

## مزایای استفاده از سیستم بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی

### چکیده

بودجه بندی دارای نقشی مهم و اساسی در بهبود راندمان عملکردی سازمان های تشکیلات مختلف بوده که این نیز به عاملی مؤثر در تعیین اهداف و روند آتی سازمان ها و تشکیلات می باشد. بودجه بندی مطلوب و مناسب به عنوان عاملی مؤثر و محرک در ایجاد شوق و اشتیاق میان مدیران و کارگران به شمار رفته، از جمله انواع مختلف سیستم های بودجه بندی می توان به سیستم های قدیمی (عادی) و عملیاتی اشاره نمود.

در این مقاله به مطالعه و طرح ریزی فرم های پرسشنامه از ۹۴ نفر از مدیران مالی فعال در سازمان های دولتی مختلف در استان زنجان پرداخته شده است. با توجه به نتایج مطالعات صورت گرفته می توان به تأثیر مثبت بودجه بندی عملیاتی در بهبود روند عملکردی (روند ارزیابی عملکردی) سازمان ها و تشکیلات دولتی پی برد. از جمله موارد دیگر می توان به فراهم آوری هزینه های خدماتی و تولیدی دقیق تر، کمک به دولت بر روند تخصیص نسبت (سهم) بودجه لازم جهت ارزیابی عملکردی اشاره نمود. نتایج این تحقیق همچنین نشان می دهد که بودجه بندی عملکردی سیر هزینه ها را به سمت و سوق اهداف موجود سوق می دهد.

عبارات کلیدی: بودجه بندی عملیاتی، حسابداری، بودجه بندی دولتی، شخص

عملکردی

## مقدمه

بسته به هزینه ها و درآمدهای دولتی اقدام به اتخاذ تصمیماتی در زمینه مقدار بودجه تخصیص داده شده به فعالیت های مشخص می گردد. اتخاذ تصمیمات مناسب جهت تعیین بودجه کمک شایانی به روند تعیین سلامت و ثبات مالی دولت نموده، از روش های مختلفی جهت تعیین و طرح ریزی بودجه (بودجه بندی دولتی و ...) استفاده شده که از جمله مهمترین آن ها بودجه بندی دولتی است.

بودجه بندی عملیاتی به عنوان روشی مؤثر در توسعه برنامه های مالی سازمان ها و تشکلات مختلف به شمار رفته، در این موارد نیاز به تقسیم بودجه های سالانه به چند زیرمجموعه مختلف نیم باشد. (تخصیص بودجه بندی به صورت ماهانه و یا هماهنگ)

در کلیه فازهای عملکردی مانند پروسه های فروش، بازاریابی، مهندسی تولید و فعالیت های اجرایی نیاز به تخصیص بودجه های بوده، به عنوان مثال در آمریکا کلیه مشاغل دولتی و بومی از دو سیستم بودجه بندی (بودجه بندی عملکردی و بودجه بندی سرمایه ای) استفاده می کنند.

از جمله اهداف اصلی بودجه های عملکردی می توان به کنترل و مونیتورینگ پروسه های نگهداری، حقوق و مزایا اشاره نمود هدف بودجه های عملکردی دارای مزیت های فراوانی چون امکان سنجش عملکرد سازمانی، تشویق افرادی که به

رسیدن سازمان ها به اهدافشان مؤثرند. برآورد پیش بینی خط قرمزهای رکود  
محتمل در جریانات مالی اشاره نمود.

### کلیات تحقیق

بودجه بندی صحیح و مطلوب عملکردی و فرآیندی عاملی مؤثر در دسترس بهتر  
به کلیه اطلاعات بودجه بندی بوده ( Fottin ، ۱۹۹۹، اندرو و هیل، ۲۰۰۳، پرز و  
همکارانش ، ۲۰۰۵ و ...)، در این راستا مطالعات فراوانی در زمینه تأثیر ناشی از  
بودجه بندی عملیاتی صورت گرفته است.

جوینر و دریک (۱۹۸۳) به تفسیر و تصریح روند برنامه ریزی دولتی و روند تعیین  
بودجه تحت اهداف مختلف پرداخته، Pendlebury و جونر در سال ۱۹۸۵ به تفسیر و  
توضیح در زمینه نحوه تمرکز بر سیاست ها و سیستم های اقتصادی مرتبط با  
پروسه های درجه بندی در متون مختلف بودجه بندی دولتی پرداختند. در این میان  
آن ها به تفسیر و توضیح در زمینه بودجه بندی دولتی از لحاظ دیدگاههای  
حسابداری و حسابرسی پرداخته و تنها به تفسیر و توضیح در زمینه بودجه بندی  
بومی، دولتی پرداخته شده است. هاندی و Attavitkamtorn در سال ۱۹۹۹ به ارائه  
موضوعاتی در ارتباط با حسابرسی دولتی و ممیزی بر تایلند پرداخته و به ارائه  
پیشنهاداتی در راستای بهبود روند گزارش و ممیزی اطلاعات مالی جهت تسهیل در  
رود پروسه تصمیم گیری دولتی بسته به بحران مالی موجود پرداخته اند.

Fisher در سال ۱۹۹۹ به ارائه تفاسیری در زمینه مقوله های سیاسی موثر بر بودجه بندی کنگره ای پرداخته، همچنین وی به ارائه مطالبی در رابطه با سیاست های بودجه بندی متناقض از سوی نمایندگان کنگره آمریکا پرداخته است.

کنگره به عنوان واحد و ساختار جوابگوی مسائل بودجه بندی به شمار رفته که این نیز قابل اثبات براساس روابط قوی میان آرای مرتبط با بودجه کنگره ای و دموگرافیکی (جمعیتی) است. همچنین ایشان اظهار داشتند که خواسته های متناقض دولت آمریکا می بایست اصلاح گردیده، در غیر این صورت سیاست های بودجه بندی کنگره ای غیر کافی و فاقد اثر خواهد بود.

Verbeeten در سال ۲۰۱۱ به بحث و بررسی در زمینه رویه های مدیریت هزینه های بخش دولتی در هلند پرداخته، در این میان بسته به مقوله های مختلف روند اجرای سیستم های مدیریت هزینه و روند طرح ریزی این نوع سیستم ها متغیر است. براساس نتایج حاصله می توان از اطلاعات بدست آمده از سیستم های مدیریت هزینه جهت اعمال قانون در زمینه فعالیت های سازمانی استفاده نمود.

Mace و Brvimby در سال ۲۰۰۵ اقدام به مرور و بازبینی جامع تأثیر است ناشی از پروسه های بودجه بندی عملیاتی بر روند سنجش عملکردی در سطح مختلف مدیریتی پرداختند. براساس نتایج حاصله شاهد بهبود در راندمان دولتی بواسطه اتخاذ برنامه های بودجه بندی مناسب و دقیق نموده ایم.

در این مطالعه اقدام به بررسی تأثیرات ناشی از پروسه حسابرسی عملیاتی در استان زنجان شده است. در ابتدا به تشریح جزئیات مرتبط با نمونه گیری و ارائه یکسیری سؤالات در بخش دوم، ارائه تفاسیر در زمینه نتایج حاصله در بخش سوم و در نهایت در بخش ۴ اقدام به ارائه نتایج کلی تحقیق به طور خلاصه شده است.

### **روش تحقیق**

از جمله اهداف اولیه مطالعه می توان به بررسی صحت تأثیرگذاری بودجه بندی عملیاتی بر افزایش قابلیت عملکرد دولتی اشاره نمود. جهت ارائه جواب منطقی برای این موضوع می بایست موارد زیر مدنظر قرار گیرد.

۱- آیا پروسه بودجه بندی عملیاتی و بهبود روند سنجش عملکردی سازمان های

دولتی مؤثر بوده است؟

۲- آیا پروسه بودجه عملیاتی در فراهم آوری هزینه های دقیق تر از خدمات و

تولیدات مؤثر است؟

۳- آیا پروسه بودجه بندی عملیاتی در روند تخصیص بودجه دولتی لازم به

پروسه های مرتبط با سنجش عملکردی مؤثر بوده است؟

۴- آیا پروسه بودجه بندی عملیاتی در سیر هزینه ها بسته به اهداف موجد مؤثر

بوده است.

۵- آیا پروسه بودجه بندی عملیاتی در فراهم آوری شفافیت در روند بودجه

بندی مؤثر بوده است؟

در این مطالعه هدفمند اقدام به ارائه یکسری پرسشنامه به ۱۲۵ مدیر عاملی فعال در سازمان ها متشکلات دولتی مختلف در زنجان گردیده، اندازه نمونه ها یا جامعه آماری براساس فرمول زیر محاسبه شده است.

$$n \geq \frac{n \geq Nz^2pq}{(N-1)d^2 + z^2pq^2} \quad (1)$$

که در فرمول فوق  $n$  نمایانگر اندازه نمونه آماری،  $N$  نمایانگر جمعیت نمونه،  $d$  نمایانگر در صد خطا  $0/05$  و  $Z=1/69$  و  $p, q$  و  $0/5$  معادل هستند.

لذا ماهواره نیاز به شرکت دهی ۹۴ متخصص جهت انجام پروژه مطالعاتی هدفمند خود داشته، تهیه و آماده سازی فرم های پرسشنامه براساس شاخص Likert در چهار مقوله مختلف (مخالف تا موافق کامل) تنظیم گردیده است.

از ۹۴ فرد شرکت کننده در این مطالعه تحقیقاتی ۶۹ نفر (۷۳/۴ درصد) مرد و ۲۵ نفر (۲۶/۶ درصد) زن بوده، از لحاظ سطح تحصیلاتی ۷۴/۵ درصد از پاسخ دهندگان دارای حداقل مدرک کارشناسی و یا فوق لیسانس می باشند، ۹۱/۱٪ از پاسخ دهندگان دارای مدرک فوق دیپلم و ۶/۴ درصد دارای تحصیلات تا دبیرستان (مدرک دیپلم) هستند.

افراد شرکت کننده در این مطالعه تحقیقاتی دارای مرتبه شغلی متفاوت بوده، ۴۷/۹ درصد از این افراد به عنوان متخصص مالی، ۳۹/۱٪ به عنوان متخصص بودجه بندی و ۶/۴ درصد به عنوان مدیر مالی و ۱۳/۸ درصد دارای مناسب دولتی دیگر هستند.

اغلب شرکت کنندگان در این مطالعه تحقیقاتی به عنوان افرادی مجرب با حداقل ۵ سال تجربه کاری هستند.

## نتایج

در این بخش به توضیح کامل جزئیات مطالعه براساس اطلاعات جمع آوری شده گردیده است. با توجه به توضیحات ارائه شده سؤالات بر اساس چهار شاخص Likert (از مخالف کامل ناموافق کامل) تنظیم شده، در این میان ما اقدام به تقسیم بندی شاخص ها به دو گروه کلی کاملاً مخالف و کاملاً موافق نموده ایم. (کاملاً مخالف و مخالف در یک گروه و کاملاً موافق و موافق در یک گروه تقسیم بندی شده اند.) از تست binomial test جهت تفسیر جواب های ارائه شده استفاده شده است.

$$Z = \frac{X - np}{\sqrt{npq}} \cdot \frac{1}{N}$$

که در فرمول فوق  $n, p, q, x, N$  و  $Z$  به ترتیب نمایانگر اندازه نمونه، شانس موفقیت، شانس شکست تا تعداد موفقیت، جمعیت و شاخص آماری نرمال می باشد. در این میان همواره فرض بر  $P=q=0/5$  برای کلیه سؤالات است. در جدول ۱ به طور خلاصه به ارائه نتایج حاصله پرداخته شده است.

جدول ۱: جزئیات فرضیه اول  $H_0: P \leq 0/5$  و  $H_1: P > 0/5$ .

نتایج	درصد اطمینان	نسبت	P	تعداد	گروهها
تأیید شد	۰	۰/۵	۰/۰۹۶	۹۲	موافق

مخالف | ۲ | ۰/۰۴

با توجه به نتایج جدول فوق، فرضیه اول قویا مورد تأیید قرار داده شده که این خود به معنای تأثیرگذاری مثبت بودجه بندی عملیاتی بر بهبود عملکردی سازمان های دولتی است. به طور مشابه در جدول ۲ اقدام به ارائه جزئیاتی در زمینه سؤال دوم گردیده است.

جدول ۲: جزئیات فرضیه دوم  $H_0: P \leq 0/5$  و  $H_1: P > 0/5$ .

نتایج	درصد اطمینان	نسبت	p	تعداد	گروهها
تأیید شد	۰	۰/۵	۰/۹۳	۸۷	موافق
			۰/۰۷	۷	مخالف

با توجه به نتایج جدول فوق، فرضیه دوم قویا مورد تأیید قرار گرفته که این خود نمایانگر تأیید مثبت سیستم بودجه بندی فرآیندی بر بهبود روند فراهم آوری هزینه های دقیقتر برای تولیدات و خدمات است در جدول ۳ اقدام به فراهم آوری جزئیات مطالعه برای فرضیه سوم گردیده است.

جدول ۳: جزئیات فرضیه سوم  $H_0: P \leq 0/5$  و  $H_1: P > 0/5$ .

نتایج	درصد اطمینان	نسبت	p	تعداد	گروهها
تأیید شد	۰	۰/۵	۰/۹۳	۸۷	موافق
			۰/۰۷	۷	مخالف



با توجه به نتایج فوق بودجه بندی عملیاتی دارای تأثیر بسزا بر روند تخصیص نسبت بودجه دولتی به پروسه های سنجش عملکردی است. در جدول ۴ اقدام به ارائه گزارش در زمینه نتایج مطالعات مربوط به چهارمین سؤال گردیده است.

جدول ۴: جزئیات فرضیه چهارم  $H_0: P \leq 0/5$  و  $H_1: P > 0/5$

نتایج	درصد اطمینان	نسبت	p	تعداد	گروهها
تأیید شد	۰	۰/۵	۰/۹۴	۸۸	موافق
			۰/۰۶	۹	مخالف

با توجه به نتایج جدول چهارم کلیه شرکت کنندگان (اکثریت) موافق با فرضیه چهارم بوده، بر این اساس پروسه بودجه بندی عملیاتی دارای تأیید بسزا در سیر هزینه به سمت اهداف موجود است. در جدول ۵ اقدام به ارائه فرضیه آخر پرداخته شده است.

جدول ۵: جزئیات فرضیه پنجم  $H_0: P \leq 0/5$  و  $H_1: P > 0/5$

نتایج	درصد اطمینان	نسبت	p	تعداد	گروهها
تأیید شد	۰	۰/۵	۰/۹۱	۸۶	موافق
			۰/۰۹	۶	مخالف

براساس نتایج حاصله پروسه بودجه بندی عملیاتی دارای تأثیر بسزا در روند تسویه حساب ها می باشد. در ضمن اقدام به انجام تست فریدمن (Kendall, 1970) گردیده، در جدول ۶ اقدام به نمایش مراتب مختلف بودجه بندی عملیاتی گردیده است.

جدول ۶: نتایج مرتبه بندی فریدمن برای مقوله های مختلف بودجه بندی عملیاتی

مقوله متوسط مرتبه بندی مقدار P

۱- بودجه بندی عملیاتی می تواند منجر به

برقراری ارتباط میان تصمیمات بودجه بندی

و عملکرد دولتی گردند که این نیز به عنوان عاملی مؤثر در بهبود موفقیت های

دولتی است.

۲- ما می توانیم در کیفیت خدمات ارائه شده بوسیله تشویق مدیران به استفاده از

سیستم های بودجه بندی عملیاتی بهبود ایجاد نمائیم.

۳- بودجه بندی عملیاتی به عنوان ابزاری مناسب جهت بهبود عملکردی آژانس

های دولتی است.

۴- بودجه بندی عملیاتی به عنوان ابزاری مناسب جهت کنترل وظایف مالی است.

۵- بودجه بندی عملیاتی به عنوان ابزاری مناسب جهت بهبود سطح کلیه وظایف

است.

با توجه به نتایج جدول ۶ بودجه بندی عملیاتی دارای نقش مهم در افزایش

رضایتمندی افراد از مسئولیت های دولتی است. سؤال دوم مربوط به روابط میان

تسهیل روند محاسبه هزینه خدمات و بودجه بندی عملیاتی بوده، در جدول ۷ اقدام به

خلاصه بندی نتایج مطالعه پرداخته شده است.

جدول ۷: نتایج آنالیز مرتبه بندی فریدمن در رابطه با روابط میان بودجه بندی

عملیاتی و هزینه خدمات.

مقدار p	مرتبه بندی متوسط	مورد (مقوله)
	۲/۸۷	۱- کلیه مدیران می بایست از پروسه عملکردی خاص جهت حصول روند محاسباتی هزینه در مقیاس جامع تبعیت کنند.
	۲/۵۲	۲- کلیه بودجه ها می بایست بسته به اهداف بودجه تخصیص داده شوند.
	۲/۳۳	۳- بودجه بندی عملیاتی عاملی مؤثر در بهبود قابلیت مدیریتی جهت اتخاذ تصمیمات بهتر است.
	۲/۲۷	۴- بودجه بندی عملیاتی به عنوان عاملی مؤثر در افزایش مسئولیت های مدیران جهت نیل به اهدافشان است.

براساس نتایج موجود پروسه بودجه بندی عملیاتی می تواند به ما جهت محاسبه

هزینه های خدمات کمک شایان نماید.

جدول ۸: نتایج مرتبه بندی فریدمن جهت تخصیص بودجه برحسب عملکرد

مقدار p	مرتبۀ بندی متوسط	(مقوله)
	۳/۲۳	۱- در بودجه بندی عملیاتی تقسیمات مختلف از مقادیر مشخصی بودجه بسته به عملکردشان بهره می جویند.
	۳/۰۷	۲- در بودجه بندی عملیاتی، روند سنجش عملکرد سالانه و ۶ ماهه دارای نقش مهم در اتخاذ تصمیمات استراتژیک است.
	۳/۰۲	۳- روند سنجش عملکردی به عنوان فاکتوری مهم در پروسه بودجه بندی عملیاتی است.
	۲/۲۷	۴- عملکردهای سازمانی براساس شاخص های پیش تعیین شده سنجش می شود.
	۲/۷۳	۵- روند بودجه بندی عملکردی تعیین کننده شاخص های عملکردی است.

با توجه به نتایج جدول ۸ پروسه بودجه بندی فرآیندی و عملیاتی دارای نقش بسزا در سنجش عملکرد سازمان های دولتی است. در جدول ۹ اقدام به نمایش نتایج تحقیقات گردیده است.

جدول ۹: نتایج فریدمن در زمینه روابط موجود در میان مرتبه بندی بودجه بندی عملیاتی و نسبت تخصیص هزینه به اهداف مختلف.

مرتبۀ بندی متوسط	(مقوله)
۲/۶۸	۱- در پروسه بودجه بندی عملیاتی، مدیریت مقام پاسخگو نسبت به بودجه در نظر گرفته شده است.
۲/۵۲	۲- بودجه بندی عملیاتی عاملی مؤثر در تصمیمات مؤثر است.
۲/۵۶	۳- براساس روند بودجه بندی با کلیه بودجه براساس اهداف موجود تخصیص داده شده است.
۲/۳۵	۴- بودجه بندی عملیاتی عاملی مؤثر در تمرکز بیشتر در تصمیمات بر چالش تر است.
۲/۲۷	۵- عملکرد سازمانی به اساس شاخص های از پیش تعیین شده مورد سنجش قرار داده می شود.

با توجه به نتایج جدول ۹ مدیریت به عنوان مقام پاسخگو برای پروسه سنجش عملکردی و بودجه بندی عملیاتی است در جدول ۱۰ اقدام به خلاصه سازی نتایج تحقیقات موجود در زمینه شفافیت بودجه بندی در حین اعمال بودجه بندی عملیاتی شده است.

جدول ۱۰: نتایج فریدمن در زمینه ارتباطات میان مرتبه بندی پروسه بودجه بندی

عملکردی و شفافیت بودجه بندی

مرتبه بندی متوسط	(مقوله)
۳/۰۹	۱- بودجه بندی عملیاتی دارای چارچوب ساختاری منحصر به فرد بوده است.
۳/۰۸	۲- بودجه بندی عملیاتی منجر به الزاماتی برای سازمان ها جهت احساس مسئولیت بیشتر نسبت به اهداف سازمانی است.

## References

- Andrews, M., & Hill, H. (2003). The impact of traditional budgeting systems on the effectiveness of performance – based budgeting: a different viewpoint on recent findings. *International Journal of public Administration*, 26(2), 135 – 155.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S.M. (2011). *Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution*. 6<sup>th</sup> ed. Pearson Education, Inc.
- Fisher, P. (1999). Political explanations for the difficulties in congressional budgeting. *The Social Science Journal*, 36(1), 149-161.
- Foltin, C. (1999). State Local Government Performance it time to measure up. *The Government Accountant Journal*, 48(1), 40-46.
- Henry, L.J., & Attavitkamtorn, P. (1999). Governmental accounting and auditing in Thailand: an overview and some suggestions for improvement. *The International Journal of Accounting*, 34(3), 439-454.
- Joiner, C., & Drake, A. E. (1983). Governmental planning and budgeting with multiple objective models. *Omega*, 11(1), 57-66.
- Kendall, M. G. (1970). *Rank Correlation Methods*. 4<sup>th</sup> ed., London, Charles Griffin.
- Mace, R., & Brumby, J. (2005). Does performance Budgeting Work? An analytical review of the empirical literature, International Monetary Fund.
- Pendlebury, M., & Jones, R. (1985). Governmental budgeting as ex ante financial accounting: The United Kingdom case. *Journal of Accounting and Public Policy*, 4(4), 301-316.
- Pérez, C.C., Hernández, A.M.L., Bolívar, M.P.R. (2005). Citizens' access to on-line governmental financial information: Practices in the European Union countries. *Government Information Quarterly*, 22(2), 258-276.
- Verbeeten, F.H.M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.
- Weygandt, J.J., Kimmel, P.D., & Kieso, D. E. (2009). *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making*. Wiley.