

Investigating Performance-Based Budgeting and performance control in Iran's executive apparatus using Balanced Scorecard Technique

Mohammad Namazi

Distinguished Professor, Accounting Dept., Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Amin Nazemi

Assistant Professor, Accounting Dept., Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Navid Reza Namazi*

Assistant Professor, Accounting Dept., Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Esmail Moazzeni

MSc., Department of Accounting, Hafez Shiraz Higher Education, Shiraz, Iran.

Abstract

In this research, operational budgeting was investigated in the form of four groups of contextual factors, structural factors, human factors and other factors on operational and research budgeting with analytical model, balanced evaluation method. The statistical population of this study is all executive bodies subject to Article (5) of the Civil Service Management Law. Data were obtained using 182 questionnaires and analyzed using structural equation method and Smart PLS software. In this model, the balanced evaluation method was adapted to the three-part cycle of performance management and a three-part model of

* Corresponding Author: nnamazi@rose.shirazu.ac.ir

How to Cite: xxxxxxxx

performance management, based on balanced measurement, is obtained. The results showed that the identified structures in operational budgeting have a positive and significant effect on the performance of executive agencies. The structures of "structural factors", "human factors" and "other factors affecting the implementation of operational budgeting (including personality, acceptance and ability)" have a positive and significant effect on performance, but the structure of "underlying factors" has a significant effect. It does not affect the performance of executive agencies. Also, meanwhile, the balanced scoring technique in each of the three stages of the model affects the relationship between operational budgeting and the performance of executive agencies. Also, operational budgeting explains 60% of changes in the performance of executive bodies. These findings confirm the theoretical foundations of operational budgeting, especially structural factors, human factors, contextual factors and other influential factors.

Keywords: Budget, Performance-Based Budgeting, Balanced Scorecard Technique, Structural Equation, Executive apparatus.

بودجه‌ریزی عملیاتی و کنترل عملکرد در دستگاه‌های اجرایی

ایران با استفاده از ارزیابی متوازن

- محمد نمازی ^{ID} | استاد ممتاز حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران
- امین ناظمی ^{ID} | استادیار حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران
- نویدرضا نمازی ^{ID} * | استادیار حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران
- اسماعیل موذنی ^{ID} | کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی حافظ شیراز، شیراز، ایران

چکیده

این پژوهش، به بررسی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ایران در قالب چهار گروه عوامل زمینه‌ای، عوامل ساختاری، عوامل انسانی و سایر عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی و تلفیقی با الگوی تکامل یافته روش ارزیابی متوازن، می‌پردازد. جامعه آماری شامل کلیه دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری است. داده‌ها با استفاده از روش پیمایشی و استفاده از ۱۸۲ پرسشنامه به دست آمد و با کمک روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS مورد تحلیل قرار گرفت. در این پژوهش، ترکیبی از الگوهای سه عاملی شه و سه شاخگی مدیریت جهت بودجه‌ریزی عملیاتی استفاده شد. عملکرد دستگاه‌های اجرایی بر اساس ارزیابی متوازن مورد مطالعه قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که سازه‌های «عوامل ساختاری»، «عوامل انسانی» و «سایر عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارند ولی سازه «عوامل زمینه‌ای» تأثیر معناداری بر عملکرد ندارد. همچنین، نتایج آزمون الگوی مذکور بر جامعه هدف، نشان داد که متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی از طریق فن ارزیابی متوازن تأثیر مثبت و معناداری دارند. این یافته‌ها مبانی نظری بودجه‌ریزی عملیاتی به ویژه عوامل ساختاری، عوامل انسانی، عوامل زمینه‌ای و سایر عوامل تأثیرگذار را تایید می‌کنند.

کلیدواژه‌ها: بودجه، بودجه‌ریزی عملیاتی، ارزیابی متوازن، معادلات ساختاری، دستگاه‌های
اجرایی.

آماده انتشار

مقدمه

در بودجه‌ریزی سنتی^۱، اهداف و تأکیدات صرفاً بر ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و نقش مجلس در بررسی بودجه فقط متوجه حفظ و کنترل مخارج دولت در چارچوب اعتبارات مصوب است (Mio et al., 2022). همچنین، در روش سنتی بودجه‌ریزی، توان برنامه‌ریزی بلندمدت، محدود و امکان دستیابی به عملیات و نظارت بودجه‌ای بر آن بسیار ضعیف است؛ افزون بر اینکه این نظام، اطلاعاتی را در خصوص عملکرد بودجه و میزان اثربخشی و کارایی برنامه‌های اعتباری بدست نمی‌دهد (عبدصبور و راوند، ۱۳۹۱). مجموعه این عوامل باعث شده است که بودجه‌ریزی سنتی اهمیت خود را از دست داده و به تدریج جای خود را به روش‌های بودجه‌ریزی نوینی مانند بودجه‌ریزی عملیاتی^۲ بدهد.

مسئله‌ای که وجود دارد این است که در سازمان‌ها کمتر به بودجه‌ریزی به شیوه نوین توجه شده و در نتیجه در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک، مورد استفاده جدی قرار نمی‌گیرد. بنابراین تأثیر شیوه بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد سازمان‌ها مشخص نیست (Park & Jang, ۲۰۲۲). از طرفی، با وجود حساسیت بودجه و اهمیت تخصیص اقتصادی آن، این موضوع هنوز به صورت جدی مورد توجه قرار نگرفته است. بنابراین، مطالعه، بحث و بررسی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌ها ضروری است. در این راستا، با وجود تأکیدها و الزامات مختلف برنامه‌های توسعه کشور بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، بر اساس پژوهش‌های باباجانی و رسولی (۱۳۹۰)، آذر و خدیور (۱۳۹۱)، معصومی و کرمی (۱۳۹۸)، عظیمی (۱۴۰۰)، Andrews (۲۰۰۴)، Mauro et al. (۲۰۱۹)، Arsani & Sihombing (۲۰۲۰) و Park & Jang (۲۰۲۲)، پرسش‌های زیر مطرح هستند:

¹ Traditional budgeting

² Performance-Based Budgeting

مکانیزم بودجه‌ریزی عملیاتی چیست؟ چه عواملی اعم از زمینه‌ای^۱، ساختاری^۲، انسانی^۳ و سایر عوامل مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی موثرند؟ دستگاه‌های اجرایی ایران، از چه الگوی بودجه‌ریزی استفاده می‌کنند؟ عوامل مهم و تأثیرگذار مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی چه هستند؟ موانع و مشکلات بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی ایران چیست؟ چگونه می‌توان موانع و مشکلات فعلی بودجه‌ریزی عملیاتی را رفع کرد؟

هدف اصلی این پژوهش پاسخ به پرسش‌های بالا است. در نهایت، هدف این مطالعه آزمون عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی (عوامل ساختاری، زمینه‌ای، انسانی و سایر عوامل) بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی (۵ معیار ارزیابی متوازن: منظرهای خدمت (مالی)، یادگیری، حسن شهرت، مشتری (ارباب رجوع) و فرایندهای داخلی) می‌باشد.

اهمیت پژوهش حاضر این است که الگوی مفهومی بودجه‌ریزی عملیاتی را بر مبنای ابعاد پنج‌گانه ارزیابی متوازن ارائه می‌دهد و نقش هر یک از منظرهای خدمت (مالی)، یادگیری، حسن شهرت، مشتری (ارباب رجوع) و فرایندهای داخلی در بودجه‌ریزی عملکرد نیز نشان می‌دهد. همچنین، مدارک تجربی و اهمیت ابعاد ارزیابی متوازن را در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد. بنابراین، قابلیت کاربرد بودجه‌ریزی عملیاتی را در عمل واقعی‌تر ساخته و امکان استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را بیشتر محقق می‌سازد.

در ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان می‌شود. پس از ارائه روش‌شناسی و الگوی مفهومی، متغیرهای پژوهش تشریح می‌شود. پس از آزمون فرضیه‌ها، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

مبانی نظری

مکانیزم بودجه‌ریزی عملیاتی

¹ Context Factors

² Co-Structure Factors

³ Context Factors

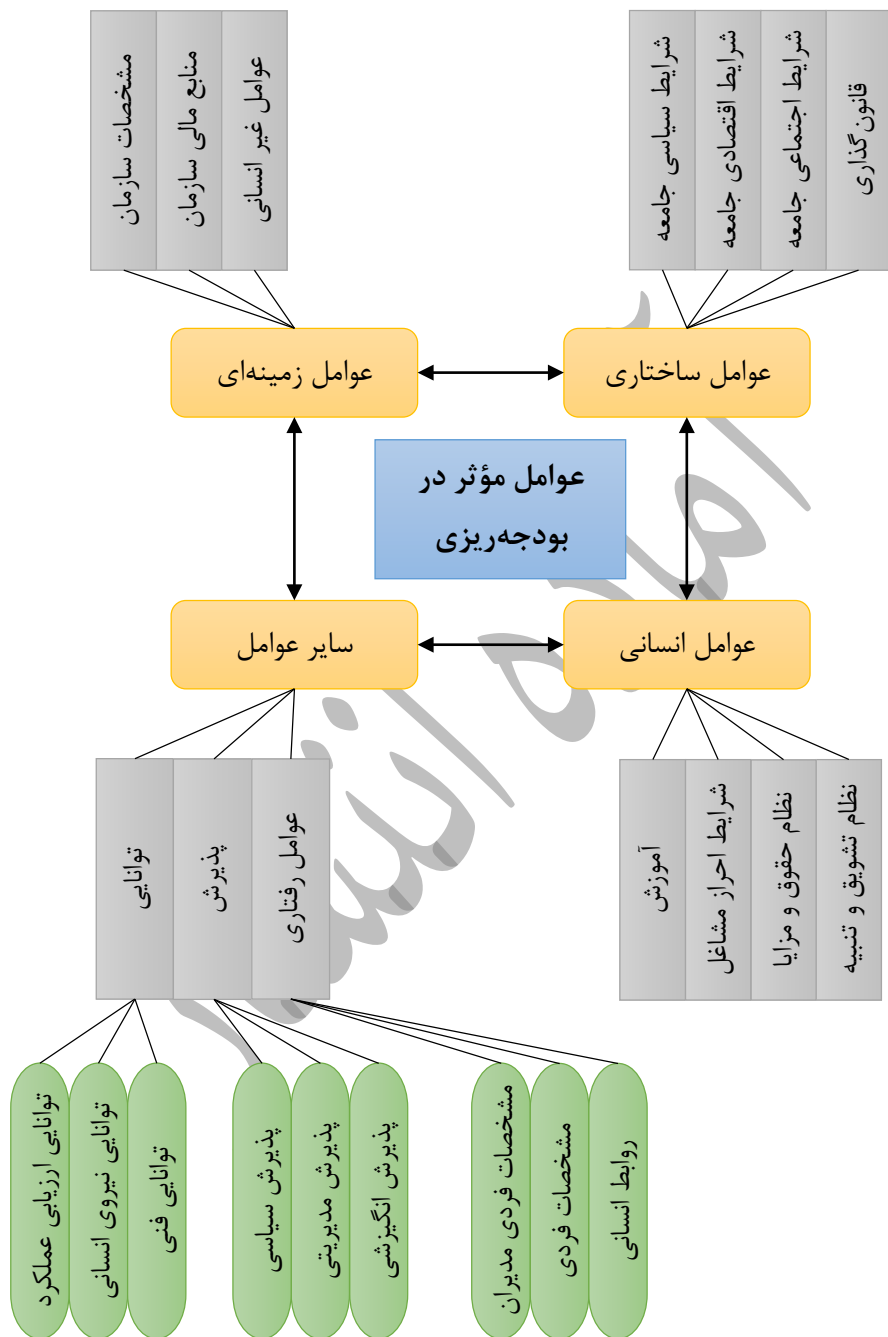
مبانی نظری بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس نظریه نمایندگی^۱ (Arief, (2020) و بهبود عملکرد سازمانی است (Derfuss, (2016). در بودجه‌ریزی عملیاتی، اطلاعات بودجه به‌جای اینکه براساس مواد هزینه باشد، براساس فعالیت‌ها شکل می‌گیرد و نتایج حاصل از اندازه‌گیری عملکرد، با گزارش‌های عملکرد، ارائه می‌شود. طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در هر سازمان، بر اساس سه عامل مهم «برنامه‌ریزی»، «هزینه‌یابی» و «ارزیابی عملکرد سازمانی» می‌باشد. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۲ (ABC) قلب بودجه‌ریزی عملیاتی و رکن اصلی در محاسبات بودجه است (آذر و خدیور، ۱۳۹۱)، زیرا هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، نسبت به روش‌های سنتی برای برنامه‌ریزی و کنترل بسیار مناسب‌تر است و اطلاعات دقیق‌تری را در این زمینه فراهم می‌سازد (نمازی، ۱۳۷۷ و ۱۳۷۸).

در این نظام بودجه‌ریزی، امکان مقایسه پروژه‌ها و برنامه‌ها با هم و انتخاب اثربخش‌ترین آن‌ها در نیل به اهداف کلی وجود دارد، زیرا بودجه‌ریزی عملیاتی، عوامل «کارایی»، «اثربخشی» و «صرفه اقتصادی» را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. در نظام مذکور، اهداف شفاف‌تر بیان شده، ارزیابی بودجه سهل‌تر است و در روش هزینه‌یابی مربوطه، ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد (Hatry, ۱۹۸۹؛ به نقل از آذر و وفایی، ۱۳۸۹). نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان براساس ترکیبی از الگوی سه عاملی شه^۳ و الگوی سه شاخگی مدیریت (۱۹۹۸)، در قالب چهار گروه عوامل زمینه‌ای، عوامل ساختاری، عوامل انسانی و سایر عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی تبیین کرد (اسکات، ۱۳۷۴؛ میرزایی اهرنجانی و مقیمی، ۱۳۸۲؛ محمودی، ۱۳۸۶؛ عبدصبور و همکاران، ۱۳۹۱؛ Shah, ۱۹۹۸ و Andrews, ۲۰۰۴)، شکل ۱، عوامل مهم مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی را بر اساس مبانی نظری بالا، پیشینه پژوهش (بخش بعد) نشان می‌دهد. این الگو کاربرد استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را در ابعاد زمینه‌ای، ساختاری، انسانی و سایر عوامل با توجه پنج وجه ارزیابی متوازن نیز نشان می‌دهد.

¹ Agency Theory

² Activity-Based Costing (ABC)

³ Shah



شکل ۱- عوامل مؤثر در بودجه‌ریزی عملیاتی

ارزیابی متوازن (BSC)

ارزیابی متوازن یکی از فن‌های حسابداری مدیریت است که برای اولین بار در سال ۱۹۹۲ توسط روبرت کپلن و دیوید نورتون^۱ ارائه گردید (خواجوی و همکاران، ۱۳۸۹). مبانی ارزیابی متوازن بر اساس نظریه نمایندگی (Mio et al. (2021) است. با جدا شدن مالکیت از مدیریت، لزوم استقرار سیستم کنترلی جهت بررسی عملکرد مدیر و بهبود عملکرد سازمانی مطرح می‌شود. در دهه‌های اخیر ارزیابی عملکرد، به‌عنوان یکی از مهم‌ترین بخش‌های حوزه مدیریت عمومی مورد توجه بوده است. از آنجا که بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ارتباط دادن نتایج ارزیابی عملکرد به تخصیص بودجه است، از این رو ارتباط بسیار نزدیکی بین ارزیابی عملکرد و بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد. (آذر و همکاران، ۱۳۸۹).

روش ارزیابی متوازن^۲ (BSC)، برای اندازه‌گیری عملکرد، الگوی راهبردی، نتیجه‌محور و چندبعدی به‌شمار می‌رود. برخلاف سایر الگوهای سنتی که هدف اصلی سازمان را کسب سود تلقی می‌کنند، روش ارزیابی متوازن، چارچوبی از فعالیت‌های مرتبط با هدف‌ها و راهبردها را برای مدیریت فراهم کرده، اجرای راهبرد را به مجموعه‌ای از ابعاد مختلف عملکردی اعم از مالی و غیر مالی، کوتاه‌مدت و بلندمدت، منوط می‌کند. این الگو، در مراحل اولیه، عملکرد سازمان‌ها را از چهار منظر: مالی^۳، مشتری^۴، فرایندهای درونی^۵، و رشد و یادگیری^۶ مورد سنجش قرار می‌دهد (Kaplan, ۲۰۰۹؛ Norton & Kaplan, ۱۹۹۶).

در منظر مالی، ارزش ایجاد شده برای ذی‌نفعان بررسی می‌شود. این منظر مهم‌ترین منظر BSC است و معیار نتایج نهایی است که سازمان برای ذینفعان خود ایجاد می‌کند (نمازی و رمضان، ۱۳۸۲). در منظر مشتری، میزان رضایت مشتری و موفقیت سازمان در بازار اندازه‌گیری می‌شود. منظر فرآیندهای داخلی، بر عملیات‌های لازم برای برآورده ساختن

¹ Kaplan & Norton

² Balanced Scorecard Technique

³ Financial Perspective

⁴ Customer Perspective

⁵ Internal Business Processes Perspective

⁶ Learning and Growth Perspective

انتظارات مشتریان تأکید دارد. منظر رشد و فراگیری نیز به توانایی‌های کارکنان، سیستم‌های اطلاعاتی و رویه‌های سازمانی لازم برای پشتیبانی از عملیات سازمان اشاره می‌کند (Horngren et al., ۲۰۱۲). این منظرها توضیح می‌دهند که سازمان چگونه می‌تواند عملیات خود را ارزیابی نموده و از طریق افزایش و بهبود ارتباطات با مشتری برای سهامداران ارزش‌آفرین باشد. ارتباطات با مشتری از طریق بهبود فرآیندهای درون سازمانی نیز بهبود می‌یابد (Norton & Kaplan, ۲۰۰۶؛ نقل از نمازی و قدیریان‌آرانی، ۱۳۹۵). BSC وسیله‌ای را برای نگهداری تعادل بین اندازه‌گیری مالی و غیرمالی و پیوند استانداردهای استراتژیک و عملیاتی پیشنهاد می‌دهد (ترابنده و رفیع‌زاده، ۱۳۹۵). همچنین، بر دارایی‌های نامشهود، توازن میان خواسته‌های ذی‌نفعان مختلف، توازن میان نتایج (اقتصادی، اجتماعی، زیست محیطی و سیاسی سازمان و دستیابی به پایداری) و ارزیابی عملکرد، تأکید دارد (نمازی و قدیریان‌آرانی، ۱۳۹۵). هر یک از پنج وجه ارزیابی متوازن باعث بهبود عملکرد سازمان در ابعاد زمینه‌ای، ساختاری، انسانی و سایر عوامل می‌شود.

پیشینه پژوهش‌های خارجی

Andrews (۲۰۰۴)، که از الگوی سه عاملی شه‌الهام گرفته است، بیان می‌کند که برای رفع نقطه ضعف‌های بودجه‌ریزی عملیاتی باید به سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش توجه خاصی داشت. از سوی دیگر، Garner (۲۰۰۷)، از جمله چالش‌های اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را منابع ناکافی، تعریف عملکرد و تعیین اقدامات مناسب، مطرح نمود. همچنین بیان کرد که بودجه‌ریزی عملیاتی پتانسیل بهبود اثربخشی را دارد. نتیجه پژوهش Amans et al. (۲۰۱۵)، نشان داد که انگیزه درونی بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌ریزی و عملکرد سازمانی تأثیرگذار است، اما انگیزه بیرونی هیچ تأثیری بر این رابطه ندارد. همچنین، Derfuss et al. (۲۰۱۶)، بر رابطه مثبت بین مشارکت در بودجه‌ریزی و عملکرد تأکید دارند. از سوی دیگر، نتایج پژوهش Mauro et al. (۲۰۱۹)، بیانگر این بود که یکپارچه‌سازی ناکام در ارتباطات، ارزش‌ها و اهداف، اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را مختل می‌کنند و باعث می‌شود که عوامل

انسانی قادر به ایجاد تغییرات مورد نظر نباشند. در همین رابطه، اخیراً (Syafitri et al. ۲۰۲۰)، نشان دادند که متغیرهای عملکرد، برنامه‌ریزی بودجه و پاسخگویی بودجه منجر به پاسخگویی عملکرد خواهد شد. همچنین، در پژوهش (Arsani & Sihombing ۲۰۲۰)، نتیجه حاکی از آن بود که دولت باید با تعویض روش بودجه‌ریزی، تنظیم شاخص‌های عملکرد و تنظیم مجدد برنامه‌ها، بودجه‌ریزی عملیاتی را **استقرار دهد** که این امر می‌تواند در صورت بروز همه‌گیری، وقوع تعصب رفتار بودجه دولت را در قالب یک اثر برجسته کاهش دهد. در تحقیقی دیگر نیز، Arief (۲۰۲۰)، نتایج نشان داد که اشتباهات بسیاری در روند اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شامل: برنامه‌ریزی، اجرا، سنجش شاخص‌های عملکرد و ارزیابی و گزارشگری وجود دارد. همچنین، یکپارچه‌سازی برنامه کاربردی کامپیوتری، پاداش و تنبیه و اخلاق کاری، باعث بروز مشکلات شده است. نتایج پژوهش Mio et al. (۲۰۲۱)، نشان داد نیاز به تمرکز بر فرهنگ سازمانی وجود دارد، زیرا تناسب بین فرهنگ سازمانی، سیستم‌ها و رویکردهای مدیریت جدید، موفقیت این رویکردهای جدید را افزایش می‌دهد. نتایج پژوهش Park & Jang (۲۰۲۲)، نشان داد تصویب قانونی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی بین بوروکرات‌ها و قوه مقننه را کاهش دهد، که منجر به کنترل موثرتر کسادی بودجه توسط حامیان بودجه می‌شود.

پیشینه پژوهش‌های داخلی

نتایج مطالعه آذر و وفایی (۱۳۸۹)، نشان داد، توانمندی، اختیار در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و پذیرش، از عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی عملیاتی قبل از اجرای آن و کیفیت ارتباطات در سطح سازمان و تخصیص منابع مبتنی بر عملکرد، از عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی عملیاتی در حین اجرای آن است. همچنین، نتایج تحقیق آذر و همکاران (۱۳۸۹)، نشان داد که در پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل متعددی دخالت دارند که از میان آن‌ها ظرفیت علمی و فنی کارکنان، تمایل پرسنل به پیاده‌سازی، تکنولوژی اطلاعات، قوانین و مقررات پشتیبان و تمایل قانون‌گذاران به پیاده‌سازی از اهمیت

ویژه‌ای برخوردارند. باباجانی و رسولی (۱۳۹۰)، نشان دادند که کارشناسان، سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در اجرا نشدن نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر دانستند. در پژوهشی طاهرپور کلانتری و همکاران (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی را به ترتیب: (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، بیان نمودند. همچنین، نتایج پژوهش عبدصبور و راوند (۱۳۹۱)، نشان داد که مهیا بودن زیرساخت‌ها و ظرفیت‌های مدیریتی مانند توانمندی‌های منابع انسانی مربوط و توانایی ارزیابی عملکرد، بیشترین اثر را در بودجه‌ریزی عملیاتی دارند. باباجانی و خدارحمی (۱۳۹۳)، به این نتیجه رسیدند که پارادایم حاکم بر اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی جهت بررسی عملکرد دستگاه‌ها در کشور به صورت مناسب ارزیابی نمی‌شود. همچنین، رضایی و شیبیت‌الحمدی (۱۳۹۵)، نشان دادند برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی باید به عوامل مدیریتی که شامل عامل انسانی، عامل فنی و فرایندی و عامل محیطی است توجه نمود. لطفی (۱۳۹۹) نیز، به بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های تعاونی پرداخت. نتایج این پژوهش حاکی از آن بود که مولفه‌های توانایی با رتبه یکم و به ترتیب پذیرش و اختیار در رتبه‌های دوم و سوم بر اجرای موفقیت آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیرگذار هستند. نتایج پژوهش عظیمی (۱۴۰۰)، حاکی از آن بود که پاسخگویی برنامه‌ای به عنوان یک هدف، جدا از تخصیص بودجه، باعث بوجود آمدن یک بنیان قوی‌تر برای تعیین میزان موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود. در واقع تأکید بودجه‌ریزی عملیاتی بر صرفه‌جویی اقتصادی و اثربخشی است.

اگرچه پژوهش‌های ذکر شده آگاهی ما را در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی و تأثیر آن در سازمان گسترش داده است، اما تاکنون مطالعه‌ای در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت یکپارچه در دستگاه‌های اجرایی انجام نشده است. افزون بر این، مبانی نظری و ابعاد پنج‌گانه ارزیابی متوازن، که یکی از مهمترین فن‌های نوین ارزیابی عملکرد دنیا است، در مطالعات بودجه‌ریزی عملیاتی منظور نشده است. لذا رابطه علیتی بین بودجه‌ریزی عملیاتی و عملکرد

سازمان در حاله‌ای از ابهام قرار دارد. هدف اصلی این پژوهش، رفع کمبودهای فوق در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی است.

از این رو با محوریت توسعه الگوهای بودجه‌ریزی و عملکرد در دستگاه‌های اجرایی با استفاده از فن ارزیابی متوازن در این پژوهش سعی بر آن شده است که به این مهم پرداخته شود و الگوی بومی در این زمینه ارائه شود.

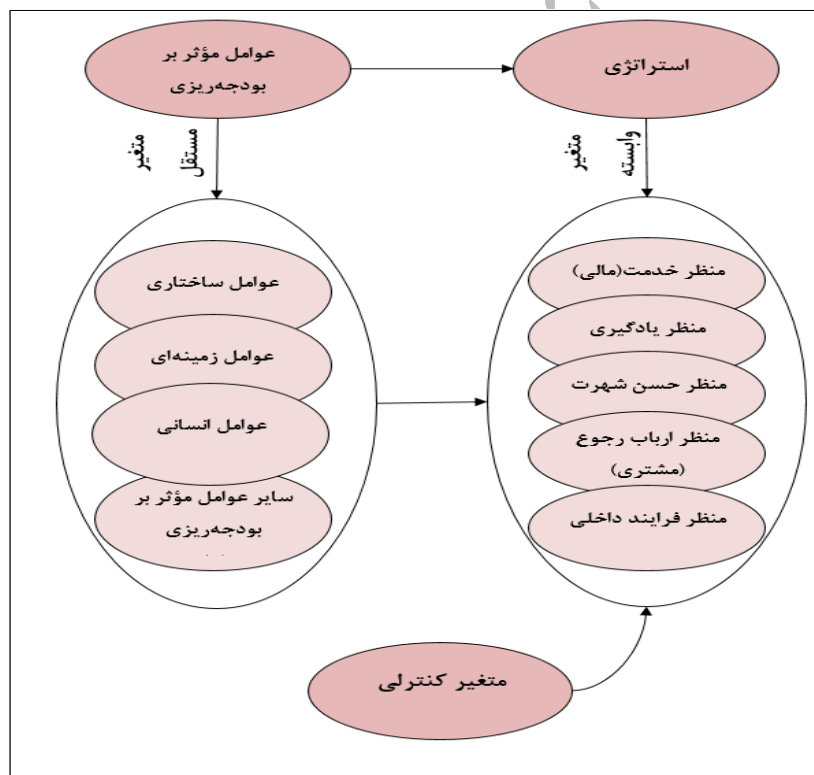
روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش در زمره پژوهش‌های کمی است که از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می‌کند و براساس فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهش از قبل تعیین شده انجام می‌شود. (نمازی، ۱۳۸۲). برای نگارش و جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز بخش مبانی نظری، مجلات تخصصی داخلی و خارجی (نظیر Kaplan & Norton، ۱۹۹۶؛ Shah، ۱۹۹۸؛ Andrews، ۲۰۰۴؛ Kaplan & Norton، ۲۰۰۶؛ اسکات، ۱۳۷۴؛ میرزایی اهرنجانی و مقیمی، ۱۳۸۲؛ محمودی، ۱۳۸۶؛ عبدصبور و همکاران، ۱۳۹۱ و نمازی و قدیریان آرانی، ۱۳۹۵) مورد استفاده قرار گرفت. روش گردآوری داده‌ها پرسشنامه‌ای است که مطابق فرضیه‌های پژوهش تدوین شده و از پاسخ‌دهندگان با مقیاس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت، میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها را از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم می‌سنجد. همچنین، پرسشنامه شامل ۱۰ پرسش عمومی، ۴ پرسش تخصصی کیفی (تعیین الگوی بودجه‌ریزی سازمان، شناسایی عوامل مهم و اثرگذار، موانع و مشکلات بودجه‌ریزی عملیاتی و راهکارهایی جهت بهبود) و ۶۰ پرسش مربوط به **استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی** بود. پرسش‌های مربوط به **استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی** با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا سنجیده شد. اطلاعات حاصل از اندازه‌گیری متغیرها به منظور آزمون‌های پژوهش از معادلات ساختاری^۱ استفاده گردید و اطلاعات با استفاده از نرم‌افزارهای Smart PLS نسخه ۲ و SPSS نسخه ۲۵ تجزیه و تحلیل شدند.

¹ Structural Equation Model (SEM)

ارائه الگوی مفهومی پژوهش

شکل ۲، الگوی نوین بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از فن ارزیابی متوازن را نشان می‌دهد. با استفاده از مبانی نظری و پیشینه پژوهش، با انجام این پژوهش و ارائه الگوی ارزیابی متوازن و ارتباط آن‌ها با عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی می‌توان مبانی نظری بودجه‌ریزی عملیاتی را توسعه داد.



شکل ۲- الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی پژوهش

۱- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین، ارزیابی متوازن و پیشینه پژوهش، فرضیات زیر ارائه می‌شود:

۱-۱- فرضیه اصلی

متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

۱-۲- فرضیه‌های فرعی

۱) عوامل ساختاری در **استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی**، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

۲) عوامل زمینه‌ای در **استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی**، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

۳) عوامل انسانی در **استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی**، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

۴) سایر عوامل مؤثر در **استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی** (اعم از عوامل شخصیتی، پذیرش و توانایی)، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

متغیرهای پژوهش

در این پژوهش، عملکرد دستگاه‌های اجرایی از منظر ابعاد پنج گانه ارزیابی متوازن (مالی، یادگیری، حسن شهرت، مشتری و فرایندهای داخلی) مورد سنجش قرار گرفت. با توجه به عدم دسترسی به داده‌های کمی و واقعی دستگاه‌های اجرایی، برای هر پنج منظر ارزیابی متوازن، از روش پیمایشی متناسب با منظرهای مذکور استفاده شد. پرسشنامه جمعاً شامل ۶۰ سوال بود که به هر یک از ابعاد ساختاری، زمینه‌ای انسانی و سایر عوامل، ۱۵ سوال تعلق گرفت. در راستای اندازه‌گیری متغیرها، از پاسخ دهندگان درخواست شد اظهار نظر خود را بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت بیان کنند. اطلاعات مربوط به متغیرهای کنترلی از بخش عمومی پرسشنامه استخراج شد. جدول شماره ۱ متغیرها و زیرمجموعه‌های مربوط را بر اساس شکل ۱ نشان می‌دهد.

جدول ۱- متغیر مستقل پژوهش

ردیف	متغیر مستقل	پژوهشگران	زیرمجموعه	
۱	عوامل ساختاری	باباجانی و صاحبقرانی (۱۳۹۹)	زیرساخت‌های حسابداری	
		آذر و همکاران (۱۳۸۹)	تکنولوژی اطلاعات	
		باباجانی و رسولی (۱۳۹۰)	ناتوانی سیستم داخلی	
		محمودی (۱۳۸۶)	استراتژی و اهداف سازمان	
		حبیری و همکاران (۱۳۹۷)	فرهنگ سازمانی	
۲	عوامل زمینه‌ای (محیطی)	آذر و همکاران (۱۳۸۹)	الزام قانونی	
		آذر و همکاران (۱۳۸۹)	تمایل قانون‌گذار	
		فرزاد و همکاران (۱۳۹۲)	پشتیبانی دولت	
		فضلی و حسینی (۱۳۹۰)	مسائل سیاسی و اقتصادی	
		طهرپور کلانتری و همکاران (۱۳۹۰)	فرهنگ جامعه	
۳	عوامل انسانی	آذر و همکاران (۱۳۸۹)	ظرفیت علمی کارشناسان	
		آذر و همکاران (۱۳۸۹)	ظرفیت فنی کارشناسان	
		فرج‌وند (۱۳۹۵)	شرایط احراز مشاغل	
		فضلی و حسینی (۱۳۹۰)	آموزش و تحقیق و توسعه	
		۴	سایر عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی	Shah, ۱۹۹۸, Andrews (۲۰۰۴)
عوامل رفتاری				
توانایی فنی مدیران و کارشناسان				
درک و پذیرش قانونی				
درک و پذیرش مدیریتی				
ردیف	متغیر وابسته	پژوهشگران		
۱	منظر خدمت (مالی)	Kaplan & Norton, ۱۹۹۶, Kaplan & Norton, ۲۰۰۶ و نمازی و قدیریان آرنای، ۱۳۹۵		
			۲	منظر یادگیری
			۳	منظر حسن شهرت
			۴	منظر ارباب رجوع (مشتری)
			۵	منظر فرایند داخلی
ردیف	متغیر کنترلی			
۱	قدمت دستگاه اجرایی (آندریوس، ۲۰۰۴)			
۲	حجم عملیات مالی دستگاه اجرایی (عبدصبور و راوند، ۱۳۹۱)			

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها، کلیه دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری است و به منظور افزایش روایی و پایایی پژوهش از هیچ‌گونه نمونه‌گیری استفاده به عمل نیامد. اما، دستگاه‌های اجرایی مورد مطالعه با توجه به شرایط زیر انتخاب شدند: الف) دستگاه‌های اجرایی منع قانونی و عرفی جهت تحقیق و بررسی نداشته باشند. ب) همکاری لازم در مورد استفاده از اطلاعات دستگاه‌های اجرایی با محقق صورت گیرد. جدول شماره ۲ فهرست دستگاه‌های اجرایی مورد مطالعه را نشان می‌دهد. به کلیه دستگاه‌های اجرایی زیر پرسشنامه به صورت ایمیل ارسال شد و در نهایت ۱۸۲ پرسشنامه از دستگاه‌های اجرایی مذکور جهت تجزیه و تحلیل اخذ گردید.

جدول ۲- دستگاه‌های اجرایی مورد مطالعه

نام دستگاه اجرایی	زیرمجموعه	استان - شهر
راه و شهرسازی	قوه مجریه	لارستان
لشکری و اداره بهداشت و درمان	قوه مجریه	تهران
صنعت، معدن و تجارت	قوه مجریه	فارس - شیراز
شهرداری	شهرداری‌ها	فارس - شیراز
مدیریت و برنامه‌ریزی	قوه مجریه	فارس
ثبت اسناد و املاک	قوه قضائیه	فارس
امور مالیاتی	قوه مجریه	فارس
راه آهن و امور اتباع و مهاجرین خارجی	قوه مجریه	فارس
دانشگاه شیراز	قوه مجریه	شیراز
سازمان توسعه و اداره فرهنگ و ارشاد	قوه مجریه	تهران
حفاظت محیط زیست	قوه مجریه	فارس
جهاد کشاورزی و بهزیستی	قوه مجریه	فارس
پارک علم و فناوری و بنیاد شهید	قوه مجریه	فارس
استانداری	استانداری‌ها	فارس

یافته‌های توصیفی

اطلاعات جامعه‌شناختی

بخش کیفی پرسشنامه، مشتمل بر ۴ پرسش بود. جدول شماره ۳ پاسخ نمونه مورد مطالعه را به پرسش‌های کیفی پرسشنامه نشان می‌دهد.

جدول ۳- پاسخ پرسش‌های بخش کیفی پرسشنامه

ردیف	پرسش	یافته‌ها
۱	دستگاه اجرایی شما، از چه الگوی بودجه‌ریزی استفاده می‌نماید؟	۵۶/۶ درصد از پاسخ‌دهندگان گزینه بودجه‌ریزی عملیاتی، ۳۵/۲ درصد بودجه‌ریزی سنتی و مابقی پاسخ‌دهندگان سایر شیوه‌های بودجه‌ریزی را انتخاب نمودند.
۲	به اعتقاد شما، عوامل مهم و تأثیرگذار مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی چه هستند؟	عوامل ساختاری، انسانی، شخصیتی، توانایی و زمینه‌ای.
۳	موانع و مشکلات بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی ایران چیست؟	همه عوامل مربوط به شاخص‌های ساختاری، انسانی و زمینه‌ای.
۴	چگونه می‌توان موانع و مشکلات فعلی بودجه‌ریزی عملیاتی را رفع کرد (یا کاهش داد) و عملکرد دستگاه اجرایی را بهبود بخشید؟	۸۷/۹ درصد پاسخ‌دهندگان دو گزینه «با ارائه الگوی جامع جهت بودجه‌ریزی عملیاتی» و «با اجرای صحیح بودجه‌ریزی» و مابقی پاسخ‌دهندگان سایر گزینه‌ها (رفع مشکلات بودجه‌ریزی، حمایت دولت و حفظ وضعیت فعلی) را انتخاب نمودند.

آمار استنباطی

سنجش بارهای عاملی

جدول ۴، ضرایب استخراجی مربوط به بارهای عاملی سازه‌های پژوهش حاضر را که از الگوی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی استخراج شده است، نشان می‌دهد.

جدول ۴- آماره توصیفی ویژگی‌های جامعه‌شناختی

متغیر	سازه	شاخص	بار عاملی	سازه	شاخص	بار عاملی
	ساختاری	IN-S3	۰/۴۹۵	انسانی	IN-E1	۰/۷۰۸
		IN-S4	۰/۵۴۹		IN-E2	۰/۸۰۷
		IN-S5	۰/۷۲۲		IN-E3	۰/۷۰۳
		IN-S6	۰/۸۲۶		IN-E4	۰/۷۵۲
		IN-S7	۰/۵۹۹		IN-E5	۰/۶۰۰
بودجه‌ریزی عملیاتی	زمینه‌ای	IN-Z1	۰/۵۸۷	سایر عوامل	IN-O1	۰/۷۳۱
		IN-Z2	۰/۶۰۷		IN-O2	۰/۶۸۹
		IN-Z3	۰/۷۰۷		IN-O3	۰/۶۴۴
		IN-Z4	۰/۸۳۲		IN-O4	۰/۵۷۰
		IN-Z5	۰/۷۲۱		IN-O5	۰/۵۲۵
		IN-Z6	۰/۶۰۲		IN-O6	۰/۴۲۳
		IN-Z7	۰/۵۷۹			
عملکرد دستگاه اجرایی	مالی	DE-F3	۰/۸۱۳	مشتری	DE-M1	۰/۸۰۶
		DE-F4	۰/۷۸۱		DE-M2	۰/۸۲۰
		DE-F5	۰/۶۸۵		DE-M4	۰/۴۷۱
		DE-F7	۰/۵۶۴		DE-M5	۰/۵۷۶
		DE-F7	۰/۴۳۱			
عملکرد دستگاه اجرایی	رشد و یادگیری	DE-R1	۰/۸۳۰	حسن شهرت	DE-S1	۰/۶۱۹
		DE-R2	۰/۷۸۵		DE-S2	۰/۵۵۳
		DE-R5	۰/۵۳۵		DE-S3	۰/۴۲۵
		DE-R6	۰/۴۱۴		DE-S4	۰/۴۳۳
		DE-D1	۰/۶۸۶		DE-S5	۰/۵۱۶
		DE-D4	۰/۵۱۵		DE-S6	۰/۴۶۴
	فرآیند داخلی	DE-D5	۰/۵۸۴		DE-S7	۰/۶۷۹
		DE-D6	۰/۷۲۰		DE-S8	۰/۶۶۹
		قدمت دستگاه	۱/۰۰	حجم عملیات	حجم عملیات	۱/۰۰
		متغیر کنترلی				
		قدمت دستگاه				

با توجه به جدول ۴، بارهای عاملی سازه‌های پژوهش بیشتر از مقدار ۰/۴ است، این مطلب مؤید آن است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. این امر بیان‌گر آن است که پرسش‌های مربوطه به درستی برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش در نظر گرفته شده است (هولاند، ۱۹۹۹).

ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

جدول ۵- شاخص‌های ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

سازه‌ها	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی	ضریب پایایی ترکیبی
بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۷۹۷	۰/۷۵۹	۰/۵۴۶
عملکرد دستگاه اجرایی	۰/۸۲۶	۰/۷۹۹	۰/۵۱۱
قدمت دستگاه	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
حجم عملیات	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰

با توجه به جدول ۵، ضریب آلفای کرونباخ همه متغیرها از مقدار عددی ۰/۷ بیشتر است. بنابراین، پایداری درونی بالا سازه‌های پژوهش و شاخص‌ها را نشان می‌دهد. همچنین، ضریب پایایی ترکیبی همه متغیرها بیشتر از ۰/۷ است که این نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه‌گیری است. همچنین، میانگین واریانس استخراجی متغیرهای پژوهش برای تمامی مقادیر بزرگ‌تر از ۰/۵ بوده و نشان از پایایی مناسب الگوی مطالعه حاضر دارد (موس و همکاران، ۱۹۹۸).

برازش الگوی ساختاری

به منظور شناخت میزان همخوانی داده‌های تجربی و مفهومی از معیارهای زیر استفاده شد:

معیار ضریب تعیین (R^2)

متغیرهایی که در پژوهش حاضر، فقط نقش برون‌زایی دارند، مقدار ضریب تعیین آن‌ها محاسبه نمی‌شود. مقدار ضریب تعیین برای سازه عملکرد دستگاه‌های اجرایی مقدار ۰/۳۶۶

محاسبه شده است که با توجه به سه ملاک بیان شده، مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌کند. ضریب استاندارد شده مسیر (ضریب بتا (β)) میان بودجه‌ریزی عملیاتی و عملکرد دستگاه‌های اجرایی با استفاده از ارزیابی متوازن مقدار ۰/۵۹۹ است. این مطلب بیان‌گر این است که بودجه‌ریزی عملیاتی میزان ۶۰ درصد از تغییرات عملکرد دستگاه‌های اجرایی را بطور مستقیم تبیین می‌کند.

برازش کلی الگو (معیار GOF)

جهت بررسی برازش کلی الگو، از معیار GOF استفاده شد. با توجه به سه مقدار ۰/۰۱؛ ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF، حاصل شدن ۰/۲۲۵، نشان از متوسط بودن الگوی پژوهش را دارد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵).

آزمون فرضیه‌های پژوهش

آزمون فرضیه اصلی: متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

جدول ۶- نتایج حاصل از بررسی کلی مدل-فرضیه اصلی اول

نتیجه	معناداری	آماره t	ضریب مسیر	R ²	مسیر
عدم رد	۰/۹۵	۵/۰۲۳	۰/۵۹۹	۰/۳۶۶	فرضیه اصلی اول
عدم رد	۰/۹۵	۷/۷۱۹	۰/۵۴۷	۰/۲۹۹	مالی
عدم رد	۰/۹۵	۱۳/۳۹۷	۰/۷۴۱	۰/۵۴۹	مشتری‌مداری
عدم رد	۰/۹۵	۱۵/۱۶۵	۰/۷۴۰	۰/۵۴۷	فرآیند داخلی
عدم رد	۰/۹۵	۱۵/۱۶۷	۰/۷۴۱	۰/۵۵۰	رشد و یادگیری
عدم رد	۰/۹۵	۱۴/۳۸۳	۰/۷۰۸	۰/۵۰۱	حسن شهرت

جدول ۶ مقدار آماره t و معناداری آن را از لحاظ آماری برای فرضیه اصلی اول و همه عوامل ارزیابی متوازن در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد (t-value= ۵/۰۲۳).

بنابراین فرضیه پژوهش در سطح خطای کمتر از ۵٪ تأیید می‌گردد. ضریب مسیر (۰/۵۹۹) β نشان می‌دهد که سازه‌های شناسایی شده در بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد ($R^2=0/366$).

فرضیه فرعی اول: عوامل ساختاری در **استقرار** بودجه‌ریزی عملیاتی، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

جدول ۷- نتایج حاصل از بررسی کلی مدل-فرضیه فرعی اول

نتیجه	معناداری	آماره t	ضریب مسیر	R ²	مسیر
عدم رد	۰/۹۵	۵/۲۷۴	۰/۳۸۲	۰/۳۶۶	فرضیه فرعی اول
عدم رد	۰/۹۵	۲/۳۶۴	۰/۲۵۷	۰/۰۶۶	مالی
عدم رد	۰/۹۵	۸/۸۶۰	۰/۵۹۱	۰/۳۵۰	مشتری‌مداری
عدم رد	۰/۹۵	۱۰/۵۵۹	۰/۶۳۸	۰/۴۰۷	فرآیند داخلی
عدم رد	۰/۹۵	۱۱/۲۰۸	۰/۶۷۳	۰/۴۵۳	رشد و یادگیری
عدم رد	۰/۹۵	۸/۹۷۸	۰/۵۵۶	۰/۳۰۹	حسن شهرت

جدول ۷ مقدار آماره t و معناداری آن را از لحاظ آماری برای فرضیه فرعی اول و همه عوامل ارزیابی متوازن در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد (t-value=۵/۲۷۴). ضریب مسیر ($\beta=0/382$) نشان می‌دهد که سازه‌های شناسایی شده در عوامل ساختاری بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد ($R^2=0/366$).

فرضیه فرعی دوم: عوامل زمینه‌ای در **استقرار** بودجه‌ریزی عملیاتی، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

جدول ۸- نتایج حاصل از بررسی کلی مدل-فرضیه فرعی دوم

نتیجه	معناداری	آماره t	ضریب مسیر	R ²	مسیر
رد	۰/۹۵	۱/۸۷۸	۰/۲۸۳	۰/۳۶۶	فرضیه فرعی دوم
رد	۰/۹۵	۰/۹۶۲	۰/۲۵۰	۰/۰۶۲	مالی
رد	۰/۹۵	۰/۳۴۶	۰/۵۶۳	۰/۳۱۶	مشتری‌مداری

رد	۰/۹۵	۱/۷۱۵	۰/۶۵۸	۰/۴۳۳	فرآیند داخلی
رد	۰/۹۵	۰/۵۱۹	۰/۶۶۰	۰/۴۳۶	رشد و یادگیری
عدم رد	۰/۹۵	۴/۰۲۴	۰/۵۸۶	۰/۳۴۳	حسن شهرت

جدول ۸ نشان می‌دهد قدرت الگو ($R^2=0/366$) و عوامل زمینه‌ای بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی، تأثیر معناداری ندارند. ضریب معناداری و مقدار آماره t برابر با ($t\text{-value}= 1/878$) است که به دلیل کمتر بودن از $1/96$ نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان تأیید نمود که متغیر عوامل زمینه‌ای بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی از لحاظ آماری تأثیر معناداری دارند. همچنین، در قسمت دیدگاه‌های ارزیابی متوازن به جز دیدگاه حسن شهرت ($t\text{-value}= 4/024$)، سایر عوامل معنادار نیستند. فرضیه فرعی سوم: عوامل انسانی در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

جدول ۹- نتایج حاصل از بررسی کلی مدل-فرضیه فرعی سوم

نتیجه	معناداری	آماره t	ضریب مسیر	R^2	مسیر
عدم رد	۰/۹۵	۳/۸۴۲	۰/۴۶۹	۰/۳۶۶	فرضیه فرعی سوم
عدم رد	۰/۹۵	۲/۰۹۱	۰/۲۹۲	۰/۰۸۵	مالی
عدم رد	۰/۹۵	۱۱/۸۳۲	۰/۶۲۵	۰/۳۹۰	مشتری‌مداری
عدم رد	۰/۹۵	۹/۲۳۵	۰/۶۱۳	۰/۳۷۶	فرآیند داخلی
عدم رد	۰/۹۵	۷/۷۵۶	۰/۶۱۴	۰/۳۷۷	رشد و یادگیری
عدم رد	۰/۹۵	۷/۳۴۲	۰/۵۲۰	۰/۲۷۰	حسن شهرت

جدول ۹ مقدار آماره t و معناداری آن را از لحاظ آماری برای فرضیه فرعی سوم و همه عوامل ارزیابی متوازن در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد ($t\text{-value}= 3/842$). با توجه به ضریب مسیر ($\beta= 0/469$) می‌توان نتیجه گرفت که سازه‌های شناسایی شده در عوامل

انسانی بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارند ($R^2=0/366$).

فرضیه فرعی چهارم: سایر عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی (اعم از عوامل شخصیتی، پذیرش و توانایی)، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران (با استفاده از فن ارزیابی متوازن)، مؤثر هستند.

جدول ۱۰ مقدار آماره t و معناداری آن را از لحاظ آماری برای فرضیه فرعی چهارم و همه عوامل ارزیابی متوازن در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد ($t\text{-value}=4/479$). با توجه به ضریب مسیر ($\beta=0/405$) می‌توان نتیجه گرفت که سازه‌های شناسایی شده در سایر عوامل مؤثر در بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارند ($R^2=0/366$).

جدول ۱۰- نتایج حاصل از بررسی کلی مدل فرضیه فرعی چهارم

نتیجه	معناداری	آماره t	ضریب مسیر	R^2	مسیر
عدم رد	۰/۹۵	۴/۴۷۹	۰/۴۰۵	۰/۳۶۶	فرضیه فرعی چهارم
عدم رد	۰/۹۵	۵/۱۹۹	۰/۵۴۲	۰/۲۹۴	مالی
عدم رد	۰/۹۵	۸/۴۷۳	۰/۷۳۹	۰/۵۴۶	مشتری‌مداری
عدم رد	۰/۹۵	۹/۵۵۳	۰/۷۴۲	۰/۵۵۰	فرآیند داخلی
عدم رد	۰/۹۵	۱۱/۳۱۳	۰/۷۴۴	۰/۵۵۴	رشد و یادگیری
عدم رد	۰/۹۵	۹/۲۸۶	۰/۷۰۹	۰/۵۰۲	حسن شهرت

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه گسترش مبانی نظری و ارائه مدارک تجربی در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران بود. این گسترش از طریق ارائه الگوی مفهومی، تبیین استراتژی سازمان و ارائه ۵ معیار ارزیابی متوازن (منظورهای خدمت (مالی)، یادگیری، حسن شهرت، مشتری (ارباب رجوع) و فرایندهای داخلی) و آزمون فرضیه‌های مربوط صورت گرفت. یافته‌های مطالعه مبانی نظری بودجه‌ریزی عملیاتی و ارزیابی متوازن را مورد تایید قرار داد. از این رو در این

پژوهش، با محوریت توسعه الگوهای بودجه‌ریزی و عملکرد در دستگاه‌های اجرایی با استفاده از فن ارزیابی متوازن، به این مهم پرداخته و الگوی بومی در این زمینه ارائه شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی پژوهش نشان داد که سازه‌های شناسایی شده در بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این یافته با نتایج پژوهش‌های Andrews (۲۰۰۴)، Garner (۲۰۰۷)، Mauro et al. (۲۰۱۹)، Syafitri et al. (۲۰۲۰)، Park & Jang (۲۰۲۲)، آذر و وفایی (۱۳۸۹)، باباجانی و خدارحمی (۱۳۹۳) و عظیمی (۱۴۰۰) همسو است.

یافته فرضیه فرعی اول نشان داد که سازه‌های شناسایی شده در عوامل ساختاری بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این یافته با مطالعات Syafitri et al. (۲۰۲۰)، باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) و طاهرپور کلانتری و همکاران (۱۳۹۰) سازگار است.

نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم نشان داد که متغیر عوامل زمینه‌ای بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی از لحاظ آماری تأثیر معناداری ندارد. علت این امر می‌تواند مربوط به دولتی بودن دستگاه‌های اجرایی، عدم پایداری به الزام استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و عوامل فرهنگی از قبیل تفاوت کارکنان و مدیران در مقابل تغییرات جدید در دستگاه باشد. این یافته با مطالعات Shah (۱۹۹۸)، Andrews (۲۰۰۴)، اسکات (۱۳۷۴)، میرزایی اهرنجانی و مقیمی (۱۳۸۲)، محمودی (۱۳۸۶) و عبدصبور و همکاران (۱۳۹۱) سازگار نیست.

یافته فرضیه فرعی سوم بیانگر این بود که سازه‌های شناسایی شده در عوامل انسانی بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارند. این یافته با مطالعات Syafitri et al. (۲۰۲۰)، Norton & Kaplan (۲۰۰۶)، Mauro et al. (۲۰۱۹) و عبدصبور و راوند (۱۳۹۱) سازگار است.

نتایج آزمون فرضیه فرعی چهارم بیانگر این بود که سازه‌های شناسایی شده در سایر عوامل بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارند. این یافته با پژوهش‌های Garner (۲۰۰۷)، Amans et al. (۲۰۱۵)، Arsani & (۲۰۲۰)،

Arief (۲۰۲۰)، آذر و وفایی (۱۳۸۹)، رضایی و شیبیت‌الحمیدی (۱۳۹۵) و لطفی (۱۳۹۹) سازگار است.

پیشنهاد می‌شود دستگاه‌های اجرایی هر چه سریع‌تر نسبت به استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی اقدام نمایند. همچنین، موضوع‌های زیر به پژوهش‌گران پیشنهاد می‌گردد:

- ۱) بررسی حساس‌رسی عملیاتی در فرآیند بودجه‌ریزی.
 - ۲) بررسی رفتار و سوء‌گیری‌های انسانی در فرآیند بودجه‌ریزی.
 - ۳) بررسی عوامل شخصیتی در فرآیند بودجه‌ریزی.
 - ۴) بررسی تأثیر بودجه‌ریزی بر اقدامات مدیریت دستگاه‌های اجرایی.
- در این پژوهش محدودیت‌های زیر وجود داشت: ۱. ابعاد بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه‌های مختلف به صورت متفاوت تعریف گردیده است که تعریف و مدل دقیقی از آن در دست نبود. ۲. محدودیت ذاتی پرسش‌نامه‌های کتبی و در بستر اینترنت، در جمع‌آوری داده‌های پژوهش از دیگر محدودیت‌های اجتناب‌ناپذیر پژوهش می‌باشد. با این وجود سعی شد که روایی و پایایی پژوهش حتی‌الامکان تأمین گردد.

تعارض منافع

در این پژوهش تعارض منافع وجود نداشت.

ORCID

Mohammad Namazi		http://orcid.org/0000-0002-0342-7603
Amin Nazemi		http://orcid.org/0000-0002-1949-6486
Navid Reza Namazi		http://orcid.org/0000-0002-4030-9585
Email Mozzeni		

منابع

- آذر، عادل؛ وفایی، امیر (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های عمومی. *برنامه و بودجه*، دوره ۱۵، شماره ۱۱۰، صص ۷۹-۹۸.
- آذر، عادل؛ زاهدی، شمس‌السادات؛ امیرخانی، طیبه (۱۳۸۹). طراحی مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد پویایی سیستم. *علوم مدیریت ایران*، دوره ۵، شماره ۱۸، صص ۲۹-۵۳.
- آذر، عادل؛ خدیور، آمنه (۱۳۹۱). استفاده از رویکرد داده‌کاوی در پیش‌بینی بودجه بر مبنای عملکرد. *پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد*. تهران، مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران.
- باباجانی، جعفر؛ رسولی، مهدی (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. *حسابداری مالی*، سال ۱، شماره ۱، صص ۳۲-۵۰.
- باباجانی، جعفر؛ خدارحمی، بهروز (۱۳۹۳). مدلی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال ۱۱، شماره ۴۱، صص ۱-۳۶.
- ترابنده، محمدعلی؛ رفیع‌زاده، علاءالدین (۱۳۹۵). ارائه تکنیکی ترکیبی در بهبود نظام مدیریت عملکرد دستگاه‌های اجرایی ایران مبتنی بر نقشه راه اصلاح نظام اداری. *چشم‌انداز مدیریت دولتی*، دوره ۷، شماره ۲۷، صص ۱۰۵-۱۲۱.
- حیدری، علی؛ امیری، مجتبی؛ جمور، حسین (۱۳۹۷). نقش عوامل درون‌سازمانی در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی: رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری (مورد مطالعه: شهرداری تهران). *اقتصاد و مدیریت شهری*، سال ششم، شماره ۲۴، صص ۱۱۷-۱۳۳.
- خواجوی، شکرالله؛ سیرانی، محمد؛ اللهیاری، عباس (۱۳۸۹). امکان‌سنجی پیاده‌سازی تکنیک ارزیابی متوازن در سنجش عملکرد بیمارستانهای شیراز. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، دوره ۸، شماره ۳۰، شماره پیاپی ۳۰، صص ۱۵۱-۱۷۷.

رضایی، بابک؛ شبیت‌الحمیدی، احمد (۱۳۹۵). بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. کنفرانس جامع علوم مدیریت و حسابداری، تهران، دبیرخانه کنفرانس جامع علوم مدیریت و حسابداری.

طاهرپور کلانتری، حبیب‌الله؛ دانش‌فرد، کرم‌الله؛ رضایی دزکی، فرهاد (۱۳۹۰). شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمانهای دولتی. *برنامه‌ریزی و بودجه*، سال شانزدهم، شماره ۲، صص ۳۱-۵۶.

عبدصبور، فریدون؛ راوند، مصطفی (۱۳۹۱). الزامات و موانع بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌ها بر اساس «مدل سه عاملی شه» مورد مطالعه: شرکت برق منطقه‌ای تهران. *مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشکده آزاد سنندج*، سال هفتم، شماره ۲۰، صص ۱۰۹-۱۳۰.

عظیمی، آزاد (۱۴۰۰). بررسی اهداف اجرای موفق بودجه ریزی عملیاتی و تاثیر نتایج آن در سطح نهادهای دولتی. *دوازدهمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری*، بابل، <https://civilica.com/doc/1214767>.

فرج‌وند، اسفندیار (۱۳۹۵). *فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه*. تهران: فروزش، چاپ ۵۱، ویرایش سوم با تجدید نظر کلی.

فضلی، صفر؛ حسینی، سید محمد کریم (۱۳۹۰). بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه کارهای لازم جهت کاهش موانع (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان قزوین). *مطالعات کمی در مدیریت*، ۲(۳)، صص ۴۸-۷۰.

لطفی، میثم (۱۳۹۹). بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های تعاونی استان یزد و ارائه راهکارهای مناسب. *کار و جامعه*، شماره ۲۴۸، صص ۸۳-۸۸.

محمودی، فاطمه (۱۳۸۶). بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه کارهای لازم جهت کاهش موانع. *اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی*، تهران، گروه مشاوران پنکو.

اسکات، ریچارد؛ ترجمه میرزایی اهرنجانی، حسن؛ سلطانی تیرانی، فلورا (۱۳۷۴). *سازمان‌ها: سیستم‌های عقلایی، طبیعی و باز: تئوری‌های سازمانی / [ریچارد اسکات]*. تهران: دانشکده مدیریت تهران، چاپ ۱.

میرزایی اهرنجانی، حسن؛ مقیمی، سید محمد (۱۳۸۲). ارائه الگوی مطلوب سازمانی برای سازمان‌های غیر دولتی ایران با استفاده از رویکرد کارآفرینی. دانش و مدیریت، دوره ۱۶، شماره ۲، صص ۱۰۱-۱۳۸.

میرزایی اهرنجانی، حسن؛ سرلک، محمدعلی (۱۳۸۴). نگاهی به معرفت‌شناسی سازمانی: سیر تحول مکاتب و کاربردهای مدیریتی. پیک نور، پاییز، شماره ۱۱، صص ۶۹-۷۸.

نمازی، محمد (۱۳۷۸). الگوی سرمایه‌گذاری و شیوه تأمین منابع مالی در مناطق جنگ‌زده. مجله برنامه و بودجه، صص ۷۵-۹۹.

نمازی، محمد (۱۳۷۷ و ۱۳۷۸). بررسی سیستم "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت" در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶ و ۲۷، صص ۷۱-۱۰۶.

نمازی، محمد؛ رمضانی، امیررضا (۱۳۸۲). ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت. علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، سال ۱۹، شماره ۲، صص ۲-۲۰.

نمازی، محمد. (۱۳۸۲). نقش پژوهش‌های کیفی در علوم انسانی. مجله جغرافیا و توسعه، شماره ۱، صص ۶۳-۸۷.

نمازی، محمد؛ قدیریان‌آرانی، محمدحسین (۱۳۹۵). حسن شهرت: منظر پنجم ارزیابی متوازن. بررسی‌های حسابداری، سال سوم شماره ۱۲، صص ۸۳-۱۱۰.

Reference

- Amans, P., Mazars-Chapelon, A., & Villesèque-Dubus, F. (2015). Budgeting in institutional complexity: The case of performing arts organizations. *Management Accounting Research*, 27, 47-66.
- Andrews, M., & Hill, H. (2003). The impact of traditional budgeting systems on the effectiveness of performance-based budgeting: a different viewpoint on recent findings. *International Journal of Public Administration*, 26(2), 135-155.
- Andrews, M. (2004). Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms. *International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 332-344.
- Arief, M. S. (2020). The Evaluation of The Performance Based Budeting in Health, Education, and Public Works Agencies of Polewali Mandar Regency, West Sulawesi Province. *Mega Aktiva: Jurnal Ekonomi dan Manajemen*, 9(1), 39-54.
- Arsani, A. M., & Sihombing, P. R. (2020). Budget Ratcheting in Indonesia and the Implementation of Performance-Based Budgeting System During Pandemic. *Jurnal Mantik*, 4(1, May), 172-180.

- Derfuss, K. (2016). Reconsidering the participative budgeting–performance relation: A meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. *The British Accounting Review*, 48(1), 17-37.
- Garner, Y. D. (2007). *Impact of performance-based budgeting on transportation departments in Florida, Texas, Oregon, Minnesota, and Virginia* (Doctoral dissertation, Walden University).
- Hatry, H. (1989). Determining the effectiveness of government services. *Handbook of public administration*.
- Helm, S. (2007). The role of corporate reputation in determining investor satisfaction and loyalty. *Corporate Reputation Review*, 10(1), 22-37.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. New Jersey (US).
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Handbooks of management accounting research*, 3, 1253-1269.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2006). *Alignment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies*. Harvard Business Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85.
- Kline, J. (1997). "Local Government Outcome Based Performance Measures And Customer Standards: Has Their Time Come?", *The Governments Accountants Journal* , 45(4) , 47.
- Mio, C., Costantini, A., & Panfilo, S. (2021). Performance measurement tools for sustainable business: A systematic literature review on the sustainability balanced scorecard use. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.
- Mauro, S. G., Cinquini, L., & Pianezzi, D. (2019). New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting. *The British Accounting Review*, 100825.
- Park, S. J., & Jang, S. (2022). Asymmetric information and excess budget: the influence of performance-based budgeting on budgetary slack in US states. *International Review of Public Administration*, 1-20.
- Shah, A. (1998). *Balance, accountability, and responsiveness: lessons about decentralization* (No. 2021). The World Bank.
- Syafitri, R., Sudirman, S., & Sugianto, S. (2020). New Public Management Model as Rule Application of Performance-Based budget (ABK) (Empirical Study at SKPD of Sigi Regency). In *3rd Global Conference on Business, Management, and Entrepreneurship (GCBME 2018)* (pp. 83-87). Atlantis Press.
- Azar, Adel; Vafaei, Amir (2009). Investigating the effective factors on the effectiveness of operational budgeting system in public organizations. *Program and Budget*, Volume 15, Number 110, pp. 79-98 (In persian).

- Azar, Adel; Zahedi, Shams Alsadat; Amirkhani, Tayyaba (2009). Designing a performance-based budgeting implementation model with a system dynamic approach. *Iranian Management Sciences*, Volume 5, Number 18, pp. 29-53(In persian).
- Azar, Adel; Khadivar, Amina (2012). Using the data mining approach in budget forecasting based on performance. *The fifth international conference on performance-based budgeting*. Tehran, Center for Management and Productivity Studies of Iran (In persian).
- Babajani, Jafar; Rasouli, Mehdi (2011). Identifying the obstacles and problems in the implementation of the operational budgeting system in the executive bodies of the country. *Financial accounting*, year 1, number 1, pp. 32-50 (In persian).
- Babajani, Jafar; Khodarahmi, Behrouz (2014). A model for establishing an operational budgeting system in the government of the Islamic Republic of Iran. *Financial accounting empirical studies*, year 11, number 41, pp. 1-36 (In persian).
- Tarabande, Mohammad Ali; Rafizadeh, Aladdin (2015). Presenting a combined technique in improving the performance management system of Iran's executive bodies based on the road map for reforming the administrative system. *Public Administration Perspectives*, Volume 7, Number 27, pp. 105-121 (In persian).
- Heydari, Ali; Amiri, Mojtaba; Jamour, Hossein (2017). The role of internal organizational factors in the implementation of the operational budgeting system: an interpretative structural modeling approach (case study: Tehran Municipality). *Economy and urban management*, sixth year, number 24, pp. 117-133 (In persian).
- Khajawi, Shukrallah; Sirani, Mohammad; Allahyari, Abbas (2010). Feasibility of implementing the balanced evaluation technique in measuring the performance of Shiraz hospitals. *Empirical studies of financial accounting*, volume 8, number 30, serial number 30, pp. 151-177 (In persian).
- Rezaei, Babak; Shibati al-Hamdi, Ahmed (2015). Examining the obstacles to implementation of performance-based budgeting. *Comprehensive Conference of Management and Accounting Sciences*, Tehran, Secretariat of the Comprehensive Conference of Management and Accounting Sciences (In persian).
- Tahirpur police station, Habibullah; Daneshfard, Karamullah; Rezaei Dezaki, Farhad (2018). Identifying factors affecting the establishment of operational budget law in government organizations. *Planning and budgeting*, year 16, number 2, pp. 31-56 (In persian).
- Abdessabour, Fereydoun; Ravand, Mustafa (2011). Operational budgeting requirements and obstacles of organizations based on the "three-factor

- model" studied: Tehran Regional Electricity Company. *Industrial Management*, Faculty of Humanities, Azad College, Sanandaj, 7th year, No. 20. pp. 109-130 (In persian).
- Azimi, Azad (2021). Examining the goals of successful implementation of operational budgeting and the impact of its results at the level of government institutions. The 12th National Conference on New Approaches in Management, *Economics and Accounting*, Babol, <https://civilica.com/doc/1214767> (In persian).
- Farajvand, Esfandiar (2015). *Budget adjustment process*. Tehran: Forozesh, edition 51, third edition with general revision (In persian).
- Fazli, zero; Hosseini, Seyyed Mohammad Karim (2018). Examining and rating the obstacles to implementing operational budgeting in government organizations and providing the necessary solutions to reduce the obstacles (case study: Qazvin province's executive bodies). *Quantitative Studies in Management*, 2(3), pp. 48-70 (In persian).
- Lotfi, Maitham (2019). Examining the obstacles to implementing operational budgeting in cooperative companies in Yazd province and providing appropriate solutions. *Work and Society*, No. 248, pp. 83-88 (In persian).
- Mahmoudi, Fatemeh (2007). *Investigating the problems of implementing operational budgeting in government organizations and providing the necessary solutions to reduce obstacles*. The first international operational budgeting conference, Tehran, Panco Consultants Group (In persian).
- Scott, Richard; Translated by Mirzaei Ahranjani, Hassan; Soltani Tirani, Flora (1995). *Organizations: rational, natural and open systems: organizational theories / [Richard Scott]*. Tehran: Tehran School of Management, 1st edition (In persian).
- Mirzaei Ahranjani, Hassan; Moghimi, Seyyed Mohammad (2003). Presenting an ideal organizational model for Iranian non-governmental organizations using an entrepreneurial approach. *Knowledge and Management*, Volume 16, Number 2, pp. 101-138 (In persian).
- Mirzaei Ahranjani, Hassan; Sarlak, Mohammad Ali (2005). A look at organizational epistemology: *the evolution of schools and management applications*. Pik Noor, Autumn, No. 11, pp. 69-78 (In persian).
- Namazi, Mohammad (1999). The pattern of investment and the method of providing financial resources in war-torn areas. *Program and Budget Journal*, pp. 75-99 (In persian).
- Namazi, Muhammad (1999). Investigating the "activity-based costing" system in management accounting and its behavioral considerations. *Accounting and auditing reviews*, numbers 26 and 27, pp. 71-106 (In persian).

- Namazi, Mohammad; Ramezani, Amirreza (2003). Balanced evaluation in management accounting. *Social and Human Sciences of Shiraz University*, year 19, number 2, pp. 2-20 (In persian).
- Namazi, Mohammad. (2003). The role of qualitative research in humanities. *Journal of Geography and Development*, No. 1, 63-87 (In persian).
- Namazi, Mohammad; Qadirian Arani, Mohammad Hossein (2015). Good reputation: the fifth perspective of balanced evaluation. *Accounting reviews*, third year, number 12, pp. 83-110 (In persian).

آماده انتشار