



## The Obstacles to Implementation of Operational Budgeting in Non-Profit Universities of Mashhad

Seyed Javad Habibzadeh Baygi <sup>1</sup> | Tahereh Amini <sup>2</sup>

### Abstract

The use of optimal budgeting methods has always been of interest due to its impact on various aspects of the administration of human societies. In Iran, since many years ago, with the aim of linking the budget expenditures with the performance of the organization, the budget system has been reformed, and as a result, operational budgeting by the country's planning and budget institution has replaced the previous methods. However, the performance-based budgeting system has always faced challenges, and the purpose of this research is to identify the obstacles to the implementation of performance-based budgeting in the higher education institutions and non-profit universities of Mashhad. The mentioned barriers have been examined in four main groups: human, structural, technological and environmental, and results have been stated for each group. This research was conducted in 2019 and the data collection tool was done through 2 questionnaires with a practical purpose and a descriptive nature of survey, whose validity is based on the opinion of professors' experts and the appropriate reliability direction of questionnaire 2, based on Cronbach's alpha coefficient of 90% (0.90) ) has been evaluated and to achieve the desired reliability of Questionnaire 1, the data has been analyzed in two sections of inferential statistics and descriptive statistics with the TOPSIS method. The results of this research have shown that among the four main groups, the factor related to the human relations index is the most important obstacle in the implementation of operational budgeting in the studied universities.

**Keywords:**Function; University; budgeting.

1. Corresponding author: Doctor of Accounting, Assistant Professor of Accounting Department, Faculty of Accounting and Management, Ferdous Mashhad University of Higher Education, Mashhad, Iran.  
J. habibzade@gmail.com
2. Master's Student, Department of Accounting, Non-Profit University Ferdosi, Mashhad, Iran.



مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۱/۰۲/۰۶

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۱/۰۴/۱۵

صص: ۱۱۲-۶۳

شاپا چاپی: ۲۷۱۷-۱۸۰۹

الکترونیکی: x: ۲۷۱۷-۱۹۹



## موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

سیدجواد حبیب‌زاده بایگی<sup>۱</sup> | طاهره امینی<sup>۲</sup>

### چکیده

به‌کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی بهینه به جهت تأثیر آن بر ابعاد مختلف اداره جوامع انسانی همواره مورد توجه بوده است. در ایران نیز از سال‌ها قبل با هدف مرتبط‌سازی مصارف بودجه با عملکرد سازمان، اصلاح نظام بودجه‌موردعنايت قرار گرفته و در نتیجه آن بودجه‌ریزی عملیاتی توسط نهاد برنامه‌ریزی و بودجه کشور جایگزین روش‌های قبلی شده است. با این حال نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد همواره با چالش‌هایی روبه‌رو بوده و هدف این پژوهش شناسایی موانع اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در مؤسسات آموزش عالی و دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد تعیین شده است. موانع مذکور در چهار گروه اصلی انسانی، ساختاری، تکنولوژی و محیطی مورد بررسی قرار گرفته و برای هر گروه نتایج بیان شده است. این تحقیق در سال ۱۳۹۹ انجام گرفت و ابزار گردآوری داده‌ها از طریق پرسشنامه با هدف کاربردی و ماهیت توصیفی-پیمایشی انجام شده که روایی آن‌ها بر مبنای دیدگاه خبرگان اساتید و جهت پایایی مناسب پرسشنامه ۲، بر اساس ضریب آلفای کرونباخ ۹۰ درصد (۰/۹۰) ارزیابی شده و برای رسیدن به پایایی مطلوب پرسشنامه ۱، داده‌ها در دو بخش آمار استنباطی و آمار توصیفی با روش TOPSIS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج این تحقیق نشان داده است که از بین چهار گروه اصلی مطرح شده، عامل مرتبط با شاخص روابط انسانی مهم‌ترین موانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌ها مورد مطالعه است.

کلیدواژه‌ها: عملکرد؛ دانشگاه؛ بودجه‌بندی.

۱. نویسنده مسئول: دکتری حسابداری، استادیار گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه غیر انتفاعی

J.habibzade@gmail.com

آموزش عالی فردوس مشهد، مشهد، ایران.

۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه غیر انتفاعی آموزش عالی فردوس مشهد، مشهد، ایران.

این مقاله یک مقاله با دسترسی آزاد است که تحت شرایط و ضوابط مجوز (CC BY-NC) Creative Commons Attribution Non-

Commercial



توزیع شده است.

## مقدمه

با توجه به معایبی که در مدل‌های پیشین بودجه در سال‌های قبل از ۱۳۸۰ در سیستم‌های عموم مشاهده گردیده، همت به اصلاح شیوه بودجه‌ریزی کشور گرفته شد و بر طبق تحقیقات انجام شده توسط سازمان برنامه و بودجه کشور و پیشنهاد صاحب‌نظران گوناگون، روش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌عنوان جایگزین سبک بودجه‌ریزی بر مبنای برنامه آشکار و مورد توجه بوده است. علاوه بر الزامات قانونی می‌توان از منافع مختلفی که صاحب‌نظران اقتصادی و تصمیم‌گیران امور مالی کشور، از این تغییر مدل، به‌عنوان انگیزه و دلایل گرایش به سوی بودجه‌عملیاتی یاد کرد، به‌طوری که می‌توان عملکرد سازمان را در سمت حصول کاربرد و اثربخشی، با اختصاص بهینه بودجه به برنامه‌ها مدیریت کرد (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۹۷). جوردن و هاکبارت<sup>۱</sup> (۱۹۹۹)، در پژوهشی با موضوع هدف‌ها و نتیجه اجرا سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، ارائه دادند که مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای، در عوض هدف تخصیص بودجه، اغلب در موفقیت اجرا نظام بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد مؤثر است. آن‌ها به بازبینی مدل‌های بودجه‌ریزی بر اساس عملکرد اجرا شده به درخواست دستگاه اجرایی و هیئت ایالت‌های آمریکا پرداختند. برآیند حاصل نشان داد که ضرایب متغیرهای تخمین زده شده در این الگوها منفی است. به بیان دیگر، بودجه‌ریزی عملیاتی باعث تقلیل هزینه‌ها می‌شود. حجم و گوناگونی زیاد موضوعات آموزشی و پژوهشی، فارغ‌التحصیلان و رشته‌ها نمایانگر نقش، تأثیر و استطاعت بالفعل و بالقوه دانشگاه در شکل‌گیری کیفیت مطلوب در جامعه می‌باشد. بنابراین اطلاع و وثوق از میزان دسترسی به اهداف متعلق به وجود سیستم گردآوری شده و منظم برای تأمین برنامه‌ها، وضعیت تأمین اعتبارات و تخصیص بهینه منابع می‌باشد که اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند با عرضه اطلاعات دقیق‌تر به سرپرستان و مدیران دانشگاه آن‌ها را در تصمیم‌گیری بهینه کمک نماید.

به همین دلیل در این تحقیق سؤالات زیر پاسخ داده خواهند شد:

- موانع اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشکده‌ها و مؤسسات آموزش عالی غیرانتفاعی و غیردولتی مشهد کدام است؟

چه تدبیرهایی برای رفع موانع پیدایش نظام بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد؟

برحسب مطالعات به عمل آمده توسط مؤسسات مسئول (وقت) برنامه ریزی و بودجه کشور و حسب توصیه صاحب نظران متعدد، روش بودجه ریزی بر اساس عملیات و برحسب هزینه یابی فعالیت به عنوان جانشین روش بودجه ریزی برنامه ای که تا قبل از آن مورد استفاده قرار می گرفته است، انتخاب شد و مقررات و قوانین زیادی در راستای انطباق عملیات مالی دولت با روش جدید فراهم و ابلاغ گردید (آیت اللهی، ۱۳۹۸). افزون بر آن الزامات قانونی که در جای خود نقش قابل توجهی در این دگرگونی دارد، می توان از مزایا گوناگونی که در نظر صاحب نظران اقتصادی کشور بوده، همچون انگیزه ها و دلایل رویکرد به طرف بودجه عملیاتی یاد کرد. همچنین مهم ترین این موارد، وضع رابطه منطقی بین اعتبار با فرآورده ها (خروجی) است، به طوری که می توان عملکرد نهادها را در جهت حصول توان و اثربخشی، با اختصاص بهینه بودجه به فعالیت ها مدیریت کرد (ابراهیمی نژاد و فرجوند، ۱۳۹۷).

مطالعه بررسی امکان سنجی طراحی و استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه تهران بیانگر این است که با تصویب قانون ساختار وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، 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، دانشگاه ها در راستای اجرای ماده ۴۹ ملزم به تهیه بودجه عملیاتی جهت دستیابی به بهای تمام شده فعالیت های آموزشی، پژوهشی و مشخص نمودن هزینه سرانه دانشجو بابت دریافت سهم بودجه دولتی خود از بودجه عمومی می باشند. به این ترتیب، با توجه به موارد فوق و بند ۲۲ سیاست های کلی برنامه پنجم توسعه کشور مبنی بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی، تغییر در نظام بودجه ریزی دانشگاه ها، بازنگری و تحول اساسی در سیستم بودجه بندی حاضر، بسیار ضروری می باشد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۳).

مقاومت پرسنل در مقابل تغییرات (به هر دلیلی از جمله ارتباط به روش های قبلی، بیم از به خطر افتادن امنیت شغلی و...) یکی از این مواردی است که می توان توقع داشت در برابر تغییر سبک بودجه ای نیز بروز نماید (جان بست<sup>۱</sup>، ۱۳۹۶). فقدان آموزش و ناآشنایی پرسنل با روش های نوین نیز از جمله دیگر ابهام های است که قابل شناخت است؛ لذا علاوه بر موارد پیشین دسته

1. John Best

نشریات علمی دانشگاه جامع امام حسین (علیه السلام)

## ■ موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

دیگری از بازدارنده‌ها نیز وجود دارند که به دیدگاه انسانی و رفتاری برمی‌گردد. علاوه بر تمامی موارد فوق، می‌توان بیان کرد:

در قوانین حاکم بر امور مالی و بودجه دانشگاه تغییر لازم جهت هماهنگی با شیوه جدید به عمل نیامده است. این مشکلات زمینه‌ای و موارد دیگر از جمله موانع و مشکلاتی است که در صورت موجود بودن، بر نحوه و کیفیت اجرا سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه اثربخش باشد (فرچوند، ۱۳۹۸).

علاوه بر به موارد فوق و با عنایت به این‌که؛ پیش از ایجاد هرگونه سیستم جدید و اقدام برای تغییرات در نهادها در مرحله اول بایستی شرایط موجود شناسایی شود، موانع احتمالی پیش رو شناسایی و تجزیه و تحلیل شود. نتایج بررسی، بیانگر از این است که دانشگاه و مؤسسات مشهد در اجرای بودجه عملیاتی مواجه با مشکلات و موانعی است. این پژوهش در پی آن است که ایرادات و موانع مذکور را نمایان نماید؛ لذا موضوع تحقیق شناسایی و رجحان مشکلات اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه و مؤسسات مشهد است و در آن تلاش شده ضمن بررسی وضع فعلی مشکلات و موانع اجرا نظام بودجه عملیاتی، توصیه‌هایی نیز در رابطه با مدل مناسب مبتنی بر بودجه‌بندی بر اساس عملیاتی برای تدوین برنامه‌ها ارائه شود (جان بست، ۱۳۹۶).

به‌منظور بررسی اجزای مؤثر با ترکیب ۲ نظریه، مدل شه و نظریه الگوی مدیریتی در سه عامل محیطی، سازمانی و فردی معرفی و همچنین برای واکاوی اطلاعات مربوط به پرسشنامه در تحقیق عوامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی عملیاتی دانشگاه آزاد اسلامی منطقه ۱۳ و اصلاح مدل مصرف از الگو «تاپسیس» استفاده شده است که نتایج نشان می‌دهد، به‌موجب اطلاعات به‌دست آمده مشکلات فردی اغلب مانع در اجرایی نشدن بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه و مؤسسات مورد مطالعه به شمار می‌رود و بازدارنده‌های محیطی و سازمانی به ترتیب در مزیت‌های بعدی قرار دارند (بیگلو و همکاران، ۱۳۹۱).

حصول به اهداف آموزشی و پژوهشی و تربیتی در دانشگاه به ادله گوناگون می‌تواند اولویت داشته باشد. حجم و تنوع زیاد عنوان‌های آموزشی و پژوهشی، فارغ‌التحصیلان و رشته‌ها نمایانگر نقش، تأثیر و امکان بالفعل و بالقوه دانشگاه در تشکیل وضعیت مقبول در جامعه می‌باشد؛ بنابراین اطلاع و حصول از میزان دسترسی به اهداف و شناخت از مقدار اجرای سیاست‌های اولیه، اقتضا

اعمال اصلاح احتمالی و تعدیل اهداف، مرتبط به وجود سیستم مدون و یکپارچه برای نگارش برنامه‌ها، کیفیت تأمین اعتبارات و تخصیص مطلوب منابع می‌باشد. اجرا نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند این مهم را حاصل نماید. این سیستم می‌تواند با ارائه اطلاعات ژرف‌تر به مسئولان و مدیران دانشگاه آن‌ها را در تصمیم‌گیری مطلوب کمک کند و همچون وسیله‌ای سودمند برای تصمیم‌سازی عمل کند (فرچوند، ۱۳۹۸).

جهت بررسی و آگاهی شاخصهای مربوط به الزامات و مشکلات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه سیستان و بلوچستان برای حصول به نتایج در مورد الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه، از سنجش «دوجمله‌ای و مدل تاپسیس» بهره گرفته شده و برای تجزیه داده‌ها در مورد موانع، روش مرحله‌ها تحلیل چارچوبی مورد بهره‌برداری قرار گرفته است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که عاملهای محیطی، بنیادی و فردی، از الزامات بودجه‌بندی عملیاتی می‌باشد و همچنین مهمترین آن‌ها می‌توان به داشتن پرسنلی کارآمد و متخصص، آموزش و توانمندسازی پرسنل و وجود حسابداری تعهدی عنوان نمود و نبود این‌ها می‌تواند مانعی مهم برای بنیاد تلقی گردد؛ لذا توصیه می‌شود هرگونه کوششی برای بهره‌برداری موفق از بودجه‌ریزی عملیاتی، باید بر مبنای درک عمیقی از الزامات و موانع بودجه‌ریزی باشد (جامی و همکاران، ۱۳۹۸).

هدف اصلی مطالعه بررسی شاخص‌های مؤثر بر استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به هنگام در ایران می‌باشد با توجه به اینکه نتایج پژوهش می‌تواند در نگارش قانون و مقررات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بخش عمومی مورد بهره‌برداری قرار بگیرد، از جنس پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. برای نیل به این هدف، پرسشنامه‌ای از طریق مصاحبه با خبرگان امر توسط محققان طراحی گردید. اطلاعات پژوهش به صورت پرسشنامه با توزیع به صورت الکترونیکی و دستی و مراجعه مستقیم به افراد جامعه آماری در قالب پرسشنامه جمع‌آوری شد. نتایج حاصل از آزمون تحلیل اکتشافی نشان داد؛ از بعد عوامل محیطی؛ الزامات قانونی، پذیرش سیاسی و قوانین و مقررات (شفافیت و پاسخگویی)، اصلاح ساختار و وظایف سازمان برنامه‌بودجه و توجه به سرمایه اجتماعی و ارتباطی از بعد عوامل انسانی؛ سیاست‌های انگیزشی و مدیریتی و از بعد عوامل سازمانی؛ وجود بانک اطلاعاتی جامع، زیرساخت‌ها و فناوری اطلاعات مانند معماری سازمانی و

وجود سیستم‌های یکپارچه با رویکرد گزارشگری یکپارچه، از دیدگاه فناوری اطلاعات، حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده، اصلاح زنجیره ارزش، استفاده بهینه از منابع سازمانی از دیدگاه فرآیندی و استقرار نظام برنامه‌ریزی استراتژیک، نظام حسابداری و حسابرسی (عملکرد مدیریت و عملیاتی) از دیدگاه برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد از عوامل اساسی مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به هنگام در بخش عمومی ایران می‌باشد (زینالی و همکاران، ۱۴۰۰).

از نظر (بلفو و تریگو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶)، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری به سوی حسابداری مبتنی بر فرآیندهای کسب‌وکار در حال حرکت است. از این رو، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان برنامه‌ای راهبردی در سازمان‌ها پروسه را خصوصاً تبدیل داده‌های قابل اندازه‌گیری به اطلاعات معنی‌دار در جهت نتایج برنامه‌ها فراهم می‌آورد. استفاده از گزارشگری یکپارچه در بخش عمومی با رویکرد توسعه پایدار باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی در برابر پاسخ‌خواهان می‌شود (بیوندی و براسی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

در پژوهش صورت گرفته توسط ایکوزی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰)، نشان داده شده است که حرکت به سمت گزارشگری یکپارچه و تغییرات آن در دانشگاه‌های ملی ایتالیا نیاز به ایجاد تفکر یکپارچه و خلق مشترک ارزش در بخش عمومی دارد.

## مبانی نظری

از یک طرف اثرگذاری نوع دیدگاه یا نگاه نگرش به بودجه و از طرف دیگر شروط خاص زمانی و یا حاکم بودن نگاه‌های خاص به دولت، اقتصاد و دیگر بخش‌های مربوط با بودجه بر نوع تعاریف تأثیر گذاشته است. به‌عنوان نمونه تأثیر نظریه تفکیک قوا در دوره‌های مختلف موجب بروز تعاریف سیاسی از بودجه گردیده است (آیت‌اللهی، ۱۳۹۸). اساس تنظیمات بودجه را باید در زمینه‌های سیاسی ارزیابی نمود بودجه بعد از ایجاد مقوله حکومت‌های پارلمانی تشکیل شد؛ یعنی زمانی که حق نظارت و کنترل مردم به‌صورت کنترل و تنظیم درآمدها و مخارج سیستم‌های دولتی توسط نمایندگی‌ها ایجاد شد و پارلمان تمایل نداشت بدون جلب رضایت وی مالیات را تنظیم و

1. Belfo & Trigo  
2. Biondi & Bracci  
3. Iacuzzi et al

مخارج عمومی هزینه شود (قدیری اصلی، ۱۳۹۶). مثالی از این قسم در تاریخ بودجه ریزی ایران را می توان در قوانین محاسبات مصوب ۱۲۹۰ مشاهده نمود: «بودجه قانونی است که معاملات و درآمد و هزینه کشور برای مدت مشخصی در آن پیش بینی شده باشد. زمان مزبور را سال مالیه می گویند و عبارت است از یک سال شمسی.»

طرف دیگر، با توجه به وابستگی بودجه به مسائل مالی و اقتصادی دارای تعاریف خاص و نگرش کاربردی می باشد که تشریح زیر یکی از این مثال ها می باشد که به نقل از پروفیسور وی کی عنوان شده است. بودجه بندی قسمتی از اقتصاد کاربردی است که به اختصاص منابع کمیاب بین نیازهای گوناگون می پردازد و باید از نگاه نظریه اقتصادی به حقیقت آن پی برد (ابراهیمی نژاد و فرج وند، ۱۳۹۷). بودجه یک طرح مالی می باشد که در این پژوهش نیازمندی های مالی دولت به طور کلی برای زمان محدودی پیش بینی می گردد (فرج وند، ۱۳۹۸). علاوه بر آن در سیر تکمیل بودجه ریزی در ایران و گرایش از بودجه بندی سنتی به جهت بودجه ریزی برنامه ای، نگاه و منظر دید قانون گذاران را دستخوش تغییر و تحول یا به عبارت دیگر تکوین نمود، به طوری که در ماده اول قانون محاسبات عمومی کشور تصویب شده شهریور ۱۳۶۶ این نگاه از بودجه ارائه شده است: دخل و خرج کل کشور برنامه مالی دولت می باشد که برای یک سال مالی نگارش و حاوی پیش بینی درآمدها و دیگر منابع تأمین اعتبار و برآورد مخارج ها برای انجام عملیاتی که منجر به حصول به سیاست ها و هدف های قانونی می شود و از سه بخش تشکیل شده است:

۱- بودجه عمومی دولت که متشکل از اجزای زیر می باشد:

الف) پیش بینی دریافت ها و درآمد تأمین اعتبار که به روش مستقیم یا غیرمستقیم در سال مالی قانون بودجه از طریق سازمان ها از حساب های خزانه داری کل اخذ می گردد.

ب) پیش بینی هزینه ها که از محل درآمد عمومی و یا اختصاصی برای ردیف های جاری و عمرانی و اختصاصی سازمان های اجرایی می توانند در سال مالی مورد اشاره انجام دهد.

۲- بودجه مؤسسات دولتی و بانک ها حاوی پیش بینی درآمدها و دیگر منابع تأمین اعتبار

۳- بودجه مؤسساتی که تحت مضمون غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور عنوان شده

است.



نکته: عنایت به اصول استفاده شده در تشریح اخیر و مقایسه آن با تعریف سال‌های گذشته، دگرگونی به وجود آمده در انتظارات و مقاصد مدنظر کارگزاران از بودجه‌ریزی را نمایش می‌دهد.

بودجه را فرآیند «اختصاص منابع کمیاب به نیازهای نامحدود» می‌دانند. تجمع کوشش‌هایی که صرف نگارش بودجه و اختصاص منابع می‌شود برای «حداکثر استفاده از» منابعی است که به اصطلاح اقتصادی «کمیاب» هستند (آیت‌اللهی، ۱۳۹۸). مغایرت و برخورد دو حقیقت یعنی: نامحدود بودن نیازها و محدود بودن منبع‌ها، انسان خردمند و اندیشمند را به اندیشه‌ورزی می‌خواند، انسان‌ها به صورت سنجیده چنین نتیجه‌گیری می‌کنند که از منابع کمیاب باید برای نیازهای نامحدود آن‌چنان کمک گرفت که «قیاس متناسب» رضایت حاصل شود و این اولین تصور بودجه است. افراد، جوامع و دولت‌ها با هم اسیر جنگ نیرومند محدودیت منابع و نامحدود بودن نیازها می‌باشند. پس برای تمامی این‌ها که مستقیم و غیرمستقیم از تنعم اندیشه برخوردارند، تصور «بودجه» حادث می‌شود (فرجوند، ۱۳۹۷). به‌علاوه در اهمیت بودجه این نکته را می‌توان ذکر کرد که بودجه و قانون مرتبط با آن همه‌ساله، فزونی‌ترین اثر را در همه عرصه زندگی آحاد مردم بر جای می‌گذارد. بودجه از نگاه حجم و عظمت بزرگ‌ترین سند مالی و از لحاظ تأثیر مهم‌ترین عامل مستقل و جاری در کلان اقتصادی است که جهت حرکت اداره و پیشرفت اجتماعی و اقتصادی کشور استفاده می‌شود این سند، از لحاظ مقدار نسبی و اندازه و ترتیب نمونه درآمدها و هزینه‌ها دارای اهمیت زیادی است. از لحاظ نحوه تأمین منابع درآمدی، اندازه، محل مصارف، مخارج و فاصله بین آن‌ها نیز، اثر زیاد و سرنوشت‌ساز بر عملکرد واقعی دارد (کرباسیان، ۱۳۷۸). یکی از شیوه‌های تأثیرگذاری دولت بر رشد اقتصادی از طریق بودجه است. قسمت مهمی از وظایف دولت‌ها در سیستم‌های مختلف اقتصادی، از طریق بودجه به مرحله عمل قرار می‌گیرد. در صورتی که فرآیند تهیه و نگارش بودجه، نظام اجرایی و روش نظارت و واریسی بر آن از شایستگی لازم برخوردار باشد، امکان اجرای بهتر وظایف سپرده شده به دولت فراهم می‌گردد. در اطلاعیه مفهومی شماره یک کمیته استانداردهای حسابداری (GASB)<sup>۱</sup> بودجه‌بندی و نظارت بودجه‌ای، همچون یکی از ویژگی‌های واریسی محیط فعالیت‌های نوع دولتی عنوان شده و اضافه

1. Governmental Accounting Standards Board

گردیده که بودجه اصلی ترین سند مالی می باشد که توسط دولت تهیه می گردد. بودجه همچون یک برنامه مالی جهت هماهنگی درآمدها و هزینه ها که برای نیل به اهداف مشخص شده در دسترس بوده و ضروری است تعریف شده و نحوه استفاده آن به شرح ذیل ارائه شده است:

الف- بودجه عنوان رسمی سیاست های مالی می باشد که از فرآیند قانونی حاصل می شود و افراد به صورت مستقیم از طریق مشاوره و غیرمستقیم از طریق نمایندگان خود در فرآیند بودجه بندی مشارکت می نمایند.

ب- بودجه برنامه مالی می باشد که طی آن مخارج سال مالی پیش بینی و راه های تأمین منابع پیش بینی می باشد.

ج- بودجه وسیله کنترل قانونی است که از طریق آن اجازه مصرف درآمد صادر و محدودیت های حاکم بر مصرف مالی تعیین می شود.

د- بودجه مبنایی جهت ارزیابی عملکرد فراهم می نماید. مقایسه عملکرد واقعی با بودجه مصوب می تواند اطلاعات مهم جهت استفاده کنندگان در سنجش عملکرد دولت فراهم نماید. با توجه به نکات مورد تأکید در اطلاعیه مفهومی شماره یک بودجه بندی، عملیات پیش بینی میزان و انواع مبالغی می باشد که باید توسط نهادهای تابعه دولت دریافت و طبق یک برنامه مصوب، در مدت مشخصی به مصرف برسد. در صورتی که کنترل بودجه عبارت است از تعیین مقدار واقعی منابع و سایر منابع مالی و نیز تعیین مقدار واقعی هزینه ها از یک سو و سنجش مستمر مبالغ واقعی درآمد و هزینه با بودجه مصوب از طرف دیگر می باشد.

در قانون اساسی و مبنای مالی و محاسباتی بیشتر کشورها از جمله ایران در (اصل ۵۵ قانون اساسی)، لزوم ارزیابی بودجه مورد توجه ویژه قرار گرفته است و به عیناً عنوان شده که هیچ مخارجی نباید از اعتبار مصوب تجاوز نماید. در اصل ۵۳ بر ضرورت تحقق دو شرط لازم و کافی برای انجام مخارج تأکید شده است که تمامی دریافت های دولت در حساب های خزانه داری کل متمرکز و همه مخارج در حدود اعتبار مصوب به موجب قانون انجام گردد. از طرفی در «اصل ۵۵» دیوان محاسبات را که طبق «اصل ۵۴» ملزم می نماید که حساب های دستگاه های دولتی را بررسی نماید تا هیچ خرجی از اعتبارات مصوب تجاوز ننماید. این مهم از ضرورت های قانونی رعایت اصل کنترل بودجه ای شامل می شود.

دولتها با تنظیم جریان درآمدها و مصارف بودجه‌ای می‌توانند بر گردش مالی در تمام اقتصاد اثر بگذارند. تحقیقات متعدد نشان داده است که ارتباط بسیار زیادی بین ثبات اقتصادی و انضباط مالی دولت‌ها وجود دارد. انضباط مالی و قاعده‌مند کردن رفتارهای بودجه‌ای به ساختار یکپارچه اقتصادی نیز نیاز دارد. شایان ذکر است زمانی که جریان‌های مالی بودجه‌ای شکل قابل قبولی بیابد، ثبات اقتصادی کلان برقرار می‌گردد و رشد اقتصادی شکل پایدار می‌یابد. بودجه‌بندی از جهت تنظیم، تصویب، اجرا و واریسی، اهداف متفاوتی را در سیاست‌های دولت دنبال می‌کند. به‌طور کلی، اهداف و مقاصد و نقش‌های بودجه‌بندی را می‌توان موارد زیر دانست (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۹۷):

- قضاوت در مورد تسهیم عادلانه وجوه: هدف کمیته‌های برنامه‌بودجه مجلس تسهیم عادلانه وجوه بین مؤسسات دولتی است.
- ایجاد یک سیستم پاسخگویی: قوه مقننه مؤسسات دولتی را از جهت بررسی بودجه و تخصیص بودجه موردنیاز مردم و اطلاع دادن به آن‌ها از طریق لایحه‌های قانونی بودجه به جواب دهی اجبار می‌کند.
- حصول مجوز قانونی برای فعالیت‌های دولت: بودجه و مراتبی که برای اجرای بودجه در کشورها موجود می‌باشد متضمن مجوزهای قانونی برای هزینه‌های دولتی و تحصیل منابع دولتی است.
- راهنمای اجرای سیاست‌های دولت: بودجه‌بندی با ابزارها و ارزیابی‌ها و بررسی‌هایی که در خصوص تعالی فعالیت‌های دولت معمول می‌باشد، به تصمیمات دولت برای اجرای برنامه‌ها کمک می‌نماید.
- ابزاری برای واریسی قوه مجریه توسط مجلس شورای اسلامی: از اهداف بودجه تعیین و مشخص کردن عملیات و فعالیت‌ها و میزان کاری است که دولت انجام آن را تضمین می‌کند. بدین صورت که مسئولیت دولت مسلم می‌گردد و اساسی برای نظارت بر مخارج سازمان‌های دولتی فراهم می‌گردد. کنترل دلیل عمده سیستم بودجه‌ریزی می‌باشد.
- ابزار مدیریت مطلوب: استفاده ژرف از ابزارهای آماری، حسابداری عملیاتی و استانداردهای عملکرد حاکی از این است که پرسنل برنامه‌ریز به نحو مطلوبی به کار گرفته

شده‌اند.

▪ برنامه ریزی دولت: یک مجموعه بودجه‌ریزی مناسب، نیازمند این می‌باشد که مسئولین بودجه‌ریزی موسسه، سطح برنامه‌ها و مخارج آن‌ها را حداقل چند سال گذشته برآورد نمایند. برای این اقدام لازم می‌باشد که «هزینه و فایده راهکارهای برنامه‌ها مورد بازبینی قرار گیرد».

اصلاحات بودجه‌بندی در ابتدای قرن نوزدهم میلادی اکثراً به منظور فزونی کارایی حسابدهی حکومت‌های پیرو دموکراسی اجتماعی و یا اعمال واریسی بیشتر در حکومت‌های شبه پادشاهی انجام می‌شد. توجه قانون‌گذاران به تدریج از مالیات‌بندی به تخصیص بهینه هزینه‌های عمومی معطوف شد.

تطبیق انعطاف‌پذیری بودجه با نظارت بودجه‌ای، نقش بودجه‌بندی در شرایط عدم اطمینان و منعطف‌پذیری مدیریت، به بحران نیاز برای رفع اهداف مالی متفاوت و ضرورت آن برای انعطاف‌پذیری مدیریت که با افزایش بی‌ثباتی بازار و رشد سریع و دگرگونی تکنولوژی ایجاد می‌گردد؛ لذا فرجام آن نشان داد که سبک بودجه‌بندی یکپارچه برای تفسیر راه‌هایی که در آن یک نهاد در صدد برابری با اهداف دارای تناقض مواجه است بکار گمارده می‌شود. در بودجه‌بندی پیوسته کاربردهای متفاوتی بودجه‌بندی با کنترل‌های مدیریتی دیگر مدیران را با استفاده از صلاحدید خود در موضوعات اجرایی تشویق می‌کنند و در نتیجه مدیران قادر به اولویت‌بندی و بازبینی برنامه‌ها به جهت تحقق اهداف سازمانی می‌باشند (فرو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶).

رکود اقتصادی سال‌های ۱۹۲۹ و ۱۹۳۰ منتهی گردید به مجموعه مشکلات جدیدی شد. برای روبرو شدن با مشکل برقراری تراز بودجه، اصلاحاتی در جهت تشکیل نظام بودجه دوگانه به وجود آمد و مخارج جاری و سرمایه‌ای مجزا گردید. هدف از این اصلاح، ایجاد یک بودجه سرمایه‌ای بود که فقط از روش استقراض تأمین مالی شده و دارایی‌های به وجود آمده از آن دارای عمر مفید بیشتری بوده و قادر به وجود آوردن درآمد و در نتیجه بازپرداخت مخارج وام دریافت شده در آینده باشد.

1. Frow et al

نشریات علمی دانشگاه جامع امام حسین (علیه‌السلام)

با بسط یافتن فعالیت‌های دولت، بودجه نیز گستره جدیدی پیدا کرد. «سر جان هیکس<sup>۱</sup>» برای نخستین بار در فعالیت‌های خود ابعاد اقتصادی را وارد فرآیند بودجه دولت کرد. این اقدام که اثر زیادی در بودجه کشور انگلیس داشت تا یک دهه آینده که ملاحظات اقتصادی اولویت بیشتری در شکل‌دهی اصلاحات پیدا کرد، مورد توجه زیادی قرار نگرفت. تغییرات بودجه‌ای در دهه ۱۹۵۰ در کشورهای صنعتی و پیشرفته، توجه حداکثری به سوی کاهش نظارت‌های قانونی داشت. در حالی که ممالک در حال توسعه، بودجه به‌عنوان عاملی برای به چرخش درآوردن برنامه‌های رشد و توسعه و به اقلیت رساندن تفاوت‌های سازمان‌ها بین دستگاه‌های مالی سنتی و دستگاه‌های برنامه‌ریزی سازمان‌دهی شده، مورد اهمیت قرار گرفت. کاهش کنترل‌های قانونی در پایان منجر به تشکیل نظام بودجه‌ریزی عملیاتی گردید. استفاده از بودجه‌بندی عملیاتی، برای نخستین بار توسط «کمسیون اول هوور<sup>۲</sup>» در سال ۱۹۴۹ پیشنهاد شد. در جواب به این پیشنهاد، کنگره آمریکا در اصلاحیه قانون امنیت ملی سال ۱۹۴۹ نظر داد که بودجه عملیاتی در ارتش اجرایی گردد.

سالهای اول دهه ۱۹۵۰، همچنین همگام با تلاش‌هایی جهت ایجاد عدم تمرکز در مدیریت مالی می‌باشد؛ که با توجه به افزایش فعالیت‌های دولت، مشخص گردید یک دستگاه متمرکز نمی‌تواند ایفای تمام وظایف محوله در نظام بودجه‌ریزی را انجام دهد. در نتیجه قسمتی از وظایف دولت در این زمینه به نهادهای اجرایی انتقال گردید.

سال ۱۹۶۰، دهه خاصی از جهت اصلاحات بودجه‌ای بود. در بین کشورهای توسعه‌یافته، جنبش از کشورهای کانادا، انگلیس و آمریکا آغاز گردید. «انجمن پلودن<sup>۳</sup>» در حرکتی پیشگامانه واقعیت‌های جدیدی از دولت را در ابتدای این دهه ارائه نمود. به نظر انجمن مذکور، مشکل اصلی چگونگی کنترل بهتر مخارج دولتی و کوچک کردن آن در سطح مدنظر دولت می‌باشد. جهت حل این مشکل، پیشنهادهای ذیل مطرح گردید:

- ایجاد بیشترین ثبات ممکن در مخارج دولتی
- استفاده از تحلیل‌های اقتصادی در پرسه بودجه‌بندی
- استفاده از روش‌های کمی برای مشخص شدن هزینه‌ها

1. Sir John Hicks  
2. First Hoover Commission  
3. Plowden Committee

در آمریکا، روش های نوینی در وزارتخانه های دفاع و کشاورزی مورد استفاده قرار گرفت. در اول دهه سال ۱۹۶۰ در وزارت دفاع آمریکا بسته برنامه ای بودجه بندی با عنوان مخفف شده PPB<sup>۱</sup>، مورد استفاده بود که این بسته شامل ورودی ها (پرسنل و تجهیزات و...) و خروجی های بودجه بود. در سال ۱۹۶۵ عنوان فوق برای سیستم جدید «برنامه ریزی، طرح ریزی و بودجه بندی» به کار گرفته شد. در سال ۱۹۶۵، جانسون رئیس جمهور آمریکا استفاده از این سیستم را برای سایر نهادهای اجرایی آمریکا الزامی کرد. این دستور موجب اصلاحات حداکثری در بیشتر سطح های دولتی آمریکا گردید و تا سال ۱۹۶۹ که نیکسون به ریاست جمهوری رسید، سیستم طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه بندی را در نهادهای اجرایی آمریکا صادر کرد.

وزارت کشاورزی آمریکا در آغاز دهه ۱۹۶۰ تجربه استفاده از سیستم بودجه ریزی از صفر (ZBB)<sup>۲</sup> را شروع کرد. در این حالت از بودجه بندی تأکید حداکثری بر این می باشد که سطح فعلی بودجه، برنامه و طرح های موجود را نباید به عنوان شکل و اساس بودجه سال های آتی در نظر گرفت، چراکه در تمامی سال ها باید همه بررسی ها از شروع صورت گیرد.

در پایان دهه ۱۹۶۰، به کارگیری از روش حسابداری تعهدی تمایل حداکثری وجود داشت. کمیسیون مفاهیم بودجه آمریکا در سال ۱۹۶۸، پیشنهاد استفاده از مدل حسابداری تعهدی در آمریکا را مطرح نمود. این پیشنهاد اگرچه مورد استفاده قرار گرفت، ولی به دلیل مشکلات فنی زیادی اجرای آن با پروسه کند صورت گرفت. تغییرات دهه ۱۹۶۰، از نظر آغاز استفاده از فناوری رایانه ای در بودجه بندی و حسابداری در جایگاه ویژه ای بود.

در این دوره روش های نوینی پیشنهاد گردید، مشکلاتی مانند:

- اخذ تصمیم در خارج از پروسه بودجه بندی و بدون در نظر گرفتن تأثیرات آن بر مالیات دولت
- نبود هماهنگی بین منابع و مخارج
- نبود هدف های مشخص
- فقدان نظام بودجه بندی پیشرفته و مشابه آن

1. Planning, Programming and Budgeting: PPB

2. Zero – Base Budgeting: ZBB

نشریات علمی دانشگاه جامع امام حسین (علیه السلام)

مجدداً مورد واکاوی قرار گرفت ولی در سال‌های آغاز این دهه نتیجه موفقیت‌آمیزی نداشت. برای تسهیل تحلیل کامل‌تر این تغییرات می‌توان آن‌ها را از سه دیدگاه «وجوه قانونی» (نظارت بودجه‌ای، از دیدگاه کنترل رشد هزینه‌ها مسیر نزولی داشته)، «وجوه اقتصادی» (پیش‌بینی مخارج موردعنايت بیشتری قرار گرفت و توجه حداکثری به مدیریت تقاضا و برنامه‌های مربوطه، منجر به از بین رفتن کنترل مالی گردید)، «وجوه فنی» مورد مطالعه قرار داد.

تغییرات عمده دیگر این دوره، ایجاد دوباره بودجه‌ریزی از صفر و استفاده از «بودجه لفافی<sup>۱</sup>» و «مدیریت هدفمند<sup>۲</sup>» بود. جیمی کارتر فرماندار ایالت جورجیای آمریکا پس از انتخاب به ریاست جمهوری در سال ۱۹۷۷ شکل جدید بودجه‌بندی از صفر را ارائه کرد. این روش دارای سه ویژگی اصلی زیر بود:

- ۱- برای پیشنهادهای بودجه، تمامی تصمیمات در نظر گرفته شده بود که به «بسته‌های تصمیم‌گیری» مشهور بود. به طور تقریبی ۱۰,۰۰۰ بسته تصمیم‌گیری در هر سال آماده می‌شد.
  - ۲- سطوح تأمین اعتبار برای هر بسته تصمیم‌گیری به شرح ذیل مورد استفاده قرار می‌گرفت:
    - سطح حداقل، مربوط به خدماتی که سطح آن‌ها نسبت به شرایط موجود کاهش می‌یافت.
    - سطح موجود، خدماتی که با اضافه شدن هزینه‌های پرسنلی و اداری سطح آن‌ها در وضعیت موجود ثابت مانده بود.
    - سطح حداکثری، مربوط به خدماتی که بایستی نسبت به شرایط موجود افزایش می‌یافت.
  - ۳- سطوح تأمین اعتبار بسته‌های تصمیم‌گیری بر طبق اهمیت اولویت‌گذاری شده بودند. از نظر بنیادی، پس از سال‌های عدم تمرکز، تلاش در جهت پاسخگویی به تقاضا منجر به تمرکز تصمیم‌گیری در کشورهای توسعه‌یافته و ظهور طبقات جدیدی از مسئولین شد. اگر قبلاً کارشناسان بودجه بودند که وظایف زیادی را بر عهده داشتند، در دهه ۱۹۷۰ مسئولیت‌های جدید مانند سیاست‌گذاران، مدیران مالی، برنامه‌ریزان و بودجه‌ریزان ایجاد شد.
- اصلاحات به عمل آمده طی سال‌های ۱۹۸۰ - ۱۹۳۰ به دلیل نارسایی‌هایی که داشتند مورد انتقاد زیادی قرار گرفتند. بخش زیادی از ادبیات مرتبط به تشکیلات دولتی و اصول سیاسی در خصوص

نظام های بودجه بندی استفاده شده، به رویکردهای بودجه ای سنتی و سیاسی توجهی نشده است (بالوگون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷).

تغییرات سیستم بودجه بندی از سال ۱۹۸۰ اکثراً حول محور اصلی مسائل اساسی فوق بود. کوشش های انجام شده طی این مدت را می توان در شش فصل اصلی تقسیم بندی کرد:

- جنبه های ایدئولوژیک و سیاسی بودجه ریزی
- عدم فدرالیسم و تمرکز مالی
- رشد شفافیت و مدیریت حساب های مالی
- بودجه بندی مبتنی بر عملکرد
- سیستم نظارت، کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج
- سیستم چارچوب میان مدت مخارج بودجه

با توجه به موارد پیش گفته شده در این پژوهش جهت سیر مراحل تکاملی بودجه به این نتایج دست می یابیم که؛ بودجه به عنوان ابزارهای: «کنترلی، مدیریت مالی، برنامه ریزی، مدیریت راهبردی» می باشد.

## روش پژوهش

با عنایت به هدف، ماهیت و موضوع پژوهش روشی مناسب انتخاب می شود. همان طور که ذکر شد هدف این تحقیق پیدایش و اولویت بندی چالش های پیاده سازی روش بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه می باشد. با عنایت به موارد فوق این پژوهش از جهت هدف یک پژوهش کاربردی توصیفی - پیمایشی (میدانی و کتابخانه ای) می باشد، زیرا در این قبیل پژوهش ها به طور کلی هدف اصلی بررسی واقعیت های موجود می باشد. از جهت ماهیت نیز تحقیق یک پژوهش توصیفی غیر آزمایشی می باشد، به دلیل اینکه در پژوهش های توصیفی غیر آزمایشی تحقق ورودی ها را کنترل و تغییر نمی نماید. با توجه به این که هدف اصلی پژوهش، عوامل بازدارنده در راه پیاده سازی بودجه عملیاتی می باشد، لذا این پژوهش توصیفی نیز محسوب می شود. این پژوهش تجربی نیست، زیرا با روابط در بین متغیرهای دست کاری نشده، در موقعیت های طبیعی و نه



ساختگی سروکار دارند. از آنجا که وقایع و شرایط قبلاً اتفاق افتاده است یا در حال حاضر موجود می‌باشند محققان متغیرهای مطلوبی را برای تحلیل روابط آن‌ها انتخاب کردند. برای جمع‌آوری داده‌ها به اسناد و مدارک بودجه دانشگاه، شبکه جهانی و اینترنتی، کتاب و پرسشنامه اتکا شده است. از جهت زمانی نیز پژوهش حاضر نوعی تحقیق گذشته‌نگر می‌باشد به دلیل اینکه در این پژوهش، اطلاعات ما در مورد وقایع گذشته می‌باشد. این پژوهش از جهت هدف تحقیق، یک پژوهش کاربردی به حساب می‌آید به دلیل اینکه هدف اصلی آن یک حوزه خاص، یعنی بررسی مشکلات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشکده‌های غیرانتفاعی مشهد می‌باشد و از نظر شیوه جمع‌آوری داده‌ها توصیفی، میدانی می‌باشد.

## ۱- جامعه آماری

این پژوهش از بعد هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت توصیفی-میدانی (پیمایشی) می‌باشد. نوع اطلاعات کیفی است که به صورت مقطعی در سال ۱۳۹۹ انجام شده است. جامعه آماری تحقیق حاضر در ۲۳ دانشگاه و موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی مشهد شامل ۴۶ نفر خبرگان آشنا با سرفصل‌های بودجه در دانشگاه می‌باشند که مشتمل بر مدیران و کارشناسان مشغول بکار در دو قسمت مدیریت مالی و مدیریت طرح و برنامه که با سوابق کاری بین ۷ لغایت ۲۸ سال در دانشگاه می‌باشند. نامبردگان دارای تحصیلات مقطع کارشناسی ارشد و کارشناسی در رشته‌های مربوط به مالی و حسابداری بوده و دارای تجربه در این زمینه نیز می‌باشند. پس از انتخاب موضوع و بیان مسئله یکی از تصمیمات مهم پژوهشگر انتخاب نمونه است. نمونه‌ای که نماینده جامعه‌ای باشد که پژوهشگر بتواند یافته‌های تحقیق خود را به آن تعمیم دهد. اگر محقق پژوهش خود را برای تمام پرسنل مالی دانشگاه اجرا کند باید سرشماری صورت گیرد اما چون بیشتر محققان امکان، شرایط و زمان تحقیق بر روی تمام افراد را ندارند به همین خاطر پژوهش خود را محدود به نمونه کوچکی می‌نماید که در این پژوهش هم به کمک روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، انتخاب نمونه انجام شد که تعداد به دست آمده در این روش نمونه‌گیری ۱۵ نفر بوده‌اند و مورد مطالعه قرار گرفتند.

## ۲- جمع آوری داده‌ها در این تحقیق با روش‌ها و ابزار به ذیل زیر صورت گرفته‌اند:

الف) روش کتابخانه‌ای: به دلیل انجام تحقیقات کلی و نگارش مطالب نظری، از سرفصل‌های درج‌شده در کتب و نشریات گوناگون موجود در کتابخانه‌ها (گروه مدیریت)، آثار صاحب‌نظران و خبرگان حوزه‌های بودجه، مالی، مدیریت و پایان‌نامه‌های کارشناسی ارشد مطالعه و استفاده شده است.

همچنین تحقیقات گوناگون محققان حوزه‌های بودجه، مالی و حسابداری مورد مطالعه قرار گرفته است. از جمله دیگر منابع مورد مطالعه و استفاده شبکه جهانی اینترنت می‌باشد.

ب) روش پیمایشی (میدانی و کتابخانه‌ای): با استفاده از پرسشنامه، نقطه نظرات کارشناسان مربوط به امر بودجه‌ریزی و مالی در دانشگاه‌ها گردآوری شده و پس از آن با استفاده از تحلیل آمار اطلاعات، داده مورد نیاز استخراج گردید.

ابزار جمع آوری داده مورد نیاز این پژوهش استفاده از پرسشنامه محقق، بر اساس طیف لیکرتی است که برای شناسایی و طبقه‌بندی موانع پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسات آموزش عالی و دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد مدنظر قرار گرفته است.

پرسشنامه: مشتمل بر مجموعه‌ای از سؤال‌هایی می‌شود که جواب به آن‌ها اطلاعات مورد نیاز محققان را تشکیل می‌دهد.

پرسشنامه اکثراً در پژوهش‌های میدانی که نظرسنجی در آن نقش اصلی را دارد، استفاده می‌گردد.

## ۳- پرسشنامه استاندارد عوامل درون‌سازمانی اثرگذار بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی:

۲ پرسشنامه استاندارد عوامل درون‌سازمانی اثرگذار بر اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در ۳۲ سؤال با ۴ مؤلفه و ۳۹ سؤال با ۴ مؤلفه می‌باشند و بر اساس طیف لیکرت (کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) نمره‌گذاری شده است. ۴ عامل اصلی شاخص این پژوهش بر اساس تکنیک تاپسیس

رتبه‌بندی شده‌اند و ضریب آلفای کرونباخ عوامل انسانی به‌دست آمده بالای ۰/۷۰ (۷۰ درصد) می‌باشد.

#### ۴- تعریف مفهومی متغیر پرسشنامه

##### ۴-۱- عوامل انسانی

عوامل انسانی مؤثر بر کارآفرینی سازمانی شامل عوامل و ارتباط انسانی در سازمان است که هنجارهای رفتاری، روابط غیررسمی و روش‌های ویژه متصل‌به‌هم و محتوای اصلی سازمان را شکل می‌دهد. این مهم در واقع پویایی قسمت و بخش اصلی سازمان تلقی می‌گردند و هرگونه عوامل، مؤلفه و متغیرهایی که به‌طور مستقیم مربوط به پرسنل می‌باشند، در این فصل قرار می‌گیرند (مقیم، ۱۳۸۷).

آشنایی کامل با عامل انسانی موجود در تشکیلات از آنجا مهم می‌باشد که این عامل اکثراً یا نقطه‌ضعف یا نقطه قوت نهاد به حساب می‌آید. اصولاً نقاط قوت منابع انسانی از مواردی است که در تعیین و یا تعدیل بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد تأثیر داشته است. شاخص‌های منابع انسانی در مشکلات بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد سازمان‌های دولتی در چهار بخش بررسی می‌شود (روضه‌ای و همکاران، ۱۳۹۶):

##### الف) دانش نیروی انسانی

مدیریت دانش و محدوده‌های مربوط به آن بر این واقعیت اشاره می‌کنند که در محیط اقتصاد نوین جهانی، رسیدن به مزیت رقابتی پایدار در گرو توانمندی و ظرفیت سازمان در حال گسترش و استفاده درست از منابع مبتنی بر دانش و اطلاعات سازمان می‌باشد. البته کلیه منابع سازمانی از جایگاه یکسانی برای دستیابی به این مهم رقابتی برخوردار نمی‌باشند (امیری و گیویان، ۱۳۹۴).

##### ب) تعهد نیروی انسانی

تعهد نیروی انسانی سازمانی بسیار مهم می‌باشد. پژوهش‌ها بیانگر آن است که تعهد انسانی دارای اثر مهمی بر عملکرد یک نهاد است زیرا یک کارمند مسئولیت‌پذیر و متعهد، خود را با هدف‌ها و ارزش‌های سازمان هم‌جهت ساخته، بهترین‌ها را برای سازمان می‌خواهد و تمایل دارد که منش شهروندی سازمانی را در بهترین جایگاه به نمایش بگذارد به این معنا که شور درونی برای انجام امور فزاینده‌تر از وظایف سازمانی داشته باشد. اگر پرسنل را مهم‌ترین منابع سازمان بدانیم،

در این صورت پرسنل متعهد را باید به عنوان مزیت رقابتی سازمان در نظر داشت (امیری و گیویان، ۱۳۹۴).

### ج) مشارکت نیروی انسانی

نقش عامل انسانی در موفقیت و شکست برنامه‌ها و اهداف سازمانی نقش مهمی است. در این صورت بایستی اصل فعالیت را بر روی پرسنل آموزش دیده، باتجربه، کارآمد، متعهد و مخلص و مسئولیت پذیر بنا نهاد. پرسنل به عنوان اصلی ترین سرمایه در نهادها به حساب می آیند که مدیران جهت نگه داشتن صیانت جایگاه این سرمایه بزرگ مسئولیتی سنگین بر عهده دارند. مدیر، با تفویض اختیار و مشورت با پرسنل خود، آن‌ها را در جریان امور اجرایی سهیم می نماید که این مشارکت و تعامل باعث ایجاد انگیزه در میان کارکنان می شود و فعالیت‌ها به صورت منظم، دقیق و مطلوب رشد می کند. مشارکت پرسنل با مدیر این امکان را می دهد که به راحتی از هوش، استعداد و تجربه کاری کارکنان خود استفاده مناسب و مطلوب را ببرد تا فعالیت‌ها سریع تر انجام شوند (امیری و گیویان، ۱۳۹۴).

### ه) بودجه ریزی عملیاتی

نظام بودجه ریزی عملیاتی به عنوان یک سیستم نظارتی برای رشد مؤثر، کارایی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد اهمیت جدی دولت‌ها در سطوح کلان و خرد می باشد. در این سیستم اعتبارات بودجه‌ای بر اساس نتایج بخش‌های سازمانی در جهت تولید ستانده‌ها (خدمات و محصولات) یا (همان هدف‌های کوتاه مدت) و دستیابی به نتایج یا (همان هدف‌های بلندمدت)، اختصاص می یابد و به این صورت سازمان به سوی افزایش شفاف سازی در نحوه انجام هزینه برای اجرای فعالیت‌ها، نتیجه در خروجی‌ها و رسیدن به اهداف، استراتژی‌ها و نیز پاسخ گویی بیشتر و بهتر سوق می یابد (امیری و گیویان، ۱۳۹۴).

### ۴-۲- عوامل ساختاری

عوامل ساختاری در فرآیند کارسازی در برگیرنده همه عناصر، علل و وضعیت فیزیکی و غیرانسانی نهاد می باشند؛ که با قاعده و نظم خاص و به هم پیوسته؛ قالب، چارچوب، بدنه، پوسته و یا شکل فیزیکی و مادی نهاد را شامل می شوند. در نتیجه همه منابع مادی، اطلاعاتی و فنی که با

### ■ موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

انضباط خاصی در ساختار کلی سازمان اجرا می‌شوند (عوامل غیرزنده جز عناصر انسانی) جزو شاخه ساختاری قرار می‌گیرند (صمدی و همکاران، ۱۳۹۶).

ساختارمندی نحوه تخصیص منابع و افزایش کارایی و اثربخشی منابع، برپایی یک جریان منطقی برای تصمیم‌گیری در جهت بودجه که به صورت مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، کنترل، نظارت، اجرا، ارزشیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می‌باشند، تمرکز بر رهبری منعطف و ساختاریافته برای اجرای استراتژی‌های عملیاتی سازمان، تعهد مسئولین در قالب انسجام سازمان در کنترل هزینه‌های سازمانی، تبیین ابعاد وابستگی سازمان به منابع و توانمندی‌های خارج از سازمان، آموزش و توسعه دانش عملیاتی و اجرایی در بخش‌های بودجه‌ای، به کارگیری مشاوران توانمند و تحلیل‌گر در زمینه تبیین و تشریح نحوه هزینه‌کرد اعتبارات تخصیصی، تمرکز مسیر تصمیم‌گیری روی اصلی‌ترین واقعیت‌ها و چالش‌هایی که دستگاه اجرایی با آن مواجه می‌باشد (محمدی والا و تیمی، ۱۴۰۰).

### ۳-۴- عوامل تکنولوژی

عوامل تکنولوژی شامل مواردی به شرح برنامه‌ریزی استراتژیک، تعیین شاخص در بودجه‌ریزی، موجود بودن اعتبار شاخص در بودجه‌ریزی، سیستم اطلاعاتی مدیریت، تغییر مناسب سیستم حسابداری و گزارش‌گیری موردبررسی قرار می‌گیرد (فضلی و حسینی، ۱۳۹۰).

با عنایت به پیشرفت فناوری و بالا رفتن سطح توقع و انتظارات عمومی بودجه‌ریزی سنتی جایی نخواهد داشت. برای رشد در پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی الزاماتی شامل برنامه‌ریزی استراتژیک به عنوان یک ابزار تصمیم‌گیری اصلی و داشتن اعتبار شاخص‌های عملکردی برای ایجاد یک نظام موفق و نیز اصلاح مسیر و هم‌چنین تغییر سیستم حسابداری از سنتی به فرآیندی و وجود سیستم داده مدیریت برای دسترسی به گزارش‌های مالی گوناگون ضروری می‌باشد.

### ۴-۴- عوامل محیطی

عوامل درونی (زمینه‌ای) تأثیرگذار بر کارسازی نهادی شامل عوامل و شرایط محیطی بیرون سازمان هستند که محیط سازمان را شامل می‌شود، با نهاد اثرگذار، تأثیر متقابل و خارج از کنترل سازمان می‌باشند. این عناصر عملکرد بیشتر سازمانها را تحت تأثیر خود قرار می‌دهند (صمدی و همکاران، ۱۳۹۶).

فضلی و حسینی (۱۳۹۰)، پژوهشی را با توجه به تحقیقات انجام شده اصلی ترین شاخص های اثرگذار در اجرای بودجه ریزی از قبیل علل و موانع انسانی، محیطی، فرآیندی و فنی و رتبه بندی آن ها و همچنین تدابیر و راهکارهایی اتخاذ نمودند. شیوه انجام تحقیق میدانی، از نوع هم بستگی و به جهت آزمون فرضیه های تحقیق داده های مورد نیاز از روش پرسشنامه میان کل جامعه آماری که ۷۶ نفر از فعالان بودجه بندی (معاونان مالی و اداری، مدیران سازمان های اجرایی و کارشناسان بودجه) مورد ارزیابی قرار گرفت. با عنایت به نتایج حصول شده میان عوامل مدیریتی شامل عامل انسانی، عامل فرآیندی و عامل محیطی رابطه وجود دارد.

#### ۵- تعریف عملیاتی متغیر پرسشنامه ها

در این پژوهش منظور از عوامل انسانی مؤثر بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی نمره ای می باشد که پرسنل به پرسش های ۳۹ گویه ای پرسشنامه و عوامل اصلی درون سازمانی مؤثر بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی نمره ای است که کارکنان به سؤالات ۳۲ گویه ای پاسخ داده اند و به شرح پیوست می باشند.

بر اساس این چارچوب، رابطه میان مدیریت فرهنگ سازمانی و منابع انسانی اثرگذار، رشد و نفوذ متقابل دارد و به صورت یک تعامل اثرگذار است. از این جهت، مدیریت سرمایه انسانی خواستار تمرکز فرهنگ سازمانی بر روی کارکنان و ساخت فرهنگ سازمانی مطابق با فضا و محیط پویا است. ترکیب مؤثر جنبه های مرتبط با مدیریت منابع انسانی موجب شکل دهی فرهنگ سازمانی و ایجاد مزیت کلیدی برای سازمان خواهد شد. از این رو مدیران باید مجموعه ای از سیاست های منابع انسانی مشوق، عادلانه و منطقی را در جهت پرورش یک فرهنگ سازمانی قوی و مشارکتی به کار گیرند. از سوی دیگر، زمانی که فرهنگ سازمانی (مخصوصاً در کسب و کارهای مبتنی بر دانش) نقش محوری در موفقیت دارد، یک عملیات مدیریت منابع انسانی از آن فرهنگ ناشی شده و اجزای فرهنگ سازمانی موجب توسعه عملیاتی و راهبردی عملیات مدیریت منابع انسانی می شوند. تعامل مثبت میان دو حوزه فرهنگ سازمانی و مدیریت منابع انسانی عملیات کسب و کار از جمله عملکرد مالی، غیرمالی و کارآفرینی سازمانی را تحت تأثیر قرار خواهد داد؛ بنابراین، می توان گفت پتانسیل ویژه ای جهت ارتقای سطح کارآفرینی سازمانی بر پایه یک فرهنگ سازمانی و مدیریت منابع انسانی قوی وجود دارد (مظفری و بهداد، ۱۳۹۸).

### ■ موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

در عصر اقتصاد دانش، جوامع همواره در حال تغییر و توسعه و رقابت شدید هستند که این خود نیازمند نوآوری است. منبع این نوآوری، نکات جدید در اقدامات کارکنان است که مدام توسط مدیریت منابع انسانی مورد آزمون و ارزیابی قرار گرفته، نهادینه شده و در نهایت به مفهوم جدیدی تحت عنوان فرهنگ سازمانی تبدیل می‌شود (سیادونگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱).

ما پریئو و پیلاز پرز سانتانا<sup>۲</sup> (۲۰۱۲)، به این نتیجه رسیدند که فرآیند مدیریت سرمایه انسانی منتج به تشکیل فرهنگ سازمانی می‌گردد که موجب تقویت و رشد عملکرد نوآورانه و خلاقانه کارکنان می‌شود و به اعتقاد نگوین و همکارانش<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) این هدف توسط توسعه سرمایه انسانی از لحاظ مهارت انسانی جهت ساخت فرهنگ سازمانی مناسب به منظور تولید خلاقیت قابل دستیابی خواهد بود (هیترگر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷).

جدول ۱. مؤلفه‌های پرسشنامه ۱

متغیرهای اصلی	جمع سؤالات
عوامل انسانی	۹
عوامل ساختاری	۱۲
عوامل تکنولوژی	۵
عوامل محیطی	۶
جمع	۳۲

جدول ۲. مؤلفه‌های پرسشنامه ۲

متغیرهای عوامل انسانی	منبع	جمع سؤالات
تعهد نیروی انسانی	لاو و انگو <sup>۵</sup> (۲۰۰۴)	۱۰
دانش نیروی انسانی	استورات و همکاران <sup>۶</sup> (۲۰۰۹)	۹
مشارکت نیروی انسانی	راسل و همکاران <sup>۷</sup> (۲۰۰۳)	۱۰
اجرا بودجه‌ریزی عملیاتی	محقق ساخته	۱۰
جمع		۳۹

1. Xiaodong et al
2. Ma Prieto and Pilar Pérez-Santana
3. Nguyen et al
4. Hinteregger
5. Lau & Ngo
6. Stewart et al
7. Russell et al

## ۶- روایی و پایایی پرسشنامه ۲

قابلیت اعتماد یا پایایی یک ابزار عبارت است از درجه ثبات آن در سنجش هر آنچه اندازه می‌گیرد؛ یعنی این که ابزار اندازه‌گیری در موقعیت مشخص تا چه اندازه نتایج یکسانی حاصل می‌سازد.

میان خرده مقیاس‌های پرسشنامه عوامل انسانی درون نهادی اثرگذار بر اجرای بودجه‌بندی عملیاتی هم‌بستگی مثبت و منفی مشاهده گردید که نمایانگر روایی هم‌راستا و واگرایی بهینه این پرسشنامه می‌باشد (امیری و گیویان، ۱۳۹۴).

به علاوه پایایی پرسشنامه یا قابلیت اعتماد آن با استفاده از شیوه سنجش آلفای کرونباخ محاسبه گردید. غالباً دامنه ضریب اعتماد آلفای کرونباخ از صفر (۰) به معنی عدم ثبات تا مثبت یک (+۱) به معنی پایایی کامل قرار می‌گیرد که هر چه میزان به دست آمده به عدد مثبت یک نزدیک‌تر باشد، قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر است. آلفای کرونباخ برای پرسشنامه عوامل درون‌سازمانی اثرگذار بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی ۰/۹۰ (۹۰ درصد) می‌باشد.

جدول ۳. ضریب آلفای مؤلفه‌های پرسشنامه ۲

متغیرهای عوامل انسانی	تعداد سؤال‌ها	سطح قابل قبول	ضریب آلفای کرونباخ
تعهد نیروی انسانی	۱۰	۰/۷	۰/۸۱
دانش نیروی انسانی	۹	۰/۷	۰/۷۵
مشارکت نیروی انسانی	۱۰	۰/۷	۰/۸۰
اجرا بودجه‌ریزی عملیاتی	۱۰	۰/۷	۰/۸۹
آلفای کرونباخ کل پرسشنامه			۰/۹۰

در این بازه پنج قضاوت برای جواب دهنده مورد توجه قرار گرفته شده که پاسخگو می‌تواند یکی از آن‌ها را انتخاب کند. این بازه به صورت‌های متفاوتی به پاسخگویان ارائه می‌گردد که رایج‌ترین آن به صورت زیر می‌باشد:

جدول ۴. ارزش‌گذاری گزینه‌های پرسشنامه‌ها

کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالقم	کاملاً مخالفم
۵	۴	۳	۲	۱



## ۷- روایی و پایایی پرسشنامه ۱

بدون اطمینان از روایی سؤال‌های پرسشنامه نمی‌شود در رابطه با توجه به اطلاعات حاصل از آن اظهار عقیده کرد، با عنایت به این که در پژوهش حاضر به پرسشنامه اتکا شده است. به جهت سنجش روایی ابزار گردآوری داده‌ها، روایی ابزار پژوهش (پرسشنامه) از شیوه محتوایی کیفی استفاده می‌گردد، در این مدل، پژوهشگر از متخصصین می‌خواهد در خصوص مقدار هماهنگی ابزار قابل استفاده با هدف تحقیق اظهار نظر کنند. در تحقیق حاضر ابتدا از روش فن دلفی سؤالات اصلی و مهم پرسشنامه‌ها طبق سؤالات تحقیق تدوین و طراحی شده، سپس نمونه‌ای از پرسشنامه‌های اولیه به استحضار استاد راهنما، چند نفر از مدیران، صاحب‌نظران و اساتید حوزه‌های بودجه، مدیریت، امور مالی و همچنین کارشناسان رسیده، بعد از اخذ نقطه نظرات آن‌ها، سؤالات پرسشنامه رفع اشکال شده و منجر به تهیه و تنظیم پرسشنامه‌های نهایی گردیده است. پایایی به اعتمادپذیری، تکرارپذیری و ثبات نتایج اشاره می‌شود که عبارت است از کسب نتایج برابر و یکسان از پرسشنامه در شرایط متفاوت، به عبارتی دیگر، اگر یک پرسشنامه در وضعیت متفاوت بین پاسخ‌دهندگان توزیع شود، اما نتایج یکسانی ارائه گردد، می‌توانیم مدعی باشیم که دارای پایایی در حد بالا است. پایایی در حقیقت هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری و سنجش آزمون‌ها و پرسشنامه‌ها را محاسبه می‌کند.

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل اطلاعات و داده‌ها از مدل TOPSIS (تاپسیس) استفاده و بهره‌برداری شده است، این روش موقعی که عمل تصمیم‌گیری در مقابل چند فاکتور کمی و کیفی است، می‌تواند مفید و مؤثر باشد. این شیوه در صورتی که برخی از معیار و ملاک‌های تصمیم‌گیری از نوع هزینه باشند که هدف، کاهش آن‌ها باشد، برخی معیارهای مرتبط از نوع سود بوده و هدف، افزایش آن‌ها باشد، به راحتی جواب ایده آلی که مرکب از بهترین مقادیر دستیابی تمامی معیارها است، پیدا می‌کند. بعلاوه بدترین جواب که ترکیب شده از بدترین مقادیر قابل دستیابی به همین ملاک و معیارها است، می‌یابد.

Topsis فاصله‌ها را هم از بهترین پاسخ و هم از بدترین پاسخ ایدئال به‌طور هم‌زمان، با در نظر گرفتن نزدیکی نسبی به پاسخ بهینه و با توجه به وزن معیارها، اطلاعات اصلی معیارها مورد توجه قرار می‌گیرد. جواب بستگی به وزنی دارد که از طریق تصمیم‌گیرنده به معیارها داده می‌شود.

## یافته‌های پژوهش

### ۱- آمار استنباطی

#### \* شناسایی معیارها طبق مدل دلفی

در این تحقیق طبق مدل دلفی ابتدا بررسی های اولیه و مشورت با خبرگان و کارشناسان مالی و بودجه، به تعداد ۵۲ عامل به عنوان موانع اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی در مؤسسات آموزش عالی و دانشگاه های غیرانتفاعی مشهد شناسایی و کشف شد که در این پژوهش به ۴ عامل اصلی پرداخته شده است.

پرسشنامه های تحقیق طراحی، تدوین و در هر مرحله پیشنهاد های خبرگان مورد بررسی قرار گرفت و در صورت عدم هم پوشانی با دیگر عوامل پرسشنامه، به عنوان مؤلفه جدید مدنظر قرار گرفت.

### ۲- آمار توصیفی

#### ۱-۲- جنسیت

در جدول ذیل، نتایج آمار توصیفی جنسیت قابل مشاهده می باشد. طبق جدول، ۸۶,۷ درصد از نمونه آماری، مردان هستند.

جدول ۵. آمار توصیفی جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
خانم	۱۳	۸۶,۷	۸۶,۷
آقا	۲	۱۳,۳	۱۰۰,۰
جمع	۱۵	۱۰۰,۰	

## ۲-۲- سن

در جدول ذیل نتیجه‌های آمار توصیفی سن قابل مشاهده می‌باشد. طبق جدول، ۶۶٫۷ درصد از نمونه آماری، شامل سن ۳۱ الی ۴۰ می‌باشند. مابقی نمونه آماری شامل سن بین ۴۱ الی ۵۰ می‌باشد و در طبقه‌های سنی ۲۰ الی ۳۰ و ۵۱ به بالا فردی شامل نمی‌شود.

جدول ۶. آمار توصیفی سن

سن	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
۲۰-۳۰	۰	۰	۰
۳۱-۴۰	۱۰	۶۶٫۷	۶۶٫۷
۴۱-۵۰	۵	۳۳٫۳۳	۱۰۰
۵۱ به بالا	۰	۰	۱۰۰
جمع	۱۵	۱۰۰	

## ۲-۳- مقطع تحصیلی

در جدول زیر نتیجه آمار توصیفی مقاطع تحصیلی قابل توجه می‌باشد. طبق جدول، ۶۶٫۷ درصد از نمونه آماری، دارای مدرک کارشناسی می‌باشند. بقیه جامعه آماری دارای مدرک کارشناسی ارشد می‌باشند. هیچ‌کدام از اعضای جامعه آماری دارای مدرک کاردانی و دکتری نمی‌باشند.

جدول ۷. آمار توصیفی مقطع تحصیلی

مقطع تحصیلی	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
کاردانی	۰	۰	۰
کارشناسی	۱۰	۶۶٫۷	۶۶٫۷
کارشناسی ارشد	۵	۳۳٫۳۳	۱۰۰
دکتری	۰	۰	۱۰۰
جمع	۱۵	۱۰۰	

#### ۲-۴- مدت خدمت

در جدول ذیل نتیجه آمار توصیفی سابقه خدمت قابل توجه می باشد. طبق جدول، ۴۰ درصد از جامعه آماری، دارای مدت خدمت ۱ الی ۱۰ سال می باشند. ۲۶,۷ درصد دارای مدت خدمت بین ۱۱ الی ۱۵ سال و بقیه دارای سابقه خدمتی بیشتر از ۲۱ سال هستند. هیچ کدام از افراد جامعه آماری سابقه کاری ۱۶ الی ۲۰ سال نداشتند.

جدول ۸. آمار توصیفی مدت خدمت

مدت خدمت	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
۱-۱۰	۶	۴۰	۴۰
۱۱-۲۰	۴	۲۶,۷	۶۶,۷
۲۱ به بالا	۵	۳۳,۳۳	۱۰۰
جمع	۱۵	۱۰۰	

#### ۲-۵- مدت مدیریت

در جدول ذیل نتیجه آمار توصیفی مدت مدیریت قابل توجه می باشد. طبق جدول، ۸۶,۷ درصد از جامعه آماری، دارای مدت مدیریت ۱ تا ۱۰ سال می باشند. بقیه شامل سابقه خدمتی ۱۱ تا ۱۵ سال می باشند. هیچ کدام از افراد جامعه آماری سابقه کاری ۱۶ الی ۲۰ و ۱۲ به بالا سال ندارند.

جدول ۹. آمار توصیفی مدت مدیریت

مدت مدیریت	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
۱-۱۰	۱۳	۸۶,۷	۸۶,۷
۱۱-۱۵	۲	۱۳,۳	۱۰۰
۱۶-۲۰	۰	۰	۱۰۰
۲۱ به بالا	۰	۰	۱۰۰
جمع	۱۵	۱۰۰	

### ۳- رتبه‌بندی

شیوه TOPSIS زمانی که عمل تصمیم‌گیری با تعداد زیادی متغیر کمی و کیفی روبروست، می‌تواند مفید باشد. از مزیت‌های این شیوه در مقایسه با شیوه‌های مشابه مانند AHP آن می‌باشد که در صورتی که بعضی از متغیرها تصمیم‌گیری از نوع مخارج باشند و هدف تعدیل منفی آن‌ها باشد و مابقی متغیرهای مربوطه از نوع سود باشد و هدف تعدیل مثبت آن‌ها باشد، به سادگی جواب مطلوب را که شامل بهترین متغیرهای دستیابی تمامی متغیرها است، پیدا می‌کند. در صورتی که بدترین جواب را نیز که مرکب از بدترین مقادیر قابل دستیابی به همین متغیرها است، می‌یابد.

Topsis فاصله‌ها را هم از بهترین جواب مطلوب و هم بدترین پاسخ با گرفتن نزدیکی نسبی به پاسخ بهینه، به طور هم‌زمان در نظر می‌گیرد و داده‌های مهم متغیرها را با توجه به وزن متغیرها مورد توجه قرار می‌دهد. پاسخ وابسته به وزنی است که به وسیله تصمیم‌گیرنده به متغیرها داده می‌شوند. خوشبختانه برخی از شیوه‌های قابل اطمینان برای ارزشیابی وزن‌ها شناسایی گردیده‌اند که مطلوبیت شیوه Topsis را افزایش داده است.

استفاده از این شیوه برای حل مسئله و برون‌آوری گزینه‌ها با عنایت به این که در این مسئله تبادل بین شاخص‌ها مجاز می‌باشد، از بین الگوهای جبرانی MADM گزینش شده است. در شیوه Topsis انتخاب مطلوب، گزینه‌ای می‌باشد که به پاسخ ایدئال مثبت نزدیک‌تر و از، جواب ایدئال منفی دورتر شود. این شیوه، هر انتخاب را به صورت یک نقطه در فضای  $n$  بعدی (تعداد متغیرها  $n$ ) تصور می‌گردد.

مراحل روش تاپسیس عبارت‌اند از:

شیوه نرم اقلیدسی، ماتریس بی‌مقیاس می‌باشد.

با استفاده از شیوه آنتروپی (قضاوت افراد زبده) اوزان محاسبه می‌گردد.

ماتریس  $W$  را تشکیل داده است و در این ماتریس کل عناصر آن به غیر از عناصر قطر اصلی که عناصر بروی قطر اصلی وزن‌ها به دست آمده از شیوه آنتروپی می‌باشند، صفر است. ماتریس بی‌مقیاس شده را در ماتریس آنتروپی ضرب کرده و ماتریس دیگری به محاسبه می‌گردد که از روی آن ماتریس، ایدئال‌های مثبت و منفی را به دست می‌آید. جهت متغیرهای که مثبت می‌باشند

### نشریه پژوهش های راهبردی بودجه و مالیه

ایدئال مثبت آن‌ها بیشترین آن‌هاست و ایدئال منفی آن‌ها کمترین آن‌ها می‌باشد. جهت شاخص‌های منفی ایدئال مثبت آن‌ها کمترین آن می‌باشد و ایدئال منفی آن‌ها بیشترین آن می‌باشد.

جدول ۱۰. نتیجه رتبه‌بندی موانع و مشکلات ناشی از عامل روابط انسانی و فرهنگ نهادی مؤسسات آموزش عالی

رتبه	CL	فاصله تا ایدئال منفی	فاصله تا ایدئال مثبت	سؤال‌های پرسشنامه	مؤلفه
۳	۰,۶۶۴	۰,۰۶۰	۰,۰۳۰	مطلع نبودن مدیران اجرایی از تغییرهای در روش‌ها، روندها و قالب‌های بودجه‌بندی، موانع تصحیح نظام بودجه‌ریزی در مؤسسات آموزش عالی می‌باشد	عوامل انسانی
۷	۰,۵۴۲	۰,۰۴۷	۰,۰۴۰	پرسنل بودجه مهارت کافی جهت تجزیه و تحلیل مخارج را ندارند.	
۹	۰,۴۳۰	۰,۰۴۵	۰,۰۵۹	پرسنل بخش بودجه و مالی دانشگاه از تغییرهای در شیوه‌های بودجه‌بندی با اطلاع نیستند.	
۶	۰,۵۹۵	۰,۰۶۳	۰,۰۴۳	تجربیات و مهارت مدیران حوزه بودجه‌ریزی دانشگاه در جهت امور مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی نیست.	
۱	۰,۸۰۱	۰,۰۷۳	۰,۰۱۸	نگرانی ناشی از کاهش اعتبارات سالیانه حاصل از کاهش عملکرد می‌تواند به‌عنوان مانعی برای اجرای این سیستم عمل کند.	
۴	۰,۶۵۵	۰,۰۶۲	۰,۰۳۳	حس نگرانی پرسنل در حین تغییرات به‌عنوان مانع تغییر شیوه به بودجه‌ریزی محسوب می‌شود.	
۵	۰,۶۴۶	۰,۰۶۰	۰,۰۳۳	پرسنل بودجه‌ای، رضایت‌مندی شغلی کافی جهت مشارکت در تغییر و تحول نظام بودجه‌بندی را ندارند.	
۲	۰,۶۹۱	۰,۰۶۳	۰,۰۲۸	مدیران دانشگاه انگیزش کافی برای مشارکت فعال در امر تغییر و تحول سیستم بودجه‌بندی را ندارند.	
۸	۰,۴۷۴	۰,۰۴۹	۰,۰۵۴	پرسنل، انگیزش کافی برای فعالیت در امر تغییر و تحول نظام بودجه‌بندی را ندارند.	

با عنایت به نتیجه رتبه‌بندی مشخص می‌باشد در مبحث ناشی از نوع روابط انسانی و فرهنگ نهادی اصلی‌ترین عامل «نگرانی ناشی از کاهش اعتبارات سالیانه حاصل از کاهش عملکرد

■ موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

می‌تواند به‌عنوان مانعی برای اجرای این سیستم عمل کند. می‌باشد و در مابین عوامل «پرسنل بخش بودجه و مالی دانشگاه از تغییرهای در شیوه‌های بودجه‌بندی با اطلاع نیستند». اهمیت کمتری دارد.

جدول ۱۱. نتیجه رتبه‌بندی مشکل‌های ناشی از شکل ساختاری دانشگاه

رتبه	CL	فاصله تا ایدئال منفی	فاصله تا ایدئال مثبت	سؤال‌های پرسشنامه	مؤلفه
۲	۰,۶۶۹	۰,۴۴۷	۰,۲۲۱	تمایل به استفاده از شیوه‌های بودجه‌بندی در حال حاضر، مانع پذیرش استقرار بودجه عملیاتی توسط مسئولین ارشد دانشگاه، می‌باشد.	عوامل ساختاری
۴	۰,۶۴۱	۰,۳۹۴	۰,۲۲۱	نبود سیستم پرداخت و جبران خدمات مبنی بر فعالیت پرسنل، از جمله موانع استقرار بودجه عملیاتی می‌باشد.	
۴	۰,۶۴۱	۰,۳۹۴	۰,۲۲۱	از مشکل‌های بودجه عملیاتی، روشن نبودن افق دانشگاه است.	
۶	۰,۶۲۳	۰,۴۲۷	۰,۲۵۸	هم‌جهت نبودن استراتژی و چشم‌انداز مؤسسات آموزش عالی با جامعه یکی دیگر از مانع‌های استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه می‌باشد.	
۱	۰,۷۸۳	۰,۴۸۱	۰,۱۳۳	نبود نظام حسابداری بهای تمام‌شده در نظام مالی دانشگاه از جمله موانع اجرای بودجه‌بندی عملیاتی است.	
۱۰	۰,۵۲۴	۰,۳۲۰	۰,۲۹۱	شیوه حسابداری فعلی، از موانع استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی است.	
۷	۰,۶۱۷	۰,۴۱۶	۰,۲۵۸	پراکندگی وظیفه بودجه‌ای بین مراکز متفاوت تصمیم‌گیری و اجرایی از جمله موانع استقرار بودجه عملیاتی محسوب می‌گردد.	
۱۶	۰,۲۵۷	۰,۱۶۳	۰,۴۷۱	یکسان نبودن سیستم طبقه‌بندی قلم‌های بودجه از مانع‌های بودجه‌بندی عملیاتی می‌باشد.	
۹	۰,۵۳۸	۰,۳۲۰	۰,۲۷۵	بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی فعلی دانشگاه هم‌جهت با بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه نمی‌باشد.	
۱۴	۰,۳۷۸	۰,۲۴۹	۰,۴۱۱	عدم هماهنگی کافی مابین برنامه‌های بلندمدت و میان‌مدت و کوتاه‌مدت دانشگاه از مشکل‌های ساختاری اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد.	

رتبه	CL	فاصله تا ایدئال منفی	فاصله تا ایدئال مثبت	سؤال های پرسشنامه	مؤلفه
۱۳	۰,۴۲۱	۰,۲۸۳	۰,۳۸۹	میهم بودن در ماموریت و وظیفه های محوله به عنوان یک عامل مشکل ساز در راه استقرار سیستم بودجه عملیاتی محسوب می گردد.	
۱۵	۰,۳۱۹	۰,۲۰۰	۰,۴۲۷	تغییرهای زیاد در ساختار تشکیلاتی دانشگاه و زیرمجموعه آن، به عنوان یک مانع در اجرای سیستم های جدید بودجه بندی محسوب می گردد.	

با عنایت به نتیجه رتبه بندی مشخص می باشد که از نگاه بعد مشکلات ناشی از شکل ساختاری اصلی ترین عامل «نبود نظام حسابداری بهای تمام شده در نظام مالی دانشگاه از جمله موانع اجرای بودجه بندی عملیاتی است.» است و در مابین عوامل یکسان نبودن سیستم طبقه بندی قلم های بودجه از مانع های بودجه بندی عملیاتی می باشد.» اهمیت کمتری دارد.

جدول ۱۲. نتیجه رتبه بندی مشکلات ناشی از مسائل مرتبط با تکنولوژی دانشگاه

رتبه	CL	فاصله تا ایدئال منفی	فاصله تا ایدئال مثبت	سؤالات پرسشنامه	مؤلفه
۳	۰,۶۴۵	۰,۴۳۷	۰,۲۴۰	عدم وجود قابلیت لازم جهت نظارت بودجه ای در نظام حسابداری دانشگاه مانع اجرا بودجه عملیاتی می باشد.	عوامل تکنولوژی
۸	۰,۵۴۲	۰,۳۵۳	۰,۲۹۸	عدم وجود هماهنگی بین نظام بودجه و مالی دانشگاه از حیث به کارگیری عناوین، طبقه بندی بودجه ای مانع اجرای بودجه عملیاتی می باشد.	
۱۱	۰,۴۶۶	۰,۲۹۱	۰,۳۳۳	عدم وجود سیستم کامل و فعال داده ها و آمار در دانشگاه مانع اجرای بودجه بندی عملیاتی می باشد.	
۱۲	۰,۴۲۷	۰,۲۵۸	۰,۳۴۶	فقدان نظام ارزشیابی عملکرد پی در پی در دانشگاه مانع استقرار بودجه بندی عملیاتی می باشد.	



### ■ موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

با عنایت به نتیجه رتبه‌بندی مشخص می‌باشد که از بعد موانع ناشی مرتبط با مسائل تکنولوژی مهم‌ترین عامل «عدم وجود قابلیت لازم جهت نظارت بودجه‌ای در نظام حسابداری دانشگاه مانع اجرا بودجه عملیاتی می‌باشد.» است و در بین عوامل «عدم وجود سیستم کامل و فعال داده‌ها و آمار در دانشگاه مانع اجرای بودجه‌بندی عملیاتی می‌باشد.» اهمیت کمتری دارد.

جدول ۱۳. نتیجه رتبه‌بندی موانع و مشکلات مربوط با مسائل محیطی (برون‌سازمانی) و زمینه‌ای

رتبه	CL	فاصله تا ایدئال منفی	فاصله تا ایدئال مثبت	سؤال‌های پرسشنامه	مؤلفه
۱	۰,۴۸۵	۰,۰۸۱	۰,۰۸۷	تغییرات و تحولات پی‌درپی در سطح کشور از جمله مانع‌های بودجه‌بندی عملیاتی است.	عوامل محیطی
۵	۰,۳۳۰	۰,۰۵۴	۰,۱۱۰	وجود مرکز تصمیم‌گیری متعدد در جهت برنامه‌بودجه در کشور مانع استقرار بودجه عملیاتی می‌باشد.	
۴	۰,۳۷۷	۰,۰۶۵	۰,۱۰۷	نوع گزارش‌گیری نظام حسابداری وزارت علوم و تحقیقات و فناوری مطابق با هدف بودجه عملیاتی (کنترل و سنجش عملکرد) نمی‌باشد.	
۶	۰,۲۸۲	۰,۰۵۱	۰,۱۳۰	نقص در آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های ابلاغ‌شده وزارت علوم به دانشگاه از جمله موانع تغییر سیستم بودجه‌بندی است.	
۲	۰,۴۳۸	۰,۰۷۵	۰,۰۹۷	قانون و مقررات مالی و بودجه سازمان‌های مسئول بودجه در کشور یکی از مانع‌های اصلاح سیستم بودجه‌بندی در دانشگاه می‌باشد.	
۳	۰,۴۲۸	۰,۰۷۲	۰,۰۹۶	عدم وجود شرایط ثبات اقتصادی کافی در شرایط فعلی اقتصادی مانع از اجرا بودجه عملیاتی در دانشگاه می‌باشد.	

با عنایت به نتیجه رتبه‌بندی مشخص می‌باشد که از نگاه موانع و مشکلات مربوط با مسائل محیطی (برون‌سازمانی) و زمینه اصلی‌ترین عامل «تغییرات و تحولات متمادی در سطح کشور از جمله مانع‌های بودجه‌بندی عملیاتی است.» می‌باشد و در مابین عوامل «نقص در آئین‌نامه‌ها و

بخشنامه های ابلاغ شده وزارت علوم به دانشگاه از جمله موانع تغییر سیستم بودجه بندی است.» اهمیت کمتری دارد.

جدول ۱۴. نتایج رتبه بندی چهار مانع اصلی استقرار بودجه عملیاتی دانشگاه با استفاده از تکنیک تاپسیس

رتبه نهایی	CL	فاصله تا ایدئال منفی	فاصله تا ایدئال مثبت	سؤالات پرسشنامه	شاخص ها
۱	۰,۸۰۱	۰,۰۷۳	۰,۰۱۸	نگرانی ناشی از کاهش اعتبارات سالیانه حاصل از کاهش عملکرد می تواند به عنوان مانعی برای اجرای این سیستم عمل کند.	عوامل انسانی
۲	۰,۷۸۳	۰,۴۸۱	۰,۱۳۳	نبود نظام حسابداری بهای تمام شده در نظام مالی دانشگاه از جمله موانع اجرای بودجه بندی عملیاتی است.	عوامل ساختاری
۳	۰,۶۴۵	۰,۴۳۷	۰,۲۴۰	عدم وجود قابلیت لازم جهت نظارت بودجه ای در نظام حسابداری دانشگاه مانع اجرا بودجه عملیاتی می باشد.	عوامل تکنولوژی
۴	۰,۴۸۵	۰,۰۸۱	۰,۰۸۷	تغییرات و تحولاتی در سطح کشور از جمله موانع اجرای بودجه بندی عملیاتی است.	عوامل محیطی

همان طور که از جدول بالا مشخص است گروه الزامات انسانی و سازمانی رتبه اول، گروه الزامات ساختاری و فنی رتبه دوم، گروه الزامات تکنولوژی و سیستمی رتبه سوم و گروه الزامات محیطی و زمینه ای رتبه چهارم را به دست آوردند.

### نتیجه گیری

سطح مقاطع تحصیلی نمونه آماری از کارشناسی تا کارشناسی ارشد می باشد و توزیع سطح تحصیلات مابین پاسخ دهندگان به شرح ذیل است:

کارشنای ۶۶,۷ درصد، کارشناسی ارشد ۳۳,۳، بدین ترتیب مشخص می باشد که تمامی افراد نمونه آماری را افرادی تشکیل داده اند که دارا مقاطع تحصیلی دانشگاهی می باشند.

حسب اطلاعات استخراج شده، مشخص می‌باشد که در حدود ۶۰ درصد از جامعه آماری، بیشتر از ۱۰ سال مدت خدمت دارند. این نکات در کنار مدت مدیریت مابین حدود ۸۷ درصد نمونه آماری می‌تواند ناشی از وجود نوعی مهارت و تجربه در موضوع مورد نظر باشد؛ بنابراین از این مورد می‌توان نتیجه گرفت که نظرهای به‌دست آمده مورد استفاده در جهت شناسایی و رفع مشکل‌های مربوطه هستند.

در قسمت آمار استنباطی با استفاده از شیوه دلفی تعداد ۴ مانع مهم و زیرشاخه‌های آن مشخص شده است. با عنایت به تائید سؤال‌های تحقیق به واسطه پاسخ‌های جامعه آماری می‌توان نتیجه گرفت که دانشگاه مشهد برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در ۴ شاخه رفتار و فرهنگ نهادی، ساختاری و فنی، مسائل مربوط به فناوری و بعد زمینه‌ای (محیط سازمانی) با مشکل مواجه می‌باشد. با عنایت به نتیجه‌های تجزیه و تحلیل آماری اولویت مشکل‌های (از ماکزیمم به مینیمم) به ترتیب ذیل می‌باشد:

### ۱- موانع و مشکل‌های حاصل از نوع روابط انسانی و فرهنگ نهادی به ترتیب اولویت عبارت‌اند از:

- ۱) نگرانی حاصل از کم شدن اعتبارات سالیانه در نتیجه کاهش فعالیت.
- ۲) عدم وجود انگیزه مسئولین دانشگاه.
- ۳) عدم مطلع بودن مسئولین اجرایی بخش‌های مالی و بودجه از دگرگونی در شیوه‌ها، رویه‌ها و قالب‌های بودجه‌بندی.
- ۴) احساس نگرانی پرسنل در زمان تغییرات.
- ۵) عدم وجود رضایت‌مندی شغلی پرسنل طرح و برنامه در دانشگاه.
- ۶) هم‌جهت نبودن تجربیات و مهارت مسئولین حوزه بودجه با بودجه‌ریزی عملیاتی.
- ۷) عدم وجود مهارت کافی جهت تجزیه و تحلیل مخارج در پرسنل طرح و برنامه دانشگاه.
- ۸) عدم وجود انگیزه کارکنان طرح و برنامه در دانشگاه.
- ۹) عدم وجود اطلاع پرسنل بخش مالی و بودجه دانشگاه از تغییرات در شیوه‌های بودجه‌بندی.

## ۲- موانع حاصل از شکل ساختاری و فنی دانشگاه به ترتیب سطح اهمیت عبارتند از:

- ۱) فقدان سیستم حسابداری بهای تمام شده در بخش مالی دانشگاه.
- ۲) گرایش به استفاده از شیوه های بودجه بندی در حال حاضر توسط مسئولین دانشگاه.
- ۳) عدم وجود توانایی لازم برای نظارت بودجه ای در نظام مالی دانشگاه.
- ۴) فقدان سیستم پرداخت و جبران خدمات مبنی بر عملکرد پرسنل \_ عدم شفافیت چشم اندازهای دانشگاه.
- ۵) ناهماهنگی استراتژی و آینده دانشگاه با جامعه.
- ۶) پراکندگی وظیفه های بودجه ای بین بخش های متعدد تصمیم گیری و اجرایی.
- ۷) عدم هماهنگی نظام بودجه و مالی از جهت استفاده عناوین، طبقه بندی و عناوین بودجه ای.
- ۸) عدم تناسب بخش نامه ها و دستورالعمل های اجرایی در حال حاضر.
- ۹) شیوه حسابداری فعلی.
- ۱۰) عدم وجود سیستم جامع و فعال داده ها و آمار.
- ۱۱) فقدان نظام ارزشیابی عملکرد پی در پی و متوالی.
- ۱۲) عدم شفافیت در مأموریت و وظیفه محوله.
- ۱۳) فقدان هماهنگی کافی بین برنامه های بلندمدت و میان مدت و کوتاه مدت.
- ۱۴) دگرگونی اتفاقی و زیاد در ساختار تشکیلاتی دانشگاه و زیربخش ها.
- ۱۵) یکسان نبودن سیستم طبقه بندی قلم های بودجه (عنوان ها و سرفصل ها).

## ۳- مشکلات مربوط به مسائل فناوری به ترتیب سطح اهمیت شامل:

- ۱) فقدان نرم افزار هماهنگ و جامع حسابداری در دانشگاه.
- ۲) فقدان آموزش های لازم جهت کارکنان.
- ۳) عدم مهارت و توانایی کارکنان درگیر در این امر.
- ۴) عدم وجود و فرسودگی نظام ها و وسایل سخت افزاری در دانشگاه.
- ۵) عدم وجود کافی زیرساخت های آموزشی و کمک آموزشی.

- ۶) فقدان سخت‌افزارها و امکانات اداری.
- ۷) عدم وجود مهارت‌های لازم جهت مسئولین مالی و بودجه‌ای.
- ۸) عدم آموزش کافی جهت صحیح از مهارت و توانایی‌های پرسنل و نظرات آن‌ها.

#### ۴- مشکلات مربوط به مسائل محیطی دانشگاه به ترتیب سطح اهمیت عبارت‌اند از:

- ۱) دگرگونی‌های و تحولات متوالی در سطح کشور.
- ۲) قانون و مقررات مالی و بودجه‌ای سازمان‌های دخیل بودجه در کشور.
- ۳) فقدان شرایط ثبات اقتصادی کافی در شرایط حال حاضر اقتصادی.
- ۴) متناسب نبودن گزارش‌گیری نظام حسابداری وزارت علوم، تحقیقات و فناوری با هدف بودجه عملیاتی.
- ۵) وجود داشتن مراکز تصمیم‌گیری پراکنده در زمینه برنامه‌بودجه کشور.
- ۶) عدم وجود القا کافی در آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های ابلاغ‌شده وزارت علوم، تحقیقات و فناوری به دانشگاه‌ها.

#### ۵- پیشنهاد به مدیران و مسئولان

##### ۵-۱- پیشنهادهای مرتبط با موانع اول یعنی رفع مشکلات ناشی از عامل روابط انسانی و فرهنگ سازمانی

- از آنجاکه در این تحقیق عوامل روابط انسانی و فرهنگ نهادی به‌عنوان مشکل اصلی شناسایی شده است بنابراین برای رفع آن‌ها موارد ذیل پیشنهاد می‌شود:
- دخالت تأثیرات نتایج ارزشیابی‌ها در میزان اختصاص منابع سازمان با اهداف بهینه‌سازی صرف امکانات و منابع (شامل منابع انسانی، سخت‌افزار، بودجه و...)، بجای در اختیار گذاشتن اعتبارات برحسب میزان امکانات فعلی و یا شیوه‌های متداول و موجود بودجه‌ریزی.
  - استقرار نظام متناسب با تشویق عملکرد و ارتقای کارکنان در پست‌های سازمانی، متناسب با مهارت و توان تخصصی بجای ترفیع رسمی و معمول.

- کاهش دادن تغییرات و یا انجام تغییرهای داخلی در حداقل کافی و ضروری، استقرار سیستم نظارت و مدیریت تغییرات به جهت پرهیز از دوباره کاری های احتمالی و اجتناب از خسارات حاصل از تغییرات، جابجایی ها و دگرگونی در ساختارها و شیوه ها.
- استقرار طرح گردش پرسنل شاغل در بخش های برنامه ریزی، بودجه و مالی با هدف آشنای پرسنل شاغل در بخش مذکور با مهارت و تخصص های یکدیگر، به جهت لزوم جایگزینی و تغییرات به منظور مورداستفاده قرار دادن از ظرفیت کارکنان در بخش های متناسب با مقطع تحصیلی، مهارت و توان تخصصی آنها و اجتناب از تغییرات بیش از حد کارکنان یا انتقال و اشتغال در امور غیرمربوط.

#### ۵-۲- پیشنهادهای مربوط به مشکلات دوم یعنی رفع موانع حاصل از شکل ساختاری دانشگاه

- آموزش مسئولین و مسئولین ارشد دانشگاه نسبت به مزایای این شیوه بودجه بندی در مقایسه با سایر شیوه ها و نیز یادآوری الزامات قانونی مشخص شده برای استفاده از روش بودجه بندی عملیاتی.
- برقراری سیستم کنترل فعالیت مستمر به منظور ارزشیابی عملیات بخش های گوناگون دانشگاه از جهت رسیدن به هدف و مأموریت های محوله و ارزیابی کارایی و میزان اثربخشی فعالیت های آنها.
- ایجاد سیستم جبران خدمت شفاف برای پرسنل و نیز انضباط برنامه های بلندمدت متناسب با هدف و سیاست ها، تنظیم بودجه سالیانه تطبیق با برنامه و بودجه بلندمدت و پیشگیری از تغییرهای سلیقه در جهت روشن تر شدن آینده دانشگاه.
- هماهنگی مابین مرجع های تصمیم ساز داخلی در جهت بودجه دانشگاه با اهداف موردنظر.
- دریافت داده ها مربوط به نحوه اجرا، خواسته ها و روش های بودجه ای.
- اصلاح عنوان های و سرفصل های مالی و بودجه ای.
- تغییرات مقررات و آئین نامه های فعلی در دانشگاه و یا ارائه پیشنهادهایی جهت اصلاح و تغییرات قوانین ابلاغ شده به نهادهای مافوق دانشگاه، جهت مرتبط کردن هرچه بیشتر قوانین متفاوت ملاک عمل (قوانین، بخش نامه ها و روش های فعلی) با سیستم جدید

بودجه‌بندی.

### ۵-۳- پیشنهادهای مرتبط با موانع سوم یعنی رفع مشکلات تکنولوژی

- تهیه نرم افزار یکپارچه با قابلیت هماهنگ‌سازی تمامی عملکردهای مالی و بودجه‌ای در تمامی دانشگاه شامل معاونت‌ها، دانشکده‌ها، پژوهشکده‌ها و مراکز اقماری دانشگاه.
- اجرای کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی جهت بازآموزی و آموزش‌های کافی و مربوط با بودجه‌بندی عملیاتی و مهارت‌های مربوطه و آشنایی با دگرگونی، جهت مسئولین و پرسنل، به جهت آشنایی با مزیت‌ها، ویژگی‌ها، مقررات و الزامات آن‌ها و نیز تهیه لوازم مهارتی و کمک آموزشی.
- تهیه و تصحیح زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نیز تجهیزات اداری حداقل در هم‌جهتی با ضروریات جهت رفع این معایب.
- اطلاع‌رسانی از متغیرهای لحظه‌ای یا دائمی در روش‌های برنامه‌ریزی شده، بودجه‌ای و مالی برای پرسنل مربوطه از طرف نهادهای مسئول در دانشگاه از راه‌های مختلف.
- آگاه‌سازی بخش‌ها و مجموعه‌های دانشگاه از نحوه اجرا و کاربرد روش بودجه‌بندی عملیاتی در جهت مرتفع کردن شبهات غیرواقعی با استفاده از شیوه‌ها و روش‌های متفاوت اطلاع‌رسانی (بخش‌نامه‌ها، نشریات، همایش‌ها و...).

### ۵-۴- برای رفع مشکلات ناشی از عامل محیطی به‌عنوان مانع چهارم موارد ذیل

#### پیشنهاد می‌شود:

- مدیریت تأثیرات تغییرات عمده کشور و به کاهش رساندن تبعات آن در سطوح مالی و بودجه‌ای دانشگاه.
- کم شدن وابستگی‌ها به منابع مالی کشور برای امورات متفاوت و ایجاد شروط جذب منابع مالی از مابقی مراکز همچون قرارداد طرح‌های پژوهشی و... .
- ایجاد کمیسیون جهت ایجاد هماهنگی نظام‌های نرم‌افزاری و آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های با وزارتخانه مطبوع.

## ۶- پیشنهادهایی به پژوهشگران آینده

- از جمله کارهای پژوهشی لازم برای بهتر نمودن وضعیت بودجه‌بندی دانشگاه طراحی و ارائه روش‌های متناسب بودجه‌بندی عملیاتی برای دانشگاه می‌باشد. همچنین پیشنهاد می‌گردد که در این مورد ضمن پژوهش و امکان‌سنجی لازم فعالیت‌های پژوهشی صورت گیرد.
- شناسایی عواملان عدم توازن بین سیستم مالی (سازمان مسئول طبقه‌بندی و نگهداری داده‌ها عملکرد مالی) و بودجه سازمان مسئول در جهت پیش‌بینی و تأمین نیاز مالی در این مؤسسات آموزشی و ارائه راهکار به جهت برطرف کردن آن، نیز از موضوعات تحقیقاتی، مفید در این رابطه می‌باشد.
- لازم می‌باشد که در جهت تهیه نرم‌افزار یکپارچه بودجه دانشگاه (شامل سطوح مختلف پیش‌بینی، تخصیص، کنترل و نظارت عملکرد و...) با همکاری خبرگان امر کار پژوهشی صورت پذیرد.



## فهرست منابع

- ابراهیمی‌نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۹۷). *بودجه از تنظیم تا کنترل*. تهران: انتشارات سمت.
- امیری، سمیه و گیوریان، حسن. (۱۳۹۴). بررسی رابطه میان عوامل انسانی بر اجرای اثربخش بودجه‌ریزی عملیاتی مطالعه موردی شهرداری تهران. *دومین کنفرانس ملی ایده‌های نوین در علوم مدیریت و اقتصاد*، مرجع دانش سیویلیکا، تهران، <https://civilica.com/doc/440275>
- آیت‌اللهی، علیرضا. (۱۳۹۸). *اصول برنامه‌ریزی*. تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- بیگللو، لیلا؛ صدر حقیقی، خسرو و اسکندری، کریم. (۱۳۹۱). عوامل تأثیرگذار بر بودجه عملیاتی دانشگاه آزاد اسلامی منطقه ۱۳ و اصلاح الگوهای مصرف. *پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی*، دانشگاه تربیت مدرس، تهران.
- جامی، مجید؛ دهقانی نیری، فاطمه و سرگلزائی، حوا. (۱۳۹۸). بررسی و شناسایی الزامات و موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی (در دانشگاه سیستان و بلوچستان). *سومین کنفرانس علمی دستاوردهای نوین در مطالعات علوم مدیریت، حسابداری و اقتصاد ایران*، مرجع دانش سیویلیکا، ایلام، <https://civilica.com/doc/964384>
- روضه‌ای، منصور؛ حسن‌زاده کرد احمد، حمید و میرزایی، عیسی محمد. (۱۳۹۶). بررسی مشکلات بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ناجا و راهکارهای لازم برای کاهش موانع. *فصلنامه توسعه سازمانی پلیس*، ۱۴(۶۱)، ۶۴-۴۰.
- زینالی، مهدی؛ پورغفار، جواد؛ محمدزاده سالفه، حیدر و مهران، ساسان. (۱۴۰۰). بررسی شاخص‌های موثر بر استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به هنگام در ایران. *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۹(۳۵)، ۱۶۹-۱۹۸.
- صمدی میارکلاتی، حسین؛ صمدی میارکلاتی، حمزه و بسطامی، مسعود. (۱۳۹۶). به‌کارگیری روش دلفی فازی و فرآیند تحلیل سلسله‌مراتب گروهی فازی در شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های مؤثر بر توسعه کارآفرینی سازمانی. *فصلنامه نوآوری و ارزش‌آفرینی*، ۶(۱۱)، ۷۴-۶۱.
- فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۹۸). *فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه*. تبریز: انتشارات فروزش.
- فضلی، صفر و حسینی، سید محمدکریم. (۱۳۹۰). بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع در دستگاه‌های اجرایی استان قزوین. *نشریه مطالعات کمی در مدیریت*، ۲(۳)، ۷۰-۴۸.
- قدیری اصلی، باقر. (۱۳۹۶). *کلیات علم اقتصاد*. تهران: نشر سپهر.
- مشایخی، بیتا؛ عبدزاده کنفی، محمد و فرجی، امید. (۱۳۹۳). بررسی امکان سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران: (مطالعه موردی دانشگاه تهران). *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال سوم، شماره ۹، ۳۲-۱۳.

## نشریه پژوهش های راهبردی بودجه و مالیه

کرباسیان، اکبر. (۱۳۷۸). بودجه و بودجه‌ریزی دولتی در اقتصاد ایران. تهران: ناشر موسسه عالی بانکداری ایران.

محمدی والا، مهدی و تمیمی، محمد. (۱۴۰۰). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر بودجه‌بندی رویه‌ای با رویکرد تحقق منافع عمومی (مورد مطالعه: شرکت بهره‌برداری نفت و گاز مسجدسلیمان). فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۵(۵۶)، ۹۰-۱۱۹.

مظفری، محمدمهدی و بهداد، مریم. (۱۳۹۸). چارچوبی مفهومی جهت درک رابطه تعاملی میان مدیریت منابع انسانی، فرهنگ سازمانی و کارآفرینی سازمانی. فصل‌نامه علمی مدیریت استاندارد و کیفیت، ۹(۲)، ۳۳-۲۰.

مقیمی، سید محمد و احمدپور، محمود. (۱۳۸۷). آموزش کارآفرینی در کسب‌وکارهای کوچک و متوسط ایران: نیازها و راه‌کارها. نشریه توسعه کارآفرینی، ۱(۱)، ۲۴۵-۲۰۷.

- Balogun, Julia; Hope Haley, Veronica; Johnson and Gustafson, Stephanie. (2015). Exploring strategy change. Harlow Press, UK: Pearson Education Publisher, 4th edition.
- Belfo, F., Trigo, A & Estebanez, R. P. (2016). Accounting Information Systems: The Challenge of the Real-time Reporting. *Procedia Technology*, (1)1, 118- 127.
- Biondi, L., & Bracci, E. (2018). Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective. *Sustainability*, 10(9), 1-16.
- Frow, N., Marginson, D & Stuart, O. (2010). Continuous Budgeting: Reconciling Budget Flexibility With Budgetary Control. *Accounting Organization and Society*, Vol. 35, No. 4, 444-461.
- Hinteregger, C. (2017). Integrating organisational culture and human resource management in the context of corporate entrepreneurship: a review and research agenda. *International Journal of Business Environment*, 9(2), 152-181.
- Iacuzzi, S., Garlatti, A., Fedele, P & Lombrano, A. (2020). Integrated Reporting and Change: Evidence from Public Universities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (32)2, 291-310.
- Jordan M. and M. Hackbart (1999). "The Goals and Implementation- Success of State Performance based Budgeting". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 3, No. 4, pp. 569- 608.
- Lau, C & Ngo, H. (2004). The HR system, organizational culture, and product innovation. *International Business Review*, 13(6), 685-703.
- Stewart, Greg; L. Brown, Kenneth J. (2009). Human resource management linking strategy and practice. (Translators: Seyed Mohammad Arabi and Marjan Fayazi), Mahkame Publications.
- Russell et al. (2003). Standard employee empowerment questionnaire. *Management Research Journal*.
- Nguyen, P. D., Dang, C. X & Nguyen, L. D. (2015). Would Better Earning, Work Environment, and Promotion Opportunities Increase Employee Performance? An Investigation in State and Other Sectors in Vietnam. *Public Organization Review*, 15(4), 565-579.
- Prieto, I. M & Pilar Pérez Santana, M. (2012). Building Ambidexterity: The Role of Human Resource Practices in the Performance of Firms from Spain. *Human Resource Management*, 51(2), 189-211.
- Xiaodong, W., Yude, G & Zhilin, S. (2011). Study on building enterprise culture within human resources management. In *International Conference on Business Management and Electronic Information*, Guangzhou, China, Volume 1, Pages 1-847.

Best, John. (2011). The book of research methods in behavioral sciences (translated by Hassan Pasha Sharifi and Narges Taleghani) Tehran: Rushd Publications.

سؤالات پرسشنامه ۱

ردیف	مؤلفه‌ها	کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم
گویه‌های عوامل انسانی						
۱	مطلع نبودن مدیران اجرایی از تغییرهای در روش‌ها، روندها و قالب‌های بودجه‌بندی، موانع تصحیح نظام بودجه‌ریزی در مؤسسات آموزش عالی می‌باشد					
۲	پرسنل بودجه مهارت کافی جهت تجزیه و تحلیل مخارج را ندارند.					
۳	پرسنل بخش بودجه و مالی دانشگاه از تغییرهای در شیوه‌های بودجه‌بندی با اطلاع نیستند.					
۴	تجربیات و مهارت مدیران حوزه بودجه‌ریزی دانشگاه در جهت امور مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی نیست.					
۵	نگرانی ناشی از کاهش اعتبارات سالیانه حاصل از کاهش عملکرد می‌تواند به‌عنوان مانعی برای اجرای این سیستم عمل کند.					
۶	حس نگرانی پرسنل در حین تغییرات به‌عنوان مانع تغییر شیوه به بودجه‌ریزی محسوب می‌شود.					
۷	پرسنل بودجه‌ای، رضایت‌مندی شغلی کافی جهت مشارکت در تغییر و تحول نظام بودجه‌بندی را ندارند.					
۸	مدیران دانشگاه انگیزش کافی برای مشارکت فعال در امر تغییر و تحول سیستم بودجه‌بندی را ندارند.					
۹	پرسنل، انگیزش کافی برای فعالیت در امر تغییر و تحول نظام بودجه‌بندی را ندارند.					

■ موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

گویه‌های عوامل ساختاری						
					۱۰	تمایل به استفاده از شیوه‌های بودجه‌بندی در حال حاضر، مانع پذیرش استقرار بودجه عملیاتی توسط مسئولین ارشد دانشگاه، می‌باشد.
					۱۱	نبود سیستم پرداخت و جبران خدمات مبنی بر فعالیت پرسنل، از جمله موانع استقرار بودجه عملیاتی می‌باشد.
					۱۲	از مشکل‌های بودجه عملیاتی، روشن نبودن افق دانشگاه است.
					۱۳	هم‌جهت نبودن استراتژی و چشم‌انداز مؤسسات آموزش عالی با جامعه یکی دیگر از مانع‌های استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه می‌باشد.
					۱۴	نبود نظام حسابداری بهای تمام‌شده در نظام مالی دانشگاه از جمله موانع اجرای بودجه‌بندی عملیاتی است.
					۱۵	شیوه حسابداری فعلی، از موانع استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی است.
					۱۶	پراکندگی وظیفه بودجه‌ای بین مراکز متفاوت تصمیم‌گیری و اجرایی از جمله موانع استقرار بودجه عملیاتی محسوب می‌گردد.
					۱۷	یکسان نبودن سیستم طبقه‌بندی قلم‌های بودجه از مانع‌های بودجه‌بندی عملیاتی می‌باشد.
					۱۸	بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی فعلی دانشگاه هم‌جهت با بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه نمی‌باشد.
					۱۹	عدم هماهنگی کافی مابین برنامه‌های بلندمدت و میان‌مدت و کوتاه‌مدت دانشگاه از مشکل‌های ساختاری اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد.
					۲۰	مبهم بودن در مأموریت و وظیفه‌های محوله به عنوان

					یک عامل مشکل ساز در راه استقرار سیستم بودجه عملیاتی محسوب می گردد.
				۲۱	تغییرهای زیاد در ساختار تشکیلاتی دانشگاه و زیرمجموعه آن، به عنوان یک مانع در اجرای سیستم های جدید بودجه بندی محسوب می گردد.
گویه های عوامل تکنولوژی					
				۲۲	عدم وجود قابلیت لازم جهت نظارت بودجه ای در نظام حسابداری دانشگاه مانع اجرا بودجه عملیاتی می باشد.
				۲۳	عدم وجود هماهنگی بین نظام بودجه و مالی دانشگاه از حیث به کارگیری عناوین، طبقه بندی بودجه ای مانع اجرای بودجه عملیاتی می باشد.
				۲۴	عدم وجود سیستم کامل و فعال داده ها و آمار در دانشگاه مانع اجرای بودجه بندی عملیاتی می باشد.
				۲۵	فقدان نظام ارزشیابی عملکرد پی در پی در دانشگاه مانع استقرار بودجه بندی عملیاتی می باشد.
				۲۶	عدم وجود قابلیت لازم جهت نظارت بودجه ای در نظام حسابداری دانشگاه مانع اجرا بودجه عملیاتی می باشد.
گویه های عوامل محیطی					
				۲۷	تغییرات و تحولات پی در پی در سطح کشور از جمله مانع های بودجه بندی عملیاتی است.
				۲۸	وجود مرکز تصمیم گیری متعدد در جهت برنامه و بودجه در کشور مانع استقرار بودجه عملیاتی می باشد.
				۲۹	نوع گزارش گیری نظام حسابداری وزارت علوم و تحقیقات و فناوری مطابق با هدف بودجه عملیاتی

■ موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

					(کنترل و سنجش عملکرد) نمی‌باشد.	
					نقص در آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های ابلاغ‌شده وزارت علوم به دانشگاه از جمله موانع تغییر سیستم بودجه‌بندی است.	۳۰
					قانون و مقررات مالی و بودجه سازمان‌های مسئول بودجه در کشور یکی از مانع‌های اصلاح سیستم بودجه‌بندی در دانشگاه می‌باشد.	۳۱
					عدم وجود شرایط ثبات اقتصادی کافی در شرایط فعلی اقتصادی مانع از اجرا بودجه عملیاتی در دانشگاه می‌باشد.	۳۲

سؤالات پرسشنامه ۲

ردیف	مؤلفه‌ها	کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم
گویه‌های تعهد نیروی انسانی						
۱	خیلی راضی‌ام از اینکه باقیمانده زندگی شغلی خودم را در این سازمان بگذرانم.					
۲	از این‌که در مورد سازمان محل کارم با افراد بیرونی صحبت کنم، لذت می‌برم.					
۳	احساس می‌کنم که مشکلات و مسائل این سازمان دغدغه‌های خودم هستند.					
۴	فکر می‌کنم به راحتی می‌توانم به همان اندازه که به این سازمان علاقه‌مندم، به سازمان دیگری نیز وابستگی پیدا کنم.					
۵	در سازمان محل کارم خود را یکی از اعضای «خانواده» احساس نمی‌کنم.					
۶	از جهت عاطفی علاقه چندانی به این سازمان ندارم.					
۷	این سازمان برای من معنی و مفهوم فردی و شخصی بسیار زیادی دارد.					
۸	احساس متعلق بودن خیلی زیاد، نسبت به سازمان محل کارم ندارم.					
۹	از تبعات ترک کار فعلی خود، بدون دسترسی به کار دیگر، ترسی ندارم.					
۱۰	اکنون ترک کردن محل کار برایم سخت است و هر چند که ممکن است به این کار تمایل داشته باشم.					
گویه‌های دانش نیروی انسانی						
۱۱	اندازه گرفتن تصمیم درست و مطمئن با عنایت به دانش موجود در سازمان در حد مناسبی است.					



■ موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد

				وجود اعتماد کافی در سازمان برای ارائه دانش افراد به کل سازمان در حد مطلوبی است.	۱۲
				مقدار کارایی دانش در جهت اهداف سازمانی در میان پرسنل در حد مناسبی است.	۱۳
				شناسایی پرسنل کلیدی و مهم جهت ثبت، ضبط و نگهداری دانش آن‌ها در سازمان انجام می‌پذیرد.	۱۴
				مقدار کارایی دانش افراد در امور تصمیم‌گیری در سازمان در حد مناسبی است.	۱۵
				اندازه گرفتن تصمیم درست و مطمئن با عنایت به دانش موجود در سازمان در حد مناسبی است.	۱۶
				تعداد برگزاری جلسات مستمر و منظم برای تبادل اطلاعات بین مدیران و پرسنل در حد مطلوبی است.	۱۷
				وجود سامانه‌های مدیریت نظر و ایده‌ها مانند نظام پیشنهادها، شورای مشورتی، اتاق فکر و... در سازمان وجود دارد.	۱۸
				مقدار ارزشمندی تولید دانش، نظر و ایده جدید و نوین در سازمان در حد مطلوبی است.	۱۹
گویه‌های مشارکت نیروی انسانی					
				پرسنل از روش مشارکت و کسب پاداش‌های مالی و اقتصادی برانگیخته می‌گردند.	۲۰
				من احساس می‌کنم که به این سازمان تعلق دارم.	۲۱
				مدیر به کارکنان فرصت می‌دهد کارها را به روشی که خودشان مطلوب می‌دانند انجام دهند.	۲۲
				اگر بینم که کاری در سازمان غلط انجام می‌شود اعتراض خود را بیان می‌کنم.	۲۳
				کارکنان صرف‌نظر از سطح و موقعیت هم از یکدیگر چیز یاد می‌گیرند.	۲۴
				اطلاعات مربوط به محیط کار در دسترس همه کارکنان سازمان قرار گیرد.	۲۵

					۲۶	مدیران اهداف راهبردی سازمان را در اختیار همه کارکنان قرار می دهند.
					۲۷	اداره سازمان به صورت تیمی موجب همکاری اعضا برای حل مسائل شده است.
					۲۸	مدیر همچون مربی عمل می کند یعنی به کارکنان آموزش داده و آن ها را رشد می دهد.
					۲۹	کارکنان بدون توجه به سطوح و کارکردها با یکدیگر کار می کنند.
گویه های اجرا بودجه ریزی عملیاتی						
					۳۰	اجرای روش های کاهش بوروکراسی در کاهش موانع بودجه ریزی عملیاتی مؤثر است.
					۳۱	استفاده از روش های نوین بودجه ریزی در کاهش موانع مؤثر می باشد.
					۳۲	استفاده از مدیریت دانش در بودجه ریزی عملیاتی مؤثر است.
					۳۳	به کارگیری سیستم های اطلاعاتی در اجرای بودجه ریزی عملیاتی مؤثر است.
					۳۴	استفاده از نیروی کار متخصص در اجرای فرایند مراحل بودجه ریزی عملیاتی مؤثر می باشد.
					۳۵	بکارگیری نیروهای تحصیل کرده در بهبود روند بودجه ریزی عملیاتی مؤثر می باشد.
					۳۶	تغییر ساختار دانش و ساختار اداری در کاهش موانع بودجه ریزی عملیاتی مؤثر است.
					۳۷	تخصص مدیریتی مدیران در سازمان ها در بودجه ریزی عملیاتی مؤثر است.
					۳۸	درک مشخص استراتژی ها و اهداف سازمانی در بودجه ریزی عملیاتی مؤثر است.
					۳۹	نقش حمایتی رهبران سیاسی و حکمرانی در کاهش موانع بودجه ریزی عملیاتی مؤثر است.

