

هموارسازی مسیر حسابرسی عملکرد با شناخت موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی در دانشگاهها)

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۲/۱۲

تاریخ پذیرش: ۹۶/۷/۲۵

صفیه بخشانی^۱

جاسم دژکام^۲

چکیده:

نظام‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر شاخص‌های کیفیت همچون بودجه‌ریزی عملیاتی، نظام‌هایی هستند که درصدد جایگزینی حسابرسی عملکرد به جای حسابرسی رعایت هستند. به عبارت دیگر در این نوع بودجه‌ریزی منابع مالی دولت به شاخص‌های کیفیت اختصاص می‌یابد. معیار میزان دستیابی دستگاه‌های دولتی به نتایج یکی از الزامات حسابرسی عملکرد است. در کشور ما نیز این موضوع مورد توجه قرار گرفته باین‌حال عوامل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بسیاری مانع از اجرای آن در دستگاه‌های دولتی گردیده است. تحقیق حاضر به بررسی و اولویت‌بندی موانع و مشکلات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان می‌پردازد. در این مطالعه توصیفی داده‌های مورد نیاز از طریق پرسش‌نامه توزیع شده بین متخصصان و کارشناسان امر بودجه‌ریزی در جامعه مورد بررسی، جمع‌آوری شدند. داده‌های گردآوری شده به وسیله نرم‌افزار Super Decisions و به روش تحلیل شبکه‌ای (ANP) مورد تحلیل قرار گرفتند. نتایج نشان می‌دهد، مهم‌ترین موانع در امر بودجه‌ریزی عملیاتی در این دانشگاه‌ها به ترتیب عبارت‌اند از: عدم کفایت آموزش فنی در خصوص بودجه‌بندی، عدم تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری و عدم وجود تخصص و مهارت کافی.

کلمات کلیدی: بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابرسی عملکرد، تحلیل شبکه‌ای

۱ - کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه ولایت (نویسنده مسئول) bakhshanis@yahoo.com

۲ - کارشناسی ارشد مدیریت، دانشگاه ولایت

□ ۱- مقدمه:

حسابرسی عملکرد^۱ به‌عنوان معیاری برای سنجش بهره‌وری و کارایی عملکرد مدیران دولتی استفاده می‌شود؛ زیرا بیشتر فعالیت‌های این دستگاه‌ها در راستای مباحث نظارت، کنترل و موضوع‌های مرتبط با منافع عمومی است. حساب‌برسان دیوان محاسبات معتقد هستند که نظام بودجه‌ریزی نامناسب مهم‌ترین چالش پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی است (ایمانی، ۱۳۹۳). بودجه انعکاس مالی کلیه برنامه‌ها و عملیات اجرایی سازمان است و از این دیدگاه، بازتاب مجموعه‌ای از مسائل و مشکلات در رابطه با مدیریت سازمان (جامعه) را می‌توان از دریچه بودجه ملاحظه و از طریق تحلیل روابط مالی و عملیاتی آن را بررسی کرد. به‌عنوان مثال، علائم و عوارض مشهود در بودجه از قبیل عدم جذب اعتبار مصوب، نسبت بالای هزینه‌های کارکنان، عدم کفایت اعتبارات مصوب، بالا رفتن قیمت تمام‌شده محصولات یا خدمات، وصول نشدن درآمدهای پیش‌بینی‌شده و نظایر آن‌ها می‌توانند نشانگر مشکلاتی در سازمان باشد. الزام فزاینده مدیریت به استفاده از بودجه‌بندی به خاطر تحقق اهداف سازمانی، ارتباط مدیریت و بودجه را محکم‌تر کرده و آن‌ها را بیش‌ازپیش به یکدیگر نزدیک کرده است (مدنی، ۵۷، ۱۳۷۱). ادبیات بودجه‌ریزی و مطالعات تطبیقی کشورهای پیشرفته، نشان می‌دهد مناسب‌ترین نظام بودجه‌ریزی، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی ۲ است (آذر، ۱، ۱۳۸۸). از سال ۱۳۷۸، اصلاح نظام بودجه‌بندی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توجه جدی قرار گرفت و در طرح دوم‌رحله‌ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به‌عنوان یک هدف میان‌مدت مورد توجه قرار گرفت (باباجانی، رسولی، ۳۳، ۱۳۹۰). با این وجود اکثر صاحب‌نظران و متخصصان بودجه در داخل کشور اعتقاد دارند تاکنون این تلاش نتایج و دستاوردهای قابل قبولی نداشته است (همان منبع، ص ۳۲). با توجه به مطالب فوق، ضرورت توجه به موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از اهمیت خاصی برخوردار است و به دلیل تأکید خاص قانون‌گذار بر تغییر در نظام بودجه‌ریزی دانشگاه‌ها، مطابق بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه، (ساکتی و سعیدی، ۲، ۱۳۸۸) و تأکید مفاد بند ۳۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه و بند الف ماده ۲۰ برنامه پنجم توسعه جهت تغییر نظام بودجه‌ریزی؛ هدف اصلی این پژوهش تعیین میزان تأثیر عوامل مدیریتی ۳ بر موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان و اولویت‌بندی این موانع است که می‌توان آن را در قالب اهداف فرعی ذیل بیان نمود:

- ✓ تعیین میزان تأثیر عوامل محیطی بر موانع و مشکلات اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان
- ✓ تعیین میزان تأثیر عوامل فنی و فرآیندی بر موانع و مشکلات اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان
- ✓ تعیین میزان تأثیر عوامل انسانی بر موانع و مشکلات اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان

۲- بیان مسئله:

نقش حسابرسی عملکرد در شناسایی و ایجاد نظام ارزش‌افزوده قابل‌تأمل و بااهمیت است. این حسابرسی در صورت ایفا درست نقش خود می‌تواند به مدیریت دولتی در کاهش و حذف فعالیت‌های بدون ارزش‌افزوده کمک نماید. با شناسایی موانع اجرایی حسابرسی عملکرد و توسعه آن این فرصت برای مسئولین ایجاد می‌شود که کنترل‌های مدیریتی را به نحو بهتر انجام دهند. یکی از چالش‌های عمده پیش روی اجرای حسابرسی عملکرد در بخش‌های دولتی تهیه نکردن بودجه بر مبنای بودجه‌ریزی عملیاتی است (ایمانی، ۱۳۹۳). با توجه به موارد فوق، ضرورت توجه به موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مناسب در دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی از اهمیت خاصی برخوردار است. تحقیق حاضر به همین موضوع در دو دانشگاه سیستان و بلوچستان و دانشگاه علوم پزشکی به‌صورت موردی می‌پردازد و تلاش می‌گردد مهم‌ترین شاخص‌هایی را که مربوط به مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی هستند، موردبررسی و مطالعه قرار داده و راه‌کارهایی جهت کاهش موانع ارائه گردد. این تحقیق به دنبال پاسخگویی به سؤالات زیر است:

- مشکلات اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان کدام‌اند؟

- کدام‌یک از عوامل مدیریتی بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در این دانشگاه‌ها تأثیر بیشتری دارند؟

۳- مبانی نظری و پیشینه تحقیق:

۳-۱- مبانی نظری

۳-۱-۱- بودجه‌ریزی عملیاتی

بر اساس تعاریفی که از بودجه‌ریزی عملیاتی عنوان شده است، عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص‌یافته به هر برنامه و نتایج به‌دست‌آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که با هر میزان مخارج انجام‌شده در هر برنامه، باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. (پناهی، ۱۳۸۴، ۱۱) بودجه‌ریزی عملیاتی، برنامه راهبردی سازمان با توجه به اهداف و مأموریت‌های آن است که فرایندی را جهت تبدیل داده‌های قابل‌سنجش به اطلاعات معنی‌دار در خصوص نتایج برنامه‌ها فراهم می‌آورد. (ملکرز و ویلابی، ۲۰۰۵، ۱۰۵) بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است هرچند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند ولی می‌توانند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت و قانون‌گذاری بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند. (دیاموند، ۲۰۰۲، ۱۲). هدف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی افزایش کارایی تخصیصی و تولیدی در پرداخت‌های دولت است. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ۴ بودجه‌ریزی عملیاتی را این‌گونه تعریف می‌کند: «شکلی از بودجه‌ریزی که اعتبارات تخصیص‌یافته را به نتایج قابل‌سنجش ارتباط می‌دهد». سازمان همکاری اقتصادی و توسعه و اداره کل حسابداری ایالات‌متحده بودجه‌ریزی

عملیاتی را سبکی از بودجه‌ریزی که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط می‌دهد، تعریف می‌کند (ضیایی و همکاران، ۱۳۸۷، ۸۹). در بودجه‌ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای هر یک از عملیات دستگاه اجرایی طبق روش‌های عملی مانند حسابداری قیمت تمام‌شده، روش اندازه‌گیری حجم کار و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت اندازه‌گیری می‌شود و این هزینه‌ها مبنایی برای انعقاد قرارداد با دستگاه اجرایی برای تصویب و تخصیص اعتبار خواهد بود (عباسی ۱۳۸۸، ۱۹۴). بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از دهه ۱۹۶۰ در کشورهای متعددی از جمله آمریکا، کانادا، شیلی، انگلیس، کره جنوبی، مالزی، استرالیا، غنا و برزیل آغاز شد. در این دهه توجه بیشتر معطوف به مرتبط ساختن مخارج به نتایج و محصولات بود. در دهه ۱۹۷۰ ارزیابی برنامه‌ها و اثربخشی آن در دستور کار قرار گرفت و از سال ۱۹۸۸ نظام تشویق و تنبیه برقرار شد و از سال ۲۰۰۳ پاسخگویی مدیران تهیه و ارائه شد. از زمان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی موانع متعددی پیش روی کشورهای مجری وجود داشته است که توانسته‌اند بخش اعظمی از آن‌ها را برطرف نمایند. از جمله موانع پیش روی این کشورها می‌توان به عدم همکاری کارکنان، نبود ارتباط بین نتایج و اهداف خاص، فقدان شاخص‌های عملکردی مناسب، نیاز به اصلاح سیستم حسابداری و حسابرسی، عدم وجود اختیار به مدیران و استفاده از عوامل تشویق‌کننده و فقدان اطلاعات دقیق و قابل اعتماد اشاره کرد (دانش فرد و شیراوند، ۱۳۹۱، ۹۰). طی سال‌های اخیر فشارهای فزاینده‌ای در زمینه نظارت مالی بر سازمان‌های دولتی تقریباً در تمامی کشورهای جهان به چشم می‌خورد. این فشارها ناشی از محدودیت منابع، افزایش حساسیت‌های جامعه، گرایش سیاستمداران در جلب رضایت مردم به منظور ارائه عملکرد مثبت در جهت کسب مقبولیت، مشروعیت و پاسخگویی در راستای بهبود مدیریت بر منابع مالی بوده است. بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه دنیا در تلاش هستند نظام بودجه‌ریزی خود را در یک فرآیند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است، نزدیک‌تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند (زینالی و همکاران، ۱۳۹۲، صص ۴۹ و ۴۸). به صورت خلاصه بودجه‌ریزی عملیاتی، فرایند مرتبط ساختن هزینه‌ها و نتایج است، در حال حاضر این نوع بودجه‌بندی در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته استقرار یافته است. بر اساس قانون برنامه‌بودجه مصوب اسفند ۱۳۵۱، نظام بودجه‌ریزی ایران یک نظام بودجه برنامه‌ای است. بدین ترتیب که بودجه‌های سالانه باید بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌های پنج‌ساله و برنامه‌های پنج‌ساله بر اساس برنامه‌های بلندمدت تهیه می‌شوند (حضور و همکاران، ۱۳۸۹، ۲). اجرای حکم مذکور هیچ‌گاه به طور کامل به اجرا در نیامده است و بحث مغایرت بودجه‌های سالانه با برنامه‌های میان‌مدت همواره مطرح بوده و هست. عوامل متعددی در این امر مؤثر بوده‌اند که مهم‌ترین آن‌ها عبارت‌اند از:

مشکلات فنی و ساختاری: مانند انعطاف‌پذیر نبودن احکام، نبود جدول‌های مبنای، نبود اولویت‌ها و شاخص‌ها.

مشکلات ناشی از ساختار و رفتارهای سیاسی: با توجه به اینکه دوره‌های برنامه‌های پنج‌ساله با دوره‌های ریاست جمهوری و با مجلس شورای اسلامی منطبق نبوده است، همواره دولت‌ها یا نمایندگان ادوار مختلف مجلس نسبت به برنامه‌های تصویب‌شده ملاحظاتی داشته‌اند که همین امر مانعی در اجرای موفقیت‌آمیز برنامه‌ها به شمار می‌رفته است (حسن‌آبادی، نجار صراف، ۱۳۸۵، ۹۰). به‌رغم نقاط قوت روش برنامه‌ای، این شیوه از بودجه‌ریزی به دلایلی همچون وقت‌گیری و ضرورت بازنگری سالانه، نیازمندی به فناوری برای تحلیل داده‌های پیچیده و بسیار زیاد، مناسب نیست (راشل و همکاران، ۲۰۱۰). بر اساس مطالعات انجام‌شده و قوانین و مقررات وضع‌شده در داخل کشور از جمله مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و بنا به نظر محمدحسن آبادی و علیرضا نجار صراف (سال ۱۳۸۶) که مدلی بنام مدل الماس را در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه کرده‌اند درمی‌یابیم که عوامل اصلی همچون برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)، مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی به‌عنوان عناصر و مؤلفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بشمار می‌روند. عامل‌های برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) به‌عنوان عوامل اصلی محسوب شده و عامل‌های مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی به‌عنوان عوامل کمک‌کننده و توانمند ساز هستند (احمدی و همکاران، ۱۳۸۹، ۱۱ و ۱۰).



مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (مدل الماس)

شکل شماره ۱: مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل الماس

(پهلوی و همکاران، ۱۳۹۱، ۵۶)

اما بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان یک تغییر اساسی در فرآیند تصمیمات بودجه‌ای محسوب نگردید بلکه بیشتر به‌عنوان یک عنصر مفید اما فرعی در مورد برخی خدمات و فعالیت‌های دولت در نظر گرفته شد؛ بنابراین اصلاحات به دلایل زیر به‌شدت تحت تأثیر قرار گرفت و

ناکام ماند: سیستم‌های حسابداری نامناسب که قادر به شناسایی تمامی هزینه‌های عملیات و اقدامات دولت نبودند، نبود شاخص‌های عملکرد مناسب، عدم تمایل تصمیم‌گیرندگان به استفاده از اطلاعات عملکرد (حسن‌آبادی و نجار، ۱۳۸۵، ۸۲ و ۸۱). در تحقیق فیساوت و همکارانش که در تایلد انجام شد، چهار مانع مهم در اجرای سنجش عملکرد در یک سازمان شامل عوامل مربوط به توانمندسازی کارکنان، نحوه بودجه‌بندی، دانش خارجی و استفاده از نرم‌افزار شناخته شدند (فیساوت و همکاران، ۲۰۰۹، ۶۴۶). ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است، به عبارت دیگر عملکرد خوب تشویق و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود. عناصر کلیدی عبارت‌اند از: اهداف قابل‌سنجش، استراتژی‌ها، برنامه‌های عملیاتی، معیارهای سنجش عملکرد، اولویت‌بندی و تخصیص منابع، جمع‌آوری و پایش نتایج و ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۸۸، ۵). برای بودجه‌ریزی عملیاتی به‌طور خلاصه می‌توان مراحل زیر را عنوان نمود:

- تجدید ساختار بودجه و سازمان‌دهی آن بر اساس برنامه‌های راهبردی دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌ها

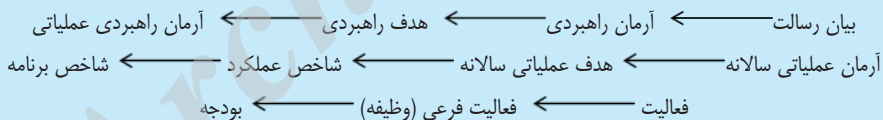
- تشریح و تصریح رابطه ساختار سازمان با بودجه‌های عملیاتی از بالا به پایین

- مرتبط ساختن فعالیت‌های روزمره به بودجه بر اساس شاخص‌ها

- استخراج هزینه کامل فعالیت جهت تسهیل دستیابی به اهداف

مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی و ارتباط بین بودجه با برنامه‌های راهبردی از یک طرف و بودجه با فعالیت‌های روزانه از طرف دیگر را می‌توان در قالب نمودار زیر ارائه کرد (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۸۸).

نمودار شماره ۱: مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی



۳-۱-۲- مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی:

پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهد که برخی کشورها مانند آمریکا، استرالیا، کانادا، سوئد و انگلستان در سال‌های اخیر تغییراتی در زمینه نحوه تخصیص منابع در جهت افزایش کارایی و اثربخشی در سازمان‌های خود انجام داده‌اند. یکی از این تغییرات، استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای عملیات بوده است که هر یک از کشورهای فوق سال‌های متمادی را برای طی دوره انتقال و پیاده‌سازی برای آن صرف کرده‌اند (فرهمند و اعتماد زاده، ۱۳۸۸، ۵). در ایران در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی از سال ۱۳۸۲ آغاز شده و در ۴۰ بیمارستان وابسته به دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور به‌صورت آزمون‌های در حال اجرا است

(دانش فرد و شیرواند، ۱۳۹۱، ۹۱). عوامل یا دلایلی باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردند. این عوامل را می‌توان به صورت زیر شرح داد، ۱- عوامل محیطی: به عواملی نظیر عوامل سیاسی، پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه اشاره دارد که به علت متغیر بودن شرایط سیاسی و فقدان پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی و همچنین فقدان پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد. ۲- عوامل سیاسی: به عواملی از قبیل شرایط و ویژگی‌های خاص مؤثر بر هر نوع نظام سیاسی، توافق و هماهنگی قوه مقننه با قوه مجریه اطلاق می‌شود. حسابداری عملکرد: فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای علمی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است. پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی در بودجه: ساده‌سازی هر چه بیشتر رویه‌های قانونی و حذف مقررات دست و پاگیر. پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه: الزام سازمان به پاسخگویی به منظور ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است. ۳- عامل فنی و فرآیندی: به عواملی نظیر برنامه‌ریزی استراتژیک، تعیین شاخص در بودجه، اعتبار شاخص در بودجه‌بندی، سیستم اطلاعات مدیریت، تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری اشاره دارد. فقدان عوامل فوق باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌بندی عملیاتی می‌گردد. برنامه‌ریزی استراتژیک: فرآیندی است که در جهت تجهیز منابع انسانی و وحدت بخشیدن به تلاش‌های آنان برای نیل به اهداف و رسالت‌های بلندمدت با توجه به امکانات و محدودیت‌های درونی و بیرونی اشاره دارد. تعیین شاخص در بودجه: مجموعه‌ای از استانداردها و راهبردها یا مقیاس‌ها است که عملکرد به وسیله آن‌ها به صورت واضح و رضایت بخشی معنا می‌شود. اعتبار شاخص در بودجه: شاخصی که مفهوم یا ساختار را می‌سنجد و مقیاس درستی برای آنچه جهت سنجش مورد نظر قرار می‌گیرد، است. تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری: استفاده از سیستم حسابداری بر اساس قیمت تمام‌شده و کاربرد مثبت حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه و فعالیت‌ها. سیستم اطلاعات مدیریتی: مجموعه‌ای از نرم‌افزارها و سخت‌افزارها، دستورالعمل‌ها و منابع انسانی است که به منظور پشتیبانی اطلاعاتی از تصمیم‌گیرندگان سطوح میانی و عالی سازمان به وجود می‌آید. ۴- عامل انسانی: اشاره به عواملی نظیر آموزش، شرایط احراز مشاغل، نظام تشویق و تنبیه، نظام حقوق و مزایای مناسب دارد. آموزش: تعداد ساعات‌های آموزش هر فرد در سال است. شرایط احراز مشاغل: تعیین خصوصیات، تجربیات و مهارت‌هایی که متصدی شغل برای احراز مشاغل باید داشته باشد. نظام تشویق و تنبیه: ابزارهای مهمی که مدیران می‌توانند با استفاده از آن، انگیزش کارکنان را به سمت اهداف سازمان هدایت نمایند. نظام حقوق و مزایای مناسب: تناسب حقوق و مزایا با هزینه زندگی و نوع حجم کار است که عدم تناسب این دو متغیر باعث ایجاد نارضایتی می‌گردد (فتاحی و فتاحی، ۵۸، ۱۳۹۱-۵۵).

۲-۳- پیشینه تحقیق:

یکی از چالش‌های پیش روی حسابرسي عملکر د، بر اساس پژوهش سازمان توسعه و نظام پاسخگویی آمریکا در سال ۲۰۰۶، پژوهش محمدی ۱۳۸۷ و ایمانی ۱۳۹۳ نحوه تدوین و تأمین بودجه است (ایمانی، ۱۳۹۳). از این رو اهمیت نقش بودجه‌ريزي در حسابرسي عملکر د مشخص است. مطالعات گسترده‌ای جهت بررسی فرایند اجرای بودجه‌ريزي عملیاتی به‌عنوان یک روش شاخص انجام شده است. بی لو و همکاران (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان «بودجه-ريزي عملیاتی در ایالات متحده، آنچه قانون برای اجرای آن الزام نموده است؟» به بررسی محتوای قانون بودجه‌ريزي عملکر د و ارتباط آن با کیفیت اجرایی سیستم بودجه‌ريزي عملیاتی پرداخته‌اند. تحقیقات اخیر نشان می‌دهد در ایالاتی که سیستم بودجه‌ريزي عملیاتی به‌خوبی اجرا می‌شود بیشتر از ایالت‌هایی که بودجه‌ريزي عملیاتی در آن‌ها اجرا نمی‌شود یا به‌صورت ضعیف اجرا می‌گردد به تصویب قوانین و مقررات مربوط به سیستم بودجه‌ريزي عملیاتی می‌پردازند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد قانون بودجه‌ريزي عملکر د که شامل دستورالعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده داده‌های عملکر د باشد به استفاده قوی‌تر از سیستم‌های بودجه‌ريزي عملکر د در ایالات منجر می‌شود. پاکمرام و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بودجه‌ريزي عملیاتی در شرکت مخابرات با استفاده از روش «TOPPIS» در استان آذربایجان شرقی» به این نتیجه رسیده‌اند که کنترل‌های محیطی، اداری و عملیاتی برای اجرای بودجه‌ريزي عملیاتی ضروری هستند و عدم وجود آن‌ها در سازمان‌ها مانعی برای اجرای بودجه‌ريزي عملیاتی است. همچنین بیان نموده‌اند که از عوامل پیش‌گفته، عامل محیطی مؤثرترین عامل است و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویت‌های بعدی قرار دارند. طلایی زواره (۱۳۸۹) در سازمان پژوهش و برنامه‌ريزي درسی وزارت آموزش و پرورش طرح تحقیقی را با عنوان «استقرار بودجه‌ريزي عملیاتی با استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت» انجام داده و با توجه به نوع فعالیت سازمان مورد مطالعه قیمت تمام‌شده خدمات مربوطه را نیز محاسبه نموده است. مطالعاتی نیز جهت بررسی موانع بودجه‌ريزي عملیاتی در دستگاه‌های دولتی مختلف صورت گرفته است که از آن جمله می‌توان به این موارد اشاره نمود: پژوهش فتاحی و فتاحی (۱۳۹۱) با عنوان بررسی موانع و مشکلات پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ريزي عملیاتی در شهرداری قم. ساکتی و سعیدی (۱۳۸۸) چالش‌ها و راهکارهای به‌کارگیری شاخص‌های عملکر دی در بودجه‌ريزي عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی. هاشمی و همکارانش (۱۳۸۷) پژوهشی با عنوان بودجه‌ريزي عملیاتی، ابزاری برای بهبود روش‌ها و برنامه‌ها در دانشگاه با نگاهی ویژه به سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و اجرای آن در دانشگاه پرداخته‌اند. مشایخی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیق بررسی امکان‌سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ريزي عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران جهت بهای یابی بر مبنای فعالیت در دانشگاه تهران فرآیندی پیشنهاد نموده‌اند که شامل: منابع، محرک‌های منابع، مخزن بهای فعالیت، محرک‌های فعالیت و موضوع هزینه و درنهایت هزینه سرانه دانشجویان هر دانشکده است. همچنان که پیش‌تر اشاره شد، با توجه به اهمیت اجرای بودجه‌ريزي عملیاتی، مطالعات بسیاری جهت بررسی موانع استقرار بودجه‌ريزي عملیاتی در دستگاه‌های مختلف دولتی از جمله دانشگاه‌های دولتی

انجام شده است. پژوهش‌های انجام شده قبل از این پژوهش در ارتباط با استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، به شرح و بررسی فرآیند بودجه‌ای و یا بررسی امکان‌سنجی درون‌سازمانی در دانشگاه‌ها پرداخته‌اند؛ اما در این تحقیق متغیرهای خارج از سازمان نیز مورد سؤال هستند. در پژوهش‌های انجام شده توسط مشایخی و همکاران (۱۳۹۳)، ساکتی و سعیدی (۱۳۸۸)، ضیائی و همکاران (۱۳۸۷) در دانشگاه‌های تهران و شیراز و با متغیرهای متفاوتی به بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌ها پرداخته شده است. با توجه به متغیرهای این تحقیق، در پژوهش حاضر دانشگاه‌های موردنظر از میان دانشگاه‌های یک استان کمتر توسعه‌یافته انتخاب شده‌اند. با این رویکرد که دیدگاه پاسخگویان این منطقه با دیدگاه افراد پاسخگو در دانشگاه‌های یک استان برخوردار به دلایل تفاوت‌های سطح آموزشی کارکنان، تفاوت‌های محیط سیاسی غالب، قدرت چانه‌زنی افراد مؤثر بر فرآیند بودجه و... متفاوت خواهد بود. از نظر روش اجرا نیز در این پژوهش جهت اولویت‌بندی موانع از روش ANP استفاده شده است. این روش شکل توسعه‌یافته‌ای از روش AHP است، روش ANP همبستگی‌ها و بازخوردهای موجود بین زیرمعیارها و همچنین تمامی تأثیرات درونی اجزای اثرگذار در ممانعت از استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را مدل‌سازی می‌کند.

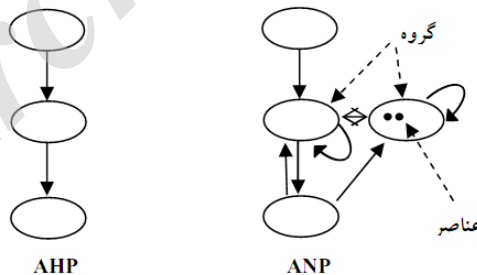
۴ - روش تحقیق:

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از لحاظ روش گردآوری داده‌ها، توصیفی و از نوع پیمایشی است. داده‌های موردنیاز از طریق پرسش‌نامه گردآوری شده‌اند. بدین صورت که ابتدا با بررسی پیشینه پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه مشکلات اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان، بهره‌گیری از نتایج آن‌ها و همچنین مطالعات کتابخانه‌ای، موانع و مشکلات استقرار و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان و ارتباط بین آن‌ها در قالب مدلی تدوین و ارائه شده است. در مرحله بعدی، مدل تدوین شده در قالب پرسشنامه در اختیار تعدادی از خبرگان قرار گرفته و پس از دریافت نظرات و اعمال اصلاحات مدنظر، پرسش‌نامه نهایی تدوین شد (پرسشنامه‌ها با توجه به سنگینی محتوا با حضور محقق تکمیل گردید). برای تعیین حجم نمونه، از نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، پژوهشگر به دنبال نمونه‌هایی است که قادر به ارائه اطلاعات موردنیاز تحقیق باشند. از این رو، افراد آگاه مطلع و خبره در حوزه موردنظر انتخاب می‌شوند (سандрز و همکاران، ۱۹۹۷). از آنجاکه روش فرایند تحلیل شبکه‌ای (ANP) از جمله روش‌های ذهنی است و برای برآورد، نیاز به حجم بالای نمونه ندارد (چاین و همکاران، ۲۰۰۸؛ والمحمدی، ۲۰۱۰). لذا در این پژوهش ۴۰ پرسش‌نامه بین کارکنان امور مالی و بودجه و همچنین مدیران و معاونین حوزه‌های مرتبط، توزیع گردید. در نهایت داده‌های ۳۱ پرسش‌نامه، جهت ورود به نرم‌افزار قابل قبول تشخیص داده شدند.

۴-۱- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

طی سال‌های اخیر، از فرایند تحلیل شبکه‌ای برای حل بسیاری از مسائل پیچیده تصمیم‌گیری در زمینه‌های مختلف به‌طور گسترده استفاده شده است. این فرایند که برای نخستین بار در سال ۱۹۸۲ توسط ساعتی ۶ مطرح شد، در واقع، نمونه‌ای توسعه‌یافته از فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی ۷ است. استفاده از روش (ANP) به این دلیل است که این روش شکل توسعه‌یافته‌ای از روش AHP بوده و می‌تواند همبستگی‌ها و بازخوردهای موجود بین عناصر اثرگذار در یک تصمیم‌گیری و همچنین تمامی تأثیرات درونی اجزای اثرگذار در تصمیم‌گیری را مدل‌سازی کرده و وارد محاسبات نماید به‌طور کلی، فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی در قالب یکی از فنون اولیه تصمیم‌گیری چند شاخصه، شامل هدف، مجموعه‌ای از معیارها، زیرمعیارها و سرانجام در پایین‌ترین سطح نیز شامل گزینه‌های راهبردی است که ارزیابی و اولویت‌بندی می‌شوند و مجموع این سطوح، یک سلسله‌مراتب را تشکیل می‌دهند؛ اما فرضیه اصلی در فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی، استقلال سطح بالاتر نسبت به سطوح پایین‌تر و نسبت به معیارها و عوامل دیگر در هر سطح است و به دیگر سخن، عناصر هر سطح صرفاً به عناصر سطح بالاتر وابسته‌اند؛ یعنی ضرایب اهمیت عناصر هر سطح لزوماً بر اساس سطح بالاتر مشخص می‌شود (قدسی پور، ۱۳۸۵). در شکل (۲)، تفاوت میان ساختارهای سلسله‌مراتبی و شبکه‌ای نشان داده شده است. جهت پیکان‌ها بیانگر وابستگی بیرونی و حلقه‌ها نشان‌دهنده همبستگی داخلی بین عناصر در یک خوشه یا گروه است. همان‌طور که مشاهده می‌شود در فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی، ارتباطات به‌صورت خطی و یک‌سویه است، در حالی که در فرایند تحلیل شبکه‌ای، عوامل یک گروه ممکن است بر عوامل همان گروه یا گروهی در سطح بالاتر تأثیرگذار باشند. در واقع ساختار سلسله‌مراتبی حالتی خاص از ساختار شبکه‌ای است.

شکل شماره ۲: تفاوت ساختارهای سلسله‌مراتبی (AHP) و شبکه‌ای (ANP)



منبع: (چانگ و همکاران، ۲۰۰۵).

۴-۲- تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای جمع‌آوری اطلاعات در این پژوهش از یک پرسش‌نامه استفاده شده است. پرسش‌نامه اهمیت نسبی موانع و مشکلات استقرار سیستم بودجه عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و

علوم پزشکی زاهدان با استفاده از نظرات کارشناسان امور مالی و بودجه است. در تحقیق حاضر جهت رتبه‌بندی زیرمعیارها از تکنیک فرایند تحلیل شبکه‌ای استفاده شده است. از آنجا که روش حل مسائل شبکه‌ای بسیار متنوع است، در تحقیق حاضر تنها یک حالت خاص از مسائل شبکه‌ای بررسی می‌گردد که در آن معیارها همانند مسائل سلسله‌مراتبی هستند. در این قسمت با استفاده از زیرمعیارهای به‌دست‌آمده از پرسش‌نامه ارجحیت بندی، زیرمعیارهای مربوط به هر یک از عوامل یا معیارها دسته‌بندی شده‌اند. طراحی این پرسش‌نامه به صورتی بوده که امکان مقایسه دوجه‌دوی معیارها و زیرمعیارها را فراهم آورده است. نخستین گام در تعیین اولویت‌های معیارها و زیرمعیارها، مقایسه دودویی آن‌ها (مقایسه کردن عناصر به صورت جفت، جفت با توجه به معیارهای معین) و شکل ترجیحی برای انجام دادن مقایسه‌های زوجی، ماتریس است. برای تکمیل ماتریس مقایسه‌های زوجی، از اعداد استفاده می‌شود تا اهمیت نسبی یک عنصر بر عنصر دیگر را در خصوصیت موردنظر نشان دهد. در این مقایسه برای هر یک از تفاوت‌های مربوط به مقایسه دوتایی عناصر مشابه در هر سطح از سلسله‌مراتب با معیار موجود در سطح بالاتر، ارزشی از ۱ تا ۹ در نظر گرفته شده است. در این مرحله که محاسبه وزن نامیده می‌شود، عناصر هر سطح نسبت به عنصر مربوط با خود در سطح بالاتر به صورت زوجی مقایسه شده و وزن آن‌ها محاسبه شده است (این وزن‌ها را وزن نسبی می‌نامند). با تلفیق وزن‌های نسبی هر گزینه، وزن نهایی یا مطلق آن مشخص می‌شود. در این گام، ابتدا معیارها به صورت دوجه‌دو باهم مقایسه شده و ماتریس مقایسه معیارها ایجاد شده و سپس زیرمعیارها باهم نسبت به معیارهای مختلف مقایسه گردیده و ماتریس مقایسه زیرمعیارها تکمیل شده است؛ و سپس ماتریس‌های گام قبلی نرمالیزه گردیده‌اند. برای نرمالیزه کردن هر درایه در هر ستون به مجموع درایه‌های آن تقسیم می‌شود. پس از آن که ماتریس‌های قبلی نرمالیزه شدند، میانگین سطری آن‌ها محاسبه شده و ماتریس تصمیم‌گیری تشکیل شده است. به‌منظور استخراج ماتریس‌های تصمیم مربوط به وابستگی بین معیارها و همچنین برای محاسبه میزان ناسازگاری معیارها از نرم‌افزار Super Decisions- استفاده شده است. پس از محاسبه بردارهای وزنی نوبت به محاسبه امتیازات نهایی هر یک از معیارها و زیرمعیارها جهت ورود به مدل رسید. این کار با استفاده از ترکیب بردارهای فوق در قالب ابر ماتریس و حل آن، انجام گردید. در جدول شماره (۱)، نحوه تشکیل ابر ماتریس مورد استفاده در این تحقیق، نشان داده شده است.

جدول شماره ۱: نحوه تشکیل سوپر ماتریس

زیر معیار	معیار	هدف	
	۱	۱	هدف
	۱	$W_{۲۱}$	معیار
۱	$W_{۳۳}$		زیر معیار

با توجه به رابطه نشان داده‌شده در بالا جهت تشکیل ابر ماتریس اولیه این تحقیق، بردار وزنی حاصل از محاسبات صورت پذیرفته وارد ابر ماتریس اولیه تحقیق شد. لازم به ذکر است جهت وارد کردن بردار وزنی (بردار وزنی وابستگی)، طبق دستورالعمل تکمیل فوق ماتریس، بردار وزنی در ذیل زیر معیار مستقل قرار می‌گیرد. در ادامه یک ابر ماتریس محدود برای هر عنصر محاسبه و هرکدام از این ابر ماتریس‌ها به‌وسیله ارجحیت عنصر خود، وزن دهی شد. درنهایت با تلفیق و سنتز همه ابر ماتریس‌های محدود، نتیجه تصمیم مشخص گردید. در تکمیل این پرسشنامه، هریک از پاسخ‌دهندگان، قضاوت‌های زوجی موردنظر خود را وارد نموده‌اند و میانگین هندسی قضاوت‌ها محاسبه شده است. لذا نتیجه نهایی از تلفیق نظرات پاسخ‌دهندگان به‌دست آمده است.

۴-۳- بردار وزنی و میزان ناسازگاری زیرمعیارهای تحقیق:

یکی از مزایای فرآیند تحلیل سلسله مراتبی کنترل سازگاری تصمیم است. به عبارت دیگر می‌توان میزان سازگاری تصمیم را محاسبه نمود و نسبت به خوب و بد بودن و یا قابل قبول و مردود بودن آن قضاوت کرد. اگر A دو برابر B اهمیت داشته باشد و B سه برابر C مهم باشد، چنانچه A شش برابر C اهمیت داشته باشد این قضاوت را سازگار می‌گوییم. در عمل این‌گونه نیست که قضاوت‌ها و تصمیمات انسان همواره سازگار باشد. در ماتریس‌های سازگار محاسبه وزن ساده بوده و از طریق نرمالیزه کردن عناصر ستون‌ها به دست می‌آید و مقدار ناسازگاری ماتریس برابر صفر است درحالی‌که در ماتریس‌های ناسازگار محاسبه وزن مشکل‌تر بوده و میزان ناسازگاری نیز مخالف صفر است که باید محاسبه گشته و در محدوده قابل قبول باشد. (قدسی پور، ۲۴، ۱۳۸۴-۲۱). با بررسی میزان ناسازگاری ماتریس‌های تصمیم حاصل از قضاوت هرکدام از پاسخ‌دهندگان، می‌توان از روایی نتایج حاصل از این پرسش‌نامه‌ها اطمینان حاصل کرد. با توجه به استفاده از راهنمای تکمیل پرسش‌نامه از یک سو و حضور شخص محقق در هنگام تکمیل پرسش‌نامه و ارائه توضیحات لازم در صورت نیاز، همه ماتریس‌ها از میزان ناسازگاری قابل قبولی (کمتر از ۰٫۱) برخوردار بودند. پس از حصول اطمینان از سازگاری ماتریس‌های مربوط به وابستگی بین معیارها، ابتدا ماتریس گروهی با استفاده از نرم مهندسی به‌دست‌آمده، نرمالیزه شده و سپس بردار وزنی مربوط به وابستگی بین معیارها محاسبه گردید.

۴-۴: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که عنوان گردید، بعد از مقایسه زوجی، از نرم‌افزار Super Decisions برای محاسبه بردارهای وزنی و میزان ناسازگاری ۸ معیارها و زیرمعیارها استفاده شد که نتایج آن در جداول شماره ۲ تا ۵ نشان داده شده است.

جدول شماره ۲: ضریب ناسازگاری عوامل مدیریتی

ضریب ناسازگاری: ۰,۰۶۸۵۲		
عامل انسانی	۰,۷۰۸۵۲	
عامل فنی	۰,۲۳۱۱۵	
عامل محیطی	۰,۰۶۰۳۳	

جدول شماره ۳: ضریب ناسازگاری عوامل محیطی

ضریب ناسازگاری: ۰,۰۸۳۹۰		
C _۱		۰,۰۳۸۶۰
C _۲		۰,۰۶۲۵۲
C _۳		۰,۱۱۶۵۴
C _۴		۰,۲۳۰۴۹
C _۵		۰,۵۵۱۸۴

جدول شماره ۴: ضریب ناسازگاری عوامل فنی

ضریب ناسازگاری: ۰,۰۹۹۵۶		
C _۶		۰,۲۱۹۵۵
C _۷		۰,۰۹۹۵۰
C _۸		۰,۰۵۴۰۰
C _۹		۰,۱۶۶۶۹
C _{۱۰}		۰,۴۶۰۵۲

جدول شماره ۵: ضریب ناسازگاری عوامل انسانی

ضریب ناسازگاری: ۰,۰۹۹۰۴		
C _{۱۱}		۰,۰۲۹۶۳
C _{۱۲}		۰,۲۴۱۲۵
C _{۱۳}		۰,۰۵۴۲۷
C _{۱۴}		۰,۱۳۲۸۳
C _{۱۵}		۰,۵۴۲۰۲

با توجه به رابطه نشان داده‌شده در جدول شماره (۱)، جهت تشکیل ابر ماتریس اولیه این تحقیق، بردارهای وزنی حاصل از محاسبات صورت پذیرفته وارد ابر ماتریس اولیه تحقیق شد؛ که آن را در جدول شماره (۶) مشاهده می‌کنیم.

جدول شماره ۶: ابر ماتریس اولیه تحقیق

		زیرمیزها															میزها		هدف	
		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	عوامل نسبی	عوامل فنی	عوامل محیطی	عوامل عملیاتی
	C1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.038601	0
	C2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.062522	0
	C3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.11654	0
	C4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.230494	0
	C5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.551842	0
	C6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.219554	0	0
	C7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.099504	0	0
	C8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.053998	0	0
	C9	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.16669	0	0
	C10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.460254	0	0
	C11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.014817	0	0
	C12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.120625	0	0
	C13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.027134	0	0
	C14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.066415	0	0
	C15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.271009	0	0
زیرمیزها	عوامل نسبی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.708524
	عوامل فنی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.231148
میزها	عوامل محیطی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.060328
هدف	عوامل مابع بودجه بندی عملیاتی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.5	0	0

در ادامه یک ابر ماتریس محدود برای هر عنصر محاسبه می‌شود و هرکدام از این ابر ماتریس‌ها به‌وسیله ارجحیت عنصر خود، وزن دهی می‌شود. درنهایت با تلفیق و سنتز همه ابر ماتریس‌های محدود، نتیجه تصمیم مشخص می‌گردد. ابر ماتریس نهایی این تحقیق را در جدول شماره (۷) مشاهده می‌کنیم.

جدول شماره ۷: ابر ماتریس نهایی تحقیق

		زیرمیزها															میزها		هدف		
		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	عوامل نسبی	عوامل فنی	عوامل محیطی	عوامل عملیاتی	
	C1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.001803	0	0.038601	0.003606
	C2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.002921	0	0.062522	0.005841
	C3	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.005444	0	0.11654	0.010888
	C4	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.010767	0	0.230494	0.021534
	C5	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.025778	0	0.551842	0.051534
	C6	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.039296	0.219554	0	0.078591
	C7	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.017809	0.099504	0	0.035619
	C8	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0.009665	0.053998	0	0.019329
	C9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0.029834	0.16669	0	0.059668
	C10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0.082376	0.460254	0	0.164752
	C11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0.022946	0	0	0.016258
	C12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0.186802	0	0	0.132353
	C13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0.04202	0	0	0.029772
	C14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0.102852	0	0	0.072873
	C15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0.419688	0	0	0.297359
زیرمیزها	عوامل نسبی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	عوامل فنی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
میزها	عوامل محیطی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
هدف	عوامل مابع بودجه بندی عملیاتی	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

به کمک پرسش‌نامه اهمیت نسبی موانع و مشکلات استقرار سیستم بودجه عملیاتی در دانشگاه‌های سیستم و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان با استفاده از نظر، اهمیت نسبی این معیارها مشخص گردید. در جدول شماره (۸) نیز مقادیر زیرمعیارها و معیارها و اولویت‌های زیرمعیارها نسبت به هدف تحقیق ملاحظه می‌شود.

جدول شماره ۸: مقادیر زیرمعیارها و معیارها و اولویت‌های زیرمعیارها نسبت به هدف

مقدار هر معیار نسبت به هدف	مقادیر هر زیر معیار به هدف	زیرمعیارها	ردیف	معیارها
۰,۰۹۳۴۲۴	۰,۰۰۳۶۰۶	ویژگی‌های مؤثر بر هر نظام سیاسی	C۱	عوامل محیطی
	۰,۰۰۵۸۴۱	عدم توافق بین قوه مقننه و مجریه	C۲	
	۰,۰۱۰۸۸۸	عدم پاسخگویی سازمان‌ها در برابر جامعه	C۳	
	۰,۰۲۱۵۳۴	عدم پشتیبانی دولت با ایجاد الزام قانونی	C۴	
	۰,۰۵۱۵۵۵	عدم وجود حسابداری عملکرد	C۵	
۰,۳۵۷۹۵۹	۰,۰۷۸۵۹۱	عدم وجود برنامه‌ریزی استراتژیک	C۶	عوامل فنی
	۰,۰۳۵۶۱۹	عدم وجود شاخص اندازه‌گیری در بودجه	C۷	
	۰,۰۱۹۳۲۹	عدم استفاده از سیستم اطلاعات مدیریت	C۸	
	۰,۰۵۹۶۶۸	در صورت وجود شاخص اندازه‌گیری شاخص اعتبار مناسب وجود ندارد	C۹	
	۰,۱۶۴۷۵۲	عدم تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری	C۱۰	
۰,۵۴۸۶۱۵	۰,۰۱۶۲۵۸	رعایت شرایط احراز مشاغل	C۱۱	عوامل انسانی
	۰,۱۳۲۳۵۳	تخصص و مهارت	C۱۲	
	۰,۰۲۹۷۷۲	نظام حقوق و مزایای متناسب با سمت موردنظر	C۱۳	
	۰,۰۷۲۸۷۳	نظام تشویق و تنبیه متناسب با فعالیت‌ها	C۱۴	
	۰,۲۹۷۳۵۹	آموزش فنی لازم در خصوص بودجه‌بندی	C۱۵	

همان‌طور که در جدول شماره (۸) مشخص شده است عوامل انسانی از نظر اهمیت رتبه ۵۴۸۶۱۵، گرفته است که به معنی اهمیت زیاد آن خصوصاً در زمینه زیر معیار آموزش فنی لازم در خصوص بودجه‌بندی است. بعدازآن عوامل انسانی و عوامل فنی در رتبه دوم اهمیت قرار دارند.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در بودجه‌ریزی عملیاتی، منابع مالی دولت به شاخص‌های کیفیت اختصاص می‌یابد. معیار میزان دستیابی دستگاه‌های دولتی به نتایج یکی از الزامات حسابرسی عملکرد است، زیرا منابع مالی سالانه با توجه به میزانی که دستگاه در دستیابی به نتایج مشخص شده و از موفقیت برخوردار بوده است، تخصیص داده می‌شود (آذر، ب ۱۳۸۸). به دلیل اهمیت نقش بودجه‌ریزی عملیاتی جهت اجرای حسابرسی عملکرد (محمدی، ۱۳۸۷)، پژوهش حاضر جهت شناخت موانع بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌ها اجرا شد. نتایج پژوهش بیانگر آن است که در مجموع عوامل انسانی مهم‌ترین مانع جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان هستند. بعدازآن به ترتیب عوامل فنی و سپس عوامل محیطی قرار دارند. یافته‌های پژوهش در این زمینه با نتایج تحقیق فتاحی و همکاران (۱۳۹۱) همخوانی دارد؛ اما ترتیب عوامل با تحقیق بخشانی (۱۳۹۳) همخوانی ندارد؛ در تحقیق مذکور عوامل فنی و فرآیندی در رتبه اول و عوامل انسانی در رتبه سوم قرار دارند. طبق یافته‌های پژوهش در سه دسته عوامل مطرح‌شده به تفکیک، کافی نبودن آموزش فنی در خصوص بودجه‌بندی از دسته عوامل انسانی، عدم تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری در بین عوامل فنی و فرآیندی؛ و مطابق با نتیجه پژوهشی ایمانی (۱۳۹۳) عدم وجود حسابرسی عملکرد در بین عوامل محیطی، مهم‌ترین موانع در هر کدام از دسته عوامل شناسایی شدند. اما در مجموع از نظر پاسخگویان، عدم کفایت آموزش فنی لازم در خصوص بودجه‌بندی، عدم تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری و عدم وجود تخصص و مهارت کافی به‌عنوان مهم‌ترین موانع استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه‌های سیستان و بلوچستان و علوم پزشکی زاهدان هستند؛ بنابراین نیاز به آموزش و تقویت مهارت‌های بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه‌های استان سیستان و بلوچستان مهم‌ترین عوامل در عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی هستند. قطعاً مرتفع ساختن این موانع باعث پیشبرد اساسی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در این دانشگاه‌ها خواهد بود. پیشنهادها:

نتایج نشان داد که عدم اجرای حسابرسی عملکرد مانعی برای اجرای بودجه‌ریزی عملکرد است. از طرفی دیگر برای پاسخ به اینکه آیا معادل پول صرف شده ارزش کسب شده است؟ یا آیا مصرف منابع به نحو بهینه یا خردمندانه‌تر امکان‌پذیر است؟ (دیوان محاسبات، ۱۳۹۰) باید معیار مناسب از طریق تنظیم بودجه عملیاتی تعریف شود. جهت اجرایی شدن بودجه‌ریزی عملیاتی باید به عامل دانش و ساختار سازمان‌ها توجه خاص شود. با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که:

- تمامی مدیران و کارشناسان مرتبط آموزش‌های لازم را در زمینه آشنایی با حسابرسی عملکرد و بودجه‌ریزی عملیاتی ببینند.

-حسابرسان دیوان محاسبات با فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی آشنایی کافی داشته باشند.
- مدیران و کارشناسان تشویق شوند تا فرایندهای بودجه‌ریزی را اصلاح و بازبینی کنند.
- اصلاحات لازم در سیستم حسابداری و تعیین بهای تمام‌شده خدمات با سرعت و دقت بیشتری صورت گیرد.

-شاخص‌های مناسب و متناسب با فعالیت‌های سازمان‌ها از جمله دانشگاه‌ها که قابلیت مقایسه عملکرد واقعی را با عملکرد استاندارد ایجاد می‌نماید، تعیین شوند.
-نظام‌های نظارتی و ارزیابی و حسابرسی عملکرد، به‌صورت مشخص تعریف شوند و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه به‌جای کنترل فرایند انجام‌وظیفه صورت گیرد.
- دریافت گزارش‌های عملکردی نیز منطبق با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی تنظیم شوند.
پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده: با توجه به اهمیت موضوع بودجه‌ریزی عملیاتی، جهت ارزیابی عملکرد و حسابرسی صحیح و بهینه، پیشنهاد می‌شود بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی، در یک طرح پژوهشی وسیع انجام شود. قطعاً مطالعه موردنظر در حوزه‌های مختلف مانند ادبیات سیستمی بودجه‌ریزی، حقوقی و اقتصادی با توجه به شرایط منطقه‌ای انجام شود تا جنبه‌های مختلف موضوع روشن‌تر شود؛ و این کاربر عهده پژوهش‌های آتی خواهد بود.

□ پی‌نوشت‌ها:

- 1- Performance audit
- 2- Performance Budgeting
- 3- Management factors
- 4- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)
- 5- Analytic network process
- 6- Thomas L. saaty
- 7- Analytic Hierarchy Process(AHP)
- 8- Inconsistency

□ منابع:

- ۱- احمدی، پرویز. آذر، عادل. دادرسی، فریدون (۱۳۸۹)؛ «بررسی زمینه‌های اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی در بستر قانون محاسبات عمومی کشور»، مجموعه مقالات چهارمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی. صص ۲۰-۱۰
- ۲- ابراهیمی، سعید. فردانی، سعید. محمد نبی، زهره. والیانی، نوشین (۱۳۸۸)؛ «بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از روش ماتریس»، مجموعه مقالات سومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی
- ۳- آذر، عادل (الف ۱۳۸۸). «مصاحبه با عنوان با استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شش هزار میلیارد تومان در بودجه دولت صرفه‌جویی می‌شود» www.penco.ir (در دسترس ۹۳/۵/۱۰)

- ۴- آذر، عادل (ب ۱۳۸۸). یادداشت با عنوان «بودجه‌ريزي عملکرد و حسابرسي عملکرد»، دنیای اقتصاد، شماره ۱۹۱۷، کد خبر ۵۷۷۷۸۴، <http://donya-e-eqtasad.com>، (در دسترس ۱۳۹۳/۵/۱۵)
- ۵- ایمانی برندق، محمد (۱۳۹۳). «چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابرسي عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران»، فصلنامه حسابداری سلامت، شماره چهار. صص ۱۹-۱
- ۶- باباجانی، جعفر. رسولی، مهدی (۱۳۹۰). «شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ريزي عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور»، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، سال اول، شماره اول. صص ۳۲-۳۱
- ۷- بخشانی، صفیه (۱۳۹۳). «بررسی عوامل مؤثر بر عدم استقرار بودجه‌ريزي عملیاتی (در اداره کل راه و شهرسازی جنوب استان سیستان و بلوچستان)»، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری مدیریت و اقتصاد
- ۸- بهلولی، نادر؛ زینالی مهدی؛ پور قلی، اسرافیل (۱۳۹۱). «بررسی رابطه بین بودجه‌ريزي عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی» دانش حسابرسي، سال دوازدهم، شماره ۱۱، صص ۶۸-۵۱
- ۹- پناهی، علی. (۱۳۸۴). «بودجه‌ريزي عملیاتی (مفاهیم و الزامات)»، مجلس و پژوهش، سال ۱۲، شماره ۴۷، صص ۲۹-۱۱.
- ۱۰- حسن‌آبادی، محمد. نجار صراف، علیرضا (۱۳۸۵). «مسیر بودجه‌ريزي عملیاتی نوین»، مجله برنامه‌وبودجه، شماره ۶. صص ۹۱-۷۶
- ۱۱- حضوری، محمدجواد. مقرب، سید مهدی، جنتی، علی (۱۳۸۹). «شناسایی الزامات استقرار بودجه‌ريزي عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور»، چهارمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ريزي عملیاتی. صص ۲
- ۱۲- خان محمدی، محمد حامد. ناصرآبادی، دلیر (۱۳۹۰). «نگرشی مفهومی بر انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و سودمندی آن‌ها برای دولت»، حسابرسي، شماره ۵۲. صص ۷-۱
- ۱۳- دانش فرد، کرم اله، شیراوند، صفدر (۱۳۹۱). «موانع استقرار بودجه‌ريزي عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت»، مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی گرگان، دوره ۱۴، شماره ۲، صص ۹۵-۹۰
- ۱۴- دیوان محاسبات (۱۳۹۰). «راهنمای حسابرسي عملکرد»، کمیته اجرائی حسابرسي عملکرد، www.dmk.ir/Dorsapax/Data/Sub_0/File/rahnamod_hesabrasi_amalkard.pdf (دسترسی، ۱۳۹۳/۲/۲۰)
- ۱۵- زینالی، مهدی؛ محمد زاده سالطه، حیدر؛ مهران پور (۱۳۹۲). «بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ريزي عملیاتی در سازمان امور اقتصادی و دارایی»، مجله اقتصادی، شماره‌های ۳ و ۴، صص ۶۴-۴۹
- ۱۶- ساکتی، پرویز؛ سعیدی، احمد (۱۳۸۶). «پیشنهادی برای بودجه‌ريزي دانشگاه‌ها بر مبنای عملکرد»، مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ريزي عملیاتی.
- ۱۷- ساکتی، پرویز؛ سعیدی، احمد (۱۳۸۸). «چالش‌ها و راهکارهای به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در بودجه‌ريزي عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی»، مجموعه مقالات سومین کنفرانس

بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.

۱۸- ضیائی، محمدصادق؛ امیری، مجتبی؛ ابراهیمی، محسن (۱۳۸۷). «شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۱، صص ۸۷-۱۰۲

۲۰- طلایی زواره، سید حسین، (۱۳۸۹). «استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت»، فصلنامه نوآوری‌های آموزشی، شماره ۳۶، سال نهم، صص ۱۷۲-۱۵۰

۲۱- عباسی، ابراهیمی (۱۳۸۸). «بودجه‌ریزی نوین در ایران»، تهران، انتشارات سمت، ص ۱۹۴

۲۲- فتاحی، اقدس. فتاحی، لیلا (۱۳۹۱)؛ «بررسی موانع پیاده‌سازی سیستم بودجه‌بندی عملیاتی

در شهرداری قم»، فصلنامه اقتصاد شهر، سال چهارم، شماره ۱۳، صص ۶۳-۵۲

۲۳- فرهمند، محمدعلی. اعتماد زاده، امیرحسین (۱۳۸۷)؛ «راهبردهایی برای استقرار نظام

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد»، مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.

۲۴- قدسی پور، سید حسن (۱۳۸۵)، «مباحثی در تصمیم‌گیری چندمعیاره (فرایند تحلیل سلسله

مراتبی)»، تهران: دانشگاه صنعتی امیرکبیر. صص ۲۱-۲۴

۲۵- مدنی، داوود (۱۳۷۱)؛ «جایگاه و نقش بودجه در فرآیند مدیریت»، مطالعات مدیریت، شماره

۷، ص ۵۷

۲۶- محمدی، معبود (۱۳۸۷). «چالش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی»، دانش حسابرسی،

شماره ۸(۲۵)، صص ۵۳-۴۷

۲۷- مشایخی، بیتا؛ عبد زاده کنفی، محمد؛ فرجی، امید (۱۳۹۳). «بررسی امکان‌سنجی طراحی

و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی (مطالعه موردی دانشگاه تهران)»، دانش

حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹، صص ۱۳-۳۲

1.Chin, K. S. Chan, B. L. and Lam, P. K. (2008), "Identifying and prioritizing critical success factors for competition strategy". Industrial management and data systems, Vol. 108, No.4, PP.437454-.

2.Chung, S. H. Lee, A. H. L. and pearn, W. L. (2005) "Analytic network process(ANP) approach for product mix planning in semi conductor fabricator". International journal of production economics, Vol.96, No.1, PP.1536-.

3.Diamond, Jack. (2002). "Performance Budgeting is accrual accounting required? IMF working paper, pp: 130-.

4.Phusavat,Kongkiti, et all(2009). "Performance measurement: roles and challenges", industrial management & data system, vol 109, Iss:5,664646-

5.Herrman, Rachel,etc (2010). Planning, programming, budgeting systems: a review and analysis of department of defense of implementation", San Francisco state university

6.Pakmaram, Asgar. Esgandari, Karim. Babaei, K. Hasan. andKhalili, Majid. (2012). "Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in telecommunications' company with TOPSIS method", African Journal of Business



Management Vol.6 (24), pp: 73447353-.

7.Saunders, M. Lewis, P. and Thornhill, A. (1997), Research methods for business student. London: Pitman.

8.Valmohammadi, C. (2010), "Using the analytic network process in business strategy selection: A Case study. Australian journal of basic and applied sciences, Vol.4, No.10, PP.52055213-.

Archive of SID