مجله اقتصادی
شماره‌های ۳ و ٤، خرداد و تیر ۱۳۹۲، صفحات ٦٤- ٤٩

بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه

مهدی زینالی
استادیار اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی تبریز
dr.zeynali@gmail.com

حیدر محمدزاده‌سالطه
استادیار اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی تبریز
salteh2008@gmail.com

حمید مهران‌پور
کارشناس مسئول گروه بودجه وزارت اقتصاد و دارایی
hamid.mehranpoor@gmail.com

این تحقیق با هدف بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه صورت گرفته است که به این منظور ۲۸۸ نفر از مدیران، معاونان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب و به پرسشنامه محقق‌ساخته تحقیق پاسخ گفتند. در پایان نتایج به‌دست آمده از پرسشنامه‌های تحقیق به کمک آزمون تی تک نمونه‌ای مورد تحلیل قرار گرفته و نتایج نشان داد که از بین سه متغیر اصلی، دو متغیر پذیرش و اختیار موانعی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصاد و دارایی می‌باشند و از بین متغیرهای فرعی توانایی در ارزیابی عملکرد، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی و پذیرش مدیریتی مانع ($p<0/05$) محسوب می‌شوند.

واژه‌های کلیدی: سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل شه، وزارت امور اقتصاد و دارایی.

۱. مقدمه

طی سال‌های اخیر فشارهای فزاینده‌ای در زمینه نظارت مالی بر سازمان‌های دولتی در تمام کشورهای جهان به‌چشم می‌خورد. این فشارها ناشی از محدودیت منابع، افزایش حساسیت‌های جامعه و گرایش سیاستمداران در جلب رضایت مردم به‌منظور ارائه عملکرد مثبت در جهت کسب مقبولیت، مشروعیت و پاسخگویی در راستای بهبود مدیریت بر منابع مالی بوده است. بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه دنیا تلاش می‌کنند نظام بودجه‌ریزی خود را در یک فرایند بهبود یا تغییر به

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است نزدیکتر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند (حسن‌آبادی و نجارصراف، ۱۳۸۷).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را شکلی از بودجه‌ریزی می‌دانند که به‌طور رسمی افزایش در هزینه را به افزایش در نتایج متصل می‌سازد. مزایای متعدد این شیوه از بودجه‌ریزی و مشکلاتی که نظام بودجه‌ریزی در ایران با آن مواجه است منجر شد که پیاده‌سازی آن برای سالیان متمادی به‌عنوان هدف در نظر گرفته شود، اما هنوز این هدف محقق نشده است (آذر، ۱۳۹۰).

در سال‌های پس از انقلاب نیز نظام بودجه‌ریزی از عدم ارتباط ارگانیک برنامه و بودجه رنج می‌برد. بدیهی است بودجه برنامه‌ای، الزامات و پیش‌نیازهای خاص خود را می‌طلبد که همکاری تمام مجموعه دولت و در رأس آن تحول در نهاد متولی بودجه‌ریزی از اساسی‌ترین اقدامات به‌شمار می‌رود. بودجه برنامه‌ای به‌تبع خود بودجه‌ریزی عملیاتی را نیز به‌همراه دارد. بودجه‌ریزی عملیاتی یک گام فراتر رفته و فعالیت‌ها و سطوح عملیات هر دستگاه را نیز مشخص می‌کند (حسن‌آبادی و نجارصراف، ۱۳۸۴). از سوی دیگر، گرایش به بودجه‌ریزی عملیاتی در سراسر جهان روز به روز در حال افزایش است (ردبورن و همکاران، ۲۰۰۸). ایران نیز مانند سایر کشورها، بودجه‌ریزی عملیاتی را به‌منظور بهبود برنامه‌ریزی بودجه‌ای و مدیریت مالی خود پذیرفته است.

انتظار می‌رود که استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی دولت را شفاف‌تر و پاسخگوتر می‌سازد (رابینسون و برامبی، ۲۰۰۵). انجام یک مطالعه جامع و دقیق در زمینه بودجه‌ریزی در سطح کشور ضروری به‌نظر می‌رسد، زیرا باعث شناخت بیشتر واقعیت‌های موجود نظام بودجه‌ای کشور می‌گردد. پس از شناخت موانع و مشکلات می‌توان راهکارهای مناسبی برای استقرار بودجه‌بندی عملیاتی ارائه نمود، بنابراین موضوع اصلی این تحقیق شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی است و اینکه کدامیک از عوامل انسانی، سخت‌افزار و مدیریتی به‌عنوان عوامل اصلی دخیل در این امر به‌شمار می‌آیند؟ در این راستا، شناسایی عوامل مؤثر (همانند عوامل انسانی، سخت‌افزاری و مدیریتی) ضروری است.

با توجه به موارد مذکور، تضمین و تحکیم پاسخگویی در سطوح مختلف مدیریتی، تحقق رویکرد خروجی محوری، اعطای اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای تولید خروجی‌های موردنظر، ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قرار دادن نتایج عملکرد به‌عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات و تصمیم‌گیری در رابطه با ارزیابی عملکرد مدیران، تولید اطلاعات مدیریتی و مالی شفاف برای تصمیم‌گیری در رابطه با افزایش، کاهش و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای، رهایی از روزمرگی و نیل به سمت برنامه‌ریزی بلندمدت و هزینه‌کرد بر اساس برنامه، افزایش توانمندی مدیران

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

در مدیریت منابع مالی، فیزیکی، انسانی و اطلاعاتی، کاهش فساد و رانت‌خواری در سطوح مختلف اجرایی و تصمیم‌گیری، ارائه مبنایی صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار، تمرکز فرایند تصمیم‌گیری روی مهم‌ترین مسائل و چالش‌هایی که دستگاه اجرایی با آن مواجه است و ایجاد فرایند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که به‌صورت مستقیم با فرایند برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل، ارزشیابی و گزارش عملکرد در ارتباط است از جمله مهم‌ترین اهداف و مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شوند (ابراهیمی‌نژاد، ۱۳۸۳).

بنابراین آنچه باعث علاقه پژوهشگر به این موضوع شده است این است که تاکنون تحقیقی در زمینه بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه انجام نشده است، بنابراین در تحقیق حاضر به بررسی این موانع پرداخته می‌شود تا از این طریق به این پرسش پاسخ داده شود که موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه و راهکارهای کاهش این موانع چیست؟ در واقع، هدف اصلی از این تحقیق مطالعه موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه می‌باشد که به این منظور به ارائه مطالبی در زمینه ادبیات تحقیق پرداخته شده و پس از آن به روش، یافته‌ها و نتیجه‌گیری از تحقیق پرداخته شده است و در پایان تلاش می‌شود بر اساس مطالعات صورت‌گرفته در فرایند تحقیق چند نمونه پیشنهاد در این زمینه ارائه گردد.

۲. ادبیات تحقیق

بر اساس مطالعات انجام شده و با توجه به مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی عواملی همچون برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)، مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی به‌عنوان عناصر و مؤلفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به‌شمار می‌روند. این عوامل خود به دو دسته تقسیم می‌شوند: عوامل برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) به‌عنوان عوامل اصلی محسوب شده و عوامل مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی به‌عنوان عوامل کمک‌کننده و توانمندساز می‌باشند (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۷).

۲-۱. برنامه‌ریزی

عنصر اصلی در تمام نظام‌های بودجه‌ریزی مفهوم برنامه است که تجدید ساختار بودجه نیز بر این اساس استوار می‌باشد. یک برنامه شامل گروهی از فعالیت‌ها و پروژه‌هایی است که به‌صورت مناسب و معناداری با یکدیگر یکپارچه می‌شوند. بودجه‌ریزی خروجی محور، ویژگی ارزیابی خروجی‌ها و عملکرد

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

فعالیت‌ها را به‌منظور پیوند آنها به اهداف هزینه‌ای و عملیاتی به اصول بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. بودجه‌ریزی عملیات نوین نیز استفاده از این اطلاعات را به‌منظور استقرار استانداردها و نرم‌ها به ویژگی‌های پیشین اضافه می‌کند تا بتوان هزینه‌ها و عملکرد را مورد ارزیابی قرار داد و منابع دولت را از طریق نظام انگیزشی که موجب ارتقای پاسخگویی می‌گردد به‌صورت کارامدتر و اثربخش‌تر مورد استفاده قرار داد. در تمام این رویکردها، اساس بودجه‌ریزی عملیاتی یک ساختار معنادار برنامه‌ای است. به عبارت دیگر، رویکرد برنامه‌ای به بودجه‌ریزی یک رویکرد دائمی است (آرکوییت و جانسون، ۲۰۰۸).

مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی و ارتباط بین بودجه با برنامه‌های راهبردی از یک سو و بودجه با فعالیت‌های روزانه از سوی دیگر را می‌توان در قالب مراحل زیر ارائه نمود (پناهی، ۱۳۸۶).

بیان رسالت- آرمان راهبردی- هدف راهبردی- آرمان راهبردی عملیاتی- آرمان عملیاتی سالیانه- هدف عملیاتی سالانه – شاخص عملکرد- شاخص برنامه – فعالیت فرعی- بودجه متغیرهای کلیدی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش دولتی ایران.

متغیرهای کلیدی در فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی عبارتند از:

- افزایش اختیارات مدیران دستگاه‌های اجرایی
- ایجاد بستر عملیاتی مطمئن و عاری از ریسک
- ظرفیت‌سازی مدیریتی

۲-۲. تحلیل هزینه‌ها

تحلیل هزینه‌ها و سیستم هزینه‌یابی (روش هزینه‌یابی) در مطالعات بودجه‌ای بسیار مورد ملاحظه قرار گرفته است. به تمام روش‌هایی که جهت شناسایی، کشف و تعیین هزینه‌های تشکیل‌دهنده خدمات یا محصولات استفاده می‌گردد سیستم هزینه‌یابی می‌گویند (نجارصراف، ۱۳۸۳). تحلیل هزینه‌ها روشی است که دستگاه اجرایی با استفاده از آن منابع مصرف‌شده در تبدیل نهاده به محصول را اندازه‌گیری می‌کند (کردبچه، ۱۳۸۵).

۲-۳. تحلیل درآمدها

تحلیل درآمدها یا سیستم درآمدسنجی در برابر تحیلی هزینه‌ها یا سیستم هزینه‌یابی قرار می‌گیرد (نجارصراف، ۱۳۸۳). علیرغم اهمیت مباحث درآمدی در مباحث کلان بودجه و بودجه‌ریزی در قانون محاسبات عمومی عنایت چندانی به آن نشده است. به‌طور کلی، هر درآمد دولتی در قانون محاسبات عمومی بسیار کمرنگ آمده است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

جهت تأکید بر اهمیت تحلیل درآمدها به‌ویژه در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی یک بار دیگر به تعریف بودجه‌ریزی عملیاتی باز می‌گردیم: بودجه عملیاتی تلفیقی است از برنامه عملکرد سالانه و بودجه سالانه که ارتباط این سطوح بودجه‌ای یک برنامه را با نتایج مورد انتظار از آن برنامه نشان می‌دهد. بر اساس این تعریف و سایر تعاریف بودجه‌ریزی عملیاتی، بودجه به بخش‌هایی تخصیص می‌یابد که انتظار درآمد بیشتری از آنها می‌رود. اساس تحلیل و ارزیابی اثربخشی بودجه‌ریزی، تحلیل درآمدی است (کردبچه، ۱۳۸۵). با وجود اهمیت تحلیل‌های درآمدی در مباحث بودجه‌ریزی عملیاتی در سطوح علمی و عملی کمتر به این موضوع پرداخته شده است.

۲-٤. الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

برای اینکه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به اهداف خود دست یابد لازم است ملاحظاتی هنگام اجرای آن لحاظ شود. به‌عبارت دیگر، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به الزامات خاصی نیاز دارد که در صورت فراهم نبودن الزامات مذکور همواره احتمال شکست در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارد.

تحلیل‌های گذشته از بودجه‌ریزی‌های مرتبط با برنامه و عملکرد مشکلاتی را پیرامون نهادی‌شدن این اصلاحات مرتبط با بودجه مشخص می‌سازد. به‌عنوان مثال، ملکرز و ویلابی (۲۰۰۱) بیان می‌دارند که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ممکن است با مشکلاتی از قبیل موارد زیر مواجه شود:

- فقدان رهبری و تعهد در سراسر سازمان
- عدم استمرار در تمرکز اصلاحات در کل سازمان
- عدم وجود منابع کافی از قبیل زمان، پول و پرسنل برای پیاده‌سازی تلاش‌های اصلاحی
- فقدان روایی و پایایی اندازه‌گیری‌ها
- فقدان مشوق‌هایی برای بکارگیری اصلاحات یا تنبیه‌هایی برای عدم بکارگیری آنها
- انتظارات نابجایی برای موفقیت (عزیزی، ۱۳۸۲).

به طور کلی، بنا به نظر شیک (۲۰۰۷) پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و تبدیل آن به یک قاعده تصمیم‌گیری مستلزم حداقل توانمندی‌های زیر خواهد بود: دولت نیاز به اطلاعات و تخصص دارد تا فعالیت‌ها و ستانده‌ها را به واحدهای استاندارد تجزیه نماید؛ سپس می‌بایست هزینه‌ها را به این واحدها اختصاص دهد و ظرفیت اندازه‌گیری نتایجی را که هر واحد ایجاد نموده است به دست آورد. از نظر ملکرز و ویلابی (۱۹۹۸) مهم‌ترین الزامی که در بودجه‌ریزی بر مبنای

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

عملکرد بر آن تأکید می‌شود تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سیستم‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با توجه به برنامه‌ریزی استراتژیک و فعالیت‌های به‌گزینی است. بارزلی (۲۰۰۱) معتقد است که موفقیت اصلاحاتی از قبیل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم تغییر ساختار سازمانی و کل فرهنگ بودجه‌ریزی است.

رنالد (۲۰۰۶) تصریح می‌کند که اجرای یک سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیامد محور که دروندادهای بودجه را به پیامدهای آن متصل می‌سازد مستلزم چندین شرط اساسی است. نخست، حمایت مستمر قانونگذاران و توافق آنها بر اهداف سازمانی برای اجرای اساسی است (رابینز، ۲۰۰۶). قانونگذار می‌بایست از معیارهای عملکرد در راستای ارزیابی فعالیت‌های خدماتی و تولیدی و تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع استفاده نماید. این استفاده مستلزم تغییر فرهنگ دولت‌هاست که بودجه‌ریزی را تنها ابزاری برای کنترل مالی می‌دانند. در کنار لزوم وجود حمایت قانونی مستمر و قوی یک سیستم گزارش‌گیری معتبر، یکنواخت و پایا پیرامون عملکرد، پایگاه داده‌ای برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد فراهم می‌آورد. سیستم نظارت بر عملکرد به مدیران دولتی کمک می‌کند مکانیزم‌هایی را که نشان‌دهنده نحوه تبدیل دروندادها به ستانده‌ها و پیامدها است درک کنند. دشوارترین وظیفه در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، درک چگونگی تأثیر پیامدهای بودجه‌ای بر شیوه تخصیص منابع است. دولت‌ها می‌بایست تلاش کنند تا برای حل این مشکل داده‌های معتبر، پایا و اصولی را پیرامون عملکرد جمع‌آوری کنند (گریزلی و پتیجون، ۲۰۰۰).

در کنار الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مهم‌ترین چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان در موارد زیر برشمرد:

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

جدول ۱. چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی

انواع چالش‌ها	مراحل فرایند	چالش‌های موجود
رفتاری	تهیه و تنظیم بودجه	چانه‌زنی در زمان تخصیص اعتبار، چانه‌زدن برای ازدیاد دریافتی است نه برای ازدیاد عملکرد و فعالیت
		چانه‌زنی برای کسب بودجه بیشتر، کارشناسان بودجه را به عدم صداقت و کتمان‌کاری سوق می‌دهد.
		آشنا نبودن برخی از مدیران و دست‌اندرکاران دفترهای بودجه با مفاهیم بودجه‌ریزی
		کم‌توجهی به قوانین و مقررات حاکم بر فرایند بودجه‌ریزی
		عدم توجه مدیران به نقش کارکرد مدیریتی، برنامه‌ریزی و راهبردی بودجه
		تخصیص بودجه بیشتر به سازمان‌هایی که آشنا به تبصره‌های قانون هستند و نیز از نفوذ و قدرت بیشتری برخوردارند.
		اخذ تصمیمات در اکثر موارد در واحدهای ذیربط توسط مسئولین حسابداری انجام می‌شود.
	تصویب بودجه	اعمال‌نظر در تصویب و اولویت‌بندی پروژه‌های خاص در طرح‌های عمرانی
		عدم توجه جدی مسئولان به اولویت‌بندی پروژه‌های عمرانی و نگرش به اهداف سیاسی
	اجرای بودجه	بیشتر وقت مسئولان و رؤسا صرف اخذ اعتبارات و چانه‌زنی می‌شود.
		برقراری ارتباط با پیمانکاران خاص بدون توجه به عملکرد موفق یا غیرموفق آنان براساس قانون مناقصات
		تغییر یا تجدیدنظر پیاپی مجریان طرح‌ها باعث تغییرات متعددی در ویژگی‌های مالی، عملیاتی و حتی اهداف موردنظر می‌شود.
معنایی	کنترل بودجه	عدم نظارت مؤثر بین بودجه و نتایج عملکرد
		کم بها دادن به مرحله‌ی نظارت بر اجرای بودجه
	تهیه و تنظیم بودجه	عدم شفافیت در قوانین بودجه ایران برای اصطلاح‌ها، عبارت‌ها و تعدد قوانین مربوط
	تصویب بودجه	تغییرات سریع و عدم ثبات در مستندات قانونی مربوط به نظام مدیریت قیمت تمام‌شده در بودجه‌ریزی عملیاتی
	اجرای بودجه	عدم آشنایی و مطالعه تبصره‌های قانون بودجه و برنامه پنج‌ساله توسعه توسط مدیران در مواردی باعث می‌شود که نتوان از امکانات تبصره‌ها به موقع استفاده نمود.
	کنترل بودجه	ناسازگاری طرح نظام قیمت تمام شده با ماهیت فعالیت‌های نظارتی و کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها و طرح‌ها

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

ادامه جدول ۱.

انواع چالش‌ها	مراحل فرایند	چالش‌های موجود
محیطی	تهیه و تنظیم بودجه	تأخیر در ارسال فرم‌ها و دستورالعمل‌ها و مصوبات مربوط به ضوابط مالی تهیه و تنظیم بودجه عدم مشخص بودن تکلیف دفاتر بودجه در خصوص مبادله یا عدم مبادله موافقتنامه اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اعطای تسهیلات اعطایی با ابلاغ ماده ۴۹ تحول در نظارت مالی، مقررات استخدامی و ... را به‌دنبال خواهد داشت.
	تصویب بودجه	اگر سازمان ابزارهای لازم را برای استفاده صحیح از تسهیلات اعطایی فراهم نیاورد، آنگاه تسهیلات اعطایی از فرصت به تهدید تبدیل می‌شود. تحقق چنین امری زمینه‌های لازم را برای بازگشت به سیستم گذشته یعنی اعمال هرچه بیشتر نظارت‌های مالی، اداری و تشکیلاتی – سنتی فراهم می‌نماید.
	اجرای بودجه	رعایت نکردن فصل کاری در ابلاغ تخصیص بودجه‌های عمرانی عدم دریافت تخصیص ۱۰۰ درصد سازمان را با کسری بودجه مواجه می‌سازد که این کسری ناچار در سال بعد دیون پرداخت شده و در نتیجه بودجه سال بعد از همان ابتدا با مشکل مواجه می‌شود.
	کنترل بودجه	عدم دقت سازمان کنترل‌کننده در زمان تخصیص اعتبار کمرنگ جلوه دادن نظارت بر بودجه از سوی هیئت برنامه‌ریزی و دستگاه‌های نظارت‌کننده عدم توزیع صحیح و شفاف اعتبارات متمرکز و متفرقه تغییر سریع کارشناسان بودجه عمرانی کنترل دستگاه نظارت‌کننده بعد از مرحله اجرای بودجه است.

مأخذ: امیری، مقیمی و قربانی، ۱۳۸۹.

۳. پیشینه تجربی تحقیق

در تحقیقی که تحت عنوان "اختیار، پذیرش، توانایی و اصلاحات بودجه عملیاتی" توسط اندروز (۲۰۰۴) انجام گردیده است نتایج زیر حاصل شده است:

در زمان اجری بودجه، تأکید و تکیه دولت‌ها می‌بایست بیشتر بر جنبه تکنیکی این اصلاحات باشد و بر عوامل توانایی، پذیرش و اختیار برای وسعت بخشیدن به فضای اصلاحات توجه نشان دهند.

عمید و دهقانان (۱۳۸۷) در مطالعه خود تحت عنوان "بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی" به این نتیجه رسیده است که بودجه عملیاتی از طریق ایجاد یکپارچگی میان لایه‌های راهبردی و فرایندی سازمان محقق می‌شود. در این راستا ضرورت توجه همزمان به سطوح مختلف معماری سازمانی موضوعی است که در این مقاله بررسی شده است. ضرورت استقرار سیستم‌های یکپارچه مدیریت عملکرد این پیش‌فرض اساسی را مطرح می‌کند که اتخاذ یک چارچوب معین در معماری سازمانی شرط لازم و اساسی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به‌ویژه در سازمان‌های بزرگ است و تا زمانی‌که

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

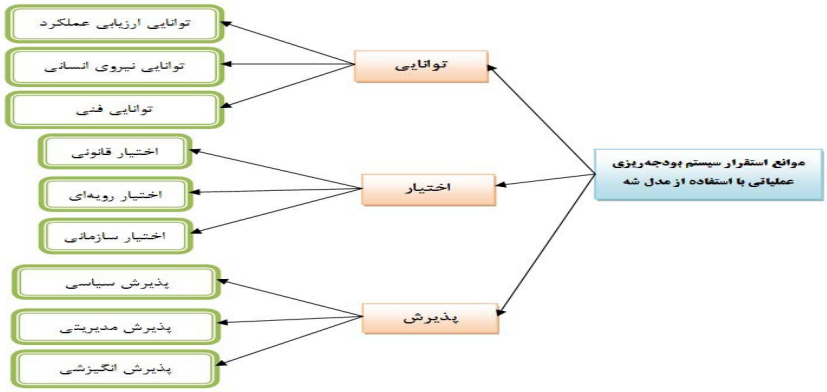
سازوکارهای مشخص و شفافی برای ایجاد یکپارچگی میان سیستم‌های اطلاعات بودجه، فرایند زنجیره ارزش و استراتژی‌های کلان سازمانی تدوین نشود، هدف اصلی و کلیدی بودجه‌ریزی عملیاتی که عبارت است از تخصیص منابع به فعالیت‌ها بر اساس اهداف و استراتژی‌های کلان سازمانی محقق نخواهد شد.

نادری (۱۳۸۹) در مطالعه خود تحت عنوان "شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی در مناطق آزاد صنعتی کشور بر اساس مدل SHAH" به این نتیجه رسیده است که رتبه‌بندی موانع استقرار بودجه‌ریزی در مناطق آزاد صنعتی کشور به‌ترتیب عبارتند از عامل پذیرش انگیزشی، اختیار قانونی، توانایی ارزیابی عملکرد، اختیار رویه‌ای و توانایی نیروی انسانی و عوامل اختیار سازمانی، توانایی فنی، پذیرش مدیریتی و پذیرش سیاسی مانع نیستند.

ابراهیم‌پور (۱۳۸۷) در مطالعه خود تحت عنوان "ارزیابی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران" به این نتیجه رسیده است که عوامل فنی و فرایندی، محیطی و انسانی به‌صورت معناداری در عدم تحقق اهداف نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نقش دارند. تأثیر عوامل انسانی در مقایسه با دو عامل دیگر بیشتر است و پس از آن عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی مؤثر می‌باشند.

٤. مدل مفهومی تحقیق

مدل تحقیق ارائه شده با توجه به مدل شه موانع استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی اندروز در سال ۲۰۰۴ به شرح زیر می‌باشد:



نمودار ۱. مدل مفهومی تحقیق

توجهات اخیر به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی عقایدی را در مورد عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام ایجاد نموده است. این مجموعه از عقاید در مدل نهادی بخش دولتی شه ارائه گردیده است. این مدل بر سه عامل اثرگذار اختیار، پذیرش و توانایی بر اتخاذ اصلاحات تأکید می‌کند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

۵. روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف یک تحقیق کاربردی و از نظر روش گردآوری داده‌ها جزء تحقیقات توصیفی به‌شمار می‌رود.

۵-۱. جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل تمام مدیران کل و معاونین آنها، رؤسای ادارات، کارشناسان مسئول و کارکنان کارشناس وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشند که تعداد آنها ۱۱۵۰ نفر بوده است. پس از انتخاب موضوع تحقیق و بیان مسئله یکی از تصمیمات مهمی که پیش‌روی هر پژوهشگر قرار دارد انتخاب نمونه است. نمونه‌ای که می‌بایست نماینده جامعه‌ای باشد که پژوهشگر قصد تعمیم یافته‌های تحقیق خود به آن جامعه را دارد. اگر محقق پژوهش خود را بر تمام افراد جامعه اجرا کند روش او سرشماری خواهد بود، اما چون اکثر پژوهشگران توان و زمان اجرای پژوهش بر کل جامعه را ندارند به این دلیل پژوهش خود را محدود به نمونه کوچکی می‌سازند که در این تحقیق نیز به کمک روش نمونه‌گیری تصادفی ساده نسبت به انتخاب نمونه اقدام شد که تعداد به‌دست آمده از این روش نمونه‌گیری ۲۸۸ نفر بوده است که مورد مطالعه قرار گرفتند.

۵-۲. ابزار گردآوری داده‌ها

روش گردآوری مطالب در این تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است که به این منظور ابتدا با مراجعه به منابع موجود (کتابخانه، پایان‌نامه‌ها، مقالات و اینترنت) چارچوب نظری تحقیق تدوین شده و نسبت به طراحی پرسشنامه تحقیق مبادرت ورزیده شد. طراحی پرسشنامه تحقیق در سه بعد اصلی توانایی لازم، اختیار لازم و پذیرش لازم در ۲۹ سؤال طیف لیکرت پنج گزینه‌ای (کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم) طراحی شده است که روایی محتوایی این پرسشنامه به تأیید اساتید و متخصصین این حوزه رسیده و پس از آن پایایی آن نیز به کمک آزمون آلفای کرونباخ مورد مطالعه قرار گرفت که میزان آن برای مؤلفه‌های تحقیق به‌ترتیب ۰/۸۱، ۰/۷۹ و ۰/۸۲ بوده است که این میزان گویای پایایی مناسب این پرسشنامه‌ها است.

٦. نتایج تحقیق

از نتایج این تحقیق ابتدا به آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق اشاره می‌کنیم که به شرح جدول (۲) می‌باشند:

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

جدول ۲. شاخص‌های توصیفی مؤلفه‌های پژوهش

مؤلفه	میانگین	میانه	انحراف استاندارد
توانایی در ارزیابی عملکرد	۲/۸۳۳	۲/۷۵۰	۰/۵۵۸
توانایی نیروی انسانی	۳/۴۹۲	۳/۶۰۰	۰/۶۲۹
توانایی فنی	۳/۳۳۱	۳/۲۵۰	۰/۶۵۰
توانایی	۳/۲۳۹	۳/۲۳۱	۰/۳۵۴
اختیار قانونی	۳/۰۶۴	۳/۰۰۰	۰/۸۲۷
اختیار رویه ای	۲/۷۴۸	۳/۰۰۰	۰/۷۷۹
اختیار سازمانی	۲/۶۶۰	۲/۵۰۰	۰/۸۱۳
اختیار	۲/۸۲۴	۲/۸۳۳	۰/۳۷۱
پذیرش سیاسی	۳/۲۳۲	۳/۳۳۳	۰/۷۳۴
پذیرش مدیریتی	۲/۶۴۰	۲/۷۵۰	۰/۶۸۹
پذیرش انگیزش	۲/۹۳۴	۳/۰۰۰	۰/۷۰۲
پذیرش	۲/۹۰۶	۲/۹۰۰	۰/۳۴۳

مأخذ: نتایج تحقیق.

نتایج جدول (۲) نشان می‌دهد که میانگین مؤلفه توانایی برابر با ۳/۲۳۹ و انحراف استاندارد آن ۰/۳۵۴ به‌دست آمده است. با توجه به میانه این داده‌ها نیمی از امتیازات از مقدار ۳/۲۳۱ کوچکتر و نیمی دیگر از این مقدار بزرگتر بوده‌اند. این شاخص‌ها برای مؤلفه اختیار به‌ترتیب برابر با ۲/۸۲۴، ۰/۳۷۱ و ۲/۸۳۳ به‌دست آمده است. میانگین امتیازات مؤلفه پذیرش نیز برابر با ۲/۹۰۶ و انحراف استاندارد ۰/۳۴۳ به‌دست آمده است. نیمی از امتیازات این مؤلفه از ۲/۹۰ کوچکتر و نیمی دیگر از این مقدار بزرگتر بوده‌اند که نتایج استنباطی فرضیه‌های تحقیق نیز به‌صورت زیر است:

فرضیه اول تحقیق: وزارت امور اقتصادی و دارایی توانایی لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

جدول ۳. نتایج آزمون تی استودنت برای متغیر توانایی

شاخص	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین از عدد آزمودنی
یافته	۱۱/۴۹۸	۲۸۷	۰/۰۰۰	۰/۲۳۹

مأخذ: نتایج تحقیق.

با توجه به سطح معناداری به‌دست آمده از آزمون تی تک نمونه‌ای (۰/۰۰) مشاهده می‌شود که فرض برابری میانگین امتیازات با عدد آزمودنی ۳ در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ رد می‌شود. با استناد به مثبت بودن اختلاف میانگین از عدد آزمودنی (۰/۲۳۹) ادعا می‌نماییم که میانگین امتیازات به‌دست آمده برای مؤلفه توانایی در جامعه مورد پژوهش از عدد ۳ (حد متوسط) به‌طور معناداری

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

بزرگتر بوده است و جامعه مورد پژوهش از لحاظ این متغیر در وضعیت مطلوبی قرار دارد. در نتیجه، این فرض صفر پژوهش را در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ می‌پذیریم. به این معنا که وزارت امور اقتصادی و دارایی توانایی لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد که در نتیجه متغیر توانایی در وزارت امور اقتصاد و دارایی مانعی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب نمی‌شود.

فرضیه دوم تحقیق: وزارت امور اقتصادی و دارایی اختیار لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

جدول ٤. نتایج آزمون تی استودنت متغیر اختیار

شاخص	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین از عدد آزمودنی
یافته	-۸/۰۴۴	۲۸۷	۰/۰۰۰	-۰/۱۷۶

مأخذ: نتایج تحقیق.

سطح معناداری به‌دست آمده از آزمون تی تک نمونه‌ای (۰/۰۰) نشان می‌دهد که فرض برابری میانگین امتیازات متغیر اختیار با عدد آزمودنی ۳ در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ رد می‌شود، بنابراین می‌پذیریم که میانگین امتیازات این مؤلفه برابر با ۳ نبوده و با استناد به منفی بودن اختلاف میانگین از عدد آزمودنی (۰/۱۷۶-) ادعا می‌نماییم که میانگین امتیازات از عدد ۳ به‌صورت معناداری کوچکتر است، در نتیجه وزارت امور اقتصاد و دارایی از لحاظ متغیر اختیار جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وضعیت نامطلوبی قرار داشته است و فرض صفر پژوهش را با اطمینان ۰/۹۵ رد می کنیم. به این معنا که وزارت امور اقتصادی و دارایی اختیار لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد که در نتیجه متغیر اختیار در وزارت امور اقتصاد و دارایی مانعی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود.

فرضیه سوم تحقیق: پذیرش لازم در رابطه با پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی وجود دارد.

جدول ۵. نتایج آزمون تی استودنت متغیر پذیرش

شاخص	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین از عدد آزمودنی
یافته	-۴/۶۷۰	۲۸۷	۰/۰۰۰	-۰/۰۹۴۴

مأخذ: نتایج تحقیق.

با درنظرگرفتن سطح معناداری به‌دست آمده از آزمون تی تک نمونه‌ای (۰/۰۰) آزمون فرضیه برابری میانگین امتیازات به‌دست آمده با عدد آزمودنی ۳ در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ رد می‌شود.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

با استناد به منفی بودن اختلاف میانگین از عدد ۳ (۰/۰۹۴۴-) گرایش پاسخ‌های آزمودنی‌ها به سمت مقادیر کمتر از ۳ (وضعیت نامطلوب متغیر پذیرش) بوده است، در نتیجه فرض صفر تحقیق رد خواهد شد. به این معنا که پذیرش لازم در رابطه با پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی وجود ندارد که در نتیجه متغیر پذیرش مانعی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در جامعه مورد پژوهش محسوب می‌شود.

۷. نتیجه‌گیری و پیشنهادات

انسان‌ها به‌صورت منطقی نتیجه‌گیری می‌کنند که از منابع محدود می‌بایست برای رفع نیازهای نامحدود آن چنان یاری گرفت که حد متناسب رضایت به‌دست آید و این نخستین تصور بودجه است. زمانی‌که منابع محدودتر می‌گردند، مزایا و منافع بودجه عملیاتی روشن‌تر می‌شوند، بودجه‌ریزی عملیاتی به تصمیم‌گیران کمک می‌نماید تا به‌وسیله وجوه محدودتر به بیشترین مقادیر ارزشی از طریق افزایش کارایی و اثربخشی سیاست‌های دولت دست یابند. داده‌های مقایسه‌ای این امکان را به سیاستگذاران می‌دهد که نتایجی را که از طریق سطوح مختلف وجوه قابل دستیابی است بررسی نمایند. مدیران نیز می‌توانند به تعیین اولویت‌ها از میان نیازهای رقابتی که دارند اقدام نمایند و نتایج تصمیمات را خود مستقیماً در روندهای عملکرد مشاهده نمایند. شرکت‌های دولتی نیز می‌بایست در مقابل پیامد برنامه‌هایی که در راستای ایجاد نتایج موردنظر ناکام مانده و موجب از دست رفتن وجوه می‌شود مسئول و پاسخگو باشند (قادری، ۱۳۸۵).

بودجه‌ریزی عملیاتی فرایند جاری است که تمام مدیران یک سازمان را از رئیس سازمان گرفته تا مدیران برنامه‌ها و مدیران سازمان‌های تابعه درگیر می‌کند. این فرایند شامل چرخه بازخور است که اطلاعات صحیحی را در اختیار مدیران عالی برای مدیریت فعالیت‌های خود قرار می‌دهد.

تنظیم بودجه برای برآورد و سنجش عملکرد سازمان‌های دولتی ضروری است و ابزاری مدیریتی سودمند به‌شمار می‌آید، بنابراین هنگام تنظیم بودجه می‌بایست راهبردهای خاص هر سازمان را با تمام جنبه‌های سودآوری و دیدگاه‌های مدیریت در ایجاد سازمان مدنظر قرار داد (عسگری‌آزاد، ۱۳۸۶).

شایان ذکر است با توجه به اهمیت وزارت امور اقتصادی و دارایی، بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه که یکی از وزاتخانه‌های مهم ایران است دارای اهمیت دو چندان بوده است که در این تحقیق نیز به مطالعه و بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه پرداخته شد که نتایج نشان داد که توانایی در وزارت امور اقتصاد و دارایی مانعی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

عملیاتی محسوب نمی‌شود، همچنین متغیرهای پذیرش و اختیار مانعی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در جامعه مورد پژوهش محسوب می‌شود که بر اساس نتایج به دست آمده از این تحقیق و در راستای بهبود متغیرهای تحقیق می‌توان به نتایج زیر اشاره کرد:

توانایی:

- بکارگیری استانداردهای مناسب جهت ارزیابی و سنجش دقیق و صحیح عملکرد کارکنان
- آموزش تمام مدیران و کارشناسان مرتبط با پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در راستای تحقق اهداف سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی
- بکارگیری پرسنل شایسته و متناسب از نظر تحصیلات، سوابق، رشته تحصیلی، تخصص و تجربه در امر بودجه‌ریزی
- استفاده از نیروهای متخصص و مجرب به‌صورت مشاوره‌ای در سازمان جهت کمک به ایجاد و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی
- استفاده بهینه و کارا از سیستم جامع اطلاعات مدیریت و تجهیز سازمان به سیستم‌ها و روش‌های بهبود یافته طبقه‌بندی داده‌ها و اطلاعات مالی
- استخدام کارشناسان مالی مورد نیاز به‌منظور انجام اصلاحات لازم در سیستم حسابداری و تعیین قیمت تمام شده کالا و خدمات

اختیار:

- پشتیبانی هر چه بیشتر دولت با ایجاد الزامات قانونی و همچنین ایجاد انگیزه با اعطای تسهیلات و اعتبارات خاص به سازمان‌های اجراکننده بودجه‌ریزی عملیاتی و حذف برخی تبصره و بندهای مازاد و پیچیده مربوط به بودجه جهت تسهیل در این امر
- قوانین لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی پیش‌بینی و تصویب شود. ضمانت اجرایی و نظارت لازم در رابطه با اجرای قوانین ناظر بر بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصاد و دارایی ایجاد شود.
- جلسات و برنامه‌های متعدد به‌منظور فرهنگ‌سازی جهت پیاده‌سازی این سیستم و استقرار آن صورت گیرد.
- هدایت آرام و تغییرات تدریجی رویه‌های اداری متناسب با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

پذیرش:

•برگزاری دوره‌های حضوری و غیرحضوری و پودمانی و کارگاه‌های آموزشی، سمینارها و همایش‌ها با ایجاد انگیزه در پرسنل جهت شرکت در آن

•ایجاد شرایط سیاسی باثبات‌تر و حداقل نمودن ملاحظات سیاسی در تصمیم‌گیری‌های مالی و بودجه و سایر مسائل جانبی در نظام بودجه‌ریزی سازمان‌ها

•الزامات مدیریتی برای حمایت از استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی تعیین شود.

•استفاده از طرح‌های تشویقی و تنبیهی جهت افزایش انگیزه کارکنان در زمینه بکارگیری برنامه‌های مصوب بودجه‌ریزی عملیاتی

منابع

ابراهیم‌پور، شهرام (۱۳۸۷)، *ارزیابی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران*، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات.

ابراهیمی‌نژاد، مهدی (۱۳۸۳)، *اصول تهیه و تنظیم و کنترل بودجه*، کرمان: انتشارات دانشگاه شهید باهنر کرمان.

آذر، عادل (۱۳۸۶)، "فرایند سلسله مراتبی روشی برای تعیین اولویت‌های تحقیقاتی در آموزش عالی"، *فصلنامه پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی*، شماره ۱۷.

امیری، مجتبی، مقیمی، سیدمحمد و فاطمه قربانی (۱۳۸۹)، "چالش‌ها، موانع و سازوکارهای نظام‌های بودجه‌ریزی در آموزش عالی: مطالعه موردی: دانشگاه تهران"، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۵۹، صص ۱۶-۳.

پناهی، علی (۱۳۸۶)، *بودجه‌ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل)*، چاپ اول، تهران: دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی ایران.

حسن‌آبادی، محمدحسن و علیرضا نجارصراف (۱۳۸۷)، *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی*، تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

حسن‌آبادی، محمد وعلیرضا نجارصراف (۱۳۸۴)، *نیم قرن تجربه آمریکا در نظام‌های بودجه‌ریزی عملیاتی*، تهران: نشر بهراد.

عزیزی، غلامرضا (۱۳۸۲)، *اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی*، چاپ اول، تهران: انتشارات شهر آشوب.

عسگری‌آزاد، محمد (۱۳۸۶)، "بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران"، *کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی*، تهران: سالن همایش‌های بین‌المللی رازی.

عمید، امین و حامد دهقانان (۱۳۸۷)، "بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی"، دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، *گروه مشاوران پنکو*، http://www.civilica.com/Paper-IPBBC۰۲-IPBBC۰۲-۰۹_۰۰۱.html

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]

قادری، محمدرضا (۱۳۸۵)، *بودجه‌ریزی نوین دولتی*، چاپ اول، تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.

کردبچه، محمد (۱۳۸۵)، *مروری بر تحولات نظام بودجه‌ریزی*، تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.

نادری، بابک (۱۳۸۹)، *شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی در مناطق آزاد صنعتی کشور بر اساس مدل SHAH*، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات.

نجارصراف، علیرضا (۱۳۸۳)، *چارچوب بودجه‌ریزی عملیاتی برای سازمان‌های دولتی بر اساس قیمت تمام شده*، مرکز توسعه فناوری و نوسازی اداری وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی.

Andrew, M. (2004), "Authority, Acceptance, Ability and Performance – Based Budgeting Reforms", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, No. 4, PP. 334 -336.

Arquitt, S. & R. Johnstone (2008), "Use of System Dynamics Modeling in Design of an Environmental Restoration Banking Institution", *Ecological Economics*, Vol. 6, No. 3, PP. 5 -7.

Barzelay, M. (2001), *The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue*, Berkeley: University of California Press.

Grizzle, G. A. & C. D. Pettijohn (2002), "Implementing Performance Based Program Budgeting: A System-Dynamics Perspective", *Public Administration Review*, Vol. 62, PP. 51-62.

Melkers, J. E. & K. G. Willoughby (2001), "Budgeters' Views of State Performance-Budgeting Systems: Distinctions Across Branches", *Public Administration Review*, Vol. 61, No. 1, PP. 54-64.

Redburn, F. S., Shea, R. J. & T. F. Buss (2008), *Performance Management and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience,* M. E. Sharpe, Inc.

Robbins, S. (2006), *Essentials of Organizational Behavior*, Prentice-Hall.

Robinson, M. & J. Brumby (2005), "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature", *IMF Working Paper,* PP. 3- 5.

Ronald, M. (2006), "Performance Budgeting in the Least Developed Countries", *International Public Management Journal,* Vol. 7, No. 1, PP. 49-71.

Schick, A. (2007), "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 2, PP. 109-138.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-22]