

« بودجه ریزی عملیاتی و مشکلات پیاده سازی آن در دستگاههای اجرایی »

حسن آقاجانی سپهری، کارشناس حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی تبریز، دیوان محاسبات آذربایجان شرقی،

E-Mail:H_A_Sepahri@yahoo.com

تلفن : ۰۴۱۱-۴۷۹۶۲۱۹

چکیده :

- نظام گزارشگری مالی زمانی می تواند به اهداف خود دست یابد که شاخه های اصلی آن یعنی حسابداری بودجه ریزی دولتی و حسابرسی دولتی با یکدیگر در تعامل بوده و هماهنگ باشند. در نظام بودجه ریزی برنامه ای اغلب پیگیری چندانی در جهت بررسی عملکرد واحدهای مصرف کننده بودجه و نتایج عملی حاصله از تخصیص بودجه صورت نمی گیرد اما مدل نوین مدیریت بودجه تحت عنوان « بودجه ریزی عملیاتی » به این منظور تدوین و ارائه شده تا بین تخصیص منابع از طریق بودجه با عملکرد حاصل از آن در دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده ارتباط مستقیمی برقرار نماید.

کلمات کلیدی :

- ساختار بودجه، بهای تمام شده، شاخص ها، نظام حسابداری، مسئولیت پاسخگویی، کنترلهای مالی دولت .

مقدمه :

با توجه به اینکه دولتها در قبال مردم در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی بایستی پاسخگو باشند از این رو مسئولیت پاسخگویی با تاکید بر حقوق شهروندان مقرر میدارد که دولتها در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض یا استقراض صورت می گیرد، دلایل قانع کننده و منطقی به شهروندان یا نمایندگان آنان در مجلس ارائه نمایند .

بودجه ریزی عملیاتی ضمن افزایش کارایی، مسئولیت پذیری و پاسخگویی دستگاههای اجرایی را افزایش داده و از طریق عملکرد شفاف، زمینه های فساد را نیز از بین می برد. در این مقاله سعی شده تا شناختی اجمالی از بودجه ریزی از نوع عملیاتی را ارائه نمائیم .

سیر تحول بودجه ریزی در کشور :

سابقه نخستین بودجه رسمی که در تاریخ ایران تدوین شده به حدود ۱۰۰ سال قبل و دوره دوم قانونگذاری در کشور برمیگردد، زمانی صنیع الدوله وزیر مالیه وقت آنرا در سال ۱۲۸۹ شمسی و مستند به بندهای ۱۸ و ۲۰ قانون اساسی مصوب سال ۱۲۸۵ شمسی بنام بودجه « ایت ایل » یا « سال سگ » تنظیم گردید. صنیع الدوله بهنگام بردن این بودجه برای تصویب به مجلس مورد سوء قصد قرار گرفت و به ضرب گلوله یک تبعه گرجی ترور شد. وزیر مالیه بعد از وی آنرا بنام بانی اش (صنیع الدوله) به مجلس برد و هنوز هم بنام او در تاریخ مالیه ما معروف است .

در این بودجه رقم عواید دولت که دارای مقدمه ای در خور توجه است بالغ بر ۱۴.۱۱۶.۶۰۰ تومان پیش بینی شده و کسر بودجه ای در حدود ۵۰۰.۰۰۰ تومان داشته است. ذیلاً به مقدمه بودجه مزبور اشاره میشود :

« با کمال افتخار بودجه « ایت ایل » ۱۳۲۸ قمری را تقدیم و تصویب آنرا تقاضا می کنیم. هر چند کارنمایانی که امروز به اتمامش موفق شده و نخستین بودجه را به پارلمان تقدیم می کنیم، بدیهی است که در عمل، بی تجربه و تازه کاریم. مع الذالک برای اطمینان قلب کسانیکه در تمایل به اصلاحات شبه به دل راه می دادند لازم بود در این راه قدم برداشته و بدون وحشت از اینکه تازه کاریم به عزم راسخ اطلاعاتی از مالیه درهم و برهم و بی ترتیب خود استخراج کرده و به معرض شهود گذاریم. »

از سال ۱۳۳۲ فصل نوینی در نظام بودجه ریزی آغاز شد. از آن سال کشور با وام ها و کمکهای بلاعوض آمریکا و انگلیس مواجه شد و درآمدهای نفتی نیز نقش مهمی در بودجه پیدا کرد. با افزایش درآمدهای نفتی و شروع برنامه های عمرانی، بودجه اهمیت مضاعفی یافت و در سال ۱۳۴۵ پیشنهاد لایحه بودجه از وظایف وزارت دارایی خارج شد و در حوزه مسئولیت نخست وزیر درآمد و بدین ترتیب دفتر بودجه در سازمان برنامه تشکیل شد. از سال ۱۳۵۲ تهیه و تنظیم بودجه کل کشور جزء وظایف سازمان برنامه و بودجه وقت و کلیه امور مالی و خزانه داری در وزارت دارایی متمرکز شد .

مراحل بودجه :

۱- مرحله تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه :

مهمترین و در عین حال فنی ترین مرحله بودجه نویسی بوده و موارد ذیل پیش نیاز این مرحله می باشد :

الف - تهیه گزارش اقتصادی : نظر به اینکه بزرگترین ابزار اعمال سیاستهای مالی بوده ضروری است نخست بررسیهای لازم در رابطه با وضع اقتصادی کشور توسط کارشناسان ذیربط انجام و نقاط ضعف و قوت مشخص گردد .

ب - بخشنامه بودجه : دستگاههای اجرایی پس از وصول بخشنامه و براساس سیاستها و خط مشی های ابلاغی که منطبق با مصالح اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور بوده دستورالعملی تهیه و به واحدهای داخلی خود ابلاغ می نمایند. پیشنهاد بودجه قاعدتاً باید از پائین ترین رده ها شروع شده و در هر رده نیز تعدیلات لازم انجام و به واحد تنظیم کننده بودجه ارائه گردد .

واحدهای ستادی، بودجه مورد نیاز دستگاههای اجرایی را در هر استان به معاونت برنامه ریزی استانداری و آن نیز بودجه مورد نیاز استان را به سازمان مرکزی و آن نیز بودجه کل کشور را بصورت پیش بینی به هیئت وزیران ارائه می نماید. هیئت وزیران پس از بحث در ارتباط با بودجه با نظرات شورای اقتصاد بودجه کل کشور را مورد تصویب قرار داده و بعنوان بودجه پیشنهادی دولت توسط رییس جمهور به مجلس تقدیم میگردد. مطابق ماده ۲۱۲ آیین نامه داخلی مجلس آخرین مهلت ارائه لایحه بودجه از سوی دولت به مجلس پایان آذرماه می باشد .

۲- مرحله تصویب بودجه :

اصل ۵۲ قانون اساسی مقرر میدارد « بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر میشود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم میگردد هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود » .

به سبب اهمیت تصویب بودجه در قوانین کشورهای مختلف تشریفات خاصی برای رسیدگی وجود دارد. از جمله در آیین نامه داخلی مجلس چنین عنوان گردیده : « لایحه بودجه کل کشور بهنگام طرح در مجلس، جلسات باید بلاانقطاع در کلیه ایام هفته غیر از جمعه و تعطیلات رسمی حداقل روزی ۴ ساعت منعقد گردد و تا موقعیکه شور و مذاکره پایان نیافته و رأی مجلس اخذ نشده از دستور خارج نمی شود و هیچ طرح و لایحه ای نمیتواند مطرح شود» .

بعد از تصویب کلیات بودجه توسط مجلس، جهت بررسی بیشتر، بودجه به کمیسیون تلفیق ارائه میگردد. کمیسیون مذکور بعد از بحث و مذاکره و استفاده از نظرات کارشناسان، بودجه را تصویب نموده و به همراه گزارشی که توسط رییس کمیسیون تنظیم میگردد به هیئت ریسه مجلس ارسال میگردد. در این مرحله نمایندگان اعم از موافق و مخالف اظهارنظر نموده و نهایتاً بودجه مورد تصویب قرار میگردد و جهت تأیید نهایی به شورای نگهبان ارسال میگردد. پس از تأیید نهایی توسط شورای نگهبان، بودجه به رییس مجلس اعاده و رییس مجلس نیز قانون بودجه را جهت اجراء به دولت ابلاغ می نماید.

۳- مرحله اجرای بودجه :

اجرای بودجه در صلاحیت و از وظایف قوه مجریه است و تمام مراحل تهیه و تنظیم و تصویب در نهایت بخاطر اجرای بودجه میباشد. بعد از آنکه قانون بودجه به دولت ابلاغ گردید باید اقداماتی انجام شود تا امکان وصول درآمدها و پرداخت هزینه ها صورت پذیرد. این اقدامات عبارتند از :

الف - ابلاغ بودجه .

ب - مبادله موافقتنامه (جاری - عمرانی) .

ج - تخصیص اعتبار .

باید متذکر گردید که در اجرای واقعی بودجه بایستی محتوی آن همواره مدنظر قرار گیرد. براین اساس در اجرای بودجه باید به چهار نکته اساسی ذیل همواره توجه نمود :

۱- اجرای بودجه باید در جهت به انجام رساندن برنامه های مصوب و برای حصول به اهداف منظور شده در قانون باشد .

۲- هیچگونه تعهد و هزینه ای نباید خارج از اعتبار مصوب باشد .

۳- از انجام هزینه های غیرضرور باید صرفنظر شود (هزینه هائیکه برای رسیدن به اهداف و انجام برنامه ها ضروری نیست) .

۴- اجرای بودجه به نحو صحیح با برقراری یک روش مناسب حسابداری امکان پذیر خواهد بود که در آن نظارت بر تعهدات و پرداختها در فواصل زمانی مناسب امکان پذیر گردد .

۴- مرحله کنترل و نظارت :

آخرین مرحله از مراحل بودجه و مهمترین مرحله میباشد. این مرحله از جهاتی شامل موارد ذیل میباشد :

۴-۱- نظارت اداری :

- از طریق ذیحساب موضوع ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور که کلیه پرداختها را مطابق ضوابط تطبیق میدهد .

- از طریق سازمان مدیریت و گزارشهای موضوع ماده ۳۵ و بازدیدهای بعمل آمده در راستای ماده ۳۴ قانون برنامه و بودجه .

۴-۲- نظارت قضائی :

- از طریق دیوان محاسبات هیئتهای مستشاری موضوع ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور .
- از طریق سازمان بازرسی کل کشور که مطابق اصل ۱۷۴ قانون اساسی بر حسن اجرای قوانین در دستگاههای اجرایی نظارت می نماید .

۴-۳- نظارت پارلمانی :

- از طریق نظارت طی سال مالی کمیسیون اصل ۹۰ مجلس شورای اسلامی .

- از طریق نظارت پس از سال مالی توسط دیوان محاسبات کشور .

متن :

۱- بودجه عملیاتی عبارتست از یک برنامه سالانه (بودجه سالانه) که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج بدست آمده از اجرای آن برنامه را نشان میدهد. بعبارت دیگر تمامی فعالیتهای مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و نیز تخمین دقیقی از هزینه فعالیتهای آن را در بر می گیرد. این نوع بودجه ریزی روشی برای تخصیص منابع بمنظور دستیابی به اهداف، برنامه ها و نتایج ارزیابی شده است. در این روش منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارآ و اثربخش تخصیص می یابد بعبارتی عوامل صرفه جویی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه میگردد.

۲- با توجه به مطالب معنون می توان گفت بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات بر وظایف، برنامه، فعالیتهای و طرحها، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاههای ذیربط را بر اساس روشهای

حسابداری بهای تمام شده و روش اندازه گیری کار محاسبه و تعیین میکند. براین اساس اجرای بودجه عملیاتی مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به علت تعیین هزینه های واقعی برنامه و فعالیتهاست لذا روند بودجه ریزی عملیاتی سرآغازی است برای عبور از حسابداری نقدی بسوی حسابداری تعهدی. برای اجرایی شدن این روش ابتدا باید وظایف هر یک از دستگاههای اجرایی مشخص شده سپس با استفاده از الگوهای مناسب استاندارد و تکنیک های موجود قیمت تمام شده را تعریف نموده و به آنها اعتبار تخصیص داد .

۳- بودجه ریزی عملیاتی بدنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع میباشد. در این روش سطح اختیارات قانونی نمایندگان تعریف می شود، اینکه آیا نماینده میتواند تعداد کارکنان یک دستگاه را تعیین نماید؟ یا محل اجرای پروژه را مشخص کند؟ یا بطور کلی بودجه ای در اختیار دولت قرار دهد و انجام وظیفه ای معین را از دولت طلب نماید؟ این سطح باید در جایی تعریف شود .

۴- استفاده از بودجه ریزی عملیاتی، نخستین بار بوسیله کمیسیون اول هوور در کنگره آمریکا در سال ۱۹۴۹ پیشنهاد شد. در ایران نیز مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه بر ایجاد ساز و کارهای بلند مدت در جهت عملیاتی کردن بودجه و ارائه خدمات بر مبنای قیمت تمام شده از سوی کلیه دستگاههای اجرایی مورد تاکید واقع شده است. در راستای اجرای ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه کمیته ای تحت عنوان (کمیته راهبردی بودجه ریزی عملیاتی) به منظور بررسی و طراحی الگوی مناسب برای اصلاح ساختار بودجه، تعیین مشخصات و نحوه اجرای بودجه ریزی عملیاتی، ارائه رهنمودهای لازم به دستگاه های اجرائی و سازمان ها، ارائه گزارش های ادواری به مجلس شورای اسلامی تشکیل شود .

اعضای کمیته عبارتند از :

الف) رییس سازمان مدیریت و برنامه ریزی به عنوان رییس کمیته .

ب) دو نفر از اعضای کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات به انتخاب کمیسیون .

ج) وزیر اموراتصادی و دارایی یا معاون کل .

د) رییس کل دیوان محاسبات کشور .

اجرای این مواد می تواند منشاء تحول در نظام بودجه ریزی باشد که علاوه بر افزایش کارایی، نظام حسابداری

و به تبع آن تغییر حسابرسی از رعایت به عملکرد مدیریت مدنظر قرار گیرد .

اهداف بودجه ریزی عملیاتی :

- ارائه بهترین ابزار ممکن براساس نتایج .
- تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسائل و چالشهایی که دستگاه با آن مواجه است .
- اصلاح نگرش مدیریتی برای عملکرد بهتر .
- تحقق عدالت اجتماعی .
- کمک به تصمیم گیری بهتر و ارائه مبنای صحیح درباره تخصیص منابع .
- نظارت و کنترل موثر در اجرای فعالیتهای .
- صرفه جویی قابل توجه در منابع .
- ارائه مشوق هایی برای مدیریت و نیز پاسخگویی بیشتر .
- ایجاد توسعه اقتصادی و جلوگیری از گسترش فقر در کشور .
- پر بار ساختن خدمات دریافتی یا مدیریت کیفیت جامع .
- بهبود روابط با مردم از طریق انتشار اطلاعات صریح و روشن درباره برنامه ها .
- ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه .
- ارائه اطلاعات قابل سنجش برای قوای سه گانه .
- ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در قبال استفاده از منابع .

مزایای بودجه ریزی عملیاتی :

- ۱- بدلیل 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 می یابد و طرحها نیز در زمان تعیین شده و منطبق با بهای تمام شده مصوب تحویل پذیر خواهند بوده لذا :
- اولاً : رضایت کارفرما از پیمانکار موجب جلوگیری از بروز اختلافات و تبعات آن در آینده خواهد شد .
- ثانیاً : عملیات و وظایف تعریف شده برای مسئولان دستگاههای اجرایی بطور کامل اجرایی شده و افزایش سطح رضایت مندی مردم و رفاه جامعه از دستاوردهای این روش می باشد .
- ثالثاً : چانه زنی نمایندگان هنگام بررسی و تصویب لایحه بودجه بر روی ارقام مندرج در لایحه منتفی میباشد .

۲- افزایش پاسخگویی عمومی :

اگرچه بسیاری از دولتها دسترسی به اطلاعات عملکرد خود را امکان پذیر می سازند، لکن در ورای بحث های سیاسی، اطلاعات عملکرد منتج از این روش می تواند به ارائه شیوه های مختلف نظیر برنامه های راهبردی و گزارش های عملکرد به اطلاع عامه برسد .

۳- مدیریت برای عملکرد بهتر :

تشویق مدیران به استفاده از بودجه ریزی عملیاتی، مستقیم ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است. این رویکرد با استفاده های منفی از اطلاعات عملکرد، از جمله استفاده برای تنبیه و مجازات یا پاداش فردی تفاوت دارد. شاخص های کارایی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری، شاخص هایی هستند که در جهت بهبود عملکرد برای مدیران از اهمیت بسزایی برخوردار است .

۴- بهبود نحوه تخصیص منابع :

در این روش، تخصیص منابع با شاخص های عملکرد مرتبط میشود. مرتبط ساختن برنامه ریزی راهبردی به تخصیص منابع یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است. دستگاههای اجرایی باید شاخص های عملکرد و اهداف راهبردی را در بودجه های پیشنهادی خود ارائه دهند. این رویکرد تضمین می کند که همه پیشنهادهای بودجه ای با استفاده از معیارهای یکسان تحلیل شوند و اهمیت نسبی آنها در نظر گرفته شود .

چالشها و موانع بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی :

مانع اساسی در دستیابی به بودجه ریزی عملیاتی در کشور ما اینست که اکثر دستگاههای اجرایی هنوز در محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات تولید و عرضه شده در دوره های جاری و گذشته خود دچار مشکلات ریشه ای هستند. بر این اساس چگونه می توان انتظار داشت این سیستم ناکارآمد بتواند بهای تمام شده کالاها و خدماتی را محاسبه و اعلام کند که در آینده قرار است تولید و عرضه شود و شاید برخی از اطلاعات آنها بطور دقیق در دسترس نباشد. علی ایحال موانع اجرای آن در دستگاهها را میتوان در محورهای ذیل جستجو نمود :

۱- در دستگاههای اجرایی معمولاً قوانین و مقررات، استانداردهای کنترل کننده برای کارکنان دولت محسوب شده و لازم است با توجه به حرکت جدی دولت به سمت آزادسازی اقتصاد و در راستای اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی و ایجاد بازارهای رقابتی، توجه به هزینه ها و نحوه تهیه بودجه و عملیاتی شدن آن هرچه بیشتر مورد توجه قرار گیرد .

۲- با عنایت به مشکلات نظام بودجه ریزی فعلی در ایران، از جمله عدم شفافیت بودجه دستگاههای اجرایی و پراکندگی اعتبارات آنها و بعبارت دیگر، عدم رعایت اصل جامعیت بودجه، تخصیص اعتبارات براساس قدرت چانه زنی مدیران و عدم توجه به حجم کار و عملکرد دستگاههای اجرایی در تخصیص اعتبار از یک سو و بمنظور استفاده مطلوب از منابع، صرفه جویی در هزینه ها، افزایش سرمایه گذاری ها، اخذ اطلاعات جامع حسابرسی و افزایش اثربخشی و کارایی بودجه از سوی دیگر بهره گیری از روشهای نوین بودجه ریزی عملیاتی را با مشکل مواجه می سازد .

۳- مطابق اظهارات رییس کل محترم دیوان محاسبات کشور :

- دغدغه اصلی نظام بودجه ریزی، کارآمدی، اثربخشی و ارتقای بهره وری است .

- بعلت محاسبه های غیردقیق در تنظیم منابع مالی طرحهای عمرانی، قیمتهای تمام شده بیشتر شده و موجب

میشود در بودجه ریزی محاسبه دقیقی نداشته باشیم .

نتیجه گیری و پیشنهادها :

در گزارشگری مالی بایستی به این نکته توجه شود و اینکه بودجه ریزی دولتی و حسابرسی دولتی در کشور ما بایستی همسو و هماهنگ و محتاطانه و با در نظر گرفتن کلیه نظرات کارشناسی به بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد تغییر یابند. بودجه ریزی عملیاتی ضمن افزایش کارایی، مسئولیت پذیری و پاسخگویی دستگاهها را افزایش و از طریق عملکرد شفاف، زمینه های فساد را نیز از بین می برد. برقراری امنیت از جمله وظایف حاکمیتی دولت است که در نظام بودجه ریزی عملیاتی ابتدا باید شاخص های کمی مشخص شوند تا قیمت تمام شده محصول بدست آید. در مرحله بعد نیز باید نهادهای مورد نیاز برای به دست آوردن محصول مورد نظر کمی شود. همچنین بودجه ریزی عملیاتی مستلزم برخورداری از تخصیص های جدید است که باید به فکر آنها بود .

دیوان محاسبات کشور می تواند با گزارشهای خود مجلس شورای اسلامی را در تصمیم گیریها کمک نموده و این همان کارکردی است که در تمامی دیوان محاسبات اغلب کشورها صورت می گیرد و لازمه این تحول ارتقاء نقش دیوان محاسبات کشور هم سطح با جایگاه آن و بهره گیری از کارکردی نوین و حرکت به سوی پاسخ خواهی یا حسابرسی عملکرد است که یکی از رموز موفقیت کشورهای توسعه یافته در رابطه با اجرای برنامه های مصوب میباشد. دیوان محاسبات در شرایط موجود توانسته با منویات ریاست کل محترم با حرکت به سمت اجرای حسابرسی عملکرد که خود فرآیندی طولانی بلحاظ تامین و آموزش نیروی انسانی متخصص، تهیه استانداردها، شاخص های سنجش عملکرد

و اصلاحات ساختاری میباشد اقدامات لازم به منظور برقراری تعادل و توازن بین نقش و جایگاه خود را بعمل آورد و انشاء الله در سال همت مضاعف و کار مضاعف بیش از پیش به این مهم دست یابد .

منابع :

- ۱- کردستانی، غلامرضا، پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری، مجله حسابرس، زمستان ۱۳۸۶، شماره ۳۹ .
- ۲- باباجانی، جعفر (حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی) دانشگاه علامه طباطبائی؛ سال ۱۳۸۲ .
- ۳- حسن آبادی، محمد و علیرضا نجارصراف، (پاییز ۱۳۸۴): بودجه ریزی عملیاتی، ویژه نامه گزیده مدیریت دولتی، فصلنامه مدیریت و توسعه، شماره ۳ .
- ۴- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی .
- ۵- روزنامه ایران، ۱۳۸۵/۱۱/۲۹، شماره ۳۵۷۴، صفحه ۸ .