2.1- مقدمه 15

2.2- فاهیم بودجه 16

2.3- تعاریف بودجه 17

2.3.1- تعاریف از جنبه سیاسی 17

2.3.2 -تعاریف ازجنبه های اقتصادی و مالی 17

2.3.3- تعاریف از جنبه های برنامه ای و مدیریتی 18

2.3.4- تعاریف ازجنبه توسعه اقتصادی و اجتماعی 18

2.4- تعاریف علمی و تجربی بودجه 19

2.5- تعاریف حقوقی و قانونی بودجه 19

2.6- عوامل مشترک در تعاریف بودجه 20

2.7- مقاصد و اهداف بودجه ریزی 21

2.8- وظایف بودجه ریزی 22

2.9- روش های پیش بینی درآمد 22

2.10- روشهای برآورد هزینه 23

2.10.1- بودجه سنتی 23

2.10.2- بودجه ریزی افزایشی(تفاضلی) 23

2.10.3- بودجه ریزی برنامه ای 24

2.10.4- نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی 24

2.10.5- بودجه بندی بر مبنای صفر 25

2.10.6- بودجه ریزی انعطاف پذیر یا سایه ای 26

2.10.7- روش بودجه ریزی مدیریت بر مبنای هدف 27

2.10.8- روش بودجه ریزی عملیاتی 27

2.11- بودجه ریزی عملیاتی 28

2.11.1- ماهیت بودجه ریزی عملیاتی 29

2.11.2- ویژگی های بودجه ریزی عملیاتی 30

2.11.3- وظایف بودجه عملیاتی 31

2.11.4- مزایای بودجه ریزی عملیاتی 34

2.12- الزامات بودجه ریزی عملیاتی 37

2.1.3- مراحل انجام بودجه ریزی عملیاتی 38

2.14- فواید بودجه ریزی عملیاتی 40

2.15- تحولات نظام بودجه ریزی 41

2.16- مسیر بودجه ریزی عملیاتی نوین 44

2.17- تجربه برخی از کشورها در اجرای بودجه عملیاتی 48

2.18- نظام بودجه ریزی عملیاتی در ایران 54

2.18.1- سیرتحولات نظام بودجه ریزی در ایران 56

2.18.2- الزامات قانونی بودجه ریزی عملیاتی در ایران 58

2.19- مشکلات عمده بودجه بندی دولتی در ایران: 61

2.20- روند حال و آینده بودجه ریزی عملیاتی در ایران 67

2.21- موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرائی استان سمنان 70

2.21.2- عوامل محیطی 70

2.21.2- عوامل اجرائی 73

2.21.3- عوامل کنترلی 80

2.22- مدل مفهومی 82

2.23- تحقیقات گذشته 82

2.23.1-تحقيقات انجام شده در داخل كشور 82

2.23.2- تحقيقات انجام شده در خارج از كشور 85

## مقدمه

در مدیریت نوین منابع دولت، تعیین محدودیتهای دخالت دولت، مدیریت مطلوب منابع مالی، سیاست گذاری برای حداکثر نمودن منافع اجتماعی نظام کلان مالی، انطباق اهداف میان مدت و کوتاه مدت در مخارج عمومی، نظم و انضباط مالی، بودجه عملیاتی، نظارت، کنترل و هماهنگی، شفافیت، پاسخگوئی مورد توجه قرار گرفته است.

در تعیین محدوده های دولت صرف نظر از وظایف حاکمیتی، اگر زمانی فزونی عواید نسبت به هزینه ها برای سرمایه گذاری دولت در امور اقتصادی کافی تلف می شد اکنون تنها دخالت در مواردی قابل توجیه به حساب می آید که عدم دخالت دولت منافع اجتماعی تامین نشود در این حالت نیز مداخله دولت طیفی از سیاستگذاری ها، هدایتها و تشویق ها را در بر میگیرد که دخالت مستقیم از طریق سرمایه گذاری در امور اقتصادی آن واقع می شود.

در رعایت انضباط کلان مالی، بحث آینده نگری مطرح می شود و دولت ها از روزمرگی بر حذر شده و توصیه می شود اهداف میان مدت قابل برآورد را مورد نظر قرار دهند تا نوسان ها و تلاطم های کوتاه مدت در جریان درآمدها به جریانی موزون در مخارج و دستاوردهای اقتصادی – اجتماعی برای کل جامعه تبدیل شود. نظم و انضباط مالی سرلوحه توصیه های مخارج عمومی قرار گرفته و پایه این نظم و انضباط تفکر علمی و تجربی در مورد روشهای کنترل و نظارت، هدفگذاری، عملیاتی ساختن بودجه، تعهد نسبت به اهداف عملیاتی و الزام به پاسخگوئی است. در همان حال کنترل جریان وجوه، پیشبرد عملیات و دستیابی به اهداف مورد نظر است و در این رهگذر سعی بر برقراری پیوند بین عملیات پیش بینی شده با اهداف مورد نظر است. (سعیدی، 1385، ص 142).

بودجه ریزی عملیاتی سیستمی است که در آن منابع مصرف می شوند تا نتیجه ای معقول و در راستای اهداف سازمانها بدست آید. در این نام بودجه بندی بر مبنای اهداف صورت میگیرد. در بودجه بندی عملیاتی سازمانها با یک طرح کلی، یک سری برنامه و تعداد بسیار زیادی پروژه ها مورد ارزیابی قرار می گیرند و با نگرش سیستمی بودجه بندی می شود. در این نظام بودجه ریزی، امکان مقایسه پروزه ها و برنامه ها با هم و انتخاب اثربخش نوین آنها در نیل به اهداف کلی وجود خواهد داشت چون بودجه ریزی عملیاتی عوامل صرفه جوئی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می کند. در بودجه عملیاتی طبقه بندی عملیات به حدی است که هدفها شفاف تر بیان می شوند، ارزیابی بودجه سهل تر بوده و در روش هزینه یابی، ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می گیرد(سعیدی، 1385، مقدمه).

## مفاهیم بودجه

واژه بودجه در اصل از کلمه بوژت فرانسوی (Boujette) به معنی کیف یا کیسه چرمی کوچک اطلاق می شده که وجوه نقد را در آن نگهداری می کردند. در انگلستان کیف چرمی که محتوی صورت مخارج مورد نیاز پادشاه بود توسط خزانه داری، که بعدا وزیر دارایی نامیده شد، برای تصویب وجوه مورد نیاز پادشاه به پارلمان عرضه می شد(لینچ،1970 ، ص 36).

آن کیف «باجت1 » نامیده شد و به تدریج اطلاق اصطلاح بودجه از کیف به محتویات آن تغییر یافت. به عبارت دیگر، صورت حسابهای مزبور به تدریج در یک صورت حساب واحد گنجانده و تحت عنوان «باجت» در انگلیس و «بودژه» در فرانسه به کار رفت و در سایر زبان ها از جمله فارسی وارد گردید.

## تعاریف بودجه

دیدگاه ها و تعاریف در مورد بودجه متاثر از نظریه های اقتصادی در مورد دولت است و دیدگاه های موجود در این زمینه نیز تحت تاثیر شرایط متفاوت سیاسی، اقتصادی و فرهنگی جوامع است و در یک جمله دیدگاه های نظریه ها و تعاریف بودجه به زمان و مکان مربوط می شوند. به طور کلی می توان این تعاریف را به چهار دسته تقسیم کرد. (الماسی، 1387، ص 39).

### تعاریف از جنبه سیاسی

در این دسته تعاریف، ریشه اصلی تنظیم بودجه را باید عامل سیاسی جستجو کرد. بودجه بعد از تشکیل حکومت های پارلمانی شکل گرفت؛ یعنی از زمانی که حق نظارت مردم به صورت کنترل درآمدها و هزینه های دولت از طریق ساز و کارهای نمایندگی تحقق یافت. در انگلستان نمایندگان پارلمان می خواستند درآمدها و هزینه های دولت را کنترل کنند و مایل نبودند بدون رضایت آنها مالیات وضع شده، یا بدون کنترل آنها از اموال عمومی خرج شود. بدین سبب بود که به تدریج درآمدها و هزینه های دولت در سندی تنظیم شد و تصویب پارلمان ضرورت پیدا کرد؛ تا آنجا که در قرن نوزدهم اراده قانونگذار در تنظیم و اجرای بودجه از ضروریات دموکراسی شناخته شد (قدیری اصل، 1366، ص 530).

اهمیت نهاندن و تاکید بر نقش سیاسی بودجه باعث گنجاندن آن در اغلب قوانین اساسی حکومت های پارلمانی و تصویب قوانین و مقررات مربوط به نحوه عملکرد بودجه تحت عنوان «قانون محاسبات عمومی» در اولین دوره های قانونگذاری شده است (ابراهیمی نژاد، 1386، ص 3).

### تعاریف ازجنبه های اقتصادی و مالی

در اینکه نظریه های نظام مالی به طور اعم از نظریه های نظام بودجه به طور اخص از بطن نظریه های اقتصادی زاده شده اند، تردیدی وجود ندارد. در واقع بودجه شاهرگ حیات اقتصادی دولت است که در شریان­های آن منابع مالی و اقتصادی جاری است. تاکید بر جنبه های مالی و اقتصادی در تعاریف بودجه بیشتر بعد از گذار از اقتصاد کلاسیک به اقتصاد نئوکلاسیک صورت پذیرفت. در این دوران با گسترش دامنه فعالیت ها و عملیات دولت، حجم بودجه، نیز به سرعت افزایش یافت و در نتیجه، تغییر و تحولات بودجه ای نیز در دو زمینه نظری و عملی به شدت به تحولات اقتصادی و مالی پیوند خورد. مقارن این تحولات دگرگونی های تاریخی و اقتصادی عظیمی به وقوع پیوست، به ویژه انقلاب اکتبر سال 1917 در روسیه و رکود و بحران بزرگ سال 1929 در امریکا و نشر عقاید «جان مینارد کینز» بنیان گذار مکتب اقتصادی نئوکلاسیک و دعوت از دولت برای مداخله بیشتر در امور اقتصادی و تولیدی، بودجه را به صورت اساسی ترین و اصلی ترین اهرم کنترل و ارشاد اقتصادی و مالی درآورد. در این دوران تعریف بودجه نیز از تحولات و تغییرات تاثیر پذیرفت و کانون تاکید از جنبه های سیاسی-اجتماعی به جنبه های اقتصادی و مالی تغییر یافت.

### تعاریف از جنبه های برنامه ای و مدیریتی

اصولا شرایط فرهنگی، سیاسی و اقتصادی حاکم بر جوامع ادامه و بقای حیات دولت ما را بدون برنامه و برنامه ریزی غیرممکن می سازد. به همین علت امروزه واژه های بودجه و برنامه در هم ادغام یا مترادف هم گشته اند (مثلا بودجه برنامه ای) و یا همواره با هم مورد استفاده قرار می گیرند و مفهوم هیچ یک از آن دو بدون دیگری قابل درک نیست.

ماهیت مشترک برنامه و بودجه در عمل پیش بینی نهفته است و همین ویژگی پیش بینی است که آن دو را از سایر صورت حساب ها و تجزیه تحلیل های مالی متمایز می کند. تاکید بر جنبه های برنامه ای بودجه از مشخصات بارز تعریف جدید و معاصر است. البته تفکیک جنبه های برنامه ای و مالی کار دشواری است. زیرا بودجه در عین حال که نوعی برنامه است جنبه های اقتصادی و مالی نیز دارد و از این جهت بودجه را نوعی برنامه مالی دولت می دانند. تصویر فردای سازمان باید امروز با تصمیم مدیران ترسیم شود. این آینده نگری را برنامه و برنامه ریزی و تبدیل برنامه ها به زبان پول را بودجه می نامیم. (الماسی، 1387، ص 40).

### تعاریف ازجنبه توسعه اقتصادی و اجتماعی

در متون تخصصی، بودجه سندی تعریف شده است شامل عبارات و ارقامی که هزینه ها را به اهداف معین ارتباط می دهد، این عبارت و ارقام هزینه ها (جاری و عمرانی) با اهداف (ایجاد امنیت، رفاه، آسایش، رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، ثبات اقتصادی، تامین کالا و خدمات عمومی، عدالت اجتماعی) پیوند دارند. بودجه بین منابع مالی و رفتار انسانی برای تحقق اهداف و خط مشی ها پیوستگی ایجاد می کند. بدین ترتیب بودجه به مجموعه ای از اهداف و برنامه ها به همراه هزینه های مربوط آنها اطلاق می گردد (الماسی، 1387، ص 41).

## تعاریف علمی و تجربی بودجه

بودجه از نظر عامه مردم عبارت است از دخل و خرج یا درآمد و هزینه است.

بودجه برنامه کار، وضعیت یک فرد، یک خانواده، یک سازمان یا یک جامعه را به صورت ارقام مالی نشان می دهد.

بودجه عبارت است از بیان مالی و یا مقداری سیاستی که در طول مدتی معین از زمان آینده برای وصول به هدفهای تعیین شده باید تعقیب شود.

بودجه یک برنامه کار است. یک پیش بینی است و یک مجوز است و می تواند یک معیار هزینه و یک ضابطه بخش کارایی دستگاهها باشد.

بودجه بیان رسمی سیاست، و اهداف مدیریت برای یک دوره معین است.

بودجه عبارت است از آئینه تمام نمای وظایف، عملیات و هدف های دولت می باشد.

## تعاریف حقوقی و قانونی بودجه

اولین تعریف قانونی از بودجه در کشور ایران مربوط به ماده 1 قانون محاسبات عمومی مصوب 21 صفر سال 1329(ه.ق) به شرح ذیل است.

«بودجه دولت، سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب می گردد. مدت مزبور را سنه مالی می گویند که عبارت از یک سال شمسی است».

دومین تعریف مربوط می شود به ماده یکم قانون محاسبات عمومی مصوب 16 اسفند سال 1312 خورشیدی که بودجه را این گونه تعریف می کند.

«بودجه لایحه پیش بینی عواید و مخارج مملکتی است و برای مدت یک سال شمسی که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده باشد».

تعریف سوم برابر ماده 1 قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب دی ماه 1349 خورشیدی به این صورت است :

«بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمد و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدفهای دولت می شود».

و بالاخره آخرین تعریف قانونی بودجه مربوط به ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور مصوب اول شهریور ماه 1366 از بودجه به شرح ذیل است1 :

«بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست ها و هدف های قانونی می شود و از سه قسمت زیر تشکیل می شود» :

بودجه عمومی دولت که شامل :

الف) پیش بینی دریافت ها و منابع تامین اعتبار که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در سال مالی قانون بودجه به وسیله دستگاه ها از طریق حساب های خزانه داری کل اخذ می گردد.

ب) پیش بینی پرداختهایی که از محل درآمد عمومی و اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاه های اجرائی می تواند در سال مالی مربوط انجام دهند.

2) بودجه شرکت های دولتی و بانکها شامل پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار.

3) بودجه موسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود.

دقت در تعاریف بودجه برابر قوانین محاسباتی ایران، بیانگر این مطلب است که این تعاریف از بودجه با توجه به شرایط مختلف مالی، اقتصادی و ... دولت در زمانهای مختلف صورت گرفته است. مثلا در سال 1349 بودجه بانکها جزء بودجه دولتی نبوده، در حالیکه در سال 1366 بانکها نیز در شمار دستگاههای دولتی قرار گرفته و بودجه آنها در بودجه کل کشور منظور شده است(علوی طبری، 1386، ص 13-11).

## عوامل مشترک در تعاریف بودجه

عوامل مشترک در تعاریف بودجه عبارتند از :

1.عامل درآمد

2. عامل هزینه

3. عامل برنامه کار

4. عامل مدت زمان

5. عامل هدف

پنج عامل مشترک در تعاریف بودجه، در بعضی از تعاریف روشن و در بعضی دیگر از تعاریف ضرورت دارد که به منظور رسیدن به عوامل مزبور آن را با دقت و دید وسیعتری مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار داد (الماسی، 1387، ص 47).

## مقاصد و اهداف بودجه ریزی

طرح ریزی دوره ای : کلیه فعالیت های واحد تجاری برای استفاده کارآمد و اثربخش از منابع کمیابی که در اختیار دارد، مستلزم نوعی طرح ریزی است.

هماهنگی، همکاری و ارتباط : فرآیند بودجه ریزی، وسیله ای برای تبادل نظر و ایجاد هماهنگی بین هدفهای مدیران سطوح مختلف واحد فراهم می سازد. در مرحله بررسی و تجدید نظر بودجه معمولا برنامه های تکراری، غیر ضروری یا حتی مضر قبل از تصویب نهائی بودجه حذف می شود یا به حداقل می رسد.

به مقدار درآوردن پیشنهادها : نظر باینکه منابعی که در اختیار واحد تجاری یا سایر ارگانهاست معمولا محدود است، لذا این واحد ها ناچارند منابع خود را به نحوی سهمیه بندی کنند. اندازه گیری منافع و مخارج پروژه ها (فعالیتها) مستلزم به مقدار درآوردن آنهاست.

ارزیابی فعالیتهای انجام شده : چون بودجه، برآوردی از فعالیتهای آینده است، لذا از آن می توان به عنوان معیاری برای ارزیابی فعالیتهای گذشته واحد تجاری استفاده کرد. به عبارت دیگر، کارائی و اثربخشی مدیریت را در هر یک از بخشهای واحد تجاری می توان از مقایسه عملکرد واقعی آن با پیش بینی های بودجه مورد ارزیابی قرار داد.

آگاهی از اقلام بهای تمام شده : در هنگام تنظیم بودجه، همه مدیرانی که مسئول برآورد بودجه را دارند، ناگزیر مخارج و منافع حاصل از اجرای پروژ ها و فعالیتها را مقایسه می کنند. آگاهی از بهای تمام شده، مبنای مشترکی را برای تفاهم و برقراری ارتباط بین مدیران مختلف فراهم می سازد.

تامین الزامات قانونی : بسیاری از سازمانها، از لحاظ قانونی ملزم به تهیه بودجه می باشند زیرا در غیراینصورت وجوهی برای اجرای عملیات خود در اختیار نخواهند داشت.

هدایت فعالیتها به سمت هدفها : تصمیم گیری در مورد تخصیص منابع معمولا با توجه به آثار اجرای فعالیتها بر دستیابی به هدفها، انجام می گیرد(شباهنگ، 1383، ص 195).

## وظایف بودجه ریزی

به طور کلی دو وظیفه اصلی را می توان برای بودجه ریزی بیان نمود :

الف) طرح ریزی

ب) کنترل

الف) طرحریزی : برای اغلب مدیران همزمان با واژه بودجه بندی مفهوم طرحریزی نیز تداعی می شود. طرحریزی کلیه مراحل بودجه بندی را از نقطه شروع فکر تا مرحله برآورد بودجه شامل می شود و بالطبع زمان نسبتا طولانی نیز به آن اختصاص می یابد. ضمنا طرحریزی چارچوبی برای وظیفه دوم بودجه بندی، یعنی کنترل فراهم می کند.

ب) کنترل : وظیفه کنترل بودجه بندی عبارت است از مقایسه بین نتایج واقعی و پیش بینی های بودجه است. این مقایسه بعد از فراهم شدن ارقام و اطلاعات حسابداری انجام پذیر است. مقایسه نتایج واقعی با ارقام مورد انتظار بودجه را غالبا گزارش عملیات می نامند. وظیفه کنترل تنها به حداقل کردن بهای تمام شده محدود نمی شود بلکه درصورت وجود اختلاف بین نتایج واقعی و ارقام بودجه موجب اعمال نظارت بر عملیات و اتخاذ تدابیر اصلاحی نیز می گردد. به عبارت دیگر بودجه معیاری است که مدیران به کمک آن درآمدها و اقلام بهای تمام شده واقعی را ارزیابی می کنند(فرزیب، 1376، ص 98).

## روش های پیش بینی درآمد

پیش بینی درآمد باید قبل از آغاز برآورد هزینه انجام یابد چون نیازمندیهای دولت نامحدود و منابع و امکانات مالی او محدود. از این رو لازم است مقدمتا مجموع عواید حاصل از منابع مختلف درآمد پیش بینی گردد و بعد چگونگی توزیع درآمد پیش بینی شده بین نیازهای گوناگون از طریق برآورد هزینه تعیین شود که در اینجا روشهای برآورد هزینه ها به شرح ذیل عنوان می شود(آقائی، 1386، ص 133).

## روشهای برآورد هزینه

در آغاز پیدایش بودجه، توجه خاصی نسبت به بخش هزینه و نحوه برآوردهای آن وجود داشته است. تکیه و تاکید در امر تنظیم بودجه ناظر است بر چگونگی برآورد هزینه ها یا اعتبارات بودجه و اصولا زمانی که بحث تنظیم بودجه مطرح می شود همواره چگونگی برآورد هزینه ها به ذهن متبادر می گردد.

بودجه از لحاظ نحوه برآورد هزینه ها انواع مختلفی دارد که عبارتند از :

### بودجه سنتی

بودجه سنتی[[1]](#footnote-1) قدیمی ترین نوع بودجه و ساده ترین روش بودجه بندی است و هدف از تخصیص منابع مالی در این نوع بودجه بندی کنترل های مالی و تاکید بر صرفه جوئی در مصرف اعتبارات است. به عبارت دیگر، توجه اصلی در این روش معطوف به داده ها می باشد تا ستانده ها و نتایج کار.

در این روش از بودجه بندی هزینه های دستگاه به تفکیک فصول و مواد هزینه برآورد می شود ولی عملیاتی که اجرای آنها مورد نظر است در بودجه منعکس نمی شود و به عبارت دیگر در بودجه متداول ارقام هزینه بر حسب کالا، و خدماتی که خریداری خواهد شد در قالب مواد هزینه نشان داده می شود و به ماحصل و نتیجه اجرای بودجه توجهی نمی شود(آقائی، 1386، ص 136).

### بودجه ریزی افزایشی(تفاضلی)[[2]](#footnote-2)

در این روش، بودجه سالهای گذشته هر دستگاه اجرائی مبنائی است که بودجه هر سال بر اساس شاخص های تعدیل نامشخص، افزایش فعالیتها و پرسنل جدید بدون توجه به محصول دستگاه اجرائی تدوین می شود. بودجه افزایشی یا تفاضلی عبارت است از افزایش بودجه هر دستگاه اجرائی نسبت به سال قبل با درصدی خاص. در این روش قدرت چانه زنی دستگاه اجرائی اساس تصویب و تخصیص بودجه است. اگر بودجه پیشنهادی دستگاه اجرائی با سقف تعیین شده مطابقت نداشته باشد درصدی از بودجه دستگاه کاهش می یابد و بدین ترتیب اجرای تمام فعالیتهای دستگاه با مشکل مواجه می شود ضمن آنکه امکان نظارت بر اجرای بودجه دستگاه اجرائی میسر نخواهد بود(عباسی، 1387، ص 36).

### بودجه ریزی برنامه ای[[3]](#footnote-3)

دولت امریکا در سال 1947 کمیسیونی بنام هوور را مامور تحقیق از عملیات اقتصادی دولت و بازنگری در آن کرد. این کمیسیون در سال 1949 به دولت فدرال پیشنهاد بودجه ریزی را ارائه کرد که در آن وظایف، طرحها و فعالیتهای دولت مشخص شود که آن را بودجه ریزی برنامه ای نام نهادند.

در این بودجه ریزی، دستگاه اجرائی بر اساس انواع برنامه های مورد نیاز و ضروری خود و بر اساس سیاست های دولت ارقام درآمد و هزینه های خود را پیش بینی می کند. در اینصورت اهداف، امور و عملیات اصلی دولت در قالب برنامه ها از طریق دستگاه اجرائی عملی می شود. وظایف اساسی دولت بین برنامه ها و هر برنامه به چند فعالیت و طرح، طبقه بندی می شود. بدین ترتیب برای برنامه ریزان، قانونگذاران و دولت معلوم می شود که در سال بودجه ای اولا چه اهداف و سیاستهای مورد نظر است، ثانیا برای تحقق این اهداف و سیاستها چه برنامه ها، عملیات و فعالیتهائی انجام خواهد گرفت، ثالثا هر برنامه نیاز به چه میزان اعتبارات دارد و این اعتبارات از کدام منابع مالی(بودجه عمومی یا اختصاصی) باید تامین شود، و رابعا هر برنامه را کدام دستگاه اجرائی باید به اجرا درآورد. بدین ترتیب شفافیت بودجه بیشتر می شود و مجلس ارقام بودجه هر دستگاه اجرائی را پس از تائید برنامه هایش و همسوئی بر نامه ها با اهداف و سیاستهای دولت به تفکیک هر برنامه به تصویب می رساند(همان منبع، ص 37).

### نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی[[4]](#footnote-4)

روشی است که برای تکمیل بودجه برنامه ای در همه کشورها معمول شده است. این اصطلاح ابتدا در اوایل سال 1960 توسط وزارت دفاع امریکا به کار برده شده و سپس تحت شرایط متفاوت به دستگاههای دیگر دولتی راه یافت. با استفاده از این سیستم می توان برنامه ریزی، طرح ریزی، بودجه ریزی اطلاعات مدیریت، کنترل مدیریت و ارزش یابی برنامه ها را به هم مرتبط ساخت(عزیزی، 1385، ص 219).

منظور از برنامه ریزی، تولید مجموعه ای از قابلیت ها معنی دار برای انتخاب اقدام های مناسب بین راه کارهای مختلف است و منظور از طرح ریزی تعیین نیروی انسانی، مواد، تجهیزات و تسهیلات مورد نیاز برای اجرای آن در امریکا می توان بودجه ریزی ستاد محور، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، بودجه ریزی عملیاتی و تجزیه و تحلیل های هزینه-فایده از آثار اجرای این نظام علیرغم اجرای ناکام این طرح در امریکا بود (کردبچه،1382،12). اما کلید درک مناسب، کامل و جامع مفهوم PPBS این است که به حرف "S" در PPBS تاکید شود، این مجموعه باید یک سیستم تلقی شود نه روش و فن خاص، سیستمی که شامل مبنای تصمیم­گیری 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. طبعا هر یک از اجزای سیستم از لحاظ نیل به هدف های سیستم در ارتباط با جزء دیگر نقشی دارد(صراف،1354، ص 141).

نمودار ‏2‑1 اجزای سیستم PPBS

### . بودجه بندی بر مبنای صفر[[5]](#footnote-5)

این بودجه بندی نخستین بار در سال 1973 در امریکا به کار گرفته شد و پس از آن در سازمانهای بخش دولتی و خصوصی. بسیاری از موسسات مورد استفاده قرار گرفت. در این روش هر سازمان برای بودجه بندی باید کلیه فعالیتهای جدید خود را مورد ارزیابی و تجدید نظر قرار دهد. بنابراین اساس این روش مبتنی بر نوسازی و تحول در سازمانهاست.

فایده اصلی این روش در وضع مطلوب آن است که شخص بودجه را انجام می دهد همه هزینه های مورد نظر و شناخته شده را در بودجه می گنجاند. در واقع بودجه بندی بر مبنای صفر تجزیه و تحلیل و ارزشیابی تمام برنامه های فعالیت های سازمان است و هرگاه در این ارزشیابی فعالیتی بی ثمر تشخیص داده شود مسلما کنار گذارده خواهد شد. در این روش نقطه شروع صفر است ولی این بدان معنی نیست که بودجه بندی بر مبنای صفر، تمام فعالیتهای گذشته را کنار نهاده و همه چیز را از ابتدا شروع می نماید. در اغلب موارد فعالیتهای گذشته ادامه می یابند و تنها تغییرات و اصلاحات لازم در آنها به عمل می آید و در پاره ای از موارد بعضی فعالیت ها حذف می گردند (سعیدی، 1385، ص 50).

به طور کلی فرآیند بودجه ریزی بر مبنای صفر شامل :

شناخت واحدهای فعالیت در سازمان

تقسیم فعالیت ها به فعالیت های فرعی تر

ارزیابی فعالیت ها بر اساس مزایای آنها و اولویت بندی فعالت ها

تخصیص منابع بر اساس ترجیحات و اولویت برنامه ها(انصاری، 1378، ص 130).

### بودجه ریزی انعطاف پذیر یا سایه ای[[6]](#footnote-6)

هر قدر محیط پیرامون بی ثبات، متغیر و بحرانی تر باشد ضرورت بودجه ریزی انعطاف پذیر بیشتر است. بودجه در این روش ابزار و برنامه ای برای مواجهه با محیط متغیر است. برای این منظور باید رویدادهای آتی را بتوان با احتمالاتی پیش بینی کرد. شرایط بودجه ریزی متغیر شرایط ریسکی است یعنی تصمیم گیری و بودجه ریزی برای سناریوهای مختلف با توزیع احتمالات با توجه به امکانات و منابع محدود. در این روش باید بتوان رویدادهای آینده را با احتمال پیش بینی کرد و منابع مالی و امکانات دستگاه اجرائی را برای هر یک از سطوح حوادث احتمالی تجهیز و هدایت کرد. در سطح کلان و برای بودجه ریزی کل کشور می توان بودجه ریزی سایه ای[[7]](#footnote-7) داشت. یعنی بر حسب اوضاع اقتصادی و سیاسی متفاوت برای سال آینده اعتبارات هزینه ای و اعتبار طرح های تملک دارائی های سرمایه ای را با بودجه های متفاوتی پیش بینی کرد(عباسی، 1387، ص 46).

### روش بودجه ریزی مدیریت بر مبنای هدف[[8]](#footnote-8)

این روش بودجه ریزی در پی آن بود تا اهداف بیان شده از طریق دستگاههای اجرائی را به تقاضاهای اجرائی را به تقاضاهای بودجه ای آنها پیوند دهد. این نام به گونه ای طراحی شده بود تا مسئولیت دستیابی به خروجی ها و نتایج مورد توافق را بر عهده مدیران آن دستگاهها قرار دهد. در این نظام فرآیندهایی طراحی می شود که جهت نیل به این خروجی ها مورد نیاز است. ارزیابی نتایج هزینه های دولت در این دوره آغاز شد که امروزه به آن ارزیابی نتایج[[9]](#footnote-9) (پیامدها) می گویند. در این بودجه ریزی هدفمند یا بر مبنای هدف، مشکل اصلی تعیین سهم هر یک از مدیریت ها در کمک به تولید اهداف است. این سهم را مدیریت بر مبنای هدف تعیین می کند. مسئله دیگر استفاده از شاخص های مناسب برای تسهیم هزینه ها بر مبنای هدف است. در سازمان ها و پروژه های بزرگ که خدمات و محصولات متفاوتی تولید می شود نمی توان از یک شاخص برای تسهیم هزینه ها استفاده کرد(عباسی، 1387، ص 46).

در بعضی از کشورها تحت عنوان «بودجه پاکتی»[[10]](#footnote-10) نامیده می شود. بودجه بندی بر مبنای هدف، بودجه ریزی با فرآیند جیره بندی از بالا به پائین است که در آن تعیین اولویت ها و محدودیت ها در بالا، اساس انتخاب راه کارها در پائین است. این نوع بودجه بندی نه بر عقلائی بودن اقتصادی که بر عقلائی بودن سیاسی تکیه می کند (الماسی، 1387، ص 179 و 180).

### روش بودجه ریزی عملیاتی[[11]](#footnote-11)

بودجه ریزی عملیاتی برنامه سالانه ای است که در آن رابطه بین منابع مالی تخصیص یافته و نتایج حاصل از اجرای هر برنامه با شاخص های کمیت پذیر نشان داده می شود. از نظر فیلدینگ اسمیت، بودجه عملیاتی منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می دهد.

در بودجه عملیاتی اعتبارات به برنامه ها، فعالیتها، طرحها تفکیک می شود. به علاوه حجم عملیات و هزینه ای اجرای هر یک از عملیات طبق روشهای علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده[[12]](#footnote-12)، روش اندازه گیری حجم کار[[13]](#footnote-13)و هزینه یابی بر منای فعالیت اندازه گیری شده و این هزینه ها مبنائی برای انعقاد قرارداد با دستگاه اجرائی برای تصویب و تخصیص اعتبارات خواهد بود.

در بودجه ریزی عملیاتی رابطه دولت با دستگاه اجرائی شبیه رابطه کارفرما با پیمانکار است. اعتبارات در قبال عملیات و نتایج کار مورد انتظار به دستگاههای اجرائی تخصیص می یابد و دستگاه اجرائی در قبال دریافت بودجه پاسخگو خواهد بود.

بطور کلی می توان گفت که بودجه عملیاتی همان بودجه برنامه ای است که بنحو دقیقتر و روشن تری اجرای برنامه ها را از دیدگاه ((هزینه- فایده)) تجزیه و تحلیل می کند (عباسی، 1387، صص 49-48).

## بودجه ریزی عملیاتی

از بودجه ریزی عملیاتی تعاریف متفاوتی انجام شده است که تعدادی از آنها به قرار زیر است :

بودجه ریزی عملیاتی فرآیندی مستمر است که تمامی مدیران دولتی در همه سطوح در آن مشارکت دارند. این نوع مشارکت مستلزم وجود حلقه های بازخورد در درون سازمانهاست تا مدیران ارشد همواره از امکانات بیشتر و بهتری برای اخذ تصمیمات صحیح تر و اداره بهتر سازمان متبوع خود برخوردار باشد.

بودجه ریزی عملیاتی نهایتا به تخصیص موثرتر منابع در درون وزارتخانه ها و سازمان ها منجر می شود و مدیران را قادر می سازد به نحو موثرتری از منابع اختصاص یافته به سازمان تحت امر خود برای رسیدن به اهداف و نتایجی که برنامه ریزان و سیاستگذاران مدنظر داشته اند بهره برداری کنند(ورمزیار، 1385، ص 3).

بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از یک برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان وجه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن را نشان می دهد(پناهی، 1385، ص 1).

این نوع بودجه ریزی، منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می دهد. بودجه ریزی عملیاتی، ابزاری است که اهداف و نتایج سرمایه گذاری های مورد نیاز اعم از دولتی و خصوصی، هزینه برنامه های پیشنهاد شده برای حصول به اهداف و اطلاعات کمی را برای اندازه گیری عملکرد هر عملیات نشان می دهد.

بودجه بندی عملیاتی بودجه ای است که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه هایی که سازمان تصدی آن را بر عهده دارد تنظیم می شود(سعیدی، 1385، ص 3). بودجه ریزی عملیاتی روشی است برای تخصیص منابع به منظور دستیابی به اهداف برنامه ها و نتایج ارزیابی شده. در این روش منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارآ و اثربخش تخصیص می یابد و به عبارتی در این روش بودجه ریزی عوامل صرفه جوئی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می گردد و باعث می شود تا هدف ها شفاف تر بیان و ارزیابی بودجه سهل تر شود.

### ماهیت بودجه ریزی عملیاتی

همانطور که عنوان شد بودجه عملیاتی عبارتست از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می دهد. این بدان معنی است که با میزان مشخص مخارج انجان شده در هر برنامه، باید مجموعه معینی از اهداف تامین شود.

یک بودجه عملیاتی، شامل دو فرایند یکی از بالا به پایین[[14]](#footnote-14) و دیگری از پایین به بالا[[15]](#footnote-15) که به طور همزمان به اجرا در می آیند. وظیفه برنامه ریزان ارشد و سیاستگذاران (در سطوح بالا) تعیین اهداف و مقاصد برنامه هاست. آنها باید به طور تقریبی میزان منابعی را که انتظار می رود برای پشتیبانی و کمک به تحقق این اهداف مورد نیاز است را تعیین کنند. علاوه بر این سیاستگذاران باید شاخص های نتیجه[[16]](#footnote-16) را که مشخص کننده درجه تحقق اهداف با توجه به میزان منابع به مصرف رسیده است، تعریف کنند. مدیران سطوح پایین تر باید اهداف، مقاصد، میزان منابع و شاخص های سنجش نتایج را تدوین کرده باشند. این مدیران و سازمان های تحت پوشش آنها در موقعیتی قرار دارند که می توانند برنامه سالانه ارائه شده از سوی برنامه ریزان و سیاستگذاران را تحقق بخشند؛ آنان به خوبی ساز و کار اجرایی برنامه ها را می شناسند و می توانند فعالانه به سیاستگذاران در تعریف و بازنگری برنامه های سالانه سازمان های خود یاری رسانند.

بودجه ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه هایی که برای رسیدن به اهداف مشترکی به کار می رود، توانائی تصمیم گیران را در ارزیابی درخواست های بودجه ای دستگاه های اجرائی افزایش می دهد. این موضوع ابعاد فنی مسئله را تشکیل می دهد؛ در حالی که تخصیص منابع نیازمند انتخاب سیاسی نیز هست.

یک بودجه عملیاتی تمامی فعالیت های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه ها و نیز تخمین دقیقی از هزینه فعالیت ها را در بر میگیرد. به عنوان مثال اگر شاخصی فعالیت (واحد حجم کار) «تحقیقات جنائی» در یک ارگان دولتی، تعداد پرونده هایی باشد که به نتیجه رسیده است، مراحل انجام کار و فعالیت های تشکیل دهنده آن، حلقه رابطی است که منابع را به نتایج مرتبط می سازد. با ثبت و اندازه گیری منابع به مصرف رسیده در هر فعالیت و در هر مرحله، هزینه کل و هزینه سرانه هر واحد از اطلاعات بدست آمده را می توان محاسبه کرد و آن را به نتایج نهائی مرتبط ساخت.

در واقع بودجه ریزی عملیاتی به دنبال افزایش درک تصمیم گیران از پیوندهای منابع درخواستی و نتایج عملیات مورد نظر است. این مسئله برای نهادینه کردن اصلاح مدیریت عملیاتی نیز دارای اهمیت است. اگر نتیجه این عمل، اطلاعات عملکرد بهتر و قابل اتکاتر باشد، می تواند فرآیند بودجه ریزی را به عنوان مهمترین فرآیند مالی سالیانه دولت بهبود بخشد.(پناهی، 1384، ص 27).

### ویژگی های بودجه ریزی عملیاتی

عدم توانائی روش های سنتی بودجه بندی در حل مسائل بودجه ای کشورهای پیشرفته و در حال توسعه منجر به ظهور روش جدیدی شد که به «ایدئولوژی مدیریت جدید» موسوم است. این ایدئولوژی تاکید بیشتری بر عملکرد، عدم تمرکز، کاربرد اصول بازار، افزایش انضباط مالی و ایجاد و توسعه نظامهای اطلاعاتی دارد. تاکید بر عملکرد در واقع حرکت از فرهنگ سنتی نظارت به روشهائی است که بر صرفه جوئی و بهره برداری حداکثر از منابع و افزایش کارائی خدمات ارائه شده به جامعه تاکید دارد.

ویژگی کلیدی نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخ گویی مناسب است. مهمترین عامل نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد «برنامه» است. برنامه مجموعه ای از فعالیتها یا پروزه ها، طرح های تحت نظارت دستگاه یا واحد اجرای خاص است که با استفاده از منابع موجود به دستیابی روش ها و هذف ها کمک می کنند(شقاقی، 1386، ص 1).

سایر ویژگی های بودجه ریزی عملیاتی به طور مختصر به شرح ذیل می باشد :

* چارچوب زمانی برای انجام بودجه ریزی عملیاتی باید واقع گرایانه باشد.
* شکل بودجه عملیاتی باید ساده و قابل فهم باشد تا اجرای آن بهتر و ساده تر صورت گیرد.
* قوه مجریه و مقننه نیازمند فهم هدف و روابط حاکم بر بودجه عملیاتی هستند به طوری که تعهدات اجرای بودجه عملیاتی نمایان شود(ورمزیار، نشریه جهاد اقتصاد، 1386).
* بودجه ریزی عملیاتی هدف یا مجموعه ای از اهداف را تعریف می کند به پول آنها اختصاص می یابد. از این پس اهداف موضوعات و مقاصد خاصی مطرح شده و سپس هزینه های جزء به جزء بین آنها تقسیم می شود.
* بودجه ریزی عملیاتی اطلاعات و داده های عملکرد گذشته را تهیه و بدین وسیله اجازه مقایسه بین پیشرفت واقعی بدست آمده و مورد انتظار را نشان می دهد.
* در مجموع توجه به این مسئله مهم است که اطلاعات و داده های عملیاتی استفاده شده در بودجه بندی ادارات دولتی، مدیران را در مقابل کیفیت خدمات، هزینه کارائی و اثربخشی برنامه ها حمایت می کند و تمرکز روی نتیجه هاست نه داده ها (یانگ، 2003، ص12).

### وظایف بودجه عملیاتی

فرآیند بودجه عمومی، سه نوع متفاوت از وظایف را در بر دارد. : 1.وظیفه برنامه ربزی 2. وظیفه مدیریتی 3. وظیفه کنترلی

در بودجه های سنتی فقط وظیفه کنترلی وجود داشت، در حالی که در بودجه عملیاتی وظیفه مدیریت و برنامه ریزی بدان اضافه شده و به عبارتی به ستانده نیز توجه شده است. در حقیقت بودجه عملیاتی بر دو موضوع تاکید دارد : 1.ستانده و ارتباط بین ستانده یا تولید 2.نتیجه یا رضایت مردم

هدف نمائی بودجه ریزی عملیاتی، کمک به اتخاذ تصمیمات عقلائی درباره تخصیص و تعهد منابع، بر اساس پیامدهای قابل سنجش می باشد .با این تفسیر، بودجه ریزی عملیاتی مقاصد ویژه زیر را دنبال می کند

نمودار2-2 اهداف سیستم بودجه بندی عملیاتی را نشان می دهد

اهداف سیستم بودجه بندی عملیاتی

شفاف سازی, مقبولیت عامه, سادگی در تحلیل, دسترسی به هدف

نوآوری در عملکرد

توزیع منابع

کنترل عملکرد و تحلیل حساسیت

.

نمودار ‏2‑2 اهداف سیستم بودجه بندی عملیاتی

1. ارائه مبنائی صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع
2. تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار، که از یک تخصیص بودجه خاص قابل حصول است.
3. تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسائل و چالش هائی که دستگاه اجرائی با آن مواجه است.
4. ایجاد یک فرایند منطقی برای تصمیم گیری درخصوص بودجه، که به طور مستقیم بطور مستقیم با فرآیند برنامه ریزی، اجرا، کنترل، ارزسیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می باشد.
5. ارائه اطلاعات قابل سنجش برای نهادهای ناظر شامل : قوه قضائیه، مجریه و مقننه که بتوانند به استناد آنها، میزان پیشرفت و موفقیت برنامه ها را در مقابل تخصیص های بودجه کنترل کنند.
6. بهره گیری از روش علمی و انعطاف پذیر، به منظور سازگار ساختن فرآیند بودجه ریزی با تحولات توسعه.
7. ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه.
8. ارائه اطلاعات قابل سنجش برای دستگاههای نظارتی.
9. ارائه مبنائی برای پاسخگوئی.
10. شفاف سازی( نمودار 2-3).

اهداف ملی

گزارشات ملی

ارزیابی مسئولیت

شاخص های بخشی

شاخص های منطقه ای

شاخص های ملی

گزارشات عملکردی

گزارشات شاخص های تخصصی

گزارشات حسابرسی

گزارشات ملی

نمودار ‏2‑3 شفاف سازی بودجه ریزی عملیاتی

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

* ارزیابی پاسخ گویی مسئولین دستگاه های اجرائی بر اساس معیار دستاوردهای فعالیت های آنان.
* ارزیابی پاسخ گویی مدیران دستگاه های اجرائی به مسئولین ذیربط بر اساس محصولاتی که باید تولید کننده و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات به کار می گیرند .
* تضمین و تحکیم پاسخگوئی از طریق مبادله موافقتنامه بین مدیران و مسئولین دستگاه های اجرایی و بین مسئولیت دستگاههای اجرائی 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 قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات (سعیدی ، 85 ، ص 7-4 ).

### مزایای بودجه ریزی عملیاتی :

تجربه کشورها نشان می دهد به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی به عنوان اقدامی اصلاحی که تنها پیوند فنی میان بودجه و عملکرد را ایجاد می کند ، اشتباه است. با این حال بودجه ریزی عملیاتی با علم به این که پیوندها میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع صرفا" فنی نیستند و از گزینه های سیاسی نیز متاثر می شوند دارای مزیت های فراوانی است که شامل موارد زیر است(نمودار4-2) :

مزایای بودجه ریزی عملیاتی

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| افزایش پاسخگو ئی دستگاههای اجرائی | بهبود نحوه تخصیص منابع | افزایش کارائی و کیفیت خدمات | کاهش کسری بودجه دولت | تضمین تحقیق برنامه | افزایش کارائی و اثربخشی |

نمودار ‏2‑4 مزایای بودجه ریزی عملیاتی

1. **افزایش پاسخگویی دستگاه های اجرایی :**

در صورت استقرار بودجه ریزی عملیاتی سطح پاسخگویی دستگاه های اجرایی تا حد قابل توجهی افزایش می یابد و آنها را در برابر سهم اعتبارات دریافتی از دولت در برابر فعالیت های جاری و برنامه ای مسئول داشته و در عملکرد و اقدامات سالانه تجدید نظر می کند. بنابراین جهت پاسخگویی باید سیستم حسابداری دولتی و نظام بودجه ریزی طوری ارتباط برقرار کند تا بتواند پاسخ گویی مالی و دولت به ملت را به طور شفاف ارائه نماید .

1. **بهبود نحوه تخصیص منابع :**

منظور از تخصیص عبارتست از تعیین حجم اعتباری که برای یک سال با دوره های معین در سال جهت هزینه اجرای برنامه ها و عملیات و سایر پرداخت ها مورد لزوم است (سعیدی، 1384).

در بودجه ریزی عملیاتی، تخصیص منابع با شاخص های عملکرد مرتبط می شود. مرتبط ساختن برنامه ریزی راهبردی به تخصیص منابع یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است. سازمان ها باید شاخص های عملکرد و اهداف راهبردی را در بودجه های پیشنهادی خود ارائه دهند. این شیوه به تصمیم گیران در زمینه تخصیص منابع در سازمان ها کمک می کند و مستلزم آنست که تحلیل گران بودجه، ضرورت بودجه درخواستی درهر سازمان، رابطه آن با اولویت های برنامه راهبردی سازمان، امنیت برای اهداف سیاست های دولت و خطرات یا میزان عدم قطعیت برآورد هزینه ها را بررسی کنند.

1. **افزایش کارایی و کیفیت خدمات :**

رویکرد بودجه ریزی عملیاتی در صدد است که کارایی عملیاتی برنامه ها و فرایندهای کاری مدیران را افزایش دهد. از این رو شاخص های کارایی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایتمندی مخاطبان و مشتریان، شاخص هایی هستند که برای عملکرد مدیران نقش و جایگاه ویژه ای دارند که این شاخص ها را می توان برای تعیین اهداف عملکرد و طراحی راهبردهایی برای نیل به این اهداف ردگیری عملکرد در طول زمان، مقایسه عملکرد با عملکرد سازمان های دیگر و انعقاد قراردادهای مبتنی بر عملکرد بین کارکنان دولت و بخش خصوصی به کار رود .

1. **کاهش کسری بودجه دولت :**

کسری بودجه این است که برای تامین مالی کلیه پرداختی های دولت به وجوه مالی نیاز است و دولت باید با شیوه هایی کسری بودجه را تامین کند. اگر بودجه ریزی عملیاتی استقرار یابد یعنی بین درآمدها و هزینه های جاری توازن برقرار شود، انتظار می رود که این کسری به حداقل تنزل یابد. بنابراین یک بودجه عملیاتی قادر است تمامی فعالیت های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه و نیز تخمین دقیقی از هزینه فعالیت ها را انجام دهد که به دنبال آن برای دستیابی به انضباط مالی، دولت قادر خواهد بود میان درآمدها و هزینه ها برآورد های واقع بینانه ای را ارائه دهد .

**تضمین تحقق برنامه ها :**

برنامه ریزی فرایند مستمری است از تصمیمات سیستماتیک با در دست داشتن بهترین اطلاعات ممکن نیست به آینده در برنامه ریزی عملیاتی که مدیران واحدهای مختلف یک سازمان را که مسئولیت تحقق، اهداف واحدهای مربوط به خود راطی دوره ای مبنی از زمان دارند، درگیر می کند و در این راه، اهداف قابل اندازه گیری، جداول زمانی و مانند آنها را مورد استفاده قرار می دهد. بنابراین بودجه ریزی ، برنامه های پیش بینی شده برای دستیابی به اهداف راهبردی را به موفقیت نزدیک می سازد.

1. **افزایش کارایی و اثر بخشی :**

به منظور به حداکثر رساندن اثر بخشی[[17]](#footnote-17) برنامه ها از منابع مالی و اعتباری پیش بینی شده شکل دهی مازاد اعتبارات، انجام اطلاعات و بهینه سازی برنامه ها و ارتقای بهره وری[[18]](#footnote-18)، نیازمند عملیاتی کردن بودجه و تحول در فرایند بودجه ریزی مورد تاکید است. بنابراین باید بودجه ریزی عملیاتی به درستی در دستگاه های اجرایی پیاده شود تا از پذیرش همگانی و تاثیر گذاری عمومی برخوردار باشد .

**سایر مزایای بودجه ریزی عملیاتی**

- شفاف سازی فرایند بودجه ریزی

- تسریع بخشیدن به استقرار سیستم مدیریت جامع عملکرد و حصول نتایج مناسب

- بهبود تصمیم گیری در مورد موثرترین راه برای استفاده از منابع محدود کشور .

- بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه

- تقویت حس مسئولیت پذیری مدیران در قبال اتخاذ تصمیمات تاثیر گذار بر فرایند بودجه (سعیدی ، 85 ، ص 12-7).

## الزامات بودجه ریزی 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 بر این که سیستم حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با فرایند بودجه ریزی عملیاتی دچار تحول شوند، توافق و هماهنگی در سطوح با قوه مقننه از الزامات اصلی موفقیت بودجه ریزی عملیاتی محسوب می شود .

اگر قرار باشد که بودجه عملیاتی در عمل به موفقیت دست یابد نباید آن را صرفاٌ به صورت یک پیوست به بودجه ((اقلام مخارج)) اضافه نمود. این کار مستلزم تغییرات بنیادی در سیستم های اطلاعات مدیریت، سیستم های حسابداری و به طور کلی در شیوه مدیریت دستگاه های دولتی است.

به گفته جویس (2002) تا زمانی که تصمیم گیرندگان در دستگاه های دولتی و قوه مقننه به هنگام اتخاذ تصمیم درباره تخصیص منابع و بودجه، از اطلاعات مربوط به عملکرد استفاده موثری به عمل نیاورند نمی توان انتظار تغییری اساسی در فرایند بودجه داشت»

به طور کلی پیش شرط ها در زمینه سازی های زیر باید تحقق یابند تا بودجه کشور را بتوان عملیاتی تهیه و تدوین کرد :

1. تدوین برنامه های راهبردی کشور
2. تدوین چارچوب راهبردی سه ساله که به اهداف سالانه منجر شود
3. تحلیل ورودی؛ برای هر هدف کمی سالانه، لازم است منابع و داده های ورودی لازم بودجه ریزی می شود .
4. نظام کدگذاری ساختارمند
5. تعیین اهداف و سیاست ها به طور شفاف و کمی
6. تعیین برنامه ها و فعالیت ها اعم از مستقیم و غیر مستقیم
7. اولویت بندی برنامه ها و فعالیت ها
8. تعیین نتایج مورد انتظار از اجرای فعالیت ها و برنامه ها
9. طراحی منابع مالی جدید
10. امکان ارزیابی و عملکرد مدیران در نیل به نتایج و اهداف
11. استقرار سیستم اطلاعات مدیریت و سیستم اطلاعات حسابداری
12. استقرار نظام حسابداری بهای تمام شده و هزینه یابی بر مبنای فعالیت
13. اصلاح قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه، قانون استخدامی و اصلاح روش های حسابداری دولتی به سمت حسابداری تعهدی
14. آموزش نیروی انسانی
15. عزم جدی در مسئولان کشور و وفاق ملی و افزایش پاسخگویی
16. طراحی نظام نظارتی (عباسی ، 1387 ،ص 57).

## مراحل انجام بودجه ریزی عملیاتی :

بودجه 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 با روش اندازه گیری حجم کار، قیمت تمام شده تولید با فرمت را به دست می آورد، و با نورمها و استانداردها مقایسه تطبیق و تحلیلی می نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می گردد و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می کند .

اساس بودجه ریزی عملیاتی بر پایه چهار اصل استوار است که با به کارگیری آنها هزینه هر واحد عملیات به سادگی تعیین می گردد :

روش اندازه گیری[[19]](#footnote-19)

حسابداری قیمت تمام شده[[20]](#footnote-20)

استفاده از نورم (هنجار)[[21]](#footnote-21)

استفاده از استانداردها[[22]](#footnote-22) ( ورمزیار،1386)

در بودجه عملیاتی حجم کار بر اساس یکی از روش های قیمت تمام شده یا اندازه گیری کار دقیقاٌ محاسبه می گردد .

فرایند بودجه ریزی عملیاتی از سه مرحله تشکیل شده است :

الف ) تعیین اهداف و نتاج مورد انتظار

ب) برآورد هزینه ها، اعتبارات برنامه ها و فعالیت های لازم برای تحقق اهداف

ج) تعیین شاخص های کمی برای برآورد عملکرد هر برنامه یا فعالیت

به طور خلاصه مراحل بودجه ریزی عملیاتی در نمودار5-2 تشریح شده است (عباسی ،1387 ، ص 52).

تعیین ماموریت و رسالت سازمان

تعیین اهداف و برنامه های راهبردی

محاسبه بهای تمام شده همه فعالیتها و برنامه ها

ارزشیابی عملکرد سازمان

تخصیص اعتبار

تعیین هزینه هر فعالیت

تعیین اهداف و برنامه های عملیاتی سالانه

تعیین شاخص برنامه های عملیاتی

تعیین نتاج مورد انتظار

تعیین واحد اندازه گیری فعالیت

تعیین فعالیت ها

نمودار ‏2‑5 مراحل بودجه ریزی عملیاتی

## فواید بودجه ریزی عملیاتی :

هنگامی که منابع محدودتر می گردند، مزایا و منافع بودجه عملیاتی روشن تر می شوند؛ بودجه ریزی عملیاتی به تصمیم گیران کمک می کند تا با وجوه محدودتر، به بیشترین مقادیر ارزش از طریق کارایی و اثر بخشی سیاست های دولت دست یابند؛ مدیران نیز می توانند از میان نیازهای رقابتی که دارند به تعیین اولویت ها بپردازند و نتایج تصمیمات را خود مستقیماٌ در روندهای عملکرد مشاهده کنند؛ شرکت های دولتی هم می بایست در مقابل پیامدها، برنامه هایی که به منظور ایجاد نتایج مورد نظر ناکام مانده است و و موجب از دست رفتن وجوه می گردد، مسئول و پاسخگو باشند .

از دیگر فواید این روش، تمرکز بیشتر و بهتر بر روی رضایت مشتری و ایجاد شواهد و مدارک تجربی ارزیابی های عملکردی افراد است. همچنین شرکت های دولتی بهبودهای صورت گرفته در سیستم فناوری اطلاعات را که گام ضروری برای تهیه داده های کمی عملکردی است، گزارش می دهند.

فوایدی را که برای تنظیم بودجه عملیاتی بر شمرده شده است میتوان چنین خلاصه کرد :

1. بهبود چگونگی طرح و تنظیم برنامه
2. امکان نظارت موثر بر اجرای عملیات
3. تسهیل و بهبود تجدیدنظر بودجه در کلیه مراحل اجرائی به ویژه در مرحله قانونگذاری
4. عدم تمرکز در عمل برآورد هزینه
5. بهبود روابط دولت با مردم از طرق انتشار اطلاعات صریح و روشن درباره برنامه های عمومی (برزوزاده ، 1387 ، ص153 ).

## تحولات نظام بودجه ریزی

شناخت و درک نظام های مختلف بودجه ریزی، مستلزم شناسایی تحولاتی است که برای پاسخگویی به آنها نظام ها و سامانه های مختلف بودجه ریزی طراحی و اجرا شده اند. به بیان دیگر در دوره های مختلف متناسب با نقشی که برای بودجه و بودجه ریزی در اداره امور کشور ترسیم شده، سامانه ای طراحی و اجراء شده است. به مرور زمان با تکامل و تغییر انتظارات و نیازها برای پاسخگویی مؤثرتر و مفیدتر به تغییرات صورت گرفته نظام های بودجه و بودجه ریزی دست خوش تغییر شده اند. بدین ترتیب که به مرور زمان، بودجه جنبه های جدیدی به خود گرفته، به دنبال آن نیز جهت رفع نیازها، فنون وروش های جدیدی ابداع و اجرا شده است.

نظام های بودجه ریزی که در ادبیات بودجه و بودجه ریزی به آنها اشاره می شود، هریک برای پاسخگویی به یک یا تعدادی از سؤالات طراحی و اجرا شده اند. حتی بودجه را نیز در طول تاریخ به اعتبار نقشی که برای آن در نظر گرفته می شود، تعریف نموده و اهداف و نقش های دیگر تحت الشعاع نقش اصلی واقع شده است. بدیهی است وقتی یک وظیفه و پاسخگویی به یکی از نیازها اولویت یافت، سامانه ای که برای بودجه ریزی طراحی و اجراء می شود، به این وظیفه معطوف شده وتکنیک های مورد عمل درآن به منظور نیل به آن وظیفه مدون و اجرا می شود.

با مطالعه تاریخ تکامل سامانه های بودجه ای سه مرحله زیر را می توان تمیز داد.

مرحله اول زمانی است که در آن نقش کنترل کننده بودجه وظیفه اصلی آن شمرده می شود.

مرحله دوم زمانی است که اهمیت آن به عنوان وسیله ای برای بهبود مدیریت مطرح می شود.

مرحله سوم زمانی است که نقش آن را در برنامه ریزی اقتصادی و اجرای برنامه ها و مدیریت عملکرد دولت مطرح می شود.

بدیهی است که در هر مرحله به وظایف بودجه افزوده شده بدون آنکه از اهمیت وظایف قبلی کاسته شود. به موازات این امر پیچیدگی سامانه های بودجه ای، روش ها و تکنیک های مورد عمل نیز طبیعتاً در آنها افزایش یافته است.

**بودجه وسیله ای برای کنترل :**

بدین منظور لازم است که در اسناد بودجه مشخص شود که اعتبارات در «چه محلی» و به «چه میزان» هزینه شود سپس نظارت شود که میزان اعتبارات هزینه شده از اعتبارات مصوب تجاوز ننماید و یا محل خرج اعتبارات نیز تغییر نیابد[[23]](#footnote-23). وقتی که منظور از بودجه کنترل باشد، نظام بودجه ای بر روی طبقه بندی هزینه ها متمرکز می گردد. این طبقه بندی همان موارد و مواد فرعی هزینه ها است. در این مرحله از کار، بودجه دولت عبارت از سندی است که در آن نام هردستگاه دولتی و ریز هریک از هزینه های آن برحسب مواد مختلف ذکر شده است.

در این نظام بودجه ای مبتنی بر کنترل، هدف هردستگاه افزایش اعتبارات خود از طریق بیان مشکلات و کمبودها در فرآیند انجام وظایف و هدف سازمان متولی بودجه و دولت تقلیل اعتبارات تا حداقل ممکن است. در اجرا بودجه نیز دستگاه اجرایی موظف است که حساب هریک 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.

**بودجه وسیله ای برای بهبود مدیریت :**

بحران بزرگ اقتصادی سال1929 منشأ تحولات عظیمی در عرصه اداره اقتصاد بخش عمومی شد. اثرات این تحول را باید در گسترش نقش و دامنه فعالیت های دولت و دخالت او در اقتصاد جستجو کرد. وقتی اثرات و فواید فعالیتهای دولت مطرح شود، خواه نا خواه چگونگی انجام این فعالیتها و نحوه مدیریت انجام آنها نیز مطرح می شود. افزایش سریع مأموریت ها، فعالیت ها و وظایف دولت و متعاقب آن هزینه های دولت، نگهداری حساب تعداد بیشماری مواد هزینه را در مجموع وسیع دستگاه های دولت به صورت متمرکز، شکل و پرهزینه نمود. با توسعه فعالیتها، حساب های جزئی که برای نگهداری مواد فرعی نگهداری می شوند، اهمیت خود را از دست می دادند و آنچه مطرح می شد حاصل نهایی فعالیت دولت و چگونگی تحصیل این حاصل بود. به عبارت دیگر تمرکز از چگونگی مصرف اعتبار و کنترل منابع و ورودی ها به خروجی و نتایج تغییر کرد. هنگامی که نتایج فعالیت های دستگاه های دولتی به عنوان هدف هزینه ها تلقی می شود، وظیفه بودجه را می توان چگونگی تجهیز منابع برای انجام وظایف تعریف کرد. با این نگاه جدید، بودجه بر روی مسائل مربوط به مدیریت اقدامات فرآیندهای انجام کار و برنامه ها در دستگاه های دولتی متمرکز شد.

در نظام بودجه ریز مبتنی بر بهبود مدیریت(از حیث سنجش کارایی و چگونگی بهره برداری از منافع)، سند بودجه شامل عنوان هردستگاه دولتی و در ذیل آن طبقه بندی از وظایف و خروجی اقدامات آنها در قالب اقلام هزینه می باشد. مکانیزم تخصیص در این نظام عبارت از پرداخت درصدی از سقف اعتبارات هر برنامه در هر قلم هزینه ای در فواصل مختلف زمانی می باشد.

**بودجه وسیله ای برای برنامه ریزی اقتصادی و مدیریت عملکرد :**

از اواخر دهه1950 و اوایل دهه1960 تحولات دیگری صورت گرفت که نتیجه آن گرایش به نظارت بر پیامدها و نتایج خروجی های دستگاه های اجرایی می باشد.حاصل این تحولات در نظام بودجه ای برخی کشورهای توسعه یافته، تجزیه و تحلیل های اقتصادی در سطح خرد و کلان در تعیین سیاست های مالی و بودجه ای و وضع تکنیک های جدید آماری و تصمیم گیری بود.که به کمک آنها هنگام تعیین برنامه ها، این امکان بودجه آمد که نتایج برنامه ها و پیامدهای آن مورد تجزیه و تحلیل کمی و کیفی قرار گیرند و بالاخره بودجه و برنامه ریزی آرام آرام به یکدیگر نزدیک شدند.

در این نظام ،خروجی و اقدامات دستگاه های اجرایی براساس برنامه ای استراتژیک ومبتنی بر سیاست های کلان کشور تعیین و میزان اثرات هریک از خروجی ها بر روی پیامدهای آن اندازه گیری و مدیریت می شود. سپس خروجی ها در قالب شاخص های قابل اندازه گیری تعریف و حاصل آن در مقایسه با آنچه در بخش های دیگر دولت و یا بخش خصوصی ارائه می شود، مورد ارزیابی و مقایسه قرار می گیرد.

جدول ‏2‑1 مؤلفه های نظام های بودجه ریزی

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| نظام بودجه ریزی | هدف | سؤال اصلی | شاخص عملکرد | جایگاه سازمان متولی بودجه | طبقه بندی بودجه | تمرکز | تخصص های مورد نیاز |
| **بودجه ریزی مبتنی بر کنترل** | کنترل | چه مقدار؟  کجا؟ | شاخص های هزینه ای (تبعیت از قانون بودجه) | وزارت امور اقتصادی و دارایی | طبقه بندی هزینه ای | ورودی ها | حسابداری |
| **بودجه ریزی مبتنی بر بهبود مدیریت** | افزایش کارایی | چگونه؟ | شاخص های کارایی فنی و اقتصادی | زیرنظررئیس جمهور یا معاون وی | طبقه بندی عملیاتی | فرایندها | مدیریت فرایندها |
| **بودجه ریزی مبتنی بر برنامه ریزی اقتصادی و مدیریت عملکرد** | افزایش اثربخشی | چرا؟ | شاخص های اثر بخشی فنی و اقتصادی | زیرنظر مستقیم رئیس جمهور | طبقه بندی اقتصادی و خروجی ها | خروجیها و پیامدها | رهبری و مدیریت عملکرد |

## مسیر بودجه ریزی عملیاتی نوین :

پس از جنگ جهانی دوم در کشورهای توسعه یافته به دلایل پیش گفته به طراحی و اجرا نظام هایی مبادرت نمودند که اساساً در دسته نظام های بودجه ریزی مبتنی بر بهبود مدیریت قرار داشته و تحت عنوان «بودجه ریزی عملیاتی» در اشکال گوناگون نامیده شدند و عموماً در سالهای بعد در بیشتر این کشورها به حیات خود ادامه داده است.

همچنین ادبیات وسیعی در مورد بودجه ریزی برنامه ای وجود دارد که متأسفانه به دلیل عدم وجود الگوی منحصر به فردی از بودجه ریزی برنامه ای و نیز از آنجایی که عباراتی همچون بودجه ریزی برنامه ای، بودجه ریزی عملیاتی، نظام های طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی و به دنبال آن بودجه ریزی مبتنی بر نتایج و خروجی ها، غالباً در جای یکدیگر به کار می روند این ادبیات را به آشفتگی کشانیده است.

**الف- خاستگاه بودجه ریزی عملیاتی**

مفهوم بودجه ریزی عملیاتی دارای تاریخچه دیرینه ای است. علی رغم اینکه عناصر دارای تاریخچه دیرینه ای است. علی رغم اینکه عناصر نظام بودجه ریزی برنامه ای پیش از جنگ جهانی دوم در ایالات متحده آمریکا به چشم می خورد، اما بودجه ریزی عملیاتی بیشتر به اصلاحات دهه1950 در آمریکا بازمی گردد. هدف از این اصلاحات ایجاد اطلاعات عملکردی برای نظام بودجه ریزی و تغییر رویکرد فرآیند بودجه دولت از تمرکز بر ورودی ها به خروجی ها بود. این رویکرد توسط کمیسیون هوور که در ترکیب دولت قرار داشت، در سال1949 ترویج و اجرای گسترده آن مورد توجه قرار گرفت. قانون روش های بودجه و حسابداری مصوب1950، روسای دستگاه های اجرایی را موظف ساخت تا با همکاری اداره بودجه، پیشنهادات بودجه ای خود را با پشتوانه اطلاعات عملکردی و هزینه های برنامه ها در واحدهای سازمانی ارائه دهند. بودجه ایالات متحده آمریکا برای سال مالی51-1950 اولین بودجه ای بود که اثرات این تغییر رویکرد را در خود جای داد. در اینجا باید به این نکته اشاره کرد که از همان ابتدا کمیسیون هوور اصطلاحات بودجه ریزی برنامه ای و بودجه ریزی برمبنای عملکرد(عملیاتی) را تقریباً مترادف به کار می برد.

در این ایام، بودجه ریزی عملیاتی به عنوان یک تغییر اساسی در فرایند تصمیمات بودجه ای محسوب نمی شد بلکه بیشتر به عنوان یک عنصر مفید اما فرعی در مورد برخی خدمات، فعالیتهای دولت در نظر گرفته می شد.

دستگاه های اجرایی نیز غالباً ترجیح می دادند که اطلاعات مربوط به اهداف عملیاتی، حجم کار و استانداردهای عملکرد شفاف نشوند و در بین مواد هزینه ای پنهان بمانند.

**ب- دوران نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی**

نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی به عنوان یک نظام کامل بودجه ای، ابتدا در سال1961 در وزارت دفاع آمریکا به کار گرفته شد و پس از چندی در کلیه دستگاه های اجرایی و سپس در تمام دولت های ایالتی و محلی و نیز در برخی کشورهای دیگر مورد استفاده قرار گرفت. فرایند نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی، همان گونه که از نام آن پیداست، دارای3 مرحله اصلی است که به وسیله برنامه ها، فرایند طرح ریزی و بودجه ریزی را به یکدیگر پیوند می دهد.

مرحله طرح ریزی، مرحله شناسایی اهداف کنونی و اهداف آتی و نیز ارزیابی و راه های گوناگون دستیابی به این هدف می باشد. سپس مرحله برنامه ریزی، پیشنهادات مرحله طرح ریزی را دریافت کرده وآنها را در درون برنامه هایی که توسط سلسله مراتب اولویت ها مرتب شده اند، جای می دهد. این اولویت ها را سطوح مختلف سیاسی کشور تعیین می کنند. برای مثال : تعیین الویت های کلان(طبقه بندی برنامه ها) وظیفه دولت و هیأت و زیان است. در حالی که انتخاب برنامه های بهینه در هریک از طبقات برنامه ای وظیفه دستگاه های اجرایی است.

مرحله سوم، مرحله بودجه ریزی هریک از برنامه های چند ساله را در قالب تعدادی اقدام مشخص سالانه تبدیل می کند و معین می سازد که چه کسی چه کاری را انجام دهد و سپس منابع لازم را به آن تخصیص می دهد. این مرحله، مرحله دشواری در این فرایند محسوب می گردد. از آنجایی که در ایالات متحده آمریکا، ساختار اداری اجرایی بودجه از ساختار برنامه ای آن مجزا بود. تخصیص منابع به برنامه ها کاری دشوار بود. در سال1971، نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی کنار گذاشته شد و تا حدی قربانی بلندپروازی های خود گردید.

**ج- تحکیم و پالایش نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی**

علیرغم پایان یافتن عمر نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی، بودجه ریزی برنامه ای به حیات خود در ایالات متحده ادامه داد اما نه به آن بلند پروازی گذشته با تصویب قانونی در سال1974 بر موارد زیر تأکید جدی شد :

\* بودجه ریزی چند ساله

\* طبقه بندی بودجه به مأموریت ها، وظایف و برنامه ها

\* استفاده از تکنیک های تحلیلی پیچیده توسط اداره بودجه مجلس و اداره کل حسابرسی

\* تدوین شاخص های عملکرد

\* بهبود سیستم های اطلاعاتی و حسابداری

با انتشار راهنمای عمل بودجه ریزی برنامه ای و عملیاتی توسط سازمان ملل متحد در سال1965، به کارگیری بودجه ریزی برنامه ای و عملیاتی به عنوان ابزاری برای برنامه ریزی توسعه افزایش یافت. در دهه1960، قریب50 کشور، انواع گوناگون بودجه ریزی برنامه ای و عملیاتی را مستقر ساختند اما نه به گستردگی ایالات متحده امریکا، پس از مدتی، این روند به کشور های در حال توسعه رسید و تا پایان دهه1960 تقریباً تمامی کشورهای آمریکایی لاتین چندین کشور آسیایی و برخی کشورهای آفریقایی، ویرایش های مختلف از این نظام های بودجه ریزی را به اجرا گذاردند.

**د- بودجه ریزی خروجی محور و بودجه ریزی عملیاتی نوین**

در ایالات متحده، پس از نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی، اقدامات دیگری از قبیل مدیریت بر مبنای هدف و بودجه ریزی برمبنای صفر ظهور کردند، اما این اقدامات به دلیل فشارهای دولت و عدم مشارکت جدی مجلس، اثرگذاری چندانی نداشتند. با این وجود بین سالهای 1990 و1996، سیل وسیعی از قوانین جدید توسط مجلس به تصویب رسید که زمینه ساز مدیریت برمبنای عملکرد در سطح دولت بود. عبارت « بودجه ریزی عملیاتی نوین» توسط مایکسل در ایالات متحده برای دسته بندی اصلاحات ذیل در دهه1990 استفاده شد:

\* قانون مدیران ارشد مالی مصوب سال1990

\* قانون عملکرد و نتایج دولت مصوب سال1993

\* قانون ساماندهی خرید خدمات در دولت مصوب سال1994

\* قانون کلینگر کوهن مصوب سال1996

کلیه این قوانین تلاشی برای تغییر فرایند بودجه دولت به یک فرایند نتیجه محور با تأکید بر استفاده از اطلاعات عملکردی در فرایند بودجه ریزی بودند. با این وجود، این قوانین نوظهور، تنها ابزاری برای ایالات متحده به منظور حرکت همگام با پیشرفت های جهانی در اصلاحات مدیریت هزینه ای عمومی بود.

با انتشار راهنمای عمل بودجه ریزی برنامه ای و عملیاتی توسط سازمان ملل متحد در سال1965، بکارگیری بودجه ریزی برنامه ای و عملیاتی بعنوان ابزاری برای برنامه ریزی توسعه افزایش یافت. در دهه1960 قریب 50 کشور انواع گوناگون بودجه ریزی برنامه ای و عملیاتی را مستقر ساختند اما نه به گستردگی ایالات متحده آمریکا، پس از مدتی این روند به کشورهای در حال توسعه رسید و تا پایان دهه1960 تقریباً تمامی کشورهای آمریکای لاتین، چندین کشور آسیایی و برخی کشورهای آفریقایی، ویرایش های مختلف از این نظام های بودجه ریزی را به اجرا در آوردند.

یکی از تحقیقات سازمان همکاری اقتصادی و توسعه نشان می دهد که70 درصد کشورهای عضو از اطلاعات عملکردی درفرایند بودجه ریزی خود استفاده می کنند. در حالی که دیگر کشورهای عضو از این گونه اطلاعات برای تعداد محدودی از برنامه های خود استفاده می کنند. به علاوه، 40 درصد از این کشورها ادعا کردند که شاخص های عملکرد آنان، بین خروجی ها و پیامدها تمایز قائل می شوند،20 کشور گزارشات عملکردی سالانه خود را براساس خروجی ها و15 کشور براساس پیامدها (اهداف پیامدی) ارائه می کردند(حسن آبادی، 1387، صص29-2).

## تجربه برخی از کشورها در اجرای بودجه عملیاتی :

در حدود نیم قرن پیش برخی از کشورها شروع به بودجه عملیاتی نموده اند.این کشورها از زمان شروع تا سالهای اخیر تلاشهایی در جهت اجرای این نظام با موانعی برسر راه مواجه شدند که نتیجتاً به درس ها و تجربیاتی دست یافته اند. حال به برخی تلاش ها،موانع و تجربیات برخی کشورهای منتخب به ترتیب، کانادا (1960)، اسپانیا(1980)، کلمبیا و تانزانیا(1990)، اوگاندا(1995)، انگلیس(1997)، هلند(1999)، مصر(2001) و مکزیک(2002) شروع به اجرای بودجه عملیاتی نموده اند.

الف) تلاش های به عمل آمده در زمینه فرهنگ سازی بودجه ریزی عملیاتی

1- کانادا :

- از سال1998 نظام تشویق و تنبیه برقرار شده و مدیرانی که به نتایج مورد انتظار رسیده اند مورد تشویق قرار گرفته اند.

- خزانه داری در چارچوب مدیریتی خاص برای مدیران مالی تعیین و ابلاغ کرده است.

- مدرسه خدمات عمومی کانادا دوره های متعددی برای آموزش این نظام برگزار کرده است.

- از سال2003 چارچوب خاصی تحت عنوان پاسخگویی مدیران تهیه و ارائه شده است.

- دولت تأکید زیادی بر مرتبط ساختن مخارج با نتایج در امر برنامه ریزی، گزارش دهی داخلی و گزارش به مجلس داد.

2- تانزانیا :

- اصلاح خدمات عمومی به منظور تمرکز بر نتایج و مدیریت مبتنی بر نتایج

- تدوین برنامه اصلاحات در جهت کاهش فقر و ریشه کنی آن

- انجام اصلاحات در مدیریت مالیه عمومی

- برنامه اصلاحات در بخش های اقتصادی، حقوقی، کشاورزی، بهداشت، آموزش و راه اجرا نموده است.

3- آمریکا :

- برنامه ریزی استراتژیک در جهت تعیین وظایف و مأموریت های بلند مدت دستگاه های اجرایی

- اندازه گیری عملکرد و ارسال به دفتر مدیریت و بودجه و سپس ارسال پس از بررسی دفتر به کنگره

- تلفیق بودجه و عملکرد که یکی از5 نوآوری دولت می باشد که مورد تأکید بوده است.

4- اوگاندا :

- اصلاح بخش عمومی براساس مدیریت بر مبنای نتایج و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و تلاش برای آموزش مدیران.

- بخش های اقتصادی سیاست ها و طرح های سرمایه گذاری خود را با شخص های عملکرد شفاف به اجرا درآورده اند.

- دولت و بخش خصوصی در اجرای پروژه های مشترک سیاست های تأمین منابع خود را برای دستیابی به نتایج مورد نظر ساماندهی کرده اند.

- بودجه محدود دولت در پی ارتقای کارایی و اثربخشی بوده است.

- اعتبارات مناطق افزایش مستمری داشته و سهم این مناطق در کل اعتبارات بودجه دولت به40% رسیده است.

5- انگلیس :

- اجرای برنامه مخارج موجب پاسخگویی بهتر دولت و مجلس شده است، کیفیت و کمیت گزارش های عملکرد ارتقا یافته و در چارچوب برنامه میان مدت مخارج تخصیص منابع با اثربخشی مهمتری صورت گرفته است.

- هیچ گونه تنبیهی برای مدیرانی که اهداف مورد نظر را محقق نکرده اند وجود ندارد.

- عملکرد برنامه دولت دو بار در سال انجام می گیرد و رؤسای دستگاه های اجرایی در مقابل وظایف خود پاسخگو بوده اند.

- عملکرد دوره گذشته دستگاه های اجرای ملاک تخصیص اعتبارات قرار گرفته است.

6- هلند :

- قانونگذاری شفاف تر و کاربردی تر برای استفاده کنندگان.

- برگزاری دوره های مختلف از طریق دانشکده دولتی مالیه عمومی و بودجه ریزی.

- برگزاری همایش ها و کارگاه های آموزشی متعدد و انتشار مقالات مختلف.

- استقرار نظام تشویقی برای پیشگامان نظام جدید.

- دادن اولویت بیشتر به نظام ارزشیابی بودجه دولت.

7- مصر :

- از زمان شروع اجرای نظام ماهانه دو جلسه در وزارت دارایی با شرکت کارشناسان ذی ربط برگزار شده است. مدیران میانی دستگاه های اجرایی نیز مشارکت فعالی در این زمینه داشته اند.

- نتایج اجرایی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در وزارت خانه های نمونه یاد شده مورد ارزشیابی قرار گرفته است.

ب) موانع اصلی مؤثر در اجرای بودجه عملیاتی

1- کانادا :

- مرتبط ساختن اجرای سیاست ها و نتایج بدست آمده.

- اندازه گیری معنی دار نتایج براساس یک شاخص واحد.

- بودجه یک ساله انجام می گیرد در حالی که نتایج آن ممکن است بیش از یک سال به دست آید.

- نتایج ممکن است حاصل از یک فعالیت دولت نباشد و چند فعالیت منجر به یک نتیجه واحد شود.

- عدم توازن در ارائه گزارشات مالی به دلیل طبیعت نظام پارلمانی و گرایش دستگاه ها به گزارش عملکردهای مطلوب و عدم گزارش مشکلات.

2- تانزانیا :

- اگرچه اصلاحات انجام شده در زمینه مدیریت و بودجه ریزی مبتنی بر نتایج مرتبط با یکدیگر بوده اند، لیکن این ارتباط برای همگان آشکار نبوده است. اصلاحات در زمان های مختلف به اجرا درآمده و هماهنگی آنها بر عهده سازمانهای مختلفی بوده که خود را متولی امر دانسته ویک هماهنگ کننده عمومی وجود داشته است.

- انگیزه ها و ابزارهای اجرایی متفاوت عامل اصلاحات بوده اند که باید هرکدام شناسایی شوند.

- اصلاحات عمدتا" از سوی تکنوکرات ها رهبری می شوند و سیاستمداران نقش زیادی درآن ندارند. اگرچه تمایل سیاسی برای اصلاحات وجود دارد.

3- آمریکا :

- ارزشیابی برنامه(به زعم تلاش ها در زمینه عرضه و تقاضای این ارزشیابی هر دو وضعیت بوده است).

- تشخیص هزینه های برنامه های اجرایی بودجه

- استقرار گزارش گیری مناسب(تعداد کمی از دستگاه های اجرایی مجهز به نظام خودکار به هم پیوسته اطلاعات هزینه و اهداف برای گزارش گیری عملکرد می باشند.

4- اوگاندا :

- زمینه دستیابی به نتایج به دلیل محدودیت ظرفیتهای بخش دولتی بسیار محدود است. این محدودیت ها هم در زمینه بودجه ریزی و هم برنامه ریزی وجود داشته است.

- دنبال کردن هدف های اقتصادی، با توجه به حجم بدهی ها سرعت حرکت به سوی نتایج توسعه را کاهش داده است.

- انتخاب شاخص های عملکرد برای اهداف یکی از مشکلاتی بوده که باعث طولانی شدن فرایند اصلاحات شده است.

5- انگلیس :

- تنها مانع برسر راه اجرای برنامه اصلاحات از سال1998 مخالف های حزب مخالف دولت بوده است.

- گزارش های ارزشیابی حاکی از بهبود ارتباط بین دولت مرکزی، دولتهای منطقه ای و سازمانهای ناحیه ای بوده است.

- نظام حسابداری برنامه نیاز به بازبینی دارد.

6- هلند :

- اسناد بودجه براساس نظام جدید مقایسه بین اهداف مورد نظر عملکرد وآشکار کردن نقاط ضعف را بسیار ساده نموده که همین امر باعث ایجاد یک ساز و کار دفاعی در مقابل نظام جدید از سوی بعضی مدیران شده است. مدیرانی که نمی خواهند کارشان در معرض ارزشیابی قرار گیرد سعی می کنند به بهانه های مختلف خود را مستثنی نمایند.

7- مصر :

- مهم ترین چالشی که کارشناسان در طرح های نمونه با آن روبرو هستند تهیه مجموعه شاخص های عملکردی است که بتواند به وزارت خانه های دارای فعالیتهای نسبتاً بزرگ به کار برده شود.

- مشکل تسری اقدامات انجام شده در وزارت خانه های نمونه به سایر دستگاه های اجرایی در دست بررسی است.

ج) تجربیات(درس های) حاصل از اجرای بودجه عملیاتی

1- کانادا :

- با نشستن و بحث کردن راه به جایی برده نخواهد شد بلکه باید کار را شروع کرد زیرا تا زمانی که وارد عمل نشده، دستگاه های اجرایی تعهد دولت نسبت به اجرای نظام را باور نمی کنند.

- نباید انتظار داشت که از همان اول نظام کامل و بدون نقص انجام شود. بلکه بین5 تا6 سال تلاش مستمر تمامی بدنه دولت را برای اجرای نسبتاً کامل نظام مورد نیاز است. زیرا همواره موانعی برسرکار وجود دارد یا به وجود خواهد آمد که باید به تدریج مرتفع و از سر راه برداشته شود.

2- تانزانیا :

- باید تلاش شود برنامه های مختلفی که برای انجام اصلاحات به عمل می آیند هماهنگی لازم را با یکدیگر داشته باشند.

- انتخاب لازم برای فرایند اصلاحات و ایجاد انگیزه ها در این زمینه باید انجام شود.

3- آمریکا :

- لزوم استفاده از تجربه کشورهای دیگر در زمینه اجرای این نظام، در کاربرد این نظام در آمریکا از تجربیات کشورهای استرالیا، کانادا، نیوزیلند و انگلیس استفاده شده است.

- در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد باید هماهنگی با سایر برنامه های توسعه کشور به اجرا درآید.

- اجرای این نظام نیازمند ارتباط بیشتر بین منابع و نتایج است.

4- اوگاندا :

- متقاعد ساختن رهبران سیاسی در خصوص نتایج هدف های برنامه های توسعه ملی

- اگرچه مهم ترین بخش بودجه را کمکها تشکیل می دهند. فرایند تخصیص منابع طرح های سرمایه گذاری به منظور افزایش کارایی لزوماً در جهت تحقق نتایج هدف ها صورت می گیرد.

- استقرار یک نظام کنترل و ارزشیابی کارآمد برای حصول اطمینان از موفقیت آمیز بودن روند اصلاحات از اهمیت زیادی برخوردار است.

5- انگلیس :

- قبل از هدف گذاری مشورت های لازم باید به عمل آید.

- هدف گذاری باید برای دوره میان مدت و بلند مدت انجام گیرد.استراتژی های بلند مدت و کوتاه مدت به دستگاه ها امکان می دهد برنتایج عملکرد متمرکز شوند و از عکس العمل کوتاه مدت جلوگیری می نمایند.

- همین اندازه گیری نباید دست کم گرفته شود.اندازه گیری برخی از نتایج مشکل است.با این وجود باید کوشش شود این نتایج اندازه گیری شوند واز محاسبه محصولات واسطه باید خوداری نمود.

- از تعداد شاخص های عملکرد باید خوداری کرد.

- کار را نباید خیلی پیچیده کرد، نظام باید تا حد امکان ساده طراحی شود.

- اجرای کامل نظام یک فرایند بلند مدت است، نباید انتظار داشت در کوتاه مدت نتیجه دهد.

- استقرار نظام تشویق و تنبیه ضروری است.

6- مصر :

- حرکت به سوی بودجه ریزی برمبنای نتیجه تجربی خوبی برای کشورها بوده است. تجربیات بدست آمده از کاربرد این روش در وزات خانه های نمونه امکان پذیر حرکت از بودجه ریزی داده محور به ستانده محور را برای مدیران میانی به اثبات رسانده است.

- در نبود یک نظام اطلاعات مدیریتی، گزارشکری و کنترل ارزشیابی، بودجه ریزی بر مبنای عملکرد موفق نخواهد بود.

- عزم و تعهد مقامات به اجرای نظام مهمترین پیش شرط است. بنابراین از یک طرف مقامات کشور باید نسبت به اجرای نظام متعهد شوند و از سوی دیگر مدیران میانی نیز در خصوص مزایای اجرای آن توجیه شوند.

- تدوین قوانین و مقررات برای مجبور کردن گروه های مخالف برای اجرای نظام به طور یقین کارساز نخواهد بود، باید با صبر و شکیبایی و ارائه دلیل و منطق این گروه ها را متقاعد به اجرای نظام کرد(آقایی، 1386، صص 325-314).

جدول ‏2‑2نظام بودجه ریزی کشورهای منتخب مقایسه

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| کشور | روش بودجه ریزی | مسئول تهیه بودجه | ویژگیهای اساسی | روش حسابداری |
| بولیوی | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی | سالانه،متمرکز،بالا به پایین،غیرمبتنی بر برنامه، فاقد شفافیت، محمل قانونی محکم ولی نبود تمکین | نقدی کامل |
| غنا | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی | 3ساله ،متمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه، فاقد شفافیت | نقدی کامل |
| کامبوج | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت اقتصاد ودارایی | 3ساله ،متمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه، اجرای موفق در بخشهای آموزش و بهداشت | نقدی کامل |
| تانزانیا | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی | 3 ساله ،متمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه، فاقد شفافیت | نقدی کامل |
| اوگاندا | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی، برنامه ریزی و توسعه اقتصادی | 3 ساله ، غیرمتمرکز، بالا به پایین، مبتنی بر برنامه | نقدی کامل |
| شیلی | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی | 3 ساله،متمرکز،بالا به پایین،غیرمبتنی بربرنامه، شفافیت زیاد،محمل قانونی جامع | نقدی کامل |
| برزیل | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت برنامه ریزی، بودجه ومدیریت | مبتنی بر برنامه4 ساله،متمرکز،بالا به پایین، شفافیت خوب | نقدی کامل |
| آفریقای جنوبی | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی | 4ساله،متمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه شفافیت خوب | نقدی کامل |
| مالزی | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت اقتصاد و دارایی | 3ساله،نیمه متمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه، شفافیت خوب،اجرای موفق در بخشهای بهداشت و آموزش | نقدی کامل |
| سنگاپور | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی | 5ساله،متمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه، شفافیت خوب | نقدی کامل |
| آمریکا | بودجه ریزی عملیاتی | دفتر مدیریت و بودجه | 3ساله،غیرمتمرکز،بالا به پایین، مبتنی بر برنامه، شفافیت در سطح بالا،چارچوب قانونی جامع ولی سطح تمکین در سطح پایین | نقدی به استثنای داد و ستدهای خاص |
| دانمارک | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی | 4ساله براساس پیمانهای مدیریتی،غیرمتمرکز، بالا به پایین، مبتنی بر برنامه،شفافیت در سطح بالا، محمل قانونی جامع | تعهدی کامل |
| انگلیس | بودجه ریزی عملیاتی | وزیرخزانه داری | 3ساله،غیرمتمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه، شفافیت در سطح بالا، محمل قانونی جامع | تعهدی کامل |
| استرالیا | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت دارایی وامور اداری | 3 ساله،غیرمتمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه،شفافیت در سطح بالا،محمل قانونی جامع | تعهدی کامل |
| کره جنوبی | بودجه ریزی عملیاتی | وزارت برنامه ریزی | 5ساله،متمرکز،بالا به پایین،مبتنی بر برنامه، شفافیت | نقدی کامل |

## نظام بودجه ریزی عملیاتی در ایران

**فلسفه و اهمیت بودجه ریزی عملیاتی در ایران**

روش تهیه بودجه سنواتی دولت در ایران، عقب افتاده و ناقص است و نیاز به اصلاحاتیج است.شور به اجرا درآید.ه شده است.یگر داشته باشند.اه های اجرایی تعهد د اساسی دارد. ساختار بودجه، اکنون به گونه ای است که به راحتی هزینه ساز است. در شیوه بودجه ریزی رایج در دستگاه های دولتی در ایران، فعلاً حفظ سقف هزینه ها مطرح است، یعنی اینکه، هردستگاه بودجه سال جاری خود را معیار قرار می دهد و سپس، بدون انجام هرگونه ارزیابی از عملکرد خود و این که هزینه واقعی هر واحد از تولید کالا یا خدمات آن عملاً چقدر تمام می شود، با در نظرگرفتن نرخ تورم در کشور و سایر متغیرهای احتمالی در هزینه ها، درصدی را به درآمدها و هزینه های سال جاری اضافه می کنند و به عنوان پیش بینی بودجه سال آینده خود به دولت ارائه می دهد. زیان ناشی از روش متداول در این است که اگر دستگاهی در گذشته بودجه زیادتری نسبت به نیازهای واقعی خود از بودجه کل کشور می گرفت، سال آینده نیز زیادتر خواهد گرفت و به همین اندازه مردم را از برخوردار شدن از کالا و خدمات دستگاه های دیگر با بودجه کمتر، محروم خواهد ساخت.

در بودجه دستگاه های دولتی ایران، استمرار حیات دستگاه ها 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 و عملیاتی برای دستگاه های دولتی مورد توجه و بازنگری قرار نمی گیرند و به این موضوع پرداخته نمی شود که آیا با توجه به عملکرد دستگاه های دولتی، که در بودجه مزبور با شفافیت و وضوح کامل تجلی می یابد، ادامه حیات دستگاه دولتی خاصی به صورت فعلی می تواند نیازهای اجتماعی اعلام شده در اهداف آن را برآورده کند. به عبارت دیگر هرگز به این امر توجه نمی شود که باید واحد کار دستگاه تعریف شود و برحسب آن عملکرد دستگاه به عدد و رقم تبدیل گردد و هزینه های واقعی ناشی از هرواحد کارآن دستگاه مورد محاسبه قرار گیرد (کرباسیان،1378، ص323-321).

با توجه به اینکه در سنوات قبل بودجه در ایران از نظام برنامه های تبعیت می کرده و تهیه بودجه برنامه ای مقدمه بودجه عملیاتی محسوب می شود. همچنین در مقام مقایسه بودجه عملیاتی با بودجه برنامه ای نیز می توان بیان داشت که بودجه برنامه ای فقط به منظور راهنمایی مدیران سازمان های دولتی در اداره امور عمومی و اخذ تصمیم، مفید واقع می شود، در حالی که بودجه عملیاتی علاوه بر راهنمایی، عمل کرد کلیه واحدهای سازمانی و کارکنان مؤسسات و ادارات دولتی را نیز کنترل می کند..

بودجه ریزی عملیاتی، دولت را قادر به پاسخگویی بهتر به مردم می سازد. دولت می تواند درباره برنامه های خود به مردم توضیح دهد که مثلاً کدام پول را صرف ایجاد چه اهدافی و با کدام کیفیت هایی نموده است و نتایج به دست آمده کدامند. همین طور دستگاه های دولتی می توانند اعمال مدیریت بهتری در انجام برنامه ها بنمایند و کیفیت کالاها و خدمات را بالاتر ببرند. در شرایط مطلوب، هدف آن است که دستگاه های دولتی بتوانند از هریک ریال هزینه انجام شده حداکثر استفاده را به نفع مردم کسب کنند. می توان به جرأت اذعان داشت که بودجه ریزی عملیاتی این نیاز را بهتر برآورده می سازد(احمدی،1387، ص223-222).

### سیرتحولات نظام بودجه ریزی در ایران :

تاریخ بودجه ریزی در ایران به حدود100 سال قبل برمی گردد. اولین بودجه ریزی در ایران در سال1289 هجری شمسی وبراساس قانون اساسی سال1285 به طور سنتی تهیه و اجرا شد. سپس تا سال1339 هیچ گونه تغییر مهم واساسی در ساختار بودجه سنتی و متداول به وجود نیامد. در این سال دفتر نخست وزیری سابق، مطالعاتی را در زمینه بودجه ریزی برنامه ای شروع کرد(قدیری اصل،1380، ص17).

با تصویب سومین قانون محاسبات عمومی در سال1349 و اولین قانون برنامه و بودجه مصوب اسفندماه 1351 تهیه و تنظیم بودجه به عهده سازمان تازه تأسیس برنامه و بودجه محول و کلیه پرداخت ها از محل اعتبارات جاری، عمرانی و اختصاصی به وزارت امور اقتصادی و دارایی منتقل شد. با شروع برنامه پنج ساله از ابتدای سال1351 شیوه و راه کار تهیه بودجه کل کشور به صورت برنامه ای انجام شد، اما به دلیل عدم شفافیت های لازم و نارسایی در اجرا ونظارت همواره در مصارف بین برنامه ها تداخل وجود داشت و هیچ وقت بودجه به صورت برنامه ای مؤثر تهیه، تنظیم و اجرا نشد(فرزیب،1376،ص5).

مبنای تنظیم بودجه کل کشور از سال1381، ویرایش ژوئیه سال2001 میلادی دستورالعمل تدوین آمارهای مالی دولت GFS [[24]](#footnote-24) بوده است که توسط صندوق بین المللی پول تدوین شده است. در حال حاضر بیشتر کشورهای جهان بودجه خود را براساس این دستور العمل تهیه می کنند.

شایان ذکراست که صندوق بین المللی پول نخستین بار این دستورالعمل را در سال1986 انتشار داد و ویرایش جدید با در نظر گرفتن وضعیت جهان نسبت به گزارش اولیه تعدیل شده است(خلعتبری،1380، ص151).

نظام بودجه ریزی در ایران در دوران های مختلف براساس اهداف و انتظاراتی که مطرح بوده، مسیر تحول را سپری کرده است که به طور خلاصه در جدول ذیل نشان داده شده است.

جدول ‏2‑3دوره های تحول نظام بودجه ریزی در ایران

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **دوره های تحول** | **نوع بودجه** | **طبقه بندی هزینه ها** | **روش هزینه یابی** |
| **از ابتدا تا سال1285** | کتابچه جمع | --- | --- |
| **از1285 تا1344** | بودجه متداول | دستگاهی مواد هزینه | سال ما قبل آخرحد متوسط سالهای قبل |
| **از1344 تا1381** | بودجه برنامه ای | دستگاهی عملیاتی مواد هزینه | سال ما قبل آخرحد متوسط سالهای قبل |
| **از سال1381** | بودجه عملیاتی | دستگاهی عملیاتی مواد هزینه اقتصادی | حسابدای قیمت تمام شده |

**نقش قوه مقننه در بودجه ریزی عملیاتی**

قوه مقننه باید در مباحث مربوط به بودجه ریزی عملیاتی و تصمیمات ناشی از آنها و فعالیتهای نظارتی پس از آن، مشارکت جدی داشته باشد. 50 سال تلاش کشورهای مختلف برای پیوند منابع با نتایج نشان داده است که باید توجه به نقش مهم قوه مقننه در تعیین اولویتهای ملی و تخصیص منابع برای دستیابی به این اولویت های تلاش موفقیت آمیزی باید با مشارکت قوه مقننه صورت گیرد. دولت باید بپذیرد که عملکرد و پاسخگویی، مسئولیتهای مشترکی است که مشارکت قوه مقننه را نیز 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 برنظارت و تقویت سیاستهای مهم در بسیاری از لوایح مرتبط با اصلاحات بودجه ای می تواند نقش اصلی را بر عهده داشته باشد.

نظارت مؤثر قوه مقننه از طریق بررسی ساختارهای برنامه های دستگاه اجرایی و سازمانها 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 دارد 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.

در حال حاضر در بسیاری از کشورهای دنیا از جمله ایران قوه مقننه برای نظارت بر عملکرد کلی دولت ابزار مستقیمی در اختیار ندارد و برای بیان اهداف عملیاتی برای وظایف گسترده دولت ارزیابی راهبردهای متفاوت که برای نیل به این اهداف مناسب هستند با تعریف دستور کار نظارتی که مهمترین مسائل عملکرد و مدیریت را هدف قرار می دهد راهکار مشخصی وجود ندارد. قوه مقننه باید این مسأله را در نظر بگیرد که برای نظارت هماهنگ بر عملکرد کلی دولت رویکرد نظارتی سازمان یافته ترین ضروری است. چنین فرایندی می تواند مشارکت قوه مقننه را نیز تسهیل کند(سعیدی،1385، ص107)

### الزامات قانونی بودجه ریزی عملیاتی در ایران

الزامات قانونی بودجه ریزی عملیاتی در ایران را می توان در موارد زیر یافت :

- برنامه چهارم توسعه اجتماعی، اقتصادی در مواد 138 و144

- قانون بودجه و تبصره های آن

- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی

ماده138 قانون برنامه چهارم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی کشور

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه های ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند وعملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد :

الف- شناسایی و احصاء فعالیتها و خدماتی که دستگاه های اجرایی ارائه می نماید.

ب- تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص

ج- تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیتها و متناسب با قیمت تمام شده آن

تبصره1- به منظور تحقق رویکرد فوق و همچنین تسریع در تغییر نظام بودجه ریزی کشور و تقویت نظام برنامه ریزی و نظارت، سازمان مذکور موظف است ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی، روشها و فناوری اداری خود، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمانی کوچک، منعطف، کارا و اثربخش و بکارگیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف محوله به طور مطلوب و بهینه فراهم گردد.

تبصره2- سازمان فوق الذکر و وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی،اداری و استخدامی و بودجه ریزی کشور اقدام نماید به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد.

رضایت مندی خدمت گیرندگان

بی موقع

کاهش زمان

تأمین نیازهای مشتری

کیفیت

هزینه

بی عیب

حذف خطاها

هزینه اثربخش

کاهش هزینه پشتیبانی

زمان

کیفیت

- ساختار فرآیند در میدان دید

- ساختارعملکرد در میدان دید

نمودار ‏2‑6میزان رضایت مندی گیرندگان خدمت

**ماده 144 قانون برنامه چهارم توسعه :**

کلیه دستگاه های اجرایی موظفند 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 های مشترک سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از 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 جغرافیای مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و استان و به اعطای اختیارات لازم به مدیران ذیربط اجرا نمایند.

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

**قانون برنامه و بودجه و تبصره های آن:**

- جزء2 بند ب تبصره4 قانون بودجه سالهای1382 و1383

وزارت خانه ها و مؤسسات دولتی مجازند در سال1383 و1382 با رعایت مفاد ماده 5 قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و براساس دستور العمل سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، قیمت تمام شده فعالیتها وخدمات قابل ارائه خود را براساس کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی مشخص، تعیین و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یا استان اجرا نمایند. به دستگاه هایی که براساس ضوابط این بند خدمات خود را ارائه می نمایند، اجازه داده می شود حسب نیاز نسبت به جابجایی فصول و برنامه های اعتبارات هزینه ای اقدام و ما به التفاوت هزینه های قبلی فعالیت با قیمت تمام شده را صرف ارتقاء کیفیت خدمات و پرداخت پاداش به کارکنان ومدیران واحدهای ذیربط نمایند(حسن آبادی،1387، ص311).

**قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت[[25]](#footnote-25):**

در ماده77 این قانون در خصوص نظام جدید بودجه ریزی دولت که مبتنی به بودجه ریزی عملیاتی می باشد چنین آمده است :

ماده77- با توجه به ارائه قانون بودجه سال1381 کل کشور براساس نظام جدید بودجه ریزی و تغییر نظام طبقه بندی دریافت ها و پرداخت ها دولت به منظور هماهنگی بین تعاریف به کار برده شده در نظام جدید با تعریف مندرج در قوانین موجود مالی و محاسباتی تعاریف زیر به ماده(1) قانون برنامه و بودجه کشور مصوب 10/12/1351 اضافه می گردد که به برخی از آنها اشاره می شود.

فعالیت : منظور یک سلسله عملیات و خدمات مشخص است که برای تحقق بخشیدن به هدف های سالانه برنامه طی یک سال اجرا می شود و منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات مربوط به هزینه ها تأمین می گردد.

اعتبارات طرح تملک دارایی های سرمایه ای : منظور اعتبارات مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی و اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام می شود طی مدت معین و با اعتبار معین برای ایجاد دارایی سرمایه ای اجرا می گردد و منابع مورد نیاز اجرایی آن از محل اعتبارات مربوط به تملک دارایی های سرمایه ای اجرا می گردد و منابع مورد نیاز تأمین می شود وبه دونوع انتفاعی و غیرانتفاعی تقسیم می گردد(سعیدی،1385، ص127-126).

## مشکلات عمده بودجه بندی دولتی در ایران :

مسائل، مشکلات و نواقصی که در بودجه ریزی دولتی ایران وجود دارد و نیاز به اصلاحات اساسی و ریشه ای دارند، به طور اجمال حول3 محور ذیل بیان می شود :

**الف- محدودیت اهداف:** هدف از تهیه بودجه دولت در ایران، که به بودجه برنامه ای معروف است، تقسیم منابع پولی و اعتباری و دادن انواع کمک ها و نقل و انتقالات مالی به وزارتخانه ها، دستگاه ها و سازمان های دولتی و نهادهای عمومی و شرکتهای دولتی است.

روش این تقسیم بندی و تعیین مقدار آن عمدتاً به خود دستگاه ها و سازمانهای دولتی واگذار شده است. یعنی اینکه هر دستگاه دولتی را سالانه رأساً به دفتر بودجه سازمان مدیریت و برنامه ریزی اعلام می کند که جهت رفع نیازهای خود، که شامل هزینه های جاری و سرمایه ای(عمرانی) می شود، چقدر بودجه نیاز دارد، بدون اینکه معین کند و اعلام نماید با منابع بودجه خود چه مقدار کالا و خدماتی را تولید خواهد کرد. کارشناسان دفتر بودجه نیز، برحسب اولویت ها و جهت گیری های دولت و محدودیت های خاص پولی که دارند، مبالغ مورد در خواست دستگاه ها را کم و بیش تعدیل نموده و بالاخره به دستگاه ها و وزارتخانه های دولتی بودجه ای را تخصیص می دهند. ولی این که منابع پولی و اعتباری تخصیص یافته دستگاه های دریافت کننده چه کالا و خدماتی را با چه کیفیت و به چه مقدار تولید خواهند کرد، برای دفتر بودجه نیز مطرح نیست. به همین دلیل بودجه ریزی دولتی در کشور ما کامل نبوده وشدیداً ناقص است.

ولی اخیراً از سال1385 نیاز به استفاده بودجه ریزی عملیاتی که بودجه ریزی مطلوب می باشد، گذاشته شده است. این نوع بودجه ریزی، منابع کمیاب پولی و اعتباری دولت را برحسب رده بندی و اولویت بندها و بازدهی اقتصادی پروژه و متناسب با عملکرد دستگاه های دولتی، به مصارف گوناگون تخصیص می دهد. یعنی این که دفتر بودجه ریزی ابتدا فلسفه وجودی و فعالیتهای مورد انتظار از هریک از دستگاه ها و سازمان های دولت را تعیین و تعریف می نماید. پس در طول زمان هزینه تمام شده واحد کار هردستگاه دولتی را محاسبه می کند تا به استاندارد بهای کارهای آن دست یابد و بالاخره دفتر بودجه و بودجه سالانه هریک از وزارت خانه ها و دستگاه ای دولتی را برحسب مقدار کار و فعالیت های مورد انتظار هزینه تولید آنها به هریک از آنها پرداخت می نماید.

**ب- نواقص**: در بودجه ریزی متداول، که گفته شد به عملکردها و دستاوردهای سالانه دستگاه ها، بودجه نویسان دولتی توجهی ندارند. بدین معنی است که با ساختار بودجه نویسی مشکل داریم.یعنی این که، شکل و محتوای بودجه و سرفصل های بودجه دولت از یک بودجه پیشرفته فاصله بسیار زیاد دارد. در طرف درآمدها، بودجه جاری دولت می بایست شامل: درآمدهای مالیاتی، فروش کالا و خدمات، درآمد ماحصل از عواید تولیدی و مالیات تأمین اجتماعی باشد.

همچنین، در حال حاضر رقم کسر بودجه شفاف نیست مثل این است که بودجه نویسان دولتی از کسری بودجه عار دارند و مایل هستند وجود آن را انکار کنند، در حالی که بودجه های مصوب عمومی دولت و بودجه کل کشور همه ساله با کسری های قابل توجهی که بین7 تا15 درصد تولید ناخالص داخلی هستند، مواجه می باشند. بودجه نویسان مایلند اینگونه به مردم القا کنند که کسری بودجه فقط در طول سال اجرای بودجه و در اثر عدم تحقق درآمدهای دولتی، که خارج از کنترل آنهاست، رخ می دهد و این رویدادی عمدتاً اتفاقی است.

دریک بودجه ریزی صحیح و شفاف کسری بودجه دولت از تفاوت بین هزینه های جاری و درآمدهای جاری آن بدست می آید. این کسری جاری، به اضافه هزینه های سرمایه ای دولت ها، در همه کشورهای پیشرفته از محل استقراض ملی که اخیراً واگذاری دارایی های مالی نامیده می شوند، تأمین مالی می شوند.

از جمله نواقص فاحش در بودجه ریزی برنامه ای چگونگی برخورد دفتر بودجه با شرکت های دولتی است. نیازی نیست که کلیه عملیات این شرکتها در بودجه کل کشور ثبت شود، تنها ثبت رقم سود و مالیات آنها و ثبت خالص بدهی های مالی آنها به بانک های داخلی و خارجی، که کسری بودجه شرکتهای دولتی را تشکیل می دهند، در بودجه کل کشور کفایت می کند. کمک های بلاعوض دولت به شرکت های دولتی به صورت یکباره در بودجه دولت وارد شده اند.

**ج- قوانین**: همانطور که می دانیم نفت یک دارایی سرمایه ای است و بر فروش سرمایه های ملی دلالت دارد و نمی توان آن را در محلی دیگر یا برای پرداخت حقوق و مزایای کارمندان دولت مصرف کرد اما متأسفانه برخی اوقات(البته در سالهای گذشته خیلی بیشتر)درآمد نفت صرفه هزینه های جاری می شده است.

در حقیقت وظیفه مجلس است که دقت بیشتری در تصویب قوانین داشته باشد. مشکل دیگری که شاید از اهمیت بالایی برخوردار باشد دولت در پایان، کسری های جاری را از طرق مختلف از جمله تسری به بودجه عمرانی جبران می کند و متأسفانه لطمات جبران ناپذیری را به اقتصاد وارد می کند. برخی از مشکلات بودجه ریزی دولتی ایران علاوه بر مشکلات جوامع در حال توسعه از نظر ساختار اداری و مالی به طور کلی از وضع قوانین و مقررات مربوط به بودجه تا تهیه و تنظیم ونحوه اجرای آن با مشکلات دیگر مواجه است، لکن به تعدادی از مشکلات عمده نظام بودجه ریزی کشور که ریشه در ساختار اداری ومالی دارند، پرداخته می شود :

**1- بودجه بندی و برنامه ریزی بدون برنامه :**

منظور از این مشکل آن است که برنامه ریزی ها و بودجه ریزی ها در قالب یک هدف صورت نمی پذیرد. برای آنکه از سرمایه های مملکت استفاده بهینه شود، لازم است برنامه ریزی داشته ودر کنار برنامه ریزی بعد از مشخص کردن هدف حجم عملیات و فعالیت آن را مشخص نموده و منابع مالی مورد نیاز آن را فراهم نمود. بودجه ریزی بدون برنامه مانند سیل است، زمانی از سیل می شود درست بهره برداری کرد که در مسیرآن سد سازی، کانال کشی و زه بندی شده باشد و از هر قطره آب در موارد مختلف صنعتی و کشاورزی استفاده نمود.

**2- متأثر بودن برنامه ریزی از بودجه بندی :**

یکی از مشکلات عمده ای که همه کشورهای جهان سوم درگیر آن هستند عدم تنوع درآمد است و محدودیت منابع پولی و ریالی(ریال و ارز). یعنی عمده کشورها متکی به یک یا دو محصول زیر یا رو زمینی هستند که سطح قیمت و سطح تولید آن در اختیار این گونه کشورها نیست، لذا حتی اگر بهترین برنامه های هم طراحی شود، در مرحله اجرا به خاطر محدودیت منابع مالی تحقق نمی یابد. یعنی برنامه ریزی ها متأثر از بودجه ریزی می شوند. جهت چاره جویی و رفع این مشکل بایستی این قبیل کشورها خود را از تک محصولی بودن نجات دهند و به دنبال درآمدهای جدید با توجه به توازن و تخصصی که در پاره ای بخش ها دارند برای خود ایجاد نمایند.

**3- حاکم بودن نظام مالی سنتی :**

نظام مالی کشور از سنت قدیمی بحران مشروعیت که در گذشته به نظام سیاسی حکومتهای وقت نسبت داده می شد، رنج می برد. مثلاً امروز نیز مردم از پرداخت مالیات به دولت همانند قدیم پرهیز می کنند.

**4- فقدان رابطه پویایی بودجه دولت با اقتصاد :**

وجود سیستم جدایی سنتی حکومت از مردم و به تبع آن فقدان رابطه پویا و حیاتی دولت با اقتصاد داخلی موجب تشدید جدایی بودجه از اقتصادی ملی و دفع و یا دگرگونی ماهیت اقدامات اصلاحی در جامعه شده است. زیرا اگر قرار باشد بودجه یک سند سیاست گذاری مالی باشد باید براساس خط مشی ها تعیین شده و علوم در مورد ثبات،رونق و رکود اقتصادی کشور تنظیم شود.لکن بودجه ریزی بیشتر نقش و تسهیم هزینه ای برای ارگان ها و دستگاه های مختلف را بر عهده دارد و ارتباط مستقیم با شرایط رونق و رکورد و تورم ندارد.

**5- فعل و انفعالات غیر مفید(ناکارآمد) :**

نتیجه فعل و انفعالات انجام شده موجب گردیده که نظام بودجه ای کشور در ظاهر پیشرفته و در باطن آمیزه ای از رویه های دگرگون شده قدیم و جدید بوده، در عمل منعکس کننده نکات منفی هر دو نظام باشد تا ارائه گر نقاط قوت آنها.

**6- عدم توجه به بارمالی ناشی از فعالیتهای فعلی بر هزینه های آتی دولت :**

هنگامی که بحث در مورد اجرای یک طرح یا لایه خاص و پیشنهاد اجرای آن می شود، به بار مالی ناشی از آن در همان دوره مالی توجه می شود، بدون توجه به مخارج و هزینه های مالی آن طرح در دوره های آتی.

**7- توجیه نادرست مصرف اعتبارات بودجه ای :**

یکی از مشکلات عمده ای که متأسفانه در بودجه ریزی کشور ما وجود دارد و اکثر دستگاه های اجرایی با این مشکل درگیر می باشد آن است که سبک بودجه ریزی سنتی است و در برآورد هزینه ها، تلاش و دقت لازم صورت نمی پذیرد و در راستای هدف نمی باشد. بیشتر پیش بینی هزینه ها متأثر از سیستم های مدیریتی و مشخص و حتی متأثر از جریانات سیاسی است و اعتبارات تخصیص داده شده به سازمانها برای تأمین نیاز سازمان ها در جهت انجام وظایف آنها می باشد. حال این که ضابطه اساسی استفاده از اعتبارات بودجه ای براستقرار و حفظ موجودیت سازمان است و این توجیه که بقاء سازمان ضرورت دارد، تخصیص اعتبار برای انجام وظیفه محول شده به سازمان را به فراموشی می سپارد. زیرا اعتبارات سازمان ها صرف خرید و تجهیز و افزایش کارکنان و... می گردد و این امر باعث دیوان سالاری می گردد.

**8- عدم دقت و کنترل اجرای طرح ها وبرنامه ها(عدم نظارت عملیاتی):**

دستگاه های اجرایی و واحدهای تابعه آنها دقت کافی به عمل نیاید و همچنین قوه قانونگذاری (مقننه) و سازمان مدیریت و برنامه ریزی(اسبق) نیز کنترل و مداخله ای نداشته باشد و فقط به دانستن ارتباط بین اعتبار مصوب و وجوه مصرفی اکتفا نموده و همچنین واحدهای حسابداری و حسابرسی نیز فقط با کنترل هزینه ها و رابطه آنها با استانداردهای مقرر سروکار داشته باشند، کارساز نبوده و نتیجه مطلوب به دست نمی آید.

**9- ناهماهنگی میان منابع ومصارف :**

منابع درآمدی به صورت اعظم حاصل از فروش نفت، مالیات ودرآمد شرکتهای دولتی است هرکدام از درآمدهای حاصل از صادرات نفت و حتی مالیات به شدت تحت تأثیر عوامل خارجی داشته و همچنین شرکتهای دولتی نیز از زمان بهره برداری ممکن است موفقیت چندانی نداشته باشند. از طرفی هزینه های دولت بدون توجه به ظرفیت های واقعی درآمدی در حال مصرف بوده و عدم مصرف بودجه نیز اهداف دولت تحقق نخواهد یافت و همچنین عدم انجام وظایف دولت از طریق صرفه جویی منجر به پیامدهای بدی خواهد شد که ممکن است قابل جبران نباشد.

**10- کمبود و نارسایی فرم ها و دستورالعمل بودجه :**

بودجه هردستگاه اجرایی در قالب فرم ها تنظیم شده و جهت بررسی و تصویب به سازمان مدیریت و برنامه ریزی و سایر دستگاه های ذیربط ارسال می شود. اولاً: این فرم ها تعدادشان کم است، ثانیاً : اطلاعاتی که در هر فرم گنجانیده شده است.اطلاعات دقیقی نیست که به کمک آن بتوان به کیفیت و کمیت بودجه و نظارت برآن مورد استفاده قرار گیرد.

**11- عدم همکاری دستگاه های اجرایی در تهیه و تنظیم بودجه :**

مشکل دیگری که در نظام بودجه ریزی کشور مشهود است این است که قسمتها و واحدهای مختلف یک دستگاه اجرایی در تنظیم بودجه خود وتبادل اطلاعات با واحد و مدیریتی که مسئول تنظیم آن واحد اجرایی است، می باشد و حتی در تبادل اطلاعات و موافقت نامه ها بین دستگاه های اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی است، این مشکل به کرات مشاهده می شود. لذا بودجه پیشنهادی از کارآمدی لازم برخوردار نیست و نظارت بر عملکرد بودجه نظام اجرایی به خاطر فقدان اطلاعات و موافقت نامه از سوی دستگاه اجرایی جلوی تخصیص آن را گرفته، تا این اطلاعات به سازمان مدیریت وبرنامه ریزی ارسال شود.

**12- خارج از شمول بودن :**

خارج از شمول بودن یعنی قانون محاسبات عمومی را رعایت نکردن، اکثر مسئولین دستگاه های اجرایی به قانون محاسبات عمومی علاقه ندارند. لذا از طریق ماده واحده،همه آنها از قانون گذار می خواهند که از محل ردیف ها کمکهای بودجه خود را دریافت نموده و خارج از چارچوب قانون برنامه و بودجه و سایر قوانین مربوط، بودجه تخصیص داده شه به دستگاه اجرایی خود را هزینه قطعی نماید. از سوی دیگر تنها اهرم و مکانیزمی که برای قوه قانونگذاری باقی می ماند، رعایت قانون و مقررات اداری مالی کشور است و تنها وسیله ای است که مجلس به آن قوه مجریه را تحت کنترل قرار می دهد تا اهداف و وظایفی را که برای قوه مجریه مشخص نموده است، تحقق یابد. امروزه برای برطرف نمودن این خواسته قوه مجریه هرساله برتعداد تبصره ها و ردیف های پیشنهادی توسط دستگاه اجرایی اضافه شده است و هر قدر تعداد این تبصره ها و ردیف ها افزایش یابد، بستن حساب ها(خلاصه عملکرد مالی دولت) و نظارت بر آنها، مشکل زیادی را فراهم آورده است.

**13- جدایی نظام تهیه بودجه از نظام کنترل مالی و عملیاتی بودجه :**

بودجه دولت توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی تهیه و کنترل نظارت بر اجرای آن توسط عوامل وزارت امور اقتصادی و دارای(ذی حسابان) و دیوان محاسبات انجام می گیرد. عملاً در نظارت ها، فقط نظارت مالی تنها به نحوه تطابق حصول درآمدها و انجام هزینه با قوانین و مقررات توجه می شود و ذی حسابان نیز به عملکرد دستگاه های اجرایی و میزان کارایی آنان توجهی ندارند.

**14- محدودیت زمانی جهت هزینه نمودن بودجه در پایان سال :**

دستگاه های اجرایی در اوایل هرسال به علت عدم دریافت تخصیص و وجود مورد نظر، عملاً فعالیتها را با کندی انجام می دهند. به مرور که درآمدهای دولت وصول شده ودر اعتبارات مربوط به دستگاه های اجرایی تخصیص داده می شود، بیش از نیمی از سال می گذرد و درست زمان تقارن فصل سرما می باشد که اجرای فعالیتهای عمرانی خیلی مشکل بوده واز طرفی اوج اعتبارات(بودجه) تخصیص داده می شود که پایان سال فرا می رسد و دستگاه های اجرایی مجبور به هزینه نمودن بودجه می باشند. در این صورت دستگاه های اجرایی با انجام هزینه های صوری جهت جذب بودجه در فرصت زمانی کوتاه بعد از سال دچار حیف ومیل شدن بودجه و عدم کیفیت انجام کار می شوند و سال بعد و سالهای بعد این مشکل تکرار می شود(آقایی،1386، ص343).

## روند حال و آینده بودجه ریزی عملیاتی در ایران

براساس قانون برنامه و بودجه(مصوب اسفند 1351) نظام بودجه ریزی ایران یک نظام «بودجه برنامه ای» بوده است. بدین ترتیب که بودجه های سالانه باید بر مبنای برنامه های سالانه، برنامه های سالانه بر مبنای برنامه های پنج ساله و برنامه های پنج ساله براساس برنامه های بلند مدت تهیه شوند. اگرچه پس از تصویب قانون مزبور، کشور دارای برنامه میان مدت بوده است،لیکن اجرای حکم فوق هیچ گاه به طور کامل به اجرا در نیامده است و بحث عدم پشتیبانی بودجه های سالانه از اهداف و احکام برنامه های میان مدت همواره مطرح بوده و هست. عوامل متعددی در این امر مؤثر بوده اند که مهمترین آنها عبارتند از :

مشکلات فنی و ساختاری : مانند غیرقابل انعطاف بودن احکام، نبود جداول مبنا، نبود اولویت ها و شاخص های بخش.

مشکلات ناشی از ساختار و رفتاری های سیاسی : باتوجه به اینکه دوره های برنامه های پنج ساله با دوره های ریاست جمهوری و با مجلس شورای اسلامی منطبق نبوده است، همواره دولتها یا نمایندگان ادوار مختلف مجلس نسبت به برنامه های تصویب شده ملاحظاتی داشته اند که همین امر مانعی در اجرای موفقیت آمیز برنامه ها به شمار می رفته است.

از سال1378 اصلاح نظام بودجه ریزی در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور مورد توجه جدی قرار گرفت و در طرح دومرحله ای 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. از سال1380 در احکام مندرج در قوانین بودجه 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. همچنین از سال1381 در بخشنامه بودجه از طریق دستورالعمل و فرم خاص از دستگاه های اجرایی خواسته شد اعتبارات هزینه ای(جاری)خود را برحسب هزینه کل و هزینه واحد هر فعالیت مربوط به برنامه های ذیل دستگاه ذی ربط پیشنهاد دهند. ولی به دلیل اینکه اولاً این امر از طرف دستگاه های اجرایی جدی گرفته نشد و از طرف دیگر دفاتر بخش و سایر واحدهای ذی ربط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور نیز پی گیری و نظارت لازم را در اجرای این امر به عمل نیاوردند،در عمل این کار حتی به صورت آزمایشی با موفقیت همراه نبود. به همین دلیل تا سال1384 نظام بودجه ریزی کشور شکل برنامه ای خود را حفظ کرد. این نظام به دلایل ذیل ناکارآمد بود :

1) اساس برنامه های دستگاه های اجرایی را طبقه بندی عملیاتی شامل امور، فصول و برنامه ها تشکیل می داد. براساس این طبقه بندی، برنامه های دستگاه ها از بطن برنامه های بلند مدت و میان مدت دستگاه ها باید براساس برنامه توسعه پنج ساله کشور تهیه شود، تضمین نمی شود بلکه در سطح ملی تعریف می شود و هیچ ارتباطی با اولویت ها و وظایف و مأموریت های سازمانها که ممکن است سال به سال تغییر کند ندارد.

2) طبقه بندی عملیاتی ارتباطی با برنامه های 5 سال توسعه کشور ارتباط برقرار نمی کند بنابراین در اجرای سیاست ها و اولویت های متغیر کشور ناکارآمد است.

3) طبقه عملیاتی به دلیل عدم ارتباط با برنامه های دستگاهی و کلی بودن این طبقه بندی، پاسخگویی دستگاه ها را بسیار مبهم می سازد و سهم دستگاه های اجرایی در اجرای برنامه ها شفاف نیست.

4) هزینه ها در برنامه ها براساس طبقه بندی هزینه ای تجمیع می شوند نه براساس شیوه های هزینه یابی قیمت تمام شده.

5) به دلیل دستگاهی نبودن برنامه ها تجمیع هزینه ها براساس شیوه های هزینه یابی غیرممکن است.

6) طبقه بندی عملیاتی در حقیقت شکل ظاهر برنامه ای طبقه بندی هزینه ها است.

7) ارزیابی عملکرد براساس شاخص های ورودی انجام می شود نه شاخص های خروجی و نتایج، چرا که نتایج در طبقه بندی عملیات مبهم است.

8) اختیارات مدیریتی در طبقه بندی عملیاتی و هزینه ای به دلیل عدم شفافیت خروجی ها و عدم وجود برنامه های دستگاه مشخص، قابل تبیین و تعریف نیست.

با توجه به نارسایی های نظام بودجه ریزی در کشور و با هدف شناسایی هزینه فعالیتهای دولت به عنوان اساس نظام بودجه ریزی عملیاتی قیمت تمام شده فعالیتهای دولت در قالب جزء2 بند ب تبصره4 قانون بودجه سال های 1382 و1383 الزامی شد و دستورالعمل های اجرایی آن نیز توسط سازمان مدیریت تهیه و تدوین شد. سپس در سال1384 در قالب ماده144 در قانون پنج ساله چهار توسعه قرار گرفت.همچنین ماده 138 به صراحت و برای اولین بار به عملیاتی شدن نظام بودجه ریزی کشور تأکید ورزید.

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور در سال1384 با یک برنامه سه مرحله ای اقدام به اجرای ماده138 نمود. این مراحل عبارتند از :

مرحله اول : شفاف سازی

مرحله دوم : افزایش کارایی

مرحله سوم : افزایش اثربخشی

مرحله اول در تهیه لایحه بودجه سال1385 با هدف شفاف سازی به اجرا درآمد و سازمان از طریق فرم های مربوطه(پیوست) اقدام به جمع آوری اطلاعات برنامه ها، فعالیتهای دستگاه ها، اهداف کمی آنها، هزینه واحد فعالیتها نمود و لایحه را با ظاهری عملیاتی به مجلس شورای اسلامی تسلیم نمود.

نارسایی های این مرحله عبارتند از :

1- جمع آوری اطلاعات بدون آموزش قبلی به مدیران و کارشناسان انجام شد.

2- برنامه هایی که از دستگاه های اجرایی خواسته شد به برنامه پنج ساله اتصال نداشت واز برنامه استراتژیک و بلند مدت دستگاه نشأت نگرفت.

3- همه برنامه ها یک شکل نبودند، برخی از برنامه ها به فعالیتهای دستگاه، برخی خروجی فعالیتها و برخی پیامدهای ناشی از خروجی ها اشاره داشتند.

4- از واحد کمی نفر ساعت و نظایر آن که اشاره به حجم کار دارد در موارد زیادی استفاده شده است.

5- اهداف کمی به دلخواه و بدون ارتباط به برنامه بلند مدت دستگاه ها تعیین شد.

6- هزینه واحد فعالیت از روشهای هزینه یابی خروجی ها و فعالیتها به دست نیامد بلکه از همان بودجه افزایش و طبقه بندی هزینه ای استفاده شد.

7- از نظام های جمع آوری و تجزیه و تحلیل آمار و اطلاعات عملکردی دستگاه ها استفاده نشد.

سازمان مدیریت وبرنامه ریزی کشور در مرحله دوم که مرحله افزایش کارایی است به دنبال به کارگیری روشهای هزینه یابی مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت است تا بدین وسیله هزینه واحد فعالیتها را براساس فرایندها و برنامه ها به دست آید، نه براساس بودجه افزایشی و طبقه بندی هزینه ای اما مسئله این است که هنوز برنامه ها و فعالیتهای دوران آن به درستی تعریف نشده اند.

سازمان مدیریت و برنامه­ریزی در گام سوم با هدف افزایش اثربخشی به دنبال تحقق اهداف و پیامدهای برنامه­ها از طریق خروجی های کارآمد است(حسن آبادی،1387، ص295-291).

## موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرائی استان سمنان

بهبود مدیریت در واقع پیش شرط اصلاحات بودجه است و باید دستگاههای اجرائی قابلیت های لازم را در درون سازمان خود به منظور ارزیابی دقیق فرایندهای تخصصی منابع در درون دستگاه های اجرائی و ساختار مدیریتی به وجود آورند. هدف از این کار افزایش توانائی دستگاههای مصرف کننده بودجه در یافتن کم هزینه ترین و مقرون به صرفه ترین راه برای انجام وظایف محوله و تخصیص منابع صرفه جوئی شده به فعالیت های مفید دیگر است. با توجه به موارد فوق مهمترین موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرائی استان سمنان به شرح ذیل می باشد.

### عوامل محیطی

به عواملی نظیر عوامل سیاسی، پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی، پاسخگوئی سازمانها در قابل جامعه اشاره دارد که بعلت متغیر بودن شرایط سیاسی و فقدان پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی و همچنین فقدان پاسخگوئی سازمانها در مقابل جامعه باعث عدم اجرای صحیح بودجه بندی عملیاتی می گردد. عوامل محیطی در این تحقیق شامل عوامل سیاسی و حاکمیتی می باشد.

حسابرسی عملیاتی : فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهاد علمی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است. در نگرش سیستمی به نظام گزارشگری مالی مشاهده می شود که این نظام از دو شاخۀ نظام حسابداری و نظام حسابرسی تشکیل گردیده به گونه ای که دکتر حساس یگانه در  کتاب فلسفه حسابرسی رابطه حسابداری و حسابرسی را به رابطه نویسنده و ویراستار تشبیه نموده و بیان می دارند; همانطوری که نوشتن و ویراستن مکمل یکدیگر هستند،  درمورد حسابداری و حسابرسی نیز وضع به همین منوال می باشد. از این رو به نظر می رسد همانند سایر نظام ها، نظام گزارشگری مالی دولتی زمانی می تواند به هدف خود نایل شود که شاخه های اصلی آن یعنی ((حسابداری و بودجه ریزی دولتی)) و ((حسابرسی دولتی)) با همدیگر در تعامل بوده و هماهنگ باشند. بنابراین در راستای این مباحث و با توجه به تغییر نظام بودجه ریزی دولتی کشورمان از بودجه ریزی برنامه ای به  بودجه ریزی عملیاتی، ضرورت می یابد که نظام حسابرسی دولتی نیز هماهنگ با آن و به موازات آن تغییر یابد تا نظا م بودجه ریزی دولتی و در نهایت نظام گزارشگری مالی دولتی به اهداف متعالی خود دست یابند و ابزاری قدرتمند برای دولت در ادای مسئولیت پاسخگویی اش باشند و فراتر از آن در جهت شکوفایی و پیشرفت اقتصادی کشور نقش به سزایی ایفا نمایند. این در حالی است که نظارت مالی دستگاه های دولتی کشور در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذی حسابی ها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه و اغلب در قالب حسابرسی رعایت انجام می گیرد و در آ ن معیارهایی همچون کارآیی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی لحاظ نمی شود و جوابگو و هماهنگ با نظام بودجه  ریزی عملیاتی نمی باشد در صورتی که حسابرسی عملیاتی و بودجه ریزی دولتی (بودجه ریزی عملیاتی) از لحاظ اهداف رابطه تنگاتنگی با هم دیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی دولتی با همدیگر همپایانی دارند; به گونه ای که این دو مکمل همدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارآیی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسئولیت پاسخگویی اش باشد .( جواد قدیم پور، 1388)

پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی در بودجه *:*

تحقق اهدافی مانند (اعطای آزادی عمل و اختیارات گسترده تر به مدیران دولتی که لازمه بودجه ریزی عملیاتی است)مستلزم ساده سازی هرچه بیشتر رویه های قانونی و حذف مقررات دست و پاگیر مالی است. در اغلب سیستم های سنتی کنترل بودجه، در طی سالیان متمادی لایه های کنترلی متعددی به وجود آمده که نیازی به تداوم آنها نیست. در واقع اغلب این مقررات و رویه های دست و پاگیر مجموعه ای از ابزارهای کنترلی ساده ای بودند که بدوا" برای جلوگیری از سوء استفاده تعبیه شده اند، ولی پس از مدتی در سازمان رسوب کرده ولایه های کنترلی متعددی را به وجود می آورند.

از طرف دیگر یک چارچوب قانونی جامع، دولت را به رعایت یک سلسله اصول در بودجه ریزی موظف می سازد و موجب می شود که حرکت اصلاحی دولت رسمیت پیدا کند. زیرا در موارد متعدد مشاهده شده که حرکت اصلاحی دولت رسمیت پیدا کند. زیرا در موارد متعدد مشاهده شده که حرکت اصلاحی تنها به حوزه بودجه ریزی محدود شده است و جنبه های قانونی و نهادی را در بر نمی گیرد. در چنین شرایطی بخش دیوان سالاری، اصلاحات بودجه ای را تنها یک «پروژه» گذرا تلقی می کند بدون این که خود را برای یک تغییر اساسی آماده کند. بنابراین تغییر چارچوبهای قانونی «جدی» بودن و استمرار اصلاحات را به همگان گوشزد می کند. و هزینه تخطی از مسئولیت های بودجه ای، برای مدیران دولتی و دیوان سالاران را افزایش می دهد (پناهی،1384، ص7).

پاسخگوئی سازمانها در مقابل جامعه *:*

تجربه كشورها نشان مي دهد كه بودجه ريزي عملياتي صرفا" پيوند ميان شاخص هاي عملكرد و تخصيص منابع نمي باشد بلكه از گزينه هاي سياسي نيز متأثر مي شود و داراي مزيت هاي فراواني مي باشد كه از جمله مزاياي اصلي آن افزايش پاسخگويي عمومي می باشد، اگرچه بسياري از دولت ها دسترسي به اطلاعات عملكرد خود را امكان پذير مي سازند، اما دروراي بحث هاي سياسي، اطلاعات عملكرد منتج از بودجه ريزي عملياتي مي تواند به شيوه هاي مختلف نظير اسناد بودجه اي، برنامه هاي راهبردي و گزارش عملكرد به اطلاع عموم برسند. اجرای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی باعث شده که دولت ها در تهیه صورت های مالی یکپارچه خود از معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل استفاده نمایند . در این حالت دارائی های سرمایه ای ثبت و مستهلک می شوند و بر مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در کوتاه مدت و بلند مدت تاکید می شود .به بیان دیگر معیار اندازه گیری جریان منابع مالی یک دیدگاه سیاسی است و در محیط تصمیم گیری مبتنی بر بودجه مصوب قابل جمع بندی است .در حالی که معیار اندازه گیری منابع اقتصادی محیط مدیریتی را بهره مند می کند. تاکید بر دوره های بلند مدت و استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در تنظیم صورتهای مالی جامع در سطح دولت ، موجب افزایش مسئولیت پاسخگویی عملیاتی  از طریق حصول اطمینان از ثبت درآمدها و هزینه ها در دوره مالی مربوط، خواهد گردید ( باباجانی ، 1382).

**عوامل سیاسی :**

**به عواملی از قبیل شرایط و ویژگی های خاص موثر بر هر نوع نظام سیاسی، توافق و هماهنگی قوه مقننه با قوه مجریه اطلاق می شود. عوامل سياسي همچون نوع نظام و شرايط سياسي و توافق و هماهنگي در سطوح مختلف قوه مجريه با قوه مقننه كه بر اجراي موثر بودجه بندي عملياتي تاثير مستقيم دارد. از آنجا كه مشاركت قوه مقننه براي استمرار هر گونه اصلاح در فرايند بودجه اهميت بسياري دارد و ۵۰ سال تلاش كشورهاي مختلف براي پيوند منابع با نتايج نشان داده است كه با توجه به نقش مهم قوه مقننه درتعيين اولويتهای ملي و تخصيص منابع براي دستيابي به اين اولويتها هر تلاش موفقيت آميزي با مشاركت قوه مقننه صورت گيرد.** (قدیم پور ، علی طریقی ،فصلنامه دانش حسابرسی، شماره 28، 1388)

**سیاست شفاف در حوزه بودجه ریزی عملیاتی :**

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 1382 شروع شد و در برنامه چهارم توسعه نیز الزاماتی در خصوص آن مد نظر قرار گرفت و در نهایت در بند «32» سیاست‌های کلی برنامه پنجم مورد تأکید مجدد قرار گرفته است همچنین ماده 195 لایحه برنامه پنجم به این موضوع اختصاص یافته است.

### عوامل اجرائی

وظیفه هر مدیری بر عهده داشتن مسئولیت های کلیدی است تا به سازمان در دستیابی به عملکرد بالا از طریق به کارگیری تمام منابع اش اعم از انسان، پول، مواد، تکنولوژی و اطلاعات کمک بگیرد. عوامل اجرائی شامل مدیریت مالی، مدیریت منابع انسانی، مدیریت برنامه ریزی، مدیریت سازمانی، مدیریت سیستم اطلاعات(مالی) و مدیریت تغییر و.. می باشد كه به اختصار به شرح آن مي پردازيم

مدیریت مالی : برای یک سازمان تولیدی یا خدماتی ضروری است که بتواند با اداره صحیح در محیطی متحول به ایفای نقش خود بپردازد، مدیریت باید به کلیه جنبه های عملیاتی سازمان و همچنین وظایفی که موجب حمایت وتقویت سازمان می شود، از قبیل امور پرسنلی،آموزش و طبقه بندی اطلاعات، اهمیت لازم را بدهد. اکثرسازمانها برای انجام این گونه مسئولیتها، به طور گسترده ای از اطلاعات وگزارش های مالی استفاده می کنند. واژه امور مالی را می توان به عنوان مدیریت جریان پول در یک سازمان تعریف کرد. به عبارت دیگر؛(مدیریت مالی عبارتست از جریان تصمیم گیری مالی براساس جمع آوری اطلاعات در ارتباط با ثبت و گزارش صحیح آنها، پیش بینی وقایع برمنبای مدل های اقتصادی و تجزیه و تحلیل نتایج اقدامات. (رضائیان،1383، ص204).

**مدیریت منابع انسانی :**

شناخت کامل عامل انسانی موجود در سازمان از آنجا حائز اهمیت است که این عامل عمدتاً یا نقطه ضعف سازمان به حساب می آید و یا نقطه قوت و اصولاً قابلیت های منابع انسانی موجود از مواردی است که در تعیین و یا تعدیل استقرار بودجه ریزی عملیاتی تأثیر داشته است.

در این قسمت شاخص های موانع انسانی به شرح ذیل مورد بررسی قرار می گیرد:

- آموزش

- نظام حقوق و مزایای مناسب و پاداش

**آموزش :**

انسان موجودیت تغییرپذیر با توانایی های بالقوه نامحدود که این توانایی ها می تواند تحت نظام و برنامه ریزی های آموزش و پرورش صحیح به تدریج به فعل درآید و جوامع انسانی و ارگان های مربوط به آن را از مواهبی بس کران برخوردار نماید.

هدف های آموزشی در سازمان متعدند که تحت عنوان هدف های عمده، هدف های اجتماعی و هدف های سازمانی و هدف های فردی قابل دسته بندی است. تحقیق این اهداف منافع سه گانه مورد نظر الگوی سیستمی مدیریت منابع انسانی را تأمین می نماید.

اما آنچه که در نظام بهسازی سازمانها به تدریج باید مورد تأکید قرار گیرد نتایج حاصل از آموزش است و نه صرفاً انجام آموزش و یا آمار ساعات آموزشی. به عبارتی هدف آموزش ها باید ایجاد سازمانهای یادگیرنده[[26]](#footnote-26) باشد. یک ایده زمانی به اختراع تبدیل می گردد که قابلیت اجرای آن به ثبوت برسد و یک اختراع زمانی نوآوری محسوب می شود که بتوان آن را به نحوی قابل اطمینان در حجمی معنی دار و با قیمتی قابل قبول ساخت و به بازار ارائه نمود(میرسپاسی،1380، ص266).

**آموزش و بهسازی کارکنان اجرایی :**

منظور از آموزش کارکنان اجرایی، افزایش توانایی های تخصصی و مهارت آنها در انجام وظایف محوله و به فعل درآوردن پاره ای از توانایی های بالقوه آنهاست. البته در این دسته از مشاغل به لحاظ ماهیت اجرایی آنها تأکید بیشتر برانجام کار است و علیهذا در مقایسه با آموزش مدیران و سرپرستان از سادگی خاصی برخوردار است (همان منبع ،1380، ص266).

**آموزش بودجه ریزی عملیاتی :**

آموزش در زمینه بودجه ریزی عملیاتی، علاوه برصی برخوردار است.به لحاظ ماهیت اجرایی آنها تأکید بیشتر برانجام کار است و علیهذا در مقایسه با آموزش مدیران و سرپرستان معرفی مفاهیم جدید به قانونگذاران، شامل آموزش مدیران و کارکنان اداری جهت تنظیم قالب های اطلاعاتی جدید و رویه های جدید اجرایی و گروه های زیر را در بر می گیرد :

- دست اندرکاران بودجه در قوه مجریه برای اجرا

- دست اندرکاران قوه مقننه برای تصویب قوانین

- دست اندرکاران دستگاه های نظارتی برای نظارت بودجه

به طور کلی محورهای این آموزشها حداقل شامل موارد زیر است :

- مزیت های برنامه راهبردی و سنجش عملکرد

- فرآیند برنامه ریزی راهبردی و شیوه ایجاد سنجه های عملکرد

- شیوه های استفاده از اطلاعات عملکرد از جمله تخصیص منابع، تدوین و توجهی بودجه، قراردادها و مدیریت پرسنلی (پناهی،84، ص9).

آموزش نیروی انسانی خود باعث تسهیل روند اجرای بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی خواهد گردید و بدون آموزش اجرایی بودجه بندی عملیاتی دچار مشکل خواهد شد.

**نظام حقوق و مزایا :**

به کارکنان به جبران کاری که در سازمان انجام می دهند، حقوق و دستمزد پرداخت می شود. اما علاوه بر جبران زحمات و وقت و نیرویی که کارکنان در جهت و به خاطر نیل به اهداف سازمان صرف می کنند. پرداخت باید جنبه انگیزشی نیز داشته باشد. یعنی باید برای پرداخت، سیستمی طراحی گردد که کارکنان را به عملکرد مؤثر تشویق کند ومحرکی برای سخت کوشی و بکارگیری تمام توانایی های بالقوه آنها باشد. امروزه این نظریه در روان شناسی مطرح است که از میان نیازهای متعدد و متنوع انسان،تنها محدودی را می توان مستقیماً با پول ارضا نمود و انگیزه های غیرمادی بسیاری چون میل به کسب موفقیت و قدرت و میل به کمال و خودیابی در اعمال و رفتار انسان تأثیر می گذارد. با وجود این جای هیچ شک و تردیدی نیست که هنوز پول از جمله مهمترین انگیزه هاست و اگرچه کارکنان سازمان علاوه بر حقوق و با دستمزد و پاداش و مزایای غیرنقدی بسیاری دریافت می دارند. پرداخت های نقدی از اهمیت زیادی برخوردار است و نقش به سزایی در جذب نیروها دارد (همان منبع،84، ص9).

**سیستم های پاداش :**

سیستم های پاداش از جمله ابزارهای مهمی است که مدیران می توانند با استفاده از آن، انگیزش کارکنان را به سمت مورد نظر هدایت کنند. سیستم پاداش از تمامی عناصر تشکیل دهنده سازمان مانند اشخاص، فرایندها، قوانین و مقررات و فعالیتهای تصمیم گیری که در تخصیص پرداختهای جبران و مزایایی که در قبال تشریک مساعی کارکنان به آنان پرداخت می شود و مؤثر می باشند، تشکیل شده است.به طور خلاصه در یک محیط سازمانی نمی توان سیستم های پاداش را بدون توجه به اثرات آنها بر افراد مطالعه کرد(الوانی،138 ،ص 148).

**مدیریت برنامه ریزی :**

مهم ترین عامل نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد «برنامه» است. برنامه مجموعه ای از فعالیتها یا پروژه ها (طرح ها)، تحت نظارت دستگاه یا واحد اجرایی خاص است که با استفاده از منابع موجود به دستیابی روشها و هدفها کمک می کند. اهداف عملیاتی هربرنامه باید قابل برآورد باشد. براین اساس بودجه ریزی و حسابداری باید به نحوی انجام گیرد که هزینه ها و درآمدهای هر برنامه یا فعالیت برای تصمیم گیران مشخص باشد. با توجه به ویژگی های یاد شده یک نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد مطلوب باید دارای سه مشخصه باشد :

1- ساختار برنامه دریک چارچوب راهبردی وسیع تعریف شود.

2- چارچوب بودجه به نحوی تعریف شود که تصمیم گیری و اولویت بندی را تسهیل کند.

3- ساختار آن به گونه ای باشد که پاسخگویی را تقویت کند(دیاموند،2003).

**مدیریت سازمانی :**

ساختار سازمانی چارچوب روابط حاکم بر مشاغل، سیستم ها و فرایندهای عملیاتی و افراد و گروههایی است که برای نیل به هدف مشترک تلاش می کنند همچنین ساختار سازمانی ابزاری است که به وسیله آن وظایف، فعالیتها و فرایندهای کسب و کار(سازمانی)تقسیم، سازماندهی و هماهنگ می شوند. ساختار سازمانی به الگوها و روابط درونی سازمان، اختیار و ارتباطات دلالت دارد و روابط گزارش دهی، کانالهای ارتباطی رسمی، تعیین مسئولیت و تفویض اختیار و تصمیم گیری را روشن می سازد. بوسیله ساختار سازمانی عملیات و فعالیتهای داخلی سازمان آرایش میابد و خطوط مسئولیت و اختیار مشخص می شود(دیچارد ال دفت،1383،ص222).

**ابعاد ساختار سازمانی :**

در تعیین ابعاد ساختاری، ابعاد زیادی از جمله اجزای اداری، استقلال، تمرکز، پیچیدگی، تفویض اختیار، تفکیک رسمیت، تلفیق، حرفه ایی گرایی، حیطه نظارت، تخصص گرایی، استانداردسازی و تعداد سلسله مراتب عمودی اشاره کرد. در این بین سه متغییر پیچیدگی، رسمیت و تمرکز مهمتر از بقیه بوده و به نوعی به صورت مستقیم و غیر مستقیم سایر ابعاد در آنها مستمر می باشد(رابینز،1384، ص54).

ابعاد ساختار سازمانی و عناصر تشکیل دهنده:

- نمودار واحدهای سازمانی

- شرح وظایف واحدها

- ساختار مشاغل و پست ها

- ساختار تصمیم گیری

- ساختار مواجهه با رویدادهای سازمانی

- نظام یکپارچه اختیارات و مسئولیت ها

**پیچیدگی[[27]](#footnote-27)**

پیچیدگی به درجه ای از تخصصی کردن افراد بر حسب متخصصین شغلی در داخل سازمان اشاره می کند وممکن است بوسیله تعداد مکانهایی که کار درآنها انجام می شود، تعداد مشاغلی که انجام می شود و تعداد سلسله مراتبی که وظایف مختلف را انجام می دهند تعریف و اندازه گیری می شود. تفکیک افقی میزان و اندازه ای را که بین واحدها است نشان می دهد و تفکیک عمودی به عمق و ارتفاع سلسله مراتب سازمانی نظر دارد(همان منبع،ص81).

**رسمیت[[28]](#footnote-28)**

رسمیت به درجه استاندارد بودن کارها در سازمان اشاره دارد. اگر رسمیت زیاد باشد، متصدی شغل اختیار کمی برای چگونگی انجام کار دارد. رسمیت ممکن است بصورت صریح و روشن بیان شود یا اینکه ضمنی باشد یعنی هم می تواند مکتوب باشد و هم اینکه شامل ادارک کارکنان از مقررات نیز باشد ولی نوع مکتوب آن مورد تأکید سازمان است (همان منبع،ص89).

**تمرکز[[29]](#footnote-29)**

به توزیع اختیار در سازمان برمی گردد و تعیین می کند که چه کسی حق تصمیم گیری و اختیار را که یک حق ذاتی در پستهای مدیریتی است دارد و اینکه برمبنای آن مدیران می توانند دستوراتی را صادر کنند و انتظار دارند دستورات صادره اطاعت شود(همان منبع،ص73).

**مدیریت سیستم اطلاعات(مالی) :**

سیستم اطلاعات مالی دسته ای از سیستم های پردازش مبادلات برای انجام امورمالی است.از جمله این سیستم­ها می توان به سیستم اطلاعات حسابداری، سیستم مدیریت قراردادها، سیستمهای پردازش مبادلات و... را نام برد.

این سیستم نیازهای اطلاعاتی بخش مدیریت، بخش مالی و بخش عملیاتی را به شرح ذیل را نشان می دهد.

**بخش مدیریت :**

- تحلیلهای مدیریت(اتخاذ تصمیمات مدیریتی)

- فراهم آوری اطلاعات وگزارش های مالی(مبنای تصمیم گیری)

**بخش مالی :**

- تحلیلهای مالی

- کنترلهای داخلی

- تدوین رویه ها

**بخش عملیاتی :**

- چگونگی انجام فعالیتها

- کنترلهای داخلی عملیات

- زمان سنجی و ظرفیت سنجی

**تغییر مناسب سیستم حسابداری :**

روش های حسابداری دولتی که در چارچوب شیوه های سنتی بودجه ریزی مورد استفاده قرار می گیرند اغلب مبتنی بر سیستم حسابداری نقدی است. در این گونه روش ها تأکید عمده بر مطابقت اقلام مخارج با میزان وجوهی است که پرداخت شده یا می شوند(یعنی درآخرین مرحله خروج کرد بودجه).

این روش برای ایفای نقش مدیریتی مدیران بودجه ای در دستگاه های اجرایی دولت کافی نیست، یک پیش شرط مهم برای اصلاح نظام بودجه ریزی، تبدیل سیستم حسابداری به گونه ای است که می تواند بهای تمام شده را محاسبه کند. در روش نقدی می توان دستمزد یا هزینه سفر یک ماه گذشته را بدست آورد ولی احتمال این که بتوان هزینه یک هدف یا راهبرد برنامه ریزی شده را استخراج کرد بسیار کمتر است و همچنین نمی توان در هر زمان اطلاعات کافی در زمینه فعالیتهای مالی دولت به دست آورد. در نتیجه تصمیم گیری ها براساس اطلاعات به هنگام و صحیح انجام نخواهد شد و طبیعتاً جایگزینی نظام حسابداری تعهدی این عیوب را بر طرف خواهد کرد(پناهی،1384، ص7).

**مدیریت تغییر :**

همانطور که تغییر اجتناب ناپذیر است، وجود مقاومت در برابر آن نیز حتمی است. تعریف رسمی مقاومت در برابر تغییر، هر رفتار یا واکنشی که نشان دهنده عدم تمایل شخص به ایجاد یا حمایت از تغییر مورد نظر باشد.چنین مقاومتی همیشه بد نیست. در واقع بهترین کارگزاران تغییر، عقیده دارند که مقاومت در مقابل تغییر نوعی بازخور است که آنها می توانند از آن برای تسهیل اهداف تغییر استفاده کنند.آنها تشخیص می دهند زمانی که افراد در مقابل تغییر مقاومت می کند از چیز مهمی دفاع می کنند چیزی که به نظر می رسد با وقوع تغییر مورد تهدید قرار می گیرد بنابراین حذف کامل مقاومت در برابر تغییر در داخل سازمانها نیز ضرورتی ندارد بلکه می توان از این مقاومت در جهت منافع سازمان بهره گیری نمود اگر بپذیریم که ممکن است ایجاد یک تغییر پیشنهادی به نفع سازمان نباشد آنگاه مقاومت در برابر تغییر می تواند سازمان را برآن دارد که موضوع را دوباره مورد بازرسی و بررسی قرار دهد. (پناهی،1384، ص7).

### عوامل کنترلی

برای شناسائی نقایص موجود در اجرای سیستم بودجه ریزی عملیاتی لازم است از روند فعالیت ها بازخورد گرفته شود. همچنین سازمان نیازمند سیستم های قوی کنترل داخلی به منظور حفاظت از دارائی های حیاتی مانند وجوه نقد، تجهیزات بانک های اطلاعاتی هستند . سیستم های ارزیابی عملکرد در بسیاری از سازمان ها، به چنین وظایف کنترل داخلی ارتباط دارند .

**ارزیابی شاخص های عملکرد *:***

شاید به جرأت بتوان ادعا کرد انجام هیچ فعالیتی در سازمان قرین توفیق نخواهد بود مگرآنکه ارزیابی لازم نسبت به آن به عمل آمده باشد. به کمک ارزیابی است که مدیریت نسبت به نحوه تحقق هدف ها و انجام عملیات آگاهی یافته و قدرت پیگیری وعنداللزوم سنجش واصلاح آنها را پیدا می کند. سازمان بدون وجود یک سیستم مؤثر ارزیابی و کنترل در تحقیق مأموریت های خود موفق نبوده ونمی تواند از منابع خود به درستی استفاده کند. حصول اطمینان از کیفیت و کمیت کالاها و خدماتی که در سازمانهای بزرگ طی برنامه های وسیع و پیچیده عرضه می شوند جز از طریق یک سیستم کنترل و ارزیابی مؤثر عملی نمی باشد و اینها همه شواهدی بر لزوم و ضرورت کنترل و ارزیابی در سازمانهای امروزی است(الوانی،1384، ص119).

**ارزیابی عملکرد نظام بودجه ریزی :**

گام های فوق در استقرار یک نظام مدیریت عملکرد، به منظور ایجاد یک چارچوب روشنی برای پاسخگویی مدیران بودجه که در مرکز مدل نوین بودجه ریزی عملیاتی قرار دارند طراحی و تعریف شده است. این چارچوب پاسخ گویی بر پایه تعدادی عنصر کلیدی قرار دارد :

- تعریف و تعیین عملکرد مورد انتظار از رؤسای دستگاه های اجرایی به صورت شفاف.

- قالب و ترتیب توافق شده ای برای جمع آوری کلیه اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی عملکرد.

- عناصر انگیزشی و توبیخی برای تشویق و تحریک رؤسای دستگاه های اجرایی به منظور حرکت در مسیر منافع دولت.

- یک فرایند روشن ارزیابی عملکرد شامل گزارش دهی در مورد عملکرد واقعی در مقایسه با عملکرد مورد انتظار تعیین شده.

- واگذاری اختیار تصمیم گیری و استقلال مدیریتی به مدیران به منظور انجام وظایف محوله. (همان منبع،1384، ص119).

گزارشگری : هیئت تدوین استانداردهای حسابداری برای گزارشگری مالی دو رویکرد ارایه کرده که به شرح زیر می باشد :

1) رویکرد اول ضمن آنکه بر اندازه گیری منابع اقتصادی و استفاده از مبانی تعهدی کامل تأکید داشت ،یکپارچگی واحد گزارشگری را مورد توجه کامل قرار داده بود. در این رویکرد محاسبه استهلاک دارایی های سرمایه ای و تنظیم گزارشهای تحلیلی مدیریت الزامی شده بود.

2) رویکرد دوم سطح گزارشگری را بر مبنای حساب های مستقل انتخاب کرد و کماکان بر اندازه گیری منابع مالی و استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در مورد فعالیت های از نوع دولتی و اندازه گیری جریان منافع اقتصادی و استفاده از مبنای تعهدی کامل در مورد فعالیت های بازرگانی تأکید داشته است .

براساس نظریه های کارشناسی دریافت شده، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به این نتیجه رسید که طرح پیشنهادی با رویکرد اول در بین متخصصین از مقبولیت بیشتری برخوردار می باشد. لذا طرح مذکور با عنوان مبنایی برای طرح مدل جدید گزارشگری مالی دولتی در دستور هیئت قرار گرفت. در نتیجه در سال1999 هیئت استاندارد  های حسابداری دولتی یک بیانیه مفصل  حاوی166 بند به همراه ضمایم آن به شماره 34 ابلاغ کرد. این بیانیه براساس چارچوب مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی تدوین شده است .که هدف آن افزایش ظرفیت مسؤلیت پاسخگویی و ارتقای سطح  قابل فهم بودن و سود مندی گزارشهای مالی دولتی است. تحقق مسؤ لیت پاسخگویی به دلیل ماهیت و تنوع فعالیت های دولت، امر ساده ای نیست. چون برای تحقق این امر باید علاوه بر اصطلاحات مالی،اصطلاحات غیر مالی  هم منعکس گردد.(باباجانی، 1382).

## مدل مفهومی

با عنایت به توضیحات اشاره شده مي توان مدل مفهومی تحقیق رابه صورت زیر را مشخص نمود. این مدل فرض می کند هریک از عوامل محیطی، اجرایی وکنترلی می تواند به عنوان موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرائی استان سمنان یاد کرد.

عوامل محیطی

عوامل اجرایی

عوامل کنترلی

عدم استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرائی استان سمنان

نمودار ‏2‑7 مدل مفهومی تحقیق

## تحقیقات گذشته

در رابطه با بودجه ريزي عملياتي و جوانب آن تحقيقات مختلفي انجام شده است كه به چند مورد از اين تحقيقات در قالب دو دسته؛ تحقيقات انجام گرفته در خارج از كشور و تحقيقات انجام شده در داخل كشور، اشاره مي گردد :

### تحقيقات انجام شده در داخل كشور

آذر و وفایی (1389) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی نظام بودجه ریزي عملیاتی در سازمان هاي عمومی پرداختند. طبق نتایج پژوهش آذر و وفایی، توانمندي، اختیار در اجرای بودجه ریزي عملیاتی و پذیرش از عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه ریزي عملیاتی قبل از اجراي آن، و کیفیت ارتباطات در سطح سازمان و تخصیص منابع مبتنی بر عملکرد، از عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه ریزي عملیاتی در حین اجراي آن است .

سعیداردکانی و همکاران(1389) در پژوهشی به بررسی چالشهاي بودجه ریزي عملیاتی در ایران پرداختند. نتایج بدست آمده توسط اردکانی و همکارانش، نشان می دهد که بهره گیري از افراد متخصص، آگاه ساختن مدیران و حتی کارکنان از هدفهاي سازمان، تغییر نظام حسابداري از نقدي به تعهدي و نظارت و کنترل و ارزشیابی طرحها و برنامه ها و موارد دیگر از راهکارهایی است که میتوان براي برخورد با مشکلات موجود در ایران در زمینه بودجه نویسی و اجراي بودجه بکار برد که مستلزم فعالیت کارشناسی و همکاري کلیه مسئولان درگیر در امر بودجه ریزي است.

ارسلان و طاهري (1389) استقرار بودجه ریزي عملیاتی در جهاد دانشگاهی یزد، را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش آن ها عبارتند از : این که بودجه بندي بر مبناي عملکرد به تمرکز بر نتایج برنامه ها باعث بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخ گویی می شود. نظام بودجه ریزي عملیاتی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع، کاهش هزینه ها و همچنین افزایش رضایت مصرف کنندگان موجب بهبود عملکرد سازمان و در واقع منجر به بهره برداري اثربخش تر از منابع سازمان خواهد شد.

نتایج تحقیق جواد قدیم پور در سال 1388 نشان داد که، هدف اصلی از استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی، بهبود مسئولیت پاسخگوئی برنامه ای در برابر فرایند بودجه و تخصیص آن است. بودجه ریزی عملیاتی ابزار ارزشمند برای ایجاد درک بنیادی و اساسی از تلفیق میان منابع بکار گرفته شده و عملکرد ایجاد شده است.

اسعدی و همکارانش (1387) در پژوهشی با عنوان «شناسائی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه» به این نتایج دست یافت که از عوامل بازدارنده استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان مورد مطالعه به ترتیب پذیرش انگیزشی، اختیار رویه ای، اختیار قانونی، اختیار سازمانی، توانائی فنی، توانائی ارزیابی عملکرد، پذیرش مدیریتی، توانائی نیروی انسانی و پذیرش سیاسی است.

ضیایی و همکاران (1387) به شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران پرداختند. در پژوهش آن ها، براي شناسایی موانع اجراي بودجه ریزي عملیاتی در دانشگاه تهران از مدل "شه" استفاده شده است، كه 9 عامل کلی مؤثر در اجراي بودجه ریزي عملیاتی را درنظر گرفته است. این عوامل عبارت از توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی فنی، توانایی نیروي انسانی، اختیار سازمانی، اختیار قانونی، اختیار رویه اي، پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی است. در پژوهش آن ها، وضع موجود این عوامل در دانشگاه تهران با نظرسنجی از مدیران دانشگاه مورد بررسی قرار گرفت و عواملی از جمله توانایی فنی و اختیار رویه اي که وضعیت مناسبی نداشتند، به عنوان موانع عمده اجراي بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران شناسایی شد .

نتایج پژوهش قاسمی و همکاران (1387) نشان داد که شکل و ساختار کنونی بودجه کشور مطلوب نیست و ساختار نظام اداري کشور نیاز به اصلاح دارد. همچنین، باورنداشتن به اصلاحات از سوي دستگاه هاي اجرایی و کارشکنی آنها در اجراي اقدامات اصلاحی در کنار سازگارنبودن اقدامات انجام شده با ساختارها و نهادهاي کشور از جمله علت هاي موفق نبودن اقدامات اصلاحی انجام شده، است. افزون بر موارد بالا، ضعف توان کارشناسی در سازمان مدیریت و برنامه ریزي (سابق)، وجود گروه هاي ذينفع که خواستار وضع فعلی هستند و نداشتن اراده براي انجام اصلاحات از جمله موانع جدي اصلاح نظام بودجه ریزي است.

یاسینی(1386)، در مطالعه خود به بررسی موانع و مشکلات استقرار بودجه ریزي عملیاتی در حوزه ستادي سازمان حفاظت محیط زیست در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز در سال1386، پرداخت و موانع و مشکلات بودجه ریزي ناشی از دو مؤلفه ساختاري، نگرشی و تعامل این دو مورد بررسی قرارداد. نتایج حاصله نشان دادکه رابطه معنی داري بین مولفه هاي ساختاري، نگرشی و تعامل بین این دو با مشکلات بودجه ریزي عملیاتی وجود دارد.

طالب نیا و محمودي (1385) به بررسی مشکلات پیاده سازي بودجه ریزي عملیاتی از بعد عوامل مدیریتی همچون عوامل محیطی، عوامل فنی و فرایندي و عوامل انسانی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین مشکلات پیاده سازي بودجه بندي عملیاتی و عوامل انسانی که شامل آموزش، شرایط احراز شغل چه به لحاظ تحصیلی و چه به لحاظ تجربی رابطه معنادار وجود داشته و عوامل انسانی در بین سه عامل نام برده در درجه دوم اولویت قرار دارد.

محمودی (1384) در پژوهشی با عنوان «بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع» به این نتایج دست یافت که بین پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی دار وجود دارد و مشکلات پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی به ترتیب شاخص های 1.عوامل فنی و فرآیندی 2.عوامل انسانی 3. عوامل محیطی با عوامل مدیریتی مرتبط می باشند.

سالم صافی (1383) پژوهشی با عنوان «ارزیابی نتایج استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در بخش تشخیصی بیمارستان ولیعصر عج مشکین شهر استان اردبیل با تاکید بر هزینه تمام شده خدمات» انجام داده است که نتایج حاصل از استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در مرکز فعالیت تشخیصی بیمارستان بر اساس شاخص های کارآیی (نسبت تعداد کلیشه های رادیولوژی و نسبت هزینه های پرسنلی) مطلوب (نسبت تعداد آزمایشات و نسبت تعداد سونوگرافی) نامطلوب ارزیابی شده و از نظر شاخص عدالت (نسبت دریافتی کارکنان) مطلوب و از نظر شاخص پایداری و اثربخشی با توجه به نسبت های کل درآمد اختصاصی تحقق یافته نامطلوب ارزیابی شد.

محمدی (1381) در پژوهشی با عنوان«بررسی موانع بودجه بندی استان ایلام و ارائه راهکار مناسب» به این نتایج دست یافت که : 1.عدم پیش بینی دقیق بودجه سالیانه توسط دستگاه های اجرائی 2. عدم وجود نیروی انسانی که از نظر تحصیلات و تجربه و تخصص در سطح مناسبی باشند 3. عدم وجود فرهنگ بودجه ریزی مناسب در دستگاههای اجرائی استان 4. عدم وجود مدیریت هزینه صحیح و عدم توجه به کارائی و اثربخشی 5. عدم وجود ساختار و تشکیلات سازمانی مناسب در دستگاههای اجرائی استان از موانع بودجه بندی استان می باشد.

### تحقيقات انجام شده در خارج از كشور

تحقیقی که دیوید و ناتالی با عنوان انطباق انعطاف پذیری بودجه با کنترل بودجه ای آنها به نقش بودجه بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف پذیری مدیریت با شرایط مذکور را انجام دادند که در این تحقیق آنها به تنش بین نیاز برای رفع اهداف مالی خاص و نیاز برای انعطاف پذیری مدیریت که با افزایش ناپایداری بازار و رشد سریع و تغییرات تکنولوژی ایجاد می شود پرداختند که نتایج نشان داد روش بودجه بندی یکپارچه برای تشریح راه هایی که در آن یک سازمان درصدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است بکار گرفته می شود. در بودجه بندی یکپارچه کاربردهای مختلف بودجه بندی با کنترل های مدیریتی دیگر مدیران را به استفاده از صلاحدید خود در موضوعات عملیاتی تشویق می نماید و در نتیجه آن مدیران قادر به اولویت بندی و بازبینی برنامه ها و تخصیص مجدد برنامه ها به منظور تحقق اهداف سازمانی می باشند(دیوید وناتالی،2010).

اندروز (2004) در پژوهشی تحت عنوان اختیار، پذیرش، توانایی و اصلاحات بودجه ریزي عملیاتی بیان کرد که بودجه بندي عملیاتی یک اقدام اصلاحی برجسته در جهان است. شواهد پژوهش وي نشان داد که از این اصلاحات در شیوه اي محدود استفاده می شود و اختیار، پذیرش وتوانایی عوامل تعیین کننده یک فضاي اصلاح شده براي بودجه بندي عملیاتی است(اندروز،2000).

اسچیک (2003) معتقد است که با توجه به منابع و تلاش هایی که صرف بودجه ریزي عملیاتی می شود، کسب اطمینان از کارایی این روش مهم است. با این وجود باید اذعان کرد که تلاش براي اجراي بودجه ریزي عملیاتی تقریبا همیشه با شکست مواجه می شود(اسچیک،2003).

گرین و برین (2002) تحقیقی با عنوان «تاثیر بودجه بندی بر مبنای عملکرد بر عملکرد ایالت ها» انجام دادند که در این تحقیق تاثیر بودجه بندی بر مبنای عملکرد سالانه ایالت ها مورد بررسی قرار گرفت (حسن آبادی و همکاران، 1386)

موسسه علوم سیاسی دانگ کنگ در تحقیقی که به بررسی تجربه های بودجه بندی بر مبنای عملکرد در امریکا پرداخته است. مواردی را مورد بررسی قرار داده است، عبارتند از تاریخچه ای از بودجه بندی بر مبنای عملکرد در آمریکا، شناسائی برخی چالش ها در ارتباط با پایه های تئوریک و اصول عملی بودجه بندی بر مبنای عملکرد، مستند کردن عملیات جاری و تحقیقات مربوط به طراحی و استقرار آن، بررسی چشم انداز مربوط به بودجه بندی بر مبنای عملکرد.(اسعدی و همکاران، 1385).

جوردن و هاکبارت (1999) تحقیقی با عنوان «اهداف و موفقیت پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی»انجام دادند که یافته های تحقیق این محققان نشان داد که مسئولیت پاسخگوئی برنامه ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد موثر است. (حسن آبادی و همکاران، 1386).

زاویر (1998)، پژوهشی با عنوان اصلاحات بودجه در مالزي در مقایسه با استرالیا انجام داد. در این پژوهش، به پرسش هایی نظیر این که چرا تغییرات کاملاً مشابه در اصلاحات مختلف اجتماعی، اقتصادي و مالی در این دو کشور رخ داده است، و چرا پیاده سازي اصلاحات و شناسایی عوامل پایداري آن ها و موانع آن ها با هم متفاوت است، پاسخ داده شده است. افزون بر این، در این پژوهش به سه موضوع اساسی زیر اشاره شده است:

شرایط لازم براي موفقیت سیاسی و اداري نیازمند اصلاحات بودجه است، هم خوانی فرهنگ اداري با فرهنگی که بر اساس آن تغییر نظام بودجه ریزي آسان تر رخ میدهد، در نهایت، به این نکته اشاره شده است که کشور مالزي مدل بودجه خود را از نظام استرالیا اقتباس کرده است و محدودیت هزینه به عنوان یک مدل مناسب دراسترالیا است و این مدل اقتباس شده، براي رسیدن به آرامش مالی در شرایط موجود در کشور مالزي مناسب نیست(زاویر،1998).

با توجه به موارد فوق بودجه شاهرگ حياتي دولت است، زيرا دولت تمام فعاليتهاي مالي خود، اعم از كسب درآمد و پرداخت هزينه ها براي اجراي برنامه هاي متعدد و متنوع خود را در چارچوب قانون بودجه انجام ميدهد بنابراين بودجه آيينه تمام نماي همه برنامه ها و فعاليت هاي دولت بوده و نقش بسيار مهم وحياتي در توسعه اقتصادي ملي ايفا مي نمايد. از سوي ديگر با توجه به اينكه در کشور ما، مدیریت بخش اعظمی از منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در وضعیت مردم آثار اساسی دارد و مدیران بخش دولتی در این میان نقش بسیار مهمی را در ترکیب منابع برای تحقق اهداف سازمانی و دولتی بر عهده دارند و در راستای عملکرد خود باید در برابر مردم و نمایندگان آنان، پاسخگو باشند(باباجانی،1387). لازمه این پاسخگوئی استفاده از ابزارهایی می باشد که کارایی عملیات دستگاه های دولتی را بالا برده و منجر به اثربخشی بهتر منابع مصرف شده گردد. از مهمترین ابزارهایی که می تواند مدیران را در این بخش یاری نماید استفاده از نظام بودجه ریزی عملیاتی به عنوان ابزار نتیجه گرا است که سعی در ایجاد پیوند میان منابع مصرف شده به نتایج حاصله مطلوب دارد(اسعدی،1386).

#### فهرست منابع

آقائی ت، سیف اللهی ع.ب.1386. تکامل بودجه دولتی تا بودجه عملیاتی و نظام GFS، تهران: انتشارات دانشگاه ازاد اسلامی

ابراهیمی نژاد ك، فرج وند. ا.1386 بودجه از تنظیم تا کنترل، انتشارات سمت، چاپ هشتم

احمدی ع.م. 1387 اصول و مبانی بودجه ریزی (با تاکید بر بودجه ریزی عملیاتی)، همدان: انتشارات نور علم

اسعدی م.1385. شناسائی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه، دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی ایران، تهران، سالن همایش رازی.

اسعدی م.1386. شناسائی موانع اجرائی بودجه ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه، پایان نامه کارشناسی ارشد.

انصاری ش.1378. بودجه و بودجه ریزی دولتی، تهران: انتشارات یکان.

الوانی م. 1384. مدیریت عمومی. تهران: نشر نی، چاپ بیست و چهارم.

الماسی ح. 1387. نظام بودجه ریزی دولتی در ایران، تهران: انتشارات شهر آشوب.

ایران نژاد، پاریزی م .1385. اصول و مبانی مدیریت. تهران: انتشارات مدیران

باباجانی ج .1387. نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی. دومین کنفرانس بین­المللی بودجه ریزی عملیاتی.

برزوزاده م.1387.روش های اجرایی حسابداری تمام شده در بودجه ریزی عملیاتی. انتشارات تحسین.

پناهی ع.1384درباره لایحه بودجه سال 1385 کل کشور. تهران: دفتر مطالعات برنامه و بودجه مجلس.

پناهی ع.1385. بودجه ریزی عملیاتی، مفاهیم و الزامات. جزوه آموزشی دفتر مطالعات و برنامه و بودجه مرکز پزوهشهای مجلس.

حسن آبادی م، نجار صراف ع.ر.1387.مدل نظام بودجه ریزی عملیاتی. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ دوم

حسن آبادی م، نجار صراف ع.ر.1386.مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی ـ مدل الماس. انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران تهران.

خداداد حسینی ح، عزیزی ش. 1385. مدیریت و برنامه ریزی استراتژیک. تهران:انتشارات صفار.

خلعتبری ف. 1380 بررسی کلی ساختار بودجه سال 1381 کل کشور. فصلنامه مجلس و پژوهش، سال هشتم، شماره 31.

دفت ریچارد ال. 1383 .تئوری سازمان و طراحی ساختار جلد 1 اعرابی، سید محمدوپارسائیان، علی (مترجمان)، انتشارات موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی.

دلاور ع.1371. روشهای تحقیق در علوم تربیتی. تهران:انتشارات پیام نور.

رابینز ا. 1384. تئوری سازمان. الوانی م-دانائی فر، حسن (مترجمان)،تهران: انتشارات صفار

رضائیان ع.1383. اصول مدیریت. تهران: انتشارات سمت

سالم صافی پ.1383. ارزیابی نتایج استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در بخش تشخیصی بیمارستان ولیعصر (عج) مشکین شهر استان اردبیل با تاکید بر هزینه تمام شده خدمات. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی ایران، دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی.

سعیدی پ، و مزیدی ع.ر.1385. بودجه ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و الزامات قانونی). تهران: انتشارات نگاه دانش.

شباهنگ ر.1383. حسابداری و مدیریت، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی سازمان حسابرسیف، چاپ نهم

شقاقی س.1386. اصلاح مدیریت و افزایش اثربخشی (نشریه برنامه) شماره 219.

صراف ف.1354. بودجه ریزی دولتی و نظام بودجه ایران. انتشارات موسسه عالی بازرگانی، چاپ سوم.

عباسی ا.1387. مدیریت بودجه در بخش عمومی و رویکردهای نوین آن. تهران: انتشارات موسسه عالی آموزش و پژوهش.

عزیزی غ.ر. 1385. فرارد تنظیم و کنترل بودجه دولتی. تهران: انتشارات شهر آشوب ، چاپ دوم.

علوی طبری ح.1386. اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی. انتشارات دانشگاه الزهراء، چاپ دوم.

فرزیب ع.ر. 1376. بودجه ریزی دولتی در ایران. تهران: انتشارات مرکز مدیریت دولتی.

قادری ف. 1385. مقاله (مقدمه ای بر مبانی بودجه ریزی عملیاتی)، نشریه دنیای اقتصاد، 11

قانون اساسی جمهوري اسلامی ایران.

قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادي. اجتماعی، فرهنگی جمهوري اسلامی ایران.

قدیری اصل ب.1366 .کلیات علم اقتصاد. تهران: انتشارات سپهر، چاپ پنجم

قدیم پور ج، طریقی ع.1388. بودجه ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی. انتشارات دیوان محاسبات، دانش حسابرسی شماره 39،.

کاپلان، ر.ا، و نورتون د.1386 . سازمانهای استراتژی محور. ترجمه پرویز بختیاری، تهران: انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.

کرباسیان ا. 1378. بودجه و بودجه ریزی دولتی در اقتصاد ایران. تهران: انتشارات موسسه عالی بانکداری اسلامی، چاپ اول

کرد بچه محمد.1382. مبانی و ویژگی های نظام جدید بودجه ریزی (جزوه آموزشی). سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.

کیومرثی ف. 1388. اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی، تهران :نشر دانشگاهی بال، چاپ اول،.

مهدوی ع.م.1386. تدوین بودجه عملیاتی برای دستگاههای اجرائی استان کرمان. اولین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران.

میرسپاسی ن.1382. مدیریت استراتژیک منابع انسانی و روابط کار(با نگرشی به روند جهانی شدن)، انتشارات مهر، چاپ دوم.

نادری ع.ا، سیف نراقی م.1370. روشهای تحقیق وچگونگی ارزشیابی ان در علوم انسانی، تهران: انتشارات بدر.

ورمزیار، حسن، بودجه ریزی عملیاتی و ویژگیها و الزامات، نشریه جهان اقتصاد، 23/11/1386

ورمزیار ح.1385. بودجه ریزی عملیاتی در ایران. جزوه آموزشی دفتر برنامه ریزی و مدیریت اقتصاد کلان سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.

Andrews، M. 2004. Authority، Acceptance، Ability and Performance- Based Budgeting Reforms. The International Journal of Public Sector Management، Vol. 17، No. 4، pp. 334-336.

Diamond .J; Budget system Reformin Transitional Economic : IMF Working

Frow. N & Marginson،D. (2010). "Reconciling budget flexibility with budgetary control accounting Organization and society 35( 1 ) 444-461.

Gustafsson A. 2000. Preformance Budgeting in Swden. Swedish Government Officess Ministry Of Finance

Lynch; 1990. Budgeting in America; Englewood cliffs، new Jersey: prentice-Hall.

Schick، A. 2003. The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come But Whose Implementation Has Not. OECD Journal on Budgeting، Vol. 3، No.2، pp. 80-83.

World bank، public sector. 2003. performance Budgeting: Beyound Rehetoric.

Xavier، J. A. 1998 . Budget Reform in Malaysia and Australia Compared. Public Budgeting and Finance، Vol.18، No. 1، pp. 99-118.

Young، R.D.2003. Performance basd budgeting system، pp -2-5

1. 1- Traditional budgeting [↑](#footnote-ref-1)
2. - ncremental budgeting [↑](#footnote-ref-2)
3. - Program Budgeting [↑](#footnote-ref-3)
4. - Planning, programming, and budgeting system [↑](#footnote-ref-4)
5. - Zero-Based budgeting [↑](#footnote-ref-5)
6. - Flexible budgeting [↑](#footnote-ref-6)
7. - Shadow Budgeting [↑](#footnote-ref-7)
8. - Management by objective [↑](#footnote-ref-8)
9. - outcomes [↑](#footnote-ref-9)
10. - Envelope Budgeting [↑](#footnote-ref-10)
11. - Performance Budgeting [↑](#footnote-ref-11)
12. - Cost Accounting [↑](#footnote-ref-12)
13. - Work Measurement [↑](#footnote-ref-13)
14. - Top- down Approach [↑](#footnote-ref-14)
15. - Bottom- up Approach [↑](#footnote-ref-15)
16. - Outcome measures [↑](#footnote-ref-16)
17. - اثربخشی عبارتست از درجه و میزان نیل به اهداف تعیین شده است و یا منظور از اثربخشی استفاده مطلوب از منابع یا عوامل تولید یا قابلیت و توانائی رسیدن به اهداف از پیش تعییت شده. [↑](#footnote-ref-17)
18. - مجموع اثربخشی و کارایی را بهره وری گویند به عبارت دیگر : بهره وری = اثربخشی + کارایی بهره وری = اجرای کارهای درست + اجرای درست کارها [↑](#footnote-ref-18)
19. - Work Measurement [↑](#footnote-ref-19)
20. - Cost Accounting [↑](#footnote-ref-20)
21. - Norms [↑](#footnote-ref-21)
22. - Standards [↑](#footnote-ref-22)
23. -- اصل 53 قانون اساسی،ج. 1, 1:«کلیه دریافت های دولت در حساب های خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد.» [↑](#footnote-ref-23)
24. - Government financial statistics [↑](#footnote-ref-24)
25. 1- قانون تنظیم بخشی از مقرراتهای دولت طبقه اصل85 قانون اساسی برای مدت چهارسال اجرای آزمایشی در مورخه27/11/1380 کمیته برنامه و بودجه و محاسبات مجلس تصویب و در تاریخ8/7/80 به تأیید شورای نگهبان رسید. [↑](#footnote-ref-25)
26. 1- Learning organizations [↑](#footnote-ref-26)
27. - Complexity [↑](#footnote-ref-27)
28. - Formalization [↑](#footnote-ref-28)
29. - Centralization [↑](#footnote-ref-29)