

بررسی چالش‌های موجود در استقرار بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی در ایران

اسفندیار محمدی^۱، ایوب نورملکی^۲

^۱ کارشناسی ارشد، مدیریت بازرگانی گرایش مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر (مبدأ) - دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام (مهمان)، ایلام، ایران

^۲ دانشیار، دانشکده مدیریت، دکتری مدیریت مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام، ایلام، ایران

چکیده

بودجه شاهرگ حیاتی دولت است، زیرا دولت تمامی فعالیت‌های مالی خود را در چهارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد. از سوی دیگر از آنجا که در سیستم بودجه‌ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه‌جویی و بازدهی درقبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شوند لذا از منابع بدرستی استفاده نشده و حتی به هدر می‌روند. یکی از راه کارهای مطرح جهت استفاده و مدیریت بهتر بودجه استفاده از بودجه عملیاتی به جای بودجه‌ریزی سنتی است. هدف این تحقیق "بررسی بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی و چالش‌های آن در ایران" می‌باشد. روش تحقیق مورد استفاده در این تحقیق، توصیفی و از نوع همبستگی بوده است. در این پژوهش نظر متخصصان و کارشناسان در امور بودجه‌ریزی و خبرگان مدیریتی در شهر ایلام در خصوص بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی جمع‌آوری شد که تعداد آنها ۲۹۵ نفر هستند. نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران، ۱۶۷ نفر انتخاب گردیده است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه بوده که از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شد و پایایی آن‌ها با استفاده از آلفای کرونباخ ۰.۸۷۳ بدست آمده است. که نشانگر تائید پایایی پرسشنامه مورد نظر می‌باشد. نهایتاً مجموعه داده‌ها به کمک نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیات پژوهش با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و همبستگی اسپیرمن نشان دادند که بین ابعاد بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: بودجه، بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی.

۱- مقدمه

تحولات و پیچیدگی‌های عصر حاضر نیاز دولتها را جهت اعمال تدابیری منطقی به خصوص اقدام به برنامه‌ریزی صحیح، تصمیم‌گیری و مدیریت علمی و ایجاد هماهنگی در امور مربوط به نیازمندی‌های جوامع مطرح ساخته است. استفاده از روش‌های نوین بودجه بندی علاوه بر این که از کندی کار دستگاه‌های دولتی و اسراف اموال عمومی جلوگیری می‌کند، در پیشبرد مقاصد اجتماعی و اقتصادی نیز بسیار مؤثر بوده و دولت‌ها از این طریق می‌توانند منابع ملی را به نحو عادلانه و مطلوب در بین اهداف مطلوب جامعه توزیع می‌نمایند (احمدی، ۱۳۸۶). بودجه شاه‌رگ حیاتی دولت است، زیرا دولت تمام فعالیت‌های مالی خود اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متعدد و متنوع خود را در چهارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد بنابراین بودجه آینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت بوده و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می‌نماید (پناهی، ۱۳۸۶). روند متداول بودجه‌ریزی در کشور، اطلاعات کافی در خصوص نتایج هزینه‌کرد اعتبارات و میزان اثر بخشی و کارایی برنامه به دست نمی‌دهد و همچنین دارای افق برنامه‌ریزی کوتاه مدت بوده و محدودیت اقتدار مدیریت در کنترل هزینه‌ها و نظارت بر اجرای هر واحد را موجب می‌شود (حسن آبادی، ۱۳۹۰). از آنجا که در سیستم بودجه‌ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه‌جویی و بازدهی درقبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شوند لذا از منابع بدرستی استفاده نشده و حتی به هدر می‌روند. از طرفی افزایش یا کاهش بودجه دستگاه‌ها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه زنی آنها بوده و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسئولیت‌پذیری آنان کمرنگ می‌باشد. علاوه بر این در کشور ما بودجه با مسائل اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، بیکاری، اشتغال و تورم و بطور کلی رونق و رکود اقتصادی در ارتباط است و از سوی دیگر در اکثر سال‌ها با کسری بودجه مواجه است (عسگری آزاد، ۱۳۸۸). گرایش به بودجه‌ریزی عملیاتی در سراسر جهان روز به روز در حال افزایش است. ایران نیز مانند سایر کشورها، بودجه‌ریزی عملیاتی را به منظور بهبود برنامه‌ریزی بودجه‌ای و مدیریت مالی خود پذیرفته است. انتظار می‌رود که استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی دولت را شفاف‌تر و پاسخ‌گوتر سازد. اما در این راه مشکلات و چالش‌هایی وجود دارد، از این رو در روند کنونی باید اصلاحات اساسی صورت گیرد. در این مقاله سعی بر این شده تا این چالش‌ها شناسایی شود.

۲- ادبیات تحقیق

۱-۲- سیر تطور بودجه و بودجه‌ریزی

از زمان پیدایش واژه بودجه، تعاریف متعددی از آن بعمل آمده است که با توجه به نوع برداشت و نگاه افراد به موضوع بودجه متفاوت می‌باشد. در ابتدای امر، بودجه صرفاً "به معنای بودجه نویسی مطرح بود. به همین دلیل تعاریفی که از این واژه صورت گرفته، معنای بودجه‌نویسی را در اذهان تداعی می‌نمایند (یوسفی نژاد، ۱۳۸۷). مفهوم و تعریف بودجه را از دیدگاه علمی و دیدگاه قانونی می‌توان مورد بررسی قرار داد.

از دیدگاه عرفی و علمی عموماً مشتمل بر تعاریفی است که از سوی صاحب‌نظران و اندیشمندان اقتصادی ارائه گردیده است. به عنوان نمونه در تعریفی از بودجه آمده است: بودجه عبارتست از نگاه داشتن حساب دخل و خرج دولت و ایجاد توازن میان درآمدها و هزینه‌ها تا در اثر آن کسری بودجه پیش نیاید (بابائی، ۱۳۸۹).

از نظر قانونی نیز در ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور مصوب یکم شهریور ماه سال ۱۳۶۶ کشور بودجه به صورت زیر تعریف شده است: "بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می‌گردد و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدفهای قانونی می‌شود بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود" (شیخ دودودی، ۱۳۹۱).

بطور کلی قبل از مشروطیت و در دوران طولانی حکومت شاهنشاهی در ایران، نظارت مردم بر بودجه در حداقل بوده و شاهان در راس حکومت قرار داشتند و چگونگی اخذ مالیات از مردم توسط آنان صورت می‌گرفت. با پیدایش انقلاب مشروطه، در زمینه

بودجه قوانینی رواج یافت که عمدتاً از قوانین فرانسه نشأت گرفته بود. در ایران اولین بودجه کشور را به روش جدید پس از مشروطیت، صنایع الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی تهیه و تقدیم مجلس نمود. این روش تا سال ۱۳۲۰ هجری شمسی به همین منوال ادامه داشت و اداره امور بودجه بر عهده وزارت دارایی بود. در سالهای ۱۳۲۷ همراه با بودجه جاری، بودجه عملیات شرکت های دولتی نیز تهیه و به مجلس تسلیم شد. در سال ۱۳۴۰ کلیه امور مربوط به بودجه عمرانی به سازمان برنامه و تمامی امور مربوط به بودجه عادی به وزارت دارایی محول شد. از سال ۱۳۴۶ وظیفه تهیه بودجه عادی و عمرانی که به طور جداگانه در دفتر مرکزی برنامه ریزی و دفتر مرکزی بودجه تهیه می شدند به واحد جدیدی بنام «دفتر مرکزی طرح و بودجه» واگذار شد. در سال ۱۳۴۷ برنامه پنجساله چهارم تصویب گردید و برنامه عمرانی پنجساله پنجم از سال ۱۳۵۲ اجرایی شد و تا سال ۱۳۵۶ ادامه داشت (احمدی، ۱۳۸۶).

از سال ۱۳۵۸ تا سال ۱۳۶۷ مصادف با پیروزی انقلاب و شروع جنگ، بخاطر مشکلات پدید آمده عملاً اتفاق مهمی در روند تهیه و تنظیم بودجه کل کشور بوجود نیامد. در سال ۱۳۶۸ برنامه اول توسعه بعد از انقلاب اسلامی به تصویب مجلس رسید و تا سال ۱۳۷۳ ادامه داشت. در این سالها اهداف بودجه در قالب برنامه های پنج ساله اداه یافت تا در سال ۱۳۸۴ تهیه بودجه بروش عملیاتی مورد تأکید مسئولین قرار گرفت و بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ نیز بر همین اساس تهیه و به کلیه دستگاههای اجرایی ابلاغ و در نهایت به مجلس تقدیم و به تصویب رسید (کردبچه، ۱۳۸۶).

۲-۲- مسیر و خاستگاه بودجه ریزی عملیاتی

رکود اقتصادی سالهای ۱۹۳۰ ناشی از جنگ جهانی دوم منجر به مجموعه مشکلات جدیدی شد که در جهت حل این مشکل ایجاد نظام بودجه دوگانه هزینه های جاری و سرمایه ای بعمل آمد. هدف این اصلاح که بخصوص در کشورهای اسکندیناوی انجام شد ایجاد یک بودجه سرمایه ای بود که فقط از طریق استقراض تامین مالی شده و دارایی های حاصل از آن دارای طول عمر بیشتری بوده و قادر به ایجاد درآمد و در نتیجه بازپرداخت هزینه های وام اخذ شده در آینده باشد. با گسترش فعالیت های دولت آقای سرجان هیکس برای اولین بار در کارهای خود ابعاد اقتصادی را وارد ساختار بودجه دولت کرد که این اقدام او تاثیر بسزایی در ساختار بودجه کشور انگلیس داشت- در دهه ۱۹۵۰ اصلاحات بودجه ای دو وجه متمایز داشت: ۱- در کشورهای صنعتی توجه بیشتر به سوی کاهش کنترل های قانونی معطوف گردید در حالی که در کشورهای در حال توسعه بودجه بعنوان عاملی برای بحرکت درآوردن برنامه های توسعه و به حداقل رساندن تفاوت های نهادی بین دستگاه های مالی سنتی و دستگاه های برنامه ریزی سازمان یافته مورد تأکید قرار گرفت (فرچوند، ۱۳۹۲). کاهش کنترل قانونی نهایتاً منجر به ایجاد نظام بودجه ریزی عملیاتی شد که برای اولین بار توسط کمیسیون اول (هورر) به کنگره آمریکا پیشنهاد شد و کنگره نیز اجرای آنرا در ارتش پیشنهاد نمود و در سال بعد از آن استفاده از این نظام در دولت فدرال الزامی شد. این نظام در دهه ۱۹۶۰ با شکست روبرو شد- در این دهه جنبش تغییرات بودجه ای از کشورهای انگلیس، کانادا و آمریکا آغاز شد. در آمریکا آقای مک ناما را به همراه آقای چارلز هیتچز بودجه ریزی PPBS را مطرح و در وزارت دفاع آنرا بکار گرفت که ۳۵ سال از این روش استفاده شد (البته در بعضی از دستگاه های دیگر نیز بکار گرفته شد) ضمن اینکه در همین دهه (۱۹۶۰) نوع دیگری از بودجه بنام بودجه ریزی بر مبنای صفر توسط آقای پیتز فیبر مطرح و در وزارت کشاورزی آمریکا بکار گرفته شد که با موفقیت همراه نبود (دایموند، ۲۰۰۹). اصلاحات دهه ۱۹۶۰ و تغییرات دهه قبل تلاش برای اجرای شقوق جدید بودجه ریزی عملیاتی در کشورهای در حال توسعه ایجاد شد. در دهه ۱۹۷۰ بودجه ریزی بر مبنای صفر در ایالت جورجیا آمریکا بکار گرفته شد که بدلیل مشکلاتی که بوجود آمد در سال ۱۹۸۱ کنار گذاشته شد (رونالد، ۲۰۱۱). در همین دهه نوعی از بودجه ریزی بنام بودجه ریزی اضافی در کشور کانادا مورد استفاده قرار گرفت که بودجه به ۹ لفاف تقسیم می شد- در همین زمان روش دیگری بنام بودجه بندی بر مبنای مدیریت هدفمند مطرح که بنا به دلایلی مورد استفاده قرار نگرفت. در دهه ۱۹۸۰ بودجه ریزی بر مبنای عملکرد (عملیاتی) در ۴۷ ایالت از ۵۰ ایالت آمریکا مورد استفاده قرار گرفت و در سال ۲۰۰۴ سازمان مدیریت و بودجه آمریکا از سازمان های دولتی درخواست کرد که برای سال مالی ۲۰۰۵ و سالهای بعد از آن نظام بودجه ریزی عملیاتی را مبنای کار خود قرار دهند (گاستافسون، ۲۰۰۸).

۲-۳- اهداف و مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی

تضمین و تحکیم پاسخگویی در سطوح مختلف مدیریتی، تحقق رویکرد خروجی محوری، اعطای اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای تولید خروجی‌های مورد نظر، ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قرار دادن نتایج عملکرد بعنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات و تصمیم‌گیری در رابطه با ارزیابی عملکرد مدیران، تولید اطلاعات مدیریتی و مالی شفاف برای تصمیم‌گیری در رابطه با افزایش، کاهش و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای، رهایی از روزمرگی و نیل به سمت برنامه‌ریزی بلندمدت و هزینه‌کرد براساس برنامه، افزایش توانمندی مدیران در مدیریت منابع مالی، فیزیکی، انسانی و اطلاعاتی، کاهش فساد و رانت خواری در سطوح مختلف اجرایی و تصمیم‌گیری، ارائه مبنایی صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، تعیین نتایج قابل‌سنجش و مورد انتظار، تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری روی مهمترین مسایل و چالشهایی که دستگاه اجرایی با آن مواجه است و ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که بطور مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل، ارزش‌یابی و گزارش عملکرد در ارتباط می‌باشد، از جمله مهمترین اهداف و مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شوند (عزیزی، ۱۳۸۶).

۲-۴- چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی که اطلاعات بودجه و عملکرد را به طور اثربخش با یکدیگر تلفیق می‌کند و راهنمای خوبی برای جهت‌دهی فعالیت‌های روزانه سازمانها نیز می‌باشد، مستلزم صرف زمان و رهبری مؤثر و اثربخش است. چالش‌های اجرایی این نظام را می‌توان پشت‌سر گذاشت به شرط آنکه این چالش‌ها بخوبی درک و به شکل فعال مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرند (بابائی، ۱۳۸۶). اهم چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی بقرار ذیل می‌باشد:

- ۱- دشواری تعریف فعالیت‌های هر برنامه
- ۲- پیچیده بودن شناسایی هزینه فعالیت‌ها
- ۳- مشکل شدن توجیه بودجه در برنامه عملکرد سالانه
- ۴- مشکلات ناشی از تغییر در نحوه تخصیص‌ها و ساختارهای بودجه‌ای
- ۵- ایجاد مقاومت توسط مدیران برنامه‌ها
- ۶- پیچیده بودن فرآیند ارتقای سیستم‌های تکنولوژی اطلاعات
- ۷- عدم هماهنگی بین نهادهای سیاست‌گذار به منظور بستر سازی و ایجاد مقدمات لازم
- ۸- توجیه نبودن سطوح برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و همچنین مدیران و کارشناسان سازمان‌های دولتی
- ۹- عدم انطباق چارچوب حسابداری متعارف (موجود) با نظام مطلوب حسابداری تعهدی بودجه
- ۱۰- فقدان تمهیدات لازم از سوی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای فراهم ساختن محیط سازمانی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی
- ۱۱- نبود سیستم سخت افزاری و برنامه‌های نرم افزاری توأم با نیروهای متخصص در زمینه امور مالی
- ۱۲- تأخیر در استقرار مدیریت جامع عملکرد در دستگاه‌ها بعنوان پیش‌نیاز بودجه‌ریزی عملیاتی (فرج‌وند، ۱۳۹۲)

۲-۵- الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران

الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران را می‌توان به دو دسته الزامات فنی و الزامات قانونی تقسیم نمود. الزامات فنی شامل موارد زیر است:

- ۱- هدف گذاری کمی و قابل سنجش در راستای تحقق اهداف آرمانی (سند چشم انداز).
- ۲- تعیین شیوه‌های گوناگون برای رسیدن به اهداف مانند تولید خدمت، خرید خدمت و...
- ۳- الویت‌بندی اهداف با توجه به محدودیت منابع

- ۴- احصا و طبقه‌بندی و تعریف برنامه‌ها و فعالیت‌های واحدهای سازمانی در قالب اهداف استراتژیک و ماموریت‌های سازمانی
- ۵- تعیین قیمت تمام شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه‌های مربوط
- ۶- تنظیم لایحه بودجه با رویکرد هدفمند و عملیاتی و بر اساس تعیین برنامه‌ها و فعالیت‌ها و قیمت تمام شده آنها
- ۷- توزیع منابع در چهارچوب ارقام مذکور در قوانین بودجه بین کوچکترین واحدهای سازمانی که انجام دهنده برنامه‌ها و فعالیت‌ها می‌باشد متناسب با کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت
- ۸- تنظیم تفاهم‌نامه‌های مدیریتی میان مدیران بالاتر با مدیران واحدهای عملیاتی برای انجام برنامه‌ها و فعالیت‌ها بر اساس قیمت تمام شده
- ۹- اعطای اختیارات لازم به مدیران مجری برای تدوین فرآیندها و انجام اصلاحات اداری، مالی و استخدامی بمنظور تحقق اهداف تعیین شده متناسب با قیمت تعیین شده.
- ۱۰- تعریف نظام‌های نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه و محصول بجای کنترل فرآیند انجام وظایف
- ۱۱- تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق اهداف تعیین شده در تفاهم‌نامه.
- ۱۲- تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی و قیمت تمام شده
- ۱۳- در یافت گزارشهای عملکردی و انطباق با اهداف آرمانی و استراتژیک و اتخاذ تصمیم برای تنظیم برنامه‌های بعدی.
- ۱۴- باور مسئولین و دست‌اندرکاران به مدیریت علمی و سیستمی. ۱۵- استقرار یک سیستم اطلاعات مدیریت جامع (عسگری آزاد، ۱۳۸۸).

براساس الزامات قانونی مجلس شورای اسلامی در بند «ز» تبصره یک قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و جزء (۲) بند (ب) تبصره (۴) قوانین بودجه سالهای ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ و مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، دولت را ملزم کرده است که نسبت به اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات اقدام نماید.

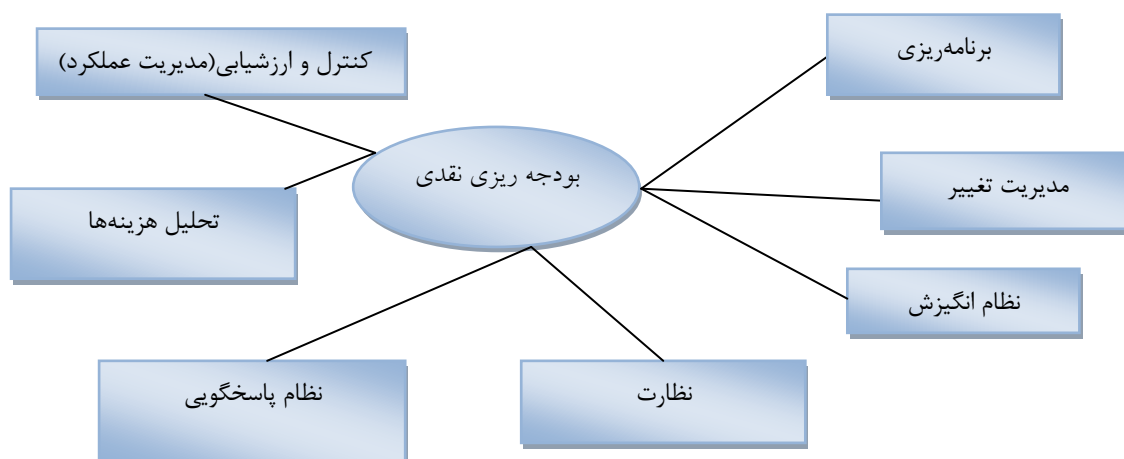
۲-۶- عناصر و مولفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی

براساس مطالعات انجام شده و باتوجه به قوانین و مقررات وضع شده در داخل کشور از جمله مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و بنا به عقیده آقایان محمد حسن آبادی و علیرضا نجار صراف (سال ۱۳۹۰) که اخیراً "مدلی بنام مدل الماس در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه کرده اند در می‌یابیم که عواملی همچون برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)، مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی بعنوان عناصر و مولفه‌های استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی بشمار می‌روند. عامل‌های برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) بعنوان عوامل اصلی محسوب شده و عامل‌های مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی بعنوان عوامل کمک کننده و توانمندساز می‌باشند. در برنامه‌ریزی، برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی در یک قالب بلند مدت طراحی می‌شوند که برگرفته از برنامه پنجساله و سیاست‌های کلی کشور می‌باشند و در برنامه پنجساله اهداف بلند مدت که همان پیامدها و نتایج کلان هستند، مشخص می‌شوند. دستگاه‌های اجرایی براساس سهم تعریف شده در قانون برنامه و ماموریت سازمانی خود برنامه راهبردی سه الی پنجساله‌ای را تنظیم و تدوین می‌کنند که در آن اهداف و پیامدهای بلند مدت و نیز اهداف کمی بلند مدت یا همان پیامدهای میانی تعریف می‌گردد. سپس دستگاه‌های اجرایی با برش سالانه از برنامه راهبردی خود، سند بودجه عملیاتی خود را که همان برنامه سالانه نام دارد برای پیشنهاد بودجه، تامین اعتبار و ارزیابی عملکرد تنظیم می‌کنند. در برنامه سالانه اهداف کمی سالانه بر اساس اهداف بلندمدت راهبردی تعیین می‌شوند که پیامدهای سالانه را نشان می‌دهند. در حوزه کنترل و ارزشیابی یا همان مدیریت عملکرد متناسب با اهداف سالانه پیامد محور، شاخص‌های عملکرد و سپس اهداف کمی برنامه‌ای تعیین شده که این اهداف پیامدهای برنامه‌ای را برای یکسال مشخص می‌کند. در این مرحله اهداف کمی برنامه‌ای خروجی محور، خروجی‌های برنامه را برای رسیدن به پیامدهای برنامه‌ای تعیین و شاخص‌های عملکرد متناظر آن نیز تعریف می‌شوند. در

مرحله آخر بودجه دستگاه‌های اجرایی براساس قیمت تمام شده خروجی‌های برنامه‌ای که در حوزه تحلیل هزینه‌ها بدست می‌آید، تهیه می‌گردد و در پایان سال انحراف شاخص‌های مالی و غیرمالی با برنامه سالانه و بودجه مصوب و بودجه عملکرد در حوزه مدیریت عملکرد و براساس گزارشات عملکرد دستگاه‌های اجرایی تعیین می‌شوند که نتایج آن منجر به اصلاح فرآیندها، مدیریت برنامه‌ها، اصلاح برنامه‌های راهبردی و سالانه و در برخی از موارد اصلاح برنامه‌های توسعه نیز می‌گردد. عناصر مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی نیز به تحقق استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی بصورت یکپارچه کمک می‌کنند. عنصر مدیریت تغییر کمک می‌کند که تغییر نظام بودجه ریزی بصورت اثربخشی اتفاق افتد و عنصر نظام انگیزش به اختیارات مدیران می‌پردازد و حوزه فعالیت آنان را در این نظام بودجه ریزی گسترش داده و اجازه اعمال مدیریت در بکارگیری ورودی‌ها و تغییر فرآیند‌ها برای تولید خروجی‌ها و پیامدهای مورد نظر را به آنان می‌دهد. عنصر نظام پاسخگویی نیز با کمک عنصر کنترل و ارزشیابی یا همان مدیریت عملکرد در قالب مدیریت قراردادی یا همان استفاده از تفاهم‌نامه‌های عملکردی به ارزیابی عملکرد مدیران و برنامه‌ها در قالب اهداف، پیامدها و خروجی‌های مشخص تعیین شده در برنامه‌های سالانه یاری می‌رساند.

۳- مدل و فرضیه‌های تحقیق

- ۱- بین برنامه ریزی و بودجه ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۲- بین تحلیل هزینه‌ها و بودجه ریزی نقدی عملیاتی در رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۳- بین نظارت و بودجه ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۴- بین کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) و بودجه ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۵- بین مدیریت تغییر و بودجه ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۶- بین نظام انگیزش و بودجه ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۷- بین نظام پاسخگویی و بودجه ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.



شکل شماره ۱. مدل تحقیق

۴- روش تحقیق

هدف از انجام این پژوهش «بررسی بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی و چالش‌های آن در ایران» می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی است. برای جمع‌آوری اطلاعات علاوه بر پرسشنامه از اسناد، مدارک، کتب، مقالات، پایان‌نامه‌ها و ... استفاده شده است. لذا پژوهش حاضر از نظر ماهیت و روش، پژوهشی توصیفی - پیمایشی می‌باشد. پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش، پرسشنامه‌ای محقق ساخته می‌باشد و تمامی سوالات با طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت که از گزینه‌های "خیلی کم" تا "خیلی زیاد" را شامل می‌گردد مورد آزمون قرار گرفت. پایایی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ ۰.۸۷۳ بدست آمده است که نشانگر تائید پایایی پرسشنامه مورد نظر می‌باشد. به منظور بررسی روایی پرسشنامه نیز از روایی صوری استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه متخصصان و کارشناسان در امور بودجه‌ریزی و خبرگان مدیریتی در شهر ایلام می‌باشد که تعداد آنها ۲۹۵ نفر است نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران، تعداد ۱۶۷ نفر انتخاب گردیده است. بعد از جمع‌آوری اطلاعات، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و به کارگیری تحلیل‌های آماری از نرم افزار SPSS ۲۰ استفاده شده است. در این پژوهش از آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای نرمال بودن داده‌ها و آزمون تحلیل همبستگی اسپیرمن برای معناداری رابطه بین دو متغیر و آزمون فرضیات استفاده شده است.

$$n = \frac{N t^2 S^2}{N d^2 + t^2 S^2} = 167$$

n= تعداد نمونه N= تعداد افراد جامعه d= سطح معنی داری S= سطح اطمینان ۹۵٪

۵- یافته‌های تحقیق

۵-۱- تحلیل‌های آماری توصیفی

یافته‌های حاصل از پژوهش در زمینه توزیع فراوانی جنسیت در بین جامعه مورد پژوهش نشان می‌دهد که از ۱۶۷ نفر از افراد مورد پژوهش ۲۸ نفر (۱۶.۷۶٪) زن و ۱۳۹ نفر (۸۳.۲۴٪) مرد و همچنین توزیع فراوانی سن در بین جامعه مورد پژوهش نشان می‌دهد میانگین سن پاسخگویان، برابر با ۳۶ سال، میانه ۳۴ سال و بیشترین داده یا مد نیز ۳۲ سال است. سابقه خدمت ۵۱/۵ درصد از پاسخگویان، بین ۰ تا ۱۰ سال، سابقه ۴۱/۵ درصد از آنها، ۱۱ تا ۲۰ سال است و ۷ درصد از پاسخگویان نیز ۲۱ تا ۳۰ سال، سابقه خدمت دارند. میزان تحصیلات ۶۸.۵ درصد از پاسخگویان لیسانس و ۳۱.۵ درصد از آن‌ها فوق لیسانس است.

۵-۲- بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف (K-S)

برای استفاده از تکنیک‌های آماری ابتدا باید مشخص شود که داده‌های جمع‌آوری شده از توزیع نرمال برخوردار است یا غیر نرمال. چون در صورت نرمال بودن توزیع داده‌های جمع‌آوری شده برای آزمون فرضیه‌ها می‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده نمود و در صورت غیر نرمال بودن از آزمون‌های ناپارامتریک. بدین منظور در این مرحله به بررسی نتایج حاصل از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف در مورد هر یک از متغیرهای وابسته و مستقل می‌پردازیم و بر اساس نتایج حاصل، آزمون‌های مناسب برای بررسی صحت و سقم فرضیات تحقیق را انتخاب می‌کنیم.

داده‌های متغیر A دارای توزیع نرمال است. : H_0

داده‌های متغیر A دارای توزیع نرمال نیست. : H_1

با توجه به نتایج جدول ۱، اگر مقدار سطح معنی داری بزرگتر از مقدار خطا باشد، فرضیه صفر را نتیجه می گیریم و در صورتی که مقدار سطح معنی داری از مقدار خطا کوچکتر باشد فرضیه یک را نتیجه می گیریم.

جدول ۱: نتیجه آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

عامل	سطح معنی داری	مقدار خطا	تایید فرضیه	نتیجه گیری
ابعاد بودجه ریزی نقدی عملیاتی	۰/۳۱۶	۰/۰۵	H_0	توزیع نرمال است
بودجه ریزی نقدی عملیاتی	۰/۲۷۴	۰/۰۵	H_0	توزیع نرمال است

باتوجه به نتایج جدول ۱، سطح معنی داری متغیرهای پژوهش بیشتر از خطای ۰/۰۵ می باشد و لذا از توزیع نرمال برخوردار می باشند، براین اساس برای آزمون فرضیه ها از آزمون های پارامتریک استفاده می شود.

۵-۳- بررسی فرضیات پژوهش

به منظور آزمون فرضیات پژوهش، از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شد. فرضیه اول: بین برنامه ریزی و بودجه ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی داری وجود دارد.

جدول شماره ۲: ضریب همبستگی اسپیرمن میان برنامه ریزی و بودجه ریزی نقدی عملیاتی

		برنامه ریزی	بودجه ریزی نقدی عملیاتی
همبستگی اسپیرمن	برنامه ریزی	ضریب همبستگی	۰.۷۸۲
		سطح معناداری	.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷
	بودجه ریزی نقدی عملیاتی	ضریب همبستگی	۰.۷۸۲
		سطح معناداری	.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷

باتوجه به نتایج جدول شماره ۲ معلوم می شود میزان خطای محاسبه شده (sig) کم تر از میزان خطای استاندارد (۰.۰۱) می باشد؛ لذا با اطمینان ۹۹٪ می توان فرض H_0 را رد و مدعی شد که رابطه بین «برنامه ریزی» و «بودجه ریزی نقدی عملیاتی» معنادار بوده ($\text{sig}=0/000$ ، $r=0/782$) و شدت آن حدود ۷۸٪ می باشد. یعنی بین این دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به این که ضریب همبستگی بین این دو متغیر دارای علامت مثبت می باشد. بنابراین، می توان گفت که جهت تغییرات این دو متغیر با یکدیگر هم جهت و از نوع مثبت بوده است و فرضیه اول تایید می گردد.

فرضیه دوم: بین تحلیل هزینه‌ها و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول شماره ۳: ضریب همبستگی اسپیرمن میان تحلیل هزینه‌ها و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی

		تحلیل هزینه‌ها	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی
همبستگی اسپیرمن	تحلیل هزینه‌ها	ضریب همبستگی	۱.۰۰۰
		سطح معناداری	.
		تعداد	۱۶۷
	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی	ضریب همبستگی	۰.۶۸۲
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷

باتوجه به نتایج جدول شماره ۳ معلوم می‌شود میزان خطای محاسبه شده (Sig) کمتر از میزان خطای استاندارد (۰.۰۱) می‌باشد؛ لذا با اطمینان ۹۹٪ می‌توان فرض H_0 را رد و مدعی شد که رابطه بین «تحلیل هزینه‌ها» و «بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی» معنادار بوده ($\text{Sig} = 0/000$ ، $r = 0/682$) و شدت آن حدود ۶۸٪ می‌باشد. یعنی بین این دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به این که ضریب همبستگی بین این دو متغیر دارای علامت مثبت می‌باشد. بنابراین، می‌توان گفت که جهت تغییرات این دو متغیر با یکدیگر هم‌جهت و از نوع مثبت بوده است و فرضیه دوم تایید می‌گردد.

فرضیه سوم: بین نظارت و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول شماره ۴: ضریب همبستگی اسپیرمن میان نظارت و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی

		نظارت	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی
همبستگی اسپیرمن	نظارت	ضریب همبستگی	۱.۰۰۰
		سطح معناداری	.
		تعداد	۱۶۷
	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی	ضریب همبستگی	۰.۵۰۲
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷

باتوجه به نتایج جدول شماره ۴ معلوم می‌شود میزان خطای محاسبه شده (sig) کم‌تر از میزان خطای استاندارد (۰.۰۱) می‌باشد؛ لذا با اطمینان ۹۹٪ می‌توان فرض H_0 را رد و مدعی شد که رابطه بین «نظارت» و «بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی» معنادار بوده ($r=0/502$ ، $sig=0/000$) و شدت آن حدود ۵۰٪ می‌باشد. یعنی بین این دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به این که ضریب همبستگی بین این دو متغیر دارای علامت مثبت می‌باشد. بنابراین، می‌توان گفت که جهت تغییرات این دو متغیر با یکدیگر هم‌جهت و از نوع مثبت بوده است و فرضیه سوم تایید می‌گردد.

فرضیه چهارم: بین کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
جدول شماره ۵: ضریب همبستگی اسپیرمن میان کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) و بودجه‌ریزی نقدی

عملیاتی

		کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی
همبستگی اسپیرمن	کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)	ضریب همبستگی	۰.۴۲۳
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷
	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی	ضریب همبستگی	۰.۴۲۳
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷

باتوجه به نتایج جدول شماره ۵ معلوم می‌شود میزان خطای محاسبه شده (sig) کم‌تر از میزان خطای استاندارد (۰.۰۱) می‌باشد؛ لذا با اطمینان ۹۹٪ می‌توان فرض H_0 را رد و مدعی شد که رابطه بین «کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)» و «بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی» معنادار بوده ($r=0/423$ ، $sig=0/000$) و شدت آن حدود ۴۲٪ می‌باشد. یعنی بین این دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به این که ضریب همبستگی بین این دو متغیر دارای علامت مثبت می‌باشد. بنابراین، می‌توان گفت که جهت تغییرات این دو متغیر با یکدیگر هم‌جهت و از نوع مثبت بوده است و فرضیه چهارم تایید می‌گردد.

فرضیه پنجم: بین مدیریت تغییر و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول شماره ۶: ضریب همبستگی اسپیرمن میان مدیریت تغییر و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی

		مدیریت تغییر	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی
همبستگی اسپیرمن	مدیریت تغییر	ضریب همبستگی	۰.۴۲۳
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷
	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی	ضریب همبستگی	۰.۴۲۳
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷

باتوجه به نتایج جدول شماره ۶ معلوم می‌شود میزان خطای محاسبه شده (Sig) کمتر از میزان خطای استاندارد (۰.۰۱) می‌باشد؛ لذا با اطمینان ۹۹٪ می‌توان فرض H_0 را رد و مدعی شد که رابطه بین «مدیریت تغییر» و «بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی» معنادار بوده ($r=0/423$ ، $\alpha=0/000$) و شدت آن حدود ۴۲٪ می‌باشد. یعنی بین این دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به این که ضریب همبستگی بین این دو متغیر دارای علامت مثبت می‌باشد. بنابراین، می‌توان گفت که جهت تغییرات این دو متغیر با یکدیگر هم‌جهت و از نوع مثبت بوده است و فرضیه پنجم تایید می‌گردد.

فرضیه ششم: بین نظام انگیزش و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول شماره ۷: ضریب همبستگی اسپیرمن میان نظام انگیزش و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی

		نظام انگیزش	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی
همبستگی اسپیرمن	نظام انگیزش	ضریب همبستگی	۰.۵۴۶
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷
	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی	ضریب همبستگی	۰.۵۴۶
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷

باتوجه به نتایج جدول شماره ۷ معلوم می‌شود میزان خطای محاسبه شده (sig) کم‌تر از میزان خطای استاندارد (۰.۰۱) می‌باشد؛ لذا با اطمینان ۹۹٪ می‌توان فرض H_0 را رد و مدعی شد که رابطه بین «نظام انگیزش» و «بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی» معنادار بوده ($r=0/546$ ، $sig=0/000$) و شدت آن حدود ۵۴٪ می‌باشد. یعنی بین این دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به این که ضریب همبستگی بین این دو متغیر دارای علامت مثبت می‌باشد. بنابراین، می‌توان گفت که جهت تغییرات این دو متغیر با یکدیگر هم‌جهت و از نوع مثبت بوده است و فرضیه ششم تایید می‌گردد.

فرضیه هفتم: بین نظام پاسخگویی و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول شماره ۸: ضریب همبستگی اسپیرمن میان نظام پاسخگویی و بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی

		نظام پاسخگویی	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی
همبستگی اسپیرمن	نظام پاسخگویی	ضریب همبستگی	۰.۴۱۳
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷
	بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی	ضریب همبستگی	۰.۴۱۳
		سطح معناداری	۰.۰۰۰
		تعداد	۱۶۷

باتوجه به نتایج جدول شماره ۸ معلوم می‌شود میزان خطای محاسبه شده (sig) کم‌تر از میزان خطای استاندارد (۰.۰۱) می‌باشد؛ لذا با اطمینان ۹۹٪ می‌توان فرض H_0 را رد و مدعی شد که رابطه بین «نظام پاسخگویی» و «بودجه‌ریزی نقدی عملیاتی» معنادار بوده ($r=0/413$ ، $sig=0/000$) و شدت آن حدود ۴۱٪ می‌باشد. یعنی بین این دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به این که ضریب همبستگی بین این دو متغیر دارای علامت مثبت می‌باشد. بنابراین، می‌توان گفت که جهت تغییرات این دو متغیر با یکدیگر هم‌جهت و از نوع مثبت بوده است و فرضیه هفتم تایید می‌گردد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

روند پژوهش‌ها در پی تأیید اهمیت بودجه‌ریزی عملیاتی بوده است، لذا در این پژوهش با مبانی بودجه‌ریزی عملیاتی و نقاط ضعف و قوت آن گردآوری شد. شهروندان جامعه‌ای که به حقوق اقتصادی خود آگاهی دارند، خواهان پاسخ‌گویی، کارایی و اثربخشی و صرفه‌ی اقتصادی طرح‌ها و برنامه‌ها هستند. چنین جامعه‌ای روش‌های غیرشفاف و سنتی بودجه‌ریزی را نمی‌پذیرد و خواستار ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه به نهاد قانونگذار هستند. بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از راه‌های تقویت مسئولیت پاسخگویی است. برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران ابتدا باید تعریف جامعی از مطرح‌شده و کلیه دست‌اندرکاران مربوط تحت آموزش‌های لازم قرار گیرند و هدف از این تغییر باید نیز به روشنی برای آنها مشخص شود. بهره‌گیری از افراد متخصص، آگاه ساختن مدیران حتی کارکنان از اهداف سازمان، تغییر سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی و نظارت و کنترل و ارزشیابی طرح‌ها و برنامه‌ها و موارد دیگر از راهکارهایی است می‌توان بکار برد. اجرای یک قانون، قبل از تدوین قانون آغاز می‌شود. این تصور در بین قانونگذاران و سیاست‌گذاران کشور وجود دارد که اگر قانونی در مجلس تصویب

گردید، قطعاً اجرا خواهد شد و دلیلی وجود ندارد که اجرا نشود. ولی واقعیت نشان می‌دهد که قوانین زیادی تصویب می‌گردند، ولی اجرا نمی‌شوند و پس از مدتی، دوباره در مجلس درباره قانونی تصمیم‌گیری می‌شود که قبلاً درباره آن تصمیم گرفته شده است یا اصلاحیه قانون مذکور، تدوین می‌گردد. بسیاری از مسائل اجرایی یک قانون، قبل از تدوین آن مطرح می‌شوند. بیان مباحث مربوط به اجرای خطمشی، در کشورهای دیگر سابقه نسبتاً طولانی دارد، ولی در ایران پژوهش درباره اجرای خطمشی، نسبتاً جدید است. از این رو، توصیه می‌شود که قانون‌گذار، شرایط اجرای قانون را با توجه به مباحث علمی مربوط به اجرای خطمشی مورد توجه قرار دهد. مسئولان باید برای استقرار قانون بودجه عملیاتی، به اجرای قانون متعهد شوند و علاوه بر تعیین گروه هدف، حمایت سیاسی، مشروعیت سازمانی و سازگاری لازم بین دستگاه‌های مجری قانون ایجاد شود. تعهد و حمایت ایجاد می‌کند که نظام ارزیابی عملکرد، برای بررسی اجرای مطلوب قانون و کسب بازخورهای مناسب برای اصلاح انحراف‌های احتمالی از قانون ایجاد شود. از طرفی اگر کارکنان و مدیران مسئول در اجرای قانون، دانش و مهارت لازم را کسب نکنند، اجرای موفق قانون، میسر نخواهد شد. از این رو، باید با برگزاری دوره‌های آموزشی مناسب، کارکنان و مدیران معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی، وزارتخانه‌ها، و سازمان‌های دولتی در استان‌ها و شهرستان‌ها، شایستگی و آمادگی لازم را برای اجرا کسب کنند. ایجاد ساختار سازمانی مناسب، در این زمینه بسیار اهمیت دارد. هر تصمیم خوب، مبتنی بر وجود حداقل ۹۰ درصد از اطلاعات است. بنابراین، ایجاد نظام اطلاعاتی مناسب، به منظور اتخاذ تصمیم‌های منطقی و علمی برای اجرای موفق قانون بودجه‌ریزی عملیاتی، بسیار ارزشمند است. کارشناسان بودجه‌ریزی، باید اطلاعات دقیق و لازم را برای اجرای قانون و بخشنامه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی در اختیار داشته باشند. همچنین برای استقرار موفق قانون بودجه‌ریزی عملیاتی، باید تا جایی که ممکن است قانون و اهداف قانون را شفاف تدوین و بیان کرد. همچنین باید دستورالعمل‌ها و مقررات اجرایی را سازگار با قانون، تدوین کرد و به تصویب رساند. در نهایت، باید به شرایط اجتماعی حاکم بر اجرای قانون مذکور توجه کرد.

منابع

۱. احمدی، علی محمد. (۱۳۸۶). اصول و مبانی بودجه‌ریزی با تأکید بر بودجه عملیاتی، چاپ اول، همدان، انتشارات نورعلم.
۲. بابائی، حسن. (۱۳۸۹). بودجه‌ریزی دولتی در ایران «از نظر یه تا سیاست»، چاپ دوم، تهران، انتشارات شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
۳. پناهی، علی. (۱۳۸۹). بودجه عملیاتی (در نظریه و عمل)، چاپ اول، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی ایران.
۴. حسن آبادی، محمدحسن و علیرضا نجارصراف. (۱۳۹۰). مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
۵. شیخ ودودی، ابوحمزه. (۱۳۹۱). کلیات قانون محاسبات عمومی، انتشارات شیخ ودود، چاپ چهارم.
۶. عزیزی، غلامرضا. (۱۳۸۶). اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی (علمی- کاربردی)، چاپ‌ششم، تهران، انتشارات شهرآشوب.
۷. عسگری آزاد، محمد. (۱۳۸۸). بودجه عملیاتی در ایران، کنفرانس بین‌المللی بودجه عملیاتی، تهران، سالن همایش‌های بین‌المللی رازی.
۸. فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۹۲). فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه (ویرایش دوم با تجدید نظر کلی)، چاپ سیزدهم، تبریز، انتشارات گلباد.
۹. کردیچ، محمد. (۱۳۸۶). مروری بر تحولات نظام بودجه‌ریزی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
۱۰. یوسف نژاد، ابوالفضل. (۱۳۸۷). تحلیل و آسیب‌شناسی فرآیند تحول به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۳، شماره پیاپی ۳۲.

11. Diamond, jack. (2009). Performance budgeting: managing the reform process international monetary fund imf working paper.
12. Gustafsson, A. (2008). "Performance Budgeting in Sweden" Swedish Government Offices Ministry of Finance.
13. Ronald, Mcgill. (2011). "Performance budgeting in the least Developed Countries.