

## **Investigating and prioritizing factors affecting the implementation of operational budgeting (Case study: Bonyan Diesel Company)**

**Baharak Yadegar Jamshidi<sup>1</sup>, Hossein Bodaghi Khaje Noubar<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Master of Management, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran  
baharakyadegar@gmail.com

<sup>2</sup>Assistant Professor of Management, Tabriz Branch, Islamic Azad University,  
Tabriz, Iran | h-budaghi@yahoo.com (Corresponding Author)

**Received: 2022/10/18 Accepted: 2023/02/04**

### **Abstract**

Implementation of operational budgeting that is being done more or less in the public sector and large companies. This research is based on the prioritization of the factors that bring this system to the action stage in the special industrial sector based on operational budgeting. The present research has a qualitative nature and is scientific-descriptive in terms of its applied purpose. The sampling method in this research was purposive sampling and was collected and coded through interviews with the help of MAXQDA software and then prioritized using AHP method. The statistical population of the research consists of experts in the field of budgeting and financial managers of the company and professors, all of the high-level managers and consultants of Bonyan Diesel Company have been used in order to identify and prioritize, and also considering that the data. The requirements for conducting the research have been collected from all the articles on operational budgeting, so all the articles related to the above topic have been determined and introduced as the statistical population. The criteria in order of priority are: individual and human factor, behavioral, ability, discretion, acceptance, environmental, organizational and managerial and structural.

**Keywords:** Budgeting, Operational budgeting, Bonyan Diesel.

## بررسی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: شرکت بنیان دیزل)

بهارک یادگار جمشیدی<sup>۱</sup>، حسین بوداکی خواجه نوبر<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد مدیریت، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

baharakyadegar@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار گروه مدیریت، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

h-budaghi@yahoo.com (نویسنده مسئول)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۷/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۱۵

### چکیده

اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی کم و بیش در بخش دولتی و شرکت‌های بزرگ در حال انجام می‌باشد. حال این پژوهش در تلاش است با اولویت‌بندی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی بتواند این نظام را در بخش خصوصی و صنعتی نیز به مرحله عمل برساند. پژوهش حاضر رویکردی کیفی دارد و از نظر هدف کاربردی از نوع علمی-توصیفی می‌باشد. روش نمونه‌گیری در این پژوهش از نوع نمونه‌گیری هدفمند بوده و داده‌ها از طریق مصاحبه و با کمک نرم‌افزار MAXQDA جمع‌آوری و کدگذاری شد و سپس با استفاده از روش AHP اولویت‌بندی گردیده است. جامعه آماری پژوهش را متخصصان حوزه بودجه‌ریزی و مدیران مالی شرکت و اساتید تشکیل می‌دهد که به صورت تمام شمار از تمامی مدیران و مشاوران سطح بالایی شرکت بنیان دیزل در جهت شناسایی و اولویت‌بندی استفاده شده است و همچنین با توجه به این که داده‌های مورد نیاز برای انجام پژوهش از کلیه مقالات با موضوع بودجه‌ریزی عملیاتی جمع‌آوری شده است؛ لذا تمامی مقالات مرتبط با موضوع فوق به عنوان جامعه آماری تعیین و معرفی گردیده است. معیارها به ترتیب اولویت عبارتند از: عامل فردی و انسانی، رفتاری، توانایی، اختیار، پذیرش، محیطی، سازمانی و مدیریتی و ساختاری.

**واژگان کلیدی:** بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی بر مبنای عملیات، شرکت بنیان دیزل.

## ۱. مقدمه

بودجه بیان کمی برنامه‌هاست و اهداف برنامه‌ها با ارقام بودجه‌ای تعبیر و تفسیر می‌شود. به بیان دیگر بودجه را می‌توان علم و هنر تخصیص منابع محدود برای رفع نیازهای نامحدود تلقی کرد (نیکوکار و همکاران، ۱۳۹۵). در واقع بودجه مهم‌ترین ابزاری است که از طریق آن ماموریت‌های دولت صورت کمی به خود گرفته و طبق آن اولویت‌ها، زمان‌بندی می‌شود و به طور کلی تعبیرهای عملیاتی ماموریت‌های دولت تعیین می‌شود (مقیم، ۱۳۹۶). از آن جا که بودجه‌ریزی ابزار راهبردی برای انضباط مالی و اقتصادی است (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۱). از این رو به عنوان مهم‌ترین و موثرترین عامل برنامه‌ریزی و کنترل یاد شده است (آذر و خدیور، ۱۳۹۶). بودجه‌ریزی در ایران علی‌رغم سه ربع قرن سابق در تهیه و تنظیم بودجه و اهمیت ویژه آن در کشور با نارسایی‌ها و چالش‌های متعددی رو به رو است و باعث ناکارآمدی بودجه در عمل می‌شود (اربابیان و همکاران، ۱۳۹۱). نارسایی‌ها و چالش‌های بودجه‌ریزی در ایران معلول عوامل و مسائل مختلفی است که در برخی از آن از قبیل عوامل انسانی، فنی، سیاسی و غیره متأثر از شرایط ویژه و غیرعادی موجود در کشور است، اما برخی دیگر متأثر از ساختار قوانین و نظام بودجه‌ریزی موجود در کشور است (رمضانی، ۱۳۸۵). در نگاهی اثبات‌گرایانه، بودجه به مثابه ماشین و ابزار اقتصادی مدیریتی در نظر گرفته می‌شود که به صورت عینی قابل تشخیص و عرضه‌یابی است و می‌توان نارسایی‌های آن را با استفاده از برخی محاسبات کمی - عددی احصا نمود، اما چنان که از منظری دیگر یعنی از دریچه فرا ثباتی به مسئله بودجه نگریسته شود، بودجه به مثابه موجود زنده قابل اعتناست و بایستی پیچیدگی‌های آن را با استعاره ارگانیکی و زیستی مورد توجه قرار داد (آذر و همکاران، ۱۳۹۹). در ادامه این مطلب می‌توان گفت نظام بودجه‌ریزی یکی از خرده نظام‌های موجود در یک نظام اقتصادی، سیاسی و اجتماعی به عنوان یک موجود زنده می‌باشد که وظیفه انتقال خون حیات بخش درآمدهای دولت به اجزای مختلف جامعه و اقتصاد را بر عهده دارد. به همین دلیل هر گونه اختلال، گرفتگی و بیماری در این شریان کل پیکره کشور را با بحران مواجه می‌کند (بوداقی و عیوض زاده، ۱۳۹۵). در بودجه‌ریزی سنتی هدف‌ها و تاکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات منحصرأ معطوف به «دستگاه - مواد هزینه» منتهی می‌گردد اما در بودجه‌ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات نیز باید محاسبه و اندازه‌گیری گردد. بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان را قادر می‌سازد که درباره این که طبق برنامه کدام پول را صرف چه اهدافی و با کدام کیفیت‌هایی کرده است و نتایج به دست آمده کدام اند توضیحات لازم را بدهد. علاوه بر این سازمان را قادر می‌سازد در انجام برنامه‌ها مدیریت بهتری را اعمال کنند، کیفیت کالا و خدماتشان را بالا ببرند و در شرایط مطلوب هدف آن است که سازمان‌ها بتوانند از هر مقدار ناچیز هزینه شده حداکثر استفاده را کسب نمایند.

از مهم‌ترین روش‌های هزینه‌یابی در بودجه‌ریزی عملیاتی می‌توان به روش ABC (هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت) اشاره نمود که این روش یک ابزار مدیریتی است نه یک سیستم جدید حسابداری. چون تمرکز آن بر روی فعالیت‌ها می‌باشد ولی به سیستم حسابداری کمک می‌کند تا لینک‌های مناسب را برای اجرای حسابداری تعهدی ایجاد نماید. در ضمن ABC به درک اینکه بودجه چگونه و چرا هزینه می‌شود کمک می‌کند.

اصلاحات بودجه‌ای در کشورهای صنعتی به توجه بیشتر به سوی کاهش کنترل‌های قانونی معطوف شد؛ در حالی که در کشورهای در حال توسعه، بودجه به عنوان عاملی برای به حرکت درآوردن برنامه‌های توسعه و به حداقل رساندن تفاوت‌های نهادی بین دستگاه‌های مالی سنتی و دستگاه‌های برنامه‌ریزی سازمان یافته، مورد تاکید قرار گرفت. کاهش کنترل‌های قانونی در نهایت منجر به ایجاد نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شد. بودجه‌ریزی عملیاتی بین «کارآیی» و «اثربخشی» تمایز قایل می‌شود. در بودجه‌ریزی عملیاتی، طبقه بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان شده و ارزیابی بودجه سهل‌تر می‌شود (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰). پس از گذشت حدود ۱۰ سال از آغاز حرکت دولت به سمت استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، آن چه که صاحب‌نظران و متخصصان بودجه در داخل کشور به آن اذعان دارند این است که درصد تغییر نظام بودجه‌بندی کشور از حالت ورودی محوری به حالت خروجی محوری کم و ناچیز بوده است و تاکنون نتایج و دستاوردهای مورد نظر حاصل نشده است (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰). موانع موجود بر سر راه حرکت قطار تغییر نظام بودجه‌بندی در کشور، تنها به موضوعات کلی مطروحه توسط برخی از کارشناسان محدود نمی‌باشد و در سطح دستگاه‌های اجرایی مختلف می‌توان عوامل گوناگونی را در این زمینه کشف و بررسی نمود. بر اساس مطالعات انجام شده و تجارب کشورهایی که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در آنجا مستقر شده است، می‌توان به عوامل متعددی نظیر عدم شناخت و دانش کافی مدیران و کارشناسان نسبت به این نظام و سایر عوامل انسانی و رفتاری مرتبط با استقرار بودجه عملیاتی و همچنین مشکلات و موانع درون سازمانی و در یک سطح گسترده‌تر موانع قانونی، فرهنگی، اقتصادی و سیاسی موجود در کشور اشاره نمود. موانع موجود بر سر راه حرکت قطار تغییر نظام بودجه‌بندی در کشور، تنها به موضوعات کلی مطروحه توسط برخی از کارشناسان محدود نمی‌باشد و در سطح دستگاه‌های اجرایی مختلف می‌توان عوامل گوناگونی را در این زمینه کشف و بررسی نمود. بر اساس مطالعات انجام شده و تجارب کشورهایی که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در آنجا مستقر شده است، می‌توان به عوامل متعددی نظیر عدم شناخت و دانش کافی مدیران و کارشناسان نسبت به این نظام و سایر عوامل انسانی و رفتاری مرتبط با استقرار بودجه عملیاتی و همچنین مشکلات و موانع درون سازمانی و در یک سطح گسترده‌تر موانع قانونی، فرهنگی، اقتصادی و سیاسی موجود در کشور اشاره نمود (پورزمانی و بابک، ۱۳۹۱). تاکنون نظام بودجه‌بندی عملیاتی فقط در سازمان‌های دولتی و شرکت‌های بزرگ آن هم به صورت محدود توانسته به مرحله اجرا برسد. همانطور

که اشاره شد از جمله اهداف این پژوهش بررسی عوامل بودجه‌ریزی عملیاتی است تا سازمان‌های خصوصی و صنعتی نیز بتوانند این نظام را در سازمان‌های خود اجرایی نمایند؛ اما از مهم‌ترین عواملی که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌تواند در بخش خصوصی و صنعتی عملی شود این است که سازمان‌ها کوچک هستند یا این که در این بخش‌ها منافع شخصی مطرح بوده و به همین سبب اجازه استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به آن‌ها داده نمی‌شود. ضرورت و اهمیت این پژوهش در این است که روش‌های بودجه‌ریزی همچون بودجه‌ریزی متداول و برنامه‌ای گویای قیمت تمام شده خدمات برای دولت نبوده و تمرکز اخیر دولت از گرایش بودجه نفتی به حسابرسی دقیق فعالیت‌ها و عملیات و جلوگیری از اتلاف منابع می‌باشد. همچنین از جمله ضرورت‌های این پژوهش این است که بتواند عوامل موثر بر اجرای بودجه‌بندی عملیاتی را اولویت‌بندی نماید تا بتواند این نظام را در بخش‌های صنعتی و خصوصی به کرسی عمل بنشانند. بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یکی از نوین‌ترین روش‌های اقتصادی، پروژه‌ها را از شر سازوکارهای نادرست رها می‌سازد و با تمرکز دقیق بر شاخصه‌هایی که در روش‌های سنتی کمتر مورد توجه بودند، عملکرد پروژه‌ها را بهبود می‌دهد و مهم‌ترین اهمیت و اثر بودجه‌ریزی عملیاتی ایجاد نظام مالی در سیستم بودجه‌ریزی است.

از اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- ارائه مبنای مناسبی برای اتخاذ تصمیم در خصوص منابع.
- تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار که از یک تخصیص بودجه خاص قابل حصول است.
- تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری روی مهم‌ترین مسائل و چالش‌هایی که دستگاه با آن مواجه است.
- ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا و کنترل و گزارش عملکرد در ارتباط می‌باشد.
- بهبود چگونگی طرح و تنظیم برنامه.
- امکان نظارت موثر بر اجرای عملیات.

## ۲. پیشینه پژوهش

الماسی (۱۳۸۹) در کتاب "بودجه‌ریزی دولتی در ایران" نشان می‌دهد که: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از برنامه عملکرد سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد و این به آن معنا است که با هر میزان اعتبار تخصیص یافته هر برنامه، می‌بایست مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. چنین بودجه‌ای باید به روشنی ارتباط بین اعتبارات هزینه شده توسط دولت و نتایج حاصله برای مردم را نشان دهد. فرزب (۱۳۸۶) در کتاب "بودجه‌بندی عملیاتی" بیان کرد: ویژگی اصلی نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه

با پاسخ‌گویی مناسب است. به بیان دیگر عملکرد خوب تشویق می‌شود و عملکرد بد مورد تنبیه قرار می‌گیرد.

فرج‌وند (۱۳۸۳) در کتاب "فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه" برنامه‌ریزی عملیاتی را این چنین تعریف می‌کند: بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارت است از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن را به عهده دارند، تنظیم می‌شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاها و خدماتی که دستگاه خریداری می‌کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت‌ها و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. در بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده و روش اندازه‌گیری کار محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند. ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آن‌ها باشد.

فرزب (۱۳۸۱) در کتاب "بودجه ریزی دولتی در ایران" می‌نویسد: بودجه ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است که به نحو دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه «فایده و هزینه» تجزیه و تحلیل می‌نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می‌گردد و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می‌کند. استقرار این سیستم مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملیات هر واحد است لذا حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌باشد. فرزب بودجه‌ریزی عملیاتی را برپایه چهار اصل زیر می‌داند:

- حسابداری قیمت تمام شده
- روش اندازه‌گیری
- استفاده از نرم‌ها
- استفاده از استانداردها

دهقان زاده و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی تحت عنوان "امکان سنجی و اولویت‌بندی ابعاد بودجه‌ریزی عملیاتی در یک دانشگاه علوم پزشکی نظامی" متغیرهای توانایی و اختیار و پذیرش را بررسی کردند و به این نتیجه دست یافتند که: توجه به سه بعد اصلی یعنی توانایی، اختیار و پذیرش در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی ضروری است؛ هر چند بعد توانایی و اجزای آن یعنی توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی و توانایی ارزیابی عملکرد از اهمیت بیشتری برخوردار هست.

جوادیان و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی تحت عنوان "امکان سنجی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دانشگاه علوم انتظامی امین" متغیرهای میزان توانایی و میزان اختیارات و میزان پذیرش را مورد ارزیابی قرار دادند و نتیجه گرفتند که: دانشگاه علوم انتظامی توانایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و اختیارات کافی

بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد ولی پذیرشی برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را ندارد در نتیجه امکانی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم انتظامی امین وجود ندارد. و نیز پیشنهادهای را ارایه دادند: برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی برای مدیران و کارکنان به ویژه واحدهای بودجه و برنامه‌ریزی دانشگاه علوم انتظامی امین، طراحی یک نقشه راه مشخص و قابل قبول برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، بررسی عوامل موثر بر بهبود و آماده‌سازی عوامل پایه‌ای، ساختاری و محیطی اجرای بودجه و بررسی تاثیر اعمال محرک‌های تشویقی، انگیزشی و تنبیهی در اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.

حیدری و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی را با عنوان "نقش عوامل درون سازمانی در پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (رویکرد مدل سازی ساختاری تفسیری) شهرداری تهران" انجام داده و تمامی یازده عامل موثر در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را مورد بررسی قرار دادند و نتایج زیر حاصل شد: شهروندمداری کمترین اثرگذاری و عامل سیستم‌های اطلاعات یکپارچه، بیشترین اثرگذاری را دارد و همچنین پیشنهادهایی نیز در این زمینه ارایه دادند: با پرهیز از جزئی نگری، تمام عوامل درون سازمانی بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان کل در نظر گرفته شود؛ زیرا تمامی عوامل به یکدیگر متصل و پیوسته بوده به طوری که تغییر در یک عامل، تغییرات بعدی در سایر عوامل را نیز به دنبال دارد و همچنین پیشنهاد می‌گردد مدیران شهرداری با وام گرفتن از عوامل مدل، با حرکت به سطوح بالاتر مدل، توجه و اهمیت دو چندان را نسبت به عوامل سطوح بالاتر داشته باشند.

فرازمند و امید (۱۳۹۶) در پژوهشی تحت عنوان "بررسی چالش‌های پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان تامین اجتماعی استان خوزستان" عوامل مدیریتی، انسانی، فنی و فرآیندی و محیطی را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که: بین مشکلات پیاده سازی بودجه‌بندی عملیاتی و عوامل مدیریتی رابطه معناداری وجود دارد و خرد مولفه‌های مدیریتی شامل عوامل انسانی و عوامل فنی و فرآیندی و عوامل محیطی به ترتیب بیشترین تاثیر را در مشکلات بودجه‌ریزی عملیاتی دارند؛ و نیز پیشنهادهایی را در این زمینه بیان کردند: تامین امنیت کاری برای کلیه کارکنان و تشویق همه کارکنان به منظور دستیابی به توانایی‌های بالقوه خود، پرداخت حقوق براساس میزان عملکرد به منظور تشویق آن‌ها در تولید بهتر و بیشتر کالا و خدمات، به کارگیری سیاست ترفیع از داخل برای پر کردن پست‌های خالی و ارج نهادن به نیروهای خود، چنانچه شرایط سیاسی با ثبات تر و هماهنگی بین قوه مقننه و مجریه بیشتر باشد و هم چنین پاسخ‌گویی سازمان‌ها در برابر جامعه بیشتر باشد اجرای بودجه‌بندی عملیاتی موفقیت آمیزتر خواهد بود و برگزاری کلاس‌ها و همایش‌ها و دوره‌های ضمن خدمت در راستای ارتقای سطح دانش کارکنان و دانش اقتصادی آن‌ها.

بوداقی و عیوض زاده (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان "بررسی و شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور بهره‌وری در دانشگاه علوم پزشکی تبریز" موانع سازمانی و مدیریتی، موانع

فردی و انسانی، موانع محیطی را بررسی کردند و نتایج نشان داد که: از موانع و مشکلات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی تبریز به ترتیب اولویت موانع سازمانی و مدیریتی، موانع فردی، انسانی و موانع محیطی می‌باشد.

صفاری و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان "رتبه بندی عوامل موثر بر موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی بانک ملی با فرآیند تحلیل رتبه‌ای" عوامل پایه‌ای، رفتاری، ساختاری، محیطی مطالعه کردند و یافته‌ها نشان داد که: عوامل پایه‌ای، رفتاری، ساختاری و محیطی بر موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی بانک ملی ایران موثرند و عامل محیطی از سایر عوامل مهم تر است و به دست اندرکاران پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در بانک ملی ایران پیشنهاد می‌گردد که: قبل از اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ابتدا به وجود عوامل پایه‌ای، عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل محیطی توجه نمایند، تا در صورت نبود هر یک از شرایط ابتدا به تقویت عامل مربوطه بپردازند. لازم است کمیته‌ای برای بهبود هر یک از عوامل در بانک ملی مستقر و تا استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی به این موضوع بپردازند.

قدیمی و بیگزاده (۱۳۹۴) طی پژوهشی با عنوان "ارزیابی عوامل مدیریتی موثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان دانشگاه علوم پزشکی تبریز" متغیرهای برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت تغییر، نظام پاسخگویی، نظام انگیزشی و مدیریت عملکرد را مورد مطالعه قرار دادند و نتایجی با این ترتیب حاصل شد: تحقق نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در گرو ساختار برنامه‌ریزی، مدیریت عملکرد، تحلیل هزینه، مدیریت تغییر، نظام پاسخگویی، نظام انگیزشی، الزامات قانونی و مدیریت منابع انسانی می‌باشد. بهره‌گیری از افراد متخصص و دادن آموزش‌های لازم به مدیران و کارکنان از اهداف سازمان موثر می‌باشد. در این رابطه پیشنهاداتی نیز دادند: تهیه برنامه سالانه باعث می‌شود بودجه استحکام بیشتری داشته باشد، عدم تطابق دوره‌های برنامه توسعه با دوره‌های ریاست جمهوری؛ پیشنهاد می‌گردد به جای برنامه پنج سالانه، دو برنامه دوسالانه نوشته شود و بهره‌گیری از افراد متخصص و افزایش بهره‌وری نیروی انسانی با آگاهی مدیران و دادن آموزش‌های لازم به کارکنان.

جعفرنیا و جاهد (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی و با تأکید بر مدل سه شاخگی" متغیرهای موانع رفتاری، زمینه‌ای و ساختاری را به کار بردند و یافته‌ها نشان داد که موانع زمینه‌ای و ساختاری با موانع رفتاری ارتباط دوجانبه‌ای داشته‌اند در حالی که رابطه بین موانع زمینه‌ای و ساختاری معنادار ارزیابی نشد. همچنین نتایج حاصل از رتبه بندی هریک از این موانع با استفاده از آزمون فریدمن نشان داد که اولویت اهمیت موانع مذکور به ترتیب ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای بوده است و همچنین به مدیران پیشنهاد می‌شود برنامه‌های متعددی به منظور فرهنگ سازی جهت پیاده سازی این سیستم انجام دهند و دستگاه‌های اجرایی به بودجه‌ریزی



مبتنی بر عملکرد توجه کرده و برای این کار ابتدا باید دانش و ضرورت این بودجه‌ریزی به مدیران تبیین گردد.

پورزمانی و صدر مغانی (۱۳۹۳) طی پژوهشی با عنوان "موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران" سه بعد توانایی، پذیرش، اختیار را بررسی کردند و نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌ها نشان می‌دهد که سازمان امور مالیاتی کشور توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند و پیشنهاد می‌گردد از روش‌ها و شاخص‌های صحیح و مناسب به منظور ارتقای توانایی سازمان استفاده کنند، قوانین جدید برای اعطای اختیارات جهت اجراء، نظارت و ضمانت اجرایی در سازمان امور مالیاتی کشور پیش‌بینی و مصوب گردد، منابع مالی جهت ایجاد انگیزش در پذیرش اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در قوانین بودجه منظور گردد و با بالا بردن ارتقای عملکرد، می‌توان پذیرش سیاسی و مدیریتی را فراهم کرد.

پورعلی و کاکوان (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان "الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل" با بررسی توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی نیروی انسانی و توانمندی فنی به این نتیجه دست یافتند که دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل توانایی (ارزیابی عملکرد و نیروی انسانی و فنی) لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد بنابراین پیشنهاد گردید پژوهش مشابه در سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی و مقایسه آن با نتایج این پژوهش و ارزیابی اثرات نظام بودجه‌بندی عملیاتی بر چهارچوب حسابداری دستگاه‌های دولتی و بررسی در خصوص نحوه آموزش و اشاعه فرهنگ بودجه‌بندی عملیاتی و روش‌های حسابداری مرتبط با آن انجام گیرد.

دانش فرد و شیرواند (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان "موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی" سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمانی، نیروی انسانی و الزامات قانونی مطالعه کردند و مطالعات نشان می‌دهد بین شاخص‌های سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمانی، نیروی انسانی و الزامات قانونی با عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی همبستگی وجود دارد.

فضلی و کریم حسینی (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان "بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم جهت کاهش موانع" عوامل محیطی، عوامل فنی و فرآیندی و عوامل انسانی مورد بررسی قرار دادند و نتایج نشان می‌دهد بین عوامل مدیریتی از قبیل عامل محیطی، عامل فنی و عامل انسانی رابطه وجود دارد. با توجه به نتایج آزمون در رابطه با ارتباط عامل محیطی با بودجه‌ریزی، باید دولت و مجلس با هم هماهنگ شوند و پیشنهاد می‌گردد که دولت لایحه بودجه را براساس بودجه‌ریزی عملیاتی تنظیم نماید و با توجه به اولویت عوامل فنی و فرآیندی، دستگاه‌های دولتی ملزم به تهیه برنامه بلند مدت و استراتژیک باشند و شاخص‌های بودجه‌بندی در دستگاه‌ها مورد بررسی و

اصلاح قرار گیرند. همچنین تهیه برنامه آموزشی مدرن و کاربردی برای درک صحیح بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌ها انجام پذیرد. به کارگیری کارشناسان با مدرک تحصیلی مرتبط و با تجربه برای تصدیق پست‌های مرتبط با بودجه پیشنهاد می‌شود.

عادل حاتمی و همکاران (۲۰۲۲) طی پژوهشی با عنوان "گسترش یک مدل تحلیل پوششی داده‌های شبکه فازی برای اندازه‌گیری سطوح بلوغ یک سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد" که هدف از پژوهش تدوین و مدیریت منابع بودجه عمومی برای بهبود تصمیمات مدیریتی بر اساس معیارهای عملکرد واقعی سازمان‌ها می‌باشد و برای بلوغ عملکرد از دو متغیر عملکرد عملیاتی و افزایش عملکرد مالی استفاده گردیده که هر کدام از آن‌ها دارای زیر مجموعه‌هایی نیز هستند و نتایج نشان می‌دهد به طور گسترده سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توسط آژانس‌های مختلف اعمال می‌شود، پیشرفت و بلوغ روند اجرای آن در کل رضایت‌بخش نیست بنابراین یافتن، ارزیابی و بهبود عملکرد سازمان‌ها را تضمین می‌کند.

ویپایانا (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان "بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در قوه قضاییه: تخصیص منابع و تنوع عملکرد در دادگاه‌های بدوی. تجزیه و تحلیل سه مطالعه موردی" که هدف از این پژوهش مقایسه مدل‌های مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مورد استفاده در قوه قضاییه سه کشور اروپایی ایتالیا، فنلاند و هلند است که هدف آن اصلاح فرآیندهای بودجه‌ریزی قوه قضاییه مورد نظر می‌باشد. به طور خاص، این مقاله بر معیارهای اتخاذ شده توسط این سه کشور برای تامین مالی دادگاه‌ها تمرکز می‌کند و تاثیرات این معیارها را بر توزیع منابع و تنوع عملکرد در بین دادگاه‌های بدوی تحلیل می‌کند. این مقاله بخشی از یک پروژه‌ی پژوهشی گسترده‌تر با هدف تحلیل تاثیر بودجه‌ریزی عملیاتی بر کارایی، کیفیت، سازماندهی و ارزش‌های قوه قضاییه است. این مطالعه فقط جنبه‌های کمی عملکرد را در نظر گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که مدل‌های تامین مالی با پیوند نزدیک بین عملکرد و بودجه، تخصیص عادلانه منابع بین دادگاه‌ها و در نتیجه عملکرد برابرتر بین دادگاه‌های داخل کشور را تضمین می‌کند. تخصیص نامتوازن منابع با نابرابری بین دادگاه‌ها از نظر کارایی و اثربخشی قضایی و در نتیجه با نتایج رفتار نابرابر برای شهروندانی که در برابر قانون قرار می‌گیرند، همراه است.

سارا قیووانا و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی تحت عنوان "مدیریت عمومی بین واقعیت و توهم: تحلیل اعتبار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد" که هدف این مقاله برگرفته از بینش‌های نظری سازنده‌گرایی عمل‌گرایانه، توضیح مشکلاتی است که بازیگران سازمانی در ترجمه بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد با آن مواجه هستند و دو متغیر واقعیت و توهم را در مرکز ساخت‌گرایی عمل‌گرایانه مورد بررسی قرار می‌دهد. تحلیل نشان می‌دهد که یکپارچگی ناموفق ارتباطات، ارزش‌ها و اهداف بین بازیگران و تحلیل توهم آمیز احتمالات واقعی، ساخت علل را محدود می‌کند و از این رو اجرای موفقیت آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به خطر می‌اندازد. در این مقاله پیشنهاداتی نیز ارائه گردیده است؛ پژوهش‌ها بیشتر می‌تواند با اتخاذ

ساخت‌گرایی عمل‌گرایانه به این بحث کمک کند تا روشن شود چه کسی می‌تواند نقش متمایز در طول زمان برای ایجاد شرایط موفقیت آمیز برای ایجاد شیوه‌های معتبر ایفا کند. علاوه بر این، پژوهش‌های آتی می‌تواند تحلیل‌های مربوط به شناسایی تاثیرات یک عملکرد مدیریتی معتبر در بخش دولتی را عمیق‌تر کند.

مارو و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "پویایی بازیگران به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: ترکیبی از تغییر وثبات" که هدف از این پژوهش تجزیه و تحلیل نقشی است که توسط بازیگران کلیدی سازمانی مختلف درگیر در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (مانند وزارت مالیه، اداره حسابرسی ملی و آژانس‌های بخشی) انجام شده است تا چگونگی تاثیرگذاری آنها بر عمل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، کمک به رهبری تغییر یا ایجاد مقاومت در برابر آن سنجیده گردد. مطالعه آنها مطالعه موردی چندگانه بر اساس مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته و تجزیه و تحلیل اسناد در سوئد و فنلاند، که سنت‌های طولانی با بودجه‌ریزی عملیاتی دارند. نتایج یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که علی‌رغم تجارب طولانی با بودجه‌ریزی عملیاتی، فقدان پویایی صدا در بین بازیگران کلیدی، استفاده بودجه‌ای از اطلاعات عملکرد را محدود و جزئی می‌کند و اصلاحات را در یک "منطقه خاکستری" بین اجرای کامل عمل و کل قرار می‌دهد.

کیلارک و همکاران (۲۰۱۸) در مقاله‌ای با عنوان "انتشار سیاست و بودجه مبتنی بر عملکرد" با هدف ابلاغ سیاست‌ها و بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد به عنوان یکی از برنامه‌های اصلاحات دولتی قرار گرفته است. طبق نتایج، مدل انتشار سیاست‌های کشورها با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، سازگار بوده و به عنوان الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی شده است.

زینیاما و نما (۲۰۱۶) در پژوهشی تحت عنوان "برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد زیمبابوه: مفاهیم و عوامل موفقیت عمومی سیاست و مدیریت" با هدف برنامه‌ریزی عملیاتی که در چهارچوب قانونی، برنامه‌ریزی استراتژی، توانمندی و ظرفیت، اولویت‌بندی هزینه‌ها، فرمول و ساختار بودجه‌ریزی، انتقال انگیزه، استراتژی ارتباطات، پاسخگویی، گزارش، نظارت و ارزیابی مورد پژوهش قرار گرفتند که بررسی‌ها نشان داد که تمامی متغیرهای بررسی شده به عنوان عوامل کلیدی موفقیت در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی به شمار می‌روند. سوریاتی و دالیوموند (۲۰۱۵) در پژوهشی تحت عنوان "اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش دولتی اندونزی" با هدف تجزیه و تحلیل و ارزیابی ادبیات مروری کشور اندونزی به این نتایج دست یافتند که عوامل موثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی عبارتند از: دقت در مشخص کردن اهداف اصلی، تعیین شاخص‌های عملکرد که نشان دهنده نتیجه هر برنامه است، مدیریت برنامه‌ها و رتبه‌بندی فعالیت‌ها با در نظر گرفتن محدودیت منابع، تعیین هزینه هر یک از برنامه‌ها و فعالیت‌های بخش دولتی.

لو و ویلوقبی (۲۰۱۵) در مقاله‌ای تحت عنوان " کارآیی بودجه‌بندی در ایالات آمریکا: چهارچوبی برای یکپارچه سازی عملکرد با بودجه‌ریزی " که در آن اصول قانونی، مدیریت عملکرد، وظایف مشترک، ایجاد ظرفیت و توانمندی و عوامل محیطی مورد مطالعه قرار گرفت و نشان داد که اصول قانونی، مدیریت عملکرد، وظایف مشترک، ایجاد ظرفیت و توانمندی، مهم‌ترین عوامل در بودجه‌ریزی عملیاتی به شمار می‌روند و عوامل محیطی نیز به لحاظ آماری چندان معنی دار نیستند.

ایساک (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "ارزیابی تاثیر بودجه و برنامه‌ریزی بر عملکرد موسسات مالی در نیجریه" مورد بررسی قرار گرفت که یافته‌های وی نشان می‌دهد که عوامل مدیریتی بر بودجه‌ریزی اثرگذار بوده و بودجه‌بندی هم بر عملکرد بانک‌ها اثرگذار است.

کینگ و کلارکسون (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان "بررسی شیوه‌های بودجه‌ریزی و عملکرد در کسب و کارهای درمانی کوچک" که در آن ساختار و استراتژی و محیط مورد مطالعه قرار گرفت و به این نتیجه رسیدند که بودجه‌ریزی مدون مرتبط با اندازه و ساختار است و برای آن که موسسات تجاری بتوانند از این بودجه‌ریزی مدون استفاده کرده و آن را گسترش دهند می‌بایست ارتباط آن را با ساختار، استراتژی و عدم اطمینان محیطی درک شده در نظر بگیرند. بهسازی بیشتر آزمون‌های "تناسب" بین عوامل احتمالی (اقتضایی) کسب و کار و میزان استفاده از بودجه عملیاتی است.

### ۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر یک پژوهش تحلیل محتوای کیفی که در دسته پژوهش‌های کاربردی از نوع علمی-توصیفی قرار می‌گیرد و از طرفی ماهیت اکتشافی پژوهش حاضر ضرورت مطالعه کیفی را اجتناب ناپذیر می‌سازد. همچنین روش نمونه‌گیری در این پژوهش از نوع هدفمند می‌باشد.

روش‌های جمع‌آوری اطلاعات در پژوهش‌های کیفی از نوع مصاحبه، مشاهده و مطالعات اسناد و مدارک می‌باشد که در این پژوهش از طریق مصاحبه و بررسی مقالات مختلف انجام گرفته و تماما با کمک نرم‌افزار MAXQDA جمع‌آوری و کدگذاری و نتیجه‌گیری شده است که در نهایت با استفاده از روش AHP به اولویت‌بندی عوامل موثر بر بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد پرداخته شده است.

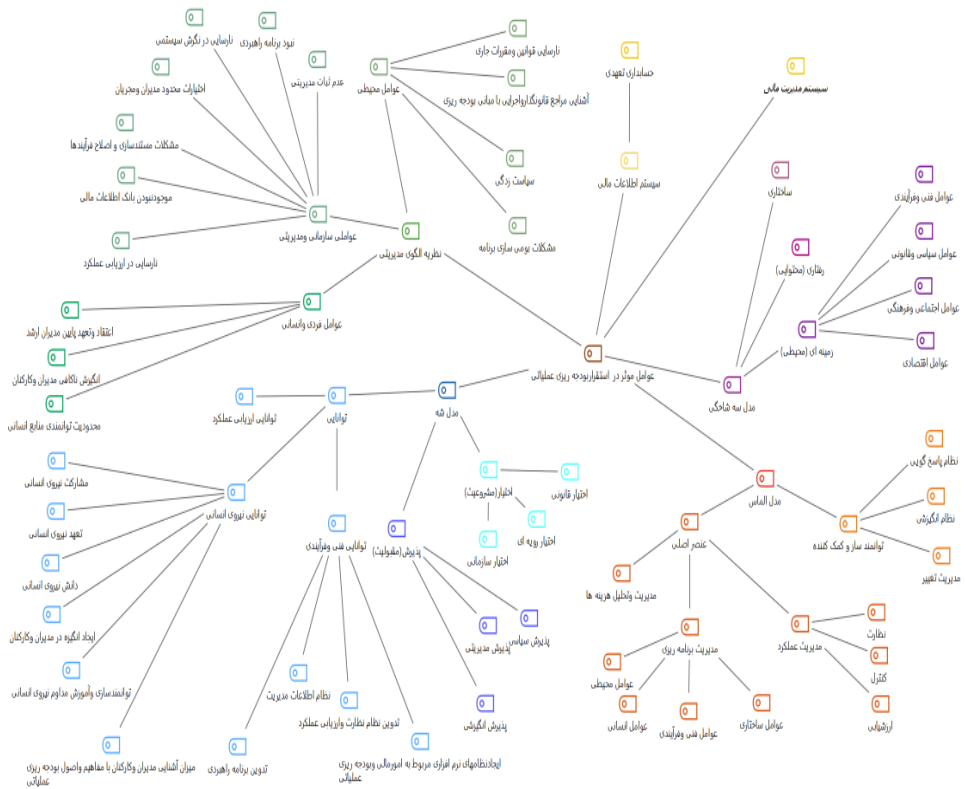
جامعه آماری این پژوهش از دو قسمت کمی و کیفی تشکیل شده که در قسمت کمی، جامعه آماری پژوهش را متخصصان حوزه بودجه‌ریزی و مدیران مالی شرکت و اساتید تشکیل می‌دهند که به صورت تمام شمار از تمامی مدیران و مشاوران سطح بالایی شرکت بنیان دیزل در جهت شناسایی و اولویت‌بندی استفاده شده است و همچنین در قسمت کیفی پژوهش، با توجه به اینکه داده‌های مورد نیاز برای انجام پژوهش از کلیه مقالات با موضوع بودجه‌ریزی عملیاتی جمع‌آوری شده است، لذا تمامی مقالات مرتبط با موضوع فوق به عنوان جامعه آماری تعیین و معرفی گردیده است.

در این پژوهش بیش از ۱۳۵ مقاله با عنوان بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد از سایت‌های داخلی و خارجی انتخاب شدند که پس از غربالگری در نهایت ۴۲ مقاله مورد بررسی قرار گرفتند که ۱۲ مورد از آن‌ها توسط نرم‌افزار MAXQDA مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و همچنین برای گردآوری داده‌ها ۵ مدیر رده بالا که به صورت مستقیم و غیرمستقیم در بودجه‌بندی شرکت بنیان دیزل دخالت داشتند انتخاب گردیدند و در نهایت توسط نرم‌افزار AHP عوامل موثر بر بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت بنیان دیزل اولویت‌بندی گردیدند، بدین ترتیب که ابتدا هدف و معیارها مشخص گردیده و سپس ماتریس مقایسه زوجی و ماتریس نرمال تشکیل داده شد و سپس وزن معیارها و مقادیر جمع وزنی به دست آورده شد و چون نرخ سازگاری‌ها همگی از ۰/۱ کمتر آمدند بنابراین توانستیم معیارهای مدنظر را اولویت‌بندی نماییم.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

مقالات توسط نرم‌افزار MAXQDA مورد تحلیل قرار گرفتند و با توجه به اینکه این پژوهش به وسیله روش پژوهش کیفی انجام گرفته است، گردآوری داده‌ها به وسیله کدگذاری و استخراج مقوله‌ها و تحلیل و یافتن مضامین صورت گرفت و گام‌های اصلی پژوهش به ترتیب زیر می‌باشد:

در مرحله اول، به بررسی و استخراج مفاهیم کلیدی مورد استفاده در متون منتخب پرداختیم، به عبارت دیگر اقدام به کدگذاری باز در اسناد مربوطه پرداختیم. در مرحله دوم، مقولات و محورهای اساسی پنهان شده در مقالات مورد مطالعه را استخراج نمودیم، در واقع مفاهیم به دست آمده از مرحله اول را پایش و چکش کاری نموده و مقوله‌ها و زیرمقوله‌های آن را استخراج نمودیم و در مرحله سوم، رابطه بین مقوله‌ها و محورهای شناسایی شده از مرحله قبل را بررسی و پایش نمودیم تا بتوانیم درک کلی از واقعیت پنهان شده در متن را داشته باشیم و در این مرحله یک نقشه یا مدل مفهومی را ترسیم نمودیم و در نهایت مدل یا الگوی مفهومی به دست آمده را تشریح نموده و به بیان اجزا و عوامل آن پرداخته‌ایم. در این پژوهش تعداد ۴۸۲ گزاره معنادار شناسایی گردید و این تعداد گزاره در قالب ۶۹ مفهوم دسته‌بندی گردید که با بررسی و شناخت دقیق این ۶۹ مفهوم آن‌ها را در قالب ۶ محور اصلی دسته‌بندی کردیم.



شکل ۱. نقشه ترسیمی عوامل موثر بر بودجه‌بندی عملیاتی

## ۵. مؤلفه‌های کدگذاری

### ۱,۵ سیستم مدیریت مالی

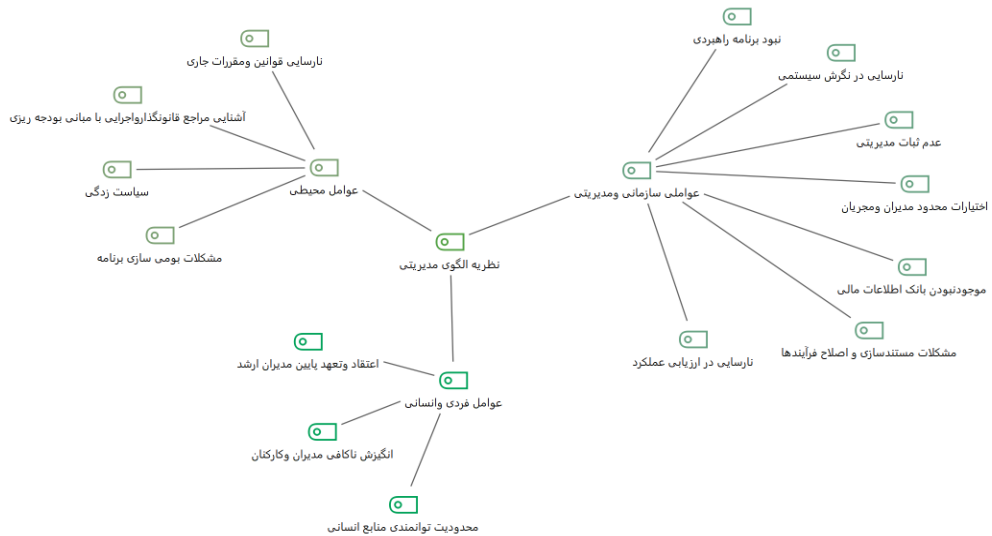
سیستم مدیریت مالی به روش و نرم‌افزاری گفته می‌شود که سازمان برای اداره و نظارت بر درآمد، هزینه‌ها و دارایی‌های خود با هدف حداکثر سود و اطمینان از پایداری استفاده می‌کند.

### ۲,۵ سیستم اطلاعات مالی

سیستم اطلاعات مالی نوعی نرم‌افزار تجاری است که برای وارد کردن، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های مالی و حسابداری استفاده می‌شود.

### ۳,۵. نظریه الگوی مدیریتی

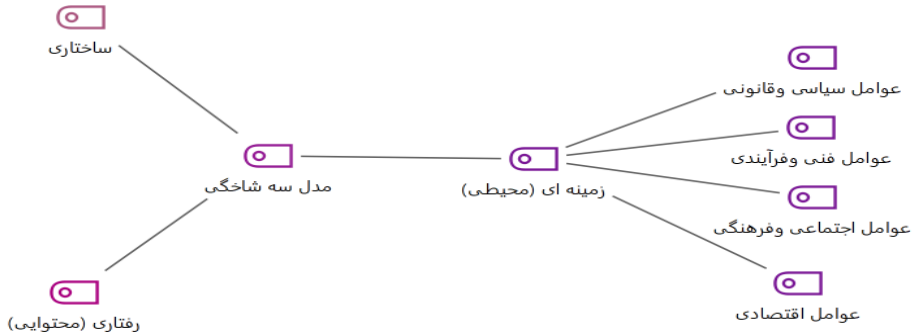
یکی از نظریه‌هایی که عوامل موثر بر بودجه‌بندی عملیاتی را ترسیم می‌کند، نظریه الگوی مدیریتی می‌باشد که یافته‌های حاصل از آن در قالب ۳ طبقه و ۱۴ زیرطبقه دسته‌بندی می‌شوند که طبقات آن عبارتند از عامل‌های محیطی، سازمانی، مدیریتی و فردی که اگر تماماً این طبقات و زیرطبقات آن‌ها رعایت شوند بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان می‌تواند به وقوع بپیوندد در غیر این صورت بودجه‌ریزی عملیاتی صورت نخواهد پذیرفت.



شکل ۲. عوامل موثر در نظریه الگوی مدیریتی

### ۴,۵. مدل سه شاخگی

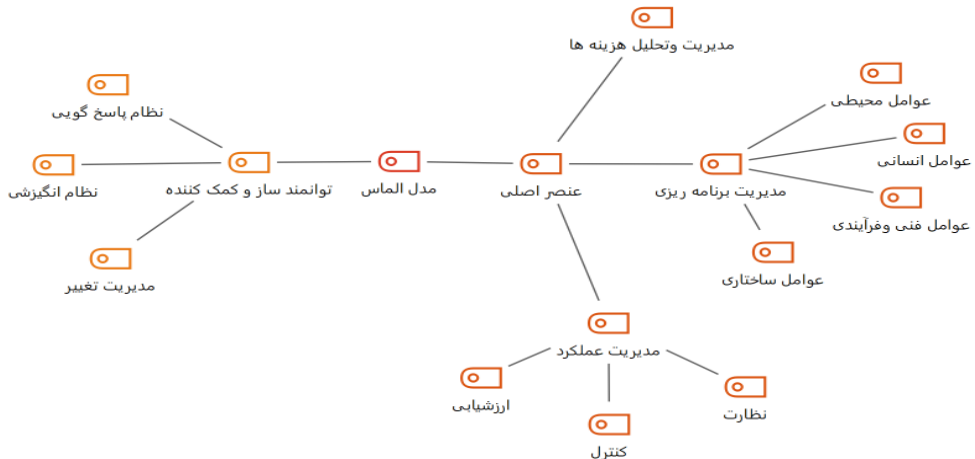
در این مدل عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای به شکل روابط سامانه‌ای مداوم در حال تعامل می‌باشند و ۳ شاخه مزبور، ۳ گونه از یک نوع به طور عمده از نوع غالب مزبور بوده و بین آن‌ها به هیچ وجه سه‌گانگی حاکم نیست. بنابراین تمایز و تشخیص این ۳ جنبه از حیات سازمانی صرفاً نظری بوده و فقط به منظور تجزیه و تحلیل شناخت مفاهیم و پدیده‌های سازمانی است.



شکل ۳. عوامل موثر در مدل سه شاخگی

### ۵.۵. مدل الماس

مدل الماس که از سه عنصر اصلی به نام برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه و مدیریت عملکرد و از سه عنصر توانمندساز به نام‌های مدیریت تغییر، نظام پاسخگویی و نظام انگیزشی تشکیل شده است که این مدل وجود این شش فاکتور را در اصلاح نظام بودجه‌ریزی عملیاتی لازم و ضروری می‌داند.



شکل ۴. عوامل موثر در مدل الماس

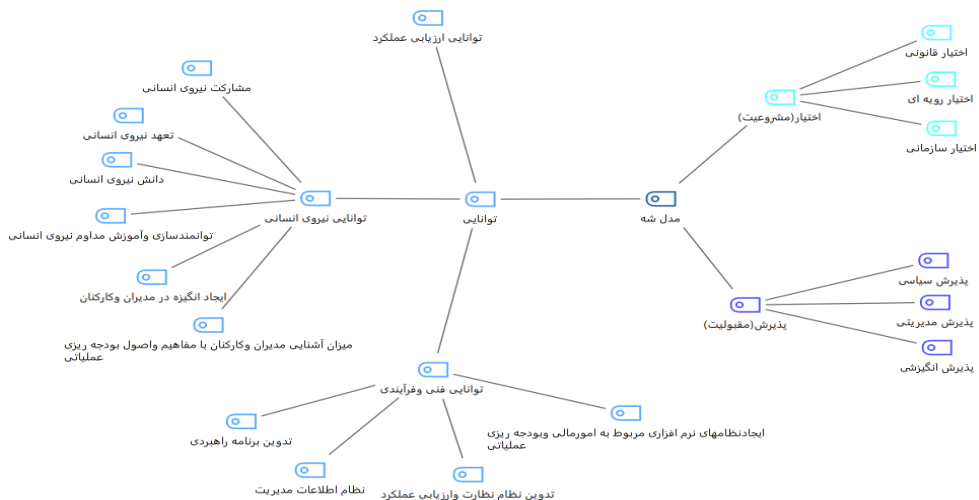


### ۶,۵ مدل شه

این مدل بر سه عامل اثرگذار یعنی توانایی، اختیار و پذیرش تأکید می‌کند و براساس روش AHP به ترتیب زیر اولویت‌بندی نمودیم:

### جدول ۱. اولویت‌بندی عوامل اثرگذار در مدل شه

عوامل	وزن معیارها
فردی و انسانی	۰/۲۳۵۷
رفتاری	۰/۱۹۳۵
توانایی	۰/۱۷۰۹
اختیار	۰/۱۱۷۱
پذیرش	۰/۱۰۲۱
محیطی	۰/۰۷۵۲
سازمانی و مدیریتی	۰/۰۵۴۶
ساختاری	۰/۰۴۳۹



شکل ۵. عوامل موثر در مدل شه

## ۶. نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش بررسی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت بنیان دیزل می‌باشد که ما با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA این عوامل را بررسی و تجزیه و تحلیل نمودیم و با روش AHP اولویت‌بندی کردیم و نتایج زیر حاصل شد:

عوامل موثر بر بودجه‌بندی عملیاتی در چهار سطح دسته‌بندی گردید:

۱. مدل ارائه شده در سطح یک شامل: سیستم اطلاعات مالی - سیستم مدیریت مالی - نظریه الگوی مدیریتی - مدل شه - مدل سه شاخگی - مدل الماس

۲. سطح دو شامل: حسابداری تعهدی - عوامل محیطی - عوامل سازمانی و مدیریتی - عوامل فردی و انسانی - توانایی - اختیار (مشروعیت) - پذیرش (مقبولیت) - ساختاری - زمینه‌ای (محیطی) - رفتاری (محتوایی) - عناصر توانمندساز و کمک کننده - عناصر اصلی.

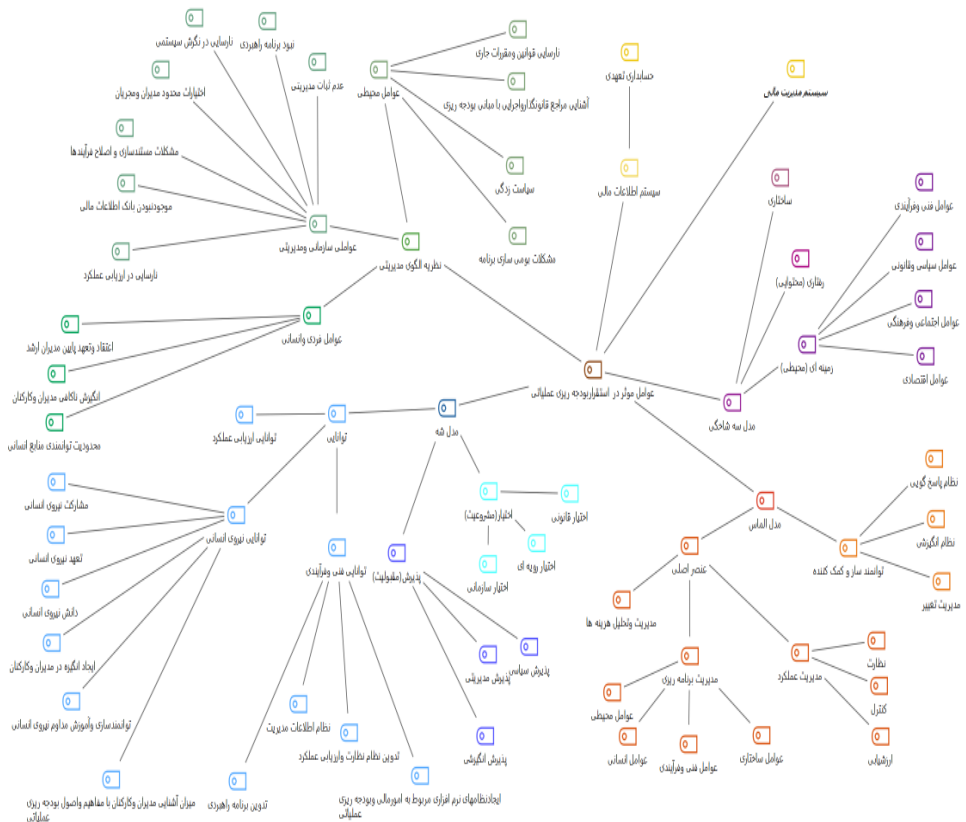
۳. سطح سه شامل: نارسایی قوانین و مقررات جاری - آشنایی مراجع قانون‌گذار و اجرایی با مبانی بودجه‌ریزی سیاست‌زدگی - مشکلات بومی سازی برنامه - عدم ثبات مدیریتی - نبود برنامه راهبردی - نارسایی در نگرش سیستمی - اختیارات محدود مدیران و مجریان - مشکلات مستندسازی و اصلاح فرآیندها - موجود نبودن بانک اطلاعات مالی - نارسایی در ارزیابی عملکرد - اعتقاد و تعهد پایین مدیران ارشد - انگیزش ناکافی مدیران و کارکنان - محدودیت توانمندی منابع انسانی - توانایی ارزیابی عملکرد - توانایی نیروی انسانی - توانایی فنی و فرآیندی - اختیار قانونی - اختیار رویه‌ای - اختیار سازمانی - پذیرش سیاسی - پذیرش مدیریتی - پذیرش انگیزشی - عوامل اجتماعی و فرهنگی - عوامل اقتصادی - نظام پاسخگویی - نظام انگیزشی - مدیریت تغییر - مدیریت عملکرد - مدیریت برنامه‌ریزی - مدیریت و تحلیل هزینه‌ها.

۴. سطح چهار شامل: مشارکت نیروی انسانی - تعهد نیروی انسانی - دانش نیروی انسانی - ایجاد انگیزه در مدیران و کارکنان - توانمندسازی و آموزش مداوم نیروی انسانی - میزان آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و اصول بودجه‌ریزی عملیاتی - تدوین برنامه راهبردی - نظام اطلاعات مدیریت - تدوین نظام نظارت و ارزیابی عملکرد - ایجاد نظام‌های نرم‌افزاری مربوط به امور مالی و بودجه‌ریزی عملیاتی - نظارت - کنترل - ارزشیابی.

و در نهایت سطح یک را این‌گونه اولویت‌بندی نمودیم: فردی و انسانی - رفتاری - توانایی - اختیار - پذیرش - محیطی - سازمانی و مدیریتی - ساختاری.

در نتیجه این پژوهش به نویسندگان این امکان را می‌دهد که با توجه به پژوهش‌ها، پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی در جهت تئوری سازی جدید اقدام کنند. همچنین به شرکت بنیان دیزل این امکان را می‌دهد تا بتواند بودجه‌ریزی بر مبنای عملیات را در شرکت پیاده کند.

با توجه به مواردی که ارائه شد در نهایت الگوی مفهومی عوامل موثر بر اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت بنیان دیزل در شکل زیر ترسیم شده‌است.



شکل ۶. الگوی مفهومی عوامل موثر بر بودجه‌بندی عملیاتی

### ۱.۶. پیشنهادات بر اساس یافته‌های پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهاداتی در رابطه با اجرای بودجه‌بندی عملیاتی به شرح زیر مطرح می‌گردد:  
- با توجه به معیارهای به دست آمده از جداول AHP در اولویت اول عوامل فردی و انسانی قرار دارد. برای اجرا و پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملیات در شرکت بنیان دیزل نیاز به توجه به نیروی انسانی

از اولویت اول برخوردار است. در این اولویت‌بندی نیاز به آموزش، تامین نیروی انسانی مناسب، تامین طرز تفکر مناسب را باید مدیران انجام دهند.

- از عوامل دیگر که باید مورد توجه قرار گیرد عامل رفتاری می‌باشد. این عامل شامل تلاش مدیران جهت آشنایی با منافع و اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد.

- برای اجرای موفق بودجه‌بندی بر مبنای عملیات در سومین مرحله باید با توانمندسازی سازمان در جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی از سه دیدگاه نیروی انسانی، توانایی فنی و فرآیندی و توانایی ارزیابی عملکرد اقدام کرد.

- در چهارمین گام باید به ایجاد و توسعه سطح اختیار قانونی پرداخت.

- با توجه به اولویت‌بندی از معیارهای فرعی فردی و انسانی، محدودیت‌های توانمندسازی منابع انسانی اولویت اول و اعتقاد و تعهد پایین مدیران ارشد اولویت دوم و انگیزش ناکافی مدیران و کارآفرینان اولویت سوم در نظر گرفته شده است.

- شرکت باید نیروی انسانی خود را بر اساس تخصص و همچنین به لحاظ تکنولوژیکی توانایی فنی و فرآیندی خود را گسترش دهد، همچنین ارزیابی عملکرد مورد قبولی را برای سازمان فراهم آورد.

- در گام بعدی باید اختیارات کاملی برای اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملیات انجام شود و بعد از آن به عوامل پذیرشی، پذیرش انگیزشی و مدیریتی و سیاسی بپردازیم.

- از عوامل محیطی عامل اول، عامل اقتصادی است که باید آماده پذیرش چنین سیستمی باشد و بعد از آن سیاسی و قانونی و سپس فنی و فرآیندی و در نهایت عامل اجتماعی به عنوان مهم‌ترین عوامل محیطی در اجرای این سیستم هستند.

- در نهایت اجرای عامل سازمانی و مدیریتی با برنامه راهبردی، سیستم‌های اطلاعاتی مالی قابل قبول و افزایش اختیارات مدیران می‌تواند آسان‌تر شود. ثبات مدیریتی از جمله عوامل دیگر اجرای آن است که با نگرش سیستم می‌تواند مستندسازی و اصلاح فرآیندها را در پی داشته باشد و آخرین عامل زیر معیارهای اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملیات تقویت ارزیابی عملکرد می‌باشد.

## ۲.۶. پیشنهاداتی برای پژوهش‌های آتی

در راستای ارتقا سطح استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی و اجرای هرچه بهتر و موفق‌تر این نظام بودجه‌ریزی در شرکت‌های خصوصی و صنعتی پیشنهاداتی به شرح زیر برای محققان و پژوهشگران آتی ارائه می‌گردد:

- انجام پژوهش‌های مشابه در سایر شرکت‌های خصوصی و صنعتی و مقایسه آن با نتایج این پژوهش.

- ارزیابی اثرات نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بر چهارچوب حسابداری سازمان‌های خصوصی و صنعتی.

- بررسی راهکارهای ارتقای توانایی جهت اجرای موثرتر بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های خصوصی و صنعتی.
- بررسی عوامل موثر بر بهبود و آماده سازی عوامل ساختاری و محیطی اجرای بودجه.
- بررسی تاثیر اعمال محرک‌های تشویقی، انگیزشی و تنبیهی در اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.
- تاکنون بودجه‌ریزی عملیاتی یا در شرکت‌های دولتی و یا در شرکت‌های بزرگ صنعتی انجام گرفته لذا پیشنهاد می‌گردد که در شرکت‌های خصوصی و صنعتی کوچک‌تر نیز این نوع بودجه‌ریزی به انجام برسد.
- بررسی تاثیر منافع شخصی مدیران بر عدم اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت‌های غیردولتی.

## منابع

- آذر، ع؛ امیرخانی، ط. (۱۳۹۱). بودجه‌ریزی عمومی: نهادهای عمومی و بودجه محلی. تهران: سمت.
- آذر، ع؛ خدیور، آ. (۱۳۹۶). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پارادایم مدل سازی. تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- آذر، ع؛ صادقی شاهدانی، م؛ محمدرضاییکی، ر. (۱۳۹۹). نگاهت مدل عوامل موثر بر اعوجاجات بودجه عمومی کشور. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۲۸(۹۴)، ۳۹۷-۴۲۶.
- اربابیان، ش؛ قاسمی، م؛ وفایی، و. (۱۳۹۱). بررسی خطای پیش‌بینی بودجه‌ایران طی سال‌های ۱۳۴۴-۱۳۸۷. فصلنامه تحقیقات توسعه اقتصادی (۷)، ۵۱-۶۸.
- الماسی، ح. (۱۳۸۹). مدیریت بودجه‌ریزی دولتی در ایران. تهران: نشر کلمه.
- باباجانی، ج؛ رسولی، م. (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. دانش حسابداری مالی، ۱(۱)، ۳۲-۵۰.
- بوداقي، ح؛ عیوض زاده، ا. (۱۳۹۵). بررسی و شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور افزایش بهره‌وری در دانشگاه علوم پزشکی تبریز. کنفرانس بین‌المللی مدیریت و اقتصاد در قرن ۲۱.
- بیگ زاده، ی؛ قدیمی، ب. (۱۳۹۴). ارزیابی عوامل مدیریتی موثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان دانشگاه علوم پزشکی تبریز. مدیریت بهداشت و درمان (نظام سلامت)، ۶(۱۵)، ۶۹-۷۸.
- پورزمانی، ز؛ بابک، ن. (۱۳۹۱). بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران. حسابداری سلامت، ۱(۱)، ۱-۱۶.
- پورعلی، م؛ کاکوان، س. (۱۳۹۳). الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل). دانش حسابرسی، ۱۴(۵۷)، ۱۹۱-۲۱۷.

- جعفرنیا، ز؛ جاهد، ح. (۱۳۹۴). شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصاد و دارایی. *مجله اقتصادی*، ۱۵(۳-۴)، ۲۵-۴۰.
- جوادیان، ر؛ ملکی، ر؛ ذوالفقاری، ع. (۱۳۹۹). امکان سنجی اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (در دانشگاه علوم انتظامی امین). *توسعه سازمانی پلیس*، ۱۷(۷۲)، ۸۵-۱۰۶.
- حیدری، ع؛ امیری، م؛ جمور، ح. (۱۳۹۷). نقش عوامل درون سازمانی در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی: رویکرد مدل سازی ساختاری تفسیری (مورد مطالعه: شهرداری تهران). *اقتصاد و مدیریت شهری*، ۶(۲۴)، ۱۱۷-۱۳۳.
- دانش فرد، ک؛ شیراوند، ص. (۱۳۹۱). موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. *مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی گرگان*، ۱۴(۴۲)، ۹۰-۹۶.
- دهقان زاده، ح؛ مسگرپور، م؛ شکوه، س. ح؛ بهادری، م؛ خوش منظر، ج. (۱۴۰۰). امکان‌سنجی و اولویت‌بندی ابعاد استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در یک دانشگاه علوم پزشکی نظامی. *بیمارستان*، ۲۰(۱)، ۱-۱۲.
- رمضانی، م. ت. (۱۳۸۵). مروری بر مشکلات و نارسایی‌های بودجه در ایران. *مجله علوم انسانی*، (۶۴)، ۵۱-۸۸.
- زهرآ، پ؛ صدرمغانی، م. (۱۳۹۳). موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۲۲-۳۰.
- صفری، م؛ همتی، د؛ اسلامزاده، ا. (۱۳۹۵). رتبه‌بندی عوامل موثر بر موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی بانک ملی با فرآیند تحلیل رتبه‌ای. *کنفرانس بین‌المللی ایده‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری*.
- فرازمند، ح؛ امیدی، ز. (۱۳۹۶). بررسی چالش‌های پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان تامین اجتماعی استان خوزستان. *کنفرانس ملی تحقیقات علمی جهان در مدیریت، حسابداری، حقوق و علوم اجتماعی*.
- فرج‌وند، ا. (۱۳۸۳). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه. *انتشارات فروش*.
- فرزب، ع. (۱۳۸۱). بودجه‌ریزی دولتی در ایران. *موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی*. تهران.
- فرزب، ع. (۱۳۸۶). بودجه‌ریزی کاربردی در ایران. تهران: انتشارات شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر، چاپ اول.
- فضلی، ص؛ حسینی، س. (۱۳۹۰). بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان قزوین). *مطالعات کمی در مدیریت*، ۲(۳)، ۴۸-۷۰.

- مقیمی، س. م. (۱۳۹۶). بودجه‌ریزی دولتی: نظریه‌ها، اصول و کاربرد از تنظیم تا کنترل بودجه. تهران: انتشارات نگاه دانش.
- نیکوکار، غ؛ جلالی، ف؛ فلاح هروری، م؛ مشایخی، ب. (۱۳۹۵). بررسی و شناسایی مشکلات تدوین لایحه تفریح بودجه. مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۸(۲)، ۳۴۹-۳۷۲.
- Clark, C., Menifield, C. E. & Stewart, L. M. (2018). Policy diffusion and performance-based budgeting. *International Journal of Public Administration*, 41(7), 528-534.
- Hatami-Marbini, A., Toloo, M., Reza Amini, M. & Azar, A. (2022). Extending a fuzzy network data envelopment analysis model to measure maturity levels of a performance based-budgeting system: A case study. *Expert Systems with Applications*, 200, 116884.
- Isaac, L. (2014). Appraising the impact of budgeting and planning on the performance of financial institutions in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(16), 12-27.
- King, R., Clarkson, P. M. & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.
- Mauro, S. G., Cinquini, L. & Pianezzi, D. (2021). New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting. *The British Accounting Review*, 53(6), 100825.
- Mauro, S. G., Cinquini, L. & Sinervo, L. (2019). Actors' dynamics toward performance-based budgeting: a mix of change and stability? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(2), 158-177.
- Surianti, M., & Dalimunthe, A. R. (2015). The implementation of performance based budgeting in public sector (Indonesia case: A literature review). *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(12), 198-210.
- Viapiana, F. (2021). A performance-based budget in the judiciary: allocation of resources and performance variability in first instance courts. An analysis of three case studies. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 177-206.
- Willoughby, E. Y. L. K. (2015). Performance Budgeting in American States: A Framework of Integrating Performance with Budgeting. *International Journal of Public Administration*, 8(38), 562-572.
- Zinyama, T., & Nhema, A. G. (2016). Zimbabwe Performance-Based Budgeting: Concepts and. *Public Policy and Administration*, 4(1), 33-60.