



Identifying and Ranking the Obstacles to the Implementation of Performance-Based Budgeting in Cultural Organizations Based on the BSC Model

Hamidreza Najmabadi¹, Karim Ebrahimi², and Hossein Parkan³

1. Master's student, Department of Management, Faculty of Humanities, Naraq University, Arak, Iran. Email: hrnajmabadi1362@gmail.com
2. Assistant Professor, Department of Management, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Qom, Qom, Iran (Corresponding author). Email: k.ebrahimi@qom.ac.ir
3. Assistant Professor, Department of Cultural and Social Studies, Institute for Civilization and Social Studies, Qom, Institute for Islamic Sciences and Culture, Iran. Email: h.parkan@isca.ac.ir

Article Info

Article type:
Research

Article history:

Received: 20 September 2025

Received in revised form:

31 December 2025

Accepted: 02 May 2026

Available online:

22 June 2026

Keywords:

Performance-Based Budgeting, Balanced Scorecard, Cultural Organization, Performance-Based Budgeting.

ABSTRACT

As is evident, the traditional budgeting system is established in most cultural organizations of the country. Given that the traditional budgeting system has failed to achieve organizational goals, this study seeks to identify and rank the obstacles to the implementation of performance-based budgeting in order to solve this problem in cultural organizations. The present research is applied in terms of objective and descriptive-survey in terms of execution. This study aims to identify and rank the obstacles to the implementation of performance-based budgeting in cultural organizations located in the city of Qom, which has been considered as the statistical population. Among these cultural organizations, 105 experts from 8 cultural organizations were selected as the sample. The data collection method in this study is a mixed method (field, library), and a questionnaire was used to collect information to answer the questions. The questionnaire of this study is derived from the components extracted from the opinions of budgeting experts in each of the perspectives of the Balanced Scorecard model. The results of the study, based on the one-sample t-test, show that in cultural organizations, there are obstacles in all perspectives of the Balanced Scorecard model for the implementation of the performance-based budgeting system. In fact, cultural organizations must address the identified obstacles from all perspectives. To rank the identified obstacles, the Friedman test was also used, the results of which show that the employee satisfaction perspective is the first priority, followed by the growth and learning, environment and society, process, financial, and client perspectives, respectively.

Cite this article: Najmabadi, Hamidreza; Ebrahimi, Karim; Parkan, Hossein (2026). Identifying and Ranking the Obstacles to the Implementation of Performance-Based Budgeting in Cultural Organizations Based on the BSC Model, *Interdisciplinary Studies in Economics*, 2(2), 114 - 131. <https://doi.org/10.22091/ise.2025.13931.1062>



© Author(s) retain the copyright and full publishing rights.

DOI: <https://doi.org/10.22091/ise.2025.13931.1062>

Publisher: University of Qom.

JEL Classification: H61, M14, H72, G31

شناسایی و رتبه‌بندی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی بر اساس مدل BSC

حمیدرضا نجم‌آبادی^۱، کریم ابراهیمی^۲، و حسین پرکان^۳

۱. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد، گروه مدیریت، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه نراق، اراک، ایران. رایانامه: hrnajmabadi1362@gmail.com

۲. استادیار، گروه مدیریت، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران (نویسنده مسئول). رایانامه: k.ebrahimi@qom.ac.ir

۳. استادیار گروه مطالعات فرهنگی و اجتماعی، پژوهشکده مطالعات تمدنی و اجتماعی، قم، پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی، ایران. رایانامه: h.parkan@isca.ac.ir

چکیده

اطلاعات مقاله

نوع مقاله:

مقاله پژوهشی.

تاریخچه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۶/۲۹

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۰/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۱۲

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۴/۰۱

کلیدواژه‌ها:

بودجه‌ریزی عملیاتی، کارت
امتیازی متوازن، سازمان فرهنگی،
بودجه ریزی بر مبنای عملکرد،
اولویت‌های بعدی قرار دارند.

همان‌گونه که مشهود است، نظام بودجه‌ریزی سنتی در اغلب سازمان‌های فرهنگی کشور استقرار دارد. نظر به این‌که نظام بودجه‌ریزی سنتی توفیقی در تحقق اهداف سازمانی نداشته است، این پژوهش به دنبال شناسایی و رتبه‌بندی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی جهت حل این مشکل در سازمان‌های فرهنگی است. تحقیق حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و از نظر اجرا، توصیفی پیمایشی است. این پژوهش جهت شناسایی و رتبه‌بندی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی مستقر در شهر قم است که به عنوان جامعه آماری در نظر گرفته شده است. از این میان سازمان‌های فرهنگی مذکور، ۱۰۵ متخصص از ۸ سازمان فرهنگی به عنوان نمونه انتخاب شده است. روش جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش روش ترکیبی (میدانی، کتابخانه‌ای) است و از پرسشنامه جهت جمع‌آوری اطلاعات برای پاسخ به سؤالات بهره گرفته شده است. پرسشنامه این تحقیق برآمده از مؤلفه‌های احصاشده از نظر خبرگان حوزه بودجه‌ریزی در هر یک از مناظر مدل ارزیابی متوازن است. نتایج تحقیق با توجه به آزمون میانگین تک‌نمونه‌ای انجام شده، نشان می‌دهد که در سازمان‌های فرهنگی باید از تمام مناظر، نسبت به رفع موانع تبیین شده اقدام نمایند. به منظور رتبه‌بندی موانع احصاشده نیز از آزمون فریدمن استفاده شده است که نتیجه آن نشان می‌دهد که منظر رضایت کارکنان در اولویت اول و مناظر رشد و یادگیری، محیط و جامعه، فرآیندی، مالی و خدمت‌گیرندگان به ترتیب در اولویت‌های بعدی قرار دارند.

استناد: نجم‌آبادی، حمیدرضا؛ ابراهیمی، کریم؛ پرکان، حسین (۱۴۰۵). شناسایی و رتبه‌بندی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی بر اساس

مدل BSC. *مطالعات بین‌رشته‌ای اقتصاد*، ۲ (۲)، ۱۳۱-۱۱۴. <https://doi.org/10.22091/ise.2025.13931.1062>

© نویسندگان.

ناشر: دانشگاه قم.



طبقه‌بندی JEL: H61, M14, H72, G31

مقدمه

بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین فرآیندهای مدیریتی، نقش کلیدی در تخصیص منابع و تحقق اهداف استراتژیک سازمان‌ها ایفا می‌کند. در سازمان‌های فرهنگی که ماهیت ویژه و پیچیدگی‌های خاص خود را دارند، استقرار صحیح بودجه‌ریزی عملیاتی با چالش‌ها و موانع فراوانی مواجه است. این موانع می‌توانند ناشی از عوامل فنی، فرهنگی، ساختاری و سازمانی باشند که بر کارایی و اثربخشی فرایند بودجه اثرگذارند (حلیم^۱، ۲۰۲۳).

مدل کارت امتیازی متوازن، ابزاری مدیریتی معتبر است که در بسیاری از سازمان‌ها برای مدیریت استراتژیک و ارزیابی عملکرد استفاده می‌شود. این مدل چهار دیدگاه مالی، مشتری، فرآیندهای داخلی و یادگیری و رشد را برای ایجاد یک سیستم تعادل در اندازه‌گیری عملکرد سازمانی به‌کار می‌گیرد (کومار^۲، ۲۰۲۴). هدف اصلی کارت امتیازی متوازن، ترجمه چشم‌انداز و استراتژی سازمان به اصول عملیاتی و به عبارت دیگر، تبدیل لایه مدیریتی به عملیات روزمره سازمان است (عثمانی^۳، ۲۰۲۲).

یکی از مهم‌ترین موانع استقرار سیستم‌های بودجه‌ریزی در سازمان‌های فرهنگی، مقاومت فرهنگی و کمبود زیرساخت‌های فناوری و مالی است که می‌تواند روند تطبیق سازمان با فرآیندهای نوین بودجه‌ریزی را کند یا متوقف سازد (حلیم، ۲۰۲۳).

در دنیای امروز، سازمان‌های فرهنگی به‌عنوان یکی از ارکان اصلی حفظ هویت ملی، ترویج ارزش‌های اجتماعی و توسعه اقتصادی خلاقانه، نقش محوری در جامعه ایفا می‌کنند. با این حال، محدودیت‌های مالی فزاینده و فشارهای رقابتی، این سازمان‌ها را وادار به اتخاذ رویکردهای مدیریتی نوین برای بهینه‌سازی منابع و افزایش کارایی کرده است. بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان یک ابزار استراتژیک، امکان هم‌راستایی تخصیص منابع با اهداف عملکردی را فراهم می‌آورد و می‌تواند به سازمان‌های فرهنگی کمک کند تا از حالت سنتی و هزینه‌محور به سمت مدل‌های نتیجه‌محور حرکت کنند.

مدل کارت امتیازی متوازن، که توسط کاپلان و نورتون^۴ (۲۰۱۵) معرفی شد، چارچوبی جامع برای اندازه‌گیری عملکرد از چهار منظر مالی، مشتری، فرآیندهای داخلی و یادگیری و رشد ارائه می‌دهد و در ادغام با بودجه‌ریزی عملیاتی، ابزاری قدرتمند برای غلبه بر چالش‌های مدیریتی ایجاد می‌کند. این مدل نه تنها به ارزیابی عملکرد کمک می‌کند، بلکه موانع فرهنگی و سازمانی را برجسته می‌سازد و راهکارهایی برای پیاده‌سازی پایدار پیشنهاد می‌دهد. در بخش فرهنگی، جایی که اهداف اغلب کیفی و بلندمدت هستند، ادغام مدل کارت امتیازی متوازن با بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند به افزایش شفافیت و پاسخگویی منجر شود، اما موفقیت آن به شناسایی و مدیریت موانع وابسته است.

اهمیت این موضوع در شرایط اقتصادی کنونی دوچندان است؛ سازمان‌های فرهنگی با بودجه‌های محدود دولتی و وابستگی به کمک‌های خصوصی روبه‌رو هستند و نیاز به ابزارهایی برای توجیه سرمایه‌گذاری‌ها بر اساس عملکرد دارند. مطالعات اخیر نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند کارایی سازمانی را در بخش عمومی، از جمله دانشگاه‌ها و نهادهای فرهنگی، بهبود بخشد، اما چالش‌هایی مانند کمبود ظرفیت انسانی و مقاومت فرهنگی مانع از تحقق کامل آن می‌شود (هییه و اسماعیل^۵، ۲۰۲۳). در

1. Halim

2. Kumar

3. Usmani

4. Kaplan, Norton

5. He & Ismail

این راستا، مدل کارت امتیازی متوازن به‌عنوان پلی بین استراتژی و اجرا عمل می‌کند و امکان رتبه‌بندی موانع را بر اساس ابعاد متوازن فراهم می‌آورد، که این امر به‌ویژه در سازمان‌های فرهنگی با تنوع اهداف هنری و اجتماعی حیاتی است.

تحقیقات اخیر نشان می‌دهند که بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی نه‌تنها نیازمند فرآیندهای مالی دقیق است، بلکه باید با توجه به ویژگی‌های خاص فرهنگی و اجتماعی این سازمان‌ها طراحی گردد تا بتواند پاسخگوی فشارهای اقتصادی، ضرورت شفافیت و نیاز به مسئولیت‌پذیری باشد (مرادی^۱ و همکاران، ۲۰۲۳). به‌علاوه، موانع فرهنگی و ساختاری، از جمله مقاومت در برابر تغییر و ضعف تعامل میان ذی‌نفعان، از مهم‌ترین چالش‌هایی است که باید در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی رفع شود (سونجا^۲، ۲۰۲۴).

مسئله اصلی این است که بدون شناسایی و رتبه‌بندی دقیق این موانع بر اساس چارچوب مدل کارت امتیازی متوازن، سازمان‌های فرهنگی نمی‌توانند از پتانسیل کامل این رویکرد بهره‌برند، که منجر به کاهش عملکرد کلی و از دست رفتن فرصت‌های توسعه پایدار می‌شود. تحقیقات اخیر تأکید می‌کند که اصلاحات بودجه‌ریزی عملکردی، هرچند بر فشار مالی محلی تأثیر مثبت دارد، اما بدون غلبه بر موانع فرهنگی و سازمانی، اثربخشی محدودی خواهد داشت. بنابراین، این پژوهش بر شناسایی و رتبه‌بندی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی ایران با استفاده از مدل کارت امتیازی متوازن تمرکز دارد تا چارچوبی عملی برای مدیران و سیاست‌گذاران ارائه دهد و به حل مسئله ناکارآمدی مالی در این بخش کمک کند. در نهایت، مطالعه و رتبه‌بندی این موانع با استفاده از مدل کارت امتیازی متوازن، می‌تواند به مدیران سازمان‌های فرهنگی باری رساند تا ضمن شناخت دقیق‌تر مشکلات، سیاست‌ها و اقدامات بهینه را جهت بهبود فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی تدوین و اجرا نمایند.

ادبیات موضوع

مدیران عموماً بر اطلاعات تکیه می‌کنند تا از این طریق به تصمیم‌گیری و بهبود عملکرد سازمان بپردازند. تصمیم‌گیری در فضای مبهم و بدون اطلاعات شفاف و خارج از چارچوب اهداف راهبردی، سبب می‌شود سازمان در تحقق مأموریت اصلی بازمانده یا دچار انحراف گردد.

اگر بودجه را به‌عنوان نرم‌افزاری جهت انتقال اراده مغزافزار سازمان (تصمیمات راهبردی مدیران سازمان) به سخت‌افزار (منابع سازمانی شامل نیروی انسانی و ...) در نظر بگیریم، آنگاه در میان مدل‌های بودجه‌ریزی، تنها بودجه‌ریزی عملیاتی است که می‌تواند افق تازه‌ای پیش روی مدیران سازمان بگشاید، چرا که با وجود پارامترهای مناسبی که در فرایند تصمیم‌گیری مهیا می‌نماید، ملزومات سازمانی کارا و اثربخش را فراهم می‌نماید.

نظام‌های بودجه‌ریزی سنتی به‌دنبال این است که بودجه «چگونه» و «کجا» هزینه شده است و مبنای تسهیم و تخصیص بودجه نیز هزینه‌کرد بودجه تصویب شده است، اما بودجه‌ریزی عملیاتی به «خروجی» و «هدف» بودجه مصرف شده توجه دارد و مبنای تسهیم و تخصیص را بر تطبیق خروجی‌ها با استانداردهای تعیین‌شده برای آن‌ها، جهت تحقق اهداف گذاشته است. درواقع بودجه‌ریزی عملیاتی دو عامل اساسی «کارایی» و «اثربخشی» را به بودجه‌ریزی سنتی اضافه نموده است (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶). بودجه‌ریزی عملیاتی از دیرباز در زمره پیشنهادات اصلاحی در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه بوده و در ایران، ایده عملیاتی کردن بودجه در سال‌های اخیر نخستین بار در بند «ب» تبصره ۲۳ قانون بودجه ۱۳۸۱ کل کشور مطرح شد.

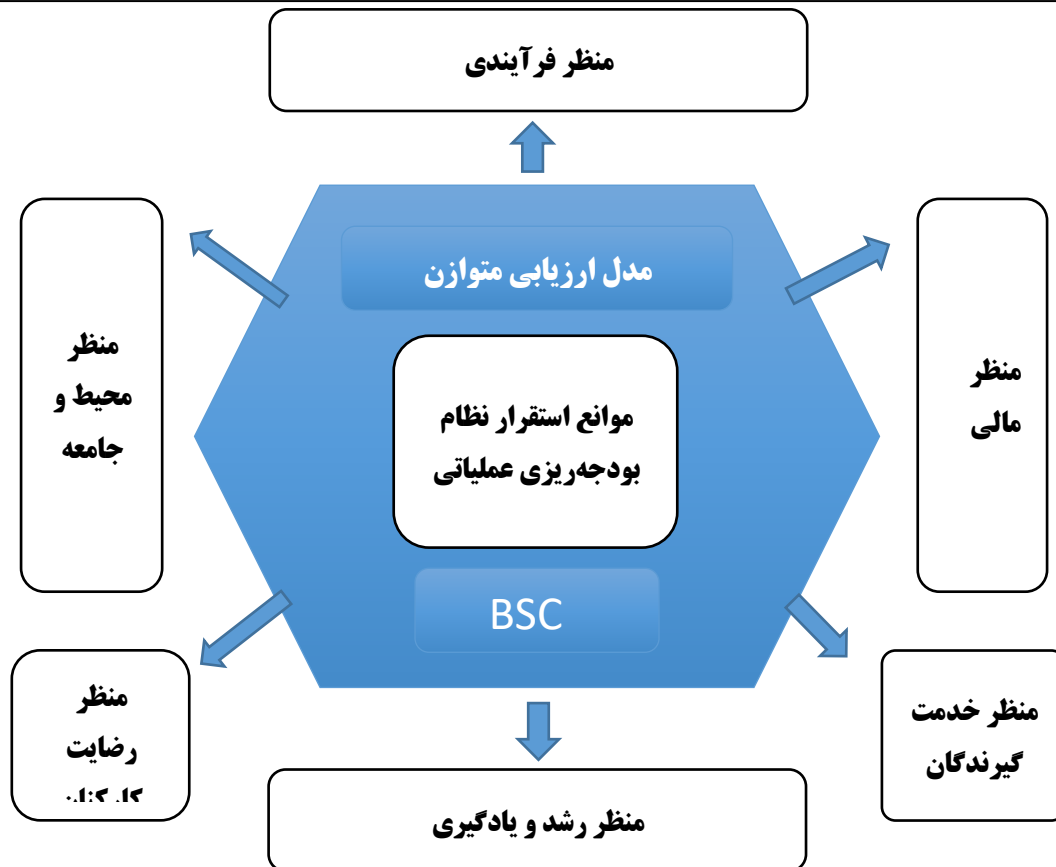
1. Moradi

2. Sonjaya

با توجه به الزامات قانونی در ماده ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه کشور و همچنین بند ۳۲ سیاست‌های کلی قانون برنامه پنجم توسعه، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور و ماده ۱۶ قانون خدمات کشوری، تمام سازمان‌های دولتی موظف به اجرا و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی هستند، لیکن به دلیل موانع مختلف سازمانی و غیرسازمانی، این امر عملاً تاکنون انجام نشده است. اغلب سازمان‌های فرهنگی با توجه به این که از بودجه دولتی استفاده می‌نمایند و روال بودجه‌ریزی در کشور به صورت سنتی است، از روش بودجه‌ریزی سنتی استفاده می‌نمایند. علی‌رغم تأکید قانون بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، تاکنون تعداد اندکی از سازمان‌های فرهنگی به فکر اجرای این نظام در سازمان خود افتاده‌اند و تنها توانسته‌اند که گام‌های اولیه مربوط به استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را بردارند. اما همین سازمان‌ها نیز پس از مدتی با توجه به موانع پیش روی انجام این پروژه، کار را نیمه‌کاره رها نموده‌اند. یکی از مشکلات موجود در عدم اجرای این قانون، عدم وجود الگوها و تحقیقات کاربردی در خصوص این موضوع در کشور است. این تحقیق درصدد است تا موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌ها و نهادهای فرهنگی متقاضی اجرای این پروژه در کشور را با توجه به مدل جامع BSC، مورد کنکاش قرار دهد.

لازم به ذکر است رابرت کاپلان و دیوید نورتن در دهه ۱۹۹۰ یک سیستم نوین مدیریتی تحت عنوان کارت امتیازی متوازن را ارائه نمودند. در روش ارزیابی متوازن که به عنوان یک سیستم ارزیابی عملکرد معرفی گردیده، علاوه بر ارزیابی مالی سنتی، عملکرد سازمان را با افزودن سه بعد دیگر یعنی: مشتریان، فرایندهای داخلی کسب‌وکار و یادگیری و رشد مورد ارزیابی قرار می‌دهد. روش مذکور با توجه ویژه به دارایی‌های نامشهود سازمان که در عصر حاضر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار گردیده است، این امکان را به سازمان می‌دهد تا با گنجاندن آن در مدل ارزیابی مورد نظر، از طریق نظارت، کنترل و آگاهی از کیفیت دارایی‌های نامشهود، در صورت لزوم نسبت به ترمیم نقاط ضعف و جبران کاستی‌ها اقدام کند (پرکان و همکاران، ۱۳۹۱: ۱۵۲).

در خصوص این روش باید اشاره گردد همان‌طور که خود این دو دانشمند نیز اشاره نموده‌اند، با توجه به محیط سازمان و به فراخور نیاز می‌توان مناظر مدل را بومی و متناسب با سازمان مورد نظر نمود. بر همین اساس، مدل ارزیابی متوازن استفاده‌شده در این تحقیق، مبتنی بر مدل تکمیلی ارزیابی متوازن که در کتاب شاخص‌های کلیدی عملکرد آقای دیوید پارمتر پیشنهاد شده، دارای ۶ منظر است. این مناظر عبارتند از: خدمت‌گیرندگان، رضایت کارکنان، فرآیندها، محیط و جامعه، مالی و رشد و یادگیری.



شکل ۱. برگرفته از کتاب شاخص‌های کلیدی عملکرد دیوید پارامتر

بودجه‌ریزی عملیاتی

براساس تعریفی که صندوق بین‌المللی پول از بودجه‌ریزی عملیاتی دارد، بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از روش‌ها و سازوکارهایی که ارتباط بین اعتبارات اختصاص‌یافته به دستگاه‌های اجرایی را با خروجی‌ها و پیامدهای آن از طریق به‌کارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می‌کند (هیبه و اسماعیل، ۲۰۲۳). بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان یک رویکرد نوین در مدیریت مالی سازمان‌ها، به تخصیص منابع بر اساس نتایج و عملکرد تأکید دارد. تحقیقات اخیر نشان داده‌اند که این روش می‌تواند به بهبود کارایی و اثربخشی سازمان‌ها کمک کند (کومار، ۲۰۲۴). از سوی دیگر، مدل کارت امتیازی متوازن به‌عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد سازمان‌ها، چهار منظر مالی، مشتری، فرآیندهای داخلی و یادگیری و رشد را در نظر می‌گیرد (عثمانی^۱ و همکاران، ۲۰۲۲). این مدل به سازمان‌ها کمک می‌کند تا اهداف استراتژیک خود را به فعالیت‌های عملیاتی تبدیل کنند و در نتیجه، بهبود عملکرد کلی را تسهیل نمایند (مرادی و همکاران، ۲۰۲۳).

با این حال، استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌ها با چالش‌هایی مواجه است. موانع فرهنگی، ساختاری و فنی از جمله مشکلاتی هستند که می‌توانند روند پیاده‌سازی این سیستم را مختل کنند (سونجا، ۲۰۲۴). به‌ویژه در سازمان‌های فرهنگی، عدم وجود زیرساخت‌های مناسب و مقاومت در برابر تغییرات، از جمله موانع اصلی به‌شمار می‌آیند (حلیم، ۲۰۲۳).

ویژگی و تمایز این سیستم با سیستم سنتی، تأکید روی هدف‌ها، نتایج و محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش کیفیت خدمات و پاسخگویی به مردم است (انصاری و زینالی، ۱۳۸۷). بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان یک رویکرد مدیریتی نوین، پیوند میان تخصیص منابع و نتایج عملکردی سازمان‌ها را تقویت می‌کند و در دهه‌های اخیر در بخش عمومی و به‌ویژه در نهادهای فرهنگی مورد توجه قرار گرفته است. برخلاف نظام‌های سنتی بودجه‌ریزی که بر ورودی‌ها و هزینه‌ها تمرکز دارند، بودجه‌ریزی عملیاتی با تأکید بر اهداف و پیامدها، شفافیت مالی و پاسخگویی سازمانی را ارتقا می‌دهد (عباس اف^۱، ۲۰۲۴).

سازمان‌های فرهنگی، سازمان‌هایی هستند که متناسب با تعریفی که از مفهوم فرهنگ و قلمرو آن دارند، اهداف و مأموریت‌های خود را تعیین می‌کنند. سازمان‌های فرهنگی در کشور ما عمدتاً به‌دنبال همگرایی و تحول‌آفرینی، نظریه‌پردازی و الگوسازی برای نظام اسلامی هستند. آن‌ها تلاش می‌کنند هدایتگر و پاسخگوی اقشار و گروه‌های اجتماعی در گستره مسائل ملی و فراملی باشند. آن‌ها همچنین در برابر چالش‌های فرهنگی کشور، فعال، جریان‌ساز و مصونیت‌بخش هستند. با شناخت عینی و علت‌شناسانه نیازهای خدمت‌گیرندگان، سعی دارند پیش‌گام در عرضه فرآورده‌ها و خدمات نوآمد، بهنگام و اثربخش باشند (پرکان و همکاران، ۱۳۹۱).

یکی از چارچوب‌های کلیدی برای استقرار موفق این رویکرد، مدل کارت امتیازی متوازن است که امکان همسویی استراتژی سازمان با شاخص‌های کلیدی عملکرد را در چهار بعد اصلی مالی، مشتری، فرآیندهای داخلی و یادگیری و رشد فراهم می‌سازد و در سال‌های اخیر در مطالعات بخش عمومی نیز گسترش یافته است (کومار، ۲۰۲۴). تحقیقات جدید نشان می‌دهند که ادغام بودجه‌ریزی عملیاتی با کارت امتیازی متوازن می‌تواند به بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخگویی در سازمان‌های فرهنگی کمک کند و موانع ناشی از ساختارهای بوروکراتیک و محدودیت‌های مالی را کاهش دهد (سونجا، ۲۰۲۴).

با وجود مزایای بالقوه، استقرار این نظام در سازمان‌های فرهنگی با چالش‌های چندبعدی مواجه است. مقاومت سازمانی و فرهنگی، ضعف نظام‌های انگیزشی، نبود داده‌های عملکردی شفاف و محدودیت‌های نهادی و قانونی از جمله موانعی هستند که روند گذار از بودجه‌ریزی سنتی به بودجه‌ریزی عملیاتی را دشوار می‌سازند (مرادی و همکاران، ۲۰۲۳). به‌ویژه در محیط‌های فرهنگی که اهداف و نتایج غالباً ماهیت کیفی دارند، سنجش کارایی و اثربخشی نیازمند شاخص‌های دقیق و داده‌های قابل اتکا است.

ادبیات اخیر تأکید دارد که موفقیت اصلاحات بودجه‌ای در گرو توانمندسازی منابع انسانی، توسعه زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و ارتقای تعاملات بین بخش‌های مالی و برنامه‌ریزی است (هیبه و اسماعیل، ۲۰۲۳). همچنین، تجربه کشورها نشان می‌دهد که فقدان ضمانت‌های اجرایی و عدم همسویی نظام بودجه ملی با رویکردهای نتیجه‌محور، مانع نهادینه‌سازی پایدار بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود. بنابراین، تحلیل موانع از منظر کارت امتیازی متوازن به مدیران فرهنگی امکان می‌دهد تا با شناسایی گلوگاه‌های کلیدی، اقداماتی هدفمند برای بهبود کارکرد سیستم بودجه‌ریزی اتخاذ کنند.

در سال‌های اخیر، توجه به نظام‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی افزایش یافته است، چرا که این رویکرد فرصت پیوند میان تخصیص منابع و نتایج عملکردی را فراهم می‌کند. مطالعات نشان می‌دهند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند شفافیت مالی، پاسخگویی و کارایی تخصیص منابع را ارتقا دهد؛ اما موفقیت آن به شرایط نهادی، ظرفیت سازمانی و کیفیت شاخص‌های عملکرد بستگی دارد (عباس اف، ۲۰۲۵).

در این میان، مدل کارت امتیازی متوازن به عنوان چارچوبی کلیدی برای ترجمه استراتژی‌ها به شاخص‌های عملکردی چندبعدی به کار گرفته شده است. به عنوان مثال، باروس^۱ (۲۰۲۵) در مقاله مروری خود بر کاربرد کارت امتیازی متوازن در نهادهای دولتی، نشان می‌دهد که تعداد قابل ملاحظه‌ای از تحقیقات اخیر به ترکیب این مدل با فرایندهای بودجه‌ریزی و مدیریت عملکرد پرداخته‌اند. در زمینه ادغام شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حکومتی با کارت امتیازی متوازن، تحقیقات جدید نیز مطرح شده‌اند؛ مثلاً گارفالاکیس^۲ و همکاران (۲۰۲۵) به بررسی نحوه ادغام این شاخص‌ها در چارچوب کارت امتیازی متوازن در حکومت محلی پرداخته‌اند و موانع مفهومی و عملی این ادغام را تحلیل کرده‌اند.

در ترکیب شیوه‌های حسابداری مدیریت با ابزارهای عملکردی در بخش عمومی، مقاله‌ای که به صورت نظام‌مند ۲۹ مقاله از مجلات معتبر بین سال‌های ۲۰۲۱ تا ۲۰۲۵ بررسی کرده، نشان می‌دهد که کاربرد تکنیک‌هایی مانند محاسبه هزینه بر مبنای فعالیت، گزارشگری یکپارچه و ترکیب کارت امتیازی متوازن با فرایندهای داخلی، به افزایش شفافیت و کارایی کمک می‌کند؛ اما موانعی مانند مقاومت سازمانی، فشار سیاسی و پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی همچنان به عنوان چالش اصلی باقی مانده‌اند (نیترو^۳ و ساری، ۲۰۲۴).

لذا در رویکرد پیشنهادی، ادغام BSC با فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند بستری نظری و عملی برای همسویی اهداف استراتژیک با تخصیص منابع فراهم آورد، مشروط بر آن که موانع داخلی و بیرونی شناخته شوند و راهبردهایی برای مدیریت آن‌ها تدوین گردد.

مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان

آگاهی از هزینه فعالیت‌ها می‌تواند سازمان‌ها را در اتخاذ تصمیماتی که سبب صرفه‌جویی در بودجه می‌گردد و کیفیت خدمات را بهبود می‌بخشد، یاری رساند. به طور خلاصه می‌توان مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی را چنین عنوان نمود:

۱. شفاف‌سازی فرآیند بودجه‌ریزی؛
۲. افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد سازمان‌ها از طریق تمرکز منابع در جهت ضروری‌ترین و مهمترین نتایج؛
۳. اصلاح و بهبود تصمیم‌گیری در مورد مؤثرترین راه برای استفاده از منابع محدود؛
۴. مسئولیت‌پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تأثیر می‌گذارند؛
۵. حمایت بهتر مدیریت توسط پیوند نتایج بودجه و سنجش عملکرد بودجه با سنجش عملکرد برنامه در فرآیند کنترل و گزارش نتایج؛
۶. ارائه سیستم و فرآیندی که در آن تصمیم‌گیری‌های مربوط به بودجه اساساً بر پایه نتایج قابل سنجش و اهداف دارای اولویت صورت می‌گیرد (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۸۸)؛
۷. تمرکز بر روی «خروجی‌ها و نتایج» به جای «ورودی‌ها و منابع»؛
۸. ایجاد امکان تجزیه و تحلیل هزینه فعالیت‌ها و خروجی‌ها (کالا و خدمات) جهت کاهش هزینه فعالیت‌ها؛

1. Barros

2. Garefalakis

3. Nitro

۹. تبدیل اسناد بودجه به ابزارهای مورد نیاز برنامه‌ریزی اقتصادی و مدیریت؛
۱۰. در برگیرنده پاسخگویی در سطح بالاتر به همراه پاداش‌ها و مجازات‌های مربوط است (رایینسون، برومبی، ۲۰۰۵)؛
۱۱. محاسبه، شناسایی و مقایسه خدمات بر حسب بهاء تمام‌شده واقعی هر خدمت با موارد مشابه.

پیشینه تحقیق

پژوهش‌های بسیاری درباره بودجه و به‌ویژه بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران انجام شده است که در ذیل به بخشی از آن‌ها که به‌طور خاص به موضوع تحقیق مرتبط است، اشاره شده است.

در تحقیقی که تحت عنوان «مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم برای کاهش موانع» که در سازمان هواشناسی استان تهران (۱۳۸۶) انجام پذیرفت، محمودی چنین نتیجه گرفت که موانع و مشکلات اجرایی نمودن بودجه‌ریزی عملیاتی به ترتیب: عوامل فنی با ۳۹ در صد، عوامل انسانی با ۳۱ در صد و عوامل محیطی با ۲۷ در صد در این امر مؤثر است.

در تحقیق دیگری که در گمرک جمهوری اسلامی ایران توسط اسعدی و همکاران (۱۳۸۸) صورت پذیرفت، آن‌ها با استفاده از مدل شه به تحقیق موضوع پرداختند. نتیجه آن تحقیق نشان می‌دهد که توانایی کمی و کیفی در گمرک به‌عنوان مانع شناخته نمی‌شود، بلکه عدم توانایی کافی در ارزیابی عملکرد، عدم توانایی فنی، عدم وجود اختیارات رویه‌ای لازم، عدم وجود اختیارات سازمانی به‌عنوان مانع شناسایی گردید.

نتیجه یافته‌های دانش فرد و شیرانوند (۱۳۹۱) در خصوص موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی نشان داد که بین شاخص‌های اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمان، نیروی انسانی و الزامات قانونی با عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی همبستگی وجود دارد.

ضیایی و همکاران (۱۳۸۷) به شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه تهران پرداختند. در پژوهش آن‌ها، برای شناسایی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه تهران از مدل شه استفاده شده است. در پژوهش آن‌ها، وضع موجود این عوامل در دانشگاه تهران با نظرسنجی از مدیران دانشگاه مورد بررسی قرار گرفت و عواملی از جمله توانایی فنی و اختیار رویه‌ای که وضعیت مناسبی نداشتند، به عنوان موانع عمده اجرای بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران شناسایی شد.

بر اساس نتایج پژوهش پورزمانی و نادری (۱۳۹۱) در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری و صنعتی ایران، ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و نبود اختیار رویه‌ای و همچنین نداشتن انگیزه‌های پذیرش به عنوان موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس مدل شه شناسایی شدند. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به عنوان مانع تشخیص داده نشدند.

نتایج حاصل از تحقیق قدرتی و همکاران (۱۳۹۰) نشان می‌دهد که موانع و مشکلات استقرار و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری قم، عوامل مدیریتی می‌باشند. مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی از نظر پاسخ‌دهندگان به ترتیب عوامل: ۱- عامل انسانی، ۲- عامل فنی و فرآیندی، ۳- عامل محیطی با عوامل مدیریتی مرتبط است. لذا ایشان پیشنهاد می‌دهد در اجرای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، این موانع شناسایی و نسبت به برطرف نمودن آن‌ها اقدام گردد.

اندروز^۱ (۲۰۰۴) در پژوهشی تحت عنوان «اختیار، پذیرش، توانایی و اصلاحات بودجه‌ریزی عملیاتی» بیان کرد که بودجه‌ریزی عملیاتی یک اقدام اصلاحی برجسته در جهان است. شواهد پژوهش وی نشان داد که از این اصلاحات در شیوه‌ای محدود استفاده می‌شود و اختیار، پذیرش و توانایی عوامل تعیین‌کننده یک فضای اصلاح‌شده برای بودجه‌ریزی عملیاتی است.

یکی از حدس‌های رایج در مورد اجرای ناموفق بودجه‌ریزی عملیاتی، ظرفیت پایین یا توانایی پایین سازمانی است. موردکاوی‌ها و گزارش‌ها در مورد پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد که سه بعد از توانایی سازمانی، شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی برای پیاده‌سازی کامل بودجه‌ریزی عملیاتی اساسی است (کتل^۲، ۱۹۹۲ و فولتین^۳، ۱۹۹۹). ملزومات فنی خاصی باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی به‌کار گرفته شود که به وسیله آن اطلاعات عملکرد به صورت آنی، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه شود (ملکرز و ویلوبا^۴، ۱۹۹۸).

گرایش‌های اخیر به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، عقایدی را در مورد عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام ایجاد کرده است که این مجموعه از عقاید، در مدل نهادی بخش دولتی تحت عنوان شُه ارائه شده است. این مدل، بر سه عامل اثرگذار بر انجام اصلاحات یعنی توانایی، اختیار و پذیرش تأکید می‌کند (اندروز، ۲۰۰۴).

اختیار قانونی: فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب دارای پشتوانه قانونی محکمی است و اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قوانین نمی‌تواند اجرا شود (فولتین، ۱۹۹۹).

اختیار رویه‌ای: سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرآیندهای بودجه موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. مشخصه فرآیندهای موجود، رویه‌ای رسمی است که به‌عنوان یک قاعده، رفتار بودجه‌ریزی را ملزم می‌کند. اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها است (زاویر^۵، ۱۹۹۸: ۱۱۵).

اختیار سازمانی: خطوط اختیار سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی اثرگذار است، به‌ویژه هنگامی که قصد استفاده از اطلاعات عملکرد وجود دارد. اگر اختیارهای لازم واگذار شود و به مدیران اجازه داده شود که تصمیم‌هایی در مورد استخدام، بودجه‌ریزی، گزارشگری و قدرت تصمیم‌گیری داشته باشند، بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت اثربخش‌تر اجرا می‌شود (کتل، ۱۹۹۲: ۷۴).

پذیرش سیاسی: پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، بسیار حیاتی است و پذیرش اطلاعات عملکردی به وسیله مقام‌های سیاسی و مدنظر قرار دادن این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌ها نقش مهمی در اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی دارد (اندروز، ۲۰۰۴).

جوماردی (۲۰۲۵) در مطالعه‌ای که به بررسی اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستیابی به اهداف مالی دولت پرداخته، نتیجه گرفته است که در زمینه‌های مناسب، این رویکرد موجب افزایش پاسخگویی مالی و تخصیص بهینه‌تر منابع شده است، اما موفقیت آن وابسته به حمایت ذی‌نفعان و طراحی مناسب شاخص‌هاست. همچنین، ذکر^۶ و همکاران (۲۰۲۳) در زمینه خدمات درمانی نشان داده‌اند که اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ممکن است به بهبود عملکرد مراکز خدماتی بر اساس شاخص‌های کیفیت منجر شود.

1. Andrews

2. Kettl

3. Foltin

4. Melkers & Willoughby

5. Xavier

6. Decker

در مطالعه‌ای دیگر، هوی و فاک^۱ (۲۰۲۲) به شناسایی عوامل کلیدی موفقیت برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی در دوران پاندمی کرونا پرداختند و دریافتند که ظرفیت‌های نهادی، مهارت نیروی انسانی، پشتیبانی مدیریت ارشد و کیفیت ارتباطات از جمله عوامل مؤثر هستند.

از حیث نوآوری در چارچوب و مدل‌ها، عزام (۲۰۲۴) در مقاله «بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: اصلاحات و تحول آن» نشان داده است که هنگام به‌کارگیری رویکردهای زمینه‌محور، بهبود در کیفیت اطلاعات عملکردی در نهادهای دولتی قابل تحقق است.

در حوزه کارت امتیازی متوازن، باروس (۲۰۲۵) مروری بر پژوهش‌های انجام‌شده دارد و اشاره می‌کند که کاربرد این مدل در نهادهای عمومی هنوز با چالش‌هایی مانند تطبیق شاخص‌ها با مأموریت سازمان و ظرفیت اجرای سیستم روبه‌روست.

پذیرش مدیریتی: پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران، به‌ویژه در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، به‌عنوان یک عامل اساسی در فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود (دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا^۲، ۱۹۹۹).

پذیرش انگیزشی: فرآیند بودجه‌ریزی سرشار از مشوق‌ها است و مقام‌های سیاسی مانند مدیران، انگیزه‌هایی برای استفاده از انواع ویژه‌ای از اطلاعات و رفتارهای معین دارند. بنابراین، انگیزه‌ها و مشوق‌ها باید جزیی از بودجه‌ریزی عملیاتی باشد، به‌نحوی که پاداش‌ها و تنبیه‌هایی برای عملکرد مناسب و نامناسب در اجرای برنامه‌های مصوب و برای موفق بودن یا نبودن در اجرای بودجه عملیاتی در نظر گرفته شود.

سؤالات پژوهش

با توجه به این که تحقیق از نوع اکتشافی و شناسایی است، در این قسمت نیازی به ارائه فرضیه وجود ندارد و تحقیق به سؤالات مطرح شده در این خصوص پاسخ می‌دهد.

سؤال اصلی

۱. بر اساس مدل BSC، موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی چیست؟

۲. بر اساس مدل BSC، اولویت‌بندی موانع به چه صورت است؟

روش تحقیق

جامعه آماری این تحقیق، سازمان‌های فرهنگی هستند که دارای مکانیسم بودجه‌ریزی بوده و به دنبال اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی هستند. روش نمونه‌گیری در این تحقیق، روش قضاوتی است. روش جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش، روش ترکیبی (میدانی، کتابخانه‌ای) است. از کتابخانه، اینترنت، بانک‌های اطلاعاتی جهت تأمین اطلاعات زیربنایی بهره‌گیری شده است. همچنین با توجه به عدم وجود پرسشنامه استاندارد در تحقیقات شناسایی و اکتشافی، از مصاحبه با خبرگان جهت فراهم کردن متغیرهای لازم جهت پرسشنامه استفاده شده است. در نهایت از پرسشنامه جهت جمع‌آوری اطلاعات میدانی بهره گرفته شده است.

به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده در پژوهش حاضر، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده گردید. از آمار توصیفی جهت تجزیه و تحلیل هر یک از سؤالات پرسشنامه با استفاده از شاخص‌های گرایش مرکزی مانند میانگین و واریانس

1. Huy & Phuc

2. United States General Accounting Office

استفاده شده است. از آمار استنباطی مانند T تک متغیره و فریدمن به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصل از پرسشنامه و رتبه‌بندی آن‌ها بهره‌برداری شده است. رابطه (۱) فرمول T تک متغیره را نشان می‌دهد:

$$t^* = \frac{\bar{X} - \mu_0}{\frac{S}{\sqrt{n}}} \quad (1)$$

که در آن $\bar{X}$ = میانگین نمونه؛

μ_0 = میانگین جامعه تحت فرض صفر یا به عبارتی میانگین ادعا شده؛

S = انحراف معیار نمونه؛

n = تعداد نمونه است.

پرسشنامه به عنوان مهمترین ابزاری است که در این تحقیق از آن استفاده شده است. نوع پرسشنامه مورد استفاده در این تحقیق از نوع بسته است که حاوی ۴۱ سؤال است. برای شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی از پرسشنامه‌ای که توسط خود پژوهشگر با نظر اساتید و خبرگان در این مورد تهیه شده، استفاده شده است.

به منظور استفاده از پرسشنامه ابتدا بایستی روایی و پایایی آن مورد محک و آزمون قرار گیرد. به منظور سنجش روایی پرسشنامه این تحقیق، پرسشنامه به خبرگان بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه و نظرات ایشان جمع‌آوری شد. در پایان نیز پس از جمع‌بندی نظرات خبرگان، این پرسشنامه مورد تأیید ایشان قرار گرفت. جهت سنجش پایایی پرسشنامه نیز از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. بدین منظور با استفاده از نرم‌افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه محاسبه گردید که عددی برابر ۰/۸۳ شد. با توجه به این ضریب، پایایی پرسشنامه نیز مورد تأیید قرار گرفت.

یافته‌ها

داده‌های جمع‌آوری شده به منظور تجزیه و تحلیل و نتیجه‌گیری باید در قالب آزمون‌های آماری به اطلاعات ارزشمندی تبدیل گردد. در این قسمت بر اساس آزمون‌های آماری مختلف به طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده پرداخته شده است. با توجه به سؤال اصلی تحقیق مبنی بر این که بر اساس مدل BSC موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی چیست؟، ۴۱ مانع از روش مصاحبه با خبرگان شناسائی شد و با آزمون میانگین تک متغیره مورد سنجش قرار گرفت که نتایج آن در جدول شماره (۴) منعکس گردید. بر اساس جدول ذیل ۴۱ مؤلفه‌ای که به عنوان مانع شناسایی شده بود، مورد آزمون قرار گرفت که نتایج نشان می‌دهد از میان آن‌ها، ۵ مؤلفه مانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب نمی‌شود. اما ۳۶ مؤلفه دیگر طبق نتایج به دست آمده مانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی است.

جدول ۴. نتایج آزمون T تک متغیره بر روی موانع شناسایی شده

مناظر مدل کارت امتیازی متوازن و مؤلفه‌های آن	میانگین	T	سطح معنی‌داری
فرآیندی			
متغیر	42/3	64/39	0/000
مؤلفه‌های متغیر فرآیندی	26/4	0/000	0/000
	87/3	0/000	0/000
	82/3	0/000	0/000
	67/3	0/000	0/000
	51/3	0/000	0/000
	49/3	0/000	0/000
	42/3	0/000	0/000
	42/3	0/000	0/000
	35/3	0/007	0/007
	31/3	0/001	0/001
	19/3	0/036	0/036
	14/3	0/174	0/174
	13/3	0/199	0/199
	42/2	0/000	0/000
محیط و جامعه			
متغیر	47/3	17/36	0/000
مؤلفه‌های متغیر محیط و جامعه	62/3	0/000	0/000
	3/46	0/000	0/000
	3/42	0/000	0/000
	3/41	0/001	0/001
مالی			
متغیر	3.23	3/23	34/16
مؤلفه‌های متغیر مالی	3/78	0/000	0/000
	3/76	0/000	0/000
	3/7	0/000	0/000
	3/57	0/000	0/000
	2/73	0/022	0/022
	2/57	0/000	0/000
	2/5	0/000	0/000

میانگین	T	میانگین	مناظر مدل کارت امتیازی متوازن و مؤلفه‌های آن	
45/97	3/79	3.79	رضایت کارکنان	
0/000	0/000	4/06	1	وجود مقاومت سازمانی در مقابل تغییرات و تحولات سازمانی
0/000	0/000	3/91	2	اضطراب مدیران از آشکارشدن میزان اثربخشی و کارایی عملکرد واحدهای زیرمجموعه آنان در اثر استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی
0/000	0/000	3/8	3	تعهد نداشتن مدیران، به‌منظور جهت‌دهی فعالیت‌های سازمانی به‌سمت اهداف راهبردی (در صورت وجود تعهد در این خصوص نیاز به بودجه‌ریزی عملیاتی متبلور می‌گردد)
0/000	0/000	3/77	4	عدم وجود تفکر سیستمی و سازمانی در کارکنان و مدیران نسبت به مزایای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی
0/000	0/000	3/76	5	فقدان نظام جبران خدمات مناسب برای مدیران و کارکنان مربوطه
0/000	0/000	3/47	6	ارائه گزارشات شفاف و ایجاد چالش برای کارکنان در تقابل با مدیران
45/05	3/7	3.7	رشد و یادگیری	
0/000	0/000	3/96	1	فقدان سیستم آموزشی پرورش‌دهنده مدیران لایق و کارآمد به‌منظور ایجاد تحولات سازنده سازمانی
0/000	0/000	3/88	2	عدم کارایی سیستم‌های انگیزشی در جهت استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی
0/000	0/000	3/81	3	پایین بودن مهارت فنی (دانشی و نرم‌افزاری) کارکنان سازمان‌های فرهنگی
0/000	0/000	3/61	4	تخصصی بودن استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و عدم برقراری ارتباط با آن
0/009	0/009	3/26	5	عدم وجود نظام تنبیه و تشویق مناسب
36/57	3/23	3.23	خدمت‌گیرندگان (نظام و عموم جامعه)	
0/000	0/000	3/63	1	عدم وجود سیستم‌های یکپارچه کارآمد جهت مدیریت عملکرد سازمان‌های فرهنگی توسط نهادهای سیاست‌گذار
0/01	0/01	3/24	2	زمان‌بر بودن و هزینه بالای سنجش اثربخشی و پیامد فعالیت‌های فرهنگی
0/052	0/052	3/19	3	تنوع محصولات و خدمات با توجه به وجود تنوع و گستردگی در خدمت‌گیرندگان سازمان‌های فرهنگی
0/197	0/197	3/11	4	عدم امکان بازخوردگیری خدمات ارائه‌شده به خدمت‌گیرندگان
0/86	0/86	3/02	5	عدم تعریف خدمتی خاص برای خدمت‌گیرندگان (ارائه خدمات عمومی)

مأخذ: یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که در جدول فوق مشاهده شد تمام موانع شناسایی‌شده در مصاحبه مورد آزمون قرار گرفت که نتایج آن در جدول منعکس شده است.

اما برای پاسخ به سؤال دوم تحقیق مبنی بر این که بر اساس مدل BSC اولویت‌بندی موانع به چه صورت است؟ با توجه به آزمون فریدمن که بر روی مناظر مدل کارت امتیازی متوازن صورت گرفته است. نتایج شماره (۵) به‌دست آمده است.

جدول ۵. رتبه‌بندی مناظر مدل BSC از جهت مانع بودن در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی

اولویت	موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی
اول	رضایت کارکنان
دوم	رشد و یادگیری
سوم	محیط و جامعه
چهارم	فرآیند
پنجم	مالی
ششم	خدمت‌گیرندگان (نظام و عموم جامعه)

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که، از دید پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه‌ها در مجموع، مؤلفه‌های موجود در منظر رضایت کارکنان، به‌عنوان مانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌های فرهنگی، از بیشترین اهمیت برخوردار است و مؤلفه‌های منظر خدمت‌گیرندگان (نظام و عموم جامعه) نیز، از کمترین اولویت برخوردار است. اولویت‌های دیگر نیز به این ترتیب است که بعد از منظر رضایت کارکنان، منظر رشد و یادگیری، محیط و جامعه، فرآیند، مالی و خدمت‌گیرندگان قرار دارد. حال که به‌طور کلی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی شد لازم است تا موانع در هر یک از مناظر مدل کارت امتیازی متوازن تبیین و مورد نقد و بررسی قرار گیرد.

نتیجه‌گیری

این تحقیق به شناسایی و رتبه‌بندی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های فرهنگی شهر قم با استفاده از مدل کارت امتیازی متوازن (BSC) پرداخته است. از میان ۱۰۵ متخصص در ۸ سازمان فرهنگی، با روش ترکیبی کتابخانه‌ای و میدانی و با طراحی پرسشنامه مبتنی بر مناظر مدل BSC (شامل خدمت‌گیرندگان، رضایت کارکنان، فرآیندها، محیط و جامعه، مالی و رشد و یادگیری) داده‌ها جمع‌آوری و تحلیل شدند. نتایج نشان داد که موانع در تمام شش منظر مدل BSC وجود دارد، ولی اولویت نخست با منظر رضایت کارکنان است و مناظر رشد و یادگیری، محیط و جامعه، فرآیند، مالی و خدمت‌گیرندگان به‌ترتیب در اولویت‌های بعدی قرار دارند. مؤلفه‌های کلیدی مانند مقاومت سازمانی، فقدان سیستم‌های آموزشی و انگیزشی کارآمد، عدم وجود اطلاعات شفاف عملکردی، ضعف تعاملات مالی و برنامه‌ریزی از مهم‌ترین موانع شناسایی شده‌اند.

نوآوری اصلی این مطالعه در کاربرد مدل کارت امتیازی متوازن با شش منظر تخصصی برای سازمان‌های فرهنگی کشور است که تاکنون کمتر مورد توجه قرار گرفته است. همچنین، استفاده از پرسشنامه تلفیقی مبتنی بر نظر خبرگان حوزه بودجه‌ریزی عملیاتی و تحلیل آماری دقیق (آزمون میانگین تک‌متغیره و آزمون فریدمن) برای اولویت‌بندی موانع، چارچوبی عملی و منسجم جهت فهم عمیق‌تر چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی فراهم آورده است. این رویکرد جامع کمک می‌کند تا موانع از جوانب مختلف ساختاری، فرهنگی، مالی و انسانی بررسی شوند و به سیاست‌گذاران و مدیران فرهنگی راهنمایی‌های مؤثری ارائه شود.

پیشنهادهای کاربردی

- فراهم‌سازی و الزام به ارائه مستمر اطلاعات شفاف عملکردی توسط واحدهای مختلف سازمان‌ها جهت تسهیل تخصیص بهینه منابع در بودجه‌ریزی عملیاتی.

- یکپارچگی سامانه‌های اطلاعاتی سازمانی به‌منظور کاهش خطاهای انسانی و تسهیل گزارش‌دهی دقیق و به‌موقع.
- تدوین برنامه‌ها و اهداف کمی منطبق بر استراتژی‌ها که به واحدهای عملیاتی کمک کند نقش خود را در تحقق برنامه کلان سازمان به‌درستی ایفا کنند.
- تشویق ایجاد فرهنگ پذیرش تغییر و کاهش مقاومت سازمانی با استفاده از آموزش و اطلاع‌رسانی در سطوح مختلف سازمان.
- اصلاح نظام انگیزشی و جبران خدمات کارکنان و مدیران تا انگیزه و تعهد لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی فراهم شود.
- بهبود تعاملات بین بخش‌های مالی و برنامه‌ریزی با تعریف شفاف وظایف و فرایندها.

پیشنهادهای پژوهشی

- بررسی جامع‌تر اثرات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد مالی و فرهنگی سازمان‌های مشابه در مقیاس‌های ملی و استانی.
- توسعه مدل‌های بومی‌سازی‌شده کارت امتیازی متوازن با توجه به ویژگی‌های خاص هر سازمان فرهنگی برای بهبود کاربردپذیری آن.
- مطالعه موانع روانشناختی و رفتاری ضمن انجام تغییرات مالی-اداری در سازمان‌های فرهنگی جهت ارتقای پذیرش و همراهی کارکنان.
- پژوهش تجربی درباره تأثیر فناوری‌های نوین اطلاعاتی و سامانه‌های مدیریت عملکرد در تسهیل و افزایش اثربخشی بودجه‌ریزی عملیاتی.
- تحلیل عمیق‌تر نقش رهبران سازمانی و مدیریت تغییر در موفقیت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی براساس مدل‌های رفتاری و استراتژیک.

منابع

- ابراهیمی، س.، فردانی، س.، محمدنبی، ز. و الیانی، ن. (۱۳۸۸). بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (در شهرداری اصفهان) با استفاده از روش ماتریس SWOT. سومین کنفرانس بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران.
- اسعدی، م.، ابراهیمی، م. و باباشاهی، ج. (۱۳۸۸). شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه. دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران، تهران.
- انصاری، ع. و زینالی، م. (۱۳۸۷). سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه. مجله حسابداری، (۲۰۳) صص ۴۰-۴۸.
- پرکان، ح.، اسکندری، ع. و شهیدی‌نسب، م. (۱۳۹۱). طراحی و پیاده‌سازی نظام جامع بودجه‌ریزی عملیاتی (در سازمان‌های فرهنگی). ایران: انتشارات پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی.
- پورزمانی، ز. و نادری، ب. (۱۳۹۱). بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران. فصلنامه حسابداری سلامت، (۱)، ۱.
- حسن‌آبادی، م. و نجارصراف، ع. (۱۳۸۶). نظام بودجه‌ریزی عملیاتی. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- دانش‌فرد، ک. و شیراوند، ص. (۱۳۹۱). موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی گران، (۲)، ۱۴.

- ضیایی، م.، امیری، م. و ابراهیمی، م. (۱۳۸۷). شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران. فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲(۱۵).
- قدرتی، ح.، فتاحی، ا. و فتاحی، ل. (۱۳۹۰). بررسی موانع پیاده‌سازی سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در شهرداری قم و ارائه راهکارها. مجموعه مقالات همایش ملی شناسایی و تبیین راهکارهای تحقق جهاد اقتصادی در شهرداری‌ها.
- محمودی، ف. (۱۳۸۶). بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه کارهای لازم جهت کاهش موانع. اولین کنفرانس بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران، تهران.
- Ansari, A., & Zeynali, M. (2008). Systeme budjeh bandi bar mabnaye amalkard va ertebat-e an ba modiriyat-e hazineh [Performance-based budgeting system and its relationship with cost management]. *Hesabdar (Accountant Journal)*, (203). Pp. 40-48(in Persian)
- Asadi, M., Ebrahimi, M., & Babashahi, J. (2009). Shenasi-ye mavane-e estesghar-e budjeh-ye amaliati dar gomrok-e jomhuri-ye eslami-ye Iran bar asas-e model-e Shah [Identifying barriers to implementing performance budgeting in Iran's customs administration based on the Shah model]. In *Second International Conference on Performance Budgeting in Iran*. Tehran, Iran. (in Persian)
- Andrews, M. (2004). Authority. Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms. *The International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 334-336.
- Barros, C. P. (2025). The application of the Balanced Scorecard in public sector organizations: A systematic literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(1), 45–68. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2022-0162>
- Daneshfard, K., & Shiravand, S. (2012). Mavane-e estesghar-e budjehrizi-ye amaliati dar hozeye darman-e vezarat-e behdasht, darman va amuzesh-e pezeshti [Barriers to implementing performance budgeting in the treatment sector of the Iranian Ministry of Health]. *Majaleye Elmi-ye Daneshgah-e Olum-e Pezeshti-ye Gorgan (Journal of Gorgan University of Medical Sciences)*, 14(2). (in Persian)
- Decker, S., Miller, C., & Roberts, P. (2023). Effects of performance-based budgeting on health service delivery and outcomes: Evidence from a controlled study. *Health Policy and Planning*, 38(5), 621–633. <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/37170408>
- Ebrahimi, S., Fardani, S., Mohammadnabi, Z., & Aliani, N. (2009). Barrasi va tahlile esterejrik-e estesghar-e nezam-e budjehrizi-ye amaliati (dar shahrdari-ye Esfahan) ba estefadeh az matris-e SWOT [Strategic analysis of implementing performance budgeting system in Isfahan municipality using SWOT matrix]. In *Third Conference on Performance Budgeting*. Tehran, Iran. (in Persian)
- Foltin, C. (1999). State and Local Government Performance: it's Time to Measure up! *The Government Accountants Journal*, 48(1), 6-40.
- Garefalakis, A., Dimitras, A., & Lemonakis, C. (2025). Integrating ESG indicators into the Balanced Scorecard for local government: Challenges and opportunities. *Risks*, 13(8), 154. <https://doi.org/10.3390/risks13080154>
- Ghodrati, H., Fattahi, A., & Fattahi, L. (2011). Barrasi-ye mavane-e piade-sazi-ye sisteme budjeh bandi-ye amaliati dar shahrdari-ye Qom va eraye-ye rahkar-ha [Investigating barriers to implementing performance budgeting in Qom municipality and providing solutions]. In *Proceedings of the National Conference on Identifying and Explaining Strategies for Achieving Economic Jihad in Municipalities*. (in Persian)
- Halim, A. (2023). Barriers to implementing performance-based budgeting in cultural organizations: Evidence from Malaysia. *International Journal of Public Sector Management*, 36(4), 512–530. <https://doi.org/10.3390/ijpsm.2023.0045>
- Hasanabadi, M., & Najjar Sarraf, A. R. (2007). *Nezam-e budjehrizi-ye amaliati* [Performance budgeting system]. Tehran: Industrial Education and Research Center Publications. (in Persian)
- He, L., & Ismail, K. (2023). Do staff capacity and performance-based budgeting improve organisational performance? Empirical evidence from Chinese public universities. *Humanities and Social Sciences Communications*, 10(1), Article 29. <https://doi.org/10.1057/s41599-023-01523-2>
- Huy, L. T., & Phuc, N. Q. (2022). Critical success factors for performance-based budgeting implementation in the public sector during COVID-19. *Sustainability*, 14(20), 13198. <https://doi.org/10.3390/su142013198>

- Abbasov, R. (2025). The effectiveness of performance-based budgeting in the public sector: An empirical analysis and policy implications. *iBusiness*, 17, 56–76. Kettl, D. (1992). *Deficit Politics*. Macmillan Publishing.
- Kumar, S., Lim, W. M., Sureka, R., et al. (2024). Balanced scorecard: trends, developments, and future directions. *Rev Manag Sci*, 18, 2397–2439. <https://doi.org/10.1007/s11846-023-00700-6>
- Mahmoudi, F. (2007). Barrasi-ye moshkelat-e piade-sazi-ye budjehrizi-ye amaliati dar سازمان‌ها-ye dolati va eraye-ye rahkar-ha-ye لازم baraye kâhesh-e mavane [Investigating problems of implementing performance budgeting in government organizations and providing necessary solutions to reduce barriers]. In *First Conference on Performance Budgeting in Iran*. Tehran, Iran. (in Persian)
- Melkers, J., & Willoughby, K. (1998). The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in Forty-Seven out of fifty. *Public Administration Review*, 58(1), 66-73.
- Moradi, T., Kabir, M. J., Pourasghari, H., Ehsanzadeh, S. J., & Aryankhesal, A. (2023). Challenges of Budgeting and Public Financial Management in Iran's Health System: A Qualitative Study. *Med J Islam Repub Iran*, 37(1), 637-647.
- Nitro, F., & Sari, M. (2025). Management accounting practices and their integration with performance measurement in public sector organizations: A systematic review. *Journal of Management and Public Knowledge Networks*, 8(1), 11–34. <https://nitromks.ac.id/ojs/index.php/JMPKN/article/view/563>
- Parkan, H., Eskandari, A., & Shahidinasab, M. (2012). *Tarahi va piade-sazi-ye nezam-e jame-e budjehrizi-ye amaliati (dar سازمان‌ها-ye farhangi)* [Design and implementation of a comprehensive performance budgeting system in cultural organizations]. Iran: Institute of Islamic Culture and Sciences Publications. (in Persian)
- Pourzamani, Z., & Naderi, B. (2012). Barrasi-ye mavane-e estesghar-e budjeh-ye amaliati dar سازمان‌ها-ye mantaghe-ye azad-e tejarati va sanati-ye Iran [Investigating barriers to implementing performance budgeting in Iran's free trade-industrial zones]. *Faslnameye Hesabdari-ye Salamat (Health Accounting Quarterly)*, 1(1), 1. (in Persian)
- Sonjaya, Y. (2024). Exploring the evolution of budgeting practices from traditional to technology. *Advances in Management & Financial Reporting*, 2(1), 36-45.
- United States General Accounting Office. (1999). *Performance Budgeting: Initial Experiences under the Results Act in Linking Plans with Budgets*. Washington.
- Usmani, A. (2022). Developmental & Motivational Aspects of Performance Appraisal. Zenodo (CERN European Organization for Nuclear Research). <https://doi.org/10.5281/ZENODO.7045683>
- Xavier, J. A. (1998). Budget Reform in Malaysia and Australia Compared. *Public Budgeting and Finance*, 18(1), 99-118.
- Ziaei, M. S., Amiri, M., & Ebrahimi, M. (2008). Shenasi-ye mavane-e estesghar-e budjeh-ye amaliati dar دانشگاه-ه Tehran [Identifying barriers to implementing performance budgeting at the University of Tehran]. *Faslnameye Elmi-pazhouheshi-ye Barrasiha-ye Hesabdari va Hosesrasi (Accounting and Auditing Reviews)*, 15(2). (in Persian)