

شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی

ایران براساس مدل شنه

محمود اسعدی

محسن ابراهیمی

جبار باباشاهی

چکیده:

اکنون بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یک روش بودجه‌ریزی در سطح وسیعی در جهان از جمله در کشور ما مورد توجه قرار گرفته است. بودجه‌ریزی عملیاتی یک فرایند مستمر است که تمامی مدیران دولتی در همه سطوح در آن مشارکت دارند. این نوع مشارکت مستلزم وجود حلقه‌های بازخورد در درون سازمان‌هاست تا مدیران ارشد همواره از امکانات بیشتر و بهتری برای اخذ تصمیمات صحیح‌تر و اداره بهتر سازمان متبوع خود برخوردار باشند. بودجه‌ریزی عملیاتی نهایتاً به تخصیص مؤثرتر منابع در درون وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها منجر می‌شود و مدیران را قادر می‌سازد به نحو مؤثرتری از منابع اختصاص یافته به سازمان تحت امر خود برای رسیدن به اهداف و نتایجی که برنامه‌ریزان و سیاستگذاران مد نظر داشته بهره برداری کنند.

یکی از اصلاحات اخیر در نظام بودجه‌ریزی کشورها، حرکت به سوی «بودجه‌ریزی عملیاتی» است که بر سنجش عملکرد دولتها تأکید می‌کند. ولی شواهد موجود نشان می‌دهد که این اصلاحات در سطح محدودی اجرا می‌شود و این امر سؤالات فراوانی را ایجاد می‌کند که چرا تعداد کمی از دولتها، «بودجه‌ریزی عملیاتی» را به طور کامل اجرا می‌کنند و چه نیازمندیهای وجود دارد که اجرای کامل را تضمین نماید.

با توجه به این اقبال عمومی نسبت به بودجه عملیاتی شناسایی موانع اجرای موفق آن ضرورت دارد در این راستا در تحقیق حاضر با استفاده از مدل شه سعی نمودیم موانع اجرای موفق بودجه عملیاتی را در سازمان گمرک جمهوری اسلامی ایران شناسایی کنیم.

مقدمه:

بودجه‌ریزی در بخش عمومی ناظر بر پیش‌بینی منابع و مصارف مالی برای انجام ماموریت‌ها و وظایف دولت است. در این تعریف، اطلاعات بودجه‌ای بازتاب مالی و اعتباری تصمیم‌های اجرایی و محدوده بودجه‌ریزی مترادف یا منطبق با چارچوب فعالیت‌های دولت است. از این‌رو، بررسی محتوایی و ارزیابی ماهوی تصمیم‌های بودجه‌ای و به تبع آن، گستره بودجه‌ریزی و حجم عملیاتی آن در ساختارهای سیاسی سوسیالیست، دولت‌های مداخله‌گر، یا حاکمیت‌های ارشادی با تفاوت‌های بسیار آشکار همراه خواهد بود. از سوی دیگر، جایگاه دولت و انتظارهای اجتماعی از آن، متأثر از نظام‌های ارزشی حاکم و پیشینه تاریخی حکومت است، هرچند که ماهیت درآمدهای عمومی و چگونگی دسترسی دولتها به منابع مالی و نیز حدود مشارکت افراد جامعه در تأمین این منابع، نقش پر اهمیتی دارد. بنابراین، برای انتخاب و ارائه تعریفی از بودجه و بودجه‌ریزی در بخش عمومی باید به تأثیر تفاوت‌های ناشی از ویژگی‌های یاد شده در ماهیت منابع و محدوده مصارف هر کشور توجه داشت.

بودجه‌ریزی در ایران، به رغم جایگاه ممتاز برنامه‌ریزی و اهمیتی که بودجه در تهیه و اجرای برنامه‌های عمرانی دارد، ابزاری ناکارآمد است. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی، توان قابل توجهی از نیروهای کارشناسی دستگاهها را به خود اختصاص می‌دهد و بحث‌های گسترده‌ای را بین قوای اجرایی و قانون‌گذاری مطرح می‌کند. در مقایسه با دگرگونی‌های بسیاری که طی دهه‌های اخیر در مفاهیم و ماموریت‌های بودجه در اداره امور عمومی کشورها پدید آمده است، سازماندهی، مدیریت تهیه و اجرای بودجه در ایران هنوز هم پایبند صورتهای گذشته و درگیر قانونمندی‌های مالییه قدیم بوده و از تحولات مزبور به دور مانده است. از این رو، فرایند تهیه و اجرای بودجه در نیم‌قرن گذشته به مسأله پیچیده و دشواری در مدیریت بخش عمومی مبدل

شده است که پیامدهای نامطلوب و رو به تزاید خود را بر دولت تحمیل می‌کند. شگفت آنکه از دیدگاه حاکمیت سیاسی کشور، بیشتر دشواری‌ها و مسائل بودجه‌ای ایران معلول نارسائی‌های منابع انگاشته می‌شود، در حالیکه تحلیل ساختارها و عملکردهای بودجه‌ای اخیر در مقایسه با منابع و امکانات مالی دولت‌ها بیانگر واقعیت‌های دیگری است. در عین حال، تنگنای بودجه‌ای و نارسائی‌های مدیریت بخش عمومی از دیدگاه عامه مردم دارای سرشت و اسباب متفاوتی است. از این منظر، مدیریت بخش عمومی، حوزه‌ای فاقد مرزبندی‌های شفاف و دارای سازوکاری پرهزینه و کم‌توان است. بنابراین، مسائل و نارسائی‌های بودجه‌ای در بخش عمومی را می‌باید بازتاب ناکارآمدی‌های ساختاری در فرایند انتخاب و مدیریت ماموریت‌های دولت دانست.

یکی از اصلاحات اخیر در نظام بودجه‌ای کشور حرکت به سمت بودجه عملیاتی می‌باشد. بودجه عملیاتی یکی از راهکارهای رایج در استانداردهای فعالیت‌های دولت، افزایش پاسخگویی و بهبود عملکرد آن در سطح دولتهای مختلف می‌باشد.

بودجه‌ریزی عملیاتی به رویه‌ها و مکانیزمهایی که در پی تقویت رابطه بین بودجه مصرف شده در مؤسسات دولتی و نتایج یا ستاده‌های آنها از طریق استفاده از اطلاعات عملکرد رسمی در تخصیص منابع می‌باشد، اطلاق می‌گردد.

بودجه‌ریزی عملیاتی در یک شکل یا بیشتر، طرح مهمی در مدیریت پرداختهای دولت برای چندین دهه بوده است. در دهه ۱۹۹۰، موج جدیدی از اشتیاق به بودجه‌ریزی عملیاتی در ملل پیشرفته مطرح گردیده و سپس در کشورهای در حال توسعه و در حال گذر، پخش شد. طی این زمان بودجه‌ریزی عملیاتی جزئی از اصلاحات وسیع‌تری بوده است که مدیریت بخش دولتی و مرز بین بخش خصوصی و دولتی را در حال دگرگون کردن است. انگیزه آنها، یک احساس جهانی است که برای بهبود عملکرد ناامید کننده بخش دولتی وجود دارد.

بودجه‌ریزی عملیاتی با دیگر اصلاحات در مدیریت مالی و بودجه‌ای بخش دولتی ارتباط نزدیکی داشته است که هدف آنها تنها بهبود عملکرد بخش دولتی نبوده است بلکه همچنین با هدف ایجاد ثبات مالی می‌باشد. مسلماً رابطه نزدیکی بین اهداف عملکرد و ثبات وجود دارد زیرا وقایع مالی تجربه شده در بسیاری از کشورها از اواخر دهه ۱۹۸۰ اهمیت اطمینان از اینکه منابع محدود دولتی صرف خدماتی می‌شود که بیشترین منفعت را برای جامعه دارد و این خدمات به کاراترین نحو تولید می‌شوند، برجسته گردیده است.

با توجه به منابع و تلاشهایی که صرف بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود کسب اطمینان از کارایی این روش مهم است. با این وجود باید اذعان کرد که بسیاری از تحلیلگران از جمله «اسچیک»^۱ اعتقاد دارند که تلاش برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی عملیاتی تقریباً همیشه شکست می‌خورد [۱۱].

بسیاری تجارب بودجه‌ریزی عملیاتی را بررسی کرده‌اند و به همین نتیجه رسیده‌اند. چنانچه اداره بودجه کنگره ایالات متحده طی گزارشی در دهه گذشته اعلام کرد: شواهد کمی از پیشرفت بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح محلی، ایالتی و دولتهای خارجی وجود دارد. سنجش عملکرد توان محدودی برای تأثیر بر تخصیص منابع دارد [۱۰].

چنین ارزیابیهایی نباید به راحتی کنار گذاشته شود. شاید بودجه‌ریزی عملیاتی از لحاظ سیاسی ساده‌نگارانه و از لحاظ اداری آرمانی باشد، آیا اشتیاق دوباره برای بودجه‌ریزی عملیاتی یک مورد از میل انسان برای امیدواری به پیروزی بر تجربه می‌باشد؟

کسب یک نتیجه قطعی در مورد کارایی بودجه‌ریزی عملیاتی با توجه به مشکلات موجود در این ارزیابی، غیرمنطقی است و یک نیاز ضروری برای درک نتایج کوتاه مدت

و بلند مدت اصلاحات در مدیریت بخش دولتی در سطح جهان وجود دارد اما انجام این کار در کوتاه مدت تقریباً غیرممکن است و در بلند مدت بسیار مشکل است. دشواریهای سنجش عملکرد بخش دولتی موانعی برای ارزیابی تأثیر اصلاحات بر کارایی تخصیصی و شاید در حد پایین‌تری بر کارایی تولیدی، ایجاد می‌کند حداقل سه مشکل برای ارزیابی تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد. ابتدا، به این دلیل که بودجه‌ریزی عملیاتی بخشی از مجموعه وسیع‌تری از اصلاحات مدیریتی می‌باشد، تفکیک تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی از تأثیر دیگر استراتژیهای اصلاحات، مشکل می‌باشد. دوم اینکه، موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی و دیگر استراتژیهای اصلاحات تنها بر ساختار فنی این استراتژیها بستگی ندارد بلکه مرتبط با دیگر عوامل زمینه‌ای می‌باشد که عبارتند از: نظام سیاسی، فرهنگ سیاسی و محیط مالی که سنجش تأثیر هر یک فوق‌العاده مشکل می‌باشد. سوم اینکه مفاهیم فراوانی راجع به بودجه‌ریزی عملیاتی به خوبی تعریف نشده‌اند.

بیان موضوع:

«بودجه‌ریزی دولتی»^۱ یک ابزار مؤثر برای سازماندهی اطلاعات مدیریت برای تصمیم‌گیری درست در ارتباط با تخصیص منابع مالی محدود می‌باشد. می‌توان بودجه را اینگونه تعریف کرد: بودجه عبارت است از طرح جامع در قالب اصطلاحات مالی که به وسیله آن یک برنامه جاری برای مدت معینی اجرا می‌گردد. [۱۲].

بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب ضرورت دارد به نحوی از هر یک از منابع محدود استفاده گردد که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت با صرف حداقل هزینه حداکثر استفاده به عمل آمده است. از این رو دولتها همواره در راه به کارگیری

۱. Public Budgeting

بهترین روش بودجه‌ریزی برای نیل به این هدف بوده‌اند که یکی از این راهکارها حرکت به سوی «بودجه‌ریزی عملیاتی» می‌باشد.

بودجه‌ی عملیاتی عبارتست از یک برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص‌یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه‌هایی که برای نیل به اهداف مشترکی به کار می‌روند، توانایی تصمیم‌گیران را در ارزیابی درخواست‌های بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی افزایش می‌دهد. البته این موضوع ابعاد فنی مسأله را تشکیل می‌دهد، در حالی که تخصیص منابع نیازمند انتخاب‌های سیاسی نیز هست. بودجه‌ی عملیاتی، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیقی از هزینه فعالیت‌ها را در برمی‌گیرد.

بودجه‌ریزی عملیاتی با تمام مزایایی که دارد در مراحل مختلف نیازمند اقدامات پیچیده در ابعاد فنی و سیاسی بودجه‌ریزی است. به طور کلی سیستم حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با یک فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی دچار تحول شوند، توافق و هماهنگی در سطوح مختلف قوه مجریه با قوه مقننه از الزمات اصلی موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود. بودجه‌ریزی عملیاتی نیازمند تغییراتی بنیادی در سیستم‌های اطلاعات مدیریت، سیستم‌های حسابداری و به طور کلی در شیوه مدیریت دستگاه‌های دولتی است. بودجه عملیاتی ایده‌آل، باید اطلاعات مربوط به فصول، برنامه‌ها یا دستگاه‌های اجرایی همراه با نتایج پیش‌بینی شده را به تفکیک دربرداشته باشد. این نگرش که بودجه‌ریزی عملیاتی شیوه‌ای مکانیکی (سطح مشخصی از عملکرد در مقابل سطح مشخصی از منابع مالی) یا فرایندی تحدیدی است (کاهش منابع مالی به دلیل دست نیافتن به نتایج مورد نظر) سودمند نیست. اطلاعات و شاخص‌های معتبر عملکرد در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی اهمیت بسزایی دارد. کیفیت

و اعتبار اطلاعات عملیاتی و توانایی سازمانها و دستگاهها برای ارزیابی و نشان دادن کارایی برنامه‌ها در موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی بسیار مؤثر است.

بودجه‌ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است که به نحو دقیق‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه فایده و هزینه تجزیه و تحلیل می‌نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می‌گردد و در نهایت به مدیریت بهتر اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملیات هر واحد منجر می‌شود، لذا حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌باشد [۲].

بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال افزایش درک تصمیم‌گیران از پیوندهای منابع درخواستی و نتایج عملیات مورد نظر است. این مسأله برای حفظ و نهادینه کردن اصلاح مدیریت عملیاتی نیز دارای اهمیت است. اگر نتیجه این عمل، اطلاعات عملکرد بهتر و قابل اتکاتر باشد، می‌تواند فرایند بودجه‌ریزی را (به عنوان مهمترین فرایندهای مالی سالیانه دولت) که به بررسی و بازبینی منظم برنامه‌ها و فعالیت‌ها می‌پردازد، بهبود بخشد.

«بودجه عملیاتی» یا «بودجه بر حسب عملیات» براساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمانهای دولتی تصدی اجرای آنها را به عهده دارند تنظیم می‌شود. در تنظیم این نوع بودجه به جای توجه به کالاها و خدماتی که دولت خریداری می‌کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیتها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود مورد توجه قرار می‌گیرد [۱]. یک «بودجه عملیاتی» همه فعالیت‌های را که به طور مستقیم و غیرمستقیم برای انجام یک برنامه احتیاج است را شناسایی می‌کند و همچنین هزینه‌های آنها را تخمین می‌زند و بدون توجه به سطح سازمان، مدیران باید اطلاعات به روز و صحیح در مورد هزینه و عملکرد داشته باشند تا بتوانند منابع در اختیارشان را به مؤثرترین نحو مدیریت کنند.

چندگانگی تعریف بودجه‌ریزی عملیاتی در ادبیات موجود، این امر را ضروری می‌سازد که بررسی دقیق موضوع با تعریف روشن مفهوم آغاز گردد. تعریف محدود از بودجه‌ریزی عملیاتی این است که این نوع بودجه‌ریزی منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل‌سنجش تخصیص می‌دهد. هدف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی افزایش کارایی تخصیصی و تولیدی در پرداختهای دولت می‌باشد [۱۰].

این تعریف کاملاً نزدیک به تعریف «OECD»^۱ از بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد چنانچه بودجه‌ریزی عملیاتی را اینگونه تعریف می‌کند: شکلی از بودجه‌ریزی که اعتبارات تخصیص یافته را به نتایج قابل‌سنجش ارتباط می‌دهد [۹]. و اداره کل حسابداری ایالات متحده «GAO»^۲ بودجه‌ریزی عملیاتی را اینگونه تعریف می‌کند: سبکی از بودجه‌ریزی که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط می‌دهد [۶].

تبیین عوامل مؤثر بر اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از مدل «شه»^۳:

توجهات اخیر به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، عقایدی را در مورد عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام ایجاد کرده است. یک چنین مجموعه‌ای از عقاید در مدل نهادی بخش دولتی «Shah» ارائه گردیده است. این مدل بر سه عامل اثرگذار بر اتخاذ اصلاحات تأکید می‌کند: اختیار،^۴ پذیرش^۵ و توانایی^۶.

۱. Organization For Economic Cooperation And Development

۲. General Accounting Office

۳. Shah

۴. Authority

۵. Acceptance

۶. Ability

مطالعات نشان می‌دهد که تعامل این سه عامل، فضای اصلاحات که در آن بودجه‌ریزی عملیاتی اجرا می‌شود را تعیین می‌کند [۳].

توانایی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

یکی از حدسیات رایج در مورد اجرای ناموفق بودجه‌ریزی عملیاتی، ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمانی است. مورد کاویها و گزارشات در مورد اتخاذ بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد که سه بعد از توانایی سازمانی برای اتخاذ کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، کلیدی می‌باشند: توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی.

توانایی ارزیابی عملکرد: توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد [۵]. اگر دولتها توانایی سنجش عملکرد به طور مفید را نداشته باشند، بودجه‌ریزی عملیاتی شکست خواهد خورد. از طرفی بسیاری از دولتها متوجه شده‌اند که سنجش نتیجه و خروجی، مشکل و بسیار وقت‌گیر می‌باشد و هنوز بسیاری از دولتها مشغول تعریف نتایج و خروجی می‌باشند. در برخی موارد این احتمال وجود دارد که مشکلات موجود در ارزیابی عملکرد، اجرای بالقوه بودجه عملیاتی را منتفی کند اما با توجه به گسترش صنعت ارزیابی عملکرد و شکل‌گیری توانایی‌های لازم در دولتها، این مشکلات کمتر خواهد بود. برای اجرای معنی‌دار بودجه عملیاتی، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید در مدیریت و تصمیم‌گیری، تخصیص منابع و طراحی طرحهای تشویقی مورد استفاده قرار گیرد. نکته مهم دیگر این است که اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید صحیح و قابل اطمینان باشد.

توانایی نیروی انسانی: مطالعات همچنین بر اهمیت اطمینان از وجود توانمندیهای نیروی انسانی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، تأکید می‌کند. توانمندیهای مورد نیاز متفاوت می‌باشد و به تمام مراحل اجرای بودجه‌ریزی مرتبط می‌باشد.

نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارتهای خاص در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانکهای اطلاعاتی باشند. در واحدهای سازمانی اجرایی و تقنینی باید کارشناسانی در زمینه تدوین اهداف عملکرد و برقراری ارتباط بین استفاده‌کنندگان از اطلاعات عملکرد وجود داشته باشند. سازمانها در راستای اجرای بودجه عملیاتی نیازمند توسعه توانمندیهایی در رابطه با شناسایی و سنجش عملکرد و استفاده از اطلاعات عملکرد در یک مسیر سازنده می‌باشند.

توانایی فنی: تجربه دولتها در رابطه با بودجه‌ریزی عملیاتی همچنین اهمیت تواناییهای فنی را نشان می‌دهد. ملزومات فنی خاصی باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی تدارک‌گردد که به وسیله آن اطلاعات عملکرد فوری، به شکلهای مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه گردد. بانک اطلاعاتی باید با طیف وسیعی از سایر سیستمها هماهنگ باشد که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی در دولت باشند.

اگر اطلاعات عملکرد به طور فنی از سایر عملیات حسابداری و بودجه‌ریزی جدا باشند، به احتمال فراوان بودجه‌ریزی عملیاتی، فرایندهای تصمیم‌گیری مرتبط با سایر عملیات را درک نخواهد کرد و اگر نظام حسابداری مبتنی بر داده‌های ورودی باشد به راحتی اصلاحات مبتنی بر عملکرد را تسهیل نخواهد کرد [۱۳].

به نظر می‌رسد که بسیاری از دولتها در مرحله ارزیابی فناوریهای مورد نیاز برای اجرای بودجه عملیاتی می‌باشند و بسیاری در نظامهای مدیریت مالی با مشکل مواجه می‌باشند که در تصمیم‌گیری بسیار مهم می‌باشد. برخی نیز معتقدند که کمبود منابع مالی مورد نیاز برای توسعه نظامهای جدید مالی و اطلاعاتی یکی از مهمترین مشکلات در راستای اجرای بودجه عملیاتی می‌باشد.

اختیار برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی:

عامل دوم که برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به تأثیر می‌گذارد به مکانیزم‌های اختیار در دولت‌ها ارتباط دارد. اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و یا در مراحل آن اختیار لازم را نداشته باشند اجرا با مشکل روبرو خواهد شد. سه بعد مهم از اختیار وجود دارد: اختیار قانونی^۱، اختیار رویه‌ای^۲ و اختیار سازمانی^۳.

اختیار قانونی: فرایندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب به صورت فشرده‌ای قانونمند می‌شود اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قوانین، نمی‌تواند اجرا شود. در برخی دولت‌ها استفاده بالقوه از ارزیابی عملکرد در بودجه توسط قوانین و مقررات منابع انسانی محدود می‌شود. در برخی کشورها قوانینی در رابطه با تشویق و تنبیه مالی سازمانها، واحدها و اشخاص تدوین شده است که اغلب این قوانین با تسهیم سود و پرداختهای تشویقی در رابطه با عملکرد به سازمانها و کارکنان در تعارض می‌باشد.

در برخی دولت‌ها به این دلیل که بودجه بر مبنای ورودی‌ها تنظیم و سازماندهی می‌شود در مورد قوانین استفاده از اطلاعات عملکرد در بودجه دارای مشکل می‌باشند به طوری که استفاده حداقل از اطلاعات عملکرد در بودجه بر مبنای این واقعیت توجیه می‌شود که بودجه بدون اطلاعات عملکرد تصویب می‌شود [۳].

اختیار رویه‌ای: سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرایندهای بودجه موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. مشخصه فرایندهای موجود، رویه‌های رسمی است که به عنوان یک قاعده، رفتار بودجه‌ریزی را ملزم می‌کند. اجرای

۱. Legal Authority

2. Procedural Authority

۳. Organizational Authority

موفقیت آمیز اصلاحات نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها می‌باشد.

در برخی دولتها، قوانین و رویه‌های بودجه بر ورودی‌ها و تشریح دقیق فصول و مواد هزینه تأکید می‌کنند که این موضوع نقش بالقوه اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را تضعیف می‌کند. مدیران و قانونگذاران ملزم هستند بر ورودی‌ها تأکید کنند و اختیار رویه‌ای لازم برای اقدام به صورت دیگری را ندارند. به طور مثال در کالیفرنیا، استفاده محدود از اطلاعات عملکرد توسط قانونگذاران، ناشی از رویه‌های موجود نظام بودجه‌ریزی سابق می‌باشد.

بسیاری از بقیان و رویه‌های بودجه‌ریزی سنتی علی‌رغم تلاشهایی برای الزام تصمیم‌گیرندگان برای استفاده از اطلاعات حاصله از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، هنوز وجود دارند. [۱۴]

وقتی که رویه‌ها و فرایندهای بودجه نقش اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را در تصمیم‌گیری تضعیف و محدود می‌کند، ایجاد یک نظام بودجه عملیاتی به شدت مشکل می‌شود.

اختیار سازمانی: خطوط اختیار سازمانی، بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی اثرگذار می‌باشد، مخصوصاً هنگامی که قصد استفاده از اطلاعات عملکرد وجود دارد. بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت اثربخش‌تر اجرا خواهد شد اگر اختیارات لازم واگذار شود و به مدیران اجازه داده شود تصمیمات راجع کارمندیابی، بودجه‌ریزی، گزارش‌دهی و غیره داشته باشند، اختیارات موجود باید چنین قدرت تصمیم‌گیری را فراهم کند.

اختیارات سازمانی در رابطه با استفاده از اطلاعات عملکرد متأثر از مقامات سیاسی می‌باشد و تصمیمات در رابطه با تخصیص منابع اغلب در چارچوب اختیارات سیاسی اخذ می‌شود که علاقه‌چندانی به استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد ندارند که این امر منجر به شکست اصلاحات خواهد شد. در ایالات متحده بسیاری از مقامات

دولتی به این فکر می‌کنند که چگونه می‌توانند اختیارات لازم را به مدیران واگذار کنند تا بتوانند از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری‌های خود به نحو مؤثر استفاده کنند، در حالی که محدودیت‌های سیاسی همچنان باقی می‌ماند و گاهی اوقات به آن توجه نمی‌شود. واقعیت آن است که مقامات سیاسی و مدیران در رابطه با استفاده از اطلاعات مبتنی بر نتایج همواره آزاد نمی‌باشند که این امر استفاده از این اطلاعات را محدود می‌کند.

پذیرش برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی:

مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد. [۸] اگر بودجه‌ریزی عملیاتی توسط این گروه‌ها پذیرفته شود به احتمال فراوان اجرا خواهد شد چنانچه بیان می‌شود برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، مقامات دولتی، مدیران اداری و کارکنان باید متقاعد گردند که بودجه‌ریزی عملیاتی درخور تلاش به منظور کاهش هزینه‌ها و نیل به منافع کوتاه مدت و بلندمدت دولت و اجتماع می‌باشد. سه جنبه از پذیرش مورد نیاز می‌باشد: پذیرش سیاسی،^۱ پذیرش مدیریتی^۲ و پذیرش انگیزشی.^۳

پذیرش سیاسی: پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه عملیاتی بسیار حیاتی می‌باشد در حالی که سنجش و استفاده از اطلاعات عملکرد پیامدهایی برای مقامات انتخابی و انتصابی دارد. تعدادی از صاحب‌نظران تأکید می‌کنند که سیاستمداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیمات

-
1. Political Acceptance
 2. Managerial Acceptance
 ۳. Incentive Acceptance

تخصیصی مقاومت می‌کنند چون یک چنین اطلاعاتی، آسیب پذیری آنها در برابر مردم را افزایش می‌دهد به خصوص در رابطه با برنامه‌های بلند مدت که ممکن است در کوتاه مدت به خوبی اجرا نشود. اطلاعات عملکرد برای مقامات سیاسی در تصمیم گیری‌های بودجه‌ای به عنوان یک تهدید مطرح می‌باشد زیرا این سؤال مطرح می‌شود که مقامات سیاسی در استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد چه اختیاری دارند؟ از طرفی در تصمیم گیری‌های سیاسی اغلب اهداف کوتاه مدت به جای اهداف بلند مدت مورد توجه قرار می‌گیرد.

پذیرش مدیریتی: بررسیها نشان می‌دهد که پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران به خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرحهای انگیزشی، اساسی است. یک چالش اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرحهای استراتژیک و سنجش عملکرد می‌باشد [۴].

مسأله پذیرش مدیریتی شامل دو موضوع است:

- ۱) اگر سازمانها احساس کنند که قانونگذاران از اطلاعات عملکرد بیشتر برای مؤاخذة آنها استفاده خواهند کرد، آنها به احتمال فراوان از طرح حمایت نخواهند کرد.
- ۲) اگر سازمانها اطلاعات عملکرد را در تصمیمات مؤثر و مفید ندانند، آنها از بودجه‌ریزی حمایت نخواهند کرد.

به طور کلی استفاده کم از اطلاعات عملکرد تا اندازه‌ای توجیه کننده این حقیقت است که برخی سازمانها فکر می‌کنند که این طرح، اجرایی نخواهد شد [۷].

پذیرش انگیزشی: فرایند بودجه‌ریزی سرشار از مشوقها می‌باشد، سیاستمداران و مدیران مشابه یکدیگر، انگیزه‌هایی برای استفاده از انواع خاصی از اطلاعات و رفتارهای معین دارند. اگر این انگیزه‌ها ناسازگار با بودجه‌ریزی عملیاتی باشند اجرای آن با مشکل

روبرو خواهد شد. صاحب‌نظران در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی اغلب معتقد به خواهان استراتژی انگیزشی برای استفاده از اطلاعات مبتنی بر عملکرد می‌باشند و معتقدند انگیزه‌ها و مشوقها باید جزئی از بودجه‌ریزی عملیاتی باشد، به نحوی که پاداشها و تنبیهاتی برای عملکرد مناسب و نامناسب در اجرای برنامه‌های مصوب و برای موفقیت یا عدم موفقیت در اجرای بودجه عملیاتی در نظر گرفته شود. همچنین این اعتقاد وجود دارد که نظامهای بودجه‌ریزی ورودی و فرایند محور مشوقهایی ایجاد می‌کند که اغلب در مقابل رویکرد نتیجه محور قرار دارد.

در برخی دولتها، جزئیات مربوط به اجرای بودجه عملیاتی برای عموم مردم به خصوص از طریق اینترنت قابل دسترسی می‌باشد که شهروندان این امکان را پیدا می‌کنند نسبت به تعهدات و عملکرد دولت به صورت روزآمد آگاهی پیدا کنند و به طور همزمان میزان اعتبارات سازمانها با توجه به عملکرد آنها ارائه می‌شود که هدف از این طرح ایجاد پاسخگویی بیشتر بودجه‌ریزان در مقابل شهروندان می‌باشد که آنها به طور معمول علاقه بیشتری به کنترل نتیجه محور دارند.

فرضیات تحقیق:

فرضیه ۱- سازمان مرکزی گمرک جمهوری اسلامی ایران توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

فرضیه ۲- سازمان مرکزی گمرک جمهوری اسلامی ایران اختیارات لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

فرضیه ۳ - در سازمان مرکزی گمرک جمهوری اسلامی ایران ، پذیرش لازم در رابطه با اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

ابزار گردآوری اطلاعات:

مهمترین روشهای گردآوری اطلاعات در این تحقیق بدین شرح است:

الف. مطالعات کتابخانه‌ای: جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتابهای مرتبط و نیز از شبکه جهانی اطلاعات (internet) استفاده شده است.

ب. تحقیقات میدانی: که به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات برای تجزیه و تحلیل از پرسشنامه استفاده گردیده است. پرسشنامه این تحقیق شامل ۲۹ سوال (گویه) می‌باشد. اگرچه مجموعه این سؤالات در یک پرسش نامه آمده است، اما شامل نه دسته سؤالات متمایز از هم می‌باشد. جدول زیر شماره سؤالات و متغیر متناظر با آنها را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱- متغیرهای مورد بررسی و سؤالات متناظر

با آنها در پرسشنامه

مجموع	شماره سؤالات در پرسشنامه	متغیر مورد بررسی
۵	۱،۲،۳،۴،۵	توانایی ارزیابی عملکرد
۴	۶،۷،۸،۹	توانایی انسانی
۳	۱۰،۱۱،۱۲	توانایی فنی
۳	۱۳،۱۴،۱۵	اختیار قانونی
۱	۱۶	اختیار رویه‌ای
۳	۱۷،۱۸،۱۹	اختیار سازمانی
۳	۲۰،۲۱،۲۲	پذیرش سیاسی
۳	۲۳،۲۴،۲۵	پذیرش مدیریتی
۴	۲۶،۲۷،۲۸،۲۹	پذیرش انگیزشی
۲۹		

جامعه آماری:

جامعه آماری این پژوهش مدیران مالی، کارشناسان بودجه و کارشناسان حسابداری ستاد مرکزی گمرک جمهوری اسلامی ایران می باشد که از تمامی آنها در رابطه با فرضیات تحقیق نظرخواهی گردید.

روش نمونه گیری در این تحقیق از نوع تصادفی ساده می باشد. در نمونه گیری تصادفی ساده هر یک از عناصر جامعه مورد نظر برای انتخاب شدن، شانس مساوی دارند. در این روش افراد یا اشیای مورد نیاز، از فهرست جامعه آماری به صورت تصادفی انتخاب می شوند.

ویژگیهای فنی ابزار اندازه گیری:

از آنجایی که ریز اطلاعات و داده های لازم جهت تجزیه و تحلیل و نتیجه گیری نهایی هر تحقیقی، به وسیله ابزار اندازه گیری به دست می آید لذا یکی از مهمترین جنبه های هر تحقیق، مناسب بودن ابزار اندازه گیری آن است. ابزار اندازه گیری باید حداقل دارای دو ویژگی باشد: روایی^۱ و پایایی^۲.

روایی (اعتبار) پرسشنامه:

یک ابزار اندازه گیری، هنگامی دارای روایی است که چیزی که قصد سنجیدنش را دارد، بدرستی بسنجد. به عبارت دیگر، ابزار اندازه گیری، آن چیزی را اندازه گیری کند که هدف می باشد.

-
1. Validity
 2. Reliability

در مورد پژوهش حاضر، جهت حفظ روایی پرسشنامه، بعد از مطالعه چندین مقاله و همچنین مصاحبه با متخصصان و کارشناسان در زمینه بودجه عملیاتی، اقدام به تهیه و تدوین پرسشنامه گردید.

پایایی (قابلیت اعتماد) پرسشنامه:

در این تحقیق به منظور تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند به کار می‌رود.

روش «آلفای کرونباخ»: این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کنند به کار می‌رود. ضریب آلفای کرونباخ، بین ۰ و ۱ است که در واقع همان ضریب همبستگی داده‌ها در زمانهای مختلف می‌باشد؛ عدد ۱، حداکثر همبستگی و عدد ۰، حداقل همبستگی را نشان می‌دهد.

فرمول آلفای کرونباخ عبارت است از:

$$r_{\alpha} = \frac{J}{J-1} \left(1 - \frac{\sum S_j^2}{S^2} \right)$$

J : تعداد پرسشها

S_j^2 : واریانس زیر آزمون J ام

S^2 : واریانس کل آزمون

در این پژوهش، ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از نرم افزار (SPSS)، محاسبه گردید که برابر با ۰.۸۸، محاسبه گردید با توجه به این ضریب، پایایی پرسشنامه مورد تأیید قرار گرفت.

تحلیل نتایج :

به منظور آزمون نرمال بودن توزیع پاسخهای مربوط به هر عامل از «آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف» کردیم. در صورت نرمال بودن توزیع پاسخها می‌توانیم از آزمون t برای آزمون فرضیه‌ها استفاده کنیم در غیر این صورت از آزمون نا پارامتریک «علامت» باید استفاده کنیم.

به منظور شناسایی مشکلات و موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک با استفاده از روش «آزمون میانگین یک جامعه یا گروه»، اقدام به آزمون فرضیات تحقیق مزبور گردید. از آنجا که سؤالات پرسشنامه مربوط به این پژوهش، براساس مقیاس لیکرت از ۱ الی ۵ درجه‌بندی شده است لذا عدد ۳ به عنوان «نقطه مرزی» شناسایی شد. بدین معنی که فرض نموده‌ایم اگر میانگین یک جامعه یا گروه در مورد یک عامل، بزرگتر از عدد ۳ باشد (H_1)، آن عامل به عنوان مانع و مشکلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک مطرح است و در صورتی که میانگین آن جامعه یا گروه در مورد آن عامل، برابر یا کوچکتر از ۳ باشد (H_0)، عامل مزبور نقشی در عدم موفقیت در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک ندارد. (در کلیه آزمونهای این تحقیق، سطح خطا ۵ درصد در نظر گرفته شده است.)

جدول شماره ۲ - نمایش برخی شاخصهای مربوط به عوامل مؤثر در

اجرای بودجه ریزی عملیاتی

عامل	میانگین	انحراف معیار	خطای استاندارد میانگین
توانایی ارزیابی عملکرد	۳.۱۱	۰.۸۲	۰.۱۳
توانایی نیروی انسانی	۲.۹۴	۰.۹۹	۰.۱۵
توانایی فنی	۳.۲۰	۰.۸۱	۰.۱۲
اختیار قانونی	۳.۳۰	۰.۷۷	۰.۱۲
اختیار رویه‌ای	۳.۳۶	۱.۰۰	۰.۱۷
اختیار سازمانی	۳.۲۶	۰.۹۷	۰.۱۵
پذیرش سیاسی	۲.۶۹	۰.۹۰	۰.۱۵
پذیرش مدیریتی	۲.۹۷	۱.۰۷	۰.۱۷
پذیرش انگیزشی	۳.۴۷	۰.۷۱	۰.۱۱

برای رتبه بندی چگونگی عوامل مؤثر در اجرای بودجه ریزی عملیاتی در گمرک از نظر بازاریانگی از «آزمون فریدمن» استفاده گردید. این آزمون هنگامی به کار می‌رود که داده‌های آماری حداقل ترتیبی باشند و بتوان با مفهوم ترتیبی آنها را در رده بندی دو طرفه مرتب نمود.

به کمک این آزمون می‌توان متغیرهای موجود در تحقیق را رتبه بندی نمود.

آماره آزمون فریدمن χ^2 به شرح زیر تعریف می‌شود.

$$\chi^2 = \frac{12}{nk(k+1)} \sum_{j=1}^k R_j^2 - 3n(K+1)$$

که در آن.

تعداد موارد یا پاسخ دهندگان = n.

تعداد متغیرهایی که رتبه‌بندی می‌گردند = k .

حاصل جمع رتبه‌های داده شده به متغیرها از سوی پاسخ دهندگان = R .

با استفاده از آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف، نرمال بودن توزیع پاسخها مورد تأیید قرار گرفت.

با توجه به اثبات نرمال بودن توزیع پاسخها، با استفاده از آزمون میانگین یک جامعه، فرضیه‌های تحقیق را بررسی کردیم و نتایج زیر حاصل گردید:

عدم توانایی کافی در ارزیابی عملکرد در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

توانایی کمی و کیفی نیروی انسانی در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی نمی‌گردد.

عدم توانایی فنی کافی در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

عدم وجود اختیار قانونی لازم در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

عدم وجود اختیار رویه‌ای لازم در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

عدم وجود اختیار سازمانی لازم در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

پذیرش سیاسی لازم از جانب سیاستگذاران برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران وجود دارد و این عامل به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی نمی‌شود.

پذیرش مدیریتی لازم از جانب مدیران سازمان برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران وجود دارد و این عامل به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی نمی‌شود.

عدم وجود پذیرش انگیزشی لازم در بین کارکنان در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

رتبه‌بندی عوامل:

با استفاده از «آزمون فریدمن» عوامل مؤثر در اجرای بودجه ریز عملیاتی در سازمان مرکزی گمرک از نظر بازدارندگی، رتبه‌بندی گردیدند که نتایج آن به شرح جدول زیر است.

جدول شماره ۳ - رتبه بندی متغیرهای مورد بررسی از نظر تأثیر بازدارنده بر اجرای بودجه عملیاتی در سازمان مرکزی گمرک

نام عامل	رتبه
پذیرش انگیزشی	۱
اختیار رویه‌ای	۲
اختیار قانونی	۳
اختیار سازمانی	۴
توانایی فنی	۵
توانایی ارزیابی عملکرد	۶
پذیرش مدیریتی	۷
توانایی نیروی انسانی	۸
پذیرش سیاسی	۹

پیشنهادات:

- ❖ نتایج و ستادهای مورد انتظار سازمان به خوبی تعریف گردد.
- ❖ یک واحد سازمانی مجزا برای ارزیابی عملکرد ایجاد شود.
- ❖ استانداردهای مناسب عملکرد با دقت تعریف گردد.
- ❖ از روش صحیح ارزیابی عملکرد استفاده گردد.
- ❖ آموزشهای لازم در رابطه با کسب شناخت و آگاهی کارکنان در رابطه با بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین کسب مهارت‌های لازم برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه گردد.
- ❖ کارشناسان آشنا به قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی مورد نیاز از لحاظ کمی و کیفی تأمین گردند.
- ❖ کارشناسان خبره در زمینه ارزیابی عملکرد مورد نیاز از لحاظ کمی و کیفی تأمین گردند.
- ❖ کارشناسان مالی مورد نیاز به منظور انجام اصلاحات لازم در سیستم حسابداری و تعیین قیمت تمام شده کالا و خدمات از لحاظ کمی و کیفی تأمین گردند.
- ❖ کارشناسان و متخصصین مورد نیاز در زمینه ایجاد، حفظ و نگهداری بانک‌های اطلاعاتی از لحاظ کمی و کیفی تأمین گردند.
- ❖ ابزار و بودجه مورد نیاز برای ارزیابی عملکرد تأمین گردد.
- ❖ قوانین لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی پیش‌بینی و تصویب شود.

- ❖ در صورت تعارض قوانین موجود با اصول بودجه‌ریزی عملیاتی، تعارضات برطرف گردد.
- ❖ در قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی، آزادی عمل لازم برای سازمانها در زمینه درخواست بودجه و هزینه کردن به صلاحدید خود پیش‌بینی گردد.
- ❖ در قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی، اختیارات لازم برای سازمانها به منظور استفاده از اطلاعات عملکرد پیش‌بینی گردد.
- ❖ از جانب مراجع ذیربط اختیارات لازم به منظور اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به سازمان واگذار گردد.
- ❖ مدیران سازمان نسبت به بودجه‌ریزی عملیاتی شناخت و آگاهی کامل کسب کنند که این امر به پذیرش آنها نسبت به بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد.
- ❖ مدیران سازمان از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد در تصمیم‌گیریهای خود استفاده نمایند.
- ❖ طرحهای تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب/ نامناسب در اجرای اصول بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان پیش‌بینی گردد.
- ❖ طرحهای تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب/ نامناسب با توجه به چگونگی اجرای برنامه‌های مصوب پیش‌بینی گردد.
- ❖ ملزومات فنی خاص باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی تدارک گردد که به وسیله آن اطلاعات عملکرد فوری، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه گردد.

دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی

- ❖ سیستم اطلاعاتی جامعی باید تهیه گردد که با طیف وسیعی از سایر سیستمها هماهنگ باشد که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی در گمرک باشند.
- ❖ منابع مالی کافی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی باید در نظر گرفته شود.
- ❖ قوانین و رویه‌های اداری موجود باید به فراخور نیازمندی‌های بودجه عملیاتی اصلاح گردند.
- ❖ اختیارات لازم برای اجرای بودجه عملیاتی از جانب سازمانهای بالا دستی باید واگذار گردد.
- ❖ اختیارات لازم برای استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیریها به مدیران سازمان واگذار گردد.
- ❖ آزادی عمل لازم به دانشگاه و واحدهای تابعه برای درخواست بودجه و هزینه کردن به صلاحدید خود واگذار گردد.
- ❖ طبقه‌بندی کالا، خدمات و فعالیتها جهت تهیه قیمت تمام شده و بودجه‌ریزی عملیاتی ضرورت دارد.
- ❖ با انجام مطالعات و تحقیقات مورد نیاز، واحد اندازه‌گیری کار مناسب تعریف شود.
- ❖ سیستم هزینه‌یابی باید اطلاعات دقیقی را در قالب مرتبط با فرایند تصمیم‌گیری تولید کند.
- ❖ سیستم هزینه‌یابی باید هزینه‌ها را به صورت شفاف به فعالیتهای تخصیص دهد و در عین حال از خطر انتقال اعتبارات یعنی فعالیتها اجتناب کند.

❖ هزینه‌های مدیریت سیستم هزینه‌یابی، از لحاظ منابع مورد نیاز سنگین نباشد.

❖ مشوقه‌هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر تعریف شود.

منابع فارسی :

۱. ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار، بودجه از تنظیم تا کنترل، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)، ۱۳۸۰، ص: ۲۲۸.

۲. ورمزریار، حسن، بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران، اقتصاد و جامعه، سال دوم، شماره ششم، زمستان ۸۴، ص: ۱۵۳.

منابع لاتین:

1. Andrew, M, “ Authority, Acceptance, Ability And Performance – Based Budgeting Reforms “ , The International Journal Of Public Sector Management , Vol .17 , No. 4 , 2004 , p: 334 , 336.
2. Carter, K, “Performance Budgets: Hereby Popular Demand, State Legislatures “ , Vol.20, No.1 , 1999 , p : 23.
3. Foltin, C,” State And Local Government Performance : It’s Time To Measure Up !” , The Governments Accountants Journal , Vol.48 , No.1 , 1999 , p : 40.
4. GAO , “ Performance Budgeting : Initial Experiences Under The Results Act In Linking Plans With Budgets” , 1999 , p : 4.
5. Harris, J,” Performance Budgeting In Maine, Paper Presented At The Managing Performance Conference”, Baltimore , 2001.
6. Kline, J,” Local Government Outcome Based Performance Measures And Customer Standards: Has Their Time Come?” The Governments Accountants Journal , Vol.45 , No.4 , 1997 , p : 47.
7. OECD,” Public Sector Modernization: Changing Organizations”, Gov/Puma, 2003 , p : 8.
8. Robinson, M And Brumby, J,” Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review Of The Empirical Literature”, Imf Working Paper, 2005 , p : 3, 5 .
9. Schick, Allen, The Performing State: Reflection On An Idea Whose Time Has Come But Whose Implementation Has Not, Oecd Journal On Budgeting, Vol.3 , No.2, 2003 , p : 83.
10. Walter; Alan; Public Budgeting And Management; Steiss; Virginia Polytechnic Institute And State University; Lexington Books; 1972 , p : 147-148.

11. Willoughby, K And Melkers, J ,” Implementing Pbb: Conflicting Views Of Success, Public Budgeting And Finance” , Vol.20 , No.1 , 2000 , p : 108.

12. Young, R,” Performance Based Budget Systems”, Public Policy And Practice, An Electronic Journal Devoted To Governance And Public Policy In South Carolina , Vol.2 , No.2 , 2003 , p : 20.