

موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران

The Obstacles of Performance Budgeting Implementation in Iran Tax Affairs Organization

Z. Poorzamani*, M. Samoghani**

زهرا پورزمانی*، محسن صدرمغانی**

Received: 2014/9/1

Accepted: 2014/12/11

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۱۰

Abstract

The purpose of present research is to study the obstacles in the way of the implementation of performance budgeting in Iran Tax Affairs Organization in 1392. Main hypotheses of the research are examined based on Shah Model containing the three factors of Ability, Authority and Acceptance. A sample population (size) consists of 312 people. Simple random sampling is selected for this research. Following collecting information and answers to the questionnaires, we used Excel and SPSS softwares to analyze and interpret the data collected. Reliability of data for all scales was assessed by Cronbach's alpha coefficient. Also to examine the research hypotheses, Chi-square test was used. The results of the research showed that in all hypotheses the value of Chi-square is statistically significant. Indeed the results of main hypotheses and all relevant subordinated hypotheses shows that "Tax Affairs Organization" does not enjoy required ability, authority and acceptance implement performance budgeting.

چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران در سال ۱۳۹۲ می‌باشد. فرضیه‌های اصلی پژوهش بر مبنای مدل شه یعنی سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش مورد بررسی قرار می‌گیرد. حجم جامعه آماری ۳۱۲ نفر می‌باشد. روش نمونه‌گیری در این تحقیق از نوع تصادفی ساده می‌باشد. به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، پس از جمع‌آوری اطلاعات و پاسخ‌های پرسشنامه‌های توزیع شده، از نرم‌افزارهای Excel و SPSS استفاده شد. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ و همچنین به منظور آزمون فرضیات پژوهش از آزمون ناپارامتریک خی دو استفاده گردیده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در تمام فرضیات مقدار خی دو معنی‌دار می‌باشد. همچنین نتایج فرضیه‌های اصلی و تمامی فرضیات فرعی مرتبط با آنها به ترتیب نشان داد که سازمان امور مالیاتی کشور توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

Keywords: Obstacles Performance Budgeting implementation, Ability, Acceptance, Authority, Tax Affairs Organization (TAO).

واژه‌های کلیدی: موانع بودجه‌ریزی عملیاتی، توانایی، پذیرش، اختیار، سازمان امور مالیاتی.

JEL Classification: M48

طبقه‌بندی موضوعی: M48

*Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran
**MS.in Accounting, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran

*استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، نویسنده
مسئول:
zahra.poorzamani@yahoo.com
**کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، تهران

مقدمه

تحولات و پیچیدگی‌های عصر حاضر نیاز دولت‌ها را جهت اعمال تدابیری منطقی به خصوص اقدام به برنامه‌ریزی صحیح، تصمیم‌گیری و مدیریت علمی و ایجاد هماهنگی در امور مربوط به نیازمندی‌های جوامع مطرح ساخته است. استفاده از روش‌های نوین بودجه‌بندی، علاوه بر این که از کندی کار دستگاه‌های دولتی و اسراف اموال عمومی جلوگیری می‌کند، در پیشبرد مقاصد اجتماعی و اقتصادی نیز بسیار مؤثر بوده و دولت‌ها از این طریق می‌توانند منابع ملی را به نحو عادلانه و مطلوب در بین اهداف مطلوب جامعه توزیع نمایند (نوروش، ۱۳۸۸).

روند متداول بودجه‌ریزی در کشور، اطلاعات کافی در خصوص نتایج هزینه کردن اعتبارات و میزان اثربخشی و کارایی برنامه به دست نمی‌دهد و همچنین دارای افق برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت بوده و محدودیت اقتدار مدیریت در کنترل هزینه‌ها و نظارت بر اجرای هر واحد را موجب می‌شود. از آنجا که در سیستم بودجه‌ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه جویی و بازدهی در قبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شوند لذا از منابع بدرستی استفاده نشده و حتی به هدر می‌روند. از طرفی افزایش یا کاهش بودجه دستگاه‌ها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه زنی آنها بوده و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسؤلیت‌پذیری آنان کم‌رنگ می‌باشد. علاوه بر این در کشور ما بودجه با مسائل اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، بیکاری، اشتغال، تورم و به‌طور کلی رونق و رکود اقتصادی در ارتباط است و از سوی دیگر در اکثر سال‌ها با کسری بودجه مواجه است (فرزب، ۱۳۸۱).

یکی از اصلاحات اخیر در نظام بودجه‌ای کشور حرکت به سمت بودجه عملیاتی می‌باشد. بودجه‌بندی عملیاتی به فعالیت‌هایی اطلاق می‌گردد که مدیران برای کسب رضایت مشتریان و در عین حال کنترل و کاهش بهای تمام شده انجام می‌دهند. بودجه‌بندی عملیاتی برای سازمان‌ها فراتر از اندازه‌گیری و گزارشگری بهای تمام شده تولیدات و خدمات است و در واقع یک فلسفه، یک شیوه برخورد و یک مجموعه از تکنیک‌ها برای ایجاد ارزش بیشتر با بهای تمام شده کمتر را در بر می‌گیرد. امروزه برای حفظ بقای سازمان در دنیای رقابتی، بودجه‌بندی

عملیاتی یک ضرورت است (نوروش، ۱۳۸۳).

در دهه گذشته در ایران نیز مانند بسیاری از کشورهای دیگر، اصلاح نظام بودجه‌ریزی و به ویژه بودجه‌ریزی عملیاتی مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. از سال ۱۳۸۰ نیز با تصویب قوانینی در بودجه سالانه، دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌بندی شد که یکی از محورهای اساسی آن، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی می‌باشد. اما پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی به آسانی نیز امکان‌پذیر نبوده و با موانع و مشکلات فراوانی مواجه می‌باشد. لذا تحقیق حاضر به بررسی و شناسایی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی به عنوان یکی از دستگاه‌های مهم اجرایی دولت ایران می‌پردازد و تلاش خواهد شد تا مهمترین عامل‌هایی که مربوط به موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشند مورد بررسی قرار گیرند و همچنین راهکارهایی نیز ارائه شوند.

یکی از معروف‌ترین مدل‌های مربوط به اجرای دقیق بودجه‌ریزی عملیاتی و موفقیت آن و همچنین موانع اجرای آن توسط شه‌ارائه شده است. وی سه عامل اساسی در اجرا و پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی را توانایی، اختیار و پذیرش معرفی می‌کند (Andrews, 2004).

در ایران و در جریان برنامه سوم توسعه درصد بسیار کمی از سازمان‌ها با کمک شرکت‌های مشاوره یا با همکاری مراکز علمی و پژوهشی از قبیل دانشگاه‌ها، اقدام به اجرای پروژه‌های مربوط به تعیین بهای تمام شده خدمات خود کردند. برای اجرای بودجه‌بندی عملیاتی لازم است تمامی بخش‌ها، سازمان‌ها، ادارات کل و وزارتخانه‌ها فعالیت‌های خود را مستند و بهای تمام شده آن را محاسبه کنند و سپس دولت به اجرای بودجه نویسی به شیوه عملیاتی بپردازد. در حال حاضر بودجه‌ریزی عملیاتی در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته استقرار یافته است و در کشور ما نیز لزوم برقراری سیستم بودجه‌ریزی مورد توجه قرار گرفته و در این راستا دولت موظف شده است تا پایان برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در

مروری بر پیشینه پژوهش

Jordan & Hackbart (۱۹۹۹) تحقیقی با عنوان "اهداف و موفقیت پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی" انجام داده اند که یافته های تحقیق این محققین نشان داد که مسؤولیت پاسخگویی برنامه‌ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد مؤثر است (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶).

Andrews (۲۰۰۴) نشان داده است که امکان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالت‌هایی وجود دارد که در آنها توانایی حرفه‌ای و کارشناسی برای چنین تغییراتی بیشتر وجود دارد و مقامات برای اعمال چنین تغییراتی اختیارات بیشتری دارند و میزان پذیرش تغییر نیز بیشتر است.

محمودی (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان "بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع" به این نتایج دست یافت که بین پیاده سازی بودجه‌بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی‌داری وجود دارد و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی به ترتیب شاخص‌های:

۱- عوامل فنی و فرایندی، ۲- عوامل انسانی، ۳- عوامل محیطی؛ با عوامل مدیریتی مرتبط می باشند. اسعدی و همکارانش (۱۳۸۵) در پژوهشی با عنوان "شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران" بر اساس مدل شه به این نتایج دست یافت که از عوامل بازدارنده استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مورد مطالعه به ترتیب: پذیرش انگیزشی، اختیار رویه‌ای، اختیار قانونی، اختیار سازمانی، توانایی فنی، توانایی ارزیابی عملکرد، پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و پذیرش سیاسی است.

همچنین عادل آذر و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی تحت عنوان "اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی" را بررسی نموده و به این نتایج دست یافتند که عوامل محیطی، اجرایی و کنترلی از الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و عدم رعایت آنها در سازمان، مانعی برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی خواهد بود. همچنین از عوامل مذکور، عوامل

کلیه دستگاه‌های اجرایی به نحوی فراهم آورد که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش عملیاتی تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود، همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی و فقط بر اساس آئین نامه مالی، معاملاتی، اداری و استخدامی هزینه می‌گردد که متضمن پیش‌بینی نحوه نظارت بر هزینه‌ها و تحقق اهداف پیش‌بینی شده است و با پیشنهاد معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، خاطر نشان می‌گردد مواد (۱۳۸) و (۱۴۴) قانون برنامه چهارم توسعه نیز دولت را موظف به استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نموده تا منجر به افزایش کارایی، بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول گردد و همچنین بند (و) ماده (۳۱) قانون مذکور دولت را موظف به تدوین استانداردهای ملی حسابداری طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای تعیین دقیق عملکرد حساب‌های سرمایه‌گذاری بخش عمومی و تعیین قیمت تمام شده طرح‌ها نموده است که این امر در ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ مجلس شورای اسلامی و همچنین جزء (ج) بند (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ نیز مورد تکلیف واقع گردیده است. براساس الزامات قانونی مجلس شورای اسلامی در بند (ز) تبصره یک قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و جزء (۲) بند (ب) تبصره (۴) قوانین بودجه سال‌های ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ و مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، دولت را ملزم کرده است که نسبت به اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات اقدام نماید.

لذا با توجه به مراتب فوق، این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که: "آیا سازمان امور مالیاتی کشور ایران، توانایی، پذیرش و اختیارات لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد خیر؟"

فرضیه اصلی ۱: سازمان امور مالیاتی کشور ایران توانایی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد. فرضیه فرعی ۱-۱: سازمان امور مالیاتی کشور ایران توانایی ارزیابی عملکرد دقیق فعالیت‌های انجام شده را دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲: سازمان امور مالیاتی کشور ایران نیروی انسانی لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۱-۳: سازمان امور مالیاتی کشور ایران توانایی فنی لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه اصلی ۲: سازمان امور مالیاتی کشور ایران اختیارات لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۲-۱: سازمان امور مالیاتی کشور ایران اختیار قانونی لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۲-۲: سازمان امور مالیاتی کشور ایران اختیار رویه های لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۲-۳: سازمان امور مالیاتی کشور ایران اختیار سازمانی لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه اصلی ۳: در سازمان امور مالیاتی کشور ایران، پذیرش لازم در رابطه با اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ۳-۱: سازمان امور مالیاتی کشور ایران پذیرش سیاسی لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۳-۲: سازمان امور مالیاتی کشور ایران پذیرش مدیریتی لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۳-۳: سازمان امور مالیاتی کشور ایران پذیرش انگیزشی لازم برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

روش پژوهش

به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، پس از جمع‌آوری

محیطی بیشترین تأثیر و عوامل کنترلی و اجرایی به ترتیب در رتبه‌های بعدی، جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه تأثیرگذار هستند.

پورزمانی و نادری (۱۳۹۱) در پژوهش خود به بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران پرداختند. مدل پژوهش آنها بر اساس مدل عوامل شه می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش، ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و نبود اختیار رویه ای و همچنین نداشتن انگیزه های پذیرش به عنوان موانع عمده استقرار بودجه ریزی عملیاتی شناسایی شدند. افزون بر این، یافته های پژوهش نشان‌دهنده این واقعیت است که در حال حاضر، سازمان مناطق تجاری و صنعتی توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

در پژوهشی دیگر باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) به بررسی موانع موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه های جرای کشور پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق نشان داد که کارشناسان بر این عقیده هستند که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در عمل توفیق چندانی نداشته است. این کارشناسان سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در عدم استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی مؤثر می دانند.

اردکانی و همکاران (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان "بودجه‌ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران" با ارائه شرحی از روند اصلاحات در جهان به تعریف و مقایسه بودجه‌ریزی عملیاتی با روش های قدیمی بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران پرداخته اند. سپس سیر بودجه‌ریزی در ایران و در نهایت چالش‌های موجود بر سر راه آن در ایران مطرح و برخی راهکارها ارائه شده است.

لذا با توجه به بررسی پژوهش های انجام شده در این زمینه، این تحقق به منظور پوشش خلاء تحقیقاتی موجود در ارتباط با توانایی، پذیرش و اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور در جهت برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ساختار بندی و مورد پژوهش قرار گرفته است. در این خصوص با توجه سؤال اصلی تحقیق که در بند مقدمه ذکر گردید، فرضیات زیر بر اساس مدل شه تبیین و مورد آزمون قرار خواهند گرفت:

توانایی: برای اجرای موفق هر برنامه‌ای، توانایی لازم برای اجرا و ادامه فرآیندهای اجرایی آن شرط اساسی و لازم می‌باشد. بدون داشتن توانایی لازم برای کاری، اجرای آن کار به طور یقین با مشکلات فراوانی همراه خواهد بود. در بررسی‌های مربوط به پیاده سازی سیستم بودجه ریزی عملیاتی، عامل توانایی را به سه عامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی تقسیم می‌کنند «توانایی سنجش عملکرد» بر همه مراحل اجرای بودجه ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد (Harris, ۲۰۰۱).

اختیار: عامل مؤثر دوم در اجرای موفق بودجه ریزی عملیاتی، عامل اختیار است که در سه سطح اختیار قانونی، اختیار رویه‌ای و اختیار سازمانی مطرح می‌شود.

پذیرش: Robison & Brumby (۲۰۰۵) این گونه بیان می‌کنند که مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای سازمان‌ها، بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع اجرا و پیاده سازی سیستم‌های جدید از قبیل بودجه ریزی بر مبنای عملیات باشند. عامل پذیرش در سه جنبه مورد نیاز است: جنبه سیاسی، جنبه مدیریتی و جنبه انگیزشی.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی و استنباطی

نتایج آمار توصیفی نشان داد از بین تعداد ۱۷۰ پرسشنامه توزیع شده ۸۰ درصد (۱۳۶ نفر) از نمونه آماری مرد و ۲۰ درصد (۳۴ نفر) آنها زن هستند، همچنین بیشتر اعضای نمونه آماری (۵۲/۴ درصد) بین ۲۶ تا ۳۵ سال سن داشتند. بیشتر اعضای نمونه آماری (۵۵/۹ درصد) دارای تحصیلات لیسانس بودند و نتیجه اکثریت پست سازمانی مورد بررسی (۴۷/۴ درصد) کارشناسان بوده است. نتایج جدول زیر نشان می‌دهد که در تمام فرضیات مقدار χ^2 دو معنی دار می‌باشد لذا چنین نتیجه‌گیری می‌شود که پاسخ‌ها به گزینه‌های سؤالات دارای پراکندگی یکسانی نبوده و پاسخ‌ها در یک جهت دارای شیب می‌باشند. بررسی میانگین‌ها نشان می‌دهد که این فراوانی به سمت خیلی کم می‌باشد لذا در تمام موارد فرضیه‌های پژوهش رد می‌شود.

اطلاعات و پاسخ‌های پرسشنامه‌های توزیع شده، از نرم‌افزارهای Excel و SPSS استفاده شد. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از SPSS استفاده شد. همچنین به منظور آزمون فرضیات پژوهش از آزمون ناپارامتریک χ^2 دو استفاده گردید است. اگر سطح معنی داری به دست آمده در این آزمون از ۰/۰۵ کمتر باشد نشان می‌دهد که پاسخ‌ها به گزینه‌های سؤالات دارای پراکندگی یکسانی نبوده و پاسخ‌ها در یک جهت دارای شیب می‌باشند (یا در جهت خیلی زیاد و یا در جهت خیلی کم). در ادامه مقایسه میانگین نشان دهنده جهت پاسخ‌ها به گزینه‌های هر بعد خواهد بود.

اگر میانگین بدست آمده برای هر بعد کمتر از ۳ باشد نشان می‌دهد که بعد مذکور از مطلوبیت برخوردار نمی‌باشد لذا فرضیه پژوهش رد می‌شود.

اگر میانگین بدست آمده برای هر بعد بیشتر از ۳ باشد نشان می‌دهد که بعد مذکور از مطلوبیت برخوردار می‌باشد لذا فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری: کلیه جامعه آماری پژوهش شامل: سازمان مرکزی امور مالیاتی کشور (معاونان، مدیران و کارشناسان بودجه سازمان)، حجم جامعه آماری ۳۱۲ نفر و روش نمونه‌گیری در این تحقیق از نوع تصادفی ساده می‌باشد.

به منظور تعیین تعداد نمونه از جدول کرجسی و مورگان استفاده می‌گردد. بر اساس جدول کرجسی و مورگان حجم نمونه ۱۷۲ نفر محاسبه شده است.

روش‌ها و ابزار گردآوری اطلاعات: در تحقیق حاضر برای کسب اطلاعات لازم درباره موضوع پژوهش و شناخت دقیق تر آن، روش جمع‌آوری داده‌ها به صورت ترکیبی از دو روش کتابخانه‌ای (مطالعه اسناد و مدارک) و روش میدانی (استفاده از ابزار پرسشنامه) بوده است.

مدل و متغیرهای تحقیق

مدلی که جهت تحقیق حاضر در نظر گرفته شده است، مدل شه می‌باشد که توسط Andrews در سال ۲۰۰۴ و بر پایه سه عامل اساسی توانایی، اختیار و پذیرش ارائه شده است.

متغیرهای پژوهش حاضر عبارتند از:

فرضیه اصلی اول و فرضیات فرعی ۱-۱، ۲-۱ و ۳-۱

پژوهش

نتایج فرضیه اول و فرضیات فرعی مرتبط با آن نشان داد که سازمان امور مالیاتی کشور توانایی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. بررسی توانایی از جهت ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و توانایی فنی مورد بررسی قرار گرفت. این نتایج همسو با نتایج پژوهش‌های دیگر، به طور مثال، محمودی در سال ۱۳۸۴ نشان داد که بین پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی‌دار وجود دارد و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی به ترتیب شاخص‌های عنوان شده زیر: (۱) عوامل فنی و فرایندی، (۲) عوامل انسانی، (۳) عوامل محیطی؛ با عوامل مدیریتی مرتبط می‌باشند.

همچنین پورزمانی و نادری در پژوهشی سال ۱۳۹۱ با عنوان بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری- صنعتی ایران نشان دادند که ناتوانی در ارزیابی عملکرد و ناتوانی نیروی انسانی از موانع عمده استقرار بودجه ریزی عملیاتی می‌باشند.

فرضیه اصلی دوم و فرضیات فرعی ۱-۲، ۲-۲ و ۳-۲

پژوهش

جدول (۱). شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای تحقیق	زیر مقیاس	میانگین	انحراف استاندارد
توانایی	ارزیابی	۲,۵۴	۰,۶۷
	انسانی	۲,۵۱	۰,۷۰
	فنی	۲,۶۲	۰,۶۸
	توانایی	۲,۵۶	۰,۵۸
اختیار	قانونی	۲,۵۳	۰,۶۶
	رویه	۲,۴۵	۰,۷۶
	سازمانی	۲,۴۵	۰,۷۱
	اختیار	۲,۴۷	۰,۶۳
پذیرش	سیاسی	۲,۶۷	۰,۶۸
	مدیریتی	۲,۶۰	۰,۷۷
	انگیزشی	۲,۳۸	۰,۷۸
	پذیرش	۲,۵۵	۰,۶۳

جدول (۲). آزمون ناپارامتریک خی دو به منظور آزمون فرضیات پژوهش

متغیرهای تحقیق	زیر مقیاس	فرضیه	آزمون خی دو	معنی داری	نتیجه آزمون	نتیجه گیری
توانایی	ارزیابی	فرعی ۱-۱	۷۷,۵۳	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	انسانی	فرعی ۲-۱	۷۴,۳۳	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	فنی	فرعی ۳-۱	۱۰۸,۰۲	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	توانایی	اصلی ۱	۹۳,۱۲	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
اختیار	قانونی	فرعی ۱-۲	۹۱,۱۸	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	رویه	فرعی ۲-۲	۵۶,۹۴	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	سازمانی	فرعی ۳-۲	۶۹,۴۳	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	اختیار	اصلی ۲	۷۱,۱۷	۰,۰۰۲	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
پذیرش	سیاسی	فرعی ۱-۳	۱۰۷,۵۳	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	مدیریتی	فرعی ۲-۳	۸۷,۰۱	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	انگیزشی	فرعی ۳-۳	۳۷,۵۴	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	پذیرش	اصلی ۳	۴۹,۴۱	۰,۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه

سازمان امور مالیاتی کشور پذیرش سیاسی، مدیریتی و انگیزشی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. تعدادی از صاحب‌نظران تأکید می‌کنند که سیاستمداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیمات تخصصی مقاومت می‌کنند، چون یک چنین اطلاعاتی، آسیب پذیری آنها را در برابر مردم افزایش می‌دهد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که پذیرش بودجه ریزی عملیاتی از جانب مدیران به خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، اساسی است.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که در بعد پذیرش سیاسی، مقامات سیاسی اطلاعات حاصل از عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور را قابل اطمینان ندانسته و آنها را در تصمیم‌گیری‌های خود به کار نمی‌گیرند. همچنین آنها بودجه‌ریزی عملیاتی را به‌عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی عملیاتی نپذیرفته‌اند. در حیطه پذیرش مدیریتی نیز وضع به همین منوال بوده و به نظر می‌رسد به مدیران سازمان اختیارات لازم جهت تصمیم‌گیری و استقلال مدیریتی جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی واگذار نشده است. در حیطه پذیرش انگیزشی می‌توان اینگونه بیان کرد که عناصر و طرح‌های توییحی و انگیزشی در سیستم ارزیابی عملکرد برای تشویق مدیران و کارشناسان در اجرا یا عدم اجرای بودجه ریزی عملیاتی وجود ندارد. همچنین نظام حقوق و مزایای مناسب و طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب در سازمان امور مالیاتی کشور وجود ندارد. نهایتاً می‌توان گفت که آموزش‌های لازم در رابطه با کسب شناخت و مهارت‌های لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه نشده است.

بحث و نتیجه‌گیری

تحقیق حاضر به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا سازمان امور مالیاتی کشور توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد؟ نتایج فرضیات تحقیق نشان داد که:

فرضیه اول: سازمان امور مالیاتی کشور توانایی ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد. لذا پیشنهاد می‌شود:

سازمان امور مالیاتی کشور اختیارات قانونی، اختیار رویه‌ای و اختیارات سازمانی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد. به نظر می‌رسد بر اساس نظرات کارشناسان

قوانین مالیات‌های مستقیم، قانون برنامه و بودجه، قانون محاسبات عمومی و قانون برنامه پنجم توسعه برای بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور همسو و در یک راستا نمی‌باشند. همچنین قوانین لازم برای تسهیل اجرای بودجه پیش‌بینی نشده و ضمانت اجرایی لازم و نظارت بر آن در این سازمان وجود ندارد.

مطابق با «اختیار رویه‌ای» سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرایندهای بودجه موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که رویه‌های مالی، رویه‌های کنترل بودجه جاری و رویه‌های بودجه‌ریزی جاری در سازمان امور مالیاتی کشور یکسو و یک جهت نیستند.

اگر اختیارات لازم واگذار شود و به مدیران اجازه داده شود که تصمیم‌هایی در مورد استخدام، بودجه‌ریزی، گزارشگری و قدرت تصمیم‌گیری داشته باشند، بودجه عملیاتی به صورت اثربخش‌تر اجرا می‌شود (Kettl, 1992).

نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که سازمان امور مالیاتی کشور از اختیارات لازم در اجرای بودجه و استفاده از اطلاعات عملکرد در سازمان برخوردار نبوده و شتاب و سرعت لازم برای اجرای بودجه، آزادی عمل و انعطاف لازم و هماهنگی و یکپارچگی بین واحدهای سازمان به منظور اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

فرضیه اصلی سوم پژوهش و فرضیات فرعی ۱-۳،

۲-۳ و ۳-۳ پژوهش

- آذر، عادل؛ دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سیدمهدی. (۱۳۹۱). *روش شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع*. تهران: انتشارات صفار اشراقی.
 - اردکانی، سعید؛ شاهی، طاهره؛ فرجام، رستم؛ فاطمه، موسی نژاد. (۱۳۸۸). "بودجه ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران". *حسابدار رسمی*، ۲۱، ۱۴۶-۱۴۱.
 - اسعدی، محمود؛ ابراهیمی، محسن؛ باباشاهی، جبار. (۱۳۸۵). "شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه". *دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی*، تهران: ۱۸ و ۱۹ اردیبهشت ماه.
 - باباجانی، جعفر؛ رسولی، مهدی. (۱۳۹۰). "شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور". *دو فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری مالی*، ۱(۱)، ۵۰-۳۲.
 - پورزمانی، زهرا؛ نادری، بابک. (۱۳۹۱). "بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۱)، ۱۶-۱.
 - حسن آبادی، محمدحسن؛ نجارصراف، علیرضا. (۱۳۸۶). *مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی*. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
 - فرزب، علیرضا. (۱۳۸۱). *بودجه ریزی دولتی در ایران*. چاپ چهاردهم. تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی ایران.
 - محمودی، محسن. (۱۳۸۴). "بازبینی قانون محاسبات عمومی کشور". *گزارش علمی- تخصصی (سایت آفتاب)*، شماره ۳۲.
 - نوروش، ایرج. (۱۳۸۳). "حسابداری مدیریت". تهران: انتشارات ترمه.
 - Andrews, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance Based Budgeting Reforms". *The International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 334-336.
- الف) از روش ها و شاخص های صحیح و مناسب به منظور ارتقای توانایی سازمان استفاده گردد.
- ب) با استفاده از کارشناسان مالی خبره در زمینه های اصلاح سیستم های حسابداری، سنجش عملکرد و آشنا به قوانین مالی، نیروی انسانی لازم تأمین گردد.
- فرضیه دوم: سازمان امور مالیاتی کشور اختیارات قانونی، رویه ای و سازمانی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. لذا پیشنهاد می شود:
- الف) قوانین جدید برای اعطای اختیارات جهت اجرا، نظارت و ضمانت اجرایی در سازمان امور مالیاتی کشور پیش بینی و مصوب گردد.
- ب) وحدت رویه در ابعاد مالی و اجرایی سازمان ایجاد گردد.
- ج) اختیارات لازم در اجرا و استفاده از اطلاعات سازمان امور مالیاتی کشور اعطا و همچنین هماهنگی و یکپارچگی بین واحدهای مختلف سازمان منظور گردد.
- فرضیه سوم: سازمان امور مالیاتی کشور پذیرش سیاسی، مدیریتی و انگیزشی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. لذا پیشنهاد می شود:
- الف) منابع مالی کافی جهت ایجاد انگیزش در پذیرش اجرای بودجه ریزی عملیاتی در قوانین بودجه منظور گردد.
- ب) با بالا بردن ارتقای عملکرد، می توان پذیرش سیاسی و مدیریتی را فراهم کرد.
- ج) از طرح های تشویقی، حقوق و مزایای مناسب و آموزش و مهارت لازم جهت ارتقای پذیرش انگیزشی در کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور استفاده گردد.
- همچنین پیشنهادات برای تحقیقات آتی عبارتند از:
- بررسی راهکارهای ارتقای توانایی سازمان امور مالیاتی کشور جهت اجرای مؤثرتر بودجه ریزی عملیاتی، بررسی موانع پذیرش چه از حیث سیاسی، مدیریتی و انگیزشی و رفع این موانع جهت ارتقای پذیرش سازمان امور مالیاتی جهت اجرای مؤثرتر بودجه ریزی عملیاتی و استفاده از روش های آماری جدید مانند معادلات ساختاری و تحلیل کیفی برای تحلیل نتایج.