

## امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس مدل "شه" (مطالعه موردی شهرداری شیراز)

جواد مرادی

استادیار و عضو هیات علمی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، گروه حسابداری (مسئول مکاتبات)  
Jmoradi2005@yahoo.com

هاشم ولی‌پور

استادیار و عضو هیات علمی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، گروه حسابداری

محمدعلی راضی

کارشناس ارشد حسابداری، مدیر گروه بودجه، معاونت برنامه‌ریزی شهرداری شیراز

علیرضا منصورآبادی

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

رضا زارع

کارشناس ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، گروه حسابداری

تاریخ دریافت: ۹۱/۲/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۱/۸/۲۰

### چکیده

تحقیق حاضر به ارزیابی امکان پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز می‌پردازد. بر همین اساس، جهت امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، پرسشنامه‌ای تهیه و مدلی جهت امکان‌سنجی اجرای بودجه عملیاتی ارائه گردیده است. نتایج تحقیق بر اساس مدل شه، از نظر آزمون شوندگان در ارتباط با وجود سه بعد توانایی، یعنی توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و توانایی فنی، منفی بوده و توانایی لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد و از نظر افراد مذکور، در ارتباط با سه بعد اختیار یعنی اختیار قانونی، رویه‌ای و سازمانی، اختیارات مناسبی در شهرداری شیراز وجود دارد. همچنین در ارتباط با دو بعد پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی، شرایط مناسبی وجود داشته، اما در بعد دیگر پذیرش یعنی پذیرش انگیزشی، انگیزه مناسب جهت پیاده‌سازی وجود ندارد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز می‌شود. در انتها، در ارتباط با مقایسه دیدگاه‌های گروه‌های مختلف نتایج نشان می‌دهد که به جز در دو متغیر توانایی فنی و اختیار قانونی، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان، تفاوت معناداری وجود ندارد، به عبارت دیگر در ارتباط با وجود یا عدم وجود زیر ساخت‌های لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی به جز دو متغیر ذکر شده اتفاق نظر نسبی وجود دارد.

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

## ۱- مقدمه

بودجه شاهرگ حیاتی هر سازمان یا نهاد دولتی است. زیرا دولت تمام فعالیت‌های مالی خود اعم از تولید، خدمات و کسب درآمد را بر اساس سند و قانون بودجه انجام می‌دهد. «بودجه‌بندی» را فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می‌دانند. بودجه هدف‌ها و راهبردها را بصورت عبارت‌های مالی درآورده و راه اجرای برنامه و کنترل پیشرفت آن‌ها را هموار می‌سازد. سازمان‌های تابعه دولت به سه دلیل عمده به بودجه‌بندی نیازمند هستند (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۸۶):

- نشان دادن مفهوم مالی برنامه‌ها.
- شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه‌ها.
- به‌دست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتیجه‌ها در مقایسه با برنامه‌ها.

لذا ناگفته پیدا است، مهم‌ترین مسئله‌ای که مدیران هر سازمان با آن مواجه هستند، حل نامعادله‌ی «خواسته‌ها < منابع» است. برای حل این نامعادله، مدیران به‌عنوان بخشی از فرآیند برنامه‌ریزی و کنترل، بودجه‌هایی تهیه می‌کنند که شامل انتظارات ایشان در مورد بهای تمام‌شده‌ی عملیات سازمان با توجه به منابع و برای دوره مالی آینده است، در اینجا دو واژه‌ی برنامه‌ریزی و کنترل یک مفهوم دارند و آن ارائه‌ی روش سیستماتیک و مشخص جهت به انجام رساندن مسئولیت‌ها و دستیابی به خواسته‌ها با توجه به محدودیت‌ها است.

موفقیت سازمان‌ها به نحوه تخصیص و کاربست مناسب و به‌هنگام تجهیزات و منابع در برنامه‌های آن‌ها بستگی دارد. سازمان‌ها با توجه به منابع محدود خود، در صورتی می‌توانند پاسخ‌گوی نیازهای نامحدود باشند که بهترین ترکیب استفاده از منابع برای رسیدن به پاسخ بهینه را بیابند. از وظایف اصلی مدیران، سازماندهی، تهیه و ترکیب مناسب عوامل تولید کالا و خدمات و به‌کارگیری و هدایت آن‌ها در جهت رسیدن به هدف‌های سازمان با توجه به اصل بهره‌وری و به موازات آن سنجش فرآیند عملیات اجرایی، با برنامه‌ها و مقررات مربوطه، به منظور اصلاح روش اجرای برنامه‌ها می‌باشد.

در بودجه‌ریزی سنتی، بودجه به‌صورت بسیار تفصیلی تهیه می‌گردد که این امر موجب دقت بیشتر می‌شود، اما

بسیاری از مفروضات این سیستم در دوران کنونی، با توجه به جهت‌گیری‌های صنایع به تشکیل زنجیره‌های یکپارچه، سؤال برانگیز هستند. بر این اساس، یکی از ضعف‌های اساسی رویکرد سنتی، عدم تناسب سطح فعالیت و بودجه اختصاص داده شده به هر واحد محصول/خدمت می‌باشد (اسعدی و همکاران، ۱۳۸۷).

شاید بتوان این‌گونه اظهار داشت که مهم‌ترین انتظار از بودجه افزایش بهره‌وری است. دولت می‌کوشد با ارائه الگوی بودجه‌ریزی مناسب، بتواند کارایی و اثربخشی را در بدنه اجرائی خود افزایش دهد. از سوی دیگر، ابزار اصلی حفظ قدرت در دولت، تمرکز در بودجه‌ریزی است. لیکن در آن سوی قضیه سازمان‌ها و نهادهای عمومی و وابسته به دولت (نظیر شهرداری‌ها)، می‌کوشند که بودجه را براساس درک خود از تقاضای محلی، طبقه‌بندی و هزینه کنند. پروفیسور برکهد<sup>۱</sup> در این رابطه چنین می‌گوید:

«اگر 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 یکی از بهترین ابزارها جهت تحقق هدف مذکور است، زیرا از طریق تعیین روابط بین «هزینه‌ها» و «نتایج»، چگونگی ایجاد این روابط را نیز توضیح می‌دهد و در اتخاذ تصمیم‌های اساسی بیشترین تأثیر را دارد و این امر خود افزایش بهره‌وری و به تبع آن اثربخشی را به دنبال دارد. بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه برحسب عملیات عبارت است از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن را به‌عهده دارند، تنظیم می‌شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به ملزومات و وسایل اجرای فعالیت‌ها، به خود فعالیت‌ها و مخارج آن توجه می‌شود (مک‌گیل<sup>۲</sup>، ۱۳۸۶).

در بودجه‌ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده و روش‌های کارسنجی محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند.

بودجه‌ریزی عملیاتی پدیده کاملاً جدیدی نیست، بلکه نظام تکامل یافته و متشکل از برخی جنبه‌ها و عناصر

مفید سایر بودجه‌ریزی‌های تجربه شده در گذشته است (یوسف نژاد، ۱۳۸۶).

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد)، به دنبال برقراری ارتباطی شفاف میان ورودی‌ها و نتایج (خروجی‌ها و پیامدها)، و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای بر اساس اطلاعات عملکردی با هدف افزایش اثربخشی و کارایی در سازمان‌ها می‌باشد. بودجه‌ریزی عملیاتی اهداف ویژه‌ای نظیر ارائه‌ی مبنای صحیح جهت اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه، ارائه‌ی مبنایی برای پاسخ‌گویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور، تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری روی مهم‌ترین مسایل و چالش‌هایی که دستگاه با آن مواجه است و ارائه‌ی مشوق‌هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر است. هدف نهایی بودجه‌ریزی عملیاتی، یاری رساندن به اتخاذ تصمیم‌های عاقلانه در رابطه با تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل سنجش است که نتایج مورد انتظار دستگاه را در طی زمان منعکس می‌کند (حسن‌آبادی و صراف، ۱۳۸۹).

این تحقیق در نظر دارد به سؤالات زیر پاسخ دهد:

- ۱) بر اساس نظرات کارشناسان، آیا اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، کارایی و اثربخشی مناسب در به‌کارگیری منابع را فراهم خواهد نمود و موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز خواهد شد؟
  - ۲) آیا امکان پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی با شرایط موجود، وجود دارد؟
  - ۳) بسترهای مناسب در جهت پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، کدام هستند؟
  - ۴) در کدام زمینه‌ها، نیاز به برنامه‌ریزی بیشتر جهت ایجاد بستر مناسب بودجه‌ریزی عملیاتی، وجود دارد؟
- با توجه به الزام شهرداری‌ها از یک سو و اهمیت جهانی این نوع بودجه‌بندی در عملکرد شفاف از سوی دیگر، اجرای چنین پژوهشی در ارگان‌های دولتی و نیمه-دولتی ضروری می‌نماید. در نتیجه اجرای تحقیقی در خصوص امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری کلان شهر شیراز، به‌عنوان یک ضرورت اساسی احساس می‌شود.

بخش‌های بعدی مقاله به این ترتیب ادامه خواهد یافت که در بخش بعد عوامل مؤثر بر اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از مدل شه تبیین خواهد شد و مروری بر تحقیقات پیشین در ایران و تحقیقات خارجی و همچنین فرضیات پژوهش را خواهیم داشت. در بخش سوم روش پژوهش ارائه خواهد شد. در بخش‌های بعد به ترتیب یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری سازماندهی شده است.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

توجه فزاینده اخیر به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، منجر به ایجاد زمینه‌های تحقیقاتی گسترده‌ای در خصوص عوامل تاثیرگذار بر اجرای موفق این نظام بودجه‌ریزی شده است و مدل‌های مختلفی در این عرصه ارائه گردیده است. به عنوان مثال، مدل شه، بر سه عامل اثرگذار در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تاکید دارد: توانایی، اختیار و پذیرش. مطالعات نشان می‌دهد که تعامل این سه عامل، تعیین‌کننده منافع حاصل از اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است (اندروز<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴). در ادامه به تشریح ابعاد مذکور در مدل شه می‌پردازیم.

ظرفیت پایین یا عدم توانایی پرسنل (نیروی انسانی) را می‌توان به‌عنوان یکی از دلایل عدم موفقیت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح نمود. بررسی‌ها و گزارش‌ها در مورد اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد، که سه بعد از توانایی سازمانی، جهت اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی کلیدی هستند: توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی (فولتین<sup>۴</sup>، ۱۹۹۹).

توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تاثیر می‌گذارد (هریس<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱). اگر دولت‌ها توانایی سنجش عملکرد به شیوه‌ای هدفمند را نداشته باشند، بودجه‌ریزی عملیاتی شکست خواهد خورد. از طرفی بسیاری از دولت‌ها دریافته‌اند که سنجش خروجی‌ها و 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

اصلاحات مبتنی بر عملکرد را تسهیل نخواهد کرد (اسعدی و همکاران، ۱۳۸۷).

دولت‌های بسیاری، در مرحله ارزیابی فناوری‌های مورد نیاز جهت اجرای بودجه عملیاتی هستند و بسیاری از آن‌ها در نظام مدیریت مالی خود دچار مشکل و اختلال هستند. برخی نیز 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، ۱۳۸۷).

بر اساس مدل شه، عامل دوم که بر اجرای بودجه-ریزی عملیاتی مؤثر است، ساز و کارهای تفویض اختیار در دولت‌ها است. اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و یا طی مراحل آن، اختیار لازم را نداشته باشند، اجرا با مشکل روبه‌رو خواهد شد. سه بعد مهم از اختیار وجود دارد؛ اختیار قانونی، اختیار فرآیندی و اختیار سازمانی.

فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب به صورت فشرده‌ای 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، توسط قوانین و مقررات مربوط به منابع انسانی، محدود می‌شود. در برخی کشورها نیز دولت قوانینی را در رابطه با تشویق و تنبیه مالی با سازمان‌ها، واحدها و اشخاص تدوین نموده است که اغلب این قوانین با تسهیم سود و پرداخت‌های تشویقی وابسته به عملکرد، در تعارض است (اندرروز، ۲۰۰۴).

برخی دولت‌ها به این دلیل 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 عملکرد تصویب می‌شود (اندرروز، ۲۰۰۴).

سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکردی، اغلب در رویه‌های فعلی بودجه‌ریزی، مورد غفلت واقع می‌شود. مشخصه فرآیندهای بودجه‌ریزی موجود، رویه‌های مشخص و رسمی است که به عنوان یک قانون، بودجه‌ریزی را الزام می‌نماید. اجرای موفقیت‌آمیز

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 نیز در تخصیص منابع و طراحی طرح‌های تشویقی، مورد استفاده قرار گیرد. نکته مهم دیگر آن است که، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد، باید صحیح و قابل اطمینان باشد (فولتین، ۱۹۹۹).

همچنین، مطالعات انجام شده بر اهمیت اطمینان از وجود توانمندی‌های انسانی جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، تاکید دارند. توانمندی‌های مورد نیاز، متفاوت هستند و به تمام مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مرتبط می‌شوند.

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 اهداف 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.

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 بدان طریق بتوان بلافاصله، به نیازهای اطلاعاتی طیف وسیع و متنوعی از کاربران پاسخ گفت. بانک‌های اطلاعاتی باید با طیف وسیعی از سایر سیستم‌های سازمانی هماهنگ باشند، به نحوی که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی در دولت باشند (ملکرز<sup>۶</sup> و ویلوبای<sup>۷</sup>، ۱۹۹۸).

اگر اطلاعات عملکردی، 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، نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها است.

در برخی دولت‌ها، قوانین و رویه‌های بودجه بر ورودی‌ها و تشریح دقیق فصول و مواد هزینه تاکید 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 تاکید کنند و اختیار فرآیندی لازم برای اقدام به صورت دیگر را ندارند. به طور مثال در کالیفرنیا، استفاده محدود از اطلاعات عملکرد توسط قانون‌گذاران، ناشی از رویه‌های موجود نظام بودجه‌ریزی سابق می‌باشد. (زوایر<sup>۸</sup>، ۱۹۹۸).

وقتی رویه‌ها و فرآیندهای بودجه، نقش اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را در تصمیم‌گیری تضعیف و محدود می‌کند، ایجاد یک نظام بودجه عملیاتی به شدت مشکل خواهد بود (اسعدی و همکاران، ۱۳۸۷).

حدود اختیار سازمانی، بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر است، به‌ویژه هنگامی که قصد استفاده از اطلاعات عملکرد وجود دارد. اگر تفویض اختیار لازم صورت گیرد و به مدیران اجازه داده شود تصمیم‌های مربوط به استفاده از کارکنان، بودجه‌ریزی، گزارش‌دهی و غیره را داشته باشند، بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت اثربخش‌تر اجرا خواهد شد. خط‌مشی تفویض اختیار موجود، باید چنین بستری را فراهم سازد (کتل<sup>۹</sup>، ۱۹۹۲).

اختیار سازمانی در رابطه با استفاده از اطلاعات عملکردی، متأثر از مقام‌های سیاسی می‌باشد و تصمیم‌های مرتبط با تخصیص منابع، اغلب در چارچوب اختیارات سیاسی اخذ می‌شود که علاقه چندانی به استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد ندارند و این امر منجر به شکست اصلاحات خواهد شد. در ایالات متحده بسیاری از مقامات دولتی به این فکر می‌کنند که چگونه می‌توانند اختیارات لازم را به مدیران واگذار کنند تا بتوانند از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری‌های خود 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 همواره آزاد

نیستند و این مهم، استفاده از این اطلاعات را محدود می‌سازد (کتل، ۱۹۹۲).

مقاومت در برابر اصلاحات، از جانب برخی مسئولین و کارکنان، ممکن است بزرگترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد (رابینسون<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۵). اگر بودجه‌ریزی عملیاتی توسط این گروه‌ها پذیرفته شود، به احتمال زیاد اجرا خواهد شد. چنانچه بیان می‌شود، برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، مقامات، مدیران و کارکنان باید متقاعد گردند که بودجه‌ریزی عملیاتی درخور تلاش به منظور کاهش هزینه‌ها و نیل به منافع کوتاه‌مدت و بلندمدت دولت و اجتماع می‌باشد. سه جنبه از پذیرش مورد نیاز است: پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی.

پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تامین منابع مالی برای اجرای بودجه عملیاتی بسیار حیاتی است، در حالی که سنجش و استفاده از اطلاعات عملکرد پیامدهایی برای مقامات انتخابی و انتسابی دارد. تعدادی از صاحب‌نظران تاکید می‌کنند که سیاستمداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌های تخصیصی مقاومت می‌کنند، چون این قبیل اطلاعات، آسیب‌پذیری آنها در برابر مردم را افزایش می‌دهد و این امر به‌خصوص در رابطه با برنامه‌های بلندمدت که ممکن است در کوتاه‌مدت پیامدهای خوبی در بر نداشته باشند، مشهود است. اطلاعات عملکرد برای مقامات سیاسی در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای به عنوان یک تهدید مطرح می‌شوند، 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 اهداف کوتاه‌مدت به جای اهداف بلندمدت مورد توجه قرار می‌گیرد (اندروز، ۲۰۰۴).

بررسی‌ها نشان می‌دهد که پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران، به خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، اساسی است. یک چالش اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی، متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح‌های راهبردی و سنجش عملکرد می‌باشد (اسعدی و همکاران، ۱۳۸۷).

قضاوت آگاهانه واحدهای نظارتی بی طرف و مستقل و نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهر و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی، ارائه نموده و ارزیابی ایشان را دقیق تر می نماید. وی در ادامه، مراحل حرکت از سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی بر اساس شرایط شهرداری ها را ارائه نموده است.

عمید و دیگران (۱۳۸۷)، در تحقیقی به بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی پرداختند. آنها در این تحقیق، بودجه ریزی عملیاتی را شیوه نوین و نهایی سازی درخواست ها برای تخصیص منابعی که از طرح راهبردی سازمان است، تعریف نموده، و یک بودجه عملیاتی را از طریق ایجاد یکپارچگی میان لایه های راهبردی و فرآیندی سازمان، تحقق پذیر می دانند. در همین راستا، ضرورت توجه هم زمان به سطوح مختلف معماری سازمانی را مورد بررسی قرار دادند. آنها در تحقیق خود، به دنبال ضرورت استقرار سیستم های یکپارچه مدیریت عملکرد، ضرورت اتخاذ یک چارچوب معین در معماری سازمانی را شرط لازم و اساسی برای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، به ویژه در سازمان های بزرگ می دانند، و معتقد هستند تا زمانی که ساز و کارهای مشخص و شفاف برای ایجاد یکپارچگی میان سیستم های اطلاعات بودجه، فرآیند زنجیره ارزش و استراتژی های کلان سازمانی تدوین نشود، هدف اصلی و کلیدی بودجه ریزی عملیاتی که عبارت است از تخصیص منابع به فعالیت ها بر اساس اهداف و استراتژی های کلان سازمانی، محقق نخواهد شد.

محمدی (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان شناسایی موانع استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده را در دستگاه های اجرایی استان ایلام انجام داد. تحقیق با استفاده از پرسشنامه در قالب ۳۰ سؤال در گروه ۱۰۵ نفری اجرا گردید. نتایج حاصل نشان داد که جهت ایجاد حداقل سطحی از سیستم حسابداری بهای تمام شده در دستگاه های اجرایی، نیاز به اطلاعات سازگار، مستمر، روزآمد بوده و همچنین تعریف مشخص از فرآیندهای اساسی حسابداری بهای تمام شده، در قابلیت اجرای بودجه ریزی عملیاتی، ضروری است.

عامل دیگری که در رابطه با پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی مطرح است، تفکر قانونگذاران، مقامات سیاسی و مدیران و تمامی کارکنان سازمان از منافع بودجه ریزی عملیاتی است. به طور مثال، مدیریت مناسب منابع درآمدی و هزینه سازمان، کاهش هزینه پردازش اطلاعات جهت استفاده مدیران و یا تسهیل ارتباط کاربران سیستم با نرم افزارهای مربوطه و یا بهبود منابع انسانی را می توان نام برد.

به طور کلی، در صورتی که دست اندرکاران بودجه ریزی عملیاتی منافع اقتصادی ناشی از به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی را در اذهان خود نپذیرند، به گمان خود، مسیری عبث و بیهوده را می پیمایند که این تفکر باعث ایجاد خلل در اجرای موفق این نظام بودجه ریزی خواهد شد. در ایران و در سایر کشورها تحقیقاتی در ارتباط با بودجه ریزی عملیاتی صورت پذیرفته است که در ادامه به برخی از آنها اشاره می گردد:

رسولیان و ابریشم (۱۳۸۶) تحقیقی با عنوان بودجه ریزی عملیاتی الگویی برای ارتقاء نظام مدیریتی شهرداری ها، از طریق مطالعه میدانی شهرداری کاشان، در سال ۱۳۸۵ انجام دادند. یافته های تحقیق نشان می دهد که بودجه ریزی عملیاتی قابلیت محاسبه بهای تمام شده خدمات را به ساختار حسابداری شهرداری ها می افزاید و کارایی سیستم بودجه ریزی را در شهرداری ها به نحو چشمگیری ارتقا می بخشد.

ابریشم (۱۳۸۷) در تحقیقی به بررسی فرآیند استقرار بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در شهرداری ها پرداخت. وی در تحقیق خود عنوان می کند که مبنای حسابداری تعهدی قادر است درآمدهای تحقیق یافته و هزینه های انجام شده یک دوره مالی را گزارش نماید. گزارش درآمدهای تحقق یافته و هزینه های انجام شده یک دوره مالی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخ گویی، نقش درخور ملاحظه ای دارد و شهروندان را در جریان حقایق و عملیاتی که دولت ها در یک دوره انجام می دهند، قرار می دهد. همچنین، 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 آنها جهت

تجاری-صنعتی ایران ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و نبود اختیار رویه‌ای و همچنین نداشتن انگیزه‌های پذیرش به عنوان موانع استقرار بودجه عملیاتی بر اساس مدل شه نشان دادند. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به عنوان موانع تشخیص داده نشدند.

نتایج تحقیقات فروغی و همکاران (۱۳۹۱) در ۵۰ 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 بودجه‌بندی عملیاتی از جمله توانمندی کارکنان، توانمندی فنی، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و مقبولیت (مقبولیت سیاسی، مدیریتی و همخوانی مشوق-ها) مهیا نیست.

در خارج از کشور نیز تحقیق‌هایی در این عرصه انجام شده است که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌گردد. در سال ۲۰۰۸ تحقیقی، با عنوان مشارکت بودجه‌ای و عملکردی (شواهدی از مالزی)، توسط یاهیا<sup>۱۱</sup>، نیک احمد<sup>۱۲</sup> و فاتیم<sup>۱۳</sup> انجام شد. این تحقیق به بررسی مشارکت بودجه‌ای و عملکردی در وزارت دفاع مالزی پرداخت و نتایج دو تحقیق زیر را در وزارت دفاع سنجدید:

(۱) تحقیق نوری و پارکر (۱۹۹۸)، که مطالعه خود را بین ۱۳۵ مدیر و سرپرست در یک سازمان در آمریکا انجام دادند و استدلال کردند که مدیرانی که اجازه می‌یابند در فرآیند بودجه‌ای مشارکت نمایند، تعهد سازمانی بیشتری خواهند داشت و در نتیجه عملکرد شغلی آن‌ها بهبود می‌یابد.

(۲) مطالعه‌ای که سابرامینیام و آشکاناسی (۲۰۰۱) بر روی ۱۱۴ مدیر در ۳۷ کارخانه در استرالیا انجام شد و مشخص شده بود، مدیرانی که درک بالایی از نوآوری دارند و در تنظیم بودجه مشارکت می‌کنند به بهبود عملکرد کمک می‌کنند.

نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که مشارکت در بودجه-ریزی، اثری مثبت بر عملکرد مدیریتی دارد و مدیریت

ابراهیمی و همکاران (۱۳۸۸) به بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان را با استفاده از ماتریس SWOT پرداختند. تحلیل تحقیق بر اساس مدل الماس (۱۳۸۶) و از شش منظر: نظام آمار و اطلاعات، برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام پاداش و پاسخ‌گویی صورت گرفته و در نهایت به استخراج استراتژی پرداخته شده است. نتایج نشان می‌دهد که تدوین هدف‌های کمی واقع بینانه در لایه میانی به عنوان حلقه ارتباطی برنامه استراتژیک سازمان با برنامه عملیاتی، فراهم‌سازی سیستم یک‌پارچه اطلاعاتی، استقرار سیستم حسابداری تعهدی و تبیین و اصلاح جایگاه تمامی بخش‌های سازمان به عنوان صاحبان فرآیند بودجه‌ریزی، ضمن فرهنگ‌سازی‌های لازم از جمله مهمترین استراتژی‌ها در این حیطة می‌باشند.

شیخ الاسلامی نسب (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان، بررسی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان خوزستان با استفاده از ماتریس SWOT، با استفاده از "مدل الماس (۱۳۸۶)" عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در استانداری خوزستان را شناسایی نموده است. این مدل، وجود شش فاکتور «مدیریت برنامه‌ریزی، مدیریت هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام پاسخ‌گویی و انگیزش» را در تغییر نظام بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی لازم می‌داند. نتایج این تحقیق نشان داد بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مورد تحقیق، یک بودجه‌ریزی عملیاتی غیرواقعی است، زیرا ابتدا اعتبار به سازمان داده می‌شود، سپس بر طبق آن ریز برنامه‌ها نوشته می‌شود و مشکل دیگری که در سازمان میان کارمندان آن به چشم می‌خورد، بی‌انگیزگی نسبت به استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی است که آن را امری غیر ممکن تلقی می‌نمایند. همچنین به دلیل اینکه فرآیند تغییر نظام بودجه‌ریزی، فرآیندی تدریجی است، انجام موازی سیستم بودجه‌ریزی قبلی به موازات تغییر و اصلاح در سیستم جدید پیشنهاد گردید.

پورزمانی و نادری (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد

**فرضیه اصلی ۲-** در شهرداری شیراز، اختیار مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۲.۱.** به شهرداری شیراز، اختیار قانونی لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی اعطا شده است.

**فرضیه فرعی ۲.۲.** در شهرداری شیراز، اختیار در رویه‌ها جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۲.۳.** در شهرداری شیراز، اختیار سازمانی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد و به بخش‌ها اعطا شده است.

**فرضیه اصلی ۳-** در شهرداری شیراز، پذیرش مناسبی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۳.۱.** در شهرداری شیراز، پذیرش سیاسی مناسبی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۳.۲.** در شهرداری شیراز، پذیرش مدیریتی مناسبی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۳.۳.** در شهرداری شیراز، پذیرش انگیزشی مناسبی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

**فرضیه اصلی ۴-** در شهرداری شیراز، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شود.

فرضیه‌های پنج تا چهارده، گروه دوم فرضیه‌ها می‌باشند که به بررسی معنادار بودن و یا معنادار نبودن تفاوت دیدگاه‌های گروه‌های مختلف می‌پردازد.

**فرضیه ۵-** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص توان ارزیابی عملکرد همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه ۶-** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص توان انسانی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه ۷-** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص توان فنی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

سازمان باید تلاش کند بازخوردهایی از زیردستان در سطوح مختلف دریافت کند. همچنین هنگامی که مدیران اجازه یابند داده‌ها و ورودی‌هایی را به فرآیند بودجه‌ریزی وارد کنند، بیشتر به سازمان متعهد می‌شوند.

تیم بلومنتریتدر<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۶) تحقیقی با عنوان یکپارچه‌سازی مدیریت راهبردی و بودجه‌ریزی انجام داد و دریافت، مدیران در انجام بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی با چالش‌های فراوانی روبه‌رو هستند و بودجه‌ها ارتباطی با استراتژی‌های تجاری و عملیاتی ندارند، و یک بودجه نمی‌تواند کارا باشد، مگر اینکه سازمان تصمیم‌های استراتژیک باشد. مدیریت راهبردی و بودجه‌ریزی مجزا هستند، ولی فعالیت‌هایی به هم وابسته دارند و اگر هر دو به شکل مناسبی به کار گرفته شوند، هر دوی آنها توانایی خلق و حفظ عملکرد بهتر را بهبود می‌بخشند.

جوردن<sup>۱۵</sup> و هارکبارت<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۵) در تحقیقی با عنوان اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، نشان دادند که مسئولیت پاسخ‌گویی برنامه‌ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مؤثر است. در این تحقیق، به بررسی مدل‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی و شورای ایالتی پرداخته شد و نتایج حاصل نشان داد که ضرایب متغیرهای برآورد شده در هر دو مدل منفی است به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی عملیاتی باعث کاهش مخارج می‌شود.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی ارائه شده فرضیات زیر تبیین می‌گردد:

**فرضیه اصلی ۱-** در شهرداری شیراز، توانایی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۱.۱.** در شهرداری شیراز، توان ارزیابی عملکرد در راستای اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۱.۲.** شهرداری شیراز، از نظر نیروی انسانی، توان لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

**فرضیه فرعی ۱.۳.** شهرداری شیراز، از نظر فنی، توان لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.



#### ۴- روش شناسی پژوهش

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 تحقیق جهت آزمون فرضیه‌ها، اطلاعات مورد نیاز پس از جمع‌آوری، پردازش شده و با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS و EXCEL مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. جامعه آماری این تحقیق شامل ۳ 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 در نظر گرفته شده است. جامعه آماری تحقیق، بر اساس بررسی به عمل آمده از احکام کارگزینی پرسنل به تعداد کل ۵۲۴ نفر به تفکیک چهار گروه زیر می‌باشد:

- ۱) مدیران ارشد و معاونین اداری و مالی ۷۸ نفر.
- ۲) مدیریت مالی، رییس حسابداری و مسئولین بودجه ۱۱۲ نفر.
- ۳) کارشناس مالی (تنظیم اسناد، حقوق و دستمزد و ممیزی و قراردادهای و کارپردازی و ...)، به تعداد ۲۰۱ نفر.
- ۴) کارشناسان برنامه‌ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات به تعداد ۱۳۳ نفر.

نمونه آماری و جامعه آماری در این تحقیق بر هم منطبق نبوده و جهت انتخاب نمونه در این تحقیق از روش تصادفی طبقه‌ای استفاده گردیده است. به این منظور ابتدا جامعه بر اساس تحقیق به عمل آمده از حکم کارگزینی پرسنل به تعداد کل ۵۲۴ نفر به تفکیک چهار گروه بر اساس فرمول آماری بدست آمده است.

برای امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، پرسشنامه‌ای تهیه و مدلی جهت امکان‌سنجی اجرای بودجه عملیاتی ارائه گردیده است. پرسشنامه در قالب سی سؤال عمومی پس از تایید روایی توسط صاحب نظران و به منظور بررسی پایایی پرسشنامه، در ابتدا و در مرحله آزمایشی تعداد ۵۰ پرسشنامه بین جامعه آماری که نمونه از آن انتخاب شده است، توزیع و جمع‌آوری شد. پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، ضریب پایایی با استفاده از

**فرضیه ۸.** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص اختیار قانونی با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه ۹.** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص اختیار رویه‌ای همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه ۱۰.** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص اختیار سازمانی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه ۱۱.** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص پذیرش سیاسی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه ۱۲.** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص پذیرش مدیریتی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه ۱۳.** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص پذیرش انگیزشی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه ۱۴.** در شهرداری شیراز، بین دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص صرفه اقتصادی بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

در گروه آخر از فرضیه‌ها به بررسی معناداری تفاوت بین دیدگاه پرسنل شرکت کرده در کلاس‌های آموزشی و پرسنل شرکت نکرده در کلاس‌های آموزشی در ارتباط با متغیرهای تحقیق پرداخته می‌شود.

**فرضیه ۱۵.** بین شرکت در جلسات آموزشی و دیدگاه‌های گروه‌ها و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص امکان پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

آزمون آلفای کرونباخ محاسبه گردید، که آلفای پرسشنامه ۰.۸۵۹۷ تعیین گردید.

### ۵- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی تحقیق، شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، سابقه خدمت مالی به شرح زیر است:

۴۳.۸ درصد از آزمون‌شوندگان، زن و ۵۶.۲ درصد مرد هستند. همچنین، ۳۲.۳ درصد از آزمون‌شوندگان دارای سن ۲۰ تا ۳۰، ۴۰ درصد دارای سن ۳۰ تا ۴۰ و ۲۷.۷ درصد دارای سن ۴۰ سال به بالا هستند. ۲۶.۹ درصد از آزمون‌شوندگان دارای کمتر از ۵ سال سابقه، ۳۸.۵ درصد دارای سابقه بین ۵ تا ۱۰ سال، ۱۶.۹ درصد دارای سابقه بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۱۷.۷ درصد بیشتر از ۲۰ سال سابقه خدمت مالی دارند. ۲۲.۳ درصد از آزمون‌شوندگان دارای تحصیلات دکتری و فوق لیسانس، ۵۷.۷ درصد دارای تحصیلات لیسانس، ۱۰.۸ درصد دارای فوق دیپلم و ۹.۲ درصد دارای تحصیلات دیپلم و کمتر هستند.

براساس جدول ۱، نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۱.۱ دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده و میانگین

کمتر از ۳ می‌باشد. بنابراین از دید مصاحبه‌شوندگان توانایی ارزیابی عملکرد در راستای اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی در شرایط موجود در شهرداری شیراز وجود ندارد، لذا این فرضیه تأیید نمی‌گردد. همچنین نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۱.۲ سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده و میانگین کمتر از ۳ می‌باشد. بنابراین از دید مصاحبه‌شوندگان، در شهرداری شیراز با توجه به وضعیت موجود از نظر نیروی انسانی، توان لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد. براساس اطلاعات ارائه شده، نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۱.۳، سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده و در تمامی گروه‌ها میانگین کمتر از ۳ می‌باشد. بنابراین از دید مصاحبه‌شوندگان، در شهرداری شیراز از نظر فنی، توان لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد، لذا این فرضیه تأیید نمی‌گردد. بنابراین بر اساس نتیجه سه فرضیه فوق، فرضیه اصلی ۱ یعنی وجود توانایی لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، در شرایط فعلی شهرداری شیراز، تأیید نمی‌گردد.

جدول ۱- آزمون فرضیه اول

عامل تأثیرگذار	توانایی ارزیابی عملکرد					توانایی نیروی انسانی					توانایی فنی			گروه	
	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین		انحراف معیار
کارشناس مالی	۲.۷۱۴	۰.۵۲۰	۰.۰۷۴۶	-۳/۸۲۷	۴۹	۰.۰۰۰	۲.۶۸	۰.۴۰۵	۰.۰۷۵	-۴.۱۲۰	۲۹	۰.۰۰۰	۲.۸	۰.۴۱	۰.۰۷۶
کارشناس برنامه ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات	۲.۶۹	۰.۵۲۹	۰.۰۹۲۱	-۳/۲۸۸	۳۲	۰.۰۰۲	۲.۷	۰.۴۱۷	۰.۰۶۲	-۴.۶۹۹	۴۴	۰.۰۰۰	۲.۴	۰.۸۵۷	۰.۱۲۱
مدیر ارشد و معاونت	۲.۷۸	۰.۳۰۳	۰.۰۶۹۶	-۳/۰۲۴	۱۸	۰.۰۰۷	۲.۸۱	۰.۳۳۱	۰.۰۷۶	-۲.۴۲۱	۱۸	۰.۰۲۶	۲.۲۱	۰.۷۸۷	۰.۱۸۰
مدیر مالی	۲.۵۸۹	۰.۷۲۰	۰.۱۳۶	-۳/۰۱۵	۲۷	۰.۰۰۶	۲.۵۱	۰.۶۹	۰.۱۳۱	-۳.۷۲۳	۲۷	۰.۰۰۱	۲.۵۱	۰.۴۸	۰.۰۹۱

عامل تأثیرگذار	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری
توانایی ارزیابی عملکرد	۲.۶۹۳۸	۰/۵۴۶	۰.۳۰	-۶.۶۳۶	۱۲۸	۰.۰۰۰
توانایی نیروی انسانی	۲.۶۷۳	۰.۴۸۷	۰.۱۵۴	-۷.۳۴۱	۱۱۹	۰.۰۴۴
توانایی فنی	۲.۴۹۴	۰.۷۱۰۶۳	۰.۰۶۳	-۸.۰۰۶	۱۲۶	۰.۰۰۰

دارد و لذا فرضیه مذکور در گروه‌ها تأیید می‌شود. براساس اطلاعات ارائه شده، نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۲.۳، دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و میانگین بیشتر از ۳ می‌باشد، بنابراین این فرضیه در تمامی گروه‌ها تأیید شده و از دید مصاحبه شوندگان، اختیار سازمانی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد. بنابراین بر اساس نتیجه سه فرضیه فرعی فوق، فرضیه اصلی ۲ یعنی وجود اختیار لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأیید می‌گردد.

براساس جدول ۲، نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۲.۱، سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و دارای میانگین بیشتر از ۳ می‌باشد. بنابراین از دید مصاحبه شوندگان اختیار قانونی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد، لذا این فرضیه تأیید می‌گردد. همچنین نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۲.۲، دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و میانگین بیشتر از ۳ می‌باشد، بنابراین از دید مصاحبه شوندگان اختیار در رویه‌ها جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود

جدول ۲- خلاصه نتایج آزمون فرضیه دوم

اختیار سازمانی						اختیار رویه ای						اختیار قانونی						عامل تأثیرگذار
سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار آماره T	خطای انحراف معیار	انحراف معیار	میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار آماره T	خطای انحراف معیار	انحراف معیار	میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار آماره T	خطای انحراف معیار	انحراف معیار	میانگین	گروه
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	۰.۰۱	۳۲	۲.۷	۰.۱۱	۰.۶۳	۳.۳	کارشناس مالی
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	۰.۰۰	۴۴	۵.۷۳	۰.۰۷۵	۰.۵۰	۳.۴۳	کارشناسان برنامه ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات
۰.۰۰	۲۷	۴.۹۶	۰.۱۰۴	۰.۵۵	۳.۵۱	۰.۰۰۱	۱۸	۴.۰۲۵	۰.۱۱۷	۰.۵۱۲	۳.۴۷	۰.۰۰۷	۱۸	-۲.۵۳	۰.۱۰۳	۰.۴۵۲	۲.۷۳	مدیر ارشد و معاونت
۰.۰۰	۱۸	۴.۲۹	۰.۱۵۳	۰.۶۶	۳.۶۵	۰.۰۰۱	۲۷	۳.۸۷	۰.۹۲	۰.۴۸	۳.۳۵	۰.۰۷۰	۲۷	-۱.۸۸	۰.۱۳۲	۰.۷۰	۲.۷۵	مدیر مالی

سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار آماره T	خطای انحراف معیار	انحراف معیار	میانگین	عامل تأثیر گذار
۰.۰۱۸	۱۲۴	۲.۳۸۷	۰.۰۵۸	۰.۶۵	۳.۱۴	اختیار قانونی
۰.۰۰۰	۴۶	۵.۵۸۷	۰.۰۷۲۳	۰.۴۹۶	۳.۴	اختیار رویه ای
۰.۰۰	۴۶	۶.۵۷۸	۰.۰۸۷۳	۰.۵۹۸	۳.۵۴	اختیار سازمانی

فرضیه فرعی ۳.۳، دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و میانگین کمتر از ۳ می‌باشد، بنابراین این فرضیه در گروه‌ها تأیید نشده و از دید مصاحبه شوندگان، اختیار سازمانی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود ندارد. بنابراین بر اساس نتیجه فرضیه‌های فرعی ۳.۱ و ۳.۲، یعنی وجود پذیرش سیاسی و مدیریتی، فرضیه اصلی ۳ یعنی وجود پذیرش مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأیید می‌گردد و همچنین از دید مصاحبه شوندگان، بر اساس آزمون فرضیه فرعی ۳.۳، پذیرش انگیزشی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

براساس جدول ۳، نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۳.۱، دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و میانگین بیشتر از ۳ می‌باشد. بنابراین این فرضیه در گروه‌ها تأیید شده و از دید مصاحبه شوندگان، پذیرش سیاسی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد. لذا این فرضیه تأیید می‌گردد. همچنین نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۳.۲، دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و میانگین بیشتر از ۳ می‌باشد، بنابراین فرضیه مذکور در تمامی گروه‌ها تأیید شده و از دید مصاحبه شوندگان، پذیرش مدیریتی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز وجود دارد، لذا این فرضیه تأیید می‌گردد. براساس اطلاعات ارائه شده، نتیجه آزمون

جدول ۳- خلاصه نتایج آزمون فرضیه سوم

عامل تأثیرگذار	پذیرش سیاسی					پذیرش مدیریتی					پذیرش انگیزشی							
	گروه	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی
کارشناس مالی	۳.۷۵	۰.۴۰	۰.۰۶۹	۱۰.۸۲	۳۲	۰.۰	۳.۵	۰.۳۸	۰.۰۶۷	۷.۴	۳۲	۰.۰	۲.۸	۰.۳۲	۰.۰۵۶	-۳.۸۳	۳۲	۰.۰۰۸
کارشناس برنامه ریزی و آموزش و فناوری اطلاعات	۳.۷۸	۰.۳۸	۰.۰۵۹	۱۳.۲۰	۴۰	۰.۰	۳.۵۵	۲۵۷.	۰.۰۵۲	۱۰.۶۱	۴۶	۰.۰	۲.۸	۰.۳۲	۰.۰۵۶	-۳.۸۳	۳۲	۰.۰۰۸
مدیر ارشد و معاونت	۳.۷۳	۰.۴۶	۰.۱۰۶	۶.۸۹	۱۸	۰.۰	۳.۷۳	۰.۸۷۱	۰.۲۰	۳.۶۸	۱۸	۰.۰۰۲	۲.۸	۰.۳۲	-۰.۰۵۴	-۲.۳	۴۸	۰.۰۰۲
مدیر مالی	۳.۷۷	۰.۵۰۶	۰.۰۹۷	۷.۹۸۱	۲۶	۰.۰	۳.۶۶	۰.۴۷	۰.۰۹۰	۷.۲۶	۲۷	۰.۰	۲.۸	۰.۴۱	۰.۰۷۸	-۱.۹۳	۲۷	۰.۰۶۴

عامل تأثیر گذار	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری
پذیرش سیاسی	۳.۷۶	۰.۴۲۶	۰.۰۳۸۹	۱۹.۷۶۴	۱۱۹	۰.۰۰
پذیرش مدیریتی	۳.۵۹	۰.۴۹۷	۰.۰۴۴۳	۱۳.۳۳۸	۱۲۵	۰.۰۰
پذیرش انگیزشی	۳.۹۶	۰.۵۰۰	۰.۰۴۴۰۴	-۰.۷۴۸	۱۲۸	۰.۰۰

بررسی مقایسه دیدگاه‌های گروه‌های مختلف با یکدیگر بایستی از طریق آزمون آنالیز واریانس، مشخص کنیم تفاوت بین گروه‌ها معنی‌دار است، یا معنی‌دار نیست. صورت معنی‌دار بودن این تفاوت از طریق آزمون ال اس دی به بررسی تفاوت بین گروه‌ها می‌پردازیم.

براساس جدول ۴، نتیجه آزمون فرضیه چهارم، دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و میانگین بیشتر از ۳ می‌باشد، بنابراین از دید مصاحبه شوندگان، بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز موجب ایجاد صرفه اقتصادی می‌گردد، لذا فرضیه اصلی ۴ تأیید می‌گردد. حال، جهت

جدول ۴- 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	۳.۹	۰.۴۱	۰.۰۷۲	۱۲.۴۶	۳۲	۰.۰
کارشناس مالی	صرفه اقتصادی	۳.۸۵	۰.۴۵	۰.۰۶۵	۱۳.۱۳	۴۸	۰.۰
مدیر ارشد و معاونت	صرفه اقتصادی	۳.۹۸	۰.۵۶	۰.۱۲	۷.۶۳	۱۸	۰.۰
مدیر مالی	صرفه اقتصادی	۳.۹۱	۰.۵۰۲	۰.۰۹۶	۹.۴۳	۲۷	۰.۰

عامل تأثیر گذار	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار	مقدار آماره T	درجه آزادی	سطح معناداری
صرفه اقتصادی	۳.۹	۰.۴۶۸	۰.۰۴۱۵۵	۲۱.۶۶۷	۱۲۶	۰.۰۰

جدول ۵- آنالیز واریانس فرضیه پنج

فرضیه	متغیر وابسته	آماره F	درجه آزادی	سطح معناداری
پنج	توانایی ارزیابی عملکرد	552.	۱۲۶	۰.۶۴
شش	توانایی انسانی	۱.۶۶	۱۲۶	۰.۱۷۸
هفت	توانایی فنی	۳.۵۱	۱۲۳	۰.۰۱۸
هشت	اختیار قانونی	۱۱.۸۴	۱۲۱	۰.۰۰
نه	اختیار رویه‌ای	۱.۴۷	۴۵	۰.۴۳
ده	اختیار سازمانی	۰.۵۷	۴۵	۰.۴۳
یازده	پذیرش سیاسی	۰.۶۹	۱۱۹	۰.۹۷۶

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره F	متغیر وابسته	فرضیه
۰.۳۰۷	۱۲۵	۱.۲۱۷	پذیرش مدیریتی	دوازده
۰.۹۴۸	۱۰۷	۰.۰۵۴	پذیرش انگیزشی	سیزده
۰.۷۸	۱۲۳	۰.۳۵	صرفه اقتصادی	چهارده

بر اساس آزمون آنالیز واریانس چون سطح معنی‌داری برای فرضیه توانایی فنی و اختیار قانونی کمتر از ۰.۰۵ است، لذا فرضیه هفتم و هشتم تأیید شده و دیدگاه حداقل یکی از گروه‌ها با بقیه متفاوت است. اکنون با استفاده از آزمون ال اس دی به بررسی تفاوت‌های بین گروهی در فرضیه هفتم و هشتم می‌پردازیم.

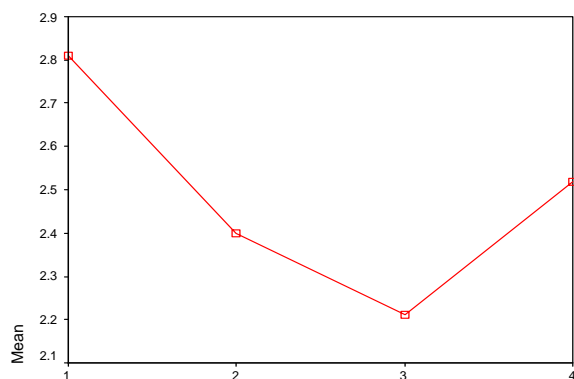
بر اساس آزمون آنالیز واریانس چون سطح معنی‌داری برای فرضیه توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی و صرفه اقتصادی بیشتر از ۰.۰۵ است، لذا فرضیه پنجم، ششم، نهم، دهم، یازدهم، دوازدهم، سیزدهم و چهاردهم تأیید نشده و دیدگاه هیچ یک از گروه‌ها با بقیه متفاوت نیست.

#### جدول ۶- آزمون مقایسه‌های چند گانه فرضیه هفت

Dependent Variable:

LSD

(I) POST	(J) POST	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
		.4111*	.15935	.011	.0957	.7265
		.6006*	.20231	.004	.2001	1.0011
		.2933	.18132	.108	-.0657	.6522
		-.4111*	.15935	.011	-.7265	-.0957
		.1895	.18596	.310	-.1786	.5576
		-.1179	.16287	.471	-.4403	.2045
		-.6006*	.20231	.004	-1.0011	-.2001
		-.1895	.18596	.310	-.5576	.1786
		-.3073	.20510	.137	-.7133	.0986
		-.2933	.18132	.108	-.6522	.0657
		.1179	.16287	.471	-.2045	.4403
		.3073	.20510	.137	-.0986	.7133



براساس جدول فوق بین میانگین در ارتباط با توانایی فنی با دیگر گروه‌ها تفاوت معنادار وجود دارد. لذا بین دیدگاه گروه کارشناسان برنامه‌ریزی، آموزش و فناوری اطلاعات با دیدگاه دو گروه کارشناسان مالی و مدیران ارشد اختلاف معنی‌داری در خصوص توانایی فنی شهرداری شیراز وجود دارد و اعتقاد به وجود توانایی فنی در بین افراد گروه کارشناسان برنامه‌ریزی، آموزش و فناوری اطلاعات بیشتر است.

POST  
 ۱: کارشناس IT، برنامه‌ریزی، ۲: کارشناس مالی (تنظیم اسناد، حقوق و دستمزد و ممیزی و قراردادهای و کارپردازی و ...)، ۳: مدیر ارشد و معاونت ۴: مدیریت مالی، رئیس حسابداری و مسئول بودجه

جدول ۷، آزمون مقایسه‌های چند گانه فرضیه هشت

Multiple Comparisons

Dependent Variable:

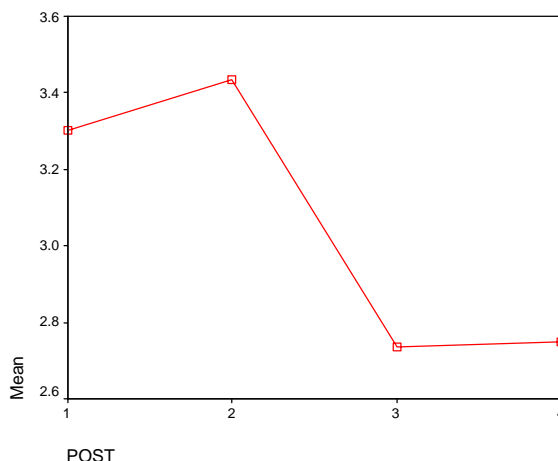
LSD

(I) POST	(J) POST	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
		-.1303	.13374	.332	-.3951	.1345
		.5662*	.16805	.001	.2335	.8989
		.5530*	.14994	.000	.2562	.8499
		.1303	.13374	.332	-.1345	.3951
		.6965*	.15966	.000	.3804	1.0126
		.6833*	.14046	.000	.4053	.9614
		-.5662*	.16805	.001	-.8989	-.2335
		-.6965*	.15966	.000	-1.0126	-.3804
		-.0132	.17345	.940	-.3565	.3302
		-.5530*	.14994	.000	-.8499	-.2562
		-.6833*	.14046	.000	-.9614	-.4053
		.0132	.17345	.940	-.3302	.3565

\*. The mean difference is significant at the .05 level.

خصوص امکان اجرای آن، مشهود است و برابری میانگین پاسخ‌های بلی و خیر تأیید نگردیده است. براساس اطلاعات ارائه شده در جدول فوق در ارتباط با نظر کارشناسان مالی، تمامی آزمون‌های همگنی واریانس‌ها به جز در خصوص اختیار قانونی، در سطح ۹۵ درصد دارای سطح معناداری بالاتر از ۵ درصد بوده و لذا واریانس پاسخ‌های بلی و خیر کارشناسان مالی با همدیگر متفاوت خواهد بود. لیکن براساس نتایج آزمون برابری میانگین‌ها نیز، تمامی مقادیر سطح معناداری بالاتر از ۵ درصد بوده و لذا برابری میانگین پاسخ‌های بلی و خیر تأیید نگردیده است. براساس اطلاعات ارائه شده در جدول فوق در ارتباط با نظر مدیران ارشد، تمامی آزمون‌های همگنی واریانس‌ها در سطح ۹۵ درصد دارای سطح معناداری بالاتر از ۵ درصد بوده و لذا واریانس پاسخ‌های بلی و خیر گروه مدیران ارشد با همدیگر متفاوت خواهد بود. لیکن براساس نتایج آزمون برابری میانگین‌ها، تمامی پاسخ‌ها به غیر توانایی فنی و پذیرش مدیریتی مقادیر سطح معناداری بالاتر از ۵ درصد بوده و لذا برابری میانگین پاسخ‌های بلی و خیر به جز در خصوص توانایی فنی و پذیرش مدیریتی تأیید نگردیده است. براساس اطلاعات ارائه شده در جدول فوق در ارتباط با نظر مدیران مالی، تمامی آزمون‌های همگنی واریانس‌ها به جز در خصوص اختیار رویه‌ای در سطح ۹۵ درصد دارای سطح معناداری بالاتر از ۵ درصد بوده و لذا واریانس پاسخ‌های بلی و خیر گروه مدیران مالی به غیر از سؤال اختیار رویه‌ای و اختیار سازمانی با همدیگر متفاوت خواهد بود. لیکن براساس نتایج آزمون برابری میانگین‌ها، تمامی پاسخ‌ها به غیر از اختیار رویه‌ای و اختیار سازمانی مقادیر سطح معناداری بالاتر از ۵ درصد بوده و لذا برابری میانگین پاسخ‌های بلی و خیر به جز در خصوص موارد ذکر شده، تأیید نگردیده است.

براساس جدول فوق بین میانگین دیدگاه‌های دو گروه مدیران ارشد، معاونت و مدیران مالی، رؤسای حسابداری، مسئولین بودجه با دو گروه کارشناسان برنامه‌ریزی و کارشناسان مالی در ارتباط با اختیار قانونی تفاوت معناداری وجود دارد و اعتقاد به وجود اختیار قانونی در دو گروه کارشناسان برنامه‌ریزی و کارشناسان مالی بیشتر است.



POST  
۱: کارشناس IT، برنامه‌ریزی ۲، کارشناس مالی (تنظیم اسناد، حقوق و دستمزد و ممیزی و قراردادهای و کارپردازی و ...)، ۳: مدیر ارشد و معاونت ۴: مدیریت مالی، رئیس حسابداری و مسئول بودجه

با توجه به اینکه کسانی که در کلاس‌های آموزشی مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی و مفاهیم مربوطه شرکت کرده بودند، به سؤالات مربوط به چگونگی فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی پاسخ‌های مربوط‌تری ارائه کرده بودند، لذا با استفاده از آزمون T، واریانس داده‌ها را در گروه‌های مختلف به شرح زیر تحلیل نمودیم.

براساس اطلاعات ارائه شده در جدول ۸ در ارتباط با نظر کارشناسان برنامه‌ریزی، تمامی آزمون‌های همگنی واریانس‌ها در سطح ۹۵ درصد دارای سطح معناداری بالاتر از ۵ درصد بوده و لذا واریانس پاسخ‌های بلی و خیر کارشناسان برنامه‌ریزی با همدیگر متفاوت خواهد بود. همچنین براساس نتایج آزمون برابری میانگین‌ها نیز، تمامی مقادیر سطح معناداری بالاتر از ۵ درصد بوده و لذا با توجه به میانگین پاسخ‌های ارائه شده توسط هر دو گروه در هر یک از فرضیه‌ها، همسویی دیدگاه دو گروه در

جدول ۸- آزمون شرکت در جلسات آموزشی کارشناسان برنامه ریزی

گروه	جلسه آموزشی	آماره لوین	سطح معناداری	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری
کارشناسان برنامه ریزی	توانایی ارزیابی عملکرد	۱۹.۹۲	۰.۰۰	۱.۶۷	۳۱	۰.۱۰۴
	توانایی انسانی	۰.۰۶۴	۰.۰۸	۰.۴۸۸	۲۷	۰.۶۳
	توانایی فنی	۱.۶۰	۰.۲۱	۰.۱۷۳	۲۸	۰.۸۶
	اختیار قانونی	۴.۵۵	۰.۰۴۱	-۰.۷۶۸	۳۱	۰.۴۴
	پذیرش سیاسی	۱.۳۴	۰.۲۵	-۱.۲۳	۳۱	۰.۲۲
	پذیرش مدیریتی	۳.۶۷	۰.۰۶۴	-۰.۹۵	۳۱	۰.۳۴
	پذیرش انگیزشی	۵.۹۸	۰.۰۲۰	-۱.۴۵	۳۱	۰.۱۵
	صرفه اقتصادی	۴.۳۴	۰.۰۴۵	-۱.۴۹	۳۱	۰.۱۴
کارشناسان مالی	توانایی ارزیابی عملکرد	۰.۱۰۹	۰.۷۴	-۱.۵۰۶	۴۶	۰.۱۳
	توانایی انسانی	۰.۳۷۸	۰.۵۴	۰.۳۲	۴۱	۰.۷۴۷
	توانایی فنی	۱.۷	۰.۱۹	-۱.۲۲۵	۴۷	۰.۲۲
	اختیار قانونی	۷.۵۴	۰.۰۰۹	.544	۴۲	۰.۵۸
	پذیرش سیاسی	۷.۲۵	۰.۰۱۰	۰.۵۰	۳۸	۰.۶۱
	پذیرش مدیریتی	۰.۶۶۸	۰.۴۱۸	۰.۶۰	۴۴	۰.۵۴
	پذیرش انگیزشی	۰.۱۱۸	۰.۷۳۳	-۲.۱۳	۴۶	۰.۳۸
	صرفه اقتصادی	۲.۲۱	۰.۱۴۴	-۰.۴۱	۴۵	۰.۶۸
مدیران ارشد	توانایی ارزیابی عملکرد	۰.۲۶	۰.۶۱۶	۰.۴۰	۱۷	۰.۹۶۸
	توانایی انسانی	۰.۴۱	۰.۵۳۹	۱.۸۴۹	۱۷	۰.۰۸۲
	توانایی فنی	۲.۶	۰.۱۲۵	۲.۳۲۶	۱۷	۰.۰۳۱
	اختیار قانونی	۴.۳۵	۰.۰۵۲	۱.۲۳	۱۷	۰.۲۳۴
	اختیار رویه ای	۰.۰۰۹	۰.۹۲۶	-۰.۶۲۳	۱۷	۰.۵۴۱
	اختیار سازمانی	۰.۷۵۷	۰.۳۹۶	۱.۵۵۸	۱۷	۰.۱۳۸
	پذیرش سیاسی	۲.۴	۰.۱۴۰	۲.۰۱۵	۱۷	۰.۰۶۰
	پذیرش مدیریتی	۰.۰۷	۰.۷۸۶	۲.۹۱	۱۷	۰.۰۱۰
مدیران مالی	صرفه اقتصادی	۰.۰۵۵	۰.۸۱۸	۱.۶۶۹	۱۷	۰.۱۱۳
	توانایی ارزیابی عملکرد	۶.۱۱	۰.۰۲۰	۰.۹۹۵	۲۶	۰.۳۲
	توانایی انسانی	۱.۸۷	۰.۱۸۲	۰.۸۵۷	۲۶	۰.۳۹
	توانایی فنی	۰.۰۰۸	۰.۹۳۱	۱.۴۴	۲۶	۰.۱۶
	اختیار قانونی	۲۲.۰۲	۰.۰۰	-۱.۲	۲۶	۰.۲۳
	اختیار رویه ای	۰.۲۹۴	۰.۵۹۲	-۳.۰۹	۲۶	۰.۰۰۵
	اختیار سازمانی	۳۲.۷۴	۰.۰۰	-۲.۸۶	۲۶	۰.۰۰۸
	پذیرش سیاسی	۰.۰۱۷	۰.۸۹	۱.۶۲	۲۵	۰.۱۱
	پذیرش مدیریتی	۰.۶۰۵	۰.۴۴	۱.۲	۲۵	۰.۲۳
	پذیرش انگیزشی	۰.۱۱۳	۰.۷۴	۱.۰۴	۲۶	۰.۳۰
صرفه اقتصادی	۰.۴۳۲	۰.۵۱	۰.۵۳۱	۲۵	۰.۶۰	

عملیاتی ابتدا ایجاد صرفه اقتصادی آن بوده و سپس وجود پذیرش سیاسی به عنوان یکی از عوامل مؤثر را تأیید نموده‌اند و در گروه‌های مختلف کارکنان عوامل دیگر از نظر میزان تأثیر، به شرح جدول مذکور طبقه‌بندی شده‌اند.

رتبه‌بندی دیدگاه گروه‌های مختلف، در ارتباط با وجود عوامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی عملیاتی براساس نتایج جدول ۹، از دیدگاه تمامی مصاحبه شونده‌گان مهمترین عامل تأثیر گذار بر بودجه‌بندی



جدول ۹- میانگین رتبه بندی عوامل تأثیر بر بودجه بندی عملیاتی از دیدگاه آزمون شوندگان

ردیف	عامل تأثیر گذار	دیدگاه کارشناس		دیدگاه کارشناس مالی		دیدگاه مدیر ارشد		دیدگاه مدیر مالی	
		رتبه	میانگین	رتبه	میانگین	رتبه	میانگین	رتبه	میانگین
۱	توانایی ارزیابی عملکرد	۶	۲.۹۳	۶	۲.۷۹	۶	۳.۴۷	۸	۳.۴۴
۲	توانایی انسانی	۸	۲.۵۰	۷	۲.۵۶	۷	۳.۳۲	۱۰	۲.۷۵
۳	توانایی فنی	۵	۳.۰۵	۸	۲.۴۴	۹	۲.۱۶	۹	۳.۱۳
۴	اختیار قانونی	۴	۴.۹۸	۴	۵.۳۰	۸	۳.۱۱	۷	۴.۱۲
۵	اختیار رویه ای	-	-	-	-	-	-	۵	۶.۴۸
۶	اختیار سازمانی	-	-	-	-	-	-	۳	۷.۱۲
۷	پذیرش سیاسی	۲	۶.۶۲	۲	۶.۷۴	۲	۶.۸۷	۲	۷.۷۳
۸	پذیرش مدیریتی	۳	۶.۰۳	۳	۶.۰۸	۴	۶.۱۸	۴	۷.۳۳
۹	پذیرش انگیزشی	۷	۲.۷۶	۷	۳.۳۳	-	-	-	۴.۲۱
۱۰	صرفه اقتصادی	۱	۷.۱۲	۱	۶.۷۸	۱	۷.۴۷	۱	۸.۶۹

جدول ۱۰- آزمون فریدمن

گروه کارشناسان	تعداد	مقدار آماره کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
کارشناس برنامه ریزی	۲۹	۱۳۲.۶۷	۷	۰.۰
کارشناس مالی	۴۰	۱۷۶.۹۸۸	۷	۰.۰
مدیر ارشد	۱۹	۸۳.۳۸	۸	۰.۰
مدیر مالی	۲۶	۱۲۸.۲۵	۹	۰.۰

موضوع بسیار حائز اهمیت است و در جهت پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، باید به تقویت این ابعاد توجه ویژه معطوف داشت. در ارتباط با وجود اختیار مناسب در جهت اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، آزمون فرضیه دوم و فرضیات فرعی آن مربوط به اختیار قانونی، اختیار مدیریتی و اختیار سازمانی، وجود این عوامل در جهت پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، تأیید گردید. در ارتباط با وجود پذیرش مناسب و فرضیه سوم و عوامل اصلی آن به جز پذیرش انگیزشی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی مناسب در جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد، و این موضوع نشان دهنده این واقعیت است که در پیاده‌سازی موفق بودجه عملیاتی، شناساندن اهداف نهایی و همچنین ایجاد نظام مختلف جهت ایجاد انگیزه مناسب، باید صورت پذیرد و سیستم-های ارزیابی عملکرد و انگیزش مبتنی بر آن، باید مورد توجه ویژه مسئولین امر قرار گیرد. فرضیه چهارم در ارتباط با صرفه اقتصادی ناشی از پیاده‌سازی بودجه عملیاتی مطرح گردید و نتایج حاصل از آزمون این فرضیه

براساس جدول ۱۰، نتایج آزمون فریدمن نشان می‌دهد که تمامی ضرایب مربوط به کای دو بیشتر از ۰.۵ بوده و همچنین سطح معناداری آزمون فریدمن همگی گروه‌ها کمتر از ۰.۵ بوده و این بدان معنی است که از دیدگاه گروه‌های مختلف مصاحبه‌شوندگان رتبه‌بندی متغیرها به جز دو متغیر صرفه اقتصادی و پذیرش سیاسی در بقیه متغیرها متفاوت بوده است.

#### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

در این پژوهش، با تأکید بر عواملی همچون اختیار، پذیرش و توانایی در شهرداری شیراز، امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. در این راستا، داده‌های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، با استفاده از توزیع پرسش‌نامه بین مسئولین و کارکنان شهرداری شیراز جمع‌آوری شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که از بعد توانایی (ارزیابی عملکرد نیروی انسانی، فنی)، شهرداری شیراز توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد. این

- شاه، تهران، مجموعه مقالات دومین کنفرانس بین المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، صص ۱۸۰ تا ۲۰۲
- (۳) پورزمانی، زهرا، نادری، بابک، (۱۳۹۱)، "بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران"، فصلنامه حسابداری سلامت، شماره یکم، صص ۱۶ تا ۱
- (۴) حسن‌آبادی، محمد، نجار صراف، علیرضا، (۱۳۸۹)، کاربرد اطلاعات عملکردی در نظام بودجه‌ریزی، تهران، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران
- (۵) دستورالعمل تنظیم بودجه عملیاتی، (۱۳۸۹)، شهرداری‌های منتخب، معاونت برنامه‌ریزی و توسعه دفتر برنامه و بودجه
- (۶) رسولیان، محسن، ابریشم، حسینعلی، (۱۳۸۶)، "بودجه‌ریزی عملیاتی الگویی برای ارتقاء نظام مدیریت مالی در شهرداری‌ها" تهران، مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، صص ۱۳۶ تا ۱۴۰
- (۷) شیخ الاسلامی نسب، شریعت (۱۳۹۰)، "بررسی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مدیریت و برنامه ریزی استان خوزستان با استفاده از ماتریس SWOT"، دانشگاه تهران، پایان نامه دانشجویی کارشناسی ارشد، صص ۱۵ تا ۴۲
- (۸) عمید، امین، دهقانان، حامد (۱۳۸۷)، "بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی"، تهران، مجموعه مقالات دومین کنفرانس بین المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، صص ۲۰۳ تا ۲۰۸
- (۹) فروغی، داریوش، حقیقی پراپری، محمد، رسانیان، امیر (۱۳۹۱)، "امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان)" فصلنامه حسابداری سلامت، شماره یکم، صص ۳۴ تا ۴۷
- (۱۰) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، (۱۳۸۴)، سازمان برنامه‌ریزی و توسعه کشور.
- (۱۱) یوسف نژاد، ابولفضل (۱۳۸۶)، تحلیل و آسیب شناسی فرآیند تحول به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

نشان می‌دهد که تمامی آزمون‌شوندگان به ایجاد صرفه اقتصادی، اعتقاد کامل دارند. فرضیه‌های شماره پنج تا چهارده به بررسی معناداری تفاوت بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف در ارتباط با وجود عوامل اصلی مدل، توانایی، اختیار، پذیرش و صرفه اقتصادی پرداخته شد که نتایج حاصل از آزمون‌ها به جز فرضیه هفت و هشت در دیگر متغیرهای تحقیق اتفاق نظر نسبی وجود داشت که این خود نشان دهنده روشن بودن وضعیت موجود در شهرداری شیراز از بابت وجود و یا عدم وجود عوامل مؤثر در اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. تجزیه و تحلیل و در فرضیه هفتم نشان می‌دهد که توانایی فنی که مهم‌ترین آن وجود سیستم‌های نرم‌افزاری حسابداری یکپارچه و همچنین سیستم حسابداری بهای تمام‌شده می‌باشد و مهمترین کاربران این سیستم‌ها کارشناسان مالی می‌باشند، لذا می‌توان چنین نتیجه گرفت که در ارتباط با توانایی فنی در شهرداری وضعیت مناسبی وجود نداشته و نیاز به بررسی بیشتر جهت ایجاد بستر مناسب پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. آزمون فرضیه پانزدهم این موضوع را نشان می‌دهد که نفراتی که در کلاس‌های آموزشی شرکت داشته‌اند به مراتب نسبت به نفراتی که شرکت نکرده بودند، در پاسخ به سؤالات متغیرهای تحقیق به نتایج حاصل شده نزدیکتر بودند. در ارتباط با دیدگاه‌های گروه‌های مختلف از رده‌بندی عوامل مؤثر موجود در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز، می‌توان به این نکته اشاره کرد که از دیدگاه تمامی مصاحبه‌شوندگان ایجاد صرفه اقتصادی را به عنوان رتبه اول بودجه‌بندی عملیاتی دانسته و سپس وجود پذیرش سیاسی به عنوان رتبه دوم، را تأیید نموده‌اند.

#### فهرست منابع

- (۱) ابراهیمی نژاد، مهدی، فرج‌وند، اسفندیار، (۱۳۸۶)، بودجه از تنظیم تا کنترل، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها، انتشارات سمت
- (۲) اسعدی، محمود، ابراهیمی، محسن، باباشاهی، جبار، (۱۳۸۷)، "شناسایی موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل

### یادداشت‌ها

1. prof Burkead
2. McGill
3. Andrew
4. Foltin
5. Harris
6. Melkers
7. Willoughby
8. Xavier
9. Kettl
10. Robinson
11. Yahya
12. Ahmad
13. Fatima
14. Blumentritt
15. Jordan
16. Hackbart

- 2004), "Authority, Acceptance, (Andrew, M., (۱۲ Ability and Performance – Based Budgeting Reforms", The International Journal Of Public Sector Management , Vol.17, NO.4, pp.334-336
- Blumentritt, T., (2006), "Integrating Strategic (۱۳ Management and Budgeting", Journal of Business Strategy, Vol. 27, NO. 6, pp.73 - 79
- Foltin, C., (1999), "State and Local (۱۴ Government Performance: it's Time to Measure up", The Government Accountants Journal, Vol. 48, No. 1, pp.6-40
- Harris, J., (2001), "Performance Budgeting In (۱۵ Maine, Paper Presented At The Managing Performance Conference", Bal more
- Kettl, D., (1992), Dificit Politics, New York: (۱۶ Macmillan Publishing
- McGill, R., (1386), "Performance Budgeting". (۱۷ The International Journal of Public Sector Management, Vol. 14 No.5, pp.376-390
- Melkers, J. And K. Willoughby (1998), "The (۱۸ State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in Forty-Seven out of Fifty". Public Administration Review, Vol. 58, No.1, pp. 66-73
- Robinson, M., Brumby, J., (2005), "Does (۱۹ Performance Budgetig Work? An Analytical Review of the Empirical Lhterature", IMF Working Paper, PP 3–5
- Yahya, M.N., Ahmad, N.N.N., Fatima, A.H., (۲۰ (2008), "Budgetary participation and performance: some Malaysian evidence", International Journal of Public Sector Management, Vol. 21 Iss: 6, pp.658 – 673
- International Journal of Public Sector (۲۱ Management. Vol. 21 Iss: 6, pp.658 – 673
- Jordan, M., Hackbart, M., (1999), "THE (۲۲ GOALS AND PLEMENTATION SUCCESS OF STATE PERFORMANCE-BASED BUDGETING", Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management
- Xavier, J. A. (1198). "Budget Reform in (۲۳ Malaysia and Australia Compared". Public Budgeting and Finance, Vol. 18, No.1, pp. 99-118