

## بررسی رابطه بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی

نادر بهلولی\*

مهدی زینالی\*\*

اسرافیل پورقلی\*\*\*

### چکیده

بودجه ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه ریزی، بودجه ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌ورزد. در چارچوب بودجه ریزی عملیاتی بخش های مختلف اداری براساس استانداردهای مشخصی تحت عنوان شاخص های عملکردی پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج از اختیار عمل بیشتری برخوردارند. هدف تحقیق حاضر، بررسی رابطه بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی می باشد. برای این منظور، بودجه ریزی عملیاتی براساس مدل الماس در سه بعد برنامه ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و مدیریت عملکرد تعریف و فرضیه اصلی و سه فرضیه فرعی تنظیم گردیده است. پژوهش حاضر، از نوع کاربردی و از نظر روش اجرایی توصیفی- پیمایشی می باشد و به منظور آزمون فرضیه های تحقیق، اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است. جامعه آماری پژوهش با توجه به موضوع و اهداف پژوهش، شامل ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه های اجرایی و حسابرسان رده های مختلف دیوان محاسبات استان آذربایجان شرقی می باشد که به نوعی با بودجه سر و کار دارند. داده های تحقیق با استفاده از روش تحلیل همبستگی پیرسون و تحلیل رگرسیون مورد تحلیل قرار گرفتند.

نتایج حاصل از این تحقیق نشان می دهد که بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی، رابطه معنی داری وجود دارد. و همچنین ارتباط بین هریک از عناصر بودجه ریزی عملیاتی با بهبود مسئولیت پاسخگویی مورد تأیید قرار گرفت.

واژه های کلیدی: بودجه ریزی عملیاتی، مسئولیت پاسخگویی، برنامه ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه ها(ABC)، مدیریت عملکرد

\* دکترای مدیریت دولتی، استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، Na.bohlooli@gmail.com

\*\* دکترای حسابداری، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، Dr.zeynali@gmail.com

\*\*\* کارشناس ارشد مدیریت دولتی- گرایش مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، حسابرس ارشد دیوان محاسبات آذربایجان شرقی،

E\_pourgholi@yahoo.com (نویسنده مسئول)

## ۱. مقدمه

بودجه به عنوان بیان مالی عملیات دولت، مهمترین سندی است که دستگاههای اجرایی را در دستیابی به اهداف سند چشم انداز و برنامه های توسعه کشور و انجام اثر بخش وظایف خود یاری می رساند. از این رو تلاش برای بهبود این سند مالی و بهره وری بودجه در اجرای فعالیت های دستگاه های اجرایی همواره مورد توجه و چالش بوده است. نظام بودجه ریزی عملیاتی با هدف نتیجه محوری این سند مالی تلاش می کند با پیوند اعتبارات بودجه ای به نتایج اقدامات دولت به اهداف صرفه جویی، شفافیت، کارایی، و اثربخشی بودجه دست یابد. بودجه ریزی عملیاتی به اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثر بخشی این بخش می پردازد. (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶، ۱)

بودجه ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه ریزی، بودجه ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می ورزد. در چارچوب بودجه ریزی عملیاتی بخش های مختلف اداری براساس استانداردهای مشخصی تحت عنوان شاخص های عملکردی پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج از اختیار عمل بیشتری برخوردارند. از طرف دیگر در چارچوب چنین شیوه ای مشارکت سیاستگذاران، مدیران و حتی شهروندان در قالب برنامه های راهبردی، اولویت های هزینه ای و ارزیابی عملکرد، صورت می گیرد. شناسایی ارتباط میان برنامه ریزی راهبردی و تخصیص منابع، با توجه به افق های بلند مدت، از اهداف دیگر بودجه ریزی عملیاتی تلقی می شود. (همان منبع، ۳۰۱)

اندیشه ای که در ورای بودجه ریزی عملیاتی قرار دارد این است که اگر سیاستگذاران، تصمیمات مالی را به گونه ای عینی و بر مبنای کارایی و اثر بخش استوار سازند، آنگاه هم آنها و مردم می توانند درباره عملکرد دولت قضاوت روشن تری داشته باشند. در واقع بودجه ریزی عملیاتی، با مرتبط ساختن تصمیمات بودجه ای و عملکرد دولت، پاسخگویی دولت در مقابل قانونگذاران و مردم را تقویت می کند. بطور کلی فرآیند بودجه ریزی عملیاتی در پی پاسخگویی به این پرسش هاست: جایگاه کنونی ما کجاست؟ می خواهیم کجا باشیم؟ چگونه باید به این اهداف برسیم؟ چگونه باید پیشرفت خود را بسنجیم؟» (پناهی، ۱۳۸۴، ۱)

امروزه گسترش فرهنگ پاسخگویی، مسئولان (در مقام پاسخگو) و شهروندان (در مقام پاسخ خواه) خواستار اطلاعات بیشتری همچون نتایج یا بروندها، اثر بخشی، کارایی و قیمت تمام شده فعالیت های مندرج در بودجه دولت می باشند. (باباجانی، ۱۳۸۸)

بعلاوه شالوده نظام حسابداری در بخش دولتی و غیر دولتی بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی قرار دارد بر اساس این مفهوم، دولتها باید در برابر شهروندان پاسخگو باشند و بتوانند فرایند جمع آوری منابع مالی و نحوه مصرف این منابع را به گونه ای مناسب توجیه کنند. (امیر اصلانی، ۱۳۷۹، ۵۴)

هدف کلی پژوهش «بررسی رابطه بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی» می باشد که می توان آنرا در قالب اهداف فرعی ذیل بیان و بررسی نمود:

- ۱- بررسی رابطه بین برنامه ریزی<sup>۱</sup> و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی.
- ۲- بررسی رابطه بین تجزیه و تحلیل هزینه ها<sup>۲</sup> (ABC) و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی.
- ۳- بررسی رابطه بین مدیریت عملکرد<sup>۴</sup> و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی.

## ۲. بیان مساله

اکنون بودجه‌ریزی عملیاتی<sup>۵</sup> به عنوان روش بودجه‌ریزی در سطح وسیعی در جهان از جمله در کشور ما مورد توجه قرار گرفته است. بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل صرفه‌جویی و اثر بخشی را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می‌کند. از آنجا که اختصاص هدفمند اعتبار به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد، استفاده از روش بودجه ریزی عملیاتی گام موثری در افزایش کارایی و اثر بخشی اعتبارات خواهد بود. (خدای پور و زینالی، ۱۳۸۶، ۵۶)

براساس تعاریفی که از بودجه‌ریزی عملیاتی عنوان شده است، عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که با هر میزان مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. (پناهی، ۱۳۸۴، ۱۱) بودجه ریزی عملیاتی، برنامه راهبردی سازمان با توجه به اهداف و مأموریت های آن است که فرایندی را جهت تبدیل داده های قابل سنجش به اطلاعات معنی دار در خصوص نتایج برنامه ها فراهم می آورد. (ملکرز و ویلابی، ۲۰۰۰) بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است هر چند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند ولی می توانند سیاست گذاری بودجه ای را تسهیل و نظارت و قانون گذاری بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند. (دیاموند، ۲۰۰۲، ۱۲)

بودجه ریزی عملیاتی، فرآیند جاری است که همه مدیران سازمان را، از رئیس سازمان تا تک تک مدیران برنامه ها و مدیران سازمانهای تابعه درگیر می کند. این فرآیند شامل چرخه بازخورد است که اطلاعات صحیحی را در اختیار مدیران عالی برای مدیریت فعالیت های خود قرار می دهد. در نهایت بودجه ریزی عملیاتی منجر به بهره برداری اثر بخش تر از منابع سازمان خواهد شد. مدیران قادر خواهند بود از منابع موجود در راستای دستیابی به اهداف مورد انتظار تعیین شده در بودجه بطور اثر بخش تری بهره برداری کنند. (انصاری و زینالی، ۱۳۸۷، ۴۶)

بودجه ریزی عملیاتی با الزام دستگاههای اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه ها، سعی در بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه های دولت دارد. این سیستم از طریق تولید و ارائه بهتر در مورد اثربخشی هزینه ها و برنامه های دولت، به دنبال کمک به مدیران برای بهبود عملکرد برنامه ها می باشد و هدف آن ایجاد پیوندی روشن تر و نزدیکتر بین منابع و نتایج می باشد. این سیستم در جهت تخصیص هدفمند اعتبارات به برنامه ها و فعالیت ها، شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی، ایجاد ارتباط بین بودجه ریزی و نتایج عملکرد، سنجش اثربخشی و کارایی برنامه ها و فعالیتها گام بر می دارد. صاحب نظران حسابداری و امور مالی دولتها اعتقاد داشته اند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی<sup>۶</sup> عمومی، نقش مهمی بر عهده دارد. برپایه این عقیده در طول نیمه دوم قرن بیستم بر اهمیت و نقش حسابداری در ادای مسئولیت پاسخگویی تأکید گردیده و تلاش های زیادی در مورد تعیین جایگاه مناسبی برای مفهوم مسئولیت پاسخگویی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی به عمل آمده است. (زینالی و محمدی پور، ۱۳۸۷)

مطابق بند ۱۵۶ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، مسئولیت پاسخگویی به عنوان سنگ بنای گزارشگری مالی مورد پذیرش قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح بدهد و در مورد افزایش منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن، دلایل منطقی ارائه کند. (باباجانی، ۱۳۷۹، ۲۹)

لیکن مفهوم پاسخگویی در ادبیات حسابداری دولتی به صورتی گسترده مورد استفاده قرار می گیرد. به بیانی ساده مسئولیت پاسخگویی وظیفه ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع کننده ای برای ادای مسئولیت<sup>۹</sup> هایی که بر عهده آنان محول گردیده است، فراهم نموده و گزارشهای لازم را ارایه می نمایند. (باباجانی، ۱۳۸۸، ۲۲۲) گفتنی است که مسئولیت پاسخگویی مرکز ثقل و سنگ زیر بنای تمام گزارشهای مالی دولت را تشکیل می دهد و دولتها را وا می دارد که در مقابل شهروندان خود

پاسخگو باشند و برای افزایش منابع مالی عمومی و اهدافی که این منابع برای تحقق آنها مصرف می شود دلایل منطقی بیاورند. (باباجانی، ۱۳۸۵) بنابراین با توجه به موارد فوق سئوالات اساسی این است که:

آیا بودجه ریزی عملیاتی بر بهبود مسئولیت پاسخگویی دولت و عملکرد آن تاثیر دارد؟  
آیا بودجه ریزی عملیاتی می تواند با آگاه کردن تصمیم گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و برنامه های دولت به افزایش مسئولیت پاسخگویی منجر شود؟  
آیا بودجه ریزی عملیاتی به عنوان مکمل و زیر بنای فنون پیشرفته حسابداری مدیریت در افزایش مسئولیت پاسخگویی دولت تاثیر دارد؟

در این راستا تحقیق حاضر قصد دارد رابطه بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی را مورد ارزیابی قرار دهد.

## ۱-۲. پیشینه تحقیق

### ۱-۱-۲. پژوهش های انجام شده داخلی

خدایمی پور و زینالی (۱۳۸۶) در مقاله «سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و تاثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت» عنوان کرده اند که از میان هدفهای مورد نظر برای پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی، هدف پاسخگویی مبنای و پایه قویتری برای تعیین موفقیت آن، نسبت به تخصیص بودجه، ایجاد می کند. بودجه ریزی عملیاتی، مستقیم ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است. سیستم بودجه ریزی عملیاتی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه ها و همچنین افزایش رضایت مصرف کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره برداری اثربخش تر از منابع سازمان خواهد شد و مدیران می توانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدفهای مورد انتظار تبیین شده در بودجه به طور اثربخش تری بهره برداری کنند.

کردستانی (۱۳۸۶) در مقاله «پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری» بیان نموده است که پاسخگویی عمومی لازمه عملی کردن فرایند دموکراسی است و مکمل مدیریت دولتی محسوب می شود. این مفهوم پاسخگویی عمومی، تصویری از امانتداری، وظیفه شناسی، عدالت، شفافیت، تلاش برای بهبود و شایستگی اخلاقی مدیران دولتی را ارائه می کند و ارتقای آن مدیران دولتی را در برابر انتقادات مصون می سازد و جلوه هایی از دموکراسی را به نمایش می گذارد. تلاش برای افزایش سطح پاسخگویی در جامعه از طریق افزایش اطلاعات در دسترس عموم و به تبع آن افزایش سطح پاسخ خواهی مردم، انتظارات برای بهبود خدمات بخش عمومی را افزایش داده و فشار ناشی از آن منجر به اصلاح بخش عمومی می شود.

باباجانی (۱۳۸۸) در مقاله ای با عنوان «تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسئولیت پاسخگویی» بیان نموده است که به رغم تحولات شگرفی که در دو دهه اخیر در نظام های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و بسیاری از کشورهای در حال توسعه رخ داده است، اقدام موثری از سوی نهادهای مسئول در برای ایجاد تحول در نظام حسابداری دولتی کشور صورت نگرفته است. به نظر نگارنده، ورود به فرایند تحول در «نظام بودجه ریزی» و «نظام حسابداری و گزارشگری مالی» در درجه اول مستلزم درک صحیح نقش و اهمیت این دو نظام در فرایند پاسخگویی عمومی است. باید نقش و اهمیت بودجه سالانه به عنوان گستره و حوزه عمل مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و نقش بی بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی و با اهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسئولیت، برای دولتمردان، سیاست ورزان و نهادهای متولی و مسئول امور مالی و بودجه ای کشور روشن شده و به باور عمومی این قبیل مقامات تبدیل شود.

قدیم پور و طریقی (۱۳۸۸) در مقاله « بودجه ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی» اعلام کرده اند که بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی دولتی با همدیگر همپایانی دارند به گونه ای که این دو مکمل همدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسئولیت پاسخگویی باشد. همچنین این محققان بیان نموده اند که برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی و همچنین به منظور موفقیت نظام بودجه ریزی عملیاتی، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت می یابد.

### ۲-۱-۲. پژوهش های انجام شده خارجی

یانگ<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۳) در مقاله « سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد» به این نتیجه رسید که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه ریزی عملیاتی منجر به تصمیمات بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره می شود. ولی علاوه بر آن ممکن است عوامل سیاسی و اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشند. در هر حال، نتیجه کلی این بوده که استفاده از بودجه ریزی عملیاتی باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می شود.

جوردن و هاگبارت<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۵) با انجام پژوهشی با عنوان « اهداف و موفقیت پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی» به بررسی میزان اهمیت مسئولیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای سیستم بودجه ریزی عملیاتی، دریافتند که هدف اصلی دولت از اجرای سیستم بودجه ریزی عملیاتی، بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه ای می باشد. سپس پژوهشگران به بررسی میزان موفقیت دستیابی به هدفهای استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی پرداختند در این حالت هم میزان موفقیت در دستیابی به هدف بهبود پاسخگویی برنامه ای بالاترین نمره را داشت و کمترین نمره به هدف تغییر در تخصیص بودجه مربوطه می شد. همچنین در بررسی های مربوط به بودجه ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه های اجرایی می شود.

یی لو و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان « بودجه ریزی عملیاتی در ایالات متحده - آنچه که قانون برای اجرای آن الزام نموده است؟» به بررسی محتوای قانون بودجه ریزی عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی سیستم بودجه ریزی عملیاتی پرداخته اند. تحقیقات اخیر نشان می دهد در ایالاتی که سیستم بودجه ریزی عملیاتی به خوبی اجرا می شود بیشتر از ایالتهایی که بودجه ریزی عملیاتی در آنها اجرا نمی شود یا بصورت ضعیف اجرا می گردد به تصویب قوانین و مقررات مربوط به سیستم بودجه ریزی عملیاتی می پردازند. نتایج تحقیق آنها نشان میدهد قانون بودجه ریزی عملکرد که شامل دستورالعمل های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده داده های عملکرد باشد به استفاده قویتر از سیستم های بودجه ریزی عملکرد در ایالات منجر می شود.

پاک مرام و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان « شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر بودجه ریزی عملیاتی در شرکت مخابرات با استفاده از روش TOPPIS» در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی به این نتیجه رسیده اند که کنترلهای محیطی، اداری و عملیاتی برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی ضروری هستند و عدم وجود آنها مانع برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی می باشد. همچنین بیان نموده اند که از عوامل پیش گفته، عامل محیطی موثرترین عامل می باشد و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویت های بعدی قرار دارند.

### ۳. مبانی نظری و فرضیه های پژوهش

توجهات اخیر به استقرار بودجه ریزی عملیاتی، عقایدی را در مورد عوامل تاثیرگذار در استقرار موفق این نظام ایجاد کرده است چنین مجموعه ای از عقاید مدل جامع بودجه ریزی عملیاتی در چهارچوب «مدل الماس» ارائه گردیده است. در طراحی مدل

الماس که برای اولین بار در کشور ارائه گردیده است سعی شده تا تمام عناصر و مؤلفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی، و ارتباط و تعاملات هر یک از آنها مشخص گردد. ضمن اینکه قوانین و مقررات موجود در کشور را که طی سال‌های گذشته به مرور به تصویب مراجع ذیربط رسیده است نظیر مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، در طراحی این مدل مورد توجه قرار گرفته است. روش و مدل به کارگرفته شده در این پژوهش «مدل الماس» می باشد. مدل پیشنهادی که مدلی ابداعی و برگرفته از مجموع ادبیات تحقیق و قوانین و مقررات موجود در کشور است در برگزیده ۳ عنصر اصلی و ۳ عنصر توانمندساز است (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶).



### مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (مدل الماس)

چارچوب نظری این تحقیق بر عناصر اصلی «مدل الماس» استوار شده است که بشرح ذیل می باشد:

- ۱- **برنامه‌ریزی:** تعیین و تدوین اهداف آینده سازمان - وجود هماهنگی لازم بین واحدهای مختلف سازمان - تجزیه و تحلیل شرایط محیطی سازمان - شناسایی نقاط قوت و ضعف داخلی سازمان - تشریح راهکارهای دستیابی به اهداف - کنترل فرایند پیشرفت کار - اولویت بندی هدفها و نیازها با توجه به منابع و امکانات موجود - حداقل سازی ظرفیت مازاد و بلا استفاده منابع سازمان - ترکیب بهینه منابع سازمان جهت دستیابی به حداکثر منافع - برقراری ارتباط مستقیم بین اهداف بلندمدت و بودجه سالانه.
- ۲- **تجزیه و تحلیل هزینه‌ها (ABC):** شناسایی و احصای فعالیتها و خدمات دستگاه های اجرایی - شناسایی و حذف هزینه های فاقد ارزش افزوده - وجود ارتباط شفاف بین فعالیتها لازم جهت ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع - تعریف روشن محرک های هزینه - شناسایی و طبقه بندی هزینه های دستگاه بر اساس سیستم حسابداری تعهدی - تعیین قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات - تعیین مبنای مناسب برای تسهیم هزینه های غیر مستقیم - سرشکن نمودن هزینه های غیر مستقیم بر روی فعالیتها و خدمات - تهیه و تنظیم بودجه سالانه بر اساس قیمت تمام شده - تجزیه و تحلیل حساسیت هزینه ها.
- ۳- **مدیریت عملکرد:** پیاده سازی سیستم حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی - تغییر رویکرد از تمرکز بر داده ها به ستاندها - ایجاد ارتباط مشخص بین عملکرد و پاداش کارکنان - ارزیابی عملکرد بر مبنای اهداف تعیین شده - کیفیت خدمات ارائه

شده- رضایت ابراز شده از سوی مشتریان در خصوص خدمات ارائه شده- استفاده بهینه از امکانات و منابع در جهت دستیابی به هدف ها- وجود سیستم اطلاعات مدیریت مناسب- تدوین استانداردهای عملکرد- برقراری ارتباط بین عملکرد و منابع.

### ۱-۳. فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مطالب مطروحه درباره چارچوب نظری تحقیق و برای پاسخ به سوالات تحقیق، فرضیه های ذیل مطرح گردیده است. فرضیه ۱- بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۱-۱- بین برنامه ریزی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۱-۲- بین تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۱-۳- بین مدیریت عملکرد و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی رابطه معنی داری وجود دارد.

### ۴. روش پژوهش

پژوهش حاضر، از لحاظ ماهیت مساله و هدف تحقیق کاربردی و از لحاظ روش اجرایی توصیفی- پیمایشی محسوب می شود و در دو مرحله انجام شده است:

مرحله اول مطالعات مقدماتی نسبت به موضوع سیستم بودجه ریزی عملیاتی و مسئولیت پاسخگویی، برای شناخت بیشتر مسئله صورت گرفت که در این مرحله از تحقیق از منابع کتابخانه‌ای موجود نظیر کتب و مقالات و پایان نامه‌های مرتبط با ادبیات تحقیق، استفاده شده است.

مرحله دوم تحقیق با توجه به اینکه در این تحقیق نیاز به استنباط مجموعه‌ای از فرضیه های پژوهشی می‌باشد با استفاده از طرح پرسشنامه‌ای مناسب از مدیران امور مالی و ذیحسابان دستگاه های اجرایی و حسابرسان رده های مختلف دیوان محاسبات استان آذربایجان شرقی اطلاعات لازم جمع آوری شده است.

### ۵. تجزیه و تحلیل داده های پژوهش

جامعه آماری این پژوهش ۸۷ نفر شامل؛ ۳۷ نفر حسابرس رده های مختلف دیوان محاسبات استان آذربایجان شرقی و ۵۰ نفر ذیحساب و مدیر مالی کلیه دستگاه اجرایی استان آذربایجان شرقی باستثناء موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی و دستگاه های دارای عملکرد متمرکز است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند. با توجه به محدود بودن تعداد جامعه آماری، کل جامعه آماری بصورت سرشماری (تمام شماری) مورد سنجش قرار گرفت و از نمونه گیری و روشهای آن استفاده نگردید. ابزار جمع آوری اطلاعات پرسشنامه است که پس از سنجش روایی و پایائی در اختیار جامعه آماری قرار گرفت. پرسشنامه ها شامل سوالاتی در ارتباط با فرضیه های مطروحه در تحقیق می باشد که برای متغیرهای برنامه ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه ها و مدیریت عملکرد هر کدام به تعداد ۱۰ سوال و در ارتباط با مسئولیت پاسخگویی نیز ۱۰ سوال طراحی شده است. و پاسخ سؤالها بر اساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت طرح ریزی شده و به صورت خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد تنظیم گردیده است. به هر کدام از این

مقیاسها امتیازی از ۱ تا ۵ داده شد که این داده ها با استفاده از روشهای همبستگی پیرسون و رگرسیون چند متغیره مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

برای افزایش روایی پرسشنامه ابتدا با مطالعه پرسشنامه‌های مشابه، مقالات، کتب و مجلات سعی شده است که مفاهیم و متغیرهای این تحقیق و چگونگی اندازه گیری آنها به طور کامل روشن گردد. سپس پرسشنامه طراحی شده برای بررسی روایی در اختیار متخصصان و کارشناسان امور پژوهشی در امر بودجه‌ریزی و تعدادی از اساتید صاحب نظر قرار گرفت تا اشکالات موجود اصلاح گردد. پرسشنامه موجود پس از اخذ نظر متخصصان و انجام اصلاحات، دوباره در اختیار صاحب نظران قرار گرفت و در نهایت روایی صوری و محتوایی آزمون، تأیید شد. برای برآورد پایایی پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده گردید. در این تحقیق مقدار ضریب آلفای پرسشنامه های بودجه ریزی عملیاتی و مسئولیت پاسخگویی به ترتیب حدود ۰/۷۸ و ۰/۷۵ بدست آمد که بیشتر از ۰/۷ بوده و نشان می دهد ابزار اندازه گیری از پایایی لازم برخوردار بوده و در نتیجه بهتر می توان به نتایج آن اعتماد نمود.

در این تحقیق، تجزیه و تحلیل داده ها عمدتاً با استفاده از روشهای مناسب آماری به دو شکل توصیفی و استنباطی انجام گرفته است. و از فنون آمار توصیفی شامل جداول فراوانی، میانگین ها، انحراف معیار و... برای تجزیه و تحلیل داده ها استفاده شده است. پس از آزمون نرمال بودن توزیع داده های پژوهش (آزمون کولموگورف- اسمیرنوف)، برای تحلیل استنباطی فرضیه اول از روش تحلیل همبستگی پیرسون و برای فرضیه های بعدی بدلیل وجود چند متغیر پیش بین (عناصر بودجه ریزی عملیاتی) و متغیر ملاک مسئولیت پاسخگویی از روش تحلیل رگرسیون چند متغیره استفاده گردیده است. با توجه به اینکه این تحقیق از یک فرضیه اصلی و ۳ فرضیه فرعی تشکیل شده است از تجزیه و تحلیل اعداد و ارقام به دست آمده می توان چنین نتیجه گرفت:

#### ۱-۵. نتایج توصیفی

- الف- جنسیت:** اکثر پاسخگویان (۹۴/۳٪) مرد هستند و تنها ۵/۷٪ را زنان شامل می شود.
- ب- سن:** سن ۳۶/۸٪ از افراد مورد آزمون بین ۲۵-۳۵ سال، ۴۶٪ میان ۳۶-۴۵ سال، ۱۶/۱٪ بین ۴۶-۵۵ سال و ۱/۱٪ بالای ۵۵ سال می باشد.
- ج- سابقه خدمت:** سابقه کار ۴/۶٪ پاسخگویان کمتر از ۵ سال، ۲۴/۲٪ بین ۵ تا ۱۰ سال، ۲۶/۴٪ بین ۱۱ تا ۱۵ سال، ۱۸/۴٪ بین ۱۶ تا ۲۰ سال و سابقه کاری ۲۶/۴٪ از پاسخ دهندگان بیش از ۲۰ سال می باشد.
- د- پست سازمانی:** پست سازمانی ۵۷/۵٪ از افراد مورد آزمون ذیحساب و مدیر مالی دستگاه های اجرایی و ۱۵٪ حسابرس، ۸٪ حسابرس ارشد، ۱۱/۵٪ سر حسابرس، ۸٪ سر حسابرس ارشد دیوان محاسبات آذربایجان شرقی می باشد که به نوعی با بودجه سروکار دارند.
- ه- مقطع تحصیلی:** ۴/۶٪ پاسخگویان دارای مدرک تحصیلی فوق دیپلم و ۷۸/۲٪ لیسانس و ۱۷/۲٪ فوق لیسانس می باشد.
- و- رشته تحصیلی:** مدرک تحصیلی ۶۶/۷٪ از پاسخ دهندگان را رشته حسابداری، ۲۴/۲٪ را مدیریت، ۸٪ را اقتصاد و ۱/۱٪ مابقی را سایر رشته ها تشکیل می دهد.



## نتایج توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق

جدول شماره ۱: نتایج توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین	انحراف معیار	پایین ترین	بالا ترین	دامنه	تعداد
برنامه ریزی	۴۱/۳۹	۴/۲۴	۲۹	۵۰	۲۱	۸۷
تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC)	۳۸/۵۴	۵/۰۳	۲۷	۴۸	۲۱	۸۷
مدیریت عملکرد	۴۰/۶۱	۵/۸۸	۲۴	۵۰	۲۶	۸۷
بودجه ریزی عملیاتی	۱۲۰/۵۴	۱۳/۸۸	۸۱/۰۰	۱۴۶/۰۰	۶۵/۰۰	۸۷
مسئولیت پاسخگویی	۴۱/۰۶	۵/۱۰	۲۷	۵۰	۲۳	۸۷

جدول شماره (۱) داده های توصیفی مربوط به متغیرهای بودجه ریزی عملیاتی را نشان می دهد چنانکه مشاهده می گردد میانگین بدست آمده برای برنامه ریزی ۴۱/۳۹، تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) ۳۸/۵۴ و مدیریت عملکرد ۴۰/۶۱ می باشد. میانگین کل بدست آمده برای بودجه ریزی عملیاتی ۱۲۰/۵۴ و مسئولیت پاسخگویی ۴۱/۰۶ می باشد.

## ۲-۵. نتایج آزمون فرضیه ها

فرضیه ۱- بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد.

جدول شماره ۲: نتایج همبستگی بین متغیرهای بودجه ریزی عملیاتی و مسئولیت پاسخگویی

متغیر	نتایج	متغیر مسئولیت پاسخگویی
بودجه ریزی عملیاتی	همبستگی	۰/۷۴۵
	معنی داری	۰/۰۰۱
	تعداد	۸۷

جدول شماره (۲) نتایج تحلیل همبستگی پیرسون را برای متغیرهای بودجه ریزی عملیاتی و مسئولیت پاسخگویی به صورت کلی نشان می دهد. نتایج حاکی از این است که رابطه این متغیرها ( $r = 0.745$ ) در سطح  $0.001$  معنی دار می باشد. بنابراین با تایید فرضیه تحقیق می توان گفت که بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد. برای مشخص سازی رابطه تک تک عناصر بودجه ریزی عملیاتی با متغیر مسئولیت پاسخگویی، روش تحلیل رگرسیون چند متغیره بکار گرفته شد که نتایج آن در جداول شماره ۳، ۴ و ۵ ارائه شده است.

جدول شماره ۳: نتایج همبستگی بین متغیرهای عناصر بودجه ریزی عملیاتی و مسئولیت پاسخگویی

متغیر	نتایج	مسئولیت پاسخگویی
برنامه ریزی	همبستگی	۰/۶۷۵
	معنی داری	۰/۰۰۱
تحلیل هزینه ها (ABC)	همبستگی	۰/۶۸۲
	معنی داری	۰/۰۰۱
مدیریت عملکرد	همبستگی	۰/۶۸۷
	معنی داری	۰/۰۰۱

جدول شماره (۳) ضرایب همبستگی متغیرهای برنامه ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC)، مدیریت عملکرد را با متغیر مسئولیت پاسخگویی نشان داده است همانطور که در جدول بالا مشاهده می شود همه متغیرهای مستقل تحقیق با بهبود مسئولیت پاسخگویی همبستگی دارند. این همبستگی نیز معنی دار بوده است. نتایج تحلیل رگرسیون در جداول زیر ارائه شده است:

جدول شماره ۴: خلاصه نتایج تحلیل رگرسیون به روش اینتر

مدل	R	R <sup>۲</sup>	R <sup>۲</sup> تعدیل شده	خطای استاندارد
اینتر	۰/۷۴۵	۰/۵۵۵	۰/۵۳۹	۱/۷۳۳

جدول شماره (۴) خلاصه نتایج تحلیل رگرسیون به روش اینتر را نشان می دهد در این تحلیل میزان R بدست آمده برابر ۰/۷۴ و مقدار R<sup>۲</sup> (ضریب تعیین) برابر ۰/۵۵ است. نتایج بیانگر این است که بودجه ریزی عملیاتی می تواند ۵۵ درصد تغییرات متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش بینی کند.

جدول شماره ۵: خلاصه ضرایب استاندارد شده برای متغیرهای تحقیق

متغیر	ضرایب استاندارد نشده		t	معنی داری
	B	خطای استاندارد		
تعامل	۳/۸۶۴	۱/۸۴۶	۲/۰۹۳	۰/۰۳۹
مدیریت عملکرد	۰/۱۲۷	۰/۰۵۴	۲/۳۵۸	۰/۰۲۱
تحلیل هزینه ها (ABC)	۰/۱۴۰	۰/۰۶۳	۲/۲۳۱	۰/۰۲۸
برنامه ریزی	۰/۱۴۸	۰/۰۷۴	۱/۹۸۷	۰/۰۵۰

فرضیه ۱-۱- بین برنامه ریزی و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد.

نتایج جدول شماره (۵) نشان می دهد که رابطه متغیر برنامه ریزی به صورت کلی (t=۱/۹۸۷) در سطح ۰/۰۵۰ معنی دار می باشد. بنابراین می توان گفت که بین برنامه ریزی و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد. به علاوه بتای

مشاهده شده در این متغیر ۰/۲۵ می باشد به این معنی که این متغیر می تواند حدود ۲۵ درصد تغییرات متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش بینی نماید.

**فرضیه ۱-۲ - بین تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد.**  
 نتایج جدول شماره (۵) نشان می دهد که رابطه متغیر تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) به صورت کلی ( $t = ۲/۳۳۱$ ) در سطح ۰/۰۲۸ معنی دار می باشد. بنابراین می توان گفت که بین تجزیه و تحلیل هزینه ها و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد. به علاوه بتای مشاهده شده در این متغیر ۰/۲۸ می باشد به این معنی که این متغیر می تواند حدود ۲۸ درصد تغییرات متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش بینی نماید.

**فرضیه ۱-۳ - بین مدیریت عملکرد و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد.**  
 نتایج جدول (۵) حاکی از این است که رابطه متغیر مدیریت عملکرد به صورت کلی ( $t = ۲/۳۵۸$ ) در سطح ۰/۰۲۱ معنی دار می باشد بنابراین می توان گفت که بین مدیریت عملکرد و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد. به علاوه بتای مشاهده شده در این متغیر ۰/۲۹ می باشد به این معنی که این متغیر می تواند حدود ۲۹ درصد تغییرات متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش بینی نماید.

جدول شماره ۶ : خلاصه نتایج فرضیه ها

ردیف	فرضیه	نتیجه
۱	بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد.	تایید
۱-۱	بین برنامه ریزی و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد.	تایید
۱-۲	بین تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد.	تایید
۱-۳	بین مدیریت عملکرد و بهبود مسئولیت پاسخگویی رابطه معنی داری وجود دارد.	تایید

با توجه به جدول بالا ملاحظه می شود که فرضیه یک تحقیق با عنوان بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی رابطه معنی داری وجود دارد، مورد تایید قرار گرفت.  
 فرضیه دوم تحقیق با عنوان بین برنامه ریزی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی رابطه معنی داری وجود دارد، مورد تایید قرار گرفت.  
 فرضیه سوم تحقیق تحت عنوان بین تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی رابطه معنی داری وجود دارد، مورد تایید قرار گرفت.  
 فرضیه چهارم تحقیق با عنوان بین مدیریت عملکرد و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه های اجرایی استان آذربایجان شرقی رابطه معنی داری وجود دارد، مورد تایید قرار گرفت.

بررسی قدرت رابطه هر یک از عوامل ذکر شده در فرضیه های فوق یعنی برنامه ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی با بهبود مسئولیت پاسخگویی نشان میدهد که مدیریت عملکرد، تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و برنامه ریزی به ترتیب با بتای ۰/۲۹، ۰/۲۸ و ۰/۲۵ بیشترین توان را برای پیش بینی تغییرات متغیر مسئولیت پاسخگویی داشته اند.

## ۶. نتیجه گیری

نتایج حاصل از تحقیق ارتباط بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی را تایید کرد. بنابراین بودجه ریزی عملیاتی یکی از عواملی است که در رابطه با بهبود مسئولیت پاسخگویی باید مورد توجه قرار گیرد. در کل بودجه ریزی عملیاتی توانست ۵۵٪ تغییرات مربوط به متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش بینی کند. نتایج این تحقیق با یافته های جوردن و هاگبارت (۲۰۰۵) همسویی دارد. این محققان بیان می دارند که هدف اصلی از استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی، بهبود مسئولیت پاسخگویی در برابر فرایند بودجه و تخصیص آن است. همچنین در بررسی های مربوط به بودجه ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه های اجرایی می شود.

نتایج تحقیق ارتباط بین برنامه ریزی و بهبود مسئولیت پاسخگویی را تایید کرد. بنابراین برنامه ریزی یکی از عواملی است که در رابطه با بهبود مسئولیت پاسخگویی باید مورد توجه قرار گیرد. برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی توانست ۲۵ درصد تغییرات مربوط به متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش بینی کند. نتایج این تحقیق با یافته های زینالی و محمدی پور (۱۳۸۷) همسویی دارد. این محققان بیان می دارند بودجه ریزی عملیاتی با الزام دستگاه های اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه ها، سعی در بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه های دولت دارد. در واقع بودجه بندی عملیاتی با تاکید بر نتایج برنامه ها و به کار بردن معیار فزونی منافع بر مخارج در مورد برنامه ها و همچنین محاسبه بهای تمام شده آنها، به دنبال شفاف سازی و ارائه اطلاعات مناسب برای عموم جهت اعتماد سازی و همکاری می باشد. این نوع بودجه بندی با استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل و همچنین تاکید بر نتایج برنامه ها باعث افزایش مسئولیت پاسخگویی اعم از مالی و عملیاتی می شود. این نوع بودجه بندی موجب تاکید بر مسئولیت پاسخگویی از سطوح اجرایی به سطوح برنامه ها می شود.

نتایج حاصل از تحقیق ارتباط بین تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و بهبود مسئولیت پاسخگویی را تایید کرد. بنابراین تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) یکی از عواملی است که در رابطه با بهبود مسئولیت پاسخگویی باید مورد توجه قرار گیرد. تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی توانست ۲۸ درصد تغییرات مربوط به متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش بینی کند. نتایج این تحقیق با یافته های انصاری و زینالی (۱۳۸۷) همسویی دارد. نتایج تحقیق این محققان نشان می دهد سیستم مدیریت هزینه به عنوان بخشی از سیستم بودجه ریزی عملیاتی می باشد و برای اجرای بهتر و موفقیت آمیز آن علاوه بر محاسبه بهای تمام شده فعالیتها، مدیریت هزینه و حذف فعالیتها فاقد ارزش افزوده، لازم و ضروری است و استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، محک زنی، بهبود مستمر و مدیریت کیفیت جامع باعث کاهش هزینه های دولت و افزایش کیفیت خدمات ارائه شده می شود. افزایش کیفیت خدمات و کاهش هزینه های انجام آن، باعث افزایش رضایت مردم و استفاده کنندگان از خدمات دولتی می گردد و از طرفی شفافیت اطلاعاتی و مسئولیت پاسخگویی دولت را افزایش می دهد. استفاده کنندگان از خدمات دولتی به خاطر تاکید دولت بر نتایج و محاسبه بهای تمام شده هر واحد فعالیت و برنامه، بهتر می توانند عملکرد دولت را مورد ارزیابی قرار دهند.

نتایج تحقیق ارتباط بین مدیریت عملکرد و بهبود مسئولیت پاسخگویی را تایید کرد. بنابراین مدیریت عملکرد یکی از عواملی است که در رابطه با بهبود مسئولیت پاسخگویی باید مورد توجه قرار گیرد مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی توانست ۲۹ درصد تغییرات مربوط به متغیر مسئولیت پاسخگویی را پیش بینی کند. نتایج این تحقیق با یافته های خدای پور و زینالی (۱۳۸۶) همسویی دارد. نتایج این تحقیق نشان می دهد که بودجه ریزی عملیاتی، مستقیم ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است و این نوع بودجه بندی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه ها و همچنین افزایش رضایت مصرف کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره برداری اثربخش تر از منابع سازمان خواهد شد و مدیران می توانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدفهای مورد انتظار تبیین شده در بودجه بطور اثربخش تری بهره برداری کنند.

مهمترین متغیری که به عنوان متغیر پیش بین در بهبود مسئولیت پاسخگویی شناسایی شد متغیر مدیریت عملکرد بود. اضافه شدن متغیرهای تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) و برنامه ریزی قدرت پیش‌بینی را بطور معنی‌داری بالا می‌برد. چنانکه نتایج تحقیق نشان داد ضریب تعیین متغیر مدیریت عملکرد، بیشترین ضریب تعیین را دارا می‌باشد. و ارتباط معنی‌داری را با متغیر مسئولیت پاسخگویی نشان داد و متغیر بعدی در پیش‌بینی بهبود مسئولیت پاسخگویی، متغیر تجزیه و تحلیل هزینه ها (ABC) است. این متغیر بعد از متغیر مدیریت عملکرد بالاترین ضریب تعیین را دارا می‌باشد. و ارتباط آن با متغیر مسئولیت پاسخگویی معنی‌دار می‌باشد. و در نهایت برنامه ریزی سومین متغیر پیش‌بینی کننده تحقیق بود. ارتباط این متغیر نیز به شکل مستقیم با متغیر مسئولیت پاسخگویی معنی‌دار می‌باشد.

## ۷. محدودیت های تحقیق

هر تحقیقی به واسطه امکان دخالت عواطف، احساسات و نگرش‌ها در کار پژوهش با یکسری محدودیت‌ها و مشکلات مواجه است. در این پژوهش نیز محدودیت‌هایی وجود دارد که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- ۱- ابعاد بودجه ریزی عملیاتی از دیدگاه‌های مختلف به صورت متفاوت تعریف گردیده است که در تحقیق حاضر بودجه ریزی عملیاتی تنها بر اساس مدل الماس مورد بررسی قرار گرفته است.
- ۲- در این تحقیق تنها رابطه عناصر اصلی مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی (مدل الماس) با بهبود مسئولیت پاسخگویی مورد بررسی قرار گرفته است و رابطه بین عناصر توانمند ساز این مدل با بهبود مسئولیت پاسخگویی بررسی نشده است.
- ۳- موضوع این پژوهش بررسی رابطه بین بودجه ریزی عملیاتی و بهبود مسئولیت پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی آذربایجان شرقی می‌باشد. لذا با توجه به جامعه مورد بررسی، لازم است تعمیم نتایج پژوهش به دستگاه‌های اجرایی استان‌های دیگر با احتیاط صورت گیرد.
- ۴- محدودیت ذاتی پرسشنامه‌های کتبی در جمع‌آوری داده‌های پژوهش از دیگر محدودیت‌های اجتناب‌ناپذیر پژوهش می‌باشد.

## ۸. پیشنهادها

بودجه دستگاه‌های اجرایی، از مهمترین ابزارهای سیاست‌گذاری، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی به منظور اجرای راهبرد توسعه و آئینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت است که به عنوان ابزار سیاست‌مالی و تثبیت‌کننده نوسانات اقتصادی و همچنین معیار هزینه و ضابطه سنجش کارایی دستگاه‌های اجرایی، نقش بسزایی را در توسعه اقتصاد ملی برعهده دارد در خلال پژوهش حاضر پیشنهاداتی به نظر پژوهشگر رسیده است که با توجه به نوپا بودن موضوع بودجه ریزی عملیاتی و اثرگذاری آن بر عملکرد بخش‌های مختلف جامعه، بشرح ذیل ارائه می‌گردد.

- ۱- با توجه به اینکه نظام بودجه ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن می‌باشد، به نظر می‌رسد که باید به موازات این پیاده‌سازی ابزار مکمل و ارزیابی‌کننده عملکرد این نظام یعنی نظام حسابرسی عملیاتی نیز هماهنگ با آن پیاده شود. تا نظام بودجه ریزی دولتی و در نهایت نظام گزارشگری مالی دولتی به اهداف متعالی خود دست یابد و ابزار قدرتمندی برای دولت در ادای مسئولیت پاسخگویی خود باشد و فراتر از آن، برای شکوفایی و پیشرفت اقتصادی کشور نقش بسزایی ایفا نمایند.
- ۲- سازماندهی دستگاه‌های اجرایی بر مبنای بودجه بندی افزایشی و متناسب با تورم و یا شاخصهای دیگر به غیر از معیارهای علمی سنجش عملکرد، باعث تقویت چانه زنی و تخصیص رابطه‌ای بودجه به فعالیتها می‌شود. این امر باعث می‌شود تا مدیران و مسئولان دستگاه‌های اجرایی با نادیده گرفتن واقعیتها و عملکردهای گذشته و بدون توجه به سطح فعالیت‌های خود از روشهای

علمی حسابداری استفاده نکنند. لذا پیشنهاد می شود با توجه به شرایط موجود، برای تخصیص بودجه از روش های جدید و علمی مبتنی بر واقعیت استفاده شود.

۳- ورود به فرایند تحول در « نظام بودجه ریزی» و « نظام حسابداری و گزارشگری مالی» در درجه اول مستلزم درک صحیح نقش و اهمیت این دو نظام در فرایند پاسخگویی عمومی است. باید نقش و اهمیت بودجه سالانه به عنوان گستره و حوزه عمل مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و نقش بی بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی و با اهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسئولیت، برای دولتمردان، سیاست ورزان و نهادهای متولی و مسئول امور مالی و بودجه ای کشور روشن شده و به باور عمومی این قبیل مقامات تبدیل شود.

۴- در محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیتها و برنامه ها باید به عنوان یکی از حساس ترین مراحل بودجه ریزی عملیاتی هرچه بیشتر دقت شود، چرا که هر اندازه بهای تمام شده به عنوان داده اصلی نظام بودجه ریزی عملیاتی و اکثر روش های حسابداری مدیریت بطور دقیق تر محاسبه شود به همان اندازه این نظام و دیگر روش های حسابداری مدیریت در عمل موفق خواهند شد. محاسبه نادرست بهای تمام شده منجر به دریافت خروجیهای نادرست از سیستم شده و در نهایت منجر به تصمیم گیریهای نادرست خواهد شد. ۵- با توجه به وجود رابطه معنی دار بین برنامه ریزی، تحلیل هزینه ها و مدیریت عملکرد با بهبود مسئولیت پاسخگویی، کارشناسان، ذیحسابان و مدیران مالی و سایر مسئولین در تهیه بودجه به این موارد توجه داشته باشند. آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات مورد نیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از سوی دیگر، زمینه های لازم را برای ایجاد تحول بنیادین در نظام موجود حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی فراهم می آورد.

#### پی نوشت ها:

- ۱-Plannig
- ۲- Cost Analysis
- ۳ - Activity Based Costing
- ۴- Performance Management
- ۵-Performance- Based Budgeting
- ۶- Melkers and Willoughby
- ۷- Diamond
- ۸- Accountability
- ۹- Responsibility
- ۱۰- Young
- ۱۱-Jordan and Hakbart
- ۱۲ - Yi Lu & et.al.

## منابع و مأخذ :

۱. ابراهیمی، سعید؛ فردانی، سعید، محمد نبی، زهره و الویانی، نوشین. (۱۳۸۸). "بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان (با استفاده از روش ماتریس (SWOT))"، سومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی.
۲. اشرفی، بهیود علی. (۱۳۸۸). "بررسی الزامات استقرار سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی استان آذربایجان شرقی"، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی (گرایش مالی)، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، دانشکده ادبیات و علوم انسانی.
۳. امیر اصلانی، حامی. (۱۳۷۹). "به سوی دستیابی به یک چارچوب نوین"، تهران، حسابرس، سال دوم، شماره ۷، ص ۶۲-۵۴.
۴. انصاری، عبدالمهدی و زینالی، مهدی. (۱۳۸۷). "سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه"، حسابدار، شماره ۲۰۳، ص ۴۸-۴۰.
۵. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسئولیت پاسخگویی"، حسابدار، سال ۲۲، شماره ۱۹۴، ص ۱۷-۳.
۶. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)، تهران، ترمه، چاپ اول.
۷. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران"، بیک نور، سال پنجم، شماره چهارم.
۸. باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). "نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی"، تهران، حسابرس، شماره ۷، ص ۳۴-۲۶.
۹. پناهی، علی. (۱۳۸۴). "بودجه ریزی عملیاتی (مفاهیم و الزامات)"، مجلس و پژوهش، سال ۱۲، شماره ۴۷، ص ۲۹-۱۱.
۱۰. پناهی، علی. (۱۳۸۴). "درباره لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور"، تهران، دفتر مطالعات برنامه و بودجه، ص ۲۷-۱.
۱۱. حسن آبادی، محمد و نجار صراف، علیرضا. (۱۳۸۶). مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی - مدل الماس، تهران، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ اول.
۱۲. خدای پور، احمد و زینالی، مهدی. (۱۳۸۶). "سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و تاثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت"، حسابرس، شماره ۳۷، ص ۶۰-۵۶.
۱۳. دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۶). مجموعه مقالات و سخنرانی های همایش حسابرسی عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره وری، تهران، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول.
۱۴. زینالی، مهدی و محمدی پور، رحمت الله. (۱۳۸۷). "بودجه بندی عملیاتی و مسئولیت پاسخگویی"، کنفرانس حسابداری دانشگاه اسلامی واحد کرمانشاه.
۱۵. قدیم پور جواد؛ شیرپور، محسن و طریقی، علی. (۱۳۸۹). "بودجه ریزی عملیاتی یک ضرورت ملی و نقطه آغازین"، تهران، دانش حسابرسی، دوره جدید سال دهم، شماره ۱، ص ۷۲-۵۸.
۱۶. قدیم پور، جواد و طریقی، علی. (۱۳۸۸). "بودجه ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی"، تهران، دانش حسابرسی، شماره ۲۸، ص ۶۸-۵۹.
۱۷. کردیچه، محمد. (۱۳۸۵). "بودجه ریزی بر مبنای عملکرد"، مجله برنامه و بودجه، شماره ۱۰۱، ص ۳۱-۳.
۱۸. کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۶). "پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری"، حسابرس، شماره ۳۹، ص ۲۳-۱۹.
۱۹. گروه مشاوران پنکو، (۱۳۸۸). "بودجه ریزی عملیاتی". (www.penco.ir)

۲۰. Diamond, Jack.(۲۰۰۲). Performance Budgeting is accrual accounting required? IMF working paper, pp: ۱-۳۰.
۲۱. Jordan, Meagan M. and Hackbart, Merl.(۲۰۰۵). The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting. Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management.
۲۲. Lu, Yi. Willoughby, Katherine. Arnett, Sarah. (۲۰۱۱). Performance Budgeting in the American States, What's Law got to do with it? State and Local Government Review, vol. ۴۳ no.۲ , pp: ۷۹-۹۴.
۲۳. Melkers, J. and Willoughby, K. (۲۰۰۰). Implementing PBB: Conflicting views of success, Public Budgeting and Finance, Vol. ۲۰, No.۱, pp: ۱۰۵-۱۲۰.
۲۴. Pakmaram, Asgar. Esgandari, Karim. Babaei, K. Hasan. and Khalili, Majid. (۲۰۱۲) Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in telecommunications company with TOPSIS method, African Journal of Business Management Vol.۶ (۲۴), pp: ۷۳۴۴-۷۳۵۳.
۲۵. Young, R, D. (۲۰۰۳). Performance Based Budgeting Systems, public policy and practice, An Electronic journal Devoted to Governance and public policy in south Carolina, Vol.۲, No.۲, pp: ۱-۲۴.





# **Investigate the relationship between performance-based budgeting and improvement of accountability in the executive organizations of East-Azerbaijan province**

**Nader Bohlooli (p.h.d), Management Department, Islamic Azad University, Bonab Branch, Bonab, Iran.**

**Mehdi Zeynali (p.h.d), Accounting Department, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz, Iran.**

**Esrafiel Pourgholi, M.A. in Management, Islamic Azad University, Bonab, Iran.**

## **Abstract**

Performance-based budgeting is kind of planning, budgeting and evaluating system that emphasis on the relationship between budgeting costs and the expected results. Within performance-based budgeting framework different administrative parts are accountable based on certain standards of performance indicators and managers have more authority in determining the best way to achieve the goals. Purpose of this study is to investigate the relationship between performance-based budgeting and improvement of accountability in the executive organizations of East-Azerbaijan province. For this purpose, performance-based budgeting is defined based on the Diamond model in three dimensions of planning, cost analysis (ABC) and performance management and one main hypothesis and three sub-hypotheses are set. Present research is applied and descriptive - survey and in order to test the research hypotheses, data are collected through a questionnaire. Regarding the subject and purposes of research, statistical population includes accountable and financial managers of executive organizations and auditors of East-Azerbaijan Supreme Audit Court who have knowledge on budget. Research data were analyzed using Pearson correlation analysis and regression analysis.

Results of research show that there is a significant relationship between the performance-based budgeting and improvement of accountability in the executive organizations of East-Azerbaijan. Also the relationship between each elements of the performance-based budgeting and accountability improvement was approved.

## **Keywords:**

**Performance-Based Budgeting (Operational Budgeting), Accountability, Planning, Cost Analysis (ABC), Performance Management.**