



Investigating the role of effective factors of performance auditing on the implementation of operational budgeting in knowledge-based companies

Saeed moradi¹, Hamid mortezania²

Received: 2022/07/22

Approved: 2022/09/03

Research Paper

Abstract

The main purpose of this study is to investigate the role of effective performance audit factors on the implementation of operational budgeting in knowledge-based companies, which can be used to determine which of the performance audit factors has the greatest impact on the implementation of operational budgeting in Iran. In the framework of research hypotheses and based on theoretical discussions and research related to the subject, the theoretical angles of the work were examined and the role of performance auditing factors on the implementation of operational budgeting was identified, which are three environmental, human and Performance audit techniques were identified on the implementation of operational budgeting. In order to test the hypotheses, the statistical population consisting of 146 accountants, auditors and financial managers of knowledge-based companies were selected by random sampling method. After conducting a survey and statistical description of the features in question, the data were tested. All three hypotheses of this study were confirmed. The results of this study show that environmental factors of performance auditing have the highest impact on the implementation of operational budgeting and technical and human factors have equal impact.

Key words: Operational Audit, Operational Budgeting, Knowledge Based Companies

 10.22034/JPAR.2022.558238.1099

1 MSc.of Accounting, Department of Management and Economics, Imam Hossein Comprehensive University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) saeedmoradi0415@gmail.com

2 Assistant Professor, Department of Management and Economics, Imam Hossein Comprehensive University, Tehran, Iran. mortezaniya@ihu.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

شناخت عوامل مؤثر حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دانش‌بنیان

سعید مرادی^۱، حمید مرتضی نیا^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۱۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف اصلی تحقیق، شناخت عوامل مؤثر حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دانش‌بنیان است که می‌توان بدین‌صورت آن را مطرح نمود: کدام‌یک از عوامل حسابرسی عملکرد بیش‌ترین تأثیر را در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران دارد؟ در چارچوب فرضیات پژوهش و با تکیه بر مباحث نظری و مطالعه تحقیقات انجام‌شده مرتبط با موضوع، زوایای نظری کار مورد بررسی قرار گرفت و نقش عوامل مؤثر حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی مشخص و سه عامل محیطی، انسانی و فنی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی شد. به‌منظور بررسی فرضیه‌ها، جامعه آماری متشکل از ۱۴۶ نفر از حسابداران، حسابرسان و مدیران مالی شرکت‌های دانش‌بنیان به روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شده‌اند. پس از انجام پیمایش و توصیف آماری ویژگی‌های مورد بحث، نتایج داده‌ها مورد آزمون و هر سه فرضیه این تحقیق مورد تأیید قرار گرفت. نتایج به دست‌آمده از این بررسی نشان می‌دهد که عوامل محیطی حسابرسی عملکرد بالاترین تأثیر را بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی دارد و عوامل فنی و انسانی دارای تأثیر برابر هستند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملیاتی، بودجه‌ریزی عملیاتی، شرکت‌های دانش‌بنیان.

10.22034/JPAR.2022.558238.1099

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
saeedmoradi0415@gmail.com

۲. استادیار، گروه مدیریت مالی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران.

mortezaiani@ihu.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

حرفه حسابرسی نقش مهمی در اقتصاد کشورهای جهان دارد. حسابرسان به گزارش عملکرد و وضعیت مالی بنگاه‌های اقتصادی اعتبار می‌بخشند و مبنایی قابل اتکا برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان فراهم می‌سازند (صفرزاده، ۱۴۰۰). حسابرسی عملیاتی، ابزاری برای سنجش بهره‌وری و کارایی عملکرد مدیران دولتی است؛ زیرا بیش‌تر فعالیت‌های این دستگاه‌ها در راستای مباحث نظارت، کنترل و موضوع‌های مرتبط با منافع عمومی است. حسابرسان دیوان محاسبات معتقد هستند که نظام بودجه‌ریزی نامناسب مهم‌ترین چالش پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی است (ایمانی، ۱۳۹۳). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در چندین دهه گذشته موضوعی بحث‌برانگیز در مدیریت دولتی بوده است. در دهه نود میلادی موج جدیدی از اشتیاق به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بین دولت‌ها شکل گرفت. در سال‌های اخیر تمایل بیش‌تری به استفاده‌های سازمانی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به وجود آمده که باعث شده پژوهشگران به جزئیات دقیق‌تر این روش بودجه‌ریزی توجه کنند. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به مجموع فرآیندهایی اطلاق می‌شود که قصد دارند بین بودجه تخصیص داده‌شده به برنامه‌ها و نتایج یا خروجی‌ها ارتباط برقرار کنند (آذر و همکاران، ۱۳۹۰). ادبیات بودجه‌ریزی و مطالعات تطبیقی کشورهای پیشرفته نشان می‌دهد مناسب‌ترین نظام بودجه‌ریزی، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی است (آذر، ۱۳۸۸). از سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه‌بندی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توجه جدی قرار گرفت و در طرح دو مرحله‌ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به‌عنوان یک هدف میان‌مدت مورد توجه قرار گرفت (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰: ۳۳). با این وجود اکثر صاحب‌نظران و متخصصان بودجه در داخل کشور اعتقاد دارند تاکنون این تلاش نتایج و دستاوردهای قابل قبولی نداشته است (همان: ۳۲). با توجه به مطالب فوق، ضرورت توجه به موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است و به دلیل تأکید خاص قانون‌گذار بر تغییر در نظام بودجه‌ریزی دانشگاه‌ها، مطابق بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه (ساکتی، سعیدی، ۱۳۸۸: ۲) و تأکید مفاد بند ۳۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه و بند الف ماده ۲۰ برنامه پنجم توسعه جهت تغییر نظام بودجه‌ریزی است. مقام معظم رهبری سال ۱۴۰۱ را سال تولید دانش‌بنیان، اشتغال آفرین معرفی کردند. روشن است که هدف معظم له انجام یک کار نمایشی نبوده و ریل‌گذاری هدفمند حرکت‌های نظام را مدنظر دارند. آنچه در این نام‌گذاری قابل توجه و تأمل است، تأکید بر دانش‌بنیان بودن تولید، به‌عنوان یکی از ویژگی‌های بارز آن است که با مفهوم اخیر جهاد تبیین نیز پیوندی عمیق دارد. تولید ملی در واقع راه اصلی عبور از سختی‌ها و دشواری‌های اقتصادی برای کشور است. با توجه به ویژگی‌های خاص شرکت‌های دانش‌بنیان از قبیل دارا بودن سرمایه و دارایی‌های ناچیز، فعالیت در زمینه‌های پرخطر، استفاده از روش‌های مرسوم که توسط شرکت‌های دیگر برای تأمین مالی دنبال می‌شود، برای این دسته از شرکت‌ها توجیه‌پذیر نمی‌باشد. چراکه تأمین مالی از طریق بازار سرمایه، یکی از روش‌هایی است که شرکت‌های بزرگ و دارای سرمایه و امکانات مناسب که مراحل اولیه و ابتدایی رشد را طی

کرده و به بلوغ کافی برای استفاده از ابزارهای مالی مرسوم در بازار سرمایه رسیده باشند، توصیه شده است (نصیری، ۱۳۸۶).

در محیط‌های رقابتی ضروری است که مدیران با استفاده از فرآیند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و استراتژی‌های مورد نظر سازمان به شیوه‌ای آگاهانه بپردازند. با توجه به تغییر و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت‌های رقابتی شرکت‌ها و سازمان‌ها در جهان امروز میزان مطلوبیت عملکرد تک‌تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می‌تواند به عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حائز اهمیت باشد و با استفاده از آن‌ها می‌توانند به سنجش و ارزیابی وضعیت موجود طرح‌های استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آن‌ها اقدام کنند. گسترش رقابت موجب شده تا مدیریت ارشد در بسیاری از سازمان‌های نوین در به‌دست آوردن موقعیت مناسب در بازار و حفظ آن تمرکز یابد. مدیران دریافته‌اند بسیاری از سیستم‌های سازمانی که انتظار می‌رود برای پیشبرد عملیات مفید واقع شود، در جهت عکس اهداف سازمان حرکت می‌کند و موجب عقب‌ماندگی می‌شود (مهام، ۱۳۸۹). مهم‌ترین اهداف دولت‌ها رسیدن به رشد اقتصادی و فراهم کردن خدمات عمومی و تحقق عدالت اجتماعی است. برای تحقق این اهداف باید وظایف دولت‌ها در کنار وظایف مردم و نهادهای غیردولتی مشخص گردد، ساختار دولت تعیین شود و برای تحقق اهداف برنامه‌ریزی شود. بودجه‌ریزی عملیاتی از جمله مقوله‌هایی است که در بیش‌تر کشورهای توسعه‌یافته مورد استفاده قرار می‌گیرد و کشور ما ایران نیز چند سالی است در جهت تغییر نظام بودجه‌ریزی خود از حالت سنتی به بودجه‌ریزی عملیاتی است (علی‌مردانی، ۱۳۹۵).

با اجرا و توسعه حسابرسی عملیاتی، فعالیت‌ها و سیستم‌های سازمان‌ها مورد بررسی دقیق واقع می‌شوند و علاوه بر شناسایی نواحی مشکل‌آفرین فعلی و احتمالی آتی، راهکارهای قابل انجام که باعث بهبود فعالیت‌ها و عملیات می‌شوند، با انجام ارزیابی‌های بی‌طرفانه و مستقل، به‌عنوان پیشنهادات اصلاحی قابل ارائه خواهد بود. با موفقیت در اجرای حسابرسی عملیاتی، مدیریت درمی‌یابد که هرچه حسابرسی عملیاتی بیش‌تر انجام شود و پیشنهادهای بیش‌تری در زمینه اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات ارائه و صرفه‌جویی و نتایج حاصل نیز چشمگیرتر خواهد بود. هدف حسابرسی عملیاتی کمک به سطوح مدیریت در اصلاح برنامه‌ریزی و کنترل با تشخیص جنبه‌های سیستم‌ها و شیوه‌ها برای اصلاح و با ارائه پیشنهادات به مدیریت برای تغییر می‌باشد. تأکید همیشه بر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است. در قرآن نیز اگر به آیه «۱۸» سوره شریفه «حشر» توجه نماییم تأثیر هدایت‌گری جهت ادامه راه آینده به واسطه نظارت و ارزیابی قابل‌توجه‌تر خواهد بود لیکن ضرورت شناخت عوامل حسابرسی عملکرد در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و تدوین یک الگوی مناسب و یکپارچه مورد غفلت قرار گرفته و عملاً پژوهش در خصوص آن صورت نگرفته است. طی این تحقیق همت بر انجام این امر مهم است. با توجه به شرایط تحریمی و فشارهای اقتصادی وارده توسط ابرقدرت‌ها و با تأکید بر بیانات مقام معظم رهبری درباره تولید دانش‌بنیان ما را بر این داشت تا مطالعه تحقیقاتی را در زمینه ضرورت توجه

به شناخت عوامل حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی مناسب در شرکت‌های دانش‌بنیان به صورت موردی بپردازیم. تلاش می‌گردد مهم‌ترین شاخص‌های حسابرسی عملکرد تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی شود. این تحقیق به دنبال پاسخ‌گویی به سؤالات زیر است: نقش عوامل مؤثر حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دانش‌بنیان چیست؟ کدام‌یک از عوامل حسابرسی عملیاتی بیش‌ترین تأثیر را بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دانش‌بنیان دارند؟

۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

بودجه انعکاس مالی کلیه برنامه‌ها و عملیات اجرایی سازمان است و از این دیدگاه، بازتاب مجموعه‌ای از مسائل و مشکلات در رابطه با مدیریت سازمان را می‌توان از دریچه بودجه ملاحظه و آن را از طریق تحلیل روابط مالی و عملیاتی بررسی کرد. به‌عنوان مثال، علائم و عوارض مشهود در بودجه از قبیل عدم جذب اعتبار مصوب، نسبت بالای هزینه‌های کارکنان، عدم کفایت اعتبارات مصوب، بالا رفتن قیمت تمام‌شده محصولات یا خدمات، وصول نشدن درآمدهای پیش‌بینی شده و نظایر آن‌ها می‌توانند نشان‌گر مشکلاتی در سازمان باشد. الزام فزاینده مدیریت به استفاده از بودجه‌بندی به خاطر تحقق اهداف سازمانی، ارتباط مدیریت و بودجه را محکم‌تر و آن‌ها را بیش از پیش به یکدیگر نزدیک کرده است (بخشانی، دژکام، ۱۳۹۶). بودجه‌بندی، فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود است و برای حداکثر کردن میزان استفاده از منابعی است که معمولاً کمیاب هستند. در مواجهه با این منابع کمیاب، توجه مداوم به برنامه‌ریزی و تخصیص منابع و در ادامه آن بودجه‌بندی، ضرورتی انکارناپذیر دارد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۳). امروزه به دلیل پیچیدگی‌های فزاینده محیطی و وجود متغیرهای بی‌شمار و مؤثر در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران و نیاز به کاهش هزینه‌های جاری دولت، موضوع افزایش بهره‌وری، در کانون توجه کلیه سازمان‌های دولتی، و بنا بر قانون برنامه چهارم توسعه، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به شدت مورد توجه دولت و سایر سازمان‌ها قرار گرفته است (آرامش و همکاران، ۱۳۹۷). در واقع در ایران از اوایل دهه ۱۳۸۰ تصمیم بر تغییر در نوع و شکل بودجه‌ریزی مطرح گردیده است که ابتدا در بودجه سالانه و در سال‌های بعد، در قوانین فرادستی مطرح شد ولی علی‌رغم قوانین تصویب شده تاکنون اجرای این شیوه به نحو مطلوبی تحقق نیافته است (صفدری و همکاران، ۱۳۹۴). بهره‌گیری از نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران آغاز شده است و سازمان‌های مختلف مدعی استقرار و پیاده‌سازی این نظام هستند. با این وجود مسئله اساسی آن است که علی‌رغم آن‌که میزان پیشرفت آن رضایت‌بخش نیست (آذر و همکاران، ۱۳۹۷)، حسابرسی عملیاتی به‌طور کامل شناخته شده نیست و آن عده از مدیران که با حسابرسی عملیاتی اندکی آشنایی دارند به دلیل کمبود نیروی متخصص و آشنا به این نوع حسابرسی قادر به اجرای این حسابرسی نیستند. عدم آموزش کافی یکی دیگر از دلایل عدم اجرای حسابرسی عملیاتی می‌باشد. طبق نظر بسیاری از مدیران، که در شرکت تحت مدیریت آن‌ها، حسابرسی عملیاتی صورت نمی‌گیرد از عوامل اصلی عدم انجام حسابرسی عملیاتی عدم وجود نیروی

متخصص و عدم آشنایی مدیران می‌باشد. لازمه انجام حسابرسی عملیاتی فعال بودن حسابرسی داخلی می‌باشد. با توجه به نتایج به‌دست آمده در حدود بیش از ۵۰٪ شرکت‌ها، دارای حسابرسی داخلی فعال نیستند. بنابراین یکی از دلایل عدم انجام حسابرسی عملیاتی نبود حسابرسی داخلی در شرکت‌ها می‌باشد (مهام و همکاران، ۱۳۸۹). در صورتی که بپذیریم در حال حاضر، رشد و توسعه حسابرسی عملیاتی برای کشور ما از اهمیت و ضرورت خاصی برخوردار است؛ در ابتدای راه باید موانع اجرایی این نوع از خدمات حرفه‌ای را شناسایی نماییم. با شناخت عوامل مؤثر حسابرسی عملکرد و توسعه حسابرسی عملیاتی این فرصت برای مسئولین واحدها پیش می‌آید که کنترل‌های مدیریتی را با عمق‌نگری ارزیابی نموده و از بروز مسئله‌ای جدی یا فاجعه‌ای غیرقابل جبران برای سازمان جلوگیری کرده و برنامه‌های آتی خود را در جهت حداکثر سازی کارایی و اثربخشی اعلام نمایند.

۱-۲- بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی، نوعی سیستم برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه‌شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌ورزد. در چارچوب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخصی تحت عنوان شاخص‌های عملکرد، پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیش‌تری برخوردارند. از طرف دیگر در چارچوب چنین شیوه‌ای مشارکت سیاست‌گذاران، مدیران و حتی شهروندان در اغلب برنامه‌های راهبردی، اولویت‌های هزینه‌ای و ارزیابی عملکرد، صورت می‌گیرد. شناسایی ارتباط میان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص منابع، با توجه به افق‌های بلندمدت، از اهداف دیگر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تلقی می‌شود (عباسی، ۱۳۹۶). اندیشه‌ای که در ورای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد قرار دارد این است که اگر سیاست‌گذاران، تصمیمات مالی را به‌گونه‌ای عینی و بر مبنای کارایی و اثربخشی استوار سازند، آن‌گاه هم آن‌ها و هم مردم می‌توانند در باره عملکرد دولت قضاوت روشن‌تری داشته باشند. در واقع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، با مرتبط ساختن تصمیمات بودجه‌ای و عملکرد دولت، پاسخ‌گویی دولت را در مقابل قانون‌گذاران و مردم تقویت کند (تختایی، ۱۳۹۶). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عملیات به‌کارگیری ابزارهای مدیریت مالی انعطاف‌پذیر و توسعه‌یافته برای افزایش کارایی و بهره‌وری نهادهای دولتی و عمومی هم در کشورهای پیشرفته و هم در کشورهای در حال توسعه است. نهادهای موفق دولتی در کشورهای در حال توسعه، از این روش استفاده می‌کنند. بدنه اقتصادی دولت‌ها و صندوق بین‌المللی پول نیز کشورهای در حال توسعه را به استفاده از این روش تشویق می‌کنند (هاکان و همکاران، ۲۰۱۹). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یکی از کلیدی‌ترین عوامل کارایی در سازمان‌های امروزی است. از نظر اقتصادی فلسفه وجودی بودجه ناشی از وجود نوعی تناقض کلی است که در هر جامعه‌ای وجود دارد و به‌طور کامل علم اقتصاد را پدید آورده است. شناخت و ساختاردهی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان برای عملیاتی شدن آن الزامی است (آذر و همکاران، ۱۳۹۷). واژه «بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» برای اولین بار در دولت مرکزی آمریکا در حدود ۵۵ سال قبل

به کار گرفته شد. کشورهای دیگری نیز این نوع بودجه‌ریزی را برگزیده‌اند اما الگوی مورد استفاده میان کشورهای جهان یکسان نیست. بودجه‌ریزی عملیاتی فرآیند پیچیده‌ای است که اجرای آن چند سال به طول می‌انجامد (باباجانی، استا، ۱۳۹۴).

۲-۲- حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی را می‌توان نوعی ارزیابی مستقل از برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملکرد، نظام‌ها و رویه‌های مدیریتی یک سازمان دانست که تلاش دارد ارزیابی نماید: آیا در مصرف منابع مؤلفه‌های حسابرسی عملیاتی (شامل صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) رعایت شده است یا خیر؟ این نوع حسابرسی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا همچون مهندسی ارزش، منجر به حذف یا کاهش هزینه‌های بدون ارزش شود.

حسابرسی عملیاتی و کارایی از زمانی که مطرح شده است بر حسابرسی جنبه‌های گوناگون مدیریت تمرکز نموده و برای حسابرسی صورت‌های مالی نیز محدوده خاصی را معین نموده است. حسابرسی عملیاتی با ارزیابی مدیریت و عملکرد دستگاه‌های اجرایی درباره مصرف منابع مالی و نیروی انسانی و همچنین نظام‌های اطلاعاتی و نظارت بر شیوه‌های اجرایی با هدف شناسایی کار سیستم‌ها سروکار دارد. حسابرسی عملیاتی بر سؤالاتی نظیر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها تأکید دارد و به همین دلیل دامنه و گستره آن از حسابرسی مالی بسیار فراتر بوده و اهمیت اساسی آن در این است که قضاوت در باره پاسخ‌گویی عملیاتی و عملکرد نهادهای اجرایی را ارتقاء می‌بخشد (سایبانی، ۱۳۹۸).

حسابرسی عملیاتی (حسابرسی ارزش برای پول^۲) که بر اساس ۳ مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی از طریق ارزیابی مستقل برنامه‌ها و فعالیت‌ها، عملکرد و رویه‌های مدیریتی موفقیت سازمان‌های دولتی را بر اساس ۳ مؤلفه فوق در مصرف منابع می‌سنجد و از این طریق باعث تقویت پاسخ‌گویی عمومی و شفافیت مالی می‌شود. به دلیل شفاف نبودن قوانین و پیچیده بودن آن‌ها و همچنین نبود انگیزه سود در بخش عمومی، میزان فشار افکار عمومی جهت گزارش‌گری اتلاف منابع عمومی و سوءاستفاده‌ها و مدیریت ناصحیح مدیران بخش عمومی بر حساب‌رسان و دیوان محاسبات و سایر مراجع نظارتی بالاتر رفته است و لذا وجود حساب‌رس عملکرد ضرورت بیش‌تری می‌یابد (مواد ۱، ۶ و ۴۲ قانون دیوان محاسبات در این خصوص است) (نظری پور، ۱۳۹۶).

آذر و همکاران (۱۴۰۰) به ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند که در مدل پیشنهادی ۱۰ کد محوری «عوامل قانونی و مقرراتی»، «حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی»، «عوامل مالی و بودجه‌ای»، «عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی»، «عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت»، «عوامل انگیزشی و روان‌شناختی»، «عوامل فناوری و اطلاعاتی»، «عوامل اقتصادی»، «عوامل سیاسی و بین‌المللی» و «عوامل فرهنگی، اجتماعی» در مدل مشخص شده و عوامل علی، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر، پیامدها و راهبردها در نظر گرفته شده است. خیرالهی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر

عملکرد دولت پرداخته، نتایج نشان داده است بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شفافیت را بالا برده و به تفصیل جزئیات بودجه را عنوان می‌کند اما محدودیت‌هایی را برای دستگاه‌های اجرایی ایجاد خواهد کرد که باید در مقابل منابع در اختیار گرفته پاسخگو باشد. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. آذر و همکاران (۱۳۹۷) به طراحی مدل توسعه‌یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر قابلیت‌ها و نتایج یک نظام بالغ پرداخته‌اند. بر این اساس مدل توسعه‌یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دو بخش قابلیت‌ها و نتایج تعریف و برای ارزیابی و سنجش هر یک از این دو بخش درختواره‌ای از شاخص‌ها و زیرشاخص‌ها احصا و تعریف گردید. بهره‌گیری از مدل این تحقیق این امکان را فراهم می‌کند تا میزان پیشرفت دستگاه‌ها و سازمان‌های مختلف در امر استقرار و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد توسط شاخص‌های عملکردی مورد ارزیابی قرار گیرد. آذر و همکاران (۱۳۹۷) طراحی مدلی برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با استفاده از ترکیب روش‌شناسی سیستم‌های نرم و نگاشت شناختی فازی و سلسله‌مراتبی فازی پرداخت که نتایج خلأ ایجاد شده را روشن و مسیر را برای تخصیص بودجه به استان‌های کشور هموار ساخت. آرامش و همکاران (۱۳۹۷) به ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. نتایج حاصل حاکی است که در اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در این بخش عوامل متعددی در تسهیم منابع پلیس آگاهی به فعالیت کشف علمی جرائم دخالت دارند که از میان آن‌ها تعداد کمی پرونده‌های قضایی، کارکنان، دستگاه‌ها و تجهیزات تخصصی، متهمین و خودروها از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند. نخعی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی در راستای عدالت و ایفای مسئولیت‌های اجتماعی دستگاه‌های اجرایی در بخش عمومی پرداختند. نتایج مطالعه نشان داد که اجرای حسابرسی عملکرد در تحقق عدالت اجتماعی و در ایفای مسئولیت‌های اجتماعی دستگاه‌های اجرایی در بخش عمومی تأثیرگذار بوده و با اجرای کامل این نوع حسابرسی، میزان عدالت و مسئولیت اجتماعی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی افزایش پیدا می‌کند. محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) به بررسی حسابرسی عملیاتی با تأکید بر بخش عمومی پرداخته‌اند. نتیجه حاصل از این مطالعه این است که اصلی‌ترین چالش پیش روی حسابرسی عملیاتی، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی است. از این‌رو در پایان این مطالعه، پیشنهاد شده است که مواردی چون برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای آشنایی مدیران با فواید حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی و استفاده از تجربیات کشورهای پیشرو در زمینه حسابرسی عملیاتی مورد توجه قرار گیرد. ضرونی و جلالیان (۱۳۹۷) به بررسی الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات پرداخته‌اند که بررسی‌ها نشان می‌دهد انجام دقیق وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی باعث بهبود عملکرد آن‌ها می‌شود. در این راستا، سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگوهای مطلوب در نظارت مالی دیوان محاسبات به شمار می‌آیند. ین و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی رابطه کیفیت گزارش‌گری مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی ویتنام پرداخته‌اند که تحلیل‌ها نشان داد پاسخ‌گویی نقش واسطه‌ای در رابطه بین

کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمان دولتی دارد. این یافته برای سازمان‌های دولتی که به دنبال بهبود کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمانی از طریق طراحی نظام بهتر پاسخ‌گویی هستند، کاربرد قابل توجهی دارد. هاکان و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته‌اند که نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها صحت عوامل و شاخص‌های سنجش آن‌ها را نشان داده است. همچنین شاخص‌های برآزش مدل نیز مقادیر مطلوبی را نشان داده‌اند.

مائورو و همکاران (۲۰۱۹) به ارزیابی اعتبار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در مدیریت دولتی پرداخته‌اند که نتایج تحلیل داده‌های این پژوهش نشان داده است که فقدان یکپارچگی میان ارتباطات، ارزش‌ها و اهداف میان بازیگران و مدیران بخش‌های مختلف سازمان‌های دولتی باعث ایجاد محدودیت‌هایی برای به‌کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در عمل می‌شود. همچنین نبود وحدت منافع، دستیابی به مزایای حاصل از به‌کارگیری این سبک از بودجه‌ریزی را با مخاطراتی مواجه می‌سازد. نمک و وریس (۲۰۱۹) به بررسی مدیریت زمان بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته‌اند که نتایج این مطالعه نشان می‌دهد اگرچه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد راهکار مناسبی برای مدیریت بودجه عمومی در همه جوامع است اما روش عملیاتی کردن آن در کشورهای توسعه‌یافته و درحال توسعه متفاوت است. پارک (۲۰۱۹) به بررسی اهمیت نقش شهروندان در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته است. نتایج این مطالعه نشان داده است دولت‌هایی که پاسخ‌گویی عمومی بیش‌تری دارند و به خواسته‌های شهروندان به صورت فعالانه پاسخ می‌دهند، گرایش بیش‌تری به استفاده از این سبک از بودجه‌ریزی دارند و در ثانی عملکرد آن‌ها در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به صورت موفقیت‌آمیزتری بوده است. کلارک و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی سیاست انتشار و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته‌اند. نتایج نشان داده است که توسعه تاریخی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با مدل‌های نشر نوآوری قرابت و نزدیکی بالایی دارد. به‌طور اخص، به‌کارگیری این روش باید بر اساس سیاست‌های داخلی کشورها ترجمه و تفسیر شود. همچنین این روش به‌عنوان بخشی از برنامه‌های گسترده‌تر بهبود و اصلاحات دولتی باید دیده شود. یعنی بدون تغییر و بهبود در سیاست‌های کلی دولت‌ها، به‌کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یک توهم است. گرینگ و اشنايدر (۲۰۱۸) به بررسی فرآیند تخصیص بودجه در کشورهای عضو اتحادیه اروپا پرداخته‌اند. نتایج به‌دست آمده در این تحقیق نشان داد که در بازه زمانی مورد بررسی بودجه دولت‌های عضو اتحادیه اروپا به اندازه ۰.۱٪ یعنی ۸۵۰ میلیون یورو افزایش پیدا کرده است. همچنین مشخص شد که اعضای اتحادیه اروپا از روش‌های مختلفی برای تخصیص بودجه دولتی استفاده می‌کنند. گائو و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی ارائه روش جدیدی برای تخصیص بودجه دولتی پرداخته‌اند. نتایج به‌دست آمده در این مطالعه شبیه‌سازی نشان داد که مدل پیشنهادی از قدرت بالایی برای بهینه‌سازی تخصیص بودجه برخوردار است.

ژانگ و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیقی به بررسی روش بهینه‌سازی تخصیص بودجه پرداختند. در این تحقیق از الگوریتم PSO برای بهینه‌سازی تخصیص بودجه استفاده شده است. در ابتدا با بررسی ادبیات، چهار عامل مدیریتی، مالی، تکنیکی و ریسک به‌عنوان عوامل تأثیرگذار بر

تخصیص بودجه شناسایی شدند. در ادامه با روش شبیه‌سازی و با استفاده از الگوریتم PSO نسبت به بهینه‌سازی این متغیرها اقدام شد که نتیجه این اقدامات توسعه مدلی ریاضی برای بهینه‌سازی تخصیص بودجه بوده است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

هدف این پژوهش بررسی دیدگاه حسابرسان، حسابداران و مدیران مالی شرکت‌های دانش‌بنیان نسبت به شناخت عوامل مؤثر حسابرسی عملکرد بر بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. لذا پژوهش حاضر را می‌توان به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ روش، یک پژوهش توصیفی از نوع زمینه‌یابی تلقی نمود. در این تحقیق متغیر حسابرسی عملکرد به‌عنوان متغیر مستقل بر بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان متغیر وابسته از طریق سه متغیر محیطی، فنی و انسانی مورد بررسی قرار گرفته است. به‌منظور مطالعه و بررسی ادبیات پژوهش پرسش‌نامه‌ای تدوین شده است تا بتوان داده‌های مورد نیاز را به نحو مناسبی جمع‌آوری نمود. پرسش‌نامه تدوین شده شامل دو بخش بوده که بخش اول آن مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی و بخش دیگر آن مربوط به جنبه‌های مختلف تأثیر حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی مطرح گردید. سوالات مندرج در پرسش‌نامه بر اساس مقیاس پنج‌گزینه‌ای طیف لیکرت طراح شده‌اند (عدد ۱ کاملاً مخالفم، عدد ۲ مخالفم، عدد ۳ نظری ندارم، عدد ۴ موافقم، عدد ۵ کاملاً موافقم). جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان، حسابداران و مدیران مالی شاغل به‌فعالیت در شرکت‌های دانش‌بنیان می‌باشد. لذا حجم نمونه ۱۶۰ نفر است که تعداد ۱۴۶ پرسش‌نامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در این تحقیق ضریب آلفای کرونباخ کل پرسش‌نامه ۰/۷۴، برآورد شد که میزان آن بالای ۰/۷۰، و در حد قابل قبول است. همچنین ضریب آلفای کرونباخ برای بخش‌های مختلف پرسش‌نامه نیز برآورد شده است.

جدول (۱) برآورد پایایی بخش‌های متفاوت پرسش‌نامه پیش‌آزمون بر اساس روش آلفای کرونباخ

مؤلفه‌ها	آلفای کرونباخ
عوامل انسانی	۰/۷۴۳
عوامل محیطی	۰/۷۶۸
عوامل فنی	۰/۷۷۵

۴- یافته‌های پژوهش

طبق آمار توصیفی پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که ۰/۷۰۵٪ جامعه آماری را مردان و ۰/۲۸۸٪ آن را زنان شامل می‌شود. از لحاظ سمت کاری ۰/۸۸۴٪ آن را حسابرسان، ۰/۲۰۷٪ آن را حسابداران و ۰/۸۰۹٪ آن را مدیران مالی تشکیل می‌دهد که بیش‌تر در بازه سنی ۳۵ تا ۴۵ سال هستند. نتایج در جدول‌های ذیل آمده است:

جدول (۲) آمار توصیفی سمت کاری اعضای نمونه

درصد	تعداد	سمت
۲.۷	۴	حسابدار
۸۸.۴	۱۲۹	حسابرس
۸.۹	۱۳	مدیر مالی

جدول (۳) آمار توصیفی سن اعضای نمونه

درصد	تعداد	سن
۱۴.۴	۲۱	۲۵-۳۵
۷۱.۲	۱۰۴	۳۵-۴۵
۱۴.۴	۲۱	بالتر از ۴۵

جدول (۴) آمار توصیفی جنسیت اعضای نمونه

درصد	تعداد	جنسیت
۲۸.۸	۴۳	زن
۷۰.۵	۱۰۳	مرد

برای تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده از توزیع پرسش‌نامه، از تکنیک‌های آمار توصیفی و استنباطی و نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون t تک نمونه‌ای، کای دو و برای رتبه‌بندی فرضیه‌ها از آزمون فریدمن استفاده شده است.

جدول (۵) آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	مینیمم	ماکزیمم	میانگین	انحراف استاندارد
عوامل محیطی	۱۴۶	۱.۵۲۶	۳.۹۴۷	۲.۷۸۳	۰.۶۵۶
عوامل فنی	۱۴۶	۲.۲۸۵	۴.۲۸۵	۳.۳۶۲	۰.۵۸۷
عوامل انسانی	۱۴۶	۲.۵	۴.۸۳۳	۳.۶۵۳	۰.۶۵۴

جدول (۶) آمار توصیفی مربوط به تأثیر عوامل محیطی حسابداری عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
عوامل محیطی	۰.۰۵۴۳	۰.۶۵۶	۲.۷۸۳	۱۴۶

فرضیه اول: عوامل محیطی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جدول (۷) نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به تأثیر عوامل محیطی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای اختلاف از میانگین	
					کران پایین	کران بالا
عوامل محیطی	۲.۸۹۲	۲.۶۷۵	۲.۷۸۴	۰	۱۴۵	۵۴.۲۴

شواهد جدول ۷ نشان می‌دهد: از آنجا که سطح معناداری دو متغیر بر اساس آزمون تی تک نمونه‌ای برابر صفر شده است، این عدد به معنای رابطه معنادار این دو متغیر بوده است. سایر نتایج در جدول زیر آمده است.

جدول (۸) آزمون کای دو مربوط به تأثیر عوامل محیطی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

آماره‌ها	عوامل محیطی
آماره کای دو	۵۶.۰۲۷
درجه آزادی	۱۱
سطح معناداری	۰

با توجه به عدد به دست آمده در آزمون کای دو که برابر با ۵۶,۰۲۷ می‌باشد و سطح معناداری تحقیق که با آزمون کای دو صفر به دست آمده است، لذا در حدود اطمینان ۹۵٪ فرض مبتنی بر وجود تفاوت در پاسخ‌ها پذیرفته می‌شود. یعنی: عوامل محیطی حسابرسی عملکرد تأثیر مستقیمی بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی دارد.

جدول (۹) آمار توصیفی مربوط به تأثیر عوامل فنی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
عوامل فنی	۰.۰۴۸	۰.۵۸۷	۳.۳۶۲	۱۴۶

فرضیه دوم: عوامل فنی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جدول (۱۰) نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به تأثیر عوامل فنی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای اختلاف از میانگین	
					کران پایین	کران بالا
عوامل فنی	۳.۴۵۸	۳.۲۶۴	۳.۳۶۱	۰	۱۴۵	۷۳.۳۵۹

شواهد جدول ۱۰ نشان می‌دهد: از آنجا که سطح معناداری دو متغیر بر اساس آزمون تی تک نمونه‌ای برابر صفر شده است، این عدد به معنای رابطه معنادار این دو متغیر بوده است. سایر نتایج در جدول زیر آمده است.

جدول (۱۱) آزمون کای دو مربوط به تأثیر عوامل فنی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

آماره‌ها	عوامل فنی
آماره کای دو	۱۰۶.۰۹۶
درجه آزادی	۱۰
سطح معناداری	۰

با توجه به عدد به‌دست آمده در آزمون کای دو که برابر با ۱۰۶.۰۹۶ می‌باشد و سطح معناداری تحقیق که با آزمون کای دو صفر به‌دست آمده است، لذا در حدود اطمینان ۹۵٪ فرض مبتنی بر وجود تفاوت در پاسخ‌ها پذیرفته می‌شود. یعنی: عوامل فنی حسابرسی عملکرد تأثیر مستقیمی بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی دارد.

جدول (۱۲) آمار توصیفی مربوط به تأثیر عوامل انسانی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
عوامل انسانی	۰.۰۵۴	۰.۶۵۴	۳.۶۵۳	۱۴۶

فرضیه دوم: عوامل انسانی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جدول (۱۳) نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به تأثیر عوامل انسانی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

متغیر مورد بررسی	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای اختلاف از میانگین	
					کران پایین	کران بالا
عوامل انسانی	۳.۷۶۱	۳.۵۴۸	۳.۶۵۴	۰	۱۴۵	۶۸.۰۶

شواهد جدول ۱۳ نشان می‌دهد: از آنجا که سطح معناداری دو متغیر بر اساس آزمون تی تک نمونه‌ای برابر صفر شده است، این عدد به معنای رابطه معنادار این دو متغیر بوده است. سایر نتایج در جدول زیر آمده است.

جدول (۱۴) آزمون کای دو مربوط به تأثیر عوامل انسانی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

آماره‌ها	عوامل انسانی
آماره کای دو	۱۰۶.۰۹۶
درجه آزادی	۱۰
سطح معناداری	۰

با توجه به عدد به‌دست آمده در آزمون کای دو که برابر با ۱۰۶.۰۹۶ می‌باشد و سطح معناداری تحقیق که با آزمون کای دو صفر به‌دست آمده است. لذا در حدود اطمینان ۹۵٪ فرض مبتنی بر وجود تفاوت در پاسخها پذیرفته می‌شود. یعنی: عوامل انسانی حسابرسی عملکرد تأثیر مستقیمی بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی دارد.

جدول (۱۵) اولویت‌بندی عوامل حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

نتایج آزمون	آماره‌های آزمون فریدمن
عوامل محیطی	۳.۰۰
عوامل انسانی	۱.۵۰
عوامل فنی	۱.۵۰
آزمون کای دو	۲۹۲.۰۰۰
درجه آزادی	۲
سطح معناداری	۰

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش‌های آماری ناپارامتری به نام آزمون کای دو و آزمون تی

استودنت تک نمونه‌ای استفاده گردید. فرضیه‌های تحقیق در قالب آزمون فرض آماری طراحی و برای هر یک از فرضیه‌های تحقیق آزمون فرض آماری انجام شده است. اولویت‌بندی عوامل حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از آزمون فریدمن بررسی شد. همان‌طور که در جدول بالا مشخص است، به ترتیب عوامل محیطی حسابرسی عملکرد بیش‌ترین تأثیر را در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دانش‌بنیان دارد. عوامل انسانی و فنی دارای تأثیر برابر و در یک سطح پایین‌تر قرار گرفته‌اند.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در یک اقتصاد مبتنی بر دانش، گسترش دانش و مهارت‌ها به نوآوری منجر می‌شود که این خود، سبب افزایش بهره‌وری، افزایش درآمدها و کاهش تورم و بیکاری خواهد شد که در یک نتیجه‌گیری کلی می‌توان بیان نمود که رسیدن به عملیات مؤثر و کارا مسئولیت اصلی بر عهده مدیریت است و در سراسر ساختار نظام مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به اهداف طراحی گردد. به دلیل اهمیت بالای رویکرد بودجه‌بندی عملیاتی مجلس نیز به صورت پراکنده در تبصره‌های بودجه سالانه کل کشور (جزء ۲ بند ب تبصره ۴) مجوز قانونی صادر کرده است و در نهایت به صورت گسترده و همه‌جانبه در فصل نوسازی دولت و ارتقای اثربخشی حاکمیت در قانون برنامه پنج ساله چهارم توسعه کشور مورد توجه قرار گرفته است و در احکامی از قبیل مواد ۱۴۴ و ۱۳۸ به هزینه‌یابی محصول و بودجه‌ریزی عملیاتی به صراحت پرداخته شده است. طبق آمار توصیفی پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که ۷۰٫۵٪ جامعه آماری را مردان و ۲۸٫۸٪ آن را زنان شامل می‌شود، که از لحاظ سمت کاری ۸۸٫۴٪ آن را حسابرسان، ۲٫۷٪ آن را حسابداران و ۸٫۹٪ آن را مدیران مالی تشکیل می‌دهند که بیش‌تر در بازه سنی ۳۵ تا ۴۵ سال هستند. این پژوهش بیش‌تر بر مبنای نظر حسابرسان مرد بین بازه سنی ۳۵-۴۵ سال است. همان‌طور که از یافته‌های پژوهش پیدا است می‌توان نتیجه گرفت که از بین عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد (عوامل محیطی، انسانی و فنی) بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، که با استفاده از آزمون فریدمن بررسی شد؛ به ترتیب عوامل محیطی حسابرسی عملکرد بیش‌ترین تأثیر را در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دانش‌بنیان دارد. عوامل انسانی و فنی دارای تأثیر برابر و در یک سطح پایین‌تر قرار گرفته‌اند. طبق فرضیه نخست، عوامل محیطی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. عوامل محیطی که در این تحقیق طبق پرسش‌نامه ۳۹ سؤالی طراحی شده است، شامل عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل سیاسی و بین‌المللی، عوامل اقتصادی و عوامل مالی و بودجه است و بیش‌ترین تأثیر را در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی دارد. زیرا کل استانداردهای حسابداری ایران تقلیدی و اقتباس شده است و محیط اقتصادی، قانونی، سیاسی را می‌طلبد که زمینه اجرای این استانداردها و دستورالعمل را داشته باشد و بتوان به‌طور کامل آن‌ها را پیاده کرد. متأسفانه بعد از گذشت سالیان متوالی هنوز این ساختار و زمینه‌ها مهیا نشده است. طبق فرضیه دوم

عوامل فنی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. از عوامل فنی می‌توان به عوامل ساختار نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی و نظارت و عوامل فناوری و اطلاعات نام برد. در نهایت طبق فرضیه سوم عوامل انسانی حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. می‌توان عوامل انسانی را شامل عوامل ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل فرهنگی و اجتماعی و عوامل انگیزشی و روان‌شناختی طبقه‌بندی کرد. پیشنهاد این است که سازمان‌ها برنامه مدونی برای ایجاد فرهنگ سازمانی صحیح داشته باشند که فرهنگ ارزشی صحیح در نهایت باعث بالابردن عوامل انگیزشی در کارکنان شود. همان‌طور که از نتیجه تحلیل آماری مشخص است عوامل انسانی و فنی حسابرسی عملکرد در این جامعه آماری دارای تأثیر برابر بر بودجه‌ریزی عملیاتی هستند و با توجه به زیر معیارهای مورد بررسی این دو متغیر می‌توان این نتیجه را گرفت که سازمان‌های دولتی باید برنامه مدونی برای ایجاد یک فرهنگ سازمانی ارزشی محور با موازین ایرانی اسلامی باشند که بتوانند ساختار نظارت و ارزیابی مناسب با برای این استانداردها و دستورالعمل‌های بومی‌سازی شده را داشته باشند. از آنجا که یکی از راه‌های تقویت و ارتقای سطح علمی استادان و فعالان در زمینه حسابرسی برپایی سمینارها و همایش‌های علمی و ارائه یافته‌های جدید در آن است، بنابراین به جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌گردد که به‌طور منظم، نسبت به برپایی این‌گونه سمینارها و همایش‌ها اقدام نمایند. تدابیری از طرف جامعه حرفه‌ای حسابداری جهت ایجاد انجمن حسابرسان عملیاتی صورت گیرد تا از این طریق تجارب بین حسابرسان عملیاتی و علاقه‌مندان به این رشته مبادله گردد و مراجع ذی صلاح و تخصصی به‌ویژه سازمان حسابرسی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه‌ای بومی‌سازی شده و فرهنگ‌سازی ایرانی اسلامی جهت رشد و ترقی حسابرسی عملیاتی با مشارکت و هم‌فکری صاحب‌نظران این حرفه اقدامات لازم صورت پذیرد. با توجه به کمبود منابع آموزشی حسابرسی عملیاتی به مسئولین مربوط در وزارت علوم و تحقیقات و فناوری و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌گردد با ایجاد واحدهای تحقیق و تألیف نسبت به نگارش منابع کاربردی و مفید که بتواند باعث افزایش سطح دانش حسابداران و حسابرسان گردد، اقدام نمایند. در نهایت به مدیران و هیئت‌مدیره‌های شرکت‌ها و سازمان‌ها پیشنهاد می‌گردد که در شرکت‌های خود برای آگاهی از نقاط ضعف واحد اقتصادی و افزایش بهره‌وری، کارایی و صرفه اقتصادی بخش‌های مختلف شرکت از حسابرسی داخلی و حسابرسی عملیاتی استفاده نمایند. حسابرسان و مدیران حسابرسی ضمن انجام حسابرسی مالی در شرکت‌های مورد حسابرسی، نسبت به معرفی حسابرسی عملیاتی به‌عنوان یکی از مؤثرترین خدمات مشاوره مدیریت، به مدیران سطوح مختلف و آشنا ساختن آن‌ها با ماهیت واقعی این‌گونه خدمات، اقدام نمایند. با توجه به ویژگی‌های خاص شرکت‌های دانش‌بنیان از قبیل دارا بودن سرمایه و دارایی‌های ناچیز، فعالیت در زمینه‌های پر خطر، استفاده از روش‌های مرسوم که توسط شرکت‌های دیگر برای تأمین مالی دنبال می‌شود، برای این دسته از شرکت‌ها لازم است عوامل فنی حسابرسی عملکرد را با دقت بالایی به‌منظور تخصیص بودجه مناسب، پیاده‌سازی کرد.

برای تحقیقات آتی می‌توان عوامل حسابرسی عملکرد توسط حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، با لحاظ فرضیات تحقیق به‌عنوان جامعه آماری انجام شود تا نتایج با تحقیق حاضر، مورد مقایسه قرار گیرد. در این تحقیق فقط شرکت‌های دانش‌بنیان مورد بررسی قرار گرفت. امید است پژوهشگران در آینده به مقایسه و تحلیل این شرکت‌ها با شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس بپردازند.

منابع

- آذر، عادل، امیرخانی، طیبیه. (۱۳۹۷). بودجه‌ریزی عمومی نهادهای بودجه‌ریزی و بودجه محلی. سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- آذر، عادل، امرایی، حافظ. (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۴)، ۵۳-۸۶.
- آذر، عادل، امینی، محمد، بیات، کریم، خدیور، آمنه. (۱۳۹۷). طراحی مدل توسعه‌یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر قابلیت‌ها و نتایج یک نظام بالغ. فصلنامه پژوهش‌های مدیریت، ۲۲(۱۰۲)، ۲۲۶-۲۴۹.
- آذر، عادل، موسوی، فاضل، رجبی، علی، خدیور، آمنه. (۱۳۹۷). طراحی مدلی برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با استفاده از ترکیب روش‌شناسی سیستم‌های نرم و نگاشت شناختی فازی و تاپسیس سلسله‌مراتبی فازی. فصلنامه پژوهش‌های مدیریت، ۲۲(۹۹)، ۲۹۸-۳۲۲.
- آرامش، مسعود، معینی، محمود، دهقان، حسن. (۱۳۹۷). ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۶)، ۱۷۵-۱۸۸.
- ایمانی برندق، محمد. (۱۳۹۳). چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی ایران. فصلنامه حسابداری سلامت، ۴(۳)، ۱-۱۹.
- باباجانی، جعفر، استا، سهراب. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه‌یافته. حسابداری دولتی، ۲(۳)، ۷-۱۶.
- باباجانی، جعفر، رسولی، مهدی. (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۱(۱)، ۳۱-۳۲.
- بخشانی، صفیه، دژکام، جاسم. (۱۳۹۶). هموارسازی مسیر حسابرسی عملیاتی با شناخت موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی در دانشگاه‌ها). دانش حسابرسی، ۱۷(۶۹)، ۲۶۳-۲۸۲.
- تختایی، مریم، محمدی، رحمت، همت، محمود. (۱۳۹۶). مدیریت راهبردی مالی با شناسایی فاکتورهای لازم جهت استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دانشگاه آزاد اسلامی کشور. پژوهش‌های مدیریت راهبردی، ۲۳(۶۴)، ۱۳۵-۱۵۳.

خیرالهی، فرشید، کرمی، احمد، حافظی، فردین. (۱۳۹۸). بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد دولت. همایش بین‌المللی مدیریت و حسابداری ایران.

ساکتی، پرویز، سعیدی، احمد. (۱۳۸۸). پیشنهادی برای بودجه‌ریزی دانشگاه‌ها بر مبنای عملکرد. مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.

ساکتی، پرویز، سعیدی، احمد. (۱۳۸۸). چالش‌ها و راهکارهای به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی. مجموعه مقالات سومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی.

سایبانی، علیرضا، جعفری، زهرا. (۱۳۹۶). جایگاه نظارت مالی در قانون اساسی و بررسی آن در آرای شورای نگهبان. ماهنامه پژوهش ملل، ۱۷(۲)، ۷۱-۷۸.

صفدری، محمود، معمارزاده، غلام، عزتی، میترا. (۱۳۹۴). نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در راستای اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه. سیاست‌های راهبردی و کلان، ۳(۱۱)، ۲۷-۴۸.

ضرونی، داریوش، عسگر، جلالیان. (۱۳۹۳). الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات. دانش حقوق مالیه، ۲(۴)، ۳۹-۵۰.

صفرزاده، محمدحسین، مریدی، مجتبی، هوشمند کاشانی، عباس. (۱۴۰۰). تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کاربر قضاوت اخلاقی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۸-۳۲.

عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۶). بودجه‌ریزی نوین در ایران. انتشارات سمت.

عباسیان، سلمان. (۱۳۹۶). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر آینده‌پژوهی بر بودجه‌ریزی آجا با استفاده از روش فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی گروهی. آینده‌پژوهی دفاعی، ۱(۳)، ۸۷-۱۱۱.

علیمردانی، الهام. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در نظام بانکی. پنجمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری.

محمودخانی، مهناز، احمدی، ریحانه. (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی. پژوهش حسابداری، ۶(۸)، ۷۱-۹۸.

مشایخی، بیتا، عبدی، محمد، فرجی، امید. (۱۳۹۳). بررسی امکان‌سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۹)، ۱۳-۳۲.

مهام، کیهان، حیدرپور، فرزانه، حسینی، سید علی. (۱۳۸۹). موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی. پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۲(۸)، ۱۳۱-۱۵۹.

نخعی، کریم، حسین پور، مجتبی، برزگران، احمدرضا، خراشادی‌زاده، امین. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی در راستای عدالت و ایفای مسئولیت‌های اجتماعی دستگاه‌های اجرایی در بخش عمومی. فصلنامه تحقیقات جدید در علوم انسانی، ۴۰(۲)، ۹۱-۱۱۶.

نصیری، محمود رضا، دولو، مریم. (۱۳۸۶). بورس سهام شرکت‌های دانش‌بنیان. پارک فناوری پردیس، ۱(۱۴)، ۷۳-۷۷.

نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابداری عملیاتی از دیدگاه حساب‌برسان بخش عمومی. حسابداری دولتی، ۳(۶)، ۷۹-۹۲.

- Abbasi, I. (2017). *New Budgeting in Iran*, Samat Publications. (In Persian)
- Abbasian, S. (2017). Identify and prioritize the effective factors of future research on AJA budgeting using the method of group hierarchical analysis process. *Defense Futurology*, 1(3), 87-111. (In Persian)
- Alimardani, E. (2016). Performance-based budgeting in the banking system. Fifth National Conference on Accounting, Financial Management and Investment. (In Persian)
- Aramesh, M, Moeini, M, Dehghan, H. (2018). Provide a performance-based budgeti implementation model. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7 (26), 188-175. (In Persian)
- Azar, A; Amini, M; Bayat, K; Khadivar, A. (2018). Designing an extended model of performance-based budgeting maturity with an emphasis on the capabilities and outcomes of a mature system. *Journal of Management Research*, 22 (102), 249-226. (In Persian)
- Azar, A; Amirkhani, T. (2018). Public budgeting Local budgeting and budgeting institutions. Organization of study and compilation of books on humanities, universities (position). (In Persian)
- Azar, A; Amrayi, H. (2021). Provide an effective model for monitoring and evaluating public sector financial performance in performance-based budgeting. *Financial Accounting and Auditing Research*, (4) 13, 86-53. (In Persian)
- Azar, A; Mousavi, F; Rajabi, A; Khadivar, A. (2018). Designing a model for performance-based budgeting using a combination of soft systems methodology and fuzzy cognitive mapping and fuzzy hierarchical TOPSIS. *Journal of Management Research*, 22 (99), 298-322. (In Persian)
- Babajani, J; Rasooli, M. (2011). Identifying Obstacles and Problems in Establishing Operational Budgeting System in the Executive Bodies of the Country, *Quarterly Journal of Experimental Financial Accounting Research*, (1) 1, 32-31. (In Persian)
- Babajani, J; Sta, S. (2015). A Comparative Study of Performance Budgeting in Iran and Developed Countries. *Government Accounting*, 2 (3), 16-7. (In Persian)
- Bakhshani, S; Dejkam, J. (2017). Smoothing the path of operational auditing by recognizing the obstacles to the implementation of operational budgeting (case study in universities). *Auditing Knowledge*, (69) 17, 282-263. (In Persian)
- Clark, C. Menifield, C. E. & Stewart, L. M. (2018). Policy diffusion and performance-based budgeting. *International Journal of Public Administration*, 41 (7), 528-534.
- Gao, S., Chen, W., & Shi, L. (2017). A new budget allocation framework for the expected opportunity cost. *Operations Research*, 65 (3), 787-803.
- Gehring, K. & Schneider, S. A. (2018). Towards the Greater Good? EU Commissioners' Nationality and Budget Allocation in the European Union. *American Economic Journal: Economic Policy*, 10 (1), 214-39.
- Hakan, E. V, Tanç, Ş. G. & Koçyiğit, S. Ç. (2019). Performance-Based Budgeting (PBB)

Factors: An empirical study. Accounting and Corporate Reporting, Today and Tomorrow. Accounting and Business research, 15 (3), 122-139.

Imani Brandagh, M (2014). Challenges facing the need for operational auditing in Iranian government agencies. Health Accounting Quarterly, (3) 4, 19-1. (In Persian)

Kheyrollahi, F; Karami, A; Hafizi, F. (2019). Performance-Based Budgeting and Its Impact on Government Performance, Iran International Conference on Management and Accounting. (In Persian)

Maham, K; Haidarpour, F; Hosseini, A. (2010). Barriers to Operational Auditing in Iran from the Perspective of Managers of Auditing Institutions. Journal of Financial Accounting and Auditing, (8) 2, 159-131. (In Persian)

Mahmoud Khani, M; Ahmadi, R. (2018). Performance auditing with emphasis on the public sector. Accounting Research, 6 (8), 98-71. (In Persian)

Mashayekhi, B; Abdi, M; Faraji, O. (2014). Investigating the feasibility of designing and establishing operational budgeting in Iranian public universities. Management Accounting and Auditing Knowledge, 3 (9), 32-13. (In Persian)

Mauro, S. G, Cinquini L. & Pianezzi, D. (2019). New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting. The British Accounting Review. 5 (3), 56-76.

Nakhai, K; Hosseinpour, M; Barzegaran, A; Kharashadizadeh, A. (2018). Investigating the Impact of Operational Auditing on Justice and Fulfilling the Social Responsibilities of the Executive Bodies in the Public Sector, Quarterly Journal of New Research in the Humanities, 40 (26), 116-91. (In Persian)

Nasiri, M; Dolo, M. (2007). stock exchange of knowledge-based companies. Campus Technology Park, 1 (14), 73-77. (In Persian)

Nazaripour, M. (2017). The need to establish an operational audit from the perspective of the public sector auditor. Government Accounting, 3 (6), 92-79. (In Persian)

Nemec, J. & de Vries, M. S. (2019). Effectuating Performance-Based Budgeting Takes Time. In Performance-Based Budgeting in the Public Sector: 257-269.

Park, J. H. (2019). Does Citizen Participation Matter to Performance-Based Budgeting?. Public Performance & Management Review, 42 (2), 280-304.

Safarzadeh, M; Muridi, M; Hooshmand Kashani, A. (2021). The Impact of Commitment to Public Interest and Commitment to Independence at Work on Moral Judgment. Professional Auditing Research, (6) 2, 32-8. (In Persian)

Safdari, M; Memarzadeh, G; Ezzati, M. (2015). The role of organizational factors on the implementation of operational budgeting in line with the implementation of Article 219 of the Fifth Development Plan Law. Strategic and Macro Policies, 3 (11), 48-27. (In Persian)

Saibani, A; Jafari, Z. (2017). The position of financial supervision in the constitution and its review in the votes of the Guardian Council, Research Monthly of Nations, (2) 17, 78-71. (In Persian)

Sakti, P; Saedi, A. (2009). Challenges and Strategies for Using Performance Indicators in Operational Budgeting in Public Universities, Proceedings of the Third International Conference on Operational Budgeting. (In Persian)

Sakti, P; Saedi, A. (2009). Proposal for Performance-Based University Budgeting, Proceedings of the First International Conference on Operational Budgeting. (In Persian)

Takhtai, M; Mohammadi, R; Hemmat, M. (2017). Strategic financial management by

identifying the necessary factors for establishing a performance-based budgeting system in the Islamic Azad University of Iran. Strategic Management Research, 23 (64), 153-135. (In Persian)

Yen. T., T, Nguyen Ph. N., Trang. Cam., H, (2021), "The Role of Accountability in Determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam", Journal of Accounting and Public Policy, 40 (1), 32-44.

Zaruni, D; Asgar, J. (2014). Optimal pattern of financial supervision of the Audit Office. Knowledge of Financial Law, 2 (4), 50-39. (In Persian)

پی‌نویس:

1. Performance-based budgeting, PBB
2. valu for money Audit

