

## بودجه ریزی عملیاتی؛ ابزاری برای شفاف سازی رابطه بین

### «منابع» مصرف شده و «نتایج» بدست آمده در سازمان

دکتر علیرضا امیر کبیری  
استادیار و عضو هیأت علمی دانشکده  
مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی  
دکتر حسن الماسی  
استادیار و عضو هیأت علمی دانشکده  
مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی  
حسین محمودی  
دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت  
مالی دولتی دانشگاه آزاد اسلامی



**واژگان کلیدی:** بودجه، بودجه ریزی، بودجه ریزی عملیاتی، عملکرد، شفاف سازی

#### مقدمه

آگاهی مدیران و تصمیم سازان سطوح خرد و کلان از شیوه های نوین بودجه ریزی، علاوه بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستر مناسبی برای رشد و کارایی در دستگاه ها و سازمان های دولتی فراهم می سازد. (دانش فرد، شیرواند، ۱۳۹۱، ۹۱-۹۰) ساختار سنتی بودجه «کنترل» را تنها «کنترل» مقدار مصرف بودجه و فرآیند هزینه آن قلمداد می کند. این ساختار هیچ گونه شفافیتی در مورد رابطه بین «منابع» مصرف شده و «نتایج» بدست آمده از برنامه ها و سازمان ها بدست نمی دهد. (حسن آبادی، نجار صراف، ۱۳۸۷، ط) در بودجه ریزی عملیاتی عوامل صرفه جویی و اثر بخشی به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می گردد، تا منجر به افزایش پاسخگویی دستگاه های اجرایی، بهبود نحوه تخصیص منابع، افزایش کارایی و کیفیت خدمات، کاهش کسری بودجه دولت، تضمین تحقق برنامه ها و افزایش کارایی و اثر بخشی گردد. (سعیدی، مزیدی، ۱۳۸۵، ۴-۳) بررسی ها نشان می دهد که روند بودجه ریزی فعلی در اکثر دستگاه های دولتی در کشور مبتنی بر مدل بودجه ریزی خطی سنتی است که با اختصاص مبالغ جزء به ریز داده ها، اعتبارات را توزیع می کند. (فروغی و دیگران، ۱۳۹۱، ۴۹)

#### تعریف بودجه

بودجه معمولی ترین بُعد یک سازمان است و در چرخه هر سازمان ثابت می باشد. (McKay، ۲۰۰۳، ۷) از نظر لغوی واژه بوژت آیک واژه فرانسسه قدیم است و به کیف چرم اطلاق می شده است که وجوه نقد را در آن نگهداری می کردند. بدین جهت ابتدا کیف چرمی که محتوی صورت

1-Budget

2-Beget

در دو عامل دانست: یکی نیازهای نامحدود بشر و دوم منابع و امکانات محدودی که در اختیار دارد. (بابایی، ۱۳۷۹، ۱۰)

## انواع روش های آماده سازی بودجه

### ۱- بودجه ریزی متمرکز<sup>۳</sup>

بودجه ریزی متمرکز به این منوال می باشد که به طور یکجا برای سازمان تخصیص داده می شود و مدیر سازمان آنرا به سطوح پایین تر بین برنامه ها و خدمات تخصیص می دهد.

### ۲- بودجه ریزی خطی (سنتی یا متداول)<sup>۴</sup>

معمولی ترین بودجه ای که در سازمان ها استفاده می شود بودجه خطی می باشد که به ساده ترین نحو برای مبالغ خاص تهیه شده و به خرید های عمومی می رسد. بودجه ریزی خطی ساده ترین روش برای جمع آوری داده ها است که به طور کامل بر مبنای مصارف سال های قبل می باشد.

### ۳- بودجه ریزی فرمولی<sup>۵</sup>

بودجه ریزی فرمولی نوعی سیستم بودجه ای است که در اوایل سال ۱۹۹۰ به وجود آمد. تخصیص بودجه در اینجا بر اساس فرمول محاسبه می گردد و برای تعیین این که آیا تمامی اعتبار تخصیص یافته یا درصدی از آن برای واحدهای مورد نظر جذب شده است یا نه، فرمول مورد استفاده قرار می گیرد، ولی ایرادی که به این بودجه ریزی وارد می دانند فقدان شناسایی اهداف و اولویت های سازمان می باشد.

### ۴- بودجه ریزی برنامه ای<sup>۶</sup>

در بودجه ریزی برنامه ای نیز مانند بودجه ریزی خطی از طبقه بندی اعتبارات برحسب فصول و مواد هزینه استفاده می شود با این تفاوت که در بودجه ریزی خطی کل اعتبارات در قالب این فصول و مواد هزینه پیش بینی می شود در صورتی که در بودجه برنامه ای اعتبارات هر یک از برنامه ها و فعالیت ها و خدمات سازمان تخصصی در قالب فصول و مواد هزینه برای هر برنامه پیش بینی می گردد.

### ۵- بودجه ریزی عملیاتی<sup>۷</sup>

ویژگی و وجه تمایز این نظام، تأکید بر اهداف و نتایج حاصل از فعالیت ها می باشد. در بودجه ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیت ها و طرح ها، حجم و هزینه های اجرایی عملیات دولت و دستگاه های دولتی طبق روش های علمی مانند روش حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه گیری می شوند؛ به عبارتی، ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی، مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها و عملیات بوده و قیمت تمام شده آنها بر اساس اهداف و مقاصد سازمان دولتی محاسبه و تعیین می گردد. (جنایی دهکردی، ۱۳۷۷، ۷۱)

مخارج و درآمدهای دولت انگلیس بوده و وزیر دارایی انگلیس آنرا با خود به پارلمان می آورده و صورت های مخارج و درآمدهای مملکتی را از کیف خارج کرده و برای تصویب به پارلمان عرضه می داشته است در انگلیس «باجت»<sup>۱</sup> نامیده می شد. به تدریج معنی اصطلاح بودجه از خود کیف، تبدیل به محتویات آن شد. (پیرنیا، ۱۳۴۸، ۲۳۵)

بودجه نشانگر نحوه نگرش دولت به مسائل اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و فرهنگی است. به عبارت دیگر، تدابیری که دولت برای حل مسائل اقتصادی و اجتماعی اتخاذ می کند، در بودجه انعکاس می یابد. در واقع بودجه شکل خلاصه شده ای از چگونگی برنامه ریزی، سازماندهی، هدایت و کنترل روند مالی یک دولت است که از پشتوانه فکری منسجم و ارگانیک تخصیص منابع مالی و غیر مالی محدود در مقابل نیازهای نامحدود در سطح کلان برخوردار است. (سعیدی، ۱۳۸۸، ۵)

اولین تعریف قانونی که از بودجه در نظام حقوقی مالی ایران به عمل آمده است در ماده یک قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۹ شمسی است که بودجه را چنین تعریف کرده است: «بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب می گردد. مدت مزبور را سنه مالی می گویند که عبارت از یک سال شمسی است.»

قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ مجلس شورای اسلامی، بودجه را اینگونه تعریف کرده است: «بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست ها و هدف های قانونی می شود و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می گردد:

۱) بودجه عمومی دولت

۲) بودجه شرکت های دولتی و بانک ها

۳) بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود.» (فرزیب، ۱۳۸۱، ۱۷-۱۶)

## بودجه ریزی<sup>۲</sup>

گفته می شود «تعداد اندکی از شرکت ها برای ورشکست شدن برنامه ریزی می کنند، اما بسیاری از آنها ای که ورشکست می شوند به دلیل ناکامی آنها در بودجه ریزی می باشد.» (Player، 1998، 85-91) بودجه ریزی نیازمند سطح بالایی از مهارت های مالی و درک تمامی مفاهیم از خدمات ارائه شده و جایگزین آنها می باشد. (Cropley، 1991، 58-61) بودجه ریزی را «فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود» می دانند. مجموع کوشش هایی که صرف تدوین و تخصیص منابع می شود به منظور «حداکثر استفاده» از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی نمایند و به اصطلاح اقتصادی «کمپاب» هستند. (آیت الهی، ۱۳۷۴، ۱۱۱) بنابراین می توان فلسفه وجودی بودجه نویسی را

- 1 -Budget
- 2 -Bugeting

- 3 -Centralized Budgeting
- 4 -Line Budgeting
- 5 -Formula Budgeting
- 6 -Program Budgeting
- 7 -Performance Budgeting

## ۶- نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی<sup>۱</sup>

این نوع بودجه ریزی نظامی است که شامل مبنای تصمیم گیری مناسب و معقول در مرحله سیاست سازی و اعلام خط مشی طراحی برنامه های اجرایی و تخصیص منابع محدود در بین نیازهای نامحدود بوده و برقراری ارتباط مداوم بین این عوامل را فراهم می سازد. به این ترتیب هر یک از اجزای نظام از لحاظ نیل به هدف های تعیین شده در ارتباط با جزء دیگر نقش دارد. (مهجوی، ۱۳۸۶، ۸۹-۸۶)

## ۷- بودجه ریزی بر مبنای صفر<sup>۲</sup>

بودجه ریزی بر مبنای صفر نوع پیشرفته سیستم «نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه» است که تمام عوامل اجرایی (برنامه ها، فعالیت ها) در حین عملکرد اطلاع رسانی برای بودجه یک سال بر مبنای صفر دوباره بازنویسی می شوند و بر طبق این سیستم بودجه به سادگی بر مبنای رضایت از بودجه های سال قبل پایه ریزی می شود. (Mckay، 2003، 21)

بودجه ریزی بر مبنای صفر توجیه مجدد هر فعالیت از مبنای صفر است و برای هر فعالیت یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا خیر؟ چنین بودجه ای برای هر ربالی که مصرف می شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد. (فرج وند، ۱۳۷۷، ۲۰۸-۲۰۷)

## مقایسه انواع روش های آماده سازی بودجه

بسیاری از دولت ها روش های بودجه ریزی افزایشی، برنامه ای، بر مبنای صفر و یا عملیاتی را تجربه کرده اند. انتخاب هر روش بودجه ریزی به اندازه دولت، وجود شاخص های عملکردی، خواسته های مردم و نمایندگان، ظرفیت های ساختار اداری و سازمانی، الزامات قانونی و نقش بودجه در هر کشور بستگی دارد. این چهار روش در جدول ۱ از ابعاد مختلف مقایسه می شود. (عباسی، ۱۳۸۸، ۲۰۰-۱۹۶)

جدول ۱- مقایسه روش های بودجه ریزی

موارد	بودجه ریزی افزایشی	بودجه ریزی برنامه ای	بودجه ریزی بر مبنای صفر	بودجه ریزی عملیاتی
ویژگی اصلی	تأکید بر گذشته به عنوان پایه ای برای بودجه ریزی و رعایت توزیع عادلانه منابع	تأکید بر آرمان ها و اهداف برنامه ها	بازنگری فعالیت ها از ابتدا و مهندسی مجدد فعالیت ها	تخصیص منابع بر اساس نتایج
هدف اصلی	افزایش پاسخگویی مالی	افزایش مسئولیت و پاسخگویی در قبال اهداف برنامه ها	اولویت بندی فعالیت ها و برنامه ها	ارتقاء کارآیی برنامه ها
سؤال اصلی	آیا اعتبارات در محل مورد نظر هزینه می شود؟	آیا با اجرای برنامه ها به اهداف و آرمان های مورد نظر می توان رسید؟	اهمیت و ضرورت برنامه ها و فعالیت ها چقدر است؟	آیا هزینه اجرای برنامه ها اثربخش است و کارآیی دارد؟
مسأله بودجه ریزی	جلوگیری از استفاده نامناسب از منابع	اثربخشی برنامه ها	تصمیم گیری درباره تداوم یا توقف فعالیتی که از گذشته انجام می شود	تعیین شاخص برای اندازه گیری عملیات سازمان
مبنای تخصیص اعتبار	دستگاه و مواد هزینه	همه برنامه های سازمان	برنامه های ضروری	نتایج مورد انتظار
نقش آفرینان	حسابداران و مدیران بودجه که علاقمند به تعادل بودجه اند - نمایندگان مجلس	مدیران برنامه و برنامه ریزان	تمام سطوح سازمان	مسئولان ارشد دستگاه ها- کارشناسان اداری
شرایط موفقیت	حداقل زمان برای پیگیری بودجه وجود دارد.	نیازمند منابع برای طرح ها و اهداف برنامه است.	نیازمند زمان و منابع برای بازنگری فعالیت ها همچنین کارکنان و مدیرانی برخوردار از اعتماد به نفس	داشتن شاخص های معتبر و اندازه گیری معتبر عملکرد
نقاط قوت	در کمبود زمان خوب عمل می کند.	پیوند بین فعالیت های برنامه و تخصیص بودجه -بخش ها را به کل و حال را به آینده پیوند می دهد.	فرصت بازنگری در فعالیت ها را فراهم می کند. -فرصت تجدید نظر در تخصیص منابع را فراهم می کند.	برای مستند سازی دستاوردها شیوه عینی ایجاد می کند.
نقاط ضعف	بی توجهی به کارآیی و اثربخشی - احتمال تعارض در افراد زیاد است.	سرمایه گذاری بسیاری در منابع نیاز دارد. -احتمال تعارض زیاد است.	فشار بسیاری به منابع سازمان می آید. - مقاومت کارکنان - دشواری مقایسه واحدهای سازمانی	زمان بر و پر هزینه است. -مقاومت کارکنان و مدیران - ترس از مجازات

1- Planning Programming and Budgeting System(P. P. B. S)

2- Zero Base Budgeting

جدول ۲- مقایسه مؤلفه های بودجه ریزی سنتی، برنامه ای و عملیاتی

روش بودجه ریزی	مبنای کنترل	هدف	سئوال اصلی	شاخص عملکرد	ضرورت	متولی بودجه	مبنای حسابداری	طبقه بندی بودجه	تأکید مورد نیاز	تخصص
سنتی	کنترل داده ها	صرفه جویی در منابع	چه مقدار از منابع به کجا تخصیص یابد؟	رعایت قوانین مالی و محاسباتی در تخصیص و مصرف اعتبارات	الزام قانونی و محدودیت منابع	وزارت امور اقتصادی و دارایی	نقدی	هزینه ای و سازمانی	داده ها	حسابداری دولتی
برنامه ای	کنترل فرآیند	افزایش کارایی در عملیات	چگونه بهره برداری از منابع به بهبود فرآیند مدیریت کمک می کند؟	عدم کارایی عملیات دولت به دلیل اندازه بزرگ	معاون رئیس جمهور	تعهدی	عملیاتی و وظیفه ای	فرآیندها	مدیریت فرآیندها	
عملیاتی	کنترل ستاده ها و نتایج	افزایش اثربخشی	چرا منابع تخصیص می یابد؟	شاخص های اثربخشی فنی و اقتصادی	پاسخگویی به مردم	تحت نظر رئیس جمهور	تعهدی	اقتصادی	خروجی ها و نتایج	مدیریت عملکرد

منبع: (عباسی، ۱۳۸۸، ۲۰۰-۱۹۶)

بودجه ریزی عملیاتی

«آندریوز» و «هیل» اظهار می دارند که بودجه عملیاتی قانونی را به کار می گیرد که بر اساس آن تصمیمات بودجه ای باید مبتنی بر عملکرد گذشته باشد. (Andrews، Hill، 2003، 138)

همچنین، برخی از کارشناسان بودجه عملیاتی را لزوماً و بر اساس تعریف مرتبط با ایجاد انگیزه های بودجه ای برای بهبود عملکرد می دانند به طور مثال عملکرد مناسب منجر به بودجه اضافی و عملکرد نامناسب منجر به کاهش یا قطع بودجه می گردد. این ایده در بودجه عملیاتی مؤثر بوده است و برخی از دولت ها از جمله دولت «بوش» به دنبال گنجاندن این ویژگی در بودجه بودند. (Executive Office Of The President LOMB، 2002، 27-28)

بودجه ریزی عملیاتی، تحول برجسته ای در نظام بودجه ریزی دولت ها به شمار می آید که توانسته است نقش مهم و مؤثری را در رشد و توسعه کشورها ایفا نماید. (Andrews، 2004، 347) در نظام بودجه ریزی عملیاتی، به منظور بررسی کارایی و اثربخشی، هزینه ها با نتایج حاصله مقایسه می شود. (کاظمی و دیگران، ۱۳۹۱، ۵۸) در این نظام بودجه بندی، امکان مقایسه پروژه ها و برنامه ها با هم و انتخاب اثربخش ترین آنها در نیل به اهداف کلی وجود دارد، زیرا بودجه ریزی عملیاتی، عوامل صرفه جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می کند. (Hatry، 1989، 469)

با وجود تعاریف زیادی که از بودجه ریزی عملیاتی ارائه شده است ولی وجه مشترک آنها حول دو نکته «ارتباط بودجه با نتیجه» و «ارتباط شاخص عملکرد و ارزیابی» می چرخد، بدین ترتیب می توان گفت:

۱- بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه عملکرد سالیانه به همراه بودجه سالیانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می دهد. این بدان معناست که با میزان مشخص مخارج انجام شده در هر برنامه باید مجموعه ای معین از اهداف تأمین شود. (پناهی، ۱۳۸۶، ۳-۲)

۲- بودجه ریزی عملیاتی آن نوع بودجه ریزی است که به گونه ای نظام مند شاخص های عملکرد را در فرآیند تخصیص منابع عمومی کمیاب مورد استفاده قرار می دهد. (طالب نیا، محمودی، ۱۳۸۵، ۲۸)

برای روشن شدن بیشتر موضوع، توجه به تعاریف ارائه شده ذیل نیز می تواند مفید و ارزنده باشد؛

### اهداف بودجه ریزی عملیاتی

هدف اصلی در فعالیت های مربوط به بودجه ریزی عملیاتی استفاده مؤثر از تجهیزات، منابع انسانی برای ارائه خدمات بهتر می باشد تا به بهترین وجه، از منابع و امکانات سازمان محافظت و مراقبت گردیده و از اختلال در سیستم های یادشده یا عدم عملکرد آنها جلوگیری به عمل آید. (خداداد حسینی و دیگران، ۱۳۹۰، ۱۲۶) به عبارت دیگر هدف اصلی بودجه ریزی عملیاتی شفاف سازی بودجه و کمک به تخصیص بهینه و استفاده مؤثر از منابع سازمان می باشد. (مهدوی، ۱۳۸۶، ۹۳)

به تعبیر دیگر هدف نهایی بودجه ریزی عملیاتی کمک به اتخاذ تصمیمات عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت براساس پیامدهای قابل سنجش می باشد که نتایج قابل انتظار دستگاه را در طول زمان منعکس می کند. با این تفسیر بودجه ریزی عملیاتی مقاصد ویژه زیر را دنبال می کند؛

**الف)** ارائه مبنای صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع (ب) تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار که از یک تخصیص بودجه خاص قابل حصول است.

**ج)** تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسائل و چالش هایی که دستگاه با آن مواجه است.

**د)** ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه ریزی، اجرا و کنترل، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می باشد.

**ه)** ارائه بهترین ابزارهای ممکن بر اساس نتایج (نه فقط بر اساس داده ها و ستانده ها) برای اطمینان دادن به جامعه که منابع کشور در جهت برآوردن احتیاجات ضروری جامعه مصرف می شوند.

**و)** ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه

**ز)** ارائه اطلاعات قابل سنجش برای قوای مجریه، قضائیه و مقننه که بتوانند به استناد آنها میزان پیشرفت و موفقیت برنامه ها را در مقابل تخصیص های بودجه کنترل کنند.

**ح)** ارائه مشوق هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر.

**ط)** ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور.

(صفری، غلامرضایی، ۱۳۸۵، ۱۸-۱۷)

### عناصر بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی برای برنامه ریزی زمانی شروع می شود که سازمان اهداف خود را به صورت سنجش پذیر و کمی تعیین کند. این اهداف، نتایج سنجش پذیر در یک دوره زمانی خاص را که حصول پذیر است نشان می دهد. از طریق این اهداف، سازمان استراتژی هایی را تدوین می کند. این استراتژی ها روش های رسیدن به اهداف را بیان می کنند. برای اطمینان از این که بودجه ریزی عملیاتی به خوبی تهیه شده و می تواند اجرا شود لازم است که؛

**الف)** مسئولیت و مرجع پاسخگویی اجرای بودجه مشخص شود.

- فلیپ جویس از محققان بودجه ریزی بیان می کند؛ «بودجه ریزی عملیاتی شبکه ای فریبنده از داده ها تا ستانده ها یا ارتباط منابع به نتایج برای اهداف مورد نظر بودجه می باشد. از نظر او داده ها می توانند در مورد حجم کار، بهره وری، کارایی و اثربخشی باشند.» (اسماعیلی، ۱۳۸۳، ۵)

- در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاها و خدماتی که دولت خریداری می کند و یا به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی مورد توجه است که باید انجام شود. (نبوی، ۱۳۷۰، ۱۰۱)

- بودجه عملیاتی، برنامه راهبردی سازمان با توجه به اهداف و مأموریت های آن است که فرآیندی را برای تبدیل داده های قابل سنجش به اطلاعات معنادار در خصوص نتایج برنامه ها فراهم می آورد. (Melkers and Willoughby, 2000, 20)

- بودجه ریزی عملیاتی به دنبال پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است. هر چند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می توانند سیاست گذاری بودجه ای را تسهیل و نظارت قانون گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند. (Diamond, 2002, 12)

- در بودجه عملیاتی حجم عملیات بر اساس موازین علمی و فنی اندازه گیری شده و هزینه عملیات با استفاده از اصول و مبانی مدیریت نوین مانند روش های حسابداری قیمت تمام شده، اندازه گیری کار و استانداردها، محاسبه و برآورد می گردد. (انصاری، ۱۳۸۱، ۱۲۴)

- تعریف محدود از بودجه ریزی عملیاتی این است که این نوع بودجه ریزی منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می دهد. (World Bank, 2003, 1)

- بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از جنبه های عملی فرآیند برنامه ریزی، اجرا و نظارت. (Olaopa Olawale R. & Eta 1, 2012, 71)

- در گسترده ترین تعریف، بودجه ریزی عملیاتی مرتبط با یک سبک بودجه است که به جای داده ها بر ستانده های مرتبط با عملیات دولت تأکید می کند و عملیات دولت بر مبنای برنامه ها و فعالیت های تولید کننده این ستاده ها بعنوان یک پیامد را ساختار دهی مجدد می کند. (Diamond, 2003, 5)

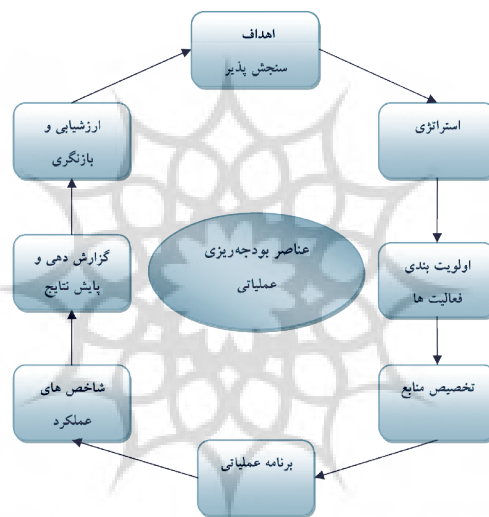
با نگاهی دوباره به تعاریف پیش گفته می توان دریافت که بودجه ریزی عملیاتی شامل؛ نتایج (ستانده نهایی)، راهبرد (روش های متفاوت دستیابی به ستانده نهایی) و فعالیت (آنچه واقعاً برای دستیابی به ستانده نهایی انجام می شود) می باشد و می توان عناصر کلیدی آن را به طور خلاصه به این صورت بیان نمود؛ (۱) اهداف قابل سنجش (۲) راهبردها (۳) برنامه های عملیاتی (۴) معیارهای سنجش عملکرد (۵) اولویت بندی و تخصیص منابع (۶) جمع آوری و پالایش نتایج (۷) ارزشیابی، بازنگری و گزارش نتایج. (بروزاده، ۱۳۹۰، ۱۳۵)

بودجه عملیاتی باید به مدیر اجرایی درون سازمانی واگذار شود. این کار اطمینان می دهد که بودجه ریزی به دنبال خود مسئولیت پذیری و گزارش دهی را دارد.

ب) چارچوب زمانی برای تکمیل بودجه عملیاتی تعیین شود. این چارچوب زمانی به پیش بینی ها، اهداف و استراتژی بستگی دارد. ج) در بودجه عملیاتی اقدامات اجرایی باید به شکل فعالیت ها تقسیم بندی شود. این فعالیت ها باید به صورت مشروح به مدیر اجرایی بودجه تفویض اختیار شود و به گونه ای انتخاب و تدوین شود که با اجرای آنها بتوان به اهداف برنامه دست یافت. د) شاخص های اندازه گیری عملیات انتخاب شود. باید شاخص هایی را برای بخش عملکرد تعیین نمود که شاخص های داده (منابع برنامه سازمان کدامند؟)، ستاده (سطح فعالیت سازمان چیست؟)، نتایج (چه چیزی برای شهروندان تغییر کرده است؟)، کارایی (منابع سازمان چگونه مورد استفاده قرار می گیرند؟) و اثربخشی (درازه هر واحد اعتباری که هزینه می شود چه نتیجه ای به دست می آید؟) را در بر گیرد. ه) در بودجه عملیاتی باید اولویت ها در تخصیص منابع مشخص شود. و) نتایج حاصل از عملیات اندازه گیری و پایش شود.

ز) نتایج و انجام نظارت ها و اقدامات اصلاحی ارزشیابی و گزارش شود. (عباسی، ۱۳۸۸، ۲۳۹-۲۳۸)

### نمودار ۱- عناصر بودجه ریزی عملیاتی



منبع: (عباسی، ۱۳۸۸، ۲۳۹-۲۳۸)

### مزایای بودجه ریزی عملیاتی

مزایای بودجه ریزی عملیاتی را می توان به صورت زیر خلاصه نمود:

- شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی؛
- افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد دولت و سازمان ها از طریق تمرکز منابع در جهت ضروری ترین و مهمترین نتایج؛
- اصلاح و بهبود تصمیم گیری در مورد مؤثرترین راه برای استفاده از منابع محدود کشور؛
- بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه؛
- مسئولیت پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تأثیر می گذارند؛
- حمایت بهتر مدیریت توسط پیوند نتایج بودجه و سنجش عملکرد بودجه با سنجش عملکرد برنامه در فرآیند کنترل و گزارش نتایج؛
- ارائه سیستم و فرآیندی که در آن تصمیم گیری های مربوط به بودجه اساساً بر پایه نتایج قابل سنجش و اهداف دارای اولویت صورت می گیرد؛ (صفری، غلامرضایی، ۱۳۸۵، ۱۹-۱۸)
- افزایش پاسخگویی عمومی؛
- یک ابزار تشخیصی ارزشمند ارائه می دهد؛

آنها قابل پیش بینی نیست، در این گونه موارد برآورد هزینه ها به ناچار در قالب مواد هزینه و بر اساس اعضای ثابت اداری، اعم از مالی، فنی، آموزشی و تحقیقاتی و غیره انجام می شود. یک واحد اندازه گیری مناسب باید؛

- قابل شمارش باشد؛

- تلاش واقعی انجام شده را نشان دهد؛

- با مرور زمان ثبات خود را از دست ندهد؛ و

- معرف مقدار محصول باشد.

**۳- برآورد هزینه هر واحد کار:** پس از انتخاب واحد اندازه گیری مناسب، لازم است برآورد دقیقی از کل هزینه های انجام دادن یک فعالیت داشت؛ برای مثال در ساخت جاده هزینه مطالعات اولیه، نقشه کشی، مواد، مصالح مورد نیاز، دستمزد کارگران و سرپرستان و استهلاک دارایی های ثابت، هزینه حمل و نقل و هزینه های سربار را محاسبه کرد.

**۴- پیش بینی حجم عملیات:** در این مرحله و پس از محاسبه هزینه هر واحد، باید حجم کار در سال بودجه را پیش بینی کرد. این پیش بینی بر اساس تجارب سال های گذشته یا طرح های مشابه و ویژگی های طرح در زمان مورد نظر انجام می شود. (هاشمی، پورامین زاده، ۱۳۸۷، ۴۱-۴۰)

**۵- محاسبه کل هزینه عملیات:** در این مرحله هزینه هر واحد کار در حجم عملیات سنجش پذیر ضرب می شود تا معادل ریالی هزینه عملیات بدست آید.

### ب) روش اندازه گیری کار یا کارسنجی

روش اندازه گیری کار برای برآورد هزینه های اداری و پرسنلی بسیاری از مؤسسات توصیه می شود. این روش فقط با یکی از عناصر هزینه، یعنی مقدار زمان صرف شده برای تکمیل یک واحد کار ارتباط دارد و سایر عناصر هزینه از قبیل مواد و وسایل و هزینه استهلاک که در روش قیمت تمام شده محاسبه می شوند، مورد توجه قرار نمی گیرند. در این روش، رابطه حجم کار و زمان لازم برای انجام آن مورد توجه است. برای اندازه گیری کار دو روش معمول است که یکی بر اساس بررسی های زمانی و دیگری بر مبنای تجزیه و تحلیل آماری می باشد. بررسی زمانی عبارت است از «محاسبه دقیق مدت زمان لازم برای انجام عملی معین از طریق بررسی حرکات، ابزار و وسایل و روش های خاصی که در انجام آن عمل به کار می رود. مقدار زمان مذکور معمولاً بر حسب نفر-ساعت که برای تکمیل یک واحد کار مصرف می شود، تعیین می گردد و آنرا معیار زمانی می نامند.» روش تجزیه و تحلیل آماری بر اساس بررسی مقدار کار انجام شده برای تکمیل یک واحد کار و تجزیه زمانی که برای آن مصرف می شود، هزینه ها را برآورد می کند. بدین منظور ابتدا لازم است با جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات لازم و مربوط به کار

• به توجیه بودجه کمک می کند؛

• از تصمیم های آگاهانه و ملموس تر حمایت می کند. (آذر و وفایی، ۱۳۸۹، ۸۳-۸۲)

• فرآیند بودجه ریزی عملیاتی

فرآیند بودجه ریزی عملیاتی از سه مرحله تشکیل شده است:

**الف) تعیین اهداف و نتایج مورد انتظار،**

**ب) برآورد هزینه ها، اعتبارات برنامه ها و فعالیت های لازم برای تحقق اهداف،**

**ج) تعیین شاخص های کمی برای برآورد عملکرد هر برنامه یا فعالیت.** ویژگی مهم نظام بودجه ریزی عملیاتی تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی عمومی است. تجربیات نشان می دهد که موفقیت در این نظام منوط به تداوم بودجه ریزی عملیاتی به وسیله دستگاه های اجرایی و کاربرد استانداردهای عملکرد خدمات و فعالیت هاست. برای تحقق این امر لازم است؛ (۱) شاخص های عملکرد تعیین و تعریف شوند. این شاخص ها باید به گونه ای طراحی شوند که کمیت پذیر و قابل اندازه گیری باشند. (۲) دستگاه های اجرایی استقلال بیشتری داشته باشند تا قادر شوند بهترین و کارآترین روش ارائه خدمات را تعیین کنند. (۳) تغییرات در عوامل انگیزشی و تشویقی برای مدیران دستگاه های اجرایی پیش بینی شود. (عباسی، ۱۳۸۸، ۲۱۱-۲۱۰)

### روش های اجرای بودجه ریزی عملیاتی

به طور کلی سه روش اصلی اجرای بودجه ریزی عملیاتی، شامل حسابداری قیمت تمام شده، کارسنجی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت وجود دارد؛

#### الف) روش حسابداری قیمت تمام شده

تنظیم بودجه عملیاتی با استفاده از روش محاسبه قیمت تمام شده، نیازمند استقرار یک نظام کامل حسابداری قیمت تمام شده در کنار نظام حسابداری مالی مؤسسه است. مراحل تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده به شرح زیر است:

**۱- طبقه بندی عملیات:** عملیات هر دستگاه به چندین برنامه و هر برنامه به چندین فعالیت و طرح تفکیک می شود. در صورت نیاز، هر یک از فعالیت ها یا طرح ها را نیز می توان به اجزای فرعی تقسیم کرد. هدف از این کار، تسهیل تعیین واحد مناسب اندازه گیری حجم کار است.

**۲- انتخاب واحد اندازه گیری:** اصولاً عملیات دستگاه ها را می توان به دو گروه «قابل سنجش» و «غیر قابل سنجش» تفکیک کرد. گروه اول، عملیاتی هستند که انتخاب واحد اندازه گیری برای آنها مشکل نیست؛ مانند کارهای ساختمانی و راه سازی که واحد مناسب و پذیرفته شده آنها متر مربع ساختمان یا کیلومتر راه است. گروه دوم، عملیاتی هستند که به راحتی نمی توان واحد اندازه گیری مناسبی برای آنها انتخاب کرد؛ مانند کارهای تحقیقاتی و پژوهش های علمی که نتیجه

مورد نظر، واحد اندازه گیری مناسب را انتخاب کرد و سپس مدت زمان لازم برای اجرای این کار را طبق واقعیات موجود تعیین نمود. بدین ترتیب، مدت زمان لازم برای تکمیل یک واحد کار که اصطلاحاً نَرم (هنجار) خوانده می شود، محاسبه می شود.

#### ج) روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)<sup>۱</sup>

در دو دهه گذشته حسابداران مدیریت به این نتیجه رسیدند که جهت بهبود اثربخشی رویکرد بودجه ریزی باید از منطق فعالیت مبنا استفاده نمود. (Cokins، 2000، 32) بودجه تهیه شده بر مبنای فعالیت نشان دهنده رابطه میان میزان وجوه مصرف شده و نتایج بدست آمده می باشد. این بدان معنا است که از طریق این بودجه، با میزان مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. (Young، 2003، 19-36)

هدف از طراحی سیستم حسابداری در اصل آن بوده است که به عنوان وسیله ای برای سنجش فعالیت های انسان در اختیار او باشد؛ این در حالی است که در سیستم های هزینه یابی سنتی، هیچ گونه ارتباط شفاف بین فعالیت های لازم برای ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع وجود ندارد، در نتیجه قیمت تمام شده خدمات، منعکس کننده مستقیم فعالیت ها و ارزش منابع به کار گرفته شده نمی باشد؛ از طرفی بسیاری از استفاده کنندگان اطلاعات مالی معتقدند داده های سیستم های سنتی هزینه یابی دید شفاف و مفیدی از ارتباط هزینه با موضوعات هزینه ندارند. هزینه یابی بر مبنای فعالیت این مشکلات را با ارائه راهکار علمی و به وسیله مرتبط کردن هزینه های سازمانی با هزینه های فعالیت های عملیاتی مرتفع می سازد. در واقع سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت طراحی شده است تا مرز بین قسمت های مختلف سازمان را حذف کند و اطلاعات دقیق تری را فراهم نماید. (پارکر و همکاران، ۱۳۷۴، ۵۵)

هزینه یابی بر مبنای فعالیت از این باور سرچشمه می گیرد که محصولات، مصرف کننده فعالیت ها بوده و فعالیت ها نیز منابع را مصرف می نمایند. در این روش، بر فعالیت به عنوان موضوع هزینه تأکید می شود زیرا فعالیت عامل اصلی ایجاد هزینه است. چونگ ریوک سات<sup>۲</sup> در این خصوص معتقد است که قلب هزینه یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت است. در این روش، فرض می شود که فعالیت ها موجد هزینه بوده و خروجی ها، تقاضا برای فعالیت را می سازند، بدین منظور با استفاده از روش تخصیص تکمیل یافته دو مرحله ای هزینه، این مشکل را برطرف می کند. در این سیستم هزینه تولید یا ارائه خدمت هر فعالیت با استانداردهای هزینه مورد مقایسه قرار می گیرد و در نهایت با تجزیه و تحلیل کارایی هر یک از فعالیت ها، اعتبارات بر اساس حجم کاری دستگاه اجرایی تخصیص می یابد. (سرمست و دیگران، ۱۳۹۰، ۱۱۸)

#### الزامات اجرای بودجه ریزی عملیاتی

اجرای بودجه ریزی عملیاتی، مستلزم وجود الزام های خاصی است، به گونه ای که در صورت فقدان الزام های مذکور، اجرا و استقرار بودجه ریزی عملیاتی، با موانع جدی مواجه می گردد. در این قسمت، بخشی از الزام های مذکور که از ادبیات موضوع استخراج شده است، تشریح می گردد.

#### الف) الزامات محیطی

برای این که بودجه ریزی عملیاتی منجر به کسب نتایج سودمند گردد، باید در محیطی حمایت کننده اجرا شود. محیط را می توان تحت تأثیر وضعیت سیاسی، قانونی و مطالبات ذینفعان دانست که در این میان، وجود قوانین و مقررات لازم، یکی از مهمترین الزام ها محسوب می گردد. علایق، تعهدات، همکاری و فشار قانون گذاران، از جمله شرایط لازم برای بکارگیری بودجه ریزی عملیاتی و اندازه گیری عملکرد است.

2- Chongruksut

#### ب) رهبری

اجرای فراگیر بودجه ریزی عملیاتی، در غیاب رهبری توانمند، از احتمال بسیار کمی برخوردار است. رهبر تأثیرگذار موظف است که بستر لازم را برای مشارکت افراد سازمان، در همه مراحل اجرا و طرح ریزی این نظام فراهم کند.

#### ج) فرهنگ سازمانی

با پذیرش بودجه ریزی عملیاتی، نه تنها شکل و محتوای بودجه، بلکه فرهنگ بودجه ریزی نیز تغییر می کند. به طور کلی، ویژگی های ساختاری فرآیند بودجه، تا حدی تعیین کننده محیط فرهنگی سازمان است و در فرآیندی دوسویه قرار دارد. به طوری که تحت تأثیر فرهنگ سازمان است و بر فرهنگ سازمان نیز تأثیر می گذارد. بودجه ریزی عملیاتی نیز از این قاعده مستثنی نیست. در واقع، اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی در صورتی میسر است که فرهنگ سنجش عملکرد، فرهنگ حاکم شود.

#### د) سبک مدیریتی

در فرآیند اجرای بودجه ریزی عملیاتی در کشور آمریکا، این بحث مطرح شد که سازمان ها باید از بسیاری از قواعد، مقررات و خط مشی هایی که به طور طبیعی مدیران را محدود می کند، آزاد باشند. بکارگیری بودجه ریزی عملیاتی، مستلزم تغییر ساختار سازمانی و اصلاح ساختار با هدف اعطای آزادی عمل بیشتر به مدیران و در مقابل، طلب پاسخگویی از آنان است.

#### ه) ساختار سازمانی

برای استقرار نظام مند بودجه ریزی عملیاتی، فرآیندگرا بودن سازمان نقش مهمی دارد. زیرا در این نظام، منابع برای دستیابی به اهداف تخصیص می یابد و فقط وظایف و واحدها در تخصیص منابع اصالت ندارد. در واقع، فرآیندها مسیر دستیابی به اهداف را مشخص می کند، از این رو، در سازمان های فرآیندگرا

1- Activity Based Costing (ABC)



استقرار این نظام بودجه ریزی، آثار بسیار بهتری خواهد داشت.

### و) فناوری اطلاعات

در کنار نیازهایی که در خصوص عرضه اطلاعات با کیفیت وجود دارد، نظام های اطلاعاتی خاصی نیز باید با هدف حفظ و تعقیب عملکرد وجود داشته باشد، زیرا این نیاز را بدون بستر فناوری نمی توان رفع کرد.

### ز) نیروی انسانی مجرب و آموزش دیده و با هدف بهبود عملکرد

برای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی بخش عمده ایجاد و حفظ آن، توسط پرسنل سازمان انجام می شود، از اینرو مدیران و کارکنانی که فاقد آموزش های کافی هستند، قادر به درک و عملیاتی کردن نگرش های نتیجه محور، از جمله بودجه ریزی عملیاتی نخواهند بود. علاوه بر آموزش های تخصصی، فرهنگ بهبود عملکرد را نیز باید در بین کارکنان سازمان تقویت کرد، به گونه ای که این موضوع، هدف شخصی و سازمانی هر یک از کارکنان باشد.

### ح) نظام حسابداری مناسب

نظام حسابداری باید از چنان ظرفیتی برخوردار باشد تا بتواند اطلاعات مورد نیاز را برای محاسبه قیمت تمام شده محصولات و خدمات در سطح فعالیت ها ارائه کند. فقدان یک نظام حسابداری مناسب، به شکست نظام بودجه ریزی عملیاتی منجر می شود. مهمترین ویژگی یک نظام حسابداری، مبنای حسابداری است که نظام مذکور، بر اساس آن بنا نهاده شده است. مبنای حسابداری یعنی اینکه درآمدها و هزینه ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت کنیم. از آنجایی که برای تصمیم گیری درباره اولویت های هزینه ها، همه هزینه های متغیر و اجتناب پذیر باید مورد توجه باشد، حسابداری تعهدی، اولویت بندی های مناسب تری را برای برنامه ها می تواند فراهم کند، زیرا می توان اطمینان داشت که هزینه های مربوط به برنامه حذف نشده و در مقابل، هزینه های نامربوط نیز منظور نگردیده است. (آذر و دیگران، ۱۳۹۰، ۶۰-۵۴)

### مبانی قانونی بودجه ریزی عملیاتی در ایران

مبانی قانونی بودجه ریزی عملیاتی به این شرح است؛

#### ۱- ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه کشور؛

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه های ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:

الف) شناسایی و احصاء فعالیت و خدماتی که دستگاه های اجرایی ارائه می نمایند.

ب) تعیین قیمت تمام شده فعالیت ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص.

ج) تنظیم لایحه بودجه سالیانه بر اساس حجم فعالیت ها و خدمات و

قیمت تمام شده آن.

د) تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت ها و متناسب با قیمت تمام شده آن.

تبصره ۱- به منظور تحقق رویکرد فوق و همچنین تسریع در تغییر نظام بودجه ریزی کشور و تقویت نظام برنامه ریزی و نظارت، سازمان مذکور موظف است ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی، روش ها و فناوری اداری خود، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمانی کوچک، منعطف، کارآ و اثربخش و بکارگیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف محوله به طور مطلوب و بهینه فراهم گردد.

تبصره ۲- سازمان فوق الذکر و وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری و استخدامی و بودجه ریزی کشور اقدام نماید به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد.

#### ۲- ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه کشور؛

کلیه دستگاه های اجرایی موظفند، به منظور افزایش کارایی و بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، بر اساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی و بهداشتی، درمانی، خدماتی و اداری)، بر اساس کمیت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذیربط اجرا نمایند.

به دستگاه هایی که بر اساس ضوابط این ماده خدمات خود را ارائه می نمایند، اجازه داده می شود، حسب نیاز نسبت به جابجایی فصول و برنامه های اعتبارات هزینه اقدام و مابه التفاوت هزینه های قبلی فعالیت با قیمت تمام شده را صرف ارتقاء کیفی خدمات، تجهیز سازمان و پرداخت پاداش به کارکنان و مدیران واحدهای ذیربط نمایند. اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده در چارچوب بودجه سنواتی در اختیار واحدها قرار می گیرد، کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می گردد.

#### ۳- بند ۳۲ سیاست های تنظیم برنامه پنجم توسعه کشور

##### ابلاغی مقام معظم رهبری؛

«تبدیل نظام بودجه ریزی کشور به بودجه ریزی عملیاتی.»

#### ۴- ایده بودجه ریزی عملیاتی در ایران،

از اوایل دهه ۱۳۸۰، در ادبیات بودجه ای مطرح شد و در عمل نیز ابتدا در بودجه های سنواتی مورد توجه قرار گرفت و در سال های بعد، در قوانین فرادستی مطرح شد. در بند «ر» تبصره «۱» قانون بودجه ۱۳۸۲

کل کشور، مقرر شده بود که سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمد ها و هزینه ها برای سال ۱۳۸۳، برای تمام دستگاه های اجرایی و شرکت ها و سازمان هایی که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها، مستلزم ذکر نام است، عمل نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه ها را بر اساس نیاز دستگاه ها و فعالیت هایی که صورت می گیرد، انجام دهد. این موضوع عیناً در بند «ز» تبصره «۱» قانون بودجه سال ۱۳۸۳ نیز تکرار گردید. در تبصره های قانون بودجه سال ۱۳۸۴، موضوع بودجه ریزی عملیاتی مسکوت گذاشته شد و الزامی برای هیچ دستگاهی تعیین نشد. در قانون بودجه سال ۱۳۸۵ نیز در هیچ تبصره ای، درباره بودجه ریزی عملیاتی بحث نشد، ولی تلاش شد که اعتبار دستگاه ها، در جدول اعتبارات دستگاه های اجرایی، بر اساس شاخص هایی نظیر «واحد»، «مقدار» یا «هزینه واحد» (به عنوان یگانه نمود عملیاتی کردن بودجه) بیان شود. قانون بودجه سال ۱۳۸۶ نیز همانند بودجه سال ۱۳۸۵، اقدامات محسوسی را درباره بودجه ریزی عملیاتی شامل نمی شد و دقیقاً به صورت بودجه سال ۱۳۸۵ تنظیم شد که همان ایراد های بودجه سال ۱۳۸۵ بر آن نیز وارد بود. قانون بودجه سال ۱۳۸۷ (با توجه به لایحه تقدیمی دولت) نسبت به قوانین بودجه سنواتی، تغییرات گسترده ای کرده بود، گرچه در آن درباره عملیاتی کردن بودجه صحبت نشده بود، ولی با تجمیع ردیف ها، اختیارات گسترده به مدیران در سطوح مختلف، به ویژه به دستگاه های اصلی اعطاء شده بود. گرچه این نوع اختیار، جزء الزام های بودجه ریزی عملیاتی محسوب می شود، ولی این ویژگی، با تعریف و تعیین شاخص های دقیق عملکردی همراه نبود. (پناهی، ۱۳۸۹، ۳۲-۲۱). البته در جزء ۲ بند ب تبصره ۴ قانون بودجه سال ۱۳۸۳ و ۱۳۸۴ آمده است: «وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مجازند در سال ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ با رعایت مفاد ماده (۵) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و براساس دستورالعمل سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، قیمت تمام شده فعالیت ها و خدمات قابل ارائه خود را بر اساس کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی مشخص، تعیین و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یا استان اجرا نمایند.

به دستگاه هایی که براساس ضوابط این بند خدمات خود را ارائه می نمایند، اجازه داده می شود حسب نیاز نسبت به جابجایی فصول و برنامه های اعتبارات هزینه ای اقدام و مابه التفاوت هزینه های قبلی فعالیت با قیمت تمام شده را صرف ارتقاء کیفیت خدمات و پرداخت پاداش به کارکنان و مدیران واحدهای ذیربط نمایند.»

#### ۵- ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری:

«به منظور افزایش بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) و کنترل مراحل انجام کار و یا هر دو، جلوگیری از تمرکز تصمیم گیری و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای

تحت سرپرستی خود بر اساس آئین نامه ای که توسط سازمان تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد دستگاه های اجرایی موظفند اقدامات ذیل را به عمل آورند. (۱) تعیین قیمت تمام شده فعالیت ها و خدمات و محصولات واحدهای مجری از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی، بهداشتی، درمانی، خدماتی، تولیدی و اداری، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی ارائه فعالیت ها و خدمات، در چارچوب متوسط قیمت تمام شده فعالیت ها و خدمات مذکور در بودجه مصوب سالیانه ملی و استانی با تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یا استان. (۲) تعیین شاخص های هدفمند و نتیجه گرا و استانداردهای کیفی خدمات و پیش بینی ساز و کارهای نظارتی برای کنترل کمیت و کیفیت خدمات ارائه شده. (۳) انعقاد تفاهمنامه با مدیران واحدهای مجری بر اساس حجم فعالیت ها و خدمات و قیمت تمام شده آن و تعیین تعهدات طرفین. (۴) اعطای اختیارات لازم برای پیشنهاد جابجایی فصول و برنامه های اعتبارات مذکور به شورای برنامه ریزی استان در چارچوب احکام قانون بودجه سالیانه جابجایی اعتبارات ملی بر اساس احکام قانون بودجه سالیانه خواهد بود. (۵) برای اجرای نظام قیمت تمام شده، اختیارات لازم اداری و مالی به مدیران، به موجب آئین نامه ای که با پیشنهاد سازمان به تصویب هیأت وزیران می رسد تعیین می گردد. (۶) اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده در اختیار واحدها قرار می گیرد، به عنوان کمک تلقی شده و پس از پرداخت به حساب بانکی واحدهای ذیربط به هزینه قطعی منظور می گردد. مدیران دستگاه های اجرایی نسبت به تحقق اهداف و نتایج پیش بینی شده در تفاهمنامه در مدت مدیریت خود مسئول و به نهادهای نظارتی پاسخگو خواهند بود و موظفند گزارش اقدامات مربوطه را هر شش ماه یک بار به سازمان ارائه نمایند و سازمان نیز مکلف است گزارش عملکرد این ماده را یک ماه قبل از ارسال لوایح بودجه سالیانه به مجلس تقدیم نماید. تبصره ۱- دستگاه هایی که با پیشنهاد سازمان و تصویب هیأت وزیران امکان محاسبه قیمت تمام شده محصولات و خدمات خود را نداشته باشند از طریق محاسبه هزینه تمام شده اقدام خواهند نمود. تبصره ۲- احکام این ماده می باید ظرف یک سال توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور اجرا شده و از سال ۱۳۸۷ بودجه دستگاه های موضوع این قانون فقط با رعایت مفاد این ماده قابل تنظیم و ارائه می باشد.»

#### ۶- بند «ج» ردیف ۹ قانون بودجه سال ۱۳۸۹ کل کشور:

«در اجرای ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری، معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور مکلف است نسبت به تعیین حداقل پنج دستگاه اجرایی ملی و استانی یا واحدهای منتخبی از آنها به منظور شروع نظام بودجه ریزی عملیاتی اقدام و اعتبار مورد نیاز برای اجرا و اصلاحات ضروری در بودجه آنها را از محل صرفه جویی در اعتبارات سایر ردیف های هزینه ای و دستگاه های اجرایی تأمین نماید.»

## ۷- ماده ۱۹۵ برنامه پنجساله پنجم توسعه کشور

«به منظور استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، دولت تا پایان سال دوم برنامه به تدریج زمینه های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه های اجرایی فراهم آورد به نحوی که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. دستور العمل اجرایی توسط معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری (سازمان مدیریت و برنامه ریزی سابق کشور) تهیه و ابلاغ می شود.»

### نتیجه گیری

با توجه به این نکته که شاخص هایی همچون کارایی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری شاخص هایی هستند که برای بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند. از این رو در بودجه ریزی عملیاتی نیز مواردی همچون شفاف سازی، افزایش کارایی و افزایش اثربخشی و ارائه مبنایی صحیح برای تصمیم گیری در خصوص تخصیص منابع و در نهایت ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه مورد توجه قرار می گیرد. بنابراین بکارگیری بودجه ریزی عملیاتی در سازمان می تواند مبنای مناسبی برای تصمیم گیری در خصوص تخصیص بهینه منابع ایجاد نماید و به عنوان اقدامی اصلاحی برای ایجاد پیوند عمیق و فنی میان بودجه و بهبود عملکرد سازمان، به حساب آید، چرا که مستقیم ترین پیوند را بین اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات را برقرار می سازد. بودجه عملیاتی نشان می دهد چگونه هزینه ها بر عملکرد برنامه تاثیر می گذارد و چگونه این عملکرد بر نتایج نهایی دلخواه اثر می گذارد. نتیجه این که یک بودجه عملیاتی خوب، برای مدیران نقطه آغازی به منظور نظارت و بهبود عملکرد سازمان می باشد.

کلام آخر این که؛ «بودجه همانند یک سیل است که اگر کانال هایی برای هدایت آن تدارک و تعبیه نشود به ناچار مسیری برای خود پیدا می کند و چه بسا خساراتی هم به بار می آورد. لیکن اگر در مسیرها و کانال های از پیش برنامه ریزی شده هدایت گردد به راحتی جهت اهداف سازمان ها مهار می شود.» (نهضت، بهرامی، ۱۳۸۷، ۱۳۸)

### منابع:

۱. آذر، عادل، آقایی، محمد علی، جعفری، حمید رضا، بررسی زیرساخت های موجود مؤسسات اعتباری غیربانکی برای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، ۱۳۹۰، فصلنامه علمی - پژوهشی برنامه ریزی و بودجه، سال شانزدهم، شماره ۴
۲. آذر، عادل، وفایی، امیر، بررسی عوامل مؤثر بر اثر بخشی نظام بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های عمومی، ۱۳۸۹، دو فصلنامه برنامه و بودجه، شماره ۱۱۰
۳. اسماعیلی، شاپور، چگونه مفاهیم بودجه بندی عملیاتی شکل می گیرد، ۱۳۸۳، دفترنامه خبری تحلیلی امور اقتصادی و دارایی، شماره ۱۰۳
۴. انصاری، شاهرخ، بودجه و بودجه ریزی دولتی در ایران، ۱۳۸۱، چاپ دوم، تهران، مؤسسه انتشاراتی یکان
۵. بابایی، حسن، بودجه ریزی دولتی در ایران از نظریه تا سیاست، ۱۳۷۹، چاپ اول، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی
۶. برزوراده، محسن، بودجه ریزی عملیاتی، ۱۳۹۰، چاپ اول، تهران، انتشارات سپینود
۷. پارکر، لی. دی و دیگران، حسابداری و منابع انسانی، ۱۳۷۴، ترجمه ناصر میر سپاسی، چاپ دوم، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی
۸. پناهی، علی، بودجه ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل)، ۱۳۸۶، چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی
۹. پناهی، علی، بررسی لایحه برنامه پنجم توسعه «فصل نهم؛ بودجه و نظارت؛ بودجه ریزی عملیاتی»، خرداد ۱۳۸۹، گروه مطالعات برنامه و بودجه، شماره ۱۸
۱۰. پیرنیا، حسن، مالیه عمومی، مالیات ها و بودجه، ۱۳۴۸، تهران، انتشارات ابن سینا
۱۱. جنایی دهکردی، شهره، رساله کارشناسی ارشد رابطه بین سیستم کنترل اموال غیر مصرفی در وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی ایران، ۱۳۷۷، دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی
۱۲. حسن آبادی، محمد، نجار صراف، علیرضا، مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی، ۱۳۸۷، چاپ سوم، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران
۱۳. خداداد حسینی، سید حمید، نایب پور، محمد، یآوری، علی، بررسی عوامل درون سازمانی مؤثر بر بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم نظامی، پاییز ۱۳۹۰، فصلنامه توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی، سال ششم، شماره ۲۱
۱۴. دانش فرد، کرم اله، شیروند، صفر، موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، تابستان ۱۳۹۱، مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی گرگان، شماره ۲، دوره ۱۴
۱۵. سرمست، بهرام، تیرانداز، حامد، اشرفی، بهبود علی، الزامات استقرار سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی استان آذربایجان شرقی، تابستان ۱۳۹۰، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۵، دوره جدید، سال یازدهم
۱۶. سعیدی، پرویز، مزیدی، علیرضا، بودجه ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و الزامات قانونی)، ۱۳۸۵، چاپ اول، تهران، انتشارات نگاه دانش
۱۷. سعیدی، پرویز، بودجه و بودجه ریزی (بر مبنای نظام بودجه ریزی جدید دولت)، ۱۳۸۸، چاپ دوم، تهران، مؤسسه انتشارات و پخش

کتاب پویش

۱۸. صفری، سعید، غلامرضایی، داوود، طراحی الگوی بودجه ریزی عملیاتی دستگاه های اجرایی کشور، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، پرتال جامع علوم انسانی، آذر و دی ماه ۱۳۸۵، دو ماهنامه توسعه انسانی پلیس، سال سوم، شماره ۸
۱۹. طالب نیا، قدرت الله، محمودی، فاطمه، بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع، پاییز و زمستان ۱۳۸۵، نشریه «کنترولر»، سال ۴۱، دوره دوم، شماره ۲۱
۲۰. عباسی، ابراهیم، بودجه ریزی نوین در ایران (اصول، مراحل و روشها)، ۱۳۸۸، چاپ اول، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها (سمت)
۲۱. فرج وند، اسفندیار، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، ۱۳۷۷، چاپ اول، تبریز، انتشارات احرار
۲۲. فرزب، علیرضا، بودجه ریزی دولتی در ایران، ۱۳۸۱، چاپ پانزدهم، تهران، مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی
۲۳. فروغی، داریوش، حقیقی پراپری، محمد، رسائیان، امیر، امکان سنجی اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه های دولتی استان اصفهان)، تابستان ۱۳۹۱، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره اول، شماره پیاپی ۱
۲۴. کاظمی، زهره، احمد کیادلیری، علی اصغر، صالح زاده، رضا، رضائیان، مریم، کاربرد روش تحلیل فراگیر داده ها در بودجه ریزی عملیاتی بیمارستانی: مطالعه موردی بیمارستان های منتخب سال ۱۳۸۷، پاییز و زمستان ۱۳۹۱، فصلنامه حسابداری سلامت، سال اول، شماره های دوم و سوم، شماره پیاپی ۲
۲۵. مهدوی، داوود، بودجه ریزی عملیاتی ابزار مدیریت و برنامه ریزی برای بهبود عملکرد، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، پرتال جامع علوم انسانی، فروردین و اردیبهشت ۱۳۸۶، دو ماهنامه توسعه انسانی پلیس، سال سوم، شماره ۱۰
۲۶. نبوی، عزیز، اصول حسابداری دولتی، ۱۳۷۰، چاپ هشتم، تهران، کتابخانه فروردین
۲۷. هاشمی، سید حامد، پورامین زاد، سعیده، بودجه ریزی عملیاتی؛ ابزاری برای بهبود روش ها و برنامه ها در دانشگاه با نگاهی ویژه به سیستم ABC، پاییز و زمستان ۱۳۸۷، دو فصلنامه برنامه و بودجه، سال سیزدهم، شماره ۱۰۷
28. Andrews, Matthew (2004), «Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms» «The international of public sector management» Vol. 17, No. 4
29. Andrews, Matthew And Herb, Hill, «The Impact Of Traditional Budgeting Systems On The Effectiveness Of Performance- Based Budgeting: A Different view point On Recent Findings», International Journal Of Public Administration, 2003, Vol. 26, No. 2
30. Cokins G. , 2000, «New-Age Accounting: Activity Based Budgeting», ABC Technologies Website Articles (2000), IVY McLemore, «The New Frontier in Budgets», Business Finance, September 1997
31. Cropley, Jacqueline. 1991. Budgeting in special libraries. Library management. V 12. N 4
32. Diamond, jack (2002). performance budgeting-is accrual accounting required?. IMF working paper. 2(240), 1-30.
33. Diamond, Jack ; Performance Budgeting ; Managing The Reform Process; IMF Working Paper; 2003
34. Executive Office Of The President/ Office Of Management And Budget, The President Is Management Agenda, Fiscal Year 2002. Washington: LOMB, 2002
35. Hatry, H. P. (1989). Determining the Effectiveness of Government services. Handbook of public Administration.
36. Mckay, Duncan J. Effective financial Planning for Library and information service. Europa Pubiction. 2003
37. Melkers, J. and Willoughby, K. (2000), «Implementing PBB: Conflicting Views of Success», Public Budgeting and Finance, Vol. 20, Issue 1.
38. Olaopa Olawale R. , Ogunhari Ibikunle, O, Fagbohun Francis. O, Adelowo Caleb. M, «Performance Budgeting, its Planning, Implementation and Monitoring Processes: The Case for Nigeria's Science, Technology and Innovation (STI) Budget», International Journal of Finance and Accounting 2012
39. World Bank , Public Sector, " Performance Budgeting: Beyond Rhetoric " , 2003
40. Young R. D. , 2003, «Performance-Based Budgeting Systems», Journal of Public Policy