

مفاهیم و ویژگیهای بودجه ریزی

و بودجه ریزی عملیاتی

کیامرث قاسمی زانیانی*

حمید رضا عبادزاده**

چکیده

از بودجه تعاریف مختلفی ارائه شده است که هیچ کدام جامع و کامل نیست اما بطور کلی می توان بودجه را پیش بینی هزینه اجرای عملیات در طول مدت یک سال دانست که در نهایت به اعتبارات تقویم می گردد. در حقیقت بودجه ابزاری برای رسیدن به اهداف برنامه و یا برش عملیاتی برنامه است. بودجه ریزی تفکری منسجم از منابع مالی محدود در برابر نیازهای نامحدود است به طوری که ارتباطات ارگانیک و همه جانبه بین منابع مالی و غیر مالی لحاظ شده باشد.

بودجه عملیاتی عبارتست از یک برنامه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می دهد. بودجه ریزی عملیاتی با ارائه اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه هایی که برای نیل به اهداف مشترکی به کار می روند، توانایی تصمیم گیران را در ارزیابی درخواست های بودجه ای دستگاه های اجرایی افزایش می دهد. بودجه عملیاتی، تمامی فعالیت های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیقی از هزینه فعالیت ها را در بر می گیرد.

*مدیر کل دفتر برنامه ریزی و بودجه وزارت جهاد کشاورزی

** کارشناس ارشد آمار و برنامه ریزی وزارت جهاد کشاورزی

مقدمه

بودجه ریزی در اصل، تخصیص منابع است و ذاتاً نیازمند انتخاب و تعیین اولیت می باشد. سیاست های بودجه ای در مفهوم گسترده، محل نزاع مدعیان رقیب برای تصمیم گیری در این باره است که چه مقدار از منابع محدود دولت، باید در میان تعداد زیادی از اهداف ملی ضروری تقسیم شوند. اطلاعات عملکرد می تواند به این بحث کمک ارزشمندی نماید. البته باید توجه داشت که اطلاعات عملکرد تنها یکی از عوامل است و نمی تواند جانشین انتخاب های سیاسی دشوار شود و بحث درباره نقش مناسب دولت و نیاز به برنامه ها و سیاست های مختلف دولت کماکان ادامه خواهد داشت.

بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است. هرچند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می توانند سیاست گذاری بودجه ای را تسهیل و نظارت قانون گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند.

بودجه ریزی عملیاتی از دیرباز در زمره پیشنهادات اصلاحی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده است و در ایران دولت در قالب بند (ز) تبصره (۱) قوانین بودجه سال های ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ و ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم ملزم به عملیاتی کردن بودجه شده است. با این وجود، تعریف و اجرای بودجه ریزی عملیاتی همچنان با ابهامات فراوانی همراه بوده است.

تعریف محدود از بودجه ریزی عملیاتی این است که، این نوع بودجه ریزی، منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می دهد (فیلدینگ اسمیت، ۱۹۹۹). این تعریف، پیام آور پیوندی (منطقی) و فنی میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است و می تواند سطح نتایج را که با بهره گیری از منابع اضافی قابل دستیابی است بیان کند. بودجه ریزی عملیاتی نمی تواند جایگزین فرایند بودجه ریزی موجود شود، ولی با تغییر پرسش هایی که در این فرایند مطرح می شود می تواند به تغییر تأکید سیاست های بودجه ای و اقدامات نظارتی، کمک کند.

در این گزارش، سعی بر آن است تا ضمن بررسی اصول و مبانی بودجه ریزی، تعریفی از بودجه ریزی عملیاتی اریه شده و مزایا و الزامات آن مورد نقد و بررسی قرار گیرد همچنین روشی برای آن ارایه گردد.

تعاریف و مفاهیم

- برنامه ریزی فرآیندی است سازمان یافته برای تحقق اهداف توسعه که مشخصه های آن عبارتند از:
 - ۱- فرآیند
 - ۲- نظام (سازمان یافته)
 - ۳-تحقق اهداف توسعه
- فرآیند جریانی است که در طول زمان اتفاق می افتد و مراحل ذیل را طی می کند:
 - مرحله اول : تهیه و تدوین برنامه
 - مرحله دوم : تصویب برنامه
 - مرحله سوم : اجرای برنامه
 - مرحله چهارم : نظارت ، ارزشیابی و اصلاح برنامه
- بودجه ابزاری است برای رسیدن به اهداف برنامه ویا درحقیقت برش عملیاتی برنامه
- سازمان یافته یعنی در چهارچوب نظام مشخص کار را انجام دهیم.
- نظام یعنی مجموعه مقررات ، تشکیلات ، قوانین ، گردش کار وروشهایی که برای انجام مراحل مختلف فرایند برنامه ریزی ویا بودجه ریزی تدوین می شود.

مرحله	مجری	نظام
تهیه و تدوین برنامه و بودجه	قوه مجریه	نظام مصوب هیئت وزیران
تصویب برنامه و بودجه	قوه مقننه	قوانین و مقررات مجلس، مشابه قوانین عمومی و برنامه و بودجه، قانون وصول برخی ازدرآمدها
اجرای برنامه و بودجه	قوه مجریه	قوانین دولت، قوانین بودجه سنواتی، قانون سالیانه
نظارت و ارزشیابی	سه قوه	بر اساس قوانین مربوطه و پیشنهادهای

- هدف حرکت از وضع موجود به وضع مطلوب. انواع اهداف عبارتند از:
هدف کیفی : در برنامه های بلند مدت ، هدفها بیشتر کیفی می شود.
هدف کمی : در برنامه های میان مدت و کوتاه مدت کاربرد بیشتری دارد

سابقه برنامه ریزی توسعه در کشور

سابقه برنامه ریزی توسعه و اجرای آن در کشور در قبل و بعد از انقلاب به شرح زیر است.
قبل از انقلاب :

برنامه اول : ۱۳۳۳-۱۳۲۷

برنامه دوم : ۱۳۴۱-۱۳۳۴

برنامه سوم : ۱۳۴۶-۱۳۴۲

برنامه چهارم : ۱۳۵۱-۱۳۴۷

برنامه پنجم : ۱۳۵۶-۱۳۵۲

برنامه ششم : به علت همزمانی با انقلاب اسلامی اجرایی نگردید

بعد از انقلاب :

برنامه اول : ۷۲-۶۸

برنامه دوم : ۷۸-۷۴

برنامه سوم : ۸۳-۷۹

برنامه چهارم : ۸۸-۸۳

خصوصیات بودجه

بودجه سالانه دارای خصوصیات است که مهمترین آنها عبارتند از:

- برنامه مالی و اجرایی کوتاه مدت
- حاوی پیش درآمدها بعلاوه سایر منابع تامین اعتبار
- برآورد هزینه ها
- حاوی سیاستها و اهداف توسعه

همچنین بودجه دارای دو سیاست مالی و پولی است. این سیاستها تمهیداتی است که از طریق بودجه برای اداره جامعه و تنظیم اقتصاد جامعه اعمال می شود. سیاستهای مالی شامل موارد زیر می باشد

۱- مالیاتها

۲- تغییر در هزینه ها و اصلاح ساختار دولت

۳- یارانه ها و تامین اجتماعی

۴- تنظیم قیمتها و برقراری نظم اقتصادی

سیاستهای مالی دو پیام دارند. اولی سیاستهای انقباضی است و در شرایطی تدوین می گردد که حجم نقدینگی زیاد و در نتیجه عدم تعادل بین عرضه و تقاضا و تورم وجود دارد. و دیگری سیاستهای انبساطی است. سیاستهای انبساطی در شرایطی تدوین می گردد که حجم نقدینگی کم ، و در نتیجه تقاضا کم و رکود وجود دارد.

سیاستهای پولی، ابزاری است که از طریق کاهش و افزایش حجم پول در جامعه و یا کاهش و افزایش نرخ سود، توسط بانک مرکزی ، برای ایجاد تعادل پولی در جامعه اتخاذ می شود .

اصول و مبانی بودجه ریزی

در بودجه ریزی رعایت بعضی از اصول ضروری است که عدم رعایت آنها اثرات نامطلوبی را ایجاد خواهند کرد. این اصول عبارتند از:

- اصل شفافیت :

بودجه آئینه تمام نمای عملکرد اقتصادی کشور به شمار آمده و ابزار بسیار مهمی برای هدایت جامعه است. براین اساس روشن بودن تصمیماتی که براساس قانون بودجه ، در زمینه کسب درآمدها و انجام هزینه ها و اعمال سیاستهای مالی و پولی و سایرسیاستها ، توسط دولت اعمال می شود، از اهمیت ویژه ای برخوردار است .

اثرات عدم شفافیت را می توان بصورت اتلاف منابع، عدم امکان بررسی و نظارت و ارزشیابی، عدم ارزیابی صحیح عملکرد دولت، عدم آگاهی از وضعیت اقتصادی، عدم شناسایی عوامل بازدارنده توسعه

- اصل سالانه بودن :

- اصل وحدت :

به موجب این اصل کلیه درآمدها و هزینه ها برای کلیه دستگاهها در طول سال بایستی در سند واحدی (سند بودجه) ، درج و تقدیم مجلس شورای اسلامی شده و از پراکنده کاری جلوگیری شود .

- جامعیت :
 در این اصل اول ، این که تمام درآمدها و هزینه های دولت باید در بودجه منعکس شود؛ و دوم اینکه ، باید بطور ناخالص به خزانه واریز شود و هزینه ها از آن محل انجام گردد.
- اصل شمولیت یا تفصیل :
 به موجب این اصل ، بودجه باید شامل تمام هزینه ها و درآمدهای دولت باشد و جزئیات هزینه ها و مشروح آنرا در برگیرد.
- اصل تخصیص و عدم تخصیص :
 کلیه درآمدها و هزینه ها به همان نحوی که در قانون آمده وصول شده و هزینه گردد.
- پیش بینی درآمدها :
 به موجب این اصل ، درآمدهای بودجه جنبه پیش بینی دارد و به هر میزان که باشد قابل وصول است .
- تحدیدی بودن هزینه ها:
 براساس این اصل پرداختهای بودجه باید در حد اعتبارات مصوب باشد.
- انعطاف پذیری:
 در بودجه باید مجوزهایی گنجانده شود که در اجرای بودجه، با توجه به شرایط، انعطاف در بودجه داده شود.
- تعادل

مراحل فرایند بودجه ریزی

فرایند بودجه ریزی شامل چهار مرحله تهیه و تنظیم بودجه، تصویب بودجه، اجرای بودجه و نظارت است.

طبقه بندی در نظام بودجه ریزی

طبقه بندیهای موجود در نظام بودجه ریزی بشرح زیر هستند:

طبقه بندی دستگاهی :

در این نوع طبقه بندی ، درآمدها و هزینه های بودجه ، به تفکیک هر دستگاه مشخص می شود. انواع این دستگاهها در مواد ۲ ، ۳ ، ۴ و ۵ قانون محاسبات عمومی و ماده ۱۳۰ مشخص گردیده است. در مجموع این طبقه بندی در بودجه کشور تحت ۳ عنوان بشرح ذیل انجام می شود:

- دستگاههای اجرایی (دولتی)
- شرکتها و بانکها و موسسات وابسته
- موسسات انتفاعی وابسته به دولت

طبقه بندی عملیات :

طبقه بندی عملیات ناظر بر اعتباراتی است که از طریق برنامه و بودجه، در بخشهای مختلف اقتصادی ، اجتماعی و فرهنگی کشور توزیع می شود.

- امور: امور عمومی، امور دفاعی، امور اجتماعی و امور اقتصادی
- فصول: همه امور به چند فصل و هر فصل به چند برنامه
- برنامه: هر برنامه به چند طرح
- پروژه یا فعالیت: هر طرحی به چند پروژه یا چند فعالیت

طبقه بندی درآمدها :

- درآمدهای مالیاتی
- درآمدهای حاصل از نفت و گاز
- درآمدهای حاصل از انحصارات و مالکیت دولتی
- درآمدهای حاصل از خدمات و فروش کالا
- درآمدهای حاصل از حق بیمه کمکههای دریافتی
- درآمدهای انتقالی
- اصل و بهره وامها و سود حاصل از سرمایه گذاری دولت در خارج
- سایر منابع تأمین اعتبار

ابزار های مورد نیاز بودجه ریزی

- قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱ : این قانون مهمترین مبنای برنامه ریزی و بودجه ریزی است و در واقع نقطه عطفی در تاریخ برنامه ریزی و بودجه ریزی به شمار می رود.
- قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶
- قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین
- قوانین برنامه های توسعه (اول - دوم - سوم - چهارم)
- قوانین بودجه سنواتی

روشهای تهیه و تنظیم بودجه

- بودجه متداول :
عبارت است از این که هزینه های هر وزارتخانه و سازمان دولتی بر حسب فصول و مواد هزینه ، تقسیم بندی و تعیین می شود. در این نوع بودجه نویسی معلوم نیست که اعتبار مواد هزینه برای چه عملیاتی در نظر گرفته شده و فقط نوع هزینه مشخص است.
- بودجه برنامه ای :
بر اساس بودجه برنامه ای ، امور سازمانهای دولتی بر حسب مقاصد اصلی ، طرحها و فعالیتهای مهم آن ، مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد. در بودجه برنامه ای ، وظایف دولت مهم است و اینکه هر وزارتخانه و یا سازمان در جهت کدامیک از این وظایف عمل می کند ؟ برنامه های آنها چیست ؟ و چه فعالیتهای و اقداماتی در داخل برنامه ها ایجاد می شود؟ در بودجه برنامه ای ، مواد هزینه در داخل برنامه و یا فعالیت تهیه و تنظیم می شود نظام بودجه برنامه ای، وسیله شناسایی ماهیت وظایف و عملیات را فراهم نموده و تصمیم گیری را چه در مورد انتخاب برنامه ها و چه در باب اجرا و کنترل آنها آسان و پر ثمر می کند.
- بودجه عملیاتی :
بودجه عملیاتی ، مرحله پیشرفته تر از بودجه برنامه ای است. سند بودجه و نظام بودجه ریزی ، مهمترین عاملی است که اطلاعات لازم را برای اعمال حاکمیت ، در اختیار قوه

مجریه قرار می دهد و از طرف دیگر، برای قوه مقننه مبنایی فراهم می کند تا به کمک آن بتواند ضمن ابلاغ سیاستهای کلان، عملکرد دولت را ارزیابی کند .

در قانون بودجه سال ۱۳۵۱ بودجه عمومی به بودجه جاری و عمرانی تفکیک شده بود. در قانون بودجه سال ۱۳۸۱، مفهوم جدیدی وارد نظام بودجه ریزی کشور شد که همان ارزش خالص است. براساس این مفهوم، ارزش دارایی های دولت منهای بدهی های آن، مبنا قرار می گیرد و براساس آن دو نوع پرداخت تعریف می شود :

- پرداختهایی که ارزش خالص را کاهش می دهد و هزینه تلقی می شود؛ که در حال حاضر هزینه را مترادف با بودجه جاری در نظر میگیرند .
- پرداختهایی که ارزش خالص را افزایش می دهند و به عنوان دارایی و سرمایه مطرح می شوند .

با توجه به این تغییرات، بودجه به سه بخش یا تراز تفکیک شد:

الف : در تراز اول، درآمد و در مقابل آن هزینه تعریف شد. منظور از درآمد، درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای مستمر دولت است. در سند بودجه در اولین تراز، ارقام مربوط به درآمد و هزینه بودجه عمومی دولت دیده می شود.

ب : در تراز دوم، واگذاری داراییهای سرمایه ای و تملک داراییهای سرمایه ای است که این تراز همیشه مثبت بوده است . واگذاری داراییهای سرمایه ای شامل فروش نفت خام و ساختمانها و سایر سرمایه های که در اختیار دولت است

ج: تراز سوم، تملک دارایی های مالی و واگذاری دارایی های مالی شامل اوراق مشارکت و استقراض داخلی و خارجی

گامهای اصلاح نظام بودجه ریزی

- اصلاح طبقه بندی منابع و مصارف بودجه
 - شفافیت اولیه در استفاده از منابع سرمایه ای و انتشار اوراق مشارکت
 - تصویب ماده ۱۳۸ : سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاههای ذیربط بمنظور اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و بصورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:
- الف : شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاههای اجرایی ارائه می نمایند.

ب : تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات ، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص
ج : تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیتها و خدمات و قیمت تمام شده آن
د : تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیتها و متناسب با قیمت تمام شده آن

تبصره ۱ : بمنظور تحقق رویکرد فوق و همچنین تسریع در تغییر نظام بودجه ریزی کشور و تقویت نظام برنامه ریزی و نظارت ، سازمان مذکور موظف است ضمن اصلاح ساختار سازمان، مدیریت نیروی انسانی ، روشها و فناوری اداری خود ، ترتیبی اتخاذ نماید تا با سازمانی کوچک ، منعطف ، کارا و اثر بخش و به کار گیری نخبگان و اندیشمندان امکان انجام وظایف محوله به طور مطلوب و بهینه فراهم گردد.

تبصره ۲ : سازمان فوق الذکر و وزارت امور اقتصادی و دارائی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی ، اداری و استخدامی و بودجه ریزی کشور اقدام نماید به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد.
هـ : آیین نامه اجرایی این ماده به پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور به تصویب هیئت وزیران می رسد.

در صورت نیاز قوانین باید متناسب با مفاد این ماده تغییر کند.

• تاکید بر اجرای ماده ۱۳ و در صورت لزوم ساختار تشکیلاتی، تغییر مقررات مالی و روشهای حسابداری و شناسایی و احصای فعالیت و خدماتی که دستگاههای اجرایی ارائه می نمایند.

• تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص.

• تنظیم لایحه بودجه سالانه براساس حجم فعالیتها و خدمات و قیمت تمام شده.

• تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیتها و متناسب با قیمت تمام شده .

• تنظیم برنامه ها براساس حجم فعالیت و خدمات قیمت تمام شده

در روش بودجه ریزی عملیاتی ، نتایج محور پرداخت قرار می گیرد و فرآیندها در اختیار ارگانها و دستگاههای قرار می گیرد تا با تغییر فرایندها بتوانند قیمت تمام شده را با توجه به کیفیت خدمات و مقدار آن کاهش دهند و از این طریق بودجه لازم را اخذ کنند .

هدف اصلی از اقدامات بودجه ریزی عملیاتی

شفافیت، افزایش کارایی و بهره وری و کاهش حجم دولت از اهداف اصلی بودجه ریزی عملیاتی هستند. در فرایند بودجه ریزی باید مجموعه ای از انتخاب ها را انجام دهیم و انتخاب صرفاً یک اقدام تکنیکی نیست؛ بلکه سیاستگذاری رکن مهم آن است.

در رابطه با بودجه عملیاتی، کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه دارای تجربیاتی هستند، کره جنوبی، انگلیس، کانادا، استرالیا، شیلی، برزیل، مصر و کلمبیا از آن جمله اند، مهمترین کاری که باید در بودجه ریزی عملیاتی انجام گیرد هزینه یابی فعالیتهاست، ظاهراً امر هزینه یابی و تعیین قیمت تمام شده امر آسانی است؛ اما از نظر تکنیکی کار بسیار پیچیده ای است که بتوانیم فعالیت دستگاههای اجرایی را به وظایف آنها مرتبط کنیم و آنگاه رابطه بین وظایف و برنامه ها را تعریف کنیم. برخی فعالیتها در چند وظیفه موثر هستند؛ از این رو باید سهم هر وظیفه در یک فعالیت مشخص شود تا پرداخت براساس آن سهم صورت پذیرد. برای انجام این امر باید فعالیتها و هزینه های هر فعالیت محور قرار گیرد.

ماده ۱۴۴ :

کلیه دستگاه های اجرایی موظف اند، به منظور افزایش کارایی و بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، براساس دستورالعمل مشترک سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از آن فعالیتها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند (از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی و بهداشتی، درمانی، خدماتی و اداری)، براساس کمیت و کیفیت محل جغرافیایی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی ربط اجرا نمایند.

به دستگاه هایی که براساس ضوابط این ماده خدمات خود را ارائه می نمایند، اجازه داده می شود، حسب نیاز نسبت به جابه جایی فصول و برنامه های اعتبارات هزینه اقدام و مابه التفاوت هزینه های قبلی فعالیت با قیمت تمام شده را صرف ارتقای کیفی خدمات، تجهیز سازمان و پرداخت پاداش به کارکنان و مدیران واحدهای ذی ربط

نمایند. اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده درچارچوب بودجه سنواتی در اختیار واحدهای قرار می گیرد ، کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می گردد.

تدوین استانداردهایی که با توجه به کیفیت کار و محل جغرافیایی آن ، قیمت تمام شده را محاسبه کند، نیز از اهداف بودجه ریزی عملیاتی است .

مزیت های بودجه ریزی عملیاتی

از بین رفتن چانه زنی در بودجه ریزی ، زیرا براساس قیمت واحد و تعداد واحدهای فعالیت می توان بودجه لازم رامعین کرد و هر دستگاه با توجه به بودجه تخصیص یافته به همان میزان نتایج فعالیت خود را ارائه می دهد.

ارتقاء نظام اطلاعاتی است به این صورت که دستگاههای اجرایی می توانند هزینه انجام فعالیتهای خود را با هزینه های مشابه در بخش خصوصی مقایسه کنند. اگر دولت خدماتی به مردم عرضه می کند و در مقابل آن پول می گیرد ، قیمت تمام شده آن خدمت مشخص می شود و این پایه ای برای مقایسه هزینه انجام خدمات مشابه در بخشهای دولتی و خصوصی است.

هزینه یابی

هزینه یابی فرآیندی است که به وسیله آن هزینه های کل هر دستگاه اجرایی برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می یابد که پاسخگوی هزینه واقعی ارایه یا تولید هر محصول باشد. در امور حاکمیتی ، هدف از هزینه یابی آن است که آیا فرآیندها و روشهای جاری درست است یا باید اصلاح شوند.

اقدامات لازم برای پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی

یکی از اقدامات لازم برای طراحی و پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی ارائه تعاریف جدید است.

بودجه کل کشور: شامل بودجه عمومی ، بودجه شرکتها و موسسات و درآمدهای اختصاصی

مرحله تصویب بودجه:

مرحله تصویب بودجه در مجلس است ، یکی از مشکلاتی که طی ۱۰۰ سال قانونگذاری با آن مواجه بوده ایم سطح تصویب مجلس است؛ به این معنی که اختیارات قانونی نمایندگان تا کجاست ؟ آیا نماینده می تواند محل اجرای پروژه را مشخص کند؟ آیا نماینده می تواند تعداد پرسنل یک دستگاه را تعیین کند؟ یا اینکه نماینده باید بطور کلی بودجه ای در اختیار دولت قرار دهد و انجام وظیفه ای معین را از دولت طلب کند.

مرحله اجرای بودجه:

در این مرحله باید نظام فنی و اجرایی معین کند که آیا اجرا باید بصورت امانی باشد یا به صورت پیمانی؟ باید از بین فرایندها و روشهای موجود گزینش کرد و این گزینش با توجه به استانداردهای معین صورت می گیرد.

مرحله نظارت:

ماده ۱۵۸ قانون برنامه چهارم:

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور ، به منظور ارزیابی میزان پیشرفت کشور در چارچوب موازین برنامه ، چشم انداز و سیاستهای کلی نظام ، شاخصهای مربوط را متناسب با شاخص های بین المللی تنظیم و مقایسه و در تیرماه هر سال نتایج حاصل از اندازه گیری شاخصهای مذکور را به همراه نقاط قوت و ضعف و پیشنهاد های موثر برای بهبود وضعیت کشور به مقام معظم رهبری ، دولت و مجلس شورای اسلامی تقدیم می نماید.

خصوصیات نظارت:

نظام نظارت می بایستی به نحوی طراحی گردد که نتایج آن جهت اصلاح فعالیتهای آینده مورد استفاده قرار گیرد. نظارت پویا با تعیین شاخصهای اصلی ارزیابی ، منجر به کارآمدی و ارتقاء بهره وری فعالیتهای می گردد. نظام جدید بودجه ریزی نیازمند طراحی نظام جدید نظارت است تا بتوانیم اطلاعات را در اختیار مسئولین قرار دهیم. نظام نظارت بر اجرای بودجه ، ابزار بسیار معتبری برای تصمیم گیری است.

الزامات قانونی بودجه ریزی عملیاتی

اصلاح قانون برنامه و بودجه

اصلاح قانون محاسبات عمومی

قانون استخدامی کشور

مجلس شورای اسلامی در تبصره های بودجه سنواتی ۸۳-۸۱ ، سازمان مدیریت را موظف کرد که در راستای اصلاح نظام بودجه ریزی ، نسبت به عملیاتی کردن آن اقدام کند:

بند (ب) تبصره ۲۳ سال ۸۱ - بند (ر) و (ز) تبصره ۱ سالهای ۸۲ و ۸۳

الزامات قانونی بودجه ریزی عملیاتی

در قانون برنامه چهارم در ماده ۱۳۸ : سازمان مدیریت با همکاری دستگاههای اجرایی اصلاح نظام بودجه ریزی را از روش موجود به دولت هدفمند و عملیاتی تا پایان سال دوم برنامه انجام دهد .

در بودجه ریزی عملیاتی اساساً بودجه براساس ستانده ها و نتایج مود انتظار، تخصیص پیدا می کند ؛ به همین دلیل بودجه عملیاتی را اصطلاحاً در مدیریت هزینه یا مدیریت نتایج می گویند.

در بودجه عملیاتی رابطه دولت با دستگاههای اجرایی همانند یک قرارداد پیمانکاری تعریف می شود.

نکات مهم بودجه ریزی عملیات

تأکید بودجه عملیاتی بر صرفه جویی و اثر بخشی است. بودجه عملیاتی یک برنامه سالیانه است که در آن رابطه بین منابع مالی که تخصیص داده می شود با نتایج حاصل از اجرای آن فعالیتها و برنامه ها توسط شاخصهای کمیت پذیر گزارش شود. یکی از پیش شرط ها و الزامات بودجه ریزی عملیاتی ادغام برخی از فعالیتها و برنامه هاست .

بودجه عملیاتی مبتنی بر تجزیه و تحلیل هزینه و فایده است . پول و منابعی که برای مصارف هزینه ای و تملک دارائیهای سرمایه ای به دستگاهها و فعالیتها تخصیص می دهیم که براساس توجه مالی و اقتصادی باشد. بودجه ریزی عملیاتی امکان ارزیابی توانایی مدیران و کارکنان دولتی را در رسیدن به اهداف و برنامه در دولت شفاف می کند.

پیشنهاد روشی برای بودجه ریزی عملیاتی

مقدمه

بودجه ریزی عملیاتی عوامل "صرفه جویی" و "اثربخشی" را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می کند. نظام بودجه ریزی عملیاتی بین "کارآیی" و "اثربخشی" تمایز قائل می شود. در "کارآیی" استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالیکه "اثربخشی" با عملکرد مرتبط است. در بودجه ریزی عملیاتی طبقه بندی عملیات به نحوی است که هدفها شفافتر بیان می شوند، ارزیابی بودجه سهلتر بوده و در روش هزینه بندی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می گیرد.

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

- ارزیابی پاسخگویی مسئولین دستگاههای اجرایی براساس معیار دستاوردهای فعالیت های آنان، دامنه تاثیرگذاری آنها جهت نیل به دستاوردها و بودجه و امکاناتی که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است.
- ارزیابی پاسخگویی مدیران دستگاههای اجرایی به مسئولین ذیربط براساس محصولاتی که باید تولیدکنند و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات بکار می گیرند.
- تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق مبادله موافقتنامه بین مدیران و مسئولین دستگاههای اجرایی و بین مسئولین دستگاههای اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور (به نمایندگی از طرف دولت).
- استقرار نظام بودجه ریزی ستانده محور
- دادن اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهادهای لازم برای تولید محصولات مورد نظر
- ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قراردادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات.

برای اجرای نظام فوق اقدامات اساسی زیر باید انجام گیرد:

- ۱- برنامه های عملیاتی دستگاههای اجرایی جهت تحقق اهداف بخش ذی ربط بازبینی، اصلاح و نهایی شود.

۲- در چارچوب وظایف مصوب دستگاههای اجرایی، فعالیتهای کمیت‌پذیر ذیل هر یک از برنامه‌های نهایی شده تعیین گردد.

۳- هزینه تمام شده هر یک از فعالیتهای برای دستیابی به هدف تعیین شده محاسبه گردد.

۴- یک نظام نظارتی و گزارشگیری مستمر تمامی مراحل کار استقرار یابد.

انجام اقدامات فوق مستلزم استقرار یک نظام هزینه‌یابی محصول در دستگاههای اجرایی با ویژگی‌های یاد شده می‌باشد.

اصول و مفاهیم هزینه‌یابی محصول

در این بخش اصول و مفاهیم هزینه‌یابی، هدف و منافع حاصل از هزینه‌یابی محصول، هزینه‌یابی فعالیتهای، اقسام هزینه‌یابی و سیاستهای حسابداری هزینه‌یابی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

هزینه‌یابی محصول چیست؟

محصول، کالا یا خدمات نهایی است که منعکس‌کننده خواست دولت، به عنوان خریدار، از دستگاههای اجرایی برای ارائه آن به متقاضیان است. در این خصوص می‌توان به مثالهایی مانند ارایه خدمات ثبتی، آموزشی، بهداشتی و یا تولید برخی محصولات کشاورزی یا صنعتی اشاره کرد.

هزینه‌یابی محصول فرآیندی است که به وسیله آن هزینه نهاده‌ها (مانند حقوق و دستمزد) به محصولات تعلق می‌گیرد. در این فرآیند هزینه‌های کل هر دستگاه اجرایی برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می‌یابد که پاسخگوی هزینه واقعی ارایه یا تولید هر محصول باشد.

به طور مثال اگر یک دستگاه اجرایی خدمات متنوعی ارائه دهد یا کالاهای متنوعی تولید کند ممکن است بخواهد کل هزینه تولید هر واحد خدمات یا محصول را برآورد نماید. این اطلاع به دستگاه اجرایی کمک می‌کند که اولاً بهای ارائه هر واحد از محصول را تعیین کند و همچنین نسبت به حدود پرداختهای پرسنلی یا اداری تصمیم مناسب را اتخاذ نماید.

هزینه‌یابی در دو مرحله انجام می‌گیرد:

مرحله اول: جمع‌آوری اطلاعات هزینه‌ای

مرحله دوم: استفاده از اطلاعات جمع‌آوری شده در هزینه‌یابی فعالیتهای مربوط به تولید محصولات

هدف و منافع حاصل از هزینه‌یابی محصول

در فرآیند نظام پیشنهادی دستگاههای اجرایی در چارچوب قرارداد یا موافقتنامه‌ای با دولت خدماتی را ارایه یا کالایی را تولید می‌کنند. در هزینه‌یابی محصولات موضوع قرارداد، دستگاه اجرایی باید هزینه هر یک از محصولات تولیدی مورد توافق را تعیین نماید. برای تمامی محصولات مزبور اطلاعات زیر باید ارائه گردد:

- عنوان هر یک از فعالیتهایی که منجر به تولید کالا یا خدمات می‌گردد.
 - شرح عملیات هر یک از فعالیتهای
 - اهداف کمی فعالیتهای و شاخص قابل اندازه‌گیری کمیت و کیفیت کالا یا خدمت
 - هزینه تمام شده هر قلم از کالا یا خدمت محصول فعالیتهای
- در فرآیند هزینه‌یابی محصول باید هزینه تولید هر قلم از محصول بطور آشکار مشخص شود، به‌طوری‌که برای دولت و مسئولین ارزش افزوده کالا یا خدمت مزبور مشخص باشد. بنابراین، یک نظام کارآمد هزینه‌یابی فقط شامل مجموعه‌ای از هزینه‌های بالاسری محصولات نیست. نظام مطلوب فرآیند ایجاد ارزش افزوده را به نحوی سامان می‌دهد که :
- مسئولین دستگاههای اجرایی با سهولت بیشتری بتوانند فعالیتهای مورد نظر برای تحقق اهداف خود را انتخاب کنند.
 - روشهای بهبود عملکرد و کارآیی بهتر تشخیص داده شود.
 - عملیات پیش‌بینی شده هر یک از فعالیتهای امکان شبیه‌سازی و پیش‌بینی برای آینده را در قالب الگوهای مشخص فراهم سازد.
- در نظام پیشنهادی سقف بودجه هر یک از دستگاههای اجرایی مانند گذشته توسط دولت تعیین می‌گردد، در تعیین این سقف باید عواملی چون ارزیابی هزینه تولید کالا و خدمات، قیمت‌های بازار و افزایش کیفیت مورد توجه قرار گیرد. طبیعی است سقف پیشنهادی دولت برای بودجه دستگاه اجرایی با محاسباتی که توسط دستگاه اجرایی در چارچوب هزینه‌یابی فعالیتهای انجام می‌گیرد ممکن است مطابقت نداشته باشد. بنابراین برای کمک به رسیدن به تفاهم، دستگاههای اجرایی باید ضمن هزینه‌یابی هر یک از فعالیتهای آنها را بر حسب اولویت طبقه‌بندی کنند به نحوی که در هر سطحی از بودجه فعالیتهای مشخصی قابل انجام باشد. در این زمینه راهکارهای زیر می‌تواند مورد نظر قرار گیرد:

- تجدیدنظر در کمیت و کیفیت محصولات برای ایجاد تعادل بین هزینه تولید آنها با بودجه اختصاص یافته
- اتخاذ سیاستهایی برای کاهش هزینه تولید محصولات، مانند تغییر فرآیندها، مهندسی مجدد، حذف فعالیتهای دارای اولویت کمتر
- تجهیز منابع درآمدی جدید

روش هزینه‌یابی فعالیت اساس تعیین بودجه دستگاههای اجرایی و تخصیص اعتبارات خواهد بود. مشکل اساسی هزینه‌یابی فعالیتها در اولین سال اجرا خواهد بود، بدیهی است در سالهای بعد با استفاده از شاخص‌های تعدیل، هزینه تمام شده سال مبنا مورد اصلاح قرار خواهد گرفت.

روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت فرهنگ فعلی تعیین بودجه دستگاهها را که "بودجه‌ریزی افزایشی" (Incremental) است دگرگون خواهد ساخت. در روش فعلی بودجه سال یا سالهای گذشته هر دستگاه اجرایی مبنای اصلی است که همه ساله براساس شاخصهای تعدیل نامشخص و یا افزایش فعالیتها یا پرسنل جدید و بدون توجه به محصول تولید شده دستگاه، انجام می‌گیرد. در واقع قدرت چانه‌زنی دستگاه اجرایی اساس تعیین بودجه را تشکیل می‌دهد و در غالب مواقع که بودجه پیشنهادی دستگاه با سقف تعیین شده هماهنگی و مطابقت ندارد، با کاهش همه جانبه و با درصدی خاص، اجرای تمامی فعالیتهای دستگاه با مشکل مواجه می‌شود. ضمن اینکه نظارت بر اجرای بودجه دستگاه نیز بر پایه اصول علمی میسر نخواهد بود.

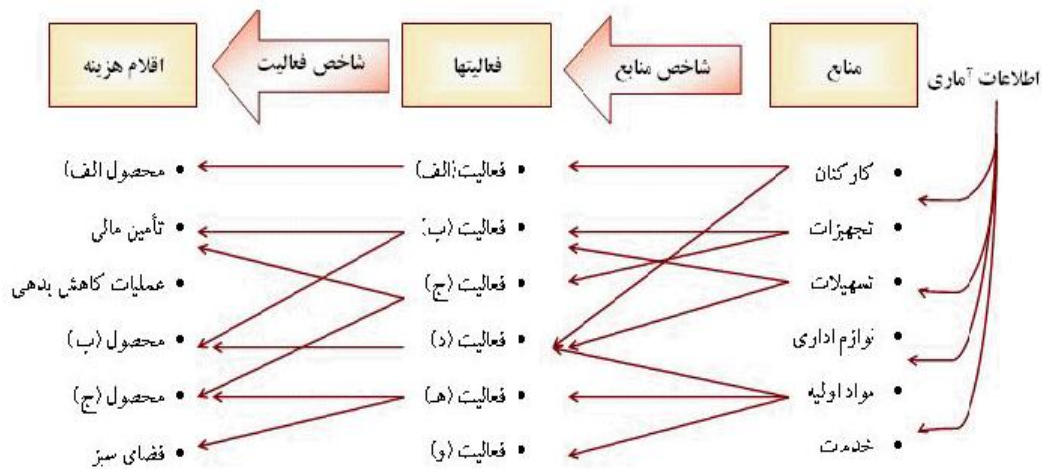
در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تشخیص رفتارهای هزینه‌ای محصولات ارایه شده دستگاههای اجرایی همراه با آگاهی از شقوق دیگری که می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند، ابزار مدیریتی قدرتمندی در اختیار مدیران قرار می‌دهد که:

- تهیه بودجه توسط دستگاههای اجرایی را ضابطه‌مند می‌سازد. کل هزینه هر فعالیت توسط دستگاه اجرایی مشخص می‌شود و امکان مقایسه هزینه مزبور با سایر شقوق فراهم می‌گردد.
- هزینه‌یابی دقیق فعالیتها، معیار خوبی را در تعیین تعرفه کالاها و خدمات در اختیار مسئولان دستگاههای اجرایی قرار می‌دهد.

- ناکارآیی‌های موجود در تولید کالا و خدمت با سهولت بیشتری مشخص می‌گردد و مسئولان می‌توانند اقدامات لازم را در افزایش ارزش یا کاهش هزینه محصولات خود بعمل آورند.
 - مسئولین دستگاه اجرایی درک بهتری از عوامل موثر در هزینه پیدا می‌کنند و شقوق موجود برای کاهش هزینه فعالیتها از طریق تغییر فرآیند و بکارگیری فناوری جدید را بهتر تشخیص می‌دهند.
 - اطلاعات بدست آمده در فرآیند پیشنهادی، گزارشگیری و نظارت بر اجرای فعالیتها را تسهیل می‌کند.
- در نمودارهای (۱) و (۲) چارچوب الگوی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و روابط ساختاری و سازمانی آن نشان داده شده است.

نمودار شماره ۱

چارچوب الگوی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت



• شاخص‌های اندازه‌گیری منابع :

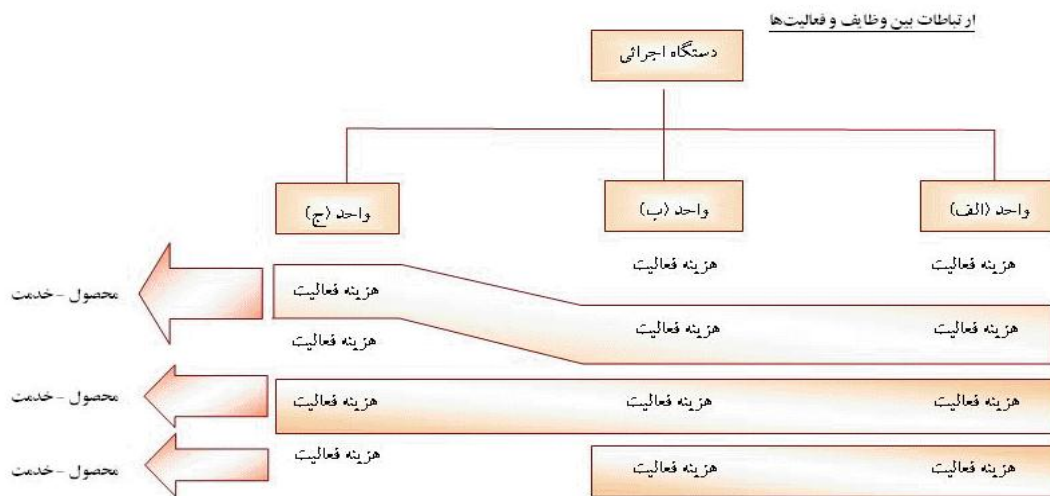
- درصد زمان مصرف شده
- سطح زیربنا موضوع فعالیت
- تعداد و میزان تجهیزات

• شاخص‌های اندازه‌گیری فعالیت :

- تعداد محصول
- تعداد معاملات
- تعداد گزارشات

نمودار شماره ۲

ارتباطات بین وظایف و فعالیت‌ها



در این نمودار نشان داده شده است که یک کالا یا خدمت خاص ممکن است از طریق فعالیتهای انجام شده در واحدهای مختلف یک سازمان ایجاد گردد.

مبانی تعیین فعالیتهای

در قوانین مالی و محاسباتی ایران مبانی و پایه‌های لازم برای تعیین فعالیتهای و در نتیجه اجرای بودجه عملیاتی پیش‌بینی شده است. طبق مفاد بند (۴) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه، "برنامه سالانه" عملیات اجرایی دولت است که سالانه تنظیم و همراه بودجه کل کشور تقدیم مجلس می‌گردد و ضمن آن در قالب هدفها و سیاستهای مندرج در برنامه پنجساله، هدفهای مشخص و عملیات اجرایی سالانه هر دستگاه اجرایی با اعتبار مربوطه تعیین می‌شود. در بند (۸) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه نیز "عملیات اجرایی" به صورت مجموعه فعالیتهای جاری (هزینه‌ای) و طرحهای عمرانی (تملك دارایی‌های ثابت) دستگاههای اجرایی

تعریف شده است. در بند (۹) همین قانون "فعالیت‌های جاری" (هزینه‌ای) به سلسله عملیات و خدمات مشخص اطلاق شده است که برای تحقق هدف‌های برنامه سالانه طی یک سال اجرا می‌شود و هزینه آن از محل اعتبارات جاری (هزینه‌ای) تأمین می‌گردد. همچنین در ماده (۱۹) قانون برنامه و بودجه دستگاه‌های اجرایی مکلف شده اند براساس شرح فعالیتها و طرح‌هایی که بین دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توافق واقع شده است در حدود اعتبارات مصوب عمل کنند.

با توجه به احکام فوق، برنامه‌های عملیاتی ذیل دستگاه‌های اجرایی باید شامل فعالیت‌های کمیت‌پذیر مشخص باشد که برای تحقق هدف‌های برنامه مزبور اجرا می‌شوند. به بیان دیگر هر یک از فعالیت‌های دستگاهها باید دارای هدف و برنامه کار مشخص باشد. برنامه کار مزبور برای دستگاه اجرایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و سایر دستگاه‌های ذی‌نفع بهترین راهنما برای عملیاتی است که در سال مالی انجام می‌گیرد و این برنامه اساس کار گزارشگیری و نظارت می‌باشد.

بنابراین تعیین فعالیت‌های ذیل برنامه‌ها باید به‌گونه‌ای انجام گیرد که گزارشگیری از آنها را ساده سازد. در گزارشگیری اصل "مسئولیت" است و مسئولیت در قالب شرح وظایف دستگاه شکل می‌گیرد و واقعیت می‌یابد.

برای برقراری ارتباط متقابل میان طبقه‌بندی عملیات و واحدهای اجرایی، باید سعی شود برنامه‌ها و فعالیتها به واحدهای اجرایی مشخص در درون هر دستگاه مرتبط شوند. ایجاد ارتباط بین طبقه‌بندی عملیات و واحدهای اجرایی موجب می‌شود که کار تهیه و تنظیم و اجراء نظارت بر اجرای بودجه به نحو بهتری انجام شود و عامل مسئولیت در داخل هر دستگاه مشخص‌تر گردد.

بنابراین در تشخیص و تعیین فعالیتها باید گروه‌های عملیاتی در داخل هر یک از برنامه‌های هزینه دستگاه در قالب فعالیت گنجانده شوند به نحوی که مسئولیت اجرای هر یک فعالیتها و واحد اجرایی آن از هر حیث مشخص و با وظایف و تشکیلات منطبق باشد.

طبقه‌بندی هزینه‌ها

طبقه‌بندی هزینه‌ها به روشهای مختلفی امکانپذیر است. تجزیه و تحلیل رفتار هزینه‌های مختلف نهاده‌های مورد استفاده در تولید کالا و خدمات اطلاعات مفیدی را برای برآورد هزینه‌ها فراهم می‌آورد. چارچوبی که معمولاً در این زمینه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

طبقه‌بندی هزینه‌ها به: "هزینه‌های متغیر"، "هزینه‌های شبه متغیر" و "هزینه‌های ثابت" است. در این طبقه‌بندی اساس تغییرات هزینه واحد (Unit Cost) تولید کالا و خدمت است که از تغییر حجم محصول نتیجه می‌گردد.

"هزینه‌های متغیر" ارتباط مستقیمی با تغییرات حجم محصول دارند. برای مثال، هزینه کپی کردن مدارک دانش‌آموزان در یک موسسه آموزشی با نسبت مستقیمی از ساعات مراجعه دانش‌آموزان تغییر می‌کند.

"هزینه‌های شبه متغیر" ارتباط با تغییرات حجم محصول پیچیده‌تر است. افزایش هزینه با سطوح متعددی از حجم محصول مرتبط است. در مثال فوق، افزایش ناچیز تعداد دانش‌آموزان، لزوماً نیاز به بکارگیری معلم بیشتری را ندارد. از طرفی در سطحی از افزایش تعداد دانش‌آموزان استخدام معلم جدید الزام آور می‌گردد.

"هزینه‌های ثابت" در کوتاه مدت، علی‌رغم تغییر در حجم محصول، تغییری نمی‌کنند و در دامنه وسیعی از حجم محصول ثابت می‌مانند. برای مثال، چنانچه تعداد ساعات مراجعه دانش‌آموزان افزایش شایان توجهی داشته باشد موسسه ممکن است مجبور به ساخت یا ایجاد کلاس درس جدیدی شود.

روش دیگر طبقه‌بندی هزینه‌ها تفکیک آن به: "هزینه‌های افزایشی"، "هزینه‌های تعهد شده" و "هزینه‌های فرصت" است. آشنایی با هزینه‌های افزایشی برای تصمیم‌گیری درخصوص افزایش یا کاهش حجم محصولات ضروری است. در تصمیم برای کاهش فعالیت فقط آن دسته از هزینه‌ها باید مورد توجه قرار گیرد که با تصمیم مزبور تغییر می‌کند. به بیان دیگر هزینه‌ای است که با کاهش حجم محصولات حذف می‌گردد. هزینه تعهد شده، مربوط به فعالیت‌هایی می‌شود که قبلاً تعهد شده و قابل حذف نبوده و تصمیمات آینده در آنها تأثیری ندارد. "هزینه فرصت" منافع از دست رفته ناشی از عدم اتخاذ تصمیم در مورد انجام بعضی از فعالیتها را شامل می‌گردد.

به منظور ارزیابی عملکرد نیز، هزینه‌ها را می‌توان به "قابل کنترل" و "غیرقابل کنترل" طبقه‌بندی کرد. نکته‌ای که هم از دیدگاه تهیه‌کننده و هم استفاده‌کنندگان از اطلاعات مهم است درک ماهیت هزینه و طبقه‌بندی آن برای اهداف مختلف و حسابداری هزینه است. روش طبقه‌بندی هزینه بر انتخاب فرآیند هزینه‌یابی موثر است. برای هزینه‌یابی محصول چگونگی مصرف هزینه‌ها توسط محصولات و فعالیتها طبقه‌بندی آن به هزینه‌های مستقیم یا

غیرمستقیم را تعیین می‌کند. هر چه ارقام هزینه‌های مستقیم تشخیص داده شده بیشتر باشد به دلیل کاهش تخصیص هزینه‌های بی‌مورد، دقت هزینه‌یابی بیشتر خواهد بود. تفکیک هزینه‌ها به مستقیم و غیرمستقیم بستگی به اصل قابلیت ردیابی با تخصیص هزینه‌ها دارد. توان تخصیص هزینه‌ها به فعالیتها به عواملی چون روش تعریف فعالیتها، اطلاعات موجود و درک مدیریت از ارتباط بین عملیات و هزینه‌ها دارد.

هزینه‌های مستقیم

هزینه‌هایی است که به طور اقتصادی می‌توان به فعالیتها یا موضوع‌های هزینه منسوب کرد. ارتباط بین هزینه و فعالیت مستقیم یا غیرمستقیم بودن آن را مشخص می‌کند. محصول حاصل از فعالیت ممکن است، محصول نهایی، محصول واسطه و یا مجموعه‌ای از محصولات باشد. میزان تفکیک هزینه‌ها بستگی به اطلاعات مورد نیاز مدیریت دارد.

هزینه‌های غیرمستقیم

برای بعضی از هزینه‌ها ردیابی و تخصیص مستقیم آنها به فعالیت خاصی امکانپذیر نیست. اینگونه هزینه‌ها هزینه‌های غیرمستقیم هستند. هزینه‌های مزبور به بیش از یک فعالیت مربوط می‌شوند. البته منسوب کردن این هزینه‌ها به هر فعالیت از طریق تعیین سهم آنها در فعالیت امکانپذیر است. برای مثال می‌توان به هزینه‌های آب و برق و سوخت مصرفی در یک واحد خدماتی اشاره کرد.

سایر هزینه‌ها

برخی از هزینه‌های انجام شده در فعالیتها ممکن است ارتباطی با محصول آن فعالیت نداشته باشد. مانند هزینه‌های بازسازی غیرمترقبه و کاهش غیرمترقبه دارایی‌ها. با توجه به اینکه این قبیل هزینه‌ها قابل تخصیص به محصولات نیستند، باید در هزینه‌یابی فعالیتها حذف گردند.

هزینه کل و هزینه واحد تولید محصول

برای محاسبه هزینه کل فعالیتها باید هزینه نهاده‌های مصرفی در فرآیند تولید محصولات و هزینه نهاده‌های مصرفی برای انجام فعالیتهای پشتیبانی تولید محصولات مزبور با هم جمع گردد.

برای مثال موسسه‌ای را در نظر بگیریم که یکی از محصولات تولید آن انتشار اطلاعیه‌های سلامتی برای جامعه است. منابع مورد استفاده این موسسه برای انجام این فعالیت شامل پرسنلی است که برای طراحی و چاپ و توزیع این اطلاعیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. هزینه‌های مزبور به عنوان "هزینه‌های مستقیم" تلقی می‌شود. سایر هزینه‌هایی که ارتباط مستقی با اطلاعیه تولید شده ندارند "هزینه غیرمستقیم" تلقی می‌شود. این هزینه‌ها می‌تواند شامل هزینه‌های بالاسری مانند خدمات اداری و پشتیبانی برای تولید اطلاعیه‌ها و هزینه‌های برق و سوخت و مخابرات باشد. از جمع هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، هزینه کل فعالیت انتشار اطلاعیه بدست می‌آید. برای محاسبه هزینه واحد با متوسط انجام فعالیت باید هزینه کل را بر تعداد محصول تولید شده تقسیم کرد.

هزینه واحد یا متوسط، شاخص مفیدی برای محصول تولید شده بشمار می‌رود. از این شاخص میتوان به عنوان مبنایی برای ارتقای کارآیی یک واحد سازمانی و همچنین مقایسه بین واحدهای سازمانی مسئول تولید فعالیت مشابه استفاده نمود.

هزینه نهایی

هزینه فعالیتها مبنای اصلی تعیین بودجه دستگاههای اجرایی است. در دراز مدت، طبعاً واحدهای سازمانی در پی تأمین کل هزینه انجام فعالیتها هستند. در بعضی موارد کالاها و خدمات تولید شده ممکن است با قیمتی معادل هزینه نهایی محصول عرضه شوند. هزینه نهایی در واقع نشان دهنده هزینه تولید یک واحد اضافی از محصول است. این شاخص در قیمت‌گذاری محصولات اهمیت زیادی دارد. معمولاً هزینه نهایی تولید یک واحد اضافی محصول با افزایش میزان محصول کاهش می‌یابد. نرخ این کاهش نشان دهنده اهمیتی است که هزینه‌های ثابت در ساختار محصول دارند.

هزینه نهایی محصول، همچنین معمولاً کمتر از هزینه واحد (Unit Cost) است، که دلیل آن تأثیر هزینه‌های ثابت در ساختار هزینه‌ای واحد اجرایی است. برای مثال در این زمینه می‌توان به استفاده کوتاه مدت از ظرفیتهای عاطل اشاره کرد. در مواقعی که قیمت محصول توسط دولت تعیین می‌شود، در تعیین قیمت باید عواملی چون ارزیابی هزینه تولید، قیمت‌های بازار و کارآیی تولید در نظر گرفته شود.

اهداف روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

روش هزینه‌یابی فعالیت در بخش خصوصی و دولتی متفاوت است. در بخش دولتی این روش دو هدف کلی را دنبال می‌نماید:

اول: با فراهم کردن اطلاعات لازم درخصوص هزینه فعالیت‌های واحد اجرایی ذی‌ربط، به اهداف نظارت خارجی کمک می‌کند. هزینه فعالیت‌ها مبنای بودجه دستگاه اجرایی را تشکیل می‌دهند که نهایتاً به تصویب مجلس می‌رسد.

اطلاعات هزینه‌یابی فعالیت‌ها در صورت‌حساب مالی و سایر گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی درج می‌گردد. در این گزارش بهتر است به چگونگی تفکیک هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم و روش تخصیص هزینه‌ها به محصول و نرخ‌های بکار گرفته شده اشاره گردد.

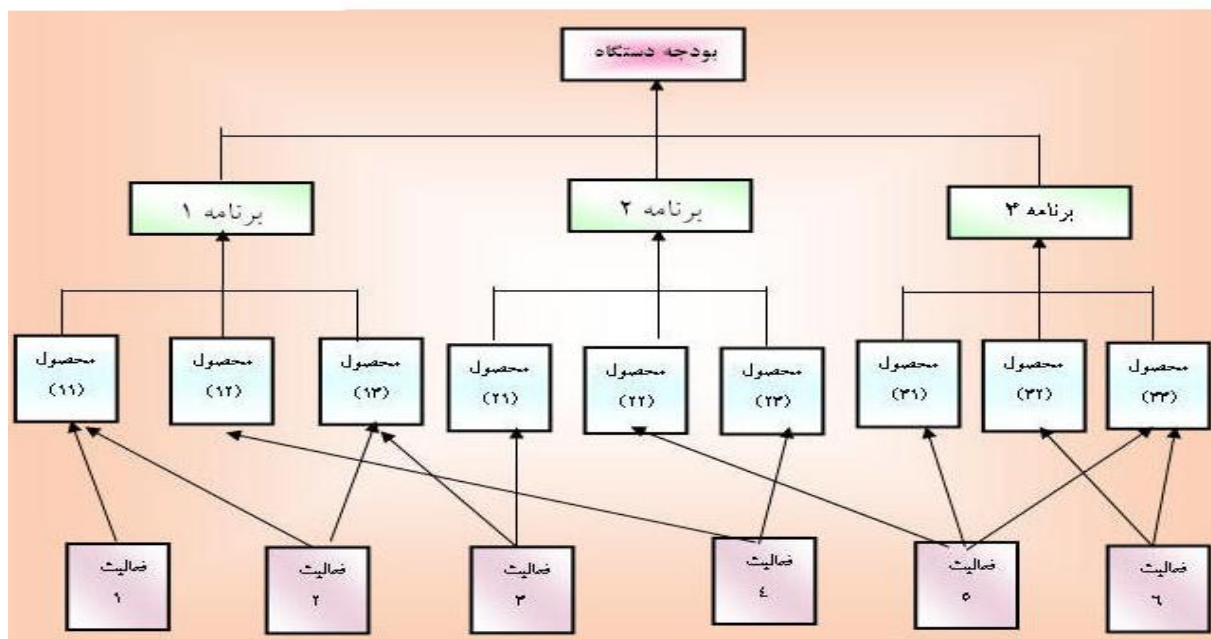
دوم: روش هزینه‌یابی فعالیت‌ها، اطلاعات مفیدی برای نظارت‌های داخلی سازمانها فراهم می‌آورد. نظارت‌های داخلی که بر این اساس انجام می‌گیرد به برنامه‌ریزی و کنترل بودجه‌های سالانه سازمانها کمک می‌نماید. از اطلاعات حاصله همچنین می‌توان در اتخاذ تصمیم‌های غیرمترقبه و در شرایط خاص استفاده کرد. برای مثال تخصیص منابع را با تغییر سیاستها تغییر داد.

فرآیند روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

در کاربرد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید به دو نکته مهم توجه شود: نکته اول تمایز قائل شدن بین فعالیت، فرآیند و محصول است. برای مثال اجرای قانون یک فرآیند است و فعالیت یا محصول محسوب نمی‌شود، از طرفی ارسال گزارش به مقامات بالاتر یک فعالیت محسوب می‌شود و محصول یا فرآیند نیست. محصول چیزی است که توسط یک بخش یا واحد اجرایی تولید و بر محیط خارج تأثیر می‌گذارد.

نکته دوم اینکه هر یک از ستانده‌ها یا محصولات یک واحد اجرایی لزوماً از تنها یک فعالیت حاصل نمی‌گردند و ممکن است دو یا تعداد بیشتری فعالیت در تولید یک محصول دخالت داشته باشند و یا اینکه فعالیت منجر به تولید چند محصول گردد

نمودار ۳- فرآیند تهیه بودجه دستگاه پرمبناى فعالیت



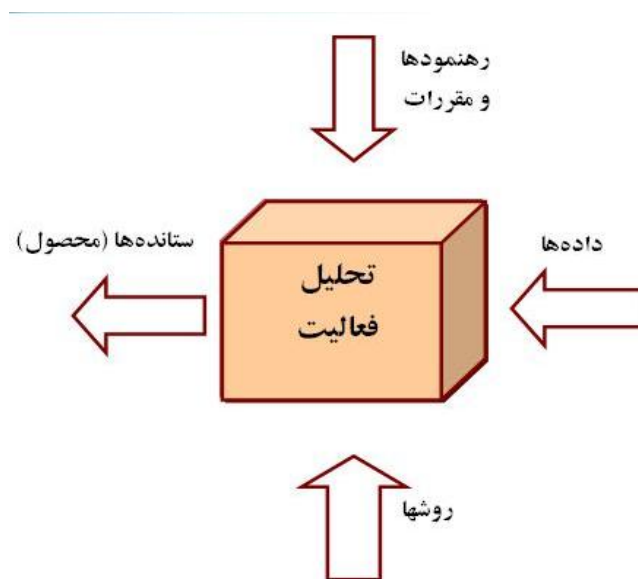
در مواردی که چند فعالیت در تولید یک محصول دخالت دارند، سهم هر فعالیت در محصول باید مشخص گردد. پرسنل، مواد تجهیزات برخی از نهادهایی است که در تولید محصول به کار برده می‌شود. این نهادهای یا منابع برای واحد اجرایی هزینه محسوب می‌شوند. هزینه‌یابی روشی است که دستگاه اجرایی با استفاده آن منابع مصرف شده در تبدیل نهاده به محصول را اندازه‌گیری می‌کند.

نمودار ۴- فرآیند هزینه‌یابی پرمبناى فعالیت



متدولوژی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از ۵ مرحله تشکیل شده است:

مرحله ۱: مشخص کردن فعالیت‌ها و هدف کمی آنها: "فعالیت" در واقع فرآیند تبدیل و تغییر شکل داده‌ها به ستانده‌های مشخص با استفاده از سازوکارهای خاص و در چارچوب قوانین و مقررات موجود است. هدف کمی فعالیت عبارت از میزان تولید کالا یا خدماتی است که به وسیله دستگاه اجرایی به مصرف کننده خارجی ارائه می‌شود. تعداد کل واحدها (اندازه) هر محصول تولید شده باید در این مرحله تعیین گردد. شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد برای کمیت و کیفیت محصول نیز باید مشخص شود.



فعالیت‌ها به سه دسته تقسیم می‌شوند: فعالیت‌های اولیه، (۲) فعالیت‌های ثانویه، (۳) فعالیت‌های تثبیت کننده

"فعالیت‌های اولیه" فعالیت‌هایی هستند که به طور مستقیم با موضوع هزینه مربوط می‌شوند (مانند انعقاد قرارداد).

"فعالیت‌های ثانویه" فعالیت‌هایی هستند که از طریق فراهم آوردن منابعی فعالیت‌های اولیه را پشتیبانی می‌کنند (مانند تأمین نیروی انسانی اضافی مورد نیاز).

"فعالیت‌های تثبیت کننده" فعالیت‌هایی هستند که وضعیت فعلی سازمان را تحکیم می‌کنند مانند تهیه برنامه راهبردی

مرحله ۲: جمع آوری و تعیین هزینه‌ها: در این مرحله هزینه تمامی منابع مصرف شده در تولید محصولات فعالیتها باید تعیین شوند. بدون چنین شاخصی تصمیمات دستگاه اجرایی و ارزیابی عملکرد آن بر مبنای اطلاعات کامل نخواهد بود. هزینه‌های بالاسری (مانند هزینه‌های امور مالی و اداری و پشتیبانی)، هزینه استفاده از دارایی‌ها و پرسنلی طی دوره تولید باید تخمین زده شده و در فرآیند هزینه‌یابی منظور گردد. محاسبات مربوط به هزینه حتی‌الامکان باید با روش حسابداری تعهدی (Accrual) که در آن تمامی پرداختها در زمان ایجاد ثبت می‌گردند، انجام گیرد. این روش حسابداری منجر به هزینه‌هایی می‌گردد که نیازی به پرداخت نقدی در فرآیند تولید ندارند (مانند استهلاک).

مرحله ۳: ردیابی و برقراری ارتباط بین هزینه‌های مستقیم و فعالیتها: همان‌طور که در قسمتهای قبل اشاره شد، هزینه‌ها به دو گروه کلی هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم تقسیم می‌شود. هزینه‌های مستقیم، هزینه‌هایی هستند که با یک محصول یا یک گروه (طبقه) از محصول ارتباط دارد. فرآیند تشخیص یا ردیابی هزینه‌های مستقیم در زمان ایجاد آنها باید انجام گیرد. با توجه به ماهیت محصول، هزینه‌های مستقیم می‌تواند شامل حقوق و دستمزد، هزینه‌های سفر، مواد، خدمات مشاوره‌ای، سوخت و مخابرات و غیره باشد. روش‌های مختلفی برای تشخیص و ردیابی هزینه‌های مستقیم وجود دارد که به تعدادی از آنها و مزایا و معایب هر یک در جدول شماره (۲) اشاره شده است. در تمامی این روشها برای برآورد هزینه مستقیم از مقدار واقعی منابع مصرف شده و همچنین هزینه هر واحد از رابطه ساده زیر استفاده می‌شود:

$$C=R * Q$$

در رابطه فوق:

C : نشان‌دهنده هزینه منابع مصرف شده

R : نشان‌دهنده هزینه هر واحد منابع مصرف شده

Q : نشان‌دهنده مقدار منابع مصرف شده

می‌باشد. بنابراین فرآیند هزینه نهایی شامل برآورد هزینه تولید محصول براساس منابع مصرف شده می‌باشد. بدین منظور هزینه هر واحد منابع مصرف شده و مقدار منابع مصرف شده برای هر قلم هزینه‌ای باید مشخص گردد.

مرحله ۴: ردیابی و برقراری ارتباط بین هزینه‌های غیرمستقیم و فعالیت‌ها: هزینه‌های غیرمستقیم شامل هزینه‌هایی که مستقیم نیستند و به بیان دیگر هزینه‌هایی که نتوان آنها را به یک محصول مشخص مربوط ساخت می‌باشد. هزینه‌های غیرمستقیم شامل هزینه‌هایی است که به طور سنتی به هزینه‌های بالاسری موسوم هستند و بیشتر جنبه پشتیبانی دارند، مانند خدمات مالی و اداری.

اساس ردیابی هزینه‌های غیرمستقیم، عوامل هزینه هستند مانند: سطح زیربنای دفتر و تعداد پرسنل. این عوامل همبستگی زیادی با هزینه دارند. با تشخیص عوامل هر هزینه، تخصیص آن به فعالیت یا محصول به راحتی انجام می‌شود. مثال ساده در این زمینه تخصیص و توزیع هزینه اجاره، هزینه نظافت به محصولات مختلف است. عامل هزینه مناسب در این زمینه سهم سطح زیربنای هر گروه کاری به کل سطح زیربنا است.

مرحله ۵: جمع هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم: در این مرحله تمامی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم هر محصول با هم جمع می‌شوند تا کل هزینه محصول بدست آید. از تقسیم هزینه کل بر تعداد محصول نیز هر واحد محصول قابل محاسبه می‌باشد.

کنترل کیفیت

اقدامات انجام گرفته برای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید از نظر کیفیت کنترل شود. در جدول شماره ۳ فهرست اقدامات برای کنترل کیفیت نشان داده شده است. دستگاه‌های اجرایی از این فهرست باید برای حصول اطمینان از کیفیت مطلوب متدولوژی هزینه و نتایج هزینه‌یابی فعالیتها در فرآیند بودجه‌ریزی استفاده کنند. استاندارد مورد عمل در این فهرست حداقل مورد نیاز برای تأمین انتظارات دولت درخصوص تخصیص منابع تصمیمات مدیریتی در فرآیند بودجه‌ریزی است. این استانداردها با استانداردهای مشابه مورد استفاده برای کنترل مدیریت داخلی، سازگار می‌باشد.

کاربرد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران

از سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی شده است که یکی از محورهای اساسی این اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به روش علمیاتی می‌باشد. در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه نیز نسبت

به این امر تاکید شده است. همانطور که در بخشهای قبلی این گزارش اشاره شد فرآیند تهیه بودجه به روش عملیاتی فرآیندی پیچیده است و حتی در کشورهای بسیار پیشرفته در زمینه بودجه‌ریزی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی چند سال طول کشیده است.

از سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توجه جدی‌تری قرار گرفت و در طرح دو مرحله‌ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به عنوان یک هدف میان مدت مورد توجه قرار گرفته است. همچنین از سال ۱۳۸۱ در بخشنامه بودجه از طریق دستورالعمل و فرم خاص از دستگاه‌های اجرایی خواسته شده است اعتبارات هزینه‌ای (جاری) خود را برحسب هزینه کل و هزینه واحد هر فعالیت مربوط به برنامه‌های ذیل دستگاه ذی‌ربط پیشنهاد دهند. ولی به دلیل اینکه اولاً این امر از طرف دستگاه‌های اجرایی جدی گرفته نشده است و از طرف دیگر دفاتر بخشی و سایر واحدهای ذی‌ربط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور نیز پی‌گیری و نظارت لازم را در اجرای این امر به عمل نیاورده‌اند، در عمل این کار حتی به صورت آزمایشی با موفقیت همراه نبوده است.

با توجه به نکات یاد شده و در اجرای حکم ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی روش چند مرحله‌ای زیر پیشنهاد می‌شود:

۱- تعیین عناوین فعالیت‌های مربوط به هر برنامه ذیل دستگاه‌های اجرایی. مهمترین ویژگی این فعالیت‌ها کمیت‌پذیر بودن آنها است.

۲- تعیین عناوین شاخص‌های کمی هر فعالیت با توجه به شاخص‌های عملکرد مصوب شورای عالی اداری. در این زمینه لازم به توضیح است که طی دو سال اخیر شاخص‌های اختصاص عملکرد تمامی دستگاه‌های اجرایی به تصویب شورای عالی اداری رسیده است. با این اقدام در واقع ارتباط مستقیمی بین وظایف دستگاه‌های اجرایی و فعالیت‌های ذیل برنامه‌ها برقرار می‌شود.

۳- تعیین هدف کمی هر شاخص فعالیت به تفکیک محصول یا محصولات مختلف آن (اعم از کالا و خدمات) و بر اساس هدف کمی برنامه ذی‌ربط، که هدف کمی اخیر نیز باید در چارچوب هدف کمی برنامه چهارم توسعه بخش (مندرج در سند ملی و استانی بخش) باشد.

۴- برآورد هزینه هر فعالیت با استفاده از هزینه کل برنامه و دستگاه و شاخصهای کمی فعالیت در مقایسه با شاخصهای کمی برنامه و دستگاه .

۵- برآورد هزینه واحد یا قیمت تمام شده هر فعالیت با استفاده از هزینه کل و شاخصهای کمی آن.

۶- استفاده از هزینه واحد فعالیتها در اولویت‌گذاری و رتبه‌بندی آنها. این اولویت‌بندی در تنظیم بودجه و عملیات دستگاه‌های اجرایی در سقف اعتبارات اعلام شده می‌تواند کمک موثری نماید. این اولویت‌بندی باید به گونه‌ای انجام گیرد که در هر سطحی از بودجه فعالیت‌های مشخص قابل اجرا باشد.

۷- با اجرای این روش دستگاه‌های اجرایی ناگزیر به اصلاحات ساختاری در زمینه‌های زیر خواهد شد:

- تجدید نظر در کمیت و کیفیت محصولات برای ایجاد هماهنگی بین هزینه تولید و بودجه اختصاص یافته
- اتخاذ سیاست‌هایی برای کاهش هزینه تولید محصولات
- تجهیز منابع درآمدی
- استقرار نظام شایسته‌گرایی و ایجاد ثبات در خدمات مدیران

۸- پس از تصویب و نهایی شدن بودجه دستگاه اهداف کمی تعیین شده برای هر فعالیت می‌تواند مبنای اصلی نظارت بر فعالیت‌های دستگاه اجرایی ضمن اجرای بودجه قرار گیرد.

۹- با برآورد هزینه واحد در بار اول (سال اول)، از این شاخص می‌توان در برآورد و پیشنهاد هزینه کل هر فعالیت، برنامه و دستگاه استفاده کرد. در واقع در این شرایط است که هدف اصلی از بودجه‌ریزی عملیاتی محقق خواهد شد. البته شاخص مزبور باید در سال‌های بعد با توجه به شاخص تورم و یا شاخصهای دیگر مورد تعدیل قرار گیرد.

۱۰- اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تمامی دستگاه‌های اجرایی در همان سال اول ممکن است میسر نباشد. از طرف دیگر درخصوص بعضی از دستگاه‌های اجرایی مانند وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، که در سال‌های اخیر از روشی که شباهتی با روش پیشنهادی دارد استفاده کرده است، با سهولت بیشتری قابل انجام

است. پیشنهاد این است که روش فوق در قالب دستورالعمل و فرمهای ذی ربط به وسیله همه دستگاههای اجرایی انجام گیرد. اشکالات احتمالی در مورد بعضی از دستگاهها و موفقیتهای بدست آمده در مورد برخی دیگر، تجربه مناسبی در اصلاح روش پیشنهادی برای سالهای بعد خواهد بود تا انشاء... بتوان تا پایان برنامه چهارم توسعه (۱۳۸۸) این روش را به طور کامل در مورد تمام دستگاههای اجرایی به طور کامل به اجرا درآورد.

نقش قوه مقننه

آخرین نکته ای که اهمیت بسیاری دارد این است که قوه مقننه باید در مباحث مربوط به بودجه ریزی عملیاتی و تصمیمات ناشی از آن ها و فعالیت های نظارتی پس از آن ، مشارکت جدی داشته باشد. ۵۰ سال تلاش کشورهای مختلف برای پیوند منابع با نتایج نشان داده است که با توجه به نقش مهم قوه مقننه در تعیین اولویت های ملی و تخصیص منابع برای دستیابی به این اولویت ها ، هر تلاش موفقیت آمیزی باید با مشارکت قوه مقننه صورت گیرد. دولت باید بپذیرد که عملکرد و پاسخگویی مسئولیت های مشترکی است که مشارکت قوه مقننه رانیز می طلبد . تنها با نظارت مستمر قوه مقننه ، دولت و سازمانهای ذیربط است که می توان به پیشرفت در این باره استمرار بخشید و آن را تسریع کرد . در واقع ، قوه مقننه با تأکید مستمر بر نظارت و تقویت سیاست های مهم در بسیاری از لوایح مرتبط با اصلاحات بودجه ای ، می تواند نقش اصلی را برعهده داشته است.

نظارت موثر قوه مقننه از طریق بررسی ساختار برنامه های دستگاههای اجرایی و سازمان ها ، برای تولید محصولات و ارائه خدمات با هدف تضمین استفاده از بهترین و مقرون به صرفه ترین راهبرد ها برای تحقق اهداف سازمانی و ملی ، انجام می شود . قوه مقننه به عنوان بخشی از این نظارت باید مدیریت و نتایج برنامه هایی را که با یکدیگر فصل مشترک دارند در نظر بگیرد . با توجه به این شرایط ، قوه مقننه باید نیاز به فرایندهایی را در نظر بگیرد که به آن اجازه می دهد نظارت خود را بر برنامه هایی متمرکز کند که دارای جدی ترین ضعف ها هستند.

نتیجه گیری

بودجه ریزی عملیاتی می تواند با آگاه کردن تصمیم گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و برنامه های دولت که برای نیل به اهداف مشخصی به کار می روند ، توانایی آن ها را در ارزیابی درخواست های مختلف بودجه ای دستگاههای اجرایی ، افزایش دهد و به افزایش پاسخگویی عمومی ، مدیریت برای عملکرد بهتر و بهبود نحوه تخصیص منابع منجر شود . با این حال موفقیت بودجه ریزی عملیاتی در مرحله اول به ارتباط میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع برمی گردد، در حالی که بیش تر این ارتباط ها از پیوندی سست برخوردار هستند.

یکی از دلایل اصلی این پیوند سست را می توان اینگونه توضیح داد که تدوین بودجه ذاتاً دارای ماهیت سیاسی است و قانون گذاران یا مدیران نمی خواهند ویا نمی توانند قدرت تصمیم گیری سلیقه ای خود درباره تدوین بودجه را با استفاده از نظام های تدوین بودجه ریزی موشکافانه از دست بدهند.

از طرف دیگر در دنیا ، بی اعتمادی به اطلاعاتی که قوه مجریه بدون مشارکت قوه مقننه تدوین می کند روز به روز بیشتر می شود . الزامات ایجاد پیوند میان اطلاعات عملکرد و بودجه را ، باید در گستره ای فراتر از بودجه ریزی عملیاتی جستجو کرد . چرا که اطلاعات عملکرد ، تنها یکی از ملاحظاتی است که در فرایند سیاسی تدوین بودجه در نظر گرفته می شود. بنابراین برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی علاوه برای که رعایت کلیه اصول فنی به عنوان شرط لازم باید مورد ملاحظه قرار گیرد ، نباید از توافق در سطوح مختلف قوه مجریه با مقننه به عنوان شرط کافی چشم پوشی کرد

منابع و ماخذ:

- ۱- وزیریان، سیروس، مفاهیم و اصطلاحات بودجه ریزی، انتشارات سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، ۱۳۸۲
- ۲- مطالب آموزشی اجرای بودجه ریزی عملیاتی در سال ۱۳۸۵، انتشارات سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، ۱۳۸۴
- ۳- پناهی، علی، بودجه ریزی عملیاتی (مفاهیم و الزامات)، نشریه مجلس و پژوهش سال ۱۲ شماره ۴۷