌بندی بر مبنای برنامه، بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، بودجه‌بندی بر مبنای صفر و بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، معرفی می‌شوند.

ساختار بودجه

همانگونه که گفته شد، بودجه عبارت است از برنامه عملیات بر حسب مقادیر و برای یک دوره معین از زمان. به‌طور کلی بودجه‌ها دو نقش اصلی دارند؛ یکی اینکه مجوز خرج‌اند، به این معنی که به مدیران اجازه می‌دهند که در قسمت‌های سازمان خود مقداری از هزینه را به حساب بگذارند و دیگر اینکه عامل مقایسه عملکرد جاری اند، مانند معیاری که می‌توان عملیات جاری را با آن کنترل کرد. این دو نقش در سیستم برنامه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای در هم می‌آمیزد؛ دو ابزاری که برای بقای هر سازمانی حیاتی است. برنامه‌ریزی عملیات سازمان، این اطمینان را به‌دست می‌دهد که سازمان در مسیر درست قرار دارد. کارکنان سازمان هم هدف‌های معینی دارند که باید به آن برسند. در نبود برنامه رسمی، سازمان در مسیر مناسبی قرار ندارد، مدیران هم از هدف‌ها و مسئولیت‌های خود آگاهی ندارند، ضمن اینکه هیچ‌کدام از تناسب عملیات خود با دیگر مدیران سازمان، ارزیابی درستی نخواهند داشت (Scarlett, 2005).

مراحل بودجه‌بندی با تنظیم برنامه متوقف نمی‌شود. با این کار سازمان تازه در

مسیر درست قرار گرفته است، ولی مسئولیت مدیران این است که برای اطمینان از ادامه درست راه، به عملیات کنترلی هم اقدام کنند. بهترین کنترل، مقایسه نتایج واقعی با برنامه اصلی است. بنابراین، عملیات برنامه‌ریزی و کنترل باید همزمان پیش برده شوند. پیشبرد برنامه‌ریزی بودجه‌ای بدون استفاده از برنامه برای مقاصد کنترلی، تنها قسمتی از کار است. اما برای هر سازمانی سه نوع برنامه‌ریزی وجود دارد که وجه تمایز اصلی آنها به دوره زمانی آنها بر می‌گردد و می‌تواند کوتاهمدت، میانمدت و درازمدت باشد (میر اسکندری، ۱۳۸۶):

الف- برنامه‌ریزی راهبردی که به تهیه برنامه‌های عملیاتی درازمدت برای رسیدن به هدف‌های سازمان مربوط می‌شود.

ب- برنامه‌ریزی بودجه‌ای که تهیه برنامه‌های کوتاهمدت یا میانمدت سازمان است و ضمن برنامه راهبردی اجرا می‌شود، و

پ- برنامه‌ریزی عملیاتی که مراحل برنامه‌ریزی روزبه‌روز یا کوتاهمدت را شامل می‌شود که مربوط به برنامه‌ریزی استفاده از منابع و در چارچوب برنامه بودجه‌ای اجرا می‌شود.

اما برای تهیه بودجه، نیاز به تشکیل کمیته بودجه است که باید به‌طور منظم تشکیل جلسه دهد، پیشرفت مراحل برنامه‌ریزی بودجه‌ای را بازبینی کند و مشکلات احتمالی را حل کند. این جلسات تمام سازمان را به‌نحو موثری در یک‌جا جمع می‌کند و همه را از کارکرد هماهنگ تهیه بودجه مطمئن می‌سازد، یا به نوعی همکاری کارکنان را در بودجه ایجاد می‌کند که دو مزیت عمده را به‌دنبال دارد؛ یکی اینکه پیش‌بینی‌های به‌عمل آمده را با کیفیت می‌سازد و دیگر اینکه باعث

افزایش انگیزش در کارکنان خواهد شد. ایراد اصلی همکاری در بودجه، پیچیده‌تر و مفصل‌تر شدن مراحل بودجه‌بندی است، اما به‌نظر می‌رسد مزایای آن بیشتر از ایراد آن برای سازمان باشد. همچنین، تهیه بودجه نیازمند اطلاعات مفصلی است که در دستورعمل بودجه جمع‌آوری می‌شود. دستورعمل بودجه مجموعه‌ای است از مدارک که اطلاعات کلیدی را برای کسانی که در مراحل برنامه‌ریزی مشارکت می‌کنند، فراهم می‌سازد.

برای تهیه بودجه می‌توان از رایانه‌ها و کاربرگ‌های الکترونیکی نیز استفاده کرد. از آنجاکه برنامه‌ریزی بودجه‌ای فرایندی فعال و زنده است، به محض اینکه اولین مجموعه از بودجه‌ها تهیه شد، باید مورد بازبینی مدیران ارشد قرار گیرد و مناسب بودن بودجه‌ها در تطبیق آنها با هدف‌های درازمدت، سودآوری و نقدینگی مورد نظر، مقایسه شود. استفاده از رایانه‌ها و

اهمیت هر کدام از شیوه‌های بودجه‌ریزی نه به شکل و حتی هدف‌گذاری‌ها بلکه در اجرای دقیق آنها و میزان انطباقشان با بسترهای قانونی مالی و مدیریتی هر سازمان است

کاربرگ‌های الکترونیکی، مدیران را قادر می‌سازد که تغییرات لازم را در عوامل متغیر قابل تصمیم‌گیری ایجاد کنند و نتایج را به سرعت ببینند و این کار را آنقدر تکرار کنند تا احساس کنند که بودجه دوره آینده به بهترین نحو ممکن تنظیم شده است (Chandra et al., 2007).

بودجه‌بندی افزایشی و متحرک

زمانی که برای یک سال مبنای بودجه بسیار مناسبی تنظیم شده باشد و طی سال به دفعات از این بودجه بازخورد گرفته شده



باشد و در نهایت، زمان و امکانات مناسبی برای تنظیم بودجه دوره بعد وجود نداشته باشد، می‌توان از سیستم بودجه‌بندی افزایشی استفاده کرد؛ یعنی بودجه سال مبنای به علاوه درصد معینی افزایش در هزینه‌ها و درآمدهای دوره آینده (سعیدی، ۱۳۸۴).

این سبک بودجه‌بندی که حجم عملیات دستگاه را ثابت فرض می‌کند و افزایش یا کاهش هزینه‌ها را در برابر حجم عملیات ثابت، مقایسه و برآورد می‌نماید، به نگهداشت سطح عملیات مرسوم است. اساس کار بر مبنای اعتبارات سال قبل است که در سال بعد، تغییرات حاصل از نرخ تورم، تعدیل قیمت کالا و خدمات، برآورد و توسعه عملیات کمی و کیفی، به آن اضافه می‌گردد.

اما وقتی نتوان به‌طور درخور اتکایی وقایع آینده را پیش‌بینی کرد، استفاده از بودجه‌های متحرک زمانی، بسیار مفید خواهد بود. بودجه‌ای که به‌طور مرتب با پایان هر دوره فرعی مانند ماه یا فصل، یک دوره مشابه به آخر آن افزوده شود، **بودجه متحرک یا مستمر** نام دارد (برای مثال بودجه نقدی) که استفاده اصلی آن زمانی است که هزینه‌ها یا فعالیت‌های آینده به دقت قابل پیش‌بینی نباشد.

سیستم بودجه‌بندی سنتی یا متداول

بودجه‌بندی سنتی روشی است که در آن هدفها و تاکیدها صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافته‌ها و پرداختهای بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات تنها به دستگاه مواد هزینه منتهی می‌گردد و تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می‌دهد و در قبال پولی که خرج می‌شود چه نتایجی را به‌دست می‌آورد، نشان داده نمی‌شود.

از مهمترین ویژگیهای این روش می‌توان به موارد زیر اشاره نمود (باباجانی، ۱۳۸۷):

- ۱- سهم دستگاه اجرایی در این نوع بودجه تعیین می‌شود،
 - ۲- دارای سیستم حسابداری مالی و بودجه‌ای است،
 - ۳- نوع هزینه‌ها را مشخص می‌کند،
 - ۴- بر مصرف منابع تاکید دارد،
 - ۵- دارای نظام حسابرسی مالی و رعایت است،
 - ۶- هدف هزینه‌ها را مشخص نمی‌کند، و
 - ۷- ظرفیت مسئولیت پاسخگویی مالی محدود است.
- مهمترین مزیت این سیستم را نیز می‌توان

سادگی به‌کارگیری آن برای دولت دانست.

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای برنامه

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای برنامه در سال ۱۹۴۹ در امریکا و به‌منظور اصلاح مدیریت سازمانهای دولتی مطرح شد. در این سبک بودجه‌بندی، عملیات سازمان به‌شکل برنامه کار تنظیم و برای هر برنامه اعتباری در نظر گرفته می‌شود. ضمن اینکه این مدل بودجه‌بندی بیشتر در بخش عمومی و سازمان‌های غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به‌وسیله آن از هزینه‌های اضافی جلوگیری می‌شود و در عین حال این اطمینان ایجاد می‌شود که هزینه‌ها دقیقاً برای برنامه‌هایی مصرف می‌شود که بیشتر سودآور باشند. از آنجا که بودجه‌بندی سنتی، چه در بخش عمومی و چه در بخش خصوصی، کاملاً ورودی‌محورند، تاکید اصلیشان بر کنترل‌های مالی تفصیلی است و در عین حال به واحدهای سازمانی موجود از جمله دوایر و قسمت‌ها توجه دارند. بودجه‌بندی بر مبنای برنامه، برعکس این سیستم براساس برنامه یا مجموعه فعالیت‌ها با یک هدف مشترک عمل می‌کند و به‌همین دلیل آن را هدف‌محور می‌نامند، چرا که به نتیجه نهایی کار تمرکز دارد. در این نوع بودجه‌بندی، محصول نهایی خدمات سازمان است و به ورودی سیستم توجه کمتری مبذول می‌شود. مزیت عمده آن نیز تخصیص کاملاً منطقی بودجه به هدفهای سازمان است (Gordan and Sellers, 2002).

- مهمترین ویژگی‌های این سیستم را می‌توان به شرح زیر بیان نمود (باباجانی، ۱۳۸۷):
- ۱- بر مصرف منابع تاکید دارد،
 - ۲- برنامه‌ها و فعالیتها برای نیل به هدفها تعیین می‌شود،

۳- اعتبارات بر حسب برنامه‌ها پیش‌بینی می‌شود.

۴- فاقد رابطه‌ای سیستماتیک بین وظایف در بودجه و ساختار اداری است.

۵- دارای مسئولیت پاسخگویی مالی و قانونی است.

۶- هدفها، وظایف و مقاصد در این نوع بودجه تعیین می‌گردند.

۷- مبنای حسابداری بودجه‌ای و عمدتاً تعهدی یا تعهدی تعدیل شده است، و

۸- دارای نظام حسابرسی مالی و رعایت است.

ضمن اینکه مزیت عمده دیگر این سیستم، در نظر گرفتن افق زمانی بزرگتر از یک دوره برای گرفتن تصمیم‌های آگاهانه نسبت به مصرف بهینه منابع و کسب نتایجی از هدف‌های مشخص شده است.

به نظر می‌رسد الگوی بودجه‌ریزی کشورمان در حال حاضر بیشتر شبیه به این نوع نظام بودجه‌بندی است. همچنین نوع دیگری از این بودجه، به بودجه‌بندی طرح و برنامه معروف است که در سال ۱۹۶۰ در امریکا پایه‌گذاری شد.

اصول این روش در طرح‌های عمرانی به‌کار می‌رود و فرمهای مربوط به آن نیز هنوز کاربرد دارد. در این روش، در اجرای هدف مشخص با برنامه کار معین و زمان مشخص، با شناخت عوامل انسانی، تاسیساتی و تجهیزاتی، منابع لازم اختصاص داده می‌شود. به نظر می‌رسد سیستم بودجه‌بندی ایران در سند چشم‌انداز

ایران ۱۴۰۴، بر مبنای این نوع نظام بودجه‌بندی باشد.

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد از سال ۱۹۷۰ در ایالت‌های امریکا به‌عنوان یک ابداع و نوآوری و به‌منظور تحول در نظام بودجه‌بندی معرفی شد (خدماتی‌پور و زینالی، ۱۳۸۶). مجلس امریکا در سال ۱۹۹۴ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را این‌گونه تعریف کرد که "بودجه عملیاتی از عباراتی مثل وظیفه، هدف و مقصد استفاده می‌کند تا توضیح دهد چرا پول خرج می‌شود. این یک راه برای تخصیص منابعی است که برای دستیابی به مقاصد خاصی مبتنی بر هدفهای برنامه و نتایج، حساب شده باشد" (Mulen, 2000).

بنابراین می‌توان بیان کرد که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد عبارت است از برنامه سالانه به‌همراه بودجه سالانه که رابطه میان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به‌دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد (پناهی، ۱۳۸۶). یعنی با میزان مشخصی مخارج انجام‌شده در هر برنامه، باید مجموعه‌ای معین از هدفها تامین شود که شمای کلی آن در شکل ۱ نشان داده شده است.

مهمترین هدف بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. از مهمترین ویژگی‌های این سیستم می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (باباجانی، ۱۳۸۷):

۱- منابع مورد نیاز بر اساس میزان خدمات و

کارایی و اثربخشی تخصیص داده می‌شود،
۲- مستلزم استفاده از مقیاسهای اندازه‌گیری است،

۳- مأموریت سازمانی و هدف از ارائه خدمت تعیین می‌شود،

۴- منابع را از طریق فعالیت به محصول و نتایج پیوند می‌دهد،

۵- بر اندازه‌گیری عملکرد تاکید دارد،

۶- دارای نظام جامع حسابرسی شامل حسابرسی مالی، رعایت و عملیاتی است،

۷- مستلزم استفاده از حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی است،

۸- بر پاسخگویی مالی و عملیاتی تاکید دارد، و

۹- ارقام منظور شده در بودجه مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی عملیات و قیمت تمام‌شده آنهاست.

محدودیت منابع و نبود ارتباط مشخص بین بودجه عملیاتی هر دستگاه و خصوصاً نبود امکان پایش دقیق فعالیتها، تکیه بر چانه‌زنی در جذب اعتبارات بیشتر برای توسعه واحدها توسط دست‌اندرکاران محلی، باعث جدایی نظام تهیه و کنترل بودجه از نظارت بر کارایی هزینه، شفاف نبودن فرایند بودجه‌ریزی، فقدان نظام گزارشدهی مالی در نظام مالی دولتی جهت ارزیابی و همچنین تمرکز شدید روی داده‌ها و بی‌توجهی به نتایج کسب‌شده، موجب بروز مشکلاتی در تنظیم بودجه دولت و استفاده نکردن بهینه از آن گردیده است (پناهی، ۱۳۸۶).

باید گفت که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به شکل کلی در پی این است که روشن کند

شکل ۱- شمای کلی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد



بودجه و منابع مالی به مصرف رسیده چگونه نتایج مطلوب را به بار خواهد آورد، و از این طریق می‌تواند با نشان دادن اثرات بالقوه افزایش یا کاهش بودجه، به تصمیم‌گیری درباره تخصیص منابع کمک موثری کند. البته تهیه یک بودجه عملیاتی لزوماً نیازمند نشان دادن یک رابطه علت و معلولی مستقیم و دقیق نیست و همواره نیز با استفاده از ابزار علمی دقیق نمی‌توان وجود چنین رابطه‌ای را اثبات کرد و نتایج را دقیقاً پیش‌بینی کرد (Young, 2003).

در نهایت، ویژگی و تمایز این سیستم با سیستم سنتی، تأکید روی هدفها، نتایج و محاسبه بهای تمام‌شده فعالیتها و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش کیفیت خدمات و پاسخگویی به مردم می‌باشد (انصاری و زینالی، ۱۳۸۷).

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای صفر

بر اساس تعریف انجمن حسابداران مدیریت خبره انگلستان، بودجه‌بندی بر مبنای صفر روشی است که در آن تک‌تک اقلام هزینه باید توجیه داشته باشند؛ چنان‌که اقداماتی که به آن مربوط می‌شوند، انگار برای اولین بار انجام می‌شود. اگر مصوبه‌ای وجود نداشته باشد، بودجه از رقم صفر آغاز خواهد شد (Scarlett, 2005).

به نظر می‌رسد به‌کارگیری این رویکرد در سازمان‌های بخش دولتی کاملاً بجاست. در این سازمان‌ها وجوه از محل درآمدهای مالیاتی و پرداخت‌های دولتی و نوعاً در مبالغ کم تخصیص داده می‌شود. هدف دارنده وجوه هم باید ارائه بهترین خدمت ممکن در

محدوده بودجه قرار داده شده باشد. ویژگی اصلی این نوع بودجه آن است که بر محصول چرخه‌ای که قرار است برای آن بودجه‌نویسی انجام شود، تأکید می‌کند؛ یعنی از محصول مورد بودجه شروع می‌کند و به عقب برمی‌گردد تا به منابع مورد نیاز برسد و این برعکس عملی است که در بودجه سنتی انجام می‌شود. یعنی باید تمام فعالیت‌ها توجیه و اولویت‌بندی شوند تا بتوان منابعی برای آنها اختصاص داد (Williams, 1981).

مزایای بودجه‌بندی بر مبنای صفر

مهمترین مزایای این سیستم می‌تواند به شرح زیر باشد (Lee and Shim, 1984):

- از ساده‌انگاری موجود در رویکرد بودجه افزایشی که فرض می‌شود اقدامات آینده خیلی شبیه اقدامات جاری‌اند، جلوگیری می‌کند؛
- رویکردی سؤال‌مدارانه را تشویق می‌کند، یعنی تنها به هزینه انجام فعالیت توجه نمی‌کند، بلکه به مزیت‌هایی که فعالیت ایجاد می‌کند هم نظر دارد. به این ترتیب، مدیران با بررسی مزیت‌ها به تفکر بیشتر راجع به فعالیت‌ها می‌پردازند؛
- مشارکت تعداد زیادی از کارکنان برای تهیه مجموعه‌های تصمیم که ممکن است ایده‌های مفیدی شود و رضایت کاری مناسبی نیز برای آنها فراهم کند؛ و
- از آنجاکه ابتدا محصول تعیین و سپس منابع و درآمدهای لازم برای دستیابی به آن تعیین می‌شود، لذا به نظر می‌رسد که رسیدن به هدف با قطعیت بیشتری انجام گردد. اما مهمترین معایب بودجه‌بندی بر

مبنای صفر به شرح زیر برشمرده می‌شود (Lee and Shim, 1984):

- میزان کار لازم برای این مجموعه‌های تصمیم و اولویت‌گذاری نتایج آن توسط مدیریت بالادستی، بسیار درخور توجه است.
- اولویت‌بندی عملی بسیار مشکل است زیرا شامل قضاوت‌های ارزشی است، و
- در به‌کارگیری این روش، «فعالیت‌ها» ممکن است به‌جای مفهوم کنش‌های دو یا چندجانبه، همان امور سنتی قسمت‌ها تلقی شود و توجه مدیریت را از دغدغه‌های کاهش هزینه کل، منحرف کند.

سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت

این سیستم که یکی از اجزای تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت است، بر این منطق استوار است که مدیریت و کنترل هزینه باید به جای ورودی چرخه، روی خروجی آن برقرار شود. یعنی، مانند سیستم بودجه‌بندی بر مبنای صفر، از محصول مورد بودجه شروع و به عقب برمی‌گردد تا به فعالیت‌ها و منابع مورد نیاز برسد.

این تکنیک، بیشتر در سازمان‌های خدماتی، بخش‌های عمومی، موسسه‌های غیرانتفاعی و هزینه‌های غیرمستقیم محیط‌های تولیدی کاربرد دارد.

این روش، چارچوب درخور فهمی از ارتباط بین مبلغ هزینه و سطح فعالیت را به‌دست می‌دهد. البته، این مدل با مدل سنتی جمع‌پذیر نیستند. هر دو مدل را می‌توان به موازات هم یا به‌صورت به هم پیوسته، مورد استفاده قرار داد.

فرایند اجرای این سیستم در شکل ۲

شکل ۲- فرایند اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت



