



الزامات و موانع بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌ها

بر اساس «مدل سه‌عاملی شه»

مورد مطالعه: شرکت برق منطقه‌ای تهران

فریدون عبدصبور (نویسنده مسؤل)

دکترای مدیریت دولتی - دانشگاه علامه طباطبائی

Email: f.abdesabour1350@gmail.com

مصطفی راوند

دانشجوی دکترای مدیریت منابع انسانی - آکادمی علوم تاجیکستان

تاریخ دریافت: ۹۰/۳/۳۰ * تاریخ پذیرش: ۹۱/۴/۲۲

چکیده

بودجه‌ریزی عملیاتی، به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های اصلاحی حساس و برجسته مالی و حسابداری شرکت‌های موفق، در دهه‌های اخیر، عامل تمایز و برتری برای سازمان‌های پیشگام دنیا تلقی شده است. درحالی‌که این روش بودجه‌ریزی، به ویژه در بخش دولتی، کارآمدی خود را به اثبات رسانده است، سؤالی که امروزه در زمینه پیاده‌سازی این ابزار کارآمد مدیریتی مطرح می‌شود این است که "چرا تنها تعداد معدودی از دولت‌ها از بودجه‌ریزی عملیاتی به‌صورت معنی‌دار و کامل استفاده می‌کنند؟" و "چه الزامات و نیازهایی می‌باید به‌منظور اجرای کامل و مناسب بودجه‌ریزی عملیاتی از سوی شرکت‌های دولتی در نظر گرفته شود؟"

در راستای پاسخ به سؤالات اشاره‌شده، مقاله حاضر در تلاش است تا ضمن ارائه ادبیات مختصری از مباحث بودجه‌ریزی - و بویژه بودجه‌ریزی عملیاتی - با الگوگیری از "مدل سه‌عاملی شه"^۱، به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل و معیارهای معرف موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌های دولتی ایران بپردازد. آزمون‌های آماری مورد استفاده به‌منظور بررسی ۳ فرضیه اصلی و ۹ فرضیه فرعی طرح‌شده از سوی محققان، t تک‌نمونه‌ای و فریدمن می‌باشد که بر اساس نتایج آزمون اول، فرضیه‌های اصلی اثبات گردید و از ۹ فرضیه فرعی، تنها دو معیار توانایی ارزیابی عملکرد و اختیار قانونی به‌عنوان عامل بازدارنده در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نظر گرفته نشدند و بر اساس نتایج آزمون دوم، از بین متغیرهای اصلی، بازدارندگی عامل توانایی و سپس عامل پذیرش در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در بیشترین میزان است و معیارهای توانایی فنی، اختیار سازمانی، اختیار رویه‌ای و پذیرش‌های سیاسی و انگیزشی (با امتیازهای برابر) در بیشترین رده‌های ممانعت از پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مورد مطالعه جای گرفته‌اند.

واژه‌های کلیدی: مدل شه، توانایی، اختیار، پذیرش، بودجه‌ریزی عملیاتی.

¹ Sheh Triple Model

۱- مقدمه

امروزه گرایش نسبت به بهره‌مندی از ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی، چون مدیریت فرآیندها، مدیریت کیفیت، ارزیابی و مدیریت عملکرد، نظام‌های هزینه‌یابی خروجی و محصول، بودجه‌ریزی بر مبنای خروجی‌ها و عملکرد و نظایر آن که غالباً مورد استفاده بخش خصوصی بوده‌اند، در دولتها قوت و قدرت گرفته است و رویکردهای خروجی محوری، شهروند محوری و بازارگرایی که رویکردهای بخش خصوصی است، جایگزین رویکردهای بخش دولتی یعنی فرآیندمحوری، بوروکراسی مداری و انحصار گردیده و شاکله مدیریت دولتی نوین را بوجود آورده است. بودجه‌ریزی عملیاتی نیز یکی از ابزارها و رویکردهای یادشده می‌باشد که تنها تعداد معدودی از سازمان‌های دولتی، موفق به پیاده‌سازی آن شده‌اند.

روند بودجه‌ریزی فعلی بیشتر سازمان‌های دولتی در کشورهای جهان سوم، بر مبنای مدل بودجه‌ریزی خطی سنتی صورت می‌گیرد که از مفروضات اصلی این مدل، تجزیه، تفکیک و بخش‌بندی اجزای اعتبار به اجزای داده و توزیع اعتبارات، با تخصیص مبالغ جزء به ریز داده‌ها می‌باشد. در مدل مذکور، توان برنامه‌ریزی بلندمدت، محدود و امکان دستیابی به عملیات و نظارت بودجه‌ای بر آن بسیار ضعیف است؛ به علاوه این نظام، اطلاعاتی را در خصوص عملکرد بودجه و میران اثربخشی و کارایی برنامه‌های اعتباری بدست نمی‌دهد.

از ضعفهای اساسی دیگر رویکرد سنتی بودجه‌ریزی می‌توان به عدم تناسب سطح فعالیت و بودجه تخصیص یافته به هر واحد اشاره داشت. اما در رویکردهای نوین بودجه‌ریزی، منابع به تناسب حجم فعالیت به عملیات و فرآیندها اختصاص می‌یابد. این رویکرد، برخلاف بودجه‌ریزی سنتی که تناسب میان تخصیص منابع و حجم فعالیت را رعایت نمی‌کند، منابع سازمان را بر مبنای فعالیت به هر فرآیند و پروژه اختصاص می‌دهد (Buys & Kevin, February 2007). در ادامه، ضرورت و اهمیت پژوهش حاضر ارائه می‌شود.

بودجه‌ریزی در ایران، به‌رغم جایگاه ممتاز برنامه‌ریزی و اهمیتی که بودجه در تهیه و اجرای برنامه‌های عمرانی دارد، ابزار چندان کارآمدی نیست. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی، توان قابل توجهی از نیروهای کارشناسی دستگاه‌ها را به خود اختصاص می‌دهد و بحث‌های گسترده‌ای را میان قوای اجرایی و قانون‌گذار مطرح می‌کند. در مقایسه با دگرگونی‌های بسیاری که طی دهه‌های اخیر در مفاهیم و مأموریت‌های بودجه در اداره امور عمومی کشورها پدید آمده است، سازماندهی، مدیریت تهیه و اجرای بودجه در ایران هنوز هم پایبند ضرورت‌های گذشته و درگیر قانون‌مندی‌های مالیه قدیم بوده و از تحولات مزبور به دور مانده است. از این‌رو، فرآیند تهیه و اجرای بودجه در نیم‌قرن گذشته به مسأله پیچیده و دشواری در مدیریت بخش عمومی مبدل شده است که پیامدهای نامطلوب و رو به تزاید خود را بر دولت تحمیل می‌کند. شگفت آن‌که از دیدگاه حاکمیت سیاسی کشور، بیشتر دشواری‌ها و مسایل بودجه‌ای ایران، معلول نارسایی‌های منابع انگاشته می‌شود، درحالی‌که تحلیل ساختارها و عملکردهای بودجه‌ای اخیر در مقایسه با منابع و امکانات مالی دولتها، بیانگر واقعیت‌های دیگری است. در عین حال، تنگناهای بودجه‌ای و نارسایی‌های مدیریت بخش عمومی از دیدگاه عامه مردم دارای سرشت و اشکال متفاوتی است. از این منظر، مدیریت بخش عمومی، حوزه‌ای فاقد مرزبندی شفاف و دارای سازوکاری پرهزینه و کم‌توان است. بنابراین، به نظر می‌رسد مسائل و نارسایی‌های بودجه‌ای در بخش عمومی تا حدود زیادی به ناکارآمدی‌های ساختاری در فرآیند انتخاب و مدیریت مأموریت‌های دولت مرتبط شود.

ساختار بودجه سازمان‌های دولتی کشور، اکنون به‌گونه‌ای است که به راحتی هزینه ساز است و منابع واقعی را از منابع غیرواقعی و تورمی تفکیک نمی‌کند. در شیوه بودجه‌ریزی رایج در دستگاه‌های دولتی ایران، تنها حفظ سقف هزینه‌ها مطرح است؛ یعنی این‌که، هر دستگاه، بودجه سال جاری خود را معیار قرار می‌دهد و سپس، بدون انجام هر گونه ارزیابی از عملکرد خود و این‌که هزینه واقعی هر واحد از تولید کالا یا خدمات آن عملاً چقدر تمام می‌شود، با در نظر گرفتن نرخ تورم در کشور و سایر متغیرهای احتمالی در هزینه‌ها، درصدی را به درآمدها و هزینه‌های سال جاری اضافه می‌کند و به عنوان پیش‌بینی بودجه سال آینده خود به دولت ارائه می‌دهد و بالاخره این‌که، در بودجه دستگاه‌های دولتی ایران استمرار حیات دستگاه‌ها مطرح است، نه

ضرورت‌های واقعی جامعه؛ لذا بررسی موضوعاتی از قبیل اهداف و فلسفه وجودی و توجیحات قانونی ناظر بر تهیه بودجه عملیاتی برای دستگاه‌های دولتی مورد توجه و بازنگری قرار نمی‌گیرند.

عوامل و موارد اشاره شده منجر به انحراف فرآیند بودجه‌ریزی در بخش دولتی از مسیر علمی و صحیح آن به مسیر چانه‌زنی و بهره‌گیری از منابع قدرت در پیش‌بینی و تخصیص بودجه شده است و احساس مسؤلیت در این رابطه روز به روز کم‌رنگ‌تر شده و نتیجه این روند اختصاص بخش‌های هنگفتی از بودجه به کارهای غیرضروری و خارج از اولویت شده است.

با توجه به ارائه مشکلات بودجه‌ریزی به روش سنتی و مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی، مرور چالش‌ها و احصای مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی کشور، می‌تواند زمینه را برای استقبال متولیان امر بودجه‌ریزی و تأمین مالی در بکارگیری این روش نوین بودجه‌ریزی فراهم نماید. پس از ارایه اهمیت و ضرورت پژوهش، مروری بر پیشینه نظری موضوع مورد بحث می‌تواند بینش و نگاه خوبی برای خوانندگان مقاله حاضر فراهم آورد. لذا در ادامه، به ترتیب، مفهوم بودجه و بودجه‌ریزی، مقایسه شیوه‌های بودجه‌ریزی، اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، الزامات و مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی، مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی، تشریح مدل سه‌عاملی شه و در نهایت مدل مفهومی پژوهش با توجه به ادبیات ارائه شده، طرح و آورده می‌شود.

ساده‌ترین برداشت از بودجه همان دخل و خرج یا درآمدها و هزینه‌های دولت است که در میان مردم، معمولاً همین مفهوم رایج است. اما در اقتصاد ملی، بودجه را یک ابزار مدیریت فرض می‌نمایند، به عبارت دیگر بودجه طرحی است جامع، در قالب اصطلاحات مالی که به وسیله یک برنامه جاری برای مدت معینی اجرا می‌گردد و بالاخره آنکه از نگاه نظارتی، بودجه یکی از ابزارهای مالی نظارت قوه مقننه بر دولت و نشان‌دهنده اشکال مالی مداخله دولت در فعالیت‌های اقتصادی کشور است (Farzib, 2001).

بودجه‌ریزی در مجامع علمی، ناظر بر پیش‌بینی منابع و مصارف مالی برای انجام مأموریت‌ها و وظایف دولت است. به عبارت دیگر، اطلاعات بودجه‌ای بازتاب مالی و اعتباری تصمیم‌های اجرایی و محدوده برنامه‌ریزی - مترادف یا منطبق با چارچوب فعالیت‌های دولت است. از این‌رو، بررسی محتوایی و ارزیابی ماهوی تصمیم‌های بودجه‌ای و به تبع آن، گستره بودجه‌ریزی و حجم عملیات در ساختارهای سیاسی دولت‌های مداخله‌گر یا حاکمیت‌های ارشادی، با تفاوت‌های بسیار آشکار همراه خواهد بود. از سوی دیگر، جایگاه دولت و انتظارات اجتماعی از آن، متأثر از نظام‌های ارزشی حاکم و پیشینه تاریخی حکومت است؛ هرچند که ماهیت درآمدهای عمومی و چگونگی دسترسی دولت‌ها به منابع مالی و نیز حدود مشارکت افراد جامعه و تأمین این منابع، نقش پراهمیتی دارد. بنابراین، برای انتخاب و ارائه تعریفی از بودجه و بودجه‌ریزی در بخش عمومی، باید به تأثیر تفاوت‌های ناشی از ویژگی‌های یادشده در ماهیت منابع و محدوده مصارف هر کشور توجه داشت.

یکی از اصلاحات اخیر در نظام‌های بودجه‌ای، حرکت به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی، به منظور استانداردسازی فعالیت‌های دولت، افزایش پاسخگویی و بهبود عملکرد می‌باشد.

بودجه بر حسب عملیات عبارت است از بودجه‌ریزی بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که خریداری می‌شود؛ به عبارت دیگر، در این نوع بودجه‌ریزی، به جای توجه به چگونگی اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود مورد توجه قرار می‌گیرد (Mac Gill, 2001).

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 از طریق آشکارسازی علل افزایش قیمت‌تمام‌شده 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 دستگاه می‌شود. بودجه ریزی عملیاتی بر پایه چهار اصل زیر استوار است (Ghaderi & Farzib, 2006):

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| (الف) حسابداری قیمت تمام‌شده | (ب) روش اندازه‌گیری کار |
| (ج) استفاده از فرم‌ها | (د) استفاده از استانداردها. |

در بودجه‌ریزی عملیاتی، منابع بر اساس اولویت امور و نتایج قابل اندازه‌گیری تخصیص داده می‌شوند. بودجه عملیاتی، محصول برنامه‌ریزی استراتژیک است که در آن تصمیمات مربوط به تخصیص بهینه منابع بر پایه نتایج پذیرفته شده و معیارهای سازمانی مربوط به اهداف کلی، اختصاصی، استراتژی‌ها و برنامه‌های عملیاتی هر سازمان صورت می‌گیرد (Ra'iesi Serkendiz, 2006).

بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آنها را به عهده دارند تنظیم می‌شود. در تنظیم این نوع بودجه، به جای توجه به کالاها و خدماتی که دولت خریداری می‌کند و یا به عبارتی، به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت‌ها و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. در بودجه عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی، طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت‌تمام‌شده، محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند (Ebrahimi Nejad & Farajvand, 2001).

بودجه‌ریزی عملیاتی، پدیده چندان جدیدی نمی‌باشد؛ بلکه نظام تکامل یافته و متشکل از برخی از جنبه‌ها و عناصر مفید سایر بودجه‌ریزی‌های تجربه‌شده در گذشته بوده و طرح مهمی در مدیریت پرداخت‌های دولت برای چندین دهه می‌باشد (Yousef, Nejad, Winter 2006).

در دهه ۱۹۹۰، موج جدیدی از اشتیاق به بودجه‌ریزی عملیاتی در ملل پیشرفته مطرح و سپس در کشورهای در حال توسعه انتشار یافت. طی این زمان، بودجه‌ریزی عملیاتی جزئی از اصلاحات وسیع‌تری بوده است که مدیریت بخش دولتی و مرز بین بخش خصوصی و دولتی را دگرگون کرده است. انگیزه آنها، احساسی جهانی است که برای بهبود عملکرد ناامیدکننده بخش دولتی وجود دارد.

با توجه به منابع و تلاش‌هایی که صرف بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود، کسب اطمینان از کارایی این روش مهم است. با این وجود، باید اذعان کرد که بسیاری از تحلیل‌گران از جمله "شیک" اعتقاد دارند که تلاش برای اجرای بودجه عملیاتی تقریباً همیشه شکست می‌خورد (Schick, 2003). در این قسمت، سیر تکاملی بودجه و بودجه‌ریزی در نظام‌های مالی دنیا ارائه می‌شود.

شیوه‌های بودجه‌ریزی، از نظر تکنیک تهیه و تنظیم بودجه و براساس هدفها و انتظاراتی که در طی دوران متممادی سپری کرده، سیر تکاملی متنوعی داشته است:

۱. بودجه متداول (سنتی)^۲

در بودجه‌ریزی متداول، هدفها و تأکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات، منحصرأ معطوف به «دستگاه - مواد - هزینه» است و نقش مجلس و پارلمان نیز در بررسی بودجه، صرفاً حفظ و کنترل مخارج دولت در چارچوب اعتبارات مصوب می‌باشد که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز ننماید؛ بنابراین، مبنای صحیحی برای مدیریت مؤثر در دستگاه‌های اجرایی به حساب نمی‌آید (Farzib, 2001).

۲. بودجه‌ریزی افزایشی^۳

این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم‌گیری انطباق دارد؛ طبق این روش، برای تصمیم‌گیری جدید، به تصمیم‌هایی که بیشتر در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه می‌شود و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آنها اعمال می‌گردد. در بودجه‌ریزی افزایشی، برای پرهیز از مشکلات ناشی از کار عظیم و پردردسر، بودجه سال گذشته را به‌عنوان پایه‌ای برای مصارف جاری فرض کرده و افزایشی سالانه برای آن در نظر می‌گیرند که بسته به روند تغییرات قیمت‌ها، تغییر حجم عملیات موجود و تقبل وظایف جدید از طرف دولت و عواملی از این قبیل، قابل تغییر است.

۳. بودجه برنامه‌ای^۴

^۲ . Conventional (Traditional) Budgeting

^۳ . Incremental Budgeting

^۴ . Program Budgeting

در بودجه برنامه‌ای اعتبارات برحسب وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که سازمان دولتی در سال مالی اجرای بودجه، برای نیل به اهداف خود باید انجام دهد، پیش‌بینی می‌شود. به عبارت دیگر، در این بودجه‌ریزی مشخص می‌شود که دولت و دستگاه‌های دولتی در سال اجرای بودجه، اولاً دارای چه اهداف، وظایف و مقاصد مصوب می‌باشند؛ ثانیاً برای نیل به اهداف و مقاصد مذکور، باید کدام برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌ها را با چه میزان اعتبارات انجام دهند (Ebrahimi Nejad & Farajvand, 2001).
 پروفیسور برکهد^۵، در مورد بودجه برنامه‌ای می‌گوید:
 «اگر بخواهیم در دنیای فعلی، بودجه را ابزار و وسیله کار مدیران بدانیم، باید در تقسیم‌بندی مخارج، هدف و غایت خرج را رعایت کنیم».

۴. بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت (ABB^۶)

بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت، معکوس هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۷ است. در سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌های منابع مصرفی از طریق محرک منابع به مخزن هزینه فعالیت‌ها تخصیص داده می‌شود. پس از تخصیص هزینه منابع، می‌توان هزینه فعالیت‌ها را با محرک فعالیت به محصولات، خدمات و مشتری‌ها تخصیص داد. اما در بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت، تحلیل هزینه‌یابی از پایین به بالا است. مراحل سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت شامل پیش‌بینی میزان تولید، فروش، محصولات، خدمات، پیش‌بینی میزان تقاضا و نیاز فعالیت‌های سازمان، محاسبه میزان تقاضا برای اجرای فعالیت‌های سازمان، تعیین منابع واقعی برای تقاضاها و نهایتاً محاسبه ظرفیت فعالیت‌ها می‌شود (Kaplan & Cooper, 1998).

۵. بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (ZBB^۸)

تأکید بر رعایت تناسب حجم عملیات دستگاه‌ها و مؤسسات دولتی با وظایف محول شده به آنها در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر مورد نظر می‌باشد. در این روش هدف این نیست تا تمام عملیات از نو مورد بررسی و بازنگری قرار گیرد، بلکه معیار عملکرد سال قبل و میزان جذب اعتبارات سال گذشته را منسوخ می‌شمارد (Farzib, 2001).
 پیتر فیئر^۹، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر را چنین توصیف کرده است:

«یک برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه‌ای که هر مدیر را ملزم می‌کند که به‌نحوی کامل، مشروح و مستدل، درخواست بودجه خود را از پایه صفر توجیه کند و مسؤول اثبات این امر باشد که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند».
 بودجه‌ریزی بر مبنای صفر به دنبال توجیه ادامه یا توقف فعالیت‌ها است و اشتراک مساعی همه افراد مرتبط با بودجه را ضروری می‌نماید. در این نوع بودجه‌ریزی شقوق مختلف به طور کمی محاسبه می‌شوند و معیارهای لازم برای مقایسه آنها وجود دارد و این کار ارزیابی آنها را شفاف می‌کند و به راحتی فعالیت‌های با اولویت پایین را حذف می‌کند.
 از معایب این نوع بودجه‌ریزی می‌توان به افزایش بی‌رویه کارهای دفتری و احتمالاً تضعیف روحیه افراد و مدیرانی که باید برای ارقام هزینه‌های پیشنهادی دلایل موجهی ارائه نمایند، اشاره داشت (Ebrahimi Nejad & Farajvand, 2001).

۶. نظام طرح‌ریزی - برنامه‌ریزی - بودجه‌ریزی (PPBS^{۱۰})

در این سبک بودجه‌ریزی، در اجرای هدفی مشخص براساس برنامه کار معین و زمان مشخص با شناخت عوامل منابع انسانی، منابع تأسیساتی و تجهیزاتی، منابع مالی لازم اختصاص داده می‌شود (Farzib, 2001).
 با استفاده از نظام PPBS می‌توان برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی و نوشتن بودجه، اطلاعات مدیریت، کنترل مدیریت و ارزشیابی طبق برنامه را به هم مرتبط ساخت و در عین حال، نسبت به تجزیه و تحلیل نظام‌مند هر یک از عناصر تأکید کرد.

⁵ Burkhead

⁶ Activity Based Budgeting

⁷ Activity Based Costing (ABC)

⁸ Zero-Based Budgeting

⁹ Peter Phyr

¹⁰ Planning-Programming-Budgeting System

در این نظام، بیش از آنکه بودجه‌ریزی داده‌ها مطرح باشد، بودجه‌ریزی ستاده‌ها مطرح است. محور اصلی بحث، عبارت از هدفها و نتایج نهایی عملیات دولت و امکان نیل به این هدفها، از طریق عملیات مختلف و مقایسه این عملیات و انتخاب بهترین، ارزاترین، سریع‌ترین و مناسب‌ترین آنها می‌باشد (همان منبع).

۷. بودجه‌ریزی هوشمند (IB^{۱۱})

بودجه‌ریزی هوشمند، الگویی جدید در سیستم بودجه‌ریزی سازمان‌ها است. در این شیوه، پیچیدگی و بزرگ‌بودن دولتها و سازمان‌های زیرمجموعه آنها، نه تنها یک تهدید نیست، بلکه یک فرصت تلقی می‌شود و بسیاری از موضوعاتی که در بودجه‌ریزی عملیاتی ممکن است به عنوان یک مانع یا چالش مطرح باشد (مانند توزیع هدفمند و عادلانه منابع، محاسبه قیمت تمام شده و مدیریت آن، استانداردسازی، همسوسازی فعالیت‌ها و ...) را پاسخگو است (در ادامه به این چالشها و موانع پرداخته می‌شود). ارکان بودجه‌ریزی هوشمند عبارتند از: (۱) استانداردسازی (۲) قیمت تمام شده و (۳) خودکنترلی.

در این شیوه، استانداردها و محاسبه قیمت تمام شده به صورت هوشمند صورت می‌گیرد و از یک فرآیند وقت‌گیر و هزینه‌بر، به یک فرآیند ساده و با کمترین زمان قابل تصور تبدیل می‌شود. عناصر کلیدی در این سیستم عبارتند از: اهداف قابل سنجش، استراتژی‌های قابل سنجش، برنامه‌ها، تخصیص منابع، سنجش و ارزیابی و کنترل هوشمند. علت استفاده از واژه هوشمند در کمی‌سازی اهداف کلان و خرد و محاسبات ریاضی این روش است که به صورت نظام‌مند و متناوب، میزان هزینه‌های اجرای طرحها و برنامه‌های سازمان‌ها تخمین و پیش‌بینی می‌نماید.

ویژگی منحصربه‌فرد در این سیستم آن است که تمام اهداف کلان، میانی و خرد بدنه دولت (اعم از دولت مرکزی و دولت‌های محلی) کمی می‌شوند و دولت (مرکزی) در ابتدای یک سال مالی، تنها میزان انتظارات خود را از رشد و یا کاهش در اهداف کلان مشخص می‌کند. بر این اساس، انتظار از اهداف میانی و خرد بدنه دولت، به صورت هوشمند محاسبه می‌گردد و برای دستیابی به آنها، میزان بودجه و اعتباراتی که در هر برنامه باید هزینه گردد نیز به صورت هوشمند محاسبه می‌گردد. (Mousavi & Moghaddam, March 2008).

۸. بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی و یا بودجه بر حسب عملکرد^{۱۲} عبارتست از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن را به عهده دارند، تنظیم می‌شود و اجرای آن در دو بخش دولتی و خصوصی تفاوتی ندارد و با توجه به آزادی عمل بخش خصوصی، این روش فاقد دشواری‌های محاسباتی و پاسخ‌گویی بخش دولتی می‌باشد. براساس نظر برخی از صاحب‌نظران، بودجه‌ریزی عملیاتی روش یا مکانیزی است که به دنبال تقویت ارتباط میان صنایع تدارک شده برای بخش دولتی از یک سو و محصولات این بخش از سوی دیگر، با استفاده از اطلاعات عملیاتی رسمی است (Robinson & Brumby, 2005):

بودجه‌ریزی عملیاتی روش یا مکانیزی است که تخصیص منابع را به نتایج قابل سنجش مرتبط می‌سازد^{۱۳}.

بودجه‌ریزی عملیاتی تلاش می‌کند تا به گونه مستقیم منابع را از طریق بودجه و عملیات، در جهت دستیابی به اهداف، تخصیص دهد (Dimond, 2003). از سوی دیگر در این روش بودجه‌ریزی، پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع نیز برقرار می‌شود. هر چند چنین پیوندهایی غالباً ضعیف هستند، ولی می‌توانند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون‌گذاری را بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی افزایش دهند (Panahi, 2005). با توجه به این که موضوع مد نظر پژوهش حاضر بر بودجه‌ریزی عملیاتی معطوف است، لذا در ادامه به پاره‌ای از مفاهیم مرتبط با این موضوع از جمله اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته می‌شود.

¹¹ Intelligent Budgeting

¹² Operational Budgeting or Performance Based Budgeting

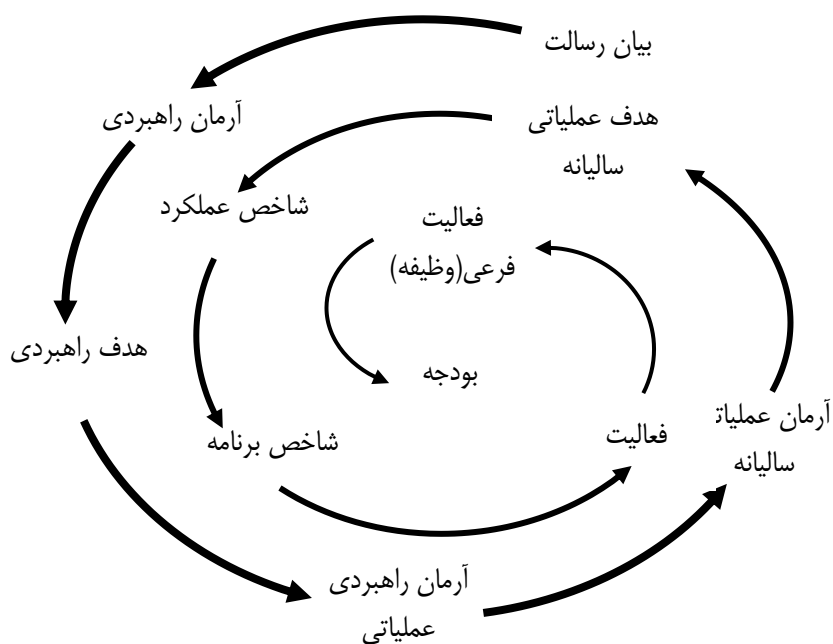
¹³ OECD

هدف نهایی بودجه‌ریزی عملیاتی، کمک به تصمیم‌گیری‌های عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع سازمان‌ها، بر اساس پیامدهای قابل‌سنجش می‌باشد که نتایج قابل‌انتظار (عملکرد) دستگاه را در طول زمان منعکس می‌نماید. با این تفسیر، بودجه‌ریزی عملیاتی، مقاصد و اهداف زیر را دنبال می‌کند:

۱. ارائه مبنای صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع؛
 ۲. تعیین نتایج قابل‌سنجش و مورد انتظار؛
 ۳. تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری روی مهمترین مسائل و چالش‌هایی که دستگاه با آن مواجه است؛
 ۴. ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می‌باشد؛
 ۵. ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه؛
 ۶. ارائه مبنایی برای پاسخ‌گویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور؛
 ۷. افزایش کارایی مدیریت هزینه‌ها و صرفه‌جویی در هزینه‌ها (همان منبع).
- برخی از مهمترین الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی به شرح زیر است:

۱. تجدید ساختار بودجه و سازمان‌دهی آن، بر اساس برنامه‌های راهبردی دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌ها؛
 ۲. تشریح و تصریح رابطه ساختار سازمان با بودجه‌های عملیاتی از بالا به پایین؛
 ۳. مرتبط‌ساختن فعالیت‌های روزمره به بودجه، براساس شاخصها؛
 ۴. استخراج هزینه کامل فعالیت، جهت تسهیل دستیابی به اهداف.
- مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی و ارتباط بین بودجه با برنامه‌های راهبردی از یک طرف و بودجه با فعالیت‌های روزانه از طرف دیگر را می‌توان در قالب شکل شماره (۱) ارائه کرد.

شکل شماره (۱): مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی (همان منبع)



تجربه کشورها نشان می‌دهد به کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی، به عنوان اقدامی اصلاحی - که تنها پیوند فنی میان بودجه و عملکرد ایجاد می‌کند - اشتباه است و با توجه به اینکه ارتباطات میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع، صرفاً فنی نیستند و از گزینه‌های سیاسی نیز متأثر می‌شوند، این گونه بودجه‌ریزی دارای مزیت‌های فراوانی است که نمونه‌هایی از آنها عبارتند از:

۱. افزایش پاسخ‌گویی عمومی: اطلاعات عملکرد منتج از بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند به شیوه‌های مختلف نظیر اسناد بودجه‌ای، برنامه‌های راهبردی و گزارش عملکرد به اطلاع عموم برسد.
۲. مدیریت برای عملکرد بهتر: این رویکرد با استفاده‌های منفی از اطلاعات عملکرد، از جمله استفاده برای تنبیه و مجازات یا پاداش فردی (که خطر تشویق قانون‌گریزی یا سوء استفاده از سیستم به جای بهبود عملکرد را در پی دارد) تفاوت دارد. شاخص‌های کارآیی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری، شاخص‌هایی هستند که در بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند. این شاخص‌ها را می‌توان برای تعیین اهداف عملکرد و طراحی راهبردهایی برای نیل به این اهداف، ردیابی عملکرد در طول زمان، مقایسه عملکرد با عملکرد سازمان‌های دیگر به کاربرد.
۳. بهبود نحوه تخصیص منابع: مرتبط ساختن برنامه‌ریزی راهبردی به تخصیص منابع، یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است. سازمان‌ها باید شاخص‌های عملکرد و اهداف راهبردی را در بودجه‌های پیشنهادی خود ارائه دهند. این شیوه به تصمیم‌گیران در زمینه تخصیص منابع در بین سازمان‌ها کمک می‌کند و مستلزم آن است که تحلیل‌گران بودجه، ضرورت بودجه درخواستی هر سازمان، رابطه آن با اولویت‌های برنامه راهبردی سازمان، ارتباط آن با اهداف و سیاست‌های دولت و خطرات یا میزان عدم قطعیت برآورد هزینه‌ها را بررسی کنند (همان منبع).

بر اساس نوع نگاه و پرداختن به موضوع بودجه‌ریزی عملیاتی، ابعاد، معیارها، فرآیندها و پیش‌نیازهای متنوعی به عنوان عوامل و الزامات این نوع بودجه‌ریزی مطرح شده است که برخی با دسته‌بندی و طبقه‌بندی در قالب مدل ارائه شده‌اند. ابعاد و چارچوب‌های مورد نظر در هر دیدگاه، غالباً بر اساس شرایط و مقتضیات ساختاری، مدیریتی، شرایط و ظرفیت‌های محیطی، ساختار سیاسی - قانونی و سایر موارد مرتبط می‌باشند. در بسیاری از پژوهش‌های مربوط به بودجه‌ریزی، مدلها و دسته‌بندی‌های گوناگون، به عنوان مبنایی برای آسیب‌شناسی و تحلیل پارامترهای مؤثر بر فرآیند بودجه‌ریزی مورد نظر قرار گرفته‌اند.

با توجه به این که از اهداف اصلی مقاله حاضر، تبیین الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در یکی از سازمان‌های دولتی ایران می‌باشد، از این رو، به منظور انتخاب یکی از مدل‌های معتبر برای بررسی، ارائه برخی از این دسته‌بندیها - همراه با ملاحظه عوامل و معیارهای مرتبط با هر یک - ضروری می‌نماید. جدول شماره (۱)، به طور خلاصه به این موضوع پرداخته است.

منبع	عوامل اصلی بررسی و الزامات بودجه‌ریزی	مؤلفه‌ها و معیارهای مربوط
	ساختار	قوانین، روشهای حسابداری، وظایف، نظام اطلاعات، نظارت و ارزیابی
دیموند، ۲۰۰۳	نگرش	دانش، آموزش، انگیزش
	ویژگی شاخص‌ها و اهداف	تناسب، شناخته‌شدگی، مشارکت، استناد و کاربری، کفایت و تنوع، دسترسی، ثبات
	محیطی	عوامل سیاسی، پشتیبانی دولت و الزامات قانونی، پاسخگویی سازمان‌ها و ...
محمودی، ۲۰۰۷	فنی و فرآیندی	برنامه‌ریزی استراتژیک، تعیین شاخص‌های بودجه‌ریزی، اعتبار شاخص‌ها، تغییر سیستم حسابداری و گزارش‌گیری، سیستم اطلاعات مدیریت
	منابع انسانی	آموزش، شرایط احراز مشاغل، نظام حقوق و مزایا، نظام تشویق و تنبیه و ...
مدل سه عاملی شه (شه، ۱۹۹۸)	توانایی	توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی، توانایی فنی
(اندرو، ۲۰۰۴)	اختیار	اختیار قانونی، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی
	پذیرش	پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی، پذیرش تشویقی
مدل سه‌شاخگی	رفتاری	شخصیت افراد، انگیزش، تعارض سازمانی، فرهنگ سازمانی، خلاقیت و

منبع	عوامل اصلی بررسی و الزامات بودجه‌ریزی	مؤلفه‌ها و معیارهای مربوط
(میرزایی اهرنجانی و سلطانی، ۱۹۹۵) (میرزایی اهرنجانی و مقیمی، پاییز ۲۰۰۳) (عبدصبور، حاجی‌سیدتقی‌ا و راوند، پاییز ۲۰۱۰)	ساختاری	نوآوری، اخلاق اداری، رهبری سازمانی و ... استراتژی و اهداف سازمانی، منابع پشتیبانی، ضوابط و آیین‌نامه‌های داخلی، فرآیندهای سازمانی، ساختار سازمانی و مدیریتی و ...
سایر منابع و صاحب‌نظران: دیموند، ۲۰۰۳ صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۰۱ GAO, ۱۹۹۹ مرکز تحقیقات مجلس، ۲۰۰۵	زمینه‌ای	عوامل اقتصادی، عوامل اجتماعی، عوامل سیاسی - قانونی و ...
		- فرآیندهای بالا به پایین و پایین به بالای بودجه‌ریزی برنامه، برنامه فرعی و فعالیت - تدوین شاخص‌های کلان بودجه‌ریزی توسط سیاست‌گذاران میزان منابع - تدوین اهداف، مقاصد، میزان، منابع و شاخص‌های سنجش توسط مدیران سطوح پایین - ارتقای سیستم اطلاعات - تجدید ساختار نظام حسابداری - تقویت سیستم‌های کنترل داخلی

جدول شماره (۱): الزامات و عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی

نظر به اینکه پژوهش‌گران مقاله حاضر، از حیث ارتباط، جامعیت و تناسب عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی با شرایط سازمان‌های دولتی ایران، مدل شه را ارجح‌تر بر سایر مدل‌های ذکر شده برتر یافتند، بنابراین مبنای بررسی و تحلیل‌های بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل یادشده خواهد بود. به همین منظور اینک به تفصیل به تشریح متغیرهای مدل مذکور پرداخته می‌شود. این مدل بر سه عامل اثرگذار بر فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید دارد: توانایی^{۱۴}، اختیار^{۱۵} و پذیرش^{۱۶}.

الف) توانایی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

یکی از حدسیات رایج در مورد اجرای ناموفق بودجه‌ریزی عملیاتی، ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمانی است. موردکاوپها و گزارشات در مورد اتخاذ بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد که سه بعد از توانایی سازمانی برای اتخاذ کامل بودجه‌ریزی عملیاتی کلیدی می‌باشند: توانایی ارزیابی عملکرد^{۱۷}، توانایی نیروی انسانی^{۱۸} و توانایی فنی^{۱۹}.

الف - ۱) توانایی ارزیابی عملکرد - توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد (Foltin, 1999). اگر سازمان‌های دولتی توانایی سنجش عملکرد به‌طور مؤثر را نداشته باشند، بودجه‌ریزی عملیاتی شکست خواهد خورد. باوجود آن که بسیاری از دولتها بر این باورند که سنجش نتیجه و خروجی، مشکل و وقت‌گیر است، با این‌همه، اقدام به تعریف نتایج و خروجی‌ها نموده‌اند. در برخی موارد این احتمال وجود دارد که مشکلات موجود در ارزیابی عملکرد، اجرای بالقوه بودجه عملیاتی را منتفی کند؛ اما با توجه به گسترش فنون ارزیابی عملکرد و شکل‌گیری توانایی‌های لازم در دولتها، این مشکلات کمتر خواهد شد. برای اجرای معنی‌دار بودجه عملیاتی، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید در مدیریت و تصمیم‌گیری، تخصیص منابع و طراحی طرح‌های تشویقی مورد استفاده قرار گیرد. نکته مهم دیگر این است که اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید صحیح و قابل اطمینان باشد.

¹⁴ Ability

¹⁵ Authority

¹⁶ Acceptance

¹⁷ Performance Appraisal Ability

¹⁸ Human Resources Ability

¹⁹ Technical Ability

الف - ۲) توانایی نیروی انسانی - مطالعات همچنین بر اهمیت اطمینان از وجود توانمندی نیروی انسانی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید می‌کند.

منابع انسانی مربوط، باید دارای مهارت‌های خاص در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی باشند. در واحدهای سازمانی اجرایی و قانون‌گذار، باید کارشناسانی در زمینه تدوین اهداف عملکرد و برقراری ارتباط میان استفاده‌کنندگان از اطلاعات عملکرد وجود داشته باشند. سازمان‌ها در راستای اجرای بودجه عملیاتی، نیازمند توسعه توانمندی‌هایی در رابطه با شناسایی و سنجش عملکرد و استفاده از اطلاعات عملکرد در یک مسیر سازنده هستند.

الف - ۳) توانایی فنی - تجربه دولتها در رابطه با بودجه‌ریزی عملیاتی، اهمیت توانایی‌های فنی را نیز نشان می‌دهد. در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی، باید ملزومات فنی خاصی تدارک دیده شود که به‌وسیله آن اطلاعات عملکرد فوری، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه گردد. بانک اطلاعاتی باید با طیف وسیعی از دیگر سیستم‌ها هماهنگ باشد تا تأمین‌کننده بنیادینی برای نظام‌های حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی در دولت باشد.

اگر اطلاعات عملکرد به‌طور فنی از سایر عملیات حسابداری و بودجه‌ریزی جدا باشد، به احتمال فراوان بودجه‌ریزی عملیاتی، فرآیندهای تصمیم‌گیری مرتبط با سایر عملیات را درک نخواهند کرد و اگر نظام حسابداری، مبتنی بر داده‌های ورودی باشد، به‌راحتی اصلاحات مبتنی بر عملکرد را تسهیل نخواهد کرد (Willoughby and Melkers, 2000).

به‌نظر می‌رسد بسیاری از دولتها در مرحله ارزیابی فناوری‌های مورد نیاز برای اجرای بودجه عملیاتی هستند و در نظام‌های مدیریت مالی با مشکل مواجه خواهند شد. برخی نیز معتقدند که کمبود منابع مالی مورد نیاز برای توسعه نظام‌های جدید مالی و اطلاعاتی، یکی از مهمترین مشکلات در راستای اجرای بودجه عملیاتی می‌باشد.

ب) اختیار برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

عامل دوم که بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد، به مکانیزم‌های اختیار در دولتها ارتباط دارد. اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و یا در مراحل آن اختیار لازم را نداشته باشند، اجرا با مشکل روبرو خواهد شد. اختیار دارای سه بُعد است: اختیار قانونی^{۲۰}، اختیار رویه‌ای^{۲۱} و اختیار سازمانی^{۲۲}.

ب - ۱) اختیار قانونی - فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی، شدیداً قانونمند هستند؛ اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قوانین، نمی‌تواند اجرا شود. در برخی دولتها، استفاده بالقوه از ارزیابی عملکرد در بودجه توسط قوانین و مقررات منابع انسانی محدود می‌شود. در برخی کشورها نیز، قوانینی در رابطه با تشویق و تنبیه مالی سازمان‌ها، واحدها و اشخاص تدوین شده است که اغلب آنها با تسهیم سود و پرداخت‌های تشویقی در رابطه با عملکرد به سازمان‌ها و کارکنان، در تعارض می‌باشد.

در دولتهایی نیز، به‌دلیل آنکه بودجه بر مبنای ورودی‌ها تنظیم و سازماندهی می‌شود، قوانین استفاده از اطلاعات عملکرد در بودجه دارای ضعف‌هایی است (Andrew, 2004).

ب - ۲) اختیار رویه‌ای - سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد، اغلب در فرآیندهای بودجه موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. مشخصه فرآیندهای موجود، رویه‌های رسمی است که به‌عنوان یک قاعده، رفتار بودجه‌ریزی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات، نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها می‌باشد.

در برخی دولتها، قوانین و رویه‌های بودجه بر ورودی‌ها و تشریح دقیق فصول و موارد هزینه تأکید دارد که این موضوع، نقش بالقوه اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را تضعیف می‌کند. مدیران و قانون‌گذاران ملزم هستند بر ورودی‌ها تأکید کنند و اختیار رویه‌ای لازم برای اقدام به‌صورت دیگر را ندارند. به‌طورمثال در کالیفرنیا، استفاده محدود از اطلاعات عملکرد توسط قانون‌گذاران، ناشی از رویه‌های موجود نظام بودجه‌ریزی می‌باشد. اما بسیاری از رویه‌های بودجه‌ریزی سنتی، به‌رغم تلاش‌هایی برای ملزمن‌موندن تصمیم‌گیرندگان برای استفاده از اطلاعات حاصله از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، هنوز وجود دارند (Young, 2003).

²⁰ . legal authority

²¹ . procedural authority

²² . organizational authority

هنگامی که رویه‌ها و فرآیندهای بودجه، نقش اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را در تصمیم‌گیری تضعیف و محدود می‌کنند، ایجاد یک نظام بودجه عملیاتی به‌شدت با مشکل همراه می‌شود.

ب - ۳) اختیار سازمانی - خطوط اختیار سازمانی، بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی اثرگذار است؛ به‌ویژه، هنگامی که قصد استفاده از اطلاعات عملکرد وجود دارد. اگر اختیارات لازم واگذار شود و به مدیران اجازه داده شود تصمیمات راجع به کارمندیابی، بودجه‌ریزی، گزارش‌دهی و ... را، خود، اتخاذ نمایند، بودجه‌ریزی عملیاتی اثربخش‌تر خواهد شد.

اختیارات سازمانی در رابطه با استفاده از اطلاعات عملکرد، متأثر از تصمیم‌های مقامات سیاسی می‌باشد و تصمیمات در رابطه با تخصیص منابع، اغلب - در چارچوب سیاسی - هنگامی اخذ می‌شود که علاقه‌چندانی به استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد وجود ندارد و این امر منجر به شکست اصلاحات خواهد شد. در ایالات متحده، بسیاری از مقامات دولتی به این فکر می‌کنند که چگونه می‌توانند اختیارات لازم را به مدیران واگذار کنند تا بتوانند از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری‌های خود به‌نحوی مؤثر استفاده کنند؛ درحالی‌که محدودیت‌های سیاسی همچنان باقی می‌مانند و گاهی اوقات به آن توجه نمی‌شود. واقعیت آن است که مقامات سیاسی و مدیران در رابطه با استفاده از اطلاعات مبتنی بر نتایج، همواره آزاد نمی‌باشند و این امر، استفاده از این اطلاعات را محدود می‌کند.

ج) پذیرش برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

مقاومت در برابر اصلاحات، از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای بخشها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد (Kline, 1997).

اگر بودجه‌ریزی عملیاتی توسط این گروهها پذیرفته شود، به احتمال فراوان اجرا خواهد شد. برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، مقامات دولتی، مدیران اداری و کارکنان باید متقاعد گردند که بودجه‌ریزی عملیاتی درخور تلاش به‌منظور کاهش هزینه‌ها و نیل به منافع کوتاه و بلندمدت دولت و جامعه می‌باشد. سه جنبه از پذیرش مورد نیاز می‌باشد: پذیرش سیاسی^{۲۳}، پذیرش مدیریتی^{۲۴} و پذیرش تشویقی (انگیزشی)^{۲۵}.

ج - ۱) پذیرش سیاسی - پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه عملیاتی بسیار حیاتی است؛ درحالی‌که سنجش و استفاده از اطلاعات عملکرد، پیامدهایی برای مقامات انتخابی و انتصابی دارد. برخی از صاحب‌نظران بر این باورند که سیاستمداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیمات تخصیصی مقاومت می‌کنند، چون چنین اطلاعاتی، آسیب‌پذیری آنها در برابر مردم را افزایش می‌دهد؛ به‌خصوص در رابطه با برنامه‌های بلندمدت که ممکن است در کوتاه‌مدت به خوبی اجرا نشود. اطلاعات عملکرد برای مقامات سیاسی در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای به‌عنوان یک تهدید مطرح می‌باشد؛ زیرا این سؤال پیش می‌آید که مقامات سیاسی در استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد چه اختیاری دارند؟ از طرفی در تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اغلب اهداف کوتاه‌مدت به‌جای اهداف بلندمدت مورد توجه قرار می‌گیرد.

ج - ۲) پذیرش مدیریتی - بررسی‌ها نشان می‌دهد که پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران، به‌خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، اساسی است. یک چالش اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی، متقاعدکردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح‌های استراتژیک و سنجش عملکرد می‌باشد (Carter, 1999).

مسئله عدم پذیرش مدیریتی معمولاً دو گونه مطرح است:

۱. اگر سازمان‌ها این گونه برداشت کنند که قانون‌گذاران از اطلاعات عملکرد، بیشتر برای مؤاخذة آنها استفاده خواهند کرد، آنها به‌احتمال فراوان از طرح حمایت نخواهند کرد.
۲. اگر سازمان‌ها اطلاعات عملکرد را در تصمیمات، مؤثر و مفید ندانند، آنها از بودجه‌ریزی حمایت نخواهند کرد.

²³ Political Acceptance

²⁴ Managerial Acceptance

²⁵ Incentive Acceptance

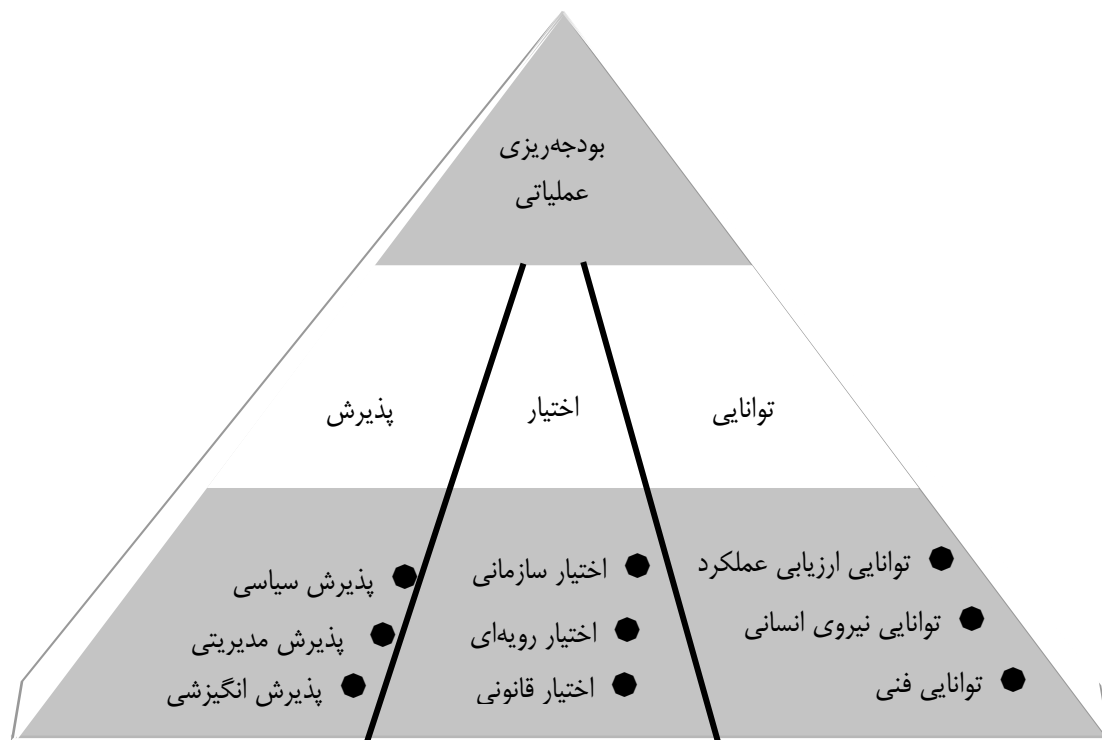
به‌طور کلی، استفاده کم از اطلاعات عملکرد تا اندازه‌ای توجیه‌کننده این حقیقت است که برخی سازمان‌ها بر این باورند، این طرح اجرایی نخواهد شد (Harris, 2001).

ج - ۳) پذیرش تشویقی - فرآیند بودجه‌ریزی، سرشار از مشوقها می‌باشد؛ سیاست مداران و مدیران مشابه یکدیگر، انگیزه‌هایی برای استفاده از انواع خاصی از اطلاعات و رفتارهای معین دارند. اگر این انگیزه‌ها ناسازگار با بودجه‌ریزی عملیاتی باشند، اجرای آن با مشکل روبرو خواهد شد. صاحب‌نظران در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی اغلب خواهان استراتژی انگیزشی برای استفاده از اطلاعات مبتنی بر عملکرد می‌باشند و معتقدند انگیزه‌ها و مشوقها باید جزئی از بودجه‌ریزی عملیاتی باشد؛ به نحوی که پاداشها و تنبیهاتی برای عملکرد مناسب و نامناسب در اجرای برنامه‌های مصوب و برای موفقیت یا عدم موفقیت در اجرای بودجه عملیاتی در نظر گرفته شود. همچنین این اعتقاد وجود دارد که نظام‌های بودجه‌ریزی ورودی و فرآیند محور، مشوق‌هایی ایجاد می‌کند که اغلب در مقابل رویکرد نتیجه محور قرار دارد.

تقریباً همه مطالعات پژوهشی بر مدل مفهومی استوار است که متغیرهای موردنظر و رابطه میان آن‌ها را مشخص می‌کند. این مدل مفهومی که با مفاهیم دیگری از جمله چارچوب نظری و ... شناخته می‌شود، الگویی است که پژوهش‌گر براساس آن، روابط میان عواملی که در ایجاد مسأله، مهم تشخیص داده شده‌اند را به تصویر می‌کشاند.

مدل مفهومی پژوهش حاضر، با الگوگیری از «مدل سه‌عاملی شه» که در بخش ادبیات پژوهش به آن پرداخته شد، بر اساس شکل شماره (۲) طراحی و تنظیم شده است.

شکل شماره (۲): مدل مفهومی پژوهش، ابعاد و معیارهای مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس مدل شه



به‌نظر می‌رسد انتخاب مدل یادشده، بتواند الزامات و موانع پیش روی اجرایی نمودن بودجه‌ریزی عملیاتی را بررسی و شناسایی نماید؛ از مهمترین علل انتخاب مدل مذکور می‌توان به موارد زیر اشاره داشت:

- جامعیت مدل و در نظر گرفتن تمامی عوامل درون و برون‌سازمانی؛ - عدم پیچیدگی نوع دسته‌بندی و سادگی نسبت به سایر مدل‌ها؛ - انطباق مدل مذکور با فرضیات پژوهش؛ - قابلیت آزمون پذیری بیشتر مدل (روایی و پایایی مدل آزمون)؛ - انعطاف پذیری در انتخاب معیارهای تشکیل دهنده ابعاد مدل؛ - انطباق معیارهای مدل با شرایط شرکت مورد مطالعه.

در راستای دستیابی به اهداف پژوهش، سه فرضیه اصلی و نه فرضیه فرعی به شرح زیر مطرح شده است:
فرضیه اصلی یک (۱)- شرکت برق منطقه‌ای تهران^{۲۶} توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

۱-۱- عدم توانایی ارزیابی عملکرد، مانع از اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت برق منطقه‌ای تهران می‌شود.

۱-۲- نیروی انسانی در شرکت برق منطقه‌ای تهران، توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

۱-۳- توانایی فنی کافی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت برق منطقه‌ای تهران وجود ندارد.

فرضیه اصلی دو (۲)- شرکت برق منطقه‌ای تهران اختیار لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

۱-۲- شرکت برق منطقه‌ای تهران، اختیار قانونی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

۲-۲- عدم اختیار رویه‌ای لازم در شرکت برق منطقه‌ای تهران، به‌عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

۲-۳- عدم اختیار سازمانی لازم در شرکت برق منطقه‌ای تهران، به‌عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

فرضیه اصلی سه (۳) - پذیرش لازم در رابطه با اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت برق منطقه‌ای تهران وجود ندارد.

۱-۳- پذیرش سیاسی لازم از سوی سیاستگذاران درون و برون سازمانی شرکت برق منطقه‌ای تهران برای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

۲-۳- فقدان پذیرش مدیریتی لازم از جانب مدیران سازمانی در شرکت برق منطقه‌ای تهران، به‌عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی می‌شود.

۳-۳- پذیرش تشویقی لازم در میان کارکنان شرکت برق منطقه‌ای تهران، برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

۲- مواد و روش‌ها

قلمروی پژوهش حاضر، شرکت برق منطقه‌ای تهران^{۲۷} می‌باشد که با مأموریت تأمین برق مطمئن و پایدار برای پایتخت جمهوری اسلامی ایران، سالانه پروژه‌های عمرانی خود را از این طریق طی فرآیند تأمین بودجه به انجام می‌رساند. در این پژوهش، نظرات و دیدگاه‌های مدیران و سایر کارکنان مرتبط با فرآیند تأمین یا خرج بودجه، به‌عنوان جامعه آماری، مورد نظر قرار گرفته است. در پژوهش حاضر، از روش تحقیق توصیفی و زیرشاخه پیمایشی استفاده شده است.

نحوه طراحی پرسش‌نامه پژوهش حاضر بدین صورت است که پس از انتخاب مدل سه‌عاملی شه برای بررسی و تحلیل موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، عوامل و معیارهای زیر مجموعه آن در قالب سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش و نه معیار توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی، توانایی فنی، اختیار قانونی، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی، دسته‌بندی گردید و سپس برای شناسایی و تعیین عبارات (گویه‌های) مورد نیاز جهت

^{۲۶} با عنایت به اینکه شرکت برق منطقه‌ای تهران، یک شرکت دولتی در حوزه عملیات برق‌رسانی در منطقه تحت پوشش، زیر نظر شرکت مادر تخصصی توانیر و وزارت نیرو می‌باشد، از این رو مراحل برون‌سازمانی تأمین بودجه برای این شرکت و شرکت‌های مشابه، توسط سازمان‌های مذکور صورت می‌گیرد. در حال حاضر، شرکت برق منطقه‌ای تهران، به‌عنوان یک شرکت بزرگ دولتی که هزینه پروژه‌های عمرانی خود را از طریق بودجه اختصاص یافته از سوی دولت (وزارت نیرو) تأمین می‌نماید، مانند بسیاری از سازمان‌های دولتی دیگر، فرآیند معمول تأمین بودجه را اجرا می‌کند که در ادامه، به‌طور مختصر به آنها اشاره می‌شود:

مرحله اول- تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه (توسط واحدهای شرکت، با هماهنگی دفتر بودجه)؛ مرحله دوم- تصویب بودجه (توسط شرکت توانیر)؛ مرحله سوم- اجرای بودجه (اطلاع‌رسانی به واحدهای شرکت توسط دفتر بودجه، مبنی بر صدور مجوز اجرای طرح‌ها و پروژه‌های تأییدشده توسط شرکت توانیر)؛ مرحله چهارم- نظارت بر اجرای بودجه (نظارت بر خرج «اجرای» بودجه، از طریق گزارشات لازم توسط دفتر بودجه و شرکت ناظر «توانیر»)؛ مرحله پنجم- تهیه بودجه اصلاحی (در صورت عدم اتمام طرح‌ها و پروژه‌ها بر اساس بودجه مصوب آنها، اقدام برای تهیه بودجه اصلاحی، همزمان با ارایه بودجه سال بعد صورت می‌گیرد) (مطالعه اسناد و مدارک بودجه و مصاحبه با کارشناسان دفتر بودجه شرکت برق منطقه‌ای تهران، ۱۳۸۸).

^{۲۷} به‌عنوان یکی از بزرگترین شرکت‌های دولتی تابعه وزارت نیرو

سنجش فرضیه‌های پژوهش، از نتایج مصاحبه ساختاریافته (برنامه‌ریزی شده) و پرسش‌نامه مقدماتی - که میان ۱۰ نفر از مدیران و کارشناسان آگاه به مسایل بودجه‌ریزی در شرکت، توزیع گردید - استفاده شد و پرسش‌نامه نهایی با دسته‌بندی و غربال‌سازی عبارات شناسایی شده با ۳۲ عبارت (گویه) طراحی شد و اعتبار صوری آن به تأیید استادان آگاه به مسایل مالی و بودجه و سایر خبرگان این حوزه رسید. لازم به ذکر است پایایی پرسش‌نامه پژوهش نیز با محاسبه ضریب آلفای کرونباخ برای کل گویه‌ها و همچنین گویه‌های مرتبط با هر یک از سه عامل و تعیین آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷، به اثبات رسید. پس از اثبات پایایی و روایی ابزار پژوهش، پرسش‌نامه میان ۸۶ نفر نمونه آماری پژوهش - به روش غیرتصادفی و برنامه‌ریزی شده - که آشنا به مسایل بودجه و مالی بودند توزیع گردید و نسبت به تحلیل داده‌های دریافتی بر اساس آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن، در مرحله تحلیل و نتیجه‌گیری اقدام گردید.

در این پژوهش، به منظور درک بهتر رابطه متغیرهای پژوهش و عبارات طراحی پرسش‌نامه، مدل تحلیلی (مفهوم‌سازی) پژوهش در قالب جدول شماره (۲) ارائه شد.

عوامل	معیارها	عبارات (گویه‌های) معرف موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی
توانایی (A)	توانایی ارزیابی عملکرد (A1)	روشهای سنجش عملکرد و خروجی برنامه‌ها - و به تبع آن ارزیابی آنها - کاری پیچیده است. محاسبات مرتبط با سنجش فعالیت‌های صورت گرفته و خروجی‌های آنها زمان‌بر است. چندان نمی‌توان به نتایج حاصل از ارزیابی عملکرد اعتماد و اطمینان نمود. شناسایی فعالیت‌های قابل سنجش و غیر قابل سنجش از لحاظ عملکرد و تفکیک آنها از هم مشکل است.
	توانایی نیروی انسانی (A2)	ظرفیت و توانایی لازم برای سنجش عملکرد توسط کارکنان مربوطه کافی نمی‌باشد. کارکنان از تخصص و مهارت لازم برای محاسبه قیمت تمام شده - به دلیل پیچیدگی - برخوردار نیستند. قابلیت و توانایی لازم برای مدیریت بانکهای اطلاعاتی مرتبط با عملکرد و نتیجه واحدها - که تأثیر مستقیم در بودجه‌ریزی عملیاتی دارد - بوجود نیامده است. از نظام‌های آموزشی مناسب برای کارکنان در آشنایی و پیاده‌سازی فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت به‌نحو احسن استفاده نمی‌شود.
	توانایی فنی (A3)	بسترهای فنی و تکنولوژیکی لازم برای پیاده‌سازی صحیح بودجه‌ریزی عملیاتی برقرار نیست. یکپارچگی بین سیستمهای بودجه‌ریزی، حسابداری عملکرد و سیستمهای مالی بویژه حسابداری مدیریت وجود ندارد.
اختیار (B)	اختیار قانونی (B1)	هماهنگی بین بانک اطلاعاتی بودجه‌ریزی و سیستمهای واحدهای اجرایی و عملیاتی وجود ندارد. قوانین و مقررات موجود حاکم بر فرآیند بودجه‌ریزی در سطح دولت، از فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت حمایت و پشتیبانی نمی‌کنند. قوانین مالی و محاسباتی در سطح کلان از کارآمدی و منطق مناسبی برای بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح سازمان برخوردار نیست.
	اختیار رویه‌ای (B2)	طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌های بودجه از استاندارد لازم برخوردار نیست. رویه‌های درون و برون‌سازمانی بودجه‌ریزی، هنوز سنتی می‌باشند و رویه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی جایگزین نشده‌اند (برای نمونه، تأکید بر ورودی‌ها به جای نتیجه‌محوری) رویه‌های مشخص و استاندارد برای شاخص‌سازی و و سنجش شاخصها برای اندازه‌گیری نتیجه فعالیت‌ها استفاده نمی‌شود.
	اختیار سازمانی (B3)	دستورالعمل مناسبی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت به‌صورت مدون وجود ندارد. تیم‌سازی و تشکیل کمیته‌های میان واحدی و مشترک برای محاسبه قیمت تمام شده، ارزیابی عملکرد و پیشبرد فرآیند سازنده بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت وجود ندارد. فرآیندها و رویه‌های ارتباطی و تعاملی مناسب بودجه‌ریزی عملیاتی بین واحدهای بودجه شرکت و سازمان‌های بالادستی وجود ندارد. مدیران بودجه و مالی شرکت از اختیار لازم در رابطه با فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی، گزارش‌دهی و تصمیم‌گیری در رابطه با تخصیص منابع با توجه به اطلاعات ارزیابی عملکرد برخوردار نیستند.

عوامل	معیارها	عبارات (گویه‌های) معرف موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی
		نفوذ و قدرت چانه‌زنی واحدهای مختلف در فرآیند بودجه‌ریزی، اختیارات سازمانی مدیران بودجه و مالی را در پیش‌بینی، تدوین و تصویب بودجه تحت تأثیر قرار می‌دهد.
		مدیران بودجه و مالی برای محاسبات قیمت‌تمام‌شده و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی از اختیارات و منابع کافی برخوردار نیستند.
		ماهیت شفاف‌سازی عملکرد بودجه‌ای و تبعات منفی روش بودجه‌ریزی عملکرد برای مدیریت کلان کشور، پذیرش آن را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد.
	پذیرش سیاسی (C1)	تصمیم‌گیران کلان کشور، به دلیل عوامل متغیر (و عمر) شغلی خود و جابجایی زیاد، گرایش به بودجه‌ریزی با فرآیند کوتاه‌مدت دارند؛ درحالی که بسترسازی برای بودجه‌ریزی عملیاتی فرآیندی نسبتاً بلندمدت را طلب می‌نماید.
		مدیریت کلان کشور، چندان از تجارب علمی و موفق کشورهای توسعه‌یافته و منطبق‌نمودن آنها با شرایط سازمان‌های داخلی کشور استفاده نمی‌نماید.
		تصمیم‌گیران کلان کشور، گاهی منافع جمعی را در مراحل تدوین و تصویب بودجه شرکت دخالت می‌دهند.
		ارزش طرح‌های استراتژیک و استفاده از سنجش عملکرد - برای برخی مدیران شرکت - چندان نهادینه نشده است.
	پذیرش مدیریتی (C2)	این باور که اطلاعات عملکرد ابزاری برای مؤاخذه مدیران اجرایی توسط سازمان‌های نظارتی است، پذیرش اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را با چالش و تأمل مواجه کرده است.
		چون در روش بودجه‌ریزی عملیاتی دریافت اعتبارات برای هر واحد منوط به بهبود عملکرد و کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها است، از این رو برخی مدیران پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی را برابر با پاسخگویی مداوم در برابر معیارهای مذکور می‌دانند.
		راضی بودن به وضع موجود و مقاومت در مقابل تغییر در بین مدیران واحدهای شرکت در راه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی مشهود است.
	پذیرش انگیزشی (C3)	تاکنون، انگیزه‌ها و مشوق‌هایی برای شروع فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح نشده است.
		ارتباطی میان میزان موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و نظام‌های پاداش و تنبیه مورد نظر قرار نگرفته است.

۳
۳
۳
(C)

جدول شماره (۲): جدول ارتباط عوامل، معیارها و عبارات (گویه‌های) معرف موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت برق منطقه‌ای تهران

۳- نتایج و بحث

یکی از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصاد بخش اجرایی سازمان‌ها، اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی و توزیع منابع آن می‌باشد. در حال حاضر در بسیاری از کشورهای در حال توسعه - همچون کشورمان ایران - از روش‌های متداول و سنتی و یا افزایشی بودجه‌ریزی استفاده می‌شود و پرداخت‌های دولتی، عمدتاً در چارچوب دستگاه - هزینه صورت گرفته و بودجه هر سال با شیوه تدریجی - جزئی و با توجه به افزایش تغییر قیمت‌ها و حجم عملیات، مبنایی برای بودجه سال آینده قرار می‌گیرد.

مقاله حاضر، حاصل پژوهشی است در پاسخ به این سؤال که برای بهره‌مندی از روش‌های متعالی‌تر بودجه‌ریزی هم‌چون بودجه‌ریزی عملیاتی، چه الزامات و نیازهایی باید مورد نظر قرار گیرد و بر چه موانعی باید فائق آمد.

برای این منظور سعی گردید از چارچوب‌ها و مدل‌های جامع بررسی و تحلیل الزامات و عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی استفاده گردد، که نهایتاً مدل سه‌عاملی "شه" به دلیل جامعیت و ارتباط بیشتر با سازمان مورد بررسی، برای تبیین الزامات، موانع و پیش‌نیازهای فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی در یکی از سازمان‌های دولتی که از بودجه دولتی بهره‌مند است، انتخاب شد.

در این پژوهش، به منظور بررسی رابطه معنی‌داری متغیرهای مستقل و متغیر وابسته، در مجموع سه فرضیه اصلی و نه فرضیه فرعی، با استفاده از روش‌های آمار استنباطی مورد تحلیل قرار گرفت که نتایج به‌طور خلاصه ارائه شده است:

در سه فرضیه اصلی پژوهش عنوان شد که "میان عوامل توانایی، اختیار و پذیرش مدل سه‌عاملی شه - از حیث بازدارندگی - و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت برق منطقه‌ای تهران رابطه معنی‌داری وجود دارد". برای بررسی این فرضیه‌ها، از

آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده شد؛ شایان ذکر است آزمون t ، شامل خانواده‌ای از توزیعها است و اینگونه فرض می‌کند، که هر نمونه‌ای، دارای توزیع مخصوص به خود است، که شکل این توزیع از طریق محاسبه درجات آزادی^{۲۸} مشخص می‌شود. به عبارت دیگر، توزیع t ، تابع درجات آزادی است و هر چه درجات آزادی افزایش پیدا کند، به توزیع طبیعی نزدیک‌تر می‌شود. هرچه درجات آزادی کاهش یابد، پراکندگی بیشتر می‌شود. خود درجات آزادی نیز تابعی از اندازه نمونه انتخابی هستند. هر چه تعداد نمونه بیشتر باشد، بهتر است. از آزمون t می‌توان برای تجزیه و تحلیل میانگین در پژوهش‌های تک متغیری یک گروهی و دو گروهی و چند متغیری دو گروهی استفاده کرد (دلاور، ۱۳۸۱). با توجه به مقدار معنی‌داری ($P\text{-Value} < 0.05$) محاسبه‌شده، فرضیه‌های H_0 در فاصله اطمینان ۹۵ درصد رد گردید و عدم توانایی، اختیار و پذیرش کافی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی به اثبات رسید. در نه فرضیه فرعی پژوهش، رابطه معنی‌داری هر یک از معیارهای زیر مجموعه عوامل مدل سه‌عاملی شه با عناوین توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی، توانایی فنی، اختیار قانونی، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی - از حیث بازدارندگی - و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه، بر اساس آزمون t تک‌نمونه‌ای مورد بررسی قرار گرفت که از بین معیارهای اشاره‌شده، به غیر از دو معیار توانایی ارزیابی عملکرد و اختیار قانونی، فرضیه‌های H_0 سایر معیارها با اطمینان ۹۵ درصد رد گردید و هفت معیار زیر مجموعه عوامل مدل سه‌عاملی شه، به عنوان معرف موانع بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه شناسایی شدند. جدول شماره (۳)، بررسی و نتایج فرضیه‌های اصلی و فرعی پژوهش را نشان می‌دهد.

ارزش آزمون = ۳			عوامل و معیارهای زیرمجموعه
وضعیت فرضیه	سطح معنی‌داری	آزمون t	
رد H_0	۰/۰۰۰	۸/۰۱۸	عامل توانایی
عدم رد H_0	۰/۰۴۳	۲/۰۹۹	معیار توانایی ارزیابی عملکرد
رد H_0	۰/۰۰۰	۵/۷۸۱	معیار توانایی نیروی انسانی
رد H_0	۰/۰۰۰	۹/۷۴۰	معیار توانایی فنی
رد H_0	۰/۰۰۰	۵/۴۴۴	عامل اختیار
عدم رد H_0	۰/۵۵۲	۰/۶۰۱	معیار اختیار قانونی
رد H_0	۰/۰۰۰	۵/۶۲۴	معیار اختیار رویه‌ای
رد H_0	۰/۰۰۰	۷/۰۵۱	معیار اختیار سازمانی
رد H_0	۰/۰۰۰	۴/۹۹۴	عامل پذیرش
رد H_0	۰/۰۰۰	۵/۲۴۳	معیار پذیرش سیاسی
رد H_0	۰/۰۰۰	۴/۳۰۹	معیار پذیرش مدیریتی
رد H_0	۰/۰۱۵	۲/۵۷۲	معیار پذیرش انگیزشی

جدول شماره (۳): جدول بررسی و نتایج فرضیه‌های پژوهش بر اساس آزمون t تک نمونه‌ای

در ادامه برای رتبه بندی عوامل و معیارهای مدل سه‌عاملی شه در رابطه با موانع بودجه‌ریزی عملیاتی - از حیث بازدارندگی - از آزمون رتبه بندی فریدمن استفاده می‌شود. لازم به ذکر است این آزمون زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که محقق قصد آن داشته باشد مشخصه‌های مورد نظر خود را بر اساس پاسخ‌های بدست آمده از پرسش‌نامه پژوهش رتبه‌بندی نماید و با یک آزمون فرض، روند داشتن تفاوت معنی‌دار بین رتبه‌های مؤلفه‌ها را بررسی نماید. در آزمون فریدمن بررسی می‌شود که آیا رتبه‌های مربوط به مؤلفه‌ها آن قدر تفاوت متمایز دارند که ناشی از تصادف نباشند.

²⁸ Degrees of Freedom

بر اساس نتایج این بخش، عوامل و معیارهای معرف موانع بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت برق منطقه‌ای تهران - از حیث بازدارندگی - به شرح جداول زیر اولویت‌بندی شدند:

درجه بازدارندگی	عوامل مدل شه	شناسه عامل	میانگین رتبه
۱	توانایی	A	۲/۰۴
۲	پذیرش	C	۱/۹۹
۳	اختیار	B	۱/۹۷

جدول شماره (۴): جدول رتبه‌بندی عوامل معرف موانع بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت

درجه بازدارندگی	معیارهای زیرمجموعه عوامل مدل شه	شناسه معیار	میانگین رتبه
۱	توانایی فنی	A3	۲/۵۴
۲	توانایی نیروی انسانی	A2	۲/۰۰
۳	توانایی ارزیابی عملکرد	A1	۱/۴۶
۱	اختیار سازمانی	B3	۲/۳۸
۲	اختیار رویه‌ای	B2	۲/۲۵
۳	اختیار قانونی	B1	۱/۳۸
۱	پذیرش سیاسی	C1	۲/۱۱
۲	پذیرش انگیزشی	C3	۲/۰۳
۳	پذیرش مدیریتی	C2	۱/۸۶

جدول شماره (۵): جدول رتبه‌بندی کلیه معیارهای (داخل هر عامل) معرف موانع بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت

درجه بازدارندگی	معیارهای مدل شه	شناسه معیار	میانگین رتبه
۱	توانایی فنی	A3	۶/۵۳
۲	اختیار سازمانی	B3	۶/۲۴
۳	اختیار رویه‌ای	B2	۵/۹۴
۴	پذیرش سیاسی و پذیرش انگیزشی	C3 و C1	۵/۱۱
۵	توانایی نیروی انسانی	A2	۵/۱۰
۶	پذیرش مدیریتی	C2	۴/۴۰
۷	توانایی ارزیابی عملکرد	A1	۳/۵۱
۸	اختیار قانونی	B1	۳/۰۶

جدول شماره (۶): جدول رتبه‌بندی کلیه معیارهای معرف موانع بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت

بر اساس ابعاد مدل اشاره شده، سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش، به عنوان ضرورت‌های اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی، هر یک می‌تواند ناشی از ظرفیت‌های برون و یا درون سازمانی مطرح باشد. در ظاهر، شاید عوامل و معیارهای برون سازمانی چون پذیرش سیاسی، تصمیم‌های مقامات کلان در ارتباط با بودجه، محدودیت‌های قانونی و مقررات و عواملی از این دست به عنوان مانع، برای چنین روش بودجه‌ریزی در سازمان‌ها، بیشتر خود را نشان دهد؛ اما واقعیت قضیه آن است که موارد اشاره شده تنها بخشی از عوامل اثرگذار - و آن هم از نگاه فراسازمانی - هستند که باید مورد توجه قرار گیرند و مهم‌تر از این عوامل، مهیا بودن

سایر زیرساختها و ظرفیت‌های مدیریتی چون توانمندیهای منابع انسانی مربوط، توانایی ارزیابی عملکرد، توانمندیهای فنی و سیستم‌های اطلاعاتی، ضوابط درون سازمانی و نهایتاً ظرفیت، درک و پذیرش مدیریتی سازمان‌ها و بویژه وجود محرک‌ها و مشوق‌های درون سازمانی است که در نگاه عملیاتی و پایین به بالا به فرآیند بودجه‌ریزی، بیشترین اثر را بر این نوع نظام عملکرد مالی کشورها - یعنی بودجه‌ریزی عملیاتی - دارد که به طور خلاصه پیشنهادات زیر به تفکیک موضوع در این رابطه قابل تأمل است:

- بر اساس نتایج حاصله بررسی رتبه‌های معیارهای زیر مجموعه عامل توانایی موانع بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق آزمون رتبه‌بندی فریدمن، پیشنهاد می‌گردد در زمینه فراهم‌نمودن بسترهای فنی و تکنولوژیکی بودجه‌ریزی عملیاتی و یکپارچه‌نمودن سیستم‌های بودجه‌ریزی، حسابداری عملکرد و سیستم‌های مالی به‌ویژه حسابداری مدیریت و هماهنگی بانک اطلاعاتی بودجه‌ریزی و سیستم‌های واحدهای اجرایی و عملیاتی شرکت مورد مطالعه برنامه‌ریزی گردد تا در مرحله بعد، توانایی و قابلیت‌های فنی و اطلاعاتی کارکنان حوزه مالی و بودجه در زمینه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق مکانیزم‌های مختلف توجیهی و آموزشی ارتقا یابد.
- بر اساس نتایج حاصله بررسی رتبه‌های معیارهای زیر مجموعه عامل اختیار معرف موانع بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق آزمون رتبه‌بندی فریدمن، نیاز به فراهم آمدن اختیارات و منابع کافی به منظور بکارگیری متدهای صحیح اجرایی مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی (از قبیل ارزیابی عملکرد، محاسبه قیمت تمام شده، گزارش‌دهی و تصمیم‌گیری در رابطه با تخصیص منابع بر اساس اطلاعات ارزیابی عملکرد و ...) می‌باشد تا از این طریق از تأثیرات مخرب نفوذ و قدرت چانه‌زنی واحدها در زمینه تخصیص بودجه و گرفتن اعتبار در تدوین بودجه عملیاتی واحدهای شرکت کاسته شود. همچنین در ارتباط با موانع اختیار می‌توان کاستی‌های شناسایی شده در این رابطه را با بروز نمودن رویه‌های کاری درون سازمانی و تهیه، تنظیم و تدوین دستورالعملها و روشهای مشخص و استاندارد برای شاخص‌سازی و سنجش شاخص‌ها و به تبع آن، اندازه‌گیری نتیجه فعالیت‌ها و در نهایت پیاده‌سازی کامل و صحیح بودجه‌ریزی عملیاتی و تیم‌سازی و تشکیل کمیته‌های میان‌واحدی و مشترک برای محاسبه قیمت تمام شده، ارزیابی عملکرد و پیشبرد فرایند سازنده بودجه‌ریزی عملیاتی مرتفع ساخت.
- بر اساس نتایج حاصله بررسی رتبه‌های معیارهای زیر مجموعه عامل پذیرش معرف موانع بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق آزمون رتبه‌بندی فریدمن، نظر به اینکه رتبه نخست این بُعد از حیث بازدارندگی، به معیار پذیرش سیاسی اختصاص یافته است و تا حدود زیادی معیار مذکور جنبه برون‌سازمانی دارد، از این رو خواست، حمایت و پشتیبانی مقامات سیاسی در این رابطه، بویژه مجلس و مقامات بلندپایه دولت بسیار کارساز است تا از طریق پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، به شفاف‌نمودن و تخصیص صحیح و بهینه بودجه به فعالیت‌های کشور کمک نمایند و با ایجاد بسترهای مناسب فرهنگی و سیاسی زمینه‌های کارایی، بهره‌وری و اثربخشی بودجه در سازمان‌ها فراهم آید.
- حرکت و اقدامات جدید به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی (بر مبنای عملکرد) به عنوان یکی از محورهای اصلی تحول و توسعه اقتصادی - در کنار سایر محورها چون هدفمندسازی یارانه‌ها، اصلاح نظام بانکی، اصلاح نظام مالیاتی، اشتغال‌زایی و ... - باید در اولویت قرار گیرد تا سازمان‌های دولتی بتوانند با این پشتوانه و ظرفیت فراسازمانی ایجاد شده از طریق بکارگیری محورهای توسعه و تحول اداری، به‌خصوص ایجاد بسترهای مدیریت و برنامه‌ریزی عملکرد و توسعه توانمندیهای منابع انسانی و فنی (سیستم‌های اطلاعاتی)، به صورت منسجم‌تر در این راستا گام بردارند. برای این مهم، نقطه‌نظرات زیر برای دو دسته سازمان‌های متولی و بهره‌مند بودجه دولتی، مفید خواهد بود:
 - الف) نهادهای متولی بودجه‌ریزی: قانون‌گذار، برنامه‌ریز و ناظر
 - شایسته‌سالاری و انتصاب افراد متخصص و متعهد در حوزه بودجه‌ریزی در نهادهای مسؤول؛
 - درک کلی از نیاز به تحول یا اصلاحات در نظام بودجه‌ریزی؛
 - محور قرار دادن استراتژی تحول در نظام بودجه‌ریزی کشور و سیاست‌های کلی دولت؛

- توجه به این نکته که تغییر نظام بودجه‌ریزی، فرآیندی تدریجی و گام‌به‌گام و نظام‌مند است و در کنار سایر تحولات اقتصادی و اداری معنی می‌یابد؛
- مشارکت همه جانبه کلیه ذی‌نفعان و به‌ویژه نهادهای قانون‌گذار؛
- اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری و استخدامی اثرگذار بر فرآیند بودجه‌ریزی توسط معاونت‌های برنامه‌ریزی راهبردی و توسعه سرمایه منابع انسانی رئیس جمهور؛
- تقویت نظام‌های پاسخگویی؛
- تدوین و تقویت استانداردهای خدمات به منظور پاسخگوساختن دستگاه‌های اجرایی؛
- نظارت مستمر، منسجم و برنامه‌ریزی شده در خصوص روند خرج بودجه در سازمان‌ها (توسط سازمان‌های پاسخ‌خواه چون معاونت برنامه‌ریزی راهبردی رئیس جمهور، دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور، سازمان حسابداری و ...)
- شفاف‌سازی کامل وظایف دستگاه‌ها و بهره‌مندی از الگوها و تکنیک‌های استاندارد قیمت تمام شده؛
- تدوین ضوابط و نظام‌نامه‌های تشویق و تنبیه و نظارت بر اجرای عادلانه آنها برای متولیان سازمان‌های ذی‌نفع؛
- متحول‌سازی سایر قوانین مرتبط مانند قوانین نظام حقوق و دستمزد، قانون محاسبات عمومی کشور، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون تجارت، قانون کار و ... در راستای قانون بودجه و نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور.
- (ب) سازمان‌ها و دستگاه‌های بهره‌مند از بودجه دولتی
 - تدوین شاخص‌های عملکردی اثربخش؛
 - مدیریت قیمت‌تمام‌شده عملکرد خدمات؛
 - آموزش مهارت‌های مدیریتی لازم برای گذر از نظام بودجه‌ریزی؛
 - توانمندسازی منابع انسانی مرتبط از طریق آموزش و ...؛
 - توسعه ظرفیت‌های فنی و سیستم‌های اطلاعاتی مربوط به واحدهای مرتبط با فرآیند تخصیص بودجه در سازمان‌ها؛
 - تدوین دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های اجرایی داخلی مرتبط با فرآیند تأمین بودجه به روش عملیاتی؛
 - توسعه حسابداری مدیریت و به‌ویژه حسابداری قیمت تمام شده؛
 - طراحی نظام‌های تشویق و تنبیه برای متولیان مرتبط با فرآیند تأمین بودجه در سازمان به روش عملیاتی؛
 - و مانند این موارد.

۴- منابع

۵-

- 1- Abdesabour, Fereydoun, Haji Seyyed Taghiha, Mohammad Hadi & Ravand, Mostafa. (2010). Implementation of Diagnostic triple Model in investigating factors effect on organizational performance improvement (case study: legal departments of TREC), Management & Development quarterly. No.45, 63-77.
- 2- Andrew, M. (2004). Authority, Acceptance, Ability And Performance – Based Budgeting Reforms, The International Journal Of Public Sector Management, 17(4), 334 – 336.
- 3- Buys, Pieter & Kevin, Green. (Feb 2007). Strategic Costing Techniques: Activity based Budgeting, Accounting & Tax Periodicals, Finance Magazines, Accountancy SA, 38-39.
- 4- Carter, K. (1999). Performance Budgets: Hereby Popular Demand, Journal of State Legislatures, 20(1), 23.
- 5- Delavar, Ali. (2003). Practical & Theoretical Bases of Research in social and human sciences, Tehran. Roshd Publication.
- 6- Dimond, Jack. (2003). from program to performance budgeting: the challenge for emerging market economies, International Monetary Fund publications.

- 7- Documents Investigation and Interview with Nouri. J. as a specialist & manager in budget office of TREC, (2009).
- 8- Ebrahimi Nejad, Mehdi & Farajvand, Esfandyar. (2001). Budget, from setting to control, Tehran, SAMT Publication.
- 9- Farzib, Ali Reza. (2001). Public Budgeting in Iran, public administration education center publication, No. 13.
- 10- Foltin, C. (1999). State and Local Government Performance: It's Time To Measure Up!, The Governments Accountants Journal ,48(1), 40.
- 11- GAO. (April 1999). Performance budgeting, initial experiences under the results act in linking plans with budget.
- 12- Ghaderi, Mohammad Reza & Farzib, Ali Reza. (2006). New Public Budgeting, 1st Publication, Tehran, Planning & Management Organization.
- 13- Harris, J. (2001). Performance Budgeting In Maine, Paper Presented At The Managing Performance Conference, Baltimore.
- 14- Hasan Abadi, Mohammad & Najjar Sarraf, Ali Reza. (2008). Comprehensive Operational Budgeting System Model- Diamond Model, Darya Publication.
- 15- Kaplan, Robert S., Cooper, Robin. (1998). Cost & Effect Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability, and Performance (2nd ed.), Harvard Business School Press, 308-315.
- 16- Kline, J. (1997). Local Government Outcome Based Performance Measures and Customer Standards: Has Their Time Come? The Governments Accountants Journal, 45(4), 47.
- 17- McGill, R. (2001). Performance Budgeting. International Journal of Public Sector Management, 14(5), 376-390.
- 18- Mahmoudi, Fatemeh. (2007). Investigating problems of operational budgeting implementation in public organizations and making suggestions for decreasing pitfalls, Tehran, 1st international conference of operational budgeting.
- 19- Mirzaie Ahranjani, Hasan. And Soltani Tirani, Floura. (1995). Organization: open, natural and rational systems, Tehran university, management faculty publication, (Translated in Persian).
- 20- Mirza'ie Ahranjani, Hasan & Moghimi, Seyyed Mohammad. (Fall 2003). Presenting Ideal Organizational Model for Iran Private Organizations based on Entrepreneurship approach, Management Knowledge quarterly, No. 62.
- 21- Money International Cash. (2001). Budget Clarifying Code, Parliament Researches Center.
- 22- Mousavi, Seyyed Jamal Al Din & Moghaddam, Bazr Afshan. (2008). Intelligence Budgeting, 2nd International Conference of Operational Budgeting.
- 23- OECD. (2003). Public Sector Modernization: Changing Organizations, Gov/Puma, 8.
- 24- Panahi, Ali. (Summer 2005). Operational Budgeting (concepts & requirements), Parliament & Research quarterly, 47, 11-30.
- 25- Panahi, Ali. (2008). about budget document of 2006- investigation of document in view of operational budgeting, Parliament Research Center.
- 26- Parliament Researches Center. (2005). investigating needs to setting framework of midterm budget expenses for Iran, plan & budget research office.
- 27- Ra'iesi Serkendiz, Ebrahim. (2006). Operational Budgeting, Tadbir Journal, Tehran, 140 (83), 103-104.
- 28- Robinson Marc and Jim Brumby. (2005). Does performance Budgeting Work? An analytical review of the empirical literature, International Monetary Fund.
- 29- Schick, Allen. (2003). the Performing State: Reflection on an Idea Who's Time Has Come but Whose Implementation Has Not, OECD Journal On Budgeting, 3(2), 83.

- 30- Shah, A. (1998). Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization, World Bank, Washington, DC, the World Bank Policy Research Working Paper Series.
- 31- Willoughby, K and Melkers, J. (2000). Implementing Pbb: Conflicting Views of Success, Public Budgeting and Finance, 20(1), 108.
- 32- Young, R. (2003). Performance Based Budget Systems, Public Policy and Practice, An Electronic Journal Devoted to Governance and Public Policy in South Carolina, 2(2), 20.
- 33- Yousef Nejad, Abolfazl. (2006). Analysis & Diagnosis of change process to budgeting system based on performance, auditing knowledge quarterly, 21(6), 60-71.

