

فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره اول، شماره پیاپی (۱)، تابستان ۱۳۹۱، صص. ۸۵-۱۱۰.

### بررسی میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی

دکتر غلامحسین مهدوی<sup>۱\*</sup>، مریم گل محمدی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۰۹/۱۶ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۱/۰۱/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۰۲/۱۴

#### چکیده

**مقدمه:** هدف این پژوهش بررسی میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی و همچنین بررسی میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها با تغییر و تحولات جاری در نظام بودجه‌ریزی دستگاه‌های اجرایی محل فعالیت آن‌ها است.

**روش پژوهش:** مطالعه حاضر، از نوع پژوهش‌های پیمایشی است که جهت گردآوری اطلاعات لازم، ۷۸ پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته در بین مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس توزیع شده است. برای آزمون دو فرضیه اصلی و دوازده فرضیه فرعی پژوهش، از آزمون‌های آماری دوجمله‌ای، کای مربع و من‌ویتنی استفاده شده است.

**یافته‌ها:** نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن است که سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی همچون روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی، پایین است، ولی، روش بودجه‌ریزی عملیاتی از این قاعده مستثنی است. همچنین، نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که مدیران مورد بررسی، روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود را مناسب تشخیص نداده و به میزان زیادی با تغییر روش بودجه‌ریزی موافق هستند.

**نتیجه‌گیری:** بر مبنای یافته‌های پژوهش، سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی به جز روش بودجه‌ریزی عملیاتی، پایین است. از نظر آزمودنی‌ها، ضرورت تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها تابعی از میزان آشنایی مدیران ارشد با روش‌های نوین بودجه‌ریزی نیست.

**واژه‌های کلیدی:** نظریه‌های بودجه‌ریزی، روش‌های بودجه‌ریزی، دستگاه‌های اجرایی، بودجه‌ریزی عملیاتی.

۱. دانشیار حسابداری دانشگاه شیراز و حسابدار رسمی

۲. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه شیراز

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: [ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir](mailto:ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir)

## مقدمه

به عنوان یک ضرورت آمده است و این موضوع در بند ۳۲ سیاست‌های کلان» قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» و نیز در ماده ۲۱۹ «قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» مورد تأکید قرار گرفته است.

گفتنی است که تغییر نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی در سازمان‌ها با مسائل خاص خود مواجه است. از جمله عوامل اصلی مؤثر بر موفقیت اصلاحات بودجه‌ای توانایی سازمان‌ها (دولت‌ها) در پذیرش و سپس نهادینه کردن قالب‌ها، فرایندها و نظام‌های جدید (فرستر<sup>۴</sup> و آدامز<sup>۵</sup>، ۱۹۹۷: ۴۷۲) افزون بر بکارگیری نیروهای انسانی متخصص و آگاه در سازمان‌ها و ایجاد انگیزه لازم برای حفظ این نیروها است (دین<sup>۶</sup>، ۱۹۸۶؛ جرمیاس<sup>۷</sup>، ۲۰۰۶؛ کیم<sup>۸</sup>، ۲۰۰۷؛ علاء‌الدین<sup>۹</sup>، ۲۰۰۷؛ نورمن<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۸؛ شیا<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۸؛ کوچن<sup>۱۲</sup> و نوردمن<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۸؛ و طالب‌نیا و محمودی، ۱۳۸۵). به این ترتیب، موفقیت اصلاحات بودجه‌ای به پذیرش فردی افراد درگیر در فرایند بودجه‌ریزی و به همان اندازه به تمایل افراد برای تغییر نگرش و چگونگی واکنش آن‌ها نسبت به اصلاحات بستگی دارد (فرستر و آدامز، ۱۹۹۷: ۴۷۲؛ دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا<sup>۱۴</sup>، ۱۹۹۹: ۴؛ و اندروز<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۴: ۳۳۹-۳۴۱). با توجه به این موضوع، به نظر می‌رسد یکی از موانع استقرار روش‌های نوین بودجه‌ریزی در دستگاه‌های اجرایی و عملی نشدن موفقیت‌آمیز تغییر و تحولات برنامه‌ریزی شده در نظام مالی بخش دولتی در راستای افزایش کارایی،

زیربنای اقتصاد هر جامعه را مسائل مالی آن جامعه تشکیل می‌دهد. استقرار نظام اقتصادی شکوفا با زیربنای مالی مستحکم در کشور، به افزایش درآمد و تقویت سلامت مالی بودجه از طریق برقراری ارتباط بهینه و مناسب بین منابع محدود و نیازهای نامحدود انسان کمک می‌کند (پناهی، ۱۳۸۶: ۲۳). از این رو، بی‌تردید، نظام بودجه‌ریزی نقش مهمی در اداره اقتصاد ملی هر کشور دارد و از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصادی، اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی و توزیع منابع است (صفری و غلامرضایی، ۱۳۸۵: ۳).

قریب به اتفاق دست‌اندرکاران بودجه بر این باورند که بودجه‌ریزی در ایران، با توجه به یک قرن پیشینه اجرایی با مسائل و مشکلات متعددی رو به رو است (قاسمی، ۱۳۸۳: ۱۰۷). همچنین، نتایج پژوهش‌های داخلی (صفایی، ۱۳۸۶؛ خدای‌پور و زینالی، ۱۳۸۶؛ موسوی و بذرافشان مقدم، ۱۳۸۷؛ و اسعدی و همکاران، ۱۳۸۷) و پژوهش‌های خارجی (وانگ<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹؛ شیک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷؛ و لی<sup>۳</sup> و وانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹) مؤید نامناسب بودن روش‌های سنتی بودجه‌ریزی با توجه به شرایط و مقتضیات زمان حال بوده و نشان می‌دهد که این روش‌ها، نیازهای تصمیم‌گیرندگان و مدیران در سطوح مختلف را برای مدیریت عملیات و برنامه‌ها مرتفع نمی‌کند. از این رو، به موجب مفاد مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ «قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران»، اصلاح نظام بودجه‌ریزی و نهادینه‌شدن بودجه‌ریزی عملیاتی

۳. بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شوند. شیک (۲۰۰۹) تعریفی جامع و کامل از مفاهیم بودجه و بودجه ریزی ارائه کرد که تا حدودی کلیه تعاریف ارائه شده، از این دو مفهوم تا به امروز، را دربرمی‌گیرد. به موجب این تعریف، بودجه صورت محدودیت‌ها و تخصیص منابع مالی است که دولت از آن منابع برای ایجاد و ارائه خدمات در جهت بهبود رفاه اقتصادی و اجتماعی عموم استفاده می‌کند. افزون بر این، بودجه‌ها نتیجه مصالحه بین عقاید مختلف در رابطه با اندازه و ترکیب فعالیت‌های دولت است. براساس تعریف وی، بودجه ریزی فرایندی است که مردم در مذاکرات پارلمانی مرتبط با دیدگاه‌های مختلف درباره اندازه و ترکیب فعالیت‌های دولت مشارکت کرده و مصالحه می‌کنند و سرانجام به یک اتفاق نظر در خصوص تخصیص منابع می‌رسند. همچنین، بودجه ریزی فرایندی است که رفتار خدمت‌گذاران دولتی را چه در سطح مدیریت و چه در سطح ارائه خدمات به عموم معین کرده و کنترل می‌کند و حسابداری پول‌های خرج شده و نتایج بدست آمده را نیز دربرمی‌گیرد. از این رو، بودجه‌ها ابزارهای سیاست‌گذاری اقتصادی و اجتماعی محسوب می‌شود. بنابراین، ارزش‌های بودجه‌ای باید با بیش‌تر ارزش‌های اجتماعی مهم موجود، ثبات اجتماعی، حمایت از گروهی که قادر به حفاظت از خود نیستند، عدالت و حقوق مساوی هم‌جهت باشد. در این بین فرایند بودجه ریزی نیز به دلیل اثرگذار بودن بر خروجی‌ها بااهمیت است. بودجه ریزی مرتبط با

اثربخشی و صرفه اقتصادی، آشنایی نداشتن و احساس نیاز نکردن مدیران ارشد دستگاه‌های اجرایی و کارکنان واحدهای مالی این دستگاه‌ها به استقرار چنین روش‌ها و به مرحله عمل رسیدن چنین تغییر و تحولاتی باشد (دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا، ۱۹۹۹؛ و ملکرز<sup>۱۶</sup> و ویلی<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۱: ۵۶). از این رو، این سؤال مطرح می‌شود که آیا، با توجه به تلاش‌های انجام شده در سال‌های اخیر، مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی با روش‌های نوین بودجه ریزی و بسترهای لازم برای پیاده‌سازی هر یک از آن‌ها، آشنایی کافی و لازم را دارند؟ آیا نگرش و واکنش مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی نسبت به روش‌های مزبور تابعی از شناخت آن‌ها از این روش‌ها است؟

#### تعریف بودجه و بودجه ریزی

براساس ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱، بودجه به صورت زیر تعریف شده است:

بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود، بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱. بودجه عمومی دولت.
۲. بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار.

قوانین و امور جاری است که منجر به بهبود مدیریت و کارایی برنامه‌های می‌شود (نقل از کایدن<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۰: ۲۰۸-۲۰۹).

#### نظریه‌های بودجه‌ریزی

درک مفهوم بودجه‌ریزی، مستلزم وجود نظریه‌ای است که قادر به ساده کردن دنیای حقیقی بودجه‌ریزی عمومی بوده و به فهم این که چگونه، چه وقت و چرا دولت‌ها اقدام به بودجه‌ریزی می‌کنند، کمک می‌کند (گیبران<sup>۱۹</sup> و سیکوات<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۹: ۶۱۸). نخستین بار کی<sup>۲۱</sup> (۱۹۴۰) با طرح یک سؤال، بحث نیاز به یک نظریه بودجه‌ریزی جامع را در محافل علمی مطرح کرد. وی از این واقعیت اظهار تأسف می‌کرد که روش‌های بودجه‌ریزی در زمان او یک فرایند مکانیکی محض با هدف تخصیص پول است که سؤال‌های مربوط به هنجارها و ارزش‌ها را نادیده گرفته و ارزش‌های مهم اجتماعی و سیاسی را لحاظ نمی‌کند (ص. ۱۱۳۸). امروزه، وضعیت خیلی متفاوت از زمان کی نیست و هنوز هم یک نظریه بودجه‌ریزی وجود ندارد که مورد توافق همه باشد (گیبران و سیکوات، ۲۰۰۹: ۶۱۷).

تلاش‌های نظری به منظور ارائه یک نظریه بودجه‌ریزی مناسب و جامع براساس دو رویکرد هنجاری و اثباتی در دو گروه جای می‌گیرند (نئوبای<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۷: ۱۳۶). نظریه‌پردازان هنجاری بر ماهیت فراگیر بودجه‌ریزی تأکید دارند و معتقدند که نظریه بودجه‌ریزی باید اثر متقابل نیازهای عمومی و تخصیص منابع را در قالب هنجارهای پذیرفته شده

ترکیب کرده و توضیح دهد (کریکین<sup>۲۳</sup>، ۱۹۶۹؛ ویلداوسکی<sup>۲۴</sup>، ۱۹۸۸؛ لوب<sup>۲۵</sup>، ۱۹۸۸؛ و برت‌اشنایدر و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۱۹۸۸: ۳۰۵). نظریه‌پردازان اثبات‌گرا بر این باورند که نباید بر هنجارها تکیه و تأکید کرد و به دنبال پیدا کردن عناصر اصلی و اولیه فرایند عمومی بودجه‌ریزی هستند (روبین<sup>۲۷</sup>، ۱۹۹۰). مشکلات در هر دو رویکرد هنجاری و اثباتی، ذاتی است. به طوری که، بدون توافق نظر بر سر مفاهیم عملیاتی، آزمون یک نظریه تجربی اگر غیرممکن نباشد، دشوار است. همچنین، با توجه به وجود باورهای متفاوت در مورد این که بودجه‌ریزی «چه باید باشد» و «چه چیزی را باید توضیح دهد»، اثبات درستی یک نظریه هنجاری غیرممکن است (نئوبای، ۱۹۹۷: ۱۳۶). در نتیجه، با توجه به پیچیده بودن موضوع بودجه‌ریزی هیچ نظریه‌ای به تنهایی کفایت نمی‌کند (روبین، ۱۹۸۹: ۸۰).

مسئله اساسی در بودجه‌ریزی، تخصیص منابع محدود به نیازهای رقیب و هدف‌های مختلف است (کی، ۱۹۴۰؛ نئوبای، ۱۹۹۷: ۱۳۶؛ و خضری و همکاران، ۱۳۸۴: ۱۳۰). طی دهه‌های اخیر تلاش‌های زیادی به منظور طراحی شیوه‌هایی برای تعیین مبانی تصمیم‌گیری و تخصیص منابع محدود در بخش دولتی انجام شده است. نخست، طبق قاعده کی تمرکز این تلاش‌ها بر بکارگیری نظریه اقتصادی در طراحی روش‌هایی بوده است که از طریق تعریف مبانی تصمیم‌گیری راجع به منابع توانسته‌اند راهنمای تصمیم‌سازان باشند. اما، تا زمانی که در رابطه با مقدار مطلوب یا تخصیص سود و دارایی‌ها اتفاق آراء وجود

ندارد، نظریه اقتصادی راهنمایی اندکی برای پاسخ به مسئله اساسی بودجه ریزی فراهم می کند (کولیس<sup>۲۸</sup> و جونز<sup>۲۹</sup>، ۱۹۹۸: ۲۱۷-۲۲۳). برخی بر این باورند که این موضوعات باید در قلمرو سیاسی حل و فصل شود (کاون<sup>۳۰</sup>، ۱۹۹۹: ۱۰). براساس این دیدگاه، سیاست گذاران باید نحوه تخصیص مخارج عمومی با هدف توزیع مجدد و نیز چگونگی توزیع منابع در بین افراد جامعه را تعیین کنند. از این رو، تلاش ها بر این اساس استوار شد تا از طریق شناسایی فرایندی که تصمیم های تخصیص منابع بر آن اساس گرفته می شود، درک بهتری از بودجه ریزی و پویایی نهادی حاصل شود. حاصل تلاش دوم رویکردهای فرایند اتخاذ تصمیم در رابطه با تخصیص منابع (بودجه ریزی اداری<sup>۳۱</sup>، خریدگرایی<sup>۳۲</sup>، تدریج گرایی<sup>۳۳</sup> و انتخاب عمومی<sup>۳۴</sup>) و چگونگی آن است که بودجه ریزی را به مفهومی نظریه پذیر تبدیل کرده اند (فوزارد<sup>۳۵</sup>، ۲۰۰۱: ۵). این رویکردها بر طراحی نظام های بودجه، بویژه اصلاحات نهادی که با مدیریت دولتی نوین همراه است، تأثیرگذار بودند (ویلیامز<sup>۳۶</sup>، ۲۰۰۳: ۶۵۱؛ نای<sup>۳۷</sup>، ۲۰۰۹: ۳؛ و خضری و همکاران، ۱۳۸۴: ۱۴۳).

#### روش های بودجه ریزی

تهیه و تنظیم بودجه برحسب هدفها و انتظارات از نظر تکنیک، سیر تحولی گوناگونی داشته است. این مراحل تکامل به روش های بودجه ریزی موسوم بوده و، به ترتیب، عبارتند از (کیومرثی، ۱۳۸۷؛ و مهدوی، ۱۳۸۷):

۱. بودجه ریزی متداول (سنتی)<sup>۳۸</sup>

۲. بودجه ریزی افزایشی<sup>۳۹</sup>
۳. بودجه ریزی برنامه ای<sup>۴۰</sup>
۴. بودجه ریزی بر مبنای صفر<sup>۴۱</sup>
۵. نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی<sup>۴۲</sup>
۶. بودجه ریزی عملیاتی<sup>۴۳</sup>

همچنین، مطالعه روند تحولات در نظام های بودجه ریزی و بررسی مؤلفه های سازنده آنها نشان می دهد که در مرحله نخست، یعنی در دهه های ۱۹۲۰ و ۱۹۳۰ میلادی، نقش کنترل کننده بودجه به منظور صرفه جویی در هزینه ها و وظیفه اصلی آن به شمار می رفت. نظام بودجه ای مبتنی بر کنترل، بر طبقه بندی هزینه ها متمرکز است و بدیهی است که در آن به بررسی میزان تحقق هدفها و مأموریت های دستگاه و چگونگی انجام آن پرداخته نمی شود. افزون بر این، هیچ نوع اطلاعاتی از اثر هزینه های عمومی بر سیاست های کلی کشور و همچنین هدفهایی که این هزینه ها برای نیل به آنها تصویب شده اند، به دست نمی دهد (ابراهیمی نژاد و فرج وند، ۱۳۸۰: ۲۰۱؛ و حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۵: ۷۳-۷۵).

با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود نظام های برنامه ریزی و کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح شد (کیومرثی، ۱۳۸۷: ۱). مرحله دوم خود را در قالب اصلاح ساختار مناسب، بهبود مدیریت و برنامه های اندازه گیری کار ظاهر ساخت. وظیفه بودجه در نظام مبتنی بر بهبود مدیریت را می توان به صورت چگونگی تجهیز منابع برای انجام

نهادینه شدن بودجه ریزی عملیاتی ضروری است. زیرا، استفاده از بودجه ریزی عملیاتی در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات نقش قابل توجهی دارد. اما مدیریت ناهمگون مالی در مراحل مربوط به تهیه و اجرای بودجه، امکان هیچ گونه کنترل و ارزشیابی در مصرف منابع کشور را به دست نداد و بازسازی مدیریت بخش عمومی میسر نشد. امروزه، نظام مالی عمومی در ایران، همچنان نیازمند اصلاحات اساسی و بازسازی براساس واقعیت‌های اقتصادی و اجتماعی و نیز مستلزم بازسازی نظام اداری مسئول و آمادگی سازمانی دستگاه‌های اجرایی است.

یکی از فنون حسابداری مدیریت که در ایران توجه کمی به آن شده است، بودجه ریزی بر مبنای روش‌های نوین در دستگاه‌های اجرایی است. حرکت به سمت بکارگیری روش‌های نوین بودجه ریزی در دستگاه‌های اجرایی، مستلزم بازسازی نظام اداری مسئول و آمادگی سازمانی دستگاه‌های اجرایی است (شیرینی‌نژاد، ۱۳۷۲: ۱۴۷). پژوهش‌های انجام شده پیرامون تغییرات در حسابداری مدیریت بیش‌تر متمرکز بر جنبه‌های سازمانی بوده و مطالعات انجام شده در مورد مقاومت در مقابل تغییر در سطح فردی بسیار محدود است (خدای پور و حاجی زاده، ۱۳۸۸: ۹۶).

#### پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش محمدی تهینه (۱۳۷۷) نشان داد که عوامل فردی تنها عامل مؤثر بر مقاومت کارشناسان در مقابل اصلاح و بهینه‌سازی نظام‌ها و روش‌ها است. در

وظایف در راستای نیل به هدف‌های هزینه‌ها تعریف کرد. با گذشت زمان نظام مبتنی بر بهبود مدیریت تبدیل به سازوکاری جهت پاسخ‌گویی به درخواست‌های اعتباری دستگاه‌ها و نه پاسخ به نیازها و الزامات اقتصاد کشور شد (حسن‌آبادی و نجارصراف، ۱۳۸۵).

از اواخر دهه ۱۹۵۰ میلادی و اوایل دهه ۱۹۶۰ میلادی گرایش به نظارت بر پیامدها و نتایج خروجی‌های دستگاه‌های اجرایی شکل گرفت و مرحله سوم با برقراری ارتباط بین بودجه و برنامه به‌عنوان معیار تجزیه و تحلیل رفاه اقتصادی آغاز شد که بر پیشرفت‌های رخ داده در فن‌آوری‌های تصمیم‌گیری و اطلاعاتی متمرکز بود. در مرحله چهارم، بودجه در مفهوم ابزار برنامه‌ریزی راهبردی مورد توجه قرار گرفت. در هر دو مرحله آخر نقش اصلی بودجه در برنامه‌ریزی اقتصادی، اجرای برنامه‌ها و مدیریت عملکرد دولت مطرح شده است (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۸۰: ۲۰۱؛ و حسن‌آبادی و نجارصراف، ۱۳۸۵: ۷۵-۷۹).

بنا بر توصیه صندوق بین‌المللی پول به ۱۷۹ کشور، از نظر یکسان‌سازی قالب بودجه‌ی آن‌ها، در تبصره ۴۸ قانون بودجه‌ی سال ۱۳۸۰ چنین مقرر شد که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است طرح اصلاح ساختار و نظام بودجه ریزی کشور را تهیه و برای طی مراحل قانونی تقدیم هیئت وزیران کند (تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰). همچنین، طبق ماده ۱۳۸ «قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران»،

وجود داشته و عوامل انسانی در بین سه عامل نام برده در درجه دوم اولویت قرار دارد.

فرزانه (۱۳۸۶) در پژوهشی به بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان در انجام عملیات و آگاهی نداشتن مدیران از فواید حسابرسی عملیاتی از مهم‌ترین موانع اجرای حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های ذیربط بوده است.

اسعدی و همکاران (۱۳۸۷) اقدام به شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران براساس مدل «شه» کردند. به نظر آن‌ها رتبه‌بندی متغیرهای مورد بررسی از نظر تأثیر بازدارندگی بر اجرای بودجه عملیاتی در سازمان مرکزی گمرک، به ترتیب، عبارت از پذیرش انگیزشی، اختیار رویه‌ای، اختیار قانونی، اختیار سازمانی، توانایی فنی، توانایی ارزیابی عملکرد، پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و پذیرش سیاسی است.

ضیایی و همکاران (۱۳۸۷) به بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران با استفاده از مدل «شه» پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر این بود که عوامل مؤثر در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه تهران از لحاظ بازدارندگی، به ترتیب، توانایی فنی، اختیار رویه‌ای، پذیرش انگیزشی، اختیارات سازمانی، توانایی انسانی، توانایی سنجش عملکرد، اختیار قانونی، پذیرش سیاسی و در نهایت پذیرش مدیریتی است. از این رو، دادن آموزش‌های لازم به

حالی که عوامل سازمانی هم بر مقاومت مدیران و هم بر مقاومت کارشناسان اثرگذار است.

براساس نتیجه پژوهش طاهرخانی (۱۳۸۱)، استقرار نیافتن روش‌های نوین بودجه‌ریزی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ناشی از آشنابودن مدیران و حسابداران با این روش‌ها و همچنین احساس نیاز نکردن مدیران به استقرار این روش‌ها است.

قاسمی (۱۳۸۳) طی پژوهشی نشان داد که بودجه‌ریزی در ایران با توجه به جایگاه ممتاز برنامه‌ریزی و اهمیتی که بودجه در تهیه و اجرای برنامه‌های توسعه میان‌مدت دارد، ابزاری ناکارآمد است. وی با بررسی برخی شاخص‌های بودجه‌ای در پژوهش خود نشان داد که توفیق نداشتن مدیریت مالی دولت در دستیابی به هدف‌های خود طی شانزده سال گذشته بیش از هر چیز نشان از غلبه مقتضیات فرایند تهیه و تصویب و اجرای بودجه بر نظام تصمیم‌گیری دولت و ناتوانی و انفعال دستگاه‌ها و مدیران بودجه‌ای در اصلاح روندهای مربوط دارد.

طالب‌نیا و محمودی (۱۳۸۵) به بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی از بعد عوامل مدیریتی همچون عوامل محیطی، عوامل فنی و فرایندی و عوامل انسانی پرداختند و نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی و عوامل انسانی که شامل آموزش، شرایط احراز شغل چه به لحاظ تحصیلی و چه به لحاظ تجربی، نظام حقوق و مزایای مناسب و نظام تشویق و تنبیه مناسب می‌شود، رابطه معنادار

کارکنان به‌منظور ایجاد شناخت و کسب مهارت‌های مورد نیاز برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی ضروری تشخیص داده شد.

نتایج پژوهش قاسمی و همکاران (۱۳۸۷) نشان داد که شکل و ساختار کنونی بودجه کشور مطلوب نیست و ساختار نظام اداری کشور نیاز به اصلاح دارد. همچنین، باور نداشتن به اصلاحات از سوی دستگاه‌های اجرایی و کارشناسی آن‌ها در اجرای اقدامات اصلاحی در کنار سازگار نبودن اقدامات انجام شده با ساختارها و نهاد‌های کشور از جمله علت‌های موفق نبودن اقدامات اصلاحی انجام شده، است. افزون بر موارد بالا، ضعف توان کارشناسی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی [سابق]، وجود گروه‌های ذی‌نفع که خواستار وضع فعلی هستند و نداشتن اراده برای انجام اصلاحات از جمله موانع جدی اصلاح نظام بودجه‌ریزی است.

سعیداردکانی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران پرداختند. به اعتقاد آن‌ها بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از راه‌های تقویت مسئولیت پاسخ‌گویی است و برای اجرای این نوع بودجه‌ریزی در ایران ابتدا لازم است تعریفی جامع از آن ارائه شود و سپس کلیه دست‌اندرکاران مربوط تحت آموزش‌های لازم قرار گیرند. همچنین، هدف از چنین تغییری در روش بودجه‌ریزی برای مسئولان امر بودجه‌ریزی روشن و مشخص شود. به‌نظر سعیداردکانی و همکاران، بهره‌گیری از افراد متخصص، آگاه‌ساختن مدیران و حتی کارکنان از هدف‌های سازمان، تغییر نظام

حسابداری از نقدی به تعهدی و نظارت و کنترل و ارزشیابی طرح‌ها و برنامه‌ها و موارد دیگر از راهکارهایی است که می‌توان برای برخورد با مشکلات موجود در ایران در زمینه بودجه‌نویسی و اجرای بودجه بکار برد که مستلزم فعالیت کارشناسی و همکاری کلیه مسئولان درگیر در امر بودجه‌ریزی است.

مور<sup>۴۴</sup> (۱۹۸۰) طی پژوهشی نشان داد که افراد مورد مطالعه در پژوهش وی آشنایی بسیار کمی با روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر دارند و تنها ۱۷٪ از آن‌ها این روش را در عمل بکار گرفته‌اند. با این وجود، ۵۲٪ از کسانی که این روش را در عمل بکار نگرفته بودند، از بکارگیری این روش حمایت کردند. دین (۱۹۸۶) به ارزیابی بودجه‌ریزی عملیاتی در چهار کشور در حال توسعه پرداخت. به اعتقاد وی در چنین کشورهایی فرایند تصمیم‌گیری به گونه‌ای است که یک نظام اطلاعاتی جدید اثر بسیار کمی بر چگونگی تصمیم‌گیری دارد و با وجود تلاش‌های بسیاری که در این کشورها برای آموزش مدیران به‌منظور آشنایی آن‌ها با نظام‌های جدید انجام شده است، چنین آموزش‌هایی به‌طور جدی بر رفتار آن‌ها اثرگذار نبوده است، بویژه وقتی که اطلاعات ایجاد شده به‌وسیله نظام ارتباط آشکاری با نیازهای استفاده‌کنندگان نداشته باشد و یا در ایجاد اطلاعات برای آن‌ها به‌کندی عمل کند.

پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی (ملکرز و ویلی، ۱۹۹۸ و ۲۰۰۱؛ دفتر تجزیه و تحلیل برنامه و پاسخ‌گویی دولت فلوریدا<sup>۴۵</sup>، ۱۹۹۷؛ توکر<sup>۴۶</sup>، a۲۰۰۰، b۲۰۰۰ و c۲۰۰۰؛ مک‌گیل<sup>۴۷</sup>،



بودجه ریزی بر مبنای صفر پرداخت. وی در پژوهش خود میزان آشنایی با روش بودجه ریزی بر مبنای صفر، حمایت پاسخ دهندگان از این روش در صورت اجرا شدن در سازمان های دولتی محل فعالیت آن ها و همچنین مزایا و معایب این روش از دیدگاه آن ها را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش علاءالدین نشان داد که از دیدگاه آزمودنی ها، روش بودجه ریزی بر مبنای صفر ابزاری مناسب برای بهبود کیفیت تصمیم های مدیران است.

پژوهش های انجام شده در رابطه با بودجه ریزی عملیاتی و استقرار آن در کشورهای همچون دانمارک (گینرپ و همکاران<sup>۵۲</sup>، ۲۰۰۷)، هلند (دبتس<sup>۵۳</sup>، ۲۰۰۷)، استرلیا (هاووک<sup>۵۴</sup>، ۲۰۰۷)، کره (کیم، ۲۰۰۷) و کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (کران<sup>۵۵</sup>، ۲۰۰۷)، کانادا (مک کرمک<sup>۵۶</sup>، ۲۰۰۷)، ایالات متحده آمریکا (شه، ۲۰۰۸)، انگلستان (نومن، ۲۰۰۸) و سوئد (کوچن و نوردمن، ۲۰۰۸) و همچنین نتایج بدست آمده در دیگر پژوهش ها (جویس<sup>۵۷</sup>، ۱۹۹۳؛ بروم<sup>۵۸</sup> و مک گوآیر<sup>۵۹</sup>، ۱۹۹۵؛ ملکرز و ویلیبی، ۱۹۹۸؛ دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا، ۲۰۰۳) نشان می دهد که از جمله مشکلات اصلی استقرار روش بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های دولتی نبود نیروی متخصص و آگاه است. یکی از راه حل های حل این مشکل برگزاری دوره های آموزشی است. همچنین، استقرار روش بودجه ریزی عملیاتی به درک درست دست اندرکاران فرایند بودجه ریزی از این روش بستگی دارد.

۲۰۰۱؛ توکر و کمپبل<sup>۶۸</sup>، ۲۰۰۲؛ یونگ، ۲۰۰۳؛ دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا، ۲۰۰۳ و ۲۰۰۵ a و b؛ اندرو، ۲۰۰۴؛ موی نیهان<sup>۶۹</sup>، ۲۰۰۵؛ و شیک، ۲۰۰۷) نشان می دهد روش بودجه ریزی عملیاتی در بسیاری از کشورها پذیرفته شده است ولی تعداد اندکی از آن ها از این روش استفاده می کنند.

راینسون<sup>۷۰</sup> و برومبی<sup>۷۱</sup> (۲۰۰۵) بیان کردند که استقرار هر یک از روش های نوین بودجه ریزی، زمینه های مختلف مدیریتی و اداری، قانونی و فنی را تحت تأثیر قرار می دهد و نمی توان آن را بر نظام مالی بخش عمومی تحمیل کرد. از این رو، برقراری رابطه میان همه دست اندرکاران بودجه و اجماع نظر آن ها در سطوح مختلف تصمیم گیری، چه در سطح کل قوای حکومتی و چه در درون سازمان های متولی بودجه از اهمیت فراوانی برخوردار است. همچنین، نتایج پژوهش آن ها نشان داد که مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای بخش ها و کارکنان می تواند مانع بزرگی برای اجرا و استفاده از روش های نوین بودجه ریزی و سنجش عملکرد باشد. مطالعه جرمیاس (۲۰۰۶) نیز نشان داد که مقاومت در مقابل تغییر در سطح سازمانی منجر به شناسایی عوامل بازدارنده تغییر در سازمان ها می شود. به عبارت دیگر، وی پذیرفتن نوآوری ها در حوزه حسابداری مدیریت در سطح فردی را مانع اصلی بکارگیری این نوآوری ها می داند.

علاءالدین (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی نگرش و انتظارات نمونه ای منتخب از کارمندان برخی از سازمان های دولتی کشور پروئی در رابطه با روش

## روش پژوهش

ایشان، نتیجه‌گیری شد که پرسش‌نامه دارای اعتبار ساختاری لازم است.

برای آزمون قابلیت اطمینان (پایایی) پرسش‌نامه می‌توان از روش‌های بازآزمایی، آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه‌کردن استفاده کرد (سرمد و همکاران، ۱۳۸۵: ۱۶۹). ضریب آلفا معرف میانگین ضرایب پایایی حاصل از همه دو نیمه‌های ممکن یک آزمون (سیف، ۱۳۸۲: ۴۱۸) و معرف میانگین ضرایب پایایی حاصل از تمامی اجزای ممکن یک آزمون است که در آن هر سؤال آزمون با تک تک سؤال‌های دیگر مقایسه می‌شود (مؤمنی، ۱۳۸۹: ۲۱۲-۲۱۳). به‌منظور تعیین پایایی پرسش‌نامه، ابتدا ۲۰ عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری به‌صورت تصادفی توزیع شد. سپس، با استفاده از نرم افزار SPSS نسخه ۱۶، آلفای کرونباخ برای امتیازهای هر یک از این افراد در رابطه با هر یک از روش‌های بودجه‌ریزی محاسبه شده است که نتایج، به‌صورت جداگانه برای هر یک از شش روش بودجه‌ریزی مورد نظر در این پژوهش، در جدول شماره ۱ ارائه شده است. با توجه به این که میزان آلفای کرونباخ در تمام موارد بیش از ۷۰٪ است، از این رو، ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش پایا است و نیازی به حذف هیچ سؤالی نیست.

با توجه به موضوع پژوهش، کلیه دستگاه‌های اجرایی استان فارس به عنوان قلمرو مکانی پژوهش در نظر گرفته شده است. به‌طوری که، ۷۸ پرسش‌نامه بین مدیران ارشد مالی شامل معاون مالی و اداری، معاون واحد برنامه و بودجه، ذیحساب، عامل ذیحساب و

موضوع این پژوهش بررسی میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی است. برای جمع‌آوری داده‌ها به‌منظور آزمون فرضیه‌ها از روش پیمایشی استفاده می‌شود. رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در پژوهش‌های پیمایشی، مصاحبه شخصی و استفاده از پرسش‌نامه است. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه‌ی پژوهشگر ساخته سه بخشی شامل ۶ سؤال جمعیت‌شناختی و ۳۰ سؤال تخصصی در مورد روش‌های بودجه‌ریزی و ۳ سؤال درباره آگاهی از نظر پاسخ‌دهندگان مبنی بر ضروری بودن تغییر در روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها استفاده شده است.

اعتبار ابزار اندازه‌گیری شامل اعتبار محتوایی و ساختاری است (سیف، ۱۳۸۲). در این پژوهش سؤال‌های پرسش‌نامه با توجه به نظر صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. بنابراین، سؤال‌های پرسش‌نامه از اعتبار محتوایی لازم برخوردار است. یکی از روش‌های آزمون اعتبار ساختاری، مقایسه یافته‌های پژوهش با نتایج پژوهش‌های مشابه است. از آنجایی که تاکنون پژوهشی در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر در ایران انجام نشده است، این شیوه نمی‌توانست برای تعیین اعتبار ساختاری ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. از این رو، برای آزمون اعتبار ساختاری از نظر صاحب‌نظران استفاده شد. به‌دلیل شناسایی نکردن مشکلات مفهومی به‌وسیله

**جدول ۱: نتایج ضریب آلفای کروناخ برای قسمت دوم پرسش نامه**

آلفای کروناخ ۳۰ سؤال بخش دوم پرسش نامه	روش های بودجه ریزی
۰/۹۴	روش بودجه ریزی سنتی
۰/۹۲	روش بودجه ریزی افزایشی
۰/۸۸	روش بودجه ریزی بر مبنای صفر
۰/۷۵	روش بودجه ریزی برنامه ای
۰/۸۸	نظام طرح ریزی برنامه ریزی و بودجه ریزی
۰/۹۳	روش بودجه ریزی عملیاتی

پژوهش برای روش بودجه ریزی برنامه ای، روش بودجه ریزی بر مبنای صفر، نظام طرح ریزی، برنامه ریزی و بودجه ریزی و روش بودجه ریزی عملیاتی در قالب فرضیه های فرعی پژوهش به شرح زیر مورد آزمون قرار گرفته است.

فرضیه فرعی اول: «مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی استان فارس با ویژگی های هر یک از روش های نوین بودجه ریزی آشنا هستند.»

فرضیه فرعی دوم: «مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی استان فارس با بسترهای لازم جهت پیاده سازی هر یک از روش های نوین بودجه ریزی آشنا هستند.»

فرضیه فرعی سوم: «مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی استان فارس نسبت به چگونگی تأثیر هر یک از روش های نوین بودجه ریزی بر ارزیابی عملکرد و مسئولیت پاسخ گویی مالی و عملیاتی خود آگاه هستند.»

فرضیه اصلی دوم پژوهش: «بین آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی استان فارس با روش های نوین بودجه ریزی و نظر آنها مبنی بر ضروری بودن تغییر روش بودجه ریزی مورد استفاده

رئیس واحد حسابداری در ۴۲ دستگاه اجرایی استان فارس توزیع شد که ۵۶ عدد از آنها دریافت شد. از این رو، نرخ برگشت در حدود ۷۹/۷۱٪ است. قلمرو زمانی این پژوهش محدود به مقطع زمانی خاصی نیست و در نیمه اول سال ۱۳۹۰ انجام شده است.

سؤال اصلی مطرح در این پژوهش این است که آیا مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی استان فارس با روش های نوین بودجه ریزی آشنا هستند یا خیر؟ به منظور پاسخ به این سؤال، فرضیه های اصلی و فرعی پژوهش به شرح زیر شکل می گیرند.

فرضیه اصلی اول پژوهش: «مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی استان فارس با روش های نوین بودجه ریزی آشنا هستند.»

با توجه به این که آشنایی با ویژگی های هر روش، آگاهی از بسترهای لازم جهت اجرای هر روش و چگونگی تأثیر هر روش بر ارزیابی عملکرد و مسئولیت پاسخ گویی مالی و عملیاتی سه معیار برای سنجش میزان آشنایی با روش های بودجه ریزی در این پژوهش محسوب می شود، درستی فرضیه اصلی اول

در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها رابطه معناداری وجود دارد.»

بر اساس فرضیه‌های پژوهش، آگاهی از ویژگی‌های هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی، آگاهی از بسترهای لازم برای اجرا هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی، آگاهی از تأثیر هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی بر ارزیابی عملکرد و مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی و آشنایی پاسخ‌دهندگان با روش‌های نوین بودجه‌ریزی، متغیرهای مستقل پژوهش بوده و آشنایی مدیران ارشد دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی و ضروری دانستن تغییر روش بودجه‌ریزی از روش فعلی به یکی از روش‌های نوین بودجه‌ریزی متغیرهای وابسته پژوهش هستند.

همچنین، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و میزان سابقه کار افراد متغیرهای کنترلی پژوهش است. به منظور تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناختی بدست آمده از سؤال‌های بخش اول پرسش‌نامه، از طبقه‌بندی و سازمان‌دهی اطلاعات، درصد هر گزینه و برای بررسی یکنواخت بودن توزیع متغیرهای کیفی از آزمون کای مربع استفاده شد. سپس، درستی فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون کای مربع، آزمون دو جمله‌ای و آزمون من‌ویتنی بررسی شد.

### یافته‌های پژوهش

در بخش اول پرسش‌نامه، ۵ سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان شامل،

جنسیت، سن، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و سابقه کار مورد پرسش قرار گرفت. چنانچه آزمودنی‌ها بر اساس میزان سابقه کاری در دو گروه کم تجربه و با تجربه دسته‌بندی شوند و داشتن سابقه کار بالاتر از ۱۰ سال، معیار با تجربه بودن آزمودنی‌ها در نظر گرفته شود، ۳۳/۹۳٪ آزمودنی‌ها کم‌تر از ۱۰ سال سابقه کار داشته (افراد کم تجربه) که ۸۴٪ از آن‌ها در گروه سنی ۲۵ تا ۳۵ سال قرار دارند. همچنین، ۶۶/۰۷٪ آزمودنی‌ها دارای بیش از ۱۰ سال سابقه کار بوده و با تجربه محسوب می‌شوند که ۶۲٪ از آن‌ها در گروه سنی ۳۵ تا ۴۵ سال قرار دارند. گفتنی است به موجب نتایج آزمون کای مربع، سن و میزان سابقه کاری افراد مستقل از یکدیگر بوده و نیازی به کنترل اثر متغیر سن بر میزان سابقه کاری افراد نیست. نتایج بدست آمده از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناختی با استفاده از آزمون دو جمله‌ای نیز نشان داد که نسبت آزمودنی‌ها با سطح تحصیلات پایین (کارشناسی، فوق دیپلم و کم‌تر از آن) در مقایسه با آزمودنی‌ها با سطح تحصیلات بالاتر از کارشناسی، بیش‌تر است. همچنین، در این پژوهش نسبت آزمودنی‌های با تجربه بیش‌تر از آزمودنی‌های کم تجربه بوده و رشته تحصیلی آن‌ها با سمتی که در آن مشغول به فعالیت هستند مرتبط است. بنابراین، با توجه به یافته‌های پژوهش، اتکا به پاسخ آزمودنی‌ها مبنای علمی لازم برای انجام این پژوهش در راستای دستیابی به هدف‌های آن را فراهم می‌کند.

در ادامه، برابر بودن نسبت پاسخ‌های درست و پاسخ‌های نادرست آزمودنی‌ها به سؤال‌های مطرح

سؤال‌ها به جز سؤال‌های ۱۷، ۱۹، ۲۰ و ۲۹ برابر نبوده و در نیمی از آن‌ها نسبت پاسخ‌های نادرست آزمودنی‌ها بیش‌تر از پاسخ‌های درست است. نتایج آزمون دو جمله‌ای برای نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی، نشان داد که تنها برای سؤال ۱۷ نسبت پاسخ‌های درست و پاسخ‌های نادرست آزمودنی‌ها برابر است و در مابقی سؤال‌ها به جز سؤال‌های ۵، ۲۴، ۲۵، ۲۷ و ۲۹ نسبت پاسخ‌های درست آزمودنی‌ها بیش‌تر از پاسخ‌های نادرست است. اما، برای روش بودجه‌ریزی عملیاتی، نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که در تمامی موارد به جز سؤال‌های ۱۷ و ۲۹ نسبت پاسخ‌های درست و پاسخ‌های نادرست آزمودنی‌ها برابر نبوده و در تمامی موارد نسبت پاسخ‌های درست بیش از پاسخ‌های نادرست بوده است.

به منظور دستیابی به اطلاعات مفیدتر، باید داده‌های مربوط به متغیرهای کمی با سطوح زیاد را دسته‌بندی کرد (مؤمنی، ۱۳۸۹: ۲۴). بدین منظور، در این پژوهش میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی، برحسب امتیاز بدست آمده از پاسخ به گویه‌های پرسش‌نامه به پنج طبقه به شرح زیر دسته‌بندی شده است: آشنایی بسیار کم (امتیاز کم‌تر از ۱۸۰ باشد)، آشنایی کم (امتیاز بین ۱۸۰ تا ۳۶۰)، آشنایی در سطح متوسط (امتیاز بین ۳۶۰ تا ۵۴۰)، آشنایی زیاد (امتیاز بین ۵۴۰ تا ۷۲۰) و سرانجام آشنایی بسیار زیاد (امتیاز بیش از ۷۲۰). در جدول شماره ۲، به ترتیب، توزیع آزمودنی‌ها از نظر سطح آشنایی با هر یک از روش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، برنامه‌ای، نظام طرح‌ریزی،

شده در بخش دوم پرسش‌نامه، به‌طور جداگانه برای هر یک از چهار روش نوین بودجه‌ریزی، با استفاده از آزمون دو جمله‌ای بررسی شد. فرضیه‌های آماری برای انجام این آزمون به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$ : نسبت پاسخ‌های درست با نسبت پاسخ‌های نادرست در روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر برابر است.

$H_0$ : نسبت پاسخ‌های درست با نسبت پاسخ‌های نادرست در روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای برابر است.

$H_0$ : نسبت پاسخ‌های درست با نسبت پاسخ‌های نادرست در نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی برابر است.

$H_0$ : نسبت پاسخ‌های درست با نسبت پاسخ‌های نادرست در روش بودجه‌ریزی عملیاتی برابر است.

به موجب نتایج بدست آمده از تجزیه و تحلیل پاسخ‌های درست و نادرست ارائه شده به سؤال‌های تخصصی مندرج در پرسش‌نامه با استفاده از آزمون دو جمله‌ای برای روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، نسبت پاسخ‌های درست و پاسخ‌های نادرست به تمام سؤال‌ها به جز سؤال‌های ۴، ۱۱، ۱۲، ۱۴، ۱۷، ۱۹، ۲۱، ۲۳، ۲۷ و ۲۸ برابر نبوده و نسبت پاسخ‌های نادرست آزمودنی‌ها به سؤال‌های ۵، ۱۰ و ۲۹ بیش‌تر از پاسخ‌های درست است. به عبارت دیگر، برای ۱۷ سؤال از ۳۰ سؤال مطرح شده در بخش دوم پرسش‌نامه، پاسخ درست آزمودنی‌ها بیش‌تر از پاسخ نادرست آن‌ها است. همچنین، در تجزیه و تحلیل مشابه برای روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای، نسبت پاسخ‌های درست و پاسخ‌های نادرست آزمودنی‌ها به تمام

جدول ۲: توزیع آزمودنی‌ها از نظر سطح آشنایی با روش‌های نوین بودجه‌ریزی

روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر			روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای			نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی عملیاتی		
توزیع فراوانی	درصد توزیع	فراوانی	توزیع فراوانی	درصد توزیع	فراوانی	توزیع فراوانی	درصد توزیع	فراوانی
۶	۱۰/۷	۱۰۷	۱	۱/۸	۸	۲۳	۲۵	۱۴
۲۶	۴۶/۴	۴۸	۴۸	۸۵/۷	۴۱/۱	۲۳	۱۶/۱	۹
۱۷	۳۰/۴	۷	۷	۱۲/۵	۱۶/۱	۹	۳۷/۵	۲۱
۷	۱۲/۵	۵۶	۵۶	۱۰۰	۱/۸	۱	۲۱/۴	۱۲
۵۶	۱۰۰	۵۶	۱	۱/۸	۱۰۰	۵۶	۱۰۰	۵۶

برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و روش بودجه‌ریزی عملیاتی به‌طور جداگانه نشان داده شده است.

بر اساس نتایج مندرج در جدول شماره ۲، سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (۸۷/۵٪) و نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی (۸۲/۱٪) در سطح متوسط و کم‌تر از آن است. همچنین، سطح آشنایی ۸۷/۵٪ آزمودنی‌ها با روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح کم و بسیار کم است. تنها در مورد روش بودجه‌ریزی عملیاتی شرایط متفاوت است. به‌طوری‌که، ۵۸/۹٪ افراد بیش از حد متوسط با این روش آشنایی دارند. با توجه به بررسی آماره‌های توصیفی بالا می‌توان چنین ادعا کرد که

میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی کم‌تر از حد متوسط است.

با توجه به جدول شماره ۳، ۵/۳۶٪ پاسخ‌دهندگان با تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی تحت نظر خود مخالف و ۹۴/۶۴٪ مابقی با تغییر روش بودجه‌ریزی موافق بودند. از این تعداد، ۸۹/۲۸٪ افراد بیش از سطح متوسط با تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه‌های اجرایی تحت نظر خود موافق هستند و روش بودجه‌ریزی فعلی را مناسب نمی‌دانند.

همان‌طور که در جدول شماره ۴، نشان داده شده است، از ۵۳ نفری که تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود را ضروری

**جدول ۳: توزیع فراوانی پاسخ آزمودنی‌ها در خصوص ضرورت تغییر روش بودجه‌ریزی**

تعداد	درصد	موافق یا مخالف با تغییر روش بودجه‌ریزی
۳	۵/۳۶	خیر
۰	۰	بلی (بسیار کم)
۳	۵/۳۶	بلی (کم)
۶	۱۰/۷۱	بلی (متوسط)
۲۳	۴۱/۰۷	بلی (زیاد)
۲۱	۳۷/۵۰	بلی (بسیار زیاد)
۵۶	۱۰۰	جمع کل

**جدول ۴: روش‌های بودجه‌ریزی فعلی در دستگاه اجرایی محل فعالیت آزمودنی‌ها و روش بودجه‌ریزی پیشنهادی از سوی آن‌ها**

روش بودجه‌ریزی	سنتی	افزایشی	بر مبنای صفر	برنامه‌ای	PPBS	عملیاتی
روش بودجه‌ریزی فعلی	۱۲	۱۹	۰	۲۱	۲	۱
روش بودجه‌ریزی پیشنهادی	۰	۰	۸	۰	۱۶	۲۸
روش در حال بررسی و اجرا				۱	۲	۱۱

طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و ۱ نفر روش برنامه‌ای را به عنوان روش‌های در حال بررسی و اجرا در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود اعلام کردند. در بخش دیگر پرسش‌نامه، ابتدا، از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود که روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود را مشخص کنند. سپس، از آن‌ها خواسته شد که موافقت یا مخالفت با تغییر در روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود را اعلام کرده و

می‌دانستند، ۲۸ نفر آن‌ها (۵۲/۸۳٪) روش بودجه‌ریزی عملیاتی، ۱۶ نفر آن‌ها (۳۰/۱۸٪) نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و ۸ نفر از آن‌ها (۱۵/۰۹٪) مابقی روش مبتنی بر مبنای صفر را به عنوان روش‌های مناسب جایگزین پیشنهاد کرده‌اند. همچنین، ۴۲ نفر از ۵۶ نفر از پاسخ‌دهندگان ابراز داشتند که در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها روش بودجه‌ریزی نوینی در دست بررسی و اجرا نیست. در حالی که، ۱۱ نفر دیگر روش بودجه‌ریزی عملیاتی، ۲ نفر نظام

در صورت مثبت بودن پاسخ، درجه موافقت خود را با استفاده از طیف لیکرت پنج تایی تعیین کنند. افزون بر این، از بین روش‌های نوین بودجه‌ریزی پیشنهادی یکی را که به نظر آن‌ها مناسب‌ترین است، انتخاب کنند. از این رو، پاسخ‌های داده شده به این سؤال‌ها با استفاده از آزمون دوجمله‌ای تجزیه و تحلیل می‌شود. نخستین فرضیه آماری به این صورت بیان می‌شود: «فرضیه صفر: نسبت پاسخ‌های بلی با نسبت پاسخ‌های خیر برابر است.»

با توجه به مقدار سطح اهمیت بدست آمده، مندرج در جدول شماره ۵، فرض صفر رد شده و به اعتبار رد فرضیه صفر، فرضیه پژوهش مبنی بر برابری نسبت پاسخ‌های بلی با نسبت پاسخ‌های خیر پذیرفته می‌شود. همچنین، نسبت افرادی که موافق با تغییر روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود هستند، بیش‌تر از کسانی است که مخالف با تغییر روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود هستند.

در ادامه، درستی فرضیه آماری زیر مورد آزمون

قرار می‌گیرد:

H<sub>0</sub>: میزان موافقت مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها در سطح بالایی (بیش از حد متوسط (۳)) نیست.

بر اساس نتایج مندرج در جدول شماره ۶، فرضیه صفر مبنی بر بالانبودن درجه موافقت مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها رد شده و فرضیه پژوهش به اعتبار رد فرضیه صفر پذیرفته می‌شود. در نتیجه، می‌توان چنین ادعا کرد که درجه موافقت پاسخ‌دهندگان با تغییر روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها، بیش از حد متوسط (۳) بوده است.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه بالا می‌توان چنین نتیجه گرفت که مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود را مناسب تشخیص نداده و به میزان زیادی (بیش از حد متوسط (۳)) با

**جدول ۵: نتایج آزمون دوجمله‌ای در خصوص ضروری دانستن تغییر در روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت آزمودنی‌ها**

متغیر پژوهش	گروه‌های پاسخ‌دهنده	تعداد	طبقه	احتمال مشاهده شده	سطح اهمیت (دوطرفه)	Test-Prob.
ضروری دانستن تغییر در روش بودجه‌ریزی	گروه ۱	۵۳	۱/۰۰	۰/۹۵	۰/۰۰۱	۰/۵۰
	گروه ۲	۳	۰/۰۰	۰/۰۵		
	جمع کل	۵۶		۱/۰۰		



**جدول ۶: نتایج آزمون دوجمله‌ای در خصوص بالابودن و یا پایین بودن میزان موافقت مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها**

متغیر پژوهش	گروه‌های پاسخ‌دهنده	تعداد طبقه	احتمال مشاهده شده	Test-Prob.	سطح اهمیت (دوطرفه)
تغییر روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود موافقت با روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی	گروه ۱	۱۲	۰/۲۱	۰/۵۰	۰/۰۰۱
	گروه ۲	۴۴	۰/۷۹		
	جمع کل	۵۶	۱/۰۰		

تغییر روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود موافقت با روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی دیگر، لزوم تغییر روش بودجه‌ریزی از سوی آن‌ها کاملاً پذیرفته شده است. همچنین، براساس نتایج مندرج در جدول شماره ۷، فرضیه صفر مبنی بر این که «مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، روش بودجه‌ریزی عملیاتی را مناسب‌ترین روش نمی‌دانند»، رد شده و فرضیه پژوهش به اعتبار رد فرضیه صفر پذیرفته می‌شود. از این رو، به اعتقاد مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، روش بودجه‌ریزی عملیاتی مناسب‌ترین روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی آن‌ها است. به عبارت دیگر، لزوم تغییر روش بودجه‌ریزی از سوی آن‌ها کاملاً پذیرفته شده است. همچنین، براساس نتایج مندرج در جدول شماره ۷، فرضیه صفر مبنی بر این که «مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، روش بودجه‌ریزی عملیاتی را مناسب‌ترین روش نمی‌دانند»، رد شده و فرضیه پژوهش به اعتبار رد فرضیه صفر پذیرفته می‌شود. از این رو، به اعتقاد مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، روش بودجه‌ریزی عملیاتی مناسب‌ترین روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی آن‌ها است. خلاصه‌ای از نتایج آزمون فرضیه اصلی اول و فرضیه‌های فرعی آن در جدول شماره ۸ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد در حالتی که آشنایی پایین آزمودنی‌ها با روش‌های نوین بودجه‌ریزی به معنای آشنایی آن‌ها در سطح کم و بسیار کم است، سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی به غیر از روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در سطح پایین است. اما در

تغییر روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود موافقت با روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی دیگر، لزوم تغییر روش بودجه‌ریزی از سوی آن‌ها کاملاً پذیرفته شده است. همچنین، براساس نتایج مندرج در جدول شماره ۷، فرضیه صفر مبنی بر این که «مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، روش بودجه‌ریزی عملیاتی را مناسب‌ترین روش نمی‌دانند»، رد شده و فرضیه پژوهش به اعتبار رد فرضیه صفر پذیرفته می‌شود. از این رو، به اعتقاد مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، روش بودجه‌ریزی عملیاتی مناسب‌ترین روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی آن‌ها است. خلاصه‌ای از نتایج آزمون فرضیه اصلی اول و فرضیه‌های فرعی آن در جدول شماره ۸ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد در حالتی که آشنایی پایین آزمودنی‌ها با روش‌های نوین بودجه‌ریزی به معنای آشنایی آن‌ها در سطح کم و بسیار کم است، سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی به غیر از روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در سطح پایین است. اما در

**جدول ۷: نتایج آزمون دوجمله‌ای در خصوص نظر مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس درباره مناسب‌ترین روش بودجه‌ریزی جایگزین**

متغیر پژوهش	گروه‌های پاسخ‌دهنده	تعداد طبقه	احتمال مشاهده شده	Test-Prob.	سطح اهمیت (یک طرفه)
روش بودجه‌ریزی مناسب‌ترین روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی	گروه ۱	۲۷	۰/۵	۰/۲	۰/۰۰۱
	گروه ۲	۲۹	۰/۵		
	جمع کل	۵۶	۱/۰۰		

**جدول ۸: خلاصه نتایج آزمون‌های آماری فرضیه اول پژوهش**

فرضیه‌ها	آشنایی آزمودنی‌ها در سطح کم و بسیار کم است.	آشنایی آزمودنی‌ها پایین (در حد متوسط و پایین‌تر از آن) است.
فرضیه اصلی اول	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
<b>روش PB</b>	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی اول	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی دوم	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی سوم	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
<b>روش ZBB</b>	فرضیه صفر رد نمی‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی اول	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی دوم	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی سوم	فرضیه صفر رد نمی‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
<b>نظام PPB</b>	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی اول	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی دوم	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی سوم	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
<b>بودجه‌ریزی عملیاتی</b>	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد نمی‌شود.
فرضیه فرعی اول	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد می‌شود.
فرضیه فرعی دوم	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد نمی‌شود.
فرضیه فرعی سوم	فرضیه صفر رد می‌شود.	فرضیه صفر رد نمی‌شود.

نتایج آزمون کای مربع که در جدول شماره ۹ ارائه شده است، مبین مستقل بودن سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی و نظر آن‌ها مبنی بر ضروری بودن تغییر روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها است. همچنین،

حالتی که آشنایی پایین آزمودنی‌ها با روش‌های نوین بودجه‌ریزی به معنای آشنایی آن‌ها در حد متوسط و پایین‌تر از آن است، سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی به غیر از روش بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح پایین است.

**جدول ۹: نتایج آزمون کای مربع به منظور تعیین رابطه بین ضروری دانستن تغییر روش بودجه‌ریزی از نظر مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس و سطح آشنایی آن‌ها با روش‌های نوین بودجه‌ریزی**

درجه آزادی	سطح اهمیت (دوطرفه)	ارزش	
۲	۰/۴۱	۱/۷۹	Pearson Chi-Square
۲	۰/۴۰	۱/۸۲	Likelihood Ratio

تحصیلات، رشته تحصیلی و میزان تجربه کاری با میزان آشنایی آن‌ها با روش‌های نوین بودجه‌ریزی رابطه معناداری وجود ندارد. با این وجود، نتایج بدست آمده از آزمون کروسکال-والیس نشان داد که میانگین رتبه آشنایی با روش‌های بودجه‌ریزی برای آزمودنی‌ها با سابقه کاری کم‌تر از ۵ سال بیش‌تر از دیگر گروه‌ها بوده است. شاید بتوان دلیل این امر را در به‌روز بودن اطلاعات آن‌ها جست‌وجو کرد. همچنین، بین رشته تحصیلی و سطح تحصیلات مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس و نظر آن‌ها مبنی بر ضروری بودن تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها رابطه معناداری وجود ندارد. در حالی که، میزان سابقه کاری آزمودنی‌ها به میزان کمی می‌تواند بر نظر آن‌ها اثرگذار باشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

امروزه ناکارآمدی روش‌های سنتی بودجه‌ریزی مشخص شده است و حداقل چهار روش جایگزین

نتایج آزمون من‌ویتنی نشان می‌دهد که میانگین امتیاز بدست آمده از بخش دوم پرسش‌نامه به وسیله آن دسته از مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس که با تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود موافق هستند، با میانگین امتیاز بدست آمده از بخش دوم پرسش‌نامه به وسیله آن دسته از مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس که با تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود موافق نیستند، برابر است. از این رو، می‌توان چنین ادعا کرد که بین سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی و نظر آن‌ها مبنی بر ضروری بودن تغییر روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها رابطه معناداری وجود ندارد. علت این امر می‌تواند به دلیل دستوری بودن تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه‌های اجرایی کشور باشد.

از سوی دیگر در این پژوهش، با بررسی اثر متغیرهای کنترلی بر متغیرهای وابسته مشخص شد که بین ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس همچون سطح

ایجاد طرح‌های انگیزشی، اساسی است. هدف این پژوهش بررسی میزان موافقت مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با تغییر در روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها و بررسی تأثیر میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی بر نظر آن‌ها در این زمینه بود.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که در سطح اهمیت ۰/۰۵، سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی همچون روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی پایین (کم‌تر از حد متوسط) است، ولی، سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش بودجه‌ریزی عملیاتی از این قاعده مستثنی است. همچنین، نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم نیز نشان داد که مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس، روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود را مناسب تشخیص نداده و به میزان زیادی با تغییر روش بودجه‌ریزی موافق هستند در حالی که سطح آشنایی آن‌ها با روش‌های بودجه‌ریزی جایگزین پایین است. براساس نتایج مزبور، می‌توان پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه کرد:

۱. افزایش ظرفیت‌های انسانی لازم برای اجرای روش‌های نوین بودجه‌ریزی و ارتقاء قابلیت‌ها از طریق آموزش گسترده و مؤثر دست‌اندرکاران فرایند بودجه‌ریزی با برگزاری جلسات توجیهی یا

برای روش‌های سنتی بودجه‌ریزی وجود دارد که عبارتند از: بودجه‌ریزی برنامه‌ای، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و بودجه‌ریزی عملیاتی. بودجه‌ریزی عملیاتی در مقایسه با سایر روش‌های نوین بودجه‌ریزی، به عنوان جایگزین روش‌های سنتی در ایران از مقبولیت بیش‌تری برخوردار است. زیرا، نه به اندازه بودجه‌ریزی بر مبنای صفر و نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی پیچیده بوده و نه به اندازه بودجه‌ریزی برنامه‌ای در قبال تغییرات خواسته‌های شهروندان و تفویض اختیار به مدیران انعطاف‌ناپذیر است. به‌طوری که، براساس مفاد مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ «قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران»، بند ۳۲ سیاست‌های کلان «قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» و نیز ماده ۲۱۹ «قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» اصلاح نظام بودجه‌ریزی و نهادینه‌شدن بودجه‌ریزی عملیاتی الزامی شده است. بنابراین، علی‌رغم فراهم‌بودن زمینه‌های قانونی لازم در ایران و پذیرش سیاسی برای پیاده‌سازی اصلاحات مبتنی بر عملکرد در سطح دولت، شواهد نشان می‌دهد که این اصلاحات، در عمل، در سطح بسیار محدودی انجام شده است که سؤال‌های فراوانی را ایجاد می‌کند.

براساس نتایج پژوهش‌های پیشین، پذیرش روش‌های نوین بودجه‌ریزی از جانب مدیران بویژه در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و

مشکلات ذاتی پرسش نامه به عنوان ابزار جمع آوری اطلاعات، نبود و یا کمبود منابع اطلاعاتی و علمی در زمینه موضوع این پژوهش و نبود روحیه پژوهش در بین اعضای جامعه آماری پژوهش برای مشارکت فعال در پژوهش علمی و تکمیل به موقع و کامل پرسش نامه های توزیع شده برخی از موانع و مشکلات عمده در راه انجام این پژوهش بودند.

### یادداشت ها

1. Wang
2. Schick
3. Lee
4. Forrester
5. Adams
6. Dean
7. Jermias
8. Kim
9. Alaa-Aldin
10. Norman
11. Shea
12. Küchen
13. Nordman
14. U. S. General Accounting Office
15. Andrews
16. Melkers
17. Willoughby
18. Caiden
19. Gibran
20. Sekwat
21. Key
22. Neuby
23. Crecine
24. Wildavsky
25. Leloup
26. Bertschneider et al.
27. Rubin
28. Cullis
29. Jones

کارگاه های آموزشی اجباری ضمن خدمت و رفع نگرانی از تبعات فرایند جدید از اولویت هایی است که نخست باید از سازمان متولی بودجه، به عنوان نهاد مسئول بودجه، شروع شود.

۲. تدوین دستورالعمل ها و رهنمودهای بودجه ای.

۳. دسترسی سریع و آسان مدیران و کارکنان سازمان های متولی بودجه به مطالب آموزشی و آموزش مستمر.

به نظر پژوهش گران، برخی از موضوعات مختلفی دیگری که برای انجام پژوهش های آینده می تواند با اهمیت باشد به شرح زیر است:

۱. تعیین و بررسی عوامل محیطی، سازمانی، فنی و مدیریتی مؤثر بر تأخیر در اجرای روش بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور.

۲. بررسی تأثیر نوع مدیریت و عوامل روان شناختی مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی کشور بر پذیرش و بکارگیری نوآوری ها.

۳. از آن جایی که در دستگاه های اجرایی استان فارس پذیرش سیاسی و مدیریتی لازم وجود دارد، در نتیجه باید علت اجرایی نشدن بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی استان فارس را از بعد پذیرش انگیزشی و ساختار سازمانی مورد بررسی قرار داد.

۴. بررسی تخصصی بسترهای قانونی بودجه ریزی در ایران و تجدیدنظر در آن ها به منظور موفقیت در اجرای بودجه ریزی عملیاتی با هدف افزایش کارایی و اثربخشی فعالیت های دولت.

۵. تعیین و ارائه راهکارهای مؤثر بر افزایش میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی با روش های نوین بودجه ریزی.

- شه. دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، ۱۸ و ۱۹ اردیبهشت‌ماه.
- پناهی، علی (۱۳۸۶). بودجه‌ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل). تهران: دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- حسن‌آبادی، محمد و علیرضا نجارصراف (۱۳۸۵). مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (مدل الماس). چاپ سوم، تهران: مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- خدای‌پور، احمد و غلامرضا حاجی‌زاده (۱۳۸۸). «تأثیر پاسخ‌گویی بر سطح اطمینان و مقاومت در مقابل تغییر نسبت به سیستم حسابداری». فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال اول، شماره ۲، صص ۹۴-۱۱۳.
- خدای‌پور، احمد و مهدی زینالی (۱۳۸۶). «سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخ‌گویی دولت». فصلنامه حسابرس، شماره ۳۷، صص ۵۶-۶۰.
- خضری، محمد؛ قاسمی، محمد؛ و بهزاد لامعی (۱۳۸۴). «درآمدی بر مبانی نظری بودجه‌ریزی». فصلنامه مجلس و پژوهش، سال دوازدهم، شماره ۴۷، صص ۱۲۹-۱۵۹.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ و الهه حجازی (۱۳۸۵). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. چاپ دوازدهم، تهران: انتشارات آگه.
- سعیداردکانی، سعید؛ شاهی، طاهره؛ فرجام، رستم؛ و فاطمه موسی‌نژاد (۱۳۸۹). «بودجه‌ریزی عملیاتی و چالش‌های آن در ایران». فصلنامه حسابداری رسمی،
30. Koven  
31. Administrative Budgeting  
32. Rationalism  
33. Incrementalism  
34. Public Choice  
35. Fozzard  
36. Williams  
37. Nye  
38. Traditional Budgeting  
39. Incremental Budgeting  
40. Program Budgeting  
41. Zero-Based Budgeting  
42. Planning- Programming- Budgeting System  
43. Performance Budgeting  
44. Moore  
45. Office of Program Policy Analysis and Government Accountability (OPPAGA), State of Florida  
46. Tucker  
47. McGill  
48. Campbell  
49. Moynihan  
50. Robinson  
51. Brumby  
52. Ginnerup et al.  
53. Debets  
54. Hawke  
55. Kraan  
56. Mc-Cormack  
57. Joyce  
58. Broom  
59. McGuire

## منابع

- ابراهیمی‌نژاد، مهدی و اسفندیار فرج‌وند (۱۳۸۰). بودجه از تنظیم تا کنترل. تهران: انتشارات سمت.
- اسعدی، محمود؛ ابراهیمی، محسن؛ و جبار باباشاهی (۱۳۸۷). «شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران براساس مدل

فرزانہ، حیدر (۱۳۸۶). «بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور». دانش حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۴، صص ۲۸-۴۱.

قاسمی، محمد (۱۳۸۳). «رئیس جمهور و چالشی به نام بودجه ریزی در ایران». فصلنامه مجلس و پژوهش، سال ۱۱، شماره ۴۶، صص ۹۲-۱۱۳.

قاسمی، محمد؛ پناهی، علی؛ خضری، محمد؛ مخبر، عباس؛ و علی اکبر شبیری نژاد (۱۳۸۷). بودجه ریزی در ایران: بودجه و دست‌اندرکاران (نظرسنجی). چاپ اول، تهران: مجلس شورای اسلامی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

کیومرثی، فیروز (۱۳۸۷). بودجه و بودجه ریزی دولتی. چاپ اول، تهران: انتشارات بال.

محمدی تهینه، بهروز (۱۳۷۷). «بررسی علل مقاومت کارکنان در مقابل اصلاح و بهینه‌سازی سیستم‌ها و روش‌ها و ارائه استراتژی‌های مناسب جهت جلب همکاری آن‌ها در وزارت جهاد سازندگی». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

موسوی، سید جمال‌الدین و بذرافشان مقدم (۱۳۸۷). «بودجه ریزی هوشمند». دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران: ۱۸ اردیبهشت.

مهدوی، غلامحسین (۱۳۸۷). (برگرداننده). حسابداری سازمان‌های دولتی و مؤسسات غیرانتفاعی. جلد اول، چاپ هفتم، تهران: سازمان حسابرسی، مدیریت بررسی‌های فنی و حرفه‌ای.

شماره ۲۰، صص ۱۴۱-۱۴۶.

سیف، علی اکبر (۱۳۸۲). روش‌های اندازه‌گیری و ارزیابی آموزشی. چاپ دهم، تهران: نشر دوران. شبیری نژاد، علی اکبر (۱۳۷۲). «نقدی بر نظام بودجه ریزی ایران». فصلنامه مجلس و پژوهش، سال اول، شماره اول، صص ۱۳۵-۱۵۱.

صفایی، علیرضا (۱۳۸۶). «بودجه ریزی عملیاتی و بسترهای مورد نیاز آن». فصلنامه حسابرس، شماره ۳۷، صص ۴۸-۴۹.

صفری، سعید و داوود غلامرضایی (۱۳۸۵). «طراحی الگوی بودجه ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی کشور». دوماهنامه توسعه انسانی پلیس، سال سوم، شماره ۸، صص ۳-۴۲.

ضیایی، محمدصادق؛ امیری، مجتبی؛ و محسن ابراهیمی (۱۳۸۷). «شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران». فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۱، صص ۸۷-۱۰۲.

طالب‌نیا، قدرت‌اله و فاطمه محمودی (۱۳۸۵). «بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع». کنترولر، سال چهل و یکم، دوره دوم، شماره ۲۱، صص ۲۶-۴۶.

طاهرخانی، سیاوش (۱۳۸۱). «شناخت دلایل عدم استفاده از روش‌های نوین بودجه بندی در ایران (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.

- Forrester, J. P. and G. B. Adams (1997). "Budgetary Reform through Organizational learning: Toward an Organizational Theory of Budgeting". *Administration and Society*, Vol. 28, No. 4, pp. 466-488.
- Fozzard, A. (2001). *The Basic Budgeting Problem: Approaches to Resource Allocation in the Public Sector and Their Implications for Pro-Poor Budgeting*. London: Center for Aid and Public Expenditure, Overseas Development Institute.
- GAO. (1999). *Performance Budgeting: Initial Experiences Under The Results Act In Linking Plans With Budgets*. Available at: [www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-99-302T/13082011](http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-99-302T/13082011).
- GAO. (2003). *Performance Budgeting: Current Developments and Future Prospects*. Available at: <http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-03-595T/13082011>.
- GAO. (2005a). *21st Century Challenges: Performance Budgeting (Could Help Promote Necessary Reexamination)*. Available at: [www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-05-709T/13082011](http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-05-709T/13082011).
- GAO. (2005b). *Performance Budgeting: States' Experiences Can Inform Federal Efforts*. Available at: [www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-05-215/13082011](http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-05-215/13082011).
- Gibran, J. M. and A. Sekwat (2009). "Continuing the Search For a Theory of Public Budgeting". *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 21, No. 4, pp. 617-644.
- Ginnerup, R.; Broeng Jorgensen, T.; Mpller Jacobsen, A.; and N. Refslund (2007). "Performance Budgeting in Denmark". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 4, pp. 67-90.
- مؤمنی، منصور (۱۳۸۹). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS. چاپ سوم، تهران: کتاب نو.
- Alaa-Aldin, A. A. (2007). "Zero-Base Budgeting: Employees Perceptions and Attitudes in Brunei Public Sector Organizations". *JKAU: Econ. And Adm.*, Vol. 21, No. 1, pp. 3-14.
- Andrews, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance-based Budgeting Reforms". *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, No. 4, pp. 332-344.
- Bertschneider, S; Straussman, J. D.; and D. Mullins (1988). "Do Revenues Forecast Effective Budget Setting". *Policy Sciences*, Vol. 21, (November-December), pp. 305-325.
- Broom, C. A. and L. A. McGuire (1995). "Performance-Based Government Models: Building a Track Record". *Public Budgeting and Finance*, Vol. 15, No. 4, pp. 3-17.
- Caiden, N. (2010). "Challenges Confronting Contemporary Public Budgeting: Retrospectives/ Prospective from Allen Schick". *Public Administration Review*, Vol. 70, No. 2, pp. 203-210.
- Crecine, J. (1969). *Government Problem Solving*. Chicago: Rand McNally.
- Cullis, J. and P. Jones (1998). *Public Finance and Public Choice*. Oxford: Oxford University Press.
- Dean, P. N. (1986). "Assessing the Performance Budgeting Experiment in Four Developing Countries". *Financial Accountability and Management*, Vol. 2, No. 1, pp. 0267-4424.
- Debets, R. (2007). "Performance Budgeting in Netherland". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 4, pp. 103-122.



- Irene Rubin (ed.), *New Directions in Budgeting Theory*. Albany: State University of New York Press.
- McGill, R. (2001). "Performance Budgeting". *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14, No. 5, pp. 376-390.
- McCormack, L. (2007). "Performance Budgeting in Canada". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 4, pp. 49-66.
- Melkers, J. E. and K. G. Willoughby (1998). "The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in 47 out of 50". *Public Administration Review*, Vol. 58, No. 1, pp. 66-73.
- Melkers, J. E. and K. G. Willoughby (2001). "Budgeters' Views of State Performance-Budgeting System: Distinctions across Branches". *Public Administration Review*, Vol. 61, No. 1, pp. 54-64.
- Moore, P. (1980). "Zero-Base Budgeting in American Cities". *Public Administrative Review*, Vol. 41, (March/ April), pp. 229-235.
- Moynihan, D. P. (2005). "What Do We Talk About When We Talk About Performance? Dialogue Theory and Performance Budgeting". *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 16, pp. 151-168.
- National Governors Association (2001). "The Elements, Advantages, and Difficulties Associated with Results-Based Budgeting". *Social, Economic and Workforce Division*, 15 July, available at: [www.nga.org/center/divisions/1,1188,C\\_ISSUE\\_BRIEF^D\\_4065,00.html/23052010](http://www.nga.org/center/divisions/1,1188,C_ISSUE_BRIEF^D_4065,00.html/23052010).
- Neuby, B. L. (1997). "On the Lack of a Budget Theory". *Public Administration Quarterly*, Vol. 21, No. 2, pp. 131-142.
- Norman, Z. (2008). "Performance Budgeting in the United Kingdom".
- Hawke, L. (2007). "Performance Budgeting in Australia". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 3, pp. 133-147.
- Jermias, J. (2006). "The Influence of Accountability on Overconfidence and Resistance to Change: A Research Framework and Experimental Evidence". *Management Accounting Research*, Vol. 17, pp. 370-388.
- Joyce, P. G. (1993). "Using Performance Measures for Federal Budgeting: Proposals and Prospects". *Public Budgeting and Finance*, Vol. 13, No. 4, pp. 3-17.
- Key, V. O. (1940). "The Lack of a Budget Theory". *American Political Science Review*, Vol. 34, No. 6, pp. 1137-1144.
- Kim, J. M. (2007). "Performance Budgeting in Korea". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 4, pp. 91-101.
- Koven, S. G. (1999). *Public Budgeting in the United States: The Cultural and Ideological Setting*. Washington, D. C.: Georgetown University Press.
- Kraan, D. J. (2007). "Programme Budgeting in OECD Countries". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 4, pp. 7-47.
- Küchen, T. and P. Nordman (2008). "Performance Budgeting in Sweden". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 8, No. 1, pp. 49-59.
- Lee, J. Y. and X. Wang (2009). "Assessing the Impact of Performance-Based Budgeting: A Comparative Analysis across the United States, Taiwan and China". *Public Administration Review*, Special Issue, pp. 61-66.
- LeLoup, L. (1988). *From Micro-Budgeting to Macro-Budgeting Evolution in Theory and Practice*, In

- Budgeting in the United States". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 8, No. 1, pp. 61-73.
- Tucker, L. (2000a). *GASB SEA Research Case Study: State of Arizona – Focus on Performance*. Government Accounting Standards Board, Washington, DC.
- Tucker, L. (2000b). *GASB SEA Research Case Study: State of Illinois – Emphasis on Accountability and Managing for Results*. Washington, DC: Government Accounting Standards Board.
- Tucker, L. (2000c). *GASB SEA Research Case Study: State of Texas*. Washington, DC: Government Accounting Standards Board.
- Tucker, L. and W. Campbell (2002). *Case Study: Maine. Use and Effects of Using Performance Measures for Budgeting*. Washington, DC: Management and Reporting, Government Accounting Standards Board.
- Wang, H. H. (1999). "Conditions to Implement Outcome-Oriented Performance Budgeting: Some Empirical Evidence". *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 11, No. 4, pp. 533-552.
- Wildavsky, A. (1988). *Politics of the Budgetary Process*. Glenview, IL: Scott Foresman.
- Williams, D. (2003). "Measuring Government in the Early Twentieth Century". *Public Administration Review*, Vol. 63, No. 6, pp. 643-659.
- OECD Journal on Budgeting*, Vol. 8, No. 1, pp. 78-90.
- Nye, R. K. (2009). "Beyond Budget Rationalities: The Social Structure of Performance Budgeting and its Indirect Effects on Organizational Performance within Public Organizations". *Submitted to the Graduate Degree Program in Public Administration and the Graduate Faculty of the University of Kansas in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy*.
- Office of Program Policy Analysis and Government Accountability (OPPAGA), State of Florida (1997). *Performance-based Program Budgeting in Context: History and Comparison*. State of Florida, Tallahassee, FL.
- Robinson, M. and J. Brumby (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature". *Imf Working Paper*, pp. 3-5.
- Rubin, I. (1989). "Aaron Wildavsky and the Demise of Incrementalism". *Public Administration Review*, Vol. 49, (January-February), pp. 78-82.
- Rubin, I. (1990). "Budget Theory and Practice: How Good the Fit?". *Public Administration Review*, Vol. 50, (March-April), pp. 179-189.
- Schick, A. (2007). "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?". *OECD Journal On Budgeting*, Vol. 7, No. 2, pp. 109-138.
- Shea, R. J. (2008). "Performance