



نقدی بر پیاده‌سازی بودجه عملیاتی از منظر مدیریت پروژه با تأکید بر رویکرد سیستمی: مطالعه موردی شهرداری شیراز

جواد مرادی (Ph. D)

استادیار گروه حسابداری دانشگاه شیراز و مجری طرح بودجه‌ریزی عملیاتی شهرداری شیراز (نویسنده مسئول)^۱

احمد طالب‌نژاد (Ph. D)

استادیار گروه مدیریت دانشگاه شیراز و معاون برنامه‌ریزی شهرداری شیراز

علیرضا پاک فطرت

کارشناس ارشد شهرسازی، شهردار شیراز

محمدعلی راضی

کارشناس برنامه‌ریزی شهری، مدیر برنامه و بودجه شهرداری شیراز

چکیده

مقاله حاضر با رویکردی انتقادی - عملی به بررسی وضعیت پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور می‌پردازد و بر اساس تجربه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز، برخی مسایل و مشکلاتی که در جریان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ایجاد خواهد شد و باید توسط شرکت‌ها و سازمان‌ها در طراحی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی مدنظر قرار گیرد، مطرح می‌نماید. بررسی‌های تجربی انجام شده در این عرصه، حاکی از اهمیت و ضرورت اتخاذ رویکرد سیستمی و تفکر یکپارچه در طراحی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، با هدف تسهیل کاربری و پیاده‌سازی و افزایش اثربخشی آن است و در این مسیر، دانش تخصصی حسابداری و تجربه و تفکر سیستمی و غایت‌نگر، لازم و ملزوم یکدیگر هستند. همچنین دلایل نافرجام بودن اغلب سیستم‌های بهای تمام شده مبتنی بر بهایابی بر مبنای فعالیت و یا بودجه‌ریزی عملیاتی نیز در عدم اتخاذ رویکرد سیستمی و ترکیب مناسب آن با دانش مالی بیان شده است.

کلمات کلیدی:

بودجه‌ریزی سنتی، بودجه‌ریزی عملیاتی، ارزیابی عملکرد، بهایابی بر مبنای فعالیت، رویکرد سیستمی

^۱ - Jmoradi2005@yahoo.com



۱- مقدمه

برنامه‌ریزی منابع مالی در راستای تخصیص بهینه این منابع جهت کسب بازدهی مناسب و ارائه خدمات سازمانی به نحوی مطلوب و با کارایی مورد انتظار، بودجه‌بندی را به عنوان یک اصل بنیادین در راستای دستیابی به اهداف راهبردی و بلندمدت سازمان به امری اجتناب‌ناپذیر مبدل نموده است که توجه ویژه به آن ضرورت اساسی دارد. در این مسیر، برخی محدودیت‌ها و ملاحظات اخلاقی مرتبط با بودجه‌ریزی و تکنیک‌های مورد استفاده، کاربرد تکنیک‌های نوین که به زعم کارشناسان و خبرگان امر دارای کارایی بالاتری هستند را ایجاد نموده است. بودجه، ترجمان هدف‌ها و راهبردها را به صورت عبارتهای مالی قابل اجرا است و روش‌های اجرایی مربوطه و کنترل فرایند عملیات را میسر می‌سازد. سازمان‌های تابعه دولت به سه دلیل عمده به بودجه‌بندی نیازمند هستند:

الف- نشان دادن مفهوم مالی برنامه‌ها.

ب- شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه‌ها.

ج- به‌دست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتایج در مقایسه با برنامه‌ها.

از منظر مدیریت، بودجه ابزاری برای مصرف هدفمند منابع مالی با در نظر گرفتن صرفه و صلاح شرکت است به نحوی که حداکثر منافع سازمانی با مصرف حداقل منابع عاید گردد و در این راستا بتوان معیارهای ارزیابی قابل سنجشی را ایجاد نمود که مدیریت را به سوی اهداف راهبردی رهنمون باشد. پر واضح است که موفقیت سازمان‌ها به تخصیص و کاربست مناسب و به‌هنگام تجهیزات و منابع در راستای دستیابی به اهداف برنامه‌های آن‌ها بستگی دارد، سازمان‌ها با توجه به منابع محدود در صورتی می‌توانند پاسخ‌گوی نیازهای نامحدود باشد، که بهترین ترکیب استفاده از منابع برای رسیدن به پاسخ بهینه را بیابند. این مهم، توجه ویژه مدیریت به اصل بهره‌وری و به موازات آن سنجش مستمر نتایج عملیات اجرایی، با برنامه‌ها و اهداف سازمانی و اصلاح مسیر حرکت و روش اجرای برنامه‌ها را می‌طلبد که یکی از وظایف خطیر مدیریت هر سازمان است. از دیدگاه کلان نیز، بودجه‌ریزی صحیح از اتلاف منابع اجتماعی جلوگیری نموده و هدایت مصارف را در راستای افزایش رفاه اجتماعی میسر می‌سازد مشروط به اینکه برنامه‌ریزی صحیح صورت گیرد و کنترل مناسبی نیز در حین اجرای برنامه‌ها انجام پذیرد. به عبارت دیگر، جهت نیل به این اهداف حیاتی، هم برنامه‌ریزی و هم اجرا حایز اهمیت اساسی هستند.

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از کارآمدترین شیوه‌هایی است که طی دهه گذشته در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، کاربرد زیادی یافته است. در این نظام، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی است و کانون توجه در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، بر خلاف بودجه‌ریزی سنتی، به جای ورودی‌ها، بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از آنها استوار است و از این طریق رابطه شفاف میان خروجی‌های سازمانی و ورودی‌های آن برقرار می‌گردد. تغییر نظام بودجه‌ریزی کشور از شیوه سنتی فعلی که به ادعان همه کارشناسان ناکارآمد است به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، طی سال‌های گذشته در دستور کار دولت و مجلس قرار گرفته است. در همین راستا نیز قوانین و مقررات مربوطه طراحی و به مورد اجرا گذاشته شده است. جزء ۲ بند ب تبصره ۴ قوانین بودجه سال‌های ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳، مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و آیین‌نامه‌های آن، بند ۷ ضوابط اجرایی بودجه سال ۱۳۸۷، ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری و بند ۳۲ سیاست‌های کلی ابلاغ مقام معظم رهبری از جمله قوانین و مقرراتی است که به منظور ایجاد بستر قانونی لازم برای این تغییر تصویب و ابلاغ شده است.

این مطالعه بر اساس تجربه کسب شده از اجرای بودجه عملیاتی در شهرداری شیراز و شواهد موجود در این عرصه در سایر سازمان‌ها، به بررسی چالش‌های موجود در مسیر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های خدماتی و توجه به نکات مغفول می‌پردازد و منطق مورد استفاده در اغلب نرم‌افزارهای موجود را به چالش می‌کشد. در این مطالعه، بر استفاده از قابلیت‌های سیستم‌های نرم‌افزاری و ضرورت کاربرد رویکرد سیستمی با نگرشی یکپارچه در راستای گام برداشتن در مسیر تعالی سازمانی و دستیابی به سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان (ERP) و حتی فراتر از آن، تفکر در قالب زنجیره ارزش^۱، مورد تأکید قرار گرفته است.

۱- Enterprise Resource Planning



۲- ادبیات تحقیق و مبانی نظری

در ایران، از دیرباز بودجه‌ریزی مورد توجه ویژه قرار دارد و با توجه به ویژگی‌های خاص محیط اقتصادی حاکم و نقش اساسی دولت در تنظیم و اداره امور، سازمان‌ها و نهادهای مختلف به شیوه‌های گوناگون این مفهوم بنیادین را اقتباس نموده و اجرا می‌نمایند. آنچه امروزه در جوامع مختلف مورد توجه خاص قرار گرفته است، رفع نقایص مربوط به تکنیک‌های بودجه‌بندی و استفاده از تکنیک‌های بهینه و کارآمد در بودجه‌ریزی است. در ایران بودجه غالباً با تفکر سنتی و به صورت بسیار تفصیلی و جزئی تهیه می‌گردد که این امر دقت را افزایش می‌دهد، اما ارتباط آن با اهداف نهایی سازمانی و ارزیابی صحیح عملکرد در راستای دستیابی به این اهداف به روشنی تبیین نمی‌گردد. از این رو بسیاری از مفروضات این شیوه بودجه‌ریزی، با توجه به رویکردهای سیستمی و جهت‌گیری‌های صنایع به تشکیل زنجیره‌های یکپارچه، سؤال برانگیز هستند و این مسأله اساسی مطرح می‌گردد که آیا منابع تخصیص یافته منجر به دستیابی به اهداف اصلی شده است و آیا خروجی‌های مورد انتظار حاصل شده است؟ و اینکه چه ارتباط کمی بین منابع و پیامدها برقرار است و ارزیابی عملیات و مصارف صورت گرفته باید با کدام خط‌کش صورت پذیرد؟ بر این اساس، در بودجه‌ریزی سنتی، تصویر واضح و روشنی از ارتباط بین منابع صرف شده و پیامدهای حاصل از آن و تطابق این پیامدها با اهداف راهبردی سازمان وجود ندارد.

شاید بتوان افزایش بهره‌وری را به عنوان مهمترین هدف از بودجه‌ریزی مطرح نمود و به همین دلیل، تمرکز بر پیامدها و خروجی‌های حاصل از مصرف منابع حایز اهمیت است. پروفیسور برکد^۲ در این رابطه چنین می‌گوید:

«اگر بخواهیم در دنیای فعلی، بودجه را ابزار و وسیله کار مدیران بدانیم، باید در تقسیم‌بندی مخارج، هدف و غایت خرج را رعایت کنیم». بودجه‌ریزی عملیاتی^۳ یکی از بهترین ابزارها جهت تحقق هدف مذکور است، چرا که با تعیین روابط بین «هزینه‌ها» و «نتایج»، چگونگی ایجاد این روابط را نیز توضیح می‌دهد. از این رو علاوه بر فلسفه چستی، به چرایی و فراتر از آن به چگونگی نیز می‌پردازد. بودجه‌ریزی عملیاتی شیوه‌ای از بودجه‌ریزی است که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌ها تصدی اجرای آن را به‌عهده دارند، تنظیم می‌شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به ملزومات و وسایل اجرای فعالیت‌ها، به خود فعالیت‌ها و مخارج آن توجه می‌شود (مک‌گیل^۴، ۲۰۰۱).

در بودجه‌ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده و روش‌های کارسنجی^۵ محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند. این شیوه، رویکرد کاملاً جدیدی نیست، بلکه نظام تکامل یافته و متشکل از برخی جنبه‌ها و عناصر مفید سایر شیوه‌های بودجه‌ریزی تجربه شده در گذشته است. این نظام بودجه‌ریزی، عملکرد را مبنای قرار می‌دهد و هر قلم را در قیاس با نتایج و پیامدهای حاصل از آن ارزیابی می‌کند و به دنبال برقراری ارتباطی شفاف میان ورودی‌ها و نتایج (خروجی‌ها و پیامدها)، و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای بر اساس اطلاعات عملکردی با هدف افزایش اثربخشی و کارایی در سازمان‌ها است. هدف نهایی بودجه‌ریزی عملیاتی، یاری رساندن به اتخاذ تصمیم‌های عاقلانه در رابطه با تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل سنجش است که نتایج مورد انتظار سازمان را در طی زمان منعکس می‌کند. برخی از اهداف خاص بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از:

- ارائه مبنای صحیح جهت اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع،
- ایجاد ارتباط شفاف بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه،
- ارائه مبنایی برای پاسخ‌گویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور،

۱- Value Chain

۲- Burkead

۳- Performance Based Budgeting (PBB)

۴- McGill

۵- Work Measurement



- تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری روی مهم‌ترین مسایل و چالش‌هایی که سازمان با آن مواجه است، و
 - ارائه مشوق‌هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر.
- از آنجایی که استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در هر سازمان نیازمند گردآوری حجم عظیمی از اطلاعات مالی و عملکردی واحدهای متعدد سازمانی است، انتخاب ابزار سیستمی با طراحی مناسب که بدون افزودن بر حجم کاری کاربران پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت باشد، یکی از ضرورت‌های پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی است.
- اندربو^۱ (۲۰۰۴) با اشاره به مدل شه، سه عامل اثرگذار در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را مطرح می‌سازد: **توانایی^۲، اختیار^۳ و پذیرش^۴**. هر یک از این ابعاد نیز به نوبه خود به ابعاد جزئی‌تری تقسیم می‌شوند:
- **توانایی** که بر ایجاد زیرساخت‌های لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تمرکز دارد و شامل سه بُعد است: **توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی**،
 - اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و یا در مراحل آن اختیار لازم را نداشته باشند، اجرا با مشکل روبرو خواهد شد. اجزای اختیار عبارتند از: **اختیار قانونی، اختیار فرآیندی و اختیار سازمانی**،
 - مقاومت در برابر تغییر، از جانب سطوح مختلف مشمول تغییر همواره به عنوان بزرگترین مانع در برابر تغییرات سیستمی مطرح است و مشارکت در فرآیند تغییر و اصلاح، اصلی بنیادین در مسیر بهبود تلقی می‌گردد. ابعاد مختلف پذیرش عبارتند از: **پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی**.
- عامل دیگری که در پیاده‌سازی هر سیستم اطلاعاتی از جمله سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی حایز اهمیت است، تفکر قانونگذاران، مقامات سیاسی و مدیران و تمامی کارکنان سازمان از منافع بودجه‌ریزی عملیاتی یا به عبارت دیگر صرفه اقتصادی آن است که دربرگیرنده مواردی نظیر مدیریت مناسب منابع درآمدی، مدیریت هزینه‌های سازمان، کاهش هزینه پردازش اطلاعات جهت استفاده مدیران، تسهیل و تسریع ارتباط کاربران سیستم و... می‌باشد.
- نوری و پارکر^۵ (۱۹۹۸) به مطالعه عملکرد ۱۳۵ مدیر و سرپرست در یک سازمان در آمریکا پرداختند و استدلال کردند مدیرانی که اجازه می‌یابند در فرآیند بودجه‌ریزی مشارکت نمایند تعهد سازمانی بیشتری خواهند داشت؛ در نتیجه عملکرد شغلی آنان بهبود می‌یابد.
- جواردن و هارکبارت^۶ (۱۹۹۹) در تحقیقی با عنوان «اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی» نشان دادند که مسئولیت پاسخ-گویی برنامه‌ای به جای تمرکز صرف بر هدف تخصیص بودجه، بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر است. در این تحقیق، به بررسی مدل‌های بودجه‌ریزی عملیاتی اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی و شورای ایالتی پرداخته شد و نتایج حاصله نشان داد که ضرایب متغیرهای برآورد شده، منفی است. به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد باعث کاهش مخارج می‌شود.
- بلومنتریت^۷ (۲۰۰۶) بیان می‌کند مدیران در انجام بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی با چالش‌های فراوانی روبرو هستند و بودجه‌ها ارتباطی با استراتژی‌های تجاری و عملیاتی ندارند، و یک بودجه نمی‌تواند کارا باشد، مگر اینکه سازمان تصمیم‌هایش استراتژیک باشد. مدیریت راهبردی و بودجه‌ریزی مجزا هستند، ولی فعالیت‌های به هم وابسته‌ای دارند؛ اگر هر دو به شکل مناسبی به کار گرفته شوند، هر دوی آنها توانایی خلق و حفظ عملکرد بهتر را بهبود می‌بخشند.

۱- Andrew

۲- Ability

۳- Authority

۴- Acceptance

۵- Nouri, H., and Parker

۶- Jordan, M. And M. Hackbart.

۷- Blumentritt



یحیی و دیگران (۲۰۰۸)^۱ نتایج دو تحقیق را در وزارت دفاع مالزی بررسی نمودند و دریافتند که نتایج حاصل از کاربرد بودجه‌ریزی عملیاتی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه متفاوت است. با توجه به مطالب مطرح شده در فوق و ضرورت توجه دقیق به ویژگی‌های خاص محیطی و سیستمی در طراحی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، در ادامه این مقاله، با رویکردی انتقادی به رویکردهای حاکم بر فضای اجرایی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور پرداخته شده است.

۳- نقدی عمل‌گرا بر شیوه‌های پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

در این بخش از مقاله، سعی بر آن است که با ترکیب مبانی علمی موجود و شرایط حاکم بر محیط تجاری و عملیاتی سازمان‌ها و با در نظر گرفتن ویژگی‌ها و توانمندی‌های سیستمی موجود، با رویکردی انتقادی به بررسی روش‌های پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌ها پرداخته شود.

۳-۱- ردیابی مستقیم مخارج: اصل فراموشی شده

یکی از مسایل اصلی که به نظر می‌رسد منجر به اجرای ناموفق بودجه‌ریزی عملیاتی می‌گردد تمایز بین ردیابی و تسهیم در تعیین بهای تمام شده است. با توجه به اینکه در اکثر سیستم‌های موجود در کشور در زمینه پیاده‌سازی بودجه عملیاتی، تأکید بر تکنیک بهایابی بر مبنای فعالیت است، و با توجه به اینکه در بهایابی بر مبنای فعالیت، تمرکز بر تعریف محرک‌های مختلف هزینه جهت ردیابی است، از این رو اغلب این مهم که فلسفه ابداع بهایابی بر مبنای فعالیت چیست، به فراموشی سپرده می‌شود و منجر به اختلاط در مفاهیم و اختلال بااهمیت در محاسبه بهای تمام شده می‌گردد، به نحوی که حتی در پاره‌ای از موارد، دقت این سیستم بهایابی به مراتب کمتر از بهایابی سنتی است و این امر بویژه در سازمان‌های خدماتی که اغلب ارتباط کمی مشخصی بین مخارج و خدمات نهایی قابل تعریف نیست، نمود بیشتری دارد. باید یادآوری کرد که اصول پیاده‌سازی بهایابی بر مبنای فعالیت به شرح زیر هستند:

- تمرکز بر ردیابی مستقیم است و هرگونه تسهیم کاهنده دقت است،
- کلیه هزینه‌ها متغیر هستند و با تعریف عامل هزینه مناسب می‌توان بر هزینه‌ها کنترل داشت،
- کلیه هزینه‌های عملیات باید در بهای تمام شده منظور گردند،
- در مواردی که ردیابی مستقیم امکان‌پذیر نباشد، به کمک فعالیت‌ها و محرک‌های انتخابی، سعی می‌شود ردیابی دقیق میسر گردد.

۳-۲- عالمان بی عمل و عاملان بی علم

در عمل در عرصه پیاده‌سازی سیستم‌های مبتنی بر تکنیک بهایابی بر مبنای فعالیت، می‌توان دو گروه اصلی را مشاهده نمود:

- دسته اول شامل سازمان‌هایی است که از سیستم‌های نرم‌افزاری موجود در این زمینه با عناوینی نظیر ABC استفاده می‌کنند. متأسفانه اکثر قریب به اتفاق این سیستم‌های نرم‌افزاری به دلیل درک نامناسب از ماهیت تکنیک بهایابی بر مبنای فعالیت، مبتنی بر سهل‌انگاری بیش از حد و لایه‌های متعدد تسهیم بدون توجه به اصل ردیابی مستقیم است. از این رو بهای تمام شده حاصل از

۱- Yahya, M.N., N. Ahmad and A. H. Fatima



این سیستم‌ها از بهای تمام شده واقعی انحراف قابل توجهی دارند. معمولاً پس از مدتی به دلیل عدم تطابق با واقعیت موجود و عدم کارایی در راهنمایی مدیریت، این قبیل نرم‌افزارها، کارایی خود را از دست می‌دهند و به نوعی سیستم گزارشگری بدون کاربرد مبدل می‌گردند. از طرفی شاید محیط اقتصادی و تجاری سازمان به شکلی باشد که استفاده از تکنیک بهایابی بر مبنای فعالیت برای آن مناسب نباشد و استفاده از سایر تکنیک‌های بهایابی به نتایج بهتری منجر گردد.

• دسته دوم، از متخصصان امر و دانشگاهیان رشته حسابداری استعانت می‌طلبند و به صورت دستی و بدون تفکر سیستمی، بهایابی بر مبنای فعالیت با پیچیدگی‌های فنی بسیار بالا اجرا می‌نمایند که در عمل یکبار در سازمان اجرا می‌شود، ولی استمرار و دوام تا حدی در دسرفرین و پرزحمت است، که معمولاً بعد از مدتی از آن چشم‌پوشی می‌شود و پس از چند دوره اجرا، کنار گذاشته می‌شود. پرواضح است که ترکیب مناسبی از تفکر سیستمی و تخصص علمی حسابداری مدیریت می‌تواند راهگشا باشد. اما باید بر این نکته تأکید کرد که بودجه‌ریزی عملیاتی مستلزم کاربرد بهایابی بر مبنای فعالیت نیست و چه بسا می‌توان با کمک تکنیک‌هایی نظیر حسابداری مصرف منابع^۱ و حتی تکنیک بهایابی سنتی، به اهداف مورد نظر دست یافت که این قضاوت بستگی به ویژگی‌های فعالیت سازمانی و محیط اقتصادی آن دارد.

۳-۳- تبیین خطرهای مسیر تعالی با رویکرد مدیریت پروژه

به منظور کمک به درک بهتر مسایل و مشکلاتی که به دلیل عدم اتخاذ رویکرد سیستمی مناسب و عدم استفاده از تخصص علمی مناسب، گریبان‌گیر طراحان و مجریان سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری (از جمله سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی) می‌گردد، در ادامه مقاله با ذکر مثالی عملی، به صورت توصیفی به مشکلات پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی بر مبنای تکنیک بهایابی بر مبنای فعالیت پرداخته شده است. سعی شده است مثال مذکور از دیدگاه مدیریت پروژه مورد تحلیل قرار گیرد. در این راستا اولین گام تعیین محدوده و گستره پروژه مورد نظر در قالب اهداف راهبردی مورد انتظار با بهره‌گیری از تحلیل SWOT^۲ و آزمون‌هایی نظیر SMART^۳ و مدل ۷S مک‌کینزی^۴ است (پانسر و اپلگارت^۵، ۱۹۹۸). در مثال زیر سعی شده است مشکلات و مسایل احتمالی با تفکر مدیریت پروژه به شرح فوق تحلیل گردد. شهرداری شیراز در نظر دارد سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر بهایابی بر مبنای فعالیت را پیاده‌سازی و اجرا نماید. در این راستا مسئولین تصمیم گرفتند با توجه به تأکید ایشان بر مدیریت هزینه‌ها و نقدینگی و تعیین تکلیف منابع و ارائه گزارش‌های به‌موقع از عملکرد که محدود به پایان سال مالی نباشد و نیازهای مدیریتی آنان را پاسخ دهد و به نحوی هماهنگ با سازمان شهرداری‌ها عمل نماید، سازمان فناوری اطلاعات شهرداری را مسئول خرید نرم‌افزاری مناسب نمایند که قابلیت‌های مورد نظر را داشته باشد. برخی از موانعی که در این مسیر با آن مواجه شده‌اند به شرح زیر است.

پس از برگزاری مناقصه و به دلیل محدودیت‌های موجود در زمینه دسترسی به شرکت‌ها و افراد حرفه‌ای در این عرصه، در نهایت دو پیشنهاد انتخاب و مورد بررسی متخصصان شهرداری قرار گرفت. پیشنهاد اول، خرید نرم‌افزار آماده با عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی از شرکت الف است که قابلیت‌های آن مشخص و ثابت است و راه‌اندازی آن توسط شرکت مورد نظر انجام خواهد شد و در واقع مبتنی بر تفکر نمونه مهندسی^۶ است. پیشنهاد دوم، توسط اساتید حسابداری دانشگاه جهت طراحی و اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح گردیده بود. پس از بررسی‌های کارشناسی، تیم مدیریت پروژه شهرداری، دغدغه‌های زیر را مطرح نموده است:

۱- Resource Consumption Accounting (RCA)

۲- Strengthens, Weaknesses, Opportunities & Threats

۳- Specific, Measurable, Achievable, Rewarding & Time-bound

۴- Mc-Kinsey 7S (Strategy, Systems, Staff, Skills, Style, Shared-values & Structure)

۵- Ponsler and Applegate

۶- Prototyping



- نرم‌افزار مذکور با سایر نرم‌افزارهای موجود در شهرداری که توسط شرکت دیگری طراحی شده است، مرتبط نیست؛ از این رو انتقال و ورود اطلاعات از سایر زیرسیستم‌های سازمانی به این زیرسیستم با مشکلات بسیاری از جمله عدم دقت در ورود اطلاعات و حجم زیاد عملیات کاربر مواجه است، مضافاً اینکه شهرداری در سایر بخش‌ها نیز با مشکل تعدد زیرسیستم‌ها و عدم ارتباط بین زیرسیستم‌های سازمانی دست به گریبان است. لذا نگاه سیستمی به طراحی و در نظر گرفتن روابط بین زیرسیستم‌ها اهمیت اساسی دارد، تا از دوباره‌کاری‌ها جلوگیری شود. حال آنکه طرح‌های ارائه شده مشخصاً در خصوص ارتباط این سیستم با سایر زیرسیستم‌ها الگویی ارائه نکرده است. چنین پیشنهادهایی با توجه به اینکه در راستای سند چشم‌انداز شهرداری و برنامه راهبردی آن (SWOT) نیست، می‌تواند در مسیر حرکت به سمت سیستم برنامه‌ریزی منابع سازمانی (ERP) خلل وارد سازد. از این رو قبل از آغاز پروژه باید تحلیل راهبردی آن بر اساس مدلی نظیر VS مک‌کینزی انجام پذیرد.
- در مواقعی که تفکر سیستم مبتنی بر منطق دستی (و نه مکانیزه) است، همواره بیم آن می‌رود که به دلیل عدم آگاهی از محدودیت‌ها و ویژگی‌های کنونی نرم‌افزار، سیستمی که تولید و طراحی می‌شود، قابلیت کنونی را دارا نباشد. از این رو در پذیرش پیشنهاد دوم باید محتاط بود و با آینده‌نگری عمل نمود. به خصوص در کشور ما، اغلب اساتید دانشگاهی، به دلیل آنکه به صورت عملی درگیر در اجرای پروژه نمی‌شوند و در واقع فقط نقش نظارتی دارند، پیچیدگی‌های محیط را به خوبی درک نمی‌کنند و احتمالاً سیستم طراحی شده توسط آنان دارای کارایی لازم نیست. همان‌گونه که در آزمون SMART اولین گام، مشخص و شفاف نمودن رابطه فعالیت‌ها با اهداف است (Specific)، از این رو باید به غایت امر که تبدیل الگوی پیشنهادی به نرم‌افزار است توجه ویژه داشت.
- راه‌اندازی سیستم مذکور، نیازمند به‌کارگیری افرادی با سطوح تخصصی بالا در زمینه بهای تمام شده و بودجه‌ریزی عملیاتی، هم به لحاظ حرفه‌ای و هم به لحاظ دانشگاهی است. زیرا تعاریف اولیه سیستم نظیر تعیین محرک‌های تسهیم نیازمند شناخت ماهیت اقسام و مبانی علمی بهایی است؛ از این رو از عهده نیروهای شهرداری خارج است. از دیدگاه مدیریت پروژه تعیین شبکه‌های تأثیرگذار بر اجرای پروژه و ارائه راهکارهای عملی برای رفع موانع با تفکرهایی نظیر آزمون DRUGS اهمیت دارد (باید تصمیم‌گیرنده، توصیه‌کننده، کاربر، متخصصان و ذینفعان^۱ و ترکیب مهارت‌های آنان را در نظر گرفت).
- اطلاعات باید در چه مقاطع زمانی به سیستم تغذیه گردند؟ برخی اطلاعات به صورت روزانه، برخی به صورت ماهیانه و برخی دیگر در پایان سال وارد سیستم مالی می‌گردند. انتقال آنها به سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، چگونه است؟ و سیستم چگونه بین دوره زمانی مربوط به داده‌های مالی و مقداری (محرک‌های هزینه)، تطبیق می‌دهد؟ مقطع زمانی ورود اطلاعات اولیه به سیستم تعیین‌کننده مقطع گزارشگری سیستم است و سیستم در ارائه گزارش‌های عملکردی با مقاطع زمانی دلخواه ناتوان است. به عنوان مثال اگر اطلاعات سالانه به سیستم تغذیه شود، گزارش‌های آن نیز سالانه است و اگر اطلاعات ۶ ماهه تغذیه شود، گزارش‌ها نیز ۶ ماهه خواهد بود و نمی‌توان این دو قابلیت زمانی را در گزارشگری به صورت توأم داشت. مدیریت زمان و دامنه زمانی مورد نظر برای گزارشگری سیستم و ورود اطلاعات به سیستم با توجه به محدودیت‌های زمانی موجود (Time-bound اشاره به T در SMART) در مدیریت پروژه جهت تعیین محدوده پروژه و نتایج مورد انتظار بسیار حایز اهمیت است.
- با توجه به اینکه بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر حسابداری تعهدی است، آیا در شهرداری شیراز که ثبت‌های حسابداری بر مبنای نقدی انجام می‌شود، مانعی در اجرای سیستم ایجاد نخواهد شد؟ و در نهایت فرایند حرکت به سمت مبنای تعهدی و ارتباط این تغییر با بودجه‌ریزی عملیاتی چگونه خواهد بود؟ قابلیت دستیابی (Achievable اشاره به A در SMART) به اهداف از پیش تعیین شده و مسیر دستیابی باید به خوبی تبیین شده باشد. چنین موانعی، باید ابتدا به کمک طرح‌های امکان‌سنجی تعیین شوند و سپس راهکارهای عملیاتی و برنامه زمانی رفع آنها ارائه شود.
- در محاسبه مقادیر محرک‌های هزینه مورد استفاده در تسهیم‌ها، این محاسبه‌ها توسط چه کسی انجام خواهد شد و با چه منطقی؟ به عنوان مثال در محاسبه تعداد نفرات شاغل در هر فعالیت، اگر فردی ۲۳ روز در یک پست سازمانی بوده و پس از آن به جای دیگری

۱- Decider, Recommender, User, Gatekeeper & Stakeholders (DRUGS)



- منتقل شده است، چگونه این فرد در محاسبه تعداد نفرات منظور خواهد شد؟ مبحث اندازه‌گیری و نحوه اجرای نمودن آن، باید به طور شفاف تبیین و تشریح شود و نتایج مورد انتظار قابل اندازه‌گیری (Measurable اشاره به M در SMART) باشد.
- یکی از مسایل اصلی در سازمان‌هایی نظیر شهرداری عدم یکنواختی ساختار سازمانی واحدهای زیرمجموعه است. به علاوه حتی ساختار کدینگ حسابداری نیز در بین سازمان‌ها و مناطق مختلف، یکنواخت نیست. چگونه می‌توان با سیستم پیشنهادی، بر این مشکل فائق آمد؟ به عبارت دیگر با وجود چنین محدودیتی، مسیر دستیابی به اهداف مورد نظر از اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی باید تبیین شود به نحوی که قابل دسترسی (Achievable) باشد.
- پروژه بودجه‌ریزی عملیاتی، در نهایت چگونه به شبکه‌ها و گروه‌های تأثیرگذار (DRUGS) منفعت (Rewarding) اشاره به R در SMART خواهد رسانید و از آنان بهره خواهد گرفت؟ و فرجام آن برای سازمان و حتی فراتر از آن، جامعه چه خواهد بود؟ به عبارت دیگر باید منافع حاصل از پروژه به نحوی شفاف تبیین شود و همه گروه‌های ذینفع آن را درک نمایند و بدان ایمان بیاورند.
- تیم مشاورین و متخصصین مالی شهرداری نیز پس از بررسی سیستم و منطق و الگوی مطرح شده، مسایل زیر را مطرح نمودند که اغلب با رویکردی محاسباتی و علمی در تعیین اهداف پروژه مطرح شده است و اشاره به نحوه اندازه‌گیری (Measurable) اشاره به M در SMART دارند:
- در تعریف مبانی تسهیم هزینه‌ها (محرك‌های هزینه) ساده‌انگاری شده است و کلیه اقلام مندرج در یک کد هزینه خاص با یک عامل یکتا به لایه بعدی ردیابی می‌شود که این امر، از دقت محاسبه بهای تمام شده به شدت می‌کاهد و به بهای تمام شده نادرست منجر می‌شود. به عنوان مثال با توجه به اهمیت هزینه دستمزد در سازمان‌های خدماتی نظیر شهرداری، این مهم که دستمزد بر اساس سلسله مراتب سازمانی تغییرات بااهمیتی دارد، مد نظر قرار نگرفته است و اگر مبنای تسهیم این کد هزینه، ساعات کارکرد یا تعداد نفرات قرار گیرد، نرخ دستمزد ساعتی یا هر نفر، در هر حوزه‌ای که باشد، مشابه و یکسان فرض می‌شود. حال در نظر بگیرید اگر یکی از این افراد مدیرعامل باشد و دیگری نگهبان درب ورودی در محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها، چه فاجعه‌ای رخ می‌دهد!!!
- سؤال دیگر آن است که مبنا و اساس تعیین یک محرك برای تسهیم یک کد هزینه خاص، چگونه و با کدام منطق علمی و عینی تعیین می‌شود؟ آیا قرار است مبانی به صورت تجربی تعیین شوند یا راهکار مناسب و علمی دیگری را می‌توان در نظر گرفت و اعمال کرد؟
- سیستم نرم‌افزاری، امکان ردیابی مستقیم مخارج به لایه‌های مختلف (به عنوان مثال محصول یا فعالیت) را فراهم نمی‌آورد و عملاً از ردیابی هزینه‌های مستقیم چشم‌پوشی می‌نماید. به علاوه در ردیابی مخارج غیرمستقیم خدمات نهایی نیز، چون از مبانی مختلف و تسهیم‌های متعدد استفاده می‌نماید، عملاً امکان برقراری رابطه مستقیم به کمک لایه فعالیت‌ها به تدریج در فرایند محاسباتی سیستم از بین می‌رود. از این رو سیستم به نحو غیرقابل وصفی از منطق علمی حاکم بر رویکرد بهایابی بر مبنای فعالیت دور می‌شود.
- در سیستم با توجه به پیشنهاد ارائه شده، اختلاط در مفاهیم محصول، فعالیت و خدمت مشهود است و اینکه آیا به عنوان مثال یک پروانه ساختمانی خاص به عنوان موضوع نهایی هزینه‌یابی مطرح است یا صدور پروانه ساختمانی؟ زباله‌ها موضوع نهایی هستند یا رفت و روب زباله‌ها؟
- یکی از مباحث مهم در بحث بودجه‌ریزی، تعیین ظرفیت و نحوه استانداردگذاری برای تعیین ظرفیت و تهیه گزارش‌های انحراف از بودجه و تحلیل آن در راستای مدیریت ظرفیت منابع مولد نظیر نیروی انسانی و ماشین است که در سیستم مغفول مانده است و ارتباط مشخصی بین ظرفیت استفاده شده و خدمات ارائه شده تعریف نشده است. حال آنکه تحلیل ظرفیت و مدیریت ظرفیت بلااستفاده منابع یکی از مسایل اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی است.
- لزوماً کلیه مخارج، جاری نیستند و باید درخصوص مخارج سرمایه‌ای و بهای تمام شده برنامه‌ها و پیمان‌ها با توجه به انواع آنها استانداردگذاری و بودجه‌ریزی صورت گیرد. این مهم، بویژه در سازمان‌های خدماتی نظیر شهرداری که انجام مخارج سرمایه‌ای و احداث دارایی‌های زیربنایی یکی از اجزای اصلی عملیات آنها است، حایز اهمیت است. درخصوص این قبیل مخارج، راهکاری ارائه نشده است.



- در طرح پیشنهادی ارائه شده، به نحوه تسهیم مخارج در درون یک منطقه شهرداری اشاره شده است، اما نحوه برخورد با مخارج سازمان‌های ستادی و نحوه تخصیص آن به سازمان‌های اجرایی مطرح نشده است.
- طرح ارائه شده درخصوص نحوه جمع‌آوری اطلاعات گزارش‌های مناطق و سازمان‌های مختلف و قواعد تلفیق گزارش‌ها و حذف روابط فی‌مابین، سکوت کرده است.
- منطق بودجه‌ریزی مبتنی بر کارسنجی و زمان‌سنجی، نظیر آنچه در صنایع تولیدی استفاده می‌شود، برای کل مخارج پاسخگو نیست و در سازمان‌های خدماتی با چالش مواجه می‌شود. به علاوه در این منطق، توجه به مقیاس فعالیت و صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس معمولاً از نظر دور می‌ماند. به عنوان مثال در صدور یک پروانه ساختمانی، کارشناس واحد فنی و شهرسازی چقدر زمان صرف می‌کند؟ اگر تعداد پروانه‌های صادره تغییر کند، بهای تمام شده هر پروانه نیز تغییر می‌کند؟ یا بر اساس زمان‌سنجی صورت‌گرفته از فعالیت‌های مؤثر در آن (منطق مهندسی) ثابت فرض شود؟ بنابراین به نظر می‌رسد نوعی طبقه‌بندی در ارتباط با سطح مخارج (نظیر آنچه در بهایابی بر مبنای فعالیت مطرح می‌شود) باید مطرح گردد و ثابت یا متغیر بودن مخارج با توجه به موضوع ردیابی و لایه مربوطه و به شیوه‌ای عینی، تعیین گردد.
- آثار عواملی نظیر تورم و افزایش نرخ دستمزد، چگونه قرار است لحاظ شود؟ این منطق نیز که در بودجه‌ریزی کلیه مخارج سال قبل تحت تأثیر نرخ ثابت مشخصی نظیر نرخ تورم قرار می‌گیرند، به لحاظ علمی و نظری نمی‌تواند چندان صحیح باشد و اعمال چنین ضرایبی باید بر اساس بررسی دقیق ماهیت یک کد هزینه یا درآمد صورت گیرد.
- یکی از اهداف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی، مدیریت هزینه است که دغدغه اساسی بسیاری از سازمان‌ها نیز می‌باشد. اینکه در نهایت، این سیستم اطلاعاتی (بودجه‌ریزی عملیاتی)، چگونه به مدیریت هزینه‌ها کمک می‌کند، در حاله‌ای از ابهام است. به عنوان مثال درخصوص هزینه پذیرایی و جشن‌ها، این سیستم چه کمکی به مدیریت آن خواهد کرد؟ یا حتی هزینه اضافه‌کاری کارکنان را چگونه هدایت و مدیریت می‌نماید؟ چنین سؤال‌های در محیطی نظیر شهرداری مهم به نظر می‌رسند و بدون پاسخ مانده است و اهداف و نحوه دستیابی به آنها به طور مشخص تبیین نشده است (Specific اشاره به S در SMART).
- در سیستم ارائه شده، سطح بودجه‌ریزی باید کاملاً مشخص باشد. با توجه به تکنیک مورد استفاده در تعیین بهای تمام شده، آیا بودجه‌ریزی نیز در سطح فعالیت (بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت) انجام خواهد شد یا در سطح محصول؟ باید انتخاب‌های ممکن در راستای دستیابی به اهداف، به روشنی تبیین شوند (Specific اشاره به S در SMART).
- با توجه به تعیین بهای تمام شده، نحوه تطابق آن با درآمدهای شهرداری چگونه خواهد بود و سودآوری در چه سطحی قابل تعیین و تحلیل است؟ در سطح محصول یا فعالیت؟ به عبارت دیگر، موضوع مسئولیتی که باید در تحلیل سودآوری مدنظر قرار گیرد، کدام است؟ انتخاب موضوع نهایی هزینه‌یابی، می‌تواند بر کل فرایند طراحی و کارایی عملکرد سیستم اطلاعاتی در پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی کاربران، به شدت اثرگذار باشد و باید به روشنی تعریف شده باشد (Specific اشاره به S در SMART).
- با توجه به اینکه هدف اصلی و نهایی از بودجه‌ریزی عملیاتی، ارزیابی عملکرد بخش‌ها و اجزای مختلف سیستم در راستای اهداف و راهبردهای کلان سیستم است، تعیین بهای تمام شده فعالیت‌ها و مقایسه آن با بودجه عملیاتی پیش‌بینی شده، چگونه قرار است مبنای ارزیابی عملکرد قرار گیرد و ارتباط آن با افراد و بخش‌های مختلف سازمانی چگونه در گزارش‌های نهایی سیستم مشخص می‌شود؟ به عبارت دیگر مسئولیت‌سنجی چگونه میسر است و مد نظر قرار گرفته است؟ و اینکه پس از عملیاتی شدن بودجه، مدل ارزیابی عملکردی که مورد استفاده قرار خواهد گرفت، بر چه اساس و منطقی است و چگونه عملیاتی خواهد شد، و بالاخره به کدام نقطه خواهیم رسید؟ بنابراین مشخص بودن اهداف نهایی مورد انتظار از سیستم و فرایند محقق ساختن آن اهداف، جزئی لاینفک از سیستم است که باید به نحوی شفاف مشخص گردد (تمرکز بر نتیجه در رویکرد سیستمی (نتیجه‌گرایی) و مشخص بودن اهداف و مسیر (Specific اشاره به S در SMART)).

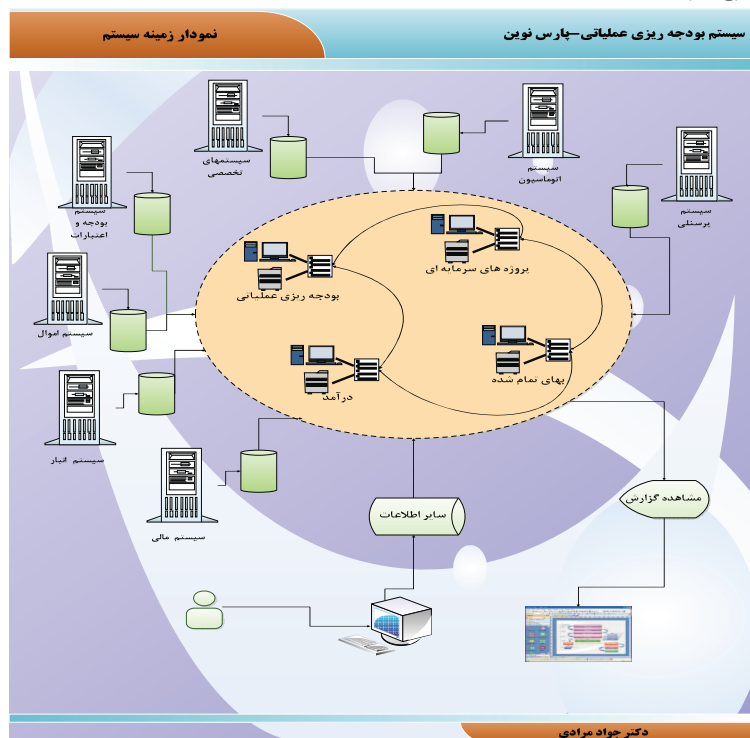
۱- Activity Based Budgeting (ABB)



هدف از مطرح نمودن مسایل و مشکلات فوق از منظر مدیریت پروژه و برنامه‌ریزی راهبردی، آن است که تأکید شود ساده‌انگاری بیش از حد در فرایند پیاده‌سازی بودجه عملیاتی موجب می‌شود نتایج به‌دست آمده در خصوص بهای تمام شده، کاملاً غلط باشد، و از سوی دیگر، بیش از حد پیچیده نمودن موضوع و جزئی‌نگری بیش از حد (نظیر آنچه افراد دانشگاهی اغلب بر آن تأکید دارند) نیز به عنوان آفت دستیابی به یک منطق سیستمی و تا حد امکان ساده مطرح است.

۴- سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز

عملیات اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز، با تفکری فراتر از منطق بودجه‌ریزی مبتنی بر بهایابی بر مبنای فعالیت و از طریق تمرکز بر مراکز مسئولیت سازمانی و تجمیع این مراکز جهت ظرفیت‌سنجی و ارزیابی عملکرد و ردیابی مخارج مربوط به هر مرکز به لایه-های زیرین عملکردی با منطقی مبتنی بر استفاده از قابلیت‌های سیستم‌های اطلاعاتی به منظور ردیابی مخارج مستقیم و نیز ردیابی مستقیم مخارج تا لایه‌های زیرین، تحت عنوان مدل «پارس نوین» به صورت نمونه در دو سازمان شامل شهرداری منطقه هفت شیراز و سازمان مدیریت پسماند شیراز، اجرا شده است. در الگوی مورد استفاده سعی شده است دغدغه‌های مطرح شده در بخش قبل که در اغلب سیستم‌های بهای تمام شده و بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان مسایل لاینحل باقی مانده است، مورد توجه ویژه قرار گیرد و با رویکردی کاملاً سیستمی و با تکیه به دانش بومی، الگویی متناسب که قابل تعمیم به سایر سازمان‌ها باشد، استخراج گردد. نمودار زمینه سیستم به شرح زیر است:



نمودار ۱- سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی پارس نوین



در طراحی سیستم، به نیازها و دغدغه‌های زیر توجه شده است و سعی شده است تدابیری برای رفع آنها اندیشیده شود:

- رفع نیازهای اطلاعاتی مدیریتی از منظر تصمیم‌گیری به‌ویژه در امر قیمت‌گذاری محصولات و خدمات
- همواره اولویت با ردیابی مستقیم است و هرگونه تسهیم، کاهنده دقت است
- پرهیز از تعدد زیرسیستم‌های جزیره‌ای و ایجاد ارتباط اثربخش با سایر سیستم‌ها
- جلوگیری از افزایش تصاعدی حجم کاری کاربران سیستم
- حرکت به سمت سیستم خبره با کاربری آسان
- سرعت در ایجاد منطق سیستم
- پرهیز از تغییرات بنیادین و دفعی
- انتظار ثبات در اجرای سیستم و پذیرش سازمانی طی مدتی معقول
- مقرون به صرفه بودن
- ایجاد امکان پاسخگویی شفاف و عینی
- امکان ایجاد تفکر سیستمی-یکنواخت در قالب سازمان
- محتمل بودن تغییر در فعالیت‌ها و شرح وظایف سازمانی که مستلزم تغییر در منطق سیستم است
- تلفیق فعالیت‌ها و توجه به مقوله مسئولیت‌سنجی
- ظرفیت‌سنجی در سطح منابع و فعالیت‌ها

بخش بودجه‌ریزی سیستم نیز شامل قسمتهایی به شرح زیر است و مبتنی بر اطلاعات واقعی سال گذشته در خصوص عملیات و بهای تمام شده و تغییرات برآوردی در محرک‌های بودجه برای سال آینده است:

- ۱- بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح مراکز مسئولیت و امکان اعمال منطق بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (ZBB)
- ۲- بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABB) در سطح مراکز مسئولیت
- ۳- گزارش عملکرد بودجه هزینه‌ها
- ۴- بودجه‌ریزی مخارج سرمایه‌ای
- ۵- بودجه‌ریزی درآمدها

منطق مورد استفاده، بر خلاف سایر شیوه‌های معمول در بودجه‌ریزی عملیاتی که مبتنی و متکی بر استانداردهای تعیین شده به ازای هر واحد کار انجام شده است، مبتنی بر تعدیل و بودجه‌ریزی در سطح کل است. در نتیجه ویژگی‌های منحصر به فردی به شرح زیر در اختیار کاربران و استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد:

- به ازای کدهای مرتبط با هزینه‌ها و مخارج عملیاتی و غیرعملیاتی با توجه به ماهیت آنها قابل اعمال است.
- در کلیه سازمان‌ها اعم از خدماتی یا تولیدی صرف‌نظر از ماهیت عملیات آنها قابل اعمال است.
- امکان استفاده از محرک‌های مختلف عملکردی به ازای هر یک از کدهای هزینه را فراهم می‌آورد.
- امکان اعمال بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (ZBB) و مدیریت هزینه‌هایی که باید افزایش یا کاهش یابند را در سطح کل هزینه و به تفکیک مراکز مسئولیت فراهم می‌آورد.
- با توجه به تأثیر مقادیر بر نرخ‌های واحد هزینه‌های با ماهیت ثابت در سطح مراکز مسئولیت، این شیوه بودجه‌ریزی، تعدیل نرخ را به نحو مطلوبی صرف‌نظر از تشخیص ثابت یا متغیر بودن هزینه با توجه به محصولات، اعمال می‌نماید.
- امکان اعمال نرخ‌های افزایشی (نظیر نرخ تورم و درصد افزایش حقوق) و نیز اعمال نرخ‌های افزایشی یا کاهش‌ی مد نظر مدیریت جهت مدیریت هزینه‌های خاص در سطح مراکز مسئولیت را فراهم ساخته است که همانا هدف مدیریت از بودجه‌ریزی عملیاتی بوده است.



- امکان مقایسه و تطبیق با بودجه برنامه‌ای و سنتی (که در اکثر سازمان‌ها اجرا می‌شود) را دارد، لذا نیازی به تغییر روش‌های جاری بودجه‌ریزی در سازمان‌ها به صورت دفعی نیست.
- امکان ظرفیت‌سنجی در سطح مراکز مسئولیت با توجه به محرک‌های عملکردی تعریف شده به ازای هر کد هزینه و نیز منبع اصلی ارائه دهنده فعالیت، میسر است.
- شیوه‌ای کاملاً حسابداری و مالی است و به دلیل تمرکز بالا به پایین، از مشکلات مرتبط با برآوردهای مهندسی (نظیر تمرکز صرف بر تولید و عملیات اصلی و عدم توجه به کل سازمان، استانداردگذاری در سطح واحد و بودجه‌ریزی از پایین با بالا که صرفه‌جویی‌های مرتبط با ظرفیت در آن در نظر گرفته نمی‌شود، استفاده از نرخ‌های جذب ثابت برای سربار و عدم توجه به ماهیت و رفتار هزینه، استفاده از محرک یکسان (مقادیر تولید) برای جذب انواع هزینه‌های ثابت) کاملاً مبراً است.
- در شیوه مورد استفاده جهت بودجه‌ریزی، مبالغ و مقادیر مربوط به سال قبل، ملاک قرار گرفته و با توجه به تغییرات عملکردی مورد انتظار (نسبت به دوره قبل) و نیز تغییرات محیطی مورد انتظار، تعدیل لازم در مبالغ صورت می‌گیرد. به منظور اعمال شرایط واقعی محیط کاری سازمان، مبنای بودجه‌ریزی، عملکرد سال قبل تعیین شده است و در عین حال، امکان مدیریت هر یک از اقلام هزینه توسط مدیریت (از طریق تغذیه نرخ تعدیل مد نظر مدیریت) قابل اعمال است. بدین ترتیب، ویژگی‌هایی به شرح زیر در اختیار است:
- انطباق با فرهنگ و محیط سازمانی و جلوگیری از اعمال تغییرات بنیادین و دفعی بدون توجه به شرایط محیطی
- تعدیل عملکرد با توجه به ضریب اختصاص یافته به هر کد هزینه بر اساس ضریب عملکرد مورد انتظار نسبت به دوره گذشته
- استفاده از محرک‌های متعدد و خاص هر کد هزینه با توجه به ماهیت آن
- امکان اصلاح و تعدیل نرخ‌های ریالی مربوط به هر واحد عملکردی در نتیجه مواردی نظیر: تورم و تغییر نرخ حقوق کارگر و سایر تغییرات محیطی
- ایجاد امکان مدیریت اقلام هزینه و اعمال تفکرهای مدیریتی نظیر بودجه‌ریزی بر مبنای صفر از طریق اختصاص ضریب مدیریت به هر کد هزینه در هر مرکز مسئولیت
- ایجاد امکان برنامه‌ریزی مخارج خاص نظیر مخارج آموزش و تحقیق و توسعه توسط مدیریت
- امکان استفاده از هر نوع ظرفیت و هر سطحی از عملکرد از طریق تغذیه مقادیر بودجه‌ای محرک‌ها به سیستم

۵- نتیجه‌گیری

مقاله حاضر از معدود مقاله‌های حوزه حسابداری با رویکرد انتقادی است و در آن سعی شده است با اتکا به تجربه‌های عملی کسب شده در جریان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز و با رویکردی کاملاً عمل‌گرا^۱ و مبتنی بر تکنیک‌های مدیریت پروژه و برنامه‌ریزی راهبردی، آفت‌ها و مشکلات مطرح در مسیر حرکت به سمت تعالی سازمانی و اصلاح نظام بودجه‌ریزی بیان گردد و با دیدگاهی انتقادی، سؤال‌هایی پیرامون تفکر بودجه‌ریزی عملیاتی از نگاه سیستمی بر الگوهای رایج در کشور طرح گردد. هدف از این مقاله تبیین و تنویر افکار درخصوص کاربردها و مفاهیم اساسی منطق بودجه‌ریزی عملیاتی و دوری گزیدن از اشاعه یک تفکر خاص بدون غایت‌نگری است. چه بسا مدیران و مسئولینی که با شنیدن عناوین مجذوب‌کننده، شیفته آن می‌شوند، بدون آن که پی به ماهیت و فلسفه وجودی آن ببرند و پس از اتلاف منابع و زمان، به نقطه هیچ می‌رسند. در هر حال بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری کارآمد در تخصیص منابع به خروجی‌ها و پیامدها، می‌تواند در صورتی که به نحو صحیح و در کنار تکنیک‌های مناسب و متناسب نظیر بهایابی بر مبنای فعالیت، بهایابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا، حسابداری مصرف منابع و... استفاده شود، سیر به سوی تعالی سازمانی را میسر سازد و حتی در بخش عمومی و دولتی



نیز، راهکارهای برای برطرف ساختن مشکل اصلی یعنی پایین بودن بهره‌وری به ارمغان آورد. اما در این مسیر باید آگاه بود که حرکت و تعالی، هوشمندانه و با مدیریت مناسب و ایجاد زیرساخت‌های لازم ممکن خواهد بود و هر گونه ساده و سهل انگاشتن مسیر و عدم اتخاذ رویکرد سیستمی و تفکر راهبردی، احتمالاً به اتلاف منابع بسیار، خواهد انجامید. لذا به مدیران و مسئولین سازمان‌ها پیشنهاد می‌گردد در حرکت بدین سوی، از مشاوره متخصصان حرفه‌ای و دانشگاهی که آگاه از خطرات مسیر باشند، غافل نشوند و با راهنمایی ایشان، از تکنیک‌های مناسب و متناسب در راستای عملیاتی نمودن بودجه، استفاده نمایند در مسیر حرکت به سمت پیاده‌سازی الگوهای مدیریت پروژه نظیر آنچه در مثال مطرح گردید را به کار بندند. به طراحان سیستم نیز پیشنهاد می‌گردد در طراحی سیستم، به اصل هم‌پایانی و تجانس اهداف سیستم و اصل وحدت سیستم و سازمان توجه ویژه داشته باشند و نقشه مسیر را با هماهنگی و مشاوره متخصصان و خبرگان مالی طراحی نمایند و به اهداف نهایی و عملی نمودن آن اهداف توجه ویژه داشته باشند تا از اتلاف منابع و زمان جلوگیری به عمل آید. همچنین سادگی کار با سیستم و جلوگیری از پیچیدگی سیستم را به عنوان یک اصل بنیادین در برقراری ارتباط با کاربر و کسب حمایت وی، همواره مد نظر داشته باشند. به محققان و اندیشمندان دانشگاهی پیشنهاد می‌گردد مصادیق مسایل و مشکلات مطرح شده در این مقاله را، در عمل بررسی نمایند.

منابع

- پانسر، کیت و مایک اپلگارت (۱۹۹۸) ترجمه رضا مؤمن‌خانی (۱۳۸۹)، مدیریت پروژه، تهران: انستیتو ایزایران.
- Andrew, M. (۲۰۰۴). "Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms". *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. ۱۷, NO. ۴, pp: ۳۳۴-۳۳۶.
- Blumentritt, T. (۲۰۰۶). "Integrating Strategic Management and Budgeting". *Journal of Business Strategy*, Vol. ۲۷, No. ۶, pp: ۷۳-۷۹.
- Jordan, M. and M. Hackbart (۱۹۹۹). "Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A Status Assessment". *Public Budgeting and Finance*, Vol. ۱۹, No. ۱.
- McGill, R. (۲۰۰۱). "Performance Budgeting". *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. ۱۴, No. ۵, pp: ۳۷۶-۳۹۰.
- Nouri, H. and R. J. Parker (۱۹۹۸). "The relationship between budgetary participation and job performance: the role of budget adequacy and organizational commitment". *Accounting, Organization and Society*, Vol. ۲۳, pp: ۴۶۷-۴۸۳.
- Yahya, M. N. , N. Ahmad and A. H. Fatima (۲۰۰۸). "Budgetary participation and performance: some Malaysian evidence". *International Journal of Public Sector Management*, Vol. ۲۱, No. ۶, pp: ۶۵۸-۶۷۳.