



Iranian Scientific Association  
of Public Administration



University of  
Sistan and Baluchestan

# Determining the Role of Operational Budgeting on Improving Financial Performance of the Social Security Investment Company

Ezzatullah Abbasian<sup>1</sup> | Hamidreza Nematollahi

1. Associate Professor of Economics, Department of Public Management, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: e.abbasian@ut.ac.ir

2. Master's student in public administration, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. (Corresponding author), E-mail: hr.nematollahi@ut.ac.ir

## Article Info

## ABSTRACT

### Article type:

Research Article

### Article history:

Received: 28 April 2021

Accepted: 17 August 2021

### Keywords:

Operational budgeting, budgeting, financial performance, increasing productivity.

The current research was conducted with the aim of determining the effect of operational budgeting on improving financial performance. This research is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of implementation method. The statistical population of this research is the employees of the social security investment company, which is 87 specialized personnel (financial employees) according to Morgan's table as a sample, and data collection was also done in this research using a questionnaire. The validity of the questionnaire was confirmed by the professors and experts in the field of financial management and budget, and the reliability of the questionnaire was calculated using Cronbach's alpha measurement method of 0.75, which indicates its approval. Considering the normality of the data from the one-way T-test, Pearson's correlation coefficient was used for the relationship between the two components and line regression coefficient using SPSS software. The results of this research show that there is a positive and meaningful relationship between operational budgeting and improving financial performance in the social security investment company, and the relationship between each element of operational budgeting and improving financial performance was confirmed.

**Cite this article:** Abbasian, E & Nematollahi, H. (2021). Determining the Role of Operational Budgeting on Improving Financial Performance of the Social Security Investment Company. *Governance and Development Journal*, 1 (3), 53-78.



**Publisher:** Iranian Scientific Association of Public Administration & University of Sistan and Baluchestan





دانشگاه تهران

حکمرانی و توسعه

شماره ۳۴۶۱-۲۷۸۳

Homepage: www.jipaa.ir



مدیریت دولتی ایران

## تعیین نقش بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی

عزت اله عباسیان<sup>۱</sup> | حمیدرضا نعمت الهی<sup>۲</sup>

۱. دانشیار اقتصاد، گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران. E-mail: e.abbasian@ut.ac.ir

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) hr.nematollahi@ut.ac.ir

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: مقاله پژوهشی	پژوهش حاضر باهدف تعیین تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی انجام شده است. این تحقیق از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش اجرایی، توصیفی - پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش کارکنان شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی می‌باشد که تعداد ۸۷ نفر پرسنل تخصصی (کارکنان مالی) باتوجه به جدول مورگان به‌عنوان نمونه انتخاب و گردآوری اطلاعات نیز در این تحقیق با استفاده از پرسش‌نامه انجام شده است. روایی پرسش‌نامه توسط اساتید و خبرگان حوزه مدیریت مالی و بودجه تأیید گردید و همچنین پایایی پرسش‌نامه یا قابلیت اعتماد آن با استفاده از روش اندازه‌گیری آلفای کرونباخ ۰.۷۵ محاسبه شد، که نشان از تأیید آن است. با توجه به نرمال بودن داده‌ها از آزمون T یک‌راهه، از ضریب همبستگی پیرسون جهت ارتباط بین دو مؤلفه و ضریب رگرسیون خطی با استفاده از نرم‌افزار SPSS استفاده شد. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که بین بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی در شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد و همچنین ارتباط بین هریک از عناصر بودجه‌ریزی عملیاتی با بهبود عملکرد مالی مورد تأیید قرار گرفت.
تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۸	
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۶	
واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی عملیاتی، بودجه‌بندی، عملکرد مالی، افزایش بهره‌وری.	

استناد: عباسیان، عزت اله؛ نعمت الهی، حمیدرضا (۱۴۰۰). تعیین نقش بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی، ۱ (۳)، ۵۳-۷۸.



ناشر: انجمن علمی مدیریت دولتی ایران و دانشگاه سیستان و بلوچستان



## مقدمه

بودجه‌ریزی عملیاتی استفاده مناسب از اطلاعات عملکرد در هر مرحله از چرخه بودجه‌ریزی و توزیع این اطلاعات به افرادی است که در مورد تخصیص بهینه منابع تصمیم‌گیری می‌نمایند (فروغی و همکاران، ۱۳۹۱، مشایخی، ۱۳۹۳). نبود سامانه‌های مالی و سنجش عملکرد مالی مساوی با مرگ هر ساختاری است که قصد بزرگ شدن را دارد (فضلی، ۱۳۹۰). با توجه به این مطلب می‌توان فهمید که عملکرد مالی از نظر مدیریت راهبردی و مدیریت مالی چقدر حائز اهمیت است و نبود عملکرد درست به منزله از بین بردن عملکرد کلی شرکت و جلوگیری از رشد هر ساختار اقتصادی است (استانویویچ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). بودجه‌بندی فرایند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود است و در جهت حداکثر کردن میزان استفاده از منابعی است که معمولاً کمیاب هستند (بوتلر<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). از جمله مزایای بودجه‌بندی می‌توان به شفاف‌سازی فرایند بودجه‌بندی (راسل و نورویگ<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰)، افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد دولت و سازمان‌ها (هجال مقرابی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹)، اصلاح و بهبود تصمیم‌گیری در مورد مؤثرترین راه برای استفاده از منابع محدود (هسرینی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵)، بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه (مارتینز گازمن<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹)، مسئولیت‌پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی روی نتایج بودجه تأثیر می‌گذارند (سوریانی و دالیمونته<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷)، حمایت بهتر مدیریت توسط پیوند نتایج بودجه و سنجش عملکرد بودجه (تات کی هو<sup>۸</sup>، ۲۰۱۸) و ارائه سیستم و فرایندی که در آن تصمیم‌گیری‌های مربوط به بودجه اساساً بر پایه نتایج قابل سنجش و اهداف دارای اولویت صورت می‌گیرد، اشاره کرد (ارسلان<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۲۰) و در نهایت بزرگ‌ترین مزیت بودجه‌ریزی، کنترل بهتر نهاد اجرایی است. در بودجه‌ریزی نیازی به تغییر در سیاست‌گذاری اقتصادی نیست، تنها کنترل دولت و نظارت بر عملکرد دولت آسان‌تر می‌شود (فروغی و همکاران، ۱۳۹۱).

ضرورت و اهمیت عملکرد مالی به‌خاطر این است که دنیای رقابتی امروزی، به تمامی شرکت‌هایی که اهداف خود را بر مبنای حضور در بازارهای بزرگ داخلی و البته جهانی قرار داده‌اند، این نکته را گوشزد می‌کند که به‌منظور جلب‌توجه سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی، به کسب سود بیشتر از

---

<sup>1</sup> Stanojević et al

<sup>2</sup> Beutler

<sup>3</sup> Russell and Norvig

<sup>4</sup> Hijal- Moghrabi

<sup>5</sup> Hesrini

<sup>6</sup> Martinez Guzman

<sup>7</sup> Surianti and Dalimunthe

<sup>8</sup> Tat-Kei Ho

<sup>9</sup> Arslan

طرق مختلف از جمله، کاهش بهای تمام شده، افزایش کیفیت و به دنبال آن افزایش فروش روی آوردند (کویی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). در این میان، تعدادی از شرکتها نیز سعی می‌کنند با ارائه اطلاعات گمراه‌کننده و غیرواقعی تصویر مطلوبی از شرکت نشان داده و خود را در سطح رقابت برای جذب سرمایه‌گذاران حفظ کنند (نمازی، ۱۳۸۱). از طرفی ایجاد ارزش در شرکتها یکی از مهم‌ترین وظایف مدیران محسوب می‌شود (اکوالا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳) که بر تعاملات سازمانی اثرگذار است و ممکن است بر آینده شرکتها اثر مثبت و منفی گذارد، پس با عملکرد صحیح و ایجاد ارزش برای شرکت می‌توان به نقاط مطلوب سازمان دست‌یافت (خواجوی، فتاحی و قدیریان، ۱۳۹۴).

ضرورت انتخاب شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی و سایر شرکت‌های هم‌تراز این است که این شرکت با تصمیم‌های مالی و با ارزش معاملات خود را انجام می‌دهد و ممکن است با کوچک‌ترین اشتباه مالی مدیران دچار ضرر بسیار زیادی شود و با کمبود نقدینگی مواجه شود و از طرفی بودجه‌بندی و برنامه‌ریزی صحیح مبنای این عملکرد مالی است (شباهنگ، ۱۳۹۳).

براین اساس، بررسی این موضوع برای بیان مسئله در شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی و سایر شرکت‌های هم‌تراز انتخاب شد تا بتواند حداکثر کارایی و اثربخشی را داشته باشد، از طرفی این شرکت تمام وجوهات خود را تحت نظر مدیریت مالی تنظیم می‌کند و به انجام درست عملکرد مالی و بودجه‌بندی برای هدایت سازمان نیاز دارد، اما شواهد حاکی از آن است که تاکنون مطالعات اندکی در رابطه با بررسی نقش بودجه‌ریزی عملیاتی و تأثیر ابعاد آن بر عملکرد مالی به‌خصوص در شرکت‌هایی با ماهیت سرمایه‌گذاری صورت گرفته است. از این رو با توجه به اهمیت نقش سنجش عملکرد مالی شرکتها و تعیین نقش انواع بودجه‌ریزی بر آینده مالی و عمر شرکت و با توجه به ماهیت شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی، پاسخ به این سؤال که تا چه میزان بودجه‌ریزی عملیاتی و ابعاد آن بر عملکرد مالی در شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی تأثیر دارد؟ حائز اهمیت است.

### پیشینه نظری پژوهش

#### بودجه‌ریزی عملیاتی و مزایای آن

بودجه شاهرگ حیاتی هر سازمانی است (گارسد<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱)، زیرا دولت تمام فعالیت‌های مالی خود اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متعدد و متنوع خود را در چهارچوب

<sup>1</sup> Kuei

<sup>2</sup> Aquila

<sup>3</sup> Garseth

قانون بودجه انجام می‌دهد؛ بنابراین بودجه آئینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های هر سازمانی بوده و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصاد ایفا می‌نماید (شباهنگ، ۱۳۹۳). بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی شکلی از بودجه‌ریزی است که اعتبارات تخصیص‌یافته را به نتایج قابل‌سنجش ارتباط می‌دهد (شیک<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳). با توجه به مزایای حاصل از اجرای بودجه‌بندی، در کشور به دلیل نقش بسیار مهم و حساسی که دارد لزوم پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی ضرورت می‌یابد (کاظمی، ۱۳۸۷). از جمله با تصویب قانون ساختار سازمان و برنامه چهارم، لزوم تغییرات اساسی در نظام مدیریت سازمان‌های ایرانی قطعی شده است. مهم‌ترین بخش این تغییرات مربوط به نظام مالی سازمان‌ها است. در واقع در برنامه چهارم، سازمان‌ها نه تنها وظیفه دارند سیستم بودجه‌بندی خود را از "برنامه‌ای" به "عملیاتی" تغییر دهند، بدین ترتیب از نقطه نظر مدیریت تغییر در نظام بودجه‌ریزی در ساختار و بازنگری و تحول اساسی در سیستم بودجه‌بندی موجود، بیش‌ازپیش ضروری است (ساکتی و همکاران، ۱۳۸۸).

برای بودجه‌بندی لازم است تا درک به‌موقع از آنچه که می‌شود و آنچه که می‌خواهد انجام شود برای پیشبرد راهبردها، به‌موقع نسبت به یک مبنای خاص مالی دسته‌بندی شود (فخر الاسلام<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). پس تحلیل هزینه و ارزیابی عملکرد باید یک مبنایی داشته باشد تا بتوان تمام وجوهات مالی و بدهی و بستانکاری را لحاظ کرد و باعث گردش مالی بهتری برای شرکت شد تا شرکت بتواند با انجام درست بودجه‌بندی، تنظیم درستی از عملیات مالی با توجه به بودجه‌بندی آن داشته باشد (کویی، ۲۰۰۷، استارک، ۲۰۰۴).

از آنجا که در سیستم بودجه‌ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه‌جویی و بازدهی در قبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شوند، لذا از منابع به‌درستی استفاده نشده و حتی به هدر می‌روند (فرجوند، ۱۳۸۸). از طرفی افزایش یا کاهش بودجه دستگاه‌ها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه‌زنی آنها بوده و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسئولیت‌پذیری آنان کم‌رنگ است. علاوه بر این در کشور ما بودجه با مسائل اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، بیکاری، اشتغال و تورم و به‌طور کلی رونق و رکود اقتصادی در ارتباط است و از سوی دیگر در اکثر سال‌ها با کسری بودجه مواجه بوده است (فرجوند، ۱۳۹۳). از طرفی امروزه بنگاه‌های اقتصادی کشورها در فرایند جهانی‌شدن، با چالش‌های بی‌شماری مواجه هستند (کویی، ۲۰۰۷)، حضور در بازارهای جهانی و حتی باقی‌ماندن در بازارهای داخلی مستلزم رقابت با رقبایی

<sup>1</sup> Schick

<sup>2</sup> Fakhruul Islam

قدرتمند است و رقابت‌پذیری بنگاه‌های اقتصادی، نیازمند برنامه‌ریزی صحیح همه‌جانبه برای استقرار سیستم‌های مدیریتی به‌منظور ارتقای بهره‌وری و کیفیت محصولات و خدمات است و این رقابت مبتنی بر عملکرد سازمانی و عملکرد مالی است (الوانی، ریاحی، ۱۳۸۲). ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها از ابزارهای اصلی و اساسی مدیریت عالی جهت تحقق اهداف و برنامه‌های سازمان است. در واقع یکی از اهداف ارزیابی عملکرد تعیین وضعیتی است که سازمان در آن قرار دارد (کیلسترا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). در سازمان‌های عمومی نظیر شهرداری پس از تبیین اهداف، خط‌مشی‌ها و راهبردهای تأمین‌کننده اهداف در چارچوب وظایف قانونی تعیین و سپس در آن راستا برنامه‌ریزی لازم برای تحقق اهداف، وظایف و راهبردها انجام می‌شود (ابراهیمی و دیگران، ۱۳۸۸). در فرایند برنامه‌ریزی، نیازها، اولویت‌ها و انتظارات شهروندان و همچنین شرایط محیطی (ملاحظات اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، سیاسی، تهدیدها، فرصت‌ها، منابع، امکانات و محدودیت‌ها) مدنظر قرار گرفته (نعمت‌الهی، امیری و احمدی، ۱۴۰۰) و با توجه به آن فعالیت‌های موردنظر، برنامه زمانی اجرای فعالیت‌ها، رویه‌ها، روش‌ها، معیارها و استانداردهای لازم تعیین می‌شود. در مرحله بعد، اجرای برنامه توسط مدیران اجرایی شرکت انجام می‌شود و نظارت بر اجرای صحیح برنامه و ارزیابی عملکرد مدیران اجرایی توسط مدیریت عالی سازمان صورت می‌گیرد (هانتز و مارکس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲).

از زمان پیدایش واژه بودجه، تعاریف متعددی از آن به‌عمل آمده است که با توجه به نوع برداشت و نگاه افراد به موضوع بودجه متفاوت است، در ابتدا، بودجه صرفاً به معنای بودجه‌نویسی مطرح بود، به همین دلیل تعاریفی که از این واژه صورت گرفته، معنای بودجه‌نویسی را در اذهان تداعی می‌نماید (استارک<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴). مفهوم و تعریف بودجه را از دیدگاه علمی و دیدگاه قانونی می‌توان مورد بررسی قرارداد. بودجه عبارت است از نگاه‌داشتن حساب دخل و خرج دولت و ایجاد توازن میان درآمدها و هزینه‌ها تا در اثر آن کسری بودجه پیش نیاید (کلین<sup>۴</sup>، ۲۰۰۰). از نظر قانونی نیز در ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور مصوب یکم شهریورماه سال ۱۳۶۶ بودجه کل کشور، برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می‌گردد و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود (آیت‌اللهی، ۱۳۷۴).

<sup>۱</sup> Kielstra

<sup>۲</sup> Hunter & Marks

<sup>۳</sup> Stark

<sup>۴</sup> Cline



این شیوه بودجه‌ریزی به اذعان محققان، مزیت‌های فراوانی دارد که از جمله آن عبارت است از افزایش پاسخگویی مدیران دستگاه‌های اجرایی بر مبنای عملکرد و به‌ویژه در ایران، تقویت این پاسخگویی به نهادهای ناظر طبق مفاد موافقت‌نامه مبادله با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشوری باشد. الف) تأکید مدیران برای نیل به نتایج مورد انتظار با بالاترین درصد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی ب) تسهیل نظارت بر اجرا و عملکرد بودجه توسط مقامات و نهادهای نظارتی ج) بهبود نحوه تخصیص منابع هدف‌گرا، د) این نوع بودجه‌ریزی، انعطاف‌پذیر است. اعتبار به‌صورت یکجا تخصیص می‌یابد و در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، به مدیران، آزادی عمل بیشتری می‌دهد، ه) افزایش شفافیت عملکرد دولت (عباسی، ۱۳۹۱؛ آذر و خدیور، ۱۳۹۳)

### ارزیابی عملکرد مالی و هدف از سنجش آن

مالیه یا دانش مالی (علم مالی)<sup>۱</sup> اغلب دانش مدیریت وجوه یا مدیریت سرمایه تعریف می‌شود. دانش مالی مدرن خانواده‌های از فعالیت‌های تجاری است که دربرگیرنده راه‌اندازی بنگاه، بازاریابی و مدیریت وجه نقد و پول در انواع حساب‌های سرمایه، ابزارها و بازارهایی است که برای دادوستد دارایی، دیون مالی و ریسک ایجاد شده‌اند (خواجوی، فتاحی و قدیریان، ۱۳۹۴). دانش مالی توسط سیستم پیچیده‌ای از روابط قدرت در ساختارهای اقتصادی سیاسی در بازارهای جهانی، کنترل و ساختاربندی می‌شود. دانش مالی هم هنر (کارکردی مانند طراحی ابزارهای نوین مالی) و هم علم (مثل ارزیابی و ارزش‌گذاری) است. این فعالیت‌ها به شکل روزافزونی تمرکز شدید تکنیکی و مؤسساتی را اندازه‌گیری و پوشش روابط ریسک بازدهی را که روی ارزش سهام‌دار اثر می‌گذارد، پوشش می‌دهند. شبکه‌های تجارت‌های مالی وجود دارند. تا امکان مذاکره، بازاریابی و دادوستد، در محصولات و سرویس‌های پیچیده مالی را برای خود و مشتریان‌شان فراهم سازند (ابوالعلائی، ۱۳۹۰). عملکرد مالی کارایی و سودآوری سرمایه‌گذاری، ضمانت ادعای وام‌گیرندگان و احتمال اینکه ابزارهای مشتق مالی چقدر می‌توانند سرمایه‌گذاران را در مقابل ریسک‌های بازار مصون بدارند، می‌سنجد (براینارد<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). اگر مفهوم عملکرد تبیین نشود، نمی‌تواند اندازه‌گیری و مدیریت شود (آرمسترانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲).

<sup>1</sup> Finance

<sup>2</sup> Brynard

<sup>3</sup> Armstrong

دیدگاه‌های مختلفی درباره عملکرد وجود دارد. عملکرد شغلی مبین سهم کارکنان در سازمانی است که در آن کار می‌کنند. عملکرد را می‌توان صرفاً به‌عنوان نتایج کسب شده در نظر گرفت (براینارد، ۲۰۰۵). فرهنگ آکسفورد، عملکرد را به‌عنوان تحقق اجرا، انجام و اتمام هر کار معین یا پذیرفته شده تعریف می‌کند. این تعریف به نتایج اشاره دارد و همچنین بیان می‌کند که عملکرد درباره انجام کار و نیز نتایج کسب شده از لحاظ فردی، عملکرد به سابقه موفقیت‌های یک شخص اشاره دارد (کین، ۱۹۹۶).

ارزیابی عملکرد، سنجش سیستماتیک و منظم افراد در ارتباط با نحوه انجام وظیفه آنها در مشاغل محوله و تعیین پتانسیل موجود در آنها برای رشد و بهبود است (میر سپاسی، معمارزاده و شفیع‌زاده، ۱۳۸۹). ارزیابی عملکرد سومین مرحله از فرایند به‌هم‌پیوسته مدیریت عملکرد است که در آن رفتار و عملکرد کارکنان را در مقایسه با اهداف و انتظارات از قبل تعیین شده و توافق شده ارزیابی می‌شود (براینارد<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). کلید موفقیت این مرحله آن است که کارکنان به ارزیابی‌کنندگان اعتماد داشته و نتایج این ارزیابی را قبول داشته باشند (ابوالعالی، ۱۳۹۰) عملکرد مالی شرکت‌ها تحت تأثیر عوامل مختلفی است، از جمله، هماهنگی و همکاری عوامل تولید (برزوزاده، ۱۳۹۱)، مدیریت موجودی‌ها (فروغی و همکاران، ۱۳۹۱)، مدیریت سرمایه<sup>۲</sup> در گردش (ابوالعالی، ۱۳۹۰) و کاهش هزینه‌های بازاریابی و فروش (کریستین میکلسن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۵) تمامی موارد ذکر شده به بهبود عملکرد مالی شرکت منجر می‌شود (کردستانی، ۱۳۹۳). از طرفی تمرکز مشتری بر این عوامل، تأثیر مثبت دارد؛ شرکت‌هایی که از تمرکز مشتری برخوردار هستند، با مشارکت دادن مشتریان عمده، می‌توانند در تولید، هماهنگی ایجاد کنند و تولید ساده و مؤثری داشته باشند (پاتاکوس<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲).

در نتیجه به افزایش سرمایه در گردش کمک می‌کنند (ابوالعالی، ۱۳۹۰). کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده باید در صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع منعکس شود (ابراهیمی و دیگران، ۱۳۸۸، خانلری، ۱۳۸۷). درآمدها و هزینه‌ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان دوره انعکاس نمی‌یابد که به‌موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (آرمسترانگ<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲، براینارد، ۲۰۰۵). سیستم ارزیابی عملکرد باید مثبت باشد (کین، ۱۹۹۶)، به عبارتی؛ یک سیستم سنجش موفق، به‌جای تنبیه باید به یادگیری اعضا بیندیشد و به آنها کمک کند تا بیاموزند که چه کاری را انجام و از چه کارهایی اجتناب کنند (خواجوی، فتاحی و

<sup>1</sup> Brynard

<sup>2</sup> Christian Michelsen

<sup>3</sup> Patatoukas

<sup>4</sup> Armstrong

قدیریان، ۱۳۹۴). سیستم ارزیابی عملکرد باید بر پایه مشارکت کارکنان، مشتریان، سهام‌داران و عرضه‌کنندگان مواد اولیه سازمان بنا شده باشد (علیزاده، ۱۳۸۸). در اینجا بودجه عملیاتی شامل پیش‌بینی‌های مربوط به درآمدهای منتظره از فروش محصولات و خدمات (کلین، ۲۰۰۰) و هزینه‌های منتظره در شرایط عملیاتی کارا، برای تولید خدمات و عرضه این محصولات به مشتریان است (میر سپاسی، معمارزاده و شفیع‌زاده، ۱۳۸۹). بودجه‌ریزی عملیاتی علاوه بر مزایایی که دارد در مراحل مختلف مستلزم اقدامات پیچیده در ابعاد فنی و سیاسی نظام بودجه‌ریزی است (انجمن مدیریت ایالت مینسوتا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲)؛ از این رو علاوه بر اینکه سیستم حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی دچار تحول شوند، توافق و هماهنگی در سطوح مختلف سازمان از الزامات اصلی موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود (برزوزاده، ۱۳۹۱؛ کردستانی، ۱۳۹۳).

### **پیشینه تجربی پژوهش**

در این بخش تعدادی از مهم‌ترین پژوهش‌های انجام شده که در حوزه بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی است، معرفی می‌شوند.

<sup>1</sup> Minnesota management & budge

جدول ۱: پیشینه تجربی پژوهش

نام محقق	عنوان پژوهش	خلاصه نتایج
ولی پور و همکاران (۱۳۹۶)	بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استوار - فازی رویکردی تعالی محور در مدل‌سازی بودجه بیمارستان‌ها	قابلیت بسیار بالای مدل استوار - فازی نسبت به مدل قطعی در پاسخگویی به عدم قطعیت موجود در پارامترهای مسئله
قدیمی، بیگزاده (۱۳۹۴)	ارزیابی عوامل مدیریتی مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی در حوزه درمان دانشگاه علوم پزشکی تبریز	تأثیر هر یک از عوامل مدیریتی در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان بالاتر از حد متوسط (میانگین ۲۴) بود و اولویت‌بندی آنها با استفاده از آزمون فریدمن نشان داد که نظام پاسخ‌گویی با میانگین رتبه ۵.۷۰ در اولویت اول و به ترتیب نظام انگیزشی میانگین ۵.۳۰، برنامه‌ریزی میانگین ۴.۸۹، مدیریت تغییر میانگین ۴.۸۱، تحلیل هزینه میانگین ۴.۳۱، مدیریت عملکرد میانگین ۴.۱۷، مدیریت منابع انسانی میانگین ۳.۷۸ و الزامات قانونی میانگین ۳.۸۵ در اولویت آخر قرار داشتند.
رضایی و رستمی (۱۳۹۳)	الزامات اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ارومیه مطالعه موردی: بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد	نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال برقراری ارتباطی شفاف میان ورودی‌ها و نتایج و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای بر اساس اطلاعات عملکردی باهدف افزایش اثربخشی و کارایی در سازمان است، نظام

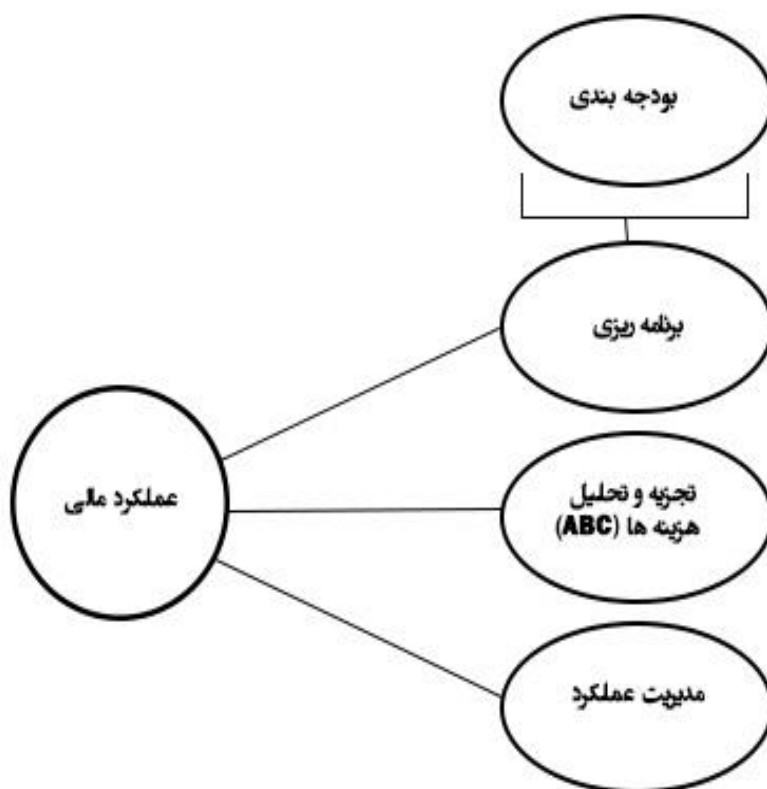
بودجه‌ریزی عملیاتی بین اثربخشی و کارایی تمایز قائل می‌شود.		
هیچ‌یک از معیارهای عملکردی قبل و بعد از واگذاری تفاوت معناداری ندارد و عملکرد مالی شرکت‌های واگذار شده مشمول اصل ۴۴ که در بورس اوراق بهادار تهران عرضه شده‌اند، بعد از واگذاری بهبود نیافته است.	عملکرد مالی و عملیاتی شرکت‌های مشمول اصل ۴۴ عرضه شده در بورس اوراق بهادار تهران قبل و بعد از خصوصی‌سازی ربا	ساکتی و سعیدی (۱۳۹۱)
بر اساس یافته‌های این پژوهش هر پنج مؤلفه برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام انگیزش و پاسخگویی با تأثیر بسیار بالا بر اثربخش شدن هزینه‌های درمان بیمارستان مؤثر شناخته شدند.	امکان‌سنجی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل	پور علی و کاکوان (۱۳۹۵)
با بررسی چهار دسته مؤلفه برنامه‌ریزی، هماهنگی بودجه، کنترل و ارزیابی بودجه بر عملکرد مالی شرکت‌های بزرگ از دیدگاه مدیران به رابطه مثبت و فزاینده‌ای در ساختار بودجه‌ای سازمان و عملکرد مالی دست‌یافته شد که هر جا بودجه به‌درستی تنظیم و تدوین شده باشد در آنجا عملکرد مالی بسیار خوبی را شاهد خواهیم بود.	بررسی تأثیر بودجه‌ریزی بر عملکرد مالی	براینارد (۲۰۰۵)
نتایج بر اساس تحلیل پوششی داده‌ها، نشان می‌دهد که مدیریت عملیات، از جمله ارزیابی ویژگی خدمات مشتری، از طریق	عملکرد مالی و خدمات مشتری، بررسی با استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ۳۸ خط هوایی	لین (۲۰۱۲)

اتخاذ تحلیل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بهبود می‌یابد.	بین‌المللی	
بودجه‌ریزی مدون مرتبط با اندازه و ساختار است و برای آن که مؤسسات 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 و به‌سازی بیشتر آزمون‌های "تناسب" بین عوامل احتمالی (اقتضایی) کسب‌وکار و میزان استفاده از بودجه عملیاتی را مدنظر داشته باشند.	بررسی شیوه‌های بودجه‌ریزی و عملکرد در کسب‌وکارهای درمانی کوچک	کینگ و همکاران (۲۰۱۰)

با توجه به اکثر پژوهش‌های بررسی شده می‌توان گفت که نبود پژوهشی در حوزه تعیین نقش بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی در شرکت‌های از نوع سرمایه‌گذاری است. به بیانی دیگر پژوهشی که نقش بودجه‌ریزی عملیاتی را بر بهبود عملکرد مالی بسنجد و متغیرهای مدیریت عملکرد، بودجه‌ریزی عملیاتی، بهبود عملکرد مالی را مورد سنجش قرار دهد، محدود است.

#### چهارچوب نظری پژوهش

مدل زیر برگرفته از تأثیر بودجه‌بندی بر عملکرد مالی است که در این مدل بودجه‌بندی شامل چهار مؤلفه برنامه‌ریزی، هماهنگی، کنترل و ارزیابی مالی است. در این مدل بودجه‌بندی به‌عنوان متغیر مستقل (پیش‌بینی‌کننده) و عملکرد مالی به‌عنوان متغیر وابسته است (لریا و پیمپونگ، ۲۰۱۶).



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش

### فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه ۱- بین بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه ۲- بین برنامه‌ریزی و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه ۳- بین تجزیه و تحلیل هزینه‌ها (ABC) و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه ۴- بین مدیریت عملکرد و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

### روش تحقیق

روش تحقیق در این پژوهش، توصیفی و از نوع پیمایشی است. از نظر هدف تحقیق، از نوع تحقیق کاربردی است که باهدف تأثیر بودجه‌بندی بر عملکرد مالی در شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی صورت گرفته است. جامعه آماری این پژوهش ۱۱۰ نفر بوده است که با توجه به جدول مورگان و به صورت تصادفی ۸۷ نفر کارکنان تخصصی کارکنان مالی و مرتبط ساده، شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. برای جمع‌آوری اطلاعات از جامعه آماری و به منظور آزمون فرضیه‌های تنظیم شده، تحقیق حاضر از پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته که با توجه به متغیرهای تحقیق و عملیاتی نمودن آنها تنظیم شده و روایی آن به تأیید خبرگان مالی و اساتید مدیریت رسیده، استفاده شده است. پایایی پرسش‌نامه نیز با استفاده از الفای کرونباخ  $0/75$  به دست آمده است که با توجه به آن که بالای  $0/70$  است، نشان از پایایی پرسش‌نامه است. پرسش‌نامه شامل ۱۴ سؤال است که سه گویه برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد را مورد سنجش قرار می‌دهد.

### روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها

در بخش تحلیل استنباطی آمار مربوط به آزمون فرض‌های آماری و نظریه استنباط آماری برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات بهره گرفته شده است. با توجه به پاسخی‌هایی که به پرسش‌نامه‌ها داده می‌شوند و در سطح استنباطی، با توجه به نرمال بودن داده‌ها از آزمون  $t$  یک‌راهه، از ضریب همبستگی پیرسون جهت ارتباط بین دو مؤلفه و ضریب رگرسیون خطی با استفاده از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

### یافته‌های تحقیق

جدول شماره (۲) داده‌های توصیفی مربوط به متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی را نشان می‌دهد، چنان که مشاهده می‌گردد میانگین به دست آمده برای برنامه‌ریزی  $41/39$ ، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها  $38/54$  (ABC) و مدیریت عملکرد  $40/61$  است. میانگین کل به دست آمده برای بودجه‌ریزی عملیاتی  $120/54$  و مسئولیت پاسخگویی  $41/06$  است.



جدول ۲: نتایج توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین	انحراف معیار	پایین‌ترین	بالا‌ترین	دامنه	تعداد
برنامه‌ریزی	۴۱/۳۹	۴/۲۴	۲۹	۵۰	۲۱	۸۷
تجزیه و تحلیل هزینه‌ها (ABC)	۳۸/۵۴	۵/۰۳	۲۷	۴۸	۲۱	۸۷
مدیریت عملکرد	۴۰/۶۱	۵/۸۸	۲۴	۵۰	۲۶	۸۷
بودجه‌ریزی عملیاتی	۱۲۰/۵۴	۱۳/۸۸	۸۱/۰۰	۱۴۶/۰۰	۶۵/۰۰	۸۷
بهبود عملکرد مالی	۴۱/۰۶	۵/۱۰	۲۷	۵۰	۲۳	۸۷

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه ۱- بین بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد: جدول شماره (۳) نتایج تحلیل همبستگی پیرسون را برای متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی به صورت کلی نشان می‌دهد. نتایج حاکی از این است که رابطه این متغیرها  $I=(۰/۷۴۵)$  در سطح  $۰/۰۰۱$  معنی‌دار است؛ بنابراین با تأیید فرضیه تحقیق می‌توان گفت که بین بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد. برای مشخص‌سازی رابطه تک‌تک عناصر بودجه‌ریزی عملیاتی با متغیر بهبود عملکرد مالی، روش تحلیل رگرسیون چندمتغیره بکار گرفته شد که نتایج آن در جداول شماره ۳، ۴ و ۵ ارائه شده است.

جدول ۳: نتایج همبستگی بین متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی

متغیر	نتایج	متغیر بهبود عملکرد مالی
بودجه‌ریزی عملیاتی	همبستگی	۰/۷۴۵
	معنی‌داری	۰/۰۰۱
	تعداد	۸۷

جدول شماره (۴) ضرایب همبستگی متغیرهای برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها (ABC)، مدیریت عملکرد را با متغیر و بهبود عملکرد مالی نشان داده است. همان‌طور که در جدول بالا مشاهده می‌شود همه متغیرهای مستقل تحقیق با بهبود عملکرد مالی همبستگی دارند. این همبستگی نیز معنی‌دار بوده است. نتایج تحلیل رگرسیون در جداول زیر ارائه شده است:

جدول ۴: نتایج همبستگی بین متغیرهای عناصر بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی

منحصر	نتایج	بهبود عملکرد مالی
برنامه‌ریزی	همبستگی	۰/۶۷۵
	معنی‌داری	۰/۰۰۱
تحلیل هزینه‌ها (ABC)	همبستگی	۰/۶۸۲
	معنی‌داری	۰/۰۰۱
مدیریت عملکرد	همبستگی	۰/۶۸۷
	معنی‌داری	۰/۰۰۱

جدول شماره (۵) خلاصه نتایج تحلیل رگرسیون به روش اینتر را نشان می‌دهد در این تحلیل میزان R به دست آمده برابر ۰/۷۴ و مقدار  $R^2$  (ضریب تعیین) برابر ۰/۵۵ است. نتایج بیانگر این است که بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند ۵۵ درصد تغییرات متغیر بهبود عملکرد مالی را پیش‌بینی کند.

جدول ۵: خلاصه ضرایب استاندارد شده برای متغیرهای تحقیق

متغیر	ضرایب استاندارد نشده		خطای استاندارد	B	معنی‌داری
	ضرایب استاندارد شده	t			
مدیریت عملکرد	۰/۲۹۳	۲/۳۵۸	۰/۰۵۴	۰/۱۲۷	۰/۰۲۱
تحلیل هزینه‌ها (ABC)	۰/۲۷۶	۲/۲۳۱	۰/۰۶۳	۰/۱۴۰	۰/۰۲۸
برنامه‌ریزی	۰/۲۴۶	۱/۹۸۷	۰/۰۷۴	۰/۱۴۸	۰/۰۵۰

فرضیه ۱-۱- بین برنامه‌ریزی و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد. نتایج جدول شماره (۵) نشان می‌دهد که رابطه متغیر برنامه‌ریزی به صورت کلی  $t = (1/987)$  در سطح  $0/050$  معنی‌دار است؛ بنابراین می‌توان گفت که بین برنامه‌ریزی و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد. به علاوه بتای مشاهده شده در این متغیر  $0/25$  است به این معنی که این متغیر می‌تواند حدود ۲۵ درصد تغییرات متغیر بهبود عملکرد مالی را پیش‌بینی نماید.

فرضیه ۱-۲- بین تجزیه و تحلیل هزینه‌ها (ABC) و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتایج جدول شماره (۵) نشان می‌دهد که رابطه متغیر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها (ABC) به صورت کلی  $t = (2/231)$  در سطح  $0/028$  معنی‌دار است؛ بنابراین می‌توان گفت که بین تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد. به علاوه بتای مشاهده شده در این متغیر  $0/28$  است به این معنی که این متغیر می‌تواند حدود ۲۸ درصد تغییرات متغیر بهبود عملکرد مالی را پیش‌بینی نماید.

فرضیه ۱-۳- بین مدیریت عملکرد و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد. نتایج جدول (۵) حاکی از این است که رابطه متغیر مدیریت عملکرد به صورت کلی  $t = (2/358)$  در سطح  $0/021$  معنی‌دار است بنابراین می‌توان گفت که بین مدیریت عملکرد و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد. به علاوه بتای مشاهده شده در این متغیر  $0/29$  است به این معنی که این متغیر می‌تواند حدود ۲۹ درصد تغییرات متغیر بهبود عملکرد مالی را پیش‌بینی نماید.

#### جدول ۶: خلاصه نتایج فرضیه‌ها

نتیجه	فرضیه
تأیید	بین بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
تأیید	بین برنامه‌ریزی و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
تأیید	بین تجزیه و تحلیل هزینه‌ها (ABC) و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
تأیید	بین مدیریت عملکرد و بهبود عملکرد مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با توجه به یافته‌های حاصل از پژوهش و فرضیه‌های مورد بررسی قرار گرفته می‌توان بیان داشت که رابطه متغیرهای برنامه‌ریزی، تجزیه‌وتحلیل هزینه‌ها (ABC) و مدیریت عملکرد بر بهبود عملکرد مالی به ترتیب و در سطح ۰/۰۵۰ و در سطح ۰/۰۲۸ و در سطح ۰/۰۲۱ معنی‌دار است؛ بنای مشاهده شده در متغیر برنامه‌ریزی ۰/۲۵ است به این معنی که این متغیر می‌تواند حدود ۲۵ درصد تغییرات متغیر بهبود عملکرد مالی را پیش‌بینی نماید، به‌علاوه بنای مشاهده شده در متغیر تجزیه‌وتحلیل هزینه‌ها ۰/۲۸ است به این معنی که این متغیر می‌تواند حدود ۲۸ درصد تغییرات متغیر بهبود عملکرد مالی را پیش‌بینی نماید. بنای مشاهده شده در متغیر مدیریت عملکرد ۰/۲۹ است به این معنی که این متغیر می‌تواند حدود ۲۹ درصد تغییرات متغیر بهبود عملکرد مالی را پیش‌بینی نماید. با توجه به درصد‌های بیان شده مدیریت عملکرد (ارزیابی عملکرد مالی) بیشترین تأثیر را بر تغییرات بهبود عملکرد مالی دارد، چرا که ارزیابی عملکرد، سنجش سامانمند و منظم فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی برای رشد و بهبود سیستم عملکرد مالی ضروری بوده و از آن جا که مدیریت عملکرد مالی عوامل مختلفی از جمله، هماهنگی و همکاری عوامل تولید، مدیریت موجودی‌ها و مدیریت سرمایه در گردش را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

اصلاح سیستم مدیریت عملکرد تأثیر به‌سزایی در بهبود عملکرد مالی شرکت دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش ملاحظه می‌شود که فرضیه یک تحقیق، با عنوان رابطه بین بودجه‌ریزی عملیاتی و بهبود عملکرد مالی، فرضیه دوم تحقیق با عنوان رابطه بین برنامه‌ریزی و بهبود عملکرد مالی، فرضیه سوم تحقیق تحت عنوان رابطه بین تجزیه‌وتحلیل هزینه‌ها (ABC) و بهبود عملکرد مالی و فرضیه چهارم تحقیق با عنوان رابطه بین مدیریت عملکرد و بهبود عملکرد مالی در شرکت سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی رابطه معنی‌داری وجود دارد، مورد تأیید قرار گرفت. بررسی قدرت رابطه هر یک از عوامل ذکر شده در فرضیه‌های فوق یعنی برنامه‌ریزی، تجزیه‌وتحلیل هزینه‌ها (ABC) و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی با بهبود عملکرد مالی نشان می‌دهد که مدیریت عملکرد، تجزیه‌وتحلیل هزینه‌ها (ABC) و برنامه‌ریزی به ترتیب با بنای ۲۹٪، ۲۸٪ و ۲۵٪ بیشترین توان را برای پیش‌بینی تغییرات بهبود عملکرد مالی داشته‌اند. نتایج پژوهش با یافته‌های ولی‌پور و همکاران (۱۳۹۶)، قدیمی، بیگ‌زاده (۱۳۹۴)، رضایی و رستمی (۱۳۹۳)، ساکتی و سعیدی (۱۳۹۱)، لین (۲۰۱۲)، کینگ و همکاران (۲۰۱۰) هم‌راستا است. بودجه دستگاه‌های اجرایی، از مهم‌ترین ابزارهای سیاست‌گذاری، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی به‌منظور اجرای راهبرد توسعه و آئینه

تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت است که به‌عنوان ابزار سیاست مالی و تثبیت‌کننده نوسانات اقتصادی و همچنین معیار هزینه و ضابطه سنجش کارایی دستگاه‌های اجرایی، نقش به‌سزایی را در توسعه اقتصاد ملی برعهده دارد.

در خلال پژوهش حاضر پیشنهادهایی به نظر پژوهشگر رسیده است که با توجه به نوپا بودن موضوع بودجه‌ریزی عملیاتی و اثرگذاری آن بر عملکرد بخش‌های مختلف جامعه، به شرح ذیل ارائه می‌گردد، سازماندهی دستگاه‌های اجرایی بر مبنای بودجه‌بندی افزایشی و متناسب با تورم و یا شاخص‌های دیگر به‌غیر 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 نادیده‌گرفتن واقعیت‌ها و عملکردهای گذشته و بدون توجه به سطح فعالیت‌های خود از روش‌های علمی حسابداری استفاده نکنند؛ لذا پیشنهاد می‌شود با توجه به شرایط موجود، برای تخصیص بودجه از روش‌های جدید و علمی مبتنی بر واقعیت استفاده شود.

در محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها باید به‌عنوان یکی از حساس‌ترین مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی هرچه بیشتر دقت شود، چرا که هراندازه بهای تمام شده به‌عنوان داده اصلی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و اکثر روش‌های حسابداری مدیریت به طور 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. با توجه به وجود رابطه معنی‌دار بین برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد با بهبود عملکرد مالی، کارشناسان، ذی‌حسابان و مدیران مالی و سایر مسئولین در تهیه بودجه به این موارد توجه داشته باشند. آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم بهبود عملکرد مالی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات موردنیاز 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 بهبود عملکرد مالی فراهم می‌آورد.

از طرفی دیگر در این تحقیق با توجه به سیر تحولات بودجه‌ریزی عملیاتی و تأثیرات آن بر بالارفتن راندمان بهره‌وری و عملکرد سازمان‌ها، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مورد بررسی واقع شده است. برای بهبود عملکرد سازمان‌ها لازم است که فاصله بین برنامه‌ریزی تا عمل به آن کوتاه‌تر شود و چشم‌اندازهای سازمانی بر مبنای بودجه اختصاص‌یافته به آنها طراحی شود. نتایج این قسمت از پژوهش نیز با پژوهش‌های پور علی و کاکوان (۱۳۹۵)، براینارد (۲۰۰۵)، ساکتی و سعیدی (۱۳۹۱)،

لین (۲۰۱۲) هم‌راستا است. بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی نیازمند برنامه‌ریزی دقیق‌تر برای نزدیک شدن به اهداف غایی دولت است. با توجه به شرایط اقتصادی در سازمان‌های دولتی، با تخصیص صحیح و بهینه منابع کمیاب، می‌توان به نزدیک شدن نتایج سنجش میزان عملکرد و بهره‌وری کمک کرد و در جهت بهبود توانمندی سازمان‌های دولت و ارتقا آنها گام برداشت. از ارزیابی میزان ورودی‌ها و خروجی‌ها، با کنترل صحیح می‌توان به این مهم دست‌یافت.

برای کنترل منابع و مصارف، سازمان‌های دولتی با تخصیص بهینه منابع می‌توانند به چشم‌اندازهای آتی دست یابند. بودجه‌ریزی عملیاتی نیازمند تغییراتی بنیادی در سیستم‌های اطلاعات مدیریت، مالی و شیوه مدیریت دستگاه‌های دولتی است. بودجه عملیاتی ایدئال باید اطلاعات مربوط به فصول، برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی را همراه با نتایج پیش‌بینی شده به تفکیک در برداشته باشد. موانع و مشکلاتی که در بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفته نیازمند هموارسازی است. با توجه به گسترش روزافزون روش‌های ارزیابی عملکرد، سازمان‌های دولتی با هدف‌گذاری و سنجش عملکرد خود می‌توانند به افزایش هر چه بیشتر عملکرد برنامه‌ها و بهبود مستمر، نقش مؤثری در موفقیت و پیشرفت در برنامه‌های آتی دولت ایفا کنند. برای افزایش تأثیرات بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود عملکرد سازمان‌های دولتی و عملکرد مالی شرکت‌های بورسی پیشنهاداتی ارائه می‌گردد:

- ۱) بیان نمودن فعالیت‌های موجود در برنامه‌های سازمان دولتی به دقت و تفصیل
- ۲) الزام به تعیین بودجه در برنامه‌های عملکردی سالانه در سازمان‌های دولتی
- ۳) استفاده کردن از سیستم‌های اطلاعاتی با سرعت و دقت بالا
- ۴) تعیین نمودن چشم‌اندازها و شفاف‌سازی در استفاده از منابع و مصارف
- ۵) به‌کارگیری روش‌های نوین در سنجش عملکرد
- ۶) ارائه راهکارهای مناسب با توان مالی سازمان‌های دولتی

## منابع

- ابراهیمی، سعید؛ فردانی، زهره؛ محمد نبی و والیانی، نوشین (۱۳۸۸). بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام.
- ابوالعلائی، بهزاد (۱۳۸۸). مدیریت عملکرد راهنمای مدیران برای ارزیابی و بهبود عملکرد کارکنان. تهران: سازمان مدیریت صنعتی
- آذر، عادل؛ خدیور، آمنه (۱۳۹۳). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد - پارادایم‌های مدل‌سازی، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
- آرمسترانگ، مایکل (۱۳۸۵). (مدیریت عملکرد) هر روز قلیچلی و داریوش غلامزاده، تهران: مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- برزوزاده، محسن بهار (۱۳۸۸). بودجه‌ریزی، تهران: انتشارات سپینود.
- پناهی، علی؛ (۱۳۹۲). بودجه عملیاتی (در نظریه و عمل)، چاپ سوم، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی ایران.
- پور علی، م.؛ کاکوان، س. (۱۳۹۵). امکان‌سنجی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل. حسابداری مدیریت، ۹(۲۸)، ۹۷-۱۱۸.
- خانلری، امیر؛ سهرابی، بابک (۱۳۸۷). مدل علی بهبود و تعالی در ارتباط با مشتریان سازمان - علوم مدیریت ایران، ش ۱۱، ص ۱۴۸
- خواجوی، شکرالله؛ فتاحی نافچی، حسن؛ قدیریان آرنائی، محمدحسین (۱۳۹۴). رتبه‌بندی و ارزیابی عملکرد مالی بهادار تهران با استفاده از مدل ترکیبی فازی - AHP - شرکت‌های صنایع منتخب بورس اوراق ویکور؛ مطالعه موردی، شرکت‌های صنایع دارویی، فلزات اساسی و خودرو و قطعات، دانش حسابداری، سال پانزدهم شماره ۶۰ پاییز ۹۴
- رضایی، نادر؛ رستمی، جمیل (۱۳۹۳). الزامات اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ارومیه (مطالعه موردی: بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد). حسابداری سلامت.
- ساکتی، پرویز؛ سعیدی، احمد (۱۳۸۸). چالش‌ها راهکارهای به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران مجموعه مقالات سومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، گروه مشاوران پنکو
- شباهنگ، ر (۱۳۹۳). حسابداری مدیریت با تجدیدنظر کامل. مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی. جلد اول، چاپ ۲۵ (۱۹۸-۱۹۳).

- عباسی، ابراهیم (۱۳۹۱). بودجه‌ریزی نوین در ایران، تهران: انتشارات سمت.
- فرجوند، اسفندیار (۱۳۹۳). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه (ویرایش دوم با تجدیدنظر کلی) چاپ یازدهم، تبریز، انتشارات گلباد
- فروغی، داریوش، حقیقی پراپری، محمد، رسائیان، امیر (۱۳۹۱). امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی، دستگاه‌های دولتی استان اصفهان)، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره اول، شماره پیاپی ۱
- فضلی، ص؛ حسینی، م (۱۳۹۰). بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه کارهای الزام جهت کاهش موانع (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان قزوین). مطالعات کمی در مدیریت دوره ۲، ۳ (۷۰-۴۸).
- قدیمی، بهزاد؛ یوسف، بیگزاده (۱۳۹۴). ارزیابی عوامل مدیریتی مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان دانشگاه علوم پزشکی تبریز، مدیریت بهداشت و درمان (نظام سلامت، بهار ۱۳۹۴، دوره ۶، شماره ۱ (پیاپی ۱۵) از صفحه ۶۹ تا صفحه ۷۸
- کاظمی، زهره؛ زنگویی، سمیه و البرزی، روح اله (۱۳۸۷). بررسی هزینه تمام شده شستشوی هر دست البسه و ملحفه با استفاده از تکنیک ABC در رخت‌شوی خانه بیمارستان ولیعصر (عج) بیرجند، دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی، عملیاتی، تهران، <https://civilica.com/doc/74162>
- کردستانی، غلامرضا؛ عباسی، عبدالاحد (۱۳۹۳). بررسی تأثیر تمرکز مشتری بر عملکرد مالی شرکت، فصلنامه علمی - پژوهشی مدیریت دارایی و تأمین مالی، سال دوم، شماره سوم، شماره پیاپی ششم پاییز.
- مازی، م؛ کمالی، ک (۱۳۸۱). بررسی نحوه تخصیص اعتبارات بودجه با استفاده از مدل برنامه‌ریزی آرمانی مطالعه موردی استان فارس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. سال نهم، ۳۰ (۵۷-۲۹).
- مشایخی، بیتا؛ عبدزاده کنفی، محمد و فرجی، امید (۱۳۹۳). بررسی امکان‌سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران: (مطالعه موردی دانشگاه تهران)، فصلنامه علمی، پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی، شماره نهم، بهار ۹۳، ص ۱۳.
- میر سپاسی، ناصر؛ معمارزاده طهران، غلامرضا؛ شفیع‌زاده، رضا (۱۳۸۹). "مدل مدیریت منابع انسانی"، نشریه تعاون.
- نعمت الهی، حمیدرضا؛ امیری، امین؛ احمدی، حیدر (۱۴۰۰). شناسایی مؤلفه‌های سرمایه اجتماعی در مدیریت بحران اپیدمی کرونا. مدیریت دولتی. ۱۳ (۴). ۶۲۶-۵۹۷.



الوانی، سید مهدی و ریاحی، بهروز (۱۳۸۲). سنجش کیفیت خدمات در بخش عمومی مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران. چاپ اول.

ولی‌پور، محمد؛ آذر، عادل؛ امینی، محمدرضا (۱۳۹۳). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استوار - فازی، رویکردی تعالی محور در مدل‌سازی بودجه بیمارستان‌ها، پژوهش‌های مالی، مقاله ۹، دوره ۲۱، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۶، ص ۱۹۸ - ۱۷۹.

### References

- Aquila, D J, (2013), "COSO's Internal Control-Integrated Framework." The CPA Journal. Vol, October. pp. 80-92.
- Arslan, Y., Guler, B., & Kuruscu, B. (2020). Credit Supply Driven Boom-Bust Cycles. BIS Working Papers No. 885. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3573994>
- Armstrong, Michael (2012), Armstrong's Handbook of Human Resource Management Practice: 2012(12th Edition), London, kogan page, Corporate governance, HRM practices and organizational performance. Socio.
- Bar ton, William. H. (1990). implementing detention policy changes. paper presented at the annual meetings of American Society of Criminology. Baltimore. USA.
- Beutler, T., Bichsel, R., Bruhin, A., & Danton, J. (2020). The Impact of Interest Rate Risk on Bank Lending. Journal of Banking & Finance, 115(1), 105797. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2020.105797>
- Bry nard, P. A. (2009). Mapping the Factors that Influence Policy Implementation. Journal of Public Administration, 44(3.1).520 -530
- Chorafas, Dimitris N. (2007). "Strategic Business Planning for Accountants: Methods, Tools and Case Studies, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier", First Edition.
- Chr istian, Michelsen. (2005). exploring policy space: Interactions between policy instruments on household energy efficiency. The case of domestic cold appliances in Germany. Lund, Sweden.
- Cline, Kurt. D. (2000). Defining the Implementation Problem: Organizational Management versus Cooperation. Journal of Public Administration Research and Theory, 10(3), 551 -571.

Hunter, David. J. & Marks, Linda. (2002). Decision-Making Processes for Effective Policy Implementation. Wolfson Research Institute. University of Durham Queen's Campus.

Irvine, J., Park, S., & Yildizhan, C. (2013). Customer-Base Concentration, Profitability

Kie Istra, Paul. (2010). Enabling efficient policy implementation. Economist Intelligence Unit report. Sponsored by Oracle.

Kuei, S. L. (2007). The Current Situation of Physical Education Implementation in Elementary Schools in Taiwan. Proceedings of the Redesigning Pedagogy: Culture. Knowledge and Understanding Conference. Singapore.

Kumar, N. (1996). The Power Of Trust In Manufacturer-Retailer Minnesota management & budgeting, (2012), Guide to risk assessment and control activities- revision". p 20.  
<http://www.beta.mmb.state.mn.us/>

Sai sombut, Petcharat. (2006). Academic Affairs at the Faculty of Political Science. Ubolrachathani University.

Stark, Jodi. (2004). implementation Marine Protected Areas Policy: Lessons from Canada & Australia. Simon Fraser University. School of Resource and Environmental Management.

Shin, J., Milton, S., (2004). The effects of performance budgeting and funding programs on graduation rate in public four-year colleges and universities. Education Policy Analysis Archives, 12(22).

King, Robyn, Clarkson, Peter M., and Wallace, Sandra (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. Management Accounting Research 21 (1) 40-55.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.11.002>

Lin, Wen-Cheng, )2012(. "Financial performance and customer service: An examination using activity-based costing of 38 international airlines," Journal of Air Transport Management, Elsevier, vol. 19(C), pages 13-15.

Stanojević, B., Dzitac, S., Dzitac, I. (2019), "Solution approach to a special class of full fuzzy linear programming problems", Procedia Computer Science, Vol. 162, pp: 260-266,  
<https://doi.org/10.1016/j.procs.2019.11.283>.

Russell, S.J., and Norvig, P. (2020). "Artificial intelligence: A modern approach", 4rd Edition, Publisher: Alan Apt, Pearson Education Limited, Malaysia.

Hijal-Moghrabi, Imane. (2019), "Performance-Based Budgeting Implementation: A Nonlinear System Perspective", *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*, [https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5\\_3697-1](https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_3697-1).

Hesrini, E. (2015). "Analisis Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja pada Kantor Pengawasan dan Pelayanan Bea dan Cukai Gresik", *e-Jurnal Ilmu Manajemen MAGISTRA*, E-ISSN: 2442-4315, Vol. 1 (1), pp: 56–70.

Surianti, M., Dalimunthe, A.R. (2017). "The Implementation of Performance Based Budgeting in Public Sector(Indonesia Case: A Literature Review)", *International Journal of Developing and Emerging Economies*, Vol.5(2), pp: 52-67.

Martinez Guzman., J.P. (2019). "Can Centralized Performance Budgeting Systems Be Useful For Line Ministries? Evidence From Chile", *Public Budgeting & Finance*, Vol. 39, (2), pp: 23-43. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12214>.

Tat-Kei Ho, A. (2018). "From Performance Budgeting to Performance Budget Management: Theory and Practice", *Public Administration Review*, Vol. 78(5), pp: 748–758. DOI: 10.1111/puar.12915.

