مروری بر اهداف و الزامات اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

جواد ریاحی[1]

تاریخ دریافت: ۹۹/۷/۲۵
تاریخ پذیرش: ۹۹/۸/۱۰

چکیده:

تحـولات و پیچیدگی‌های عصر حاضر نیاز دولتهـا را به اعمال تدابیری منطقی به ویژه اقدام بـه برنامه‌ریزی صحیح، تصمیم گیـری و مدیریت علمی و ایجاد هماهنگی در امور مربوط به نیازمندیهای جوامع مطرح سـاخته اسـت. بودجه به عنوان بیان مالی دولت و مهم‌ترین سند دولتی تلاش می‌کند با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات دولت، به هدف صرفه‌جویی، کارآیی و اثربخشی بودجه دست یابد. استفاده از روشهای جدید بودجه بندی، علاوه بر اینکه از کندی کار دستگاههای دولتی و اسراف اموال عمومی جلوگیری می‌کند، در پیشبرد مقاصد اجتماعی و اقتصادی نیز بسیار مؤثر است. در این میان بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان ابزار مؤثری دانسـت که بیـن منابع مصرفی و نتایج برنامه‌ها در سـازمان‌ها ارتباط منطقی برقرار می‌سـازد. در نظام بودجه‌ریزی سـنتی عواملی مهم چون اثربخشـی، کارآیی، صرفه‌جویی و بازدهی در قبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شـود. از این رو از منابع به‌درسـتی اسـتفاده نمی‌شود و حتی به هدر می‌رود. یکی از راه‌کارهای مطرح برای استفاده و مدیریت بهتر بودجه اسـتفاده از بودجهٔ عملیاتی به جای بودجه‌ریزی سـنتی اسـت. در این مقاله، که به صورت گردآوری اطلاعات کتابخانه‌ای صورت گرفته است، ضمن مروری بر تاریخچه و سیر تحولات بودجه و بررسی و مقایسه انواع روش‌های بودجه‌ریزی، به بررسی اهداف، عناصر و روش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازیم. سـرانجام، پس از بررسـی و شناسـایی ویژگی‌ها و مزایای اجـرای این روش بودجه‌ریزی به الزامـات و ضرورت‌های اجرای آن می‌پردازیم و در پایان به این نتیجه می‌رسیم که مهمترین مزیت روش بودجه‌ریزی عملیاتی، نسبت به روشهای دیگر بودجه‌ریزی، افزایش شفافیت و اثربخشی بودجه و تأثیر آن در بهبود عملکرد سازمان است.

واژگان کلیدی: بودجه، بودجه‌ریزی عملیاتی، عملکرد، صرفه اقتصادی، کارآیی، اثربخشی

۱. کارشناسی‌ارشد حسابداری، حسابرس دیوان محاسبات استان چهار محال و بختیاری، پست الکترونیک:
j.riahi2001@gmail.com

مقدمه

از آنجا که حجم دخالت دولت در اقتصاد ایران بیش از کشورهای توسعه‌یافته و اغلب کشورهای در حال توسعه می‌باشد، اهمیت لایحهٔ بودجه نیز در مقایسه با این کشورها دوچندان است. بر همین اساس، بسیاری از صاحب‌نظران اقتصادی کشور معتقدند درمان بیماری‌های اقتصاد ایران از جمله تورم، بیکاری، کاهش بهره‌وری و رشد کم اقتصادی را باید در سند بودجه یافت. هدف اصلی نظام‌های بودجه‌بندی پاسخ‌گویی و ارزیابی عملکرد دولت است که این هدف در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب سه معیار کارآیی، اثربخشی و صرفهٔ اقتصادی نمایان می‌شود، تا بدین ترتیب دولت را برای تحقق اهداف خود یاری رساند.

صرفه‌جویی اقتصادی یا اصلاح الگوی مصرف ضرورتی انکار ناپذیر می‌باشد و با توجه به اینکه نیازهای بشر نامحدود می‌باشد اما منابع مادی محدود می‌باشند، برای بقا و توسعه و پیشرفت در امور یک ملت نیاز به صرفه‌جویی و استفاده بهینه از منابع می‌باشد، به طوری که با کمترین هزینه و مصرف منابع به بیشترین بازدهی و مطلوبیت دست یابیم. لذا فرآیند بودجه باید به نحوی باشد که صرفه‌جویی در هزینه‌ها مورد تأکید بیشتر قرار گیرد، به خصوص آنکه در قوانین بودجه معمولاً محدودیت‌هایی در انعطاف ارقام بودجه منظور می‌شود. تلاش در صرفه‌جویی هزینه‌ها باید به طور مستمر با تأکید بر ارزیابی مقررات قانونی موجود، پروژه‌ها و برنامه‌ها انجام گیرد، به نحوی که ارائه خدمات در چارچوب منابع موجود امکان پذیر باشد. به طور کلی در کلیه سطوح مختلف باید یک حرکت اصلاحی، تدریجی، فرهنگی و آموزشی برای اصلاح الگوی مصرف و رسیدن به اهداف سند چشم‌انداز بیست ساله و توسعه پایدار صورت گیرد. دولت به عنوان عامل اجرایی و مصرفی نیازمند بازنگری و اصلاح در استراتژی‌ها و اقدامات خود می‌باشد. در سال‌های اخیر دولت به فکر اصلاح بودجه‌ریزی خود از بودجه سنتی به بودجه عملیاتی در راستای صرفه‌جویی اقتصادی بر آمده است. در نهایت می‌خواهیم بگوئیم که قطعاً بودجه‌ریزی عملیاتی راهی مطمئن جهت صرفه‌جویی اقتصادی می‌باشد. بودجه عملیاتی، یک برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه است که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. این نوع بودجه، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و تخمین دقیقی از هزینه فعالیت‌ها را در بر می‌گیرد. ویژگی اصلی نظام برنامه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است. به بیان دیگر عملکرد خوب تشویق می‌شود و عملکرد بد مورد تنبیه قرار می‌گیرد. در واقع مدیری که بهتر عمل می‌کند باید بودجه بیشتری به فعالیت هایش تخصیص داد و مدیرانی که عملکرد مناسبی ندارند تنبیه می‌شوند. در این روش، منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارا و اثر بخش تخصیص می‌یابد.

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارآیی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها در سطوح ملی و محلی بوده است. در این نظام اعتبارات بودجه‌ای بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید خروجی‌ها (محصولات و خدمات)

یا همان اهداف کوتاه مدت و یا دستیابی به پیامدها و یا همان اهداف بلندمدت، تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب سازمان به سمت افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و نیز پاسخگویی بیشتر سوق می‌یابد. بودجه به عنوان بیان مالی عملیات اجرایی، مهمترین سند مالی است که دستگاه‌های اجرایی را در دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز و انجام اثربخش وظایف خود یاری می‌کند. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف نتیجه محوری سعی می‌کند تا با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات، به اهداف صرفه‌جویی، کارآیی و اثربخشی بودجه دست یابد. در واقع تأکید بودجه عملیاتی بر صرفه‌جویی و اثربخشی است(عباسی، ۱۳۹۳).

مروری بر پژوهش‌های پیشین

باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان «شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمانهای دولتی» به این نتیجه دست یافته اند که عوامل مؤثر بر عدم استقرار قانون بودجه عملیاتی به ترتیب اولویت در دستگاههای دولتی عبارتند از: ۱) توجه به فرهنگ و رهبری؛ ۲) تعهد به اجرا؛ ۳) شرایط گروه هدف؛ ۴) توجه به دانش و ساختار؛ ۵) شرایط تدوین قانون؛ ۶) توجه به گرایش مجریان و جو سازمان؛ ۷) توجه به سادگی اجرای قانون و فناوری.

حضوری و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان شناسایی الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به این نتیجه دست یافته اند که عوامل محیطی، سازمانی و فردی، از الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و عدم رعایت آنها در سازمان مانعی برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی خواهد بود. از جمله مهمترین الزامات می‌توان به استقرار حسابداری تعهدی، داشتن نیروی انسانی کارآمد و متخصص و توانمندسازی و آموزش مداوم کارکنان اشاره نمود. لذا توصیه شده است هرگونه تلاشی برای استفاده موفق از بودجه‌ریزی باید براساس درک عمیقی از الزامات چنین بودجه‌ریزی باشد و نسبت به پیاده سازی آنها اقدام لازم صورت گیرد.

خدامی پور و زینالی (۱۳۸۶) در مقالهٔ «نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت» بیان کرده اند که، از میان هدفهای مورد نظر برای اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، هدف پاسخگویی مبنا و پایه‌ای قوی‌تر برای تعیین موفقیت آن، نسبت به تخصیص بودجه، ایجاد می‌کند. بودجه‌ریزی عملیاتی مستقیم‌ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارآیی و کیفیت خدمات است. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش رضایت مصرف کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت می‌شود و در واقع منجر به بهره برداری اثربخش‌تر از منابع سازمان خواهد شد. مدیران هم می‌توانند از منابع موجود به منظور دست یابی به هدف‌های مورد انتظار تبیین شده در بودجه به گونه‌ای اثربخش‌تر بهره برداری کنند.

فرو[1] و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان «انطباق انعطاف پذیری بودجه با کنترل

1. Fero et al

بودجه‌ای» نقش بودجه‌بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف پذیری مدیریت با شرایط مذکور را انجام دادند که در این تحقیق آنها به تنش بین نیاز برای رفع اهداف مالی خاص و نیاز برای انعطاف پذیری مدیریت که با افزایش ناپایداری بازار و رشد سریع و تغییرات تکنولوژی ایجاد می‌شود، پرداختند که نتایج نشان داد روش بودجه‌بندی یکپارچه برای تشریح راه‌هایی که در آن یک سازمان در صدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است، بکار گرفته می‌شود. در بودجه‌بندی یکپارچه کاربردهای مختلف بودجه‌بندی با کنترل‌های مدیریتی دیگر مدیران را به استفاده از صلاحدید خود در موضوعات عملیاتی تشویق می‌نمایند و در نتیجه آن مدیران قادر به اولویت‌بندی و بازبینی برنامه‌ها به منظور تحقق اهداف سازمانی می‌باشند.

کینگ[1] و همکاران(۲۰۱۰) در تحقیقی به بررسی شیوه‌های بودجه‌ریزی و عملکرد در کسب و کارهای درمانی کوچک پرداخته اند و به این نتیجه رسید که بودجه‌ریزی مدرن مرتبط با اندازه و ساختار است و برای آن که موسسات تجاری بتوانند از این بودجه‌ریزی مدرن استفاده کنند و آن را گسترش دهند می‌بایست ارتباط آن را با ساختار - استراتژی و عدم اطمینان محیطی درک شده در نظر بگیرند. بهسازی بیشتر آزمون‌های تناسب بین عوامل احتمالی کسب و کار و میزان استفاده از بودجه عملیاتی است.

پاک مرام و همکارانش (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مخابرات با استفاده از روشTOPPIS » در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی به این نتیجه رسیده اند که کنترلهای محیطی، اداری و عملیاتی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ضروری است و فقدان آنها در سازمانها مانعی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است. همچنین از عوامل گفته شده عامل محیطی، مؤثرترین عامل است و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویتهای بعدی قرار دارند.

جوردن و هاکبارت[2] (۲۰۰۵) با اجرای پژوهشی با عنوان «اهداف و موفقیت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی» به بررسی میزان اهمیت مسئولیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند. آنها دریافتند که هدف اصلی دولت از اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای است. سپس پژوهشگران به بررسی میزان موفقیت دستیابی به هدف‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند. در این حالت هم میزان موفقیت در دستیابی به هدف بهبود پاسخگویی برنامه‌ای بیشترین نمره را داشت و کمترین نمره به هدف تغییر در تخصیص بودجه مربوط می‌شد. همچنین در بررسی‌های مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخ گویی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌شود.

یی لو و همکارانش[3] (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات متحده آنچه قانون برای اجرای آن الزام نموده است» به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی عملکرد و ارتباط آن

1. King et al
2. Jordan & hakbart
3. Lu. Yi

با کیفیت اجرایی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته اند. تحقیقات اخیر نشان می‌دهد در ایالاتی که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به خوبی اجرا می‌شود بیشتر از ایالتهایی که بودجه‌ریزی عملیاتی در آنها اجرا نمی‌شود یا به صورت ضعیف اجرا می‌گردد به تصویب قوانین و مقررات مربوط به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد قانون بودجه‌ریزی عملکرد، که شامل دستورالعمل‌های تفصیلی دربارهٔ توسعه، گزارشگری و استفاده از داده‌های عملکرد باشد به استفادهٔ قوی‌تر از نظام‌های بودجه‌ریزی عملکرد در ایالات منجر می‌شود.

یانگ (۲۰۰۳) در مقالهٔ «نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» به این نتیجه رسید که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به تصمیمات بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره می‌شود. ولی، علاوه بر آن، ممکن است عوامل سیاسی و اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشد. نتیجهٔ کلی این بوده است که استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می‌شود.

سازماندهی دستگاههای اجرایی برمبنای بودجه‌بندی افزایشی و متناسب با تورم و یا شاخصهای دیگر، به غیراز معیارهای علمی سنجش عملکرد، باعث تقویت چانه زنی و تخصیص رابطه‌ای بودجه به فعالیتها می‌شود. این امر باعث می‌شود مدیران و مسئولان دستگاههای اجرایی، با نادیده گرفتن واقعیت‌ها و عملکردهای گذشته و بدون توجه به سطح فعالیتهای خود، از روشهای علمی حسابداری استفاده نکنند؛ این مسئلهٔ مهم نظام اقتصادی کشور را دچار بی‌نظمی و مشکل خواهد کرد؛ راهکار رفع آن مشکل هم وجود نظام جامع بودجه‌ریزی برمبنای عملکرد به صورت نظام‌مند است که بیش از هر زمان دیگری ضرورت وجود آن احساس می‌شود.

روند متداول بودجه‌ریزی در کشور اطلاعات کافی دربارهٔ نتایج هزینه کردن اعتبارات و میزان اثربخشی و کارآیی برنامه به دست نمی‌دهد و همچنین دارای افق برنامه‌ریزی کوتاه مدت است و محدودیت اقتدار مدیریت در کنترل هزینه‌ها و نظارت بر اجرای هر واحد را موجب می‌شود.

از آنجا که در نظام بودجه‌ریزی سنتی عواملی مهم چون اثربخشی، کارآیی، صرفه‌جویی و بازدهی در قبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شود، از منابع به درستی استفاده نمی‌شود و حتی به هدر می‌رود. از طرفی، افزایش یا کاهش بودجهٔ دستگاهها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه زنی آنهاست و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسئولیت پذیری آنان کم رنگ است. علاوه بر این، در کشور ما بودجه با مسائل اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، بیکاری، اشتغال و تورم و به طور کلی رونق و رکود اقتصادی در ارتباط است و از سوی دیگر در اکثر سالها با کسری بودجه مواجه است.

با توجه به مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی و کاستی‌های بودجه‌ریزی سنتی موجود کشور، لزوم اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به مثابه روش جدید در بودجه‌ریزی به شدت احساس می‌گردد. نظر به اهمیت موضوع، در این پژوهش در پی آنیم که به بررسی اهداف، الزامات و چالش‌های پیش روی فرآیندهای بودجه‌ریزی عملیاتی بپردازیم.

مبانی نظری

امروزه به دلیل متغیرهای بی‌شمار مؤثر در فرآیند تصمیم گیری مدیران، به ویژه در دولت به علت تقاضای روزافزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد دولت و نیاز به کاهش هزینه‌های جاری آن، افزایش بهره وری و مدیریت عملکرد و اثربخشی حاکمیت، در کانون توجه دولت‌ها قرار گرفته است. بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در تلاش‌اند نظام بودجه‌ریزی خود را به یک نظام عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی، شفاف و قابل سنجش است نزدیک‌تر سازند و از این طریق، پشتوانه اطلاعاتی معتبر برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۷: ۲۹۹).

در کشورهای توسعه یافته، اصلاحات در نظام بودجه‌ریزی از سال ۱۹۵۰ میلادی شروع شد و دو وجه متمایز داشت: در کشورهای در حال توسعه، بودجه، عاملی برای توسعه اقتصادی و اجتماعی به شمار می‌رفت و دولت می‌توانست با بودجه‌ریزی، فاصله بین دستگاهها و نهادهای مالی سنتی و نهادهای مالی جدید را کاهش دهد؛ اما در کشورهای صنعتی، تأکید بر کاهش نظارت مدیران براساس مقررات بودجه‌ای صرف بود. فقدان اطلاعات مدیریتی در بودجه‌ریزی سنتی به انجام اصلاحات در نظام بودجه‌ریزی در سال ۱۹۵۰ میلادی در کشور آمریکا منجر شد (عباسی، ۱۳۹۱: ۲۶۷).

در ایران بعد از انقلاب اسلامی که به علت عواملی نظیر تحمیل جنگ و فقدان تعریف نظری و قانونی شفاف از قلمرو اختیارات و وظایف دولت، علاقه مسئولان به گسترش و انجام خدمات و امور عمومی، دولتی شدن مراکز آموزشی، درمانی، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه، ایجاد وزارتخانه‌ها و سازمان‌های جدید و رشد شرکتهای دولتی و اقماری طی دو دهه اول انقلاب، بخش دولتی به تدریج توسعه یافت (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ۱۳۸۱: ۳-۴). به علت ضعف در اتخاذ و اجرای سیاستهای مالی مطلوب و مشکلات فراوان حاکم بر نظام بودجه‌ریزی موجود، قانونگذار با اقتباس از تحولات صورت گرفته در امر بودجه‌ریزی در جهان، استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر نتیجه را الزام می‌کند.

تعریف بودجه و فرآیند بودجه‌ریزی

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

بودجه را می‌توان شاهرگ حیاتی دولت دانست. زیرا برای اجرای تمام برنامه‌های خود نیاز به بودجه دارد. به بیان دیگر، دولت بدون بودجه به هیچ عنوان قادر به انجام دادن برنامه‌ها و

فعالیت‌های سالیانهٔ خود نیست. از سوی دیگر، بودجه آینهٔ تمام نمای برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت است و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعهٔ اقتصادی کشور ایفا می‌کند (جوادیان و قلی زاده، ۱۳۹۴).

ماده (۱) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ بودجه را اینگونه تعریف کرده 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 به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود، بوده و از سه قسمت ۱-بودجه عمومی دولت ۲-بودجه شرکتهای دولتی و بانکها ۳-بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیراز عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شود، تشکیل شده است». اما بودجه‌ریزی فرآیندی است که در ایران از چهار مرحله به شرح زیر تشکیل شده است: الف: تهیه، تنظیم و پیشنهاد لایحه بودجه، ب: تصویب بودجه، ج: اجرای بودجه و د: نظارت بر اجرای آن (دادگر کرمانجی، ۱۳۷۸: ۱۸۶؛ منشی زاده و موسی خانی، ۱۳۸۵: ۸۵؛ فرج وند، ۱۳۸۸: ۸۳). طبق اصل ۵۲ قانون اساسی: «بودجه سالیانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌شود. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود». عبارت «به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود» حاکی از تکلیف قانونگذار به تصویب قوانین جدید در زمینه تهیه و تنظیم بودجه سالانه کل کشور است. با وجود این در قانون محاسبات عمومی در زمینه تهیه و تنظیم بودجه کل کشور، احکام خاصی وجود ندارد و بیشتر احکام مربوط به نحوه اجرای مالی بودجه است.

سیر تطور قانون محاسبات عمومی کشور

به کارگیری بودجهٔ سنتی مستلزم رعایت قوانین مندرج در قانون محاسبات عمومی است. اگرچه در حدود یک قرن از تصویب قانون محاسبات عمومی کشور می‌گذرد و در چهار مرحله نیز تغییر نموده است، شاکلهٔ قانون محاسبات عمومی در این چهار مرحله با تغییر اساسی مواجه نبوده و حتی برخی از مواد با اندکی تغییر به تصویب رسیده است (سیف، ۱۳۸۶).

با وجود همهٔ نقص‌های موجود، ۲۳ سال طول کشید تا دربارهٔ قانون محاسبات عمومی کشور به طور کلی تجدید نظر صورت گیرد و دومین قانون محاسبات عمومی کشور در سال ۱۳۱۲ جانشین آن گردید. قانون محاسبات عمومی کنونی، که مصوب ۱۳۶۶ است، پس از انقلاب و به تبع تغییرات پیش آمده و الزامات جدید، دچار تغییراتی گردیده است (شیخ ودودی، ۱۳۸۲).

در تدوین قانون محاسبات کنونی کوشش شد تا قوانین مالی و محاسباتی کشور مطابق با موازین جدید کشور تدوین شود. با وجود این، شاکلهٔ قوانین تفاوت چندانی با ادوار قبلی نداشته است. به همین دلیل، طی سالیان بعد و به موازات الزامات جدید اصلاحاتی بسیار برای آن عرضه شده است (محمودی، ۱۳۸۱).

سیر تطور بودجه و بودجه‌ریزی

از زمان پیدایش واژهٔ بودجه، تعاریفی متعدد از آن شده است که با توجه به نوع برداشت و نگاه افراد به موضوع بودجه متفاوت است. در ابتدای امر، بودجه صرفاً به معنای بودجه نویسی مطرح بود. به همین دلیل تعاریفی که از این واژه صورت گرفته است معنای بودجه نویسی را در اذهان تداعی می‌کند (یوسفی نژاد، ۱۳۸۶).

بودجه عبارت است از نگاه داشتن حساب دخل و خرج دولت و ایجاد توازن میان درآمدها و هزینه‌ها تا در اثر آن کسری بودجه پیش نیاید (بابایی، ۱۳۸۱).

در ایران اولین بودجهٔ کشور را به روش جدید پس از مشروطیت صنیع‌الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی تهیه و تقدیم مجلس نمود و ادارهٔ امور بودجه بر عهدهٔ وزارت دارایی بود. در سالهای ۱۳۷۲، همراه با بودجهٔ جاری، بودجهٔ عملیات شرکتهای دولتی نیز تهیه و به مجلس تسلیم شد. از سال ۱۳۴۶ وظیفهٔ تهیهٔ بودجهٔ عادی و عمرانی که به طور جداگانه در دفتر مرکزی برنامه‌ریزی و دفتر مرکزی بودجه تهیه می‌شد به واحدی جدید به نام «دفتر مرکزی طرح و بودجه» واگذار شد (احمدی، ۱۳۸۲).

از سال ۱۳۵۸ تا سال ۱۳۶۷ مصادف با پیروزی انقلاب و شروع جنگ، به دلیل مشکلات پدید آمده عملاً اتفاقی مهم در روند تهیه و تنظیم بودجهٔ کل کشور به وجود نیامد. در سال ۱۳۶۸ برنامهٔ اول توسعه بعد از انقلاب اسلامی به تصویب مجلس رسید و تا سال ۱۳۷۳ ادامه داشت. در این سالها اهداف بودجه در قالب برنامه‌های پنج ساله ادامه یافت تا در سال ۱۳۸۴ تهیهٔ بودجه به روش عملیاتی مورد تأکید مسئولان قرار گرفت. بخشنامهٔ بودجهٔ سال ۱۳۸۵ نیز بر همین اساس تهیه شد و به همهٔ دستگاههای اجرایی ابلاغ و در نهایت به مجلس تقدیم شد و به تصویب رسید (کردبچه، ۱۳۸۵).

انواع روش‌های بودجه‌ریزی

۱- بودجه‌ریزی خطی (سنتی یا متداول):

در بودجه‌ریزی متداول هدفها و تأکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافتها و پرداختهای بخش دولتی استوار است و به توزیع منتهی می‌گردد. 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 این رو مبنای صحیحی برای مدیریت موثر در دستگاههای اجرایی به حساب نمی‌آید. زیرا طبقه‌بندی مخارج دولت و بررسی آن بر حسب 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، نیست.

۲- بودجه‌ریزی افزایشی:

این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم گیری انطباق دارد، طبق این روش برای

تصمیم‌گیری جدید به تصمیمهایی که قبلا در زمینه مورد نظر گرفته شده، مراجعه می‌کنند و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آنها بوجود می‌آورند. در بودجه‌ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پردردسر بودجه نویسی سالانه ابداع شده است. 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.

۳- بودجه‌ریزی برنامه‌ای:

در بودجه‌ریزی برنامه‌ای نیز مانند بودجه‌ریزی خطی از طبقه‌بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد هزینه استفاده می‌شود. با این تفاوت که در بودجه‌ریزی 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.

۴- بودجه‌ریزی عملیاتی:

ویژگی و وجه تمایز این نظام، تأکید بر اهداف و نتایج حاصل از فعالیت‌ها می‌باشد. در بودجه‌ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیت‌ها و طرح ها، 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 پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی، مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها و عملیات بوده و قیمت تمام شده آنها براساس اهداف و مقاصد سازمان دولتی محاسبه و تعیین می‌گردد. (جنابی دهکردی، ۱۳۷۷، ۷۱)

۵- نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی:

این نوع بودجه‌ریزی نظامی است که شامل مبنای تصمیم گیری مناسب و معقول در مرحله سیاست سازی 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 اجزای نظام از لحاظ نیل به هدف‌های تعیین شده در ارتباط با جزء دیگر نقش دارد (مهدوی، ۱۳۸۶، ۸۹-۸۶).

۶- بودجه‌ریزی بر مبنای صفر:

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر نوع پیشرفته سیستم «نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه» است که تمام عوامل اجرایی (برنامه‌ها، فعالیت‌ها) در حین عملکرد اطلاع رسانی برای بودجه یک سال بر مبنای صفر دوباره بازنویسی می‌شوند و بر طبق این سیستم بودجه به سادگی بر مبنای رضایت

از بودجه‌های سال قبل پایه ریزی می‌شود. (Mckay ،۲۰۰۳ ،۲۱)

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 خیر؟ چنین بودجه‌ای برای هر ریالی که مصرف می‌شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد (فرج وند، ۱۳۷۷، ۲۰۸-۲۰۷).

مقایسه انواع روش‌های بودجه‌ریزی

بسیاری از دولت‌ها روش‌های بودجه‌ریزی افزایشی، برنامه ای، بر مبنای صفر و یا عملیاتی را تجربه کرده اند. انتخاب هر روش بودجه‌ریزی به اندازه دولت، به شاخص‌های عملکردی، خواسته‌های مردم و نمایندگان، ظرفیت‌های ساختار اداری و سازمانی، الزامات قانونی و نقش بودجه در هر کشور بستگی دارد. این چهار روش در جدول شماره (۱) از ابعاد مختلف مقایسه می‌شود (عباسی ۱۳۸۸، ۲۰۰-۱۹۶).

جدول شماره (۱) – مقایسه روش‌های بودجه‌ریزی

موارد	بودجه‌ریزی افزایشی	بودجه‌ریزی برنامه ای	بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	بودجه‌ریزی عملیاتی
ویژگی اصلی	تأکید بر گذشته به عنوان پایه‌ای برای بودجه‌ریزی و رعایت توزیع عادلانه منابع	تأکید بر آرمان‌ها و اهداف برنامه‌ها	بازنگری فعالیت‌ها از ابتدا و مهندسی مجدد فعالیت‌ها	تخصیص منابع براساس نتایج
هدف اصلی	افزایش پاسخگویی مالی	افزایش مسئولیت و پاسخگویی در قبال اهداف برنامه‌ها	اولویت‌بندی فعالیت‌ها و برنامه ها	ارتقاء کارآیی برنامه ها
سئوال اصلی	آیا اعتبارات در محل مورد نظر هزینه می‌شود؟	آیا با اجرای برنامه‌ها به اهداف و آرمان‌های مورد نظر می‌توان رسید؟	اهمیت و ضرورت برنامه‌ها و فعالیت‌ها چقدر است؟	آیا هزینه اجرای برنامه‌ها اثربخش است و کارآیی دارد؟
مسأله بودجه‌ریزی	جلوگیری از استفاده نامناسب از منابع	اثربخشی برنامه ها	تصمیم گیری درباره تداوم یا توقف فعالیتی که از گذشته انجام می‌شود	تعیین شاخص برای اندازه گیری عملیات سازمان
مبنای تخصیص اعتبار	دستگاه و مواد هزینه	همه برنامه‌های سازمان	برنامه‌های ضروری	نتایج مورد انتظار
نقش آفرینان	حسابداران و مدیران بودجه که علاقمند به تعادل بودجه اند - نمایندگان مجلس	مدیران برنامه و برنامه ریزان	تمام سطوح سازمان	مسئولان ارشد دستگاهها – کارشناسان اداری

موارد	بودجه‌ریزی افزایشی	بودجه‌ریزی برنامه ای	بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	بودجه‌ریزی عملیاتی
شرایط موفقیت	حداقل زمان برای پیگیری بودجه وجود دارد	نیازمند منابع برای طرح‌ها و اهداف برنامه است	نیازمند زمان و منابع برای بازنگری فعالیت‌ها و همچنین کارکنان و مدیرانی برخوردار از اعتماد به نفس	داشتن شاخص‌های معتبر و اندازه گیری معتبر عملکرد
نقاط قوت	در کمبود زمان خوب عمل می‌کند.	پیوند بین فعالیتهای برنامه و تخصیص بودجه- بخشها را به کل و حال را به آینده پیوند می‌دهد.	فرصت بازنگری در فعالیتها را فراهم می‌کند. فرصت تجدید نظر در تخصیص منابع را فراهم می‌کند.	برای مستندسازی دستاوردها شیوه عینی ایجاد می‌کند.
نقاط ضعف	بی توجهی به کارآیی و اثربخشی-احتمال تعارض در افراد زیاد است.	سرمایه‌گذاری بسیاری در منابع نیاز دارد. احتمال تعارض زیاد است.	فشار بسیاری به منابع سازمان می‌آید- مقاومت کارکنان – دشواری مقایسه واحدهای سازمانی	زمان بر و پرهزینه است – مقاومت کارکنان و مدیران – ترس از مجازات

تعریف بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از یک برنامه سالانه که رابطه بین میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد (یارقلی و سلیمی-مجاوری، ۱۴،۱۳۹۱). بودجه‌ریزی عملیاتی از جمله ابزاری است که پیش‌بینی صحیح‌تر تحصیل و مصرف منابع، کنترل منابع مالی و همچنین شرایط محاسبه صحیح بهای تمام شده را تسهیل کرده و البته شرایط رقابتی بین سازمان‌ها را بهبود می‌بخشد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۳). در بودجه‌ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاههای دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاههای دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده و روش‌های کارسنجی محاسبه و اندازه گیری می‌شوند (مرادی و همکاران، ۱۳۹۱، ۶۶). اساس بودجه‌ریزی عملیاتی به چهار اصل استوار است: ۱- سیستم حسابداری قیمت تمام شده، ۲- روش اندازه‌گیری ۳- نرم (هنجار) ۴- استاندارد (اسکندری و پورمحسنی، ۱۳۹۳)

لازمهٔ موفقیت این نوع بودجه‌ریزی تخصص بهینهٔ منابع و انتخاب و تعیین اولویت است. بودجه‌ریزی عملیاتی به دلیل کنترل هزینه و نتایج حاصل از آن نیازمند اولویت‌بندی و انتخاب بهترین‌هاست. به این صورت که طرحی را انتخاب می‌کنیم و در اولویت قرار می‌دهیم که، در عین داشتن حداقل هزینه، دارای فوایدی بیشتر است و همچنین اجرای آن به کاهش خسارت نیز منجر شود (مظفری، ۱۳۸۸: ۴۸).

همان‌گونه که از تعاریف فوق استنباط می‌شود، دو موضوع اساسی در نظام بودجه‌ریزی

عملیاتی مشـاهده می‌شود: یکی اینکه بودجه براساس عملکرد اختصاص می‌یابد و موضوع اساسی دیگر اینکه چگونه با بودجهٔ کمتر محصولات و خدمات بیشتر و با کیفیت بیشتر تولید شود.

تعاریف و مفاهیم اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی

عملکرد: اقدامات دسـتگاه اجرایی برای تبدیل داده‌ها به سـتانده و نتایج از طریق فرآیندی خاص است. داده‌ها، ستانده‌ها و نتایج را در مجموع «زنجیرهٔ عملکرد» می‌گویند.

شـاخصهای عملکرد: موضوع مورد اندازه گیری دربارهٔ جنبه‌های مختلف عملکرد است؛ مانند «شمار مشتریان ناراضی از دریافت خدمات».

گروه‌های مختلف شاخصهای عملکرد به شرح زیر است (کردبچه، ۱۳۸۵، ۵):

الف) داده‌ها: منابع اسـتفاده شده برای تولید محصول ستانده‌ها و نتایج است. داده‌ها معمولاً به صورت مبالغی از هزینه یا بخشی از مدت کار کارکنان بیان می‌شود.

ب) ستانده: کالا یا خدمات تولید شده به وسیلهٔ فعالیت یا برنامه است.

ج) نتیجه: پیشـامد، رویداد یا وضعیتی اسـت که میزان توفیق در دست یابی به اهداف برنامه یـا فعالیت را نشـان می‌دهـد. نتایج را می‌توان برحسـب درصد و میزان تحقـق آن اندازه گیری کرد. شـاخص نتایج می‌تواند منعکس کنندهٔ کیفیت خدمات و یا میزان رضایت مصرف کننده از جنبه‌های مختلف خدمات نیز باشد (Diamond،۱۹۹۹: ۱۲۰)

نتایج نهایی: از فعالیت‌های برنامه قصد دسـت یابی به نتایج دلخواه نهایی را داریم. این نتایج رابطه‌ای مستقیم با وظیفهٔ دستگاه دارند؛ مانند «دریافت کنندگان خدماتی که وضعیت آن بهبود یافته است» و یا «محیط زیست غیرآلوده» (Robinson&Brumby ،۲۰۰۵: ۱۵).

مسیر و خاستگاه بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی، در واقع، مرحلهٔ پیشرفتهٔ بودجه‌ریزی برنامه‌ای است و نمی‌توان تفاوتی آشکار میان آن دو قائل شد. اولین جلوهٔ بودجهٔ برنامه‌ای تقسیم‌بندی وظایف و عملیات دولت در قالب برنامه‌ها و فعالیت‌های مشـخص اسـت. همچنین مواد هزینه که در بودجهٔ متداول در قالب وزارتخانه یا سازمان شکل می‌گرفت، در بودجهٔ برنامه ای، در قالب برنامه و فعالیت تهیه می‌شود. اگـر ایـن امر را پایان بودجهٔ برنامـه‌ای بدانیم، وظیفهٔ بودجهٔ عملیاتی از این نقطه آغاز می‌شـود. بودجهٔ عملیاتی در واقع بودجهٔ برنامه‌ای اسـت که، به گونه‌ای دقیق‌تر و واضح‌تر، اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه (فایده و هزینه) تجزیه و تحلیل و بررسـی می‌کند و با روش اندازه گیری حجم کار، قیمت تمام شدهٔ تولید یا خدمات را به دست می‌آورد (دلیران، ۱۳۹۰، ۴۸).

در دهـهٔ ۱۹۸۰ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکـرد (عملیاتی) در ۴۷ ایالت از پنجاه ایالت آمریکا استفاده شد. در سال ۲۰۰۴ سازمان مدیریت و بودجهٔ آمریکا از سازمانهای دولتی درخواست کرد که برای سـال مالی ۲۰۰۵ و سـالهای بعد از آن نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را مبنای کار خود قرار دهند (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ۱۳۸۵).

اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی:

هدف اصلی در فعالیت‌های مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی استفاده مؤثر از تجهیزات، منابع انسانی برای ارائه خدمات بهتر می‌باشد تا به بهترین وجه از منابع و امکانات سازمان محافظت و مراقبت گردیده و از اختلال در سیستم‌های یاد شده یا عدم عملکرد آنها جلوگیری به عمل آید (خداداد حسینی و دیگران، ۱۳۹۰، ۱۲۶). به عبارت دیگر هدف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی شفاف‌سازی بودجه و کمک به تخصیص بهینه و استفاده مؤثر از منابع سازمان می‌باشد (مهدوی، ۱۳۸۶، ۹۳).

برنامه‌ریزان برای تصمیم گیری بهتر نیازمند اطلاعات کامل اند که بودجه‌ریزی عملیاتی این اطلاعات را در اختیار آنها قرار می‌دهد. به تعبیر دیگر هدف غایی از بودجه‌ریزی عملیاتی کمک به تصمیم‌گیرندگان برای اتخاذ تصمیمات عقلایی جهت تخصیص بهینه منابع است. از طرف دیگر نیروهای اجرایی با رویکردهای مدیریت کیفیت در سازمان می‌توانند عملیات و خدمات را بهبود دهند. بنابراین انتظار می‌رود اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی باعث اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج دولت شود. شفاف‌سازی، افزایش کارایی و افزایش اثربخشی بودجه از ویژگی‌های اساسی بودجه‌ریزی عملیاتی است(عباسی، ۱۳۹۳).

با توجه به مطالب فوق بودجه‌ریزی عملیاتی مقاصد ویژه زیر را دنبال می‌کند:

الف) ارائه مبنای صحیح برای اتخاذ تصمیم گیری در خصوص تخصیص منابع

ب) تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار که از یک تخصیص بودجه خاص قابل حصول است.

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

د) ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم گیری 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 براساس نتایج (نه فقط براساس داده‌ها و ستاده‌ها) 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 (صفری، غلامرضایی ۱۳۸۵، ۱۸-۱۷)

ی) کمک به تصمیم گیری عقلایی دربارهٔ تخصیص و تعهد منابع دولت براساس پیامدهای سنجش پذیر (قدیم‌پور و طریقی، ۱۳۸۸).

عناصر کلیدی در بودجه‌ریزی عملیاتی

برنامه‌ریزی برای بودجه‌ریزی زمانی شروع می‌شود که سازمان اهداف خود را به صورت سنجش پذیر شناسایی نماید. به منظور اطمینان از اینکه برنامه عملیاتی خوب تهیه شده است و می‌تواند به طور مؤثر اجرا شود، لازم است که:

- مسئولیت و پاسخگویی برای اجرای برنامهٔ عملیاتی تعیین شود؛
- چارچوب زمانی برای تکمیل برنامهٔ عملیاتی تعیین شود که به انتظارات (پیش‌بینی ها)، راهبردها و اهداف مورد نظر برمی‌گردد؛
- برنامهٔ عملیاتی به شکل فعالیتها یا اقدامات اجرایی تقسیم‌بندی شود؛
- 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 بگنجاند (هزینه - ستاده یا هزینه – نتیجه)
- بودجه‌ای تهیه شود که اولویت‌های منابع و تعیین اقدامات هزینه یابی برای اجرای راهبردها، برنامه‌های عملیاتی و نتایج را شامل شود.

بنابراین عناصر کلیدی بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان به طور خلاصه به صورت زیر بیان کرد:
۱- اهداف سنجش‌پذیر، ۲- راهبردها، ۳- برنامه‌های عملیاتی، ۴- معیارهای سنجش عملکرد، ۵-اولویت‌بندی و تخصیص منابع، ۵- جمع‌آوری و پایش نتایج، ۶- ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج (همان منبع، ۸۵).

روش‌های اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

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

الف) روش حسابداری قیمت تمام شده:

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

۱- طبقه‌بندی 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 اندازه گیری حجم کار است.

۲- انتخاب واحد اندازه گیری: اصولاً عملیات دستگاهها را می‌توان به دو گروه «قابل سنجش» و «غیر قابل سنجش» تفکیک کرد. گروه اول، عملیاتی هستند که انتخاب واحد اندازه گیری برای آنها مشکل نیست؛ مانند کارهای ساختمانی و راه سازی که واحد مناسب و پذیرفته شده آنها متر مربع ساختمان یا کیلومتر راه است. گروه دوم، عملیاتی هستند که به راحتی نمی‌توان واحد اندازه گیری 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 براساس اعضای ثابت اداری، اعم از مالی، فنی، آموزشی و تحقیقاتی و غیره انجام می‌شود. یک واحد اندازه گیری مناسب باید: الف) قابل شمارش باشد، ب) تلاش واقعی انجام شده را نشان دهد، ج) با مرور زمان ثبات خود را از دست ندهد، د) معرف مقدار محصول باشد.

۳- برآورد هزینه هر واحد کار: پس از انتخاب واحد اندازه گیری 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 استهلاک دارایی‌های ثابت، هزینه حمل و نقل و هزینه‌های سربار را محاسبه کرد.

۴- پیش‌بینی حجم عملیات: در این مرحله و پس از محاسبه هزینه هر واحد، باید حجم کار در سال بودجه را پیش‌بینی کرد. این پیش‌بینی براساس تجارب سال‌های گذشته یا طرح‌های مشابه و ویژگی‌های طرح در زمان مورد نظر انجام می‌شود (هاشمی، پور امین زاد، ۱۳۸۷، ۴۱-۴۰)

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

ب) روش اندازه گیری کار یا کار سنجی:

روش اندازه گیری کار برای برآورد هزینه‌های اداری و پرسنلی بسیاری از مؤسسات توصیه می‌شود. 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 می‌شوند، مورد توجه قرار نمی‌گیرند. 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 براساس بررسی‌های زمانی و دیگری بر مبنای تجزیه و تحلیل آماری می‌باشد. بررسی زمانی عبارت است از «محاسبه دقیق مدت زمان لازم برای انجام عملی معین از طریق بررسی حرکت، ابزار و وسایل و روش‌های خاصی که در انجام آن عمل به کار می‌رود. مقدار زمان مذکور معمولاً بر حسب نفر-ساعت که برای تکمیل یک واحد کار مصرف می‌شود، تعیین می‌گردد و آن را معیار زمانی می‌نامند». روش تجزیه و تحلیل آماری براساس بررسی مقدار کار انجام شده برای تکمیل یک واحد کار و تجزیه زمانی که برای آن مصرف می‌شود، هزینه‌ها را برآورد می‌کند. بدین منظور ابتدا لازم است با جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات لازم و مربوط به کار مورد نظر، واحد اندازه گیری مناسب را انتخاب کرد و سپس مدت زمان لازم برای تکمیل یک واحد کار که اصطلاحاً نرم (هنجار) خوانده می‌شود، محاسبه می‌شود.

ج) روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC):

در دو دهه گذشته حسابداران مدیریت به این نتیجه رسیدند که جهت بهبود اثربخشی رویکرد بودجه‌ریزی باید از منطق فعالیت مبنا استفاده نمود (۳۲، ۲۰۰۰، Cokins). بودجه تهیه شده بر مبنای فعالیت نشان دهنده رابطه میان میزان وجوه مصرف شده و نتایج بدست آمده می‌باشد. این بدان معنا است که از طریق این بودجه، با میزان مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه،

باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. (Young ،۲۰۰۳ ،۳۶-۱۹)

هدف از طراحی سیستم حسابداری در اصل آن بوده است که به عنوان وسیله‌ای برای سنجش فعالیت‌های انسان در اختیار او باشد؛ این در حالی است که در سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، هیچ گونه ارتباط شفافی بین فعالیت‌های لازم برای ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع وجود ندارد، در نتیجه قیمت تمام شده خدمات، منعکس کننده مستقیم فعالیت‌ها و ارزش منابع به کار گرفته شده نمی‌باشد؛ از طرفی بسیاری از استفاده کنندگان اطلاعات مالی معتقدند داده‌های سیستم‌های سنتی هزینه یابی دید شفاف و مفیدی از ارتباط هزینه با موضوعات هزینه ندارد.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت این مشکلات را با ارائه راهکار علمی و به وسیله مرتبط کردن هزینه‌های سازمانی با هزینه‌های فعالیتهای عملیاتی مرتفع می‌سازد. در واقع سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت طراحی شده است تا مرز بین قسمت‌های مختلف سازمان را حذف کند و اطلاعات دقیق‌تری را فراهم نماید (پارکر و همکاران، ۱۳۷۴، ۵۵).

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از این باور سرچشمه می‌گیرد که محصولات، مصرف کننده فعالیت‌ها بوده و فعالیت‌ها نیز منابع را مصرف می‌نمایند. در این روش، بر فعالیت به عنوان موضوع هزینه تأکید می‌شود زیرا فعالیت عامل اصلی ایجاد هزینه است. چونگ ریوک سات، در این خصوص معتقد است که قلب هزینه یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت است. در این روش، فرض می‌شود که فعالیت‌ها موجد هزینه بوده و خروجی‌ها، تقاضا برای فعالیت را می‌سازند. بدین منظور با استفاده از 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 فعالیت ها، اعتبارات براساس حجم کاری دستگاه اجرایی تخصیص می‌یابد. (سرمست و دیگران، ۱۳۹۰، ۱۱۸).

الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی

مدیران با ردیابی مستمر عملکرد برنامه‌هایشان (مثلاً به صورت ماهیانه یا فصلی) می‌توانند به فوایدی مهم و بسیار دست یابند. مدیران اجرایی برنامه‌ها و مقامات رسمی بخش عمومی به اطلاعاتی مهم در هر دو بخش نتایج (Outputs) از محصولاتی که به صورت فیزیکی تولید می‌کنند و پیامدها (Outcomes) یا آثاری که اجرای برنامه‌ها بر گروه‌های هدف آن دارد –که به طور کلی شهروندان هستند- دست می‌یابند. این اقدام از آن جهت لازم است که می‌تواند به مدیران و سایر مقامات رسمی بخش عمومی در تشخیص موارد مهم در چگونگی ایجاد مشکلات و شناسایی اصلاحاتی که مورد نیاز است یاری برساند؛ همچنین، در گام‌های بعدی، می‌توان برآورد نتایجی را که از اقدامات به عمل آمده حاصل شده است به دست آورد (فرهمند و اعتمادزاده، ۱۳۸۵، ۲).

الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان به دو دستهٔ الزامات فنی و الزامات قانونی تقسیم نمود:

الزامات فنی:

- هدف‌گذاری کمّی و سنجش پذیر به منظور تحقق اهداف آرمانی (سند چشم‌انداز)

- تعیین شیوه‌های گوناگون برای رسیدن به اهداف مانند تولید خدمت، خرید خدمت و...
- اولویت‌بندی اهداف با توجه به محدودیت منابع
- احصا، طبقه‌بندی و تعریف برنامه‌ها و فعالیت‌های واحدهای سازمانی در قالب اهداف راهبردها و مأموریت‌های سازمانی
- تعیین قیمت تمام شدهٔ برنامه‌ها و فعالیت‌ها متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی فعالیت با استفاده از شیوه‌های مربوط
- تنظیم لایحهٔ بودجه با رویکرد هدفمند و عملیاتی و براساس تعیین برنامه ها، فعالیتها و قیمت تمام شده توزیع منابع در چهارچوب ارقام مذکور در قوانین بودجه بین کوچکترین واحدهای سازمانی که انجام دهندهٔ برنامه‌ها و فعالیتها هستند، متناسب با کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی فعالیت
- تنظیم تفاهم نامه‌های مدیریتی میان مدیران بالاتر با مدیران واحدهای عملیاتی برای اجرای برنامه‌ها و فعالیتها براساس قیمت تمام شده
- اعطای اختیارات لازم به مدیران مجری برای تدوین فرآیندها و اجرای اصلاحات اداری، مالی و استخدامی به منظور تحقق اهداف تعیین شدهٔ متناسب با قیمت تعیین شده
- تعریف نظام‌های نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه به جای کنترل فرآیند اجرای وظایف
- تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق اهداف تعیین شده در تفاهم نامه
- تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی و قیمت تمام شده
- تنظیم برنامه و کنترل عملیات
- دریافت گزارشهای عملکردی و انطباق با اهداف آرمانی و راهبردی و اتخاذ تصمیم برای تنظیم برنامه‌ها
- باور مسئولان و افراد مرتبط به مدیریت علمی و نظام مند
- استقرار سامانهٔ اطلاعات مدیریت جامع (عسگری آزاد، ۱۳۸۶)
- شناسایی و احصای فعالیت‌ها و خدماتی که دستگاههای اجرایی انجام می‌دهند
- تعیین قیمت تمام شدهٔ فعالیتها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص
- تنظیم لایحهٔ بودجهٔ سالانه براساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شدهٔ آنها
- تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیتها متناسب با قیمت تمام شدهٔ هر یک از آنها (قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۸).
- آموزشهای لازم فنی و تخصصی منابع انسانی
- ایجاد سامانهٔ اطلاعات و حسابداری قیمت تمام شده
- تدوین برنامه‌های راهبردی مناسب با امکان اجرای صحیح و کامل (پناهی، ۸۶)

الزامات قانونی:

۱- براساس بند (پ) ماده (۷) قانون برنامه ششم توسعه دولت موظف است از سال اول اجرای قانون برنامه، سالانه اعتبارات بیست درصد (۲۰٪) دستگاههای اجرایی مندرج در قوانین بودجه سنواتی را به صورت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تنظیم نماید، به نحوی که در سال پایانی اجرای قانون برنامه، صددرصد (۱۰۰٪) دستگاهها، دارای بودجه مبتنی بر عملکرد باشند.

۲- براساس بند (پ) ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه، دولت موظف است به منظور تحقق اهداف بند (۱۲) سیاستهای کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی مبنی بر تحول اساسی در ساختارها و اصلاح و ارتقاء نظام مدیریت مالی و محاسباتی دولت و همچنین مدیریت بدهی‌ها، اقدامات مربوطه جهت ارتقاء و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق زیر به انجام رساند:

الف- طراحی نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و نظارت مالی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

ب- استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

۳- در ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه اشاره شده است به منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاههای اجرایی فراهم آورد به نحوی که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. دستورالعمل اجرایی توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور تهیه و ابلاغ می‌شود. همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاست‌های کلی برنامه پنجم و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می‌یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاههای دولتی و فقط براساس آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی و اداری و استخدامی هزینه می‌گردد که متضمن پیش‌بینی نحوه نظارت بر هزینه‌ها و تحقق اهداف پیش‌بینی شده است و با پیشنهاد معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی دارای مزیت‌های فراوانی است که اهم موارد آن به شرح ذیل می‌باشد:

- افزایش پاسخگویی براساس نتایج: اگرچه بسیاری از دولت‌ها دسترسی به اطلاعات عملکرد خود را امکان پذیر می‌سازند، در ورای بحث‌های سیاسی، اطلاعات عملکرد منتج از بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند به شیوه‌های مختلف، نظیر اسناد بودجه ای، برنامه‌های راهبردی و گزارش عملکرد به اطلاع عموم برسد.

- بهبود شیوهٔ تخصیص: در بودجه‌ریزی عملیاتی، منابع با شاخصهای عملکرد مرتبط می‌شود.

مرتبط ساختن برنامه‌ریزی راهبردی به تخصیص منابع یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است (پناهی، ۱۳۸۴، ص ۱۷).

- بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه
- معرفی نظام و فرآیندی که در آن تصمیم گیری‌های مربوط به بودجه اساساً بر پایهٔ نتایج سنجش پذیر و اهداف دارای اولویت صورت می‌گیرد (صفری و غلامرضایی، ۱۳۸۵، ۱۸).
- مسئولیت پذیر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تأثیر می‌گذارد (اردکانی، ۱۳۸۹، ۱۴۳)
- تحقق رویکرد خروجی محوری
- اعطای اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای تولید خروجی‌های مورد نظر
- افزایش توانمندی مدیران در مدیریت منابع مالی، فیزیکی، انسانی و اطلاعاتی
- کاهش فساد و رانت خواری در سطوح مختلف اجرایی و تصمیم گیری
- شفاف‌سازی فرآیند بودجه‌ریزی
- بهبود عملکرد از طریق پیوند بودجه و عملکرد برنامه
- بودجهٔ عملیاتی پایهٔ هرم بودجهٔ هر دستگاه اجرایی است که حجم کار هر فعالیت را مشخص می‌سازد و به مدیران واحدهای عملیاتی و برنامه‌ریزی در تخصیص و توزیع منابع به منظور حداکثر مطلوبیت هر یک از فعالیت‌ها کمکی مؤثر می‌کند (موسی خانی و منشی زاده، ۱۳۸۳، ۵۵)
- بودجهٔ عملیاتی همواره ناظر بر ارتباط میان هزینه و تولید نهایی واحد عملیاتی است و بیشتر به تجارب و استانداردها تکیه دارد (فرزیب، ۱۳۸۱، ۴۰۷).
- مدیریت هزینه و اصلاح الگوی مصرف منابع
- ایجاد امکان بررسی میزان عدالت در تخصیص اعتبارات
- متناسب سازی اختیارات و مسئولیت‌های مدیران (ورمزیار، ۱۳۸۲)
- شناسایی فرصت‌های همکاری بین واحدی
- بهبود ارتباط سازمانها با ذینفعان خود
- افزایش کارآیی و اثربخشی مطلوب در سازمان
- ارتقای روزافزون اطلاعات برنامه ریزان دربارهٔ خدمات و برنامه‌های سازمان (قادری، ۱۳۸۹)

تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسائل و چالش‌هایی که دستگاه اجرایی با آن مواجه است و ایجاد فرآیندی منطقی برای تصمیم گیری دربارهٔ بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل، ارزشیابی و گزارش عملکرد در ارتباط است.

چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، که اطلاعات بودجه و عملکرد را به طور اثربخش با یکدیگر تلفیق

می‌کند و راهنمایی خوب برای جهت دهی فعالیت‌های روزانهٔ سازمانها نیز هست، مستلزم صرف زمان و رهبری مؤثر و اثربخش است. چالشهای اجرایی این نظام را می‌توان پشت سر گذاشت؛ به شرط آنکه این چالشها به خوبی درک و به شکل فعال بررسی و رسیدگی شود (بابائی، ۱۳۸۵، ۴۱).

کاستی‌های شکلی قانون بودجه: نظر به اینکه هیچ قانونی تا قبل از انتشار در روزنامهٔ رسمی استنادپذیر نیست، اولین ایراد شکلی قوانین بودجهٔ ایران این است که قسمت عمدهٔ آن، شامل ردیف‌های مختلف بودجه و پیوستهای آن، به بهانهٔ زیاد بودن صفحات در مجموعهٔ قوانین و مقررات رسمی منتشر نمی‌شود. مشکل شکلی دیگر، از لحاظ قانون بودجه، تعریف نکردن اصطلاحاتی است که عنوان ردیف‌های مختلف را تشکیل می‌دهد. نکتهٔ بسیار ابهام انگیز در قانون بودجه تخصیص اعتبارات دولتی به شرکت‌های مستقل دولتی است.

در حالی که این شرکتها عموماً طبق موازین قانون تجارت اداره می‌شوند. از مهمترین قواعد تجارت هم این است که شرکت برای امور تجاری و جلب منفعت تأسیس می‌شود. پس کمک دولت به شرکتهای دولتی نقض غرض و مخالف نظر قانونگذار است (دفتر مطالعات برنامه و بودجه، ۱۳۸۸، ۱۹۱).

اهم چالشهای بودجه‌ریزی عملیاتی به شرح زیر است:

- دشواری تعریف فعالیت‌های هر برنامه
- پیچیده بودن شناسایی هزینهٔ فعالیتها
- مشکل شدن توجیه بودجه در برنامه عملکرد سالانه
- مشکلات ناشی از تغییر در شیوهٔ تخصیص‌ها و ساختارهای بودجه ای
- مقاومت مدیران برنامه ها
- انطباق نداشتن چارچوب حسابداری متعارف (موجود) با نظام مطلوب حسابداری تعهدی بودجه
- فقدان تمهیدات لازم سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی برای فراهم ساختن محیط سازمانی به منظور اجرای بودجهٔ عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی
- نبود نظام سخت افزاری و برنامه‌های نرم افزاری توأم با نیروهای متخصص در زمینهٔ امور مالی
- تأخیر در استقرار مدیریت جامع عملکرد در دستگاه‌ها به مثابه پیش نیاز بودجه‌ریزی عملیاتی (بابائی، ۱۳۸۵)
- ارتقای سامانه‌های فناور اطلاعات: چند سالی است که بودجه در ایران از نظام برنامه‌ای تبعیت می‌کند.

البته تنظیم بودجه به روش برنامه‌ای نمی‌تواند غایت نظام بودجه‌ریزی باشد؛ بلکه فقط شروع فرآیند برای نظام بودجه‌بندی عملیاتی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر، تهیهٔ بودجهٔ برنامه‌ای مقدمهٔ بودجهٔ عملیاتی خواهد بود. همچنین، در مقام مقایسهٔ بودجهٔ عملیاتی با بودجهٔ برنامه ای،

نیز می‌توان گفت بودجهٔ برنامه‌ای فقط به منظور راهنمایی مدیران سازمانهای دولتی در ادارهٔ امور عمومی و اخذ تصمیم، مفید واقع می‌شود؛ در حالی که بودجهٔ عملیاتی علاوه بر راهنمایی، عملکرد همهٔ واحدهای سازمانی و کارکنان مؤسسات و ادارات دولتی را نیز کنترل می‌کند (مهدوی، ۱۳۸۵، ۲۴).

- تغییر شیوهٔ تخصیص اعتبار یا ساختارهای بودجه: بودجه عملیاتی ممکن است نیازمند تغییراتی در نحوه تخصیص اعتبار یا ساختار حسابهای بودجه‌ای باشد.

مشکلات و موانع موجود در تهیه و تدوین بودجهٔ عملیاتی:

- مانع اساسی در دستیابی به بودجهٔ عملیاتی در کشورهای در حال توسعه این است که دستگاههای اجرایی و بنگاههای اقتصادی این کشورها هنوز در محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالاها و خدمات تولید و عرضه شده در دوره‌های جاری و گذشتهٔ خود دچار مشکلات ریشه‌ای هستند و بدین ترتیب چگونه می‌توان انتظار داشت بدون محاسبه دقیق بهای تمام شده کالاها و خدمات بودجه عملیاتی را به طور صحیح اجرایی نمود.

- بودجه‌ریزی عملیاتی مخالفان فراوانی در بدنهٔ اجرایی دارد. زیرا، در صورت اجرای آن، آزادی عمل بسیاری از متصدیان و مدیران دستگاهها گرفته می‌شود. اساساً هرگونه برنامه انضباط دهنده، مقاومت‌های فراوانی در نظام اداری به همراه دارد.

- پیش‌بینی حجم بعضی از انواع فعالیتهای دولت و همچنین قیمت تمام شدهٔ هر واحد در بعضی از خدمات دولت به طور دقیق امکان پذیر نیست (عزیزی، ۱۳۸۵).

- برآورد هزینه‌ها به دلیل کمبود اطلاعات و متغیر بودن قیمت‌ها از دیگر مشکلات و موانع بودجه‌ریزی عملیاتی است که مقایسهٔ هزینهٔ عملیات در سالهای مختلف را -که مورد نیاز و ضروری است- مشکل می‌سازد (قادری، ۱۳۸۹).

نتیجه‌گیری

به دلیل پیچیدگی و گستردگی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، عوامل بسیاری بر اثربخشی این نظام بودجه‌ریزی تأثیر می‌گذارند. بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از راههای تقویت مسئولیت پاسخگویی است. برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران ابتدا لازم است تعریفی جامع از آن مطرح شود و همهٔ افراد مرتبط تحت آموزشهای لازم قرار گیرند و هدف از این تغییر نیز برای آنها روشن شود. بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان می‌تواند مبنای مناسبی برای تصمیم گیری در خصوص تخصیص بهینه منابع ایجاد نماید و به عنوان اقدام اصلاحی برای ایجاد پیوند عمیق و فنی میان بودجه و بهبود عملکرد سازمان به حساب آید، چرا که مستقیم‌ترین پیوند بین اطلاعات عملکرد و افزایش کارآیی و کیفیت خدمات را برقرار می‌سازد. بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد چگونه هزینه‌ها بر عملکرد برنامه تأثیر می‌گذارد و چگونه این عملکرد بر نتایج نهایی دلخواه اثر می‌گذارد.

تهیهٔ بودجهٔ عملیاتی برای پاسخ گویی به نیازهای مالی کشور ضروری است، هر چند که

اجرای آن دشـوار باشـد. از این رو داشـتن ارادهٔ سیاسی، فرهنگ سـازی در نظام اداری، اهتمام مسـئولان مربوط برای اجرای کامل، بازنگری در نظام ارزیابی برای اسـتقرار شایسـته سـالاری، تقویت بخش خصوصی و واگذاری امور در اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی از جملهٔ زمینه‌های مدیریتی و اجرایی تهیهٔ بودجهٔ عملیاتی است.

در محاسـبهٔ دقیق بهای تمام شـدهٔ فعالیتها و برنامه ها، به مثابه یکی از حساس‌ترین مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی، باید هرچه بیشـتر دقت شـود. چرا که هر اندازه بهای تمام شـده- که دادهٔ اصلی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و اکثر روشهای حسابداری مدیریت است- دقیق‌تر محاسبه شود، به همان اندازه این نظام و دیگر روشهای حسابداری مدیریت در عمل موفق خواهند شد. محاسبهٔ نادرست بهای تمام شده منجر به دریافت خروجی‌های نادرست از نظام می‌شود و در نهایت منجر به تصمیم گیری‌های نادرسـت خواهد شـد. از طرفی بازنگری اساسی در قوانین و مقررات مالی و محاسـباتی و سایر قوانین مربوط توسط مجلس شورای اسلامی و سایر دستگاههای مربوط ضمن الگوبـرداری از عملکرد کشـورهای موفق برای اسـتقرار نظام بودجه‌ریـزی عملیاتی می‌توان گام برداشـت. همچنین با توجه به اینکه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشـورمان در حال اجراسـت، باید، به موازات آن، نظام حسابرسـی عملیاتی و حسـابداری تعهدی هم به صورت هماهنگ و به مثابـه ابزارهای مکمل و ارزیابی کننده به صورت اسـتاندارد اجرا گـردد. تحقق این مهم می‌تواند نظام بودجه‌ریزی دولتی و گزارشـگری مالی دولتی را متحول نمایـد؛ در نتیجه، ابزاری قدرتمند برای دولت در ادای مسئولیت پاسخگویی خود باشد و سرانجام برای شکوفایی و پیشرفت اقتصادی کشـور نقشی مؤثر ایفا نماید. در پایان می‌توان گفت مهمترین مزیت روش بودجه‌ریزی عملیاتی، نسـبت به روشـهای دیگر بودجه‌ریزی، افزایش شفافیت و اثربخشـی بودجه و تأثیر آن در بهبود عملکرد سازمان است.

پیشنهادها:

برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی اقدامات و عملیات زیر پیشنهاد می‌شود:

۱- عناوین فعالیت‌های هر یک از برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی به صورت کمیت پذیر تعریف و تعیین شود و این فعالیت‌ها اولویت‌بندی گردد.

۲- بـا توجـه به شـاخص‌های عملکرد مصوب شـورای عالی اداری شـاخص کمّی هر یک از فعالیت‌ها و برنامه‌ها تعیین شود(دانش فرد و همکاران، ۱۳۹۱).

۳- اهداف کمّی هر شـاخص فعالیت برای هر یک از خدمات و محصولات تعیین شـود. این اهداف کمّی باید با اسناد ملی و استانی هر بخش از برنامه ششم توسعه مطابقت داشته باشد.

۴- اهداف کمّی هر شـاخص اندازه گیری فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه اجرایی تعیین شود. شاخص برنامه‌ها می‌تواند از شاخص‌های فعالیت زیرمجموعه هر برنامه متفاوت باشد.

۵- قیمت تمام شـده انجام دادن هر فعالیت و اجرای هر یک از برنامه‌های دسـتگاه اجرایی محاسبه و برآورد شود(فروغی و همکاران، ۱۳۹۱).

۶- هزینه هر واحد فعالیت و برنامه با توجه به اولویت‌بندی فعالیت‌ها محاسبه شود. اولویت‌بندی فعالیت‌های یک برنامه و یا رتبه‌بندی هر یک از برنامه‌های دستگاه اجرایی با توجه به اعلان سقف اعتبارات در تنظیم بودجه عملیاتی ضروری است. اولویت‌بندی فعالیت‌ها باعث می‌شود که در هر سطحی از بودجه اعلان شده و یا در نظام بودجه‌ریزی انعطاف پذیر بتوان فعالیت‌های اولویت دار و ضروری را اجرا کرد و زمانی که اعتبارات کافی وجود ندارد از انجام دادن فعالیت‌ها و برنامه‌های غیرضروری خودداری کرد(فضلی و همکاران، ۱۳۹۰).

۷- دستگاه‌های اجرایی در راستای عملیاتی کردن بودجه‌ریزی ناگزیر به اصلاحات ساختاری زیر هستند:

الف) مهندسی مجدد فعالیت‌ها و تجدیدنظر در کم و کیف فعالیت‌ها و خدمات به منظور ایجاد تعادل بین قیمت تمام شده هر فعالیت و بودجه تخصیص یافته،

ب) اجرای تدابیری برای کنترل بهای تمام شده و کاهش هزینه‌های غیرضروری (مدیریت هزینه)،

ج) افزایش منابع مالی و درآمدی جهت اجرای فعالیت‌های ضروری،

د) افزایش بهره وری نیروی انسانی و مدیریت سازمان(خداداد حسینی و همکاران،۱۳۹۰).

۸- هزینه هر واحد فعالیت و یا برنامه برای سال‌های بعد بر اساس شاخص تورم و یا عوامل دیگر تعدیل و پیش‌بینی می‌شود(سعیدی کیا، ۱۳۸۵).

۹- تهیه و تدوین برنامهٔ جامع آموزشی به منظور افزایش آگاهی و دانش همهٔ افراد مرتبط در سطح جامعه برای حذف تردیدها و افزایش انگیزه‌ها با تصریح کامل دستاوردها و نتایج حاصل از اجرای آن.

۱۰- تغییر رویکرد دستگاههای نظارتی در بررسی عملکرد دستگاههای اجرایی و کنترل خروجی‌ها و دستاوردهای اقدامات صورت گرفته به جای کنترل شیوهٔ صرف منابع.

۱۱- شناساندن مزایا، منافع و صرفه‌جویی‌های ناشی از اجرای این نوع بودجه‌ریزی با کمّی کردن شاخصها و معیارهای خروجی و معرفی این نتایج در سطح جامعه و دولت در تحقیقات آتی می‌تواند انگیزهٔ مدیران بخش‌های دولتی و غیردولتی را به منظور همکاری برای اجرا و توسعهٔ آن مضاعف نماید.

۱۲- بودجه‌ریزی عملیاتی را بهتر است در چند دستگاه اجرایی برای نمونه به طور آزمایشی اجرا کرد و به تدریج پس از رفع معایب و تدوین دستورالعمل‌های لازم آن را در سطح کشور اجرا کرد؛ زیرا در بحث تحول و اصلاحات اداری تجربه نشان داده است که حرکت تدریجی و آرام بهتر از حرکت دفعی و یکباره است. همچنین در مرحله اجرا حرکت نوبتی و ترکیبی بهتر از حرکت فراگیر و جامع است(مشایخی و همکاران،۱۳۹۳).

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. قادری، محمدرضا (۱۳۸۹) «فواید و موانع بودجه‌ریزی عملیاتی» معاونت طرح و برنامه دانشگاه فردوسی مشهد، شمارهٔ ۳۹

۲. هاشمی، سیدحامد، پور امین زاد، سعیده، بودجه‌ریزی عملیاتی، ابزاری برای بهبود روش‌ها و برنامه‌ها در دانشگاه با نگاهی ویژه به سیستم ABC، پائیز و زمستان ۱۳۸۷، دو فصلنامه برنامه و بودجه، سال سیزدهم، شماره ۱۰۷

۳. فرزیب، علیرضا، بودجه‌ریزی دولتی در ایران، ۱۳۸۱، چاپ پانزدهم، تهران، مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی

۴. عباسی، ابراهیم، بودجه‌ریزی نوین در ایران (اصول، مراحل و روشها)، ۱۳۸۸، چاپ اول، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)

۵. صفری، سعید، غلامرضایی، داوود، طراحی الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاههای اجرایی کشور، پژوهشگاه علوم و مطالعات فرهنگی، پرتال جامع علوم انسانی، آذر و دی ماه ۱۳۸۵، دو ماهنامه توسعه انسانی پلیس، سال سوم، شماره ۸

۶. سعیدی، پرویز، بودجه و بودجه‌ریزی (بر مبنای نظام بودجه‌ریزی جدید دولت)، ۱۳۸۸، چاپ دوم، تهران، مؤسسه انتشارات و پخش کتاب پویش.

۷. خداداد حسینی، سید حمید، نایب پور، محمد، یاوری، علی، بررسی عوامل درون سازمانی مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم انتظامی، پائیز ۱۳۹۰، فصلنامه توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی، سال ششم، شماره ۲۱

۸. حسن آبادی، محمد، نجار صراف، علیرضا، مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، ۱۳۸۷، چاپ سوم، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

۹. آذر، عادل (۱۳۸۶). «فرآیند سلسله مراتبی روشی برای تعیین اولویت‌های تحقیقاتی در آموزش عالی» پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی، شمارهٔ ۱۷

۱۰. احمدی، علی محمد (۱۳۸۲). اصول و مبانی بودجه‌ریزی با تأکید بر بودجه عملیاتی، چاپ اول، همدان: نور علم.

۱۱. اردکانی، سعید (۱۳۸۹). «بودجه‌ریزی عملیاتی و چالش‌های آن در ایران» حسابدار رسمی، شمارهٔ ۸

۱۲. طالب نیا،ق. غازانی، م.(۱۳۸۹). بررسی موانع و مشکلات پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ناجا، فصلنامه اندیشه آماد، شماره ۳۵، سال نهم، ۱۰۱-۱۲۷.

۱۳. بابائی، حسن (۱۳۸۱) بودجه‌ریزی دولتی در ایران (از نظریه تا سیاست)، تهران: شرکت چاپ و نشر بازرگانی، چاپ دوم

۱۴. فرج وند، اسفندیار، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، ۱۳۷۷، چاپ اول، تبریز، انتشارات احرار

۱۵. پارکر، لی. دی و دیگران، حسابداری و منابع انسانی، ۱۳۷۴، ترجمه ناصر میرسپاس، چاپ دوم، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی.

۱۶. پناهی، علی (۱۳۸۶) بودجهٔ عملیاتی (در نظریه و عمل)، تهران: دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی ایران، چاپ اول.

۱۷. جوادیان، رضا و محمدرضا قلی زاده (۱۳۹۴) فراگرد بودجه در ناجا، چاپ سوم، تهران: دانشگاه علوم انتظامی امین

۱۸. حسن آبادی، محمدحسن و علیرضا نجار صراف (۱۳۸۶) مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

۱۹. دفتر مطالعات برنامه و بودجه (۱۳۸۸) بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالشها)، تهران: مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، چاپ دوم

۲۰. دلیران، نصرت ا... (۱۳۹۰) حسابداری و بودجه انتظامی، تهران: معاونت تربیت و آموزش ناجا، چاپ دوم

۲۱. صفری، سعید و داود غلامرضایی (۱۳۸۵) طراحی بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاههای اجرایی کشور، «توسعهٔ

انسانی پلیس، سال سوم، شمارهٔ ۸
۲۲. عزیزی، غلامرضا (۱۳۷۹) اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی (علمی-کاربردی)، تهران، شهر آشوب، چاپ اول
۲۳. عزیزی، غلامرضا (۱۳۸۵) فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی براساس نظام آمارهای مالی دولت G.F.S تهران، اتحادیهٔ ناشران ایران، چاپ سوم
۲۴. عسگری آزاد، محمد (۱۳۸۶) «بودجهٔ عملیاتی در ایران، کنفرانس بین‌المللی بودجه عملیاتی، «تهران، سالن همایشهای بین‌المللی رازی، ۲۱ و ۲۲
۲۵. فرهمند، محمدعلی و امیرحسین اعتمادزاده (۱۳۸۵) «راهبردهایی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی برمبنای عملکرد» اولین کنفرانس بودجه‌ریزی عملیاتی
۲۶. قدیم پور، جواد و علی طریقی (۱۳۸۸) «بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی» دانش حسابرسی، شمارهٔ ۳۵
۲۷. مشایخی، ب. عبدزاده کنفی، م. فرجی، ا.(۱۳۹۳). بررسی امکان سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاههای دولتی ایران:(مطالعه موردی دانشگاه تهران)، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره نهم، ص ۱۳-۳۳.
۲۸. جنابی دهکردی، شهره، رساله کارشناسی ارشد رابطه بین سیستم کنترل اموال غیرمصرفی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی ایران، ۱۳۷۷، دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی.
۲۹. محمودی، محسن (۱۳۸۱) «بازبینی قانون محاسبات عمومی کشور» گزارش علمی-تخصصی (سایت آفتاب) شمارهٔ ۳۲.
۳۰. مظفری، هاشم (۱۳۸۸) بودجه‌ریزی دولتی، تهران: رهرو دانش، چاپ اول
۳۱. مهدوی، داوود (۱۳۸۶) «بودجه‌ریزی عملیاتی (ابزار مدیریت و برنامه‌ریزی برای بهبود عملکرد)» توسعه انسانی پلیس، شمارهٔ ۱۰
۳۲. مهدوی، عبدالمحمد (۱۳۸۵) «تدوین بودجهٔ عملیاتی برای واحدهای اجرایی استان کرمان» دانشگاه تهران، مرکز پژوهش‌های مدیریت
۳۳. موسی خانی، مرتضی و مسعود منشی زاده نایین (۱۳۸۳) اصول و مبانی نوین بودجه در ایران، دانشگاه آزاد اسلامی، چاپ سوم
۳۴. ورمزیار، حسن (۱۳۸۲) بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران، دفتر اقتصاد کلان
۳۵. یوسفی نژاد، علی (۱۳۸۲) اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی، دانشگاه امام حسین(ع)، چاپ اول
۳۶. کردبچه، محمد (۱۳۸۴) مروری بر تحولات نظام بودجه‌ریزی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.

ب- منابع انگلیسی:

1. Jordan, Meagan M. and Hackbart, Merl.(2005). The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting. Journal of Public Budgeting, Accouting and Financial Management.
2. King, R. & P. M. Clarkson. & S. Wallace. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses, Management Accounting Research, Vol. 21, No. 1, pp. 40-55
3. Young R. D. (2003). «Performance-Based Budgeting Systems»، Journal of Public Policy
4. Lu, Yi. Willoughby, Katherine. Arnett, Sarah. (2011). Performance Budgeting in the American States,What›s Law got to do with it? State and Local Government Review, vol. 43 no.2 , pp: 79-94.
5. Robinson & Brumby ,(2005). studies the effect they are having (outcomes), and linksoutputs, outcomes, and funding decisions
6. Young R. D. (2003). «Performance-Based Budgeting Systems»، Journal of Public Policy
7. Mckay, Duncan, J. (2003). Effective financial planning for library and information service , Europa Pubiction.
8. Robinson, Marc & Brumby, Jim (2005). Does performance budgeting work? International. 5-15 210 و / monetary fund, Working Paper, 05

9. Lu, Yi. Willoughby, Katherine. Arnett, Sarah. (2011). Performance Budgeting in the American States,What›s Law got to do with it? State and Local Government Review, vol. 43 no.2 , pp: 79-94.