

بررسی امکان سنجی طراحی و استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران: (مطالعه موردی دانشگاه تهران)

بینا مشایخی*

دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه تهران (مسئول مکاتبات)
mashaykhi@ut.ac.ir

محمد عبدزاده کنفی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

امید فرجی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

تاریخ دریافت: ۹۲/۵/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۰/۳۰

چکیده

بودجه‌بندی فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود است و در جهت حداکثر کردن میزان استفاده از منابعی است که معمولاً کمیاب هستند. در مواجهه با این منابع کمیاب، توجه مداوم به برنامه‌ریزی و تخصیص منابع و در ادامه آن بودجه‌بندی، ضرورتی انکار ناپذیر دارد. اهمیت بودجه در دانشگاههایی که اعتبارات خود را از دولت دریافت می‌دارند- یعنی دانشگاههای دولتی- به دلیل نقش بسیار مهمی که در جهت دهی علمی و فرهنگی نسل جوان در جامعه بازی می‌کنند، بسیار بیشتر است. بدیهی است بودجه‌بندی نادرست، تخصیص منابع را در این عرصه مهم دچار اشتباه کرده و صدمات جدی به کشور در سطح ملی خواهد زد. در این پژوهش نظام بودجه‌بندی در دانشگاههای دولتی کشور شناسایی و با توجه به ایرادات موجود در این نظام، ضرورت استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاهها بیان گردید. همچنین با توجه به ادبیات موجود در زمینه بودجه و نیز تجربیات دیگر کشورهای پیشرفته دنیا در زمینه بودجه‌بندی در دانشگاهها، بر لزوم استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی با توجه به بکارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت تاکید بیشتری گردید. در انتها، طرحی جهت پیاده‌سازی سیستم بودجه ریزی بر مبنای فعالیت (به عنوان جزئی از سیستم بودجه ریزی عملیاتی) با توجه به بکارگیری سیستم های بهایابی بر مبنای فعالیت در دانشگاه تهران ارائه شد.

واژه‌های کلیدی: بودجه ریزی عملیاتی، بهایابی بر مبنای فعالیت، بودجه ریزی بر مبنای فعالیت، دانشگاه تهران.

* قدردانی- این مقاله مستخرج از طرح پژوهشی است که با حمایت مالی صندوق حمایت از پژوهشگران و فناوران کشور انجام شده است که در اینجا از این حمایت قدردانی می‌شود.

۱- مقدمه

گام اول و سپس تلفیق آن با مطالعات انجام شده در مورد سیستم های پیشرفته هزینه یابی و بودجه بندی و توجه به ساختار سازمانی دانشگاه، نیازها، محیط و سایر عوامل تاثیرگذار می تواند منجر به ارائه پیشنهادات و راهکارهایی جهت بهبود سیستم بودجه بندی در دانشگاه های کشور گردد. به این منظور در ادامه سعی می گردد شناخت کاملی از وضعیت سیستم بودجه بندی در دانشگاه تهران (به عنوان دانشگاه مورد مطالعه) ارائه شود.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

بودجه بندی فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود است و در جهت حداکثر کردن میزان استفاده از منابعی است که معمولاً کمیاب هستند. در مواجهه با این منابع کمیاب، توجه مداوم به برنامه ریزی و تخصیص منابع و در ادامه آن بودجه بندی، ضرورتی انکار ناپذیر دارد. سازمانها به سه دلیل عمده به بودجه بندی نیازمندند: نشان دادن مفهوم مالی برنامه ها، شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه ها و بدست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتیجه ها در مقایسه با برنامه ها. امروزه بودجه نه تنها به عنوان ابزاری جهت برنامه ریزی، مدیریت مالی و کنترل مورد استفاده قرار می گیرد، بلکه نقش آن به عنوان ابزاری راهبردی در شرکتها قابل چشم پوشی نیست. اهمیت بودجه در دانشگاههایی که اعتبارات خود را از دولت دریافت می دارند - یعنی دانشگاههای دولتی - به دلیل نقش بسیار مهمی که در جهت دهی علمی و فرهنگی نسل جوان در جامعه بازی می کنند، بسیار بیشتر است. بدیهی است بودجه بندی نادرست، تخصیص منابع را در این عرصه مهم دچار اشتباه کرده و صدمات جدی به کشور در سطح ملی خواهد زد.

یکی از اصلاحات اخیر در نظام بودجه بندی کشورها، حرکت به سوی بودجه بندی عملیاتی است که بر سنجش عملکرد سازمانها تاکید می کند. با خصوصی شدن بسیاری از سازمان های دولتی و افزایش لزوم مدیریت و کنترل هزینه ها، تاکید این شرکتها بیشتر بر اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی منابع است (محمودی، ۱۳۸۶). بودجه ریزی عملیاتی از جمله ابزاری است که پیش بینی صحیح تر تحصیل و مصرف منابع، کنترل منابع مالی و همچنین

دانشگاهها و موسسات آموزش عالی مسئول کشف و نشر دانش و فراهم سازی آموزش و یادگیری عالی برای تربیت نیروی انسانی متخصص در جهت کمک به توسعه جوامع هستند. یک دانشگاه به عنوان یک سیستم از چندین زیرسیستم تشکیل شده است. اساسی ترین نظام مدیریتی آن نظام مالی است. نظام مالی دانشگاه به نوبه خود تحت تاثیر نظام های برون و درون دانشگاهی قرار دارد. هر تغییر کوچک در محیط بیرون یا درون دانشگاه، ممکن است بر کارائی و اثربخشی نظام مالی دانشگاه تاثیر بگذارد.

با تصویب قانون ساختار وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و برنامه چهارم توسعه، لزوم تغییرات اساسی در نظام مدیریت دانشگاهی ایران قطعی شده است. مهمترین بخش این تغییرات مربوط به نظام مالی دانشگاه است. در برنامه چهارم، دانشگاهها در راستای اجرای ماده ۴۹ ملزم به تهیه بودجه عملیاتی به منظور دستیابی به بهای تمام شده فعالیت های آموزشی و پژوهشی و تعیین هزینه سرانه دانشجو به منظور دریافت سهم بودجه دولتی خود از بودجه عمومی هستند. به این ترتیب، با در نظر گرفتن موارد فوق و همچنین بند ۲۲ سیاست های کلی برنامه پنجم توسعه کشور مبنی بر تبدیل نظام بودجه ریزی کشور به بودجه ریزی عملیاتی، تغییر در نظام بودجه ریزی دانشگاه ها و بازنگری و تحول اساسی در سیستم بودجه بندی موجود، بیش از پیش ضروری می نماید.

با توجه به الزامات قانونی ذکر شده در بالا و هدف این پژوهش که ارائه پیشنهاداتی در جهت بهبود و کارایی سیستم هزینه یابی، بودجه بندی و در نهایت کمک به تصمیم گیری مدیران در راستای اتخاذ تصمیمات صحیح و بهنگام برای مدیریت جاری و برنامه ریزی آتی دانشگاه ها می باشد، به نظر می رسد بررسی وضعیت فعلی بودجه بندی و هزینه یابی دانشگاهها برای تجزیه و تحلیل سیستم، نحوه عملکرد سیستم موجود، شناسایی نقاط ضعف و قوت و استفاده از این تجزیه و تحلیلها به منظور ارائه پیشنهاداتی کارا و پیشرفته با توجه به اصول بازخورد، هزینه و هزینه - فایده نقطه آغازین مناسبی باشد. به عبارت دیگر شناسایی و تجزیه و تحلیل سیستم فعلی در

محاسبه صحیح بهای تمام شده را تسهیل کرده و البته شرایط رقابتی بین دانشگاهها را بهبود می‌بخشد. در بودجه بندی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرایی عملیات شرکتها طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده و روش اندازه‌گیری کار و هزینه یابی بر مبنای فعالیت محاسبه و اندازه‌گیری می‌شود. در بودجه‌ریزی عملیاتی، منابع بر اساس اولویت امور تخصیص داده می‌شوند و نتایج اندازه‌گیری می‌شوند. یک بودجه عملیاتی علاوه بر تخصیص هزینه‌های دولتی، همه فعالیت‌های مورد نیاز برای پیش‌بینی یک برنامه را تعریف و تعیین می‌کند. در تنظیم بودجه عملیاتی حجم و مقدار فعالیت سازمان‌های دولتی، تعیین و هزینه هر واحد از فعالیت توسط سیستم‌های بهایابی بر مبنای فعالیت تعیین می‌گردد (هادی نیا و محمدی، ۱۳۸۷). از جمله مزایای بودجه بندی عملیاتی می‌توان به شفاف سازی فرآیند بودجه بندی، افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد دولت و سازمانها از طریق تمرکز منابع در جهت ضروری‌ترین و مهمترین نتایج، اصلاح و بهبود تصمیم‌گیری در مورد موثرترین راه برای استفاده از منابع محدود کشور، بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه، مسئولیت پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تاثیر می‌گذارد، حمایت بهتر مدیریت توسط پیوند نتایج بودجه و سنجش عملکرد بودجه با سنجش عملکرد برنامه در فرآیند کنترل و گزارش نتایج و ارائه سیستم و فرآیندی که در آن تصمیم‌گیریهایی مربوط به بودجه اساساً برپایه نتایج قابل سنجش و اهداف دارای اولویت صورت می‌گیرد، اشاره کرد. مطالب ذکر شده، در دانشگاه‌های کشور به دلیل نقش بسیار مهم و حساسی که دارند از اهمیت بیشتری برخوردار بوده و لزوم بودجه بندی عملیاتی در آنها را تشدید می‌کند.

دولت قصد اجرای آن را طی دوره زمانی مشخصی دارد. بودجه‌ریزی در بخشی عمومی و خصوصی تفاوت‌های زیادی با یکدیگر دارند. اصلی‌ترین تفاوت ناشی از تفاوت در هدف خرج کردن است. در محیط مالی ای که هدف از خرج کردن پول، کسب مجدد آن نیست و دستیابی به یکسری اهداف بعضاً ناملموس است (بخش عمومی)، بودجه‌ریزی شکل دیگری پیدا می‌کند. در بودجه‌ریزی دولتی هدف از هزینه‌ها پیچیده و اندازه‌گیری آن‌ها دشوار است و حتی ممکن است غیرمستقیم باشند. عدم وجود انگیزه لازم در حداکثر سازی سود و دشواری اندازه‌گیری عملکرد، مورد دیگری است که بودجه‌ریزی دولتی و خصوصی را متفاوت می‌سازد.

به طور کلی بودجه محصول فرایند بودجه‌ریزی است. نهادهای بودجه‌ریزی فرایند بودجه را به گام‌های گوناگون تقسیم می‌کنند و اینکه چه کسی، چه کاری را در چه زمانی در هر گام انجام دهد مشخص می‌سازند. فرایند بودجه‌ریزی دولتی عموماً شامل چهار مرحله است:

- برنامه‌ریزی اجرایی (تهیه و تنظیم توسط قوه مجریه)
- پذیرش قانونی (تصویب قانونی توسط مجلس)
- اجرای بودجه (که در سال مالی مربوط به بودجه اتفاق می‌افتد)
- تفریغ بودجه (نظارت بر اسناد نهایی بودجه)

به دلیل آنکه اکثر دانشگاه‌های بزرگ در ایران دولتی بوده و از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، دامنه و هدف تحقیق حاضر بررسی و تعیین وضعیت مطلوب بودجه‌ریزی در بخش عمومی و به طور خاص در دانشگاه‌های دولتی (دانشگاه تهران) می‌باشد. هرچند ممکن است وضعیت مطلوب تعیین شده، برای بخش خصوصی نیز مفید واقع شود، اما بررسی این موضوع و مقایسه آن با بخش دولتی خارج از حوزه این تحقیق قرار می‌گیرد.

۲-۲- نظام‌های بودجه‌ریزی

نظام‌های بودجه‌ریزی متنوعی وجود دارند که هر یک بنابر الزامات و نیازهای موجود ایجاد شده‌اند. مطالعه سیر تکاملی این نظام‌های بودجه‌ریزی نشان می‌دهد که حرکت به سمتی است که پاسخگویی، شفافیت، قابلیت

۲-۱- بودجه‌ریزی در بخش عمومی و خصوصی

بودجه دولت خلاصه یا برنامه‌ای از درآمدها و مخارج مورد انتظار دولت است. به عبارت دیگر بودجه دولتی بیان برنامه‌هایی و نحوه تامین مالی برنامه‌هایی است که

بودجه ریزی در بخش عمومی تبدیل شده است، به طوریکه حتی از آن به عنوان قدیمی ترین و پرکاربردترین شیوه بودجه ریزی در نظام های آموزشی نیز یاد می-شود (زیردت، ۲۰۰۹). بودجه ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پردردسر بودجه نویسی سالانه ابداع شده است. با این کار هر سال مجدداً از اول اقدام به کار پیچیده بودجه ریزی نمی شود. بلکه بودجه ریزان، با قبول بودجه سال گذشته توجه شان را روی تغییرات افزایشی متمرکز می کنند. در این شیوه، بودجه سال گذشته به عنوان پایه ای برای مصارف جاری فرض شده و یک افزایش سالانه برای آن در نظر گرفته می شود که بستگی به روند تغییرات قیمت ها، تغییر حجم عملیات موجود و تقبل وظایف جدید از طرف دولت (دستگاه های اجرایی مانند دانشگاه های دولتی) و عواملی از این قبیل دارد. با توجه به این شرایط، در بودجه ریزی افزایشی هم می توان درصد تعدیلات لازم (معمولاً افزایش) را برای تمام اقلام ریز بودجه به کار برد یا اینکه این تعدیلات را تنها برای اقلام خاصی مورد استفاده قرار داد (وارلوتا، ۲۰۱۰).

۲-۲-۲- بودجه ریزی برنامه ای (PB)

هدف از بودجه ریزی برنامه ای تاکید بر واحدهای فعالیتی است که هر یک از ردیف های بودجه به آن اختصاص یافته است. این بودجه در دهه ۱۹۴۰ در امریکا معرفی شد و در دهه ۱۹۶۰ به عنوان روش بودجه ای متمایز تحت عنوان «نظام برنامه ریزی طراحی و بودجه ریزی» محبوبیت یافت. هدف از این نظام بودجه ای ایجاد پیوندی نظام مند میان برنامه ریزی و بودجه ریزی بود.

بودجه برنامه ای، شیوه ای از بودجه ریزی است که در آن اعتبارات برحسب وظایف، برنامه ها و فعالیت هایی که سازمان دولتی در سال مالی اجرای بودجه برای نیل به اهداف خود باید انجام دهد، پیش بینی شده باشد. به عبارت دیگر، در بودجه برنامه ای مشخص می شود که دولت و دستگاه های دولتی در سال اجرای بودجه اولاً دارای چه اهداف، وظایف و مقاصد مصوبی می باشند، ثانیاً برای نیل به اهداف و مقاصد مذکور، باید کدام برنامه ها، عملیات و فعالیتها را با چه میزان اعتبارات انجام دهند. در بودجه

پیش بینی و مشارکت را تا حد امکان بالا ببرد. در طول زمان، نظام های بودجه ریزی مختلفی ایجاد شده و مورد استفاده قرار گرفته اند. با این حال به منظور بررسی سیر تکاملی بودجه ریزی، می توان نظام هایی را که بیشترین کاربرد را توسط سازمان ها و دولت ها داشته به چهار دسته زیر طبقه بندی و مورد بررسی قرار داد: بودجه ریزی افزایشی، بودجه ریزی برنامه ای، بودجه ریزی بر مبنای صفر و بودجه ریزی عملیاتی. نظام های بودجه ریزی نه تنها قواعد تصمیمات بودجه ای را تعیین می کنند، بلکه استاندارد های سنجش موفقیت، یا قواعد ارزیابی همان تصمیمات را نیز مشخص می نمایند. در عمل منحصر ساختن نظام بودجه ریزی یک کشور و دستگاه های اجرایی آن به یکی از این شیوه ها امکان پذیر نیست و اکثر کشورها و دستگاه های اجرایی از چندین شیوه به طور همزمان به عنوان بخشی از فرآیند بودجه ریزی خود استفاده می کنند. در ادامه سعی می-گردد تا چهار نظام عمده در بودجه ریزی را توضیح داده و با بیان نقاط قوت و ضعف آنها مشخص نماییم. نظامی که در حال حاضر به وضعیت ایده آل نزدیک تر است (در صورتی که به درستی طراحی و اجرا گردد)، نظام بودجه ریزی عملیاتی است. همچنین شکل یک روند تحول در نظام بودجه ریزی را برای هر کدام از نظام های بودجه ریزی نشان می دهد.

۲-۲-۱- بودجه ریزی افزایشی (IB)

بودجه ریزی افزایشی که به بودجه ریزی خطی یا بودجه ریزی موضوعی نیز معروف است این امکان را فراهم می کند تا بتوان تنها با افزایشی ناچیز (در برخی موارد نیز کاهش ناچیز) نسبت به آنچه در سال گذشته وجود داشته است، بودجه سال جاری خود را آماده کرد و نیازی به اهداف برنامه ای روشن یا تعیین شاخصی برای سنجش اثر بخشی و کارایی به منظور اجرا موفقیت آمیز بودجه ریزی نیست. بودجه ریزی افزایشی نخستین بار در اوایل قرن بیستم به عنوان بخشی از اطلاعات بودجه ای برای کاهش فساد سیاسی معرفی گردید و به دلیل اهمیتی که در افزایش پاسخ گویی مالی دارد به ماندگارترین و رایج ترین شیوه

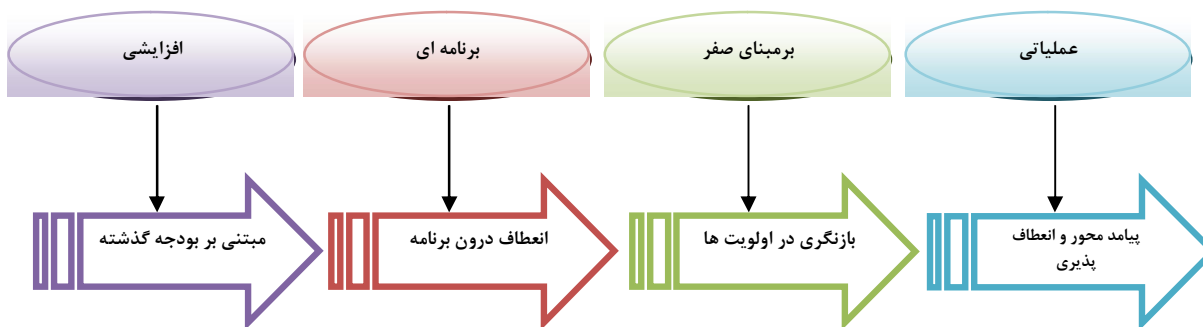
برنامه‌های نیز، مانند بودجه سنتی، از طبقه بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد هزینه استفاده می‌شود. با این تفاوت که در بودجه سنتی، کل اعتبارات هر سازمان دولتی در فصول و مواد هزینه مختلف پیش بینی می‌شود، در صورتی که در بودجه برنامه‌ای، اعتبارات هر یک از برنامه‌ها و فعالیتها و طرحهای سازمان دولتی در قالب فصول و مواد هزینه پیش بینی می‌گردد. آنچه مسلم است آن است که در نظام حسابداری دولتی کشورهایی که از روش بودجه ریزی برنامه‌ای استفاده می‌نمایند، طبقه بندیهای بودجه مذکور عیناً باید در حسابهای دولتی منعکس گردند، بنابراین هزینه های هر وزارتخانه یا موسسه دولتی (مانند دانشگاه های دولتی) نیز باید، اولاً به تفکیک برنامه‌ها و فعالیتها و طرحهای مورد اجرا در آن سازمان و ثانیاً در داخل طبقه بندیهای مذکور، به تفکیک فصول و مواد هزینه نشان داده شوند (فرج وند، ۱۳۸۰).

۲-۲-۳- بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (ZBB)

طبق معمول در فرآیند تهیه بودجه، هزینه های سال پیش که به مصرف رسیده به عنوان نقطه آغاز به حساب می‌آید. کار افرادی که بودجه جدید را می‌نویسند یا تهیه می‌کنند این است که چه اقلامی از بودجه را باید حذف کرد و چه فعالیتهایی (و بر همان اساس چه اقلامی) را باید اضافه نمود. یک چنین کاری باعث می‌شود که مدیریت برای ادامه ندادن نوع خاصی از کار تعصب ویژه‌ای به خرج دهد. بودجه‌ریزی بر مبنای صفر سعی دارد که این نقیصه را برطرف کند. توجیه مجدد هر فعالیت از مبنای صفر است و برای هر فعالیت یا برنامه باید توجیهی وجود داشته

باشد که آیا لازم است یا نه؟ در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر هزینه‌ها به جای این که بر مبنای سطح جاری محاسبه شوند، از صفر شروع می‌شوند. در چنین بودجه‌ای برای هر ریالی که مصرف می‌شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد. پیترپیر (۱۹۷۳) بودجه‌ریزی بر مبنای صفر را چنین توصیف کرده است: " یک برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه-ای است که هر مدیر را ملزم می‌کند که به نحوی کامل، مشروح و مستدل درخواست بودجه خود را از پایه صفر (زیرا مبنای صفر است) توجیه کند و مسوول اثبات این امر باشد که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند."

مزیت بودجه ریزی بر مبنای صفر ایجاد فرصت بازننگری در فعالیت های کنونی و همچنین فرصت تجدید نظر در تخصیص منابع است. نقطه ضعف این بودجه ریزی این است که فشار زیادی به منابع سازمان وارد می‌کند و معمولاً به ایجاد مقاومت می‌انجامد، همچنین مقایسه میان واحدهای سازمانی را دشوار می‌کند. در ظاهر، بودجه بندی بر مبنای صفر باعث می‌شود که بتوان اولویتهای بودجه را به شیوه‌های بهتر تعیین کرد و کارآیی سازمان را بالا برد، اما واقعیت این است که چنین کاری باعث می‌شود تا مقدار بیشتری کارهای دفتری انجام شود و احتمالاً روحیه افراد و مدیرانی که باید برای ارقام هزینه های پیشنهادی دلایل موجهی ارائه نمایند تضعیف گردد (که در نتیجه موجودیت برخی از اقلام هزینه‌ها زیر سوال خواهد رفت). به همین دلیل است که در زمان کنونی نسبت به سال های پیشین از بودجه بندی بر مبنای صفر کمتر استفاده می‌شود (فرج وند، ۱۳۸۰).



شکل شماره ۱- سیر تکاملی نظام های بودجه ریزی

۲-۲-۴ بودجه ریزی عملیاتی (PBB)

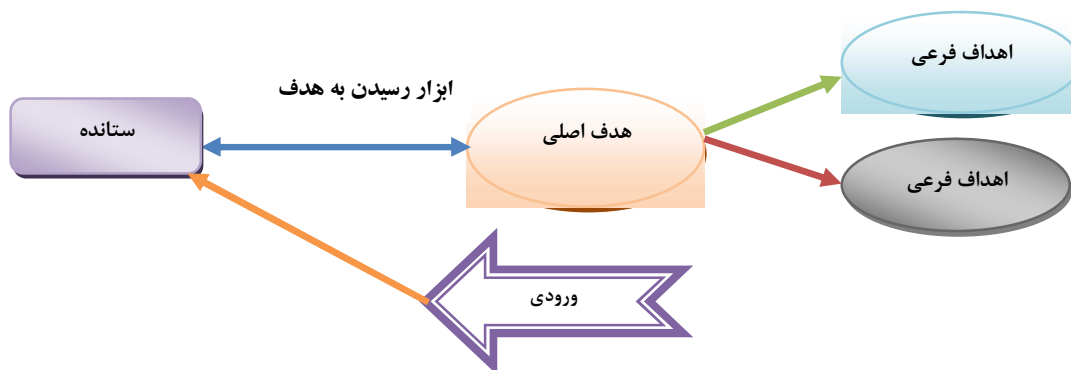
همانطور که در شکل شماره یک مشاهده می‌گردد، نظام های بودجه‌ریزی سیر تکاملی خود را طی نمود و امروزه به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی رسید. هریک از نظام های پیشین هرچند دارای نقاط ضعفی بودند اما می‌توانستند نیازهای مربوط به زمان خود را برطرف نمایند. با این حال، با گذشت زمان و تغییر و بهبود در نیازها، نظام های بودجه‌ریزی نیز تغییر یافت و امروزه سیستمی که با توجه به نیازهای کنونی در کانون توجه قرار گرفته است، بودجه‌ریزی عملیاتی است. بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه عملکرد سالانه که ارتباط میان میزان وجوه تخصص یافته‌ی هر برنامه با نتایج بدست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد و این بدان معنا است که با هر میزان اعتبار تخصیص یافته‌ی هر برنامه، می‌باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. در این شیوه باید علاوه بر تعیین دقیق فعالیت‌های هر برنامه، هزینه های هر برنامه نیز به دقت برآورد شود. بنابراین در چنین چارچوبی کارآیی و اثربخشی برنامه به عنوان هدف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح می‌شود.

در رابطه با بودجه‌ریزی عملیاتی تعاریف مختلفی بیان شده است. به عنوان مثال صندوق بین المللی پول (IMF) بیان می‌کند، بودجه ریزی عملیاتی عبارتست از روش ها و ساز و کارهایی که ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به

دستگاه های اجرایی را با خروجی ها و پیامدهای آنها از طریق بکارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می‌سازد. در تعریف دیگر که جامع تر است، بودجه ریزی عملیاتی به عنوان برنامه‌ای در نظر گرفته می‌شود که به نحو دقیق تر و روشن تری اجرای برنامه ها را از دیدگاه هزینه- فایده تجزیه و تحلیل می‌نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده آگاه می‌گردد و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می‌کند. استقرار این سیستم مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه ها، فعالیتها و عملیات هر واحد است، لذا حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حسابها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌باشد و در آن تمرکز بر وظایف یا فعالیتها است یعنی بر تحقق اهداف به جای اینکه بر فهرست کارکنان دولت یا مجوزهای خرید متمرکز شود (قادری، ۱۳۸۶).

۲-۲-۴-۱ مراحل بودجه ریزی عملیاتی

ابتدا بایستی سازمان هزینه کننده هدف های اصلی خود و ستانده های هر هدف را برای یک دوره زمانی مشخص کند. ستانده ها معمولاً ابزارهای مورد انتظار برای دستیابی به اهداف در نظر گرفته می‌شوند. سپس لازم است اهداف فرعی نیز مشخص شوند که انتظار می‌رود قابل اندازه گیری، واقع گرایانه، قابل دستیابی و دارای محدودیت زمانی باشند.



شکل ۲- نحوه تعیین ورودی در بودجه ریزی عملیاتی

ویژگی‌های سیستم‌های مناسب بودجه متمرکز است و در خصوص اندازه‌گیری کیفیت سیستم‌های بودجه به کار برده شده در دانشگاه‌های سراسری بررسی صورت نگرفته است. هدف از آن مطالعه شناسایی و تبیین رویه‌های فعلی سیستم‌های بودجه‌ریزی در دانشگاه‌های سراسری مالزی، بررسی میزان انطباق سیستم‌های بودجه‌ریزی در دانشگاه‌های سراسری با "ویژگی سیستم‌های بودجه‌ریزی خوب" که در ادبیات تحقیق شناسایی و معرفی شده‌اند و نیز فراهم کردن پیشنهادهای برای دانشگاه‌های سراسری مالزی جهت بهبود سیستم‌های بودجه‌ریزی آنهاست.

کوکس، داوئی و اسمیت (۱۹۹۹) در مطالعه‌ای تحت عنوان "ABC در آموزش عالی" به بررسی کاربرد بهایابی بر مبنای فعالیت در دانشگاه‌ها پرداختند. آنها در مورد بهایابی بر مبنای فعالیت در سایر حوزه‌ها، ابتدا فعالیتها و خدمات دانشگاه را تعریف کرده، هر یک از فعالیتها را کدگذاری نموده و زمان مصروفی به هر یک از فعالیتها را تعیین کردند. سپس این فعالیتها را در چهار سطح آموزشی، پژوهشی، اداری و خدمات عمومی طبقه‌بندی کردند و به دانشکده‌ها تخصیص دادند. آنها در ادامه به تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصله از سیستم به صورت جداول و نمودارها پرداخته و نتیجه‌گیری کردند که حداکثر سودمندی بهایابی بر مبنای فعالیت زمانی حاصل می‌شود که گزارشات آن با اطلاعات دریافتی برای واحدها در ارتباط با قضاوت‌های ایجاد شده در باره ارزش‌های بدست آمده از هزینه‌ها، ترکیب گردد.

قلی زاده و همکاران (۱۳۸۷) برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABPB) را به عنوان یکی از روش‌های نوین بودجه‌ریزی معرفی نمودند. آنها در ابتدا به معرفی سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت و سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (سیستم معکوس بهایابی بر مبنای فعالیت) پرداختند و مشکلات اجرایی در پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت و بهایابی بر مبنای فعالیت را به دلیل حداقل ۴ عامل الگوی متفاوت مصرف منابع، خروجی‌های ثانوی (فرعی)، منابع مشترک فعالیتها و عدم دسترسی به دانش تفصیلی بر شمرند. در نتیجه به معرفی یکی از رویکردهای بودجه‌ریزی بر

همچنین بایستی ورودی‌های لازم و مرتبط با هر ستانده و فعالیت‌های مورد نیاز برای تحویل ستانده مشخص شود. مجموع هزینه‌ی واحد، مقدار و فراوانی ورودی برابر با هزینه ورودی کل و مجموع کل هزینه ورودی برابر با هزینه فعالیت است. از مجموع هزینه‌های فعالیت، ستانده و هزینه هدف اصلی، بودجه سازمان مشخص می‌شود. معمولاً مراکز هزینه نیز مشخص می‌شوند تا امکان ردیابی هزینه‌ها به نهادها وجود داشته باشد. کشورهای در حال توسعه تجربه‌های متفاوتی در مورد بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت دارند. اما باید در نظر داشت که این نوع بودجه‌ریزی نیز مانند سایر ابزارهای جامع مستلزم بار اطلاعاتی زیاد، ظرفیت و زمان قابل توجه است که به راحتی در دسترس نیست.

ملکرز و ویلوگی (۲۰۰۴ و ۲۰۰۵)، دی لنسرجولنز و همکاران (۲۰۰۸)، و موینیان (۲۰۰۸) به ارزیابی انواع معیارهای اندازه‌گیری عملکرد، نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها و استفاده از داده‌ها توسط ذینفعان متعدد درگیر در فرایندهای بودجه‌ای پرداخته‌اند. مطالعه انجام شده توسط کراپر و دیوری (۱۹۹۶) به بحث و بررسی زمینه‌هایی چون تجزیه و تحلیل سودآوری، کنترل‌های بودجه‌ای، گزارشگری عملکرد و تکنیک‌های ارزیابی سرمایه‌گذاری در موسسات آموزش عالی پرداختند. آنها پیشنهاد کردند با توجه به سرعت بالای تغییرات در بخش آموزش و افزایش فشار وارد شده جهت بیشینه کردن منافع ناشی از منابع محدود، حسابداران مدیریت باید رویکردهای جدیدی را برای فراهم کردن اطلاعات مالی ایجاد کنند. این امر مستلزم آن است که مدیران مالی موسسات آموزش عالی جهت دستیابی به بهره‌وری بالاتر بکوشند تا سیستم‌های خوب با قاعده‌ها و رویه‌های مناسب و سیستماتیک را جهت تخصیص و توزیع منابع محدود توسعه دهند.

طائب و حسین (۲۰۰۲) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا ویژگی‌های استقرار و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی در بخش خصوصی را می‌توان در بخش عمومی (۸ دانشگاه دولتی مالزی) نیز به کاربرد یا خیر. یافته‌ها حاکی از آن بود دانشگاه‌های سراسری مالزی برخی از این ویژگی‌ها را پذیرفته‌اند. این مطالعه تنها بر

کارگیری شاخص های عملکردی برای بودجه‌ریزی عملیاتی در داخل دانشگاه های دولتی کشور را بررسی نمودند و در نهایت راهکارها و پیشنهادهای کاربردی به منظور تدوین و استفاده از شاخص های عملکردی دانشگاهی به منظور سازگاری با نظام های سه گانه بودجه ریزی، مدیریت مالی، و حسابداری ارائه کردند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر نوع هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی-تحلیلی می باشد. جامعه آماری این تحقیق دانشگاه تهران می باشد. دانشگاه تهران بزرگ‌ترین مرکز آموزش عالی در ایران و قدیمی‌ترین دانشگاه ایران است که در سال ۱۳۱۳ تأسیس شد. هم اکنون دارای ۲۵ دانشکده است و از استادان مجرب ایرانی در بیشتر رشته‌ها بهره می‌گیرد. با داشتن ۳۲ هزار دانشجو یکی از بزرگ‌ترین دانشگاه‌های خاورمیانه می‌باشد. درخشش فارغ التحصیلان دانشگاه در سطح ایران و جهان همواره بیانگر توانمندی‌های آنهاست که خود آن نیز حاکی از کیفیت بی‌تردید آموزش‌ها و حرکت همگام با پیشرفت‌های علمی و صنعتی روز بوده است. در واقع اگر متغیرهایی چون سابقه و قدمت، تدریس استادان بنام و بلند مرتبه، تحصیل دانشجویان ممتاز، کثرت دانشجویان، استادان و کارکنان، ارزش مدارک تحصیلی در کشور و خارج از آن، پیوند و تعامل با دستگاه های اجرایی و موسسات و شرکت های صنعتی، اداری، اجرایی و... داشتن کتابخانه ها و آزمایشگاه های غنی و مجهز، تعدد رشته ها و دانشکده ها و موسسات پیوسته و وابسته، واقع شدن در پایتخت و در مرکز شهر و... را از معیارهای تعیین اعتبار و اهمیت یک دانشگاه برشماریم، بی گمان دانشگاه تهران را باید معتبرترین و مهم ترین دانشگاه های کشور دانست. به همین دلیل است که از این دانشگاه با تعبیر "دانشگاه مادر" و "نماد آموزش عالی" یاد می‌شود.

مبنای فعالیت، تحت عنوان برنامه ریزی و بودجه ریزی بر مبنای فعالیت (ABPB) پرداختند. ساز و کار این رویکرد را توسط مدلی با عنوان حلقه بسته تشریح نمودند. این مدل هر دو فعالیت برنامه ریزی و بودجه ریزی را ترکیب می کند، از یک دیدگاه فعالیت محور ایجاد شده و بدوا بر دستیابی به تعادل عملیاتی تاکید داشته و سرانجام بر تعادل مالی تمرکز می نماید. به عبارتی دیگر این مدل دارای دو حلقه عملیاتی و مالی متمرکز می باشد. در حلقه اول، نرخ مصرف منابع و فعالیت ها تخمین زده شده و در حلقه دوم به برنامه زیری برای تامین منابع مورد نیاز پرداخته می شود. ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۱) در مطالعه خود به بررسی و ارائه استرژئی های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان پرداختند. بدین منظور آنها براساس الگوی SWOT به تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت ها و تهدید ها در جهت استقرار و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری و شناخت استرژئی های مناسب پرداختند. تحلیل فوق در چارچوب مدل الماس و از شش منظر نظام آمار و اطلاعات، برنامه-ریزی، تحلیل هزینه ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام پاداش و پاسخگویی صورت گرفته و در نهایت به استخراج استرژئی ها منجر شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد تدوین هدف های کمی واقع بینانه در لایه میانی به عنوان حلقه ارتباطی برنامه استرژئیک سازمان با برنامه عملیاتی، فراهم‌سازی سیستم یکپارچه اطلاعاتی، استقرار سیستم حسابداری تعهدی و تبیین و اصلاح جایگاه تمامی بخش های سازمان به عنوان صاحبان فرایند بودجه‌ریزی ضمن فرهنگ سازی لازم، از جمله مهمترین استرژئی ها در این حیطة است. ساکتی و سعیدی(۱۳۹۱) در مطالعه خود به بررسی ارتباط بین درجه دستیابی به اهداف دانشگاه ها با تصمیمات مربوط به تخصیص منابع، شاخص های عملکردی فعالیت های گوناگون درون دانشگاهی، معیار انتخاب این شاخص های عملکردی، راهکارهایی جهت مقابله با دشواری های تعریف شاخص ها در حوزه آموزش و پرورش، و در نهایت نحوه تخصیص منابع درون دانشگاه پرداختند. آن ها پس از بررسی تجربه های سایر کشورها در بکارگیری شاخص های عملکردی در آموزش عالی، چالش های تدوین و به

۴- یافته‌های حاصل از تحلیل بودجه‌ریزی در دانشگاه‌ها

تهیه و تنظیم بودجه دانشگاه‌های کشور تحت تاثیر قوانین و مقررات مختلفی قرار دارد. برخی از این قوانین عبارتند از: قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، آیین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات پژوهشی، قانون برنامه اول تا پنجم توسعه، قانون بودجه سنواتی، قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، ضوابط اجرایی بودجه سالانه، قانون برنامه و بودجه و غیره. هرچند هدف این نوشتار بررسی قانونی مراحل تهیه و تنظیم بودجه و بیان نکات ضعف موجود در قانون نمی‌باشد، با این حال در موارد لزوم به موارد مندرج در قوانین و مقررات فوق استناد خواهد شد.

به طور کلی باتوجه به اینکه برآورد بودجه پیشنهادی هر سال (لایحه بودجه) توسط وزارت علوم، تحقیقات و فناوری بر مبنای سرانه دانشجویی صورت می‌گیرد، بنابراین دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی پس از مشخص شدن دانشجویان ورودی جدید، می‌بایست نسبت به اعلام آمار دانشجویان خود به موسسه پژوهش و برنامه ریزی آموزش عالی و پیگیری تایید آن تا مهرماه هر سال اقدام نمایند. شایان ذکر است مبنای دفتر برنامه، بودجه و تشکیلات در سرانه دانشجویی آمار ارسالی موسسه پژوهش بوده و هرگونه آمار دانشجویانی که توسط دانشگاه‌ها به طور مستقیم به دفتر برنامه، بودجه و تشکیلات ارسال گردد، مورد قبول نمی‌باشد.

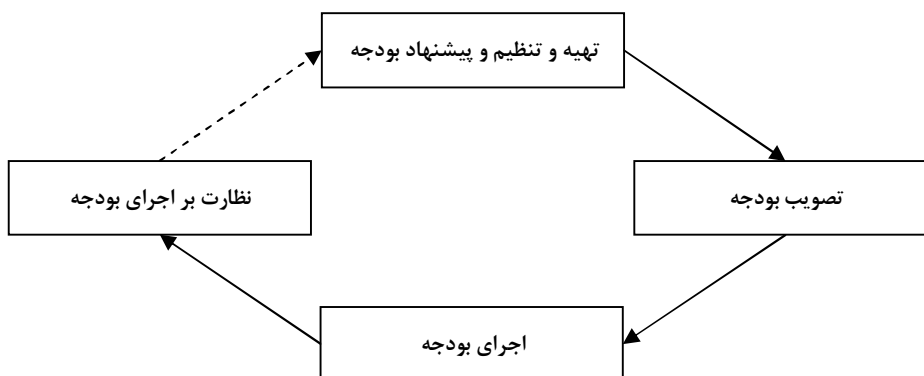
همانطور که اشاره گردید، سیستم‌های دانشگاه دولتی توسط نهادهای آموزش عالی دولت اداره می‌شوند. این نهادها درخواست‌های مالی و پیشنهادهای بودجه‌ای را بررسی و پس از تصویب، بودجه یاد شده را به دانشگاه تخصیص می‌دهند. به این منظور پس از ابلاغ بخشنامه بودجه در مهرماه هر سال در پورتال معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور کلیه دستگاه‌های اجرایی می‌بایست با رعایت قوانین و مقررات تنظیم لایحه (به صورت دستورالعمل‌های تکمیل فرم‌ها که بر روی سایت

معاونت برنامه ریزی قرار می‌گیرد) نسبت به تکمیل فرم‌های لایحه بودجه در سامانه لایحه معاونت برنامه ریزی اقدام نمایند.

معمول است که فرآیند بودجه پیشنهادی هر سال با اعلام درآمد اختصاصی دانشگاه‌ها آغاز می‌شود که ضروری است دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی و پژوهشی نسبت به برآورد صحیح و نزدیک به واقعیت درآمد اختصاصی خود اقدام نمایند. آن دسته از دانشگاه‌هایی که در سال گذشته درآمد اختصاصی نداشته اند یا متقاضی افزایش تعداد برنامه‌های درآمد اختصاصی خود می‌باشند باید نسبت به ارسال درخواست خود طی نامه به دفتر هماهنگی، تلفیق و تخصیص معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور در زمان یاد شده اقدام نمایند.

پس از تعیین و تصویب درآمد اختصاصی دانشگاه‌ها، برآورد و تقسیم بندی درآمد عمومی آغاز می‌شود. روند تکمیل فرم‌ها به این صورت است که برای هر دانشگاه سقف اعتباری تعریف می‌شود که دانشگاه‌ها باید در چارچوب آن سقف اعتبارشان را تقسیم بندی نمایند. مهم‌ترین قسمت تکمیل فرم‌های لایحه، برآورد حقوق و مزایای کارکنان رسمی و پیمانی می‌باشد که دانشگاه و مراکز آموزشی با توجه به عملکرد سال جاری شان و پیش بینی استخدام جدید نیروها باید به برآورد آن اقدام نمایند. فرم‌های لایحه به دو صورت برنامه‌ای و فصلی تقسیم شده که مراکز آموزشی و پژوهشی باید نسبت به تکمیل آن اقدام نمایند.

دانشگاه تهران با طی کردن مراحل فوق، چند سالی است که دارای ردیف بودجه مستقل در قانون بودجه کل کشور بوده و مستقل از وزارت علوم، تحقیقات و فناوری بودجه پیشنهادی خود را تهیه و تنظیم می‌نمایند. به منظور جلوگیری از تکرار مجدد، در ادامه سعی می‌گردد چهار مرحله اصلی فرآیند بودجه که در شکل شماره ۴ نشان داده شده است را در این دانشگاه بیان نماییم.



شکل شماره ۴ - مراحل بودجه ریزی در دانشگاه تهران

۴-۱- تهیه و تنظیم بودجه پیشنهادی

مشابه با تمام موسسات و دستگاه های دولتی که بودجه خود را به شیوه‌ای سنتی تهیه می‌نمایند، هدف از تهیه بودجه مشخص نمودن این موضوع است که اعتبارات در "چه محلی" و به "چه میزان" هزینه شود و سپس نظارت گردد که میزان اعتبارات هزینه شده از اعتبار مصوب تجاوز ننماید و یا محل خرج اعتبارات نیز تغییر نیابد. در این نوع نظام بودجه‌ای، هدف هر دستگاه(از جمله دانشگاه ها) افزایش اعتبارات خود از طریق بیان مشکلات و کمبودها در فرآیند انجام وظایف و هدف سازمان متولی بودجه و دولت تقلیل اعتبارات تا حداقل ممکن است. در اجرای بودجه نیز دستگاه اجرایی موظف است که حساب هر یک از مواد هزینه را در قالب اقلام هزینه و در سقف اعتبارات مصوب نگهداری کند و در اختیار دستگاه های نظارتی مربوط قرار دهد. ممیزی این حساب ها نیز معمولاً عبارت از بررسی مجوزهای هزینه کرد به منظور کنترل سقف اعتبارات در هر قلم هزینه‌ای است. بدیهی است که در این بررسی به میزان تحقق اهداف و مأموریت های دستگاه و چگونگی انجام آنها، آن طور که باید پرداخته نمی‌شود.

دانشگاه تهران نیز با توجه به موارد ذکر شده در بالا و با تمرکز بر "ورودی ها" و براساس درصدی افزایشی نسبت به سال قبل، هر سال بودجه خود را در دو حوزه اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه‌ای، تهیه می‌نماید. به منظور تهیه بودجه پیشنهادی اعتبارات هزینه‌ای، دانشگاه های مذکور پس از مطالعه و تحلیل

بخشنامه بودجه و سایر مواد قانونی، به جمع آوری اطلاعات هزینه های پرسنلی از واحدهای مختلف دانشگاه و سایر هزینه ها که از محل بودجه عمومی پرداخت می شود، می‌پردازند. به گونه ای مشابه اطلاعات مربوط به هزینه های پرسنلی غیرمستمر و سایر هزینه هایی که از محل بودجه اختصاصی قابل پرداخت است نیز تهیه می‌شود. همان گونه که قبلاً نیز بیان گردید این اطلاعات با توجه به پیش بینی نیروهای استخدامی در سال جدید و دستورالعمل های بیان شده در بخشنامه هرسال و به صورت درصدی از سال مبنای معمولاً سال قبل) تهیه می‌گردد. سپس بودجه پیشنهادی براساس اطلاعات جمع آوری شده از دانشکده ها و مراکز هزینه مختلف و در راستای برنامه های میان مدت و بلندمدت که هر دانشگاه یا دستگاه دولتی برای خود تهیه می کند، تنظیم شده و مطابق با آن فرم های بودجه پیشنهادی پردازش و تکمیل می‌گردد.

۴-۲- تصویب بودجه

همانطور که اشاره شد، پس از تهیه و تنظیم لایحه بودجه پیشنهادی توسط دانشگاه ها و بررسی و تایید این بودجه پیشنهادی به ترتیب توسط شورای اقتصاد و هیات دولت، بودجه کل کشور که شامل بودجه دانشگاه تهران و سایر دانشگاه هایی است که دارای ردیف مستقل بودجه-ای می‌باشند، به منظور تصویب به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌گردد. قبل از ارائه لایحه بودجه در مجلس، بودجه پیشنهادی دانشگاه ها به کمیسیون آموزش و

فعالیت در بودجه عملیاتی پیشنهاد خواهد شد. تنظیم بودجه عملیاتی با استفاده از روش بهایابی بر مبنای فعالیت، محتاج استقرار یک نظام کامل حسابداری بهای تمام شده در کنار نظام حسابداری مالی دانشگاه است. مراحل تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق حسابداری بهایابی بر مبنای فعالیت به قرار زیر است:

۱. **طبقه بندی عملیات:** عملیات سازمان را با توجه به اصول طبقه بندی عملیات دقیقاً مشخص کرده و به چندین برنامه و هر برنامه به چندین فعالیت و طرح تفکیک می‌شود. هدف از این کار تسهیل تعیین واحد مناسب اندازه گیری حجم عملیات است. از جمله فعالیت های مرسوم در دانشگاهها می‌توان به این موارد اشاره کرد: حضور اساتید در دفتر کار، تصحیح اوراق امتحانی، راهنمایی گروهی دانشجویی، تدریس در کلاس، طراحی محتوای آموزشی درس، و انتخاب مواد آموزشی درس (باغومیان، ۱۳۸۴).

۲. **انتخاب واحد اندازه گیری:** عملیات دانشگاهها به دو گروه قابل سنجش و غیر قابل سنجش تفکیک می‌شود. گروه اول عملیاتی هستند که انتخاب واحد اندازه گیری برای آنها مشکل نیست همانند عملیات آموزشی که از جمله این واحدهای اندازه گیری می‌توان به تعداد دانشجویان و یا تعداد کلاس ها اشاره کرد. گروه دوم عملیاتی است که براحتی نمی‌توان واحد اندازه گیری مناسبی برای آنها انتخاب کرد مثل کارهای تحقیقاتی و پژوهشی که نتیجه آنها قابل پیش بینی نیست که در این گونه موارد برآورد هزینه ها به شیوه ای متفاوت صورت می‌گیرد.

۳. **برآورد بهای تمام شده یک واحد عملیات:** پس از انتخاب واحد اندازه گیری مناسب می‌بایست به برآورد دقیق بهای تمام شده لازم برای تکمیل یک واحد عملیات پرداخت.

۴. **پیش بینی حجم عملیات:** در این مرحله پس از محاسبه بهای تمام شده هر واحد می‌بایست به پیش بینی حجم عملیات در سال بودجه پرداخت. این پیش بینی بر اساس تجارب سال های گذشته یا طرح های مشابه و ویژگی های طرح در زمان مورد نظر صورت گیرد.

تحقیقات مجلس ارائه و در صورت ضرورت جلسه دفاع از بودجه پیشنهادی در این کمیسیون برگزار می‌شود. سپس با تشکیل کمیسیون تلفیق اصلی مجلس و بررسی هزینه دانشگاه های مورد مطالعه، گزارش کار کمیسیون مزبور توسط مخبر در مجلس ارائه گردیده و سخنان موافقین و مخالفین مجلس شنیده می‌شود. پس از تصویب، لایحه بودجه به شورای نگهبان تقدیم و در صورت تایید توسط شورای نگهبان، قانون بودجه برای ریاست جمهوری با امضای رئیس مجلس ارسال می‌گردد.

۳-۴- اجرای بودجه

همانند فرآیند تهیه بودجه پیشنهادی که تحت دو عنوان کلی اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای تهیه می‌گردد، اجرای بودجه نیز تحت این دو عنوان صورت می‌گیرد. به منظور اجرای بودجه اعتبارات هزینه‌ای، منابع تامین اعتبارات به چهار دسته زیر طبقه بندی می‌شود:

- تامین اعتبارات هزینه‌ای از محل بودجه عمومی
- تامین اعتبارات هزینه‌ای از محل بودجه اختصاصی
- تامین اعتبارات هزینه‌ای از محل بودجه ردیف های متمرکز
- تامین اعتبارات هزینه‌ای از محل بودجه ردیف های متفرقه

پس از طی نمودن مراحل تهیه و تنظیم بودجه پیشنهادی، تصویب بودجه و اجرای آن، کار نظارت بر اجرای بودجه آغاز می‌گردد. شاید بتوان گفت یکی از نقاط ضعف اصلی بودجه‌ریزی سنتی در دانشگاه ها، همین مرحله نظارت بر اجرای بودجه باشد. در این مرحله در رابطه با اعتبارات هزینه‌ای، گزارش عملکرد مالی دریافت و با بودجه تفصیلی و برنامه مطابقت داده شده و به گزارشی در این باره به دیوان محاسبات و سایر مراجع ذیربط ارسال می‌گردد.

۴-۵- نقطه شروع بودجه بندی عملیاتی

در این پژوهش جهت شروع بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه های دولتی براساس مطالب نظری و نیز تجربیات سایر سازمانها و سایر کشورها، سیستم بهایابی بر مبنای

۵. محاسبه بهای تمام شده عملیات: بدین منظور کافی است که برآورد بهای تمام شده یک واحد عملیاتی را در حجم عملیات ضرب کرد تا معادل ریالی بهای تمام شده عملیات حاصل شود.

طراحی و پیاده سازی حسابداری بهای تمام شده بر مبنای فعالیت مستلزم طی کردن مراحل و گام هایی است که برای طراحی سیستم، جمع آوری اطلاعات و پیاده سازی سیستم تعیین بهای تمام شده هر برون داد در مراکز فعالیت انجام می شود. بعضی از مراحل طراحی ممکن است که همزمان و بصورت موازی با سایر مراحل انجام شود. از جمله این گامها به موارد زیر باید اشاره کرد:

- گام اول: تشکیل تیم طراحی سیستم
- گام دوم: تعریف مراکز فعالیت
- گام سوم: تفکیک مراکز فعالیت بر حسب عملیات
- گام چهارم: تعیین خروجی و برون داد هر مرکز فعالیت
- گام پنجم: عملیات بهایابی بر اساس هر مرکز فعالیت
- گام ششم: محاسبه بهای تمام شده بر حسب هر خروجی

۵-۵- مراحل اجرای بودجه بندی بر مبنای فعالیت در دانشگاه های دولتی ایران

بودجه ریزی بر مبنای فعالیت، یکی از روش های بودجه ریزی می باشد که جهت افزایش دقت پیش بینی های مالی در بودجه می باشد. این سیستم با توجه به در نظر گرفتن اهداف سازمان، فعالیت های مرتبط با آنها را شناسایی نموده و پس از آن منابع لازم برای این فعالیت ها را پیش بینی می نماید. به عبارتی دیگر سیستم بودجه ریزی بر مبنای فعالیت را می توان معکوس سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت نامید. براساس نتایج مطالعات بررسی شده، سه مرحله برای کاربرد مدل بودجه بندی بر مبنای فعالیت در دانشگاه تهران به عنوان نماینده ای از دانشگاه های دولتی ایران طراحی گردیده است. سه مرحله مورد نظر که در تحقیق نمازی و رضانی (۱۳۸۳) نیز به آن اشاره گردیده است، عبارتست از: مرحله تعیین فعالیتها، مرحله موضوعات هزینه و مرحله بودجه بندی

فعالیتها. در ادامه ابتدا موضوعات مورد نظر در هر مرحله به صورت موردی بیان و سپس این موارد به صورت کامل تشریح می گردد:

مرحله اول - تعیین فعالیتها

- شناسایی کلیه فعالیتهای مهم که در دانشگاه های مورد نظر صورت می پذیرد.
- شناسایی کلیه منابع مالی مصرف شده در دانشگاه های مورد نظر.
- شناسایی محرک های منابع برای هر منبع در راستای ارتباط منابع برای فعالیتهایی که آنها را مصرف می نمایند.
- تعیین بهای فعالیت ها که از طریق محرک های منابع مصرف می شوند.

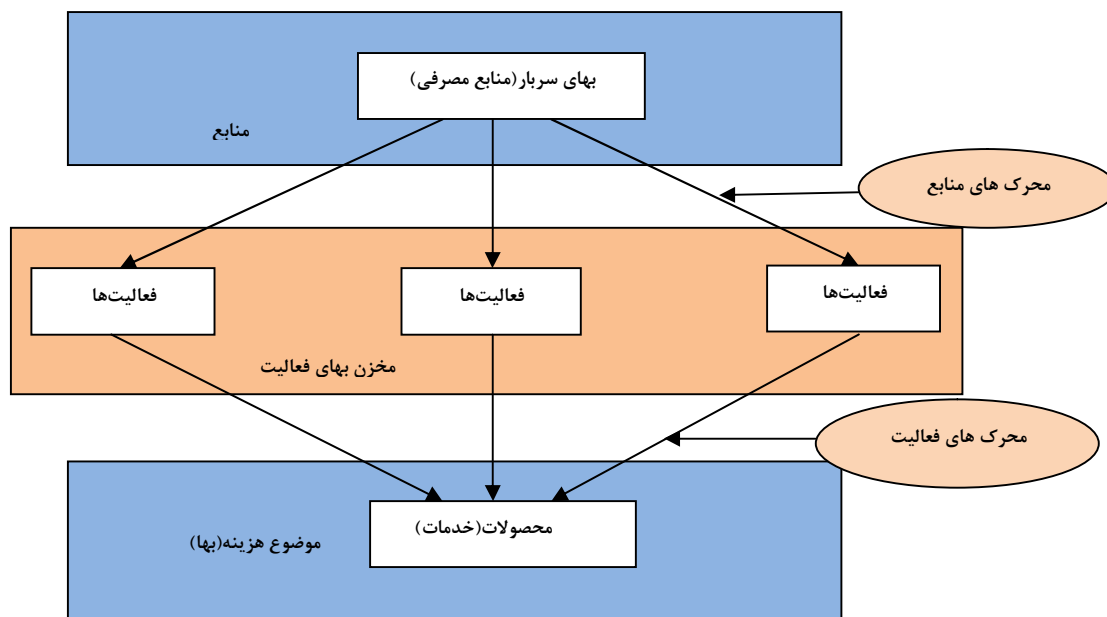
مرحله دوم - موضوعات هزینه (بها)

- شناسایی موضوع هزینه (موضوع بها)، اهداف نهایی فعالیتها و فهرستی از خدمات برای دانشجویان.
- شناسایی محرک های فعالیت برای هر فعالیت هزینه شده و برای ارتباط فعالیتها با موضوع بهایی که هزینه ها را مصرف می نماید.
- بهایابی کامل موضوعات بها یا هزینه با فعالیتهای ریالی که از طریق محرک های فعالیت مصرف می کنند.

مرحله سوم - بودجه بندی فعالیتها

با استفاده از موارد بیان شده در دو مرحله قبل و تعیین آنها، می توان بودجه بندی فعالیتها را به صورت فرآیند معکوس بهایابی بر مبنای فعالیت انجام داد. بنابراین کاربرد و اجرای این سیستم در پنج گام عمده که شامل سه مرحله ذکر شده در بالا می باشد، است: تعیین و تنظیم دامنه و محدوده پروژه، فعالیتهای بهایابی (مرحله اول)، بهایابی موضوعات هزینه (مرحله دوم)، بودجه بندی فعالیتها (مرحله سوم)، گزارش نتایج. در واقع همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، به منظور اجرای بودجه بندی بر مبنای فعالیت، نیاز به استقرار بهایابی بر مبنای فعالیت داریم و در مرحله های اول و دوم تمام تلاش این است تا عوامل و موارد مورد نیاز برای طراحی بهایابی بر مبنای فعالیت که در شکل شماره ۵ نشان داده شده است، تعیین

و بیان گردد. در ادامه سعی می‌گردد سه مرحله اصلی را که به صورت موردی در بالا اشاره گردید، را به طور



شکل ۵- فرآیند بهایابی بر مبنای فعالیت - تسهیم اولیه و ثانویه (روهوپاتی و ماگاد، ۲۰۱۱)

فرهنگی، سیاسی و ... اقدام به شناسایی تعداد و انواع فعالیتهای مختلف با توجه به شرایط ویژه خود نموده‌اند. بدین ترتیب با توجه به تحقیقات انجام شده و با در نظر گرفتن شرایط و شناخت ایجاد شده از دانشگاه تهران در فصل اول تحقیق، می‌توان کل فعالیتهای مهم این دانشگاه را به پنج فعالیت اصلی تقسیم و این فعالیتهای را شناسایی نمود. این پنج فعالیت عبارتند از: فعالیت آموزشی، فعالیت پژوهشی، فعالیت دانشجویی، فعالیت اداری و مالی و فعالیت عمرانی.

گام دومی که در مرحله اول لازم است انجام گردد، شناسایی کلیه منابع مالی مصرف شده در دانشگاه‌های دولتی می‌باشد. منابع مالی در دانشگاه‌های دولتی ایران معمولاً شامل اعتبارات تخصیص یافته به صورت بودجه جاری، فعالیت پشتیبانی، تحصیلات تکمیلی، فوق برنامه و فرهنگی، مانده وجوه سال قبل، تبصره ۱۷، برنامه و بیمه کارکنان، بودجه‌های پژوهشی و عمرانی، درآمدهای

مرحله اول: شناسایی و تعریف فعالیتهای دانشگاه

اولین مرحله برای تبدیل بودجه‌بندی سنتی به بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت (ABB)، شناسایی و تعریف فعالیتهای دانشگاه‌ها می‌باشد. کروپر و کوک (۲۰۰۰)، شش فعالیت تدریس، پژوهشی، فعالیتهای دانشجویی، مشاوره‌ای، اداری و موارد قانونی را در دانشگاه تعریف و شناسایی کردند. کوکس، داوون و اسمیت (۱۹۹۹، ۲۰۰۲) نیز چهار فعالیت آموزشی، پژوهشی، خدمات عمومی و اداری را برای دانشگاه کانزاس شناسایی و تعریف نمودند. روبرتسون، برناسکنی و مک کای (۱۹۹۸) نیز اقدام به شناسایی فعالیتهای آموزشی، پژوهشی، اداری و زیرشاخه‌های این فعالیتهای نمودند.

در این مرحله، اولین گام، شناسایی کلیه فعالیت‌های مهمی است که در دانشگاه صورت می‌گیرد. طبق مطالعاتی که در این زمینه صورت گرفته است، هر یک از دانشگاه‌ها با توجه به وضعیت سازمانی، مالی، جغرافیایی،

اختصاصی و ردیف های بودجه‌ای می‌باشد که در قالب هفت فصل طبقه‌بندی و تفکیک می‌گردد. این فصول که باید با شناسایی محرک‌های فعالیت به دانشکده‌ها تخصیص یابند عبارتند از: مواد هزینه فصل اول (جبران خدمت کارکنان) شامل حقوق و دستمزد، حقوق کادر شاغل، حق التدریس، کسری حقوق، کارایی، فوق العاده شغل و مزایا، اضافه کار، تمام وقتی، عیدی، حق محرومیت، عائله مندی و حق اولاد، کمک غیرنقدی و حق مسکن می‌باشد. فصل دوم (استفاده از کالا و خدمات) نیز به عناوین مواد هزینه شامل ماموریت و حمل و نقل، نگهداری و تعمیر وسایل اداری و غیره، چاپ و خرید نشریات و اوراق اداری، سوخت، آب و برق و گاز، مواد و لوازم مصرف شدنی، هزینه مطالعاتی و تحقیقاتی، حق الزحمه بخش خصوصی و سایر هزینه های بخش خصوصی اختصاص دارد.

فصل سوم (هزینه های اموال و دارایی) شامل اجاره و کرایه، فصل چهارم شامل یارانه، فصل پنجم شامل کمک های بلاعوض، فصل ششم (رفاه اجتماعی) شامل بیمه اجتماعی کارمندان و کارگران، کمک غیرنقدی، پاداش خدمت کارکنان، کمک هزینه عائله مندی بازنشستگان، کمک به صندوق پس انداز کارکنان، کمک هزینه ورزش، کمک رفاهی دانشجویان، هزینه گردش علمی و عملیات الزامی، حق الزحمه دانشجویان، حق بیمه دانشجویان، هزینه ورزش دانشجویان، هزینه پروژه دانشجویان، کمک به تهیه کتب و جزوات درسی، هزینه کار دانشجویان و هزینه فعالیت فرهنگی می‌باشد. فصل هفتم (سایر هزینه ها) به دیون پرسنلی و اداری و عوارض ساختمان و ماشین آلات تقسیم می‌گردد.

در واقع در دانشگاه‌های دولتی ایران (در این تحقیق دانشگاه تهران)، دانشکده‌ها در سطح کلان به عنوان موضوع بها در سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت و بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت در نظر گرفته می‌شوند. موضوع بها در واحدهای تولیدی قسمتی از فرآیند تولید جداگانه است که مدیریت تمایل دارد هزینه فعالیت‌های انجام شده در آن را به طور جداگانه گزارش کند. بنابراین مواد هزینه فصول هفت گانه بودجه سنتی که مطابق با مفهوم و فلسفه بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، منابع در

دانشگاه‌ها می‌باشند، باید از طریق عوامل و محرک های منابع به فعالیتها و سپس به دانشکده ها تخصیص یابند. بنابراین سومین گام از مرحله اول اجرای سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، شناسایی محرک‌ها می‌باشد. در نتیجه پس از شناسایی فعالیتها و مراکز فعالیت، هزینه منابع ابتدا به مخازن هزینه هر مرکز فعالیت تخصیص می‌یابد. در این مبنای بهایابی، هر مخزن هزینه نماینده یک فعالیت انجام شده در آن مرکز فعالیت است. محرک های منابع مورد استفاده برای تخصیص هزینه‌ها به فعالیتها، مبالغ تخصیص یافته به هر فعالیت و در نتیجه درستی و صحت هزینه‌های گزارش شده را تضمین می‌کند. در واقع برای اجرای بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت در دانشگاه های مورد مطالعه دو کار عمده باید انجام شود: تسهیم به فعالیتها و تسهیم به دانشکده ها. طبق تعاریف و دستورالعمل های بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، تسهیم به فعالیتها (پنج فعالیت طراحی شده)، تسهیم اولیه و تسهیم به دانشکده ها، تسهیم ثانویه نامیده می‌شود. برای انجام هر دو کار، انتخاب محرک های مناسب کلیدی ترین و حساس ترین مرحله‌ی اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت می‌باشد.

گام چهارم از مرحله اول اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، تعیین بهای ریالی فعالیتها است. این چهار گام برای تسهیم تک تک اقلام موارد هزینه فصول هفت گانه به فعالیتها اجرا می‌گردد. به عبارتی دیگر، بعد از شناسایی ۵ فعالیت عمده در دانشگاه های دولتی، برای هر یک از مواد هزینه فصول هفت گانه، محرک های مناسب شناسایی گردیده و مبالغ (بودجه تحصیلی دانشگاه) به فعالیتها تسهیم می‌گردد. انجام این چهار گام را می‌توان تسهیم اولیه مطابق مفهوم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت در نظر گرفت.

مرحله دوم: موضوعات هزینه (بها)

دومین مرحله برای تبدیل بودجه‌بندی سنتی به بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت (ABB)، موضوعات هزینه (بها) می‌باشد. طبق مفهوم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، موضوع بها، دلیل یا علت عملکرد یک فعالیت و بهای نهایی تخصیص یافته می‌باشد (نمازی و رضانی، ۱۳۸۳). در دانشگاه موضوع بها در واقع بودجه تخصیص یافته به

نیست، زیرا انجام این کار نیاز به تحقیق جداگانه‌ای دارد، با این حال از آنجاییکه در این تحقیق هدف نشان دادن مسیر و نقشه راه می‌باشد، لذا برخی محرک‌ها که از طریق مطالعه و بررسی‌های به عمل آمده شناسایی گردیده‌اند در قسمت پایانی پیشنهاد می‌گردد.

مرحله سوم: بودجه‌بندی فعالیتها

پس از انجام مرحله اول و دوم، می‌توان به بودجه‌بندی اقدام نمود، که مرحله سوم اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت است. در این مرحله که گام اول و دوم آن همان مراحل اول و دوم ذکر شده در بالا می‌باشد، سهم دانشکده‌ها به عنوان واحدهای تولیدی و با استفاده از محرک‌های انتخاب شده تعیین می‌گردد. پس از انجام این گام‌ها، تسهیم ثانویه نیز صورت می‌پذیرد. بودجه‌بندی و سهم دانشکده‌ها در این مرحله انجام می‌پذیرد که گام سوم از مرحله سوم اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت است. گام آخر این مرحله، گزارش نتایج به صورت جداول و نمودارها و به تفکیک فعالیتها و دانشکده‌ها می‌باشد.

قبل از اینکه به بیان برخی محرک‌ها به عنوان مثال و نمونه اشاره گردد، ذکر مجدد این نکته ضروری است که یکی از مهمترین و حساس‌ترین مراحل اجرای بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت تعیین مناسب محرک‌های منابع و محرک‌های فعالیت است. موضوع بسیار مهمی که باید در انتخاب محرک‌های لازم بدان توجه گردد، آن است که این محرک‌ها حتماً باید با در نظر گرفتن موضوع فعالیت، مفهوم و ماهیت فعالیت و استفاده از نظرات کارشناسی و مشاوره و مباحثه و اجماع مدیران دانشکده‌ها صورت گیرد. این امر علاوه بر اینکه باعث مشارکت مدیران کلیه دانشکده‌ها در امر بودجه‌بندی می‌شود، موجب آشنایی مدیران با امر بودجه‌بندی، احساس رضایت مدیران از بودجه تخصیص یافته و ایجاد حس همکاری و مشارکت در آنها می‌گردد. نکته مهم دیگر که می‌توان در بلندمدت بدان توجه نمود و نمازی و رمضانی نیز در تحقیق خود در سال ۱۳۸۳ به آن اشاره نمودند، استفاده از تنها دو عامل تعداد دانشجو و استاد برای تخصیص به فعالیتها و دانشکده‌ها است. مطابق استانداردهای وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، شاخص‌های خاصی برای تعداد

هر یک از دانشکده‌ها و مراکز تحقیقاتی دیگر است. بنابراین بایستی سهم هر یک از دانشکده‌ها و مراکز تحقیقاتی از بودجه کل دانشگاه تعیین گردد. برای انجام این کار، نیاز به شناسایی عوامل و محرک‌های مناسب است.

دومین گام از مرحله دوم اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، شناسایی محرک‌های مناسب در سطح دانشکده‌ها و مراکز تحقیقاتی می‌باشد. در واقع محرک با استفاده از مبنای مناسب، میزان فعالیت استفاده شده جهت انجام کارها را به هدف هزینه تخصیص می‌دهد. این محرک‌ها و عوامل می‌توانند تعداد دانشجو، استاد، کارمند، فضاهای مورد استفاده، تعداد تحقیقات، پژوهش‌ها و غیره باشد.

گام سوم این مرحله، مربوط به بهیابایی کامل موضوعات هزینه‌(بها) با فعالیتهای ریالی که از طریق محرک‌های فعالیت مصرف می‌کنند، می‌باشد. یعنی پس از تعیین و شناسایی محرک‌های مناسب و لازم، سهم هر یک از دانشکده‌ها و مراکز تحقیقاتی از مواد هزینه مشخص و تعیین می‌گردد و مبالغ ریالی هر یک از موضوعات بها محاسبه می‌گردد.

قبل از ورود به مرحله سوم، همانطور که بیان گردید، مسئله مهم در دو مرحله قبلی، تعیین محرک‌های منابع و فعالیت می‌باشد. انتخاب محرک منابع برای تسهیم اولیه و محرک فعالیت در سطح فعالیت‌ها، تا حد زیادی دقت بالا و تحریف پایین هزینه‌های گزارش شده را تضمین می‌کند. در زمان انتخاب محرک دو سوال اساسی مطرح است: چه تعداد محرک استفاده شود؟ از کدام محرک استفاده شود؟ پاسخ به این سوالات اهمیت به سزایی در کیفیت اجرای بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت دارد. در واقع یکی از مهم‌ترین نقاط ضعف بودجه‌بندی سنتی، عدم وجود محرک‌های لازم و یا وجود محرک‌های نامناسب و غیرکارشناسی است. بنابراین انتخاب محرک‌ها باید به صورت کارشناسی انجام شود، بنابراین نوع محرکی که مورد استفاده قرار می‌گیرد، بایستی از نظر آثار رفتاری محرک پیشنهادی و همبستگی محرک پیشنهادی با مصرف واقعی فعالیت مورد بررسی قرار گیرد. هدف از انجام این تحقیق تعیین دقیق و کارشناسانه این محرک‌ها

می‌کند. تجارب کشورهای عضو OECD بیانگر این است که ارزیابی عملکرد تاثیر بسزایی در مدیریت هزینه های عمومی دارد. در مرحله تهیه و تنظیم بودجه، دسترسی و استفاده گسترده از اطلاعات عملکردی، سازمان های برنامه و بودجه را برای به چالش کشیدن پیشنهادات بودجه‌ای دستگاه های اجرایی تقویت می‌نماید و در مرحله اجرای بودجه، آنان را برای شناسایی و مقایسه بین دستگاه های با عملکرد مطلوب و ضعیف تقویت می‌کند و به فشارهای خارجی و داخلی برای بهبود ارائه خدمات کمک می‌نماید. این کار امروزه، در قالب تفاهم نامه‌های عملکردی برای ارائه خدمات، در قالب شاخص های شفاف و دقیق عملکردی که با مدیران واحدهای ارائه دهنده خدمات منعقد می‌گردد، اجرا می‌شود (همان منبع).

در رابطه با دستگاه های اجرایی از جمله دانشگاه های دولتی، ارزیابی عملکرد به دلیل اینکه به اتخاذ تصمیمات بهتر و بکارگیری اثربخش تر منابع کمک می‌نماید، تاثیر بسزایی در بهبود کیفیت مدیریت و بودجه‌بندی دارد. کمی کردن عملکرد به مدیران اجازه می‌دهد تا بر روند تغییرات، نظارت کنند، مشکلات و مسائل احتمالی و بالقوه را شناسایی کنند و بتوانند اقدامات اصلاحی لازم را به موقع انجام دهند. اطلاعاتی که عملکرد را در قالب پاسخگویی به سوالات زیر توضیح می‌دهد به مدیران اجازه می‌دهد تا منابع را به فعالیتهای موفقیت آمیز تخصیص دهند و مسئولان دستگاه های اجرایی (مانند دانشگاه های دولتی) را به پشتیبانی و حمایت این دسته از فعالیتهای اقدامات و می‌دارد.

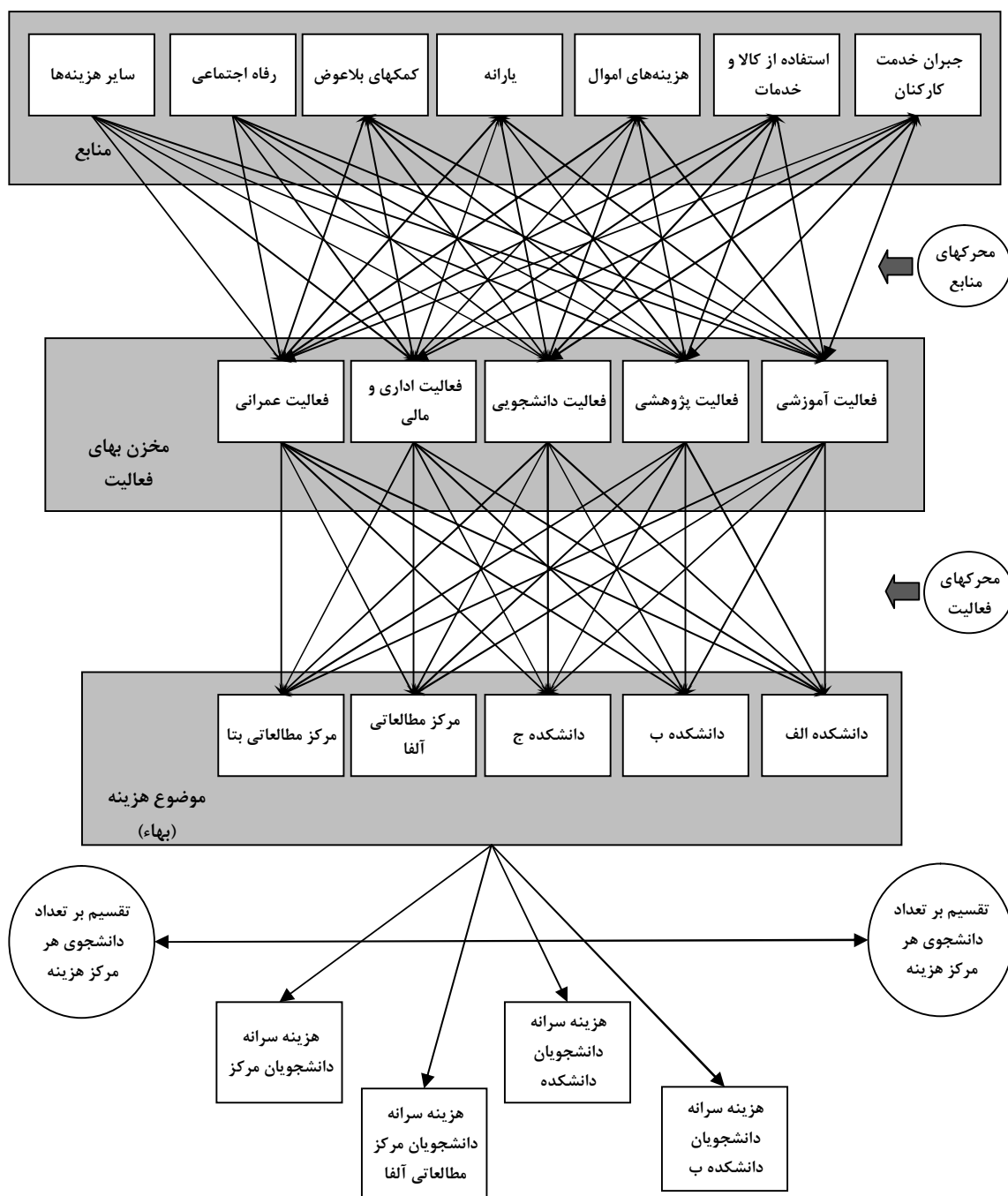
- جایگاه سازمان یا دستگاه اجرایی به لحاظ عملکرد و خوشنامی در حال حاضر چگونه است؟ سازمان یا دستگاه اجرایی در مقایسه با سایر سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی مشابه در چه جایگاهی قرار دارد؟ آیا از وضعیت بهتر یا ضعیفتری برخوردار است؟
- با توجه به اهداف و استراتژی های تعیین شده توسط مدیران، جایگاه سازمان یا دستگاه اجرایی به لحاظ عملکرد و خوشنامی، چگونه باید باشد؟ به عبارت دیگر، فاصله وضعیت فعلی با وضعیت ایده آل چقدر است؟

استاد لازم برای هر دانشجو، تعداد کارمند لازم بر مبنای استاد و دانشجو، مقدار فضای لازم برای هر استاد و دانشجو و سایر مولفه‌ها براساس استاد و دانشجو وجود دارد. البته تحقق این امر نیاز به زمان و بررسی های بیشتری دارد و حتی می‌توان براساس نیاز و به صورت کارشناسی و براساس نیازهای خاص هر دانشگاه، تغییراتی نیز در این مولفه‌ها ایجاد نمود. نکته پایانی در این قسمت این است که شکل شماره ۶ به منظور تهیه بودجه ریزی بر مبنای فعالیت در سطح دانشگاه های دولتی ایران (به عنوان جزئی از بودجه ریزی عملیاتی) و در سطح کلان دانشگاه ارائه گردیده است که برای شروع و حرکت در مسیر تهیه بودجه ریزی بر مبنای فعالیت، گامی بسیار مهم و واقع گراست. در مراحل بعدی و به منظور افزایش دقت می‌توان این رویه را در سطح هر دانشکده و مرکز تحقیقاتی اجرایی نمود. ناگفته پیداست که در این صورت نیاز است تا فعالیتهای هر دانشکده یا مرکز تحقیقاتی شناسایی و سپس به موضوعات بها که می‌تواند رشته های مختلف تحصیلی یا دانشجویان مقاطع مختلف تحصیلی باشد، تسهیم گردد.

همانطور که در قسمت های قبل بیان گردید، اغلب کشورهای در حال توسعه دنیا با در نظر گرفتن تجارب دو دهه اخیر کشورهای توسعه یافته شامل کشورهای عضو سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه، در حوزه اصلاحات مدیریت بودجه، به سمت اصلاح نظام بودجه‌بندی خود و ایجاد یک نظام بودجه‌بندی عملیاتی حرکت کرده اند. بسیاری از این کشورها گام اول این فرآیند تغییر را برداشته‌اند و خود را از قالبهای سنتی زیر رها کرده‌اند (حسن آبادی، صراف، ۱۳۸۸):

- ✓ تاکید بر اینکه مدیران صرفاً کنترل کننده منابع دولتی و عمومی هستند.
- ✓ تاکید بر تبعیت تام و کامل از اعتبارات مفصل و انعطاف ناپذیری بودجه‌ای.

در این فرآیند تغییر، شاخص های عملکرد نقش کلیدی را به عنوان پایه و اساس برنامه‌ریزی استراتژیک، تفاهم نامه های عملکرد برای خدمات، اشکال گوناگون پاداش در قبال عملکرد و ارزیابی بیرونی برنامه های دستگاه های اجرایی ایفا



شکل ۶- فرآیند پیشنهادی بهایابی بر مبنای فعالیت به منظور تهیه بودجه بندی بر مبنای فعالیت در دانشگاه

به عبارت دیگر می‌توان وجه تمایز بودجه‌بندی عملیاتی با سایر سیستم‌های بودجه‌بندی را اینگونه بیان کرد:

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخصهای عملکرد و تخصیص منابع است. اگر چه چنین

شاخص‌های عملکرد روی رفتار کارکنان نیز موثر است. هنگامیکه کارکنان دستگاه اجرایی بدانند بر چه اساسی ارزیابی خواهند شد، عملکرد بهتری از خود نشان خواهند داد.

- ✓ عواملی راکه راهبردها و خط‌مشی‌ها را متاثر می‌سازند، شناسایی کنند.
- ✓ واقع‌گرا باشند، نه ایده‌آل‌گرا و بنابراین وضعیت موجود مشاهده شده را مورد توجه قرار دهند.
- ✓ قابلیت فراهم‌آوری ارتباطات و پیوندهای تحلیلی را داشته باشند.
- ✓ قابلیت اجرا داشته باشند.
- ✓ نشان‌دهنده حیطة وسیعی از معیارهای مخاطبان باشند.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

پس از شناخت وضعیت موجود بودجه‌بندی در دانشگاه تهران به عنوان نماینده‌های دانشگاه‌های دولتی ایران، تحلیل و طراحی وضعیت مطلوب و بررسی زیرساخت‌های لازم جهت استقرار مدل بودجه‌بندی عملیاتی، راهنما و نقشه راهی به منظور دستیابی به بودجه‌بندی عملیاتی ارائه گردیده است. در حقیقت، هدف از اجرای این تحقیق، امکان‌سنجی اجرای بودجه‌بندی عملیاتی و نه اجرای آن در دانشگاه‌های دولتی است. به منظور دستیابی به این هدف مهم، شناخت وضعیت فعلی، گامی بسیار مهم تلقی می‌شد که در مرحله اول انجام گردید. یافتن ایرادات وضعیت فعلی بودجه‌بندی در دانشگاه مورد مطالعه، به همراه بررسی ادبیات موجود، و نیز جمع‌آوری اطلاعاتی که به طور غیر رسمی از کارشناسان و اساتید این حوزه به دست آمد، همگی مؤید لزوم استقرار بودجه‌بندی عملیاتی بود. برای ادامه تحقیق لازم بود که زیرساخت‌های لازم برای پیاده‌سازی این سیستم از بودجه‌بندی نوین مورد ارزیابی قرار گیرد که نتایج این مورد نیز در تحقیق آمده است. در نهایت برای اتمام این تحقیق، کافی بود طراحی برای استقرار این نوع بودجه‌بندی ارائه گردد. در این تحقیق، این مهم انجام گرفته است. لازم به ذکر است که این نقشه، تنها به عنوان یک پیشنهاد سازنده برای شروع کاری دشوار ارائه می‌شود و پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی، خود مشروط به جمع‌آوری اطلاعات بسیار دقیقتری است که مستلزم صرف وقت و هزینه بسیار بالایی می‌باشد که البته در هدف و دامنه این تحقیق قرار ندارد. در پایان تاکید بر این

پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌تواند سیاستگذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانونگذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهد. همچنین با تجهیز نمودن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و کل برنامه‌های دولت و دستگاه اجرایی (از جمله دانشگاه‌ها) که برای نیل به اهداف مشخصی به کار می‌روند، توانایی آنها را در ارزیابی درخواست‌های مختلف بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی و بخش‌های مختلف آن، افزایش دهد و به افزایش پاسخگویی عمومی، مدیریت برای عملکرد بهتر و بهبود نحوه تخصیص منابع منجر شود. بطور کلی از الزامات نظام بودجه‌بندی عملیاتی وجود شاخص‌های شفاف عملکردی، نظام‌های ارزیابی عملکرد، نظام انگیزشی و پاسخگویی می‌باشد.

بنابراین با توجه به مطالب فوق و دامنه این تحقیق که دانشگاه تهران به عنوان نماینده‌ای برای دانشگاه‌های دولتی ایران، می‌باشد، نیاز به یکسری شاخص‌های شفاف در راستای سنجش عملکرد آموزشی دانشگاه‌ها و کامل کردن بودجه‌بندی عملیاتی در آنها احساس می‌شود که علاوه بر اطلاعات جاری، روندها را نیز تحلیل نماید. در نتیجه در این قسمت سعی می‌گردد تا در رابطه با این الزام و زیرساخت بودجه‌بندی عملیاتی، توضیحات جامع‌تری ارائه گردد.

در ایران نیز تلاش‌های بسیاری در زمینه معرفی شاخص‌های عملکرد مناسب دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی صورت گرفته است، که از آن جمله می‌توان به مصوبه جلسه ۵۱۰ شورای عالی انقلاب فرهنگی و شاخص‌های معرفی شده توسط دانشگاه‌های خاص اشاره نمود، که به منظور اجرا و پیاده‌سازی نظام بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه‌ها می‌توان از آنها استفاده و در صورت لزوم با توجه به اهداف و برنامه‌های دانشگاه‌های خاص آنها را اصلاح و تعدیل نمود. به طور کلی می‌توان گفت، انتظاری‌رود شاخص‌های معرفی شده از سوی هر نهادی بایستی واجد شرایط زیر باشد:

- ✓ دورنمای روشن و صریحی ارائه نمایند.
- ✓ اطلاعات مناسب را برای مسائل جاری و مبتلا به نظام آموزشی و مسائل بالقوه ارائه نمایند.

مبنای فعالیت (ABPB): رویکردی نوین در بودجه‌ریزی، دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.

* محمودی، فاطمه، (۱۳۸۶)، بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی در سازمانهای دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش منابع، اولین کنفرانس بودجه‌ریزی عملیاتی.

* هادی نیا، صالح و مهدی محمدی، (۱۳۸۷)، بررسی ارتباط بین بودجه‌ریزی عملیاتی، سامانه هزینه یابی بر مبنای فعالیت و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت، دانش حسابرسی، شماره ۲۷.

- * Borgia, C. R. and Coyner, R. S,(1996) ,The evolution and success of budgeting systems at institutions of higher education, Public Budgeting and Financial Management, Vol. 7,No. 4, pp.467-492.
- * Cox, S. K. G. P. Downey and G. L. Smith,(2002), Activity-Based Costing and Higher Education – Can it Work?, Kansas State University Office of Planning and Analysis, Manhattan, Kansas, June, , PP. 1-9.
- * Crooper, Paul, and Roger, Cook(2002), Activity – Based Costing in Universities – Five Years On, Public Money & Management, PP. 61-68.
- * Cropper, P. and Drury, C,(1996), Management accounting practices in universities, Management Accounting, vol. 74, ISS 2, pp. 28.
- * De Lancer Julnes, Patria, and Marc Holzer, (2001), Promoting the Utilization of Performance Measures in Public Organizations: An Empirical Study of Factors Affecting Adoption and Implementation, Public Administration Review 61(6): 693–708.
- * Melkers, J. E. and K. G. Willoughby (2004), Staying the Course: The Use of Performance Measurement in State Governments, IBM Center for the Business of Government, 24.
- * Melkers, J. E. and K. G. Willoughby (2005), Models of Performance-Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting Effects, Public Administration Review 65(2): 180-190.
- * Moynihan, D. P, (2006), Managing for Results in State Government: Evaluating a Decade of Reform." Public Administration Review 66(1): 77-89.
- * Phyr, Peter (1973). Zero-Base Budgeting. John Wiely and Sons. USA.

مطلب ضروری است که به منظور دستیابی به هدف برنامه پنجم توسعه که تحقق بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی تا پایان سال دوم برنامه است و تکرار نشدن سرنوشت این هدف مشابه آنچه در برنامه چهارم بر سر آن آمد، لازم است تا دستگاه‌های اجرایی به طور جدی به این امر توجه کرده و برنامه‌ها و پروژه‌های کاربردی و عملیاتی را در این باره تعریف و اجرا نمایند. زیرا به عقیده نویسندگان این تحقیق، به منظور پیاده سازی موفق بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران، ابتدا باید دانش و ضرورت انجام چنین کاری برای مدیران و مقامات دانشگاهی تبیین گردد.

فهرست منابع

- * ابراهیمی نژاد مهدی، فرج وند اسفندیار (۱۳۸۲) بودجه از تنظیم تا کنترل. سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها. تهران. انتشارات سمت.
- * باغومیان، رافیک، (۱۳۸۴)، مقایسه طبقه بندی سطوح گوناگون فعالیت در یک واحد تولیدی و یک دانشگاه، دانش و پژوهش حسابداری، سال اول، شماره ۳
- * حسن‌آبادی محمد، نجار صراف علیرضا (۱۳۸۸). مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل الماس. چاپ چهارم. انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- * رضانی، امیررضا، (۱۳۸۳)، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت در دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی- مطالعه موردی: دانشگاه شیراز"، پایان نامه درجه کارشناسی ارشد.
- * ساکتی، پرویز و احمد سعیدی، (۱۳۸۸)، پیشنهادی برای بودجه‌ریزی دانشگاهی بر مبنای عملکرد، سومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.
- * فرج وند اسفندیار (۱۳۹۰). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه. چاپ سی و ششم (ویرایش دوم). انتشارات فروزش.
- * قادری محمدرضا(۱۳۸۶). بودجه‌ریزی نوین دولتی. چاپ اول. تهران. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
- * قلی زاده، محمد حسن، صانعی، محمود و مهدی سالاری، (۱۳۸۷)، برنامه‌ریزی و بودجه بندی بر

- * Robertson, Steve ,Geof , Applebee, Richard, Bernasconi, Nathan, Forshaw and Gary, McKay,(1998), Costing Methodology for Use Within Australian Higher Education Institutions, Ernst & Young, Australia, PP. 1-49.
- * Ruhupatty, LeRoy, Maguad, Ben A, (2011), Using The Activity-Based Costing Approach To Measure The Cost Of Quality In Higher Education: A Faculty Perspective.working paper.
- * Varlotta, L.E, (2010), Becoming a leader in university budgeting. New Directions for Student Services, 129, 5-20