



## Identifying the Effective Factors Operational Budgeting in the Public Sector Using Multifaceted Foundation Data Theory

Tayebeh Jamshidi<sup>1</sup>, Gholamreza Soleimani Amiri<sup>\*2</sup>

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Alzahra University, Tehran, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Alzahra University, Tehran, Iran.

### Corresponding Author:

Gholamreza Soleimani Amiri

Email: [gh.soleymani@alzahra.ac.ir](mailto:gh.soleymani@alzahra.ac.ir)

Received: 2022/09/27

Accepted: 2023/02/27

### How to Cite:

Jamshidi, T; Soleimani Amiri, GH; Identifying the Effective Factors Operational Budgeting in the Public Sector Using Multifaceted Foundation Data Theory, *Governmental Accounting*, 9 (17), 73-88.

### ABSTRACT

**Subject and Purpose:** Considering what has been done so far during the third, fourth, fifth and sixth development plans, it seems that there has been a lot of success in providing a comprehensive and integrated model for operational budgeting in the public sector in this system. Has not while this method of budgeting, especially in the government sector, has proven its efficiency. The question raised today in the context of implementing this efficient management tool is "What requirements and needs should be considered to fully and properly implement operational budgeting by government organizations?" In other words, this research seeks to identify a model to explain the key and effective common factors in operational budgeting in the public sector, and after completing the above steps, the key factors are extracted as a proposal to identify a suitable model through Delphi research to seek the opinion of experts. And after obtaining a consensus of agreement, it should be introduced as the ideal model of the operational budgeting system.

**Research Method:** This research has a qualitative approach and the multi-grounded theory method was used as a research method. The method of data collection, library studies and in-depth and open interviews with 15 experienced university professors and activists and managers of public sector organizations through targeted sampling is discussed until the saturation point is reached. The validity of this research was examined and confirmed by the interviewees and then expert professors. Reliability was also obtained using the retest reliability method of 91%. The continuous comparison method was used to analyze the data during three stages of open, central and selective coding.

**Research Findings:** Data analysis showed that political, functional, and organizational factors as causal factors; Organizational ability, organizations and organs, and management, as categories; Systemic, human, structural, and national factors as background factors; organizational, process, economic factors, as intervening factors; Technical and social factors, as organizational and national strategies and consequences, were identified as the consequences of effective factors in operational budgeting in the public sector.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** help solve the problem by creating a complete and comprehensive understanding of the problem.

**Keywords:** Multi-Ground Theory, Operational Budgeting, Public Sector.

**JEL Classification:** M41, G14.



«مقاله پژوهشی»

## شناسایی عوامل موثر بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد چندوجهی

طیبه جمشیدی<sup>۱</sup>، غلامرضا سلیمانی امیری<sup>۲\*</sup>

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** با توجه به آنچه که تا کنون در طول برنامه سوم، چهارم، پنجم و ششم توسعه انجام شده، به نظر می‌رسد توفیق چندانی در ارائه مدلی جامع و یکپارچه جهت بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی در این نظام حاصل نشده است. در حالی که این روش بودجه‌ریزی، به ویژه در بخش دولتی، کارآمدی خود را به اثبات رسانده است. پرسشی که امروزه در زمینه پیاده‌سازی این ابزار کارآمد مدیریتی مطرح می‌شود، این است که «چه الزامات و نیازهایی می‌باید به منظور اجرای کامل و مناسب بودجه‌ریزی عملیاتی از سوی سازمان‌های دولتی در نظر گرفته شود؟» به بیان دیگر این پژوهش در پی آن است تا مدلی برای تبیین عوامل کلیدی و موثر مشترک در بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی شناسایی شده و پس از انجام مراحل بالا عوامل کلیدی مستخرج به عنوان پیشنهاد برای شناسایی یک الگوی مناسب از طریق پژوهش دلفی به نظرخواهی متخصصان گذارده و پس از کسب اجماع توافق به عنوان الگوی مطلوب نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، معرفی شود.

**روش پژوهش:** این پژوهش دارای رویکردی کیفی بوده و از روش نظریه داده بنیاد چندوجهی (مولتی گراند تئوری) به عنوان روش پژوهش استفاده شد. روش گردآوری داده‌ها، مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه‌های عمیق و باز با ۱۵ نفر از استادان مجرب دانشگاهی و فعالان و مدیران سازمان‌های بخش عمومی از طریق نمونه‌گیری هدفمند تا رسیدن به نقطه اشباع مورد بحث است. روایی این پژوهش توسط مصاحبه شونده‌گان و سپس استادان متخصص مورد بررسی قرار گرفت و تأیید شد. پایایی نیز با استفاده از روش پایایی بازآزمون ۹۱ درصد به دست آمد. برای تحلیل داده‌ها از روش مقایسه مداوم در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است.

**یافته‌ها پژوهش:** تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که عوامل سیاسی، عملکردی، سازمانی به عنوان عوامل علی؛ توانایی سازمانی، سازمانها و ارگانها، مدیریتی، بعنوان مقوله‌ها؛ عوامل سیستمی، انسانی، ساختاری، ملی، بعنوان عوامل زمینه‌ای؛ عوامل سازمانی، فرآیندی، اقتصادی، بعنوان عوامل مداخله‌گر؛ عوامل فنی و جامعه، بعنوان راهبردها و پیامدهای سازمانی و ملی بعنوان پیامدهای عوامل موثر در بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی شناسایی شد.

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** با ایجاد یک چیدمان از شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، استراتژیهای کنش و پیامدها حول مقوله محوری، در ایجاد یک شناخت کامل و همه جانبه از مسأله موجود، به حل آن کمک خواهد کرد.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه‌ریزی عملیاتی، بخش عمومی، مولتی گراند تئوری.  
**طبقه‌بندی موضوعی:** G14 , M41.

۱. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.  
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

نویسنده مسئول:

غلامرضا سلیمانی امیری

رایانامه:

[gh.soleymani@alzahra.ac.ir](mailto:gh.soleymani@alzahra.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۸

### استناد به مقاله:

جمشیدی، طیبه؛ سلیمانی امیری، غلامرضا؛ (۱۴۰۲)، شناسایی عوامل موثر بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد چندوجهی، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۸)، ۷۴-۸۸.

## مقدمه<sup>۱</sup>

(یا کمتر ارتباط دارد)، بلکه به نظام کنترلی بودجه‌ریزی حاکم بر تصمیمات گرفته شده بستگی دارد (فرزاد و همکاران، ۱۳۹۸). بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران، با اینکه جایگاه ممتاز برنامه‌ریزی و اهمیتی که بودجه در تهیه و اجرای برنامه‌های عمرانی دارد، ابزار چندان کارآمدی نیست. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی، توان چشمگیری از نیروهای کارشناسی دستگاه‌ها را به خود اختصاص می‌دهد و بحث‌های گسترده‌ای را میان قوای اجرایی و قانون‌گذار مطرح می‌کند. در مقایسه با دگرگونی‌های بسیاری که در دهه‌های اخیر در مفاهیم و مأموریت‌های بودجه در اداره امور عمومی کشورها پدید آمده است، سازماندهی، مدیریت تهیه و اجرای بودجه در ایران هنوز هم پایبند ضرورت‌های گذشته و درگیر قانون‌مندی‌های مالییه قدیم بوده و از تحولات یادشده به دور مانده است (عبدصبور و همکاران، ۱۳۹۱). از این رو، فرآیند تهیه و اجرای بودجه در نیم قرن گذشته به مسأله پیچیده و دشواری در مدیریت بخش عمومی مبدل شده است که پیامدهای نامطلوب و رو به فزاید خود را بر دولت تحمیل می‌کند. شگفت آن که از دیدگاه حاکمیت سیاسی کشور، بیشتر دشواری‌ها و مسایل بودجه‌ای ایران، معلول نارسایی‌های منابع، انگاشته می‌شود، در حالی که تحلیل ساختارها و عملکردهای بودجه‌ای اخیر در مقایسه با منابع و امکانات مالی دولت‌ها، بیانگر واقعیت‌های دیگری است. در عین حال، تنگناهای بودجه‌ای و نارسایی‌های مدیریت بخش عمومی از دیدگاه عامه مردم دارای سرشت و اشکال متفاوتی است. از این دیدگاه، مدیریت بخش عمومی، حوزه‌ای بدون مرزبندی شفاف و دارای ساز و کاری پرهزینه و کم توان است. بنابراین، به نظر می‌رسد مسائل و نارسایی‌های بودجه‌ای در بخش عمومی تا حدود زیادی به ناکارآمدی‌های ساختاری در فرآیند انتخاب و مدیریت مأموریت‌های دولت مرتبط شود (دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۲).

بودجه‌ریزی عملیاتی از دیر باز در زمره پیشنهاددهای اصلاحی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده و در ایران نیز ایده عملیاتی کردن بودجه در سال‌های اخیر نخستین 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.

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 شد. این امر موجب توجه دولت‌ها به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت شد. روبرویی 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 (امیری، ۱۳۹۷). به عبارت دیگر گرایش نسبت به بهره‌مندی از ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی، چون نظام‌های هزینه‌یابی خروجی و محصول، بودجه‌ریزی بر مبنای خروجی‌ها و عملکرد و نظایر آن که بیشتر مورد استفاده بخش خصوصی بوده‌اند، در دولت‌ها قدرت گرفته است و رویکردهای خروجی محوری، جایگزین رویکردهای بخش دولتی یعنی فرآیند محوری، بوروکراسی مداری و انحصار شده و ساختار مدیریت دولتی نوین را بوجود آورده است. بودجه‌ریزی عملیاتی نیز یکی از ابزارها و رویکردهای یادشده می‌باشد که تنها تعداد معدودی از سازمان‌های دولتی، موفق به پیاده سازی آن شده‌اند (فرهادی، نظری پور و لرستانی، ۱۳۹۹).

از آنجایی که تخصیص هدفمند منابع به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی، چگونگی 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 (حسن آبادی و نجار، ۱۳۸۵). با توجه به حرکت رو به رشد اصلاحات در ارائه خدمات بخش دولتی، اصلاح روند بودجه‌ریزی با تکیه بر هماهنگی‌های فرابخشی و درون بخشی 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 بودجه‌ریزی در فرآیند تدوین بودجه میسر خواهد شد. به نظر می‌رسد مشکلات اقتصادی عمده‌ای که بیشتر کشورهای در حال توسعه را تهدید می‌کند به نوع سیاست مالی گرفته شده ارتباط ندارد

دارای ماهیت آینده نگری است) و نظام حسابداری دولتی (که دارای ماهیت گذشته نگری است) اجزای تشکیل دهنده نظام کلی مدیریت مالی دولت و ابزارهایی جهت مدیریت مؤثرتر در سازمان‌های دولتی هستند. از طرف دیگر، لزوم اعمال کنترل بودجه‌ای در سازمان‌های دولتی و حساب‌های مستقل برای وجوه دولتی، یکی از اصول و موازین متداول حسابداری دولتی را تشکیل می‌دهد (بندیتو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). در حسابداری دولتی، از بودجه به منظور اعمال محدودیت‌های قانونی مربوط به وصول و مصرف منابع عمومی و منافع مالی حساب‌های مستقل استفاده می‌شود. بودجه و حسابداری دولتی، که مهمترین عوامل و ابزارها برای برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل عملیات برای دولت و سازمان‌های دولتی محسوب و موجب می‌شوند که مجوز وصول درآمدها و مصرف اعتبارات براساس سیاست‌های مالی صادر شده و حساب‌های دولتی به ترتیبی نگهداری شوند که مقایسه دایمی درآمدها و هزینه‌های واقعی با ارقام برآوردی امکان پذیر شود (فرو و همکاران، ۲۰۱۰).

بودجه، برنامه عملیات مالی دولت که شامل پیش بینی اعتبارات برای مدت معین و درآمدها و منابع مالی لازم برای تأمین مالی اعتبارات یادشده است. به عبارت دیگر، بودجه ابزاری است که در آن درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار پیش بینی و اعتبارات لازم برای هزینه‌های اجرای عملیات و سایر پرداخت‌ها برای مدت معین (معمولاً یک سال مالی) برآورد شده باشند.

برپایه این تعریف، بودجه دولت یا سازمان دولتی باید نخست متضمن انواع عملیات، برنامه‌ها، و طرح‌های دولت و برآورد هزینه‌های اجرای آن‌ها و دوم شامل منابع مالی لازم برای انجام هزینه‌های یادشده باشد (آذر و همکاران، ۱۳۹۳).

ماده ۱ «قانون محاسبات عمومی کشور» بودجه‌ی کل کشور را به این شرح تعریف کرده است:

«بودجه‌ی کل کشور برنامه‌ی مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل و سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱. بودجه عمومی دولت که شامل اجزای زیر است:

همچنین قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب ۱۳۸۳/۶/۱۱ نیز دربندهای ۱۳۸ و ۱۴۴ به صراحت و برای اولین بار به عملیاتی شدن نظام بودجه‌ریزی کشور تأکید ورزید (سازمان مدیریت و برنامه ریزی، ۱۳۸۵). اما با توجه به آنچه که تا کنون در طول برنامه سوم، چهارم، پنجم و ششم توسعه انجام شده، به نظر می‌رسد توفیق چندانی در ارائه مدلی جامع و یکپارچه جهت بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی در این نظام حاصل نشده است. در حالی که این روش بودجه‌ریزی، به ویژه در بخش دولتی، کارآمدی خود را به اثبات رسانده است. همچنین در تحقیقات بسیاری که تا کنون در داخل کشور مانند پژوهش موسوی و همکاران (۱۴۰۱) و حاجی قاسمی و همکاران (۱۴۰۰) انجام شده همگی به دنبال شناسایی و رتبه بندی چالش‌های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و عملیاتی هستند. حال پرسشی که امروزه در زمینه پیاده‌سازی این ابزار کارآمد مدیریتی مطرح می‌شود این است که «چه الزامات و نیازهایی می باید به منظور اجرای کامل و مناسب بودجه‌ریزی عملیاتی از سوی سازمان‌های دولتی در نظر گرفته شود؟» به بیان دیگر این پژوهش در پی آن است تا مدلی برای تبیین عوامل کلیدی و موثر مشترک در بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی شناسایی شوند و پس از انجام مراحل بالا عوامل کلیدی مستخرج به عنوان پیشنهاد برای شناسایی یک الگوی مناسب از طریق پژوهش دلفی به نظرخواهی متخصصان گذارده و پس از کسب اجماع توافق به عنوان الگوی مطلوب نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، معرفی شد. در همین راستا این پژوهش به دنبال ایجاد چارچوب و مدلی برای بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی است تا مدیران نهادهای دولتی با درک هر چه بهتر مفاهیم این نظام، نقشه راهی برای گذر از سیستم بودجه-ریزی برنامه‌ای به بودجه‌ریزی عملیاتی در اختیار داشته باشند.

## مبانی نظری

### نقش بودجه در حسابداری دولتی

سیستم حسابداری هر سازمان دولتی باید اساس و مبنای کنترل بودجه‌ای مناسب را فراهم کند و صورت‌های مالی حساب‌های مستقل دولتی باید شامل مقایسه ارقام واقعی با ارقام بودجه‌ای باشد. به طور کلی می‌توان گفت نظام بودجه بندی (که

و برنامه‌هایی می‌کند که در سال اجرای بودجه باید توسط سازمان دولتی انجام شوند (امیری، ۱۳۹۷).

### بودجه عملیاتی

در بودجه عملیاتی افزون 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<sup>۳</sup> محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند (ایکوزی<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۰).

ارقام پیش بینی در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها و عملیات و نیز قیمت تمام شده آن‌ها. براساس اهداف و مقاصد دولت و سازمان دولتی، باشند. بنابراین، تهیه و اجرای بودجه عملیاتی مستلزم تأکید بیشتر بر استفاده از روش‌های حسابداری قیمت تمام شده است که در آن‌ها هزینه‌های عمومی و استهلاک به مراحل تولید و واحدهای عملیاتی برنامه‌ها و فعالیت‌ها تخصیص داده می‌شوند (تریگو<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۶).

در بودجه عملیاتی، منابع مالی بکار رفته در برنامه‌ها و عملیات، با خدمات و کالاهای تولید شده و حاصل نهایی در هریک از واحدهای سازمانی، که مسئول اجرای عملیات و وظایف دولت هستند، ارتباط داده می‌شوند. تهیه و اجرای بودجه عملیاتی در دستگاه‌های دولتی مستلزم بکار بردن حسابداری تعهدی، به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌ها است. هماهنگی و یکنواختی طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و حسابداری و تطبیق آن‌ها با ترکیب سازمانی دستگاه‌های دولتی از یک طرف و ارتباط وظایف برنامه ریزی، بودجه ریزی و حسابداری دولتی از طرف دیگر، نیز از ضروریات بودجه‌ی عملیاتی و ایجاد اطلاعات کافی برای مدیریت منابع و وجوه عمومی است (خادمی و همکاران، ۱۴۰۰).

الف) پیش بینی دریافت‌ها و منابع تأمین اعتبار که به طور مستقیم و یا غیرمستقیم در سال مالی قانونی بودجه و وسیله دستگاه‌ها از طریق حساب‌های خزانه داری کل اخذ می‌گردد.

ب) پیش بینی پرداخت‌هایی که از محل درآمد عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی اختصاصی دستگاه‌های اجرایی می‌تواند در سال مالی مربوط انجام شود.

۲. بودجه‌ی شرکت‌های دولتی و بانک‌ها، شامل پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار.

۳. بودجه‌ی مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه‌ی کل کشور منظور می‌شود.

برپایه بند ۵ ماده ۱ «قانون برنامه و بودجه کشور» بودجه‌ی عمومی دولت بودجه‌ای است که در آن برای اجرای برنامه سالانه منابع مالی لازم پیش بینی و اعتبارات جاری و عمرانی (سرمایه‌گذاری ثابت) دستگاه‌های اجرایی تعیین می‌شود. منظور از اعتبارات جاری اعتباراتی است که در بودجه عمومی دولت، به تفکیک، برای تأمین هزینه‌های جاری دولت و همچنین هزینه نگهداشت سطح فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی دولت پیش بینی می‌شود<sup>۱</sup> و منظور از اعتبارات عمرانی اعتباراتی است که در بودجه عمومی دولت، به تفکیک، جهت اجرای طرح‌های عمرانی (اعتبارات عمرانی ثابت) و همچنین توسعه هزینه‌های جاری مربوط به برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی دولت (اعتبارات دولتی غیر ثابت) پیش بینی می‌شود<sup>۲</sup>.

تکامل مفهوم بودجه از «پیش بینی درآمد و هزینه‌ها» به «برنامه عملیاتی مالی» نتیجه طبیعی توسعه مفهوم مدیریت مالی دولت است. در مفهوم جدید مدیریت مالی دولت، مدیران سازمان‌های دولتی، مانند مدیرات مؤسسات بازرگانی خصوصی، سعی می‌کنند از منابع مالی کمیاب انسانی و مالی خود، حداکثر استفاده مطلوب را به دست آورند. لزوم تصویب بودجه به وسیله قوه مقننه، مدیران و رؤیسان دستگاه‌های دولتی را ملزم به توجیه بودجه پیشنهادی و ارتباط دادن اعتبارات پیشنهادی با عملیات

3. Cost accounting

4. Iacuzzi, S

5. Trigo, A

۱. بند ۶ ماده ۱ «قانون برنامه و بودجه ی کشور»

۲. بند ۷ ماده ۱ «قانون برنامه و بودجه کشور».

یکپارچه و تغییرات آن در دانشگاه‌های ملی ایتالیا نیاز به ایجاد تفکر یکپارچه و خلق مشترک ارزش در بخش عمومی دارد. وانگ (۲۰۱۹)<sup>۳</sup>: در مطالعه خود مدل ساده‌ای را بر اساس مدل‌های تخصیص منابع، برای توزیع بودجه بین مؤسسات پژوهشی در کشور چین مبتنی بر عملکردشان توسعه داده است. پژوهش وی ابعاد مختلف عملکرد مراکز پژوهشی از جمله، تعداد مستندات منتشرشده، تعداد اختراعات و درآمد حاصل از فروش دانش را مدنظر قرار می‌دهد. زینیاها و نما (۲۰۱۶)<sup>۴</sup> در پژوهشی با عنوان برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد زیماوه: مفاهیم و عوامل موفقیت چارچوب قانونی برنامه‌ریزی، استراتژی، توانمندی و ظرفیت، اولویت‌بندی هزینه‌ها و فرمول و ساختار بودجه‌ریزی، انتقال انگیزه، استراتژی ارتباطات، پاسخگویی، گزارش و نظارت و ارزیابی را به عنوان عوامل کلیدی موفقیت در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی کردند. پورغفار و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان، بررسی شاخص‌های موثر بر استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌هنگام در ایران، نشان داد، از بعد عوامل محیطی؛ الزامات قانونی، پذیرش سیاسی و قوانین و مقررات (شفافیت و پاسخگویی)، اصلاح ساختار و وظایف سازمان برنامه و بودجه و توجه به سرمایه اجتماعی و ارتباطی از بعد عوامل انسانی؛ سیاست‌های انگیزشی و مدیریتی و از بعد عوامل سازمانی؛ وجود بانک اطلاعاتی جامع، زیرساختها و فناوری اطلاعات (مانند معماری سازمانی و وجود سیستمهای یکپارچه با رویکرد گزارشگری یکپارچه) از دیدگاه فناوری اطلاعات، حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده، اصلاح زنجیره ارزش، استفاده بهینه از منابع سازمانی از دیدگاه فرآیندی و استقرار نظام برنامه‌ریزی استراتژیک، نظام حسابداری و حسابرسی (عملکرد مدیریت و عملیاتی) از دیدگاه برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد از عوامل اساسی موثر در استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌هنگام در بخش عمومی ایران است. خادمی

در بودجه عملیاتی، از طبقه‌بندی عملیاتی برای اعتبارات استفاده می‌شود. در طبقه بندی عملیاتی کالا و خدمات خریداری شده، به جای طبقه‌بندی بر حسب نوع و ماهیت، به عنوان عوامل و اجزای فعالیت‌های تلقی و طبقه بندی می‌شوند. به طور مثال مواد و مصالح ساختمانی خریداری شده توسط یک سازمان دولتی بخشی از قیمت تمام شده جاده، پل یا ساختمان ساخته شده شمرده و طبقه بندی می‌شود، زیرا مواد و مصالح یادشده در ترکیب با سایر تجهیزات و خدمات استفاده شده حاصل 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<sup>۱</sup> ارتباط داده می‌شوند. 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 طبقه بندی عملیاتی دارای اهمیت فراوان است (پناهی و همکاران، ۱۳۹۹).

طبقه‌بندی عملیاتی مدارک و اسناد قابل استناد واقعی را که ممکن است در تشخیص کارایی، برای تمام سطوح مدیریت مفید باشد ایجاد می‌کند. اطلاعات عملیاتی ممکن است برای گرفتن تصمیم‌های مالی و اقتصادی و تعیین اولویت مورد استفاده قوه مقننه، دولت و دستگاه‌های دولتی قرار گیرند (جردن و همکاران، ۲۰۰۵).

### مبانی تجربی پژوهش

در مطالعه‌ای ایکوزی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان، گزارش یکپارچه و تغییر بودجه ریزی عملیاتی: شواهد از دانشگاه‌های دولتی نشان دادند که حرکت بسمت گزارشگری

وجود حسابداری تعهدی اشاره کرد و نبود این‌ها می‌تواند مانعی مهم برای سازمان شمرده شود.

### روش شناسی پژوهش<sup>۱</sup>

پژوهش حاضر بر اساس هدف، کاربردی و از نقطه نظر چگونگی جمع‌آوری اطلاعات، از نوع پژوهش‌های کیفی است که با استفاده از روش نظریه داده بنیاد چندوجهی انجام گرفته است. روش داده بنیاد چندوجهی، روشی است که برای گردآوری داده‌ها از انواع مصاحبه و بررسی نتایج پژوهش‌های پیشین استفاده می‌شود. با تحلیل و کدگذاری متن مصاحبه‌ها به ارائه مدل پارادایمی پرداخته می‌شود. در روش گراند تئوری با استفاده از یک دسته داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد. با توجه به این که عوامل متعددی در ادبیات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح است و هر کدام به صورت مستقیم یا غیر مستقیم به مدل پژوهش و اجزای آن پیوسته هستند، در نخستین گام برای شناسایی الزامات مدیریتی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی در ایران با مراجعه به خبرگان، این شاخص‌ها استخراج شده است. تعداد ۱۵ نفر از استادان مجرب دانشگاهی و فعالان و مدیران سازمان‌های بخش عمومی که دارای دانش و تجربه کافی راجع به موضوع بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس عواملی نظیر سابقه فعالیت حرفه‌ای در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی، سابقه انجام تحقیقات علمی در این زمینه و مواردی از این دست انتخاب شده است. در این پژوهش پس از بررسی جامع ادبیات مرتبط و سپس انجام مصاحبه‌های عمیق و با استفاده از نظریه داده بنیاد چندوجهی، در نهایت مدل جامعی برای بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی ارائه شده است. تحلیل داده‌ها در نظریه پردازی داده بنیاد در سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. نخستین گام یافتن مقوله‌ها مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع است. گام دوم یافتن ارتباطات بین این مقوله‌ها است و سومین گام مفهوم سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است.

و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان، بررسی آمادگی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مورد مطالعه: ارتش جمهوری اسلامی ایران)، نشان داد که آمادگی سازمانی در ارتش برای تغییر به بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین انگیزه مناسب و منابع کافی برای این تغییرات در سطح ارتش جمهوری اسلامی ایران وجود دارد، اما با توجه این که اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شامل مراحل و فرآیندهای مختلفی است، لازم است که دانش مجریان در این زمینه ارتقاء و بهبود یابد. پناهی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان، بررسی عوامل موثر بر پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی به روش حسابداری بهای تمام شده در دستگاه‌های اجرایی، نشان دادند که عوامل مدیریتی بر پیاده سازی بودجه‌بندی عملیاتی به روش حسابداری بهای تمام شده تأثیر معنادار دارد. فرهادی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان، بررسی مشکلات استقرار بودجه بندی عملیاتی در شعبه های بانک ملی استان کردستان و ارائه راهکار مناسب، نشان دادند که بین پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی دار وجود دارد و مشکلات پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی به ترتیب شاخص‌های عنوان شده زیر: (۱) عوامل فنی و فرایندی (۲) عوامل انسانی (۳) عوامل محیطی با عوامل مدیریتی مرتبط هستند. پژوهش طالبیان و شفائی (۱۳۹۹): در چند سال اخیر، اصرار زیادی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور هدفمند کردن فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی دولت وجود داشته است. جامی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی و شناسایی شاخص مربوط به الزامات و موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه سیستان و بلوچستان کشور پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل محیطی، سازمانی و فردی، از الزامات بودجه‌بندی عملیاتی هستند و از جمله مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به داشتن نیروی انسانی کارآمد و متخصص آموزش و توانمندسازی کارکنان و

## یافته‌های پژوهش

مشترک کاربرد آنها، ایجاد شدند. کدگذاری، به‌طور مستقیم از متن مصاحبه شرکت‌کنندگان و یا با توجه به موارد در نهایت، متن مصاحبه‌ها مورد بررسی بیشتر قرار گرفتند و تجزیه و تحلیل داده‌ها با دقت بیشتر، بیش از ده بار برای رسیدن به اشباع منطقی، انجام شد. برای مقوله‌های اصلی، ابعاد و ویژگی‌های آنها به صورت تکراری انجام شد. حدود هر مقوله و ابعاد آنها در آغاز تجزیه و تحلیل به‌صورت قطعی تعیین نشد و این مقوله‌ها در زمان تجزیه و تحلیل مورد تجدید نظر قرار گرفتند.

پس از انجام مصاحبه‌ها و پیاده‌سازی آنها در فرآیندی متن مصاحبه‌ها برای یافتن عوامل اصلی به‌طور منظم مورد بررسی قرار گرفتند. در گام اول از متن مصاحبه‌ها گزاره‌ها (ابعاد و ویژگی‌ها) استخراج شدند. در مرحله بعد، داده‌ها در سطح جمله و عبارت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کوچک‌تر کشف شدند. یعنی پس از استخراج گزاره‌ها با دسته‌بندی‌هایی که صورت گرفت عوامل تدوین شدند. هنگام تجزیه و تحلیل دقیق داده‌ها، مفاهیم از طریق

## جدول ۱. مفاهیم استخراجی از مصاحبه‌ها

کد استقرایی	کد الگویی	طبقه‌های اصلی
شرایط ختم‌شی‌گذاری و ایدئولوژی سیاسی عوامل سیاسی حاکم بر منطقه فرهنگ سیاسی مستقر در سازمان و بخش عمومی تحولات سیاسی بودجه ریزی در سایر کشورها ناکارایی‌های پر رنگ موجود در حاکمیت بخش عمومی فرهنگ محافظه‌کاری مرتبط با فرهنگ سیاسی	سیاسی	
تعیین شاخص‌ها و مقیاس‌ها شفاف برای اندازه‌گیری عملکرد لزوم تعیین شاخص‌های عملکرد مدیران و سازمان‌ها الزام بودجه ریزی عملیاتی بر مبنای عملکرد لزوم سنجش و اندازه‌گیری فعالیت‌ها	عملکردی	عوامل علی
آمادگی بخش عمومی و زیرساخت‌های سازمان‌های اجرایی ظرفیت سازمان نوع نگاه و سطح سواد افراد در سازمان امکانات و شرایط سازمان‌های اجرایی پاسخگویی شفاف سازمان‌های اجرایی	سازمانی	
توانایی ارزیابی عملکرد توانایی‌های فنی سازمان توانایی صرفه‌جویی در منابع توانایی ارزش‌زایی سازمان	توانایی سازمانی	
سازمان برنامه و بودجه مجلس و کمیسیون‌های بودجه دستگاه‌های اجرایی خزانه کل کشور وزارت امور اقتصاد و دارایی سازمان بازرسی کل کشور به عنوان یک نهاد نظارتی. دیوان محاسبات به عنوان عامل نظارتی و کنترل‌کننده منابع و مصارف	سازمان‌ها و ارگان‌ها	مقوله‌ها
پاسخگویی مدیران زیر بخش‌های عمومی هدف‌گرایی و اثربخشی مدیران که به نتایج مورد تأیید برسند تخصص‌گرایی مدیران و لزوم تقسیم کارها شفاف‌سازی روند هزینه کرد بودجه با توجه به فعالیت‌ها توسط مدیران.	اداری- مدیریتی	
مجلس شورای اسلامی دستگاه‌های اجرایی موضوعات سازمان برنامه بودجه داشتن سیستم اطلاعات مدیریت مالی قوی ساختار سازمانی مناسب با بودجه ریزی عملیاتی	عوامل مداخله‌گر سازمانی	عوامل مداخله‌گر
تنظیم برنامه زمانی برای اجرا بازبینی برنامه‌های راهبردی تعیین شاخص‌های عملکرد	فرآیندی	



کد استقرایی	کد الگویی	طبقه‌های اصلی
فراهم کردن بسترهای اداری و مدیریتی آموزش فراگیر نیروهای انسانی برنامه ریزی مدون و یک زمانبندی تخصیص بودجه		
سیاست‌های کلان اقتصادی کشور تورم رکود درآمدهای نفتی و غیرنفتی	مالی و اقتصادی	
ارتقا سیستم‌های نرم افزاری مدیریتی ارتقا سیستم‌های نرم افزاری حسابداری ارتقا سیستم‌های نرم افزاری مالی ارتقا سیستم‌های نرم افزاری گزارشگری	سیستمی	
آموزش نیروی انسانی بخصوص در بخش مالی و حسابداری و عملیاتی تقویت فنی نیروی انسانی همراهی مدیران عالی سازمان و پذیرش و تعهد مدیران	انسانی	عوامل زمینه ای (بسترها)
شناسایی مراکز هزینه حسابداری تعهدی بودجه ریزی عملیاتی و تاکید بر خروجی وام ها فرهنگ سازی استقرار بودجه ریزی عملیاتی	ساختاری	
تولید ناخالص ملی درآمد حاصل از نفت و مالیات تقویت زیرساخت ها	ملی	
ایجاد نظم منطقی برای ایجاد بودجه برنامه ریزی هزینه یابی ارزیابی عملکرد تدوین شاخص‌ها همراستا با شرایط عمومی کشور کنترل و هدایت دقیق تخصیص منابع روش اجرا مدت اجرا	فنی	راهبردها
استفاده حداکثری سازمان از منابع با حداقل هدر رفت از منابع جولوگیری از سو استفاده و تحقق انضباط مالی جلب موافقت و تعهد نقش آفرینان اصلی در حوزه بودجه ریزی فراهم کردن زمینه‌های مدیریتی حمایت بودجه ریزی عملیاتی از طریق قوانین بالادستی رسیدن به عدالت اجتماعی تخصیص درست منابع، و انجام صحیح وظایف دولت در قبال مردم اعطای آزادی عمل بیشتر به دستگاه‌های اجرایی مصرف کننده اعتبار در دسترسی به وجوه. اعطای انعطاف پذیری بیشتر به دستگاه‌های اجرایی مصرف کننده اعتبار در مصرف وجوه تغییر در جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی دایر بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف منابع. ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مدیران در قبال میزان کالا و خدمات برنامه ریزی شده و کیفیت و اثربخشی آن‌ها. افزایش ضریب اطمینان دریافت وجوه از محل اعتبارات منظور در بودجه در دستگاه اجرایی. تغییر رویکرد منظم بودجه از یکساله به سمت بودجه‌های چند ساله (برنامه‌های بلند مدت، تأمین اعتبار کوتاه مدت). ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی ناشی از حقوق بین نسلی از طریق برآورد بهای تمام شده فعالیت‌ها و نحوه تأمین منابع مالی آن‌ها. ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی از مالی به عملیاتی. افزایش فشار بر دستگاه‌های اجرایی از طریق تمرکز بر نتایج حاصله از اجرای برنامه‌ها.	جامعه	پیامدها سازمانی

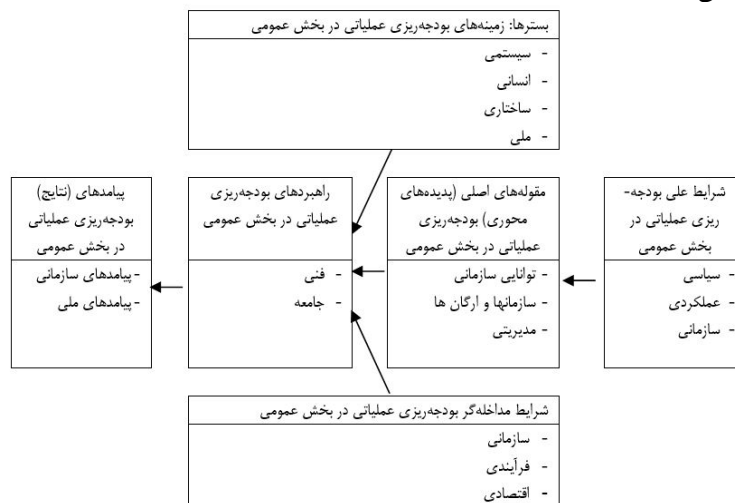
کد استقرایی	کد الگویی	طبقه‌های اصلی
تغییر تمرکز و تأکید از درونداد (Input) به سمت تمرکز و تأکید بر برونداد (out put) و پیامد.		
تقویت نقش سازمان‌های مستقل ارزیابی کننده نظیر دیوان محاسبات و سازمان‌های بازرسی کل کشور.		
لزوم تدوین شاخص‌های عملکرد و الزامات عملکردی برای ارزیابی برنامه‌ها، کمک به تطبیق وضعیت نهادها برای کارکرد مؤثر در محیط اقتصاد جهانی، کمک به اتخاذ تصمیمات عقلایی درباره تخصیص، تعهد منابع دولت براساس پیامدهای قابل سنجش افزایش عدالت اجتماعی	پیامدهای ملی	

### تلخیص نظریه

- ایجاد ارتباط بین یک طبقه اصلی با طبقه‌های فرعی به وسیله اظهارات بیان شده؛
  - تأیید اظهارات با مراجعه به داده‌های واقعی؛
  - تلاش برای توسعه خصوصیات طبقه اصلی و طبقه‌های فرعی (جهت غنای تحلیلی نظریه)؛
  - ارزیابی اختلاف در پدیده (با ارتباط به وجود آمده بین طبقه‌ها).
- در شکل زیر، روابط بر اساس مدل پارادایم مشخص شده است:

تلخیص نظریه، مرحله دوم تجزیه و تحلیل در نظریه پردازی داده بنیاد است. هدف از این مرحله، برقراری رابطه بین طبقه‌های تولید شده (در مرحله کدگذاری استقرایی) است. این کار بر اساس مدل پارادایم انجام می‌شود و نظریه پرداز کمک می‌کند تا فرآیند ساخت نظریه را به سهولت انجام دهد. اساس فرآیند ارتباطدهی در کدگذاری محوری بر بسط و گسترش یکی از طبقه‌ها قرار دارد. انجام روند تلخیص نظریه از این راه پیچیده بوده و باید ضمن آن چهار عمل تحلیل مجزا به طور همزمان انجام شود:

### مدل عملیاتی نهایی پژوهش



شکل ۱. تلخیص نظریه بر اساس مدل پارادایم

### تشریح مدل پارادایم

بررسی ویژگی‌های ارائه شده، طبقه بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی به عنوان طبقه محوری انتخاب شد.

طبقه محوری: بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی

#### شرایط علی

این شرایط باعث ایجاد و توسعه پدیده یا طبقه محوری می‌شود. از میان طبقه‌های تولید شده، طبقه عوامل سیاسی،

این مقوله یک تعریف مفهومی است که برای چارچوب یا طرح به وجود آمده، در نظر گرفته می‌شود. با توجه به اینکه در این پژوهش بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی، مورد مطالعه قرار گرفته است، پس از گردآوری داده‌ها و تحلیل آنها در مرحله کدگذاری استقرایی و

عرضه می‌کند یا مدل پارادایم را به هم می‌ریزد و به صورت ترسیمی نظریه نهایی را نشان می‌دهد.

عملکردی و سازمانی به همراه تمام ویژگی‌هایش به عنوان شرایط علی در نظر گرفته شد.

### راهبردها

بیانگر رفتارها و فعالیت‌ها و تعاملات هدفداری هستند که در تبعات طبقه محوری و تحت تأثیر شرایط مداخله‌گر است.

### بستر حاکم

به شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند، بستر حاکم گویند. این بستر ناظر بر فضای حاکم بر سازمان‌های دولتی است. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم و طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند.

### شرایط مداخله‌گر

شرایط عامی هستند که مجموعه‌ای از متغیرهای میانجی و واسط را تشکیل می‌دهند و راهبردها هم، از آنها متأثر می‌شوند.

### پیامدها

برخی از طبقه‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی هستند که در اثر اتخاذ راهبردها به وجود می‌آیند.

### گام سوم: مرحله نظریه پردازی (کدگذاری انتخابی)

هدف از نظریه پردازی بنیادی، تولید نظریه است، نه توصیف صرف پدیده. برای تبدیل تحلیل‌ها به نظریه، طبقه‌ها باید به طور منظم به یکدیگر مربوط شوند. کدگذاری انتخابی (بر اساس نتایج دو مرحله قبلی کدگذاری) مرحله اصلی نظریه پردازی است. به این ترتیب که طبقه محوری را به شکل نظام مند به دیگر طبقه‌ها ربط داده و آن روابط را در چارچوب یک روایت ارائه کرده و طبقه‌هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، اصلاح می‌کند.

در این مرحله پژوهشگر بر حسب فهم خود از متن پدیده مورد مطالعه، یا چارچوب مدل پارادایم را به صورت روایتی

### تجزیه و تحلیل و نتیجه گیری

بودجه‌ریزی عملیاتی تلاش می‌کند تا به گونه مستقیم منابع را از طریق بودجه و عملیات، در جهت دستیابی به اهداف، تخصیص دهد (دیاموند، ۲۰۰۳). از سوی دیگر در این روش بودجه ریزی، پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع نیز برقرار می‌شود. هر چند چنین پیوندهایی غالباً ضعیف هستند، ولی می‌توانند سیاست گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون گذاری را بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی افزایش دهند (پناهی، ۱۳۹۹). با توجه به این که موضوع مد نظر پژوهش حاضر بر بودجه ریزی عملیاتی معطوف است، بنابراین در ادامه به پاره‌ای از مفاهیم در پیوند با این موضوع از جمله اهداف بودجه ریزی عملیاتی پرداخته می‌شود. تجربه کشورها نشان می‌دهد به کار گیری بودجه ریزی عملیاتی، به عنوان اقدامی اصلاحی - که تنها پیوند فنی میان بودجه و عملکرد ایجاد می‌کند. اشتباه است و با توجه به اینکه ارتباطات میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع، صرفاً فنی نیستند و از گزینه‌های سیاسی نیز متأثر می‌شوند، بر اساس نتایج بدست آمده از مصاحبه با خبرگان و مدل بدست آمده از نظریه داده بنیاد این گونه بودجه ریزی دارای مزیت‌های فراوانی است که نمونه‌هایی از آنها عبارتند از:

۱. افزایش پاسخ‌گویی عمومی: اطلاعات عملکرد منتج از بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند به شیوه‌های مختلف نظیر اسناد بودجه‌ای، برنامه‌های راهبردی و گزارش عملکرد به اطلاع عموم برسد.
۲. مدیریت برای عملکرد بهتر: این رویکرد با استفاده‌های منفی از اطلاعات عملکرد، از جمله استفاده برای تنبیه و مجازات یا پاداش فردی (که خطر تشویق قانون گریزی یا سوء استفاده از سیستم به جای بهبود عملکرد را در پی

ارائه شده، طبقه بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی به عنوان طبقه محوری انتخاب شد.

### پیشنهادها

بودجه دستگاه‌های اجرایی، از مهمترین ابزارهای سیاست‌گذاری، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی به منظور اجرای راهبرد توسعه و آیین تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت است که به عنوان ابزار سیاست مالی 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 بودجه‌ریزی عملیاتی و اثرگذاری آن بر عملکرد بخش‌های مختلف جامعه، به شرح زیر ارائه می‌شود.

۱- با توجه به اینکه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن است، به نظر می‌رسد که باید به موازات این پیاده‌سازی ابزار مکمل و ارزیابی‌کننده عملکرد این نظام یعنی نظام حسابداری عملیاتی نیز هماهنگ با آن پیاده شود. تا نظام بودجه‌ریزی دولتی و در نهایت نظام گزارشگری مالی دولتی به اهداف متعالی خود دست یابند و ابزار قدرتمندی برای دولت در ادای مسئولیت پاسخگویی خود باشد و فراتر از آن، برای شکوفایی و پیشرفت اقتصادی کشور نقش بسزایی ایفا کنند.

۲- سازماندهی دستگاه‌های اجرایی بر مبنای بودجه‌بندی افزایشی و متناسب با تورم و یا شاخصهای دیگر به غیر از معیارهای علمی سنجش عملکرد، باعث تقویت چانه‌زنی 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. بنابراین پیشنهاد می‌شود با توجه به شرایط موجود،

تفاوت دارد. شاخص‌های کارایی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری، شاخص‌هایی هستند که در بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند. این شاخص‌ها را می‌توان برای تعیین اهداف عملکرد و طراحی راهبردهایی برای نیل به این اهداف، ردیابی عملکرد در طول زمان، مقایسه عملکرد با عملکرد سازمان‌های دیگر به کار برد.

۳. بهبود نحوه تخصیص منابع: مرتبط ساختن برنامه‌ریزی راهبردی به تخصیص منابع، یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است. سازمان‌ها باید شاخصهای عملکرد و اهداف راهبردی را در بودجه‌های پیشنهادی خود ارائه دهند. این شیوه به تصمیم‌گیران در زمینه تخصیص منابع در بین سازمان‌ها کمک می‌کند و مستلزم آن است که تحلیل‌گران بودجه، ضرورت بودجه در خواستی هر سازمان، رابطه آن با اولویت‌های برنامه راهبردی سازمان، ارتباط آن با اهداف و سیاست‌های دولت و خطرات یا میزان عدم قطعیت برآورد هزینه‌ها را بررسی کنند (پناهی و همکاران، ۱۳۹۹).

تمام نکات کلیدی مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری شدند و بعد از بررسی و تحلیل آنها، کدهای مشابه به مفاهیم خاصی اختصاص داده شد که در نهایت تعداد ۱۱۹ کد الگویی، ۸۹ مفهوم، ۱۷ طبقه فرعی و ۶ طبقه اصلی از فرآیند کدگذاری استقرایی در شش دسته مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط بستر، راهبردها و پیامدها شکل گرفت و در نهایت مدل بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی به عنوان مقوله محوری انتخاب شد. دلیل انتخاب این مقوله به عنوان مقوله محوری این است که این مقوله برچسب مفهومی است که برای چارچوب یا طرح به وجود آمده، در نظر گرفته می‌شود. با توجه به اینکه در این پژوهش بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی، مورد مطالعه قرار گرفته است، پس از گردآوری داده‌ها و تحلیل آنها در مرحله کدگذاری استقرایی و بررسی ویژگی‌های

عملیاتی و اکثر روش‌های حسابداری مدیریت بطور دقیق‌تر محاسبه شود به همان اندازه این نظام و دیگر روش‌های 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 تصمیم‌گیری‌های نادرست خواهد شد.

۵- با توجه به وجود رابطه معنی‌دار بین برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها 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، زمینه‌های لازم را برای ایجاد تحول بنیادین در نظام موجود حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌آورد.

برای تخصیص بودجه از روش‌های جدید و علمی استوار بر واقعیت استفاده شود.

۳- ورود به فرایند تحول در «نظام بودجه‌ریزی» 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 بی‌بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی و با اهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسئولیت، برای دولتمردان، سیاست‌ورزان و نهادهای متولی و مسئول امور مالی و بودجه‌ای کشور روشن شده و به باور عمومی این قبیل مقامات تبدیل شود.

۴- در محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیتها و برنامه‌ها باید به عنوان یکی از حساس‌ترین مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی هرچه بیشتر دقت شود، چرا که هر اندازه بهای تمام شده به عنوان داده اصلی نظام بودجه‌ریزی

## References

- Abdessabour, F; & Ravand, M. (2011). Operational budgeting requirements and obstacles of organizations based on the "three-factor model" studied: Tehran Regional Electricity Company. *Industrial Management*, 7(20):109-129. Available from: <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?id=221601>. (In Persian).
- Amiri, I. (2017). Using activity-based costing in operational budgeting (based on performance) to prepare the budget bill of the executive body (case study: Jiroft University), *the first international conference on political saga (with an approach to Middle East developments) and economic saga (with an approach to management and accounting)*, Rodhan, <https://civilica.com/doc/495495>. (In Persian).
- Azar, A; Amini, M; & Ahmadi, P. (2013). Performance-based budgeting model: stable optimization approach (case study of Tarbiat Modares University). *Planning and Budgeting*, 19(1): 53-84. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?id=239147>. (In Persian).
- Benedetto, Francesco; Loretta Mastroeni; Greta Quaresima(2021). Auction-based Theory for Dynamic Spectrum Access: a Review. *2021 44th International Conference on Telecommunications and Signal Processing (TSP)*, DOI: 10.1109/TSP52935.2021.9522600
- Country Management and Planning Organization (2008). *Budgeting System Reform Plan*. (In Persian).
- Farhadi, S; Nazaripour, M; & Lorestani, H. (2019). Examining the problems of establishing operational budgeting in the national banks of Kurdistan province and providing a suitable solution, *the second national conference on accounting, financial management and investment, Gorgan*, (In Persian).
- Farzad, M; Ghasemi, M; Arab, M; & Ramezani, A.A. (2018). Examining the obstacles to the establishment of operational budgeting in the executive bodies of Sistan and Baluchistan province, *the first international conference of political saga (with an approach to Middle East developments) and economic saga (with an approach to management and accounting)*, Rodhan, <https://civilica.com/doc/495173>. (In Persian).
- Frow, N; Marginson, D; & Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4): 444-461.
- Hajighasemi, M; ajdari, M; & Shafei Nadery, F. (2021). Operational Budgeting in the Public Section Using Time Driven Activity Based Budgeting (Case study: Neonatal Intensive Care Unite ward of Shahid Sadoughi Hospital in Yazd). *Journal of Governmental Accounting*, 7(2), 129-142. doi: 10.30473/gaa.2021.57219.1447. (In Persian).
- Hassanabadi, M; & NajarSaraf, A. (2015).New operational budgeting path. *Planning and Budget Quarterly*, 11(6): 96-71. (In Persian).
- Iacuzzi, S; Garlatti, A; Fedele, P; & Lombrano, A. (2020). Integrated Reporting and Change: Evidence from Public Universities. *Journal of Public*

- Budgeting, Accounting & Financial Management*, 2(32): 291-310.
- Jami, M; Dehghani Neiri, F; & Sargolzaei, E. (2018). Investigating and identifying the indicators related to the requirements and barriers to the establishment of operational budgeting in the University of Sistan and Baluchistan. *The third scientific conference on new achievements in management, accounting and economics studies in Iran*. (In Persian).
- Jordan, M.M; & Hackbart, M. (2005). The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*.
- Khademi, S; Ahmadi, G; & Rafii Rad, J. (2022). Examining the readiness of implementation of operational budgeting (study: Army of the Islamic Republic of Iran). *Military Management*, (83): 133-64. (In Persian).
- King, R; Clarkson, P. M; & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.
- Lari Dasht Beyaz, M; Rahnama, M; Cheguneh, S.A. (2012). Identifying the obstacles to the establishment of the operational budgeting system in Razavi Khorasan Welfare Organization, *the first international conference of political saga (with an approach to Middle East developments) and economic saga (with an approach to management and accounting)*, *Rodhan*, <https://civilica.com/doc/496206>. (In Persian).
- Lu, E. Y; & Willoughby, K. (2015). Performance budgeting in American states: A framework of integrating performance with budgeting. *International Journal of Public Administration*, 38(8), 562-572.
- Mousavi, S; azadi, K; & Watanparast, M. R. (2022). Identification and Ranking the Performance-Based Budgeting Challenges with Emphasis on Cost and Accrual Accounting in The Road Construction sector in Iran. *Journal of Governmental Accounting*, 9(1), 141-160. doi: 10.30473/gaa.2022.63261.1551. (In Persian).
- Pakmaram, A; Esgandari, K; Babaei, K.H; & Khalili, M. (2012). Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in Elecommunications Company with TOPSIS method. *African Journal of Business Management*, 6(24), 7344-7353.
- Panahi, I; Ghasemi, A; Boyer Ahmadi, N; & Khalifa, H. (2019). Investigating the factors affecting the implementation of operational budgeting using the cost accounting method in executive bodies, *the second national conference on accounting, financial management and investment, Gorgan*, <https://civilica.com/doc/253938>. (In Persian).
- Porghfar, J; Mohammadzadeh, H; Zinali, M; & Mehrani, S. (2022). Investigating the effective indicators on establishing a budgeting system based on timely performance in Iran. *Financial and Economic Policy Quarterly*, 9(35):169-198. (In Persian).
- Talebian, M; & Shafaei, A. (2019). Allocation of income and expenses in the operating budget of universities. *Journal of Applied*

- Economic Theory*, 7(2): 102-77. (In Persian).
- Trigo, A; Belfo, F; & Estebanez, R. P. (2016). Accounting Information Systems: The Challenge of the Real-time Reporting. *Procedia Technology*, 1(1):118- 127.
- Wang, D. D. (2019). Performance-based resource allocation for higher education institutions in China. *Socio-Economic Planning Sciences*, 65: 66-75.
- Young, R, D. (2003). Performance Based Budgeting Systems, public policy and practice. *An Electronic journal devoted to Governance and public policy in South Carolina*, 2(2), 1-24.
- Zinyama, T; & Nhema, A. G. (2016). Zimbabwe performance-based budgeting: Concepts and success factors. *Public Policy and Administration Review*, 4(1), 33-60.