

فصلنامه حسابداری سلامت، سال اول، شماره‌های دوم و سوم، شماره پیاپی (2)، پاییز و زمستان 1391، صص. 85-109.

امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی: مطالعه موردی شهرداری شیراز

دکتر جواد مرادی^{1*}، دکتر هاشم ولی پور²، علیرضا منصو رآبادی³، رضا زارع⁴
تاریخ دریافت: 1391/06/18 تاریخ اصلاح نهایی: 1391/10/25 تاریخ پذیرش: 1391/12/16

چکیده

مقدمه: هدف از این پژوهش، بررسی امکان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز است.

روش پژوهش: جامعه آماری این پژوهش شامل چهار دسته از افراد مطلع از مراحل بودجه در شهرداری شیراز شامل: 1. مدیران ارشد و معاونین اداری و مالی 2. مدیران مالی، رؤسای حسابداری و مسئولین بودجه، 3. کارشناسان مالی 4. کارشناسان برنامه‌ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات، است. برای گردآوری اطلاعات لازم، از پرسش‌نامه و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از آزمون آماری تی یک‌نمونه‌ای استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش بیان‌گر آن است که از نظر آزمودنی‌ها، در شهرداری شیراز توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (از لحاظ هر سه بعد توانایی، شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و توانایی فنی) وجود ندارد؛ اما اختیار لازم (از لحاظ هر سه بعد اختیار، یعنی اختیار قانونی، رویه‌ای و سازمانی) وجود دارد. هم‌چنین، از نظر آزمودنی‌ها در ارتباط با دو بعد پذیرش (شامل پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی)، شرایط مناسبی وجود داشته، اما در بعد دیگر پذیرش (پذیرش انگیزشی)، انگیزه مناسب برای پیاده‌سازی وجود ندارد. افزون‌بر این، نتایج نشان می‌دهد که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز می‌شود.

نتیجه‌گیری: یافته‌های این پژوهش، نشان‌دهنده این واقعیت است که در حال حاضر، شهرداری شیراز اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی برنامه‌ای، بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل شه.

1. استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی مرودشت

2. استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی مرودشت

3. کارشناس ارشد حسابداری، رییس گروه بودجه، معاونت برنامه‌ریزی شهرداری شیراز

4. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد مرودشت

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: Jmoradi2005@yahoo.com

مقدمه

بودجه شاهرگ حیاتی هر سازمان یا نهاد دولتی است. زیرا دولت تمام فعالیت‌های مالی خود را (اعم از تولید، خدمات و کسب درآمد) بر اساس سند و قانون بودجه انجام می‌دهد. بودجه‌ریزی، فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود است. بودجه هدف‌ها و راهبردها را به صورت عبارت‌های مالی درآورده و راه اجرای برنامه و کنترل پیشرفت آن‌ها را هموار می‌سازد. سازمان‌های تابعه دولت به سه دلیل عمده به بودجه‌ریزی نیاز دارند (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، 1386: 141):

الف. نشان دادن مفهوم مالی برنامه‌ها.

ب. شناسایی منابع مورد نیاز برای اجرای برنامه‌ها.

پ. بدست آوردن معیارهای سنجش عملکرد، نظارت و کنترل نتیجه‌های برنامه‌ها.

شاید بتوان این گونه بیان کرد که مهم‌ترین هدف بودجه‌ریزی، افزایش بهره‌وری است. دولت می‌کوشد با ارائه الگوی بودجه‌ریزی مناسب، کارایی و اثربخشی را در بدنه اجرایی خود افزایش دهد. به بیان دیگر، ابزار اصلی حفظ قدرت در دولت، تمرکز در بودجه‌ریزی است. از طرف دیگر، سازمان‌ها و نهادهای عمومی وابسته به دولت (نظیر شهرداری‌ها)، می‌کوشند که بودجه را براساس درک خود از تقاضای محلی، طبقه‌بندی و هزینه کنند. بورکد در این رابطه چنین می‌گوید: «گر بخواهیم در دنیای فعلی، بودجه را ابزار و وسیله کار مدیران بدانیم، باید در تقسیم‌بندی مخارج، هدف و پیامد خرج را در نظر

بگیریم». بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق تعیین روابط بین «هزینه‌های انجام شده» و «نتایج حاصل از انجام هزینه‌ها»، به مدیران در تصمیم‌گیری کمک می‌کند و موجب افزایش بهره‌وری و به تبع آن اثربخشی می‌شود. بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه برحسب عملیات عبارت است از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن را به عهده دارند، تنظیم می‌شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به ابزارهای اجرای فعالیت‌ها، به خود فعالیت‌ها و مخارج آن توجه می‌شود (نقل از مک‌گیل، 2001: 382).

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد)، به دنبال برقراری ارتباطی شفاف بین ورودی‌ها و نتایج (خروجی‌ها و پیامدها)، و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای بر اساس اطلاعات عملکردی با هدف افزایش اثربخشی و کارایی در سازمان‌ها است. ارائه مبنای صحیح برای تخصیص منابع، ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه، ارائه مبنایی برای پاسخ‌گویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور، تمرکز بر مهم‌ترین مسائل و چالش‌های دستگاه و ایجاد انگیزه برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر، از جمله هدف‌های بودجه‌ریزی عملیاتی است. هدف نهایی بودجه‌ریزی عملیاتی، کمک به اتخاذ تصمیم‌های عاقلانه در رابطه با تخصیص منابع و ایجاد تعهد، بر اساس پیامدهای قابل سنجش است (حسن‌آبادی و صراف، 1389: 40). هدف‌های مورد نظر مقاله را می‌توان در چارچوب موارد زیر خلاصه کرد:

تبیین عوامل مؤثر بر اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از مدل شه

در سال‌های اخیر، توجه فزاینده به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، منجر به انجام پژوهش‌های گسترده‌ای در خصوص عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام بودجه‌ریزی، و ارائه مدل‌های مختلفی در این عرصه، شده است. به عنوان نمونه، مدل شه، بر سه عامل اثرگذار: توانایی، اختیار و پذیرش، در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید دارد. مطالعات نشان می‌دهد که تعامل این سه عامل، تعیین‌کننده منافع حاصل از اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است (اندروز، 2004: 336). در ادامه به تشریح عوامل مذکور در مدل شه پرداخته می‌شود.

توانایی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

ظرفیت پایین یا نبود توانایی کارکنان (نیروی انسانی) را می‌توان به عنوان یکی از دلایل شکست اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح کرد. بررسی‌ها و گزارش‌ها در مورد اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد، که سه بعد از توانایی سازمانی، شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی، برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی اساسی هستند (فولتین، 1999: 6).

توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد (هریس، 2001: 10). اگر دولت‌ها توانایی سنجش عملکرد به شیوه‌ای هدفمند را نداشته باشند، بودجه‌ریزی عملیاتی شکست خواهد خورد. از طرفی سنجش خروجی‌ها و

ارزیابی توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و ارائه پیشنهاد به منظور ایجاد توانایی لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی.

ارزیابی اختیار لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و ارائه پیشنهاد به منظور ایجاد اختیارات لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی.

ارزیابی پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و ارائه پیشنهاد به منظور ایجاد پذیرش لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی.

ارزیابی اینکه، آیا تغییر از بودجه‌ریزی برنامه‌ای به بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند در پیشبرد هدف‌های سازمانی مؤثر باشد و منجر به بهبود پاسخ‌گویی شود. هم‌چنین، آیا این تغییر می‌تواند دارای صرفه اقتصادی مناسبی باشد.

با توجه به الزام شهرداری‌ها از یک سو و نقش این نوع بودجه‌ریزی در شفاف‌سازی عملکرد از سوی دیگر، اجرای چنین پژوهشی در شهرداری‌ها ضروری است. از این رو، موضوع این پژوهش امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری کلان شهر شیراز است.

مبانی نظری پژوهش

مدل شه، عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی را ارائه می‌کند. این مدل بر سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید می‌کند (اندروز، 2004: 334). مطالعات نشان می‌دهد که تعامل این سه عامل فضای اصلاحات را در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به وجود می‌آورد (اسعدی و همکاران، 1387: 183).

(فولتین، 1999: 7).

هم‌چنین، تجربه دولت‌ها در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، حاکی از اهمیت توانایی‌های فنی است. الزامات فنی خاصی باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک‌های اطلاعاتی در نظر گرفته شود تا بتوان بلافاصله، به نیازهای اطلاعاتی طیف وسیع و متنوعی از کاربران پاسخ گفت. بانک‌های اطلاعاتی باید با طیف وسیعی از سایر نظام‌های سازمانی هماهنگ باشند، به نحوی که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی در دولت باشند (ملکرز و ویلوبای، 1998: 66).

اگر اطلاعات عملکرد، به لحاظ فنی از سایر عملیات حسابداری و بودجه‌ریزی جدا باشند، به احتمال زیاد، بودجه‌ریزی عملیاتی، فرآیندهای تصمیم‌گیری مرتبط با سایر عملیات سازمان را درک نخواهد کرد. هم‌چنین، اگر نظام حسابداری مبتنی بر داده‌های ورودی باشد، اصلاحات مبتنی بر عملکرد را تسهیل نخواهد کرد. بسیاری از دولت‌ها در مرحله ارزیابی فناوری‌های مورد نیاز برای اجرای بودجه عملیاتی هستند و بسیاری از آن‌ها در نظام مدیریت مالی خود دچار مشکل و اختلال هستند. هم‌چنین، برخی از دولت‌ها معتقدند که کمبود منابع مالی مورد نیاز برای توسعه نظام جدید مالی و اطلاعاتی، یکی از مهم‌ترین مشکلات در راستای اجرای بودجه عملیاتی است (اسعدی و همکاران، 195: 1387).

پیامدهای حاصل، مشکل و بسیار وقت‌گیر است. در برخی موارد این احتمال وجود دارد که مشکلات موجود در ارزیابی عملکرد، اجرای بودجه عملیاتی را منتفی کند. اما با توجه به توسعه دانش ارزیابی عملکرد و شکل‌گیری توانایی‌های لازم در دولت‌ها، انتظار می‌رود آثار ناشی از این مشکلات کم‌رنگ‌تر شود. برای اجرای مناسب بودجه‌ریزی عملیاتی، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید در مدیریت امور و تصمیم‌گیری‌ها، و هم‌چنین، در تخصیص منابع و ایجاد طرح‌های تشویقی، مورد استفاده قرار گیرد. نکته مهم دیگر آن است که، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد، باید صحیح و قابل اطمینان باشد (فولتین، 1999: 35).

مطالعات انجام شده (فولتین، 1999 و اندروز، 2004) بر اهمیت اطمینان از وجود توانمندی‌های انسانی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، تأکید دارد. توانایی‌های مورد نیاز، متفاوت هستند و به تمام مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مربوط می‌شود. نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارت‌های خاص در سنجش و ارزیابی عملکرد و نیز، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی باشد. در سازمان‌ها، باید کارشناسانی وظیفه تدوین هدف‌های عملکردی و برقراری ارتباط بین استفاده‌کنندگان از اطلاعات عملکردی را برعهده بگیرند. 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

اختیار در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

بر اساس مدل شه، ساز و کارهای تفویض اختیار در دولت‌ها، دومین عامل مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است. اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و یا طی مراحل آن، اختیار لازم را نداشته باشند، اجرا با مشکل روبه‌رو خواهد شد. ابعاد اختیار شامل، اختیار قانونی، اختیار فرآیندی و اختیار سازمانی، است.

فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب به میزان زیادی قانونمند می‌شود و هر گونه اصلاحات جدید، در صورت تعارض با این قوانین، نمی‌تواند اجرا شود. در برخی دولت‌ها، استفاده بالقوه از ارزیابی عملکرد در بودجه، به وسیله قوانین و مقررات مربوط به منابع انسانی، محدود می‌شود. هم‌چنین، در برخی کشورها، دولت قوانینی را در رابطه با تشویق و تنبیه مالی سازمان‌ها، واحدها و اشخاص تدوین کرده، که اغلب این قوانین با تسهیم سود و پرداخت‌های تشویقی وابسته به عملکرد، در تعارض است. برخی دولت‌ها به دلیل این که بودجه را بر مبنای ورودی‌ها تنظیم و ساماندهی می‌کنند، در مورد قوانین استفاده از اطلاعات عملکردی در بودجه، با مشکل مواجه هستند، به نحوی که حداقل استفاده از اطلاعات عملکردی در بودجه، بر مبنای این واقعیت توجیه می‌شود که بودجه بدون اطلاعات عملکردی تصویب می‌شود (اندروز، 2004: 336).

سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکردی، اغلب در رویه‌های فعلی بودجه‌ریزی، نادیده گرفته می‌شود. مشخصه فرآیندهای

بودجه‌ریزی موجود، رویه‌های مشخص و رسمی است که به عنوان یک قانون، بودجه‌ریزی را الزام می‌کند. اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات از طریق بودجه‌ریزی عملیاتی، نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها است.

در برخی دولت‌ها، قوانین و رویه‌های بودجه بر ورودی‌ها و تشریح دقیق فصل‌ها و مواد هزینه تأکید می‌کنند که این موضوع به طور بالقوه، نقش اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را در فرایند بودجه‌ریزی تضعیف می‌کند. مدیران و قانون‌گذاران ملزم هستند بر ورودی‌ها تأکید کنند و اختیار فرآیندی لازم برای اقدام به صورت دیگر را ندارند. به عنوان نمونه، در کالیفرنیا استفاده محدود از اطلاعات عملکردی به وسیله قانون‌گذاران، ناشی از رویه‌های موجود در نظام بودجه‌ریزی سابق است (زوایر، 1998: 99).

در شرایطی که رویه‌ها و فرآیندهای بودجه، نقش اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را در تصمیم‌گیری تضعیف و محدود می‌کند، ایجاد یک نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بسیار مشکل خواهد بود (اسعدی و همکاران، 1987: 1387).

حدود اختیار سازمانی، به ویژه زمانی که قصد استفاده از اطلاعات عملکردی وجود دارد، بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر است. اگر تفویض اختیار به صورت صحیح انجام شود و مدیران اختیار لازم در نحوه به کارگیری کارکنان، بودجه‌ریزی، گزارش‌دهی و غیره را داشته باشند، بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت اثربخش‌تر اجرا خواهد شد. خط‌مشی تفویض اختیار، باید چنین بستری را فراهم کند (کتل، 1992).

پذیرش مورد نیاز است: پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی (اندروز، 2004: 336).

پذیرش مقامات سیاسی در راستای حمایت و تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه عملیاتی بسیار حیاتی است. این امر در حالی است که سنجش و استفاده از اطلاعات عملکرد پیامدهایی برای مقامات انتخابی و انتسابی دارد. برخی از صاحب‌نظران تأکید می‌کنند که سیاستمداران اغلب در برابر استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌های تخصیصی مقاومت می‌کنند. چراکه این نوع اطلاعات، آسیب‌پذیری آن‌ها در برابر مردم را افزایش می‌دهد و این امر به‌ویژه در رابطه با برنامه‌های درازمدتی مشهود است که ممکن است در کوتاه‌مدت پیامدهای خوبی در بر نداشته باشد. اطلاعات عملکرد برای مقامات سیاسی در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای به عنوان یک تهدید محسوب می‌شود، زیرا این سؤال مطرح است که مقامات سیاسی در استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد چه اختیاری دارند؟ از طرفی در تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اغلب هدف‌های کوتاه‌مدت به جای هدف‌های درازمدت مورد توجه قرار می‌گیرد (اندروز، 2004: 336).

بررسی‌ها نشان می‌دهد که پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران، به‌خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، ضروری است. یک چالش اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی، متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح‌های راهبردی و سنجش عملکرد است (اسعدی و همکاران، 201: 1387).

اختیار سازمانی در رابطه با استفاده از اطلاعات عملکردی، متأثر از مقام‌های سیاسی است و تصمیم‌های مرتبط با تخصیص منابع، اغلب در چارچوب اختیارات سیاسی اخذ می‌شود که علاقه‌چندانی به استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد ندارند و این امر منجر به شکست اصلاحات خواهد شد. در ایالات متحده آمریکا 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 به نحو مؤثر استفاده کنند، در حالی که محدودیت‌های سیاسی همچنان باقی است و گاهی اوقات به آن توجه نمی‌شود. واقعیت آن است که مقامات سیاسی و مدیران در رابطه با استفاده از اطلاعات مبتنی بر نتایج آزاد نیستند و این مهم، استفاده از این اطلاعات را محدود می‌سازد (کتل، 1992).

پذیرش در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

مقاومت در برابر اصلاحات، از جانب برخی مسئولین و کارکنان، بزرگ‌ترین مانع پیاده‌سازی نظام سنجش عملکرد است (رابینسون و همکاران، 2005: 3). اگر بودجه‌ریزی عملیاتی به‌وسیله این گروه‌ها پذیرفته شود، به احتمال زیاد اجرا خواهد شد. لذا، برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، مسئولین، مدیران و کارکنان باید اهمیت بودجه‌ریزی عملیاتی در کاهش هزینه‌ها و نیل به منافع کوتاه‌مدت و درازمدت دولت و اجتماع، را درک کنند. سه جنبه از

صرفه اقتصادی

عامل دیگری که در رابطه با پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی مطرح است، تفکر قانون گذاران، مقامات سیاسی و مدیران و تمامی کارکنان سازمان از منافع بودجه ریزی عملیاتی است. مدیریت مناسب منابع و هزینه سازمان، کاهش هزینه پردازش اطلاعات به منظور استفاده مدیران، تسهیل ارتباط کاربران نظام با نرم افزارهای مربوط و بهبود منابع انسانی، از جمله منافع اقتصادی پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی محسوب می شود. به طور کلی، در صورتی که دست اندرکاران بودجه ریزی عملیاتی منافع اقتصادی ناشی از به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی را مورد توجه قرار ندهند، اجرای بودجه ریزی عملیاتی را غیر ضروری تلقی خواهند کرد و این تفکر باعث ایجاد خلل در اجرای موفق این نظام بودجه ریزی خواهد شد.

پیشینه پژوهش

در ایران و در سایر کشورها پژوهش هایی در ارتباط با بودجه ریزی عملیاتی انجام شده است که در ادامه به برخی از آنها اشاره می شود. رسولیان و ابریشم (1386)، پژوهشی با عنوان بودجه ریزی عملیاتی الگویی برای ارتقاء نظام مدیریتی شهرداری ها، از طریق مطالعه میدانی شهرداری کاشان، در سال 1385 انجام دادند. یافته های پژوهش آنها نشان می دهد که بودجه ریزی عملیاتی قابلیت محاسبه بهای تمام شده خدمات را به ساختار حسابداری شهرداری ها می افزاید و کارایی نظام

بودجه ریزی را در شهرداری ها به نحو چشم گیری ارتقا می بخشد.

ابریشم (1387)، در پژوهشی به بررسی فرآیند استقرار بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در شهرداری ها پرداخت. وی در پژوهش خود عنوان می کند که ارائه اطلاعات دقیق درآمدها و هزینه های شهرداری ها در گزارش های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه ها با ارقام پیش بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد شهرداری ها، برای قضاوت آگاهانه واحدهای نظارتی بی طرف و مستقل، نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهر و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی، ارائه کرده و ارزیابی ایشان را دقیق تر می کند.

ابراهیمی و همکاران (1388)، به بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان، با استفاده از ماتریس SWOT پرداختند. تحلیل پژوهش بر اساس مدل الماس (1386) و از شش منظر (شامل، نظام آمار و اطلاعات، برنامه ریزی، تحلیل هزینه ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام پاداش و پاسخ گویی) انجام و در نهایت به استخراج راهبردها پرداخته شده است. نتایج پژوهش آنها نشان می دهد که تدوین هدف های کمی واقع بینانه در لایه میانی به عنوان حلقه ارتباطی برنامه راهبردی سازمان با برنامه علمياتی، فراهم سازی نظام یک پارچه اطلاعاتی، استقرار نظام حسابداری تعهدی و تبیین و اصلاح جایگاه تمامی بخش های سازمان به عنوان صاحبان فرآیند بودجه ریزی، ضمن

سازمانی بیشتری خواهند داشت و در نتیجه عملکرد شغلی آن‌ها بهبود می‌یابد.

2. سابه امینیام و آشکاناسی (2001) مطالعه‌ای روی 114 مدیر در 37 کارخانه در استرالیا انجام دادند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها بیانگر آن بود که مدیرانی که درک بالایی از نوآوری دارند و در تنظیم بودجه مشارکت می‌کنند، به بهبود عملکرد کمک می‌کنند.

نتایج پژوهش فروغی و همکاران (1391) نشان داد که مشارکت در بودجه‌ریزی، اثری مثبت بر عملکرد مدیریت دارد و مدیریت سازمان باید به دنبال دریافت بازخورد از زیردستان در سطوح مختلف باشد. هم‌چنین، هنگامی که مدیران اجازه ورود داده به فرآیند بودجه‌ریزی داشته باشند، بیشتر به سازمان متعهد می‌شوند.

بلومنتریتدر (2006)، در پژوهشی با عنوان یکپارچه‌سازی مدیریت راهبردی و بودجه‌ریزی نشان داد که مدیران در انجام بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی با چالش‌های فراوانی روبه‌رو هستند و بودجه‌ها ارتباطی با راهبردهای تجاری و عملیاتی ندارد، و تنها در صورت اتخاذ تصمیم‌های راهبردی در سازمان یک بودجه کارا است. مدیریت راهبردی و بودجه‌ریزی مجزا هستند، ولی فعالیت‌هایی وابسته‌ای دارند و اگر هر دو به شکل مناسبی به کار گرفته شود، موجب بهبود عملکرد می‌شود.

جوردن و هارکبارت (2005)، در پژوهشی با عنوان هدف‌ها و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، نشان دادند که مسئولیت پاسخ‌گویی

فرهنگ‌سازی‌های لازم، از جمله مهم‌ترین راهبردها در این حیطه است.

پورزمانی و نادری (1391)، به بررسی موانع استقرار بودجه‌عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که بر اساس مدل شه، ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و رویه‌ای، و نداشتن انگیزه‌های پذیرش، از جمله موانع استقرار بودجه‌عملیاتی است. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به عنوان موانع تشخیص داده نشدند.

نتایج پژوهش فروغی و همکاران (1391)، در 50 دستگاه دولتی استان اصفهان بیانگر آن است که به غیر از توانمندی در ارزیابی عملکرد، سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی عملیاتی، شامل توانمندی کارکنان، توانمندی فنی، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و مقبولیت (مقبولیت سیاسی، مدیریتی و همخوانی مشوق‌ها)، مهیا نیست.

یاهیا و همکاران (2008)، به بررسی مشارکت بودجه‌ای و عملکردی در وزارت دفاع مالزی پرداختند. آن‌ها نتایج دو پژوهش زیر را در وزارت دفاع مالزی سنجیدند:

1. پژوهش نوری و پارکر (1998)، که مطالعه خود را بین 135 مدیر و سرپرست در یک سازمان آمریکا انجام دادند و استدلال کردند که مدیرانی که اجازه مشارکت در فرآیند بودجه‌ای را دارند، تعهد

رویه‌ای مناسب، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ششم. در شهرداری شیراز، اختیار سازمانی مناسب، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه اصلی 3: در شهرداری شیراز، پذیرش مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی هفتم. در شهرداری شیراز، پذیرش سیاسی مناسب، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی هشتم. در شهرداری شیراز، پذیرش مدیریتی مناسب، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی نهم. در شهرداری شیراز، پذیرش انگیزشی مناسب، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه اصلی 4: در شهرداری شیراز، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شود.

طرح پژوهش و روش‌های آماری مورد استفاده با توجه به این که هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی امکان استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز است، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از پرسش‌نامه پژوهش‌گر ساخته استفاده شده است. سپس، داده‌های جمع‌آوری

برنامه‌ای، به جای هدف تخصیص بودجه، بیشتر در موفقیت استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مؤثر است. آن‌ها به بررسی مدل‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی و شورای ایالت‌های آمریکا پرداختند. نتایج پژوهش جوردن و هارکبارت (2005)، حاکی از آن است که ضرایب متغیرهای برآورد شده در هر دو مدل منفی است. به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی عملیاتی باعث کاهش مخارج می‌شود.

روش پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی 1: در شهرداری شیراز، توانایی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی اول. در شهرداری شیراز، توان ارزیابی عملکرد در راستای هدف‌های بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم. در شهرداری شیراز، نیروی انسانی توانمند، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم. در شهرداری شیراز، توان فنی لازم، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه اصلی 2: در شهرداری شیراز، اختیار مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی چهارم. در شهرداری شیراز، اختیار قانونی مناسب، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی پنجم. در شهرداری شیراز، اختیار

شده، با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS نسخه 17 و EXCEL نسخه 2007 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. جامعه آماری این پژوهش شامل 3 گروه اقتصادی، عملیاتی و فنی در قالب چهار دسته از افراد مطلع از مراحل بودجه (تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت) در شهرداری شیراز، است. بر اساس بررسی به عمل آمده از احکام کارگزینی کارکنان، جامعه آماری پژوهش شامل 524 نفر به تفکیک چهار گروه زیر است:

1. مدیران ارشد و معاونین اداری و مالی 78 نفر.
2. مدیریت مالی، رییس حسابداری و مسئولین بودجه 112 نفر.
3. کارشناس مالی (تنظیم اسناد، حقوق و دستمزد و ممیزی و قراردادهای و کارپردازی و ...)، به تعداد 201 نفر.
4. کارشناسان برنامه‌ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات به تعداد 133 نفر.

برای انتخاب نمونه در این پژوهش از روش تصادفی طبقه‌ای استفاده شده است. بر اساس حکم کارگزینی کارکنان، جامعه به تعداد 524 نفر است. سپس، حجم نمونه را با استفاده از فرمول زیر محاسبه شد:

$$n = \frac{\left[Z_{\frac{\alpha}{2}} \right]^2 \times p \times q \times N}{(N - 1) \times \epsilon^2 + \left[Z_{\frac{\alpha}{2}} \right]^2 \times p \times q}$$

N: اندازه جامعه آماری

n: اندازه حجم نمونه

P: نسبت موفقیت

q: نسبت عدم موفقیت

Z: متغیر استاندارد توزیع نرمال

ε: خطای برآورد

در این پژوهش، خطای برآورد که پس از آزمون اولیه پرسش‌نامه به همراه تعیین ضریب آلفای کرونباخ معادل 0/075 بدست آمده و هم‌چنین، فاصله اطمینان را 95% در نظر گرفته، و از طرفی برآوردهای اولیه در مورد تأیید فرضیه‌ها به وسیله مشاهدات، معادل 0/5 در نظر گرفته می‌شود. هم‌چنین، اندازه جامعه آماری (N)، برابر با 524 است. لذا، حجم نمونه مورد بررسی به صورت زیر قابل محاسبه است:

$$n = \frac{(1/96)^2 \times 0/5 \times 0/5 \times 524}{523 \times (0/075)^2 + [(1/96)^2 \times 0/5 \times 0/5]} = 130$$

با استفاده از روش نمونه‌گیری به شرح زیر حجم نمونه گروه‌های مختلف محاسبه شده است:

N=524 اندازه کل جامعه

n=130 اندازه کل نمونه

N1=78 اندازه جامعه مدیران ارشد و معاونین اداری و مالی

اندازه جامعه مدیریت مالی،

N2=112 رییس حسابداری و مسئولین بودجه

N3=201 اندازه جامعه کارشناسان مالی

5- کاملاً زیاد). پرسش نامه به 3 قسمت مجزا تشکیل شده است. قسمت اول به اطلاعات شخصیتی شامل سازمان یا منطقه محل خدمت، پست سازمانی، جنسیت، سن، سابقه خدمت مالی، میزان تحصیلات و شرکت در دوره‌های خاص مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی اختصاص دارد. هم‌چنین، قسمت‌های دوم و سوم، میزان موافقت پاسخ دهندگان در دو قالب، اطلاعات عمومی و اختصاصی هر طبقه از نمونه را شامل می‌شود.

در جدول شماره 2 شماره سؤال‌های مربوط به هر متغیر و فرضیه مربوطه مشخص شده است:

برای تأیید اعتبار پرسش نامه، از آزمون آلفای کرونباخ استفاده و سؤال‌های دارای انحراف معیار بالاتر از 5% حذف شد. سپس، از آزمون ناپارامتری تی یک نمونه‌ای برای تأیید یا رد فرضیه‌های اصلی 1 الی 4، استفاده شد.

- اصول کلی آزمون T-Test و انحراف استاندارد:

- اساس این آزمون مبتنی بر مدل لیکرت است (1- کاملاً کم، 2- کم، 3- متوسط، 4- زیاد، 5- کاملاً زیاد)، - انحراف استاندارد می‌تواند برای مقایسه تغییرپذیری چندین متغیر و نیز صورت و شکلی از یک توزیع را ارائه دهد.

- آزمون T-Test یک نمونه‌ای برای تعیین معنی‌داری تفاوت میانگین بدست آمده از هر سؤال انجام می‌شود. به‌عنوان نمونه، میانگین آماری بیشتر از 3 دربرگیرنده علامت موافق، و میانه آماری کمتر از 3 دربرگیرنده علامت مخالف است. این پژوهش چولگی نرمال را برای نرمال بودن اطلاعات نمونه در نظر می‌گیرد.

اندازه جامعه کارشناسان برنامه‌ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات در نتیجه:

$$N_4=133 \quad n_1 = \frac{130 \times 78}{524} \approx 19$$

اندازه نمونه مدیران ارشد و معاونین اداری و مالی اندازه مدیران مالی، رییس حسابداری و مسئولین بودجه

$$n_2 = \frac{130 \times 112}{524} \approx 28$$

$$n_3 = \frac{130 \times 201}{524} \approx 50$$

$$n_4 = \frac{130 \times 133}{524} \approx 33$$

بنابراین، مشاهده می‌شود در سطح اطمینان 95 درصد، برای جامعه مدیران ارشد و معاونین 19 نمونه، برای جامعه مدیران مالی، رییس حسابداری و مسئولین بودجه 28 نمونه، برای جامعه کارشناسان مالی 50 نمونه و برای جامعه کارشناسان برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات 33 نمونه مورد بررسی قرار گرفته است.

آمار مربوط به پرسش‌نامه‌های ارسالی و دریافتی در جدول 1 مشاهده می‌شود:

پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه‌ها باید پاسخ‌های خود را در دو گروه عمومی و اختصاصی، بر اساس طیف لیکرت ارائه کنند (1- کاملاً کم، 2- کم، 3- متوسط، 4- زیاد،

جدول 1: تعداد پرسش‌نامه توزیع شده و جمع‌آوری شده

دریافت تک‌ردن	جمع‌آوری شده	توزیع شده	پرسش‌نامه‌های	عنوان گروه پژوهش
پاسخ				
11	19	40		مدیران ارشد و معاونین اداری و مالی
12	28	40		مدیران مالی، رئیس حسابداری و مسئولین بودجه
25	50	75		کارشناسان مالی
12	33	45		کارشناسان برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات

جدول 2: فرضیه‌ها و شماره سؤال‌های مربوط به آن

مجموع	شماره سؤال‌های در پرسش‌نامه	متغیر مورد بررسی	شماره فرضیه	فرضیه	گروه سؤال
5	5 و 8 و 9 و 13 و 24	توانایی ارزیابی عملکرد	1	فرعی	
5	1 و 2 و 3 و 6 و 26	توانایی انسانی	2	فرعی	اصلی 1
3	4 و 7 و 25	توانایی فنی	3	فرعی	
1	20	اختیار قانونی	4	فرعی	
1	27	اختیار رویه‌ای	5	فرعی	اصلی 2
1	28	اختیار سازمانی	6	فرعی	عمومی
3	10 و 18 و 19	پذیرش سیاسی	7	فرعی	
4	11 و 12 و 16 و 17	پذیرش مدیریتی	8	فرعی	اصلی 3
4	14 و 15 و 21 و 29	پذیرش انگیزشی	9	فرعی	
3	22 و 23 و 30	صرفه اقتصادی	4	اصلی	اصلی 4
1	1	توانایی ارزیابی عملکرد	1	فرعی	
2	2 و 3	توانایی انسانی	2	فرعی	اصلی 1
--	--	توانایی فنی	3	فرعی	سؤال‌های
3	4 و 5 و 6	اختیار قانونی	4	فرعی	اختصاصی
1	7	اختیار رویه‌ای	5	فرعی	اصلی 2
2	8 و 9	اختیار سازمانی	6	فرعی	معاونین
--	---	پذیرش سیاسی	7	فرعی	
--	---	پذیرش مدیریتی	8	فرعی	اصلی 3
--	---	پذیرش انگیزشی	9	فرعی	

--	---	صرفه اقتصادی	اصلی 4	اصلی 4	
--	--	توانایی ارزیابی عملکرد	فرعی 1		
2	7و1	توانایی انسانی	فرعی 2	اصلی 1	
4	8و3و4	توانایی فنی	فرعی 3		
1	5	اختیار قانونی	فرعی 4		
--	---	اختیار رویه ای	فرعی 5	اصلی 2	سؤال های اختصاصی
--	---	اختیار سازمانی	فرعی 6		
1	6	پذیرش سیاسی	فرعی 7		کارشناس مالی
--	---	پذیرش مدیریتی	فرعی 8	اصلی 3	
--	---	پذیرش انگیزشی	فرعی 9		
--	---	صرفه اقتصادی	اصلی 4	اصلی 4	
--	--	توانایی ارزیابی عملکرد	فرعی 1		
1	5	توانایی انسانی	فرعی 2	اصلی 1	
4	4و3و1	توانایی فنی	فرعی 3		سؤال های اختصاصی
--	---	اختیار قانونی	فرعی 4		
--	---	اختیار رویه ای	فرعی 5	اصلی 2	کارشناسان
--	---	اختیار سازمانی	فرعی 6		برنامه ریزی و
--	---	پذیرش سیاسی	فرعی 7		آموزش و
--	---	پذیرش مدیریتی	فرعی 8	اصلی 3	فناوری
--	--	پذیرش انگیزشی	فرعی 9		اطلاعات
--	---	صرفه اقتصادی	اصلی 4	اصلی 4	
--	--	توانایی ارزیابی عملکرد	فرعی 1		
3	13و2و1	توانایی انسانی	فرعی 2	اصلی 1	
4	14و6و4و3	توانایی فنی	فرعی 3		سؤال های اختصاصی
4	9و8و7و5	اختیار قانونی	فرعی 4		
1	10	اختیار رویه ای	فرعی 5	اصلی 2	مدیران مالی،
2	12و11	اختیار سازمانی	فرعی 6		رؤسای
--	---	پذیرش سیاسی	فرعی 7		حسابداری و
--	---	پذیرش مدیریتی	فرعی 8	اصلی 3	مسئولین بودجه - ای
---	---	پذیرش انگیزشی	فرعی 9		
--	---	صرفه اقتصادی	اصلی 4	اصلی 4	

در این پژوهش، پرسش‌نامه در قالب سی سؤال عمومی، با توجه به نظر صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شده است. بنابراین، سؤال‌های پرسش‌نامه از اعتبار محتوایی لازم برخوردار است. به‌منظور تعیین پایایی پرسش‌نامه، ابتدا 50 عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد جامعه به‌صورت تصادفی توزیع شد. سپس، با استفاده از نرم‌افزار SPSS، آلفای کرونباخ محاسبه شد. با توجه به این که آلفای کرونباخ پرسش‌نامه 85/97 درصد است، از این رو ابزار اندازه‌گیری در این پژوهش پایا است.

یافته‌های پژوهش

آمار مردم شناختی پژوهش، شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، سابقه خدمت مالی به شرح زیر است:

43/8 درصد از آزمودنی‌ها، زن و 56/2 درصد مرد هستند. هم‌چنین، 32/3 درصد از آزمودنی‌ها دارای سن 20 تا 30، 40 درصد دارای سن 30 تا 40 و 27/7 درصد دارای سن 40 سال به بالا هستند. 26/9 درصد از آزمودنی‌ها دارای کمتر از 5 سال سابقه، 38/5 درصد دارای سابقه بین 5 تا 10 سال، 16/9 درصد دارای سابقه بین 10 تا 20 سال و 17/7 درصد بیشتر از 20 سال سابقه خدمت مالی دارند. 22/3 درصد از آزمودنی‌ها دارای تحصیلات دکتری و کارشناسی ارشد، 57/7 درصد دارای تحصیلات کارشناسی، 10/8 درصد دارای فوق دیپلم و 9/2 درصد دارای تحصیلات دیپلم و کمتر هستند.

آزمون‌های آماری مربوط به تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها به شرح زیر است:

در جدول‌های شماره 3 و 4، اطلاعات مربوط به آزمون فرضیه اول ارائه شده است. جدول شماره 3، داده‌های آماری مرتبط با پاسخ‌های گروه‌های مختلف را نشان می‌دهد و جدول شماره 4 نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی را به شکل کلی نشان می‌دهد. براساس جدول شماره 4، نتیجه آزمون فرضیه فرعی اول (توانایی ارزیابی عملکرد)، دارای سطح معناداری کمتر از 5 درصد بوده و میانگین کمتر از 3 است. بنابراین، این فرضیه تأیید نمی‌شود و از دید آزمودنی‌ها توانایی ارزیابی عملکرد در راستای هدف‌های بودجه‌ریزی عملیاتی در شرایط موجود در شهرداری شیراز وجود ندارد.

نتیجه آزمون فرضیه فرعی دوم (توانایی نیروی انسانی)، سطح معناداری کمتر از 5 درصد بوده و میانگین کمتر از 3 است. بنابراین، از دید آزمودنی‌ها، در شهرداری شیراز با توجه به وضعیت موجود از نظر نیروی انسانی، توان لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

براساس اطلاعات ارائه شده، نتیجه آزمون فرضیه فرعی سوم (توانایی فنی)، سطح معناداری کمتر از 5 درصد بوده و در تمامی گروه‌ها میانگین کمتر از 3 است. بنابراین، این فرضیه تأیید نمی‌شود و از دید آزمودنی‌ها، در شهرداری شیراز از نظر فنی، توان لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

بنابراین، بر اساس نتیجه سه فرضیه بالا، فرضیه اصلی 1 یعنی وجود توانایی لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، در شرایط فعلی شهرداری شیراز، تأیید نمی‌شود.

جدول 3: خلاصه نتایج آزمون فرضیه اول

عامل	آماره	گروه		
		مدیر ارشد و معاونت	مدیر مالی	کارشناس مالی
توانایی ارزیابی عملکرد	میانگین	2/78	2/589	2/714
	انحراف معیار	0/303	0/720	0/522
	خطای انحراف معیار	0/0696	0/136	0/0746
	مقدار آماره T	-3/024	-3/015	-3/827
	درجه آزادی	18	27	49
	سطح معناداری	0/007	0/006	0/001
	میانگین	2/81	2/51	2/68
توانایی نیروی انسانی	انحراف معیار	0/331	0/69	0/405
	خطای انحراف معیار	0/076	0/131	0/075
	مقدار آماره T	-2/421	-3/723	-4/120
	درجه آزادی	18	27	29
	سطح معناداری	0/026	0/001	0/001
	میانگین	2/21	2/51	2/8
	انحراف معیار	0/787	0/48	0/41
توانایی فنی	خطای انحراف معیار	0/180	0/091	0/076
	مقدار آماره T	-4/371	-5/25	-2/48
	درجه آزادی	18	27	29
	سطح معناداری	0/001	0/001	0/019
	میانگین	2/494	0/71063	0/063

جدول 4: آزمون فرضیه اول

عامل تأثیر گذار	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری
توانایی ارزیابی عملکرد	2/3869	0/546	-0/30	-6/636	128	0/001
توانایی نیروی انسانی	2/673	0/487	0/154	-7/341	119	0/044
توانایی فنی	2/494	0/71063	0/063	-80/06	126	0/001

در جدول‌های شماره 5 و 6، اطلاعات مربوط به آزمون فرضیه دوم ارائه شده است. جدول شماره 5، داده‌های آماری مرتبط با نظریات گروه‌های مختلف و جدول شماره 6، نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی را به شکل کلی نشان می‌دهد.

جدول 5: خلاصه نتایج آزمون فرضیه دوم

گروه		کارشناسان برنامه ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات		کارشناس مالی	آماره	معیار
مدیر ارشد و معاونت	مدیر مالی					
2/75	2/73	3/43		3/3	میانگین	اختیار قانونی
0/70	0/452	0/50		0/63	انحراف معیار	
0/132	0/103	0/075		0/11	خطای انحراف معیار	
-1/88	-2/53	5/73		2/7	مقدار آماره T	
27	18	44		32	درجه آزادی	
0/070	0/007	0/001		0/01	سطح معناداری	
3/35	3/47	---		---	میانگین	
0/48	0/512	---		---	انحراف معیار	اختیار رویه‌ای
0/92	0/117	---		---	خطای انحراف معیار	
3/87	4/025	---		---	مقدار آماره T	
27	18	---		---	درجه آزادی	
0/001	0/001	---		---	سطح معناداری	
3/65	3/51	---		---	میانگین	
0/66	0/55	---		---	انحراف معیار	
0/153	0/104	---		---	خطای انحراف معیار	اختیار سازمانی
4/29	4/96	---		---	مقدار آماره T	
18	27	---		---	درجه آزادی	
0/001	0/001	---		---	سطح معناداری	

نتیجه آزمون فرضیه فرعی پنجم (اختیار رویه‌ای)، دارای سطح معناداری کمتر از 5 درصد و میانگین بیشتر از 3 است. بنابراین، از دید آزمودنی‌ها اختیار در رویه‌ها برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد و فرضیه مذکور در گروه‌ها تأیید می‌شود.

بر اساس جدول شماره 6، نتیجه آزمون فرضیه فرعی چهارم (اختیار قانونی)، سطح معناداری کمتر از 5 درصد و دارای میانگین بیشتر از 3 است. بنابراین، از دید آزمودنی‌ها اختیار قانونی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد و این فرضیه تأیید می‌شود.

جدول 6: آزمون فرضیه دوم

عامل تأثیر گذار	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری
اختیار قانونی	3/14	0/65	0/058	2/387	124	0/018
اختیار رویه ای	3/4	0/496	0/0723	5/587	46	0/001
اختیار سازمانی	3/54	0/598	0/0873	6/578	46	0/001

پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد و این فرضیه تأیید می‌شود.

نتیجه آزمون فرضیه فرعی هشتم (پذیرش مدیریتی)، دارای سطح معناداری کمتر از 5 درصد و میانگین بیشتر از 3 است. بنابراین، فرضیه مذکور در تمامی گروه‌ها تأیید شده و از دید آزمودنی‌ها، پذیرش مدیریتی مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد و این فرضیه تأیید می‌شود.

براساس اطلاعات ارائه شده، نتیجه آزمون فرضیه فرعی نهم (پذیرش انگیزشی)، دارای سطح معناداری کمتر از 5 درصد و میانگین کمتر از 3 است. بنابراین، این فرضیه در گروه‌ها تأیید نشده و از دید آزمودنی‌ها، اختیار سازمانی مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود ندارد.

بنابراین، بر اساس نتیجه فرضیه‌های فرعی هفتم و هشتم، شامل وجود پذیرش سیاسی و مدیریتی، فرضیه اصلی 3 شامل وجود پذیرش مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأیید می‌شود و همچنین، از دید آزمودنی‌ها، بر اساس آزمون فرضیه فرعی نهم، پذیرش انگیزشی مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

براساس اطلاعات ارائه شده، نتیجه آزمون فرضیه فرعی ششم (اختیار سازمانی)، دارای سطح معناداری کمتر از 5 درصد و میانگین بیشتر از 3 است. بنابراین، این فرضیه در تمامی گروه‌ها تأیید شده و از دید آزمودنی‌ها، اختیار سازمانی مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد. به طور خلاصه، بر اساس نتیجه سه فرضیه فرعی بالا، فرضیه فرعی 2 یعنی وجود اختیار لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأیید می‌شود.

در جدول‌های شماره 7 و 8، اطلاعات مربوط به آزمون فرضیه سوم ارائه شده است. جدول شماره 7، داده‌های آماری مرتبط با نظریات گروه‌های مختلف و جدول شماره 8 نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی را به شکل کلی نشان می‌دهد.

براساس جدول 8، نتیجه آزمون فرضیه فرعی هفتم یا فرضیه مربوط به پذیرش سیاسی، دارای سطح معناداری کمتر از 5 درصد و میانگین بیشتر از 3 است. بنابراین، این فرضیه در گروه‌های فرعی تأیید شده و از دید آزمودنی‌ها، پذیرش سیاسی مناسب برای

جدول 7: خلاصه نتایج آزمون فرضیه سوم

گروه					
عامل	آماره	کارشناس مالی	کارشناسان برنامه ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات	مدیر ارشد و معاونت	مدیر مالی
پذیرش سیاسی	میانگین	3/75	3/78	3/73	3/77
	انحراف معیار	0/40	0/38	0/46	0/506
	خطای انحراف معیار	0/069	0/059	0/106	0/097
	مقدار آماره T	10/82	13/20	6/89	7/981
	درجه آزادی	32	40	18	26
پذیرش مدیریتی	سطح معناداری	0/001	0/001	0/001	0/001
	میانگین	3/5	3/55	3/73	3/66
	انحراف معیار	0/38	0/357	0/871	0/47
	خطای انحراف معیار	0/067	0/052	0/20	0/090
	مقدار آماره T	7/4	10/61	3/68	7/36
پذیرش انگیزشی	درجه آزادی	32	46	18	27
	سطح معناداری	0/001	0/001	0/002	0/001
	میانگین	---	2/8	2/8	2/8
	انحراف معیار	---	0/32	0/37	0/41
	خطای انحراف معیار	---	0/056	-0/054	0/078
پذیرش انگیزشی	مقدار آماره T	---	-3/83	-3/3	-1/93
	درجه آزادی	---	32	48	27
	سطح معناداری	---	0/008	0/02	0/064

جدول 8: آزمون فرضیه سوم

عامل تأثیر گذار	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری
پذیرش سیاسی	3/76	0/426	0/0389	19/764	119	0/001
پذیرش مدیریتی	3/59	0/497	0/0443	13/338	125	0/001
پذیرش انگیزشی	2/96	0/500	0/04404	-0/748	128	0/001

در جدول‌های شماره 9 و 10، اطلاعات مربوط به آزمون فرضیه چهارم ارائه شده است. جدول شماره 9، داده‌های آماری مرتبط با نظریات گروه‌های مختلف و جدول شماره 10، نتایج آزمون فرضیه را به شکل کلی نشان می‌دهد.

بر اساس جدول 10، نتیجه آزمون فرضیه چهارم، دارای سطح معناداری کمتر از 5 درصد و میانگین بیشتر از 3 است، بنابراین، از دید آزمودنی‌ها، بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز موجب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شود و فرضیه اصلی 4، تأیید می‌شود.

جدول 9: خلاصه نتایج آزمون فرضیه چهارم

گروه	عامل تأثیر گذار	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری
کارشناسان برنامه ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات	صرفه اقتصادی	3/9	0/41	0/072	12/46	32	0/001
کارشناس مالی	صرفه اقتصادی	3/85	0/45	0/65	13/13	48	0/001
مدیر ارشد و معاونت	صرفه اقتصادی	3/98	0/56	0/12	7/63	18	0/001
مدیر مالی	صرفه اقتصادی	3/91	0/502	0/096	9/43	27	0/001

جدول 10: آزمون فرضیه چهارم

عامل تأثیر گذار	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری
صرفه اقتصادی	3/9	0/468	0/04155	21/667	126	0/001

بحث و نتیجه گیری

تعیین کننده‌ای در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی دارد. به نظر می‌رسد ظرفیت پایین و یا نبود توانایی سازمانی یکی از علل اجرای ناموفق بودجه‌ریزی عملیاتی است. بر اساس مدل شه (2004)، سه بعد

فرضیه اول به بررسی توان سازمان در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازد. این عامل نقش بسیار

توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و توانایی فنی در قالب سه فرضیه فرعی تقسیم‌بندی شد:

فرضیه فرعی 1: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری در ارتباط با توانایی ارزیابی عملکرد، بر اساس دیدگاه گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان نشان می‌دهد که در شهرداری شیراز، توانایی سنجش عملکرد به‌طور مفید برای استفاده در مدیریت تصمیم‌گیری، تخصیص منابع و طراحی طرح‌های تشویقی، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد. اسعدی و همکاران (1387)، نبود توانایی کافی در ارزیابی عملکرد را به عنوان یک مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرگ جمهوری اسلامی ایران می‌دانند.

فرضیه فرعی 2: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری در ارتباط با توان کمی و کیفی نیروی انسانی، بر اساس دیدگاه‌های آزمودنی‌ها، نشان می‌دهد که نیروی انسانی با مهارت‌های خاص برای ایجاد و حفظ و مدیریت بانک اطلاعاتی، سنجش عملکرد و همچنین، محاسبه بهای تمام شده و آشنا به مفاهیم بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد. رسولیان و ابریشم (1386)، یکی از مهم‌ترین دلایل ضعف در نظام بودجه‌ریزی شهرداری‌ها را نبود نیروی انسانی متخصص و کارشناس در امر بودجه و مباحث مربوط به حسابداری دولتی می‌دانند. اسعدی و همکاران (1387)، نبود توانایی نیروی انسانی را در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌دانند.

فرضیه فرعی 3: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری در ارتباط با توان کافی فنی، نشان می‌دهد که ملزومات فنی مناسب در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی که به وسیله آن بانک اطلاعاتی برای طیف وسیعی از کاربران به شکل‌های متنوع که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی باشد، در شهرداری شیراز وجود ندارد. اسعدی و همکاران (1387)، نبود توانایی کمی و کیفی کافی در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌دانند.

بر اساس رد هر سه فرضیه فرعی مربوط به وجود توانایی، می‌توان اظهار داشت که به طور کلی، از نظر آزمودنی‌ها توانایی کافی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز در وضعیت فعلی وجود ندارد. بنابراین، به نظر می‌رسد مدیران باید برای ایجاد زیرساخت‌های مربوط به این بخش توجه قابل ملاحظه‌ای معطوف دارند.

فرضیه دوم به بررسی وجود اختیار در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازد. این عامل نیز نقش بسیار تعیین‌کننده‌ای در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی دارد، و دومین عاملی است که بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد. اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی و یا در مراحل آن اختیار لازم را نداشته باشند، اجرا با مشکل مواجه خواهد شد.

فرضیه فرعی 4: نتایج تجزیه و تحلیل در ارتباط با اعطاء اختیار قانونی در ارتباط با تغییر در روند و فرآیند بودجه‌ریزی به شهرداری شیراز، برای

پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی داده شده است. به عبارتی اصلاحات جدید با قوانین بودجه تعارضی ندارد و در صورت بروز تعارض نیز این اختیار برای تغییر فرآیند بودجه‌ریزی به شهرداری شیراز داده شده است. اسعدی و همکاران (1387)، نبود اختیار قانونی کافی در گمرک جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یک مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌دانند.

فرضیه فرعی 5: نتایج تجزیه و تحلیل دیدگاه دو گروه مدیران ارشد، معاونت و مدیران مالی، مسئولین بودجه در ارتباط با اختیار رویه‌ای در شهرداری شیراز، نشان می‌دهد اختیار تغییر فرآیند و رویه‌های موجود در بودجه‌ریزی سنتی به رویه و فرآیند سازگار با بودجه عملیاتی وجود دارد و می‌توان رویکرد را از تأکید بر خروجی‌ها به جای تأکید بر ورودی‌ها تغییر داد. اسعدی و همکاران (1387)، نبود اختیار رویه‌ای در گمرک جمهوری اسلامی را به عنوان یک مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌دانند.

فرضیه فرعی 6: نتایج تجزیه و تحلیل دیدگاه دو گروه مدیران ارشد، معاونت و مدیران مالی، مسئولین بودجه در ارتباط با اختیار رویه‌ای در شهرداری شیراز، نشان می‌دهد اختیارات لازم در ارتباط با کارمندیابی، بودجه‌ریزی و گزارش‌دهی سازمانی به مدیران برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد. اسعدی و همکارانش (1387)، نبود اختیار سازمانی مناسب در گمرک جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یک مانع اصلی در اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی می‌دانند.

بر اساس تأیید هر سه فرضیه فرعی بالا مربوط به وجود اختیار، می‌توان اظهار داشت که به طور کلی در شهرداری شیراز، اختیارات مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد و از این نظر، بستر مورد نیاز به طور کامل برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، آماده است.

فرضیه سوم به بررسی وجود پذیرش در سازمان در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازد. این عامل نیز نقش بسیار تعیین‌کننده‌ای در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی دارد، و سومین عاملی است که بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد. مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، مسئولین بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگ‌ترین مانع برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی باشد.

فرضیه فرعی 7: نتایج تجزیه و تحلیل این فرضیه در ارتباط با پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین مالی برای اجرای بودجه عملیاتی در شهرداری شیراز برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد. به عبارتی مقامات سیاسی شهرداری در کنار هدف‌های کوتاه مدت به هدف‌های درازمدت می‌اندیشند و در استفاده از اطلاعات عملکرد اختیار کامل دارند. اسعدی و همکاران (1387)، پذیرش سیاسی لازم از جانب سیاستگذاران و مقامات سیاسی را در گمرک جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یک مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌دانند.

فرضیه فرعی 8: نتایج تجزیه و تحلیل در ارتباط با پذیرش مدیریتی در شهرداری شیراز، نشان می‌دهد

سازوکارهای انگیزشی و ارزیابی عملکرد به صورت مناسب تمرکز کنند.

فرضیه چهارم به بررسی دیدگاه‌های رده‌های مختلف کارکنان در ارتباط با ایجاد صرفه اقتصادی حاصل از پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازد و به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب مدیریت مناسب منابع و هزینه‌ها و کاهش هزینه پردازش اطلاعات برای تصمیم‌گیری می‌شود یا خیر؟ با توجه به اطلاعات آماری از نظر گروه‌های مختلف، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه اقتصادی و مدیریت مناسب منابع و هزینه‌ها می‌شود.

پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج پژوهش

در ارتباط با پیشنهاد‌های پژوهش‌گران برای ایجاد بسترهای مناسب پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

1. با توجه به نتیجه آزمون فرضیه فرعی اول و نبود توانایی در ارزیابی عملکرد، برای ایجاد بستر مناسب پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی اقدامات زیر ضروری به نظر می‌رسد:

- نتایج و خروجی‌های مورد انتظار سازمان به‌خوبی تعریف شود.

- یک واحد سازمانی مجزا در هر واحد سازمانی برای ارزیابی عملکرد ایجاد شود.

- استانداردهای مناسب عملکرد با دقت تعریف شود و از روش صحیح ارزیابی عملکرد استفاده شود.

2. با توجه به نتیجه آزمون فرعی دوم و نبود

مدیران به ارزش طرح‌های راهبردی و سنجش عملکرد اعتقاد داشته و این اطلاعات برای مؤاخذه آن‌ها استفاده نمی‌شود. هم‌چنین، از دیدگاه گروه‌های مختلف مدیران شهرداری شیراز، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را در استفاده صحیح از منابع به‌منظور رسیدن به هدف‌ها مؤثر و مفید می‌دانند. بنابراین، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، پذیرش مدیریتی مناسب وجود دارد. اسعدی و همکاران (1387)، پذیرش مدیریتی لازم از جانب مدیران سازمان برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یک مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌دانند.

فرضیه فرعی 9: نتایج تجزیه و تحلیل در ارتباط با پذیرش انگیزشی مناسب در شهرداری شیراز بیان‌گر آن است که نظام و راهبردی انگیزشی مناسب و پیرو آن پاداش‌ها و تنبیهات برای عملکرد مناسب و نامناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، وجود ندارد. بنابراین، پذیرش انگیزشی مناسب در شهرداری شیراز برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد. اسعدی و همکاران (1387)، نبود پذیرش انگیزشی لازم کارکنان در گمرک جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یک مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌دانند.

بر اساس تأیید دو فرضیه فرعی 7 و 8 مربوط به وجود پذیرش، می‌توان اظهار داشت که به‌طور کلی در شهرداری شیراز، پذیرش مدیریتی و سیاسی مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود داشته، اما در خصوص پذیرش انگیزشی، باید مدیران بر

- توانایی نیروی انسانی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، اقدامات زیر ضروری به نظر می‌رسد:
- آموزش‌های لازم در رابطه با کسب شناخت و آگاهی کارکنان در رابطه با بودجه‌ریزی عملیاتی و هم‌چنین، کسب مهارت‌های لازم برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه شود.
 - کارشناسان آشنا به قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی مورد نیاز از لحاظ کمی و کیفی تأمین شوند.
 - کارشناسان خبره در زمینه ارزیابی عملکرد مورد نیاز از لحاظ کمی و کیفی تأمین شوند.
 - کارشناسان مالی مورد نیاز به منظور انجام اصلاحات لازم در نظام حسابداری و تعیین قیمت تمام‌شده کالا و خدمات از لحاظ کمی و کیفی تأمین شوند.
 - کارشناسان و متخصصین مورد نیاز در زمینه ایجاد، حفظ و نگهداری بانک‌های اطلاعاتی از لحاظ کیفی و کمی تأمین شوند.
3. با توجه به نتیجه آزمون فرعی سوم و نبود توانایی فنی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، اقدامات زیر ضروری به نظر می‌رسد:
- ملزومات فنی خاص باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی تدارک شود که به وسیله آن اطلاعات عملکرد فوری، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه شود.
 - نظام اطلاعاتی جامعی باید تهیه شود که با طیف وسیعی از سایر نظام‌ها هماهنگ باشد که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی در شهرداری شیراز باشند.
 - ابزار و بودجه مورد نیاز برای ارزیابی عملکرد
- تأمین شود.
- منابع مالی کافی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی باید در نظر گرفته شود.
 - نظام هزینه‌یابی باید هزینه‌ها را به صورت شفاف به فعالیت‌ها تخصیص دهد.
 - نظام هزینه‌یابی باید اطلاعات دقیقی در ارتباط با فرآیند تصمیم‌گیری تولید کند.
4. با توجه به نتیجه آزمون فرعی نهم و نبود پذیرش انگیزشی، برای زمینه‌سازی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، اقدامات زیر ضروری به نظر می‌رسد:
- طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب یا نامناسب در اجرای اصول بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان پیش‌بینی شود.
 - طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب یا نامناسب با توجه به چگونگی اجرای برنامه‌های مصوب پیش‌بینی شود.
 - مشوق‌هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر تعریف شود.
 - مدیران سازمان از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد در تصمیم‌گیری‌های خود استفاده کنند و سیاست‌های کلان در این عرصه، طراحی و اجرا شود.
 - برای زمینه‌سازی هرچه بهتر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، اقدامات زیر ضروری به نظر می‌رسد:
 - قوانین لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، ایجاد شود و در صورت مغایرت با قوانین موجود، تعارضات برطرف شود.
 - در قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی، آزادی عمل

در تصمیم‌گیری‌ها به مدیران سازمان واگذار شود.
 - اختیارات لازم برای اجرای بودجه عملیاتی از جانب سازمان‌های بالادستی باید واگذار شود.
 - مدیران سازمان نسبت به بودجه‌ریزی عملیاتی، شناخت و آگاهی کامل کسب کنند، که این امر به پذیرش آن‌ها نسبت به بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد.

لازم برای سازمان‌ها در زمینه درخواست بودجه و هزینه‌کردن به صلاحدید خود پیش‌بینی شود.
 - در قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی، اختیارات لازم برای سازمان‌ها به‌منظور استفاده از اطلاعات عملکرد پیش‌بینی شود.
 - از جانب مراجع ذی‌ربط اختیارات لازم به‌منظور اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به سازمان واگذار شود.
 - اختیارات لازم برای استفاده از اطلاعات عملکرد

References

- Andrew, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance - Based Budgeting Reforms". *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, No. 4, pp. 334-336.
- Asaadi, M.; Ebrahimi, M.; and J. Babashahi (2009). "Identifying the Barriers to Implementation of Operational Budgeting in Islamic Republic of Iran Customs Based on Shah Model". *Second International Conference on Operational Budgeting, Tehran, 18 and 19 May*, pp. 180-202. [In Persian]
- Blumentritt, T. (2006). "Integrating Strategic Management and Budgeting". *Journal of Business Strategy*, Vol. 27, No. 6, pp.73 - 79.
- Codes of the Fourth Economical, Social and Cultural Development Plan of Islamic Republic of Iran. *Organization of Planing and Development of Iran* [In Persian]
- Ebrahiminezhad, M. and E. Farajvand (2007). *Budget from Regulation to Control*. Organization of Study and Compilation of Human Sciences Books of Universities, Tehran: Samt Publication. [In Persian]
- 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.
- Foroughi, D.; Haghghat Parapery, M.; and A. Rasayiyan (2012). "Examining the Possibility of Determining the Expenses Based on Activity in Operational Budgeting of State Organizations (Case Study: The State Isfahan Province)". *Health Accounting Quarterly*, Vol. 1, No. 1, Ser. 1, pp. 34-47. [In Persian]
- Harris, J. (2001). "Performance Budgeting in Maine". *Paper Presented at the Managing Performance Conference, Baltimore, 11 October*.
- Hassanabadi, M., and A. Najar Saraf (2010). *The Use of performance information in the budget Planning*. Tehran: Iran Industrial Research and Education Center. [In Persian]
- Kettl, D. (1992). *Difcicit Politics*. New York: Macmillan Publishing.
- McGill, R. (2001). "Performance Budgeting". *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14,

- No. 5, pp. 376-390.
- Melkers, J. and K. Willoughby (1998). "The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in Forty-Seven out of Fifty". *Public Administration Review*, Vol. 58, No.1, pp. 66-73.
- Operational Budget Guidelines (2010). *Selected Municipalities: Program Planning and Development Office of Budget and Planning*. [In Persian]
- Pourzamani, Z. and B. Naderi (2012). "Barriers to the Implementation of Operating Budget in the Organization and Free Trade Zones-Industrial". *Health Accounting Quarterly*, No. 1, Ser. 1, 99. 1-16. [In Persian]
- Rasoulia, M. and H. A. Abrisham (2007). "Operating Budget as a Model for Improving the Financial Management System the Municipalities". *Tehran: Proceedings of the First International Conference on Operational Planning Budgeting*, 2007/4/11,12 pp. 136-140.
- [In Persian]
- Robinson, M. and J. Brumby (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature". [Cited: 2012/8/31] IMF Working Paper, www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf, pp. 3-5.
- Yahya, M. N.; Ahmad, N. N.; and A. H. Fatima (2008). "Budgetary Participation and Performance: Some Malaysian Evidence". *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 21, Iss. 6, pp. 658-673.
- Jordan, M. M. and M. Hackbart (2005). "The Goals and Implementation Success of State Performance-Based Budgeting". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 17, No. 4.
- Xavier, J. A. (1998). "Budget Reform in Malaysia and Australia Compared". *Public Budgeting and Finance*, Vol. 18, No. 1, pp. 99-118.