



Comparative Study of Diverse Aspect of Performance Budgeting in Iran

Jafar Babajani¹, Amir Sahebgharani²

Received: 2019/02/04

Accepted: 2019/05/15

Review Paper

Abstract

Budget as a document that contains information on resources and how it is consumed is one of the most important components of the public accountability system that has undergone many changes under the influence of the new public management paradigm in the public in recent. In recent years in Iran, there have been many debates regarding the necessity of reforming the budgeting system and converting of budget system into the operational budgeting. Considering the current structure of the accounting and financial reporting system in the executive agencies of the country, achieving this, is a major challenge. Based on this and the necessity of using the experience of leading countries in the operational budget discussion, the present study has examined a comparative study of the dimensions and challenges of operational budgeting in the Netherlands. It should be noted that this country provided and presented to parliament the first budget in operational method in 2011. What is important in the process of implementing an operational budgeting system, is improvement the infrastructure of budgeting system, such as the accounting and financial reporting system In order to improve the measurement of the cost of the projects and finally accurate definition of quantitative about evaluation of how to achieve operational budget goals, It will play a significant role in the success of operational budgeting.

Keywords: Accountability, Financial Accounting and Reporting System, Netherlands, New Public Management, Operational Budgeting.

JEL classification: H83, H61

DOI: 10.22051/ijar.2019.23119.1452

¹ Professor of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.
(jafar.babajani@gmail.com)

² Phd of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Corresponding Author
(abbas_sahebgharani@yahoo.com)

<http://ijar.alzahra.ac.ir>

فراز و فرود استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در ایران و

بررسی تطبیقی کشور هلند

جعفر باباجانی^۱، امیر عباس صاحبقرانی^۲

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۸/۲۴

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۲/۲۷

مقاله ترویجی

چکیده

بودجه به عنوان سندی که حاوی اطلاعات مربوط به منابع و نحوه مصرف آن است، یکی از مهمترین اجزای نظام پاسخگویی در بخش عمومی بوده که در دهه‌های اخیر و تحت تأثیر پارادایم مدیریت نوین در بخش عمومی دستخوش تغییر و تحولات متعددی گردیده است. در ایران نیز طی سال‌های اخیر مباحث متعددی در رابطه با ضرورت اصلاح نظام بودجه‌بندی و ورود به حوزه عملیاتی کردن بودجه مطرح شده است که با توجه به ساختار فعلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی در دستگاه‌های اجرایی کشور، حصول به این مهم با چالش‌های اساسی همراه است. بر این اساس و با توجه به ضرورت استفاده از تجربیات کشورهای پیشرو در بحث عملیاتی کردن بودجه، پژوهش حاضر با انجام یک بررسی تطبیقی، ابعاد و چالش‌های عملیاتی کردن بودجه در کشور هلند را مورد بررسی قرار داده است. لازم به ذکر است کشور مذکور طی یک بازه زمانی ۲۰ ساله موفق گردید اولین بودجه خود که به روش عملیاتی تهیه گردیده را در سال ۲۰۰۱ به پارلمان تقدیم نماید. با توجه به تجربه کشور مذکور به نظر می‌رسد آنچه در فرآیند تحقق نظام بودجه‌بندی عملیاتی حائز اهمیت است، بهبود زیرساخت‌های نظام بودجه‌بندی همچون سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به منظور اصلاح سنجش بهای تمام شده پروژه‌ها بوده و نهایتاً تعریف دقیق شاخص‌های کمی ارزیابی نحوه حصول به اهداف بودجه عملیاتی نیز نقش بسزایی در موفقیت اجرای بودجه‌بندی عملیاتی خواهد داشت.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌بندی عملیاتی، کشور هلند، مدیریت عمومی نوین، نظام پاسخگویی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: H61، H83

DOI: 10.22051/ijar.2019.23119.1452

^۱ استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (jafar.babajani@gmail.com)

^۲ دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران، نویسنده مسئول (abbas_sahabgharani@yahoo.com)

<http://ijar.alzahra.ac.ir>

مقدمه

بودجه مهمترین سندی است که توسط دولت به عنوان بزرگترین نهاد بخش عمومی کشور تنظیم می‌شود و حاوی تمام برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت است. با تغییر وظایف دولت‌ها و افزایش سریع هزینه‌های بخش عمومی، کنترل مخارج به تدریج اهمیت خود را از دست داده و بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت بخش عمومی، جایگزین آن گردیده است (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰). مجموعه این عوامل منجر به شکل‌گیری موجی از اصلاحات سازمانی، مدیریتی و حسابداری در اغلب کشورها به ویژه کشورهای اروپایی گردید که از آن تحت عنوان مدیریت عمومی نوین یاد می‌شود. مشخصه اصلی این پارادایم مدیریتی، استفاده از ساز و کارهای مدیریتی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی در نهادهای بزرگ بخش عمومی با هدف ارتقای اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی این نهاد و ایجاد تحول در زیر سیستم‌های نظام مدیریت عمومی همانند سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و به تبع آن تحول در نظام بودجه‌بندی از مدل سنتی یا برنامه‌ای به عملیاتی است (بارتون، ۱۹۹۹). در واقع در این نظام مدیریتی، تفکر بر آن است که به دلیل ارتقای سطح مطالبات شهروندی، دایر بر افزایش سطح پاسخگویی دولت‌ها در قبال مصرف اثربخش، کارا و همراه با صرفه اقتصادی منابع در اختیار، دولت‌ها باید حیطه پاسخگویی خود را افزایش دهند که انجام این مهم میسر نیست مگر از طریق ارتقای زیرسیستم‌های نظام پاسخگویی و به ویژه سیستم بودجه‌بندی که یکی از مهمترین اجزای این نظام است (باباجانی، ۱۳۹۵). با عملیاتی شدن بودجه، ارتباط بین منابعی که برای نهادهای بخش عمومی فراهم می‌گردد، با خروجی‌ها و اثربخشی این منابع تقویت می‌شود (راینسون، ۲۰۰۸). از سوی دیگر، با توجه به مطالعات صورت گرفته ۲، نقشه راه واحدی برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی وجود ندارد و کشورهای پیشرو در این زمینه از رویکردهای متعددی، اقدام به دستیابی به این مهم نموده‌اند. بنابراین، تجربه هر کدام از این کشورها حاکی از تنوع در رویه‌ها است. به همین جهت در این پژوهش تلاش شده است تا با یک رویکرد مبتنی بر بررسی تطبیقی، فراز و فرود استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در کشور هلند مورد بررسی قرار گیرد تا از رهگذر این بررسی، نکات قابل توجه در پیاده‌سازی نظام بودجه‌بندی عملیاتی مشخص گردد. به عقیده نگارندگان این پژوهش، بخش عمده‌ای از چالش‌های پیش‌روی کشور هلند در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، در ایران نیز موضوعیت دارد. لازم به ذکر است کشور

هلند اولین بودجه خود به شیوه عملیاتی را در سال ۲۰۰۱ به پارلمان تقدیم نمود و هم اکنون تمرکز این کشور بر اصلاح رویه‌های شناسایی و اندازه‌گیری مخارج، علی‌الخصوص مخارج سرمایه‌ای، معطوف بوده تا مخارج انجام شده منطبق با درآمدهای در دسترس باشد (کمیسیون اتحادیه اروپا، ۲۰۱۸).

سیر تاریخی تحول در نظام بودجه‌بندی

با نگاهی گذرا به سیر تطور نظام‌های بودجه‌بندی در دنیا به طور کلی می‌توان آنها را در ۳ طبقه کلی زیر دسته بندی نمود (باباجانی، ۱۳۹۵).

بودجه متداول^۳

در این نوع بودجه‌بندی اعتبارات در بودجه سالانه به تفکیک فصول و مواد هزینه منظور می‌گردد. در این روش، نوع و ماهیت هزینه‌ها نشان داده می‌شود، اما مشخص نمی‌گردد که هر هزینه به منظور رسیدن به کدام هدف یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت خاص انجام شده است (باباجانی و اقوامی، ۱۳۸۲). در چنین سیستمی مصرف منابع با هدف‌هایی که نهاد عمومی دنبال می‌کند و کالا و خدماتی که تولید می‌کند، مرتبط نیست. از منظر پاسخگویی نیز بودجه‌بندی مورد بحث از ظرفیت محدودی برخوردار بوده و نهادهای مصرف‌کننده بودجه، صرفاً از نظر مصرف منابع مالی در چارچوب طبقه‌بندی‌های مرسوم نظیر فصول و مواد هزینه، مسئولیت پاسخگویی داشته و نظارت مالی و پاسخگویی مالی نیز به همان میزان محدود شده است.

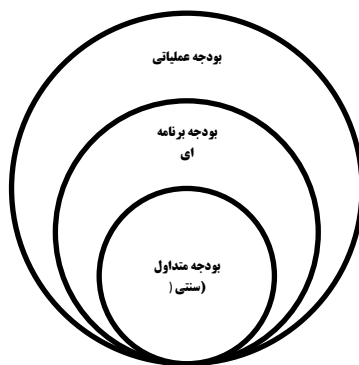
بودجه برنامه‌ای^۴

در این نوع بودجه‌بندی، اعتبارات بر حسب وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که نهادهای عمومی در سال مالی اجرای بودجه و برای رسیدن به اهداف خود می‌بایست انجام دهند، پیش‌بینی می‌گردد. به عبارت بهتر در این روش ابتدا مشخص می‌گردد نهادهای دریافت‌کننده بودجه چه اهدافی داشته و سپس برآورد می‌گردد به منظور حصول به این اهداف چه میزان منابع مالی مورد نیاز است. تفاوت این روش با روش بودجه‌بندی متداول نیز در این است که در بودجه متداول یا سنتی سهم دستگاه‌های دریافت‌کننده بودجه در قالب فصول و مواد هزینه پیش‌بینی می‌شود، در حالی که در بودجه برنامه‌ای اهداف این دستگاه‌ها در قالب وظایف مشخص

تشریح شده و سپس راه‌های انجام وظایف در قالب برنامه‌ها و فعالیت‌ها بیان می‌گردد و نهایتاً منابع مالی مورد نیاز برای اجرای آنها برآورد می‌شود.

بودجه عملیاتی^۵

بودجه عملیاتی برنامه سالانه‌ای است که رابطه میان میزان منابع تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج بدست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. در این نوع بودجه‌بندی، منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارا و اثربخش تخصیص می‌یابد، در نتیجه عامل صرفه اقتصادی و اثربخشی نیز به ابعاد سنتی بودجه اضافه می‌گردد (مک گیل، ۲۰۰۹). در بودجه بندی عملیاتی، منابع مالی به کار رفته در برنامه‌ها و عملیات، با خدمات و کالاهای تولید شده و محصول نهایی در هر یک از واحدهای سازمانی که اجرای عملیات و وظایف را بر عهده دارند، ارتباط داده می‌شود. تهیه و اجرای بودجه عملیاتی در نهادهای عمومی مستلزم به کاربردن حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌ها است. همچنین، هماهنگی و یکنواختی طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و حسابداری و تطبیق آنها با ترکیب سازمانی نهادهای عمومی از یک طرف و ارتباط وظایف برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و حسابداری از طرف دیگر، از ضروریات بودجه عملیاتی و ایجاد اطلاعات کافی برای مدیریت منابع و وجوه عمومی است. به‌طور کلی ارتباط سه مدل بودجه‌بندی را می‌توان در شکل ۱ خلاصه نمود.



شکل (۱): ارتباط مدل‌های مرسوم بودجه‌بندی در دنیا

فواید بودجه‌بندی عملیاتی که در آن بودجه به عنوان وسیله‌ای جهت برنامه‌ریزی اقتصادی و اجرای برنامه‌ها و مدیریت عملکرد است شامل موارد زیر است (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۱۰):

- در یک نظام میان خروجی^۶ بین فعالیت‌ها، اقدامات دستگاه‌های اجرایی، مأموریت‌ها و وظایف کلان دولت ارتباط روشنی برقرار می‌گردد.
- پیامد^۷ فعالیت‌ها و اقدامات دستگاه‌های اجرایی بر روی اقتصاد کشور و میزان اثرات آن اندازه‌گیری و مدیریت می‌گردد.
- دربرگیرنده شاخص‌های شفاف عملکردی و نظام‌های ارزیابی عملکرد است.
- دربرگیرنده پاسخگویی در سطحی بالاتر همراه با پاداش و تنبیه است

آگاهی از فرآیند استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در کشورهایی که طی سالیان متمادی برنامه‌ریزی به این مهم دست یافته‌اند، می‌تواند زمینه مناسبی را برای شناخت ابعاد مهم و کلیدی دستیابی به این فرآیند برای اجرا در ایران فراهم نماید. در کشور هلند مهمترین چالش‌های استقرار و تثبیت نظام بودجه‌بندی عملیاتی را می‌توان تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و همچنین اندازه‌گیری میزان حصول به شاخص‌های تعریف شده در بودجه جدید، دانست.

فرآیند استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در کشور هلند

سابقه ورود به حوزه بودجه‌بندی و ایجاد تحول در نظام بودجه‌بندی کشور هلند به دهه ۱۹۸۰ میلادی بازمی‌گردد. به همین دلیل، این کشور یکی از باسابقه‌ترین کشورهای اروپایی در زمینه اصلاح ساختار مالی و بودجه‌ای خود به شمار می‌رود که یکی از دلایل عمده این اصلاحات وقوع پدیده‌ای به نام "بیماری هلندی" در ساختار اقتصاد این کشور بود که هلند را به تکافوی اصلاح ساختار نظام کلان اقتصادی خود، منجمله نظام بودجه‌بندی واداشت. اگرچه این کشور مبانی پیاده‌سازی بودجه عملیاتی را از دهه ۱۹۸۰ آغاز نمود، اما زمینه‌سازی جهت اجرای این پروژه مهم و اساسی در ساختار اقتصادی این کشور چیزی در حدود ۲۰ سال به طول انجامید. هلند اولین لایحه بودجه خود را که به ادعای دولت به صورت عملیاتی تهیه گردیده بود، در سال ۲۰۰۱ به پارلمان تقدیم نمود. با مطالعه فراز و فرود اصلاح ساختار بودجه‌ای هلند، می‌توان برنامه عملیاتی کردن بودجه در این کشور را به دو دسته‌ی کلی تقسیم نمود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۸)؛ در مرحله اول که از دهه ۱۹۷۰ تا سال ۲۰۰۱ به طول انجامید، هلند زیرساخت‌های لازم جهت استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی را فراهم نمود که یکی از بخش‌های مهم تغییرات در این دوران، اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی بود. به عبارت

دیگر، اطلاعات بر آوردی بودجه که در نظام جدید در قالب برنامه‌ها و فعالیت‌ها بیان می‌گردید، هنگامی مبنای لازم جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی را در اختیار ذی‌نفعان قرار می‌داد که با اطلاعات واقعی استخراج شده از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی قابلیت مقایسه داشته باشد و از سوی دیگر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نیز، می‌بایست اطلاعات لازم را جهت برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی در سال‌های آتی فراهم نماید. بنابراین دستیابی به یک بودجه عملیاتی از کانال یک سیستم حسابداری مناسب امکان‌پذیر بود که از قابلیت‌های لازم مثل محاسبه بهای تمام شده طرح‌ها و پروژه‌ها برخوردار باشد.

دوره دوم در بودجه‌بندی عملیاتی کشور هلند از سال ۲۰۰۱ به بعد و پس از استقرار بودجه عملیاتی در این کشور آغاز گردید. در این دوران پس از تعریف اهداف و مأموریت‌های اصلی دستگاه‌های دریافت‌کننده بودجه، عمده‌ترین دغدغه دولت تعریف شاخص‌هایی بود که بتوان به‌طور قابل‌اتکا، میزان حصول به اهداف را از طریق این شاخص‌ها اندازه‌گیری نمود. در طول این دوره، دولت هلند گاهی اهداف را بازنگری می‌نمود و گاهی به تغییر شاخص‌ها می‌پرداخت و این کار به‌طور مداوم و پیوسته ادامه می‌یافت، به طوری که بر اساس قوانین بودجه‌ای در این کشور شاخص‌های اندازه‌گیری میزان حصول به اهداف، هر ۵ سال یکبار می‌بایست مورد بازنگری اساسی^۸ قرار گرفته و به روز گردند. بنابراین و با توجه به مطالب عنوان شده، ساختار تشریح فرآیند عملیاتی کردن بودجه در هلند در ۴ بخش زیر تشریح می‌گردد:

- سیستم حسابداری عملیاتی (دهه ۱۹۸۰)
- تهیه بودجه عملیاتی (دهه ۱۹۹۰)
- اصلاح شاخص‌های ارزیابی میزان حصول به اهداف کلی
- راه پیش‌رو

سیستم حسابداری عملیاتی

در دهه ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ دو اصلاح عمده در ساختار نظام پاسخگویی هلند ایجاد گردید؛ نخست، اصلاح سیستم حسابداری عملیاتی بود که از سال ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۵ صورت پذیرفت و دوم عملیاتی کردن ساختار بودجه و ورود به حوزه پاسخگویی عملیاتی که از سال ۱۹۹۰ آغاز

گردید. نگاره ۲ ساختار کلی تغییرات در نظام حسابداری و بودجه‌بندی این کشور را نشان می‌دهد (گزارش وزارت امور اقتصادی هلند، ۲۰۰۸).

نگاره (۱): برنامه کلی عملیاتی کردن بودجه در هلند

ردیف	اصلاحات	اهداف	اقدامات صورت گرفته
۱	سیستم حسابداری عملیاتی ۱۹۸۰	شفافیت و اثربخشی	پاسخگویی مدیران از طریق اعطای اختیار به دولت‌های محلی در رابطه با مصرف صحیح منابع، افزایش یافت.
۲	تهیه بودجه عملیاتی ۱۹۹۰	شفافیت	خط‌مشی‌های تهیه بودجه در لایحه بودجه گنجانده شد. همچنین، برای اهداف عملیاتی در بودجه، شاخص‌های مناسبی تعریف گردید.
۳	تجدید نظر در شاخص‌های ارزیابی میزان حصول به اهداف کلی	اثربخشی	خط‌مشی‌های تهیه بودجه با کمک نهادهای انتفاعی و محافل دانشگاهی مورد بازنگری قرار گرفت و خط‌مشی‌های کلان نیز با کمک موسسه CBP تعیین گردید.
۴	راه پیش‌رو	شفافیت و اثربخشی	بر شفافیت هرچه بیشتر بودجه (به عنوان یک ابزار مرکزی جهت اعطای اختیار) و اصلاح پیوسته خط‌مشی‌های تهیه بودجه تمرکز شد.

سیستم حسابداری عملیاتی هنگامی مطرح شد که در اواخر دهه ۱۹۷۰ دولت با کسری بودجه شدیدی مواجه گردید (مخارج افزایش یافته و مطالبات مالیاتی زیادی ایجاد شد). تغییرات در سیستم حسابداری عملیاتی، شامل گسترش دامنه رویکرد اندازه‌گیری بود (در این اصلاحات بیشتر روی شناسایی مطالبات به منظور محاسبه درآمدهای قابل اتکای دولت تمرکز شده بود) که موجب گردید توجه دولت بر کنترل مخارج بیشتر شده و از ایجاد مخارج مازاد بر درآمدهای شناسایی شده پرهیز شود، تا از بروز کسری بودجه پیش‌بینی نشده جلوگیری گردد. از سوی دیگر، با استقرار نظام حسابداری جدید و برنامه‌ریزی‌های موازی جهت عملیاتی کردن بودجه (که بر پایه‌ی منابع و اهداف استوار بود)، اختیارات اعطایی به مدیران (افراد) که به منابع دسترسی داشته‌اند، نیز افزایش پیدا نمود و در عوض دامنه پاسخگویی آنها در ارتباط با نحوه برنامه‌ریزی‌های خود و همچنین در رابطه با نحوه استفاده از منابع وسیع‌تر شد. بنابراین، همزمان با استقرار نظام حسابداری عملیاتی، مدیران نیز از دو جنبه پاسخگو شدند که این دو حوزه عبارت بود از: نحوه برنامه‌ریزی و استفاده از منابع در اختیار. به همین دلیل، زیرساخت بودجه جدید، پاسخگویی مدیران در قبال نحوه استفاده از منابع را شکل داد که این مورد را می‌توان

یکی از مزایای این سیستم بودجه‌بندی به شمار آورد. علاوه بر این، در شیوه جدید هر وزیر می‌تواند با مدیران زیر مجموعه خود در رابطه با نحوه مصرف منابع در اختیار خود، قراردادی منعقد نموده و در پایان دوره مدیران در رابطه با کسری بودجه ایجاد شده و یا حتی مازاد بودجه ایجاد شده پاسخگو خواهند بود. از سوی دیگر، هنگام تدوین بودجه، مدیران راه‌های احتمالی در جهت مصرف بهینه منابع را در اختیار وزیر مربوطه و همچنین وزیر امور اقتصادی قرار خواهند داد و نهایتاً تصمیم نهایی در رابطه با نحوه مصرف منابع اتخاذ خواهد شد.

تغییر دیگری که در ساختار بودجه ایجاد گردید، کاهش کنترل وزیر امور اقتصادی در رابطه با میزان مخارج هر وزارتخانه بود که این امر در راستای اعطای اختیار به وزارتخانه‌های مختلف و مدیران آنها بود. بنابراین، چارچوبی جهت نحوه تمرکز اطلاعات بین وزارت امور اقتصادی و سایر وزارتخانه‌ها ایجاد گردید که سرعت انتقال اطلاعات بین وزارت امور اقتصادی و وزارتخانه انجام دهنده خرج را افزایش می‌داد و از سوی دیگر با افزایش سرعت تهیه بودجه، میزان تبادل اطلاعات بین دولت و پارلمان افزایش پیدا کرد. برای مثال، اولین بار لایحه تفریغ بودجه ۹ ماه پس از دوره عمل بودجه تقدیم پارلمان هلند شد، در صورتی که قبل از آن گزارش تفریغ بودجه سال ۱۹۷۸ در سال ۱۹۸۵ به پارلمان تقدیم شده بود. بنابراین، همانطور که عنوان شد با اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی، اصلاحات در نظام مدیریتی نیز به‌طور پیوسته دنبال گردید و استقلال اعطایی به مدیران افزایش پیدا نمود. البته، در کنار این استقلال، افزایش قانون‌مداری و مدیریت مخارج دولتی نیز در دستور کار قرار گرفت و نهایتاً اولین بودجه با ساختار جدید در سال ۲۰۰۱ تقدیم پارلمان شد.

برنامه بودجه عملیاتی

فرآیند تهیه بودجه جدید که به اختصار VBTB^۹ نامیده شد، گام مهمی را در جهت شفافیت در ارائه لایحه بودجه تقدیمی به پارلمان ایفا نمود و موجب گردید نتایج فعالیت‌های دولت تا حدودی روشن شود؛ دلیل آن هم این بود که فرآیند جدید، دولت را قادر ساخته بود تا به جای آنکه بر ابزارهای اجرای بودجه متمرکز گردد، روی اهداف (نتایج اجرای ابزارها) متمرکز شده و حوزه دید خود را گسترده‌تر نماید که این امر تأثیر به‌سزایی بر هدف "اثربخشی" در تهیه بودجه بر جای گذاشت. از سوی دیگر، پارلمان هلند نقش مهمی را در آغاز این فرآیند ایفا

نمود و در دولت نیز تمامی وزارتخانه‌ها در سال ۲۰۰۱ موظف بودند تا ساختار بودجه‌ای جدید را (که اولین لایحه آن در همین سال به پارلمان تقدیم شده بود) در وزارتخانه متبوع خود پیاده نمایند. در این میان، وزارت امور اقتصادی نیز نقش هماهنگ کننده و ناظر اجرای فرآیند مذکور را بر عهده داشت. نهایتاً در طول استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، همواره سوالات اساسی زیر به عنوان چارچوب استقرار این نظام مد نظر قرار داشت:

- ۱) ما قصد به دست آوردن چه چیزی را داریم؟
- ۲) برای تحقق آن می‌بایست چه اقداماتی را انجام دهیم؟
- ۳) به چه میزان، اجازه هزینه کردن داریم؟
- ۴) آیا آنچه قصد دستیابی به آن را داریم، شدنی است؟
- ۵) آیا نسبت به آنچه که قرار است بدست آوریم شناخت کافی داریم؟
- ۶) آیا با این میزان منابع در اختیار این کار شدنی است؟

بنابراین، نظام جدید بودجه‌بندی به همراه سیستم حسابداری اصلاح شده جدید، در هلند به‌عنوان دو روی یک سکه، به کار گرفته شد و به صورت موازی اجرا شدند. نمونه‌ای از ساختار بودجه‌ی عملیاتی ایجاد شده در شکل ۲ به نمایش درآمده است:

<p>الف) هدف کلی</p> <p>- کودکان هلندی می‌بایست در محیطی سالم و ایمن رشد کنند.</p> <p>ب) خط‌مشی‌های تعریف شده به منظور حصول به این هدف</p> <p>- کودکان و خانواده‌های آنها، کمک‌هایی را به‌منظور رشد بهتر و ایجاد فضایی ایمن برای کودکان دریافت می‌نمایند.</p> <p>- کودکانی که دارای مشکلات روحی و جسمانی می‌باشند، کمک‌های ویژه‌ای را از دولت دریافت می‌نمایند.</p> <p>- نهادی تحت عنوان "موسسه ویژه جوانان" برای خدمت‌رسانی به جوانانی که دارای شرایط ویژه‌ای مثل نقص جسمانی هستند، تاسیس می‌گردد.</p> <p>ج) به‌منظور اندازه‌گیری میزان موفقیت هر یک از اهداف فوق، شاخص‌هایی تعریف می‌گردد. همچنین، اهداف فوق و تعهدات ایجاد شده در رابطه با آنها نباید از سقف بودجه تعیین شده برای آنها تجاوز نماید.</p>

شکل (۲): نمونه‌ای از ساختار بودجه‌بندی عملیاتی ایجاد شده

در سپتامبر ۲۰۰۶، هنگامی که لایحه بودجه با ساختار جدید برای ششمین بار به پارلمان هلند تقدیم شد، اذعان شد که فرآیند تهیه بودجه به شیوه‌ی عملیاتی دارای مشکلات عدیده‌ای است که از آن جمله می‌توان به زمان‌بر و دشوار بودن تهیه آن اشاره نمود. از سوی دیگر، اینطور به نظر می‌رسید که اهداف تهیه بودجه عملیاتی مثل افزایش میزان پاسخگویی مدیران هنوز به طور کامل محقق نگردیده است. بنابراین، این سوال مطرح شد که "مشکل کجاست؟". البته، ذکر این نکته لازم است که بودجه جدید مزایایی را نیز در برداشت که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- بودجه از نظر ساختاری شفاف‌تر شده بود، زیرا بودجه حول اهداف کلی و استراتژیک شکل گرفته بود و خط‌مشی‌های تعریف شده در آن به منظور تحقق اهداف بود. این امر، سبب گردید بندهای بودجه بیش از ۷۵ درصد کاهش یابد (از ۸۰۰ بند به ۲۰۰ بند).
- بندهای لحاظ شده در بودجه مختصر و کوتاه شده و از تفصیل و تشریح بیش از حد جلوگیری شده بود.

این ویژگی‌ها همانقدر که از نقاط قوت بودجه جدید به شمار می‌رفت، مشکلاتی را نیز به همراه داشت. برای مثال، این خلاصه‌گویی و اختصار در لایحه بودجه، فهم آن را سخت‌تر می‌نمود. از سوی دیگر، اصطلاحات فنی و تخصصی و محاسبات پیچیده مربوط به تعیین بهای تمام شده برخی پروژه‌ها، بر میزان پیچیدگی بودجه می‌افزود و این محاسبات در حدود ۲۰ درصد کل فضای بودجه را به خود اختصاص داده بود. همچنین، اطلاعات مربوط به نحوه ارتباط فعالیت‌ها با اهداف و خط‌مشی‌های تعریف شده برای ارزیابی آنها تا حدودی گنگ و نامفهوم بود و نهایتاً اهداف تعیین شده نیز بعضاً در قالب‌هایی مطرح می‌گردید که اندازه‌گیری آنها تقریباً غیرممکن بود. بنابراین، به نظر می‌رسید یک بروکراسی فنی و رسمی به منظور طفره رفتن از پاسخ به سوالات ایجاد شده در رابطه با بودجه، در حال شکل‌گیری بود. نگاره ۴ به اختصار مزایا و معایب سیستم بودجه‌بندی جدید را نشان می‌دهد.

نگاره (۲): مزایا و معایب بودجه‌بندی عملیاتی در هلند

مزایا	معایب
بودجه تا حدود زیادی کم حجم شده بود.	تهیه این شیوه بودجه مستلزم صرف زمان زیادی بود.
شفافیت در ارائه بودجه افزایش یافته بود.	ساختار بودجه از لحاظ فنی پیچیده تر شده بود.
تخصیص منابع بین پروژه‌ها دقیق تر شده بود.	اختصار در ارائه بودجه سبب به وجود آمدن نوعی ابهام در ساختار بودجه شده بود.
	اهداف بعضاً قابلیت اندازه‌گیری دقیق نداشتند.
	شاخص‌هایی که به منظور اندازه‌گیری اهداف تعریف گردیده بودند، دقیق نبودند.

تجدید نظر در شاخص‌های ارزیابی عملکرد

مشکلات مطرح شده در بالا موجب گردید تا از سال ۲۰۰۴، تجدید نظرهایی در ارائه لایحه بودجه صورت پذیرد که از آن تحت عنوان RPE یاد می‌گردد. این اصلاحات تصریح می‌نمود که وزارتخانه‌ها چگونه می‌بایست برای اهداف خود شاخص‌های ارزیابی مناسبی را تعریف نمایند. بنابراین، در تعریف شاخص‌های عملکرد تغییراتی صورت پذیرفت که این تغییرات به صورت مداوم و پیوسته صورت می‌پذیرفت. این اصلاحات در شاخص‌ها مستقیماً تحت نظر وزیر مربوطه صورت می‌پذیرفت. برنامه RPE سه ضابطه کلی را به منظور تعریف شاخص در نظر گرفت که این سه عامل عبارتند از معتبر بودن، اتکاپذیر بودن و مفید بودن شاخص. البته، پیاده‌سازی روش مذکور با چالش‌هایی همراه بود که از آن جمله می‌توان به این نکته اشاره کرد که اهداف کلی عمدتاً کیفی بودن، در صورتیکه شاخص‌های ارزیابی عملکرد قاعدتاً جنبه کمی داشته و در نتیجه در برخی موارد ارتباط مناسبی بین اهداف کیفی و شاخص‌های ارزیابی اهداف که ماهیت کمی و آماری داشتند، برقرار نمی‌شد. این ارتباط ضعیف در بسیاری از موارد، ارزیابی مدیران را با مشکل مواجه می‌نمود و ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران را با ابهامات فراوان همراه می‌گرداند. برای مثال، به منظور اندازه‌گیری میزان ارتقای دانش و معلومات در جامعه (به عنوان یک هدف کلی)، نمی‌توان تعداد فارغ‌التحصیلان دانشگاه‌ها (شاخص ارزیابی) را ملاک قرار داد، بنابراین مشکل اندازه‌گیری شاخص‌های ارزیابی عملکرد بحث‌های زیادی را ایجاد نمود. از سوی دیگر، اکثر پژوهش‌های مربوط به تعیین شاخص‌های عملکرد در هلند، توسط دانشگاه و نهادهای تخصصی که به صورت تئوریک در امر بودجه‌بندی عملیاتی تخصص

داشتند، صورت می‌پذیرفت. نتایج پژوهش‌های این نهادها تأثیر قابل توجهی را در تدوین یک شاخص برای اندازه‌گیری میزان حصول به اهداف کلی مندرج در بودجه داشت، در حالی که به درستی مشخص نبود این شاخص‌ها بر اساس چه معیارهایی لحاظ شده و به نظر می‌رسید بیشتر دارای پشتوانه تئوریک باشند، تا بر اساس نیازهای واقعی جامعه شکل گرفته باشند (به طور میانگین هر سال در حدود ۲۵۰ شاخص ارزیابی عملکرد در حوزه‌های مختلف توسط موسسات مذکور تدوین می‌شد). همچنین، بر اساس اطلاعات اعلام شده توسط این موسسات بخشی از منابع آنها جهت تدوین شاخص‌های ارزیابی عملکرد مصرف می‌شد که این شاخص‌ها عبارت بودند از انتظارات جامعه، میزان رضایت مصرف‌کنندگان کالا یا خدمات، مصاحبه‌های صورت پذیرفته با دریافت‌کنندگان کالا یا خدمات و اعتقادات (هنجارهای) جامعه.

از سوی دیگر، تلاش برنامه‌ی RPE بر این اصل استوار بود که میزان اثربخشی شاخص‌های ارزیابی عملکرد جهت دستیابی به اهداف را با استفاده از یک روش علمی و مبتنی بر پژوهش‌های اثباتی بیان نماید. بنابراین، پژوهش‌های تجربی صورت گرفته توسط این موسسات تنها به این موضوع اکتفا کردند که "شاخص‌ها چگونه هستند" و راجع به این موضوع که "شاخص‌ها می‌بایست چگونه باشند"، تعریف روشنی را بیان نکردند. با توجه به مجموعه تلاش‌های صورت گرفته در قالب برنامه‌های میان‌مدت و کوتاه‌مدت، فرآیند عملیاتی کردن بودجه به تدریج مسیر خود را طی می‌نمود که در سال ۲۰۰۷، نهایتاً ۷ حوزه عمل اصلی به منظور شکل گرفتن ساختار بودجه حول آنها، معرفی شد که عبارت بودند از:

(۱) خط‌مشی اقتصادی و اجتماعی،

(۲) حوزه‌ی جوانان،

(۳) تعلیم و تربیت، دانش و تکنولوژی،

(۴) امنیت اجتماعی،

(۵) بهداشت و سلامت،

(۶) ارتباطات و حمل و نقل،

(۷) دفاع و امنیت ملی.

هر یک از این حوزه‌ها به زیر مجموعه‌هایی تقسیم شده و به وزارتخانه‌های متولی ابلاغ گردیدند تا با تعریف اهداف و شاخص‌های ارزیابی عملکرد، نحوه حصول به اهداف مطرح

شده در هر حوزه را مشخص نمایند. نظارت بر حسن اجرای حصول به اهداف تعیین شده بر عهده وزارت امور اقتصادی و بخش کنترل و نظارت هر وزارتخانه قرار داشت. نمونه‌ای از اهداف مطرح شده در حوزه دفاع و امنیت ملی در شکل ۳ بیان گردیده است.

<p>لایحه بودجه</p> <p>اهداف حوزه دفاع و امنیت ملی</p> <ul style="list-style-type: none"> • کاهش ۲۰ تا ۲۵ درصدی جرایم از سال ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۰ • افزایش میزان زندان‌ها • جنگ علیه تروریست و حفاظت از زیرساخت‌های کشور • افزایش تعداد پلیس‌های کشور حداقل به میزان ۴۰,۰۰۰ نفر
--

شکل (۳): نمونه‌ای از اهداف مطرح شده در حوزه دفاع و امنیت ملی هلند

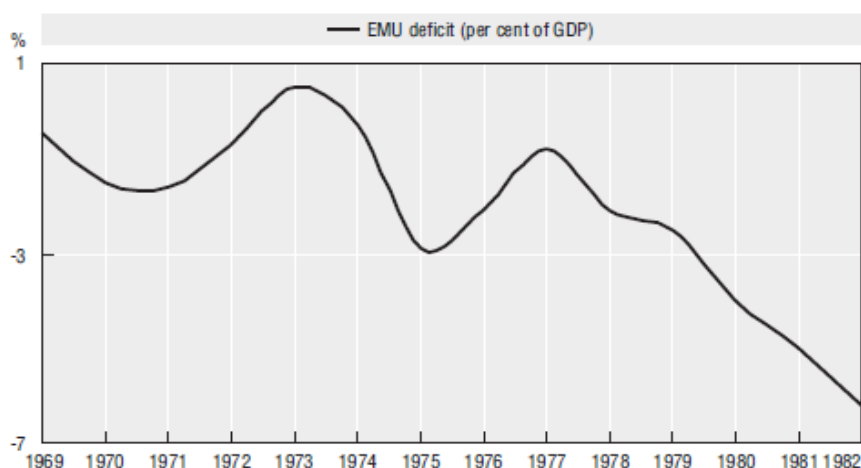
نهایتاً دستاوردهای عمده کمی و کیفی که طی این سال‌ها در لایحه بودجه بوجود آمد را می‌توان از جهات زیر برشمرد.

- به دلیل شفافیت بوجود آمده در میزان مخارج وزارتخانه‌ها حجم مالیات دریافتی از شرکت‌ها از ۳۴/۵ درصد به ۲۵/۵ درصد کاهش یافت.
 - میزان بروکراسی در دستگاه‌های اداری هلند به میزان قابل توجهی کاهش یافت.
 - به دلیل شفافیت به وجود آمده، سازوکار تخصیص منابع بین پروژه‌های در جریان تسریع گردید که این امر رشد ۲۵ درصدی اشتغال را موجب گردید.
- در نهایت، مجموعه اقدامات انجام شده برای دستیابی به این موفقیت‌ها را می‌توان در یک جمله خلاصه نمود:
- "انجام اصلاحات تدریجی در بودجه (با هدف شفاف‌سازی) به همراه قانونمند کردن آن (با هدف ارتقای اثربخشی)"

تجدید نظر در خط‌مشی‌ها

کشور هلند نیز همانند اکثر کشورهای توسعه یافته دغدغه استفاده اثربخش و کارای منابع ایجاد شده از طریق مالیات پرداختی شهروندان را دارد. از دهه ۱۹۷۰ راه کارهای گوناگونی

به منظور رسیدن به این هدف به اجرا درآمد که از آن جمله می‌توان به استفاده از سیستم بودجه-بندی برنامه‌ای (PPBS¹⁰)، انجام تجدیدنظرهای اساسی در نحوه تخصیص منابع (۱۹۸۱) و نهایتاً تجدیدنظر در سازوکار و خط‌مشی‌های درون سازمانی (۱۹۹۵) را نام برد. دلیل دیگری که کشور هلند را در انجام این اصلاحات ترغیب نمود، وقوع پدیده‌ای موسوم به "بیماری هلندی" در ساختار اقتصادی هلند بود که در سال ۱۹۷۰ به وقوع پیوست. یکی از پیامدهای این مشکل اقتصادی این است که دولت برای درآمدهای افزایش یافته موقتی مخارج ساختاریافته دائمی تعریف می‌نماید که در نتیجه آن با زوال درآمدهای افزایش یافته موقتی، دولت با کسری بودجه شدیدی مواجه خواهد گردید. شکل ۴ تراز تجاری هلند را در یک بازه زمانی ۱۴ ساله (از ۱۹۶۹ تا ۱۹۸۲) نشان می‌دهد.



شکل (۴): تراز تجاری هلند از سال ۱۹۶۹ تا ۱۹۸۲

در طول وجود آمدن این بحران، دولت ابتدا از وزارتخانه‌ها درخواست کرد تا بخشی از بودجه غیرضروری خود را عودت دهند که تنها تعداد کمی از وزرا به این درخواست پاسخ مثبت دادند. به همین دلیل، کشور هلند طی ۱۱ سال به تدریج برنامه بلندمدتی را جهت اصلاح ساختار اقتصادی و بودجه‌ای خود به اجرا گذاشت که برخی از اقدامات آنها در میان‌مدت عبارت بود از (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۸):

• هر وزارتخانه موظف بود طی مدت ۴ سال، ۲۰ درصد از مخارج وزارتخانه متبوع خود را کاهش دهد.

• امکان تعدیل (افزایش) مخارج در طی سال وجود نداشت.

کمیته‌ای متشکل از وزیر امور اقتصادی، وزیر مربوطه و کارشناسان خبره مسئول بازنگری در مخارج وزارتخانه‌های دولت گردید.

همچنین، دهه ۱۹۷۰ را می‌توان دهه آغاز اصلاحات اساسی در نظام بودجه‌بندی در هلند به شمار آورد. در این دهه، کشور هلند بودجه‌بندی برنامه‌ای را با اجرای ۳ مدل زیر آغاز نمود:

• بودجه برنامه‌ای^{۱۲}

• بودجه سالانه‌ای^{۱۳}

• بودجه عملیاتی^{۱۴}

در این دهه، با توجه به وقوع بحران موسوم به بیماری هلندی، تنها مدل دوم یعنی بودجه سالانه جنبه کاربردی پیدا نمود که از دلایل آن می‌توان به نحوه برنامه‌ریزی این نوع بودجه‌بندی به منظور انجام پرداخت‌های غیرمنتظره و شفافیت برنامه‌ها در یک بازه زمانی میان‌مدت اشاره کرد؛ دو مدل دیگر با شکست مواجه شد که از دلایل عمده آن می‌توان به این موضوع اشاره کرد که هنوز ساختار تئوریک منسجمی که تمام ابعاد بودجه‌بندی را با توجه به ساختار اقتصادی هلند در برگیرد، برای بودجه‌بندی عملیاتی طراحی نشده بود. از سوی دیگر، در بودجه‌بندی عملیاتی اهداف از بالا به پایین به صورت دستوری بیان می‌شد که در آن دهه ساختار وزارتخانه‌های هلند هنوز از انسجام لازم و کافی به منظور حرکت در مسیر اهداف کلی وضع شده، برخوردار نبوده و این امر پاسخگویی مدیران را با مشکلات جدی مواجه می‌ساخت. بنابراین، هلند وارد مرحله دوم از برنامه تجدیدنظر در خط‌مشی‌های خود شده و آن انجام اصلاحات ساختاری بود تا زمینه را به منظور ورود به حوزه بودجه‌بندی عملیاتی فراهم آورد. در این مرحله تلاش شد، نخست اهداف تشکیل وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی مورد بازنگری اساسی قرار گرفته و در مرحله بعدی خط‌مشی‌هایی به منظور اندازه‌گیری میزان حصول به اهداف تعریف شده برای هر وزارتخانه تعریف گردد که فراز و فرود آن در مرحله قبل به تفصیل بیان گردید. هدف اولیه از انجام این تغییرات، افزایش بازدهی بودجه تدوین شده و کاهش مخارج دستگاه‌های دولتی بود.

برای مثال، همانطور که قبلاً نیز عنوان گردید وزارتخانه‌ها مکلف شدند در طول اجرای این شیوه بودجه‌بندی، طی مدت ۴ سال، ۲۰ درصد از کل مخارج وزارتخانه خود را نیز کاهش دهند که لازمه انجام این موارد اصلاح الگوی مصرف منابع توسط وزارتخانه‌ها بود.

تا دهه ۱۹۹۰ که فرآیند بودجه‌بندی هلند وارد سومین دهه خود می‌شد، تغییرات در نظام بودجه‌بندی هلند وارد سومین مرحله گردید که از آن تحت عنوان "تجدید نظر در سازوکارها و خط‌مشی‌های درون سازمانی" ۱۵ یاد می‌شود. اصول این مرحله از تغییرات در نظام بودجه‌بندی هلند را می‌توان به شرح زیر برشمرد (کندی و هاوولین، ۲۰۱۷):

- اختیارات بیشتری به وزارت امور اقتصادی محول گردید و هر نوع تغییرات در اصول بودجه بندی می‌بایست توسط این وزارتخانه اعمال گردد.
- همه گزارشات عمومی شده و در اختیار پارلمان قرار گرفت.
- تغییرات در خط‌مشی‌های بودجه می‌بایست به تصویب کابینه رسیده و در بودجه همان سال لحاظ گردد.
- هرگونه تغییر و ایجاد خط‌مشی جدید به منظور ارزیابی میزان حصول به اهداف مندرج در بودجه، می‌بایست توسط کمیته‌ای متشکل از وزارت امور اقتصادی، وزیر مربوطه و سایر کارشناسان خبره در این زمینه صورت پذیرد.

نمونه‌ای از انجام این تغییرات جدید در بودجه را می‌توان در لایحه مربوط به خدمات اجتماعی و کمک‌های عمومی دولت مشاهده کرد. تا قبل از انجام این اصلاحات این باور وجود داشت که حتی افراد شاغل و دارای منبع درآمد نیز می‌بایست مشمول دریافت کمک‌های اجتماعی و رفاهی قرار گیرند، اما نهادهای متولی این امر موسوم به CPB پس از انجام اصلاحات و بازنگری در اهدافشان، موظف شدند در ازای ارائه خدمات اجتماعی به افرادی که دارای منبع درآمدی می‌باشند، مالیات‌های مشخصی را دریافت نمایند. انجام این امر اگرچه با مخاطراتی همراه بود، اما منبع درآمدی جدیدی را برای دولت فراهم کرد. از دیگر تغییرات این دوره، تغییر در دستورالعمل‌های حسابداری بخش عمومی در هلند بود که به کمیته حسابرسی در این کشور اجازه می‌داد تا برنامه‌های لحاظ شده در بودجه را به منظور حصول اطمینان از اثربخشی آنها مورد بازنگری قرار داده و وزرا نیز مکلف شدند شاخص‌های ارزیابی عملکرد را به منظور ارزیابی

میزان حصول به اهداف خود، هر ۵ سال یکبار مورد بازنگری اساسی قرار دهند. در همین دوره بود که برنامه‌ای موسوم به RPE که در قسمت‌های قبل به تفصیل بیان گردید، به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات مربوط به خط‌مشی‌های به‌کاررفته، برای ارزیابی میزان حصول اهداف هر وزارتخانه و بازنگری در آنها در صورت لزوم، تدوین شد. به‌عبارت دیگر، هدف نهایی از اجرای این برنامه حصول اطمینان از این موضوع بود که حتی پس از تدوین شاخص و خط‌مشی‌ها، به‌منظور ارزیابی عملکرد هر وزارتخانه و دستگاه دولتی و تأیید این شاخص‌ها توسط وزارت امور اقتصادی، آنها به‌طور متناوب مورد بررسی قرار گرفته و با به‌روزرسانی این شاخص‌ها متناسب با ماموریت‌های جدید وزارتخانه‌ها، اثربخشی و میزان ارتباط این شاخص‌ها با اهداف مرتبط با آنها مورد تأیید مجدد قرار گیرد.

راه پیش‌رو

در سال ۲۰۰۸، در حدود ۱۷ دستورالعمل جدید به‌منظور تهیه بودجه در حوزه‌های گوناگون تدوین شد که این دستورالعمل‌ها که حاوی اهداف و ماموریت‌های جدید برای برخی وزارتخانه از یک سو و دستورالعمل تعریف شاخص‌های ارزیابی میزان حصول اهداف از سوی دیگر بود، به تأیید پارلمان نیز رسید. هم‌اکنون، در نظام بودجه‌بندی هلند تمرکز بر تحقق اهداف مندرج در لایحه بودجه و کنترل مخارج بوده و به نظر می‌رسد این امر محقق نمی‌گردد جز اینکه موضوع بودجه‌بندی و عوامل کلیدی جهت تحقق بودجه عملیاتی به‌جای بحث و تأکید صرف در محافل دانشگاهی و علمی، جزء دغدغه‌های اصلی محافل سیاسی و دست‌اندرکاران اجرایی نیز باشد. از سوی دیگر، می‌بایست به این موضوع توجه گردد که تمرکز بر اهداف و تعیین شاخص به‌منظور اندازه‌گیری میزان حصول به اهداف، نباید باعث غفلت از توجه به وظیفه ابتدایی و اصلی بودجه که همان نقش کنترلی و جهت‌دادن به اهداف می‌باشد، گردد. نهایتاً به این موضوع نیز توجه شود که یک بودجه قابل تحقق، بودجه‌ای است که ساختار شفاف و روشنی داشته که در عین اختصار از اطلاعات کافی و مستند به‌منظور هدایت برنامه‌ریزی‌های کلان اقتصادی نیز برخوردار باشد. همچنین، دسترسی به اطلاعات فنی دقیق‌تر به‌منظور تعریف شاخص‌ها، بر اساس اطلاعات دقیق و مستند ضروری به نظر می‌رسد که در این مسیر می‌بایست ابزارهای تهیه بودجه نیز همواره رصد شده و در صورت لزوم تغییرات لازم اعمال گردد. در

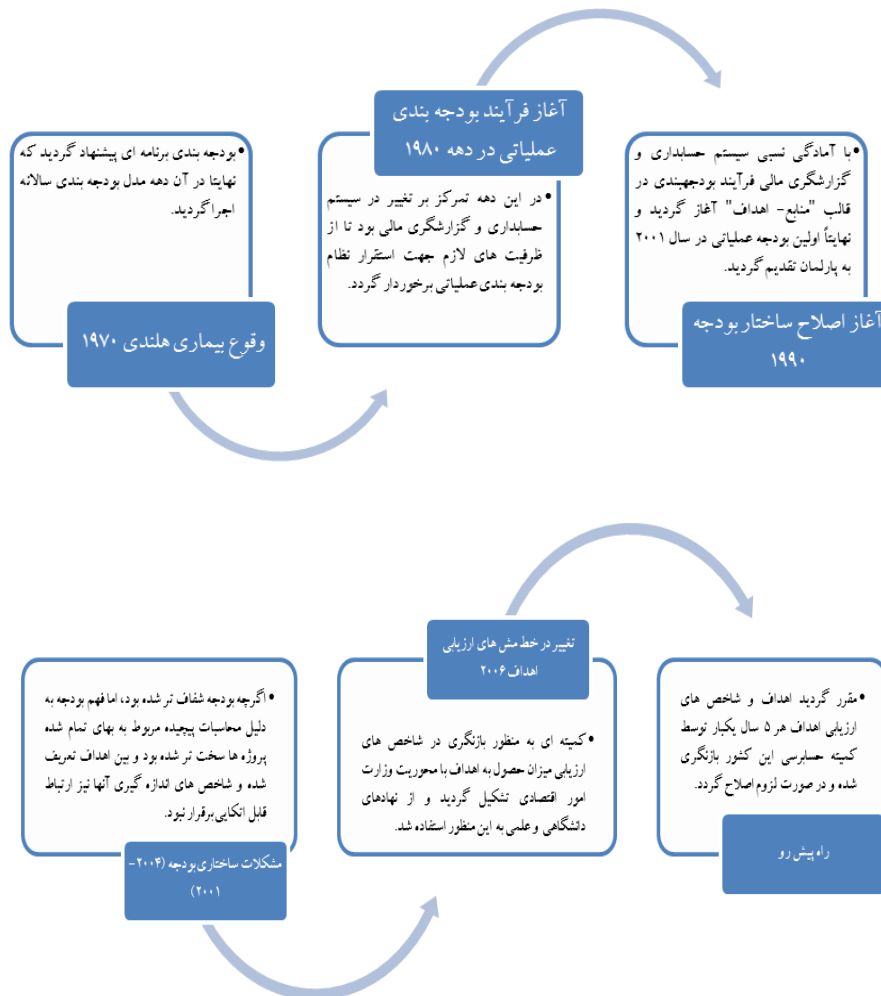
تعیین اهداف نیز سوالات زیر می‌بایست نقطه آغازین فرآیند هدف‌گذاری به‌منظور تخصیص منابع در راستای تحقق آن هدف گردد:

- مشکل دقیقاً کجاست؟
- نقش دولت در حل این مشکل چیست؟

نکته مهم دیگری که در فرآیند بودجه‌بندی می‌بایست مدنظر قرار گیرد، توجه به شاخص‌های کلان اقتصادی به‌منظور برنامه‌ریزی‌های دقیق و با ضریب اطمینان بالا است، زیرا بین بودجه و شاخص‌های کلان اقتصادی رابطه علت و معلولی برقرار نبوده و هر یک به‌طور توأمان از یک سو بر دیگری تأثیر گذاشته و از سوی دیگر تأثیر می‌پذیرند (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، ۲۰۱۸).

در حال حاضر کشور هلند تمرکز خود را بر مدیریت مخارج، علی‌الخصوص مخارج سرمایه‌ای، معطوف داشته و با اندازه‌گیری مخارج، علی‌الخصوص میزان مخارج مورد نیاز به‌منظور انجام طرح‌های سرمایه‌ای از یک سو، چشم‌انداز روشنی از حجم منابع مورد نیاز به‌منظور انجام طرح‌های ضروری خود ارائه می‌نماید و البته، از سوی دیگر فاصله معقولی بین حجم درآمدهای سالانه و مخارج سرمایه‌ای ضروری، برقرار نموده است (کمیسیون اتحادیه اروپا، ۲۰۱۸). نهایتاً، چنانچه بخواهیم فرآیند عملیاتی کردن بودجه هلند را از ابتدای شکل‌گیری تا کنون، مرور کلی نماییم می‌توان در قالب ۲ نمودار، این فرآیند را تشریح نمود. نمودار اول از آغاز شکل‌گیری ایده عملیاتی کردن بودجه آغاز گردیده و تا سال ۲۰۰۱ که نخستین بودجه عملیاتی تقدیم پارلمان گردید، ادامه می‌یابد. دومین نمودار دوران پس از عملیاتی شدن بودجه را ترسیم می‌نماید.

نگاره (۳): فراز و فرود عملیاتی کردن بودجه در هلند



نتیجه‌گیری

با مطالعه فراز و فرود استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در کشور هلند به نکات مهم و با اهمیتی در رابطه با زوایای متعدد این فرآیند رسیده که به نظر می‌رسد بخش عمده‌ای از این نکات مختص به یک کشور خاص نبوده و هر کشوری که قصد عملیاتی کردن بودجه خود را داشته باشد، به نوعی با آن مواجه خواهد شد. بنابراین، همانطور که در ابتدای پژوهش حاضر نیز بیان گردید، انجام بررسی تطبیقی می‌تواند ما را نسبت به زوایای پنهان اجرای فرآیند مذکور و بایدها و نبایدهای آن آشنا نموده و از پیمودن مسیرهای اشتباهی که بعضاً توسط برخی از این کشورها

طی شده، جلوگیری به عمل آورد. به طور کلی دستاوردهای مطالعه تجربه کشور هلند در عملیاتی کردن بودجه را می‌توان در قالب موارد زیر بیان کرد:

(۱) پس از وقوع پدیده‌ای موسوم به بیماری هلندی در ساختار اقتصادی این کشور نوعی درخواست فراگیر و مطالبه همگانی در رابطه با اصلاح ساختار اقتصادی و نظام بودجه‌بندی در این کشور به وجود آمد و موضوع بودجه و شفافیت آن به یک نوع "دغدغه" محافل اقتصادی در این کشور تبدیل شد. این امر به عنوان یک موتور محرک برای ورود به حوزه مذکور تبدیل گردید.

(۲) فرآیند عملیاتی کردن بودجه و ایده اصلی آن در حدود ۳۰ سال پیش در این کشور شکل گرفت و هلند با یک برنامه بلندمدت، زمینه را به منظور اصلاح نظام بودجه‌بندی خود فراهم نمود که نیمی از مدت مذکور به تنهایی صرف اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی در این کشور گردید. بنابراین، همانطور که بارها توسط صاحب‌نظران و پژوهشگران در حوزه نهادهای بخش عمومی عنوان گردیده، اصلاح سیستم بودجه‌بندی از کانال اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی گذشته و نحوه انجام این تغییرات نیز خود دارای نکات و ظرایف متعددی است که از حوصله پژوهش حاضر خارج است و تنها ذکر این نکته ضروری است که اصلاح در سیستم‌های مذکور با توجه به شرایط فعلی اقتصادی کشور و بازه‌های زمانی مطرح شده در قالب برنامه‌های میان‌مدت، امکان‌پذیر نخواهد بود.

(۳) عملیاتی شدن بودجه نقطه آغاز فرآیندی است که طی کردن این فرآیند چه بسا از آغاز نمودن آن دشوارتر باشد. همانطور که عنوان گردید کشور هلند پس از عملیاتی کردن بودجه خود بارها در رابطه با تعریف اهداف کلی یا همان نتایج برای دستگاه‌های اجرایی خود دچار مشکل شد و از سوی دیگر در تعریف شاخص‌های ارزیابی میزان حصول به این اهداف و نحوه ارتباط این شاخص‌های کمی با اهداف بعضاً کیفی، دچار چالش‌های فراوان گردید.

(۴) نهایتاً، هم اکنون با گذشت بیش از یک دهه از عملیاتی شدن بودجه در کشور هلند چالش اصلی این کشور در حوزه مذکور بنا بر اعلام وزارت امور اقتصادی هلند، تعریف بهینه ماموریت‌ها و اهداف برای دستگاه‌های اجرایی این کشور بیان شده است. تمرکز اصلی این چالش نیز تعریف شاخص‌هایی است که میزان حصول به اهداف و ماموریت‌های دستگاه‌های مصرف‌کننده بودجه را به طور بهینه ارزیابی نماید. در حال حاضر نیز با استقرار بودجه‌بندی

عملیاتی، تمرکز این کشور بر مدیریت مخارج و حفظ فاصله معقول بین میزان درآمدها و مخارج صورت پذیرفته است که این مهم از طریق اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی، مبتنی بر شناسایی مخارج بر مبنای تعهدی و اندازه‌گیری مواردی همچون درصد پیشرفت کار امکان پذیر خواهد بود. همچنین، همانطور که بیان شد بر اساس قوانین این کشور هم اهداف و هم شاخص‌های ارزیابی اهداف، هر ۵ سال یکبار می‌بایست مورد تجدید نظر اساسی قرار گرفته و در صورت لزوم تعدیل شوند.

پی‌نوشت:

- | | | | |
|---|--|----|--|
| ۱ | New public management | ۹ | اصطلاحاً به معنای "فرآیند بودجه و فرآیند پاسخگویی" بوده و مفهوم آن نیز این است که ابزار بودجه مخفی جهت اعطای اختیار به مدیران و عاملان بودجه بوده و به همان میزان نیز آنها در رابطه با نحوه‌ی مصرف منابع مالی می‌بایست پاسخگو باشند. |
| ۲ | در ارتباط با رویکردها، شیوه‌های اجرا و چالش‌های بودجه‌بندی عملیاتی پژوهش جامعی توسط سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) صورت پذیرفته که به صورت مستمر مورد بازنگری و به روز رسانی قرار می‌گیرد، که آخرین نسخه آن در سال ۲۰۱۸ منتشر گردید. | ۱۰ | Planning programming budgeting system |
| ۳ | Traditional budget | ۱۱ | Dutch disease |
| ۴ | Program budget | ۱۲ | Programmer budgeting |
| ۵ | Performance budget | ۱۳ | Multi annual budgeting |
| ۶ | Output | ۱۴ | Performance budgeting |
| ۷ | Out come | ۱۵ | Interdepartmental policy reviews |
| ۸ | Policy reviews | | |

منابع

- Azar, Adel. (2007). Performance-Based Budgeting, First Operational Budgeting Conference, Tehran. (In Persian).
- Babajani, J. (2011). Theoretical foundations of accounting and municipal finance reporting, Tehran. Tehran City Study and Planning Center. (In Persian).
- Babajani, J. , Rasouli, M. (2011). Identifying the barriers and problems in establishing a budget-based operational system in the executive agencies of the country. Quarterly Journal of Empirical Financial Accounting Research, 1 (1). (In Persian).
- Babajani, J. (2015). Advanced public sector accounting, Tehran, Allameh Tabatabai University Press. (In Persian).
- Barton, A. (2007). Accrual accounting and budgeting systems issues in Australian governments. Australian Accounting Review, 17 (41) , 38-50.

- European Commission. (2018). EU Results, Online collection of EU funded projects.
- Eurostat. (2017). website: ec.europa.eu/Eurostat/web/europe-2020-indicators.
- Hassan Abadi, M. Najjar Saraf, A. (2007). A Comprehensive model of operational budgeting system, First Edition, Iran Center of Industrial Education and Research. (In Persian).
- Performance Budgeting in OECD Countries. (2018). OECD Publishing.
- International monetary fund. (2010). kingdom of the Netherlands: report on the observance of standards and codes-fiscal transparency module, and the regarding the fiscal framework. NO. 06/124. International monetary fund. Washington dc.
- Kennedy, F. , & Howlin, J. (2017). Spending reviews in Ireland–Learning from experience. OECD Journal on Budgeting, 16 (2) , 93-108.
- Ministry of finance. (2008). Policy budgets and policy accountability: final report. Lessons from practice, ministry of finance and economic affairs (IOFEZ).
- Montesinos, V. , Pina, V. , & Vela, J. M. (1995). Comparative analysis of governmental accounting systems in OECD countries: an empirical approach. International research in public sector accounting, reporting and auditing, 161-84.
- Robinson, M. (2013). Performance budgeting. In The international handbook of public financial management (pp. 237-258). Palgrave Macmillan, London.
- Robinson, M. , & Brumby, J. (2005). Does performance budgeting work? An analytical review of the empirical literature (No. 5-210). International Monetary Fund.