

آسیب‌شناسی و رتبه‌بندی شاخص‌های مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نزاجا

خسرو اسفندیاری صفا^۱، امجد عظمی^۲، حبیب‌الله دهقان^۳

چکیده

پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی از مهم‌ترین چالش‌ها در سطح دولت‌ها و نهادهای عمومی دنیا، به ویژه کشورهای در حال توسعه، است. به‌کارگیری این روش بودجه‌ریزی منتج به مزایای بسیاری در سطح سازمان خواهد شد. مصرف بهینه منابع و در راستای اهداف سازمانی، قابلیت بهتر مقایسه اهداف با نتایج و ایجاد چارچوب مناسب برای کنترل، اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد کارکنان، جملگی از مزایای این روش بودجه‌ریزی هستند. در این تحقیق به منظور بررسی و شناسایی موانع موجود در به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح نزاجا و یگان‌های تابعه و ارائه راهکارهایی با تعریف سه شاخص محیطی، سازمانی و انسانی و با انجام مصاحبه با نخبگان مالی و بودجه‌ریزی در نزاجا، نسبت به تعریف شاخص‌ها و تنظیم پرسشنامه اقدام گردید. به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون ناپارامتریک دو جمله و برای رتبه‌بندی شاخص‌ها از آزمون فریدمن استفاده گردید. نتایج تحقیق نشان می‌دهند که هر سه شاخص محیطی، سازمانی و فردی-انسانی بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نزاجا تاثیرگذار هستند. همچنین، نتایج آزمون فریدمن نشان می‌دهد که شاخص‌های انسانی از سایر شاخص‌ها مهم‌تر است.

واژگان کلیدی: بودجه‌ریزی عملیاتی، شاخص‌های محیطی، سازمانی و فردی-انسانی، آسیب‌شناسی.

۱. دکتری حرفه‌ای مدیریت دفاعی دانا و عضو انجمن حسابداران خبره

۲. کارشناس ارشد مدیریت دولتی (مالی) و عضو هیئت علمی دانشگاه افسری امام علی^(ع) (نویسنده مسئول am.ozma@gmail.com)

۳. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

مقدمه

یکی از مهم‌ترین فرایندهای برنامه‌ریزی و طرح‌ریزی برای هر سازمان، بودجه‌بندی است. اهمیت وجود بودجه مانند خون در رگ‌های سازمان می‌باشد، که اگر با طرح‌ریزی و برنامه‌درستی همراه نباشد و همچنین کنترل مناسبی بر روی آن وجود نداشته باشد، باعث اتلاف آن و از بین رفتن اعضای حیاتی سازمان، به خصوص نیروهای عملیاتی و اجرایی که آخرین شاخه از تقسیم‌بندی سازمان‌ها به حساب می‌آیند، خواهد شد. نظام بودجه‌ریزی مناسب موجب طرح‌ریزی‌های ادواری، بهبود هماهنگی و ارتباط می‌گردد و چارچوبی مناسب برای کنترل، اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد کارکنان فراهم می‌آورد و فعالیت‌های واحدها را در جهت اهداف سازمان هدایت می‌کند. بودجه‌ریزی در ایران، به رغم جایگاه ممتاز برنامه‌ریزی و اهمیتی که بودجه در تهیه و اجرای برنامه‌های جاری و عمرانی دارد، ابزاری کارآمد نیست. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی توان قابل توجهی از نیروهای کارشناسی دستگاه‌ها را به خود اختصاص می‌دهد و بحث‌های گسترده‌ای را بین قوای اجرایی و قانون‌گذاری مطرح می‌کند. فرایند تهیه و اجرای بودجه در نیم قرن گذشته به مسئله پیچیده و دشواری در مدیریت بخش عمومی تبدیل شده است که پیامدهای نامطلوب خود را بر دولت تحمیل می‌کند. از دیدگاه مسئولان بیشتر دشواری‌ها و مسائل بودجه ایران، معلول نارسایی‌های منابع انگاشته می‌شود؛ در حالی که تحلیل ساختارها و عملکردهای بودجه‌ای اخیر در مقایسه با منابع و امکانات مالی دولت‌ها بیانگر واقعیت دیگری است. بنابراین، مسائل و نارسایی‌های بودجه‌ریزی در بخش عمومی را می‌باید بازتاب ناکارآمدی ساختاری و مدیریتی دولت دانست.

بیان مسئله و ضرورت تحقیق

در مجموعه‌های نظامی مانند نزاجا که کلیه فعالیت‌های صورت گرفته به گونه‌ای، مستلزم صرف هزینه از محل بودجه مصوب بوده و واگذاری اعتبارات به فعالیت، نقش

خون در رگ حیات هر فعالیت می‌باشد؛ کمبود یا تأخیر در واگذاری منابع مالی موجب زیان و آسیب‌های متعددی به توان دفاعی نزاجا خواهد شد و تکرار این موضوع موجب انحطاط و فاصله گرفتن از اهداف ترسیمی خواهد بود. بنابراین انجام خواسته یک کشور از نیروهای مسلح به ویژه نزاجا مستلزم به‌کارگیری و استقرار نظامی جامع و برنامه‌ای منسجم است که یکی از مهم‌ترین و حساس‌ترین برنامه‌های آن نظام برنامه بودجه‌ریزی است. با عنایت به اینکه تجربه اجرای بودجه به شکل حاضر طی سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۰ نتوانسته اهداف اصلی و اساسی نزاجا را محقق نماید، لازم است موانع عدم تحقق اهداف مالی و اعتباری نزاجا بررسی شود.

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در جهت هم‌راستا شدن با جامعه جهانی و صندوق بین‌المللی پول، به عنوان یک سیاست کلان، اقدام به تغییر روش بودجه‌بندی در دستگاه‌های دولتی را نموده است و بر همین اساس و به استناد تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ موظف گردید که ساختار بودجه‌بندی کشور را از شیوه برنامه‌ای به روش عملیاتی تغییر دهد؛ به نحوی که نیازهای قانونی و اطلاعاتی و تخصیص بهینه منابع مالی را برای وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی فراهم نماید. این امر از ابتدای سال ۱۳۸۰ به مرحله اجرا درآمد و در ادامه از ابتدای سال ۱۳۸۴ بودجه مصوب دستگاه‌های اجرایی را بر مبنای طبقه‌بندی عملیاتی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسانده و به دستگاه‌های دولتی ابلاغ نموده است.

با این وجود به رغم این تأکید و تلاش‌های صورت گرفته آنچه که در عمل اتفاق افتاد صرفاً به تغییر طبقه‌بندی اقلام درآمدی و هزینه‌ای خلاصه شد و لایحه بودجه سال ۱۳۸۴ در حالی با عنوان «بودجه عملیاتی» ارائه شد که به علت وجود موانعی، زمینه اجرایی آن تغییری نکرده است. بنابراین آسیب‌شناسی و یافتن راه‌حل‌های مناسب برای طراحی مجدد نظام بودجه‌ریزی در سطوح مختلف سازمانی نزاجا انجام این پژوهش را ضروری می‌نماید.

اداره هفتم آجا در راستای سیاست‌های بودجه‌ریزی ابلاغی از سوی معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهور و با توجه به مصوبات برنامه ۵ ساله چهارم و پنجم توسعه ابلاغی از سوی ستاد کل ن. م نسبت به طراحی و ابلاغ آیین‌نامه کد مالی و الزام نیروها به بودجه‌ریزی در همین قالب اقدام نموده است؛ ولی فعالیت‌های مالی نزاجا نیازمند گستردگی بیشتر بوده و تجربه یک دهه اجرای بودجه به شکل فعلی وجود مشکلاتی را در نظام بودجه‌ریزی نزاجا نمایان ساخته است. وجود مشکلاتی از قبیل: ابلاغ نشدن بودجه مصوب در ابتدای هر سال در کلیه سرفصل‌های اعتباری برای پیش‌بینی برنامه‌های لازم برای توزیع به موقع و مناسب اعتبارات یگان‌های تابعه نزاجا، خروج از روند تهیه و تنظیم بودجه پیشنهادی در ازای رده‌های پایین به بالا و در نتیجه عدم شناسایی نیازهای واقعی یگان‌های تابعه نیرو، واگذاری اعتبارات قابل ملاحظه‌ای از بودجه عمومی دولت به نزاجا در قالب ردیف‌های متفرقه که از قبل برنامه‌ریزی نشده‌اند و ناهماهنگی نیازهای واقعی یگان‌های تابعه نزاجا با اعتبارات تخصیصی، موجب دست نیافتن به اهداف تعیین شده در هزینه‌کرد اعتبارات توسط یگان‌های تابعه نزاجا گردیده است.

با توجه به مطالبی که ذکر شد، این فرض در نظر گرفته می‌شود که اگر بودجه عملیاتی خوب اجرا شود باید مجلس، دولت، سازمان و کارکنان در اجرای بودجه عملیاتی با یکدیگر هماهنگ باشد. اما در جهت اجرایی شدن این امر، ممکن است موانع زیادی بروز کند و این موانع می‌تواند: الف) محیطی باشد، مثلاً شاخص‌ها یا استانداردهای تنظیم بودجه عملیاتی در سطح کشور و یا نبود متخصصان امور مالی و مشاور برای تعیین شاخص‌ها یا استانداردها و یا نبود تحلیل‌گران مالی برای ارزیابی بودجه عملیاتی و یا بی‌اطلاعی استفاده‌کنندگان از بودجه عملیاتی و یا عدم پاسخ‌گویی سازمان‌ها در مقابل جامعه؛ ب) سازمانی باشد، مثلاً نبود برنامه‌ریزی راهبردی و یا وجود نداشتن نظام حسابداری بهای تمام شده و ثبت تعهدی و یا نبود نظام اطلاعات

مدیریت؛ و یا ج) فردی باشد که این موانع بر اثر نداشتن آموزش کافی مدیران و کارکنان و یا نداشتن تحصیلات و تجربه کافی و یا غیرمرتبط بودن تحصیلات آنها ممکن است به وجود آید.

اهداف پژوهش

اهداف کلی

تشخیص آسیب‌های موجود در نظام برنامه و بودجه نزاجا و ارائه راه‌حل‌های عملی برای رفع آسیب‌های موجود.

اهداف ویژه

- ۱- مطالعه الگوها و چارچوب‌های آسیب‌شناسی سازمانی و استخراج موانع؛
- ۲- تشخیص آسیب‌های موجود در نظام برنامه و بودجه، بر اساس موانع اجرایی؛
- ۳- ارائه راهکارهای اجرایی برای رفع موانع و آسیب‌های شناخته شده.

پرسش‌های پژوهش

پرسش اصلی

موانع پیاده‌سازی نظام برنامه‌ریزی و بودجه عملیاتی نزاجا کدام است؟

پرسش‌های فرعی

- ۱- موانع محیطی پیاده‌سازی نظام برنامه‌ریزی و بودجه عملیاتی نزاجا کدام است؟
- ۲- موانع سازمانی پیاده‌سازی نظام برنامه‌ریزی و بودجه عملیاتی نزاجا کدام است؟
- ۳- موانع فردی- انسانی پیاده‌سازی نظام برنامه‌ریزی و بودجه عملیاتی نزاجا کدام است؟
- ۴- راهکار مناسب برای رفع موانع کدام است؟

مروری بر ادبیات بودجه‌بندی عملیاتی

مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی دارای تاریخچه دیرینه‌ای است. علی‌رغم اینکه عناصر بودجه‌ریزی برنامه‌ای پیش از جنگ جهانی دوم در ایالات متحده آمریکا به چشم می‌خورد، بودجه‌ریزی عملیاتی بیشتر به اصلاحات دهه ۱۹۵۰ در آمریکا باز می‌گردد. هدف از این اصلاحات ایجاد اطلاعات عملکردی برای نظام بودجه‌ریزی و تغییر رویکرد فرایند بودجه دولت از تمرکز بر ورودی‌ها به خروجی‌ها بود. این رویکرد توسط «کمیسیون هوور» که در ترکیب دولت قرار داشت، در سال ۱۹۴۹ ترویج و اجرای گسترده آن مورد توجه قرار گرفت. قانون روش‌های بودجه و حسابداری مصوب ۱۹۵۰ روسای دستگاه‌های اجرایی را موظف ساخت تا با همکاری اداره بودجه، پیشنهادهای بودجه‌ای خود را پشتوانه اطلاعات عملکردی و هزینه‌های برنامه‌ها در واحدهای سازمانی ارائه دهند (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۸: ۱۴-۱۸).

قطعا یک تعریف واحد برای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد. با این حال، بررسی ادبیات یک تعریف معمول را پیشنهاد می‌دهد. بیشتر ناظران و متخصصان مربوط به بودجه‌ریزی عمومی، موافق این هستند که در صحبت کلی، بودجه‌ریزی عملیاتی شامل: تخصیص بودجه برای رسیدن به اهداف برنامه‌ریزی شده و رسیدن به برخی از استانداردهای مشخص سازمانی و یا اثربخشی کار انجام شده و یا کارایی سازمان می‌باشد (سینل و هیلز، ۱۹۹۳: ۱). فیلیپ جویس، در حالی که تصدیق می‌کند هیچ تعریف استانداردی از بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد، می‌گوید که آن را شامل یک وب پیچیده از روابط، از ورودی به خروجی‌ها، به نتایج اتصال از منابع به نتایج برای مقاصد بودجه‌بندی است (جوی، ۱۹۹۹: ۵۹۸).

بر اساس تعریفی که صندوق بین‌المللی پول، از بودجه‌ریزی عملیاتی دارد، بودجه‌ریزی عملیاتی، عبارتست از: روش‌ها و ساز و کارهایی که ارتباط بین اعتبارات اختصاص یافته به دستگاه‌های اجرایی را با خروجی‌ها و پیامدهای آن از طریق

به کارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می‌کند (نشریه داخلی طرح و برنامه، شماره ۳۹، ۱۳۸۹).

بودجه‌ریزی عملیاتی در مقایسه با سایر شیوه‌های بودجه‌ریزی، دارای ویژگی‌های منحصر به فردی است که از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- برنامه‌ریزان، مدیران و در بیشتر موارد کارکنان یا شهروندان را از طریق اعلام برنامه‌های راهبردی، شناسایی اولویت‌های هزینه‌ای و همچنین ارزیابی عملکرد در تصمیم‌های بودجه‌ای مشارکت می‌دهد.
- دارای چشم‌انداز بلند مدت است و با شناسایی ارتباط میان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص منابع، بیشتر به افق‌های بلند مدت می‌نگرد.
- بر نتایج تأکید داشته و سازمان‌ها را در برابر استانداردهای مشخص عملکردی، پاسخگو می‌سازد. در مقیاس ملی، آگاهی مالیات‌دهندگان از خدماتی که در مقابل پرداخت مالیات دریافت می‌کنند، بیشتر می‌شود.
- در این شیوه اعتبار به صورت یک‌جا اختصاص می‌یابد و در تعیین بهترین راه دستیابی به نتایج به مدیران آزادی عمل بیشتری می‌دهد.
- عملکرد مورد انتظار را برای هزینه‌های انجام شده مشخص می‌کند.
- اولویت‌های هزینه را در بودجه تعیین می‌نماید.

فرایند بودجه‌ عمومی سه نوع متفاوت از وظایف را به عهده دارد: وظیفه برنامه‌ریزی، وظیفه مدیریتی و وظیفه کنترلی. در بودجه‌های سنتی فقط وظیفه کنترلی وجود داشت؛ در حالی که در بودجه‌ عملیاتی وظیفه مدیریتی و برنامه‌ریزی نیز بدان اضافه شده است؛ به عبارتی به ستانده نیز توجه شده است و در حقیقت بودجه‌ عملیاتی بر دو موضوع تأکید دارد:

- ستانده و ارتباط بین داده و ستانده یا تولید
- نتیجه یا رضایت مردم.

وظیفه برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی بر انتخاب درون برنامه‌ها تأکید دارد و در سطح تصمیم‌سازان در قوه مجریه و مجلس بدین موضوع می‌پردازند. وظیفه مدیریتی در بودجه بر انتخاب‌های فرابراهی تأکید دارد. مدیریت در درون برنامه‌های دولت را شامل می‌گردد. وظیفه کنترلی بودجه‌ریزی بر تحقق اهداف یا سایر محدودیت‌ها در اعتبارات عمومی برای مراقبت از مسئولیت واگذاری از طرف پرداخت‌کنندگان مالیات می‌باشد (ورمزیار، ۱۳۸۷: ۱۲ و ۱۳).

فواید و مزایای بودجه‌بندی عملیاتی در مقابل موانع و مشکلات آن

به لحاظ نظری، بودجه‌ریزی عملیاتی علاوه بر نظم و پویایی در نظام هزینه‌کردها، کیفیت خدمات و برنامه‌ها را افزایش می‌دهد. در این شیوه بودجه‌ریزی سازمان‌ها باید علاوه بر فعالیت‌های خود، به نتایج این فعالیت‌ها نیز توجه کنند. فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی در پی پاسخگویی به این پرسش‌هاست: جایگاه کنونی ما کجاست؟ می‌خواهیم کجا باشیم؟ چگونه باید به این هدف برسیم؟ چگونه باید پیشرفت خود را مورد اندازه‌گیری قرار دهیم؟

به طور کلی فواید بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد:

- افزایش کارایی؛
 - ارتقای روزافزون اطلاعات برنامه‌ریزان درباره خدمات و برنامه‌های سازمان؛
 - بهبود مدیریت عمومی؛
 - بهبود ارزیابی برنامه‌ها و افزایش پاسخگویی؛
 - شناسایی فرصت‌های همکاری بین واحدها؛
 - بهبود ارتباط سازمان‌ها با ذی‌نفعان.
- مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان به صورت زیر خلاصه نمود:
- شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی؛

- افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد دولت و سازمان‌ها از طریق تمرکز منابع در جهت ضروری‌ترین و مهم‌ترین نتایج؛
- اصلاح و بهبود تصمیم‌گیری در مورد مؤثرترین راه برای استفاده از منابع محدود کشور؛
- بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه؛
- مسئولیت‌پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیم‌هایی که روی نتایج بودجه تأثیر می‌گذارند؛
- حمایت بهتر مدیریت توسط پیوند نتایج بودجه و سنجش عملکرد بودجه با سنجش عملکرد برنامه در فرایند کنترل و گزارش نتایج؛
- ارائه سیستم و فرایندی که در آن تصمیم‌گیری‌های مربوط به بودجه اساساً بر پایه نتایج قابل سنجش و اهداف دارای اولویت صورت می‌گیرد (ورمزیار، ۱۳۸۷: ۱۰-۱۲).

برای بودجه‌ریزی عملیاتی، موانع عمده‌ای وجود دارد. نخستین موانع، دستیابی به توافق پیرامون ملاک‌های مناسب ارزیابی عملکرد می‌باشد. اندازه‌گیری فعالیت‌ها در بسیاری از موارد به سادگی امکان‌پذیر است، اما تعیین ملاک‌های مناسب که بتوان از طریق اندازه‌گیری آن به نتایج مطلوب دست یافت، مشکل است. دومین مانع، استفاده مناسب از وجوه مالی است. بودجه‌ریزی عملیاتی، سازمان را ملزم می‌کند که وجوه مالی را همسو با فعالیت‌های برنامه‌ای در چارچوب اهداف سازمانی و برنامه‌های راهبردی، که امید است پیامدهای مطلوب داشته باشند، اختصاص دهد؛ در حالی که تخصیص وجوه بدین صورت مشکل است. سومین مانع، کمبود داده‌های کافی هزینه‌ای است. بودجه‌ریزی عملیاتی، نیازمند اطلاعات مطمئن از هزینه واحدهای محصول یا برون‌داد است؛ متأسفانه اطلاعات برنامه‌ای و هزینه‌ای همیشه ارائه نشده یا در حد کافی به منظور استفاده تصمیم‌گیران وجود ندارد. مانع چهارم، موضوع اندازه‌گیری حجم عملیات است. برای اندازه‌گیری حجم عملیات، واحد سنجش لازم است؛ مانند یک متر

مربع فضای سبز که سمپاشی می‌شود یا هر مقاله‌ای که تولید می‌گردد و... واحد اندازه‌گیری باید قابل شمارش و آشنا به ذهن باشد، کوشش به کار رفته را آشکار کند، به مرور زمان ثبات خود را از دست ندهد و معرف مقدار واقعی محصول باشد. برخی از عملیات سازمانی بدین طریق قابل اندازه‌گیری و سنجش نیستند. مانع پنجم، موضوع برآورد هزینه است. از جمله مشکلات موجود برای برآورد هزینه‌ها، کمبود اطلاعات و متغیر بودن قیمت‌هاست که مقایسه هزینه عملیات در سال‌های مختلف را مشکل می‌سازد. آخرین مانع که در تنظیم بودجه بر حسب عملیات اهمیت دارد، موضوع بی‌نظری کارکنان مسئول و صحت اطلاعات آنان است. بودجه بر مبنای اطلاعات و گزارش‌های کارکنان مامور اجرای عملیات برآورد و تنظیم می‌شود. چنانچه گزارش‌های مورد نظر مبتنی بر حقایق و واقعیات نباشند در این صورت برآوردهای مربوط، میزان هزینه‌ها را طبق نیازمندی‌های واقعی نشان نخواهد داد. مشکل عمده این است که اطلاعات نادرست و خلاف واقع، مبنای پیش‌بینی هزینه‌ها و تصویب آن قرار می‌گیرد. از این رو، رشد اخلاقی، صداقت و درستی کارکنان، از شرایط اساسی تنظیم بودجه عملیاتی به شمار می‌رود؛ به علاوه کارمندان مسئول تنظیم بودجه باید اطلاعات کامل و درستی درباره فنون و روش‌های مربوطه داشته و دوره‌های آموزشی لازم را طی کرده باشند (پناهی، ۱۳۸۶: ۴۳ و ۴۵).

پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در بخش‌های دولتی و عمومی

الزامات بنیادین برای اجرای موفق نظام بودجه‌بندی عملیاتی علاوه بر تغییر در اصول و مفاهیم حسابداری دولتی و بودجه‌بندی، تصویب قوانین جدید، به‌کارگیری کارکنان با صلاحیت، همچنین نیاز به حمایت‌های اداری تشکیلاتی و سیاسی نیز خواهد داشت. (الودا، ۲۰۱۱) علاوه بر آن، به‌کارگیری یک نظام بودجه‌بندی عملیاتی مؤثر مستلزم معیارهای ارزیابی عملکرد و نظام گزارشگری قابل اتکا خواهد بود. همچنین نظام بودجه‌بندی عملیاتی، مجموعه معیارهای ارزیابی عملکردی که برنامه‌های عمومی را که

از صافی‌های مختلفی عبور کرده است؛ از جمله: ورودی‌ها، خروجی‌ها، کیفیت خدمات (به موقع بودن، دسترسی پذیری، دقت و رضایتمندی) و نتایج (سطح پیشرفت در اهداف برنامه‌ریزی شده) را ارزیابی می‌نماید را الزام می‌دارد (مک‌گیل، ۲۰۰۱).

بودجه عملیاتی ارتباط میان ورودی‌ها و خروجی‌ها را نشان می‌دهد، خواه این منابع به طور اثربخشی استفاده شود و به اهداف مورد نظر رسیده باشند یا خیر. به طور خلاصه، در این نظام تمرکز بر اهداف هزینه‌ها و نتایج حاصل از مصرف آنها می‌باشد و جمع‌آوری اطلاعات با هدف استفاده در ارزیابی نتایج تهیه می‌گردد. به هر حال، در غیاب یک شرایط و محیط مناسب برای عملکرد روشن‌تر، مسئولیت‌پذیری بیشتر، به‌کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی ممکن است موفقیت‌آمیز نباشد. این وضعیت در بیشتر کشورهای در حال توسعه وجود دارد. این کشورها همچنان از نظام سنتی دولتی؛ از جمله: نظام اداری سنتی، نظام بودجه‌بندی خطی، مبنای نقدی حسابداری، نظام سنتی اندازه‌گیری عملکرد و نظام حسابرسی سنتی، که بیشتر بر رعایت قوانین و دستورالعمل‌ها متمرکز است، تکیه دارند. این نظام‌ها قادر به کمک در ارزیابی مدیران و عملکرد واحدهای دولتی و در نظر گرفتن صرفه اقتصادی و کارایی اداری و تشکیلاتی عملیات‌ها در دولت نیستند. اهداف واحدهای دولتی به طور شفاف تعریف نمی‌شود؛ مسئولیت‌های سیاستمداران مبهم خواهد بود؛ بنابراین ارتباط مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی هیچ‌گاه شفاف نخواهد بود؛ ارتباط بین مخارج و نتایج نیز نامشخص می‌باشد؛ تخصیص بودجه مبتنی بر ورودی به جای خروجی و نتایج می‌باشد و اهداف و الزامات عملیاتی بخش‌های دولت به طور نامناسبی تعیین می‌شود (شاه و شین، ۲۰۰۸).

رواج یک چنین محیطی به اجرای بودجه‌بندی عملیاتی کمک شایانی نخواهد کرد و این پرسش است که چرا بیشتر کشورهای در حال توسعه در به‌کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی در بخش‌های دولتی و عمومی، با وجود تجربه ۶۰ ساله بودجه‌بندی عملیاتی

ناکام هستند. در نتیجه، این طور استنباط می‌شود که نظام بودجه‌بندی نوین، نمی‌تواند در نظام‌های سنتی با مؤلفه‌های ذکر شده موفقیت‌آمیز باشد. در حقیقت، بودجه‌بندی عملیاتی نمی‌باید به عنوان یک اقدام جدا مانده از محیط پیرامون در نظر گرفته شود. ترجیحاً می‌باید، به عنوان بخشی از یک تجدید ساختار گسترده دیده شود. در نتیجه، اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌بندی عملیاتی در بخش عمومی مستلزم شرایط مناسبی است که به پذیرش و به‌کارگیری آن منتهی خواهد شد. این چارچوب (شرایط) می‌باید شامل موارد زیر باشد:

- تغییر از نظام دیوان‌سالاری- اداری به مدیریت عملیات محور (مدیریت برای نتایج)؛
- معرفی و استفاده از اطلاعات حاصل از عملکردها در چرخه بودجه، به‌کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی را تسهیل خواهد کرد؛
- تغییر شکل و ساختار بودجه‌بندی به رویکرد عملیاتی محور تغییر به یک چارچوب بودجه چند ساله؛
- تغییر از رویکرد پایین به بالا به رویکرد بالا به پایین؛
- به‌روزرسانی نظام حسابداری دولتی؛
- توسعه نظام اندازه‌گیری عملکرد مناسب.

لازم به یادآوری است که نبود شرایط بالا، اجرای بودجه‌بندی عملیاتی را با شک و تردید همراه خواهد کرد و منجر به بهبود عملکرد بخش دولتی نخواهد شد. از طرفی تغییرات یاد شده به آسانی ایجاد نخواهد شد و با چالش‌هایی همراه خواهد بود؛ از این رو به طور مجزا به هر یک از این چالش‌ها رسیدگی خواهد شد (رابینسون، ۲۰۰۹).

درون مایه بودجه‌بندی عملیاتی دست در دست مدیریت نتیجه‌گرا دارد. علاوه بر آن، به منظور بهبود کنترل مخارج و عملکردها، کارایی و امکان‌پذیری اجرای اهداف راهبردی و اولویت‌بندی در نتایج یا خروجی‌ها در بودجه‌بندی عملیاتی، معرفی

اطلاعات عملیاتی به چرخه بودجه‌بندی یک ضرورت است. اطلاعات عملیاتی اشاره به معیارهای عملکردی و ارزیابی و به‌کارگیری آن برای توزیع منابع به عملکرد واحدها استفاده می‌شود. علاوه بر آن، به عنوان اطلاعات پیش نیاز برای اهداف پاسخگویی و ایجاد ارتباط با قانون‌گذاران و شهروندان در مباحث عمومی و هدایت دولت به کار برده می‌شود. در حقیقت، معرفی اطلاعات عملیاتی در تصمیم‌گیری بهتر برای استفاده مؤثر از منابع، برنامه‌های مدیریت، تخصیص منابع مرکزی و اولویت‌بندی مخارج را آسان می‌کند. برخی از منافع حاصل از به‌کارگیری اطلاعات عملیاتی که توسط کشورهای همسو تجربه شد، به شرح زیر است:

- ایجاد تمرکز بیشتر بر نتایج در سازمان‌های دولتی؛
- تهیه اطلاعات بهتر و بیشتر بر اهداف دولت و اولویت‌بندی و بر چگونگی اجرای برنامه‌های مختلف برای رسیدن به این اهداف؛
- تأکید بیشتر بر برنامه‌ریزی و عملکردها به عنوان ابزارهای سیگنال‌دهی؛
- بهبود شفافیت با تهیه بیشتر و بهتر اطلاعات برای قانون‌گذاران و عموم جامعه (اوسید، ۲۰۰۷).

شاخص‌های (موانع) محیطی نظام بودجه‌ریزی نزاچا

الزامات بنیادین برای اجرای موفق نظام بودجه‌بندی عملیاتی علاوه بر تغییر در اصول و مفاهیم حسابداری دولتی و بودجه‌بندی، تصویب قوانین جدید، به‌کارگیری کارکنان با صلاحیت، نیاز به حمایت‌های اداری تشکیلاتی و سیاسی نیز خواهد داشت (الودا، ۲۰۱۱). همچنین، به‌کارگیری یک نظام بودجه‌بندی عملیاتی مؤثر، مستلزم معیارهای ارزیابی عملکرد و نظام گزارشگری قابل اتکا خواهد بود. نظام بودجه‌بندی عملیاتی، مجموعه‌ای از معیارهای ارزیابی عملکردی که برنامه‌های عمومی را که از صافی‌های مختلفی عبور داده را نیاز خواهد داشت. این معیارها، ارزیابی ورودی‌ها، خروجی‌ها، کیفیت خدمات (به موقع بودن، دسترسی‌پذیری، دقت و رضایتمندی) و نتایج (سطح

پیشرفت در اهداف برنامه‌ریزی شده) می‌باشند (مک‌گیل، ۲۰۰۱). علاوه بر آن، بودجه‌بندی عملیاتی اثربخش، به نظام گزارشگری و عملیاتی جامع که کل زنجیره نتایج در آن منعکس شود نیاز دارد، تا مدیریت درک صحیحی از اثربخشی برنامه‌های دولتی داشته باشد. در نهایت، بودجه‌بندی عملیاتی به یک نظام حسابرسی نیاز خواهد داشت تا مدیریت و عملکرد واحدهای دولتی را ارزیابی کرده و به مباحث صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی عملکرد اداری برای پاسخگویی مدیران بخش‌های دولتی بپردازد (الودا، ۲۰۱۱).

الف) سیاست‌های طرح و برنامه آجا

سیاست‌های طرح و برنامه آجا منبث از سیاست‌های ابلاغی دولت از سوی معاونت راهبردی و برنامه‌ریزی رئیس جمهور است؛ بنابراین سیاست‌ها می‌باید منطبق بر سیاست‌های دولت تهیه و تنظیم شود. چنانچه سیاست‌های دولت، سیاست‌های انقباضی باشد، سیاست‌های آجا برای نیروها نیز سیاست اقتصاد مقاومتی و لحاظ نمودن شرایط تورمی خواهد بود. در حال حاضر به دلیل شرایط خاص اقتصادی و رکود موجود در تولید، تورم ناشی از واسطه‌گری که موجب گرایش منابع مالی به سمت بازارهای کاذب همانند ارز و فلزات گرانبها گردیده است، سیاست‌های دولت و به تبع آن طرح و برنامه آجا سیاست‌های انقباضی و شرایط اقتصاد مقاومتی است؛ بنابراین سیاست‌ها به عنوان مانعی در تحقق نیازمندی‌های اصلی و اساسی نیروها گردیده است.

تغییر ساختار بودجه‌ریزی از پایین به بالا به ساختار نوین بالا به پایین از سال مالی ۱۳۸۷ اجرا شده است که در سطح کشورهای توسعه‌یافته از جمله مؤلفه‌های نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. بر اساس ساختار جدید اهداف کلان، در قالب فرمان‌ها و تدابیر ابلاغی فرماندهی کل قوا، اهداف عملیاتی و سیاست‌های کلان پنج ساله پنجم توسعه اقتصادی، باقی‌مانده اهداف عملیاتی ابلاغی سال مالی مورد نظر و مصوبات قرارگاه حضرت خاتم ابلاغ می‌شود و معاونت طرح و برنامه آجا با تعامل معاونت‌های

عملیاتی و پشتیبانی و دریافت نیازمندی‌های ایشان، نسبت به تدوین بودجه پیشنهادی و ارجاع آن به هیئت دولت اقدام خواهد کرد. سپس این معاونت با توجه به برنامه‌های تدوین شده بودجه در اختیار معاونت‌های نزاجا قرار می‌دهد. اصولاً انعکاس خط‌مشی‌ها و اهداف راهبردی در بودجه‌بندی سالانه از برکات به‌کارگیری این چارچوب بودجه‌ریزی جدید است اما باید توجه کرد که این شکل تدوین بودجه، مؤلفه‌هایی از ساختار پیشین بودجه‌ریزی را با لباس جدید را ادامه می‌دهد.

ب) سیاست‌های بودجه‌ریزی دولت و نقش نمایندگان و سایر سیاست‌گذاران بودجه‌ریزی

تا اینجای مطالب، تقریباً ساختار با نظام بودجه‌ریزی نوین هماهنگ است. اما باید در نظر داشت که همان مشکل چارچوب قبلی بودجه‌ریزی؛ یعنی بی‌توجهی به برآوردهای به عمل آمده توسط معاونت‌ها در زمان تدوین بودجه پیشنهادی، مشکلی به نام بی‌توجهی به نیازهای واقعی نزاجا را در پی خواهد داشت. این معضل منجر به عدم تخصیص به‌موقع و ناهماهنگی بودجه ابلاغی با برنامه‌های معاونت‌ها خواهد شد. این مشکل، از یک طرف افزایش مسئولیت قانونی معاونت‌ها نسبت به برنامه متعهد شده را در پی خواهد داشت و از طرف دیگری قادر نخواهند بود تا ابزار مورد نیاز برای تحقق اهدافشان را در اختیار داشته باشند.

تنظیم چارچوب قانونی جدید: باید یک چارچوب قانونی بسیط و جامع وجود داشته باشد که در عین حفظ کنترل‌های بودجه‌ای، خطر اعطای آزادی عمل و اختیارهای گسترده‌تر به مدیران دولتی را کاهش دهد. به موازات این آزادی عمل بیشتر، مدیریت نیز باید متناسب با آن، پاسخ‌گوتر و شفاف‌تر باشد. تحقق این اهداف مستلزم ساده‌سازی هر چه بیشتر رویه‌های بودجه و حذف مقررات دست و پاگیر مالی است. در اغلب نظام‌های سنتی کنترل بودجه، لایه‌های کنترلی متعددی در سال‌های متمادی به وجود آمده و روی هم انباشته شده‌اند که نیازی به تداوم آن نیست (پناهی، ۱۳۸۶).

انتخاب راهبرد مناسب در آگاهی بخشی به جامعه: اطلاع‌رسانی نقش مهمی را برای انتقال درک مشترک از اصول تغییرات اساسی حسابداری و بودجه‌بندی در کشورهای در حال توسعه ایفا می‌کنند. افزایش فهم و آگاهی از این تغییرات ساختاری و نقش آنها در توزیع مناسب منابع اقتصادی و مدیریت بهتر مخارج در میان افراد جامعه بسیار حیاتی است. به طور ویژه، این تلاش‌ها مستقیم برای آن دسته از افراد جامعه که اصولاً در مباحث مالی غیر فنی و غیر مطلع هستند، به کار گرفته خواهد شد. علاوه بر آن، آشنایی این دسته از افراد جامعه با منافع و اهمیت نظام‌های نوین حسابداری و بودجه‌بندی مشکل خواهد بود و نیاز به اطلاع‌رسانی بیشتر در مقایسه با کشورهای توسعه یافته در همان وضعیت خواهد داشت. از این رو، انتخاب راهبرد اطلاع‌رسانی می‌باید با در نظر داشتن متغیرهای مؤثر محیطی و سطح دانش مالی استفاده‌کنندگان در این کشورها به دقت برنامه‌ریزی و طراحی شود (الودا، ۲۰۱۱).

تغییر رفتار سیاستمداران: سیاستمداران نقش مهمی در توسعه، ارتقا و به‌کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی در فرایند بودجه ایفا می‌کنند. این نقش شامل اعمال فشار بر دیگران به منظور به‌کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی، ایفای یک نقش فعال در هدف‌گذاری و استفاده از اطلاعات حاصل از آن در تصمیم‌های مربوط به بودجه خواهد بود. همچنین، این نقش سیاستمداران در تصویب قوانین جدید و اجرای آنها بسته به ماهیت ارتباط قوانین اجرایی در چرخه بودجه با ساختار نظام سیاسی (ریاست جمهوری، مجلس، توتالیتور و ...) تغییر خواهد کرد. هدف بیشتر الگوهای بودجه‌بندی عملیاتی و رویکرد مدیریت مبتنی بر نتایج این است که سیاستمداران اهداف مشخصی را برای سازمان‌ها تعیین کرده‌اند و باید سازوکارهای رسمی برای اجرای آنها ایجاد کنند تا امکان نظارت بر پیشرفت در حصول نتایج حاصل شود. به هر حال، سیاستمداران همیشه برای این موقعیت‌ها مفید نیستند.

در هر نظامی با اصول چندگانه یا نبود توافق بر نقش یک سازمان، می‌تواند به رقابت و یا حتی تضاد اهداف و نیازها منتهی شود. این مشکل در نظام‌های با تفکیک قوا با کنترل مشترک دیوان‌سالاری شبیه به ایالات متحده بیشتر نمود دارد. برای بودجه‌بندی عملیاتی مشکل اصلی این است که چگونه سیاستمداران که تصمیم‌های بودجه‌ای می‌گیرند از اطلاعات این روش بودجه‌بندی استفاده می‌کنند. همچنین در بیشتر کشورها، مشکل اصلی بی‌توجهی سیاستمداران، به طور ویژه آن دسته که در تصویب قوانین دخیل هستند، به نتایج نظام بودجه‌بندی عملیاتی و استفاده از آنهاست. چرخه بودجه‌بندی ماهیتی سیاسی دارد و این واقعیت را که الزاماً نتایج عملکرد سازمانی به یک چرخه تصمیم‌گیری منطقی منتهی می‌شود را متذکر می‌شود. بنابراین مشکل اصلی این فرایند سیاسی، ایجاد انگیزه برای دخیل نمودن بیشتر اطلاعات عملیاتی سازمان در چرخه بودجه‌ای است. بنابراین، حمایت سیاستمداران و مدیران ارشد اجرایی برای به جلو راندن اجرای این دسته از تغییرات اساسی در یک سازمان یا دولت حیاتی است (همسود، ۲۰۰۷).

تأمین رضایت جامعه: رضایت جامعه از یک سازمان، به عنوان شهروندی که الزامات یک شهروند خوب بودن را رعایت می‌کند، می‌تواند یکی از شاخص‌های خروجی برای ارزیابی سلامت آن سازمان باشد. هر سازمان در قبال جامعه، دارای مسئولیت‌های اجتماعی است که باید آن را به نحو احسن ایفا کند. در این صورت جامعه در مقابل هزینه‌هایی که برای وجود آن سازمان می‌پردازد، منافع هم دریافت خواهد کرد. سازمانی یک شهروند خوب تلقی می‌شود که علاوه بر توسعه خود، به توسعه جامعه‌ای که در آن زندگی می‌کند و از امکاناتش بهره می‌برد نیز توجه کند و حقوق سایر شهروندان را نیز رعایت کند. هرچه منافع سازمان بر جامعه بیشتر باشد، رضایت‌مندی جامعه از آن سازمان افزایش خواهد یافت و این شاخص بسیار مهمی است (الودا، ۲۰۱۱).

شاخص‌های (موانع) سازمانی

در این بخش شاخص‌های سازمانی با توجه به فرضیه‌های تحقیق در قالب ساختار سازمانی، راهبردها، فناوری، تجهیزات و فرایندها و نظام اطلاعات مدیریت مورد بررسی قرار خواهد گرفت. به طور کلی هدف از تعریف شاخص‌های سازمانی تبیین موانع و مشکلات احتمالی به‌کارگیری بودجه‌بندی با محدودیت‌هایی که از کلیت سازمان‌ها سرچشمه می‌گیرد است.

۱- ساختار

ساختار سازمانی: با توجه به تغییر رویکرد به ساختار نوین بالا به پایین، همچنان مشکل کارشناسی صحیح در بدنه کارشناسی نژاجا در ارتباط با برآورد واقعی حجم عملیات و تخصیص متوازن بودجه وجود خواهد شد. این مشکل، بی‌توجهی کافی به برآوردهای کارشناسی نژاجا از طرف معاونت طرح و برنامه آجا را در پی خواهد داشت.

مبنای نقدی حسابداری: با استفاده از مبنای نقدی حسابداری، مدیران و سیاستمداران به سهولت اقدام به حساب‌سازی می‌کنند. آنها به سادگی نتایج مثبت را بزرگ‌تر و نتایج منفی را کمتر نشان می‌دهند و جامعه را متقاعد می‌کنند که اقدامات آنها متفاوت از آنچه آنها در واقع انجام می‌دهند، است؛ برای مثال، دولت یا سازمان دولتی شاید مایل باشد تا جامعه را نسبت به موارد زیر متقاعد نمایند (هیلر، ۱۹۹۷): کسری بودجه آنها کمتر از آنچه واقعاً هست؛ نسبت به اعتبار مصوب، اضافه مصرفی ندارند؛ افزایش در مخارجشان کمتر از آنچه در واقع وجود دارد؛ انتقال بدهیشان به نسل آینده کمتر از آنچه وجود دارد؛ عملکرد سازمانی آنها در مقایسه با گذشته بهبود یافته است و در مقایسه با دولت‌ها یا سازمان‌های دیگر عملکردشان بسیار مناسب است.

بر خلاف بخش خصوصی، واحدهای دولتی و عمومی به طور گسترده‌ای از دستورالعمل‌های گزارشگری مالی متنوع پیروی می‌نمایند و در بسیاری از کشورهای،

استانداردهای معتبری برای بخش دولتی وجود ندارد. در برخی کشورها که استانداردها وجود دارند، بدنه اصلی استانداردها ممکن است یا در سطوح اولیه توسعه یا محدود به استفاده در واحدهای مشخص دولتی باشد. این موضوع در عمل با روش‌های متنوع حسابداری در سراسر دنیا، طیفی از نقدی، نقدی تعدیل شده، تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل ثابت شده است. روش‌های متنوع گزارشگری مالی با هدف پاسخگویی به نیاز کنترل بودجه کوتاه مدت و لزوم اندازه‌گیری اثر کمبود نقدینگی بر اقتصاد توسعه یافته‌اند. بنابراین، تجویز استانداردها و اصول حسابداری که سازگار مفاهیم بخش عمومی باشند، گام اساسی برای گذر موفقیت‌آمیز به حسابداری تعهدی در بخش دولتی است. واقعیت این است که حسابداری تعهدی قابلیت داوری بیشتری نسبت به نظام نقدی و نیاز به چارچوب تنظیمی ماهرانه‌تری دارد. علاوه بر این، تمرکز ابتدایی بر خط‌مشی‌های حسابداری به عنوان خط‌مشی که مؤثر بر نیازهای نظام‌های اطلاعاتی، راهبردهای آموزشی و ارتباطی در نظر گرفته می‌شود (بال و برادبری، ۱۹۹۸).

۲- راهبرد

راهبرد تغییر فرهنگ سازمانی: ایجاد تحول مهم‌تر و اصیل‌تر از برنامه‌های تحول است. هر برنامه‌ای در نهایت می‌باید توسط افراد سازمان به اجرا در آید. بنابراین یکی از شرط‌های اساسی توسعه سازمان‌ها، میزان آمادگی ذهنی افراد برای پذیرش تغییرات و ایجاد تحول در سازمان است. تغییر فرهنگی از یک الگوی مدیریت بودجه مطابقت‌گرا به یک الگوی مدیریت بودجه نتیجه‌گرا یا همان بودجه عملیاتی مستلزم تغییر ذهنیت از توجه محض به ورودی‌ها و نحوه به کارگیری منابع بودجه‌ای، به تمرکز بیشتر به خروجی‌ها یا ستانده‌ها و نحوه تحقق اهداف و مقاصد اولیه بودجه است. این به معنای فاصله گرفتن از رویه‌های اداری سنتی و حرکت به سوی رویکردهای بودجه عملیاتی است که بر دستیابی اهداف شفاف و معین استوارند؛ بنابراین تعجبی ندارد اگر بگوییم کلید موفقیت در این فرایند، تمرکز بر اهداف و مقاصد اولیه بودجه است.

آسیب‌شناسی و رتبه‌بندی شاخص‌های مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نژا/ ۱۰۹/ دست‌اندرکاران فرایندهای اصلاحی موفقیت‌آمیز بخش دولتی در کشورهای نیوزیلند و استرالیا، بر همین جنبه از اصلاحات تأکید ویژه داشتند (پناهی، ۱۳۸۶).

۳- فناوری، تجهیزات و فرایندها

نظام سنتی حسابرسی: حسابرسی سنتی بیشتر بر رعایت قوانین و مقررات متمرکز است و قادر به کمک در ارزیابی مدیریت و عملکرد سازمانی واحدهای دولتی نیست. در نظر گرفتن مباحث اقتصادی، کارایی و اثربخشی دولتی عملیات برای مدیران مسئول نمی‌باشد (مارتی، ۲۰۱۰).

نظام‌های ارزیابی عملکرد سنتی: نظام‌های ارزیابی عملکرد سنتی بیش از این به اندازه‌گیری اینکه دولت به طور مؤثر، منابع را در خودش توزیع می‌نماید یا خیر؛ یا اینکه تخصیص بودجه برای ایجاد نتایجی که می‌باید به آن نایل آمد مورد استفاده قرار خواهد گرفت یا خیر، قادر نیستند. از آنجایی که در نظام دستوری سنتی، به مدیریت بخش دولتی این پیام را می‌داد که خطرپذیری هیچ نوع پاداشی را به همراه نخواهد داشت، همچنین در صورت رعایت رویه‌ها و دستورالعمل‌ها بی‌کفایتی نیز جریمه نخواهد داشت (اسکات، ۱۹۹۶). بنابراین مشکل اندازه‌گیری به طور ویژه در فعالیت‌های غیر فیزیکی و نامشهود از قبیل «اعمال سیاست‌گذاری و خط مشی‌دهی در بخش‌های اقتصادی، فرهنگی و محیط زیست» بیشتر نمایان خواهد بود. بنابراین خروجی‌های نتایج این دسته از فعالیت‌ها، از جنبه تکنیکی برای اندازه‌گیری مشکل خواهند بود؛ آنها پیچیده و شامل فعل و انفعالات تعداد زیادی از عوامل برنامه‌ریزی شده و برنامه‌ریزی نشده هستند. همچنین تعیین شاخص‌هایی که یک سازمان یا بخش برای رسیدن به اهدافش به کارگرفته است، بسیار پیچیده خواهد بود. مشکل بعدی در ارزیابی نتایج یک فرایند «وقفه زمانی» است و در بعضی موارد نتایج در کنترل دولت‌ها نیست. به هر حال، ارزیابی نتایج فرایندهای سازمان‌های دولتی متقاضیان بسیاری در سیاستمداران و سایر بخش‌های جامعه دارد (شیک، ۲۰۰۸).

۴- سیستم اطلاعات مدیریت

نقش نظام‌های جامع اطلاعاتی و سطح فناوری اطلاعات: نظام‌های اطلاعاتی برای اهداف برنامه‌ریزی ایجاد می‌گردند؛ آنها (نظام‌های اطلاعاتی) برای جمع‌آوری نتایج و برای انتقال نتایج مالی و عملیاتی نیازمند توسعه یافتن هستند. این نظام‌ها باید توانایی جمع‌آوری، به‌روزرسانی و توزیع اطلاعات مالی و غیر مالی در طیفی از برنامه‌ها را داشته باشند. این مهم است که نظام‌های مورد استفاده در سطح سازمانی و هر یک از بخش‌های آن بتوانند با یکدیگر در تعامل باشند و ظرفیت مورد نیاز برای سرمایه‌گذاری و برنامه‌ریزی‌های گسترده را دارا باشند. عصر حاضر، عصر فناوری اطلاعات و ارتباطات است. تحولات فناوری در عصر حاضر به حدی است که قواعد جدیدی بر سازمان‌های امروز حاکم کرده است. اداره سازمان‌های حاضر، جز با شناخت دقیق قواعد بازی و استفاده از فناوری روز، به ویژه در صحنه رقابت فشرده موجود امکان‌پذیر نیست (شاه و شین، ۲۰۰۷).

شاخص‌های فردی - انسانی

در این بخش شاخص‌های انسانی و فردی با توجه به فرضیه‌های تحقیق به چهار دسته زیر تقسیم شده است: (۱) فرماندهی و رهبری (۲) آموزش و یادگیری (۳) تجربه و تخصص (۴) انگیزه

۱- فرماندهی و رهبری

نیاز به تجدید ساختار در مدیریت: تجدید ساختار مدیریت پیش نیاز به کارگیری حسابداری تعهدی و اصلاح بودجه‌بندی است (پالوت، ۱۹۹۶). این مهم امکان‌پذیر نخواهد بود تا درباره مشکلات حسابداری با تفکیک از مباحث تغییرات عمومی‌تر بخش دولتی بحث نمود. در حقیقت، مدیریت مبتنی بر نظام سنتی دارای چندین ضعف است: این نظام بر دستورالعمل‌های مبهم متمرکز است و تابعیت صرف از قواعد و مقررات که با هدف محدود کردن اختیارات تنظیم شده است. ساختار اداری به طور

گسترده‌ای سلسه مراتبی و تصمیم‌های جزئی به سطوح بالایی ارجاع داده می‌شود. مدیران در معرض تکنیک‌های نوین مدیریتی قرار نگرفته‌اند و آنها تنها بر اساس رویه‌های اداری گذشته و نه با ابتکار و خلاقیت عمل نموده‌اند. مدیران سطح بالایی درباره مدیریت داخلی بخش‌های سازمانی تصمیم‌های تفصیلی و جزئی می‌گیرند؛ زیرا آنها دانش کافی و اطلاعات مناسب برای آن ندارند. علاوه بر آن، مدیران به عنوان دنباله مدیریت سطح بالایی، بدون داشتن هیچ گونه استقلالی و در نتیجه آن هیچ گونه مسئولیت مستقلی را بر عهده ندارند. بنابراین شکل اصلی نظام مدیریت دولتی متمرکز بر ورودی‌ها و نه بر خروجی‌ها و نتایج است. در این نظام: هیچ نوع ارتباطی میان ورودی و خروجی وجود ندارد و مدیران به طور کلی برای بخش‌هایشان مسئول نمی‌باشند؛ مخارج مهم‌تر از هزینه‌هاست؛ نظام ارزیابی عملکرد وجود ندارد؛ انگیزه برای تقویت کارایی و اثربخشی وجود ندارد. علاوه بر این در این نظام، نقش مدیران محدود به دستوالعمل‌ها است و نقش مؤثری در بهبود کارایی بخش‌هایشان ندارند و ارزیابی‌شان بر نتایج، جمع هزینه‌ها، ارتباط بین ورودی و خروجی مبتنی نیست. بنابراین نظام دیوان‌سالاری از به‌کارگیری بودجه‌بندی عملیاتی در بخش‌های سازمانی حمایت نخواهد کرد (الودا، ۲۰۱۱).

نقش دانش کافی درباره برنامه: درک جزئیات از شالوده یک برنامه، مستلزم تعریفی روشن از ماهیت برنامه‌ها و داشتن آگاهی در جزئیات آنها و چگونگی برنامه در راستای اهداف مورد نظر سازمان است؛ همچنین چقدر برای این برنامه‌ها هزینه می‌شود و نتایج حاصل چگونه است. تعدد اهداف می‌تواند موجب خلق بیش از اندازه اطلاعات و باعث اشکال در اولویت‌بندی میان اهداف گردد که در نهایت به سردرگمی در برنامه‌ریزی منتهی می‌گردد (کریستین، لونتی و جمارد، ۲۰۰۷).

مقاومت مدیریت در مقابل تغییرات: مدیران در سازمان‌های دولتی می‌توانند در مقابل تغییر مقاومت کنند؛ در موارد زیادی آنها از اینکه اطلاعات سازمانیشان منجر به انتقاد

علنی از آنها و قطع منابع مالیشان گردد، هراس دارند. هراس دیگر مدیران مسئول انتشار اطلاعات نسبت به نتایجی است که آنها واقعا کنترل در ایجادشان نداشتند. به تناوب، آنها در مقابل تجدید ساختارها مقاومت می‌کنند؛ به این دلیل که تقاضا برای تهیه اطلاعات با حجم زیاد و کاغذ بازی‌های ناخوشایند افزایش می‌یابد. این موضوع می‌تواند به طور ویژه صحیح باشد؛ در صورتی که اطلاعات تهیه شده اصلا توسط سیاستمداران و سایر استفاده‌کنندگان به کار گرفته نشود. از طرف دیگر، سازمان‌ها ممکن است از اینکه تغییر منجر به کنترل کمتری بر مصرف منابعشان شود، هراس دارند (همان).

۲- آموزش و یادگیری

نیود کارکنان با صلاحیت و دانش گسترده در حسابداری دولتی یکی از دلایل اصلی تغییر نکردن نظام حسابداری نقدی است. به طور کلی، کشورهای در حال توسعه از کمبود حسابداران با کیفیت رنج می‌برند. این ناشی از این واقعیت است که کارکنان حسابداری به تنهایی در سطح پایه‌ای معلومات دارند و این بدین معنی است که نمی‌توانند تغییرات حسابداری را به طور موفقیت‌آمیزی مدیریت کنند. بنابراین، یک سرمایه‌گذاری عمده در منابع انسانی در راستای فرایند تجدید ساختار نیاز است. این گامی ضروری است برای اطمینان از اینکه مهارت‌های و ظرفیت‌های مورد نیاز برای نظام حسابداری و بودجه‌ریزی جدید ایجاد شده است. به کارگیری حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی استخدام کارکنان واجد شرایط و آموزش کارکنان فعلی را ضروری می‌کند (رابین و کلی، ۲۰۰۵).

۳- تجربه و تخصص

قابلیت جذب نیروی انسانی نخبه و شایسته: توانمندی یک سازمان در جذب نیروهای انسانی شایسته و توسعه یافته، به عنوان یکی از شاخص‌های ورودی سلامت سازمان می‌تواند ارزیابی شود؛ به عنوان مثال چنانچه دانش‌آموختگان نخبه دانشگاه‌های درجه

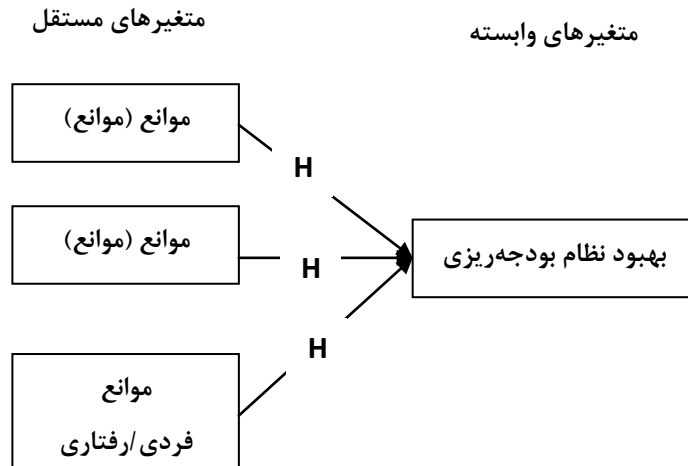
اول مایل باشند تا به استخدام این سازمان درآیند نشانگر تصویر ذهنی خوبی است که سازمان توانسته در جامعه از خود ایجاد کند. (الودا، ۲۰۱۱)

۴- انگیزه

مقاومت کارکنان سازمان‌های دولتی و تغییر رفتار و فرهنگ: تقریباً تمامی تجدیدساختارها با مقاومت روبه‌رو می‌شوند. به طور ویژه در زمانی که کارکنان مجبور هستند با دستورالعمل‌های بودجه‌بندی بلندمدت سروکار داشته باشند، که مؤثر بر کل مجموعه دولت خواهد بود، ثابت شده برانگیختن کارکنان اصلی برای حرکت از رویه‌های سنتی و آشنا مشکل می‌باشد (الودا، ۲۰۱۱).

روش تحقیق و الگوی مفهومی پژوهش

این تحقیق از جنبه هدف از دسته تحقیقات کاربردی و بر حسب روش یک تحقیق پیمایشی است که از طریق تنظیم پرسشنامه به گردآوری داده‌های تحقیق به شکل ماتریسی اقدام می‌گردد؛ از آنجایی که در این تحقیق به دنبال توصیف یک دسته از روابط میان متغیرهای هستیم، از این جنبه تنها تحقیق همبستگی است. از آنجا که مهم‌ترین بخش الگوی مفهومی، متغیرهای تحقیق می‌باشند؛ از این رو برای شناسایی متغیرهای این تحقیق، مسئله، اهداف و سؤالات تحقیق، ادبیات نظری (نظام برنامه و بودجه، الگوهای آسیب‌شناسی)، مدارک قانونی آجا و نیز مصاحبه با خبرگان مورد بررسی و جمع‌بندی قرار گرفت. بر این اساس متغیر وابسته در این تحقیق بهبود نظام بودجه‌ریزی نزاجا بوده است و متغیرهای مستقل نیز عبارتند از: موانع محیطی، موانع سازمانی و موانع فردی. در ادامه به تشریح موانع یاد شده می‌پردازیم.



در این پژوهش اطلاعات از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شده است. روش کتابخانه‌ای برای جمع‌آوری اطلاعات در زمینه ادبیات و پیشینه تحقیق استفاده شده است. بنابراین با مطالعه کتاب‌ها، مقاله‌ها و تحقیقات دیگر پژوهشگران، اطلاعات مورد نیاز جمع‌آوری گردید. همچنین در مطالعات میدانی به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز از ابزار پرسشنامه استفاده شده است.

در این تحقیق اعضای گروه مطالعاتی تلاش نموده‌اند با نگرش به موضوع تحقیق، نتایج حاصل از ادبیات و چارچوب مفهومی تحقیق، سؤالات پرسشنامه را با دقت و حوصله بسیار تهیه کنند و در اختیار متخصصان، محققان، مدیران و مسئولان کنت و دارایی نذاجا قرار دهند. در پرسشنامه این پژوهش هر یک از سؤالات به پنج طیف رتبه‌بندی شده است تا امکان برآورد گزارش‌های دقیق‌تر و با جزئیات بیشتر فراهم آید. در جدول زیر نحوه رتبه‌بندی سؤالات به شکل استاندارد شده ذکر گردیده است:

گزینه‌ها امتیازها	تأثیر خیلی زیاد	تأثیر زیاد	تأثیر متوسط	تأثیر کم	تأثیر خیلی کم
	۵	۴	۳	۲	۱

روایی تحقیق

منظور از روایی این است که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد می‌تواند صفت یا ویژگی مورد نظر را بسنجد؛ به عبارت دیگر روایی یعنی اینکه ابزار اندازه‌گیری همان ویژگی را تا چه حد می‌تواند اندازه‌گیری کند (جاوری و صابری‌فر، ۱۳۹۰: ۹۴). همان‌طور که اشاره شد، متغیرهای تحقیق و پرسشنامه تحقیق درباره بودجه‌ریزی در معرض قضاوت نخبگان نزاجا قرار گرفت و تعدادی از متغیرها و پرسش‌ها بازنگری شد. بنابراین تحقیق حاضر روایی بالایی دارد.

داده‌ها شامل ۱۴۹ نفر از کارکنان بخش کنت، دارایی و بودجه و اعتبارات نزاجا که اطلاعات مربوط به تفکیک بخشی، تجربه کاری در بخش مالی و بودجه، سطح تحصیلات و درجه نظامی ایشان جمع‌آوری گردیده است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها

بر اساس سطح معناداری جدول زیر، از آنجایی که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، فرض صفر مبنی نرمال بودن توزیع داده‌ها رد می‌شود، بنابراین برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش‌های ناپارامتریک استفاده می‌شود.

کلموگراف - اسمرنف			شاخص‌ها (موانع) تحقیق
سطح معناداری	درجه آزادی	آماره	
.000	149	.137	موانع محیطی
.000	149	.105	موانع سازمانی
.000	149	.120	موانع انسانی - فردی

تحلیل داده‌های توصیفی و توزیع فراوانی پاسخگویان

توزیع فراوانی ویژگی‌های پاسخگویان

در جدول‌های زیر توزیع فراوانی ویژگی‌های پاسخگویان برحسب تجربه حرفه‌ای، تحصیلات، رشته تحصیلی، درجه نظامی و محل خدمت ذکر شده است.

میزان تجربه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد	میزان تجربه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد
تجربه ۵ تا ۱۰ سال	۱۹	۱۲/۸	۱۲/۸	تجربه ۵ تا ۱۰ سال	۲۸	۱۸/۸	۱۸/۸
تجربه ۱۰ تا ۱۵ سال	۷۹	۵۳/۰	۶۵/۸	تجربه ۱۰ تا ۱۵ سال	۸۷	۵۸/۴	۷۷/۲
تجربه بیش از ۱۵ سال	۵۱	۳۴/۲	۱۰۰/۰	تجربه بیش از ۱۵ سال	۳۴	۲۲/۸	۱۰۰/۰
	۱۴۹	۱۰۰/۰			۱۴۹	۱۰۰/۰	
میزان تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی	درصد	نوع رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد
کارشناسی	۱۲۱	۸۱/۲	۸۱/۲	علوم نظامی گرایش مالی	۱۲۱	۶/۷	۶/۷
کارشناسی ارشد	۲۷	۱۸/۱	۹۹/۳	حسابداری	۲۷	۸/۷	۱۵/۴

آسیب‌شناسی و رتبه‌بندی شاخص‌های مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نزاجا/ ۱۱۷

۱۰۰/۰	۸۴/۶	۱	مدیریت	۱۰۰/۰	۰/۷	۱	دکتری
-	-	-	سایر رشته‌ها		۱۰۰/۰	۱۴۹	
	۱۰۰/۰	۱۴۹					
درصد فراوانی تجمعی	درصد فراوانی	فراوانی	یگان خدمتی	درصد فراوانی تجمعی	درصد فراوانی	فراوانی	درجه نظامی
۲۸/۹	۲۸/۹	۴۳	ریاست کنت	۳۶/۲	۳۶/۲	۵۴	تا سروان
۷۲/۵	۴۳/۶	۶۵	ریاست دارایی	۹۴/۶	۵۸/۴	۸۷	تا سرهنگ دومی
۱۰۰/۰	۲۷/۵	۴۱	ریاست بودجه و اعتبارات	۱۰۰/۰	۵/۴	۸	سرهنگ تمامی و بالاتر
	۱۰۰/۰	۱۴۹			۱۰۰/۰	۱۴۹	

آمارهای توصیفی شاخص‌های تحقیق

بر اساس جدول زیر، آمارهای توصیفی شاخص‌های محیطی شامل کمینه، بیشینه، انحراف معیار و واریانس است. بر اساس جدول‌های زیر میانگین شاخص‌های فردی از دو شاخص دیگر بیشتر است. همچنین، انحراف معیار و واریانس شاخص‌های سازمانی پراکندگی بیشتری دارد.

وارانس	انحراف معیار	میانگین	پیشینه	کیفیت	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	تعداد	شاخص‌های محرک تغییر
					درصد	درصد	درصد	درصد	درصد		
					خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	تعداد	
۰.۵۲۱	۰.۷۲ ۲۱	۴.۲۷۰۱	۵.۰۰	۲.۰۰	۵۰۲	۵۲۳	۱۵۴	۱۳	۰	۱۴۹	شاخص‌های محیطی
					%۴۲	%۴۴	%۱۳	%۱	%۰		
۰.۵۳۴	۰.۷۳ ۰۶	۴.۲۴۳۹	۵.۰۰	۲.۰۰	۶۰۳	۶۷۲	۱۹۳	۲۲	۰	۱۴۹	شاخص‌های سازمانی
					%۳۵	%۴۵	%۱۸	%۲	%۰		
۰.۵۳۲	۰.۷۲ ۹۴	۴.۲۷۶۱	۵.۰۰	۲.۰۰	۴۴۷	۴۵۱	۱۳۱	۱۴	۰	۱۴۹	شاخص‌های فردی
					%۴۳	%۴۳	%۱۳	%۱	%۰		

آزمون فرضیه‌های تحقیق

در جدول زیر خلاصه نتایج آزمون آماری فرضیه‌های تحقیق ارائه شده است:

شاخص‌های سه گانه تحقیق	طبقه‌بندی گروه‌ها	طبقات	تعداد	احتمال مشاهده شده	آزمون احتمال	سطح معناداری	آزمون فرضیه‌ها
فرضیه اول) موانع محیطی	گروه اول	≤ 3	۲	۰.۰۱	۰.۵۰	۰.۰۰۰ ^a	H ₀ رد شد
	گروه دوم	> 3	۱۴۷	۰.۹۹			
	مجموع		۱۴۹	۱.۰۰			
فرضیه دوم) موانع سازمانی	گروه اول	≤ 3	۱	۰.۰۱	۰.۵۰	۰.۰۰۰ ^a	H ₀ رد شد
	گروه دوم	> 3	۱۴۸	۰.۹۹			
	مجموع		۱۴۹	۱.۰۰			
فرضیه سوم) موانع فردی	گروه اول	≤ 3	۰	۰.۰۰	۰.۵۰	۰.۰۰۰ ^a	H ₀ رد شد
	گروه دوم	> 3	۱۴۹	۱.۰۰			
	مجموع		۱۴۹	۱.۰۰			

بر اساس سطح معناداری آزمون دو جمله‌ای که کمتر از ۰/۰۵ است، فرض H₀ برای هر سه فرضیه رد می‌شود. بنابراین موانع محیطی، سازمانی و فردی- انسانی از شاخص‌های مؤثر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نزاجا می‌باشد.

آزمون رتبه‌بندی شاخص‌های تحقیق

بر اساس نتایج جدول‌های زیر شاخص‌های فردی- انسانی، سازمانی و در نهایت محیطی در درجه اهمیت در سطح معناداری ۹۵٪ قرار دارند. همچنین بر اساس نتایج رتبه‌بندی فریدمن و سطح معناداری آزمون، سه شاخص؛ «عدم وجود استانداردهای تعریف شده در تنظیم بودجه عملیاتی در سطح ملی و دولت، عدم هماهنگی کافی میان دولت با مجلس در جهت تصویب بودجه و وجود قوانین و مقررات دست و پا گیر و دیوان‌سالاری اداری پیچیده در دولت» از دیدگاه پاسخگویان به ترتیب مهم‌ترین

چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی نزاچا در شاخص‌های محیطی هستند. از طرف دیگر، بر اساس نتایج رتبه‌بندی فریدمن و سطح معناداری آزمون، سه شاخص؛ «عدم توجه به نیازهای واقعی در تدوین راهبردهای مالی و حسابداری، عدم ثبت حسابداری تعهدی برای اجرای بودجه عملیاتی و تعدد سلسله مراتب سازمانی در نزاچا» از دیدگاه پاسخگویان به ترتیب، مهم‌ترین چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی نزاچا در شاخص‌های سازمانی هستند. در نهایت، بر اساس نتایج رتبه‌بندی فریدمن و سطح معناداری آزمون، سه شاخص؛ «عدم هماهنگی رشته تحصیلی با جایگاه سازمانی، عدم آموزش کافی کارکنان در امور حسابداری دولتی و صنعتی در موارد خاص و رویکرد مدیریت مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات به جای رویکرد مدیریت نتیجه‌گرا» از دیدگاه پاسخگویان به ترتیب مهم‌ترین چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی نزاچا در شاخص‌های سازمانی هستند.

رتبه‌بندی شاخص‌های سه فرضیه

آزمون رتبه بندی فریدمن	
۱۰۴۳	تعداد
۲۰۸۳	کای اسکوئر
۲	df
۰.۳۵۳	سطح معناداری
a. Friedman Test	

رتبه میانگین	
۱.۹۷	شاخص‌های محیطی
۲.۰۰	شاخص‌های سازمانی
۲.۰۲	شاخص‌های فردی

نتیجه‌گیری

براساس نتایج آماری تحقیق هر سه شاخص محیطی، سازمانی و فردی- انسانی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نزاجا مؤثر می‌باشند. همچنین با بررسی جزئیات نتایج، مهم‌ترین موانع اجرایی در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در هر سه حوزه محیطی، سازمانی و فردی- انسانی در جدول زیر منعکس شده است:

نتایج تحقیق	فرضیه‌های تحقیق	پرسش تحقیق
پذیرفته شد	فرضیه اول) موانع محیطی یکی از آسیب‌های جدی بر بودجه‌ریزی است که بر سطوح مختلف سازمانی تاثیر می‌گذارد.	پرسش تحقیق) موانع محیطی، سازمانی و فردی نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌ عملیاتی نزاجا کدام است؟
پذیرفته شد	فرضیه دوم) موانع سازمانی یکی از آسیب‌های اساسی بر بودجه‌ریزی است که سطوح مختلف سازمان را تحت تاثیر قرار می‌دهد.	
پذیرفته شد	فرضیه سوم) موانع فردی یکی از آسیب‌های جدی بر بودجه‌ریزی است که پیاده‌سازی نظام بودجه و نیروی عملیاتی را با مشکل مواجه می‌کند.	

در حوزه شاخص‌های محیطی می‌توان با الگوبرداری از تجربه‌های موفق در سطح دنیا نسبت به تدوین استانداردهای ملی حسابداری و بودجه‌ریزی عملیاتی اقدام کرد. اهمیت این اقدام تا آنجا خواهد بود که مبنایی فنی و تخصصی را برای سازمان‌ها، نهادهای دولتی و عمومی برای پیاده‌سازی و به‌کارگیری نظام بودجه‌ریزی عملیاتی فراهم خواهد آورد. مهم‌ترین نتیجه این اقدام رسیدن به درک مشترک در بدنه دولت و نهادهای وابسته به بودجه عمومی دولت خواهد بود که فرایند پیشنهاد و تصویب، اجرای بودجه عملیاتی و کنترل آن را آسان خواهد کرد.

همچنین، به منظور توجه و تأکید بر نیازهای واقعی نزاجا در تدوین راهبرد بودجه‌ریزی، برقراری ارتباط منطقی میان اهداف کلان، راهبردهای سازمانی و

راهکارهای مدت‌دار، مهم‌ترین اقدام خواهد بود. البته برقراری ارتباط مناسب تنها و به خودی، خود برطرف کننده این مشکل نخواهد بود. در بدنه فرماندهان و تصمیم گیرندگان نزاجا در زمان ارائه پیشنهاد بودجه رویکردهای یگانی باید جای خود را به رویکردهای کلان سازمانی بدهد. این موضوع نیازمند فرهنگ‌سازی و کسب دیدگان کلان نسبت به مشکلات و مسائل خواهد بود.

در نهایت، ناهماهنگی رشته تحصیلی با جایگاه سازمانی اصلی‌ترین مانع فردی و انسانی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نزاجا است؛ از این رو پیشنهاد می‌شود نسبت به تدوین رشته تخصصی حسابداری با گرایش بودجه‌ریزی در دانشگاه‌های آجا و نزاجا اقدام گردد. همچنین عدم آموزش کافی کارکنان در امور حسابداری دولتی به عنوان دومین شاخص مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی با برنامه‌ریزی و برگزاری دوره‌های ضمن خدمت قابل رفع است. در نهایت، رویکرد مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات به جای رویکرد مدیریت نتیجه‌گرا، به عنوان شاخص سومین شاخص مؤثر بر متغیر وابسته تحقیق مستلزم تغییر در قوانین و مقررات در سطح دولت و اصلاح نظام دیوان‌سالاری در سطح آجا و نزاجا می‌باشد تا در مقابل دادن آزادی عمل بیشتر، مدیر در مقابل نتایج مجموعه تحت امرش پاسخگو گردد.

فهرست منابع

۱. اله‌کرمی، علی، بررسی و شناسایی الزامات و موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه پیام نور مرکز تهران، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، ۱۳۸۹.
۲. اردکانی، مهدی، شناسایی و تحلیل موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی در دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی مستقر در استان یزد)، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه یزد، ۱۳۸۸.
۳. ابراهیمی‌نژاد مهدی و فرج‌وند اسفندیار، بودجه از تنظیم تا کنترل، انتشارات سمت، چاپ سوم بهار، ۱۳۸۲.
۴. احمدی، محمد علی، اصول بودجه و مبانی بودجه‌ریزی، نور علم، چاپ اول، ۱۳۸۲.
۵. بابایی، حسن، بودجه‌ریزی دولتی در ایران از نظریه تا سیاست، انتشارات چاپ و نشر بازرگانی وابسته به پژوهش‌های بازرگانی، چاپ سوم، ۱۳۸۳.
۶. بازرگان، عباس و همکاران، روش‌های پژوهش در علوم رفتاری، چاپ هشتم، تهران: موسسه نشر آگاه، ۱۳۸۳.
۷. پناهی، علی و همکاران، بودجه‌ریزی در ایران: بودجه و دست‌اندرکاران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، ۱۳۸۷.
۸. حسن‌آبادی و نجار صراف، مدل جامع بودجه‌ریزی عملیاتی، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ چهارم، ۱۳۸۸.
۹. حضوری، محمد جواد، گفتارهایی در تئوری‌های بودجه، مهکامه، چاپ اول، ۱۳۹۰.
۱۰. خاکی، غلامرضا، روش تحقیق با رویکرد پایان‌نامه‌نویسی، انتشارات بازتاب، چاپ سوم، ۱۳۸۶.
۱۱. دادرسی، فریدون، بررسی زمینه‌های اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در بستر قانون محاسبات عمومی کشور از دیدگاه ذی‌حسابان، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۸۷.

۱۲. زینالی، مهدی؛ خردمند، اکبر، بررسی موانع و مشکلات استقرار سامانه بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌های استان آذربایجان شرقی، مقاله پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، ۱۳۸۸.
۱۳. شباهنگ، رضا، حسابداری مدیریت، تهران: مرکز تحقیقات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰.
۱۴. عزیزی، غلامرضا، فراگرد تنظیم بودجه دولتی بر اساس جی اف اس، تهران: انتشارات شهر آشوب، ۱۳۸۲.
۱۵. فرزیب، علیرضا، نظام نوین بودجه‌ریزی در ایران: آشنایی با نظام آمارهای مالی دولت، شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر، چاپ دوم، زمستان ۱۳۸۴.

16. Ball, I/ and Bradbury (1998), "The New Zealand Experience, Accounting & Business, march 1998/
17. Christine, Teresa/ (2005), Government Performance: Lessons and Challenges, OECD Journal on Budgeting, Vol/5 Issue 1/
18. Dixon, (2001), Budget reform in change resistant environments, World bank, PREM note/
19. Teresa Curristine, Zsuzsanna Lonti and Isabelle Joumard, (2007), Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities * OECD Journal on Budgeting/
20. Macky, duncanj (2003), Effective financial planning for library and information service Eurpa publication/
21. Gaebler, T, and Osborne, A (1992) Entrepreneurial Government Makes Good Sense/ The Public Manager, 21, 3: 4-6/
22. Hassan A/ G/ Ouda, PhD(2011), Suggested Framework for Implementation of Performance Budgeting in the Public Sector of Developing Countries With special focus on Egypt
23. McGill, Ronald/ (2001) "Performance Budgeting/" International Journal of Public Sector Management 14 (5): 376-90/
24. Marti, C/, (2010), " Performance Budgeting and Accrual Budgeting: A Comparison of the Transatlantic United Kingdom, New Zealand and Australia, Paper presented at the 6th dialogue on " Rethinking Financial Management in the Public Sector/
25. OECD, (2007), "Performance Budgeting in OECD Countries, OECD/

26. Pallot, J/ and Ball, I/” Resource accounting and budgeting: The New Zealand Experience,” Public administration autumn 1996/
27. Pyhrr, Peter A/ (1973), Zero-Based Budgeting: a Practical Management Tool for Evaluating Expenses, New York: John Wiley&Sons/
28. Robinson, Marc/ (2005) Performance Budgeting: Lessons from a Comparative Overview, in Bourmistrov and F/ Mellemvik, International Trends and Experiences in Government Accounting, Oslo: Cappelen Akademisk Forlag/
29. Robinson, M/ (2009), “A Basic Model of Performance-Based Budgeting, Technical Notes and Manuals, International Monetary Fund/
30. Rubin, I/ and J/ Kelly/ (2005), “Budget and Accounting Reforms”, in E /Ferlie, L/E /Lynn, Jr/and C /Pollitt (eds/), The Oxford Handbook of Public Management, pp/590-639, Oxford University Press, Oxford, United Kingdom/
31. Shah, A & Shen, C/ (2008), “A Primer on Performance Budgeting”, Washington, DC :World Bank
32. Schick, A/, (2008), “Getting Performance Budgeting to Perform, May, 2008/
33. Scott, G/ (1996), “Government Reform in New Zealand,” International Monetary Fund, Washington DC, October 1996/