

فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره اول، شماره پیاپی (۱)، تابستان ۱۳۹۱، صص ۴۷-۶۲.

### امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان)

دکتر داریوش فروغی<sup>۱\*</sup>، محمد حقیقی پراپری<sup>۲</sup>، امیر رسانیان<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۰۹/۱۶ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۱/۰۲/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۰۳/۰۴

#### چکیده

**مقدمه:** در این پژوهش، عوامل مؤثر بر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، بررسی شده است.

**روش پژوهش:** مطالعه حاضر، یک پژوهش کاربردی و از نوع پژوهش‌های مقطعی و توصیفی-تحلیلی است که برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز آن از پرسش‌نامه استفاده شده است. جامعه مورد بررسی، شامل دستگاه‌های دولتی استان اصفهان است که در سال ۱۳۸۸ به نحوی از بودجه استانی برخوردار بوده‌اند.

**یافته‌ها:** نتایج حاصل از پژوهش، بیانگر آن است که در ۵۰ دستگاه دولتی استان اصفهان به غیر از توان‌مندی در ارزیابی عملکرد، سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی از جمله توان‌مندی کارکنان، توان‌مندی فنی، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و مقبولیت (مقبولیت سیاسی، مدیریتی و همخوانی مشوق‌ها)، مهیا نیست.

**نتیجه‌گیری:** بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، در دستگاه‌های دولتی استان اصفهان به عنوان استان مورد مطالعه، هنوز عوامل مؤثر لازم برای اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی فراهم نیست. این در حالی است که بدون بکارگیری روش‌های نوین هزینه‌یابی در بودجه‌بندی عملیاتی، سخن گفتن از اصلاحات در نظام بودجه‌بندی و تغییر از بودجه برنامه‌ای به عملیاتی کار مشکلی است.

**واژه‌های کلیدی:** هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بودجه، دستگاه‌های دولتی، بودجه‌بندی عملیاتی.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه اصفهان

۲. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه اصفهان

۳. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه مازندران

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: [d\\_foroghi@hotmail.com](mailto:d_foroghi@hotmail.com)

## مقدمه

در کاربرد نظام بودجه‌بندی عملیاتی، کشور زلاندنو با تصویب قانون مسئولیت‌پذیری مالی در سال ۱۹۹۴ پیشگام شد و با فاصله زمانی کوتاه، کشورهای استرالیا و انگلیس و چندی بعد، بیش‌تر کشورهای اروپای شمالی و آمریکا نیز نظام بودجه‌بندی خود را با الگوبرداری از زلاندنو به این نظام تغییر دادند. این اصلاحات تا حدی پیش رفت که به دستگاه‌های دولتی اختیارات و انعطاف‌پذیری بیش‌تری اعطای شد تا با تغییر نظام حسابداری از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، همانند بخش خصوصی از نظام‌های علمی و نوین هزینه‌یابی، نظیر هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت<sup>۶</sup> (ABC) استفاده کنند (همان).

نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، یکی از جدیدترین و کامل‌ترین نظام‌های حسابداری مدیریت است که در دهه ۱۹۸۰ به وسیله کپلن و جانسون ارائه شد. ارائه این نظام، یکی از بزرگ‌ترین پیشرفت‌ها در زمینه حسابداری مدیریت در قرن بیستم محسوب می‌شود (نمازی، ۱۳۸۶).

حسابداری مدیریت شامل حسابداری فعالیت‌ها، حسابداری مدیریت راهبردی و حسابداری برای فناوری‌های پیشرفته، باعث پیشرفت روزافزون حسابداری مدیریت شده است و سازمان‌های گوناگون و حسابداران مدیریت در ایران باید هر چه سریع‌تر با این پیشرفت‌ها آشنا شده و آن‌ها را در عمل بکار بندند (نمازی، ۱۳۸۵).

محاسبه هزینه واحد خدمات ارائه شده در بخش سلامت، پایه و اساس استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، تعیین تعرفه‌های واقعی و همچنین واگذاری

بودجه به عنوان مهم‌ترین سند مالی عملیات دولت، نقش مهمی را در دستیابی به هدف‌های برنامه‌های درازمدت توسعه کشور دارد. از این رو، تلاش برای بهبود آن، همواره مورد توجه بوده است. به‌طور کلی، تا دهه‌های اخیر بحث‌های بودجه‌ای بر دروندادهای دولت از قبیل مقدار منابع، تعداد کارکنان و... متمرکز شده بود و نظریه‌های مختلفی برای نحوه اداره و مدیریت مخارج بخش عمومی<sup>۱</sup> (PEM) ارائه شده بود که شناخته‌شده‌ترین آن‌ها مدیریت دولتی سنتی<sup>۲</sup> (PA) است و تا اوایل دهه ۱۹۸۰، جریان فکری مطرح در حوزه مدیریت بخش دولتی به شمار می‌رفت. اما با ظاهر شدن ابعاد منفی و نقاط ضعف آن، گسترش فرهنگ پاسخ‌گویی مدیران و همگام با پیشرفت فنون مدیریت دولتی و حسابداری مدیریت، جریان فکری جدیدی در کشورهای انگلیس و آمریکا با عنوان مدیریت دولتی نوین<sup>۳</sup> (NPM) ظهور کرد که بر خصوصی‌سازی، پیمانکاری شاخص‌های عملکرد و استفاده از ارزیابی عملکرد تأکید داشت. از آن زمان بود که با موفقیت‌های تدریجی مدیریت دولتی نوین، بودجه‌ریزی عملیاتی<sup>۴</sup> در نظام‌های خدمات دولتی کشورهای پیشرفته مطرح شد و مسئولان بخش دولتی (در مقام پاسخ‌گو) و شهروندان (در مقام پاسخ‌خواه) خواستار اطلاعات بیش‌تری همچون نتایج یا برون‌دادها، اثربخشی، کارایی و قیمت تمام شده فعالیت‌های مندرج در بودجه دولت شدند (مک‌گیل<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱).

ارائه این خدمات به بخش خصوصی در راستای اصل ۴۴ قانون اساسی است. با این وجود، هنوز در کشور رویکرد خاصی برای رسیدن به این هدف وجود ندارد.

نبود اطلاعات علمی مناسب درباره‌ی بهای تمام شده خدمات ارائه شده در بخش‌های دولتی، هرگونه اقدامی در جهت اجرای بودجه‌بندی عملیاتی و اصل ۴۴ قانون اساسی در زمینه خصوصی‌سازی بخش‌های دولتی را با شکست مواجه کرده است. بنابراین، طراحی و پیاده‌سازی یک نظام هزینه‌یابی مناسب، ضروری و لازم‌الاجرا به نظر می‌رسد.

در ایران، تصویب قانون تنظیم بخشی از مقررات دولت برای دوره زمانی ۱۳۸۰-۱۳۸۳ و تسری آن به قانون برنامه چهارم از جمله اقدامات مهم و تأثیرگذار دولت در خصوص اصلاح ساختار نظام مالی کشور به شمار می‌رود. در همین راستا، لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ بر مبنای نظام آمارهای مالی دولت<sup>۶</sup> (GFS) تهیه و به وسیله مجلس تصویب شد. نظام آمارهای مالی دولت مبتنی بر بودجه‌بندی عملیاتی بود و لذا دولت در قالب ماده ۱۴۴ قانون برنامه توسعه چهارم ملزم به عملیاتی کردن بودجه شد. همگام با این تغییرات، به ناچار نظام حسابداری دولتی نیز باید دچار تغییر شود. در همین راستا، در سال ۱۳۸۴ دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌هایی همچون دستورالعمل اجرایی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه (با موضوع قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات) تهیه و به کلیه دستگاه‌های اجرایی دولتی ابلاغ شد و دستگاه‌های اجرایی موظف شدند در طول سال‌های

برنامه چهارم توسعه، سالانه حداقل بیست درصد از حجم فعالیت‌ها و خدمات خود را به روش قیمت تمام شده فعالیت‌ها، شناسایی و از طریق انعقاد قرارداد با مدیران مجری انجام دهند. لذا، این پژوهش با توجه به لازم‌الاجرا شدن استفاده از روش بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات (روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت) در دستگاه‌های دولتی ایران به دنبال بررسی زیرساخت‌های مطرح شده در بالا در جهت اجرای نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی است.

#### مبانی نظری پژوهش

با این که استفاده از بودجه‌بندی عملیاتی از سال ۱۳۸۱ در دستورکار دولت و به خصوص سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق کشور قرار گرفت، بررسی‌ها نشان می‌دهد که روند بودجه‌بندی فعلی در اکثر دستگاه‌های دولتی در کشور مبتنی بر مدل بودجه‌بندی خطی سنتی است که با اختصاص مبالغ جزء به ریز داده‌ها، اعتبارات را توزیع می‌کند. این فرایند، تهیه و اجرای بودجه در نیم قرن گذشته در سازمان‌های دولتی را به یک مسئله پیچیده و دشوار در مدیریت بخش عمومی مبدل کرده است که پیامدهای نامطلوب و رو به تزاید خود را بر دولت تحمیل کرده و آن را به ابزاری ناکارآمد تبدیل کرده است. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی، توان قابل توجهی از نیروهای کارشناسی دستگاه‌ها را به خود اختصاص می‌دهد و با دشواری‌ها و مسائل متعددی روبه‌رو است (اسعدی و همکاران، ۱۳۸۷).

در بودجه‌بندی عملیاتی، باید از نظام هزینه‌یابی متناسبی استفاده شود که توانایی گزارش هزینه‌ها را بر طبق فعالیت‌ها و پروژه‌ها داشته باشد. در همین خصوص، نظام‌های گوناگون برآورد هزینه همچون روش قیمت تمام شده<sup>۸</sup>، کارسنجی<sup>۹</sup> و روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای ارائه اطلاعات هزینه‌ای در ابعادی مانند واحدهای سازمانی، مراکز هزینه‌ای، طرح‌ها، واحدهای خروجی و نظایر آن، طراحی شده و قابل کاربرد هستند. در این میان روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یکی از فن‌های جدید و توسعه یافته در تحلیل، کنترل و محاسبه قیمت تمام شده واقعی محصولات و خدمات از طریق تخصیص هزینه‌های سربار به واحد محصول یا خدمت بر اساس سهم هر یک از فعالیت‌ها در فرایند تولید است که در مقایسه با سایر روش‌های بودجه‌بندی عملیاتی، اطلاعات مفیدی را در جهت دستیابی به هدف‌های اصلاحی در داخل و بیرون از سازمان مهیا می‌کند. با این وجود، پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری از جمله هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در نظام بودجه‌بندی دولت‌ها با موانع عمده‌ای مواجه است که در جهت رفع آن‌ها، ایده‌هایی پیرامون عوامل مؤثر بر اصلاحات نظام بودجه‌بندی و حسابداری مطرح شده است. یکی از این ایده‌ها، در مطالعات شه<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۸) نشان داده شده است. وی در مدلی که برای بخش دولتی ارائه کرده است، چارچوبی را برای تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر اصلاحات بودجه‌بندی و اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دولت‌ها مشخص می‌کند که در بردارنده سه عامل توان‌مندی،

مشروعیت و مقبولیت است. عوامل سه‌گانه بالا، امروزه به عنوان اساسی‌ترین موارد لازم برای استقرار بودجه‌بندی عملیاتی و روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش دولتی عنوان می‌شود. لذا، دولت‌هایی که خواهان پیاده‌سازی نظام بودجه‌بندی عملیاتی و روش‌های علمی هزینه‌یابی مورد نیاز آن هستند، ابتدا نیازمند شناسایی و اصلاح نقاط ضعف خود در هر یک از زمینه‌های توان‌مندی، مشروعیت و مقبولیت هستند (آندریوس<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۴).

#### پیشینه پژوهش

در ایران، پژوهش‌های زیادی در زمینه عوامل مؤثر بر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی انجام نشده است. اما در زمینه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و عوامل مؤثر بر اجرای آن پژوهش‌هایی انجام شده که در زیر به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود.

نمازی (۱۳۷۸) به بررسی نقش‌های مهم نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت پرداخت. وی، ابتدا سازوکارهای نظام همراه با ذکر نمونه‌های عددی تشریح کرده تا تفاوت‌های مهم آن با چارچوب سنتی تخصیص هزینه‌ها مشخص شود. سپس، کاربردهای عملی آن در واحدهای صنعتی، خدماتی و در کشورهای مختلف همراه با ملاحظات رفتاری لازم را مورد بررسی قرار داده است. نمازی نتیجه‌گیری کرده است که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، انقلابی است در نظام‌های هزینه‌یابی و می‌تواند به عنوان ابزاری قوی برای حل مشکلات گوناگون

فعالیت به علت تخصیص مناسب تر و منطقی تر هزینه‌ها به محصولات اولیه و همچنین محصولات نهایی، نظام مطلوب تری برای بهبود هزینه‌یابی نفت تولیدی و فراهم کردن اطلاعات دقیق و مربوط است.

رجبی (۱۳۸۲) در مطالعه موردی بیمارستان فقیهی شیراز، با عنوان «طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای محاسبه بهای تمام شده خدمات در بیمارستان‌های دولتی» به صورت آزمایشی و به صورت یکی از طرح‌های بخش خصوصی واحد مطالعات و برنامه‌ریزی اقتصاد بهداشت، مشکلات فراروی اجرای نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و بودجه‌بندی عملیاتی را مقاومت کارکنان امور مالی و اداری در مقابل تغییرات، آشنا بودن مدیران ستادی و کارشناسان به مسائل فنی این نظام، نبود نظام اطلاعات مدیریت، کمبود نیروی متخصص در امور مالی و بودجه دستگاه‌ها و ستاد وزارتی عنوان کرده است.

باغومیان (۱۳۸۴) در مقاله‌ای با عنوان «کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات آموزش عالی» تلاش کرده است تا یکی از کاربردهای اصلی نظام اطلاعات حسابداری را در محاسبه بهای تمام شده انواع فعالیت‌ها در مؤسسات آموزش عالی کشور معرفی کند و با ذکر نمونه‌هایی، حداقل زمینه فکری بکارگیری چنین روش‌های محاسبه‌ای را در دانشگاه‌ها فراهم آورد. وی، با برشماری منافع نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نتیجه گرفته است که می‌توان با استقرار نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، در راستای پاسخ‌گویی به شهروندان و جلوگیری از اتلاف منابع در برنامه‌ها و دوره‌های تحصیلی ناکارآمد، گام برداشت.

مدیریت بکار برده شود. اما دسترسی به این فواید، بدون توجه به ملاحظات رفتاری ممکن به نظر نمی‌رسد. مهم‌ترین سازه‌های رفتاری مؤثر که لازم است مورد توجه قرارگیرد عبارت از فرهنگ بین‌المللی، جامعه و سازمان، فرهنگ مدیران، شیوه‌های ارزیابی مدیران، نحوه ایجاد کنترل و عوامل مؤثر در تسهیم هزینه‌های شرکت است.

یوسفیان (۱۳۷۹) در پایان‌نامه‌ی خود با عنوان «بررسی شرایط بکارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های سیمان پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» نشان داد که به دلیل آگاهی نداشتن مدیران، ناتوانی در شناسایی فعالیت‌های مورد نیاز موضوع هزینه‌یابی، ناتوانی در شناسایی انباره‌های هزینه و عوامل موجد هزینه؛ شرایط لازم برای بکارگیری نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های سیمان پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران فراهم نیست.

طاهرکردی (۱۳۸۲) در پایان‌نامه‌ی خود با عنوان «بکارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت نفت فلات قاره ایران» با بیان نقش اساسی نظام‌های هزینه‌یابی در کاهش هزینه‌ها و ارزیابی بهتر عملکرد و همچنین با در نظر گرفتن مصوبات مربوط به این موضوع در برنامه پنج ساله سوم، که در خصوص لزوم محاسبه بهای تمام شده تولیدات و فعالیت‌ها در شرکت‌های دولتی است، ضمن انجام مقایسه تحلیلی نتایج روش نظام هزینه‌یابی سنتی مورد کاربرد در شرکت نفت فلات قاره و نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نتیجه گرفت که نظام هزینه‌یابی بر مبنای

است. مطالعات وی نشان می‌دهد که متغیرهای مهم تأثیرگذار بر اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت شامل حمایت مدیران ارشد، آموزش، همخوانی محرک‌های محیطی حاکم، پیوستگی نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با سایر نظام‌های حسابداری (نظیر حقوق و دستمزد و ارزیابی عملکرد و...) است. همچنین، مهم‌ترین مشکل اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، سختی جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز است.

برد و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۶) با بررسی راهبرد و ساختار سازمان، سه عامل اندازه سازمان، میزان سودمندی اطلاعات بهای تمام شده و فرهنگ سازمان را در میزان پذیرش و اجرای روش‌های مدیریت مبتنی بر عملکرد و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مؤثر می‌دانند. ماجور<sup>۱۶</sup> و هوپر<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۸) در پژوهشی نشان دادند که مدیران قسمت‌های مختلف سازمان، نسبت به بکارگیری و اجرای نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نگرش‌های متفاوتی دارند. حوزه تعریف متفاوت مسئولان اجرایی و قانون‌گذار، مسائل فنی و سایر چالش‌ها باعث شده تا در بکارگیری این نظام، همواره با ابهام و تردید برخورد شود. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بکارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید متناسب با میزان مقاومت نیروی انسانی و رضایت مدیران باشد و به مسائل رفتاری بیش‌تر توجه شود.

## روش پژوهش

### متغیرهای پژوهش

هدف اصلی این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر

طلایی‌زواره (۱۳۸۹) استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی وزارت آموزش و پرورش مورد بررسی قرار داد. پژوهش وی توصیفی و ابزار جمع‌آوری اطلاعات، مصاحبه بود. وی با شناسایی برون‌داده‌های دفتر برنامه‌ریزی و تألیف کتاب‌های درسی عمومی و نظری آموزش و پرورش بهای تمام شده را محاسبه کرده است.

در رابطه با عوامل مؤثر بر استقرار و اجرای نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مطالعات متعددی نیز در خارج از ایران انجام شده است که عمده‌ترین آن‌ها به شرح زیر است:

کرامواید<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۸) نشان داد که بسیاری از سازمان‌ها در مراحل اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، جوانب رفتاری، سازمانی و سیاسی را در نظر نمی‌گیرند؛ لذا نمی‌توانند به طور موفقیت‌آمیز از آن استفاده کنند.

وان<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۱) در مقاله‌ای تحت عنوان «استفاده دولت‌ها از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت»، وجود مشروعیت و پذیرش مسئولان دولتی را برای اجرای موفقیت‌آمیز هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ضروری می‌داند و خاطر نشان می‌سازد که هم‌اکنون بیش‌تر مسئولان دولتی علاقه‌ی چندانی به آگاهی از اطلاعات واقعی در خصوص بهای تمام شده خدمات و محصولات ندارند و بیش‌تر به رویه‌ها و نظام‌های مالی قدیمی اتکا می‌کنند.

چونگ‌روکسات<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۴) در رساله‌ی خود، ارتباط بین پیاده‌سازی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را با متغیرهای رفتاری و سازمانی مورد بررسی قرار داده

اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی است. برای این منظور و با استفاده از متون و ادبیات حسابداری، عوامل مؤثر بر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی شامل توان‌مندی، مشروعیت و مقبولیت شناسایی شد. توان‌مندی: یکی از دلایل معمول ناکارآمدی و اجرا نکردن بهینه نظام‌های هزینه‌یابی نوینی همچون نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در ساختار بودجه‌ای دولت‌ها، به ظرفیت و توان‌مندی سازمان‌های دولتی برمی‌گردد. مطابق با پژوهش‌هایی نظیر کرومواید (۱۹۹۸)، فولتین<sup>۱۸</sup> (۱۹۹۹) و آندریوس (۲۰۰۴)، سه جنبه از توان‌مندی‌های سازمانی، عبارت از توان‌مندی در ارزیابی عملکرد، توان‌مندی کارکنان و توان‌مندی فنی است.

مشروعیت (اقتدار): اجرای روش علمی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی به سازوکارهای مشروعیت و اقتدار دولت بستگی دارد. اگر روش‌های برآورد بودجه‌بندی، مشروعیت نداشته باشد، سایر مراحل فرایند اجرای نظام نیز مختل خواهد شد. ساروخانی (۱۳۷۵) در فرهنگ علوم اجتماعی، اقتدار (مشروعیت) را به عنوان قدرتی به رسمیت شناخته شده، پذیرفته، محترم و مورد اطاعت تعریف می‌کند. از دیدگاه پژوهشگرانی نظیر آیزن<sup>۱۹</sup> و میچل<sup>۲۰</sup> (۱۹۹۷)، یانگ<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۳) و آندریوس (۲۰۰۴) در سازمان‌ها و دستگاه‌های دولتی، سه جنبه مشروعیت شامل مشروعیت قانونی، مشروعیت رویه‌ای و مشروعیت سازمانی حائز اهمیت است.

مقبولیت (پذیرش): آخرین عاملی که در پژوهش‌های پیرامون پیاده‌سازی هزینه‌یابی در

سازمان‌ها و مؤسسات مختلف مورد اشاره واقع شده است، عامل مقبولیت یا همان پذیرش است. پذیرش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، به عنوان پذیرش ایده هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تعریف می‌شود. به این معنی که طبق تعریف چونگ‌روکسات (۲۰۰۴)، اگر چه ممکن است ایده اصلاً اجرا نشود، ولی بر روش فکر در سازمان تأثیرگذار است. بنابراین، درجه پذیرش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت شامل تعداد سازمان‌ها با اراده پذیرش نیز می‌شود. مقبولیت نداشتن نهادهای دولتی، رؤسای سازمان‌ها و کارکنان می‌تواند مهم‌ترین مانع برای بکارگیری و استفاده از اطلاعات عملکرد به شمار آید. سه جنبه مقبولیت از دیدگاه پژوهشگرانی مانند شیلدز<sup>۲۲</sup> و یانگ (۱۹۸۹) و کرومواید (۱۹۹۸)، شامل مقبولیت سیاسی، مقبولیت مدیریتی و همخوانی مشوق‌ها است.

#### فرضیه‌های پژوهش

بر اساس عوامل سه‌گانه بنیادی عنوان شده در مدل شه (۱۹۹۸) و با توجه به متغیرهای زیرمجموعه آن‌ها که در خلال بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش، مشخص شده‌اند، فرضیه‌های پژوهش در قالب ۳ فرضیه، به شرح زیر ارائه شده‌اند:

فرضیه (۱): دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، توان‌مندی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

فرضیه (۲): دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، مشروعیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

فرضیه (۳): دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، مقبولیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

فرضیه‌های پژوهش به همراه تعداد سؤال‌های مرتبط با آن در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

طرح پژوهش و روش‌های آماری مورد استفاده هدف این پژوهش به واسطه موضوع، کاربردی بوده و در این راستا با استفاده از روش توصیفی-پیمایشی و فنون پژوهش‌های میدانی سعی شده است از طریق جمع‌آوری دیدگاه‌ها و نظرات صاحب‌نظران مختلف، داده‌های مورد نظر برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به دست آید. پژوهش حاضر به لحاظ قبول یا رد فرضیه‌ها و استفاده از آزمون فرض، یک مطالعه مقطعی و توصیفی-تحلیلی است.

جامعه مورد بررسی این پژوهش تنها شامل

**جدول ۱: فرضیه‌های پژوهش و تعداد سؤال‌های مربوط به هر فرضیه**

شماره سؤال‌ها	تعداد سؤال‌ها	شماره فرضیه	موضوع
۳-۱	۳		دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، توان‌مندی ارزیابی عملکرد را در اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.
۶-۴	۳	اول	دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، توان‌مندی نیروی انسانی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.
۸-۷	۲		دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، توان‌مندی فنی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.
۱۰-۹	۲		دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، مشروعیت قانونی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.
۱۱	۱	دوم	دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، مشروعیت رویه‌ای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.
۱۲	۱		دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، مشروعیت سازمانی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.
۱۳	۱		دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، مقبولیت سیاسی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.
۱۵-۱۴	۲	سوم	دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، مقبولیت مدیریتی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.
۱۷-۱۶	۲		دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، انگیزه‌ها و مشوق‌های اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

دانشگاه دولتی است. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته استفاده شده است. نوع سؤال‌های بکار رفته در پرسش‌نامه از نوع بسته و بر مبنای طیف لیکرت بوده است. به منظور درک مناسب‌تر سؤال‌ها به وسیله پاسخ‌دهندگان در ابتدای پرسش‌نامه، عمده‌ترین اصطلاحات بکار رفته در پرسش‌نامه تعریف عملیاتی شد. همچنین، برای تعیین پایایی ابزار اندازه‌گیری، از روش آلفای کرونباخ (ضریب بدست آمده ۰/۸۷) و برای روایی آن از روش روایی صوری استفاده شده است. به این صورت که، روایی پرسش‌نامه از طریق نمونه‌گیری محدود، پالایش مکرر و همچنین با استفاده از نظرات صاحب‌نظران، مسئولان مالی و حسابداری دولتی، به صورت استاندارد درآمد و در مرحله بعد، روایی متغیرهای شناسایی شده با استفاده از نظرات صاحب‌نظران و با استفاده از پرسش‌نامه جداگانه‌ای بررسی شد و در نهایت، روایی پرسش‌نامه در سطح مطلوبی مورد تأیید قرار گرفت. روایی محتوایی پرسش‌نامه نیز انجام شده و سؤال‌های پرسش‌نامه پس از تبادل نظر با متخصصان و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی نهایی شده است. در نهایت، پرسش‌نامه نهایی به طور مستقیم در اختیار آزمودنی‌ها قرار داده شد و پژوهشگران با مراجعه حضوری به دستگاه‌های دولتی استان اصفهان نسبت به توزیع و جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها اقدام کردند. با توجه به اینکه تا قبل از سال ۱۳۸۵، نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی و حسابداری بخش دولتی ایران الزامی نشده بود، سعی شد از دیدگاه‌ها و نظرات افراد

دستگاه‌های دولتی استان اصفهان است که در سال ۱۳۸۸ دارای ردیف بودجه بوده‌اند و از محل اعتبارات استانی، بودجه دریافت داشته‌اند. انتخاب استان اصفهان به این علت است که این استان به عنوان یکی از بزرگ‌ترین استان‌های کشور از لحاظ جمع پرداخت‌های بودجه‌ای بعد از استان‌های تهران، خوزستان، فارس و خراسان رضوی در رتبه پنجم قرار دارد. از طرفی، با توجه به این که، در این استان از سال ۱۳۸۵ در زمینه بودجه‌بندی عملیاتی اقدامات مناسبی انجام شده است (به عنوان نمونه، تعداد زیادی از فعالیت‌ها، شناسایی و هزینه‌یابی شده است)، می‌توان گفت که استان اصفهان مورد مناسبی برای بررسی زمینه‌ها و شرایط لازم دستگاه‌های دولتی از لحاظ توان‌مندی (توان‌مندی در ارزیابی عملکرد، توان‌مندی کارکنان و توان‌مندی فنی)، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و مقبولیت (پذیرش سیاسی، مدیریتی و همخوانی مشوق‌ها) اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و کاربرد اطلاعات عملکرد در بودجه‌بندی عملیاتی است.

با اطمینان می‌توان گفت که با شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر اجرای کاربردی روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و پذیرش کامل بودجه‌بندی عملیاتی، گام مؤثری در راستای دستیابی به هدف‌های دولت و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی برداشته خواهد شد.

جامعه مورد بررسی مشتمل بر ۵۰ دستگاه دولتی است که با مراجعه به پیوست شماره ۳ لایحه بودجه کل کشور مشخص شده‌اند و شامل ۳۲ سازمان یا اداره کل، ۸ شرکت دولتی، ۸ نهاد عمومی و ۲

حضور و پی‌گیری‌های مستمر، از این تعداد ۱۶۴ پرسش‌نامه (درصد بازگشت، ۸۲٪) جمع‌آوری و بعد از بررسی مقدماتی، تعداد ۱۴ عدد از پرسش‌نامه‌ها به دلایل مختلفی نظیر پاسخ ندادن به بخش عمده‌ای از سؤال‌ها حذف و در نهایت تعداد ۱۵۰ پرسش‌نامه در تجزیه و تحلیل‌های آماری مورد استفاده قرار گرفت. جدول شماره ۲ درصد پاسخ‌نامه‌های برگشتی را به تفکیک سمت افراد پاسخ‌دهنده نشان می‌دهد.

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌های موجود در پرسش‌نامه از نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۸، استفاده شده است. همان‌طور که پیش‌تر نیز آمد، پرسش‌نامه پژوهش بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای، طراحی شده است و امتیازاتی که به هر سؤال داده شده در طیفی با دامنه ۱+ تا ۵+ قرار می‌گیرد ( $1 \leq X \leq 5$ ).

بنابراین، میانگین طیف یا نقطه متوسط فرضیه‌های پژوهش، عدد ۳ خواهد بود و می‌توان میانگین مولفه‌های پژوهش را نسبت به میانگین فرضی ۳، مورد

مختلفی استفاده شود که در زمینه بودجه و حسابداری دولتی فعالیت می‌کنند. این افراد شامل ذیحسابان یا معاونان آنها، مدیران مالی دستگاه‌های بدون ذیحسابی، مسئولان حسابداری، کارشناسان بودجه دستگاه‌های دولتی و معاونت برنامه‌ریزی استانداری، حسابرسان سازمان امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات شاغل در دستگاه‌های دولتی استان اصفهان هستند که جمعاً بالغ بر ۲۰۰ نفر بوده‌اند. دو نفر از نویسندگان مقاله از کارشناسان این حوزه در وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و با توجه به ارتباطات کاری که با کارشناسان دستگاه‌های اجرایی داشته‌اند، با مراجعه حضوری نسبت به توزیع و جمع‌آوری پرسش‌نامه اقدام کرده‌اند.

در این پژوهش به منظور کاهش اشتباهات نمونه‌گیری، افزایش توان آزمون و همچنین محدودبودن تعداد دستگاه‌های دولتی استان، کل جامعه پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. لذا، تعداد ۲۰۰ عدد پرسش‌نامه توزیع و با توجه به مراجعه

جدول ۲: جدول آماری مربوط به تعداد و درصد پاسخ‌نامه‌های برگشتی به تفکیک سمت افراد

ردیف	گروه پرسش‌شونده	تعداد پرسش‌نامه توزیع شده	تعداد پرسش‌نامه جمع‌آوری شده	نسبت پاسخ‌گویی به پرسش‌نامه	درصد پرسش‌نامه جمع‌آوری شده
۱	ذیحساب یا معاون ذیحساب	۳۲	۲۳	۷۲	۱۵/۳
۲	مدیران مالی	۱۹	۱۴	۷۳	۹/۴
۳	مسئولان حسابرسی	۳۴	۲۶	۷۶	۱۷/۳
۴	مسئولان حسابداری	۴۸	۳۶	۷۵	۲۴
۵	کارشناسان بودجه	۶۷	۵۱	۷۶	۳۴
	جمع	۲۰۰	۱۵۰	۷۵	۱۰۰

یک طرفه راست بالا، مقدار معناداری، برابر با سطح زیر منحنی سمت راست مقدار آماره آزمون خواهد بود؛ لذا، با استفاده از رابطه زیر مقدار معناداری محاسبه می‌شود:

$$\text{P-Value} = 1 - p(Z > Z_0) \quad (۱) \text{ فرمول}$$

مقدار معناداری یک آزمون آماری، مقدار احتمالی است که میزان سازگاری داده‌های نمونه را با نتیجه فرض صفر اندازه می‌گیرد. نتیجه‌ای که از آزمون مبتنی بر معناداری به دست می‌آید از نظر ریاضی هم ارز با نتیجه‌ای است که از قاعده تصمیم متناظر مبتنی بر آماره آزمون استاندارد شده حاصل می‌شود. قاعده تصمیم مبتنی بر معناداری به این صورت است که اگر  $\alpha \leq \text{P-Value}$  باشد فرض مقابل را نتیجه می‌گیرند و بالعکس اگر  $\alpha > \text{P-Value}$  باشد، فرض صفر نتیجه گرفته می‌شود. لذا، در جدول‌های حاصل از آزمون  $Z$  و با فرض در نظر گرفتن  $\alpha = 5\%$ ، اگر مقدار معناداری محاسبه شده از  $0.05$  کم‌تر باشد، فرض صفر رد و فرض مقابل آن پذیرفته می‌شود. اطلاعات مربوط به آماره آزمون (مقدار بحرانی و مقدار مشاهده شده) مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. مطابق با جدول شماره ۳، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آماره  $Z$  بیانگر آن است که به غیر از عامل اول که در خصوص توان‌مندی در ارزیابی عملکرد است، تمامی فرضیه‌های پژوهش رد شده‌اند و به عبارتی دستگاه‌های دولتی توان‌مندی نیروی انسانی و فنی،

سنجش و آزمون قرار داد. اگر میانگین پاسخ‌های داده‌شده، از لحاظ آماری به صورت معناداری بالاتر از ۳ باشد، بیانگر تأیید فرضیه و اگر میانگین پاسخ‌های داده‌شده از لحاظ آماری به صورت معناداری کمتر از ۳ باشد، بیانگر رد فرضیه پژوهش خواهد بود. برای آزمون این که آیا میانگین محاسبه شده برای هر فرضیه - که برابر میانگین کل امتیازات داده شده به سؤال‌های مرتبط با هر فرضیه است - از لحاظ آماری به صورت معناداری با نقطه بی تفاوتی طیف (عدد ۳) متفاوت است یا خیر، از آزمون  $Z$  استفاده شده است. انتخاب آزمون  $Z$  با توجه به تعداد جامعه مورد رسیدگی پژوهش (۱۵۰ نفر) و نرمال بودن جامعه آماری مورد بررسی بوده است. زیرا طبق قضیه حد مرکزی، بسیاری از توزیع‌های نمونه‌برداری مبتنی بر  $n$  بزرگ ( $n > 30$ ) را حتی موقعی که خود توزیع جامعه قطعاً نرمال نباشد، می‌توان نزدیک به توزیع نرمال دانست (هومن، ۱۳۷۰).

### یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری

فرایند کار به این صورت اجرا شد که در سطح معنادار ۵٪ و سطح اطمینان ۹۵٪، به آزمون فرض یک طرفه زیر پرداخته شده و مقدار معناداری هر یک از فرضیه‌های پژوهش بدست آمد.

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 3 \\ H_1 : \mu > 3 \end{cases}$$

مقدار معناداری در آزمون‌های یک طرفه، سطح زیر منحنی متناسب و متناظر با علامت نامساوی در فرض  $H_1$  است. حال با توجه به آزمون فرض

جدول ۳: خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش	عناصر هر فرضیه	میانگین نمونه	مقدار آماره Z (مشاهده‌شده)	مقدار بحرانی جدول	P-Value	تأیید یا رد فرضیه پژوهش
توان‌مندی	توان‌مندی در ارزیابی عملکرد	۳/۱۳	۲/۱۶	۱/۶۵	۰/۰۲	تأیید می‌شود
توان‌مندی	توان‌مندی نیروی انسانی	۲/۴۶	-۸/۲۹	۱/۶۵	۰/۹۹	رد می‌شود
	توان‌مندی فنی	۲/۱۶	-۱۲/۲۴۰	۱/۶۵	۰/۹۹	رد می‌شود
	مشروعیت قانونی	۲/۳۷	-۸/۶۸	۱/۶۵	۰/۹۹	رد می‌شود
مشروعیت	مشروعیت رویه‌ای	۲/۲۸	-۹/۷۲	۱/۶۵	۰/۹۹	رد می‌شود
	مشروعیت سازمانی	۲/۰۴	-۱۲/۴۲	۱/۶۵	۰/۹۹	رد می‌شود
	مقبولیت سیاسی	۲/۳۷	-۶/۶۷	۱/۶۵	۰/۹۹	رد می‌شود
مقبولیت	مقبولیت مدیریتی	۲/۸۲	-۲/۱۳	۱/۶۵	۰/۹۸	رد می‌شود
	همخوانی مشوق‌ها	۲/۱۸	-۱۱/۵۲	۱/۶۵	۰/۹۹	رد می‌شود

خطای ۵٪، فرضیه‌های دوم و سوم پژوهش از تمام جنبه‌های بررسی شده رد می‌شود و تنها فرضیه اول از جنبه توان‌مندی در ارزیابی عملکرد مورد تأیید است. در نتیجه، واضح است که در دستگاه‌های دولتی استان اصفهان به عنوان استانی که مورد مطالعه واقع شده است، هنوز عوامل مؤثر لازم برای اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی فراهم نیست.

#### پیشنهاد‌های مربوط به یافته‌های پژوهش

بودجه‌بندی عملیاتی فرایند پیچیده‌ای است که اجرای آن چند سال به طول می‌انجامد و در این میان اجرای عملی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی نیز با مشکلاتی روبه‌رو است؛ ولی گفتنی است که حتی اگر اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مشکلاتی داشته باشد، دانش بدست آمده از آن

مشروعیت قانونی، رویه‌ای، سازمانی و مقبولیت سیاسی و مدیریتی و همخوانی مشوق‌های لازم را برای اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی ندارند. کرامواید (۱۹۹۸) نشان داد که بسیاری از سازمان‌ها در مراحل اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، جوانب رفتاری، سازمانی و سیاسی را در نظر نمی‌گیرند؛ لذا، نمی‌توانند به طور موفقیت‌آمیز از آن استفاده کنند. نتایج پژوهش حاضر نیز از این نظر با پژوهش کرامواید (۱۹۹۸) مطابقت دارد. نتایج حاصل از پژوهش، از بعد عامل اول از جنبه توان‌مندی با نتایج پژوهش شه (۱۹۹۸) همسو است و از بعد سایر عوامل و همچنین از سایر جنبه‌های مورد بررسی با نتایج پژوهش شه (۱۹۹۸)، وان (۲۰۰۱)، چونگ‌روکسات (۲۰۰۴) و برد و همکاران (۲۰۰۶) در تضاد است. در مجموع می‌توان گفت که در سطح

ارزشمند است. در همین راستا، بر اساس بررسی های انجام شده در این پژوهش و نتایج بدست آمده، پیشنهاد های زیر برای رفع موانع اجرای هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی ارائه می شود:

۱. نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت فقط در صورتی ثمر بخش خواهد بود که تمام افراد مشارکت کننده، آن را درک و متعهد به اجرای آن باشند. در این میان، آموزش نقش عمده ای را در فرایند یادگیری و توانمندسازی کارکنان ایفا می کند. آموزش مدیران و کارمندان درباره ارزش نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مقاومت آن ها را از بین می برد و به تعهد درونی آن ها می انجامد. لذا، پیشنهاد می شود برنامه آموزش حسابداری دولتی و روش های نوین هزینه یابی مورد نیاز آن، جزء برنامه های آموزشی کارکنان فعلی دستگاه های دولتی قرار گیرد، به طوری که همواره کارکنان با روش های نوین حسابداری آشنایی داشته باشند.

۲. توان مندی فنی را می توان با ایجاد پایگاه های داده قابل دسترس در نظام رایانه ای مدیریت بودجه، استفاده از مبنای حسابداری برون داد محوری همچون مبنای تعهدی و همچنین استفاده از نرم افزارهای متناسب با نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت، افزایش داد. با استقرار این عوامل است که می توان انواع اطلاعات مفید را از منابع مختلف جمع آوری، طبقه بندی، گزارش و در آمار و ارقام پیش بینی بودجه ای منظور کرد. بنابراین، پیشنهاد می شود تمهیداتی برای رایانه ای کردن و نصب نرم افزارهای لازم برای جمع آوری داده های هزینه ای، اندیشه شود.

۳. اگر مدیران بخش های مختلف به شکل واقع بینانه ای در طرح ریزی بودجه های عملیاتی و استانداردهای مرتبط با سازمان تحت مدیریت خویش مشارکت داده شوند و اعداد و ارقام به آن ها تحمیل نشود، دیدگاه مدیران در زمینه هزینه یابی و بودجه بندی عملیاتی مساعدتر شده و با بهبود نگرش مدیران نسبت به نظام حسابداری و پردازش اطلاعات، امکان انجام رفتارهای ناهنجار کاهش خواهد یافت و پذیرش و حمایت مدیران سازمان های مختلف بخش عمومی را به دنبال خواهد داشت.

۴. برای توافق نظر افراد مختلف مرتبط با اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت پیشنهاد می شود با استفاده از سازوکارهای تشویقی و تنبیهی، انگیزه ها و مشوق های لازم ایجاد شود و با درک دلایل مقاومت افراد در برابر نظام های هزینه یابی، هدف های فردی را با هدف های سازمان همسو کرده و با توافق در هدف های نظام مدیریت هزینه، زمینه را برای اجرای مؤثرتر روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت فراهم کرد.

#### پیشنهادهایی برای پژوهش های آینده

با توجه به جدید بودن موضوع بودجه بندی عملیاتی و اثرگذاری آن بر عملکرد بخش های مختلف جامعه، به پژوهشگران توصیه می شود که در جهت انجام مطالعات زیر گام بردارند:

۱. تبیین وضعیت موجود نظام حسابداری دولتی ایران و پیشنهاد نظام حسابداری مطلوب برای اجرای بودجه بندی عملیاتی.
۲. ارزیابی اثرات نظام بودجه بندی عملیاتی بر

4. Operating Budgeting
5. McGill
6. Activity Based Costing (ABC)
7. Government Finance Statistics (GFS)
8. Cost Accounting Method
9. Work study
10. Shah
11. Andrews
12. Krumwiede
13. Vann
14. Chongruksut
15. Baird et al.
16. Major
17. Hopper
18. Foltin
19. Innes
20. Mitchell
21. Young
22. Shields

#### منابع

اسعدی، محمود؛ ابراهیمی، محسن؛ و جبار باباشاهی (۱۳۸۷). «شناسایی موانع استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه». دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران: ۱۸ و ۱۹ اردیبهشت‌ماه. باغومیان، رافیک (۱۳۸۴). «کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در موسسات آموزش عالی». مجله دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۳، صص. ۲۴-۳۱ و ۷۲-۷۹.

رجبی، احمد (۱۳۸۲). «طراحی نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) برای محاسبه بهای تمام شده خدمات در بیمارستان‌های دولتی (مطالعه مورد بیمارستان فقیهی شیراز)». هفتمین سمینار سراسری حسابداری، بابلسر: آبان‌ماه.

۳. بررسی نحوه اجرایی کردن روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش‌های مختلف دستگاه‌های دولتی.
۴. بررسی و تجزیه و تحلیل اثرات مالی واگذاری قراردادهای پیمانکاری دستگاه‌های دولتی به بخش غیردولتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.
۵. ارزیابی تأثیر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر افزایش قدرت پاسخ‌گویی مدیران.
۶. بررسی در خصوص نحوه آموزش و اشاعه فرهنگ بودجه‌بندی عملیاتی و روش‌های حسابداری مرتبط با آن.
۷. بررسی اثر یادگیری سازمانی بر پذیرش و اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.
۸. بررسی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی به منظور افزایش مشروعیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.
۹. این پژوهش تنها به بررسی عوامل مؤثر بر اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی استان اصفهان می‌پردازد که می‌توان پژوهش‌های مشابهی را در استان‌های مختلف کشور، برای افزایش قدرت تعمیم نتایج پژوهش به کل دستگاه‌های دولتی ایران انجام داد.

#### یادداشت‌ها

1. Public Expenditures Management (PEM)
2. Public Administration (PA)
3. New Public Management (NPM)

- ساروخانی، باقر (۱۳۷۵). (برگرداننده). فرهنگ علوم اجتماعی. چاپ سوم، تهران: انتشارات کیهان.
- طاهر کردی، محمدرضا (۱۳۸۲). «بکارگیری نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در شرکت نفت فلات قاره در ایران». پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه مازندران.
- طلایی زواره، سیدحسین (۱۳۸۹). «استقرار بودجه ریزی عملیاتی با استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در سازمان پژوهش و برنامه ریزی آموزشی وزارت آموزش و پرورش». نوآوری های آموزشی، سال نهم، شماره ۳۶، صص. ۱۵۰-۱۷۲.
- نمازی، محمد (۱۳۷۸). «بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن». بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره های ۲۶ و ۲۷، صص. ۷۱-۱۰۶.
- نمازی، محمد (۱۳۸۵). «چالش ها و فرصت های حسابداری مدیریت». ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۱، اسفند ۱۳۸۵ و فروردین ۱۳۸۶، صص. ۳-۱۲.
- نمازی، محمد (۱۳۸۶). «معرفی نسل دوم هزینه یابی بر مبنای فعالیت». ماهنامه حسابدار، شماره ۱۹۳، اسفند ۱۳۸۶ و فروردین ۱۳۸۷، صص. ۳-۱۶.
- هومن، حیدرعلی (۱۳۷۰). استنباط آماری در پژوهش رفتاری. چاپ اول، تهران: چاپخانه دیا.
- یوسفیان، مهرداد (۱۳۷۹). «بررسی شرایط بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های سیمان پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران».
- پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری دانشگاه شهید بهشتی.
- Andrews, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms". *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, pp. 332-347.
- Baird, K. M.; Harrison, G. L.; and R. C. Reeve (2006). "Adoption of Activity Management Practices: a Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors". *Journal of Management Accounting Research*, pp. 383-399.
- Chongruksut, W. (2004). "The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand". *School of Accounting and Finance, Faculty of Business and Law, Victoria University*.
- Foltin, C. (1999). "State and Local Government Performance: It's Time to Measure Up!". *The Government Accountants Journal*, Vol. 48, No. 1, pp. 6-40.
- Innes, J. and F. Mitchell (1997). "The Application of Activity-Based Costing in the United Kingdom's Largest Financial Institutions". *The Service Industries Journal*, Vol. 17, Issue. 1, pp. 190-203.
- Krumwiede, K. P. (1998). "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organisational Factors". *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 239-277.
- Major, M. and T. Hopper (2008). "Managers Divided: Implementing

- Washington, DC.
- Shields, M. and S. M. Young (1989). "A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems". *Journal of Cost Management*, Winter, pp. 17-27.
- Vann, J. M. (2001). *Government Uses of Activity-Based Costing*. Knowledge Management Solutions, Inc.
- Young, R. D. (2003). "Performance Based Budget Systems". *Public Policy and Practice, an Electronic Journal Devoted to Governance and Public Policy in South Carolina*, Vol. 2, No. 2, pp. 1-24.
- ABC in a Portuguese Telecommunications Company". *Journal of Management Accounting Research*, No. 16, pp. 205-229.
- McGill, R. (2001). "Performance Budgeting". *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14 No. 5, pp. 376-390.
- Shah, A. (1998). "Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization". *The World Bank Policy Research Working Paper Series*, Paper 2021, World Bank,