

# بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه ریزی عملیاتی شرکتهای دولتی

سید حامد هاشمی<sup>۱</sup> - سعیده پور امین زاد<sup>۲</sup>

## چکیده

یکی از اولویت های اصلاح ساختار اقتصادی کشور، اصلاح روشهای بودجه ریزی و توزیع منابع در شرکتهای دولتی است. آنچه تحت عنوان بودجه ریزی در دستگاه های اجرایی کشور رایج است شیوه های سنتی است که هیچگونه اطلاعاتی درباره هزینه شدن اعتبارها و میزان کارآیی و اثربخشی برنامه به دست نمی دهد، همچنین این نوع سیستم های بودجه ریزی افق کوتاه مدت دارند و از نگهداری هزینه ها در حساب های بلند مدت عاجز هستند و منجر به کاهش اقتدار مدیریت دستگاه برای بودجه می شود. از سوی دیگر بودجه ریزی عملیاتی به عنوان یکی از روش های جدید بودجه ریزی بر اهمیت شناسایی نتایج قابل اندازه گیری حاصل از هزینه های عمومی تأکید داشته و میتواند شفافیت خاصی به فرآیند بودجه ریزی در شرکتهای دولتی بخشیده و پاسخگویی نسبت به هدف های طرحهای سازمانی را افزایش دهد. بخش عمده ای از رقم بودجه کل کشور، مربوط به منابع و مصارف شرکتهای دولتی، بانکها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت است که هم به طور اشتباه ارقام بودجه را متورم کرده است و در بسیاری از تحلیلها انحراف ایجاد می کند و هم از کارآیی لازم برخوردار نیست. ارقام بودجه توسط عواملی تهیه و تنظیم نهایی می شود که کمترین آگاهی نسبت به ادبیات بنگاه داری، بودجه ریزی در بنگاههای اقتصادی و حتی وضعیت شرکتها دارند. بودجه شرکتهای دولتی، بانکها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت در اجرای ماده (۱) قانون محاسبات عمومی تهیه و تنظیم و در لوائح بودجه سالانه درج و پس از تصویب در مجلس شورای اسلامی برای اجرا به دستگاههای مربوط ابلاغ می شود. روش تهیه و تنظیم و تصویب و چگونگی اجرای بودجه شرکتهای دولتی در حال حاضر دارای مشکلاتی است که نه تنها بودجه را در این شرکتها از کارآیی لازم برخوردار نمیکند، بلکه بر بودجه کل کشور هم اثرات نامطلوبی بر جای می گذارد. در مجموع میتوان گفت که به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی با روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت روش مناسبی برای بودجه ریزی ایجاد می نماید و به عنوان اقدامی اصلاحی برای ایجاد پیوند عمیق و فنی میان بودجه و ایجاد عملکرد بهتر سازمان، به حساب می آید. ما در این مقاله سعی کردیم مشکلات موجود در نظام بودجه ریزی عملیاتی شرکتهای دولتی را مطرح کنیم و برای رفع قسمت عمدهای از این مشکلات یا جلوگیری از وقوع این موانع و چالش ها سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را مطرح ساخته و راهبردهای اجرایی برای استقرار نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت را عنوان کردیم.

ابتدا در این مقاله به تعاریف و مفاهیم مربوط به بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی پرداختیم و سپس فرآیند تهیه و تنظیم و تلفیق بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی، ویژگی ها، اهداف، مراحل و مشکلات بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی را مطرح کردیم و بعد از بیان فرآیند نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های دولتی به مراحل اجرایی استقرار نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های دولتی پرداختیم و در نهایت اهمیت و نقش حسابداری بهای تمام شده در بودجه ریزی عملیاتی شرکتهای دولتی را مطرح ساختیم و یک نتیجه گیری کلی ارائه دادیم.

**واژگان کلیدی:** بودجه ریزی عملیاتی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، شرکتهای دولتی، بودجه، بودجه ریزی بر مبنای فعالیت

۱- عضو هیأت علمی دانشگاه پیام نور استان گیلان

۲- دانشجوی کارشناسی مدیریت بازرگانی دانشگاه پیام نور استان گیلان

## مقدمه

صنایع خدماتی، از جمله لجستیک، در چندسال اخیر در اکثر موارد ذکر شده شروع به اجرای ABC نموده‌اند. دراکر<sup>۱</sup> عنوان می‌دارد که ABC ممکن است بیشترین تاثیر را در صنایع خدماتی داشته باشد. او بیان می‌دارد که ABC در آینده ابزاری خواهد بود که نیاز به مدیریت صحیح خواهد داشت. (Swenson, 1995, p:167)

## تعاریف و مفاهیم

بودجه<sup>۲</sup>: بودجه از جمله دانشواژه‌هایی است که درباره آن تعاریف متعددی به عمل آمده است. به عنوان نمونه: بودجه در ساده ترین تعریف سندی مالی حاوی پیش بینی درآمدها و هزینه‌ها برای یک دوره مشخص است. مانند خانوارها و شرکتها، دولت نیز برای درآمدها و مخارج خود برنامه ریزی می‌کند (دفتر مطالعات برنامه و بودجه، ۱۳۸۸، ص ۷۳).

اما در یک تعریف جامع بودجه اینگونه تعریف می‌شود: «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 هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول هدف های دولت می‌شود بوده و از سه قسمت تشکیل میشود: بودجه عمومی دولت که شامل اجزای زیراست:

الف) بودجه عادی برای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی: این بودجه شامل اعتباراتی نیز خواهد بود که مستقیماً مربوط به وظایف یک وزارتخانه یا مؤسسه دولتی نیست و تحت عنوان خاص منظور میگردد.

ب) بودجه عمرانی برای اجرای برنامه های عمرانی. بودجه شرکت های دولتی و بانک ها.

بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور میگردد (پناهی، ۱۳۸۲، ص ۱۲). بودجه ریزی<sup>۳</sup>: فرآیند توسعه در برنامه کوتاه مدت است که شامل تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه در یک سال مالی است. بودجه ریزی برآورد منطقی حجم عملیات در مقابل اعتبارات است و با توسل به بودجه ریزی، برنامه توسعه از قوه به فعل در میآید.

به طور خاص نظام بودجه ریزی باید در پی سه هدف باشد:

- ۱- برقراری انضباط مالی
- ۲- تخصیص منابع به اولویتها
- ۳- ایجاد کارایی عملیاتی (رسانه و اقتصاد) (علیرضافرزیب، ۱۳۸۰، ص ۴۴۲).

بودجه ریزی عملیاتی<sup>۴</sup>: بودجه ریزی عملیاتی، روشی برای

طبق قانون، بودجه برنامه مالی دولت است و بودجه شرکت‌های دولتی عبارت از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار است. درج بودجه شرکت‌های دولتی در بودجه کل کشور از سال ۱۳۰۷ و در طبقه‌بندی و آرایش‌های متفاوت تاکنون صورت گرفته است. به‌رغم عدم تغییر قانون محاسبات از سال ۱۳۱۲ تا سال ۱۳۴۹ روش درج بودجه شرکت‌های دولتی در سند بودجه کل کشور متناسب با صلاحدید دولت‌های وقت و بدون نیاز به اصلاح قانون، تغییر کرده است و پس از تصویب قانون محاسبات سال ۱۳۶۶ اختیار تصویب بودجه از مجامع عمومی آنها سلب و به قانونگذار سپرده شده است، اما در حال حاضر هم می‌توان با توجه به ظرفیت‌های قوانین فعلی و بنا بر صلاحدید، روش و نظام مورد نظر برای تهیه و تنظیم و تصویب بودجه شرکت‌های دولتی طراحی کرد. مسلماً نظام بودجه باید به‌گونه‌ای باشد که نقش شرکت‌های دولتی به عنوان ابزار دولت در اقتصاد حفظ شود و ماهیت و طبیعت شرکت‌ها هم مورد توجه قرار گیرد. در شرایط فعلی هم، همه دریافت‌ها و پرداخت‌های شرکت‌های دولتی در محاسبه بودجه در نظر گرفته نمی‌شود و بسیاری سرفصل‌ها در طبقه‌بندی حساب‌های بودجه جایگاهی ندارد، از دیگر کاربردهای بودجه ریزی عملیاتی ایجاد مراحل لازم برای تخمین هزینه واحد و ارزشیابی ارزش پول می‌باشد و پرسنل سازمانی را مجبور می‌کند تا در بهدست آوردن نتایج برنامه‌های مورد تعهدشان، تحت فشار بودجه‌های قرار گیرند. اجرای صحیح بودجه ریزی عملیاتی مستلزم استفاده از سیستم‌های بهیابایی کالا از جمله بهیابایی بر مبنای فعالیت است که یکی از روش‌های اجرای

بودجه ریزی عملیاتی است. در بهیابایی ابتدا

کلیه هزینه‌ها به فعالیتها و سپس

فعالیتها به محصولات و یا خدمات

تخصیص داده می‌شوند (دیکن،

۱۳۷۴، ص ۱۲۳). سیستم بهیابایی

بر مبنای فعالیت روش خوبی

برای سازمانهای دولتی جهت

نشان دادن رفتار بهای

تمام شده میباشد و همین

یک راه حل مناسب برای

مشکلاتی است که مدیران

در پاسخگویی مالی دارند

(نادریان، ۱۳۸۱، ص ۶۸). ایده

ABC، جدید نمی‌باشد و همگام

با مدیریت هزینه‌یابی سنتی پیشرفت

نموده است. هکرت<sup>۱</sup> لغات منابع،

فعالیت‌ها، محرک فعالیت‌ها، برای بحث

در مورد چگونگی تخصیص هزینه‌های لجستیک را

در نوشته‌های مربوط به هزینه‌یابی در سال ۱۹۴۰ به کار برده

بود. اکثر کاربردهای ABC در ابتدا بر روی محیط تولیدی (بخاطر

تعیین دقیق هزینه محصولات) تمرکز دارند. اگرچه بسیاری از

## بودجه از جمله

دانشواژه‌هایی است که درباره

آن تعاریف متعددی به عمل آمده است.

به عنوان نمونه: بودجه در ساده ترین تعریف

سندی مالی حاوی پیش بینی درآمدها و هزینه‌ها

برای یک دوره مشخص است. مانند خانوارها و

شرکتها، دولت نیز برای درآمدها و مخارج خود

برنامه‌ریزی میکند بودجه کل کشور برنامه مالی دولت

است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی

درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد

هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به

وصول هدفهای دولت می‌شود بوده

کارو جامعه

۷۲

1- Heckret

2- Drucker

3- Budget

4- Budgeting

5- Performance Budgeting

مبنای فعالیت، روشی است که قیمت تمام شده محصول یا خدمت را بر مبنای فعالیتهای انجام گرفته برای همان محصول یا خدمت، اندازه گیری می کند. (Sethurama, 2002, p:78) بر مبنای فعالیت، روشی است که مرکز هزینه یا مراکز فعالیت را در سازمان شناسایی کرده و سپس هزینه ها را بر مبنای تعداد فعالیت های انجام شده نسبت میدهد. (Alcyol, 2004, p:39)

### بودجه شرکت های دولتی (درآمد، هزینه، منابع، مصارف)

از حیث دریافت ها شامل درآمدها و منابع و از حیث پرداخت ها شامل هزینه های جاری و مصارف می باشند.

درآمد شرکت های دولتی: درآمدهایی که در قبال ارائه خدمت و یا فروش کالا و یا سایر فعالیتهایی که شرکت های مذکور به موجب قوانین و مقررات، مجاز به انجام آنها هستند، عاید آن شرکتها میگردد (ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۳۶۶/۶/۱) درآمد شرکتهای دولتی، خارج از بودجه عمومی دولت و ضمن بودجه شرکت های دولتی در بودجه کل کشور لحاظ می گردد (موسی خانی و منشی زاده، ۱۳۸۵، ص ۲۷۳). این درآمد ناشی از فروش قطعی کالاها و خدمات است. منابعی که تحت عنوان کمک دولت، وام، استفاده از ذخایر و اندوخته ها در بودجه شرکت منظور میشود تحت عنوان «منابع ۲» میباشد و درآمد تلقی نمی گردد (فرزب، ۱۳۸۰، ص ۴۴۹).

هزینه های جاری شرکت های دولتی: این هزینه ها شامل هزینه های عملیات، هزینه های توزیع و فروش و هزینه های اداری می باشند که از محل درآمدهای شرکت تأمین می گردند (Mercer, 2003, p:35).

مصارف: شامل دو قسمت عمده می باشد. اول هزینه های سرمایه های شرکت که شامل: خرید زمین، احداث ساختمان و تأسیسات، خرید ماشین آلات، خرید وسائط نقلیه، ابزار کار فنی، اثاثیه اداری، سرمایه گذاری در سایر مؤسسات و شرکتهای دیگر و در نهایت شامل خرید دارایی های ثابت و سرمایه گذاری ها می باشد. هزینه های اجرایی طرح های عمرانی نیز در زمره هزینه های سرمایه های قلمداد می گردد. دوم باز پرداخت وام ها و دیون که شامل بازپرداخت اصل

**درآمدهایی که در قبال ارائه خدمت و یا فروش کالا و یا سایر فعالیتهایی که شرکتهای مذکور به موجب قوانین و مقررات، مجاز به انجام آنها هستند، عاید آن شرکتها میگردد (ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۳۶۶/۶/۱) درآمد شرکتهای دولتی، خارج از بودجه عمومی دولت و ضمن بودجه شرکتهای دولتی در بودجه کل کشور لحاظ می گردد**

تخصیص منابع به منظور دستیابی به اهداف، برنامه ها و نتایج ارزیابی شده است. در این روش منابع بودجه به اهداف موردنظر در قالب برنامه به نحوی کارا و اثربخش تخصیص می یابد. به عبارتی، عوامل صرفه جویی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می شود (پناهی، ۱۳۸۸، ص ۴۷-۴۸). سه عنصر کلیدی بودجه ریزی عملیاتی را می توان اهداف قابل سنجش، استراتژیها و برنامه های عملیاتی دانست (سعیداردکانی، ۱۳۸۹، ص ۱۴۳) اداره حسابداری ایالات متحده (GAO) بودجه ریزی عملیاتی را اینگونه تعریف میکند: مفهومی است که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط میدهد (مهدوی، ۱۳۸۵، ص ۲۴).

شرکت دولتی؟ براساس ماده ۴ قانون محاسبات عمومی، شرکت دولتی، واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت می باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه گذاری شرکتهای دولتی ایجاد شود، مادام که بیش از ۵۰ درصد سهام آن متعلق به شرکتهای دولتی است، شرکت دولتی تلقی می شود. براساس تبصره ماده فوق، شرکت هایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال اینها به منظور به کار انداختن سپرده های اشخاص نزد بانکها و مؤسسات اعتباری و شرکت های بیمه ایجاد شده یا میشوند، از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمی شوند (موسی خانی و منشی زاده، ۱۳۸۵، ص ۳۰۹).

هزینه یابی بر مبنای فعالیت: بهایابی بر مبنای فعالیت، روشی از حسابداری صنعتی برای تخصیص منابع به موضوعات هزینه، بر مبنای فعالیت ها است (کوپر و همکاران، ۱۳۷۹، ص ۲۱۵). پیاده سازی سیستم بهایابی نیاز به سرمایه گذاری در زمان و صرف هزینه دارد سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت نیاز به تعقیبات سازمانی، همکاری کارکنان، نرم افزارها و سخت افزارهای لازم، تجهیزات جمع آوری داده ها و... دارد. بهایابی بر مبنای فعالیت، سیستم حسابداری است که هزینه ها را به جای محصولات یا خدمات به فعالیت ها نسبت میدهد. (Heifeng, 2006, p:45)

1- Activity Based Costing (ABC)

2- Resources

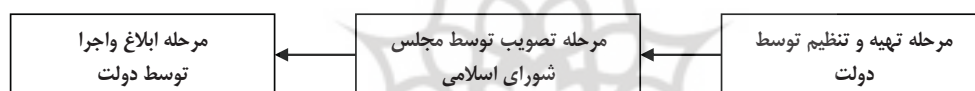
3- Expenditures

وامهای داخلی و خارجی و بازپرداخت وام یا ودیعه از مشترکین و استرداد ودایع دریافتی و پرداخت دیون پرسنلی، اداری می گردد که در بخش مصارف دیده می شود. مصارف از محل منابع تأمین می گردد (فرزب، ۱۳۸۰، ص ۴۵۰).

### فرآیند تهیه و تنظیم و تلفیق بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی

قانون اساسی کشور روش تهیه و تنظیم و تصویب بودجه کل کشور را مقرر نموده است و در قانون مزبور تعیین شیوه آرایش و ترتیب تدوین لایحه بودجه کل کشور به عهده قوانین عمومی کشور گذارده شده است. طبق ماده ۱ قانون محاسبات عمومی که ترتیب درج و شیوه آرایش اطلاعات بودجه کل کشور میباشد، بودجه کل کشور از سه قسمت عمده به شرح ذیل تشکیل میشود: بودجه عمومی دولت؛

بودجه شرکت های دولتی و بانک ها شامل پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار؛ بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود (رحیمی فر، ۱۳۸۲، ص ۵۳). به این ترتیب طبق ماده ۱ قانون محاسبات عمومی بودجه شرکت های دولتی و بانک ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت نیز به عنوان بخشی از بودجه کل کشور باید توسط دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم گردد. نمودار ذیل شمای کلی تهیه و تنظیم و تصویب و اجرای بودجه کل کشور را نشان می دهد.



شکل (۱) - شمای کلی تهیه و تنظیم و تصویب و اجرای بودجه کل کشور (نامغ، ۱۳۸۴، ص ۲۱۵)

### ویژگی های بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی

بودجه بندی بر مبنای عملکرد سیستمی است شامل برنامه ریزی، بودجه بندی و ارزشیابی که بر رابطه بین بودجه تخصیص داده شده و نتایج مورد انتظار تأکید دارد. ویژگیهای بودجه بندی بر مبنای عملکرد عبارت است از:  
الف) تمرکز بر نتایج<sup>۱</sup>: بخش های مختلف سازمان باید بر اساس استانداردهای معینی حساب پسدهی داشته باشند. حجم معینی از کار باید در قبال بودجه دریافتی انجام گیرد. (Kony, 2003, p:32)  
ب) انعطاف پذیری<sup>۲</sup>: بودجه به صورت کل به سازمان اختصاص مییابد. جزئیات بودجه تعیین نمی شوند و مدیران آزاد هستند که روش دستیابی به هدف ها را خودشان انتخاب نمایند. (Andvews, 2004, p:332)  
ج) دیدگاه بلند مدت<sup>۳</sup>: با تشخیص رابطه بین برنامه راهبردی و تخصیص منابع، بودجه بندی بر مبنای عملکرد، بر افقهای زمانی بلند مدت تر توجه می کند. (Willoughby & Melkers, 2004, p:58)  
د) فرآیند کنترل و نظارت بر اساس برنامه های راهبردی و اولویت هدف ها آسان می شود.  
ه) از متن بودجه می توان مأموریت و هدف های سازمان را به دست آورد.  
و) اطلاعات برنامه راهبردی در بودجه بندی به کار می رود.  
ز) معیارهای عملکرد به عنوان متغیرهای مستقل که ارقام بودجه تابعی از آنها است در بودجه بندی بکار میروند.  
ح) هزینه ها در چندین عنوان کلی مانند کارکنان، عملیاتی و هزینه های سرمایه ای دسته بندی می شوند (Mercer, 2003, p:33).

- 1- Focus on results
- 2- Flexibility
- 3- Long-term perspective

شکل (۲) نشان دهنده شیوه آرایش اطلاعات بودجه کل کشور می باشد:

ایجاد یک محیط حمایتی؛  
 قدم دوم: تهیه یک برنامه اجرایی زمان بندی شده؛  
 قدم سوم: آموزش کارکنان و مدیران؛  
 قدم چهارم: تهیه یا مرور برنامه راهبردی؛  
 قدم پنجم: تخصیص منابع؛  
 قدم ششم: استقرار سیستم های گردآوری داده ها و حسابداری؛  
 قدم هفتم: نظارت بر عملیات و گزارش نتایج؛  
 قدم هشتم: اقدام بر مبنای نتایج (Willoughoy, 2001, p:25).



### مشکلات بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی

روش تهیه و تنظیم و تصویب و چگونگی اجرای بودجه شرکت های دولتی در حال حاضر دارای مشکلاتی است که نه تنها بودجه را در این شرکت ها از کارآیی لازم برخوردار نمی کند، بلکه بر بودجه کل کشور هم اثرات نامطلوبی بر جای می گذارد. تنها به برخی از اشکالات موجود در نظام تهیه و تنظیم و تصویب بودجه شرکت های دولتی در حد امکان در این نوشته به شرح زیر می توان اشاره کرد:

(۱) تفاوت ماهیت سرفصل های بودجه: ارقام درآمد، هزینه که سهم اصلی را در شکل گیری حجم بودجه دارند، در بودجه شرکت ها، فرق ماهوی با ماهیت همین سرفصل ها در بودجه سایر دستگاه ها (وزارتخانه ها و سازمان ها) دارند. محاسبه، ثبت و نگهداری حساب ها در شرکت ها به روش تعهدی و در سایر دستگاه ها به روش نقدی انجام می شود، بنابراین جمع کردن درآمد شرکت ها با درآمد سایر دستگاه ها و محاسبه سرفصلی (درآمدها) که سهم عمده ای از دریافت های بودجه کل کشور را دارد، اصولاً اشتباه است. تفاوت ناشی از تعهدی بودن روش ثبت و نگهداری حساب ها در شرکت ها و نقدی بودن روش مذکور در دیگر دستگاه های اجرایی، در اجرای برخی احکام بودجه تاکنون اثرات نامطلوبی بر صرفه و صلاح دولت برجای گذاشته است (Andrews, 2004, p:334).

(۲) احتساب مضاعف (چندباره) ارقام: همواره اعلام می شود که دو سوم بودجه کل کشور مربوط به شرکت های دولتی است، در حالی که این نتیجه گیری اشتباه است و این تحلیل اشتباه به دلیل ساختار غلط بودجه کل کشور که گردش چندباره و مضاعف منابع و مصارف شرکت های دولتی را در خود جای می دهد پدید می آید. دو سوم آنچه قرار است براساس بودجه هر سال تولید شود، مربوط به شرکت های دولتی نیست. در قسمت بودجه عمومی دولت، گردش حساب ها در سرفصل ها، فقط برای یک بار صورت می گیرد؛ در حالی که در قسمت بودجه شرکت های دولتی به دلیل تعاملات بین شرکت ها انعکاس یک عملیات مالی در بخش شرکت های دولتی می تواند چندین بار ارقام سرفصل حساب های تعدادی از شرکت ها را تحت تأثیر قرار دهد. به عنوان مثال درآمد، هزینه یا سایر سرفصل ها در

### اهداف بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی

اصولاً هدف اصلی بودجه ریزی عملیاتی شفاف سازی بودجه و کمک به تخصیص بهینه و استفاده موثر از منابع سازمان می باشد. در یک نگاه کلیتر میتوان اهداف بودجه ریزی عملیاتی را اینگونه بیان کرد:

- ارائه مبنای مناسبی برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع؛
- تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار که از یک تخصیص بودجه خاص قابل حصول است؛
- تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسائل و چالش هایی که واحد با آن مواجه است؛
- 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؛
- بهبود چگونگی طرح و تنظیم برنامه؛
- ارائه بهترین ابزارهای ممکن بر اساس نتایج برای اطمینان دادن به جامعه که منابع کشور در برآوردن احتیاجات ضروری جامعه مصرف می شوند؛
- ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه؛
- 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؛
- ارائه مشوق هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر؛
- ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور (مهدوی، ۱۳۸۵، ص ۲۶)

### مراحل اجرای بودجه ریزی عملیاتی در شرکت های دولتی

قدم اول: کسب اجماع نظر ایفاگران اصلی نقشهای سازمانی و

بودجه عمومی دولت برای فقط یک بار محاسبه می‌شود؛ در حالی که در بخش بودجه شرکت‌های دولتی به دلیل تبادلها و تعامل بین شرکت‌ها امکان احتساب چند باره ارقام برای یک موضوع وجود دارد که موجب حجیم شدن ارقام کلی می‌شود. یکی از دلایل حجیم بودن رقم بودجه شرکت‌ها در قوانین بودجه سنواری احتساب چند باره ارقام در بودجه شرکت‌های دولتی در شرایطی است که لزوماً ناشی از تولید یا خلق چند باره ارزش‌ها نیست. البته احتساب و کسر ارقام دو بار منظور شده مشکل ناشی از این انحراف را حل نمی‌کند (Mercer, 2003, p:35).

۳) ابهام در مرجع نهایی تصویب بودجه شرکت‌ها: طبق قانون و اساسنامه شرکت‌های دولتی و حتی براساس مفاد بخشنامه‌های تهیه و تنظیم بودجه (دولت)، مرجع نهایی تصویب بودجه شرکت‌های دولتی، مجامع عمومی صاحبان سهام آنها است؛

در حالی که در حال حاضر بودجه مصوب مجامع

عمومی پس از تصویب، توسط دیگر عوامل

یا تغییر می‌کند یا بودجه غیر مصوب

مجمع عمومی در لایحه بودجه قرار

می‌گیرد. بودجه درج شده در

لایحه به همراه دیگر بخش‌های

بودجه، به تصویب قانونگذار

می‌رسد. بنابراین مجامع

عمومی شرکت‌ها مسئولیت

بودجه‌های را که مصوب

آنها نیست، به عهده خواهند

داشت. همچنین امکان تغییر

اساسی بودجه کل کشور به

دلیل تغییر در بودجه شرکت‌های

دولتی از ابتدای سال اجرای بودجه

وجود دارد. به‌رغم تصویب بودجه

شرکت‌ها به همراه سایر قسمت‌های بودجه

توسط مجلس شورای اسلامی، مجمع عمومی صاحبان

سهام آنها، اجازه قانونی اصلاح ارقام مصوب (به غیر از چند

سرفصل) را از ابتدای سال اجرای بودجه ندارند. جالب توجه

است که شرکت‌های دولتی با استفاده از وضعیت متضاد

فعلی (تصویب بودجه توسط قانون‌گذار و اصلاح آن توسط

مجامع عمومی)، اقدامات مختلفی برخلاف صرفه و صلاح

دولت انجام داده‌اند و اصل وحدت بودجه خدشه‌دار شده است

(Willoughoy, 2001, p:29).

۴) نامناسب بودن ساختار فعلی با تنوع اهداف شرکت‌ها:

به‌رغم تفاوت در زمینه، موضوع فعالیت، مقیاس و شیوه و

ماهیت فرآیند تولید و ... در شرکت‌های خصوصی، به دلیل آنکه

همه آنها برای کسب حداکثر سود و منفعت فعالیت می‌کنند،

امکان برنامه‌ریزی، سیاست‌گذاری و نظارت برای آنها از طریق

معیارها و مکانیزم‌های سودآوری امکانپذیر و روش‌شناسی

طراحی نظام‌های مربوط به آنها هم در چارچوب‌های نسبتاً

مشابه قابل انجام است، در حالی که شرکت‌های دولتی نه تنها از نظر فلسفه تشکیل و زمینه فعالیت بسیار متنوع هستند، بلکه سودآوری، هدف بسیاری از آنها نیست و این در حالی است که نظام فعلی بودجه‌ریزی تفاوت‌های اصولی شرکت‌های دولتی را در روش‌ها، ارکان و راهبردهای خود مد نظر قرار نمی‌دهد و تشتت فعلی و عدم کارایی ساختار بودجه شرکت‌های مذکور ناشی از همین مسأله هم هست (Kony, 2003, P:37).

۵) نامناسب بودن روش جمع‌آوری و آرایش اطلاعات بودجه: تهیه و تدوین و اجرای مناسب، تمرینش و کارآمد هر برنامه‌ای منوط به صحت، استحکام و کارایی نظام برنامه‌ریزی ذی‌ربط آن است. در حال حاضر نظام تهیه و تنظیم و اجرا و نظارت بر بودجه شرکت‌های دولتی از صحت، استحکام و کارآمدی لازم برخوردار نیست و تبلور این عدم کارآمدی، ضمن عینیت یافتن موارد فوق‌الذکر، موجب مبهم و بی‌خاصیت شدن و عدم کارایی اطلاعات و فرم‌های ورودی و خروجی بودجه شرکت‌های دولتی هم شده است.

به‌رغم تلاش‌های صورت گرفته طی

سال‌های اخیر برای استاندارد

شدن سرفصل‌ها و صورت‌های

تنظیم بودجه شرکت‌های

دولتی، هنوز آرایش اطلاعات

بودجه به‌صورت مبهم و

فاقد اطلاعات شفاف و

مورد نیاز است، بنابراین

نمی‌توان به‌راحتی اهداف و

جهت‌گیری‌های بودجه هر

سال را تشخیص داد و مهم‌تر

آنکه میزان و دلایل انحراف

عملکرد از بودجه (که به شدت مورد

درخواست قانونگذار و مجامع عمومی

است) قابل تشخیص نیست. سیاهه‌ای که

در حال حاضر برای بودجه شرکت‌های دولتی تنظیم

می‌شود هیچ هماهنگی و سنخیتی با طبیعت بنگاه داری

حرفه‌ای ندارد (Willoughby & Melkers, 2004, p:68).

۶) فقدان هدف مشخص در نظام فعلی بودجه شرکت‌های

دولتی: طبق مبانی فنی و ادبیات نظری، بودجه برنامه

چگونگی رسیدن به آینده مورد نظر است. در شرکت‌های

خصوصی، بودجه برنامه چگونگی استفاده از منابع در اختیار

مدیران و کسب بازده لازم است، تعیین‌کننده‌ای در بازار

خرید و فروش سهام آن شرکت دارد. در بسیاری از شرکت‌ها

تشویق و تنبیه مدیران براساس ثمربخشی اهداف و کارایی

سیاست‌های بودجه‌ای صورت می‌گیرد که مدیران مذکور به

اجرا درمی‌آورند. مهم‌ترین هدفی که در حال حاضر برای تنظیم

بودجه شرکت‌های دولتی می‌توان شناسایی کرد (که آن هم به

صورتی ناقص تحقق می‌یابد)، تنظیم و تصویب ناقص دریافت‌ها

و پرداخت‌ها است (خوشیور، ۱۳۸۸، ص ۱۲).

## فقدان هدف

### مشخصی در نظام فعلی بودجه

#### شرکت‌های دولتی؛ طبق مبانی فنی و

#### ادبیات نظری بودجه برنامه چگونگی رسیدن

#### به آینده مورد نظر است. در شرکت‌های خصوصی،

#### بودجه برنامه چگونگی استفاده از منابع در اختیار

#### مدیران و کسب بازده لازم است. تعیین‌کننده‌ای در

#### بازار خرید و فروش سهام آن شرکت دارد. در بسیاری

#### از شرکت‌ها تشویق و تنبیه مدیران براساس

#### ثمربخشی اهداف و کارایی سیاست‌های

#### بودجه‌ای صورت می‌گیرد که مدیران

#### مذکور به اجرا درمی‌آورند.

#### درخواست قانونگذار و مجامع عمومی

#### است) قابل تشخیص نیست. سیاهه‌ای که

#### در حال حاضر برای بودجه شرکت‌های دولتی تنظیم

#### می‌شود هیچ هماهنگی و سنخیتی با طبیعت بنگاه داری

#### حرفه‌ای ندارد (Willoughby & Melkers, 2004, p:68).

#### ۶) فقدان هدف مشخص در نظام فعلی بودجه شرکت‌های

#### دولتی: طبق مبانی فنی و ادبیات نظری، بودجه برنامه

#### چگونگی رسیدن به آینده مورد نظر است. در شرکت‌های

#### خصوصی، بودجه برنامه چگونگی استفاده از منابع در اختیار

#### مدیران و کسب بازده لازم است، تعیین‌کننده‌ای در بازار

#### خرید و فروش سهام آن شرکت دارد. در بسیاری از شرکت‌ها

#### تشویق و تنبیه مدیران براساس ثمربخشی اهداف و کارایی

#### سیاست‌های بودجه‌ای صورت می‌گیرد که مدیران مذکور به

#### اجرا درمی‌آورند. مهم‌ترین هدفی که در حال حاضر برای تنظیم

#### بودجه شرکت‌های دولتی می‌توان شناسایی کرد (که آن هم به

#### صورتی ناقص تحقق می‌یابد)، تنظیم و تصویب ناقص دریافت‌ها

#### و پرداخت‌ها است (خوشیور، ۱۳۸۸، ص ۱۲).

اهمیت و نقش حسابداری بهای تمام شده در بودجه ریزی عملیاتی شرکتهای دولتی حسابداری بهای تمام شده انجام وظایف زیر را به عهده دارد:  
(الف) یاری و مشارکت در ایجاد و اجراء برنامه ها و بودجه ها؛  
(ب) تعیین بهای تمام شده محصولات؛  
(ج) فراهم نمودن اطلاعاتی جهت مدیریت به منظور تصمیم گیری نسبت به انتخاب یک راه حل از میان چندین راه حل موجود؛  
(د) تعیین بهای تمام شده محصولات و خدمات؛  
(ه) برقراری روشها و شیوههایی که اعمال کنترل را میسر ساخته و در صورت امکان باعث کاهش هزینه ها گردد؛  
(و) کمک در تعیین قیمت فروش و روش قیمت گذاری؛  
(ز) تعیین ارزش موجودی ها به منظور هزینه یابی و کنترل مقادیر عینی موجودی ها در فرصتهای مناسب (صفری و غلامرضایی، ۱۳۸۵، ص ۲۸-۲۹).

### مزایای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای دولتی

از مهمترین مزایای استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه ریزی شرکتهای دولتی میتوان به موارد زیر اشاره کرد:

ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری مدیران؛  
ارائه اطلاعات واقعی؛  
بهره‌وری خدمات مورد نظر را اندازه‌گیری و افزایش می‌نماید؛  
وضعیت اقتصادی شما را مشخص می‌کند؛  
حمایتی حق‌الزحمه کاربر، اقدامات اجرایی، خدمات متمرکز در برابر برون سپاری طراحی مجدد برنامه، و بودجه بندی اجرایی فراهم می‌کند؛

### تسهیل بهبود مستمر در ارائه خدمات؛

تمرکز مدیریتی را از مدیریت هزینه‌ها به مدیریت فعالیت‌ها جابجا می‌کند؛  
در تشخیص، اندازه‌گیری و کنترل پیچیدگی کمک می‌نماید؛  
درک علل بوجود آورنده هزینه را بهبود می‌نماید؛  
جهت برنامه‌ریزی برای عملکردهای آینده مفید می‌باشد؛  
بهبود مستمر را پرورش می‌دهد. (Arnaboldi & Lapsley, 2003, p:345)

### مشکلات سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای دولتی

ABC ممکن است به‌خاطر حجم زیاد داده‌های مورد نیاز، یک کار وقت‌گیر باشد و همچنین اگر به درستی به کار نرود، می‌تواند هر مدیر را تبدیل به یک حسابدار نماید که تمام انرژی خود را بیش از آنکه صرف پیگیری و انجام خود فعالیت نماید، صرف ردیابی هزینه‌های آن فعالیت کند. (Gosselin, 1997, p:105)

### فرآیند نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای دولتی

به طور کلی فرآیند نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت به شرح زیر می‌باشد:  
- تفکیک برنامه به فعالیتها، تعیین اهداف کمی برنامه و فعالیتها و تعیین واحد مسؤؤل هر فعالیت؛  
- تشخیص منابع و هزینه‌های ذریبط آنها بر حسب واحدهای مسؤؤل انجام فعالیت در برنامه؛  
- طبقه بندی و اندازه گیری هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم یا بالاسری؛  
- مرتبط ساختن یا تخصیص هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم با فعالیت یا فعالیتهای خاص (کردبچه، ۱۳۸۵، ص ۱۷).  
در بودجه ریزی عملیاتی، روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت اساس تعیین بودجه واحدهای اجرایی و تخصیص اعتبارات خواهد بود. روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت فرهنگ فعلی تعیین بودجه واحدها که بودجه ریزی افزایشی است را دگرگون خواهد ساخت. در روش فعلی بودجه سال یا سالهای گذشته هر واحد اجرایی مبنای اصلی است که همه ساله براساس شاخصهای تعدیل نامشخص و یا افزایش فعالیتها یا کارکنان جدید و بدون توجه به محصول تولید شده واحد، انجام میگیرد، ضمن این که نظارت بر اجرای بودجه واحد نیز بر پایه اصول علمی میسر نخواهد بود. بالعکس در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت تشخیص رفتارهای هزینه‌های محصولات ارایه شده واحدهای اجرایی همراه با آگاهی از شقوق دیگری که مورد استفاده قرار می‌گیرند، ابزار نظارتی مدیریتی قدرتمندی در اختیار مدیران قرار میدهد که:

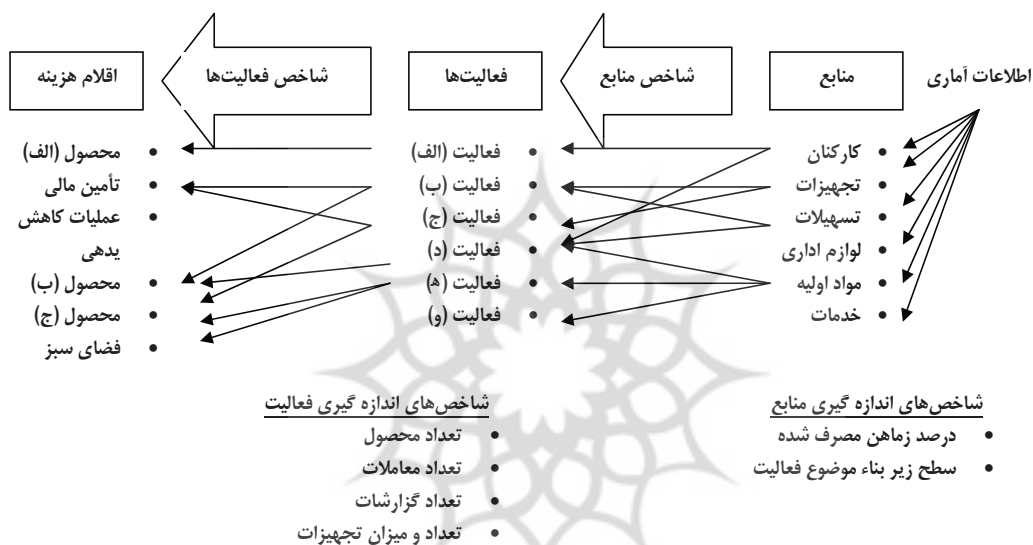
تهیه بودجه توسط واحدهای اجرایی را ضابطه مند می سازد. کل هزینه هر فعالیت توسط واحد اجرایی مشخص می شود و امکان مقایسه هزینه مزبور با سایر شقوق فراهم میگردد.

هزینه یابی دقیق فعالیتها، معیار خوبی را در تعیین تعرفه کالاها و خدمات در اختیار مسؤولان واحدهای اجرایی قرار میدهد. ناکارایی های موجود در تولید کالا و خدمت با سهولت بیشتری مشخص میگردد و مسؤولان میتوانند اقدامات لازم را در افزایش ارزش یا کاهش هزینه محصولات خود به عمل آورند.

مسؤولین واحد اجرایی درک بهتری از عوامل مؤثر در هزینه پیدا میکنند و شقوق موجود برای کاهش هزینه فعالیتها از طریق تغییر فرآیند و به کارگیری فناوری جدید را بهتر تشخیص می دهند.

اطلاعات به دست آمده در فرآیند پیشنهادی، گزارش گیری و نظارت بر اجرای فعالیتها را تسهیل میکند.

در شکل (۳) چارچوب الگوی هزینه یابی بر مبنای فعالیت و روابط ساختاری و سازمانی آن جهت مدیریت و برنامه ریزی مؤثر منابع و فعالیتهای سازمان نشان داده شده است (مهدوی، ۱۳۸۶، ص ۹۶-۹۷).



شکل (۳) - چارچوب الگوی هزینه یابی بر مبنای فعالیت (سعیدی و مزیدی، تهران 1385، ص ۵۸)

## مراحل ایجاد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های دولتی

### مرحله اول: تعریف اهداف پروژه و فعالیت گذاری

بطور کلی از راه مصاحبه و مشورت با کارکنان انجام می شود. اهداف بکارگیری ABC به طور روشن تعریف می شوند.

### مرحله دوم: تعریف روش های گردآوری هزینه های مستقیم و غیر مستقیم و اطلاعات مربوط به مخارج

\* تعیین هزینه های مشمول و منابع اطلاعاتی شامل هزینه کار - هزینه تجهیزات - هزینه مواد - هزینه های سربار؛  
\* تعیین محرکها (منشأها) برای استفاده در تخصیص هزینه به هر کدام از فعالیت های مشخص شده در مرحله اول.

### مرحله سوم: تعیین روش های تخصیص هزینه (هزینه یابی):

\* به کارگیری محرکها برای تخصیص حوزه های هزینه به فعالیتها؛  
\* به کارگیری داده های مصرف (مخارج) برای تعیین گستره حوزه های هزینه اختصاص داده شده به فعالیت.

### مرحله چهارم: پیشبرد اجرای مدل

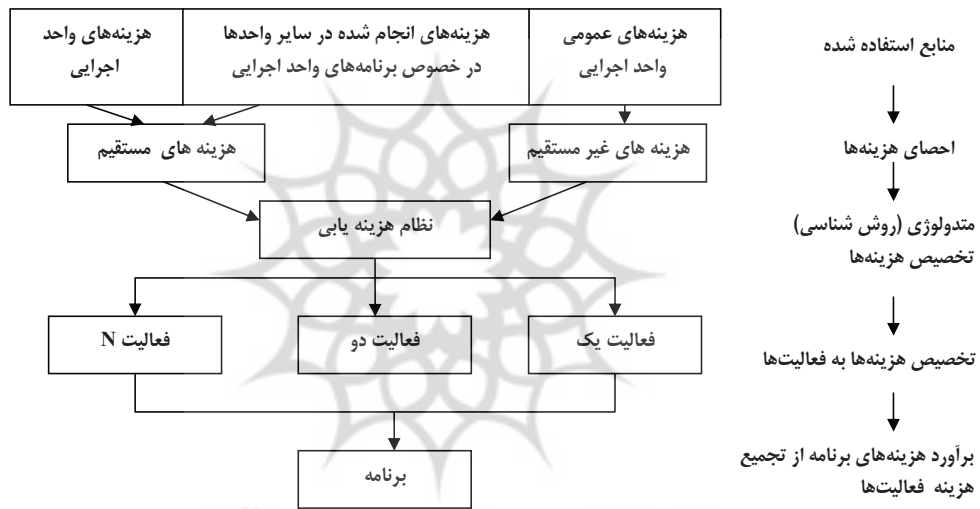
\* وارد نمودن اطلاعات گردآوری شده در مراحل ۱ تا ۳؛  
\* بکارگیری نرم افزار رایانه ای؛  
مرحله پنجم: تحلیل نتایج و خلاصه سازی اطلاعات در یک گزارش  
\* تجزیه و تحلیل نتایج؛  
\* تهیه گزارش حوزه؛



- \* هزینه دسته اقلام؛
- \* هزینه‌ای دستمزد؛
- \* جمع‌آوری کننده زباله؛
- \* هزینه‌های کارکنان؛
- \* استهلاک؛
- \* هزینه‌های تجهیزات لوله و رنگ؛
- \* هزینه‌های مستقیم مواد؛
- \* هزینه‌های جا و مکان؛
- \* هزینه‌های سربار؛
- \* هزینه‌های پردازش داده‌ها؛

\* هزینه‌های امنیت. (Krumwiede, 1998, p:239)

در شکل (۴) گام‌های اصلی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مشاهده می‌گردد:  
در دیدگاه دیگری مراحل اجرای ABC به صورت زیر می‌باشد:



شکل (۴) - گام‌های اصلی نظام هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (حسن آبادی، نجار صراف، ۱۳۸۸، ص ۸۲)

#### مرحله اول: برنامه‌ریزی نمایید.

- چه اهدافی را دنبال می‌نمایید؟
- ارزش‌گذاری موجودی کالا؛
- بهبود فرآیند؛
- به طور فعال درگیر شوید؛
- تیم فوق‌وظیفه‌ای ایجاد نمایید. یعنی تیمی که دارای اعضای متخصص در وظایف باشند.

#### مرحله دوم: فعالیت‌ها و منابع را شناسایی و تحلیل نمایید.

- سازمان را به فعالیت‌های اصلی تجزیه نمایید؛
- هرکسی چه‌کار انجام می‌دهد و چرا؟ که از طریق کارهای زیر صورت می‌گیرد؛
- مصاحبه با کارکنان
- تعیین منابع
- تعیین ورودی‌ها و خروجی‌ها
- آمار فعالیت‌ها را گردآوری نمایید؛

- ورودی و خروجی‌ها؛
- انجام فعالیت‌ها، زمان، و سختی فعالیت.

### مرحله سوم: حوزه های هزینه فعالیت را ایجاد و اولین مرحله تخصیص را تعریف نماید.

- اولین مرحله تخصیص، اختصاص هزینه‌ها بر حوزه‌های هزینه می‌باشد؛
- نیاز دارد تا هزینه‌ها دوباره براساس علت پدیدار شدن‌شان دسته شوند نه بر اساس نوع آنها؛
- محرک‌ها می‌توانند زمان کار کارمند، یا مساحت فعالیت و غیره باشند.

### مرحله چهارم: تعیین محرک‌های مرحله دوم و هزینه به موضوعات هزینه

- تحلیل خروجی‌های فعالیت ممکن است محرک مرحله دوم باشد؛
- فاصله جابه‌جایی، زمان صرف شده، ساعات کار تجهیزات، واحدها و غیره. (Shields, 1995, P:148)
- چگونه می‌توان ABC را به اجرا گذاشت

ABC از یک رویکرد دو مرحله‌ای تخصیص هزینه بهره می‌گیرد. در مرحله اول، هزینه مبلغ بر اساس میزان مصرف آنها در انجام فعالیت‌ها به فعالیت‌های تخصیص داده می‌شود. هزینه یک فعالیت با مجموع همه منابع مصرف شده در انجام فعالیت برابر می‌باشد. در مرحله دوم، هزینه فعالیت براساس میزان تکرار آنها به محصولات خدمات و مشتریان تخصیص داده می‌شوند (Carson, 1999, p:808).

### مراحل اجرایی استقرار نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای دولتی

مراحل اجرایی استقرار نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، شامل شش مرحله به شرح زیر است: شناسایی موضوعات هزینه: به بیانی ساده، موضوع هزینه عبارت است از آنچه که نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت در پی اندازه گیری آن می باشد.

شناسایی خروجی‌ها: نتایج نهایی مطلوب، خروجی نامیده میشود.

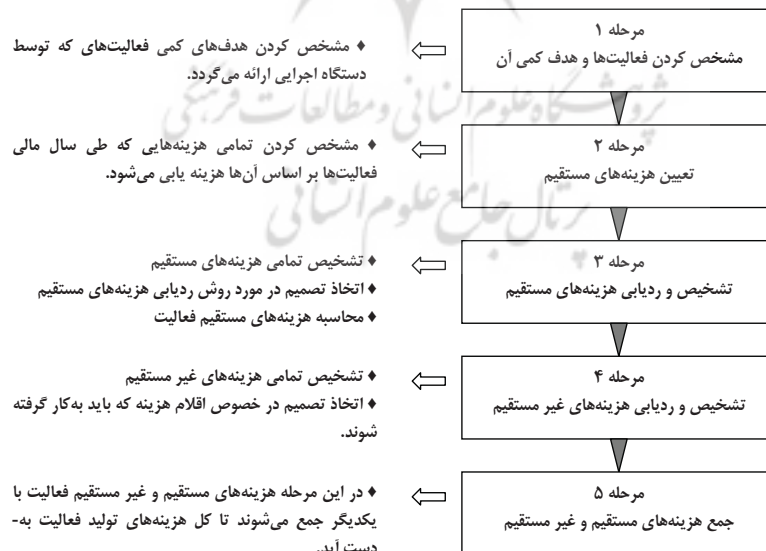
شناسایی فعالیتها: منظور از فعالیتها، فعالیتهایی است که باید برای دستیابی به خروجیهای موردنظر انجام شود.

تخصیص منابع و ایجاد مخازن هزینه: منابع باید براساس هزینه های مستقیم یا هزینه های غیرمستقیم به مخازن هزینه اختصاص یابد.

تخصیص هزینه فعالیتها به خروجیها: پس از ایجاد مخازن هزینه و تعیین عوامل هزینه، هزینه های انباشت شده در مخازن مذکور بر مبنای میزان استفاده آنها از هر فعالیت، به موضوعات هزینه تخصیص داده میشود.

تحلیل و گزارشگری بهای تمام شده: مرحله نهایی، شامل تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به بهای تمام شده حاصل از به کارگیری نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت و نتیجه گیری های مربوط می باشد (Dehayes & Loverinic, 1994, p: 82).

متدولوژی هزینه یابی بر مبنای فعالیت از ۵ مرحله تشکیل شده است که در شکل (۵) قابل مشاهده است:



کار و جامعه

شکل (۵) - متدولوژی هزینه یابی بر مبنای فعالیت (کردیچه، ۱۳۸۴، ص ۱۸)

## نتیجه گیری

بودجه عبارتست از برنامه عملیات مالی دولت یا سازمان و یا یک واحد تخصصی برای یک مدت معین و بودجه بندی عبارتست از مشخص کردن، تخصیص دادن، افزایش دادن و مدیریت صندوق مالی سازمان، بودجه بندی عمدتاً دارای سه هدف عمده در سازمان است که عبارتست از: برنامه ریزی، همکاری و مشارکت، نظارت و کنترل.

به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی با روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت 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 برقرار می سازد. همچنین بودجه عملیاتی نشان می دهد چگونه هزینه ها بر عملکرد برنامه و چگونه این عملکرد بر نتایج نهایی دلخواه اثر میگذارد. نتیجه اینکه یک بودجه عملیاتی خوب، برای مدیران نقطه آغازی به منظور نظارت و بهبود عملکرد سازمان می باشد. اقدامات اولیه مورد نیاز برای بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای دولتی از این قرار میباشد: اولاً، یک سازمان باید فعالیت و منابع مورد نیاز را بداند. ثانیاً، باید میزان اطلاعات مورد نیاز و همچنین تولید این اطلاعات را بداند و همچنین سازمان باید تعیین نماید که چه میزان از وقت را می تواند بپذیرد.

برای اصلاح نظام بودجه ریزی عملیاتی در شرکتهای دولتی راه حل های زیر قابل بررسی هستند:  
حذف رقم بودجه شرکتهای دولتی، بانکها و موسسات انتفاعی وابسته به دولت از سرجمع بودجه کل کشور. البته بودجه شرکتهای دولتی به صورت صرفاً اطلاعی به عنوان سند پشتیبان بهنگام ارائه بودجه، در پیوست سند بودجه قرار می گیرد.

استفاده از سازماندهی شرکتهای مادر تخصصی در طراحی نظام جدید برای بودجه شرکتهای دولتی.  
بازنگری در سرفصل های بودجه بخش شرکتهای دولتی، با هدف پرهیز از تورم و غیرواقعی شدن ارقام کل بودجه و همسان کردن ماهیت سرفصل های آنها با ماهیت دیگر سرفصل های بودجه کل کشور.  
تدوین بودجه صرفاً بر اساس سرفصل های مرتبط با حساب های بودجه عمومی دولت (مالیات، سود سهام دولت در شرکتهای استفاده از منابع عمومی دولت برای جبران زیان یا یارانه و سرمایه گذاری).  
تعیین مرجع واحد تصویب کننده بودجه (مجمع عمومی، دولت یا مجلس قانونگذاری).

## منابع و مأخذ

- ۱- پناهی، علی، آنچه که شهروندان باید درباره بودجه بدانند، گزارش، مسلسل ۶۸۸۷، تهران، مجلس شورای اسلامی، دفتر مطالعات برنامه و بودجه، ۱۳۸۲.
- ۲- پناهی، علی، بودجه ریزی عملیاتی (مفاهیم و الزامات)، نشریه مجلس و پژوهش، شماره ۴۷، سال دوازدهم، ۱۳۸۴، ص ۱۷.
- ۳- حسن آبادی، محمد حسن، نجار صراف، علیرضا، مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی، چاپ چهارم، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، ۱۳۸۸.
- ۴- خوشپور، حسن، مشکل بزرگ بودجه شرکتهای دولتی، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۰۰۲، ۱۳۸۸.
- ۵- دیکین، ای بی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مترجم: رضا نظری، مجله حسابدار، شماره ۱۱۲، ۱۳۷۴.
- ۶- دفتر مطالعات برنامه و بودجه، بودجه ریزی در ایران (مسائل و چالشها)، چاپ دوم، تهران، انتشارات مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۸.
- ۷- رحیمی فر، مهتری، بودجه شرکتهای دولتی و آثار آن بر متغیرهای کلان اقتصادی، چاپ اول، تهران، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۸۲.
- ۸- سعید اردکانی، سعید، بودجه ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۸، سال ۱۳۸۹، ص ۱۴۳.
- ۹- سعیدی، پرویز؛ مزیدی، علیرضا، بودجه ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و التزامات قانونی)، تهران، نشر نگاه دانش، ۱۳۸۵.
- ۱۰- صفری، سعید؛ غلامرضایی، داوود، طراحی الگوی بودجه ریزی عملیاتی دستگاههای اجرایی کشور، دو ماهنامه توسعه انسانی پلیس، شماره ۸، سال سوم، ۱۳۸۵، ص ۲۸-۲۹.
- ۱۱- فرزب، علیرضا، بودجه ریزی دولتی در ایران، چاپ دوازدهم، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۸۰.
- ۱۲- کردبچه، محمد، بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، مجله برنامه و بودجه، شماره ۱۰۱، سال یازدهم، ۱۳۸۵.
- ۱۳- کوپر و ریچارد تروکل، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مترجمان: احمد عزیزی و احمد مدرس، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۹.
- ۱۴- موسی خانی، مرتضی و منشی زاده، مسعود، اصول و مبانی نظام نوین بودجه در ایران، چاپ چهارم، قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۸۵.
- ۱۵- مهدوی، عبدالمحمد، تدوین بودجه عملیاتی برای واحدهای اجرایی استان کرمان، دانشگاه تهران، مرکز پژوهشهای مدیریت، ۱۳۸۵.
- ۱۶- مهدوی، داوود، بودجه ریزی عملیاتی (ابزار مدیریت و برنامه ریزی برای بهبود عملکرد)، دو ماهنامه توسعه انسانی پلیس، شماره ۱۰، سال سوم، ۱۳۸۶، ص ۹۶-۹۷.

۱۷- نادریان، هوشنگ، نیاز مدیران بخش دولتی به اطلاعات بهای تمام شده، فصلنامه حسابرسان، شماره ۱۷، ۱۳۸۱.

۱۸- نامخ، پرویز، مبانی مدیریت دولتی، چاپ چهارم، تهران، هستان، ۱۳۸۴.

19- Alcyol, Derya Eren, Gona Tuncel and G. (2004). Mirea Bayhre Bayhan, A comparative analysis of ABC and traditional costing, journal of transactions on engineering, computing and technology.

20- Andvews, Matthew (2004) , “ Authority , acceptance , ability and performance - based budgting reforms” the International Journal of public sector management , vol .17NO.4,PP.332-344.

21- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government. Public Management Review, 5(3): 345-375.

22- DeHayes D.W., and J.G. Loverinic (1994) «Activity-Based Costing for Assessing Economic Performance”, New Directions for Institutional Research, No. 82.

23- Carson, J.L. (1999). The cost-effectiveness of autologous transfusion revisited: implications of an increased risk of bacterial infection with allogeneic transfusion. Transfusion, 39(8): 808-817.

24- Detch , R.Ethel.(2001). Measuring performance in higher education. Tennessee Higher education.

25- Gosselin M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. Accounting Organizations and Society. 22(2): 105-122.

26- Haifeng, Liu. (2006). Introduction to ABC, Journal of ABC, No 18.

27- Kony, Dongsung (2003), “Performance - based Budgeting : the U. S. Experience “,Administration Review 71 (2),pp.1-32.

28- Krumwiede, K.R. (1998). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organisational factors. Journal of Management Accounting Research, 10: 239-277

29- Mercer, John (2003)«cascade performance Budgeting « government performance info pp.1-33.

30- Melkers , Julia and katherine G. Willoughby (1998). The State of the States : Peformance Based Budgeting , Public Administration Review 58 (Janary / February):66-73.

31- Shields, M.D. (1995). An empirical analysis of firms’ implementation experiences with activity based costing. Journal of Management Accounting Research, 7: 148-166.

32- Swenson, D.W. (1995). The benefits of activity based cost management to the manufacturing industry. Journal of Management Accounting Research, 7:167-180.

33- Willoughoy , katherine and Julia Melkers ,(2001), “Assessing the Impact of performance Budgeting : A Survey of American states” Government Finance Review. Vol. 17.P. 25.

34- Willaughby, Katherine G & Melkers, Julia, (2004), Performance Based Budgeting Requirments In State Governments , Public Administration Review.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی