

## فرآیند بودجه ریزی عملیاتی در سازمان ها و مقایسه با بودجه ریزی

### بر مبنای عملکرد

علی اصغر انواری رستمی<sup>1</sup>، سلیمان زندی<sup>2</sup>، سید مجید موسوی شیاده<sup>3</sup>

#### چکیده:

دستیابی به اهداف سازمان ها مستلزم برنامه ریزی و بودجه ریزی صحیح است. از آنجا که در سیستم بودجه ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، مسئولیت پاسخ گویی و بازدهی درقبال هزینه کردن بودجه، نادیده گرفته می شوند، منابع بودجه بدرستی مصرف نمی شوند. لذا استفاده از دیگر روش های بودجه ریزی به خصوص روش بودجه ریزی عملیاتی می تواند این مشکل را حل کند.

در این مقاله به بررسی نظام بودجه ریزی عملیاتی پرداخته و ویژگی ها و الزامات این سیستم برشمرده می شود. همچنین طراحی فرآیند بودجه ریزی عملیاتی با روش حسابداری بهای تمام شده تشریح می شود و در نهایت مقایسه ای بین روش بودجه ریزی عملیاتی با روش بودجه ریزی بر مبنای عملکرد انجام خواهد شد.

**کلمات کلیدی:** بودجه، بودجه ریزی عملیاتی، حسابداری بهای تمام شده، بودجه ریزی بر مبنای عملکرد

1

## 1- مقدمه :

غیر عملیاتی و شفاف نبودن یکی از اشکالات اساسی نظام بودجه ریزی کشور می‌باشد که هزینه های زیادی را به کشور تحمیل کرده است. نظام بودجه ریزی سنتی دارای مشکلات زیادی می‌باشد که در عرصه جدید و با توجه به رشد تکنولوژی و بالا رفتن سطح انتظارات عمومی جایی نخواهد داشت. در بودجه ریزی سنتی تغییر حجم کار در پیش بینی دقیق هزینه ها، مد نظر قرار نمی گیرد و نیز فزونی منافع بر مخارج مشخص نمی شود زیرا با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه، تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می دهد و در قبال پولی که خرج می شود چه نتایجی را بدست می آورد مشخص نیست. با روند رو به رشد سریعی که کشورهای صنعتی داشتند و نیازهای جدیدی که دولت ها در جهت مسئولیت پاسخگویی به اجتماع احساس می کردند زمینه را برای شکل گیری نظام بودجه ریزی عملیاتی فراهم کرد. استفاده از بودجه بندی عملیاتی، برای اولین بار توسط "کمسیون اول هوور" در سال 1949 پیشنهاد گردید. در پاسخ به این پیشنهاد، کنگره آمریکا در اصلاحیه قانون امنیت ملی سال 1949 توصیه کرد بودجه عملیاتی در ارتش مورد استفاده قرار گیرد. در سال بعد در چارچوب قانون "روشهای حسابداری بودجه" استفاده از این روش در دولت فدرال الزامی شد. بدین ترتیب این نظام از سال 1950 در آمریکا از طریق محاسبه هزینه واحد برای هر یک از فعالیتها آغاز شد. بودجه ریزی عملیاتی عوامل «صرفه جویی و اثربخشی» را به بودجه ریزی سنتی اضافه می کند. نظام بودجه ریزی عملیاتی بین «کارایی» و «اثربخشی» تمایز قایل می شود. در کارایی استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالی که «اثربخشی» با عملکرد مرتبط است. در بودجه بندی عملیاتی طبقه بندی عملیات به نحوی است که هدفها شفاف تر بیان می شوند، ارزیابی بودجه ساده تر بوده و در روش هزینه بندی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می گیرد [2]. در این مقاله ابتدا به تعریف بودجه ریزی عملیاتی می پردازیم، فرآیند تهیه بودجه ریزی عملیاتی را تشریح خواهیم کرد و الزامات آن را بررسی می کنیم. سپس تدوین بودجه عملیاتی با روش بهای تمام شده حسابداری و اندازه گیری کار بحث و در نهایت با بودجه ریزی بر مبنای عملکرد مقایسه می شود.

## 2- تعریف و شناخت بودجه ریزی عملیاتی و ویژگی های بارز آن

بر اساس تعریفی که صندوق بین المللی پول از بودجه ریزی عملیاتی دارد، بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از روشها و ساز و کارهایی که ارتباط بین اعتبارات اختصاص یافته به دستگاههای اجرایی را با خروجی ها و پیامدهای آن از طریق بکارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می کند [10]. بودجه ریزی عملیاتی بر اساس وظایف، عملیات و پروژه هایی که سازمانهای دولتی تصدی اجرای آنها را به عهده دارند تنظیم می شود. در تنظیم این نوع بودجه به جای توجه به کالاها و خدماتی که دولت خریداری می کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیتها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می گیرد.

بودجه ریزی عملیاتی در واقع یکی از رویکردهای اثربخش در نظام بودجه ریزی است که بر مبنای قیمت تمام شده خروجی ها تعریف می شود. در این سیستم سلسله مراتبی از برنامه، طرح، پروژه و فعالیت تعریف می شود، به طوری که بر اساس استانداردها و نرمهای مربوط به هر فعالیت می توان به قیمت تمام شده آن فعالیت دست پیدا کرد. برای هر یک فعالیت یا واحد تصمیم، شاخص هایی تعریف می شود که به صورت کیفی یا کمی قابل اندازه گیری است، این شاخص ها می تواند شامل نیروی انسانی (نفر ساعت) یا زمان اجرای هر فعالیت باشد، که اگر زیر ساخت های مربوط به آن به خوبی فراهم شده باشد، قیمت تمام شده هر فعالیت بر مبنای معیارها و شاخص های تعریف شده تعیین می شود. این نظام بودجه ریزی دارای ویژگی های بارزی می باشد که عبارتند از [4]:

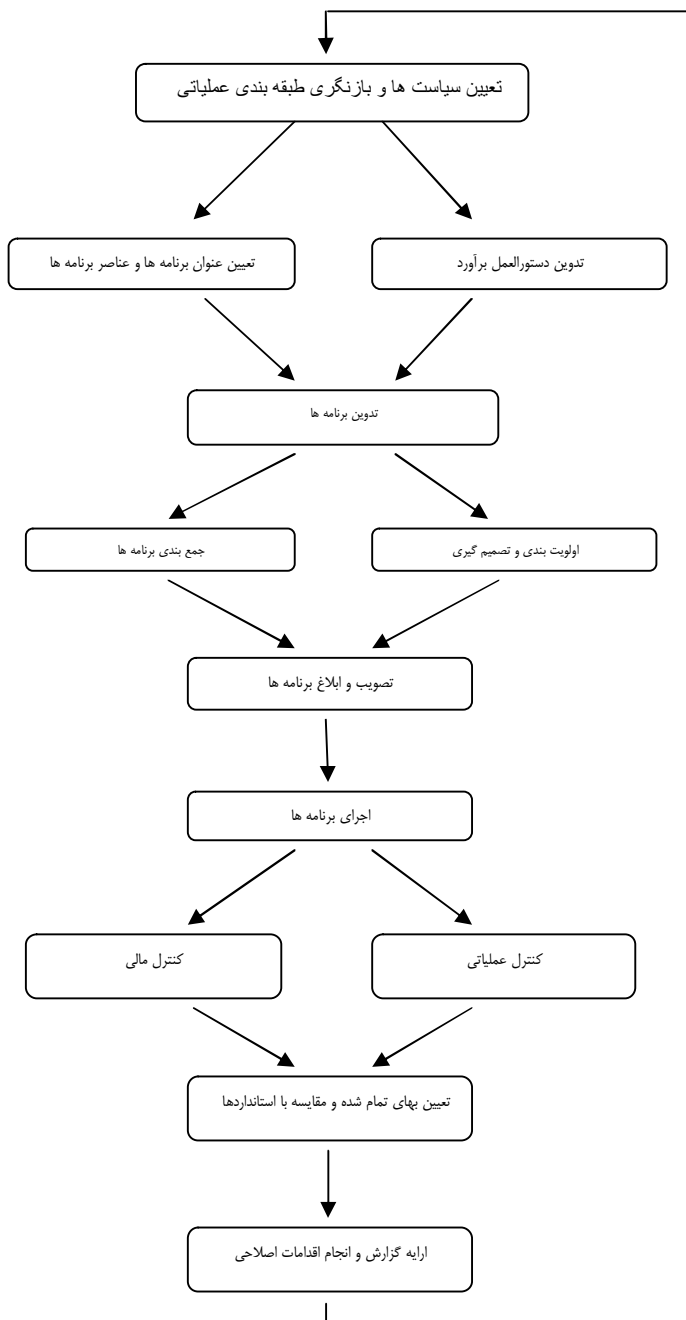
- بر پاسخگویی مالی و عملیاتی تاکید دارد
- مستلزم استفاده از مقیاس های اندازه گیری است
- ارقام منظور در بودجه مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی عملیات و قیمت تمام شده آنها می باشد
- مستلزم استفاده از حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی است
- منابع را از طریق فعالیت به محصول و نتایج پیوند می دهد
- ماموریت سازمانی و هدف از ارائه خدمت تعیین می شود
- منابع مورد نیاز بر اساس میزان خدمات و کارائی و اثربخشی تخصیص داده می شود
- نظام جامع حسابرسی شامل مالی، رعایت و عملیاتی را طلب می کند

بودجه ریزی عملیاتی براساس روش پایین به بالا و شروع از نقطه صفر برای هر عملیات قابل اجرای هدف گذاری شده، اقدام به تنظیم سند هزینه - منفعت می نماید [3].

### 3- فرآیند بودجه ریزی عملیاتی

فرآیند بودجه ریزی عملیاتی در شکل زیر ارائه شده است. هر یک از مراحل آن نیز به این ترتیب می باشد [9 و 7 و 6]:

- 3-1- تعیین سیاست ها و بازنگری طبقه بندی عملیاتی**  
در تعیین برنامه سالانه و برنامه 5 ساله میان مدت و چشم انداز 20 ساله چه سیاست هایی باید مد نظر قرار گیرد و اینکه سیاست های برنامه سالانه چه بخشی از برنامه 5 ساله و سیاست های برنامه 5 ساله چه بخشی از چشم انداز 20 ساله می باشد باید مشخص شود. در طبقه بندی عملیاتی نیز فعالیت ها باید بر اساس امور، وظایف، برنامه ها و واحد های عملیاتی تقسیم بندی شوند تا مبنای بهتری برای تخصیص بودجه فراهم شود.
- 3-2- دستور العمل برآورد بودجه**  
این دستورالعمل روشهایی را برای تدوین برنامه های سالانه مشخص می کند که شامل درصد اجرا و چگونگی لحاظ برنامه 5 ساله، سیاستها و خط مشی ها، طبقه بندی عملیاتی، اهداف کمی و روش تعیین برنامه ها می باشد
- 3-3- تعیین عنوان برنامه ها و عناصر برنامه ها**  
در این مرحله عنوان برنامه های مورد نیاز و همچنین عناصر هر کدام از این برنامه ها که مجموعه ای دارای توان انجام ماموریتی مشخص می باشند، مشخص می شود
- 3-4- تدوین برنامه ها**  
در تدوین برنامه ها، شیوه برآورد، چگونگی اجرا و اعمال نظارت و کنترل باید مد نظر قرار گیرد تا زمینه لازم برای تحقق آنها فراهم شود



### 3-5- اولویت بندی و تصمیم گیری

در این مرحله درجه بندی برنامه ها براساس درجه اهمیت، عناصر برنامه ها، سود و نتایج حاصله انجام می شود

### 3-6- جمع بندی برنامه ها

ادغام اولویت بندی‌ها در سلسله مراتب ادغام با توجه به گروه‌های مشابه و تعیین محدوده مشخص انجام می شود تا کار اولویت بندی و رسیدگی راحت تر شود

### 3-7- تصویب و ابلاغ برنامه ها

پس از طی مراحل قبلی چنانچه اصلاحاتی نیاز باشد انجام خواهد شد و رسیدگی های لازم به عمل خواهد آمد و در صورت تصویب، برنامه ها ابلاغ می شوند

### 3-8- اجرای برنامه ها

در مرحله اجرا، تخصیص اعتبارات و سایر منابع و نیز واگذاری اعتبارات می بایست بر مبنای برنامه و عنصر برنامه عملیات مربوطه صورت گیرد تا کار کنترل و نظارت بهتر انجام گیرد

### 3-9- کنترل عملیاتی

باید آمار و اطلاعاتی تهیه شود که کنترل مؤثر اجرای برنامه ها را در محدود اعتبارات مصوب ممکن سازد. آمار و اطلاعات باید نمایانگر میزان کار انجام شده و نتایج بدست آمده باشد و توسط کارشناسان اجرای عملیات مورد بررسی قرار گیرد تا مشخص شود که نتایج بدست آمده در جهت صحیح حرکت به سوی اهداف تعیین شده است یا نه؟

### 3-10- کنترل مالی

در کنترل مالی باید به محث بهای تمام شده توجه ویژه کرد. محاسبه بهای تمام شده در حسابداری مستلزم ثبت جداگانه هزینه ها برای هر برنامه در هر واحد عملیاتی است. مرکز هزینه و عنوان برنامه باید از طریق فرم سند هزینه مشخص و ثبت گردند تا ارتباط میان هزینه ها و فعالیت های انجام شده به وضوح مشخص باشد.

### 3-11- تعیین بهای تمام شده و مقایسه با استانداردها

بهای تمام شده واقعی در این مرحله مشخص می شود و با استانداردهای تعیین شده مقایسه می شود تا انحراف از آنچه پیش بینی شده بود بدست آید

### 3-12- ارایه گزارش و انجام اقدامات اصلاحی

در این مرحله با توجه با انحرافات که مشخص شده، گزارشات تهیه می شود و انجام اقدامات اصلاحی مد نظر قرار خواهد گرفت. این اصلاحات مبنایی خواهند شد برای بودجه دوره بعد که با دقت بیشتری پیش بینی و اجرا شود.

### 4. الزامات بودجه ریزی عملیاتی

برای طراحی و اجرای بودجه ریزی عملیاتی شرایطی باید محیا شود که عبارتند از:

- بازبینی برنامه های راهبردی
- فراهم آوردن زمینه های قانونی
- تنظیم برنامه زمانی برای اجرا
- تبیین شاخص های عملکرد
- فراهم کردن بسترهای اداری و مدیریتی

- آموزش فراگیر
- حسابداری قیمت تمام شده

#### 4-1- بازبینی برنامه های راهبردی

برنامه ریزی راهبردی ابزاری قدرتمند برای تعیین اولویت ها و اتخاذ تصمیمات آگاهانه درباره آینده است. معمولا سازمان هایی که از قبل دارای برنامه ریزی راهبردی بوده و شاخص های عملکرد مرتبط ایجاد نموده اند، در واقع زمینه را برای استقرار بودجه عملیاتی مهیا ساخته اند. برای سازمان هایی که هنوز برنامه ریزی راهبردی را آغاز نکرده اند انجام این کار قبل از آغاز بودجه ریزی عملیاتی بسیار ضروری است

#### 4-2- فراهم کردن زمینه های قانونی

بستر سازی ایجاد زمینه و حفظ چارچوب حمایتی در قالب دو رویکرد اصلی برای ایجاد ساختارهای لازم بلند مدت بودجه ریزی عملیاتی محسوب می شوند. رویکرد اول ناظر بر دستورالعمل ها یا قوانین اجباری است و رویکرد دوم پایین به بالا است که به دنبال اجمال در سطوح پایین سازمان هاست در این رویکرد بر اساس یک برنامه آموزشی نظام بودجه ای دو گانه مورد استفاده قرار می گیرد که در آن برخی از بخش ها شیوه های سنتی و برخی دیگر بودجه ریزی عملیاتی را بکار می برند .

#### 4-3- تنظیم برنامه زمانی برای اجرا

برنامه زمانی یکی از عناصر بسیار مهم در فرآیند اجراست که باید دست کم موارد زیر را در بر گیرد :

الف - ابلاغ دستورالعمل های بودجه به سازمان ، ب - نظر خواهی از شهروندان ، ج - تکمیل اسناد بودجه ای که سازمان تحویل می دهد، چ - برگزاری جلسات با نمایندگان برای تشریح اسناد بودجه ای، ک- ارجاع پیش نویس بودجه به مجلس، م- معرفی ابعاد پیشنهاد جدید بودجه ای، ل - تصویب بودجه ، ی- ابلاغ بودجه

#### 4-4- تبیین شاخص های عملکرد

از آنجایی که نظام بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است؛ لذا تبیین شاخص های عملکرد در سطح فعالیت ها اهمیت بسیار زیادی دارد. انواع شاخص های عملکردی که می توانند مورد استفاده قرار گیرند عبارتند از:

- ورودی ها: منابع برنامه ما کدامند؟
- خروجی ها: سطح فعالیت ما چیست ؟
- نتایج: چه چیزی برای مشتریان ما تغییر کرده است ؟
- کارایی : منابع ما چگونه مورد استفاده قرار می گیرند؟
- اثر بخشی : در ازای هر واحد پولی که مصرف می شود چه چیز بدست می آوریم؟[5]

#### 4-5- فراهم کردن بسترهای اداری و مدیریتی

اجرا بودجه ریزی عملیاتی مستلزم واگذاری برخی اختیارات مدیریتی است. ولی قبل از اقدام برای واگذاری مسئولیت های بیشتر به دستگاه های اجرایی در تخصیص منابع، باید اطمینان حاصل کرد که دستگاه ها دارای یک چارچوب موثر و کارآمد مدیریت مالی هستند. کنترل موثر داخلی یکی از جنبه های مهم این چارچوب است که در فقدان آن مدیران نمی توانند وقوع خطاها یا تخطی از قوانین را در سازمان تحت امر خود تشخیص دهند.

#### 4-6- آموزش فراگیر

یکی از الزامات اساسی استقرار بودجه ریزی عملیاتی آموزش گسترده و موثر دست اندرکاران است که برای تحقق این امر باید موارد ذیل را در نظر گرفت: الف) افزایش ظرفیت های لازم برای اجرا بودجه ریزی عملیاتی و پرورش قابلیت ها، ب) جلسات توجیهی یا کارگروه هایی برای معرفی مفاهیم سنجش و عملکرد و برنامه ریزی راهبردی برای دست کم مدیران و سیاست گذاران بودجه ای در زمینه های زیر:

- مزیت های برنامه ریزی راهبردی و سنجش عملکرد
- فرآیند برنامه ریزی راهبردی و نحوه ایجاد شاخص های عملکرد
- اطلاعات لازم در خصوص شیوه های استفاده از عملکرد در تخصیص منابع تدوین و توجیه بودجه و مدیریت پرسنلی
- ج) تدوین دستورالعمل ها و رهنمودهای بودجه ای، د) آموزش مستمر

#### 4-7- حسابداری قیمت تمام شده

بکارگیری حسابداری قیمت تمام شده برای فرآیند بودجه ریزی عملیاتی در سازمان نیازمند یک طبقه بندی هزینه ای و یک طبقه بندی خدمتی می باشد و برای استخراج بهای تمام شده باید هر دو مورد یاد شده را بر یکدیگر منطبق کرد. طبقه بندی هزینه ای، یعنی هزینه ها را به تفکیک نوع و ماهیت فهرست نموده و حسب مورد انجام هزینه، در حساب یا کد مربوط به آن وارد نماییم. طبقه بندی خدمتی بدان مفهوم است که مشخص نماییم چند نوع خدمت یا فعالیت ارائه می شود و آنها را طبقه بندی کنیم. در نهایت انطباق هزینه ها با فعالیت و خدمت یعنی برقراری ارتباط میان هزینه های تحقق یافته و فعالیت های انجام شده است که امکان محاسبه بهای تمام شده خدمات و فعالیت ها را فراهم می سازد

#### 5- تنظیم بودجه عملیاتی

#### 5-1- فرآیند تنظیم بودجه ریزی عملیاتی با روش حسابداری بهای تمام شده

در بودجه ریزی عملیاتی حجم عملیات بر اساس علمی و فنی اندازه گیری شده و هزینه عملیات با توجه به استفاده از اصول و مبانی نوین مانند روش های حسابداری قیمت تمام شده، اندازه گیری کار، استفاده از نرم ها و استانداردها محاسبه و برآورد می شود [12]. در این روش ابتدا عملیات داخل برنامه ها و فعالیت ها باید مشخص شود، به طوریکه به آسانی بتوان واحدی برای ارزیابی عملیات داخل فعالیت پیدا کرد و سپس با استفاده از فنون یاد شده، هزینه واحد مورد نظر را محاسبه و در انتها، بودجه خاصی را برای سال بودجه پیش بینی نمود. در این بخش فرآیند بودجه ریزی عملیاتی با روش حسابداری بهای تمام شده شرح داده می شود. برای این منظور طی مراحل زیر ضروری است [1]:

#### 5-1-1- طبقه بندی عملیات

عملیات دستگاه را بایستی با توجه به اصول طبقه بندی عملیات دقیقاً مشخص کرد. عملیات هر دستگاه به چندین برنامه، هر برنامه به فعالیت های تابعه، هر فعالیت به فعالیت های فرعی و در صورت لزوم، هر فعالیت فرعی به عملیات مربوطه تقسیم می شوند. هدف از این کار، تسهیل تعیین واحد مناسب اندازه گیری حجم کار است. در تنظیم بودجه عملیاتی اصولی که در تنظیم بودجه برنامه ای مورد نیاز هست نیز رعایت می شود زیرا بودجه ریزی عملیاتی در واقع ادامه بودجه برنامه ای می باشد که به تعیین محرک های هزینه ای در زیر بخش های برنامه ها می پردازد و چون منظور از تنظیم بودجه عملیاتی اندازه گیری دقیق حجم عملیات است، بدین جهت لازم است برای به دست آوردن واحد مناسبی برای اندازه گیری حجم عملیات، برنامه های دستگاه به بخش های فرعی بیشتری تقسیم شود.

#### 5-1-2- انتخاب واحد اندازه گیری

اصولاً عملیات دستگاه ها را می توان به دو گروه «قابل سنجش» و «غیر قابل سنجش» تقسیم کرد. عملیات غیر قابل سنجش شامل عملیاتی است که برای آنها نمی توان به راحتی واحد اندازه گیری مناسبی انتخاب نمود؛ مثلاً نمی توان برای تحقیقات و پژوهش های علمی، که نتیجه آن قابل پیش بینی نیست، واحد اندازه گیری انتخاب کرد. در این گونه موارد، برآورد هزینه ها به ناچار در قالب هفت فصل وسی و دو ماده و بر اساس کادر

ثابت پرسنل اداری، اعم از مالی و فنی و آموزشی و تحقیقاتی و غیره صورت می گیرد و از فنون و روشهای خاصی که در تنظیم بودجه عملیاتی به کار می رود، استفاده نمی شود. البته در مورد فعالیت های پژوهشی می توان از معیارهای کمی، مانند تعداد مقالات علمی، تعداد صفحات نگارش علمی مقاله یا طرحهای پژوهشی با شرح خدمات مشخص بهره گرفت. اما برای عملیات قابل سنجش می توان واحد اندازه گیری مناسبی انتخاب نمود: مثل کارهای ساختمانی و راه سازی، که واحد مناسب و پذیرفته شده آنها متر مربع زیربنا و کیلومتر راه است

خصوصیات واحد اندازه گیری مناسب به قرار زیر است:

الف. باید قابل شمارش باشد، ب. باید مصطلح باشد، ج. باید اقدامات واقعی به کار رفته را ظاهر سازد، د. باید به مرور زمان ثبات خود را از دست ندهد، ه. باید معرف مقدار محصول باشد.

### 5-1-3- محاسبه هزینه واحد کار

مرحله سوم تنظیم بودجه عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده، محاسبه یک واحد هزینه کار است. پس از انتخاب واحد اندازه گیری مناسب می بایست به برآورد دقیق هزینه های لازم برای تکمیل یک واحد کار پرداخت. بدین منظور بایستی مثلاً در ساختمان یک واحد درمانی، مراحل مختلف کار را به مطالعات و نقشه کشی، اسکلت سازی، دیوارکشی، گچ کاری، سیم کشی برق، لوله کشی و غیره تفکیک و سپس با تعیین مقدار زمان لازم برای هر واحد هر یک از این مراحل و محاسبه متوسط مزد روزانه یا ساعتی، به محاسبه مزد هر واحد مبادرت کرد. آنگاه هزینه های مربوط به مواد و مصالح و استهلاک دارایی های ثابتی را که در ساختمان به کار خواهند رفت، محاسبه و رقم ریالی مجموع هزینه هر واحد را مشخص کرد.

### 5-1-4- پیش بینی حجم عملیات

مرحله چهارم، پیش بینی حجم عملیات سازمان است. بدیهی است که پیش بینی حجم فعالیت فقط در مورد عملیات قابل سنجش مصداق پیدا می کند. پس از آن برای اندازه گیری این قبیل عملیات واحدی انتخاب می شود، حجم عملیات بر حسب آن برای سال بودجه پیش بینی می شود. پیش بینی حجم عملیات طبق آمار و تجربیات سال گذشته و در نظر گرفتن شرایط و تغییرات آینده به عمل می آید.

### 5-1-5- محاسبه حجم هزینه عملیات

برای محاسبه هزینه عملیات غیرقابل سنجش، فنون و روش های خاصی به کار نمی رود. همان طور که در بالا اشاره شد، مخارج این نوع عملیات بر حسب مواد هزینه (مانند حقوق کارمندان، وسائل و ملزومات) پیش بینی می شود؛ لیکن برای محاسبه هزینه عملیات قابل سنجش، اقدامات زیر انجام خواهد گرفت:

الف. حجم عملیات بر حسب واحدی که انتخاب گردیده است، پیش بینی می شود، ب. طبق حسابداری قیمت تمام شده، هزینه تکمیل هر واحد در حجم عملیات ضرب می شود تا معادل ریالی حجم هزینه عملیات مربوطه حاصل شود

### 5-2- تنظیم بودجه عملیاتی طبق روش اندازه گیری کار [1]

در نظام بودجه عملیاتی، در مواردی بایستی از اندازه گیری کار استفاده نمود؛ لذا آشنایی مختصر با این روش، به عنوان وسیله ای جهت برقراری نظام بودجه عملیاتی لازم می باشد. روش حسابداری قیمت تمام شده، به لحاظ در نظر گرفتن کلیه هزینه های واحد کار، شامل حقوق و دستمزد، وسائل و ملزومات و حتی استهلاک، روش کاملی است؛ اما به کار بردن آن، مستلزم استقرار یک سیستم حسابداری مالی و قیمت تمام شده (صنعتی) پیشرفته است که در بسیاری از موسسات عملاً مقدور نیست. علاوه بر آن، چون هزینه واحد بر حسب معیار پول محاسبه می شود، تغییرات قیمت ها، مقایسه هزینه عملیات را در سال های مختلف با مشکل مواجه می سازد. بدین جهت، بعضی از سازمانهای دولتی طریقه اندازه گیری کار را برای برآورد هزینه های اداری و پرسنلی خود به کار می گیرند

اصولاً دو نوع سیستم اندازه گیری کار معمول است که عبارتند از:

### 5-2-1- اندازه گیری کار بر اساس بررسی های زمانی

اندازه گیری کار بر اساس روش بررسی زمانی، با شروع مدیریت علمی در قرن حاضر مقارن می باشد و اکنون یکی از فنون مهم مدیریت صنعتی به شمار می رود. به عبارت ساده تر، بررسی زمانی عبارت است از «محاسبه دقیق مدت زمان لازم برای انجام یک عمل معین، از طریق بررسی حرکات، ابزار و وسائل و روش های خاصی که در انجام آن عمل به کار می رود، مقدار زمان مذکور معمولاً بر حسب ساعت نفر، که برای تکمیل یک واحد کار مصرف می شود تعیین می گردد و آن را معیار زمانی می نامند.»

### 5-2-2- اندازه گیری کار بر مبنای تجزیه و تحلیل آماری

نوع دوم سیستم اندازه گیری کار، بر اساس بررسی آماری ارقام مقدار کار انجام یافته در فواصل معین و مدت زمانی که برای تکمیل آن مصرف می شود، به برآورد هزینه ها می پردازد. بدین منظور، لازم است ابتدا با جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات لازم و مربوط به کار مورد نظر، واحد اندازه گیری مناسب را انتخاب و سپس مدت زمان لازم برای اجرای این کار را بر اساس واقعیات موجود تعیین کرد. اگر جمع آوری، تجزیه و تحلیل واحدهای قابل اندازه گیری به دقت انجام یابد، در این صورت، می توان هنجار قابل اطمینانی برای پیش بینی مدت زمان لازم برای تکمیل یک واحد کار انتخاب کرد؛ و بدین ترتیب، تعداد کارکنان مورد نیاز و هزینه های پرسنلی مربوطه را برآورد نمود. از این رو، در اینجا «هنجار» به مدت زمانی اطلاق می گردد که برای تکمیل یک واحد کار، طبق بررسی های آماری موجه تشخیص داده می شود.

### 5-3-3- برآورد هزینه های عملیات غیر قابل سنجش

سیستم اندازه گیری کار برای برآورد هزینه های پرسنلی عملیات قابل سنجش بکار می روند. در حالی که بعضی از عملیات بر حسب واحد معینی قابل اندازه گیری نیستند. گرچه هزینه این عملیات قابل پیش بینی نیست ولی برای برآورد تعداد کارکنان مورد نیاز ممکن است از ضوابط دیگری استفاده شود. بعضی از این ضوابط به شرح زیر است:

### 5-3-1- نسبت کارکنان

طبق این طریقه، تعداد کارکنان مورد نیاز در یک فعالیت، به نسبت درصد تعداد کل کارکنان سازمان پیش بینی می شود؛ مثلاً ممکن است برای رسیدگی به امور استخدامی هر 100 نفر کارمند، یک نفر مامور کارگزینی در نظر گرفته شود و یا عده سرپرستان برابر 15% تعداد کل کارکنان پیش بینی شود. بدیهی است که قبل از انتخاب نسبت های مذکور، شرایط واقعی اجرای عملیات را بایستی مورد تجزیه و تحلیل قرار داد

### 5-3-2- جداول تجهیز نفرات

جداول تجهیز نفرات یا کادر ثابت پرسنل، در مواردی به کار می رود که حجم عملیات قابل پیش بینی نیست؛ مثلاً در مورد فعالیت های

نظامی یا نیمه نظامی و... نیازمندی های پرسنلی از روی تعداد نفرات در واحد های مختلف سازمانی پیش بینی می شود، مانند یک هنگ یا گردان.

### 5-3-3- سیستم شماره گذاری

این طریقه در مواردی مفید واقع می شود که نیازمندی های پرسنلی به بیش از یک عامل ارتباط پیدا می کند و تاثیر عوامل مزبور در تعداد کارکنان مورد نیاز یکسان نباشد. در این صورت، اهمیت نسبی هر یک از عوامل، بر حسب شماره و ضرابی تعیین می گردد و با احتساب ضرایب و شماره های مزبور نیازمندی های پرسنلی پیش بینی می گردد [1 و 2]



## 6 بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و مقایسه با بودجه ریزی عملیاتی

یکی از روشهای مهم بودجه بندی، بودجه بندی بر مبنای عملکرد عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می دهد. این بدان معنی است که با میزان مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه باید مجموع هایی معین از اهداف تامین شود. این روش بودجه ریزی یک فعالیت دوره ای مقطعی نیست که در یک زمان خاص از سال شروع و در نقطه ای معین به پایان رسد، بلکه در این سیستم، بودجه ریزی فعالیتی مستمر و دایره وار است که در تمام سال دنبال می شود. این چرخه را می توان مشتمل بر سه فعالیت عمده یعنی گردآوری اطلاعات و داده ها، برنامه ریزی و طرح ریزی و در نهایت بودجه بندی دانست که بطور جزئی تر شامل فرآیندهای برنامه ریزی استراتژیک، شناسایی و توسعه معیارهای سنجش، توسعه بودجه، تخصیص بودجه، تدوین بودجه عملیاتی، حسابداری مالی، حسابرسی برنامه، حسابرسی مالی و ارزیابی مجدد برنامه هستند. در جدول زیر مقایسه ای بین دو روش بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و بودجه ریزی عملیاتی صورت گرفته است [8 و 7 و 6 و 1].

روش بودجه ریزی	ویژگی ها	مزایا	معایب
بودجه ریزی عملیاتی	<p>1) یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارایی و اثربخشی مصرف منافع سازمانی</p> <p>2) بر اساس وظایف، عملیات و پروژه هایی که سازمانهای دولتی تصدی اجرای آنها را به عهده دارند تنظیم می شود</p> <p>3) به جای توجه به وسایل اجرای فعالیتها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می گیرد.</p> <p>4) حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاههای دولتی طبق روشهای عملی ای مانند حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه گیری می شوند</p>	<p>1) حجم و مقدار فعالیت سازمانهای دولتی و هزینه هر واحد از فعالیتها مشخص می شود</p> <p>2) در بودجه عملیاتی حدود فعالیت بودجه محدود تر می شود ولی در عوض حجم عملیات به طریقی علمی محاسبه می گردد</p> <p>3) افزایش مسئولیت پاسخگویی دولت</p> <p>4) افزایش کارایی</p> <p>5) بهبود مدیریت عمومی</p> <p>6) ارتقاء روز افزون اطلاعات سیاستگذاران درباره خدمات و برنامه های دولت</p> <p>7) شناسایی فرصت های همکاری بین سازمانی</p> <p>8) بهبود نحوه تخصیص منابع</p>	<p>1) در بودجه عملیاتی حدود فعالیت بودجه محدود تر می شود</p> <p>2) متمرکز شدن فرآیند بودجه</p> <p>3) مشکل بودن تعیین واحد های اندازه گیری حجم عملیات که شمارش پذیر و آشنا به ذهن باشد</p> <p>4) چون این روش با توجه به گزارش پرسنل مامور اجرای عملیات برآورد می شود چنانچه گزارش مبتنی بر حقایق نباشد برآوردهای مربوطه، میزان هزینه ها را طبق نیازمندی ها نشان نمی دهد.</p>
بودجه ریزی بر مبنای عملکرد	<p>1) اختصاص هدفمند اعتبار به فعالیتها در سازمان</p> <p>2) بر محور دو موضوع می چرخد: «ارتباط بودجه با نتایج» و «ارتباط بودجه با شاخصهای عملکرد و ارزیابی»</p> <p>3) از طریق کاهش هزینهها و افزایش کیفیت خدمات و همچنین حذف فعالیتها فاقد ارزش افزوده و افزایش رضایت مصرفکنندگان بر عملکرد دولت تاثیر می گذارد و باعث افزایش کارایی و اثربخشی فعالیتها دولتی می شود.</p> <p>4) با میزان معینی مخارج انجام شده در هر برنامه، مجموعه معینی از اهداف تامین شود</p> <p>5) تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است.</p> <p>6) ساختار برنامه در یک چارچوب راهبردی وسیعتر تعریف می شود</p> <p>7) چارچوب بودجه به نحوی تعریف می شود که تصمیمگیری و اولویت بندی را سهیل کند</p> <p>8) اجرای این نظام نیازمند ارتباط بیشتری بین منابع و نتایج است</p>	<p>1) افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات</p> <p>2) تخصیص منابع برای دستیابی به هدفها، مقاصد برنامه ریزی شده بهتر انجام می شود</p> <p>3) افزایش مسئولیت پاسخگویی دولت</p> <p>4) ارتباط بین اعتبارات بودجه ای و عملکرد دستگاههای اجرایی شفاف و مفهوم است</p> <p>5) از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینهها و همچنین افزایش رضایت مصرفکنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده</p> <p>6) مدیران می توانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدفهای مورد انتظار تبیین شده در بودجه به طور اثربختری بهره برداری کنند.</p> <p>7) بودجه ریزی عملکرد فعالیتی مستمر و دایره وار است لذا پیش بینی ها دقیق تر می باشد</p> <p>8) فرآیندی مبتنی بر دو تحلیل می باشد: تحلیل از بالا با پایین و پایین به بالا</p>	<p>1) موفقیت این نظام مبتنی بر تداوم آن توسط دستگاههای اجرایی ذیربط و کاربرد تدریجی استانداردهای عملکرد خدمات ارائه شده می باشد.</p> <p>2) ارزشیابی برنامه - به رغم تلاشهای به عمل آمده در این زمینه عرضه و تقاضا، ارزشیابی هر دو ضعیف بوده است. در بلندمدت، پایداری و اعتبار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند بهبود ظرفیت های ارزشیابی است</p> <p>3) هزینه های برنامه های اجرایی بودجه - به منظور درک بهتر هزینه های برنامه های اجرایی، حسابداری فعالیتها بودجه باید بر اساس برآورد دقیق منابع مورد استفاده انجام شود. این امر گام مهمی به سوی بودجه ریزی بر مبنای نتیجه و افزایش شفافیت مالی می باشد. در حال حاضر چنین چیزی وجود ندارد</p>

## 7. جمع بندی و نتیجه گیری

بودجه ریزی عملیاتی از آنجا که بسیاری از نقاط ضعف سیستم های قبلی بودجه ریزی از جمله بودجه ریزی سنتی را پوشش می دهد، جایگزین خوبی برای روش های قدیمی می باشد. اما در راه استفاده از این سیستم مشکلات زیادی وجود دارد. موفقیت این نظام در فهم صحیح و اجرای درست آن می باشد که این امر با بکارگیری فرآیندی درست و کارشناسانه محقق می شود. برای محاسبه بهای تمام شده عملیات در بودجه ریزی عملیاتی نیاز به شرایطی ویژه می باشد که از آن جمله می توان به حسابداری تعهدی اشاره کرد. و این مورد مستلزم تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی می باشد. در پایان ذکر این نکته ضروری به نظر می رسد که با تغییر نیازهای جامعه و افزایش خواسته ها، نظام بودجه ریزی نیز تحت تاثیر قرار خواهد گرفت که از جمله روش های جایگزین می توان بودجه ریزی بر مبنای عملکرد را نام برد که همراه با داشتن بودجه ریزی عملیاتی در دل خود، گامی اساسی جهت تخصیص هدفمند بودجه بر اساس نتایج و عملکرد می باشد.

منابع :

1. احمدی، علی محمد؛ اصول و مبانی بودجه ریزی؛ پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس و نور علم، چاپ دوم، 1387
2. مهدوی، عبدالمحمد؛ گزارش طرح تحقیقاتی تدوین بودجه عملیاتی برای دستگاه های اجرایی استان کرمان، مرکز پژوهش های کاربردی دانشگاه تهران، اسفند ماه 1385.
3. دل انگیزان، سهراب و محمدنژاد، نعمت؛ ارائه یک مدل ریاضی برای اصلاح تخصیص بودجه در سازمان هایی که واحدهای مستقل مشابه در کشور دارند، دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تالار بزرگ کشور، اردیبهشت، 1387
4. باباجانی، جعفر؛ نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تالار بزرگ کشور، اردیبهشت، 1387
5. پناهی، علی و قاسمی، محمد؛ بودجه ریزی عملیاتی: الزامات و موانع آن در ایران، دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تالار بزرگ کشور، اردیبهشت، 1387
6. احمدی، پرویز. آذر، عادل و دادرسی، فریدون؛ بررسی زمینه های اجرایی بودجه ریزی عملیاتی در بستر قانون محاسبات عمومی کشور، چهارمین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، 1389.
7. سهیلی، محمد، بودجه بندی عملیاتی در موسسات فرهنگی استان قدس رضوی، دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی در ایران، تالار بزرگ کشور، اردیبهشت 1387
8. فرزیب، علیرضا؛ بودجه ریزی عملیاتی در ایران، تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، 1377
9. مستندات سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور؛ پیشنهاد روشی برای بودجه ریزی عملیاتی، 1384
10. Marc, Robinson. , Brumby, Jim, "Does performance Budgeting Work? An analytical review of the empirical literature", International Monetary Fund, 2005
11. Barrett, R.. *Traditional budgeting tools may not be enough*. Faculty of finance and management of the ICAEW, January, 2004
12. Shah, A., *Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization*, World Bank, Washington, DC, The World Bank Policy Research Working Paper Series, 1998.