

شناسایی چالش های بودجه ریزی عملیاتی

علی نمازی^۱، سعید نورایمانی^۲، مریم حسینی صفت^۳

^۱ مدیر کل امور اقتصادی و دارایی استان یزد

^۲ معاون نظارت مالی و رئیس خزانه معین استان یزد

^۳ کارشناس ارشد حسابداری اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان یزد (نویسنده مسئول)

چکیده

بودجه به عنوان بیان مالی عملیات دولت مهمترین سند دولتی است که دستگاه های اجرایی را در دستیابی به اهداف سند چشم انداز و برنامه ای توسعه کشور و انجام دادن اثربخش وظایف خود یاری می رساند. نظام بودجه ریزی عملیاتی با هدف نتیجه محوری این سند مالی تلاش می کند تا با پیوند اعتبارات بودجه ای به نتایج اقدامات دولت به اهداف صرفه جویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی بودجه دست یابد. هدف اصلی این پژوهش شناسایی چالش های بودجه ریزی عملیاتی به روش مروری بر مبنای مطالعات می باشد. بررسی ها نشان می دهد عوامل زمینه ای، رفتاری و عوامل ساختاری به عنوان موانع اجرای بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های مختلف مورد تایید قرار گرفته است.

واژه های کلیدی: بودجه ریزی عملیاتی، عوامل زمینه ای، عوامل رفتاری، عوامل ساختاری

مقدمه

بودجه ریزی به صورت ابزار کارآمد برای مدیریت صحیح دولت و بخش عمومی به شمار می آید. بودجه به عنوان شاهرگ حیاتی دولت، آئینه تمام نمای همه برنامه ها و فعالیت های دولت بوده و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می نماید. زیرا دولت تمام فعالیت های مالی خود اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه ها برای اجرای برنامه های متعدد و متنوع خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می دهد. در سیستم بودجه ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه جویی و بازدهی در قبال صرف منابع نادیده گرفته می شوند؛ بنابراین از منابع به درستی استفاده نشده و حتی به هدر می روند. از سویی افزایش یا کاهش بودجه دستگاه ها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه زنی آنها بوده و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسئولیت پذیری آنان کمرنگ است [پورزمانی و نادری، ۱۳۹۱]. از این رو آگاهی مدیران و تصمیم سازان سطوح خرد و کلان از شیوه های نوین بودجه ریزی، علاوه بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، شفافیت بودجه ای، پاسخگویی بهتر و بهبود بررسی عملکرد مدیران، بستر مناسبی برای رشد و کارایی در دستگاه ها و سازمان های دولتی فراهم می سازد و علاوه بر ارتقای کارایی، از اسراف و تبذیر اموال عمومی جلوگیری نموده و توزیع عادلانه و مطلوب منابع ملی را در پی خواهد داشت. به این منظور، بسیاری از کشورهای توسعه یافته و درحال توسعه دنیا در راستای تحولات اخیر در بخش دولتی در تلاشند به منظور افزایش بهره وری و برقراری ارتباط میان اهداف استراتژیک و کلان با برنامه های عملیاتی، نظامهای بودجه بندی خود را به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی تغییر دهند [نجار صراف و حسن آبادی، ۱۳۸۶]. در ایران نیز از سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه بندی در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور مورد توجه جدی تری قرار گرفت و در طرح دومرحله ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به عنوان یک هدف میان مدت مورد توجه قرار گرفته است. بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در واقع همان بودجه برنامه ای است که به نحو دقیق تری اجرای برنامه ها را از دیدگاه فایده و هزینه تجزیه و تحلیل می نماید و به دلایل افزایش قیمت تمام شده واقف می گردد و در نهایت به مدیریت بهتر اجرای برنامه ها، فعالیت ها و عملیات هر واحد منجر می شود؛ بنابراین حرکت به سوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد موجب گسترش و نگهداری حساب ها و جزئیات در امور مالی دستگاه است (ورمرزیار، ۱۳۸۷). در این مقاله با توجه به اهمیت موضوع در این مقاله به بررسی چالش های بودجه ریزی عملیاتی پرداخته می شود.

تعریف بودجه و بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی را به عنوان «فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود» می دانند. مجموع کوششهایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می شود به منظور «حداکثر استفاده» از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نبوده و به اصطلاح اقتصادی «کمیاب» هستند. اصولاً سازمان ها به سه دلیل عمده به بودجه ریزی نیازمندند:

(۱) نشان دادن مفهوم مالی برنامه ها

(۲) شناساندن منابع مورد نیاز اجراء برنامه ها

(۳) بدست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتایج در مقایسه با برنامه ها.

روش بودجه ریزی که هم اکنون در سازمانهای دولتی رواج دارد (ترکیبی از روش بودجه ریزی سنتی و برنامه ای می باشد) اطلاعاتی در خصوص نتایج هزینه کرد اعتبارات و میزان اثربخشی و کارایی برنامه ها را به دست نمی دهد و همچنین دارای افق کوتاه مدت بوده و محدودیت اقتدار مدیریت در کنترل هزینه ها و نظارت بر اجرای هر واحد را موجب می شود. از اینرو نظام بودجه ریزی عملیاتی برای رفع این مشکلات مطرح گردیده است. بودجه ریزی عملیاتی در جهت تخصیص هدفمند اعتبارات به برنامه ها و فعالیت ها، شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی، ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد، سنجش اثربخشی و کارایی برنامه ها و فعالیت ها و ... گام بر می دارد [زینالی و همکاران، ۱۳۹۳].

بودجه ریزی عملیاتی یا بودجه برحسب عملیات عبارتست از بودجه ای که براساس وظایف، عملیات و پروژه هایی که سازمان های دولتی تصدی اجرای آن را بعهده دارند، تنظیم می شود. درتنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاهای و خدماتی که دستگاه خریداری می کند و یا به عبارت دیگر به جای توجه به ملزومات و وسایل اجرای فعالیت ها، به خود فعالیت ها و مخارج آن توجه می شود.

در بودجه ریزی عملیاتی - علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیت ها و طرح ها- حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاه های دولتی طبق روش های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده او روش اندازه گیری کار^۲ محاسبه و اندازه گیری می شوند. ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد. در بودجه عملیاتی مشخص می شود که قیمت تمام شده یک تخت بیمارستان چقدر باید باشد، یک بیمارستان ۱۰۰ تختخوابی چقدر هزینه باید داشته باشد ساخت یک مدرسه ۵ کلاسه چقدر باید زمان ببرد و چقدر هزینه در برداشته باشد.

بودجه عملیاتی شبیه یک قرارداد پیمانکاری است. یک پیمانکار ابتدا شرح عملیات و خدمات خود را ارائه می دهد و بر اساس صورت وضعیت و شرح هزینه ها و نتایج کار خود مبلغ قرارداد را دریافت می - کند، یعنی در قبال عملیات انجام شده به پیمانکار وجه پرداخت می شود. در بودجه ریزی عملیاتی رابطه دولت با دستگاه های اجرایی شبیه به رابطه کارفرما به پیمانکار است. اعتبارات در قبال عملیات و نتایج کار مورد انتظار به دستگاه های اجرایی تخصیص می یابد. دستگاه اجرایی در قبال دریافت بودجه پاسخگو خواهد بود. بنابراین اعتبارات نه بر مبنای بزرگی و کوچکی دستگاه اجرایی بلکه بر حسب بهای تمام شده حجم عملیات مورد انتظار تخصیص می یابد.

این بودجه ریزی طراحی شده است تا کارایی بلندمدت فعالیت های دولت را بهبود دهد. در این روش بودجه ریزی مبتنی بر همبستگی بین آنچه که دولت انجام می دهد و پولی که خرج می کند. به مدیران امکان می دهد تا حجم کار و هزینه هرواحد محصول را اندازه گیری کنند. بودجه از حاصل ضرب هزینه هر واحد خروجی در تعداد محصولات و خدمات مورد نیاز در سال آینده به دست می آید. تأکید روی گستردگی و بزرگی بودجه و اندازه دولت نیست بلکه به اندازه گیری حجم کار دستگاه اجرایی توجه می شود. تأکید روی کاری است که باید انجام شود نه فواید و اهداف آن کار، بودجه ریزی عملیاتی فرایند بودجه ای دولت گستر نیست بلکه تأکید روی انسجام اطلاعات فعالیت ها و بودجه ریزی است.

مزایای بودجه ریزی عملیاتی

هدف اصلی نظام بودجه بندی، پاسخگویی و ارزیابی عملکرد شرکت ها است. این هدف در نظام بودجه ریزی عملیاتی در قالب سه معیار کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی نمایان می شود تا بدین ترتیب، دستگاه های دولتی را در جهت تحقق اهداف خود یاری رساند. لذا مزایای بودجه ریزی عملیاتی را می توان به شرح ذیل برشمرد [قدیم پور و طریقی، ۱۳۸۹]

الف) شفاف سازی فرایند بودجه ریزی،

ب) افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد از طریق تمرکز منافع در جهت ضروری ترین و مهم ترین نتایج،

ج) اصلاح و بهبود تصمیم گیری در مورد مؤثرترین راه برا استفاده از منابع محدود،

د) بهبود عملکرد از طریق پیوند بودجه و عملکرد برنامه،

ه) زمینه سازی برای کنترل اثربخشی،

و) افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج،

^۱ Cost Accounting

^۲ Work Measurement

(ز) بهبود نحوه تخصیص منابع،

(ح) فراهم آوردن اطلاعات مربوط به هزینه های واحد قابل مقایسه.

امروزه به دلیل پیچیدگی های فزاینده محیطی، وجود متغیرهای بی شمار و مؤثر در فرایند تصمیم-گیری مدیران و از طرفی تقاضای روزافزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد، نیاز به کاهش هزینه های جاری و موضوع افزایش بهره وری و اثربخشی مدیریت، کانون توجه مدیران را به سوی بودجه ریزی عملیاتی معطوف داشته است که اجرای این بودجه ریزی دارای ویژگی های برجسته ای خواهد بود [پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۵].

عوامل تأثیرگذار بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی

توجهات اخیر به اجرای بودجه ریزی عملیاتی، عقایدی را در مورد عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام ایجاد کرده است. یک چنین مجموعه ای از عقاید در مدل نهادی بخش دولتی «شه ارائه گردیده است. این مدل بر سه عامل اثرگذار با اتخاذ اصلاحات تأکید می کند که عبارتند از: توانایی، اختیار و پذیرش. یکی از حدس های رایج در مورد اجرای ناموفق بودجه ریزی عملیاتی، ظرفیت پایین یا توانایی پایین سازمانی است. موردکاوی ها و گزارش ها در مورد پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی نشان می دهد که سه بعد از توانایی سازمانی شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی برای پیاده سازی کامل بودجه ریزی عملیاتی اساسی است توانایی ارزیابی عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه ریزی عملیاتی تأثیر گذار است و برای اجرای معنادار بودجه ریزی عملیاتی، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید صحیح و قابل اطمینان بوده و در مدیریت و تصمیم گیری، تخصیص منابع و طراحی طرح های تشویقی مورد استفاده قرار گیرد. افزون بر این، توانمندی نیروی انسانی در اجرای بودجه ریزی عملیاتی نقش مهمی دارد. توانمندی مورد نیاز متفاوت بوده و به تمام مراحل اجرای بودجه ریزی مرتبط است. نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارتهای ویژه در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانک های اطلاعاتی و توانایی استفاده از اطلاعات عملکرد در تدوین هدف های عملکردی باشد [فولتین، ۱۹۹۴].

ملزومات فنی خاصی باید در راستای جمع آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی بکار گرفته شود که به وسیله آن اطلاعات عملکرد به صورت آنی، به شکل های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه شود (ملکرز و ویلوبای، ۱۹۹۸). گرایش های اخیر به اجرای بودجه ریزی عملیاتی، عقایدی را در مورد عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام ایجاد کرده است که این مجموعه از عقاید، ارائه «شه» در مدل نهادی بخش دولتی تحت عنوان شده است. این مدل، بر سه عامل اثرگذار برانجام اصلاحات یعنی توانایی، اختیار و پذیرش تأکید می کند (آندریوس، ۲۰۰۴). اختیار قانونی: فرایندهای رسمی بودجه ریزی اغلب دارای پشتوانه قانونی محکمی است و اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قوانین نمی تواند اجرا شود (فولتین، ۱۹۹۹).

اختیار رویه ای: سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرایندهای بودجه موجود، مورد غفلت واقع می شود. مشخصه فرایندهای موجود، رویه ای رسمی است که به عنوان یک قاعده، رفتار بودجه ریزی را ملزم می کند. اجرای موفقیت آمیز اصلاحات نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه ها، است (زاویر، ۱۹۹۸).

اختیار سازمانی: خطوط اختیار سازمانی بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی اثرگذار است، به ویژه هنگامی که قصد استفاده از اطلاعات عملکرد وجود دارد. اگر اختیارات لازم واگذار شود و به مدیران اجازه داده شود که تصمیم هایی در مورد استخدام،

^۳Fultin

^۴Andrews

^۵Xavier

بودجه ریزی، گزارشگری و قدرت تصمیم گیری داشته باشند، بودجه عملیاتی به صورت اثربخش تر اجرا می شود (کتل، ۱۹۹۶).

پذیرش سیاسی: پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه عملیاتی، بسیار حیاتی است و پذیرش اطلاعات عملکردی به وسیله مقام های سیاسی و مد نظر قرار دادن این اطلاعات در تصمیم گیری ها نقش مهمی در اجرای موفقیت آمیز بودجه ریزی عملیاتی دارد (آندریوس، ۲۰۰۴).

پذیرش مدیریتی: پذیرش بودجه ریزی عملیاتی از جانب مدیران به ویژه در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم گیری مدیریتی و ایجاد طرح های انگیزشی، به عنوان یک عامل اساسی در فرایند بودجه ریزی عملیاتی محسوب می شود. چرا که یک چالش اساسی در بودجه ریزی عملیاتی متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح های راهبردی و سنجش عملکرد است.

پذیرش انگیزشی: فرایند بودجه ریزی سرشار از مشوق ها است، مقام های سیاسی مانند مدیران، انگیزه هایی برای استفاده از انواع ویژه ای از اطلاعات و رفتارهای معین دارند. بنابراین، انگیزه ها و مشوق ها باید جزیی از بودجه ریزی عملیاتی باشد، به نحوی که پاداش ها و تنبیه هایی برای عملکرد مناسب و نا مناسب در اجرای برنامه های مصوب و برای موفق بودن یا نبودن در اجرای بودجه عملیاتی در نظر گرفته شود. مطالعات نشان می دهد که تعامل این سه عامل، فضای اصلاحات که در آن بودجه ریزی عملیاتی اجرا می شود را تعیین می کند (آندریوس، ۲۰۰۴).

چالش های بودجه ریزی عملیاتی

نظام بودجه ریزی عملیاتی که اطلاعات بودجه و عملکرد را به طور اثربخش با یکدیگر تلفیق می کند و راهنمای خوبی برای جهت دهی فعالیت های روزانه سازمانها نیز می باشد، مستلزم صرف زمان و رهبری مؤثر و اثربخش است. استقرار این بودجه ریزی با چالش هایی نیز همراه است و در صورتی که چالش های استقرار این بودجه ریزی به خوبی شناسایی نگردند، امکان استقرار آن وجود نخواهد داشت (یوهان و فرانس، ۲۰۰۶). چالش های اجرایی این نظام را می توان پشت سر گذاشت به شرط آنکه این چالش ها بخوبی درک و به شکل فعال مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرند (بابائی، ۱۳۸۶). برخی از چالش های پیش روی این بودجه ریزی به نقل از گوستاوسون (۲۰۰۰) عبارتند از:

- ۱- دشواری تعریف فعالیت های هر برنامه
- ۲- پیچیده بودن شناسایی هزینه فعالیت ها
- ۳- مشکل شدن توجیه بودجه در برنامه عملکرد سالانه
- ۴- مشکلات ناشی از تغییر در نحوه تخصیص ها و ساختارهای بودجه ای
- ۵- ایجاد مقاومت توسط مدیران برنامه ها
- ۶- پیچیده بودن فرآیند ارتقای سیستم های تکنولوژی اطلاعات
- ۷- عدم هماهنگی بین نهادهای سیاست گذار به منظور بستر سازی و ایجاد مقدمات لازم
- ۸- توجیه نبودن سطوح برنامه ریزی و بودجه ریزی و همچنین مدیران و کارشناسان سازمانهای دولتی
- ۹- عدم انطباق چارچوب حسابداری متعارف (موجود) با نظام مطلوب حسابداری تعهدی بودجه
- ۱۰- نبود سیستم سخت افزاری و برنامه های نرم افزاری توأم با نیروهای متخصص در زمینه امور مالی
- ۱۱- تأخیر در استقرار مدیریت جامع عملکرد در دستگاه ها بعنوان پیش نیاز بودجه ریزی عملیاتی

دسته بندی دیگری از موانع نیز در جهت استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می توان ارائه داد که مبتنی بر مدل سه شاخگی میرزایی اهرنجانی (۱۳۷۵) است. وی مجموعه عوامل مؤثر بر فرایندهای سازمانی را در قالب ۳ شاخه ساختاری، رفتاری و زمینه ای سنجیده است. ارتباط بین عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه ای در مدل وی به گونه ای است که هیچ پدیده یا رویداد سازمانی نمی تواند خارج از تعامل این ۳ شاخه صورت گیرد. به عبارت دیگر، رابطه بین این ۳ شاخه یک رابطه تنگاتنگ بوده و در عمل از هم جدایی ناپذیرند. درواقع، نوع روابط موجود بین این ۳ شاخه از نوع لازم و ملزوم بوده و به مثابه ۳ شاخه روییده از تنه واحد حیات سازمان می باشند. آسیب های ساختاری که علل و عواملی پایه ای هستند؛ نظم ترکیبی یا نظم چینی عناصر اصلی تشکیل دهنده سازمان را برهم زده و ساختارهای اصلی سازمان را که عبارتند از ساختارهای طبیعی و فیزیکی، ساختارهای مالی و اقتصادی، ساختارهای انسانی و ساختارهای اطلاعاتی در معرض بحران قرار می دهند؛ آسیب های رفتاری که علل و عواملی پایه ای هستند از جهات گوناگون رفتارهای انسانی و در نتیجه وظایف اصلی سازمان را در معرض بحران قرار می دهند و آسیب های زمینه ای که علل و عواملی پایه ای هستند رابطه و تعامل مناسب و واکنش به موقع و درست سازمان را با سامانه های همجوار محیطی اش برهم زده و در این روابط ایجاد بحران می نمایند. در چنان رابطه ای، عوامل ساختاری و رفتاری و زمینه ای به شکل روابط سامانه ای مداوم در حال تعامل می باشند و ۳ شاخه مزبور، ۳ گونه از یک نوع به طور عمده از نوع غالب زمینه بوده و بین آنها به هیچ وجه سه گانگی حاکم نیست. بنابراین، تمایز و تشخیص این ۳ جنبه از حیات سازمانی صرفاً نظری بوده و فقط به منظور تجزیه و تحلیل شناخت مفاهیم و پدیده های سازمانی است [قلی زاده و کهن روز، ۱۳۹۵].

محققانی نظیر باباجانی و رسولی (۱۳۹۰)، محمودی (۱۳۸۵) و قدرتی و فتاحی (۱۳۹۰) موانع پیش روی استقرار نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را شامل عوامل زمینه ای، رفتاری و ساختاری دانسته و همچنین ذکر کرده اند که این عوامل بر یکدیگر نیز تأثیرگذارند [جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴].

پژوهش های انجام شده

پورعلی و کاکوان (۱۳۹۵) به شناسایی امکان اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی بر اساس «مدل شه» (۲۰۰۴) در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل پرداختند. بر اساس یافته های تحقیق، توانایی (ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی، فنی)، اختیار (قانونی، رویه ای، سازمانی) و پذیرش (سیاسی، مدیریتی، انگیزشی) به عنوان موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی بر اساس مدل شه تشخیص داده نشدند. یافته های این تحقیق نشان دهنده این واقعیت است که در حال حاضر دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد. قلی زاده و کهن روز (۱۳۹۵) به بررسی الزامات بودجه ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی کشور پرداختند. نتایج نشان داد عوامل مدیریتی مهمترین عامل در استقرار بودجه ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی کشور به شمار می رود.

جعفرنیا و جاهد (۱۳۹۴) در تحقیقی به شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی و با تأکید بر مدل سه شاخگی پرداختند. یافته ها نشان داد که هریک از موانع رفتاری، (SEM) معادلات ساختاری زمینه ای و ساختاری در استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی نقش بسزایی داشته اند. یافته ها نشان داد که موانع زمینه ای و ساختاری با موانع رفتاری ارتباط دوجانبه ای داشته اند در حالی که رابطه بین موانع زمینه ای و ساختاری معنادار ارزیابی نشد. همچنین نتایج حاصل از رتبه بندی هریک از این موانع با استفاده از آزمون فریدمن نشان داد که اولویت اهمیت موانع مذکور به ترتیب ساختاری، رفتاری و زمینه ای بوده است.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۴) در تحقیقی به عنوان بررسی امکان سنجی طراحی و استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های دولتی ایران (مطالعه موردی دانشگاه تهران) بر لزوم استقرار سیستم بودجه بندی عملیاتی و بکارگیری سیستم بودجه

ریزی بر مبنای فعالیت) به عنوان جزئی از سیستم بودجه ریزی عملیاتی (با توجه به بکارگیری سیستم های بهایابی بر مبنای فعالیت در دانشگاه تهران تأکید کردند.

دانش فرد و شیرانوند (۱۳۹۲) به بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداختند این مطالعه نشان داد که بین شاخص های سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمانی، نیروی انسانی و الزامات قانونی با عدم استقرار بودجه ریزی عملیاتی همبستگی وجود دارد.

سباستین و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی فرایند تغییر از مبنای نقدی حسابداری به مبنای تعهدی در بخش عمومی و رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه بندی عملیاتی در سه دهه اخیر پرداختند. آنان براهمیت و جایگاه حسابداران در این فرایند تأکید ویژه کردند. نتایج پژوهش سباستین و همکاران نشان داد که تغییرات در نظام حسابداری به راحتی امکان پذیر نخواهد بود بلکه متضمن لحاظ کردن عوامل مختلفی در این زمینه است.

لو و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان بودجه ریزی عملیاتی در ایالات متحده - آنچه قانون برای اجرای آن الزام نموده است محتوای قانون بودجه ریزی عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی سامانه بودجه ریزی عملیاتی بررسی کرده اند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که قانون بودجه ریزی عملکرد، که شامل دستورالعمل های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده از داده های عملکرد باشد، به استفاده قوی تر از سامانه بودجه ریزی عملکرد در ایالات متحده منجر می شود.

رامدحان (۲۰۱۳) با هدف بودجه بندی و اقدامات گزارش دهی در دستگاه های دولتی کشور بحرین انجام گردید که هدف اصلی از این پژوهش تعیین و توصیف و تحلیل فعالیت های بودجه بندی و شرایط گزارش دهی در واحدهای دولتی بحرین بوده که نتایج این تحقیق نشان داد، بودجه بندی مهمترین مؤلفه سیستم حسابداری در دولت است که بر مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده می باشد. در تدوین بودجه از روش بر خط استفاده شده است و پاسخ دهندگان پرسشنامه از روش بودجه بندی موجود ناراضی بوده و با وجود این قانون بودجه دولتی بیان می کند که مراحل لازم برای اجرای بودجه بندی بر مبنای عملکرد در کنار بودجه بر خط انجام شده است و علاوه بر این در بازبینی بودجه، بودجه های اضطراری مورد استفاده قرار گرفته اند.

تیانکای و سو (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی ابزار رتبه بندی ارزیابی برنامه ها در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد دولت آمریکا پرداختند. آنان ۱۰۰۰ گزارش مرتبط با ابزار رتبه بندی ارزیابی برنامه ها منتشر شده طی سال های ۲۰۰۸ - ۲۰۰۴ را جمع آوری و مطالعه کردند. نتایج پژوهش تیانکای و سو نشان داد که استفاده از ابزار رتبه بندی ارزیابی برنامه ها تأثیر قابل ملاحظه ای بر بهبود و ارتقاء فرایند بودجه ریزی ندارد.

ناتالی و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی انطباق انعطاف پذیری بودجه با کنترل بودجه ای به نقش بودجه بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف پذیری مدیریت با شرایط مذکور پرداختند. نتایج نشان داد که روش بودجه بندی یکپارچه برای تشریح راه هایی که در آن یک سازمان در صدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است، به کار گرفته می شود. در بودجه بندی یکپارچه کاربردهای مختلف بودجه بندی با کنترل های مدیریتی، دیگر مدیران را به استفاده از صلاحدید خود در

7^{Sebastian et all}

8^{Lu et all}

9^{Ramadhan}

10^{Tiankai and Sue}

11^{Natalie et all}

موضوعات عملیاتی تشویق می کند و در نتیجه، مدیران می توانند به اولویت بندی و بازبینی برنامه ها و تخصیص مجدد برنامه ها به منظور تحقق اهداف سازمانی بپردازند.

فرو و دیگران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان انطباق پذیری بودجه با کنترل بودجه ای، نقش بودجه بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف پذیری مدیریت با شرایط مذکور را انجام دادند که در این تحقیق آنها به تنش بین نیاز برای رفع اهداف مالی خاص و نیاز برای انعطاف پذیری مدیریت که با افزایش ناپایداری بازار و رشد سریع و تغییرات تکنولوژی ایجاد می شود پرداختند که نتایج نشان داد روش بودجه بندی یکپارچه برای تشریح راه هایی که در آن کی سازمان در صدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است به کار گرفته می شود. در بودجه بندی یکپارچه کاربردهای مختلف بودجه بندی با کنترل مدیریتی دیگر مدیران را به استفاده از صلاحدید خود در موضوعات عملیاتی تشویق می نمایند و در نتیجه آن مدیران قادر به اولویت بندی و بازبینی برنامه ها به منظور تحقق اهداف سازمانی می باشند.

نتیجه گیری

با توجه به ناکارایی بودجه ریزی برنامه ای در سطح کشور، ضرورت تغییر به روش بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی مورد توجه دولتمردان قرار گرفته و در این خصوص اقداماتی صورت پذیرفته، ولی متأسفانه نتایج دلخواه حاصل نگردیده است. شاید یکی از دلایل موفق نبودن این روند، توجه نکردن به الزامات و به تبع آن موانعی است که بدون آماده سازی زیرساخت ها، فی البداهه به سراغ اجرای آن رفته و سرعت در کار را، اولویت اول قرار داده اند، با توجه به تحقیقات انجام شده موانع سازمانی، عوامل نیروی انسانی، فنی و فرایندی، محیطی و ساختاری به عنوان موانع اجرای بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های مختلف بررسی و مورد تایید قرار گرفته است. در زمینه بررسی الزامات و مشکلات بودجه ریزی عملیاتی مطالعاتی در سازمان های مختلف از جمله سازمان هلال احمر جمهوری اسلامی ایران، ارتش جمهوری اسلامی ایران و سازمان حفاظت محیط زیست کشور انجام شده است.

در راستای مطالعات صورت گرفته در فرایند تحقیق و نتایج به دست آمده، پیشنهادات به شرح ذیل ارائه می گردد: استقرار نظام مدیریت عملکرد با استفاده از فناوری نوین به منظور تهیه استراتژی سازمانی مناسب و همچنین یکپارچگی در نتایج ارزیابی مذکور ایجاد سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب در راستای تغییر سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی و ارزیابی قیمت تمام شده فعالیت ها، نظارت، کنترل، ارزشیابی طرح ها و برنامه ها ارائه تعریف جامعی از بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و آموزش کلیه دست اندرکاران مربوط در خصوص تبیین اهداف طرح.

پشتیبانی هرچه بیشتر دولت با ایجاد الزامات قانونی و انگیزه و همچنین اعطای تسهیلات و اعتبارات خاص به سازمان های اجراکننده نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و حذف برخی تبصره و بندهای مازاد و پیچیده جهت تسهیل در این امر ایجاد شرایط با ثبات و حداقل نمودن ملاحظات سیاسی در تصمیم گیری های مالی، بودجه ای و سایر مسائل جانبی در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سطح کلان توسط مدیران دستگاه های اجرایی الزام قانونی دستگاه های اجرایی برای پاسخگویی نتایج حاصل از برنامه های خود به مراجع نظارتی ذیربط از جمله مجلس شورای اسلامی پیشنهاد می شود دستگاه های اجرایی به طور جدی به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد توجه کرده و برنامه ها و پروژه های کاربردی و عملیاتی را در این خصوص تعریف و اجرا نمایند و در این راستا ابتدا باید دانش و ضرورت این بودجه ریزی برای مدیران تبیین گردد.

ایجاد ضمانت لازم در راستای اجرایی شدن قوانین و مقررات مربوط تشکیل کارگروه های تخصصی درخصوص بررسی و شناسایی نیازهای ساختاری سازمان ها و طراحی پیش نیازهای نظام مدیریت عملکرد در جهت استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.

مراجع

۱. پورزمانی، ز. و نادری، ب. (۱۳۹۱)، "بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازما نه‌های مناطق آزاد تجاری -صنعتی ایران"، فصلنامه پژوهش و برنامه ریزی، دوره ۴ شماره ۲۱.
۲. نجارصراف، ع. و حسن آبادی، م. (۱۳۸۶)، "مدل جامع نظام بودجه بندی عملیاتی": انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ ۱، تهران.
۳. زینالی، م. و محمد زاده، ح. و خوشه گل گروسی، م. (۱۳۹۳)، "بررسی تأثیر سیستم بودجه ریزی عملیاتی بر عملکرد بانک کشاورزی با استفاده از مدل BSC"، مجموعه مقالات ششمین کنفرانس بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، پژوهشکده مدیریت سازمانی نوین خبره، تهران: ۱۹-۲۱.
۴. قدیم پور، ج. و طریقی، ع. (۱۳۸۸)، "بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی"، فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، ۱۱-۱۰ دوره ۴ شماره ۴۳.
۵. پورعلی، م. و کاکوان، س. (۱۳۹۵)، "امکان سنجی استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل"، حسابداری مدیریت ۹۷-۱۱۸، دوره ۹، شماره ۲۸، بهار ۱۳۹۵.
۶. Fultin, C. (1999). "State and Local Government Performance: it's Time to Measure up!". The Government Accountants Journal, Vol. 48, No. 1, pp. 6-40
۷. قلی زاده، م. و کهن روز امیر، م. (۱۳۹۵)، "الزامات بودجه ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی کشور"، فصلنامه پژوهش و برنامه ریزی در آموزش عالی، ۲۱-۱۷ دوره ۲۱، شماره ۱.
۸. جعفرنیا، ز. و جاهد، ح. (۱۳۹۴)، "شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی"، مجله اقتصادی ۴۰-۲۵، شماره های ۳ و ۴، خرداد و تیر ۱۳۹۴.
۹. مشایخی، ب. و عبدزاده کنفی، م. و فرجی، ا. (۱۳۹۴)، "بررسی امکان سنجی طراحی و استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های دولتی ایران مطالعه موردی دانشگاه تهران"، فصلنامه علمی تحقیقی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره ۱.
۱۰. دانش فرد، ک. و شیراوند، ص. (۱۳۹۲)، "موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی"، مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی گرگان، ۱۱-۱۰ دوره ۱۲، شماره ۴.
۱۱. Sebastian, D.; Becker, T. J.; and P. Skærbæk (2015). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountant's Identities", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 25, Nos. 4 and 5, pp. 324-338.
۱۲. Lu, Y., Willoughby, K., & Arnett, S. (2014). Performance budgeting in the American States, What's law got to do with it?. State and Local Government Review, 43(2), 79-94.
۱۳. Ramadhan, S., (2013), "Budgetary Accountinh and Reporting Practices in Bahrini Governmental Units", International Business Review, Vol. 18, No. 2, pp. 168-۱۸۳.

۱۴. Tiankai W. and B. Sue (201۳). "PART: An Attempt in Federal Performancebased Performancebased Budgeting", The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal, Vol. 17, No. 2, pp.1-1۶.
۱۵. Natalie F., Marginson, D., & Ogden, S. (2012). Reconciling budget flexibility with budgetary control. Accounting Organization and society, 444-4۶۱.
۱۶. Sadre Hagegi, Kh., Asgandari, K. & Bigelow, L. (2012). Factors affecting the operating budget of the Islamic Azad University. Region 13, and the modification of consumption patterns, operational budgeting Fifth International Conference, pp. ۳۲-۳۷.