



مطالعه ی پیامدهای اطلاعاتی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در شهرداری شیراز از دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات

دکتر هاشم ولی پور، جهانگیر عمادی

چکیده

مهم ترین هدف بودجه ریزی بر مبنای عملکرد اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. پیامدهای اطلاعاتی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد از دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات یکی از عوامل در پیگیری بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در دستگاه های اجرایی به شمار می رود. در این تحقیق به شناسایی استفاده کنندگان و نیازهای اطلاعاتی و اهداف و تأثیرات اطلاعاتی بودجه ریزی عملیاتی بر آنان در شهرداری شیراز پرداخته می شود. جامعه آماری این تحقیق، شامل از مدیران و رؤسا و اعضای شورای شهر شیراز و نمونه آماری بر اساس نمونه گیری با جدول مورگان، مشتمل بر ۲۳۲ نفر در فاصله زمانی دی ماه ۱۳۹۴ تا خرداد ماه می باشد. نتایج تحقیق نشان می دهد که استفاده از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد سبب تحقق اهداف مصوب، اطمینان از مصرف منابع در محل قانونی خود، رعایت قوانین و مقررات، اثربخشی عملیات، کارایی مصرف منابع، و تضمین پرداخت بدهی ها می شود.

واژه های کلیدی: پیامدهای اطلاعاتی، بودجه ریزی عملیاتی، استفاده کنندگان اطلاعات، شهرداری شیراز



مقدمه

استفاده کنندگان درون سازمانی از بروندهای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد شامل مدیران و برنامه ریزان ارشد و سیاستگذاران و مدیران و سازمان های تحت پوشش آنهاست که به فراخور نیازهای اطلاعاتی هر کدام به بخشی از این برونداد توجه دارند و در حیطه وظایف کارکردی خود برای تصمیم گیری از آن استفاده می کنند. وظیفه برنامه ریزان ارشد و سیاست گذاران (در سطوح بالا) تعیین اهداف و مقاصد برنامه ها است. آن ها باید بطور تقریبی میزان منابعی را که انتظار می رود برای پشتیبانی و کمک به تحقق این اهداف مورد نیاز است را تعیین کنند. علاوه بر این، سیاست گذاران باید شاخص های نتیجه را که مشخص کننده درجه تحقق اهداف با توجه به میزان منابع به مصرف رسیده می باشد، تعیین کنند. مدیران سطوح پائین تر باید اهداف، مقاصد، میزان منابع و شاخص های سنجش نتایج را تدوین کرده باشند. مدیران و سازمان های تحت پوشش آنها در موقعیتی قرار دارند که می توانند برنامه سالانه ارائه شده از سوی برنامه ریزان و سیاست گذاران را تحقق ببخشند. آنان به خوبی ساز و کار اجرایی برنامه ها را می شناسند و می توانند فعالانه به سیاستگذاران در تعریف و بازنگری برنامه های سالانه سازمان های خود یاری رسانند. از طرف دیگر، برنامه ریزان و سیاست گذاران تنها در همکاری نزدیک با سطوح اجرایی است که می توانند از پایداری مدیران اجرایی به اهداف تعیین شده مطمئن شوند و در یابند که آیا مدیران سطوح رابطه برنامه و بودجه عملیاتی را کاملاً مدنظر قرار می دهند. در واقع بودجه ریزی عملیاتی به دنبال افزایش درک تصمیم گیران از پیوند های منابع درخواستی و نتایج عملیات مورد نظر است. این مسأله برای حفظ و نهادینه کردن اصلاح مدیریت عملیاتی نیز دارای اهمیت است. اگر نتیجه این عمل، اطلاعات عملکردی بهتر و قابل اتکا تر باشد، می تواند فرآیند بودجه ریزی را به عنوان مهمترین فرآیندهای مالی سالیانه دولت که به بررسی و بازبینی منظم برنامه ها و فعالیت ها می پردازد، بهبود بخشد (خدماتی پور، زینالی، ۱۳۸۶). بودجه ریزی بر مبنای عملکرد همچنین می تواند درباره دستاوردها و طرح این مسأله که آیا منافع استفاده از منابع بیش از هزینه های آن است و آیا مدیران از توانایی های مورد نیاز برای دستیابی به نتایجی که وعده داده اند برخوردارند یا خیر، اطلاعاتی را ارائه کند. بنابراین ضرورت شناخت از چند و چون نحوه استفاده تصمیم گیرندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد شامل موارد زیر می شود:

۱. ارزیابی پاسخگویی مسئولین دستگاه های اجرایی بر اساس معیار دستاوردهای فعالیتهای آنان، دامنه تأثیرگذاری آنها جهت نیل به دستاوردها و بودجه و امکاناتی است که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است.
۲. ارزیابی پاسخگویی مدیران دستگاه های اجرایی به مسئولین ذیربط بر اساس محصولاتی است که باید تولید کنند و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات به کار می گیرند.
۳. تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق مبادله موافقتنامه میان مدیران و مسئولین دستگاه های اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور (به نمایندگی از طرف دولت)
۴. استقرار نظام بودجه ریزی ستاده محور



۵. دادن اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهاد ه های لازم برای تولید محصولات مورد نظر
۶. ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات.

مبانی نظری تحقیق

بودجه ریزی عملیاتی، فرآیند مرتبط ساختن هزینه ها و نتایج است، در حال حاضر این نوع بودجه بندی در بسیاری از کشورهای توسعه یافته استقرار یافته است. در کشور ما نیز لزوم برقراری سیستم بودجه ریزی مورد توجه قرار گرفته و در این راستا دولت موظف شده است تا پایان برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به تدریج زمینه های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاههای اجرائی به نحوی فراهم آورد که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش عملیاتی تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود، همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاستهای کلی برنامه پنجم توسعه و استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاههای دولتی و فقط بر اساس آئین نامه مالی و معاملاتی و اداری و استخدامی هزینه می گردد که متضمن پیش بینی نحوه نظارت بر هزینه ها و تحقق اهداف پیش بینی شده است و با پیشنهاد معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیئت وزیران می رسد، خاطر نشان می گردد مواد (۱۳۸) و (۱۴۴) قانون برنامه چهارم توسعه نیز دولت را حموطف به استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی نموده تا منجر به افزایش کارائی، بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول گردد و همچنین بند (و) ماده (۳۱) قانون مذکور دولت را موظف به تدوین استانداردهای ملی حسابداری طرح تملک دارائیهای سرمایه ای برای تعیین دقیق عملکرد حسابهای سرمایه گذاری بخش عمومی و تعیین قیمت تمام شده طرحها نموده است که این امر در ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ مجلس شورای اسلامی و همچنین جزء (ج) بند (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ نیز مورد تکلیف واقع گردیده است. بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخصهای عملکرد و تخصیص منابع است بنابراین حول دو نکته «ارتباط بودجه با نتیجه» و «ارتباط شاخص عملکرد و ارزیابی» می چرخد.

بخش مهمی از قانون اساسی هر کشور به چگونگی دخل و خرج آن کشور اختصاص دارد. نظارت بر دخل و خرج به موجب همین قوانین برعهده نمایندگان برگزیده مردم و سایر سازمان ها و نهادهای نظارتی واگذار شده که از منافع مردم حمایت می کنند. بنابر این طبیعی است که نمایندگان مردم بر نحوه و میزان هزینه کرد اعتبارات توسط دستگاه های دولتی و همچنین نحوه توزیع جغرافیایی اعتبارات هزینه ای و تملک دارایی های سرمایه ای حساسیت داشته و در اسناد بودجه نیز به دنبال کنترل فعالیتهای دولت در جهت تحقق دو هدف مذکور باشند بدین منظور لازم است که در



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021



اسناد بودجه مشخص شود که اعتبارات در چه محلی و به چه میزان هزینه می شود و سپس نظارت شود که میزان اعتبارات هزینه شده از اعتبارات مصوب تجاوز نماید و یا محل خرج اعتبارات نیز تغییر نیابد.

اصل 53 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران :

«کلیه دریافت های دولت در خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد»

وقتی که منظور از بودجه کنترل باشد، نظام بودجه ای بر طبقه بندی هزینه ها متمرکز می گردد. این طبقه بندی همان مواد اصلی و فرعی هزینه است. در این مرحله از کار، بودجه دولت عبارت از سندی است که در آن نام هر دستگاه دولتی به همراه هزینه های آن برحسب مواد مختلف هزینه بیان شده است. در این نظام بودجه ای مبتنی بر کنترل، هدف هر دستگاه افزایش میزان مواد هزینه از طریق بیان مشکلات و کمبودها در فرآیند انجام وظایف و در سوی دیگر هدف سازمان متولی بودجه و دولت تقلیل میزان مواد هزینه تا حداقل ممکن است. در اجرای بودجه نیز دستگاه اجرایی موظف است که حساب هر یک از مواد هزینه را در قالب اقلام هزینه و در سقف اعتبارات مصوب نگهداری کند و در اختیار دستگاه های نظارتی مربوط قرار دهد. ممیزی این حساب ها نیز معمولاً عبارت از بررسی مجوزهای هزینه کرد به منظور کنترل سقف اعتبارات در هر قلم هزینه ای است. ساختار بودجه در ایران به گونه ای است که به راحتی هزینه ساز است، منابع واقعی را از منابع غیر واقعی و تورمی تفکیک نمی کند. در شیوه رایج بودجه ریزی در دستگاه های دولتی ایران، فعلاً حفظ سقف هزینه مطرح است، یعنی اینکه هر دستگاه بودجه سالجاری خود را معیار قرار می دهد و سپس بدون انجام هر گونه ارزیابی از عملکرد خود این که هزینه واقعی هر واحد از تولید کالا یا خدمات آن عملاً چقدر تمام می شود، با در نظر گرفتن نرخ تورم کشور و سایر متغیرهای احتمالی در هزینه ها، درصدی را به درآمدها و هزینه های سالجاری اضافه می کنند و به عنوان پیش بینی بودجه سال آینده خود به دولت ارائه می دهند. بعلاوه اینکه در بودجه دستگاه های دولتی ایران استمرار حیات دستگاهها مطرح است نه ضرورت های واقعی جامعه، لذا بررسی موضوعاتی از قبیل هدف یا اهداف و فلسفه وجودی و توجیحات قانونی ناظر بر تهیه بودجه عملیاتی برای دستگاه های دولتی مورد توجه و بازنگری قرار نمی گیرند. در یک جمع بندی کلی می توان اهداف بودجه ریزی عملیاتی را این گونه بیان کرد:

- ارائه مبنای مناسبی برای اتخاذ تصمیم در خصوص منابع
- تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار که از یک تخصیص بودجه خاص قابل حصول است.
- تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسائل و چالشهایی که دستگاه با آن مواجه است.
- ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه ریزی، اجرا و کنترل، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می باشد.
- بهبود چگونگی طرح و تنظیم برنامه.



- ارائه بهترین ابزارهای ممکن بر اساس نتایج برای اطمینان دادن به جامعه که منابع کشور در برآوردن احتیاجات ضروری جامعه مصرف می شوند.

- ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد .

- ارائه اطلاعات قابل سنجش برای قوای مجریه ، قضائیه و مقننه که بتوانند به استناد آنها میزان پیشرفت و موفقیت برنامه ها را در مقابل تخصیصهای بودجه کنترل کنند.

- ارائه مشوقهایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر

- امکان نظارت موثر بر اجرای عملیات .

- تسهیل و بهبود تجدید نظر بودجه در کلیه مراحل اجرائی و مخصوصاً در مرحله قانونگذاری .

- شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی

- بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه

- تقویت حس مسئولیت پذیری مدیران در قبال اتخاذ تصمیمات تاثیر گذار بر فرآیند بودجه

در بودجه ریزی عملیاتی ، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف ، برنامه ها ، فعالیتها و طرحها ، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاههای دولتی بر مبنای روشهای علمی - نظیر حسابداری قیمت تمام شده - محاسبه و اندازه گیری می شوند ، ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها و عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد ، بودجه ریزی عملیاتی دولت را قادر به پاسخگویی بهتر به مردم می سازد ، دولت می تواند به مردم توضیح دهد که طبق برنامه مثلاً کدام پول را صرف چه اهدافی و با کدام کیفیت هائی کرده است و نتایج بدست آمده کدام اند ، افزون بر این دستگاههای دولتی می توانند در انجام برنامه مدیریت بهتری اعمال کنند . کیفیت کالا و خدماتشان را بالاتر ببرند ، در شرایط مطلوب هدف آن است که دستگاههای دولتی بتوانند از هر مقدار ناچیز هزینه شده حداکثر استفاده را به نفع مردم کسب کنند. بودجه عملیاتی نوعی طبقه بندی است که از یک طرف ارتباط بین هزینه های انجام شده و عوامل بکار گرفته شده و از طرف دیگر نتایج کار بدست آمده را نشان می دهد ، همچنین مشخص می سازد که در طی سال مالی چه کالا و خدماتی به صورت محصول نهائی و یا فعالیتهای بخش عمومی در نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی تولید شده است .

بودجه عملیاتی بر چهار اصل استوار است که با به کار گیری آنها هزینه هر واحد عملیاتی به سادگی تعیین می گردد:

۱- روش اندازه گیری کار

۲- حسابداری قیمت تمام شده

۳- استفاده از نرم (هنجار)

۴- استفاده از استانداردها



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

همانطور که اشاره گردید در بودجه عملیاتی حجم کار بیشتر بر اساس یکی از روشهای قیمت تمام شده و یا اندازه گیری کار دقیق ریال محاسبه می شود.

مراحل بودجه ریزی در شهرداری ها نیز همانند دولت از زمان شروع تا خاتمه دارای چهار مرحله است. بدین ترتیب که ابتدا دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه در قالب وظایف کلی از سوی وزارت کشور تدوین می گردد، سپس در هر شهرداری مطابق با این دستورالعمل مبلغ و میزان مخارج اجرای کلیه خدمات و فعالیت هایی که باید در طی سال انجام شود برآورد می گردد و درآمدهای لازم برای تامین این هزینه ها پیش بینی می شود (تهیه و تنظیم).

بودجه تنظیم شده پس از بررسی لازم بصورت بودجه پیشنهادی تسلیم مرجع تصویب کننده یعنی شورای اسلامی شهر که حکم پارلمان را برای شهرداری دارد، می گردد.

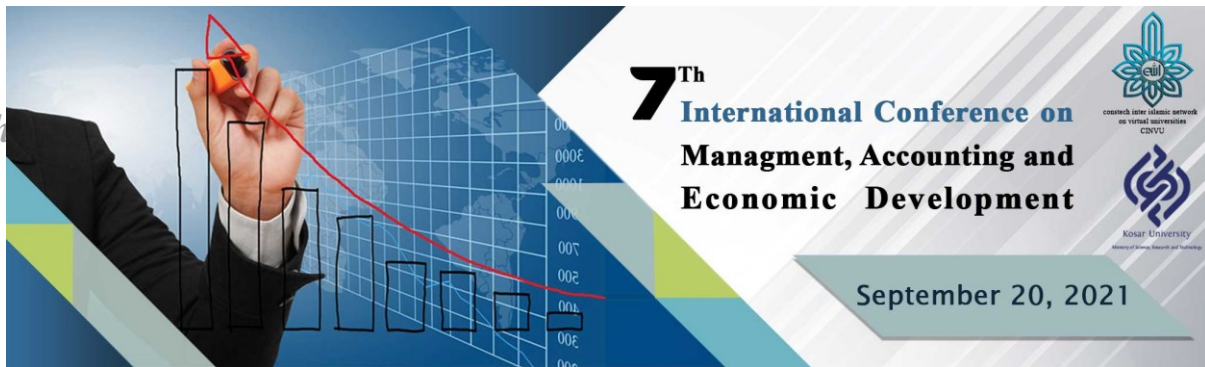
بودجه پیشنهادی زمانی قابل اجراست که از تصویب شورای اسلامی شهر بگذرد (تصویب).

بودجه پس از تصویب شورای اسلامی شهر به شهرداری ابلاغ گردیده و هزینه ها در حدود مشخص شده در بودجه و رعایت آیین نامه مالی شهرداری ها قابل پرداخت می گردد (اجرا).

تفریح بودجه گزارشی است که در پایان هر سال پس از فراغت از اجرای بودجه تنظیم می شود، و در آن باید نتیجه اجرای بودجه منعکس گردد. این گزارش در واقع مفاصا حساب عملکرد بودجه است و باید به تصویب شورا برسد (نظارت).

مراحل انجام کار پیگیری بودجه سال ۸۹ و همچنین تنظیم و تصویب بودجه سال ۹۰ در گروه برنامه ریزی و بودجه شهرداری به شرح زیر بوده است:

- ۱- تهیه برنامه زمان بندی تهیه و تنظیم بودجه سال ۱۳۹۰ و متمم بودجه سال ۱۳۸۹ شهرداری و سازمان های تابعه.
- ۲- تهیه دستورالعمل و ضوابط مالی ناظر بر بودجه سال ۱۳۹۰ شهرداری و سازمان های تابعه و ابلاغ آن به همراه فرم های جمع آوری اطلاعات بودجه به تمام حوزه های مرتبط در جلسه افتتاحیه بودجه در دفتر مدیریت مطالعات و برنامه ریزی.
- ۳- انجام پیگیری های لازم جهت جمع آوری بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۰ و اصلاح بودجه سال ۱۳۸۹ از حوزه های تابعه شهرداری.
- ۴- برگزاری جلسات کارشناسی اولیه با مسئولین تهیه کننده بودجه حوزه های تابعه شهرداری در واحد برنامه و بودجه با مباحث درآمد، هزینه های جاری و هزینه های عمرانی و پیگیری لازم جهت جمع آوری پیشنهادهای بودجه حوزه ها با انجام اصلاحات نهایی.



- ۵- برگزاری جلسات کارشناسی بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۰ و اصلاح بودجه سال ۱۳۸۹ حوزه‌های تابعه شهرداری، طبق برنامه زمان‌بندی از قبل تعیین شده با حضور معاونین اداری مالی و برنامه‌ریزی و مدیران و کارشناسان ذیربط.
- ۶- جمع‌بندی و تلفیق بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۰ و اصلاحیه بودجه ۱۳۸۹ حوزه‌های تابعه شهرداری و ارائه آن در جلسات تلفیق بودجه مرکز، در دفتر معاونت اداری مالی و شهردار محترم شیراز.
- ۷- تهیه مجلد نهائی بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۰ و اصلاحیه بودجه سال ۱۳۸۹ شهرداری و ارسال آن طی نامه رسمی به شورای اسلامی شهر شیراز.
- ۸- برگزاری جلسات شورای سازمان‌های تابعه شهرداری در دفتر شهردار محترم شیراز.
- ۹- جمع‌بندی نهائی بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۰ و متمم بودجه سال ۱۳۸۹ سازمان‌های تابعه شهرداری و ارسال آن طی نامه رسمی به شورای اسلامی شهر.
- ۱۰- شرکت در جلسات کمیسیون‌های عمران، حمل و نقل و برنامه و بودجه شورای اسلامی شهر جهت بررسی بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۰ و اصلاح بودجه ۱۳۸۹ شهرداری شیراز و تهیه و ارائه توجیهات بودجه درآمد، هزینه‌های جاری و هزینه‌های عمرانی در جلسه‌ها.
- ۱۱- شرکت در جلسات کمیسیون تلفیق بودجه شورای اسلامی شهر، جهت بررسی بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۰ و اصلاحیه بودجه سال ۱۳۸۹ شهرداری.
- ۱۲- انجام اصلاحات در بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۰ و اصلاحیه بودجه ۱۳۸۹ شهرداری با نظر کمیسیون تلفیق بودجه شورای محترم و ارسال نسخه نهائی به صحن علنی شورای محترم شهرداری و سازمانهای تابعه.
- ۱۳- پیگیری مستمر و ارسال نامه به صورت مداوم جهت گردآوری تکالیف بودجه سال ۱۳۸۹.
- ۱۴- ارسال پاسخ تکالیف بودجه سال ۱۳۸۹ شهرداری به شورای محترم اسلامی شهر به صورت گزارشات فصلی.

پیشینه پژوهش

رسولیان و ابریشم (۱۳۸۶)، تحقیق با عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی الگویی برای ارتقاء نظام مدیریت‌های در شهرداری‌ها را به انجام رسانده‌اند. سال مورد بررسی با استفاده از مطالعات میدانی، در سال ۱۳۸۵ در شهرداری کاشان به انجام رسیده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی عملیاتی قابلیت محاسبه بهای تمام شده خدمات را به ساختار حسابداری شهرداری‌ها می‌افزاید و کارایی سیستم بودجه‌ریزی را در شهرداری‌ها به نحو چشمگیری ارتقاء می‌بخشد. محمدی (۱۳۸۸)، در تحقیقی با عنوان شناسایی موانع استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده را در دستگاه‌های اجرایی استان ایلام به انجام رساندند. اطلاعات با استفاده از پرسشنامه در قالب ۳۰ سؤال در گروه ۱۰۵ نفری استفاده گردید. در این تحقیق از آزمون‌های



خى دو جهت معنادار بودن و از آزمون تی جهت تائید و یا رد فرضیات با استفاده از نرم افزار SPSS انجام گرفت. نتایج نشان می‌دهد که جهت ایجاد حداقل سطحی از سیستم حسابداری بهای تمام‌شده در دستگاه‌های اجرایی نیاز به اطلاعات سازگار، مستمر، روزآمد بوده و همچنین تعریف مشخص از فرآیندهای اساسی حسابداری بهای تمام‌شده، در قابلیت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، ضروری می‌باشد. ابراهیمی و همکاران (۱۳۸۸)، به بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان را با استفاده از ماتریس SWOT¹ پرداخته‌اند. 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 واقع‌بینانه 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 حیطه می‌باشد. ابریشم (۱۳۸۷)، در تحقیقی به بررسی فرآیند استقرار بودجه استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها پرداخته است، ایشان در تحقیق خود عنوان می‌کنند که مبنای حسابداری تعهدی قادر است درآمدهای تحقیق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی را گزارش نماید. گزارش درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی در ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی نقش درخور ملاحظه‌ای دارد و شهروندان را در جریان حقایق و عملیاتی که دولت‌ها در یک دوره‌ای انجام می‌دهند قرار می‌دهد. همچنین، ارائه اطلاعات دقیق درآمدها و هزینه‌های شهرداری‌ها در گزارش‌های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آن‌ها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده بی‌طرف و مستقل و نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهر و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه نموده و ارزیابی ایشان را دقیق‌تر می‌نماید. در ادامه به ارائه مراحل حرکت از سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی را بر اساس شرایط شهرداری‌ها را ارائه نموده است. عمید و دیگران (۱۳۸۷)، در تحقیقی به بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته‌اند، آنها در این تحقیق بودجه‌ریزی عملیاتی را شیوه‌نویس و نهایی‌سازی درخواست‌ها برای تخصیص منابعی که از طرح راهبردی سازمان است، تعریف نموده، و یک بودجه عملیاتی را از طریق ایجاد یکپارچگی میان لایه‌های راهبردی و فرآیندی سازمان، محقق پذیر می‌دانند. در همین راستا، ضرورت توجه هم‌زمان به سطوح مختلف معماری سازمانی را مورد بررسی قرار داده‌اند. در این تحقیق به دنبال ضرورت استقرار سیستم‌های یکپارچه مدیریت عملکرد، ضرورت اتخاذ یک چارچوب معین در معماری سازمانی را شرط لازم و اساسی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به ویژه در سازمان‌های بزرگ می‌دانند، و تا زمانی که ساز و کارهای مشخص و شفافی برای ایجاد یکپارچگی میان سیستم‌های اطلاعات بودجه، فرآیند زنجیره ارزش و استراتژی‌های کلان سازمانی تدوین نشود، هدف اصلی و کلیدی بودجه‌ریزی عملیاتی که عبارت است از

1 Strength, Weakness, Opportunity and Threat (SWOT) matrix



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021



تخصیص منابع به فعالیت‌ها بر اساس اهداف و استراتژی‌های کلان سازمانی است، محقق نخواهد شد. 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 در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در استانداری خوزستان در قالب ماتریس SWOT را شناسایی نموده است. این مدل وجودشش فاکتور «مدیریت برنامه‌ریزی، مدیریت هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام پاسخ‌گویی و انگیزش» را در تغییر نظام بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی را لازم می‌داند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد 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 بودجه بندی عملیاتی است، که آن را امری غیر ممکن می‌دانستند. همچنین اختیارات کم مدیران سازمان و دستگاه‌های اجرایی دریافت برای سریع‌تر پیش بردن این هدف و عدم وجود یک بانک اطلاعاتی یک‌پارچه در سازمان باعث کند شدن روند آن شده بود. با توجه به چنین مشکلاتی استراتژی‌های مناسب جهت تغییر را ارائه نموده است. همچنین به دلیل اینکه فرآیند تغییر نظام بودجه‌ریزی، فرآیندی تدریجی است، انجام موازی سیستم بودجه‌ای قبلی به موازات تغییر و اصلاح در سیستم جدید پیشنهاد گردیده است. پورزمانی و نادری (۱۳۹۱)، نیز در بررسی‌های خود به مطالعه موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری صنعتی ایران پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آنها حاکی از آن است که بر اساس مدل شه، ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و رویه‌های، و نداشتن انگیزه‌های پذیرش، از جمله موانع استقرار بودجه عملیاتی است. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به عنوان مانع تشخیص داده نشدند. فروغی و همکاران (۱۳۹۱)، طی تحقیقی در ۵۰ دستگاه دولتی استان اصفهان نشان دادند که به جز توانمندی در ارزیابی عملکرد، سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی عملیاتی، شامل توانمندی کارکنان، توانمندی فنی، مشروعیت، و مقبولیت فراهم نیست. به زعم آنان 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. مرادی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی: مطالعه موردی شهرداری شیراز» به دنبال بررسی امکان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز بودند. نتایج پژوهش آنان 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. افزون



بر این، نتایج نشان می دهد که پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز می شود. در سال ۲۰۰۸ تحقیق، به عنوان مشارکت بودجه ای و عملکرد (نمونه ای از مالزی)، توسط یاهیا، نیک احمد و فاتیما انجام شد. این تحقیق درباره مشارکت بودجه و عملکرد در وزارت دفاع مالزی انجام شد، رفتار بودجه ای در سازمان های دولتی در کشورهای توسعه یافته ممکن است با آنچه در کشورهای در حال توسعه مشاهده می شود متفاوت باشد. این تحقیق، نتایج دو تحقیق زیر را در وزارت دفاع سنجید:

- 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 می یابند در فرآیند بودجه ای مشارکت نمایند تعهد سازمانی بیشتری خواهند داشت. در نتیجه عملکرد شغلی بهبود می یابد.

- مطالعه ای 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 می کنند به بهبود عملکرد کمک می کنند. و نتایج تحقیق شان نشان داد، که مشارکت در بودجه ریزی، اثری مثبت بر عملکرد مدیریت دارد و مدیریت سازمان باید تلاش کند بازخوردهایی از زیردستان در سطوح مختلف دریافت کند. هنگامی که مدیران اجازه یابند داده ها و ورودی هایی را به فرآیند بودجه ریزی وارد کنند، بیشتر به سازمان متعهد می شوند. تیم بلومنتریندر (۲۰۰۶) با عنوان یکپارچه سازی مدیریت راهبردی و بودجه ریزی انجام شد. که نشان داد، مدیران در انجام بودجه ریزی و برنامه ریزی راهبردی با چالش های فراوانی روبرو هستند و بودجه ها ارتباطی با استراتژی های تجاری و عملیاتی ندارند، و یک بودجه نمی تواند کارا باشد، مگر اینکه سازمان تصمیم هایش استراتژیک باشد. مدیریت راهبردی و بودجه ریزی مجزا هستند، ولی فعالیت های به هم وابسته ای دارند، اگر هر دو به شکل مناسبی بکار گرفته شوند، هر دوی آنها توانایی خلق و حفظ عملکرد بهتر را بهبود می بخشند. جوردن و هارکبارت (۱۹۹۹) با عنوان «اهداف و موفقیت پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی»: یافته های تحقیق این محققان نشان می دهد که مسئولیت پاسخ گویی برنامه ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد مؤثر است. در این تحقیق، به بررسی مدل های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی و شورای ایالتی پرداخته شده و نتایج حاصله نشان داد که ضرایب متغیرهای برآورد شده در هر دو مدل منفی است. به عبارت دیگر، این هست که بودجه ریزی بر مبنای عملکرد باعث کاهش مخارج می شود.

روش شناسی تحقیق

در این پژوهش برای انتخاب نمونه از جامعه مورد مطالعه، از روش نمونه گیری تصادفی و به علت این که نمونه ها باید از سه جامعه آماری انتخاب می گردید، از روش نمونه گیری طبقه ای استفاده شده است. حجم نمونه در سه گروه جامعه آماری این پژوهش بر اساس جدول مورگان تعیین و پرسشنامه پژوهش بین آزمودنی ها توزیع می گردد. بر این اساس تعداد افراد جامعه ۳۰۹ نفر و تعداد نمونه برابر با ۲۳۲ نفر می باشد.



در این تحقیق پس از استخراج اطلاعات مورد نیاز از پرسشنامه و آماده سازی با استفاده از نرم افزار Excel و انجام محاسبات لازم به منظور دستیابی به متغیرهای مورد نیاز جهت انجام تحقیق، برای انجام آزمون از توزیع t تک متغیره با استفاده از داده های گردآوری شده از نرم افزار SPSS21 استفاده شده است.

برای جمع آوری اطلاعات در زمینه ادبیات و پیشینه پژوهش، روش کتابخانه ای مورد استفاده قرار گرفته است. به عبارت دیگر با مطالعه کتب و مقالات و جستجو در سایت های اینترنتی، اطلاعات مورد نیاز جمع آوری شد. به منظور انجام پژوهش و جمع آوری اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه ها از این روش استفاده شده است.

برای شناسایی استفاده کنندگان از گزارش های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد شهرداری، از اطلاعات مستخرجه از پرسشنامه و انجام آزمون آماری مقایسه میانگین یک متغیری (تک نمونه ای) استفاده می کنیم. سپس با استفاده از آزمون رتبه بندی فریدمن می توان استفاده کنندگان اصلی گزارش را شناسایی کرد. سپس با استفاده از مطالعات نظری مربوط و قوانین حاکم بر شهرداری های کشور و نظرخواهی کارشناسان نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از گزارش های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد شهرداری شناسایی می شود.

برای دستیابی به پاسخ سؤال های پژوهش از ابزار پرسشنامه استفاده شد و نظرهای سه گروه جامعه آماری شهرداری، شورای شهر و شرکت های طرف قرارداد با شهرداری در ارتباط با سؤال های پژوهش بررسی شد جامعه مورد نظر تحقیق در شهرداری شامل معاونت اداری مالی، مدیران مالی، رؤسای حسابداری، رؤسای درآمد و مدیران حسابرسی شاغل در هر یک از مناطق ۱۰ گانه شهرداری شیراز می باشد. این پرسشنامه شامل ۲۵ پرسش در قالب ۶ بعد می باشد که این ابعاد در بیان فرضیه ها نمود می یابند. ابعاد پرسشنامه شامل: (۱) مصرف منابع، (۲) تحقق اهداف، (۳) رعایت قوانین، (۴) اثربخشی عملیات، (۵) کارایی مصرف، و (۶) تضمین پرداخت بدهی ها می باشد. اعضای شورای شهر نیز در رده تصمیم گیرندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد قرار داشته و در جامعه تحقیق در نظر گرفته می شوند. گروه سوم نیز که در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد ذینفع شناخته می شوند شرکت های پیمانکار و طرف قرارداد با شهرداری هستند.

نتایج آزمون فرضیه ها

شش فرضیه به شرح زیر برای انجام آزمون در نظر گرفته شده اند:

- فرضیه ۱: استفاده از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد سبب اطمینان از مصرف منابع در محل قانونی خود می شود.
 - فرضیه ۲: استفاده از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد سبب تحقق اهداف مصوب می شود.
 - فرضیه ۳: استفاده از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد سبب رعایت قوانین و مقررات می شود.
 - فرضیه ۴: استفاده از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد سبب اثربخشی عملیات می شود.
 - فرضیه ۵: استفاده از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد سبب کارایی مصرف منابع می شود.
 - فرضیه ۶: استفاده از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد سبب تضمین پرداخت بدهی ها می شود.
- جدول شماره ۱، نتایج آزمون فرضیات را نشان می دهد.



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

جدول شماره ۱- نتایج آزمون فرضیات					
متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	مقدار t	درجه آزادی	مقدار p
مصرف منابع در محل قانونی خود	۳/۸۵	0.372	۴/۸۹۳	۲۳۱	۰/۰۰۰
تحقق اهداف مصوب	۴/۰۶	./۴۶۷	۵/۶۳۷	۲۳۱	۰/۰۱۵
رعایت قوانین و مقررات	۴/۴۳	./۴۹۷	۲/۰۶۸	۲۳۱	۰/۰۴۵
اثربخشی عملیات	۳/۴۲	./۴۲۱	۲/۳۸	۲۳۱	۰/029
کارایی مصرف منابع	۴/۵۴	./۴۱۸	۳/۱۸	۲۳۱	۰/۰۱۲۱
تضمین پرداخت بدهی ها	۴/۱۶	./۳۱۹	۳/۱۸	۲۳۱	۰/۰۱۲۱

با توجه به جدول نتایج تحقیق و مقدار احتمال معناداری هر یک از فرضیات، نشان از تأیید فرضیات دارد. بنابراین استفاده از اطلاعات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد سبب اطمینان از مصرف منابع در محل قانونی خود، تحقق اهداف مصوب، رعایت قوانین و مقررات، اثربخشی عملیات، کارایی مصرف منابع، و تضمین پرداخت بدهی ها می شود.

بر اساس جدول شماره ۲، داده های حاصل از آزمون فریدمن در بین متغیرهای مصرف منابع در محل قانونی خود، تحقق اهداف مصوب، رعایت قوانین و مقررات، اثربخشی عملیات، کارایی مصرف منابع، و تضمین پرداخت بدهی ها نشان می دهد، با توجه به سطح معنی داری این آزمون که برابر با (۰/۰۰۰) بوده و کمتر از ۰/۰۱ است، می توان گفت که بین رتبه میانگین عوامل و موانع مذکور تفاوت معنی داری در سطح ۹۹٪ اطمینان وجود دارد و بالاترین رتبه را رعایت قوانین و مقررات ناشی از پیامدهای اطلاعاتی بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز دارد و در رتبه های بعدی به ترتیب تحقق اهداف مصوب، مصرف منابع در محل قانونی خود، تضمین پرداخت بدهی ها، اثربخشی عملیات، و کارایی مصرف منابع از پیامدهای اطلاعاتی بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز هستند.

جدول شماره ۲- رتبه بندی پیامدهای اطلاعاتی بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز

رتبه	میانگین رتبه	پیامد
۳	۱/۶۱	مصرف منابع در محل قانونی خود
۲	۱/۶۴	تحقق اهداف مصوب
۱	۲/۴۵	رعایت قوانین و مقررات
۵	۱/۰۹	اثربخشی عملیات
۶	۱/۰۳	کارایی مصرف منابع



جدول شماره ۳- ((آماره های آزمون))

تعداد	۲۳۲
مقدار خی دو	۹۶/۲۰۷
درجه آزادی	۲
سطح معنی داری	۰/۰۰۰

نتیجه گیری و بحث

اکثر پژوهشگران و صاحب نظران بر این عقیده اند که بودجه ریزی عملیاتی به عنوان تخصیص منابع برای دستیابی به هدف ها و مقاصد برنامه ریزی شده و همچنین دستیابی به شاخص های کارایی و اثربخشی است. بنابراین استفاده از سیستم بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی منجر به بهبود در سیستم های برنامه ریزی، کنترل و مدیریت منابع جهت نیل به اهداف و سیاست ها خواهد شد. پذیرش نظام بودجه ریزی عملیاتی که در آن بین اعتبارات منظور در بودجه و عملکرد دستگاهها اجرایی رابطه ای شفاف و قابل درک برقرار باشد از اهمیت ویژه ای برخوردار است و اعتقاد بر این است اجرای سیستم بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی می تواند از طریق کاهش هزینه ها و افزایش کیفیت عملیات بر عملکرد آنها تاثیر به سزایی بگذارد. با توجه به اهمیت استقرار بودجه ریزی عملیاتی ملاحظه می گردد نظام بودجه ریزی عملیاتی در عمل پیامدهای چندانی به دنبال خواهد داشت. آنچه در این پژوهش مشخص گردید عوامل اجرایی و برنامه ریزی در این زمینه نقش زیادی داشته اند و به عنوان عواملی مطرح هستند که استقرار بودجه ریزی عملیاتی را ضروری می سازند. البته عوامل دیگری از قبیل رفتاری، ساختاری و محیطی (باباجانی ورسولی، ۱۳۹۰) و عوامل محیطی، انسانی، فنی و فرایندی (محمودی، ۱۳۸۴) را نباید از نظر دور داشت. گرچه هر یک از محققین بنا به استراتژی تحقیق خود، بعضی از عوامل را مورد کنکاش قرار داده اند ولی وجود این عوامل نشان دهنده ضعف دستگاه های اداری است که قادر نبوده است بر مشکلات فایق آیند. استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی یک ضرورت است. نتایج تحقیق نشان می دهد عکس پیامد های کنترلی و اجرایی باید به عنوان مهمترین مبنای استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی قرار گیرد. تغییرات سازمانی جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی، سیستم حسابداری جهت اجرای بودجه عملیاتی، آموزش بودجه ریزی عملیاتی، وجود نظام حقوق و مزایا جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی و ارائه شاخص مناسب برای رسیدن به اهداف می تواند شرایط خوبی را برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی فراهم آورد. پیش شرط های مهم دیگری وجود دارد از جمله وجود نظام تجزیه و تحلیل



سیستم های سازمانی، تجربه کارکنان برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی، وجود شاخص اندازه گیری در بودجه ریزی عملیاتی، ارائه سیستم گزارشگری بودجه ریزی عملیاتی، روگردانی از شیوه های سنتی بودجه ریزی، داشتن برنامه ریزی استراتژیک در بودجه ریزی عملیاتی است که می تواند در استقرار بودجه ریزی عملیاتی مثرثمر باشد. بنابراین بر اساس نتایج و یافته های حاصل از تحقیق می توان پیشنهادهای کاربردی زیر را بیان نمود.

بر اساس نتایج به دست آمده از فرضیه های پژوهش برای پیامدهای بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز، پیشنهاد می گردد:

- دستگاه های اجرایی و شرکت های دولتی الزامات قانونی و رویه های لازم را برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی توسط نهادهای مربوطه تبیین نمایند در این راستا طراحی و ارائه دوره های آموزشی برای کارکنان حوزه های مرتبط با بودجه بسیار ضروری است.
 - زمینه توافق قوه مقننه و مجریه فراهم گردیده و دولت نیز با ایجاد الزامات قانونی بتواند از بودجه ریزی پشتیبانی بعمل آورد.
 - برای اجرای موفقیت آمیز بودجه ریزی عملیاتی، سازمان ها باید در مقابل جامعه پاسخگو باشند.
 - قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و سایر قوانین مربوطه توسط مجلس شورای اسلامی و سایر دستگاه های مربوطه به منظور تسهیل شرایط برای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، مورد بررسی مجدد قرار گیرد
 - برنامه جامع آموزشی از قبیل دوره ها و کارگاه های آموزشی به منظور افزایش آگاهی و دانش تمامی دست اندرکاران در سطح سازمان و حوزه های مرتبط با بودجه صورت گیرد.
 - به منظور اجرای موفقیت آمیز بودجه ریزی عملیاتی و یا تسهیل استقرار آن زمینه های ایجاد سیستم جامع اطلاعات مدیریت در سازمان های اجرایی شکل گیرد و با بودجه ریزی عملیاتی هماهنگ گردد.
 - پیشنهاد می گردد جهت افزایش آگاهی های عموم جامعه نسبت به تولید و نمایش برنامه های آموزشی و تجارب کشورهای موفق اقدام گردد.
 - دستگاه های اجرایی با بکارگیری افراد شایسته و متخصص در امر بودجه ریزی و نیز ایجاد نظام شایستگی و برقراری نظام حقوق و دستمزد مناسب زمینه اجرای بودجه بندی عملیاتی را فراهم آورند.
 - طراحی سیستم حسابداری نوین و رویه های مختلف محاسبه بهای تمام شده فعالیت ها و محصولات از نیازهای پایه های برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی محسوب می شود از اینرو استقرار نظام بهای تمام شده و تغییر سیستم حسابداری سازمانها برای توسعه کاربردی حسابداری در عملیاتی کردن بودجه سازمانها ضروری است.
 - دستگاه های اجرایی نسبت به تدوین شاخص هایی اندازه گیری و تدوین نظام جامع جمع آوری و تجزیه و تحلیل سیستم های سازمانی برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی اقدام نمایند.
- علاوه بر پیشنهادهای کاربردی، پیشنهادهای زیر برای سایر محققین جهت انجام پژوهش آتی به شرح زیر ارائه می گردد.



- ۱- پیشنهاد می شود موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری شیراز نیز بررسی گردد.
- ۲- این تحقیق در شهرداری شیراز انجام شده پیشنهاد می شود تحقیق حاضر با افزودن چند عامل دیگر در موسسات خصوصی نیز انجام گردد و نتایج آن با تحقیق حاضر مقایسه شود.
- ۳- پیشنهاد می شود تحقیقی با عنوان روش های بهبود و یا رفع موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی صورت گیرد.
- ۴- پیشنهاد می شود عوامل تاثیرگذار بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی با استفاده از تکنیک های تصمیم گیری چند معیاره رتبه بندی شود.



فهرست منابع

۱. ابراهیمی نژاد ک، فرج وند. ۱۳۸۶. ا. بودجه از تنظیم تا کنترل، انتشارات سمت، چاپ هشتم
۲. ابراهیمی، سعید. فردانی، سعید. محمد نبی، زهره. والیانی، نوشین «بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان با استفاده از روش ماتریس «SWOT»» (۱۳۸۸)، سومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران.
۳. دفت ریچارد ال. ۱۳۸۳. تئوری سازمان و طراحی ساختار جلد ۱ اعرابی، سید محمد و پارسائیان، علی (مترجمان)، انتشارات موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی.
۴. دلاور ع. ۱۳۷۱. روشهای تحقیق در علوم تربیتی. تهران: انتشارات پیام نور.
۵. رایینزا ا. ۱۳۸۴. تئوری سازمان. الوانی م- دانائی فر، حسن (مترجمان)، تهران: انتشارات صفار
۶. شقاقی س. ۱۳۸۶. اصلاح مدیریت و افزایش اثربخشی (نشریه برنامه) شماره ۲۱۹.
۷. صراف ف. ۱۳۵۴. بودجه ریزی دولتی و نظام بودجه ایران. انتشارات موسسه عالی بازرگانی، چاپ سوم.
۸. عباسی ا. ۱۳۸۷. مدیریت بودجه در بخش عمومی و رویکردهای نوین آن. تهران: انتشارات موسسه عالی آموزش و پژوهش.
۹. ایران. جزوه آموزشی دفتر برنامه ریزی و مدیریت اقتصاد کلان سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.
۱۰. ورمزیار، حسن، بودجه ریزی عملیاتی و ویژگیها و الزامات، نشریه جهان اقتصاد، ۱۳۸۶/۱۱/۲۳

۱. Ebrahimi Nejad K, Farajvand. A. 2007 Budget from regulation to control, Samat Publications, eighth edition (in persian)
۲. Ebrahimi, Saeed Fardani, Saeed Muhammad Nabi, Zohra Valiani, Nooshin "Strategic study and analysis of the establishment of operational budgeting system in the municipality of Isfahan using the SWOT matrix method", (2009), the Third International Conference on Operational Budgeting, Tehran. (in persian)
3. The Office of Richard L. 2004. Theory of Organization and Structure Design Volume 1 Arabi, Seyed Mohammad Voparsaian, Ali (Translators), Publications of the Institute of Business Studies and Research. (in persian)
4. Delaware as 0.1371. Research methods in educational sciences. Tehran: Payame Noor Publications. (in persian)
5. Robins A. 2005. Organization Theory. Alvani M.-Danaeifar, Hassan (translators), Tehran: Saffar Publications (in persian)
6. shaghghi Q 0.1386. Improving Management and Increasing Effectiveness (Program Journal) No. 219.7.sraf F. 1975. Government Budgeting and Iran's Budget System. Higher Institute of Commerce Publications, third edition. (in persian)
7. F. Shroff 0.1354. Government Budgeting and Iran's Budget System. Higher Institute of Commerce Publications, third edition. (in persian)



8. Abbasi A. 1387. Public sector budget management and its new approaches. Tehran: Higher Education and Research Institute Publications. (in persian)
9. Iran. Educational booklet of the macroeconomic planning and management office of the country's management and planning organization. (in persian)
10. Vermeziar, Hassan, Operational Budgeting and Features and Requirements, Jahan-e-Eqtasad Magazine, 11/23/2007 (in persian)
11. A. Robbins, walter. (۱۹۸۴). Consensus between preparers and users of municipal
12. D .Daniels. Janet and E.Daniels. Craig. (۱۹۹۱). municipal financial reports :what Diamond .J; Budget system Reformin Transitional Economic : IMF Working Fifth Edition.
13. Frow. N & Marginson.D. (2010). "Reconciling budget flexibility with budgetary control accounting Organization and society 35(1) 444-461.
14. Walker,R.G. (۱۹۹۵).Public Sector Consolidated Financial Statements. UVSW World bank· public sector. 2003. performance Budgeting: Beyound Rehetoric.
15. Xavier, J. A. 1998 . Budget Reform in Malaysia and Australia Compared. Public Budgeting and Finance, Vol.18, No. 1, pp. 99-118.
16. Young, R.D.2003. Performance basd budgeting system, pp -2-5