

فصلنامه ی پژوهش های تجربی حسابداری مالی  
(علمی-تخصصی)  
سال اول، شماره ی اول، پاییز ۱۳۹۰

## شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور\*

دکتر جعفر باباجانی  
دانشیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی  
مهدی رسولی  
کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه علامه طباطبایی

### چکیده

در دهه ی هشتاد قرن بیستم میلادی به علت ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی دولت ها و سطح مطالبات شهروندی، دولت های کشورهای اروپایی به فکر تحول در سیستم مدیریت این قبیل نهادها افتادند که منجر به رویکرد مدیریت عمومی نوین بخش عمومی گردید. از این رو، شکل گیری نظام بودجه ریزی عملیاتی از زمانی آغاز گردید که پارادایم مدیریت عمومی نوین نیز مطرح و به تدریج در کشورهای اروپایی به اجرا درآمد. ویژگی اصلی مدیریت عمومی نوین، تأکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه ی اقتصادی در مصرف و به کارگیری منابع عمومی از طریق استفاده از ساز و کارهای مورد عمل در بخش خصوصی است که موجب شد تا نظام بودجه بندی دولت ها از برنامه ای به عملیاتی تغییر یابد.

در ایران نیز از ده سال قبل، اصلاح نظام بودجه بندی در دستور کار سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور سابق قرار گرفت؛ اما پس از گذشت حدود ۱۰ سال از آغاز این حرکت، اکثر صاحب نظران و متخصصان بودجه در داخل کشور اعتقاد دارند نتایج و دستاوردهای قابل قبولی نداشته است.

لذا هدف اصلی این پژوهش، شناسایی و تبیین موانع و مشکلات پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور از طریق نظرخواهی از کارشناسان بودجه ریزی عملیاتی و مالی است.

نتایج حاصل از تحقیق نشان می دهد که کارشناسان مذکور بر این عقیده هستند که نظام بودجه ریزی عملیاتی در عمل توفیق چندانی نداشته است. این کارشناسان سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در عدم استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی مؤثر می دانند که از بین آنها عوامل رفتاری نقش مهم تری ایفا می کند.

### واژگان کلیدی

نظام بودجه ریزی برنامه ای، نظام بودجه ریزی عملیاتی، عوامل ساختاری، عوامل رفتاری و عوامل محیطی.

\* - تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۰/۰۶/۲۱ تاریخ پذیرش نهائی: ۱۳۹۰/۰۹/۰۲

## ۱- مقدمه

بودجه، نمایانگر همه‌ی برنامه‌ها و فعالیتهای دولت بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه‌ی اقتصاد ملی ایفا می‌کند. با توسعه‌ی وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داده و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی جایگزین آن گردید. این تغییر نگرش موجب می‌شود که تصمیم‌گیرندگان و برنامه‌ریزان نهادهای بخش عمومی بتوانند اطلاعات وسیعی در مورد نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرای فعالیت‌ها داشته باشند تا از این طریق، توجه دولت‌ها به اقتصادی بودن، کارایی و اثر بخشی منابع دولت و در نهایت اصلاح مدیریت مالی دولت جلب شود. فراهم شدن چنین شرایطی، نیازمند بهبود روش‌های بودجه‌بندی و سایر سیستم‌های مرتبط نظیر حسابداری و حسابرسی می‌باشد. در این میان جایگزینی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای با هدف بازنگری در برنامه‌ریزی و ارزیابی مدیریت فعالیتهای دولتی از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است. وجه تمایز این نظام با نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای، تکیه‌ی آن بر اهداف و نتایج حاصل از هزینه‌های فعالیت‌ها و پاسخ دادن به این سوال است که درآمدهای دولت برای تولید چه کالا و خدماتی خرج می‌شوند و نتایج آن چه تأثیری بر زندگی شهروندان دارد.

گرایش به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سراسر جهان روز به روز در حال افزایش است. ایران نیز مانند سایر کشورها، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را به منظور بهبود برنامه‌ریزی و اصلاح فرایند مدیریت مالی خود پذیرفته است. انتظار می‌رود که با استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، برنامه‌های مالی و عملیاتی دولت از شفافیت کافی برخوردار شود تا زمینه‌ی لازم برای ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی فراهم شود.

با این ترتیب، شناسایی موانع و مشکلات استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی برای طراحی و اجرای یک نقشه‌ی راه مناسب جهت تحقق این امر مهم، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر می‌باشد که در این پژوهش به طریق مقتضی به آن پرداخته می‌شود.

## ۲- روند اصلاحات بودجه‌بندی

بودجه‌بندی بعد از پیدایش حکومت‌های پارلمانی به وجود آمد. یعنی آغاز کار بودجه‌نویسی به زمانی برمی‌گردد که با دگرگونی و یا اصلاح ساختار دولت‌ها، بودجه با هدف نظارت دموکراتیک مردم بر منابع و اموال عمومی و از طریق کنترل درآمدها و هزینه‌های دولتی توسط نمایندگان‌شان مورد پذیرش قرار گرفت. از این رو، بخش مهمی

از قوانین و مقررات کشورها به چگونگی دخل و خرج دولت های آنها اختصاص یافت. بودجه و بودجه بندی از طریق پیش بینی درآمدها و برآورد مخارج و تخصیص بهینه ی منابع برای اجرای اهداف و برنامه های دولت، زمینه ای برای ارزیابی و نظارت دقیق نمایندگان مردم بر تحقق اهداف و برنامه های دولت و کنترل و نظارت بر وصول درآمدها و هزینه های دولت فراهم می کند. مفهوم بودجه همگام با تکامل دولتها و پیچیده تر شدن وظایف دولت، تغییر و تکامل یافته است. اصلاحات بودجه بندی در اوایل قرن نوزدهم میلادی عمدتاً به منظور ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی حکومت های مردم سالار و یا اعمال کنترل بیش تر در رژیم های شبه پادشاهی اعمال می شد و قانون گذاران به تدریج توجه خود را از مالیات بندی به تخصیص هزینه های عمومی معطوف ساختند. بریتانیا، اولین کشوری بود که در پی تهیه ی چارچوبی برای افزایش توان پاسخ گویی مالی دولت برآمد. در آن شرایط، انضباط مالی و صرفه جویی مستلزم رعایت دستورالعمل های اعلام شده توسط دستگاه مرکزی بود. بعد از آن وظایف حسابداری و حسابرسی ضروری تشخیص داده شد و نهادهای تخصصی خاصی برای این منظور مشغول به کار شدند.

نظام بودجه بندی فرانسوی با درجه ی تمرکز بیش تری توسعه یافت. مسؤولیت تمامی امور مربوط به نظارت، ممیزی، بازرسی، راهنمایی های مستقیم و غیرمستقیم و تهیه ی ضوابط و مقررات مالی برعهده ی واحد خزانه داری بود. توسعه ی نظام های فوق باعث ایجاد یک دستگاه مالی مرکزی در داخل دولت و در نهایت رشد خدمات مالی دولت شد. هر چند که تمرکز امور مالی در یک نهاد مرکزی منجر به بروز مشکلاتی می شد که مهم ترین آن، جلوگیری از رشد و توسعه ی مدیریت مالی در دستگاه های اجرایی بود، اما تأسیس یک دستگاه مرکزی مالی و پر قدرت به طور جدی به مطالبه ی شهروندان و نمایندگان آنها تبدیل شد. در اوایل دهه ی ۱۹۲۰ در امریکا و بعد از آن در کشور انگلستان برای جلوگیری از مشکل فوق، اختیارات بیشتری به دستگاه های مصرف کننده تفویض شد. سپس رکود اقتصادی سال های دهه ی ۱۹۳۰ منجر به مجموعه مشکلات جدیدی شد. برای مواجهه با مشکل برقراری تراز بودجه، اصلاحاتی با هدف ایجاد بودجه ی سرمایه ای، در جهت ایجاد نظام بودجه ی دوگانه به عمل آمد و هزینه های جاری و سرمایه ای تفکیک شدند ( براون، ۱۹۸۲).

اصلاحات بودجه ای در دهه ی ۱۹۵۰ دو وجه متمایز داشت. در کشورهای صنعتی، توجه بیشتر به سوی کاهش کنترل های قانونی معطوف شد. در حالی که در کشورهای در حال توسعه، بودجه به عنوان عاملی برای به حرکت درآوردن برنامه های توسعه و به

حداقل رساندن تفاوت های نهادی بین دستگاه های مالی سنتی و دستگاه های برنامه ریزی سازمان یافته، مورد تأکید قرار گرفت. کاهش کنترل های قانونی در نهایت منجر به ایجاد نظام بودجه ریزی عملیاتی شد. این نظام، بُعد جدیدی به ابعاد سنتی بودجه ( صرفه جویی و کارایی ) اضافه کرد. نظام بودجه ریزی عملیاتی بین «کارایی» و «اثربخشی» تمایز قایل می شود. در بودجه ریزی عملیاتی، طبقه بندی عملیات به نحوی است که هدف ها شفاف تر بیان شده و ارزیابی بودجه سهل تر می شود. استفاده از بودجه ریزی عملیاتی را اولین بار «کمیسون اول هوور» در سال ۱۹۴۹ پیشنهاد کرد. در پاسخ به این پیشنهاد، کنگره ی امریکا در اصلاحیه ی قانون امنیت ملی سال ۱۹۴۹ توصیه کرد، بودجه ی عملیاتی در وزارت دفاع مورد استفاده قرار گیرد. در سال بعد در چارچوب قانون «حسابداری و بودجه»، استفاده از این روش در دولت فدرال الزامی شد. بدین ترتیب، این نظام از سال ۱۹۵۰ در امریکا از طریق محاسبه ی هزینه واحد برای هر یک از فعالیت ها آغاز شد و وزارت دفاع در همین چارچوب، مجموعه ای از طبقه بندی های جدید را پیشنهاد کرد که قابل استفاده در تمامی خدمات دولتی بود (ترز، ۲۰۰۲).

### ۳- نظام بودجه ریزی عملیاتی، اهداف و مزایای آن

بودجه ی عملیاتی، یک برنامه ی سالانه به همراه بودجه ی سالانه است که رابطه ی میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می دهد. این نوع بودجه بندی، توانایی تصمیم گیرندگان در ارزیابی درخواست های بودجه ای دستگاه های اجرایی را با آگاه ساختن تصمیم گیرندگان به اطلاعات بهتر درباره ی نتایج هر برنامه یا برنامه هایی که برای رسیدن به اهداف مشترکی به کار می روند، افزایش می دهد. این نوع بودجه، تمامی فعالیت های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و تخمین دقیقی از هزینه ی فعالیتها را در بر می گیرد. ویژگی اصلی نظام بودجه بندی بر مبنای عملکرد (نظام بودجه ریزی عملیاتی)، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است. به بیان دیگر عملکرد خوب تشویق می شود و عملکرد بد مورد تنبیه قرار می گیرد (فرزب، ۱۳۸۶).

در این روش، منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارآ و اثر بخش تخصیص می یابد. به عبارتی عوامل صرفه جویی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه بندی اضافه می شود. بنابراین، سه عنصر کلیدی نظام بودجه ریزی عملیاتی را می توان اهداف قابل سنجش، استراتژیها و برنامه های عملیاتی دانست. هدف نهایی نظام بودجه ریزی عملیاتی، یاری رساندن به اتخاذ تصمیمات عاقلانه در خصوص تخصیص و تعهد

منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل سنجش است که نتایج قابل انتظار دستگاه را در طی زمان منعکس می کند. نظام بودجه ریزی عملیاتی، اهداف ویژه ای نظیر ارائه ی مبنای صحیح جهت اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه، ارائه ی مبنایی برای پاسخ گویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور، تمرکز فرایند تصمیم گیری روی مهم ترین مسائل و چالش هایی که دستگاه با آن مواجه است، دارد. فواید بودجه ریزی عملیاتی که در آن بودجه به عنوان وسیله ای برای برنامه ریزی اقتصادی و اجرای برنامه ها و مدیریت عملکرد است، شامل موارد زیر می شود:

- در این نظام میان خروجی فعالیتها و اقدامات دستگاه های اجرایی و مأموریت ها و وظایف کلان دولت ارتباط روشنی برقرار می شود.
- پیامد فعالیت ها و اقدامات دستگاه های اجرایی بر روی اقتصاد کشور و میزان اثرات آن اندازه گیری و مدیریت می شود.
- در برگیرنده ی شاخص های شفاف عملکردی و نظام های ارزیابی عملکرد است.
- دربرگیرنده ی پاسخ گویی در سطح بالاتر به همراه پاداشها و مجازات های مربوط می باشد (رایبسون، برومبی، ۲۰۰۵).

#### ۴- بیان مسأله، ضرورت تحقیق و اهداف آن

بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه ی دنیا، در راستای تحولات اخیر در بخش دولتی در تلاش اند به منظور افزایش بهره وری و برقراری ارتباط میان اهداف استراتژیک و کلان با برنامه های عملیاتی، نظام های بودجه بندی خود را به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی تغییر دهند. این کشورها با پذیرش نظام بودجه ریزی عملیاتی که در آن بین اعتبارات منظور در بودجه و عملکرد دستگاه های اجرایی رابطه ای شفاف و قابل درک برقرار است، پشتوانه ی اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه ای دولت و مجلس فراهم می آورند. برخی از کشورها از جمله نیوزلند، استرالیا، کانادا و امریکا از جمله پیشتازان این عرصه می باشند و تا کنون توانسته اند نسبت به سایر کشورها، قدم های بیشتر و بلندتری را در این زمینه بردارند و طبیعتاً به نتایج بهتری هم دست یابند.

در ایران نیز از سال ۱۳۷۸، اصلاح نظام بودجه بندی در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور مورد توجه جدی تری قرار گرفت و در طرح دو مرحله ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه ی بودجه به روش عملیاتی به عنوان یک هدف میان مدت مورد توجه قرار گرفته است. از سال ۱۳۸۰ در احکام مندرج در قوانین

بودجه‌ی سالانه، دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه بندی شده است که یکی از محورهای اساسی این اصلاح، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی می باشد. در ماده‌ی ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه نیز نسبت به این امر تأکید شده است. علاوه بر این، از سال ۱۳۸۱ در بخش نامه‌ی بودجه و از طریق دستورالعمل و فرم‌های خاص از دستگاه‌های اجرایی خواسته شد، اعتبارات هزینه‌ای (جاری) خود را بر حسب هزینه کل و هزینه واحد هر فعالیت مربوط به برنامه‌های ذیل دستگاه ذیربط پیشنهاد دهند (نجار صراف و حسن آبادی، ۱۳۸۶).

اکنون، پس از گذشت حدود ۱۰ سال از آغاز حرکت دولت به سمت استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، آنچه که اکثر صاحب‌نظران و متخصصان بودجه در داخل کشور به آن اذعان دارند این است که درصد تغییر نظام بودجه بندی کشور از حالت ورودی محوری به حالت خروجی محوری کم و ناچیز بوده است و تا کنون نتایج و دستاوردهای مورد نظر حاصل نشده است.

موضوع مهمی که اساس این تحقیق را تشکیل می دهد این است که موانع موجود بر سر راه حرکت قطار تغییر نظام بودجه بندی در کشور، تنها به موضوعات کلی مطرحه توسط برخی از کارشناسان محدود نمی باشد و در سطح دستگاه‌های اجرایی مختلف می توان عوامل گوناگونی را در این زمینه کشف و بررسی نمود. بر اساس مطالعات انجام شده و تجارب کشورهای که نظام بودجه ریزی عملیاتی در آنجا مستقر شده است، می توان به عوامل متعددی نظیر عدم شناخت و دانش کافی مدیران و کارشناسان نسبت به این نظام و سایر عوامل انسانی و رفتاری مرتبط با استقرار بودجه عملیاتی و همچنین مشکلات و موانع درون سازمانی و در یک سطح گسترده تر موانع قانونی، فرهنگی، اقتصادی و سیاسی موجود در کشور اشاره نمود. از این رو، بر اساس مطالعات نظری و بررسی تجارب کشورها، می توان عوامل و مشکلات استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی را در قالب سه گروه زمینه‌ای، ساختاری و رفتاری (محتوایی) تقسیم بندی کرد. عوامل زمینه‌ای به شرایط عمومی کشور در حوزه‌ی سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و قانون گذاری، عوامل ساختاری به مشخصات و ویژگی‌های سازمانها و شرکت‌های بودجه بگیر دولتی و عوامل رفتاری به مشخصات فردی، شغلی و تحصیلی مدیران و کارشناسان مربوطه اشاره می کند. این پژوهش در پی آن است تا عوامل و مشکلاتی را که مانع استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور می شوند، از طریق نظر خواهی از کارشناسان، شناسایی نموده و در قالب سه گروه فوق‌الذکر دسته بندی نماید تا دستگاه‌های اجرایی با شناخت و آگاهی کافی از این قبیل موانع و مشکلات نسبت به رفع آنها اقدام نمایند.

همانطوری که اشاره شد، اکثر کشورهای دنیا همگام با پیشرفت در سایر حوزه های اقتصادی، فناوری و فرهنگی به ضرورت تغییر و تحول در نظام بودجه بندی دولتی خود پی برده و بر این اساس درصدد اقدامات مختلفی در جهت تحقق این مهم برآمده اند. تغییر اساسی در نظام بودجه بندی دولت، تغییر در نوع و روش کنترل عملیات و منابع در اختیار دولت است و در دهه های اخیر، اعتقاد بر این شده است که با کاهش (نه حذف) کنترل ورودیها و فرآیندهای انجام کار و تمرکز بیشتر بر خروجی ها می توان به اثربخشی و کارآمدی بیشتری در عملکرد کلان دولت دست یافت.

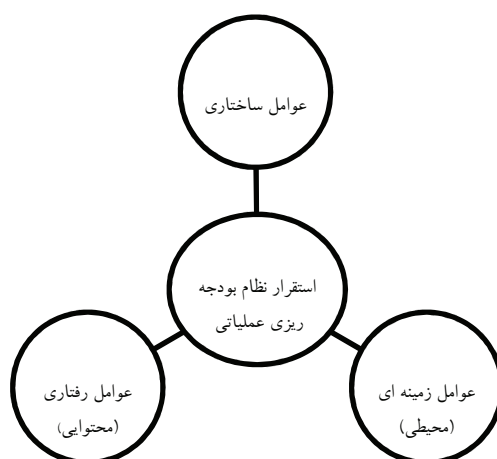
از سوی دیگر، سه رویکرد نتیجه گرایی، مشتری مداری و بازارمحوری از محورهای اساسی برنامه ی چهارم توسعه ی اقتصادی و اجتماعی بوده که در برنامه ی پنجم توسعه نیز مورد تأکید قرار گرفته است. نظام بودجه ریزی عملیاتی که در این برنامه ها مورد توجه اساسی است، یکی از ابزارهای مؤثری است که می تواند مسؤلیت پاسخگویی دستگاه های اجرایی را در قبال مصرف منابع عمومی و بهبود عملکرد، مستند سازی نتایج اقدامات سالانه و دفاع از بودجه ی قابل تخصیص در ارتباط با سه رویکرد فوق را ارتقا بخشد.

نظام آمارهای مالی دولتی (GFS) که یک نظام هماهنگ بین المللی جهت گزارشگری فعالیت های مالی و بودجه ای دولت ها است، کشورهای عضو صندوق بین المللی پول را متعهد به اعمال معیارها و استانداردهایی می کند تا گزارش های مالی و بودجه ای دولت ها از اعتبار و قابلیت مقایسه ی بیشتری نسبت به قبل و با یکدیگر برخوردار باشد. اعمال این نظام در حسابداری دولتی و فرآیندهای بودجه ای باعث به وجود آمدن شاخص های تحلیلی مورد نیاز جهت بررسی های اقتصاد کلان کشور می گردد. همچنین شفافیت بودجه ای، پاسخگویی بهتر و بهبود بررسی عملکرد مدیران از نتایج استقرار این سیستم می باشد (مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۲: ۱۷).

با توجه به مطالب فوق، استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی به عنوان یک ضرورت، مورد توجه دولت و نمایندگان مردم قرار گرفته و با انجام پژوهش هایی در این زمینه می توانند وضعیت موجود کشور در حوزه ی بودجه بندی و تخصیص آن تبیین و موانع پیش رو برای نیل به حالت مطلوب مدیریت بودجه دولت هموار سازد. به بیان دیگر، اگر در این قبیل پژوهش ها، موانع استقرار بودجه بندی شناسایی شود و سپس راه رسیدن به آن مشخص و معین گردد، مدیران و تصمیم گیران کشور با اطلاعات و تسلط بیشتری می توانند منابع کمیاب عمومی را به سوی اهداف برنامه ها هدایت نمایند و کوتاه ترین و امن ترین راه را با حداکثر کارایی و اثربخشی در جهت نیل به این اهداف طی کنند.

بنابراین، هدف از انجام این تحقیق، شناسایی و تبیین موانع و مشکلات استقرار بودجه ریزی عملیاتی در وزارتخانه‌ها، سازمانها و مؤسسات دولتی و سپس ارائه‌ی راه حل‌های مناسب برای رفع آنها است تا از این طریق گامی را در جهت تبیین چالش‌ها و مشکلات پیش رو برداشته و اطلاعات مناسب و دقیقی برای مدیران مربوطه برای تصمیم‌گیری در این خصوص فراهم نماید.

در این تحقیق، موانع و مشکلات نظام بودجه ریزی عملیاتی بر اساس مدل علمی سه شاخگی (میرزایی اهرنجانی، ۱۳۷۵: ۱۱) در قالب سه گروه محیطی (زمینه‌ای)<sup>۱</sup>، ساختاری<sup>۲</sup> و رفتاری (محتوایی)<sup>۳</sup> مورد شناسایی قرار گرفت.



##### ۵- فرضیه‌های تحقیق

به منظور نیل به هدف اصلی تحقیق یعنی شناسایی عوامل و موانع موجود بر سر راه استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور و در چارچوب مدل مفهومی تحقیق، فرضیاتی به شرح ذیل مطرح و مورد آزمون قرار گرفت:

- موانع و مشکلات ساختاری در دستگاه‌های اجرایی کشور در تحقق نظام بودجه ریزی عملیاتی در آنها مؤثر است.
- موانع و مشکلات زمینه‌ای (محیطی) در دستگاه‌های اجرایی کشور در تحقق نظام بودجه ریزی عملیاتی در آنها مؤثر است.
- موانع و مشکلات رفتاری (محتوایی) در دستگاه‌های اجرایی کشور در تحقق نظام بودجه ریزی عملیاتی در آنها مؤثر است.



منظور از عوامل ساختاری، مشخصات و ویژگی های سازمانی دستگاه های اجرایی مصرف کننده ی اعتبارات می باشد. منظور از عوامل زمینه ای، شرایط عمومی کشور در حوزه ی سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و قانون گذاری است و عوامل رفتاری نیز به مشخصات فردی، شغلی و تحصیلی مدیران و کارشناسان دستگاه های اجرایی اشاره دارد.

#### ۶- جامعه و نمونه ی آماری

جامعه ی آماری در این تحقیق عبارتند از کارشناسان و متخصصان بودجه ریزی دستگاه های اجرایی کشور که دارای نظر تخصصی راجع به موضوع تحقیق هستند. در این پژوهش، دستگاه های اجرایی (به غیر از شرکت های دولتی) که به نحوی از بودجه ی دولتی استفاده می کنند و تحت عناوین وزارتخانه، سازمان و اداره ی کل (معمولاً در استانها) نامیده می شوند، به صورت تصادفی انتخاب شدند؛ ولی به دلیل طبع و ماهیت موضوع تحقیق، پاسخ دهندگان از بین افراد متخصص در موضوع تحقیق شامل ذیحسابان و معاونین آنها، رؤسای ادارات زیرمجموعه ی مالی و ذیحسابی، مدیران و کارشناسان بودجه ی دستگاه های اجرایی و مدیران و کارشناسان بودجه ی معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، انتخاب گردیدند. به این ترتیب در مجموع ۱۱۴ نفر از ۳۸ دستگاه اجرایی از بین گروه های مذکور به سؤالات پرسشنامه پاسخ دادند.

#### ۷- روش اجرای تحقیق

برای دریافت نظرات متخصصان و صاحب نظران مربوطه در خصوص عوامل و موانع استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در سطح دستگاه های اجرایی کشور، در یک اقدام دو مرحله ای، پس از مصاحبه با متخصصان و صاحب نظران مربوطه و مطالعات کتابخانه ای، عوامل و موانع احتمالی مؤثر در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی شناسایی و گردآوری شد. سپس عوامل مذکور دسته بندی شده و در قالب پرسشنامه ای که روایی آن مورد قبول اساتید و صاحب نظران قرار گرفته و پایایی آن از طریق آزمون آلفای کرونباخ با درجه اطمینان ۹۵٪ تأیید گردیده، در اختیار متخصصان مورد نظر در دستگاه های اجرایی نمونه قرار گرفت و پس از جمع آوری نظرات و تجزیه و تحلیل داده های به دست آمده و انجام آزمون های مختلف آماری، نتایج به منظور شناسایی و تعیین عوامل مؤثر در عدم استقرار مناسب نظام بودجه ریزی عملیاتی تجزیه و تحلیل گردید.

پرسشنامه ی مذکور بر اساس مدل مفهومی تحقیق و متناسب با فرضیات مطرح شده و نتایج مطالعات و مصاحبه با صاحب نظران تهیه و تنظیم گردید و برای به دست آوردن نتایج دقیق تر برای هر سؤال از پیوستاری استفاده شد که بر روی آن امتیاز ۱ تا ۱۰ درج شده بود. به این ترتیب که پاسخ دهندگان ابتدا بایستی نظر موافق و مخالف خود را نسبت به هر

یک از سؤالات اعلام نموده و سپس میزان موافقت یا مخالفت خود را با استفاده از انتخاب عدد مورد نظر از روی پیوستار نشان می دادند. همچنین به منظور ایجاد مبنایی جهت ارزیابی و تحلیل بهتر اطلاعات به دست آمده، اعضای نمونه به سه گروه زیر تقسیم بندی شدند:

- ذیحسابان و روسای ادارات مالی دستگاه های اجرایی کشور
- مدیران و کارشناسان بودجه ی دستگاه های اجرایی کشور
- مدیران و کارشناسان بودجه ی معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری

#### ۸- محدودیت های تحقیق

در طول دوره ی تحقیق، مخصوصاً در حین مصاحبه و همچنین توزیع و جمع آوری پرسشنامه، مشکلات و محدودیت های متعددی ایجاد گردیده که مهمترین آنها، کمبود شدید سوابق تحقیقاتی مرتبط با موضوع مورد پژوهش، عدم آشنایی مناسب مدیران و کارشناسان دستگاه های اجرایی با مفاهیم نظام بودجه ریزی عملیاتی و عدم همکاری برخی از پرسش شوندگان در پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه می باشد.

#### ۹- یافته های تحقیق (آزمون فرضیه ها)

در این پژوهش به منظور بررسی فرضیات صورت بندی شده و تأیید یا رد هر یک از آنها از آزمون های متعدد آماری استفاده شده است. در ابتدا به منظور تعیین مواضع کلی گروه های پاسخ دهنده نسبت به سؤالات مطرح شده، از آزمون دو جمله ای استفاده گردیده است. سپس در بخش بعدی برای بررسی میزان توافق عمومی بر روی عوامل مطرح شده به عنوان موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی و همچنین بررسی دقیق تر صحت یا عدم صحت فرضیه ها از «آزمون علامت» استفاده شده است. به منظور بررسی و مقایسه میانگین نظرات گروه های مختلف نسبت به هر یک از عوامل مورد پرسش، از آزمون کروسکال-والیس یا آزمون H استفاده گردید و در مرحله ی آخر برای رتبه بندی هر یک از عوامل و در نهایت هر گروه از عوامل (ساختاری، رفتاری، زمینه ای) از نظر میزان تأثیر در عدم استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور آزمون فریدمن مورد استفاده قرار گرفته است.

یافته های به دست آمده از آزمون های مختلف آماری که به منظور شناخت ابعاد مختلف موضوع مورد تحقیق انجام پذیرفته به شرح خلاصه ارائه می شود:

۹-۱- آزمون دو جمله ای

به منظور ارزیابی مواضع آزمودنی ها نسبت به موانع و مشکلات اشاره شده بر سر راه استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، از آزمون ناپارامتریک دوجمله ای استفاده گردید. نتایج آزمون دوجمله ای بیانگر آن است که تمامی اعضای گروه های پرسش شونده که در سه گروه اصلی طبقه بندی شده بودند، نسبت به ۳۵ مانع احتمالی پیشنهاد شده در این تحقیق، نظر موافق دارند و تمامی این موانع را تایید می کنند.

جدول شماره ۱: نتایج آزمون دوجمله ای مربوط به موانع احتمالی استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی

رد سوال	عنوان سوال	وضعیت		
		موافق	مخالف	جمع
۱	حاکم نبودن فرهنگ پاسخگویی در سازمانهای دولتی	۱۱۲	۲	۱۱۴
۲	عدم الزام قانونی دستگاههای اجرایی برای پاسخگویی در قبال عملکردشان به مردم	۱۱۳	۱	۱۱۴
۳	عدم الزام قانونی دستگاههای اجرایی برای پاسخگویی در قبال اهداف برنامه ها به مجلس	۱۱۰	۴	۱۱۴
۴	عدم انجام مطالعات تطبیقی با هدف استفاده از تجارب کشورهای موفق	۱۰۹	۵	۱۱۴
۵	عدم طراحی یک نقشه راه مشخص و قابل قبول برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی	۱۱۲	۲	۱۱۴
۶	عدم تنظیم و ارائه یک دستورالعمل سازگار با ویژگیهای محیطی دستگاههای اجرایی برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی	۱۱۴	۰	۱۱۴
۷	فقدان متخصصان امور مالی و بودجه آشنا به فرایند بودجه ریزی عملیاتی و ارزیابی عملکرد در سطح دولت	۱۱۲	۲	۱۱۴
۸	عدم آگاهی افراد و سازمانهای مرتبط با دستگاه های اجرایی از فرایند بودجه ریزی عملیاتی	۱۱۲	۲	۱۱۴
۹	عدم استفاده از روشهای هزینه یابی خروجی ها و فعالیتهای توسط دولت در هنگام تخصیص بودجه و ارزیابی عملکرد	۱۱۳	۱	۱۱۴
۱۰	نبود یک سیاست یا خط مشی شفاف در حوزه بودجه ریزی عملیاتی برای همه دستگاه های اجرایی	۱۱۱	۳	۱۱۴
۱۱	نبود پشتوانه نظری و تحقیقاتی کافی راجع به بودجه ریزی عملیاتی در سطح دولت	۱۱۰	۴	۱۱۴
۱۲	عدم استفاده از یک دستگاه اجرایی آماده برای پذیرش بودجه ریزی عملیاتی جهت فراهم نمودن یک نمونه سازمانی	۱۰۹	۵	۱۱۴
۱۳	نبود سیستم حسابداری و گزارشگری مناسب در دستگاه های اجرایی	۱۱۲	۲	۱۱۴
۱۴	عدم استفاده از حسابداری تعهدی در حسابداری دستگاههای اجرایی	۱۱۰	۴	۱۱۴
۱۵	نبود سیستم های اطلاعاتی غیرمالی مناسب در دستگاه های اجرایی	۱۰۹	۵	۱۱۴
۱۶	وجود روش ها و رویه های نامناسب و سنتی در دستگاه های اجرایی برای انجام کار	۱۰۵	۹	۱۱۴
۱۷	نبود شاخص های مناسب برای سنجش میزان دستیابی به اهداف	۱۱۳	۱	۱۱۴
۱۸	استقرار سیستم ذیحساب محور نظارتی در دستگاههای اجرایی برای اعمال نظارت مالی	۱۰۶	۸	۱۱۴
۱۹	عدم قابلیت حسابداری و گزارشگری مالی دستگاهها برای محاسبه استهلاک و تخصیص آن به بهای تمام شده خدمات	۱۱۳	۱	۱۱۴
۲۰	فقدان سیستم تشویق و تنبیه در دستگاههای اجرایی برای دستیابی به اهداف عملیاتی	۱۰۹	۵	۱۱۴
۲۱	فقدان انگیزه های تشویقی برای مدیران در جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی	۱۰۸	۶	۱۱۴
۲۲	غالب بودن فرهنگ نظارت سنتی بر مصرف منابع مالی در نهادهای نظارتی مستقل قانون اساسی	۱۰۸	۶	۱۱۴
۲۳	نبود استراتژی های سازمانی مناسب در جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی	۱۱۰	۴	۱۱۴

**فصلنامه ی پژوهشهای تجربی حسابداری مالی، سال اول، شماره اول، پاییز ۱۳۹۰ / ۴۳**

۲۴	عدم هماهنگی برنامه های دستگاه ها با برنامه های بلندمدت پنج ساله	۱۰۶	۸	۱۱۴	تأیید
۲۵	مرتبط نبودن طبقه بندی های عملیاتی سازمانها با اولویت ها و ماموریتها ی آنها	۱۰۶	۸	۱۱۴	تأیید
۲۶	پایین بودن آستانه تحمل مقامات اجرایی در ایفای مسؤولیت پاسخگویی در قبال مردم	۱۱۱	۳	۱۱۴	تأیید
۲۷	عدم استفاده از روشهای هزینه یابی خروجی ها و فعالیتها در دستگاه های اجرایی	۱۱۲	۲	۱۱۴	تأیید
۲۸	نبود نظام جمع آوری و تجزیه و تحلیل آمار و اطلاعات عملکردی سازمان	۱۰۹	۵	۱۱۴	تأیید
۲۹	عدم توجه به کارایی در عملیات دستگاه های اجرایی	۱۱۴	۰	۱۱۴	تأیید
۳۰	عدم آشنایی مدیران و کارشناسان از فرآیند استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی	۱۱۱	۳	۱۱۴	تأیید
۳۱	عدم علم و تجربه کافی مدیران و کارشناسان برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی	۱۰۶	۸	۱۱۴	تأیید
۳۲	مقاومت مدیران و کارشناسان در برابر استقرار بودجه ریزی عملیاتی	۱۰۹	۵	۱۱۴	تأیید
۳۳	عدم آموزش های کافی برای مدیران و کارشناسان در ارتباط با استقرار بودجه ریزی عملیاتی	۱۱۱	۳	۱۱۴	تأیید
۳۴	فقدان جسارت مدیران دستگاهها از جهت آشکار سازی نارسایی در اجرای برنامه ها و فعالیتهای تحت مسؤولیت خود	۱۰۸	۶	۱۱۴	تأیید
۳۵	عدم آشنایی مدیران با منافع حاصل از اجرای موفقیت آمیز بودجه ریزی عملیاتی	۱۰۷	۷	۱۱۴	تأیید

با توجه به نتایج آزمون دو جمله ای مرتبط با موانع احتمالی پیشنهادی در قالب سه گروه محیطی، ساختاری و رفتاری، فرضیه های تحقیق به شرح زیر مورد تأیید قرار گرفت:

جدول شماره ۲: نتایج آزمون دو جمله ای به تفکیک هر فرضیه

نتیجه آزمون	فرضیه تحقیق
تأیید	موانع و مشکلات ساختاری در دستگاه های اجرایی کشور در تحقق نظام بودجه ریزی عملیاتی در آنها مؤثر است
تأیید	موانع و مشکلات زمینه ای (محیطی) در دستگاه های اجرایی کشور در تحقق نظام بودجه ریزی عملیاتی در آنها مؤثر است
تأیید	موانع و مشکلات رفتاری (محتوایی) در دستگاه های اجرایی کشور در تحقق نظام بودجه ریزی عملیاتی در آنها مؤثر است

**۹-۲- آزمون علامت**

برای بررسی میزان توافق عمومی آزمودنی ها بر روی عوامل مطرح شده به عنوان موانع استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی و همچنین بررسی دقیق تر صحت یا عدم صحت فرضیه ها از «آزمون علامت» استفاده گردید. برای انجام این آزمون، داده های به دست آمده از پاسخ موافقان درباره ی عوامل پیشنهادی مورد بررسی قرار گرفت تا میزان موافقت آنها ارزیابی شود. به این ترتیب، آنهایی که نظر موافق ولی با درجه ی کمتر داشتند، به

عنوان مخالف شناسایی شدند و آنهایی که نظر موافق ولی با شدت بیشتری داشتند، به عنوان موافق شناسایی گردیدند.

نتایج به دست آمده نشان می دهد که اکثر قریب به اتفاق پاسخ دهندگان، نظر کاملاً موافق و با شدت کافی با عوامل و موانع مطرح شده دارند و تنها در موارد زیر، نظرات موافق ارائه شده از شدت کمتری برخوردار است :

- نظر ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه های اجرایی نسبت به عامل عدم انجام مطالعات تطبیقی با هدف استفاده از تجارب کشورهای موفق با شدت کمتری ارائه شده است.
- مدیران و کارشناسان بودجه ریاست جمهوری نسبت به عامل مقاومت مدیران و کارشناسان در برابر استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی نظر موافق اما با شدت کمتری ارائه داده اند.
- کارشناسان و مدیران بودجه ی دستگاه های اجرایی، نظر موافق خود را نسبت به عامل عدم هماهنگی برنامه های دستگاه ها با برنامه های بلندمدت پنج ساله و عامل مرتبط نبودن طبقه بندی های عملیاتی سازمانها با اولویت ها و ماموریت های آنها با شدت کمتری ارائه نموده اند.

به منظور جلوگیری از اطاله ی کلام، صرفاً نتایج آزمون علامت در خصوص موانع رفتاری» به عنوان نمونه به شرح زیر ارائه شده است :

جدول شماره ۳: نتایج آزمون علامت در خصوص موانع رفتاری

سوال	وضعیت اظهار نظر گروهی (آزمون علامت)							
	گروه ۱		گروه ۲		گروه ۳			
	فرضیه HI	Z	فرضیه HI	Z	فرضیه HI	Z	نظر	تایید
۲۶	۴,۱۰۷	موافق	۶	موافق	۲,۰۰۸	موافق	نظر	تایید
۳۰	۳,۷	موافق	۵,۱۲	موافق	۳,۲	موافق	موافق	تایید
۳۱	۵	موافق	۶,۴	موافق	۳,۳۳	موافق	موافق	تایید
۳۲	۴,۰۷	موافق	۴,۳۱	موافق	۰,۸۳	عدم موافق	رد	تایید
۳۳	۵,۵۵	موافق	۴,۸۵	موافق	۵,۲	موافق	موافق	تایید
۳۴	۴,۴۶	موافق	۵,۴۶	موافق	۳,۳۳	موافق	موافق	تایید
۳۵	۵,۷۶	موافق	۵,۳۱	موافق	۴,۲	موافق	موافق	تایید

همانطوری که مشاهده می شود مدیران و کارشناسان بودجه ی ریاست جمهوری نسبت به عامل مقاومت مدیران و کارشناسان در برابر استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی (سؤال شماره ۳۲) نظر موافق ابراز نموده اند.

۹-۳- آزمون فریدمن

به منظور رتبه بندی عوامل محیطی، ساختاری و رفتاری از آزمون فریدمن استفاده گردید. این آزمون مشخص می کند که کدام عامل (دسته ای از موانع) از نظر پاسخ دهندگان بیشترین تأثیر را در عدم استقرار بودجه بندی عملیاتی دارد.

نتایج آزمون مذکور بیانگر آن است که از بین سه دسته عوامل اصلی محیطی، ساختاری و رفتاری، عامل رفتاری رتبه ی اول، عامل ساختاری رتبه ی دوم و عامل محیطی رتبه ی سوم را به خود اختصاص داده است. علاوه بر این، موانع احتمالی پیشنهادی در قالب سؤالات زیر مجموعه ی هر یک از گروه های فوق با استفاده از این آزمون به شرح جداول زیر رتبه بندی گردید:

جدول شماره ۴: سؤالات مربوط به عوامل رفتاری

عنوان سوال

پایین بودن آستانه ی تحمل مقامات اجرایی در ایفای مسؤولیت پاسخگویی در قبال مردم
عدم آشنایی مدیران و کارشناسان از فرآیند استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی
عدم علم و تجربه کافی مدیران و کارشناسان برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی
مقاومت مدیران و کارشناسان در برابر استقرار بودجه ریزی عملیاتی
عدم آموزش های کافی برای مدیران و کارشناسان در ارتباط با استقرار بودجه ریزی عملیاتی
فقدان جسارت مدیران دستگاهها از جهت آشکار سازی نارسایی در اجرای برنامه ها و فعالیتهای تحت مسؤولیت خود
عدم آشنایی مدیران با منافع حاصل از اجرای موفقیت آمیز بودجه ریزی عملیاتی

در میان عوامل محیطی، «عدم آشنایی مدیران با منافع حاصل از اجرای موفقیت آمیز بودجه ریزی عملیاتی» با رتبه ی اول و عامل «عدم آموزش های کافی برای مدیران و کارشناسان در ارتباط با پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی» با کسب رتبه ی دوم، به عنوان مهمترین موانع برای استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی شناسایی شدند.

جدول شماره ۵: سوالات مربوط به عوامل ساختاری

عنوان سؤال
نبود سیستم حسابداری و گزارشگری مناسب در دستگاه های اجرایی
عدم استفاده از حسابداری تعهدی در حسابداری دستگاههای اجرایی
نبود سیستم های اطلاعاتی غیرمالی مناسب در دستگاه های اجرایی
وجود روش ها و رویه های نامناسب و سنتی در دستگاه های اجرایی برای انجام کار
نبود شاخص های مناسب برای سنجش میزان دستیابی به اهداف
استقرار سیستم ذیحساب محور نظارتی در دستگاههای اجرایی برای اعمال نظارت مالی
عدم قابلیت حسابداری و گزارشگری مالی دستگاهها برای محاسبه استهلاک و تخصیص آن به بهای تمام شده خدمات
فقدان سیستم تشویق و تنبیه در دستگاههای اجرایی برای دستیابی به اهداف عملیاتی
فقدان انگیزه های تشویقی برای مدیران در جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی
غالب بودن فرهنگ نظارت سنتی بر مصرف منابع مالی در نهادهای نظارتی مستقل قانون اساسی
نبود استراتژی های سازمانی مناسب در جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی
عدم هماهنگی برنامه های دستگاه ها با برنامه های بلندمدت پنج ساله
مرتبط نبودن طبقه بندی های عملیاتی سازمانها با اولویت ها و ماموریتها ی آنها
عدم استفاده از روشهای هزینه یابی خروجی ها و فعالیتها در دستگاه های اجرایی
نبود نظام جمع آوری و تجزیه و تحلیل آمار و اطلاعات عملکردی سازمان
عدم توجه به کارایی در عملیات دستگاه های اجرایی

در میان عوامل ساختاری، «فقدان انگیزه های تشویقی برای مدیران در جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی»، مهمترین عامل ساختاری برای جلوگیری از استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی شناسایی شد.

جدول شماره ۶: سوالات مربوط به عوامل محیطی

عنوان سوال
حاکم نبودن فرهنگ پاسخگویی در سازمانهای دولتی
عدم الزام قانونی دستگاههای اجرایی برای پاسخگویی در قبال عملکردشان به مردم
عدم الزام قانونی دستگاههای اجرایی برای پاسخگویی در قبال اهداف برنامه ها به مجلس
عدم انجام مطالعات تطبیقی با هدف استفاده از تجارب کشورهای موفق
عدم طراحی یک نقشه راه مشخص و قابل قبول برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی
عدم تنظیم و ارائه ی یک دستورالعمل سازگار با ویژگیهای محیطی دستگاههای اجرایی برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی
فقدان متخصصان امور مالی و بودجه آشنا به فرآیند بودجه ریزی عملیاتی و ارزیابی عملکرد در سطح دولت
عدم آگاهی افراد و سازمانهای مرتبط با دستگاه های اجرایی از فرآیند بودجه ریزی عملیاتی
عدم استفاده از روشهای هزینه یابی خروجی ها و فعالیتهای توسط دولت در هنگام تخصیص بودجه و ارزیابی عملکرد
نبود یک سیاست یا خط مشی شفاف در حوزه بودجه ریزی عملیاتی برای همه دستگاه های اجرایی
نبود پشتوانه نظری و تحقیقاتی کافی راجع به بودجه ریزی عملیاتی در سطح دولت
عدم استفاده از یک دستگاه اجرایی آماده برای پذیرش بودجه ریزی عملیاتی جهت فراهم نمودن یک نمونه سازمانی

همچنین از میان عوامل محیطی، «عدم آگاهی افراد و سازمانهای مرتبط با دستگاه های اجرایی از فرایند بودجه ریزی عملیاتی»، مهمترین عامل بازدارنده برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی شناسایی گردید.

#### ۱۰- نتیجه گیری و پیشنهادها

نتایج به دست آمده از این تحقیق، تبیین کننده ی عوامل تأثیر گذار بر عدم موفقیت در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در سطح دستگاه های اجرایی کشور است و میزان تأثیر هر یک از این عوامل را در این عدم موفقیت نیز مشخص می کند. همان طوری که قبلاً بیان شد، به منظور تحلیل بهتر نتایج، از مدل تحلیل سه شاخکی استفاده گردید. بدین معنی که موانع مذکور در سه گروه مجزای ساختاری، محیطی و رفتاری تقسیم بندی شده اند و تأثیر هر یک از آنها بر موضوع مورد مطالعه مشخص شده است.

در این تحقیق سعی شد، موانع اصلی شناسایی و با استفاده از روش های مناسب آماری، تایید یا رد آنها توسط کارشناسان و دست اندرکاران امر مورد ارزیابی قرار گیرد. اکثر کارشناسان و متخصصین، نظرات همسو و یکسانی نسبت به مشکلات و چالش های موجود داشته اند و علاوه بر این، شدت نظرات آنها در خصوص میزان اهمیت هریک از موانع نیز نزدیک به هم می باشد. لذا تمامی موانع اشاره شده در این تحقیق، از جمله موانع



پیش روی استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور است و برنامه ریزی برای از میان برداشتن آنها به منظور نیل به اهداف مورد نظر ضروری است. از سوی دیگر در رتبه بندی مشکلات و موانع پیش روی استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور، موانع رفتاری که به صورت مستقیم به مدیران و کارشناسان ادارات و سازمانها مربوط است، بالاترین امتیاز را کسب کرده است. فقدان آشنایی مدیران با منافع و مزایای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی و عدم آموزش های کافی و لازم در این زمینه به عنوان مهم ترین موانع یاد شده است.

یکی از علل مهم و مورد تأیید کارشناسان که اجرا و استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی را با چالش مواجه می کند، بی انگیزگی مدیران و کارکنان سازمانها و دستگاه های دولتی به علت سهم نبودن آنها در مزایا و منافع حاصل از اجرای مطلوب این روش بودجه بندی و نبود ابزارهای تشویقی برای آنها است. علی رغم اینکه در قانون برنامه ی چهارم، پاداش های تشویقی برای مدیران و کارکنان آن دسته از دستگاه هایی که بتوانند از محل اجرای این روش بودجه بندی، صرفه جویی داشته باشند و کارایی را افزایش داده و هزینه ها را کاهش داده باشند، در نظر گرفته شده بود، اما در عمل کارساز نبوده است.

مادام که دستگاه های نظارتی نظیر دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصاد و دارایی همچون گذشته فقط به چگونگی مصرف منابع مالی توجه نمایند (نظارت سنتی و ورودی محور) و نتایج حاصل از مصرف منابع، مورد ارزیابی و نظارت قرار بگیرد و مدیران نیز در قبال مصرف منابع و نتایج عملکرد خویش در برابر نهادهای نظارتی پاسخگو نباشند، نمی توان انتظار تحول درخور ملاحظه ای در این خصوص داشت.

در یک نگاه اجمالی به مهمترین و کم اهمیت ترین موانع از نگاه جامعه ی مورد مطالعه (نتایج آزمون فریدمن) می توان دریافت که نقص و خلاء قوانین و مقررات در این زمینه بسیار چشمگیر و قابل توجه است. یعنی اینکه برای تغییر نگاه دستگاه های نظارتی، تغییر رویه ی مدیران دستگاه های اجرایی و تغییر در رفتار اداری کارکنان ادارات دولتی، پشتوانه های قانونی نظام یافته و حمایت کننده ای وجود ندارد. مدیران دستگاه های اجرایی از قدرت عمل کافی و منعطف در تصمیم گیری ها برخوردار نمی باشند. برای پرداخت پاداش به کارکنان خوب و یا تنبیه کارکنان ناکارآمد به مجوزهای قانونی متعدد و طی مراحل اداری پیچیده نیاز است و نتیجه آنکه مدیران، تمایلی برای گام برداشتن در این زمینه نخواهند داشت.

در پایان، پیشنهادهاتی به منظور انجام اقداماتی در زمینه‌ی رفع موانع استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی به شرح موارد زیر ارائه می‌شود:

- انتخاب چند دستگاه اجرایی نمونه و اجرای دقیق و صحیح و تحت نظارت این روش بودجه بندی در آنجا و ارائه و نمایش نتایج حاصل از آن به مدیران سایر دستگاه های اجرایی به منظور کاهش ترس و افزایش انگیزه ی آنها
- تهیه و تدوین برنامه ی جامع آموزشی به منظور افزایش آگاهی و دانش تمامی دست اندرکاران در سطح جامعه از ابعاد گوناگون اجرای این روش از بودجه بندی در سطح دولت و تصریح دستاوردها و منافع حاصل از آن برای کل افراد جامعه
- تولید و نمایش برنامه های آموزشی و تجارب و دستاوردهای سایر کشورهای موفق در این زمینه، از طریق رسانه ی ملی (رادیو و تلویزیون) به عنوان قوی ترین رسانه تاثیر گذار در کشور در قالب های متعدد و گوناگون مثل فیلم های مستند، کلیپ های کوتاه، مصاحبه و تهیه خبر و حتی تهیه فیلم ها و سریال های تلویزیونی و سینمایی با محتوای یاد شده در جهت افزایش آگاهی عموم جامعه و ایجاد درک صحیحی از ایجاد این تغییر بزرگ در سطح دولت
- تغییر رویکرد دستگاه های نظارتی در بررسی عملکرد دستگاه های اجرایی و کنترل خروجی ها، نتایج و دستاوردهای اقدامات انجام شده به جای کنترل نحوه ی صرف منابع. همچنین بررسی اینکه اعتبارات صرف شده تا چه میزان مطالبات مردم را محقق کرده، چه میزان به تولید ناخالص داخلی کمک شده، چه میزان به توسعه ی کشور کمک شده، چه میزان به زیرساختهای عمرانی کشور افزوده شده است و... و اینکه این نتایج متناسب با منابع صرف شده توسط دستگاه اجرایی مورد نظر بوده یا خیر. آیا می توان از منابع در نظر گرفته شده به نحو بهتری استفاده کرد؟ مطمئناً یکی از اهداف اصلی پیگیری استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، صرفه جویی های ناشی از اجرای آن و به دست آوردن منافع بالا برای تمامی دستگاه های اجرایی کشور بوده است. لذا شناسایی این مزایا و صرفه جویی های ناشی از آن و کمی کردن آن و معرفی آن در سطح جامع و دولت در تحقیقات آتی، انگیزه ی مدیران بخش دولتی را به منظور همکاری و تعاون در جهت اجرا و توسعه آن مضاعف می نماید.
- بررسی مجدد قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و سایر قوانین مربوطه توسط مجلس شورای اسلامی و سایر دستگاه های مربوطه به منظور تسهیل شرایط برای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی و تنظیم و تدوین قوانینی که حمایت کننده ی مدیران بوده و شرایط را برای این منظور تسهیل نماید.

یادداشت ها

- 1-Context factors.
- 2-Co-Structure Factors.
- 3-Content Factors.

کتابنامه

الف) فارسی

- ۱- اردکانی، سعید. (۱۳۸۸). «بودجه ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران». فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۱، صفحه ۱۴۱.
- ۲- دفتر برنامه ریزی منابع مالی و بودجه. (۱۳۸۲). «بودجه ریزی عملیاتی از تئوری تا عمل»، گزارش ۱۰۱. تهران: انتشارات سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.
- ۳- ریچارد، ای. و براون، توماس (۱۹۸۲). حسابرسی عملکرد در دولت. انتشارات ویلی
- ۴- فرج وند، اسفندیار. (۱۳۸۰). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه (ویرایش دوم). تهران: انتشارات گلباد.
- ۵- فرزب، علیرضا. (۱۳۸۶). «بودجه بندی عملیاتی (چاپ اول)». تهران: انتشارات شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر.
- ۶- کریستین، ترزا. (۲۰۰۵). «عملکرد دولت: آموخته ها و چالش ها». نشریه بودجه ریزی سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، شماره ۵، صفحه ۱۰.
- ۷- مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۲). «نظام آمارهای مالی دولت». تهران: نشر مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی
- ۸- مک گیل، رونالد. (۲۰۰۱). «بودجه ریزی عملیاتی». نشریه بین المللی مدیریت بخش عمومی، جلد ۱۴، شماره ۵، ص ۳۷۶-۳۹۰
- ۹- نجار صراف، علیرضا و حسن آبادی، محمد. (۱۳۸۶). «مدل جامع نظام بودجه بندی عملیاتی (چاپ اول)». تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

ب) انگلیسی

- 10- Robinson, Marc. "Performance Budgeting: models and key issues".(2008). Available at: [www.fazenda.sp.gov.br](http://www.fazenda.sp.gov.br). Accessed December 2009
- 11-Robinson, marc and Brumby, Jack. "Does Performance Budgeting Work?" *An Analytical Review of the Empirical Literature*,2005. available at: [www.sgb.gov.tr/en/strategic management/document/pdf](http://www.sgb.gov.tr/en/strategic_management/document/pdf). Accessed December 2009.