



بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی^۱

جمال محمدی

فوق لیسانس حسابداری و حسابرس ارشد دیوان محاسبات کشور

ابوالفضل کریمی

فوق لیسانس مدیریت و حسابرس ارشد دیوان محاسبات کشور

پست الکترونیکی: mohamady_jamal@yahoo.com

چکیده

امروزه شرکت‌های دولتی در تلاشند نظام بودجه‌بندی خود را در یک فرایند بهبود و یا تغییر به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی که در آن ارتباط بین بودجه و عملکرد شفاف و مفهوم است، نزدیکتر سازند و از این طریق اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینان برای تصمیم‌گیری فراهم آورند. اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی باعث بهبود اثربخشی و کارایی و پاسخگویی عملکرد آنها می‌شود و در نهایت منجر خواهد شد مدیران بتوانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدف‌های مورد انتظار بطور اثر بخشی بهره‌برداری کنند. هدف تحقیق حاضر بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی از دیدگاه مدیران و کارشناسان مالی می‌باشد. روش پژوهش توصیفی (پیمایشی) و نمونه آماری، شامل ۸۰ نفر از مدیران و کارشناسان شرکت‌های دولتی استان تهران می‌باشد که پاسخ‌های ارائه شده با استفاده از شاخص‌های آمار توصیفی و استنباطی (توزیع فراوانی، آزمون T) تجزیه و تحلیل گردیده و سپس با استفاده از آزمون فریدمن به اولویت‌بندی عوامل اثرگذار پرداخته شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که عدم استفاده از سیستم بهای تمام شده و عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور در استقرار و بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در بین مدیران شرکت‌ها و عدم وجود نظام ارزیابی مبتنی بر عملکرد در بین مدیران شرکت‌های دولتی، از موانع استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت‌های دولتی می‌باشد.

کلید واژه‌ها:

بودجه‌ریزی عملیاتی، موانع، هزینه‌یابی، قوانین و مقررات، شرکت‌های دولتی.

۱- استخراج شده از پایان‌نامه



۱ - مقدمه

بودجه‌ریزی عملیاتی از سال ۱۹۷۰ در دولت‌های ایالتی ایالات متحد به عنوان نوآوری و ابداع به منظور تحول در نظام بودجه‌بندی آغاز شد و پیرو آن کشورهای دیگر نیز به تدریج این نظام بودجه‌بندی را برگزیدند. در تعریف این نظام، بیشتر پژوهشگران و کارشناسان بودجه‌بندی دولتی بر این نظر توافق دارند که بودجه‌ریزی عملیاتی، نوعی سیستم برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی است که بر رابطه بین بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید دارد. این نظام حول دو محور «ارتباط بین شاخص عملکرد و ارزیابی» و «ارتباط بین بودجه و نتایج» می‌چرخد که در چارچوب آن، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخص با عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند (قدیم پور، ۱۳۸۸).

در کشور ما، مدیریت بخش اعظمی از منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در وضعیت مردم آثار اساسی دارد و مدیران بخش دولتی در این میان نقش بسیار مهمی را در ترکیب منابع برای تحقق اهداف سازمانی و دولتی بر عهده دارند و در راستای عملکرد خود باید در برابر مردم و نمایندگان آنان، پاسخگو باشند (باباجانی، ۱۳۸۷). لازمه این پاسخگویی استفاده از ابزارهایی می‌باشد که کارایی عملیات دستگاه‌های دولتی را بالا برده و منجر به اثر بخشی بهتر منابع مصرف شده گردد. از مهمترین ابزارهایی که می‌تواند مدیران را در این بخش یاری نماید استفاده از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری نتیجه‌گرا است که سعی در ایجاد پیوند میان منابع مصرف شده به نتایج حاصله مطلوب دارد (اسعدی، ۱۳۸۶).

در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی استقرار نظام بودجه‌ریزی ستانده محور و ارزیابی آن بجای نظام کنترل و نظارت بر مبنای داده محور صورت می‌گیرد. بودجه‌ریزی عملیاتی دو بعد «صرفه‌جویی» و «اثر بخشی» را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه نمود. در این نظام بودجه‌ریزی بین «کارایی» و «اثر بخشی» تمایز ایجاد می‌شود. در کارایی استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالیکه اثر بخشی با عملکرد مرتبط است (ابراهیم‌نژاد، ۱۳۸۰). بودجه‌ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است که به نحو دقیقتر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه (فایده- هزینه) تجزیه و تحلیل می‌نماید. با روش تعیین واحد حجم کار، اندازه‌گیری حجم کار، قیمت تمام شده تولید یا خدمت را بدست می‌آورد و با نورم‌ها و استانداردها مقایسه تطبیقی و تحلیلی می‌نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می‌گردد و در نهایت به اصلاح مدیریت سازمان کمک می‌کند و مدیر همواره مورد پاسخگویی و ارزشیابی قرار می‌گیرد (فرزب، ۱۳۸۶). غیر عملیاتی و شفاف نبودن و عدم دستیابی به اهداف مورد نظر، از اشکالات اساسی نظام بودجه‌ریزی شرکت‌های دولتی می‌باشد (Robinsno, ۲۰۰۵) به همین خاطر امروزه شرکت‌های دولتی به دلیل افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد خود، به رویکردهای نوین مدیریت، از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌بندی خود به نظام‌های عملکرد محور روی آورده‌اند. بدین ترتیب، بودجه‌بندی عملیاتی به عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته شده در کانون توجه شرکت‌های دولت‌ها قرار گرفته است. زیرا بودجه‌ریزی عملیاتی ارتباط بین داده‌ها و ستانده‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد و کارایی، اثربخش محصولات ارائه شده و نتایج بدست آمده از آنها را با شاخص‌های عملکرد تحلیل می‌نماید. از ویژگی‌های اساسی بودجه‌ریزی عملیاتی اصلاح روش‌های مدیریت و ارزیابی پاسخگویی مدیران شرکت‌های دولتی بر اساس معیارهای سنجش فعالیت‌های آنان می‌باشد (پور اسکندری، ۱۳۸۸).

در این پژوهش سعی می‌گردد تا پس از بیان مباحث نظری بودجه‌ریزی عملیاتی موانعی را که در مسیر استقرار آن در شرکت‌های دولتی مستقر در استان تهران وجود دارد از دیدگاه مدیران و کارشناسان مالی موسسات مذکور مورد بررسی قرار گیرد.



۲- ادبیات موضوعی و پیشینه تحقیق

۲-۱- ادبیات موضوعی

با توجه به اینکه دولت تمامی فعالیت‌های مالی و اجرایی خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد لذا بودجه شاه‌رگ حیاتی دولت می‌باشد و نقش بسیار مهمی در اقتصاد ایفا می‌کند. از طرف دیگر، با توسعه وظایف و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی کشور کنترل مخارج مشکل‌تر شده و بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی نیاز بیشتری احساس می‌شود. بروز چنین مسائلی در بخش عمومی کشورمان باعث شد که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وقت در سال ۱۳۸۷ اصلاح نظام بودجه‌ریزی را بطور جدی مورد توجه قرار دهد که این موضوع در سال ۱۳۸۰ نیز با تکلیف دولت به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی از طریق تعدیل احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه ادامه پیدا کرد که یکی از محورهای اساسی این تعدیل تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی بود. موضوع تعدیل نظام بودجه‌ریزی بطور جدی در سنوات ۱۳۸۴-۱۳۸۱ با درج در قوانین بودجه سنواتی و نیز در مواد ۱۳۸ و ۱۶۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به طور جدی پیگیری شد (قدیم‌پور، ۱۳۸۸).

همچنین در قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی و اجتماعی نیز بر حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید گردیده است. به همین دلیل بسیاری از شرکت‌های دولتی در تلاشند نظام‌های بودجه‌ریزی خود را در یک فرایند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور و یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه و عملکرد دستگاه اجرایی شفاف و درک‌پذیر است، نزدیکتر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و مطمئنی برای تصمیم‌های بودجه‌ای فراهم آورند (صفائی، ۱۳۸۶). بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه‌هایی که برای دستیابی به هدف‌های مشترکی به کار می‌روند، توانایی تصمیم‌گیران را در ارزیابی درخواست‌های بودجه‌ای افزایش می‌دهد. بودجه‌ریزی عملیاتی، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیق از هزینه فعالیت‌ها را در برمی‌گیرد (باباجانی، ۱۳۸۷).

هدف اصلی نظام‌های بودجه‌بندی، پاسخگویی و ارزیابی عملکرد شرکت‌ها است. این هدف در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب سه معیار کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی ۷ نمایان می‌شود تا بدین ترتیب، شرکت‌های دولتی را در جهت تحقق اهداف خود یاری رساند لذا مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی را می‌توان به شرح ذیل عنوان نمود (قدیم‌پور، ۱۳۸۸):

الف) شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی،

ب) افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد شرکت‌ها از طریق تمرکز منافع در جهت ضروری‌ترین و مهمترین نتایج،

ج) اصلاح و بهبود تصمیم‌گیری در مورد موثرترین راه برای استفاده از منابع محدود شرکت،

د) بهبود عملکرد از طریق پیوند بودجه و عملکرد برنامه،

ه) زمینه‌سازی برای کنترل اثربخشی شرکت،

و) افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج،

ز) بهبود نحوه تخصیص منابع،

ح) فراهم آوردن اطلاعات مربوط به هزینه‌های واحد قابل مقایسه.

امروزه به دلیل پیچیدگی‌های فزاینده محیطی، وجود متغیرهای بی‌شمار و موثر در فرایند تصمیم‌گیری مدیران به‌ویژه در بین مدیران شرکت‌های دولتی، و از طرفی تقاضای روزافزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد شرکت‌ها، نیاز به کاهش هزینه‌های جاری و موضوع افزایش بهره‌وری و اثربخشی مدیریت، کانون توجه تمام مدیران شرکت‌های دولتی را



به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی معطوف داشته است که اجرای این بودجه‌ریزی دارای ویژگی‌های برجسته‌ای خواهد بود که به شکل جدول زیر ارائه می‌گردد.



ویژگی‌های بودجه‌ریزی عملیاتی (باباجانی، ۱۳۸۷)

۲-۲- پیشینه تحقیق:

در سالهای اخیر، تعدادی پژوهش در این زمینه انجام شده که به بررسی یافته‌های برخی از آنها می‌پردازیم.

۲-۲-۱- در تحقیقی تحت عنوان مشکلات پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم برای کاهش موانع توسط فاطمه محمودی در سازمان هواشناسی تهران و واحدهای استانی در سال ۱۳۸۶ صورت گرفت که جامعه آماری آن کلیه مدیران و معاونین سازمان مذکور بودند. نتایج تحقیق نشان داد که علت موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی شامل عوامل محیطی ۲۷ درصد و عوامل فنی ۳۹ درصد و عوامل انسانی با ۳۱ درصد می‌باشد.

۲-۲-۲- در تحقیقی با عنوان شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه که توسط محمود اسعدی در سال ۱۳۸۶ صورت گرفت که فرضیه‌های آرایه شده برای تحقیق مذکور شامل: بررسی توانایی، اختیارات و پذیرش سازمان گمرک در بودجه‌ریزی عملیاتی بوده است. نتیجه پژوهش نشان داد که توانایی کمی و کیفی در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان



مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی نگردید اما عدم توانایی کافی در ارزیابی عملکرد، عدم توانایی فنی، عدم وجود اختیارات رویه‌ای لازم، عدم وجود اختیارات سازمانی به عنوان موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک ایران شناسایی شدند.

۲-۲-۳- در تحقیقی با عنوان الزامات استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی دولتی استان آذربایجان شرقی توسط بهرام سرمست بر اساس مدل شه که در سه بعد توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی صورت پذیرفت نتایج پژوهش نشان داد که فرضیه اصلی، با عنوان "دستگاه‌های اجرایی استان توانمندی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند" مورد تأیید قرار گرفت.

۲-۲-۴- نتایج تحقیقات علیرضا صفایی در سال ۱۳۸۶ نشان داد که بودجه‌ریزی عملیاتی از مهمترین ابزارهای کار آمد مدیران در پاسخگویی و اثربخشی تصمیم‌گیری‌ها و کنترل می‌باشد.

۲-۲-۵- نتایج تحقیقات جواد قدیم پور در سال ۱۳۸۸ نشان داد که، هدف اصلی از استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای در برابر فرآیند بودجه و تخصیص آن است. بودجه‌ریزی عملیاتی ابزار ارزشمند برای ایجاد درک بنیادی و اساسی از تلفیق میان منابع بکار گرفته شده و عملکرد ایجاد شده است.

۲-۲-۶- تحقیق چوردن و هاگبارت در سال ۲۰۰۵ در خصوص میزان اهمیت مسئولیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد صورت گرفت که این تحقیق بر نتایج مهم زیر تأکید داشت.

- هدف دولت از استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد چیست؟
- بیش‌ها در مورد راهبرد و رویکردهای مربوط به اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به چه صورت است؟

نتایج تحقیق نشان داد که پاسخ دهندگان، هدف‌های دولت از اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را به صورت زیر بیان کرده‌اند: بیشترین نمره به بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای ۸۱/۵ و کمترین نمره به تغییرات در سیاست‌های ایالتی ۳۱/۲ داده شده است سپس پژوهشگران به بررسی موفقیت دستیابی به هدف‌های استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد پرداختند و نمره‌های موفقیت برای هر کدام از هدف‌ها به صورت میانگین محاسبه شد. موفقیت به صورت رتبه‌های خیلی موفق، موفق، متوسط و ناموفق مورد بررسی قرار گرفت و ارزش هر کدام از آنها بصورت ۱،۲،۳،۴ بود در این حالت هم میزان دستیابی به موفقیت در هدف بهبود پاسخگویی برنامه‌ای بالاترین نمره را داشت و کمترین نمره به تغییر در تخصیص بودجه مربوط می‌شد. در ادامه پژوهشگران به بررسی موفقیت نسبی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در ارتباط میان وظایف و برنامه‌ها پرداختند و به این نتیجه رسیدند که فعالیت‌های مربوط به آموزش دارای بیشترین رتبه هستند. همچنین در بررسی‌های مربوط به بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌شود ۱۵ مورد از پاسخ دهندگان پذیرفتند که اندازه‌گیری عملکرد باعث فراهم شدن مسولیت پاسخگویی نسبت به شهروندان می‌شود ۱۴ مورد از پاسخ دهندگان اذعان نمودند که اندازه‌گیری عملکرد باعث فراهم شدن پاسخگویی مالی و ۱۳ مورد از پاسخ دهندگان هم تأکید کردند که اندازه‌گیری عملکرد باعث فراهم شدن مسولیت پاسخگویی نسبت به قانونگذار می‌شود (Jordan & hockbart, ۲۰۰۵).

۲-۲-۷- پژوهش سایل رامدحان^۱ در سال ۲۰۰۲ در خصوص بودجه‌بندی و اقدامات گزارش‌دهی در دستگاه‌های دولتی کشور بحرین که بیانگر ایجاد تغییرات مدیریتی مهم و اصلاحات عمده‌ای با هدف بهبود بازدهی و کارایی، شفافیت، عملکرد و پاسخگویی و مدیریت صحیح بودجه بوده که همه این تغییرات از طریق قانون بودجه دولتی به شماره ۳۹ در سال ۲۰۰۲ صورت گرفته است، انجام گردید که هدف اصلی از این پژوهش تعیین و توصیف و تحلیل فعالیت‌های بودجه‌بندی و شرایط گزارش‌دهی در واحدهای دولتی بحرین بوده که نتایج این تحقیق نشان داد، بودجه‌بندی مهمترین مولفه سیستم حسابداری در دولت است که بر مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده می‌باشد. در تدوین بودجه از روش بر خط استفاده شده است و پاسخ دهندگان پرسشنامه از روش بودجه‌بندی موجود ناراضی بوده و با وجود این قانون

^۱ - Sayel Ramadhan (۲۰۰۹)



بودجه دولتی بیان می‌کند که مراحل لازم برای اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در کنار بودجه بر خط انجام شده است و علاوه بر این در باز بینی بودجه، بودجه‌های اضطراری مورد استفاده قرار گرفته‌اند (sayel ramadhan, ۲۰۰۹).

۲-۲-۸- تحقیقی که دیوید و ناتالی^۱ با عنوان انطباق انعطاف‌پذیری بودجه با کنترل بودجه‌ای آنها به نقش بودجه‌بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف‌پذیری مدیریت با شرایط مذکور را انجام دادند که در این تحقیق آنها به تنش بین نیاز برای رفع اهداف مالی خاص و نیاز برای انعطاف‌پذیری مدیریت که با افزایش ناپایداری بازار و رشد سریع و تغییرات تکنولوژی ایجاد می‌شود پرداختند که نتایج نشان دادرش بودجه‌بندی یکپارچه برای تشریح راه‌هایی که در آن یک سازمان در صدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است بکار گرفته می‌شود. در بودجه‌بندی یکپارچه کاربردهای مختلف بودجه‌بندی با کنترل‌های مدیریتی دیگر مدیران را به استفاده از صلاحیت خود در موضوعات عملیاتی تشویق می‌نماید و در نتیجه آن مدیران قادر به اولویت‌بندی و بازبینی برنامه‌ها و تخصیص مجدد برنامه‌ها به منظور تحقق اهداف سازمانی می‌باشند (David & Natali, ۲۰۱۰).

۳- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری و تحقیقات مطرح شده فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: عدم بکارگیری سیستم بهای تمام شده در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌های مذکور موثر است.

فرضیه دوم: عدم استفاده از نظام ارزیابی بر مبنای عملکرد مدیران در عدم تدوین بودجه سازمان‌ها بر مبنای نظام عملیاتی موثر است.

فرضیه سوم: عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌های دولتی تأثیر دارد.

فرضیه چهارم: عدم تقویت فرهنگ و نظام پاسخگویی در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار و استفاده از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی موثر است.

فرضیه پنجم: بین دیدگاه‌های مدیران و کارشناسان مالی دستگاه‌های دولتی در رابطه با مشکلات و مسایل موجود در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌ها تفاوت وجود دارد.

۴- روش انجام پژوهش

۴-۱- روش پژوهش و ابزار گردآوری اطلاعات:

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از لحاظ شیوه و روش پژوهش توصیفی-پیمایشی و از شاخه میدانی است. برای گردآوری داده‌ها و اطلاعات این پژوهش از ابزار پرسشنامه استفاده گردیده است. علاوه بر سوالات مطروحه در پرسشنامه متغیرهای جمعیت شناختی نیز که شامل جنس، میزان تحصیلات، رشته، سن، سابقه کار و شغل می‌باشد هر کدام به صورت یک مولفه جداگانه در نظر گرفته شده است.

^۱ - David & Natali (۲۰۱۰)

**۲-۴- اعتبار و پایایی ابزار جمع‌آوری داده‌ها:**

اعتبار (روایی) به ارتباط منطقی بین پرسش‌های آزمون و مطلب مورد سنجش اشاره دارد. وقتی گفته می‌شود آزمون روایی دارد، به این معنی است که پرسش‌های آزمون بطور دقیق آنچه را که مورد نظر می‌باشد می‌سنجد روایی و اعتبار جنبه‌های مختلفی دارد و ارتباط بین پرسش و آزمودنی، با توجه به کلیه جنبه‌های آن حاصل می‌شود (دلاور، ۱۳۷۹)

در این پژوهش برای بررسی اعتبار ابزار، فرایند طراحی پرسشنامه به گونه‌ای بوده است که ابتدا گروه سوالات مربوط به هر فرضیه توسط محقق تدوین و به نظر چند تن از صاحب‌نظران و کارشناسان مالی و اساتید دانشگاهی رسیده و نظرات اصلاحی آنها اخذ و در متن پرسشنامه اعمال گردیده است.

پایایی یا ثبات یک ابزار اندازه‌گیری عبارت است از درجه ثبات فهمسانی و قابلیت پیش‌بینی آن در اندازه‌گیری هر آنچه اندازه‌گیری می‌شود این کیفیت در هر اندازه‌گیری، یک امر اساسی است (اکثر محققان اگر ضریب پایایی ۰.۹ یا بیشتر بدست آورند احساس رضایت می‌کنند اما از ضریب کمتر از ۰.۷ ناراضی می‌شوند (بیابانگرد، ۱۳۹۰).

برای بررسی پایایی ابزار پژوهش از روش محاسبه ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. این روش برای محاسبه همبستگی درونی ابزار اندازه‌گیری به کار می‌رود.

آلفای کرونباخ به دست آمده برای متغیرهای این پژوهش ۰.۸۲۵ درصد به شرح جدول زیر بوده است.

فرضیه	اول	دوم	سوم	چهارم	کل
مقدار آلفا	۰.۷۹۶	۰.۸۰۹	۰.۸۳۴	۰.۷۸۷	۰.۸۲۵

۳-۴- جامعه و نمونه آماری تحقیق:

جامعه آماری این تحقیق در برگیرنده کلیه مدیران و کارشناسان مالی شرکت‌های دولتی می‌باشد و نمونه آماری در این پژوهش ۹۰ نفر از مدیران و کارشناسان مالی شرکت‌های دولتی مستقر در استان تهران می‌باشد و به شرح جدول زیر از بین شرکت‌های مذکور انتخاب گردیده است و پرسشنامه تهیه شده در بین حجم نمونه انتخابی توزیع که نتایج بدست آمده بعد از تحلیل به کل جامعه آماری تعمیم داده می‌شود.

۴-۴- شرکت‌های مورد بررسی این پژوهش عبارتند از:

جدول شماره ۱- توزیع فراوانی نمونه‌ها در شرکت‌های مورد بررسی

ردیف	عنوان شرکت	تعداد (نفر)	درصد نسبت به کل
۱	شرکت گاز استان تهران	۱۳	۱۴.۴۴
۲	شرکت برق منطقه‌ای تهران	۱۲	۱۳.۳۳
۳	شرکت توزیع نیروی برق	۸	۸.۸۸
۴	شرکت آب منطقه‌ای	۱۰	۱۱.۱۱
۵	شرکت آب و فاضلاب شهری	۸	۸.۸۸
۶	شرکت غله و خدمات بازرگانی	۹	۱۰
۷	شرکت شهرک‌های صنعتی	۱۰	۱۱.۱۱



۵.۵۵	۵	شرکت پست	۸
۸.۸۸	۸	صداوسیما	۹
۷.۷۷	۷	راه‌آهن	۱۰
۱۰۰	۹۰		

در این پژوهش برای اندازه‌گیری اطلاعات از طیف لیکرت استفاده شده است میزان خطای ۵٪ تعیین شده و میزان قضاوت یا سطح اطمینان ۹۵٪ و ملاک آزمون کننده در این پژوهش آماره با استفاده از t-test می‌باشد.

۵- روش‌های آماری پژوهش (تجزیه و تحلیل داده‌ها)

داده‌های لازم از طریق پرسشنامه محقق ساخته که حاوی ۲۰ پرسش برای فرضیه‌های پژوهش جمع‌آوری گردیده است.

آزمون فرضیه اول: عدم بکارگیری سیستم بهای تمام شده در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌ها موثر است.

فرضیه‌های مربوط به مقایسه میانگین عملی و نظری را می‌توان به صورت زیر نوشت:

H_0 : میانگین برابر عدد ۳ است. (عدم بکارگیری سیستم بهای تمام شده در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌ها موثر نیست)

H_1 : میانگین بزرگتر از عدد ۳ است. (عدم بکارگیری سیستم بهای تمام شده در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌ها موثر است)

نتایج محاسبات در جدول زیر ثبت شده است:

جدول شماره ۲- آزمون فرضیه اول

تعداد نمونه n	میانگین نمونه \bar{x}	انحراف معیار نمونه s	مقدار آماره آزمون t	درجه آزادی d.f	P-value
۸۰	۳۶۰.۸۳	۰.۵۱۱۵	۱۰.۶۳۷	۷۹	۰.۰۰۰

با توجه به مقادیر جدول فوق بخصوص مقدار $P\text{-value} = 0$ ، فرض صفر در سطح خطای ۵ درصد رد می‌شود. یعنی میانگین مشاهدات کوچکتر یا برابر عدد ۳ نیست و از آنجایی که میانگین عملی (۳۶۰.۸۳) بیشتر از ۳ یعنی میانگین نظری است بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که میانگین مشاهدات بطور معناداری از مقدار ۳ بیشتر است به عبارت دیگر در سطح خطای ۵ درصد فرضیه محقق پذیرفته می‌شود. پس می‌توان ادعا کرد که عدم بکارگیری سیستم بهای تمام شده در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌ها از موانع استقرار بکارگیری سیستم بودجه‌ریزی عملکرد سازمان‌ها می‌باشد.

آزمون فرضیه دوم: عدم استفاده از نظام ارزیابی بر مبنای عملکرد مدیران در عدم تدوین بودجه سازمان‌ها بر مبنای نظام عملیاتی موثر است.

فرضیه‌های مربوط به مقایسه میانگین عملی و نظری را می‌توان به صورت زیر نوشت:



H_0 : میانگین کوچکتر یا برابر عدد ۳ است. (عدم استفاده از نظام ارزیابی بر مبنای عملکرد مدیران در عدم تدوین بودجه سازمان‌ها بر مبنای نظام عملیاتی موثر نیست.)

H_1 : میانگین بزرگتر از عدد ۳ است. (میانگین کوچکتر یا برابر عدد ۳ است. عدم استفاده از نظام ارزیابی بر مبنای عملکرد مدیران در عدم تدوین بودجه سازمان‌ها بر مبنای نظام عملیاتی موثر است.)

نتایج محاسبات در جدول زیر ثبت شده است:

جدول شماره ۳- آزمون فرضیه دوم

تعداد نمونه	میانگین نمونه	انحراف معیار نمونه	مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	P-value
n	\bar{X}	s	t	d.f	
۸۰	۳.۳۱۷۵	۰.۵۸۰۴	۴.۸۹۳	۷۹	.

بطوری که مشاهده می‌شود چون مقدار P-value کوچکتر از مقدار ۵ درصد باشد در سطح معناداری ۵ درصد فرض صفر را رد می‌کنیم و فرضیه محقق پذیرفته می‌شود. یعنی میانگین مشاهدات کوچکتر یا برابر عدد ۳ نیست و از آنجایی که میانگین عملی (۳.۳۱۷۵) بیشتر از ۳ یعنی میانگین نظری است بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که میانگین مشاهدات بطور معناداری از مقدار ۳ بیشتر است پس می‌توان ادعا کرد که عدم استفاده از نظام ارزیابی بر مبنای عملکرد مدیران در عدم تدوین بودجه شرکت‌ها بر مبنای نظام عملیاتی از موانع استقرار و بکارگیری سیستم بودجه‌ریزی عملکرد سازمان‌ها مطرح می‌باشد.

آزمون فرضیه سوم: عدم وجود قوانین و مقررات الزام‌آور در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌های دولتی موثر است. فرضیه‌های مربوط به مقایسه میانگین عملی و نظری را می‌توان به صورت زیر نوشت:

H_0 : میانگین کوچکتر یا برابر عدد ۳ است. (عدم وجود قوانین و مقررات الزام‌آور در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌های دولتی موثر نیست.)

H_1 : میانگین بزرگتر از عدد ۳ است. (عدم وجود قوانین و مقررات الزام‌آور در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌های دولتی موثر است.)

نتایج محاسبات در جدول زیر ثبت شده است:

جدول شماره ۴- آزمون فرضیه سوم

تعداد نمونه	میانگین نمونه	انحراف معیار نمونه	مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	P-value
n	\bar{X}	s	t	d.f	
۸۰	۳.۹۰۰۰	۰.۵۵۳۰	۱۴.۵۵۶	۷۹	۰.۰۰۰



با توجه به مقادیر جدول فوق بخصوص مقدار $P\text{-value} = 0$ ، فرض صفر در سطح خطای ۵ درصد رد می‌شود. یعنی میانگین مشاهدات کوچکتر یا برابر عدد ۳ نیست و از آنجایی که میانگین عملی (۳.۹) بیشتر از ۳ (یعنی میانگین نظری) است. بنابر این می‌توان نتیجه گرفت که میانگین مشاهدات بطور معناداری از مقدار ۳ بیشتر است به عبارت دیگر در سطح خطای ۵ درصد فرضیه محقق پذیرفته می‌شود. پس می‌توان ادعا کرد که عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت‌های دولتی از موانع استقرار و بکارگیری سیستم بودجه‌ریزی عملکرد سازمان‌ها می‌باشد.

آزمون فرضیه چهارم: عدم تقویت فرهنگ و نظام پاسخگویی در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار و استفاده از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی موثر است.

فرضیه‌های مربوط به مقایسه میانگین عملی و نظری را می‌توان به صورت زیر نوشت:

H_0 : میانگین کوچکتر یا برابر عدد ۳ است. (عدم تقویت فرهنگ و نظام پاسخگویی در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار و استفاده از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی موثر نیست).

H_1 : میانگین بزرگتر از عدد ۳ است. (عدم تقویت فرهنگ و نظام پاسخگویی در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار و استفاده از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی موثر است).

نتایج محاسبات در جدول زیر ثبت شده است:

جدول شماره ۵- آزمون فرضیه چهارم

تعداد نمونه n	میانگین نمونه \bar{x}	انحراف معیار نمونه s	مقدار آماره آزمون t	درجه آزادی d.f	P-value
۸۰	۳.۶۲۸۱	۰.۶۴۳۸	۸.۷۲۶	۷۹	۰.۰۰۰

با توجه به مقادیر جدول فوق بخصوص مقدار $P\text{-value} = 0$ ، فرض صفر در سطح خطای ۵ درصد رد می‌شود. یعنی میانگین مشاهدات کوچکتر یا برابر عدد ۳ نیست و از آنجایی که میانگین عملی (۳.۶۲۸۱) بیشتر از ۳ (یعنی میانگین نظری) است بنابر این می‌توان نتیجه گرفت که میانگین مشاهدات بطور معناداری از مقدار ۳ بیشتر است به عبارت دیگر در سطح خطای ۵ درصد فرضیه محقق پذیرفته می‌شود. پس می‌توان ادعا کرد که عدم تقویت فرهنگ و نظام پاسخگویی در شرکت‌های دولتی در عدم استقرار و استفاده از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از موانع استقرار و بکارگیری سیستم بودجه‌ریزی عملکرد سازمان‌ها می‌باشد.

فرضیه پنجم: بین نظرات دو گروه مدیران و کارشناسان در خصوص فرضیه‌های چهارگانه فوق اختلاف معناداری وجود دارد.

برای آزمون این فرضیه با توجه به اینکه دو نمونه تصادفی مستقل در دست است از طریق آزمون T مربوط به نمونه‌های مستقل به مقایسه میانگین متغیرها در دو گروه مورد مطالعه خواهیم پرداخت.

نتایج انجام آزمون فرضیه پنجم در جدول شماره ۶ آمده است.



جدول شماره ۶- آزمون فرضیه پنجم

آزمون T برای مقایسه میانگین دو گروه مستقل					آزمون آماري متغير
نتیجه آزمون	مقدار احتمال P-value	مقدار t	درجه آزادی d.f	تفاضل میانگین‌ها	
اختلاف معنادار است	۰.۰۰۱	۳.۵۳۷	۷۸	۰.۶۲۲۶	توانایی ارزیابی عملکرد
اختلاف معنادار نیست	۰.۱۷۹	۱.۳۵۷	۷۸	۰.۲۴۲۴	اختیارات و الزامات قانونی
اختلاف معنادار است	۰.۰۱۱	۲.۶۱۴	۷۸	۰.۴۱۸۹	سیستم بهای تمام شده
اختلاف معنادار نیست	۰.۰۵۲	۱.۹۷۲	۷۸	۰.۴۰۴۸	تقویت فرهنگ پاسخگویی

همانطوریکه در جدول فوق ملاحظه می‌شود بین نظر مدیران در خصوص فرضیه‌های دوم و چهارم اختلاف معنادار در سطح معناداری ۵ درصد وجود ندارد. البته در مورد فرضیه چهارم در سطح ۱۰ درصد اختلاف معنادار می‌باشد.

آزمون فریدمن

در رابطه با رتبه بندی متغیرها فروض زیر را داریم:

فرض صفر: چهار فرضیه تحقیق دارای رتبه یکسان می‌باشد.

فرض یک: چهار فرضیه تحقیق دارای رتبه یکسان نمی‌باشد.

خلاصه نتایج آزمون فریدمن برای تعیین اولویت فرضیه‌ها در جدول زیر ثبت شده است:

جدول شماره ۷- آزمون رتبه‌بندی فریدمن

نتیجه آزمون	P-value	درجه آزادی	مقدار آمار آزمون	حجم نمونه
رد فرض صفر	۰.۰۰۰	۳	۷۰.۳۳۲	۸۰

همانطوریکه ملاحظه می‌شود در سطح معناداری ۵ درصد فرض هم رتبه بودن فرضیه‌ها رد می‌شود بنابراین این چهار متغیر دارای اهمیت یکسانی نمی‌باشند. در جدول ۸ رتبه متغیرها بر حسب آزمون فریدمن ثبت شده است:



جدول شماره ۸- نتایج آزمون رتبه‌بندی فریدمن

عنوان متغیر	میانگین رتبه‌ها
اختیارات و الزامات قانونی	۳.۲۵
تقویت فرهنگ پاسخگویی	۲.۷۱
سیستم بهای تمام شده	۲.۴۶
توانایی ارزیابی عملکرد	۱.۵۹

لازم به توضیح است که تعداد نمونه اولیه معادل ۹۰ نفر بوده که پس از توزیع پرسشنامه تعداد ۱۰ فقره آن عودت نگردید و لذا محاسبات بر اساس ۸۰ نفر نمونه انجام شده است.

محدودیت‌های تحقیق

محدودیت تحقیق حاضر مربوط به محدودیت‌های مقیاس اندازه‌گیری طیف لیکرت بود است. طیف لیکرت نسبت به طیف‌های دیگر، گرایش‌ها را دقیقتر و با حجم کار کمتر می‌سنجد، با این اوصاف از سطح مقیاس ترتیبی تجاوز نمی‌کند و نمی‌توان آنرا در سطح مقیاس‌های فاصله‌ای دانست.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها:

۶-۱- نتیجه‌گیری:

بیشتر پژوهشگران و کارشناسان بودجه بر روی این نظر توافق دارند که بودجه‌ریزی عملیاتی بعنوان تخصیص منابع برای دستیابی به هدف‌ها، مقاصد برنامه‌ریزی شده و همچنین دستیابی به بعضی از شاخص‌های کار، یعنی کارایی و اثربخشی است لذا استفاده از سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی منجر به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع جهت نیل به اهداف و سیاست‌ها خواهد شد. و از طرفی اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی می‌تواند از طریق کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت عملیات و همچنین حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده بر عملکرد آنها تاثیر بسزایی بگذارد. در این تحقیق نتایج نشان داد که عدم استفاده از سیستم بهای تمام شده، عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور در استقرار و بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در بین مدیران شرکت‌ها و عدم وجود نظام ارزیابی مبتنی بر عملکرد در بین شرکت‌های دولتی از موانع استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت‌های دولتی می‌باشد. و در این پژوهش همچنین از نظر کارشناسان ارشد و مدیران مالی شرکت‌های دولتی از بین مولفه‌های زیر که شامل:

- عدم استفاده از سیستم بهای تمام شده
- عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور در استقرار و بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی
- عدم وجود نظام ارزیابی مبتنی بر عملکرد در بین مدیران شرکت‌ها
- عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در بین مدیران شرکت‌ها



می‌باشد، مولفه‌های، عدم وجود قوانین و مقررات الزام آور و عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در بین مدیران شرکت‌ها از اولویت‌های اصلی و در رتبه‌های اول تا دوم در خصوص عوامل موثر در عدم بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. پس می‌توان از این تحقیق نتیجه گرفت که برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی باید قوانین و مقرراتی تدوین گردد که شرکت‌ها را مکلف نماید در ارائه پاسخگویی بهتر و شفاف از عملکرد خود، سیستم بوجه‌ریزی‌شان را به سوی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی سوق دهند.

۲-۶- پیشنهادهای:

- بر اساس نتایج و یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق می‌توان پیشنهادهای کاربردی زیر را بیان نمود:
- لازم است دستگاه‌های اجرایی و شرکت‌های دولتی الزامات قانونی و رویه‌های لازم را برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی توسط نهادهای مربوطه تبیین نمایند در این راستا طراحی و ارایه دوره‌های آموزشی برای کارکنان حوزه‌های مرتبط با بودجه بسیار ضروری است.
 - تبیین شاخص‌هایی برای سنجش عملکرد شرکت‌های دولتی در ابعاد مختلف و برای واحدهای سازمانی مختلف برای شفاف‌سازی پاسخگویی امر بسیار حیاتی است. از نظام‌های مطلوب در این زمینه می‌تواند استفاده از کارت ارزیابی متوازن (BSC) باشد.
 - طراحی سیستم حسابداری صنعتی و رویه‌های محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و محصولات از نیازهای پایه‌ای برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود از اینرو استقرار نظام بهای تمام شده و تغییر سیستم حسابداری شرکت‌ها برای توسعه کاربردی حسابداری صنعتی در عملیاتی کردن بودجه شرکت‌ها ضروری است.
 - همکاری دستگاه‌های اجرایی با نظام آموزش عالی کشور در زمینه تعریف و اجرای دوره‌ها و کارگاه‌های آموزشی برای آشناسازی کارشناسان مرتبط در شرکت‌های در بسترسازی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند گام موثر تلقی شود.



منابع و ماخذ:

الف) منابع فارسی:

۱. ابراهیمی‌نژاد، مهدی فرچوند (۱۳۸۰). "بودجه از تنظیم تا کنترل"، انتشارات سمت.
۲. اسعدی، محمود (۱۳۸۶). "شناسایی موانع اجرایی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۸۷). "نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی"، دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.
۴. بیابانگرد، اسماعیل (۱۳۹۰). "روش تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی"، تهران، نشر دوران.
۵. پور اسکندری، نقی (۱۳۸۸). "تبیین نیاز به بودجه‌ریزی عملیاتی در حسابرسی عملکرد"، فصلنامه علمی ترویجی دانش حسابرسی شماره ۲۹.
۶. دلاور، علی (۱۳۷۹). "روش تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی"، تهران، ویرایش، چاپ هشتم.
۷. سرمست، بهرام و حامد تیرانداز، (۱۳۹۰). "الزامات استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی"، فصلنامه علمی ترویجی دانش حسابرسی، شماره ۴۳.
۸. صفایی، علیرضا (۱۳۸۶). "بودجه‌ریزی عملیاتی و بسترهای مورد نیاز آن"، مجله حسابرس، شماره ۳۷.
۹. فرزيب، علیرضا (۱۳۸۶). "بودجه‌ریزی کاربردی در ایران"، شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر.
۱۰. قدیم‌پور، جواد و علی طریقی، (۱۳۸۸). "بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی" دانش حسابرسی شماره ۳۹، انتشارات دیوان محاسبات کشور.
۱۱. قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران
۱۲. قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران
۱۳. محمودی، فاطمه (۱۳۸۶). "بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.

ب) منابع لاتین:

- ۱- Robinson Mace and Jim Brumby, (۲۰۰۵). "Does per formance Budgeting Work?" An analytical review of the empirical literature, International Monetary Fund.
- ۲- Jordan & hockbart, (۲۰۰۵). "the advantage of using operational budgeting on governmental organization". Management science Letters ۲(۲۰۱۲)۱۰۱-۱۰۶.
- ۳- Natalie Frow & David Marginson, (۲۰۱۰). "Reconciling budget flexibility with budgetary control", "Accounting Organization and society ۳۵(۲۰۱۰)۴۴۴-۴۶۱.
- ۴- sayel Ramadhan, (۲۰۰۹). "Budgetary accountinh and reporting practices in Bahrini governmental units .international Business Review ۱۸(۲۰۰۹)۱۶۸-۱۸۳.