

## **Meta-analysis of barriers to the establishment of performance-based budgeting in the Iranian organizations**

**Sareh Mohseni Tonekaboni<sup>1</sup>, Sedigheh Toutian<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Master of Public Administration, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran (Corresponding Author)

sareh.mohsenito@gmail.com

<sup>2</sup>Associate Professor of Public Administration, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran || tootian\_ir@yahoo.com

**Received: 2021/12/27 Accepted: 2022/02/02**

### **Abstract**

Performance-based (operational) budgeting system as a management system to improve the efficiency and effectiveness of organizational resource consumption has been seriously considered by governments at the national and local levels. In this system, budget credits are allocated based on the performance of organizational units in order to produce outputs (products and services) or the same short-term goals or achieve the same results or long-term goals, and thus the organization to increase transparency in how to use Resources are directed to perform activities, generate outputs, and achieve goals and strategies, as well as greater accountability. The method of the present study is a bit of meta-analysis. The statistical population of the study includes 71 in-country articles, of which 20 articles were entered into the meta-analysis process using purposive non-random sampling method. Reliability of identification was obtained through the agreement of the judges in selecting the articles and their classification, reliability of identification was obtained through the agreement of the judges on the use of specific concepts to identify variables and reliability of the level of significance and effect size was obtained through agreement in calculating the size of the effect. Findings showed that technical and process, environmental and human variables were the most important factors in the lack of operational budgeting in government agencies. Among the 3 variables and 41 effect sizes (effect sizes were between 0.1-3.1, 0.5-0.3 and above 0.5 and were assumed to be low, medium and high, respectively), the share of technical factors And a process with an average effect size of 0.58 is more prominent for establishing operational budgeting. Environmental factors with an average effect size of 0.53, human factors with an average effect size of 0.51 are the second and third priority, respectively.

**Keywords:** Operational budgeting, Meta-analysis, Environmental factors, Human factors, Technical and process factors.

## فرا تحلیل موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های اجرایی کشور

ساره محسنی تنکابنی<sup>۱</sup>، صدیقه طوطیان<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

sareh.mohsenito@gmail.com (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup> دانشیار مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران

tootian\_ir@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۱۳

### چکیده

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (عملیاتی) به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارایی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها در سطوح ملی و محلی بوده است. در این نظام اعتبارات بودجه‌ای بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید خروجی‌ها (محصولات و خدمات) یا همان اهداف کوتاه‌مدت و یا دستیابی به پیامدها و یا همان اهداف بلندمدت، تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب سازمان به سمت افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و نیز پاسخگویی بیشتر سوق می‌یابد. روش پژوهش حاضر، کمی از نوع فراتحلیل است. جامعه آماری پژوهش، شامل ۷۱ مقاله درون‌مرزی است که تعداد ۲۰ مقاله با استفاده از روش نمونه‌گیری غیر تصادفی هدفمند به عنوان نمونه وارد فرایند فراتحلیل شدند. پایایی شناسایی از طریق توافق داوران در انتخاب مقاله‌ها و طبقه‌بندی آنها، پایایی شناسه‌گذاری از طریق توافق داورها در مورد استفاده از مفاهیم خاص برای شناسه‌گذاری متغیرها و پایایی سطح معناداری و اندازه اثر از طریق توافق در محاسبات اندازه اثر در بین دو فراتحلیل‌گر به دست آمد. یافته‌های پژوهش نشان داد متغیرهای فنی و فرایندی، محیطی و انسانی، مهمترین عوامل عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی کشور بودند. از میان ۳ متغیر و ۴۱ اندازه اثر، (اندازه‌های اثر بین ۰/۱-۰/۳، ۰/۳-۰/۵، و بالاتر از ۰/۵ بودند و به ترتیب کم، متوسط و زیاد فرض شد)، سهم عوامل فنی و فرایندی با میانگین اندازه اثر ۰/۵۸ برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی پررنگ‌تر است. عوامل محیطی با میانگین اندازه اثر ۰/۵۳، عوامل انسانی با میانگین اندازه اثر ۰/۵۱ به ترتیب اولویت دوم و سوم را تشکیل می‌دهند.

**واژگان کلیدی:** بودجه‌ریزی عملیاتی، فراتحلیل، عوامل محیطی، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی.

## ۱. مقدمه

بهبود مدیریت در واقع پیش شرط اصلاحات بودجه‌ای است و باید دستگاه‌های اجرایی قابلیت‌های لازم را در درون سازمان خود به منظور ارزیابی دقیق فرایندهای تخصیص منابع در درون دستگاه‌های اجرایی و ساختارهای مدیریتی به وجود آورند. هدف از این کار باید افزایش توانایی دستگاه‌های مصرف کننده بودجه در یافتن کم هزینه‌ترین و مقرون به صرفه‌ترین راه برای انجام وظایف محوله و تخصیص منابع صرفه‌جویی شده به فعالیت‌های مفید دیگر باشد (میرزایی اهرنجانی، ۱۳۹۰). بودجه به عنوان مهم‌ترین سند مالی دولتی است که دستگاه‌های اجرایی را در دستیابی به اهدافشان یاری می‌رساند. از این رو، تلاش برای بهبود این سند مالی و بهره‌وری بودجه در اجرای فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، همواره مورد توجه بوده است (وفایی‌آذر، ۲۰۱۰). بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد (پونسر، ۲۰۰۱). موج اول بودجه‌ریزی عملیاتی که در سال ۱۹۴۳ آغاز شد، موجب توجه نظام‌های بودجه‌ریزی از ورودی‌ها به ستانده‌ها شد، اما در موج دوم بودجه‌ریزی عملیاتی که در دهه ۱۹۹۰ احیا گردید، پیامدها، نیز در نظام‌های بودجه‌ریزی در نظر گرفته شد (کونگ، ۲۰۰۵). بودجه‌ریزی عملیاتی نوعی نظام برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌ورزد. در چارچوب بودجه‌ریزی عملیاتی، بخش‌های مختلف اداری براساس استانداردهای مشخصی با عنوان شاخص‌های عملکردی پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه دستیابی به نتایج از اختیار عمل بیشتری برخوردارند. از طرف دیگر در چارچوب چنین شیوه‌ای مشارکت سیاست‌گذاران، مدیران و حتی شهروندان در قالب برنامه‌های راهبردی، اولویت‌های هزینه‌ای و ارزیابی عملکرد صورت می‌گیرد. شناسایی ارتباط میان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص منابع، با توجه به افق‌های بلندمدت، از دیگر اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی است (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶).

در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی استقرار نظام بودجه‌ریزی ستانده محور و ارزیابی آن به جای نظام پایش و نظارت بر مبنای داده‌محور صورت می‌گیرد. بودجه‌ریزی عملیاتی دو بُعد «صرفه‌جویی» و «اثربخشی» را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بین «کارایی» و «اثربخشی» تمایز ایجاد می‌شود. کارایی استفاده مفید از منابع موردنظر است، در حالی که اثربخشی با عملکرد مرتبط است (ابراهیمی‌نژاد و همکاران، ۱۳۸۰). طی سال‌های اخیر فشارهای فزاینده نظارت مالی بر سازمان‌های دولتی، در اغلب کشورهای جهان به چشم می‌خورد. این فشارها ناشی از محدودیت منابع، افزایش حساسیت‌های جامعه و گرایش سیاست‌مداران در جلب رضایت مردم به‌منظور ارائه عملکرد مثبت در جهت کسب مقبولیت، مشروعیت و پاسخگویی در راستای بهبود مدیریت بر منابع مالی بوده است. بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه دنیا در تلاش هستند نظام بودجه‌ریزی خود را از فرایند بهبود یا تغییر به نظام عملکردمحور

یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و درک‌پذیر است، نزدیک‌تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و اطمینان‌پذیر برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند (زینالی و همکاران، ۱۳۹۲). هدف اساسی بودجه‌ریزی عملیاتی، ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است (دیاموند، ۲۰۰۲).

بنابر عقیده حسن‌آبادی و نجار صراف (۱۳۸۶) و 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، آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۶) قانون خدمات کشوری و همچنین در اجرای ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه مندرج در بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۴ کل کشور به صراحت دولت را مکلف نموده تا زمینه را برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های اجرایی فراهم آورد. این نوع بودجه مبنای مناسبی برای یک سیستم جامع سنجش و ارزیابی عملکرد در چارچوب برنامه استراتژیک سازمان نیز بوده و می‌تواند نشان دهد که اعتبارات هزینه شده چه تأثیری بر عملکرد برنامه داشته‌اند و این عملکرد چه تأثیری بر نتایج مطلوب نهایی خواهد داشت (میرزایی، ۱۳۸۵).

از طرفی ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است. به بیان دیگر، عملکرد خوب مورد تشویق قرار می‌گیرد و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود. تجربیات به دست آمده در این زمینه نشان می‌دهد که موفقیت این نظام مبتنی بر تداوم آن توسط دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط و کاربرد تدریجی استانداردهای عملکرد خدمات ارائه شده از مهم‌ترین عوامل نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد «برنامه» است. بر این اساس بودجه‌ریزی و حسابداری باید به نحوی انجام گیرد که هزینه‌ها و درآمدهای هر برنامه یا فعالیت برای تصمیم‌گیران مشخص باشد. در سال‌های اخیر با رشد تحقیقات در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه علمی با انفجار اطلاعات، دانشمندان به این نتیجه رسیده‌اند که اطلاع و تسلط بر تمامی ابعاد یک رشته و روزآمد بودن در یک زمینه تا حدود بسیاری امکان‌پذیر نیست، بنابراین انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره پژوهش‌های انجام‌شده در یک موضوع خاص را به شیوه نظام‌دار و علمی فراروی پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روزافزون یافته است. از طرف دیگر در مطالعات مرتبط با رشته‌های علوم انسانی به ندرت می‌توان به حل مسئله پژوهش دست یافت و از آن جا که ذهن انسان توانایی ترکیب و انتظام داده‌های منتج از مطالعات فراوان را ندارد، به ناچار باید از روشی استفاده کرد که به کارگیری الگوی علمی رایج این وظیفه را انجام دهد که یکی از این روش‌ها به فراتحلیل موسوم است. این پژوهش تلاش می‌کند تا با گردآوری و بررسی مقاله‌ها و تحقیقات پیشین، موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر عملکرد را در دستگاه‌های دولتی کشور بررسی کند.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از برنامه عملکرد سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد و این به آن معنا است که با هر میزان اعتبار تخصیص یافته هر برنامه، می‌بایست مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. چنین بودجه‌ای باید به روشنی ارتباط بین اعتبارات هزینه شده توسط دولت و نتایج حاصله برای مردم را نشان دهد (الماسی، ۱۳۸۹). در واقع، در این شیوه باید علاوه بر تعیین دقیق فعالیت‌های هر برنامه، هزینه‌های هر کدام از برنامه‌ها نیز به دقت برآورد شود (باباجانی، ۱۳۸۲). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای مستندسازی دستاوردها، شیوه‌های عینی ایجاد می‌کند. این روش بودجه‌ریزی یک ابزار تشخیص ارزشمند برای دستیابی به درکی عمیق و زیربنایی از رابطه میان منابع به کار گرفته شده و عملکردها است. اگر بودجه مبتنی بر عملکرد به خوبی تهیه شده باشد با شفافیت بیشتری عملکرد اجرایی برنامه‌ها را نشان می‌دهد؛ با استفاده از شاخص‌های فعالیت مبنای ستانده‌های مورد انتظار و اهداف عملیاتی برنامه‌ها را مشخص کرده و به این ترتیب ابزار بسیار مؤثری است که نشان می‌دهد میزان مخارج در هر زمینه‌ای چه تأثیری بر کیفیت و کمیت نتایج حاصله دارد (باززلائی، ۲۰۰۱).

فرایند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از ۳ مرحله تشکیل شده است (کردبچه، ۱۳۸۴). تعیین اهداف و مقاصد، برآورد هزینه برنامه‌های لازم برای تحقق اهداف و تعیین شاخص‌های کمی برای برآورد عملکرد هر برنامه. ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است (مک گیل، ۲۰۰۶). به بیان دیگر عملکرد خوب مورد تشویق قرار گرفته و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود. تجربیات به دست آمده در این زمینه نشان می‌دهد که موفقیت این نظام مبتنی بر تداوم آن توسط دستگاه‌های اجرایی ذریبط و کاربرد تدریجی استانداردهای عملکرد خدمات ارائه شده است.

برخی از چالش‌های پیش روی این بودجه‌ریزی به نقل از گوستاوسون (۲۰۰۰) عبارتند از: دشواری تعریف فعالیت‌های هر برنامه، پیچیده بودن شناسایی هزینه فعالیت‌ها، مشکل توجیه بودجه در برنامه عملکرد سالانه، مشکلات ناشی از تغییر در نحوه تخصیص‌ها و ساختارهای بودجه‌ای، ایجاد مقاومت توسط مدیران برنامه‌ها، پیچیده بودن فرایند ارتقای سامانه‌های فناوری اطلاعات، عدم هماهنگی بین نهادهای سیاست‌گذار به منظور بسترسازی و ایجاد مقدمات لازم، توجیه نبودن سطوح برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و همچنین مدیران و کارشناسان سازمان‌های دولتی، عدم انطباق چارچوب حسابداری متعارف موجود با نظام مطلوب حسابداری تعهدی بودجه، فقدان تمهیدات لازم از سوی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای فراهم ساختن محیط سازمانی برای اجرای بودجه عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی، نبود سیستم سخت افزاری و برنامه‌های نرم‌افزاری همراه با نیروهای

متخصص در زمینه امور مالی و تأخیر در استقرار مدیریت جامع عملکرد در دستگاه‌ها به عنوان پیش نیاز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. عواملی مانند برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)، مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی به عنوان عناصر و مؤلفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به شمار می‌روند. عامل‌های برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) به عنوان عوامل اصلی محسوب شده و عامل‌های مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی به عنوان عوامل کمک کننده و توانمندساز می‌باشند.

یوسفی‌نژاد (۱۳۸۶) بیان نمود دسته‌بندی دیگری از موانع نیز در جهت استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌توان ارائه داد که مبتنی بر مدل سه شاخگی است؛ وی مجموعه عوامل مؤثر بر فرایندهای سازمانی را در قالب ۳ شاخه ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای سنجیده است. ارتباط بین عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای در مدل وی به گونه‌ای است که هیچ پدیده یا رویداد سازمانی نمی‌تواند خارج از تعامل این ۳ شاخه صورت گیرد. به عبارت دیگر، رابطه بین این ۳ شاخه یک رابطه تنگاتنگ بوده و در عمل از هم جدایی ناپذیرند. در واقع، نوع روابط موجود بین این ۳ شاخه از نوع لازم و ملزوم بوده و به مثابه ۳ شاخه روییده از تنه واحد حیات سازمان می‌باشند. آسیب‌های ساختاری که علل و عواملی پایه‌ای هستند؛ نظم ترکیبی یا نظم چپ‌نشی عناصر اصلی تشکیل دهنده سازمان را برهم زده و ساختارهای اصلی سازمان را که عبارتند از: ساختارهای طبیعی و فیزیکی، ساختارهای مالی و اقتصادی، ساختارهای انسانی و ساختارهای اطلاعاتی در معرض بحران قرار می‌دهند؛ آسیب‌های رفتاری که علل و عواملی پایه‌ای هستند از جهات گوناگون رفتارهای انسانی و در نتیجه وظایف اصلی سازمان را در معرض بحران قرار می‌دهند و آسیب‌های زمینه‌ای که علل و عواملی پایه‌ای هستند رابطه و تعامل مناسب و واکنش به موقع و درست سازمان را با سامانه‌های همجوار محیطی‌اش بر هم زده و در این روابط ایجاد بحران می‌نمایند. در چنان رابطه‌ای، عوامل ساختاری و رفتاری و زمینه‌ای به شکل روابط سامانه‌ای مداوم در حال تعامل می‌باشند و ۳ شاخه مزبور، ۳ گونه از یک نوع به طور عمده از نوع غالب زمینه بوده و بین آنها به هیچ وجه سه‌گانگی حاکم نیست. بنابراین، تمایز و تشخیص این ۳ جنبه از حیات سازمانی صرفاً نظری بوده و فقط به منظور تجزیه و تحلیل شناخت مفاهیم و پدیده‌های سازمانی است (میرزایی، ۱۳۷۵). در این راستا عوامل محیطی، فرایندی و عوامل انسانی را از موانع در جهت استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌توان ارائه داد (پناهی، ۱۳۸۶).

**عوامل محیطی:** عواملی که خارج از سازمان وجود دارند و بر فعالیت سازمان اثر می‌گذارند، عوامل محیطی نام‌گذاری شده‌اند. در این پژوهش اشاره به عواملی نظیر نوع نظام و شرایط سیاسی، هماهنگی دولت و مجلس در جهت تصویب قوانین مربوط، تدوین چارچوب قوانین و مقررات متناسب و سازگار، نظارت نهادهای نظارتی بر اجرای بودجه‌ریزی دستگاه‌های اجرایی، میزان اعطای مسئولیت و اختیارات به

دستگاه‌های اجرایی و تدوین استانداردهای عملکرد از سوی مقامات نظارتی به عنوان شاخص‌های عوامل محیطی در نظر گرفته شده است. عوامل محیطی عبارت‌اند از:

۱- عوامل سیاسی و قانونی.

۲- عوامل فنی و فرآیندی.

۳- عوامل اجتماعی و فرهنگی.

۴- عوامل اقتصادی.

**عوامل فنی و فرآیندی:** به آن دسته از رویه‌ها و سیاست‌ها که جریان اطلاعات و تسهیلات موردنیاز برای انجام برنامه‌ریزی و نحوه واپایش سازمان را دربرمی‌گیرد، عوامل فنی و فرآیندی گفته می‌شود. عوامل فنی و فرآیندی عواملی مانند تدوین برنامه راهبردی، نظام اطلاعات مدیریت، تدوین نظام نظارت و ارزیابی عملکرد، ایجاد نظام‌های نرم‌افزاری مربوط به امور مالی و بودجه‌ریزی عملیاتی را در بر می‌گیرد. فقدان این عوامل باعث عدم اجرای صحیح بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود.

**عوامل انسانی:** به آن دسته از عواملی که در پیش‌بینی و واپایش رفتار کارکنان اثر می‌گذارد، عوامل انسانی گفته می‌شود. فقدان عواملی نظیر توانمندسازی و آموزش نیروی انسانی، ایجاد انگیزش مدیران و کارکنان، میزان آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و اصول بودجه‌ریزی باعث اجرا نشدن بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت صحیح می‌شود. عوامل انسانی عبارت‌اند از:

۱- توانمندسازی و آموزش مداوم نیروی انسانی.

۲- ایجاد انگیزه در مدیران و کارکنان.

۳- میزان آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و اصول بودجه‌ریزی عملیاتی (پناهی، ۱۳۸۶).

صدر مغانی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران در سال ۱۳۹۲، پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در تمام فرضیات مقدار کمی دو معنی‌دار می‌باشد. همچنین نتایج فرضیه‌های اصلی و تمامی فرضیات فرعی مرتبط با آنها به ترتیب نشان داد که سازمان امور مالیاتی کشور توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد. محبوبه فرزاد و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان به این نتیجه دست یافته‌اند عوامل محیطی، فنی و فرآیندی و انسانی به عنوان مانع در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثرند و عامل انسانی در بین سایر موانع نقش مهمتری ایفا می‌کرد، لذا بکارگیری پرسنل شایسته و متناسب از نظر تحصیلات، سوابق، رشته تحصیلی، تخصص و تجربه در امر بودجه‌ریزی و همچنین استفاده از نیروهای متخصص و مجرب به صورت مشاوره‌ای در سازمان جهت کمک به ایجاد و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و برگزاری دوره‌های آموزشی مناسب، کارکنان و مدیران معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ضروری به نظر می‌رسد.

حضور و همکاران (۱۳۹۲) به شناسایی الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداختند. این پژوهش از نوع توصیفی-تحلیلی بوده و جامعه آماری آن خبرگان بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور بوده‌اند. اطلاعات موردنیاز از طریق توزیع پرسشنامه در قالب ۲۷ سؤال بین ۱۱۰ نفر از متخصصان امور مالی و بودجه جمع‌آوری شده است. برای تحلیل اطلاعات از نرم‌افزار CAM2 استفاده شد. نتایج به‌دست‌آمده از این پژوهش نشان داد که عوامل محیطی، سازمانی و فردی از الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی است و تک‌تک الزامات برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی اهمیت دارند.

پاک‌مرام و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مخابرات با استفاده از روش «TOPPIS» در استان آذربایجان شرقی» به این نتیجه رسیده‌اند که واپایش محیطی، اداری و عملیاتی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ضروری هستند و نبود آنها در سازمان‌ها مانعی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است. همچنین نتیجه گرفته‌اند که از عوامل پیش‌گفته، عامل محیطی مؤثرترین عامل است و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویت‌های بعدی قرار دارند. فروغی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان)» به این نتیجه دست یافته‌اند که در ۵۰ دستگاه دولتی استان اصفهان به غیر از توانمندی در ارزیابی عملکرد، سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی از جمله توانمندی کارکنان، توانمندی فنی، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و مقبولیت (مقبولیت سیاسی، مدیریتی و همخوانی مشوق‌ها)، فراهم نیست و توصیه کاربردی داده‌اند که هنوز عوامل مؤثر لازم برای اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی فراهم نشده است. آنها همچنین تبیین نموده‌اند که بدون به‌کارگیری روش‌های نوین هزینه‌یابی در بودجه‌بندی عملیاتی، سخن گفتن از اصلاحات در نظام بودجه‌بندی و تغییر از بودجه برنامه‌ای به عملیاتی کار مشکلی است.

طاهرپور کلانتری و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان «شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمان‌های دولتی» به این نتیجه دست یافته‌اند که عوامل مؤثر بر عدم استقرار قانون بودجه عملیاتی به ترتیب اولویت در دستگاه‌های دولتی عبارتند از: ۱. توجه به فرهنگ و رهبری، ۲. تعهد به اجرا، ۳. شرایط گروه هدف، ۴. توجه به دانش و ساختار، ۵. شرایط تدوین قانون، ۶. توجه به گرایش مجریان و جو سازمان، ۷. توجه به سادگی اجرای قانون و فناوری.

محققانی نظیر باباجانی و رسولی (۱۳۹۰)، محمودی (۱۳۸۵) و قدرتی و فتاحی (۱۳۹۰) موانع پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را شامل عوامل زمینه‌ای، رفتاری و ساختاری دانسته و همچنین ذکر کرده‌اند که این عوامل بر یکدیگر نیز تأثیرگذارند.



خضری (۱۳۸۷) بیان نمود مهم‌ترین عامل نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، برنامه است. برنامه مجموعه‌ای از فعالیت‌ها یا پروژه‌ها (طرح‌ها)، تحت نظارت دستگاه یا واحد اجرایی خاص است که با استفاده از منابع موجود به دستیابی روش‌ها و هدف‌ها کمک می‌کند؛ اهداف عملیاتی هر برنامه باید قابل برآورد باشد. بر این اساس بودجه‌ریزی و حسابداری باید به نحوی انجام گیرد که هزینه‌ها و درآمدهای هر برنامه یا فعالیت برای تصمیم‌گیران مشخص باشد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۱) نیز بیان نمودند ساختار برنامه در یک چارچوب راهبردی وسیع‌تر تعریف شود. چارچوب بودجه به نحوی تعریف شود که تصمیم‌گیری و اولویت‌بندی را تسهیل کند و ساختار آن به گونه‌ای باشد که پاسخگویی را تقویت کند.

دایموند (۲۰۰۳) از مهم‌ترین اهداف و مزایای بودجه‌ریزی مبتنی را می‌توان به این ترتیب برشمرد: تضمین و تحکیم پاسخگویی در سطوح مختلف مدیریتی، تحقق رویکرد خروجی محوری، اعطای اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای تولید خروجی‌های موردنظر، ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان 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 بر اساس 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 جهت اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار، تمرکز فرایند تصمیم‌گیری روی مهم‌ترین مسائل و چالش‌هایی که دستگاه اجرایی با آن مواجه است و ایجاد یک فرایند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرایند برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل، ارزشیابی و گزارش عملکرد در ارتباط است. استقرار این بودجه‌ریزی با چالش‌هایی نیز همراه است و در صورتی که چالش‌های استقرار این بودجه‌ریزی به خوبی شناسایی نگردند، امکان استقرار آن وجود نخواهد داشت (یوهان و فرانس، ۲۰۰۶).

سارینوته و دالیمته (۲۰۱۵) پژوهشی با عنوان اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش دولتی اندونزی انجام دادند. آنها در پژوهش خود دقت در ۱. مشخص کردن اهداف اصلی، ۲. تعیین شاخصهای عملکرد که نشان دهنده نتیجه هر برنامه است، ۳. شناسایی برنامه‌ها و فعالیت‌های ارجح با در نظر گرفتن محدودیت منابع ۴. تعیین هزینه هر یک از برنامه‌ها و فعالیت‌های بخش دولتی را به عنوان عوامل اصلی موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی عنوان کردند، به عبارتی دیگر، دقت در هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت عامل اصلی موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش دولتی است. در این پژوهش توجه به مدیریت هزینه مهم‌ترین عامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی شناخته شد.

ایساک (۲۰۱۴) پژوهشی با عنوان ارزیابی تأثیر بودجه‌بندی و برنامه‌ریزی بر عملکرد نهادهای مالی نیجریه انجام داد. وی با استفاده از پرسشنامه عوامل مؤثر بر بودجه‌بندی و در نهایت، تأثیر بودجه‌بندی بر عملکرد نهادهای مالی را بررسی کرده است. یافته‌های وی نشان می‌دهد که عوامل مدیریتی بر بودجه‌بندی اثرگذار بوده و بودجه‌بندی هم بر عملکرد بانکها اثرگذار است.

زانتا (۲۰۱۳) عوامل پایه‌ای، ساختاری و رفتاری را عامل موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی دانست. وی در پژوهش خود برای هر یک از این عوامل زیر مجموعه‌هایی معرفی کرد. وی دانش مدیریت و استفاده از سیستم‌های مناسب هزینه‌یابی همچون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت رابه عنوان مهمترین عوامل موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی معرفی کرد.

مانیرات و ماسلیمات (۲۰۱۲) پژوهشی با عنوان تأثیر بودجه‌بندی بر ساز و کارهای کنترلی در صنعت بانکداری در بانک‌های نیجریه انجام دادند. پژوهش آنها با یک پرسشنامه نیمه‌ساختار یافته با نمونه‌ای ۴۳ نفری از کارکنان بانک‌های نیجریه انجام شد. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که علت شکست بودجه، پیش‌بینی و اجرای ضعیف بوده، همچنین، بودجه‌بندی بر ساز و کارهای کنترلی بانکها تأثیر معناداری دارد.

یی‌لو و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات متحده، آنچه قانون برای اجرای آن الزام کرده است؟ به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته‌اند. تحقیقات اخیر نشان می‌دهد در ایالت‌هایی که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به‌خوبی اجرا می‌شود، بیشتر از ایالت‌هایی که بودجه‌ریزی عملیاتی در آنها اجرا نمی‌شود یا به صورت ضعیف اجرا می‌شود، به تصویب قوانین و مقررات مربوط به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد قانون بودجه‌ریزی عملکرد که شامل دستورالعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده از داده‌های عملکرد است، به استفاده قوی‌تر از نظام‌های بودجه‌ریزی عملکرد در ایالات منجر می‌شود.

یانگ (۲۰۰۳) در مقاله «نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» به این نتیجه رسید که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی عملیاتی به تصمیمات بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره منجر می‌شود. اما افزون بر آن ممکن است عوامل سیاسی، اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشند. نتیجه کلی این بوده که استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می‌شود.

### ۳. روش پژوهش

روش اصلی پژوهش در این طرح، فراتحلیل می باشد که در تحقیق اسنادی حاضر، برای تحلیل کمی اطلاعات مورد استفاده قرار گرفته است. فراتحلیل نوعی تحلیل آماری است که از طریق ترکیب یافته‌های

کمی یک مجموعه از مطالعات انجام می‌گیرد. در فراتحلیل، یافته‌های پژوهش‌های اولیه در قالب یک شاخص کمی برگردان می‌شود. برای اینکه یافته‌های آماری پژوهش‌های مختلف با هم ترکیب‌پذیر شود، لازم است ابتدا این مقادیر به شاخصی با مقیاس مشترک تبدیل شود. پرکاربردترین روش ترکیب نتایج عددی پژوهش‌ها در فراتحلیل‌ها، اندازه اثر است. اندازه اثر، شاخصی است که حضور پدیده موردنظر در جامعه را نشان می‌دهد یا اندازه‌ای است که مبین غلط بودن فرضیه صفر است. اندازه اثر، نتایج هر پژوهش را به صورت نمرات استاندارد (Z) نشان می‌دهد که شاخصی از شدت اثر کاربندی یا تفاوت بین گروه‌هاست (کوهن، ۱۹۸۸). روش‌های گوناگونی برای محاسبه اندازه اثر وجود دارد. اما به‌طور کلی برای اندازه‌های اثر دو خانواده عمده وجود دارد: خانواده I و خانواده d. اندازه اثر خانواده I در مورد یافته‌های مربوط به همبستگی‌ها و اندازه اثر خانواده d در موقعیت‌هایی که پژوهش، تفاوت را بررسی می‌کنند، به کار می‌روند. کوهن یک طبقه‌بندی کلی تفسیری برای اهمیت نسبی اندازه‌های اثر ارائه داده است که برای اندازه‌های اثر ۰/۱-۰/۳، ۰/۳-۰/۵ و ۰/۵-۰/۷ و بیشتر به ترتیب نشانگر اندازه‌های اثر کوچک، متوسط و بزرگ هستند. پژوهش حاضر در سال ۱۳۹۹ انجام شده است و جامعه آماری پژوهش، شامل ۷۱ مقاله درون‌مرزی است که تعداد ۲۰ مقاله با استفاده از روش نمونه‌گیری غیرتصادفی هدفمند به عنوان نمونه وارد فرایند فراتحلیل شدند و تکنیک جمع‌آوری اطلاعات در این تحقیق کتابخانه‌ای بوده است و از طریق مشاهده بررسی شده است و اطلاعات کدگذاری شده با استفاده از نرم‌افزار (CAM2) برای انجام محاسبات آماری فراتحلیل، تجزیه و تحلیل شدند، به طوری که، مقادیر آزمون‌های  $\chi^2$  و  $\omega^2$  ... با مقادیر میانگین، واریانس و انحراف معیار، وارد برنامه گردیدند و برای تحلیل پژوهش‌های اولیه از اندازه اثر به تفکیک هر مداخله، اندازه اثر ترکیبی با دو الگوی اثرات ثابت و تصادفی، آزمون‌های سوگیری انتشار (نمودار کیفی و آزمون رگرسیون ایگر) و آزمون همگنی استفاده شد.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر، سطح تحصیلات بیشتر نگارندگان مقاله‌های بررسی شده، کارشناسی‌ارشد و دکتری بوده است. مجموعه جامعه آماری موردنظر از ۷۱ پژوهش که مورد مطالعه قرار گرفتند، بیش از ۶۴۸۴ نفر از کارمندان، مدیران و متخصصان در حوزه تحقیقات مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی با میانگین ۱۰۰ نفر برای هر مطالعه بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۸ بوده است. نکته قابل توجه در این بخش، تعداد نزدیک به هم پژوهش‌هاست. یعنی به همان میزان که از پژوهش‌های قدیمی‌تر بهره گرفته شده است، از پژوهش‌های جدیدتر و با رویکردهای روزآمدتر نیز استفاده و نتایج آنها در فراتحلیل و نتیجه‌نهایی کار دخالت داده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، ابزار اندازه‌گیری روایی ۸۰ درصد پایان‌نامه‌ها، روایی صوری یا ظاهری

با اعتبار محتوا (صرفاً نظر استادان و خبرگان حوزه مربوط) بوده است. در ۲۰ درصد از پژوهش‌ها به این مهم اشاره نشده است. در مورد پایایی، یافته‌ها بیانگر آن است که در ۷۶ درصد تحقیقات از روش آلفای کرونباخ استفاده شده و ۱۸ درصد موارد از نرخ سازگاری و ۳۰ درصد موارد به این مهم اشاره‌ای نشده است. در تمام پایان‌نامه‌ها نوع پژوهش از لحاظ هدف کاربردی بوده و روش تحقیق آن در بیشتر موارد، توصیفی-پیمایشی بوده است.

جدول ۱ خلاصه اطلاعات مربوط به فراتحلیل بر روی پژوهش‌های نمونه را نشان می‌دهد. در این جدول اندازه اثر تفکیکی پژوهش‌های برگزیده مبتنی بر یک مقیاس مشترک، برآورد شده است که از میان ۴۱ اندازه اثر، ۱۱ متغیر به دلیل غیرمعنادار شدن رابطه از تحلیل ما حذف شد و همچنین بر اساس جدول ذیل میان ۳۰ اندازه اثر، ۱۶ متغیر دارای اندازه اثر بیشتر از ۰/۵ بوده و دارای اثرگذاری زیاد و ۸ متغیر دارای اندازه اثر بین ۰/۱ تا ۰/۳ با اثرگذاری کم می‌باشد و ۶ متغیر دارای اندازه اثر بین ۰/۳ تا ۰/۵ با اندازه اثر متوسط می‌باشد.

جدول ۱. اندازه اثر پیشایندهای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی

ردیف	نام مطالعه	پیشایند	اندازه اثر	حد پایین	حد بالا	Z-value	سطح معناداری	نتیجه
۱	بررسی چالش‌های پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان تأمین اجتماعی استان خوزستان	انسانی	۰/۹۹	۰/۹۹۲	۰/۹۹۶	۳۵/۷۶۰	۰/۰۰۰	تأیید
۲		فنی و فرایندی	۰/۹۹	۰/۹۹۲	۰/۹۹۶	۳۵/۱۴۱	۰/۰۰۰	تأیید
۳		محیطی	۰/۹۸	۰/۹۸۵	۰/۹۹۲	۳۱/۴۱۷	۰/۰۰۰	تأیید
۴	شناسایی موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان بهزیستی خراسان رضوی	محیطی	۰/۹۷	۰/۹۴۳	۰/۹۸۸	۱۰/۷۸۸	۰/۰۰۰	تأیید
۵	موانع عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مطالعه موردی بیمارستان فوق تخصصی فاطمه زهرا (س) ساری	فنی و فرایندی	-۰/۸۹	-۰/۹۱۶	-۰/۸۵۶	-۱۹/۶۳۰	۰/۰۰۰	تأیید
۶	شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در سازمان‌های دولتی شهر ایلام	انسانی	۰/۸۵	۰/۷۱۱	۰/۹۲۸	۶/۵۸۰	۰/۰۰۰	تأیید
۷	موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های آب منطقه‌ای	محیطی	۰/۸۲	۰/۷۶۳	۰/۸۶۹	۱۴/۰۸۰	۰/۰۰۰	تأیید
۸	بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان	محیطی	۰/۷۹	۰/۷۲۸	۰/۸۵۱	۱۲/۷۹۱	۰/۰۰۰	تأیید
۹	شناسایی موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان بهزیستی خراسان رضوی	انسانی	۰/۷۴	۰/۵۰۹	۰/۸۷۳	۴/۷۶۶	۰/۰۰۰	تأیید
۱۰	شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در سازمان‌های دولتی شهر ایلام	فنی و فرایندی	۰/۷۷	۰/۵۷۹	۰/۸۸۹	۵/۳۹۸	۰/۰۰۰	تأیید
۱۱	بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی در بانک ملی	انسانی	۰/۶۸	۰/۳۵۰	۰/۸۸۶	۳/۴۶۵	۰/۰۰۱	تأیید
۱۲		محیطی	۰/۶۶	۰/۳۱۹	۰/۸۵۷	۳/۳۲۲	۰/۰۰۱	تأیید

ردیف	نام مطالعه	پیش‌بیند	اندازه اثر	حد پایین	حد بالا	Z-value	سطح معناداری	نتیجه
۱۳	شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در سازمان‌های دولتی شهر ایلام	محیطی	۰/۶۵	۰/۳۷۸	۰/۸۱۸	۴/۰۲۴	۰/۰۰۰	تأیید
۱۴	تأثیر عوامل انسانی و فنی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی	انسانی	۰/۶۲	۰/۴۸۰	۰/۷۳۴	۶/۸۸۹	۰/۰۰۰	تأیید
۱۵	بررسی موانع بودجه‌ریزی عملیاتی در بانک رفاه استان یزد با نگاه ویژه به عامل نظام قیمت تمام‌شده بر مبنای فعالیت واحدها در اجرای صحیح این قسم از بودجه‌ریزی	انسانی	۰/۶۰	۰/۴۶۷	۰/۷۰۹	۷/۱۹۰	۰/۰۰۰	تأیید
۱۶	موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های آب منطقه‌ای	انسانی	۰/۵۳	۰/۴۱۲	۰/۶۴۲	۷/۲۵۱	۰/۰۰۰	تأیید
۱۷	بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم برای کاهش موانع (مطالعه موردی دستگاه اجرایی استان قزوین)	فنی و فرایندی	۰/۴۳	۰/۲۲۸	۰/۵۹۸	۳/۹۴۱	۰/۰۰۰	تأیید
۱۸	بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم برای کاهش موانع (مطالعه موردی دستگاه اجرایی استان قزوین)	انسانی	۰/۴۲	۰/۲۱۵	۰/۵۹۰	۳/۸۲۴	۰/۰۰۰	تأیید
۱۹	آسیب‌شناسی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و ارائه راه‌کارهای بهبود آن	محیطی	۰/۳۲	۰/۰۴۵	۰/۵۵۸	۲/۲۶۱	۰/۰۲۴	تأیید
۲۰	بررسی عوامل مؤثر بر عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در اداره کل راه و شهرسازی جنوب استان سیستان و بلوچستان	فنی و فرایندی	۰/۲۶	۰/۰۶۴	۰/۴۴۴	۲/۵۶۴	۰/۰۱۰	تأیید
۲۱	بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم برای کاهش موانع (مطالعه موردی دستگاه اجرایی استان قزوین)	محیطی	۰/۲۴	۰/۰۴۰	۰/۴۲۵	۲/۳۴۳	۰/۰۱۹	تأیید
۲۲	آسیب‌شناسی و رتبه‌بندی شاخص‌های مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نسا	محیطی	۰/۳۸	۰/۱۶۹	۰/۵۵۷	۳/۴۱۴	۰/۰۰۱	تأیید
۲۳	بررسی و رتبه‌بندی موانع بودجه‌ریزی عملیاتی در بانک رفاه استان یزد با نگاه ویژه به عامل نظام قیمت تمام‌شده بر مبنای فعالیت واحدها در اجرای صحیح این قسم از بودجه‌ریزی	انسانی	-۰/۱۶	-۳/۱۵	-۰/۰۰۲	-۱/۹۸۴	۰/۰۴۷	تأیید
۲۴	بررسی موانع پیاده‌سازی سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در شهرداری قم و ارائه راه‌کارها	محیطی	۰/۲۷	۰/۰۸۹	۰/۴۳۶	۲/۸۷۹	۰/۰۰۴	تأیید
۲۵	بررسی مشکلات استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در بانک‌های ملی استان کردستان و ارائه راه‌کار مناسب	انسانی	۰/۲۴	۰/۰۴۷	۰/۴۱۸	۲/۴۲۳	۰/۰۱۵	تأیید
۲۶	بررسی نقش نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در پایداری اقتصادی	انسانی	-۰/۲۰	-۰/۳۱۴	-۰/۰۹۰	-۳/۴۵۹	۰/۰۰۱	تأیید
۲۷	بررسی مشکلات استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در بانک‌های ملی استان کردستان و ارائه راه‌کار مناسب	انسانی	۰/۱۹	۰/۰۶۷	۰/۳۰۶	۳/۰۱۵	۰/۰۰۳	تأیید
۲۸	بررسی مشکلات استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در بانک‌های ملی استان کردستان و ارائه راه‌کار مناسب	فنی و فرایندی	-۰/۱۸	-۰/۲۹۳	-۰/۰۶۷	-۳/۰۷۷	۰/۰۰۲	تأیید

ردیف	نام مطالعه	پیش‌بیند	اندازه اثر	حد پایین	حد بالا	Z-value	سطح معناداری	نتیجه
۲۹	بررسی مشکلات استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در بانک‌های ملی استان کردستان و ارائه راه‌کار مناسب	محیطی	-۰/۱۸	-۰/۲۹۹	-۰/۰۷۳	-۳/۱۸۵	۰/۰۰۱	تأیید
۳۰	بررسی نقش نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در پایداری اقتصادی	محیطی	۰/۱۳	۰/۰۱۰	۰/۲۵۴	۲/۱۱۹	۰/۰۳۴	تأیید
۳۱	نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و موانع استقرار آن	انسانی	۰/۲۵	-۰/۰۱۳	۰/۴۸۲	۱/۸۶	۰/۰۶۳	رد
۳۲		محیطی	۰/۱۶	-۰/۱۰۶	۰/۴۰۷	۱/۱۸	۰/۲۳۷	رد
۳۳	آسیب‌شناسی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و ارائه راه‌کارهای بهبود آن	رفتاری	۰/۲۷	-۰/۰۰۸	۰/۵۲۰	۱/۹۰۳	۰/۰۵۷	رد
۳۴	بررسی عوامل موثر بر عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در اداره کل راه و شهرسازی جنوب استان سیستان و بلوچستان	انسانی	۰/۱۰	-۰/۱۰۲	۰/۳۰۲	۰/۹۹۳	۰/۳۳۱	رد
۳۵	بررسی و اولویت‌بندی موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی استان کرمان	محیطی	۰/۰۱	-۰/۰۹۳	۰/۱۱۴	۰/۲۰۰	۰/۸۴۲	رد
۳۶	آسیب‌شناسی و رتبه‌بندی شاخص‌های موثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نساجا	محیطی	۰/۱۶	-۰/۰۰۰	۰/۳۱۳	۱/۹۵۵	۰/۰۵۱	رد
۳۷	موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان تأمین اجتماعی آذربایجان غربی و ارائه راه‌کار مناسب	فنی و فرایندی	۰/۱۹	۰/۰۱۸	۰/۳۶۵	۲/۱۵۶	۰/۰۳۱	رد
۳۸	موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان تأمین اجتماعی آذربایجان غربی و ارائه راه‌کار مناسب	محیطی	۰/۱۸	۰/۰۰۵	۰/۳۵۳	۲/۰۱۰	۰/۰۴۴	رد
۳۹	موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان تأمین اجتماعی آذربایجان غربی و ارائه راه‌کار مناسب	انسانی	۰/۱۶	-۰/۰۱۶	۰/۳۳۴	۱/۷۸۴	۰/۰۷۴	رد
۴۰	بررسی موانع پیاده‌سازی نظام بودجه‌بندی عملیاتی در شهرداری قم و ارائه راه‌کارها	فنی و فرایندی	۰/۱۹	-۰/۰۰۰	۰/۳۷۸	۱/۹۵۷	۰/۰۵۰	رد
۴۱	بررسی موانع پیاده‌سازی سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در شهرداری قم و ارائه راه‌کارها	محیطی	۰/۱۵	-۰/۰۴۲	۰/۳۴۲	۱/۵۴۶	۰/۱۲۲	رد

#### ۱.۴. بررسی ناهمگنی داده‌های پژوهش

ناهمگونی عبارت است از تفاوت بین نتایج تحقیقات. این ناهمگونی یا تفاوت نتایج می‌تواند به علل مختلفی ایجاد شود. برای تشخیص دقیق‌تر ناهمگونی از آزمون Q استفاده می‌شود. این آزمون مانند کای اسکور میزان تفاوت را در مجموعه‌ای از آزمایشات اندازه‌گیری می‌کند و مشخص می‌کند آیا میزان آن بیشتر از مقدار موردانتظار است یا نه. این آزمون دارای مشکلاتی است از جمله اینکه زمانی که اندازه‌های اثر نمونه بزرگ است، ممکن است ناهمگونی معنادار نشان داده شود، حتی اگر تفاوت بین اثرات کوچک باشد و در بسیاری از موارد این آزمون دارای قدرت کمتری است و در رد  $H_0$  دچار اشتباه شویم (قربانی‌زاده، ۱۳۹۲).

بنابراین در این پژوهش افزون‌بر بررسی سوگیری انتشار داده‌های پژوهش با توجه به سطح معنادار به‌دست‌آمده (P) از جداول N ایمن از خطا و جدول اصلاح و برازش دووال و توییدی به همراه آزمون Q کوکران که معتبرترین آزمون برای بررسی ناهمگونی است و دارای فرضیه زیر است. در ادامه به بررسی همگونی یا ناهمگونی اندازه‌های اثر به‌دست‌آمده پرداخته می‌شود:

H0: مطالعات همگن است.

H1: مطالعات ناهمگن است.

### جدول ۲. شاخص‌های ناهمگنی در اندازه اثر

Tau	Tau2	واریانس	خطای استاندارد	I-Squared	سطح معناداری (P-Value)	درجه آزادی (Df)	مقدار آزمون (Q)	شاخص آماری
۰/۳۸۲	۰/۷۶۴	۰/۰۰۷	۰/۱۹۲	۹۸/۸۵۶	۰/۰۰۰	۴۸	۴۱۹۵/۲۴۲	نتایج

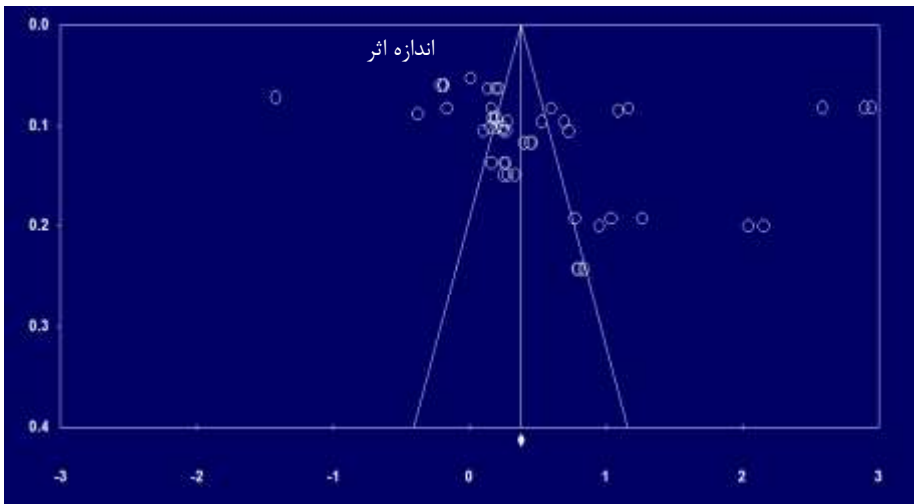
با توجه به نتایج، مقدار  $Q=4195/242$ ، درجه آزادی ۴۸ و مقدار معناداری  $0/000$  در سطح اطمینان ۹۵ درصد،  $H_0$  رد و  $H_1$  پذیرفته می‌شود. یعنی میان اندازه‌های اثر به‌دست‌آمده تفاوت معنادار وجود دارد و این به معنای ناهمگون بودن اندازه‌های اثر به‌دست‌آمده است. بنابراین به سراغ آزمون I-Square می‌رویم؛ نتایج این آزمون و مقدار خروجی  $I=98/856$  براساس سه مقدار ۷۵ ناهمگنی زیاد و ۵۰ ناهمگنی متوسط و ۲۵ ناهمگنی کم، (میلر، ۲۰۰۲) ناهمگنی زیاد بین مطالعات را نشان می‌دهد. براساس آزمون Tau-square که دقیقاً مانند ضریب همبستگی توافقی است و با توجه به ضریب همبستگی  $\tau=0/382$  که بین ۲۰ مطالعه وجود دارد، مطالعات ناهمگن است.

### ۲.۴. بررسی سوگیری انتشار

بخش دیگر فرایند فراتحلیل بررسی سوگیری انتشار است که ناشی از انتشار و عدم انتشار پژوهش‌ها و انواع خطاهاست. به بیانی دیگر یکی از مشکلاتی که موجب مخدوش شدن اعتبار نتایج فراتحلیل می‌شود، عدم دسترسی پژوهشگر به تمام مطالعاتی است که در فاصله زمانی خاص در موضوع موردبررسی انجام شده‌اند. زمانی که سوگیری انتشار وجود دارد، نتایج نهایی فراتحلیل تحت تأثیر قرار گرفته و برآوردهای نهایی حاصل از آن دارای تورش و خطا خواهند بود. پس لازم است که سوگیری انتشار در گام‌های اولیه فراتحلیل، شناسایی و تصحیح شود تا نتایج معتبر باشد.

به منظور بررسی این مفروض از نمودار کیفی و روش رگرسیونی استفاده شده است که نتایج بررسی این مفروض به کمک روش‌های مختلف در قسمت زیر ارائه شده است.

معمول‌ترین و ساده‌ترین روش شناسایی تورش انتشار، استفاده از یک نمودار پراکندگی دو بُعدی به نام نمودار فائل است که در آن اثر مداخله برآورد شده از هر مطالعه در مقابل اندازه نمونه آن مطالعه رسم می‌شود. اگر تورش انتشار وجود نداشته باشد، انتظار می‌رود که نمودار متقارن بوده و مقدار پراکندگی حول اندازه اثر مداخله باشد. برعکس، در صورت وجود سوگیری، پراکندگی تحقیقات در پایین نمودار حول یک طرف میانگین بیشتر از طرف دیگر خواهد بود. این حالت بیانگر این واقعیت است که تحقیقات کوچک‌تر (که در پایین نمودار ظاهر می‌شوند) به احتمال بسیار در صورتی منتشر می‌شوند که اندازه اثر بالای متوسط داشته باشند و در این صورت به احتمال زیاد از نظر آماری معنادار خواهند بود (قربانی‌زاده، ۱۳۹۲).



شکل ۱. فائل پلات در حالت خطای استاندارد

از لحاظ تفسیری در نمودارهای فائل یا کیفی شکل، مطالعاتی که خطای استاندارد پایین دارند و در بالای قیف جمع می‌شوند، دارای سوگیری انتشار نیستند و اما هر چه مطالعات به سمت پایین قیف کشیده می‌شوند، خطای استاندارد آنها بیشتر و سوگیری انتشار بالا می‌رود. نتایج حاصل از نمودار کیفی وارونه تقریباً تداعی‌کننده تقارن نسبی مطالعات انجام‌شده می‌باشد، اما ارزیابی صریحی در این مورد نمی‌توان انجام داد و می‌بایست برای این منظور از آزمون آماری مربوط استفاده شود.

در نبود سوگیری انتشار، انتظار می‌رود در تحقیقات بزرگ و کوچک، اثر استاندارد بزرگ مشاهده شود و این حالت خط رگرسیونی با سطح اصلی است. اگر برش خط رگرسیونی با سطح موردانتظار تفاوت داشته باشد، ممکن است به علت سوگیری انتشار باشد.



براساس نتایج جدول ۳، با برش  $۶/۵۱$  فاصله اطمینان ۹۵ درصد خطای استاندارد برابر با  $۳/۷۶$  است و براساس مقدار سطح معناداری یک دامنه برابر با  $۰/۰۴۴۹۶$  و دو دامنه برابر با  $۰/۰۸۹۹۱$ ، چنین مشخص می‌شود که چون مقدار سطح معناداری بیشتر از دامنه اعلامی است ( $۰/۰۲۵ <$  یک دامنه و  $۰/۰۵ <$  دو دامنه)، فرض صفر مبنی بر متقارن بودن نمودار کیفی و عدم سوگیری انتشار تأیید می‌شود.

### جدول ۳. نتایج حاصل از بررسی روش رگرسیون خطی

سطح معناداری (T-Value)		(T-Value)	خطای استاندارد (SE)	برش (B)	شاخص آماری
دو دامنه	یک دامنه				
$۰/۰۸۹۹۱$	$۰/۰۴۴۹۶$	$۱/۷۳۱۵۶$	$۳/۷۶۱۸۲$	$۶/۵۱۳۸۲$	نتایج

دووال و توثیدی روش اصلاح و برازش را برای ارزیابی و تعدیل تورش انتشار در نمونه‌های کوچک ایجاد کردند. این روش از یک فرایند تکراری استفاده می‌کند که در آن مشاهدات نامنطبق از نمودار کیفی حذف می‌شوند (حذف زوائد از توزیع)، سپس ارزش‌های اختصاص‌داده‌شده به مطالعات مفقود، اضافه می‌شوند (عمل پر کردن برآورد اندازه اثر و خطای استاندارد مطالعاتی که احتمالاً از دست رفته‌اند). پیدایش مطالعات مفقود زیاد در یک سمت از خط میانگین اثر به تورش انتشار یا تورش نمونه کوچک دلالت دارد. به‌عبارت‌دیگر، این روش براساس ایده کلیدی که در پس‌زمینه نمودار کیفی قرار دارد، انجام می‌شود؛ یعنی در صورت نبود سوگیری، نمودار حول خلاصه اندازه اثر، حالت متقارن پیدا می‌کند. رویه چینش و تکمیل، مطالعات گم شده را در نظر می‌گیرد، آنها را به تحلیل‌ها وارد می‌کند و سپس خلاصه اندازه اثر را محاسبه می‌کند (قربانی‌زاده، ۱۳۹۲).

### جدول ۴. اصلاح و برازش دووال و توثیدی

مقدار Q	اثر تصادفی			اثر ثابت			
	حد بالا	حد پایین	تخمین نقطه‌ای	حد بالا	حد پایین	تخمین نقطه‌ای	
تعداد مطالعات موردنیاز: ۲۱							
$۲۴۱۹۱.۴۱۹۵$	$۰/۷۹۰۷۴$	$۰/۳۹۶۰۹$	$۰/۵۴۳۴۱$	$۰/۴۰۲۹۹$	$۰/۳۵۰۶۰$	$۰/۳۷۶۸۰$	ارزش مشاهدات
$۶۱۴۵۶.۹۶۲۵$	$۰/۲۸۵۳۴$	$۰/۲۶۴۳۱$	$۰/۰۱۰۵۲$	$۰/۰۰۲۱۵$	$۰/۰۴۴۰۶$	$۰/۰۲۰۹۶$	ارزش تعدیل‌شده

همان‌طور که در جدول ۴ مشخص است، باید ۲۱ مطالعه دیگر انجام پذیرد تا این مطالعه و فراتحلیل کامل و عاری از نقص شود. این ۲۱ مطالعه، ارزش مشاهده‌شده  $۰/۳۷۶۸۰$  را به ارزش تعدیل‌شده  $۰/۰۲۰۹۶$  در

الگوی اثرات ثابت و ارزش مشاهده شده  $0/543341$  را به ارزش تعدیل شده  $0/1052$  در الگوی اثرات تصادفی کاهش می‌دهد. به‌طور کلی در این پژوهش براساس خروجی نرم‌افزار (اصلاح و برازش دوال و توئیدی) بر مبنای الگوی اثرات ثابت، برآورد نقطه‌ای و فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای تحقیقات ترکیب یافته برابر با  $(0/35060, 0/40299)$ ،  $0/37680$  است. با استفاده از رویه چینش و تکمیل، برآورد نقطه‌ای و فاصله اطمینان متناسب برابر با  $0/2096$  ( $0/04406, 0/0215$ ) شده است. براساس الگوی اثرات تصادفی، برآورد نقطه‌ای و فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای تحقیقات ترکیب یافته برابر با  $(0/29609, 0/79074)$ ،  $0/543341$  است. با استفاده از رویه چینش و تکمیل، برآورد نقطه‌ای و فاصله اطمینان متناسب برابر با  $0/1052$  ( $0/26431, 0/28534$ ) شده است.

برای محاسبه تعداد تحقیقات گم‌شده (با اثر میانگین صفر)، لازم است به تحلیل‌ها اضافه شود تا عدم معناداری آماری اثر کلی به دست آید (قربانی‌زاده، ۱۳۹۲). به عبارت بهتر میزان تحقیقات مشابهی را به دست می‌دهد که چنانچه به دایره تحقیقات کنونی (مورد بررسی) افزوده شوند، یافته‌ها و نتایج به دست آمده را دستخوش تغییر خواهد کرد. ایده اصلی  $N$  ایمن از خطا این است که تعداد مطالعات با نتایج صفر را تعیین کنیم که باید برای کاهش احتمال خطای نوع I به سطح معناداری از پیش تعیین شده وجود داشته باشند. به‌طور واضح اگر تعداد مطالعات غیرمعنادار کمی برای کاهش یک نتیجه به سطح معناداری مورد نیاز باشد، نتایج به دست آمده احتمالاً فاقد اطمینان است. آزمون  $N$  ایمن از خطای روزنتال تعداد تحقیقات گم‌شده (با اثر میانگین صفر) را محاسبه می‌کند که لازم است به تحلیل‌ها اضافه شود تا عدم معناداری آماری اثر کلی به دست آید. جدول ۵ نتایج آزمون  $N$  ایمن از خطا را در این پژوهش نشان می‌دهد.

جدول ۵. محاسبات  $N$  ایمن از خطا (تعداد ناکامل بی‌خطر) کلاسیک

۳۱/۹۴۸۶۶	مقدار $Z$ برای مطالعات مشاهده شده
۰/۰۰۰۰	مقدار $P$ برای مطالعات مشاهده شده
۰/۰۵۰۰	آلفا
۲/۰۰۰۰	باقی‌مانده (دنباله)
۱/۹۵۹۹۶	$Z$ برای آلفا
۴۹/۰۰۰۰	تعداد مطالعات مشاهده شده
۲۹۷۱/۰۰۰۰	تعداد مطالعات گم‌شده‌ای که مقدار $P$ را به آلفا می‌رساند.

با توجه به داده‌های جدول ۵ باید تعداد ۲۹۷۱ مطالعه دیگر به مطالعات اضافه و بررسی شود تا مقدار  $P$  دو دامنه از  $0/05$  تجاوز نکند. این بدین معنی است که باید ۲۹۷۱ مطالعه دیگر انجام گیرد تا در نتایج نهایی

محاسبات و تحلیل‌ها خطایی رخ دهد. این نتیجه دقت و صحت بالای اطلاعات و نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش را نشان می‌دهد. تعداد ۲۹۷۱ مورد مطالعه فاصله از خطا مقدار مناسب و چشم‌گیر است.

## ۵. نتیجه‌گیری

براساس یافته‌های پژوهش، سهم عوامل فنی و فرایندی با میانگین اندازه اثر ۰/۵۸ پررنگ‌تر بود که با نتایج پژوهش‌های آرامش و همکاران (۱۳۹۵)، فرازمند و امید (۱۳۹۶) و جعفرنیا و جاهد (۱۳۹۵) همسو بوده است و این بدان معناست که برای موفقیت در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی الزاماتی نظیر برنامه‌ریزی راهبردی به عنوان یک ابزار تصمیم‌گیری قوی و وجود اعتبار شاخص‌های عملکردی برای داشتن نظام موفق و همچنین تغییر نظام حسابداری از سنتی به عملیاتی و وجود نظام اطلاعات مدیریت برای داشتن گزارش‌های مالی متفاوت ضروری است.

دومین عامل مؤثر برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، عوامل محیطی با میانگین اندازه اثر ۰/۵۳ است که با مطالعات صفاری و همکاران (۱۳۹۵)، شکوری و همکاران (۱۳۹۳)، رهنما و همکاران (۱۳۹۲)، آرامش و همکاران (۱۳۹۵)، فرازمند و امید (۱۳۹۶) و فرزاد و همکاران (۱۳۹۲) همسو بوده است؛ بنابراین، با لحاظ کردن شرایط و ویژگی‌های مؤثر بر هر نظام سیاسی و فراهم شدن چارچوب قانونی برای کنترل بودجه با ایجاد الزاماتی به دست دولت و همچنین پاسخگویی سازمان در برابر جامعه و نیز توافق و هماهنگی بیشتر بین قوه مجریه و قوه مقننه برای استمرار اصلاحات مربوط به بودجه، اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی موفقیت‌آمیز خواهد بود.

از دیگر متغیرهای مهم در این پژوهش، عوامل انسانی با میانگین اندازه اثر ۰/۵۱ است که با مطالعات آرامش و همکاران (۱۳۹۵)، رهنما و همکاران (۱۳۹۲)، مالکی و همکاران (۱۳۹۲)، دشمن‌زیاری و همکاران (۱۳۹۸) همسو بوده است. بنابراین، با به‌کارگیری کارکنان کارآمد و شایسته از نظر تحصیلات و تجربه و نیز ارائه آموزش‌های لازم در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی و ایجاد نظام تشویقی می‌توان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را آسان کرد.

در یک جمع‌بندی کلی می‌توان گفت بر اساس نتایج فراتحلیل موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های اجرایی کشور که بر مبنای ۷۱ پژوهش انجام شد، شاخص‌های مربوط به عوامل مدیریتی که جزو الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و در نهایت بهره‌وری اعتبارات هزینه‌ای و عملکرد بهتر دستگاه اجرایی است عوامل فنی و فرایندی، محیطی و انسانی می‌باشد و مهمترین شاخص مربوط به عوامل فنی و فرایندی می‌باشد. که با اعمال استراتژی جدید در تدوین برنامه‌های راهبردی، نظام اطلاعات مدیریت و تدوین نظام نظارت و ارزیابی عملکرد و ایجاد نظام‌های نرم‌افزاری مربوط به امور مالی و بودجه‌ریزی عملیاتی می‌توان در جهت بهبود عملکرد سازمان‌های دولتی کشور اقدام نمود. بنابراین پیشنهاد می‌گردد

دستگاه‌های اجرایی برای افزایش توانایی در یافتن کم هزینه‌ترین و مقرون به صرفه‌ترین راه برای انجام وظایف محوله و تخصیص منابع صرفه‌جویی شده به فعالیت‌های مفید دیگر، قابلیت‌های لازم را درون سازمان خود به منظور ارزیابی دقیق فرآیندهای تخصیص منابع و ساختارهای مدیریتی به وجود آورند.

## منابع

ابراهیمی نژاد، مهدی؛ فرچوند، اسفندیار. (۱۳۸۰). بودجه از تنظیم تا کنترل. تهران: انتشارات سمت. پناهی، علی. (۱۳۸۶). بودجه‌ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل). چاپ اول. تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

حسن‌آبادی، محمد؛ نجارصراف، علیرضا. (۱۳۸۵). مسیر بودجه‌ریزی عملیاتی نوین. برنامه‌بودجه. ۸۶-۱۳۱. حضوری، محمدجواد؛ مقرب، سیدمهدی؛ جنتی، علی. (۱۳۹۲). شناسایی الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور. مجموعه مقالات چهارمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی. تهران: گروه مشاوران پنکو.

زینالی، مهدی؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ مهران‌پور، حمید. (۱۳۹۲). بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصادی و دارایی با استفاده از مدل شه. مجله اقتصادی، ۳، ۴۹-۶۴. صدر مغانی، محسن؛ پوزمانی، زهرا. (۱۳۹۳). موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران. حسابداری دولتی، (۱)، ۲۲-۳۰.

طاهرپور کلانتری، حبیب‌الله؛ دانش‌فرد، کرم‌الله؛ رضایی دزکی، فرهاد. (۱۳۹۰). شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمان‌های دولتی. برنامه‌بودجه، ۱۶، ۳۱-۵۶. فروغی، داریوش؛ حقیقی پراپری، محمد؛ رسائیان، امیر. (۱۳۹۱). امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان). حسابداری سلامت، (۱)، ۴۷-۶۲.

فرزاد، محبوبه؛ قاسمی، محمد؛ عرب اول، مهرداد؛ رضانی، عباسعلی. (۱۳۹۳). موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان. دانشگاه علوم پزشکی زابل (رستمینه)، (۲)، ۴۴-۵۳. قربانی‌زاده، وجه‌الله. (۱۳۹۲). راهنمایی کاربردی فراتحلیل با نرم افزار CAM2. تهران: جامعه‌شناسان. وفائی، آذر. (۱۳۸۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم بودجه‌ریزی عملکرد در سازمان‌های عمومی. برنامه‌ریزی و بودجه، ۷۹-۹۸.

Andrews, M. (2004). Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms, *The International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 332-344.

Cohen, J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences* (2nd ed.). Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates

- Diamond, Jack. (2002). Performance Budgeting is accrual accounting required? IMF working paper, 130.
- Lu, Yi., Willoughby, Katherine., & Arnett, Sarah. (2011). Performance Budgeting in the American States, What's Law got to do with it?. *State and Local Government Review*, 43(2), 79-94.
- Pakmaram, A., Esgandari, K., Babaei, K.H., & Khalili, M. (2012). Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in telecommunications' company with TOPSIS method. *African Journal of Business Management*, 6(24).
- Posner, PL., & Park, C.K. (2008). Role of the legislature in the budget process. *OECD Journal on Budgeting*, 7(3), 1-26.
- Kong, D. (2005). Performance-based budgeting: The U.S. experience. *Publ Organ Rev*, 5(2), 91-107.
- Robbins, S. P. (2002). *Organizational Behavior*. 9ed. India: Printice Hall publication.
- Young, R. D. (2003). Performance Based Budgeting Systems, public policy and practice. *An Electronic journal Devoted to Governace and public policy in south Carolina*, 2(2), 1-24.
- Isaac, L. (2014). Appraising the Impact of Budgeting and Planning on the Performance of Financial Institutions in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(16), 12-27.
- Surianti, M., & Dalimunthe, A. (2015). The Implementation of Performance Based Budgeting in Public Sector (Indonesia Case: A Literature Review). *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(12), 198-211.
- Zaneta, P. (2013). Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-Manufacturing Companies. *Journal of Social Sciences*, 82(4), 26.