

## بررسی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در یک سازمان خدماتی

علیرضا ایرج‌پور<sup>۱\*</sup>، علیرضا ترابی‌نیا<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> استادیار دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین، قزوین، ایران (عهده‌دار مکاتبات)

<sup>۲</sup> کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین، قزوین، ایران

تاریخ دریافت: مهر ۱۳۹۱، اصلاحیه: اسفند ۱۳۹۱، پذیرش: مرداد ۱۳۹۲

### چکیده:

بودجه مهم‌ترین ابزار برنامه‌ریزی برای مدیریت هر سازمان به شمار می‌آید و بودجه‌ریزی به عنوان شرح صورت وضعیت و پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها برای یک دوره، مدیر را در کنترل سلامت مالی سازمان کمک می‌کند. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف نتیجه محوری این سند مالی، تلاش می‌کند با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات سازمان به اهداف صرفه‌جویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی بودجه دست یابد. هدف از این تحقیق، بررسی تأثیر عوامل مدل الماس بر استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان و تعیین میزان تأثیر هر یک از این عوامل می‌باشد. مدل الماس در برگزیده شش فاکتور مدیریت برنامه‌ریزی، مدیریت هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام پاسخگویی و انگیزش می‌باشد. تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی است و از حیث روش، توصیفی-پیمایشی می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SPSS جهت استفاده شده است. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که هر شش فاکتور مدل الماس بر استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان، تأثیرگذار هستند و مدیریت عملکرد، مدیریت برنامه‌ریزی و مدیریت هزینه به ترتیب بیشترین تأثیر را دارند.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه، بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل الماس.

### ۱- مقدمه

عملکرد سازمان‌ها تأکید می‌کند. امروزه با توسعه وظایف و افزایش سریع هزینه‌های سازمان‌ها و پیوند آن‌ها با وضعیت عمومی اقتصادی کشور، کنترل مخارج، اهمیت خود را از دست داده و تأکید سازمان‌ها بیشتر بر اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی منابع است. بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یک روش بودجه‌ریزی می‌تواند قیمت تمام شده محصولات و خدمات را در قالب رفتارهای سازمانی تعریف کند و به طور کلی فرایندی است که طی آن نتایج مورد انتظار با سطوح مختلف بودجه پیوند می‌خورد و با استفاده از این روش بودجه‌ریزی، یقیناً سازمان می‌تواند بهتر پاسخگو باشد و منابع را به نحو صحیح‌تر به واحدها تخصیص دهد. تغییر در شیوه مدیریت عملکرد، افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج و بهبود نحوه تخصیص از مهم‌ترین مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. شفاف نبودن فرایند بودجه‌ریزی، فقدان نظام گزارش‌دهی مالی جهت ارزیابی و همچنین تمرکز شدید روی داده‌ها و توجه کمتر به نتایج، موجب بروز مشکلاتی در تنظیم بودجه سازمان و عدم استفاده بهینه از آن می‌گردد. از آن‌جا که اختصاص هدف‌مند اعتبار به فعالیت‌های سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیات و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم آورد، استفاده از روش بودجه‌بندی عملیاتی گام موثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود. در این ارتباط سؤالی که غالباً مطرح می‌شود این است که چگونه می‌توان

بودجه به عنوان بیان مالی عملیات یک سازمان، مهم‌ترین سندی است که واحدهای سازمان را در دستیابی به اهداف و مقاصد سازمان و انجام اثربخش وظایف خود یاری می‌رساند. بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه دنیا در تلاشند نظام بودجه‌ریزی خود را در یک فرآیند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است، نزدیک‌تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند. بودجه‌ریزی عملیاتی نیازمند تغییراتی بنیادی در سیستم اطلاعات مدیریت، سیستم‌های مالی و به طور کلی در شیوه مدیریت است. بودجه عملیاتی ایده‌آل باید اطلاعات مربوط به برنامه‌ها و فعالیت‌های واحدهای سازمان را همراه با نتایج پیش‌بینی شده به تفکیک در بر داشته باشد. بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم‌گیران از اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه‌هایی که برای نیل به اهداف مشترکی به کار می‌روند، توانایی تصمیم‌گیران را در ارزیابی درخواست‌های بودجه‌ای سازمان افزایش می‌دهد. یکی از اصلاحات اخیر در نظام اداری، تغییرات اصلاحی در سیستم بودجه‌بندی است که این کار با به کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی امکان‌پذیر است. این روش بودجه‌بندی بر سنجش

\* airajpour@yahoo.com

عملکرد واقعی سازمان‌ها را ارزیابی کرد و بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد مورد انتظار سازمان، پیوند شفاف و قابل درک برقرار نمود؟ به فرض طراحی یک نظام جامع بودجه‌ریزی عملیاتی و ارزیابی عملکرد و تهیه و تدوین دستورالعمل‌های دقیق و بی نقص، اولاً ظرفیت‌های مدیریتی مورد نیاز برای اجرای نظام جدید بودجه‌ریزی و مدیریت بودجه چیست؟ و ثانياً مهارت‌های مدیریت تغییر برای انتقال از نظام موجود به نظام نوین، بهبود مستمر آن و انطباق آن با تغییرات و شرایط محیطی در طول زمان کدام است؟ با وجود مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی، شواهد نشان می‌دهد که اصلاحات بودجه‌ای در سطح بسیار محدودی اجرا شده و این سوال را پیش می‌آورد که چرا تعداد اندکی از سازمان‌ها بودجه‌ریزی عملیاتی را اجرا می‌کنند و چه نیامندی‌هایی وجود دارد که اجرای کامل را تضمین نماید [۸]. این تحقیق به دنبال یافتن پاسخی است که چرا بودجه‌ریزی عملیاتی به طور کامل در سازمان اجرا نشده است؟ چه موانعی بر سر راه اجرای صحیح و کامل آن وجود دارد؟ و چه عواملی بر استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان تاثیرگذارند؟

## ۲- ادبیات پژوهش

### ۲-۱ بودجه

بودجه شرح صورت وضعیت و پیش بینی درآمدها و هزینه‌ها برای یک دوره در آینده یک سازمان و یک ابزار مدیریتی است که مدیر را در کنترل و سلامت مالی سازمان کمک می‌کند [۱۰]. بودجه، یک وسیله زیربنایی برای برنامه‌ریزی در بسیاری از مؤسسات و سازمان‌ها است. از طریق بودجه است که سازمان ناگزیر می‌شود برای دوره معینی وضعیت خود را نسبت به میزان نقدینگی، هزینه‌ها و درآمدها، سرمایه و کاربرد نیروی انسانی یا ماشین آلات روشن سازد. بودجه برای کنترل لازم است ولی نمی‌توان از آن به صورت یک استاندارد کنترل استفاده کرد مگر اینکه برنامه‌هایی را دربرداشته باشد.

### ۲-۲ بودجه ریزی

بودجه ریزی بیان سیاست‌ها و برنامه‌های دولت و ابزاری برای بررسی سالانه اهداف برنامه‌ها و اثربخشی ابزارهای به کار گرفته شده برای نیل به آن اهداف است و سرانجام بودجه ریزی عبارت است از: هنر قطع هزینه‌های اضافی از بدنه واحدها، بدون کمترین سر و صدا [۱۰]. یکی از محاسن عمده بودجه بندی این است که مدیران را به برنامه‌ریزی وادار می‌کند و از آنجا که بودجه بصورت اعداد و ارقام است، ناچار باید در برنامه ریزی دقت نمود. علاوه براین از آنجایی که بودجه معمولاً برای کل سازمان تنظیم می‌شود، بودجه بندی وسیله مهمی برای هماهنگی برنامه‌های سازمان بشمار می‌آید.

### ۲-۳ بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی عملیاتی رویکردی برای تدوین برنامه بودجه است که با روش‌های سنتی تفاوت‌های زیادی دارد. در رویکرد عملیاتی برای تعیین نحوه هزینه‌کرد وجوه، از اهداف و پروژه‌های اصلی سازمان استفاده می‌شود لذا تعیین و استفاده از معیارهای عملکرد سازمان (به عنوان

مبنای حصول به اهداف) ویژگی متفاوت بودجه ریزی عملیاتی است. از طرفی کارایی و امکان‌پذیری استفاده از این رویکرد در سازمان‌ها مورد توجه است. بودجه ریزی عملیاتی از دیرباز در زمره پیشنهادات اصلاحی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده است و در ایران در قوانین بودجه سال‌های اخیر به بودجه ریزی عملیاتی اشاره شده است. تعریف صندوق بین‌المللی پول از بودجه ریزی عملیاتی بدین صورت است

بودجه ریزی عملیاتی رویه‌ای یا مکانیزمی است که خواهان تقویت رابطه بین بودجه صرف شده در مؤسسات دولتی و نتایج / خروجی حاصله از طریق استفاده از اطلاعات عملکرد رسمی در تصمیم‌گیری راجع به تخصیص منابع می‌باشد [۶].

بودجه ریزی عملیاتی عوامل صرفه جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می‌کند و بین کارایی و اثربخشی تمایز قایل می‌شود. در کارایی استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالی که اثربخشی با عملکرد مرتبط است. در بودجه ریزی عملیاتی طبقه بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه سهل‌تر بوده و در روش هزینه بندی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. مهمترین هدف آن، اصلاح مدیریت واحدهای سازمان و افزایش اثربخشی مخارج است. بودجه ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارتست از بودجه‌ای که براساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان تصدی اجرای آن را بعهده دارند، تنظیم می‌شود و در تنظیم آن به جای توجه به کالاها و خدماتی که سازمان خریداری می‌کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. در بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات سازمان طبق روش‌های عملی مانند حسابداری قیمت تمام شده و روش اندازه‌گیری کار محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند. ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد [۴].

بودجه ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است که به نحو دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه فایده و هزینه تجزیه و تحلیل می‌نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می‌گردد و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می‌کند. استقرار این سیستم مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملیات هر واحد است، لذا حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی سازمان می‌باشد و در آن، منابع بر اساس اولویت امور و نتایج اندازه‌گیری تخصیص داده می‌شوند. بودجه عملیاتی محصول برنامه ریزی راهبردی است که در آن تصمیمات مربوط به تخصیص بهینه منابع برپایه نتایج پذیرفته شده و محک‌های سازمانی مربوط به اهداف کلی، اختصاصی، راهبردها و برنامه‌های عملیاتی هر سازمان صورت می‌گیرد. بودجه ریزی عملیاتی یک برنامه تلفیق عملکرد سالانه و بودجه سالانه می‌باشد که روابط بین سطح

توصیه می شود. این روش فقط با یکی از عناصر هزینه، یعنی مقدار زمان مصرف برای تکمیل یک واحد کار، ارتباط دارد و سایر عناصر هزینه از قبیل مواد و وسایل و هزینه های استهلاک که در روش قیمت تمام شده محاسبه می شوند، در نظر گرفته نمی شوند. در این روش رابطه حجم کار و زمان لازم برای انجام دادن آن مورد توجه است. برای اندازه گیری کار دو روش معمول است: که یکی بر اساس بررسی های زمانی و دیگری بر مبنای تجزیه و تحلیل آماری می باشد [۹].

۲-۵-۳ تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت<sup>۱</sup>  
نیاز به اطلاعات عملیاتی در مورد هزینه ها، مقدمه ظهور سیستم دوعدی هزینه یابی بر مبنای فعالیت را فراهم آورد. این نگرش جدید مشخصاً به منظور ارائه اطلاعات مفید جهت دستیابی به اهداف اصلاحی در داخل و خارج از سازمان پدید آمد. این سیستم بیانگر تخصیص هزینه ها از منابع به فعالیت ها و از فعالیت ها به اهداف می باشد.

#### ۲-۶ مدل الماس

این مدل، وجود شش فاکتور مدیریت برنامه ریزی، مدیریت هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام پاسخگویی و نظام انگیزش را در اصلاح نظام بودجه ریزی به بودجه ریزی عملیاتی، لازم می داند [۳]. این مدل از عنصر برنامه ریزی آغاز می شود و نشان دهنده آن است که برنامه های سازمان باید در یک قالب راهبردی و بلندمدت طراحی شوند و برگرفته از برنامه پنجساله و سیاست های کلی کشور باشند و از سوی دیگر به صورت کوتاه مدت تأمین اعتبار شوند. در این بخش، برنامه های سازمان به صورت بلندمدت و بر اساس برنامه راهبردی دستگاه تعریف می شوند. سپس سازمان با برش سالانه ای از برنامه راهبردی خود، سند بودجه عملیاتی خود را که همان برنامه سالانه نام دارد برای پیشنهاد بودجه، تأمین اعتبار و ارزیابی عملکرد تنظیم می کند. اهداف کمی برنامه ای خروجی محور که خروجی های برنامه ها را برای رسیدن به پیامدهای برنامه ای تعیین می کند و شاخص های عملکرد متناظر نیز تعیین می شود. در مرحله آخر، بودجه سازمان بر اساس قیمت تمام شده خروجی های برنامه ای که در حوزه تحلیل هزینه ها به دست می آید، تعیین می شود. عنصر مدیریت تغییر به عنوان عامل توانمندساز مدل کمک می کند که تغییر نظام بودجه ریزی به صورت اثربخش اتفاق افتد. عنصر نظام انگیزشی به اختیارات مدیران می پردازد و حوزه اختیارات آنان را در نظام بودجه ریزی عملیاتی گسترش داده و اجازه اعمال مدیریت در به کارگیری ورودی ها و تغییر فرآیندها برای تولید خروجی ها و پیامدهای مورد نظر را می دهد. نظام پاسخگویی نیز با کمک به عنصر مدیریت عملکرد و در قالب مدیریت قراردادی یا همان استفاده از تفاهم نامه های عملکردی به ارزیابی عملکرد مدیران و برنامه ها در قالب اهداف، پیامدها و خروجی های مشخص تعیین شده در برنامه های سالانه یاری می رساند [۳].

اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می دهد. همچنین تأیید می کند که یک هدف یا مجموعه ای از هدفها باید با مقدار معینی از اعتبارات به دست آید [۵].

#### ۲-۴ تفاوت بودجه ریزی عملیاتی با بودجه ریزی سنتی (متداول) و برنامه ای

##### ۲-۴-۱ تفاوت بودجه ریزی عملیاتی با بودجه سنتی یا متداول

بودجه متداول یا سنتی یعنی بودجه ای که در آن اعتبارات هر سازمان به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می گردد. در این روش بودجه ریزی، نوع و ماهیت هزینه ها نشان داده می شود ولی مشخص نمی گردد که هر هزینه برای کدام هدف و منظور یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت خاص انجام شده است، به تعبیر دیگر، توجه عمده روی درون داد متمرکز است [۴].

##### ۲-۴-۲ تفاوت بودجه ریزی عملیاتی با بودجه برنامه ای

غالباً بودجه برنامه ای و عملیاتی را مترادف یکدیگر می پندارند اما در حقیقت این دو عنوان کاملاً مترادف نمی باشند. برای توضیح تفاوت موجود بین این دو باید طبقات سلسله مراتب سازمان مورد توجه قرار گیرد. بودجه برنامه ای بیشتر به طبقات بالاتر سلسله مراتب سازمان ها مربوط می باشد، این در حالی است که در بودجه عملیاتی حدود فعالیت و عملیات طبقات پایین سلسله مراتب نیز مورد بررسی و پیش بینی بودجه ای قرار می گیرد. در تنظیم بودجه برنامه ای ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت سازمانی، هزینه ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی سازمان پیش بینی کرد، در صورتی که شرط اساسی برای تهیه بودجه عملیاتی این است که حجم و مقدار فعالیت بخش های سازمان تعیین و هزینه هر واحد از فعالیت ها محاسبه شود.

##### ۲-۵ روش های اجرای بودجه ریزی عملیاتی

سه روش اجرای بودجه ریزی عملیاتی شامل حسابداری قیمت تمام شده، کارسنجی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت می باشند.

##### ۲-۵-۱ تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق حسابداری قیمت تمام شده

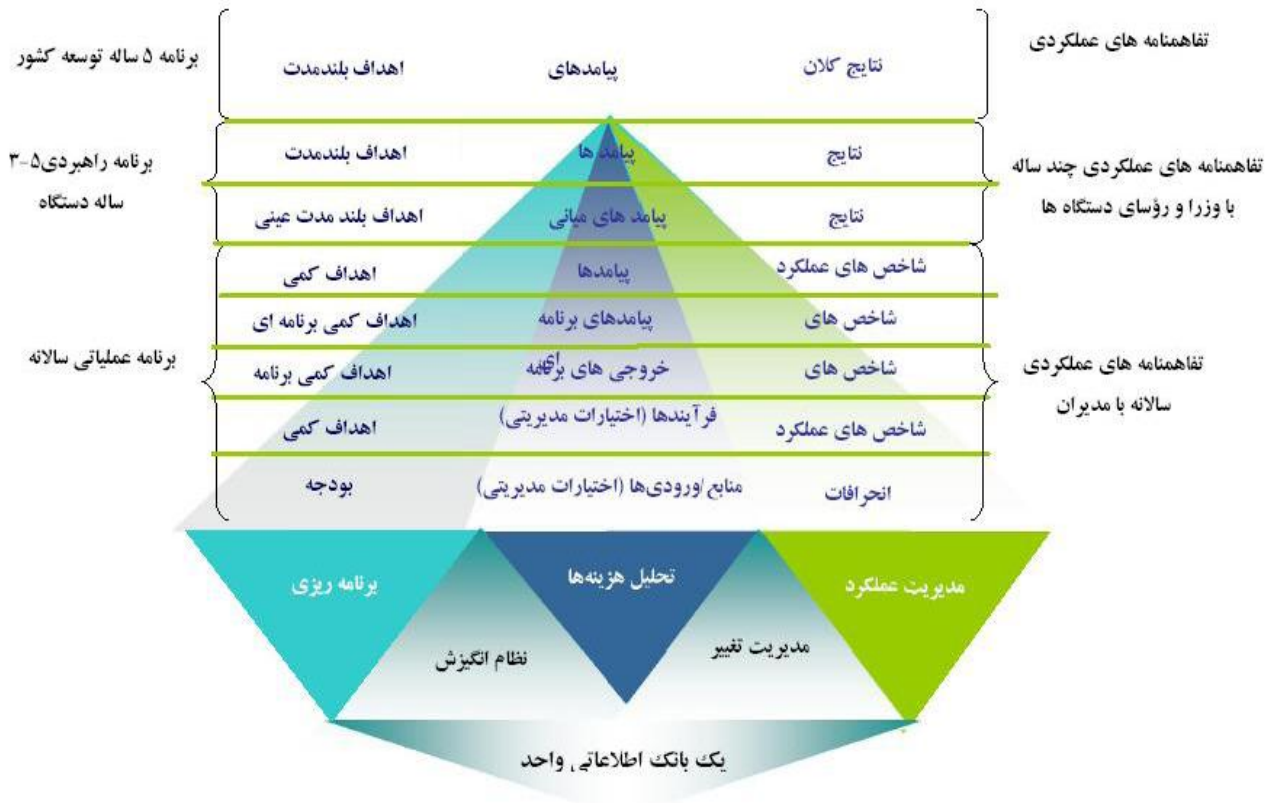
تنظیم بودجه عملیاتی با استفاده از روش محاسبه قیمت تمام شده، محتاج استقرار یک نظام کامل حسابداری قیمت تمام شده در کنار نظام حسابداری مالی سازمان است [۹].

##### ۲-۵-۲ تنظیم بودجه ریزی عملیاتی طبق روش اندازه گیری کار یا

##### کارسنجی

روش حسابداری قیمت تمام شده به لحاظ در نظر گرفتن کلیه عناصر هزینه (حقوق و دستمزد، وسایل و ملزومات و حتی استهلاک) روش کاملی است اما اجرای آن محتاج استقرار یک نظام حسابداری مالی و قیمت تمام شده (صنعتی) پیشرفته است که در بسیاری از مؤسسات عملاً مقدور نیست، علاوه بر آن متناسب با تغییر قیمت ها و دستمزدها، هزینه واحد کار نیز باید دائماً محاسبه و تغییر داده شود. از اینرو روش اندازه گیری کار برای برآورد هزینه های اداری و پرسنلی بسیاری از مؤسسات

1 - Activity based costing(ABC)



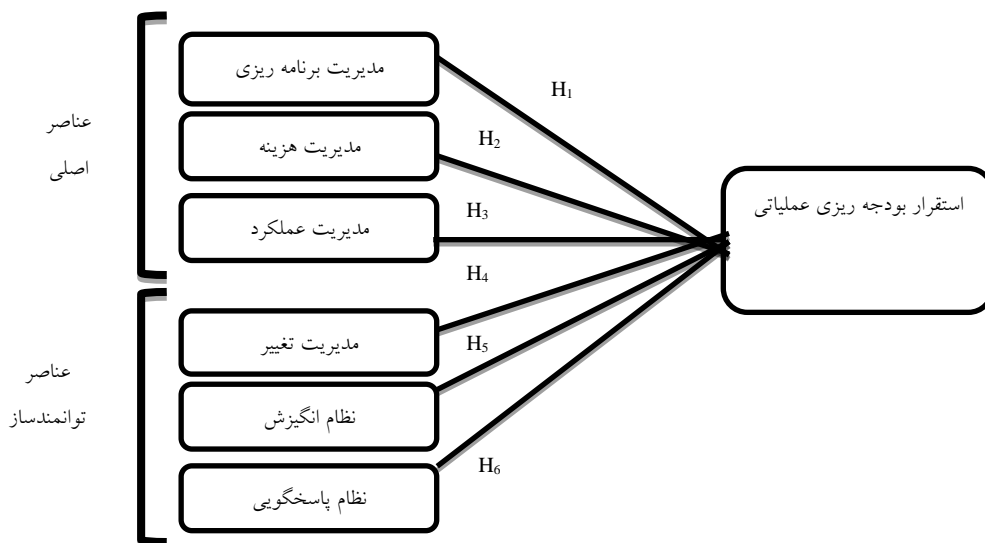
شکل شماره (۱): مدل جامع الماس (صراف، حسن آبادی، ۱۳۸۶)

برنامه ریزی - تحلیل هزینه ها - مدیریت عملکرد و عناصر توانمندساز عبارتند از:

مدیریت تغییر - نظام انگیزشی - نظام پاسخگویی

### ۳- مدل مفهومی تحقیق

این مدل که برگرفته از مدل الماس می باشد در برگیرنده 3 عنصر اصلی و 3 عنصر توانمندساز است. عناصر اصلی عبارتند از:



شکل شماره (۲): مدل مفهومی تحقیق

#### ۴- فرضیه‌های تحقیق

##### ۴-۱ برنامه‌ریزی در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (عنصر اصلی اول)

نظارت کنند، مشکلات و مسائل احتمالی و بالقوه را شناسایی کنند و بتوانند اقدامات اصلاحی لازم را به موقع انجام دهند (صراف، حسن آبادی، ۱۳۸۶). به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی عملیاتی هنگامی اجرا می‌شود که مدیران واحدها از داده‌های استخراج شده در زمینه عملکرد، برای توجیه و حمایت از درخواست‌های خود برای دریافت اعتبارات استفاده کنند؛ از این رو می‌توان گفت که اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، مستلزم برقراری ارتباط مستقیم میان اقلام بودجه و شاخص‌های عملکرد است. شاخص‌ها باید فعالیت‌های اصلی را که برای آن‌ها منابع مالی اختصاص یافته است، پوشش دهند و با آرمان‌ها و اهداف سازمان مرتبط باشند؛ معنی این عبارت این است که اگر سازمان، عملکرد خود در زمینه‌هایی که سنجیده می‌شوند را بهبود بخشد، باید مشخص کند که آیا این پیشرفت به سوی تحقق آرمان‌ها و اهداف آن برنامه است؟ معیارهای عملکرد، عناصر اساسی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد هستند. از این رو داشتن یک سیستم مدیریت عملکرد جامع، طراحی معیارهای مناسب و صحیح و پایش و ارزیابی دقیق این معیارها یکی از پیش‌نیازهای مهم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. علاوه بر این برای تحقق بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیران باید قادر باشند از منابع موجود حداکثر استفاده را به عمل آورند زیرا هدف نهایی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تحقق کارایی و اثربخشی است [۷].

##### ۴-۴ مدیریت تغییر نظام بودجه‌ریزی از شکل سنتی به عملیاتی (عنصر اول توانمندساز)

فرضیه ۴: مدیریت تغییر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر دارد. هدف اصلی الگوی نوین بودجه‌ریزی عملیاتی برقراری یک پیوند مستقیم بین تخصیص منابع از طریق بودجه و عملکرد می‌باشد چنین تغییر رویکردی مستلزم تحول در مدیریت سنتی بودجه است که این تغییرات می‌تواند شامل اعطای اختیار و انعطاف‌های بیشتر به سازمان، فراهم آوردن اطمینان خاطر بیشتر برای سازمان (افزایش میزان اطمینان در تامین بودجه مستلزم برداشتن گام‌های موازی) و افزایش فشار بر سازمان برای بهبود مداوم در نتایج برنامه‌ها می‌باشد [۳].

##### ۴-۵ نظام انگیزش (عنصر دوم توانمندساز)

فرضیه ۵: نظام انگیزش بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر دارد. استقرار نظام انگیزش در سازمان ضروری می‌باشد زیرا سازو کارهای انگیزشی موجبات رضایت کارکنان را فراهم نموده و عملکرد را بهبود می‌بخشند.

##### ۴-۶ نظام پاسخگویی (عنصر سوم توانمندساز)

فرضیه ۶: نظام پاسخگویی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر دارد. این نظام سبب تقویت پاسخگویی در قبال عملکرد می‌شود و بر آن دسته از عوامل مربوط به عملکرد تأکید دارند که در حیطه کنترل مدیران برنامه‌ها باشد. پاسخگویی مدیران به حوزه‌های تحت کنترلشان محدود می‌شود.

فرضیه ۱: مدیریت برنامه‌ریزی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر دارد. عنصر اصلی در کلیه نظام‌های بودجه‌ریزی، مفهوم برنامه است که تجدید ساختار بودجه نیز بر این اساس می‌باشد. رویکرد برنامه‌ای به بودجه‌ریزی یک رویکرد دائمی است و از نظر مجریان بودجه موجب ایجاد ارزش افزوده می‌گردد. یک ساختار برنامه‌ای معنادار در جهت بهبود کیفیت بودجه‌ریزی از طریق برقراری ارتباط بین ساختار برنامه‌ای با سیاست‌های استراتژیک سازمان است که از طریق اعتبارات بودجه‌ای تامین می‌گردد. طراحی ساختار برنامه‌ای عملیاتی برای بودجه‌ناباید به سادگی بصورت طبقه‌بندی مجدد هزینه‌های سازمان انجام شود بلکه طراحی ساختار برنامه‌ای باید در برگیرنده بازنگری اساسی فعالیت‌های سازمان و شیوه مدیریت آنها باشد و چیزی فراتر از طبقه‌بندی هزینه‌ها است و باید به عنوان ابزاری برای تجزیه و تحلیل سیاست‌ها و خطمشی‌ها در نظر گرفته شود [۳].

##### ۴-۲ تحلیل هزینه‌ها (عنصر اصلی دوم)

فرضیه ۲: مدیریت هزینه بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر دارد. یک ساختار برنامه‌ای هنگامی اجرایی خواهد بود که ساز و کارهای مناسب برای هزینه‌یابی کامل برنامه‌ها داشته باشد. بدین ترتیب می‌توان خروجی‌های برنامه‌ها را با هزینه‌های بودجه‌ای آن‌ها و سپس به پیامدهای نهایی آن‌ها مرتبط ساخت تا بتوان عملکرد برنامه‌ها را مورد ارزیابی قرار داد. هزینه‌ها را می‌توان بر اساس معیارهای متفاوت زیادی طبقه‌بندی نمود. معیارهای موردنظر هرچه باشد باید در سیستم هزینه‌یابی مورد عمل در سطح سازمان به روشنی مشخص گردد. این سیستم نه تنها باید بتواند اطلاعات هزینه‌های دقیق برنامه‌ها را تولید کند بلکه باید بتواند این هزینه‌ها را به درستی تخصیص دهد. همچنین این سیستم نباید بسیار پیچیده و یا بسیار هزینه‌بر باشد که نتوان از آن استفاده کرد.

##### ۴-۳ مدیریت عملکرد (عنصر اصلی سوم)

فرضیه ۳: مدیریت عملکرد بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر دارد. مهم‌ترین ویژگی بودجه‌ریزی عملیاتی، تلاش برای تخصیص منابع بر مبنای معیارهای عملکرد است. از این رو آن را بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد گویند. بدین صورت که در بودجه‌ریزی عملیاتی لازم است که واحدهای اجرایی برای هر برنامه‌ای که بودجه را به آن تخصیص می‌دهد، شاخص‌های عملکرد را تعریف کنند. در این فرایند تغییر، شاخص‌های عملکرد نقش کلیدی را به عنوان پایه و اساس برنامه‌ریزی استراتژیک، تفاهم‌نامه‌های عملکرد برای خدمات، اشکال گوناگون پاداش در قبال عملکرد و ارزیابی بیرونی برنامه‌های سازمان ایفا می‌کنند. کمی کردن عملکرد به مدیران اجازه می‌دهد تا بر روند تغییرات

### ۵- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از حیث هدف، یک تحقیق کاربردی است و از لحاظ نوع روش تحقیق، توصیفی-پیمایشی می باشد. در این تحقیق، شش متغیر مدیریت برنامه ریزی، مدیریت هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی، متغیر مستقل و استقرار بودجه ریزی عملیاتی، متغیر وابسته می باشد. جامعه آماری این تحقیق، کلیه مدیران، معاونان، کارشناسان و کارکنانی می باشند که در فرایند تهیه و تنظیم بودجه سازمان شرکت دارند. بدلیل کوچک بودن جامعه آماری، نمونه گیری صورت نگرفته و کل جامعه مورد بررسی قرار گرفته است. برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. در این تحقیق ضریب آلفای کرونباخ کل پرسشنامه برابر با ۰/۸۱۴ برآورد شد، که میزان آن بالای ۰/۷ و در حد قابل قبول است. همچنین ضریب آلفای کرونباخ برای بخش های مختلف پرسشنامه نیز برآورد شده است.

جدول شماره (۱): برآورد پایایی بخش های متفاوت پرسشنامه پیش آزمون

#### بر اساس روش آلفای کرونباخ

مؤلفه ها	آلفای کرونباخ
مدیریت برنامه ریزی	۰/۷۱۸
مدیریت هزینه	۰/۷۷۵
مدیریت عملکرد	۰/۷۶۶
مدیریت تغییر	۰/۷۴۴
نظام انگیزش	۰/۷۴۹
نظام پاسخگویی	۰/۷۳۴

### ۶- تجزیه و تحلیل داده ها

برای تجزیه و تحلیل داده های به دست آمده از توزیع پرسشنامه ها، از تکنیک های آمار توصیفی و استنباطی و نرم افزار SPSS استفاده شده است. جهت تعیین نرمال بودن از آزمون کالموگروف-اسمیرنوف و برای آزمون فرضیه ها از آزمون t تک نمونه ای استفاده شده است.

جدول شماره (۲): آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

عوامل موثر بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی	میانگین	انحراف استاندارد	مینیم	ماکزیمم
مدیریت عملکرد	7.241	0.709	5.724	8.085
مدیریت برنامه ریزی	7.088	0.452	6.000	7.670
مدیریت هزینه	6.414	0.487	5.440	7.222
نظام انگیزش	6.278	1.078	3.000	7.000
مدیریت تغییر	6.096	0.392	5.000	6.560
نظام پاسخگویی	5.778	1.091	5.000	9.000

جدول شماره (۳): نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف برای متغیرهای تحقیق

متغیرهای پژوهش	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه فرضیه
مدیریت برنامه ریزی	۰/۸۶۱	۰/۴۴۸	نرمال است
مدیریت هزینه	۱/۰۳۹	۰/۲۳۱	نرمال است
مدیریت عملکرد	۱/۲۴۰	۰/۰۶۲	نرمال است
مدیریت تغییر	۰/۶۷۲	۰/۷۵۷	نرمال است
نظام انگیزش	۰/۷۱۸	۰/۶۸۰	نرمال است
نظام پاسخگویی	۱/۲۷۰	۰/۰۸۰	نرمال است

۶-۱ نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

جدول شماره (۴): آمار توصیفی مربوط به تأثیر مدیریت برنامه ریزی بر

#### استقرار بودجه ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
مدیریت برنامه ریزی	72.000	7.088	0.452	0.053

جدول شماره (۵): نتایج آزمون t یک نمونه ای مربوط به تأثیر مدیریت

#### برنامه ریزی بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی

آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف از میانگین	
				کران پایین	کران بالا
39.240	71.000	0.000	2.088	1.982	2.194

جدول شماره (۶): آمار توصیفی مربوط به تأثیر مدیریت هزینه بر استقرار

#### بودجه ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
مدیریت هزینه	72	6.414	0.487	0.057

جدول شماره (۷): نتایج آزمون t یک نمونه ای مربوط به تأثیر مدیریت هزینه

#### بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی

آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف از میانگین	
				کران پایین	کران بالا
24.635	71.000	0.000	1.414	1.299	1.528

جدول شماره (۸): آمار توصیفی مربوط به تأثیر مدیریت عملکرد بر استقرار

#### بودجه ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
مدیریت عملکرد	72	7.241	0.709	0.0835

## ۷- بحث و نتیجه گیری

به منظور شناخت بهتر ماهیت جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری، لازم است این داده‌ها توصیف شود. همچنین توصیف آماری داده‌ها، گامی در جهت تشخیص الگوی حاکم بر آن‌ها و پایه‌ای برای تبیین روابط بین متغیرهایی است که در پژوهش به کار می‌رود. نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که به لحاظ میانگین، تمامی عامل‌ها می‌تواند بر استقرار بودجه ریزی تاثیر گذار باشند زیرا در تمامی این موارد مقدار میانگین به دست آمده بالاتر از حد متوسط (یعنی ۵) شده اند (جدول ۲). برای بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق از آزمون کلموگروف اسمیرنوف استفاده شده است. نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهند که متغیرهای تحقیق همگی نرمال می‌باشند و استفاده از آزمون‌های پارامتری بلا مانع است. لذا جهت آزمون فرضیه‌ها از t-Test استفاده شد و برای اولویت‌بندی عوامل تاثیرگذار بر بودجه ریزی عملیاتی در سازمان، میانگین متغیرها مقایسه گردید. برطبق نتایج حاصل شده، هرشش فرضیه تحقیق مورد تایید قرار گرفتند. سپس متغیرهای تحقیق (مدیریت برنامه ریزی، مدیریت هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی) با استفاده از مقایسه میانگین هر یک از آن‌ها، اولویت‌بندی شدند. اولویت‌های تعلق گرفته به هر یک از متغیرها به شرح ذیل می‌باشند:

۱- مدیریت عملکرد

۲- مدیریت برنامه ریزی

۳- مدیریت هزینه

۴- نظام انگیزش

۵- مدیریت تغییر

۶- نظام پاسخگویی

در نهایت، پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی در سازمان و حصول نتیجه مطلوب، منوط به این خواهد بود که همه عوامل فوق الذکر در سازمان وجود داشته و بصورت درست اجرا شوند زیرا نبود هرکدام از عوامل فوق تاثیر نامطلوب بر پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی در سازمان خواهند داشت. دراین راستا باید توجه داشت فرایند تغییر نظام بودجه ریزی، فرایندی تدریجی است ولذا انجام موازی سیستم بودجه ای قبلی به موازات تغییر و اصلاح در سیستم جدید و ایجاد یک بانک اطلاعاتی یکپارچه در سازمان پیشنهاد می‌گردد.

## ۸- منابع و مآخذ

- [۱] ابراهیمی نژاد، مهدی، فرج وند، اسفندیار (۱۳۸۲)، بودجه از تنظیم تا کنترل، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- [۲] حسن آبادی، محمد، نجارصراف، علیرضا (۱۳۸۶)، مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی، تهران، انتشارات دریا.
- [۳] حسن آبادی، محمد، نجار صراف، علیرضا (۱۳۸۶)، نیم قرن تجربه آمریکا در نظام های بودجه ریزی دولتی، تهران، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

جدول شماره (۹): نتایج آزمون t یک نمونه‌ای مربوط به تاثیر مدیریت

### عملکرد بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی

آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	
			کران پایین	کران بالا
۲۶۸۳۸	71.000	0.000	۲.۲۴۱	۷.۰۷۸

جدول شماره (۱۰): آمار توصیفی مربوط به تاثیر مدیریت تغییر بر استقرار

### بودجه ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
مدیریت تغییر	72	6.096	0.392	0.046

جدول شماره (۱۱): نتایج آزمون t یک نمونه‌ای مربوط به تاثیر مدیریت تغییر

### بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی

آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	
			کران پایین	کران بالا
23.705	71.000	0.000	1.096	1.004

جدول شماره (۱۲): آمار توصیفی مربوط به تاثیر نظام انگیزش بر استقرار

### بودجه ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
نظام انگیزش	72	6.278	1.078	0.127

جدول شماره (۱۳): نتایج آزمون t یک نمونه‌ای مربوط به تاثیر نظام انگیزش

### بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی

آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	
			کران پایین	کران بالا
10.062	71.000	0.000	1.278	1.025

جدول شماره (۱۴): آمار توصیفی مربوط به تاثیر نظام پاسخگویی بر استقرار

### بودجه ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
نظام پاسخگویی	72	5.778	1.091	0.129

جدول شماره (۱۵): نتایج آزمون t یک نمونه‌ای مربوط به تاثیر نظام

### پاسخگویی بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی

آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	
			کران پایین	کران بالا
6.052	71.000	0.000	0.778	0.522

- [۴] فرج‌وند، اسفندیار (۱۳۸۱)، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، تبریز، گلباد.
- [۵] فرزیب، علیرضا (۱۳۸۱)، بودجه‌ریزی دولتی در ایران، چاپ پانزدهم، تهران، مؤسسه آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- [۶] مهدوی، عبدالمحمد (۱۳۸۵)، تدوین بودجه عملیاتی برای واحدهای اجرایی استان کرمان، مرکز پژوهش‌های مدیریت، دانشگاه تهران.
- [۷] آذر، عادل، مومنی، منصور (۱۳۸۵)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، تهران، انتشارات سمت.
- [8] Albert, R, ((2005)" **Performance Budgeting**" journal management 24- Noman, Z, "performance budgeting in the united kingdom" OECD journal on budgeting issn 1608 .volme 8.
- [9] Baton, Linda , (1999)."Performance Budgeting is a Success", Public Management. vol. 81.p.35.
- [10] Mckay. Duncan J. Effective financial Planning for Library and information service. Europa Pubiction. 2003.