

بودجه و روشهای تنظیم درآمد و هزینه

مریم دهقانی^۱، فرزانه خلیلی سامانی^۲

^۱ کارشناس حسابداری، کارمند دیوان محاسبات استان چهارمحال و بختیاری (نویسنده مسئول)

^۲ کارشناس ارشد مدیریت دولتی، کارشناس دیوان محاسبات استان چهارمحال بختیاری

چکیده

بودجه شاهرگ حیاتی دولت است زیرا تمام فعالیتهای مالی خود، اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه هابرای اجرای برنامه های متعدد و متنوع خود در چارچوب قانون بودجه انجام می دهد. هر نوع پیشرفت و توسعه در بخش های گوناگون اقتصاد جامعه مدیون برنامه ریزی عملیات دولت در قالب بودجه بوده و هر نوع عقب ماندگی و عدم توسعه در بخش های مختلف اقتصادی جامعه را نیز می توان به نواقص و کمبودهای بودجه نسبت داد. نظام بودجه بندی به عنوان یک ابزار مهم و حساس برای برنامه ریزی عملیات و فعالیت های دولت به موازات رشد و توسعه دولت مراحل مختلف راپشت سر گذاشته و به عنوان نظام مالی و فنی درآمد است. از لحاظ حجم و عظمت بودجه بزرگترین سند مالی و مهمترین عامل مستقل دولت است که می تواند بر سطح متغیرهای کلان از قبیل پس انداز ملی، سرمایه گذاری تولیدات واقعی، اشتغال تورم و... تاثیر بگذارد. بودجه دارای درآمد و هزینه است که اگر برآورد ارقام اساس منطقی نداشته باشد می تواند زیانبار باشد. چون بودجه برنامه است بنابراین ارکان این برنامه باید برمبنای صحیح استوار باشد.

واژه های کلیدی: بودجه، بودجه بندی، بودجه ریزی عملیاتی

بیان مساله

بودجه از زبان فرانسه اقتباس شده که به معنای کیف چرمی است که وجه نقد در آن نگهداری می شده است. ابتدا در انگلستان و بعداً در سایر کشورها حق وضع مالیات و تصویب مخارج عمومی به منتخبین واگذار شد که موجب اهمیت بودجه عمومی در سازمان اداری و مملکتی شد. بودجه در ایران در دوران سلطنت پادشاهان صفوی تمام درآمد ها و عواید کشورها در اختیار شاه بود و تصویب همه مخارج بدست او بود. بودجه استانها به دست مستوفی بود که کتابچه داشت و تهیه این بودجه به دست مستوفیان بود. در ایران اولین بودجه کشور پس از مشروطه بدست صنایع الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ تهیه شد تا سال ۱۳۳۶ تنها بودجه وزارتخانه ها و ادارات دولتی منعکس شد اما پس از این سال بودجه بنگاه ها و شرکت های دولتی سازمان برنامه شرکت های تابعه وزارت صنایع و شرکت ملی اضافه شد (فرج وند، ۱۳۸۵).

بودجه بندی فرایند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می دانند. بودجه از سه بعد سیاسی، اقتصادی و مدیریتی تعریف می شود. ریشه اصلی تنظیم بودجه در عامل سیاسی جستجو می شود و اهمیت آن باعث گنجاندن در قوانین اساسی می گردد و بعد سیاسی به هماهنگی بودجه در ارتباط سه قوه اشاره می کند. بعد اقتصادی بیان کننده طرح مالی است که نیازمندی های پولی برای دولت را برای زمان محدود پیش بینی می کند و مدیریتی آن به برنامه ای بودن و پیش بینی بودن آن اشاره می کند.

اهمیت موضوع

از آنجا که بودجه بزرگترین سند مالی هر کشور است برای پیش بینی آن باید با دقت عمل نمود و برآورد هزینه و درآمد آن با نهایت دقت صورت گیرد. در این مقاله سعی شده است به معرفی روشهای تنظیم بودجه اشاره شود و در ادامه آن به روش بودجه ریزی عملیاتی اهمیت آن چالش های آن و در آخر پیشنهاداتی ارائه می شود.

رویکردهای بودجه ریزی

دو رویکرد بودجه ریزی وجود دارد که هر دو موثر است:

۱- رویکرد سیاسی - در این رویکرد اهداف اصلی بودجه ریزی حداکثر کردن منابع مالی اولویت بندی نیازها و خواسته ها و تعیین سطح مناسب مخارج هزینه ها و تخصیص منابع است. تحقق این اهداف با توجه به ابعاد سیاسی بودجه ریزی رجحان تصمیم گیرندگان و قدرتهای سیاسی برنامه ریزان مناسب نیست. در این رویکرد بودجه معاملات تصمیم گیرندگان سیاسی در کانون توجه است. اجزا اصلی آن انتخابات رفتار قانونگذاران گرایشهای بوروکراتیک ایدئولوژی سیاسی سلیقه های شخصی و سازش میان گروههای فشار است.

۲- رویکرد منطقی- با استفاده از روشهای تجربی سعی می شود تخصیص بهینه منابع انجام شود و معیارهای اقتصادی مطلوبیت و کارایی اثربخشی و صرفه جویی از عوامل تعیین کننده در تخصیص منابع است (عباسی، ۱۳۸۸).

روشهای بودجه ریزی

این روشها در فرایند تکاملی به شرح زیر است:

۱- **بودجه ریزی سنتی (ردیف-اقدام)** - تاکید بر هزینه هاست یعنی به دلیل وجود یک دستگاه اجرایی و در نتیجه وجود مخارج درآمدهایی پیش بینی می شود تا یان هزینه ها را تامین کند. در این شیوه بودجه بر مبنای عملکرد گذشته دستگاههای اجرایی تدوین می شود و در برآورد اعتبارات تمرکز بر ارقام و اعتبارات گذشته دستگاههای اجرایی است.

۲ **بودجه ریزی افزایشی (تفاضلی)** - در اینجا بودجه هر دستگاه اجرایی مبنایی است که بودجه سال آینده بر اساس شاخصهای تعدیل نامشخص افزایش فعالیتها کارکنان جدید و بدون توجه به محصول تولید شده دستگاه اجرایی تدوین می شود. که عبارتست از افزایش بودجه یک دستگاه اجرایی نسبت به سال قبل با درصدی خاص که در این روش قدرت چانه زنی دستگاه اجرایی اساس تصویب و تخصیص بودجه است.

۳- **برنامه ای** - یک روش در مقابل بودجه ریزی سنتی بود. که سعی می کرد تا بین هزینه ها ی برنامه و نتایج برنامه های عمومی پیوندی برقرار کرد. محور کلیدی در آن برنامه است. که بجای ردیفهای سازمانی بر حسب برنامه طبقه بندی می شود. که مستلزم آن است که اهداف برنامه فراتر از یکسال مالی باشد و اثر بخشی آن مستلزم اندازه گیری نتایج و خروجی است. که انتظار می رود بخش دولتی چه کالا و خدماتی را به شکل محصول نهایی یا خدمات عمومی در راستای نیل به اهداف اقتصادی اجتماعی دفاعی و عمومی ارائه دهد.

۴- **نظام طرح ریزی برنامه ریزی و بودجه ریزی** - تصمیمات بودجه ای باید مبتنی بر خروجیها باشد و نه مبتنی بر داده ها . نگرش سیستمی به بودجه ریزی است نه روش بودجه ریزی خاص. برنامه ریزی استراتژیک طرح ریزی کنترل ارزشیابی برنامه ها با بودجه ریزی در ارتباط است.

۵- **بودجه ریزی بر مبنای صفر** - به دنبال رابطه دقیق منابع و نتایج برنامه ها می باشد. عملکرد سال گذشته مورد توجه نیست و فعالیتها مجدداً برای اجرا در سال آینده بررسی ارزیابی و توجیه می شود. و درخواست بودجه را از پایه صفر توجیه می کند. که به روش «چه می شود» اگر معروف است یعنی چه می شود اگر یک برنامه حذف شود؟

۶- **انعطاف پذیری یا سایه ای** - هر قدر محیط بی ثبات متغیر و بحرانی باشد ضرورت بودجه ریزی انعطاف پذیری بیشتر است. ابزار و برنامه ای برای مواجهه با محیط متغیر است. باید رویدادهای اتی را بتوان با احتمالاتی پیش بینی کرد. که شرایط ریسکی است. یعنی تصمیم گیری و بودجه ریزی برای سناریو و احتمالات مختلف با توجه به امکانات و منابع محدود که باید در این روش بتوان حوادث آینده را با احتمال پیش بینی کرد و منابع مالی و امکانات دستگاه اجرایی را برای هریک از سطوح حوادث احتمالی تجهیز و هدایت نمود.

۷- **بودجه ریزی a, b, x.** از نوآوریهای ۱۹۷۰ برای سطوح مختلف منابع مالی است که در کاندای اجرا شد. بودجه a برای فعالیتهای است که با اعتبارات سال گذشته باید تداوم می یافت. بودجه b فعالیتهایی است که اعتبارات آینده آن بیش از اعتبارات سال جاری بود. بودجه x برای فعالیتهایی بود که اعتبارات سال آینده آنها احتمالا نسبت به سال جاری کاهش داشت

۸- **لفافی (پاکتی)** - کل بودجه به ۹ لفاف تقسیم شد و مدیریت هر لفاف به کمیته ای تخصص واگذار می شد. تخصیص اعتبار در قالب سقف هر لفاف در هریک از کمیته ها انجام می گرفت. نه بر عقلانیت اقتصادی بلکه بر عقلانیت سیاسی است. هر یک از وزرا اختیاراتی دارند امکان تامین اعتبار برای پیشنهاد جدید بودجه در چارچوب هر لفاف وجود دارد. و امکان تامین اعتبار اضافی وجود دارد.

۹- **بر مبنای هدف** - یکی از فنون مدیریت بازرگانی در بخش خصوصی که بر تعریف اهداف تاکید دارد و مانند بودجه ریزی عملیاتی به دنبال اندازه گیری عملکرد با استانداردهای کمی است. به انتخاب اهداف و منابع مورد نیاز برای تامین آنها به کمک شاخص هایی برای اندازه گیری عملکرد تاکید دارد. که تعیین اهداف و مشارکت کارکنان و بازخورد در آن مورد توجه است.

۱۰ **عملیاتی** - علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف برنامه ها طرحها حجم عملیات و هزینه اجرای هریک از عملیات طبق روشهای علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده، روش اندازه گیری حجم کار و هزینه یابی بر مبنای فعالیت اندازه گیری می شود. در این روش رابطه دولت با دستگاه اجرایی شبیه رابطه کارفرما و پیمانکار است. اعتبارات در قبال عملیات و نتایج کار مورد انتظار به دستگاههای اجرایی تخصیص می یابد. تمام اهداف کوتاه مدت کمی و مشخص شده و به ترتیب اولویت بندی می شود. منشا آن به اولین نظام بودجه ریزی امریکا بر می گردد که در سال ۱۹۴۹ آن را پیشنهاد کرد. که بجای تاکید بر ارقام هزینه ها به توصیف خروجیهای مورد انتظار می پردازد که از یک وظیفه خاص به وجود می آید.

مقایسه روشهای بودجه ریزی

انتخاب هر روش به اندازه دولت شاخصهای عملکردی خواسته های مردم و نمایندگان ظرفیتهای ساختار اداری و سازمانی الزامات قانونی و نقش بودجه هر کشور بستگی دارد.

تعریف و روش کار بودجه ریزی عملیاتی

یک برنامه سالانه است که در آن رابطه بین منابع مالی تخصیص یافته و نتایج حاصل از اجرای هر برنامه با شاخصهای کمیت پذیر نشان داده می شود. از نظر فیلدینگ اسمیت بودجه عملیاتی منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تشخیص می دهد. همه فعالیتهای مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه را در بر می گیرد و نیز برآوردی از هزینه همه فعالیت هاست. در این روش بودجه متناسب با حجم عملیاتی که انجام میدهد تخصیص می یابد. این روش طراحی شد تا کارایی بلند مدت فعالیتهای دولت را بهبود دهد. مبتنی بر همبستگی بین آنچه دولت انجام می دهد و پولی که خرج می کند به مدیران امکان می دهد تا حجم کار و هزینه هر واحد محصول را اندازه گیری کنند. این روش چرایی هزینه هاست زیرا بر

نتایج یدست آمده تمرکز دارد و نه بر پول خرج شده، یعنی بر آنچه با پول هزینه شده بدست آمده است تاکید دارد نه صرفاً با مقدار پولی که بران ان فعالیت هزینه شده است.

اهداف بودجه ریزی عملیاتی -

با این روش دو هدف تحقق می یابد:

- بهبود تصمیم گیری مدیریت بخش عمومی - بهبود ارائه خدمات و محصولات

برنامه ریزان برای تصمیم گیری بهتر نیازمند اطلاعات کامل اند که بودجه ریزی عملیاتی این اطلاعات را در اختیار آن ها می گذارد.

مزایای بودجه ریزی عملیاتی

افزایش پاسخگویی عمومی در قبال استفاده از منابع و اعتبارات کشور

تاکید مدیران و دستگاههای اجرایی برای رسیدن به نتیجه مطلوب

مدیریت بر مبنای عملکرد

بهبود نحوه تخصیص منابع هدف گرا تقویت پاسخگویی مدیران به سازمان مدیریت و برنامه ریزی

برقراری رابطه بین برنامه ها و اهداف بلند مدت

محاسبه بهای تمام شده هر فعالیت

فرایند بودجه ریزی عملیاتی -

دارای سه مرحله است:

تعیین اهداف و نتایج مورد انتظار

برآورد هزینه ها اعتبارات برنامه ها

تعیین شاخص های کمی برای برآورد عملکرد

ویژگی مهم این روش تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی عمومی است که زمانی این روش موفقیت آمیز است که شاخص ها تعیین و تعریف شوند. دستگاههای اجرایی استقلال بیشتری داشته باشند تا کاراترین روش را تعیین کنند. و تغییرات در عوامل انگیزشی و تشویقی برای مدیران اجرایی است.

بسترهای تحقق بودجه ریزی عملیاتی

در حوزه سازماندهی : تفکیک وظایف دولت به امور حاکمیت و تصدی، بستر سازی به منظور مشارکت خصوصی ، متناسب کردن حجم کار و مقیاس دولت، داشتن ساختار منعطف و کارآمد

مدیریت و راهبردی: ارتباط منطقی بین بودجه و عملکرد، استفاده بهینه منابع و ظرفیت موجود ، ایجاد فضای رقابت، تکوین نظام مالی موثر و بهره گیری حسابداری مدیریت

منابع انسانی: متناسب کردن نظام پرداخت با عملکرد ، زمینه رقابت در جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص، نظام ارزشیابی و ایجاد ساز و کار ترغیب برای پیشرفت شغلی و تعادل بین مهارتها و مدارک تحصیلی با مشاغل مورد تصدی کارکنان

-فناوری اداری و انجام کار: حذف روشهای سنتی در بودجه ریزی، توزیع منابع براساس اولویت علمی استفاده از فناوری نوین و ایجاد دولت الکترونیک

قانون مقررات: شفاف سازی و بازنویسی مقررات مالی و استخدامی، تغییر در کارکرد در قوانین بودجه سالانه حذف مقررات دست و پاگیر به منظور تسهیل در انجام امور.

الزامات بودجه ریزی عملیاتی

بستر های لازم برای اجرای این روش :

تدوین برنامه راهبردی کشور،

تحلیل ورودی نظام کد گذاری ساختارمند،

تعیین اهداف کمی و شفاف

تعیین برنامه مستقیم و غیر مستقیم،

تجدید نظر در برنامه ها، طراحی منابع مالی جدید

،افزایش پاسخگویی مدیران،

کوچک سازی دولت و هماهنگی بین سه قوه

نظام محاسبه بهای تمام شده و اصلاح در ردیف متفرقه بودجه اصلاح طبقه بندی منابع و درآمدهای دولتی

همسویی بودجه سالانه با برنامه های راهبردی کشور

چالشهای عمده در پیاده سازی در بودجه ریزی عملیاتی

پیاده سازی این روش به دلیل فراهم نبودن بسترهای لازم با محدودیت هایی روبروست:

حاکمیت نظام پرداخت وقت مزدی به جای کارمزدی

حاکمیت نظام پرداخت متفاوت عدم اجرای صحیح نظام GFS در طبقه بندی اقتصادی هزینه و برنامه ها.

عدم انطباق چارچوب حسابداری متعارف با نظام مطلوب حسابداری

توجیه نبودن مدیران ستادی و کارشناسان با نحوه اجرای بودجه ریزی عملیاتی

فقدان امکانات نرم افزاری و سخت افزاری و فقدان وحدت رویه در نحوه فرایند مربوط به تهیه بودجه پیشنهادی

ایرادات وارد بر بودجه عملیاتی

انتقاد از بودجه ریزی عملیاتی آن بود که کارایی به عنوان یک هدف مهم در بودجه ریزی شرط لازم و کافی برای تخصیص اعتبارات تلقی می شد. نقطه ضعف آن انحراف از نتایج سیاست گذاری شده بود که مستلزم چشم اندازی فراتر از چرخه بودجه سالانه است.

انواع بودجه ریزی عملیاتی

۱- مبتنی بر گزارش عملکرد. اطلاعات عملکردی به صورت جزئی از سند بودجه معرفی می شود، اما فعالان بودجه از این اطلاعات برای تخصیص منابع استفاده نمی کنند.

۲- مبتنی بر اطلاع از عملکرد. در فرایند بودجه ریزی عملکرد برنامه منعکس می شود اما از اطلاعات فقط به صورت جزئی در تصمیم گیری استفاده می شود.

۳-مبتنی بر عملکرد. در این روش اطلاعات عملکردی نقش مهمی را به همراه سایر عوامل در تخصیص منابع بازی می کند اما الزاما تعیین کننده مقدار منابع تخصیصی نیست.

۴-مبتنی بر تعیین عملکرد. تخصیص منابع مستقیم و اشکارا با واحدهای عملکردی ارتباط دارد.

عناصر بودجه ریزی عملیاتی

الف)مسئولیت . مرجع پاسخگویی اجرای بودجه مشخص باشد

ب)چارچوب زمانی برای تکمیل آن مشخص باشد

ج)در این روش اقدامات اجرایی باید به شکل فعاليتها تقسیم بندی شود.

د)شاخص اندازه گیری انتخاب شود

ه)اولویت در تخصیص منابع مشخص شود.

و)نتایج حاصل از عملیات اندازه گیری وپایش شوندو گزارش شوند.

انواع شکست های عملیاتی

در این روش به طریق مختلف ممکن است مخارج دولتی نتواند عملکرد مورد انتظار را برآورده سازد. لذا لازم است انواع شکستها شناسایی شود که به شرح زیر است:

۱-**عدم کارایی فنی:** یعنی منابع به بهترین روش فنی جهت تولید کالا وخدمات به کار گرفته نمی شوند. زمانی می شود به کارایی فنی رسید که بتوان بدون کاهش در ستاده و خروجی میزان داده و منابع را کاهش داد. که از طریق بهبود سازمانی و اصلاحات در وظایف سازمانها باید برطرف شود.

۲- **عدم کارایی اقتصادی:** منابع به بهترین روش اقتصادی جهت تولید کالا وخدمات بکار گرفته نشود. کارایی اقتصادی یعنی بتوان بازده بالا بدست آورد بدون آنکه هزینه را افزایش داد.

۳-**عدم اثر بخشی فنی:** مخارج دولت اثر بخش نیستند یعنی اگرچه ممکن است از منابع فنی و اقتصادی به طورکارا تخصیص داده شوند تا ستاده معینی تولید شود اما این ستاده به تنهایی اهداف مورد نظر را تامین نمی کند.

۴-**عدم اثر بخشی اقتصادی:** مخارج دولت می تواند کارایی و اثربخشی داشته باشد اما زمانی اثربخشی کلی در استفاده از منابع افزایش می یابد که برخی از محارج غیر ضروریر حذف و منابع تخصیص مجدد یابند

تجربه کشورها در بودجه ریزی عملیاتی

در تحقیقی از این روش به عنوان نوآوری یاد شده است که دوهدف دارد: بهبود تصمیمات تخصیص منابع و افزایش کارایی که نوآوری این روش برای تحقق اهدافی مثل: بهبود مدیریت، بهتر شدن تصمیمات، تخصیص منابع و پاسخگویی بهتر به مجلس است.

نتیجه گیری

با توجه به روش های مختلفی بودجه ریزی می توان به این نتیجه رسید که اگر بستر های لازم برای تحقق بودجه ریزی عملیاتی فراهم گردد تحول عظیمی در نظام بودجه ریزی کشور رخ خواهد داد که پیامد های مثبت بسیاری در پی خواهد داشت.

پیشنهادهای برای بودجه ریزی عملیاتی

عناوین فعالیتها هریک از دستگاههای اجرایی به صورت کمیت پذیر تعریف و تعیین شوند.

قیمت تمام شده هر فعالیت و اجرای هر برنامه برآورد شود.

هزینه هرواحد با توجه به اولویت بندی فعالیتها محاسب شود.

این روش را به شکل آزمایشی برای چند دستگاه اجرایی اجرا و پس از رفع عیوب آن را درکشور اجرا نمود.

چون عنصر انسانی مهم است تیم مدیریت تغییر را که اهداف مشترک با دولت دارند ایجاد نمود.

در ساختار دستگاه اجرایی تغییراتی داد.

از مدیران مشارکت خواست و از حمایت سیاسی وعزم ملی دولت ومجلس بهره مند شد.

مجموعه ای از نهادهای اجرایی و نهاد نظارتی متولی اجرا و نظارت بر عملیاتی کردن بودجه شوند.

منابع

فرج وند، اسفندیار، (۱۳۸۵)، اصول تنظیم تا کنترل بودجه، انتشارات فروزش، چاپ نوزدهم.

عباسی، ابراهیم، (۱۳۸۸)، بودجه ریزی نوین، انتشارات سمت، چاپ اول.