

استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسه‌های آموزش عالی

مجتبی قیاسی*

در نظام بودجه‌ریزی متداول در مؤسسه‌های آموزش عالی، بودجه بر اساس عوامل متعددی نظیر تعداد دانشجویان، اعضای هیئت علمی، کادر ستادی تعیین می‌شود، یعنی تخصیص هزینه‌ها بر اساس یک معیار حجمی انجام می‌شود و هیچ‌گونه تفکیکی بین انواع هزینه‌های دانشجویان رشته‌های مختلف تحصیلی صورت نمی‌گیرد. همچنین میزان هزینه‌های فعالیتها برای تمامی دروس یکسان در نظر گرفته می‌شود. این در حالی است که هزینه برخی دروس توسط منابع مازاد حاصل از ارائه دروس دیگر پوشش داده می‌شود. از سوی دیگر، به استناد ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور که اعتبارات هزینه‌ای دانشگاهها و مؤسسه‌های آموزش عالی دولتی بر اساس قیمت تمام شده به آنها اختصاص خواهد یافت و با توجه به توسعه همه‌جانبه مؤسسه‌های آموزش عالی در کشور، نیاز به بهبود شیوه‌های کنترل و مدیریت منابع مالی در آن توجه بیشتری را نسبت به قبل طلب می‌کند، این امر می‌تواند موجب تمرکز بیشتر دانشگاهها به مقوله کارایی و اثربخشی منابع مالی شود. تنها راه تحقق این اهداف، استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسه‌های آموزش عالی است. ویژگی و وجه تمایز این نظام از نظام بودجه‌ریزی موجود، تأکید روی اهداف، نتایج و محصول هر یک از اقلام هزینه‌ای و افزایش قدرت پاسخگویی دانشگاههاست. با این توصیف، نوشتار حاضر سعی دارد مراحل اجرایی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسه‌های آموزش عالی را تشریح کند.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی عملیاتی، هزینه‌یابی بر اساس فعالیت.

۱. مقدمه

بودجه‌ریزی را فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می‌دانند. مجموع کوششهایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می‌شود به منظور حداکثر استفاده از منابعی است که معمولاً به اندازه کافی نیست و به اصطلاح اقتصادی کمیاب هستند. بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب، استفاده از منابع محدود که با صرف کمترین هزینه، بیشترین محصول به دست آید، ضروری به نظر می‌رسد.^۱

* کارشناس ارشد رشته اقتصاد و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

۱. علیرضا آیت‌اللهی، ۱۳۷۴، ص ۱۱۱.

بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخصهای عملکرد مشخص و قابل سنجش و تخصیص منابع است. چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند ولی می‌توانند تصمیم‌گیری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت بر نتایج و دستاوردهای مرتبط را افزایش دهند^۱. به عبارت دیگر در این روش بودجه‌ریزی، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز برنامه‌های سالیانه به همراه تخمین دقیقی از هزینه آنها با بودجه سالیانه ترکیب می‌شود سپس رابطه بین میان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه‌ها مشخص خواهد شد. بدان معنی که با ثبت و اندازه‌گیری هزینه صرف شده در هر برنامه و فعالیت، هزینه کل و هزینه سرانه هر واحد از فعالیت محاسبه خواهد شد و در نهایت مجموعه معینی از اهداف تأمین می‌شود. این عمل باعث ارتباط فرآیند بودجه‌ریزی شفاف و اهداف عملیاتی می‌شود^۲.

بودجه‌ریزی عملیاتی به معیارهای سنجش عملکرد^۳ و به‌خصوص اندازه‌گیری هزینه‌های مورد نیاز محصول و ارزیابی اثربخشی^۴ و کارایی^۵ هزینه با استفاده از ابزارهای تجزیه و تحلیل بودجه‌ای اشاره دارد^۶.

بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان به روشی که عوامل صرفه‌جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند، تعبیر کرد. در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بین کارایی و اثربخشی تمایز قائل می‌شوند. در کارایی، استفاده مفید از منابع، مورد نظر است، در حالی که اثربخشی با عملکرد مرتبط است. طبقه‌بندی عملیات در بودجه‌ریزی عملیاتی به گونه‌ای است که هدفها شفاف‌تر بیان می‌شود، ارزیابی بودجه سهل‌تر بوده و در روش هزینه‌بندی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد^۷.

برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسه‌های دانشگاهی، برقراری نظام هزینه‌یابی بر اساس فعالیت در این واحدهای آموزشی لازم و ضروری است. نظام هزینه‌یابی بر اساس فعالیت^۸ (ABC) یکی از نظامهای نوین هزینه‌یابی است که می‌تواند به طور مجزا یا همراه با نظامهای موجود هزینه‌یابی برای فراهم کردن اطلاعات مناسب در تصمیم‌گیریها استفاده شود. یکی از ویژگیهای مهم این نظام که آن را از نظامهای سنتی متمایز می‌کند، توجه به پدیده‌های نوین عملیاتی و توانایی شناسایی دقیق هزینه‌ها و ارائه اطلاعات غیرمالی برای بهبود عملکرد و افزایش کارایی فعالیتهاست و

۱. علی پناهی، ۱۳۸۴، ص ۱۲.

2. Marc Robinson and Jim Brumby, 2005, pp. 5-9.

3. Performance Measures

4. Effectiveness

5. Efficiency

6. Marc Robinson and Jim Brumby, 2005, p. 5.

۷. «گزارش اقتصادی پیشنهاد روشی برای بودجه‌ریزی عملیاتی»، ۱۳۸۴.

8. Activity Based Costing (ABC)

تا حد ممکن با به‌کارگیری روشهای مناسب، آثار حاصل از تغییرات فعالیتهای، پیچیدگی، تنوع و ویژگیهای خاص هر فعالیت را در محاسبه هزینه‌های آن در نظر می‌گیرد^۱. بنابراین هزینه‌یابی بر اساس فعالیت در دانشگاه، فرآیندی است که به وسیله آن هزینه‌های نهاده‌ها (مانند حقوق و دستمزد) به خدمات آموزشی و پژوهشی تعلق می‌گیرد. در این فرآیند هزینه‌های کل دانشگاه برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می‌یابد که پاسخگوی هزینه واقعی تربیت نیروی انسانی متخصص و فعالیتهای پژوهشی باشد.

به این ترتیب، محاسبه قیمت تمام شده تحصیل یک دانشجو در یک رشته خاص در دانشگاهها می‌تواند از طریق تهیه اطلاعات منظم در مورد بهره‌وری، کارایی و اثربخشی و شرایط موجود را به چالش بکشد و زمینه بهبود هر چه بیشتر امور مربوط را در آینده فراهم کند^۲.

۲. مراحل اجرایی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسه‌های آموزش عالی

در نظام هزینه‌یابی فعالیت که بودجه‌ریزی عملیاتی بر آن پایه‌گذاری شده است، تخصیص هزینه‌ها با توجه به فعالیتهای مختلف دانشگاهی توزیع می‌شود و بهای تمام شده تحصیل دانشجو در دوره‌ها یا رشته‌های تحصیلی مختلف در دانشگاه با یکدیگر تفاوت معنی‌داری پیدا خواهد کرد. می‌توان مزایای استفاده از نظام هزینه‌یابی بر اساس فعالیت در مؤسسه‌های آموزش عالی را به این صورت خلاصه کرد:

- محاسبه بهای تمام شده تحصیل دانشجو در دوره‌ها یا رشته‌های مختلف تحصیلی در دانشگاه،
- شناسایی دقیق منابع مالی مورد نیاز فعالیتهای مختلف دانشگاه،
- توزیع مناسب منابع مالی بین فعالیتهای مختلف دانشگاه،
- بهتر شدن ترکیب بودجه‌ای تحصیل دانشجویان در دوره‌های تحصیلی مختلف،
- نظارت مطلوب‌تر بر هزینه‌ها،
- دستیابی به یک ابزار روابط عمومی قوی و مؤثر در دانشگاه.

اما استقرار نظام هزینه‌یابی بر اساس فعالیت در دانشگاهها، نیازمند طی کردن مراحل و گامهایی است که در ادامه، مراحل آن نظام تشریح می‌شود:

۲-۱. تعریف برنامه‌ها بر حسب عملیات

تعریف دقیق و شناسایی برنامه‌ها در نظام هزینه‌یابی بر اساس فعالیت از اهمیت زیادی برخوردار است چون تشخیص و ردیابی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم در پی این شناسایی خواهد بود. واضح است

1. R. Cooper, 1988, pp. 45-54.

۲. رامیک باغومیان، ۱۳۸۴، ص ۱۶.

که دستاوردهای دانشگاهها از دو راه، یعنی آموزش و پژوهش، فعالیتهای جامعه را تحت تأثیر خود قرار می دهد. از آنجا که آموزش دانشگاهها در مقاطع و رشتههای مختلف صورت می پذیرد بنابراین بر اساس هر مقطع و گروه تحصیلی یک برنامه در مؤسسههای دانشگاهی قابل تعریف خواهد بود. در محصول پژوهش دانشگاه نیز یک برنامه، یعنی برنامه تحقیقات دانشگاهی، قابل تعریف است.

۲-۲. تعیین فعالیتهای هر برنامه

در برنامههای آموزش به ازای هر رشته تحصیلی، یک فعالیت می تواند تعریف شود. به عبارت ساده تر فعالیتهای هر برنامه بستگی به رشتههای مختلف تحصیلی دایر در یک واحد دانشگاهی خواهد داشت^۱ این در حالی است که در برنامه پژوهش می توان فعالیتهای مختلفی را تعریف کرد که در ادامه به مهم ترین آنها اشاره می شود:

- انجام طرح تحقیقاتی،
- فرصت مطالعاتی،
- برگزاری سمینار،
- شرکت در سمینار،
- انتشار نشریات علمی.

۲-۳. شناسایی هزینههای برنامهها و فعالیتهای دانشگاه

مهمترین اقلام هزینهای برنامهها و فعالیتهای آموزشی عبارت اند از:

- حقوق و مزایای اعضای هیئت علمی و حوالتدریس،
- حقوق و مزایای کارکنان (کارشناسان آموزشی، پژوهشی و پشتیبانی)،
- هزینه نگهداری فضاهای آموزشی،
- هزینه نگهداری فضاهای کمک آموزشی،
- هزینه نگهداری فضای باز،
- هزینه خرید کتابها و مجلات و مواد و لوازم مصرفی،
- هزینه اداری و خدماتی و مالی،

۱. گفتنی است که در هزینه یابی بر اساس فعالیت، مرحله تفکیک فعالیتها تا جایی صورت می پذیرد که بتوان به اطلاعات هزینه ای ریز شده این فعالیتها دسترسی پیدا کرد. بنابراین از آنجا که در مؤسسه های آموزش عالی، انواعی از رشته های تحصیلی وجود دارند که دارای واحدهای درسی مشابه هستند به طوری که نمی توان بین این فعالیتهای آموزشی تفکیکی قائل شد، شایسته است که این رشته ها در هم ادغام و برای آنها یک فعالیت در نظر گرفته شود. به عنوان نمونه می توان از یک رشته تحصیلی با گرایشهای مختلف نام برد.

- هزینه‌های فرهنگی و رفاهی،
 - هزینه فعالیتهای علمی و ورزشی دانشجویی.
- در برنامه پژوهش نیز اقلام هزینه‌ای زیر وجود دارد:
- هزینه انجام فعالیتهای پژوهشی،
 - هزینه شرکت در نشستهای علمی،
 - هزینه فرصتهای مطالعاتی،
 - هزینه خرید کتابها، مواد و لوازم مصرفی پژوهشی،
 - هزینه نگهداری فضاها، پژوهشی،
 - حقوق و دستمزد کارکنان بخش پژوهش.

هزینه‌های یاد شده بر دو نوع، یعنی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم هستند. هزینه‌های مستقیم، هزینه‌هایی هستند که می‌توان آن را به یک فعالیت خاص منسوب و تخصیص داد، در حالی که به هزینه‌هایی که نمی‌توان آن را به فعالیت خاصی تخصیص داد هزینه‌های غیرمستقیم گفته می‌شود.

۴-۲. محاسبه هزینه تمام شده فعالیتهای دانشگاه

در مؤسسه‌های دانشگاهی، به استناد دستورالعمل اجرایی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (موضوع قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات برای مجموعه فعالیتهای مشابه که همگی یک واحد مشخص محصول تولید می‌کنند)، هزینه‌های فعالیتها را می‌توان به صورت سرانه محاسبه کرد. این هزینه سرانه می‌تواند بر اساس دانشجو یا واحدهای درسی ارائه شده در هر فعالیت محاسبه شود. به عبارت ساده‌تر در هزینه سرانه دانشجویی، متوسط هزینه تمام شده تحصیل یک دانشجو در هر رشته تحصیلی دانشگاهی محاسبه می‌شود و در هزینه سرانه واحد درسی، متوسط قیمت تمام شده ارائه یک واحد درسی در هر رشته و مقطع تحصیلی محاسبه خواهد شد. برای محاسبه این هزینه‌های سرانه نیاز به یک سری اطلاعات آماری خواهیم داشت:

- تعداد دانشجویان به تفکیک گروه، مقاطع تحصیلی و نیم‌سالهای تحصیلی سال مورد نظر^۱،
- ساعات موظفی اعضای هیئت علمی به تفکیک مرتبه علمی در نیم‌سالهای تحصیلی سال مورد نظر،
- تعداد واحدهای ارائه شده به تفکیک گروه، رشته و مقاطع تحصیلی در نیم‌سالهای تحصیلی سال مورد نظر،

۱. منظور از نیم‌سالهای تحصیلی مورد نظر این است که بودجه یک سال مالی دانشگاه ترکیبی از بودجه چهار نیم‌سال تحصیلی است.

- تعداد ساعات تدریس اضافه‌کار اعضای هیئت علمی و استادان حق‌التدریس به تفکیک مدرک تحصیلی استادان، گروه، رشته و مقاطع تحصیلی در نیم‌سالهای تحصیلی سال مورد نظر،

- متراژ فضاهای آموزشی، پژوهشی، اداری، خدماتی و ورزشی دانشگاه در سال مورد نظر،
- هزینه سالیانه و ماهیانه هزینه‌های غیرمستقیم و سایر هزینه‌های مستقیم (غیر از پرداختی به استادان) در سال مورد نظر.

بیشترین سهم هزینه‌ای مؤسسه‌های آموزش عالی در محاسبه متوسط هزینه سرانه، حقوق و دستمزد، مزایا، اضافه‌کار، کارانه، عیدی، پاداش و هرگونه پرداختی به کارکنان، استادان هیئت علمی و حق‌التدریس است و باید در محاسبه سهم این اقلام در هزینه سرانه کمال دقت مبذول شود. نکته حائز اهمیت این است که محاسبه این سهم از پیچیدگی خاصی برخوردار است که کار محاسبه را قدری با مشکل روبرو می‌کند. مهم‌ترین مشکل این است که بیشتر استادان فقط با یک گروه و یک رشته تحصیلی همکاری نمی‌کنند، بلکه ساعات تدریس هفتگی آنها بین چند رشته تحصیلی (فعالیت آموزشی) توزیع می‌شود. همچنین تفکیک دانشجویان رشته‌های مختلف تحصیلی در درس عمومی امکان‌پذیر نیست که این موضوع می‌تواند از دقت محاسبه هزینه سرانه بکاهد. بنابراین ابتدا باید قیمت تمام شده تدریس یک واحد درس نظری و عملی استادان در طی نیم‌سالهای تحصیلی سال مورد نظر محاسبه شود. برای محاسبه قیمت تمام شده تدریس یک واحد توسط استادان به روش زیر باید اقدام کرد:

در گام اول، تعداد ساعات تدریس موظفی ماهانه اعضای هیئت علمی به تفکیک مربی، استادیار، دانشیار، دانشجوی دکترا و بورسیه در هر واحد دانشگاهی استخراج می‌شود. سپس از تقسیم جمع کل ساعات تدریس موظفی سالیانه بر کل دریافتی سالیانه آنها، متوسط قیمت تمام شده یک واحد تدریس مشخص می‌شود. گفتنی است این عمل باید در مورد تک‌تک اعضای هیئت علمی اجرا شود تا بر دقت سهم هزینه‌ای اعضای هیئت علمی در هزینه سرانه دانشجویی افزوده شود. قیمت تمام شده یک واحد تدریس مازاد بر ساعات موظفی اعضای هیئت علمی و استادان حق‌التدریس نیازی به محاسبه ندارد زیرا در هر نیم‌سال توسط معاونت آموزشی بر اساس جدولها و ضرایب خاص، نرخ هر ساعت تدریس استادان تهیه و ارائه می‌شود.

گام دوم، مشخص کردن تعداد واحدهای ارائه شده در هر فعالیت است. اطلاعات این بخش در اختیار گروههای مختلف آموزشی قرار دارد که در برنامه‌ریزی هر نیم‌سال تحصیلی بر حسب رشته و مقطع تحصیلی، تهیه و به معاونت آموزشی پیشنهاد می‌شود.

گام سوم، مشخص کردن سهم هر استاد در ارائه درس هر فعالیت خواهد بود. این اطلاعات نیز در بخش امور کلاسهای مستقر در دانشگاهها وجود دارد. لازم به یادآوری است که در زمینه

تدریس دروس عمومی این اطلاعات به صورت کلی وجود دارد و از آن نمی‌توان برای تفکیک واحدهای این دروس بین فعالیتهای استفاده کرد. بنابراین مجبور خواهیم بود این واحدها را بر اساس تعداد دانشجویان هر فعالیت آموزشی در هر نیم‌سال تحصیلی بین آنها توزیع کنیم. گام چهارم، توزیع پرداختی به استادان بین فعالیتهای مختلف آموزشی است، با مشخص شدن سهم هر استاد در تدریس دروس، فعالیتهای و قیمت تمام شده یک واحد تدریس توسط آنها به راحتی قابل محاسبه است.

با کمی دقت متوجه خواهیم شد که سهم هزینه‌ای محاسبه شده در هر فعالیت از پرداختی به استادان مربوط به طول دوره کامل نیم‌سالهای تحصیلی است. در حالی که در ابتدای سال مالی، یک نیم‌سال تحصیلی وجود دارد که ۳۰ درصد طول دوره آن در سال مالی قبل سپری شده است بنابراین سهم هزینه‌ای پرداختی این ترم باید در ۷۰ درصد ضرب شود. همچنین در نیمه دوم بهمن هر سال، شروع یک نیم‌سال تحصیلی جدید است که فقط ۳۰ درصد طول دوره آن در سال مالی مورد نظر قرار دارد، بنابراین باید سهم پرداختی به استادان این نیم‌سال هم در ۳۰ درصد ضرب شود. در آخر نیز سهم هزینه‌ای به دست آمده این دو نیم‌سال با کل سهم هزینه‌ای کامل دو نیم‌سال دیگر منتهی به یک سال مالی با هم جمع می‌شود. در بین اقلام هزینه‌ای دانشگاه، سهم هزینه‌های مربوط به نگهداری فضاها و هزینه‌های پژوهشی نیز به روش زیر محاسبه می‌شود:

$$C_i = P_i \times t_i$$

C_i : هزینه سالیانه نگهداشت فضاهای آموزشی، کمک آموزشی
 P_i : هزینه سالیانه نگهداشت یک مترمربع فضاهای آموزشی و کمک آموزشی (هزینه سرانه آب، برق، تلفن، سوخت، نگهداری تأسیسات مکانیکی و برقی، نظافت، نگهداری، تعمیرات جزئی)
 t_i : سرانه فضاهای آموزشی و کمک آموزشی (تقسیم متراژ بر تعداد دانشجویان با احتساب ضریب اهمیت^۱)

۱. همان‌طور که گفته شد، طول دوره هر نیم‌سال در یک سال مالی یکسان نبوده و با یکدیگر متفاوت خواهد بود. منظور از این ضرایب اهمیت، طول دوره هر نیم‌سال است که در یک سال مالی قرار می‌گیرد. به کمک این روش متوسط تعداد دانشجویان یا تعداد واحدهای ارائه شده به صورت ماهیانه محاسبه می‌شود و به این وسیله قادر خواهیم بود آن را به راحتی برای هر نیم‌سال تحصیلی محاسبه کنیم. اگر طول دوره کامل هر نیم‌سال تحصیلی را پنج ماه در نظر بگیریم برای نیم‌سال اول هر سال مالی ضریب ۳/۵، برای ترم تابستانی ضریب ۲، برای نیم‌سال مهرماه سال مالی ضریب ۵ و برای نیم‌سال آخر سال مالی ضریب ۱/۵ در نظر گرفته می‌شود.

برای محاسبه سهم هزینه تحصیل یک دانشجو از هزینه نگهداری فضاهای روباز نیز می‌توان به روش یادشده عمل کرد با این تفاوت که هزینه تلفن، سوخت و نگهداری تأسیسات مکانیکی و برقی برای این بخش از هزینه در نظر گرفته نمی‌شود.

در مورد هزینه‌های پژوهشی به این ترتیب عمل می‌کنیم: ابتدا اقلام هزینه‌ای برنامه پژوهش را بین فعالیتهای پژوهشی توزیع می‌کنیم. سپس با جمع این هزینه‌ها در هر فعالیت و تقسیم آن بر تعداد فعالیتها، بهای تمام شده انجام فعالیتهای پژوهشی محاسبه خواهد شد. برای سایر اقلام هزینه‌های باقیمانده، چنانچه نتوانیم آن را به یک یا چند فعالیت خاص اختصاص دهیم، لازم است که کل هزینه سالیانه بر تعداد دانشجویان با احتساب ضرایب اهمیت تقسیم شود. در پایان، با جمع سهم هزینه‌های سرانه به دست آمده از روشهای یادشده، به متوسط هزینه سرانه تحصیل یک دانشجو در فعالیتهای مختلف آموزشی دست می‌یابیم.

نکته حائز اهمیت، غافل نبودن از موضوع کنترل است. به عبارت دیگر در این مرحله باید اطمینان حاصل کنیم که تمامی اقلام هزینه‌ای در محاسبه متوسط قیمت تمام شده تحصیل یک دانشجو در رشته‌های مختلف تحصیلی دخالت داشته است. این مهم را می‌توان با بازبینی مجدد در هزینه‌ها بررسی کرد.

۳. مشکلات بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسه‌های آموزش عالی

شیوه محاسبه شاخص متوسط هزینه سرانه دانشجویی در مؤسسه‌های آموزش عالی ساده به نظر می‌رسد اما در آن مشکلاتی وجود دارد که بدون توجه به آنها شاخص محاسبه شده اعتبار چندانی نخواهد داشت. یکی از این مشکلات مربوط به نظام حسابداری مؤسسه‌های آموزش عالی است زیرا در نظام حسابداری، تا زمانی که هزینه‌ای تحقق نیابد، ثبت سند نیز انجام نمی‌پذیرد (حسابداری نقدی). بنابراین برای دستیابی به اطلاعات هزینه‌ای نیم‌ساله که در نیمه دوم بهمن هر سال شروع می‌شود، لازم است تا اواخر نیمه اول سال مالی بعد صبر کرد. این موضوع باعث تأخیر قابل ملاحظه در محاسبه شاخصهای نتیجه^۱، معیارهای سنجش عملکرد^۲ و عدم تصمیم‌گیریهای به موقع مدیران دانشگاهها خواهد شد. البته استقرار نظام حسابداری تعهدی^۳ در دانشگاه می‌تواند پاسخگوی مناسبی برای حل این مشکل باشد.

در روش حسابداری تعهدی، ملاک ثبت عملیات در دفاتر، دریافت و پرداخت وجوه نقدی نیست بلکه هر زمان که تعهدی برای مؤسسه به وجود آید، به عنوان یک عمل مالی در دفاتر منعکس می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت ارزیابی صحیح عملکرد یک مؤسسه در یک دوره

-
1. Outcome Measures
 2. Performance Measures
 3. Accrual Accounting

معین و تعیین وضع مالی آن در یک تاریخ معین، فقط از طریق اعمال روش تعهدی حسابداری امکان‌پذیر است^۱.

منظور از معیارهای سنجش عملکرد، شاخصهایی هستند که برای ارزیابی عملکرد مؤسسه‌های آموزشی عالی در دو سطح کلان و خرد شامل بخشهای کلی (عمومی)، آموزشی، پژوهشی، دانشجویی، فرهنگی و اعتبارات و امکانات در بعد کمی و کیفی مورد استفاده قرار می‌گیرند. شاید نبود استاندارد متوسط هزینه سرانه دانشجوی در فعالیتهای مختلف آموزشی در کشور و مقایسه آن با مورد مشابه محاسبه شده در یک دانشگاه خاص، از دیگر مشکلات بودجه‌ریزی در مؤسسه‌های آموزش عالی باشد. به همین خاطر هم‌اکنون می‌توان به متوسط هزینه سرانه در مؤسسه‌های غیرانتفاعی آموزش عالی، همانند دانشگاه آزاد اسلامی، اتکا کرد و با گذشت زمان به استانداردهای جامع‌تری در این زمینه دست یافت.

در پایان یادآور می‌شویم که بودجه‌ریزی عملیاتی در مؤسسه‌های آموزش عالی برای یک سال مشخص به صورت دستی، استقرار یابد سپس توسط متخصصان رایانه، این شیوه بودجه‌ریزی به کمک نرم‌افزارهایی که دارای قدرت گزارش‌دهی بالایی هستند برنامه‌نویسی شود تا بتوان با کمترین زمان، اثر تغییر هر یک از هزینه‌های برنامه‌های آموزشی و پژوهشی را بر روی متوسط هزینه سرانه مشاهده کرد.

۴. نتیجه‌گیری

از آنجا که برخی از مؤسسه‌های آموزش عالی از بودجه عمومی دولت و سایر مؤسسه‌ها از شهریه دانشجویان استفاده می‌کنند، نگرانی بیشتر مربوط به اثربخشی هزینه‌ها از حقوق قانونی تمامی مخاطبان مؤسسه‌های آموزش عالی است. با توجه به گسترش روزافزون این مؤسسه‌ها، موضوع صرفه‌جویی هزینه‌ها از مهم‌ترین دغدغه‌های مدیران دانشگاهها شده است. این در حالی است که می‌توان از طریق استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به اجرای هرچه بهتر برنامه‌ها و فعالیتهای دانشگاهها کمک کرد و اثربخشی و کارایی هزینه‌ها را به بودجه‌ریزی متداول اضافه کرد. همچنین اختصاص هدفمند اعتبار به فعالیتهای مختلف مؤسسه‌های آموزش عالی در این روش بودجه‌ریزی، موجب شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع و امکان دستیابی آسان‌تر به نتایج مطلوب می‌شود.

۱. علی محمد احمدی، ۱۳۸۲، ص ۲۳۲.

منابع

الف) فارسی

- احمدی، علی محمد (۱۳۸۲)، *اصول و مبانی بودجه‌ریزی با تأکید بر بودجه‌ریزی عملیاتی*، همدان: انتشارات نور علم، چاپ اول.
- آیت‌اللهی، علیرضا (۱۳۷۴)، *اصول برنامه‌ریزی دولتی*، تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ اول.
- باغومیان، رافیک (۱۳۸۴)، «کاربرد هزینه‌یابی بر اساس فعالیت در مؤسسه‌های آموزش عالی»، *فصلنامه تحلیلی اطلاع‌رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی*، شماره ۲ دانش و پژوهش.
- پناهی، علی (۱۳۸۴)، «بودجه‌ریزی عملیاتی (الزامات و مفاهیم)»، *مجلس و پژوهش*، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، سال ۱۲، شماره ۴۷.
- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (۱۳۸۴)، «گزارش اقتصادی پیشنهاد روشی برای بودجه‌ریزی عملیاتی»، *روش محاسبه بودجه دانشگاه بر اساس هزینه سرانه*، پیوست شماره ۱، معاونت امور اقتصادی و هماهنگی دفتر برنامه‌ریزی و مدیریت اقتصاد کلان.

ب) انگلیسی

- Cooper, R. (1988), "The Rise of Activity Based Costing", Part one: What Is an Activity Based Cost System?", *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 2, pp. 45-54.
- Robinson, Marc and Jim Brumby (2005), "Does Performance Budgeting Work?", *International Monetary Fund*, Working Paper, No. 05/210, pp. 5-15.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی