|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **بخش اول: مبانی نظری تحقیق** | |  | **21** | |
| **2-1) تاریخچه بودجه**  **2-1-1) تعاريف بودجه**  **2-1-2) تعاريف بودجه از ديدگاه قانوني**  **2-1-3) مراحل بودجه ريزي در ايران**  **2-1-3-1) مرحله تهيه ، تنظيم و پيشنهاد بودجه**  **2-1-3-2) مرحله تصويب بودجه**  **2-1-3-3) مرحله اجراي بودجه**  **2-1-3-4) مرحله نظارت بر بودجه**  **2-1-4) بودجه ريزي برنامه اي**  **2-1-5) نظام بودجه ريزي مديريت بر مبناي هدف**  **2-1-5-1) نظام بودجه ريزي مديريت بر مبناي هدف در امریکا**  **2-1-6)نظام بودجه ريزي بر مبناي صفر**  **2-1-7) مزاياي بودجه ريزي بر مبناي صفر در مقايسه با بودجه ريزي سنتي**  **2-1-8) نظام بودجه ريزي بر مبناي صفر در امریکا**  **2-1-9) نظام بودجه ريزي افزايشي** | |  | **22**  **24**  **24**  **26**  **26**  **28**  **28**  **28**  **28**  **30**  **31**  **33**  **34**  **35**  **37**  **37** | |
| **2-1-10) مزايا و معايب بودجه ريزي افزايشي** | | **38** | | |
| **2-2) بودجه ريزي عملياتي** | | **39** | | |
| **2-2-1) تعريف بودجه ريزي عملياتي** | | **39** | | |
| **2-2-2)تعريف بوجه عملياتي از ديدگاه کميسيون هوور** | | **40** | | |
| **2-2-3) انواع بودجه ريزي عملياتي** | | **40** | | |
| **2-2-4) مباني قانوني بودجه ريزي عملياتي** | | **41** | | |
| **2-2-5) اجراي بودجه عملياتي** | | **45** | | |
| **2-2-5-1) حسابداري قيمت تمام شده** | | **46** | | |
| **2-2-5-2) روش اندازه گيري کار**  **2-2-6) تحقق بودجه ریزی عملیاتی** | | **47**  **48** | | |
| **2-2-7) اهداف بودجه ريزي عملياتي** | | **49** | | |
| **2-2-8) ويژگيهاي بودجه ريزي عملياتي** | | **50** | | |
| **2-2-9) اصول و مفاهيم هزينه يابي محصول** | | **51** | | |
| **2-2-10) فوايد بودجه ريزي عملياتي** | | **54** | | |
| **2-2-11) الزامات بودجه ريزي عملياتي** | | **55** | | |
| **2-2-11-1) جلب موافقت و تعهد نقش آفرينان اصلي** | | **55** | | |
| **2-2-11-2) تنظيم برنامه زماني براي اجرا** | | **55** | | |
| **2-2-11-3) تامين آموزشهاي لازم** | | **56** | | |
| **2-2-11-4) بررسي و توسعه برنامه هاي راهبردي** | | **57** | | |
| **2-2-11-5) ايجاد سيستم اطلاعات و حسابداري قيمت تمام شده** | | **58** | | |
| **2-2-11-6) ارزيابي عملکرد و گزارش نتايج** | | **59** | | |
| **2-2-11-7) فراهم کردن زمينه هاي مديريتي** | | **60** | | |
| **2-2-11-8) اقدامات نهايي**  **2-2-12) موانع بودجه ریزی عملیاتی**  **2-2-13) بودجه ریزی عملیاتی در موسسه های آموزش عالی**  **2-2-14) محاسبه هزینه تمام شده فعالیتهای موسسه های آموزش عالی**  **2-2-15) مشکلات بودجه ریزی عملیاتی در موسسه های آموزش عالی** | | **60**  **62**  **63**  **64**  **67** | | |
|  | **بخش دوم : پیشینه تحقیق** | | | **70** | |
|  | **2-3-1) پژوهش اول** | | | **70** | |
|  | **2-3-2) پژوهش دوم** | | | **71** | |
|  | **2-3-3) پژوهش سوم** | | | **72** | |
|  | **2-3-4) پژوهش چهارم** | | | **73** | |

مقدمه:

بودجه نمایانگر همه برنامه ها و فعالیتهای دولت بوده و نقش بسار مهم و حیاتی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می کند. با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه های دولتی و پیوند آن با وضع عمومی اقتصاد کشور ، کنترل مخارج، اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستمهای برنامه ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح شد تا تصمیم گیرندگان را قادرسازد دید وسیع تری پیدا کرده و اطلاعات وسیعی در مورد نتایج عملکردها و هزینه های اجرای فعالیتها داشته باشند. این موضوع موجب توجه دولتها به اقتصادی بودن ،کارآیی و اثربخشی منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت شد.

برقراری این شرایط نیازمند بهبود روشهای بودجه بندی کنونی می باشد. در این میان سیستم بودجه ریزی عملیاتی را می توان برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیتهای دولتی مطرح ساخت.وجه تمایز این سیستم با سیستم بودجه ای متداول ،تکیه این سیستم بر اهداف ،نتایج و منابع حاصل از هریک از اقلام هزینه ها و پاسخ دادن به این سئوال است که درآمدهای دولت برای چه کاری خرج می شوند.انتظار می رود که استقرار بودجه ریزی عملیاتی اعمال دولت را شفاف تر و پاسخگوتر سازد. در این پژوهش سعی بر این است که مطابق برنامه چهارم توسعه،دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهرری نیز دارای شفافیت بودجه و پاسخگویی بهتر باشد.

**بخش اول:مبانی نظری تحقیق**

**2-1)** تاریخچه بودجه :

بودجه از نظر لغوي در قانون مالي ايران از کلمه بوژت فرانسوي ( Bouyette) گرفته و سپس در زبان انگليسي بنام (Budget) اقتباس شده است و امروزه ديگر متداول فرانسويان نيست . )الماسي،1387 ، 15)

علت اين امر آن است که رويه تنظيم بودجه و به تصويب رساندن آن در ابتدا از کشور انگلستان شروع شده است واژه بوجت يک واژه انگليسي قديم است و به کيفيت چرمي اطلاق مي شده است که وجوه نقد را در آن نگهداري مي کردند . بدين جهت ابتدا کيف چرمي که محتوي صورت دخل و خرج دولت انگليسي بوده و وزير دارايي انگليس آنرا با خود به پارلمان مي برده و صورتهاي مخارج و درآمدهاي مملکتي را از آن کيف خارج مي کرده و براي نمايندگان پارلمان توضيح مي داده که بعدها اين واژه را از خود کيف به محتويات آن تغيير معني داد. .( الماسي، 1387، 15)

قبل از انقلاب مشروطه چنين واژه اي در زبان فارسي بکار نمي رفته است و پس از آن چون قانون اساسي ايران از قوانين بلژيک و فرانسه ترجمه و اقتباس شده و اين واژه نيز همواره از قوانين مالي فرانسه ترجمه و وارد قانون محاسبات عمومي ايران و زبان فارسي گشته است .برخي از تعاريفي که در بحث بودجه وجود دارد بر جنبه سياسي بودجه تأکيد دارد . در اين دسته تعاريف ريشه اصلي تنظيم بودجه را بايد در عامل سياسي جستجو کرد . بودجه بعد از تشکيل حکومتهاي پارلماني شکل گرفت يعني از زمانيکه حق نظارت مردم به صورت کنترل درآمدها و هزينه هاي دولت از طريق سازوکارهاي نمايندگي مجلس تحقق يافت .( الماسي،1387 ، 39)

اهميت دادن و تأکيد بر نقش سياسي بودجه باعث گنجاندن آن در اغلب قوانين اساسي حکومتهاي پارلماني و تصويب قوانين و مقررات مربوط به نحوه عملکرد بودجه تحت عنوان قانون محاسبات عمومي شده است . برخي ديگر از تعاريف بر جنبه هاي رشد اقتصادي و مالي بودجه تأکيد دارند . اين تأکيد بعد از گذار از اقتصاد کلاسيک به اقتصاد نئوکلاسيک صورت پذيرفت . در اين دوران با گسترش و اخذ فعاليتها و عمليات دولت حجم بودجه ها نيز به سرعت افزايش يافت و در نتيجه تغيير و تحولات بودجه اي نيز در دو زمينه نظري و عملي به شدت به تحولات اقتصادي مالي پيوند خورد .

دو پديده مهم در طبيعت وجود دارد که از لحاظ ارتباط با فن بودجه نويسي بسيار اساسي بوده و علت وجودي بودجه را تبيين مي کند .

ضرورت تهيه بودجه:

واقعيت اول: محدود بودن منابع اوليه و امکانات مادي موجود در طبيعت مي باشد که مقادير آن ثابت است و اين محدوديت به افزايش جمعيت شديدتر مي شود .

واقعيت دوم: نامحدود بودن نيازهاي انسان در زندگي اجتماعي است .

تضاد دو واقعيت مذکور نامعادله « منابع < نيازها » را به وجود آورده و مانعي را در راه تأمين حداکثر نيازهاي انسان ايجاد کرده است .( الماسي،1387 ، 40)

انسان در مقابله با مشکل ارضاي نيازهايش از قوه تعقل ، قدرت تجزيه و تحليل و توان پيش بيني خود استفاده کرده و با توسل به برنامه ريزي تلاش کرده است تا با استفاده از حداقل منابع حداکثر بهره برداري را بدست آورده و به حد مطلوبي از نيازهايش دست يابد .او براي حصول اين مقصود از ابزار بودجه ريزي استفاده مي کند لذا بودجه به معني عام آن تخصيص منابع و امکانات موجود براي تأمين حدمطلوب نياز است .بنابراين از نظر علم مديريت ، بودجه ريزي را فرآيند تخصيص منابع محدود به نيازهاي نامحدود جهت کسب حد متناسبي از رضايت در تأمين نيازها مي داند .

براي شناخت مفاهيم قانوني مربوط به بودجه،توجه به قانون اساسي ،قانون محاسبات عمومي كشور،قانون برنامه و بودجه،قانون برنامه توسعه اقتصادي،اجتماعي،فرهنگي،قانون وصول برخي از درآمدهاي دولت و مصرف آن در مواردمعين،قانون مديريت خدمات كشوري،قانون نظام هماهنگ پرداخت كاركنان دولت و ساير قوانين موضوعه ضرورت دارد.

بودجه دولت از لحاظ حجم و عظمت بزرگترين سند مالي و از لحاظ اهميت مهمترين عامل مستقل و پويا در سطح اقتصادي است که جهت اداره و پيشرفت اجتماعي ، اقتصادي ، سياسي ، فرهنگي و روابط بين الملل و در يک کلمه توسعه کشور بکار گرفته مي شود . اين سند از لحاظ مقدار نسبي و حجم و ترکيب اقلام درآمدها و هزينه ها حائز اهميت بالايي است .

مطالبي که از نظر گذشت به صورت اجمالي در ارتباط با شکل گيري بودجه و جايگاه آن در حاکميت مطرح گرديد . از بودجه تعاريف متفاوتي مطرح گرديده است که هر حکومت و نظام اداري بنا به نوع ديدگاه و روش اجراي بودجه آن را تعريف کرده است . در زير به برخي از تعاريف بودجه اشاره مي شود:

**2-1-1) تعاريف بودجه:**

بر حسب تعريفي متعارف و اداري ، در گذشته بودجه حساب پيش بيني دخل و خرج يا درآمد و هزينه هاي دولت در يک سند مالي واحد براي يک دوره يکساله بود که به تصويب قوه مقننه مي رسيد و فاقد هرگونه اثرات پويا بر اقتصاد بود . .( الماسي،1387 ، 35)

بودجه عبارت است از يک طرح مالي که در آن نيازمنديهاي پولي دولت بطور کلي براي مدت محدودي پيش بيني مي شود . ماده 14 قانون برنامه و بودجه در اين مورد مقرر كرده است بودجه و برنامه سالانه شامل فعاليتهاي جاري و طرحهاي عمراني پيشنهادي دستگاههاي وابسته به هريك از وزارتخانه ها بايد قبل از ارسال به سازمان برحسب مورد به تاييد وزير مربوطه يا مجمع عمومي و يا بالاترين مسئول دستگاه رسيده باشد.(فرزيب،1376، 77)

**2-1-2) تعاريف بودجه از ديدگاه قانوني :**

در اينجا به دو مورد از تعاريف بودجه از ديدگاه حقوقي و قانوني اشاره مي شود . اولين تعريف قانوني كه از بودجه در نظام حقوق مالي ايران به عمل آمده است در ماده يك قانون محاسبات عمومي مصوب سال 1289به شرح زير است:

بودجه سندي است که معاملات دخل و خرج مملکتي براي مدت معيني در آن پيش بيني و تصويب شده باشد . مدت مزبور را سند ماليه مي گويند و عبارت است از يکسال شمسي .

بودجه کل کشور برنامه مالي دولت است که براي يکسال مالي تهيه و حاوي پيش بيني درآمد و ساير منابع تأمين اعتبار و برآورد هزينه ها براي انجام عملياتي که منجر به وصول هدفهاي دولت مي شود.(الماسي،1387، 43)

در نهايت قانون محاسبات عمومي کشور مصوب سال 1366 هجري شمسي بودجه کل کشور را چنين تعريف مي کند :

بودجه کل کشور برنامه مالي دولت است که براي يکسال مالي تهيه و حاوي پيش بيني درآمدها و ساير منابع تأمين اعتبار و برآورد هزينه ها براي انجام عملياتي که منجر به نيل به سياستها و هدفهاي قانوني مي شود و از 3 قسمت زير تشکيل مي شود :

1. بودجه عمومي دولت که شامل :

الف) پيش بيني دريافتي و منابع تأمين اعتبار که بطور مستقيم يا غيرمستقيم در سال مالي قانون بودجه به وسيله دستگاهها از طريق حسابهاي خزانه داري کل اخذ مي گردد .

ب) پيش بيني پرداختهايي که از محل درآمد عمومي و يا اقتصادي براي اعتبارات جاري و عمراني و اختصاصي دستگاههاي اجرايي مي توانند در سال مالي مربوط انجام دهند .

1. بودجه شرکتهاي دولتي و بانکها شامل پيش بيني درآمدها و ساير منابع تأمين اعتبار .
2. بودجه موسساتي که تحت عنواني غير از عناوين فوق در بودجه کل کشور منظور مي شود .

مطالبي که از نظر گذشت تعاريف مختلف از ديدگاههاي مختلف در ارتباط با بودجه بود به لحاظ اينکه ما بتوانيم در ارتباط با بودجه ريزي و خصوصاً بودجه ريزي عملياتي به تفضيل بحث نماييم لازم است ابتدا با بودجه ريزي و مراحل آن آشنا سپس راجع به بودجه ريزي عملياتي وارد بحث شويم .

براي آشنايي با بودجه ريزي عملياتي لازم است ابتدا بودجه ريزي برنامه اي را مورد بررسي قرار دهيم چرا که بودجه ريزي برنامه اي و بودجه ريزي عملياتي تا حدود زيادي به هم شباهت دارد تا آنجا که برخي از محققين و نويسندگان از جمله واترسون اين دو اصطلاح را بطور مترادف و يا همراه با هم آورده اند .در واقع عده اي بودجه ريزي عملياتي را مرحله پيشرفته تري از بودجه برنامه اي مي دانند .

**2-1-3) مراحل بودجه ريزي در ايران:**

در هر كشوري كه بودجه آن از نظام پارلماني پيروي مي كند با تغييرات جزئي از چهار مرحله جداگانه تشكيل مي شود كه مجموع اين چهار مرحله را دوره بودجه يا سيكل بودجه مي نامند كه عبارتند از: الف)مرحله تهيه و تنظيم و پيشنهاد بودجه. ب)مرحله تصويب بودجه. ج) مرحله اجراي بودجه. د) مرحله نظارت بر بودجه.

در كشور ما مراحل اول و سوم از وظايف قوه مجريه و مرحله دوم و چهارم از وظايف قوه مقننه است.(فرزيب،1387، 57)

**2-1-3-1) مرحله تهيه،تنظيم و پيشنهاد بودجه:**

تهيه و تدوين بودجه ، با ابلاغ بخشنامه بودجه آغاز و با ابلاغ قانون بودجه خاتمه مي يابد.اين قسمت مهمترين ،اساسي ترين و فني ترين مرحله از مراحل بودجه است.ليكن اين نكته قابل ذكر است كه هرقدر بودجه به صورت علمي و فني و دقيق تهيه شود،ولي دقيقا به مورد اجرا در نيايدنتيجه اي عايد نمي گرددو اين مشكل اكثر كشورهاي در حال توسعه مي باشد.در ايران اين مرحله با ارسال بخشنامه بودجه با امضاي مقام رئيس جمهور يا معاون ايشان به تمام وزارتخانه ها،موسسات دولتي،شركتهاي دولتي و موسسات انتفاعي وابسته به دولت ،نهادهاي انقلابي و كليه دستگاههاي اجرايي كه به نحوي از انحاء از بودجه دولت منتفع مي گردند ابلاغ مي شود.در اين بخشنامه سياستهاي كلي دولت به صورت كلان (بخشي،منطقه اي)حسب مورد طرح و پيام تصاوير عملكردكلان بخشهاي مختلف اقتصادي-اجتماعي و در نهايت تصوير وضع مالي و تعيين سقف كلان بودجه عمومي دولت ،در قالب اعتبارات جاري و عمراني مطرح مي شودو در حقيقت محتوي كل بخشنامه پيام آور اوضاع اقتصادي و اجتماعي جامعه و سياستهاي مرتبط در جهت رفع موانع توسعه و سياستها وخط مشي هاي لازم در قالب هدفهاي برنامه ميان مدت توسعه اقتصادي – اجتماعي است.

به همراه اين بخشنامه دستورالعملهايي تقسيم شده به فرمهاي مخصوص در جهت اخذ اطلاعات مالي و عملياتي است در قالب مقرراتي براي وزارتخانه ها و موسسات دولتي و نهادهاي انقلابي كه داراي برنامه و فعاليتهاي هزينه هستند ارسال مي گردد و مهلت ارسال بودجه پيشنهادي دستگاهها موكدا تذكر داده مي شود. اين كار به منزله آغاز كار بودجه نويسي نمي باشد،بلكه دستگاههاي اجرايي بايد در طول سال مالي نسبت به جمع آوري اطلاعات مالي و عملياتي اقدام نمايند.

ماده 14 قانون برنامه و بودجه در اين مورد مقرر كرده است «بودجه و برنامه سالانه شامل فعاليتهاي جاري و طرحهاي عمراني پيشنهادي دستگاههاي وابسته به هريك از وزارتخانه ها بايد قبل از ارسال به سازمان بر حسب مورد به تأييد وزير مربوطه يا مجمع عمومي و يا بالاترين مسئول دستگاه رسيده باشد.»

اصل 52 قانون اساسي در مورد مراحل تهيه و تصويب بودجه چنين بيان مي كند:

«بودجه سالانه كل كشور و ترتيبي كه در قانون مقرر مي شود از طرف دولت تهيه و براي رسيدگي و تصويب به مجلس شوراي اسلامي تسليم مي گردد. هرگونه تغيير در ارقام بودجه نيز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود.»

پس از بررسي هاي مختلف، پيش نويس مقدماتي بودجه آماده مي شودو پس از نهايي شدن در شوراي اقتصاد و هيئت وزيران مورد بررسي مجدد قرار مي گيرد و در اين هنگام نقطه نظرهاي سياسي، اقتصادي، پولي و مالي و ارزي از ديدگاههاي مختلف مورد بررسي مجدد قرار مي گيرد.در اين زمان جهت اصلاح يا تعديل ارقام به معاونت برنامه ريزي و راهبردي رياست جمهوري عودت داده مي شود و پس از اصلاح لازم لايحه بودجه مجدداً مطرح و در صورت تصويب توسط مقام رياست جمهوري به اتفاق معاونان و وزرا به مجلس شوراي اسلامي تقديم مي گردد.به موجب تبصره 35قانون برنامه اول توسعه اقتصادي و اجتماعي و فرهنگي از سال 1369 لايحه بودجه حداکثر تا 15آذر ماه بايد تقديم مجلس شوراي اسلامي گردد و در برنامه پنجساله دوم تاريخ تقديم لايحه بودجه 5آذر تعيين شده است.

**2-1-3-2) مرحله تصويب بودجه:**

اين مرحله از وظايف و اختيارات قوه مقننه است.تصويب بودجه فقط تصويب ارقام و اعداد نيست بلکه اين ارقام مبين سياستها، برنامه ها و خط مشي ها مي باشد.

**2-1-3-3) مرحله اجراي بودجه:**

اجراي بودجه در صلاحيت و اختيارات و از وظايف قوه مجريه است و تمام مراحل تهيه و تنظيم و تصويب بودجه به خاطر اجراي بودجه است.بعد از آنکه بودجه به دولت ابلاغ شد، بايداقداماتي انجام شود تا امکانات وصول درآمدها و پرداخت هزينه ها صورت پذيرد که عبارتند از:

1-ابلاغ بودجه 2-مبادله توافقنامه فعاليتهاي جاري و طرحهاي عمراني 3-تخصيص اعتبار

**2-1-3-4) مرحله نظارت بر بودجه:**

نظارت بودجه در ايران شامل نظارت اداري،نظارت قضايي و نظارت پارلماني مي شود.نظارت بر بودجه آخرين مرحله سيکل بودجه است. بودجه ماموريت و اجازه اي است که قوه مقننه به قوه مجريه داده است. بديهي است قوه مقننه مي خواهد از چگونگي اجراي بودجه آگاهي دشته باشد لذا هدفهاي اساسي نظارت بر بودجه به شرح ذيل مي توان بيان نمود:

الف)تامين منظور قانونگذار: يعني انطباق دريافتها و پرداختها و عمليات مالي دولت با مقاصد مجلس

ب)حفظ محدوديتهاي مالي : يعني ميزان پرداختهاي قطعي و تعهدات از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و پرداختها طبق مقررات به عمل آمده باشد و اجراي عمليات با برنامه ها و هدفهاي پيش بيني شده در قانون بودجه مطابقت داشته باشد.(روشناسان،1389، 25-23)

**2-1-4) بودجه ريزي برنامه اي :**

در روش بودجه ريزي برنامه اي ،اعتبارات بر حسب وظايف ،برنامه ها و فعاليتهايي که سازمان دولتي در سال مالي اجراي بودجه براي نيل به اهداف خود بايد انجام دهد،پيش بيني مي شود. به عبارت ديگر بر بودجه برنامه اي مشخص مي شود که دولت و سازمانهاي دولتي در سال مالي اجراي بودجه ، اولاً داراي چه اهداف،وظايف و مقاصد مصوب مي باشند و ثانياًبراي نيل به اهداف و مقاصد مذکور بايد کدام برنامه ها و عمليات را با چه ميزان اعتبار انجام دهند.(فرج وند،1380، 201)

بودجه از ديدگاه مسائل مديريت از برنامه ريزي،سازمان دادن،هدايت و رهبري،کنترل و نظارت بحث مي کند و به اين طريق حرکتهاي بودجه مي بايد در چارچوب مقررات و قوانين مصوب صورت گيرد.(فرزيب،1376، 13)

روش بودجه ريزي برنامه اي از سال 1949 در آمريکا به منظور اصلاح مديريت سازمانهاي دولتي عنوان گرديد .در اين سبک بودجه ريزي عمليات سازمان به شکل برنامه کار تنظيم و براي هر برنامه کار اعتبار منظور مي گردد.بودجه برنامه اي نوعي طبقه بندي است که با ايجاد ارتباط ميان مواد هزينه و عوامل بکار گرفته شده از يک طرف و نتايج کار بدست آمده از سوي ديگر نشان مي دهد که در طي سال مالي چه کالاها و خدماتي به صورت محصول نهايي و يا فعاليتهاي بخش دولتي در جهت نيل به اهداف اقتصادي و اجتماعي دولت توليد شده است .در نظام بودجه برنامه اي وظايف دولت در قالب هاي بزرگي که با هم همخواني مشابهي دارد طبقه بندي مي شود که اين قالبها از زير مجموعه قالبهاي کوچکتر تشکيل شده است .اين قالبهاي کوچک نيز از زير مجموعه هاي قالبهاي کوچکتري تشکيل مي شود. هرکدام از اين قالبهاي کوچکتر يکي از وظايف دولت است که بعهده يکي يا چند دستگاه اجرايي قرار داده شده است و اختصاص اعتبار به هر يک از دستگاههاي اجرايي مستلزم اجراي برنامه کار است .(الماسي،1387، 162)

در اين نوع بودجه بندي وظايف اساسي دولت بطور منظم بين بخشهاي مختلف برنامه ، وظايف ، عمليات و فعاليتها يا طرحها تقسيم و طبقه بندي مي شود .

در اين نوع بودجه ريزي مشخص مي شود که دولت و دستگاههاي اجرايي : اولاً در سال بودجه اي داراي چه اهداف ، وظايف و مقاصد مصوب مي باشند . ثانياً براي نيل به اهداف و مقاصد مذکور بايد کدام برنامه ها ، عمليات و فعاليتها را با چه ميزان از اعتبارات انجام دهند . (شفاف سازي بودجه) .(الماسي،1387، 162)

بنابراين در بودجه ريزي برنامه اي اول آنکه برنامه ها يا فعاليت ، مشخص و سپس هزينه ها براساس حجم کار برآورد و پيش بيني مي شود .دوم آنکه هزينه اجراي آنها بر حسب فصول برآورد مي گردد. مسئله اساسي در تنظيم بودجه برنامه اي توجه به عملياتي است که بايد اجرا گردد .البته در بودجه برنامه اي وجود مواد هزينه انکار نمي شود زيرا به هر ترتيب بايد دولت بداند چقدر براي هزينه هاي پرسنلي خرج مي کند و چه مقدار لوازم و ماشين آلات مي خرد و امثال آن.در روش بودجه برنامه اي مواد هزينه در داخل برنامه و يا فعاليت تهيه و تنظيم مي شود. پس از بررسي اجمالي نظام بودجه ريزي برنامه اي ، يکي ديگر از انواع برنامه ريزي را مورد بررسي قرار مي دهيم .

**2-1-5) نظام بودجه ريزي مديريت بر مبناي هدف:**

در اين نوع بودجه ريزي که نظام بودجه ريزي طرح و برنامه آنرا رد ميکنددر بعضي کشورها تحت عنوان«بودجه پاکتي» ناميده مي شود. بودجه ريزي برمبناي هدف ، بودجه ريزي با فرآيند جيره بندي از بالا به پايين است که در آن اولويتها و محدوديتها در بالا، اساس انتخاب راهکارها در پايين است.

اين نوع بودجه ريزي با تکيه بر عقلايي بودن سياسي از طريق زير مطرح مي شود:

1. اجازه در موردتعيين سقفها،اولويتها و سطوح مصارف براي هر وزير يا رئيس سازمان.
2. تفويض اختيار جهت تامين اعتبار پيشنهادهاي جديد از منابع تعيين شده.
3. اجازه براي تامين اعتبار اضافي براي پيشنهادهاي جديد از طريق حفظ محدوديتهاي سياسي.

(محمدطاهري،1389، 23)

نظام بودجه ريزي بر مبناي هدف اصولاً ابتکاري در جهت بهبود مديريت دولت بود .هدف اصلي اين نظام برقراي پيوند بين اهداف تعيين شده دستگاههاي اجرايي و تقاضاهاي بودجه اي آنها بود .اين نظام که در سال 1973 توسط رييس جمهور وقت آمريکا نيکسون بنيان گذاري شد فرآيندي را بوجود آورد تا مديران دستگاهها در قبال دستيابي به خروجيها و نتايج مورد توافق مسئول باشند. (نجارصراف، 1384،36)

اساساً عملکرد به معناي فرآيندها و خروجيهاي دستگاههاي اجرايي تعريف مي شد . اما تلاشهايي نيز انجام گرفت تا عملکرد به معناي نتايج هزينه هاي دولت که امروزه تحت نام پيامد از آن ياد مي شود تعريف گردد .

استفاده از بودجه ریزی عملیاتی را اولین بار کمیسیمن هوور در سال 1949 پیشنهاد کرد. در پاسخ به این پیشنهاد ،کنگره امریکا در اصلاحیه قانونامنیت 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 امریکا از طریق محاسبه هزینه واحد برای هریک از فعالیتها آغاز شد و وزارت دفاع در همین چارچوب مجموعه ای از طبقه بندی های جدید را پیشنهاد کرد که قابل استفاده در تمامی خدمات دولتی بود.

به همین خاطر نظام بودجه ریزی در امریکا را مورد ارزیابی قرار می دهیم .

**2-1-5-1) نظام بودجه ريزي بر مبناي هدف در امريکا:**

اين نظام يک روش مديريتي رايج در بخش خصوصي بود که در دوره اول رياست جمهوري نيکسون در وزارتخانه هاي بهداشت و درمان ، آموزش و پرورش و رفاه اجرا شده بود . اين نظام به دنبال آن بود که هدف گذاري را متمرکز کند و در عين حال به مديران اجازه دهد تا نحوه دستيابي به اهداف را خود تعيين کنند.اين نظام در پيگيري پيشرفت اهدافي که قبلاً مديران و کارکنان روي آنها توافق کرده بودند تأکيد مي نمود. بطور رسمي مديريت بر مبناي هدف در 18 آوريل سال 1973 با بخشنامه نيکسون رئيس جمهور آمريکا به 21 دستگاه اجرايي که 95% بودجه و کارکنان دولت را شامل مي شد ، کار خود را آغاز کرد مقرر شد کليه دستگاههاي اجرايي 10 تا 15 عنوان از مهمترين اهدافي که بايد در سال آينده محقق شود را پيشنهاد کنند که به اين اهداف ، اهداف رئيس جمهوري اطلاق مي شد .هدف اين کار شناسايي 100 هدف رياست جمهوري بود . اداره مديريت و بودجه تأکيد داشت که اين نظام بايد با حداقل بوروکراسي ، حجم مستندات و کاغذ بازي اجرا شود .موضوعات اصلي مورد بحث در جلسات شامل پيشرفت دستگاهها در دستيابي به اهداف ، مشکلاتي که توجه مديريت ارشد را مي طلبيد و بررسي هرگونه تغيير در اهداف بود . برخي از الزامات اداره مديريت و بودجه با هدف تسهيل پذيرش نظام جديد از سوي دستگاههاي اجرايي حذف شدند . اين اداره دستورالعملهايي را با هدف کمک به دستگاههاي اجرايي در تهيه اهداف رئيس جمهوري ابلاغ کرد . براي اين کار دستگاههاي اجرايي بايد مواردي همچون اهميت اهداف ، قابل ارزيابي (اندازه گيري ) بودن ، قابل دستيابي بودن طي يک سال و بدون نياز به تخصيص منابع بيشتر را درنظر مي گرفتند . دستگاههاي اجرايي بايد بدون دخالت اداره مديريت و بودجه اين اهداف را تعيين و برنامه هايي با شاخصهاي مشخص براي رسيدن به اين اهداف طراحي مي کردند . کليه اهداف بايد به واحدهاي سازماني که در قبال دستيابي به اين اهداف پاسخگو هستند متصل مي شدند . در سال اول هيچ ارتباط آشکاري ميان نظام بودجه ريزي بر مبناي هدف و فرآيند بودجه ريزي برقرار نشد .علي رغم اينکه تا پايان سال اول 20 دستگاه از 21 دستگاه اجرايي اهداف رئيس جمهور را شناسايي و 18 دستگاه سيستمهاي بررسي پيشرفت را مستقر ساختند بسياري از گامهاي مهم ديگر دست نيافته باقي ماند .در دومين سال اجرا براي تأکيد و تقويت مجدد اين نظام مقرر گرديد که اهداف با بودجه دستگاههاي اجرايي مرتبط شوند . در ژوئن 1974 اداره مديريت و بودجه از 21 دستگاه اجرايي خواست تا اهداف انتخاب شده را در نامه هايي که به پيوست آن در خواستهاي بودجه اي خود را به اداره ارسال مي کردند معين نمايند .اين اهداف بايد بطور مفصل در توجيهات بودجه اي دستگاهها مورد بحث و بررسي قرار مي گرفت .دستگاههاي اجرايي بايد آمادگي ارائه برآورد هزينه ها و زمان بندي مقدماتي تحقق شاخصها را حسب درخواست اداره مديريت و بودجه ، دارا مي بودند . اما دستگاههاي اجرايي ملزم به ارائه برنامه هاي عملياتي خود نبودند .

در آگوست 1974 نيکسون از مقام رياست جمهوري امريکا استعفا کرد . استعفاي نيکسون ، نظام مديريت بر مبناي هدف را متأثر ساخت .با اين وجود اين نظام به دليل انفصال و جدايي آن با فرآيندهاي موجود در تهيه و تنظيم بودجه و نيز مشکلات موجود در شناسايي و ارزيابي اهداف صدمه ديد .درخواست رئيس جمهور مبني بر اينکه دستگاههاي اجرايي بر نتايج تمرکز کنند و نتايج را به گونه اي قابل اندازه گيري بيان کنند ، باعث ساده ترشدن ارزيابي عملکرد نگرديد .

هنگاميکه براي اولين بار دستگاههاي اجرايي اهداف خود را به اداره مديريت و بودجه ارسال کردند اهداف اغلب مبهم بيان مي شدند و به راحتي قابل اندازه گيري نبودند . مانند « جلوگيري از وقوع جرم در جامعه» يا « ارتقاي جايگاه تجارت دريايي به بالاترين جايگاه در رقابت جهاني» برخي از اهداف نيز ظرف مدت يکسال قابل دستيابي نبودند مانند « کشف راهي براي درمان سرطان » برخي مقامات اداره مديريت و بودجه و مسئولان اجرايي دريافتند که اين نظام فرآيندي با ارزش براي مديريت داخلي دستگاههاي اجرايي است که به شفاف سازي اهداف و فعاليتهاي مربوط کمک مي کند .

مفاهيم بنيادين اين نظام يعني بحث و مذاکره در مورد اهداف و پاسخگو ساختن زيردستان در مورد دستيابي به آنها تا حدودي در فرآيندهاي مديريت دولت باقي مانده است . (نجارصراف،1384،40)

**2-1-6) نظام بودجه ريزي بر مبناي صفر:**

در بودجه ريزي برمبناي صفر هدف اين نيست که تمام عمليات از نو مورد بررسي قرار گيرد بلکه معيار عملکرد سال قبل و ميزان جذب اعتبارات سال گذشته را منسوخ مي شمارد. کنترل هزينه هاي عمومي به واحدهاي تصميم گيري واگذار مي شود و حرکت بودجه نويسي از پايين ترين سطح هرم حرکت و در هريک از رده هاي تصميم گيري مورد بازنگري بودجه نويسي و تعديل قرار مي گيرد. (محمدطاهري،1389، 21)

بودجه ريزي برمبناي صفر روش خاصي در بودجه بندي و برآورد هزينه نيست بلکه مکانيزمي در نحوه تعيين اولويتهاست. در اين بودجه بندي برنامه و فعاليتهايي که از نظر کارآيي و اثربخشي در درجات پايين تر قرار گرفته باشند در صورت لزوم حذف شده و از محل صرفه جويي هاي حاصل از آن فعاليتهاي مهمتر توسعه مي يابند. در اين نظام دستگاههاي اجرايي بايد بر اساس نتايج برنامه ها که در سطوح بودجه اي جايگزين قابل دستيابي هستند براي خود اولويتهايي تعيين کنند که اعتبار مورد نياز براي يکي از آنها بايد کمتر از اعتبار بودجه فعلي سازمان باشد.(نجارصراف،1387، 42)

در اين روش ، بودجه ريزي تأکيدش بر رعايت تناسب حجم عمليات دستگاهها و موسسات دولتي با وظايف محول شده به آنها مي باشد .در بودجه ريزي بر مبناي صفر هدف اين است که تمام اعتبارات را از نو مورد بررسي و بازنگري قرار داده و معيار عملکرد سال قبل و ميزان جذب اعتبارات سال گذشته را منسوخ مي کند .چون در بيشتر بودجه ها ، بودجه سال يا سالهاي قبل مبنا قرار مي گيرد از اين رو بودجه به تداوم گرايش پيدا مي کند و تهيه کنندگان بودجه هزينه هاي پيشنهادي در بودجه سال آينده را براساس ارقام بودجه اي سال پيش توجيه و از آن دفاع مي کنند .اين کار موجب مي شود که تغييرات بروني و عوامل محيطي و يا سازماني در نظر گرفته نشده و پيش بيني ها دور از واقعيت شود . بودجه ريزي بر مبناي صفر اين مشکل را برطرف مي کند .در اين روش هزينه ها به جاي اينکه بر مبناي سطح سال پيش و با روند افزايش يا کاهش محاسبه و برآورد شوند از صفر شروع شده و براي هر ريال که مصرف مي شود بايد دلايل منطقي ارائه و توجيه شود. .(نجارصراف، 1384، 175)

**2-1-7) مزاياي بودجه ريزي بر مبناي صفر در مقايسه با بودجه ريزي سنتي :**

1. اين بودجه درباره اينکه آيا فعاليتها بايد ادامه يابند يا متوقف شوند توجيه بيشتري دارد .
2. اشتراک مساعي تمام کساني را که با بودجه ارتباط دارند مجاز مي داند
3. از آنجا که هر يک از شقوق مختلف بطور کمي محاسبه مي شوند ، معيارهاي لازم براي مقايسه وجود دارند .
4. فعاليتهايي که اولويت پايين دارند با اطمينان خاطر حذف مي شوند .

در مجموع مزيت هايي براي بودجه ريزي بر مبناي صفر وجود دارد . در برنامه هايي که رسالتهاي عملياتي ويژه دارند مانند بزرگراهها ، امور هنري و ساير موارد مشابه اين روش مي تواند براي تحليلگران برنامه وتصميم گيرندگان کارساز باشد . بودجه ريزي برمبناي صفر در بخش عمومي تنها بصورت تعديل يافته وجود داردو معمولا به صورت بسته هاي تصميم است كه مديران را ملزم مي سازد فعاليتها يا برنامه هاي بودجه اي مجزا(درسطح تعديل يلفته نسبت به سال قبل) ارائه دهند كه در بودجه ابتداي سال ذكر شده است.

بطور كلي بودجه ريزي بر مبناي صفراز مديران مي خواهد تا بودجه خود را مثلابه 70تا 85% بودجه سال قبل كاهش دهند و آنگاه درخواستهاي موردنظر خود را به آن بيفزايند.

اين رويكردمعمولا بودجه ريزي صفر تعديل يافته ناميده مي شود.اگر چه اين رويكرد مديران را تشويق مي كند تا برخي برنامه هاي موجود را در رقابت با برنامه هاي جديد قرار دهند،ولي آنها را از تنش شديد ناشي از توجيه همه برنامه ها از نقطه صفر رها مي كند.( پناهي،1389، 46)

**معايب بودجه ريزي بر مبناي صفر :**

بودجه ريزي بر مبناي صفر مستلزم صرف وقت و هزينه زياد است و گاهي ممکن است بجاي ارائه انديشه هاي نو صرفاً به عنوان عامل بازدارنده اي در مصرف هزينه ها عمل کند که از معايب اين روش محسوب مي شود . (حسن الماسي،1387، 178)

**2-1-8) نظام بودجه ريزي بر مبناي صفر در آمريکا:**

نظام بودجه ريزي بر مبناي صفر فرآيندي براي تهيه و تنظيم بودجه دولت بود که در سال 1977 توسط کارتر رئيس جمهور آمريکا به اجرا درآمد . تمرکز اصلي اين نظام بهينه سازي دستاوردهايي بود که در سطوح بودجه اي جايگزين قابل دستيابي بود .در اين نظام دستگاههاي اجرايي بايد براساس نتايج برنامه ها که در سطوح بودجه اي جايگزين قابل دستيابي هستند براي خود اولويتهايي تعيين کنند که اعتبار مورد نياز براي يکي از آنها بايد کمتر از اعتبار بودجه قبلي باشد. اين نظام که در بخش خصوصي و چند دولت ايالتي و محلي بکار رفته بود از بعد نظري پيشنهادهاي هزينه اي را براي رقابت در دريافت بودجه در يک پايه برابر که از صفر آغاز مي شد ايجاب مي کند .

اين نظام تمامي فعاليتها را به همراه فعاليتهاي جايگزين و هزينه هاي لازم براي دستيابي به اهداف و برنامه هاي مطلوب بصورت جامع شناسايي و ارزيابي مي کرد . اين روش به پايين تر از سطح پايه (سطح صفر) پرداخت و ميزان کارآيي و اثربخشي فعاليتهاي مورد عمل را ارزيابي و مقتضيات يک برنامه را با مقتضيات برنامه هاي ديگر که ممکن است داراي اولويت بالاتري باشند مقايسه مي کرد .به علاوه اين نظام مشارکت هرچه بيشتر مديران برنامه ها در بودجه ريزي را راهي براي شناسايي کارآيي هاي جديد و اعمال تحليل هاي بهتر بر روي تصميم گيري هاي بودجه اي مي داند . (نجارصراف، 1384، 47-45)

در راستاي تأکيد اين نظام بر ارتباط نزديک بين فرآيند برنامه ريزي و بودجه ريزي ، اين دو فرآيند در دولت فدرال بايد همزمان و طي تنها يک فرآيند انجام مي شد .در امريکا وظيفه برنامه ريزي و بودجه ريزي بعهده اداره مديريت و بودجه بود .اداره مديريت و بودجه برخلاف نظام هاي بودجه ريزي برنامه اي و مديريت بر مبناي هدف براي اجراي نظام بودجه ريزي بر مبناي صفر از گروه خاصي از کارمندان دستگاهها استفاده نکرد و از تهيه کنندگان بودجه و مديران دولت خواست تا اين نظام جديد را اجرا کنند .

اين نظام در محتواي بودجه که به کميسيون هاي تخصيص اعتبارات با بررسي و تصويب بودجه در مجلس تسليم مي شد تأثيري نمي گذاشت و در قالب بودجه دولت تغييري ايجاد نمي کرد .دستگاهها بايد واحدهاي تصميمي خود را که تقاضاهاي بودجه اي براي آنها تهيه و تنظيم مي شوند معين مي ساختند.

نتيجه فرآيند بودجه ريزي بر مبناي صفر توجيهاتي براي اولويت بندي و اعتبارات بودجه اي دستگاههاي اجرايي بود که اين اولويتها تنها بايد به اداره مديريت و بودجه و نه به مجلس تسليم مي شد. به رغم مشکلات اجرايي و مدت زمان نسبتاً کوتاهي که در آن الزاماً بايد کليه عناصر اجرايي نظام بودجه ريزي بر مبناي صفر اجرا مي شد ، اين نظام در سطح دولت نتايج مثبت چشمگيري دربرداشت .برخي از افرادي که در فرآيند بودجه ريزي مشارکت داشته و همچنين برخي از ناظران به دليل لحاظ راه حل هاي جايگزين کارآمديهاي برنامه اي خاصي را به اين نظام نسبت مي دهند . (نجارصراف، ،1384، 55)

**2-1-9) بودجه ريزي افزايشي:**

بودجه ريزي افزايشي که به بودجه ريزي خطي يا بودجه ريزي کد موضوعي نيزمعروف است اين امکان را فراهم مي کند تا بتوان تنها با افزايش ناچيز نسبت به آنچه در سال گذشته وجود داشته است بودجه سال آينده خود را آماده کرد و نيازي به اهداف برنامه اي روشن يا تعيين شاخصي براي سنجش اثربخشي وکارآيي به منظور اجراي موفقيت آميز بودجه ريزي نيست. تنها از بودجه پايه موجود آغاز مي کنيم و هر سال بر مبناي سهم عادلانه به کاهش يا افزايش ناچيزي مي پردازيم نيازي به آگاهي از ارتباط برنامه اي هر رديف بودجه اي و نقش هريک از اين اقلام در نيل به اهداف کلي برنامه و رسالت سازمان نيست . در اين روش براي هريک از گروههاي اصلي هزينه ها از قبيل هزينه هاي پرسنلي ، مواد و هزينه هاي سرمايه اي رديفي در نظر گرفته مي شود و هريک از اين گروهها به رديف هاي فرعي ديگري تقسيم مي شوند.

سازمانها و دستگاههاي اجرايي مي توانند تصميم بگيرند که هر کسي و در هر سطحي از سازمان از چه اختياراتي براي انتقال اعتبار از يک رديف فرعي به رديف فرعي ديگر برخوردار است .

بوردجه ريزي افزايش يا خطي نخستين بار در اوايل سده ي بيستم به عنوان بخشي از اصلاحات بودجه اي براي کاهش فساد مالياتي معرفي گرديد.دراين روش با ايجاد رديفهاي بودجه اي تفصيلي براي گروههاي ويژه يا حتي اقلام سرانه ي هزينه ها ، راحت تر مي توان منابع مالي را از زمان تخصيص توسط مجلس تا هزينه کرد آن توسط سازمان يا دستگاه اجرايي پيگيري کرد.بودجه ريزي افزايشي به دليل اهميتي که در افزايش پاسخگويي مالي دارد به ماندگارترين و رايج ترين شيوه ي بودجه ريزي در بخش عمومي تبديل شده است .اين شيوه تقريبا يا بر ساير شيوه هاي بودجه ريزي تحميل مي شود يا به همراه آنها به کار مي رود.

اين کار در بسياري از موارد تنشهاي آشکاري را ايجاد مي کند جون هدف و اطلاعات تخصصي که براي اجراي بودجه ريزي افزايشي ضروري است با آنچه براي بودجه ريزي برنامه اي ، عملياتي يا برمبناي صفر لازم است تفاوت دارد. (پناهي،1389، 39)

**2-1-10) مزايا و معايب بودجه ريزي افزايشي:**

براي اجراي موفقيت آميز بودجه ريزي افزايشي مهارتهاي برنامه اي يا مديريتي چنداني براي يک اداره لازم نيست . در واقع مزيت صلي اين شيوه نيز همين است .بطور مثال براي آنکه بودجه خريد کاغذ براي يک اداره را تنظيم کنيد نيازي نيست بدانيد که از کاغذ چه استفاده اي مي شود.اگر در سال قبل از هزار بسته کاغذ استفاده کرده ايد و حجم کار شما تغيير چنداني نکرده است مي توانيد فرض کنيد که در بودجه سال آينده با احتساب تورم به چه ميزان پول براي خريد هزار بسته کاغذ نياز داريد.

اين نشان مي دهد احتمالا در سال آينده نيز با تغييراتي جزئي تکرار مي شود .آنگاه مي توانيد وقت و انرژي محدود خود را بر تحليل و برنامه ريزي اين تغييرات جزئي متمرکز کنيد. اين کار پيچيدگي را کاهش و اجازه مي دهد که بدون صرف ساعتها وقت براي تحليل و بررسي صدها برگ اطلاعات برنامه ريزي و صرف ساعتها جلسه با کارشناسان براي بازنگري در هر چيزي که انجام مي شود، بتوان بودجه را تدوين کرد.

هرگاه از مديران و کارمندان بخواهند که آنچه را هم اکنون اجرا مي شود بازنگريي کنند معمولا موضع تدافعي اتخاذ مي کنند. هنگامي که اين بازنگري مبناي اولويت بندي براي تامين منابع مالي نيز باشد، تعارضات درون سازماني وبرون سازماني افزايش مي يابند. (پناهي،1389، 40)

در بودجه ريزي افزايشي، وقتي درخواستها از منابع موجود بيشتر باشد، با کاهش بودجه بخش هاي مختلف که با فرمولهايي همچون سهم عادلانه انجام مي شود مي توان بودجه ي متوازن را تنظيم کرد و با تغيير مسير از بررسي برنامه ها به روي منبع يابي و فاصه گرفتن از برنامه ها و فعاليت ها ، تعادل نسبي در بودحه برقرار مي شود و اين تعادل نسبي تاثير کاهش بودجه بر خدمات را در پرده ابهام باقي مي گذارد و بدين ترتيب تعارض در فرآيند بودجه ريزي نيز کاهش مي يابد و مزيت فوق در بودجه ريزي افزايشي، در حقيقت جزو نقاط ضعف اصلي آن است .

چون بودجه ريزي افزايشي مي تواند بدون ارتباط با اهداف يا نتايج هزينه ها انجام شود، مسائلي همچون اثر بخشي ، کارايي و اوليت هاي آينده به فراموشي سپرده مي شود.

2-2) بودجه ریزی عملياتي:

**2-2-1)تعريف بودجه ريزي عملياتي:**

بودجه عملياتي عبارتست از برنامه ريزي ساليانه به همراه بودجه سالانه که رابطه ميان وجوه تخصيص يافته به هر برنامه با نتايج بدست آمده از اجراي آن برنامه را نشان مي دهد. اين بدان معني است که ميزان مشخصي از مخارج انجام شده در هر برنامه بايد مجموعه معيني از اهداف را تامين نمايد.(فرزيب،1379، 430)

بودجه ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارتست ازبودجه ای که بر اساس وظایف عملیات و پروژه هایی که سازمانهای دولتی ،تصدی اجرای آن را به عهده دارند تنظیم می شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به ملزومات و وسایل اجرای فعالیتها به خود فعالیتها و مخارج آن توجه می شود.(مک گیل،2007)

بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخصهای عملکرد مشخص و قابل سنجش و تخصیص منابع است. چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند ولی می توانند تصمیم گیری بودجه ای را تسهیل و نظارت بر نتایج و دستاوردهای مرتبط را افزایش دهند.(پناهی،1384، 12)

**2-2-2) تعريف بودجه ريزي عملياتي از ديدگاه کميسيون هوور :**

« در مقوله بودجه ريزي عملياتي تمرکز بر وظايف يا فعاليتها است يعني بر تحقق اهداف به جاي اينکه بر فهرست کارکنان دولت يا مجوزهاي خريد متمرکز شود .اين روش بودجه ريزي وظايف مجلس و جهت گيري دولت را بر دامنه و بزرگي فعاليتهاي مختلف دولت متمرکز مي کند . اين روش ، دستاوردها و هزينه ها را به صورت شفاف به اطلاع مجلس و عموم مردم مي رساند. »

کميسيون توصيه کرد که توجه بايد از وروديهاي دولت ( اقلام هزينه ها و فهرست کارکنان دولت ) به خروجيهاي دولت ( دستاورها ، فعاليتها و هزينه هاي مرتبط با آنها ) معطوف شود . (نجارصراف،1384، 14)

نظام حقوق و دستمزد ، نظام ارزيابي و بررسي پيشرفت برنامه ها ، نظام ارزيابي عملکرد مديران ، ساختار حسابداري مديريت ، نحوه تهيه اجرا و کنترل بودجه ، قانون محاسبات عمومي کشور ، قانون تجارت ، قانون کار و نظاير آن بعنوان عامل تأثيرگذار بر نظام بودجه مورد بررسي و بازنگري قرار مي گيرند .

**2-2-3) انواع بودجه ريزي عملياتي :**

بودجه ريزي عملياتي در واقع رابطه ميان ميزان وجوه تخصيص يافته به هر فعاليت يا برنامه با نتايج بدست آمده از آن فعاليت يا برنامه را نشان مي دهد و اين بدان معني است که با هر ميزان مخارج صرف شده در هر برنامه مي بايست مجموعه معيني از اهداف تامين شود.

بودجه ريزي عملياتي عوامل صرفه جويي و اثربخشي را به ابعاد سنتي بودجه ريزي اضافه مي کند.نظام بودجه ريزي عملياتي بين کارآيي و اثربخشي تمايز قائل مي شود.در کارآيي استفاده مفيد از منابع مورد نظر است در حالي که اثربخشي با عملکرد مرتبط است. بودجه ريزي عملياتي طبق تعريف سازمان توسعه و همکاري هاي اقتصادي ،شکلي از بودجه ريزي است که اعتبارات تخصيص يافته را به نتايج قابل سنجش ارتباط مي دهد.(رحيميان،1388، 1)

همانطور که در روش بودجه برنامه اي ، عمليات سازمانهاي دولتي بر حسب برنامه ها و فعاليتها تفکيک شده و هزينه هر فعاليت در قالب فصول و مواد هزينه محاسبه و پيس بيني مي شوند ولي در بودجه عملياتي حجم عمليات براساس موازين علمي و فني اندازه گيري شده و هزينه عمليات با استفاده از اصول و مباني مديريت نوين مانند روشهاي حسابداري قيمت تمام شده ، اندازه گيري کار و استانداردها محاسبه و برآورد مي گردد .

در اين روش ابتدا عمليات داخل برنامه ها و فعاليتها بايد مشخص شود بطوريکه به آساني بتوان واحدي براي ارزيابي عمليات داخل فعاليت پيدا مي کرد و سپس با استفاده از فنون ياد شده هزينه واحد مورد نظر را محاسبه و در پايان بودجه فعاليت خاصي را براي سال بودجه پيش بيني نمود . (الماسي،1387 ، 165)

**2-2-4) مباني قانوني بودجه ريزي عملياتي :**

بودجه عملياتي عبارتست از برنامه عملکرد سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه ميان ميزان وجوه تخصيص يافته به هر برنامه با نتايج بدست آمده از اجراي آن برنامه رانشان مي دهد.( پناهي ،1389، 64)

اين بدان معناست که با هر ميزان مخارج انجام شده در چارجوب هر برنامه اي مي بايست مجموعه معيني از اهداف تامين شود. در اين شيوه بودجه ريزي ، بودجه ي هر برنامه يا دستگاه اجرايي همراه با نتايج پيش بيني شده ارائه مي شود به روشني ارتباط بين بودجه ي هزينه شده توسط دولت و نتايج حاصله براي مردم مشخص مي گردد و تشريح دقيق اين رابطه ، کليد مديريت صحيح برنامه ها است.

تحول در اين تصميم بودجه نويسي مستلزم اخذ اطلاعات مالي دقيق از امور مالي است .حرکت به سوي بودجه عملياتي موجب گسترش و نگهداري حساب به جزئيات در امور مالي دستگاه مي باشد .بودجه عملياتي يک طبقه بندي است که ارتباط بين هزينه هاي انجام شده و عوامل بکار گرفته شده را از يک طرف و نتايج کار بدست آمده را از طرف ديگر نشان مي دهد و مشخص مي سازد در طي سال مالي چه کالاها و خدماتي بصورت محصول نهايي و يا فعاليتهاي بخش عمومي در نيل به اهداف اقتصادي و اجتماعي توليد شده است .( الماسي،1387، 166)

در روش بودجه عملياتي بايد عمليات داخل برنامه ها و فعاليتها به نوعي مشخص باشد که به آساني بتوان واحدي براي سنجش عمليات داخل فعاليت بدست آورد و سپس با استفاده از فنون مذکور هزينه واحد مورد بحث را محاسبه کرده ، ميزان واحدها را در سال بودجه پيش بيني و بدين ترتيب بودجه فعاليت خاصي را برآورد نمود در اين نوع بودجه اجراي عمليات دقيقاً مقارن با هزينه هاي عمليات است و بدين ترتيب کنترل مالي و عملياتي کاملاً در هم ادغام مي شود . بزرگترين مزيت بودجه عملياتي اين است که مديران اجرايي را در مقابل کار خود مسئول قرار مي دهند .

بودجه ريزي عملياتي با آگاه کردن تصميم گيران به اطلاعات بهتر درباره نتايج هر برنامه و مجموع برنامه هايي که براي نيل به اهداف مشترکي بکار مي روند ، توانايي تصميم گيران را در ارزيابي خواسته هاي بودجه اي دستگاههاي اجرايي افزايش مي دهد .

بودجه ريزي عملياتي با تمام مزايايي که دارد در مراحل مختلف نيازمند اقدمات پيچيده در ابعاد فني نظام بودجه ريزي است . بطور کلي سيستم حسابداري و نظام مديريت بايد هماهنگ با يک فرآيند بودجه ريزي عملياتي دچار تحول شوند .بودجه عملياتي ايده آل بايد اطلاعات مربوط به فصول ، برنامه ها يا دستگاههاي اجرايي همراه با نتايج پيش بيني شده را به تفکيکي در بر داشته باشد. در کارآيي استفاده مفيد از منابع براي توليد بيشترين خروجيها با قيمت تمام شده کمتر مورد نظر است، در حالي که اثربخشي دستيابي به پيامدها و اهداف از طريق خروجيهاي کارآمد را مورد تأکيد قرار ميدهد .

بودجه ريزي عملياتي نمايشي است که اهداف استراتژيک و بلند مدت را به نحو شفاف به اهداف عملياتي سالانه سازمانها و نيز به هزينه هاي مربوط به دستيابي به اين اهداف پيوند مي دهد .در حالي که در بودجه ريزي سنتي ارتباط بين تخصيص منابع و عملکرد تبيين نمي شود. در نظام بودجه ريزي عملياتي ، بودجه به نتيجه تخصيص مي يابد . در اين نظام بودجه ريزي ، قوانين و نظامهاي اداري و مالي نيز بايد متحول گردند .

در بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف برنامه ها،فعالیتها و طرحها ، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاههای ذیربط بر اساس روشهای حسابداری بهای تمام شده ،محاسبه و تعیین می گردد. لذا ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی متکی به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها،فعالیتها، عملیات و قیمت تمام شده آنان بر پایه اهداف و مقاصد دولت است که در آن بخشی از هزینه های عمومی و استهلاک داراییهای سرمایه ای به واحدهای عملیاتی برنامه ها و فعالیتها تخصیص می یابد.(رئیسی ،1385)

**با مطالعه تاريخ تکامل نظام بودجه ريزي 3 مرحله را مي توان معرفي نمود :**

1. مرحله اول زماني است که در آن نقش کنترل کننده بودجه وظيفه اصلي آن شمرده مي شود .
2. مرحله دوم زماني است اهميت آن به عنوان وسيله اي براي بهبود مديريت مطرح مي شود .
3. مرحله سوم زماني است که نقش آن را در برنامه ريزي اقتصادي و اجراي برنامه ها و مديريت عملکرد دولت مطرح مي شود .

بديهي است که در هر مرحله به وظايف بودجه افزوده شده ، بدون آنکه از اهميت وظايف قبلي کاسته شود .

**بودجه وسيله اي براي کنترل :**

در اين نظام بودجه اي مبتني بر کنترل ، هدف هر دستگاه افزايش اعتبارات خود از طريق بيان مشکلات و کمبودها در فرآيند انجام وظايف و هدف سازمان متولي بودجه و دولت ، تقليل اعتبارات تا حداقل ممکن است.در اجراي بودجه نيز دستگاه اجرايي موظف است که حساب هر يک از مواد هزينه را در قالب اقلام هزينه و در سقف اعتبارات مصوب نگهداري کند و در اختيار دستگاههاي نظارتي مربوط قرار دهد . مميزي اين حسابها نيز معمولاً عبارت از بررسي مجوزهاي هزينه کرد بمنظور کنترل سقف اعتبارات در هر قلم هزينه اي است. بديهي است که در اين بررسي به ميزان تحقق اهداف و مأموريتهاي دستگاه و چگونگي انجام آنها پرداخته نمي شود .

در سال 1923 يعني دو سال بعد از تصويب قانون بودجه و حسابداري که بموجب آن دفتر بودجه آمريکا تأسيس شد و وظيفه تهيه بودجه را بعهده گرفت . يکي از صاحبنظران بودجه در رساله خود بنام اولين سال بودجه ايالات متحده آمريکا مي نويسد :

« دفتر بودجه فقط به مسائل جاري و کم اهميت دولت مي انديشد و برخلاف مقامات هيئت دولت به هيچ وجه مسأله سياستهاي کلي برايش مطرح نيست . آنچه از لحاظ دفتر بودجه اهميت دارد صرفه جويي در هزينه ها است و اين به اقتضاي سيستم بودجه اي مبتني بر کنترل مي باشد .طبقه بندي هزينه ها در مواد و مواد فرعي هزينه ، فقط اساسي براي حسابداري عمليات دولت بوجود مي آورد ولي هيچ نوع اطلاعي از اثرات هزينه هاي عمومي بر روي سياستهاي کلي کشور و همچنين هدفي که از اين هزينه ها براي نيل به آنها تصويب و خرج شده اند بدست نمي دهد.»

**بودجه وسيله اي براي بهبود مديريت:**

در دهه هاي 1920 و 1930 بعضي از صاحبنظران لزوم افزايش نقش بودجه را درک کرده و در رساله ها و نوشته هاي خويش آن را طرح مي کردند . بحران بزرگ اقتصادي سال 1929 منشأ تحولات عظيمي در عرصه اداره اقتصاد بخش عمومي شد .افزايش سريع مأموريتها ، فعاليتها و وظايف دولت و متعاقب آن هزينه هاي دولت ، نگهداري حساب تعداد بي شماري مواد هزينه را در مجموعه وسيع دستگاههاي دولت بصورت متمرکز ، مشکل و پرهزينه نمود . به عبارت ديگر تمرکز از چگونگي مصرف اعتبار و کنترل منابع و وروديها به خروجي و نتايج تغيير کرد .لکن در اين مرحله از سير تکاملي بودجه به جنبه بهبود مديريت از لحاظ سنجش کارآيي و چگونگي بهره برداري از منابع ، توجه مي شود .

**بودجه وسيله اي براي برنامه ريزي اقتصادي و مديريت عملکرد :**

از ديدگاه برخي از اقتصاد دانان تحول بودجه اي را نوعي انحراف محسوب مي کردند زيرا به جاي توجه به حاصل نهايي فعاليتهاي دولت که در بودجه انعکاس مي يافت . فقط چگونگي انجام اين فعاليتها مورد توجه قرار مي گرفت .به مرور زمان نظام بودجه ريزي مبتني بر بهبود مديريت تبديل به مکانيزمي براي پاسخ به درخواستهاي اعتباري دستگاهها شد و نه پاسخ به نيازها و الزامات اقتصادي کشور کار سازمان متولي بودجه کم کردن برآوردها و پايين آوردن سطح درخواستها تا حدي بود که با وصول درآمد سازگار باشد .از اواخر دهه 1950 و اوايل دهه 1960 تحولات ديگري صورت گرفت که نتيجه آن گرايش به نظارت بر پيامدها و نتايج خروجيهاي دستگاههاي اجرايي مي باشد .

در اين نظام خروجي و اقدامات دستگاههاي اجرايي براساس برنامه اي استراتژيک و مبتني بر سياستهاي کلان کشور تعيين و ميزان اثرات هر يک از خروجيها بر روي پيامدهاي آن اندازه گيري و مديريت مي شود. سپس خروجيها در قالب شاخصهاي قابل اندازه گيري تعريف و حاصل آن در مقايسه با آنچه در بخشهاي ديگر دولت و يا بخش خصوص ارائه مي شود و مورد ارزيابي قرار مي گيرد .بودجه ريزي عملياتي عوامل صرفه جويي و اثربخشي را به ابعاد سنتي بودجه ريزي اضافه مي کند .نظام بودجه ريزي عملياتي بين کارآيي و اثربخشي تمايز قائل مي شود .در کارآيي استفاده مفيد از منابع مورد نظر است در حالي که اثر بخشي با عملکرد مرتبط است . در بودجه ريزي عملياتي طبقه بندي عمليات به نحوي است که هدفها شفاف تر بيان مي شود ، ارزيابي بودجه سهل تر بوده و در روش هزينه بندي آن ارتباط بين داده و ستانده مورد توجه قرار مي گيرد .مهمترين هدف بودجه ريزي عملياتي اصلاح مديريت بخش عمومي و افزايش اثربخشي مخارج اين بخش است .

ويژگيهاي اين اصلاح به شرح ذيل است :

* ارزيابي پاسخگويي مسئولين دستگاههاي اجرايي براساس معيار دستاوردهاي فعاليتهاي آنان است .
* استقرار نظام بودجه ريزي ستانده محور ( نتيجه محور)
* دادن اختيار لازم به مديران در انتخاب نهادهاي لازم براي توليد محصولات مورد نظر .
* ارزيابي مستمر عملکرد مديران و مبنا قراردادن نتايج عملکرد بعنوان يکي از معيارهاي تخصيص اعتبارات

**2-2-5)اجراي بودجه عملياتي:**

در بودجه عملياتي علاوه بر تفکيک اعتبارات به وظايف و برنامه ها ، فعاليتها و طرحها ،حجم عمليات و هزينه هاي اجراي عمليات دولت طبق روشهاي علمي مانند حسابداري قيمت تمام شده و روش اندازه گيري کار محاسبه و مورد استفاده قرار مي گيرند.دو روش ذکر شده به شرح ذيل مي باشد:

**2-2-5-1) حسابداري قيمت تمام شده:**

براي تهيه و اجراي بودجه عملياتي با تاكيد بر استفاده از روشهاي حسابداري قيمت تمام شده مي توان به نتيجه رسيد كه در آنها هزينه هاي عمومي و استهلاك به مراحل توليد و واحدهاي عملياتي برنامه ها و فعاليتها تخصيص داده مي شوند.حسابداري قيمت تمام شده نيز وظايفي بر عهده دارد كه به آنها اشاره مي شود:

* ارائه اطلاعات به مديران به منظور تصميم گيري نسبت به انتخاب يك راه درست از بين چندين راه حل
* ايجاد روشهاي اعمال كنترل كه باعث كاهش هزينه ها گردد.
* تعيين ارزش موجوديها به منظور هزينه يابي و قيمت گذاري آنها
* تعيين هزينه و سود براي يك دوره حسابداري

مراحل محاسبه هزينه در حسابداري قيمت تمام شده:

* طبقه بندي اطلاعات
* انتخاب واحد اندازه گيري
* محاسبه هزينه واحد
* پيش بيني حجم عمليات
* محاسبه حجم عمليات

**طبقه بندي اطلاعات:**

بودجه هر دستگاه به چند برنامه و هر برنامه به چند فعاليت و هر فعاليت به چند عمليات تقسيم مي شود.اما تفاوت اين روش با بودجه ريزي برنامه اي در اين است كه به منظور بدست آوردن واحد مناسبي براي اندازه گيري حجم عمليات ، برنامه هاي هر دستگاه به اجزاي بيشتري تقسيم مي شوند.

**انتخاب واحد اندازه گيري:**

در اينجا عمليات را به دو قسمت قابل سنجش و غير قابل سنجش تقسيم بندي مي نماييم.منظور از عمليات غير قابل سنجش عملياتي است كه مانند تحقيقات علمي نتيجه آن قابل پيش بيني نيست. به همين خاطر مثلاً از معياري مانند هزينه حقوق بر تعداد كادر ثابت استفاده مي شود.اما در مورد عمليات قابل سنجش مي بايستي واحد اندازه گيري مناسب انتخاب كرد. بطور مثال مانند معيار خدمات بيمارستاني كه از واحد تخت بيمارستاني استفاده مي شود.

**محاسبه هزينه واحد:**

هزينه واحد شامل قيمت تمام شده كالا و خدماتي است كه در جهت تكميل يك واحد يا انجام يك خدمت به كار رفته است.

**پيش بيني حجم عمليات:**

حجم عمليات طبق آمار و اطلاعات و تجربه سالهاي گذشته و يا طرحهاي مشابه با در نظر گرفتن شرايط و تغييرات آينده پيش بيني مي شود.

**محاسبه حجم عمليات:**

از ضرب كردن هزينه تكميل يك واحد در مجموع واحدهاي پيش بيني شده ،حجم عمليات بدست مي آيد.

**2-2-5-2) روش اندازه گيري كار:**

اندازه گيري كار عبارتست از روش برقراري يك رابطه منطقي ميان حجم كار انجام شده با نيروي انساني يا مكانيكي بكار رفته در تكميل آن مقدار كار.

براي اندازه گيري كار اغلب از فنون زير استفاده مي شود:

* **اندازه گيري كار به روش بررسي زماني:**

يعني محاسبه دقيق مدت زمان لازم براي انجام كار از طريق كنترل ابزار و وسائل و روشهاي خاص كه در انجام كار به كار مي رود. در موسسات صنعتي معمولاً بر حسب «نفر-ساعت» براي تكميل يك واحد كار مصرف مي شود كه به آن «استاندارد زماني» مي گويند.

* **اندازه گيري به روش نمونه گيري از كار:**

در اين روش با تجزيه و تحليل آمار و اطلاعات به بررسي مقدار كار انجام شده براي تكميل يك واحد كار و زمان مصرف شده مي پردازد. بدين منظور لازم است ابتدا با جمع آوري و تجزيه اطلاعات ، كار مورد نظر واحد اندازه گيري مناسب را انتخاب و سپس زمان لازم براي اجراي اين كار را بر اساس واقعيات موجود تعيين نمود.اين روش را بيشتر براي برآورد هزينه هاي اداري و پرسنلي موسسات توصيه مي كنند.

براي برقراري اين روش پنج مرحله بايد رعايت شود:

1. انتخاب حوزه كار
2. انتخاب واحد كار براي اندازه گيري مقدار محصول
3. تهيه گزارشهاي آماري صحيح درباره مقدار محصول كه در هر يك از حوزه هاي كار در فواصل معين بدست آمده و مدت زمان صرف شده .
4. انتخاب هنجار (مدت زمان لازم براي تكميل يك واحد كار)براي عمليات در هر حوزه كار
5. پيش بيني تعداد كاركنان مورد لزوم و برآورد هزينه هاي پرسنلي

يكي از اشكالاتي كه در موارد ذكر شده پيش بيني حجم عمليات است، در دست نداشتن آمار دقيق در باره ميزان عمليات گذشته پيش بيني حجم عمليات طي دوره آينده با دقت قابل اطمينان امكان پذير نيست.همچنين مشخص نبودن مقدار زمان لازم براي انجام يك واحد كار نيز آسان نيست.

**2-2-6) تحقق بودجه ریزی عملیاتی:**

تحقق بودجه ریزی عملیاتی مستلزم انجام این اقدامات است:

1. هدف گذاری کمی و قابل سنجش در راستای تحقق اهداف آموزشی (چشم انداز بلند مدت)
2. تعیین شیوه های گوناگون برای رسیدن به اهداف
3. اولویت بندی اهداف
4. طبقه بندی و تعریف برنامه ها، فعالیتهای واحدهای سازمانی در قالب اهداف استراتژیک و ماموریتهای سازمانی
5. تعیین قیمت تمام شده برنامه ها و فعالیتها متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه های مربوط
6. تنظیم لایحه بودجه با رویکرد هدفمند و عملیاتی ،بر اساس تعیین برنامه ها ،کمیتها و قیمت تمام شده خدمات
7. توزیع منابع در چارچوب ارقام مذکور در قوانین بودجه بین کوچک ترین واحدهای سازمانی که انجام دهنده برنامه ها و فعالیتها هستند،مناسب با کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت
8. تنظیم تفاهم نامه های مدیریتی میان مدیران بالاتر با مدیران واحدهای عملیاتی برای انجام برنامه ها و فعالیتها بر اساس قیمت تمام شده
9. اعطای اختیارات لازم به مدیران مجری برای تدوین فرآیندها و انجام اصلاحات اداری،مالی و استخدامی به منظور تحقق اهداف تعیین شده ،متناسب با قیمت تمام شده
10. تعریف نظامهای نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه و محصول بجای کنترل فرآیند انجام وظایف
11. تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق اهداف تعیین شده در تفاهم نامه
12. دریافت گزارشهای عملکردی و انطباق با اهداف آرمانی و استراتژیک و اتخاذ تصمیم برای تنظیم برنامه های بعدی( اردکانی، )

**2-2-7) اهداف بودجه ريزي عملياتي:**

هدف نهايي بودجه عملياتي اصلاح مديريت بخش عمومي از طريق كمك به اتخاذ تصميمات عقلايي و صحيح درباره تخصيص و تعهد منابع دولت بر اساس پيامدهاي قابل سنجش مي باشد كه عملكرد دستگاهها را در طول زمان منعكس نمايد.

بودجه عملياتي اهداف زير را دنبال مي كند:

1. ارائه مبناي صحيح براي اتخاذ تصميم در خصوص تخصيص منابع
2. تعيين نتايج قابل سنجش و مورد انتظار كه از يك تخصيص بودجه خاص قابل حصول است.
3. تمركز فرايند تصميم گيري روي مهمترين مسائل و چالشهايي كه دستگاه با آن مواجه است.
4. ارائه بهترين ابزارهاي ممكن براساس نتايج (نه بر اساس داده ها و ستانده ها) براي اطمينان دادن به جامعه كه منابع كشور در جهت برآوردن احتياجات ضروري جامعه صرف مي شوند.
5. ايجاد ارتباط بين بودجه و نتايج عملكرد برنامه
6. ارائه مبنايي براي پاسخگويي بيشتر در قبال استفاده از منابع كشور
7. شفاف سازي بودجه
8. ايجاد يك فرايند منطقي براي تصميم گيري در خصوص بودجه كه بطور مستقيم با فرايند برنامه ريزي،اجرا و كنترل ،ارزيابي و گزارش عملكرد در ارتباط مي باشد.
9. بهبود چگونگي طرح و تنظيم برنامه
10. ارائه مشوقهايي براي مديريت عملكرد بر مبناي بهبود مستمر
11. تسهيل و بهبود تجديد نظر بودجه در كليه مراحل اجرايي و مخصوصاًدر مرحله قانونگذاري(همايش ،1389، 200-199)

**2-2-8) ويژگيهاي بودجه ريزي عملياتي :**

1. چارچوب زماني براي انجام بودجه عملياتي بايد واقع گرايانه باشد .
2. برنامه هاي راهبردي مي بايست با معني ، با تفکر و براساس نيازها و برمبناي داده ها و اطلاعات بمنظور تهيه بودجه عملياتي باشد
3. شکل بودجه عملياتي بايد ساده و قابل فهم باشد تا اجراي آن بهتر و ساده تر صورت گيرد
4. قوه مجريه و مققنه نيازمند فهم هدف و روابط حاکم بر بودجه عملياتي هستند ، بطوريکه تعهدات اجراي بودجه عملياتي نمايان شود .
5. نتايج حاصل از آن اغلب خارج از کنترل است .

(حسن الماسي،1387، 170)

* **تحليل هزينه ها و هزينه يابي محصول در نظام بودجه ريزي عملياتي :**

هزينه يابي محصول فرآيندي است که به وسيله آن هزينه نهادها مانند حقوق و دستمزد و ساير موارد اينگونه به محصولات تعلق مي گيرد .در اين فرآيند هزينه هاي کل هر دستگاه اجرايي براي توليد محصولات آن به نحوي اختصاص مي يابد که پاسخگوي هزينه واقعي توليد هر محصول باشد .

* **هزينه يابي بر مبناي فعاليت :**

يک روش پيشرفته براي محاسبه قيمت تمام شده واقعي محصول از طريق تخصيص هزينه هاي سربار به واحد محصول براساس سهم هر يک از فعاليتها در فرآيند توليد آن مي باشد .

* **مديريت بر مبناي فعاليت :**

عبارت است از مديريت فعاليتها به نحوي که بطور مستمر کارآيي آنها به بهبود بخشد .به عبارت ديگر خروجيهايي با هزينه هاي پايين توليد کند ، کيفيت فعاليت و اثربخشي فعاليت را افزايش دهد .

**2-2-9) اصول و مفاهيم هزينه يابي محصول :**

هزينه يابي محصول به شيوه متداول حسابداري قيمت تمام شده که ار حسابداري صنعتي اتخاذ شده است به عصر انقلاب صنعتي باز مي گردد ، که اصلي ترين عنصر توليد عبارت از نيروي کار مستقيم بود .

در سيستم هاي صنعتي هزينه سربار ابتدا از واحدهاي خدماتي به واحدهاي توليدي تخصيص مي يافت و سپس براساس يک نرخ سربار يکسان به محصولات سرشکن مي شد .در قرن 19 نسبت هزينه هاي سربار (غير مستقيم ) به هزينه هاي مستقيم 20 به 80 بود اما در قرن 21 که رقابت در بازار کالا و خدمات شدت گرفت و موضوع کيفيت و رضايت مشتري محوريت يافت (نجار صراف ،حسن آبادي،1384، 72)

واحدهاي خدماتي ، پشتيباني و تحقيقاتي زيادي از قبيل واحدهاي کنترل کيفيت ، خدمات پس از فروش تعمير و نگهداري و غيره حول واحدهاي توليدي شکل گرفتند و بدليل پيشرفت تکنولوژي سهم نيروي کار مستقيم در توليد نيز کاهش يافت بطوريکه نسبت هزينه هاي سربار به مستقيم 80 به 20 اعلام شد .(همان)

در چنين شرايطي که هزينه هاي سربار سهم زيادي را نسبت به هزينه هاي مستقيم به خود اختصاص مي داد سرشکن کردن سربار بر محصولات با نرخ يکسان به ويژه در هنگام تنوع محصولات زياد ، قيمت تمام شده واقعي را نشان نمي دهد .قيمت تمام شده نادرست نيز موجب اتخاذ تصميم هاي نادرست مديريت مي شود اين شرايط باعث شد تا ميان حسابداران از يک سو و مديران و مهندسان از سوي ديگر اختلاف نظر حاصل شود .حسابداران عامل افزايش يا کاهش قيمت تمام شده محصولات را مواد هزينه مي دانستند اما مديران و مهندسان ، عامل افزايش يا کاهش قيمت تمام شده محصول را فرآيند قلمداد مي کردند .

در سال 1988 کاپلان و کوپر که خود از حسابداران خبره و متخصص بوده اند و در حوزه مديريت نيز فعاليت داشتند کتابي را منتشر کردند با نام « حلقه مفقوده». آنها بيان کردند آنچه که باعث هزينه مي شود فعاليت است نه محصول يا خدمت نهايي .يعني اينکه اگر چينش کارها يا همان فرآيند انجام کار تغيير کند هزينه ها نيز تغيير مي يابد .لذا براي تعيين قيمت تمام شده خروجي يک فرآيند بايد مجموع هزينه هاي فعاليتهاي دخيل در فرآيند را محاسبه کرد و هزينه هاي سربار را به تفکيک فعاليتها و با نرخ جذبهاي متفاوت به آنها تخصيص داد .بدين صورت رويکرد جديدي به حوزه حسابداري مديريت و هزينه اضافه گرديد تحت عنوان هزينه يابي بر مبناي فعاليت .

اين شيوه هزينه يابي از بخش صنعت و توليد به بخش خدمات و نيز خدمات بخش دولتي نيز کشيده شد و اکنون در اغلب کشورها براي محاسبه قيمت تمام شده خدمات دولتي از اين شيوه استفاده مي شود .تأکيد بر خروجيها و پيامدها نياز به شناسايي وروديها را مرتفع نمي سازد .يک ساختار برنامه اي هنگامي اجرايي خواهد بود که سازوکارهاي مناسب براي هزينه يابي کامل برنامه ها وجود داشته باشد .بدين ترتيب مي توان خروجيهاي برنامه ها را به هزينه هاي بودجه اي آنها و سپس به پيامدهاي نهايي آنها مرتبط ساخت تا بتوان عملکرد برنامه ها را مورد ارزيابي قرار داد .

در روش بودجه ريزي عملياتي بايد عمليات داخل برنامه ها و فعاليتها به نوعي مشخص باشد که به آساني بتوان واحدي براي سنجش عمليات داخل فعاليت بدست آرود و سپس با استفاده از فنون مذکور هزينه واحد مورد بحث را محاسبه کرده ، ميزان واحدها را در سال بودجه پيش بيني و بدين ترتيب بودجه فعاليت خاصي را برآورد نمود. (الماسي،1387، 171)

در چارچوب بودجه عملياتي هر مدير دولتي در هر سطحي بايد اطلاعات دقيق و به هنگام ي در خصوص هزينه و عملکرهاي سازمان تحت امر خود داشته باشد تا بتواند منابع تحت کنترل خود را به کار آمدترين شيوه اداره کند. البته بودجه ريزي عملياتي، نظام پاداش و تنبيه مبتني بر سطح عملکرد محسوب نمي شود ، بلکه رويکردي به تصميم گيري مبتني بر شواهد است. ( پناهي، ،1389، 65)

مزيت اصلي مورد نظر تغيير کانون توجه و بحث از سطح ورودي هاي برنامه به سمت نتايج است.اگر سطح کنوني نتايح قابل فبول نباشد دلايل ضعف عملکرد بايد بررسي شوند و اگر راهبردهاي کنوني اثر بخش نباشد ممکن است تغيير برنامه ضروري باشد. در عمل نه بودجه ريزي عملياتي و نه ساير شيوه هاي بودجه ريزي را نمي توان بطور کامل جايگزين فرآيند بودجه ريزي موجود کرد، ولي اين شيوه با تغيير پرسشهايي که در اين فرآيند مطرح مي شود مي تواند به تغيير حوزه هاي مورد تاکيد بحثهاي بودجه اي و فعاليت هاي نظارتي کمک کند.بودجه ريزي در اصل تخصيص منابع است و به طور ذاتي مستلزم تعيين اولويت هاست .

در بودجه ريزي عملياتي ، نبايد همواره انتظار داشت که نتايج خوب در فرآيند بودجه با پاداش مواجه شوند و نتايج ضعيف ، پيامدهاي مالي منفي در بر داشته باشند . اين نگرش که بودجه ريزي عملياتي شيوه اي مکانيکي (سطح مشخصي از عملکرد در مقابل سطح مشخصي از منابع مالي)يا فرآيندهاي تنبيهي است(کاهش منابع مالي به دليل دست نيافتن به نتايج مورد نظر) سودمند نيست.اين روابط مکانيکي را نمي توان ايجاد کرد چون ممکن است به جاي افزايش پاسخگويي يا طرفداري از مديراني که اهداف دست پاييني را برآورده کرده اند ، ارزش اين فرآيند را از ميان ببرند.(علي پناهي،1389، 67)

در نهايت بايد گفت بودجه ريزي عملياتي ، به دنبال افرايش درک تصميم گيران از پيوندهاي موجود ميان منابع درخواستي و نتايج عمليات مورد نظر است.اين مسئله براي حفظ و نهادينه کردن اصلاح مديريت عمليات اهميتي حياتي دارد.

اگر نتيجه ي اين يکپارچه سازي اطلاعات عملکرد بهتر و قابل اتکاتر باشد مي توان بر فرآيند بودجه ريزي به عنوان يکي از وظايف اصلي دولت که به بررسي و باز بيني منظم برنامه ها و فعاليت ها مي پردازد نيز تاثير مثبت بگذارد.

**2-2-10) فوايد بودجه ريزي عملياتي :**

به لحاظ نظري، بودجه ريزي عملياتي کيفيت خدمات و برنامه ها را فزايش مي دهد. در اين شيوه ي بودجه ريزي سازمانها بايد علاوه بر فعاليت هاي خود به نتايج اين فعاليت ها نيز توجه کنند.فرآيند بودجه ريزي عملياتي در پي پاسخگويي به اين پرسشهاست :

* جايگاه کنوني ما کجاست؟
* مي خواهيم کجا باشيم ؟
* چگونه بايد به اين هدف برسيم ؟
* چگونه بايد پيشرفت خود را بسنجيم؟

فوايد بودجه ريزي عملياتي را مي توان در موارد ذيل خلاصه کرد:

* افزايش پاسخگويي و کارآيي
* ارتقاء روز افزون اطلاعات سياست گذاران درباره ي خدمات و برنامه هاي دولت .
* بهبود ارزيايي برنامه ها
* شناسايي فرصتهاي همکاري هاي بين سازماني
* بهبود ارتباط سازمانها با شهروندان (علي پناهي ،1389، 74)

**2-2-11) الزامات بودجه ريزي عملياتي :**

بودجه ريزي عملياتي علي رغم ويژگيها و فوايدي که دارد در مراحل اجرا با پيچيدگي و مشکلاتي مواجه مي شود. بنابراين اجراي دقيق آن نيازمند طي مراحلي است که به لحاظ تقدم و تاخر داراي اهيمت هستند.

**2-2-11-1) جلب موافقت و تعهد نقش آفرينان اصلي**

ازآنجايي که اين شيوه ي بودجه ريزي به دنبال انتخاب کاراترين شيوه براي توليد خدمات و کالاهاي عمومي است خواه ناخواه زمينه هاي مختلف مديريتي، اداري، قانوني و فني را تحت تاثير قرار مي دهد. هماهنگي در سطحي به اين گستردگي اقدامات مختلفي را در بر مي گيرد و در اين بخش اصلي ترين اقدامات و الزامات را براي استقرار بودجه ريزي عملياتي مورد بحث و بررسي قرار مي دهيم .بستر سازي ، ايجاد زمينه و حفظ چارچوب حمايتي در قالب دو رويکرد اصلي براي ايجاد ساختارهاي لازم بلند مدت بودجه ريزي عملياتي محسوب مي شوند.رويکرد اول ناظر بر دستورالعمل ها يا قوانين اجباري است که مبدا آن قوه مقننه است و رويکرد دوم رويکرد پايين به بالااست که به دنبال اجماع در سطوح پايين سازمانهاست.تصميم گيران و دست اندر کاران اجرايي معمولا از شاخصهاي عملکردي پشتيباني مي کنند که خود در ايجاد آن نقش داشته اند. زيرا نه تنها احتمال اينکه چنين شاخصهايي پاسخگوي نيازهاي آنها باشد بيشتر است بلکه ذاتا براي آنان چندان تهديد کننده نيز محسوب نخواهد شد.

**2-2-11-2) تنظيم برنامه زماني براي اجرا**

تنظيم برنامه ي اجرايي مي تواند با پرداختن به مشکلات بالقوه، تعيين سطح انتظارات و مسئوليت هاي روشن و تنظيم برنامه هاي زماني مشخص براي کنترل زماني عمليات به روان تر شدن گذار به بودجه ريزي عملياتي کمک کند.در ايجاد چنين برنامه اي بايد با تهيه کنندگان و تصويب کنندگان به عنوان کاربران اطلاعات بودجه اي مشورت کرد.برنامه ي زماني يکي از عناصر بسيار مهم در فرآيند اجراست که بايد دست کم موارد زير را در بر بگيرد:

* ابلاغ دستورالعملهاي بودجه به سازمانها
* نظر خواهي از شهروندان
* تکميل اسناد بودجه اي که سازمانها تحويل مي دهند
* برگزاري جلسات با نمايندگان براي تشريح اسناد بودجه اي
* ارجاع پيش نويس بودجه به مجلس
* معرفي ابعاد پيشنهاد جديد بودجه اي
* تصويب بودجه
* ابلاغ بودجه

برنامه زماني بايد واقع بينانه تنظيم شود. درک اين نکته که اجراي موفقيت آميز سيستم بودجه ريزي عملياتي زمان بر است اهميت بسياري دارد.اکثر دولتها زمان قابل توجهي را به جلب حمايت و تخصصهاي مورد نياز اختصاص مي دهند.اکثر کشورهايي که اين فرآيند را آغاز کرده اند دريافته اند که ايجاد شاخصهاي مناسب و گنجاندن آنها در مديريت يک سازمان تغييري است که نيازمند زمان و توانايي قابل ملاحظه اي مي باشد.

**2-2-11-3) تامين آموزشهاي لازم**

افزايش ظرفيتهاي لازم براي اجراي بودجه عملياتي و پرورش قابليت ها :

سازمان مرکزي بودجه ، به عنوان نهادي ک مسئول مديريت بودجه است بايد نقش اصلي را در ظرفيت سازي مديرتي ايفا نمايد. يکي از اين نقشها پرورش مديران کارآمد و لايق براي سازمانهاي مصرف کننده ي بودجه است . بطور کلي براي اصلاح نظام بودجه ريزي در راستاي افزايش اختيارات بودجه اي مديران دستگاههاي اجرايي و ايجاد بستر عملياتي مطمئن و عاري از ريسک ، ظرفيت سازي مديرتي يک متغيير کليدي محسوب مي شود.با اين کار سازمان مرکزي بودجه از کارکرد سنتي خود فاصله گرفته و رويکرد مديريتي جديدي را جايگزين مي کند. بدين منظور بايد فهرست کاملي از ويژگيهاي لازم براي سيستمهاي مديريتي سازمانهاي هزينه کننده بودجه که متناسب با انعطاف پذيري در تخصيص منابع باشد توسط دستگاه متولي بودجه تدوين شود.

سپس سازمان مزبور بايد با سازمانهاي هزينه کننده ي بودجه در جهت ايجاد قابليت هاي لازم و بکارگيري آنها در فعاليت هاي روزانه اين سازمانها همکاري کند تا سازمانهاي مزبور بتوانند خود تشخيص مجدد منابع را به شيوه ي موثر انجام داده و فرضهاي صرفه جويي در مخارج را شناسايي و الزامات مورد نظر دستگاه مرکزي بودجه را تامين کنند.سازمان مرکزي بوجه همچنين بايد شاخصهاي عملکرد هريک از بخشهاي عمده را مورد بازبيني قرار دهد.اين کار بايد با در نظر گرفتن فعاليتهاي هريک از دستگاههاي اجرايي و اهدافي که دنبال مي کنند صورت بگيرد.آموزش مستمر بودجه ريزي عملياتي در اکثر سازمانها تغييرات زيادي ايجاد مي کند و ممکن است در اين مسير مقاومتهايي ايجاد شود.اين وظيفه در اکثر موارد به دفتر بودجه سازمانها محول مي شود. تحليلگران بودجه ي سازمان بايد مسئوليت اصلي پيگيري و کمک مستمر را بر عهده بگيرند.

نبايد فراموش کرد که تامين آموزش براي همه ي روساي سازمان و کارکنان داوطلب در هر رسازمان داراي اهميت بسزايي است .اين کارکنان مي تونند در سازمانهاي خود به عنوان مربي و آموزش دهنده ي سايرين نيز عمل کنند.

**2-2-11-4) بررسي و توسعه برنامه هاي راهبردي**

برنامه ريزي راهبردي ابزاري قدرتمند براي تعيين اولويت ها و اتخاذ تصميمات آگاهانه درباره ي آينده است. بنابراين برنامه ريزي راهبردي مي تواند چارچوب بلند مدتي براي تصميمات بودجه ي ساليانه ايجاد کند.در برخي کشورها برنامه هاي راهبردي سازمانها به عنوان مبنايي براي سيستم برنامه ريزي راهبردي آنها عمل مي کند.به عبارت ساده تر، پيشنهاد بودجه ي هر سازمان نمايانگر هزينه ي اجراي برنامه ي راهبردي آن در سال آينده است .با افزايش پسخگويي مديران در برابر نتايج بدست آمده ، آنها براساس کسب منابع لازم، جهت حفظ يا بهبود کيفيت خدمات و نتايج ، نيازمند اطلاعاتي درباره ي منابع هستند.

همچنين اطلاعات درباره ي ميزان هزينه ي مورد نياز براي دستيابي به سطوح به خصوصي از نتايج، به تصميم گيران کمک مي کند تا درباره ي تناسب نتايج با منابع موجود تصميم گيري کنند.

**2-2-11-5) ايجاد سيستم اطلاعات و حسابداري قيمت تمام شده**

بودجه ريزي عملياتي نيازمند حسابداري مديريتي مناسبي است که بتواند هزينه هاي غير مستقيم را به برنامه سازمان مرتبط کند.در بسياري از موارد دولتها در آغاز عملياتي کردن بودجه با اين مسئله مواجه مي شوند که بين سيستم بودجه ريزي عملياتي و حسابداري رايج که معمولا نقدي است ناهمخواني وجود دارد.در سيستم حسابداري نقدي دستيابي به اطلاعاتي مانند اينکه در ماه گذشته چه مقدار هزينه دستمزد يا اياب و ذهاب بوده است آسانتر است ولي دستابي به هزينه يک هدف يا راهبرد مشخص به آساني مقدور نيست .

بدين ترتيب در شيوه ي حسابداري نقدي هم زماني را که سازمانها براي تعيين اينکه هر برنامه چه ميزان بودجه بايد در خواست کنند صرف مي کنند و هم مباحثي که تصميم گيران در خصوص اينکه چه ميزان به يک برنامه بايد تخصيص يابد دنيال مي کنند در عمل بي معناست. مسلما مي توان هزينه ها را به گونه ي ديگري نيز رديابي کرد. به عنوان مثال به صورت کد گذاري هر هزينه به گونه اي که به يک سر فصل و يک برنامه ي جدا گانه يا گروه بودجه منتسب شود. ولي نگهداري سيتمهاي حسابداري دوگانه ( از نظر زمان و هزينه) بسيار پر هزينه است و رايج ترين شيوه در اين خصوص ايجاد سيستم حسابداري قسمت تمام شده است . واين تنها در صورتي توجيه پذير است که زمان لازم صرف مطالعه، درک و ايجاد پيوند ميان هزينه ها، فعاليتها و نتايج شود.

به دليل پيچيدگي هاي سيستمهاي حسابداري مديريتي، تعيين هزينه بر مبناي فعاليت، دست کم در سيستمهاي اداري عمومي نسبتا پيچيده، مي تواند رويکرد مناسبي براي اين کار باشد. تعيين هزينه بر مبناي فعاليتي تکنيکي است براي شناسايي هزينه هاي کامل عرضه يک کالا يا خدمت که شامل هزينه هاي نيروي انساني، مواد وساير هزينه هاي سربار است .

سيستم هزينه يابي بر مبناي فعاليت، موارد زير را در بر مي گيرد :

* پيوند فعاليت ها با نتايج عملکرد
* تعيين اوليت راهبرد ها بر اساس هزينه ها
* شناسايي هزينه هاي اجراي فعاليت ها يا راهبرد هاي ويژه

**2-2-11-6) ارزيايي عملکرد و گزارش نتايج**

پس از اجراي بودجه، براي تعيين اينکه آيا فعاليت هاي هر برنامه به نتايج دلخواه منجر مي شود يا خير، نياز به تحليل ادواري اطلاعات عملکردي دارد.

براي ارزيابي دوره اي نيز بايد سيستم ارزيابي طراحي کرد و در هنگام طراحي سيستم ارزيابي بايد پاسخ سوالهاي زير را مد نظر داشت.

* آيا نتايج مورد انتظار تحقق يافته اند؟
* آيا داه هاي موجود نشان دهنده ي بهبود عملکرد يا بدتر شدن آن هستند؟
* عملکرد سازمان يا برنامه در مقايسه با استاندارها، اهداف يا عملکرد چگونه است ؟
* چه عوامل بيروني ممکن است بر عملکرد سازمان تاثير بگذارند؟
* براي بازگرداندن عملکرد به مسير صحيح چه بايد کرد؟

هنگام ارزيابي و گزارش دهي بايد در اين باره که چه کسي به دريافت اطلاعات عملکرد نيازمند است، تعداد دفعات ارائه اطلاعات چه قدر بايد باشد و اينکه دقيقا چه اطلاعاتي بايد گزارش شوند تصميم گيري شود.درک اين نکته که همه ي اطلاعات عملکرد براي همه ي کاربران و تصميم گيران سودمند نيست، اهميت اساسي دارد .مثلا آنچه براي مديران صف سودمند است با آنچه براي يک مدير ستادي اهميت دارد تفاوت دارد.همچنين در حالي که يک مدير صف براي بهبود برنامه نيمسال نيازمند بررسي ماهيانه يا فصلي عملکرد است، نيازهاي مدير ستادي اغلب با گزارشات سالانه برآورده مي شوند.

گزارشات عملکرد ممکن است شامل پيشنهاداتي درباره ي انگيزه ها و موانع عملکرد باشد. سياسيتهاي تشويقي شامل مواردي همچون انعطاف بيشتر در مديريت بودجه، انعظاف پذيري بيشتر در مديريت دستمزدها ومناصب است که مي توان آنها را براي اهداف مقطعي همچون پاداش، آموزش پرسنل، يا افزايش بهره وري در زمينه هايي همچون فناوري بکاربرد.

**2-2-11-7) فراهم کردن زمينه هاي مديريتي**

اجراي بودجه ريزي عملياتي مستلزم واگذاري برخي اختيارات مديريتي است، ولي قبل از اقدام براي واگذاري مسئوليت هاي بيشتر به دستگاههاي اجرايي در تخصيص منابع بايد اطمينان حاصل کرد که دستگاهها داراي يک چارچوب موثر و کارآمد مديريت مالي هستند. کنترل موثر داخلي يکي از جنبه هاي مهم اين چارچوب است که در فقدان آن مديران نمي توانند وقوع خطاها يا تخطي از قوانين را در سازمان تحت امر خود تشخيص دهند. در نتيجه کار براي نهادهاي مرکزي نظارت کننده و سازمانهاي حسابرسي دشوار خواهدشد. براي کارکرد يک سيستم کنترل داخلي موثر ، وجود يک سيستم اطلاعات مديريت کارآمد که بتواند گزارشهاي مفيد، به موقع و مبتني بر آمار و داده هاي واقعي را توليد کند صد در صد ضروري است .از نظر سيستم سنتي مديريت بودجه، تلاش براي ايجاد يک سيستم اصلاحي پايين به بالا توسط دستگاه مرکزي مديريت بودجه ، يک اقدام تناقض آميز است .هرچه سازمان مرکزي بودجه در تمرکز زدايي تصميم گيري هاي مرتبط با بودجه موفق تر باشد اهرم قدرت اين سازمان براي کنترل عمليات بودجه اي دستگاههاي اجرايي ضعيف تر خواهد شد. کنار گذاشتن نظام سنتي مديرت بودجه و گذار به نظام بودجه ريزي عملياتي هم منافعي دارد و هم هزينه هايي. اينکه آيا کارگزاران اصلي اصلاحات، پيشبرد اصلاحات را در مجموع به نفع خود خواهند ديد يا به زيان خود.اين موضوعي است که تحت عنوان دستکاري نظام انگيزشي به منظور پشتيباني از فرآيند اصلاحات مطرح مي شود:اينکه رهبري تغييرات را به دست اشخاص بسپارد که اين تغييرات براي سيستم و براي خود حائز اهميت است .

**2-2-11-8) اقدامات نهايي**

فراهم کردن زمينه موفقيت استوار بودجه ريزي عملياتي در سنجش عملکرد به تنهايي خلاصه نمي شود، بلکه لازم است اطلاعات عملکرد به گونه اي ارزشمند به کار روند.در بسياري از موارد براي تشويق سازمانها به استفاده از اطلاعات عملکرد جهت بهبود ارائه ي خدمات از محرکهاي انگيزش استفاده مي شود.اين محرکهاي انگيزشي شامل پاداشها و تنبيه هاست .

**نمونه پاداشها :**

* افزايش منابع مالي کلي برنامه ها
* تقدير از کارکنان و مديران سازمان به خاطر دستاوردها
* گسترش مسئوليتهاي سازمان

**نمونه ي تنبيه ها :**

* کاهش يا محدود ساختن منابع مالي سازمان
* کاهش حقوق مديران
* دستور بازرسي مديرتي

بودجه ريزي عملياتي در واقع به دنبال بهترين شيوه ي تخصيص منابع بودجه اي براي تحويل کالا يا خدمت با کيفيت مقبول به شهروندان يک جامعه يا مشتريان يک سازمان است . پبه همين دليل چنين بودجه اي در قالب يک برنامه ي سالانه تخصيص هزينه ها بر اساس نتايج صورت مي گيرد تا ميزان مخارج انجام شده براي دستيابي به اهداف معيني مشخص شود. براساس سيستم بودجه ريزي عملياتي تمام فعاليت هاي مستقيم و غير مستقيم مورد نياز براي رسيدن به اهداف قانون سازمان، شناسايي و هزينه ها مرتبط با هرکدام از فعاليتهاي اين برنامه هاي به دقت رديابي مي شود. بدين ترتيب هر مديري در هر سطحي بايد اطلاعات دقيق و به هنگامي در خصوص هزينه و عملکرد سازمان تحت امر خود داشته باشد تا بتواند منابع تخت کنترل خود را به کاراترين نحوه تخصيص دهد.

از طرف ديگر يکي از اهداف اصلي بودجه ريزي عملياتي کاهش اعمال نفود هاي سياسي بر فرآيند تخصيص منابع از طريق ارزيابي عقلاني نيازهاي يک سازمان و رفع اين نيازهاست. و با تجهيز سياست گذاران به اطلاعات مرتبط با نتايج تخصيصها، ارزيابي درخواستهاي مختلف بودجه اي را بهبود مي بخشد.

بودجه ريزي عملياتي، سياستگذاران، مديران و اکثر شهروندان را در تصميمات بودجه اي مشارکت مي دهد. بين برنامه هاي بلند مدت و ميان مدت و بودجه ارتباط برقرار مي کند و با اعطاي اختيار عمل به مديران، امکان تخصيص بهينه را فراهم مي سازد.طبيعي است که هرگونه اقدام اجرايي بدون آموزش نمي تواند به موفقيتهاي چشمگيري بيانجامد.

لذا آموزش دقيق يکي ديگر از الزامات اساسي است که بايد در چارچوب ظرفيت هاي مديرتي ارتقا يابد و دستور العمل هاي لازم تدوين شود و عمل به راهبردها نيز بايد مورد توجه جدي قرار گيرد.(پناهي،1389،85-78)

**2-2-12) موانع بودجه ریزی عملیاتی:**

بودجه ریزی عملیاتی در صورت استقرار می تواند نظام مالی یک سازمان را متحول کند ولی این شیوه در بعد اجرایی و ساختاری با مشکلات بنیادی مواجه است. برخی از مشکلات ساختاری عبارتند از:

1. دشواری در تعریف اهداف و مقاصد:

اهداف و مقاصد غالبا به طور صریح از طرف سیاستگذار یا قوه مقننه بیان نمی شود.

* گاه اهداف متعارض با یکدیگر هستند.
* اغلب اهداف و مقاصد قابل کمی شدن نیستند.
* تمام هزینه ها و منافع قابل تبدیل به ارقام کمی نیستند.
* تاکید بیش از حد بر کارآیی در اهداف برنامه
* نتایج این تحلیلها به سادگی قابل دستکاری هستند.

1. متمرکز شدن فرآیند بودجه :

* تا حدود زیادی نقش سیاست گذاری قوه مقننه محدود می شود.
* فرآیند بودجه متمرکز به دست مدیریت ارشدقوه مجریه مهار می شود.
* تاکید بر تحلیلهای کمی به جای تحلیلهای کیفی
* امکان تعیین گزینه های بدیل توسط مدیران امکان پذیر نیست.

**2-2-13) بودجه ریزی عملیاتی در موسسه های آموزش عالی:**

در نظام بودجه ریزی متداول در موسسه های آموزش عالی ،بودجه بر اساس عوامل متعددی نظیر تعداد دانشجویان ،اعضای هیئت علمی ،کادر ستادی تعیین می شود. یعنی تخصیص هزینه ها بر اساس یک معیار حجمی انجام می شود و هیچ گونه تفکیکی بین انواع هزینه های دانشجویان رشته های مختلف تحصیلی صورت نمی گیرد. همچنین میزان هزینه های فعالیتها برای تمامی دروس یکسان در نظر گرفته می شود.

این در حالی است که هزینه برخی دروس توسط منابع مازاد حاصل از ارائه دروس دیگر پوشش داده می شود.

با استقرار بودجه عملیاتی در موسسه های آموزش عالی تاکید روی اهداف ،نتایج و محصول هریک از اقلام هزینه ای و افزایش پاسخگویی دانشگاهها صورت می گیرد.

برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاهها ، برقراری نظام هزینه یابی بر اساس فعالیت (ABC)در این واحدهای آموزشی لازم و ضروری است. این نظام یکی از نظامهای نوین هزینه یابی است که می تواند بطور مجزا یا همراه با نظامهای موجود هزینه یابی برای فراهم کردن اطلاعات مناسب در تصمیم گیریها استفاده شود.

وجه تمایز این نظام با نظامهای سنتی، توجه به پدیده های نوین عملیاتی و توانایی شناسایی دقیق هزینه ها و ارائه اطلاعات غیر مالی برای بهبود عملکرد و افزایش کارآیی فعالیتها است و تا حد ممکن با بکارگیری روشهای مناسب ،آثار حاصل از تغییرات فعالیتها ،پیچیدگی، تنوع و ویژگیهای خاص هر فعالیت را در محاسبه هزینه های آن در نظر می گیرد.

بنابراین هزینه یابی بر اساس فعالیت در دانشگاه ،فرآیندی است که به وسیله آن هزینه نهاده ها (مانند حقوق و دستمزد)به خدمات آموزشی و پژوهشی تعلق می گیرد. در این فرآیند هزینه های کل دانشگاه برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می یابد که پاسخگوی هزینه واقعی تربیت نیروی انسانی متخصص و فعالیتهای پژوهشی باشد.

به این ترتیب ،محاسبه قیمت تمام شده تحصیل یک دانشجو در یک رشته خاص در دانشگاهها می تواند از طریق تهیه اطلاعات منظم در مورد بهره وری ،کارآیی و اثربخشی و شرایط موجود را به چالش بکشد و زمینه بهبود هرچه بیشتر امور مربوط را در آینده فراهم کند.

**2-2-14)محاسبه هزینه تمام شده فعالیتهای موسسه های آموزش عالی:**

در موسسه های دانشگاهی به استناد دستورالعمل اجرایی ماده 144 قانون برنامه چهارم توسعه (موضوع قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات برای مجموعه فعالیتهای مشابه که همگی یک واحد مشخص محصول تولید می کنند) هزینه های فعالیتها را می توان به صورت سرانه محاسبه کرد. این هزینه سرانه می تواند بر اساس دانشجو یا واحدهای درسی ارائه شده در هر فعالیت محاسبه شود. به عبارت ساده تر در هزینه سرانه دانشجویی متوسط هزینه تمام شده تحصیل یک دانشجو در هر رشته تحصیلی دانشگاهی محاسبه می شود و در هزینه سرانه واحد درسی ،متوسط قیمت تمام شده ارائه یک واحد درسی در هر رشته و مقطع تحصیلی محاسبه خواهد شد، برای محاسبه این هزینه های سرانه نیاز به یک سری اطلاعات آماری خواهیم داشت :

* تعداد دانشجویان به تفکیک گروه ،مقاطع تحصیلی و نیمسال های تحصیلی مورد نظر
* ساعات موظفی اعضای هیئت علمی به تفکیک مرتبه علمی در نیمسال های تحصیلی مورد نظر
* تعداد واحدهای ارائه شده به تفکیک گروه،رشته و مقاطع تحصیلی در نیمسال های تحصیلی سال

مورد نظر

* تعداد ساعات تدریس اضافه کار اعضای هیئت علمی و استادان حق التدریس به تفکیک مدرک تحصیلی استادان ،گروه،رشته و مقاطع تحصیلی در نیمسال های تحصیلی سال مورد نظر
* متراژ فضاهای آموزشی ،پژوهشی،اداری ،خدماتی و ورزشی دانشگاه در سال مورد نظر
* هزینه سالیانه و ماهیانه هزینه های غیر مستقیم و سایر هزینه های مستقیم (غیر از پرداختی به استادان)در سال مورد نظر

بیشترین سهم هزینه ای موسسه های آموزش عالی در محاسبه متوسط هزینه سرانه ،حقوق و دستمزد ،مزایا ،اضافه کار،کارانه ،عیدی ،پاداش و هرگونه پرداختی به کارکنان ،استادان هیئت علمی و حق التدریس است و باید در محاسبه سهم این اقلام در هزینه سهم سرانه کمال دقت مبذول شود.

نکته حائز اهمیت این است که محاسبه این سهم از پیچیدگی خاصی برخوردار است که کار محاسبه را قدری با مشکل روبرو می کند. مهمترین مشکل این است که بیشتر استادان فقط با یک گروه و یک رشته تحصیلی همکاری نمی کنند بلکه ساعات تدریس هفتگی آنها بین چند رشته تحصیلی (فعالیت آموزشی ) توزیع می شود.

همچنیم تفکیک دانشجویان رشته های مختلف تحصیلی در دروس عمومی امکان پذیر نیست که این موضوع می تواند از دقت محاسبه ،هزینه سرانه بکاهد.

بنابراین ابتدا باید قیمت تمام شده تدریس یک واحد نظری و عملی استادان در طی نیمسال های تحصیلی سال مورد نظر محاسبه شود . برای محاسبه قیمت تمام شده تدریس یک واحد توسط استادان به روش زیر باید اقدام کرد:

گام اول،تعداد ساعات تدریس موظفی ماهانه اعضای هیئت علمی به تفکیک مربی، استادیار ،دانشیار،دانشجوی دکتری و بورسیه در هر واحد دانشگاهی استخراج می شود.سپس از تقسیم جمع کل ساعات تدرسی موظفی سالیانه در کل دریافتی سالیانه آنها ،متوسط قیمت تمام شده یک واحد تدریس مشخص می شود. گفتنی است این عمل باید در مورد تک تک اعضای هیئت علمی اجرا شود تا بر دقت سهم هزینه ای اعضای هیئت علمی در هزینه سرانه دانشجویی افزوده شود.

قیمت تمام شده یک واحد تدریس مازاد بر ساعات موظفی اعضای هیئت علمی و استادان حق التدریس نیازی به محاسبه ندارد زیرا در هر نیمسال توسط معاونت آموزش بر اساس جدولها و ضرایب خاص ، نرخ هر ساعت تدریس استادان تهیه و ارائه می شود.

گام دوم ،مشخص کردن تعداد واحدهای ارائه شده در هر فعالیت است. اطلاعات این بخش در اختیار گروههای مختلف آموزشی قراردارد که در برنامه ریزی هر نیمسال تحصیلی بر حسب رشته و مقطع تحصیلی ، تهیه و به معاونت آموزش پیشنهاد می شود.

گام سوم، مشخص کردن سهم هر استاد در ارائه دروس برای هر فعالیت خواهد بود.این اطلاعات نیز در بخش امور کلاسهای مستقر در دانشگاه ها وجود دارد. لازم به یادآوری است که در زمینه تدریس دروس عمومی این اطلاعات به صورت کلی وجود دارد و از آن نمی توان برای تفکیک واحدهای این دروس بین فعالیتها استفاده کرد. بنابراین مجبور خواهیم بود این واحدها را براساس تعداد دانشجویان هر فعالیت آموزشی در هر نیمسال تحصیلی بین آنها توزیع کنیم .

گام چهارم،توزیع پرداختی به استادان بین فعالیتهای مختلف آموزشی است. با مشخص شدن سهم هر استاد در تدریس دروس ،فعالیتها و قیمت تمام شده یک واحد تدریس توسط آنها به راحتی قابل محاسبه است.

با کمی دقت متوجه خواهیم شد که سهم هزینه ای محاسبه شده در هر فعالیت از پرداختی به استادان مربوط به طول دوره کامل نیمسال های تحصیلی است. در حالی که در ابتدای سال مالی یک نیم سال تحصیلی وجود دارد که 30% طول دوره آن در سال مالی قبل سپری شده است بنابراین سهم هزینه ای این ترم باید در 70% ضرب شود. همچنین در نیمه دوم بهمن هر سال ، شروع یک نیمسال تحصیلی جدید است که فقط 30% طول دوره آن در سال مالی مورد نظر قراردارد. بنابراین باید سهم پرداختی به استادان این نیمسال هم در 30% ضرب شود. در آخر نیز سهم هزینه ای بدست آمده این دو نیمسال با کل سهم هزینه ای کامل دو نیمسال دیگر منتهی به یک سال مالی با هم جمع می شود.

در بین اقلام هزینه ای دانشگاه سهم هزینه های مربوط به نگهداری فضاها وهزینه های پژوهشی نیز به روش زیر محاسبه می شود.

C=p\*t

: C هزینه سالیانه نگهداشت فضاهای آموزشی ،کمک آموزشی

P : هزینه سالیانه نگهداشت یک متر مربع فضاهای آموزشی،کمک آموزشی(هزینه سرانه آب ،برق،تلفن،سوخت،نگهداری تاسیسات مکانیکی و برقی،نظافت ،نگهبانی،تعمیرات جزئی)

T: سرانه فضاهای آموزشی و کمک آموزشی (تقسیم متراژ بر تعداد دانشجویان با احتساب ضریب اهمیت )

برای محاسبه سهم هزینه تحصیل یک دانشجو از هزینه نگهداری فضاهای روباز نیز می توان به روش یاد شده عمل کرد.با این تفاوت که هزینه تلفن،سوخت و نگهداری تاسیسات مکانیکی و برقی برای این بخش از هزینه در نظر گرفته نمی شود.

در مورد هزینه های پژوهشی به این ترتیب عمل می کنیم:

ابتدا اقلام هزینه ای برنامه پژوهش را بین فعالیتهای پژوهشی توزیع می کنیم ،سپس با جمع این هزینه ها در هر فعالیت و تقسیم آن بر تعداد فعالیتها قیمت تمام شده انجام فعالیتهای پژوهشی محاسبه خواهد شد.برای سایر اقلام هزینه های باقیمانده ،چنانچه نتوانیم آن را به یک یا چند فعالیت خاص اختصاص دهیم ،لازم است که کل هزینه سالیانه بر تعداد دانشجویان با احتساب ضرایب اهمیت تقسیم شود. در آخر با جمع سهم هزینه های سرانه به دست آمده از روشهای یادشده ،به متوسط هزینه سرانه تحصیل یک دانشجو در فعالیتهای مختلف آموزشی دست می یابیم .

نکته حائز اهمیت ، غافل نبودن از موضوع کنترل است. به عبارت دیگر در این مرحله باید اطمینان حاصل کنیم که تمامی اقلام هزینه ای در محاسبه هزینه متوسط قیمت تمام شده تحصیل یک دانشجو در رشته های مختلف تحصیلی دخالت داشته است.این مهم را میتوان با بازبینی مجدد در هزینه ها بررسی کرد.

**2-2-15) مشکلات بودجه ریزی عملیاتی در موسسه های آموزش عالی:**

شیوه محاسبه شاخص متوسط هزینه سرانه دانشجویی در موسسه های آموزش عالی ساده به نظر می رسد اما در آن مشکلاتی وجود دارد که بدون توجه به آنها شاخص محاسبه شده اعتبار چندانی نخواهد داشت . یکی از این مشکلات مربوط به نظام حسابداری موسسه های آموزشی عالی است.زیرا در نظام حسابداری تا زمانی که هزینه ای محقق نیابد ، ثبت سند نیز انجام نمی پذیرد .

(حسابداری نقدی ) ،بنابراین برای دستیابی به اطلاعات هزینه ای نیم سای که در نیمه دوم بهمن هر سال شروع می شود لازم است تا اواخر نیمه اول سال مالی بعد صبر کرد .

این موضوع باعث تاخیر قابل ملاحظه در محاسبه شاخصهای نتیجه، معیارهای سنجش عملکرد و عدم تصمیم گیریهای به موقع مدیران دانشگاهها خواهد شد . البته استقرار نظام حسابداری تعهدی در دانشگاه می تواند پاسخگوی مناسبی برای حل این مشکل باشد.

در روش حسابداری تعهدی ،ملاک ثبت عملیات در دفاتر ،دریافت و پرداخت وجوه نقدی نیست بلکه هر زمان که تعهدی برای موسسه به وجود آید، به عنوان یک عمل مالی در دفاتر منعکس می شود.به عبارت دیگر می توان گفت ارزیابی صحیح عملکرد یک موسسه در یک دوره معین و تعیین وضع مالی آن در یک تاریخ معین ،فقط از طریق اعمال روش تعهدی حسابداری امکان پذیر است .

منظور از معیارهای سنجش عملکرد،شاخصهایی هستند که برای ارزیابی عملکرد موسسه های آموزش عالی در دو سطح کلان و خرد شامل بخشهای کلی(عمومی) ،آموزشی،پژوهشی،دانشجویی ،فرهنگی و اعتبارات و امکانات در بعد کمی و کیفی مورد استفاده قرار می گیرند.

شاید نبود استاندارد متوسط هزینه سرانه دانشجو در فعالیتهای مختلف آموزشی در کشور و مقایسه آن با موارد مشابه محاسبه شده در یک دانشگاه خاص ،از دیگر مشکلات بودجه ریزی در موسسه های آموزش عالی باشد. به خاطر همین هم اکنون می توان به متوسط هزینه سرانه در موسسه های غیرانتفاعی آموزش عالی ،همانند دانشگاه آزاد اسلامی اتکا کرد و با گذشت زمان به استانداردهای جامع تری در این زمینه دست یافت.

جدول مقايسه بودجه ها

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **موارد** | **بودجه ريزي افزايشي** | **بودجه ريزي**  **برنامه اي** | **بودجه ريزي**  **بر مبناي صفر** | **بودجه ريزي عملياتي** |
| **ويژگي اصلي** | **تأکيد بر گذشته** | **تأکيد بر آرمانها و اهداف برنامه ها** | **بازنگري فعاليتها از ابتدا و مهندسي مجدد فعاليتها** | **تخصيص منابع بر اساس نتايج** |
| **هدف اصلي** | **افزايش پاسخگويي مالي** | **افزايش مسئوليت و پاسخگويي در قبال اهداف برنامه ها** | **اولويت بندي فعاليتها و برنامه ها** | **ارتقاي کارآيي برنامه ها** |
| **سئوال اصلي** | **آيا اعتبارات در محل مورد نظر هزينه مي شود؟** | **آيا با اجراي برنامه ها به اهداف و آرمانهاي مورد نظر مي توان رسيد؟** | **اهميت و ضرورت برنامه ها و فعاليتها چقدر است؟** | **آيا هزينه هاي اجراي برنامه ها اثربخش است و کارآيي دارد؟** |
| **مسئله بودجه ريزي** | **جلوگيري از استفاده نامناسب از منابع** | **اثربخشي برنامه ها** | **تصميم گيري درباره تداوم يا توقف فعاليتي که از گذشته انجام مي شود** | **تعيين شاخص براي اندازه گيري عمليات سازمان** |
| **مبناي تخصيص اعتبار** | **دستگاه و مواد هزينه** | **همه برنامه هاي سازمان** | **برنامه هاي ضروري** | **نتايج مورد انتظار** |
| **نقش آفرينان** | **حسابداران و مديران بودجه که علاقمند به تعادل بودجه اند (نمايندگان مجلس)** | **مديران برنامه و برنامه ريزان** | **تمام سطوح سازمان** | **مسئولان ارشد دستگاهها**  **کارشناسان اداري** |
| **شرايط موفقيت** | **حداقل زمان براي پيگيري بودجه وجود دارد؟** | **نيازمند منابع براي طرحها و اهداف برنامه است** | **نيازمند زمان و منابع براي بازنگري فعاليتهاي کارکنان و مديران با اعتماد نفس** | **داشتن شاخصهاي معتبر اندازه گيري معتبر عملکرد براي مستند سازي دستاوردها شيوه عيني ايجاد مي کند** |
| **نقاط قوت** | **در کمبود زمان خوب عمل مي کند؟** | **پيوند بين فعاليتهاي برنامه و تخصيص بودجه بخشها را به کل و حال را به آينده پيوند مي دهد** | **فرصت بازنگري در فعاليتها را فراهم مي کند**  **فرصت تجديد نظر در تخصيص منابع را فراهم مي کند** | **زمان بر و پر هزينه است** |
| **نقاط ضعف** | **بي توجهي به کارآيي و اثربخشي احتمال تعارض در افراد زياد است** | **سرمايه گذاري بسياري از منابع نياز دارد**  **احتمال تعارض زياد است** | **فشار بسياري به منابع سازمان مي آيد**  **مقاومت کارکنان**  **دشواري مقايسه واحدهاي سازماني** | **مقاومت کارکنان و مديران**  **ترس از مجازات و تنبيه** |

بخش دوم : پيشينه تحقيق

در ارتباط با مبانی و روشهای بودجه ریزی و به صورت اختصاصی بودجه ریزی عملیاتی تحقیقات مفیدی صورت گرفته است و از نظر تئوری و آکادمیک قابل استنتاج و اتکا می باشند اما اجرای بودجه ریزی عملیاتی در ایران هنوز به صورت عمومی و تخصصی صورت نگرفته است و هنوز در گام اول اجرای این نوع نظام بودجه ریزی هستیم .چنانکه در امریکا و بسیاری از کشورهای اروپایی به صورت کاربردی اجرا گردیده است و نتایج مفیدی حاصل گردیده است . از این رو در این بخش به چند پژوهش به عنوان پیشینه این تحقیق پیرامون بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای دولتی صورت گرفته اشاره می شود.

**2-3-1) پژوهش اول :بررسی تاثیر عوامل مدیریتی بر بودجه ریزی عملیاتی در استانداری تهران**

این تحقیق در سال 1387 توسط سرکار خانم یگانه حضرتی در دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز در مقطع کارشناسی ارشد انجام شد که استاد راهنمای ایشان جناب آقای دکتر تیمورآقایی فیشانی و استاد مشاور ایشان جناب آقای دکتر جفره بوده اند.در این تحقیق تلاش شده است تاثیر عوامل مدیریتی بر بودجه ریزی عملیاتی در استانداری تهران با طرح یک فرضیه اصلی و چهار فرضیه فرعی ذیل مورد بررسیو سنجش قرار گیرد.

**الف) فرضیه های تحقیق**

فرضیه اصلی: بین عوامل مدیریتی و اجرای مطلوب بودجه ریزی عملیاتی در استانداری تهران رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه های فرعی:**

1. بین عوامل ساختاری و اجرای بودجه ریزی عملیاتی در استانداری تهران رابطه معنی داری وجود دارد.
2. بین عوامل رفتاری و اجرای بودجه ریزی عملیاتی در استانداری تهران رابطه معنی داری وجود دارد.
3. بین عوامل کیفیت و اجرای بودجه ریزی عملیاتی در استانداری تهران رابطه معنی داری وجود دارد.

**ب) نتیجه پژوهش**: با انتخاب تصادفی نمونه ای از کارکنان استانداری تهران و با استفاده از ابزار پرسشنامه و آزمون منجر به تایید هر سه فرضیه فرعی شده است. بدین معنی که بین عوامل ساختاری ،عوامل رفتاری و کیفیت با اجرای مطلوب بودجه ریزی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.

**2-3-2) پژوهش دوم: بررسی موانع و مشکلات در استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه ستادی سازمان حفاظت محیط زیست**

این تحقیق در سال 1386 توسط آقای محمدعلی یاسینی در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز در مقطع کارشناسی ارشد انجام شده و استاد راهنمای ایشان آقای دکتر تیمورآقایی فیشانی و استاد مشاور ایشان نیز آقایفرهاد حنیفی بوده اند. در تخقیق مذکور با اظهار عدم توفیق اجرای مطلوب بودجه ریزی عملیاتی در سازمان حفاظت محیط زیست و طرح این سئوال که موانع و مشکلات بر سر راه استقرار مطلوب بودجه ریزی عملیاتی در سازمان مذکور کدامند، در قالب فرضیه های ذیل ،تاثیر مجموعه ای از مولفه هایساختاری مرتبط و موثر در امر بودجه ریزی و همچنین نگرش موجود در سازمان را بطور جداگانه بر استقرار مطلوب بودجه ریزی عملیاتی سنجیده شده است:

الف) فرضیه های تحقیق:

1. عوامل ساختاری موجود بر عدم اجرای مطلوب نظام بودجه ریزی عملیاتی در سازمان موثر است.
2. نگرش موجود بر عدم اجرای مطلوب نظام بودجه ریزی عملیاتی در سازمان موثر است.
3. وضع موجود تدوین شاخصها و اهداف کمی بر عدم اجرای مطلوب نظام بودجه ریزی عملیاتی در سازمان موثر است.

ب) نتیجه پژوهش:با انتخاب تصادفی نمونه ای از جامعه آماری شامل افراد درگیر بودجه ریزی در سازمان مذکور و با استفاده از ابزار پرسشنامه و آزمونهای فرض آماری مقایسه میانگین 1 و 2 جامعه و فریدمن،نهایتا وضعیت جامعه مورد پژوهش تحلیل شده است که بر این اساس فرضیه اول رد شده اما فرضیه دوم و سوم مورد تایید واقع شده اند.بدین معنی که عوامل ساختاری موجود بر عدم اجرای مطلوب نظام بودجه ریزی عملیاتی در سازمان موثر نبوده ولی نگرش و وضع موجود تدوین شاخصها و اهداف کمی بر عدم اجرای مطلوب نظام بودجه ریزی عملیاتی در سازمان موثر است.

از جمله پیشنهادهای مطروحه محققین مذکور برای تحقیقات بعدی بررسی فرآیند بودجه ریزی در سازمانهای دولتی از منظر بودجه ریزی عملیاتی و ارائه الگوی بهینه می باشد.

2**-3-3) پژوهش سوم:بررسی علل ناکارآمدی گزارش عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه نویسی سنوات بعد**

این تحقیق در سال 1384 توسط سرکار خانم فروغ قربانی آبکنار در دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز در مقطع کارشناسی ارشد انجام شد واستاد راهنمای ایشان آقای دکتر منوچهر جفره واستاد مشاور آقای دکتر تیمور آقایی فشانی بوده اند . در تحقیق مذکور با اظهار ناکارآمدی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کشور به نقش عوامل بیرونی موثر بر ناکارآمدی در قالب فرضیه های ذیل پرداخته است . روش پژوهش توصیفی، پیمایشی از نوع اسنادی، میدانی بوده که محقق به استنتاج نتایج در مورد جامعه از طریق نمونه گیری پراخته است و سپس بر اساس نتایج بدست آمده آنها را مورد تحلیل آماری قرار داده است .

**الف)فرضیه های تحقیق :**

1. نارسایی وابهام قوانین ومقررات مالی و محاسباتی بر کارآمدی صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور خلل وارد نموده است.
2. نحوه عملکرد سازمانهای نظارتی بر کارآمدی صورت حساب عملکرد بودجهکل کشور خلل وارد نموده است.
3. نحوه عملکرد نامناسب ذیحسابی های دستگاههای اجرایی بر کارآمدی صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور خلل وارد نموده است.

**ب) نتیجه پژوهش**: آزمون فرضیه ها نشان داده که هر سه فرضیه مورد تایید بوده یعنی نارسایی و ابهام قوانین و مقررات مالی و محاسباتی ،نحوه عملکرد سازمانهای نظارتی و نحوه عملکرد نامناسب ذیحسابی های دستگاههای اجرایی بر کارآمدی صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور خلل وارد نموده است.

**2-3-4) پژوهش چهارم: بررسی و شناسایی موانع پیاده سازی و بودجه بندی عملیاتی در ارتش جمهوری اسلامی ایران**

این تحقیق در سال 1386 توسط محمد ابراهیم رابطی در دانشگاه تربیت مدرس در مقطع کارشناسی ارشد انجام شد و استاد راهنمای ایشان آقای دکتر قدرت اله طالب نیا بوده اند.در تحقیق مذکور با انتخاب یک سازمان دولتی تلاش گردیده است تا مهمترین موانع و شاخص های مربوط به مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در قالب فرضیه های ذیل مورد بررسی قرار گیرد. روش انجام پژوهش از نوع پیمایشی، همبستگی بوده ومحقق به استنتاج نتایج در مورد جامعه از طریق توزیع پرسشنامه در بین نمونه ای شامل 50 نفر از کارشناسان امور مالی دستگاه پرداخته است.سپس اطلاعات به دست آمده را با استفاده از روش آزمون t تک نمونه ای مورد تحلیل آماری قرارداده است.

الف) فرضیه های تحقیق:

1. بین مشکلات پیاده سازی ،بودجه بندی عملیاتی و موانع محیطی رابطه معنادار وجود دارد.
2. بین مشکلات پیاده سازی ،بودجه بندی عملیاتی و موانع سازمانی رابطه معنادار وجود دارد.
3. بین مشکلات پیاده سازی ،بودجه بندی عملیاتی و موانع فردی رابطه معنادار وجود دارد.
4. نتیجه پژوهش:

آزمون فرضیه ها نشان داه که هر سه فرضیه مورد تایید بوده و بین مشکلات پیاده سازیبودجه بندی عملیاتی با هر سه متغیر موانع محیطی،سازمانی و فردی رابطه معنادار وجود دارد.

فهرست منابع:

1. ابريشم، ا، **فرآيند استقرار بودجه ريزي عملياتي و حسابداري تعهدي در شهرداريها**،1387،سايت civilica
2. الماسي،ح ،**نظام بودجه ريزي دولتي در ايران**،1387،چاپ اول،تهران ،شهرآشوب
3. پايگاه اينترنتي اطلاعات و مدارك علمي ايران www.irandoc.ae.ir
4. پايگاه اينترنتي مجموعه مقالات اولين تا سومين كنفرانس بين المللي بودجه ريزي عملياتي در كشور

www.penco.ir

1. پناهي،ع، **بودجه ريزي عملياتي درنظريه و عمل**،1389،تهران،دفتر مطالعات برنامه وبودجه مجلس شوراي اسلامي
2. جهان دوست ،س، **مقاله تدوين بودجه عملياتي در سازمان بنادر و كشتيراني** ،1372، دانشگاه تهران
3. حسن آبادي،م،نجارصراف،ع،**نيم قرن تجربه امريكادر نظامهاي بودجه ريزي عملياتي** ، 1384 ، تهران ، بهراد
4. روشناسان،م ،1389،**مطالعه موردي بودجه ريزي عملياتي سالهاي 1385الي 1387 کل کشور با بودجه ريزي سنواتي در سازمان ثبت احوال کشور و واحدهاي تابعه آن**،پايان نامه كارشناسي ارشد مديريت دولتي ، دانشگاه آزاد تهران مرکز،دانشكده مديريت
5. ساكتي ،پ،سعيدي،ا،**چالشها و راهكارهاي بكارگيري شاخصهاي عملكردي در بودجه ريزي عملياتي در دانشگاههاي دولتي ايران**، 1388،سايت civilica
6. سالم، پ، **ارزيابي نتايج استقرار نظام بودجه ريزي عملياتي در بخش تشخيص بيمارستان مشكين شهر**، ،دانشگاه ايران
7. عالي ور،ع،شباهنگ، ر،**حسابداري صنعتي**،1371، تهران،جلدسوم،مركز تحقيقات تخصصي حسابداري و حسابرسي سازمان حسابرسي
8. عباسي،ا ،**بودجه ريزي نوين در ايران(اصول،مراحل و روشها)**،1388،چاپ اول،انتشارات سمت
9. فرج وند، ا ،ابراهيمي نژاد،م ، **فراگردبودجه از تنظيم تا كنترل**، 1380،چاپ دوم ،تهران، انتشارات گلباد
10. فرزيب، ع،**بودجه ريزي كاربردي در ايران**،1387،تهران،چاپ اول،شركت تعاوني كارآفرينان فرهنگ و هنر.
11. فرزيب،ع،**نظام بودجه ريزي دولتي در ايران**،1379،چاپ دهم،تهران،انتشارات مركزآموزش مديريت دولتي
12. قانون بودجه سالهاي 1380تا 1387كل كشور،تهران،مركز مدارك علمي و انتشارات
13. قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادي ،اجتماعي و فرهنگي جمهوري اسلامي ايران،1384،چاپ پنجم،انتشارات سازمان مديريت و برنامه ريزي كشور
14. قانون مديريت خدمات كشوري مصوب سال 1386
15. كردبچه،م ،نظام **بودجه ريزي:مباني نظري-سير تحولات بين المللي- بررسي تطبيقي تحولات نظام بودجه ريزي در ايران**،1385،چاپ اول ،تهران،سازمان مديريت و برنامه ريزي كشور
16. **مجموعه مقالات و سخنرانيهاي همايش حسابرسي عملكرد پاسخگويي و ارتقاي بهره­وري** ،1389 ، چاپ اول،تهران، مركز آموزش و بهسازي منابع انساني ديوان محاسبات كشور
17. محمودي خالدي،م ،1389،**امكان سنجي استقرار و اجراي بودجه ريزي عملياتي در دانشگاه تهران**،پايان نامه كارشناسي ارشد مديريت دولتي، دانشگاه آزاد تهران مركز،دانشكده مديريت
18. محمد طاهري،س ،1389،**بررسي مشكلات پياده سازي بودجه ريزي عملياتي در وزارت بازرگاني و ارائه راه كارهاي لازم جهت كاهش موانع**،پايان نامه كارشناسي ارشد مديريت دولتي،دانشگاه آزاد تهران مركز،دانشكده مديريت
19. باباخانی،ج ،رسولی،م، شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی کشور،1390،فصلنامه پژوهشهای تجربی حسابداری مالی ، سال اول ،شماره 1
20. رئیسی سرکندیز،ا، بودجه بندی عملیاتی،ماهنامه تدبیر،سازمان مدیریت صنعتی،شماره 14
21. باباخانی،ج ،حسابداری و کنترل های مالی دولتی،دانشگاه علامه طباطبایی،1382
22. دفتر برنامه ریزی منابع مالی و بودجه ،گزارش 101،بودجه ریزی عملیاتی از تئوری تا عمل،1382
23. اردکانی،س،بودجه ریزی عملیاتی و چالشهای آن در ایران ، فصلنامه حسابدار رسمی،شماره 21، 141
24. پناهی،ع،بودجه ریزی عملیاتی (الزامات و مفاهیم )،مجلس و پژوهش،نشریه مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی ،سال دوازدهم ،شماره 47
25. احمدی ،ع، اصول و مبانی بودجه ریزی با تاکید بر بودجه ریزی عملیاتی،1382،همدان،انتشارات نورعلم،چاپ اول

A-OECD”public sector modernization: changing organizations”,GOV/puma,2003

B-GAO,performance budgeting: Initial Expriences under the results Act in linking plans with Budgets ,1999

C-ROBINSON,m and Brumby,j,Does performance Budgeting work. And Analytical review of the empirical literature, Imf working paper,2005

<http://www.pjiran.ir/forum/forum159/thread19944.html>