



عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی دانشگاه‌های آزاد اسلامی منطقه ۱۳ و اصلاح الگوی مصرف^۱

دکتر خسرو صدر حقیقی^۱، *کریم اسکندری^۲، لیلا بیگلو^۳

^۱ دکتری برنامه‌ریزی و کنترل بودجه، معاون پژوهشی و عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مراغه، مراغه، ایران

^۲ *دانشجوی دکتری مدیریت دولتی، عضو باشگاه پژوهشگران جوان دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بناب، بناب، ایران

Skandarik@yahoo.com

*شماره همراه: ۰۹۱۴۷۷۶۰۸۶۵ - ۰۹۱۴۴۰۳۷۴۲۷

^۳ عضو باشگاه پژوهشگران جوان دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات آذربایجان شرقی، تبریز، ایران

چکیده

هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر در بودجه‌ریزی عملیاتی دانشگاه‌های آزاد اسلامی منطقه ۱۳ و اصلاح الگوی مصرف می‌باشد. برای این منظور عوامل مؤثر با ترکیب دو نظریه، مدل شه (Shah) و نظریه مدل مدیریتی در سه عامل؛ ۱. عوامل محیطی، ۲. عوامل سازمانی، ۳. عوامل فردی، تعریف شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر کارشناسان بودجه و برنامه‌ریزی، حساب‌رسان، مدیران مالی و معاونان اداری و مالی دانشگاه‌های آزاد اسلامی منطقه ۱۳ می‌باشد که به نوعی در تدوین بودجه دانشگاه نقش داشتند، می‌باشد و تعداد آنها ۱۳۵ نفر است. ابزار جمع‌آوری اطلاعات در پژوهش حاضر پرسشنامه می‌باشد که پس از سنجش روایی و پایایی آن، در اختیار نمونه آماری قرار گرفت. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، اطلاعات حاصله با استفاده از روش‌های آماری توصیفی، تلخیص و طبقه‌بندی شد و جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش تاپسیس استفاده گردید. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که از عوامل مذکور، عوامل فردی بیشترین تأثیر و عوامل محیطی و سازمانی به ترتیب در رتبه‌های بعدی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های آزاد اسلامی منطقه ۱۳ تأثیرگذار هستند.

واژه‌های کلیدی:

بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر فعالیت^۲، اصلاح الگوی مصرف^۳، دانشگاه آزاد اسلامی^۴

۱- این مقاله حاصل طرح پژوهشی است که بودجه پژوهشی آن را دانشگاه آزاد اسلامی واحد مراغه تأمین نموده است

۲- Activity Based Performance Budgeting

۳- Correction of Consumption Pattern

۴- Islamic azad University



۱ - مقدمه

تاریخ اصلاح بودجه در ایالات متحده نشان می‌دهد که جنگ همیشگی بین قوای مجریه و مقننه برای قدرت بوده است. با وجود این در تصمیمات بودجه‌بندی برای بهبود عملکرد دولت، تزریق بیشتر از «عقلانیت» (اندازه‌گیری و ارزیابی) استفاده کرده‌اند. در قرن گذشته، اصلاحات بودجه فدرال ایالات متحده (قانون بودجه سال ۱۹۲۱)، فعالیت‌های مبتنی بر عملکرد (بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد ۱۹۵۰)، با تمرکز بر ارزیابی برنامه، مدیریت‌گرا، از پایین به بالا، سخت‌گیرانه، و در رابطه با نتایج بوده است [۲۹]. بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارتست از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌ها تصدی اجرای آن را به عهده دارند، تنظیم می‌شود. 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^۱ و روش اندازه‌گیری کار^۲ محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند [۴]. با توجه به الزام مقرر در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و تغییر نظام آمار مالی دولت (GFS)، دستگاه‌های اجرایی مکلف به اجرای آن می‌باشند. بودجه‌ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است که به نحو دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه «فایده- هزینه» تجزیه و تحلیل می‌نماید و با روش تعیین واحد حجم کار، اندازه‌گیری حجم کار، قیمت تمام شده تولید یا خدمت را بدست می‌آورد و با نرم‌ها و استانداردها مقایسه تطبیقی و تحلیلی می‌نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می‌گردد و در نهایت به اصلاح مدیریت سازمان کمک می‌کند و مدیر همواره در معرض پاسخگویی و ارزیابی قرار می‌گیرد [۲]. با تصویب قانون ساختار وزارت علوم، تحقیقات و فن‌آوری و برنامه چهارم، لزوم تغییرات اساسی در نظام مدیریت دانشگاهی ایران قطعی شده است. مهمترین بخش این تغییرات مربوط به نظام مالی دانشگاه است. (ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و ماده ۴۹ برنامه چهارم توسعه) در برنامه چهارم، دانشگاه‌ها نه تنها وظیفه دارند سیستم بودجه‌ریزی خود را از برنامه‌ای به عملیاتی تغییر دهند، بلکه در اجرای بند (الف) ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم، ملزم به تهیه بودجه عملیاتی به منظور دستیابی به بهای تمام شده فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی و تعیین هزینه سرانه دانشجوی به منظور دریافت سهم بودجه دولتی خود از بودجه عمومی هستند. بدین ترتیب از نقطه نظر مدیریت دانشگاهی تغییر در نظام بودجه‌ریزی دانشگاه‌ها و بازنگری و تحول اساسی در سیستم بودجه‌ریزی موجود، بیش از پیش ضروری می‌باشد [۱۳]. با توجه به تأکیدات مقام معظم رهبری طبق سیاست‌های ابلاغی برنامه پنجم توسعه، اصلاح الگوی مصرف و وظیفه دولت مطابق ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جهت فراهم آوردن زمینه‌های لازم تهیه بودجه و ارایه‌ی بودجه سال ۱۳۹۲ به روش عملیاتی، لذا در این تحقیق سعی گردیده موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را از دیدگاه حسابرسان، کارشناسان بودجه و برنامه‌ریزی، مدیران مالی و معاونان اداری و مالی دانشگاه‌های آزاد اسلامی منطقه ۱۳ شناسایی و مورد بررسی قرار گیرد.

۱- Cost Accounting



۲- ادبیات پژوهش

ادبیات پژوهش در سه بخش بودجه‌ریزی عملیاتی، مدیریت هزینه - اصلاح الگوی مصرف و برگزیده‌ی پیشینه پژوهش‌های گذشته مورد بررسی قرار گرفته است:

۲-۱- بودجه‌ریزی عملیاتی:

چند سالی است که بودجه در ایران از نظام برنامه‌ای تبعیت می‌کند. البته همانطور که اشاره خواهد شد، تنظیم بودجه به روش برنامه‌ای نمی‌تواند غایت نظام بودجه‌ریزی باشد، بلکه تنها شروع فرآیند برای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر، تهیه بودجه برنامه‌ای مقدمه بودجه عملیاتی خواهد بود همچنین، در مقام مقایسه بودجه عملیاتی با بودجه برنامه‌ای نیز می‌توان بیان داشت که بودجه برنامه‌ای فقط به منظور راهنمایی مدیران سازمان‌های دولتی در اداره امور عمومی و اخذ تصمیم، مفید واقع می‌شود. در حالی که، بودجه عملیاتی علاوه بر راهنمایی، عملکرد کلیه واحدهای سازمانی و کارکنان موسسات و ادارات دولتی را نیز کنترل می‌کند [۱۷]. با این وجود از نظر لین آندرسن اصلاح بودجه‌بندی بر حسب برنامه را نباید مترداف با بودجه‌بندی طبق عملیات دانست. در بودجه عملیاتی، نتایج عملیات بر حسب فنون و روش‌های دقیقی، مانند حسابداری قیمت تمام شده مورد اندازه‌گیری و محاسبه قرار می‌گیرند در حالی روش‌های مذکور در تنظیم بودجه‌ی برنامه‌ای لزوماً به کار نمی‌روند. در بودجه برنامه‌ای هزینه‌های داخل برنامه‌ها و فعالیت‌ها بر اساس فصول و مواد هزینه پیش‌بینی می‌شود در حالی که در بودجه عملیاتی روش‌های حسابداری قیمت تمام شده و اندازه‌گیری کار به جای مواد هزینه را در برآورد هزینه‌ها می‌گیرد [۶]. دیدگاه‌ها، نظریه‌ها و تعاریف مختلفی در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه شده است. در زیر به چند مورد از تعاریف بودجه اشاره می‌گردد:

- بر اساس تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ بودجه‌ریزی عملیاتی، شکلی از بودجه‌ریزی است که اعتبارات تخصیص یافته را به نتایج قابل سنجش ارتباط می‌دهد [۲۷]. در واقع بودجه‌ریزی عملیاتی استفاده مناسب از اطلاعات عملکرد در هر مرحله از چرخه بودجه، و توزیع این اطلاعات به افرادی که در مورد تخصیص بهینه منابع، تصمیم‌گیری می‌نمایند [۲۱].
- بر اساس تعریف اداره کل حسابداری ایالات متحده^۲ بودجه‌ریزی عملیاتی، سبکی از بودجه‌ریزی است که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط می‌دهد [۲۶].
- بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد [۳۱].

با توجه به تعاریف فوق‌الذکر حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌باشد [۲۲]. در تنظیم این نوع به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود مورد توجه قرار می‌گیرد [۲۰]. 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 اسپیک^۳ اعتقاد دارند که تلاش برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تقریباً با شکست روبرو است [۳۰]. بسیاری

۱- OECD: Organization For Economic Cooperation And Development

۲- GAO: General Accounting Office

۳- Schick



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» [۲۸]. با عنایت به اجرای بودجه عملیاتی در سایر کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه و نظریات علمی موجود در این رابطه (از قبیل مدل الماس، مدل شه و نظریات مدیریتی) برای ردیابی صحیح این عوامل می‌توان استفاده نمود. که در زیر به بررسی عوامل محیطی، سازمانی و فردی که می‌توان گفت تمامی عوامل درگیر در نظام بودجه‌ریزی می‌باشد، مورد نقد و بررسی قرار می‌گیرد:

۱. عوامل محیطی: اگر بودجه‌ریزی را به عنوان یک فرآیند در نظر بگیریم که در سازمان‌هایی که به عنوان سیستم‌های باز تلقی شوند پیاده می‌گردد. این سیستم با سه نوع محیط بیرونی کلان، وظیفه‌ای و یک محیط داخلی در مرادده می‌باشد [۹].

الف) محیط کلان: شامل نیروهایی است که به طور مستقیم در فعالیت‌های کوتاه مدت سازمان تأثیر ندارد بلکه اولاً؛ تأثیر آنها غیر مستقیم بوده و ثانیاً بر تصمیم‌های بلند مدت سازمان مؤثر می‌باشد، این قسمت از محیط، شامل عوامل یا نیروهایی از قبیل؛ شرایط اقتصادی، شرایط فرهنگی - اجتماعی، شرایط سیاسی - قانونی، شرایط تکنولوژیکی، شرایط محیطی طبیعی می‌باشد. در بین زمینه‌های موجود برای تصمیم‌گیریهای مدیریتی در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی به دلیل شمولیت عوامل سیاسی - قانونی به وضعیت کلی فلسفه غالب و اهداف سیاسی دولت و همچنین قوانین و مقررات دولتی، از اولویت و اهمیت بیشتری برخوردارند [۷].

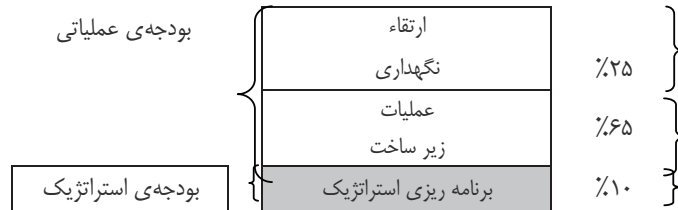
ب) محیط وظیفه‌ای (صنعت): نیروهایی هستند که بصورت مستقیم بر فعالیت‌های سازمان تأثیر می‌گذارند. اینها عناصر محیطی هستند که بر عملیات روزانه سازمان تأثیر مستقیم دارند و عبارتند از: خود سازمان‌ها، گروه‌ها و انسان‌هایی که سازمان با آنها سروکار دارد در این محیط نیز نیروهای تأثیرگذار بیشتری وجود دارند که عمده‌ترین آنها شامل موارد؛ مشتریان، عرضه‌کنندگان، رقبا، نظارت‌کنندگان، مربوط به قسمت عوامل اجرایی می‌باشد [۴].

ج) محیط‌های داخلی: شامل ساختار، فرهنگ و منابع سازمان می‌باشد که به تعبیری می‌تواند به عواملی که در فرآیند اجرای وظایف سازمان در ارتباط هستند اطلاق نمود [۱۴].

۲. عوامل سازمانی: وظیفه هر مدیری بر عهده داشتن مسئولیت‌های کلیدی است تا به سازمان در دستیابی به عملکرد بالا از طریق به کارگیری تمام منابع اش اعم از انسان، پول، مواد، تکنولوژی و اطلاعات کمک بگیرد و سازمان نیز به معنای ساختاری هدفمند در قالب یک مؤسسه دارای ساخت سلسله مراتب اداری است که در آن اختیارات، مسئولیت‌ها و خطوط فرماندهی به وضوح استقرار یافته است.

الف) مدیریت برنامه‌ریزی استراتژیک: برنامه استراتژیک به ما می‌گوید که در حال حاضر در چه وضعیتی هستیم و با شناخت محیط سازمان خود و نقاط ضعف و قوت آن، شناخت سازمان‌های مشابه و رقیب و در نتیجه اطلاع از فرصت‌ها و تهدیدهای احتمالی، آگاهانه، واقع بینانه و هوشیارانه اهداف بلند مدت سازمان را مشخص می‌نماییم سپس در جهت نیل به آنها گام بر می‌داریم.

در رویکردهای نوین، بودجه‌بندی مالی از دو فرآیند متفاوت تشکیل شده است در شکل زیر، فقط درصد کمی از هزینه‌ها و مخارج سالانه (یا سه ماهه) صرف برنامه‌های استراتژیک می‌شود اکثر هزینه‌ها ناشی از حجم و ترکیب محصولات و خدمات تولیدی است. بودجه‌بندی استراتژیک به برنامه‌ها و مصارفی مجوز می‌دهد که سازمان را در توسعه محصولات و خدمات جدید، توانمندی‌های جدید، روابط جدید و ارتقاء یافته با مشتریان، و توسعه ظرفیت برای رشد در آینده، قادر می‌سازد [۱۱].



شکل ۱- بودجه عملیاتی و بودجه استراتژیک [۱۱].

بودجه استراتژیک، بودجه‌بندی عملیاتی، بهبود در عملیات جاری را منعکس می‌کند. پیام اول؛ سازمان‌های استراتژی محور، در برنامه و بودجه‌ی سازمانی خود، برای اقدامات استراتژیک، منابع مالی و انسانی تعهد می‌کنند و آنها را جدا از هزینه‌های جاری خود مدیریت می‌کنند. پیام دوم این است که برنامه‌های تحول استراتژیک می‌بایست به عنوان ابزار تلقی شوند نه هدف [۱۱].

ب) سازمان و مدیریت (تغییر و تحول): با توجه به ماهیت بودجه‌ریزی عملیاتی و عوامل مؤثر و دخیل در اجرای آن، سازمان به عنوان بستر و مدیریت به عنوان فاعل و اجراء کننده بودجه عملیاتی محسوب می‌گردد.

نظریه‌های نوین، نه تنها انسان را به عمده ارزش‌هایش، سازمان را با همه ابعاد و عملکردهایش و بالاخره محیط سازمان را با همه دگرگونی‌ها و تحولاتش مورد توجه و تحول قرار می‌دهد و لزوم قابلیت انعطاف ساختارهای درون سازمانی را برای پاسخگویی به تغییر و تحول ضروری می‌داند بلکه به جای رفتار انفعالی در جهت کنترل تغییرات محیط، ایجاد تغییر و نوآوری را به صورت فعال و تأثیر گذار بر محیط توصیه می‌نماید [۱۶]. در سازمان‌های بسیار نوآور، ساختارهای سازمانی نیز از نوآوری حمایت می‌کنند. پیترو دراکر می‌گوید: نوآوری‌های موفقیت آمیز ... اینک به وسیله تیم‌های دارای چند وظیفه‌ای متشکل از افرادی از قسمت‌های بازاریابی، تولید، و امور مالی که از آغاز کار در کار پژوهشی مشارکت می‌کنند به ظهور می‌رسند [۳]. پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی یک کار گروهی و مشارکتی است. نباید انتظار داشت که این نظام در چارچوب واحدهای مالی و بودجه پیاده‌سازی شود. مدیریت سازمان در این راستا باید مشارکت و همراهی کامل داشته باشد.

ج) مدیریت تغییر: تغییرات بنیادی در مدیریت بودجه کشورهای پیشرو در سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه که تحت عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی آغاز شده است توجه بسیاری از کشورهای در حال توسعه را که بدنال اصلاح نظام بودجه خود هستند به خود جلب کرده است. تجربه این کشورها نشان می‌دهد که تغییر نظام بودجه‌ریزی از سنتی به عملیاتی با یک محدودیت عمده مواجه است و آن عبارت است از اینکه مهارت‌های مدیریتی مورد نیاز در فرآیند تغییر نظام بودجه‌ریزی از شکل سنتی به عملیاتی در اغلب اوقات مورد غفلت و بی‌توجهی قرار می‌گیرد. این محدودیت دارای دو بعد اصلی می‌باشد: ۱. ظرفیت مدیریتی لازم برای اجرای جدید مدیریت بودجه، ۲. مهارت‌های مدیریتی تغییر که در شروع بکار نظام جدید، ادامه روند اصلاحات، تداوم اجرای نظام جدید و سازگار با اقتضایات و تغییرات محیطی مورد نیاز است [۸].

د) مدیریت مالی: مدیریت مالی را می‌توان زیر شاخه‌ای از مدیریت بودجه در نظر گرفت با این تفاوت که در مدیریت بودجه، نوع مدیریت لازم برای بودجه عملیاتی در نظر می‌باشد ولی در مدیریت مالی بیشتر روش‌های حسابداری و ابزارهای مالی مورد نیاز برای اجرای صحیح بودجه‌ریزی عملیاتی بیشتر مد نظر می‌باشد [۷].

۳. عوامل فردی: افراد یا نیروی انسانی یک جزء اساسی از یک سیستم سازمانی می‌باشند. بهترین قوانین و مقررات می‌تواند به دست نیروی انسانی ناکارآمد و ناتوان نتیجه‌ای معکوس مورد نظر در برنامه‌ها داشته باشد. باید اذعان نمود که پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، پیشرفته‌ترین نظام بودجه‌بندی در دنیا می‌باشد. پیاده‌سازی موفق این نظام بدون بکارگیری نیروی انسانی ماهر و کارآمد غیر ممکن است. نیروی انسانی فعلی که سال‌های سال در چارچوب فعلی نظام بودجه‌ریزی که در مقایسه با نظام بودجه‌ریزی عملیاتی کاری ساده است، عمل کرده است، توان اجرای این سیستم را ندارد. این بسیار خوش باوری است اگر به این موضوع اعتقاد داشته باشیم. این پیشنهاد به این معنی نیست که



نیروی انسانی فعلی را باید کنار گذاشت، بلکه باید به آنها آموزش داده شود. آموزش باید در ابعاد مختلف و مورد نیاز برای درک و پیاده‌سازی این نظام صورت گیرد. علاوه بر این باید نیروی انسانی جدید در حوزه‌های مالی و بودجه بر اساس آزمون علمی با تحصیلات لیسانس و بالاتر در رشته حسابداری انتخاب و بکار گرفته شوند. قبل از شروع فعالیت این گروه باید آموزش‌های لازم به منظور درک مفاهیم روش‌های پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به آنها داده شود [۱۱].

فواید به کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی:

در عصر حاضر می‌توان ادعا کرد که موسسات آموزش عالی هم اکنون از لحاظ مالی در شرایط آشفته و نامطلوبی قرار دارند. از سوی دیگر، عواملی مانند افزایش، هزینه‌ها، کاهش منابع، نارضایتی دانشجویان و مطرح شدن مباحثی مانند ایفای مسئولیت پاسخگویی، موسسات آموزش عالی را وادار می‌سازد تا برای مدیریت هزینه‌های خود، از روش‌های مطلوبتری استفاده کنند. بنابراین استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (که از اساسی‌ترین بحث‌های بودجه‌ریزی عملیاتی است)، تخصیص هزینه‌ها به شیوه متفاوتی انجام می‌پذیرد.

افراد نظیر پورترو/استراوس^۱ اظهار نموده‌اند که روش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی، رقابت و همکاری بین واحدهای علمی را افزایش می‌دهد. علاوه بر این نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که بکارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بطور غیر مستقیم منجر به بهبود آموزش می‌شود. در واقع در تمام دانشگاه‌هایی که از این روش استفاده می‌کنند، انتظار می‌رود، دو هدف عمده تحقق یابد:

۱. افزایش پاسخگویی آموزش عالی؛ ۲. بهبود عملکرد دانشگاه.

علاوه بر موارد ذکر شده استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی فواید ذیل را به دنبال خواهد داشت:

۱. افزایش حمایت‌های دولتی و قانونگذاران از آموزش عالی؛ ۲. کمک به تخصیص منابع دولتی (از طریق سرمایه‌گذاری‌های مبتنی بر انگیزش)؛
۳. کنترل شرایط کلی نظام آموزش عالی؛ ۴. شناسایی منابع بالقوه مسئله‌ساز یا تقویت حوزه‌های بهبود یافته؛ ۵. بهبود اثربخشی و کارایی دانشگاه‌ها؛ ۶. تأکید و تمرکز بر تلاش‌های دانشگاه‌ها در جهت دستیابی به اهداف سیاسی؛ ۷. ارزیابی پیشرفت اولویت‌ها و اهداف منطقه‌ای؛ ۸. بهبود آموزش دانش‌آموختگان؛ ۹. بهبود اطلاعات مشتریان موسسات آموزش عالی [۱۰].

۲-۲- مدیریت هزینه‌ها و اصلاح الگوی مصرف:

مدیریت هزینه عبارتست از مجموعه اقداماتی که مدیریت برای تأمین رضایتمندی مشتریان، همراه با کنترل و کاهش مستمر هزینه‌های سازمان انجام می‌دهد. بدین ترتیب نکته حایز اهمیت این است که کاهش هزینه نباید به قیمت کاهش رضایتمندی مشتریان و کارکنان سازمان باشد. شعار مدیریت هزینه این است: «هیچ فعالیتی نیست که نتوان آن را با هزینه‌ای پایین‌تر از هزینه کنونی انجام داد». شاید ابتدا چنین به نظر برسد که این شعار از واقع‌گرایی به دور است، ولی با مرور تاریخچه ابداعات و نوآوری‌هایی که انجام کارها را با هزینه و وقت بسیار کمتر از گذشته امکانپذیر ساخته‌اند، درمی‌یابیم که به راستی همواره راه کم هزینه‌تری برای انجام دادن هر کاری وجود دارد. استفاده از این روش منجر به درست مصرف کردن منابع موجود در سازمان و در نهایت بسترسازی برای پیاده کردن اصلاح الگوی مصرف خواهد شد.

۱- Portter & Strauss



اصلاح الگوی مصرف که به معنی نهادینه کردن روش صحیح استفاده از منابع سازمان است، سبب ارتقای شاخص‌های زندگی و کاهش هزینه‌ها شده و زمینه‌ای برای گسترش عدالت است. حرکت بر مدار «اصلاح الگوی مصرف» به عنوان شعار کلیدی سال ۱۳۸۸ است که تحقق شعار «اصلاح الگوی مصرف»، نمی‌تواند بدون استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی جنبه عملی به خود بگیرد [۱۵]. چرا که بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل صرفه‌جویی، تحلیل هزینه فایده، اثربخشی و یکپارچه‌سازی فعالیت‌ها را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. و از طرفی مدیریت هزینه‌ها و دستیابی به اهداف بلند مدت با صرف کمترین بودجه یاری می‌رساند که به همین دلیل به عنوان ابزاری برای بودجه‌ریزی عملیاتی نیز مطرح می‌باشد.

۳-۲- پیشینه‌ی پژوهش‌های انجام‌یافته:

گزیده‌ای از پیشینه‌ی پژوهش‌های صورت گرفته در ذیل ارائه می‌گردد:

۱. تحقیق جوردن و هاگبارت در سال ۱۹۹۹ با عنوان «اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی» انجام گرفت که یافته‌های تحقیق این محققان نشان داد که مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد مؤثر است [۲۴].
۲. تحقیق گرین و برین^۱ در سال ۲۰۰۲ با عنوان «تأثیر بودجه بندی بر مبنای عملکرد بر عملکرد ایالت‌ها» انجام گرفت که در این تحقیق تأثیر بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد بر عملکرد سالانه ایالت‌ها مورد بررسی قرار گرفت [۲۵].
۳. از تحقیقات دیگر می‌توان به تحقیق مؤسسه علوم سیاسی Dong Kong اشاره کرد که به بررسی تجربه‌های بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در آمریکا پرداخته‌اند و مواردی که در این تحقیق مورد بررسی واقع شده است، عبارتند از: تاریخچه‌ای از بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در آمریکا، شناسایی برخی چالش‌ها در ارتباط با پایه‌های تئوریک و اصول عملی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، مستند کردن عملیات جاری و تحقیقات مربوط به طراحی و استقرار آن، بررسی چشم‌انداز مربوط به بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد [۲۳].
۴. پژوهشی با عنوان «بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارایه راه‌کارهای لازم جهت کاهش موانع» توسط فاطمه محمودی در قالب پایان‌نامه کارشناسی ارشد و در محدوده سازمان هواشناسی در سال ۱۳۸۴ انجام گرفت. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که بین پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی‌دار وجود دارد و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی به ترتیب شاخص‌های ۱. عوامل فنی و فرآیندی، ۲. عوامل انسانی، ۳. عوامل محیطی با عوامل مدیریتی مرتبط می‌باشند [۱۹].
۵. پژوهشی با عنوان «شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه» توسط محمود اسعدی، محسن ابراهیمی، جبار باباشاهی در قالب طرح پژوهشی در سال ۱۳۸۵ انجام شده است. نتایج حاصل نشان می‌دهد که از عوامل بازدارنده استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مورد مطالعه به ترتیب: پذیرش انگیزشی، اختیار رویه‌ای، اختیار قانونی، اختیار سازمانی، توانایی فنی، توانایی ارزیابی عملکرد، پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و پذیرش سیاسی است [۵].
۶. پژوهشی با عنوان «ارزیابی نتایج استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در بخش تشخیصی بیمارستان ولی عصر (عج) مشکین شهر استان اردبیل با تأکید بر هزینه تمام شده خدمات» توسط پرویز سالم صافی در قالب پایان‌نامه کارشناسی ارشد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران، در سال ۱۳۸۳ انجام شده است که نتایج حاصل از استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در مرکز فعالیت تشخیصی بیمارستان بر اساس شاخص‌های کارایی (نسبت تعداد کلیشه‌های رادیولوژی و نسبت هزینه‌های پرسنلی) مطلوب (نسبت تعداد آزمایشات و

۱-W.mark Grain, J. Brain O, Roark

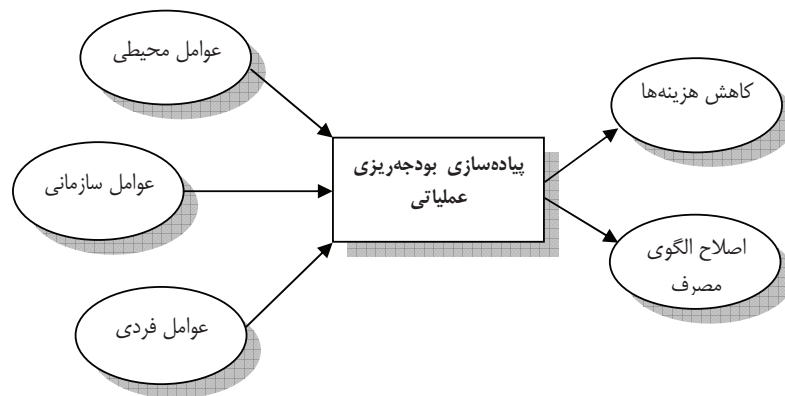


نسبت تعداد سونوگرافی) نامطلوب ارزیابی شده و از نظر شاخص عدالت (نسبت دریافتی کارکنان) مطلوب و از نظر شاخص پایداری و اثربخشی با توجه به نسبت‌های کل درآمدهای اختصاصی تحقق یافته نامطلوب ارزیابی شد [۱۲].

۷. پژوهشی با عنوان «بررسی موانع بودجه‌بندی استان ایلام و ارائه راهکار مناسب» توسط اسفندیار محمدی به راهنمایی عادل آذر در سال ۱۳۸۱ در مجتمع آموزش عالی قم انجام شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که: ۱. عدم پیش بینی دقیق بودجه سالیانه توسط دستگاههای اجرایی، ۲. عدم وجود نیروی انسانی که از نظر تحصیلات و تجربه و تخصص در سطح مناسبی باشند، ۳. عدم وجود فرهنگ بودجه‌ریزی مناسب در دستگاه‌های اجرایی استان، ۴. عدم وجود مدیریت هزینه صحیح و عدم توجه به کارایی و اثربخشی، ۵. عدم وجود ساختار و تشکیلات سازمانی مناسب در دستگاه‌های اجرایی استان از موانع بودجه‌بندی استان می‌باشد [۱۸].

۳- چارچوب نظری پژوهش

در پژوهش حاضر برای شناسایی عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی، ترکیب دو نظریه، آلن شه و مدیریتی شامل؛ ۱. عوامل محیطی، ۲. عوامل سازمانی، ۳. عوامل فردی، به عنوان چارچوب نظری پژوهش حاضر در نظر گرفته شده است.



شکل ۲- چارچوب نظری پژوهش

۴- روش شناسایی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر روش، پیمایشی و از حیث هدف، کاربردی است. جامعه آماری پژوهش حاضر حساب‌رسان، کارشناسان بودجه و برنامه‌ریزی، مدیران مالی و معاونان اداری و مالی دانشگاه‌های آزاد منطقه ۱۳ که به نوعی در تدوین بودجه نقش داشتند، می‌باشد. بر اساس اطلاعات دریافت شده از دانشگاه‌های آزاد منطقه ۱۳، تعداد آنها در فاصله زمانی انجام پژوهش، ۱۳۵ نفر است. با توجه به محدود بودن جامعه آماری، کل جامعه آماری به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شده است به عبارتی برای نمونه‌گیری از روش سرشماری (تمام شماری) استفاده شده است.



ابزار گردآوری اطلاعات پرسش‌نامه‌های شامل ۳۰ سؤال است (طبق جدول شماره ۱). سؤال‌های پرسش‌نامه به صورت مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت تنظیم شده است. روایی پرسش‌نامه از نوع روایی صوری می‌باشد. پایایی پرسش‌نامه نیز بر اساس آزمون آلفای کرونباخ برای عوامل محیطی، سازمانی و فردی، پرسش‌نامه به ترتیب ۰/۷۸۰، ۰/۸۰۱ و ۰/۷۶۹ به دست آمده و پرسش‌نامه‌ی پژوهش، از پایایی بالایی برخوردار می‌باشد.

جدول ۱- تقسیم بندی سؤالات پرسش‌نامه

متغیرها	ابعاد	شماره سؤالات	تعداد سؤالات
عوامل محیطی	عوامل محیطی	سؤال ۱ و ۶	۶
عوامل سازمانی	۱. مدیریت برنامه‌ریزی	سؤال ۷ الی ۸	۱۸
	۲. مدیریت سازمانی	سؤال ۹ الی ۱۲	
	۳. مدیریت تغییر	سؤال ۱۳ الی ۱۴	
	۴. مدیریت مالی	سؤال ۱۵ الی ۱۸	
	۵. مدیریت سیستم اطلاعات	سؤال ۱۹ الی ۲۱	
عوامل فردی	۶. مدیریت عملکرد	سؤال ۲۲ الی ۲۴	۶
	عوامل فردی	سؤال ۲۵ الی ۳۰	

۵- یافته‌های پژوهشی

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده، از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. بدین ترتیب که برای توصیف آماری پاسخ‌های داده شده به سؤال‌های پرسش‌نامه‌ی پژوهش، ابتدا جدول‌های توزیع فراوانی و درصد پاسخ‌های مربوط به سؤال‌های دموگرافیکی و سؤال‌های پرسش‌نامه و متغیرهای پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS ارائه شده است. در سطح استنباطی نیز برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار TOPSIS استفاده گردیده است. در روش تاپسیس، m گزینه به وسیله n شاخه مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و هر مسئله را می‌توان به عنوان یک سیستم هندسی شامل m نقطه در یک فضای n بعدی در نظر گرفت این تکنیک برای این بنا شده است، که گزینه انتخابی باید کمترین فاصله را با راه‌حل ایده‌آل مثبت (بهترین حالت ممکن، A_i^+) و بیشترین فاصله را با راه‌حل ایده‌آل منفی (بدترین حالت ممکن، A_i^-) داشته باشد. فرض بر این است که مطلوبیت هر شاخه به طور یکنواخت افزایشی و یا کاهش‌ی است [۱]. در این روش اهمیت نسبی هر شاخص برای تصمیم‌گیرنده به صورت اوزان داده شده و وزن آن‌ها را به صورت مساوی و برابر $1/110 = 0/009$ در نظر گرفته شد. فرمول‌های مورد نیاز برای دستیابی به نتایج، وارد نرم‌افزار Excel گردید و در نهایت با استفاده از این روش گزینه‌های موجود به ترتیب اهمیت و بر حسب انحرافات رتبه‌بندی گردیدند.



جدول ۲- توزیع فراوانی و درصد پاسخ‌های نمونه‌ی آماری به سؤال‌های
(سن، سطح تحصیلات، تجربه در انجام امور مرتبط با بودجه)

سن	زیر ۲۵ سال		۲۵-۳۵ سال		۳۶-۴۵ سال		۴۶-۵۵ سال		بالا تر از ۵۵ سال		جمع
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	
کمیت پاسخ	۰	۰	۵۶	۴۱/۵	۷۳	۵۴/۱	۰	۰	۶	۴/۴	۱۳۵
سطح تحصیلات	دیپلم		فوق دیپلم		لیسانس		فوق لیسانس		دکتر		جمع
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	
کمیت پاسخ	۰	۰	۳	۲/۲	۴۵	۳۳/۳	۴۶	۳۴/۱	۴۱	۳۰/۴	۱۳۵
تجربه خدمت	کمتر از ۵ سال		۵-۱۰ سال		۱۱-۱۵ سال		۱۶-۲۰ سال		بیش از ۲۰ سال		جمع
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	
کمیت پاسخ	۱۵	۱۱/۱	۳۷	۲۷/۴	۷۰	۵۱/۹	۷	۵/۲	۶	۴/۴	۱۳۵

جدول ۳- توزیع فراوانی و درصد پاسخ‌های نمونه آماری سؤالات پرسش‌نامه

سؤال	خیلی کم		کم		متوسط		زیاد		خیلی زیاد		جمع فراوانی
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	
۱	۱۰	۷/۴	۱۵	۱۱/۱	۴۲	۳۱/۱	۵۶	۴۱/۵	۱۲	۸/۹	۱۳۵
۲	۳	۲/۲	۲۰	۱۴/۸	۳۷	۲۷/۴	۶۰	۴۴/۴	۱۵	۱۱/۱	۱۳۵
۳	۳	۲/۲	۱۰	۷/۴	۲۶	۱۹/۳	۶۷	۴۹/۶	۲۹	۲۱/۵	۱۳۵
۴	۱	۰/۷	۶	۴/۴	۲۴	۱۷/۸	۷۳	۵۴/۱	۳۱	۲۳	۱۳۵
۵	۱	۰/۷	۹	۶/۷	۳۵	۲۵/۹	۷۳	۵۴/۱	۱۷	۱۲/۶	۱۳۵
۶	۲۰	۱۴/۸	۲۱	۱۵/۶	۴۱	۳۰/۴	۴۶	۳۴/۱	۷	۵/۲	۱۳۵
۷	۳۲	۲۳/۷	۳۲	۲۳/۷	۴۶	۳۴/۱	۲۳	۱۷	۲	۱/۵	۱۳۵
۸	۱۴	۱۰/۴	۱۹	۱۴/۱	۴۵	۳۳/۳	۴۸	۳۵/۶	۹	۶/۷	۱۳۵
۹	۸	۵/۹	۱۱	۸/۱	۳۰	۲۲/۲	۶۰	۴۴/۴	۲۶	۱۹/۳	۱۳۵
۱۰	۱۰	۷/۴	۱۱	۸/۱	۳۵	۲۵/۹	۶۵	۴۸/۱	۱۴	۱۰/۴	۱۳۵
۱۱	۳	۲/۲	۱۲	۸/۹	۴۱	۳۰/۴	۶۶	۴۸/۹	۱۳	۹/۶	۱۳۵
۱۲	۴	۳	۹	۶/۷	۳۸	۲۸/۱	۶۴	۴۷/۴	۲۰	۱۴/۸	۱۳۵
۱۳	۱	۰/۷	۶	۴/۴	۲۶	۱۹/۳	۶۸	۵۰/۴	۳۴	۲۵/۲	۱۳۵
۱۴	۶	۴/۴	۱۱	۸/۱	۴۵	۳۳/۳	۵۰	۳۷	۲۳	۱۷	۱۳۵
۱۵	۳	۲/۲	۱۳	۹/۶	۴۴	۳۲/۶	۶۵	۴۸/۱	۱۰	۷/۴	۱۳۵
۱۶	۴	۳	۲۶	۱۹/۳	۵۰	۳۷	۴۶	۳۴/۱	۹	۶/۷	۱۳۵
۱۷	۳	۲/۲	۱۰	۷/۴	۴۳	۳۱/۹	۶۶	۴۸/۹	۱۳	۹/۶	۱۳۵
۱۸	۱	۰/۷	۲۱	۱۵/۶	۵۵	۴۰/۷	۴۵	۳۳/۳	۱۳	۹/۶	۱۳۵
۱۹	۰	۰	۱۰	۷/۴	۴۷	۳۴/۸	۶۶	۴۸/۹	۱۲	۸/۹	۱۳۵



سؤال	خیلی کم		کم		متوسط		زیاد		خیلی زیاد		جمع فراوانی
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	
۲۰	۶	۴/۴	۳۱	۲۳	۵۱	۳۷/۸	۳۵	۲۷/۸	۱۲	۸/۹	۱۳۵
۲۱	۱	-/۷	۷	۵/۲	۲۶	۱۹/۳	۷۳	۵۴/۱	۲۸	۲۰/۷	۱۳۵
۲۲	۵	۳/۷	۹	۶/۷	۲۹	۲۱/۵	۶۶	۴۸/۹	۲۶	۱۹/۳	۱۳۵
۲۳	۱	-/۷	۷	۵/۲	۳۹	۲۸/۹	۷۸	۵۷/۸	۱۰	۷/۴	۱۳۵
۲۴	۴	۳	۸	۵/۹	۲۲	۱۶/۳	۴۳	۳۱/۹	۵۸	۴۳	۱۳۵
۲۵	۲	۱/۵	۸	۵/۹	۲۳	۱۷	۶۵	۴۸/۱	۳۷	۲۷/۴	۱۳۵
۲۶	۳	۲/۲	۶	۴/۴	۳۸	۲۸/۱	۶۲	۴۵/۹	۲۶	۱۹/۳	۱۳۵
۲۷	۲	۱/۵	۹	۶/۷	۳۵	۲۵/۹	۶۳	۴۶/۷	۲۶	۱۹/۳	۱۳۵
۲۸	۲	۱/۵	۱۱	۸/۱	۲۴	۱۷/۸	۶۳	۴۶/۷	۳۵	۲۵/۹	۱۳۵
۲۹	۴	۳	۶	۴/۴	۴۰	۲۹/۶	۶۹	۵۱/۱	۱۶	۱۱/۹	۱۳۵
۳۰	۱	-/۷	۱۴	۱۰/۴	۴۰	۲۹/۶	۶۵	۴۸/۱	۱۵	۱۱/۱	۱۳۵

جدول ۴- آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش

	عوامل فردی	عوامل سازمانی	عوامل محیطی
تعداد	۱۳۵	۱۳۵	۱۳۵
بدون پاسخ	۰	۰	۰
میانگین	۲۲/۵۵۵۶	۶۳/۰۸۱۵	۲۱/۲۵۹۳
میانه	۲۳/۰۰	۶۴/۰۰	۲۲/۰۰
مد	۲۳	۶۹	۲۳
انحراف معیار	۳/۶۴۸۰۸	۷/۸۱۷۹۴	۳/۴۶۴۰۲
واریانس	۱۳/۳۰۸	۶۱/۱۲۰	۱۱/۹۹۹
رتبه	۱۹	۴۶	۱۹
مینیمم	۱۱	۴۳	۱۱
ماکزیمم	۳۰	۸۹	۳۰

بر اساس اطلاعات به دست آمده از جدول ۴. ملاحظه می‌شود که میانگین متغیر مستقل عوامل محیطی، سازمانی و فردی به ترتیب ۲۱/۲۵۹۳، ۶۳/۰۸۱۵ و ۲۲/۵۵۵۶ به دست آمده است.



جدول ۵- آزمون تاپسیس برای کل مؤلفه‌ها

رتبه‌بندی تمامی عوامل مؤثر بر عدم پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی					
رتبه	عنوان سؤال	رتبه	عنوان سؤال	رتبه	عنوان سؤال
۱	عدم حمایت سازمان مرکزی از واحد دانشگاهی	۱۶	عدم استفاده از سیستم هزینه‌یابی (ABC)	۱۶	عدم حمایت سازمان مرکزی از واحد دانشگاهی
۲	متناسب نبودن قوانین و مقررات موجود	۱۷	عدم تطابق قوانین و مقررات مالی	۱۷	متناسب نبودن قوانین و مقررات موجود
۳	عدم شفافیت قوانین	۱۸	عدم بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی	۱۸	عدم شفافیت قوانین
۴	عدم رعایت ضوابط اجرایی قوانین	۱۹	عدم سازگاری سیستم اطلاعاتی مدیریت	۱۹	عدم رعایت ضوابط اجرایی قوانین
۵	تعدد مراجع قانون گذاری	۲۰	عدم پاسخگویی پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان	۲۰	تعدد مراجع قانون گذاری
۶	عدم آگاهی و شناخت کارشناسان بودجه	۲۱	عدم تناسب و سازگاری کیفیت و کمیت منابع اطلاعاتی سازمان	۲۱	عدم آگاهی و شناخت کارشناسان بودجه
۷	عدم انطباق برنامه‌ریزی استراتژیک	۲۲	مشخص نبودن شاخص‌های کمی عملکرد	۲۲	عدم انطباق برنامه‌ریزی استراتژیک
۸	عدم انطباق برنامه‌ریزی کوتاه مدت	۲۳	معین نبودن شاخص‌های عملکرد جهت ارزیابی	۲۳	عدم انطباق برنامه‌ریزی کوتاه مدت
۹	عدم تناسب و انعطاف ساختار سازمانی موجود	۲۴	معین نبودن شاخص‌های مالی و بودجه‌ای	۲۴	عدم تناسب و انعطاف ساختار سازمانی موجود
۱۰	عدم هماهنگی لازم و یکپارچه بین واحدها	۲۵	متناسب نبودن تخصص و مهارت کارکنان	۲۵	عدم هماهنگی لازم و یکپارچه بین واحدها
۱۱	عدم مشارکت و بکارگیری حوزه‌های تخصصی دانشگاه	۲۶	عدم رعایت شرایط احراز شاغل و مشاغل	۲۶	عدم مشارکت و بکارگیری حوزه‌های تخصصی دانشگاه
۱۲	عدم وجود شیوه‌ها و روش‌ها و ابزار پاسخگویی	۲۷	نبود آموزش‌های لازم و کافی	۲۷	عدم وجود شیوه‌ها و روش‌ها و ابزار پاسخگویی
۱۳	مقاومت و ایستادگی مدیران و کارکنان در مقابل تغییر و تحول	۲۸	عدم شرکت مدیران و کارشناسان در دوره‌های آموزشی	۲۸	مقاومت و ایستادگی مدیران و کارکنان در مقابل تغییر و تحول
۱۴	فراهم نبودن بسترهای لازم برای تغییر	۲۹	عدم تناسب نظام حقوق و مزایا	۲۹	فراهم نبودن بسترهای لازم برای تغییر
۱۵	مشخص نبودن قیمت تمام شده خدمات	۳۰	عدم ایجاد نظام انگیزشی کارکنان	۳۰	مشخص نبودن قیمت تمام شده خدمات

جدول ۶- آزمون تاپسیس برای مؤلفه‌های محیطی

رتبه‌بندی عوامل محیطی					
رتبه	عنوان سؤال	رتبه	عنوان سؤال	رتبه	عنوان سؤال
۱	عدم حمایت سازمان مرکزی از واحد دانشگاهی	۴	عدم رعایت ضوابط اجرایی قوانین	۴	عدم حمایت سازمان مرکزی از واحد دانشگاهی
۲	متناسب نبودن قوانین و مقررات موجود	۵	تعدد مراجع قانون گذاری	۵	متناسب نبودن قوانین و مقررات موجود
۳	عدم شفافیت قوانین	۶	عدم آگاهی و شناخت کارشناسان بودجه	۶	عدم شفافیت قوانین



جدول ۷- آزمون تاپسیس برای مؤلفه‌های سازمانی

رتبه‌بندی عوامل سازمانی					
رتبه	عنوان سؤال	رتبه	رتبه	عنوان سؤال	رتبه
رتبه	عنوان سؤال	رتبه	رتبه	عنوان سؤال	رتبه
۱	عدم انطباق برنامه‌ریزی استراتژیک	۱۰	۰/۴۰۶۰۱۷۹۸	عدم استفاده از سیستم هزینه‌یابی (ABC)	۰/۳۹۳۷۴۴۴۸
۲	عدم انطباق برنامه‌ریزی کوتاه مدت	۱۱	۰/۴۸۳۵۶۰۱۲	عدم تطابق قوانین و مقررات مالی	۰/۴۲۰۵۵۷۹۶
۳	عدم تناسب و انعطاف ساختار سازمانی موجود	۱۲	۰/۴۱۸۵۶۴۲۴	عدم بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی	۰/۴۰۹۲۸۷۲۱
۴	عدم هماهنگی لازم و یکپارچه بین واحدها	۱۳	۰/۴۳۴۶۷۷۴۸	عدم سازگاری سیستم اطلاعاتی مدیریت	۰/۴۴۸۳۳۲۰۱
۵	عدم مشارکت و بکارگیری حوزه‌های تخصصی دانشگاه	۱۴	۰/۴۱۹۱۱۲۹۴	عدم پاسخگویی پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان	۰/۳۷۹۴۲۲۳۶
۶	عدم وجود شیوه‌ها و روش‌ها و ابزار پاسخگویی	۱۵	۰/۳۹۴۷۶۲۳۱	عدم تناسب و سازگاری کیفیت و کمیت منابع اطلاعاتی سازمان	۰/۴۶۳۹۳۵۳۱
۷	مقاومت و ایستادگی مدیران و کارکنان در مقابل تغییر و تحول	۱۶	۰/۴۶۳۸۷۴۰۱	مشخص نبودن شاخص‌های کمی عملکرد	۰/۴۶۷۹۳۳۸۴۰
۸	فراهم نبودن بسترهای لازم برای تغییر	۱۷	۰/۴۲۸۵۷۶۱۵	معین نبودن شاخص‌های عملکرد جهت ارزیابی	۰/۴۶۴۲۴۲۴۵
۹	مشخص نبودن قیمت تمام شده خدمات	۱۸	۰/۴۲۷۲۸۰۸۹	معین نبودن شاخص‌های مالی و بودجه‌ای	۰/۴۸۳۴۲۶۱۹

جدول ۸- آزمون تاپسیس برای مؤلفه‌های فردی

رتبه‌بندی عوامل فردی					
رتبه	عنوان سؤال	رتبه	رتبه	عنوان سؤال	رتبه
رتبه	عنوان سؤال	رتبه	رتبه	عنوان سؤال	رتبه
۱	متناسب نبودن تخصص و مهارت کارکنان	۹	۰/۵۱۶۸۸۱۱۸	عدم شرکت مدیران و کارشناسان در دوره‌های آموزشی	۰/۵۰۷۱۸۳۴۲
۲	عدم رعایت شرایط احراز شاغل و مشاغل	۱۰	۰/۵۰۹۸۵۶۱۶	عدم تناسب نظام حقوق و مزایا	۰/۴۹۷۱۲۳۹۹
۳	نبود آموزش‌های لازم و کافی	۱۱	۰/۴۹۹۴۰۵۰۳	عدم ایجاد نظام انگیزشی کارکنان	۰/۵۰۱۰۶۵۰۵

جدول ۹- اولویت‌بندی عوامل مؤثر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه		
رتبه	عنوان سؤال	رتبه
رتبه	عنوان سؤال	رتبه
۱	عوامل فردی	۰/۶۰۰۴۱۱۳۷
۲	عوامل محیطی	۰/۴۵۲۱۳۹۷۷
۳	عوامل سازمانی	۰/۴۴۵۹۸۳۸۵



۶- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اینکه برای تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به پرسش‌نامه، از روش «TOPSIS» استفاده گردیده است. چنانچه در جدول ۵، مشاهده می‌شود «مقاومت و ایستادگی مدیران و کارکنان در مقابل تغییر و تحول در نظام بودجه‌ریزی (سنتی به عملیاتی)» با بیشترین امتیاز در میان ۳۰ عامل، به عنوان اولین و مهمترین مانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های مورد مطالعه شناخته شده است. همچنین به ترتیب «عدم استفاده و بهره‌گیری از شاخص‌های مالی در تنظیم بودجه‌ریزی عملیاتی»، «عدم رعایت ضوابط اجرایی قانون بودجه‌ریزی عملیاتی و سایر بندهای مرتبط»، و..... در رده‌های بعدی قرار گرفته‌اند. همچنین در جدول ۶ مشاهده می‌شود «عدم رعایت ضوابط اجرایی قانون بودجه‌ریزی عملیاتی و سایر بندهای مرتبط» با بیشترین امتیاز در میان ۱۸ عامل، به عنوان اولین و مهمترین مانع از عوامل محیطی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های مورد مطالعه شناخته شده است. همچنین به ترتیب «عدم رعایت ضوابط اجرایی قانون بودجه‌ریزی عملیاتی»، «عدم شفافیت در قوانین موجود برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی»، «تعدد مراجع قانون‌گذاری، تناقض و ناهم‌سویی آنها برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی»، و..... در رده‌های بعدی قرار گرفته‌اند. و در جدول ۷، مشاهده می‌شود «عدم انطباق برنامه‌ریزی کوتاه مدت (سالانه) سازمان با بودجه‌ریزی عملیاتی» با بیشترین امتیاز در میان ۶ عامل، به عنوان اولین و مهمترین مانع از عوامل سازمانی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های مورد مطالعه شناخته شده است. همچنین به ترتیب «عدم استفاده و بهره‌گیری از شاخص‌های مالی در تنظیم بودجه‌ریزی عملیاتی»، «مشخص نبودن شاخص‌های کمی عملکرد در دانشگاه برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی»، و..... در رده‌های بعدی قرار گرفته‌اند. و در جدول ۸، مشاهده می‌شود «متناسب نبودن تخصص و مهارت مدیران و دست‌اندرکاران سازمان با اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی» با بیشترین امتیاز در میان ۶ عامل، به عنوان اولین و مهمترین مانع از عوامل فردی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های مورد مطالعه شناخته شده است. همچنین به ترتیب «عدم رعایت شرایط احراز مشاغل از لحاظ مدرک تحصیلی مرتبط و تجربه کافی برای کارشناسان و مجریان بودجه‌ریزی عملیاتی»، «عدم شرکت مدیران و کارشناسان در دوره‌های آموزشی مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی»، و..... در رده‌های بعدی قرار گرفته‌اند. و در نهایت بر اساس اطلاعات به دست آمده از جدول ۹، ملاحظه می‌شود که موانع فردی، بیشترین مانع در عدم پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های مورد مطالعه به شمار می‌رود. و موانع محیطی و سازمانی به ترتیب در اولویت‌های بعدی قرار دارند. ادبیات تحقیق نیز بیانگر وجود تأثیرگذاری عوامل مذکور بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر فعالیت است به عبارتی عوامل حاکمیتی، عوامل سیاسی، عوامل اجرایی و عوامل کنترلی در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر فعالیت در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی مؤثر است.

تحقیقات محمودی (۱۳۸۴) بیانگر تأثیرگذاری عوامل فنی و فرآیندی، عوامل انسانی، عوامل محیطی، عوامل مدیریتی در اجراء و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی است. همچنین تحقیقات اسعدی و همکارانش (۱۳۸۵) بیانگر این است که از عوامل بازدارنده استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی ضعف در پذیرش انگیزشی، اختیار رویه‌ای، اختیار قانونی، اختیار سازمانی، توانایی فنی، توانایی ارزیابی عملکرد، پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و پذیرش سیاسی است. لذا تلاش در شناسایی و الویت‌بندی عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، زمینه را برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی بر دستگاه‌های اجرایی تسریع خواهد کرد.

بر اساس نتایج پژوهش حاضر می‌توان اینگونه استنباط و نتیجه‌گیری کرد که تک تک عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی به نوبه خود دارای اهمیت می‌باشند. برخی از این‌ها اهمیت بیشتری نسبت به بقیه دارا هستند. نکته مهم این است که اگر عوامل مؤثر اشاره شده در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، به درستی پیاده نشود خود به عنوان مانع محسوب خواهد شد و همچنین همه این عوامل نوعی به یکدیگر وابسته هستند.



۷- پیشنهادها

۱. **تقویت عوامل محیطی:** با توجه به اینکه نتایج پژوهش نشان می‌دهد عوامل محیطی مانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های آزاد منطقه ۱۳ می‌باشد، لذا پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:
 ۱. تدوین و یا اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نظیر قانون برنامه و بودجه و رویه‌های اداری موجود به فراخور نیازمندیهای بودجه‌ریزی عملیاتی و رفع تعارضات قوانین فعلی دانشگاه‌ها.
 ۲. تلاش جهت اصلاح قوانین و مقررات بر پایه مفاهیم و اصول دستورالعمل شفاف‌سازی بودجه؛ مطالعه مستمر قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای توسط صاحب‌نظران و دست‌اندرکاران جهت شناسایی نارسایی‌ها و نواقص موجود، اصلاح به موقع و سریع قوانین در دست اجرا و اجرای آزمایشی آنها جهت شناخت و رفع نارسایی‌ها و ابهامات احتمالی که مجریان با آن مواجه می‌شوند و سپس تصویب نهایی، از راه-کارهای پیشنهادی در این خصوص می‌باشد.
۲. **تقویت عوامل سازمانی:** با توجه به اینکه نتایج پژوهش نشان می‌دهد عوامل سازمانی نامناسب مانعی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در در دانشگاه‌های آزاد منطقه ۱۳ می‌باشد، لذا پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:
 ۱. تدوین برنامه راهبردی برای دانشگاه با مشارکت کلیه واحدهای سازمانی.
 ۲. تدوین برنامه‌های راهبردی و به تبع آن برنامه‌های میان مدت و کوتاه مدت و تجدید ساختار سازمان متناسب با بودجه‌ریزی عملیاتی
 ۳. ایجاد سیستم جامع مالی به روش حسابداری تعهدی با اعمال و اجرای استاندارد حسابداری و حذف حسابداری نقدی برای دستیابی به قیمت تمام شده خدمات.
۳. **تقویت عوامل فردی:** با توجه به اینکه نتایج پژوهش نشان می‌دهد عوامل کنترلی مانعی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های استان آذربایجان شرقی، می‌باشد لذا پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:
 ۱. داشتن نیروی انسانی متخصص و توانمند در امر بودجه‌ریزی عملیاتی، توانمندسازی و آموزش مداوم نیروی انسانی متناسب با نیاز هر واحد دانشگاهی، وجود حسابداری تعهدی برای محاسبه قیمت تمام شده و نرم‌افزار متناسب با آن، باور مسئولان سازمان مرکزی نسبت به اهمیت موضوع را می‌توان به عنوان مهم‌ترین الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی بیان کرد.
 ۲. اصلاح سیستم‌های پرداخت حقوق و مزایا، متناسب با این روش بودجه‌بندی و ایجاد طرح‌های تشویقی و تنبیهی.
 ۳. جذب و به کارگیری منابع انسانی کارآمد و متخصص در امر بودجه و امور مالی و همچنین تغییر در نحوه جذب افراد در سازمان برای اهداف مورد نظر.

منابع

۱. آذر، عادل و رجب‌زاده، علی، (۱۳۸۲)، تصمیم‌گیری کاربردی (رویکرد M.A.D.M)، تهران، انتشارات نگاه دانش، چاپ اول.
۲. آذر، عادل، اسکندری، کریم، پورنقی، احد، (۱۳۹۰)، کارت ارزیابی متوازن: حلقه‌ی ارتباطی بین بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی، هشتمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت استراتژیک، تهران، ایران.
۳. ایران نژادپاریزی، مهدی، (۱۳۸۵)، اصول و مبانی مدیریت (در جهان معاصر)، انتشارات مدیران، چاپ اول.



۴. ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفند یار، (۱۳۸۶)، بودجه از تنظیم تا کنترل، تهران، سازمان مطالعات تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۵. اسعدی، محمود، ابراهیمی، محسن، باباشاهی، جبار، (۱۳۸۵)، شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه، دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی ایران، تهران، سالن همایش‌های رازی.
۶. انصاری، شاهرخ، (۱۳۷۸)، بودجه و بودجه ریزی دولتی ایران، انتشارات یکان، چاپ اول.
۷. پاک‌مرام، عسگر و اسگندری، کریم، (۱۳۹۰)، ارایه راه‌کارهای لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر فعالیت و اصلاح الگوی مصرف در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی، طرح پژوهشی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب.
۸. حسن آبادی، محمد و علیرضا نجارصراف (بهار ۱۳۸۶) مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی- مدل الماس، تهران، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
۹. خداداد حسینی، سید حمید و عزیز، شهریار، (۱۳۸۵)، مدیریت و برنامه ریزی استراتژیک (رویکرد جامع)، انتشارات صفار- اشرافی، چاپ اول.
۱۰. عزتی، میترا، (۱۳۸۶)، نقش بودجه‌ریزی عملیاتی در پاسخگویی نظام آموزش عالی، اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، مرکز همایش‌های رازی.
۱۱. کاپلان، رابرت اس و نورتون. دیوید پی، (۱۳۸۶)، سازمان‌های استراتژی محور، ترجمه پرویز بختیاری، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، چاپ پنجم.
۱۲. سالم‌صافی، پرویز، (۱۳۸۳)، ارزیابی نتایج استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در بخش تشخیصی بیمارستان ولی عصر (عج) مشکین شهر استان اردبیل با تأکید بر هزینه تمام شده خدمات، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی.
۱۳. ساکتی، پرویز و سعیدی، احمد، (۱۳۸۶)، پیشنهادی برای بودجه‌ریزی دانشگاهی بر مبنای عملکرد، تهران: اولین کنفرانس بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، شرکت پنکو.
۱۴. صدروحقیقی، خسرو و اسگندری، کریم، (۱۳۸۹)، نحوه تنظیم بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرائی کشور، مراغه، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد مراغه.
۱۵. معاونت محترم توسعه مدیریت و سرمایه انسانی رئیس جمهوری، (۱۳۸۸)، آشنایی با مبانی و اصول اصلاح الگوی مصرف، بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۸۵۸۶۲ مورخ ۱۳۸۸/۹/۱۰، کمیته اصلاح الگوی مصرف دانشگاه علوم پزشکی شیراز.
۱۶. میر سپاسی، ناصر، (۱۳۸۲)، مدیریت استراتژیک منابع انسانی و روابط کار (با نگرشی به روند جهانی شدن)، انتشارات مهر، چاپ دوم.
۱۷. مهدوی، عبدالحمید، ۱۳۸۶، تدوین بودجه عملیاتی برای دستگاه‌های اجرایی استان کرمان، اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران.
۱۸. محمدی، اسفندیار، (۱۳۸۱)، بررسی موانع بودجه‌بندی استان ایلام و ارائه راهکار مناسب، پایان نامه کارشناسی ارشد، مجتمع آموزش عالی قم.
۱۹. محمودی، فاطمه، (۱۳۸۴)، بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارایه راه‌کارهای لازم جهت کاهش موانع، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، سازمان هواشناسی، اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، سالن همایش‌های رازی.
۲۰. Andrew, M, (۲۰۰۴), "Authority, Acceptance, Ability And Performance – Based Budgeting Reforms", The International Journal Of Public Sector Management , Vol .۱۷ , No.۴.



۲۱. Boyle, Richard, (۲۰۱۱), Budgeting for Performance, Institute of Public Administration, ([http:// www.finance.gov.ie/documents/publications/presentation/perbudjcullen.pdf](http://www.finance.gov.ie/documents/publications/presentation/perbudjcullen.pdf))
۲۲. Carter, K, (۱۹۹۹), "Performance Budgets: Hereby Popular Demand, State Legislatures", Vol.۲۰, No.۱.
۲۳. Dongsung kong, (۲۰۰۵), " performance-Based Budgeting: the us experience", journal of Public organization review.
۲۴. Jordan, Meagan M. and Hackbart, merl (۱۹۹۹) "the goals and implementation - success of state performance- based budgeting", journal of public Budgeting, Accounting & Financial management.
۲۵. Grain, w, mark J. Brain O'Roark,(۲۰۰۲) "impact of performance- based- budgeting on state fiscal performance" journal of Economic and governance.
۲۶. Kline, J,(۱۹۹۷), "Local Government Outcome Based Performance Measures And Customer Standards: Has Their Time Come?" The Governments Accountants Journal , Vol.۴۵ , No.۴.
۲۷. Schick, Allen, (۲۰۰۳), The Performing State: Reflection On An Idea Whose Time Has Come But Whose Implementation Has Not, Oecd Journal On Budgeting, Vol.۳ , No.۲.
۲۸. Walter; Alan; (۱۹۷۲), Public Budgeting And Management; Steiss; Virginia Polytechnic Institute And State University; Lexington Books.
۲۹. Willoughby, Katherine & Benson, Paul, (۲۰۱۱), Program Evaluation, Performance Budgeting and PART: The U.S. Federal Government Experience, International Studies Program Working Paper ۱۱-۱۲, May ۲۰۱۱, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University, Atlanta, Georgia ۳۰۳۰۳, United States of America
۳۰. Willoughby, K And Melkers, J , (۲۰۰۰)," Implementing Pbb: Conflicting Views Of Success, Public Budgeting And Finance", Vol.۲۰ , No.۱.
۳۱. Young, R, (۲۰۰۳)," Performance Based Budget Systems", Public Policy And Practice, An Electronic Journal Devoted To Governance And Public Policy In South Carolina , Vol.۲ , No.۲.