

نگرشی مفهومی بر انواع

تکنیک‌های بودجه‌بندی و سودمندی بکارگیری آنها برای دولت

دکتر محمد حامد خان محمدی¹ دلیر ناصرآبادی²

چکیده

بخش‌های غیرانتفاعی، طیف وسیعی از سازمان‌ها و عملیات را دربرمی‌گیرد که معمولاً شامل دولت مرکزی، شهرداری‌ها، مؤسسات خیریه و سازمان‌های اجرایی می‌باشند. وجه اشتراک آنها این است که انگیزه اصلی از ایجاد آنها کسب سود نمی‌باشد. هدف آنها ممکن است بر اساس قانون و یا غیر آن تعیین شده باشد. از طرف دیگر هدف نهایی کسب و کارهای بازرگانی، ایجاد سود برای مالکان آن است. چنین مؤسساتی ممکن است چشم اندازهای کوتاه یا بلند مدت برای این کار داشته باشند. یکی از مهم‌ترین معیارهایی که هم واحدهای غیرانتفاعی و هم سازمان‌های بازرگانی را در دستیابی به اهداف-شان یاری می‌نماید، بکارگیری بودجه و یکی از تکنیک‌های بودجه‌بندی متناسب با فعالیت آنها می‌باشد. در مقاله حاضر به بررسی انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و ویژگی‌های هر کدام از آنها خواهیم پرداخت که روشن شدن این موضوع می‌تواند تأثیر با اهمیتی بر تصمیم‌گیری دولت در امر انتخاب روش بودجه‌بندی مناسب داشته باشند. نهایتاً به نظر می‌رسد که با توجه به ساختار اقتصادی و ویژگی‌های محیطی کشور ایران، استفاده از سیستم بودجه‌بندی عملیاتی، مناسب‌ترین تکنیک بودجه‌بندی برای دولت در دستیابی به اهدافش باشد.

واژه‌های کلیدی: بودجه، بودجه‌بندی عملیاتی، بودجه‌بندی برنامه‌ای، بودجه‌بندی بر مبنای صفر و بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت.

¹ عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال

² دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد تهران مرکزی

مقدمه

در بعضی محیط‌ها، مدیران ممکن است به این نتیجه برسند که بودجه مبلغ پولی است که حتماً باید خرج شود. این مشکل خصوصاً 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 يك قانون محاسبات عمومی کشور این‌گونه تعریف شده است که بودجه کل کشور برنامه مالی یکساله دولت است که از يك طرف هزینه‌ها و سایر مخارج را برآورد و از طرف دیگر درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار را برای دستیابی به اهداف مورد نظر دولت پیش‌بینی می‌نماید. به بیان دیگر می‌توان گفت که بودجه عبارت است از برنامه عملیات برحسب مقادیر و برای يك 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 کسب و کاری بتواند به عملکرد بودجه‌ای خود دست یابد، فرض بر این است که خوب عمل نموده و بالعکس. اما بکارگیری 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 بطور معناداری با برخی جزئیات برای دوره‌ای در آینده، برنامه‌ریزی کرد. مضافاً اینکه از این برنامه می‌توان به منظور راهنمایی، کنترل و ایجاد هماهنگی فعالیت‌های قسمت‌های متعدد و افراد سازمان استفاده نمود. در این مقاله کوشش می‌شود که انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و ویژگی‌های هر کدام از آنها بررسی و در نهایت سیستم بودجه‌بندی بهینه برای کشور ایران یعنی بودجه‌بندی عملیاتی معرفی خواهد گردید.

انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی

از آنجا که از بودجه در تمام بخش‌های تولیدی، خدماتی، عمومی و غیر انتفاعی استفاده می‌شود، لذا در ذیل ضمن ارائه توضیحاتی در خصوص بودجه، انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی از قبیل بودجه‌بندی سنتی، بودجه‌بندی افزایشی و متحرک، بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، بودجه‌بندی بر مبنای برنامه، بودجه‌بندی بر مبنای صفر و بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، معرفی می‌گردد.

ساختار بودجه

همانگونه که گفته شد، بودجه عبارت است از برنامه عملیات بر حسب مقادیر و برای يك دوره معین از زمان. بطور کلی بودجه‌ها دو نقش اصلی دارند، یکی اینکه مجوز خرج‌اند، به این معنی که به مدیران اجازه می‌دهند که در قسمت‌های سازمان خود مقادیری از هزینه را به حساب بگذارند و دیگری اینکه، عامل مقایسه‌ی عملکرد جاری‌اند، مثل متری که می‌توان عملیات جاری را با آن کنترل نمود. این دو نقش در سیستم برنامه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای، دو ابزاری که برای بقای هر سازمانی حیاتی است، در هم می‌آمیزد. برنامه‌ریزی عملیات سازمان، این اطمینان را بدست می‌دهد که سازمان در مسیر درست افتاده است. کارکنان سازمان هم هدف‌های معینی دارند که باید به آن برسند. در نبود برنامه رسمی، سازمان مسیر مناسبی نداشته، مدیران هم از هدف‌ها و مسئولیت‌های خود آگاهی ندارند. ضمن اینکه هیچ‌کدام از تناسب عملیات خود با دیگر مدیران سازمان، ارزیابی درستی نخواهند داشت. مراحل بودجه‌بندی نباید با تنظیم برنامه متوقف نمی‌گردد. با این کار سازمان تازه به مسیر درست افتاده 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 برنامه‌ی اصلی است. بنابراین عملیات برنامه‌ریزی و کنترل باید هم زمان پیش برده شوند. پیشبرد برنامه‌ریزی بودجه‌ای بدون استفاده از برنامه برای مقاصد کنترلی، تنها قسمتی از کار است. سه نوع برنامه‌ریزی برای هر سازمان که وجه تمایز اصلی آنها، دوره‌ی زمانی آنها است، می‌تواند کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت باشد.

الف) برنامه‌ریزی راهبردی: که به تهیه برنامه‌های عمل بلند مدت برای رسیدن به اهداف سازمان مربوط می‌شود.

ب) برنامه‌ریزی بودجه‌ای: که تهیه برنامه‌های کوتاه مدت یا میان مدت سازمان است و ضمن برنامه راهبردی اجرا می‌شود.

پ) برنامه‌ریزی عملیاتی: که مراحل برنامه‌ریزی روز به روز یا کوتاه مدت را شامل می‌شود و مربوط به برنامه‌ریزی استفاده از منابع بوده و در چارچوب برنامه بودجه‌ای اجرا می‌شود.

اما برای تهیه بودجه، نیاز به تشکیل کمیته بودجه می‌باشد که باید مرتب تشکیل جلسه داده، پیشرفت مراحل برنامه‌ریزی بودجه‌ای را بازبینی نماید و مشکلات احتمالی را حل کند. این جلسات تمام سازمان را به نحو مؤثری در یک اتاق جمع می‌کند و همه را از کارکرد هماهنگ تهیه بودجه مطمئن می‌سازد یا به نوعی تشریح مساعی کارکنان را در بودجه ایجاد می‌کند که دو مزیت عمده را بدنبال دارد. یکی اینکه پیش‌بینی‌های بعمل آمده را با کیفیت می‌سازد و دیگری اینکه باعث افزایش انگیزش در کارکنان خواهد شد. ایراد اصلی تشریح مساعی در بودجه پیچیده‌تر و مفصل‌تر شدن مراحل بودجه‌بندی است، اما به نظر می‌رسد مزایای آن بیشتر از ایراد آن برای سازمان باشد. همچنین تهیه بودجه نیازمند اطلاعات مفصلي است که در دستورالعمل بودجه جمع‌آوری می‌شود. دستورالعمل بودجه مجموعه- ایست از مدارك که اطلاعات کلیدی را برای کسانی که درگیر مراحل برنامه‌ریزی هستند، فراهم می‌کند.

برای تهیه بودجه می‌توان از رایانه‌ها و کاربرگ‌های الکترونیکی نیز استفاده نمود. از آنجا که برنامه‌ریزی بودجه‌ای، پروسه‌ای فعال و زنده است، به محض اینکه اولین سری از بودجه‌ها تهیه شد باید مورد بازبینی مدیران ارشد قرار گیرد و مناسب بودن بودجه‌ها در تطبیق آنها با اهداف بلند مدت، سودآوری و نقدینگی مورد نظر مقایسه شود. استفاده از رایانه‌ها و کاربرگ‌های الکترونیکی، مدیران را قادر می‌نماید که تغییرات لازم را در عوامل متغیر قابل تصمیم‌گیری بدهند 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.

بودجه‌بندی افزایشی و متحرک

زمانی که برای یکسال مبنا بودجه بسیار مناسبی تنظیم شده باشد و در طی سال به دفعات از این بودجه بازخورد گرفته شده باشد و نهایتاً زمان و امکانات مناسب برای تنظیم بودجه دوره بعد وجود نداشته باشد، می‌توان از سیستم بودجه‌بندی افزایش استفاده نمود. یعنی اینکه بودجه سال مبنا به علاوه درصد معینی افزایش در هزینه‌ها و درآمدهای دوره آتی. این سبک بودجه بندی حجم عملیات دستگاه را ثابت فرض می‌کند و افزایش یا کاهش هزینه‌ها را در برابر حجم عملیات ثابت، مقایسه و برآورد می‌نماید که 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 استفاده از بودجه‌های متحرک زمانی بسیار مفید خواهد بود که نتوان بطور قابل اتکایی وقایع آینده را پیش‌بینی نمود. بودجه‌ای که مرتباً با پایان هر دوره فرعی مانند ماه یا فصل، یک دوره مشابه به آخر آن افزوده می‌شود، بودجه متحرک یا مستمر نام دارد که استفاده اصلی آن زمانی است که هزینه‌ها یا فعالیت‌های آینده به دقت قابل پیش‌بینی نباشد.

سیستم بودجه‌بندی سنتی یا متداول

در بودجه بندی سنتی، اهداف و تاکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات منحصرأ معطوف 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

بدست می آورد، نشان داده نمی شود. از مهمترین ویژگی های این روش به موارد از قبیل: 1- سهم دستگاه اجرایی در این نوع بودجه تعیین می شود، 2- دارای سیستم حسابداری مالی و بودجه ای است، 3- نوع هزینه ها را مشخص می کند، 4- بر مصرف منابع تاکید دارد، 5- دارای نظام حسابرسی مالی و رعایت می باشد، 6- هدف هزینه ها را مشخص نمی کند و 7- ظرفیت مسئولیت پاسخگویی مالی محدود می باشد، می توان اشاره نمود.

سیستم بودجه بندی بر مبنای برنامه

سیستم بودجه بندی بر مبنای برنامه در سال 1949 در آمریکا به منظور اصلاح مدیریت سازمان های دولتی مطرح گردید. در این سبک بودجه بندی، عملیات سازمان به شکل برنامه کار تنظیم و برای هر برنامه اعتباری در نظر گرفته می شود. ضمن اینکه این مدل بودجه بندی بیشتر در بخش عمومی و سازمان های غیر انتفاعی کاملاً مورد استفاده قرار می گیرد و بوسیله آن از هزینه های اضافی جلوگیری می شود و در عین حال این اطمینان ایجاد می شود که هزینه ها دقیقاً برای برنامه های مصرف می شود که بیشتر سودآور باشند. بر خلاف بودجه بندی سنتی، چه در بخش عمومی و چه در بخش خصوصی، کاملاً ورودی محوراند و تأکید اصلی شان بر کنترل های مالی تفصیلی است و در عین حال به واحدهای سازمانی موجود از جمله دوایر و قسمت ها توجه دارند، این سیستم بر اساس برنامه یا مجموعه فعالیت ها با یک هدف مشترک عمل می نماید و به همین دلیل آن را هدف محور می نامند. چرا که به نتیجه نهایی کار تمرکز دارد. محصول نهایی خدمات سازمان است و به ورودی سیستم توجه کمتری دارد و مزیت عمده آن این است که تخصیص کاملاً منطقی بودجه به اهداف سازمان را برقرار می سازد.

مهمترین ویژگی های این سیستم شامل: 1) تأکید بر مصرف منابع، 2) تعیین برنامه ها و فعالیت ها برای نیل به اهداف، 3) پیش بینی اعتبارات بر حسب برنامه ها، 4) فاقد رابطه سیستماتیک بین وظایف در بودجه و ساختار اداری می باشد، 5) دارای مسئولیت پاسخگویی مالی و قانونی است، 6) اهداف، وظایف و مقاصد در این نوع بودجه تعیین می گردند، 7) مبنای حسابداری بودجه ای و عمدتاً تعهدی یا تعهدی تعدیل شده و 8) برخورداری از نظام حسابرسی مالی و رعایت، می باشد. مزیت عمده دیگر این سیستم، در نظر گرفتن افق زمانی بزرگتر از یک دوره برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه نسبت به مصرف بهینه منابع و کسب نتایجی که از هدف ها به روشنی مشخص شده است، می باشد. به نظر می رسد الگوی فعلی بودجه ریزی کشورمان در حال حاضر بیشتر شبیه به این نوع نظام بودجه بندی است. همچنین نوع دیگری از این بودجه، به بودجه بندی طرح و برنامه معروف است که در سال 1960 در آمریکا پایه گذاری شد. اصول این روش در طرح های عمرانی و فرم های مربوط به آن هنوز کاربرد دارد. در این روش، در اجرای هدف مشخص با برنامه کار معین و زمان مشخص با شناخت عوامل انسانی، منابع تاسیساتی و تجهیزاتی، منابع لازم اختصاص داده می شود. به نظر می رسد سیستم بودجه بندی ایران در سند چشم انداز ایران 1404 بر مبنای این نوع نظام بودجه بندی باشد.

سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد

سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد از سال 1970 در دولت های ایالتی آمریکا به عنوان یک ابداع و نوآوری و به منظور تحول در نظام بودجه بندی معرفی گردید. مجلس آمریکا در سال 1994 بودجه ریزی بر مبنای عملکرد را اینگونه تعریف نمود که " بودجه عملیاتی از عباراتی مثل وظیفه، هدف و مقصد استفاده می کند تا توضیح دهد که چرا پول خرج می شود. این یک راه برای تخصیص منابع می باشد. منابعی که برای دستیابی به مقاصد خاصی مبتنی بر اهداف برنامه و نتایج حساب شده باشد". بنابراین می توان بیان کرد که بودجه بندی بر مبنای عملکرد عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج بدست آمده از آن برنامه را



نشان می دهد. یعنی با میزان مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه ای معین از اهداف تامین شود که شمای کلی آن بشرح زیر است:

- مهمترین هدف بودجه بندی بر مبنای عملکرد، اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. از مهمترین ویژگی های این سیستم می توان به موارد زیر اشاره نمود:
- منابع مورد نیاز بر اساس میزان خدمات و کارایی و اثربخشی تخصیص داده می شود
- مستلزم استفاده از مقیاسهای اندازه گیری است
- ماموریت سازمانی و هدف از ارائه خدمت تعیین می شود
- منابع را از طریق فعالیت به محصول و نتایج پیوند می دهد
- بر اندازه گیری عملکرد تاکید دارد
- دارای نظام جامع حسابرسی شامل حسابرسی مالی، رعایت و عملیاتی است
- مستلزم استفاده از حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی است
- بر پاسخگویی مالی و عملیاتی تاکید دارد
- ارقام منظور شده در بودجه مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی عملیات و قیمت تمام شده آنها می باشد

محدودیت منابع و عدم ارتباط مشخص بین بودجه عملیاتی هر دستگاه و خصوصاً عدم وجود امکان پایش دقیق فعالیت ها، تکیه بر چانه زنی در جذب اعتبارات بیشتر برای توسعه واحدها توسط دست اندر کاران محلی، باعث جدایی نظام تهیه و کنترل بودجه از نظارت بر کارایی هزینه، شفاف نبودن فرایند بودجه ریزی، فقدان نظام گزارشدهی مالی در نظام مالی دولتی جهت ارزیابی و همچنین تمرکز شدید روی داده ها و بی توجهی به نتایج کسب شده، موجب بروز مشکلاتی در تنظیم بودجه دولت و عدم استفاده بهینه از آن گردیده است.

نهایتاً، ویژگی و تمایز این سیستم با سیستم سنتی، تاکید روی اهداف، نتایج و محاسبه بهای تمام شده فعالیت ها و کاهش هزینه ها و همچنین افزایش کیفیت خدمات و پاسخگویی به مردم می باشد.

سیستم بودجه بندی بر مبنای صفر

بر اساس تعریف انجمن حسابداران مدیریت خبره انگلستان، بودجه بندی بر مبنای صفر روشی است که در آن تک تک اقلام هزینه باید توجیه داشته باشند، چنانکه اقداماتی که به آن مربوط می شوند، انگار برای اولین بار انجام می شود. اگر مصوبه ای وجود نداشته باشد، بودجه از رقم صفر آغاز خواهد شد. بکارگیری این رویکرد در سازمان های بخش دولتی به نظر می رسد کاملاً به جا باشد. در این سازمان ها وجوه از محل درآمدهای مالیاتی و پرداخت های دولتی و نوعاً در مبالغ کم تخصیص داده می شود. هدف دارنده وجوه هم باید ارائه بهترین خدمت ممکن در محدوده بودجه داده شده باشد.

ویژگی اصلی این نوع بودجه آن است که بر محصول چرخه ای که قرار است برای آن بودجه نویسی انجام شود، تأکید می کند. یعنی از محصول مورد بودجه شروع می کند و به عقب برمی گردد تا به منابع مورد نیاز برسد، برعکس عملی که در بودجه سنتی انجام می شود. یعنی بایستی تمام فعالیت ها توجیه و اولویت بندی شوند تا بتوان منابعی برای آنها اختصاص داد.

مهمترین مزایای این سیستم می تواند بشرح زیر باشد:

- از ساده انگاری موجود در رویکرد بودجه افزایشی که فرض می شود اقدامات آینده خیلی شبیه اقدامات جاری اند، جلوگیری می کند.

- رویکردی سؤال مدارانه را تشویق می‌نماید، 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.
 - درگیری تعداد زیادی کارکنان برای تهیه‌ی مجموعه‌های تصمیم که ممکن است ایده‌های مفیدی حاصل آید و رضایت کاری مناسبی نیز برای آنها فراهم کند.
 - از آنجا که ابتدا محصول تعیین و سپس منابع و درآمدهای لازم را برای دستیابی به آن تعیین می‌نماید، لذا به نظر می‌رسد که رسیدن به هدف با قطعیت بیشتری انجام گردد.
- اما مهم‌ترین معایب بودجه بندی بر مبنای صفر بشرح زیر برشمرده می‌شود:
- میزان کار لازم برای این مجموعه‌های تصمیم، و اولویت‌گذاری نتایج آن توسط مدیریت بالادستی، بسیار قابل توجه است.
 - اولویت‌بندی، عملی بسیار مشکل است، زیرا درگیر قضاوت‌های ارزشی است.
 - دربارگیری این روش، «فعالیت‌ها» ممکن است بجای مفهوم کنش‌های دو یا چند جانبه، 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 بودجه-بندی 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، مؤسسات غیر انتفاعی و هزینه‌های غیر مستقیم محیط‌های تولیدی کاربرد دارند. این روش، چارچوب قابل فهمی از ارتباط بین مبلغ هزینه و سطح فعالیت را بدست می‌دهد. که البته این مدل با مدل سنتی مانع‌الجمع نیستند. هر دو مدل رامی‌توان به موازات هم یا به صورت بهم پیوسته، مورد استفاده قرار داد. فرایند اجرای این سیستم بشرح زیر می باشد:



در این نوع سیستم، در اولین مرحله اهداف اساسی و مورد نظر دولت اولویت بندی و تعیین می‌گردد و سپس با تجزیه و تحلیل های لازم به منظور دستیابی به این اهداف، فعالیت های لازم برای رسیدن به اهداف مورد نظر شناسایی می گردند. در مرحله بعد هزینه های لازم برای اجرای فعالیت های فوق برآورد می گردد و نهایتاً در مرحله آخر، درآمدهای لازم برای انجام هزینه های دولت، پیش بینی می گردد. مزیت اصلی این نوع سیستم در مقایسه با سیستم های سنتی این است که در روش‌های سنتی، ابتدا درآمدها پیش بینی و سپس با توجه به درآمدهای در نظر گرفته شده، هزینه ها، عملیات و اهداف، در بودجه در نظر گرفته می شود، اما در سیستم بودجه بندی بر مبنای فعالیت ابتدا اهداف تعیین و سپس سایر مراحل دستیابی به این هدفها مشخص می گردد. به نظر می رسد دستیابی به اهداف در این سیستم قابل حصول تر و مراحل انجام هر کار دقیقتر و شفاف تر و نظام پاسخگویی از قابلیت بالاتری برخوردار می باشد.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در این مقاله به معرفی و تشریح انواع رویکردهای بودجه ریزی پرداخته شد. از میان تکنیک های معرفی شده، مدل بودجه ریزی افزایشی و بودجه بندی سنتی بدلیل عدم شفافیت و کارایی در دستیابی به اهداف و نتایج مورد انتظار و همچنین مدل بودجه بندی بر مبنای صفر و بودجه بندی بر مبنای

فعالیت، بدلیل زمان بر و هزینه بر بودن و امکان فزونی مخارج بر منافع آن، در حال حاضر کمتر مورد استفاده دولت ها واقع گردیده اند. اما بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در تلاشند نظام بودجه بندی خود را در یک فرآیند بهبود یا تغییر به نظامی عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه ای و عملکرد دستگاههای اجرایی شفاف و مفهوم است، نزدیک تر سازند و از این طریق اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینان برای تصمیمات بودجه ای دولت و مجلس فراهم آورند. لذا سیستمی که بتواند مزایای فوق را تامین نماید، سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد است که با الزام دستگاه های اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه ها، باعث بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه های دولت می شود.

بر اساس تحقیقات انجام گرفته یکی از دلایل نارسایی حسابداری دولتی در ایران، عدم بکارگیری و استفاده از سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد است. اما واقعیت این است که طراحی و اجرای نظام بودجه بندی بر مبنای عملکرد بسیار مشکل بوده و نیازمند طراحی و اجرای زیر ساخت های مکمل دیگری است. به عبارت دیگر، طراحی و اجرای موفقیت آمیز نظام بودجه بندی بر مبنای عملکرد، مستلزم تحول اساسی و بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری دولتی مورد عمل فعلی از یک سو و طراحی و اجرای سیستم حسابداری بهای تمام شده و سیستم ارزیابی عملکرد از دیگر سو است. بنابراین توصیه می شود از آنجا که در ایران، در آغاز فرایند پیاده سازی نظام بودجه بندی بر مبنای عملکرد هستیم، این قبیل سیستم ها از قبل و یا حداقل هم زمان با تحول در نظام بودجه نویسی طراحی شود تا دستیابی به یک نظام بودجه بندی عملیاتی امکان پذیر گردد.

منابع و مأخذ

- انصاری، عبدالمهدی و زینالی، مهدی، (1387)، سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه، مجله حسابداری، شماره 203.
- باباجانی، جعفر، (1388)، تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه ریزی سال 87 از منظر پاسخگویی، مجله حسابداری شماره 194.
- خدای پور، احمد و زینالی، مهدی، (1386)، سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و اثر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت، مجله حسابرس، شهریور 1386
- ویلکر، گالین و بورکه، لوئیس، (1386)، حسابداری مدیریت ارزیابی عملکرد، میر اسکندری، مجید، انتشارات کیومرث و انجمن حسابداران خبره ایران، چاپ اول.
- سعیدی، پرویز، (1384)، بودجه و بودجه ریزی، انتشارات نگاه دانش.
- Chandra, Akhilesh, Menon, Nirup M. and Mishra, Birendrak, (2007), **Budgeting for Information Technology**, International Journal of Accounting Information Systems, Volume8, Issue 4, PP: 264-282
- lawrance a. gordan and fred e. sellers, (2002), Accounting and budgeting systems : the issue of congruency, journal and public policy.
- Lee, Sang M. and Shim, J. P. , (1984), **Zero Based Budgeting- Dealing With Conflicting Objectives**, Long Rang Planning, Volume 17, Issue 5, PP: 103-110.
- Patrick, Mulen, (2000), **Performance Based Budgeting: the Contribution of the Program Assessment Rating Tool**, journal of public budgeting and finance.
- Richard D. Young, (2003), **performance based budgeting systems**, journal of public policy & practice.

Scarlett, Bob, **Management Accounting Performance Evaluation**, CIMA
Publication, 2005, PP: 312-323

Srikant, Sastry , Scott, King, (2005), **Competing for Funds in Auster Time:
How to Win With Performance-Based Budgeting**, the journal of
government financial management .

Williams, John J., (1981), **Zero-base Budgeting : Prospects For Developing a
Semi-Confusing Information Systrms**, Accounting, Organizations and
Society, Volume 6 , Issue 2, PP:153-164