

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۳/۱
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۵/۳۰

الزامات استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی

دکتر بهرام سرمست / استادیار، دکترای علوم سیاسی، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب
حامد تیرانداز / کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب (گرایش مالی) (مسئول مکاتبات)
بهبودعلی اشرفی / کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب (گرایش مالی)

چکیده

در سالهای اخیر، بودجه‌بندی عملیاتی، تحول زیادی در روند اصلاحات نظام بودجه‌بندی دولت‌ها به وجود آورده و با استفاده از روش‌های علمی هزینه‌یابی و روش‌های برنامه‌ریزی راهبردی، ابزار نیرومند و کارآیی را در اختیار مدیران بخش دولتی قرار می‌دهد. در این میان، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از فنون مفید هزینه‌یابی می‌باشد که استقرار آن در بودجه‌بندی دستگاه‌های دولتی ضروری به نظر می‌رسد.

هدف تحقیق حاضر، بررسی الزامات استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی می‌باشد. برای این منظور، بودجه‌بندی عملیاتی بر اساس نظریه شاه در سه بعد توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی تعریف و یک فرضیه اصلی و سه فرضیه فرعی تنظیم گردیده است. جامعه آماری تحقیق ۱۲۰ نفر از کارکنان ۳۵ دستگاه دولتی استان آذربایجان شرقی می‌باشد که در پست سازمانی ذی‌حسابان، مدیران مالی، حسابرسان و کارشناسان بودجه مشغول به کار هستند. جمع‌آوری اطلاعات از طریق پرسش‌نامه در قالب ۳۰ سوال صورت گرفته و اعتبار محتوایی آن $\alpha = 0.95$ مورد تأیید می‌باشد. نتایج با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی و بکارگیری آزمون Z و تحلیل واریانس (ANOVA) محاسبه گردیده است. براساس نتایج این پژوهش، دستگاه‌های دولتی استان، توانمندی لازم برای استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

واژگان کلیدی: بودجه، بودجه‌بندی عملیاتی، هزینه، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

مقدمه

از حدسیات رایج در مورد استقرار ناموفق بودجه‌ریزی عملیاتی، ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمانی است. مورد کاوی‌ها و گزارش‌ها در مورد بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد که سه بعد از توانایی سازمانی برای اتخاذ کامل بودجه‌ریزی عملیاتی شامل: توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی عددی کلیدی است. توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی تاثیر می‌گذارد. اگر دولت‌ها توانمندی سنجش عملکرد را به طور مفید نداشته باشند بودجه‌ریزی عملیاتی شکست خواهد خورد. مطالب بر اهمیت اطمینان از وجود توانمندی‌های نیروی انسانی برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی تاکید می‌کند. توانمندی کارکنان: توانمندی‌های مورد نیاز متفاوت می‌باشد و به تمام مراحل استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مرتبط می‌باشد. همچنین، تجربه دولت‌ها در رابطه با بودجه‌ریزی عملیاتی همچنین اهمیت توانمندی‌های فنی را نشان می‌دهد. ملزومات فنی خاص باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی باشد که بوسیله آن اطلاعات عملکرد فوری، به شکلهای مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه گردد اطلاعاتی باید با طیف وسیعی از سایر سیستم‌ها هماهنگ باشد که تامین‌کننده مبنای حسابداری نظارت و گزارش‌دهی در دولت باشد.

بودجه‌بندی عملیاتی، تحول برجسته‌ای در نظام بودجه‌بندی دولت‌ها به شمار می‌آید که توانسته است نقش مهم و موثری را در رشد و توسعه کشورها ایفا نماید (Andrews, 2004, 347). ویژگی و وجه تمایز این نظام، تاکید بر اهداف و نتایج حاصله از فعالیت‌ها می‌باشد. در بودجه‌بندی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم و هزینه‌های اجرایی عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روشهای علمی مانند روش حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند؛ به عبارتی، ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی، مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها و عملیات بوده و قیمت تمام شده آنها بر اساس اهداف و مقاصد سازمان دولتی محاسبه و تعیین می‌گردد (جنابی دهکردی، 1377، 71). امروزه به علت عدم تامین اطلاعات مورد نیاز مدیریت توسط سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، سازمانهای دولتی نیز همگام با سازمان‌های غیر دولتی و خصوصی (در مقایسه با سایر روشهای بودجه‌بندی عملیاتی، یعنی روش بهای تمام شده و کارسنجی) به سمت استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)¹ متمایل شده‌اند. روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، فرهنگ فعلی تعیین بودجه دستگاهها یعنی بودجه‌ریزی افزایشی² را

دگرگون خواهد ساخت. با اجرای این روش، ابزار مدیریتی قدرتمندی در اختیار مدیران قرار می‌گیرد و دستگاههای اجرایی ناگزیر به اصلاحات ساختاری در زمینه اتخاذ سیاستهایی برای کاهش هزینه تولید کالا و خدمات و همچنین تجدید نظر در کمیت و کیفیت خدمات برای هماهنگی بین هزینه تولید و بودجه اختصاص یافته خواهند شد. (سعیدی و مزیدی، ۱۳۸۵، ۵۵).

بر اساس مطالعات و پژوهش‌های نویسندگان و محققانی نظیر فولتین، آندریوس و کرومواید، اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در نظام‌های بودجه‌بندی و اصلاح نظام بودجه‌بندی برنامه‌ای^۳ به بودجه‌بندی عملیاتی به عوامل مختلفی چون توانمندی^۴ (شامل توانمندی در ارزیابی عملکرد^۵، توانمندی کارکنان^۶ و توانمندی فنی^۷) بستگی دارد. لذا سعی پژوهش بر آن است با توجه به عوامل فوق، مشخص سازد آیا زمینه و شرایط لازم در استقرار سیستم هزینه‌یابی در بر مبنای فعالیت در دستگاههای دولتی استان آذربایجان شرقی فراهم است یا خیر؟

با توجه به اینکه بودجه‌بندی عملیاتی و بالتبع روشهای مورد استفاده آن از سال ۱۳۸۵ در ایران تجربه می‌شود، این پژوهش می‌تواند در بهبود عملیات و شناسایی موانع و مشکلاتی که در این خصوص وجود دارد و همچنین دستیابی به راهکاری برای شفاف‌سازی فضای اصلاحات بودجه‌بندی^۸ کاربرد فراوانی داشته باشد. بعلاوه، چنین پژوهشی تاثیر زیادی در آگاهی مدیران و مسئولان دستگاههای اجرایی از موانع بکارگیری روش علمی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی و عنداللزوم اتخاذ تصمیمات و تعیین خط‌مشی‌های لازم، پیش‌بینی دقیق بودجه سال‌های آتی و پاسخگویی کافی و مناسب خواهد داشت. *پژوهش‌های مطالعات فرشی*

هدف کلی تحقیق حاضر عبارت از: «بررسی الزامات استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاههای دولتی استان آذربایجان شرقی» می‌باشد و در این راستا، اهداف زیر دنبال می‌شود:

- ۱- بررسی توانمندی ارزیابی عملکرد لازم در استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاههای دولتی.
- ۲- بررسی توانمندی لازم کارکنان در استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاههای دولتی.
- ۳- بررسی توانمندی فنی لازم در استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاههای دولتی.

چارچوب نظری

توجهات اخیر به استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، عقایدی را در مورد عوامل تاثیرگذار در استقرار موفق این نظام ایجاد کرده است. چنین مجموعه‌ای از عقاید مدل نهادی بخش دولتی ارائه گردیده و شامل سه بعد توانمندی در ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی است که در این تحقیق به عنوان چارچوب نظری در نظر گرفته شده است (Shah, 2019).

الف) توانمندی ارزیابی عملکرد: شامل نحوه تخصیص بهینه منابع، تعیین شاخص‌های عملکرد مورد توافق، تعریف استانداردهای عملکرد، تعریف روشن اهداف و پیامدها، تعیین روشن خدمات و فعالیت خروجی، تعیین مقادیر کمی فعالیت‌های خروجی و خدمات، تعریف روشن فعالیت‌های داخلی سازمان، تعریف روشن محرک‌های هزینه، برنامه ریزی‌های راهبردی و عملکرد است.

ب) توانمندی کارکنان: شامل میزان آموزش و تعلیم کارکنان، آموزش مفاهیم بودجه‌ریزی عملیاتی و سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، آموزش مداوم مدیران و کارکنان، مهارت و تخصص کارکنان در استقرار ABC، طرح‌های تشویقی بر مبنای عملکرد، انگیزه مدیران و تعهد آنها، اعطای اختیار تصمیم‌گیری به مدیران و کارکنان، وجود اختیار عمل در تخصیص بودجه درون سازمان، ارتباط مناسب بین بخش‌های ستادی و عملیاتی در سازمان، آشنایی کارکنان ستادی و مالی با سیستم‌های هزینه‌یابی و مدیریت هزینه می‌باشد.

ج) توانمندی فنی: شامل وجود سیستم‌های مکانیزه حسابداری در استقرار ABC، وجود اطلاعات مالی مربوط به دارایی‌های سرمایه‌ای، پردازش مناسب داده‌ها و عملیات داخلی سازمان، استفاده از نرم‌افزارهای مناسب مالی، آشنایی مدیران فنی با سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، استفاده از نیروهای متخصص حسابداری، استفاده از مشاوران مجرب خارج از سازمان، وجود بانک اطلاعاتی مناسب، وجود سیستم اطلاعات مدیریت فناوری، وجود سیستم حسابداری تعهدی، خصوصی سازی فعالیت‌ها و بخش‌های مختلف سازمان می‌باشد.

فرضیه‌های تحقیق

۱- دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی، توانمندی استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

۱-۱ - دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی، توانمندی ارزیابی عملکرد برای استقرار

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

۱-۲- دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی، توانمندی پرسنلی استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

۱-۳- دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی، توانمندی فنی استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

محدودیت‌های پژوهش

مشخص است که هیچ‌گونه ابزاری که برای تمام اهداف و تمام سازمانها مناسب باشد وجود ندارد. هر کار پژوهشی بویژه در حیطه علوم رفتاری، به واسطه امکان دخالت عواطف، احساسات و نگرش‌ها در کار پژوهش با یکسری محدودیت مواجه بوده و بعضاً هم گریزی از آن نیست. در این پژوهش نیز محدودیت‌هایی وجود دارد که از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره داشت:

الف- ابزار جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز تحقیق، پرسشنامه کتبی بوده است که در تعمیم نتایج محققان دیگر بایستی به این مورد توجه نمایند.

ب- موضوع این پژوهش الزامات استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی می‌باشد. لذا با توجه به جامعه مورد بررسی، احتمال عدم تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش به آن دسته از دستگاه‌های دولتی که جزو جامعه مورد بررسی نبوده‌اند وجود دارد (دستگاه‌های دولتی که صرفاً از اعتبارات ملی برخوردارند و همچنین شهرداری‌ها)، که این نیز از دیگر محدودیت‌های پژوهش بشمار می‌آید.

ج- با توجه به این موضوع که در مدل نظری شاه در خصوص الزامات استقرار سیستم هزینه‌یابی در بودجه‌ریزی عملیاتی سه عامل توانمندی، مشروعیت و مقبولیت تاثیرگذار می‌باشند ولی محقق صرفاً عامل توانمندی را انتخاب و مورد سنجش قرار داده است.

د- در این پژوهش تنها دیدگاه ذی‌حسابان، حساب‌رسان، مدیران مالی و کارشناسان مسئول بودجه دستگاه‌های دولتی در خصوص الزامات استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مورد بررسی قرار گرفته است. لذا عدم گسترده‌تر بودن قلمرو پژوهش نیز از محدودیت‌های پژوهش می‌باشد.

پیشینه تحقیق:

بودجه دستگاه‌های دولتی، از مهمترین ابزارهای سیاست گذاری، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی به منظور اجرای راهبرد توسعه و آئینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت است که به عنوان ابزار سیاست مالی و تثبیت‌کننده نوسانات اقتصادی و همچنین معیار هزینه و ضابطه سنجش کارایی دستگاه‌های دولتی، نقش بسزایی را در توسعه اقتصاد ملی بر عهده دارد. بودجه دولتی، هدف‌ها و راهبردهای توسعه را به صورت اندازه‌های مالی درآورده و راه اجرایی نمودن برنامه‌ها و کنترل میزان پیشرفت آنها را فراهم می‌آورد. تاکنون تعاریف زیادی از بودجه‌بندی عملیاتی ارائه شده است در اینجا به چند نمونه آنها ذکر می‌شود:

فلیپ جویس^۱ (۱۹۹۶، ۵۶۷-۵۶۷)، از محققان بودجه‌بندی بیان می‌کند که «بودجه‌بندی عملیاتی شبکه‌ای فریبنده از داده‌ها تا ستانده‌ها یا ارتباط منابع به نتایج برای اهداف مورد نظر بودجه می‌باشد. از نظر او داده‌ها می‌توانند در مورد حجم کار، بهره‌وری، کارایی و اثربخشی باشند. در واقع بودجه‌بندی عملیاتی، سیستمی است که در آن منابع مصرف می‌شود تا نتیجه‌ای معقول در راستای اهداف سازمانها بدست آید» (اسماعیلی، ۵، ۱۳۸۳). در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاها و خدماتی که دولت خریداری می‌کند و یا به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی مورد توجه است که باید انجام شود (نبوی، ۱۰۱، ۱۳۷۰). بودجه عملیاتی، برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه است که رابطه میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای برنامه را نشان می‌دهد (پناهی، ۷۳، ۱۳۸۳). بودجه عملیاتی، برنامه راهبردی سازمان با توجه به اهداف و ماموریت‌های آن است که فرایندی را برای تبدیل داده‌های قابل سنجش به اطلاعات معنی‌دار در خصوص نتایج برنامه‌ها فراهم می‌آورد (Melkers and Willoughby، ۱، ۲۰۰۰-۲۰).

با نگاهی دوباره به تعاریف پیشگفته می‌توان دریافت که بودجه‌بندی عملیاتی شامل؛ نتایج (ستانده نهایی)، راهبرد (روش‌های متفاوت دستیابی به ستانده نهایی) و فعالیت (آنچه واقعاً برای دستیابی به ستانده نهایی انجام می‌شود)، می‌باشد و می‌توان عناصر کلیدی آن را بطور خلاصه به صورت زیر بیان نمود:

- ۱- اهداف قابل سنجش، ۲- راهبردها، ۳- برنامه‌های عملیاتی، ۴- معیارهای سنجش عملکرد، ۵- اولویت بندی و تخصیص منابع، ۶- جمع‌آوری و پالایش نتایج، ۷- ارزشیابی، بازنگری و گزارش نتایج.

سومین روش قابل کاربرد در بودجه‌بندی عملیاتی، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است. هدف از طراحی سیستم حسابداری در اصل آن بوده است که به عنوان وسیله‌ای برای سنجش فعالیت‌های انسان در اختیار او باشد؛ این در حالی است که در سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، هیچ‌گونه ارتباط شفافی بین فعالیت‌های لازم برای ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع وجود ندارد، در نتیجه بهای تمام شده خدمات، منعکس‌کننده مستقیم فعالیت‌ها و ارزش منابع بکار گرفته شده نمی‌باشد؛ از طرفی بسیاری از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی معتقدند، داده‌های سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی دید شفاف و مفیدی از ارتباط هزینه با موضوعات هزینه ندارند. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت این مشکلات را با ارائه راهکار علمی و به وسیله مرتبط کردن هزینه‌های سازمانی با هزینه‌های فعالیت‌های عملیاتی مرتفع می‌سازد. در واقع سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت طراحی شده است تا مرز بین قسمت‌های مختلف سازمان را حذف کند و اطلاعات دقیق‌تری را فراهم نماید (پارکر و همکاران، ۱۳۷۴، ۵۵).

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، از این باور سرچشمه می‌گیرد که محصولات، مصرف‌کننده فعالیت‌ها بوده و فعالیت‌ها نیز منابع را مصرف می‌نمایند. در این روش، بر فعالیت به عنوان موضوع هزینه تاکید می‌شود زیرا فعالیت عامل اصلی ایجاد هزینه است. چونگ ریوک سات^{۱۰} (۲۰۰۲) در این خصوص معتقد است که قلب هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت است. در این روش، فرض می‌شود که فعالیت‌ها موجد هزینه^{۱۱} بوده و خروجی‌ها، تقاضا برای فعالیت را می‌سازند، بدین منظور با استفاده از روش تخصیص تکمیل یافته دو مرحله‌ای هزینه، این مشکل را برطرف می‌کند. در این سیستم هزینه تولید یا ارائه خدمت هر فعالیت با استانداردهای هزینه مورد مقایسه قرار می‌گیرد و در نهایت با تجزیه و تحلیل کارایی هر یک از فعالیت‌ها، اعتبارات بر اساس حجم کاری دستگاه اجرایی تخصیص می‌یابد. (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶، ۸۶).

با توجه به اینکه بودجه‌بندی عملیاتی، روش نوپایی در بودجه‌بندی کشورهای مختلف به شمار می‌آید، مطالعه عمده‌ای در خصوص عوامل موثر بر اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی بخش دولتی انجام نشده است (young). با وجود این تعدادی از مطالعات انجام شده در خصوص ABC و بودجه‌بندی عملیاتی، در دو بخش خارجی و داخلی ذکر می‌شود.

۱- ماجور و هوپر (۲۰۰۵)^{۱۲} در پژوهشی با عنوان «تقسیم‌بندی مدیران شرکتهای مخابراتی پرتغال در بکارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت» نشان دادند که مدیران قسمت‌های مختلف سازمان، نسبت به کارگیری و اجرای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نگرش‌های متفاوتی دارند.

بدین معنی که مدیران تولید نسبت به این سیستم تمایلی نداشته و در خصوص صحت و سودمندی آن شکاک بودند. از طرفی کارگران و کارمندان به علت ادراک نادرست و پیچیدگی کار و از طریق وارد کردن نادرست و تاخیری داده‌ها در برابر این سیستم مقاومت می‌کنند. در حالیکه مدیران ارشد تجاری و اداری از کاربرد این سیستم استقبال می‌کنند و از کاربرد آن اظهار خشنودی می‌نمایند. حوزه تعریف متفاوت مسئولان اجرایی و قانونگذار، مسائل فنی و سایر چالشها باعث شده تا در بکارگیری این سیستم، همواره با ابهام و تردید برخورد شود. این پژوهش نشان می‌دهد که بکارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید متناسب با میزان مقاومت نیروی انسانی و رضایت مدیران باشد و به مسائل رفتاری بیشتر توجه گردد (Major And Hopper, ۲۰۰۵، ۱-۲۰).

۲- مانلو با پژوهش پیمایشی تلفنی عوامل مهم پذیرش یا عدم پذیرش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در ۵۰۰ شرکت فلیپینی بررسی کرد. نتایج نشان داد که با وجود همه مزایا و توانایی سیستم ABC، تنها تعداد محدودی از شرکتها از آن استفاده می‌کنند و هنوز درک صحیحی در بین حسابداران شرکتها وجود ندارد. از نظر پرسش شونده‌گان مهمترین عوامل عدم پذیرش ABC شامل؛ عدم آشنایی حسابداران، ایستادگی کارکنان و ضرورت تغییرات متناسب سازمانی می‌باشد. (Manalo, ۲۰۰۴، ۱-۱۵)

۳- باغومیان در مقاله ای با عنوان «کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در موسسات آموزش عالی» تلاش کرده است تا یکی از کاربردهای اصلی سیستم اطلاعات حسابداری را در محاسبه بهای تمام شده انواع فعالیتها در موسسات آموزش عالی کشور معرفی کند و با ذکر مثال هایی، حداقل زمینه فکری بکارگیری چنین روشهای محاسبه ای را در دانشگاهها فراهم آورد. در پایان با برشماری منافع نظام ABC نتیجه گرفته است که می‌توان با استقرار نظام هزینه‌یابی ABC، در راستای پاسخگویی به شهروندان در مورد کالای «آموزش عمومی» و جلوگیری از اتلاف منافع در برنامه و دوره‌های تحصیلی ناکارآمد گام برداشت (باغومیان، ۱۳، ۱۳۸۴).

۴- باباجانی در مقاله «استقلال اعطائی به دانشگاهها و موسسات آموزش عالی»، عنوان می‌کند که برآورد بهای تمام شده دانشجو مستلزم استفاده از سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت بوده و محاسبه بهای تمام شده واقعی دانشجو نیز باید از طریق بکارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت صورت گیرد و استقرار این دو سیستم را برای تحول و نوسازی سیستم‌های مالی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی اجتناب‌ناپذیر می‌داند (باباجانی، ۳۴، ۱۳۸۴).

روش تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر روش پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش ۱۲۰ نفر، شامل: کارکنان ۳۵ دستگاه دولتی استان آذربایجان شرقی است که در سال ۱۳۸۷ دارای ردیف بودجه بوده‌اند و از محل اعتبارات استانی، بودجه دریافت داشته‌اند که با توجه به محدود بودن جامعه آماری کل جامعه آماری (۱۲۰ نفر) بعنوان نمونه آماری نیز در نظر گرفته شده است. برای نمونه‌گیری از روش سرشماری (تمام شماری) استفاده شده است. ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه‌ای است که پس از سنجش روایی و پایایی در اختیار نمونه آماری قرار گرفت که شامل ۳۰ سوال است.

جدول شماره ۱: تقسیم بندی سوالات پرسشنامه

متغیرها	ابعاد	شماره سوالات	تعداد سوالات
بودجه‌بندی عملیاتی	توانمندی ارزیابی عملکرد	۹-۱	۳۰
	توانمندی کارکنان	۱۹-۱۰	
	توانمندی فنی	۳۰-۲۰	

پرسشنامه با استفاده از روایی صوری تأیید شد و برای برآورد پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید و با استفاده از نرم‌افزار SPSS میزان پایایی پرسشنامه ۰/۹۰۵ بدست آمد.

جدول شماره ۲: آزمون پایایی سوالات پرسشنامه

درصد	فراوانی		
۱۰۰	۳۰	Valid	Cases
۰	۰	Excluded	
۱۰۰	۳۰	Total	
		N of Items	Cronbach's Alpha
		۳۰	۰/۹۰۵

تجزیه و تحلیل و نتیجه گیری

برای تجزیه و تحلیل آماری اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های ۱-۱، ۱-۱، ۱-۲، ۱-۳ از آزمون‌های Z و ANOVA استفاده شده است که نتایج حاصل در جدولهای شماره ۳ و ۴ و ۵ آمده است.

جدول شماره ۳: آماره‌های توصیفی ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی بر حسب نوع دستگاه دولتی

آماره‌های توصیفی					
اشتباه معیار	انحراف معیار	میانگین	تعداد		
۱/۸۱۰۲۷	۱۷/۳۶۳۵۵	۴۸/۹۴۳۲	۹۲	سازمان یا اداره دولتی	ارزیابی عملکرد
۶/۲۶۵۹۹	۱۶/۵۷۸۲۵	۵۳/۹۶۸۳	۷	شرکت دولتی	
۶/۸۹۷۹۹	۲۰/۶۹۳۹۸	۳۰/۵۵۵۶	۹	دانشگاه	
۱/۷۵۴۵۲	۱۸/۲۳۳۵۰	۴۷/۷۳۶۶	۱۰۸	جمع کل	
۱/۶۶۶۵۷	۱۶/۴۹۸۲۴	۴۳/۲۳۹۸	۹۸	سازمان یا اداره دولتی	توانمندی کارکنان
۷/۵۱۸۵۰	۱۸/۴۱۶۴۸	۴۸/۳۳۳۳	۶	شرکت دولتی	
۷/۳۱۶۳۵	۱۹/۳۵۷۲۳	۳۳/۵۷۱۴	۷	دانشگاه	
۱/۵۹۷۱۰	۱۶/۸۲۶۴۶	۴۲/۹۰۵۴	۱۱۱	جمع کل	
۱/۸۹۹۱۰	۱۸/۳۱۵۵۲	۴۰/۷۶۰۹	۹۲	سازمان یا اداره دولتی	توانمندی فنی
۷/۳۷۸۴۹	۱۶/۴۹۸۸۱	۴۸/۱۸۱۸	۵	شرکت دولتی	
۶/۵۷۲۹۴	۱۹/۷۱۸۸۱	۳۲/۸۲۸۳	۹	دانشگاه	
۱/۷۷۸۹۹	۱۸/۳۱۵۸۴	۴۰/۴۳۷۴	۱۰۶	جمع کل	

به طوری که در جدول بالا مشاهده می‌شود مقایسه میانگین‌ها حاکی از آن است که شرکت‌های دولتی نسبت به ادارات و سازمان‌های دولتی و دانشگاه‌ها از میانگین بالاتری برخوردارند. لذا برای تحلیل این نتیجه به جدول بعدی مراجعه می‌کنیم.

جدول شماره ۴: نتیجه آزمون ANOVA

ANOVA						
سطح معنی داری F	کمیت F	میانگین مجذورات	درجه آزادی	مجموع مجذورات	منبع تغییرات	
۰/۰۰۹	۴/۹۴۵	۱۵۳۱/۲۳۹	۲	۳۰۶۲/۴۷۹	بین گروهی	ارزیابی عملکرد
		۳۰۹/۶۲۷	۱۰۵	۳۲۵۱۰/۷۹۵	درون گروهی	
			۱۰۷	۳۵۵۷۳/۲۷۴	کل	
۰/۲۴۶	۱/۴۱۹	۳۹۸/۷۹۷	۲	۷۹۷/۵۹۴	بین گروهی	توانمندی کارکنان
		۲۸۰/۹۸۸	۱۰۸	۳۰۳۴۶/۶۶۲	درون گروهی	
			۱۱۰	۳۱۱۴۴/۲۵۷	کل	
۰/۲۹۳	۱/۲۴۴	۴۱۵/۲۹۷	۲	۸۳۰/۵۹۴	بین گروهی	توانمندی فنی
		۳۳۳/۹۲۰	۱۰۳	۳۴۳۹۳/۷۵۵	درون گروهی	
			۱۰۵	۳۵۲۲۴/۳۴۹	کل	

به طوری که در جدول بالا مشاهده می‌شود در مورد ارزیابی عملکرد با درجه آزادی ۲ میان گروهی، مجموع مجذورات ۳۰۶۲/۴۷۹ و میانگین مجذورات ۱۵۳۱/۲۳۹ است، در حالیکه با ۱۰۵ درجه آزادی درون گروهی، مجموع مجذورات ۳۲۵۱۰/۷۹۵ و میانگین مجذورات نیز ۳۰۹/۶۲۷ محاسبه گردیده است. از آنجایی که کمیت F بدست آمده برای این آزمون برابر ۴/۹۴۵ و سطح معنی داری آن $\alpha=0/009$ می‌باشد و این سطح معنی داری از سطح معنی داری مورد نظر ما ($\alpha=0/05$) کوچکتر می‌باشد، پس مدرک کافی دال بر رد فرضیه صفر داریم، فرضیه صفر رد و فرضیه اصلی قبول می‌گردد. بنابراین نتیجه می‌گیریم که بین ارزیابی عملکرد در سازمانهای و ادارات دولتی و دانشگاه با شرکت‌های دولتی اختلاف معنی دار وجود دارد و در مورد توانمندی کارکنان و توانمندی فنی رابطه معنی دار وجود دارد.

جدول شماره ۵: آزمون فرضیه‌ها

متغیر	تعداد پاسخ گویان	میانگین	انحراف معیار	کمیت Z	سطح معنی داری	اختلاف میانگین	میانگین فرضی	درجه آزادی
توانمندی استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	۹۲	۴۴/۰۶	۱۶/۴۹	-۳/۴۴	۰/۰۰۱	-۵/۹۳	۵۰	۹۱
توانمندی ارزیابی عملکرد	۱۰۸	۴۷/۷۳	۱۸/۲۳	-۱/۲۹	۰/۲۰۰	-۲/۲۶	۵۰	۱۰۷
توانمندی کارکنان	۱۱۱	۴۲/۹۰	۱۶/۸۲	-۴/۴۴	۰/۰۰۰	-۷/۹۴	۵۰	۱۱۰
توانمندی فنی	۱۰۶	۴۰/۴۳	۱۸/۳۱	-۵/۳۷	۰/۰۰۰	-۹/۵۶	۵۰	۱۰۵

جدول شماره ۶: نتایج آزمون فرضیه‌ها

مقدار معنیداری	ضریب Z	نتیجه فرضیه
۰/۰۰۱	۰/۴۵۶	تائید می‌شود
۰/۲۰۰	۰/۳۵۴	تائید نمی‌شود
۰/۰۰۰	۰/۳۷۱	تائید می‌شود
۰/۰۰۰	۰/۳۵۸	تائید می‌شود

نتیجه گیری

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل ۱۲۰ نفر از ۳۵ دستگاه دولتی می‌باشد و با توجه به اینکه تحقیق فوق از ۱ فرضیه اصلی و ۳ فرضیه فرعی تشکیل شده است از تجزیه و تحلیل اعداد و ارقام به دست آمده می‌توان چنین نتیجه گرفت:

نتایج توصیفی

الف- جنسیت: اکثریت پاسخگویان (۸۷/۵ درصد) مرد هستند و (۱۲/۵ درصد) رازنان شامل می‌شوند.
ب- مقطع تحصیلی: بیشترین درصد (۶۲/۵ درصد) پاسخگویان مقطع تحصیلی شان را لیسانس و (۲۶/۷) درصد فوق لیسانس عنوان داشته‌اند. (۶/۷) درصد فوق دیپلم و (۴/۲) درصد نیز دیپلم می‌باشند. اکثریت پاسخگویان (۵۸/۳ درصد) رشته تحصیلی خود را حسابداری عنوان کرده و ۲۰/۸ درصد مدیریت، ۷/۵ درصد اقتصاد و ۱۱/۷ درصد نیز در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند.

ج- سابقه کار: سابقه کار ۲۵/۸ درصد پاسخگویان بین ۶ تا ۱۰ سال می‌باشد و ۲۲/۵ درصد بین ۱۵ - ۱۱ سال سابقه کار دارند. همچنین ۱۵/۸ درصد بین ۱ تا ۵ سال و ۱۵ درصد بین ۱۶ تا ۲۰ سال سابقه کار دارند.

د- پست سازمانی: پست سازمانی ۳۱/۷ درصد پاسخگویان ذیحساب یا معاون ذیحساب می‌باشد و پست سازمانی ۳۱/۷ درصد پاسخگویان حسابرس یا حسابرس مسئول می‌باشد. همچنین ۲۵ درصد کارشناس بودجه و ۵/۸ درصد مدیر امور مالی هستند. ۸۷/۵ درصد نمونه آماری کارمند سازمان یا اداره دولتی بوده و ۷ درصد کارمند شرکت دولتی و ۸ درصد کارمند دانشگاه می‌باشند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه (۱) با استفاده از آزمون Z و بر اساس نتایج جدول شماره ۵ که با احتساب میانگین ۴۴/۰۶، اختلاف میانگین ۵/۹۳-، انحراف معیار ۱۶/۴۹ و سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۰۱)، فرضیه اول مبنی بر اینکه «دستگاههای دولتی استان، توانمندی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند» تایید می‌شود.

فرضیه (۱-۱) با استفاده از آزمون Z و بر اساس نتایج جدول شماره ۵ که با احتساب میانگین ۴۷/۷۲، اختلاف میانگین ۲/۲۶-، انحراف معیار ۱۸/۲۳ و سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۲۰۰)، فرضیه ۱-۱ مبنی بر اینکه «دستگاههای دولتی استان، توانمندی ارزیابی عملکرد برای استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند» تایید نمی‌شود.

فرضیه (۲-۱) با استفاده از آزمون Z و بر اساس نتایج جدول شماره ۵ که با احتساب میانگین ۴۲/۹۰، اختلاف میانگین ۷/۹۴-، انحراف معیار ۱۶/۸۲ و سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۰۰)، فرضیه ۲-۱ مبنی بر اینکه «دستگاههای دولتی استان، توانمندی پرسنلی برای استقرار روش هزینه‌یابی

بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند» تایید می‌شود.

فرضیه ۱-۳) با استفاده از آزمون Z و بر اساس نتایج جدول شماره ۵ که با احتساب میانگین ۴۰/۴۲، اختلاف میانگین ۹/۵۶-، انحراف معیار ۱۸/۳۱ و سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۰۰)، فرضیه ۱-۳ مبنی بر اینکه «دستگاههای دولتی استان، توانمندی فنی برای استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند» تایید می‌شود.

بطور کلی بودجه‌بندی عملیاتی، تحول برجسته‌ای در نظام بودجه‌بندی دولتها به شمار می‌آید که توانسته است نقش مهم و موثری را در رشد و توسعه کشورها ایفا نماید. ویژگی و وجه تمایز این نظام، تاکید بر اهداف و نتایج حاصله از فعالیتها می‌باشد.

مسلماً جوامع امروزی نیاز به بهره‌وری و هدفمندی را بالاتر از سایر نیازهای جانبی همانند کنترل هزینه در سطح فصول احساس کرده‌اند. از ابزارهای راهبردی مدیریتی برای سنجش هزینه واقعی ارائه محصولات و خدمات (ستانده)، روش هزینه‌یابی فعالیت است. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ضمن نشان دادن رفتار هزینه‌ها و تعیین هزینه فعالیت‌های مختلف دستگاه‌های دولتی، در رفع سایر نیازهای اطلاعاتی مدیران، از قبیل برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مفید بوده و صاحبان کار و فرایند را به سمت شناسایی و ردیابی هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم و تخصیص دقیق آنها به فعالیت‌هایی هدایت می‌کند که در فرایند تولید محصول یا خدمت نقش دارند. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه عملیاتی، نیازهایی از قبیل افزایش بهره‌وری و محاسبه صحیح بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات را برآورده می‌سازد که پیش نیاز یک بودجه‌بندی صحیح عملیاتی است و در صورت اجرای بهینه ABC توسط مدیران مالی و ذی‌حسابان دستگاه‌های دولتی، مزایای قابل توجهی نسبت به سایر سیستم‌های هزینه‌یابی نصیب جامعه خواهند شد. در این خصوص سازمان‌هایی که از عایدات ABC می‌توانند استفاده کنند سازمان‌هایی هستند که دارای هزینه‌های سربار بالا و فعالیت‌های اجرایی و خدمات متنوع هستند، لذا در اغلب دستگاه‌های اجرایی دولت این رویکرد قابل استفاده خواهد بود.

پیشنهادها

با توجه به اینکه استقرار ABC در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی نیز با مشکلاتی روبرو می‌باشد؛ با وجود این دانش به دست آمده از آن ارزشمند است. لذا پیشنهاد می‌گردد سیاستگذاران موارد زیر را برای رفع موانع استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در

بودجه‌بندی عملیاتی دستگاههای دولتی استان آذربایجان شرقی بکار گیرند.

۱- از آنجایی که سیستم ارزیابی عملکرد بعد از استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر ABC ایجاد می‌شود. لذا با توجه به نتایج ایجاد شده، دستگاههای دولتی استان، توانمندی استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر ABC را دارند، ولی چون هنوز این سیستم بصورت بالقوه در دستگاههای دولتی وجود دارد، در نتیجه اغلب دستگاههای دولتی توانمندی ارزیابی عملکرد را بخاطر عدم وجود سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را ندارند در نتیجه ابتدا باید سیستم حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر ABC در سازمانها، شرکتهای دولتی و دانشگاهها پیاده سازی شود تا بستر لازم برای ارزیابی عملکرد و تخصیص بهینه منابع صورت گیرد.

۲- با توجه به تحقیقات انجام گرفته پیشنهاد می‌شود تمهیداتی اتخاذ شود تا با آموزش حسابداری دولتی و روش‌های نوین هزینه‌یابی موردنیاز آن، برنامه آموزشی دانشگاهها در این زمینه اصلاح شود و دستگاههای دولتی استان، نیروی انسانی مورد نیاز خود را از افراد تحصیل کرده و کارآزموده در زمینه حسابداری جذب نمایند. ضمن اینکه برای آموزش کارکنان فعلی دستگاههای دولتی استان نیز، باید اقدام شود، بطوریکه همواره کارکنان با روشهای نوین حسابداری آشنایی داشته باشند.

۳- توانمندی فنی را می‌توان با ایجاد پایگاههای داده قابل دسترس در نظام ثبتي مدیریت بودجه، استفاده از میناهای حسابداری خروجی محور چون مبنای تعهدی و همچنین استفاده از نرم‌افزارهای متناسب با سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، افزایش داد. با استقرار این عوامل است که می‌توان انواع اطلاعات مفید را از منابع مختلف جمع‌آوری، طبقه‌بندی، گزارش و در آمار و ارقام پیش‌بینی بودجه‌ای منظور نمود. لذا پیشنهاد می‌شود دستگاههای دولتی استان آذربایجان شرقی، تمهیدات لازم جهت مکانیزه کردن و نصب نرم‌افزارهای لازم برای جمع‌آوری داده‌های هزینه‌ای اتخاذ کنند.

۴- با توجه به فرضیه‌های تحقیق پیشنهاد می‌شود که ابتدا تحقیقات بیشتر بر روی نحوه استقرار و بسترهای لازم برای پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاههای دولتی استان آذربایجان شرقی انجام شود، سپس تحقیقات در مورد ارزیابی عملکرد و افزایش اثر بخشی کارکنان انجام گیرد.

۵- با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد می‌گردد که سازمانها و دستگاههای دولتی استان آذربایجان شرقی نمودارهای مشخصی از فعالیت‌های داخلی خود و ارتباط آنها با موضوعات هزینه (خدمات خروجی) داشته باشند تا بستر لازم برای پیاده‌سازی بهتر سیستم ABC فراهم گردد.

- 1-Active Based Costing(ABC)-
- 2- Incremental budgeting
- 3- Program budget
- 4- Ability
- 5- Performance Evaluation Ability
- 6- Personnel Ability
- 7- Technical Ability
- 8-Budgeing Reforms
- 9- P . Joyce(1999)
- 10- Chongruksut(2002)
- 11- Cost Drivers

- 12- Maria Major & Trevor Hopper(2005)

منابع و مأخذ:

الف - منابع فارسی

- ۱- اسماعیلی، شاپور(۱۳۸۳) چگونه مفاهیم بودجه‌بندی عملیاتی شکل می‌گیرد، دفترنامه خبری تحلیلی امور اقتصادی و دارائی، شماره ۱۰۳.
- ۲- انصاری، شاهرخ(۱۳۸۴) بودجه و بودجه‌ریزی دولتی در ایران (با تاکید بر بودجه عملیاتی)، یکان، چاپ سوم.
- ۳- باباجانی، جعفر(۱۳۸۴) تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور، فصلنامه حسابداری رسمی.
- ۴- باغومیان، رافیک (۱۳۸۴) کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در موسسات آموزش عالی، مجله دانش و پژوهش، شماره ۳.
- ۵- پارکر، لی.دی و دیگران(۱۳۷۴). حسابداری و منابع انسانی، ترجمه ناصر میر سپاسی، مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ دوم.
- ۶- پناهی، علی(۱۳۸۳). بودجه‌ریزی عملیاتی(مفاهیم و الزامات)، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- ۷- جنابی دهکردی، شهره(۱۳۷۷)، رابطه بین سیستم کنترل اموال غیر مصرفی در وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی.
- ۸- حسن‌آبادی، محمد و علیرضا نجارصراف (۱۳۸۶). مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی(مدل الماس)، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ اول.
- ۹- سعیدی، پرویز و علیرضا مزیدی(۱۳۸۵). بودجه‌ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و الزامات قانونی)، نگاه دانش، چاپ اول.
- ۱۰- نبوی، عزیز(۱۳۷۰) اصول حسابداری دولتی، کتابخانه فروردین، چاپ هشتم.

ب - منابع انگلیسی

- 11 - Andrews, Matthew (2004), "Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms ", The international of public sector management, Vol. 17, pp.332-347.
- 12- Chongruksut, Wiriya (2002), The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand,
- 13 - Foltin, C. (1999), "State and local government performance: it's time to measure up!" The Government Accountants Journal, Vol. 48 No. 1, pp. 40-6.
- 14 - Joyce, P.G. (1999), Performance-based budgeting, in Meyers, R. (Ed.), Handbook of Government Budgeting, Jossey Bass, San Francisco, CA, pp. 567-619.

15- Krumwiede, K.P. 1998, "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and The Impact of Contextual and Organisational Factors", Journal of Management Accounting Research, Vol.10, pp.239-277.

16 - Major, Maria. And Trevor Hopper, "Managers Divided: Implementing ABC in a Portuguese Telecommunications Company", Journal of Management Accounting Research, No 16, 205-229

17 - Manalo, Marivic V.(2004), "Activity based costing (ABC) vs. traditional cost accounting system among Top 500 corporations in the Philippines", College of Business and Economics De La Salle University – Manila, Philippines, Series 011, pp 1- 15.

18- Melkers, J. and Willoughby, K. (2000), "Implementing PBB: Conflicting Views of Success", Public Budgeting and Finance, Vol.20, Issue 1.

19- Shah, A(1998), "Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization", The World Bank Policy Research Working Paper Series, Paper 2021, World Bank, Washington, DC.

20- Young, R.D. (2003), «Performance based budget systems», Public Policy and Practice, An Electronic Journal Devoted to Governance and Public Policy in South Carolina, Vol. 2 No. 2, pp. 1-24.

