

مدلی برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران

جعفر باباجانی*
بهروز خدارحمی**

چکیده

طراحی فرایند بهینه گذر از بودجه‌ریزی سنتی ورودی محور به نظام‌های بودجه‌بندی نوین خروجی محور، موسوم به بودجه‌ریزی عملیاتی مستلزم توجه ویژه به ظرفیت‌های مدیریتی و قانونی و زیرساختی لازم است. در اختیار داشتن نقشه راه مهارت‌های مدیریت تحول برای هدایت مناسب روند گذار از یک نظام بودجه‌بندی به دیگری، از شاخصه‌های بنیادی موفقیت در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی محسوب می‌شود. از این رو، شناسایی و استخراج مؤلفه‌های کلیدی، یک راهبرد موفق مدیریت تحول از طریق مطالعه تطبیقی در مورد تجارب کشورهای که به این مهم دست یازیده‌اند روشنگر این مسیر خطیر خواهد بود. بررسی روندهای تغییر در بودجه‌بندی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، مشخص می‌کند که کشورها مراحل مشخص و متوالی خاصی را برای استقرار بودجه‌بندی عملیاتی طی کرده‌اند.

در این پژوهش، پس از مطالعه مبانی نظری حاکم بر استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی و تجارب موفق کشورهای دارای این نظام بودجه‌بندی، شاخص‌های استقرار موفق نظام بودجه‌بندی عملیاتی در قالب سؤالاتی موردنظرخواهی از خبرگان قرار گرفته است. نظرات ابرازی خبرگان، با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب با هدف کسب اجماع موافق یا مخالف در مورد شاخص‌های مورد پرسش ارزیابی گردید. در نهایت، این پژوهش ضمن بیان این واقعیت که پارادایم حاکم بر اجرای نظام بودجه‌بندی عملیاتی در کشور مناسب ارزیابی نمی‌شود، به ارائه مدلی جهت استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران پرداخته است.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌بندی عملیاتی، جریان منابع اقتصادی، مبنای تعهدی، سیستم بهای تمام شده، نهادهای تأثیرگذار

* دانشیار حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

** دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۳/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۳/۷

مقدمه

بودجه شاهرگ حیاتی و مهم‌ترین سندی است که دولت تهیه می‌کند، زیرا دولت تمام فعالیت‌های مالی، اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متعدد و متنوع خود را در چارچوب قانون بودجه پیش‌بینی و انجام می‌دهد. بنابراین، بودجه آینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و انواع فعالیت‌های دولت است و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصادی ملی ایفا می‌نماید. با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل سنتی مخارج، اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع عمومی مطرح گردید. این امر موجب توجه دولت‌ها به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت شد. مواجهه با این شرایط نه تنها نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌بندی موجود را آشکار ساخت، بلکه بعد جدیدی به تصمیم‌گیری در سیستم مدیریت و مدیریت مالی دولتی افزود و سیستم بودجه‌بندی عملیاتی را مطرح ساخت. ویژگی و وجه تمایز این سیستم بودجه‌بندی از سیستم بودجه‌بندی اسلاف خود، تأکید روی اهداف، نتایج و منافع حاصل از هر یک از اقلام هزینه‌ها و یافتن پاسخ به این سؤال بود که درآمدها به چه منظور خرج می‌شود.

از آنجائی که تخصیص هدفمند منابع به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد، استفاده از بودجه‌بندی عملیاتی گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود. با توجه به حرکت رو به رشد اصلاحات در ارائه خدمات بخش دولتی، اصلاح روند بودجه‌بندی با تکیه بر هماهنگی‌های فرابخشی و درون‌بخشی از جمله اهداف نهاد برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه به شمار می‌رود و این امر تنها در سایه تعامل و ایجاد زبان مشترک برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی در فرایند تدوین بودجه میسر خواهد گردید.

به بیان خلاصه به نظر می‌رسد مشکلات اقتصادی عمده‌ای که اغلب کشورهای در حال توسعه را تهدید می‌کند به نوع سیاست مالی اتخاذ شده مربوط نیست (یا کمتر ارتباط دارد) بلکه به نظام کنترلی - بودجه‌بندی حاکم بر تصمیمات اتخاذ شده بستگی دارد.

بنابراین، هدف غایی بودجه‌بندی عملیاتی کمک به اتخاذ تصمیمات عقلانی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت براساس پیامدهای قابل سنجش می‌باشد که نتایج قابل انتظار (عملکرد) دستگاه اجرایی را در طول زمان منعکس می‌کند.

بودجه‌بندی عملیاتی با وجود مزایایی که دارد در مراحل مختلف مستلزم اقدام‌های پیچیده در ابعاد فنی و سیاسی است. علاوه بر این که سیستم حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با فرایند بودجه‌بندی عملیاتی دچار تحول شوند، توافق و هماهنگی در سطوح مختلف قوه مجریه با قوه مقننه از الزامات اصلی موفقیت بودجه‌بندی عملیاتی محسوب می‌شود. اصلاح روش‌های بودجه‌بندی و توزیع منابع آن، از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصادی دولت می‌باشد. از آنجایی که تخصیص هدفمند اعتبار به فعالیت‌های هر دستگاه اجرایی می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد، استفاده از بودجه‌بندی عملیاتی گام مؤثری در افزایش کارآیی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود.

در همین راستا این پژوهش به دنبال ایجاد چارچوب و مدلی برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی است تا مدیران نهادهای دولتی با درک هر چه بهتر مفاهیم این نظام، نقشه راهی برای گذر از سیستم بودجه‌بندی برنامه‌ای به بودجه‌بندی عملیاتی در اختیار داشته باشند.

بودجه‌بندی عملیاتی از دیر باز در زمره پیشنهادهای اصلاحی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده و در ایران نیز ایده عملیاتی کردن بودجه در سال‌های اخیر اولین بار در بند "ب" تبصره ۲۳ قانون بودجه ۱۳۸۱ کل کشور مطرح شد. این موضوع عیناً در بند "ر" تبصره یک قانون بودجه سال ۱۳۸۲ و بند "ز" تبصره یک قانون بودجه سال ۱۳۸۳ تکرار شد. همچنین قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب ۱۳۸۳/۶/۱۱ نیز در بندهای ۱۳۸ و ۱۴۴ به صراحت و برای اولین بار به عملیاتی شدن نظام بودجه‌بندی کشور تأکید ورزید (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، ۱۳۸۵). اما با توجه به آنچه که تا کنون در طول دو برنامه سوم و چهارم انجام شده، به نظر می‌رسد توفیق چندانی در استقرار این نظام حاصل نشده است. لذا تحقیق حاضر به دنبال این است که آیا عدم توفیق در استقرار، ناشی از مدل استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی و نظام‌های مرتبط با آن است یا خیر.

به بیان دیگر در این تحقیق کوشش شده است تا ابتدا با انجام یک مطالعه تطبیقی در مورد مدل‌های بکار گرفته شده در کشورهای موفق در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، الگوهای استقرار نظام این قبیل کشورها تبیین و عوامل کلیدی و موثر مشترک در استقرار صحیح آن شناسایی گردند و سپس ضمن مقایسه وجوه و عوامل کلیدی مشترک با الگوی ایران، از وجود یا عدم وجود تفاوت معنی‌دار در عوامل کلیدی الگوی ایران با سایر کشورها اطمینان حاصل شود. پس از انجام مراحل فوق عوامل کلیدی مستخرجه به عنوان پیشنهاد برای شناسایی یک الگوی مناسب از طریق تحقیق دلفی به نظرخواهی متخصصان گذارده و پس از کسب اجماع توافق به عنوان الگوی مطلوب استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، معرفی گردید.

ادبیات موضوع

اقتصادهای بازارهای نوظهور با چالش‌های بزرگی در زمینه ضرورت اصلاح (تعدیل) سازمانی برای فعالیت در محیط به شدت بازار محور و جهانی مواجه هستند. یکی از مهم‌ترین این تغییرات سازمانی، تجدید ساختار سیستم بودجه‌بندی است. به طور کلی در این مورد که یک سیستم بودجه‌بندی مدرن باید بتواند به سه نیاز اصلی زیر پاسخ دهد، اجماع عمومی وجود دارد (شیک^۱، ۱۹۹۸، ۲۰۰۱):

اول - حصول اطمینان از هدایت و کنترل مخارج در جهت رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه منظور در قوانین بودجه سنواتی

دوم - با ثبات کردن اقتصاد از طریق تعدیل به موقع و کارا در مجموعه مدیریت مالی و سوم - بهبود کارایی و اثربخشی در ارائه خدمات از طریق روش‌هایی که انگیزه‌هایی را برای بهره‌وری بیشتر فراهم می‌آورند.

اخیراً اتحادیه اروپا چنین چارچوبی را برای بررسی کیفیت بودجه‌بندی در کشورهای عضو پذیرفته است (کمیسیون اروپا، ۲۰۰۴). معمولاً در سیستم‌های بودجه‌بندی بر این سه نیاز تأکیدهای متفاوتی می‌شود. سیستم‌های اولیه به شکل سنتی بر هدف اول - حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه سالانه - تأکید دارند و

معمولاً به اقلام تفصیلی در بودجه‌بندی وابسته هستند. دستیابی به دو هدف بعدی، یک رویکرد از بالا به پائین و برای حصول اطمینان از هماهنگی سیاست‌های مالی با سیاست‌های پولی انجام می‌شود. این هماهنگی، از طریق معرفی روش‌هایی صورت می‌گیرد که دولت را در برنامه‌ریزی، کنترل و نظارت بر انجام مخارج به صورت کارا و اصلاح مجموعه‌های مالی جهت برآورده کردن اهداف مالی توانمند می‌سازد. دستیابی به هدف سوم - استفاده کارا و اثر بخش از منابع دولت - در دو دهه اخیر مورد توجه مدیران بودجه‌بندی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه قرار گرفته است (OECD, 2002a).

بودجه‌بندی عملیاتی

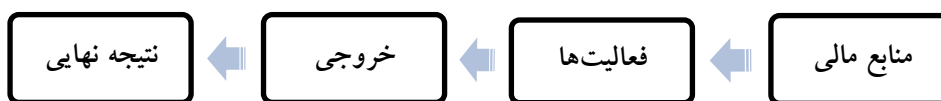
در بودجه‌ی عملیاتی - علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها - حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده^۱ محاسبه و اندازه‌گیری می‌شود. تهیه و اجرای بودجه‌ی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی مستلزم بکار بردن حسابداری تعهدی، به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌ها است. هماهنگی، یکنواختی طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای، حسابداری و تطبیق آن‌ها با ترکیب سازمانی دستگاه‌های دولتی از یک طرف و ارتباط وظایف برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و حسابداری دولتی از طرف دیگر، نیز از ضروریات بودجه‌ی عملیاتی و ایجاد اطلاعات کافی برای مدیریت منابع و جوه عمومی می‌باشد.

در بودجه‌ی عملیاتی، از طبقه‌بندی عملیاتی جهت اعتبارات استفاده می‌شود. در طبقه‌بندی عملیاتی کالا و خدمات خریداری شده، به جای طبقه‌بندی برحسب نوع و ماهیت، بر حسب عوامل و اجزای فعالیت‌ها طبقه‌بندی می‌شود. مثلاً، مواد و مصالح ساختمانی خریداری شده توسط یک سازمان دولتی بخشی از قیمت تمام شده‌ی جاده، پل یا ساختمان ساخته شده تلقی و طبقه‌بندی می‌شود. مواد و مصالح مذکور در ترکیب با سایر تجهیزات و خدمات استفاده شده، محصول نهایی خاصی را که جزئی از وظایف و

اهداف و برنامه‌های سازمانی دولتی است ایجاد می‌کند و به این ترتیب، کالا و خدمات خریداری شده با حاصل و تولید نهایی^۱ مرتبط می‌شود. حاصل یا تولید نهایی، ممکن است ساختمان یا پل و یا سد ساخته شده، نیروی انسانی تربیت شده، کالای حمل شده، پارک‌های ایجاد شده، صورت‌های مالی حسابرسی شده، دانشگاه‌ها و مدارس و تأسیسات دولتی ایجاد شده و یا سایر عملیات و فعالیت‌های مشهود و مشخص انجام شده توسط دولت و مؤسسات دولتی باشد. این کیفیت «مشهود و مشخص» تولید و حاصل نهایی در یک طبقه‌بندی عملیاتی دارای اهمیت فراوان است (اقوامی و باباجانی، ۱۳۸۴).

به طور خلاصه، بودجه‌ی عملیاتی تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و نیز تخمین دقیقی از هزینه فعالیت‌ها را در بر می‌گیرد. در این شیوه‌ی بودجه‌بندی می‌توان با ثبت و اندازه‌گیری منابع به مصرف رسیده، در هر فعالیت و هر مرحله، هزینه آن فعالیت یا مرحله را مشخص و آن را به نتیجه نهایی مرتبط ساخت. شکل زیر نمای کلی بودجه‌بندی عملیاتی را به تصویر می‌کشد.

نگاره ۱. نمای کلی بودجه‌بندی عملیاتی



این باور وجود دارد که بودجه‌بندی عملیاتی می‌تواند مدیریت عمومی را بهبود بخشد. از این رو ذکر برخی از این مزایا و قابلیت‌های بودجه‌بندی عملیاتی ضروری است (هوانگک فاونگ، ۲۰۰۷؛ کلی و ریون‌بارک، ۲۰۱۰). فرایند بودجه‌بندی عملیاتی مطلوب می‌تواند داده‌های به موقع، قابل اتکا و مربوط در دسترس تصمیم‌گیران قرار دهد تا تصمیم‌گیرانی که با استفاده از اطلاعات تصمیم می‌گیرند، تصمیم بهینه‌ای اتخاذ کنند. این در حالی است که تصمیم‌گیران نباید منحصرأ به اطلاعات عملکرد به عنوان مبنای تصمیم‌گیری تکیه کنند، بلکه در سیستم بودجه‌بندی عملیاتی، مدیران باید به سایر اطلاعات دسترسی داشته باشند و در سنجش و بررسی‌های خود از آن‌ها به طریق مقتضی

استفاده نمایند.

بودجه‌بندی عملیاتی می‌تواند کارکنان را نیز در تعریف اهداف ارائه خدمات و اندازه‌گیری میزان پیشرفت برنامه آن‌ها در جهت آن خدمات یاری دهد. سیستم‌های عملیاتی، همچنین می‌توانند در ارزیابی عملیات فردی در رابطه با اهداف عملیاتی، مورد استفاده قرار گیرد. قرار دادن اطلاعات عملیاتی مربوط در دسترس شهروندان، نشان می‌دهد که مجریان طرح‌ها و برنامه بر نیل به اهداف عملیات تمرکز می‌کنند و تمایل دارند که در قبال میزان پیشرفت در دستیابی به اهداف، پاسخگو باشند. نگاره ۲ خلاصه‌ای از این مزایای پیش‌گفته‌ی بودجه را نشان می‌دهد.

نگاره ۲. مزایای بودجه‌بندی عملیاتی



بودجه‌بندی عملیاتی: ترکیب پاسخگویی مالی و عملیاتی

مفهوم مسئولیت پاسخگویی که سابقه حیاتش همپای حیات نظام‌های سیاسی مردم‌سالار است، ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم، استوار است. در فرایند مسئولیت پاسخگویی هر دو طرف «پاسخگو» و «پاسخ‌خواه» با استفاده از ابزارهای مناسب، در ایفای این مسئولیت و ارزیابی آن، مشارکت می‌کنند.

ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نیازمند تعیین و شفاف‌سازی حوزه و مبنایی است تا مقامات اجرایی در جایگاه «پاسخگو» نسبت به آن پاسخگو باشند و نمایندگان منتخب

مردم نیز در جایگاه «پاسخ‌خواه» چگونگی آن را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. در این فرایند، بودجه محور و مبنای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی قرار می‌گیرد و از این منظر اهمیت بسیار زیادی دارد. بر بودجه‌ی سالانه به عنوان برشی از برنامه‌ی پنج‌ساله دولت‌ها، دو نوع پاسخگویی حاکم است که ایفا و ارزیابی هر دوی آن‌ها از اهمیت در خور ملاحظه‌ای برخوردار است. (باباجانی، ۱۳۸۰)

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی که به ابعاد اثربخشی و صرفه اقتصادی خدمات عمومی می‌پردازد. این حوزه از مسئولیت پاسخگویی، دولت‌ها و واحدهای تابعه را ملزم می‌کند تا از طریق گزارش‌های سالانه و عنداللزوم میان دوره‌ای، شهروندان، نمایندگان قانونی آن‌ها و نهادهای نظارتی عمومی و مستقل را از نتیجه عملیات و اجرای برنامه‌ها و میزان دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، مطلع کنند. در این حوزه پاسخگویی، دولت و واحدهای تابعه در جایگاه پاسخ‌گویان، از طریق این قبیل گزارش‌ها تلاش می‌کنند تا عملکرد خود را از جنبه‌های عملیاتی نظیر کارایی و اثربخشی مصرف منابع مالی، تشریح کنند. پاسخ‌خواهان یا صاحبان حق نیز با استفاده از خدمات نهادهای نظارتی عمومی و مستقل، گزارش‌های عملکرد دولت و واحدهای تابعه را از منظر کارایی و اثربخشی و میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب مورد ارزیابی قرارداد و مبنایی برای قضاوت و اخذ تصمیم و انجام اقدامات قانونی خود فراهم می‌کنند (باباجانی، ۱۳۸۷).

مسئولیت پاسخگویی مالی، دولت‌ها و واحدهای تابعه را ملزم می‌کند تا از طریق گزارش‌های سالانه و عنداللزوم میان دوره‌ای، شهروندان، نمایندگان قانونی آن‌ها و نهادهای نظارتی عمومی مستقل را از عملکرد مالی دوره عمل بودجه مطلع نمایند. به بیان دیگر، دولت و واحدهای تابعه در جایگاه پاسخگویان، در قالب گزارش‌هایی حاوی دلایل منطقی و شواهد و مستندات کافی، صاحبان حق را متقاعد می‌کنند که اقدامات آن‌ها در دوره عمل بودجه منطبق با قوانین و مقررات بوده، منابع را براساس مجوزهای قانونی تحصیل و در جهت تحقق اهداف و اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب مصرف نموده‌اند و محدودیت‌های قانونی حاکم بر بودجه سالانه را مورد توجه قرار داده‌اند (باباجانی، ۱۳۸۷).

از آنجا که مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر بودجه سالانه صرفاً بر رعایت قوانین و

مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای تأکید دارد، لذا در سه دهه اخیر، ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی حاکم بر بودجه‌ی سالانه در دستور کار دولت‌ها قرار گرفت. ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی، نیازمند بودجه‌بندی عملیاتی است و به همین دلیل استقرار این نظام بودجه‌بندی نیز مورد توجه جدی قرار گرفت تا حلقه ارتباطی این حوزه مهم از پاسخگویی تکمیل شود.

بودجه‌بندی عملیاتی روشی را برای اتخاذ تصمیمات بودجه‌ای درباره تخصیص بهینه منابع محدود به صورت کارا و اثربخش برای ارائه خدمات پیشنهاد می‌کند و با اندازه‌گیری عملکرد و ارزیابی میزان دستیابی به اهداف ارائه خدمات و ترکیبی از سنج‌های عملکرد در سطح برنامه‌ای سروکار دارد. بودجه‌بندی عملیاتی هنگامی که مقامات منتخب و منصوب در بخش عمومی، مدیریت عملیاتی را در فرایند تهیه بودجه سالانه بکار می‌برند، به اوج خود می‌رسد. بنابراین از تعریف زیر به عنوان شالوده‌ی ادامه بحث استفاده می‌کنیم. بودجه‌بندی عملیاتی، فرایند تهیه و پذیرش یک سیستم بودجه‌بندی است که بر عملکرد مدیریت تأکید می‌کند و اجازه می‌دهد که تصمیمات تخصیص، تا حدود زیادی بر مبنای کارایی و اثربخشی ارائه خدمات اتخاذ شود (کلی و ریون بارک، ۲۰۱۰).

گام‌های لازم برای تغییر سیستم بودجه‌بندی

بر اساس مطالعات انجام مراحل برداشتن سه گام اساسی شامل انعطاف‌پذیری در محیط عملیاتی، فراهم کردن محیط مطمئن برای دستگاه‌های اجرایی و افزایش فشار بر دستگاه‌های اجرای برای عملکرد بهتر، ضروری است.

برای تغییر سیستم بودجه‌بندی سنتی با دو سؤال مواجه هستیم (دایموند، ۲۰۰۶):

- چگونه بر اساس این سه گام از سیستم‌های بودجه‌بندی سنتی به سمت این اهداف جدید حرکت کرد؟
- چه گزینه‌هایی برای شروع این تغییرات به عنوان بخشی از یک برنامه منسجم تغییر سیستم بودجه‌بندی وجود دارد؟

برای پاسخ به این دو سؤال ابتدا گام‌های سه گانه لازم برای تغییر سیستم بودجه‌بندی به اجمال و به شرح زیر ارائه می‌شود:

انعطاف‌پذیری در محیط عملیاتی نهاد (گام اول): کنار گذاشتن بودجه‌های برنامه‌ای اگرچه کار ساده‌ای نیست اما برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی ضروری است. طبقه‌بندی تفصیلی بودجه دلایل خوبی دارد. این طبقه‌بندی، اختیارات واحدهای اجرایی را برای تخصیص‌های مجدد منابع به فعالیت‌های بدون بهره‌وری کاهش می‌دهد. تخصیص مکرر منابع به فعالیت‌های بدون بهره‌وری در پی منافع دیوان‌سالاری (اداری) یا تحت تأثیر انگیزه‌های شخصی رخ می‌دهد. اعمال کنترل‌های تفصیلی در بودجه سالانه همچنین فرصت تخصیص منابع که منجر به مصرف بیشتر می‌شود را کاهش می‌دهد (آتاکورالا^۱ و همکاران، ۲۰۰۳).

آزادی عمل بیشتر در انتقال وجوه در بین طبقه‌بندی‌های بودجه نباید قبل از بررسی مکانیزم‌های کیفیت کنترل‌های مالی داخلی و هماهنگی و برنامه‌ریزی در دستگاه‌های اجرایی، به آن‌ها داده شود. دادن انعطاف‌پذیری بیشتر در تخصیص بودجه باید مشروط به شناسایی دقیق فعالیت‌های تقویت‌کننده ظرفیت^۲ در دستگاه‌های اجرایی مصرف‌کننده منابع که از این انعطاف‌پذیری بهره‌مند می‌شوند، باشد (اصل هویج و چماق). انعطاف‌پذیری بیشتر باید بر مبنای نهاد به نهاد داده شود به شرطی که سطوح مشخص استانداردهای کنترل داخلی توسط هر یک از آن‌ها رعایت شده باشد (دایموند، ۲۰۰۶).

فراهم کردن محیط مطمئن‌تر برای دستگاه‌های اجرایی (گام دوم): یکی از مشکلات اساسی در نظام بودجه‌بندی برنامه‌ای سنتی محدود نمودن مصرف و به‌کارگیری منابع مالی در دوره عمل بودجه است که به صورت معمول یک سال مالی است. اعمال چنین محدودیتی بر مصرف منابع مالی در بودجه‌های سالانه، شتاب در مصرف منابع را در ماه‌های پایانی دوره عمل بودجه افزایش می‌دهد و موجبات اتلاف منابع را فراهم می‌کند. در چنین شرایطی، مقامات اجرایی که برای تحصیل منابع مالی از طریق نهاد برنامه‌ریزی و خزانه‌داری تلاش نموده‌اند، سعی دارند از تمام منابع مالی دریافتی در مدت باقیمانده از دوره عملی بودجه استفاده کنند. از این روی، حاشیه امنی برای مصرف بهینه منابع وجود نخواهد داشت. این در حالی است که اگر اعتبارات منظور در بودجه سالانه به‌ویژه

1- Athukorala

2- capacity - strengthening

اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، در قالب برنامه‌های میان مدت ۳ یا ۵ ساله قابل مصرف باشد و دستگاه‌های اجرایی مجاز به انتقال مانده وجوه مصرف نشده سال مالی به دوره مالی بعد باشند، از شتاب در مصرف منابع و به تبع آن اتلاف منابع جلوگیری می‌شود.

با این ترتیب، یکی از پیش‌شرط‌های بهبود کارایی و اثربخشی در مصرف منابع از طریق بودجه‌بندی عملیاتی، اعطای اختیارات کافی برای مصرف منابع در قالب دوره‌های زمانی تعیین شده در برنامه‌های میان مدت است. تحقق چنین امری، مقامات اجرایی را از منابع در دسترس برای پیشبرد اهداف عملیاتی برنامه‌ریزی شده مطمئن خواهد نمود. تغییر دوره عمل بودجه‌های عمرانی از سال مالی به دوره تکمیل طرح‌ها و پروژه‌ها از مصادیق بارز حصول اطمینان از در دسترس بودن منابع مالی آتی و متناسب با پیشرفت عملیات در دوره تکمیل طرح‌ها و پروژه‌ها می‌باشند.

افزایش فشار بر نهادها برای عملکرد بهتر (گام سوم): فراهم کردن محیط عملیاتی انعطاف‌پذیرتر و منابع با ثبات‌تر برای مقامات اجرایی مصرف‌کننده منابع بودجه‌ای، مستلزم آن است که این قبیل مقامات برای استفاده مثبت از مزایای اعطای این اختیارات برای بهبود عملکردشان تحت فشار باشند. این اطمینان باید حاصل شود که نهادها واقعاً از افزایش اختیارشان در جهت ارتقای سطح نتایج برنامه - نه برای حفظ وضع موجود و یا دنبال کردن اهداف با ماهیت دیوان‌سالاری - بیشتر استفاده می‌کنند.

در سطوح بنیادی‌تر، اعمال فشار بر دستگاه‌های اجرایی برای عملکرد بهتر براساس ترتیبات جدید، مستلزم ارتقای سطح شفافیت و مسولیت پاسخ‌گویی درباره نتایج عملیات آنهاست. این امر منجر به سؤالاتی درباره کفایت سیستم‌های اطلاعات مالی دولت می‌شود، موضوعی که با حرکت نهادهای مصرفی به سمت داشتن اختیار بیشتر و تمرکززدایی در خرج کردن، از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می‌گردد. گام اول می‌تواند نهادها را به گزارش درباره میزان دستیابی به اهداف تعیین شده با استفاده از شاخص‌های عملکرد ملزم کند (دایموند، ۲۰۰۶).

راهبرد یکپارچه

آنچه مشخص است این است که هر یک از این سه گام ذکر شده برای اطمینان از

موفقیت کلی فرایند تغییر، باید انجام شود. مخصوصاً افزایش انعطاف پذیری نهادهای مصرفی بدون اعمال فشار برای بهبود عملکرد، می‌تواند کارایی استفاده از منابع مالی بودجه‌ای را کاهش دهد. به‌طور مشابه، ایجاد محیط عملیاتی با اطمینان بالاتر بدون افزایش فشار به نهادها برای دستیابی به نتایج، می‌تواند کنترل مالی جامع را بدون ایجاد پیامدهای بهبود یافته، کاهش دهد. بنابراین اجرای این سه گام با هماهنگی بیشتر، ضروری است.

هدف از این راهبرد سه مرحله‌ای، استفاده از وجوه بودجه‌ای محدود به صورت انعطاف‌پذیرتر و کاراتر و اعمال فشار برای انجام چنین کاری است. این امر نهادها را تشویق می‌کند تا وجوه تخصیص یافته را برای استفاده کاراتر از آن، مجدداً و بر اساس شرایط و ویژگی‌های محیطی تخصیص دهند. بیشترین اهمیت این راهبرد، ایجاد یک چارچوب پاسخگویی روشن برای مدیران بودجه است که مبنای آن مدل بودجه‌بندی عملیاتی جدید است. رؤسای نهادهایی که تا حدودی از استقلال مدیریتی برخوردارند، علاقه‌مندند که کارهای محول شده به آن‌ها مورد ارزیابی قرار گیرد اما در عوض شرایط مشخص و مورد نظر آن‌ها برآورده گردد. این چارچوب پاسخگویی مبتنی بر برخی معیارهای کلیدی زیر است:

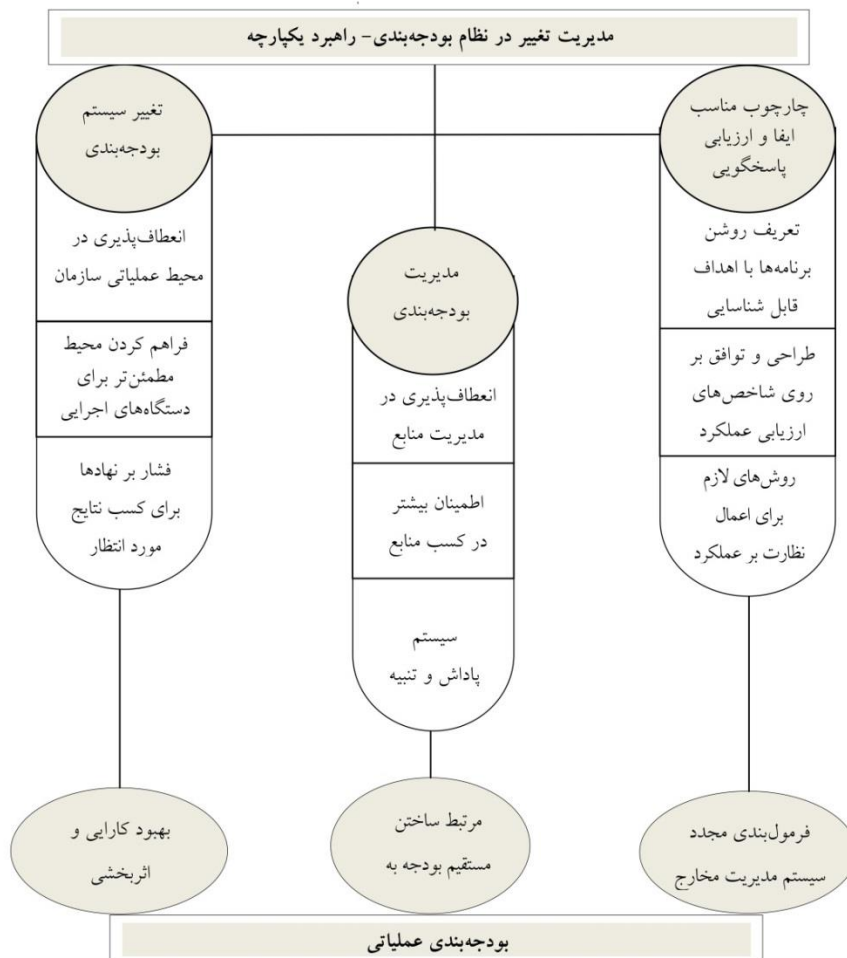
- پیش‌بینی روشن عملکرد مورد انتظار از هر نهاد،
- ترتیبات توافق شده برای جمع‌آوری همه اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد،
- محرک‌ها و ضمانت‌های اجرایی برای تشویق رؤسای نهادها به عملکرد در جهت منافع دولت،
- شناسایی یک فرایند روشن ارزیابی عملکرد از طریق مقایسه گزارش عملکرد واقعی با نتایج مورد انتظار.

عملیاتی کردن این چارچوب پاسخگویی مستلزم طراحی مجدد سیستم مدیریت مخارج عمومی^۱ است. انجام چنین امری در درجه اول، مستلزم تجدیدنظر در ساختارهای بودجه‌ای برای ارائه تعریف روشن از برنامه‌ها با اهداف قابل شناسایی است. در درجه

دوم، مستلزم برطرف کردن بسیاری از مشکلات تکنیکی مرتبط با مدیریت این اهداف و توافق بر روی شاخص‌های ارزیابی عملکرد است. سوم، لازم است مکانیزم‌هایی برای قراردادهای خدمات ایجاد شود و روش‌های لازم برای اعمال نظارت بر عملکرد در برابر تعهدات قراردادی طراحی شود و در نهایت یک سیستم تنبیه و پاداش مورد توافق، مبنای کار قرار گیرد (دایموند، ۲۰۰۲؛ ۲۰۰۶).

نگاره ۳ این فرایند تغییر را به طور خلاصه به تصویر کشیده است.

نگاره ۳. فرایند مدیریت تغییر در نظام بودجه‌بندی



سؤال و فرضیه‌های تحقیق

مسأله‌یابی از احساس نیاز و درک مشترک آغاز می‌شود و نیاز نیز در ارتباط با عوامل مختلف و تحولات و تغییرات محیطی، اقتصادی، قانونی و اجتماعی شکل می‌گیرد. مسأله‌یابی، فرایندی پویا، نظام‌مند و منطقی است که پیش از تعیین عنوان تحقیق با عبور فکر و اندیشه از درون لایه‌های تو در تو و نظام‌مند پدیده‌ها صورت می‌گیرد. علی‌رغم تحقیقات درخور ملاحظه داخلی که به موضوع بودجه‌بندی عملیاتی پرداخته‌اند، تاکنون پژوهشی که اولاً به صورت نظری این رویکرد را به چالش بکشد و ثانیاً به ارزیابی مدل حاکم بر استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی کشور پرداخته و به مقایسه آن با الگوی مورد استفاده در سایر کشورها پردازد، انجام نپذیرفته است. لذا سؤال اصلی تحقیق حاضر که فرضیه‌ها بر مبنای آن صورت‌بندی شده عبارت است از:

آیا عوامل کلیدی الگوی مورد استفاده برای استقرار نظام بودجه‌بندی کشور در مقایسه با عوامل کلیدی مدل‌های موفق در استقرار این نظام در سایر کشورها از قابلیت لازم برخوردار است؟

در پژوهش حاضر براساس سؤال تحقیق یک فرضیه اصلی و تعدادی فرضیه فرعی به شرح زیر صورت‌بندی گردید:

الف) فرضیه اصلی

پارادایم حاکم بر استقرار نظام بودجه‌بندی کشور، در مقایسه با سایر کشورها از قابلیت‌های لازم برای استقرار موفق این نظام برخوردار نمی‌باشد.

ب) فرضیه‌های فرعی

فرضیه اول: بستر مورد نیاز و مورد استفاده در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی کشور، از نظر زیرسیستم‌های مورد نیاز، طراحی و اجرا نگرديده است.

فرضیه دوم: سیر تطور طراحی و اجرای هر یک از زیرسیستم‌های مورد نیاز برای استقرار موفق نظام بودجه‌بندی عملیاتی کشور، در مقایسه با سایر کشورها مطلوب ارزیابی نمی‌شود.

فرضیه سوم: در مقایسه با کشورهای دارای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، نهادهای مشابه

تأثیرگذار در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، سهم خود را در استقرار این نظام ایفا نکرده‌اند.

فرضیه چهارم: نهادهای تأثیرگذار در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی کشور، هماهنگی و همکاری لازم با نهاد اصلی (سازمان مدیریت) نداشته‌اند.

فرضیه پنجم: در مقایسه با سایر کشورها، ویژگی‌های کلیدی الگوی مناسب حاوی سیستم‌های زیرمجموعه و مورد نیاز برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی کشور شناسایی نشده است.

فرضیه ششم: ویژگی‌های الگوی مناسب برای طراحی و اجرای سیستم‌های زیرمجموعه و مورد نیاز برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی کشور شناسایی نشده‌اند.

فرضیه هفتم: در مقایسه با سایر کشورها، اولویت‌بندی گام‌های مورد نیاز جهت استقرار سیستم‌های زیرمجموعه و مورد نیاز جهت استقرار موفق نظام بودجه‌بندی عملیاتی مناسب نیست.

روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر طی مراحل انجام گردید. ابتدا پیرامون موضوع استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، تحقیق و مطالعه صورت گرفت و پس از کسب شناخت کافی نسبت به مسئله و نیز مطالعه تطبیقی مدل‌های به کار گرفته شده در کشورهای موفق در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، عوامل و معیارهای کلیدی در استقرار موفق نظام بودجه‌بندی عملیاتی استخراج گردید. سپس با توجه به مبانی استخراج شده از مرحله اول، سؤالاتی برای طراحی پرسشنامه تنظیم گردید و در قالب دو نوع پرسشنامه در اختیار خبرگان قرار گرفت. پرسشنامه‌ها به نحوی طراحی گردید که اعضای گروه‌های مختلف دلفی (پاسخ‌دهندگان) ابتدا موافقت یا مخالفت خود را با هر یک از سؤالات اعلام و سپس شدت موافقت یا مخالفت را با انتخاب امتیازی که در پیوستار روبروی هر سؤال درج شده بود، ابراز داشتند. این پیوستار دارای ۱۰ امتیاز از صفر تا ۹ است. بدیهی است هر چه پاسخ‌دهنده بر پاسخ داده شده خود اطمینان بیشتری داشته باشد، علامت ضربدر در خانه‌های نزدیک به امتیاز ۹ و یا حداکثر خانه ۹ درج خواهد کرد.

در بخش سؤالات مربوط به آزمون فرضیه‌ها ۷۵ سؤال برای ۷ فرضیه مطرح شد که در

ابتدا پاسخ‌دهندگان با انتخاب گزینه موافق یا مخالف، نظر کلی خود را در مورد هر سؤال اعلام و سپس میزان موافقت یا مخالفت را بر روی پیوستاری که از صفر تا ۹ درجه‌بندی شده بود، مشخص نمودند. پرسشنامه طوری طراحی شد که در هر سؤال، ابتدا نظر فرد درباره ویژگی مطلوب استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی به همراه میزان شدت نظر آن کسب و در ادامه، وضع آن ویژگی در شرایط موجود به همراه شدت نظر آن‌ها در پیوستار مزبور سؤال شد. از پاسخ‌های ارائه شده در رابطه با وضع مطلوب، ابتدا ویژگی‌های دارای اجماع میان خبرگان شناسایی شد. سپس از پاسخ‌های داده شده در رابطه با پیوستار وضع موجود استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در کشور، به منظور آزمون فرضیه‌ها استفاده شد.

مرحله بعد به تجزیه و تحلیل پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده و یافته‌های تحقیق، اختصاص یافت. در این مرحله، ابتدا ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان ارائه و دیدگاه‌های ایشان نسبت به عوامل مؤثر و کلیدی در استقرار بودجه‌بندی عملیاتی شناسایی و سپس آزمون‌های لازم برای تعیین میزان توافق افراد متخصص در مورد عوامل کلیدی و شاخص‌های مربوطه در نظام بودجه‌بندی عملیاتی به عمل آمد. در انجام این آزمون‌ها ابتدا نظر خبرگان بررسی شد تا شاخص‌ها و عوامل مورد اجماع خبرگان و توافق عمومی خبرگان درباره سؤالات مطروحه در پرسشنامه سنجیده شود. در ادامه نیز پس از کسب اجماع خبرگان درباره ویژگی‌های مطلوب استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، میزان برخورداری وضع موجود از این ویژگی‌ها مورد آزمون قرار گرفت.

جامعه و نمونه آماری

قلمرو این پژوهش از لحاظ زمانی سال ۱۳۸۹ است. همچنین قلمرو تحقیق از لحاظ حوزه اطلاعاتی، شامل حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی، قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، و نظام حسابرسی مستقل است. از نظر تأثیرگذاری در استقرار نظام بودجه‌بندی، قلمرو تحقیق را نهادهای مؤثر در این استقرار نظیر مجلس شورای اسلامی و کمیسیون‌های ذی‌ربط، دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی نهاد ریاست جمهوری، سازمان بازرسی کل کشور و ... تشکیل می‌دهند.

برای حصول اطمینان از کاربرد عوامل کلیدی استخراج شده از مبانی نظری و شاخص‌های مورد استفاده کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه و میزان سازگاری آن‌ها با ویژگی‌های محیطی ایران، رسیدن به یک توافق و اجماع نظر عمومی الزامی است. در این قبیل تحقیقات، افراد متخصص و خبره با عنوان اعضاء گروه دلفی، باید بر اساس تخصص و آگاهی که در موضوع تحقیق دارند انتخاب شوند، لذا روش‌های نمونه‌گیری تصادفی برای انتخاب این افراد مناسب نمی‌باشد. بنابراین اعضای گروه دلفی با رعایت سه ویژگی "حضور نمایندگان گروه‌های متخصص"، "آگاهی عمیق در موضوع تحقیق" و "وسعت نظر و آگاهی" انتخاب شده‌اند (باباجانی، ۱۳۷۸ به نقل از هارمن و پرس).

پرسشنامه‌های نوع اول حاوی ۴۹ سؤال، بین اعضای انجمن متخصصین ذی‌حسابی توزیع گردید و ۹۲ پرسشنامه دریافت شد. پرسشنامه‌های نوع دوم حاوی ۲۶ سؤال، میان خبرگان نهاد معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور توزیع گردید که تعداد ۴۷ پرسشنامه دریافت شد.

روش گردآوری داده‌ها

اطلاع از نظرات خبرگان در رابطه با موضوع پژوهش، از طریق پرسشنامه انجام شده است. پرسشنامه حاوی سه نوع سؤال است. در بخش اول پرسشنامه، سؤالات عمومی شخصی مطرح شده است که اطلاعاتی راجع به پرسش‌شوندگان به دست می‌دهد. در بخش دوم پرسشنامه، سؤالات درک عمومی از بودجه‌عملیاتی مطرح شده است که اطلاعاتی راجع به میزان درک پرسش‌شوندگان از بودجه‌بندی عملیاتی به دست می‌دهد. از این اطلاعات در تجزیه و تحلیل اطلاعات و نتیجه‌گیری‌های پرسشنامه استفاده شد. در بخش سوم پرسشنامه، سؤالات مربوط به آزمون فرضیه‌های تحقیق مطرح شده است که از پاسخ‌دهندگان درخواست شده بر مبنای دانش حرفه‌ای و تخصصی خود و واقعیت‌های موجود به آن‌ها پاسخ دهند.

نتایج تحقیق

همان‌طور که اشاره شد ابتدا آزمون‌هایی به منظور سنجش میزان اجماع و توافق عمومی خبرگان درباره سؤالات مطروحه در پرسشنامه انجام شد. در ادامه نیز پس از

تعیین میزان اجماع خبرگان درباره ویژگی‌های مطلوب در نظام بودجه‌بندی عملیاتی، میزان برخورداری وضع موجود از این ویژگی‌ها مورد آزمون قرار گرفت. نتایج آزمون‌های انجام گرفته به شرح زیر است:

۱- آزمون دوجمله‌ای به منظور کسب نظر کلی موافق و مخالف: از آنجا که از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود نظر خود را در مورد هر یک از سؤالات به صورت موافق یا مخالف اعلام کنند، جامعه آماری به دو گروه تقسیم گردید و از این آزمون برای مقایسه‌ی برابری نسبت یک حالت (موافق) نسبت به حالت دیگر (مخالف) استفاده شد. نتیجه‌ی این آزمون برای تک‌تک سؤالات پرسشنامه نشان داد که پاسخ‌دهندگان به تمامی سؤالات به استثنای سؤالات ۸، ۹، ۲۹، ۳۲ و ۳۵ نظر موافق داده‌اند. از این رو، این ادعا تأیید گردید که درصد نظرات موافق بزرگ‌تر از ۵۰٪ تمام نظرات است. به عبارت دیگر، در مورد این سؤالات (به استثنای ۵ سؤال ذکر شده) پاسخ‌دهندگان به طور مجموع در مورد عوامل پیشنهادی اتفاق نظر موافق دارند. اما در مورد این ۵ سؤال، درصد پاسخ موافق کمتر از ۵۰٪ کل نظرات است. به عبارت دیگر، اجماع نظر کلی موافق نسبت به این سؤالات وجود ندارد. بنابراین، پاسخ‌دهندگان در مورد عوامل مطروحه‌ی زیر به عنوان عوامل تأثیرگذار در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی نظر عمومی موافق ندارند:

سؤال ۸ - تأثیرگذاری تفویض اختیارات کافی به مدیران اجرایی با هدف تمرکز زدایی در تصمیم‌گیری جهت انجام مخارج، در استقرار بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی؛

سؤال ۹- پرهیز از طبقه‌بندی تفصیلی محدودکننده در مورد اعتبارات مصوب (نظیر مواد هزینه و غیره) در استقرار بودجه‌بندی عملیاتی؛

سؤال ۲۹- اصلاح اساسی قانون محاسبات عمومی کشور؛

سؤال ۳۲- حذف سیستم نظارت مالی ذی‌حساب محور و انتقال مسئولیت پاسخگویی مالی ناشی از رعایت قوانین و مقررات از ذی‌حسابان به بالاترین مقام دستگاه‌های اجرایی؛

و

سؤال ۳۵- خریداری خدمات از مدیران توسط بالاترین مقام دستگاه اجرایی از طریق انعقاد قرارداد.

۲- آزمون t یک نمونه‌ای برای تعیین شدت میزان موافقت یا مخالفت خبرگان: این آزمون به منظور ارزیابی شدت موافقت یا مخالفت اعضای نمونه با میانگین فرضی جامعه (۴/۵) انجام شد. میانگین فرضی جامعه از طریق میانگین امتیازات مندرج در پیوستاری که در پرسشنامه منظور و از صفر تا ۹ درجه‌بندی شده بود، انتخاب شده است. بدین معنی که امتیاز ۴/۵ در این پیوستار به عنوان نقطه بی تفاوتی در نظر گرفته شد.

آزمون t یک نمونه‌ای برای هر سؤال و برای نظرات موافق نشان می‌دهد که در بیشتر موارد، موافقان با شدت بالایی نسبت به موارد مطروحه در سؤال‌ها اظهار نظر نموده‌اند. البته پاسخ‌دهندگان تنها به چهار سؤال (۲۹، ۶۰، ۶۶ و ۷۲) با شدت بالا پاسخ نداده‌اند. به عبارت دیگر، اختلاف معنی‌داری میان شدت نظر خبرگان درباره این سؤالات با میانگین شدت فرضی جامعه (۴/۵) وجود ندارد. بنابراین می‌توان گفت درباره شدت موافقت با این سؤالات اجماع وجود ندارد.

آزمون t یک نمونه‌ای برای پاسخ مخالفین به سؤالاتی که در آزمون دوجمله‌ای رد شدند (سؤالات ۸، ۹، ۲۹، ۳۲ و ۳۵) نیز انجام شد. نتایج نشان داد که مخالفین در مورد سؤال‌های ۹، ۲۹ و ۳۲ با اطمینان بالایی نسبت به موارد مطروحه در سؤال‌ها، اظهار نظر مخالف نموده‌اند. نظرات پاسخ‌دهندگان در رابطه با سؤالات ۸ و ۳۵ از اطمینان بالایی برخوردار نبوده است. به عبارت دیگر، در مورد این دو سؤال، شدت اجماع به دست آمده از شدت فرضی جامعه (۴/۵) کمتر بوده است و این نشان می‌دهد که مجموع پاسخ‌دهندگان درباره میزان مخالفت خود با موضوع مطروحه در سؤال تردید دارند.

۳- آزمون کولموگروف اسمیرنوف یک نمونه‌ای: برای تشخیص وجود یا عدم وجود اجماع درون گروهی در بین نظرات خبرگان راجع به سؤالات زیرمجموعه‌های فرضیه‌ها، از این آزمون استفاده شد. با انجام این آزمون، سؤالاتی که درباره آن‌ها اجماع درون گروهی وجود دارد تعیین گردید. نتایج اجرای این آزمون نشان داد که در اکثر سؤال‌های دارای پاسخ موافق، فرض صفر در آزمون کولموگروف اسمیرنوف رد شده و اجماع عمومی درون گروهی در مورد آن‌ها وجود دارد. همچنین در اکثر سؤال‌های دارای پاسخ موافق که در آزمون‌های قبلی رد شده و از شدت موافقت بالایی نیز برخوردار بوده‌اند، اجماع عمومی وجود دارد. تنها چهار سؤال ۲۹، ۶۰، ۶۶ و ۷۲ از اجماع نظر موافق درون گروهی رد شدند. به عبارت دیگر می‌توان گفت که خبرگان در مورد تأثیر عوامل زیر در

استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی از اجماع نظر موافق درون گروهی برخوردار نبودند:
سؤال ۲۹- لزوم اصلاح اساسی قانون محاسبات عمومی کشور جهت استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی؛

سؤال ۶۰- تغییر در شیوه‌های نظارت مالی ذی‌حساب محور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان لازمی استقرار موفق بودجه‌بندی عملیاتی؛

سؤال ۶۶- لزوم استقرار نظام حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور جهت ارزیابی مسولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مصرفی در دستگاه‌های اجرایی؛ و

سؤال ۷۲- لزوم شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای مورد استفاده در انجام فعالیت‌ها برای انعکاس در صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، جهت به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در نظام حسابداری دولتی.

پس از تعیین وضعیت تأیید یا رد سؤال‌ها و شدت موافقت پاسخ‌دهندگان و همچنین وجود اجماع راجع به سؤال‌های تحقیق در میان پاسخ‌دهندگان، همسان بودن یا نبودن پاسخ‌های خبرگان در گروه‌های چهارگانه، راجع به هر سؤال با استفاده از آزمون کروسکال-والیس مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۴- آزمون کروسکال والیس: این آزمون برای تشخیص همسان بودن خبرگان در ۴ گروه ذی‌حسابان (گروه ۱)، حساب‌برسان (گروه ۲)، مدیران بودجه (گروه ۳) و سایر (گروه ۴) که شامل اعضای هیأت علمی و غیره می‌باشد، انجام شده است. نتایج این آزمون نشان داد که نظرات گروه‌های مختلف، راجع به عوامل مورد سؤال، همسان بوده و توزیع پاسخ‌های ایشان یکسان است. به بیان دیگر، بین نظرات موافق گروه‌های مختلف، تفاوت معنی‌داری وجود نداشته و تمام گروه‌ها در خصوص موارد مطروحه در سؤالات اجماع نظر موافق دارند.

در این تحقیق با انجام ۴ آزمون بالا، سؤالاتی که با توجه به نتایج این آزمون‌ها از اجماع موافق میان خبرگان برخوردار بودند انتخاب و به عنوان عوامل و شاخص‌های کلیدی مؤثر در استقرار بودجه‌بندی عملیاتی پذیرفته شدند. بنابراین، سؤالات حاوی عوامل و شاخص‌های پیشنهادی با انجام آزمون‌های مذکور به عنوان عوامل کلیدی و

مؤثر در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی مورد تأیید جامعه تخصصی قرار گرفت. در مرحله بعد، رتبه‌بندی این شاخص‌ها با استفاده از آزمون تحلیل عاملی صورت گرفت.

۵- تحلیل عاملی: با استفاده از تحلیل عاملی، عوامل و شاخص‌های مشخص شده رتبه‌بندی و تعدادی از شاخص‌های با رتبه‌ی بالا انتخاب شدند. معیار این انتخاب، بارهای عاملی است که به هر عامل داده می‌شود. همبستگی هر متغیر با هر عامل "بار عاملی" نامیده می‌شود و مقدار آن بین ۱- و ۱+ تغییر می‌کند. به منظور تعیین نقش عوامل کلیدی در استقرار بودجه‌بندی عملیاتی از این آزمون استفاده شد تا مشخص شود که هر یک از شاخص‌های مربوط به هر عامل، به چه ترتیبی، بالاترین بار عاملی را به خود اختصاص می‌دهد. بار عاملی بیش از ۷۰ درصد را می‌توان به عنوان شاخص قوی در نظر گرفت. لذا در پژوهش حاضر نیز، نظر به تعدد شاخص‌های مورد اجماع، آن دسته از شاخص‌های کلیدی که بار عاملی کمتر از ۷۰ درصد را به خود اختصاص دادند، حذف گردید.

جدول ۱. رتبه‌بندی و بار عاملی متغیرهای مطرح شده در سؤالات فرضیه اول

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۱	۱	شناخت رابطه میان اصلاح سیستم حسابداری دولت و اصلاحات گسترده‌تر در سیستم بودجه	۰.۹۸۸
۲	۲	پذیرش حسابداری تعهدی	۰.۹۸۸
۳	۳	به‌روز کردن سیستم حسابداری	۰.۹۸۸
۴	۵	به‌کارگیری مبنای تعهدی در سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی، جهت ارتقای کیفیت مقایسه ارقام مالی واقعی با ارقام بودجه	۰.۹۸۸
۵	۶	تدوین استانداردهای حسابداری دولتی	۰.۹۸۸
۶	۱۲	استقرار واحد حسابرسی داخلی با تأکید بر حسابرسی عملیاتی	۰.۹۸۵
۷	۱۳	تقویت سیستم نظارت عملیاتی بر اجرای فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی	۰.۹۸۵
۸	۱۱	استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب	۰.۹۲۱
۹	۲۲	حصول اطمینان دستگاه‌های اجرایی در مورد دسترسی به وجوه قابل دریافت از محل اعتبارات تخصیص یافته سال مالی	۰.۸۱۸
۱۰	۱۶	استقرار یک سیستم اطلاعات مدیریت با استفاده از نرم‌افزارهای مناسب	۰.۸۱۵
۱۱	۴	استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده برای تأمین اطلاعات مدیریت	۰.۸۰۳

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۱۲	۱۵	برخورداری کارشناسان بودجه دستگاه‌های اجرایی کشور تخصص و مهارت‌های کافی برای استقرار بودجه‌بندی عملیاتی	۰.۷۸۵
۱۳	۱۸	طراحی و اجرای سیستم ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی	۰.۷۸۵
۱۴	۲۳	پیش‌بینی راهکارهای لازم در مورد اعمال تشویق و تنبیه برای نتایج و اثربخشی فعالیت‌ها	۰.۷۱۸
۱۵	۱۹	شناسایی و معرفی شاخص‌های ارزیابی عملکرد در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	۰.۷۰۳
۱۶	۱۴	برخورداری کارکنان اداری دستگاه‌های اجرایی از مهارت‌های لازم	۰.۷۰۰
۱۷	۲۰	تحول در سیستم حسابداری با تمرکز بر رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی جهت انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای	۰.۶۹۵
۱۸	۲۱	محاسبه استهلاک دارایی سرمایه‌ای از طریق روش‌های مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها	۰.۶۷۸
۱۹	۱۷	طراحی و اجرای سیستم مناسب حسابداری برای نگهداری حساب و گزارشگری مالی اطلاعات بودجه‌ای	۰.۶۳۳
۲۰	۱۰	طبقه‌بندی هزینه‌ها بر حسب برنامه و فعالیت در مورد اعتبارات مصوب	۰.۴۹۵
۲۱	۷	مجوز قانونی انتقال مانده وجوه مصرف نشده هر سال مالی به سال بعد	۰.۴۷۶

جدول ۲. رتبه‌بندی و بار عاملی متغیرهای مطرح شده در سؤالات فرضیه دوم

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۱	۲۸	استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم طراحی و استقرار سیستم حسابرسی عملکرد می‌باشد.	۰.۹۱۷
۲	۳۳	در کشورهایی که نظام بودجه‌بندی عملیاتی را تجربه می‌کنند اغلب خدماتی که قبلاً توسط دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌گردید از طریق برون‌سپاری توسط واحدهای بخش خصوصی ارائه می‌شود.	۰.۸۳۹
۳	۲۷	حسابرسان و سرپرستان حسابرسی دیوان محاسبات کشور باید از تخصص و مهارت کافی جهت حسابرسی عملکرد به عنوان پیش شرط استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی برخوردار باشند.	۰.۸۱۶

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۴	۳۴	در کشورهایی که نظام بودجه‌بندی عملیاتی را تجربه می‌کنند، بالاترین مقام دستگاه اجرایی از اختیارات قانونی لازم برای انعقاد قرارداد با مدیران تحت سرپرستی برای ارائه خدمات برخوردار است.	۰.۷۴۳
۵	۳۲	استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم حذف سیستم نظارت مالی ذی حساب محور و انتقال مسئولیت پاسخگویی مالی ناشی از رعایت قوانین و مقررات از ذی حسابان به بالاترین مقام دستگاه‌های اجرایی است.	۰.۷۲۱
۶	۳۰	استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم کاهش کنترل‌های سنتی در مورد انجام مخارج برنامه‌ها و فعالیت‌هاست.	۰.۷۱۳
۷	۲۶	حسابداران و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی باید برای اجرای حسابداری تعهدی به عنوان پیش شرط بودجه عملیاتی از تخصص و مهارت‌های کافی برخوردار باشند.	۰.۷۰۵
۸	۲۵	مدیران مجری طرح‌ها و فعالیت‌ها مازاد مبلغ قرارداد با هزینه واقعی را به عنوان پاداش بین خود و کارکنان توزیع می‌کنند.	۰.۵۱۳
۹	۲۹	استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم اصلاح اساسی قانون محاسبات عمومی کشور است.	۰.۴۹۹
۱۰	۳۵	در کشورهایی که نظام بودجه‌بندی عملیاتی را تجربه می‌کنند، بالاترین مقام دستگاه اجرایی از طریق انعقاد قرارداد، خدمات را از مدیران خریداری می‌کند.	۰.۴۵۸
۱۱	۲۴	در کشورهایی که موفق به استقرار بودجه‌بندی عملیاتی شده‌اند دستگاه‌های اجرایی برای اجرای طرح‌ها و فعالیت‌ها با مدیران تحت سرپرستی قرارداد منعقد می‌کنند.	۰.۴۰۸
۱۲	۳۱	استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم حذف نظارت‌های مالی قبل از خرج و واگذاری این مسئولیت به بالاترین مقام دستگاه اجرایی است.	۰.۳۹۶

جدول ۳. رتبه‌بندی و بار عاملی متغیرهای مطرح شده در سؤالات فرضیه سوم

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۱	الف- ۳۶	الف) وزارت امور اقتصادی و دارایی	۰.۹۹۷
۲	پ-۳۶	پ) سازمان برنامه سابق و معاونت راهبردی ریاست جمهوری فعلی	۰.۹۸۵
۳	ث-۳۶	ث) مجلس شورای اسلامی	۰.۹۷۸

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۴	ب-۳۶	ب) دیوان محاسبات	۰,۹۱۷
۵	ت-۳۶	ت) دستگاه‌های اجرایی مصرف‌کننده اعتبار	۰,۸۹۶
۶	ج-۳۶	ج) هیأت وزیران	۰,۷۸۹

جدول ۴. رتبه‌بندی و بار عاملی متغیرهای مطرح شده در سؤالات فرضیه پنجم و ششم

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۱	۶۳	مطالعه کافی و شناسایی طیفی از حسابداری تعهدی متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های حاکمیتی دستگاه‌های اجرایی ایران	۰,۹۵۶
۲	۶۲	گذر از سیستم نقدی به سوی استفاده از قابلیت‌های حسابداری تعهدی	۰,۹۰۱
۳	۷۱	گذار از رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع مالی و به کارگیری رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی	۰,۸۷۵
۴	۵۳	افزایش انعطاف‌پذیری و اعطای اختیارات کافی به دستگاه‌های اجرایی مصرف‌کننده منابع بودجه‌ای از طریق الزام قانونی دستگاه‌های مذکور به ایفای مسولیت پاسخگویی در مورد کارایی و اثربخشی منابع	۰,۸۱۴
۵	۵۵	طراحی سیستم کنترل داخلی بر مخرج متناسب با ماهیت و ویژگی‌های این نظام بودجه‌بندی	۰,۷۹۱
۶	۷۳	محاسبه استهلاك دارایی‌های سرمایه‌ای جهت منظور نمودن درب‌های تمام شده فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی	۰,۷۶۸
۷	۵۱	طراحی و اجرای نظام ارزیابی عملکرد با تأکید بر کارایی و اثربخشی مصرف منابع	۰,۷۵۲
۸	۶۷	استقرار نظام حسابرسی عملکرد و گذر از سیستم حسابرسی رعایت فعلی از طریق تحول اساسی در دیوان محاسبات کشور	۰,۷۴۸
۹	۶۴	تعیین مقیاس‌های ارزیابی عملکرد به منظور ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی	۰,۷۴۴
۱۰	۶۱	طراحی و استقرار نظام انگیزشی مناسب برای جبران خدمت مدیران دستگاه‌های اجرایی	۰,۷۴۰
۱۱	۵۲	انعطاف‌پذیری در مدیریت منابع و اعطای اختیارات قانونی کافی به دستگاه‌های اجرایی	۰,۷۳۰

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۱۲	۷۰	وجود انگیزه کافی و مشارکت و ایفای نقش اساسی وزارت امور اقتصادی	۰,۷۲۷
۱۳	۵۶	راهبرد تدریجی و مرحله‌ای - در این راهبرد بودجه‌بندی عملیاتی ابتدا دستگاه‌های اجرایی استقرار می‌یابد که از آمادگی و انگیزه کافی برخوردارند.	۰,۷۱۱
۱۴	۷۲	راهبرد اجرای تدریجی و مرحله‌ای در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی	۰,۷۰۵
۱۵	۶۵	تأمین نیروی انسانی کارآمد رشته حسابداری و برگزاری دوره‌های آموزشی ضمن خدمت	۰,۶۷۱
۱۶	۵۹	ایجاد مهارت در نیروی انسانی شاغل در امور مالی دستگاه‌های اجرایی	۰,۶۶۶
۱۷	۵۴	برآورد هزینه‌ها بر مبنای تعهدی دایر بر تحمل هزینه به جای پرداخت هزینه - تغییر در تعریف هزینه در ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور	۰,۶۵۳
۱۸	۷۴	شناسایی روش‌ها و نرخ مناسب استهلاک دارایی‌ها	۰,۶۲۷
۱۹	۶۹	وجود انگیزه کافی و مشارکت و ایفای نقش اساسی دیوان محاسبات کشور	۰,۶۲۶
۲۰	۶۸	تأمین نیروی انسانی حسابرسان و سایر تخصص‌های مربوط به حوزه‌های مورد حسابرسی و برگزاری دوره آموزشی مناسب در دیوان محاسبات	۰,۶۲۳
۲۱	۵۸	تلاش برای ایجاد یک فرهنگ سازمانی جدید و مناسب با ویژگی‌های نظام بودجه‌بندی عملیاتی	۰,۶۱۹
۲۲	۵۷	ارتقای سطح مهارت‌های لازم در حوزه مدیریت مالی و بودجه‌ای در داخل دستگاه‌های مصرف‌کننده بودجه (رویکرد تدریجی)	۰,۵۹۱
۲۳	۶۶	استقرار نظام حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مصرفی در دستگاه‌های اجرایی	۰,۵۴۳
۲۴	۵۰	ایفای نقش نهادهای سیاست‌گذار و اجرایی	۰,۵۱۱
۲۵	۶۰	تغییر در شیوه‌های نظارت مالی ذی‌حساب محور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی	۰,۳۸۹

جدول ۵. رتبه‌بندی و بار عاملی متغیرهای مطرح شده در سؤالات فرضیه هفتم

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۱	۷۵-۱	کنار گذاشتن بودجه‌های تفصیلی	۰,۸۱۲

ترتیب رتبه	شماره سؤال	متغیر مطرح شده در سؤال	بار عاملی
۲	۷۵-۲	بررسی مکانیزم‌های کیفیت کنترل‌های مالی داخلی و هماهنگی و برنامه‌ریزی در دستگاه‌های اجرایی	۰.۸۰۲
۳	۷۵-۳	احصاء دقیق فعالیت‌های تقویت‌کننده ظرفیت ارائه خدمات در دستگاه‌های اجرایی	۰.۸۰۲
۴	۷۵-۴	آزادی عمل در نقل و انتقال اقلام اعتبارات تخصیص یافته در فعالیت‌ها و برنامه‌ها	۰.۷۷۷
۵	۷۵-۵	تغییر در مکانیزم تخصیص اعتبار و متناسب نمودن آن با پیشرفت فعالیت‌ها و برنامه‌ها	۰.۷۲۳
۶	۷۵-۶	حصول اطمینان از ابلاغ به موقع تخصیص اعتبار	۰.۷۱۶
۷	۷۵-۹	طراحی و اجرای سیستم‌های ارزیابی عملکرد به منظور تشویق و تنبیه مجریان برنامه‌ها و فعالیت‌ها	۰.۷۰۳
۸	۷۵-۷	حصول اطمینان از دریافت به موقع وجوه اعتبارات تخصیص یافته از خزانه	۰.۶۹۲
۹	۷۵-۸	وجود مجوز قانونی برای انتقال مانده وجوه مصرف نشده به سال بعد به منظور استفاده بهینه از منابع تخصیص یافته سال مالی	۰.۶۹۲
۱۰	۷۵-۱۰	طراحی مکانیزم‌های تشویقی جهت عملکرد بهینه دستگاه‌های اجرایی	۰.۶۴۲
۱۱	۷۵-۱۱	طراحی مکانیزم‌های تنبیهی جهت عملکرد ناکارآمد دستگاه‌های اجرایی	۰.۶۳۲

آزمون فرضیه‌ها

پرسشنامه موضوع این پژوهش به نحوی طراحی شده بود که در مقابل هر سؤال، وضعیت کنونی عامل پیشنهادی مورد اجماع و اجزای آن از خبرگان مورد پرسش قرار می‌گرفت. خبرگان با توجه به تجربه و تخصصی که داشتند پاسخ خود نسبت به وضع موجود را با تخصیص امتیاز بیان می‌کردند. از این رو، در این گام از تحقیق، میزان فاصله وضع موجود از وضع مطلوب مورد آزمون قرار گرفت. به بیان دیگر، در این مرحله اگر بین وضع مطلوب و وضع موجود هر یک از اجزاء عوامل و هر یک از عوامل مورد اجماع، تفاوت معنی‌دار وجود داشته باشد، بیانگر آن است که الگوی استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی مورد عمل فعلی، از قابلیت‌های لازم برای استقرار موفق بودجه‌بندی عملیاتی برخوردار نمی‌باشد. برای این منظور از آزمون‌های زیر استفاده شد:

۱- آزمون t یک نمونه‌ای: از این آزمون برای مقایسه میانگین شدت نظرات وضع موجود با میانگین فرضی ۴/۵ جامعه استفاده شد. این آزمون بدین منظور انجام شد تا معنی‌داری فاصله‌ی وضع موجود از میانگین فرضی مطلوب جامعه بررسی شود. چنانچه پاسخ‌دهندگان با وضع مطلوب موافق بوده باشند (موافقان وضع مطلوب) و در مقابل در بخش دوم هر سؤال درباره وضع موجود نظر مخالف را ابراز نموده باشند، بدین مفهوم است که شاخص یا عامل مورد اجماع در شرایط فعلی برای استقرار بودجه‌بندی عملیاتی مورد توجه قرار نگرفته است و باید ترتیبی اتخاذ شود که این شاخص‌ها و عوامل در مدل استقرار منظور شود. از سوی دیگر اگر پاسخ‌دهنده با شاخص یا عامل مطلوب موافق بوده و معتقد باشد که در وضع موجود چنین شاخص یا عاملی وجود دارد، بدین مفهوم است که شاخص یا عامل مذکور در وضعیت فعلی مورد توجه قرار گرفته است. بنابراین در آزمون t یک نمونه‌ای اگر میانگین شدت مخالفت خبرگان با وضع موجود (آماره t) بزرگ‌تر از ۴/۵ باشد، بیانگر آن است که وضع موجود شاخص‌ها یا عامل مورد ارزیابی با وضع مطلوب آن تفاوت معنی‌دار دارد و فرضیه مربوط به این شاخص‌ها و عوامل تأیید می‌شود.

جدول ۶. نتیجه‌ی آزمون t یک نمونه‌ای برای فرضیه‌ها

Test Value = 4.5							
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t		
Upper	Lower						
۱.۸۱۳۴ .۳۱۸۶	۱.۰۸۱۴ -۰.۳۴۹۹	۱.۴۴۷۳۹ -۰.۱۵۶۵	.۰۰۰ .۹۲۴	۲۰ ۲۰	۸.۲۰۲ -۰.۹۷	وضع موجود- مخالف وضع موجود- موافق	فرضیه اول
۱.۹۶۸۰ ۱.۰۱۵۰	۱.۳۲۰۴ .۰۶۸۴	۱.۶۴۴۱۷ .۵۴۱۶۷	.۰۰۰ .۰۲۹	۸ ۸	۱۱.۱۷۶ ۲.۵۱۹	وضع موجود- مخالف وضع موجود- موافق	فرضیه دوم
۱.۸۱۸۷ .۷۷۰۹	۰.۸۷۸۴ .۰۹۳۴	۱.۳۴۸۵۷ .۴۳۲۱۴	.۰۰۰ .۰۱۶	۱۳ ۱۳	۶.۱۹۷ ۲.۷۵۶	وضع موجود- مخالف وضع موجود- موافق	فرضیه سوم
۲.۱۹۴۸ ۱.۱۰۸۳	۱.۵۰۹۶ .۱۷۶۱	۱.۸۵۲۲۲ .۶۴۲۲۲	.۰۰۰ .۰۱۳	۸ ۸	۱۲.۴۶۷ ۳.۱۷۷	وضع موجود- مخالف وضع موجود- موافق	فرضیه چهارم

Test Value = 4.5							
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t		
Upper	Lower						
۱.۶۹۸۰	۱.۱۲۴۴	۱.۴۱۱۲۰	۰.۰۰۰	۲۴	۱۰.۱۵۷	وضع موجود- مخالف	فرضیه پنجم و ششم
۰.۷۹۹۲	۰.۲۶۳۲	۰.۵۳۱۲۰	۰.۰۰۰	۲۴	۴.۰۹۱	وضع موجود- موافق	
۲۱.۵۳۱	۱.۴۱۸۹	۱.۵۸۲۷۳	۰.۰۰۰	۱۰	۲۱.۵۳۱	وضع موجود- مخالف	فرضیه هفتم
۲.۵۹۹	۰.۹۳۴	۰.۶۵۴۵۵	۰.۰۲۷	۱۰	۲.۵۹۹	وضع موجود- موافق	

جدول فوق تفاوت در میزان شدت موافقت یا مخالفت در دو گروه وضع مطلوب و وضع موجود را نشان می‌دهد که با میانگین فرضی جامعه مقایسه و آزمون شده است. نتایج نشان می‌دهد که در وضع مطلوب، بین نظرات موافقان و میانگین فرضی جامعه با سطح معنی‌داری ۹۵٪ اختلاف معنی‌داری وجود دارد. این امر نشان می‌دهد که شدت موافقت این دسته نسبت به میانگین شدت فرضی جامعه قوی‌تر است. همچنین نتایج مربوط به وضع موجود نشانگر آن است که میان مخالفان در میانگین شدت مخالفت آن‌ها نسبت به میانگین شدت فرضی جامعه با سطح معنی‌داری ۹۵٪ تفاوت معنی‌داری وجود دارد. بنابراین چون سطح معنی‌داری هر سه فرضیه برای وضع موجود کمتر از ۵٪ است، فرضیه‌ها تأیید می‌شوند. به عبارت دیگر، پاسخ‌دهندگان پارادایم حاکم بر کشور برای اجرا و استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی را مناسب ارزیابی نمی‌کنند.

۲- آزمون t زوجی: این آزمون به منظور حصول اطمینان از معنی‌داری اختلاف بین میانگین پاسخ‌های موافق خبرگان در مورد شاخص‌ها و عوامل مطلوب و پاسخ‌های موافق در مورد وجود این شاخص‌ها و عوامل در وضع موجود صورت گرفت. به عبارت دیگر، در این آزمون میانگین پاسخ‌های موافق مربوط به شاخص‌ها و عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌بندی عملیاتی با میانگین پاسخ‌های مربوط به وجود این شاخص‌ها و عوامل با یکدیگر مقایسه می‌شود تا از وجود یا عدم وجود اختلاف معنی‌دار بین میانگین‌ها اطمینان حاصل شود. نتیجه این آزمون برای تک‌تک سؤالات نشان داد که اکثر سؤالات فرضیه صفر رد، و در نتیجه ادعای مطرح شده مبنی بر اینکه میانگین شاخص‌ها و عوامل مطلوب

با وضعیت این شاخص‌ها و عوامل در وضعیت موجود اختلاف معنی‌دار دارد، نیز مورد تأیید قرار گرفت. توضیح این نکته ضروری است که از تعداد ۷۵ شاخص زیرمجموعه عوامل، تنها چند شاخص از اختلاف معنی‌دار برخوردار نبود که بیانگر رعایت این شاخص‌ها در وضعیت موجود است. نتایج آزمون فرضیه‌ها با استفاده از این آزمون در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. نتایج آزمون‌های t زوجی برای فرضیه‌ها

95% Confidence Interval of the Difference		Mean	Sig. (2-tailed)	df	t		
Upper	Lower						
۲.۱۶۷۵۲	.۹۸۷۲۶	۱.۵۷۷۳۹	.۰۰۰	۲۰	۵.۵۴۳	موافق وضع مطلوب - موافق وضع موجود	فرضیه اول
۱.۶۴۸۶۳	.۰۳۸۰۴	.۸۴۳۳۳	.۰۴۲	۸	۲.۳۰۵	موافق وضع مطلوب - موافق وضع موجود	فرضیه دوم
۲.۰۸۵۷۶	.۸۱۰۹۰	۱.۴۴۸۳۳	.۰۰۲	۵	۵.۸۴۱	موافق وضع مطلوب - موافق وضع موجود	فرضیه سوم
۱.۳۰۵۱۳	.۴۷۱۶۷	.۸۸۱۴۰	.۰۰۰	۲۴	۴.۴۰۰	موافق وضع مطلوب - موافق وضع موجود	فرضیه پنجم و ششم
۱.۹۴۰۵۲	.۸۱۰۳۹	۱.۳۷۵۴۵	.۰۰۰	۱۰	۵.۴۲۴	موافق وضع مطلوب - موافق وضع موجود	فرضیه هفتم

مدل پیشنهادی تحقیق

بودجه‌بندی عملیاتی در نظام دولتی ایران مطرح شده و در ضرورت آن تردیدی نیست. در طی سال‌های اخیر نیز تأکید ویژه‌ای نسبت به بهبود مدیریت سازمان‌های دولتی در بیانات مسئولین ارشد نظام جمهوری اسلامی دیده و شنیده شده است. این تأکیدات به‌ویژه در برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی تحت عنوان نتیجه محوری و همچنین تحت عنوان پاسخگویی مسئولین مورد توجه خاص قرار گرفته است. لذا این سؤال اصلی مطرح شد که علیرغم تأکیدات صورت گرفته بر تحقق استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، آیا پارادایم حاکم بر استقرار نظام بودجه‌بندی کشور، در مقایسه با

سایر کشورها از قابلیت‌های لازم برای استقرار موفق این نظام برخوردار است؟ همان‌طور که در بخش‌های قبلی مقاله بحث شد، پارادایم حاکم بر اجرای نظام بودجه‌بندی عملیاتی در کشور مناسب ارزیابی نمی‌شود (تأیید فرضیه اصلی). لذا با توجه به نتیجه‌ی آزمون‌های صورت گرفته و نیز تحلیل عاملی انجام شده باید مدلی طراحی شود که تمام ویژگی‌های زیر را در خود جای دهد:

الف) بستر مورد نیاز از نظر زیرسیستم‌های مورد نیاز

ب) سیر تطور طراحی و اجرای هر یک از زیرسیستم‌های مورد نیاز

ج) ایفای مناسب وظایف توسط نهادهای تأثیرگذار در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی

د) هماهنگی و همکاری نهادهای تأثیرگذار بالا با نهاد اصلی (معاونت راهبردی رئیس‌جمهور)

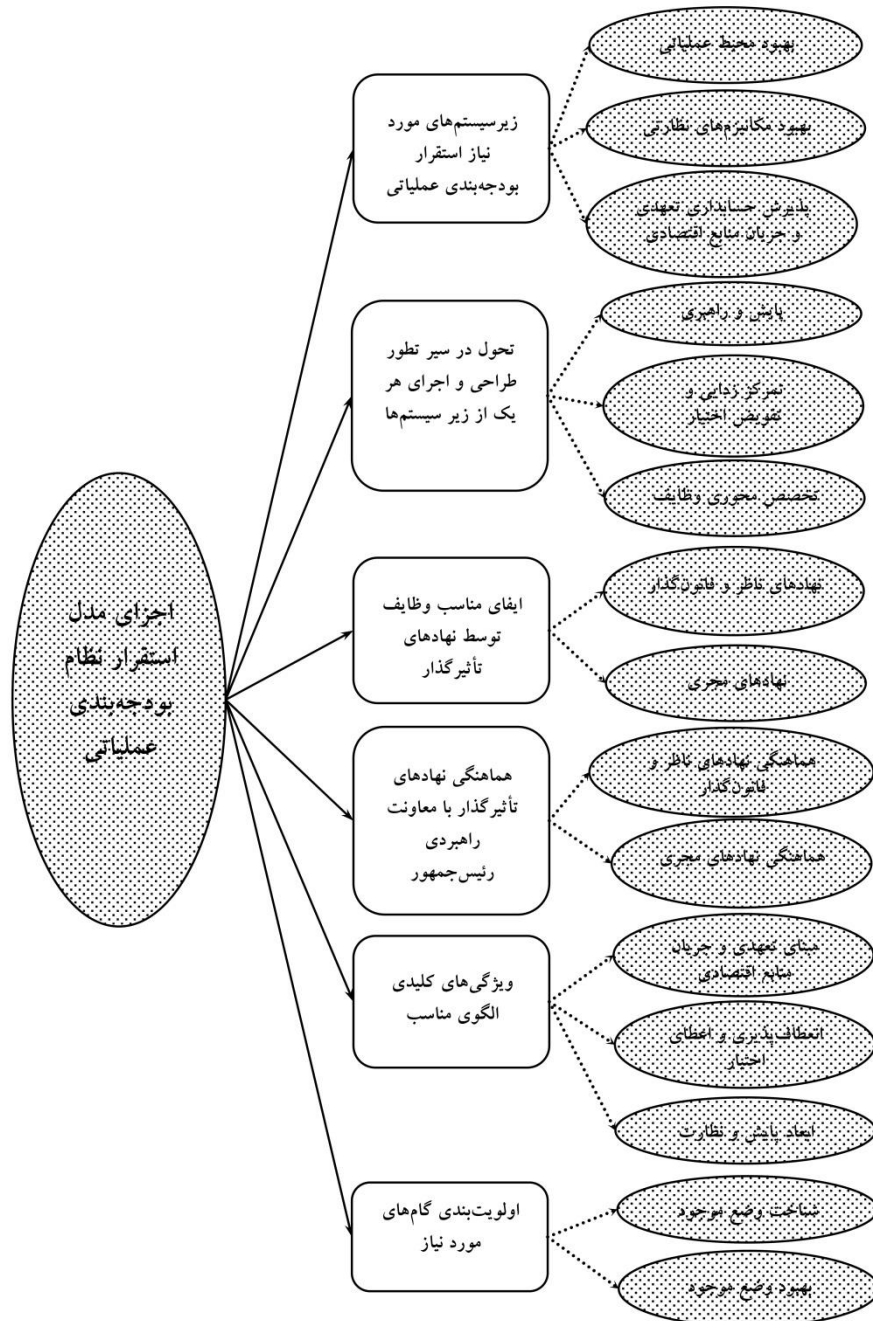
ه) ویژگی‌های کلیدی الگوی مناسب حاوی زیرمجموعه‌های مورد نیاز

و) اولویت‌بندی گام‌های مورد نیاز جهت استقرار زیرمجموعه‌های مورد نیاز

جهت استقرار موفق نظام بودجه‌بندی عملیاتی

بر این اساس، مدل پیشنهادی مطالعه حاضر به شرح نگاره ۴ آمده است:

نگاره ۴. اجزای مدل و عوامل مؤثر در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی



بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به یافته‌های این تحقیق مبنی بر مناسب نبودن پارادایم حاکم بر نظام بودجه‌بندی عملیاتی در حال حاضر، پیشنهاد می‌شود هر یک از نهادهای تأثیرگذار با بهره‌گیری از نتایج این تحقیق نقشه‌ی راهی برای هموار نمودن مسیر حرکت به سمت بودجه‌بندی عملیاتی فراهم سازند. از آنجا که اختصاص هدفمند اعتبار به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد، استفاده از روش بودجه‌بندی عملیاتی گام مؤثری در افزایش کارآیی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود. بنابراین، پیشنهاد می‌گردد دولت جمهوری اسلامی ایران با بهره‌گیری از نتایج به دست آمده و نیز مدل ارائه شده برای بهبود محیط حاکم بر استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی، تدریجاً به سمت بودجه‌بندی عملیاتی حرکت نموده و در این راستا از عوامل و شاخص‌هایی که در این تحقیق به آن‌ها اشاره گردید، بهره‌جوید.

از طرفی نظر به این که بودجه‌ریزی مبنای حوزه عمل نظام پاسخگوئی است، ارتقای نظام بودجه‌ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی که موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگوئی می‌شود، مستلزم تغییر و تحول در سایر نظام‌های زیر مجموعه از قبیل تحول اساسی در قوانین و مقررات مربوط است. بنابراین پیشنهاد می‌شود مجلس شورای اسلامی در جهت بهبود محیط قانون‌گذاری، پایش و نظارت تلاش بیشتری داشته باشد. در این جهت، پیشنهادات ارائه شده در مدل در حوزه‌های مختلفی همچون بهبود مکانیزم‌های نظارتی و راهبردی در این راه کمک‌رسان خواهد بود.

اثربخشی سیاست‌گذاری‌های مجلس و تصمیم‌گیری‌های مربوط به مصارف بودجه‌ای به دلیل غفلت از برنامه‌ها و توجه ناکافی به نتایج و عملکرد برنامه‌ها مورد تهدید جدی است. از سوی دیگر، شاخص‌های عملکرد به‌درستی برای نظارت بر کارکنان و پاداش‌دهی به آنان و یا پاسخگو ساختن مدیران برنامه‌ها، مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. بنابراین نهادها و مقامات دارای اختیار، مانند دیوان محاسبات کشور از طریق فراهم کردن فرضیه اجرایی حسابرسی عملکرد و نیز خود دولت، از طریق ارتقاء و بهبود مکانیزم‌های ارزیابی عملکرد و طرح‌های انگیزشی مدیران و مجریان دستگاه‌های اجرایی و سایر

مدیران، می‌توانند تلاش مدیران را به گونه‌ای جهت‌دهی کنند که به بهبود کارایی و اثربخشی برنامه‌ها منجر گردد.

به جامعه‌ی تحقیقاتی، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی، دانشجویان و پژوهشگران علاقه‌مند نیز توصیه می‌شود با توجه به اینکه موضوع این تحقیق در ایران تا کنون انجام نشده است، به بحث و تحقیق درباره موارد زیر پردازند:

۱. بررسی موشکافانه‌ی شیوه‌ی بودجه‌بندی موجود کشور و کاستی‌ها و نواقص آن
۲. مکانیزم‌های موجود تفویض اختیار به مدیران دستگاه‌های اجرایی و میزان تمرکز زدایی متناسب با بودجه‌بندی عملیاتی
۳. امکان‌پذیری اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی و در سطح دولت و شناخت موانع پیش روی آن
۴. شناخت معیارهای ارزیابی عملکرد متناسب با بودجه‌بندی عملیاتی و قابلیت به کارگیری آن‌ها در محیط ایران در بخش عمومی
۵. تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، سازگار با ویژگی‌های محیط فعالیت دستگاه‌های اجرایی
۶. بررسی موانع پیش روی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران و رویکرد مناسب جهت انتقال به مبنای تعهدی سازگار با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی

منابع و مأخذ

۱. آذر، عادل و منصور مؤمنی. (۱۳۷۷). *آمار و کاربرد آن در مدیریت* (جلد دوم، چاپ اول). تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۲. اتحاد، مهرداد. (۱۳۵۴). *نگاهی به نظام بودجه دولتی ایران* (چاپ اول). مرکز آموزش مدیریت دولتی ایران.
۳. ایزاک، استفان. (۱۳۸۳). *راهنمای تحقیق و ارزشیابی در روان‌شناسی و علوم تربیتی* (چاپ سوم). (ترجمه‌ی علی دلاور). تهران: نشر آرسباران.
۴. باباجانی، جعفر و داوود اقوامی. (۱۳۶۷). *اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی* (چاپ اول). تهران: انتشارات سمت.
۵. باباجانی، جعفر (۱۳۸۷). "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۱۳۷۸ از منظر مسئولیت پاسخگویی"، *ماهنامه حسابداران انجمن حسابداران خبره*، شماره ۱۹۴.
۶. پاکزاد، فریبرز. (۱۳۷۱). *مبانی بودجه‌ریزی در شرکت‌های دولتی*، چاپ اول، انتشارات می‌رسند.
۷. حسن‌آبادی، محمد و علیرضا نجار صراف. (۱۳۸۴). *نیم‌قرن تجربه آمریکا در نظام‌های بودجه‌ریزی عملیاتی*، چاپ اول، انتشارات بهراد.
۸. حسن‌آبادی، محمد و علیرضا نجار صراف (۱۳۸۶) *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی*، چاپ اول، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
۹. سعیدی، پرویز (۱۳۸۲) *بودجه و بودجه‌ریزی دولتی*، چاپ اول، انتشارات علمی دانشگاه آزاد اسلامی.
۱۰. سمیعی، عبدالمحمد (۱۳۷۸) *دشواری‌های نظام‌های مالی نظارت دولت*، چاپ اول، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
۱۱. شبیری نژاد، علی اکبر (۱۳۷۵) *گستره مالی و ساختار بودجه‌ای ایران*، چاپ اول، نشر نی.
۱۲. شریفی، محسن (۱۳۷۲) "نظام‌های حسابداری و توسعه‌ی اقتصادی"، *فصلنامه‌ی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی دانشگاه تهران*، سال اول، شماره ۴ (تابستان): ۳۱-۴۹.
۱۳. صالحی، داوود (۱۳۷۹) *مبانی امور مالی و بودجه*، چاپ سوم، انتشارات سمت.
۱۴. صراف، فریدون (۱۳۵۶) *بودجه‌ریزی دولتی و نظام بودجه‌ای ایران*، چاپ اول، انتشارات مدرسه عالی بازرگانی.
۱۵. عباس زادگان، سید محمود و احمدرضا فتوت (۱۳۸۴) *کاربرد پایایی و روایی در پژوهش*، چاپ اول، نشر دفتر پژوهش‌های فرهنگی.

۱۶. عبده تبریزی، حسین (۱۳۸۵) "نظارت جامع مالی"، *ماهنامه‌ی حسابداران انجمن حسابداران خبره*، سال بیستم، شماره ۱۷۳ (تیر): ۲۰-۱۶ و ۶۹-۶۸.
17. Barton, A., (1999). **Public and Private Sector Accounting – The Non Identical Twins**. Australian Accounting Review. 9 (2), 22 – 31.
 18. Carlin, T., Guthrie, J., (2003), “**Accrual Output Based Budgeting, The Rhetoric – Reality Gap**”, Public Management Review, 5(2), 145 – 162.
 19. Carlin, T., (2003a), “**Victoria’s Accrual Output Based Budgeting System – Delivering as Promised? – Some Empirical Evidence**”, MGSM Working Paper 2003-23.
 20. Carlin, T., (2003b), “**Unravelling the Capital Charging Riddle – Some Empirical Evidence From Victoria**”, Financial Accountability & Management, 19, 73 – 92.
 21. Curtis, J., (1998), “**Annual Report Readability Variability: Tests of the Obfuscation Hypothesis**”, Accounting, Auditing and Accountability Journal. 11(4), 459 – 471.
 22. Edwards, P., and Shaoul, J., (1996), “**Reporting Accounting**”, Working Paper (Manchester University, Manchester).
 23. Gaffney, M., (1986), “**Consolidated versus Fund Type Financial Statements: The Perspectives of Constituents**”, Journal of Accounting and Public Policy, 5 (3), 167 – 190.
 24. Guthrie, J., (1993), “**Australian Public Business Enterprises: Analysis of Changing Accounting, Auditing and Accountability Regimes**”, Financial Accountability and Management, 9, 2, 101 – 114.
 25. Guthrie, J., (1998), “**Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector –Rhetoric or Reality?**” Financial Accountability & Management. 14 (1), 1 – 19.
 26. Guthrie, J., Carlin, T., (2000), “**Australian Experiences with Output Based Budgeting: When Theory and Practice Don’t Meet**”, The 1999 ASCPA Annual Research Lecture in Government Accounting, ASCPA Research Monograph, Melbourne.
 27. Hay D., (1994), “**Who Uses Public Sector External Reports? An Exploration**”, Accounting Forum, March, 47 – 65.
 28. Hayward, D., (1999), “**A Financial Revolution? The Politics of the State Budget**” in Costar & Economou (Eds), The Kennett Revolution – Victorian Politics in the 1990s, UNSW Press, Sydney.
 29. Joint Committee of Public Accounts (JCPA), (2001), **Hearing Into Accrual Ouput Based Budgeting**, press release, June 2001, Canberra.
 30. Jones, L., (1997), “**Changing How we Budget: Arron Wildavsky’s Perspective**”, Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, 9, 1, 46-71.
 31. Jones, L. R., J. Guthrie, and P. Steane, (2001), “**Learning from**

- International Public Management Reform Experience**”, in Jones, L. R., J. Guthrie, and P. Steane, eds, *Learning From International Public Management Reform* (London: Elsevier-Oxford, 2001), 1-26.
32. Jones, L. R., Guthrie, J. and Steane, P. (eds), (2001) a, b, **Learning From International Public Management Reform** (London: Elsevier-Oxford, 2001).
33. Management Advisory Board (MAB), 1993, **Accountability in the Commonwealth Public Sector**, June 1993.
34. McCrae M., and M. Aiken, (1994), “**AAS 29 and Public Sector Reporting: Unresolved Issues**”, *Australian Accounting Review*, 4, 2, 65 – 72.
35. New South Wales Auditor General, (2003). **Auditor General’s Report to Parliament**, Volume 5, p.241.
36. Pallot, J., (1998b), “**The New Zealand Revolution**”, in Olson et al., eds, **Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management**, (Bergen, Norway: Cappelen Akademisk Forlag), 156-184.