

- وصول مقاله: ۹۳/۲/۲۲
- اصلاح نهایی: ۹۳/۴/۳۱
- پذیرش نهایی: ۹۳/۵/۵

## میزان آشنایی مدیران مالی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان و مراکز تابعه با روش‌های نوین بودجه‌ریزی و رابطه آن با مقاومت مدیران در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی سنتی

فاطمه ذاکری<sup>۱</sup>/اکبر اعتباریان<sup>۲</sup>

چکیده

**مقدمه** آگاهی مدیران از شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی، علاوه بر استفاده عقلایی از منابع، بستر مناسبی برای کارایی در دستگاه‌های دولتی فراهم می‌سازد. از طرفی در جهان متغیر کنونی هر سازمانی که با تغییر مواجه می‌شود باید با پیامدهای آن به روش مناسبی برخورد نماید. هدف از انجام این تحقیق تعیین میزان آشنایی مدیران مالی دانشگاه با روش‌های نوین بودجه‌ریزی و تعیین رابطه آن با مقاومت آنها در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی سنتی بود.

**روش پژوهش:** پژوهش توصیفی - همبستگی حاضر بر روی کل جامعه آماری در سال ۱۳۹۲ انجام شد. ابزار تحقیق پرسشنامه محقق ساخته بود که روایی آن با استفاده از روایی صوری و محتوایی و پایایی آن با محاسبه ضریب آلفای کراباخ ( $r=0.96$ ) محاسبه گردید. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS18 و توزیع درصد، میانگین، انحراف معیار و ضریب همبستگی پیرسون انجام گردید.

**یافته‌ها:** بین میزان آشنایی با ابعاد مختلف بودجه‌ریزی نوین و مقاومت در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی سنتی همبستگی معکوس به دست آمد. همچنین میزان آشنایی مدیران مالی با ابعاد مختلف بودجه‌ریزی بیش از حد متوسط بود.

**نتیجه‌گیری:** بر اساس نتایج تحقیق می‌توان از طریق آموزش، مقاومت مدیران در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی سنتی را کاهش داد. همچنین با توجه به اینکه میزان آشنایی مدیران بالاتر از سطح متوسط بوده، به نظر می‌آید شرایط سازمان برای تغییر نظام بودجه‌ریزی مناسب باشد.

**کلید واژه‌ها:** بودجه برنامه‌ای، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، بودجه‌ریزی عملیاتی، مقاومت سازمانی

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد، مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد خوراسگان، اصفهان، ایران، (نویسنده مسئول)، پست الکترونیک: zakeri\_f@yahoo.com

۲- استادیار، مدیریت دولتی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد خوراسگان، اصفهان، ایران

## مقدمه

بودجه به عنوان بیان مالی عملیات دولت‌ها، مهم‌ترین سند مالی دولتی است که دستگاه‌های اجرایی را در دستیابی به اهدافشان یاری می‌رساند. از اینرو تلاش برای بهبود این سند مالی و بهره‌وری بودجه در اجرای فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، همواره مورد توجه بوده است [۱].

از طرفی رشد و توسعه دولت‌ها و افزایش وظایف آنها، باعث گردیده است که سیستم‌های بودجه‌ریزی کارآیی خود را از دست بدهند و به منظور رفع نیاز دولت‌ها، سیستم‌های بودجه‌ریزی جدید یکی پس از دیگری به وجود آیند و سیر تکاملی خود را طی نمایند. بودجه‌ریزی سنتی، افزایشی، برنامه‌ای و نیز بودجه‌ریزی بر مبنای صفر نمونه‌هایی از این سیر تکاملی هستند. بودجه‌ریزی عملیاتی آخرین تلاش‌ها برای نیازهای امروز دولت‌ها به شمار می‌آید [۲].

بنابراین برقراری یک سیستم بودجه‌ریزی و روش صحیح اجرای آن برای دوام و بقای سازمان‌ها جنبه حیاتی دارد. امروزه بودجه‌ریزی به صورت ابزاری حیاتی برای مدیریت صحیح دولت و بخش عمومی به شمار می‌آید. آگاهی مدیران و تصمیم‌سازان سطوح خرد و کلان از شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی، علاوه بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستر مناسبی برای رشد و کارآیی در دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی فراهم می‌سازد و علاوه بر ارتقای کارآیی، از اسراف و تبذیر اموال عمومی جلوگیری نموده و توزیع عادلانه و مطلوب منابع ملی را به دنبال خواهد داشت [۳].

بخش سلامت نیز که در ساختار اقتصادی و اجتماعی جامعه نقش کلیدی و سازنده‌ای ایفا می‌کند و هر نوع سرمایه‌گذاری در آن، بازدهی سایر بخش‌های اقتصادی و اجتماعی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، در بسیاری از کشورها با تنگناهای شدید منابع رو به رو است [۴]. در کشور ما نیز با وجود اهمیت نقش مدیریت مالی، سیاست‌گزاران و برنامه‌ریزان آن در دهه هفتاد، معتقد بودند که بازار خدمات بهداشتی و درمانی، بازار اقتصادی نیست و چون کالای سلامت یک کالای

عمومی است، در نتیجه تأمین هزینه‌های آن بر عهده دولت است. ولی به خاطر تحولات پیش آمده در سالهای اخیر و مواجه شدن دولت با افزایش هزینه‌های سلامت و تبدیل شدن برخی از تعهدات به دیون و بدهی، دیدگاه مدیران نسبت به مباحث اقتصادی در بخش سلامت تغییر کرده و لزوم بهره‌گیری از علوم اقتصادی و استفاده از صاحب‌نظران در این زمینه احساس گردید. به طوری که حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی در برنامه‌های سوم و چهارم توسعه مورد تأکید قرار گرفت. لذا یکی از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصادی بخش بهداشت و درمان، اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی و توزیع منابع می‌باشد [۵]؛ و از آنجا که موفقیت اصلاحات بودجه‌ای به پذیرش فردی افراد درگیر در فرآیند بودجه‌ریزی و به همان اندازه به تمایل افراد برای تغییر نگرش و چگونگی واکنش آنها نسبت به اصلاحات بستگی دارد [۶، ۸]، 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 کارآیی، 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 [۷، ۹].

به طور کلی تغییر و دگرگونی در دوره‌ای که ما در آن زندگی می‌کنیم هنجار و قاعده‌ای پذیرفته شده است. باید توجه داشت که تغییرات و تحولات سازمانی دارای پیامدهایی است و هر سازمانی که با تغییر و تحول مواجه می‌شود باید با این پیامدها به روش مناسبی برخورد نماید [۱۰]. محیط دانشگاه علوم پزشکی نیز محیط متغیری است و یکی از عواملی که باید در سازگاری با این محیط، تغییر کند نظام بودجه‌ریزی است. اما افراد در دانشگاه (از نظر رفتاری) در برابر پدیده تغییر ایستادگی می‌کنند و از آنجا که یکی از دلایل مقاومت در برابر تغییر، ترس از ناشناخته‌هاست، به نظر می‌آید افرادی که دانش کمتری دارند از تغییر

وحشت دارند و به دلیل محدودیت آگاهی، در برابر تغییر مقاومت می‌کنند و به نظر می‌رسد آگاهی بخشی به آنان می‌تواند موجب کاهش مقاومت گردد.

محمدی تهینه نشان داد که عوامل فردی تنها عامل مؤثر بر مقاومت کارشناسان در مقابل اصلاح و بهینه سازی نظام‌ها و روش‌ها است. در حالی که عوامل سازمانی هم بر مقاومت مدیران و هم بر مقاومت کارشناسان اثرگذار است [۱۱].

طاهرخانی در پژوهش خود نشان داد که استقرار نیافتن روش‌های نوین بودجه‌ریزی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ناشی از آشنا نبودن مدیران و حسابداران با این روش‌ها و همچنین احساس نیاز نکردن مدیران به استقرار این روش‌ها است [۱۲].

مظفری با بررسی علل پذیرش یا مقاومت کارکنان صدا و سیما در مقابل تغییرات ساختاری نشان داد که تغییر در واحدهای سازمان باعث مقاومت کارکنان در مقابل این گونه تغییرات می‌گردد و علل روانی نظیر عادت به وضع موجود، ابهامی که کارکنان نسبت به شرایط موجود دارند و شرکت نداشتن کارکنان در طراحی تغییر، سبب این مقاومت گشته است [۱۳].

رابطی در مطالعه خود در ارتش جمهوری اسلامی نتیجه گرفت که بین پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و عوامل محیطی، سازمانی و فردی همبستگی معناداری وجود دارد [۱۴].

در مطالعه ابراهیم‌پور در زمینه مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در جمعیت هلال احمر مشخص گردید که بین پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و عوامل محیطی، فنی و فرآیندی و انسانی رابطه معناداری وجود دارد [۱۵].

در پژوهش اسعدی و همکاران در گمرک جمهوری اسلامی، رتبه بندی متغیرهای مورد بررسی از نظر تأثیر بازدارندگی بر اجرای بودجه عملیاتی 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 [۱۶].

ضیایی و همکاران 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 رویه ای، پذیرش انگیزشی، اختیارات سازمانی، توانایی انسانی، توانایی سنجش عملکرد، اختیار قانونی، پذیرش سیاسی و در نهایت پذیرش مدیریتی است [۱۷].

حضور و همکاران در شناسایی الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور نشان دادند که الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی با توجه به ادبیات موجود و همچنین نظر متخصصین و کارشناسان و خبرگان در امر بودجه‌ریزی به سه دسته عوامل محیطی، سازمانی و فردی طبقه‌بندی می‌شود [۱۸].

به نظر سعید اردکانی و همکاران، بهره‌گیری از افراد متخصص، آگاه ساختن 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 چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی به کار برد [۱۹].

باباجانی و رسولی در تحقیق خود به منظور شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور نشان دادند که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در عمل توفیق چندانی نداشته است. این کارشناسان سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر می‌دانند که از بین آنها عوامل رفتاری نقش مهم‌تری ایفا می‌کند [۲۰].

دانش فرد و شیراوند در پژوهشی به بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداختند. این مطالعه نشان داد که بین شاخص‌های سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار

سازمانی، نیروی انسانی و الزامات قانونی با عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی همبستگی وجود دارد [۵].

نوبخت نیز در مطالعه خود مدل مفهومی اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور را پیشنهاد داده است [۲۱].

رابینسون و برومی در مطالعه خود بیان کردند که استقرار هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی، زمینه‌های مختلف مدیریتی و اداری، قانونی و فنی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نمی‌توان آن را بر نظام مالی بخش عمومی تحمیل کرد. همچنین، نتایج پژوهش آنها نشان داد که مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای بخش‌ها و کارکنان می‌تواند مانع بزرگی برای اجرا و استفاده از روش‌های نوین بودجه‌ریزی و سنجش عملکرد باشد [۲۲].

علاءالدین در پژوهشی به بررسی نگرش و انتظارات نمونه ای منتخب از کارمندان برخی از سازمان‌های دولتی کشور برونی در رابطه با روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که از دیدگاه آزمودنی‌ها، روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر ابزاری مناسب برای بهبود کیفیت تصمیم‌های مدیران است [۲۳].

آناند و همکاران در نتایج پژوهش انجام شده از فعالیت‌های مبتنی بر مدیریت هزینه که توسط شرکت‌های بزرگ در کشور هند انجام شده است نشان دادند شرکت‌هایی که از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت که یکی از روش‌های استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی است، استفاده کرده‌اند به طور قابل توجهی موفق‌تر از شرکت‌هایی هستند که این روش را اتخاذ ننموده‌اند [۲۴].

هدف از انجام این تحقیق بررسی میزان آشنایی مدیران مالی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان و مراکز تابعه، با روش‌های نوین بودجه‌ریزی و تعیین رابطه آن با میزان مقاومت آنها در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی سنتی بود.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع توصیفی - همبستگی بود. جامعه آماری شامل مسئولین واحدهای مالی (مدیران مالی)

دانشگاه علوم پزشکی اصفهان به تفکیک معاونت‌ها، دانشکده‌ها، بیمارستان‌ها و مراکز آموزشی - درمانی استان، شبکه‌های بهداشت و درمان شهرستان‌ها، مراکز تحقیقاتی و سایر واحدها (۶۴ نفر) در سال ۱۳۹۲ شمسی بود که با توجه به پایین بودن تعداد افراد جامعه آماری، کل جامعه مورد مطالعه قرار گرفت. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسشنامه محقق ساخته (شامل ۴ سؤال جمعیت شناختی، ۳۷ سؤال تخصصی در مورد روش‌های نوین بودجه‌ریزی و ۸ سؤال در مورد مقاومت در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی) در مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت بود. ۳۷ سؤال تخصصی بودجه‌ریزی پرسشنامه شامل موارد زیر بود:

\* ۱۶ سؤال در رابطه با ویژگی‌های روش‌های نوین بودجه‌ریزی (بعد اول)

\* ۱۳ سؤال درباره بسترهای لازم جهت پیاده‌سازی هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی (بعد دوم)

\* ۸ سؤال در زمینه چگونگی تأثیر هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی بر ارزیابی عملکرد مسئولین واحدهای مالی دانشگاه (بعد سوم).

که روایی آن با استفاده از روایی صوری و محتوایی و پایایی آن با استفاده از محاسبه ضریب آلفای کرانباخ ( $I = .96$  کل پرسشنامه) و ضریب آلفای تفکیکی هر کدام از ابعاد روش‌های بودجه‌ریزی به ترتیب ( $I = .95$  بعد اول)، ( $I = .95$  بعد دوم)، ( $I = .96$  بعد سوم) و ضریب آلفای متغیر مقاومت در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی ( $I = .83$ ) محاسبه گردید. گردآوری داده‌ها به دو صورت کتابخانه‌ای و میدانی انجام شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS18 و در سطح آمار توصیفی (درصد، میانگین، انحراف معیار و ضریب همبستگی پیرسون) انجام گردید.

### یافته‌ها

مدیران از میان ویژگی‌های روش‌های بودجه‌ریزی، بیشترین آشنایی را با گویه شماره ۲ (پیش‌بینی هزینه‌ها و درآمدها بر اساس انواع برنامه‌های دستگاه در اجرای سیاست‌های دولت در بودجه برنامه‌ای) داشته‌اند.

به گویه شماره ۴۵ یعنی «تهیه نرم افزارها و سخت افزارهای مورد نیاز» می‌باشد (جدول ۴). از آنجایی که مقدار معیار تصمیم در هر سه بعد کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد، لذا ضریب همبستگی به دست آمده معنادار است. یعنی بین میزان آشنایی با ابعاد مختلف بودجه‌ریزی نوین و مقاومت در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی سنتی ارتباط معناداری وجود دارد. مقدار ضریب همبستگی Pearson در هر سه بعد، منفی می‌باشد بنابراین دو متغیر در جهت عکس هم عمل می‌کنند یعنی با افزایش مقدار یک متغیر، متغیر دیگر کاهش می‌یابد و همبستگی معکوس است (جدول ۵).

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق نشان داد که میزان آشنایی مدیران مالی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان و مراکز تابعه با روش‌های نوین بودجه‌ریزی بالاتر از حد متوسط است. بر اساس نتایج پژوهش طاهرخانی نیز استقرار نیافتن روش‌های نوین بودجه‌ریزی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ناشی از آشنا نبودن مدیران با این روش‌ها و احساس نیاز نکردن آنان به استقرار این روش‌هاست [۱۲]، که در هر دو تحقیق، آشنایی مدیران با روش‌های بودجه‌ریزی عامل مؤثری قلمداد گردیده است چراکه آگاهی مدیران از شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی می‌تواند موجب استفاده بهینه از منابع محدود و جلوگیری از اسراف اموال عمومی گردد.

موانع پیاده سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمانهای مختلف، در مطالعات دانش فرد و شیراوند [۵]، رابطی [۱۴]، ابراهیم پور [۱۵]، اسعدی و همکاران [۱۶]، ضیایی و همکاران [۱۷]، جعفری و همکاران [۲۵]، پور زمانی و نادری [۲۶]، بررسی شد. این تحقیقات نشان دادند که رفع موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاهی بخشی و دادن آموزش‌های لازم به کارکنان به منظور ایجاد شناخت و کسب مهارت‌های مورد نیاز برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی میسر است که به نوعی نتایج پژوهش حاضر را تأیید می‌کند، بنابراین برگزاری

کمترین میزان آشنایی نیز مربوط به گویه شماره ۵ (عدم مبنا و روایی عبارات فعلی برای تصویب اعتبار سال آینده در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر) می‌باشد. میانگین کل برای بعد اول عدد ۳/۱۴ درصد محاسبه شد که نشان می‌دهد میزان آشنایی پاسخگویان با این بعد کمی بیش از حد متوسط است (جدول ۱).

مدیران از میان بسترهای لازم جهت پیاده‌سازی روش‌های بودجه‌ریزی، بیشترین آشنایی را با گویه شماره ۱۹ (در بودجه برنامه‌ای برای برنامه‌ریزان معلوم می‌شود که در سال بودجه‌ای چه اهداف و سیاست‌هایی مدنظر است) داشته‌اند. کمترین میزان آشنایی نیز مربوط به گویه شماره ۲۲ (در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر مهم‌ترین اولویت‌ها که ثمربخشی آنها اثبات شده، انتخاب می‌شوند) می‌باشد. میانگین کل برای بعد دوم عدد ۳/۱۳ درصد محاسبه شد که نشان می‌دهد میزان آشنایی پاسخگویان با این بعد کمی بیش از حد متوسط است (جدول ۲).

مدیران بیشترین آشنایی را نسبت به تأثیر روش‌های بودجه‌ریزی بر ارزیابی عملکرد خود، با گویه شماره ۳۰ (موجب انتشار اطلاعات صریح و روشن درباره عملیات دستگاه می‌گردد) داشته‌اند. کمترین میزان آشنایی مربوط به گویه‌های شماره ۳۲ (مدیر را ملزم می‌کند تا به نحوی کامل درخواست بودجه خود را از پایه صفر توجیه کند) و ۳۴ (مدیر می‌تواند با مقایسه هزینه - فایده تصمیماتی بگیرد) می‌باشد. میانگین کل برای بعد سوم عدد ۳/۶۴ درصد محاسبه شد که نشان می‌دهد میزان آشنایی پاسخگویان با این بعد بیش از حد متوسط است (جدول ۳).

به نظر پاسخگویان «شرکت در جلسات توجیهی»، «تغییر روش بودجه‌ریزی متناسب با مهارت‌ها و تخصص‌های افراد» و «انتشار آئین نامه در مورد هدفها و تدوین ضوابط اجرایی» در میزان مقاومت در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی مؤثرتر است. بیشترین درصد فراوانی نیز مربوط به گویه شماره ۳۸ یا «شرکت در جلسات توجیهی» می‌باشد. کمترین میزان نیز مربوط

دوره‌های آموزشی در این زمینه بسیار مفید واقع خواهد شد.

در این تحقیق میزان آشنایی رؤسا با بسترهای لازم جهت پیاده‌سازی هر یک از روش‌های بودجه‌ریزی سنجیده شده است. در تحقیق باباجانی و رسولی نیز با عنوان «شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور»، نتایج نشان داد که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در عمل توفیق‌چندانی نداشته و سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی در عدم استقرار آن مؤثر بوده است [۲۰]. در واقع این تحقیق تأکیدی دیگر بر الزام آگاهی بخشی نسبت به بسترهای لازم جهت پیاده‌سازی روش‌های بودجه‌ریزی می‌باشد. از مقایسه نتایج این دو تحقیق در می‌یابیم که بایستی مدیران را در زمینه مزایای بودجه‌ریزی نوین آموزش داد، همچنین می‌توان برای آنان امکان بازدید از مؤسسات و سازمان‌هایی را که در این زمینه توفیق داشته‌اند فراهم نمود.

به اعتقاد سعیدا اردکانی و همکاران بودجه‌ریزی عملیاتی یکی از راه‌های تقویت مسئولیت پاسخ‌گویی است و برای اجرای این نوع بودجه‌ریزی بایستی کلیه دست‌اندرکاران مربوط تحت آموزش‌های لازم قرار گیرند. همچنین تأکید این تحقیق بر بهره‌گیری از افراد متخصص و آگاه ساختن مدیران و کارکنان از هدف‌های سازمان، بخشی از نتایج تحقیق حاضر را مورد تأیید قرار می‌دهد [۱۹].

نتایج تحقیق حاضر نشان داد که بین میزان آشنایی با ابعاد مختلف بودجه‌ریزی و مقاومت در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی رابطه معکوس وجود دارد. رایینسون و همکارش نیز در تحقیق خود بیان کردند که استقرار هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی، زمینه‌های مختلف مدیریتی و اداری، قانونی و فنی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای بخش‌ها و کارکنان می‌تواند مانع بزرگی برای اجرا و استفاده از روش‌های نوین بودجه‌ریزی و سنجش عملکرد باشد [۲۲].

موضوعی که به نوعی در تحقیق حاضر مورد تأکید مجدد قرار گرفته است، چرا که اصلاح نظام‌های بودجه‌ریزی کمک شایانی به اقتصاد کشور می‌کند.

نتایج پژوهش محمدی تهینه نشان داد که عوامل فردی تنها عامل مؤثر بر مقاومت کارشناسان در مقابل اصلاح و بهینه‌سازی نظام‌ها و روش‌ها است. در حالی که عوامل سازمانی هم بر مقاومت مدیران و هم بر مقاومت کارشناسان اثرگذار است (۱۱). تحقیق حاضر نیز با نشان دادن رابطه میان میزان آشنایی با ابعاد مختلف بودجه‌ریزی و مقاومت در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی، و با تأکیدی که بر آگاهی بخشی به مدیران به منظور کاهش مقاومت آنان در مقابل تغییر نظام بودجه‌ریزی سنتی دارد، در واقع نتایج تحقیق مذکور را تأیید می‌کند.

مشایخی و همکاران در مطالعه «امکان‌سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران» زیر ساخت‌های لازم جهت استقرار مدل بودجه‌بندی عملیاتی را بررسی نمودند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که به منظور پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی، ابتدا باید دانش و ضرورت انجام چنین کاری برای مدیران و مقامات دانشگاهی تبیین گردد (۲۷)، که این بخش از یافته‌های آنان نتایج تحقیق حاضر را تأیید می‌نماید.

هاوکسورث و همکاران در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که لهستان به دنبال سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، به منظور بهبود مدیریت مالیه عمومی و تقویت کارایی تخصیصی و عملیاتی و شفافیت و پاسخگویی است [۲۸]. در مطالعه حاضر نیز پاسخگویان تأکید کرده‌اند که آنها تأثیر انتشار اطلاعات صریح و روشن درباره عملیات دستگاه را بر ارزیابی عملکرد خود زیاد می‌دانند و در واقع بر شفافیت بودجه‌ریزی در نتایج تحقیق هاوکسورث تأکیدی مجدد می‌کنند.

نوبخت در «مدل مفهومی اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور» نظام پیشنهادی خود را طراحی نموده است [۲۱]. در این تحقیق هم به نوعی بر سیر تکاملی سیستم‌های بودجه‌ریزی به دلیل ناکارآمدی این

سیستم‌ها به خاطر توسعه دولت‌ها و ایجاد تغییرات در وظایف آنها تأکید شده است. چرا که یکی از عوامل مسبب فساد اداری در دستگاه‌های اداری کشور نحوه بودجه‌ریزی آنها و عدم تغییر نظام بودجه‌ریزی از سنتی به سمت عملیاتی است.

بر اساس نتایج تحقیق در سازمان مورد مطالعه می‌توان از طریق آموزش، مقاومت مدیران در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی سنتی را کاهش داد. از طرفی با توجه به اینکه میزان آشنایی مدیران، بالاتر از سطح متوسط بوده، به نظر می‌آید شرایط سازمان برای تغییر نظام بودجه‌ریزی مناسب باشد.

### **تشکر و قدردانی**

بدین وسیله از آقای مهندس موسی قاسمی و آقای دکتر حریری مدیر بودجه دانشگاه، که در انجام این پژوهش محقق را یاری دادند صمیمانه تشکر و قدردانی می‌شود.

جدول ۱: گویه‌هایی که متغیر «میزان آشنایی مدیران با ویژگی‌های هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی» را می‌سنجند

ردیف	گویه	درصد در کل					آماره‌ها
		زیاد (۴)	متوسط (۳)	کم (۲)	کمتر (۱)	بی‌توجهی (۰)	
۱	برآورد هزینه‌ها از سطح فعالیتها و طرح‌ها در بودجه برنامه‌ای	۴۵/۳	۳۴/۴	۱۴/۰	۰	۳/۴۴	۰/۸۱
۲	پیش‌بینی هزینه‌ها و درآمدها بر اساس انواع برنامه‌های دستگاه در اجرای سیاستهای دولت در بودجه برنامه‌ای	۳۹/۱	۴۵/۳	۷/۸	۰	۳/۴۷	۰/۷۶
۳	بهبود کیفیت مبنای تجدید نظر برآوردهای بودجه‌ای در مرحله رسیدگی به بودجه برنامه‌ای	۳۱/۳	۴۵/۳	۱۵/۶	۶/۳	۳/۰۶	۰/۸۹
۴	مشخص بودن برنامه‌ها، عملیات و فعالیتهایی که برای تحقق اهداف و سیاستهای دولت در بودجه برنامه‌ای باید انجام گیرد	۲۳/۴	۵۱/۶	۲۰/۳	۱/۶	۳/۰۶	۰/۷۹
۵	عدم مینا و روایی اعتبارات فعلی برای تصویب اعتبار سال آینده در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	۱۴/۱	۳۹/۱	۳۴/۴	۶/۳	۲/۸۰	۰/۹۸
۶	آغاز برنامه ریزی دستگاه در هر سال از صفر، در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	۲۱/۹	۵۰	۱۷/۲	۷/۸	۲/۹۵	۰/۹۲
۷	توجیه ادامه یا توقف فعالیتهای دستگاه در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	۱۷/۲	۵۰	۲۱/۹	۶/۳	۲/۹۲	۰/۹۱
۸	داشتن توجیه منطقی برای هر ریالی که مصرف می‌شود در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	۳۴/۴	۳۴/۴	۱۷/۲	۴/۷	۳/۲۷	۱/۰۱
۹	توجه به ستانده بودن روش بودجه بندی در نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی	۱۷/۲	۵۹/۴	۱۷/۲	۴/۷	۲/۹۴	۰/۷۷
۱۰	محور اصلی بودن هدفها و نتایج نهایی عملیات و امکان نیل به این اهداف، در نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی	۳۴/۴	۵۶/۳	۱۸/۸	۱/۶	۳/۰۲	۰/۷۰
۱۱	ارتباط یافتن مخارج به وظایف بر اساس محصولات مختلف فعالیتهای عمومی، در نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی	۳۴/۴	۳۲/۸	۲۶/۶	۴/۷	۳/۰۲	۰/۹۳
۱۲	تکمیل نمودن بودجه برنامه‌ای توسط نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی	۲۸/۱	۳۷/۵	۲۳/۴	۶/۳	۳/۰۲	۰/۹۸
۱۳	پاسخگویی مالی و عملیاتی در بودجه‌ریزی عملیاتی	۴۳/۸	۲۵	۲۰/۳	۳/۱	۳/۳۳	۰/۹۹
۱۴	حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی در بودجه‌ریزی عملیاتی	۲۹/۷	۴۵/۳	۹/۴	۶/۳	۳/۲۷	۰/۹۸
۱۵	تخصیص منابع بر اساس میزان خدمات و کارایی واثر بخشی در بودجه‌ریزی عملیاتی	۳۲/۸	۴۲/۲	۱۴/۱	۳/۱	۳/۲۸	۰/۹۱
۱۶	تخصیص اعتبارها بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیتها در بودجه‌ریزی عملیاتی	۴۰/۶	۳۵/۹	۱۰/۹	۳/۱	۳/۴۲	۰/۹۲
	فراوانی و میانگین کل	۳۰/۴	۴۲/۷	۱۸/۰	۴/۱	۳/۱۴	



جدول ۲: گویه‌هایی که متغیر «میزان آشنایی مدیران با بسترهای لازم جهت پیاده‌سازی هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی» را می‌سنجند

ردیف	گویه	درصد در کل					
		زیاد (۱)	زیاد (۲)	متوسط (۳)	کم (۴)	کم (۵)	آماره‌ها
۱۷	در بودجه‌ریزی برنامه‌ای وظایف، طرح‌ها و فعالیت‌های دولت مشخص می‌شود	۳۱/۳	۵۳/۱	۳/۱	۳/۱	۳/۱	۰/۸۳
۱۸	بودجه برنامه‌ای هزینه‌ها را به صورت چکی و فقط در سطح برنامه مطرح می‌کند.	۰	۲۸/۱	۵۳/۱	۱۴/۱	۴/۷	۰/۷۹
۱۹	در بودجه برنامه‌ای برای برنامه ریزان معلوم می‌شود که در سال بودجه‌ای چه اهداف و سیاست‌هایی مدنظر است.	۹/۴	۴۰/۶	۳۹/۱	۷/۸	۳/۱	۰/۸۹
۲۰	در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر فعالیت‌های دستگاه به فعالیت‌های فرعی تقسیم می‌شود.	۳/۱	۱۸/۸	۵۰	۲۰/۳	۷/۸	۰/۹۱
۲۱	در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر گروه فعالیت‌ها ارزشیابی و درجه بندی می‌شوند.	۴/۷	۲۵	۳۵/۹	۲۶/۶	۷/۸	۱/۰۱
۲۲	در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر مهمترین اولویت‌ها که ثمربخشی آنها اثبات شده، انتخاب می‌شوند.	۹/۴	۲۳/۴	۴۳/۸	۱۸/۸	۴/۷	۰/۹۹
۲۳	در نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی، برنامه ریزی استراتژیک انجام می‌گیرد.	۶/۳	۲۱/۹	۵۱/۶	۱۵/۶	۴/۷	۰/۹۰
۲۴	در نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی، طرح ریزی و ارزشیابی انجام می‌گیرد.	۱/۶	۲۹/۷	۵۳/۱	۹/۴	۶/۳	۰/۸۴
۲۵	در نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه ریزی، تجزیه و تحلیل سیستماتیک (محاسبه هزینه فایده-هزینه اثربخشی و...) انجام می‌گیرد.	۴/۷	۳۱/۳	۲۹/۷	۲۹/۷	۴/۷	۰/۱
۲۶	در بودجه‌ریزی عملیاتی اهداف، قابل سنجش بوده و استراتژی‌ها و برنامه‌های عملیاتی مشخص هستند.	۱۵/۶	۲۳/۴	۳۷/۵	۱۷/۲	۶/۳	۱/۱۱
۲۷	در بودجه‌ریزی عملیاتی معیارهای سنجش عملکرد تعیین شده‌اند.	۹/۴	۱۸/۸	۵۶/۳	۹/۴	۶/۳	۰/۹۵
۲۸	در بودجه‌ریزی عملیاتی، قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص تعیین می‌گردد.	۶/۳	۲۱/۹	۴۸/۴	۱۷/۲	۶/۳	۰/۹۵
۲۹	در بودجه‌ریزی عملیاتی، نقل و انتقال اموال دولتی در حساب‌های دستگاه ثبت می‌گردد.	۱۲/۵	۳۵/۹	۲۹/۷	۱۷/۲	۴/۷	۱/۰۶
	فراوانی و میانگین کل	۷/۱	۲۶/۹	۴۴/۷	۱۵/۸	۵/۴	۳/۱۳

جدول ۳: گویه‌هایی که متغیر «میزان آشنایی مدیران نسبت به چگونگی تأثیر هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی بر ارزیابی عملکرد خود» را می‌سنجند

ردیف	گویه	درصد در کل					
		بسیار زیاد (۵)	زیاد (۴)	متوسط (۳)	کم (۲)	بسیار کم (۱)	میانگین
۳۰	موجب انتشار اطلاعات صریح و روشن درباره عملیات دستگاه می‌گردد.	۲۵	۴۰/۶	۲۵	۶/۳	۳/۱	۳/۷۸
۳۱	موجب شفاف سازی فرآیند بودجه‌ریزی می‌گردد.	۲۱/۹	۴۰/۶	۲۸/۱	۶/۳	۳/۱	۳/۷۲
۳۲	مدیر را ملزم می‌کند تا به نحوی کامل درخواست بودجه خود را از پایه صفر توجیه کند.	۲۵	۳۵/۹	۱۴/۱	۲۱/۹	۳/۱	۳/۵۸
۳۳	مدیر را ملزم می‌کند تا مسئول این امر باشد که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند.	۲۵	۳۵/۹	۲۰/۳	۱۵/۶	۳/۱	۳/۶۴
۳۴	مدیر می‌تواند با مقایسه هزینه- فایده تصمیماتی بگیرد.	۱۸/۸	۳۵/۹	۳۲/۸	۹/۴	۳/۱	۳/۵۸
۳۵	موجب بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکردنامه می‌گردد.	۱۴/۱	۴۲/۲	۳۵/۹	۴/۷	۳/۱	۳/۵۹
۳۶	موجب افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد سازمان از طریق تمرکز منابع در جهت مهمترین نتایج می‌گردد.	۱۸/۸	۴۲/۲	۲۳/۴	۱۲/۵	۳/۱	۳/۶۱
۳۷	موجب مسئولیت پذیرتر ساختن مدیران در قبال تصمیماتی که روی نتایج بودجه تأثیر می‌گذارد می‌گردد.	۱۸/۸	۴۲/۲	۲۶/۶	۷/۸	۴/۷	۳/۶۳
	فراوانی و میانگین کل	۲۰/۹	۳۹/۴	۲۵/۷	۱۰/۵	۳/۳	۳/۶۲

جدول ۴: گویه‌هایی که متغیر «مقاومت در برابر تغییر نظام بودجه‌ریزی» را می‌سنجند

ردیف	گویه	درصد در کل					
		بسیار زیاد (۵)	زیاد (۴)	متوسط (۳)	کم (۲)	بسیار کم (۱)	میانگین
۳۸	شما تا چه میزان برای شرکت در جلسات توجیهی در مورد مزایای تغییر روش بودجه‌ریزی و اثرات مثبت آن بر شغل خود انگیزه دارید؟	۴۰/۶	۴۳/۸	۱۵/۶	۰	۰	۴/۲۵
۳۹	شما تا چه میزان انتشار آئین نامه در مورد هدفها و تدوین ضوابط اجرایی را برای تغییر روش بودجه‌ریزی مفید می‌دانید؟	۲۹/۷	۵۴/۷	۱۵/۶	۰	۰	۴/۱۴
۴۰	شما تا چه میزان وادار کردن اعضای دانشگاه به اطاعت از ضوابط اجرایی تدوین شده را برای تغییر روش بودجه‌ریزی مفید می‌دانید؟	۱۸/۸	۵۳/۱	۲۶/۶	۱/۶	۰	۳/۸۹
۴۱	شما تا چه میزان اهل گفتگو با اعضای دانشگاه به منظور آگاهی از دیدگاه آنان در مورد تغییر روش بودجه‌ریزی هستید؟	۲۰/۳	۵۰	۲۳/۴	۶/۳	۰	۳/۸۴
۴۲	شما تا چه میزان با تغییر روش بودجه‌ریزی به گونه ای که متناسب با مهارتها و تخصص های افراد باشد موافق هستید؟	۳۲/۸	۵۴/۷	۱۰/۹	۱/۶	۰	۴/۱۹
۴۳	شما تا چه میزان فراهم آوردن زمینه جهت ارائه پیشنهاد توسط اعضای دانشگاه را برای تغییر روش بودجه‌ریزی مؤثر می‌دانید؟	۳۱/۳	۵۰	۱۴/۱	۴/۷	۰	۴/۰۸
۴۴	شما تا چه میزان اهل شرکت دادن افراد در فرآیند ارزیابی نتایج تغییر روش بودجه‌ریزی هستید؟	۲۸/۱	۴۸/۴	۲۱/۹	۱/۶	۰	۴/۰۳
۴۵	شما تا چه میزان آمادگی تهیه نرم افزارها و سخت افزارهای مورد نیاز کارکنان جهت اجرای تغییرات روش بودجه‌ریزی را دارید؟	۲۶/۶	۱۵/۶	۳۷/۵	۱۷/۲	۳/۱	۳/۴۵
	فراوانی و میانگین کل	۲۸/۵	۴۵/۰	۲۰/۷	۴/۱	۰/۳۸	۳/۹۸

جدول ۵: آزمون ضریب همبستگی پیرسون برای سنجش رابطه میزان آشنایی مدیران و مقاومت آنان در برابر تغییر

مقاومت در برابر تغییر		متغیرها
sig	ضریب همبستگی پیرسون	
۰/۰۰۰	-۰/۴۳۷	میزان آشنایی با ویژگیهای روش‌های نوین بودجه‌ریزی
۰/۰۰۸	-۰/۳۲۶	میزان آشنایی با بسترهای پیاده سازی روش‌های نوین بودجه‌ریزی
۰/۰۰۰	-۰/۶۲۵	میزان آشنایی نسبت به چگونگی تأثیر روش‌های نوین بودجه‌ریزی بر ارزیابی عملکرد رؤسای

**Reference:**

- 1- Adel A, Vafaei A. Factors Affecting The Effectiveness of Performance Budgeting System in Public Organizations. *Journal of Planning and Budgeting* 2010; 15(110): 79-98. [Persian]
- 2- Mousavi J, Moghadam B. Smart Budgeting. *Proceeding of 2th International Conference on Performance Based Budgeting (May 8-9)*, Tehran: Penco Training Group, 2008; 177-206. [Persian]
- 3- Hassanabadi M, Najarsarraf A. The Comprehensive Model for Performance Budgeting System: The Dimond Model. Tehran: Industrial Research and Training Center of Iran; 2008. [Persian]
- 4- Cabot J, Waddington C. Primary Health Care Is Not Cheap: A Case Study from guinea. *International Journal of Health Services* 1987; 17: 387-409.
- 5- Daneshfard K, Shiravand S. Barriers of Operational Treatment Budget in Islamic Republic of Iran, Ministry of Health and Medical Education. *Journal of Gorgan University of Medical Sciences* 2012; 14(2): 90-96. [Persian]
- 6- Forrester JP, Adams GB. Budgetary Reform Through Organizational Learning: Toward an Organizational Theory of Budgeting. *Administration and Society* 1997; 28: 466-488.
- 7- GAO. Performance Budgeting: Initial Experiences under The Results Act in Linking Plans with Budgets. 1999. Available at: <http://www.gao.gov/assets/230/227280.pdf>.
- 8- Andrews M. Authority, Acceptance, Ability and Performance Based Budgeting Reforms. *The International Journal of Public Sector Management* 2004; 17: 332-344.
- 9- Melkers J.E, Willoughby K.G. Budgeters' Views of State Performance-Budgeting System: Distinctions Across Branches. *Public Administration Review* 2001; 61: 54-64.
- 10- Drucker P. *Management Challenges for the 21st Century*. Tehran: Rasa Cultural Services; 1999.
- 11- Mohammadi tahineh B. A Review of the Causes of Employees Resistance Against Modification and Optimization of Systems and Methods and Provide Appropriate Strategies for Getting their Cooperation in the Ministry of Construction Jihad. M.A. Thesis. Tehran: Tehran University, Faculty of Management; 1998. [In Persian]
- 12- Taherkhani S. Identifying The Reasons for Not Using Modern Budgeting Methods in Iran: The Companies Listed on Tehran stock. M.A. Thesis. Tehran: Allameh Tabatabai University, Faculty of Management; 2002. [In Persian]
- 13- Khosravian H. The Relationship between Leadership Styles and Their Willingness to Modify the Rate of Secondary School Teachers in Isfahan. M.A. Thesis. Isfahan: Isfahan University, Faculty of Education; 2005. [In Persian]
- 14- Rabeti ME. Review on the Barriers Implementation of Performance-Based Budget in the Army Islamic Republic of Iran. M.A. Thesis. Tehran: Tarbiat Modares University, Faculty of Management; 2008. [In Persian]
- 15- Ebrahimpur Sh. Review on the Problems of Performance-Based Budget System Implementation in Meteorological Organization and Providing Necessary Sterategies for Increasing Impediments. M.A. Thesis. Tehran: Islamic Azad University, Tehran Science and research Branch, Faculty of Management; 2008. [In Persian]
- 16- Asaadi M, Ebrahimi M, Babashahi

- J. Identifying The Barriers of Implementing Performance Budgeting in Customs of The Islamic Republic of Iran Based on Shah Model. Proceeding of 2th International Conference on Performance Based Budgeting (May 8-9), Tehran: Penco Training Group, 2008. [In Persian]
- 17- Ziaee M, Amiri M, Ebrahimi M. Recognition of The Impediments on Establishment of Performance Based Budgeting in the Tehran University. Journal of the Accounting and Auditing Review 2008; 15(2): 87-102. [In Persian]
- 18- Hozuri M, Mogharab M, Janati A. Identify The Requirements of Performance Budgeting in University of Medical Sciences. Proceeding of 2th International Conference on Performance Based Budgeting (May 8-9), Tehran: Penco Training Group, 2008. [In Persian]
- 19- Saida Ardakani S, Shahi T, Farjam R, Mosanejad F. Operational Budgeting and Its Challenges in Iran. Quarterly Journal of Certified Public Accountant 2010; 20: 141-146. [In Persian]
- 20- Babajani J, Rasuli M. Identify Barriers and Problems in The Establishment of The Performance Budget of The Executive. Journal of Empirical Research of Financial Accounting 2011; 1(1): 33-51. [In Persian]
- 21- Nobakht M. A Conceptual Model to Reform Iran's Budgeting System. Quarterly Journal of Economic Strategy 2012; 1(2): 7-46. [In Persian]
- 22- Robinson M, Brumby J. Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature. Imf Working Paper 2005; 3-5.
- 23- Alaa-Aldin A.A. Zero-Base Budgeting: Employees Perceptions and Attitudes in Brunei Public Sector Organizations. JKAU: Econ. and Adm 2007; 21: 3-14.
- 24- Anand MB, Sahay S, Saha S. Activity-Based Cost Management Practices in India: An Empirical Study. Proceeding of 4th International Conference on Performance Based Budgeting (Aug 7-8), Tehran: Penco Training Group, 2011.
- 25- Jaafari H, Avazzadeh Z, Keshtkar M, Roshankar R. Survey of Obstacles in The Establishment of Operational Budgeting System on Hospital Managers and Financial Administrators Point of View in Ahvaz Jundishapour University of Medical Sciences. Jundishapur Journal of Health Sciences 2012; 4(4): 9-15. [In Persian]
- 26- Poorzamani Z, Naderi B. A Review of the Barriers to Implementing Operational Budgeting in Iranian Free Trade-Industrial Zones. Quarterly Journal of Health Accounting 2012; 1 (1): 1-16. [In Persian]
- 27- Mashaykhi B, Abdzadeh kanafi M, faraji O. The Investigation of Planning and Implementing Feasibility of Performance Budgeting in The Iranian Universities (Case Study: The University of Tehran). Iranian Management Accounting Association 2014; 3(9): 13-32. [In Persian]
- 28- Hawkesworth I, Trapp L, Nielsen D. Performance Budgeting in Poland: an OECD Review. OECD Journal on Budgeting 2011; 1: 7-51.