

بودجه ریزی عملیاتی یک ضرورت ملی و نقطه آغازین

جواد قدیم پور، محسن شیرپور / اعضای هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد پارس آباد مغان
علی طریقی / حسابرس ارشد دیوان محاسبات استان تهران

چکیده

اصلی ترین ویژگی های محیطی فعالیت های حاکمیتی شامل شکل نمایندگی دولت و تفکیک قوای سه گانه و فقدان رابطه مبادله ای بین تامین منابع مالی و خدمات قابل ارائه توسط دولت، حاکی از آن است که ارزیابی عملکرد قوه مجریه نیازمند استفاده از معیارها و شاخص هایی است که مردم و نمایندگان قانونی آنها از دستیابی قوه مجریه به اهداف از پیش تعیین شده و مصوب، به طریقی مقتضی اطمینان حاصل کنند. به همین دلیل مفهومی تحت عنوان مسئولیت پاسخگویی عمومی به عنوان معیار و میزان مناسبی جهت ارزیابی عملکرد دولت مورد توجه قرار گرفته است، به گونه ای که طبق بیانیه مفهومی شماره یک (GC1) هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا (GASB) سنگ بنای گزارشات مالی دولتی، پاسخگویی می باشد. از این رو بودجه ریزی عملیاتی که مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی است به عنوان ابزار مناسب دولت در ادای وظیفه پاسخگویی عمومی، مورد توجه و تاکید قرار گرفته و در قالب یک ضرورت ملی نمایان می شود. از طرف دیگر با توجه به اینکه یکی از اهداف اولیه حسابداری مدیریت، کنترل و مدیریت هزینه بوده و این دو، جز در سایه شناسایی، محاسبه و اندازه گیری دقیق تحقق نمی یابند، لذا بودجه ریزی عملیاتی در مراحل اولیه خود با شناسایی عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده و اندازه گیری دقیق آنها از طریق برقراری ارتباط بین هزینه ها و فعالیت ها، نقشی اساسی در هموار کردن راه برای گشودن دریچه کاربرد تکنیک های پیشرفته حسابداری مدیریت از قبیل هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، هزینه یابی هدف و غیره ایفا می نماید و در قالب نقطه آغازین کاربرد تکنیک ها و ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت در بخش عمومی نمایان می شود. بدین ترتیب در مقاله حاضر سیستم بودجه ریزی عملیاتی از دو منظر ابزار پاسخگویی عمومی و نقطه آغازین اجرای تکنیک های پیشرفته حسابداری مدیریت در بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفته است.

واژگان کلیدی: بودجه ریزی عملیاتی، پاسخگویی عمومی، محاسبه دقیق، نقطه آغازین، تکنیک های پیشرفته حسابداری مدیریت.

مقدمه:

افزایش آگاهی ملت‌ها، پیشرفت تکنولوژی و تشدید روزافزون رقابت منجر به تغییر سلیقه‌ها، انتظارات و خواسته‌های ملت‌ها شده و به تبع آن فشار برای افزایش کیفیت خدمات^۱، پاسخگویی^۲ و شفافیت عملکرد^۳ بخش دولتی تشدید شده است. این امر سبب تغییر مسیر رویکرد مدیریت مالی دولت‌ها و جهت‌گیری آن به سمت افزایش اثر بخشی مخارج دولت و بهره‌وری^۴ شده است. بدین ترتیب از قرن ۲۱ تقاضا نسبت به استفاده از ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی از قبیل مدیریت فرآیندها، مدیریت کیفیت جامع^۵، مدیریت عملکرد^۶، نظام‌های هزینه‌یابی خروجی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت^۷ که غالباً مورد استفاده بخش خصوصی بوده‌اند، در دولت‌ها قوت گرفته است و رویکردهای خروجی محوری، شهروندی مداری و بازارگرایی بخش خصوصی جایگزین رویکردهای فرایند محوری، بروکراسی مداری بخش دولتی شده و شاکله مدیریت دولتی نوین را به وجود آورده است. بنابراین مدیریت بخش خصوصی و ابزارهای مورد استفاده آن به تدریج به بخش عمومی سرایت کرده و مورد عمل قرار گرفته است. بررسی چنین سیر تغییری در رویکرد مدیریتی بخش عمومی حاکی از آن است که این تغییر و تحولات با ظهور پدیده بودجه‌ریزی عملیاتی^۸ شروع شده و اغلب کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در مسیر این تغییر و تحولات پیوسته تلاش کرده‌اند تا نظام بودجه‌ریزی خود را به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است، نزدیک‌تر سازند و از این طریق زمینه را برای پیاده‌سازی مدیریت مالی نوین در بخش دولتی فراهم آورند [۱]. از این رو بودجه‌ریزی عملیاتی از یک‌سو، تحت عنوان ابزار پاسخگویی دولت و از سوی دیگر در قالب مکمل^۹ و زیر ساخت اصلی^{۱۰} سیستم‌های مدیریتی نوین، نقش اساسی در تغییر و تحولات مذکور و پیاده‌سازی رویکرد مدیریت نوین در بخش عمومی ایفا می‌کند. بدین لحاظ در مقاله حاضر تلاش بر این است تا ضمن بررسی مختصر مفاهیم، ویژگی‌ها و اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی ابتدا آن را از منظر پاسخگویی عمومی مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و سپس نقش آن را به عنوان مکمل و زیرساخت اصلی سیستم‌های مدیریتی نوین و نقطه آغازین^{۱۱} کاربرد تکنیک‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در بخش عمومی بررسی کرد.

مفاهیم بودجه‌ریزی عملیاتی:

بررسی ادبیات بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد که تاکنون تعریف مستقلی از بودجه‌ریزی

عملیاتی ارائه نشده است، اما اغلب پژوهشگران و کارشناسان بودجه‌ریزی دولتی، روی این مسئله توافق نظر دارند که بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان تخصیص مبالغ برای دستیابی به اهداف و مقاصد برنامه‌ریزی شده و همچنین دستیابی به بعضی از شاخص‌های کارآیی و اثربخشی می‌باشد. از این رو بودجه‌ریزی عملیاتی فرایندی برای تهیه و تدوین بودجه می‌باشد که با تاکید بر فعالیت‌های برنامه‌ها و مدیریت عملکرد این امکان را فراهم می‌آورد تا تصمیم‌گیری در مورد تخصیص یا عدم تخصیص اعتبارات براساس کارآیی و اثربخشی خدمات ارائه شده انجام گیرد. بدین ترتیب اکثر تعاریف بودجه‌ریزی عملیاتی حول دو نکته «ارتباط بودجه با نتایج» و «ارتباط بودجه با شاخص عملکرد و ارزیابی» می‌چرخند.

ویژگی‌های بودجه‌ریزی عملیاتی:

- مهم‌ترین ویژگی بودجه‌ریزی عملیاتی اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج آن می‌باشد. از این رو برخی از ویژگی‌های اساسی آن عبارت هستند از:
- ارزیابی پاسخگویی مسئولین دستگاه‌های اجرایی بر اساس معیار دستاوردهای فعالیت‌های آنان، دامنه تأثیرگذاری آنها جهت نیل به دستاوردها و بودجه و امکاناتی که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است.
 - ارزیابی پاسخگویی مدیران دستگاه‌های اجرایی به مسئولین ذیربط بر اساس محصولاتی که باید تولید کنند و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات به کار می‌گیرند.
 - تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق مبادله موافقتنامه بین مدیران و مسئولین دستگاه‌های اجرایی و بین مسئولین دستگاه‌های اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (به نمایندگی از طرف دولت).
 - استقرار نظام بودجه‌ریزی ستاده محور.
 - دادن اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهادهای لازم برای تولید محصولات مورد نظر.
 - ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنای قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات.

اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی :

هدف اصلی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، کمک به تصمیم‌گیری عقلایی درباره تخصیص و تعهد

منابع دولت براساس پیامدهای سنجش پذیر است. می توان هدفهای بودجه بندی بر مبنای عملکرد را به صورت زیر بیان کرد:

- ارائه مبنای صحیح برای تصمیم گیری در مورد تخصیص منابع،
- تعیین نتایج سنجش پذیر و مورد انتظار از یک تخصیص بودجه خاص،
- تمرکز فرایند تصمیم گیری روی مهم ترین مسائل و چالش هایی که دستگاه با آن روبرو است،
- ایجاد ارتباط میان بودجه و نتایج عملکرد برنامه،
- پر بار ساختن خدمات دریافتی یا همان مدیریت کیفیت جامع (TQM)،
- ارائه مشوق هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر،
- ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در ازای استفاده از منابع کشور،
- امکان نظارت موثر بر اجرای عملیات،
- بهبود روابط با مردم از طریق انتشار اطلاعات صریح و روشن درباره برنامه های عمومی.

در ادامه مقاله تلاش می شود تا تاثیر بودجه ریزی عملیاتی در افزایش قدرت پاسخگویی دولت نسبت به ملت و همچنین تاثیر آن به عنوان مکمل و زیربنای تکنیک های پیشرفته حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گیرد. لازم به ذکر است که این مباحث به عنوان هدف های بودجه ریزی عملیاتی در بالا ذکر شده اند.

بودجه ریزی عملیاتی در ایران:

با توجه به این که دولت تمامی فعالیت های مالی خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می دهد، بنابراین بودجه، شاه رگ حیاتی دولت می باشد و نقش بسیار مهمی در اقتصاد ملی ایفا می کند. از طرف دیگر با توسعه وظایف و افزایش سریع هزینه های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی کشور، کنترل مخارج مشکل تر شده و به بهبود در سیستم های برنامه ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی بیشتر احساس نیاز می شود. بروز چنین مسائلی در بخش عمومی کشور مانع باعث شد تا سازمان مدیریت و برنامه ریزی سابق در سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه ریزی را به طور جدی مورد توجه قرار دهد و در طرح دو مرحله ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی را به عنوان یک هدف میان مدت برای خود اعلام نماید. به دنبال این امر از سال ۱۳۸۰ دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای

اصلاح نظام بودجه‌ریزی از طریق تعدیل احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه شد که یکی از محورهای اساسی این تعدیل، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی بود. بنابراین پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی برای اولین بار به طور جدی در بند «ب» تبصره «۲۳» قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور مطرح شد. مجدداً در بند «ر» تبصره «۱» قانون بودجه سال ۱۳۸۲، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف گردید در راستای اصلاح نظام بودجه‌بندی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها در تمامی دستگاه‌های اجرایی اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را بر اساس نیاز دستگاه و فعالیت‌هایی که صورت می‌گیرد، انجام دهد. همچنین در بند «ب» تبصره «۴» قانون بودجه سال ۱۳۸۳، به بیان اهمیت اجرایی بودجه‌بندی عملیاتی به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت، کاهش تدریجی اعتبارات هزینه‌ای، بهبود ارائه خدمات به مردم، جلب مشارکت بخش غیردولتی، توسعه اشتغال، صرف بودجه و درآمدهای عمومی پرداخته شد. بدین صورت در فاصله بین سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ تلاش‌های متعددی در زمینه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی صورت گرفت. این تلاش‌ها به دلیل عدم جدیت دستگاه‌های اجرایی و فقدان پیگیری و نظارت لازم از سوی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، نتایج مطلوبی نداشت و تا سال ۱۳۸۴ نظام بودجه‌ریزی کشور شکل برنامه‌ای خود را حفظ کرده بود تا اینکه دولت برای اولین بار به صراحت در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کلیه دستگاه‌های اجرایی را به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی مکلف کرد تا اقدامات زیر را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم توسعه انجام دهند:

- الف) شناسایی واحصای فعالیت‌ها و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌دهند،
 ب) تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص،
 ج) تنظیم لایحه بودجه سالانه براساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آنها،
 د) تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها متناسب با قیمت تمام شده آنها.
- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق با یک برنامه سه مرحله‌ای اقدام به اجرای ماده ۱۳۸ نمود.

این مراحل عبارت هستند از:

مرحله اول: شفاف‌سازی

مرحله دوم: ارتقای بهره‌وری

مرحله سوم: افزایش اثربخشی

براساس گزارشات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، قرار بود مرحله شفاف‌سازی طی چهار زیرمرحله ذیل در سال ۱۳۸۵ اجرا شود:

۱- بازبینی و احصای برنامه‌های اجرایی و فعالیت‌های اجرایی،

۲- تعیین شاخص‌های عملکرد و اهداف کمی مربوط به هر یک از فعالیت‌ها و برنامه‌ها،

۳- هزینه‌یابی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین هزینه تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده از سوی دولت،

۴- مدیریت فرایند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (نظارت، گزارش‌گیری و ارزشیابی).

همچنین در همین سال قرار بود تا اقدامات لازم جهت بهبود عملیات مرحله شفاف‌سازی و شروع مرحله ارتقای بهره‌وری تعیین شود. بررسی‌های انجام گرفته در این خصوص نشان می‌دهد که اجرای زیر مراحل (۱) و (۲) فوق در اکثر دستگاه‌های اجرایی طی سال ۱۳۸۵ به طور موفق انجام شده است، اما در رابطه با اجرای زیر مرحله (۳) فوق که همان هزینه‌یابی برنامه‌ها، فعالیت‌ها و برآورد بهای تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده می‌باشد، ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مدلی را بدین منظور ارائه داده است. در ماده یک دستورالعمل اجرایی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی که در ارتباط با موضوع قیمت تمام شده فعالیت‌ها می‌باشد، به ارائه تعاریفی از واژگان اختصاصی پرداخته و در ماده دو، احصای فعالیت‌ها و خدمات را بدین شرح بیان کرده است: "دستگاه‌های اجرایی موظفند در طول سال‌های برنامه چهارم توسعه، سالانه حداقل بیست درصد از فعالیت‌های خود را با توجه به موارد زیر احصا نموده، به نحوی که تا پایان برنامه، آن دسته از فعالیت و خدماتی که قابلیت تعیین بهای تمام شده را دارند، به روش مزبور انجام شوند:"

الف) در سال اول و دوم برنامه چهارم توسعه، اولویت با فعالیت‌ها و برنامه‌های کمی‌پذیر، رو به مردم و کلیدی است. در طول دو سال اول برنامه، در محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، هزینه‌های غیرمستقیم و بالاسری اعمال نمی‌شود.

ب) سال سوم برنامه چهارم توسعه، هزینه‌های بالاسری و غیرمستقیم در محاسبات حداقل، برای کار واحد مجری عمل شود.

ج) سال چهارم و پنجم برنامه چهارم توسعه، هزینه بالاسری و غیرمستقیم برای هر کدام از فعالیت‌ها و خدمات محاسبه شود.

بنابراین بررسی‌های انجام گرفته در رابطه با اجرای زیرمرحله (۳) و محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها حاکی از آن است که اکثر دستگاه‌های دولتی در انجام این محاسبه با مشکلات فراوانی مواجه بوده‌اند، به گونه‌ای که برخی از آنها حتی در سال ۱۳۸۷ نیز موفق به اجرای این مرحله نشده‌اند. بدین ترتیب در حال حاضر تأکید اصلی تلاش‌های مسئولین اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی کشور، محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های دولتی می‌باشد که یکی از اساسی‌ترین و حساس‌ترین مراحل فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و نیاز به تخصص بیشتری دارد. به گونه‌ای که در بخش خصوصی، اکثر صاحب‌نظران حسابداری مدیریت از آن به عنوان یکی از سه مولفه اصلی مثلث بقای سازمان‌های امروزی یاد کرده‌اند.

بودجه‌ریزی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی عمومی و ضرورت ملی

دولت در فرآیند پیچیده ارائه خدمات عمومی قرار دارد و در اجرای این امر، باید منابع عملیات خود را به شکل مناسبی مدیریت کند. از طرفی مجلس حق دارد گزارش‌های حسابداری مرتبط با این قبیل مسئولیت‌ها را از دولت دریافت نماید. از این رو دولت باید گزارش‌هایی تنظیم و به مجلس تقدیم کند که تمام سطوح فعالیت‌هایش را دربر گرفته و وظیفه پاسخگویی و مباحثت^{۱۲} را ایفا نماید. به عبارتی دیگر در جوامعی که مردم از طریق مکانیزم انتخابات، قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش (رئیس جمهور و نمایندگان مجلس) انتقال می‌دهند، حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی را برای خود محفوظ می‌دارند. در این قبیل جوامع که جمهوری اسلامی ایران نیز در زمره آنها قرار دارد، مقامات منتخب در برابر شهروندان مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند و مسئولیت پاسخگویی، جایگاه ویژه‌ای در چهارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولت پیدا می‌کند و به اصلی‌ترین عامل ارزیابی و مقایسه نظام‌های حسابداری و گزارشات مالی دولت بدل می‌شود (بابا جانی، ۸۷) به گونه‌ای که طبق بیانیه مفهومی شماره یک (GC1) هیات استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا (GASB) ^{۱۳} سنگ بنای کلیه گزارش‌های مالی دولت، مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. اما در مورد اینکه ابزار اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی

کدام است؟ و ویژگی کلیدی آن ابزار چیست؟ اغلب صاحب نظران حسابداری بخش عمومی و نهادهای حرفه‌ای معتقدند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی می‌باشد به گونه‌ای که طبق چهارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی^{۱۴} هدف فرآیند حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایجاد سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابده^{۱۵} و حساب‌خواه^{۱۶} به منظور تأمین منافع طرفین است. بدین لحاظ سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان زیرمجموعه سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت از طریق محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها، پیوند منابع مصرف شده و نتایج عملیات مورد نظر و افزایش شفافیت بودجه‌ای نقش اساسی در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت ایفا می‌نماید. اندیشه‌ای که در ورای بودجه‌ریزی عملیاتی قرار دارد، این است که اگر سیاستگذاران، تصمیمات مالی را به گونه‌ای عینی بر مبنای کارایی و اثربخشی استوار سازند آنگاه همه آن سیاستگذاران و مردم می‌توانند درباره عملکرد دولت قضاوت روشن‌تری داشته باشند و بدین طریق بودجه‌ریزی عملیاتی با مرتبط ساختن تصمیمات بودجه‌ای و عملکرد دولت، پاسخگویی درمقابل قانونگذاران و مردم را تقویت می‌کند.

در پژوهش‌های انجام شده توسط جوردن و هاگبارت (Jordan & Hackbart, 2005) میزان اهمیت مسئولیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد نشان داده می‌شود. پژوهشگران یاد شده برای گردآوری داده‌های لازم از پرسش‌نامه استفاده کردند. پرسشنامه‌ها برای کارشناسان بودجه در ایالت‌های آمریکا ارسال شد. این مطالعه بر دو نتیجه مهم تأکید داشت:

- ۱- هدف دولت از استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد چیست؟
- ۲- بینش‌ها در مورد راهبرد و رویکردهای مربوط به اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به چه صورت است؟

پاسخ‌دهندگان، هدف‌های دولت از اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را به صورت زیر بیان کرده‌اند: بیشترین نمره به بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای (۲/۳۱) و کمترین نمره به تغییرات در سیاست‌های ایالتی داده شده است (جدول ۱).

جدول ۱- هدف‌های رتبه‌بندی شده در استقرار بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد

نمره میانگین	تعداد	هدفها
۲/۳۱	۱۶	بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای
۲/۴۴	۱۶	افزایش اثربخشی برنامه
۳/۸۸	۱۶	افزایش کارایی برنامه
۴/۲	۱۵	تغییرات در مدیریت برنامه
۴/۶۹	۱۴	تغییرات در تخصیص بودجه ایالت‌ها
۴/۷۱	۱۳	تغییرات در فرآیند بودجه
۵/۱۸	۱۱	تغییرات در سیاست ایالت‌ها

سپس این پژوهشگران به بررسی موفقیت دستیابی به هدف‌های استقرارسیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد پرداختند و نمره‌های موفقیت برای هر کدام از هدف‌ها به صورت میانگین استفاده شد. موفقیت به صورت رتبه‌ای شامل رتبه‌های خیلی موفق، موفق، به طور متوسط موفق و ناموفق مورد بررسی قرار گرفت و ارزش هر کدام از آنها به ترتیب ۴، ۳، ۲، ۱ و ۰ یا به عبارتی هر پاسخ خیلی موفق ضریب ۴ به خود می‌گرفت. در این حالت هم، میزان موفقیت در دستیابی به هدف بهبود پاسخگویی برنامه‌ای بالاترین نمره را داشت و کمترین نمره به هدف تغییر در تخصیص بودجه مربوط می‌شد (جدول ۲). در ادامه پژوهشگران یاد شده به بررسی موفقیت نسبی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در ارتباط میان وظایف و برنامه‌ها پرداختند و به این نتیجه رسیدند که فعالیت‌های مربوط به آموزش در بیشترین مرتبه هستند. همچنین در بررسی‌های مربوط به بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند (۱۹ مورد از ۲۱ مورد پاسخ‌دهنده) که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌شود. ۱۵ مورد از پاسخ‌دهندگان پذیرفتند که اندازه‌گیری عملکرد باعث فراهم شدن مسئولیت پاسخگویی نسبت به شهروندان می‌شود. ۱۴ مورد اذعان کردند که اندازه‌گیری عملکرد باعث فراهم شدن پاسخگویی مالی می‌شود. ۱۳ مورد هم تاکید کردند که اندازه‌گیری عملکرد باعث فراهم شدن مسئولیت پاسخگویی نسبت به قانونگذاران می‌شود (جدول ۳).

جدول ۲- نمره موفقیت محاسبه شده برای دستیابی به هدف‌های استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد

$$[(۴ * ۴) + (۴ * ۳) + (۸ * ۲)] / ۱۶ = ۴۴/۱۶ = ۲/۷۵$$

نمره	تعداد	ناموفق	بطور متوسط	موفق	خیلی موفق	هدف‌های استقرار بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد
۲/۷۵*	۱۶	۰	۸	۴	۴	بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه‌های
۲/۶۲	۱۳	۱	۵	۵	۲	تغییر فرایند بودجه
۲/۵۶	۹	۱	۳	۴	۱	تغییر سیاست دولت
۲/۴۳	۱۴	۰	۹	۴	۱	افزایش اثربخشی برنامه
۲/۳۱	۱۳	۱	۷	۵	۰	افزایش کارایی برنامه
۲/۲۱	۱۴	۰	۱۲	۱	۱	تغییرات در مدیریت برنامه
۲/۰۸	۱۲	۲	۷	۳	۰	تغییرات در تخصیص بودجه

جدول ۳- مشاهداتی از استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد برای افزایش مسئولیت پاسخگویی

تعداد	کاملاً موافق	موافق	بی تفاوت	مخالف	کاملاً مخالف	مشاهداتی از هدف‌های ناشی از اندازه‌گیری عملکرد
۲۱	۲	۱۲	۵	۱	۱	پاسخگویی مالی ایجاد شده ناشی از اندازه‌گیری عملکرد
۲۱	۶	۹	۵	۰	۱	مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان ناشی از اندازه‌گیری عملکرد
۲۱	۵	۸	۷	۱	۰	مسئولیت پاسخگویی در برابر قانونگذاران ناشی از اندازه‌گیری عملکرد
۲۱	۶	۳	۱	۱	۱	مسئولیت پاسخگویی در برابر دستگاه اجرایی ناشی از اندازه‌گیری عملکرد

بودجه‌ریزی عملیاتی یک نقطه آغازین

در بررسی سیر تکاملی حسابداری مدیریت، چنین به نظر می‌رسد که تا قبل از دهه ۱۹۵۰ میلادی به دلیل فزونی تقاضا بر عرضه و نبود رقابت شدید، پارادایم حاکم بر محیط اقتصادی، پارادایم سودآوری^{۱۷} بوده است. به تدریج از دهه ۱۹۵۰ میلادی به بعد به دلیل تغییر و تحولات عوامل مختلف محیطی خصوصاً تغییر و تحول در سه عامل رقابت، تکنولوژی و نیازهای مشتریان، بنگاه‌های اقتصادی جهت مواجهه با این تغییرات، رویکرد مدیریتی خود را تغییر داده و آن را بر مبنای پارادایم ارزش آفرینی^{۱۸} بنا نهادند. بدین ترتیب بسیاری از رویکردها و تکنیک‌های حسابداری

مدیریت از جمله هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی هدف^{۱۹}، ارزش افزوده اقتصادی^{۲۰}، کارت ارزیابی متوازن^{۲۱}، الگوبرداری^{۲۲} و غیره بعد از دهه ۱۹۶۰ میلادی بر مبنای پارادایم ارزش آفرینی به وجود آمده‌اند تا با محور قراردادن تفکر ارزش آفرینی به بنگاه‌های اقتصادی در اتخاذ استراتژی‌های مناسب جهت مواجهه و رویارویی با مشکلات محیط رقابتی نوین، کسب رضایت مشتریان و بقای شرکت کمک نمایند و زمینه را برای پیاده‌سازی مدیریت مبتنی بر ارزش^{۲۳} فراهم آورند. به نظر می‌رسد که در مورد محیط حکومتی دولت‌ها نیز وضع به همین منوال باشد که با گذشت زمان، نوع حکومت‌ها از استبدادی^{۲۴} به سمت حکومت‌های مردم‌سالاری^{۲۵} حرکت نموده. در چنین حکومت‌هایی به دلیل تقاضای روزافزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد دولت و افزایش اثربخشی مخارج آن روز به روز بیشتر شده است، به گونه‌ای که امروزه کسب رضایت مردم تبدیل به یک مسئله اساسی برای دولت‌ها شده است و تقاضا نسبت به استفاده از ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی از قبیل مدیریت مبتنی بر فعالیت، مدیریت کیفیت، مدیریت عملکرد، نظام هزینه‌یابی خروجی و بودجه‌ریزی بر اساس خروجی‌ها و عملکرد که غالباً مورد استفاده بخش خصوصی بوده در دولت‌ها قوت گرفته است و در نهایت در قرن ۲۱ رویکردهای خروجی محور، شهروند مداری و بازارگرایی بخش خصوصی جایگزین رویکردهای فرآیندی محور و بروکراسی مداری بخش عمومی شده و شاکله مدیریت دولتی نوین را به وجود آورده است. در این جریان انقطاع از مدیریت دولتی سنتی و پیوستن به مدیریت دولتی نوین احساس می‌شود که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان ابزار هموار کننده مسیر و کاتالیزور گر عمل کرده و منجر به سرایت کردن مدیریت بخش خصوصی به بخش دولتی شده است. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با شناسایی و احصای فعالیت‌ها و برنامه‌ها و محاسبه بهای تمام شده آنها، داده‌های اصلی کلیه تکنیک‌های حسابداری مدیریت را فراهم آورده و محیط را جهت پیاده‌سازی این تکنیک‌ها در بخش دولتی مهیا می‌نماید و این چنین در تحقق هدف اصلی‌اش که همان اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج آن می‌باشد گام اساسی بر می‌دارد.

نتیجه‌گیری:

افزایش پیچیدگی محیطی، شتاب تغییرات، دگرگونی نیازها، انتظارات و خواسته‌ها به ویژه در عصر اطلاعات و ارتباطات، دولت‌ها را بر این داشته است که هرازگاهی به راز بقای خویش بیندیشند و

به اصلاح و بازسازی خود اقدام نمایند. از این‌رو بررسی روند توسعه مدیریت دولتی نشان می‌دهد که سبک اداره دولت به سبک اداره بخش خصوصی در حال تغییر است. در مسیر این تغییر بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه در تلاش‌اند، نظام‌های بودجه‌ریزی خود را به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است، نزدیک‌تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند، بنابراین در جریان انقطاع از نظام مدیریت دولتی سنتی و پیوستن به مدیریت دولتی نوین، تغییر نظام بودجه‌ریزی و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان نقطه شروع و عطف مورد توجه اکثر دول توسعه یافته و در حال توسعه قرار گرفته است. خوشبختانه این مهم در برنامه‌های تحول نظام اداری کشور ما نیز به روشنی مشاهده می‌شود. در این بین آنچه که مورد تاکید مقاله حاضر می‌باشد بررسی نحوه پیاده‌سازی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی بوده و بیان می‌کند که فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها، داده‌ها و نهاده‌های اصلی سایر تکنیک‌های حسابداری مدیریت و حتی داده‌های مورد نیاز خود را به دست می‌آورد. از این رو طبق این اصل سیستمی که فقط نهاده‌ها و داده‌های صحیح و دقیق منتهی به خروجی‌های درست و مناسب می‌شوند، بایستی در محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها به عنوان یکی از حساس‌ترین مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی بیشتر اعمال دقت شود، چرا که هر اندازه بهای تمام شده هدف به عنوان داده اصلی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و اکثر تکنیک‌های حسابداری مدیریت به طور دقیق‌تر محاسبه شود به همان اندازه این نظام و دیگر تکنیک‌های حسابداری مدیریت در عمل موفق خواهند شد. محاسبه نادرست بهای تمام شده منجر به دریافت خروجی‌های نادرست از سیستم شده و در نهایت منجر به تصمیم‌گیری‌های نادرست خواهد شد. بررسی نحوه پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران نشان می‌دهد که صاحب‌نظران امر برای محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های دولتی این دو روش را مطرح نموده‌اند:

۱- ردیابی و سر شکن کردن هزینه‌های دستگاه اجرایی به فعالیت‌ها و برنامه‌ها،

۲- محاسبه مستقیم بهای تمام شده.

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق در مطالب آموزشی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی از متدولوژی ردیابی تحت عنوان متدولوژی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نام برده و مراحل پنج‌گانه‌ای برای آن ارائه

نموده است. بدیهی است که این روش زمانی منجر به محاسبه دقیق بهای تمام شده می‌شود که خود هزینه‌های ردیابی شده، هزینه‌های درستی باشند و در صورت نادرستی این هزینه‌ها، بهای تمام شده به دست آمده از تسهیم آنها نادرست خواهد بود. بنابراین با توجه به برخی ویژگی‌های ذاتی بخش دولتی از قبیل بیکاری‌های پنهان، رابطه مداری و فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده، امکان دارد که مخارج و هزینه‌های تحمیلی این بخش در مواردی دقیق نباشد، از این رو به نظر می‌رسد روش ردیابی که دستورالعمل سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق برای محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه براساس آن بوده، روش مناسبی برای محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت نباشد. این در حالی است که روش محاسبه مستقیم از طریق محاسبه مستقیم تک تک عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده محصول منجر به محاسبه دقیق شده و معیار مناسبی بر ارزیابی‌ها فراهم می‌آورد. این همان بحثی است که در تئوری حسابداری در قالب تفاوت بین دو مفهوم اندازه‌گیری^{۲۶} و تخصیص^{۲۷} از آن یاد شده است و صاحب‌نظرانی همچون استرلینگ حسابداران را به دلیل مترادف قراردادن این دو مفهوم مورد انتقاد شدید قرار داده‌اند. در هر حال اجرای این روش مستلزم استقرار نظام کامل حسابداری بهای تمام شده در نظام حسابداری دولتی می‌باشد. به این دلیل به نظر می‌رسد که تاکید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق به روش ردیابی بدین منظور بوده است که نظام حسابداری دولتی زمان حاضر، قابلیت لازم را در خصوص استقرار نظام کامل حسابداری بهای تمام شده نداشته است و استفاده از روش ردیابی را جهت بسترسازی و مهیا شدن محیط برای پیاده‌سازی روش محاسبه مستقیم مورد تاکید قرار داده است. با توجه به این امر یکی از دغدغه‌های اصلی مقاله حاضر، رسیدن از روش ردیابی به روش محاسبه مستقیم می‌باشد که در غیر این صورت، اساسی‌ترین مرحله بودجه‌ریزی عملیاتی همان محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها به طور دقیق انجام نخواهد گرفت و لذا نتایج به دست آمده مناسب نبوده و نیل به اهداف اصلی امکان‌پذیر نخواهد بود. لازم به ذکر است که با تغییر مبنای حسابداری دولتی از مبنای نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی تعدیل شده، زمینه برای اجرای روش محاسبه مستقیم در دستگاه‌های دولتی فراهم شده و برخی از آنها خصوصاً وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در این مورد گام‌های ارزنده‌ای برداشته‌اند. از طرفی بدیهی است که اجرای این روش در سال‌های پیاده‌سازی آن مشکل‌ساز خواهد بود و پس از ارائه مدل یا مدل‌های استاندارد برای محاسبه مستقیم بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌های مختلف، اجرای آن مشکل‌چندانی نخواهد داشت و این چنین امکان پیاده‌سازی هزینه‌یابی استاندارد در بخش دولتی فراهم می‌شود. بنابراین پیشنهاد می‌شود که تحقیقات فعلی در

زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی بیشتر به سمت ارائه مدل جهت محاسبه دقیق تر بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های مختلف سوق داده شوند، چرا که نقطه شروع کلیه سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و در نهایت مدیریت بهینه هزینه‌ها، محاسبه دقیق تر بهای تمام شده می‌باشد به گونه‌ای که این موضوع در دنیای رقابتی یکی از سه قاعده مثلث بقای سازمان‌ها را تشکیل می‌دهد. بدین ترتیب، چنین به نظر می‌رسد که با گذشت زمان و تشدید روز افزون رقابت اقتصادی، مولفه محاسبه دقیق تر بهای تمام شده اهمیت بسزایی پیدا کرده و مدیریت آن در تحول سیستم‌های دولتی نقش اساسی تری را ایفا خواهد نمود. لذا امید است که در کشور ما نیز علم محاسبه دقیق تر بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دولتی به عنوان عنصر اساسی مدیریت هزینه و اصلاح الگوی مصرف منابع دولتی توسعه یابد و در قالب بازوی قدرتمند پاسخگویی دولتی نمایان شود.

پانوشته‌ها:

- 1- Quality of services
- 2- Accountability
- 3- Transparency of Performance
- 4- productivity
- 5- Total quality Management (TQM)
- 6- performance Management
- 7- Activity Based Budgeting (ABP)
- 8- Performance Based Budgeting (PBP)
- 9- Complementary
- 10- Basic Infrastructure
- 11- Starting point
- 12- Stewardship Function
- 13- Governmental Accounting Standards Board
- 14- Accountability – Based Conceptual Framework
- 15- Accounter = Management
- 16- Accountee = Owner
- 17- Profitability paradigm
- 18- Value Creation Paradigm
- 19- Target Costing (TC)
- 20- Economic Value Add (EVA)
- 21- Balanced scorecard (BSC)
- 22- Benchmarking
- 23- Value Based Management (VBM)
- 24- Dictatorial Government
- 25- Democratic Government
- 26- Measurment
- 27- Allocation

منابع :

- ۱) آبادی، محمدحسن و علیرضا نجار صراف، ۱۳۸۷ "مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی"، چاپ سوم، تهران، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- ۲) انصاری، عبدالمهدی و مهدی زینالی، ۱۳۸۷ "سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه"، مجله حسابدار، شماره ۲۰۳، ص ۴۴.
- ۳) بابا جانی، جعفر، ۱۳۸۷ "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۸۷ از نظر مسئولیت پاسخگویی"، مجله حسابدار، شماره ۱۹۴، ص ص ۳-۴.
- ۴) دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه، گزارش ۱۰۱، بودجه‌ریزی عملیاتی از تئوری تا عمل، بهمن ماه ۱۳۸۲.
- ۵) دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه واحد مطالعات و برنامه‌ریزی اقتصاد بهداشت، "بسته آموزشی طرح بودجه‌ریزی عملیاتی"، تیر ماه ۱۳۸۴.
- ۶) رهنمای رودپشتی، فریدون و محمد جلیلی، ۱۳۸۶ "هزینه‌یابی هدف (مبتنی بر ارزش آفرینی)"، چاپ اول، تهران، انتشارات ترمه.
- ۷) رهنمای رود پشته، فریدون، ۱۳۸۶ "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت / مدیریت بر مبنای فعالیت"، چاپ اول تهران، انتشارات ترمه.
- ۸) صفایی، علیرضا، ۱۳۸۶ "بودجه‌بندی عملیاتی و بسترهای مورد نیاز آن"، مجله حسابرس، شماره ۳۷، ص ۵۲.
- ۹) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران.
- ۱۰) قدیم پور، جواد، ۱۳۸۷ "بررسی نحوه اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان اردبیل (بررسی موردی در اداره کل منابع طبیعی استان)"، پایان نامه کارشناسی ارشد به راهنمایی دکتر فرزانه حیدر پور، مهر.
- ۱۱) قدیم پور، جواد و طریقی، علی، ۱۳۸۸ "بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۵۹، ص ۵۹.
- ۱۲) کرد بیجه، محمد، تیر ماه ۱۳۸۵ گزارش شماره (۱) بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ص ۱.
- ۱۳) ورمزیار، حسن، ۱۳۸۲ "بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران"، دفتر اقتصاد کلان.
- 14) Barret , K. and R. Greene , 2000 "Truth in Measurment", Governing ,(jouly).
- 15)Boye, G.and J. Law," Accountability and Local Authority Annual Reports : The Case of Welsh District Councils", Financial Accountability and Management ,Vol . 7 No . 4 , PP 179-194.
- 16) Harry I.Wolk, 1997 "Accounting Theory", Fourth Edition,South Western College.
- 17) Meagan M . Jordan and Merl Hackbart, Winter 2005, " The Goals and Implimentation of State Performance – Based Budgeting " , Journal of Public Budgeting , Accounting & Financial Management.
- 18) Richard D . Yong , January 2003, Performance – Based Budget System.
- 19) Tome H.Walters, Jr., 2002, Performance- Based Budgeting and Performance- Based Costing, Disam Journal of International Security Assistance Management, p.8
- 20) W.,Mark Graim,J., Brain ORoark, December2002, Impact of Performance-based Budgeting on State Fiscal Performance ,Economic and Governance.