



بررسی رابطه‌ی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی ، شواهدی از اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی

دکتر یعقوب علوی‌متین^۱، نعمت محمدی عظیم^{۲*}

۱ - استاد یار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی تبریز _ دانشکده مدیریت _ تبریز _ ایران _ ایمیل alavimatin_48@yahoo.com
۲ - فارغ التحصیل کارشناسی ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزادبناب _ دانشکده مدیریت _ بناب _ ایران _ ایمیل nmt_mohammadi@yahoo.com

چکیده

هدف پژوهش حاضر، سنجش رابطه مابین بودجه بندی بر مبنای فعالیت و بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی است. که در آن با استفاده از روش تحقیق توصیفی-همبستگی (به شیوه پیمایشی) که از حیث هدف کاربردی میباشد و با نمونه آماری ۳۰ نفر از مدیران و کارشناسان اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی که به صورت تمام شماری انتخاب گردیدند، پرسشنامه استاندارد بر مبنای مطالعات و تحقیقات زینالی و خردمند (۱۳۹۰)، محمودی (۱۳۸۶)، قلی‌زاده و همکاران (۱۳۸۷) و قدرتی و فتاحی (۱۳۹۰) جهت سنجش بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و مدل TQM جهت سنجش بهبود عملکرد مالی در عرض چهار سال گذشته مابین پاسخگویان توزیع گردید. داده‌های تحقیق با استفاده از نرم افزار SPSS و با استفاده از آزمونهای آماری کالموگراف-اسمیرنف، همبستگی اسپیرمن، دو جمله‌ای، تی تک نمونه‌ای و فریدمن تحلیل شدند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که مابین بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و بهبود عملکرد مالی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد و به ترتیب ابعاد محیطی، انسانی، فنی-فرایندی و سازمانی دارای بیشترین ضریب همبستگی با بهبود عملکرد مالی می‌باشند. و همچنین بر اساس نتایج تحقیق، پیشنهادهای جهت بهبود عملکرد مالی ارائه گردید.

کلید واژه‌ها: بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، بهبود عملکرد مالی، تحقیق همبستگی

E-mail:

*نویسنده مسول مقاله:
nmt_mohammadi@yahoo.com

۱- مقدمه

بودجه یکی از مولفه های مهم نظام حسابداری مدیریت سازمان های دولتی و بنگاه اقتصادی است که بر همه اجزا سازمان تاثیر می گذارد و از منظر تصمیم گیری، وسیع ترین تاثیر در استفاده از منابع سازمان را در بر می گیرد. بقای هر سازمانی در جهان رقابتی امروز وابسته به تصمیم هایی است که از سوی مدیران آن اتخاذ می شود. این تصمیم ها انواع و مقدار منابعی که یک سازمان در اختیار داشته را تعیین می نماید. مشخصات محیط جدید موسسات و سازمانها تفاوت بسیاری با محیط سنتی آن پیدا کرده است. امروزه مدیران سازمانها خواستار اطلاعاتی هستند که در تهیه آنها ضمن ایجاد تعادل بین قابلیت اتکا و مربوط بودن به مساله پردازش صحیح اطلاعات (تجزیه و تحلیل) نیز توجه کافی مبذول نماید تا بکارگیری اطلاعات در تصمیم های سازمانی با درجه قابل اطمینانی از صحت و دقت همراه باشد. (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸) شاید بتوان اینگونه اظهار داشت که مهم ترین انتظار از بودجه بهبود عملکرد مالی و افزایش بهره وری است. دولت می کوشد با ارائه الگوی بودجه ریزی مناسب، بتواند کارایی و اثربخشی را در بدنه اجرائی خود افزایش دهد. از سوی دیگر، ابزار اصلی حفظ قدرت در دولت، تمرکز در بودجه ریزی است. بودجه ریزی بر مبنای فعالیت یکی از بهترین ابزارها جهت تحقق هدف مذکور است، زیرا بودجه ریزی بر مبنای فعالیت (ABB) یکی از روشهای بودجه ریزی برای تقویت صحت پیش بینی های مالی و افزایش درک مالی مدیریت است. این سیستم ضمن در نظر گرفتن محصولات و خدمات، فعالیت های مرتبط با آنها را شناسایی کرده و پس از آن منابع لازم برای این فعالیت ها را تخمین می زند. بودجه بندی بر مبنای فعالیت شکل بندی بودجه جدیدی است که در آن هزینه های بودجه بر حسب هزینه های پیش بینی شده فعالیت مرتب می شود نه بر اساس محصول، خدمت یا منابع. در واقع بودجه ریزی بر مبنای فعالیت شیوه ای از بودجه بندی بر مبنای چارچوب فعالیت است که از اطلاعات عوامل هزینه در تهیه و پردازش بودجه بندی و بازخورد انحرافات استفاده می نماید. (مرادی و همکاران، ۱۳۹۱)

جهت کمک به برنامه ریزی، تصمیم گیری، بهبود ارتباط، ارزیابی عملکرد، کنترل و کمک به ایجاد بودجه ای بهینه و علمی با استفاده از منابع سازمانی، تعریف روابط بین فعالیت ها، تعیین چگونگی تخصیص منابع به فعالیت ها در بودجه برای تهیه بودجه ای سودمند با امکان شناسایی انحرافات در شرایط اقتصادی در حال تغییر که بتواند مدیریت را در پیش بینی برنامه های آتی، تخصیص بهینه بودجه به قسمت های مختلف و در نهایت به تصمیم گیری ها کمک نماید، اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی احتیاج مبرم به تغییر نظام بوجه بندی و استفاده از روش های نوین که پاسخگوی انتظارات عصر جدید باشد، دارد، بنابراین برای رفع مشکلات ناشی از نواقص سیستم سنتی و نیازهای اطلاعاتی سازمان باید سیستم های جدیدی که بتواند مدیریت را در اداره هرچه بهتر سازمان بصورت بهنگام یاری رساند ارائه شود. با توجه به مطالب ذکر شده می توان گفت که تدوین سیستم بودجه بندی که بتواند مصارف هزینه سربار را بصورت صحیح و علمی به تولیدات و خدماتی که آنها را مصرف کرده اند تخصیص دهد یک ضرورت و مسأله اساسی می باشد. بنابراین شناخت اثرات استفاده از بودجه بندی بر مبنای فعالیت اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی در جهت شناخت نوع رابطه مابین بودجه بندی بر اساس فعالیت با بهبود عملکرد مالی جهت ترغیب مدیران به استفاده از این نوع بودجه بندی بسیار مهم می باشد بنابراین با توجه به

¹ Activity Based Budgeting

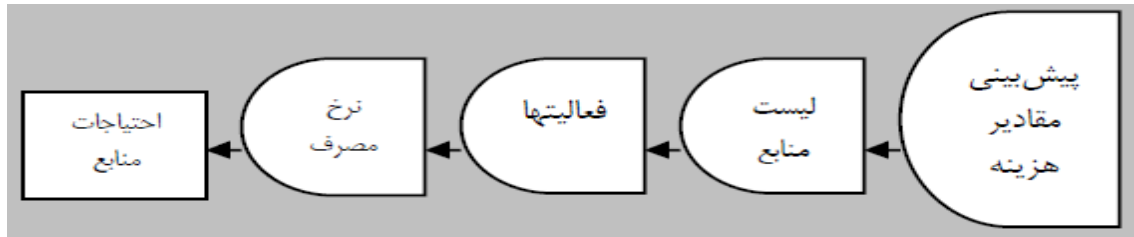
مطالب مطروحه، هدف اصلی مقاله حاضر، شناسایی نوع رابطه بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی می‌باشد.

۲- مبانی نظری

بودجه بندی را "فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود" می‌دانند. مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین و تخصیص منابع می‌شود به منظور "حداکثر استفاده" از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی‌نمایند و به اصطلاح اقتصادی "کمیاب" هستند. بنابراین در راه رسیدن به "اهداف مطلوب" ضرورت دارد به نحوی از هر یک از منابع محدود استفاده گردد که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت که با حداقل هزینه، حداکثر استفاده به عمل آمده است. (انصاری، ۱۳۸۴). تضاد و برخورد این دو واقعیت یعنی نامحدود بودن نیازها و محدود بودن منابع، انسان متفکر و اندیشمند را به چنین نتیجه‌گیری می‌رساند که از منابع محدود باید برای رفع نیازهای نامحدود آنچنان یاری گرفت که "حد متناسب" رضایت به دست آید، و این نخستین تصور بودجه است و ضرورت بودجه نویسی نیز از همین مسئله ناشی می‌شود. بودجه بندی اهداف و کاربردهای مختلفی در تنظیم، تصویب، اجرا و کنترل سیاستهای دولت و سازمان‌ها دارد. در مرحله اول، بودجه چارچوبی را برای تنظیم سیاستهای دولت و سازمان‌ها فراهم می‌کند و فعالیت‌های مختلف برای رسیدن به اهداف توسعه و تقسیم این فعالیت‌ها بین مجریان فعالیت‌ها تعیین می‌شود. در مرحله تصویب، بودجه وسیله کنترل قانونی است. در مرحله اجرا، بودجه بندی راهنمای مدیران در اجرای سیاستهای تدوین شده است و در نهایت بودجه بندی مهم ترین ابزار کنترل و نظارت بر عملکرد دولت و سازمان‌ها محسوب می‌شود (ابوالحسنی، ۱۳۸۴).

بسیاری از مدیران، امروزه تمایل دارند که فرآیند بودجه ریزی را از انتها (از سمت خروجی‌ها) آغاز نمایند. در بودجه‌ریزی سنتی، بودجه بصورت بسیار تفصیلی تهیه می‌گردید که این امر موجبات دقت و صحت را فراهم می‌نمود، اما بسیاری از مفروضات این سیستم سؤال برانگیز بودند. بسیاری از موارد تکراری در سیاست‌های داخلی و ساختارهای سازمانی، ممکن است این طریقه بودجه‌ریزی را به یک طرح ایده‌آل غیر واقعی مبدل سازد. (بایز، پیتر و گرین، ۲۰۰۷). یکی از ضعفهای اساسی رویکرد سنتی، عدم تناسب سطح فعالیت و بودجه اختصاص داده شده به هر واحد بود. رویکرد نوینی که امروزه جایگزین شیوه‌های قدیمی بودجه‌ریزی گردیده، رویکرد بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت است. (لازم به ذکر است که بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت از زیرشاخه‌های بودجه‌بندی عملیاتی می‌باشد). در این رویکرد، منابع به تناسب حجم فعالیت به واحدهای سازمانی اختصاص می‌یابد. این رویکرد، برخلاف بودجه‌ریزی سنتی که تناسب بین تخصیص منابع و حجم فعالیت را رعایت نمی‌کرد، منابع سازمان را بر مبنای فعالیت به هر واحد اختصاص می‌دهد. (قلی‌زاده و همکاران، ۱۳۷۸) بودجه بندی بر مبنای فعالیت یک نمونه رشد یافته هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۲ (ABC) است (شین، ۲۰۰۵) در واقع، بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت یکی از روشهای بودجه‌ریزی، برای تقویت صحت پیش‌بینی‌های مالی و افزایش درک مدیریت است. این سیستم محصولات و خدمات را در نظر گرفته، سپس فعالیت‌های مورد نیاز برای تولید و ارائه آن‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد، پس از آن، منابع لازم برای اجرای این فعالیت‌ها را شناسایی می‌کند. به زبان ساده سیستم ABB معکوس ABC است. بر این اساس، سیستم ABB بودجه را در قالب هزینه‌هایی متشکل از هزینه هدف به جای اقلام هزینه‌های سنتی ارائه می‌کند (بایز، پیتر و گرین، ۲۰۰۷)

² Activity Based Costing

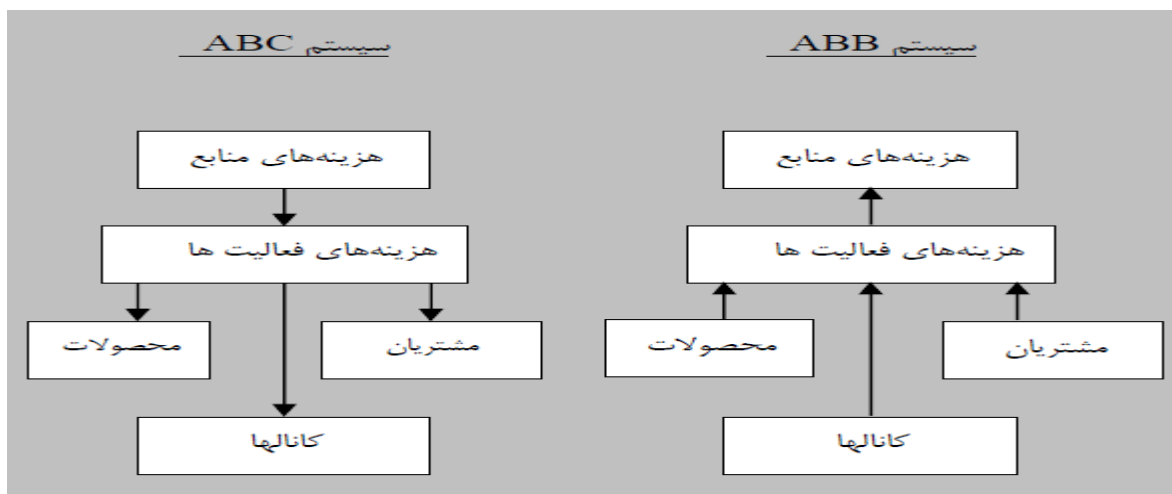


شکل ۱- فرایند ساده شده ABB (بایز، پیتر و گرین، ۲۰۰۷)

چنانچه در شکل ۱ دیده میشود، ABB بعنوان یک سیستم کشتی عمل می‌کند و با رویکرد بر مبنای فشار در تضاد و معارضة است. در توضیح افزون‌تر نمودار فوق، می‌توان فعالیت‌های ABB را بصورت ذیل برشمرد:

- تخمین منابع مورد نیاز تقاضا شده برای اهداف (تقاضای درونی یا بیرونی)
- تهیه لیست منابع برای هر کدام از اهداف، که نشان دهنده نیازمندی‌های منابع و همچنین زمان تحویل مقادیر موردنظر باشد
- شناسایی فعالیت‌های لازم برای خروجی‌های تقاضا شده
- تعیین سطح فعالیت واحدها (نرخ مصرف)
- تخمین منابع لازم برای تحویل اهداف پیش‌بینی شده

همانگونه که اشاره شد، سیستم ABB را می‌توان، نمونه رشد یافته سیستم ABC دانست. سیستم ABC سه هدف استراتژیک دارد؛ اول، شناسایی دقیق هزینه‌ها به منظور کشف منابع سودآور سازمان دوم، شناسایی فعالیت‌های کارا و مؤثر و سوم، شناسایی و تخمین احتیاجات منابع در آینده به منظور حصول کارآیی افزون‌تر. این هدف سوم در رویکرد ABB مورد توجه قرار می‌گیرد. سیستم ABB اصول سیستم ABC را به منظور پیش‌بینی احتیاجات منابع در آینده، مورد استفاده قرار میدهد (کوپر و اسلام‌مدر، ۲۰۰۰). ABB نسبت به بودجه‌ریزی سنتی، دو مزیت عمده دارد؛ اول آن که، بطور بالقوه از دقت بیشتری برخوردار است و ثانیاً، ما را در شناسایی علت غیرخطی بودن مصرف منابع در قبال حجم محصول (خدمت) یاری می‌رساند (لیو و همکاران، ۲۰۰۳) در قلب سیستم ABB یک سیستم ABC معکوس جای دارد. در این سیستم به جای آن که هزینه منابع به فعالیت‌ها و سپس به خروجی‌ها (محصولات/خدمات) تخصیص یابند، ابتدا تقاضا برای خروجی‌ها، مشخص شده و بر مبنای آن، فعالیت‌های لازم و منابع اختصاص می‌یابند. در واقع مسیر از بالا به پایین در سیستم ABC جای خود را به مسیر از پایین به بالا در سیستم ABB می‌دهد.



شکل ۲- فرایند معکوس ABC در ABB (کوپر و اسلامودر، ۲۰۰۰)

تکنیک ABB، بیشتر در سازمانهای خدماتی، بخش های عمومی، موسسه های غیر انتفاعی و هزینه های غیرمستقیم محیطهای تولیدی کاربرد دارد. این روش، چارچوب درخور فهمی از ارتباط بین مبلغ هزینه و سطح فعالیت را به دست می دهد. البته، این مدل با مدل سنتی جمع پذیر نیستند. هر دو مدل را می توان به موازات هم یا به صورت به هم پیوسته، مورد استفاده قرار داد. فرایند اجرای این سیستم در شکل ۳ نشان داده شده است:



شکل ۳- فرایند اجرای سیستم بودجه بندی بر مبنای فعالیت (خان محمدی و ناصرآبادی، ۱۳۹۰)

در این نوع سیستم، در اولین مرحله هدفهای اساسی و مورد نظر دولت اولویت بندی و تعیین می گردد و سپس با تجزیه و تحلیل های لازم به منظور دستیابی به این هدفها، فعالیتها برای رسیدن به اهداف مورد نظر شناسایی می گردد. در مرحله بعد، هزینه های لازم برای اجرای فعالیت های فوق برآورد می گردد و در نهایت و در مرحله آخر، درآمدها برای انجام هزینه های دولت،



پیش بینی می‌شود (ساستری و کینگ، ۲۰۰۵). مزیت اصلی این نوع سیستم در مقایسه با سیستم‌های سنتی این است که در آن روش‌ها، ابتدا درآمدها پیش بینی و سپس با توجه به درآمدهای در نظر گرفته شده، هزینه‌ها، عملیات و هدف‌ها در بودجه در نظر گرفته می‌شود. اما در سیستم بودجه بندی بر مبنای فعالیت، ابتدا هدف‌ها تعیین و سپس سایر مراحل دستیابی به این هدف‌ها مشخص می‌گردد، دستیابی به هدف‌ها در این سیستم دستیافتنی‌تر و مراحل انجام هر کار دقیق‌تر و شفاف‌تر و نظام پاسخگویی از قابلیت بالاتری برخوردار است (خان‌محمدی و ناصرآبادی، ۱۳۹۰).

فرزاد و همکاران (۱۳۹۳) به این نتیجه رسیدند که بودجه‌بندی بر مبنای عملیاتی می‌تواند به اقتصاد و سلامت کشور کمک نماید، بهلولی و همکاران (۱۳۹۱) به این نتیجه رسیدند که بودجه‌بندی بر مبنای عملیاتی و فعالیت به بهبود مسوولیت پاسخگویی کمک می‌نماید آقاجانی و طریق (۱۳۹۰) بیان می‌دارند که استفاده از بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت باعث تخصیص منابع و کنترل استفاده از منابع بهتر شده و کارایی سازمان افزایش یابد رضائی (۱۳۸۳) به این نتیجه رسیدند که بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت باعث فراهم نمودن امکان مشارکت مدیران در تهیه بودجه، تهیه محرک‌های لازم و مبنای مناسب برای تخصیص بودجه و عملکرد بهتر سازمان می‌شود کاپوستیمو و همکاران (۲۰۱۳) بیان می‌دارند که بودجه بندی بر مبنای فعالیت پیش بینی واضح تری را در رابطه با هزینه های جاری و منابع ضروری سازمان پیشنهاد می‌دهد و منجر به عملکرد بهتر سازمان می‌گردد، کوجو اوسیفا (۲۰۱۳)، به این نتیجه رسیدند که بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت ابزار موثری برای بدست آوردن اطلاعات هزینه ای موثر و قابل مقایسه است و باعث بهبود در عملکرد مالی، هزینه اطلاعات برای تصمیم گیرندگان و نیز ارائه خدمات در بخش عمومی می‌شود.

با توجه به نظرات نظرات زینالی و خردمند (۱۳۹۰)، محمودی (۱۳۸۶)، قلی‌زاده و همکاران (۱۳۸۷) و قدرتی و فتاحی (۱۳۹۰) جهت پیاده‌سازی بوجه‌بندی بر مبنای فعالیت به چهار عامل انسانی، سازمانی، فنی، فرایندی و محیطی نیاز هست که عوامل انسانی، شامل شاخص‌هایی از جمله رعایت شرایط احراز مشاغل حسابداری، تخصص و مهارت حسابداری و بودجه بندی، آموزش تکنیکی لازم در خصوص بودجه بندی، نظام حقوق و مزایای مناسب با فعالیت‌ها و نظام تشویق و تنبیه مناسب با فعالیت‌ها می‌باشد، عوامل فنی و فرآیندی شامل شاخص‌هایی از جمله تغییر مناسب سیستم حسابداری و گزارشگری، برنامه ریزی استراتژیک، تعیین شاخص در بودجه‌بندی، اعتبار شاخص در بودجه ریزی و سیستم اطلاعات مدیریت می‌باشد، عوامل محیطی شامل شاخص‌هایی از جمله وابستگی بودجه به سایر ارگانهای دولتی استان، حسابرسی عملیاتی، پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی و پاسخگویی سازمان در مقابل جامعه و بودجه برنامه ریزی شده می‌باشد و عوامل سازمانی شامل شاخص‌هایی از جمله مشارکت کارکنان در امر بودجه‌بندی، برنامه های آموزشی تدوین شده برای بودجه بندی، شاخص انتخاب و گزینش صحیح کارکنان در امر بودجه بندی می‌باشد، و با توجه به پیشینه تحقیق، بوجه‌بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد دارای رابطه معناداری می‌باشد، اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی جهت همگامی با تغییرات محیطی، افزایش شفافیت مالی، کمک به تصمیم‌گیری بهتر، افزایش کارایی و اثربخشی نیاز مبرم به استفاده از بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت دارد جهت این امر و جهت اینکه سنج و معیاری متقن در استفاده و پیاده‌سازی بوجه‌بندی بر مبنای فعالیت داشته باشیم، تحقیق حاضر درصدد سنجش رابطه بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی به عنوان معیاری دقیق و جهان‌شمول می‌باشد که در مقاله حاضر، بهبود عملکرد مالی با استفاده از مدل TQM سنجیده می‌شود.

تحقیق حاضر با توجه به ماهیت آن از نوع تحقیق توصیفی-همبستگی و از حیث روش، پیمایشی می‌باشد. در مطالعه توصیفی به توصیف و تفسیر آنچه که هست پرداخته می‌شود و به شرایط یا روابط موجود، فرایندهای جاری، آثار مشهود یا روندهای در حال گسترش توجه می‌شود. و به علت اینکه در فرضیات تحقیق رابطه مابین متغیرها سنجیده می‌شود، تحقیق حاضر از نوع همبستگی می‌باشد. و به علت استفاده از پرسشنامه جهت گردآوری اطلاعات، تحقیق حاضر از نوع پیمایشی می‌باشد. همچنین با توجه به اینکه نتایج حاصل از تحقیق مورد استفاده در سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری جمهوری اسلامی ایران و علی‌الخصوص اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی قرار می‌گیرد و به آزمون مفاهیم نظری به صورت عینی پرداخته می‌شود می‌توان آنرا از نظرهدف کاربردی نیز دانست.

۴- روش و ابزار گردآوری داده‌ها

در پژوهش حاضر برای جمع‌آوری داده‌ها در قسمت پیشینه تحقیق از روش کتابخانه‌ای استفاده گردید. ابزار اندازه‌گیری داده‌های اولیه که به صورت میدانی جمع‌آوری شده است، استفاده از دو پرسشنامه جهت سنجش متغیرهای تحقیق شامل بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و عوامل ۴ گانه آن (انسانی، سازمانی، فنی-فرایندی و محیطی) بر اساس نظرات زینالی و خرمند (۱۳۹۰)، محمودی (۱۳۸۶)، قلی‌زاده و همکاران (۱۳۸۷) و قدرتی و فتاحی (۱۳۹۰) و بهبود عملکرد مالی (بر مبنای مدل TQM) می‌باشد، لازم به ذکر است که به علت حالت محرمانه داشتن داده‌های مالی، امکان استفاده از داده‌های کمی وجود نداشته و داده‌های عملکرد مالی با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شدند. برای سنجش هریک از عوامل و گویه‌های تحقیق، محقق با طیف پنج درجه‌ای لیکرت (از بسیار کم تا بسیار زیاد که دارای ارزش عددی از ۱ تا ۵ می‌باشند) اقدام به اندازه‌گیری نموده است.

۵- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق حاضر، شامل کلیه حسابداران، حساب‌رسان، کارشناسان مالی و مدیران و معاونان حیطة مالی و بوجه در زمان انجام تحقیق می‌باشد که تعداد آن برابر با ۳۰ نفر می‌باشد و حجم نمونه آماری تحقیق حاضر به علت کم و محدود بودن جامعه آماری برابر با حجم جامعه آماری تحقیق می‌باشد (تحقیق به صورت سرشماری/تمام شماری انجام می‌پذیرد). پس حجم نمونه آماری برابر با ۳۰ نفر می‌باشد.

۶- روایی

پرسشنامه مورد استفاده در تحقیق به علت استفاده در برخی پژوهش‌های داخلی و خارجی و همچنین مورد تایید قرار گرفتن از سوی خبرگان و کارشناسان و مدیران اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی از اعتبار محتوا و روایی صوری مدنظر برخوردار می‌باشد.

۷- پایایی

جهت محاسبه پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ که بیانگر هماهنگی درونی مابین ابزارهای اندازه‌گیری می‌باشد استفاده شده است، با استفاده از نرم افزار اسپاس، نتایج پایایی پرسشنامه‌های تحقیق به شرح جدول ۱ می‌باشد:

جدول ۱- پایایی متغیرهای تحقیق

متغیر	تعداد سوال	تعداد نمونه	ضریب آلفای کرونباخ
بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت	۱۷	۳۰	۰,۹۷۱
عامل انسانی	۵	۳۰	۰,۷۲۶
عامل سازمانی	۵	۳۰	۰,۷۳۱
عامل فنی، فرایندی	۴	۳۰	۰,۷۰۸
عامل محیطی	۳	۳۰	۰,۷۱۵
بهبود عملکرد مالی	۶	۳۰	۰,۸۵۵

به علت بالا بودن ضرایب آلفای کرونباخ از ۰,۷، پایایی تمامی ابعاد پرسشنامه و کل پرسشنامه مورد تایید می‌باشد.

۸- روش تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از شاخص‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است در قسمت آمار توصیفی و سؤالات عمومی (جهت بررسی مزایای پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت) از میانگین، جداول توزیع فراوانی و نمودارها و در قسمت آمار استنباطی، برای احصای پایایی از روش آلفای کرونباخ با بکارگیری نرم افزار اسپاس استفاده شده است، همچنین از آزمون کالموگراف-اسمیرنوف جهت مشخص شدن نوع توزیع داده‌ها، از آزمون تی تک نمونه و دوجمله‌ای برای تعیین وضعیت بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و عملکرد مالی، آزمون فریدمن جهت رتبه‌بندی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و عملکرد مالی و آزمون همبستگی اسپیرمن جهت بررسی نحوه ارتباط بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و عملکرد مالی استفاده شده است و تمامی موارد فوق با بکارگیری نرم‌افزار اسپاس بوده است.

۹- فرضیات و سؤالات

متناسب با اهداف ذکر شده، فرضیات اصلی و فرعی تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اصلی تحقیق حاضر به شرح زیر می‌باشد:

بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد.

فرضیات فرعی تحقیق حاضر به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه فرعی اول: عامل انسانی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد.

فرضیه فرعی دوم: عامل سازمانی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد.

فرضیه فرعی سوم: عامل فنی، فرایندی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد.

فرضیه فرعی چهارم: عامل محیطی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد.

سؤالات تحقیق حاضر، به شرح زیر میباشند:

سؤال اول: وضعیت بودجه بندی بر مبنای فعالیت و عوامل ۴ گانه آن در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی چگونه می باشد؟

سؤال دوم: وضعیت عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، چگونه می باشد؟

سؤال سوم: رتبه بندی عوامل و شاخصهای بودجه بندی بر مبنای فعالیت در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی چگونه است؟

سؤال چهارم: رتبه بندی شاخصهای عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی چگونه است؟

به منظور آزمون فرضیات تحقیق، با استفاده از آزمون همبستگی اسپیرمن (با توجه به توزیع غیرنرمال بودجه بندی و عوامل آن) داریم:

با استفاده از آزمون همبستگی اسپیرمن در مورد فرضیه اصلی داریم:

جدول ۲- آزمون همبستگی اسپیرمن فرضیه اصلی

	عملکرد مالی	بودجه بندی بر مبنای فعالیت	
عملکرد مالی	۱	۰,۵۲۹	ضریب همبستگی اسپیرمن
بودجه بندی بر مبنای فعالیت	۰,۵۲۹	۱	
		۰,۰۰۱	سطح معناداری (sig(1-tailed))
		۳۰	حجم نمونه (N)

همانگونه که مشخص است، مطابق با نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، به علت اینکه sig کوچکتر از ۰,۰۰۱ و برابر با ۰,۰۰۱ می باشد، بنابراین فرض H1 تایید شده و در سطح اطمینان ۹۹٪ بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد و ضریب همبستگی نیز برابر با ۰,۵۲۹ می باشد.

با استفاده از آزمون همبستگی اسپیرمن در مورد فرضیه فرعی اول داریم:

جدول ۳- آزمون همبستگی اسپیرمن فرضیه فرعی اول

	عملکرد مالی	عامل انسانی	
عملکرد مالی	۱	۰,۶۶۱	ضریب همبستگی اسپیرمن
عامل انسانی	۰,۶۶۱	۱	
	۰,۰۰۱		سطح معناداری (sig(1-tailed))
	۳۰		حجم نمونه (N)

همانگونه که مشخص است، مطابق با نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، به علت اینکه sig کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ می باشد، بنابراین فرض H1 تایید شده و در سطح اطمینان ۹۹٪ عامل انسانی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد و ضریب همبستگی نیز برابر با ۰,۶۶۱ می باشد

با استفاده از آزمون همبستگی اسپیرمن در مورد فرضیه فرعی دوم داریم:

جدول ۴- آزمون همبستگی اسپیرمن فرضیه فرعی دوم

	عملکرد مالی	عامل سازمانی	
عملکرد مالی	۱	۰,۴۲۸	ضریب همبستگی اسپیرمن
عامل سازمانی	۰,۴۲۸	۱	
	۰,۰۰۹		سطح معناداری (sig(1-tailed))
	۳۰		حجم نمونه (N)

همانگونه که مشخص است، مطابق با نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، به علت اینکه sig کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۹ می باشد، بنابراین فرض H1 تایید شده و در سطح اطمینان ۹۹٪ عامل سازمانی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد و ضریب همبستگی نیز برابر با ۰,۴۲۸ می باشد.

با استفاده از آزمون همبستگی اسپیرمن در مورد فرضیه فرعی سوم داریم:

جدول ۵- آزمون همبستگی اسپیرمن فرضیه فرعی سوم

	عملکرد مالی	عامل فنی، فرایندی	

عملکرد مالی	۱	۰,۶۳۹	ضریب همبستگی اسپیرمن
عامل فنی، فرایندی	۰,۶۳۹	۱	
		۰,۰۰۰	سطح معناداری (sig(1-tailed))
		۳۰	حجم نمونه (N)

همانگونه که مشخص است، مطابق با نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، به علت اینکه sig کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ می‌باشد، بنابراین فرض H1 تایید شده و در سطح اطمینان ۹۹٪ عامل فنی، فرایندی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد و ضریب همبستگی نیز برابر با ۰,۶۳۹ می‌باشد.

با استفاده از آزمون همبستگی اسپیرمن در مورد فرضیه فرعی چهارم داریم:

جدول ۶- آزمون همبستگی اسپیرمن فرضیه فرعی چهارم

	عملکرد مالی	عامل محیطی	ضریب همبستگی اسپیرمن
عملکرد مالی	۱	۰,۶۹۲	
عامل محیطی	۰,۶۹۲	۱	سطح معناداری (sig(1-tailed))
		۰,۰۰۰	حجم نمونه (N)
		۳۰	

همانگونه که مشخص است، مطابق با نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، به علت اینکه sig کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ می‌باشد، بنابراین فرض H1 تایید شده و در سطح اطمینان ۹۹٪ عامل محیطی بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، رابطه مثبت و معناداری دارد و ضریب همبستگی نیز برابر با ۰,۶۹۲ می‌باشد.

در مورد سؤال اول با استفاده از آزمون دوجمله‌ای (با توجه به توزیع غیرنرمال داده‌ها) داریم:

با توجه به مجموع نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، میانگین بودجه بندی بر مبنای فعالیت، بالاتر از حالت متوسط و برابر با ۳,۳۰۳۹ می‌باشد و همچنین سطح معناداری کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ می‌باشد، که بیانگر این است میانگین به دست آمده در سطح اطمینان ۹۹٪ معنی دار می‌باشد، همچنین نتیجه یافت شده بدین معنی است که آمادگی سازمان برای پیاده‌سازی بودجه بندی بر مبنای فعالیت مناسب است.

با توجه به مجموع نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، میانگین عامل انسانی بودجه بندی بر مبنای فعالیت، بالاتر از حالت متوسط و برابر با ۳,۲۱۳۳ می‌باشد و همچنین سطح معناداری بزرگتر از ۵٪ و برابر با ۰,۰۹۹ می‌باشد، که بیانگر این است میانگین به دست آمده

در سطح اطمینان ۹۵٪ غیرمعنی‌دار می‌باشد، همچنین نتیجه یافت‌شده بدین معنی است که آمادگی سازمان برای پیاده‌سازی عامل انسانی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت به صورت غیرمعنی‌دار مناسب است (نتیجه یافت شده به جامعه قابلیت تعمیم ندارد).

با توجه به مجموع نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، میانگین عامل فنی، فرایندی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، بالاتر از حالت متوسط و برابر با ۳,۳۷۳۳ می‌باشد و همچنین سطح معناداری کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ می‌باشد، که بیانگر این است میانگین به دست آمده در سطح اطمینان ۹۹٪ معنی‌دار می‌باشد، همچنین نتیجه یافت‌شده بدین معنی است که آمادگی سازمان برای پیاده‌سازی عامل فنی، فرایندی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت مناسب است.

با توجه به مجموع نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، میانگین عامل سازمانی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، بالاتر از حالت متوسط و برابر با ۳,۵۶۶۷ می‌باشد و همچنین سطح معناداری کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ می‌باشد، که بیانگر این است میانگین به دست آمده در سطح اطمینان ۹۹٪ معنی‌دار می‌باشد، همچنین نتیجه یافت‌شده بدین معنی است که آمادگی سازمان برای پیاده‌سازی عامل سازمانی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت مناسب است.

با توجه به مجموع نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، میانگین عامل محیطی بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت بالاتر از حالت متوسط و برابر با ۳,۱۳۳۳ می‌باشد و همچنین سطح معناداری کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ می‌باشد، که بیانگر این است میانگین به دست آمده در سطح اطمینان ۹۹٪ معنی‌دار می‌باشد.

در مورد سؤال دوم با استفاده از آزمون تی (با توجه به توزیع نرمال داده‌ها) داریم:

با توجه به مجموع نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، میانگین عملکرد مالی بالاتر از حالت متوسط و برابر با ۳,۲۰۰۰ می‌باشد و همچنین سطح معناداری کوچکتر از ۵٪ و برابر با ۰,۰۲۲، که بیانگر این است میانگین به دست آمده در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار می‌باشد.

در مورد سؤال سوم با استفاده از آزمون فریدمن در مورد نحوه رتبه بندی عوامل بودجه بندی بر مبنای فعالیت داریم:

با توجه به نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، به علت اینکه Sig کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ است، در سطح اطمینان ۹۹٪، نحوه رتبه بندی عوامل مؤثر بر بودجه بندی بر مبنای فعالیت در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، متفاوت است و به ترتیب ۱- عامل سازمانی ۲- عامل فنی، فرایندی ۳- عامل انسانی و ۴- عامل محیطی در بودجه بندی بر مبنای فعالیت در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی تأثیر دارند.

با توجه به نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، به علت اینکه Sig کوچکتر از ۱٪ و برابر با ۰,۰۰۰ است، در سطح اطمینان ۹۹٪، نحوه رتبه بندی شاخص‌های مؤثر بر بودجه بندی بر مبنای فعالیت در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، متفاوت است و به ترتیب ۱- مهارت و تخصص کارکنان واحد حسابداری و بودجه بندی و ۲- انتخاب و رعایت معیارهای مناسب گزینش کارکنان واحد بودجه بندی دارای بالاترین رتبه‌ی میانگین در بودجه بندی بر مبنای فعالیت در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، می‌باشند (شاخص‌های فوق، نقاط قوت به‌شمار می‌روند).

شاخص‌های ۱- نظام حقوق و مزایای مناسب ۲- میزان آموزش روشهای نوین بودجه بندی از قبیل بودجه بندی بر مبنای فعالیت ۳- میزان اعتبار شاخص های موجود بودجه بندی ۴- پاسخگو بودن اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی در مقابل جامعه و بودجه برنامه ریزی شده ۵- برخورداری اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی از پشتیبانی دولت در بودجه ۶- مشارکت کارکنان در امر بودجه بندی ۷- استفاده از نظام تشویق و تنبیه در واحد حسابداری و بودجه بندی ۷- مبتنی بودن فعالیتهای موجود در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی بر برنامه ریزی راهبردی (استراتژیک)، دارای پایین ترین رتبه ی میانگین در بودجه بندی بر مبنای فعالیت در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، می باشند (شاخص های فوق، نقاط ضعف به شمار می روند و در اولویت اول بهبود قرار می گیرند) و سایر شاخص ها در رده متوسط قرار می گیرند.

در مورد سؤال چهارم با استفاده از آزمون فریدمن در مورد نحوه رتبه بندی عملکرد مالی داریم:

با توجه به نظرات ۳۰ نفر از پاسخگویان، به علت اینکه Sig کوچکتر از ۰.۱٪ و برابر با ۰.۰۰۰ است، در سطح اطمینان ۹۹٪، نحوه رتبه بندی شاخص های عملکرد مالی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی، متفاوت است و به ترتیب ۱- افزایش کیفیت خدمات ۲- افزایش سهم بازار و دامنه نفوذ ۳- مبلغ دارایی ها ۴- موفقیت خدمات جدید ۵- حفظ و نگهداری مشتری (ارباب رجوع) و ۶- جذب مشتریان / ارباب رجوع جدید، شاخص های موفق اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی در مبحث عملکرد مالی می باشد.

۱۰- نتیجه گیری

به طور کلی، هدف مقاله حاضر آن بود که رابطه مابین بودجه بندی بر مبنای فعالیت و بهبود عملکرد مالی را در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی مورد بررسی قرار دهد. در حال حاضر اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی از روش بودجه بندی بر مبنای روش سنتی استفاده می نماید و تحقیق حاضر می خواهد تا اولاً میزان آمادگی سازمانی برای تغییر روش بودجه بندی و استفاده از روش بودجه بندی بر مبنای فعالیت را مورد بررسی قرار دهد و در ثانی، نظرات خبرگان سازمان را در مورد مزایا و آثار روش بودجه بندی بر مبنای فعالیت و نحوه ارتباط آن با بهبود عملکرد مالی را مورد سنجش قرار دهد. نتایج بیانگر آن است که خبرگان سازمان بر این باورند که بودجه بندی بر مبنای فعالیت می تواند اطلاعات دقیق تری در مورد درآمدها و هزینه ها برای تصمیم گیری مدیران فراهم نماید و همچنین بودجه بندی بر مبنای فعالیت با بهبود عملکرد مالی دارای ارتباط معناداری می باشد و محدوده این رابطه در حد متوسط قرار می گیرد. در بین ابعاد بودجه بندی بر مبنای فعالیت، بعد محیطی که بیانگر عامل برون سازمانی می باشد بیشترین رابطه را با بودجه بندی بر مبنای فعالیت دارد و محدوده این ارتباط نیز در محدوده بالا قرار می گیرد و نتیجه فوق بیانگر این است که سازمان های بالادستی همچون استانداری و... نقش فراوانی در بودجه بندی بر مبنای فعالیت و موفقیت این روش در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی دارند. همچنین نتایج تحقیق بیانگر این است که مابین عامل انسانی و فنی، فرایندی با بهبود عملکرد مالی ارتباط مثبت و معناداری در سطح بالا وجود دارد و فقط مابین عامل سازمانی و بودجه بندی بر مبنای فعالیت ارتباط در سطح متوسط به پایین وجود دارد که این امر بیانگر اهمیت پایین این عامل در مقایسه با عوامل محیطی، انسانی و فنی، فرایندی می باشد. نتایج تحقیق نشان می دهد که کارکنان اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی از پتانسیل لازم برای استفاده از بودجه بندی بر مبنای فعالیت برخوردار هستند و با اینکه دوره های آموزشی لازم در مورد روش های

نوین بودجه‌بندی در مورد آنان برگزار نشده است ولی به علت داشتن پتانسی لازم و همچنین مراحل که در حین استخدام و گزینش طی کرده‌اند، کارکنان اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی از توانایی لازم برای استفاده از بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت برخوردار می‌باشند و با استفاده از سیستم پاداش مناسب می‌توان با موفقیت بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت را در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی پیاده‌سازی نمود تا از آثار و نتایج آن از جمله بهبود تصمیم‌گیری مدیران به علت وجود اطلاعات دقیق‌تر و بهبود عملکرد مالی سازمان برخوردار باشند و بالاخص بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت باعث موفقیت در ارائه خدمات سازمان شده و باعث رضایت ارباب‌رجوع/مشتری می‌شود.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که مابین بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و بهبود عملکرد مالی ارتباط مثبت و معناداری در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی وجود دارد، یافته فوق با یافته‌های فرزاد و همکاران (۱۳۹۳) که بیان می‌دارند بودجه‌بندی بر مبنای عملیاتی و فعالیت می‌تواند به اقتصاد و سلامت کشور کمک نماید، بهلولی و همکاران (۱۳۹۱) که بیان می‌دارند بودجه‌بندی بر مبنای عملیاتی و فعالیت به بهبود مسوولیت پاسخگویی کمک می‌نماید، با یافته‌های آقاجانی و طریق (۱۳۹۰) که بیان می‌دارند استفاده از بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت باعث تخصیص منابع و کنترل استفاده از منابع بهتر شده و کارایی سازمان افزایش یابد، با یافته‌های رضانی (۱۳۸۳) که بیان می‌دارد بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت باعث فراهم نمودن امکان مشارکت مدیران در تهیه بودجه، تهیه محرک‌های لازم و مبنای مناسب برای تخصیص بودجه و عملکرد بهتر سازمان می‌شود، با یافته‌های کاپوستیمو و همکاران (۲۰۱۳) که بیان می‌دارد بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت پیش‌بینی واضح‌تری را در رابطه با هزینه‌های جاری و منابع ضروری سازمان پیشنهاد می‌دهد و به عملکرد بهتر سازمان می‌گردد، با یافته‌های کوجو اوسیفا (۲۰۱۳)، که بیان می‌کند بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت ابزار موثری برای بدست آوردن اطلاعات هزینه‌ای موثر و قابل مقایسه است و باعث بهبود در عملکرد مالی، هزینه‌های اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان و نیز ارائه خدمات در بخش عمومی می‌شود دارای همخوانی می‌باشد.

۱-۱۰- پیشنهادها

براساس نتایج و یافته‌های حاصل از این پژوهش پیشنهاد می‌گردد که:

نتایج تحقیق بیانگر این است که مابین بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و بهبود عملکرد مالی رابطه‌ی مثبت و بالاتر از متوسط برقرار است، بنابراین جهت بهبود عملکرد مالی، پیاده‌سازی و استفاده از بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت از طرق زیر پیشنهاد می‌گردد:

- استفاده از عامل انسانی توانمند
- استفاده از عامل فنی، فرایندی مناسب
- ایجاد رابطه پایدار، مناسب و سازگار با سایر ارگان‌های دخیل در امر بودجه‌بندی
- استفاده از عامل سازمانی مناسب

نتایج تحقیق بیانگر این است که عامل محیطی ABB بیشترین رابطه را با بهبود عملکرد مالی دارد، جهت استقرار موفقیت‌آمیز عامل محیطی و بهبود عملکرد مالی، تقویت عامل محیطی ABB از طرق زیر پیشنهاد می‌گردد:

- مشارکت کارکنان در امر بودجه‌بندی مبتنی بر ایجاد انگیزش‌های مادی و معنوی در کارکنان
- برگزاری برنامه‌های آموزشی برای کارکنان واحد بودجه‌بندی در راستای بهبود بهره‌وری

- انتخاب و رعایت معیارهای مناسب گزینش کارکنان واحد بودجه بندی در راستای امر بودجه بندی

نتایج تحقیق بیانگر این است که عامل انسانی ABB دومین میزان رابطه را با بهبود عملکرد مالی دارد، جهت استقرار موفقیت آمیز عامل انسانی و بهبود عملکرد مالی، تقویت عامل انسانی ABB از طرق زیر پیشنهاد می‌گردد:

- رعایت و در نظر گرفتن شرایط احراز مشاغل حسابداری و بودجه بندی
- برگزاری دوره های آموزشی جهت افزایش مهارت و تخصص کارکنان واحد حسابداری و بودجه بندی
- آموزش روشهای نوین بودجه بندی از قبیل بودجه بندی بر مبنای فعالیت
- استفاده از نظام حقوق و مزایای مناسب برای واحد حسابداری و بودجه بندی

نتایج تحقیق بیانگر این است که عامل فنی، فرایندی ABB سومین میزان رابطه را با بهبود عملکرد مالی دارد، جهت استقرار موفقیت آمیز عامل فنی، فرایندی و بهبود عملکرد مالی، تقویت عامل فنی، فرایندی ABB از طرق زیر پیشنهاد می‌گردد:

- ایجاد وابستگی در امر بودجه بندی بین اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی و سایر ارگانهای دولتی استان
- حسابرسی عملیاتی مبتنی بر بودجه بندی در ارزیابی عملکرد اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی
- ایجاد زمینه برخورداری اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی از پشتیبانی دولت در بودجه
- پاسخگویی مناسب بودن اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی در مقابل جامعه و بودجه برنامه ریزی شده

نتایج تحقیق بیانگر این است که عامل سازمانی ABB چهارمین میزان رابطه را با بهبود عملکرد مالی دارد، جهت استقرار موفقیت آمیز عامل سازمانی و بهبود عملکرد مالی، تقویت عامل سازمانی ABB از طرق زیر پیشنهاد می‌گردد:

- مؤثر بودن تغییر متناسب در سیستم حسابداری و گزارشگری در تعیین هزینه های واقعی برنامه و فعالیتها
- مبتنی بودن فعالیتهای موجود در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی بر برنامه ریزی راهبردی (استراتژیک)
- مؤثر بودن تعیین شاخص های بودجه بندی مبتنی بر فعالیت در راستای برنامه راهبردی (استراتژیک)
- میزان اعتبار شاخص های موجود بودجه بندی در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی
- مؤثر بودن سیستم اطلاعات مدیریت در اتخاذ تصمیم، برنامه ریزی و کنترل (بودجه بندی)

پژوهش حاضر دارای محدودیتهایی همچون، استفاده از نظرات زینالی و خردمند (۱۳۹۰)، محمودی (۱۳۸۶) و قدرتی و فتاحی (۱۳۹۰) جهت سنجش بودجه بندی بر مبنای فعالیت و مدل TQM جهت سنجش بهبود عملکرد مالی، انتخاب اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی به عنوان جامعه آماری تحقیق، عدم دسترسی به داده‌های کمی

واقعی در مورد عملکرد مالی و استفاده از روش پرسشنامه جهت گردآوری اطلاعات و عدم همکاری کامل پاسخگویان، می باشد. با توجه به نتایج تحقیق و جهت غلبه بر محدودیتهای فوق پیشنهادهای زیر برای تحقیقات آتی پیشنهاد می گردد:

۱- استفاده از متدولوژی تحقیق حاضر، در سایر استانها و مقایسه تطبیقی مابین نتایج حاصله از هر استان به صورت تفکیکی

۲- استفاده از سایر مدلها و نظرات مبتنی بر سنجش بودجه بندی بر مبنای فعالیت و سنجش بهبود عملکرد مالی و مقایسه تطبیقی نتایج

۳- بررسی چرایی رابطه متوسط مابین عامل سازمانی با بهبود عملکرد مالی

۴- بررسی دلایل چربش عوامل خارج سازمانی بر عوامل درون سازمانی در رابطه بودجه بندی بر مبنای فعالیت و بهبود عملکرد مالی

۵- بررسی نتایج حاصل از استقرار بودجه بندی بر مبنای فعالیت در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی و تعیین اینکه استقرار بودجه بندی بر مبنای فعالیت، کدام بخشها را بیشتر متأثر می سازد و کدام نتایج را به بار می آورد

۶- بررسی دلایل تمام و کمال استفاده از بودجه بندی بر مبنای فعالیت در اداره کل میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری استان آذربایجان شرقی

۱۱-منابع

منابع فارسی:

۱. آقاجانی، وحدت و طریقی علی، ۱۳۹۰، بررسی لزوم استفاده از بودجه بندی بر مبنای فعالیت در سیستم حسابداری دولتی کشور، اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی، آمل، دانشگاه شمال
۲. ابوالحسنی؛ علی اصغر، ۱۳۸۴، مبانی امور مالی و تنظیم بودجه. جزوه درسی.
۳. پهلوی نادر، زینالی مهدی، پورقلی اسرافیل، ۱۳۹۱، بررسی رابطه بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسوولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی، دانش حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۹.
۴. خان محمدی، محمدحامد، ناصرآبادی، دلیر. ۱۳۹۰. نگرش مفهومی بر انواع تکنیک های بوجه بندی و سودمندی به کارگیری آنها برای دولت. مجله حسابر. شماره ۵۲. صص ۲-۷.
۵. رهنمای رودپشتی، فریدون، ۱۳۸۸، هزینه یابی بر مبنای فعالیت/ مدیریت بر مبنای فعالیت، انتشارات ترمه
۶. رضانی، امیررضا، ۱۳۸۳، بودجه بندی بر مبنای فعالیت در دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی (مطالعه موردی: دانشگاه شیراز)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
۷. زینالی، مهدی، خردمند، اکبر، ۱۳۹۰، بررسی موانع و مشکلات استقرار سامانه بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری های استان آذربایجان شرقی، همایش ملی شناسایی و تبیین راهکارهای تحقق جهاد اقتصادی در شهرداریها، شیراز، شهرداری شیراز.



۸. فرزاد محبوبه، قاسمی محمد، عرب اول مهرداد، رضانی عباسعلی، ۱۳۹۳، فصلنامه علمی پژوهشی دانشگاه علوم پزشکی زابل (رستمینه)، دوره ۶، شماره ۲، صص ۴۴-۵۳.
۹. قدرتی، حسن، فتاحی، اقدس و فتاحی، لیلا، ۱۳۹۰، بررسی موانع و مشکلات پیاده سازی سیستم بودجه بندی عملیاتی در شهرداری قم و ارائه راه کارهای لازم جهت رفع موانع، همایش ملی شناسایی و تبیین راهکارهای تحقق جهاد اقتصادی در شهرداریها، شیراز، شهرداری شیراز.
۱۰. قلی‌زاده، محمدحسن، صانعی، محمود، سالاری، مهدی، ۱۳۸۷، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت رویکردی نوین در بودجه‌ریزی، دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.
۱۱. محمودی، فاطمه، ۱۳۸۶، بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و ارائه راه کارهای لازم جهت کاهش موانع، اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران، گروه مشاوران پنکو.
۱۲. مرادی، جواد، ولی‌پور، هاشم، راضی، محمدعلی، منصورآبادی، علیرضا، زارع، رضا، ۱۳۹۱، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۱، شماره ۴، صص ۶۵-۸۳.

منابع انگلیسی:

13. Buys, Pieter & Kevin Green, 2007, Strategic Costing Techniques: Activity based Budgeting, Accounting & Tax Periodicals, Accountancy SA, PP; 38 -39.
14. Capusneanu, sorinel, sorina boca, Ileana, barbu, Cristian-marian, rof, Letitia-maria, topor, dan, 2013, implementation of activity-based budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania, international journal of academic research, vol.3, no.1.
15. Cooper, Robin & Regine Slagmulder, 2000, Activity based budgeting part 1, Strategic Finance, No.3, PP; 85-86.
16. Kojo oseifuah, Emmanuel, 2013, activity based costing approach to financial management in the public sector, European scientific journal, vol.9, no.1
17. Liu, Lana Y J, John J Robinson & John Martin, 2003, An application of activity based budgeting: A UK experience, No.17, PP 30-36.
18. Shane, M Jon, 2005, Activity Based Budgeting: Creating a Nexus Between Workload and Costs, FBI Law Enforcement Bulletin, No.74, PP; 11-23 .