

بررسی و رتبه‌بندی مهمترین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی

محمد حسین یزدان پناه^۱

عباس شیبانی تدرجی^{۲*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۱/۲۶

چکیده

در این مقاله به بررسی و رتبه‌بندی مهمترین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی پرداخته شده است. این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ روش، از نوع توصیفی-پیمایشی بوده است. جامعه آماری شامل کلیه معاونین ادارات دولتی شهر تهران در منطقه ۱۱ بودند که بسیاری از ادارات دولتی تهران در آنجا قرار دارند. تعداد معاونین ۷۸ نفر بودند که با روش نمونه‌گیری در دسترس تمامی آنها به عنوان حجم نمونه تحقیق در نظر گرفته شدند. پرسشنامه تحقیق با بهره‌گیری از ادبیات و پیشینه تحقیق و تمرکز بر مدل شه طراحی شد. جهت سنجش پایایی پرسشنامه تحقیق از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده برای بُعد توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی ۰/۸۶، میزان اختیارات ۰/۷۸ و میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی ۰/۸۱ ارزیابی شد. داده‌های تحقیق با استفاده از آزمون t و آزمون فریدمن تجزیه و تحلیل شده‌اند. نتایج حاصل از آزمون t نشان داد، هر سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی معنادار بودند. همچنین بر اساس یافته‌های آزمون فریدمن، بُعد پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی به ترتیب جزو مهمترین اولویت‌های عوامل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در این ادارات بوده‌اند.

واژگان کلیدی

رتبه‌بندی، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل شه، سازمان‌های دولتی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی سیرجان. (m.yazdanpanah.0914@gmail.com)

۲. استایار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، شهر سیرجان، ایران: (A64.sheybani@gmail.com)

۱. مقدمه

بودجه یکی از پدیده‌های بسیار مهم در مدیریت امروزی است که شامل ابعاد گوناگون سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، فنی و مدیریتی است. مسئله اصلی در نظام بودجه‌ریزی، کارآیی آن است به این معنی که براساس اطلاعات موجود برگرفته از عملکرد سیستم جاری به چگونگی کارآیی و اثربخشی سیستم پی‌برده شود، منابع مورد نیاز اجرای برنامه‌ها شناسایی شود و در نهایت معیارهای سنجش و نظارت و کنترل بدست آید (شایان‌نیا، ۱۴۰۰). هدف از بودجه‌ریزی عملیاتی این است که سیاست‌گذاران، تصمیمات مالی را به گونه‌های عینی و بر مبنای کارایی و اثربخشی استوار سازند. (پدرو و جیم^۱، ۲۰۲۱).

بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال برقراری ارتباطی شفاف میان ورودی‌ها و نتایج (خروجی‌ها و پیامدها) و تخصیص اعتبارات بودجه‌هایی بر اساس اطلاعات عملکردی با هدف افزایش اثر بخشی و کارایی در سازمان‌ها است هدف نهایی بودجه‌ریزی عملیاتی، کمک به اتخاذ تصمیم‌های عاقلانه در ارتباط با تخصیص منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل سنجش است (حیدری و همکاران، ۱۳۹۷). در این راستا نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است. اگرچه چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌تواند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون‌گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهد. همچنین با تجهیز نمودن بودجه‌ریزان به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و کل برنامه‌های دولت که برای نیل به اهداف مشخصی به کار می‌روند، توانایی آنها را در ارزیابی درخواست‌های مختلف بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی، افزایش می‌دهد و این کار باعث افزایش پاسخگویی عمومی و بهبود در تخصیص منابع می‌گردد (امینی و همکاران^۲، ۲۰۲۰؛ ایساک^۳، ۲۰۱۴).

باتوجه به منابع و تلاش‌هایی که صرف بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود کسب اطمینان از کارایی این روش مهم است. با این وجود باید ادعا کرد که بسیاری از تحلیلگران از جمله اسچیک^۴ (۲۰۰۳) اعتقاد دارند که تلاش برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تقریباً همیشه شکست می‌خورد. در این رابطه طبق نتایج تحقیقات اخیر، حداقل سه مشکل برای ارزیابی تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد. ابتدا، به این دلیل که بودجه‌ریزی عملیاتی بخشی از مجموعه وسیع‌تری از اصلاحات مدیریتی می‌باشد تفکیک تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی از تأثیر دیگر استراتژی‌های اصلاحات، مشکل می‌باشد. دوم اینکه، موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی و دیگر استراتژی‌های اصلاحات تنها به ساختار فنی این استراتژی‌ها بستگی ندارد بلکه مرتبط با دیگر عوامل زمینه‌ای می‌باشد که عبارتند از: نظام سیاسی، فرهنگ سیاسی و محیط مالی که سنجش تأثیر هر یک فوق‌العاده مشکل می‌باشد. سوم اینکه هنوز هم مفاهیم فراوانی در ارتباط با بودجه‌ریزی عملیاتی به خوبی تعریف نشده‌اند (لیون و همکاران^۵، ۲۰۲۱).

مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می‌شود به منظور استفاده حداکثر از منابعی است که معمولاً در حد کفایت وجود ندارند. بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب ضرورت دارد به نحوی از هر یک از منابع محدود استفاده گردد که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت با صرف حداقل هزینه حداکثر استفاده به عمل آمده است. از این رو سازمان‌ها و ادارات همواره در راه به کارگیری بهترین روش بودجه‌ریزی برای نیل به این هدف بوده‌اند

1 Pedro and Jim

2 Amini et al.

3 Isaac

4 Schick

5 Liwen et al.

که یکی از این راهکارها حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی است. لذا مسأله اصلی تحقیق حاضر بررسی و رتبه‌بندی مهمترین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی بوده است.

در بخش بعدی به بررسی مبانی نظری و ادبیات پژوهش پرداخته شده سپس روش شناسی تحقیق ارائه شده و در ادامه نیز یافته‌های تحقیق ارائه می‌گردد. در نهایت نیز به ارائه بحث و نتیجه‌گیری در خصوص تحقیق پرداخته شده است.

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش.

۲-۱. مفهوم بودجه و شکلگیری مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه در اصل یک واژه فرانسوی است و در زبان‌های فارسی و انگلیسی نیز از زبان فرانسوی اقتباس شده است؛ اما رویه تنظیم بودجه و به تصویب رساندن آن در پارلمان، ابتداء از کشور انگلستان شروع شده است (فرج‌وند، ۱۳۹۸، ۳). به علت کاربرد وسیع مفهوم بودجه، این اصطلاح در زمان‌ها و کشورهای مختلف به طور متفاوتی تعبیر گشته است اما در گسترده‌ترین تعریف، «بودجه‌ریزی عملیاتی» مرتبط با یک سبک بودجه است که به جای داده‌ها، بر پرسشنامه‌های مرتبط با عملیات دولت تأکید می‌کند و عملیات دولت بر مبنای برنامه‌ها و فعالیت‌های تولیدکننده این ستاده‌ها را به عنوان یک پیامد، ساختاردهی مجدد می‌کند. این واژه اغلب مترادف با «بودجه برنامه‌ای» استفاده می‌شود (جیوانا و همکاران، ۲۰۱۹).

«بودجه‌ریزی عملیاتی» از دیر باز در زمره پیشنهادات اصلاحی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده است؛ و در ایران نیز دولت در قالب بند «ز» تبصره (۱) قوانین بودجه سال‌های ۱۳۸۲، ۱۳۸۱ و ۱۳۸۳ و ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم ملزم به عملیاتی کردن بودجه شده است با این وجود، تعریف و اجرای «بودجه‌ریزی عملیاتی» همچنان با ابهامات فراوانی همراه بوده است (پورزمانی و صدرمغانی، ۱۳۹۳).

مفهوم بودجه همگام با تکامل سازمان‌ها و ادارات و پیچیده‌تر شدن وظایف دولت، تغییر و تکامل یافته است. این تأمل را می‌توان به چهار مرحله متمایز تقسیم کرد: در مرحله اول تقریباً از ۱۹۲۰ تا ۱۹۳۵، تأکید عمده روی ایجاد یک نظام با کفایت برای کنترل هزینه‌ها بود و حسابداری هزینه‌ها و پیوند بین حسابداری و بودجه مطرح شد. مرحله دوم که در توسعه «بودجه عملیاتی» خود را نشان داد، استفاده از بودجه به عنوان ابزار مدیریت مالی بود که در قالب بهبود مدیریت و برنامه‌های اندازه‌گیری بودجه تجلی یافت. مرحله سوم با پیوند بودجه و برنامه به عنوان معیاری برای تجزیه و تحلیل رفاه اقتصادی آغاز شد و بر پیشرفت‌هایی تمرکز داشت که در فناوری تصمیم‌گیری و اطلاعات رخداده بود. مرحله چهارم که به واسطه پیچیدگی محیط سازمان‌ها و وجود آمد، استفاده از بودجه بر مبنای صفر به عنوان ابزار برنامه‌ریزی راهبردی (استراتژیک) بود (فرج‌وند، ۱۳۹۸، ۱۱).

۲-۲. مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی

طبق تعاریف نظری بودجه‌ریزی عملیاتی به رویه‌ها و مکانیزم‌هایی که در پی تقویت رابطه بین بودجه مصرف شده در مؤسسات دولتی و نتایج یا ستاده‌های آن‌ها از طریق استفاده از اطلاعات عملکرد رسمی در تخصیص منابع، می‌باشد، اطلاق می‌گردد (آرنولد و آرتز، ۲۰۱۹، ۷).

بودجه‌ریزی عملیاتی با دیگر اصلاحات در مدیریت مالی و بودجه‌ای بخش دولتی ارتباط نزدیکی داشته است که هدف آن‌ها تنها بهبود عملکرد بخش دولتی نبوده است بلکه همچنین با هدف ایجاد ثبات مالی می‌باشد. مسلماً رابطه نزدیکی بین اهداف عملکرد و ثبات وجود دارد زیرا وقایع مالی تجربه شده در بسیاری از کشورها از اواخر دهه ۱۹۸۰ اهمیت و اطمینان از اینکه منابع محدود دولتی صرف خدماتی می‌شود که بیشترین منفعت را برای جامعه دارد و این خدمات به کاراترین نحوی تولید می‌شود، برجسته گردیده است (رسولی، ۱۳۹۰).

از طرف دیگر بودجه‌ریزی عملیاتی استفاده نظام‌مند از اطلاعات عملکردی است که از طریق سیستم‌های اطلاعات عملکرد تولید می‌شود و در این سیستم‌ها تلاش می‌شود نتایج به یکی از عوامل تعیین‌کننده اصلی تصمیمات بودجه‌ای مرتبط شود. بدین ترتیب، بودجه‌ریزی به ابزاری قدرتمند برای پیشینه‌سازی اثربخشی و کارایی حاکمیت سازمانی/حکومتی تبدیل می‌گردد (کوروندی و همکاران^۸، ۲۰۲۱).

نتایج تحقیقات نشان داده است به طور کلی مدل‌های بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال نیل به دو هدف هستند: نخست تدوین بودجه‌ای اثربخش و دوم بهبود عملکرد سازمان. هدف نخست به بهبود کارایی تخصیصی از طریق اولویت بندی نخارج اشاره دارد که در خود بودجه نهفته است و هدف دوم به استفاده اثربخش تر هر سازمان از منابع مالی تخصیص یافته اشاره دارد (امینی و همکاران، ۲۰۲۰). در بسیاری از مدل‌های بودجه‌ریزی عملیاتی بهبود عملکرد سازمان به عنوان محور اصلی مورد تاکید قرار می‌گیرد و ایده‌ی بنیادی این است که تامین مالی سازمان باید با نتایج آشکاری همراه باشد. این اندیشه در سیستم‌های مختلف بودجه‌ریزی عملیاتی، به شیوه‌های متفاوتی ظاهر می‌شود. در ادامه به معرفی مدل شه^۹ که یکی از مهمترین و پرکاربردترین مدل‌های مطرح شده در ادبیات بودجه‌ریزی عملیاتی است پرداخته می‌شود.

۲-۳. مدل شه

در مدل شه، عوامل موثر بر اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی به طور کلی تحت سه دسته‌ی عوامل توانایی، اختیار عملکرد (به اختصار اختیار) و پذیرش^{۱۰} تعریف شده‌اند:

(۱) توانایی: منظور از توانایی، توانایی سنجش عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی است:

الف) توانایی سنجش عملکرد: توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تاثیر دارد (ژائو^{۱۱}، ۲۰۲۲). نتایج تحقیقات نشان داده است اگر سازمان‌ها توانایی سنجش عملکرد خود بطور مفید را نداشته باشند در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نیز شکست خواهند خورد (سنه‌ویرانته و مارتینو^{۱۲}، ۲۰۲۱). سنجش نتیجه و خروجی عملکرد، مشکل و بسیار وقت گیر است و هنوز تحقیقات برای تعریف نتایج و خروجی‌ها در حال توسعه است؛ اما مسأله مهم این است که در برخی موارد این احتمال وجود دارد که مشکلات موجود در ارزیابی عملکرد، اجرای بالقوه بودجه عملیاتی را منتفی کند. همچنین نکته مهم دیگر این است که اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید صحیح و قابل اطمینان باشد (زارعی و همکاران، ۲۰۲۲).

ب) توانایی نیروی انسانی: نتایج مطالعات همچنین بر اهمیت اطمینان از وجود تواناییهای نیروی انسانی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تاکید می‌کند (پورزمانی و صدرمغانی، ۱۳۹۳). تواناییهای مورد نیاز متفاوت است و به تمام مراحل

8 Korondi et al.

9 SHAH

10 Ability, Performance and Acceptance

11 Zhao

12 Seneviratne and Martino

بودجه‌ریزی مرتبط می‌باشد و نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارت‌های خاص در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی باشند. در واحدهای سازمانی اجرایی نیز باید کارشناسانی در زمینه تدوین اهداف عملکرد و برقراری ارتباط بین استفاده کنندگان از اطلاعات عملکرد وجود داشته باشند (فرج‌وند، ۱۳۹۸، ۱۲۷).

ج) توانایی فنی: بعد دیگری که باید در بودجه‌ریزی عملیاتی مد نظر قرار گیرد توانایی فنی است. در واقع ملزومات فنی خاصی باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی تدارک گردد که به وسیله آن اطلاعات عملکرد فوری به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه گردد. اگر اطلاعات عملکرد بطور فنی از سایر عملیات حسابداری و بودجه‌ریزی جدا باشند به احتمال فراوان بودجه‌ریزی عملیاتی، فرآیندهای تصمیم‌گیری مرتبط با سایر عملیات را درک نخواهد کرد و اگر نظام حسابداری مبتنی بر داده‌های ورودی باشد به راحتی اطلاعات مبتنی بر عملکرد را تسهیل نخواهد کرد (آرنولد و آرتز، ۲۰۱۹).

در راستای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی سیستم حسابداری صحیح و قابل اطمینان برای تولید صورتهای مالی قابل حسابرسی و استفاده حیاتی است. برخی منتقدین اعتقاد دارند که سازمانها و نهادها ممکن است تلاش کافی برای بهبود سیستم حسابداری به منظور تولید اطلاعات صحیح و قابل استفاده را انجام ندهند (توکل، ۱۴۰۰).

۲) اختیار: اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و یا در مراحل آن اختیار لازم را نداشته باشند اجرا با مشکل روبرو خواهد شد. لذا سه بعد مهم از اختیار وجود دارد:

الف) اختیار قانونی: فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب به صورت فشرده قانونمند می‌شود. اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قانون نمی‌تواند اجرا شود. در برخی موارد، استفاده بالقوه از ارزیابی عملکرد در بودجه توسط قوانین و مقررات منابع انسانی محدود می‌شود. (زینالی و همکاران، ۱۳۹۲).

ب) اختیار رویه‌ای: یکی از ابعاد مهم بودجه‌ریزی عملیاتی فراهم ساختن شرایطی برای سازمانها برای تخصیص بودجه بر اساس صلاحدید خود است اما گاهی سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرآیندهای بودجه‌ای موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. مشخصه فرآیندهای موجود، رویه‌های رسمی‌ای است که به عنوان یک قاعده رفتار بودجه‌ریزی را ملزم می‌کند. لذا اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها است. در برخی دولتها قوانین و رویه‌های موجود بر ورودی‌ها و تشریح دقیق فصول و مواد هزینه تاکید می‌کنند که این موضوع نقش بالقوه اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را تضعیف می‌کند (زارعی و همکاران، ۲۰۲۲).

ج) اختیار سازمانی: اختیارات سازمانی در رابطه با استفاده از اطلاعات عملکرد متاثر از تصمیمات مدیریتی سازمان است و تصمیمات در رابطه با تخصیص منابع اغلب در چارچوب اختیارات اخذ می‌شود که علاقه‌چندانی به استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد ندارند؛ اما نتایج تحقیقات نشان داده است این امر موجب شکست اصلاحات خواهد شد (توکل، ۱۴۰۰).

۳) پذیرش: مقاومت در برابر مراحل بودجه‌ریزی سازمان از جانب برخی از مدیران سازمان، معاونین، رؤسای بخش‌ها و سایر کارکنان ممکن است بزرگترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد لذا فاکتور پذیرش از مهمترین عوامل مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است (زینالی و همکاران، ۱۳۹۲). اگر بودجه‌ریزی عملیاتی توسط این گروه‌ها پذیرفته شود به احتمال زیاد اجرا خواهد شد لذا به طور کلی برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی، مقامات دولتی، مدیران اداری و کارکنان باید متقاعد گردند که بودجه‌ریزی عملیاتی در خور تلاش به منظور کاهش هزینه‌ها و

نیل به منافع کوتاه مدت و بلند مدت تعیین شده است (سنه‌ویرانته و مارتینو، ۲۰۲۱). از سوی دیگر نتایج تحقیقات نشان داده است سه جنبه از پذیرش برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مورد نیاز است: پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی (پورزمانی و صدرمغانی، ۱۳۹۳).

الف) پذیرش سیاسی: پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تامین منابع مالی برای اجرای بودجه عملیاتی بسیار حیاتی است در حالیکه سنجش و استفاده از اطلاعات عملکرد پیامدهایی برای سازمان دارد. از آنجایی که چنین اطلاعاتی آسیب‌پذیری آنها را افزایش می‌دهد، به خصوص در رابطه با برنامه‌های بلند مدت، لذا در این موارد اهداف کوتاه مدت به جای اهداف بلند مدت مورد توجه قرار می‌گیرند (پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۵).

ب) پذیرش مدیریتی: نتایج تحقیقات نشان داده است پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران به خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد برنامه‌ریزی، اساسی است (ژائو، ۲۰۲۲). چالش اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی، متقاعد کردن مدیران برنامه، در مورد ارزش طرح‌های استراتژیک و سنجش عملکرد است زیرا مساله پذیرش مدیریتی دو موضوع دارد: ۱) اگر سازمانها احساس کنند که قانونگذاران از اطلاعات عملکرد بیشتر برای مواخذه آنها استفاده خواهند کرد آنها به احتمال زیاد از طرح، حمایت نخواهند کرد. ۲) اگر سازمانها اطلاعات عملکرد را در تصمیمات موثر و مفید ندانند از بودجه‌ریزی حمایت نخواهند کرد (توکلی، ۱۴۰۰).

ج) پذیرش انگیزشی: سیاست‌مداران و مدیران سازمانها مشابه‌یکدیگر انگیزه‌هایی برای استفاده از انواع خاصی از اطلاعات و رفتارهای معین دارند. اگر این انگیزه‌ها ناسازگار با بودجه‌ریزی عملیاتی باشند اجرای آن با مشکل روبرو خواهد شد. لذا کسب اطمینان از اینکه کارکنان و مجریان سازمان درک صحیحی از نیاز به اصلاحات دارند برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی حیاتی است (زینالی و همکاران، ۱۳۹۲).

۲-۴. سوابق پژوهش

کردلو و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تعیین استراتژی مرسوم در نظام بودجه‌ریزی ایران پرداخته‌اند. جامعه آماری تحقیق، کارشناسان بودجه سازمان‌های دولتی بوده و تعداد آنها در مجموع ۶۰ نفر بودند. نتایج پژوهش نشان داد مولفه بودجه‌ریزی افزایشی در ایران بر مولفه‌های بودجه‌ریزی برنامه‌ای، بودجه‌ریزی مرکز هزینه، بودجه عملکرد محرک و بودجه بر مبنای صفر ارجحیت و برتری داشته و بودجه‌ریزی در ایران در عمل افزایشی بوده و نمی‌توان آن را به معنای واقعی برنامه‌ای تلقی نمود. رضوی زاد (۱۳۹۹) در مطالعه‌ای به ارائه الگوی جامع از بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در شرکت گاز استان هرمزگان پرداخته است. نتایج تحقیق نشان داد تصمیم‌گیری برای تخصیص بهینه بودجه نتیجه عوامل تجربی و کیفی مختلف در کنار عوامل کمی است. مدل‌های بسیار کمی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد توانسته‌اند تاثیر مجموع این عوامل را بر تصمیم‌گیری نشان دهند؛ همچنین سایر نتایج تحقیق نشان داد مدل فازی مورد استفاده در تحقیق می‌تواند ضمن کاهش پیچیدگی نظام PBB، شاخص انحراف بودجه را از طریق تخصیص بهینه بودجه، بهبود وضعیت تخصیص منابع در دسترس و هزینه‌کرد مصارف در چارچوب اهداف و برنامه‌های اجرایی بهبود دهند. همچنین نتایج نشان داد با توجه به عدم قطعیت منابع شرکت، مدل‌های مزبور با پیش‌بینی و تخصیص بودجه بهینه سال‌های آتی، می‌توانند موجب افزایش اثربخشی فعالیت‌های عملیاتی، بهبود عملکرد سیستم بودجه‌ریزی و در نتیجه افزایش مسئولیت پاسخگویی در شرکت گاز استان هرمزگان شوند. حیدری و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی نقش عوامل درون‌سازمانی در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با رویکرد مدل‌سازی ساختاری

تفسیریدر شهرداری تهران پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان داد به طور کلی یازده عامل اصلی درون‌سازمانی، در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثرند که عامل شهروندمداری، کمترین اثرگذاری و عامل سیستم‌های اطلاعات یکپارچه، بیشترین اثرگذاری را دارد. با توجه به نتایج حاصل از تحلیل MICMAC، هیچیک از عوامل در ناحیه خودگرا قرار نگرفته و دو عامل در ناحیه وابسته، هشت عامل در ناحیه ارتباطی و تنها عامل سیستم‌های یکپارچه اطلاعات در ناحیه مستقل قرار گرفته است. طباطبایی میرحسینی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی روش هایبودجه‌ریزی و بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان هایدولتی پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان داد نظام بودجه‌ریزی مناسب موجب طرح ریزی های ادواری، بهبود هم‌آهنگی و ارتباط می‌گردد و چارچوبی مناسب برای کنترل، اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد کارکنان فراهم می‌آورد و فعالیت های واحدها را در جهت اهداف سازمان هدایت می‌کند. همچنین نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است. اگر چه چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌تواند سیاست گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهد. همچنین با تجهیز نمودن تصمیم گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و کل برنامه های دولت که برای نیل به اهداف مشخصی به کار می‌روند، توانایی آنها را در ارزیابی درخواست های مختلف بودجه‌ای دستگاه های اجرایی، افزایش دهد و به افزایش پاسخگویی عمومی، مدیریت برای عملکرد بهتر و بهبود نحوه تخصیص منابع منجر شود. به طور کلی از الزامات این نظام وجود شاخص های شفاف عملکردی، نظام های ارزیابی عملکرد، نظام انگیزشی و پاسخگویی و توسعه سیستم های اطلاعاتمدیریتی می‌باشد. همچنین با نگاهی به تجارب دو دهه اخیر اغلب کشورهای عضو سازمان همکاری های اقتصادی و در حال توسعه در اعمال اصلاحات بودجه، می‌توان دریافت که در مسیر حرکت به سویبودجه‌ریزی عملیاتی، شاخص های عملکردی که نقش کلیدی را ایفا می‌کند کمتر مورد توجه قرار گرفته است. لیون و همکاران^{۱۳} (۲۰۲۱) در مقاله‌ای به شناسایی موانع و مشکلات موجود در پیاده سازیبودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته است. نتایج تحقیق نشان داد نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در عمل توفیق چندانی نداشته است. کارشناسان سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در عدم پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر می‌دانند که از بین آنها عوامل رفتاری نقش مهمتری ایفاء میکند.

جیوانا و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۹) در مقاله‌ای به شناسایی موانع پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس مدل شه (توانایی، اختیار و پذیرش) پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان داد بانک‌های موردی بررسی توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را در کوتاه مدت کسب کرده‌اند اما در بلند مدت، نتایج چندان پایدار نبوده است.

چرچ و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۸) در مقاله‌ای به بررسی تاثیر صداقت و منافع مدیران در سیستم بودجه بر رفتار گزارشگری بودجه مدیران پرداخته‌اند. در این تحقیق گزارش شده است که ارزیابی مالی مبتنی بر خودسنجی اخلاقی با تقویت تمایل مدیران به پیشرفت منافع شخصی و عدم وجود مزایای مستقیم و فردی، خودسنجی اخلاقی را از بین می‌برد تا موجب شود مدیران گزارش های اشتباه ارائه دهند. همچنین مشخص شد بودجه تاثیر بر گرایش به صداقت مدیران، به دلیل افزایش باعاد تمایلات انبرای گزارشگریناصحیح ندارد.

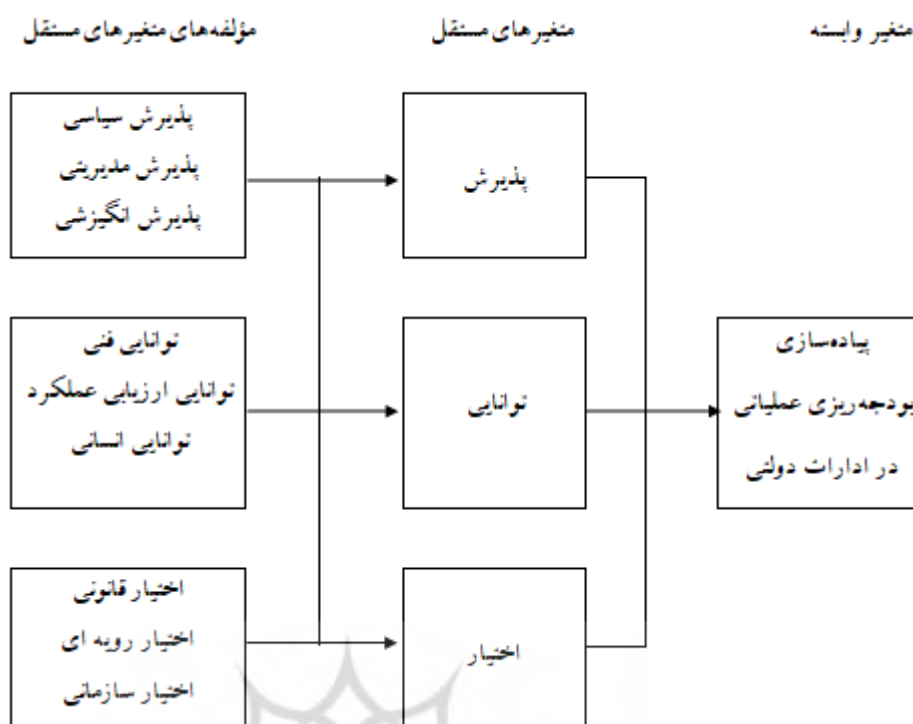
۲-۵. مدل و فرضیات پژوهش

13 Liwen et al.

14 Giovanna et al.

15 Church et al.

مدل پژوهش بر اساس توسعه مدل شه به شکل زیر طراحی شد:



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق برگرفته از مدل شه (SHAH)

بر این اساس فرضیات تحقیق به شکل زیر تدوین شد:

۱. فاکتور پذیرش بر پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در ادارات دولتی تاثیر دارد.
۲. فاکتور توانایی بر پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در ادارات دولتی تاثیر دارد.
۳. فاکتور اختیار بر پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در ادارات دولتی تاثیر دارد.
۴. عوامل هر سه فاکتور پذیرش، توانایی و اختیار طبق نظر خبرگان اولویت بندی می شوند.

۳. روش شناسی پژوهش

در این مقاله به بررسی و رتبه بندی مهمترین عوامل مؤثر بر پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در ادارات دولتی پرداخته شده است. این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ روش، از نوع توصیفی-پیمایشی بوده است. جامعه آماری شامل کلیه معاونین ادارات دولتی شهر تهران در منطقه ۱۱ بودند که بسیاری از ادارات دولتی تهران در آنجا قرار دارند. تعداد معاونین ۷۸ نفر بودند که با روش نمونه گیری در دسترس تمامی آنها به عنوان حجم نمونه تحقیق در نظر گرفته شدند. پرسشنامه تحقیق با بهره گیری از ادبیات و پیشینه تحقیق و تمرکز بر مدل شه طراحی شد. پرسشنامه طراحی شده دارای ۲۱ آیتم درجه بندی شده با مقیاس لیکرت پنج درجه ای (از ۰ برای خیلی کم تا ۵ برای خیلی زیاد) است. سؤالات ۱ تا ۳ مربوط به بُعد میزان توانایی ارزیابی عملکرد، سؤالات ۴ تا ۶ مربوط به بُعد میزان توانایی نیروی انسانی، سؤالات ۷ تا ۹ مربوط به بُعد میزان توانایی فنی است. سؤالات ۱۰ تا ۱۱ مربوط به بُعد اختیارات سازمانی، سؤالات ۱۲ تا ۱۳ مربوط به بُعد اختیارات قانونی و سؤالات ۱۴ تا ۱۵ مربوط به بُعد اختیارات رویه ای بوده است. همچنین سؤالات ۱۶ و ۱۷ مربوط به بُعد میزان پذیرش سیاسی، سؤالات ۱۸ و ۱۹ مربوط به بُعد میزان پذیرش مدیریتی و سؤالات ۲۰ و ۲۱ مربوط به بُعد میزان پذیرش انگیزشی بوده است. برای ارزیابی روایی سؤالات پرسشنامه از روش روایی محتوایی استفاده شد. همچنین

جهت سنجش پایایی پرسشنامه تحقیق از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده برای بُعد توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی ۰/۸۶، میزان اختیارات ۰/۷۸ و میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی ۰/۸۱ ارزیابی شد. در نهایت داده‌های تحقیق با استفاده از آزمون t و آزمون فریدمن و بهره‌گیری از نرم‌افزار SPSS 21 تجزیه و تحلیل شدند.

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

داده‌های بدست آمده از آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی تحقیق نشان داد ۸۵/۹ درصد پاسخگویان را کارشناسان و کارکنان سازمان و ۱۴/۱ درصد آنها معاونین ادارات بوده‌اند. بیشترین فراوانی سن پاسخگویان مربوط به طبقه ۳۵ تا ۴۵ سال با میزان ۵۵/۱ درصد بوده است. همچنین میانگین سنی پاسخگویان ۴۱ سال بوده است. جنسیت تعداد ۵۲ نفر (معادل ۶۶/۶ درصد) از نمونه‌ها را آقایان و تعداد ۲۶ نفر (معادل ۳۳/۴ درصد) آنها را خانم‌ها تشکیل داده‌اند. از نظر سطح تحصیلات نیز بیشترین پاسخگویان دارای مدرک کارشناسی ارشد (۳۸/۵۷ درصد) بوده‌اند. در نهایت مشخص شد سابقه کار ۵ نفر معادل ۶/۴ درصد از نمونه‌ها زیر ۵ سال، سابقه کار ۲۲ نفر معادل ۲۸/۲ درصد از نمونه‌ها بین ۶ تا ۱۰ سال، سابقه کار ۲۶ نفر معادل ۳۳/۳ درصد از نمونه‌ها بین ۱۱ تا ۱۵ سال، سابقه کار ۱۵ نفر معادل ۱۹/۲ درصد از نمونه‌ها بین ۱۶ تا ۲۰ سال و سابقه کار ۱۰ نفر معادل ۱۲/۹ درصد نیز بیشتر از ۲۰ سال بوده است.

۴-۲. بررسی آماری متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی:

نتایج آماری بررسی متغیرهای مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی در جدول ۱ نشان داده شده است:

جدول ۱. بررسی آماری متغیرهای مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی

متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی	تعداد	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمینه	بیشینه
میزان توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی	۷۸	۳,۱۱	۳,۱۱	۴,۰۰	۰,۹۵	-۰,۱۰۳	-۱,۳۴۶	۱,۴۳	۴,۲۶
میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی	۷۸	۳,۲۲	۳,۰۰	۴,۰۰	۱,۰۲	۰,۳۶۸	-۱,۰۰۴	۱,۳۳	۴,۵۳
میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی	۷۸	۳,۲۱	۲,۸۳	۴,۵۸	۱,۱۰	۰,۶۴۱	-۰,۹۴۷	۱,۱۷	۴,۸۸

نتایج جدول ۱ در مورد هر یک از مولفه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی نشان داد:

(۱) میزان توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی: دامنه نمرات بین ۱/۴۳ و ۴/۲۶ قرار دارد و انحراف معیار برابر با ۰/۹۵ است. میانگین توزیع برابر ۳/۱۱ محاسبه شده و شاخص چولگی توزیع برابر ۰/۱۰۳- شده و نشان دهنده آن است که چگونگی توزیع نسبت به توزیع نرمال به سمت چپ است. شاخص کشیدگی توزیع نیز برابر ۱/۰۳۴۶- شده و نشان دهنده آن است که کشیدگی از توزیع نرمال کوتاه‌تر است.

(۲) میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی: دامنه نمرات بین ۱/۳۳ و ۴/۵۳ قرار دارد و انحراف معیار برابر با ۱/۰۲ شده است. میانگین توزیع نیز برابر ۳/۲۲ محاسبه شده است. شاخص چولگی توزیع برابر ۰/۳۶۸ به دست آمده و نشان دهنده

آن است که چگونگی توزیع نسبت به توزیع نرمال به سمت راست است. شاخص کشیدگی توزیع برابر $۱/۰۰۴$ - به دست آمده و نشان دهنده آن است که کشیدگی از توزیع نرمال کوتاه تر است.

(۳) میزان پذیرش بودجه ریزی عملیاتی: دامنه نمرات بین $۱/۱۷$ و $۴/۸۸$ قرار دارد؛ انحراف معیار برابر با $۱/۱۰$ شده و میانگین توزیع برابر $۳/۲۱$ محاسبه شده است. شاخص چولگی توزیع برابر $۰/۶۴۱$ شده و نشان دهنده آن است که چگونگی توزیع نسبت به توزیع نرمال به سمت راست است. شاخص کشیدگی توزیع برابر $۰/۹۴۷$ - شده و نشان دهنده آن است که کشیدگی از توزیع نرمال کوتاه تر است.

در کل با توجه به اینکه مقادیر کجی (چولگی) بین $(۲، -۲)$ قرار دارد، لذا توزیع داده‌های آماری تحقیق نرمال بوده و میتوان از آزمون‌های پارامتریک برای ارزیابی داده‌ها استفاده نمود.

۳-۴. نتایج تجزیه و تحلیل فرضیات تحقیق

جهت بررسی میزان تأثیر عوامل مورد مطالعه در بودجه ریزی عملیاتی از دیدگاه خبرگان تحقیق، از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد و در این آزمون مقدار میانگین پاسخها با مقدار حد متوسط گزینه، مقایسه و مورد بررسی قرار گرفت. فرض صفر و فرض مقابل به شرح زیر است:

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu \geq 3$$

فرض H_0 به معنی عدم تأثیر عوامل بر بودجه ریزی عملیاتی است و فرض H_1 به معنی تأثیر گذاری عوامل مورد مطالعه بر بودجه ریزی عملیاتی بود.

در جدول ۲ نتایج آزمون t تعیین و خلاصه شده است:

جدول ۲. نتایج آزمون t تک نمونه‌ای برای تأثیر گذاری عوامل بر بودجه ریزی عملیاتی

اختیار	توانایی	پذیرش	عوامل آماره
۳/۲۲	۳/۱۱	۳/۲۱	میانگین
۷۷	۷۷	۷۷	درجه آزادی
۲۷/۶۴۳	۲۸/۷۶۷	۲۵/۶۰۶	T-Test
۰۰۰/۰	۰۰۰/۰	۰۰۰/۰	Sig

فرضیه (۱): فاکتور پذیرش بر پیاده‌سازی بودجه ریزی عملیاتی در ادارات دولتی تأثیر معنی دار دارد. نتیجه آزمون برای فاکتور پذیرش نشان داد مقدار آماره t محاسبه شده $۲۵/۶۰۶$ در سطح معناداری ($p < ۰/۰۱$) بوده است. لذا با اطمینان ۹۵ درصد، عامل پذیرش در رابطه با پیاده‌سازی بودجه ریزی عملیاتی در ادارات دولتی تأثیر معنی دار دارد. همچنین میانگین محاسبه شده $۳/۲۱$ در سطح $۰/۰۱$ از میانگین نظری (۳) بزرگتر است.

فرضیه (۲): فاکتور توانایی بر پیاده‌سازی بودجه ریزی عملیاتی در ادارات دولتی تأثیر معنی دار دارد. نتیجه آزمون برای عامل توانایی نشان داد مقدار آماره t محاسبه شده $۲۸/۷۶۷$ در سطح معناداری ($p < ۰/۰۱$) می باشد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد، عامل توانایی در رابطه با پیاده‌سازی بودجه ریزی عملیاتی تأثیر معنی دار دارد. همچنین میانگین محاسبه شده $۳/۱۱$ در سطح $۰/۰۱$ از میانگین نظری (۳) بزرگتر است.

فرضیه ۳): فاکتور اختیار بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی تاثیر معنی‌دار دارد. با توجه به نتیجه آزمون برای عامل اختیار نشان داد مقدار آماره t محاسبه شده $27/643$ در سطح معناداری ($p < 0/01$) بوده است. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد نتیجه گرفتیم، عامل اختیار برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی تاثیر معنی‌دار دارد. همچنین میانگین محاسبه شده $3/22$ در سطح $0/01$ از میانگین نظری (۳) بزرگتر است. فرضیه ۴ در خصوص رتبه‌بندی عوامل مربوط به فاکتورهای توانایی، پذیرش و اختیار با استفاده از آزمون فریدمن بررسی شد.

جدول ۳ نتایج آزمون فریدمن، برای الویت‌بندی عوامل مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی را نشان داده است:

جدول ۳. نتایج آزمون فریدمن، برای الویت‌بندی عوامل مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی

رتبه	عوامل	نمره گویه‌ها بر اساس آزمون فریدمن
۱	پذیرش مدیریتی	۶/۳۸
۲	توانایی نیروی انسانی	۶/۰۶
۳	توانایی فنی	۵/۶۷
۴	اختیار سازمانی	۵/۶۵
۵	اختیار قانونی	۵/۴۰
۶	اختیار رویه‌ای	۴/۷۷
۷	پذیرش سیاسی	۴/۶۷
۸	توانایی ارزیابی عملکرد	۴/۲۹
۹	پذیرش انگیزشی	۴/۰۲

نتایج جدول ۳ نشان داد پذیرش مدیریتی و توانایی نیروی انسانی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نسبت به سایر عوامل، از اهمیت بیشتری برخوردارند.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که مشخص شد در این تحقیق به بررسی و رتبه‌بندی مهمترین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی پرداخته شد. نتایج حاصل از آزمون t نشان داد، هر سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ادارات دولتی معنادار بودند. همچنین بر اساس یافته‌های آزمون فریدمن، بعد پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی به ترتیب جزو مهمترین اولویت‌های عوامل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در این ادارات بوده‌اند. از سوی دیگر نتایج تحقیق همسو با نتایج تحقیق لیون و همکاران (۲۰۲۱) نشان داد دستکم سه مشکل برای ارزیابی تاثیر بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد: ابتدا، به این دلیل که بودجه‌ریزی عملیاتی بخشی از مجموعه وسیع‌تری از اصلاحات مدیریتی می‌باشد تفکیک تاثیر بودجه‌ریزی عملیاتی از تاثیر دیگر استراتژی‌های اصلاحات، مشکل می‌باشد. دوم اینکه، موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی و دیگر استراتژی‌های اصلاحات تنها به ساختار فنی این استراتژی‌ها بستگی ندارد بلکه مرتبط با دیگر عوامل زمینه‌ای می‌باشد که عبارتند از: نظام سیاسی، فرهنگ سیاسی و

محیط مالی که سنجش تأثیر هر یک فوق‌العاده مشکل می‌باشد. سوم اینکه هنوز هم مفاهیم فراوانی در ارتباط با بودجه‌ریزی عملیاتی به خوبی تعریف نشده‌اند.

۶. منابع و مآخذ

۱. پورزمانی، زهرا و صدر مغانی، محسن (۱۳۹۳). موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران در سال ۱۳۹۲، فصلنامه حسابداری دولتی، دوره ۱، شماره ۱.
۲. پورزمانی، زهرا و صدر مغانی، محسن (۱۳۹۳). موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱(۱)، ۲۲-۳۰.
۳. پورعلی، محمدرضا و کاکوان، سعیده (۱۳۹۵). امکان سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل. حسابداری مدیریت، ۹(۲۸)، ۹۷-۱۱۸.
۴. توکلی، حدیثه (۱۴۰۰). بودجه‌ریزی عملیاتی و تأثیر فناوری اطلاعات بر آن در دادگستری استان چهارمحال و بختیاری، مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره هفتم - شماره ۱، صص ۳۰ تا ۵۰.
۵. حیدری، علی، امیری، مجتبی، جمور، حسین (۱۳۹۷). نقش عوامل درون‌سازمانی در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی: رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری (مورد مطالعه: شهرداری تهران). فصلنامه علمی-پژوهشی اقتصاد و مدیریت شهری. ۶(۲۴): ۱۱۷-۱۳۳.
۶. رسولی، مهدی (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، دوره ۱ شماره ۱.
۷. رضوی زاد، ناهید (۱۳۹۹). ارائه الگوی جامع از بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در شرکت گاز استان هرمزگان، رساله دکترای تخصصی دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم.
۸. زینالی، مهدی، محمدزاده سالطه، حیدر، مهران پور، حمید (۱۳۹۲). بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه. مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی)، ۱۳ (۳ و ۴): ۶۴-۴۹.
۹. شایان‌نیا، حمید (۱۴۰۰). بررسی تأثیر رفتارهای مدیریت بودجه بر نگرش‌های بودجه‌ای بانقش میانجی تصمیمات بودجه‌ای در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی خراسان شمالی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد موسسه آموزش عالی حکیمان - بجنورد، گروه مدیریت.
۱۰. طباطبایی میرحسینی، رامین، روح‌الامینی نژاد، امین و علوی، احد (۱۳۹۷). روش‌های بودجه‌ریزی و بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی، اولین کنفرانس علمی پژوهشی دستاوردهای نوین در مطالعات علوم مدیریت، حسابداری و اقتصاد ایران.
۱۱. فرج‌وند، اسفندیار (۱۳۹۸). بودجه از تنظیم تا کنترل، چاپ ۴۵، تهران، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۱۲. کردلو، محمدرضا، دانش فرد، کرم اله، عالم تبریز، اکبر، تقوی، مهدی (۱۳۹۹). بررسی تعیین استراتژی مرسوم در نظام بودجه‌ریزی ایران. فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، ۱۳۹۹(۴۱)، ۱-۸.

13. Amini, Mohamad Reza, Adel, Azar, Peter, F. Wanke (2020). A generalized fuzzy Multiple-Layer NDEA: An application to performance-based budgeting, *Applied Soft Computing*, Volume 100, March 2021, 106984.
14. Arnold, Markus and Artz, Martin (2019). The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 73, February 2019, Pages 50-67.
15. Church, Bryan K., Xi, Kuang, Yuebing, Liu (2018). The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting, *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.005>, 1e11.
16. Giovanna, Sara, Mauro, Lino, Cinquini, Daniela, Pianezzi (2019). New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting, *The British Accounting Review*, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.007>.
17. Isaac, L. (2014). Appraising the Impact of Budgeting and Planning on the Performance of Financial Institutions in Nigeria. *Research Journal of Finance And Accounting*, Vol.5, No.16, pp12-27.
18. Korondi, P.Z., Marchi, M., Parussini, L. et al. (2021). Multi-fidelity design optimisation strategy under uncertainty with limited computational budget. *Optim Eng* 22, 1039–1064.
19. Liwen, Li, Zequn, Wei, Kun, He (2021). Probability learning based tabu search for the budgeted maximum coverage problem, *Expert Systems with Applications*, Volume 183, 30 November 2021, 115310.
20. Pedro, Júdece and Jim, Qiji Zhu (2021). Bank balance sheet risk allocation, *Journal of Banking & Finance*, Volume 133, December 2021, 106257.
21. Schick, A. (2003). The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not. *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, No.2, pp. 80-83.
22. Seneviratne, C.P. and Martino, A.L. (2021). Budgeting as practice and knowing in action: experimenting with Bourdieu's theory of practice: an empirical evidence from a public university", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 6 No. 3, pp. 309-323.
23. Zarei, H., Yazdifar, H., Dahmarde Ghaleno, M. and Namazi, N. (2022). National culture and public-sector budgeting: the mediating role of country-level institutions using a structural equation modeling approach", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 23 No. 3, pp. 686-714.
24. Zhao, J. (2022). Comprehensive Budget Execution Performance Evaluation of Companies Incorporating EVA Unsupervised Learning Model. *Mobile Information Systems*, Volume 2022 | Article ID 5921443.