

بودجه بندی عملیاتی در مؤسسات فرهنگی آستان قدس رضوی

محمد سهیلی

چکیده:

تحقق اهداف سازمان‌ها در گرو برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی صحیح است. در سازمان‌های فرهنگی با توجه به مشکلات ذاتی برنامه‌ریزی فرهنگی، این امر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بر این مبنا تغییر نظام برنامه‌ریزی و بودجه بندی در این سازمان‌ها با مسایل خاص خود مواجه بوده و جا دارد به صورت ویژه مورد پژوهش قرار گیرد.

مشمول بودن آستان قدس رضوی بر مجموعه‌ای متنوع و جامع از مؤسسات فرهنگی که بالغ بر دوازده موسسه در زمینه‌های آموزشی، پژوهشی، هنری، انتشارات، رسانه‌ها و مراکز تبلیغی می‌گردد، فرصت مناسبی را برای بررسی نحوه ی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب مؤسسات فرهنگی پدید آورده است. در آستان قدس رضوی تلاشهایی درخصوص سنجش قیمت تمام شده و اخیراً در مورد بودجه‌ریزی عملیاتی صورت پذیرفته است و به موازات این تلاش‌ها، بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسات فرهنگی آستان قدس نیز مد نظر قرار گرفته است.

در این پژوهش، به تبیین سامانه‌ی مطلوب بودجه‌ریزی در دبیرخانه‌ی شورای عالی و مؤسسات فرهنگی آستان قدس پرداخته می‌شود. در این سامانه سعی شده است با در نظر گرفتن نظام موجود بودجه‌ریزی و با بهره‌گیری از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و نیز بکارگیری ایده‌هایی از سایر نظام‌ها و همچنین استفاده از تجارب

موجود در بودجه‌ریزی، بهبود اساسی در وضع موجود بعمل آید و آن دسته از مشکلات و نارسایی‌ها که ناشی از نظام بودجه‌ریزی موجود می‌باشند مرتفع شوند.

کلید واژه‌ها: بودجه‌بندی، بودجه‌بندی عملیاتی، مؤسسات فرهنگی، سنجش قیمت تمام شده

مقدمه

ماهیت رویکرد فرهنگی آستان قدس رضوی سبب شده سرمایه‌گذاری قابل توجهی در خصوص مؤسسات فرهنگی صورت پذیرد. مجموعه این مؤسسات گستره قابل توجه و متنوعی را پدید آورده‌اند که در عرصه‌های مختلف فعالیت دارند و از نظر حوزه فعالیت با چهار وزارتخانه اشتراک و مشابهت پیدا می‌کنند. مجموعه این مؤسسات، توانمندی‌های قابل توجهی را پدید آورده‌اند که برخی از این موارد به شرح زیر است:

۱. بیش از ۷۰ درصد خدمات کتابخانه ای در سطح شهر مشهد و استان خراسان و نیز برخی استانهای دیگر از سوی آستان قدس (سازمان کتابخانه‌ها و ...) ارائه می‌شود.

۲. دومین نشریه در سطح آستان (از نظر شمارگان) متعلق به آستان قدس رضوی است. (روزنامه قدس)

۳. یکی از فعال‌ترین و پر افتخارترین مؤسسات انتشاراتی در سطح کشور به این مجموعه وابسته است. (به نشر)

۴. مجموعه بنیاد پژوهش‌ها و دانشگاه علوم رضوی می‌توانند قوی‌ترین مجموعه آموزشی و پژوهشی در سطح کشور را پدید آورند.

۵. جمعیت مخاطب مستمر و در اختیار این مجموعه در جهان بی نظیر است (بیش از ۱۵ میلیون نفر در سال)

۶. تنوع فعالیت‌های فرهنگی آستان قدس رضوی در کشور منحصر به فرد در دنیا کم نظیر است.

۷. آزادی عمل و انعطاف‌پذیری قابل توجه این مؤسسات و استقلال آنها از دولت نیز از امتیازات ویژه آنها است.

علاوه بر این سرمایه‌گذاری مستمر آستان قدس رضوی در زمینه فرهنگی بسیار قابل توجه و با مجموع سرمایه‌گذاری فرهنگی آستان قابل مقایسه است. با توجه به تنوع و گستردگی مؤسسات و توانمندی قابل توجه آنها و نیز حجم قابل توجه سرمایه‌گذاری سالیانه، به نظر می‌رسد برآیند این فعالیت‌ها در حد مورد انتظار و مطلوب نبوده است و آستان قدس رضوی در عرصه فعالیت‌های فرهنگی - اجتماعی هنوز نتوانسته است که از جایگاه شایسته و درخور، برخوردار شود.

تدوین چشم‌انداز، راهبردها و برنامه پنج ساله زمینه‌ی مناسبی را برای تعامل بیشتر و هم‌افزایی در عملکرد مؤسسات فرهنگی پدید آورده است. برای تحقق برنامه پنج ساله، بهره‌گیری از نظام بودجه‌بندی مناسب ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به ویژگی‌های بودجه عملیاتی و مرجع قرار گرفتن آن در بودجه‌ی کشوری به عنوان نخستین گزینه برای این بررسی مورد توجه قرار گرفته است.

برای بودجه‌ی عملیاتی تعاریف متعددی ارائه شده است. از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (سعیدی و مزیدی، ۱۳۸۵: ۳)

۱. بودجه عملیاتی ابزاری است که اهداف و نتایج سرمایه‌گذاری‌های مورد نیاز و هزینه‌های برنامه‌های پیشنهاد شده برای حصول به اهداف و اهداف کمی را برای اندازه‌گیری عملکرد هر عملیات نشان می‌دهد.
۲. بودجه عملیاتی عبارت است از برنامه و بودجه‌ی سالیانه که رابطه‌ی میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه را با نتایج بدست آمده از اجرای آن نشان می‌دهد.
۳. بودجه‌ی عملیاتی روشی است برای تخصیص منابع به منظور دستیابی به اهداف برنامه‌ها و نتایج تعیین شده. در این روش تخصیص منابع به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارا و اثربخش صورت می‌پذیرد: بیان اهداف شفاف تر و ارزیابی بودجه سهل‌تر می‌شود.^۱

طرح مسئله

بکارگیری بودجه بندی عملیاتی در مؤسسات فرهنگی می‌بایست با توجه به مسایل عمده‌ی موجود صورت پذیرد و بر این اساس کارآیی آن در پاسخگویی به این مسایل و چالش‌ها مورد ارزیابی قرار گیرد. این مسایل در واقع همان مسئله اصلی بررسی حاضر را تشکیل می‌دهند. بنابراین لازم است نخست مسایل و چالش‌های اصلی مؤسسات فرهنگی مطرح شود و پس از آن میزان کارایی بودجه بندی عملیاتی در پاسخگویی به این مسایل به عنوان پرسش‌های اصلی در این بررسی ارایه گردد.

۱. دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه عملیاتی (بخشنامه بودجه) در سال ۱۳۸۵.

مسائل و چالش‌های موجود در خصوص مؤسسات فرهنگی آستان قدس رضوی (مشابه سایر مؤسسات و مراکز فرهنگی) از دیدگاه‌ها و ابعاد مختلف قابل طرح می‌باشند. در این بررسی بخشی از این مسائل و چالش‌ها مورد توجه قرار گرفته‌اند که مرتبط با نظام برنامه‌ریزی و نیز مدیریت و بهره‌گیری از منابع در جهت ایجاد هماهنگی و هم‌افزایی در مؤسسات فرهنگی است. براین اساس مسائل و چالش‌هایی که ارتباط مستقیم با نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی ندارد مورد اشاره قرار نخواهند گرفت. البته با توجه به اینکه مسائل یاد شده سهم قابل توجهی از مجموعه‌ی مسائل موجود در خصوص مؤسسات فرهنگی را به خود اختصاص می‌دهد، امکان‌پذیری بهره‌گیری از بودجه‌بندی عملیاتی در قبال این مسائل، از اهمیت قابل توجهی برخوردار خواهد بود.

ترسیم زمینه‌ای از نارسایی‌های مطرح شده در خصوص عملکرد سازمان‌های فرهنگی می‌تواند مقدمه‌ای برای تبیین مسائل و چالش‌های مورد نظر باشد. علل عدم موفقیت در توسعه فرهنگی در زمینه‌های زیر مورد توجه قرار گرفته است (محمدی، ۱۳۷۷: ۲۳۴):

۱. وجود تمرکز گرایی و عدم توجه به تمرکز زدایی؛

۲. تاخیر واکنش دستگاه فرهنگی نسبت به تحولات؛

۳. رشد نامتوازن بخش‌های تولید و توزیع؛

۴. عدم تخصیص درست منابع؛

۵. ناکارایی سازمان‌های موجود؛

۶. عدم هماهنگی نهادهای فرهنگی؛

مسائل اصلی دستگاه‌های عمومی اجرایی متولی امور فرهنگی به شرح زیر عنوان گردیده است (طرح ساماندهی امور فرهنگی کشور، ۱۳۱-۱۳۶: ۱۳۸۰):

۱. شفاف سازی مسئولیت دولت در قبال تحولات فرهنگی؛
 ۲. افزایش کارایی دستگاه‌های مشمول طرح؛
 ۳. حذف فعالیت‌های موازی در بین دستگاه‌های مشمول طرح؛
 ۴. برقراری انضباط مالی در بین دستگاه‌های اجرایی متولی بخش فرهنگ؛
 ۵. تنوع بخشیدن به روش‌های تامین منافع بخش فرهنگی کشور؛
 ۶. فراهم آوردن زمینه‌های مشارکت مردم در امور فرهنگی؛
- مسائل عمده در بخش فرهنگ (تهدیدها و نارسایی‌ها) در برنامه پنج ساله‌ی فرهنگی آستان قدس رضوی مشتمل بر موارد زیر است:
۱. تعدد مراکز تصمیم‌گیری فرهنگی و متولیان فرهنگی (کشوری)؛
 ۲. فقدان تعامل و همکاری بین نهادها و سازمان‌های فرهنگی (کشوری)؛
 ۳. جهت‌گیری مؤسسات موجود در جهت رسالت اصلی؛
 ۴. موازی‌کاری و فقدان هم‌افزایی در مؤسسات فرهنگی؛
 ۵. تناسب برنامه‌ریزی‌ها با نیازهای جامعه؛
 ۶. هماهنگی و سیاست‌گذاری در حوزه ی فرهنگ؛
 ۷. سنجش اثربخشی و کارایی؛

همانگونه که از موارد گفته شده برمی‌آید مسایل اصلی در زمینه‌ی مؤسسات فرهنگی از چارچوب مشترکی برخوردار است. براین اساس، اهم مسایل مؤسسات فرهنگی آستان قدس رضوی که کارایی بودجه بندی عملیاتی در قبال آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد به شرح زیر است:

۱. سیاستگذاری و جهت‌گیری مؤسسات در جهت رسالت و مأموریت

۲. افزایش انعطاف و تناسب برنامه‌ریزی‌ها با نیازها

۳. انسجام و هماهنگی بین مؤسسات فرهنگی

۴. افزایش کارایی مؤسسات فرهنگی

۵. گسترش، تنوع و بهره‌گیری بهینه از منابع به ویژه منابع مالی

۶. افزایش اثر بخشی در عملکرد مؤسسات و سنجش پذیری آن

تصمیم‌گیری در مورد میزان کارایی بودجه عملیات در پاسخگویی به مسایل مورد نظر در وهله‌ی نخست بر مبنای اهداف و مقاصد این نظام بودجه‌بندی صورت می‌پذیرد. هدف بودجه‌ی عملیاتی، کمک به اتخاذ تصمیم‌های عقلانی درباره‌ی تخصیص و تعهد منابع براساس پیامدهای قابل سنجش است. بر این اساس مقاصد زیر در این نظام مورد توجه می‌باشند (سعیدی و مزیدی ۱۳۸۵:۴):

۱. تعیین مبنای برای اتخاذ تصمیم صحیح در خصوص تخصیص منابع

۲. ایجاد فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در بودجه و تمرکز این فرآیند بر مهمترین مسایل و اولویت‌ها

۳. تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار و ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه

و بر این مبنا مزایای زیر برای این نظام بودجه‌ریزی قابل اشاره است:

۱. بهبود نحوه‌ی تخصیص منابع
۲. افزایش کارایی و کیفیت خدمات
۳. تضمین تحقق برنامه‌ها
۴. افزایش کارایی و اثربخشی
۵. افزایش پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی

با توجه به اینکه اهداف و مقاصد بودجه‌ی عملیاتی با مسایل مورد نظر هماهنگی و مشابهت دارد، امکان بهره‌گیری از آن در جهت پاسخگویی به این مسایل قابل تایید است. بر این اساس در گام دوم باید نظام بودجه بندی عملیاتی متناسب با مؤسسات مورد نظر و مسایل موجود تطبیق یابد و امکان اجرای آن در عمل مورد ارزیابی قرار گیرد. در گام سوم نیز با تعیین شاخص‌های بهبود مورد انتظار و سنجش آنها قضاوت نهایی در مورد موفقیت این نظام در خصوص موضوع و مسایل مورد نظر صورت خواهد پذیرفت.

لذا در ادامه تطبیق بودجه‌ی عملیاتی در قالب نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی سالیانه با مؤسسات فرهنگی آستان قدس رضوی مورد بررسی قرار خواهد گرفت و نحوه‌ی پیاده سازی آن مشخص خواهد شد.

مشخصه‌های اصلی نظام بودجه بندی عملیاتی؛

بودجه‌ریزی عملیاتی بعنوان جایگزین بودجه‌ریزی سنتی، وظیفه جهت بخشیدن به برنامه‌های یکساله را در راستای برنامه‌های میان مدت بر عهده دارد. بنابر تعریف بودجه عملیاتی، نوعی طبقه‌بندی شامل طبقه‌بندی وظایف، برنامه‌ها و عناصر برنامه (مجری برنامه‌ها) است که با ایجاد ارتباط میان نتایج کار انجام شده با عوامل بکار گرفته شده، به مدیریت و مسئولین برنامه در تخصیص و توزیع منابع مورد استفاده و بدست آوردن حداکثر نتایج از فعالیتها، کمک مؤثر می‌کند (بودجه‌بندی بر حسب عملیات، بیتا)

آنچه در این تعریف مشخص است توجه بودجه عملیاتی به کنترل ضمن اجرا و پس از اجرا می‌باشد. توجه به امر کنترل پیش از اجرا مستلزم پرداختن به امر برنامه‌ریزی می‌باشد که در برنامه میان مدت مد نظر قرار می‌گیرد. از سوی دیگر برای اینکه نظام بودجه‌ریزی بتواند زمینه مناسبی برای تصمیم‌گیری فراهم سازد می‌بایست توانایی سنجش برنامه‌ها و گزینش برنامه‌های مطلوب و مورد نظر را دارا باشد. بر این اساس روش بودجه بندی می‌بایست مجهز به سازوکاری باشد که اولویت بندی و گزینش برنامه‌ها را میسر سازد. بر این مبنا نظام بودجه عملیاتی مشتمل بر طبقه‌بندی و گزینش برنامه‌ها، مدیریت سازمان را در تصمیم‌گیری یاری می‌دهد. براین مبنای مشخصه‌های اصلی بودجه عملیاتی عبارتند از :

۱. طبقه‌بندی عملیاتی
۲. برنامه‌ریزی
۳. اولویت بندی و گزینش
۴. مدیریت مالی
۵. اندازه‌گیری کار هزینه تمام شده

در طبقه‌بندی عملیاتی، امور (در برگیرنده اهداف عمده سازمان)، وظایف، برنامه‌ها و عناصر برنامه مشخص می‌شود. یعنی با توجه به وظایفی که بر عهده سازمان گذاشته شده فعالیت‌های آن سازمان بین چند برنامه توزیع شده و برای هر برنامه واحد یا عناصر برنامه مربوط مشخص می‌گردند.

برنامه‌ریزی در بودجه عملیاتی از نقش زیر بنایی برخوردار است و علاوه بر آن که قالب اصلی برآورد و بودجه بندی را شکل می‌دهد، ابزار موثری در جهت نظارت بر اجرا و کنترل نیز به شمار می‌رود. علاوه بر این ایجاد زمینه تصمیم‌گیری در نظام مستلزم تعیین قالبی برای تعریف فعالیت‌ها و سنجش آنها و گزینش مناسبترین آنها می‌باشد که در این نظام این قالب همان برنامه‌ها می‌باشند بنابراین تعریف و سنجش و گزینش برنامه‌ها می‌بایست، جزئی و مرحله‌ای از نظام بودجه بندی قرار گیرد.

موضوع دیگر جایگاه و نقش برنامه ۵ ساله می‌باشد، نظام بودجه‌بندی اساساً نظامی سالانه است و برنامه ۵ ساله نیز در صورتی قابلیت اجرا می‌یابد که در قالب برنامه‌های سالانه شکل گیرد. بنابراین در واقع فرآیند برنامه‌ریزی در دو دوره انجام می‌گیرد در دوره اول برنامه ۵ ساله تدوین شده و به تصویب می‌رسد و در دوره‌ی بعدی (که برای هر سال صورت می‌گیرد) برنامه سالانه تهیه می‌گردد. بر این اساس در دوره دوم به جای اهداف برنامه، درصد یا بخشی از برنامه که می‌بایست در آن سال به اجرا درآید مشخص می‌گردد و عناصر برنامه و نیروها نیز به بررسی و تصحیح برآوردها و تجدید نظر در اولویت‌ها می‌پردازند و بررسی و ادغام اولویت‌ها در سلسله مراتب تشکیلاتی و تصویب برنامه سالانه مشابه دوره اول صورت می‌پذیرد. تدوین برنامه‌ها به شیوه‌های گوناگونی می‌تواند صورت پذیرد که مبتنی بر نظام گزینش شده زیر پیشنهاد می‌گردد:

در برنامه‌ریزی با دید میان مدت، نسبت به تدوین برنامه‌ها برای عناصر برنامه اقدام شده و نتایج هزینه‌های هر برنامه برای هر عنصر برنامه مشخص می‌گردد و

ارتباط متقابل و همبستگی و هماهنگی بین برنامه‌ها نیز در نظر گرفته می‌شود. تصویب اولیه برنامه‌ها یا مستند بودن آنها به مصوبه‌های قبلی در این مرحله مشخص می‌شود. در مرحله بعدی برنامه‌ها (به تفکیک عناصر برنامه) از جهت قابلیت اجرا توسط هر عنصر برنامه و نتایج قابل انتظار و هزینه‌ها و منابع مورد نیاز و منابع موجود و ... اولویت‌بندی شده و با توجه به سقف منابع گزینش برنامه‌های قابل اجرا صورت می‌پذیرد.

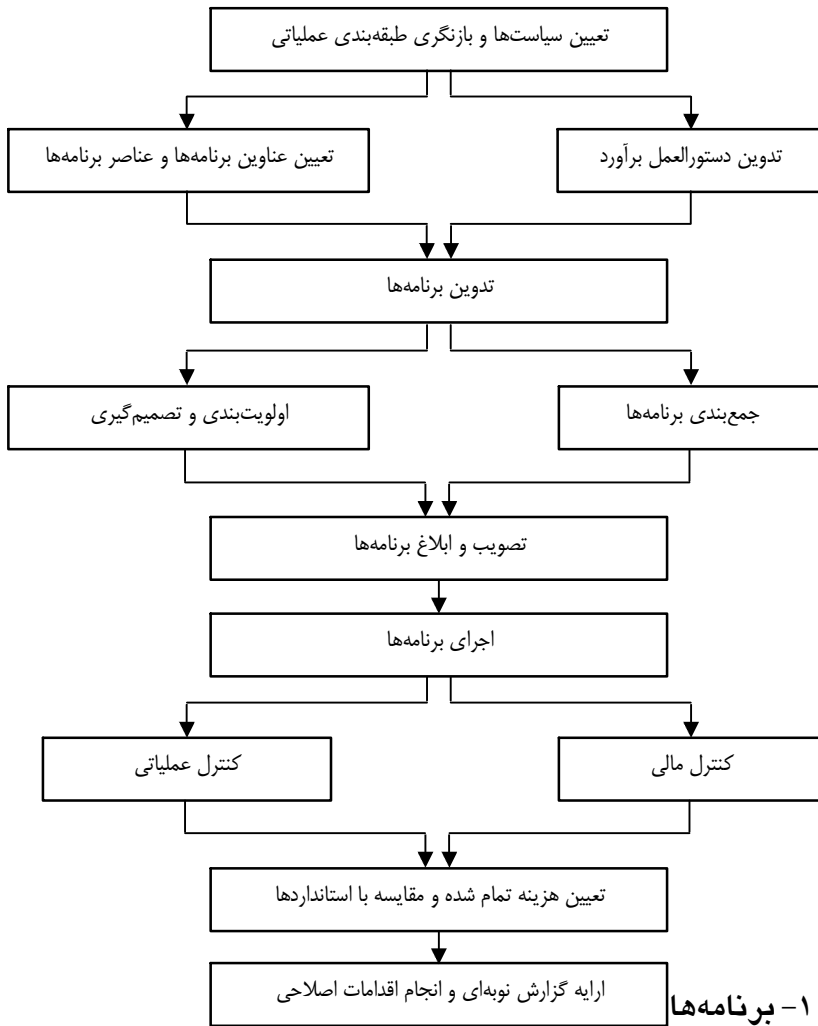
در زمینه مدیریت مالی نیز متناسب با مراحل گذشته میبایست نظام حسابداری شکل گیرد بنحویکه بتوان رابطه مستقیمی میان برنامه‌ها و هزینه اجرای آنها برقرار ساخت تا کار در جهت بهبود مدیریت واحد عملیاتی و در سطح برنامه، تخصیص منابع در ارتباط با محصول و نتیجه نهایی، بنحو مطلوب انجام شود.

با تعیین واحدهای اندازه‌گیری کار و هزینه تمام شده فعالیت یک واحد عملیاتی در یک برنامه و مقایسه آن با استانداردها و هنجارهای تعیین شده، عملکرد بودجه‌ای یک دستگاه با برنامه پیش‌بینی شده مقایسه شده و پیش‌بینی بودجه دوره مالی آینده را به واقعیت نزدیکتر می‌سازد.

برنامه‌ریزی و بودجه عملیاتی با ترکیب مشخصه‌های فوق‌الذکر زمینه استفاده بهینه از منابع را ایجاد کرده و کنترل را میسر ساخته و امکان تصمیم‌گیری را در قالب یک نظام جامع مدیریت اجرایی و مالی فراهم می‌سازد.

مراحل نظام بودجه‌بندی عملیاتی:

نمودار (۱) - مراحل تدوین بودجه عملیاتی



زیر بنای اصلی در نظام بودجه‌بندی، برنامه‌ریزی اتکا بر برنامه‌های میانمدت می‌باشد که خود مبنایی برای تدوین برنامه‌های کوتاه مدت خواهد بود. نیاز نظام بودجه‌بندی به این موضوع، در وهله اول از این جهت است که مبنایی و محدوده و سقف اعتبار برنامه‌های سالانه با لحاظ دید میانمدت مشخص شود و مبتنی بر آن مشخص گردد که برنامه سالانه مشتمل بر اجرای چه بخشی از برنامه ۵ ساله یا میانمدت می‌باشد و در اجرای برنامه ۵ ساله یا تدوین برنامه سالانه چه سیاستها و خط‌مشی‌هایی می‌بایست مدنظر قرار گیرد (استونر و فریمن، ۱۳۷۵: ۴۹۸). در آستان قدس رضوی تدابیر ابلاغ شده، چشم‌انداز بیست ساله و راهبردها و برنامه ۵ ساله مبنای تدوین برنامه‌های سالانه قرار می‌گیرند.

۲- طبقه‌بندی عملیاتی

مبنای طبقه‌بندی عملیاتی دسته‌بندی فعالیت‌های سازمان در قالب امور، وظایف و برنامه‌ها است. امور در برگیرنده بعضی از وظایف هستند که هدف مشترکی را در سازمان دنبال می‌کنند. امور در مؤسسات فرهنگی آستان قدس به وظایف مختلف تقسیم شده و اجرای هر یک از آنها بعهده یک یا چند مؤسسه قرار گرفته است و سپس طبقه‌بندی برنامه‌ای انجام شده و وظیفه مؤسسه به چند برنامه تقسیم می‌شود و در مرحله آخر هر برنامه به چند واحد عملیاتی تفکیک می‌شود. یکی از اهداف طبقه‌بندی دست یافتن به دیدگاهی جامع در مورد فعالیتها و هزینه‌های سازمان است.

امور در مجموعه فرهنگی آستان قدس به صورت زیر قابل تعریف است:

۱. تبلیغات اسلامی

۲. ترویج هنر دینی

۳. آموزش
۴. پژوهش‌های اسلامی
۵. رسانه‌های عمومی و انتشارات
۶. غنی‌سازی اوقات فراغت
۷. مراکز فرهنگی
۸. توسعه منابع انسانی
۹. مدیریت، نظارت و کنترل
۱۰. حفظ بنیه موجود و تأمین نیازهای جاری

در مرحله بعدی طبقه‌بندی هر یک از این امور به چند وظیفه تفکیک می‌شود که اجرای هر یک از آنها بعهده یک یا چند مؤسسه محول می‌گردد. البته ممکن است یک وظیفه بعهده همه مؤسسات گذاشته شود و به یک مؤسسه بیش از یک وظیفه محول شود. وظایف پیشنهادی در مؤسسات فرهنگی آستان قدس با توجه به امور فوق‌الذکر بشرح ذیل است:

۱. تبلیغات اسلامی
 - قرآن، سنت و سیره، زایرین، اماکن متبرکه، وقف، نذر، مشاوره و ...
۲. ترویج هنر دینی
 - آموزش، تولید، نمایشگاه، جشنواره، همایش و ...
۳. آموزش

- عمومی (آموزش و پرورش)، عالی، راه دور و مجازی و ...
 - ۴. پژوهش‌های اسلامی
 - کتابخانه‌ای و اسنادی، میدانی، تولید علم، کرسی‌های نظریه‌پردازی، کرسی‌های مناظره و ...
 - ۵. رسانه‌های عمومی و انتشارات
 - روزنامه، مجلات و گاهنامه، صدا و سیما، اینترنت، و ...
 - ۶. غنی‌سازی اوقات فراغت
 - تربیت بدنی، مسابقات، اردوها و ...
 - ۷. مراکز فرهنگی
 - کتابخانه‌ها، موزه‌ها، مراکز اسناد، مراکز اجتماعات، بناهای تاریخی و ...
 - ۸. توسعه منابع انسانی
 - جذب، آموزش، سازماندهی، بکارگیری، ارتقاء و ...
 - ۹. مدیریت، نظارت و کنترل
 - بهبود سازمان، توسعه سازمان‌های سامانه‌های کنترل و نظارت، و ...
 - ۱۰. حفظ بنیة موجود و تأمین نیازهای جاری
- حفظ پرسنل (حقوق، مزایا و ...) حفظ تجهیزات، حفظ اماکن و تأسیسات، ارتباطات، امور اداری مالی و عمومی، خدمات رفاهی و ... پس از تعیین وظیفه مؤسسات مرحله طبقه‌بندی برنامه، یعنی تقسیم هر یک از وظایف دستگاه به چند

برنامه که هر یک تحقق بخش قسمتی از وظیفه مؤسسه می‌باشند، آغاز می‌شود بعنوان مثال وظیفه کتابخانه در قالب مرکز مختلف کتابخانه‌ای و انواع کتابخانه‌های تخصصی قابل تقسیم است.

عنصر برنامه: در طبقه‌بندی عملیاتی انجام هر برنامه به یک یا چند عنصر برنامه واگذار می‌شود. عنصر برنامه اصطلاحاً به مجموعه‌ای اطلاق می‌شود که توان اجرای یک مأموریت را به طور مستقل دارا است (سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۶۸: ۸۶). مانند یک مرکز کتابخانه‌ای، تقسیم یک برنامه به عناصر برنامه بر مبنای فعالیت‌هایی صورت می‌گیرد که توسط هر واحد انجام می‌پذیرد.

نمونه عناصر برنامه برای هر یک از عناوین و امور مذکور بصورت ذیل پیشنهاد می‌شود:

۱. تبلیغات اسلامی: بقاع
۲. ترویج هنر دینی: مؤسسه آفرینش‌های هنری
۳. آموزش: دانشگاه علوم اسلامی رضوی
۴. پژوهش‌های اسلامی: بنیاد پژوهش‌های اسلامی
۵. رسانه‌های عمومی و انتشارات: شرکت به نشر
۶. غنی‌سازی اوقات فراغت: مؤسسه تربیت بدنی
۷. مراکز فرهنگی: سازمان کتابخانه‌ها و موزه‌ها
۸. توسعه منابع انسانی: مرکز آموزش ضمن خدمت
۹. مدیریت، نظارت و کنترل: معاونت توسعه مدیریت

۱۰. حفظ بنیة موجود و تأمین نیازهای جاری: کلیة مؤسسات و شرکتهای

۳- دستورالعمل بودجه

گام مهم بعدی در بودجه‌بندی ابلاغ دستورالعمل بودجه است که روش و مبانی لازم را برای تدوین برنامه‌های سالانه مشخص می‌کند. این دستورالعمل شامل درصد اجرا و چگونگی لحاظ برنامه ۵ ساله، سیاستها و خط‌مشی، طبقه‌بندی عملیاتی، اهداف کمی و روش تدوین برنامه‌ها می‌باشد.

در طبقه‌بندی عملیاتی، امور، وظایف و عناوین پیشنهادی برنامه‌ها مشخص می‌شود و نحوه تفکیک مصادیق هزینه بین امور در صورت لزوم مورد تجدیدنظر قرار می‌گیرد (دستورالعمل کدبندی هزینه‌ها). طبقه‌بندی گرچه در تمام نظامهای بودجه بندی به چشم می‌خورد اما در هر یک بنحوی انجام می‌پذیرد و گزینش هر یک از آنها وابسته به نظام بودجه‌بندی مورد پذیرش است.

۴- تدوین برنامه‌ها و برآورد

تدوین برنامه‌ها رکن مهمی در نظام بودجه‌بندی بشمار می‌رود و انتظارات در مورد شیوه برآورد، چگونگی اجرا و اعمال نظارت و کنترل می‌بایست در مرحله تدوین برنامه‌ها پیش‌بینی شده و مدنظر قرار گیرد تا زمینه مناسب برای تحقق این انتظارات فراهم شود. با توجه به مشکلات موجود در امر بودجه‌بندی و مسائل مطروحه در تطبیق نظامهای بودجه‌بندی با شرایط مؤسسات فرهنگی، نکات ذیل در تدوین برنامه‌ها می‌بایست مدنظر قرار گیرد:

۱) توجه به عنصر برنامه و شیوه اجرای برنامه‌ها: عنصر برنامه و شیوه اجرای برنامه‌ها در بودجه عملیاتی مورد توجه کامل می‌باشد.

۲) سنجش میزان انجام کار و ایجاد زمینه کنترل عملیاتی: اعمال سنجش عملکرد حین اجرای فعالیتها و کنترل مناسب عملیاتی برمبنای زمان‌بندی و تعیین شاخص‌های اجرایی و استانداردها که در مرحله تدوین برنامه‌ها مشخص می‌شود انجام می‌پذیرد و این توقع صرفاً از طریق نظام بودجه عملیاتی قابل تأمین می‌باشد. شاخص‌های سنجش برنامه باید دارای ویژگی‌های مشخص بودن، قابلیت اندازه‌گیری، قابلیت کاربرد، حساسیت در برابر تغییرات، قابلیت دسترسی به داده‌ها و هزینه قابل قبول باشند (بل و مورس، ۱۳۸۶: ۶۳).

۳) ایجاد زمینه کنترل مالی برمبنای سنجش هزینه تمام شده: تأمین این انتظار علاوه بر لزوم تناسب نظام مالی با نظام بودجه مستلزم پیش‌بینی هزینه نهایی و تمام شده در مرحله تدوین برنامه‌ها می‌باشد.

۴) بودجه ثابت و متغیر: برمبنای بهره‌گیری از بودجه‌ریزی عملیاتی، فعالیت‌های موسسه در قالب یکسری مأموریتها و وظایف دسته‌بندی می‌شوند اما در مؤسسات هزینه‌هایی وجود دارد که صرفنظر از اینکه مؤسسه درگیر انجام مأموریت باشد یا صرفاً آماده اجرای مأموریت باشد، صرف وجود و حفظ آمادگی برای وجود این هزینه‌ها کفایت می‌کند (از این قبیل هزینه‌ها می‌توان حقوق پرسنل را نام برد) و به این نوع هزینه‌ها هزینه‌های ثابت می‌گوییم. در مقابل، هزینه‌هایی در مؤسسه وجود دارد که مستقیماً به اجرای برنامه‌ها از سوی مؤسسه وابسته است و متناسب با حجم اجرای برنامه است مانند هزینه‌های انتشاراتی و یا دستمزد مریبان و مجریان و این نوع هزینه‌ها را هزینه‌های متغیر می‌نامیم. با توجه به اینکه اگر هزینه‌ها صرفاً بر مبنای اجرای برنامه‌ها برآورد شوند حداقل بخشی از هزینه‌های ثابت در نظر گرفته نخواهد شد، بنابراین در زمان برآورد، توسط هر مؤسسه، هزینه‌های ثابت محاسبه

شده و سپس در زمان برآورد هزینه‌های متغیر بر مبنای اجرای برنامه‌ها، فقط بخشی از هزینه‌ها که بخاطر انجام آن برنامه به موسسه تحمیل شده در نظر گرفته میشود و هزینه‌های ثابت و متغیر بصورت جداگانه‌ای جمع‌بندی شده و در قالب واحد بعنوان برآورد بودجه ارایه میگرددند. البته ممکن است در مورد برخی هزینه‌ها درصدی از آنها مربوط به هزینه‌های ثابت و درصدی مربوط به هزینه‌های متغیر باشد بعنوان مثال هزینه‌های تعمیر و نگهداری که اگر خودرو در گیری اجرای برنامه هم نباشد، هزینه نگهداری دارد و اگر درگیر انجام ماموریت شود هزینه‌های تعمیر و نگهداری آن افزایش می‌یابد. این نوع هزینه‌ها هم در باب هزینه‌های ثابت و هم در باب هزینه‌های متغیر مورد برآورد جداگانه قرار می‌گیرند. یا طبق توافق صرفاً در هزینه‌های ثابت سنجیده می‌شوند.

۵- اولویت‌بندی برنامه‌ها و تصمیم‌گیری

در راستای بهره‌گیری بهینه از منابع لازمست که برآورد اعتبارات و بودجه‌بندی بر مبنای اولویتهای سازمان صورت گیرد و زمینه مناسب برای تصمیم‌گیری و گزینش بین فعالیتهای فراهم گردد. لحاظ برنامه‌ریزی بعنوان یکی از مشخصه‌های اصلی نظام بودجه‌بندی مستلزم در نظر گرفتن روشی برای اولویت‌بندی و گزینش از میان این برنامه‌ها نیز می‌باشد در این بخش کلیات و چارچوب و مراحل اصلی چنین روشی مطرح می‌گردد.^۱

اولویت‌بندی برنامه‌ها از سطحی که در آن برنامه تدوین می‌گردد آغاز می‌گردد و در سطوح بالاتر دنبال می‌شود. مراحل اصلی در این فرآیند بشرح ذیل است:

۱. در این زمینه از الگوهای نظام بودجه‌بندی از صفر بهره‌گیری شده است.

۱. درجه‌بندی برنامه‌ها براساس درجه اهمیت، سود و نتایج حاصله و ... (اولویت‌بندی اولیه).
۲. ادغام اولویت‌بندی‌ها در سلسله مراتب ادغام (سلسله مراتب بررسی برنامه‌ها).

کلیات و چارچوب هر یک از این مراحل بشرح ذیل است:

۱- درجه‌بندی برنامه‌ها بتفکیک عناصر برنامه‌ها:

اولویت‌بندی برنامه‌ها می‌تواند در عناصر برنامه (در صورتیکه برآورد و اجرای برنامه‌های متعددی را بر عهده داشته باشند) یا در رده بالاتر آنها صورت پذیرد. در صورتیکه اولویت‌بندی در عناصر برنامه انجام شده باشد نقش رده بالاتر بصورت ادغام اولویت‌بندی‌ها درخواهد آمد. درجه‌بندی برنامه‌ها بر مبنای معیارهای زیر صورت می‌گیرد:

۱/۱- اهمیت اجرا که می‌تواند با بررسی موارد ذیل مشخص گردد:

- برنامه‌هایی که در بقاء و حفظ بنیه سازمان مؤثر و ضروری می‌باشند.

- مأموریت‌هایی که اجرای آنها برعهده سازمان می‌باشد.

- رهنمودها و تدابیر ابلاغ شده.

- نظر مسئولین و مدیران مؤسسه.

۱/۲- اهداف ابلاغی، برنامه‌ها و سیاستها و خطمشی ابلاغ شده.

۱/۳- بازدهی برنامه‌ها، یعنی نسبت نتایج به منابع و هزینه مورد استفاده.

مقایسه نتایج بر مبنای هزینه و منابع مورد استفاده در صورتی میسر است که نتایج مشابهی داشته باشند و این در صورتی میسر است که اجرای یک برنامه در عناصر برنامه مختلف مدنظر باشد.

علاوه بر درجه‌بندی برنامه‌ها میبایست اولویت‌بندی آنها مبتنی بر گروه‌بندی آنها صورت پذیرد توضیح این مطلب باینصورت است که در روال معمول اولویت‌بندی ۲ یا ۳ یا ۴ طبقه فرضی در نظر گرفته شده و برنامه‌ها در یکی از این طبقات جای می‌گیرند و غالباً منابع مورد نیاز اولویت ۱ به تنهایی از مجموعه منابع موجود تجاوز می‌کند و این امر عملاً اولویت‌بندی انجام شده را بی‌فایده می‌سازد. اما در این شیوه اولویت‌بندی، هر برنامه اختصاص یافته به یک واحد عملیاتی از یک شماره اولویت خاص برخوردار می‌گردد و این شماره اولویت به تعداد برنامه‌ها (با لحاظ تعداد عناصر برنامه مجری آنها) می‌باشد. علاوه بر اولویت‌بندی ترتیبی، میتوان برنامه‌ها را در گروه‌بندی‌هایی جای داد تا امکان بررسی آنها فراهم گردد. نمونه این گروه‌بندی بصورت ذیل است:

- گروه یک- موارد ضروری در سقف اعتبارات و منابع سال گذشته.
- گروه دو- طرحهای دارای مصوبه و تدابیر اعلام شده (که تاکنون تأمین اعتبار نشده است)
- گروه سه- سایر موارد

۲- ادغام اولویتها

پس از دریافت برنامه‌های اولویت‌بندی شده، با مجموعه‌هایی از برنامه‌های اولویت‌بندی شده روبرو هستیم و می‌بایست مجموع این برنامه‌ها را در قالب اولویت‌بندی جدید درآوردیم. در این میان افزایش قابل توجه حجم برنامه‌های ارائه شده درجه‌بندی و قضاوت نسبت به آنها را بسیار دشوار می‌سازد. بر این اساس در

ادغام اولویتها از ایجاد گروه‌بندی‌های جدید و ایجاد محدوده منطقی تحلیل بهره‌گیری می‌گردد براین اساس در ادغام اولویت‌ها و ایجاد زمینه مناسب جهت تصمیم‌گیری و گزینش برنامه‌های برخوردار از اولویت بیشتر بصورت ذیل عمل می‌شود:

۲/۱- گروه‌بندی برنامه‌ها با ادغام برنامه‌های مشابه (دارای عناصر برنامه مختلف).

با گروه‌بندی به شیوه فوق تعداد برنامه‌های قابل بررسی کاهش یافته و تعدد عناصر برنامه، مؤثر در تعداد برنامه‌ها نخواهد بود. بعنوان مثال تمام برنامه‌های انتشاراتی در قالب یک برنامه مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۲/۲- جمع‌بندی برنامه‌های مؤسسه‌ها برحسب عناوین برنامه

هدف از این جمع‌بندی بررسی و مقایسه برنامه‌های مشابه در مؤسسه‌های مختلف میباشد براین اساس میتوان برنامه‌های آموزشی را در مؤسسات مختلف مورد مقایسه و بررسی قرار داد و سپس آنها را جمع‌بندی نموده بصورت یک برنامه درآورد.

۲/۳- اولویت‌بندی برنامه‌های بدست آمده طبق روش مذکور در بند ۱ (درجه‌بندی برنامه‌ها)

با ادغام برنامه‌ها در این مرحله میتوان مجدداً طبق بند ۱ برنامه‌های مشخص شده را مورد درجه‌بندی قرار داد با این روش برنامه‌های مشابه در مؤسسات مختلف از اولویت مشابه برخوردار خواهند شد بنابراین میبایست دقت شود که اگر در مواردی این همگونی وجود ندارد و اختلاف سطح عمده‌ای در اولویت‌ها وجود دارد، در اینگونه موارد از جمع‌بندی و ادغام برنامه مؤسسات میبایست خودداری شده و جداگانه مورد درجه‌بندی قرار گیرند.

۲/۴- تفکیک برنامه‌ها برحسب مؤسسات و تعیین اولویتها مشخص شده

پس از تعیین اولویتها بصورت کلان که در واقع اولویت‌بندی برنامه‌های کلان فرهنگی میباشد، ضمن اینکه این برنامه‌ها میتواند در سلسله مراتب بعدی مورد ادغام اولویت قرار گیرد برمبنای اولویت برنامه‌های کلان، برنامه هر مؤسسه تفکیک شده و مورد اولویت‌بندی قرار میگیرد. بر این اساس اولویت برنامه‌های مؤسسات برحسب معیارهای اولویت‌بندی برنامه‌های فرهنگی، مشخص میگردد.

۶- اجرا

در اجرای برنامه‌ها همانطور که اشاره شد برای بهره‌گیری از کنترل مالی و کنترل عملیاتی استفاده از ایده‌های بودجه‌بندی عملیاتی ضرورت دارد. براین اساس در مرحله اجرا، تخصیص اعتبارات (و سایر منابع) و نیز واگذاری اعتبارات می‌بایست برمبنای برنامه (یا پروژه) و عنصر برنامه صورت پذیرد تا تحقق کنترل عملکرد مجریان، مطابق با منابع واگذار شده امکان‌پذیر باشد.

۷- نظارت و کنترل و اصلاح

کنترل را به عنوان یکی از وظایف مدیر می‌توان حصول اطمینان از تحقق مؤثر هدفها دانست (موریسی، ۱۳۵۷: ۱۳۳). در حال حاضر کنترل عملکرد محدود به کنترل میزان هزینه انجام شده و عدم تجاوز هزینه‌ها از سقف مواد و فصول و برنامه مربوطه می‌باشد که به هیچ وجه گویای فعالیتهای انجام شده و تطبیق آنها با فعالیتهای پیش‌بینی شده نیست. رفع این نقیصه مستلزم تعیین معیار سنجش عملکرد برنامه‌ها ضمن اجرا و تدوین استانداردهای مناسب و پیش‌بینی هزینه‌ها و تطبیق آنها

با هزینه انجام شده و تعیین هزینه تمام شده است که در نظام پیشنهادی بر مبنای محورهای زیر پیش‌بینی شده است:

۱. پذیرش هزینه بتفکیک برنامه (یا پروژه) و عنصر برنامه (یا مجری) صورت خواهد پذیرفت.

۲. سنجش عملکرد و میزان کار نیز بر مبنای منابع واگذار شده و با لحاظ استانداردها و بتفکیک پروژه و عنصر برنامه صورت می‌گیرد.

۳. تطبیق عملکرد و هزینه انجام شده (هزینه تمام شده) و مقایسه آنها با برآورد انجام شده نیز بتفکیک پروژه و عنصر برنامه صورت خواهد گرفت.

مبتنی بر موارد گفته شده اصلاحات در دو بخش زیر انجام می‌گیرد:

الف- حین اجرا: شامل اصلاح عملکرد، اصلاح تخصیص و واگذاری، تغییر مأخذ و نمرها و اصلاح برنامه‌ها (تغییر اهداف کمی)

ب- پس از اجرا: شامل اصلاح استانداردها، اصلاح برنامه‌ها و سیاستها و خط مشی صورت خواهد گرفت.

ساختار اصلی کنترل بر کنترل عملکرد (حین اجرا) استوار است که با توجه به تعیین شاخصهای اجرایی و استانداردها مبتنی بر اهداف کمی (که به سنجش و محصول کار توجه دارند) از طریق کنترل محصول و نتیجه کار تا مقطع زمانی مورد بررسی قابل تحقق می‌باشد.

۸- مدیریت اجرایی (کنترل عملیاتی)

گرچه طبقه‌بندی عملیاتی برحسب فعالیت‌های توجه مدیریت را به برنامه‌ها و هزینه‌های تمام شده آنها جلب می‌کند ولی باید توجه داشت که هزینه‌های تمام شده فعالیت‌های به خودی خود، ارزش واقعی آنها را نشان نمی‌دهد. لذا در اکثر برنامه‌های دولت، فعالیت‌ها به عنوان واحدهای اندازه‌گیری عملیات به کار می‌روند، زیرا، دارای قابلیت انعطاف و تطبیق با ساختارهای سازمانی موجود هستند. (محمدی، ۱۳۸۲) در بودجه عملیاتی، اعتبارات مصوب، حدود عملیات و هزینه اجرای برنامه‌های مؤسسات را مشخص می‌سازد. بنابراین در مؤسسات باید آمار و اطلاعاتی تهیه شود که کنترل مؤثر اجرای برنامه‌ها را در محدود اعتبارات مصوب ممکن سازد. علاوه بر آمار و اطلاعات مالی (که در بخش آتی به آن پرداخته خواهد شد)، آمار و اطلاعات نمایانگر میزان کار انجام شده و نتایج بدست آمده میبایست تهیه شده و با مشارکت کارشناسان مالی و کارشناسان اجرای عملیات مورد بررسی قرا گیرد تا مشخص شود نتایج بدست آمده با صرف چه میزان از منابع حاصل شده و آیا این نتایج در جهت صحیح حرکت بطرف اهداف تعیین شده بوده است یا خیر؟ انجام این بررسی مبتنی است بر:

۱. تعیین شاخص‌ها، استانداردهای یا هنجارها.

۲. سنجش عملکرد

۳. ثبت اطلاعات و گزارش عملکرد

که در بخش‌های جداگانه مورد بهره‌برداری قرار خواهند گرفت.

۱- شاخص‌ها، استانداردهای و هنجارها:

یک شاخص، نشانه یا مجموعه‌ای از اطلاعات سنجش‌پذیر و قابل مشاهده است که می‌تواند میزان دستیابی برنامه به پی‌آمد مورد نظر را تعیین کند (محقق معین، ۱۳۸۳: ۶۰). بمنظور بهبود مدیریت اجرای برنامه و بررسی افزایش بازدهی، نسبت‌های عملیاتی و یا نرخ‌های بازدهی (ارتباط میان منابع مورد استفاده و نتایج فعالیت‌های انجام شده نرخ بازدهی خوانده میشود (در یک مؤسسه بایستی با نسبت‌های از قبل تعیین شده مقایسه شود. نسبت‌های از قبل تعیین شده چنانچه به روش فنی و علمی تعیین شده باشند اصطلاحاً استاندارد و در صورتیکه بر مبنای تجربه بدست آمده باشند اصطلاحاً هنجار نامیده می‌شود و در اکثر موارد فعالیت‌های دستگاه‌های دولتی از هنجار استفاده می‌شود (برای اشتباه نشدن اصطلاح استاندارد با نرم‌ها یا میانگین‌های مورد استفاده در بردآورد هزینه به این نرم‌ها یا میانگین‌ها عنوان مأخذ اطلاق می‌شود). یک طریقه بدست آوردن یا تعیین هنجار اینست که نسبت‌های عملیاتی و یا نسبت اندازه‌گیری کار را در چند واحد مشابه یک سازمان در طی چند دوره زمانی مقایسه نموده و هنجار را برحسب بالاترین نسبت تجربه شده، متوسط آنها، نطقه میانی و یا حد سه چهارم این نسبتها قرار داد.

۲- روشهای سنجش عملکرد:

حاصل اجرای برنامه‌ها ممکن است بصورت محصول نهایی فعلیتی باشد که دارای اهمیت و قابل تعریف و اندازه‌گیری است مانند تعداد سرباز آموزش دیده در طی سال. اما در اکثر موارد تعریف نتیجه فعالیتها و یا محصول نهایی میسر نیست. مثلاً در مورد مراکز تحقیقاتی و بنابراین میبایست نوع فعالیت‌های انجام شده توسط این واحدها با دقت بررسی شود و براساس این فعالیتها (یا موارد اساسی آنها) می‌توان موارد هزینه و در نهایت بودجه واحد را تنظیم و برآورد نمود. بعنوان مثال در مراکز تحقیقاتی نفر ساعت تحقیقات انجام شده را میتوان مبنا قرار داد.

همانگونه که اشاره شد چنانچه در سطح برنامه ارتباط میان منابع مورد استفاده و حاصل فعالیتها یا محصول نهایی برقرار شود این ارتباط نرخ بازدهی خوانده میشود. در محاسبه نرخ بازدهی ممکن است نتایج فعالیت را به یک، چند یا کلیه عوامل هزینه مرتبط کنیم، اما در برخی موارد یک یا دو عامل هزینه بیش از ۷۰ درصد کل هزینه انجام فعالیت را تشکیل میدهد در اینگونه موارد نرخ بازدهی بر مبنای عامل عمده هزینه تعیین میشود مثلاً در مواردی که نیروی انسانی مهمترین عامل در فعالیت و هزینه است نسبت بازدهی را میتوان بصورت میزان نتایج حاصله بر حسب نفر در روز یا نفر در ساعت یا نفر در سال تعیین و مشخص کرد.

برقراری ارتباط میان عوامل و منابع و فعالیت انجام شده در سطوح پایین‌تر از سطح برنامه یعنی در سطح طرح یا فعالیت (عنصر برنامه) اصطلاحاً تعیین نسبت عملیاتی نامیده میشود. این نسبت عملیاتی در صورتیکه تمام موارد هزینه بکار برده شده را در بگردد هزینه تمام شده واحد محصول نهایی را بدست میدهد که از نقطه نظر مدیریت مهمترین ابزار کنترل عملیات واحد عملیاتی بشمار میرود. در اینجا نیز چنانچه نیروی انسانی مهمترین عامل تولیدی باشد نسبت عملیاتی را فقط بر حسب هزینه کار تعیین می‌کنیم و در اینصورت نسبت مذکور، نسبت یا نرخ اندازه‌گیری کار نامیده می‌شود. نسبتهای اندازه‌گیری بازدهی در سطح برنامه و نسبتهای اندازه‌گیری کار و هزینه تمام شده در سطح واحد عملیاتی از این جهت که میان عوامل و منابع مورد استفاده و نتیجه نهایی فعالیت ارتباط ایجاد می‌کنند و به هم وابسته‌اند ولی از نظر ماهیت و شیوه مفید بودن متفاوتند. نسبت اندازه‌گیری بازدهی یک برنامه اطلاعات کلی در مورد روند فعالیتها را در اختیار مدیران سطح بالای سازمان قرار می‌دهد و استفاده از منابع اقتصادی را در سطوح کلی مشخص می‌کند. در حالیکه هزینه تمام شده واحد تولید و یا نرخ اندازه‌گیری کار، مدیریت را در تجزیه و تحلیل دقیق روند فعالیتها کمک می‌کند و اطلاعات لازم را در مورد مدیریت روزمره واحد عملیاتی در اختیار وی می‌گذارد.

۹- مدیریت مالی (کنترل مالی)

با توجه به اینکه هدف اصلی در نظام بودجه عملیاتی، ایجاد ارتباط میان هزینه‌ها و فعالیت‌های انجام شده دستگاه است، اجرای نظام بودجه عملیاتی بدون تغییر متناسب در روش حسابداری معمول، غیرممکن می‌باشد. همانگونه که گفته شده هر واحد عملیاتی در درون خود تقسیم‌بندی موارد هزینه را انجام می‌دهد بنحوی که در صورت مبنا قرار گرفتن هزینه تمام شده، هزینه کامل فعالیت‌های انجام شده در واحد عملیاتی، برابر جمع موارد هزینه‌ای باشد که مورد استفاده قرار گرفته است. کنترل وجوه تخصیص یافته به دستگاه از نظر اهمیت، مساوی کنترل عملیاتی و اجرای برنامه‌ها با حداقل هزینه است به بیان دیگر کنترل عملیاتی و کنترل مالی دو رکن اساسی و همسنگ در نظام بودجه عملیاتی است. در تبیین کنترل مالی دو مقوله هزینه تمام شده و نظام‌های حسابداری نیازمند توجه ویژه می‌باشد.

هزینه تمام شده: منظور از هزینه تمام شده همانگونه که در گذشته اشاره شد، عبارت است از ایجاد ارتباط میان منابع و فعالیت انجام شده در سطح واحد عملیاتی بنحویکه تمام بودجه‌های هزینه مصرف شده را دربرگیرد و همانگونه که اشاره شد منظور همان هزینه‌های متغیر برنامه می‌باشد. محاسبه هزینه تمام شده در نظام حسابداری مستلزم ثبت جداگانه هزینه‌ها برای هر برنامه در هر واحد عملیاتی است یعنی می‌بایست مرکز هزینه و عنوان برنامه نیز از طریق فرم سند هزینه مشخص شده و ثبت گردند.

مشکلات احتمالی حسابداری: بهره‌برداری برنامه‌ای از نظام حسابداری، عمده‌تاً ناشی از جزئیات مشروحی است که با آن هزینه‌ها طبقه‌بندی و گزارش می‌شوند. همانطور که اشاره شد، هزینه‌ها به تفکیک واحدهای سازمان بلکه به تفکیک اقدام نهایی، مشخص می‌شوند. با اینکه این جزئیات منجر به کنترل دقیق

عملکرد پروژه‌ها و هزینه‌ها می‌شود اما برخی مشکلات حسابداری را نیز به بار می‌آورد. یکی از آنها کار اضافی است که طبیعتاً برای گردآوری بسیاری از اطلاعات و کارهای دفتری لازم است. مسائل اخص حسابداری به شرح زیر است:

هزینه‌های غیرمستقیم: برخی از هزینه‌های پروژه با مجموعه فعالیتها به آسانی قابل تطبیق نیستند. از نظر سنتی این گونه اقلام نوعی بالاسری تلقی می‌شوند و برحسب نوع آن و گاهی قواعد دلخواه تخصیص می‌یابند. در برخی موارد، قراردادهای بازپرداخت هزینه، باعث شده‌اند تا مؤسسات وظایف پشتیبانی را هر چه بیشتر برمبنای هزینه مستقیم و قابل مطالبه از مشتری منظور کنند. برای رسیدگی به اینگونه وظایف بالاسری میتوان برای مجموعه فعالیتها، به تخصیص هزینه‌های معقول پرداخت گو اینکه این امر ممکن است به تقلیل درجه کنترل اینگونه هزینه‌های غیرمستقیم منجر شود.

کنترل بالاسری: متون نگاشته شده در زمینه کنترل پروژه توصیه می‌نمایند که هزینه‌های بالاسری به عنوان یک قلم مستقل گزارش شوند (ابطحی، ۱۳۷۲). نظر به اینکه در بسیاری از مؤسسات هزینه بالاسری یک هزینه قابل توجه است و چون مازاد هزینه ممکن است ناشی از هزینه‌های غیرمستقیم و همچنین بالاسری باشد، مطلوب بنظر می‌رسد که تدابیر کنترل بهتری اتخاذ شود. یک روش عبارتست از تقسیم آن به طبقات جداگانه از قبیل نیروی انسانی غیرمستقیم، مواد غیرمستقیم، و یا غیره که با دقت بیشتر می‌توان آنها را بررسی کرد و قسمتی از آنچه معمولاً در هزینه‌های بالاسری گروه‌بندی می‌شوند، منطقاً می‌تواند به مجموعه فعالیتها انتساب داده شود.

از دیگر مشکلات اساسی، مقاومت طبیعی در برابر تغییر و تحول است. انجام بازنگری عمده در رویه‌های پابرجا، بویژه رویه‌های پیچیده مثل نظام حسابداری هزینه، مشکل است. با اینهمه جاذبه منطقی این نظام با تأکید بر مرتبط ساختن

هزینه‌ها و نتایج نهایی و توانایی آن در پیش‌بینی افزایش هزینه‌ها و تأخیرات باعث شده است تا بسیاری از مدیران آن را به کار بندند یا سیستم‌های موجود خود را اصلاح کنند و به نتایج قابل مقایسه بهتری دست یابند. مدیرانی که به این کار دسته زده‌اند در کنترل هزینه پروژه به طور وسیعی اصلاحات قابل توجه گزارش کرده‌اند.

نظام بودجه‌بندی و نظام حسابداری ارتباط نزدیکی با هم دارند و هماهنگی کامل بین این دو نظام میبایست برقرار باشد بر این اساس دگرگونی در نظام بودجه باعث پیدایش انتظارات جدید از نظام حسابداری و مالاً تغییراتی در نظام مزبور خواهد گردید. برای ایجاد تغییرات لازم در نظام حسابداری یا ایجاد نظام حسابداری جدید می‌بایست انتظارات از نظام حسابداری در ارتباط با نظام بودجه و نیز انتظارات در زمینه انجام وظایف در زمینه‌های مالی و ارائه خروجی‌های موجود نیاز از نظام مالی تبیین گردد.

پایه‌سازی بودجه عملیاتی:

پایه‌سازی بودجه عملیاتی حداقل از دو نظر قابل بررسی است یکی از نظر مراحل مقدم بر اجرای آن یعنی تحقق بودجه برنامه‌ای و طبقه‌بندی اقلام بودجه برحسب برنامه‌ها سپس اجرای طبقه‌بندی عملیاتی و روشهای پیشرفته‌تر حسابداری و اندازه‌گیری کار. نظرگاه دیگر پرداختن به سه مشخصه اصلی این نظام و بررسی موضوع بر این اساس میباید که ذیلاً با این نقطه نظر پایه‌سازی بودجه عملیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد:

اجرای تدریجی: در این روش هدف اجرای نظام بودجه عملیاتی از طریق پایه کردن سه مشخصه عمده نظام (طبقه‌بندی عملیاتی، روش حسابداری و روش اندازه‌گیری کار) همزمان بایکدیگر ولی در سطوح ابتدایی است و نخستین قدمی که

باید در این راه برداشته شود آموزش پرسنلی است که چنین نظامی را باید اجرا کنند و این آموزش میبایست به شکلی سازمان یافته، منظم و مستمر انجام گیرد.

اجرای تدریجی بودجه از نظر محدوده مؤسساتی که این نظام در آنها با اجرا درمی‌آید نیز قابل حصول است (موریسی، ۱۳۵۷: ۱۷۸)؛ بدین صورت که بودجه عملیاتی را میتوان ابتدا در مؤسساتی که از آمادگی بیشتر برخوردارند یا مؤسساتی که حجم بودجه آنها زیاد است پیاده کرد و سپس آن را گسترش داد. در ادامه هر یک از سه مشخصه اصلی، بر مبنای اجرای بودجه عملیاتی در همه مؤسسات بصورت همزمان ولی در سطوح مقدماتی، مورد بحث قرار میگیرد:

۱. طبقه‌بندی عملیاتی: از سه مشخصه عمده بودجه عملیاتی، اولویت نخست به طبقه‌بندی عملیاتی داده میشود. این طبقه‌بندی ابتدا بایستی در سطح برنامه و سپس در سطح عناصر برنامه اجرا شود با رعایت این نکته که طبقه‌بندی عملیاتی در مؤسسات مختلف بصورت مشابه و هماهنگ میبایست با اجرا درآید.

۲. کنترل مالی: اعمال یک روش حسابداری متناسب با طبقه‌بندی از اولویت دوم برخوردار است در بهبود نظام بودجه‌بندی تلاش بر این است که حداقل تغییر در نظام حسابداری مدنظر باشد، اما انجام برخی اصلاحات اجتناب‌ناپذیر است.

۳. کنترل عملیاتی: تعیین واحدهای اندازه‌گیری کار و بازدهی از اولویت سوم برخوردار است. فعالیت یک مؤسسه و ایجاد ارتباط میان مواد هزینه و فعالیت در هر مؤسسه بر حسب ماهیت وظایف آن انجام می‌گیرد. یاری مؤسسات در تحقق این امر، از طریق مساعدت به آنها در ایجاد روشهای کارسنجی و بازدهی و نحوه بهره‌گیری از آنها در امر مدیریت مالی و عملیاتی و کمک به آنها در تعیین و استفاده از استانداردهای از قبل تعیین شده و یا هنجارهای تجربی می‌باشد. در مراحل اولیه اندازه‌گیری کار میتوان بجای تعیین استانداردها، صرفاً یک هنجار برای کل برنامه در

نظر گرفت و هزینه برآورده شده را بر مبنای آن و واحدهای انجام کار و فعالیت قابل سنجش بدست آورد.

در ادامه، مراحل پیاده‌سازی بودجه عملیاتی، به اجمال، مورد بررسی قرار خواهد گرفت و تفصیل آن در جدول مراحل اجرایی در انتها آورده شده است:

۱. مبتنی بر چشم‌انداز و استراتژی و با اخذ نظرات مراجع ذیربط به تعیین سیاستها و خط‌مشی میان‌مدت در زمینه‌های مختلف (مأموریتها، پشتیبانی، منابع و ...) متناسب با امور اقدام می‌گردد.

۲. اهداف کلان برنامه ۵ ساله برای هر یک از وظایف (تعیین شده بر مبنای امور کلی) مشخص می‌شود و دستورالعمل برنامه‌ریزی مؤسسات نیز تدوین شده و به‌همراه پیوستهای لازم به آنها ابلاغ می‌گردد.

۳. با تطبیق اهداف (کلان) و وظایف مشخص شده، عناوین برنامه هر مؤسسه مشخص می‌شود.

۴. هدف یا اهداف هر برنامه مشخص شده و اهداف تعیین شده هر نیرو بین برنامه‌های آن مؤسسه توزیع و تقسیم می‌شود.

۵. هدف یا اهداف کمی هر یک از برنامه‌ها بین عناصر برنامه مجری آن برنامه تقسیم شده و سهم هر یک در تحقق آن هدف یا اهداف مشخص می‌شود.

۶. توسط مؤسسات نسبت به تعیین شیوه اجراء مراحل و زمانبندی اجرای برنامه و منابع مورد نیاز اقدام می‌گردد.

۷. برای هر یک از برنامه‌ها نسبت به تعیین شاخص‌ها و واحدهای اجرای برنامه اقدام می‌شود و استانداردهای اجرای برنامه نیز مشخص شده و همراه برآوردها (برنامه‌ها) و مستندات مربوطه به دبیرخانه ارائه می‌گردد.

۸. دبیرخانه نسبت به جمع‌بندی برآوردها و بررسی و هماهنگ‌سازی شاخص‌ها، واحدهای اجرای برنامه و استانداردها اقدام نموده و برنامه‌های نهایی را (همراه با مستندات) ارسال می‌نماید.

نقش مؤسسات:

نقش مؤسسات با توجه به سه مشخصه اصلی بودجه عملیاتی و نیز مراحل اجرای آن قابل بررسی می‌باشد. در رابطه با طبقه‌بندی عملیاتی، تعیین امور و وظایف و اختصاص هر یک از وظایف به یک یا چند موسسه و ابلاغ این وظایف شامل امور زیر می‌باشد:

- تبدیل وظایف ابلاغی به برنامه‌ها
- اختصاص هر برنامه به یک یا چند واحد عملیاتی
- تعیین اهداف و نتایج مورد انتظار فعالیتها برای هر یک از واحدهای عملیاتی
- تعیین فعالیت‌های قابل سنجش، استاندارد انجام کار مورد انتظار و مآخذ برآورد هزینه‌ها
- اولویت‌بندی برنامه‌ها و ادغام اولویت‌بندی انجام شده در مؤسسات
- تعیین مراحل انجام کار، زمانبندی و برآورد هزینه‌ها.

در ارتباط با کنترل عملیاتی دبیرخانه شورای عالی فرهنگی آستان قدس وظیفه یکسان‌سازی استانداردها و مآخذ هزینه و تعیین هنجارها سطح مطلوب انجام فعالیتها را بر عهده دارد.

در زمینه کنترل مالی شیوه کدبندی (برنامه و هزینه) و تدوین چارچوب و طراحی نظام مالی و استانداردهای اجرایی این نظام و دستورالعملهای لازم بر عهده دبیرخانه شورای عالی فرهنگی آستان قدس بوده (با هماهنگی سازمان مرکزی) و اجرای آن مطابق با ویژگیها و نیازهای موجود بر عهده مؤسسات تابعه خواهد بود.

نقش دیگر مؤسسات در امر ارائه اطلاعات حین اجرای برنامه‌ها می‌باشد که با تکیه بر سه سؤال اساسی ۱. چه فعالیت‌هایی ممکن است اشتباه انجام شوند؟ چگونه می‌توان از این اشتباهات آگاه شد؟ و در مقابل این اشتباهات چه کاری می‌توان انجام داد؟ و حول موضوعات ذیل انجام خواهد شد (موریسی، ۱۳۵۷: ۱۳۷)

- میزان و چگونگی عملکرد هر یک از عناصر برنامه در هر یک از برنامه‌ها.
 - نحوه توزیع منابع (بخصوص اعتبارات)
 - گزارش هزینه کرد اعتبارات برحسب برنامه‌ها و عناصر برنامه
 - نظرات و اصلاحات در زمینه تغییر مراحل، زمانبندی استانداردها، مأخذ و سایر موارد
- در جدول صفحه بعد، مراحل اجرای برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی عملیاتی با تفکیک وظایف بین مجریان رده‌های مختلف آورده شده است.

جدول مراحل تدوین و تصویب اجرای برنامه و بودجه سالیانه

دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیات

تدوین و اولویت بندی برنامهها	بنا	اعلام میانی و دستورالعمل	بنا	مراحل و مجریان
اعلام نظرات و اصلاحات احتمالی	۱۵	ابلاغ سیاستها و خط مشی ها	۱	شورای عالی فرهنگی
ادغام اولویت بندی مؤسسات	۱۱	ابلاغ دستورالعمل بودجه به مؤسسات	۲	دبیرخانه شورای عالی فرهنگ
بررسی برآوردها	۱۲			
انجام اصلاحات و جمع بندی	۱۳			
طرح در شورای عالی فرهنگی	۱۴			
تجدید نظر در دستورالعمل	۴	ابلاغ دستورالعمل به واحدهای اجرایی	۳	مؤسسات و مراکز تابعه
تعیین عناوین برنامهها و عناصر برنامه	۵			
تفکیک ثابت و متغیر و برآورده اعتبارات ثابت	۶			
تعیین اهداف کمی	۷			
برآورد برنامهها و جمع بندی	۸			
اولویت بندی برنامهها	۹			
ارسال بودجه پیشنهادی به دبیرخانه	۱۰			

نظارت و کنترل	۳۴	اجرای برنامه‌ها	۲۵	توزیع اعتبارات بین مؤسسات و برنامه‌ها	۲۳	تصویب بودجه	۱۶
اعلام مصوبات	۳۱			تصویب برنامه‌های هر مؤسسه	۱۹		انجام اصلاحات احتمالی
بررسی تحقق اهداف کمی مؤسسات	۳۲	نظارت بر واگذاری اعتبارات به مؤسسات		ارسال برنامه‌ها به مؤسسات برای نظریه نهایی	۲۰	جمع‌بندی و اعلام به سازمان مرکزی	۱۷
ارائه گزارشات به شورای عالی	۳۳			انجام اصلاحات نهایی و طرح در شورای عالی	۲۲	پیگیری مراحل تصویب در سازمان مرکزی	۱۸
بررسی تحقق اهداف کمی	۲۷			ابلاغ بودجه سالیانه	۲۴		
اعلام نظرات اصلاحی	۲۸						
انجام اصلاحات عملکرد، اعتبارات و برنامه‌ها	۲۹	اجرای برنامه‌ها و هزینه‌کرد اعتبارات	۲۶	اعلام نظرات مؤسسه به دبیرخانه	۲۱		
ارائه گزارشات	۲۰						

شاخص‌های کارایی بودجه عملیاتی در مؤسسات فرهنگی آستان قدس رضوی:

پس از تأیید امکان بهره‌گیری از بودجه عملیاتی در جهت پاسخگویی به مسایل موجود مؤسسات فرهنگی و تطبیق نظام بودجه‌بندی عملیاتی با مؤسسات موردنظر و بررسی امکان بهره‌گیری عملی از آن در گام دوم، در گام سوم می‌بایست با تعیین شاخص‌های بهبود مورد انتظار و سنجش آنها قضاوت نهایی در مورد موفقیت این نظام درخصوص موضوع و مسایل موردنظر صورت پذیرد. بر مبنای مسایل مشخص شده، انواع شاخص‌های قابل بهره‌برداری در این زمینه به شرح زیر است:

۱. درصد و حجم ریالی برنامه‌های مؤسسات در راستای رسالت و اهداف کلان
 ۲. درصد و حجم ریالی برنامه‌های مؤسسات در راستای اهداف و راهبردهای مشترک
 ۳. درصد و حجم ریالی برنامه‌های مشترک بین مؤسسات
 ۴. افزایش بهره‌وری و میزان بهره‌گیری از منابع به ویژه منابع مالی
 ۵. افزایش کارایی مؤسسات فرهنگی (ارتقاء شاخص‌های کارایی مؤسسات)
 ۶. افزایش اثربخشی مؤسسات فرهنگی (ارتقاء شاخص‌های اثربخشی مؤسسات)
- سنجش شاخص‌های یاد شده، منوط به عملیاتی شدن آنها متناسب با هر یک از مؤسسات و مشخص شده سازوکار سنجش آنها است که در قالب برنامه‌های سالیانه می‌بایست صورت پذیرد.

نتیجه:

با توجه به موارد ارایه شده به نظر می‌رسد پیاده‌سازی بودجه عملیات در مؤسسات فرهنگی آستان قدس رضوی پاسخگوی بخش قابل توجهی از مسایل و اولویت‌های مورد نظر این مؤسسات در زمینه برنامه‌ریزی و بهره‌گیری از منابع باشد. و بر این مبنا می‌توان به تبیین سامانه مطلوب بودجه‌ریزی در دبیرخانه شورای عالی و مؤسسات فرهنگی آستان قدس پرداخت. البته قضاوت نهایی در این مورد و تعیین میزان کارایی بودجه عملیاتی در پاسخگویی به مشکلات و نارسایی‌های ناشی از نظام بودجه‌ریزی موجود، منوط به اجرای کامل نظام پیشنهادی در مؤسسات موردنظر و سنجش شاخص‌های مشخص شده خواهد بود. ضمن اینکه سایر الزامات بودجه عملیاتی از قبیل توجه به حسابداری تعهدی و سنجش قیمت تمام شده فعالیت‌ها و استقرار نظام اطلاعاتی (برای سنجش شاخص‌ها) نیز می‌بایست مدنظر قرار گیرد.

با توجه به اینکه یکی از معضلات فرهنگی کشور ما فقدان هماهنگی بین دستگاهها و نهادهای فرهنگی و نیز رسانه‌ها است، نتایج این بررسی می‌تواند به عنوان الگویی برای بخش فرهنگی و مؤسسات فرهنگی مشابه نیز مورد بهره‌برداری قرار گیرد.

منابع و مأخذ:

۱. آنتونی، دیردین، برنورد، نظامهای کنترلی مدیریت، ضیایی بیگدلی، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۷۲.
۲. ابطحی سید حسین، مهره‌وزان آرمن، اصول برنامه‌ریزی و کنترل پروژه، تهران، نشر قومس، ۱۳۷۲.
۳. استونروفیمن، مدیریت ج ۲ (برنامه‌ریزی و سازماندهی)، اعرابی و پارسائیان، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، ۱۳۷۹.
۴. ایکاف، راسل، برنامه‌ریزی تعاملی، سهراب خلیلی شورینی، تهران، کتاب‌ماد، ۱۳۷۵.
۵. بل، سیمون و مورس، استفان، سنجش پایداری، شاهنوشی، دهقانیان و آذری‌فر، مشهد، دانشگاه فردوسی، ۱۳۸۶.
۶. بینا، تحلیل وضع موجود دستگاهها و نظام فرهنگی کشور، طرح ساماندهی امور فرهنگی کشور، پروژه پنجم، تهران، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، معاونت امور فرهنگی، آموزشی و پژوهشی، ۱۳۸۰.
۷. بینا، بودجه‌بندی برحسب عملیات، سازمان برنامه و بودجه، بیتا.
۸. رئیسی سرکندیز، ابراهیم، بودجه‌بندی عملیاتی، ماهنامه تدبیر، ش ۱۴۰، سال چهاردهم، دی ۱۳۸۲.
۹. سازمان برنامه و بودجه (مدیریت امور عمومی و دفاعی)، نظام طرح‌ریزی استراتژیکی، برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی دفاعی، تهران، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۶۸.

۱۰. سازمان برنامه و بودجه - طبقه‌بندی عملیات دولت.
۱۱. سعیدی، پرویز، مزیدی، علیرضا، بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، نگاه دانش، ۱۳۸۵.
۱۲. صراف، فریدون، بودجه‌ریزی دولتی و نظام بودجه‌ای ایران، تهران، مدرسه عالی بازرگانی، ۱۳۵۳.
۱۳. فرزب، علیرضا، بودجه‌ریزی دولتی، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۸۰.
۱۴. محمدی، مجید، درآمدی بر جامعه‌شناسی و اقتصاد فرهنگ در ایران امروز، تهران، نشر قطره، ۱۳۷۷.
۱۵. محقق معین، محمدحسن، ارزشیابی توانمندساز، تهران، مؤسسه بین‌المللی توسعه مفاهیم مدنی، ۱۳۸۳.
۱۶. موریسی، جورج، مدیریت بر مبنای هدف و نتیجه در بخش دولتی، فریده معتمدی و مهدی الوانی، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۵.