# مقدمه

حسابداران با تعیین نمودن اولویت های هر سازمان می توانند به تخصیص بهتر منابع و بودجه هر سازمان کمک کنند تا اهداف سازمان ها پیش رود تا به اقتصاد مقاومتی که هدف آن استقامت در برابر سختی هاست دست یابد و سپس با گذر از پل سختی ها به سرزمین آسایش و آرامش گام گذارند.

بودجه مهمترین سند مالی کشور است.براساس تعریف ماده یک قانون محاسبات عمومی بودجه کل کشور برنامه مالی یک ساله دولت است که درآمدهاوسایر منابع تامین اعتبار را پیش بینی می کند و هزینه های انجام عملیات را که منجر به تحقق سیاست ها و هدف های قانونی میشود،برآورد می کند.دراین قانون دولت مجموعه ای متشکل از دولت مرکزی،شرکت ها و بانک های دولتی است.بااین تعریف بودجه ریزی چیزی جز پیش بینی منابع ومصارف مالی در قالب ماموریت ها ووظایف دولت نیست. دراین مفهوم،دوام تشکیلاتی دولت عملکرد جاری آن به منزله انجام عملیاتی است که منجربه تحقیق سیاست ها وهدف های قانونی می شود از این رو،تخصیص اعتبار به دستگاه های اجرایی به معنای اطمینان از انجام فعالیت هایی است که هدف های قانونی را تأمین می کند.

اقتصادمقاومتی مفهومی است که در ابتدا در سال1389 توسط مقام معظم رهبری مطرح شد. اگر بخواهیم درکوتاهترین عبارت اقتصادمقاومتی را تعریف کنیم چنین است: اقتصادمقاومتی اقتصادی است که برای ملت حتی در شرایط فشار و تحریم زمینه رشد وشکوفایی را فراهم کند. اقتصاد مقاومتی مقابل وضد اقتصاد وابسته است.

حال می توان با استفاده از یک الگوی اقتصادی کار آمد در تعیین بودجه ریزی دولت نقش ایفا نمود، در اینجا نقش حسابداران پررنگ می گردد.حسابداران با استفاده از قیمت تمام شده و روش اندازه گیری کار،هزینه هارا برمبنای فعالیت محاسبه و اندازه گیری می کنند و درواقع رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر فعالیت یا برنامه با نتایج به دست آمده از آن فعالیت یا برنامه را محاسبه می نمایند.

بودجه ریزی یک فرآیند مستمر است که تمامی مدیران دولتی در همه ی سطوح در آن مشارکت دارند. این نوع مشارکت مستلزم وجود حلقه های بازخورد در درون سازمان هاست تامدیران ارشد همواره از امکانات بیشتر وبهتری برای اخذ تصمیمات صحیح تر واداره بهتر سازمان متبوع خود برخوردار باشند. بودجه ریزی نهایتا به تخصیص موثر منابع در درون وزارت خانه ها وسازمان ها منجر می شود و مدیران را قادر می سازد به نحو موثرتری از منابع اختصاص یافته به سازمان تحت امر خودبرای رسیدن به اهداف و نتایجی که برنامه ریزان وسیاست گذاران مد نظر داشته باشند بهره برداری کنند. حسابداران با استفاده از بودجه ریزی کارآمد و با اتخاذ تصمیمات عقلایی به تخصیص و تعهد منابع بر اساس پیامد های قابل سنجش می پردازند.[1]

**مبانی نظری و پیشینه پژوهش**

متأسفانه با توجه به حائز اهمیت بودن موضوع بودجه و اقتصادمقاومتی،درسال های گذشته اهتمام کمی نسبت به این قضیه شده است و آنچنان که شایسته نام آنهاست،بدان ها پرداخته نشده است اما باتوجه به تأکیدات مصرانه رهبری وتغییر دیدگاه نسبت به توانایی های درونی،جامعه علمی همت به قلم فرسایی در این زمینه نمود،اما بازهم پیشینه غنی متناسب بارویکردهای آن وجود ندارد.

* **ﺑﻮدﺟﻪ :**

ﺑﻮدﺟﻪ، ﻗﺪرﺗﻤﻨﺪﺗﺮﻳﻦ اﺑﺰاري اﺳﺖ ﻛﻪ رﻫﺒﺮان ﻧﻬﺎدﻫﺎ ﻣﻲﺗﻮاﻧﻨﺪ در راﺳﺘﺎي ﻛﺴﺐ اﻃﻤﻴﻨﺎن از اﺟﺮاي ﺻﺤﻴﺢ ﻃﺮحﻫﺎي ﻧﻬﺎدي و اراﺋﻪ ﭘﺎداش ﺑﻪ ﻓﻌﺎﻟﻴﺖﻫﺎﻳﻲ ﻛﻪ در راﺳﺘﺎي دﺳﺘﻴﺎﺑﻲ ﺑﻪ ﻫﺪفﻫﺎي ﺳﺎزﻣﺎن اﻧﺠﺎم ﻣﻲﮔﻴﺮد، ﻣﻮرد اﺳﺘﻔﺎده ﻗﺮار دﻫﻨﺪ .در واﻗﻊ ﺑﻮدﺟﻪرﻳﺰي از ﺟﻤﻠﻪ اﺑﺰارﻫﺎﻳﻲ اﺳﺖ ﻛﻪ ﺑﺎ ﻛﺎرﺑﺮد ﺻﺤﻴﺢ آن، ﻣﻲﺗﻮان ﻣﺸﻮقﻫﺎي ﻣﺜﺒﺘﻲ را ﺑﻜﺎر ﮔﺮﻓﺖ و زﻣﻴﻨﻪ را در راﺳﺘﺎي ﺑﺮوزﺧﻼﻗﻴﺖ ﻓﺮاﻫﻢ آورد.[25]

* **بودجه ریزی:**

بودجه ریزی تفکری منسجم از منابع مالی محدود دربرابر نیازهای نامحدود است به طوری که ارتباط ارگانیک و همه جانبه بین منابع مالی وغیرمالی لحاظ شده باشد.بودجه ریزی دراصل تخصیص منابع است و ذاتا نیازمند انتخاب وتعیین اولویت می باشد.[15]

* **بودجه ریزی درایران:**

ﺗﺤﻠﻴﻠﻲ در ﺳﻴﺴﺘﻢ ﺑﻮدﺟﻪ رﻳﺰي اﻳﺮان ﻣﺸﺨﺺ ﺧﻮاﻫﺪ ﻛﺮد ﻛﻪ اﻳﺮان از ﺳﻴﺴﺘﻢﺑﻮدﺟﻪ رﻳـﺰي اﻓﺰاﻳﺸـﻲ ﻳﻌﻨـﻲ ﺳـﻨﺘﻲﺗـﺮﻳﻦ ﺳﻴﺴﺘﻢ ﺑﻮدﺟﻪ رﻳﺰي ﺗﺒﻌﻴﺖ می ﻛﻨﺪ . ﺑﻄﻮر ﺳﺎده دراﻳﻦ ﺳﻴﺴﺘﻢ، ﺑﻮدﺟﻪ ﻫﺮ ﺳﺎل ﺑﺎ اﺿﺎﻓﻪ ﺷﺪن درﺻـﺪي ﺑـﻪ ﺑﻮدﺟـﻪ ﺳـﺎل ﻗﺒﻞ ﺗﻨﻈﻴﻢ ﻣﻲ ﺷﻮد. ﺑﻪ ﻫﻤﻴﻦ دﻟﻴﻞ در اﻛﺜﺮ ﻣﻮارد ﺑﻪ ﺧﺼﻮص در ﻣﻮاردي ﻛﻪ ﺑﻮدﺟﻪ ﭘﺎﻳﻪ، ﻣﺒﻨﺎﻳﻲ درﺳﺖ ﻧﺪارد، اﻃﻼﻋـﺎت ﻣﻮرد ﻧﻴﺎز ﺗﺼﻤﻴﻢ اوﻟﻮﻳﺖ ﮔﻴﺮﻧﺪﮔﺎن را ﺑﺮاي اﺗﺨﺎذ ﺗﺼﻤﻴﻤﺎت ﻣﻨﺎﺳﺐ در ﻣﻮرد ﺗﺸﺨﻴﺺاولویت ﻫﺎي ﻫﺰﻳﻨﻪ واﺳـﺘﻔﺎده از ﺑﻮدﺟـﻪ ﺑـﻪ ﻋﻨﻮان اﺑﺰاري در ﺟﻬﺖ اﻳﺠﺎد ارزش ﺑﺮاي ﭘﻮل ﻣﺼﺮوﻓﻪ ﻓﺮاﻫﻢ ﻧﻤﻲ آورد . ﻳﻜﻲ از دﻻﻳﻞ ﻋﻤﺪه اﺗﺨﺎذ ﭼﻨﻴﻦ ﺳﻴﺴﺘﻤﻲ در اﻳﺮان و ﺳﺎﻳﺮ ﻛﺸﻮرﻫﺎي ﻣﺸﺎﺑﻪ ﻛﻪ ﻣﻲ ﺗﻮان از آن ﺑﻪ ﻋﻨﻮان ﻣﻬﻤﺘﺮﻳﻦ دﻟﻴﻞ ﻧﺎم برد،اﺗﻜﺎي درآﻣﺪي ﻣﺘﺠﺎوز از ﺣﺪاﻗﻞ ﻫﺸﺘﺎد درﺻﺪ ﺑﺮ ﺻﺎدرات ﻧﻔﺖ ﺧﺎم ﺑﻪ ﻋﻨﻮان ﻣﺤﺼﻮﻟﻲ ﻛﻪ در ﺧﻠﻖ ﺧﻮد ﻋﻤﺪﺗﺎً ﺑـﻪ ﺗﺠﻬﻴـﺰات ﻧﻴـﺎز دارد و ﺧﻮاﻫـﺎن ﺧﻼﻗﻴـﺖ، ﻧـﻮآوري و ﻛﺎرآﻓﺮﻳﻨﻲ ﭼﻨﺪاﻧﻲ ﻧﻴﺴﺖ و ﺗﻨﻬﺎ در ﻳﻚ ﺟﻤﻠﻪ ﻣﻲ ﺗﻮان از آن ﺑﻪ ﻳﻚ ﻧﻌﻤﺖ ﺧﺪادادي ﺗﻠﻘﻲ ﻧﻤﻮد، اﺳﺖ. ﺟﻠﺴﺎت ﭘﻴﺮاﻣﻮن ﭼﻨﻴﻦ ﺑﻮدﺟﻪ اي اﻏﻠﺐ ﺟﻨﺒﻪ ﺗﺸﺮﻳﻔﺎﺗﻲ دارد و ﭼﻮن در اﻳﻦ ﺳﻴﺴﺘﻢ، ﺧﺮوﺟﻲ ﺳﺎزﻣﺎن، ﭘﺎﻳﻪﺗﻨﻈﻴﻢ ﺑﻮدﺟﻪ ﻧﺒﻮده، ﺑﻨﺎﺑﺮاﻳﻦ ﺑﺤﺚ ﺑﺮ روي ﻣﻴﺰان آن ﻓﻘﻂ ﺑﻪ ﺟﻠﺴﺎت ﻳﻚ چانه زﻧﻲ ﻣﻌﻤﻮﻟﻲ ﺷﺒﻴﻪ اﺳﺖ و در ﻧﻬﺎﻳﺖ ﺑﻮدﺟﻪ ﺑﺎ ﻳﻚ اﺟﻤـﺎع ﺳﻴﺎﺳﻲ ﺗﺼﻮﻳﺐ ﺧﻮاﻫﺪ ﺷﺪ ﻛﻪ ﺑﺪﻳﻬﻲ اﺳﺖ ﻛﻪ ﻫﺮ ﺳﺎزﻣﺎﻧﻲ ﻛﻪ ﻗﺪرت ﭼﺎﻧﻪ زﻧﻲ ﺑﻴﺸﺘﺮي داﺷـﺘﻪ ﺑﺎﺷـﺪ در ﺗﺤﻤﻴـﻞ ﺑﻮدﺟـﻪ ﺧﻮد ﺑﻪ دوﻟﺖ ﻣﻮﻓﻖ ترﺧﻮاﻫﺪبود.ﻋﻼوه برآن چون اﻳﻦ ﺳﻴﺴﺘﻢ دﻳﺪﮔﺎه ﺗﻮرﻣﻲ ﺑﻪ ﺑﻮدﺟﻪ ﻣﻲ دﻫﺪ ﻛﺎﻫﺶ ﺑﻮدﺟﻪسازمان ﻫﺎ ﺑﺎ واﻛﻨﺶ ها وﻣﺨﺎﻟﻔﺖ ﻫﺎی زﻳﺎدي از ﻃﺮف ﺻﺎﺣﺒﺎن آن ﻣﻮاﺟﻪ ﺧﻮاﻫﺪ شد.ﻣﻲ ﺗﻮان ﮔﻔﺖ ﻛﻪ ﭼﻨﻴﻦ ﺑﻮدﺟﻪ اي ﺻﺮﻓﺎًبه ﺻﻮرت ﻳﻚ ﺗﺸﺮﻳﻔﺎت در ﻣﻲ آﻳﺪ و ﭘﺲ از ﺗﺼﻮﻳﺐ، برنامه ﻫﺎي ﺑﻮدﺟﻪ در ﻳﻚ اﺗﺎق درﺑﺴﺘﻪ ﻣﺤﺒﻮس می شود و در ﭘﺎﻳﺎن ﺳﺎل ﺟﻬﺖ روﻧﻮﻳﺴﻲ و اﻓﺰودن ﭘﻴﻮﺳﺖ ﻫﺎي ﺗﻮﺟﻴﻬﻲ اﻓﺰاﻳﺶ ﺑﻮدﺟﻪ ﺳﺎل ﺑﻌﺪ ﻣﻮرد ﺗﻔﻘﺪ ﻗﺮار میﮔﻴﺮد. ﭼﻮن ﺑﻮدﺟﻪرﻳﺰي در ﭼﻨﻴﻦ ﺳﻴﺴﺘﻤﻲ ﺑﻴﺸﺘﺮ ﺟﻨﺒﻪ اﻟﺰام ﻗﺎﻧﻮﻧﻲ ﻣﺪﻳﺮﻳﺘﻲ، ﺗﺸﺮﻳﻔﺎﺗﻲ دارد ﻧﻪ اﺑﺰارمدیریتی، ﻣﺴـﺘﻠﺰم ﺻـﺮف ﺗـﻮان و اﻧﺮژي زﻳﺎدي از ﻃﺮف واﺣﺪﻫﺎي ﺑﻮدﺟﻪ رﻳﺰي در دورهﻛﻮﺗﺎه ﺑﻮدﺟﻪ می ﺑﺎﺷﺪ. مثلاً ﺷﺮﻛﺘﻬﺎي دوﻟﺘﻲ ﺑﻪ ﺧﺎﻃﺮ ﻓﺮار از ﺗـﺮﻛﺶ ﻫﺎي ﻧﺎﺧﻮاﺳﺘﻪ ﻗﻠﻢ ﻛﺎﻫﻨﺪه ﻣﻌﺎوﻧﺖ ﺑﺮﻧﺎﻣﻪ رﻳﺰي و ﻧﻈﺎرت راﻫﺒﺮدي رﻳﺎﺳﺖ ﺟﻤﻬﻮري در اﻳﺮان، ﻫﺰﻳﻨﻪ ﻫﺎي ﻣﻮرد ﭘﻴﺶ ﺑﻴﻨﻲ را ﺑﻪ ﺻﻮرت ﻣﺘﻮرم و اﻏﻠﺐ ﺑﺪون ارﺗﺒﺎط ﺑﺎ اﻫﺪاف ﺳﺎزﻣﺎﻧﻲ و ﻣﻠﻲ ﺑﺮآورد و ﭘﻴﺸﻨﻬﺎد ﻣﻲ ﻧﻤﺎﻳﻨﺪ و اﻳﻦ ﺑﻮدﺟﻪ ﺑﺮاﺳﺎس ﻣـﺪلﻫﺎﻳﻲ ﻛﻪ ﺑﺘﻮاﻧﺪ در ﺗﻌﺎﻣﻞ ﺑﺎ اﻫﺪاف و ﻣﻄﻠﻮﺑﻴﺖ ﻫﺎي ﻣﻠﻲ ﺑﻮدﺟﻪ را ﻣﺸﺨﺺ ﻧﻤﺎﻳﺪ ﻧﺒـﻮده و ﻫـﻴﭻ ﻣﺒﻨـﺎي ﺻـﺤﻴﺤﻲ ﺟﻬـﺖ ﺗﺨﺼﻴﺺ ﺑﻮدﺟﻪ وﺟﻮد ﻧﺪارد.[17]

* **اقتصاد مقاومتی:**

اقتصادمقاومتی سیستمی است که درصدد است با محوریت توسعه منابع انسانی،انظباط وقانون مندی،رشد وپایداری دراقتصاد را برقرارسازد.[16] همانطور که درمتن سیاست های ابلاغ شده توسط مقام معظم رهبری نیز تأکید شده است سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی با رویکردی جهادی،انعطاف پذیر ،پیشرو وبرون گرا وبا هدف تأمین رشد پویا وبهبود شاخص های مقاومت اقتصادی و دستیابی به اهداف سند چشم انداز بیست ساله کشور تدوین گردیده اند.دربیان مفهوم و اهداف این اقتصادمی توان گفت اقتصادمقاومتی به دنبال راه حل مدیریت قبل از بحران است. با وجودتدابیر اندیشیده شده در کشور،احتمال تکرار حوادث وبحران ها در سال های اخیر زیاداست،بنابراین تفکراقتصاد مقاومتی نه تنها شرایط حال را مد نظر قرارمیدهد بلکه بر افق های دوردست نیز می اندیشد.به همین دلیل است سیاست های اجرایی مرتبط با حوزه مدیریت بحران نیز باید از بالندگی و پویایی برخوردار باشند تا ظرفیت بازدارندگی کشور در قبال تهدیدات نوظهور افزایش یابد تا بتواند برنامه های دشمنان رابرای مقابله با نظام جمهوری اسلامی ایران با شکست روبه رو کند.[13]

مقام معظم رهبری نیز درجلسه تبین سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی چنین فرمودند(تکیه بر ظرفیت های داخلی به معنای چشم بستن از امکانات کشورهای دیگر نیست، بلکه نظام اسلامی در کنار اتکابه داشته های داخلی از امکانات کشورهای دیگر نیز استفاده حداکثری خواهد کرد.[5]

* **اقتصاد مقاومتی در ادبیات اقتصادی:**

پریکاگلیو[21] ازاصطلاحی به نام فرینت اقتصادی برای اشاره به توان سیاست ساخته ی یک اقتصاد برای بهبود (ویاانطباق) با آثار برون زای مختلف استفاده کرده است. این اصطلاح با تعریفی که از آن شده است نزدیک ترین مفهوم اقتصادمقاومتی در ادبیات رایج کشور است پریگاگلیو بیان میدارد که اصطلاح فرینت اقتصادی به دومفهوم تخریب کننده خارجی و دوم توانایی اقتصاد برای ایستادگی دربرابر آثار این شوک هاست به طوری که فرینت اقتصادی ممکن است ایستا یا پویا باشد،فرینت اقتصادی ایستا به مفهوم توان یا ظرفیت یک سیستم برای جذب یا منعطف شدن در برابر خطر زیان است. در تعریف عمومی تراین ملاحظات پویا بودن نیز شامل ثبات را نیز در خود دارد،فرینت اقتصادی به توان یک سیستم برای بهبود از شوکی پایدار گفته می شود.همچنین باید بین دونوع فرینت اقتصادی تفاوت قائل شد.[16]

رهبر انقلاب در ملاقات با هیئت دولت درحسینیه امام خمینی در دوم شهریور سال 1391 اقتصادمقاومتی به این صورت تعریف نمودند"اقتصادمقاومتی به این معناست که یک اقتصادی داشته باشیم که هم روند روبه رشد اقتصادی در کشور محفوظ بماند هم آسیب پذیری آن کاهش یابد یعنی به شکلی باشد که کمتر در مقابل ترفندهای دشمنان که همیشگی خواهد بود وبه شکل های مختلف آسیب ببینند اختلال پیداکند.[11]

مهدی کرباسیان اقتصاددان و معاون اسبق وزیر نفت :اقتصادمقاومتی را به معنای تشخیص حوزه های اعمال فشار سایرکشورهاوتلاش برای خود اتکایی رادستور کار قرارمی دهد.[9]

اقتصاد مقاومتی الگویی است برای سامان دادن وعینیت بخشیدن به نظام اقتصادی انقلاب اسلامی برای تحقق الگوی بومی پیشرفت اقتصاد مقاومتی یک تاکتیک مقطعی و واکنشی نسبت به پدیده های جاری نیست بلکه یک گفتمان تمام عیاراست با افق تبدیل کردن کشور به اقتصادپیشرو و یک قدرت اقتصادی بین المللی گفتمانی که با مقاومت در برابر تهاجم اقتصادی اجازه تسلط کفار بر مؤمنین را ازبین ببرد ،مقاومت دربرابر ساختارغلط فساد ،اشرافیت و بروکراسی نابود کننده استعدادها وظرفیت ها، رانت خواری،به طور خلاصه،مقاومت دربرابر هرعاملی است که مانع ایجاد اقتصادی پویا وسالم ومتناسب با مبانی وظرفیت های انقلاب و جمهوری اسلامی است. اقتصادمقاومتی میخاهد به دنیا یادبدهد که میتوان بدون استکباروآمریکا بود وزندگی کرد،این نکته حلقه مفقوده نظام اقتصادی غیرالهی است که حتی اگربرای رفع وابستگی هم تلاش کنند،اما برای رهایی از ظلم واستکبار توان وتلاشی ندارند.شناخت این حلقه مفقوده تمایزویژه اقتصادمقاومتی با سایر مقاوم سازی های غیرالهی رانشان میدهد.[12].

استفاده از بودجه بندی عملیاتی،نخستین بار به وسیله کمیسیون اول هوور First Hoover در سال 1949 پیشنهادشد در پاسخ به پیشنهادکنگره آمریکا در اصلاحیه قانون امنیت ملی سال 1949 توصیه کرد،بودجه عملیاتی در ارتش مورد استفاده قرارگیرد. در دهه1960 کمیسیون (گلاسکو) در کانادا،نیز بحث بودجه بندی عملیاتی را مجدداً مطرح کرد. اما به کارگیری جدی این روش برای بودجه بندی از سال های 1990 در بساری از کشور های توسعه یافته و درحال توسعه گسترش یافته است. در ایران نیز در برنامه چهارم توسعه ماده 144 قانون برنامه چهارم بر ایجاد ساز وکارهایی درجهت عملیاتی کردن بودجه و حسابداری عملیاتی تأکید دارد تا بدین طریق قیمت تمام شده مبنای کار در تنظیم بودجه های سالیانه قرارگیرد.[3]

شصت سال قبل دانشمندی به نام کِی(1940) یک سئوال بودجه بندی مطرح کرد:برچه مبنایی تصمیم گرفته می شود که مبلغی به جای فعالیت ب ،به فعالیت الف تخصیص داده شود؟ کِی از این موضوع شاکی بود که به نظر وی مبالغ به طریق منطقی و قابل پیش بینی به فعالیت ها تخصیص نمی یافت.تأسف ائ بیانگر وضعیت حقایق است،یعنی تصمیمات اتخاذ شده برمبنای حقایق و تحلیل های انجام شده ،میزان اعتبار دریافت شده(تخصیص یافته) توسط هر بخش را بهبود خواهدداد(تایرو جنیفر،1997). بیست سال بعد ،وایلدوسکی (1961) مفهوم «ارزش» را ارائه کرد. اودر پاسخ به تأسف کِی عنوان کرد که اگر ما بخواهیم برای پاسخ به اینکه هرکس چقدر دریافت می کند،یک تءوری داشته باشیم،آن تئوری، جنبه سیاسی خواهد داشت.[19]

* **نقش حسابداری و حسابرسی دربودجه ریزی دولتی**

بایک نگاه سیستمی می توان مدیریت مالی دولت را شامل سه دسته بودجه ریزی، حسابداری و حسابرسی دانست، که بایستی در جهت هدف اصلی دولت که ارائه خدمات با کمیت و کیفیت مناسب است عمل کند.

به طور منطقی،بودجه ریزی به عنوان ابزار برنامه ریزی دولت،بایستی کمیت وکیفیت خدمات دولت(خروجی ونتایج)را برنامه ریزی و منابع مالی وفیزیکی(ورودی های)مورد نظر این برنامه هاراتعیین کند.

از طرف دیگرحسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی،بایستی توانایی ارائه اطلاعات شفاف و جامع،صحیح

وقابل اتکاء و مرتبط با کمیت و کیفیت خدمات ارائه شده را به همراهی تمامی منابع مصرف شده(نه تنها وجه نقد،بلکه تعهدات ایجادشده و دارائی های فیزیکی مورد استفاده را دارابوده) وهمچنین به عنوان یک ابزار کنترل بودجه،توانایی کنترل مصرف منابع در جهت اهداف مورد نظر در بودجه را داشته باشد.درواقع اطلاعات سودمند جهت تصمیم گیری وایفای وظیفه پاسخ گویی را فراهم نماید.[2]

همچنین نظام حسابرسی دولت نیز بایستی بتواند،صادقانه بودن اطلاعات حسابداری مبنی بر درست مصرف شدن منابع طبق بودجه،قوانین،نظارت ها و الزامات قراردادی(حسابرسی رعایت) و درجهت اهداف سازمان(حسابرسی عملکرد)رابررسی و گزارش نماید.ولیکن نظام های سنتی بودجه ریزی به جای تمرکز براین هدف و نتایج حاصل از برنامه های دولت،عمدتاًبرتخصیص منابع وکنترل«ورودی ها» متمرکز بوده اند وعملکرد واحدهای مصرف کننده بودجه و نتایج عملی حاصله از تخصیص بودجه را مد نظر نداشته اند.نظام حسابرسی دولتی سنتی نیز به عنوان ابزار کنترل بودجه ای، به جای تمرکز بر خروجی ها ونتایج حاصل از مصرف منابع، تنها برورود وخروج وجه نقد و رعایت بودجه و قوانین تمرکز داشته است. هدف محوری نظام حسابرسی دولتی نیز محدود به رسیدگی در رابطه با میزان و محل مصرف منابع نقدی و رعایت بودجه و قوانین( حسابرسی رعایت مالی) بوده است لذا طی سال های اخیر تلاش های گسترده ای برای یکپارچه سازی فرآیند بودجه ریزی با سایر فرآیندهای مدیریتی،ملزم ساختن سازمان های دولتی به اندازه گیری عملکرد وارزیابی نتایج عملیات خود،استقرار رویه هاوروش های جدیدبرای پاسخگو نمودن مدیران در قبال عملکرد سازمانشان وایجاد پایگاه های اطلاعاتی و سیستم های گزارش دهی، که قادر به اعمال این پاسخگویی باشند،صورت گرفته است. حتی تعدادی از کشورها سعی کرده اند،قراردادهای رسمی را برای بهبودعملکرد سازمان های دولتی به کار بگیرند.(به عنوان نمونه در نیوزلند قراردادخرید خروجیها یا ستانده های یک سازمان مابین وزارتخانه ها و دستگاه های دولتی منعقد می شود،یادرانگلستان،که توافق نامه هایی بین یک وزیرویک دستگاه اجرایی درخصوص تحویل ستانده ای معین در طی دوره موردتصدی،منعقدمی شود.) بدین طریق تلاش می شود تا یک رابطه مستقیم بین بودجه تخصیص یافته وعملکرد دستگاه برقرارشود.البته استفاده از شاخص های عملکرد در ارزیابی تمامی جوانب عملکرد دستگاه های دولتی ممکن نبوده و بامحدودیت هایی روبه روبوده است.[6]

درمدیریت نوین دولتی،ازنظام حسابداری دولتی انتظار می رود،اجرای این بودجه ریزی خروجی محور را کنترل نموده و اطلاعات مورد نیازجهت ارزیابی عملکرد دولت را فراهم نماید.

در دهه های اخیر،پارادایم های جدید در مدیریت مالی دولت،منجربه تحولات بنیادین در مفاهیم بودجه ریزی شده است که نهایتاً منجر به ظهور نظام های خروجی محور،از جمله بودجه ریزی عملیاتی گردیده است. هدف نهایی بودجه ریزی عملیاتی،برقراری ارتباطی هرچند مستقیم تر بین تخصیص منابع با عملکرد منتج به آن می باشد لذا طی سال های اخیر تلاش های گسترده ای برای یکپارچه سازی فرآیند بودجه ریزی با سایرفرآیند های مدیریتی،ملزم ساختن سازمان های دولتی به اندازه گیری عملکرد و ارزیابی نتایج عملیات خود،استقرار رویه ها وروش های جدید برای پاسخگو نمودن مدیران در قبال عملکرد سازمانشان و ایجاد پایگاه های اطلاعاتی وسیستم های گزارش دهی ، که قادربه اعمال این پاسخگویی باشند، صورت گرفته است. حتی تعدادی از کشور ها سعی کرده اند، قراردادهای رسمی را برای بهبود عملکرد در سازمان های دولتی به کار بگیرند(به عنوان نمونه در نیوزلند قرارداد خرید خروجی ها یا ستانده های یک سازمان مابین وزارتخانه ها ودستگاه اجرایی درخصوص تحویل ستانده ای معین در طی دوره مورد تصدی،منعقد می شود) بدین طریق تلاش می شود تایک رابطه مستقیم بین بودجه تخصیص یافته و عملکرد دستگاه برقرارشود.البته استفاده از شاخص های عملکرد در ارزیابی تمامی جوانب عملکرد دستگاه های دولتی ممکن نبوده وبا محدودیت هایی روبه روبوده است.[8]

درمدیریت نوین دولتی ،ازنظام حسابداری دولتی انتظار می رود،اجرای این بودجه ریزی خروجی محور را کنترل نموده واطلاعات مورد نیاز جهت ارزیابی عملکرد دولت رافراهم نماید جهت ارزیابی عملکرد واحد های دریافت کننده بودجه،لازم است اطلاعات مرتبط با هزینه های واقعی ارائه خدمات به عنوان ورودی های عملیات شناسایی و میان این ورودی ها با خروجی های مورد انتظار یک رابطه علّـی برقرارگردد. وبه عبارتی، مدیر دولتی باید بتواند نشان دهد چه میزان در ارائه خدمات مورد نظر خودموفق بوده است.این هزینه هامی توان شامل وجوه نقد پرداخت شده،تعهدات پرداخت نشده واستهلاک دارایی های دولتی نیز باشد. بنابراین جهت اندازه گیری هزینه های کامل ارائه خدمات و ردیابی ارتباط آن ها با خروجی ها نتایج مورد انتظار،طبق روابط علّی مناسب می باشد. البته درچنین نظامی ارائه اطلاعات غیر مالی نیزدر کنار صورت های مالی ضروری است، چرا که بسیاری از نتایج مورد انتظار قابل اندازه گیری و شناسایی در صورت های مالی نمی باشد. نظام حسابرسی به عنوان عنصر سوم مدیریت مالی دولت نیز در فراگرد این تحولات نیازمند اطلاعات بنیادین است. حسابرسی دولتی باید از تمرکز چگونگی ورود وخروج وجه نقد(حسابرسی مالی و ورودی محور) فراتر رفته و ارزیابی عملکرد مدیران دولتی( حسابرسی عملکرد خروجی محور) و اینکه آیا در قبال مصرف منابع کارا،اثربخش و با صرفه اقتصادی بوده اند یا خیر متمرکزگردد.جمع این تحولات طی دهه های اخیر در نظام مدیریت مالی دولت،که با تحولات بودجه ای وظهور مفهوم بودجه ریزی عملیاتی شروع شد منجر به طرح مبحث مرتبط با اصلاح نظام های حسابداری و حسابرسی دولتی گردید. حسابداری دولتی ایران نیز تحت تأثیراصلاحات بودجه ای قرارگرفته است. تغییر در نظام بودجه ریزی از برنامه ای به عملیاتی از اوایل دهه هشتاد شمسی در ایران مطرح و با ورود به برنامه توسعه چهارم و تصویب قانون مدیریت خدمات کشوری،قانونی گردید.در حالی که همچنان این قوانین در کشور معوق مانده است،چرا که چنین تغییری الزاماتی دارد وزیر ساخت هایی را می طلبد که یکی از مهم ترین آنها نظام حسابداری مناسب است. در پاسخ به این نیاز ها اصلاحات در نظام مالی در برنامه کاری مسئولین و مدیران مالی کشور قرار گرفت و تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی با مشارکت دیوان محاسبات،معاونت برنامه ریزی و نظارت وراهبردی ریاست جمهوری، معاونت هزینه وزارت امور اقتصادی ودارایی وسازمان حسابرسی در مردادماه بخش اول مفاهیم نظری حسابداری بخش عمومی (فروردین1389)آمده است:"هدف این کمیته،تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ایجاد تحول اساسی درنظام گزارشگری مالی بخش عمومی به ویژه دولت می باشد."[14]

* **بررسی مشکلات بودجه ریزی در کشورایران:**

درکشورایران ﺑﻮدﺟﻪ رﻳﺰي از ﻣﺸﻜﻼت ﻣﺘﻌﺪدي در رﻧﺞ اﺳﺖ ﻛﻪ از جمله ﻣﻲﺗﻮان ﺑﻪ ﻣﻮراد ذﻳﻞ اﺷﺎره داشت: ﻋﺪم ﺗﻌﺮﻳﻒ ارﺗﺒﺎط دﻗﻴﻖ ﺑﻴﻦ ﻫﺪفﻫﺎي ﺑﻮدﺟﻪ ﺳﺎﻻﻧﻪ ﺑﺎ اﻫﺪاف ﺑﺮﻧﺎﻣﻪ ﺗﻮﺳﻌﻪ ،اجرای روش افزایشی هزینه هاوﮔﺬﺷﺘﻪ ﻧﮕﺮ ﺑﻮدن ﺑﻮدﺟﻪ ﺑﺪون ﺗﻮﺟﻪ ﺑﻪ وﻇﺎﻳﻒ دﺳﺘﮕﺎه ﻫﺎ، اﻋﻤﺎل ﺳﻠﻴﻘﻪ ﻫﺎي ﺷﺨﺼﻲ در ﺗﻌﻴﻴﻦ ﺳﻘﻒ اﻋﺘﺒﺎرات دﺳﺘﮕﺎهﻫﺎي اﺟﺮاﻳﻲ ، ﺑﺮآوردﻫﺎي ﻏﻴﺮ واﻗﻌﻲ ﻫﺰﻳﻨﻪ ﻃﺮح ﻫﺎ، ﺗﺨﺼﻴﺺ ﺳﻴﺎﺳﻲ ﻣﻨﺎﺑﻊ، ﻋﺪم آﮔﺎﻫﻲ ﻣﺮدم از اﻫﺪاف و ﻧﺘﺎﻳﺞ اﻗﺘﺼﺎدي و اﺟﺘﻤﺎﻋﻲ ﺑﻮدﺟﻪ وﺗﺄﺛﻴﺮﭘﺬﻳﺮي ﺑﻮدﺟﻪ از ﺳﻠﻴﻘﻪ ﻫﺎي ﺳﻴﺎﺳﻲ اﻳﻦ ﻣﻌﺎﻳﺐ ﺑﻪ ﻧﻮﺑﻪ ﺧﻮد ﻣﻨﺠﺮ ﺷﺪه اﺳﺖ ﺗﺎ از دﻳﺮﺑﺎز اﻧﺪﻳﺸﻪ ﭘﻴﺎدهﺳﺎزي ﺑﻮدﺟﻪ ریزی ﻣﺒﻨﺎي ﻋﻤﻠﻜﺮد در اذﻫﺎن ﺳﻴﺎﺳﺘﻤﺪاران اﻳﺮاﻧﻲ ﻧﻘﺶ ﺑﻨﺪد.ﺑﺪﻳﻦ ﺗﺮﺗﻴﺐ ﻛﻪ از اواﻳﻞ دﻫﻪ1350 پیرو تحولاتی که در ﻧﻈﺎم ﺑﺮﻧﺎﻣﻪرﻳﺰي و ﺑﻮدﺟﻪرﻳﺰي ﻛﺸﻮر ﺑﻪ وﺟﻮد آﻣﺪ، اﻗﺪامﻫﺎﻳﻲ ﻧﻴﺰ در زﻣﻴﻨﻪ ﺑﻮدﺟﻪرﻳﺰي ﻋﻤﻠﻴﺎﺗﻲ آﻏﺎز ﺷﺪ .ﻣﺘأﺳﻔﺎﻧﻪ اﻳﻦ اﻗﺪام ها ﺗﺪوام ﻧﻴﺎﻓﺖ و ﺑﺎ ﺗﺤﻮﻻﺗﻲ ﻛﻪ در ﺑﺎزار ﺟﻬﺎﻧﻲ ﻧﻔﺖ روی داد وبی انظباطی مالی که متعاقب آن برنظام بودجه ریزی حکم فرما ﺷﺪ، ﺑﻪ زودي ﺑﻪ ﺑﻮﺗﻪ ﻓﺮاﻣﻮﺷﻲ ﺳﭙﺮده ﺷﺪ در دوران فعلی نیز در تبصره های قانونی بودجه سال 1382 و1383 به آن اشاره شد وپیاده سازی آن مورد تأکید قرارگرفت لیکن ﺑﻨﺎ ﺑﻪ ﮔﺰارش ﺗﻔﺮﻳﻎ ﺑﻮدﺟﻪ ﺳﺎل 1383 و 1384 اقدام عملی در این زمینه انجام نگرفت و این امر در تبصره های بودجه سال های بعد مسکوت گذاشته شد.درکنار قوانین بودجه سنواتی، قانون برنامه چهارم توسعه،قانون مدیریت خدمات کشوری و بند 32 و33 سیاست های کلی برنامه پنجم توسعه این امر را مد نظر قرارداده اند.[18]

* **راهکارهای مناسب برای اصلاحات بودجه ای :**

از الزامات مهم اصلاحات در مدیریت مالی یک کشور،فراهم کردن محیط برای اصلاحات است طبق مطالعات صندوق بین المللی پول، اصلاح سازمانی آن نوعی که در اصلاح نظام بودجه و حسابداری مد نظر است غالباً حمایت سیاسی چندانی را به دنبال ندارد و گروه های مردمی نیز اصراری بر اصلاحات ندارند چرا که تحقق منافع این اصلاحات را بسیار دور از ذهن و پرهزینه می دانند. در واقع تداوم اصلاحات نیازمند فشار سیاسی لازم است.

این سازمان مؤلفه های محیط مناسب برای اصلاحات بودجه ای و متعاقب آن اصلاحات حسابداری را به شرح زیر عنوان می کند:

1-ثبات کافی در وضعیت مالی دولت،هرچند بحران مالی می تواند خود محرک اصلاحات باشد ولیکن موجب پرهیز از هرگونه تغییر وضع موجود و مقاومت در برابر اصلاحات می شود.

2- وجود یک چارچوب قانونی مناسب که در عین اعمال کنترل های بودجه ای ، مخاطرات حاصل از اعطای اختیارات گسترده تر به مدیران دولتی را کاهش می دهد. در واقع به موازات این آزادی عمل بیشتر،شفافیت و پاسخگویی مدیران دولتی نیز باید قانونمند بشود.

3-تأکید مضاعف برشفافیت در امور مالی دولت که امروزه به عنوان یک پیش شرط مهم برای (حکمرانی خوب) ورشد اقتصادی پایدار شناخته شده و مورد تأکید قرار می گیرد.

4-توانمند سازی ذینفعان از جمله شهروندان،از طریق علنی نمودن معیارهای عملکرد،سطح عملکرد مورد انتظار و تشریح اقدامات مورد نیاز برای بهبود عملکرد دستگاه های اجرایی،همچنین می توان به مردم ابزاری مانند منشور شهروندان را معرفی کرد که با استفاده از آن بتوانند دولت را به تأمین انتظارات خود وادار کنند.

5- استفاده از شاخص های کیفی به عنوان مکمل شاخص های عملکرد کمی تا پیگیری و سنجش جنبه های کیفی عملکرد را نیز مد نظر قرار دهد. صندوق بین المللی پول با جمع بندی تجارب کشورهای مختلف در اصلاحات بودجه ریزی، ارتقای ابزارهای اساس مدیریت به منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق ،مفید و به موقع را درسه حوزه اصلی ذیل ضروری می داند:

الف:ارتقاء و به روز آوری سیستم حسابداری.

ب:کاربرد گسترده تکنولوژی اطلاعات

ج:تحکیم وتقویت سیستم های کنترل داخلی

صندوق توضیح می دهدکه یک پیش شرط مهم برای توسعه سیستم بودجه، تبدیل سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی است. چرا که سیستم های حسابداری دولتی نقدی ،هرچند به لحاظ مفهومی ممکن است کامل و تمام عیار باشند برای حسابداری مالی کفایت کنند. ولی به دلیل آنکه تأکید عمده آنها بر مطابقت دادن پرداخت ها با بودجه پیش بینی شده است،برای ایفای نقش مدیریتی مدیران در دستگاه های اجرایی دولت کافی نیستند.

از طرفی لازم است مدیران مالی با گزارش های مالی و حسابدرای دقیق وقابل فهم در کوتاه ترین زمان ممکن دسترسی داشته باشند. بدین منظور ،بایداز سیستم ها و روش های بهبود یافته طبقه بندی داد ها و اطلاعات مای استفاده شود تا مدیران برنامه ها بتوانند هزینه هر فعالیت را تعیین کرده و ستانده آن فعالیت را مقایسه کند.اما قبل از هر اقدامی برای واگذاری مسئولیت های بیشتر در تخصیص منابع به دستگاه های اجرائی باید اطمینان حاصل کرد که آنها دارای چارچوب مؤثر وکارآمد مدیریت مالی هستند،کنترل مؤثر داخلی،یکی از جنبه های مهم این چارچوب است. البته برای کارکرد یک سیستم کنترل داخلی مؤثر،وجود یک سیستم اطلاعات مدیریت کارآمد که بتواند گزارش های مفید،به موقع و مبتنی برآمار و دادهای واقعی را تولید کند،صد درصد ضروری است.[7]

نگاره 1.عوامل مورد نیاز جهت استقرار نظام بودجه بندی درکشور

بهبود محیط عملیاتی

پذیرش حسابداری تعهدی ومعیار جریان منافع اقتصادی

بهبود مکانیزم های نظارتی

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| شناخت رابطه میان اصلاح سیستم حسابدرای دولت و اصلاحات گسترده تر در سیستم بودجه | استقرار واحد حسابرسی داخلی با تأکید برحسابرسی عملیاتی | به روز کردن سیستم حسابدرای |
| پذیرش حسابداری تعهدی | تقویت سیستم نظارتی عملیاتی بر اجرای فعالیت های دستگاه های اجرایی | استقراریک سیستم اطلاعات مدیریت با استفاده از نرم افزار های مناسب |
| بکارگیری مبنای تعهدی در سیستم حسابداری دستگاه های اجرایی،جهت ارتقای کیفیت مقایسه ارقام مالی با ارقام بودجه | استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب | حصول اطمینان دستگاه های اجرایی در مورد دسترسی به وجوه قابل دریافت از محل اعتبارات تخصیص یافته سال مالی |
| تدوین استاندارد های حسابداری دولتی | طراحی و اجرای سیستم ارزیابی عملکرد دستگاه های اجرایی | استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده برای تأمین اطلاعات مدیریت |
|  | شناسایی و معرفی شاخص های ارزیابی عملکرد در مورد کارایی،اثربخشی و صرفه اقتصادی | برخورداری کارشناسان بودجه دستگاه های اجرایی کشور تخصص ومهارت های کافی برای استقرار بودجه بندی عملیاتی مدیریت |
|  |  | برخورداری کارکنان اداری دستگاه های اجرایی از مهارت های لازم |

## مهم ترین مزایای استفاده از بودجه ریزی برمبنای اقتصاد مقاومتی:

## دربخش عمومی منابع از سهامداران قرض گرفته می شود.از دولت ها به منزله خادمان این منابع انتظار می رود تا پاره ای از محصولات یا نتایج ارائه کنند.

## ﻣﺸﻮﻗﻲ ﺑﺮاي ﻃﺮاﺣﻲ ﻣﺠﺪد ﺑﺮﻧﺎﻣﻪﻫﺎ ﺑﺎ ﺗﻤﺮﻛﺰ ﺑﺮ ﺑﻬﺒﻮد: این نوع بودجه ریزی می تواند به منزله نیروی محرکه در طراحی مجدد برنامه ها وایجاد انسجام درون سازمان و بین سازمان ها عمل کند.درصورتی که این شیوه از بودجه ریزی بر بهبود متمرکز شود،یک برنامه کلی اثر بخش تر خواهد بود.

## ﺑﺎ اﺳﺘﻔﺎده از اﻃﻼﻋﺎت ﻋﻤﻠﻜﺮد ﺑﻪ ﻣﻨﺰﻟﻪ ﻣﺒﻨﺎﻳﻲ ﺑﺮاي ﺗﺼﻤﻴﻢﮔﻴﺮي ﺑﻪ ﻋﻘﻼﻧﻲ ﺳﺎﺧﺘﻦ ﺗﺨﺼﻴﺺﻫﺎ ﻛﻤﻚ ﻣﻲﻛﻨﺪ . ﺑﻮدﺟﻪرﻳﺰي ﺑﺮ ﻣﺒﻨﺎي ﻋﻤﻠﻜﺮد اﻳﻦ اﻃﻤﻴﻨﺎن را اﻳﺠﺎد ﻣﻲﻛﻨﺪ ﻛﻪ اﻃﻼﻋﺎت ﻋﻤﻠﻜﺮد ﺑﺨﺸﻲ از ﻣﺒﺎﺣﺚ ﺑﻮدﺟﻪ و ﺗﺨﺼﻴﺺ ﻣﻨﺎﺑﻊ ﻫﺴﺘﻨﺪ.

## بهبود درک برنامه های متداخل در دولت:

## اﻳﻦ ﺷﻴﻮه از ﺑﻮدﺟﻪرﻳﺰي اﻣﻜﺎن درك ﺑﻬﺘﺮ ﻫﺰﻳﻨﻪ ها ومزایای کل برنامه های متداخل قابل مقایسه را ازطریق چارچوب بخشیدن به آنها به گونه ای که برای یک دیگر،افراد بیرونی وذینفعان قابل درک باشند،فراهم می آورد.

## ﺑﻪ ﺳﺎزﻣﺎﻧﻬﺎ ﻛﻤﻚ ﻣﻲﻛﻨﺪ ﺗﺎ ﻓﻌﺎﻟﻴﺖﻫﺎي روزﻣﺮه ﺧﻮد را ﺑﻪ ﭘﻴﺎﻣﺪﻫﺎي ﻛﻠﻲ دوﻟﺖ و ﻓﻌﺎﻟﻴﺖﻫﺎي ﻣﺸﺎﺑﻪ ﺳﺎﻳﺮ ﺳﺎزﻣﺎﻧﻬﺎ ﻣﺘﺼﻞ ﻛﻨﻨﺪ . ردﻳﺎﺑﻲ ﻫﺰﻳﻨﻪ ﻫﺎ و ﺑﻮدﺟﻪ ﻋﻤﻠﻜﺮد ﻣﺤﻮر در ﻣﻘﺎﺑﻞ ﻫﺪفﻫﺎ ﺑﻪ درك ﻧﻘﺶﻫﺎ در دﺳﺘﻴﺎﺑﻲ ﺑﻪ ﻫﺪفﻫﺎي دوﻟﺖ ﻛﻤﻚ ﻣﻲﻛﻨﺪ .ﻧﻴﺎز اﺳﺖ ﺗﺎ ﭘﺮدازش ﺳﺘﺎﻧﺪه ﻫﺎ در ﻫﺮ ﮔﺎم ﻣﺸﺨﺺ و اﻧﺪازهﮔﻴﺮي ﺷﻮد.همچنین لازم است که سازمانها پیامدهای خودرا مورد بازنگری و ارزیابی مکرر قراردهد.

## ﺑﻪ ﻫﻢﺗﺮاز ﻛﺮدن ﻫﺰﻧﻴﻪﻫﺎي دوﻟﺖ و ﻫﺪفﻫﺎي ﻛﻠﻲ ﻛﻤﻚ ﻣﻲﻛﻨﺪ. ﻻزم اﺳﺖ ﺗﺎ اﻳﻦ اﻃﻤﻴﻨﺎن وﺟﻮد داﺷﺘﻪ ﺑﺎﺷﺪ ﻛﻪ ﻣﻨﺎﺑﻌﻲ ﻛﻪ ﺗﻮﺳﻂ ﻋﻤﻮم ﻣﺮدم اراﺋﻪ ﻣﻲﺷﻮد ﺑﻪ ﻃﻮر ﻣﺸﺨﺼﻲ در راﺳﺘﺎي ﻫﺪفﻫﺎي ﻋﻤﻮﻣﻲ ﺧﺮج ﻣﻲﺷﻮد .

## از این رو لازم است که عملکرد بخش اصلی تساوی درست انجام دادن کارها باشد.

## ﺑﻪ ﻣﻘﺎﻳﺴﻪ اﺛﺮﺑﺨﺸﻲ ﻫﺰﻳﻨﻪ ﻣﻴﺎن ﺑﺮﻧﺎﻣﻪ ﻫﺎ ﻛﻤﻚ ﻣﻲﻛﻨﺪ

## در ﺻﻮرﺗﻲ ﻛﻪ ﻣﺎ ﺑﺪاﻧﻴﻢ ﻛﻪ ﻛﺪام ﻓﻌﺎﻟﻴﺖﻫﺎ ﺑﻴﺸﺘﺮﻳﻦ ﻣﻴﺰان اﺛﺮﺑﺨﺸﻲ را دارﻧﺪ، دﺳﺘﺎوردﻫﺎي ﺑﻴﺸﺘﺮي ﺧﻮاﻫﻴﻢ داﺷﺖ .وﺟﻮد ﻣﻌﻴﺎرﻫﺎي ﻣﺸﺎﺑﻪ ﺑﺮاي ﺑﺮﻧﺎﻣﻪﻫﺎي ﮔﻮﻧﺎﮔﻮن، ﺑﻪ ﺑﺮرﺳﻲ ﻣﻴﺰان اﺛﺮﺑﺨﺸﻲ ﻫﺰﻧﻴﻪ ﻛﻤﻚ ﻣﻲ ﻛﻨﺪ.

## 

## بحث و نتيجه‌گيري

ازمطالبی که پیش تر اشاره کردیم می توان نتیجه گرفت که تهیه بودجه عملیاتی مستلزم اطلاعات عملکردی جامعی است که درسایه نظام حسابدرای مناسب امکان ذیر است.

به طور کلی تحقیقات انجام شده ،نحوه انتقال به حسابداری تعهدی،به عنوان زمینه ای برای اصلاحات سیستم بودجه را به شرح زیر خلاصه می کنند:

اول:پذیرش حسابداری تعهدی باید به عنوان بخشی از اصلاحات گسترده تر در سیستم مالی دولت دیده شود. چرا که تغییر حسابداری هدف نیست بلکه وسیله ای جهت پیش برد اصلاحات سیستم بودجه ای است، در نهایت این سیستم بودجه ای است که نیاز های حسابداری را در کشور تعیین می کند. لذا برای اثر بخش بودن و کسب حداکثر انتفاع از حسابدرای تعهدی ،ضروری است که سایر ویژگی های سیستم مدیریت بودجه رعایت شود و در هر شرایطی حرکت به سمت سیستم حسابداری تعهدی نیازمند تغییرات موازی درسایر بخش های مدیریت مخارج عمومی می باشد.

دوم:باید در نظر گرفته شود که سیستم های بودجه ای به عنوان یک شبه بودجه نیامده اند(از سیستم های رعایت محمر تا عملکرد محور) بلکه به تدریج اصلاح شده اند و این فرآیند به همراه اصلاحات سیستم های حسابداری نقدی به نقدی تعدیل شده. یا تعدیل شده سپس تعهدی کامل حرکت نمود. در هر حال مهم است که راه انتقال مورد بررسی قرار گیرد و کشورهایی که قصد آن را دارند بهتر است از تجارب سایر کشورهای پیش رواستفاده کرده و طرح مناسبی برای انتقال تهیه نمایند.

سوم: باید توحه شود که اگر حسابداری تعهدی جامع تر است ولی کامل تر نیست و حسابداری نقدی نیز در کنار آن جهت پاسخ گویی مالی لازم است، بنابراین اطلاعات تعهدی باید به الزامات حسابداری نقدی اضافه شود، نه اینکه جایگزین آن بشود،چرا که هردوی این نظام ها(نقدی وتعهدی) لازم ومفید هستندچهارم:در نهایت باید توجه داشت که الزامات گزارشگری ارتقاء یافته ای مانند دستوالعمل آماری مالی دولت را نمی توان بدون اصلاحات موازی در سیستم حسابداری،که باید داده های اصلی را تأمین کند اجرا نمود چرا که کیفیت و جامعیت گزارش های مورد نیاز نهایتآ حرکت به سمت تعهدی را الزامی می سازد و در نهایت،گزارش ها باید طی سال تهیه شود و اگر باید برای مدیریت بودجه سودمند باشند(وصرفا گزارش های آماری محسوب نشوند) نیازمند سیستم حسابداری تعهدی است.[20]

منابع

1. ابراهیمی نژاد، مهدی.(1386).*بودجه از تنظیم تا کنترل*،انتشارات سمت،چاپ اول
2. احمدی،علی محمد.(1382) *اصول ومبانی بودجه ریزی*،چاپ اول ،همدان،انتشارات نور علم.
3. بابایی،حسین.(1388)، *بودجه ریزی دولتی در ایران از نظریه تا سیاست* ،تهران، شرکت چاپ ونشر بازرگانی.
4. برگرفته از بیانات مقام معظم رهبری در دیدار با هیأت دولت 1390 پنج شنبه 2/6/1391
5. پاکزاد،فریبرز.(1371) *مبانی بودجه ریزی در شرکت های دولتی*، چاپ اول، انتشارات میرسند.
6. پیغامی،عادل.(1393) *درس گفتار های اقتصاد مقاومتی*،چاپ دوم،تهران،انتشارات بسیج دانشجویی دانشگاه امام صادق.
7. حسن آبادی،محمد و علیرضا نجار صراف.(1386) مدل *جامع نظام بودجه بندی عملیاتی*، چاپ اول، انتشارات مر کز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
8. روزنامه دنیای اقتصاد24/1(1393) شماره 2274 خبر 1-96
9. کرباسیان،مهدی(1391) *اقتصاد مقاومتی* نشریه آینده شماره 17-19،14
10. قیطاسی،منفرد وبیگلری،فرشته. لیلا واحمد(1393)*.نقش وجایگاه مدیریت در اقتصاد مقاومتی* .همایش حسابداری و مدیریت
11. فرازی ازبیانات مقام معظم رهبری در دوم شهریور 1391.
12. خدارحمی،بهروز.(1390) *مدلی برای استقرارنظام بودجه بندی عملیاتی در نظام جمهوری اسلامی ایران* ،رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی،دانشکده حسابداری ومدیریت.
13. قدیری اصل،باقر(1385)کلیات علم اقتصاد،تهران انتشارات سپهر. چاپ پنجم.
14. فروزان مهر،مرتضی(1393). *پیشنهاد اقتصاد مقاومتی به عنوان اصلی ترین راهکار*،مجله پنجمین کنگره پیشگامان پیشرفت.
15. صراف،فریدون،(1363). *بودجه نویسی دولتی و نظام بودجه ای ایران*،تهران- انتشارات مدرسه عالی بازرگانی ایران ص132.
16. وزیریان،سیروس،(1382) *مفاهیم واصطلاحات بودجه ریزی* ،چاپ اول. انتشارات
17. نریمانی،عسکری،میثم وحسن(1393).*چارچوب مفهومی اقتصاد مقاومتی*،اولین همایش اقتصاد مقاومتی. تهران دانشگاه علم وصنعت ایران.
18. نجفی،سجاد(1389).*طراحی مدل ریاضی بودجه ربزی در بخش عمومی رویکرد استقرار*. دانشگاه شاهد.دانشکده فنی ومهندسی.
19. Çatak, Sevil‌,Çilingir, Canan , 2010. Performance Budgeting in Turkey. Source:OECD Journal on Budgeting; 2010, Vol. 2010 Issue 3, p7-45, 39p
20. Diamond, Jack . 2004, “The Role of Internal Auditing in Government Financial Management.” In Accounting and Accountability in Emerging and Transitional Economics 6. Ed. by Trevor Happer and Zahirul Hoque (New York: Elsevier), pp.55-80
21. Helmuth, UTZ.2010 . Better Performance with Performance Budgeting? Analyzing Cases of Success and Failure in Public Administrations. International Public Management Journal, Vol. 13 Issue 4, p408-42
22. Melkers L. and Patrik, M.(2002)Use and Effects of Using Performance Measure for Budgeting. s.l. : Management and Reporting. Government Accounting Standard Board.
23. Miller, Lyden J. F. and E. G.(1989)Planning, Programming, Budgeting: A System Approach to Management. Chicago : Markham Publishing Company.
24. Neiger, Brad L., Barnes, Michael D., Thacheray, Rosemary, Lindman, Natalie.Use of the Delphi method and Nominal Group Technique in front-end market segmentation. (2001), American Journal of Health Studies, Vol. 17, p. 111
25. Wen Wu, S. (2010), Linking Bayesian Networks and PLS Path Modeling for Causal Analysis Expert Systems with Applications, No. 37, pp. 134–139. Werts, CE. Linn, RL. And KG. Joreskog (1974), “Intra Class Reliability Estimates; Testing Structural Assumptions”, Educational and Psychological Measurement, 34 (1), p. 177. Wetzels, A. (2009), In e, Using Pls Path Mdeling for Assessing Hierarchical Construct Models, mis quarterly.
26. Young, R.D.2003.” Performance Based Budget System”, Public Policy and Practice 2(2):12-24
27. Jones, D. 1995. The Time for Strategic Budgeting Has Come. NCHEMS News. Boulder, CO: National Center for Higher Education Management Systems.