

بررسی و شناسایی الزامات و موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی (در دانشگاه سیستان و بلوچستان)

مجید جامی^۱، فاطمه دهقانی نیری^۲، حوا سرگلزائی^۳

^۱دکترای حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، موسسه آموزش عالی هاتف، زاهدان (نویسنده مسئول)

^۲کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، موسسه آموزش عالی هاتف، زاهدان

^۳کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، موسسه آموزش عالی هاتف، زاهدان

چکیده

گرایش دولت‌ها به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی در جهان روز به روز در حال افزایش است، بند ۳۲ برنامه پنجم توسعه (تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه ریزی عملیاتی) نشان از اهمیت این موضوع در ایران دارد. برای دستیابی به این هدف، قبل از هرکاری نیازمند شناسایی الزامات و موانع مربوط به این نوع بودجه‌ریزی می‌باشیم. تحقیق حاضر به بررسی و شناسایی شاخص‌های مربوط به الزامات و موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه سیستان و بلوچستان کشور می‌پردازد. روش تحقیق بکار گرفته شده در این پژوهش، روش توصیفی - تحلیلی می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق را متخصصین بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه س و ب، تشکیل می‌دهد و اطلاعات مورد نیازمربوط به الزامات، ازطریق توزیع پرسشنامه بین ۵۰ نفر از متخصصین امور مالی و بودجه جمع‌آوری و برای دستیابی به موانع بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه س و ب بدست آمد. تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از نرم افزار SPSS انجام شده است. برای دستیابی به نتایج در مورد الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی، از آزمون «دوجمله ای و روش تاپسیس» بهره گرفته شده و برای تحلیل داده‌ها در مورد موانع، روش مراحل تحلیل چارچوبی مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که عوامل محیطی، سازمانی و فردی، از الزامات بودجه‌بندی عملیاتی می‌باشد و از جمله مهمترین آنها می‌توان به داشتن نیروی انسانی کارآمد و متخصص، آموزش و توانمند سازی کارکنان و وجود حسابداری تعهدی اشاره نمود و نبود اینها می‌تواند مانعی مهم برای سازمان تلقی گردد. لذا پیشنهاد می‌شود هر گونه تلاشی برای استفاده موفق از بودجه ریزی عملیاتی، باید بر اساس درک عمیقی از الزامات و موانع چنین بودجه‌ریزی باشد.

واژه‌های کلیدی: بودجه، بودجه ریزی عملیاتی، الزامات، موانع، حسابداری تعهدی

مقدمه

بودجه برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی است که منجر به وصول هدف های دولت می شود. (ماده یک قانون محاسبات عمومی) درحقیقت بودجه آینه تمام نمای سیاست مالی دولت برای حصول به اهداف ملی می باشد (ویانچی، ۱۳۸۶).

روش بودجه ریزی فعلی دانشگاه مبتنی بر مدل بودجه ریزی اقلام هزینه می باشد که مدل ساده بودجه ریزی مبتنی بر شکستن اجزاء اعتبار به اجزاء داده می باشد و با اختصاص مبالغ جزء به ریز داده ها اعتبارات را توزیع می نماید. در روش فوق الذکر توان برنامه ریزی دراز مدت محدود و امکان دستیابی به عملیات و نظارت بودجه ای بر آن بسیار محدود است، بعلاوه این نظام، اطلاعاتی را درخصوص عملکرد بودجه و میزان اثربخشی و کارایی برنامه های اعتباری بدست نمی دهد. در واقع می توان گفت که، روش بودجه ریزی دولتی در ایران بسیار قدیمی و ناکارآمد بوده و پاسخگوی نیازهای جامعه در حال توسعه ما نیست. باتوجه به مشکلات فوق الذکر اصلاح نظام بودجه ریزی ضرورت پیدا می کند. از این رو نظام بودجه ریزی عملیاتی برای رفع چنین مشکلاتی مطرح گردید، که درماده ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و بند ۳۲ قانون برنامه پنجم توسعه صراحتاً به آن اشاره گردیده است.

حسابداری دولتی، یک سیستم اطلاعاتی است که به جمع آوری، ثبت، طبقه بندی و تلخیص رویدادهای مالی و سپس گزارش آن در مجموعه دستگاه های دولتی و بخش عمومی با تأکید بر رعایت قوانین و مقررات می پردازد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳). در این راستا ما به مطالعه پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در دانشگاه سیستان و بلوچستان می پردازیم و نیز در این تحقیق می کوشیم تا الزامات و موانع اجرای این نوع بودجه ریزی را به شیوه های علمی مورد بررسی قرار دهیم.

بیان مسئله

بودجه ریزی عملیاتی با داشتن محاسنی مانند « شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی، تمرکز بر حصول نتایج قابل سنجش، بهبود تصمیم گیری در تخصیص منابع، حمایت از مدیران و مسئولیت پذیر ساختن آنها» مبنای روش بودجه ریزی در برنامه چهارم توسعه اعلام گردید (فرزیب، ۱۳۸۰).

بودجه ریزی عملیاتی به دنبال افزایش درک تصمیم گیران 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، می تواند فرایند بودجه ریزی را به (عنوان مهمترین فرایندهای مالی سالیانه دولت) که به بررسی و بازبینی منظم برنامه ها و فعالیت ها می پردازد، بهبود بخشد (اسعدی و دیگران، ۱۳۸۶).

اغلب استانداردهای حسابداری بخش دولتی، با این فرض تدوین می شود که دولت درگیر فعالیتهای بی طرفانه و غیر انتفاعی است و وظیفه حسابداری دولتی، به گزارش فراغت دولت از بودجه، شرح تأمین و مصرف وجوه محدود می شود و نیازی به محاسبه دقیق نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست. اما اخیراً در بعضی از کشورها، از جمله بریتانیا، زلاندنو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است.

در کشور ما، برخی سازمان های دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده اند. چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی می تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم گیری های مبتنی بر این اطلاعات تأثیر گذارد و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیش بینی و بودجه ریزی، موجب تغییرات عمده ای در تخصیص منابع شود.

در برنامه‌ی پنجم توسعه تأکید دولت بر سیستم تعهدی در سازمان‌های دولتی بوده و با اجرای این روش بودجه‌ریزی از حالت درآمد - هزینه خارج و عملیاتی می‌شود، یعنی به دستگاه‌ها بر حسب فعالیت‌ها و عملیاتی که انجام می‌دهند بودجه پرداخت می‌شود، در واقع پیش نیاز بودجه‌ریزی عملیاتی حسابداری تعهدی است و دولت فاقد سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد.

به‌طور کلی در شرایط فعلی کشور اثرات عوامل زیر همواره موجب می‌شود که نظام اداری و مالی کشور مورد تجدیدنظر قرار گیرد:

الف - توسعه اقتصادی؛

ب - پیشرفت‌های تکنولوژی؛

ج - پیچیدگی سیستم‌های اجتماعی روز؛

د - سیاست عدم تمرکز؛ (حسینی عراقی، ۱۳۹۳)

تجدید نظر در طرح و تنظیم سیستم حسابداری باید در دو مرحله انجام پذیرد؛ الف: مرحله کوتاه‌مدت، در این مرحله جهت افزایش کارایی و پاسخگویی به نیازهای مدیریت کلیه دستورالعمل‌های حسابداری مورد بازنگری و تجدید نظر قرار می‌گیرد، تا جایی که نیاز به اصلاح قانون و مقررات مالی و محاسباتی کشور را می‌طلبد و ب: مرحله میان‌مدت، به منظور بازنگری در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور جهت تغییر روش حسابداری از نقدی به تعهدی تا به استناد آنها بتوان تغییر بنیادی در سیستم حسابداری دولتی به‌وجود آورد.

روش حسابداری نقدی قابلیت سنجش کارایی واحدهای ارائه دهنده خدمات را ندارد و امکان تحلیل عملیات سازمان را ایجاد نمی‌کند. سرفصل‌های حسابداری دولتی انطباقی با بودجه عملیاتی نداشته و در آن مراکز هزینه شناسایی نشده است. ارزش ریالی عملیات از طریق حسابداری نقدی قابل تولید نیست و استقلال مالی سازمان‌ها مورد توجه قرار نمی‌گیرد. این نوع حسابداری مهمترین معضل در مدیریت مالی بخش دولتی می‌باشد، به‌طوری که گزارشات مالی تهیه شده صرفاً جهت ارائه به دستگاه‌های نظارتی بوده و گزارشات مالی به‌صورت موردی و غیر قابل اتکا به فرآیند حسابداری عملیاتی تهیه می‌شود.

برای رفع این نقیصه و حرکت به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی و استقرار نظام نوین مالی، اولین قدم زیربنایی، اصلاح شیوه حسابداری و حرکت از حسابداری نقدی به سمت حسابداری تعهدی می‌باشد. دانشگاه‌ها، در حال حاضر از سیستم حسابداری تعهدی پیروی نمی‌نمایند و روش حسابداری به‌کار گرفته شده طی سنوات اخیر، نقدی یا نقدی تعدیل شده می‌باشد و به‌جا است که دانشگاه به عنوان نهادی علمی متولی این تحول مهم در کشور باشد.

افزون بر این، باید اذعان کرد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود. این تغییرات مهم، ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شوند. در واقع، اصطلاح حسابداری تعهدی، نشانه‌ای از یک دسته تغییرات بسیار گسترده‌تر است. (کان، ۱۹۹۶)

شکی نیست روش مطلوب و فراگیر حسابداری، روش تعهدی است زیرا همان‌طور که شرح آن گذشت، در روش مزبور کلیه فعالیت‌های مالی اعم از نقدی و غیرنقدی در بخش‌های منابع و مصارف بودجه کل کشور، در دفاتر ثبت و در صورتحساب‌ها و گزارشات مالی منعکس می‌شود. به‌طوری که کنترل بودجه‌ای به‌نحوی کامل اجرا می‌گردد.

رویکرد سیاستگذاران اقتصادی جمهوری اسلامی ایران به روش بودجه ریزی عملیاتی در برنامه چهارم و پنجم توسعه حاکی از ضرورت تخصیص بهینه منابع به سازمانهای دولتی در راستای تحقق توسعه پایدار کشور است. از آنجایی که بحث اجرای بودجه ریزی عملیاتی همزمان با سایر سازمان ها در دانشگاه های کشور انجام گرفته ولی پس از گذشت چند سال هنوز فاصله زیادی تا اجرای عملی نظام بودجه ریزی در دانشگاه ها کشور وجود دارد. این تحقیق به منظور شناسایی مشکلاتی که در این راه وجود دارد طراحی گردیده است.

ادبیات تحقیق

کشورهای عضو همکاری های اقتصادی و توسعه، نظام حسابداری تعهدی را در بخش عمومی خود به کار گرفته اند. نهادهای چند جانبه ای مانند صندوق بین المللی پول و بانک جهانی دولت ها را به اجرای نظام حسابداری تعهدی تشویق می کنند. حرفه حسابداری بین المللی نیز با حمایت این سازمان ها سعی کرده است نظام تعهدی را تسهیل و ترویج کند. در سال ۲۰۰۱ صندوق بین المللی پول استدلال کرد که عملیات بهتر آن است که نظام حسابداری توانایی گزارش دهی بر مبنای تعهدی را داشته باشد و بتواند اطلاعات و گزارش های نقدی را نیز تهیه کند.

از سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه ریزی در معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری (سازمان مدیریت و برنامه ریزی سابق) مورد توجه جدی تری قرار گرفت و در طرح دو مرحله ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به عنوان یک هدف میان مدت مورد توجه قرار گرفته است. از سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه ریزی شده که یکی از محورهای اساسی این اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به روش علمیماتی است. در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه نیز نسبت به این امر تأکید شده است.

بودجه ریزی عملیاتی در امریکا از سال ۱۹۵۰ و طرح حسابداری تعهدی از سال ۱۹۶۸ مطرح گردید و از دهه ۱۹۸۰ این موضوع به طور جدی پیگیری شد.

جای خوشحالی دارد که استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی از مطالبات نظام شده است، چرا که به روشنی در سیاستهای کلی ابلاغی رهبری، به آن پرداخته شده است (عادل آذر، ۱۳۸۷).

بند ۳۲ سیاست های کلی برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (تبدیل نظام بودجه ریزی کشور به بودجه ریزی عملیاتی)، اهمیت این موضوع را نشان می دهد (سرمشق پنجم، ۱۳۸۸).

این پژوهش بر آن است تا با بررسی موانع و مشکلات استقرار بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در دانشگاه سیستان و بلوچستان راهکارهای مناسب ارائه دهد.

پیشینه تحقیق:

چان (۲۰۱۹) نشان داد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، به افزایش پاسخ گویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله مدیران بخش عمومی و مقایسه پذیری عملکرد مدیریت در حوزه های مختلف منجر می شود و تغییرات اساس در نظام حسابداری، ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می شود.

وین (۲۰۱۸) در پرتغال به موضوع اینکه آیا صورت های مالی بخش خصوصی میتواند یک مد مناسب برای حسابداری بخش عمومی فراهم کرد؟ وی با بررسی صورت های مالی بیش از ۱۵۰ دولت و توجه به لزوم پاسخگویی دولت ها در برابر منابعی که در اختیار دارند و هزینه هایی که انجام می دهند، دریافت که آنها نیازهای اطلاعاتی خاصی دارند که باید به درستی شناسایی شوند. با توجه به تفاوت های اساسی اهداف بخش عمومی با بخش خصوصی صورت های مالی آنها تفاوت های اساسی با هم خواهند داشت.

تودورو موتیور (۲۰۱۸) در رومانی به بررسی فرایند تغییر از مبنای تعهدی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن ها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش های اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین، پیاده سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

فرو و همکاران^۱ (۲۰۱۶) با عنوان انطباق انعطاف پذیری بودجه با کنترل بودجه ای آنها نقش بودجه بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف پذیری مدیریت با شرایط مذکور را انجام دادند که در این تحقیق آنها به تنش بین نیاز برای رفع اهداف مالی خاص و نیاز برای انعطاف پذیری مدیریت که با افزایش ناپایداری بازار و رشد سریع و تغییرات تکنولوژی ایجاد می شود پرداختند که نتایج نشان داد روش بودجه بندی یکپارچه برای تشریح راه هایی که در آن یک سازمان در صدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است بکار گرفته می شود. در بودجه بندی یکپارچه کاربردهای مختلف بودجه بندی با کنترل های مدیریتی دیگر مدیران را به استفاده از صلاحدید خود در موضوعات عملیاتی تشویق می نمایند و در نتیجه آن مدیران قادر به اولویت بندی و بازبینی برنامه ها به منظور تحقق اهداف سازمانی می باشند.

میثم آخوند زاده (۱۳۹۷) حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات استرالیا (فصلنامه دانش حسابرسی) در این مقاله ضمن بررسی چرخه و مراحل اجرای حسابرسی عملکرد در این دیوان خواهیم دید که در دیوان محاسبات استرالیا، حسابرسی عملکرد با مطالعه مقدماتی و تشخیص هدفهای کلیدی در طی یک دوره اجرایی حدود ۹ ماه صورت می گیرد. این مقاله نشان میدهد که دیوان محاسبات استرالیا برای پیشبرد برنامه های خود از روش مشارکتی استفاده می کند که در آن اولویت های مجلس از طریق کارگروه مشترک حساب های دولتی و حسابرسی، نهادهای عمومی و سایر ذینفعان مورد توجه قرار می دهد.

یحیی کامیابی و همکاران (۱۳۹۷) مطالعه موانع استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی بر مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه های علوم پزشکی دولتی تهران (نظام نوین مالی سلامت) با تصویب قانون ساختار وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، لزوم تغییرات اساسی در نظام مدیریت دانشگاهی ایران قطعی شده است. مهمترین بخش این تغییرات مربوط به نظام مالی دانشگاه است. نگاه اجمالی به مفاد مواد قانونی فوق، نشان دهنده این واقعیت است که ایجاد تحولات بنیادی در نظام بودجه ریزی دانشگاه ها ضرورتی اجتناب ناپذیر است. هدف از پژوهش حاضر، مطالعه موانع استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی بر مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه های علوم پزشکی دولتی تهران و راه کارهایی برای رفع آن ها است.

شیراوند در سال (۱۳۹۶) در تحقیقی تحت عنوان بررسی و شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی انجام داد. هدف از این تحقیق کمک به اجرای بودجه ریزی عملیاتی در قلمرو تحقیق است. روش تحقیق از لحاظ هدف کاربردی و از حیث نحوه است.

روش شناسی پژوهش

با توجه به این که هدف اصلی تحقیق حاضر امکان سنجی بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در دانشگاه س و ب است، این تحقیق از نوع تحقیق های کاربردی و از نوع تحقیق های تحلیلی محسوب می شود. داده های مورد نیاز در بعد نظری با مطالعه کتب و مقالات و پایان نامه های تحصیلی استخراج و در بعد میدانی برای آزمون سؤالات تحقیق، از طریق توزیع پرسشنامه محقق ساخته در واحدهای مختلف دانشگاه س و ب که روایی آن به تأیید خبرگان مالی و مدیریت رسید، جمع آوری شده است. جامعه آماری این تحقیق، تعداد ۵۰ نفر می باشند که از روش سرشماری استفاده شده است.

جامعه آماری تحقیق، شامل رئیس، کلیه معاونین، مدیران مالی، مدیران برنامه و بودجه، کارشناسان بودجه دانشگاه س و ب، رؤسا و معاونین مالی دانشکده های دانشگاه س و ب که در سال ۱۳۹۷ حائز مسئولیت های یاد شده بوده اند، می باشد. همچنین، تجزیه و تحلیل یافته ها، با استفاده از نرم افزار آماری SPSS 40 انجام شده است و تحلیل استنباطی از طریق جدول توزیع فراوانی صورت گرفته است.

جامعه و نمونه

در مطالعه الزامات بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی، تعداد نمونه برابر با جامعه آماری می باشد. از ۵۰ پرسشنامه ارسال شده به مدیران بودجه، مدیران مالی، کارشناسان امور مالی و بودجه در دانشگاه ها و مسئولین حوزه دفتر برنامه ریزی منابع مالی و بودجه، تعداد ۵۰ پرسشنامه تکمیل شده، دریافت گردید. برای دستیابی به موانع بودجه عملیاتی و حسابداری تعهدی از طریق مصاحبه، از نمونه آماری استفاده گردید.

روش گردآوری داده ها

روش های مورد استفاده در این تحقیق به شرح زیر می باشند:

روش کتابخانه ای: روش گردآوری اطلاعات از طریق مطالعه مقالات، کتاب ها و مراجعه به کتابخانه روشی است که همه با آن آشنا هستند. در تحقیق نظری یا برخی از تحقیقات بنیادی یا برخی از رشته ها مثل ادبیات، از روش مطالعه کتابخانه ای استفاده می شود.

پرسشنامه: شامل مجموعه ای از سوالات می شود که پاسخ به آن ها داده های مورد نیاز پژوهشگر را تشکیل می دهد. پرسشنامه اغلب در تحقیقات پیمایشی که نظرسنجی در آن نقش مهمی دارد، استفاده می شود.

جدول شماره ۱: میانگین و انحراف معیار سوالات پرسشنامه

شرح مختصر هر سوال	حد اقل امتیاز	حد اکثر امتیاز	میانگین	انحراف معیار	نقطه برش	سطح معنی داری	تعداد بالاتر از نقطه برش	درصد بالاتر از نقطه برش
وجود منابع انسانی کارآمد و متخصص کافی در امر بودجه	۳	۷	۶/۲۰	۱/۰۱۲	۴	۰/۰۰۰۰۱	۱۰۴	۰/۹۵
توانمند سازی و آموزش نیروی انسانی مرتبط با بودجه	۳	۷	۶/۰۵	۰/۹۵۶	۴	۰/۰۰۰۰۱	۱۰۴	۰/۹۵
استقرار حسابداری بهای تمام شده خدمات و محصول	۲	۷	۶/۰۸	۱/۰۹۰	۴	۰/۰۰۰۰۱	۱۰۳	۰/۹۴
ایجاد سیستم جامع مالی به روش حسابداری تعهدی	۲	۷	۶/۱۹	۱/۰۷۱	۴	۰/۰۰۰۰۱	۱۰۲	۰/۹۳
صداقت و بی غرضی مجریان بودجه ریزی عملیاتی	۳	۷	۵/۸۵	۰/۹۹۷	۴	۰/۰۰۰۰۱	۱۰۱	۰/۹۲
تدوین برنامه راهبردی (استراتژیک)	۳	۷	۵/۹۲	۱/۰۴۳	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۷	۰/۹۲
ایجاد نظام انگیزش مدیران و کارکنان	۲	۷	۵/۹۹	۱/۰۶۲	۴	۰/۰۰۰۰۱	۱۰۰	۰/۹۱
همافتنی دولت و مجلس در جهت تصویب قوانین مربوطه	۲	۷	۶/۰۷	۱/۱۱۱	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۹	۰/۹۱
ایجاد سیستم های نرم افزاری مربوط به امور مالی و بودجه	۱	۷	۵/۹۵	۱/۱۲۵	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۸	۰/۹۱
ایجاد سیستم های سخت افزاری مربوط به امور مالی و بودجه	۳	۷	۵/۸۲	۱/۰۶۲	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۷	۰/۹۱
وجود قوانین و مقررات متناسب با بودجه ریزی عملیاتی	۳	۷	۶/۰۹	۱/۰۱۴	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۷	۰/۹۱
اراده مسئولین تصمیم گیر برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی	۱	۷	۵/۹۷	۱/۱۴۵	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۹	۰/۹۰
نظام حقوق و مزایای مناسب	۲	۷	۵/۹۰	۱/۱۰۸	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۹	۰/۹۰
طراحی مجدد اهداف کمی هر فعالیت	۲	۷	۵/۵۸	۱/۰۰۰	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۵	۰/۹۰
الزام مدیران به شفافیت در بودجه ریزی و عملکرد	۱	۷	۵/۷۹	۱/۱۹۷	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۸	۰/۸۹
وجود شاخص های عملکرد مبتنی بر روشهای کمی	۲	۷	۵/۶۵	۱/۰۴۴	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۵	۰/۸۹
طراحی مجدد نتایج	۲	۷	۵/۵۱	۱/۰۶۲	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۳	۰/۸۹
استاندارد سازی، مستند سازی و اصلاح فرآیندها	۲	۷	۵/۶۸	۱/۰۱۳	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۶	۰/۸۸
تدوین سیستم نظارت و ارزیابی عملکرد	۲	۷	۵/۶۶	۱/۰۷۳	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۵	۰/۸۸
سازمان دهی مجدد سازمان بر اساس برنامه راهبردی	۳	۷	۵/۶۸	۱/۰۰۶	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۴	۰/۸۸
بهره برداری از نظام جامع اطلاعات مدیریتی	۳	۷	۵/۵۹	۱/۱۰۷	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۵	۰/۸۷
نهادینه سازی و فرهنگ سازی بودجه ریزی عملیاتی	۳	۷	۵/۶۲	۱/۰۷۰	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۴	۰/۸۷
آشنایی نمایندگان مجلس و مراجع نظارتی به مبانی بودجه	۳	۷	۵/۸۳	۱/۰۸۷	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۴	۰/۸۶
امکان استفاده بهینه بودجه از اطلاعات مالی به طریق آنلاین	۳	۷	۵/۷۱	۱/۰۱۲	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۳	۰/۸۶
ایجاد نظام پاسخگویی مدیران و کارکنان	۳	۷	۵/۵۶	۱/۰۰۸	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۱	۰/۸۴
ثبات مدیریتی در سازمان	۱	۷	۵/۷۲	۱/۲۵۵	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۱	۰/۸۳
اعطای اختیارات لازم به مدیران و مجریان بودجه ریزی	۳	۷	۵/۵۶	۱/۱۰۹	۴	۰/۰۰۰۰۱	۹۰	۰/۸۳

همانطور که از اطلاعات جدول مشخص است سؤال «توانمند سازی و آموزش نیروی انسانی مرتبط با بودجه ریزی عملیاتی» و «وجود منابع انسانی کارآمد و متخصص کافی در امر بودجه ریزی عملیاتی» با یک در صد مشابه یعنی ۰/۹۵ بیشترین الزام شناخته شدند. و بعد از آن به ترتیب «استقرار حسابداری بهای تمام شده خدمات و محصول با ۰/۹۴» و وجود سیستم جامع مالی به روش حسابداری تعهدی با اعمال و اجرای استاندارد حسابداری» با ۰/۹۳... بیشترین اهمیت و اولویت را در بین ۲۷ عامل بدست آوردند. کمترین درصد را سؤال «اعطای اختیارات لازم به مدیران و مجریان بودجه ریزی» با ۰/۸۳ به خود اختصاص داده بود.

جدول شماره ۲: رتبه بندی مؤلفه های مورد نیاز برای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی

رتبه بندی کلیه الزامات در مقایسه با هم		
رتبه نهایی	عنوان سوال	نزدیکی نسبی A به راه حل ایده آل
۱	وجود منابع انسانی کارآمد و متخصص کافی در امر بودجه ریزی عملیاتی	۰/۷۵۵۴۹
۲	ایجاد سیستم جامع مالی به روش حسابداری تهمدی با اعمال و اجرای استاندارد حسابداری	۰/۷۳۹۰۶
۳	توانمند سازی و آموزش نیروی انسانی مرتبط با بودجه ریزی عملیاتی	۰/۷۳۳۸۶
۴	ایجاد نظام انگیزش مدیران و کارکنان	۰/۷۰۹۰۲
۵	صداقت و بی غرضی مجریان بودجه ریزی عملیاتی	۰/۷۰۳۹۱
۶	اراده مسئولین تصمیم گیر برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی	۰/۷۰۱۴۴
۷	استقرار حسابداری بهای تمام شده خدمات و محصول	۰/۶۹۸۵۲
۸	نظام حقوق و مزایای مناسب	۰/۶۹۶۲۶
۹	هماهنگی دولت و مجلس در جهت تصویب قوانین مربوطه	۰/۶۸۰۳۱
۱۰	وجود قوانین و مقررات متناسب با بودجه ریزی عملیاتی	۰/۶۷۹۰۱
۱۱	الزام مدیران به شفافیت در بودجه ریزی و عملکرد	۰/۶۷۷۲۶
۱۲	آشنایی نمایندگان مجلس و مراجع نظارتی به مبانی بودجه ریزی عملیاتی	۰/۶۵۸۴۱
۱۳	ایجاد سیستمهای نرم افزاری مربوط به امور مالی و بودجه ریزی عملیاتی	۰/۶۳۸۷۹
۱۴	استاندارد سازی، مستند سازی و اصلاح فرآیندها	۰/۶۳۰۱۸
۱۵	تدوین برنامه راهبردی (استراتژیک)	۰/۶۲۴۱۱
۱۶	ایجاد سیستمهای سخت افزاری مربوط به امور مالی و بودجه ریزی عملیاتی	۰/۶۲۰۸۰
۱۷	ثبات مدیریتی در سازمان	۰/۶۲۰۵۱
۱۸	اعطای اختیارات لازم به مدیران و مجریان بودجه ریزی عملیاتی (تفویض اختیار)	۰/۶۲۰۲۲
۱۹	ایجاد نظام پاسخگویی مدیران و کارکنان	۰/۶۱۷۰۳
۲۰	سازمان دهی مجدد سازمان بر اساس برنامه راهبردی (استراتژیک)	۰/۶۱۵۸۲
۲۱	بهره برداری از نظام جامع اطلاعات مدیریتی	۰/۶۱۵۲۳
۲۲	امکان استفاده بهینه بودجه از اطلاعات مالی به طریقته آنلاین	۰/۶۱۴۷۳
۲۳	تهادینه سازی و فرهنگ سازی بودجه ریزی عملیاتی	۰/۶۰۵۷۶
۲۴	وجود شاخصهای عملکرد مبتنی بر روشهای کمی	۰/۵۹۱۹۲
۲۵	تدوین سیستم نظارت و ارزیابی عملکرد	۰/۵۹۰۳۱
۲۶	طراحی مجدد اهداف کمی هر فعالیت	۰/۵۷۰۷۴
۲۷	طراحی مجدد نتایج	۰/۵۴۵۳۵

همانگونه که در جدول بالا مشاهده می شود سوالات به ترتیب اهمیت و رتبه بندی بر حسب انحرافات درج گردیده اند. مؤلفه «وجود منابع انسانی کارآمد و متخصص کافی در امر بودجه ریزی عملیاتی» دارای بالاترین امتیاز و مؤلفه «طراحی مجدد نتایج» دارای کمترین امتیاز است

جدول شماره ۳: رتبه بندی مولفه های محیطی

رتبه بندی الزامات محیطی در مقایسه با هم		
رتبه نهایی	عنوان سوال	نزدیکی نسبی A به راه حل ایده آل
۱	اراده مسئولین تصمیم گیر برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی	۰/۶۲۷۰۷
۲	هماهنگی دولت و مجلس در جهت تصویب قوانین مربوطه	۰/۶۱۹۴۱
۳	الزام مدیران به شفافیت در بودجه ریزی و عملکرد	۰/۵۹۴۹۴
۴	آشنایی نمایندگان مجلس و مراجع نظارتی به مبانی بودجه ریزی عملیاتی	۰/۵۸۴۸۱
۵	وجود قوانین و مقررات متناسب با بودجه ریزی عملیاتی	۰/۵۷۶۳۰
۶	ایجاد نظام پاسخگویی مدیران و کارکنان	۰/۵۱۶۷۰
۷	اعطای اختیارات لازم به مدیران و مجریان بودجه ریزی عملیاتی	۰/۵۱۴۳۹

همانطور که از جدول بالا مشخص است مؤلفه «اراده مسئولین تصمیم گیر برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی» دارای بالاترین امتیاز و مؤلفه «اعطای اختیارات لازم به مدیران و مجریان بودجه ریزی عملیاتی» دارای کمترین امتیاز است

جدول شماره ۴: رتبه بندی مولفه های سازمانی و مدیریتی

رتبه بندی الزامات سازمانی و مدیریتی در مقایسه با هم		
رتبه نهایی	عنوان سوال	نزدیکی نسبی A به راه حل ایده آل
۱	ایجاد سیستم جامع مالی به روش حسابداری تمهیدی با اعمال و اجرای استاندارد حسابداری	۰/۷۵۲۲۸
۲	استقرار حسابداری بهای تمام شده خدمات و محصول	۰/۷۰۴۶۲
۳	ثبات مدیریتی در سازمان	۰/۶۲۵۰۳
۴	تدوین برنامه راهبردی (استراتژیک)	۰/۶۲۱۷۶
۵	استاندارد سازی، مستند سازی و اصلاح فرایندها	۰/۶۱۷۲۸
۶	ایجاد سیستم های نرم افزاری مربوط به امور مالی و بودجه ریزی عملیاتی	۰/۶۱۶۹۶
۷	بهره برداری از نظام جامع اطلاعات مدیریتی	۰/۶۱۵۰۷
۸	سازمان دهی مجدد سازمان بر اساس برنامه راهبردی (استراتژیک)	۰/۶۱۰۷۶
۹	ایجاد سیستم های سخت افزاری مربوط به امور مالی و بودجه ریزی عملیاتی	۰/۶۰۲۶۸
۱۰	نهادینه سازی و فرهنگ سازی بودجه ریزی عملیاتی	۰/۵۹۶۲۶
۱۱	امکان استفاده بهینه بودجه از اطلاعات مالی به طریقته آنلاین	۰/۵۹۰۸۵
۱۲	وجود شاخص های عملکرد مبتنی بر روش های کمی	۰/۵۶۳۵۶
۱۳	تدوین سیستم نظارت و ارزیابی عملکرد	۰/۵۶۲۵۷
۱۴	طراحی مجدد اهداف کمی (ستانده) هر فعالیت	۰/۵۴۲۱۱
۱۵	طراحی مجدد نتایج	۰/۵۱۴۵۰

همانطور که از جدول بالا مشخص است مؤلفه « ایجاد سیستم جامع مالی به روش حسابداری تعهدی با اعمال و اجرای استاندارد حسابداری » دارای بالاترین امتیاز و مؤلفه «طراحی مجدد نتایج» دارای کمترین امتیاز است

جدول شماره ۵:رتبه بندی مولفه های انسانی و فردی

رتبه بندی الزامات انسانی و فردی در مقایسه با هم		
رتبه نهایی	عنوان سوال	نزدیکی نسبی A به راه حل ایده آل
۱	وجود منابع انسانی کارآمد و متخصص کافی در امر بودجه ریزی عملیاتی	۰/۸۲۶۰۵
۲	توانمند سازی و آموزش نیروی انسانی مرتبط با بودجه ریزی عملیاتی	۰/۵۴۴۱۴
۳	صداقت و بی غرضی مجریان بودجه ریزی عملیاتی	۰/۴۷۸۲۲
۴	ایجاد نظام انگیزش مدیران و کارکنان	۰/۴۷۰۷۸
۵	نظام حقوق و مزایای مناسب	۰/۴۴۱۶۰

همانطور که از جدول بالا مشخص است مؤلفه « وجود منابع انسانی کارآمد و متخصص کافی در امر بودجه ریزی عملیاتی» دارای بالاترین امتیاز و مؤلفه «نظام حقوق و مزایای مناسب» دارای کمترین امتیاز است

جدول شماره ۶:رتبه بندی سه دسته الزام محیطی، سازمانی و فردی

رتبه بندی سه دسته الزام با استفاده از تکنیک تاپسیس		
رتبه نهایی	عنوان سوال	نزدیکی نسبی A به راه حل ایده آل
۱	الزامات فردی	۰/۶۸۱۶۱
۲	الزامات محیطی	۰/۴۹۲۳۱
۳	الزامات سازمانی	۰/۳۶۳۸۰

همانطور که از جدول بالا مشخص است گروه الزامات انسانی و فردی رتبه اول، گروه الزامات محیطی رتبه دوم و گروه الزامات سازمانی و مدیریتی رتبه سوم را بدست آوردند

نتیجه گیری

براساس تحقیقاتی که در مورد الزامات و موانع صورت گرفت در مجموع می توان این گونه استنباط و نتیجه گیری کرد که تک تک الزامات برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی به نوبه خود دارای اهمیت می باشند برخی از اینها اهمیت بیشتری نسبت به بقیه دارا هستند. و نکته مهم این است که اگر الزامات اشاره شده به درستی پیاده نشوند خود به عنوان مانع

محسوب خواهند شد. همه این الزامات به نوعی به یکدیگر وابسته می باشند به عنوان مثال عدم همکاری یک کارمند جزء می تواند مانعی در این زمینه باشد.

با توجه به اینکه برای تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به پرسشنامه ازدوروش؛ دو جمله ای و تاپسیس استفاده گردیده است تقریباً در کل، نتایج مشابهی بدست آمده است. در نهایت می توان براساس تحقیقات صورت گرفته در مورد الزامات و موانع گفت که داشتن نیروی انسانی آموزش دیده و توانمند و داشتن مدیران لایق با تحصیلات و تجربه مرتبط، وجود حسابداری تعهدی برای محاسبه قیمت تمام شده و نرم افزار متناسب با آن، باور مسولین کشور نسبت به اهمیت موضوع و در نهایت هماهنگی تمامی قوا و سازمان ها را می توان به عنوان الزاماتی برای بودجه ریزی عملیاتی بیان کرد و در صورت عدم تحقق این الزامات، همه این ها به عنوان یک مانع به حساب خواهند آمد. تحقیقاتی که در این زمینه صورت گرفته و همچنین نتایج بدست آمده از پرسشنامه را مورد تایید قرار می دهد. برخی از این موارد عبارتند از: تحقیقاتی که توسط خانم فاطمه محمودی با عنوان «بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و ارائه راه کارهای لازم جهت کاهش موانع و « آقای محمد ابراهیم رابطی با عنوان «بررسی و شناسایی موانع پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی در ارتش جمهوری اسلامی ایران» انجام یافته و موانع به سه دسته عوامل محیطی، سازمانی و فردی طبقه بندی گردیده است. این تحقیقات به این منتج شده که عدم اجرای صحیح بودجه بندی عملیاتی بعلت عوامل محیطی، سازمانی و فردی بوده است و بین مولفه های محیطی، سازمانی، انسانی و مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی، رابطه معنی داری وجود دارد، که بایافته های محقق تطبیق می کند و مطالب عنوان شده توسط مصاحبه شوندگان و همچنین نتایج بدست آمده از پرسشنامه را مورد تایید قرار می دهد

پیشنهادات

پیشنهادهایی برای دانشگاه های کشور و سایر سازمان ها

- ۱- تدوین و یا اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نظیر قانون محاسبات عمومی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون برنامه و بودجه و رویه های اداری موجود به فراخور نیازمندی های بودجه ریزی عملیاتی و رفع تعارضات قوانین فعلی
- ۲- دادن اختیارات لازم برای استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم گیری ها و اجرای بودجه عملیاتی و به تبع آن افزایش فرهنگ پاسخگویی مدیران و کارکنان.
- ۳- آگاه نمودن نمایندگان و مسئولین مربوطه نسبت به تغییر رویه موجود بودجه ریزی و دادن آموزش های لازم برای افزایش باور و اعتقاد آنها در مورد بودجه ریزی عملیاتی
- ۴- هماهنگی دولت و مجلس برای تصویب قوانین مورد لزوم و همکاری تمامی سازمان ها و بخش ها برای استقرار بودجه بندی عملیاتی
- ۵- اجرای آزمایشی این نوع بودجه در برخی از سازمان ها برای اصلاح اشکالات احتمالی، با در نظر گرفتن کمبود زمان

منابع

- اسعدی، محمود و ابراهیمی، محسن و باباشاهی، جبار، ۱۳۸۶، شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرگ جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه، دومین کنفرانس بودجه عملیاتی.
- آخوندزاده، میثم، (۱۳۹۷). مطالعه موانع سیستم بودجه ریزی عملیاتی بر مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی تهران). نظام نوین مالی سلامت.
- حسینی عراقی، مسعود؛ ۱۳۹۳، پیش نیاز بودجه ریزی عملیاتی، نشر. حسابداری سلامت دانشگاه علوم پزشکی و، خدمات درمانی فارس.
- سرمشق پنجم، نقشه راه اولین برنامه دهه عدالت و پیشرفت، ۱۳۸۸، تهران، انتشارات دفتر حفظ و نشر آثار حضرت ایه الله العظمی خامنه ای.
- شیراوند، علی، (۱۳۹۶)، بررسی و شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت.
- فریبرز، علی، (۱۳۷۷). بودجه ریزی دولتی در ایران، تهران، آموزش مرکز مدیریت دولتی.
- کامیابی، یحیی، مهرجویی، علی (۱۳۹۷)، مطالعه موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های علوم پزشکی تهران.
- Frow, N. & D. Marginson, O. Stuart, (2010), "Continuos Budgeting: Reconciling Budget Flexibility With Budgetary Control", Accounting Organization and Society, Vol. 35, No. 4, pp. 444-461.
- Chan L.T. S (2019). "A Survey of Shareholder Activism: Motivation and Empirical Evidence", Contemp Finance Dig, 10-3
- Vienna, D. (2018). Do earnings targets and managerialNincentives affect sticky costs? Journal of Accounting Research, 51 (3), 201-224.
- Todorumotour. (2018). The relation between levels and components of reported earnings to predict the value of the company. Management Accounting, 3 (7) , 93-107.