

مفاهیم و کارکردهای بودجه ریزی عملیاتی

نرگس نیکواقبال^۱، محمد رضا سوخت سرایی^۲ و زهره عجم خیجی^۳

۱. مسئول مالی و ذیحساب شهرداری شهرستان رامیان (عهدہ دار مکاتبات)

۲. مسئول مالی و ذیحساب شهرداری شهرخان بین

۳. مسئول مالی و ذیحساب شهرداری شهرستان آزادشهر

چکیده

دولت ها معمولاً به مدیرانشان به خاطر عملکردهای ضعیف شان پاداش می دهند. اگر جرایم افزایش یابد، نیروی پلیس بودجه بیشتری دریافت می کند. اگر نتایج امتحانات دانش آموزان افت کند پول بیشتری به مدارس اختصاص می دهند. خروجی های ضعیفتر بجای آنکه منجر به بهبود فرایندها شود باعث افزایش ورودیها می شود. تعدادی از رهبران سیاسی با تجدید نظر در فرایند بودجه ریزی، سعی در تغییر این انگیزه های نادرست دارند. نظام بودجه ریزی متداول با مشکلاتی نظیر عدم یکپارچگی در ساختار بودجه، عدم وجود ساختار بودجه بندی همگن، تمرکز بر داده ها به جای فعالیتها و نتایج، حاکمیت قوانین زیربنایی سنتی در مدیریت بودجه، نامشخص بودن سهم هزینه ای و جدایی و عدم شفافیت آن و انفکاک واحدهای برنامه ریزی از بودجه ای و اعتباری مواجه می باشد برای آنکه بودجه عملیاتی محور به درستی عمل کند باید دست اندرکاران با تثبیت و محدود کردن بودجه سازمان و وزارتخانه ها در مقابل افزایش هزینه مقاومت کنند. محدود کردن رشد هزینه کمک به ایجاد فرهنگی می کند که در آن، مدیران هدف پیش روی خود را به جای افزایش بودجه، حداکثر کردن دستاوردها با استفاده از منابع موجود ببینند.

واژگان کلیدی: بودجه ریزی عملیاتی، مفاهیم و کارکردها، بودجه ریزی سنتی

مقدمه

بودجه ریزی عملیاتی، فرآیند مرتبط ساختن هزینه ها و نتایج است، در حال حاضر این نوع بودجه بندی در بسیاری از کشورهای توسعه یافته استقرار یافته است. در کشور ما نیز لزوم برقراری سیستم بودجه ریزی مورد توجه قرار گرفته و در این راستا دولت موظف شده است تا پایان برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به تدریج زمینه های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاههای اجرائی به نحوی فراهم آورد که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش عملیاتی تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود، همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاستهای کلی برنامه پنجم توسعه و استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاههای دولتی و فقط بر اساس آئین نامه مالی و معاملاتی و اداری و استخدامی هزینه می گردد که متضمن پیش بینی نحوه نظارت بر هزینه ها و تحقق اهداف پیش بینی شده است و با پیشنهاد معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران می رسد، خاطر نشان می گردد مواد (۱۳۸) و (۱۴۴) قانون برنامه چهارم توسعه نیز دولت را موظف به استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی نموده تا منجر به افزایش کارایی، بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول گردد و همچنین بند (و) ماده (۳۱) قانون مذکور دولت را موظف به تدوین استانداردهای ملی حسابداری طرح تملک دارائیهای سرمایه ای برای تعیین دقیق عملکرد حسابهای سرمایه گذاری بخش عمومی و تعیین قیمت تمام شده طرحها نموده است که این امر در ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ مجلس شورای اسلامی و همچنین جزء (ج) بند (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ نیز مورد تکلیف واقع گردیده است (باباجانی، ۱۳۸۸).

روشهای بودجه ریزی

از نظر تکنیک تهیه و تنظیم بودجه برحسب هدفها و انتظاراتی که در طی دوران متمادی سپری کرده است سیر تحولی گوناگون داشته است که به ترتیب این مراحل تکامل، که به روشهای بودجه ریزی موسوم است، ذکر می شوند.

۱- بودجه ریزی متداول (سنتی)

در بودجه ریزی متداول هدفها و تاکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافتها و پرداختهای بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات منحصراً معطوف به «دستگاه - مواد هزینه» منتهی می گردد و نقش مجلس و پارلمان در بررسی بودجه فقط متوجه حفظ و کنترل مخارج دولت در چهار چوب اعتبارات مصوب می باشد که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز ننموده باشد و هر هزینه ای در محل و مواد خود به مصرف رسیده باشد. در سیستم بودجه ریزی متداول با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می دهد و در قبال پولی که خرج می شود چه نتایجی را بدست می آورد نشان داده نمی شود و از این رو مبنای صحیحی برای مدیریت موثر در دستگاههای اجرائی به حساب نمی آید زیرا طبقه بندی مخارج دولت و بررسی آن بر حسب مواد هزینه و دستگاههای اجرائی نماینگر اهداف اقتصادی دولت از محل این مخارج و یا نوع فعالیت های دولت در رابطه با عواملی که به عنوان هزینه بکار گرفته شده، نیست. در ایران تا سال ۱۳۴۳ بودجه به صورت سنتی یا متداول تهیه و تقدیم مجلس می شد و در آن بودجه، صرفاً نام دستگاه و مواد هزینه به تصویب می رسید. یکی از علل اصلی استفاده گسترده از این روش بودجه ریزی در گذشته، ارتباط نزدیک این روش با حسابداری دولتی است.

نقاط ضعف سیستم بودجه ریزی سنتی در دستگاههای اجرائی

- بودجه ریزی به صورت شفاف انجام نمی گیرد و بر اساس اهداف دارای اولویت و ضروری دستگاه نمی باشد.
- منابع در بسیاری از موارد خارج از اهداف اصلی دستگاه هزینه می گردد و بر روی فعالیتهای اصلی تمرکز ندارد.
- نظارت مؤثر بین بودجه و نتایج عملکرد دستگاه انجام نمی شود.
- برنامه ها و فصول هزینه به صورت کلی به دستگاههای دیکته می شود.

- عدم توجه به فرآیندهای دستگاه اجرایی.
- بهره‌وری مورد نظر نمی‌باشد.
- چانه‌زدن بر سر ازدیاد اعتبارات است نه بر سر ازدیاد عملکرد و فعالیت.
- تخصیص بودجه بیشتر به سازمانهایی که نفوذ و قدرت بیشتری دارند انجام می‌شود که منجر به عدم عدالت و عدم رعایت منطق در توزیع اعتبارات می‌شود.
- هیچگونه ملاک برآورد هزینه وجود ندارد الا پرداختهای سالهای قبل.
- اختیار مدیر در هزینه کردن اعتبارات محدود است.
- بیشتر وقت مدیران صرف چانه‌زنی و اخذ اعتبارات می‌شود (ابراهیمی نژاد، ۱۳۸۳).

۲- بودجه ریزی افزایشی

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

۳- بودجه برنامه‌ای

بودجه برنامه‌ای است که در آن اعتبارات بر حسب وظایف، برنامه‌ها و فعالیتهای سازمان دولتی در سال مالی اجرای بودجه که برای نیل به اهداف خود باید انجام دهد، پیش‌بینی شده است. به عبارت دیگر، در بودجه برنامه‌ای مشخص می‌شود که دولت و دستگاههای دولتی در سال اجرای بودجه اولاً دارای چه اهداف، وظایف و مقاصد مصوبی می‌باشند، ثانیاً برای نیل به اهداف و مقاصد مذکور، باید کدام برنامه‌ها، عملیات و فعالیتهای رابچه میزان اعتبارات انجام دهد.

در بودجه برنامه‌ای نیز مانند بودجه متداول، از طبقه بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد هزینه استفاده می‌شود با این تفاوت که در بودجه متداول، کل اعتبارات هر سازمان دولتی در فصول و مواد هزینه مختلف پیش‌بینی می‌شود، در صورتیکه در بودجه برنامه‌ای، اعتبارات هر یک از برنامه‌ها و فعالیتهای و طرحها در قالب فصول و مواد هزینه پیش‌بینی می‌گردد. لازم به توضیح است که در بودجه برنامه‌ای برخی از کشورها، فقط برنامه‌ها به فصل و مواد هزینه تقسیم می‌شوند، در حالیکه در برخی دیگر از کشورها، فعالیتهای و طرحها نیز به صورت فصول و مواد هزینه پیش‌بینی می‌گردند. آنچه مسلم است آن است که در نظام حسابداری دولتی کشوری که از بودجه ریزی برنامه‌ای استفاده می‌کنند طبقه بندیهای بودجه مذکور عیناً باید در حسابهای دولتی منعکس گردند. بنابراین هزینه‌های هر وزارتخانه یا موسسه دولتی نیز باید اولاً به تفکیک برنامه‌ها و فعالیتهای و طرحهای مورد اجرا در آن سازمان و ثانیاً در داخل طبقه بندیهای مذکور به تفکیک فصول و مواد هزینه نشان داده شوند.

عناصر این روش بودجه نویسی بقرار زیر است:

* طبقه بندی واحدهای سازمانی در قالب برنامه‌ها و فعالیتهای

* شناسایی هزینه‌های برنامه‌ها و فعالیتهای

* تصمیمگیری در مورد اینکه خروجی این واحدها، باتوجه به این هزینه‌ها، چه باید باشد.

۴- بودجه بندی بر مبنای صفر

طبق معمول در فرآیند تهیه بودجه، هزینه های سال پیش که به مصرف رسیده به عنوان یک نقطه آغاز به حساب می آید. کار افرادی که بودجه جدید را می نویسند یا تهیه می کنند این است که چه اقلامی از بودجه را باید حذف کرد و چه فعالیت‌هایی (و بر همان اساس چه اقلامی) را باید اضافه نمود. بودجه بندی بر مبنای صفر توجیه مجدد هر فعالیت از مبنای صفر است و برای هر فعالیت یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا نه؟ در بودجه بندی بر مبنای صفر هزینه ها به جای اینکه بر مبنای سطح جاری محاسبه شوند، از صفر شروع می شوند. با چنین بودجه ای برای هر ریالی که مصرف می شود باید توجیه منطقی داشته باشند (ابراهیمی نژاد و فرج وند، ۱۳۸۵).

پیتر فیر^۱ بودجه بندی بر مبنای صفر را اینگونه تعریف می کند:

«یک برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه ای است که هر مدیر را ملزم میکند که به نحوی کامل، مشروح و مستدل در خواست بودجه خود را از پایه صفر (زیرا مبنای صفر است) توجیه کند و مسئول اثبات این امر است که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند» در ظاهر بودجه ریزی بر مبنای صفر باعث می شود که بتوان اولویتهای بودجه را به شیوه های بهتری تعیین کرد و کارائی سازمان را بالا برد، ولی واقعیت این است که چنین کاری باعث می گردد تا مقدار بیشتری کارهای دفتری انجام شود و احتمالاً روحیه افراد و مدیرانی که باید برای اقلام هزینه های پیشنهادی دلایل موجهی ارائه نمایند تضعیف گردد (که در نتیجه موجودیت برخی از هزینه های زیر سوال خواهد رفت) به همین دلیل است که در زمان کنونی نسبت به سالهای پیشین کمتر از این بودجه بندی استفاده می شود (انصاری، ۱۳۸۴).

۵- نظام طرح ریزی - برنامه ریزی - بودجه بندی (نظام بودجه بندی طرح و برنامه)

روشی که در جهت تکمیل بودجه برنامه ای اخیراً در بسیاری از کشورها معمول شد، نظام طرح ریزی - برنامه ریزی - بودجه نویسی است. با استفاده از این نظام می توان برنامه ریزی - طرح ریزی و بودجه نویسی - اطلاعات مدیریت - کنترل مدیریت و ارزشیابی برنامه ای را به هم مرتبط ساخت و در عین حال نسبت به تجزیه و تحلیل سیستماتیک هر یک از عناصر تاکید کرد. در این نظام، بیش از آنکه به بودجه ریزی داده ها مطرح باشد، بودجه ریزی ستاده ها^۲ مطرح است. در این نظام محور اصلی بحث عبارت از هدفها و نتایج نهایی عملیات دولت و امکان نیل به این هدفها از طریق عملیات مختلف و مقایسه این عملیات و انتخاب بهترین، ارزانتترین، سریع ترین و مناسب ترین آنها می باشد. نکته مهم این است که این مجموعه را باید یک نظام تلقی نمود نه روش و فن خاص، نظامی که شامل مبنای تصمیم گیری مناسب و معقول در مرحله سیاست سازی و اعلام خط مشی طراحی برنامه های اجرائی و تخصیص منابع محدود میان نیازهای نامحدود بوده و برقراری ارتباط مداوم بین این عوامل را فراهم می سازد به این ترتیب هر یک از اجزاء نظام از لحاظ نیل به هدفهای تعیین شده در ارتباط با جزء دیگر نقشی دارد.

در بودجه بندی طرح و برنامه ما با یک طرح کلی و یک سری برنامه و تعداد بسیاری پروژه روبرو هستیم که در یک قالب کلی طرحها، برنامه ها و پروژه ها مورد بررسی و ارزیابی قرار می گیرند و با نگرش سیستمی به بودجه بندی اقدام می شود. امکان مقایسه پروژه ها و برنامه با هم و انتخاب اثر بخش ترین آنها در نیل به اهداف کلی یکی از مهمترین ویژگیهای نظام بودجه بندی طرح و برنامه است.

عناصر تشکیل دهنده این روش بودجه نویسی بقرار زیر است:

*بررسی و تعیین اهداف بلندمدت و اهداف کمی در هر یک از حوزه های عمده فعالیت دولت

*تجزیه و تحلیل خروجی برنامهها براساس اهداف از پیش تعیین شده

^۱ . peter phyrr

^۲ . OUTPUTS

*محاسبه مجموع هزینه های برنامه ها بر ای نه تنها یک سال بلکه بر ای سال های آتی

*تهیه برنامه های هزینه ای چند ساله

*تجزیه و تحلیل روش های جایگزین برای یافتن کار امدترین و اثربخش ترین ابزار دستیابی به اهداف برنامه ها

*انجام اقدامات بالا به عنوان بخش سیستمی فرآیند بررسی بودجه

۶- بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخصهای عملکرد و تخصیص منابع است بنابراین حول دو نکته «ارتباط بودجه با نتیجه» و «ارتباط شاخص عملکرد و ارزیابی» می چرخد.

تعاریف بودجه ریزی عملیاتی

۱- بودجه ریزی عملیاتی عبارتست از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می دهد. این بدان معناست که با هر میزان مخارج انجام شده در هر برنامه، می بایستی مجموعه معینی از اهداف تحقق یابند.

۲- بودجه ریزی عملیاتی آن نوع بودجه ریزی است که به گونه ای نظام مند شاخص های عملکرد را در فرآیند تخصیص منابع عمومی کمیاب مورد استفاده قرار می دهد.

۳- فرج وند در کتاب «فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه» بودجه ریزی عملیاتی را اینچنین تعریف کرده است:

«بودجه ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارتست از بودجه ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه هایی که سازمانهای دولتی تصدی اجرای آن را بعهدہ دارند، تنظیم می شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاها و خدماتی که دستگاه خریداری می کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیتها، خود فعالیتها و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می گیرد. در بودجه ریزی عملیاتی - علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها و فعالیتها و طرحها، حجم عملیات و هزینه های اجرای دولت و دستگاههای دولتی طبق روشهای علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده^۳ و روش اندازه گیری کار^۴ محاسبه و اندازه گیری می شوند. ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد. در بودجه عملیاتی مشخص می شود که قیمت تمام شده یک تخت بیمارستان چقدر باید باشد، یک بیمارستان ۱۰۰ تختخوابی چقدر هزینه باید داشته باشد، ساخت یک مدرسه ۵ کلاسه چقدر زمان باید ببرد و چقدر هزینه در بر داشته باشد.»

۴- فرزیب در کتاب «بودجه ریزی دولتی در ایران» می نویسد: «بودجه ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه ای است که به نحو دقیق تر و روشن تری اجرای برنامه ها را از دیدگاه «فایده و هزینه» تجزیه و تحلیل می نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می گردد و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می کند. استقرار این سیستم مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه ها، فعالیتها و عملیات هر واحد است لذا حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حسابها و جزئیات در امور مالی دستگاه می باشد.»

فرزیب بودجه ریزی عملیاتی را بر پایه چهار اصل زیر می داند:

- حسابداری قیمت تمام شده
- روش اندازه گیری کار
- استفاده از نرمها

³. Cost Accounting

⁴. Work Measurement

- استفاده از استانداردها

۵- بودجه ریزی عملیاتی یک برنامه تلفیق عملکرد سالانه و بودجه سالانه می باشد که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می دهد. همچنین تاکید می کند که یک هدف یا مجموعه ای از هدفها باید با مقدار معینی از اعتبارات بدست آید. یک بودجه عملیاتی علاوه بر تخصیص هزینه های فعالیت، همه فعالیتها (مستقیم و غیرمستقیم) مورد نیاز برای پشتیبانی یک برنامه را تعریف و تعیین می کند (بروجردی، ۱۳۸۶).

تفاوت بودجه ریزی عملیاتی با بودجه ریزی سنتی (متداول) و برنامه ای

۱- تفاوت بودجه ریزی عملیاتی با بودجه سنتی یا متداول

بودجه سنتی
<p>- اعتبارات سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می شود.</p> <p>- نوع و ماهیت هزینه ها نشان داده می شود ولی مشخص نمی گردد که هر هزینه برای کدام هدف یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت خاص انجام شده است.</p> <p>- توجه روی درون داد متمرکز است.</p> <p>- دلایل استفاده از آن، سادگی، عدم ابهام و توانائی کنترل هزینه ها در مقایسه با سالهای قبل و مشخص کردن داده های هزینه بر بوده است.</p>

۲- تفاوت بودجه ریزی عملیاتی با بودجه برنامه ای

بودجه برنامه ای	بودجه ریزی عملیاتی
<p>- بودجه برنامه ای بیشتر به طبقات بالاتر سلسله مراتب سازمانها مربوط می شود.</p> <p>- در تنظیم بودجه برنامه ای ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت دولتی، هزینه ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی دولت پیش بینی کرد.</p> <p>- بودجه برنامه ای کار بررسی مقامات دستگاه اجرائی، معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و مجلس را آسان می کند و تصویری از عملکرد دستگاه اجرائی و نتایج بدست آمده از منابع به کار گرفته شده در سطح برنامه بدست می دهد.</p>	<p>- بودجه عملیاتی حدود فعالیت و عملیات طبقات پائین سلسله مراتب نیز مورد بررسی و پیش بینی بودجه ای قرار می گیرد.</p> <p>- شرط اساسی برای تهیه بودجه عملیاتی این است که حجم و مقدار فعالیت سازمانهای دولتی تعیین و هزینه هر واحد از فعالیتها محاسبه شود.</p> <p>- بودجه عملیاتی به عنوان مبنای اصلی بودجه یک دستگاه، با ارائه آمار و اطلاعات کمی، میزان کار انجام شده در تولید هر فعالیت یا محصول نهائی را مشخص می سازد و به مدیریت واحد عملیاتی و مسئولان برنامه در تخصیص و توزیع منابع به کار گرفته شده و بدست آوردن حداکثر فایده هر یک از فعالیتها کمک موثر می کند.</p>

پیشینه بودجه ریزی عملیاتی

بخش مهمی از قانون اساسی هر کشور به چگونگی دخل و خرج آن کشور اختصاص دارد. نظارت بر دخل و خرج به موجب همین قوانین برعهده نمایندگان برگزیده مردم و سایر سازمان ها و نهادهای نظارتی واگذار شده که از منافع مردم حمایت می کنند. بنابراین طبیعی است که نمایندگان مردم بر نحوه و میزان هزینه کرد اعتبارات توسط دستگاه های دولتی و همچنین نحوه توزیع

جغرافیایی اعتبارات هزینه ای و تملک دارایی های سرمایه ای حساسیت داشته و در اسناد بودجه نیز به دنبال کنترل فعالیتهای دولت در جهت تحقق دو هدف مذکور باشند بدین منظور لازم است که در اسناد بودجه مشخص شود که اعتبارات در چه محلی و به چه میزان هزینه می شود و سپس نظارت شود که میزان اعتبارات هزینه شده از اعتبارات مصوب تجاوز نماید و یا محل خرج اعتبارات نیز تغییر نیابد (انصاری، ۱۳۸۴).

اصل 53 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران :

«کلیه دریافت های دولت در خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد».

وقتی که منظور از بودجه کنترل باشد، نظام بودجه ای بر طبقه بندی هزینه ها متمرکز میگردد. این طبقه بندی همان مواد اصلی و فرعی هزینه است. در این مرحله از کار، بودجه دولت عبارت از سندی است که در آن نام هر دستگاه دولتی به همراه هزینه های آن برحسب مواد مختلف هزینه بیان شده است. در این نظام بودجه ای مبتنی بر کنترل، هدف هر دستگاه افزایش میزان مواد هزینه از طریق بیان مشکلات و کمبودها در فرآیند انجام وظایف و در سوی دیگر هدف سازمان متولی بودجه و دولت تقلیل میزان مواد هزینه تا حداقل ممکن است. در اجرای بودجه نیز دستگاه اجرایی موظف است که حساب هر یک از مواد هزینه را در قالب اقلام هزینه و در سقف اعتبارات مصوب نگهداری کند و در اختیار دستگاه های نظارتی مربوط قرار دهد. ممیزی این حساب ها نیز معمولاً عبارت از بررسی مجوزهای هزینه کرد به منظور کنترل سقف اعتبارات در هر قلم هزینه ای است. بدیهی است که در این بررسی به میزان تحقق اهداف و مأموریت های دستگاه و چگونگی انجام آنها پرداخته نمی شود. در سال ۱۹۲۳ یعنی دو سال بعد از تصویب قانون بودجه و حسابداری که به موجب آن دفتر بودجه امریکا تأسیس شد و وظیفه تهیه بودجه را به عهده گرفت، یکی از صاحب نظران بودجه ای در رساله خود بنام اولین سال بودجه ایالات متحده امریکا مینویسد:

«دفتر بودجه فقط به مسائل جاری و کم اهمیت دولت می اندیشد و برخلاف مقامات هیئت دولت به هیچ وجه مسئله سیاست های کلی برایش مطرح نیست. آنچه از لحاظ دفتر بودجه اهمیت دارد، صرفه جویی در هزینه هاست و این به اقتضای سیستم بودجه ای مبتنی بر کنترل است طبقه بندی هزینه ها در مواد و مواد فرعی هزینه فقط اساسی بر ای حسابداری عملیات دولت بوجود می آورد، ولی هیچ نوع اطلاعی از اثرهای هزینه های عمومی بر سیاست های کلی کشور و همچنین هدفی که از این هزینه ها بر ای نیل به آنها تصویب و خرج شده اند، به دست نمی دهد». دفتر بودجه در این سال ها جزئی از تشکیلات وزارت خزانه داری است و کارکنان آن را حسابداران ورزیده تشکیل می دهد.

در نظام بودجه ای مبتنی بر کنترل، سازوکار، سازوکار (تخصیص عبارت از درصدی از سقف اعتبارات بودجه ای در هر یک از اقلام هزینه ای در فواصل زمانی مختلف است و سازمان متولی بودجه در این نظام جزئی از تشکیلات خزانه داری است و کارکنان آن را گاهی حسابداران خبره تشکیل می دهند)

در دهه های ۱۹۲۰ و ۱۹۳۰ بعضی از صاحب نظران، لزوم افزایش نقش بودجه را درک کرده، و در رساله ها و نوشته های خویش آن را طرح و گوشزد می کردند. ولی تصمیم گیران به همان فایده ای که برای بودجه از لحاظ کنترل هزینه های دولت قایل بودند، اکتفا می کنند و اقدامات مذکور تغییری در اوضاع پدید نمی آورد. بحران بزرگ اقتصادی سال ۱۹۲۹ منشأ تحولات عظیمی در عرصه اداره اقتصاد بخش عمومی شد. اثرهای این تحول را باید در گسترش نقش و دامنه فعالیتهای دولت و دخالت او در اقتصاد جست و جو کرد. وقتی آثار و فواید فعالیت های دولت مطرح شود، خواه ناخواه چگونگی انجام این فعالیتها و نحوه مدیریت انجام آنها نیز مطرح میشود افزایش سریع مأموریتها، فعالیتها و وظایف دولت و به دنبال آن هزینه های دولت، نگهداری حساب تعداد بی شماری مواد هزینه را در مجموعه وسیع دستگاههای دولت ب صورت متمرکز، مشکل و پرهزینه نمود. با توسعه فعالیت ها، حسابهای جزئی که بر ای مواد فرعی نگهداری می شوند، اهمیت خود را از دست می دادند و آنچه مطرح می شد حاصل نهایی فعالیت دولت و چگونگی تحصیل آن بود. به بیان دیگر، تمرکز از چگونگی مصرف اعتبار و کنترل منابع و ورودیها به خروجی

و محصولات کار تغییر کرد و در این صورت که نتایج فعالیت های دستگاههای دولتی هدف هزینه ها تلقی می شود، وظیفه بودجه را می توان چگونگی تجهیز منابع برای انجام وظایف تعریف کرد. با این نگاه جدید، بودجه درباره مسائل مربوط به مدیریت اقدامات، فرآیندهای انجام کار و برنامه ها در دستگاههای دولتی متمرکز شد.

در اثر این تغییر نگاه در سال ۱۹۳۹ دفتر بودجه از وزارت خزانه داری ایالات متحده امریکا به اداره اجرایی رئیس جمهور منتقل گردیده و عامل اساسی در اداره امور قوه مجریه تلقی شد همراه با استفاده روز افزون از بودجه برای ارزشیابی و بهبود چگونگی اداره کارها، تکنیک های حسابداری قیمت تمام شده که از بخش خصوصی اقتباس شده بود در بعضی از دستگاه ها مورد استفاده واقع شد و بعضی دیگر کوشش های خام و نسنجیده ای را برای تعیین معیار های سنجش عملکرد و اندازه گیری کار و زمان به کار بستند. جنگ جهانی دوم نیاز به تجهیز منابع و استفاده سنجیده از پرسنل و تجهیزات و در نتیجه سرعت تحولات بودجه ای را افزایش می دهد. در سال ۱۹۴۹ کمیسیون هوور تحولات تا آن روز را تحت نظم و قاعده درآورد و پیشنهاد کرد طبقه بندیهای بودجه به موازات نقش جدید بودجه برای بهبود مدیریت اصلاح شود.

این کمیسیون توصیه می کند که توجه باید از ورودی های دولت یعنی اقلام هزینه ها و فهرست کارکنان دولت به خروجی های دولت یعنی دستاوردها، فعالیت ها و هزینه های مرتبط با آنها معطوف شود و بر طبقه بندی وظایف، فعالیت ها و فعالیت های فرعی به جای طبقه بندی اقلام هزینه پرداخت، ولی در این مرحله از سیر تکاملی بودجه به جنبه بهبود مدیریت از لحاظ سنجش کارایی و چگونگی بهره برداری از منابع، توجه می شود

در نظام بودجه ریزی مبتنی بر بهبود مدیریت (حیث سنجش کارایی و چگونگی بهره برداری از منابع)، سند بودجه شامل عنوان هر دستگاه دولتی و در ذیل آن طبقه بندی از وظایف و خروجی اقدامات آنها در قالب اقلام هزینه است. سازوکار تخصیص در این نظام عبارت از پرداخت درصدی از سقف اعتبارات هر برنامه در هر قلم هزینه ای در فواصل مختلف زمانی است. دستگاههای نظارتی در این سازوکار به ممیزی حساب ها و اسناد هزینه برای نگره داری سقف اعتبارات هر قلم هزینه ای در هر برنامه یا وظیفه می پردازند.

در دهه ۱۹۶۰ کانادا نیز نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد را آغاز کرد. در این دهه توجه بیشتر معطوف به مرتبط ساختن مخارج با نتیجه و محصولات بود. دولت کانادا در دهه ۱۹۷۰ ارزیابی برنامه ها و اثر بخشی آنها را در دستور کار خود قرارداد. کشورهای دیگری در دهه ۱۹۹۰ و بعد از آن به این نوع بودجه ریزی روی آوردند. از جمله این کشورها می توان به شیلی، کلمبیا، انگلستان، ایرلند، مصر، مکزیک، اسپانیا، تانزانیا، استرالیا، اوگاندا، هلند، نیوزیلند و چند کشور توسعه یافته و در حال توسعه دیگر از جمله ایران اشاره کرد.

ساختار بودجه در ایران به گونه ای است که به راحتی هزینه ساز است، منابع واقعی را از منابع غیر واقعی و تورمی تفکیک نمی کند. در شیوه رایج بودجه ریزی در دستگاههای دولتی ایران، فعلاً حفظ سقف هزینه مطرح است، یعنی اینکه هر دستگاه بودجه سالجاری خود را معیار قرار می دهد و سپس بدون انجام هر گونه ارزیابی از عملکرد خود این که هزینه واقعی هر واحد از تولید کالا یا خدمات آن عملاً چقدر تمام می شود، با در نظر گرفتن نرخ تورم کشور و سایر متغیرهای احتمالی در هزینه ها، درصدی را به درآمدها و هزینه های سالجاری اضافه می کنند و به عنوان پیش بینی بودجه سال آینده خود به دولت ارائه می دهند. بعلاوه اینکه در بودجه دستگاههای دولتی ایران استمرار حیات دستگاهها مطرح است نه ضرورت های واقعی جامعه، لذا بررسی موضوعاتی از قبیل هدف یا اهداف و فلسفه وجودی و توجیهات قانونی ناظر بر تهیه بودجه عملیاتی برای دستگاههای دولتی مورد توجه و بازنگری قرار نمی گیرند.

براساس قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ۱۳۵۱، نظام بودجه ریزی ایران نظام «بودجه برنامه ای» است بدین ترتیب که بودجه های سالانه باید بر مبنای برنامه های سالانه، بر مبنای برنامه های پنج ساله و برنامه های پنج ساله براساس برنامه های بلندمدت تهیه شوند. اگرچه پس از تصویب قانون مزبور کشور در ای پنج برنامه مصوب بوده است، اجرایی حکم مذکور هیچ گاه به طور

کامل به اجر ۱ در نیامده است و بحث مغایرت بودجه های سالانه با برنامه های میان مدت همواره مطرح بوده و هست. عوامل متعددی در این امر مؤثر بوده اند که مهم ترین آنها عبارتند از:

الف) مشکلات فنی و ساختاری: مانند انعطاف پذیر نبودن احکام، نبود جدولهای مینا، نبود اولویتها و شاخصهای بخشی
ب) مشکلات ناشی از ساختار و رفتارهای سیاسی: با توجه به اینکه دوره های برنامه های پنج ساله با دوره های ریاست جمهوری و با مجلس شورای اسلامی منطبق نبوده است، همواره دولت ها یا نمایندگان ادوار مختلف مجلس نسبت به برنامه های تصویب شده ملاحظاتی داشته اند که همین امر مانعی در اجر ای موفقیت آمیز برنامه ها به شمار میرفته است
اصلاح نظام بودجه ریزی و ارتباط هدفمند منابع به برنامه های عملیاتی در تدوین سیاستهای استراتژیک برنامه سوم توسعه کشور (سیاست استراتژیک ۱۵) مورد توجه قرار گرفته و به تبع آن در بند "ب" تبصره ۲۳ قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و همچنین در بند "ر" تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۳۸۲، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف گردیده در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه ها در تمامی دستگاههای اجرایی اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه ها را براساس نیاز دستگاه و فعالیت هایی که صورت میگیرد انجام دهد. در بند "ب" تبصره ۴ قانون بودجه سال ۱۳۸۳ و همچنین مواد ۴۹-۸۸ - ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه کشور و همچنین بند ۳۲ امور اقتصادی سیاستهای کلی برنامه پنجم توسعه نیز به بیان اهمیت اجرای بودجه ریزی عملیاتی به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت و کاهش تدریجی اعتبارات هزینه ای و بهبود ارائه خدمات به مردم و جلب مشارکت بخش غیر دولتی و توسعه اشتغال و صرف بودجه و درآمدهای عمومی پرداخته است.

اهداف بودجه ریزی عملیاتی

- در یک جمع بندی کلی می توان اهداف بودجه ریزی عملیاتی را این گونه بیان کرد:
- ارائه مبنای مناسبی برای اتخاذ تصمیم در خصوص منابع
 - تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار که از یک تخصیص بودجه خاص قابل حصول است.
 - تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسائل و چالشهایی که دستگاه با آن مواجه است.
 - ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه ریزی، اجرا و کنترل، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می باشد.
 - بهبود چگونگی طرح و تنظیم برنامه.
 - ارائه بهترین ابزارهای ممکن بر اساس نتایج برای اطمینان دادن به جامعه که منابع کشور در برآوردن احتیاجات ضروری جامعه مصرف می شوند.
 - ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد.
 - ارائه اطلاعات قابل سنجش برای قوای مجریه، قضائیه و مقننه که بتوانند به استناد آنها میزان پیشرفت و موفقیت برنامه ها را در مقابل تخصیصهای بودجه کنترل کنند.
 - ارائه مشوقهایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر
 - امکان نظارت مؤثر بر اجرای عملیات.
 - تسهیل و بهبود تجدید نظر بودجه در کلیه مراحل اجرائی و مخصوصاً در مرحله قانونگذاری.
 - شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی
 - بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه
 - تقویت حس مسئولیت پذیری مدیران در قبال اتخاذ تصمیمات تاثیر گذار بر فرآیند بودجه (قدیمی پور و طریقی، ۱۳۸۹).

مزایای بودجه ریزی عملیاتی

- افزایش پاسخگویی عمومی: اگر چه بسیاری از دولت ها دسترسی اطلاعات عملکرد خود را امکان پذیر می سازند، اما در ورای بحث های سیاسی، اطلاعات عملکرد منتج از بودجه ریزی عملیاتی می تواند به شیوه های مختلف نظیر اسناد بودجه ای، برنامه های راهبردی و گزارشهای عملکرد به اطلاع عموم برسد.
- مدیریت برای عملکرد بهتر: اطلاعات عملکرد، بیشتر مورد استفاده مدیرانی است که مایلند کارائی عملیاتی برنامه ها و فرآیندهای کاری خود را افزایش دهند. تشویق مدیران به استفاده از بودجه ریزی عملیاتی، مستقیم ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارائی و کیفیت خدمات است. شاخص های کار آئی حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری، شاخصهائی هستند که برای بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند. این شاخصها را می توان برای تعیین اهداف عملکرد و طراحی راهبردهائی برای نیل به این اهداف، ردگیری عملکرد در طول زمان، مقایسه عملکرد با عملکرد سازمانهای دیگر و انعقاد قراردادهای مبتنی بر عملکرد بین کارکنان دولت و بخش خصوصی به کاربرد.
- بهبود نحوه تخصیص منابع: در بودجه ریزی عملیاتی تخصیص منابع با شاخصهای عملکرد مرتبط می شود. مرتبط ساختن برنامه ریزی راهبردی به تخصیص منابع یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است. سازمانها باید عملکرد و اهداف راهبردی را در بودجه های پیشنهادی خود ارائه دهند. این شیوه به تصمیم گیران در زمینه تخصیص منابع در بین سازمانها کمک می کند و مستلزم آن است که تحلیلگران بودجه، ضرورت بودجه درخواستی هر سازمان، رابطه آن با اولویتهای برنامه راهبردی سازمان، اهمیت آن برای اهداف سیاستهای دولت، خطرات یا میزان عدم قطعیت برآورد هزینه ها را بررسی کنند. این رویکرد تضمین می کند که همه پیشنهادهای بودجه ای با استفاده از معیارهای یکسان تحلیل شوند و اهمیت نسبی آنها در نظر گرفته شود.
- در بر گرفتن کلیه سطوح مدیریت: بودجه ریزی عملیاتی یک فرآیند پیشرونده می باشد که همه مدیران در یک سازمان را از بالاترین سطح تا مدیران برنامه و بخش در بر می گیرد. این فرآیند شامل یک حلقه بازخورد می باشد که اطلاعات مناسبی را در اختیار مدیران ارشد قرار می دهد تا بهتر به مدیریت فعالیتها بپردازند.
- یک ابزار تشخیص ارزشمند ارائه می دهد: بودجه ریزی عملیاتی یک ابزار تشخیص ارزشمند برای توسعه درک هماهنگی بین منابع به کار رفته و عملکرد می باشد. مسئولان برنامه فرصت بررسی تعامل ظریف بین منابع و نتایج دلخواه را خواهند داشت. این موضوع واقعاً مدیریت کلی برنامه را بهبود می بخشد.
- به توجیه بودجه کمک می کند: یک بودجه عملیاتی اثر بخش، شفافیت بیشتری را به عملکرد عملیاتی برنامه نسبت به بودجه ریزی سنتی می دهد. بودجه ریزی عملیاتی با استفاده از مقیاسهای واضح هزینه کلی فعالیت را به عنوان مبنائی برای چار چوب ستاده های برنامه و اهداف عملکرد می سنجد و ابزار ارزشمندی برای بررسی چگونگی تغییرات در مخارج بر نتایج تامین می کند.
- امکان مقایسه در هزینه واحد ایجاد می کند: یک بودجه عملیاتی همچنین اطلاعات تطبیقی مفیدی ایجاد می کند اگر یک واحد منطقه ای به هزینه پائین تر از استاندارد دست یابد، مدیران سازمان می توانند بهترین اقدامات ابتکاری را شناسائی کنند که منجر به چنین کاهش گزیده است و سپس موارد آموخته شده را فراگیر و تسهیم نمایند. با شناسائی عوامل گوناگون که هزینه های برنامه را شکل می دهد مدیران می توانند فرآیندها و استراتژیهای جایگزین که ممکن است از لحاظ هزینه اثربخش تر باشد را شناسائی نمایند.
- تصمیمات آگاهانه و ملموس تر را حمایت می کند: بودجه ریزی عملیاتی تصمیمات آگاهانه تر و ملموستر در مورد تامین منابع را تسهیل می کند. مدیران سازمانهای دولتی باید از هزینه کلی عملیات (کل هزینه های غیر مستقیم و بالاسری) و سطح نتایج حاصله آگاه باشند که بودجه ریزی عملیاتی این امر را تسهیل می کند.

- به عنوان مبنائی برای نظام مدیریت عملکرد گسترده عمل می کند: بودجه عملیاتی نشان می دهد چگونه هزینه ها بر عملکرد برنامه تاثیر می گذارد و چگونه این عملکرد بر نتایج نهائی دلخواه اثر می گذارد. یک بودجه عملیاتی خوب تدوین شده، برای مدیران نقطه آغازی به منظور نظارت بر عملکرد سازمانی می باشد (زینالی و محمدی پور، ۱۳۸۷).

نتیجه گیری

نظامهای بودجه ریزی در هر مرحله از تکوین و تکامل خود برای رفع نیاز جدیدی ظهور و بروز یافته اند. بنابراین کشور ما نیز ابتدا باید هدف از تغییر نظام بودجه ریزی را شفاف و روشن سازد و بداند به دنبال رفع چه نیازی اقدام به تغییر نظام بودجه خود می کند تا با تعهد به الزامات نظام مورد نظر به موفقیت مطلوب دست یابد. همچنین باید دانست که ساختار برنامه های مطلوب، پایه و اساس اصلاحات بودجه ای در جهت رویکرد بودجه ریزی عملیاتی نوین است. اما تجربه نشان میدهد که این به تنهایی ضامن موفقیت نیست. ساختار برنامه ای هنگامی مفید خواهد بود که در ارتباط با دیگر اصلاحات بودجه ای قرار گیرد. اگر پیشرفت بودجه ریزی از بودجه ریزی گذشته به بودجه ریزی عملیاتی را به عنوان مراحل توسعه مدیریت بودجه در نظر بگیریم، می توان بسیاری از کشوره ای در حال توسعه را در مرحله بودجه ریزی برنامه ای قلمداد نمود که برخی از آنان بودجه ریزی خروجی محور را نیز تجربه کرده اند. برای حرکت موفقیت آمیز به مراحل بعدی باید آموزه های گذشته را چراغ راه قرارداد. این بدین معناست که کشورهای در حال توسعه باید یک ساختار برنامه ای در بودجه های خود ایجاد کنند و در صورت وجود، ساختارهای برنامه ای خود را برای به کارگیری رویکرد بودجه ریزی عملیاتی نوین، مجدداً به صورت اساسی بازنگری و طراحی کنند. این مستلزم بازنگری برنامه ها برای اطمینان از اینکه یک سیاست یا خط مشی شفاف یا فهرستی از اهداف که بطور کافی مقصود برنامه ها را تعریف می کند وجود دارد تا بتوان نتایج مورد انتظار برنامه ها را مورد ارزیابی، اندازه گیری و گزارش دهی قرارداد. این اقدام موجب می شود تا سازوکارهای نوین پاسخگویی را که از ویژگیهای رویکرد بودجه ریزی عملیاتی است، مستقر نمود.

فهرست منابع :

- ابراهیمی نژاد، مهدی (۱۳۸۳). اصول تهیه و تنظیم کنترل بودجه، انتشارات دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- ابراهیمی نژاد، مهدی و فرجوند، اسفندیار، (۱۳۸۵)، بودجه از تنظیم تا کنترل، تهران، انتشارات سمت.
- ابراهیمی نژاد، مهدی و فرجوند، اسفندیار، (۱۳۸۵)، بودجه از تنظیم تا کنترل، تهران، انتشارات سمت، چاپ دوم.
- انصاری، شاهرخ (۱۳۸۴). بودجه و بودجه ریزی دولتی در ایران با تاکید بر بودجه عملیاتی، تهران، موسسه انتشاراتی یکان.
- بروجردی، علی نقی (۱۳۸۶)، مدیریت مالی در وزارتخانه ها و سازمان های دولتی مطابق با G.F.S (استانداردهای پذیرفته شده توسط صندوق جهانی پول)، تهران، انتشارات نشر رابعه.
- بست، جان، (۱۳۸۴)، روش تحقیق در علوم تربیتی و رفتاری، ترجمه حسن پاشا شریفی، نرگس طالقانی، چاپ سوم، تهران، انتشارات رشد.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۸). تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسئولیت پاسخگویی، حسابداری، سال ۲۲، شماره ۱۹۴، ص ۱۷-۳.
- زینالی، مهدی و محمدی پور، رحمت الله. (۱۳۸۷). "بودجه بندی عملیاتی و مسئولیت پاسخگویی"، کنفرانس حسابداری دانشگاه اسلامی واحد کرمانشاه.
- قدیم پور جواد؛ شیرپور، محسن و طریقی، علی. (۱۳۸۹). "بودجه ریزی عملیاتی یک ضرورت ملی و نقطه آغازین"، تهران، دانش حسابرسی، دوره جدید سال دهم، شماره ۱، ص ۷۲-۵۸.
- قدیم پور، جواد و طریقی، علی. (۱۳۸۸). "بودجه ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی"، تهران، دانش حسابرسی، شماره ۲۸، ص ۶۸-۵۹.