

# موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران

## The Obstacles of Performance Budgeting Implementation in Iran Tax Affairs Organization

Z.Poorzamani\*, M.Samoghani\*\*

زهرا پور زمانی\*، محسن صدرمغانی\*\*

Received: 2014/9/1

Accepted: 2014/12/11

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۱۰

### Abstract

This paper seeks to recognize the obstacles regarding the implementation of the performance budgeting in Iran Tax Affairs Organization. The Shah model is used to test hypotheses. The model includes three factors: Ability, Authority and Acceptance. The sample consists of 312 participants that selected based on simple random sampling method. Chi square test is conducted to analyze the collected data. Also, we use Cronbach's alpha coefficient to assess reliability of data for all scales. Statistical analyses are performed using SPSS statistical software. Statistical results show that all three main hypotheses are significant at the 0.05 level as well as all sub-hypotheses. Our findings reveal that Tax Affairs Organization doesn't have sufficient ability, authority, and acceptance of performance budgeting implementation.

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

**JEL Classification:** M48

### چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران در سال ۱۳۹۲ می باشد. فرضیه های اصلی پژوهش بر مبنای مدل شه یعنی سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش مورد بررسی قرار می گیرد. حجم جامعه آماری ۳۱۲ نفر می باشد. روش نمونه گیری در این تحقیق از نوع تصادفی ساده می باشد. به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، پس از جمع آوری اطلاعات و پاسخ های پرسشنامه های توزیع شده، از نرم افزارهای 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 می دهد که در تمام فرضیات مقدار خی دو معنی دار می باشد. همچنین نتایج فرضیه های اصلی و تمامی فرضیات فرعی مرتبط با آنها به ترتیب نشان داد که سازمان امور مالیاتی کشور توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد.

**واژه های کلیدی:** موانع بودجه ریزی عملیاتی، توانایی، پذیرش، اختیار، سازمان امور مالیاتی

**طبقه بندی 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، ایران

## مقدمه

تحولات و پیچیدگی های عصر حاضر نیاز دولت ها را جهت اعمال تدابیری منطقی به خصوص اقدام به برنامه ریزی صحیح، تصمیم گیری و مدیریت علمی و ایجاد هماهنگی در امور مربوط به نیازمندیهای جوامع مطرح ساخته است. استفاده از روش های نوین بودجه بندی، علاوه بر این که از کندی کار دستگاههای دولتی و اسراف اموال عمومی جلوگیری می کند، در پیشبرد مقاصد اجتماعی و اقتصادی نیز بسیار مؤثر بوده و دولت ها از این طریق می توانند منابع ملی را به نحو عادلانه و مطلوب در بین اهداف مطلوب جامعه توزیع نمایند (نوروش، ۱۳۸۸).

روند متداول بودجه ریزی در کشور، اطلاعات کافی در خصوص نتایج هزینه کرد اعتبارات و میزان اثربخشی و کارایی برنامه به دست نمی دهد و همچنین دارای افق برنامه ریزی کوتاه مدت بوده و محدودیت اقتدار مدیریت در کنترل هزینه ها و نظارت بر اجرای هر واحد را موجب می شود.

از آنجا که در سیستم بودجه ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه جویی و بازدهی درقبال صرف منابع نادیده گرفته می شوند لذا از منابع بدرستی استفاده نشده و حتی به هدر می روند. 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 مسئولیت پذیری آنان کم رنگ می باشد. علاوه بر این در کشور ما بودجه با مسائل اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، بیکاری، اشتغال و تورم و بطور کلی رونق و رکود اقتصادی درارتباط است و ازسوی دیگر دراکثر سالها با کسری بودجه مواجه است (فرزیب، ۱۳۸۱).

یکی از اصلاحات اخیر در نظام بودجه ای کشور حرکت به سمت بودجه عملیاتی می باشد. بودجه بندی عملیاتی به فعالیتهایی اطلاق می گردد که مدیران برای کسب رضایت مشتریان و در عین حال کنترل و کاهش بهای تمام شده انجام می دهند. بودجه بندی عملیاتی برای سازمان ها فراتر از اندازه گیری 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 می گیرد. امروزه برای حفظ بقای سازمان در دنیای رقابتی، بودجه بندی عملیاتی یک ضرورت است (نوروش، ۱۳۸۳).

در دهه گذشته در ایران نیز مانند بسیاری از کشورهای دیگر، اصلاح نظام بودجه ریزی و به ویژه بودجه ریزی 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 بودجه بندی شد که یکی از محورهای اساسی آن،

تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی می باشد.

اما پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی در دستگاه های دولتی به آسانی نیز امکان پذیر نبوده و با موانع و مشکلات فراوانی مواجه می باشد. لذا تحقیق حاضر به بررسی و شناسایی موانع پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی به عنوان یکی از دستگاه های مهم اجرایی دولت ایران می پردازد و تلاش خواهد شد تا مهمترین عامل هایی که مربوط به موانع پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی می باشد مورد بررسی قرار گیرند و همچنین راه کارهایی نیز ارائه شوند.

یکی از معروف ترین مدل های مربوط به اجرای دقیق بودجه ریزی عملیاتی و موفقیت آن و همچنین موانع اجرای آن توسط شه ارائه شده است. وی سه عامل اساسی در اجرا و پیاده سازی موفقیت آمیز بودجه ریزی عملیاتی را توانایی، اختیار و پذیرش معرفی می کند (اندروز، ۲۰۰۴).

در ایران و در جریان برنامه سوم توسعه درصد بسیار کمی از سازمان ها با کمک شرکت های مشاوره یا با همکاری مراکز علمی و پژوهشی از قبیل دانشگاه ها، اقدام به اجرای پروژه های مربوط به تعیین بهای تمام شده خدمات خود کردند. برای اجرای بودجه بندی عملیاتی لازم است تمامی بخش ها، سازمان ها، ادارات کل و وزارتخانه ها فعالیت های 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 بودجه ریزی عملیاتی در بسیاری از کشورهای توسعه یافته استقرار یافته است و در کشور ما نیز لزوم برقراری سیستم بودجه ریزی مورد توجه قرار گرفته و در این راستا دولت موظف شده است تا پایان برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به تدریج زمینه های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در 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 بودجه ریزی 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 می گردد که متضمن پیش بینی نحوه نظارت بر هزینه ها و تحقق اهداف پیش بینی شده است و با پیشنهاد معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی به

بودجه بندی عملیاتی به ترتیب شاخص های:

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 بودجه ریزی عملیاتی در سازمان مورد مطالعه به ترتیب: پذیرش انگیزشی، اختیار رویه ای، 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 "اولویت بندی عوامل موثر بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی" را بررسی نموده و به این نتایج دست یافتند که عوامل محیطی، اجرایی و کنترلی از الزامات استقرار بودجه ریزی عملیاتی بوده و عدم رعایت آنها در سازمان، مانعی برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی خواهد بود همچنین از عوامل مذکور، عوامل محیطی بیشترین تاثیر و عوامل کنترلی و اجرایی به ترتیب در رتبه های بعدی، جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه تاثیر گذار هستند.

پورزمانی و نادری (۱۳۹۱) در پژوهش خود به بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های مناطق آزاد تجاری- صنعتی ایران پرداختند. مدل پژوهش آنها بر اساس مدل عوامل شه می باشد. بر اساس یافته های 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 نشان دهنده این واقعیت است که در حال حاضر، سازمان مناطق تجاری- صنعتی توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. در پژوهشی دیگر باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) به بررسی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق نشان داد که کارشناسان بر این عقیده هستند که نظام بودجه ریزی 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 "بودجه ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران" با ارائه شرحی

تصویب هیئت وزیران می رسد، خاطر نشان می گردد مواد (۱۳۸) و (۱۴۴) قانون برنامه چهارم توسعه نیز دولت را موظف به استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی نموده تا منجر به افزایش کارائی، بهره وری 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 دارائیهای سرمایه ای برای تعیین دقیق عملکرد حسابهای سرمایه گذاری 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 بودجه ریزی 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 بدنبال پاسخ به این سوال است که آیا سازمان امور مالیاتی کشور ایران، توانایی، پذیرش و اختیارات لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد خیر؟

### مروری بر پیشینه پژوهش

جوردن و هاگبارت (۱۹۹۹) تحقیقی با عنوان اهداف و موفقیت پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی انجام داده اند که یافته های تحقیق این محققین نشان داد که مسئولیت پاسخگویی برنامه ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد موثر است (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶).

آندروز (۲۰۰۴) نشان داده است که امکان اجراء بودجه ریزی عملیاتی در ایالت هایی وجود دارد که در آنها توانایی حرفه ای 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 بودجه بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی داری وجود دارد و مشکلات پیاده سازی

### روش پژوهش

به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، پس از جمع آوری اطلاعات و پاسخ های پرسشنامه های توزیع شده، از نرم افزارهای 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 خی دو استفاده گردید است. اگر سطح معنی داری بدست آمده در این آزمون از ۰/۰۵ کمتر باشد نشان می دهد که پاسخ ها به گزینه های سوالات دارای پراکندگی یکسانی نبوده و پاسخ ها در یک جهت دارای شیب می باشند (یا در جهت خیلی زیاد و یا در جهت خیلی کم). در ادامه مقایسه میانگین نشان دهنده جهت پاسخ ها به گزینه های هر بعد خواهد بود. اگر میانگین بدست آمده برای هر بعد کمتر از ۳ باشد نشان می دهد که بعد مذکور از مطلوبیت برخوردار نمی باشد لذا فرضیه پژوهش رد می شود. اگر میانگین بدست آمده برای هر بعد بیشتر از ۳ باشد نشان می دهد که بعد مذکور از مطلوبیت برخوردار می باشد لذا فرضیه پژوهش تأیید می شود.

### جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه گیری

کلیه جامعه آماری پژوهش شامل سازمان مرکزی امور مالیاتی کشور (معاونان، مدیران و کارشناسان بودجه سازمان) می باشد. حجم جامعه آماری ۳۱۲ نفر می باشد. روش نمونه گیری در این تحقیق از نوع تصادفی ساده می باشد. به منظور تعیین تعداد نمونه از نگاره کرجسی و مورگان استفاده می گردد. بر اساس نگاره کرجسی و مورگان حجم نمونه ۱۷۲ نفر محاسبه شده است.

### روش ها و ابزار گردآوری اطلاعات

در تحقیق حاضر برای کسب اطلاعات لازم درباره موضوع پژوهش و شناخت دقیق تر آن، روش جمع آوری داده ها به صورت ترکیبی از دو روش کتابخانه ای (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 می باشد که توسط اندروز در سال ۲۰۰۴ و بر پایه سه عامل اساسی توانایی، اختیار و پذیرش ارائه شده است.

متغیرهای پژوهش حاضر عبارتند از:

**توانایی:** برای اجرای موفق هر برنامه ای، توانایی لازم برای

از روند اصلاحات در جهان به تعریف و مقایسه بودجه ریزی عملیاتی با روش های قدیمی بودجه ریزی عملیاتی در ایران پرداخته اند. سپس سیر بودجه ریزی در ایران و در نهایت چالش های 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 بودجه ریزی عملیاتی ساختار بندی و مورد پژوهش قرار گرفته است. در این خصوص با توجه سوال اصلی تحقیق که در بند مقدمه ذکر گردید، فرضیات زیر براساس مدل شه تبیین و مورد آزمون قرار خواهند گرفت:

**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 فعالیت های انجام شده را دارد.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

نگاره (۱). شاخص های توصیفی متغیر های 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             |

این نتایج همسو با نتایج پژوهش های دیگر، به طور مثال، محمودی در سال ۱۳۸۴ نشان داد که بین پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی دار وجود دارد و مشکلات پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی به ترتیب شاخص های عنوان شده زیر:

(۱) عوامل فنی و فرایندی،

(۲) عوامل انسانی،

(۳) عوامل محیطی

با عوامل مدیریتی مرتبط می باشند.

همچنین پور زمانی و نادری در پژوهشی سال ۱۳۹۱ با عنوان بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های مناطق آزاد تجاری- صنعتی ایران نشان دادند که ناتوانی در ارزیابی عملکرد و ناتوانی نیروی انسانی از موانع عمده استقرار بودجه ریزی عملیاتی می باشند.

اجرا و ادامه فرآیندهای اجرایی آن شرط اساسی و لازم می باشد. بدون داشتن توانایی لازم برای کاری، اجرای آن کار به طور یقین با مشکلات فراوانی همراه خواهد بود. در بررسی های مربوط به پیاده سازی سیستم بودجه ریزی عملیاتی، عامل توانایی را به سه عامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی تقسیم می کنند «توانایی سنجش عملکرد» بر همه مراحل اجرای بودجه ریزی عملیاتی تأثیر می گذارد (هریس، ۲۰۰۱).

**اختیار:** عامل مؤثر دوم در اجرای موفق بودجه ریزی عملیاتی، عامل اختیار است که در سه سطح اختیار قانونی، اختیار رویه ای و اختیار سازمانی مطرح می شود.

**پذیرش:** رابینسون و برومبی (۲۰۰۵) این گونه بیان می کنند که مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای سازمان ها، بخش ها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع اجرا و پیاده سازی سیستم های 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 نهایتاً اکثریت پست سازمانی مورد بررسی (۴۷/۴ درصد) کارشناسان بوده است.

نتایج نگاره فوق نشان می دهد که در تمام فرضیات مقدار خی دو معنی دار می باشد لذا چنین نتیجه گیری می شود که پاسخ ها به گزینه های سوالات دارای پراکندگی یکسانی نبوده و پاسخ ها در یک جهت دارای شیب می باشند. بررسی میانگین ها نشان می دهد که این فراوانی به سمت خیلی کم و کم می باشد لذا در تمام موارد فرضیه های پژوهش رد می شود.

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

##### 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.

## نگاره (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   |

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 واحد های سازمان به منظور اجرای بودجه ریزی عملیاتی وجود ندارد.

## فرضیه اصلی سوم پژوهش و فرضیات فرعی ۱-۳، ۲-۳ و ۳-۳

## ۳-۳ پژوهش

سازمان امور مالیاتی کشور پذیرش سیاسی، مدیریتی و انگیزشی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. تعدادی از صاحب نظران تأکید می کنند که سیاستمداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیمات تخصصی مقاومت می کنند، چون یک چنین اطلاعاتی، آسیب پذیری آنها را در برابر مردم افزایش می دهد. بررسی ها نشان می دهد که پذیرش بودجه ریزی عملیاتی از جانب مدیران به خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم گیری مدیریتی و ایجاد طرح های انگیزشی، اساسی است.

نتایج پژوهش حاضر نشان می دهد که در بعد پذیرش سیاسی، مقامات سیاسی اطلاعات حاصل از عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور را قابل اطمینان ندانسته و آنها را در تصمیم گیری های خود به کار نمی گیرند. همچنین آنها

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

## پژوهش

سازمان امور مالیاتی کشور اختیارات قانونی، اختیار رویه ای و اختیار سازمانی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. به نظر می رسد بر اساس نظرات کارشناسان قوانین مالیات های مستقیم، قانون برنامه و بودجه، قانون محاسبات عمومی و قانون برنامه پنجم توسعه برای بودجه ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور همسو و در یک راستا نمی باشند. همچنین به نظر می رسد که قوانین لازم برای تسهیل اجرای بودجه پیش بینی نشده و ضمانت اجرایی لازم و نظارت بر آن در این سازمان وجود ندارد.

مطابق با «اختیار رویه ای» سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرآیند های بودجه موجود، مورد غفلت واقع می شود. نتایج پژوهش حاضر نشان می دهد که رویه های مالی، رویه های کنترل بودجه جاری و رویه های بودجه ریزی جاری در سازمان امور مالیاتی کشور یکسو و یک جهت نیستند.

اگر اختیارهای لازم واگذار شود و به مدیران اجازه داده شود که تصمیم هایی در مورد استخدام، بودجه ریزی، گزارش گری و قدرت تصمیم گیری داشته باشند، بودجه عملیاتی به صورت اثربخش تر اجرا می شود (کتل، ۱۹۹۲).

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 بالابردن 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 توانائی سازمان امور مالیاتی کشور جهت اجرای موثرتر 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 موثرتر بودجه ریزی عملیاتی و استفاده از روش های آماری جدید مانند معادلات ساختاری و تحلیل کیفی برای تحلیل نتایج.

#### منابع

- 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*، شماره ۲۱، ص ۱۴۱-۱۴۶.
- 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*، شماره اول، ص ۳۲-۵۰.
- پورزمانی، زهرا؛ نادری، بابک. (۱۳۹۱). بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران. *فصلنامه حسابداری سلامت*، دوره اول، شماره اول، شماره پیاپی (۱)، ص ۱-۱۶.
- حسن آبادی، محمدحسن؛ نجارصراف، علیرضا. (۱۳۸۶). *مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی*، تهران: انتشارات مرکز

بودجه ریزی عملیاتی را بعنوان روشی مناسب برای بودجه ریزی عملیاتی نپذیرفته اند. در حیطه پذیرش مدیریتی نیز وضع به همین منوال بوده و به نظر می رسد به مدیران سازمان اختیارات لازم جهت تصمیم گیری و استقلال مدیریتی جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی واگذار نشده است. در حیطه پذیرش انگیزشی می توان اینگونه بیان کرد که عناصر و طرح های 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 طرح های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه های مصوب در سازمان امور مالیاتی کشور وجود ندارد. نهایتاً می توان گفت که آموزش های لازم در رابطه با کسب شناخت و مهارت های لازم جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی رایج نشده است.

#### بحث و نتیجه گیری

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

فرضه اول: سازمان امور مالیاتی کشور توانایی ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. لذا پیشنهاد می شود:

الف) از روش ها و شاخص های صحیح و مناسب به منظور ارتقای توانائی 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 تامین گردد.

فرضیه دوم: سازمان امور مالیاتی کشور اختیارات قانونی، اختیار رویه ای و اختیار 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 اجرائی 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.

- Andrews, M. (2004). *Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms. The International Journal of Public Sector Management, Vol. 17, No. 4, pp. 334-336.*
- Harris, J. (2001). *Performance Budgeting In Maine, Paper Presented At The Manging Performance Conference, Baltimore.*
- Kettl, D. (1992). *Deficit Politics. New York: Macmillan Publishing.*
- Robinson, M. and J. Brumby (2005). *Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature. Imf Working Paper, pp. 3-5.*
- 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.