

بودجه ریزی عملیاتی

ابزار مدیریت و برنامه ریزی برای بهبود عملکرد

داوود مهرروی^۱

چکیده

بودجه مهمترین ابزار برنامه ریزی برای مدیریت هر سازمانی به شمار می آید و بودجه ریزی به عنوان شرح صورت وضعیت و پیش بینی درآمدها و هزینه ها برای یک دوره، مدیر را در کنترل و سلامت مالی سازمان کمک می کند. بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر مفهوم فوق، عوامل صرفه جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی آن اضافه کرده و بین کارایی و اثربخشی تمایز قائل می شود. در کارایی استفاده مفید از منابع مد نظر قرار گرفته، در حالیکه اثربخشی با عملکرد مرتبط است. از اینرو در بودجه ریزی عملیاتی طبقه بندی عملیات بنحوی است که هدفها شفافتر بیان می شوند، و ارزیابی بودجه اساتر می گردد. نتایج مطالعات نشان می دهد که بودجه ریزی عملیاتی ارتباط بین هزینه های انجام شده و عوامل به کار گرفته شده "نهاده ها" را از یک طرف و نتایج کار به دست آمده "ستانده ها" را از طرف دیگر مشخص می سازد و نشان می دهد که در طی سال مالی چه کالاها و خدماتی به صورت محصول نهایی و یا فعالیت تولید شده و یا باید تولید بشود. از اینرو مدیریت سازمان می تواند در راستای دستیابی به اهداف سازمان، عملکرد واحدها را مدیریت و برنامه ریزی کند، چرا که در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت تشخیص رفتارهای هزینه ای محصولات ارایه شده واحدهای اجرایی همراه با آگاهی از شقوق دیگری که مورد استفاده قرار می گیرند، ابزار مدیریتی قدرتمندی در اختیار مدیران برای برنامه ریزی، مدیریت و کنترل منابع و سازمان قرار می دهد.

کلید واژه ها

بودجه، بودجه ریزی، بودجه ریزی عملیاتی، مدیریت عملکرد

۱. دانشجوی دکتری و پژوهشگر دفتر تحقیقات کاربردی

مقدمه

برآورد بودجه در اداره سازمان نه تنها از اساسی‌ترین امور مدیریت است بلکه اصولی‌ترین وسیله نظارت بر خدمات سازمان نیز محسوب می‌شود. رفع نیازها و دستیابی به هدفها در چارچوب بودجه امکانپذیر است. و درحقیقت پایه و اساس سازمان تا حدود بسیار زیادی به نیروی مالی آن بستگی دارد. عملیات سازمان در صورتی کارآمد و اقتصادی است که به تولید کالاها و یا ارائه خدمات مفید و مورد انتظار منجر شود، زیرا کارآمدترین تولیدکننده هر محصول که تقاضایی برای آن وجود ندارد، ناگزیر از تعطیل کار خود است. با وجود این، بسیاری از شرکتهای دولتی هنوز بر مبنای اصل چگونگی انجام عملیات به جای تعیین نوع عملیات و دلایل انجام، کار می‌کنند. (رئیس سرکنديز، ص ۳۲). که منجر به ایجاد مسائل و مشکلات متعددی در آنها شده است. از اینرو در سالهای اخیر مفاهیم سنتی زمان اقتصاددانان کلاسیک در خصوص بودجه‌ریزی دچار تحول اساسی شده و جای خود را به مفاهیم و ضوابط جدیدی سپرده‌اند، امروزه معرفی بودجه بعنوان وسیله‌ای جهت حداکثر کردن استفاده از منابع در دسترس (طرح‌ریزی و بهبود مدیریت) نقش ممتاز و تعیین کننده‌ای به بودجه‌ریزی نوین داده است (صفری و غلام رضایی، ۱۳۸۵، ص ۴) علاوه بر این شفاف‌سازی، افزایش کارایی و اثربخشی و ارائه مبنایی صحیح برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع و در نهایت ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه از اهم مواردی است که در روش جدید بودجه‌ریزی مورد توجه قرار گرفته است. (سعیدی و مزیدی، ۱۳۸۵، ص ۴)

در بودجه‌بندی عملیاتی^۱ علاوه بر تفکیک اعتبارات برحسب وظایف، برنامه‌ها، فعالیتها و طرحها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات سازمان و واحدهای ذیربط براساس روشهای حسابداری بهای تمام شده، محاسبه و تعیین می‌گردد. لذا ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی متکی به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها، فعالیتها، عملیات و قیمت تمام شده آنان برپایه اهداف و مقاصد سازمان است، که در آن بخشی از هزینه‌های عمومی و

استهلاک دارائیهای سرمایه‌ای به واحدهای عملیاتی برنامه‌ها و فعالیتها تخصیص می‌یابد. (رئیس سرکندیز، ص ۳۲) از طرف دیگر بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه‌هایی که برای نیل به اهداف مشترکی به کار می‌روند توانایی تصمیم‌گیران را در ارزیابی درخواستهای بودجه‌ای واحدهای اجرایی افزایش می‌دهد.

در این مقاله ابتدا به تعریف، مفهوم، اهداف بودجه و روشهای بودجه‌ریزی و بودجه‌ریزی عملیاتی و در نهایت چالشهای بودجه‌ریزی عملیاتی و روش انجام آن به روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و راهکارهای مناسب در این زمینه توجه گردیده است.

مبانی و چارچوب نظری

تعریف واژه بودجه و بودجه‌ریزی (به معنی عام)

واژه بودجه در فارسی از زبان فرانسه اقتباس شده و در فرانسه نیز از انگلیسی اقتباس شده است و علت این امر آن است که رویه تنظیم بودجه و به تصویب رساندن آن در پارلمان ابتدا از کشور انگلستان شروع شده است. در حقیقت، واژه بوژت^۱ یک واژه فرانسه قدیم است و به کیف چرمی اطلاق می‌شده است که وجوه نقد را در آن نگهداری می‌کردند، در انگلستان کیف چرمی که محتوی صورت مخارج مورد نیاز پادشاه بود توسط خزانه‌دار وی، که بعداً وزیر دارایی نامیده شد، برای تصویب وجوه مورد نیاز پادشاه به پارلمان عرضه می‌شد. آن کیف، باجت^۲ نامیده می‌شد و بتدریج اطلاق اصطلاح بودجه از کیف به محتویات آن تغییر یافت. به عبارت دیگر صورتحسابهای مزبور بتدریج در یک صورتحساب واحد گنجانده و تحت عنوان باجت در انگلیس و بودجه در فرانسه به کار رفت و در سایر زبانها نیز مورد استفاده قرار گرفت. (انصاری، ۱۳۸۴، ص ۲۱)

قبل از انقلاب مشروطه چنین واژه‌ای در زبان فارسی به کار نمی‌رفته است و پس از آن در قانون اساسی ایران که بیشتر از قوانین اساسی بلژیک و فرانسه ترجمه و اقتباس شده، این

1. Bougette

2. Budget

واژه نیز همراه قوانین مالی فرانسه ترجمه و وارد قانون محاسبات عمومی ایران و زبان فارسی گردیده است. بودجه تعاریفی مختلف دارد که به چند نمونه اشاره می‌کنیم. فرهنگ لغت آکسفورد بودجه را چنین تعریف می‌کند، مقدار پولی که یک شخص یا سازمان در یک دوره زمانی خاص در قالب یک طرح مصرف می‌کند. یک حالت درآمد احتمالی و هزینه‌ها برای سال مورد نظر با پیشنهادهای مالی ارایه شده که سالانه توسط رییس امور مالی و برنامه‌ریزی از طرف وزارتخانه برای ارایه به مجلس تهیه می‌شود که بعضی اوقات برای سرمایه‌های ملی و تعریف شده برای سازمانهای رسمی نوشته می‌شود. (Oxford, 2003)

بودجه‌ریزی بیان سیاستها و برنامه‌های دولت و ابزاری برای بررسی سالانه اهداف برنامه‌ها و اثربخشی ابزارهای به کار گرفته شده برای نیل به آن اهداف است. و سرانجام بودجه‌ریزی عبارت است از: هنر قطع هزینه‌های اضافی از بدنه واحدها، بدون کمترین سر و صدا (ابراهیمی نژاد، ۱۳۸۰، ص ۱۴).

در مجموع صاحب‌نظران علم بودجه نویسی، بودجه را اینگونه تعریف نموده‌اند: «بودجه برنامه‌ای مصوب در قالب اعداد و ارقام است که وسیله اجرای طرحها و فعالیتهای سازمان را در زمان تعیین شده فراهم می‌سازد.» بنابراین تعریف سه عنصر اصلی قابل تشخیص است:

- ۱- برنامه‌ها و فعالیتهایی که باید انجام شود؛
- ۲- میزان هزینه‌هایی که برای انجام این برنامه‌ها و فعالیتهای مورد نیاز است؛
- ۳- منابع درآمدی قابل شناسایی و وصول. (موسی‌خانی، ۱۳۸۲، ص ۱۳).

تعریف واژه بودجه و بودجه‌بندی: (به معنی خاص)

بودجه عبارتست از «شرح صورت وضعیت و پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها برای یک دوره در آینده یک سازمان و یک ابزارمدیریتی است که مدیر را در کنترل و سلامت مالی سازمان کمک می‌کند.» استقل^۱ بودجه در سازمانهای تخصصی را این چنین تعریف می‌کند: بودجه‌ریزی مشخص کردن، تخصیص دادن، بهبود و نظارت و مدیریت صندوق مالی

سازمان است که یکی از دو عامل مهم و ضروری در مدیریت و داشتن خلاقیت در مدیریت می‌باشد. تالبوت^۱ بودجه را به عنوان یک موقعیت پولی مناسب برای سازمانهایی که نگرانیهایی درباره اولویتهای سازمان دارد، تعریف می‌کند. (mckay, 2003, p. 5-7)

بودجه همانطور که سایر سازمانها از جمله سازمان اصلی متشکل از چند واحد تخصصی را تحت تاثیر قرار می‌دهد، خود واحدهای تخصصی را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد. سه هدف عمده بودجه عبارتند از:

- ۱- برنامه‌ریزی
- ۲- همکاری و مشارکت
- ۳- نظارت و کنترل

این سه هدف چنین بیان می‌دارد که بودجه و فرآیند مدیریت مالی انعطاف‌پذیر است و برای یک دوره مالی جوابگو می‌باشد چرا که بودجه معمولی‌ترین بُعد (مخرج) یک سازمان است و در چرخه هر سازمان ثابت می‌باشد. (McKay, 2003, p. 7)

فرآیند بودجه‌ریزی

فرآیند بودجه‌ریزی عمدتاً به نوع سازمان وابسته است. این فرآیند عمدتاً شامل این مراحل است:

- ۱- تهیه و تنظیم و پیشنهاد،
- ۲- تصویب،
- ۳- اجرا
- ۴- کنترل بودجه.

برای انجام فرآیند بودجه‌ریزی رئوس بودجه باید مشخص شود که این رئوس شامل موارد زیر می‌باشد: هزینه‌های حقوق و دستمزد، هزینه‌های ارتباطی، حمل و نقل، آموزش، کنفرانسها، هزینه‌های اداری، هزینه‌های کمکی مثل اجاره، استهلاک ساختمانهای رهن گرفته شده، نظافت، سیستم گرمایشی، روشنایی، هزینه‌های غیر مترقبه، بدون در نظر گرفتن

مکانیزی می که برای آماده‌سازی بودجه به کار گرفته می‌شود، مدیر سازمان همواره باید میزان واقعی پول را برای تعیین بودجه در نظر بگیرد. در حین فرآیند برنامه‌ریزی بودجه واحدها، باید مطمئن شد که اهداف آنها با اهداف سازمان، موضوعات و اولویتهای کاری که سازمان خودش را درگیر آن می‌داند، و نه بطور کامل با ملاحظه دخل و خرج سازمان مطابقت دارد.

البته در تنظیم بودجه دقیق و مناسب باید موارد زیر را فراهم نمود:

۱- پیشینه اطلاعاتی مناسب و مرتبط با سازمان و واحدهای آن

۲- بحث مختصری پیرامون برنامه‌های مرتبط با دوره‌های کاری.

۳- بررسی بودجه با اطلاعات زمانی مناسب.

۴- جزئیات هزینه‌ها (mckay, 2003, p. 26)

در فرآیند بودجه‌ریزی، ارائه رسمی بودجه کلید موفقیت مدیر و از روشهایی است که سازمان مربوطه بکار می‌گیرد و ممکن است از یک سال مالی نسبت به سال مالی دیگر در همان سازمان تغییر کند. با پایان یافتن تنظیم بودجه، مدیران سازمانها آن را برای منابع مورد نظر مصرف می‌کنند، مصرف پول از قوانین خاصی پیروی می‌کند و بستگی به سازمان دارد و راهکارهایی که با مشارکت سازمان است، برنامه‌ریزی می‌شود. این راهکارها باید اطمینان دهد که موارد مصرف دارای ارزش مشخص بوده و برآورده کننده اهداف سازمان می‌باشند و تنها به کالاها و خدماتی پول پرداخت می‌شود که خریداری شده و یا تحویل داده شده است و برای پایان سال مالی مدیران اجرایی باید در قالب یک مدل صحیح عمل کنند.

(McKay, 2003, p. 8-9)

نارساییها و مشکلات بودجه‌ریزی

بطور کلی بودجه‌ریزی و بویژه بودجه‌ریزی سنتی دارای نارساییها و مشکلات متعددی است که به برخی از آنها بطور اجمال در ذیل پرداخته خواهد شد:

۱- بودجه، بیانگر راهبردهای سازمان نیست و عموماً به ارقام مالی برای یک دوره ۱۲

ماهه متکی است.

۲- عوامل اساسی ارزش‌زایی سازمان، مانند سرمایه‌های فکری و نیروهای کارآمد سازمان، فرآیندهای سازمانی و عملیاتی و به طور کلی داراییهای نامشهود و نقش آنها در درآمدزایی شرکت مورد توجه قرار نمی‌گیرد. گفتنی است این گونه عوامل امروزه در بسیاری از شرکتها ۵۰ تا ۹۰ درصد ارزش بازار شرکتها را تشکیل می‌دهند.

۳- وظیفه عمده بودجه‌ریزی عبارت است از تعیین سقف و حد معینی برای رشد و کیفیت و حداقلی برای هزینه‌ها، به عبارت دیگر بودجه ابزارکنترل اهداف و برنامه‌های عملیاتی و مالی از پیش تعیین شده است و به لحاظ مغایرت با شرایط متحول و پر رقابت کنونی است.

۴- در شرایط و کشورهایی که نرخ تورم بالا است، ارقام بودجه به سرعت معنا و اعتبار خود را به عنوان ابزار سنجش از دست می‌دهد. تغییرات سریع در برنامه‌ها و فعالیتها نیز تاثیر مشابهی بر کارآمدی بودجه می‌گذارد.

۵- بودجه‌های افزایشی عمدتاً برپایه ارقام دوره‌ای گذشته و با افزودن درصدی برای دوره آتی تهیه می‌شود. ارزیابی و کنترل نیز عملاً براساس ارقام ازپیش تعیین شده (بدون توجه به امکانات خلاقیت و پویایی و پتانسیل کارهای قابل انجام) صورت می‌پذیرد.

۶- در تهیه بودجه عموماً گرایش به بازی با ارقام و بودجه‌سازی است به ترتیبی که نتایج فعالیتها و سطح عملکرد مورد انتظار پایین‌تر از حد قابل دستیابی برآورد گردد و منابع مورد نیاز بیش از حد معقول برآورد شود، لذا در بسیاری موارد پاداشهای بی‌رویه براساس مقایسه نتایج واقعی و بودجه کاذب پرداخت می‌گردد. (فخاریان، ۱۳۸۴، ص ۲)

انواع روشهای بودجه‌ریزی

در اصطلاح علمی بودجه ممکن است به شیوه‌های گوناگون به وسیله نوع و روشهای آماده‌سازی شرح داده شود که عبارتند از:

بودجه‌ریزی براساس نوع هزینه یا مصرف

هزینه‌های جاری که بیانگر بودجه روزمره می‌باشند و برای هزینه‌های عمومی استفاده می‌شود. این هزینه‌ها دارای جنبه‌های جاری، عادی و تکراری می‌باشند و در مقابل دریافت کالا و خدماتی انجام می‌شوند که برای اجرای عملیات و وظایف جاری سازمان ضروری است. این هزینه‌ها شامل هزینه‌های ذیل می‌باشند:

الف) هزینه‌های پرسنلی

ب) هزینه‌های اداری

بودجه‌ریزی براساس داده‌های مدیریتی

این نوع بودجه‌ریزی اینگونه است که امکان دارد مستقیم یا با نظارت بر آن اعمال شود. در این صورت بودجه مستقیماً توسط مدیران بخشهای مختلف که عضو تیم مدیریت سازمان می‌باشد اعمال خواهد شد.

بودجه‌ریزی براساس روش آماده‌سازی

روشهای مختلفی برای آماده‌سازی بودجه وجود دارد و در درجه‌بندی این روشها از روش خطی گرفته تا بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، روشهای متنوعی است که در آن بودجه می‌تواند تهیه و نمایش داده شود. (mckay, 2003, p 21).

در این مقاله به بودجه‌ریزی بر اساس روش آماده‌سازی بودجه پرداخته، و سعی می‌شود در این خصوص مطالبی ارائه شود.

انواع روشهای آماده‌سازی بودجه

اگر چه انواع زیادی از روشهای بودجه‌ریزی وجود دارد ولی بیشتر سازمانها یک نوع از انواع بودجه‌ریزی را به کار می‌برند. این روشها عبارتند از:

الف) بودجه‌ریزی متمرکز *Centralized Budgeting*

ب) بودجه‌ریزی خطی (سنتی یا متداول)؛ *Line Budgeting*

ج) بودجه‌ریزی فرمولی؛ *Formula Budgeting*

<i>Program Budgeting</i>	د) بودجه‌ریزی برنامه‌ای؛
<i>Operation Budgeting</i>	ه) بودجه‌ریزی عملیاتی؛
	و) نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی؛
<i>Planning, Programming and Budgeting System</i>	
<i>Zero Base Budgeting</i>	ز) بودجه‌ریزی برمبنای صفر.

الف) بودجه‌ریزی متمرکز

در این نوع بودجه‌ریزی، بودجه به وسیله سطوح بالای مدیریت به صورت یکجا برای منابع سازمان در نظر گرفته می‌شود. از زمانی که این بودجه نتوانست اهداف سازمان را برآورده کند مدیران سعی کرده‌اند بیشتر از نوع دیگر بودجه استفاده کنند. اگر چه بودجه‌ریزی متمرکز می‌تواند دارای انعطاف‌پذیری سطح بالا و کنترل بر روی سازمان باشد ولی مدیران سازمان کمتر از آن استفاده می‌کنند. بودجه‌ریزی متمرکز به این منوال می‌باشد که به طور یکجا برای سازمان تخصیص داده می‌شود و مدیر سازمان آنرا به سطوح پایین‌تر بین برنامه‌ها و خدمات تخصیص می‌دهد.

ب) بودجه‌ریزی خطی

معمولی‌ترین بودجه‌ای که در سازمانها استفاده می‌شود بودجه خطی می‌باشد و به خاطر آسان بودن این نوع بودجه، آن را به عنوان بخشی از کار، تعریف کرده و به گروه اجرایی می‌سپارد لذا بودجه به ساده‌ترین نحو برای مبالغ خاص تهیه شده و به خریدهای عمومی می‌رسد. بودجه خطی باید حاوی مطالب و دستورالعملهایی برای همه جنبه‌های مصرف مستقیم با یکدیگر و تامین سایر فاکتورها باشد. بودجه‌ریزی خطی ساده‌ترین روش برای جمع‌آوری داده‌ها است که بطور کامل برمبنای مصارف سالهای قبل می‌باشد.

ج) بودجه‌ریزی فرمولی

بودجه‌ریزی فرمولی نوعی سیستم بودجه‌ای است که در اوایل سال ۱۹۹۰ به وجود آمد و بیشتر در کشور آمریکا رایج است. تخصیص بودجه در اینجا بر اساس فرمول محاسبه

می‌گردد و برای تعیین نمودن اینکه آیا تمامی اعتبار تخصیص یافته یادرصدی از آن برای واحدهای مورد نظر جذب شده است یا نه؟ فرمول مورد استفاده قرار می‌گیرد، ولی ایرادی که به این بودجه‌ریزی وارد می‌دانند فقدان شناسایی اهداف و اولویتهای سازمان می‌باشد.

د) بودجه‌ریزی برنامه‌ای

بودجه‌ریزی برنامه‌ای مرحله‌ای بالاتر از روش ساده بودجه‌ریزی خطی است. در این نوع از بودجه‌ریزی، بیشتر روی خدمات سازمان که برای ارباب رجوع تهیه می‌شود تمرکز می‌کند، به عنوان مثال خدمات مرجع یا خدمات امانت این نوع بودجه‌ریزی را جایگزین بودجه‌ریزی خطی به حساب نمی‌آورند بلکه آن را مکملی برای بودجه‌ریزی خطی می‌دانند. بودجه‌ریزی برنامه‌ای بیشتر با اهداف سازمان مرتبط است. در بودجه‌ریزی برنامه‌ای نیز مانند بودجه‌ریزی خطی از طبقه‌بندی اعتبارات برحسب فصول و مواد هزینه استفاده می‌شود با این تفاوت که در بودجه خطی کل اعتبارات در قالب این فصول و مواد هزینه پیش‌بینی 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.

ه) نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه

روش «P.P.B.S»^۱ یکی از گسترده‌ترین روشهای اجرایی بودجه‌ریزی برنامه‌ای به شمار می‌آید و یک کارکرد بسیار با ارزش دارد. «P.P.B.S» یکی از کاملترین روشهای بودجه‌ریزی است و وقتی این سیستم به طور کامل اجرا شود به مدیران امکان می‌دهد تا بهترین اقدام در تخصیص منابع برای گسترش در سطح سازمانها به نسبت واحدهای اطلاع‌رسانی صورت گیرد. برای آماده‌سازی «P.P.B.S» این موارد باید انجام شود:

- ۱- مشخص کردن اهداف سازمان، گزینش موارد مشخص از بین موضوعات مختلفی که با اهداف سازمان مرتبط است، دراین بررسی باید گذشته نیز مورد بررسی قرار گیرد.

- ۲- جمع‌آوری اطلاعات باید در راستای مشخص کردن موضوع مناسب باشد.
- ۳- گزینش بهترینها به معنی انتخاب بهترین موضوعات است.
- ۴- مشخص کردن نتیجه بودجه‌ها و برنامه‌های سازمانی.

تمامی جوانب برنامه‌های استراتژیک واحدهای مختلف سازمان را شامل می‌شود و ضروری است که اهداف سازمان تا آن جایی که امکان دارد بر پایه سطوح مختلف پی‌ریزی شود. بودجه‌نمایی ارائه شده روشهای مختلفی دارد که قادر خواهد بود خدمات ویژه‌ای را برای واحدها ارائه دهد. این خدمات به مدیران این امکان را می‌دهد تا چگونه به اهداف هر یک از واحدها نائل شوند. از اینرو این نوع بودجه‌ریزی نظامی است که شامل مبنای تصمیم‌گیری مناسب و معقول در مرحله سیاست‌سازی و اعلام خط مشی طراحی برنامه‌های اجرایی و تخصیص منابع محدود در بین نیازهای نامحدود بوده و برقراری ارتباط مداوم بین این عوامل را فراهم می‌سازد. به این ترتیب هر یک از اجزاء نظام از لحاظ نیل به هدفهای تعیین شده در ارتباط با جزء دیگر نقش دارد. (فرج‌وند، ۱۳۸۱، ص ۲۰۹)

(و) بودجه‌ریزی بر مبنای صفر

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر نوع پیشرفته سیستم «P.P.B.S» است که تمام عوامل اجرایی (برنامه‌ها، فعالیتها) در حین عملکرد اطلاع‌رسانی برای بودجه یکسال بر مبنای صفر دوباره بازنویسی می‌شوند و برطبق این سیستم بودجه به سادگی بر مبنای رضایت از بودجه‌های سال قبل پایه‌ریزی می‌شود. در این سیستم تمام قسمتهای یک سازمان با بودجه صفر شروع به کار می‌کنند و بایست نسبت به آن اصل کسب رضایت کنند. (mckay, 2003, p 21)

بودجه‌ریزی 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 نه؟ با چنین بودجه‌ای برای هر ریالی که مصرف می‌شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد. در ظاهر بودجه‌ریزی بر مبنای صفر باعث می‌شود که بتوان اولویتهای بودجه را به شیوه‌ای بهتر تعیین کرد و کارآیی سازمان را بالا برد، ولی واقعیت این است که چنین کاری باعث می‌شود تا مقدار بیشتری کارهای دفتری انجام شود و احتمالاً روحیه افراد و مدیرانی که باید ارقام هزینه‌های پیشنهادی را به همراه دلایل موجه ارائه نمایند، تضعیف گردد. (فرج‌وند، ۱۳۸۱، ص ۲۰۹)

بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی در بعضی از کاراکترها با بودجه‌ریزی برنامه‌ای اشتراک دارد اما بودجه‌ریزی عملیاتی از ابتدا بر روی آنچه که پرسنل انجام می‌دهند و یا آنچه که آنها برای کامل کردن خدمات سازمان انجام می‌دهند متمرکز می‌شود، در این نوع بودجه‌ریزی وظایف نسبت به برنامه‌ها پررنگ‌تر می‌باشد. بودجه‌ریزی عملیاتی به جای توجه به کالاها و خدماتی که خریداری می‌شود و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیتها خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود را مورد توجه قرار می‌دهد. بودجه‌ریزی عملیاتی حدود فعالیت و عملیات طبقات پایین سلسله مراتب را بررسی می‌کند در حالی که بودجه برنامه‌ای بیشتر به طبقات بالا می‌پردازد. بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمانها بیشتر در بخشهای فنی، برنامه‌ریزی و ارباب رجوع کارکرد دارد. بطور کلی بودجه عملیاتی بیشتر بر روی کمیّت تکیه می‌کند تا کیفیت فعالیتهای انجام شده.

تعریف و ماهیت بودجه‌ریزی عملیاتی

تعریف محدود از بودجه‌ریزی عملیاتی این است که این نوع بودجه‌ریزی منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می‌دهد. بودجه عملیاتی نیز همانند بودجه برنامه‌ای، یک طبقه‌بندی است که ارتباط بین هزینه‌های انجام شده و عوامل به کار گرفته شده را از یک طرف و نتایج کار به دست آمده را از طرف دیگر نشان می‌دهد و مشخص می‌سازد در طی سال مالی، چه کالاها و خدماتی به صورت محصول نهایی و یا فعالیتهای بخش عمومی در نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی تولید شده است. تعریف صندوق بین‌المللی پول^۱ (*IMF*) از بودجه‌ریزی عملیاتی بدین صورت است:

بودجه‌ریزی عملیاتی رویه‌ای یا مکانیزمی است که خواهان تقویت رابطه بین بودجه صرف شده در موسسات دولتی و نتایج / خروجی حاصله از طریق استفاده از اطلاعات عملکرد رسمی در تصمیم‌گیری راجع به تخصیص منابع می‌باشد.

- اداره حسابداری ایالات متحده^۱ (GAO) بودجه‌ریزی عملیاتی را اینگونه تعریف می‌کند: مفهومی است که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط می‌دهد. (مهدوی، ۱۳۸۵، ص ۲۴)
- بدین ترتیب اساس و ماهیت بودجه عملیاتی بر پایه چهار اصل زیر استوار است:
- الف) روش اندازه‌گیری کار و فعالیت
- ب) حسابداری قیمت تمام شده
- ج) استفاده از نرم‌ها
- د) استفاده از استانداردها. (همان منبع، ص ۲۳)

در مجموع می‌توان گفت که در بودجه‌ریزی عملیاتی از طبقه‌بندی عملیاتی جهت اعتبارات استفاده می‌شود. در طبقه‌بندی عملیاتی کالا و خدمات خریداری شده، به جای طبقه‌بندی برحسب نوع و ماهیت به عنوان عوامل و اجزای فعالیتها تلقی و طبقه‌بندی می‌گردند. برای نمونه مواد و مصالح ساختمانی مصرف شده توسط سازمان دولتی، بخشی از بهای تمام شده جاده، پل یا ساختمان ساخته شده محسوب و طبقه‌بندی می‌گردد. زیرا مواد و مصالح مذکور در ترکیب با سایر تجهیزات و خدمات استفاده شده حاصل نهایی خاصی را که جزئی از وظایف و اهداف و برنامه‌های سازمان دولتی است، ایجاد می‌کند. به عبارت دیگر، مواد، کالا و خدمات خریداری شده با محصول و تولید نهایی^۲ ارتباط داده می‌شود. طبقه‌بندی عملیاتی مدارک و اسناد قابل قبول و واقعی را که ممکن است در تشخیص کارایی سطوح مختلف مدیریت مفید باشد، ایجاد می‌کند و بیان می‌دارد که علت افزایش هزینه‌های بهای تمام شده برنامه‌ها، افزایش حجم عملیات است یا افزایش هزینه‌ها برای حجم ثابت. (رئیس سرکنديز، ص ۳۲).

بودجه‌ریزی عملیاتی علاوه بر مزایایی که دارد در مراحل مختلف مستلزم اقدامات پیچیده در ابعاد فنی و سیاسی نظام بودجه‌ریزی است. از اینرو علاوه بر اینکه سیستم حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی دچار تحول شوند،

1. U.S. General Accounting Office / U.S. Government Accountability Office

2. END-PRODUCT

توافق و هماهنگی در سطوح مختلف سازمان از الزامات اصلی موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود (سعیدی و مزیدی، ۱۳۸۵، ص ۱۰۴). از طرف دیگر، تدوین و اجرای بودجه عملیاتی در سازمانها مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی، به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیتهاست. هماهنگی و یکنواختی طبقه‌بندیهای بودجه‌ای و حسابداری و تطبیق آنها با ترکیب سازمانی واحدهای اجرایی از یک طرف و ارتباط وظایف برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و حسابداری واحدها از طرف دیگر نیز از ضروریات بودجه عملیاتی و ایجاد اطلاعات کافی برای مدیریت منابع است. (رئیزی سرکندیز، ص ۳۲).

از طرف دیگر چالشهای عمده اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمانها، عبارتند از:

- ۱- تعریف فعالیتها برای هر برنامه
- ۲- تعیین هزینه هر فعالیت
- ۳- ارتباط توجیه بودجه به طرح عملکرد سالانه
- ۴- تغییر نحوه تخصیص اعتبار یا ساختارهای بودجه: بودجه عملیاتی ممکن است نیازمند تغییراتی در نحوه تخصیص اعتبار یا ساختار حسابهای بودجه‌ای باشد.
- ۵- 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.
- ۶- ارتقاء سیستمهای تکنولوژی اطلاعات: چند سالی است که بودجه در ایران از نظام برنامه‌ای تبعیت می‌کند. البته همانطور که اشاره خواهد شد، تنظیم بودجه به روش برنامه‌ای نمی‌تواند غایت نظام بودجه‌ریزی 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 حالی که، بودجه عملیاتی علاوه بر راهنمایی، عملکرد کلیه واحدهای سازمانی و کارکنان موسسات و ادارات دولتی را نیز کنترل می‌کند. (مهدوی، ۱۳۸۵، ص ۲۴)

روشهای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی:

صاحب نظران و دانشمندان معتقدند که بودجه‌ریزی عملیاتی به سه روش انجام می‌پذیرد که عبارتند از:

- ۱- تنظیم بودجه عملیاتی به روش حسابداری قیمت تمام شده کالا
- ۲- تنظیم بودجه عملیاتی به روش اندازه‌گیری کار یا کار سنجی
- ۳- تنظیم بودجه عملیاتی به روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (صفری و غلام‌رضایی، ۱۳۸۵، ص ۲۲)

اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی

اصولاً هدف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی شفاف‌سازی بودجه و کمک به تخصیص بهینه و استفاده موثر از منابع سازمان می‌باشد. در یک نگاه کلی‌تر می‌توان اهداف بودجه‌ریزی 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 تصمیم‌گیری روی مهم‌ترین مسائل و چالش‌هایی که واحد با آن مواجه است؛
- 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؛
- 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 می‌شوند. (مهدوی، ۱۳۸۵، ص ۲۶)

فرآیند مدیریت و برنامه‌ریزی برای بهبود عملکرد

با عنایت به این نکته که شاخصهایی همچون کارایی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری شاخصهایی هستند که برای بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند و 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 واحدها یا سازمانهای دیگر، و انعقاد قراردادهای مبتنی بر عملکرد بین کارکنان سازمان و بخش بیرونی به کار برده شوند. و از طرف دیگر با توجه به اینکه بهبود نحوه تخصیص منابع نیز در بودجه‌ریزی عملیاتی با شاخصهای عملکرد ارتباط بسیار عمیقی پیدا می‌کند، لذا، مرتبط ساختن برنامه‌ریزی راهبردی به تخصیص منابع یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است. از اینرو سازمانها باید شاخصهای عملکرد و اهداف راهبردی را در بودجه‌های پیشنهادی خود ارائه دهند به عبارت دیگر در این خصوص، می‌بایستی موارد زیر در هنگام تدوین برنامه‌ها و برنامه‌ریزی راهبردی مورد توجه قرار بگیرد:

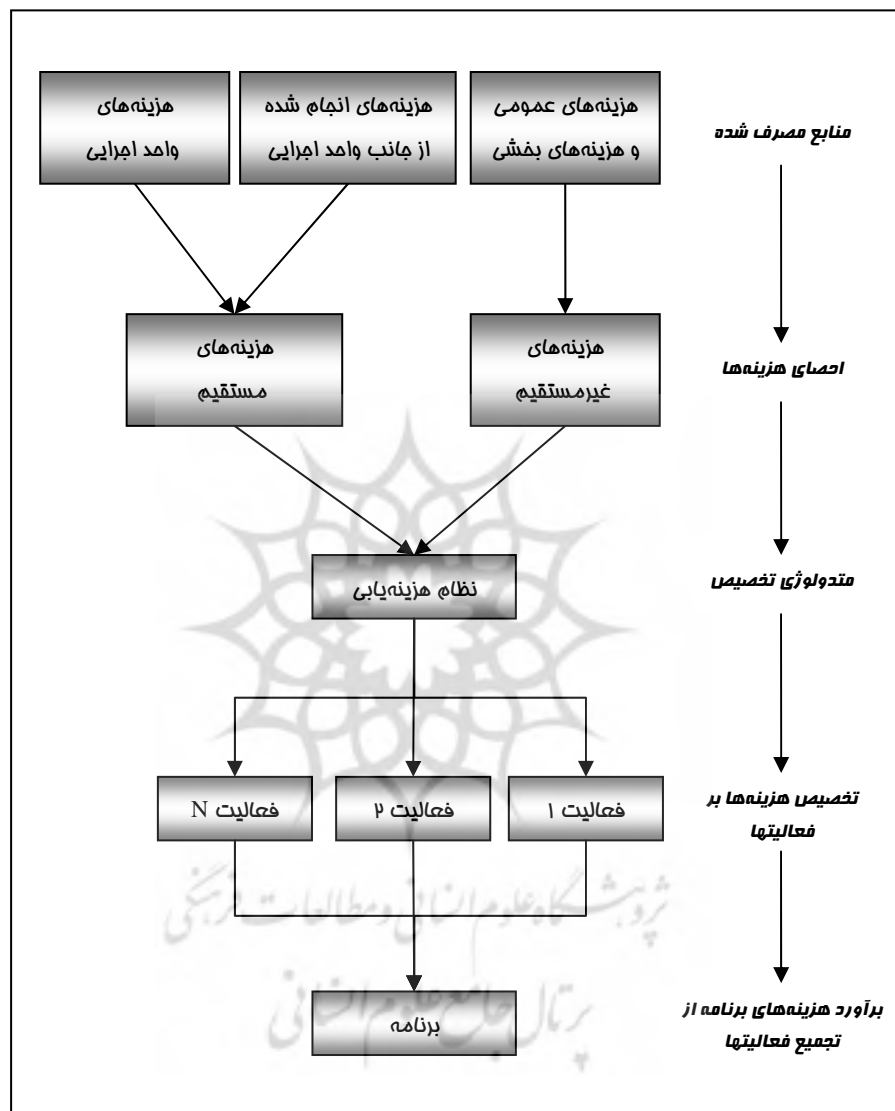
- ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه؛
- ارائه اطلاعات قابل سنجش برای مدیریت سازمان و منابع که بتوانند به استناد آنها میزان پیشرفت و موفقیت برنامه‌ها را در مقابل تخصیصهای بودجه کنترل کند؛
- ارائه مشوقهایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر؛
- ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور؛
- امکان نظارت موثر در اجرای عملیات؛
- تسهیل و بهبود تجدید نظر بودجه در کلیه مراحل اجرایی و مخصوصاً در مرحله قانونگذاری؛
- عدم تمرکز در عمل بر آوردن هزینه؛
- بهبود روابط دولت با مردم از طریق انتشار اطلاعات صریح و روشن درباره برنامه‌های عمومی؛
- شفاف‌سازی فرآیند بودجه‌ریزی؛

- بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه؛
 - تقویت حس مسئولیت‌پذیری مدیران در قبال اتخاذ تصمیمات تاثیرگذار. (همان منبع، ص ۲۴)
- از طرف دیگر با توجه به تجارب کشورهای توسعه یافته می‌توان گفت که طراحی و بکارگیری یک نظام جامع ارزیابی عملکرد، مستلزم رعایت الزاماتی همچون تعریف دقیق و روشن از چگونگی ارزیابی عملکرد، برطرف نمودن برخی موضوعات فنی و تخصصی در طراحی و بکارگیری شاخصهای عملکرد و در نهایت برقراری رابطه بین اطلاعات عملکردی و تصمیمات مربوط به تخصیص منابع و به عبارت دیگر استقرار یک نظام مدیریت عملکرد، می‌باشد (حسن آبادی و نجار صراف، ص ۱۲۵)
- بنابراین با توجه به موارد مذکور و با توجه به این که مهمترین هدف از بودجه‌ریزی عملیاتی نیز شفاف‌سازی برنامه‌ها و بودجه از طریق ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و نتایج عملکرد فعالیتها، افزایش کارائی و اثربخشی منابع و مخارج سازمان، اصلاح فرآیند مدیریت و برنامه‌ریزی و کمک به مدیریت سازمان است، از اینرو این فرآیند می‌بایست دارای ویژگی‌های اساسی ذیل باشد:
- ارزیابی پاسخگویی مدیران واحدهای اجرایی براساس معیار نتایج فعالیت‌های آنان، دامنه تاثیرگذاری آنها جهت نیل به دستاوردها و بودجه و امکاناتی که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است؛
 - ارزیابی پاسخگویی مدیران واحدهای اجرایی به مسئولین ذیربط براساس محصولاتی که باید تولید کنند و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات بکار می‌گیرند؛
 - استقرار نظام بودجه‌ریزی ستانده محور؛
 - دادن اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهادهای لازم برای تولید محصولات مورد نظر؛
 - ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قراردادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات. (هان منبع، ص ۱۶۲)

- بنابراین برای اجرای نظام و فرآیند فوق اقدامات اساسی زیر باید انجام گیرد:
- ۱- برنامه‌های عملیاتی واحدهای اجرایی جهت تحقق اهداف بخش ذی‌ربط بازمینی، اصلاح و نهایی شود؛
 - ۲- در چارچوب وظایف مصوب واحدهای اجرایی، فعالیتهای کمیت‌پذیر ذیل هر یک از برنامه‌های نهایی شده تعیین گردد؛
 - ۳- هزینه تمام شده هر یک از فعالیتهای برای دستیابی به هدف تعیین شده محاسبه گردد.
 - ۴- یک نظام نظارتی و گزارشگری مستمر تمامی مراحل کار استقرار یابد.
- از طرف دیگر، انجام اقدامات فوق و ایجاد سیستم مدیریت و برنامه‌ریزی موثر جهت افزایش عملکرد فعالیتهای و برنامه‌های سازمان، مستلزم استقرار یک نظام هزینه‌یابی محصول در واحدهای اجرایی با ویژگی‌های یاد شده می‌باشد، این هزینه‌یابی محصول فرآیندی است که به وسیله آن هزینه‌های نهاده‌ها (مانند حقوق و دستمزد) به محصولات تعلق می‌گیرد. لذا در این فرآیند هزینه‌های کل هر واحد اجرایی برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می‌یابد که پاسخگوی هزینه واقعی ارایه یا تولید هر محصول باشد. به طور کلی فرآیند نظام هزینه‌یابی بر مبنای برنامه یا فعالیت به شرح زیر می‌باشد:
- تفکیک برنامه به فعالیتهای، تعیین اهداف کمی برنامه و فعالیتهای و تعیین واحد مسئول هر فعالیت؛
 - تشخیص منابع و هزینه‌های ذی‌ربط آنها بر حسب واحدهای مسئول انجام فعالیت در برنامه؛
 - طبقه‌بندی و اندازه‌گیری هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم یا بالاسری؛
 - مرتبط ساختن یا تخصیص هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم با فعالیت یا فعالیتهای خاص.
- در بودجه‌ریزی عملیاتی، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۱ اساس تعیین بودجه واحدهای اجرایی و تخصیص اعتبارات خواهد بود. روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت فرهنگ

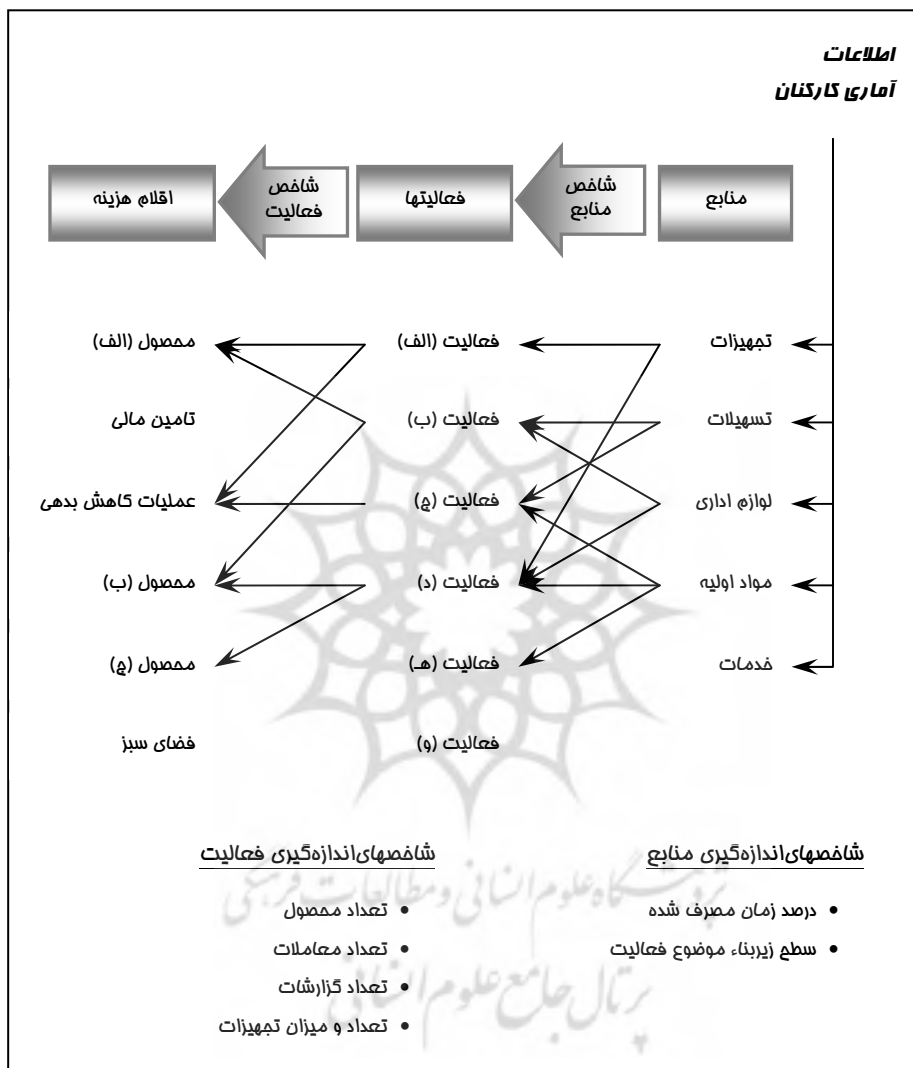
فعلی تعیین بودجه واحدها که **بودجه‌ریزی افزایشی**^۱ است را دگرگون خواهد ساخت. در روش فعلی بودجه سال یا سالهای گذشته هر واحد اجرایی مبنای اصلی است که همه ساله براساس شاخصهای تعدیل نامشخص و یا افزایش فعالیتها یا کارکنان جدید و بدون توجه به محصول تولید شده واحد، انجام می‌گیرد، ضمن اینکه نظارت بر اجرای بودجه واحد نیز بر پایه اصول علمی میسر نخواهد بود. بالعکس در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تشخیص رفتارهای هزینه‌ای 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 ضابطه‌مند می‌سازد. کل هزینه هر فعالیت توسط واحد اجرایی مشخص می‌شود و امکان مقایسه هزینه مزبور با سایر شقوق فراهم می‌گردد.
- هزینه‌یابی دقیق فعالیتها، معیار خوبی را در تعیین تعرفه کالاها و خدمات در اختیار مسئولان واحدهای اجرایی قرار می‌دهد.
- ناکارایی‌های موجود در تولید کالا و خدمت با سهولت بیشتری مشخص می‌گردد و مسئولان می‌توانند اقدامات لازم را در افزایش ارزش یا کاهش هزینه محصولات خود بعمل آورند.
- مسئولین واحد اجرایی درک بهتری از عوامل موثر در هزینه پیدا می‌کنند و شقوق موجود برای کاهش هزینه فعالیتها از طریق تغییر فرآیند و بکارگیری فناوری جدید را بهتر تشخیص می‌دهند.
- اطلاعات بدست آمده در فرآیند پیشنهادی، گزارش‌گیری و نظارت بر اجرای فعالیتهاى واحد را تسهیل می‌کند.
- در نمودارهای (۱) و (۲) چارچوب الگوی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و روابط ساختاری و سازمانی آن جهت مدیریت و برنامه‌ریزی موثر منابع و فعالیتهاى سازمان نشان داده شده است.



ماخذ: حسن آبادی محمد و نجار صراف، علیرضا، مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی، انتشارات دریا، تهران ۱۳۸۶، ص ۸۲

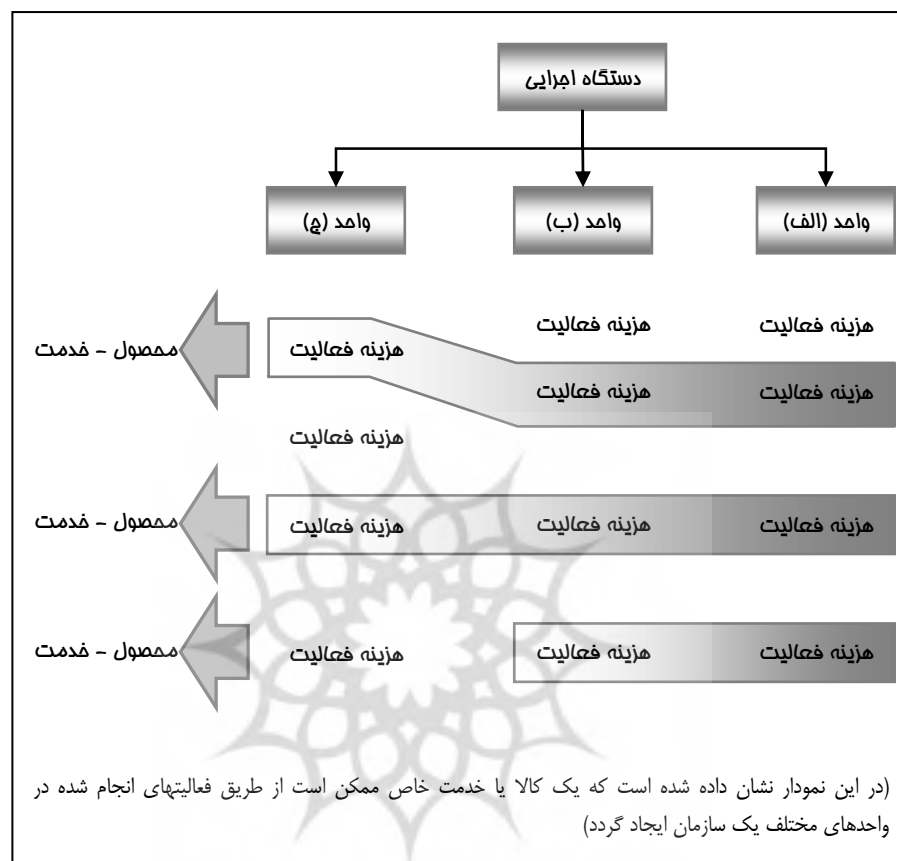
نمودار شماره (۱): گامهای اصلی یک سیستم هزینه‌یابی عملیاتی



ماخذ: سعیدی، پرویز و مزیدی علیرضا. بودجه ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و التزامات قانونی) نشر

نگاه دانش، تهران ۱۳۸۵، ص ۵۸

نمودار شماره (۲): چارچوب الگوی هزینه‌یابی بر مبنای فعاليت



ماخذ: سعیدی، پرویز و مزیدی علیرضا. بودجه ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و التزامات قانونی) نشر نگاه دانش، تهران ۱۳۸۵، ص ۵۹

نمودار شماره (۳): ارتباطات بین وظایف و فعالیتهای

در مجموع می توان گفت که بکارگیری بودجه ریزی عملیاتی با روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت مبنای مناسبی برای بودجه ریزی ایجاد نماید و به عنوان اقدامی اصلاحی برای ایجاد پیوند عمیق و فنی میان بودجه و ایجاد عملکرد بهتر سازمان، به حساب آید. با این حال، با توجه به موارد گفته شده می توان گفت که بودجه ریزی عملیاتی (با علم به این که در آن

صرفاً پیوندهای میان شاخصهای عملکرد و تخصیص منابع مطرح نیست، بلکه از گزینه‌های سیاسی نیز متأثر می‌باشد) برای ایجاد یک سیستم برنامه‌ریزی و مدیریت موثر و درنهایت دستیابی به عملکرد بهتر در سازمان، دارای مزیت‌های فراوانی است که شامل موارد زیر می‌باشد:

- ۱- 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 که خوب و دقیق تدوین شده باشد، برای مدیران نقطه آغازی به منظور نظارت بر عملکرد سازمانی است.
- ۲- در برگرفتن کلیه سطوح مدیریت: بودجه‌ریزی عملیاتی یک فرآیند پیش‌رونده می‌باشد که همه مدیران در یک سازمان را از بالاترین سطح تا مدیران برنامه و بخش را در بر می‌گیرد.
- ۳- افزایش پاسخگویی عمومی: اگر چه بسیاری از سازمانها دسترسی به اطلاعات عملکرد خود را امکان‌پذیر می‌سازند، اما در ورای بحث‌های سیاسی، اطلاعات عملکرد منتج از بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند به شیوه‌های مختلف، نظیر اسناد بودجه‌ای، برنامه‌های راهبردی و گزارش‌های عملکرد به اطلاع عموم برسد.
- ۴- یک ابزار تشخیص ارزشمند ارائه می‌دهد: بودجه‌ریزی عملیاتی یک ابزار تشخیص ارزشمند برای توسعه درک هماهنگی بین منابع به کار رفته و عملکرد می‌باشد و به توجیه بودجه کمک می‌کند. بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از مقیاس‌های واضح هزینه کلی فعالیت را به عنوان مبنایی بر چارچوب ستاده‌های برنامه و اهداف عملکرد می‌سنجد و ابزار ارزشمندی برای بررسی چگونگی تاثیر تغییرات در مخارج بر نتایج تامین می‌کند.
- ۵- اجازه می‌دهد برنامه‌ها اهداف دو جانبه داشته باشند و امکان مقایسه در هزینه واحد ایجاد می‌کند.
- ۶- تصمیمات آگاهانه و ملموس‌تر را حمایت می‌کند. (مهدوی، ۱۳۸۵، ص ۲۴)

جمع بندی و نتیجه گیری

همانطور که ذکر گردید، 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، و بودجه بندی عمدتاً دارای سه هدف عمده در سازمان است که عبارتست از: برنامه ریزی، همکاری و مشارکت، نظارت و کنترل.

بودجه ریزی عملیاتی رویه‌ای یا مکانیزمی است که خواهان تقویت رابطه بین بودجه مصرف شده در سازمانها و نتایج (خروجی) حاصله از طریق استفاده از اطلاعات عملکرد رسمی در تصمیم‌گیری راجع به تخصیص منابع می‌باشد. حال با توجه به این نکته که شاخصهایی همچون کارایی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری شاخصهایی هستند که برای بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند. از اینرو در بودجه ریزی عملیاتی نیز مواردی همچون شفاف سازی، افزایش کارایی و افزایش اثربخشی و ارائه مبنایی صحیح برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع و در نهایت ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه مورد توجه قرار می‌گیرد. بنابراین بکارگیری بودجه ریزی عملیاتی با روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان می‌تواند مبنای مناسبی برای تصمیم‌گیری 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 مستقیم‌ترین پیوند را بین اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات را برقرار می‌سازد. همچنین بودجه عملیاتی نشان می‌دهد چگونه هزینه‌ها بر عملکرد برنامه تاثیر می‌گذارد 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 می‌باشد.

منابع:

- رئیسی سرکنديز، ابراهيم. "بودجه‌بندی عملیاتی"، ماهنامه تدبیر، تهران، سال چهاردهم، شماره ۱۴۰، دوره ۸۳.
- سعیدی، پرویز. "لزوم کنترل بودجه‌ای در واحدهای دولتی"، نشریه حسابدار، شماره ۱۲۸.
- صفری، سعید و غلامرضایی، داوود. (۱۳۸۵)، "طراحی بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی کشور"، دوماهنامه توسعه انسانی پلیس، دفتر تحقیقات کاربردی معاونت طرح و برنامه و بودجه، سال سوم، شماره ۸، تهران.
- فخاریان، ابوالقاسم. "نواندیشی در حسابداری و مدیریت: به سوی بودجه‌ریزی مطلوب"، نشریه حسابدار، شماره ۱۶۱.
- فخاریان، ابوالقاسم. "وداع با بودجه"، نشریه حسابدار، شماره ۱۴۹.
- ابراهیمی‌نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۸۰). "بودجه از تنظیم تا کنترل"، تهران: سمت.
- انصاری، شاهرخ. (۱۳۸۴). "بودجه و بودجه‌ریزی دولتی در ایران با تاکید بر بودجه عملیاتی"، چاپ سوم، موسسه انتشاراتی یکان، تهران.
- الهیان، علی و فدایی، اشرف. (۱۳۸۵). "بودجه و بودجه‌ریزی در سازمانها همراه با روشهای نوین بودجه‌بندی سازمان اسناد و مدارک ایران"، مجله نما، تهران.
- حسن‌آبادی، محمد و نجارصراف، علیرضا (۱۳۸۶). "مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی"، انتشارات دریا، تهران.
- سعیدی، پرویز و مزیدی، علیرضا. (۱۳۸۵). "بودجه‌ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و التزامات قانونی)"، نشر نگاه دانش، تهران.

- فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۸۱). "فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه"، تبریز، گلباد.
- موسی‌خانی، مرتضی و منشی‌زاده، مسعود. (۱۳۸۲). "اصول و مبانی بودجه‌ریزی در ایران"، قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی قزوین.
- مهدوی، عبدالمحمد. (۱۳۸۵). "تدوین بودجه عملیاتی برای واحدهای اجرایی استان کرمان"، مرکز پژوهش‌های مدیریت، دانشگاه تهران.
- *lynch: budgeting in America. Encyclopedia cliffs. Newjersey. prentice-hall. 1990*
- *Mckay. Duncan J. Effective financial Planning for Library and information service. Europa Pubiction. 2003*
- *Oxford advanced learners dictionary. Oxford. 2003.*

