



## تهیه و تنظیم:

مدیر بودجه : حسن ایرانی

کارشناس بودجه : سمیرا سیفی

دانشکده علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی مراغه

۱۳۹۴

## فهرست مطالب:

سه نظام بودجه‌ریزی در مسیر تکاملی روشهای بودجه‌ریزی بودجه‌ریزی عملیاتی.....	۶
معیارهای تخصیص منابع در بودجه‌ریزی مبتنی بر کنترل ستانده.....	۸
روشهای بودجه‌ریزی از گذشته تا حال.....	۹
بودجه‌ریزی عملیاتی.....	۱۵
روند اصلاحات بودجه‌بندی.....	۱۶
تعاریف و مفاهیم.....	۲۰
روشهای تهیه و تنظیم بودجه.....	۲۱
بودجه‌ریزی عملیاتی، اهداف و مزایای آن.....	۲۳
تحقق بودجه‌ریزی عملیاتی.....	۲۶
سیر مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران.....	۲۷
مشکلات بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران و برخی راهکارها.....	۲۸
هدف اصلی از اقدامات بودجه‌ریزی عملیاتی.....	۳۲
ماده ۱۴۴.....	۳۳
مزیت‌های بودجه‌ریزی عملیاتی.....	۳۴

- ۳۶..... معایب بودجه ریزی عملیاتی
- ۳۷..... عناصر کلیدی در بودجه عملیاتی
- ۳۸..... پیش نیاز بودجه ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی است.
- ۳۹..... موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی.
- ۴۰..... اقدامات لازم برای پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی
- ۴۱..... الزامات قانونی بودجه ریزی عملیاتی
- ۴۶..... روشهای اجرای بودجه ریزی عملیاتی.
- ۴۸..... مکانیزم عملکرد سیستم ABC
- ۴۹..... نکات مهم بودجه ریزی عملیاتی
- ۵۲..... هدف و منافع حاصل از هزینه یابی محصول.
- ۵۷..... مبانی تعیین فعالیتها.
- ۷۵..... نقش قوه مقننه
- ۷۶..... تبیین بودجه ریزی عملیاتی بر مبنای مدل الماس.
- ۷۹..... جایگاه بودجه ریزی عملیاتی در لایحه برنامه پنجم توسعه.
- ۸۴..... نتیجه گیری

## سه نظام بودجه‌ریزی در مسیر تکاملی روشهای بودجه‌ریزی بودجه‌ریزی عملیاتی

### ۱- بودجه‌ریزی مبتنی بر کنترل داده‌ها (منابع) :

نقش بودجه در این روش عبارت است از:

- ❖ وظیفه اصلی بودجه نقش کنترل کنندگی مالی آن است.
- ❖ در سند بودجه سالانه تعیین می‌شود که اعتبارات در چه محل‌هایی و به چه میزانی هزینه شود.
- ❖ محور کنترل آن است که میزان اعتبارات هزینه شده از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر اعتباری در محل و موضوع مصوب خودش هزینه شود.
- ❖ نظام بودجه‌ریزی بر طبقه‌بندی اقلام هزینه (اعم از مواد هزینه اصلی و فرعی) متمرکز است.
- ❖ در این روش مدیریت ارشد سازمان از هر واحد اجرایی سوال می‌کند چقدر پول می‌خواهد. هدف دستگاه اجرایی آن است که با بزرگ جلوه دادن وظایف و اهمیت سازمانی خود و بیان مشکلات و کمبودها، اعتبارات خود را افزایش دهند.
- ❖ هدف مدیریت ارشد سازمان آن است که با چانه‌زنی و یا روشهای دستوری اعتبارات واحدهای اجرایی را کاهش دهد.
- ❖ در این نظام بودجه‌ریزی سندی است که در آن نام واحدهای اجرائی دولتی اصلی و دستگاههای فرعی وابسته به آن و ریز هر یک از هزینه‌های آن دستگاهها برحسب انواع مواد هزینه ذکر می‌شود.

- ❖ هدف نظارت تاکید بر روی مواد هزینه در قالب سقف اعتبارات مصوب و رسیدگی بر روی مجوزهای هزینه کرد و وصول درآمدها است.
- ❖ در این نظام رسیدگی به میزان تحقق اهداف و مأموریت‌های دستگاه اجرایی و کیفیت خدمات و زمان هزینه کرد و یا وصول درآمد و کم و کیفیت نتایج مورد نظر از وظایف دستگاههای نظارتی نیست.
- ❖ مبنای تخصیص اعتبارات پرداخت درصدی از ارقام هزینه‌ای در فواصل زمانی معین است.
- ❖ در این روش تاکید بر صرفه‌جویی در مصرف اعتبارات و نظارت بر حفظ اموال سازمان است.
- ❖ طبقه‌بندی هزینه‌ها برای تسهیل در نظام حسابداری است. این طبقه‌بندی نشان نمی‌دهد اثرات هزینه‌ها بر اهداف و سیاستهای کلی سازمان چقدر است.

## ۲- بودجه‌ریزی مبتنی بر کنترل فرآیندها

- ❖ نقش بودجه در این نظام عبارتست از:
- ❖ بودجه وسیله‌ای برای بهبود مدیریت سازمان.
- ❖ مدیریت ارشد از واحدهای اجرایی می‌پرسد پول را برای اجرای چه اهداف و کدام برنامه‌ها می‌خواهند.
- ❖ وظیفه بودجه در این نظام تجهیز منابع مالی برای اجرای برنامه‌ها و فرآیندهای کاری است تا وظایف و مأموریت سازمان به اجرا درآید.
- ❖ در این نظام با اندازه‌گیری کارایی فرآیند و نحوه استفاده از منابع تلاش می‌شود مدیریت سازمان بهبود یابد.

❖ مبنای تخصیص بودجه درصدی از ارقام هزینه در هر برنامه در فواصل زمانی معین است.

### ۳- بودجه‌ریزی مبتنی بر کنترل ستاده‌ها (نتایج)

❖ نقش بودجه در این روش عبارتست از:

❖ بودجه وسیله‌ای برای برنامه‌ریزی اقتصادی و اجرای برنامه‌ها و اندازه‌گیری عملکرد واحدهای سازمان .

❖ مدیریت ارشد سازمان در تخصیص اعتبارات به واحدهای اجرایی می‌پرسد مصرف این بودجه چه نتایجی را عاید می‌کند.

❖ در این نظام بین خروجی ، فعالیتها و ماموریتها و وظایف سازمان رابطه روشنی برقرار می‌شود.

❖ در این روش پیامد فعالیت ها و خدمات واحدهای سازمان و اثرات آن بر اهداف و ماموریت های سازمان قابل محاسبه و اندازه‌گیری است.

❖ خروجی هر فرآیند در قالب شاخص های اندازه‌گیری و ارزیابی کیفیت کالاها و خدمات با سایر سازمان ها قابل مقایسه می‌شود.

❖ بودجه‌ریزی مبتنی بر شاخص‌های کمی و نظام ارزیابی عملکرد است.

❖ مدیران واحدها در قبال ماموریت و عملکرد خود پاسخگو هستند و ارزیابی عملکرد آن به همراه پاداش و ابزارهای انگیزشی است.

❖ هر یک از خروجیهای سازمان دارای هدف کمی است.

❖ به جای طبقه‌بندی هزینه‌ها از روش قیمت تمام شده استفاده می‌شود.

- ❖ مدیریت فرآیندهای کاری به مدیران واگذار می‌شود و با افزایش اختیارات پاسخگویی و مسئولیت مدیران نیز در قبال کم و کیف خروجی‌ها افزایش می‌یابد.
- ❖ وظیفه دستگاههای نظارتی به جای رسیدگی به داده‌ها، منابع و فرآیندها (بررسی اقلام هزینه) به اندازه‌گیری خروجیها، پیامدها و نتایج معطوف است.

### معیارهای تخصیص منابع در بودجه‌ریزی مبتنی بر کنترل ستانده

تخصیص منابع در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر کنترل ستانده و نتایج می‌تواند مبتنی بر سه شکل زیر باشد:

#### ۱- بودجه نمایشی:

در این شکل اگر چه شاخصهای عملکرد سازمان در بودجه منظور می‌شود اما این شاخص‌ها و اطلاعات عملکردی در عمل مبنای تخصیص بودجه قرار نمی‌گیرد.

#### ۲- بودجه غیرمستقیم:

در این شکل در کنار شاخصهای عملکردی سازمان معیارهای دیگری مانند سیاستهای مالی و پولی، اولویتهای دولت، تعامل قدرت‌ها و ملاحظات یا مصحلت‌های سیاسی گروههای ذی نفوذ می‌تواند مبنای تخصیص بودجه قرار گیرد. در اغلب کشورها از این شیوه تخصیص منابع استفاده می‌کنند.

#### ۳- بودجه مستقیم:

در این شکل شاخصهای عملکردی تنها معیار تخصیص بودجه است. در این روش اعتبارات تخصیصی رابطه مستقیمی با کمیت و کیفیت خروجیهای سازمان دارد. اگرچه این شیوه تخصیص منابع در بخش‌هایی



مانند آموزش و پرورش، آموزش عالی و بهداشت و درمان از قابلیت اجرایی بیشتری برخوردار است اما ممکن است در همه بخش‌ها به سهولت اجرایی نباشد.

## روشهای بودجه‌ریزی از گذشته تا حال

### ۱. بودجه‌ریزی سنتی (ردیف - اقلام):

قبل از قرن ۱۹ بودجه‌ریزی در اغلب کشورها ضعیف بود و کنترل‌ها و فرآیندهای مرکزی کمی بر آن نظارت می‌کرد.

در اوایل قرن ۲۰ بر اساس تئوری دولت بوروکراتیک و در راستای واکنش به مسائل بی‌نظمی مالی دولت بودجه‌ریزی ردیف - اقلام توسعه یافت.

در آن زمان اساساً کنترل‌های مرکزی ضعیف بود بودجه‌ریزی ردیف - اقلام نوعی پیشرفت محسوب می‌شد.

استفاده از بودجه‌ریزی ردیف - اقلام در این زمان به افزایش کنترل‌های مرکزی و جلوگیری از فساد اداری کمک کرد.

از اوایل قرن ۲۰ تأکید نظام بودجه‌ریزی بر پاسخگویی در نحوه استفاده از منابع بود. کنترل‌های بودجه‌ای در این زمان محدود به حساب‌های بودجه‌ای، رعایت صرفه‌جویی و تا حدودی کارایی بود و حسابداری نقدی به این رویکرد کمک می‌کرد. در واقع صرفه‌جویی دستگاه‌های اجرایی در مخارج یک نقطه قوت در بودجه‌ریزی تلقی می‌شد.

- در این نظام مخارج سال آینده بر حسب ردیف اقلام فهرست می‌شد. این ردیف‌ها تفصیلی بود.

- برنامه‌ریزی می‌شد که چقدر پول را کدام دستگاه اجرایی مجاز است صرف پرسنل کند، چقدر صرف حقوق و مزایا و یا خرید تجهیزات و غیره.
- تأکید روی سقف ردیف - اقلام در تخصیص بودجه بود.
- نقاط قوت این روش بودجه‌ریزی سادگی آن ، فقدان ابهام، امکان کنترل مخارج با مقایسه بودجه سال‌های قبل و تفصیلی بودن منابع بود . این رویکرد برای تقاضای بزرگ شدن اندازه دولت مناسب بود.
- در ایران تا سال ۱۳۴۳ بودجه کل کشور به صورت سنتی تهیه می‌شد. صرفاً نام دستگاه‌های اجرایی و مواد هزینه به تصویب مجلس می‌رسید و پس از تصویب کلیات آن در مجلس هر دستگاه اجرایی بودجه تفصیلی خود را به تصویب کمیسیون بودجه مجلس می‌رساند.
- تا قبل از شهریور ۱۳۴۳ وظیفه تهیه بودجه‌های جاری به عهده وزارت دارایی و بودجه‌های زیربنایی و عمرانی به عهده سازمان برنامه و بودجه بود. اما از این تاریخ به بعد همه بودجه‌های جاری و عمرانی توسط سازمان برنامه و بودجه تدوین گردید.
- توجه اصلی در این روش به داده‌ها و منابع مالی است تا ستاده‌ها و نتایج کار. تأکید بر صرفه‌جویی و کنترل در مصرف اعتبارات است.
- در این روش اعتبارات در قالب مواد هزینه و فصول هزینه برای هر دستگاه اجرایی به تصویب می‌رسد. ارقام سال ما قبل آخر در ستون قطعی، ارقام اعتبارات سال جاری در ستون برآورد و ارقام پیشنهادی سال آینده در ستون پیش‌بینی منظور می‌شود.
- توزیع اعتبارات منحصراً بر اساس ، "دستگاه و مواد هزینه" است.

- در این روش اعتبارات برآورد شده ارتباطی با حجم کار و عملیات دستگاه اجرایی، نوع برنامه‌ها و نتایج عملکردها ندارد. اعتبارات برحسب تنوع برنامه و عملیات طبقه‌بندی نمی‌شود.
- در این شیوه بودجه‌ها بر مبنای عملکرد گذشته دستگاه‌های اجرایی تدوین می‌شود و در برآورد اعتبارات تمرکز بر ارقام و اعتبارات گذشته دستگاه‌های اجرایی است.
- روش سنتی بودجه‌ریزی گذشته‌نگر است تا آینده‌نگر. زیرا بودجه سالهای گذشته مبنای تصویب اعتبارات قرار می‌گیرد. در این روش اعتبارات براساس اندازه دستگاه‌های اجرایی تخصیص می‌یابد.
- مدیران دولتی برای جذب اعتبارات بیشتر به دنبال بزرگ کردن دستگاه اجرایی و انجام وظایف غیرضرور، نامربوط و فرعی هستند و برای جذب بوجه بیشتر به دولت فشار می‌آورند.
- در بودجه‌ریزی سنتی مجلس در بررسی بودجه فقط تاکید بر کنترل مخارج دولت و رعایت چارچوب اعتبارات مصوب دارد، به طوری که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر هزینه‌ای در محل و موضوع خود به مصرف برسد.
- در این روش بودجه‌ریزی، قانونگذاری بر نظارت بر اعتبارات رجحان دارد و نظارت بر عملکرد بودجه نادیده گرفته می‌شود.

#### در نتیجه :

- معلوم نیست دستگاه اجرایی تا چه حدی در اجرای برنامه‌های اصلی خود موفق بوده است.
- مشخص نیست که هر هزینه‌ای برای رسیدن به کدام اهداف یا اجرای کدام برنامه به مصرف می‌رسد.
- معلوم نیست که اعتبارات تخصیص یافته چند درصد از برنامه‌ها را از نظر کیفی و کمی پیش برده‌است.

- بودجه ردیف - اقلام اطلاعاتی درباره پاسخگویی از بخش فراهم نمی کند.

## ۲. بودجه ریزی افزایشی (تفاضلی):

- بودجه افزایشی یا تفاضلی عبارتست از افزایش بودجه یک دستگاه اجرایی نسبت به سال قبل با درصدی خاص.

- در این روش بودجه سال های گذشته هر دستگاه اجرایی مبنایی است که بودجه سال آینده براساس شاخصهای تعدیل نامشخص، افزایش فعالیتها، پرسنل جدید و بدون توجه به محصول تولید شده دستگاه اجرایی تدوین می شود.

- در این روش قدرت چانه زنی دستگاه اجرایی اساس تصویب و تخصیص بودجه است.

- یک دلیل برای مرگ بودجه ریزی سنتی و اقبال از بودجه ریزی افزایشی به رشد اقتصادی، که از پایان جنگ دوم جهانی شروع و تا نیمه دهه ۱۹۷۰ ادامه داشت، برمی گردد.

- بودجه ریزی افزایشی مبتنی بر انتظار فراوانی منابع به طور مستمر است. اما از آنجایی که در حال حاضر منابع کاهش یافته است از این رو اندیشه افزایش گرایی در بودجه دیگر طرفداری ندارد.

### **دلایل افزایش بودجه:**

الف- نگه داشتن سطح فعالیتها موجود

ب- تعدیلات

ج- توسعه عملیات

د- واگذاری کار و وظایف جدید

### ۳. بودجه‌ریزی برنامه‌ای :

- دولت آمریکا در سال ۱۹۴۷ کمیسیونی را مأمور تحقیق و بازنگری از عملیات اقتصادی دولت کرد. این کمیسیون در سال ۱۹۴۹ به دولت فدرال پیشنهاد بودجه‌ریزی را داد که در آن وظایف، طرح‌ها و فعالیت‌های دولت مشخص شود و به آن بودجه‌ریزی برنامه‌ای نام نهادند.
- در این روش بودجه‌ریزی دستگاه اجرایی براساس انواع برنامه‌های مورد نیاز و ضروری خود و براساس سیاست‌های دولت ارقام درآمد و هزینه‌های خود را پیش‌بینی می‌کند.
- در این روش وظایف اساسی دولت بین برنامه‌ها و هر برنامه به چند فعالیت و طرح طبقه‌بندی شده و اهداف عملیات اصلی دولت در قالب برنامه‌ها بوسیله دستگاه اجرایی عملی می‌شود.

### بدین ترتیب معلوم می‌شود در هر سال بودجه‌ای:

- اولاً چه اهداف و سیاست‌هایی مورد نظر است.
- ثانیاً برای تحقق این اهداف و سیاست‌ها چه برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌هایی انجام خواهد گرفت.
- ثالثاً هر یک از برنامه‌ها نیاز به چه میزان اعتبارات دارند.
- رابعاً این اعتبارات از کدام منابع مالی (بودجه عمومی یا اختصاصی) باید تامین شود.
- خامساً هر برنامه‌ای توسط کدام یک از دستگاه‌های اجرایی باید به اجرا درآید.

#### ۴. بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (ZBB):

- بودجه‌ریزی بر مبنای صفر با این فرض آغاز می‌شود که اعتبارات فعلی مبنا و دلیلی برای تصویب اعتبار سال آینده نبوده و هزینه‌های سال جاری نقطه شروع و پایه‌ای برای تصویب اعتبارات سال بعد نیست.
- در این بودجه‌ریزی عملکرد سال گذشته ناشی از مصرف منابع مورد توجه قرار نمی‌گیرد و برنامه‌ها و فعالیتها مجدداً برای اجرا در سال آینده مورد بررسی، ارزیابی و توجیه قرار می‌گیرد.
- به عبارت دیگر در ZBB برنامه‌ریزی از صفر آغاز می‌شود. در این شرایط برای مدیران این سؤال مطرح می‌شود که دلیل کاری که انجام می‌دهیم چیست؟ آیا نباید از منابع خود برای انجام کار دیگری استفاده کنیم.
- فرض ZBB آن است که آنچه که در حال انجام است قابل توقف است و به جای آن کار دیگری را می‌توان شروع کرد.
- هدف ZBB تجزیه و تحلیل و ارزشیابی تمام برنامه‌ها و فعالیت‌های سازمان است. هرگاه در این ارزشیابی فعالیت بی‌ثمر تشخیص داده شود کنار گذاشته می‌شود.
- این بدان معنی نیست که در ZBB همه فعالیت‌ها کنار گذاشته شده و همه چیز از ابتدا شروع شود. بلکه فعالیت‌های گذشته می‌تواند ادامه یابد و تنها تغییرات و اصلاحات لازم در آنها بعمل می‌آید. گاهی برخی از فعالیت‌ها حذف می‌شوند.
- بدین ترتیب همه فعالیت‌های سازمان همه ساله مورد ارزشیابی قرار می‌گیرد و اگر فعالیت در سال گذشته مفید بود لزوماً در سال آینده ادامه نخواهد یافت مگر آنکه ثمربخشی آن در سال جدید نیز اثبات شود.

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر به بودجه‌ریزی بر مبنای "چه می‌شود اگر" معروف است:

? چه می‌شود اگر یک برنامه حذف شود؟

? چه می‌شود اگر یک برنامه برای سال بعد نیز ادامه یابد؟

? چی می‌شد اگر ما نیروی زمینی یا نیروی هوایی نداشته باشیم؟

? چی می‌شد اگر تأمین اجتماعی نداشته باشیم؟

? چی می‌شد اگر وزارت دفاع فقط ۹۰٪ بودجه مصوب خود را امسال دریافت می‌کرد؟

بنابراین در بودجه‌ریزی سال بعد هر برنامه‌ای با این گونه سؤالات درگیر است تا برنامه‌هایی که ضروری هستند برای آن‌ها بودجه‌ریزی شود.

## بودجه ریزی عملیاتی

بودجه نمایانگر همه ی برنامه ها و فعالیتهای دولت بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه ی اقتصاد ملی ایفا می کند. با توسعه ی وظایف دولت و افزایش سریع هزینه های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم های برنامه ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح شد تا تصمیم گیرندگان را قادر سازد دید وسیع تری پیدا کرده و اطلاعات وسیعی در مورد نتایج عملکردها و هزینه های اجرای فعالیت ها داشته باشند. این موضوع موجب توجه دولت ها به اقتصادی بودن، کارایی و اثر بخشی منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت شد. برقراری این شرایط نیازمند بهبود روش های بودجه بندی کنونی می باشد. بودجه ریزی در اصل، تخصیص منابع است و ذاتاً نیازمند انتخاب و تعیین اولیت می باشد .

در این میان سیستم بودجه ریزی عملیاتی و برنامه ای را می توان برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیت های دولتی مطرح ساخت. وجه تمایز این سیستم با سیستم بودجه ای متداول تکیه ی این سیستم بر اهداف، نتایج و منابع حاصل از هر یک از اقالم هزینه ها و پاسخ دادن به این سوال است که درآمدهای دولت برای چه کاری خرج می شوند.

گرایش به بودجه ریزی عملیاتی در سراسر جهان روز به روز در حال افزایش است. ایران نیز مانند سایر کشورها، بودجه ریزی عملیاتی را به منظور بهبود برنامه ریزی بودجه ای و مدیریت مالی خود پذیرفته است. انتظار می رود که استقرار بودجه ریزی عملیاتی دولت را شفاف تر و پاسخ گوتر سازد. اما در این راه مشکلات و چالش هایی وجود دارد، از این رو در روند کنونی باید اصلاحات اساسی صورت گیرد.

## روند اصلاحات بودجه بندی

بودجه ریزی بعد از پیدایش حکومت های پارلمانی به وجود آمد. یعنی آغاز کار بودجه نویسی به زمانی برمی گردد که با دگرگونی و یا اصلاح ساختار دولت ها، بودجه نویسی و حق مسلم نظارت مردم بر اموال عمومی به صورت کنترل درآمدها و هزینه های دولتی توسط نمایندگان شان دایر شد. از این رو، بخش مهمی از قوانین هر کشور به چگونگی دخل و خرج آن کشور اختصاص دارد. بودجه و بودجه ریزی به نیازهایی نظیر پیشبینی برآورد درآمدها و تخصیص منابع برای اجرای اهداف و برنامه های دولت، ایجاد زمینه ای برای ارزیابی و نظارت دقیق بر تحقق اهداف و برنامه های دولت و کنترل و نظارت بر وصول درآمدها و چگونگی هزینه های دولت، در اداره ی امور کشور پاسخ می دهد. مفهوم بودجه همگام با تکامل دولت ها و پیچیده تر شدن وظایف دولت، تغییر و تکامل یافته است. اصلاحات بودجه بندی در اوایل قرن نوزدهم میلادی عمدتاً به منظور افزایش توان حسابدهی حکومت های پیرو دموکراسی و یا اعمال کنترل بیش تر در رژیم های شبه پادشاهی اعمال می شد و قانونگذاران



به تدریج توجه خود را از مالیات بندی به تخصیص هزینه های عمومی معطوف ساختند. کشور بریتانیای کبیر اولین کشوری بود که در پی تهیه ی چارچوبی برای افزایش توان پاسخگویی مالی دولت برآمد.

در آن شرایط، انضباط مالی و صرفه جویی مستلزم رعایت دستورالعمل های اعلام شده توسط دستگاه مرکزی بود. بعد از آن وظایف حسابداری و حسابرسی ضروری تشخیص داده شد و دستگاه های خاصی بدین منظور مشغول به کار شدند.

نظام بودجه ریزی فرانسوی با درجه ی تمرکز بیش تری توسعه یافت. مسئولیت تمامی امور مربوط به نظارت، ممیزی، بازرسی، راهنمایی های مستقیم و غیرمستقیم و تهیه ی ضوابط و مقررات بر عهده ی واحد خزانه داری بود. توسعه ی نظام های فوق باعث ایجاد یک دستگاه مالی مرکزی در داخل دولت و در نهایت رشد خدمات مالی دولت شد. هر چند که تمرکز امور در یک دستگاه مرکزی منجر به بروز مشکلاتی می شد که مهم ترین آن جلوگیری از رشد و توسعه ی مدیریت مالی در دستگاههای اجرایی بود. وجود یک دستگاه مرکزی مالی پر قدرت به طور جدی مورد سوال قرار گرفت. در اوایل دهه ی ۱۹۲۰ در امریکا و بعد از آن در کشور انگلستان برای جلوگیری از مشکل فوق، اختیارات بیش تری به دستگاه های مصرف کننده تفویض شد.

رکود اقتصادی سال های دهه ی ۱۹۳۰ منجر به مجموعه مشکلات جدیدی شد. برای مواجهه با مشکل برقراری تراز بودجه، اصلاحاتی با هدف ایجاد یک بودجه ی سرمایه ای، در جهت ایجاد نظام بودجه ی دوگانه به عمل آمد و هزینه های جاری و سرمایه ای تفکیک شدند. ایجاد بودجه ی سرمایه ای تاثیر به سزایی در ساختار بودجه برای سالیان متمادی گذاشت.

ایجاد بودجه ی سرمایه ای در کشورهای در حال توسعه، یکی از ویژگی های اساسی بودجه ی دولت را تغییر داد، که آن امکان استفاده از وجوه پروژه های سرمایه ای در دوره ی زمانی بیش تر از یک سال بود. بعضی از

کشورها دارای نظام هایی هستند که وجوه به طور خودکار از یک سال به سال دیگر منتقل می شود و این وجوه در طول اجرای پروژه قابل استفاده است.

اصلاحات بودجه ای در دهه ی ۱۹۵۰ دو وجه متمایز داشت. در کشورهای صنعتی، توجه بیش تر به سوی کاهش کنترل های قانونی معطوف شد. در حالی که در کشورهای در حال توسعه، بودجه به عنوان عاملی برای به حرکت درآوردن برنامه های توسعه و به حداقل رساندن تفاوت های نهادی بین دستگاه های مالی سنتی و دستگاه های برنامه ریزی سازمان یافته، مورد تاکید قرار گرفت.

کاهش کنترل های قانونی در نهایت منجر به ایجاد نظام بودجه ریزی عملیاتی شد. بعد جدیدی به ابعاد سنتی این نظام بودجه (صرفه جویی و کارایی) اضافه کرد.

نظام بودجه بندی عملیاتی بین "کارایی" و "اثربخشی" تمایز قایل می شود. "کارایی"، با استفاده ی مفید از منابع ارتباط دارد، در حالی که "اثربخشی"، با عملکرد مرتبط است. در بودجه بندی عملیاتی طبقه بندی عملیات به نحوی است که هدف ها شفاف تر بیان می شوند، ارزیابی بودجه سهل تر بوده و در روش هزینه بندی آن ارتباط بین نهاده و ستانده مورد نظر قرار میگیرد.

استفاده از بودجه بندی عملیاتی را اولین بار "کمیسیون اول هور" در سال ۱۹۴۹ پیشنهاد کرد. در پاسخ به این پیشنهاد، کنگره ی آمریکا در اصلاحیه ی قانون امنیت ملی سال ۱۹۴۹ توصیه کرد بودجه ی عملیاتی در ارتش مورد استفاده قرار گیرد. در سال بعد در چارچوب قانون "روش های حسابداری بودجه" استفاده از این روش در دولت فدرال الزامی شد. بدین ترتیب این نظام از سال ۱۹۵۰ در آمریکا از طریق محاسبه ی هزینه ی واحد برای هر یک از فعالیت ها آغاز شد و وزارت دفاع در همین چارچوب مجموعه ای از طبقه بندی های جدید را پیشنهاد کرد که قابل استفاده در تمامی خدمات دولتی بود.

سیاست های بودجه ای در مفهوم گسترده، محل نزاع مدعیان رقیب برای تصمیم گیری در این باره است که چه مقدار از منابع محدود دولت، باید در میان تعداد زیادی از اهداف ملی ضروری تقسیم شوند. اطلاعات عملکرد می تواند به این بحث کمک ارزشمندی نماید. البته باید توجه داشت که اطلاعات عملکرد تنها یکی از عوامل است و نمی تواند جانشین انتخاب های سیاسی دشوار شود و بحث درباره نقش مناسب دولت و نیاز به برنامه ها و سیاست های مختلف دولت کماکان ادامه خواهد داشت.

بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است. هرچند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می توانند سیاست گذاری بودجه ای را تسهیل و نظارت قانون گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند.

بودجه ریزی عملیاتی از دیرباز در زمره پیشنهادات اصلاحی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده است و در ایران دولت در قالب بند (ز) تبصره (۱) قوانین بودجه سال های ۱۳۸۲، ۱۳۸۱ و ۱۳۸۳ و ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم ملزم به عملیاتی کردن بودجه شده است. با این وجود، تعریف و اجرای بودجه ریزی عملیاتی همچنان با ابهامات فراوانی همراه بوده است.

تعریف محدود از بودجه ریزی عملیاتی این است که، این نوع بودجه ریزی، منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می دهد (فیلدینگ اسمیت، ۱۹۹۹). این تعریف، پیام آور پیوندی (منطقی) و فنی میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است و می تواند سطح نتایج را که با بهره گیری از منابع اضافی قابل دستیابی است بیان کند.

بودجه ریزی عملیاتی نمی تواند جایگزین فرایند بودجه ریزی موجود شود، ولی با تغییر پرسش هایی که در این فرایند مطرح می شود می تواند به تغییر تأکید سیاست های بودجه ای و اقدامات نظارتی، کمک کند.

در این گزارش ، سعی بر آن است تا ضمن بررسی اصول و مبانی بودجه ریزی، تعریفی از بودجه ریزی عملیاتی ارایه شده و مزایا و الزامات آن مورد نقد و بررسی قرار گیرد همچنین روشی برای آن ارایه گردد.

## تعاریف و مفاهیم

➤ برنامه ریزی فرآیندی ست سازمان یافته برای تحقق اهداف توسعه که مشخصه های آن عبارتند از :

۱- فرآیند

۲- نظام (سازمان یافته )

۳-تحقق اهداف توسعه

➤ فرآیند جریانی است که در طول زمان اتفاق می افتد و مراحل ذیل را طی می کند:

مرحله اول : تهیه و تدوین برنامه

مرحله دوم : تصویب برنامه

مرحله سوم : اجرای برنامه

مرحله چهارم : نظارت ، ارزشیابی و اصلاح برنامه

➤ بودجه ابزاری است برای رسیدن به اهداف برنامه و یا درحقیقت برش عملیاتی برنامه سازمان یافته یعنی

در چهارچوب نظام مشخص کار را انجام دهیم.

➤ نظام یعنی مجموعه مقررات ، تشکیلات ، قوانین ، گردش کار و روشهایی که برای انجام مراحل مختلف

فرایند برنامه ریزی ویا بودجه ریزی تدوین می شود.

مرحله	مجری	نظام
تهیه و تدوین برنامه و بودجه	قوه مجریه	نظام مصوب هیئت وزیران
تصویب برنامه و بودجه	قوه مقننه	قوانین و مقررات مجلس، مشابه قوانین عمومی و برنامه و بودجه، قانون وصول برخی از درآمدها
اجرای برنامه و بودجه	قوه مجریه	قوانین دولت، قوانین بودجه سنواتی، قانون سالیانه
نظارت و ارزشیابی	سه قوه	بر اساس قوانین مربوطه و پیشنهادهای

## روشهای تهیه و تنظیم بودجه

### ➤ بودجه متداول :

عبارت است از این که هزینه های هر وزارتخانه و سازمان دولتی بر حسب فصول و مواد هزینه ، تقسیم بندی و تعیین می شود. در این نوع بودجه نویسی معلوم نیست که اعتبار مواد هزینه برای چه عملیاتی در نظر گرفته شده و فقط نوع هزینه مشخص است.

### ➤ بودجه برنامه ای :

براساس بودجه برنامه ای ، امور سازمان های دولتی بر حسب مقاصد اصلی ، طرح ها و فعالیت های مهم آن ، مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد. در بودجه برنامه ای ، وظایف دولت مهم است و اینکه هر وزارتخانه و یا سازمان در جهت کدامیک از این وظایف عمل می کند؟ برنامه های آنها چیست؟ و چه فعالیت ها و اقداماتی در داخل برنامه ها ایجاد می شود؟ در بودجه برنامه ای ، مواد هزینه در داخل برنامه و یا فعالیت تهیه و تنظیم می شود نظام بودجه برنامه ای ، وسیله شناسایی ماهیت وظایف و عملیات را فراهم نموده و تصمیم گیری را چه در مورد انتخاب برنامه ها و چه در باب اجرا و کنترل آنها آسان و پر ثمر می کند.

### ➤ بودجه عملیاتی :

بودجه عملیاتی ، مرحله پیشرفته تر از بودجه برنامه ای است. سند بودجه و نظام بودجه ریزی ، مهمترین عاملی است که اطلاعات لازم را برای اعمال حاکمیت ، در اختیار قوه مجریه قرار می دهد و از طرف دیگر، برای قوه مقننه مبنایی فراهم می کند تا به کمک آن بتواند ضمن ابلاغ سیاستهای کلان ، عملکرد دولت را ارزیابی کند .

در قانون بودجه سال ۱۳۵۱ بودجه عمومی به بودجه جاری و عمرانی تفکیک شده بود. در قانون بودجه سال ۱۳۸۱ ، مفهوم جدیدی وارد نظام بودجه ریزی کشور شد که همان ارزش خالص است. براساس این مفهوم ، ارزش دارایی های دولت منهای بدهی های آن، مبنا قرار می گیرد و براساس آن دو نوع پرداخت تعریف می شود:

- پرداختهایی که ارزش خالص را کاهش می دهد و هزینه تلقی می شود؛ که در حال حاضر هزینه را مترادف با بودجه جاری در نظر میگیرند .
- پرداختهایی که ارزش خالص را افزایش می دهند و به عنوان دارایی و سرمایه مطرح می شوند .

با توجه به این تغییرات، بودجه به سه بخش یا تراز تفکیک شد:

الف : در تراز اول ، درآمد و در مقابل آن هزینه تعریف شد. منظور از درآمد ، درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای مستمر دولت است. در سند بودجه در اولین تراز ، ارقام مربوط به درآمد و هزینه بودجه عمومی دولت دیده می شود.

ب : در تراز دوم ، واگذاری داراییهای سرمایه ای و تملک داراییهای سرمایه ای است که این تراز همیشه مثبت بوده است . واگذاری داراییهای سرمایه ای شامل فروش نفت خام و ساختمانها و سایر سرمایه های که در اختیار دولت است .

ج: تراز سوم ، تملک دارایی های مالی و واگذاری دارایی های مالی شامل اوراق مشارکت و استقراض داخلی و خارجی.

### **بودجه ریزی عملیاتی، اهداف و مزایای آن**

در ادامه، ابتدا توضیحاتی در مورد بودجه ریزی متداول و نیز بودجه ی برنامه ای ارائه می شود تا درک بودجه ریزی عملیاتی آسان تر باشد. بودجه ی متداول یا سنتی بودجه ای است که در آن اعتبارات هر سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می گردد. در این روش نوع و ماهیت هزینه ها مشخص می شود اما اینکه هر هزینه برای کدام هدف یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت باشد، مشخص نمی شود.

این روش به دلیل سادگی، عدم ابهام و توانایی کنترل هزینه ها در مقایسه با سال های قبل و مشخص کردن داده های هزینه بر، بیش تر مورد استفاده بوده است اما با افزایش روزافزون وظایف دولت ها در امور اقتصادی و اجتماعی اهمیت خود را از دست داده و کاربردی ندارد.

بودجه ی برنامه ای شبیه بودجه ی عملیاتی است اما با این تفاوت که بودجه ی برنامه ای به طبقات بالاتر سلسله مراتب سازمان ها مربوط می شود. در تنظیم این نوع بودجه ممکن است بدون محاسبه ی دقیق مخارج هر واحد از فعالیت دولتی، هزینه ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی دولت پیش بینی کرد.

در کل از نظر ماهیت بودجه ی برنامه ای کار بررسی مقامات دستگاه اجرایی برنامه ریزی و مجلس را آسان می کند و تصویری از عملکرد دستگاه اجرایی و نتایج به دست آمده از منابع به کار رفته در سطح برنامه ارائه می کند.

برای بودجه عملیاتی تعاریف متفاوتی وجود دارد اما به طور کلی براساس پژوهش دو کارشناس اقتصاد و عضو هیأت علمی دانشگاه عالمه طباطبایی، بودجه ریزی عملیاتی، روشی برای تخصیص منابع به منظور دستیابی به اهداف، برنامه ها و نتایج ارزیابی شده است. در این روش منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارآ و اثربخش تخصیص می یابد. به عبارتی، عوامل صرفه جویی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می شود.

بودجه ی عملیاتی یک برنامه ی سالانه به همراه بودجه ی سالانه است که رابطه ی میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می دهد. این نوع بودجه ریزی توانایی تصمیم گیرندگان در ارزیابی درخواست های بودجه ای دستگاه های اجرایی را با آگاه ساختن تصمیم گیرندگان به اطلاعات بهتر درباره ی نتایج هر برنامه یا برنامه هایی که برای رسیدن به اهداف مشترکی به کار می روند، افزایش می دهد. این نوع بودجه تمامی فعالیت های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیقی از هزینه ی فعالیت ها را در برمی گیرد.

بودجه ریزی عملیاتی روشی برای تخصیص منابع به منظور دستیابی به اهداف، برنامه ها و نتایج ارزیابی شده است در این روش منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارآ و اثر بخش تخصیص می یابد.



به عبارتی عوامل صرفه جویی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می شود. بنابراین، سه عنصر کلیدی بودجه ریزی عملیاتی را می توان اهداف قابل سنجش، استراتژی ها و برنامه های عملیاتی دانست.

هدف نهایی بودجه ریزی عملیاتی یاری رساندن به اتخاذ تصمیمات عاقلانه در خصوص تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل سنجش است که نتایج قابل انتظار دستگاه را در طی زمان منعکس می کند.

بودجه ریزی عملیاتی اهداف ویژه ای نظیر ارائه ی مبنای صحیح جهت اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه ، ارائه ی مبنایی برای پاسخگویی بیش تر در قبال استفاده از منابع کشور، تمرکز فرایند تصمیم گیری روی مهم ترین مسایل و چالش هایی که دستگاه با آن مواجه است و ارائه ی مشوق هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر است.

فواید بودجه ریزی عملیاتی که در آن بودجه به عنوان وسیله ای برای برنامه ریزی اقتصادی و اجرای برنامه ها و مدیریت عملکرد است شامل این موارد می شود:

۱. در این نظام میان خروجی فعالیت ها و اقدامات دستگاه ها و مأموریت ها و وظایف کلان دولت ارتباط روشنی برقرار می شود.

۲. پیامد فعالیت ها و اقدامات دستگاه ها بر روی اقتصاد کشور و میزان اثرات آن اندازه گیری و مدیریت می شود.

۳. تعریف خروجی ها در قالب شاخص های اندازه گیری و ارزیابی کیفیت کالاها و خدمات ارائه شده در مقایسه با آنچه در بخش خصوصی انجام می شود.

۴. در برگیرنده ی شاخص های شفاف عملکردی و نظام های ارزیابی عملکرد.

۵. دربرگیرنده ی پاسخ گویی در سطح بالاتر به همراه پاداشها و مجازات های مربوط.

۶. مسئولیت پذیر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تاثیر می گذارد.

## تحقق بودجه ریزی عملیاتی

تحقق بودجه ریزی عملیاتی مستلزم انجام این اقدامات است:

۱. هدف گذاری کمی و قابل سنجش در راستای تحقق اهداف آرمانی (چشم انداز بلندمدت).
۲. تعیین شیوه های گوناگون برای رسیدن به اهداف.
۳. اولویت بندی اهداف.
۴. طبقه بندی و تعریف برنامه ها، فعالیت‌های واحدهای سازمانی در قالب اهداف استراتژیک و ماموریت های سازمانی.
۵. تعیین قیمت تمام شده ی برنامه ها فعالیت ها متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه های مربوط.
۶. تنظیم لایحه ی بودجه با رویکرد هدفمند و عملیاتی، بر اساس تعیین برنامه ها، کمیت ها و قیمت تمام شده ی خدمات.
۷. توزیع منابع در چارچوب ارقام مذکور در قوانین بودجه بین کوچک ترین واحدهای سازمانی که انجام دهنده ی برنامه ها و فعالیتها هستند، مناسب با کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت.
۸. تنظیم تفاهم نامه های مدیریتی میان مدیران بالاتر با مدیران واحدهای عملیاتی برای انجام برنامه ها و فعالیت ها بر اساس قیمت تمام شده.

۹. اعطای اختیارات لازم به مدیران مجری برای تدوین فرایندها و انجام اصلاحات اداری، مالی و استخدامی به منظور تحقق اهداف تعیین شده، متناسب با قیمت تمام شده.

۱۰. تعریف نظام های نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل فرایند انجام وظایف.

۱۱. تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق اهداف تعیین شده در تفاهم نامه.

۱۲. دریافت گزارش های عملکردی و انطباق با اهداف آرمانی و استراتژیک و اتخاذ تصمیم برای تنظیم برنامه های بعدی.

### سیر مراحل بودجه ریزی عملیاتی در ایران

سابقه ی پاسخ خواهی و طلب بودجه در ایران به زمان مشروطیت برمی گردد. اولین بودجه ی تاریخ ایران در زمان وزارت صنایع الدوله (۱۲۸۹ شمسی) در دوره ی دوم قانون گذاری تهیه و تقدیم مجلس شد. از سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین بودجه ی سالانه دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه ریزی شده است که یکی از محورهای اساسی این اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی است.

در جهت استقرار سیستم آمارهای مالی دولت طبقه بندی های بودجه ای از بودجه سال ۸۱ به بعد تغییرات اساسی پیدا کرد. به گونه ای که مفاهیم اساسی بودجه ریزی مانند درآمد و هزینه متفاوت از مفهوم آن در بودجه ی سال های گذشته شد.

درآمد در بودجه ی ۸۱ برخلاف سال های گذشته که شامل وجوه حاصل از فروش و واگذاری دارایی ها و سرمایه ها از قبیل شامل نفت و گاز و معادن می شد، صرفا آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی بود که

ارزش خالص را افزایش می داد و وجوه حاصل از فروش دارایی ها و سرمایه تحت عنوان واگذاری دارایی های سرمایه ای طبقه بندی شده بود.

مفهوم هزینه هم که در گذشته به انواع پرداخت هایی اطلاق می شد که به طور قطعی در وجه ذینفع در ازای تعهد یا تحت عنوان کمک، انجام می شد، در حال حاضر آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می دهد. در نتیجه پرداخت های بابت خرید و ساخت دارایی ثابت و موجودی انبار به جای هزینه تحت عنوان تملک دارایی سرمایه ای منظور می شود.

به استناد مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه ی چهارم توسعه، دولت موظف شده تا پایان سال دوم این برنامه ضمن بازنگری در فرآیند نظام بودجه ریزی کلیه ی الزامات و راه کارهای قانونی و ساختاری مورد نیاز را به گونه ای فراهم کند که نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، استقرار یافته و توسعه یابد.

### **مشکلات بودجه ریزی عملیاتی در ایران و برخی راهکارها**

در ایران بودجه ریزی عملیاتی به راحتی قابل اجرا نیست چرا که اشکالات بودجه نویسی در ایران مجموعه ی نظام اداری، اجرایی و تصمیم گیری کشور را دربرمی گیرد. تصمیم گیری بودجه توسط دو قوه قابل تجزیه و تحلیل است. ابتدا در مجلس شورای اسلامی و بعد در قوه مجریه.

از یک سو دولت خود را ملزم به اختصاص اعتبارات بیشتر می داند و بایستی به عموم مردم پاسخ گو باشد و از سوی دیگر نمایندگان مجلس با توجه به اینکه مصالح مملکتی را در نظر می گیرند بایستی پاسخگوی نیازهای منطقه ای باشند.

اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی مشروط به این است که دستگاه های اجرایی دارای چشم انداز و برنامه ی مدون درازمدت باشند و برنامه ی اجرایی آن ها به صورت عملیاتی تنظیم شود.

برای تدوین یک نظام بودجه ریزی عملیاتی در ایران ابتدا باید سیستم حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی تغییر پیدا کند که این موضوع خود نیازمند ایجاد بستر و شرایط مناسب توسط بدنه ی مالی کشور است.

از دیگر مشکلاتی که وجود دارد این است که بودجه هم انعطاف ناپذیر است و هم بی ثبات.

دولت ها نیز استراتژی و هدف مشخصی برای هزینه کردن منابع اصلی درآمد ندارند و همچنین اطلاعات آماری مورد نیاز نیز در دسترس نیست. همچنین در کشور ما برنامه ریزی در مرحله ی اجرا با مشکلات بسیاری مواجه است که یکی از دلایل آن وجود فاصله بین نظام تصمیم گیری و کارشناسی است. تا زمانی که این گسستگی وجود داشته باشد، نظام تصمیم گیری بدون توجه به الزامات اجرایی، قوانینی را به تصویب می رساند که در مرحله ی اجرا با مشکل مواجه می شود. در بسیاری موارد کارشناسان بودجه دستگاه های اجرایی شاهد بوده اند که به نظرات و آمار و ارقام پیشبینی شده توسط آنان توجهی نمی شود و در نتیجه دستگاه های مختلف همواره به متولیان بودجه ریز به جای اینکه به عنوان بازوی مشورتی و هدایت کننده نگاه کنند، مانند مانعی محکم در راه تحقق اهداف شان برای رسیدن به برنامه نگاه می کنند.

از دیگر چالش ها عدم تولید و اشاعه ی دانش بودجه ریزی و برنامه ریزی در کشور است به گونه ای که در کشور بیش از اینکه متخصص بودجه ریزی داشته باشیم، تقسیم کننده ی بودجه داریم. بودجه ریزی عملیاتی مستلزم برخورداری از تخصص های جدید است.

تحولات بودجه ریزی بر اساس برنامه های کوتاه مدت در جهان به ما می گوید اگر قرار است مدیر اجرایی پاسخ گوی عملکردش باشد پس ضروری است که اختیار عمل را به او داده و او نهادهای مورد نظرش را انتخاب کند.

از دهه ی ۱۳۳۰ که ایران به طرف برنامه ریزی توسعه گرا حرکت کرد، گرایش برنامه ریزان به طرف رسیدن به اهداف برنامه بود و تلاش می شد که هزینه ی اجرای برنامه از راه های مختلف تامین گردد و اگر کمبود منابع وجود داشت فرض بر این بود که کارهایی که اولویت کم تری دارند در دسترسی به اهداف برنامه حذف شوند.

برای تخصیص منابع به اولویت ها، الزم است که اهداف برنامه ی ۲۰ ساله که همان اولویت های کشور است به گونه ای آشکار و ملموس روشن شود. مثال برقراری امنیت از جمله وظایف حاکمیتی دولت است که در نظام بودجه ریزی عملیاتی ابتدا باید شاخصهای کمی مربوط به آن مشخص شوند تا قیمت تمام شده ی محصول را بتوان محاسبه کرد. در مرحله ی بعد نیز باید نهادهای مورد نیاز برای به دست آوردن محصول مورد نظر کمی شود. همچنین طراحی الگوی برنامه ریزی برای کشور ایران و بودجه ریزی در راستای اهداف برنامه به نهادی نیاز پیدا می کند که همزمان نکات زیر را سامان دهد:

۱- برقراری انضباط مالی دولت

۲- تخصیص منابع به اولویت ها

۳- ایجاد کارایی عملیات

انضباط مالی بستگی تام به بودجه ریزی دارد و بعد از اجرای بودجه در هر سال باید دیوان محاسبات و تفویض بودجه اعلام کند پیشبینی درآمد و دقیقاً برآورد هزینه چه قدر صحیح بوده و دخل و خرج کشور از این پیشبینی و برآورد چه تصویری به ما نشان می دهد.

اینکه در ابتدای سال دستگاه ها اعلام کسری کنند و همان را به عنوان کسری بپذیریم، ساده اندیشی در اداره اقتصاد و برنامه ریزی کشور است. از دیگر راهکارها افزایش کنترل است. کنترل مبتنی بر نتایج فرآیند مستمر جمع آوری و تحلیل اطلاعات برای مقایسه ی عملکرد طرح ها، برنامه ها و سیاست ها با نتایج مورد انتظار است. نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج باید در طول اجرای پروژه یا برنامه و حتی بعد از تکمیل آن فعال باشد.

تنظیم و ارزشیابی، با جریان مستمر اطلاعات و بازخورد، در هر مرحله از طراحی تا اجرا و بهره برداری دارای ارزش افزوده است. اطلاع خاص نیز در هر سطح متفاوت خواهد بود، پیچیدگی جمع آوری اطلاعات متفاوت خواهد بود، حساسیت سیاسی در مورد جمع آوری اطلاعاتی ممکن است تغییر کند و همچنین موارد استفاده از اطلاعات نیز ممکن است از یک سطح به سطح دیگر تغییر کند. اجرای نظام کنترل و ارزشیابی در سطوح مختلف جغرافیایی، منطقه ای، ناحیه ای و ملی امکان پذیر است. بنابراین هم در ارتباط با سطوح پیچیدگی اداری (پروژه - برنامه - سیاست) یا جغرافیایی این نظام کاربرد دارد، اگرچه ممکن است مشابه نباشد و شاخص های عملکرد متفاوتی داشته باشد.

شایان توجه است که اجرای نظام کنترل و ارزشیابی، جریان مستمری از اطلاعات را ایجاد می کند که هم در درون بخش دولتی و هم در بیرون آن کاربرد دارد. کاربرد داخلی آن مربوط به استفاده از اطلاعات حاصل از نظام کنترل و ارزشیابی به عنوان ابزار مدیریت در سطح بخش دولتی برای دستیابی به نتایج و تحقق هدف های خاص می باشد.

اطلاعات در زمینه پیشرفت، مشکلات و عملکرد نقشی کلیدی برای مدیران در دستیابی به نتایج دارد. به همین ترتیب، اطلاعات حاصل از نظام کنترل و ارزشیابی برای کسانی که در خارج از بخش دولتی هستند و در انتظار نتایج، مشاهده اثرات ناشی از فعالیت های دولت و امیدوار به اعتماد به دولت برای ایجاد زندگی بهتر برای شهروندان می باشند نیز مهم است.

همچنین نظام کنترل و ارزشیابی در تفکر و آشکار نمودن آرمان ها و هدف ها موثر است. با این وجود دولت ها و مردم از این نظام می توانند برای تدوین و توجیه پیشنهادهای بودجه ای نیز استفاده کنند. برخلاف نظام سنتی اجرا - محور، نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتیجه توجه را به نتایج با اهمیت از نظر سازمان و مخاطبین داخلی و خارجی آن معطوف می سازد.

### هدف اصلی از اقدامات بودجه ریزی عملیاتی:

شفافیت، افزایش کارایی و بهره وری و کاهش حجم دولت از اهداف اصلی بودجه ریزی عملیاتی هستند. در فرایند بودجه ریزی باید مجموعه ای از انتخاب ها را انجام دهیم و انتخاب صرفاً یک اقدام تکنیکی نیست ؛ بلکه سیاستگذاری رکن مهم آن است.

در رابطه با بودجه عملیاتی، کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه دارای تجربیاتی هستند، کره جنوبی ، انگلیس ، کانادا ، استرالیا ، شیلی ، برزیل ، مصر و کلمبیا از آن جمله اند، مهمترین کاری که باید در بودجه ریزی عملیاتی انجام گیرد هزینه یابی فعالیت هاست ،



ظاهراً امر هزینه یابی و تعیین قیمت تمام شده امر آسانی است؛ اما از نظر تکنیکی کار بسیار پیچیده ای است که بتوانیم فعالیت دستگاههای اجرایی را به وظایف آنها مرتبط کنیم و آنگاه رابطه بین وظایف و برنامه ها را تعریف کنیم. برخی فعالیتها در چند وظیفه موثر هستند؛ از این رو باید سهم هر وظیفه در یک فعالیت مشخص شود تا پرداخت براساس آن سهم صورت پذیرد. برای انجام این امر باید فعالیتها و هزینه های هر فعالیت محور قرار گیرد.

هدف نهایی بودجه ریزی عملیاتی کمک به اتخاذ تصمیمات عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع دولتی براساس پیامدهای قابل سنجش می باشد که نتایج قابل انتظار (عملکرد) دستگاه را در طول زمان منعکس می کند. با این تفسیر بودجه ریزی عملیاتی مقاصد و اهداف زیر را دنبال می کند:

- ارائه مبنای صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع
- تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار که از یک تخصیص بودجه خاص قابل حصول است.
- تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهم ترین مسائل و چالش هایی که دستگاه با آن مواجه است.
- ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم گیری در خصوص بودجه که بطور مستقیم با فرآیند برنامه ریزی ، اجرا و کنترل ، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می باشد.
- ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد بودجه
- تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهم ترین مسائل و چالش هایی که دستگاه با آن روبروست.
- ارائه مبنایی برای پاسخ گویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور
- افزایش کارایی مدیریت هزینه ها و صرفه جویی در هزینه ها

ماده ۱۴۴:

کلیه دستگاه های اجرایی موظف اند ، به منظور افزایش کارایی و بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول ، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع ، براساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی ، قیمت تمام شده آن دسته از آن فعالیتها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی ، پژوهشی و بهداشتی ، درمانی ، خدماتی و اداری ) ، براساس کمیت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی ربط اجرا نمایند .

به دستگاه هایی که براساس ضوابط این ماده خدمات خود را ارائه می نمایند ، اجازه داده می شود ، حسب نیاز نسبت به جابه جایی فصول و برنامه های اعتبارات هزینه اقدام و مابه التفاوت هزینه های قبلی فعالیت با قیمت تمام شده را صرف ارتقای کیفی خدمات ، تجهیز سازمان و پرداخت پاداش به کارکنان و مدیران واحدهای ذی ربط نمایند. اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده درچارچوب بودجه سنواتی در اختیار واحدهای قرار می گیرد ، کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می گردد.

تدوین استانداردهایی که با توجه به کیفیت کار و محل جغرافیایی آن ، قیمت تمام شده را محاسبه کند، نیز از اهداف بودجه ریزی عملیاتی است .

## مزیت های بودجه ریزی عملیاتی

از بین رفتن چانه زنی در بودجه ریزی ، زیرا براساس قیمت واحد و تعداد واحدهای فعالیت می توان بودجه لازم را معین کرد و هر دستگاه با توجه به بودجه تخصیص یافته به همان میزان نتایج فعالیت خود را ارائه می دهد.

ارتقاء نظام اطلاعاتی است به این صورت که دستگاههای اجرایی می توانند هزینه انجام فعالیتهای خود را با هزینه های مشابه در بخش خصوصی مقایسه کنند. اگر دولت خدماتی به مردم عرضه می کند و در مقابل آن

پول می گیرد ، قیمت تمام شده آن خدمت مشخص می شود و این پایه ای برای مقایسه هزینه انجام خدمات مشابه در بخشهای دولتی و خصوصی است.

### از جمله مزایای بودجه ریزی عملیاتی عبارتند از :

- افزودن کارایی و اثربخشی به سایر کارکردهای سنتی بودجه
- تمرکز بر روی «خروجی ها و نتایج» به جای «ورودیها و منابع»
- برقراری ارتباط شفاف میان منابع صرف شده و کالا و خدمات ارائه شده (میزان مصرف از منابع در هر یک از خروجی ها)
- ایجاد امکان تجزیه و تحلیل هزینه فعالیت ها و خروجی ها (کالا و خدمات) جهت کاهش هزینه فعالیت ها
- تبدیل اسناد بودجه به ابزارهای مورد نیاز برنامه ریزی اقتصادی و مدیریت.
- مدیریت عملکرد سازمانی و ترویج ابزارهای حسابداری مدیریتی.
- محاسبه، شناسایی و مقایسه خدمات بر حسب بهاء تمام شده واقعی هر خدمت با موارد مشابه.
- افزایش انگیزه مدیران و کارکنان برای ارائه خدمات با هزینه کمتر و نیز کمیت و کیفیت بالاتر از طریق توزیع بخشی از منافع حاصل از صرفه جویی های به عمل آمده.
- متناسب سازی اختیارات و مسئولیتهای مدیران.
- استانداردسازی خدمات از طریق شناسایی شیوه های برتر ارائه خدمات و ترویج و تعمیم آنها .
- مدیریت هزینه و اصلاح الگوی مصرف منابع
- شفاف سازی در زنجیره ارزش سازمانی و ایجاد امکان مدیریت زنجیره برای افزایش کارایی و اثربخشی منابع

- ایجاد امکان واگذاری بخشی از خدمات به بخش غیر دولتی و اشخاص حقیقی و حقوقی تعیین صلاحیت شده
- افزایش توان کارشناسی در فرایند اخذ بودجه از مراجع ذیربط
- تعیین عملکرد مالی و امکان ایجاد مبنایی برای ارزیابی عملکرد مالی واحدهای مختلف
- ایجاد امکان بررسی میزان عدالت در تخصیص اعتبارات
- ایجاد امکان مقایسه وضع موجود با بهاء تمام شده استاندارد در کشور و سایر کشورها
- ایجاد امکان تجزیه و تحلیل و مدیریت هزینه های سربار و غیر مستقیم به هزینه های مستقیم
- افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج
- بهبود مدیریت عملکرد
- بهبود نحوه تخصیص
- یک ابزار تشخیصی ارزشمند ارائه می دهد.
- به توجیه بودجه کمک می کند: یک بودجه عملیاتی اثربخش، نسبت به بودجه ریزی سنتی، شفافیت بیشتری را به عملکرد عملیاتی نسبت به بودجه ریزی سنتی می دهد. بودجه ریزی عملیاتی با استفاده از مقیاس های واضح، هزینه کلی فعالیت را به عنوان مبنایی برای چهارچوب ستاده های برنامه ها و اهداف عملکرد می سنجد و ابزار ارزشمندی برای بررسی چگونگی تأثیر تغییرات در مخارج بر نتایج را تأمین می کند.
- به عنوان مبنایی برای نظام مدیریت عملکرد عمل می کند.
- اجازه می دهد برنامه ها اهداف دوجانبه داشته باشد.
- از تصمیم های آگاهانه و ملموس تر حمایت می کند.

## معایب بودجه ریزی عملیاتی :

نقطه ضعف این نوع بودجه ریزی این است که زمان بر و پرهزینه است . شناسایی هزینه فعالیتها فرآیندی پیچیده است و مستلزم صرف زمان و انرژی قابل ملاحظه ای است . همچنین به دلیل ترس از استفاده از شاخص ها برای مجازات و تنبیه پتانسیل زیادی برای ایجاد مقاومت دارد . چالشی که در مسیر تعریف بودجه عملیاتی مطرح است شاخص های عملکردی است که از طریق ارتقاء سیستم های اطلاعاتی مالی و مدیریتی ، ممکن است . تعیین اهداف برای خروجی های برنامه ، هزینه واحد و نتایج بدست آمده از برنامه در بودجه عملیاتی فقط بخشی از راه حل است و مهمتر از آن فراهم کردن اطلاعات معتبر و به موقع در خصوص عملکرد برنامه در طول سال است .

به طور کلی می توان گفت یکی از مهمترین وجه تمایز این شیوه ها نوع اهداف آن هاست به گونه ای که پاسخ گویی مالی برای شیوه ی بودجه ریزی افزایشی اولین هدف تلقی می شود و در صورتی که هدف اصلی بودجه ریزی برنامه ای ، پاسخ گویی برنامه ای است . بودجه ریزی های عملیاتی و بر مبنای صفر هر کدام به ترتیب کارآیی پیگیری برنامه های اولیت دار را مبنای عمل خود قرار می دهند . همین طور نقش آفرینان اصلی هر کدام از شیوه های بودجه ریزی نسبت به دیگری متفاوت است و اجراء دقیق هر کدام از شیوه ها رابطه تنگاتنگی با شناسایی دقیق نقش آفرینان اصلی دارد .

## عناصر کلیدی در بودجه عملیاتی

عناصر کلیدی بودجه ریزی عملیاتی را می توان به طور خلاصه به صورت زیر بیان نمود:

۱ - اهداف قابل سنجش

۲- استراتژی ها

۳- برنامه های عملیاتی

۴- معیارهای سنجش عملکرد

۵- اولویت بندی و تخصیص منابع

۶- جمع آوری و پایش نتایج

۷- ارزش یابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج

## پیش نیاز بودجه ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی است

مهمترین برنامه مالی و صورت دخل و خرج هر دولت، برنامه ای تحت عنوان بودجه سالیانه است بودجه ریزی عملیاتی در واقع یکی از رویکردهای اثربخش در نظام بودجه ریزی است که بر مبنای قیمت تمام شده خروجی ها تعریف می شود و یکی از مهمترین پیش نیازهای قیمت تمام شده، حسابداری تعهدی است. حسابداری تعهدی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه های واقعی اجرای برنامه ها، عملیات و فعالیت های دستگاه های اجرایی در قالب اعتبارات مصوب ضروری است. همچنین کنترل دقیق درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه ها و سایر پرداختهای حسابهای مستقل در صورتی میسر خواهد بود که از مبنای تعهدی استفاده شود.

مبنای تعهدی گزارش های مالی صحیح تر، دقیق تر و جامع تری جهت نظارت بر عملکرد سازمانهای دولتی و ارزیابی آنها در اختیار قوه مقننه، دولت و سایر مراجع قانونی و عموم مردم قرار داده و نیز مبنای صحیح جهت برنامه ریزی و تصمیم گیری در اختیار مدیران قرار می دهد در حسابداری نقدی به دلیل عدم ثبت تعهدات مالی اعم از دریافتی و پرداختی و نیز عدم محاسبه، هزینه استهلاک هر دوره مالی به عنوان هزینه همان دوره و در نتیجه عدم امکان احصاء قیمت تمام شده و نهایتا اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد امکان پذیر نخواهد بود. از معایب این روش این است که نمی توان تشخیص داد چه فعالیتی می بایست انجام و چه مقدار هزینه در بر

دارد و شاهد یک نظام بودجه ریزی خواهیم بود که صرفه جوئی قابل توجه در منابع کشور به عمل نیامده و عدالت اجتماعی نیز مشهود نبوده و کندی توسعه اقتصادی کاملاً محرز است.

از دریافتی و پرداختی و عدم محاسبه، هزینه استهلاک هر دوره مالی به عنوان هزینه همان دوره و در نتیجه عدم امکان احصاء قیمت تمام شده و در نتیجه اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد امکان پذیر نخواهد بود. از معایب این روش این است که نمی توان تشخیص داد چه فعالیتی می باید انجام و چه مقدار هزینه دربر دارد و شاهد یک نظام بودجه ریزی خواهیم بود که صرفه جوئی قابل توجه در منابع کشور به عمل نیامده و عدالت اجتماعی نیز مشهود نبوده و کندی توسعه اقتصادی کاملاً محرز است.

## موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی

### موانع محیطی:

نبود فرهنگ پاسخگویی - عدم الزام به پاسخگویی - نبود مطالعات تطبیقی - نبود پشتوانه نظری و تحقیقاتی - نبود نقشه راه و برنامه - فقدان متخصصان بودجه و مالی آشنا به بودجه ریزی عملیاتی و...

### موانع مدیریتی و ساختاری:

نبود سیستم حسابداری و گزارشگیری مناسب - نبود سیستم اطلاعاتی غیر مالی مناسب - وجود روش ها و رویه های نامناسب و سنتی - نبود شاخص سنجش میزان دستیابی به اهداف - فقدان سیستم تشویق و تنبیه برای دستیابی به اهداف عملیاتی - نبود استراتژی مناسب جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی - عدم توجه به کارایی در عملیات و...

### موانع انسانی و رفتاری:

عدم آشنایی مدیران و کارشناسان از فرایند استقرار بودجه ریزی عملیاتی - نداشتن علم و تجربه کافی مدیران و کارشناسان - مقاومت مدیران و کارشناسان در برابر استقرار بودجه ریزی عملیاتی - عدم آشنایی مدیران با منافع حاصل از اجرای موفقیت آمیز بودجه ریزی عملیاتی

### اقدامات لازم برای پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی

یکی از اقدامات لازم برای طراحی و پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی ارائه تعاریف جدید است.

بودجه کل کشور: شامل بودجه عمومی، بودجه شرکتها و موسسات و درآمدهای اختصاصی

### مرحله تصویب بودجه:

مرحله تصویب بودجه در مجلس است، یکی از مشکلاتی که طی ۱۰۰ سال قانونگذاری با آن مواجه بوده ایم سطح تصویب مجلس است؛ به این معنی که اختیارات قانونی نمایندگان تا کجاست؟ آیا نماینده می تواند محل



اجرای پروژه را مشخص کند؟ آیا نماینده می تواند تعداد پرسنل یک دستگاه را تعیین کند؟ یا اینکه نماینده باید بطور کلی بودجه ای در اختیار دولت قرار دهد و انجام وظیفه ای معین را از دولت طلب کند.

### مرحله اجرای بودجه:

در این مرحله باید نظام فنی و اجرایی معین کند که آیا اجرا باید بصورت امانی باشد یا به صورت پیمانی؟ باید از بین فرایندها و روشهای موجود گزینش کرد و این گزینش با توجه به استانداردهای معین صورت می گیرد.

مرحله نظارت:

### ماده ۱۵۸ قانون برنامه چهارم:

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور ، به منظور ارزیابی میزان پیشرفت کشور در چارچوب موازین برنامه ، چشم انداز و سیاستهای کلی نظام ، شاخصهای مربوط را متناسب با شاخص های بین المللی تنظیم و مقایسه و در تیرماه هر سال نتایج حاصل از اندازه گیری شاخصهای مذکور را به همراه نقاط قوت و ضعف و پیشنهاد های موثر برای بهبود وضعیت کشور به مقام معظم رهبری ، دولت و مجلس شورای اسلامی تقدیم می نماید.

### خصوصیات نظارت:

نظام نظارت می بایستی به نحوی طراحی گردد که نتایج آن جهت اصلاح فعالیتهای آینده مورد استفاده قرار گیرد. نظارت پویا با تعیین شاخصهای اصلی ارزیابی ، منجر به کارآمدی و ارتقاء بهره وری فعالیتهای می گردد. نظام جدید بودجه ریزی نیازمند طراحی نظام جدید نظارت است تا بتوانیم اطلاعات را در اختیار مسئولین قرار دهیم. نظام نظارت بر اجرای بودجه ، ابزار بسیار معتبری برای تصمیم گیری است.

## الزامات قانونی بودجه ریزی عملیاتی

اصلاح قانون برنامه و بودجه

اصلاح قانون محاسبات عمومی

قانون استخدامی کشور

مجلس شورای اسلامی در تبصره های بودجه سنواتی ۸۱-۸۳، سازمان مدیریت راموظف کرد که در راستای اصلاح نظام بودجه ریزی، نسبت به عملیاتی کردن آن اقدام کند:

بند ( ب ) تبصره ۲۳ سال ۸۱ - بند ( ر ) و ( ز ) تبصره ۱ سالهای ۸۲ و ۸۳

در قانون برنامه چهارم در ماده ۱۳۸ : سازمان مدیریت با همکاری دستگاههای اجرایی اصلاح نظام بودجه ریزی را از روش موجود به دولت هدفمند و عملیاتی تا پایان سال دوم برنامه انجام دهد .

در بودجه ریزی عملیاتی اساساً بودجه براساس ستانده ها و نتایج مود انتظار، تخصیص پیدا می کند ؛ به همین دلیل بودجه عملیاتی را اصطلاحاً در مدیریت هزینه یا مدیریت نتایج می گویند.

در بودجه عملیاتی رابطه دولت با دستگاههای اجرایی همانند یک قرارداد پیمانکاری تعریف می شود.

## الزامات بودجه بندی عملیاتی:

بودجه ریزی عملیاتی با توجه به مزایایی که دارد در مراحل مختلف مستلزم اقدامات پیچیده در ابعاد فنی و سیاسی نظام بودجه ریزی است. علاوه براینکه سیستم حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با فرایند بودجه

ریزی عملیاتی دچار تحول شوند، توافق و هماهنگی در سطوح مختلف قوه مجریه با قوه مقننه از الزامات اصلی موفقیت بودجه ریزی عملیاتی محسوب می شود. در این رابطه باید به موارد زیر توجه کرد:

اگر قرار باشد که بودجه ریزی عملیاتی در عمل به موفقیت دست یابد نباید آن را صرفاً به صورت یک پیوست به بودجه « ارقام مخارج » اضافه نمود. این کار مستلزم تغییراتی بنیادی در سیستم های اطلاعات مدیریت ، سیستم های حسابداری و به طور کلی در شیوه مدیریت دستگاههای دولتی است چنانکه « جویس » در این باره در کتاب خود گفته است:

« تا زمانی که تصمیم گیرندگان در دستگاههای دولتی و قوه مقننه به هنگام اتخاذ تصمیم درباره تخصیص منابع و بودجه از اطلاعات مربوط به عملکرد استفاده مؤثری به عمل نیاورند ، نمی توان انتظار تغییری اساسی در فرایند بودجه را داشت . این اطلاعات چنانچه بتوان معیارها و شاخص های سنجش ( واحد حجم کار ) مناسبی برای اندازه گیری نتیجه کار سازمان طراحی کرد ، برای تغییر در سیاست ها و فرایند بودجه لازم است ، اما کافی نیست. در واقع این تحول فقط در صورتی به وقوع خواهد پیوست که فرهنگ سنجش عملکرد بر فرایند سیاستگذاری حاکم شود . بنابراین در کوتاه مدت باید تلاش ها را بر تدوین و طراحی شاخص مناسب برای سازمانهای دولتی متمرکز کرد و بی دلیل بر کاربرد آنها به عنوان ابزار تخصیص منابع اصرار نورزید.»

یک بودجه عملیاتی ایده آل ، باید – فراتر از یک بودجه موضوعی ساده – اطلاعات مربوط به فصول ، برنامه ها یا دستگاههای اجرایی همراه با نتایج پیش بینی شده را به تفکیک در بر داشته باشد. چنین بودجه ای باید به

روشنی ارتباط بین اعتبارات هزینه شده توسط دولت و نتایج حاصله برای مردم را نشان دهد و تشریح نماید که این ارتباط چگونه به وجود آمده است. تشریح دقیق این رابطه کلید مدیریت مؤثر برنامه هاست. بروز مغایرت بین برنامه و آنچه در عمل تحقق می یابد مدیران را به فکر بررسی منابع بکار گرفته شده در برنامه و نحوه ارتباط آنها با نتایج حاصله وا می دارد تا میزان اثر بخشی و کارایی برنامه مشخص شود.

در بودجه ریزی عملیاتی، نباید همواره انتظار داشت که نتایج مثبت فرایند بودجه ریزی با پاداش مواجه شوند و نتایج ضعیف، پیامدهای مالی منفی در برداشته باشند. این نگرش که بودجه ریزی عملیاتی شیوه ای مکانیکی (سطح مشخصی از عملکرد در مقابل سطح مشخصی از منابع مالی) یا فرایندی تنبیهی است (کاهش منابع مالی به دلیل نرسیدن به نتایج مورد نظر) سودمند نیست و این روابط مکانیکی را نمی توان ایجاد کرد، چون ممکن است به جای افزایش پاسخگویی، با طرفداری از مدیرانی که توانسته اند با در نظر گرفتن اهداف پایینی انتظارات را برآورده سازند، ارزش این فرایند از میان برود. تعیین اولویت های بودجه ای تابعی از ارزش ها و منافع جایگزینی است که بودجه عملیاتی می تواند آگاهی نسبت به آنها را افزایش دهد، ولی تابع عواملی همچون برابری، نیازهای برآورده نشده و نقش مناسب دولت در پاسخگویی به این نیازها نیز هست.

بودجه ریزی عملیاتی در تحقق نتایج برنامه و تضمین پاسخگویی اهمیت بسزایی دارد ولی خالی از خطر نیز نیست. دولتی که برای ایجاد طرح ها و اقدامات خود بر دستاوردهای دستگاههای اجرایی خود تکیه می کند، با چالش تشویق استفاده از این اطلاعات در تصمیم گیری بودجه ای، بهبود برنامه ها و مدیریت سازمان روبرو می شود، استفاده آشکارتر از اطلاعات عملیاتی در تصمیم گیری، نکات مثبت بسیاری را به همراه دارد، ولی کار

آسانی نیست. تصمیم گیران نیازمند دستورالعملی هستند که بودجه ریزی عملیاتی موفقیت آمیز را تعریف کند و عناصر اصلی و خطرات بالقوه را شناسایی نماید.

اطلاعات و شاخص های معتبر عملکرد برای حمایت از بودجه ریزی عملیاتی دارای اهمیت زیادی است ، برای اینکه داده های عملیاتی در تصمیم گیری درباره تخصیص منابع بهتر مورد استفاده قرار گیرند، تصمیم گیران باید به مناسب بودن و دقت اطلاعات مرتبط با نتایج و شاخص هایی که ارائه کرده اند، اطمینان داشته باشند. بدین معنی که این اطلاعات باید شاخص های معتبر و جامع نتایج برنامه ها باشند. احتمالاً تصمیم گیران از اطلاعات عملیاتی که به نظر آنان معتبر ، قابل اعتماد و نمایانگر توافق همگانی عناصر ذیربط درباره اهداف عملیاتی نیست ، استفاده نمی کنند. کیفیت و اعتبار اطلاعات عملیاتی و توانایی سازمان ها و دستگاه ها برای ارزیابی و نشان دادن کارایی برنامه ها در موفقیت بودجه ریزی عملیاتی نقش مؤثری دارد.

موفقیت بودجه ریزی عملیاتی به هم جبهتی اهداف عملیاتی با فعالیت های مدیریتی وابسته است. هر اندازه پیوند میان اهداف عملیاتی سازمان بودجه و اعتبارات هزینه شده بیشتر باشد، مدیریت عملیات در سر تا سر سازمان دستگاه اجرایی تقویت می شود و اعتبار داده های بودجه ای و عملکرد مالی مرتبط با طرحهای عملیاتی افزایش می یابد ، ارتباط روشن تر و نزدیک تر خواسته های عملیاتی و بودجه ای مورد انتظار ، می تواند بیشتر بر بحث های بودجه تأثیر بگذارد و توجه تصمیم گیران را از منابع به نتایج معطوف کند.

باید از بودجه ریزی عملیاتی و دستاوردهای احتمالی آن تعریف روشنی ارائه کرد تا با اقبال همگانی همراه شود. اگر چه شاخص های عملکرد فقط یکی از عوامل متعددی هستند که قانون گذاران در هنگام تدوین بودجه

به آن توجه می کنند، اما باید به شکلی نظام مند بکار گرفته شوند. علاوه بر این ، نمایندگان مجلس به احتمال زیاد تنها زمانی به ذکر شاخص های عملکرد می پردازند که با علائق و رأی مردم حوزه انتخابیه آنها همخوانی داشته باشد.

برخی مواقع در بودجه ریزی عملیاتی ، تخصیص منابع به عملکرد سال قبل بستگی دارد. بنابراین از لحاظ نظری سازمانهایی که به بخش بزرگی از اهداف عملکردی خود دست می یابند باید اعتبار بیشتری دریافت کنند و سازمانهایی که عملکرد ضعیفی دارند باید اعتبار کمتری دریافت کنند ، اما این مسأله معمولاً در خیلی از کشورها انجام نمی شود، شاید یکی از دلایل این امر ، دشواری ایجاد نظامی عادلانه است که در برابر « دست کاری » در شاخص های عملکرد به دلیل عدم وجود اطلاعات کافی رخ می دهد و زمانی که منابع محدود یا ناکافی هستند ، پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع مخدوش می شود، حتی اگر برنامه ای عملکرد مثبتی داشته باشد؛ در عملکرد مطلوب ممکن است منابع مالی مناسب به آن تخصیص نیابد، ولی چون در حوزه کارکردهای اصلی دولت نیست برعکس ، ممکن است تأمین مالی برنامه هایی که از لحاظ هزینه ها مقرون به صرفه نیستند یا عملکرد نامطلوبی دارند ( همچون آموزش ) ، اما به کارکردهای اصلی دولت ارتباط دارند، ادامه یابد.

## روشهای اجرای بودجه ریزی عملیاتی

به طور کلی سه روش اصلی اجرای بودجه ریزی عملیاتی، شامل حسابداری قیمت تمام شده، کارسنجی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت، وجود دارد ، هرچند از روش هایی نظیر بودجه سرانه و روش ثابت گرفتن هزینه کل نیز به عنوان روش های بودجه ریزی عملیاتی نام برده می شود ولی در این جا فقط روش های عمده تشریح می

گردند.

## الف) تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده

تنظیم بودجه عملیاتی با استفاده از روش محاسبه «قیمت تمام شده» محتاج استقرار یک نظام کامل حسابداری قیمت تمام شده در کنار نظام حسابداری مالی موسسه است. مراحل تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده به قرار زیر است:

(۱) طبقه بندی عملیات

(۲) انتخاب واحدهای اندازه گیری

(۳) پیش بینی حجم عملیات

(۴) محاسبه هزینه عملیات

## ب) تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق روش اندازه گیری کار یا کارسنجی روش حسابداری قیمت

تمام شده :

به لحاظ در نظر گرفتن کلیه عناصر هزینه (حقوق و دستمزد، وسایل و ملزومات و حتی استهلاک) روش کاملی است. اما اجرای آن محتاج استقرار یک نظام حسابداری مالی و قیمت تمام شده (صنعتی) پیشرفته است که در بسیاری از موسسات عملاً مقدور نیست، علاوه بر آن متناسب با تغییر قیمت‌ها و دستمزدها، هزینه واحد کار نیز باید دائماً محاسبه و تغییر داده شود. از این رو روش اندازه گیری کار برای برآورد هزینه های اداری و پرسنلی بسیاری از موسسات توصیه میشود. این روش فقط با یکی از عناصر هزینه، یعنی مقدار زمان مصروفه برای تکمیل یک واحد کار، ارتباط دارد و سایر عناصر هزینه از قبیل مواد و وسایل و هزینه های استهلاک که در روش قیمت تمام شده محاسبه می شوند در نظر گرفته نمی شوند. در این روش رابطه حجم کار و زمان لازم برای

انجام دادن آن مورد توجه است. برای اندازه گیری کار دو روش معمول است: یکی براساس بررسی های زمانی و دیگری بر مبنای تجزیه و تحلیل آماری می باشد.

### **(ج) روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)**

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم های جدید هزینه یابی است که می تواند بصورت جداگانه و یا همراه با سایر سیستم های هزینه یابی بکار گرفته شود. یکی از ویژگیهای مهم ABC که آن را از سیستم های سنتی متمایز می سازد، توجه به پدیده های نوین و اثرات تکنولوژی حاکم بر فعالیتهای خدماتی امروزی است و تا حد ممکن با بکارگیری روشهای مناسب، این اثرات را به طور کمی جذب خدمات ارائه شده می کند. این سیستم، در مقایسه با سیستم های هزینه یابی سنتی بدلیل استفاده از مبنای تسهیم هزینه متناسب با هر فعالیت، براحتی قادر به محاسبه و سنجش تاثیر روشهای نوین در محاسبه بهای تمام شده خدمات می باشد. علاوه بر این، سیستم ABC فلسفه نوین مدیران را که ارائه خدمات بهتر توأم با هزینه پایین تر می باشد را مد نظر قرار می دهد.

بر خلاف روشهای سنتی هزینه یابی، ABC در سیستم های خدماتی و تولیدی پیچیده و غیر معمول نیز کاربرد دارد. در این گونه موارد این سیستم دو نوع هزینه متغیر جدید را که عبارتند از: هزینه های مربوط به پیچیدگی و هزینه تنوع خدمات را در ساختار هزینه ها در نظر می گیرد. این ویژگیهای برتر باعث شده است، روز بروز بر استفاده کنندگان این سیستم و کاربردهای گوناگون آن افزوده شود. بطوری که سازمانهای امروزی خصوصاً سازمانهای در سطح جهانی دستیابی به این سیستم و استفاده از توانایی های آن را به عنوان یک مزیت برتر برای سازمان خود تلقی می کنند.

### **مکانیزم عملکرد سیستم ABC**



در سیستم های هزینه یابی سنتی، عموماً از طریق ایجاد مراکز هزینه، کلیه هزینه های دواير عملیاتی و پشتیبانی بر حجم خدمات ارائه شده تقسیم می گردد تا از این طریق بهای تمام شده خدمات، تعیین شود. در این سیستمها هیچ گونه ارتباط مستقیمی بین فعالیتهای لازم جهت برای خدمات ارائه شده و میزان استفاده از منابع وجود ندارد. در نتیجه بهای تمام شده خدمات منعکس کننده مستقیم فعالیت ها و ارزش های منابع بکار گرفته شده نمی باشد. اما سیستم ABC این مشکل را بوسیله مرتبط کردن هزینه های سازمانی با هزینه های فعالیتهای عملیاتی مرتفع می سازد.

از نظر عملی، سیستم ABC روابط علی بین ایجاد هزینه ها و فعالیتهای لازم جهت ارائه خدمات را که برای سازمان ارزش اقتصادی ایجاد می کنند را مشخص می سازد. این سیستم از این باور سرچشمه می گیرد که خدمات فعالیتهای را مصرف می کنند و فعالیتهای منابع را. در این روش ابتدا هزینه ها به فعالیتهای تخصیص می یابد و سپس هزینه های تخصیص یافته به فعالیتهای، بر مبنای استفاده هر یک از خدمات از فعالیتهای، به آنها تخصیص داده می شود.

### نکات مهم بودجه ریزی عملیاتی

تأکید بودجه عملیاتی بر صرفه جویی و اثر بخشی است. بودجه عملیاتی یک برنامه سالیانه است که در آن رابطه بین منابع مالی که تخصیص داده می شود با نتایج حاصل از اجرای آن فعالیتهای و برنامه ها توسط شاخصهای کمیت پذیر گزارش شود. یکی از پیش شرط ها و الزامات بودجه ریزی عملیاتی ادغام برخی از فعالیتهای و برنامه هاست .

بودجه عملیاتی مبتنی بر تجزیه و تحلیل هزینه و فایده است . پول و منابعی که برای مصارف هزینه ای و تملک داراییهای سرمایه ای به دستگاہها و فعالیتهای تخصیصی می دهیم که براساس توجیه مالی و اقتصادی باشد.

بودجه ریزی عملیاتی امکان ارزیابی توانایی مدیران و کارکنان دولتی را در رسیدن به اهداف و برنامه در دولت شفاف می کند.

بودجه ریزی عملیاتی عوامل " صرفه جویی " و " اثربخشی " را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می کند. نظام بودجه ریزی عملیاتی بین " کارآیی " و " اثربخشی " تمایز قائل می شود.

در " کارآیی " استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالیکه " اثربخشی " با عملکرد مرتبط است. در بودجه ریزی عملیاتی طبقه بندی عملیات به نحوی است که هدف ها شفاف تر بیان می شوند، ارزیابی بودجه سهل تر بوده و در روش هزینه بندی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می گیرد.

مهمترین هدف بودجه ریزی عملیاتی اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. ویژگی های اساسی این اصلاح عبارتند از:

- ✓ ارزیابی پاسخگویی مسئولین دستگاههای اجرایی براساس معیار دستاوردهای فعالیتهای آنان، دامنه تاثیرگذاری آنها جهت نیل به دستاوردها و بودجه و امکاناتی که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است.
- ✓ ارزیابی پاسخگویی مدیران دستگاههای اجرایی به مسئولین ذیربط براساس محصولاتی که باید تولیدکنند و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات بکار می گیرند.
- ✓ تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق مبادله موافقتنامه بین مدیران و مسئولین دستگاههای اجرایی و بین مسئولین دستگاههای اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور (به نمایندگی از طرف دولت).
- ✓ استقرار نظام بودجه ریزی 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.

برای اجرای نظام فوق اقدامات اساسی زیر باید انجام گیرد:

۱. برنامه‌های عملیاتی دستگاههای اجرایی جهت تحقق اهداف بخش ذی ربط بازمبانی، اصلاح و نهایی شود.
۲. در چارچوب وظایف مصوب دستگاههای اجرایی، فعالیت های کمیت پذیر ذیل هر یک از برنامه‌های نهایی شده تعیین گردد.
۳. هزینه تمام شده هر یک از فعالیتها برای دستیابی به هدف تعیین شده محاسبه گردد.
۴. یک نظام نظارتی و گزارشگیری مستمر تمامی مراحل کار استقرار یابد.

انجام اقدامات فوق مستلزم استقرار یک نظام هزینه‌یابی محصول در دستگاههای اجرایی با ویژگی‌های یاد شده می باشد.

## هزینه‌یابی

هزینه‌یابی فرآیندی است که به وسیله آن هزینه های کل هر دستگاه اجرایی برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می‌یابد که پاسخگوی هزینه واقعی ارایه یا تولید هر محصول باشد. در امور حاکمیتی ، هدف از هزینه یابی آن است که آیا فرآیندها و روشهای جاری درست است یا باید اصلاح شوند.

## اصول و مفاهیم هزینه‌یابی محصول

در این بخش اصول و مفاهیم هزینه یابی، هدف و منافع حاصل از هزینه یابی محصول، هزینه یابی فعالیتها، اقسام هزینه یابی و سیاستهای حسابداری هزینه یابی مورد بررسی قرار می گیرد.

## هزینه یابی محصول چیست؟

محصول، کالا یا خدمات نهایی است که منعکس کننده خواست دولت، به عنوان خریدار، از دستگاه های اجرایی برای ارائه آن به متقاضیان است. در این خصوص می توان به مثال هایی مانند ارائه خدمات ثبتی، آموزشی، بهداشتی و یا تولید برخی محصولات کشاورزی یا صنعتی اشاره کرد.

هزینه یابی محصول فرآیندی است که به وسیله آن هزینه نهاده ها (مانند حقوق و دستمزد) به محصولات تعلق می گیرد. در این فرآیند هزینه های کل هر دستگاه اجرایی برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می یابد که پاسخگوی هزینه واقعی ارائه یا تولید هر محصول باشد.

به طور مثال اگر یک دستگاه اجرایی خدمات متنوعی ارائه دهد یا کالاهای متنوعی تولید کند ممکن است بخواهد کل هزینه تولید هر واحد خدمات یا محصول را برآورد نماید. این اطلاع به دستگاه اجرایی کمک می کند که اولاً بهای ارائه هر واحد از محصول را تعیین کند و همچنین نسبت به حدود پرداخت های پرسنلی یا اداری تصمیم مناسب را اتخاذ نماید.

هزینه یابی در دو مرحله انجام می گیرد:

مرحله اول: جمع آوری اطلاعات هزینه ای

مرحله دوم: استفاده از اطلاعات جمع آوری شده در هزینه یابی فعالیتها مربوط به تولید محصولات

## هدف و منافع حاصل از هزینه‌یابی محصول

در فرآیند نظام پیشنهادی دستگاههای اجرایی در چارچوب قرارداد یا موافقتنامه‌ای با دولت خدماتی را ارائه یا کالایی را تولید می‌کنند. در هزینه‌یابی محصولات موضوع قرارداد، دستگاه اجرایی باید هزینه هر یک از محصولات تولیدی مورد توافق را تعیین نماید. برای تمامی محصولات مزبور اطلاعات زیر باید ارائه گردد:

➤ عنوان هر یک از فعالیتهایی که منجر به تولید کالا یا خدمات می‌گردد.

➤ شرح عملیات هر یک از فعالیتهای

➤ اهداف کمی فعالیتهای و شاخص قابل اندازه‌گیری کمیت و کیفیت کالا یا خدمت

➤ هزینه تمام شده هر قلم از کالا یا خدمت محصول فعالیتهای

در فرآیند هزینه‌یابی محصول باید هزینه تولید هر قلم از محصول بطور آشکار مشخص شود، به طوری‌که برای دولت و مسئولین ارزش افزوده کالا یا خدمت مزبور مشخص باشد.

بنابراین، یک نظام کارآمد هزینه‌یابی فقط شامل مجموعه‌ای از هزینه‌های بالاسری محصولات نیست. نظام مطلوب فرآیند ایجاد ارزش افزوده را به نحوی سامان می‌دهد که :

➤ مسئولین دستگاه‌های اجرایی با سهولت بیشتری بتوانند فعالیتهای مورد نظر برای تحقق اهداف خود را انتخاب کنند.

➤ روشهای بهبود عملکرد و کارآیی بهتر تشخیص داده شود.

➤ عملیات پیش‌بینی شده هر یک از فعالیتهای امکان‌شبيه‌سازی و پیش‌بینی برای آینده را در قالب الگوهای مشخص فراهم سازد.

در نظام پیشنهادی سقف بودجه هر یک از دستگاههای اجرایی مانند گذشته توسط دولت تعیین می‌گردد، در تعیین این سقف باید عواملی چون ارزیابی هزینه تولید کالا و خدمات، قیمت‌های بازار و افزایش کیفیت مورد توجه قرار گیرد. طبیعی است سقف پیشنهادی دولت برای بودجه دستگاه اجرایی با محاسباتی که توسط دستگاه اجرایی در چارچوب هزینه‌یابی فعالیتها انجام می‌گیرد ممکن است مطابقت نداشته باشد. بنابراین برای کمک به رسیدن به تفاهم، دستگاههای اجرایی باید ضمن هزینه‌یابی هر یک از فعالیتها، آنها را بر حسب اولویت طبقه‌بندی کنند به نحوی که در هر سطحی از بودجه فعالیت‌های مشخصی قابل انجام باشد. در این زمینه راهکارهای زیر می‌تواند مورد نظر قرار گیرد:

➤ تجدید نظر در کمیت و کیفیت محصولات برای ایجاد تعادل بین هزینه تولید آنها با بودجه اختصاص یافته

➤ اتخاذ سیاست‌هایی برای کاهش هزینه تولید محصولات، مانند تغییر فرآیندها، مهندسی مجدد، حذف فعالیت‌های دارای اولویت کمتر

➤ تجهیز منابع درآمدی جدید

روش هزینه‌یابی فعالیت اساس تعیین بودجه دستگاههای اجرایی و تخصیص اعتبارات خواهد بود. مشکل اساسی هزینه‌یابی فعالیتها در اولین سال اجرا خواهد بود، بدیهی است در سالهای بعد با استفاده از شاخص‌های تعدیل، هزینه تمام شده سال مبنا مورد اصلاح قرار خواهد گرفت.

روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت فرهنگ فعلی تعیین بودجه دستگاهها را که " بودجه‌ریزی افزایشی" (Incremental) است دگرگون خواهد ساخت. در روش فعلی بودجه سال یا سالهای گذشته هر دستگاه اجرایی مبنای اصلی است که همه ساله براساس شاخصهای تعدیل نامشخص و یا افزایش فعالیتها یا پرسنل جدید و بدون توجه به محصول تولید شده دستگاه، انجام می‌گیرد. در واقع قدرت چانه‌زنی دستگاه اجرایی اساس تعیین بودجه را تشکیل می‌دهد و در غالب مواقع که بودجه پیشنهادی دستگاه با سقف تعیین شده هماهنگی و

مطابقت ندارد، با کاهش همه جانبه و با درصدی خاص، اجرای تمامی فعالیتهای دستگاه با مشکل مواجه می شود. ضمن اینکه نظارت بر اجرای بودجه دستگاه نیز بر پایه اصول علمی میسر نخواهد بود.

در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تشخیص رفتارهای هزینه‌ای محصولات ارایه شده دستگاههای اجرایی همراه با آگاهی از شقوق دیگری که می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند، ابزار مدیریتی قدرتمندی در اختیار مدیران قرار می دهد که:

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

➤ هزینه‌یابی دقیق فعالیتهای، معیار خوبی را در تعیین تعرفه کالاها و خدمات در اختیار مسئولان دستگاههای اجرایی قرار می دهد.

➤ 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.

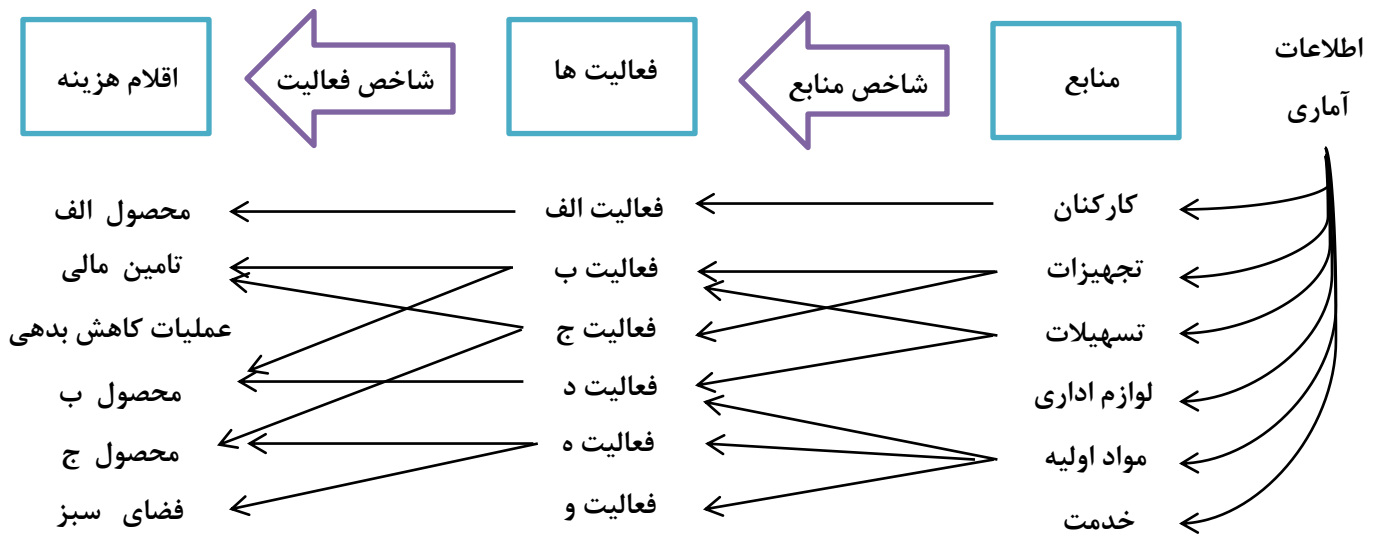
➤ مسئولین دستگاه اجرایی درک بهتری از عوامل موثر در هزینه پیدا می‌کنند و شقوق موجود برای کاهش هزینه فعالیتهای از طریق تغییر فرآیند و بکارگیری فناوری جدید را بهتر تشخیص می‌دهند.

➤ اطلاعات بدست آمده در فرآیند پیشنهادی، گزارشگیری و نظارت بر اجرای فعالیتهای دستگاه را تسهیل می کند.

در نمودارهای زیر چارچوب الگوی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نشان داده شده است.

نمودار شماره ۱

چارچوب الگوی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت



شاخص‌های اندازه‌گیری منابع :

– درصد زمان مصرف شده

– سطح زیربنای موضوع فعالیت

– تعداد و میزان تجهیزات

شاخص‌های اندازه‌گیری فعالیت:

– تعداد محصول



تعداد معاملات

تعداد گزارشات

## مبانی تعیین فعالیتها

در قوانین مالی و محاسباتی ایران مبانی و پایه‌های لازم برای تعیین فعالیتها و در نتیجه اجرای بودجه عملیاتی پیش‌بینی شده است. طبق مفاد بند (۴) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه، "برنامه سالانه" عملیات اجرایی دولت است که سالانه تنظیم و همراه بودجه کل کشور تقدیم مجلس می‌گردد و ضمن آن در قالب هدفها و سیاستهای مندرج در برنامه پنجساله، هدفهای مشخص و عملیات اجرایی سالانه هر دستگاه اجرایی با اعتبار مربوطه تعیین می‌شود.

در بند (۸) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه نیز "عملیات اجرایی" به صورت مجموعه فعالیتهای جاری (هزینه‌ای) و طرحهای عمرانی (تملك دارایی های ثابت) دستگاههای اجرایی تعریف شده است. در بند (۹) همین قانون "فعالیتهاى جاری" (هزینه‌ای) به سلسله عملیات و خدمات مشخص اتلاق شده است که برای تحقق هدفهای برنامه سالانه طی یک سال اجرا می‌شود و هزینه آن از محل اعتبارات جاری (هزینه‌ای) تأمین می‌گردد. همچنین در ماده (۱۹) قانون برنامه و بودجه دستگاههای اجرایی مکلف شده اند براساس شرح فعالیتها و طرح هایی که بین دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور مورد توافق واقع شده است در حدود اعتبارات مصوب عمل کنند.

با توجه به احکام فوق، برنامه‌های عملیاتی ذیل دستگاههای اجرایی باید شامل فعالیتهای کمیت‌پذیر مشخص باشد که برای تحقق هدفهای برنامه مزبور اجرا می‌شوند. به بیان دیگر هر یک از فعالیتهای دستگاهها باید دارای هدف و برنامه کار مشخص باشد. برنامه کار مزبور برای دستگاه اجرایی، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و

سایر دستگاههای ذی‌نفع بهترین راهنما برای عملیاتی است که در سال مالی انجام می‌گیرد و این برنامه اساس کار گزارشگیری و نظارت می‌باشد.

بنابراین تعیین فعالیتهای ذیل برنامه‌ها باید به گونه‌ای انجام گیرد که گزارشگیری از آنها را ساده سازد. در گزارشگیری اصل "مسئولیت" است و مسئولیت در قالب شرح وظایف دستگاه شکل می‌گیرد و واقعیت می‌یابد. برای برقراری ارتباط متقابل میان طبقه‌بندی عملیات و واحدهای اجرایی، باید سعی شود برنامه‌ها و فعالیتهای واحدهای اجرایی مشخص در درون هر دستگاه مرتبط شوند. ایجاد ارتباط بین طبقه‌بندی عملیات و واحدهای اجرایی موجب می‌شود که کار تهیه و تنظیم و اجراء نظارت بر اجرای بودجه به نحو بهتری انجام شود و عامل مسئولیت در داخل هر دستگاه مشخص‌تر گردد.

بنابراین در تشخیص و تعیین فعالیتهای باید گروههای عملیاتی در داخل هر یک از برنامه‌های هزینه‌دستگاه در قالب فعالیت گنجانده شوند به نحوی که مسئولیت اجرای هر یک فعالیتهای واحد اجرایی آن از هر حیث مشخص و با وظایف و تشکیلات منطبق باشد.

### **طبقه‌بندی هزینه‌ها**

طبقه‌بندی هزینه‌ها به روشهای مختلفی امکانپذیر است. تجزیه و تحلیل رفتار هزینه‌های مختلف نهادهای مورد استفاده در تولید کالا و خدمات اطلاعات مفیدی را برای برآورد هزینه‌ها فراهم می‌آورد. چارچوبی که معمولاً در این زمینه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

طبقه‌بندی هزینه‌ها به: "هزینه‌های متغیر"، "هزینه‌های شبه متغیر" و "هزینه‌های ثابت" است.

در این طبقه‌بندی اساس تغییرات هزینه واحد (Unit Cost) تولید کالا و خدمت است که از تغییر حجم محصول نتیجه می‌گردد.

" هزینه‌های متغیر" ارتباط مستقیمی با تغییرات حجم محصول دارند. برای مثال، هزینه کپی کردن مدارک دانش‌آموران در یک موسسه آموزشی با نسبت مستقیمی از ساعات مراجعه دانش‌آموزان تغییر می‌کند.

" هزینه‌های شبه متغیر" ارتباط با تغییرات حجم محصول پیچیده‌تر است. افزایش هزینه با سطوح متعددی از حجم محصول مرتبط است. در مثال فوق، افزایش ناچیز تعداد دانش‌آموزان، لزوماً نیاز به بکارگیری معلم بیشتری را ندارد. از طرفی در سطحی از افزایش تعداد دانش‌آموزان استخدام معلم جدید الزام آور می‌گردد.

" هزینه‌های ثابت" در کوتاه مدت، علی‌رغم تغییر در حجم محصول، تغییری نمی‌کنند و در دامنه وسیعی از حجم محصول ثابت می‌مانند. برای مثال، چنانچه تعداد ساعات مراجعه دانش‌آموزان افزایش شایان توجهی داشته باشد موسسه ممکن است مجبور به ساخت یا ایجاد کلاس درس جدیدی شود.

روش دیگر طبقه‌بندی هزینه‌ها تفکیک آن به: " هزینه‌های افزایشی"، " هزینه‌های تعهد شده" و " هزینه‌های فرصت" است. آشنایی با هزینه‌های افزایشی برای تصمیم‌گیری در خصوص افزایش یا کاهش حجم محصولات ضروری است. در تصمیم برای کاهش فعالیت فقط آن دسته از هزینه‌ها باید مورد توجه قرار گیرد که با تصمیم مزبور تغییر می‌کند. به بیان دیگر هزینه‌ای است که با کاهش حجم محصولات حذف می‌گردد. هزینه تعهد شده، مربوط به فعالیت‌هایی می‌شود که قبلاً تعهد شده و قابل حذف نبوده و تصمیمات آینده در آنها تأثیری ندارد. "هزینه فرصت" منافع از دست رفته ناشی از عدم اتخاذ تصمیم در مورد انجام بعضی از فعالیتها را شامل می‌گردد.

به منظور ارزیابی عملکرد نیز، هزینه‌ها را می‌توان به "قابل کنترل" و "غیرقابل کنترل" طبقه‌بندی کرد. نکته‌ای که هم از دیدگاه تهیه‌کننده و هم استفاده‌کنندگان از اطلاعات مهم است درک ماهیت هزینه و طبقه‌بندی آن

برای اهداف مختلف و حسابداری هزینه است. روش طبقه‌بندی هزینه بر انتخاب فرآیند هزینه‌یابی موثر است. برای هزینه‌یابی محصول چگونگی مصرف هزینه‌ها توسط محصولات و فعالیتها طبقه بندی آن به هزینه‌های مستقیم یا غیرمستقیم را تعیین می‌کند. هر چه اقلام هزینه‌های مستقیم تشخیص داده شده بیشتر باشد به دلیل کاهش تخصیص هزینه‌های بی‌مورد، دقت هزینه‌یابی بیشتر خواهد بود.

تفکیک هزینه‌ها به مستقیم و غیرمستقیم بستگی به اصل قابلیت ردیابی با تخصیص هزینه‌ها دارد. توان تخصیص هزینه‌ها به فعالیتها به عواملی چون روش تعریف فعالیتها، اطلاعات موجود و درک مدیریت از ارتباط بین عملیات و هزینه‌ها دارد.

### هزینه‌های مستقیم

هزینه‌هایی است که به طور اقتصادی می‌توان به فعالیتها یا موضوع‌های هزینه منسوب کرد. ارتباط بین هزینه و فعالیت مستقیم یا غیرمستقیم بودن آن را مشخص می‌کند.

محصول حاصل از فعالیت ممکن است، محصول نهایی، محصول واسطه و یا مجموعه‌ای از محصولات باشد. میزان تفکیک هزینه‌ها بستگی به اطلاعات مورد نیاز مدیریت دارد.

### هزینه‌های غیرمستقیم

برای بعضی از هزینه‌ها ردیابی و تخصیص مستقیم آنها به فعالیت خاصی امکانپذیر نیست. اینگونه هزینه‌ها هزینه‌های غیرمستقیم هستند. هزینه‌های مزبور به بیش از یک فعالیت مربوط می‌شوند. البته منسوب کردن این هزینه‌ها به هر فعالیت از طریق تعیین سهم آنها در فعالیت امکانپذیر است. برای مثال می‌توان به هزینه‌های آب و برق و سوخت مصرفی در یک واحد خدماتی اشاره کرد.

## سایر هزینه‌ها

برخی از هزینه‌های انجام شده در فعالیتهای ممکن است ارتباطی با محصول آن فعالیت نداشته باشد. مانند هزینه‌های بازسازی غیرمترقبه و کاهش غیرمترقبه دارایی‌ها. با توجه به اینکه این قبیل هزینه‌ها قابل تخصیص به محصولات نیستند، باید در هزینه‌یابی فعالیتهای حذف گردند.

## هزینه کل و هزینه واحد تولید محصول

برای محاسبه هزینه کل فعالیتهای باید هزینه‌های مصرفی در فرآیند تولید محصولات و هزینه‌های مصرفی برای انجام فعالیتهای پشتیبانی تولید محصولات مزبور با هم جمع گردد. برای مثال موسسه‌ای را در نظر بگیریم که یکی از محصولات تولید آن انتشار اطلاعیه‌های سلامتی برای جامعه است. منابع مورد استفاده این موسسه برای انجام این فعالیت شامل پرسنلی است که برای طراحی و چاپ و توزیع این اطلاعیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. هزینه‌های مزبور به عنوان "هزینه‌های مستقیم" تلقی می‌شود.

سایر هزینه‌هایی که ارتباط مستقی با اطلاعیه تولید شده ندارند "هزینه غیرمستقیم" تلقی می‌شود. این هزینه‌ها می‌تواند شامل هزینه‌های بالاسری مانند خدمات اداری و پشتیبانی برای تولید اطلاعیه‌ها و هزینه‌های برق و سوخت و مخبرات باشد.

از جمع هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، هزینه کل فعالیت انتشار اطلاعیه بدست می‌آید. برای محاسبه هزینه واحد با متوسط انجام فعالیت باید هزینه کل را بر تعداد محصول تولید شده تقسیم کرد.

هزینه واحد یا متوسط، شاخص مفیدی برای محصول تولید شده بشمار می رود. از این شاخص میتوان به عنوان مبنایی برای ارتقای کارآیی یک واحد سازمانی و همچنین مقایسه بین واحدهای سازمانی مسئول تولید فعالیت مشابه استفاده نمود.

## هزینه نهایی

هزینه فعالیتها مبنای اصلی تعیین بودجه دستگاههای اجرایی است. در دراز مدت، طبعاً واحدهای سازمانی در پی تأمین کل هزینه انجام فعالیتها هستند. در بعضی موارد کالاها و خدمات تولید شده ممکن است با قیمتی معادل هزینه نهایی محصول عرضه شوند. هزینه نهایی در واقع نشان دهنده هزینه تولید یک واحد اضافی از محصول است. این شاخص در قیمت گذاری محصولات اهمیت زیادی دارد. معمولاً هزینه نهایی تولید یک واحد اضافی محصول با افزایش میزان محصول کاهش می یابد. نرخ این کاهش نشان دهنده اهمیتی است که هزینه های ثابت در ساختار محصول دارند.

هزینه نهایی محصول، همچنین معمولاً کمتر از هزینه واحد (Unit Cost) است، که دلیل آن تأثیر هزینههای ثابت در ساختار هزینههای واحد اجرایی است. برای مثال در این زمینه می توان به استفاده کوتاه مدت از ظرفیتهای عاطل اشاره کرد. در مواقعی که قیمت محصول توسط دولت تعیین می شود، در تعیین قیمت باید عواملی چون ارزیابی هزینه تولید، قیمتهای بازار و کارآیی تولید در نظر گرفته شود.

**روشهای عمده ای برای محاسبه هزینه تمام شده در دنیا وجود دارد از جمله :**

**– هزینه یابی بر مبنای فعالیت ( Activity Based Costing )**

– هزینه یابی شغل ( Job Order Costing )

– هزینه یابی فرآیند ( Process Costing )

– هزینه یابی استاندارد ( Standard Costing )

روش ABC پرکاربردترین و متداولترین شیوه هزینه یابی در دنیا می باشد .

ABC یک ابزار مدیریتی است نه یک سیستم جدید حسابداری چون تمرکزش بر فعالیت هاست ولی می تواند به سیستم حسابداری کمک کند تا لینکهای مناسب را برای اجرای حسابداری تعهدی ایجاد نماید.

ABC به درک اینکه بودجه چگونه و چرا هزینه می شود کمک می کند .

ABC به دریافت هزینه های فعالیت های پشتیبان و همچنین با تولید اطلاعات بیشتر و بهتر به تصمیم گیری بهتر کمک می کند.

سه سوال مهم در سازمانها مطرح است :

۱- چه چیزی هزینه می شود ؟

۲- چگونه هزینه می شود ؟

۳- چرا و برای چه کسی هزینه می شود و برای چه هدفی ؟

کوپر و کاپلان و همکار آنان جانسون در سال ۱۹۸۸ رویکرد جدیدی را به حسابداری و بودجه ریزی تحت عنوان ABC افزودند . آنان متوجه شدند که آنچه باعث هزینه می شود فعالیت است نه نیروی انسانی و تجهیزات و غیره بنابراین اگر چیدمان کارها یا همان فرآیند انجام کار تغییر کند هزینه ها نیز تغییر می کنند لذا برای

تعیین قیمت تمام شده خروجی یک فرآیند ( محصول / خدمت ) باید مجموع هزینه های فعالیت های دخیل را محاسبه کرد.

در روش سنتی هزینه یابی ( محاسبه قیمت تمام شده ) هزینه های مستقیم بطور مستقیم روی خروجی ها ریخته می شود و مجموع هزینه های سربار با یک نسبت ثابت روی محصول یا خدمات سرشکن می گردد تا قرن ۱۹ نسبت هزینه های مستقیم به غیر مستقیم ۸۰ به ۲۰ بود و اگر به روش سنتی و به یک نسبت ثابت هزینه های غیر مستقیم را به خروجی ها سرکشن میشد خیلی انحراف در قیمت تمام شده ایجاد نمی کرد ولی از آن به بعد ( قرن ۲۱ ) نسبت هزینه های مستقیم به غیر مستقیم ۲۰ به ۸۰ شد سربار غیر مستقیم ۸۰ اگر به روش سنتی و به نسبت ثابت به خروجی ها اختصاص یابد قیمت تمام شده را کاملاً منحرف می نماید. ولی در ABC از آنجائیکه سربار ابتدا به تفکیک فعالیت ها و بعد به تفکیک خروجیها سرشکن میشود تفاوت قیمت تمام شده در هر یک از محصولات یا خدمات مشهود خواهد بود .

در واقع ABC تکنیک مدلسازی است که در آن هزینه ها در قالب منابع ، فعالیت ها و محصولات / خدمات بیان می شود . فرضیه این تکنیک آن است که کار ( فعالیت ها ) برای تولید محصولات یا خدمات انجام می شود و برای این کار از منابع استفاده می گردد.

عناصر اصلی در این مدل عبارتند از :

- منابع

- فعالیت ها

- اهداف هزینه



- هزینه های منبعی ( محرکهای هزینه منبعی )

- هزینه های فعالیتی ( محرکهای هزینه فعالیتی)

گامهای اصلی در مدلسازی ABC عبارتند از :

۱- شناسائی فعالیت ها

۲- شناسائی منابع

۳- شناسائی خروجی ها ( محصولات / خدمات )

۴- شناسائی محرکهای هزینه منابع و فعالیت ها

۵- تخصیص هزینه ها

بعد از تعیین و شناسائی فعالیتها مهمترین اقدام در ABC شناسائی مناسب و درست محرکهای منبعی و محرکهای فعالیت هستند .

( منظور از محرک منبع این است که چه چیزی یک قلم از هزینه را تحریک می کند تا این قلم هزینه کاهش یا افزایش یابد و منظور از محرک فعالیت این است که این محرک ارتباط بین فعالیت ها و خروجی ها را برقرار می کند. به عبارت دیگر چه چیزی فعالیت ما را تحریک می کند تا یکبار اتفاق بیفتد )

محرک خروجی : ارتباط بین تعداد خروجی ها و میزانی که میتوان به اهداف دست یافت را برقرار میکند . یعنی هر کاری ما روزانه انجام می دهیم ما را به اهداف سالانه برساند و این اهداف سالانه بتواند ما را به اهداف استراتژیک برساند . برای شناسائی محرکهای خروجی و پیوند دادن پیامدها به خروجی ها روشهای دیگری مورد

نیاز است از جمله استفاده از روش کارت امتیازی متوازن که کمک می کند پیامدها به خروجیها و فعالیتها ارتباط یابند.

منظور از محرک منبع این است که چه چیزی یک قلم از هزینه را تحریک می کند تا این قلم هزینه کاهش یا افزایش یابد و منظور از محرک فعالیت این است که این محرک ارتباط بین فعالیتها و خروجیها را برقرار می کند. به عبارت دیگر چه چیزی فعالیت ما را تحریک می کند تا یکبار اتفاق بیفتد.

محرک خروجی: ارتباط بین تعداد خروجیها و میزانی که میتوان به اهداف دست یافت را برقرار میکند. یعنی هر کاری ما روزانه انجام میدهم ما را به اهداف سالانه برساند و این اهداف سالانه بتواند ما را به اهداف استراتژیک برساند. برای شناسایی محرکهای خروجی و پیوند دادن پیامدها به خروجیها روشهای دیگری مورد نیاز است از جمله استفاده از روش کارت امتیازی متوازن که کمک می کند پیامدها به خروجیها و فعالیتها ارتباط یابند.

طبقه بندی هزینه ها به "هزینه های متغیر"، "هزینه های شبه متغیر" و "هزینه های ثابت" است در این طبقه بندی اساس تغییرات هزینه واحد (Unit Cost) تولید کالا و خدمت است که از تغییر حجم محصول نتیجه می گردد.

"هزینه های متغیر" ارتباط مستقیمی با تغییرات حجم محصول دارند. برای مثال، هزینه کپی کردن مدارک دانش آموزان در یک موسسه آموزشی با نسبت مستقیمی از ساعات مراجعه دانش آموزان تغییر می کند "هزینه های شبه متغیر" ارتباط با تغییرات حجم محصول پیچیده تر است. افزایش هزینه با سطوح متعددی از حجم محصول مرتبط است. در مثال فوق، افزایش ناچیز تعداد دانش آموزان، لزوماً نیاز به بکارگیری معلم بیشتری را ندارد. از طرفی در سطحی از افزایش تعداد دانش آموزان استخدام معلم جدید الزام آور می گردد.

"هزینه های ثابت" در کوتاه مدت، علی رغم تغییر در حجم محصول، تغییری نم یکنند و در دامنه وسیعی از حجم محصول ثابت می مانند. برای مثال، چنانچه تعداد ساعات مراجعه دانش آموزان افزایش شایان توجهی داشته باشد موسسه ممکن است مجبور به ساخت یا ایجاد کلاس درس جدیدی شود.

روش دیگر طبقه بندی هزینه ها تفکیک آن به: "هزینه های افزایشی"، "هزینه های تعهد شده" و "هزینه های فرصت" است. آشنایی با هزینه های افزایشی برای تصمیم گیری درخصوص افزایش یا کاهش حجم محصولات ضروری است. در تصمیم برای کاهش فعالیت فقط آن دسته از هزینه ها باید مورد توجه قرار گیرد که با تصمیم مزبور تغییر میکند. به بیان دیگر هزینه ای است که با کاهش حجم محصولات حذف میگردد. هزینه تعهد شده، مربوط به فعالیتهایی می شود که قبلاً تعهد شده و قابل حذف نبوده و تصمیمات آینده در آنها تأثیری ندارد". هزینه فرصت "منافع از دست رفته ناشی از عدم اتخاذ تصمیم در مورد انجام بعضی از فعالیتها را شامل می گردد.

به منظور ارزیابی عملکرد نیز، هزینه ها را می توان به "قابل کنترل" و "غیرقابل کنترل طبقه بندی کرد. نکته ای که هم از دیدگاه تهیه کننده و هم استفاده کنندگان از اطلاعات مهم است درک ماهیت هزینه و طبقه بندی آن برای اهداف مختلف و حسابداری هزینه است.

روش طبقه بندی هزینه بر انتخاب فرآیند هزینه یابی موثر است. برای هزینه یابی محصول چگونگی مصرف هزینه ها توسط محصولات و فعالیتها طبقه بندی آن به هزینه های مستقیم یا غیرمستقیم را تعیین می کند. هر چه اقلام هزینه های مستقیم تشخیص داده شده بیشتر باشد.

به دلیل کاهش تخصیص هزینه های بی مورد، دقت هزینه یابی بیشتر خواهد بود.

تفکیک هزینه ها به مستقیم و غیرمستقیم بستگی به اصل قابلیت ردیابی با تخصیص هزینه ها دارد. توان تخصیص هزینه ها به فعالیتها به عواملی چون روش تعریف فعالیتها، اطلاعات موجود و درک مدیریت از ارتباط بین عملیات و هزینه ها دارد.

#### هزینه های مستقیم

هزینه هایی است که به طور اقتصادی می توان به فعالیتها یا موضوع های هزینه منسوب کرد. ارتباط بین هزینه و فعالیت مستقیم یا غیرمستقیم بودن آن را مشخص می کند محصول حاصل از فعالیت ممکن است، محصول نهایی، محصول واسطه و یا مجموعه ای از محصولات باشد. میزان تفکیک هزینه ها بستگی به اطلاعات مورد نیاز مدیریت دارد.

#### هزینه های غیرمستقیم

برای بعضی از هزینه ها ردیابی و تخصیص مستقیم آنها به فعالیت خاصی امکانپذیر نیست. اینگونه هزینه ها هزینه های غیرمستقیم هستند.

هزینه های مزبور به بیش از یک فعالیت مربوط می شوند. البته منسوب کردن این هزینه ها به هر فعالیت از طریق تعیین سهم آنها در فعالیت امکانپذیر است. برای مثال می توان به هزینه های آب و برق و سوخت مصرفی در یک واحد خدماتی اشاره کرد.

#### سایر هزینه ها

برخی از هزینه های انجام شده در فعالیتها ممکن است ارتباطی با محصول آن فعالیت نداشته باشد. مانند هزینه های بازسازی غیرمترقبه و کاهش غیرمترقبه دارایی ها. باتوجه به اینکه این قبیل هزینه ها قابل تخصیص به محصولات نیستند، باید در هزینه یابی فعالیتها حذف گردند.

## اهداف روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

روش هزینه‌یابی فعالیت در بخش خصوصی و دولتی متفاوت است. در بخش دولتی این روش دو هدف کلی را دنبال می‌نماید:

اول: با فراهم کردن اطلاعات لازم در خصوص هزینه‌های فعالیت‌های واحد اجرایی ذی ربط، به اهداف نظارت خارجی کمک می‌کند. هزینه‌های فعالیت‌ها مبنای بودجه‌دهی دستگاه اجرایی را تشکیل می‌دهند که نهایتاً به تصویب مجلس می‌رسد.

اطلاعات هزینه‌یابی فعالیت‌ها در صورت‌حساب مالی و سایر گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی درج می‌گردد. در این گزارش بهتر است به چگونگی تفکیک هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم و روش تخصیص هزینه‌ها به محصول و نرخ‌های بکار گرفته شده اشاره گردد.

دوم: روش هزینه‌یابی فعالیت‌ها، اطلاعات مفیدی برای نظارت‌های داخلی سازمانها فراهم می‌آورد. نظارت‌های داخلی که بر این اساس انجام می‌گیرد به برنامه‌ریزی و کنترل بودجه‌های سالانه سازمانها کمک می‌نماید. از اطلاعات حاصله همچنین می‌توان در اتخاذ تصمیم‌های غیرمترقبه و در شرایط خاص استفاده کرد. برای مثال تخصیص منابع را با تغییر سیاستها تغییر داد.

## فرآیند روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

در کاربرد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید به دو نکته مهم توجه شود: نکته اول تمایز قائل شدن بین فعالیت، فرآیند و محصول است. برای مثال اجرای قانون یک فرآیند است و فعالیت یا محصول محسوب نمی‌شود.

شود، از طرفی ارسال گزارش به مقامات بالاتر یک فعالیت محسوب می شود و محصول یا فرآیند نیست. محصول چیزی است که توسط یک بخش یا واحد اجرایی تولید و بر محیط خارج تأثیر می گذارد.

نکته دوم اینکه هر یک از ستانده‌ها یا محصولات یک واحد اجرایی لزوماً از تنها یک فعالیت حاصل نمی‌گردند و ممکن است دو یا تعداد بیشتری فعالیت در تولید یک محصول دخالت داشته باشند و یا اینکه فعالیت منجر به تولید چند محصول گردد

در مواردی که چند فعالیت در تولید یک محصول دخالت دارند، سهم هر فعالیت در محصول باید مشخص گردد. پرسنل، مواد تجهیزات برخی از نهاده‌هایی است که در تولید محصول به کار برده می‌شود. این نهاده‌ها یا منابع برای واحد اجرایی هزینه محسوب می شوند.

هزینه‌یابی روشی است که دستگاه اجرایی با استفاده آن منابع مصرف شده در تبدیل نهاده به محصول را اندازه گیری می‌کند.

متدولوژی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از ۵ مرحله تشکیل شده است:

مرحله ۱: مشخص کردن فعالیت‌ها و هدف کمی آنها: "فعالیت" در واقع فرآیند تبدیل و تغییر شکل داده‌ها به ستانده‌های مشخص با استفاده از سازوکارهای خاص و در چارچوب قوانین و مقررات موجود است. هدف کمی فعالیت عبارت از میزان تولید کالا یا خدماتی است که به وسیله دستگاه اجرایی به مصرف کننده خارجی ارائه می‌شود. تعداد کل واحدها (اندازه) هر محصول تولید شده باید در این مرحله تعیین گردد. شاخص‌های اندازه گیری عملکرد برای کمیت و کیفیت محصول نیز باید مشخص شود.

فعالیت‌ها به سه دسته تقسیم می شوند: فعالیت‌های اولیه، (۲) فعالیت‌های ثانویه، (۳) فعالیت‌های تثبیت کننده

" فعالیتهای اولیه " فعالیتهایی هستند که به طور مستقیم با موضوع هزینه مربوط می شوند (مانند انعقاد قرارداد).

" فعالیتهای ثانویه " فعالیتهایی هستند که از طریق فراهم آوردن منابعی فعالیتهای اولیه را پشتیبانی می کنند (مانند تأمین نیروی انسانی اضافی مورد نیاز).

" فعالیتهای تثبیت کننده " فعالیتهایی هستند که وضعیت فعلی سازمان را تحکیم می کنند مانند تهیه برنامه راهبردی

مرحله ۲: جمع آوری و تعیین هزینهها : در این مرحله هزینه تمامی منابع مصرف شده در تولید محصولات فعالیتها باید تعیین شوند. بدون چنین شاخصی تصمیمات دستگاه اجرایی و ارزیابی عملکرد آن بر مبنای اطلاعات کامل نخواهد بود. هزینههای بالاسری (مانند هزینههای امور مالی و اداری و پشتیبانی)، هزینه استفاده از داراییها و پرسنلی طی دوره تولید باید تخمین زده شده و در فرآیند هزینه یابی منظور گردد. محاسبات مربوط به هزینه حتی الامکان باید با روش حسابداری تعهدی (Accrual) که در آن تمامی پرداختها در زمان ایجاد ثبت می گردند، انجام گیرد. این روش حسابداری منجر به هزینه هایی می گردد که نیازی به پرداخت نقدی در فرآیند تولید ندارند (مانند استهلاک).

مرحله ۳: ردیابی و برقراری ارتباط بین هزینههای مستقیم و فعالیتها: همان طور که در قسمتهای قبل اشاره شد، هزینه ها به دو گروه کلی هزینههای مستقیم و هزینههای غیرمستقیم تقسیم می شود. هزینههای مستقیم، هزینههایی هستند که با یک محصول یا یک گروه (طبقه) از محصول ارتباط دارد. فرآیند تشخیص یا ردیابی هزینه های مستقیم در زمان ایجاد آنها باید انجام گیرد. با توجه به ماهیت محصول، هزینه های مستقیم می تواند شامل حقوق و دستمزد، هزینههای سفر، مواد، خدمات مشاوره ای، سوخت و مخابرات و غیره باشد. روشهای مختلفی برای تشخیص و ردیابی هزینههای مستقیم وجود دارد که به تعدادی از آنها و مزایا و معایب هر یک در

جدول شماره (۲) اشاره شده است. در تمامی این روشها برای برآورد هزینه مستقیم از مقدار واقعی منابع مصرف شده و همچنین هزینه هر واحد از رابطه ساده زیر استفاده می شود:

$$C=R * Q$$

در رابطه فوق:

C : نشاندهنده هزینه منابع مصرف شده

R : نشاندهنده هزینه هر واحد منابع مصرف شده

Q : نشاندهنده مقدار منابع مصرف شده

می باشد. بنابراین فرآیند هزینه نهایی شامل برآورد هزینه تولید محصول براساس منابع مصرف شده می باشد. بدین منظور هزینه هر واحد منابع مصرف شده و مقدار منابع مصرف شده برای هر قلم هزینه ای باید مشخص گردد.

مرحله ۴: ردیابی و برقراری ارتباط بین هزینه های غیرمستقیم و فعالیت ها: هزینه های غیرمستقیم شامل هزینه هایی که مستقیم نیستند و به بیان دیگر هزینه هایی که نتوان آنها را به یک محصول مشخص مربوط ساخت می باشد. هزینه های غیرمستقیم شامل هزینه هایی است که به طور سنتی به هزینه های بالاسری موسوم هستند و بیشتر جنبه پشتیبانی دارند، مانند خدمات مالی و اداری.

اساس ردیابی هزینه های غیرمستقیم، عوامل هزینه هستند مانند: سطح زیربنای دفتر و تعداد پرسنل. این عوامل همبستگی زیادی با هزینه دارند. با تشخیص عوامل هر هزینه، تخصیص آن به فعالیت یا محصول به راحتی انجام می شود. مثال ساده در این زمینه تخصیص و توزیع هزینه اجاره، هزینه نظافت به محصولات مختلف است. عامل هزینه مناسب در این زمینه سهم سطح زیربنای هر گروه کاری به کل سطح زیربنا است.



مرحله ۵: جمع هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم: در این مرحله تمامی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم هر محصول با هم جمع می‌شوند تا کل هزینه محصول بدست آید. از تقسیم هزینه کل بر تعداد محصول نیز هر واحد محصول قابل محاسبه می‌باشد.

## کنترل کیفیت

اقدامات انجام گرفته برای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید از نظر کیفیت کنترل شود. در جدول شماره ۳ فهرست اقدامات برای کنترل کیفیت نشان داده شده است. دستگاه‌های اجرایی از این فهرست باید برای حصول اطمینان از کیفیت مطلوب متدولوژی هزینه و نتایج هزینه‌یابی فعالیتها در فرآیند بودجه‌ریزی استفاده کنند. استاندارد مورد عمل در این فهرست حداقل مورد نیاز برای تأمین انتظارات دولت در خصوص تخصیص منابع تصمیمات مدیریتی در فرآیند بودجه‌ریزی است. این استانداردها با استانداردهای مشابه مورد استفاده برای کنترل مدیریت داخلی، سازگار می‌باشد.

## کاربرد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران

از سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی شده است که یکی از محورهای اساسی این اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی می‌باشد. در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه نیز نسبت به این امر تاکید شده است. همانطور که در بخشهای قبلی این گزارش اشاره شد فرآیند تهیه بودجه به روش عملیاتی فرآیندی پیچیده‌است و حتی در کشورهای بسیار پیشرفته در زمینه بودجه‌ریزی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی چند سال طول کشیده است.

از سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توجه جدی‌تری قرار گرفت و در طرح دو مرحله‌ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به عنوان یک هدف میان مدت مورد توجه قرار گرفته است. همچنین از سال ۱۳۸۱ در بخشنامه بودجه از طریق دستورالعمل و فرم خاص از دستگاه‌های اجرایی خواسته شده است اعتبارات هزینه‌ای (جاری) خود را برحسب هزینه کل و هزینه واحد هر فعالیت مربوط به برنامه‌های ذیل دستگاه ذی ربط پیشنهاد دهند. ولی به دلیل اینکه اولاً این امر از طرف دستگاه‌های اجرایی جدی گرفته نشده است و از طرف دیگر دفاتر بخشی و سایر واحدهای ذی ربط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور نیز پی‌گیری و نظارت لازم را در اجرای این امر به عمل نیاورده‌اند، در عمل این کار حتی به صورت آزمایشی با موفقیت همراه نبوده است.

با توجه به نکات یاد شده و در اجرای حکم ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی روش چند مرحله‌ای زیر پیشنهاد می‌شود:

۱- تعیین عناوین فعالیت‌های مربوط به هر برنامه ذیل دستگاه‌های اجرایی. مهمترین ویژگی این فعالیت‌ها کمیت‌پذیر بودن آنها است.

۲- تعیین عناوین شاخص‌های کمی هر فعالیت با توجه به شاخص‌های عملکرد مصوب شورای عالی اداری. در این زمینه لازم به توضیح است که طی دو سال اخیر شاخص‌های اختصاص عملکرد تمامی دستگاه‌های اجرایی به تصویب شورای عالی اداری رسیده است. با این اقدام در واقع ارتباط مستقیمی بین وظایف دستگاه‌های اجرایی و فعالیت‌های ذیل برنامه‌ها برقرار می‌شود.

۳- تعیین هدف کمی هر شاخص فعالیت به تفکیک محصول یا محصول‌های مختلف آن (اعم از کالا و خدمات) و بر اساس هدف کمی برنامه ذی ربط، که هدف کمی اخیر نیز باید در چارچوب هدف کمی برنامه چهارم توسعه بخش (مندرج در سند ملی و استانی بخش) باشد.

۴- برآورد هزینه هر فعالیت با استفاده از هزینه کل برنامه و دستگاه و شاخصهای کمی فعالیت در مقایسه با شاخصهای کمی برنامه و دستگاه .

۵- برآورد هزینه واحد یا قیمت تمام شده هر فعالیت با استفاده از هزینه کل و شاخصهای کمی آن.

۶- استفاده از هزینه واحد فعالیتها در اولویت‌گذاری و رتبه‌بندی آنها. این اولویت‌بندی در تنظیم بودجه و عملیات دستگاه‌های اجرایی در سقف اعتبارات اعلام شده می‌تواند کمک موثری نماید. این اولویت‌بندی باید به گونه‌ای انجام گیرد که در هر سطحی از بودجه فعالیت‌های مشخص قابل اجرا باشد.

۷- با اجرای این روش دستگاه‌های اجرایی ناگزیر به اصلاحات ساختاری در زمینه های زیر خواهد شد:

↵ تجدید نظر در کمیت و کیفیت محصولات برای ایجاد هماهنگی بین هزینه تولید و بودجه اختصاص

یافته

↵ اتخاذ سیاست‌هایی برای کاهش هزینه تولید محصولات

↵ تجهیز منابع درآمدی

↵ استقرار نظام شایسته‌گرایی و ایجاد ثبات در خدمات مدیران

۸- پس از تصویب و نهایی شدن بودجه دستگاه اهداف کمی تعیین شده برای هر فعالیت می‌تواند مبنای اصلی

نظارت بر فعالیت‌های دستگاه اجرایی ضمن اجرای بودجه قرار گیرد.

۹- با برآورد هزینه واحد در بار اول (سال اول)، از این شاخص می‌توان در برآورد و پیشنهاد هزینه کل هر

فعالیت، برنامه و دستگاه استفاده کرد. در واقع در این شرایط است که هدف اصلی از بودجه‌ریزی عملیاتی محقق

خواهد شد. البته شاخص مزبور باید در سالهای بعد با توجه به شاخص تورم و یا شاخصهای دیگر مورد تعدیل

قرار گیرد.

۱۰- اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای تمامی دستگاه های اجرایی در همان سال اول ممکن است میسر نباشد. از طرف دیگر در خصوص بعضی از دستگاه های اجرایی مانند وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، که در سالهای اخیر از روشی که شباهتی با روش پیشنهادی دارد استفاده کرده است، با سهولت بیشتری قابل انجام است. پیشنهاد این است که روش فوق در قالب دستورالعمل و فرمهای ذیربط به وسیله همه دستگاه های اجرایی انجام گیرد. اشکالات احتمالی در مورد بعضی از دستگاه ها و موفقیت های بدست آمده در مورد برخی دیگر، تجربه مناسبی در اصلاح روش پیشنهادی برای سالهای بعد خواهد بود .

### نقش قوه مقننه

آخرین نکته ای که اهمیت بسیاری دارد این است که قوه مقننه باید در مباحث مربوط به بودجه ریزی عملیاتی و تصمیمات ناشی از آن ها و فعالیت های نظارتی پس از آن ، مشارکت جدی داشته باشد . ۵۰ سال تلاش کشورهای مختلف برای پیوند منابع با نتایج نشان داده است که با توجه به نقش مهم قوه مقننه در تعیین اولیت های ملی و تخصیص منابع برای دستیابی به این اولویت ها ، هر تلاش موفقیت آمیزی باید با مشارکت قوه مقننه صورت گیرد .

دولت باید بپذیرد که عملکرد و پاسخگویی مسئولیت های مشترکی است که مشارکت قوه مقننه رانیز می طلبد . تنها با نظارت مستمر قوه مقننه ، دولت و سازمانهای ذیربط است که می توان به پیشرفت در این باره استمرار بخشید و آن را تسریع کرد . در واقع ، قوه مقننه با تأکید مستمر بر نظارت و تقویت سیاست های مهم در بسیاری از لوایح مرتبط با اصلاحات بودجه ای ، می تواند نقش اصلی را برعهده داشته است.

نظارت موثر قوه مقننه از طریق بررسی ساختار برنامه های دستگاههای اجرایی و سازمان ها ، برای تولید محصولات و ارائه خدمات با هدف تضمین استفاده از بهترین و مقرون به صرفه ترین راهبردها برای تحقق اهداف سازمانی و ملی ، انجام می شود . قوه مقننه به عنوان بخشی از این نظارت باید مدیریت و نتایج

برنامه هایی را که با یکدیگر فصل مشترک دارند در نظر بگیرد . با توجه به این شرایط ، قوه مقننه باید نیاز به فرایندهایی را در نظر بگیرد که به آن اجازه می دهد نظارت خود را بر برنامه هایی متمرکز کند که دارای جدی ترین ضعف ها هستند.

## تبیین بودجه ریزی عملیاتی بر مبنای مدل الماس

این مدل در برگیرنده ۳ عنصر اصلی و ۲ عنصر توانمندساز است .

عناصر اصلی عبارتند از :

- برنامه ریزی ؛
- تحلیل هزینه ها ؛ و
- مدیریت عملکرد .

عناصر توانمندساز عبارتند از :

- مدیریت تغییر ؛ و
- نظام پاسخگویی و نظام انگیزش.

### ۱. برنامه ریزی ( عنصر اصلی اول مدل )

رویکرد برنامه ای به بودجه ریزی یک رویکرد دائمی است و موجب ایجاد ارزش افزوده می شود . نماد بودجه عملیاتی را باید در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد جستجو کرد . بر این اساس مهمترین عامل نظام بودجه ریزی عملیاتی برنامه است .

### ۲. تحلیل هزینه ها ( عنصر اصلی دوم مدل )

رویکرد این عنصر هزینه یابی بر مبنای فعالیت (Activity Based Costing) است که منجر به مدیریت بر مبنای فعالیت خواهد شد. در مورد خدماتی که قابل اندازه گیری، ارزیابی و کمیت پذیر باشند می توان با تخصیص هزینه های مستقیم و سربار به موضوعات هزینه یا خدمات از طریق روش های پذیرفته شده، حسابداری قیمت تمام شده، بهای تمام شده این خدمات را محاسبه نمود و سپس با مدیریت فرآیندها و محرک های هزینه به مدیریت قیمت پرداخت. در طراحی سیستم ABC دو مرحله زیر از اهمیت زیادی برخوردار است: تجزیه و تحلیل های مربوط به ارزش فرآیند و شناسایی مرکز فعالیت

### ۳. مدیریت عملکرد ( عنصر اصلی سوم مدل )

عملکرد با شاخص های اثر بخش خروجی ها تعریف می شود. نظام های ارزیابی عملکرد و گزارش دهی عملکرد باید شامل شاخص هایی باشد که نیاز مخاطبین خود از مدیران اجرایی تا مدیران ارشد را برطرف سازد. یک شاخص عملکرد روابط علی و معلولی را بین فعالیت های برنامه ای و پیامدهای برنامه ها رسم می کند اطلاعاتی که از شاخص های عملکرد بدست می آید تنها بخشی از اطلاعات مورد نیاز مسئولین است. مهمترین هدف شاخص ها برقراری پیوند بین اطلاعات عملکردی با فرآیند بودجه و تخصیص منابع است.

### ۴. مدیریت تغییر نظام بودجه ریزی از شکل سنتی به عملیاتی ( عنصر اول توانمند ساز مدل )

هدف اصلی الگوی نوین بودجه ریزی عملیاتی برقراری یک پیوند مستقیم بین تخصیص منابع از طریق بودجه و عملکرد می باشد. چنین تغییر رویکردی مستلزم تحول در مدیریت سنتی بودجه است که این تغییرات می تواند شامل اعطای اختیار و انعطاف های بیشتر به دستگاه های اجرایی، فراهم آوردن اطمینان خاطر بیشتر

برای دستگاه های اجرای ( افزایش میزان اطمینان در تامین بودجه مستلزم برداشتن گام های موازی ) و افزایش فشار بر دستگاه های اجرایی برای بهبود مداوم در نتایج برنامه ها باشد .

۵. نظام پاسخگویی و انگیزش در نظام بودجه ریزی عملیاتی ( عنصر دوم توانمند ساز مدل )

این نظام سبب تقویت پاسخگویی در قابل عملکرد می شود و بر آن دسته از عوامل مربوط به عملکرد تاکید دارند که در حیطه کنترل مدیران برنامه ها باشد . پاسخگویی مدیران به حوزه های تحت کنترلشان محدود می شود .



## جایگاه بودجه‌ریزی عملیاتی در لایحه برنامه پنجم توسعه

بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یکی از شیوه‌های جایگزین بودجه‌ریزی سنتی همیشه مد نظر تصمیم‌گیران عرصه مالی کشورها بوده است و در ایران نیز تأکید بر این موضوع از قانون بودجه ۱۳۸۲ شروع شد و در برنامه چهارم توسعه نیز الزاماتی در خصوص آن مد نظر قرار گرفت و در نهایت در بند «۳۲» سیاست‌های کلی برنامه پنجم مورد تأکید مجدد قرار گرفته است. به رغم تصویب «قانون مدیریت خدمات کشوری» و «قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم توسعه و اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم و چهارم قانون اساسی» تلاش‌های صورت گرفته در سال‌های اخیر زمینه‌های مناسبی را برای استقرار این راهبرد فراهم کرده است امام هنوز چالش‌های اساسی و جدی فرا روی آن مشاهده می‌شود که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره داشت:

- محدود کردن بودجه‌ریزی عملیاتی به سیستم حسابداری قیمت تمام شده،
- فراهم نشدن زمینه‌های قانونی اعطای اختیارات مالی به مدیران،
- عدم تعریف شاخص‌های قابل اندازه‌گیری و مطوئن برای سنجش عملکردی،
- عدم وجود سازمانی مقتدر در حوزه تامین مالی در سطح کشور که قدرت لازم برای استقرار این راهبرد را داشته باشد.

اقتصاد تک محصولی و وابسته به نفت شرط لازم برای اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در طول برنامه پنجم تشکیل کمیته بودجه‌ریزی عملیاتی با وظایف ذیل عنوان شده است:

- بازبینی راهبردهای وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اصلی طبق الزامات «قانون مدیریت خدمات کشوری» و «قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم توسعه و اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم و چهارم قانون اساسی». احصای تغییر قوانین مغایر با شیوه بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق قوه مقننه،
- استخراج شاخص‌های عملکردی در سطوح مختلف و استقرار سیستم حسابداری قیمت تمام شده



➤ لزوم اصلاح و بازنگری قوانین مالی و محاسباتی کشور با هدف اجرای بودجه ریزی عملیاتی و نظام نوین

مالی

➤ لزوم تدوین نقشه جامع پولی کشور برای نظام دولتی کشور

➤ تغییر نگاه مدیران فردا و توجه به مسائل اقتصادی

➤ لزوم آغاز اجرای حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی

➤ تعریف جریان شفاف اطلاعات مالی از پائین به بالا

برای موفقیت در اجرای این راهبرد توجه به انجام اقدامات زیر ضروری است:

- نیاز به تعاریف جدید بر حسب شرایط موجود

- تعریف هدف بنیادی

- شفافیت مسئولیت و اختیارها

- مسئولیت پاسخگویی مالی نظیر کنترل بودجه مصوب سالانه و رعایت قوانین و مقررات دستگاه

های اجرایی

- وجود مبنایی برای شناسایی درآمدها

- کنترل عملیات جریان پولی

- وجود سیستمهای مکانیزه و تکنولوژی اطلاعات

- ایجاد وحدت رویه مالی در دستگاه های اصلی و اجرایی

- الزام در ثبت کلیه دریافت و پرداخت های دستگاه های اجرایی در سیستم خزانه داری کل

کشور

- ثبت انتقالات اموال در حسابهای دستگاه

- ثبت استهلاك اموال دولتی در حسابهای دستگاه

- لزوم تعریف مالی تشکیلات متناسب در راستای نظارت صحیح مالی
- ایجاد وحدت رویه در مورد اعمال نظارت قبل از خرج
- برقراری یک نظام نظارت مالی صحیح در راستای استفاده درست از منابع مالی
- افزایش مسئولیت پاسخگویی نظام نظارت مالی
- نظارت عملیاتی بر اجرای برنامه ها و فعالیت ها
- وجود احکام بنیادی در مورد نظام حسابداری
- وجود استانداردهای مالی و محاسباتی
- غیر متمرکز نمودن سیستم نظارت مالی مستقر در دارایی
- استخراج قیمت تمام شده خدمات
- کنترل عملیات جریان پولی
  
- الزام به تهیه گزارش های مالی جامع سالانه

### کلید واژه ها

انگلیسی	فارسی
Budget Execution	اجرای بودجه

Performance Based Budgeting	بودجه ریزی بر مبنای عملکرد
Process Costing	هزینه یابی فرآیند
Activity Based Costing	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
Job Order Costing	هزینه یابی شغل
Appropriated Budget	بودجه تخصیص یافته
Standard Costing	هزینه یابی استاندارد
Unit Cos	هزینه واحد
WORK MEASUREMENT	اندازه گیری کار
TIME STUDY	بررسی زمانی
Performance Budgeting	بودجه ریزی عملیاتی
COST ACCOUNTING	حسابداری قیمت تمام شده
SENCESS ANALYSIS	تجزیه و تحلیل آماری
Budgeting Control	کنترل بودجه ای
Allocation	تخصیص
Allocation Of Funds	تخصیص اعتبار
Appropriated Budget	بودجه تخصیص یافته
Attribution	اسناد
Based Budgeting(ZBB)	بودجه ریزی بر مبنای صفر
Planning Programming Budgeting System (PPBS  )	نظام طرح ریزی- برنامه ریزی و بودجه بندی

## نتیجه گیری

بودجه ریزی عملیاتی می تواند با آگاه کردن تصمیم گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و برنامه های دولت که برای نیل به اهداف مشخصی به کار می روند ، توانایی آن ها را در ارزیابی درخواست های مختلف بودجه ای دستگاههای اجرایی ، افزایش دهد و به افزایش پاسخگویی عمومی ، مدیریت برای عملکرد بهتر و بهبود نحوه تخصیص منابع منجر شود . با این حال موفقیت بودجه ریزی عملیاتی در مرحله اول به ارتباط میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع برمی گردد، در حالی که بیش تر این ارتباط ها از پیوندی سست برخوردار هستند.

یکی از دلایل اصلی این پیوند سست را می توان اینگونه توضیح داد که تدوین بودجه ذاتاً دارای ماهیت سیاسی است و قانون گذاران یا مدیران نمی خواهند ویا نمی توانند قدرت تصمیم گیری سلیقه ای خود درباره تدوین بودجه را با استفاده از نظام های تدوین بودجه ریزی موشکافانه از دست بدهند.

از طرف دیگر در دنیا ، بی اعتمادی به اطلاعاتی که قوه مجریه بدون مشارکت قوه مقننه تدوین می کند روز به روز بیشتر می شود . الزامات ایجاد پیوند میان اطلاعات عملکرد و بودجه را ، باید در گستره ای فراتر از بودجه ریزی عملیاتی جستجو کرد . چرا که اطلاعات عملکرد ، تنها یکی از ملاحظاتی است که در فرایند سیاسی تدوین بودجه در نظر گرفته می شود. بنابراین برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی علاوه برای که رعایت کلیه اصول فنی به عنوان شرط لازم باید مورد ملاحظه قرار گیرد ، نباید از توافق در سطوح مختلف قوه مجریه با مقننه به عنوان شرط کافی چشم پوشی کرد.