

فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره اول، شماره پیاپی (۱)، تابستان ۱۳۹۱، صص. ۱-۱۶.

بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران

دکتر زهرا پورزمانی^{۱*}، بابک نادری^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۰۶/۲۴ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۱/۰۳/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۰۳/۰۹

چکیده

مقدمه: اصلاح نظام‌های بودجه‌ریزی کمک شایانی به اقتصاد کشور می‌کند. هرچند که به نظر می‌رسد اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی با موانعی از جمله افزایش اختیارات مدیران اجرایی رده‌های پایین، تغییر رویکرد حسابداری دولتی به حسابداری تعهدی و اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور روبه‌رو است، اما تغییر نظام بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر برای اقتصاد کشور به شمار می‌رود. هدف از پژوهش حاضر، بررسی موانع موجود در فرایند استقرار بودجه عملیاتی بر اساس مدل شه در مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ارائه راه‌کارهایی برای رفع آن‌ها است.

روش پژوهش: جامعه آماری پژوهش، شامل مدیران مالی، مدیران برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی و همچنین، دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد و ویژه اقتصادی ایران است. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از طریق مصاحبه و توزیع پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است. همچنین، به منظور آزمون نرمال بودن توزیع پاسخ‌های مربوط به هر عامل از آزمون «کلموگورف - اسمیرنف» و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های آماری «t تک نمونه‌ای» و «میان یک متغیری» استفاده شده است.

یافته‌ها: بر اساس نتایج پژوهش حاضر، ناتوانایی در ارزیابی عملکرد، ناتوانایی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و نبود اختیار رویه‌ای و همچنین نداشتن انگیزه‌های پذیرش به‌عنوان موانع استقرار بودجه عملیاتی بر اساس مدل شه شناسایی شدند. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به‌عنوان مانع تشخیص داده نشدند.

نتیجه‌گیری: یافته‌های این پژوهش، نشان‌دهنده این واقعیت است که در حال حاضر، سازمان مناطق آزاد تجاری - صنعتی توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

واژه‌های کلیدی: مناطق آزاد تجاری - صنعتی، بودجه عملیاتی، مدل شه، پذیرش، توانایی، اختیار.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

۲. کارشناس ارشد مدیریت دولتی

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: zpoorzamani@yahoo.com

مقدمه

می‌چرخد. افزون بر این، رشد و توسعه خدمات دولت‌ها و افزایش وظایف آن‌ها، باعث شده است که نظام‌های بودجه‌ریزی سنتی کارایی خود را از دست بدهد و به‌منظور رفع نیاز دولت‌ها، نظام‌های بودجه‌ریزی یکی پس از دیگری بوجود آید و سیر تکاملی خود را طی کنند. بودجه‌ریزی سنتی، افزایشی، برنامه‌ای و نیز بودجه‌ریزی بر مبنای صفر نمونه‌هایی از این سیر تکاملی است و بودجه‌ریزی عملیاتی نیز، از آخرین تلاش‌ها برای رفع نیازهای امروزی دولت‌ها به شمار می‌رود.

بودجه‌ریزی عملیاتی با تمام مزایایی که دارد، در مراحل مختلف نیازمند اقدامات پیچیده در ابعاد فنی و سیاسی بودجه‌ریزی است. به طور کلی، نظام حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با یک فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی دچار تحول شود، چراکه توافق و هماهنگی در سطوح مختلف قوه مجریه با قوه مقننه، از الزامات اصلی موفقیت در بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود (اسعدی و همکاران، ۱۳۸۷). در کشور ما، طبق اصل سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، پی‌ریزی اقتصاد صحیح و عادلانه مطابق ضابطه‌های اسلامی با هدف ایجاد رفاه و رفع فقر و محرومیت‌زدایی در زمینه‌های گوناگون از جمله هدف‌های آرمانی نظام مقدس جمهوری اسلامی تعیین شده است (قانون اساسی ج. ۱. ایران). در همین راستا، طبق ماده «۱» قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷، «به‌منظور تسریع در انجام امور زیربنایی، عمران و آبادانی، رشد و توسعه اقتصادی، سرمایه‌گذاری و ... به دولت اجازه داده می‌شود مناطق

دولت از طریق بودجه، سیاست‌های اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی خود را اعمال می‌کند. توسعه و رشد اقتصادی هر کشور در گرو بودجه‌ریزی و بودجه‌بندی صحیح و کارا برای آن کشور است. اصلاحاتی که در نظام بودجه‌ریزی کشورهای توسعه‌یافته انجام شد حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی بود و به پیروی از آن، کشورهای در حال توسعه نیز در صدد تغییر نظام بودجه‌ریزی خود به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی برآمدند. در جمهوری اسلامی ایران نیز از سال ۱۳۸۰، بحث‌هایی در این زمینه شروع شد و در سال ۱۳۸۱ در بخشنامه بودجه، به عملیاتی کردن آن توجه شد. افزون بر این، در قانون بودجه سال ۱۳۸۳ در جزء «۲» بند «ب» تبصره «۴»، به قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات تأکید شد و سرانجام در مواد «۱۳۸» و «۱۴۴» قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، به صورت قانونی به تصویب رسید.

بیش‌تر پژوهش‌گران و کارشناسان بودجه‌بندی دولتی، بر این موضوع توافق نظر دارند که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به عنوان ابزاری برای تخصیص منابع جهت دستیابی به هدف‌ها، مقاصد برنامه‌ریزی شده و همچنین دستیابی به بعضی از شاخص‌های عملکرد، از قبیل کارایی و اثربخشی است. با توجه به تعاریف ارائه شده، می‌توان گفت که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد بیشتر حول دو محور «ارتباط بودجه با نتایج» و «ارتباط بودجه با شاخص‌های عملکرد و ارزیابی»

ذیل) را به عنوان مناطق آزاد تجاری و صنعتی بر اساس موازین قانونی و این قانون اداره نماید» (قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران، ۱۷).

با توجه به موارد تأکید شده در قوانین کشور و همچنین، با توجه به این که سازمان‌های مناطق آزاد به عنوان یکی از عمده‌ترین دستگاه‌های ارائه خدمات زیربنایی و توسعه‌ای کشور و پیش‌رو در اجرای سیاست‌های اصل ۴۴ قانون اساسی، اشاعه و گسترش تمرکززدایی را در سرلوحه هدف‌های کلان خود قرار داده‌اند (سیاست‌های کلی اصل ۴۴)، شناسایی دقیق موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و رفع این موانع نقش مهم و اساسی در اجرای اثربخش بودجه‌ریزی عملیاتی و به تبع آن تحقق هدف‌های تعیین شده در چشم‌انداز بیست ساله و برنامه‌های توسعه خواهد داشت. در پژوهش حاضر، تلاش بر این است که با تأکید بر عواملی مانند اختیار، پذیرش و توانایی بر اساس مدل شه، موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران شناسایی شود.

مبانی نظری پژوهش

اجرای صحیح بودجه مصوب و همچنین اجرای طرح‌ها و فعالیت‌های پیش‌بینی شده، مستلزم ادامه نظارت نمایندگان مردم به منظور حصول اطمینان از تحصیل صحیح منابع و مصرف آن در جهت تحقق هدف‌های مصوب خواهد بود و این مهم، از طریق اعمال نظارت مالی و عملیاتی امکان‌پذیر است (باباجانی، ۱۳۸۲). یکی از اصلاحات اخیر در نظام

بودجه‌ای کشور حرکت به سمت بودجه عملیاتی است. بودجه عملیاتی یکی از راه‌کارهای رایج در استانداردهای فعالیت‌های دولت، افزایش پاسخ‌گویی و بهبود عملکرد آن در سطح دولت‌های مختلف است (ضیایی و همکاران، ۱۳۸۷). با این وجود، شواهد محدودی از پیشرفت بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح محلی، ایالتی و دولت‌های خارجی وجود دارد و سنجش عملکرد توان کمی برای تأثیرگذاری بر تخصیص منابع دارد (رابینسون^۱ و برومبای^۲، ۲۰۰۵).

از آنجایی که میزان کارایی سازمان، در نحوه مصرف منابع برای تولید خروجی‌ها است، سه عنصر اصلی در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی قابل توجه است که عبارت از: برنامه‌ریزی، محاسبه بهای تمام شده و ارزیابی عملکرد است. بودجه‌ریزی عملیاتی، برنامه‌ای است که به نحو دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه فایده و هزینه تجزیه و تحلیل می‌کند و به علت‌های افزایش قیمت تمام شده پی می‌برد و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می‌کند. استقرار این نظام مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملیات هر واحد است. لذا، حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌شود (فرزب، ۱۳۸۱؛ و قادری، ۱۳۸۶). مهم‌ترین عواملی که موجب گرایش به برنامه‌ریزی در بودجه‌بندی شده است را می‌توان گسترش تجزیه و تحلیل‌های خرد و کلان اقتصادی و نقش آن شکل‌گیری سیاست مالی و بودجه‌ای و همچنین در

توسعه فن‌های جدید اطلاعاتی و تصمیم‌گیری و کاربرد آن در سیاست‌گذاری دانست (مهدوی، ۱۳۸۹).

یکی از حدس‌های رایج در مورد اجرای ناموفق بودجه‌ریزی عملیاتی، ظرفیت پایین یا توانایی پایین سازمانی است. مورد کاوی‌ها و گزارش‌ها در مورد پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد که سه بعد از توانایی سازمانی شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی برای پیاده‌سازی کامل بودجه‌ریزی عملیاتی اساسی است (کتل^۲، ۱۹۹۲؛ و فولتین^۴، ۱۹۹۹). توانایی ارزیابی عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر گذار است و برای اجرای معنادار بودجه‌ریزی عملیاتی، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید صحیح و قابل اطمینان بوده و در مدیریت و تصمیم‌گیری، تخصیص منابع و طراحی طرح‌های تشویقی مورد استفاده قرار گیرد. افزون بر این، توان‌مندی نیروی انسانی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نقش مهمی دارد. توان‌مندی مورد نیاز متفاوت بوده و به تمام مراحل اجرای بودجه‌ریزی مرتبط است. نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارت‌های ویژه در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی و توانایی استفاده از اطلاعات عملکرد در تدوین هدف‌های عملکردی باشد (فولتین، ۱۹۹۹). ملزومات فنی خاصی باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی بکار گرفته شود که به‌وسیله آن اطلاعات عملکرد به صورت آنی، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه شود (ملکرز^۵ و ویلوبای^۶، ۱۹۹۸).

گرایش‌های اخیر به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، عقایدی را در مورد عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام ایجاد کرده است که این مجموعه از عقاید، در مدل نهادی بخش دولتی تحت عنوان «شه^۷» ارائه شده است. این مدل، بر سه عامل اثرگذار برانجام اصلاحات یعنی توانایی، اختیار و پذیرش تأکید می‌کند (اندروز^۸، ۲۰۰۴).

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

اختیار رویه‌ای: سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرایندهای بودجه موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. مشخصه فرایندهای موجود، رویه‌ای رسمی است که به‌عنوان یک قاعده، رفتار بودجه‌ریزی را ملزم می‌کند. اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات نیازمند سازگاری مدل اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها است (زاویر^۹، ۱۹۹۸: ۱۱۵).

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

پذیرش سیاسی: پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه

تمام شده بدست آمده برای یک تن تخلیه و بارگیری، درآمدها و هزینه‌های بودجه‌ای برای سال مالی ۱۳۷۵ برآورد شده است.

سالم صافی (۱۳۸۳) نتایج استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در بخش تشخیص بیمارستان ولی عصر (عج) مشگین شهر با تأکید بر هزینه تمام شده خدمات را مورد ارزیابی قرار داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که ارزیابی نتایج حاصل از استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در مرکز فعالیت تشخیصی بیمارستان ولی عصر (عج) مشگین شهر براساس شاخص‌های کارایی نسبت تعداد کلیشه‌های رادیولوژی و نسبت هزینه‌های کارکنان مطلوب و از نظر شاخص‌های نسبت تعداد آزمایش‌ها و نسبت تعداد سونوگرافی نامطلوب ارزیابی شد. افزون بر این، از نظر شاخص عدالت نسبت دریافتی کارکنان نیز مطلوب و از نظر شاخص پایداری و اثربخشی، با توجه به نسبت‌های کل درآمد اختصاصی و درآمد اختصاصی تحقق یافته نامطلوب ارزیابی شد.

رمضانی (۱۳۸۳) مطالعه موردی در رابطه با بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی (دانشگاه شیراز) انجام داد. هدف اصلی پژوهش وی، طراحی نظام بودجه‌بندی عملیاتی برای بودجه‌بندی و ارائه اطلاعات مناسب در راستای تصمیم‌گیری‌ها در «دانشگاه شیراز» بود. فراهم کردن امکان مشارکت مدیران در تهیه بودجه، تهیه محرک‌های لازم و مبنای مناسب برای تخصیص بودجه به دانشکده‌ها، تعیین سهم فعالیت‌های آموزشی، پژوهشی، دانشجویی و سایر فعالیت‌ها از

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

پذیرش مدیریتی: پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران بویژه در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکردی در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، به عنوان یک عامل اساسی در فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود. چرا که یک چالش اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح‌های راهبردی و سنجش عملکرد است (دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا، ۱۹۹۹: ۴).

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

پیشینه پژوهش

جهان‌دوست (۱۳۷۴) پیرامون تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی و در راستای دستیابی به بهای تمام شده یک تن تخلیه و بارگیری، پژوهشی انجام داد. در پژوهش وی با استفاده از بهای

بودجه تخصیص یافته، تهیه راهکارهای مناسب برای تخصیص بودجه به دانشکده‌ها و در نهایت تهیه بودجه بر مبنای فعالیت در دانشگاه شیراز، از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش رضوانی است.

ضیایی و همکاران (۱۳۸۷) به شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران پرداختند. در پژوهش آن‌ها، برای شناسایی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه تهران از مدل «شه» استفاده شده است، که ۹ عامل کلی مؤثر در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را در نظر گرفته است. این عوامل عبارت از توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی فنی، توانایی نیروی انسانی، اختیار سازمانی، اختیار قانونی، اختیار رویه‌ای، پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی است. در پژوهش آن‌ها، وضع موجود این عوامل در دانشگاه تهران با نظرسنجی از مدیران دانشگاه مورد بررسی قرار گرفت و عواملی از جمله توانایی فنی و اختیار رویه‌ای که وضعیت مناسبی نداشتند، به عنوان موانع عمده اجرای بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران شناسایی شد.

آذر و وفایی (۱۳۸۹) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های عمومی پرداختند. در پژوهش آن‌ها سعی شد که از ادبیات موجود، عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی عملیاتی استخراج شود. دو مدل در خصوص عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه شده که عبارت‌اند از: مدل عوامل مؤثر قبل از اجرا و مدل عوامل حین اجرا که هر دو مدل از طریق گردآوری نظر صاحب‌نظران و کارشناسان و با استفاده از نرم

افزار لیزرل، مورد بررسی قرار گرفته‌اند. طبق نتایج پژوهش آذر و وفایی، توان‌مندی، اختیار در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و پذیرش از عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی عملیاتی قبل از اجرای آن، و کیفیت ارتباطات در سطح سازمان و تخصیص منابع مبتنی بر عملکرد، از عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی عملیاتی در حین اجرای آن است.

ارسلان و طاهری (۱۳۸۹) استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در جهاد دانشگاهی یزد، با استفاده از روش SWOT را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها عبارتند از: این که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به تمرکز بر نتایج برنامه‌ها باعث بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخ‌گویی می‌شود. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع، کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش رضایت مصرف‌کنندگان موجب بهبود عملکرد سازمان و در واقع منجر به بهره‌برداری اثربخش‌تر از منابع سازمان خواهد شد.

زاویر (۱۹۹۸) پژوهشی با عنوان اصلاحات بودجه در مالزی در مقایسه با استرالیا انجام داد. در این پژوهش، به پرسش‌هایی نظیر این که چرا تغییرات کاملاً مشابه در اصلاحات مختلف اجتماعی، اقتصادی و مالی در این دو کشور رخ داده است، و چرا پیاده‌سازی اصلاحات و شناسایی عوامل پایداری آن‌ها و موانع آن‌ها با هم متفاوت است؟، پاسخ داده شده است. افزون بر این، در این پژوهش به سه موضوع اساسی زیر اشاره شده است:

۱. شرایط لازم برای موفقیت سیاسی و اداری نیازمند اصلاحات بودجه است،

- فرضیه اصلی ۱. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.
- فرضیه فرعی ۱.۱. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، توانایی ارزیابی عملکرد دقیق کلیه فعالیت‌های انجام شده را ندارند.
- فرضیه فرعی ۱.۲. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، نیروی انسانی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.
- فرضیه فرعی ۱.۳. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، توانایی فنی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.
- فرضیه اصلی ۲. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، اختیار لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.
- فرضیه فرعی ۲.۱. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، اختیار قانونی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.
- فرضیه فرعی ۲.۲. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، اختیار رویه‌ای لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.
- فرضیه فرعی ۲.۳. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، اختیار سازمانی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.
- فرضیه اصلی ۳. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.
- فرضیه فرعی ۳.۱. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری -

۲. هم‌خوانی فرهنگ اداری با فرهنگی که بر اساس آن تغییر نظام بودجه‌ریزی آسان‌تر رخ می‌دهد،
۳. مدل اصلاحات با محدودیت مالی نمی‌تواند به آرامش مالی منتج شود.
- در نهایت، به این نکته اشاره شده است که کشور مالزی مدل بودجه خود را از نظام استرالیا اقتباس کرده است و محدودیت هزینه به عنوان یک مدل مناسب در استرالیا است و این مدل اقتباس شده، برای رسیدن به آرامش مالی در شرایط موجود در کشور مالزی مناسب نیست.
- اسچیک^{۱۱} (۲۰۰۳) معتقد است که با توجه به منابع و تلاش‌هایی که صرف بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود، کسب اطمینان از کارایی این روش مهم است. با این وجود باید اذعان کرد که تلاش برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تقریباً همیشه با شکست مواجه می‌شود.

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

فرضیه‌های پژوهش

برای بررسی موضوع پژوهش، فرضیه‌های زیر تدوین و مورد آزمون قرار گرفته است:

مناطق آزاد جمع‌آوری شده است. همچنین، برای بررسی اسناد و مدارک، دستورالعمل‌های بودجه‌ریزی و گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات پژوهش، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر نیز، که در جدول شماره ۱ ارائه شده است، شامل کلیه مدیران مالی، مدیران برنامه و بودجه، کارشناسان بودجه و کارشناسان حسابداری (امور مالی) سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی (ارس، اروند، انزلی، چابهار، قشم و کیش) و همچنین، دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد است که در بهار سال ۱۳۸۹ حائز مسئولیت‌های یاد شده بوده‌اند.

همچنین، آزمون فرضیه‌های پژوهش، با استفاده از بسته نرم افزارهای آماری (SPSS17، LISREL و STAT GHAPHICS) انجام شده است. به منظور آزمون نرمال بودن توزیع پاسخ‌های مربوط به هر عامل از «آزمون کلموگورف - اسمیرنف» و برای مقایسه

صنعتی ایران، پذیرش سیاسی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

فرضیه فرعی ۲.۳. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری -

صنعتی ایران، پذیرش مدیریتی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

فرضیه فرعی ۳.۳. سازمان‌های مناطق آزاد تجاری -

صنعتی ایران، پذیرش انگیزشی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

روش پژوهش

با توجه به این که هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران است، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از طریق مصاحبه و توزیع پرسش‌نامه در واحدهای مختلف سازمان‌های

جدول ۱: تعداد اعضای نمونه آماری پژوهش براساس قلمرو مکانی

ردیف	محل منطقه آزاد	تعداد اعضای جامعه آماری
۱	چابهار	۱۲
۲	قشم	۱۰
۳	ارس	۱۰
۴	سازمان مرکزی	۴
۵	اروند	۴
۶	انزلی	۱۰
۷	کیش	۷
	مجموع	۵۷

میانگین مشاهده شده متغیرهای مورد مطالعه پژوهش با میانگین نظری، از آزمون «آماري t تک نمونه‌ای» استفاده شده است؛ برای مقایسه میانه متغیرهای مورد مطالعه پژوهش با میانه مقیاس اندازه‌گیری (میانه طیف لیکرت در پرسش‌نامه)، نیز از آزمون آماری «میانه یک متغیری» استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

برای بررسی پایایی پرسش‌نامه پژوهش حاضر از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است که نتایج

حاصل از آن در جدول شماره ۲ ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، آلفای کرونباخ کل پرسش‌نامه ۰/۹۳ مشاهده شده است. ضریب آلفای تفکیکی متغیرهای توانایی، اختیار، پذیرش و متغیرهای فرعی شامل توانایی عملکرد، توانایی انسانی، توانایی فنی، اختیار قانونی، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی بین ۰/۷۰ تا ۰/۹۰ است. با توجه به اینکه ضریب‌های آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷۰ است، بنابراین، پایایی پرسش‌نامه تأیید می‌شود.

نتایج آزمون کلموگورف - اسمیرنف برای

جدول ۲: نتایج آزمون آلفای کرونباخ درباره شناسایی مقیاس‌های موانع استقرار بودجه عملیاتی

متغیر اصلی	تعداد سؤال	تعداد پاسخ‌گو	ضریب آلفا	نتیجه بررسی
توانایی	۱۲	۵۷	۰/۸۹	پاره آزمون توانایی دارای اعتبار است.
اختیار	۹	۵۷	۰/۷۲	پاره آزمون اختیار دارای اعتبار است.
پذیرش	۱۰	۵۷	۰/۹۰	پاره آزمون پذیرش دارای اعتبار است.
توانایی ارزیابی عملکرد	۵	۵۷	۰/۸۲	پاره آزمون توانایی ارزیابی دارای اعتبار است.
توانایی انسانی	۴	۵۷	۰/۸۷	پاره آزمون توانایی انسانی دارای اعتبار است.
توانایی فنی	۳	۵۷	۰/۷۰	پاره آزمون توانایی فنی دارای اعتبار است.
اختیار قانونی	۳	۵۷	۰/۷۲	پاره آزمون اختیار قانونی دارای اعتبار است.
اختیار رویه‌ای	۳	۵۷	۰/۷۶	پاره آزمون اختیار رویه‌ای دارای اعتبار است.
اختیار سازمانی	۳	۵۷	۰/۷۵	پاره آزمون اختیار سازمانی دارای اعتبار است.
پذیرش سیاسی	۳	۵۷	۰/۸۰	پاره آزمون پذیرش سیاسی دارای اعتبار است.
پذیرش مدیریتی	۳	۵۷	۰/۸۳	پاره آزمون پذیرش مدیریتی دارای اعتبار است.
پذیرش انگیزشی	۴	۵۷	۰/۷۹	پاره آزمون پذیرش انگیزشی دارای اعتبار است.
کل پرسش‌نامه	۳۱	۵۷	۰/۹۳	کل پرسش‌نامه دارای اعتبار است.

۱/۹۶- کوچک‌تر است، نیز فرضیه صفر رد شده است، ولی در مورد فرضیه فرعی ۳، با توجه به این که آماره t محاسبه شده با مقدار ۱/۳۱- از آماره بحرانی ۱/۹۶- کوچک‌تر نیست، فرضیه صفر رد نشده است. بنابراین، ناتوانایی ارزیابی عملکرد و نبود نیروی انسانی ماهر و توانا در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، به‌عنوان مانعی برای بودجه‌ریزی عملیاتی در این سازمان‌ها تشخیص داده شده است. در حالی که توانایی فنی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی به‌عنوان مانع برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در این مناطق شناسایی نشده است. در مورد فرضیه اصلی اول، با توجه به جدول شماره ۵ و آماره محاسبه شده با مقدار ۲/۸۰- که از

آزمون نرمال بودن توزیع پاسخ‌ها نیز در جدول شماره ۳ نشان داده شده است. با توجه به تأیید نرمال بودن جامعه، با استفاده از آزمون میانگین یک جامعه، فرضیه‌های پژوهش بررسی شده است. نتایج آزمون مقایسه میانگین یک گروهی برای عنصر توانایی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در جدول‌های شماره ۴ و ۵ ارائه شده است. همان‌طور که در جدول شماره ۴ ملاحظه می‌شود، در مورد فرضیه فرعی ۱، با توجه به این که آماره t محاسبه شده با مقدار ۳/۲۷-، از آماره بحرانی ۱/۹۶- کوچک‌تر است، فرضیه صفر آماری رد شده است. همچنین، در مورد فرضیه فرعی ۲، با توجه به این که آماره t محاسبه شده با مقدار ۲/۲۵- از آماره بحرانی

جدول ۳: نتایج آزمون کلموگورف - اسمیرنف

نتیجه	سطح خطا	آماره z	تعداد	متغیرهای پژوهش
توزیع نرمال است.	۰/۳۵	۰/۹۳	۵۷	توانایی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی
توزیع نرمال است.	۰/۶۸	۰/۷۲	۵۷	اختیار اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی
توزیع نرمال است.	۰/۸۲	۰/۶۳	۵۷	پذیرش اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی
توزیع نرمال نیست.	۰/۰۲	۱/۴۹	۵۷	توانایی عملکرد
توزیع نرمال است.	۰/۲۳	۱/۰۴	۵۷	توانایی انسانی
توزیع نرمال است.	۰/۰۹	۱/۲۵	۵۷	توانایی فنی
توزیع نرمال است.	۰/۴۶	۰/۸۵	۵۷	اختیار قانونی
توزیع نرمال است.	۰/۲۲	۱/۰۵	۵۷	اختیار رویه‌ای
توزیع نرمال است.	۰/۵۰	۰/۸۳	۵۷	اختیار سازمانی
توزیع نرمال است.	۰/۶۲	۰/۷۶	۵۷	پذیرش سیاسی
توزیع نرمال است.	۰/۳۲	۰/۹۵	۵۷	پذیرش مدیریتی
توزیع نرمال است.	۰/۳۰	۰/۹۷	۵۷	پذیرش انگیزشی

جدول ۴: نتایج آزمون مقایسه میانگین یک گروهی برای عناصر توانایی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

مقایسه با میانگین نظری							متغیرهای پژوهش
تفاوت میانگین	معناداری	درجه آزادی	آماره t	میانگین نظری	میانگین مشاهده شده	تعداد	
-۰/۳۲	۰/۰۰۱	۵۶	-۳/۲۷	۳	۲/۶۸	۵۷	توانایی ارزیابی عملکرد
-۰/۲۵	۰/۰۱۴	۵۶	-۲/۲۵	۳	۲/۷۵	۵۷	توانایی انسانی
-۰/۱۳	۰/۰۹۸	۵۶	-۱/۳۱	۳	۲/۸۶	۵۷	توانایی فنی

جدول ۵: نتایج آزمون مقایسه میانگین یک گروهی برای توانایی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

مقایسه با میانگین نظری							متغیرهای پژوهش
تفاوت میانگین	معناداری	درجه آزادی	آماره t	میانگین نظری	میانگین مشاهده شده	تعداد	
-۰/۲۵	۰/۰۰۳	۵۶	-۲/۸۰	۳	۲/۷۵	۵۷	توانایی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

شناسایی شده است. اما در مورد اختیار سازمانی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، ابا توجه به این که آماره t محاسبه شده با مقدار ۱/۳۱- از آماره بحرانی ۱/۹۶- بزرگ‌تر است، فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرفته شده و این عامل به‌عنوان مانعی برای بودجه‌ریزی عملیاتی در این سازمان‌ها تشخیص داده نشده است.

در مورد فرضیه اصلی دوم، با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۷ و آماره t محاسبه شده با مقدار ۲/۰۹- که از آماره بحرانی ۱/۹۶- کوچک‌تر است، با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که فرضیه صفر رد شده است. در نتیجه، می‌توان پذیرفت سازمان‌های

آماره بحرانی ۱/۹۶- کوچک‌تر است، با اطمینان ۹۹٪ می‌توان گفت که فرضیه صفر رد شده است. در نتیجه، می‌توان پذیرفت که سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.

نتیجه آزمون مقایسه میانگین یک گروهی برای عنصر اختیار اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در جدول‌های شماره ۶ و ۷ ارائه شده است.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۶ و آماره t محاسبه شده نبود اختیارهای قانونی و رویه‌ای لازم در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران به‌عنوان مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

جدول ۶: نتایج آزمون مقایسه میانگین یک گروهی برای عناصر اختیار اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

مقایسه با میانگین نظری							متغیرهای پژوهش
تفاوت میانگین	معناداری	درجه آزادی	آماره t	میانگین نظری	میانگین مشاهده شده	تعداد	
-۰/۳۰	۰/۰۰۲	۵۶	-۲/۹۵	۳	۲/۷۰	۵۷	اختیار قانونی
-۰/۲۵	۰/۰۱۴	۵۶	-۲/۲۵	۳	۲/۷۵	۵۷	اختیار رویه‌ای
-۰/۰۴	۰/۶۴۱	۵۶	۰/۳۷	۳	۲/۰۴	۵۷	اختیار سازمانی

جدول ۷: نتایج آزمون مقایسه میانگین یک گروهی برای اختیار اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

مقایسه با میانگین نظری							متغیر پژوهش
تفاوت میانگین	معناداری	درجه آزادی	آماره t	میانگین نظری	میانگین مشاهده شده	تعداد	
-۰/۱۷	۰/۰۲۱	۵۶	-۲/۰۹	۳	۲/۸۳	۵۷	اختیار اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

توجه به این که آماره t محاسبه شده با مقدار ۴/۰۴- از آماره بحرانی ۱/۹۶- کوچک تر است، فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۹٪ رد شده و پذیرش انگیزشی به عنوان یک مانع برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی شناسایی شده است.

در مورد فرضیه اصلی سوم، با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۹ و آماره t محاسبه شده با مقدار ۲/۰۹-، با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت فرضیه صفر رد شده است. در نتیجه، می توان پذیرفت که در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران اختیار لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند.

نتیجه آزمون مقایسه میانگین یک گروهی برای عنصر پذیرش اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در جدول‌های شماره ۸ و ۹ ارائه شده است.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۸ و آماره t محاسبه شده، در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، پذیرش سیاسی و مدیریتی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد و این دو عامل به‌عنوان یک مانع برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در مناطق آزاد تشخیص داده نشده است. با این وجود، در مورد فرضیه فرعی ۹، با

جدول ۸: نتایج آزمون مقایسه میانگین برای عناصر پذیرش اجرای بودجه ریزی عملیاتی

مقایسه با میانگین نظری							
متغیرهای پژوهش	تعداد	میانگین مشاهده شده	میانگین نظری	آماره t	درجه آزادی	معناداری	تفاوت میانگین
پذیرش سیاسی	۵۷	۲/۹۴	۳	-۰/۶۰	۵۶	۰/۲۷۶	-۰/۰۶
پذیرش مدیریتی	۵۷	۲/۹۸	۳	-۰/۲۲	۵۶	۰/۴۱۳	-۰/۲۳
پذیرش انگیزشی	۵۷	۲/۵۷	۳	-۴/۰۴	۵۶	۰/۰۰۱	-۰/۴۳

جدول ۹: نتایج آزمون مقایسه میانگین یک گروهی برای پذیرش اجرای بودجه ریزی عملیاتی

مقایسه با میانگین نظری							
متغیر پژوهش	تعداد	میانگین مشاهده شده	میانگین نظری	آماره t	درجه آزادی	معناداری	تفاوت میانگین
پذیرش اجرای بودجه ریزی عملیاتی	۵۷	۲/۸۰	۳	-۲/۰۹	۵۶	۰/۰۲۱	-۰/۲۰

بحث و نتیجه گیری

دست یابی به هدفها، بودجه ریزی مناسب است. در این پژوهش، با تأکید بر عواملی همچون اختیار، پذیرش و توانایی در سازمان های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی مورد شناسایی قرار گرفته است. در این راستا، داده های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه های پژوهش با استفاده از توزیع پرسش نامه بین مسئولین سازمان های مناطق آزاد تجاری - صنعتی (ارس، اروند، انزلی، چابهار، قشم و کیش) جمع آوری شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که سازمان های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، توانایی

در صورتی که زمینه های مناسب برای سرمایه گذاری های خارجی در ایران فراهم شده و مقدمات پیوستن جمهوری اسلامی ایران به سازمان تجارت جهانی رفته رفته مهیا شود، اهمیت مناطق آزاد تجاری صنعتی افزایش می یابد. بنابراین، سازمان های مناطق آزاد تجاری - صنعتی، مانند سایر سازمان ها و شرکت ها باید با انتخاب راهبردها و خط مشی های مناسب، خود را برای رقابت آزاد آماده کنند. در این بین، یکی از روش های ایجاد مزایای رقابتی و حفظ کارآمدی در جهت

همچنین، شناسایی موانع بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی بر اساس مدل‌های دیگر، مطالعه تطبیقی در مورد اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد با سایر سازمان‌های اجرا کننده این بودجه‌ریزی و طراحی و تبیین یک الگوی مناسب در جهت هر چه بهتر اجرا شدن بودجه‌ریزی در سایر سازمان‌ها، از مواردی است که جهت انجام پژوهش‌های آینده به سایر پژوهشگران توصیه می‌شود.

یادداشت‌ها

1. Robinson
2. Brumby
3. Kettl
4. Foltin
5. Melkers
6. Willoughby
7. Shah
8. Andrews
9. Xavier
10. U. S. General Accounting Office
11. Schick

منابع

آذر، عادل و منصور مومنی (۱۳۸۲). آمار و کاربرد آن در مدیریت. تهران: انتشارات سمت.

آذر، عادل و امیر وفایی (۱۳۸۹). «بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های عمومی». فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه، بهار و تابستان، شماره ۱۱۰، صص ۷۹-۹۸.

لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارند. همچنین، نداشتن اختیار قانونی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران و نیز نبود اختیار رویه‌ای لازم در سازمان‌های مزبور به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی شده است. اما در مورد اختیار سازمانی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران، این عامل به عنوان مانعی برای بودجه‌ریزی عملیاتی در این سازمان‌ها تشخیص داده نشده است. در رابطه با پذیرش نیز نتایج نشان می‌دهد که در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

پیشنهاد‌های پژوهش

با توجه به دلایل ذکر شده و نتایج بدست آمده از پژوهش، پیشنهاد‌های زیر در جهت رفع موانع بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه می‌شود:

۱. استانداردهای مناسب برای ارزیابی عملکرد و سنجش عملکرد در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی تعریف شود.
۲. دوره‌ها و کارگاه‌های آموزشی برای آشنایی کارکنان و مسئولین در رابطه با مزایای استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی و نیز روش استقرار آن در مناطق آزاد برگزار شود.
۳. ضمانت اجرایی و نظارت لازم در رابطه با قوانین ناظر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در مناطق آزاد ایجاد شود.

عملیاتی در دانشگاه تهران». فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره پانزدهم، شماره ۲، صص ۸۷-۱۰۲.

فرزب، علیرضا (۱۳۸۱). بودجه‌ریزی دولتی در ایران. چاپ پانزدهم، تهران: مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.

قادری، محمدرضا (۱۳۸۶). بودجه‌ریزی نوین دولتی. چاپ اول، تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.

قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران.

قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران.

مهدوی، عبدالمحمد (۱۳۸۹). «تدوین بودجه عملیاتی برای دستگاه‌های اجرایی استان کرمان». اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران: ۱۶ مردادماه.

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

Foltin, C. (1999). "State and Local Government Performance: it's Time to Measure up!". *The Government Accountants Journal*, Vol. 48, No. 1, pp. 6-40.

Kettl, D. (1992). *Deficit Politics*. New York: Macmillan Publishing.

ارسلان، علیرضا و الهه طاهری (۱۳۸۹). «آنالیز استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در جهاد دانشگاهی یزد، با استفاده از روش ماتریس SWOT». چهارمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران: ۱۶ مردادماه.

اسعدی، محمود؛ ابراهیمی، محسن؛ و جبار باباشاهی (۱۳۸۷). «شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه». دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران: ۱۸ و ۱۹ اردیبهشت‌ماه.

باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). «تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخ‌گویی». فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره دهم، شماره ۳۱، صص ۹۷-۱۳۰.

جهان‌دوست، سهراب (۱۳۷۴). «تحقیق پیرامون تدوین بودجه‌ریزی در سازمان بنادر و کشتیرانی». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

رمضانی، امیر رضا (۱۳۸۳). «بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت در دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی شیراز». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.

سالم‌صافی، پرویز (۱۳۸۳). «ارزیابی نتایج استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در بخش تشخیص بیمارستان ولی عصر مشگین شهر با تأکید بر هزینه تمام شده خدمات». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران.

سیاست‌های کلی اصلی ۴۴ ابلاغی مقام معظم رهبری. ضیایی، محمدصادق؛ امیری، مجتبی؛ و محسن ابراهیمی (۱۳۸۷). «شناسایی موانع استقرار بودجه

- Shah, A. (1998). "Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization". *The World Bank Policy Research Working Paper Series*, Paper 2021, World Bank: Washington, DC.
- United States General Accounting Office (1999). *Performance Budgeting: Initial Experiences under the Results Act in Linking Plans with Budgets*. Washington.
- Xavier, J. A. (1998). "Budget Reform in Malaysia and Australia Compared". *Public Budgeting and Finance*, Vol. 18, No. 1, pp. 99-118.
- Melkers, J. and K. Willoughby (1998). "The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in Forty-Seven out of Fifty". *Public Administration Review*, Vol. 58, No.1, 66-73.
- Robinson, M. and J. Brumby (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature". *Imf Working Paper*, pp. 3-5.
- 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.