



عنوان دوره آموزشی

آشنایی با بودجه بندی

و

روش های بر آورد بودجه

بهار ۱۳۹۷

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اهداف آموزشی:

پس از مطالعه این فصل شما می‌توانید:

ضمن تعریف بودجه و بودجه‌بندی، اهمیت آن را در مدیریت توصیف نمایید.

انواع روش های بودجه ریزی را توضیح دهید..

مراحل بودجه‌ریزی را شرح دهید.

اصلاحات رایج در بودجه را تعریف نمایید.

بودجه واحدی که در آن کار می‌کنید را محاسبه نمایید

گروه های هدف:

سرپرستار-سوپروایزر آموزشی-کارشناس کنترل عفونت- مدیر خدمات پرستاری- رئیس خدمات پرستاری- مدیر
پرستاری دانشگاه- کارشناس پرستاری

روش و اجرای آموزش: کتابخوانی

روش آزمون: الکترونیکی

۴.....	مقدمه
۴.....	واژه شناسی بودجه
۵.....	تعریف بودجه
۷.....	بودجه ریزی
۷.....	روشهای تنظیم بودجه
۸.....	روشهای برآورد و تنظیم درآمدها
۱۱.....	روش های بودجه ریزی (روش های برآورد هزینه)
۱۲.....	مراحل تهیه و تنظیم بودجه متداول
۱۲.....	بودجه ریزی افزایشی
۱۳.....	بودجه برنامه ای
۱۵.....	محاسن بودجه ریزی برنامه ای نسبت به بودجه ریزی سنتی یا متداول
۱۶.....	بودجه عملیاتی
۱۸.....	مقایسه بودجه برنامه ای و بودجه عملیاتی
۱۹.....	پیشینه بودجه ریزی عملیاتی
۲۳.....	اهداف بودجه ریزی عملیاتی
۲۴.....	عناصر بودجه ریزی عملیاتی
۲۵.....	مزایای بودجه ریزی عملیاتی
۲۷.....	روش های اجرای بودجه ریزی عملیاتی
۳۲.....	الزامات اجرای بودجه ریزی عملیاتی
۳۴.....	بودجه بندی بر مبنای صفر (ZBB)
۳۷.....	نظام طرح ریزی - برنامه ریزی - بودجه بندی (نظام بودجه بندی طرح و برنامه)
۴۳.....	مراجع

مقدمه

انسانها در دوران مختلف همیشه درصدد بوده اند تا نیازها و خواسته های خود را به نوعی از امکاناتی که در طبیعت وجود دارد تأمین نمایند. اما با توجه به اینکه نیازها و خواسته های انسان نامحدود و در مقابل، منابع و امکاناتی که در اختیار دارد محدود است، می توان گفت که بشر با دنیایی مملو از کمیابی زندگی می کند و لذا در مواجهه با این مشکل از قوه تعقل و قدرت تجزیه و تحلیل و توان پیش بینی خود استفاده کرده و با توسل به برنامه ریزی درصدد برآید تا با حداقل امکاناتی که در اختیار دارد، حداکثر مطلوبیت را نصیب خود نماید.

حتی آثار به جا مانده از زندگی بشر اولیه در صدها هزار سال پیش، قبل نشانه های زیادی از برنامه ریزی در امور دارد. با عنایت به مباحث مطرح شده، می توان گفت: فلسفه وجودی بودجه نویسی دو عامل است: یکی نیازهای نامحدود بشر و دوم منابع و امکانات محدودی که در اختیار دارد. آگاهی مدیران و تصمیم سازان سطوح خرد و کلان از شیوه های نوین بودجه ریزی، علاوه بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستر مناسبی برای رشد و کارآیی در دستگاه ها و سازمان های دولتی فراهم می کند.

گفته می شود "تعداد اندکی از شرکت ها برای ورشکست شدن برنامه ریزی می کنند، اما بسیاری از آنهایی که ورشکست می شوند به دلیل ناکامی ایشان در برنامه ریزی می باشد".

بودجه ریزی نیازمند سطح بالایی از مهارت های مالی و درک تمامی مفاهیم از خدمات ارائه شده و جایگزین آنها می باشد. بودجه ریزی را فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می دانند، مجموع کوشش هایی که صرف تدوین و تخصیص منابع می شود به منظور حداکثر استفاده از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی نمایند و به اصطلاح اقتصادی کمیاب هستند.

واژه شناسی بودجه

در گذشته فرانسویان کلمه «بوژت» را به معنی کیف یا کیسه چرمی کوچک به کار می برده اند. این کلمه نخستین بار در انگلستان برای کیف کوچک حاوی مهر «وزارت دارایی» آن کشور و سپس نام کیفی گردید که دریافتها و پرداختهای

کشور را در آن می نهادند. در سال ۱۷۳۳ زمانی که وزیر دارایی انگلستان صورت دریافتها و پرداختها و گزارش مالی سالانه کشور را برای نمایندگان مردم مطرح ساخت، نویسنده ناشناسی در جزوه ای با عنوان «کیسه اش باز شد» به سیاست وزیر دارایی حمله نمود و او را به شعبده بازی تشبیه کرد که کیسه حقه ها و کلکهای خود را گشوده است و به طعنه گفته شد «سفره اش-بودجه اش- را گشوده است».

کلمه «بوژت» فرانسوی اندک اندک انگلیسی شد و به صورت «باجت» درآمد و سپس بدان شکل به فرانسه بازگشت و با گویش فرانسوی «بودجه» مرسوم شد.

تعریف بودجه

بودجه عبارت است از:

- ✓ بیان مالی یا مقداری سیاسی است که برای طول مدتی معین از آینده به منظور تحقق اهداف از قبل مشخص و تایید شده است و می تواند شامل درآمدها، هزینه ها و سرمایه گذاری ها باشد.
- ✓ بودجه طرحی است که نحوه تخصیص منابع مالی را به فعالیت های مشخص در دوره معینی نشان می دهد. به عبارت دیگر بودجه منعکس کننده یک طرح کمی از برنامه ها و نتایج پیش بینی شده عملیات در دوره معین است.
- ✓ بودجه سندی است که مشخص می کند که چه مقدار از کل منابع سازمان به اهداف خاصی اختصاص خواهد یافت.
- ✓ بودجه بندی متداول در سازمان ها سالیانه یا فصلی است.
- ✓ بودجه اهداف و نتایج سازمانی را به ارزش های پولی تبدیل می کند تا مطمئن شود که پول صرف شده (مخارج) از پول دریافت شده (درآمد) در یک دوره داده شده، بیشتر نیست.

تعریف های زیادی برای بودجه شده است که به چند نمونه از آن به شرح زیر اشاره می شود:

- اولین تعریف قانونی که از بودجه در نظام حقوقی مالی ایران به عمل آمده است در ماده یک قانون محاسبات عمومی مصوب مورخ ۲۱ صفر ۱۳۲۹ هجری قمری مطابق با سال ۱۲۸۹ شمسی است که بودجه را چنین تعریف کرده 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 قانونی مربوط به قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۶ اسفند ۱۳۱۲ شمسی مربوط می شود که چنین آمده است: بودجه لایحه پیش بینی کلیه عواید و مخارج مملکتی است برای مدت یکسال شمسی که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده باشد.
- سومین تعریف قانونی مربوط به قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۵ دیماه ۱۳۴۹ شمسی است که بودجه را چنین تعریف نموده است: «بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدفهای دولت می شود و از سه قسمت تشکیل می شود:

۱. بودجه عمومی دولت

۲. بودجه شرکت ها

۳. بودجه موسساتی که تحت عنوان غیر از عناوین فوق در بودجه کشور منظور می شود».

- چهارمین تعریف مربوط است به قانون محاسبات عمومی کشور ۱۳۶۶/۶/۱ مجلس شورای اسلامی، در این قانون، بودجه کل کشور چنین تعریف شده است: «بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاستها و به هدفهای قانونی می شود».

با دقت بیشتر در تعریف بودجه متوجه می شویم که سه جنبه سیاسی، مالی و برنامه ای جزو ماهیت بودجه بوده، هر تعریفی از بودجه باید بر پایه های سه گانه مذکور تکیه داشته باشد. منتها هر دسته از تعاریف بودجه بسته به شرایط و اوضاع و احوال حاکم، بر یکی از جنبه های سه گانه فوق تأکید بیشتری نموده است. به بیان دیگر هر نوع بودجه به

مفهوم واقعی آن دارای آثار و ابعاد سیاسی، مالی و برنامه ای است و این سه بعد ذاتی و از هم جدا نشدنی بودجه بوده و بر یکدیگر تأثیر متقابل و مداوم دارند.

بودجه ریزی

در یک بودجه پول به دو مقوله تقسیم می شود: درآمد و هزینه. درآمد و هزینه مجدداً به زیر مجموعه هایی تقسیم می شوند. این زیر مجموعه ممکن است برحسب خدماتی که توسط سازمان ارائه شده و رویکرد (روش بودجه بندی) متفاوت باشند. نتیجه مطلوب بودجه بهینه سازی منابع و به حداقل رساندن تفاوت (تفاوت واقعی با عملکرد بودجه بندی آن) است، استفاده بهینه از منابع با دقت در پیش بینی بودجه ی اصلی و ارزیابی و اصلاح مداوم بودجه، تعیین می شود. عبارت سود و زیان، رابطه ی درآمد با مخارج و چگونگی موفقیت موسسه جهت پیش بینی هر دو را آشکار می کند.

به هر حال تعیین بودجه قسمتی از وظایف برنامه ریزی است اما بودجه برای مشخص کردن صحت یا عدم صحت هزینه های مختلف و رسیدگی به وضع بیمارستان از دیدگاه مالی و ارزیابی آن بخشی از فرآیند نظارت و کنترل به حساب می آید. یکی از موارد منفی کنترل از طریق کنترل بودجه تاکید بیش از حد روی معیارهای پولی است. در حالی که در خدمات بهداشتی درمانی اثربخشی خدمات مورد نظر می باشد یعنی انجام "کارهای درست به روش درست" حالا با هر بودجه یی که باشد.

روشهای تنظیم بودجه

بودجه دو طرف دارد: درآمد و هزینه. هر یک از این دو طرف باید با دقت بسیار و صحت هر چه بیشتر سنجیده شوند؛ زیرا برآورد ارقامی که پایه و اساس منطقی نداشته باشد نه تنها مفید نیست، بلکه می تواند زیانبار نیز باشد.

چون بودجه نوعی برنامه است و بودجه نویسی نیز نوعی برنامه ریزی، تا حد امکان باید این برنامه را استواری بخشید؛ از این رو برای پیش بینی درآمدها و برآورد هزینه ها روشهای مختلفی ابداع شده است که روز به روز از نظر علمی و فنی به اهمیت آنها افزوده می شود.

با توجه به طبقه بندی های به عمل آمده از بودجه لازم است به روش تهیه و تنظیم بودجه نیز که مبتنی بر همان طبقه بندی هاست اشاره داشته باشیم.

در همین راستا روشهای تهیه و تنظیم درآمدها و هزینه ها را به طور جداگانه تشریح می کنیم :

روشهای برآورد و تنظیم درآمدها

تجزیه و تحلیل درآمدها مرحله ای اساسی در بودجه بندی است . حجم بودجه انعکاسی از درآمدها و منابع در دسترس است.

روش تهیه و تنظیم درآمد (پیش بینی درآمد) ، یعنی پیش بینی چگونگی و محل کسب درآمد . پیش بینی ها درآمد به چهار روش انجام می شود که عبارتند از :

۱- روش سال ما قبل آخر

۲- روش حد متوسطه ها

۳- روش پیش بینی مستقیم

۴- روش سنجیده منظم .

روش سال ما قبل آخر

در این روش از بودجه سال مالی گذشته یعنی سالی که بلافاصله قبل از سال مالی جاری قرار دارد استفاده می شود ؛ زیرا اجرای بودجه سال مالی جاری هنوز خاتمه نیافته است و برآورد درآمدها از آخرین بودجه ای که اجرای آن خاتمه پذیرفته است گرفته می شود . مثلاً برای پیش بینی درآمدهای سال ۱۳۸۰ درآمدهای تحقق یافته و قطعی سال ۱۳۷۸ مورد استفاده قرار می گیرد . در این روش که در سال ۱۸۲۳ در فرانسه مورد عمل قرار گرفت ، برای پیش بینی درآمدهای سال آتی درآمدهای قطعی سال گذشته ملاک عمل قرار می گیرد .

این روش دارای مزایا و معایبی است. از محاسن این روش آن است که چون درآمدهای سال قبل قطعاً وصول شده است ، بودجه ، تعادل و استحکام خواهد یافت . عیب این روش نیز آن است که در این بین یک سال مالی فاصله دارد ؛ یعنی در مثال فوق سال ۱۳۷۹ نادیده گرفته می شود . علاوه بر آن اوضاع و احوال اقتصادی هر روز تحت تاثیر پدیده های جدیدی است که با گذشته تفاوت دارد .

روش حد متوسطه ها

در این روش حد متوسطه افزایش یا کاهش هر یک از انواع درآمدها را در یک دوره قبلی (سه تا پنج سال) به دست آورده است . بر اساس آن درآمد سال آینده را پیش بینی می کنند .

روش سال ما قبل آخر با افزایش متوسط ، که به روش حد متوسطه ها معروف است ، در سال ۱۸۸۳ در فرانسه معمول شد . مطابق این روش حد متوسط افزایش درآمدها از سالی به سال دیگر در خلال چند سال گذشته محاسبه می شود و پس از به دست آمدن آهنگ آن ، درآمد سال ما قبل آخر اضافه می شود .

مثلاً برای محاسبه درآمد دولت از مالیات های مستقیم در سال ۱۳۷۹ درصد تغییر درآمد قطعی دولت از منبع مذکور را طی سالهای ۱۳۷۸ - ۱۳۶۹ محاسبه و سپس متوسط تحقیق را به دست می آورند و با فرض اینکه رشد به دست آمده در سال ۷۸-۷۹ نیز تکرار خواهد شد درآمد سال ۱۳۷۹ را محاسبه می کنند.

بدین ترتیب اگر مثلاً درآمد مالیات مستقیم به طور متوسط ۱۰٪ افزایش یابد رقم ۱۰٪ را به درآمد سال ما قبل آخر و سپس به درآمد سال جاری می افزایند. علیرغم متداول بودن این روش در بسیاری از کشورها ، چون این روش با توجه به وقایع اقتصادی سالهای قبل محاسبه می شود تحقق آنها مورد تردید است و استفاده از آن بدون اشکال نیست .

روش پیش بینی مستقیم

در این روش کارشناسان با مطالعه و تجزیه و تحلیل گرایشهای اقتصادی ، مبالغ وصول شده درآمد در سالهای قبل و سایر آمارها و اطلاعات ، اثر عوامل گوناگون را بر هر یک از انواع درآمدها در مدت محدودی از زمان می سنجند . و سپس با تکیه بر تخصص و تجارب خویش مبادرت به پیش بینی درآمد برای دوره آتی می نمایند .

در این روش که عملاً پس از جنگ جهانی دوم اشاعه یافت اوضاع و احوال اقتصادی با استفاده از روشهای آماری دقیقاً بررسی و با توجه به سیاست های اقتصادی دولت درآمدها پیش بینی می گردد .

روش سنجیده منظم

این روش دارای فنون و فرمولهای خاص است و پیش بینی درآمد بر اساس تجزیه و تحلیل همبستگی و جمع آوری پرسشنامه های نمونه و غیره انجام می شود . در تجزیه و تحلیل همبستگی ، ارتباط میان وصول مالیات ها و منابع مختلف درآمد در طی دوره یا دوره های معین اقتصادی مورد مطالعه قرار می گیرد و سپس بر اساس آن و با توجه به پیش بینی وضع اقتصادی در دوره آتی میزان درآمدها پیش بینی می گردد . شایان ذکر است که این روش در سال ۱۹۵۲ در فرانسه جهت از بین بردن خطاهای فاحش روشهای پیشین معمول گردید . ضریب اشتباه این روش تنها یک درصد بود .

از آنجا که در این روش از فنون آماری پیشرفته ای چون ضریب همبستگی ، سری های زمانی و محاسبه کشش پذیری استفاده می شود در کشورهایی که در بسیاری از زمینه ها با فقر یا نقص آماری مواجه هستند استفاده از روش برآورد مستقیم دشوار خواهد بود . در کشور ما در موارد عدیده این روش مورد عمل قرار می گیرد و بایستی کارشناسان پیش بینی کننده درآمد در هر مورد با فنون فوق آشنایی کامل داشته باشند .

روش های بودجه ریزی (روش های برآورد هزینه)

همان طور که اشاره شد، برآورد هزینه ها یکی از ابعاد بودجه می باشد. به همین جهت روش های بودجه ریزی در طی دوران متمادی سیر تحولی گوناگونی داشته است که به روش های بودجه ریزی موسوم است. در ادامه به تشریح روش های مهم بودجه ریزی اشاره می شود.

۱- روش تنظیم بودجه متداول (سنتی یا خطی)

معمولی ترین بودجه ای که در سازمان ها استفاده می شود بودجه متداول می باشد که به ساده ترین نحو برای مبالغ خاص تهیه شده و به خریدهای عمومی می رسد. این روش ساده ترین روش برای جمع آوری داده هاست که به طور کامل بر مبنای مصرف سال های قبل می باشد. در بودجه ریزی متداول هدفها و تاکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافته و پرداختهای بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات منحصرأ معطوف به "دستگاه- مواد هزینه" می باشد. در سیستم بودجه ریزی متداول با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه تشخیص این که سازمان چه اعمالی را انجام می دهد و در قبال پولی که خرج می شود چه نتایجی را به دست می آورد نشان داده نمی شود و از این رو مبنای صحیحی برای مدیریت موثر در دستگاههای اجرایی به حساب نمی آید. در ایران تا سال ۱۳۴۳ بودجه به صورت سنتی یا متداول تهیه و تقدم مجلس می شد و در آن بودجه، صرفاً نام دستگاه و مواد هزینه به تصویب می رسید. یکی از علل اصلی استفاده گسترده از این روش بودجه ریزی در گذشته، ارتباط نزدیک این روش با حسابداری دولتی است.

نقاط ضعف سیستم بودجه ریزی سنتی در دستگاههای اجرایی:

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

- عدم توجه به فرآیندهای دستگاه اجرایی
- بهره وری مورد نظر نمی باشد.
- چانه زدن بر سر ازدیاد اعتبارات است نه بر سر ازدیاد عملکرد و فعالیت.
- تخصیص بودجه بیشتر به بخش هایی که نفوذ و قدرت بیشتری دارند انجام می شود که منجر به عدم عدالت و عدم رعایت منطق در توزیع اعتبارات می شود.
- هیچگونه ملاک برآورد هزینه وجود ندارد الا پرداخت های سال های قبل.
- اختیارات مدیر در هزینه کردن اعتبارات محدود است.
- بیشتر وقت مدیران صرف چانه زنی و اخذ اعتبارات می شود.

مراحل تهیه و تنظیم بودجه متداول

مراحل تهیه و تنظیم بودجه متداول را می توان به شرح زیر بیان نمود:

الف. شناسایی کامل وضع موجود دستگاه اجرایی: (شناسایی کلیه اموال و داراییهای متعلق به دستگاه- هزینه های دستگاه به تفکیک- اطلاعات مربوط به استخدام کارکنان- اطلاعات مربوط به درآمدهای دستگاه)

ب. پیش بینی نیازها برای سال بودجه .

ج- تبدیل نیازهای پیش بینی شده به ارزش پولی

بودجه ریزی افزایشی

این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم گیری انطباق دارد . طبق این روش ، برای تصمیم گیری جدید به تصمیمهایی که قبلاً در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه و با توجه به نیازهای موجود ، تغییراتی جزئی در آنها داده می شود . بودجه ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پر درد سر بودجه نویسی سالانه ابداع شده است . بدین ترتیب هر سال مجدداً از اول اقدام به کار پیچیده بودجه نویسی نمی شود ؛ بلکه بودجه ریزان با قبول بودجه سال گذشته توجه را روی تغییرات افزایشی متمرکز می کنند . در این شیوه ، بودجه سال گذشته به عنوان پایه ای برای مصارف جاری فرض

شده ، افزایش سالانه ای برای آن در نظر گرفته می شود که بستگی به روند تغییرات قیمت‌ها ، تغییر حجم عملیات موجود ، تقبل وظایف جدید و عواملی از این قبیل دارد.

بودجه برنامه ای

بودجه برنامه بودجه ای است که در آن اعتبارات سازمانهای دولتی بر حسب وظایف ، برنامه ها و فعالیتهایی که آنها باید در سال مالی اجرای بودجه برای نیل به اهداف خود انجام دهند ، پیش بینی می شود . به عبارت دیگر ، در بودجه برنامه ای مشخص می شود که در سال جاری بودجه اولاً چه اهداف ، وظایف و مقاصد مصوبی وجود دارد و ثانیاً برای نیل به اهداف و مقاصد مذکور باید چه برنامه ها ، عملیات و فعالیتهایی را با چه میزان اعتبارات انجام داد . پروفیسور برکهد در مورد بودجه برنامه ای می گوید : ((اگر بخواهیم در دنیای فعلی بودجه را ابزار و وسیله کار مدیران بدانیم باید در تقسیم بندی مخارج ، هدف و غایت خرج را رعایت کنیم))

در بودجه برنامه ای نیز مانند بودجه متداول از طبقه بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد هزینه استفاده می شود . با این تفاوت که در بودجه متداول ، کل اعتبارات هر سازمان دولتی در فصول و مواد هزینه مختلف پیش بینی می شود ، در صورتی که در بودجه برنامه ای ، اعتبارات هر یک از برنامه ها و فعالیتهای سازمان دولتی در قالب فصول و مواد هزینه پیش بینی می گردد .

لازم به توضیح است که در بودجه برنامه ای برخی از کشورها ، فقط برنامه ها به فصول و مواد هزینه تقسیم می شوند ، در حالی که در برخی دیگر از کشورها فعالیتهای و طرحها نیز به صورت فصول و مواد هزینه پیش بینی می گردند . آنچه مسلم است آن است که در نظام حسابداری دولتی کشورهایی که از روش بودجه ریزی برنامه ای استفاده می نمایند ، طبقه بندیهای بودجه ای مذکور عیناً باید در حسابهای دولتی منعکس گردند . بنابراین هزینه های هر وزارتخانه یا موسسه دولتی نیز باید اولاً به تفکیک برنامه ها و فعالیتهای و طرحهای مورد اجرا در آن سازمان و ثانیاً در داخل طبقه بندیهای مذکور ، به تفکیک فصول و مواد هزینه نشان داده شوند .

عناصر این روش بودجه نویسی به قرار زیر است:

۱- طبقه بندی واحدهای سازمانی در قالب برنامه ها و فعالیت ها

بودجه برنامه ای ، همان طور که از نام آن پیداست ، عملیات سازمان را به شکل برنامه کار تنظیم و در دسترس می گذارد . این نوع بودجه را اولین بار در سال ۱۹۴۹ کمیسیون هوور عنوان کرد که از طرف ترومن رئیس جمهور امریکا مامور بررسیهای لازم جهت اصلاح مدیریت در سازمانهای دولتی شده بود .

مساله اساسی در تنظیم بودجه برنامه ای توجه به عملیاتی است که باید اجرا گردد، البته در بودجه برنامه ای وجود مواد هزینه انکار نمی شود ؛ زیرا به هر ترتیب باید دولت بداند چقدر برای هزینه های پرسنلی خرج می کند، چه مقدار لوازم و ماشین آلات می خرد و امثال آن.

در روش بودجه برنامه ای مواد هزینه در داخل برنامه و یا فعالیت تهیه و تنظیم می شود. به عنوان مثال فرض کنید بودجه وزارت آموزش و پرورش در قالب مواد هزینه آورده شود ، مثلاً بیان شود حقوق و دستمزد ۱۰۰ میلیون ریال ، اجاره ۴۰ میلیون ریال و هزینه های اداری ۲۰ میلیون ریال (جمع ۴۰۰ میلیون ریال) ؛ آنچه مسلم است این رقم کل و حتی رقم تفکیکی مواد هزینه نشان دهنده وظیفه و کار و برنامه های وزارت آموزش و پرورش نیست .

۲- شناسایی هزینه های برنامه ها و فعالیت ها

در بودجه برنامه ای به عنوان مثال ، اول آموزش و پرورش در نظر گرفته می شود و سپس این وظایف به نحوی طبقه بندی می گردد که به صورت برنامه های مشخصی درآید ؛ مثلاً گفته می شود برنامه آموزش ابتدایی ، برنامه آموزش متوسطه حرفه ای و غیره . با این طبقه بندی اولین قدم جهت بودجه برنامه ای برداشته می شود . در مرحله بعد اعتبار مورد نیاز هر برنامه جداگانه بر اساس مواد هزینه تهیه و تنظیم می شود و بدین ترتیب ضمن اینکه هدف از اجرای هر برنامه مشخص و روشن می شود مخارج لازم نیز جهت اجرای آنها برآورد و در بودجه منظور می گردد . البته با توجه به اینکه وظایف دولتها در کشورهای مختلف با هم اختلاف دارند ، انتخاب برنامه یا فعالیت جنبه قرار دادی دارد. به همین دلیل ممکن است مثلاً آموزش در کشوری یک برنامه تلقی شود و در کشور دیگر فعالیتی معین که جزئی از یک برنامه است.

آنچه اهمیت دارد این است که برآورد هزینه از کوچکترین واحد تقسیم بندی شروع می شود و مانند طبقه بندی عملیاتی به شکل هرم است ؛ یعنی مجموع هزینه های چند فعالیت هزینه یک برنامه ، مجموع هزینه های چند برنامه هزینه یک فصل و بالاخره مجموع هزینه های چند فصل هزینه امور را تشکیل می دهد .

۳- تصمیم گیری در مورد اینکه خروجی این واحدها، با توجه به این هزینه ها، چه باید باشد.

محاسن بودجه ریزی برنامه ای نسبت به بودجه ریزی سنتی یا متداول

- تسهیل تصمیم گیری

نظام بودجه برنامه ای علاوه بر اینکه وسیله شناخت ماهیت وظایف و عملیات را فراهم می آورد ، امر تصمیم گیری چه در مورد انتخاب برنامه ها و چه در باب اجرا و کنترل آنها را آسان می سازد ؛ زیرا در بودجه متداول هنگام رسیدگی به بودجه ، ضوابطی جهت قضاوت واقعی درباره آن وجود ندارد ، مثلاً اگر وزارت بهداشت برای سال آینده درخواست صد واحد پول کند توجیه آن به صورت مواد هزینه حقیقی را نشان نمی دهد و برای کاهش یا افزایش آن دلیلی وجود ندارد ؛ در حالی که در بودجه برنامه ای به آسانی می توان ارتباط هزینه ها با عملیات را سنجید و چنانچه سیاست عمومی دولت ایجاب کند اعتبار نیز برای آن در نظر گرفت و در غیر اینصورت قسمتی از عملیات وزارت بهداشت را حذف و از منظور نمودن اعتبار نیز صرفنظر کرد .

- تسهیل کنترل و نظارت

فایده دیگر نظام بودجه برنامه ای سهولت کنترل عملیات و بهبود مدیریت در این نظام است .

- جلوگیری از دوباره کاری

مزیت دیگر آن عبارت است از تصمیم گیری در مورد نوع عملیات و احیاناً جلوگیری از دوباره کاریهایی که از انجام وظایف مشابه در چند سازمان دولتی ناشی می شود . در شرایط ایده آل باید تشکیلات و سازمان دستگاههای اجرایی

با عناوین برنامه ها برابر باشد و در این صورت در داخل هر وزارتخانه مدیر برنامه تعیین و مسئولیت اجرایی بودجه برنامه ای مربوط به او واگذار خواهد شد .

بودجه عملیاتی^۱

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

تعاریف بودجه ریزی عملیاتی

- بودجه ریزی عملیاتی عبارتست از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می دهد.
- بودجه ریزی عملیاتی آن نوع بودجه ریزی است که به گونه ای نظام مند شاخص های عملکرد را در فرآیند تخصیص منابع عمومی کمیاب مورد استفاده قرار می دهد.
- فرج وند در کتاب "فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه" بودجه ریزی عملیاتی را چنین تعریف کرده است:

بودجه ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارتست از بودجه ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه هایی که سازمان های دولتی تصدی اجرای آن را بر عهده دارند، تنظیم می شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاهای و خدماتی که دستگاه خریداری می کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت ها، خود فعالیت ها و مخارج کارهایی که باید انجام شود مورد توجه قرار می گیرد.

در بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها و فعالیت ها و طرح ها، حجم عملیات و هزینه های اجرای دولت و دستگاه های دولتی طبق روش های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده (Cost Accounting) و روش اندازه گیری کار (Work Measurement) محاسبه و اندازه گیری می شوند.

¹ Performance Budgeting

ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آن ها باشد. در بودجه عملیاتی مشخص می شود که قیمت تمام شده یک تخت بیمارستان چقدر باید باشد، یک بیمارستان ۱۰۰ تختخوابی چقدر هزینه باید داشته باشد یا ساخت یک مدرسه ۵ کلاسه چقدر زمان باید ببرد و چقدر هزینه در برداشته است.

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

فرزب بودجه ریزی را بر پایه چهار اصل زیر می داند:

- حسابداری قیمت تمام شده
 - روش اندازه گیری کار
 - استفاده از نرم ها
 - استفاده از استانداردها
- بودجه ریزی عملیاتی یک برنامه تلفیق عملکرد سالانه و بودجه سالانه می باشد که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می دهد. همچنین تاکید می کند که یک هدف یا مجموعه ای از هدف ها باید با مقدار معینی از اعتبارات به دست آید. یک بودجه عملیاتی علاوه تخصیص هزینه های فعالیت، همه فعالیت های (مستقیم و غیر مستقیم) مورد نیاز برای پشتیبانی یک برنامه را تعریف و تعیین می کند.

مقایسه بودجه برنامه ای و بودجه عملیاتی

بین بودجه برنامه ای و بودجه عملیاتی نمی توان خط روشنی رسم کرد ؛ زیرا در واقع بودجه عملیاتی مرحله پیشرفته تری از بودجه برنامه است. برخی نویسندگان حتی این دو اصطلاح را به طور مترادف به کار می برند ؛ اما در حقیقت، این دو عنوان کاملاً مترادف نیستند. برای توضیح تفاوت موجود بین این دو باید طبقات سلسله مراتب سازمان دولتی مورد توجه قرار گیرد.

بودجه برنامه ای بیشتر مربوط به طبقات بالای سلسله مراتب سازمانی است، در حالی که در بودجه عملیاتی حدود فعالیت و عملیات طبقات پایین تر نیز بررسی و پیش بینی می شود . هر برنامه دولتی شامل تعداد زیادی عملیات و اقدامات سازمانهای عمومی است. در هر برنامه دولتی نظر قانون گذار به برنامه ها و در بودجه عملیاتی به عملیات واحدهای سازمانی معطوف است. در یک موسسه دولتی هر واحد سازمانی ای که در طبقات بالاتر سلسله مراتب سازمانی قرار دارد ممکن است خدماتی انجام دهد که به چندین برنامه مربوط باشد ولی واحدهایی که در طبقات پایین تر قرار دارند غالباً فعالیتهایی را انجام می دهند که منحصرأ به یک برنامه مربوط است.

در تنظیم بودجه برنامه ای ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت دولتی هزینه ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی دولت پیش بینی کرد : در صورتی که شرط اساسی برای تهیه بودجه عملیاتی این است که حجم و مقدار فعالیت سازمانهای دولتی تعیین هزینه هر واحد از فعالیتهای محاسبه شود. به طور کلی می توان گفت که بودجه برنامه ای فقط برای راهنمایی مدیران سازمانها ی دولتی تعیین و هزینه هر واحد از فعالیتهای محاسبه شود.

به طور کلی می توان گفت که بودجه برنامه ای فقط برای راهنمایی مدیران سازمانهای دولتی در اداره امور عمومی و اخذ تصمیم مفید واقع می شود : در حالی که بودجه عملیاتی علاوه بر راهنمایی ، عملکرد کلیه واحدهای سازمانی و کارکنان موسسات و ادارات دولتی را نیز کنترل می کند .

همان گونه که قبلاً بیان شد، اولین هدف بودجه برنامه ای تقسیم بندی و ظایف و عملیات دولت در قالب برنامه ها و فعالیتهای مشخص است.

در بودجه برنامه ای مواد هزینه در قالب برنامه و فعالیت تهیه می شود. اگر این نقطه را پایان بودجه برنامه ای بدانیم وظیفه بودجه عملیاتی از این نقطه به بعد آغاز می شود. عبارت دیگر بودجه برنامه ای و عملیاتی تا اینجا با هم مرز مشترک دارند و در حقیقت بودجه عملیاتی بدون بودجه برنامه ای مفهومی ندارد.

فرق اساسی بودجه عملیاتی و بودجه برنامه ای در اندازه گیری حجم عملیات و چگونگی محاسبه هزینه است. در بودجه برنامه ای عملیات دستگاه بر حسب برنامه ها و فعالیت‌های تابعه طبقه بندی و هزینه هر فعالیت نیز به تفکیک فصول و مواد هزینه محاسبه می شود: در حالی که در بودجه عملیاتی حجم عملیات طبق موازین فنی دقیقاً اندازه گیری و هزینه عملیات طبق فنون و روشهای مختلف مانند حسابداری قیمت تمام شده یا اندازه گیری کار محاسبه می شود. اختلاف بین بودجه برنامه ای و عملیاتی را می توان چنین عنوان نمود که در بودجه برنامه ای هزینه های داخل برنامه و فعالیتها براساس مواد هزینه بر آورد می شود و لی در بودجه عملیاتی فنون یاد شده در فوق جای مواد هزینه را می گیرد.

در بودجه عملیاتی حدود فعالیت بودجه محدود تر می شود ولی در عوض حجم عملیات به طریقی علمی محاسبه می گردد. در حقیقت در بودجه عملیاتی اجرای هدف از نظر تقسیم مخارج بر حسب قیمت تمام شده واحد صورت می گیرد و برای هر هدف، واحد کاری بخصوصی به منظور معیار برآورد انتخاب می شود. بدین معنی که برای محاسبه هزینه بر اساس هدف، از روش حسابداری قیمت تمام شده یا از روش اندازه گیری حجم کار استفاده می شود: لذا مخارج اجرای هر برنامه مشخص می گردد.

هدفهای مختلف چه از نظر اقتصادی و مالی و چه از نظر اداری، اجتماعی و نظامی برنامه های مختلف و جمع این برنامه ها که نماینده فعالیت‌های مختلف دولت است بودجه کل را تشکیل می دهد.

پیشینه بودجه ریزی عملیاتی

وقتی منظور از بودجه کنترل باشد، نظام بودجه ای بر طبقه بندی هزینه ها متمرکز می شود. این طبقه بندی همان مواد اصلی و فرعی هزینه است. در این مرحله از کار، بودجه دولت عبارت است از سندی که در آن نام هر دستگاه به همراه

هزینه های آن برحسب مواد مختلف بیان شده است. در این نظام بودجه ای مبتنی بر کنترل، هدف هر دستگاه افزایش میزان مواد هزینه از طریق بیان مشکلات و کمبودها در فرآیند انجام وظایف و در سوی دیگر هدف سازمان متولی بودجه و دولت تقلیل میزان مواد هزینه تا حداقل ممکن است. در اجرای بودجه نیز دستگاه اجرایی موظف است که حساب هر یک از مواد هزینه را در قالب ارقام هزینه و در سقف اعتبارات مصوب نگهداری کند و در اختیار دستگاه های نظارتی مربوط قرار دهد. ممیزی این حساب ها نیز معمولاً عبارت است از: بررسی مجوزهای هزینه کرد به منظور کنترل سقف اعتبارات در هر قلم هزینه ای.

بدیهی است که در این بررسی به میزان تحقق اهداف و مأموریت های دستگاه و چگونگی انجام آنها پرداخته نمی شود. در سال ۱۹۲۳ یعنی ۲ سال بعد از تصویب قانون بودجه و حسابداری که به موجب آن دفتر بودجه آمریکا تاسیس شد و وظیفه ی تهیه ی بودجه را به عهده گرفت، یکی از صاحب نظران بودجه ای در رساله ی خود به نام اولین سال بودجه ایالت متحده ی آمریکا می نویسد:

دفتر بودجه فقط به مسائل جاری و کم اهمیت دولت می اندیشد و برخلاف مقامات هیئت دولت به هیچ وجه مسئله ی سیاست های کلی برایش مطرح نیست. آنچه از لحاظ دفتر بودجه اهمیت دارد، صرفه جویی در هزینه هاست و این به اقتضای سیستم بودجه ای مبتنی بر کنترل است. طبقه بندی هزینه ها در مواد اصلی و مواد فرعی هزینه فقط اساسی برای عملیات حسابداری دولتی به وجود می آورد، ولی هیچ نوع اطلاعاتی از اثر های هزینه های عمومی بر سیاست های کلی و همچنین هدفی که از این هزینه ها برای نیل به آنها تصویب و خرج شده اند، به دست نمی دهد.

در دهه های ۱۹۲۰ و ۱۹۳۰ برخی از صاحب نظران، لزوم افزایش نقش بودجه را درک کرده و در رساله ها و نوشته های خویش آن را طرح و گوشزد می کردند ولی تصمیم گیران به همان فایده ای که برای بودجه از لحاظ کنترل هزینه های دولت قائل بودند، اکتفا می کنند و اقدامات مذکور تغییری در اوضاع پدید نمی آورد. بحران بزرگ اقتصادی سال ۱۹۲۹ منشأ تحولات عظیمی در عرصه ی اداره ی اقتصاد بخش عمومی شد. اثر های این تحول را باید در گسترش نقش و دامنه ی فعالیت های دولت و دخالت او در اقتصاد جست و جو کرد.

وقتی آثار و فواید فعالیت های دولت مطرح می شود، خواه ناخواه چگونگی انجام این فعالیت ها و نحوه ی مدیریت انجام آنها نیز مطرح می شود. افزایش سریع مأموریت ها، فعالیت ها و وظایف دولت و به دنبال آن هزینه های دولت، نگهداری حساب تعداد بیشمار مواد هزینه را در مجموعه ی وسیع دستگاه های دولت به صورت متمرکز، مشکل و پرهزینه نمود. با توسعه ی فعالیت ها، حساب های جزئی که برای مواد فرعی نگهداری می شوند، اهمیت خود را از دست می دادند و آنچه مطرح می شد، حاصل نهایی فعالیت دولت و چگونگی تحصیل آن بود. به بیان دیگر، تمرکز از چگونگی مصرف اعتبار و کنترل منابع و ورودی ها به خروجی و محصولات کار تغییر کرد و در این صورت که نتایج فعالیت های دستگاه های دولتی هدف هزینه ها تلقی می شود، وظیفه بودجه را می توان چگونگی تجهیز منابع برای انجام وظایف تعریف کرد. با این نگاه جدید بودجه درباره ی مسائل مربوط به مدیریت، اقدامات، فرآیندهای انجام کار و برنامه ها در دستگاه های دولتی متمرکز شد.

در اثر این تغییر نگاه در سال ۱۹۳۹، دفتر بودجه از وزارت خزانه داری ایالات متحده ی آمریکا به اداره ی اجرایی رئیس جمهور منتقل گردیده و عامل اساسی در اداره ی امور قوه ی مجریه تلقی شد. همراه با استفاده روزافزون از بودجه برای ارزشیابی و بهبود چگونگی اداره ی کارها، تکنیک های حسابداری قیمت تمام شده که از بخش خصوصی اقتباس شده بود، در بعضی از دستگاه ها مورد استفاده قرار گرفت. بعضی دیگر کوشش های خام و نسنجیده ای را برای تعیین معیارهای سنجش عملکرد و اندازه گیری کار و زمان به کار بستند جنگ جهانی دوم نیاز به تجهیز منابع و استفاده ی سنجیده از پرسنل و تجهیزات و در نتیجه سرعت تحولات بودجه ای را افزایش می دهد.

در سال ۱۹۴۹، کمیسیون هوور تحولات تا آن روز را تحت نظم و قاعده در آورد و پیشنهاد کرد طبقه بندی های بودجه به موازات نقش جدید بودجه برای بهبود مدیریت اصلاح شود. این کمیسیون توصیه می کند که توجه باید از ورودی های دولت یعنی ارقام هزینه ها و فهرست کارکنان دولت به خروجی های دولت، یعنی دستاوردها، فعالیت ها و هزینه های مرتبط با آنها معطوف شود و بر طبقه بندی وظایف، فعالیت ها و فعالیت های فرعی به جای طبقه بندی ارقام هزینه پرداخت. ولی در این مرحله از سیر تکاملی بودجه به جنبه بهبود مدیریت از لحاظ سنجش کارایی و چگونگی بهره برداری از منابع توجه می شود.

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

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

ساختار بودجه در ایران به گونه ایست که به راحتی هزینه ساز است ، منابع واقعی را از منابع غیر واقعی و تورمی تفکیک نمی کند . در شیوه ی رایج بودجه ریزی در دستگاه های دولتی ایران ، فعلا حفظ سقف هزینه مطرح است . یعنی اینکه هر دستگاه بودجه سال جاری خود را معیار قرار می دهد و سپس بدون انجام هرگونه ارزیابی از عملکرد خود اینکه هزینه واقعی هر واحد از تولید یک کالا یا خدمات آن عملا چقدر تمام می شود ، با در نظر گرفتن نرخ تورم کشور و سایر متغیرهای احتمالی در هزینه ها ، درصدی را به درآمد ها و هزینه های سال جاری اضافه می کنند و به عنوان پیش بینی بودجه سال آینده ی خود به دولت ارائه می دهند. به علاوه اینکه 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 ی وجودی و توجیهات قانونی ناظر بر تهیه ی بودجه عملیاتی برای دستگاه های دولتی مورد توجه و بازنگری قرار نمیگیرند . بر اساس قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ۱۳۵۱ ، نظام بودجه ریزی ایران نظام بودجه برنامه ایست. اگرچه پس از تصویب قانون مزبور ، کشور دارای پنج برنامه ی مصوب بوده است ، اجرای حکم مذکور هیچگاه به طور کامل به اجرا درنیامده

است و بحث کفایت بودجه های سالانه با برنامه های میان مدت همواره مطرح بوده و است . عوامل متعددی در این امر موثر بوده اند که مهمترین آنها عبارتند از :

الف) مشکلات فنی و ساختاری : مانند انعطاف پذیر نبودن احکام ، نبود جدول های مبنا ، نبود اولویت ها و شاخص های بخشی

ب) مشکلات ناشی از ساختار و رفتار های سیاسی : با توجه به اینکه دوره های برنامه های پنج ساله با دوره های ریاست جمهوری و مجلس منطبق نبوده است ، همواره دولت ها یا نمایندگان ادوار مختلف مجلس نسبت به برنامه های تصویب شده ملاحظاتی داشته اند که همین امر مانعی در اجرای موفقیت آمیز برنامه ها به شمار میرفته است.

اصلاح نظام بودجه ریزی و ارتباط هدفمند منابع به برنامه های عملیاتی در تدوین سیاست های استراتژیک برنامهء سوم توسعه کشور مورد توجه قرار گرفته است و به تبع آن ، در قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ ، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف گردیده در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی نسبت به عملیاتی کردن بودجه ، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه ها در تمامی دستگاه های اجرایی اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه ها را بر اساس نیاز دستگاه و فعالیت هایی که صورت میگیرد ، انجام دهد . در قانون بودجه سال ۱۳۸۳ و قانون برنامه ی چهارم توسعه ی کشور و امور اقتصادی سیاست های کلی برنامهء پنجم توسعه نیز به بیان اهمیت اجرای بودجه ریزی عملیاتی به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت و کاهش تدریجی اعتبارات هزینه ای و بهبود ارائه خدمات به مردم و جلب مشارکت بخش غیردولتی و توسعه اشتغال و صرف بودجه و درآمدهای عمومی پرداخته است .

اهداف بودجه ریزی عملیاتی

هدف اصلی در فعالیت های مربوط به بودجه ریزی عملیاتی استفاده موثر از تجهیزات و منابع انسانی برای ارائه خدمات بهتر میباشد تا به بهترین وجه ، از منابع و امکانات سازمان محافظت و مراقبت گردیده و از اختلال در سیستم های یادشده یا عدم عملکرد آنها جلوگیری به عمل آید . به عبارت دیگر ، هدف اصلی بودجه ریزی عملیاتی ، شفاف سازی بودجه و کمک به تخصیص بهینه و استفادهء موثر از منابع سازمان میباشد . به تعبیر دیگر ، هدف نهایی بودجه ریزی عملیاتی ،

کمک به اتخاذ تصمیمات عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل سنجش میباشد که نتایج قابل انتظار دستگاه را در طول زمان منعکس میکند . با این تفسیر ، بودجه ریزی عملیاتی مقاصد ویژه ی زیر را دنبال میکند :

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

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

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

د) ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه ریزی ، اجرا و کنترل ، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط است .

ه) ارائه بهترین ابزارهای ممکن بر اساس نتایج (نه فقط بر اساس داده ها و ستاده ها) برای اطمینان دادن به جامعه که منابع کشور در جهت برآوردن احتیاجات ضروری جامعه مصرف میشوند .

و) ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه

ز) ارائه اطلاعات قابل سنجش که بتوان به استناد آنها میزان پیشرفت و موفقیت برنامه ها را در مقابل تخصیص های بودجه کنترل کنند .

ح) ارائه مشوق هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر

ط) ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در قبال استفاده از منابع

عناصر بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی برای برنامه ریزی زمانی شروع می شود که سازمان اهداف خود را به صورت سنجش پذیر و کمی تعیین کند . این اهداف ، نتایج سنجش پذیر در یک دوره ی زمانی خاص را که حصول پذیر است نشان می دهد . از طریق این اهداف

سازمان استراتژی هایی را تدوین می کند . این استراتژی ها ، روش های رسیدن به اهداف را بیان می کنند . برای اطمینان از اینکه بودجه ریزی عملیاتی به خوبی تهیه شده و می تواند اجرا شود لازم است که ؛

الف) مسئولیت و مرجع پاسخگویی اجراء بودجه مشخص شود . بودجه عملیاتی باید به مدیر اجرای درون سازمانی واگذار شود . این کار اطمینان می دهد که بودجه ریزی به دنبال خود مسئولیت پذیری و گزارش دهی را دارد .

ب) چارچوب زمانی برای تکمیل بوجه عملیاتی تکمیل شود . این چارچوب زمانی به پیشبینی ها ، اهداف و استراتژی بستگی دارد .

ج) در بودجه عملیاتی ، اقدامات اجرایی باید به شکل فعالیت ها تقسیم بندی شود . این فعالیت ها باید به صورت مشروح به مدیر اجرایی بودجه تفویض اختیار شود . و به گونه ای انتخاب و تدوین شود که با اجرای آنها بتوان به اهداف برنامه دست یافت .

د) شاخص های اندازه گیری عملیات انتخاب شود . باید شاخص هایی را برای بخش عملکرد تعیین نمود که شاخص های داده (منابع برنامه سازمان کدامند؟) ، ستاده (سطح فعالیت سازمان چیست؟)، نتایج (چه چیز برای شهروندان تغییر کرده است ؟) ، کارایی (منابع سازمان چگونه مورد استفاده قرار می گیرند؟) و اثربخشی (در ازای هر واحد اعتباری که هزینه می شود چه نتیجه ای به دست می آید ؟) را در بر میگیرد.

ه) در بودجه عملیاتی باید اولویت ها در تخصیص منابع مشخص شود .

و) نتایج حاصل از عملیات اندازه گیری و پایش شود .

ز) نتایج و انجام نظارت ها و اقدامات اصلاحی ارزشیابی و گزارش شود .

مزایای بودجه ریزی عملیاتی

مزایای بودجه ریزی عملیاتی را می توان به صورت زیر خلاصه نمود :

- شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی

- افزایش کارایی و اثر بخشی عملکرد دولت و سازمان ها از طریق تمرکز منابع در جهت ضروری ترین و مهمترین

نتایج

- اصلاح و بهبود تصمیم گیری در مورد موثرترین راه برای استفاده از منابع محدود
- بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه
- مسئولیت پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تأثیر می گذارند .
- حمایت بهتر مدیریت توسط پیوند نتایج بودجه و سنجش عملکرد بودجه با سنجش عملکرد برنامه در فرآیند کنترل و گزارش نتایج
- ارائه سیستم و فرآیندی که در آن تصمیم گیری های مربوط به بودجه اساساً بر پایه ی نتایج قابل سنجش و اهداف دارای اولویت صورت می گیرد .
- افزایش پاسخگویی عمومی
- یک ابزار تشخیصی ارزشمند ارائه می دهد
- به توجیه بودجه کمک می کند .
- از تصمیم های آگاهانه و ملموس تر حمایت می کند .
- فرآیند بودجه ریزی عملیاتی

فرآیند بدجه ریزی عملیاتی از ۳ مرحله تشکیل شده است :

(۱) تعیین اهداف و نتایج مورد انتظار

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

۳) تعیین شاخص های کمی برای برآورد عملکرد هر برنامه با فعالیت

ویژگی مهم نظام بودجه ریزی عملیاتی تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی عمومی است . تجربیات نشان می دهد که موفقیت در این نظام منوط به تداوم بودجه ریزی عملیاتی به وسیله ی دستگاه های اجرایی و کاربرد استاندارد های عملکرد خدمات و فعالیت هاست . برای تحقق این امر لازم است :

۱. شاخص های عملکرد تعیین و تعریف شوند . این شاخص ها باید به گونه ای طراحی شوند که کمیت پذیر و قابل اندازه گیری باشند .

۲. دستگاه های اجرایی استقلال بیشتری داشته باشند تا قادر شوند بهترین و کارآمدترین روش ارائه خدمات را تعیین کنند .

۳. تغییرات در عوامل انگیزشی و تشویقی برای مدیران دستگاه های اجرایی پیش بینی شود .

روش های اجرای بودجه ریزی عملیاتی

به طور کلی ۳ روش اصلی اجرای بودجه ریزی عملیاتی ، شامل حسابداری قیمت تمام شده ، کارسنجی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت وجود دارد؛

الف) روش حسابداری قیمت تمام شده

تنظیم بودجه عملیاتی با استفاده از روش محاسبه قیمت تمام شده ، نیازمند استقرار یک نظام کامل حسابداری قیمت تمام شده در کنار نظام حسابداری مالی موسسه است .

مراحل تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده به شرح زیر است :

۱. طبقه بندی عملیات : عملیات هر دستگاه به چندین برنامه و هر برنامه به چندین فعالیت و طرح تفکیک می شود. در صورت نیاز هریک از فعالیت ها یا طرح ها را نیز می توان به اجزای فرعی تقسیم کرد . هدف از این کار تسهیل تعیین واحد مناسب اندازه گیری حجم کار است .

۲. انتخاب واحد/اندازه گیری : اصولاً عملیات دستگاه ها را می توان به ۲ گروه قابل سنجش و غیر قابل سنجش تفکیک کرد . گروه اول عملیاتی هستند که انتخاب واحد اندازه گیری برای آنها مشکل نیست ؛ مانند کارهای ساختمانی و راهسازی که واحد مناسب و پذیرفته شده ی آنها متر مربع ساختمان یا کیلومتر راه است . گروه دوم ، عملیاتی هستند که به راحتی نمی توان واحد اندازه گیری مناسبی برای آنها انتخاب کرد ؛ مانند کارهای تحقیقاتی و پژوهش های علمی که نتیجه آنها قابل پیش بینی نیست، در این گونه موارد برآورد هزینه ها به ناچار در قالب مواد هزینه و بر اساس اعضای ثابت اداری اعم از مالی ، فنی ، آموزشی و تحقیقاتی و ... انجام می شود .

یک واحد اندازه گیری مناسب باید ؛

▪ قابل شمارش باشد .

▪ تلاش واقعی انجام شده را نشان دهد .

▪ با مرور زمان ثبات خود را از دست ندهد .

▪ معرف مقدار محصول باشد .

۳. برآورد هزینه هر واحد کار : پس از انتخاب واحد اندازه گیری مناسب لازم است برآورد دقیقی از کل هزینه های انجام دادن یک فعالیت داشت ؛ برای مثال در ساخت جاده هزینه مطالعه اولی ، نقشه کشی ، مواد ، مصالح مورد نیاز ، دستمزد کارگران و سرپرستان و استهلاک دارایی های ثابت ، هزینه حمل و نقل و هزینه های سربار را محاسبه کرد .

۴. پیش بینی حجم عملیات : در این مرحله و پس از محاسبه هزینه هر واحد ، باید حجم کار در سال بودجه را پیش بینی کرد . این پیش بینی بر اساس تجارب سال های گذشته یا طرح های مشابه و ویژگی های طرح در زمان موردنظر انجام می شود .

۵. محاسبه کل هزینه عملیات : در این مرحله هزینه هر واحد کار در حجم عملیات سنجش پذیر ضرب می شود تا معادل ریالی هزینه عملیات به دست آید .

ب) روش اندازه گیری کار یا کارسنجی

روش اندازه گیری کار برای برآورد هزینه های اداری و پرسنلی بسیاری از موسسات توصیه می شود . این روش فقط با یکی از عناصر هزینه ، یعنی مقدار زمان صرف شده برای تکمیل یک واحد کار ارتباط دارد و سایر عناصر هزینه از قبیل مواد و وسایل و هزینه استهلاک که در روش قیمت تمام شده محاسبه می شوند ، مورد توجه قرار نمی گیرند . در این روش ، رابطه حجم کار و زمان لازم برای انجام آن ، مورد توجه است. برای اندازه گیری کار دو روش معمول است که یکی بر اساس بررسی های زمانی و دیگری بر مبنای تجزیه و تحلیل آماری می باشد . بررسی زمانی عبارت است از : محاسبه دقیق مدت زمان لازم برای انجام عملی معین از طریق بررسی حرکات ، ابزار و وسایل و روش های خاصی که در انجام آن عمل به کار می رود . مقدار زمان مذکور معمولاً بر حسب نفر ساعت که برای تکمیل یک واحد کار مصرف می شود تعیین می گردد و آن را معیار زمانی می نامند . روش تجزیه و تحلیل آماری بر اساس بررسی مقدار کار انجام شده برای تکمیل یک واحد کار و تجزیه زمانی که برای آن مصرف می شود ، هزینه ها را برآورد می کند . بدین منظور ابتدا لازم است با جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات لازم و مربوط به کار موردنظر ، واحد اندازه گیری مناسب را انتخاب کرد و سپس مدت زمان لازم برای اجرای این کار را طبق واقعیات موجود تعیین نمود . بدین ترتیب ، مدت زمان لازم برای تکمیل یک واحد کار که اصطلاحاً نرم (هنجار) خوانده می شود ، محاسبه می شود .

مزایای اندازه گیری کار .

روش اندازه گیری کار در امر بودجه بندی دو مزیت دارد :

۱- ارقام پیش بینی شده به علت تجزیه و تحلیل قبلی به حقیقت نزدیکتر خواهد بود .

۲- استفاده از این روش موجب نوعی کنترل خودکار در اجرای برنامه ها و فعالیتهای می شود.

البته واژه اندازه گیری کار که در مدیریت علمی به کار می رود با واژه اندازه گیری حجم عملیات متفاوت است، هر چند می توان با به دست آوردن نسبتهایی بین کار و ماشین آلات ، کار و هزینه های اداری، کار و استهلاک کالاهای سرمایه ای نسبتی در کل بین حجم عملیات و کار به دست آورد و به قیمت تمام شده رسید. واحد انجام عملیات نماینده واقعی کوشش به کار رفته است که در محاسبات اندازه گیری کار از آن استفاده می شود.

در بودجه عملیاتی باید به هر ترتیب از هزینه هر واحد کار استفاده شود . در اینگونه موارد می توان از نرمها و استانداردها به عنوان واحد هزینه استفاده نمود. نرم (هنگار) و استاندارد برای بر آورد هزینه واحد مورد استفاده قرار می گیرد.

نرم عبارت است از نتیجه آماری تجربیات گذشته . به عنوان مثال اگر برای بررسی هر پرونده در اداره ثبت ، خدمت چهار نفر با خصوصیات مشخص و تحصیلات و تجربه معین لازم باشد نرم مربوط به دست آمده است که البته دقت اندازه گیری روشهای علمی را ندارد . استاندارد و معیارها نیز طبق فنون و روشهای مدیریت به دست می آیند . بر اساس استانداردها زمان لازم برای تکمیل یک واحد کار محاسبه می شود . استاندارد به مراتب مطمئن تر از نرم و حتی اندازه گیری کار است و در فعالیتهای وسیله مطمئنی است .

ج (روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت)^۲ (ABC)

روش ABC پرکاربرد ترین و متداول ترین شیوه هزینه یابی در دنیا می باشد. ABC یک ابزار مدیریتی است نه یک سیستم جدید حسابداری. چون تمرکزش بر فعالیت هاست ولی می تواند به سیستم حسابداری کمک کند تا لینک

² Activity Based Costing

های مناسب را برای اجرای حسابداری تعهدی ایجاد نماید. ABC به درک این که چگونه و چرا هزینه می شود کمک می کند. ABC به دریافت هزینه های پشتیبان و هم چنین با تولید اطلاعات بیشتر و بهتر به تصمیم گیری بهتر کمک می کند.

سه سوال مهم در سازمان ها مطرح است:

۱- چه چیز هزینه می شود؟

۲- چگونه هزینه می شود؟

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

کوپر و کاپلان و همکار آنها جانسون در سال ۱۹۸۸ رویکرد جدیدی را به حسابداری و بودجه ریزی تحت عنوان ABC افزودند. آنان متوجه شدند که آنچه باعث هزینه می شود، فعالیت است نه نیروی انسانی و تجهیزات و غیره. بنابراین اگر چیدمان کارها یا همان فرآیند انجام کار تغییر کند هزینه ها نیز تغییر می کنند. لذا برای تعیین قیمت تمام شده خروجی یک فرآیند(محصول/خدمت) باید مجموع هزینه های فعالیت های دخیل را محاسبه کرد.

در دو دهه ی گذشته حسابداران مدیریت به این نتیجه رسیدند که جهت بهبود اثربخشی رویکرد بودجه ریزی باید از منطق فعالیت مبنا استفاده نمود . بودجه تهیه شده بر مبنای فعالیت نشان دهنده رابطه میان میزان وجوه مصرف شده و نتایج به دست آمده می باشد . این بدان معناست که از طریق این بودجه ، با میزان مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه ، باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود . هدف از طراحی سیستم حسابداری در اصل آن بوده است که به عنوان وسیله ای برای سنجش فعالیت های انسان در اختیار او باشد . این در حالی است که در سیستم های هزینه یابی سنتی ، هیچ گونه ارتباط شفاف بین فعالیت های لازم برای ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع وجود ندارد . در نتیجه قیمت تمام شده خدمات منعکس کننده مستقیم فعالیت ها و ارزش منابع به کار گرفته شده نمی باشد ؛ از طرفی بسیاری از استفاده کنندگان اطلاعات مالی معتقدند داده های سیستم های سنتی هزینه یابی دید شفاف و مفیدی از ارتباط هزینه با موضوعات هزینه ندارند . هزینه یابی بر مبنای فعالیت این مشکلات را با ارائه راهکار علمی و به وسیله

مرتبط کردن هزینه های سازمانی با هزینه های فعالیت های عملیاتی مرتفع می سازد . در واقع سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت طراحی شده است تا مرز بین قسمت های مختلف سازمان را حذف کند و اطلاعات دقیق تری را فراهم نماید.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت از این باور سرچشمه می گیرد که محصولات ، مصرف کننده فعالیت ها بوده و فعالیت ها نیز منابع را مصرف می نمایند . در این روش بر فعالیت به عنوان موضوع هزینه تأکید می شود زیرا فعالیت عامل اصلی ایجاد هزینه است . چونگ ریوک سات در این خصوص معتقد است که قلب هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، فعالیت است . در این روش فرض میشود که فعالیت ها موجب هزینه بوده و خروجی ها ، تقاضا برای فعالیت را می سازند . بدین منظور با استفاده از روش تخصیص تکمیل یافته دو مرحله ای هزینه ، این مشکل را برطرف می کند . در این سیستم هزینه تولید یا ارائه خدمت هر فعالیت با استانداردهای هزینه مورد مقایسه قرار می گیرد و در نهایت با تجزیه و تحلیل کارایی هر یک از فعالیت ها اعتبارات بر اساس حجم کاری دستگاه اجرایی تخصیص می یابد.

الزامات اجرای بودجه ریزی عملیاتی

اجرای بودجه ریزی عملیاتی مستلزم وجود الزام های خاصی است ، به گونه ای که در صورت فقدان الزام های مذکور ، اجرا و استقرار بودجه ریزی عملیاتی با موانع جدی مواجه می گردد . در این قسمت بخشی از الزام های مذکور که از ادبیات موضوع استخراج شده است ، تشریح می گردد .

۱. *الزامات محیطی* : برای اینکه بودجه ریزی عملیاتی منجر به کسب نتایج سودمند گردد ، باید در محیطی حمایت کننده اجرا شود . محیط را می توان تحت تأثیر وضعیت سیاسی ، قانونی و مطالبات ذینفعان دانست که در این میان ، وجود قوانین و مقررات لازم یکی از مهم ترین الزام ها محسوب می گردد . علایق ، تعهدات ، همکاری و فشار قانون گذاران از جمله شرایط لازم برای به کار گیری بودجه ریزی عملیاتی و اندازه گیری عملکرد است .

۲. رهبری : اجرای فراگیر بودجه ریزی عملیاتی ، در غیاب مدیری توانمند ، از احتمال بسیار کمی برخوردار است . مدیر تأثیرگذار موظف است که بستر لازم را برای مشارکت افراد سازمان ، در همه مراحل اجرا و طرح ریزی این نظام فراهم کند .

۳. فرهنگ سازمانی : با پذیرش بودجه ریزی عملیاتی ، نه تنها شکل و محتوای بودجه ، بلکه فرهنگ بودجه ریزی نیز تغییر می کند . به طور کلی ویژگی های ساختاری فرآیند بودجه ، تا حدی تعیین کننده محیط فرهنگی سازمان است و در فرآیندی دوسویه قرار دارد . به طوریکه تحت تأثیر فرهنگ سازمان است و بر فرهنگ سازمان نیز تأثیر می گذارد . بودجه ریزی عملیاتی نیز از این قاعده مستثنی نیست . در واقع ، اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی در صورتی میسر است که فرهنگ سنجش عملکرد حاکم شود .

۴. سبک مدیریتی : در فرآیند اجرای بودجه ریزی عملیاتی این بحث مطرح شد که سازمان ها باید از بسیاری از قواعد ، مقررات و خط مشی هایی که به طور طبیعی مدیران را محدود می کند ، آزاد باشند . به کار گیری بودجه ریزی عملیاتی ، مستلزم تغییر ساختار سازمانی و اصلاح ساختار با هدف اعطای آزادی عمل بیشتر به مدیران و در مقابل طلب پاسخگویی از آنان است .

۵. ساختار سازمانی : برای استقرار نظام مند بودجه ریزی عملیاتی ، فرآیندگرا بودن سازمان نقش مهمی دارد . زیرا در این نظام ، منابع برای دستیابی به اهداف تخصیص می یابد و فقط وظایف و واحد ها در تخصیص منابع اصالت ندارد . در واقع ، فرآیند ها مسیر دستیابی به اهداف را مشخص می کنند . از این رو ، در سازمان های فرآیندگرا استقرار این نظام بودجه ریزی ، آثار بسیار بهتری خواهد داشت .

۶. فناوری اطلاعات : در کنار نیاز هایی که در خصوص عرضه اطلاعات باکیفیت وجود دارد ، نظام های اطلاعاتی خاصی نیز باید با هدف حفظ و تعقیب عملکرد وجود داشته باشد . زیرا این نیاز را بدون بستر فناوری نمی توان رفع کرد .

۷. نیروی انسانی مجرب و آموزش دیده و با هدف بهبود عملکرد : برای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی بخش عمده ایجاد و حفظ آن ، توسط پرسنل سازمان انجام می شود . از این رو مدیران و کارکنانی که فاقد آموزش های کافی هستند ، قادر به درک و عملیاتی کردن نگرش های نتیجه محور ، از جمله بودجه ریزی عملیاتی نخواهند بود . علاوه بر آموزش های تخصصی ، فرهنگ بهبود عملکرد را نیز باید در بین کارکنان سازمان تقویت کرد . به گونه ای که این موضوع هدف شخصی و سازمانی هر یک از کارکنان باشد .

۸. نظام حسابداری مناسب : نظام حسابداری باید از چنان ظرفیتی برخوردار باشد تا بتواند اطلاعات مورد نیاز را برای محاسبه قیمت تمام شده محصولات و خدمات در سطح فعالیت ها ارائه کند . فقدان یک نظام حسابداری مناسب ، به شکست نظام بودجه ریزی عملیاتی منجر می شود . مهم ترین ویژگی یک نظام حسابداری مبنای حسابداری است که نظام مذکور بر مبنای آن بنا شده است . مبنای حسابداری یعنی اینکه درآمد ها و هزینه ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت کنیم . از آنجایی که برای تصمیم گیری درباره اولویت های هزینه ها ، همه هزینه های متغیر و اجتناب پذیر باید مورد توجه باشد ، حسابداری تعهدی ، اولویت بندی های مناسب تری را برای برنامه ها می تواند فراهم کند ، زیرا می توان اطمینان داشت که هزینه های مربوط به برنامه حذف نشده و در مقابل ، هزینه های نا مربوط نیز منظور نگردیده است .

بودجه بندی برمبنای صفر^۳ (ZBB)

به طور معمول در فرآیند تهیه بودجه ، هزینه سال پیش که به مصرف رسیده یک نقطه آغاز به حساب می آید کار افرادی که بودجه جدید را می نویسند و یا تهیه می کنند این است که چه اقلامی از بودجه را باید حذف کرد و چه فعالیت هایی بر همان اساس چه اقلامی را باید اضافه نمود . این کار باعث می شود مدیریت برای ادامه یا توقف نوع خاصی از کار تعصب ویژه ای به خرج دهد (به ویژه زمانی که به سبب تغییرات محیطی یا تغییری که در هدف های سازمان رخ داده مساله مفید بودن آن قلم فعالیت ، دیگر مطرح نیست) در بودجه بندی برمبنای صفر ، که نقطه مقابل بودجه افزایشی

³ Zero- Based Budgeting

است، تعدیل بودجه بر تفاوت بین سال جاری و سال بودجه ای متمرکز است، لذا اطلاعات گذشته در مورد هزینه ها و کارهای انجام گرفته برای بررسی میزان تغییر برنامه در سال آینده به کارگرفته می شود.

بودجه بندی بر مبنای صفر سعی دارد که این نقیصه را بر طرف کند ZBB تعدیل مجدد هر فعالیت از مبنای صفر است و برای هر فعالیت و یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا نه ؟ در بودجه بر مبنای صفر هزینه ها به جای اینکه بر مبنای سطح جاری محاسبه شوند از صفر شروع می شود . با چنین بودجه ای برای هر ریالی که مصرف می شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد . در بودجه بندی بر مبنای صفر، تحلیل گر بودجه طبعاً اطلاعاتی راجع به سطوح هزینه های گذشته و کارهای انجام شده درخواست خواهد نمود اما این داده ها مبنای کار او نخواهد بود و آنها را در این مورد نادیده خواهد گرفت .

پیتر فیر نویسنده کتاب بودجه بندی بر مبنای صفر و صاحب مقاله ای جالب در این زمینه در سال ۱۹۷۳ در مجله هاروارد بیزینس ری و یو ، بودجه بندی بر مبنای صفر را چنین توصف کرده است « یک برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه ای است که هر مدیر را ملزم می کند که به نحوی کامل ، مشروح و مستدل درخواست بودجه خود را از پایه صفر (زیرا مبنا صفر است) توجیه نماید و مسئول اثبات این امر باشد که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند ؟ »

بودجه بندی بر مبنای صفر در مقایسه با بودجه سنتی دارای مزایایی به شرح ذیل است :

الف- این بودجه درباره اینکه آیا فعالیت ها باید ادامه یابند و یا متوقف شوند ، توجیه بیشتری دارد .

ب- اشتراک مساعی تمام کسانی را که با بودجه ارتباط دارند مجاز می داند .

ج- از آنجا که هر یک از شقوق مختلف به طور کمی محاسبه می شوند ، معیارهای لازم برای مقایسه وجود دارند ؛ در نتیجه ، ارزیابی آنها روشن و خالی از ابهام است .

د. فعالیت هایی که اولویت پایین دارند با اطمینان خاطر حذف می شوند .

بودجه بندی بر مبنای صفر شامل تهیه پیشنهادهای بودجه ای و سطوح جایگزین مصارف است که « بسته های تصمیم گیری » طبقه بندی شده اند . بسته های تصمیم گیری واحدهای کامل برای انتخاب بودجه شامل اطلاعاتی راجع به داده ها و ستاده ها (یعنی منابع مورد نیاز برای اجرای برنامه و محصولات آن برنامه) و نیز سطح مورد انتظار عملکرد برای هر یک از سطوح تعیین شده مصارف اند . این بسته ها را مدیران مسئول پایین ترین سطوح سازمانی که قادر به تدوین درخواست بودجه اند تهیه می کنند . و بدین ترتیب تصمیم ها جایگزین که امکان تجزیه و تحلیل مطلوبیت نهایی و مقایسه را فراهم می کنند تهیه و درجه بندی می شوند . مدیران عالی و مدیران برنامه سپس این « بسته های تصمیم گیری » را بر اساس اولویت درجه بندی می کنند ؛ به طوری که سطوح پایین شامل دریافت بودجه نمی شوند.

البته شایان ذکر است که اگر چه بودجه بندی بر مبنای صفر باعث تعیین اولیوت های بودجه ای به شیوه بهتر می گردد و کارآیی سازمان را بالا می برد باعث می شود مقدار بیشتری کارهای دفتری انجام گیرد و احتمالاً روحیه افراد و مدیرانی که ملزم می شوند برای اقلام هزینه های پیشنهادی دلایل موجهی ارائه نمایند تضعیف گردد (در نتیجه موجودیت برخی از اقلام هزینه ها به زیر سوال خواهد رفت) به همین دلیل است که در زمان کنونی نسبت به سالهای پیشین از بودجه بندی بر مبنای صفر کمتر استفاده می شود .

در مجموع ، مزایایی برای بودجه ریز بر مبنای صفر وجود دارد . در برنامه هایی که رسالتهای عملیاتی ویژه ای دارند، مانند بزرگراهها ، تفریحگاهها و امور هنری این روش می تواند برای تحلیلگران برنامه و تصمیم گیرندگان کارساز باشد .

این رویکرد کانون توجه را از افزودن به بودجه جاری به سمت حداقل ساختن حمایت عملیاتی تغییر می دهد . این روش در آموزش ماهیت برنامه های دولت به مدیران سطوح بالای اجرایی و کارمندان موفق بوده است و می تواند منابع بودجه و برنامه را به سوی فعالیتهای با بهره وری بیشتر هدایت کند .

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

روشی که در جهت تکمیل بودجه برنامه ای اخیراً در بسیاری از کشورها معمول شد، نظام طرح ریزی - برنامه ریزی - بودجه نویسی^۴ (P.P.B.S) است. با استفاده از این نظام می توان برنامه ریزی - طرح ریزی و بودجه نویسی - اطلاعات مدیریت - کنترل مدیریت و ارزشیابی برنامه ای را به هم مرتبط ساخت و در عین حال نسبت به تجزیه و تحلیل سیستماتیک هر یک از عناصر تاکید کرد. در این نظام، بیش از آنکه بودجه ریزی داده ها مطرح باشد، بودجه ریزی ستاده ها (out put) مطرح است. این اصطلاح را در سال ۱۹۶۰ وزارت دفاع آمریکا مورد استفاده قرار داد و بعداً با شرایط متفاوتی به دیگر دستگاههای دولت تسری یافت. نظام بودجه بندی طرح و برنامه تلاشی است برای ترکیب و تلفیق بودجه بندی با برنامه های کلی به عنوان یک مجموعه واحد که نشان دهنده خطوط اصلی و خط مشی های کلی سازمان و دولت است اجزای بودجه بندی طرح و برنامه عوامل جدید نیستند زیرا طرح ریزی برنامه و بودجه بندی هر یک سابقه ای دیرینه دارد، آنچه جدید است ترکیب این عوامل در یک ساخت کلی به نام بودجه بندی طرح و برنامه است در بودجه بندی طرح و برنامه ما با یک طرح کلی و یک سری برنامه و تعداد بسیاری پروژه روبه رو هستیم. مثلاً افزایش تولید به عنوان طرح کلی می تواند شامل برنامه های مختلف مانند توسعه صنعت، توسعه کشاورزی و هر یک از این برنامه ها نیز حاوی پروژه هایی اجرایی متعددی باشند به کمک روش بودجه بندی طرح و برنامه در یک قالب کلی طرحها، برنامه ها و پروژه ها مورد بررسی و ارزیابی قرار می گیرد و با نگرشی سیستمی به بودجه بندی اقدام می شود. امکان مقایسه پروژه ها و برنامه ها با هم و انتخاب اثر بخش ترین آنها در نیل به اهداف کلی یکی از مهمترین ویژگیهای نظام بودجه بندی طرح و برنامه است.

در این نظام که برای نهادینه کردن تجزیه و تحلیل در شاخه های اجرایی فرآیند تصمیم گیری به وجود آوردن طرحهای بلند مدت دولت با برنامه ریزی فعالیت های خاص یک ساله و بودجه مربوط جمع می شود و بودجه برنامه ای یک ساله در چهار چوب طرحهای بلند مدت و با دید وسیع تری مورد ارزیابی قرار می گیرد.

^۴ Phannig Programming Budgeting System

در این نظام محور اصلی بحث عبارت از هدف ها و نتایج نهایی عملیات دولت و امکان نیل به این هدف ها از طریق عملیات مختلف و مقایسه این عملیات و انتخاب بهترین، ارزانتین، سریعترین و مناسب ترین آنها می باشد. نکته مهم این است که این مجموعه را باید یک نظام تلقی نمود نه روش و فن خاص. نظامی که شامل مبنای تصمیم گیری مناسب و معقول در مرحله سیاست سازی و اعلام خط مشی طراحی برنامه های اجرایی و تخصیص منابع محدود میان نیازهای نامحدود بوده و برقراری ارتباط مداوم بین این عوامل را فراهم می سازد به این ترتیب هر یک از اجزاء نظام از لحاظ نیل به هدف های تعیین شده در ارتباط با جزء دیگر نقشی دارد.

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

عناصر تشکیل دهنده این روش بودجه نویسی به قرار زیر است:

- بررسی و تعیین اهداف بلند مدت و اهداف کمی در هر یک از حوزه های عمده فعالیت دولت
- تجزیه و تحلیل خروجی برنامه ها بر اساس اهداف از پیش تعیین شده
- محاسبه مجموع هزینه های برنامه ها برای نه تنها یک سال بلکه برای سال های آتی
- تهیه برنامه های هزینه ای چند ساله
- تجزیه و تحلیل روش های جایگزین برای یافتن کارآمدترین و اثر بخش ترین ابزار دستیابی به اهداف برنامه ها
- انجام اقدامات بالا به عنوان بخش سیستمی فرآیند بررسی بودجه

بودجه بندی خدمات پرستاری

بودجه بندی یکی از مهمترین ابزار مدیریت است و مهارت مدیر در بودجه بندی به اقتصاد بیمارستان و واحدهای تابعه کمک می کند از آنجا که واحد پرستاری یکی از بزرگترین قسمت های بیمارستان بوده و جهت پیشرفت اهداف پرستاری نیز بودجه یی برای آن در نظر گرفته می شود. از این جهت مدیر خدمات پرستاری و سرپرستاران و سوپروایزرها باید از میزان بودجه واحد خود آگاهی کامل داشته تا در صورت نیاز جوابگوی نیازهای پرسنلی باشند.

به طور کلی بودجه پرستاری منعکس کننده آن قسمت از اهداف بیمارستان است که به مراقبت های پرستاری از بیماران مربوط می شود.

طبق استانداردهای اعتباربخشی ملی بیمارستان های ایران مدیر پرستاری به عنوان عضوی از تیم مدیریت اجرایی بیمارستان، در برآورد بودجه جهت برنامه های عملیاتی حوزه پرستاری مشارکت فعال داشته و برنامه عملیاتی و برآورد بودجه سالیانه فعالیت های پرستاری را به همراه الویت های صرف بودجه را در جلسه تیم مدیریت اجرایی طرح و مصوب می نماید. در ذیل نمونه ای از فرمت تهیه برنامه عملیاتی و بودجه عملیاتی آورده شده است.

هدف کلی: G1 بهبود مستمر کیفیت و تعالی خدمات درمانی											
هدف اختصاصی: O2 ارتقاء و بهبود فرآیند تعامل با بیمار و همراهان و جامعه											
استراتژی S2: آموزش به بیماران، همراهان در بستری، حین درمان و در زمان ترخیص به میزان ۹۵ درصد تا پایان سال ۹۷											
عنوان فعالیتها	مسئول اجرا	تاریخ شروع	تاریخ پایان	منابع	پیشرفت کار						
					T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7
					فرودین	اردیبهشت	خرداد	تیر	مرداد	شهریور	مهر
					T8	T9	T10	T11	T12		
					آبان	آذر	دی	بهمن	اسفند		
سیاست گذاری و الویت بندی برنامه های آموزشی بیماران	محمدی	۹۷/۱/۱۵	۹۷/۱/۲۲	انسانی							
سنجش اثربخشی آموزش به بیمار هر سه ماه	عزیزی	۹۷/۱/۱۵	در طول سال	انسانی							
راه اندازی سیستم نرم افزاری مدیریت آموزش به بیمار	مهدوی	۹۷/۱/۱۵	در طول سال	۱۳۷۰۰۰ ۰۰۰ ریال							
تهیه و به روز رسانی	عزیزی	۹۷/۱/۱۵	در طول سال	۱۳۰۰۰۰ ۰۰۰ ریال							

																پمفلت های آموزشی
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	------------------------

عنوان شاخص	وضعیت موجود (شاخص پایه)	وضعیت مطلوب (شاخص هدف)	درصد تحقق			
			سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم
اثربخشی آموزش به بیمار	٪۹۳	٪۹۵				

کلام آخر

با توجه به این نکته که شاخص هایی همچون کارایی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری شاخص هایی هستند که برای بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند، از این رو در بودجه ریزی عملیاتی نیز مواردی چون شفاف سازی، افزایش کارایی و افزایش اثر بخشی و ارائه مبنایی صحیح برای تصمیم گیری در خصوص تخصیص منابع و در نهایت ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه مورد توجه قرار می گیرد. بنابراین به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی در سازمان می تواند مبنای مناسبی برای تصمیم گیری در خصوص تخصیص بهینه منابع ایجاد نماید و به عنوان اقدامی اصلاحی برای ایجاد پیوند عمیق و فنی میان بودجه و بهبود عملکرد سازمان، به حساب آید، چرا که مستقیم ترین پیوند را بین اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات را برقرار می سازد. بودجه عملیاتی نشان می دهد چگونه هزینه ها بر عملکرد برنامه تاثیر می گذارد و چگونه این عملکرد بر نتایج نهایی دلخواه اثر می گذارد. نتیجه این که یک بودجه عملیاتی خوب برای مدیران نقطه آغازی به منظور نظارت و بهبود عملکرد سازمان می باشد.

بودجه همانند یک سیل است که اگر کانال هایی برای هدایت آن تدارک و تعبیه نشود به ناچار مسیری برای خود پیدا می کند و چه بسا خساراتی هم به بار می آورد. لیکن اگر در مسیرها و کانال های از پیش برنامه ریزی شده هدایت گردد به راحتی جهت اهداف سازمان ها مهار می شود.

مراجع

- ۱- برزوزاده م، بودجه ریزی عملیاتی، چاپ اول، انتشارات سپینود، تهران، ۱۳۹۰
- ۲- شبیری نژاد ع، گستره مالی و ساختار بودجه ایران، چاپ اول، نشرنی، تهران، ۱۳۷۵
- ۳- فرج وند ا، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه ایران، چاپ اول، انتشارات فروزش، تهران، ۱۳۸۳
- ۴- فرزيب ع، بودجه ریزی دولتی در ایران، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی، چاپ پانزدهم، تهران، ۱۳۸۱
- ۵- علوی طبری ح، اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی، چاپ اول، انتشارات دانشگاه الزهراء، تهران، ۱۳۸۱
- ۶- عزیزی غ، فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی، چاپ سوم، انتشارات شهر آشوب، تهران، ۱۳۸۵
- ۷- امیر کبیری ع، الماسی ح، محمودی ح، بودجه ریزی عملیاتی ابزاری برای شفاف سازی بین منابع مصرف شده و منابع مصرف شده و نتایج بدست آمده در سازمان، مجله کار و جامعه، ۱۳۹۳، شماره ۱۷۴