



اولویت‌بندی عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی

عادل آذر^۱، *کریم اسکندری^۲، غلامرضا اسکندری^۳، شهره پوربابایی^۴^۱ رئیس مرکز آمار ایرانAzara@Modares.Ac.Ir^۲ عضو باشگاه پژوهشگران جوان دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، Skandarik@yahoo.com^۳ مسئول امور پشتیبانی مرکز بهداشتی درمانی شماره ۳ سازمان تأمین اجتماعی تبریز،Golamreza.Esgandari@yahoo.com^۴ دانشجوی کارشناسی ارشد سازمان مدیریت صنعتی آذربایجان، Poorbabaei_Shohreh@yahoo.com

چکیده

هدف پژوهش حاضر شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر مدیران، معاونان و کارکنان واحدهای مالی، اداری و بودجه‌ای شرکت مورد مطالعه می‌باشد که تعداد آن‌ها ۹۶ نفر است. ابزار جمع‌آوری اطلاعات در پژوهش حاضر پرسشنامه‌ای شامل ۵۳ سؤال می‌باشد که پس از سنجش روایی و پایایی آن، در اختیار نمونه آماری قرار گرفت. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، اطلاعات حاصله با استفاده از روش‌های آماری توصیفی، تلخیص و طبقه‌بندی شد و جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از نرم‌افزار Excel و روش TOPSIS استفاده گردید. نتایج حاصله نشان می‌دهد که عوامل محیطی، اجرایی و کنترلی از الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و عدم رعایت آنها در سازمان، مانعی برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی خواهد بود. همچنین از عوامل مذکور، عوامل محیطی بیشترین تأثیر و عوامل کنترلی و اجرایی به ترتیب در رتبه‌های بعدی، جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه تأثیرگذار هستند.

واژه‌های کلیدی:

بودجه‌ریزی عملیاتی^۵، عوامل محیطی^۶، عوامل اجرایی^۷، عوامل کنترلی^۸

۱- رئیس مرکز آمار ایران، دکترای مدیریت با گرایش OR، استاد دانشگاه تربیت مدرس

۲ و * - نویسنده مسئول: مدرس گروه مدیریت، عضو باشگاه پژوهشگران جوان دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بناب، ایران

۳- مسئول امور پشتیبانی مرکز بهداشتی درمانی شماره ۳ سازمان تأمین اجتماعی تبریز، ایران

۴- دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت پروژه، سازمان مدیریت صنعتی آذربایجان، تبریز، ایران

۵- Performance Based Budgeting

۶- Environmental Factors

۷- Executive Factors



در عصر حاضر در همه کشورها و با هر شیوهی اقتصادی مورد عمل، بودجه، نقش بسیار تعیین‌کننده‌ای در اقتصاد کشور دارد و به عنوان ابزار اعمال سیاست‌های مالی دولت عمل می‌کند [۱۰]. یکی از روش‌های تنظیم بودجه، بودجه‌ریزی عملیاتی است. در بودجه‌ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده^۲ و روش اندازه‌گیری کار^۳ محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند [۳]. تاریخ اصلاح بودجه در ایالات متحده آمریکا نشان می‌دهد که جنگ همیشگی بین قوای مجریه و مقننه برای قدرت بوده است. در قرن گذشته، اصلاحات بودجه فدرال ایالات متحده (قانون بودجه سال ۱۹۲۱)، فعالیت‌های مبتنی بر عملکرد (بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد ۱۹۵۰)، با تمرکز بر ارزیابی برنامه، مدیریت گرا، از پایین به بالا، سخت‌گیرانه، و در رابطه با نتایج بوده است [۱۱]. با این وجود بیش از ۶۰ سال از ظهور و معرفی بودجه‌ریزی عملیاتی در دنیا می‌گذرد. اما بودجه‌ریزی عملیاتی کماکان به صورت یک نظام آرمانی در اذهان مسئولان و سیاست‌گذاران باقی مانده است. توجه سیاست‌گذاران اقتصاد جمهوری اسلامی ایران به روش بودجه‌ریزی عملیاتی در برنامه چهارم توسعه، حاکی از ضرورت تخصیص بهینه منابع به سازمان‌های دولتی در راستای تحقق توسعه پایدار کشور ایران می‌باشد. با عنایت به اجرای بودجه عملیاتی در سایر کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه و نظریات علمی موجود در این رابطه (از قبیل مدل شه^۴ و مدل مدیریتی) برای ردیابی صحیح عوامل مؤثر برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، می‌توان قدم‌های مهم و مؤثری برداشت. بنابراین در تحقیق حاضر سعی گردیده، عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه، شناسایی و بر اساس مدل TOPSIS الویت‌بندی گردد.

۲. ادبیات تحقیق

مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی دارای تاریخچه دیرینه‌ای است. به رغم اینکه عناصر نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای پیش از جنگ جهانی دوم در ایالات متحده آمریکا به چشم می‌خورد، بودجه‌ریزی عملیاتی بیشتر به اصلاحات دهه ۱۹۵۰ در آمریکا باز می‌گردد. هدف از این اصلاحات ایجاد اطلاعات عملکردی برای نظام بودجه‌ریزی و تغییر رویکرد فرآیند بودجه دولت از تمرکز بر ورودی‌ها به خروجی‌ها بود. این رویکرد از سوی کمیسیون هوور که در ترکیب دولت قرار داشت در سال ۱۹۴۹ ترویج شد و اجرای گسترده آن مورد توجه قرار گرفت [۶]. همچنین با توجه به افزایش نگرانی در مورد ثبات مالی، افزایش انتظارات در مورد شفافیت، صداقت و پاسخگویی دولت، افزایش آگاهی از قانون اساسی، رشد فعالیت‌های مردم در مورد استفاده از پول مالیات‌دهندگان [۸] باعث شده که دولت‌ها به بودجه‌ریزی عملیاتی توجه بیشتری داشته باشند.

در مقام مقایسه بودجه عملیاتی با بودجه برنامه‌ای نیز می‌توان بیان داشت که بودجه برنامه‌ای فقط به منظور راهنمایی مدیران سازمان‌های دولتی در اداره امور عمومی و اخذ تصمیم، مفید واقع می‌شود. در حالی که، بودجه عملیاتی علاوه بر راهنمایی، عملکرد کلیه واحدهای سازمانی و کارکنان موسسات و ادارات دولتی را نیز کنترل می‌کند [۱۳]. در بودجه برنامه‌ای هزینه‌های داخل برنامه‌ها و فعالیت‌ها بر اساس فصول و مواد هزینه پیش‌بینی می‌شود در حالی که در بودجه عملیاتی روش‌های حسابداری قیمت تمام شده و اندازه‌گیری کار به جای مواد هزینه را در برآورد هزینه‌ها می‌گیرد [۵]. دیدگاه‌ها، نظریه‌ها و تعاریف مختلفی در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه شده است. در زیر به چند مورد از

- ۱- Control Factors
- ۲- Cost Accounting
- ۳- Work Measurement
- ۴- Shah



تعاریف بودجه‌ریزی عملیاتی اشاره می‌گردد: بر اساس تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ بودجه‌ریزی عملیاتی، شکلی از بودجه‌ریزی است که اعتبارات تخصیص یافته را به نتایج قابل سنجش ارتباط می‌دهد [۹]. در واقع بودجه‌ریزی عملیاتی استفاده مناسب از اطلاعات عملکرد در هر مرحله از چرخه بودجه، و توزیع این اطلاعات به افرادی که در مورد تخصیص بهینه منابع، تصمیم‌گیری می‌نمایند [۲]. بر اساس تعریف اداره کل حسابداری ایالات متحده^۲، بودجه‌ریزی عملیاتی سبکی از بودجه‌ریزی است که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط می‌دهد [۷]. بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد [۱۳]. حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی دستگاه اجرایی می‌باشد [۳]. در تنظیم این نوع بودجه، به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود مورد توجه قرار می‌گیرد [۱]. با این وجود باید اذعان کرد که بسیاری از تحلیلگران از جمله اسچیک^۳ اعتقاد دارند که تلاش برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تقریباً با شکست روبرو است [۱۲]. بسیاری تجارب بودجه‌ریزی عملیاتی را بررسی کرده‌اند و به همین نتیجه رسیده‌اند. چنانچه اداره بودجه کنگره ایالات متحده طی گزارشی در دهه گذشته اعلام کرد «شواهد کمی از پیشرفت بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح محلی، ایالتی و دولت‌های خارجی وجود دارد» [۱۰]. با عنایت به اجرای بودجه عملیاتی در سایر کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه و نظریات علمی موجود در این رابطه (از قبیل، مدل شه و مدل مدیریتی) برای ردیابی صحیح این عوامل می‌توان استفاده نمود. که در زیر به بررسی عوامل محیطی، اجرایی و کنترلی، مورد نقد و بررسی قرار می‌گیرد:

۱. **عوامل محیطی:** اگر بودجه‌ریزی را به عنوان یک فرآیند در نظر گرفته شود که در سازمان‌هایی که به عنوان سیستم‌های باز تلقی شوند، پیاده می‌گردد، این سیستم با دو نوع محیط بیرونی کلان، وظیفه‌ای و یک محیط داخلی در مرادده می‌باشد [۷].
- الف) محیط کلان:** شامل نیروهایی است که به طور مستقیم در فعالیت‌های کوتاه مدت سازمان تأثیر ندارد بلکه اولاً؛ تأثیر آنها غیر مستقیم بوده و ثانیاً بر تصمیم‌های بلند مدت سازمان مؤثر می‌باشد، این قسمت از محیط، یک زمینه کلی را برای تصمیم‌گیری مدیریت تشکیل می‌دهد و شامل عوامل یا نیروهایی از قبیل؛ شرایط اقتصادی، شرایط فرهنگی-اجتماعی، شرایط سیاسی-قانونی، شرایط تکنولوژیکی، شرایط محیطی طبیعی می‌باشد. در بین زمینه‌های موجود برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی به دلیل شمولیت عوامل سیاسی-قانونی به وضعیت کلی فلسفه غالب و اهداف سیاسی دولت و همچنین قوانین و مقررات دولتی، از اولویت و اهمیت بیشتری برخوردارند.
- ب) محیط وظیفه‌ای (صنعت):** شامل نیروهایی است که بصورت مستقیم بر فعالیت‌های سازمان تأثیر می‌گذارند. سازمان‌های واقعی یا گروه‌ها و افرادی را در بر می‌گیرد که سازمان باید با آنها به منظور ادامه حیات، موفقیت و کامیابی، تعامل برقرار سازد. اینها عناصر محیطی هستند که بر عملیات روزانه سازمان تأثیر مستقیم دارند و عبارتند از: خود سازمان‌ها، گروه‌ها و انسان‌هایی که سازمان با آنها سروکار دارد در این محیط نیز نیروهای تأثیرگذار بیشتری وجود دارند.
- ج) محیط‌های داخلی:** شامل ساختار، فرهنگ و منابع سازمان می‌باشد که به تعبیری می‌تواند به عواملی که در فرآیند اجرای وظایف سازمان در ارتباط هستند اطلاق نمود.
۲. **عوامل اجرایی:** وظیفه هر مدیری بر عهده داشتن مسئولیت‌های کلیدی است تا به سازمان در دستیابی به عملکرد بالا از طریق به کارگیری تمام منابع اش اعم از انسان، پول، مواد، تکنولوژی و اطلاعات کمک بگیرد.

۱- OECD: Organization For Economic Cooperation And Development

۲- GAO: General Accounting Office

۳- Schick



الف) مدیریت برنامه‌ریزی استراتژیک: برنامه استراتژیک به مدیران می‌گوید که در حال حاضر در چه وضعیتی هستند و با شناخت محیط سازمان خود و نقاط ضعف و قوت آن، شناخت سازمان‌های مشابه و رقیب و در نتیجه اطلاع از فرصت‌ها و تهدیدهای احتمالی، آگاهانه، واقع‌بینانه و هوشیارانه اهداف بلند مدت سازمان را مشخص می‌نمایند سپس در جهت نیل به آنها گام بر می‌دارند.

در رویکردهای نوین، بودجه‌بندی مالی از دو فرآیند متفاوت تشکیل شده است. فقط درصد کمی از هزینه‌ها و مخارج سالانه صرف برنامه‌های استراتژیک می‌شود. بودجه‌بندی استراتژیک به برنامه‌ها و مصارفی مجوز می‌دهد که سازمان را در توسعه محصولات و خدمات جدید، توانمندیهای جدید، روابط جدید و ارتقاء یافته با مشتریان، و توسعه ظرفیت برای رشد در آینده، قادر می‌سازد. بودجه استراتژیک و بودجه‌بندی عملیاتی، بهبود در عملیات جاری را منعکس می‌کند [۹].

ب) مدیریت منابع انسانی: پیاده‌سازی موفق نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، بدون بکارگیری نیروی انسانی ماهر و کارآمد غیرممکن است. در این راستا قوه مقننه و مجریه باید بخشنامه‌های مناسب جهت انتخاب و آموزش نیروی انسانی مناسب در بخش‌های مالی و بودجه در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب برساند. آموزش نیروی انسانی باید در ابعاد مختلف و مورد نیاز برای درک و پیاده‌سازی این نظام صورت گیرد.

ج) سازمان و مدیریت (تغییر و تحول): نظریه‌های نوین، نه تنها انسان را به عمده ارزش‌هایش، سازمان را با همه ابعاد و عملکردهایش و بالاخره محیط سازمان را با همه دگرگونی‌ها و تحولاتش مورد توجه و تحول قرار می‌دهد و به جای رفتار انفعالی در جهت کنترل تغییرات محیط، ایجاد تغییر و نوآوری را به صورت فعال و تأثیر گذار بر محیط توصیه می‌نماید [۱۲]. سازمان‌های نوآور برای ایجاد واحدهای کوچکتر، تجدید سازمان می‌کنند تا به تیم‌های خلاق، امکان عمل بدهند و کارآفرینی را در پروژه‌های جدید، تشویق کنند [۲]. پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی یک کار گروهی و مشارکتی است. نباید انتظار داشت که این نظام در چارچوب واحدهای مالی و بودجه پیاده‌سازی شود. مدیریت سازمان در این راستا باید مشارکت و همراهی کامل داشته باشد.

د) مدیریت تغییر: تغییرات بنیادی در مدیریت بودجه کشورهای پیشرو در سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه که تحت عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی آغاز شده است توجه بسیاری از کشورهای در حال توسعه را که بدنبال اصلاح نظام بودجه خود هستند به خود جلب کرده است. تجربه این کشورها نشان می‌دهد که تغییر نظام بودجه‌ریزی از سنتی به عملیاتی با یک محدودیت عمده مواجه است. این محدودیت دارای دو بعد اصلی می‌باشد: ۱. ظرفیت مدیریتی لازم برای اجرای جدید مدیریت بودجه، ۲. مهارت‌های مدیریت تغییر که در شروع بکار نظام جدید، ادامه روند اصلاحات، تداوم اجرای نظام جدید و سازگار با اقتضایات و تغییرات محیطی مورد نیاز است [۶].

ه) مدیریت مالی: مدیریت مالی را می‌توان زیر شاخه‌ای از مدیریت بودجه در نظر گرفت با این تفاوت که در مدیریت بودجه، نوع مدیریت لازم برای بودجه‌ریزی عملیاتی در نظر می‌باشد ولی در مدیریت مالی بیشتر روش‌های حسابداری و ابزارهای مالی مورد نیاز برای اجرای صحیح بودجه ریزی عملیاتی بیشتر مد نظر می‌باشد.

۳. عوامل کنترلی (سیستم کنترل): برای شناسایی نقایص موجود در اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی لازم است از روند فعالیت‌ها بازخورد گرفته شود. همچنین سازمان نیازمند سیستم‌های قوی کنترل داخلی به منظور حفاظت از دارایی‌های حیاتی مانند وجوه نقد، تجهیزات و بانک‌های اطلاعاتی نظیر اطلاعات حسابداری و مشتریان خود هستند. سیستم‌های ارزیابی عملکرد در بسیاری از سازمان‌ها، به چنین وظایف کنترل داخلی ارتباط دارند.

۴. پیشینه تحقیق: گزیده‌ای از پیشینه‌ی پژوهش‌های صورت گرفته در ذیل ارائه می‌گردد:



۱. جوردن و هاگبارت^۱ (۱۹۹۹) تحقیقی با عنوان «اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی» انجام دادند که یافته‌های تحقیق این محققان نشان داد که مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد مؤثر است [۶].
۲. گرین و برین^۲ (۲۰۰۲) تحقیقی با عنوان «تأثیر بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد بر عملکرد ایالت‌ها» انجام دادند که در این تحقیق تأثیر بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد بر عملکرد سالانه ایالت‌ها مورد بررسی قرار گرفت [۶].
۳. مؤسسه علوم سیاسی دانشگاه کنگ^۳ در تحقیقی که به بررسی تجربه‌های بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در آمریکا پرداخته است. مواردی را مورد بررسی قرار داده است، عبارتند از: تاریخچه‌ای از بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در آمریکا، شناسایی برخی چالش‌ها در ارتباط با پایه‌های تئوریک و اصول عملی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، مستند کردن عملیات جاری و تحقیقات مربوط به طراحی و استقرار آن، بررسی چشم‌انداز مربوط به بودجه بندی بر مبنای عملکرد [۴].
۴. محمودی (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان «بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم جهت کاهش موانع» به این نتایج دست یافت که بین پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی‌دار وجود دارد و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی به ترتیب شاخص‌های ۱. عوامل فنی و فرآیندی، ۲. عوامل انسانی، ۳. عوامل محیطی با عوامل مدیریتی مرتبط می‌باشند [۱۵].
۵. اسعدی و همکارانش (۱۳۸۵) در پژوهشی با عنوان «شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه» به این نتایج دست یافت که از عوامل بازدارنده استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مورد مطالعه به ترتیب: پذیرش انگیزشی، اختیار رویه‌ای، اختیار قانونی، اختیار سازمانی، توانایی فنی، توانایی ارزیابی عملکرد، پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و پذیرش سیاسی است [۴].
۶. سالم صافی (۱۳۸۳) پژوهشی با عنوان «ارزیابی نتایج استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در بخش تشخیصی بیمارستان ولی عصر (عج) مشهدین شهر استان اردبیل با تأکید بر هزینه تمام شده خدمات» انجام داده است که نتایج حاصل از استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در مرکز فعالیت تشخیصی بیمارستان بر اساس شاخص‌های کارایی (نسبت تعداد کلیشه‌های رادیولوژی و نسبت هزینه‌های پرسنلی) مطلوب (نسبت تعداد آزمایشات و نسبت تعداد سونوگرافی) نامطلوب ارزیابی شده و از نظر شاخص عدالت (نسبت دریافتی کارکنان) مطلوب و از نظر شاخص پایداری و اثربخشی با توجه به نسبت‌های کل درآمدهای اختصاصی تحقق یافته نامطلوب ارزیابی شد [۱۱].
۷. محمدی (۱۳۸۱) در پژوهشی با عنوان «بررسی موانع بودجه‌بندی استان ایلام و ارائه راهکار مناسب» به این نتایج دست یافت که: ۱. عدم پیش بینی دقیق بودجه سالیانه توسط دستگاه‌های اجرایی، ۲. عدم وجود نیروی انسانی که از نظر تحصیلات و تجربه و تخصص در سطح مناسبی باشند، ۳. عدم وجود فرهنگ بودجه‌ریزی مناسب در دستگاه‌های اجرایی استان، ۴. عدم وجود مدیریت هزینه صحیح و عدم توجه به کارایی و اثربخشی، ۵. عدم وجود ساختار و تشکیلات سازمانی مناسب در دستگاه‌های اجرایی استان از موانع بودجه‌بندی استان می‌باشد [۱۴].

۱- Jordan & Hakbart

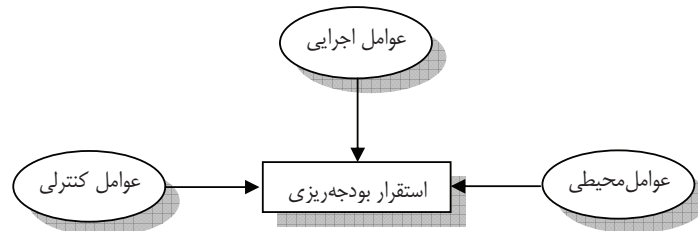
۲- W. mark Grain, J. Brain O, Roark

۳- DONG KONG



۳- چارچوب نظری پژوهش

در پژوهش حاضر برای شناسایی عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه، ترکیب دو نظریه، آلن شه و مدیریتی شامل؛ ۱. عوامل محیطی، ۲. عوامل اجرایی، ۳. عوامل کنترلی، به عنوان چارچوب نظری پژوهش حاضر در نظر گرفته شده است.



شکل ۱- چارچوب نظری پژوهش

۴- روش تحقیق

پژوهش حاضر از نظر روش، پیمایشی و از حیث هدف، کاربردی است. جامعه آماری پژوهش حاضر مدیران، معاونان و کارکنان واحدهای مالی، اداری و بودجه‌ای شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی می‌باشد که تعداد آن‌ها در فاصله زمانی انجام پژوهش، ۹۶ نفر است. با توجه به محدود بودن جامعه آماری کل جامعه آماری به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شده است به عبارتی برای نمونه‌گیری از روش سرشماری (تمام شماری) استفاده شده است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسش‌نامه‌های شامل ۵۳ سؤال است. سؤال‌های پرسش‌نامه به صورت مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت تنظیم شده است. روایی پرسش‌نامه از نوع روایی صوری می‌باشد. پایایی پرسش‌نامه نیز بر اساس آزمون آلفای کرونباخ برای عوامل محیطی، اجرایی، کنترلی، پرسش‌نامه به ترتیب ۰/۸۷۷، ۰/۹۷۴ و ۰/۹۴۵ به دست آمده و پرسش‌نامه‌ی پژوهش، از پایایی بالایی برخوردار می‌باشد.

۵- یافته‌های پژوهش

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده، از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. بدین ترتیب که برای توصیف آماری پاسخ‌های داده شده به سؤال‌های پرسش‌نامه‌ی پژوهش، ابتدا جدول‌های توزیع فراوانی و درصد پاسخ‌های مربوط به سؤال‌های دموگرافیکی و سؤال‌های پرسش‌نامه و متغیرهای پژوهش با استفاده از نرم‌افزار Spss ارائه شده است. در سطح استنباطی نیز برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار TOPSIS استفاده گردیده است. در روش تاپسیس، m گزینه به وسیله n شاخه مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و هر مسئله را می‌توان به عنوان یک سیستم هندسی شامل m نقطه در یک فضای n بعدی در نظر گرفت این تکنیک برای این بنا شده است، که گزینه انتخابی باید کمترین فاصله را با راه‌حل ایده‌آل مثبت (بهترین حالت ممکن، A_i^+) و بیشترین فاصله را با راه‌حل ایده‌آل منفی (بدترین حالت ممکن، A_i^-) داشته باشد. فرض بر این است که مطلوبیت هر شاخه به طور یکنواخت افزایشی و یا کاهش‌ی است (آذر و رجب‌زاده، ۱۳۸۱).



در این روش اهمیت نسبی هر شاخص برای تصمیم‌گیرنده به صورت اوزان داده شده و وزن آن‌ها را به صورت مساوی و برابر $1/110 = 0.009$ در نظر گرفته شد. فرمول‌های مورد نیاز برای دستیابی به نتایج، وارد نرم‌افزار Excel گردید و در نهایت با استفاده از این روش گزینه‌های موجود به ترتیب اهمیت و بر حسب انحرافات رتبه‌بندی گردیدند.

جدول ۱- توزیع فراوانی و درصد پاسخ‌های نمونه‌ی آماری مربوط به سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه

جنسیت	سن		سطح تحصیلات						سنوات خدمت			
	مرد	زن	جمع	زیر ۲۵ سال	۲۵-۳۴ سال	۳۵-۴۴ سال	بالتر از ۵۵ سال	جمع	کمتر از ۵ سال	۱۰-۱۵ سال	۱۶-۲۰ سال	بیش از ۲۰ سال
فراوانی	۹	۰	۹	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
درصد	۱۰۰	۰	۱۰۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰

جدول ۲- آزمون تاپسیس برای کل مؤلفه‌ها

رتبه‌بندی تمامی عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی				
رتبه	عنوان سؤال	نزدیکی نسبی به A ایده‌آل	رتبه	عنوان سؤال
۱	توافق قوای سه گانه	۰/۷۹۰۶۰۱۵۹	۲۸	قیمت تمام شده محصولات
۲	مشارکت قوه مقننه با مجریه	۰/۷۷۷۹۶۸۹۱	۲۹	کیفیت منابع اطلاعاتی
۳	تطبيق با واقعیت	۰/۶۷۶۰۵۴۵۱	۳۰	تخصص و مهارت مدیران
۴	شاخص فرآیندی	۰/۶۷۴۲۶۶۳۸	۳۱	استفاده از فناوری اطلاعات
۵	آگاهی و شناخت نمایندگان مجلس	۰/۶۳۷۳۹۶۳۳	۳۲	استخراج انحرافات
۶	شاخص بودجه‌ای	۰/۶۰۹۹۹۰۶۰	۳۳	قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
۷	حسابداری تعهدی	۰/۶۰۳۲۲۳۶۱	۳۴	کمیت منابع اطلاعاتی
۸	هم‌راستا نمودن بدنه دولت	۰/۵۷۸۲۸۶۵۶	۳۵	شاخص کارایی
۹	شاخص‌های استاندارد	۰/۵۷۶۸۵۱۱۲	۳۶	شاخص اثربخشی
۱۰	فناوری اطلاعات در	۰/۵۵۲۸۹۸۰۵	۳۷	نتایج پیش‌بینی شده



رتبه‌بندی تمامی عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی					
رتبه	عنوان سؤال	رتبه	نسبی به A ایده‌آل	عنوان سؤال	رتبه
				پاسخگویی	
۱۱	سرعت دسترسی به منابع اطلاعاتی	۳۸	۰/۵۳۲۰۱۳۴۱	آموزش در جهت ارزیابی عملکرد	۰/۳۴۲۱۵۳۱۲
۱۲	تناسب نظام گزارشگری با بودجه عملیاتی	۳۹	۰/۵۱۶۴۹۶۵۳	ابزار و لوازم کافی در دست مدیران	۰/۳۴۲۰۱۲۹۱
۱۳	شاخص مالی	۴۰	۰/۵۰۴۶۳۵۱۲	حمایت دولت با الزام قانونی	۰/۳۳۸۲۲۹۹۵
۱۴	حمایت دولت از دستگاه اجرایی	۴۱	۰/۵۰۲۷۶۵۶۵	نظارت بر مدیریت برنامه	۰/۳۳۵۷۶۸۲۰
۱۵	برنامه‌ریزی استراتژیک	۴۲	۰/۴۷۱۹۸۹۲۵	تشویقات و تنبیهات	۰/۳۳۵۲۸۰۲۳
۱۶	فرهنگ سازمانی	۴۳	۰/۴۴۱۸۰۲۸۷	آموزش در خصوص قیمت تمام شده	۰/۳۲۸۹۴۸۹۷
۱۷	سبک مدیران و رهبران	۴۴	۰/۴۳۵۵۷۷۵۹	حقوق و مزایا	۰/۳۱۹۵۴۲۳۶
۱۸	برنامه‌ریزی کوتاه مدت	۴۵	۰/۴۳۲۳۵۷۷۳	آموزش	۰/۳۱۷۱۸۵۴۱
۱۹	کمی کردن عملکرد	۴۶	۰/۴۳۰۱۹۱۹۲	شیوه مناسب در پاسخگویی	۰/۳۱۳۶۶۴۳۹
۲۰	آموزش در خصوص ABC	۴۷	۰/۴۲۸۲۰۵۷۹	سازگاری اختیارات بودجه‌ای مدیران	۰/۳۱۲۰۱۸۳۵
۲۱	فرآیندها و رویه‌های سازمانی	۴۸	۰/۴۲۵۴۳۱۷۰	شاخص‌های عملکرد بر رفتار	۰/۲۹۸۳۴۲۰۴
۲۲	نظارت بر مدیریت برنامه	۴۹	۰/۴۱۶۱۰۱۰۲	بکارگیری و شرایط احراز	۰/۲۹۷۷۴۳۴۲
۲۳	تغییر در بکارگیری بودجه ریزی عملیاتی	۵۰	۰/۴۰۹۵۲۲۸۶	دوره‌های آموزشی	۰/۲۸۹۲۷۲۴۹
۲۴	پاسخگویی سازمان در مقابل جامعه	۵۱	۰/۴۰۵۲۳۰۸۴	آموزش	۰/۲۸۱۵۲۱۴۷
۲۵	ساختار سازمانی	۵۲	۰/۴۰۳۶۲۷۸۹	تحلیل هزینه بوسیله ABC	۰/۲۵۴۸۲۵۱۹
۲۶	سازگاری سیستم اطلاعاتی	۵۳	۰/۳۹۹۱۵۶۹۹	انتقال تجارب و میزان آشنایی	۰/۱۸۷۸۱۴۳۷
۲۷	فناوری اطلاعات در قیمت تمام شده		۰/۳۹۱۳۴۵۵۵		



چنانچه در جدول ۲ مشاهده می‌شود «توافق سه قوه: مقننه، مجریه و قضاییه در امر بودجه‌ریزی عملیاتی» با بیشترین امتیاز در میان ۵۳ عامل، به عنوان اولین و مهمترین الزام برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه شناخته شده است. همچنین به ترتیب «مشارکت قوه مقننه با مجریه در امر تصویب و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی»، «تطبيق نظام گزارشگری فعلی شرکت با واقعیت»، و..... در رده‌های بعدی قرار گرفته‌اند.

جدول ۳- آزمون تاپسیس برای مؤلفه‌های اجرایی

رتبه‌بندی عوامل اجرایی					
رتبه	عنوان سؤال	نزدیکی نسبی به A ایده‌آل	رتبه	عنوان سؤال	نزدیکی نسبی به A ایده‌آل
۱	حسابداری تعهدی	۰/۶۰۳۲۲۳۶۱	۱۸	تخصص و مهارت مدیران	۰/۳۸۲۳۲۶۷۶
۲	هم‌راستا نمودن بدنه دولت	۰/۵۷۸۲۸۶۵۶	۱۹	استفاده از فناوری اطلاعات	۰/۳۷۹۹۸۰۲۸
۳	فناوری اطلاعات در پاسخگویی	۰/۵۵۲۸۹۸۰۵	۲۰	قوانین و مقررات مالی و محاسباتی	۰/۳۷۵۱۰۴۵۰
۴	سرعت دسترسی به منابع اطلاعاتی	۰/۵۳۲۰۱۳۴۱	۲۱	کمیت منابع اطلاعاتی	۰/۳۶۸۸۸۵۶۹
۵	برنامه‌ریزی استراتژیک	۰/۴۷۱۹۸۹۲۵	۲۲	ابزار و لوازم کافی در دست مدیران	۰/۳۴۲۰۱۲۹۱
۶	فرهنگ سازمانی	۰/۴۴۱۸۰۲۸۷	۲۳	تشویقات و تنبیهات	۰/۳۳۵۲۸۰۲۳
۷	سیک مدیران و رهبران	۰/۴۳۵۷۷۵۹	۲۴	آموزش در خصوص قیمت تمام شده	۰/۳۲۸۹۴۸۹۷
۸	برنامه‌ریزی کوتاه مدت	۰/۴۳۳۳۵۷۷۳	۲۵	حقوق و مزایا	۰/۳۱۹۵۴۲۳۶
۹	آموزش در خصوص ABC	۰/۴۲۸۲۰۵۷۹	۲۶	آموزش	۰/۳۱۷۱۸۵۴۱
۱۰	فرآیندها و روبه‌های سازمانی	۰/۴۲۵۴۳۱۷۰	۲۷	شیوه مناسب در پاسخگویی	۰/۳۱۳۶۶۴۳۹
۱۱	تغییر در بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۴۰۹۵۲۲۸۶	۲۸	سازگاری اختیارات بودجه‌ای مدیران	۰/۳۱۲۰۱۸۳۵
۱۲	پاسخگویی سازمان در مقابل جامعه	۰/۴۰۵۲۳۰۸۴	۲۹	بکارگیری و شرایط احراز	۰/۲۹۷۷۴۳۴۲
۱۳	ساختار سازمانی	۰/۴۰۳۶۲۷۸۹	۳۰	دوره‌های آموزشی	۰/۲۸۹۳۷۲۴۹
۱۴	سازگاری سیستم اطلاعاتی	۰/۳۹۹۱۵۶۹۹	۳۱	آموزش	۰/۲۸۱۵۲۱۴۷
۱۵	فناوری اطلاعات در	۰/۳۹۱۳۴۵۵۵	۳۲	تحلیل هزینه بوسیله ABC	۰/۲۵۴۸۲۵۱۹



رتبه‌بندی عوامل اجرایی					
رتبه	عنوان سؤال	نزدیکی نسبی به A ایده‌آل	رتبه	عنوان سؤال	نزدیکی نسبی به A ایده‌آل
				قیمت تمام شده	
۱۶	قیمت تمام شده محصولات	۰/۳۸۹۶۷۷۳۷	۳۳	انتقال تجارب و میزان آشنایی	۰/۱۸۷۸۱۴۳۷
۱۷	کیفیت منابع اطلاعاتی	۰/۳۸۸۴۶۵۱۱			

چنانچه در جدول ۳ مشاهده می‌شود «استفاده از روش حسابداری تعهدی در امر بودجه‌ریزی عملیاتی» با بیشترین امتیاز در میان ۳۳ عامل، به عنوان اولین و مهمترین الزام از عوامل اجرایی برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه شناخته شده است. همچنین به ترتیب «همراستا نمودن بدنه مدیریتی شرکت مورد مطالعه در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی»، «استفاده از فن‌آوری اطلاعات در پاسخگویی»، و..... در رده‌های بعدی قرار گرفته‌اند.

جدول ۴- آزمون تاپسیس برای مؤلفه‌های محیطی

رتبه‌بندی عوامل محیطی		
رتبه	عنوان سؤال	نزدیکی نسبی به A ایده‌آل
۱	توافق قوای سه قوه	۰/۷۹۰۶۰۱۵۹
۲	مشارکت قوه مقننه با مجریه	۰/۷۷۷۹۶۸۹۱
۳	آگاهی و شناخت نمایندگان مجلس	۰/۶۳۷۳۹۶۳۳
۴	حمایت دولت از دستگاه اجرایی	۰/۵۰۲۷۶۵۶۵
۵	حمایت دولت با الزام قانونی	۰/۳۳۸۲۲۹۹۵

چنانچه در جدول ۴ مشاهده می‌شود «توافق سه قوه: مقننه، مجریه و قضاییه در امر بودجه‌ریزی عملیاتی» با بیشترین امتیاز در میان ۵ عامل، به عنوان اولین و مهمترین الزام از عوامل محیطی برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه شناخته شده است. همچنین به ترتیب «مشارکت قوه مقننه با مجریه در امر تصویب و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی»، «آگاهی و شناخت نمایندگان مجلس در امر تصویب بودجه»، و..... در رده‌های بعدی قرار گرفته‌اند.



جدول ۵- آزمون تاپسیس برای مؤلفه‌های کنترلی

رتبه‌بندی عوامل کنترلی		
رتبه	عنوان سؤال	نزدیکی نسبی به A ایده‌آل
۱	تطبیق با واقعیت	۰/۶۷۶۰۵۴۵۱
۲	شاخص فرآیندی	۰/۶۷۴۲۶۶۳۸
۳	شاخص بودجه‌ای	۰/۶۰۹۹۹۰۶۰
۴	شاخص‌های استاندارد	۰/۵۷۶۸۵۱۱۲
۵	تناسب نظام گزارشگری با بودجه عملیاتی	۰/۵۱۶۴۹۶۵۳
۶	شاخص مالی	۰/۵۰۴۶۳۵۱۲
۷	کمی کردن عملکرد	۰/۴۳۰۱۹۱۹۲
۸	نظارت بر مدیریت برنامه	۰/۴۱۶۱۰۱۰۲
۹	استخراج انحرافات	۰/۳۷۷۴۷۳۶۰
۱۰	شاخص کارایی	۰/۳۶۲۸۲۵۷۹
۱۱	شاخص اثربخشی	۰/۳۵۶۱۵۹۲۰
۱۲	نتایج پیش‌بینی شده	۰/۳۵۳۳۶۳۴۱
۱۳	آموزش در جهت ارزیابی عملکرد	۰/۳۴۲۱۵۳۱۲
۱۴	نظارت بر مدیریت برنامه	۰/۳۳۵۷۶۸۲۰
۱۵	شاخص‌های عملکرد بر رفتار	۰/۲۹۸۳۴۲۰۴

چنانچه در جدول ۵ مشاهده می‌شود «تطبیق نظام گزارشگری فعلی شرکت با واقعیت» با بیشترین امتیاز در میان ۱۵ عامل، به عنوان اولین و مهمترین الزام از عوامل کنترلی برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه شناخته شده است. همچنین به ترتیب «استفاده از شاخص‌های فرآیندی در اندازه‌گیری حجم کار و خدمات در تنظیم بودجه»، «مشخص بودن شاخص‌های بودجه‌ای در امر ارزیابی»، و... در رده‌های بعدی قرار گرفته‌اند.

جدول ۶- اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی

رتبه‌بندی عوامل محیطی		
رتبه	عنوان سؤال	نزدیکی نسبی به A ایده‌آل
۱	عوامل محیطی	۰/۸۵۹۸۷۹۵۵
۲	عوامل کنترلی	۰/۲۷۶۹۵۱۰۴
۳	عوامل اجرایی	۰/۰۸۹۵۹۱۵۱

بر اساس اطلاعات به دست آمده از جدول ۶ ملاحظه می‌شود که عوامل محیطی، بیشترین اهمیت و اولویت در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه به شمار می‌رود. و عوامل کنترلی و اجرایی به ترتیب در اولویت‌های بعدی قرار دارند.



۶- نتیجه‌گیری

بر اساس نتایج پژوهش حاضر می‌توان اینگونه استنباط و نتیجه‌گیری کرد که تک تک عوامل مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی به نوبه خود دارای اهمیت می‌باشند. برخی از این‌ها اهمیت بیشتری نسبت به بقیه دارا هستند. نکته مهم این است که اگر عوامل مؤثر اشاره شده در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، به درستی پیاده نشود خود به عنوان مانع محسوب خواهد شد و همچنین همه این عوامل نوعی به یکدیگر وابسته هستند. با توجه به اینکه برای تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به پرسش‌نامه، از روش «TOPSIS» استفاده گردیده است. در این روش «توافق سه قوه: مقننه، مجریه و قضاییه در امر بودجه‌ریزی عملیاتی» با بیشترین امتیاز در بین ۵۳ عامل از عوامل محیطی، اجرایی، کنترلی، به عنوان اولین و مهمترین عامل در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه شناخته شده است. دلیل این امر را می‌توان در نوع آزمون‌های استفاده شده یافت. همچنین می‌توان بر اساس تحقیقات انجام گرفته در مورد عوامل مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، گفت که: داشتن توافق در بین سه قوه در امر تصویب و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، آگاهی و شناخت نمایندگان مجلس در امر تصویب بودجه، استفاده از روش حسابداری تعهدی، داشتن نیروی انسانی متخصص و توانمند در امر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، توانمندسازی و آموزش نیروی انسانی متناسب با امر بودجه‌ریزی عملیاتی، را می‌توان به عنوان مهمترین الزامات در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی بیان کرد که در یافته این پژوهش، روی این مؤلفه‌ها تأکید بیشتری شده است. همچنین باید اشاره کرد که در صورت عدم تحقق تک به تک الزامات، همه آن‌ها به عنوان مانعی برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی به حساب خواهند آمد.

تحقیقاتی که در این زمینه صورت گرفته، نتایج به دست آمده از این پژوهش را مورد تأیید قرار می‌دهد. نتایج برخی از این پژوهش‌ها عبارتند از: تحقیقاتی که محمودی (۱۳۸۴) با عنوان «بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع» و همچنین رابطی (۱۳۸۶) با عنوان «بررسی و شناسایی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ارتش جمهوری اسلامی ایران» انجام یافته است. موانع به سه دسته عوامل محیطی، سازمانی و فردی طبقه‌بندی شده است. نتایج این تحقیقات نشان می‌دهد که عدم اجرای صحیح بودجه‌ریزی عملیاتی به علت عوامل محیطی، سازمانی و فردی بوده است. بین مؤلفه‌های محیطی، سازمانی، فردی، با مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد و عدم اجرای مؤلفه‌های محیطی، سازمانی و فردی، می‌تواند مانعی در جهت تحقق بودجه‌ریزی عملیاتی باشد.

مراجع

- [۱] آذر، عادل و رجب‌زاده، علی، (۱۳۸۲)، تصمیم‌گیری کاربردی (رویکرد M.A.D.M)، تهران، انتشارات نگاه دانش، چاپ اول.
- [۲] ایران‌نژاد پاریزی، مهدی، (۱۳۸۵)، اصول و مبانی مدیریت (در جهان معاصر)، انتشارات مدیران، چاپ اول.
- [۳] ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار، (۱۳۸۶)، بودجه از تنظیم تا کنترل، تهران، سازمان مطالعات تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- [۴] اسعدی، محمود، ابراهیمی، محسن، باباشاهی، جبار، (۱۳۸۵)، شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران براساس مدل شه، دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی ایران، تهران، سالن همایش‌های رازی.
- [۵] انصاری، شاهرخ، (۱۳۷۸)، بودجه و بودجه‌ریزی دولتی ایران، انتشارات یکان، چاپ اول.



- [۶] حسن آبادی، محمد و علیرضا نجارصراف، (۱۳۸۶)، مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی- مدل الماس، تهران، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- [۷] خداداد حسینی، سید حمید و عزیزی، شهریار، (۱۳۸۵)، مدیریت و برنامه ریزی استراتژیک (رویکرد جامع)، انتشارات صفار- اشراقی، چاپ اول.
- [۸] رابطی، محمد ابراهیم، (۱۳۸۶)، بررسی و شناسایی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ارتش جمهوری اسلامی ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران.
- [۹] کاپلان، رابرت اس و نورتون. دیویدی، (۱۳۸۶)، سازمان‌های استراتژی محور، ترجمه: پرویز بختیاری، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، چاپ پنجم.
- [۱۰] کیومرثی، فیروز، جمشیدی، حمید، دهقان نیکستانی، مهدی، (۱۳۸۸)، اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی، تهران، نشر دانشگاهی بال، چاپ اول.
- [۱۱] سالم‌صافی، پرویز، (۱۳۸۳)، ارزیابی نتایج استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در بخش تشخیصی بیمارستان ولی عصر(عج) مشهدین شهر استان اردبیل با تأکید بر هزینه تمام شده خدمات، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی.
- [۱۲] میرسپاسی، ناصر، (۱۳۸۲)، مدیریت استراتژیک منابع انسانی و روابط کار (با نگرشی به روند جهانی شدن)، انتشارات مهر، چاپ دوم.
- [۱۳] مهدوی، عبدالحمید، ۱۳۸۶، تدوین بودجه عملیاتی برای دستگاه‌های اجرایی استان کرمان، اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران.
- [۱۴] محمدی، اسفندیار، (۱۳۸۱)، بررسی موانع بودجه‌بندی استان ایلام و آرایه راهکار مناسب، پایان نامه کارشناسی ارشد، مجتمع آموزش عالی قم.
- [۱۵] محمودی، فاطمه، (۱۳۸۴)، بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم جهت کاهش موانع، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، سازمان هواشناسی، اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، سالن همایش‌های رازی.
- [۱] Andrew, M, (۲۰۰۴), “*Authority, Acceptance, Ability and Performance – Based Budgeting Reforms*”, the International Journal of Public Sector Management, Vol. ۱۷, No. ۴.
- [۲] Boyle, Richard, (۲۰۱۱), *Budgeting for Performance*, Institute of Public Administration, (<http://www.finance.gov.ie/documents/publications/presentation/perbudjculen.pdf>)
- [۳] Carter, K, (۱۹۹۹), “*Performance Budgets: Hereby Popular Demand, State Legislatures*”, Vol. ۲۰, No. ۱.
- [۴] Dongsung Kong, (۲۰۰۵), "performance-Based Budgeting: the us experience", *journal of Public organization review*.
- [۵] Jordan, Meagan M. And Hackbart, merl (۱۹۹۹) "the goals and implementation - success of state performance-based budgeting", *journal of public Budgeting*, Accounting & Financial management.
- [۶] Grain, w, mark J. Brain O’Roark, (۲۰۰۲) "impact of performance- based- budgeting on state fiscal performance", *journal of Economic and governance*.
- [۷] Kline, J, (۱۹۹۷), "Local Government Outcome Based Performance Measures And Customer Standards: Has Their Time Come?" *The Governments Accountants Journal*, Vol. ۴۵, No. ۴.
- [۸] Shah, Anwar, (۲۰۱۰), *The Future of Performance Budgeting, International Conference: Improvement and Development of Performance Based Budget System as a Tool for Multi-Annual Planning and Public Financial Management*, Warsaw, Poland, ۲۴-۲۵ June ۲۰۱۰
- [۹] Schick, Allen, (۲۰۰۳), The Performing State: Reflection On An Idea Whose Time Has Come But Whose Implementation Has Not, *OECD Journal On Budgeting*, Vol. ۳, No. ۲.



- [۱۰]Walter; Alan; (۱۹۷۲), Public Budgeting and Management; Steiss; Virginia Polytechnic Institute and State University; Lexington Books.
- [۱۱]Willoughby, Katherine & Benson, Paul, (۲۰۱۱), *Program Evaluation, Performance Budgeting and PART: The U.S. Federal Government Experience*, International Studies Program Working Paper ۱۱-۱۲, May ۲۰۱۱, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University, Atlanta, Georgia ۳۰۳۰۳, United States of America
- [۱۲]Willoughby, K And Melkers, J, (۲۰۰۰), "Implementing Pbb: Conflicting Views Of Success, Public Budgeting And Finance", Vol.۲۰, No.۱.
- [۱۳]Young, R, (۲۰۰۳), "Performance Based Budget Systems", Public Policy And Practice, An Electronic Journal Devoted To Governance And Public Policy In South Carolina, Vol.۲, No.۲.