

## روش‌های بودجه ریزی و بودجه ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی

رامین طباطبایی میرحسینی<sup>۱</sup>، امین روح الامینی نژاد<sup>۲</sup>، احد علوی<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> استادیار عضو هیات دانشکده عمران دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان

<sup>۲</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد عمران - مدیریت ساخت موسسه آموزش عالی و غیرانتفاعی بعثت کرمان

<sup>۳</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد عمران - مدیریت ساخت موسسه آموزش عالی و غیرانتفاعی بعثت کرمان

### چکیده

در عصر حاضر ابزار مؤثری که بتواند پاسخگویی سازمان‌های دولتی را جهت بهبود عملکرد مستندسازی نتایج اقدامات سالانه و دفاع از بودجه قابل تخصیص در ارتباط با سه رویکرد نتیجه گرایی، مشتری مداری و بازار محوری زیاد نماید، بودجه‌ریزی عملیاتی است. لذا بودجه عملیاتی ابزار مؤثری است که بین منابع مصرفی و نتایج برنامه‌ها در سازمان‌ها ارتباط منطقی برقرار می‌سازد. نظام بودجه‌ریزی مناسب موجب طرح ریزی‌های ادواری، بهبود هم‌آهنگی و ارتباط می‌گردد و چارچوبی مناسب برای کنترل، اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد کارکنان فراهم می‌آورد و فعالیت‌های واحدها را در جهت اهداف سازمان هدایت می‌کند. همچنین نظام بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است. اگر چه چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌تواند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون‌گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهد. همچنین با تجهیز نمودن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و کل برنامه‌های دولت که برای نیل به اهداف مشخصی به کار می‌روند، توانایی آنها را در ارزیابی درخواست‌های مختلف بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی، افزایش دهد و به افزایش پاسخگویی عمومی، مدیریت برای عملکرد بهتر و بهبود نحوه تخصیص منابع منجر شود. به طور کلی از الزامات این نظام وجود شاخص‌های شفاف عملکردی، نظام‌های ارزیابی عملکرد، نظام انگیزشی و پاسخگویی و توسعه سیستم‌های اطلاعات مدیریتی می‌باشد. همچنین با نگاهی به تجارب دو دهه اخیر اغلب کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و در حال توسعه در اعمال اصلاحات بودجه، می‌توان دریافت که در مسیر حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی، شاخص‌های عملکردی که نقش کلیدی را ایفا می‌نمایند کمتر در کانون توجه قرار گرفته است. بدین منظور در این پژوهش ابتدا بودجه و سیر تکوین آن مورد بررسی قرار می‌گیرد سپس بودجه ریزی و روش‌های آن تحلیل شده و در انتها نیز به بررسی مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه، بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی عملیاتی، سازمان‌های دولتی.

## ۱. مقدمه

بودجه شاهرگ حیاتی و مهم ترین سندی است که شرکت‌ها تهیه می‌کند، زیرا شرکت‌ها تمام فعالیت‌های مالی، اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متعدد و متنوع خود را در چارچوب پیش‌بینی و انجام می‌دهد. بنابراین، بودجه آینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و انواع فعالیت‌های آن‌ها است و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصادی ایفا می‌نماید. طراحی فرایند بهینه‌گذر از بودجه‌ریزی سنتی ورودی‌محور به نظام‌های بودجه‌بندی نوین خروجی‌محور، موسوم به بودجه‌ریزی عملیاتی مستلزم توجه ویژه به ظرفیت‌های مدیریتی و قانونی و زیرساختی لازم است. در اختیار داشتن نقشه راه مهارت‌های مدیریت تحول برای هدایت مناسب روند گذار از یک نظام بودجه‌بندی به دیگری، از شاخصه‌های بنیادی موفقیت در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی محسوب می‌شود. از این رو، شناسایی و استخراج مؤلفه‌های کلیدی، یک راهبرد موفق مدیریت تحول از طریق مطالعه تطبیقی در مورد تجارب کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، مشخص می‌کند که کشورها مراحل مشخص و متوالی خاصی را برای استقرار بودجه‌بندی عملیاتی طی کرده‌اند [۱].

بودجه عملیاتی عبارتند از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آنها را بر عهده دارند تنظیم می‌شود. در بودجه عملیاتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. در بودجه عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام‌شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند [۲]. بودجه‌ریزی عملیاتی عبارتست از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که با هر میزان اعتبار تخصیص یافته به هر برنامه، می‌بایست مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. بودجه‌ریزی عملیاتی آن نوع بودجه‌ریزی است که به گونه‌ای نظام‌مند شاخص‌های عملکرد را در فرآیند تخصیص منابع عمومی کمیاب مورد استفاده قرار می‌دهد [۳].

کرامتی و بیات (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان ارزیابی و رتبه‌بندی ابعاد و مولفه‌های اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت‌های آب و فاضلاب ایران انجام دادند نتایج حاکی از آن است که همه ابعاد سه‌گانه و مولفه‌های نه‌گانه بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت آب و فاضلاب تأثیر دارند. به علاوه، توانایی، در مرتبه یکم تأثیر بر بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و اختیار و پذیرش در مرتبه‌های دوم و سوم قرار گرفته‌اند. به این ترتیب، قبل از هر اقدامی برای اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی باید توانایی آن از لحاظ توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی فنی و توانایی نیروی انسانی به وجود آید [۴].

یی‌لو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات متحده آنچه که قانون برای اجرای آن الزام نموده است؟ به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته‌اند [۵].

## ۲- واژه‌شناسی و تعاریف بودجه

در گذشته فرانسویان کلمه «بوژت» را به معنی کیف یا کیسه چرمی کوچک به کار می‌برده‌اند. این کلمه نخستین بار در انگلستان برای کیف کوچک حاوی مهر وزارت دارایی آن کشور و سپس نام کیفی گردید که بصورت دریافت‌ها و پرداخت‌های کشور را در آن می‌نهادند. در سال ۱۷۳۳ زمانی که وزیر دارایی انگلستان صورت دریافت‌ها و پرداخت‌ها و گزارش مالی سالانه کشور را برای نمایندگان مردم مطرح ساخت، نویسنده ناشناسی در جزوه‌ای با عنوان «کیسه‌اش باز شد» به

<sup>۱</sup> Yi Lu & et al

سیاست وزیر دارای حمله نمود و او را به شعبده بازی تشبیه کرد که کیسه حقه‌ها و کلک‌های خود را گشوده است و به طعنه گفته شد «سفره اش بودجه اش را گشوده است».

کلمه «بوژت» فرانسوی اندک اندک انگلیسی شد و به صورت «باجت» درآمد و سپس بدان شکل به فرانسه بازگشت و با گویش فرانسوی «بودجه» مرسوم شد [۶].

تعریف‌های زیادی برای بودجه شده است که به چند نمونه از آن به شرح زیر اشاره می‌شود:

- بودجه دخل و خرج دولت است [۷].
- اولین تعریف قانونی که از بودجه در نظام حقوقی مالی ایران به عمل آمده است در ماده یک قانون محاسبات عمومی مصوب مورخ ۲۱ صفر ۱۳۲۹ هجری قمری مطابق با 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 می‌گردد. مدت مزبور را سنه مالی می‌گویند که عبارت از یک سال شمسی است» [۸].
- دومین تعریف قانونی مربوط به قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۶ اسفند ۱۳۱۲ شمسی مربوط می‌شود که چنین آمده است: بودجه لایحه پیش بینی کلیه عواید و مخارج مملکتی است برای مدت یکسال شمسی که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده باشد [۸].
- سومین تعریف قانونی مربوط به قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۵ دیماه ۱۳۴۹ شمسی است که بودجه را چنین تعریف نموده 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 هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدفهای دولت می‌شود و از سه قسمت تشکیل می‌شود:

بودجه عمومی دولت

بودجه شرکت‌ها

بودجه موسساتی که تحت عنوان غیر از عناوین فوق در بودجه کشور منظور می‌شود» [۸].

- چهارمین تعریف مربوط است به قانون محاسبات عمومی کشور ۱۳۶۶/۶/۱ مجلس شورای اسلامی، در این قانون، بودجه کل کشور چنین تعریف شده است: «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 نیل سیاست‌ها و به هدفهای قانونی می‌شود» [۸].

با دقت بیشتر در تعریف بودجه متوجه می‌شویم که سه جنبه سیاسی، مالی و برنامه‌ای جزو ماهیت بودجه بوده، هر تعریفی از بودجه باید بر پایه‌های سه‌گانه مذکور تکیه داشته باشد. منتها هر دسته از تعاریف بودجه به مناسبت شرایط و اوضاع و احوال حاکم، بر یکی از جنبه‌های سه‌گانه فوق تأکید بیشتری نموده است. به بیان دیگر هر نوع بودجه به مفهوم واقعی آن دارای آثار و ابعاد سیاسی، مالی و برنامه‌ای است و این سه بعد از هم جدا نشدنی و ذاتی بودجه بوده، در همدیگر تأثیر متقابل و مداوم دارند.

با توجه به مجموع تعاریفی که از بودجه وجود دارد می‌توان عناصر تشکیل دهنده آن را برشمرد:

- ✓ بودجه برنامه مالی دولت است.
- ✓ بودجه برای یک سال مالی تهیه می‌شود.
- ✓ بودجه پیش‌بینی آینده است [۹].
- ✓ بودجه در برگیرنده کل درآمدها و هزینه‌های دولت در قالب بودجه عمومی، بودجه شرکت‌های دولتی و بودجه سایر موسسات انتفاعی وابسته به دولت می‌باشد.
- ✓ هزینه‌ها برای نیل به سیاست‌ها و هدفهای معین و قانونی دولت می‌باشد.
- ✓ سندی است که باید به تصویب قوه مقننه برسد.

✓ هیچ دولتی بدون داشتن بودجه نمی‌تواند دست به فعالیتی بزند [۶].

### ۳- بودجه ریزی

گفته می‌شود تعداد اندکی از شرکت‌ها برای ورشکست شدن برنامه‌ریزی می‌کنند، اما بسیاری از آنها بی‌گناهی که ورشکست می‌شوند به دلیل ناکامی آن‌ها در بودجه ریزی می‌باشد [۱۰]. بودجه ریزی نیازمند سطح بالایی از مهارت‌های مالی و درک تمامی مفاهیم از خدمات ارائه شده و جایگزین آنها می‌باشد [۱۱]. بودجه ریزی را فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می‌دانند. مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین و تخصیص منابع می‌شود به منظور حداکثر استفاده از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی‌نمایند و به اصطلاح اقتصادی کمیاب هستند. بنابراین می‌توان فلسفه وجودی بودجه نویسی را در دو عامل دانست: یکی نیازهای نامحدود بشر و دوم منابع و امکانات محدودی که در اختیار دارد.

### ۳-۱- روش‌های بودجه ریزی

- ✓ **بودجه ریزی متمرکز:** بودجه‌ریزی متمرکز به این منوال می‌باشد که به طور یکجا برای سازمان تخصیص داده می‌شود و مدیر سازمان آن را به سطوح پایین‌تر بین برنامه‌ها و خدمات تخصیص می‌دهد.
- ✓ **بودجه ریزی خطی (سنتی یا متداول):** معمولی‌ترین بودجه ای که در سازمان‌ها استفاده می‌شود بودجه خطی می‌باشد که به ساده‌ترین نحو برای مبالغ خاص تهیه شده و به خریدهای عمومی می‌رسد. بودجه ریزی خطی ساده ترین روش برای جمع آوری داده‌ها است که به طور کامل بر مبنای مصارف سال‌های قبل می‌باشد.
- ✓ **بودجه ریزی فرمولی:** بودجه ریزی فرمولی نوعی سیستم بودجه ای است که در اوایل سال ۱۹۹۰ به وجود آمد. تخصیص بودجه در اینجا بر اساس فرمول محاسبه می‌گردد 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 می‌گیرد، ولی ایرادی که به این بودجه ریزی وارد می‌دانند فقدان شناسایی اهداف و اولویت‌های سازمان می‌باشد.
- ✓ **بودجه ریزی برنامه ای:** در بودجه ریزی برنامه‌ای نیز مانند بودجه ریزی خطی از طبقه بندی اعتبارات برحسب فصول و مواد هزینه استفاده می‌شود با این تفاوت که در بودجه ریزی خطی کل اعتبارات در قالب این فصول و مواد هزینه پیش بینی می‌شود در صورتی که در بودجه برنامه‌ای اعتبارات هر یک از برنامه‌ها و فعالیت‌ها و خدمات سازمان تخصصی در قالب فصول و مواد هزینه برای هر برنامه پیش‌بینی می‌گردد.
- ✓ **بودجه ریزی عملیاتی:** ویژگی و وجه تمایز این نظام، تأکید بر اهداف و نتایج حاصل از فعالیت‌ها می‌باشد. در بودجه ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم و هزینه‌های اجرایی عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند روش حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه گیری می‌شوند؛ به عبارتی، ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی، مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها و عملیات بوده و قیمت تمام شده آن‌ها بر اساس اهداف و مقاصد سازمان دولتی محاسبه و تعیین می‌گردد [۱۲].

<sup>۲</sup> Centralized Budgeting

<sup>۳</sup> Line Budgeting

<sup>۴</sup> Formula Budgeting

<sup>۵</sup> Program Budgeting

<sup>۶</sup> Performance Budgeting

✓ **نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی**<sup>۷</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 [۱۳].

✓ **بودجه ریزی بر مبنای صفر**<sup>۸</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) درحین 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. 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 ریالی که مصرف می شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد [۱۴].

### ۳-۲- مقایسه روش های بودجه ریزی

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	ارتقا کارایی برنامه ها
سوال 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 کارایی دارد؟
مساله 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

<sup>۷</sup> Planning Programming and Budgeting System (P. P. B. S)

<sup>۸</sup> Zero Base Budgeting

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 پرهزینه است. -مقاومت کارکنان و مدیران - ترس از مجازات

#### ۴- تعاریف بودجه بندی عملیاتی

- بودجه بندی 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 [۵۵].
- بودجه بندی 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 [۱۶].
- بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از جنبه های عملی فرآیند برنامه ریزی، اجرا و نظارت [۱۷].
- در گسترده ترین تعریف، بودجه بندی 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 تولیدکننده این ستاده ها بعنوان یک پیامد را ساختار دهی مجدد می کند [۱۸].
- 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، کارآیی و اثربخشی باشند [۱۹].

- بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است. هر چند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌توانند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون‌گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند [۱۸].
- با نگاهی دوباره به تعاریف پیش گفته می‌توان دریافت که بودجه‌بندی عملیاتی شامل؛ نتایج (ستانده نهایی)، راهبرد (روش‌های متفاوت دستیابی به ستانده نهایی) و فعالیت (آنچه واقعاً برای دستیابی به ستانده نهایی انجام می‌شود) می‌باشد و می‌توان عناصر کلیدی آن را به طور خلاصه به این صورت بیان نمود.

- (۱) اهداف قابل سنجش
- (۲) راهبردها
- (۳) برنامه‌های عملیاتی
- (۴) معیارهای سنجش عملکرد
- (۵) اولویت بندی و تخصیص منابع
- (۶) جمع‌آوری و پالایش نتایج
- (۷) ارزشیابی، بازنگری و گزارش نتایج [۲۰].

#### ۴-۱- روش‌های اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

به طور کلی سه روش اصلی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، 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 بودجه‌ریزی عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده به شرح زیر است:

- طبقه بندی عملیات: عملیات هر دستگاه به چندین برنامه و هر برنامه به چندین فعالیت و طرح تفکیک می‌شود. در صورت نیاز، هر یک از فعالیت‌ها یا طرح‌ها را نیز می‌توان به اجزای فرعی تقسیم کرد. هدف از این کار، تسهیل تعیین واحد مناسب اندازه‌گیری حجم کار است.
- انتخاب واحد اندازه‌گیری: اصولاً عملیات دستگاه‌ها را می‌توان به دو گروه قابل سنجش و غیر قابل سنجش تفکیک کرد. اول، عملیاتی هستند که انتخاب واحد اندازه‌گیری برای آنها مشکل نیست. مانند کارهای ساختمانی و راه‌سازی که واحد مناسب و پذیرفته شده آنها متر مربع ساختمان یا یکولومتر راه است. گروه دوم، عملیاتی هستند که به راحتی نمی‌توان واحد اندازه‌گیری مناسبی برای آنها انتخاب کرد؛ مانند کارهای تحقیقاتی و پژوهش‌های علمی که نتیجه آنها قابل پیش‌بینی نیست، در این گونه موارد برآورد هزینه‌ها به ناچار در قالب مواد هزینه و بر اساس اعضای ثابت اداری، اعم از مالی، فنی، آموزشی و تحقیقاتی و غیره انجام می‌شود. یک واحد اندازه‌گیری 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.
- برآورد هزینه هر واحد کار: پس از انتخاب واحد اندازه‌گیری مناسب، لازم است برآورد دقیقی از کل هزینه‌های انجام دادن یک فعالیت داشت؛ برای مثال در ساخت جاده هزینه مطالعات اولیه، نقشه کشی، مواد، مصالح مورد نیاز، دستمزد کارگران و سرپرستان و استهلاك دارایی‌های ثابت، هزینه حمل و نقل و هزینه‌های سربار را محاسبه کرد.

- 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 [۲۱].
- 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 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 نرم (هنجار) خوانده می شود، محاسبه می شود [۲۲].

### ج) روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC<sup>۹</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 [۲۳]. بودجه تهیه شده بر مبنای فعالیت نشان دهنده رابطه میان میزان وجوه مصرف شده و نتایج بدست آمده می باشد. این بدان معناست که از طریق این بودجه، با میزان مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود [۲۴].

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 شفافی 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 [۲۵].

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>۱۰</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

<sup>۹</sup> Activity Based Costing (ABC)

<sup>۱۰</sup> Chongruksut



روش تخصیص تکمیل یافته دو مرحله‌ای هزینه، این مشکل را برطرف می‌کند. در این سیستم هزینه تولید یا ارائه خدمت هر فعالیت با استانداردهای هزینه مورد مقایسه قرار می‌گیرد و در نهایت با تجزیه و تحلیل کارآیی هر یک از فعالیت‌ها، اعتبارات بر اساس حجم کاری دستگاه اجرایی تخصیص می‌یابد [۲۶].

#### ۴-۲- الزامات اجرای بودجه ریزی عملیاتی

اجرای بودجه ریزی عملیاتی، مستلزم وجود الزام‌های خاصی است، به گونه‌ای که در صورت فقدان الزام‌های مذکور، اجرا و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، با موانع جدی مواجه می‌گردد. در این قسمت، بخشی از الزام‌های مذکور تشریح می‌گردد.

✓ **الزامات محیطی:** برای این که بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به کسب نتایج سودمند گردد، باید در محیطی حمایت‌کننده اجرا شود. محیط را می‌توان تحت تأثیر وضعیت سیاسی، قانونی و مطالبات ذینفعان دانست که در این میان، وجود قوانین و مقررات لازم، یکی از مهمترین الزام‌ها محسوب می‌گردد. علایق، تعهدات، همکاری و فشار قانون‌گذاران، از جمله شرایط لازم برای بکارگیری بودجه ریزی عملیاتی و اندازه‌گیری عملکرد است.

✓ **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.

✓ **فرهنگ سازمانی:** با پذیرش بودجه ریزی عملیاتی، نه تنها شکل و محتوای بودجه، بلکه فرهنگ بودجه ریزی نیز تغییر می‌کند. به طور کلی، ویژگی‌های ساختاری فرآیند بودجه، تا حدی تعیین‌کننده محیط فرهنگی سازمان است و در فرآیندی دوسویه قرار دارد. به طوری که تحت تأثیر فرهنگ سازمان است و بر فرهنگ سازمان نیز تأثیر می‌گذارد. بودجه ریزی عملیاتی نیز از این قاعده مستثنی نیست. در واقع، اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در صورتی میسر است که فرهنگ سنجش عملکرد، فرهنگ حاکم شود.

✓ **سبک مدیریتی:** در فرآیند اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور آمریکا، این بحث مطرح شد که سازمان‌ها باید از بسیاری از قواعد، مقررات و خط‌مشی‌هایی که به طور طبیعی مدیران را محدود می‌کند، 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.

✓ **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 می‌یابد و فقط وظایف و واحدها در تخصیص منابع اصالت ندارد. در واقع، فرآیندها مسیر دستیابی به اهداف را مشخص می‌کند، از این رو، در سازمان‌های فرآیندگرا استقرار این نظام بودجه ریزی، آثار بسیار بهتری خواهد داشت.

✓ **فناوری اطلاعات:** در کنار نیازهایی که در خصوص عرضه اطلاعات با کیفیت وجود دارد، نظام‌های اطلاعاتی خاصی نیز باید با هدف حفظ و تعقیب عملکرد وجود داشته باشد، زیرا این نیاز را بدون بستر فناوری نمی‌توان رفع کرد.

✓ **نیروی انسانی مجرب و آموزش دیده و با هدف بهبود عملکرد:** برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بخش عمده ایجاد و حفظ آن، توسط پرسنل سازمان انجام می‌شود، از اینرو مدیران و کارکنانی که فاقد آموزش‌های کافی هستند، قادر به درک و عملیاتی کردن نگرش‌های نتیجه‌محور، از جمله بودجه‌ریزی عملیاتی نخواهند بود. علاوه بر آموزش‌های تخصصی، فرهنگ بهبود عملکرد را نیز باید در بین کارکنان سازمان تقویت کرد، به گونه‌ای که این موضوع، هدف شخصی و سازمانی هر یک از کارکنان باشد.

✓ **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 فعالیت‌ها ارائه کند. فقدان یک نظام حسابداری مناسب، به شکست نظام بودجه ریزی عملیاتی منجر می‌شود. 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 [۲۲].

#### ۴-۳- انواع شاخص های عملکردی و نقش آن ها در عملیاتی کردن بودجه

بطور کلی برای ارزیابی جنبه های مختلف عملکرد سازمان ها و دستگاه های اجرایی از جنبه هایی نظیر میزان هزینه ها، وضعیت پرسنلی، نحوه آموزش، ارائه خدمات میزان تولید و غیره نیاز به تعریف شاخص هاست. ولی اگر این شاخص دارای ویژگی های خاصی نباشد نمی توان درباره نتایج یا کیفیت انجام کار اطلاعات چندانی ارائه دهد. شاخص ها را می توان به انواع زیر تقسیم کرد:

- ۱) شاخص های نتایج: شاخص های نتایج میزان تحقق اهداف برنامه یا تأثیر اقدامات سازمان یا دستگاه اجرایی بر مشتریان یا شهروندان را نشان می دهند. به عبارت دیگر این شاخص نمایانگر ثمرات واقع برنامه ها هستند.
- ۲) شاخص های ورودی: شاخص های ورودی میزان منابعی را نشان می دهند که برای برنامه مورد نظر، خروجی ها یا نتایج را ایجاد می کند.
- ۳) شاخص های خروجی: شاخص های خروجی نمایانگر تعداد محصولات، خدمات تأمین شده یا مقدار کار انجام شده هستند. به زبان ساده، این شاخص ها تشریح می کنند که خروجی یک فرایند چیست و تا چه حد انجام شده است. شاخص های خروجی محدود هستند، چون درباره اهداف کسب شده، کیفیت خدمات یا محصول، یا اثربخشی ارائه خدمات یا محصولات هیچ اطلاعاتی ارائه نمی کنند. مقایسه خروجی کنونی با خروجی دوره های قبل تنها تغییر یا ثبات در فعالیت های کاری را نشان می دهد.
- ۴) شاخص های اثربخشی: شاخص های اثربخشی میزان کاری را نشان می دهد که با استفاده از میزان منابع به کار رفته انجام شده است. این شاخص ها اغلب به صورت درصد اطلاعات ارائه شده درباره هزینه واحد بیان می شوند. شاخص های اثربخشی که بهره وری را اندازه گیری می کنند.
- ۵) شاخص های اثربخشی هزینه ها: شاخص های اثربخشی هزینه ها، عناصر اثربخشی و نتیجه را با یک شاخص واحد می سنجد. در بسیاری از موارد، تدوین چنین شاخص هایی دشوار است، ولی در مواردی که این کار به درستی امکان پذیر باشد اطلاعات ارزشمندی در اختیار مدیران برنامه و تصمیم گیران قرار می دهد.
- ۶) شاخص های توضیحی: شاخص های توضیحی برای تأمین اطلاعات مختلفی به کار می روند که برای درک عملکرد سازمان به کاربران کمک می کنند. این شاخص ها معمولاً شامل عناصری هستند که خارج از کنترل سازمان یا دستگاه اجرایی می باشند، شاخص های توضیحی برای تأمین اطلاعات تصمیم گیران برای بررسی شاخص های دیگر به کار گرفته می شود. نکته ای که در انتخاب شاخص های عملکرد بسیار اساسی است، توانایی انتخاب آن نوع شاخصی است که بتواند عملکرد یک برنامه را به وضوح نمایان سازد [۷۷].

#### ۴-۴- مزایای بودجه ریزی عملیاتی

- ۱) افزایش پاسخگویی عمومی: اگر چه بسیاری از دولت ها دسترسی اطلاعات عملکرد خود را امکان پذیر می سازند، اما در ورای بحث های سیاسی، اطلاعات عملکرد منتج از بودجه ریزی عملیاتی می تواند به شیوه های مختلف نظیر اسناد بودجه ای، برنامه های راهبردی و گزارش های عملکرد به اطلاع عموم برسد.

- ۲) مدیریت برای عملکرد بهتر: اطلاعات عملکرد، بیشتر مورد استفاده مدیرانی است که مایلند کارایی عملیاتی برنامه‌ها و فرآیندهای کاری خود را افزایش دهند. تشویق مدیران به استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی، مستقیم‌ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است. شاخص‌های کارایی حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری، شاخص‌هایی هستند که برای بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند. این شاخص‌ها را می‌توان برای تعیین اهداف عملکرد و طراحی راهبردهایی برای نیل به این اهداف، ردگیری عملکرد در طول زمان، مقایسه عملکرد با عملکرد سازمان‌های دیگر و انعقاد قراردادهای مبتنی بر عملکرد بین کارکنان دولت و بخش خصوصی به کار برد.
- ۳) بهبود نحوه تخصیص منابع: در بودجه‌ریزی عملیاتی تخصیص منابع با شاخص‌های عملکرد مرتبط می‌شود. مرتبط ساختن برنامه‌ریزی راهبردی به تخصیص منابع یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است. سازمان‌ها باید عملکرد و اهداف راهبردی را در بودجه‌های پیشنهادی خود ارائه دهند. این شیوه به تصمیم‌گیران در زمینه تخصیص منابع در بین سازمان‌ها کمک می‌کند و مستلزم آن است که تحلیلگران بودجه، ضرورت بودجه درخواستی هر سازمان، رابطه آن با اولویت‌های برنامه راهبردی سازمان، اهمیت آن برای اهداف سیاست‌های دولت، خطرات یا میزان عدم قطعیت برآورد هزینه‌ها را بررسی کنند. این رویکرد تضمین می‌کند که همه پیشنهادهای بودجه‌ای با استفاده از معیارهای یکسان تحلیل شوند و اهمیت نسبی آن‌ها در نظر گرفته شود.
- ۴) در برگرفتن کلیه سطوح مدیریت: بودجه ریزی عملیاتی یک فرآیند پیش‌رونده می‌باشد که همه مدیران در یک سازمان را از بالاترین سطح تا مدیران برنامه و بخش در بر می‌گیرد. این فرآیند شامل یک حلقه بازخورد می‌باشد که اطلاعات مناسبی را در اختیار مدیران ارشد قرار می‌دهد تا بهتر به مدیریت فعالیت‌ها بپردازند.
- ۵) یک ابزار تشخیص ارزشمند ارائه می‌دهد: بودجه‌ریزی عملیاتی یک ابزار تشخیص ارزشمند برای توسعه درک هماهنگی بین منابع به کار رفته و عملکرد می‌باشد. مسئولان برنامه فرصت بررسی تعامل ظریف بین منابع و نتایج دلخواه را خواهند داشت. این موضوع مدیریت کلی برنامه را بهبود می‌بخشد.
- ۶) به توجیه بودجه کمک می‌کند: یک بودجه عملیاتی اثر بخش، شفافیت بیشتری را به عملکرد عملیاتی برنامه نسبت به بودجه‌ریزی سنتی می‌دهد. بودجه ریزی عملیاتی با استفاده از مقیاس‌های واضح هزینه کلی فعالیت را به عنوان مبنایی برای چارچوب ستاده‌های برنامه و اهداف عملکرد می‌سنجد و ابزار ارزشمندی برای بررسی چگونگی تغییرات در مخارج بر نتایج تامین می‌کند.
- ۷) امکان مقایسه در هزینه واحد ایجاد می‌کند: یک بودجه عملیاتی همچنین اطلاعات تطبیقی مفیدی ایجاد می‌کند اگر یک واحد منطقه ای به هزینه پائین‌تر از استاندارد دست یابد، مدیران سازمان می‌توانند بهترین اقدامات ابتکاری را شناسایی کنند که منجر به چنین کاهش‌های گردیده است و سپس موارد آموخته شده را فراگیر و تسهیم نمایند. با شناسایی عوامل گوناگون که هزینه‌های برنامه را شکل می‌دهد مدیران می‌توانند فرآیندها و استراتژی‌های جایگزین که ممکن است از لحاظ هزینه اثربخش‌تر باشد را شناسایی نمایند.
- ۸) تصمیمات آگاهانه و ملموس‌تر را حمایت می‌کند: بودجه‌ریزی عملیاتی تصمیمات آگاهانه‌تر و ملموس‌تر در مورد تامین منابع را تسهیل می‌کند. مدیران سازمان‌های دولتی باید از هزینه کلی عملیات (کل هزینه‌های غیر مستقیم و بالاسری) و سطح نتایج حاصله آگاه باشند که بودجه‌ریزی عملیاتی این امر را تسهیل می‌کند.
- ۹) به عنوان مبنایی برای نظام مدیریت عملکرد گسترده عمل می‌کند: بودجه عملیاتی نشان می‌دهد چگونه هزینه‌ها بر عملکرد برنامه تاثیر می‌گذارد و چگونه این عملکرد بر نتایج نهایی دلخواه اثر می‌گذارد. یک بودجه عملیاتی خوب تدوین شده، برای مدیران نقطه آغازی به منظور نظارت بر عملکرد سازمانی می‌باشد [۲۸].

#### ۴-۵- مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی

چالش‌های عمده در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی، عبارت است از:

- ۱) تغییر نحوه تخصیص اعتبار یا ساختارهای بودجه: بودجه عملیاتی ممکن است نیازمند تغییراتی در نحوه تخصیص اعتبار یا ساختار حساب‌های بودجه‌ای باشد [۱۳].
- ۲) مواجه شدن با مقاومت: مدیریت در راستای نتایج نیازمند این می‌باشد که بودجه عملیاتی مدیریت عملکرد فراگیر را تسهیل نماید. مدیران برنامه باید حسابداری هزینه و دیگر اطلاعات مالی را برای اداره برنامه‌هایشان یاد بگیرند و آنها ممکن است که در اجرای این نظام مقاومت کنند.
- ۳) ارتقاء سیستم‌های تکنولوژی اطلاعات: چند سالی است که بودجه در ایران از نظام برنامه‌ای تبعیت می‌کند. البته تنظیم بودجه به روش برنامه‌ای نمی‌تواند غایت نظام بودجه ریزی باشد؛ بلکه تنها شروع فرآیند برای سیستم بودجه‌بندی عملیاتی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر، تهیه بودجه برنامه‌ای مقدمه بودجه عملیاتی خواهد بود. همچنین، در مقام مقایسه بودجه عملیاتی با بودجه برنامه‌ای نیز میتوان بیان داشت که بودجه برنامه‌ای فقط به منظور راهنمایی مدیران سازمان‌های دولتی در اداره امور عمومی و اخذ تصمیم، مفید واقع می‌شود در حالیکه بودجه عملیاتی علاوه بر راهنمایی، عملکرد کلیه واحدهای سازمانی و کارکنان مؤسسات و ادارات دولتی را نیز کنترل می‌کند [۱۳].
- ۴) تعریف فعالیت‌ها برای هر برنامه
- ۵) تعیین هزینه هر فعالیت
- ۶) ارتباط توجیه بودجه به طرح عملکرد سالانه [۲۹].

### مبانی قانونی بودجه ریزی عملیاتی در ایران

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

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی 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 دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند.
- ب) تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص.
- ج) تنظیم لایحه بودجه سالیانه بر اساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آن.
- د) تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و متناسب با قیمت تمام شده آن.

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

کلیه دستگاه‌های اجرایی موظفند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری 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 برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی و بهداشتی، درمانی، خدماتی و اداری)، بر اساس کمیّت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذیربط اجرا نمایند. به دستگاه‌هایی که بر اساس ضوابط این ماده خدمات خود را ارائه می‌نمایند، اجازه داده می‌شود، حسب نیاز نسبت به جابجایی فصول و برنامه‌های اعتبارات هزینه اقدام و مابه‌التفاوت هزینه‌های 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 می‌گیرد، کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردد.

## ۵- نتیجه گیری و پیشنهادات

با توجه به اینکه نظام بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است. اگر چه چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می تواند سیاستگذاری بودجه ای را تسهیل و نظارت قانونگذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهد. بنابراین برای اینکه اطلاعات شاخص های عملکردی به طور کامل در تخصیص منابع به کار گرفته شوند، تصمیم گیران باید احساس کنند که اطلاعات نتایج و شاخصهایی که ارائه شده اند از دقت مناسبی برخوردارند. این بدان معناست که چنین اطلاعات و شاخصهایی باید شاخصهای جامع و معتبری از نتایج برنامه ها باشند. تصمیم گیران نمی توانند از اطلاعات عملکردی که به نظر آنها معتبر، قابل اتکاء و مبتنی بر توافق همگانی طرفهای ذیربط نباشد استفاده کنند. علاوه بر این، ممکن است تصمیم گیری بر مبنای اطلاعات نادرست و ناقص در نهایت به حذف استفاده از این اطلاعات در تصمیمات مربوط به تخصیص منابع منجر شود. چنانچه اعتبار شاخص عملکردی مورد توجه قرار گیرد اجرای بودجه ریزی عملیاتی موفقیت آمیز و بدون توجه به این امر مهم اجرای بودجه ریزی عملیاتی با مشکل مواجه خواهد شد.

برای پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در شرکتهای دولتی ابتدا لازم است تعریف جامعی از آن مطرح شود و کلیهی دست اندر کاران مربوط تحت آموزشهای لازم قرار گیرند و هدف از این تغییر نیز برای آنها روشن شود. بهره گیری از افراد متخصص، آگاه ساختن مدیران و حتی کارکنان از اهداف سازمان، تغییر سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی و نظارت و کنترل و ارزشیابی طرحها و برنامهها و موارد دیگر از راهکارهایی است که می توان برای برخورد با مشکلات موجود در زمینه بودجه نویسی و اجرای بودجه در شرکتهای دولتی به کار برد.

به همین صورت هدایت، برنامه ریزی و کنترل شرکتهای دولتی از طریق دیگر سر فصلها و متغیرهای عملکرد شرکتهای مزبور میتواند برای برنامه ریزی در شرکتهای دولتی مؤثر واقع شود. در این ارتباط میتوان بر راهبردهای ذیل تأکید کرد:

- الف) تقویت و بهبود برنامه ریزی کشور در جهت ارتقاء کارایی بودجه ریزی و برنامه ریزی شرکتهای دولتی؛
- ب) اصلاح قوانین و مقررات مربوطه برای اهمیت بیشتر به برنامه ریزی و بودجه ریزی کارایی بخش شرکت های دولتی؛
- ج) مطالعه حجم و تعداد شرکتهای دولتی (داراییها، سرمایه و...) برای سنجش دقیق قابلیت های شرکتهای دولتی؛
- د) تحدید فعالیت های بخش شرکتهای دولتی از طریق ادغام، انحلال و واگذاری آنها به بخش های غیردولتی و حفظ شرکت هایی که ضرورت اقتصادی-اجتماعی ایجاب می نماید تا در بخش های دولتی ادامه فعالیت دهند؛
- ه) اختصاص بخش یا بخش هایی از بند برنامه های توسعه کشور به برنامه شرکتهای دولتی؛
- و) بهره گیری از ارتباط بین متغیرهای اقتصاد کشور با متغیرهای بودجه شرکتهای دولتی برای بهینه سازی متغیرهای اقتصادی.

## ۶- مراجع

۱. باباجانی جعفر، خداحمی بهروز، مدلی برای استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی سال یازدهم شماره ۴۱ بهار ۱۳۹۱، صص ۱۳-۱، ۱۳۹۳.
۲. فرج وند، اسفندیار، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، چاپ سیام، تهران، انتشارات فروزش، ۱۳۹۱.
۳. پناهی، علی، بودجه ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل)، چاپ دوم، تهران، انتشارات مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۸.
۴. انصاری، شاهرخ، بودجه و بودجه ریزی دولتی در ایران، چاپ دوم، تهران، مؤسسه انتشاراتی کیان، ۱۳۹۱.
۵. شبیری نژاد، علی اکبر، گستره مالی و ساختار بودجه ایران. چاپ سوم. نشر نی، ۱۳۹۳.
۶. فرزب، علیرضا، بودجه ریزی دولتی در ایران، چاپ دوازدهم، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۸۸.

۷. ابراهیمی نژاد، مهدی. فرج وند، اسفندیار، بودجه از تنظیم تا کنترل. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، ۱۳۸۶.
۸. باباجانی، جعفر و مهدی رسولی، شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، سال ۱، شماره ۱، صص ۵۰-۳۲، ۱۳۹۰.
۹. Cropley, Jacqueline (۱۹۹۱) Budgeting in special libraries. *Library management*. V ۱۲. N ۴
۱۰. جنابی دهکردی، شهره، رساله کارشناسی ارشد رابطه بین سیستم کنترل اموال غیر مصرفی در وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی ایران، دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۸.
۱۱. مهدوی، داوود، بودجه‌ریزی عملیاتی (ابزار مدیریت و برنامه ریزی برای بهبود عملکرد)، دو ماهنامه توسعه انسانی پلیس، شماره ۱۰، سال سوم، ص ۹۱، ۱۳۸۶.
۱۲. پناهی، علی، درباره لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور، تهران، دفتر مطالعات برنامه و بودجه، ۱۳۸۶.
۱۳. طالب نیا، قدرت الله، محمودی، فاطمه، بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع، سال ۴۱، دوره دوم، شماره ۲۱، پاییز و زمستان، نشریه کنترلر، ۱۳۸۵.
۱۴. Olaopa Olawale R. (۲۰۱۲), Ogundari 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*.
۱۵. Diamond .Jack (۲۰۰۳), Performance Budgeting ; Managing The Reform Process; IMF Working Paper.
۱۶. اسماعیلی، شاپور، چگونه مفاهیم بودجه بندی عملیاتی شکل می گیرد، ۱۳۸۳، دفترنامه خبری تحلیلی امور اقتصادی و دارایی، شماره ۱۰۳.
۱۷. برزوزاده، محسن، بودجه ریزی عملیاتی، چاپ اول، تهران، انتشارات سپینود، ۱۳۹۰.
۱۸. هاشمی سیدعباس، بکرانی کیوان، تأثیر ساختار مالکیت و نظام راهبری شرکتی بر تصمیمات ساختار سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال ۹، شماره ۳، صص ۱۵-۱، ۱۳۹۰.
۱۹. آذر، عادل، آقایی، محمد علی، جعفری، حمیدرضا، بررسی زیرساخت های موجود مؤسسات اعتباری غیربانکی برای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، فصلنامه علمی - پژوهشی برنامه ریزی و بودجه، سال شانزدهم، شماره ۴، ۱۳۹۰.
۲۰. Cokins G. (۲۰۰۰), «New-Age Accounting: Activity Based Budgeting», ABC Technologies Website Articles (۲۰۰۰), IVY McLemore, «The New Frontier in Budgets», *Business Finance* . September, ۱۹۹۷.
۲۱. Young, R, D, (۲۰۰۳), Performance Based Budgeting Systems, public policy and practice, An Electronic journal Devoted to Governance an public policy in south Carolina, Vol.۲, No.۲, pp: ۱-۲۴.
۲۲. پارکر، لی. دی و همکاران، حسابداری و منابع انسانی، ترجمه ناصر میر سپاسی، چاپ دوم، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۹۰.
۲۳. 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، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۵، دوره جدید، سال یازدهم، ۱۳۹۰.
۲۴. ابطحی، محمد ابراهیم، بررسی و شناسایی موانع پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در ائتس جمهوری اسلامی ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه تربیت مدرس، صص ۴۷-۵۰، ۱۳۸۶.
۲۵. کیومرثی، فیروز، بودجه و بودجه ریزی دولتی، تهران: انتشارات بال، ۱۳۹۰.