

# طراحی الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی کشور

دکتر سعید صفری<sup>۱</sup>، داوود غلامرضایی<sup>۲</sup>

## چکیده

یکی از اولویتهای اصلاح ساختار اقتصادی کشور، اصلاح روشهای بودجه‌ریزی و توزیع منابع در سازمانهای دولتی است. آنچه تحت عنوان بودجه‌ریزی در دستگاههای اجرایی کشور رایج است شیوه‌ای سنتی است که هیچگونه اطلاعاتی درباره هزینه شدن اعتبارها و میزان کارایی و اثربخشی برنامه بدست نمی‌دهد، همچنین این نوع سیستمهای بودجه‌ریزی افق کوتاه مدت دارند و از نگهداری هزینه‌ها در حسابهای بلند مدت عاجز هستند و منجر به کاهش اقتدار مدیریت دستگاه برای بودجه می‌شود. از سوی دیگر بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یکی از روشهای جدید بودجه‌ریزی بر اهمیت شناسایی نتایج قابل اندازه‌گیری حاصل از هزینه‌های عمومی تأکید داشته و می‌تواند شفافیت خاصی به فرآیند بودجه‌ریزی در سازمانهای دولتی بخشیده و پاسخگویی نسبت به هدفهای طرحهای سازمانی را افزایش دهد. در این مقاله مروری بر مفاهیم و تعاریف و تاریخچه بودجه‌ریزی عملیاتی خواهد شد و جنبه‌های مختلف بودجه‌ریزی عملیاتی مورد بررسی قرار خواهد گرفت. در ادامه نحوه شکل‌گیری و نتایج استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در برخی از کشورهای منتخب، ارائه و در بخش پایانی الگوی پیشنهادی برای بکارگیری در دستگاه‌های اجرایی کشور، ارائه خواهد شد.

## کلید واژه‌ها

بودجه - بودجه‌بندی - بودجه‌ریزی عملیاتی - الگو

۱. عضو هیات علمی دانشگاه شاهد

۲. عضو هیات علمی جهاد دانشگاهی واحد تهران

**۱- مقدمه**

در چند دهه اخیر بودجه نویسی دولتی نقش برجسته‌ای در اداره اقتصاد ملی ایفا نموده است. حقایقی که در نظامهای اقتصاد مختلط خاص در کشورهای در حال توسعه، بصورت دخالت هر چند بیشتر دولتها در اقتصاد ملی ظاهر شده و مفاهیم جدیدی که بودجه و بودجه نویسی پیدا کرده است، این موضوع را تأیید می‌کند. گسترش میزان مشارکت دولت در فعالیتهای اقتصادی و افزایش سهم آن در تولید ناخالص ملی از یک طرف و ارتباط تعادل مالی با دیگر تعادل‌های اساسی اقتصاد از طرف دیگر و در نهایت طراحی اداره اقتصاد ملی توسط مسئولین سیاست مالی و بودجه نویسان، موقعیت خاصی به بودجه‌نویسی دولتی داده است.

بودجه از دیدگاه اقتصادی و نیز نگاه مدیریت، در سالهای اخیر مفاهیم کاملاً تازه‌ای به خود گرفته که با مفاهیم شناخته شده سنتی آن به طور اساسی متفاوت است. مفاهیم سنتی زمان اقتصاددانان کلاسیک در خصوص بودجه دولتی و مجاز شمردن دخالت دولت در فعالیتهای اقتصادی، خاصه به شکل جدید آن در کشورهای جهان سوم، جای خود را به مفاهیم و ضوابط جدیدی سپرده‌اند، امروزه معرفی بودجه دولت بعنوان وسیله‌ای جهت حداکثر استفاده از منابع در دسترس (طرح ریزی و بهبود مدیریت)، نقش ممتاز و تعیین کننده‌ای به بودجه نویسی دولتی داده است.

بودجه‌ریزی عملیاتی با تأکید بر اهمیت شناسایی نتایج قابل اندازه‌گیری حاصل از هزینه‌های عمومی شفافیت خاصی به فرآیند بودجه‌ریزی در سازمانهای دولتی بخشیده و پاسخگویی نسبت به هدفهای طرحهای سازمانی را افزایش می‌دهد. از دیگر کاربردهای بودجه‌ریزی عملیاتی ایجاد مراحل لازم برای تخمین هزینه واحد و ارزشیابی ارزش پول می‌باشد و پرسنل سازمانی را مجبور می‌کند تا در بدست آوردن نتایج برنامه‌های مورد تعهدشان، تحت فشار بودجه‌ای قرار گیرند.

در بودجه‌ریزی عملیاتی تخصیص منابع در بخشهای سودآور و اثربخش صورت می‌گیرد و منجر به استانداردسازی برای ایجاد رقابت می‌شود همچنین بودجه‌ریزی عملیاتی بدلیل برقراری ارتباط بین نتایج و منابع هزینه زمینه‌ساز ارزشیابی عملیاتی مدیران و شناسایی نقصانهایی که منجر به هدر رفتن منابع می‌شود، شده و به مدیران در مسئولیت (که با بودجه‌های سخت گیرانه دوام بیاورند)، اجرا (ارتباط بین داده و ستاده‌ها) و پاسخگویی (شفافیت در مصرف وجوه دولتی) کمک می‌کند.

## ۲- سیر تکوین بودجه

مفهوم بودجه همگام با تکامل دولتها و پیچیده‌تر شدن وظایف دولت، تغییر و تکامل یافته است. این تکامل را می‌توان به چهار مرحله متمایز تقسیم کرد. در مرحله اول که تقریباً از ۱۹۲۰ تا ۱۹۳۵ می‌باشد، تاکید عمده روی ایجاد یک سیستم با کفایت برای کنترل هزینه‌ها بود و حسابداری هزینه‌ها و پیوند بین حسابداری و بودجه مطرح بود. مرحله دوم که در توسعه بودجه عملیاتی خود را نشان می‌دهد، استفاده از بودجه به عنوان ابزار مدیریت مالی بود و خود را در اصلاح ساختار مناسب، بهبود مدیریت و برنامه‌های اندازه‌گیری کار، ظاهر ساخت و بر بودجه‌ای تاکید داشت که کار و فعالیتهای سازمان را اندازه بگیرد.

مرحله سوم با پیوند دادن بودجه و برنامه به عنوان معیاری برای تجزیه و تحلیل رفاه اقتصادی آغاز شد و روی پیشرفتهایی که در تکنولوژیهای تصمیم‌گیری و اطلاعاتی رخ داده بود تمرکز داشت.

مرحله چهارم به واسطه پیچیدگی محیط سازمانها بوجود آمده و منجر به استفاده از بودجه بر مبنای صفر بعنوان ابزار برنامه‌ریزی راهبردی (استراتژیک) گردیده است (فرج‌وند، ۱۳۸۰).

## ۱-۲- بودجه به عنوان ابزار کنترل

بودجه‌ریزی بعد از پیدایش حکومت‌های پارلمانی بوجود آمد؛ یعنی آغاز کار بودجه‌نویسی به زمانی بر می‌گردد که مردم در مقابل اختناق حکومتها دست به انقلاب زدند و حق مسلم نظارت مردم بر اموال عمومی به صورت کنترل درآمدها و هزینه‌های دولتی توسط نمایندگانشان دایر شد. از این رو بخش مهمی از قانون اساسی هر کشور به چگونگی دخل و خرج آن کشور اختصاص دارد. نظارت بر دخل و خرج به موجب همین قوانین برعهده نمایندگان برگزیده مردم واگذار شده که از منافع مالیات‌دهندگان و دریافت‌کنندگان خدمات دولت حمایت کنند. بنابراین طبیعی است که هرگاه مسئله دخل و خرج کشور برای این نمایندگان مطرح شود آنها در وهله نخست به فکر ایفای مسئولیتی هستند که به موجب قانون به عهده آنها محول شده است. علت این تاکید هم شاید این باشد که در اوایل قرن اخیر وظیفه اصلی دولت محدود به دفاع از کشور، مراقبت در استقرار نظم و امنیت و حفظ مناسبات بین‌المللی بود که خرج بابت این وظایف کنترل شود تا مالیات زیاد گرفته نشود و مخارج نیز کنترل شود. وقتی منظور از بودجه، کنترل باشد، نظام بودجه‌ای بر روی طبقه‌بندی هزینه‌ها و طبقه‌بندی سازمانی متمرکز می‌گردد که همان طبقه‌بندی بر اساس فصول و مواد هزینه است.

## ۲-۲- بودجه به عنوان ابزار مدیریت مالی

با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستمهای برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح گردید تا تصمیم‌گیرندگان را قادر سازد دید وسیع‌تری پیدا کرده و اطلاعات وسیعی در مورد

نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرایی فعالیتها داشته باشند. این امر موجب توجه دولتها به اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی منابع دولت و به عبارتی مدیریت مالی دولتی شد. مواجهه با این شرایط نه تنها نیاز به بهبود روشها و رویه‌های بودجه‌بندی موجود برای افزایش هماهنگی سیستم را مطرح ساخت، بلکه بعد جدیدی برای تصمیم‌گیری در مدیریت و مدیریت مالی دولتی افزود، یعنی سیستم بودجه‌بندی عملیاتی و برنامه‌ای را برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیت‌های دولتی مطرح ساخت.

ویژگی و وجه تمایز این سیستم از سیستم بودجه متداول تاکید روی اهداف، نتایج و منافع حاصل از هر یک از اقلام هزینه‌ها و یافتن پاسخ به این سوال بود که درآمدها به چه منظور خرج می‌شود.

### ۳-۲- بودجه به عنوان ابزار برنامه‌ریزی

استفاده از بودجه به عنوان ابزار سیاست‌گذاری یا برنامه‌ریزی، به منظور تنظیم سیاست‌های مالی برای مقاصد اقتصادی صورت گرفت تا به وسیله آن درآمدها و هزینه‌های بودجه‌ای چند هدف ویژه را برای حفظ تعادل اقتصادی و جلوگیری از بروز بحران تامین کند. نخست آنکه از نظر سیاست‌های اقتصادی و مقاصد مربوط به استفاده از منابع، صورتهای بودجه‌ای بتواند هدفهای سرمایه‌گذاری و نرخ رشد و همچنین چگونگی اختصاص منابع به هزینه‌های مصرفی، انتقالی و سرمایه‌ای در بین بخشها را معلوم کند.

دوم آنکه تعیین نرخ رشد اقتصادی به دلیل ارتباط با میزان اشتغال، ثبات قیمت‌ها و موازنه بخش خارجی بگونه‌ای صورت پذیرد که منافع اجتماعی را حداکثر و فشارهای مالیاتی وارده یا هزینه‌های خارج کردن منابع از بخش خصوصی را حداقل

سازد. مقدار مجاز یا بهینه استفاده از کسری در بودجه حاصل فرآیند بسیار پیچیده و دقیق تامین همین هدف است.

سوم آنکه بودجه در نقش اقتصادی خود ابزار تقلیل نابرابریهای درآمدی و تعدیل آثار توزیعی کارکرد نامطلوب جریانهای تولیدی باشد. برای تامین این اهداف نقش مالیاتها و برنامه‌های هزینه‌ای مورد توجه قرار داشت؛ اما در میان راههای مختلف قابل تعقیب، سیاست شاخص و توصیه شده‌ای به عنوان الگوی قابل تعمیم موجود نبود. بودجه در ماموریت برنامه‌ریزی بیشتر متضمن مفاهیمی چون طرح‌ریزی برای آینده و انتقال این مفاهیم به جامعه برای تصمیم‌گیری میانمدت بود و از این رو، طبقه‌بندیهای اقتصادی آن ناظر بر تنظیم حسابهای ملی و بررسی حرکت متغیرهای کلان می‌گردید.

مهمترین عواملی را که منجر به گرایش برنامه‌ریزی در بودجه‌بندی شد می‌توان در توسعه تجزیه و تحلیل‌های خرد و کلان اقتصادی و نقش آن در شکل‌گیری سیاست مالی و بودجه‌ای و همچنین در توسعه فنون جدید اطلاعاتی و تصمیم‌گیری و کاربرد آن در سیاست‌گذاری دانست.

#### ۴-۲- بودجه به عنوان ابزار راهبردی (استراتژیک)

مرحله چهارم بودجه‌نویسی از زمانی آغاز می‌شود که محیط سازمانی به یک محیط متلاطم و آشفته مبدل شد و پیچیدگی تصمیم و تغییر و تحولات بنیادی و خودجوش در محیط سازمانی، برنامه‌ریزی راهبردی را در مدیریت پدید آورد. در این دوره بودجه‌نویسی به عنوان ابزار و عامل راهبردی برای رویارویی با حوادث غیر قابل پیش‌بینی مورد استفاده قرار گرفت. طی دهه ۸۰ در بودجه‌نویسی سناریوهای متعددی طراحی گردید و برای هر نوع فعالیت (برنامه) که به واحدهای تصمیم‌گیری

تعبیر می‌شوند، نیز سطح ریالی و مالی مختلفی در نظر گرفته شد و بسته به نوسان مقدار بودجه به واسطه متغیرهای غیر قابل کنترل، از سطح مورد نظر استفاده گردید این تفکر به تدوین بودجه بر مبنای صفر در سال ۱۸۷۳ منجر گردید.

### ۳- مروری بر روشهای بودجه ریزی

از نظر تکنیک، تهیه و تنظیم بودجه بر حسب هدفها و انتظاراتی که در طی دوران متمادی سپری کرده است، سیر تحولی گوناگون داشته است که پیش از پرداختن به بودجه‌ریزی عملیاتی، به ترتیب، این مراحل تکامل، ذکر می‌شوند.

#### ۱-۳- بودجه‌ریزی متداول (سنتی)

در بودجه‌ریزی متداول هدفها و تاکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافته‌ها و پرداختهای بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات منحصراً معطوف به «دستگاه مواد هزینه» منتهی می‌گردد و نقش مجلس و پارلمان نیز در بررسی بودجه فقط متوجه حفظ و کنترل مخارج دولت در چهارچوب اعتبارات مصوب می‌باشد که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز ننموده باشد و هر هزینه‌ای در محل و مواد خود به مصرف رسیده باشد.

در سیستم بودجه‌ریزی متداول با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می‌دهد و در قبال پولی که خرج می‌شود چه نتایجی را بدست می‌آورد نشان داده نمی‌شود و از اینرو مبنای صحیحی برای مدیریت موثر در دستگاههای اجرایی به حساب نمی‌آید زیرا طبقه‌بندی مخارج دولت و بررسی آن برحسب مواد هزینه و دستگاههای اجرایی نمایانگر اهداف اقتصادی دولت از محل این مخارج و یا نوع فعالیتهای دولت در رابطه با عواملی که به عنوان هزینه بکار گرفته

شده است نیست. با افزایش روز افزون وظایف دولتها و نقش دولتها در امور اقتصادی و اجتماعی جامعه، بودجه‌ریزی متداول بتدریج اهمیت خود را از دست داده است و کاربردی ندارد. در ایران تا سال ۱۳۴۳ بودجه به صورت بودجه‌ریزی سنتی تهیه و تقدیم مجلس می‌شد و در آن بودجه، صرفاً نام دستگاه و مواد هزینه به تصویب می‌رسید. مانند وزارت عالی، وزارت مالیه، وزارت معارف و غیره (فرزب، علیرضا، ۱۳۸۰).

### ۲-۳- بودجه‌ریزی افزایشی

این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم‌گیری انطباق دارد طبق این روش، برای تصمیم‌گیری جدید، به تصمیم‌هایی که قبلاً در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه می‌کند و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آنها بوجود می‌آورد. بودجه‌ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پردردسر بودجه‌نویسی سالانه ابداع شده است. با این کار هر سال مجدداً از اول اقدام به کار پیچیده بودجه نویسی نمی‌شود. بلکه بودجه‌ریزان، با قبول بودجه سال گذشته توجهشان را روی تغییرات افزایشی متمرکز می‌کنند. در این شیوه، بودجه سال گذشته به عنوان پایه‌ای برای مصارف جاری فرض شده و یک افزایش سالانه برای آن در نظر گرفته می‌شود که بستگی به روند تغییرات قیمت‌ها، تغییر حجم عملیات موجود و تقبل وظایف جدید از طرف دولت و عواملی از این قبیل دارد.<sup>۱</sup>

### ۳-۳- بودجه‌ریزی برنامه‌ای

بودجه برنامه‌ای است که در آن اعتبارات بر حسب وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌های که سازمان دولتی در سال مالی اجرای بودجه برای نیل به اهداف خود باید انجام

۱. برای مطالعه مفصل این روش به کتاب بودجه ریزی دولتی در ایران تألیف علیرضا فرزب مراجعه نمائید.



دهد، پیش‌بینی شده باشد. به عبارت دیگر، در بودجه برنامه‌ای مشخص می‌شود که دولت و دستگاه‌های دولتی در سال اجرای بودجه اولاً دارای چه اهداف، وظایف و مقاصد مصوب می‌باشند، ثانیاً برای نیل به اهداف و مقاصد مذکور، باید کدام برنامه‌ها، عملیات و فعالیتها را با چه میزان اعتبارات انجام دهد. پرفسور برکهد<sup>۱</sup> در مورد بودجه برنامه‌ای می‌گوید:

«اگر بخواهیم در دنیای فعلی بودجه را ابزار و وسیله کار مدیران بدانیم باید در تفسیربندی مخارج هدف و غایت خرج را رعایت کنیم».

در بودجه برنامه‌ای نیز، مانند بودجه متداول، از طبقه‌بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد هزینه استفاده می‌شود. با این تفاوت که در بودجه متداول، کل اعتبارات هر سازمان دولتی در فصول و مواد هزینه مختلف پیش‌بینی می‌شود، در صورتی که در بودجه برنامه‌ای، اعتبارات هر یک از برنامه‌ها و فعالیتها و طرحهای سازمان دولتی در قالب فصول و مواد هزینه پیش‌بینی می‌گردد.

لازم به توضیح است که در بودجه برنامه‌ای برخی از کشورها، فقط برنامه‌ها به فصول و مواد هزینه تقسیم می‌شوند، در حالی که در برخی دیگر از کشورها، فعالیتها و طرحها نیز به صورت فصول و مواد هزینه پیش‌بینی می‌گردند. آنچه مسلم است آن است که در نظام حسابداری دولتی کشورهایی که از روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای استفاده می‌نمایند، طبقه‌بندیهای بودجه مذکور عیناً باید در حسابهای دولتی منعکس گردند. بنابراین هزینه‌های هر وزارتخانه یا موسسه دولتی نیز باید، اولاً به تفکیک برنامه‌ها و فعالیتها و طرحهای مورد اجرا در آن سازمان و ثانیاً در داخل طبقه‌بندیهای مذکور، به تفکیک فصول و مواد هزینه نشان داده شوند (فرچ‌وند، اسفندیار، ۱۳۸۰).

### ۳-۴- بودجه‌ریزی بر مبنای صفر

طبق معمول در فرآیند تهیه بودجه هزینه‌های سال پیش که به مصرف رسیده به عنوان نقطه آغاز به حساب می‌آید. کار افرادی که بودجه جدید را می‌نویسند یا تهیه می‌کنند این است که چه اقلامی از بودجه را باید حذف کرد و چه فعالیت‌هایی (و بر همان اساس چه اقلامی) را باید اضافه نمود. یک چنین کاری باعث می‌شود که مدیریت برای ادامه ندادن نوع خاصی از کار تعصب ویژه‌ای به خرج دهد (به ویژه زمانی که به سبب تغییرات محیطی یا تغییر که در هدفهای سازمان رخ داده مساله مفید بودن آن قلم فعالیت، دیگر مطرح نیست).

بودجه‌بندی بر مبنای صفر<sup>۱</sup> (ZBB) سعی دارد که این نقیصه را برطرف کند. توجیه مجدد هر فعالیت از مبنای صفر است و برای هر فعالیت یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا نه؟ در بودجه بر مبنای صفر هزینه‌ها به جای این که بر مبنای سطح جاری محاسبه شوند، از صفر شروع می‌شوند. در چنین بودجه‌ای برای هر ریالی که مصرف می‌شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد. پیتر پیر<sup>۲</sup> بودجه‌بندی بر مبنای صفر را چنین توصیف کرده است:

«یک برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه‌ای است که هر مدیر را ملزم می‌کند که به نحوی کامل، مشروح و مستدل درخواست بودجه خود را از پایه صفر (زیرا مبنای صفر است) توجیه کند و مسوول اثبات این امر باشد که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند»

بودجه‌بندی بر مبنای صفر در مقایسه با بودجه سنتی، درای مزایایی به شرح ذیل

است:

- 
1. Zero Based Budgeting
  2. Peter phyr

الف) این بودجه درباره این که آیا فعالیتها باید ادامه یابند یا متوقف شوند، توجیه بیشتری دارد.

ب) اشتراک مساعی تمام کسانی را که با بودجه ارتباط دارند، مجاز می‌داند.  
ج) از آنجایی که هر یک از شقوق مختلف باید به طور کمی محاسبه شوند، معیارهای لازم برای مقایسه وجود داشته و لذا، ارزیابی آنها روشن و خالی از ابهام است.

د) فعالیتهایی که اولویت پایین دارند، با اطمینان خاطر حذف می‌شوند.  
در ظاهر، بودجه‌بندی بر مبنای صفر باعث می‌شود که بتوان اولویتهای بودجه را به شیوهای بهتر تعیین کرد و کارآیی سازمان را بالا برد، واقعیت این است که چنین کاری باعث می‌شود تا مقدار بیشتری کارهای دفتری انجام شود و احتمالاً روحیه افراد و مدیرانی که باید برای اقلام هزینه‌های پیشنهادی دلایل موجهی ارائه نمایند تضعیف گردد (که در نتیجه موجودیت برخی از اقلام هزینه‌ها زیر سوال خواهد رفت). به همین دلیل است که در زمان کنونی نسبت به سال‌های پیشین از بودجه‌بندی بر مبنای صفر کمتر استفاده می‌شود (فرج‌وند، اسفندیار، ۱۳۸۰).

#### ۴- مشکلات نظام بودجه‌ریزی متداول

- الف) عدم یکپارچگی در ساختار بودجه  
ب) جدایی و عدم شفافیت اعتبارات هزینه‌های تأمین شده از محل کمکهای خارجی  
ج) عدم وجود ساختار بودجه‌ریزی همگن در این بخش.  
د) طبقه‌بندی بودجه‌ای در برخی محورها بر حسب ارائه کننده، و در برخی دیگر بر حسب عملیات، داده و منبع می‌باشد.

- ه) انفکاک واحدهای برنامه‌ریزی از بودجه‌ای و اعتباری، پایش مالی را دچار مشکل می‌کند.
- و) تمرکز بر داده‌ها به جای فعالیتها و نتایج.
- ز) کمبود نیروی انسانی آموزش دیده و متخصص در زمینه اقتصاد و امور مالی در بخشهای بودجه‌ای و مالی.
- ح) عدم وجود نظام حسابداری با قابلیت ارائه گزارشات عملکردی مالی و محاسبه بهای تمام شده خدمات.
- ط) حاکمیت قوانین زیر بنایی سنتی در مدیریت بودجه و امور مالی.
- ی) غلبه نقش اجرایی واحدهای سیاستگذار مالی و اقتصادی بر نقش فعال برنامه‌ریزی، تشریح و تدوین اهداف، روشها و شیوه‌های ارزیابی کارایی و هزینه - اثر بخشی.
- ک) نقش یکطرفه تأمین اعتبار، تخصیص و توزیع به واحدها و عدم التزام ساختاری و قانونی ارائه‌دهندگان خدمات به پاسخگویی در قبال اعتبارات دریافتی در خصوص نوع و میزان خدمات ارائه شده.
- ل) فقدان نظارت عملیاتی دقیق
- م) جدایی نظام تهیه از نظام کنترل بودجه و بی توجهی به کارایی هزینه‌ها در مرحله نظارت.

## ۵- بودجه‌ریزی عملیاتی

«بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارتست از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمانهای دولتی تصدی اجرای آن را بعهده دارند، تنظیم می‌شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاها و خدماتی که

دستگاه خریداری می‌کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیتها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. در بودجه‌ریزی عملیاتی - علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیتها و طرحها - حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاههای دولتی طبق روشهای عملی مانند حسابداری قیمت تمام شده<sup>۱</sup> و روش اندازه‌گیری کار<sup>۲</sup> محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند. ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد.» (فرج‌وند، ۱۳۸۰، ۲۰۳ و ۲۰۴)

بودجه‌ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است که به نحو دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه فایده و هزینه تجزیه و تحلیل می‌نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می‌گردد و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می‌کند. استقرار این سیستم مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه‌ها، فعالیتها و عملیات هر واحد است، لذا حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حسابها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌باشد. (فرزب، علیرضا، ۱۳۸۱)

چهار اصل زیر را، پایه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی بر می‌شمرند:

الف) حسابداری قیمت تمام شده

ب) روش اندازه‌گیری کار

ج) استفاده از فرم‌ها

د) استفاده از استانداردها

در بودجه‌ریزی عملیاتی منابع بر اساس اولویت امور و نتایج اندازه‌گیری تخصیص داده می‌شوند. بودجه عملیاتی محصول برنامه‌ریزی راهبردی است که در آن تصمیمات مربوط به تخصیص بهینه منابع برپایه نتایج پذیرفته شده و محکهای<sup>۱</sup> سازمانی مربوط به اهداف کلی، اختصاصی، راهبردها و برنامه‌های عملیاتی هر سازمان صورت می‌گیرد.

بودجه‌ریزی عملیاتی یک برنامه تلفیق عملکرد سالانه و بودجه سالانه می‌باشد که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می‌دهد. همچنین تأیید می‌کند که یک هدف یا مجموعه‌ای از هدفها باید با مقدار معینی از اعتبارات بدست آید. (فرزب، علیرضا، ۱۳۸۱)

یک بودجه عملیاتی علاوه بر تخصیص هزینه‌های فعالیت، همه فعالیت‌های (مستقیم و غیر مستقیم) موردنیاز برای پشتیبانی یک برنامه را تعریف و تعیین می‌کند.

### ۱-۵- تفاوت بودجه‌ریزی عملیاتی با بودجه‌ریزی سنتی (متداول) و برنامه‌ای

*الف) تفاوت بودجه‌ریزی عملیاتی با بودجه سنتی یا متداول:*

بودجه متداول یا سنتی یعنی بودجه‌ای که در آن اعتبارات هر سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می‌گردد. در این روش بودجه‌ریزی نوع و ماهیت هزینه‌ها نشان داده می‌شود ولی مشخص نمی‌گردد که هر هزینه برای کدام هدف و منظور یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت خاص انجام شده است، به تعبیر دیگر توجه عمده روی درون داد<sup>۲</sup> متمرکز است (فرج‌وند، اسفندیار، ۱۳۸۰).

---

1. Benchmarks

2. Input

**ب) تفاوت بودجه‌ریزی عملیاتی با بودجه برنامه‌ای**

غالباً بودجه برنامه‌ای و عملیاتی را مترادف یکدیگر می‌پندارند اما در حقیقت این دو عنوان کاملاً مترادف نمی‌باشند. برای توضیح تفاوت موجود بین این دو باید طبقات سلسله مراتب سازمان مورد توجه قرار گیرد. بودجه برنامه‌ای بیشتر به طبقات بالاتر سلسله مراتب سازمان‌ها مربوط می‌باشد، این در حالیست که در بودجه عملیاتی حدود فعالیت و عملیات طبقات پایین سلسله مراتب نیز مورد بررسی و پیش‌بینی بودجه‌ای قرار می‌گیرد. در تنظیم بودجه برنامه‌ای ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت دولتی، هزینه‌ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی دولت پیش‌بینی کرد، در صورتی که شرط اساسی برای تهیه بودجه عملیاتی این است که حجم و مقدار فعالیت سازمانهای دولتی تعیین و هزینه هر واحد از فعالیتها محاسبه شود.

**۲-۵- اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی**

هدف نهایی بودجه‌ریزی عملیاتی کمک به اتخاذ تصمیمات عقلانی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت براساس پیامدهای قابل سنجش می‌باشد که نتایج قابل انتظار (عملکرد) دستگاه را در طول زمان منعکس می‌کند. با این تفسیر بودجه‌ریزی عملیاتی مقاصد ویژه زیر را دنبال می‌کند:

- 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 تصمیم‌گیری روی مهمترین مسائل و چالشهایی که دستگاه با آن مواجه است.

- (د) ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا و کنترل، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می‌باشد.
- (ه) ارائه بهترین ابزارهای ممکن بر اساس نتایج (نه فقط بر اساس داده‌ها و ستانده‌ها) برای اطمینان دادن به جامعه که منابع کشور در جهت برآوردن احتیاجات ضروری جامعه مصرف می‌شوند.
- (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 برنامه‌ها را در مقابل تخصیص‌های بودجه کنترل کنند.
- (ح) ارائه مشوق‌هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر
- (ط) ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور

### ۳-۵- مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی

- فوائد بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان بصورت زیر خلاصه نمود:
- الف) شفاف سازی فرآیند بودجه‌ریزی
- ب) افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد دولت و سازمانها از طریق تمرکز منابع در جهت ضروری ترین و مهمترین نتایج
- ج) اصلاح و بهبود تصمیم گیری در مورد موثرترین راه برای استفاده از منابع محدود کشور
- د) بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه
- ه) مسئولیت پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تاثیر می‌گذارند.



و) حمایت بهتر مدیریت توسط پیوند نتایج بودجه و سنجش عملکرد بودجه با سنجش عملکرد برنامه در فرآیند کنترل و گزارش نتایج  
 ز) ارائه سیستم و فرآیندی که در آن تصمیم‌گیریهای مربوط به بودجه اساساً بر پایه نتایج قابل سنجش و اهداف دارای اولویت صورت می‌گیرد.

#### ۴-۵- عناصر کلیدی در بودجه‌ریزی عملیاتی

برنامه‌ریزی برای بودجه‌ریزی زمانی شروع می‌شود که سازمان اهداف خود را به صورت قابل سنجش، شناسایی نماید. این اهداف، نتایج قابل سنجش که در طی یک دوره زمانی معین قابل حصول است را مشخص می‌کنند. از طریق این اهداف سازمان راهبردهایی را تدوین می‌کند و با استفاده از این راهبردها، روشها و شیوه‌هایی که سازمان برای دستیابی به اهداف خود استفاده می‌کند تعیین می‌شوند.  
 بمنظور اطمینان از اینکه برنامه عملیاتی خوب تهیه شده و می‌تواند به طور موثر اجرا شود لازم است که:

الف) مسئولیت و پاسخگویی برای اجرای برنامه عملیاتی تعیین شود. برنامه عملیاتی باید به یک مدیر با مسئولیت اجرایی درون سازمان واگذار شود. این شیوه اطمینان خواهد بخشید که یک بودجه یا یک سری از بودجه‌ها، می‌توانند بر محور مسئولیت تهیه و گزارش شوند.

ب) یک چارچوب زمانی برای تکمیل برنامه عملیاتی تعیین و تنظیم شود که به انتظارات (پیش‌بینی‌های)، استراتژیها و اهداف مورد نظر بر می‌گردد.

ج) برنامه عملیاتی به شکل فعالیتها یا اقدامات اجرایی تقسیم‌بندی شود. این فعالیتها یا اقدامات خردشده باید بصورت مشروح به یک مدیر مسئول واگذار شود، همچنین این فعالیتها یا اقدامات باید قادر باشد منابع قابل شناسایی و مشخصی برای هدفهای بودجه‌ریزی و گزارش‌دهی ارائه کند.

د) شاخص‌هایی برای سنجش و پایش عملکرد در جهت اجرای راهبردها و برنامه‌های عملیاتی مورد نظر تهیه شود به طوری که معیارهای مربوط به داده، ستاده و نتایج و کارآیی را در خود بگنجانند (یعنی هزینه- ستاده یا هزینه- نتیجه).

ه) بودجه‌ای تهیه شود که اولویتهای منابع و تعیین اقدامات هزینه‌یابی برای اجرای راهبردها، برنامه‌های عملیاتی و نتایج را شامل شود.

بنابراین عناصر کلیدی بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان بطور خلاصه به صورت زیر بیان کرد:

۱- اهداف قابل سنجش

۲- راهبردها

۳- برنامه‌های عملیاتی

۴- معیارهای سنجش عملکرد

۵- اولویت بندی و تخصیص منابع

۶- جمع‌آوری و پایش نتایج

۷- ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج

### ۵-۵- روشهای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

در این بخش، سه روش اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، شامل حسابداری قیمت تمام شده، کارسنجی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، تشریح می‌گردند.<sup>۱</sup>

#### الف) تنظیم بودجه‌ریزی عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده

تنظیم بودجه عملیاتی با استفاده از روش محاسبه «قیمت تمام شده» محتاج استقرار یک نظام کامل حسابداری قیمت تمام شده در کنار نظام حسابداری مالی دستگاه

1. Baton, Linda (1999)

اجرائی است. مراحل تنظیم بودجه‌ریزی عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده به قرار زیر است:

### ۱- طبقه‌بندی عملیات

عملیات دستگاه را باید با توجه به اصول طبقه‌بندی عملیات دقیقاً مشخص کرد. 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.

### ۲- انتخاب واحد اندازه‌گیری

اصولاً عملیات دستگاه‌ها را می‌توان به دو گروه «قابل سنجش» و «غیرقابل سنجش» تفکیک کرد. گروه اول عملیاتی هستند که انتخاب واحد اندازه‌گیری برای آنها مشکل نیست؛ مثل کارهای ساختمانی و راهسازی که واحد مناسب و پذیرفته شده آنها متر مربع ساختمان یا کیلومتر راه است.

گروه دوم عملیاتی است که براحتی نمی‌توان واحد اندازه‌گیری مناسبی برای آنها انتخاب کرد؛ مثل کارهای تحقیقاتی و پژوهشهای علمی که نتیجه آنها قابل پیش‌بینی نیست، در اینگونه موارد برآورد هزینه‌ها به ناچار در قالب مواد هزینه و بر اساس اعضای ثابت اداری اعم از مالی و فنی و آموزشی و تحقیقاتی و غیره صورت می‌گیرد. یک واحد اندازه‌گیری مناسب باید:

- ۱- قابل شمارش باشد.
- ۲- کوشش واقعی بکار رفته را ظاهر سازد.
- ۳- با مرور زمان ثبات خود را از دست ندهد.
- ۴- معرف مقدار محصول باشد.

### ۳- برآورد هزینه یک واحد کار

پس از انتخاب واحد اندازه‌گیری مناسب می‌بایست به برآورد دقیق هزینه‌های لازم برای تکمیل یک واحد کار پرداخت بدین منظور می‌بایست مراحل مختلف کار را تفکیک کرده و سپس با تعیین زمان لازم برای انجام هر یک از مراحل و محاسبه متوسط دستمزد روزانه یا ساعتی به محاسبه دستمزد لازم برای هر کدام مبادرت کرد. آنگاه هزینه‌های مربوط به مواد، استهلاک داراییهای ثابت و سایر هزینه‌های سربرار را برآورد کرد و کل هزینه کار را محاسبه کرد.

### ۴- پیش‌بینی حجم عملیات

در این مرحله و پس از محاسبه هزینه هر واحد می‌بایست به پیش‌بینی حجم کار در سال بودجه پرداخت. این پیش‌بینی بر اساس تجارب سالهای گذشته یا طرحهای مشابه و ویژگیهای طرح در زمان موردنظر صورت می‌گیرد.

### ۵- محاسبه هزینه عملیات

بدین منظور کافی است که برآورد هزینه یک واحد کار را در حجم عملیات ضرب کرد تا معادل ریالی حجم هزینه عملیات حاصل شود.

### ب) تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق روش اندازه‌گیری کار یا کار سنجی

روش حسابداری قیمت تمام شده به لحاظ در نظر گرفتن کلیه عناصر هزینه (حقوق و دستمزد وسایل و ملزومات و حتی استهلاک) روش کاملی است. اما اجرای آن محتاج استقرار یک نظام حسابداری مالی و قیمت تمام شده (صنعتی) پیشرفته است که در بسیاری از موسسات عملاً مقدور نیست، علاوه بر آن متناسب با تغییر قیمت‌ها و دستمزدها، هزینه واحد کار نیز باید دائماً محاسبه و تغییر داده شود. از اینرو

روش اندازه‌گیری کار برای برآورد هزینه‌های اداری و پرسنلی بسیاری از موسسات توصیه می‌شود. این روش فقط با یکی از عناصر هزینه، یعنی مقدار زمان مصرف برای تکمیل یک واحد کار، ارتباط دارد و سایر عناصر هزینه از قبیل مواد و وسایل و هزینه‌های استهلاک که در روش قیمت تمام شده محاسبه می‌شوند در نظر گرفته نمی‌شوند. در این روش رابطه حجم کار و زمان لازم برای انجام دادن آن مورد توجه است. برای اندازه‌گیری کار دو روش معمول است: که یکی بر اساس بررسیهای زمانی و دیگری بر مبنای تجزیه و تحلیل آماری می‌باشد.

بررسی زمانی عبارت است «محاسبه دقیق مدت زمان لازم برای انجام دادن یک عمل معین از طریق بررسی حرکات، ابزار و وسایل و روشهای خاصی که در انجام دادن آن عمل به کار می‌رود. مقدار زمان مذکور معمولاً بر حسب نفر-ساعت که برای تکمیل یک واحد کار مصرف می‌شود تعیین می‌شود و آن را معیار زمانی می‌نامند».

روش تجزیه و تحلیل آماری بر اساس بررسی مقدار کار انجام داده شده برای تکمیل یک واحد کار و تجزیه زمانی که برای آن مصرف می‌شود به برآورد هزینه‌ها می‌پردازد.

بدین منظور لازم است ابتدا با جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات لازم و مربوط به کار مورد نظر، واحد اندازه‌گیری مناسب را انتخاب و سپس مدت زمان لازم برای اجرای این کار را بر اساس واقعیات موجود تعیین کرد. بدین ترتیب مدت زمان لازم برای تکمیل یک واحد کار که اصطلاحاً «هنجار» خوانده می‌شود محاسبه می‌گردد. باید توجه داشت که معیار با استفاده از اندازه‌گیریهای دقیق علمی محاسبه می‌شود و مدت زمان را که می‌بایست برای انجام دادن یک کار صرف شود تعیین می‌کند، در حالی که هنجار بر اساس بررسی و تجزیه و تحلیل آماری محاسبه شده زمان لازم و واقعی انجام دادن یک کار را در عمل می‌سازد.

### ۱- مراحل اساسی استقرار سیستم اندازه‌گیری کار

استقرار سیستم اندازه‌گیری کار، شامل پنج مرحله اساسی زیر می‌شود:

۱- انتخاب حوزه کار: در اینجا حوزه کار به آن قسمت از فعالیتهای سازمان اطلاق می‌شود که بتوان مقدار آنرا به وسیله واحد منفردی مورد اندازه‌گیری قرار داد و یا به عبارت دیگر حوزه‌ای که در آن انتخاب واحدی برای اندازه‌گیری حجم کار امکانپذیر باشد.

۲- انتخاب واحد کار برای اندازه‌گیری مقدار محصول هر یک از حوزه‌های کار: مثلاً یک صورت‌حساب که حسابرسی و کنترل می‌شود، یک درخواست یا دادخواستی که مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، یا یک مصاحبه که تحت شرایطی صورت می‌گیرد.

۳- تهیه گزارشهای آماری صحیح درباره مقدار محصولی (خدماتی) که در هر یک از حوزه‌های کار در فواصل معین به دست آمده و مدت زمان صرف شده

۴- انتخاب هنجار<sup>۱</sup> برای اجرای عملیات در هر حوزه کار

۵- پیش‌بینی تعداد کارکنان مورد لزوم و برآورد هزینه‌های پرسنلی.

### ج) روش بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت<sup>۲</sup> (ABB)

همانطور که در قسمتهای قبل اشاره شد، از اطلاعات بدست آمده توسط سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده‌های متعددی می‌شود. یکی از این استفاده‌ها، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت می‌باشد. کوپر و کاپلان فرآیند بودجه‌بندی بر مبنای

#### 1. Norm

#### 2. Activity Based Budgeting

فعالیت را عکس هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌دانند و در خصوص نحوه وجود آمدن سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت می‌گویند<sup>۱</sup>:

نیاز به بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت از آنجا ناشی شده است که در فرآیند بودجه‌بندی سنتی در سازمانها، مشاهده گردید که بودجه‌ها سال گذشته، تنظیم می‌شود. عیب بزرگ سیستم بودجه‌بندی سنتی این است که به مسائلی نظیر کارائی، اثربخشی و استفاده کارآ از منابع کمتر توجه می‌نماید.

بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت از محرکهایی که از طریق تجزیه و تحلیل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بدست می‌آید در تدوین بودجه دوره آتی استفاده می‌کند، در این شیوه بودجه‌بندی حجم خدماتی که به مشتریان ارائه خواهد شد، برآورد درآمدها و فروش، با هزینه فعالیتها منابع مورد نیاز در هم ادغام می‌گردد. (ABB) با بودجه‌بندی سنتی از جهات مختلفی متفاوت است. بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت بر اطلاعات بودجه‌بندی، فعالیتها و فرآیندهایی که ارزش افزوده برای مشتریان ایجاد می‌کند تأکید دارد ولی بودجه‌بندی سنتی بر اعتباریابی داده‌ها و اطلاعات و شناسایی روندها و انحرافات متمرکز است. بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، تغییرات پیش‌بینی شده در سازمان مثل تغییرات فرآیندها، تغییرات بهره‌وری، ظرفیت مورد استفاده و دسترسی به منابع را به طور مشخصی می‌تواند نشان دهد.

در بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت علاوه بر تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی، اطلاعات غیرمالی نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و پیامدهای تغییر در داده‌های غیرمالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

منطق بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت با بودجه‌بندی سنتی از این جهت که نیازمند مذاکره بین مدیران وظیفه‌ای و مسئولین فرآیندها است، متفاوت می‌باشد. هر چند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیتها<sup>۲</sup> (ABC) چارچوب لازم جهت بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت (ABB) را از طریق شناسایی فعالیتها، منابع مورد نیاز و هزینه فعالیتها بوجود

---

1. Bobby Davis (2003)

2. Activity Based Costing

می‌آورد ولی فرآیند مذاکره برای تعیین اینکه چه فعالیتهایی مورد نیاز است چقدر محرک نیاز دارند، و چقدر منابع باید عرضه شود و چه سطحی از نقدینگی و منابع مالی مورد نیاز است ضروری است.

بطور خلاصه می‌توان گفت که بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، به جای تأکید بر اطلاعات دوره‌های قبل، با نگاه به آینده، از طریق استفاده از اطلاعات مالی و غیرمالی، فعالیتها، محرکها و منابع، و ایجاد راهبرد آینده نگر تأکید می‌کند. در اینجا مدیران هستند که دقیقاً مشخص می‌نمایند به چه منابعی و چقدر نیاز دارند.

با توجه به توضیحات فوق و روشن شدن مفهوم سیستم (ABB) در اینجا بطور خلاصه مراحل تهیه بودجه بر مبنای فعالیت ارائه می‌گردد.

۱- ابتدا مدیران باید با بهره‌گیری از انواع الگوهای کمی و کیفی پیش‌بینی حجم تولید، میزان ارائه خدمات و فروش را برای دوره آتی پیش‌بینی نمایند.

۲- با توجه به حجم تولید، ارائه خدمات و فروش، حجم کلیه فعالیتهایی که در درون سازمان باید انجام شود را پیش‌بینی و برآورد می‌نمایند.

۳- با توجه به حجم فعالیت و محرک فعالیتها، میزان منابعی که برای انجام فعالیتها لازم است محاسبه می‌گردد.

۴- برآورد عرضه واقعی منابع بر اساس الگوی مصرف و ظرفیت فعالیتها تعیین می‌گردد. در اینجا یک نکته بسیار مهم وجود دارد که ظرفیت فعالیتها ممکن است با حجم تولید و ارائه خدمات برآورد شده متفاوت باشد. زیرا بعضی منابع بگونه‌ای هستند که نمی‌توانند به اجزاء ریز تقسیم شوند. بعنوان مثال ممکن است طبق برآورد در یک سازمان برای امور نقلیه یک یا دو ماشین سواری مورد نیاز باشد و آن سازمان مجبور است دو ماشین سواری اختصاص دهد.

(ABB) باعث می‌شود مدیران به هزینه‌های ثابت و دوره‌های زمانی بلندمدت و میان مدت بیشتر توجه نمایند.<sup>۱</sup>

---

1. Kaplan, Cooper (1998)



## ۶-۵- ویژگی‌های بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد<sup>۱</sup>

- بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد سیستمی است شامل برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و ارزشیابی که بر رابطه بین بودجه تخصیص داده شده و نتایج مورد انتظار تأکید دارد.<sup>۲</sup>
- ویژگی‌های بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد عبارت است از:
- الف) تمرکز بر نتایج: بخش‌های مختلف سازمان باید بر اساس استانداردهای معینی حساب پس‌دهی داشته باشند. حجم معینی از کار باید در قبال بودجه دریافتی انجام گیرد.
- ب) انعطاف پذیری: بودجه به صورت کل به سازمان اختصاص می‌یابد. جزئیات بودجه تعیین نمی‌شوند و مدیران آزاد هستند که روش دستیابی به هدفها را خودشان انتخاب نمایند.
- ج) فرآیند کنترل و نظارت بر اساس برنامه‌های راهبردی و اولویت هدفها آسان می‌شود.
- د) دیدگاه بلندمدت: با تشخیص رابطه بین برنامه راهبردی و تخصیص منابع، بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، بر افق‌های زمانی بلندمدت‌تر توجه می‌کند.
- ه) از متن بودجه می‌توان مأموریت و هدفهای سازمان را بدست آورد.
- و) اطلاعات برنامه راهبردی در بودجه‌بندی به کار می‌رود.
- ز) معیارهای عملکرد به عنوان متغیرهای مستقل که ارقام بودجه تابعی از آنها است در بودجه‌بندی بکار می‌روند.
- ح) هزینه‌ها در چندین عنوان کلی مانند کارکنان، عملیاتی و هزینه‌های سرمایه‌ای دسته بندی می‌شوند.

## ۷-۵- ورود اطلاعات عملکرد در فرآیند بودجه

برای وارد کردن اطلاعات عملکرد در بودجه‌بندی دولتی سه اقدام پیشنهاد می‌شود:

- تخصیص منابع بر اساس نتایج عملکرد
- بهبود مدیریت اجرایی در هر سطح از مصرف منابع
- استفاده از معیارهای عملکرد برای گزارش دهی مالی

## ۸-۵- مراحل اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد

قدم اول: کسب اجماع نظر ایفاگران اصلی نقشهای سازمانی و ایجاد یک محیط حمایتی.<sup>۱</sup>

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 سیستم‌های گردآوری داده‌ها و حسابداری

قدم هفتم: نظارت بر عملیات و گزارش نتایج.

قدم هشتم: اقدام بر مبنای نتایج

## ۶- اهمیت و نقش حسابداری بهای تمام شده در بودجه‌ریزی عملیاتی

برای افزایش کارایی فعالیتهای تولیدی و غیر تولیدی می‌توان از روشهای حسابداری بهای تمام شده استفاده نمود. حسابداری بهای تمام شده انجام وظایف زیر را به عهده دارد:

الف) یاری و مشارکت در ایجاد و اجراء برنامه‌ها و بودجه‌ها

ب) تعیین بهای تمام شده محصولات

1. Willoughoy,(2001)

- ج) فراهم نمودن اطلاعاتی جهت مدیریت به منظور تصمیم‌گیری 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 هزینه‌ها گردد
- و) کمک در تعیین قیمت فروش و روش قیمت‌گذاری
- ز) تعیین ارزش موجودیها به منظور هزینه‌یابی و کنترل مقادیر عینی موجودیها در فرصتهای مناسب

#### ۷- الگوی پیشنهادی برای بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی در ایران

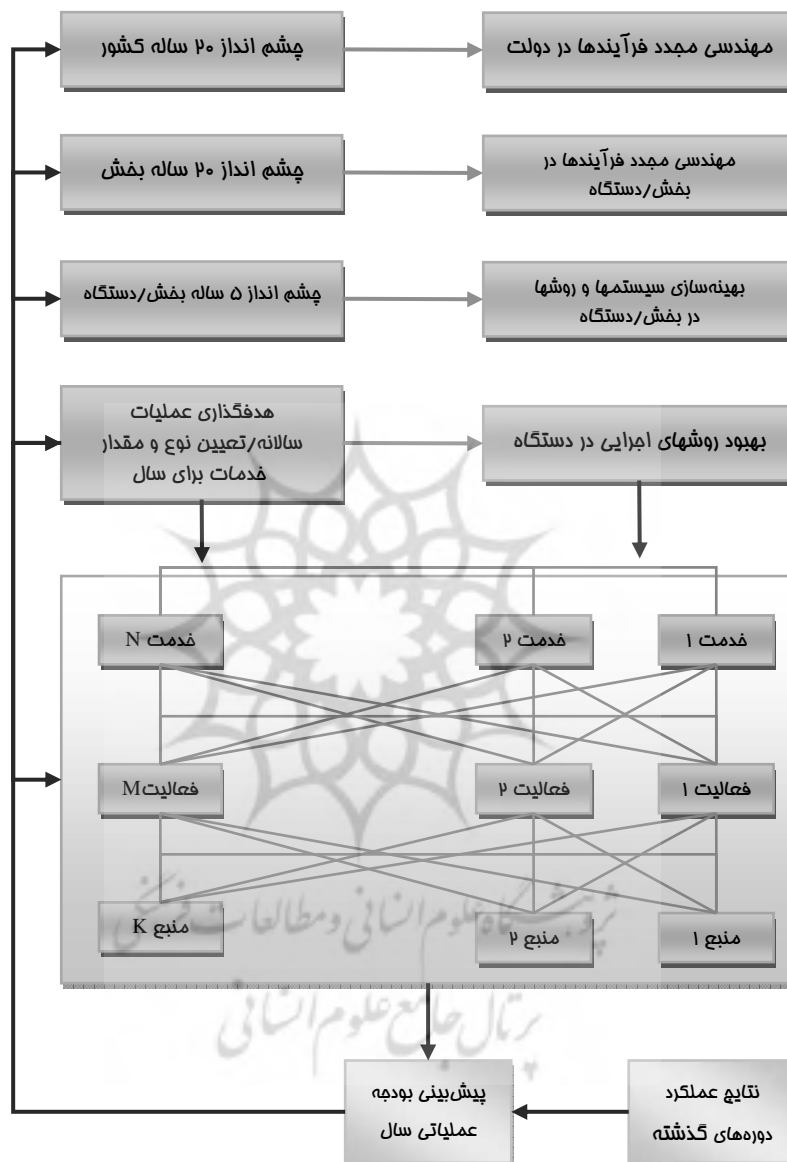
این روش ترکیبی از دو روش زیر می‌باشد:

۱- بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت

۲- بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد

در این روش بر اساس هدف‌گذاری سالانه خدمات در دسته‌های نوع و حجم فعالیتها تعیین می‌شود. براساس نوع و حجم فعالیتها، نوع و حجم منابع مصرفی نیز برآورد می‌شود. مجموع هزینه منابع مصرفی، بودجه سال بعد را بر اساس روش بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت نشان می‌دهد. تعدیل دیگری در این ارقام بر اساس هدفهای مورد نظر و امکان بهبود فعالیتها انجام می‌شود. در صورتی که دستگاه در سالهای قبل نتوانسته است حجم فعالیت مورد نظر را انجام دهد، از حجم خدمات هدف‌گذاری شده کاسته می‌شود و مبلغ کل بودجه کاهش می‌یابد. در صورتی که دستگاه مدعی انجام حجم بیشتری از عملیات یا بهبود در فرآیندهای اجرایی است باید مستندات لازم را ارائه نماید.<sup>۱</sup>

نحوه گردش اطلاعات و رابطه عوامل مهم مؤثر در بودجه‌ عملیاتی در الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی نشان داده شده است.



الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی بر مبنای عملکرد در دستگاه‌های اجرایی

## شرح الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی

برای تهیه بودجه عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی اطلاعات پایه و مهم مورد نیاز عبارتند از:

### چشم انداز بلند مدت کشور

در این خصوص بودجه‌ریز باید بداند که جایگاه خدمات دستگاه مورد نظر در چشم انداز بلندمدت کشور چیست؟ با استفاده از چشم انداز بلند مدت کشور، ابتدا چشم انداز بلند مدت بخش استخراج می‌شود و بر اساس چشم انداز بخش چشم‌انداز بلند مدت دستگاه استخراج می‌گردد.

### برنامه‌های پنج ساله بخش / دستگاه

برنامه‌های پنج ساله بخش، بیانگر پروژه‌هایی است که دستگاه اجرایی می‌بایست به انجام برساند. در هر دوره برنامه، برنامه‌های عملیاتی دستگاه‌های اجرایی بر اساس سند برنامه توسعه ملی آن دوره تهیه می‌شود. بر اساس محتوای برنامه پنج ساله، هدف‌های عملیاتی دستگاه در هر سال تدوین می‌شود.

### برنامه‌های توانمندسازی و بهبود بهره‌وری

دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی، به دلیل محدودیت منابع و نیازهای فزاینده به خدمات آنها باید به‌طور مداوم عملکرد خود را بهبود دهند. بدین منظور در برنامه‌های دستگاه، پروژه‌هایی نیز برای توانمندسازی و بهبود بهره‌وری تعریف می‌شود. بر اساس برنامه بلند مدت کشور، در صورت نیاز در همه دستگاه‌های اجرایی مهندسی مجدد فرآیندها انجام می‌شود. این امر با تشخیص دولت و تأیید

مجلس انجام می‌شود. بر اساس چشم انداز بلند مدت بخش / دستگاه، مهندسی مجدد فرآیندها در دستگاههای آن بخش انجام می‌شود. براساس برنامه‌های پنج ساله دستگاه، سیستمها و روشهای مورد استفاده در دستگاه مورد بازنگری قرار می‌گیرند.

### ارزیابی عملکرد سازمانی

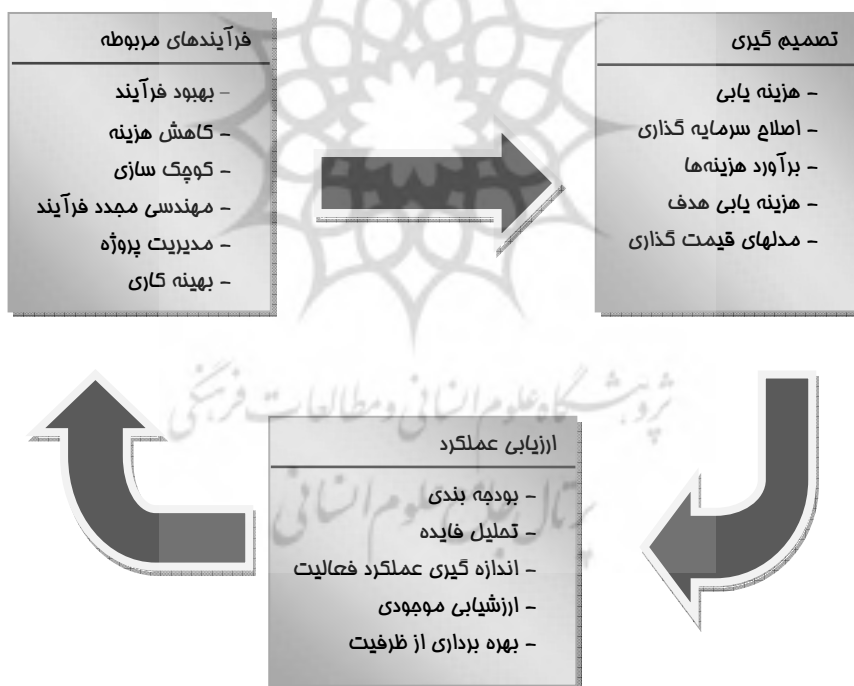
برای اینکه منابع موجود به طور کارآمد و مؤثر در خدمات هدفهای ملی قرار گیرد و عملکرد قابل قبولی بدست آید. دستگاههای دولتی باید عملکرد خود را با استفاده از ابزارها و روشهای قابل اعتماد اندازه‌گیری نمایند. تحلیل نتایج عملکرد باعث ایجاد امکان ردیابی علل بروز انحراف از استانداردهای سازمانی یا علل عدم دستیابی به هدفهای سازمانی می‌شود.

### گزارش هزینه‌های فعالیتها و بهای تمام شده خدمات

برای اینکه دستگاه اجرایی بتواند از منابع مورد استفاده، حداکثر استفاده را ببرد و بر اساس نتایج عملکرد، برنامه‌هایی برای توانمندسازی تنظیم نماید، می‌بایست هزینه‌های انجام فعالیتها و بهای تمام شده خدمات خود را بداند. بر اساس تحلیل اجزای هزینه‌ها می‌تواند زمینه‌های بهبود را جستجو نماید.

در حال حاضر در دستگاههای اجرایی کشور سیستم محاسبه بهای تمام شده خدمات وجود ندارد و اطلاعات دقیق آن به مفهوم حسابداری نیز موجود نیست، بنابراین در خصوص اطلاعات هزینه‌ای در این تحقیق به اطلاعات کارشناسی رجوع می‌شود اما پیشنهاد می‌شود که سیستم هزینه‌یابی فعالیتها حتماً ایجاد و در این دستگاه‌ها راه اندازی شود.

اطلاعات مدیریت بر مبنای فعالیت، کاربرد بسیار وسیعی در سازمانها دارد که بعنوان نمونه می‌توان به تعیین هزینه تمام شده کالا/ خدمات، بهبود عملکرد فعالیتها و فرآیندها، مقایسه بین واحدها، ارزشیابی امکان تأمین فعالیتها از خارج سازمان (بخش خصوصی)، اولویت طبقه‌بندی فعالیتها برای تمرکز اقدامات بهبود، ایجاد فرهنگ شفافیت و حساب پسدهی، بهبود سیستم ارزیابی عملکرد، تعیین هزینه‌های مولد و هزینه‌های غیر مولد، کاهش هزینه‌ها و کوچک‌سازی، بودجه‌بندی، بهینه‌سازی ظرفیت فعالیتها، مشخص کردن و حذف فعالیتهای هزینه‌زا، ایجاد هزینه‌یابی هدف، کمی کردن نتایج بهبود و تخمین حجم فعالیتها، اشاره نمود.



نمودار شماره ۱: چرخه ارزش مدیریت بر مبنای فعالیت





## ۸- زمینه‌ها و پیش‌نیازهای اجرای سیستم پیشنهادی

### الف) ارزشیابی داراییها

یکی از محدودیتهای بزرگ انطباق سیستمهای هزینه‌یابی با سیستمهای حسابداری دستگاههای دولتی، عدم ثبت داراییهای ثابت و عدم وجود سیستمی برای تخصیص هزینه استهلاک است. برای رفع این محدودیت‌ها، نیاز است که ارزش روز داراییها برآورد شود و مبنایی برای اجرای صحیح سیستم هزینه‌یابی ایجاد شود.

### ب) طراحی مجدد سیستم حسابداری دولتی

سیستم حسابداری دولتی مورد استفاده سازمانهای دولتی کشور قابلیت‌های لازم برای تهیه گزارشهای هزینه‌یابی و تهیه تحلیلهای حسابداری مدیریت و مدیریت فعالیت را ندارد. برای اینکه سیستم پیشنهادی به طور موثر اجرا شود، سیستم کد گذاری حسابداری دولتی باید تغییر کند و امکان ثبت هزینه‌ها به حساب فعالیتها فراهم شود. به عبارت دیگر قابلیت‌های هزینه‌یابی فعالیتها و حسابداری مدیریت باید به سیستم موجود اضافه شود.

### ج) طراحی و اجرای سیستم اطلاعات مدیریت دولتی

انجام اصلاحات اداری و بهینه‌سازی سیستمها در سازمانهای دولتی در صورتی با موفقیت همراه است که اطلاعات کافی، دقیق و به‌هنگام در دسترس برنامه‌ریزان قرار گیرد. در حال حاضر یکی از محدودیتهای بهینه‌سازی سیستمهای سازمانهای دولتی، عدم دسترسی به اطلاعات دقیق عملیاتی و اجرایی سازمان است. برای رفع این کاستی و به منظور تقویت سیستمهای مدیریتی سازمانهای دولتی توصیه می‌شود. سیستم اطلاعات در سازمانهای دولتی توسعه یابد و پایگاه داده‌ای غیر متمرکز

یکپارچه مبتنی بر شبکه در سازمانهای دولتی راه اندازی شود. بدیهی است توسعه کامل اتوماسیون اداری پیش نیاز ایجاد یک سیستم اطلاعات مدیریت کارآمد است.

#### **د) مهندسی مجدد فرآیندها در سازمانهای دولتی**

فرآیندهای اجرایی و عملیاتی سازمانها بر حسب شرایط باید بازنگری و بهنگام شوند. بخصوص زمانی که موضوع بکارگیری فناوری اطلاعات و بهبود سیستمها مطرح است. برای اینکه توسعه سیستمهای مدیریتی اثربخشی لازم در بهبود عملکرد سازمانی داشته باشد، فرآیندهای سازمانی باید بازنگری شده و بهبود یابند.

#### **ه) طراحی یکپارچه سیستمهای مدیریت سازمانی**

بهبود سیستم هزینه‌یابی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت و عملکرد زمانی با موفقیت همراه است که در سازمان برنامه راهبردی سلسله مراتبی وجود داشته باشد و سیستمهای مدیریتی مانند ارزیابی عملکرد، پاداش، بهسازی، بهبود روش، مشارکت کارکنان و غیره به طور کارآمد و یکپارچه عمل نمایند. بنابراین توصیه می‌شود در یک بازنگری اساسی سیستمهای مدیریتی سازمانهای دولتی به طور یکپارچه تکمیل و توسعه یابند. برخی سیستمهای سازمانی مانند خرید، انبارداری، اموال، صندوق و از این قبیل باید کاملاً منطبق با سیستم پیشنهادی باشند.

#### **و) آموزش و ترویج کارکنان**

اجرای سیستمهای جدید معمولاً با عدم استقبال و بی‌علاقه‌گی و گاهی مقاومت کارکنان روبرو می‌شود. برای اینکه کارکنان بپذیرند که این سیستمها به نفع آنان و در جهت تامین هدفهای سازمانی آنان است باید آموزش ببینند و علاوه بر آموزش فنی این سیستمها با فلسفه و هدفهای اصلاحات اداری و بهبود سیستمهای مدیریتی آشنا شوند و برای همکاری موثر آنان سیستمهای انگیزشی برقرار شود.

### ز) حمایت موثر مدیریت عالی

با توجه به اینکه کارکنان به سیستم‌های بودجه‌ریزی موجود عادت کرده‌اند و تمایلی نیز به افزایش کنترل بر کار خود ندارند، به راحتی از تغییر سیستم بودجه‌ریزی استقبال نمی‌کنند. حمایت مدیریت عالی سازمان، تخصیص منابع کافی به این امر و گزارش‌گیری مستقیم از مراحل پیشرفت اجرای این سیستم در پیاده‌سازی موثر سیستم بودجه‌بندی پیشنهادی موثر است. اهمیت مدیران عالی به سیستم جدید و اتخاذ تصمیم‌گیری در خصوص توزیع اعتبارات بر مبنای سیستم جدید، کارکنان را متقاعد می‌کند که اراده سازمانی در جهت اجرای سیستم جدید پایدار است.

### ح) نتیجه‌گیری

در این مقاله پس از مرور مفاهیم و سیر تکوین روش‌های بودجه‌ریزی، مفاهیم، تعاریف، چالش‌ها و روش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی مورد بررسی قرار گرفت. مهمترین مزیت‌های روش بودجه‌ریزی عملیاتی نسبت به روش‌های دیگر بودجه‌ریزی، افزایش شفافیت و اثربخشی بودجه و تأثیر آن در بهبود عملکرد سازمان است. سه روش اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی؛ شامل حسابداری قیمت‌تمام‌شده، کارسنجی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تشریح گردید. در انتها با بکارگیری مفاهیم بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت و بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد، الگوی پیشنهادی بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی کشور ارائه شد. مؤلفه‌های تأثیرگذاری که در این الگو مورد استفاده قرار گرفته‌اند عبارتند از: چشم انداز بلند مدت کشور، برنامه‌های پنج‌ساله بخش / دستگاه، برنامه‌های توانمندسازی و بهبود بهره‌وری، ارزیابی عملکرد سازمانی و گزارش هزینه‌های فعالیتها و بهای تمام شده خدمات. این الگو می‌تواند مبنای حرکت سازمانهای کشور در جهت چشم انداز و برنامه‌های توسعه، قرارگیرد.



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## منابع

- ۱- آیت الهی، علیرضا. (۱۳۷۴)، "اصول برنامه‌ریزی"، مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ اول.
- ۲- ابراهیمی نژاد، مهدی. فرج‌وند اسفندیار، (۱۳۸۲)، "بودجه از تنظیم تا کنترل"، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها، تهران، (سمت).
- ۳- اقتداری، علی‌محمد و دیگران. (۱۳۴۷)، "بودجه"، چاپخانه علمی.
- ۴- الوانی، سید مهدی. (۱۳۶۹)، "تصمیم‌گیری و تعیین خط مشی دولتی"، سمت، چاپ اول.
- ۵- ایران نژاد پاریزی، مهدی، ساسان گهر، پرویز. (۱۳۷۸)، "سازمان و مدیریت از تئوری تا عمل"، مؤسسه بانکداری.
- ۶- بشیری نژاد، علی اکبر. (۱۳۵۷)، "گستره مالی و ساختار بودجه‌ای ایران، الگوی منابع و مصارف"، تهران، تشریفی، چاپ اول.
- ۷- پاکزاد، فریبرز. (۱۳۷۱) "مبانی بودجه‌ریزی در شرکتهای هیرمند".
- ۸- پژوهان، جمشید. (۱۳۵۷)، "مالیه عمومی و تعیین خط مشی دولتها"، دانشگاه پیام نور، چاپ پنجم.

- ۹- تهرانی، منوچهر. (۱۳۵۱)، "سیاست مالی و رشد اقتصادی"، موسسه مالی حسابداری، تهران.
- ۱۰- "حسابداری صنعتی"، (۱۳۷۰)، نشریه شماره ۳۶ سازمان حسابرسی.
- ۱۱- حسینی عراقی، سید حسین. آقالو، یحیی. (۱۳۸۳)، "حسابداری دولتی"، دانشکده امور اقتصاد و دارائی، چاپ ششم.
- ۱۲- دفتر مطالعات برنامه و بودجه، (۱۳۸۱)، "بودجه ریزی در ایران (مسائل و چالشها)"، مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی.
- ۱۳- رضائیان، علی. (۱۳۷۴)، "اصول مدیریت"، سمت.
- ۱۴- ریموندپی، نوو. (۱۳۸۲)، "مدیریت مالی"، ترجمه علی جهانخانی و علی پارسایان، تهران، سمت چاپ نهم، جلد اول.
- ۱۵- سجادی نژاد، حسن. (۱۳۷۱)، "اصول هزینه یابی و روشهای حسابداری صنعتی"، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، جلد اول.
- ۱۶- صالحی، داوود. (۱۳۷۹)، "مبانی امور مالی و بودجه (در آموزش و پرورش)"، تهران، چاپ سوم، سمت.
- ۱۷- صراف، فریدون. (۱۳۵۶)، "بودجه ریزی دولتی و نظام بودجه ای ایران"، موسسه عالی بازرگانی، چاپ چهارم.
- ۱۸- فرزب، علیرضا. (۱۳۸۱)، "بودجه ریزی دولتی در ایران"، موسسه آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی، چاپ پانزدهم.

- 19- *Adrian Fozzard (2001) , "The Basic Budgeting Problem, Approaches to Resource Allocation in the public sector and their implications for pro-poor Budgeting " Overseas Development Instiute , pp.6-45.*
- 20- *Allen schick (2002), " Does Budgetiny How a Future? " OECD Journal on budgeting, volume2, NO.2.PP.7-48.*
- 21- *Baker , William M.(1994). "Under standing Activity based costing "Industrial Management 36 (March- April)-28-30.*
- 22- *Baton, Linda , (1999)."Performance Budgeting is a Success", Public Management. vol. 81.p.35.*
- 23- *Bobby Davis (2003) , " Performance Based Costing " ,the Disam Journal , winter , pp. 118-124.*
- 24- *Brown ,Richard E,Myring in Government: possibilities and pitfalls public Budgeting and Finance .19(2),3-21.*
- 25- *Cooper ,R. and Kaplan, R.S , the design of cost management system ,prentice hall ,1998*
- 26- *David Maddox (1999) , " Budgeting for Not - for - profit organizations " Jone wiley & sons , Inc.*
- 27- *Don Joon Chien (2004), " Towards Amanagement - oriented Budget system : A Case study of Perak " Asian journal of public Aministrtrion, NO,2,pp.100-12*
- 28- *Dongsung Kony (2003), "Performance - based Budgeting : the U. S. Experience ",Administration Review 71 (2),pp.1-32.*
- 29- *Glenn A.welsh , Ronald w. hilton, pauln. Gordon (1999), "budgeting profit planning and control " profit planning and control"prentice - hall international Editions.*
- 30- *Grizzle, Gloria A.and Pettijohn , carol D.(2002) "Implementing Performance - Based Program Budgeting,A System-Dynamics perspective public Administration review 62(1),51-62.*
- 31- *John Mercer (2003)"cascade performance Budgeting ",www.goverment performance info pp.1-33.*
- 32- *Katherine G.willaughby , Julia Melkers, Performance Based Budgeting Requirments In State Governments ,2004,Public Administration Review.*

- 33- *Matthew Andvews (2004) , " Authority , acceptance , ability and performance - based budgting reforms" the International Journal of public sector management , vol .17NO.4,PP.332-344.*
- 34- *Melkers , Julia and katherine G. Willoughby (1998). The State of the States : Peformance Based Budgeting , Public Administration Review 58 (Janary / February):66-73.*
- 35- *Smith James . (1999)." The Benefit and Threats of PBB Public Budgeting and Finance" , vol. 16 (fall) :3-15*
- 36- *Willoughoy , katherine and Julia Melkers ,2001, "Assessing the Impact of performance Budgeting : A Survey of American states" Government Finance Review. Vol. 17.P. 25.*

