

مقاله پژوهشی

اثرات نظام حکمرانی و ساختار فرآیندی بر پیاده سازی
بودجه ریزی عملیاتی

Doi: 10.30508/KDIP.2022.362890.1050

طاهره امینی (نویسنده مسئول)^۱ | سیدجواد حبیب زاده بایگی^۲ | امیر شمس^۳

۱- کارشناسی ارشد، حسابداری، مؤسسه آموزش عالی فردوس، مشهد، ایران

۲- استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی فردوس، مشهد، ایران

۳- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی (واحد تربت جام)، تربت جام، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۲۸

صفحه: ۸۶ - ۹۷

چکیده:

نهادهای بودجه ریزی در طول تاریخ، در روند تدریجی حرکت کشورها به سمت حکمرانی شایسته و پاسخ دهنده نقش بسزایی داشتند. بودجه یک ابزار استراتژیک برای نظم اقتصادی و مالی است دولت ها در شکل کنونی خود زمینه ای را برای دولت شایسته، پاسخگو و مشارکت با شهروندان را ایجاد می کند. هدف از این پژوهش شناسایی «اثرات نظام حکمرانی و ساختار فرآیندی بر پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی» است. این تحقیق پیمایشی است و به علت کاربردی بودن نتایج، این تحقیق در گروه پژوهشی کاربردی قرار می گیرد. جامعه آماری این پژوهش کارشناسان (واحدهای بودجه، مالی و اداری) هستند. تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع آوری شده از نمونه، با روش پرسشنامه می باشد و در دو بخش تحلیل توصیفی و تحلیل استنباطی انجام شده است. بخش تحلیل توصیفی شامل؛ مشخصات جمعیت شناختی پاسخگویان و در بخش تحلیل استنباطی، آزمون فرضیه تحقیق یعنی رابطه بین متغیرهای تحقیق از طریق آزمون همبستگی پیرسون و تحلیل رگرسیون چندگانه بین متغیرهای تحقیق، برای دستیابی سهم متغیر مستقل در واریانس متغیر وابسته، مورد بحث قرار گرفته است. همچنین تفاوت میانگین متغیرهای مستقل و وابسته با میانگین فرضی از آزمون «تی استیودنت» انجام شده است.

کلمات کلیدی: نظام حکمرانی، ساختار فرآیندی، بودجه ریزی، عملیاتی.

۱- مقدمه

نهادهای بودجه‌ریزی در طول تاریخ، در روند تدریجی حرکت کشورهای به سمت حکمرانی شایسته و پاسخ‌دهنده نقش بسزایی داشتند. بودجه یک ابزار استراتژیک برای نظم اقتصادی و مالی است دولت‌ها و در شکل کنونی خود زمینه‌ای را برای دولت شایسته و پاسخگو و مشارکت در شهروندان را ایجاد می‌کند (آذروامیرخانی، ۱۳۹۰).

بودجه‌ریزی کارکردهای متفاوتی در شرکت دارد که لزوماً با یکدیگر سازگار نیستند، اما در تضاد هستند. در بسیاری از شرکت‌ها، بودجه به طور همزمان برای برنامه‌ریزی عملیاتی و ارزیابی عملکرد استفاده می‌شود. اگرچه تحقیقات قبلی استفاده از سطوح مختلف بودجه را برای اهداف مختلف به منظور حل تعارضات احتمالی بین این عملکردها توصیه می‌کند، شواهد تجربی نشان می‌دهد که اکثر شرکت‌ها از یک سطح بودجه واحد برای برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند (مارکوس و همکاران، ۲۰۱۹).

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یک سیستم مدیریتی برای بهبود کارایی و اثربخشی استفاده از منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها در سطوح ملی و محلی قرار گرفته است. در این سیستم اعتبارات بودجه بر اساس عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید خروجی (محصولات و خدمات) یعنی اهداف کوتاه مدت و دستیابی به نتایج یا اهداف بلندمدت، تخصیص می‌یابد و از این طریق هدف سازمان افزایش شفافیت در نحوه استفاده از منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و همچنین منجر به مسئولیت‌پذیری بیشتر است (محسنی تنکابنی و طوطیان، ۱۴۰۰). در کشورهای دموکراتیک، پاسخگویی جزء لاینفک حکمرانی خوب تلقی می‌شود و یکی از مواردی که در زنجیره ارزش یک سیستم پاسخگویی مورد توجه قرار می‌گیرد، نظارت مالی است. نظارت مالی در کشور ما به دو صورت نظارت قبل از خرج و نظارت پس از خرج انجام می‌شود.

برای داشتن یک نظام بودجه‌ریزی عملیاتی موفق و واقعی، باید عوامل فنی و فرآیندی در کنار هم و بدون تعیین شاخص ساخته شود. پیاده سازی بودجه‌ریزی

عملیاتی با مشکلاتی مواجه خواهد شد. منظور از شاخص‌های عملکرد مجموعه‌ای از استانداردها، استراتژی‌ها و معیارهایی است که عملکرد سازمان‌ها از قبیل؛ هزینه‌ها، وضعیت پرسنل، روش‌های آموزشی، ارائه خدمات، نرخ تولید و غیره را به طور واضح و رضایت بخش اندازه‌گیری می‌کند. ایده‌ای که در حمایت از بودجه‌ریزی عملیاتی این است که اگر سیاست‌گذاران تصمیمات مالی را عینی و بر اساس کارایی اتخاذ کنند و ایجاد اثربخشی، آنگاه هم خود و هم مردم می‌توانند قضاوت روشن‌تری در مورد عملکرد دولت داشته باشند. در واقع بودجه‌ریزی عملیاتی با پیوند دادن تصمیمات بودجه و عملکرد دولت، پاسخگویی دولت را در مقابل قانون‌گذاران و مردم تقویت می‌کند. به گونه‌ای که کل فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال پاسخ به این سؤالات است: موقعیت فعلی ما کجاست؟ کجا می‌خواهیم باشیم؟ از چه طریقی باید به این اهداف برسیم؟ چگونه باید پیشرفت خود را بسنجیم؟ با توجه به الزامات قانونی در خصوص تشکیل بودجه‌ریزی عملیاتی سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و برنامه پنجم توسعه کشور ابلاغی از سوی مقام معظم رهبری و ماده ۲۱۹، ضرورت توجه به عوامل مؤثر بر توسعه و پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، بنابراین در این تحقیق اثرات نظام حکمرانی و ساختار فرآیندی بر بودجه‌ریزی عملیاتی بررسی شده است.

۲- مبانی نظری

بودجه به عنوان ابزاری مؤثر برای مدیریت صحیح دولت و بخش عمومی تلقی می‌شود. آگاهی رهبران، مدیران و کارشناسان در سطوح خرد و کلان از روش‌های نوین بودجه‌ریزی باعث می‌شود؛ علاوه بر استفاده منطقی از منابع و تخصیص بهینه آنها، بستر مناسبی برای رشد و کارایی در نهادها و سازمان‌های دولتی فراهم شود (رحیمی، ۱۴۰۰). در چند سال اخیر اصرار زیادی بر تنظیم بودجه شده است برنامه‌ریزی عملیاتی به منظور هدف‌گذاری فعالیت‌های دستگاه مدیران دولتی بوده است. دانشگاه به عنوان یکی از دستگاه‌های اجرایی در نظام مالی دولت

عملیاتی است (زواره طلایی، ۱۳۸۹).

مطالعه‌ای در ایالات متحده در مورد اهمیت نقش شهروندان در بودجه‌ریزی عملیاتی انجام شد و نتایج این مطالعه نشان داد که دولت‌هایی که پاسخگویی عمومی بیشتری دارند و فعالانه به خواسته‌های شهروندان پاسخ می‌دهند، اولاً: تمایل بیشتری به استفاده از این سبک بودجه‌ریزی را دارند و دوماً؛ عملکرد آنها در پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موفق‌تر بوده است (پارک، ۲۰۱۹).

در بودجه‌ریزی، بودجه هر فعالیت بر اساس هدف و نتیجه آن تعیین می‌شود نه بر اساس هزینه سال گذشته و این نوع بودجه‌ریزی علمی، عملیاتی و قابل ارزیابی است. در بودجه‌ریزی عملیاتی، قرار است بهره‌وری افزایش یابد و کارکنان هر چه بیشتر برای رسیدن به هدف تلاش کنند، از مشوق‌ها بیشتر بهره‌مند می‌شوند و خدمات بهتری ارائه می‌دهند. وقتی بهره‌وری که شامل؛ کارایی و اثربخشی است افزایش یابد، موجب صرفه‌جویی می‌شود (نادیم و همکاران، ۲۰۲۲).

از سوی دیگر، نظام سنتی بودجه‌ریزی با توجه به رشد فناوری و افزایش سطح توقعات عمومی، دارای مشکلات فراوانی است که در عرصه جدید جایگاهی نخواهد داشت. در بودجه‌ریزی سنتی تغییر حجم کار در پیش‌بینی دقیق هزینه‌ها در نظر گرفته نمی‌شود و مازاد سود بر هزینه‌ها مشخص نمی‌شود، زیرا با در نظر گرفتن ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه می‌توان تشخیص داد که چه کاری دولت انجام می‌دهد و مشخص نیست که بابت پول خرج شده چه نتایج حاصل خواهد شد (مهدوی، ۱۳۸۶؛ مومنی، و فعال قیومی، ۱۴۰۰).

اگرچه استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی از سال ۱۳۸۱ در دستور کار دولت به ویژه سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق کشور قرار گرفت، اما بررسی‌ها نشان می‌دهد که فرآیند بودجه‌ریزی فعلی در اکثر دستگاه‌های دولتی کشور بر اساس بودجه‌ریزی سنتی است. که با تخصیص مقادیر جزء به داده‌های خرد اعتبارات را توزیع می‌کند. این روند، تهیه و اجرای بودجه در سازمان‌های دولتی را در نیم قرن اخیر به یک مشکل پیچیده و دشوار در مدیریت بخش دولتی تبدیل کرده است که پیامدهای نامطلوب و فزاینده

موظف هستند بودجه‌ریزی عملیاتی را اجرا نمایند. پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از اهداف اصلی نظام بودجه است. بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور پاسخگویی زیربخش‌ها و همچنین توزیع متناسب بودجه بین آنها از طریق تخصیص درآمد و هزینه است (طالبیان و همکاران، ۱۳۹۹). یکی از اصلاحات اخیر در نظام بودجه‌ریزی کشور حرکت به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی است که بر سنجش عملکرد سازمان‌ها تاکید دارد. با خصوصی سازی بسیاری از سازمان‌های دولتی و نیاز روزافزون به مدیریت و کنترل هزینه‌ها، این شرکت‌ها بر صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی منابع تاکید بیشتری دارند (رحیمی، ۱۴۰۰؛ طالبیان و شفایی، ۱۳۹۹). گرایش به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی روز به روز در سراسر جهان در حال افزایش است. اما غیرعملیاتی و شفاف نبودن یکی از مشکلات اساسی نظام بودجه‌ریزی کشور است که هزینه‌های زیادی را به کشور تحمیل نموده است (احمدی، آذر، و دادرسی، ۱۳۸۹). ایران نیز مانند سایر کشورها، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را به منظور بهبود برنامه ریزی و اصلاح فرآیند مدیریت مالی خود اتخاذ کرده است. انتظار می‌رود با استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، برنامه‌های مالی و عملیاتی دولت از شفافیت کافی برخوردار باشد تا زمینه لازم برای ارتقای سطح پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی فراهم گردد (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰).

به طور کلی، یکی از مهم‌ترین شاخص‌های پیشرفت در زمینه‌های اقتصادی برای هر کشور برنامه‌ریزی اساسی بر اساس توان عملیاتی دولت و عملکرد کارکنان در قالب بودجه است (قادری، سیاحی، و فرامرزی، ۱۴۰۰).

بودجه‌ریزی عملیاتی بر رابطه بین ورودی یا تولید و نتیجه و رضایت مردم تاکید دارد و عوامل کارایی و صرفه‌جویی را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. در بودجه عملیاتی بحث چانه‌زنی در بودجه‌ریزی منتفی است. در بودجه‌ریزی سنتی، شش ماه از وقت مسئولان و مدیران ارشد نظام همیشه صرف مبادله تفاهم نامه‌ها و شش ماه صرف چانه‌زنی برای دریافت کسری اعتبار می‌شود. آگاهی از هزینه واقعی فعالیت‌ها، مهندسی مجدد فرآیندها، کمک به ارزیابی عملکرد سازمان، جبران هزینه‌ها، افزایش کارایی و اثربخشی (بهره‌وری) یکی از مزیت‌های بودجه‌ریزی

گیرندگان، باید سیستمی مطابق با تکنولوژی، جهان بینی و نظام ارزشی حاکم بر سازمان طراحی و اجرا شود. هماهنگ سازی سیستم حسابداری و سیستم بودجه ریزی در تمامی شرکت ها اولین ضرورتی است که سیستم کنترل مدیریت باید به آن پاسخ دهد و این دو سیستم علاوه بر ارتباط متقابل و توانایی مقایسه خروجی های خود با یکدیگر، شامل تعیین متغیرها که باید تحت کنترل باشد و در نهایت به نیازهای ساختار عدم تمرکز پاسخ دهد، زیرا؛ سیستم هایی که تمایل به تمرکز دارند، نمی توانند از روش های مختلف انجام کار و کنترل در محل کار پشتیبانی کنند.

با توجه به شرایط و ویژگی های شرکت ها و موسسات کشور، بودجه ریزی برای آنها از اولویت بسیار بالایی برخوردار است و با توجه به اهدافی مانند شفاف سازی درآمدها، هزینه ها و کاهش زیان ها، تعیین قیمت تمام شده واقعی با در نظر گرفتن تمامی عوامل موثر بر آن، استفاده بهینه از ظرفیت های موجود، کوچک سازی سازمان، حذف کارهای اضافه ای و ایجاد سازمان فکری بنیاد، حساسیت های خاصی در این زمینه وجود دارد. رویکرد بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از:

- ۳- تمرکز بر شاخص ها برای سنجش نتایج و پیامدهای عملکرد در رابطه با فرآیند برنامه ریزی استراتژیک.
- ۴- تاکید بر کنترل عدم تمرکز و رفع بوروکراسی در تصمیم گیری بودجه.
- ۵- تغییر در پاسخگویی برای انطباق با پاسخگویی نتایج (اندرسون، کلیستار و کنی، ۲۰۱۰).

هدف نهایی بودجه ریزی عملیاتی کمک به تصمیم گیری منطقی در مورد تخصیص و تعهد منابع دولتی بر اساس نتایج قابل اندازه گیری است که نتایج مورد انتظار (عملکرد) مؤسسه را در طول زمان منعکس می کند. هدف نهایی بودجه ریزی عملیاتی کمک به تصمیم گیری عاقلانه در خصوص تخصیص و تعهد منابع دولتی بر اساس نتایج قابل اندازه گیری است که نتایج مورد انتظار سیستم را در طول زمان منعکس می کند (سعید اردکانی، شاهی، فرجام، و موسی نژاد، ۱۳۸۹).

خود را بر دولت تحمیل نموده و آن را به ابزاری ناکارآمد تبدیل می کند. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی حجم قابل توجهی از نیروهای متخصص دستگاه ها را می گیرد و با مشکلات و مسائل زیادی مواجه است (اسعدی، ابراهیمی، و باباشاهی، ۱۳۸۷؛ پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۳؛ محمودی، ۱۳۸۶). لزوم توجه به عوامل مؤثر در تدوین و استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور از اهمیت ویژه ای برخوردار است و در این تحقیق اثرات نظام حکمرانی و ساختارهای فرآیندی در فرمول بندی بودجه ریزی عملیاتی مورد بحث قرار گرفته است. سوالی که این پژوهش به دنبال پاسخگویی به آن می باشد این است که آیا نظام حکمرانی و ساختار فرآیندی بر پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی تأثیر دارند؟ لذا هدف اصلی و اهداف فرعی را می توان به این شرح بیان نمود.

- شناسایی اثرات نظام حکمرانی و ساختار فرآیندی بر بودجه ریزی عملیاتی.
 - شناسایی موانع و تنگناهای موثر بر بودجه ریزی عملیاتی.
 - تعیین اثر نظام حکمرانی سازمان بر پیاده سازی و توسعه نظام بودجه ریزی عملیاتی.
 - تعیین اثر ساختار فرآیندی بر پیاده سازی و توسعه نظام بودجه ریزی عملیاتی.
 - ارائه راهکارهای ضروری برای کاهش موانع در مسیر پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی.
- همان طور که در دستورالعمل اجرایی بودجه ریزی عملیاتی آمده است، «نظام بودجه ریزی عملیاتی» به عنوان زیرمجموعه نظام «مدیریت بر مبنای نتایج» و با هدف ارتقای کارایی و اثربخشی استفاده از منابع سازمانی از اهمیت جدی برخوردار است. نگرانی برای دولت ها در واقع در این سیستم، اعتبارات بر اساس عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید محصولات (خدمات) و یا دستیابی به نتایج تخصیص می یابد و از این طریق هدف سازمان ها افزایش شفافیت در نحوه استفاده از منابع برای انجام فعالیت ها، ایجاد خروجی ها و دستیابی به اهداف و استراتژی ها همچنین پاسخگوتر هستند (سایمون و دارمین، ۲۰۲۲). برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی تصمیم

همچنین تأیید می‌کند که یک هدف یا مجموعه‌ای از اهداف باید با مقدار مشخصی از اعتبارات محقق شود. بودجه‌ریزی فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود در نظر گرفته می‌شود. مجموعه تلاش‌هایی که صرف بودجه‌ریزی و تخصیص منابع می‌شود به منظور استفاده حداکثری از منابعی است که معمولاً کافی نیستند و به اصطلاح اقتصاد کمیاب هستند. بنابراین برای دستیابی به اهداف مورد نظر باید از هر یک از منابع محدود به گونه‌ای استفاده کرد که بتوان گفت حداکثر استفاده با کمترین هزینه در تبدیل همه منابع به پول حاصل شده است. بودجه اهداف و راهبردها را در قالب اصطلاحات مالی تعیین می‌کند و نحوه اجرای برنامه و کنترل پیشرفت آنها را مشخص می‌کند. سازمان‌ها به سه دلیل اصلی به بودجه‌ریزی نیاز دارند (فرچوند، ۱۳۸۸):

- ۸- مشخص کردن هدف مالی برنامه‌ها
 - ۹- شناسایی منابع مورد نیاز برای اجرای برنامه‌ها
 - ۱۰- دستیابی به معیارهای اندازه‌گیری، پایش و کنترل نتایج پروژه‌ها در مقایسه با برنامه‌ها (پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۳).
- نظام حکمرانی:** شامل ارزیابی تصمیمات و برنامه‌ها از زمان اجرای آنها و کارهای لازم برای جلوگیری از انحراف عملیات از اهداف برنامه و اصلاح انحرافات احتمالی ایجاد شده است. نظارت همیشه به دنبال یک برنامه ضروری است و از آنجا که برنامه‌ها شامل؛ رفتار، خط تولید، تخصیص منابع، اهداف تا دستورالعمل‌ها و روش‌های انجام کار اساساً سیستماتیک هستند، نظارت نیز هدف‌دار است. مفهوم نظارت بسته به نظارت درون سازمانی (داخلی) یا برون سازمانی (خارجی) متفاوت است. تاجایی که برنامه‌ریزی را جزئی از فرآیند نظارت می‌دانند و از ارزیابی عملکرد یا ارزیابی بودجه به عنوان نمونه‌هایی از نظارت یاد می‌کنند.
- نظارت داخلی:** شامل کنترل‌های داخلی است که در سازمان برای ارزیابی نتایج فعالیت‌های سازمان و انحرافات ایجاد شده در فرآیند فعالیت‌ها وجود دارد، که توسط مدیریت سازمان تدوین می‌شود.

بررسی‌ها نشان می‌دهد که پنج دسته از متغیرها در اجرای سیاست بودجه‌ریزی موثر هستند: متغیرهای ذکر شده عبارتند از: سازمان‌هایی که باید با یکدیگر همکاری می‌کنند، طراحی و توسعه خط‌مشی، رفتار گروه‌های تحت اثربخشی، توانایی‌های رهبری و ادراک و تفسیر مدیران اجرایی (براینارد، ۲۰۱۰).

بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از روش‌های تقویت مسئولیت پاسخگویی است. برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران، در آغاز ضروری است تعریف جامع و کاملی ارائه شود و همه ذی‌نفعان مرتبط، آموزش ببینند که چه چیزی لازم است و هدف این تغییر دادن برای آنها مشخص شود. هدف از بودجه عملیاتی پیش‌بینی قبلی اطلاعات مربوط به دستگاه‌های اجرایی، فصل‌ها، برنامه و فعالیت‌ها، در راستای نتایج آن است. مهم‌ترین مزایای روش بودجه‌ریزی عملیاتی نسبت به مدل‌های دیگر بودجه‌ریزی، افزایش دادن شفافیت و اثربخشی بودجه و تاثیر آن در بهبود عملکرد سازمان است. بنابراین فرضیه‌های تحقیق به این شرح خواهد بود:

- ۶- نظام حکمرانی بر پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی اثر دارد.
- ۷- ساختار فرآیندی بر پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی اثر دارد.

با توجه به بررسی نظر متخصصان و خبرگان در مفاهیم بودجه‌ریزی، مهم‌ترین عوامل مؤثر در تدوین و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی^۲ در سازمان‌ها، عبارتند از: نظام حکمرانی^۳ و ساختار فرآیندی^۴.

بودجه‌ریزی عملیاتی: کمیسیون هوور؛ بودجه عملیاتی را اینگونه تعریف می‌کند: در مقوله بودجه‌ریزی عملیاتی، تمرکز بر وظایف یا فعالیت‌هاست، یعنی به جای تمرکز بر فهرست کارمندان دولت یا مجوزهای خرید، روی دستیابی به اهداف است. بودجه‌ریزی عملیاتی برنامه‌ای است که عملکرد و بودجه سالیانه را تلفیق می‌کند و رابطه بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می‌دهد.

1- Brainard-

2--Operational budgeting system

3-- governance system

4--Process structure

5-operational budgeting-

6--Internal monitoring

می‌کند (عبد صبور و راوند، ۱۳۹۱):

۱۶- ارائه بستر صحیح برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع

۱۷- تعیین نتایج قابل اندازه‌گیری و مورد انتظار که می‌توان از تخصیص بودجه مشخص به دست آورد.

۱۸- تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری بر مهم‌ترین مسائل و چالش‌هایی که سازمان با آن مواجه است.

۱۹- ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در مورد بودجه که ارتباط مستقیمی با برنامه‌ریزی، اجرا، ارزیابی و گزارش‌دهی دارند.

۲۰- ایجاد پیوند بین نتایج عملکرد بودجه و برنامه

۲۱- تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری بر مهم‌ترین مسائل و چالش‌هایی که شرکت با آن مواجه است.

۲۲- جهت استفاده از منابع کشور مبنایی برای پاسخگویی ارائه شود.

۲۳- افزایش کارایی مدیریت هزینه و صرفه‌جویی در هزینه‌ها

اینکه بودجه‌ریزی عملیاتی برای دستیابی به اهداف آن مورد توجه قرار گیرد، لازم است در حین اجرای آن ملاحظات در نظر گرفته شود. به عبارت دیگر، تنظیم بودجه بر اساس عملکرد نیاز به الزامات خاصی دارد و در صورت عدم تامین الزامات فوق، همیشه احتمال شکست در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

توجه به الزامات و موارد زیر می‌تواند زمینه را برای رویکرد استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را فراهم کند (پورغفار محمدزاد سالطه زینالی، مهرانی، ۱۴۰۱): ضروریات قانونی و مقررات بودجه، سیاست‌های انگیزشی و مدیریتی، تقویت نظام حسابداری و حسابداری، شاخص‌های ارزیابی دقیق عملکردها، نگرش مدیریتی و آشنایی با سیستم‌های گزارش‌گری، شفافیت ترازنامه منابع و مصارف و قیمت و بهای تمام شده.

نظارت خارجی: شامل کنترل توسط نهادهای نظارتی خارج از سازمان است که بر عملکرد مدیران و اعضای سازمان نظارت می‌کنند. مانند دیوان محاسبات که بر اجرای بودجه و منابع مالی در چارچوب قوانین و مقررات مالی و حسابداری نظارت دارند.

ساختار فرآیندی: در این بخش، شاخص‌های فرآیندی در مشکلات اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی در قالب ۵ بخش بررسی می‌شود:

۱۱- برنامه‌ریزی استراتژیک^۱

۱۲- تعیین شاخص در بودجه‌ریزی^۲

۱۳- اعتبار شاخص در بودجه‌ریزی^۳

۱۴- تغییر متناسب در سیستم حسابداری و گزارش‌گری^۴

۱۵- سیستم اطلاعات مدیریت^۵

برنامه‌ریزی استراتژیک به عنوان یک ابزار تصمیم‌گیری قوی و ممتاز تلقی می‌شود و امروزه در بسیاری از کشورها، بودجه‌ریزی عملیاتی با برنامه‌ریزی استراتژیک ترکیب می‌شود تا نشان دهد، دو سیستم مورد استفاده برای یکدیگر کارآمد و مناسب هستند.

اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی: هدف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی، افزایش اثربخشی هزینه‌های سازمانی است. در این ساز و کار به گونه‌ای انجام می‌شود که اعتبارات سازمان صرف تولید خروجی شود و تخصیص داده می‌شود، تا سازمان با شفاف سازی تولید خروجی‌ها، اهداف کوتاه‌مدت خود را تضمین می‌کند و موفق می‌شود به نتایج یا همان اهداف بلندمدت خود در سطح بالاتری دست یابد (پناهی، ۱۳۸۴، ۱۳۸۶، ۱۴۰۰). مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مدیریت درست میان بخش عمومی و افزایش موثر و اثربخش است (صالحی، ۱۳۹۶). هدف نهایی بودجه‌ریزی عملیاتی کمک به تصمیم‌گیری منطقی در مورد تخصیص و تعهد منابع دولتی بر اساس نتایج احتمالی است. این اندازه‌گیری است که نتایج مورد انتظار (عملکرد) دستگاه را در طول زمان منعکس می‌کند. با این تفسیر، بودجه‌ریزی عملیاتی اهداف و نتایج زیر را دنبال

1-- External supervision

2-- strategic planning

3-The validity of the index in budgeting-

4--Validity of the index in budgeting

5-- Proportional change of accounting and reporting system

6-Management information system-

۳- روش تحقیق

انجام هر گونه تحقیق عملی مستلزم صرف هزینه و زمان است، به همین دلیل امکان بررسی کامل جمعیت (جامعه) به صورت سرشماری وجود ندارد، لذا با توجه به این واقعیت، محققان سعی در جمع آوری اطلاعات احتمالی از روش نمونه گیری از طریق تجزیه و تحلیل را دارند. داده های به دست آمده را در اطراف نمونه به دست می آورند و در نهایت این اطلاعات را از طریق تعمیم به جامعه اصلی نسبت می دهند (خاکی، ۱۳۹۸). روش تحقیق پیمایشی - میدانی هست و از نظر هدف کاربردی و انجام تحقیق در چارچوب استدلال تطبیقی - استقرایی می باشد. به این معنا که، مبانی نظری و پیشینه تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه ای، پایگاه های علمی معتبر، مقالات علمی در قالب قیاس و جمع آوری اطلاعات در جهت حمایت از رد فرضیه ها در چارچوب استقرایی انجام می شود.

انتخاب و تعیین روش تحقیق در مطالعات مرتبط با علوم انسانی یکی از مراحل مهم در هر تحقیقی محسوب می شود و محقق باید روش مورد نظر خود را انتخاب کند. آنچه مهم و قابل تأمل و آینده نگری است، این که روش تحقیق با اهداف، ماهیت موضوع و میزان دسترسی به امکانات عملیاتی به منظور بهره مندی ارتباط تنگاتنگی دارد. برخی از آنها پاسخ های دقیق تر، آسان تر و ارزان تر به سؤالات مطرح شده در تحقیق و با روش های منظم و آکادمیک، بررسی و تحلیل منطقی یافته ها انجام خواهند شد. ابزار گردآوری داده ها در تحقیق حاضر، پرسشنامه است. در این تحقیق برای بررسی روایی محتوای پرسشنامه از روش های زیر استفاده شده است:

- استفاده از نظرات متخصصان و صاحب نظران در زمینه بودجه ریزی عملیاتی و موضوعات مرتبط.
- مطالعه پرسشنامه ها، مقالات و کتاب های مشابه.
- توزیع اولیه پرسشنامه بین تعداد شرکت های تحت بررسی و اعمال نظرات اصلاحی.

برای تعیین پایایی ابزار از روش آلفای کرونباخ^۱ استفاده شده است. ضریب به دست آمده بر اساس این روش در واقع شاخص هماهنگی درونی سؤالات یعنی میزان تداخل تمامی سؤالات از نظر سنجی، یک ویژگی مشترک است،

برای انتخاب سؤالاتی که ضریب خصوصی را می سنجند، بهترین مجموعه سؤالی است که ضریب همسانی درونی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده و بیشترین مقدار را داشته باشد. برای این منظور از فرمول ضریب آلفای کرونباخ برای تعیین روایی پرسشنامه استفاده می شود (مومنی و همکاران، ۱۴۰۰).

$$r_{\alpha} = \frac{J}{J-1} = \left(1 - \frac{\sum_{j=1}^n s_j^2}{S^2} \right)$$

که در آن تعداد سؤالات پرسشنامه = J، واریانس پاسخ همه آزمودنی ها به سوال = ۲ S و واریانس مجموع نمرات هر موضوع در همه سؤالات = ۲ S است.

هر چه این معیار به یک نزدیک تر باشد نشان دهنده پایایی بالا و هر چه این مقدار به صفر نزدیک تر باشد، نشان دهنده عدم پایایی پرسشنامه یا تحقیق است. یک پرسشنامه در صورتی معتبر است که مقدار آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ باشد و هر چه این مقدار به ۱ نزدیک تر باشد، پرسشنامه قابل اعتمادتر است. ضریب آلفای کرونباخ کلی این سوال ها، پایایی مناسب ابزار تحقیق را نشان می دهد. در این تحقیق پرسشنامه ها دارای ۴ سوال جمعیت شناختی و ۱۶ سوال مربوط به متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق می باشند جامعه آماری این تحقیق، کارشناسان مالی (واحد بودجه و مالی و اداری) سازمان بوده که تعداد آنها ۸۰ نفر می باشند. با توجه به فرمول کوکران، حجم نمونه تعداد ۶۶ نفر می باشند که پرسشنامه به صورت تصادفی ساده بین آنها توزیع گردید. سپس پرسشنامه ها پس از ویرایش داده ها توسط نرم افزار اس. پی. اس. اس. مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۴- یافته های تحقیق

تجزیه و تحلیل داده ها در دو بخش؛ تحلیل توصیفی و تحلیل استنباطی انجام شده است. بخش توصیفی شامل؛ مشخصات جمعیت شناختی پاسخگویان

می‌باشد که ویژگی‌های نمونه را بر حسب متغیرهای مختلف از قبیل؛ جنسیت، تحصیلات و... تشریح می‌کند. همچنین شاخص‌های هر یک از آنها در میان پاسخگویان تشریح شده است. در بخش تحلیل استنباطی، آزمون فرضیه‌های تحقیق از طریق آزمون همبستگی پیرسون و همچنین تحلیل رگرسیون چندگانه بین متغیرهای تحقیق برای دستیابی به سهم متغیر مستقل در تبیین واریانس متغیر وابسته مورد بررسی قرار گرفت. همچنین تفاوت میانگین متغیرهای مستقل و وابسته با میانگین فرضی با استفاده از آزمون تی- استیودنت انجام شده است.

در بخش آمار توصیفی، توزیع متغیر جنسیت در بین پاسخگویان به گونه‌ای است که از ۶۶ نفر نمونه مورد استفاده در این تحقیق، ۵۵ نفر مرد و ۱۱ نفر زن هستند. به طوری که ۸۳/۳ درصد پاسخگویان مرد و ۱۶/۷ درصد زن هستند. در بین افراد نمونه، سطح تحصیلات پاسخگویان، ۱/۵ درصد پاسخگویان در مقطع فوق دیپلم، ۴۵/۵۰ درصد در مقطع کارشناسی، ۴۵/۵۰ درصد در مقطع لیسانس و ۷/۶ درصد در مقطع دکتری هستند. در بین مدارک تحصیلی، بیشترین فراوانی و درصد مربوط به مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد و کمترین آن مربوط به مقطع فوق دیپلم است. درصد تجمعی نشان می‌دهد که ۴۷ درصد پاسخگویان زیر مدرک کارشناسی و حدود ۸ درصد بالاتر از مقطع کارشناسی ارشد هستند. همچنین از میان رشته‌های مذکور، حسابداری ۶۶/۷ درصد، صنایع ۶/۱ درصد، ریاضی ۳ درصد، مدیریت پروژه و ساخت ۳ درصد، آمار ۳ درصد، مدیریت استراتژیک ۱/۵ درصد، مدیریت ۱۲/۱۰ درصد، برنامه ریزی سیستم‌های اقتصادی، تربیت بدنی و کامپیوتر هر کدام شامل ۱/۵ می‌باشند. درصد بیشترین درصد و فراوانی مربوط به رشته حسابداری و کمترین درصد

مربوط به رشته‌های برنامه ریزی سیستم‌های اقتصادی، تربیت بدنی و کامپیوتر است.

وضعیت متغیر سابقه کار در بین پاسخگویان به این ترتیب بود؛ بیشترین سال‌های فراوانی و درصد مربوط به سابقه کار ۵-۱۵ سال و کمترین میزان مربوط به سابقه بیش از ۲۵ سال است. این بدان معناست که اکثر پاسخ دهندگان دارای سابقه کار ۵-۱۵ سال هستند. همچنین لازم به ذکر است ۷ درصد پاسخگویان کمتر از ۱۵ سال سابقه کار و ۳ درصد بیش از ۱۵ سال سابقه کار دارند.

متغیرهای مستقل (نظام حکمرانی و ساختار

فرآیندی): وضعیت متغیرهای نظام حکمرانی و ساختار

فرآیندی که به عنوان متغیرهای مستقل این تحقیق در نظر گرفته شده‌اند در جدول شماره (۱) آمده است. نتایج زیر از تجزیه و تحلیل داده‌های پرسشنامه‌ها به دست آمد. همان‌طور که از جدول مشخص است، میانگین به دست آمده برای ساختار فرآیندی ۳/۹۳ در بازه ۱ تا ۵ است که بالاتر از میانگین است و نشان می‌دهد که وضعیت شاخص‌های ساختار فرآیندی در سازمان بالاتر از حد متوسط است و در شرایط خوبی قرار دارد. انحراف معیار به دست آمده برای این متغیر ۰/۹۱ و بیشترین و کمترین مقدار پاسخ برای آن به ترتیب ۵/۰۰ و ۱/۷۵ در محدوده ۵-۱ می‌باشد. در مورد متغیر نظام حکمرانی، نتایج نشان داد که میانگین این متغیر ۳/۵۷ در محدوده ۵-۱ است که بالاتر از حد متوسط است. انحراف معیار این متغیر ۱/۱۶ و بیشترین و کمترین مقدار برای آن، به ترتیب ۵/۰۰ و ۱/۰۰ در محدوده ۵-۱ هستند.

لازم به ذکر است بیشترین میانگین در بین متغیرهای مستقل مربوط به متغیر ساختار فرآیندی و کمترین میانگین مربوط به متغیر نظام حکمرانی است.

جدول (۱): وضعیت هر کدام از متغیرهای مستقل در سازمان

متغیرها	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	چولگی	بیشترین	کم‌ترین
نظام حکمرانی	۳/۵۷	۴/۰۰	۴/۰۰	۱/۱۶	-۰/۶۹	۵/۰۰	۱/۰۰
ساختار فرآیندی	۳/۹۳	۴/۲۵	۴/۷۵	۰/۹۱	-۰/۷۲	۵/۰۰	۱/۷۵

آزمون t تک نمونه‌ای برای مقایسه میانگین متغیرها با میانگین فرضی ۲

در قسمت «بررسی وضعیت متغیرهای مستقل و وابسته» بیان شد که میانگین متغیرها بالاتر از حد متوسط است. در چنین مواردی آزمون t تک نمونه‌ای بهترین آزمون برای آزمون معنی‌داری تفاوت میانگین متغیرها و حد متوسط می‌باشد تا محقق به راحتی در مورد بالاتر بودن میانگین یا پایین‌تر بودن میانگین متغیرهای پژوهش خود قضاوت کند. بدین منظور برای بررسی معنی‌داری تفاوت میانگین

متغیرها با میانگین فرضی ۲ از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شده که نتایج در جدول شماره (۲) نشان داده شده است. با توجه به نتایج آزمون t، تفاوت یا به عبارتی بالاتر بودن میانگین تمامی متغیرها از میانگین فرضی ۲ از نظر آماری معنی‌دار است. زیرا مقدار sig به دست آمده برای میانگین تمامی متغیرها کمتر از ۰/۰۵ و حتی در سطح ۰/۹۹ معنی‌دار است. این امر نشان می‌دهد که میانگین به دست آمده برای همه متغیرها از حد متوسط بالاتر است و این تفاوت ناشی از تصادف یا اتفاق نیست.

جدول (۲): مقایسه میانگین متغیرها با میانگین فرضی ۲

متغیرها	میانگین	میانگین فرضی	تفاوت میانگین‌ها	t	df	igs (نشانه)
نظام حکمرانی	۳/۵۷	۲	۰/۵۷	۳/۹۷	۶۵	۰/۰۰۰
ساختار فرآیندی	۳/۹۳	۲	۰/۹۳	۸/۳۰	۶۵	۰/۰۰۰
بودجه‌ریزی عملیاتی	۴/۱۰	۲	۱/۱۰	۱۱/۰۲	۶۵	۰/۰۰۰

در این ادامه با بررسی رابطه بین متغیرهای تحقیق با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون، فرضیه‌های تحقیق را مورد آزمون قرار گرفت. سپس مقدار واریانس تبیین شده توسط متغیر بودجه را از طریق متغیرهای نظام حکمرانی و ساختار فرآیندی از آزمون تحلیل رگرسیون استفاده خواهد شد.

آزمون فرضیه اول: نظام حکمرانی بر تدوین نظام بودجه‌ریزی عملیاتی اثر دارد. نتایج آزمون همبستگی پیرسون نشان داد که رابطه بین این دو متغیر از نظر آماری معنی‌دار است. زیرا سطح معنی‌داری (sig) به دست آمده از آزمون همبستگی پیرسون کمتر از ۰/۰۵ است و حتی در سطح ۰/۹۹ معنی‌دار است. شدت رابطه بین این دو متغیر قوی (۰/۷۷) و مثبت است. این بدان معناست که نظام حکمرانی بر تدوین نظام بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه اول تحقیق در خصوص رابطه معنی‌دار بین نظام حکمرانی و تدوین نظام بودجه‌ریزی عملیاتی تایید می‌شود.

آزمون فرضیه دوم: ساختار فرآیندی بر تدوین نظام

بودجه‌ریزی عملیاتی اثر دارد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون ۲ پیرسون، رابطه بین ساختار فرآیندی و توسعه یک نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از نظر آماری معنی‌دار است. زیرا سطح معنی‌داری آزمون همبستگی پیرسون کمتر از ۰/۰۵ است و حتی این رابطه در سطح ۰/۹۹ معنی‌دار است. رابطه بین این دو متغیر برابر با ۰/۸۵ است که نشان دهنده شدت رابطه قوی و مثبت بین این دو متغیر است. به عبارت دیگر، با افزایش سطح ساختار فرآیندی، شاخص‌های تدوین نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نیز افزایش می‌یابد. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه دوم تایید می‌شود.

آزمون مدل تحقیق با استفاده از رگرسیون چندگانه: اگر چه ضریب همبستگی شدت رابطه بین دو متغیر را نشان می‌دهد، اما زمانی که چندین متغیر مستقل به طور همزمان بر متغیر وابسته تأثیر می‌گذارند، چیزی در مورد میزان تغییر متغیر وابسته به محقق نمی‌گوید. در این شرایط، تحلیل رگرسیون چندگانه به محقق کمک می‌کند تا بداند چه مقدار از واریانس متغیر وابسته توسط مجموعه‌ای از پیش‌بینی‌کننده‌ها (متغیرهای مستقل)

قوی است. ضریب تعیین مقدار مجذور ضریب همبستگی چندگانه است. طبق جدول شماره (۳)، این ضریب برای رگرسیون تخمینی ۰/۸۶ است که نشان می‌دهد حدود ۸۶ درصد از واریانس (تغییرپذیری) متغیر وابسته توسعه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق متغیرهای مستقل در مدل تعریف شده است. همچنین میزان آزمون دوربین واتسون (بین ۱/۵ تا ۲/۵) و سطح معنی‌دار آماره F مطابق جدول که کمتر از ۰/۰۵ است، تایید می‌کند که مدل طراحی شده برای تحقیق، مدلی کاملاً مناسب و معنی‌دار از نظر آماری است.

توضیح داده می‌شود (الوانی و دانایی فرد، ۱۳۹۸). بنابراین در این قسمت از رگرسیون چندگانه برای آزمون مدل طراحی شده برای تحقیق استفاده خواهد شد. در این مرحله آزمون رگرسیون برای مجموعه متغیرهای مستقل تحقیق و متغیر توسعه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان متغیر وابسته مدل انجام شده است.

ضریب همبستگی چندگانه، همبستگی خطی بین مقادیر مشاهده شده و مقادیر مدل پیش‌بینی کننده متغیر وابسته است. مقدار زیاد آن نشان دهنده یک رابطه

جدول (۳): نتایج تحلیل رگرسیون چندگانه					
متغیرها	B (ضریب غیر استاندارد)	خطای استاندارد	بتا (Beta) استاندارد شده	ارزش t	سطح معنی داری
نظام حکمرانی	۰/۱۷	۰/۰۴	۰/۲۵	۳/۶۲	۰/۰۰۱
ساختار فرآیندی	۰/۳۴	۰/۰۶	۰/۳۸	۵/۵۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۸۶				
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۵				
خطای استاندارد تخمین	۰/۳۱				
مقدار آماره F	۱۲۵/۷۷				
سطح معنی داری	۰/۰۰۰				
آزمون دوربین واتسون	۱/۹۴				

۵- نتیجه‌گیری

برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان، باید سیستمی مطابق با تکنولوژی، جهان‌بینی و نظام ارزشی حاکم بر سازمان طراحی و اجرا شود. یکسان‌سازی سیستم حسابداری و نظام بودجه‌ریزی در تمامی سازمان‌ها اولین ضرورتی است که سیستم کنترل مدیریت باید به آن پاسخگو باشد و این دو سیستم علاوه بر ارتباط متقابل و توانایی مقایسه خروجی‌های خود با یکدیگر، شامل؛ تعیین متغیرهایی هستند که باید تحت کنترل باشند و در نهایت به نیازهای ساختار تمرکززدایی (عدم تمرکز) پاسخ دهند. زیرا سیستم‌هایی که تمایل به تمرکز دارند، نمی‌توانند از روش‌های مختلف انجام کار و کنترل در محل

کار پشتیبانی کنند.

با توجه به شرایط و ویژگی‌های حاکم بر سازمان‌ها و مؤسسات کشور، بودجه‌ریزی برای آنها از اولویت بسیار بالایی برخوردار است و با در نظر گرفتن اهدافی از جمله؛ شفاف سازی درآمدها، هزینه‌ها و کاهش زیان‌ها، تعیین بهای تمام شده واقعی با در نظر گرفتن همه عوامل در این راستا، استفاده مؤثر از ظرفیت‌های موجود، کوچک‌سازی سازمان، حذف کار عضله‌ای و ایجاد سازمان فکری بنیاد از حساسیت‌های ویژه‌ای در این زمینه برخوردار است. هدف از بودجه‌ریزی عملیاتی کمک به تصمیم‌گیری منطقی در مورد تخصیص و تعهد منابع دولتی بر اساس نتایج قابل اندازه‌گیری است که نتایج مورد انتظار سیستم

عملیاتی نظام حکمرانی است. لذا در این زمینه به مسئولان سازمان توصیه می‌شود سازوکارهایی را ایجاد کنند که شامل؛ ارزیابی تصمیمات و طرح‌ها از زمان اجرای آنها و اقدامات لازم برای جلوگیری از انحراف عملیات از اهداف طرح‌ها، برنامه‌ها و توجه به اصلاح انحرافات احتمالی باشد. از جمله متغیرهای دیگری که بر توسعه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر است، ساختار فرآیندی در سازمان است. لذا در این زمینه به مدیران توصیه می‌شود، اقداماتی مانند؛ برنامه‌ریزی استراتژیک، تعیین شاخص‌ها در بودجه‌ریزی، اعتبار شاخص‌ها در بودجه‌ریزی، تغییرات مناسب در سیستم حسابداری، گزارش‌گری و پیاده‌سازی سیستم اطلاعات مدیریت را مد نظر قرار دهند. در این راستا برنامه‌ریزی استراتژیک به عنوان یک ابزار تصمیم‌گیری قوی و ممتاز تلقی می‌شود و امروزه در بسیاری از کشورها، بودجه‌ریزی عملیاتی با برنامه‌ریزی استراتژیک ترکیب می‌شود تا نشان دهد که دو سیستم مورد استفاده برای یکدیگر کارآمد و مناسب هستند.

را در طول زمان نشان می‌دهد. بر این اساس، مهم‌ترین یافته‌های پژوهش بر اساس تحلیل‌های انجام شده به این شرح می‌باشد: با توجه به نتایج به دست آمده برای متغیرهای مستقل مورد بررسی، میانگین تمامی متغیرها بالاتر از حد متوسط بوده و تفاوت میانگین‌ها و میانگین فرضی ۲ از نظر آماری معنی‌دار است. در مورد متغیر وابسته تحقیق یعنی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، نتایج حاکی از آن است که میانگین این متغیر ۴/۱۰ در محدوده ۵-۱ است که به طور معنی‌داری بالاتر از میانگین فرضی است و این میانگین حد بالای شاخص‌های بودجه‌ریزی عملیاتی را نشان می‌دهد. با توجه به آزمون فرضیه‌های تحقیق، بر اساس نتایج حاصل از همبستگی بین متغیرها، بین نظام حکمرانی و ساختار فرآیندی، با متغیر توسعه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد، به این معنی که تمامی فرضیه‌های تحقیق تایید می‌شود. بنابراین می‌توان پیشنهادی به این ترتیب را مورد توجه قرار داد. یکی از متغیرهای تأثیرگذار در تدوین نظام بودجه‌ریزی

منابع

- ۶- ابراهیمی، س؛ فردانی، س؛ محمدنی، ز؛ والیانی، ن. (۱۳۸۸). بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان (با استفاده از روش ماتریس SWOT). سومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران، گروه مشاوران پنکو.
- ۷- احمدی، پرویز. آذر، عادل و دادرسی، فریدون؛ (۱۳۸۹). بررسی زمینه های اجرایی بودجه ریزی عملیاتی در بستر قانون محاسبات عمومی کشور، چهارمین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی.
- ۸- الوانی، م؛ دانائی فرد، ح. (۱۳۹۸). روش شناسی پژوهش کمی در مدیریت: رویکرد جامع. تهران: انتشارات صفار اشراقی.
- ۹- آذر، ع؛ امیرخانی، ط. (۱۳۹۰). بودجه ریزی عمومی نهادهای بودجه ریزی و بودجه محلی. تهران، انتشارات سمت.
- ۱۰- اسعدی، م؛ ابراهیمی، م؛ باباشاهی، ج. (۱۳۸۷). شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران. دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران، ۱۸ و ۱۹ اردیبهشت ماه.
- ۱۱- باباجانی، ج؛ رسولی، م. (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور. فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری مالی (علمی- تخصصی)، ۱۱(۱)، ۵۰-۳۲.
- ۱۲- پناهی، ع. (۱۳۸۴). بودجه ریزی عملیاتی (مفاهیم و الزامات). نشریه مجلس و پژوهش، ۱۲(۴۷)، ۳۰-۱۱.
- ۱۳- پناهی، ع. (۱۳۸۶). درباره لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور. تهران: دفتر مطالعات برنامه و بودجه.
- ۱۴- پناهی، ع. (۱۴۰۰). اهمیت بودجه ریزی عملیاتی و انواع روش های بودجه ریزی. وب سایت چارگون www.chargoon.com.
- ۱۵- پورعلی، ر؛ کاکوان، س. (۱۳۹۳). الزامات استقرار بودجه ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل). دانش حسابداری، ۱۴(۵۷)، ۱۲۷-۱۹۱.
- ۱۶- پورغفار، ج؛ محمدزاده سالطه، ح؛ زینالی، م؛ مهرانی، س. (۱۴۰۱). الگوی بودجه ریزی عملیاتی با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۲(۱۶)، ۳۶-۲۱.

- ۱۷- خاکی، غ. (۱۳۹۸). روش تحقق در مدیریت. تهران: انتشارات فوژان.
- ۱۸- رحیمی، ف. (۱۴۰۰). بررسی بودجه ریزی عملیاتی بصورت یکپارچه. بیست و ششمین کنفرانس علمی- پژوهشی ایران، ایران. مرکز تحقیق و آموزش تهران.
- ۱۹- سعید اردکانی، س؛ شاهی، ط؛ فرجام، ر؛ موسی نژاد، ف. (۱۳۸۹). بودجه ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران. مجله کنکاش. ۸.
- ۲۰- صالحی، م. (۱۳۹۶). نظام بودجه ریزی و بودجه ریزی عملیاتی. دومین همایش بین المللی و چهارمین همایش ملی پژوهش های مدیریت و علوم انسانی در ایران، تهران.
- ۲۱- طالبیان، م؛ شفائی، ا. (۱۳۹۹). تخصیص درآمد و هزینه در بودجه ریزی عملیاتی دانشگاه ها. فصلنامه نظریه های کاربردی اقتصاد، ۷(۲).
- ۲۲- طلایی زواره، ح. (۱۳۸۹). استقرار بودجه ریزی عملیاتی با استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در سازمان پژوهش و برنامه ریزی آموزشی وزارت آموزش و پرورش. نوآوری های آموزشی، ۹(۳۶)، ۱۷۲-۱۵۰.
- ۲۳- عبد صبور، ف؛ راوند، م. (۱۳۹۱). الزامات و موانع بودجه ریزی عملیاتی سازمان ها بر اساس (مدل سه عاملی شه)، (مورد مطالعه: شرکت برق منطقه ای تهران). فصلنامه مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی، ۷(۲۰).
- ۲۴- فرج وند، ا. (۱۳۸۸). فرگرد بودجه/تنظیم تاکتیک. تهران: انتشارات سمت.
- ۲۵- قادری، ش؛ سیاحی، ع؛ فرامرزی، س. (۱۴۰۰). بررسی بودجه عملیاتی در شرکتهای دولتی و نیمه خصوصی. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی. واحد اهواز.
- ۲۶- محسنی تنکابنی، س؛ طوطیان، ص. (۱۴۰۰). فراتحلیل موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور. مجله ۸۳-۶۴.
- ۲۷- محمودی، ف. (۱۳۸۶). بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع. اولین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی. تهران.
- ۲۸- مهدوی، ع. (۱۳۸۶). گزارش طرح تحقیقاتی تدوین بودجه عملیاتی برای دستگاه های اجرایی استان کرمان. اولین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- ۲۹- مومنی، م؛ فعال قیومی، ع. (۱۴۰۰). تحلیل های آماری با استفاده از SPSS. تهران: انتشارات مؤلف.

- 30-Andreason, K., Kielstra, P & Kenny, M. (2010). Enabling Efficient Polic Implementation. *Economist Intelligence Unit January*.
- 31-Brynard, P. A. (2010). Polic implementation and cognitive skills: the difficult of understanding implementation. *Journal of Public Administration: Special Issue 1(45)*, 190-201.
- 32-Markus A & Martin A. (2019). The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation. The scientific research paper Research articles. *Journal Accounting, Organizations and Societ*, pp 1-18.
- 33-Nadeem, M. U., Anjum, M. N., Asif, M., Iqbal, T., Hussain, S., Sarwar, H. R. A., & Abbas, A. (2022). Spatio-Temporal Assessment of Satellite-Based Precipitation Products for Hydroclimatic Applications over Potohar Region, Pakistan. *Environmental Sciences Proceedings*, 23(1), 18.
- Park, J. Park, H. (2019). Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?. *Public Performance & Management Review*. 42(2), 280-304.
- 34-Saymon, SH & Darmin, T. (2022). Performance Budgeting: Managing The Reform Process. *Globalization And New Challenges of public finance*, 185.

©Authors, Published by Journal of Intelligent Knowledge Exploration and Processing. This is an open-access paper distributed under the CC BY (license <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).