

## بررسی نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی

### اکبر اعتباریان

دانشیار گروه مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان

### مصطفی عمادزاده

استاد گروه اقتصاد دانشگاه اصفهان

### علی روحانی<sup>۱</sup>

دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی

تاریخ دریافت: ۹۲/۰۶/۰۷

تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۹/۱۵

### چکیده

هدف این پژوهش، بررسی نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی است. بدین منظور، ۱۵۰ نفر به شکل تصادفی هدفمند از بین کارشناسان دستگاه‌های اجرایی اصفهان که هر کدام به نوعی در حسابداری، بودجه‌ریزی و حسابداری سابقه علمی و تجربی دارند انتخاب گردیدند. روش پژوهش از نوع تحقیقات توصیفی و پیمایشی با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته و روایی محتوایی تایید شده از طریق پیش‌آزمون و پایایی با ضریب آلفای کرونباخ ۹۲ درصد می‌باشد. به منظور تایید یا رد فرضیه‌های تحقیق از روش آماری ناپارامتریک دوجمله‌ای و برای رتبه‌بندی مهمترین دلایل عدم استفاده موثر از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی، از تحلیل واریانس فریدمن، استفاده شده است. تجزیه و تحلیل آماری آزمون داده‌ها نشان می‌دهد که اطلاعات حسابداری نقش موثری در بودجه‌ریزی نداشته و چانه‌زنی سیاسی و نقش پنهان آن در بودجه‌ریزی، احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی و بودجه‌ریزی به روش افزایشی باعث عدم نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی می‌گردد. همچنین نتایج حاصل از آزمون فریدمن نشان داد، چانه‌زنی سیاسی و نقش پنهان آن در بودجه‌ریزی، از رتبه بالاتری در بین دلایل عدم استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی برخوردار است.

واژه‌های کلیدی: اطلاعات مالی، بودجه‌ریزی به روش افزایشی، چانه‌زنی سیاسی، احکام تکلیفی

طبقه‌بندی موضوعی: G31, M40

<sup>۱</sup> نویسنده مسئول: Aliroohani@yahoo.com

## مقدمه

بودجه‌ریزی<sup>۱</sup> چه در عرصه نظری و چه در عرصه عملی، دانشی چند شالوده‌ای است بدین معنی که نظریه‌ها، روش شناسی و الگوهای مربوط بر اساس آمیزه‌ای از رشته‌های علمی گوناگون مانند اقتصاد، آمار، حسابداری و مدیریت بنا نهاده می‌شود که تمام این رشته‌ها در قلمرو بودجه‌ریزی نقشی همانند و هم‌تراز دارند. صاحب‌نظران، بودجه‌ریزی را به عنوان «فرایند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود» می‌دانند. مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می‌شود به منظور «حداکثر استفاده» از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی‌نمایند و به اصطلاح اقتصادی «کمیاب» هستند. بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب ضرورت دارد به نحوی از منابع محدود استفاده شود که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت با حداقل هزینه، حداکثر استفاده به عمل آمده است (کونگ، ۲۰۰۷).

بنابراین بر همگان واضح است که اطلاعات حسابداری<sup>۲</sup> بهنگام و دقیق می‌تواند در تهیه بودجه به شکل بهینه، موثر واقع شود. این اطلاعات می‌تواند به کمک سیستم‌های گوناگونی مانند سیستم‌های حسابداری جمع‌آوری و پردازش گردد. رومنی و استین بارت<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) سیستم‌های اطلاعات حسابداری<sup>۴</sup> را به این شکل تعریف کرده‌اند "سیستم اطلاعاتی حسابداری، سیستمی است که به جمع‌آوری، ثبت، انباشت و پردازش داده‌ها، برای اطلاعات مورد نیاز تصمیم‌گیرندگان می‌پردازند." سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری به عنوان نقطه اشتراک میان دو دانش حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی قرار گرفته است. این سیستم مجموعه‌ای از داده‌ها و روش‌های پردازش است که اطلاعات حسابداری مورد نیاز استفاده‌کنندگان خود را تهیه می‌کند (مهدوی، ۱۳۸۹). از آنجا که سیستم اطلاعات حسابداری بر شناخت و درک چگونگی وظایف واحد حسابداری شامل شیوه‌های گردآوری داده‌های مربوط به فعالیت‌ها و رویدادهای مالی سازمان و شیوه تبدیل داده‌ها به اطلاعاتی موثر برای مدیریت تاکید دارند، یکی از حیاتی‌ترین و اساسی‌ترین سیستم‌های یک سازمان به شمار می‌رود (داویس<sup>۵</sup>، ۱۹۹۷) که وظیفه آنها تامین نیازهای اطلاعات حسابداری سطوح مختلف مدیران در زمینه‌های برنامه‌ریزی و کنترل منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری است. در نتیجه اطلاعاتی که به وسیله این سیستم تهیه می‌شود، غالب فعالیت‌ها و عملیات دستگاه‌ها را در بر می‌گیرند. از این رو بدون داشتن سیستم حسابداری

مناسب و کارا، راهبری مطلوب عملیات و فعالیت‌ها برای دسترسی به هدف‌ها و برنامه‌های بودجه‌ریزی دستگاه‌های اجرایی ممکن نیست و در نهایت اقدامات مدیریت محدود به تصمیم‌گیری‌ها و کنترل موردی و بدون ضابطه و هدف خواهد بود (فاضلی و عدالت، ۱۳۸۹).

اهمیت اطلاعات حسابداری بر کسی پوشیده نیست و اکثر دستگاه‌های اجرایی به خاطر الزامات قانونی و نیز کاربردهای این اطلاعات، دست به استقرار سیستم‌های اطلاعات حسابداری زده‌اند. این استقرار شامل طراحی و اجرای سیستم‌ها می‌باشد و عموماً هزینه‌های زیادی را در تهیه و نگهداری به دستگاه‌های اجرایی تحمیل نموده است. اغلب صاحب‌نظران حسابداری و مراجع استانداردگذار بر این عقیده هستند که تهیه اطلاعات حسابداری هزینه دارد. از این رو توصیه می‌شود که تهیه اطلاعات باید با رعایت منفعت- هزینه صورت گیرد (باباجانی، ۱۳۸۹). بنابراین از اطلاعات حسابداری تهیه شده توسط این سیستم باید به نحو مناسبی استفاده گردد. تحقیقات در زمینه استفاده از اطلاعات حسابداری بیشتر به استفاده‌کنندگان خارجی این اطلاعات تاکید داشته‌اند و کمتر به استفاده از این اطلاعات در داخل دستگاه‌های اجرایی مانند بودجه‌ریزی تاکید می‌کنند. از این رو، بررسی نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی به عنوان استفاده داخلی از اطلاعات حسابداری در این تحقیق مورد تاکید می‌باشد.

### بیان مسئله

به رغم سه ربع قرن در تهیه و تنظیم بودجه در ایران بر پایه نظام‌های حقوقی و مالی مستقر و مرسوم در کشورهای دارای پارلمان و مبتنی بر پذیرش اصل تفکیک قوا، هنوز بودجه‌ریزی در کشور ما، دارای نارسایی‌ها و چالش‌های زیادی می‌باشد. هر چند این مشکلات از دیدگاه‌های متفاوتی بر جایگاه سیاسی، اجتماعی و اقتصادی دولت قابل طرح و بررسی است ولی در برخوردی اصولی مسائل مربوط به نظام بودجه‌ریزی و قوانین بودجه‌ای در این رابطه بیشترین خودنمایی را می‌کند و در عمل بیشترین عامل ناکارآمدی بودجه می‌باشد. در نتیجه، این امر باعث گردیده است که بودجه‌ریزی در ایران فاقد توجیهات عملی و قانون‌مندی‌های لازم و رایج در کشورهای پیشرفته باشد. مسایل و مشکلات بودجه‌ریزی در ایران در دو بخش جداگانه «مسائل و مشکلات ناشی از نظام بودجه‌ریزی» و «مسائل و مشکلات ناشی از قوانین بودجه‌ای»

می‌باشد. در بخش اول مشکلات و نارسایی بودجه‌ریزی در ایران شامل موضوعات زیر است (رمضانی، ۱۳۸۶).

نبود فرهنگ اقتصادی، نگاه سنتی و هزینه درآمندی در بودجه‌ریزی و نداشتن نگاه برنامه‌ای در آن، فقدان انضباط مالی و اقتصادی، عدم برآورد صحیح درآمدها و هزینه‌ها در بودجه، عدم کارایی فرآیند نظارت و کنترل بودجه‌ای، عملکرد نامناسب شرکت‌های دولتی در بودجه ایران، نقصان نظام مالیاتی و یارانه‌ای و عدم هماهنگی بین منابع و مصارف، فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی به هنگام.

و در بخش دوم نیز مشکلات و نارسایی‌های قوانین بودجه‌ای در ایران به این شرح می‌باشد: فرآیند قانونی ناهمگون در قوانین بودجه‌ای، وجود اشکالات و ابهامات در قوانین بودجه‌ای، عدم وجود ضمانت‌های اجرایی قوی در قوانین بودجه‌ای، نظام بودجه‌ریزی به روش نامناسب.

با نگاهی دقیق به نارسایی‌ها و چالش‌های پیشگفته درمی‌یابیم، اغلب این نارسایی‌ها در ایران معلول مبانی قانونی، اقتصادی و برنامه‌ریزی (ضوابط مالی، عملیاتی، و کنترل‌های لازم و مورد نیاز) می‌باشد که اغلب نارسایی ناشی از فقدان برنامه‌ریزی معلول استفاده نکردن بهینه و مطلوب از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی می‌باشد. به این خاطر در مقاله حاضر ضمن بررسی نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی به بررسی مهمترین دلایل عدم نیاز به استفاده از این اطلاعات در بودجه‌ریزی از دیدگاه کارشناسان خواهیم پرداخت.

### ادبیات پژوهش

در زمینه پژوهش حاضر در کشور ما تحقیقی صورت نگرفته است، ولی در زمینه استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری مدیران و مسائلی از این دست تحقیقاتی صورت گرفته است. به دلیل آنکه بودجه‌ریزی نیز بخشی از تصمیم‌گیری مدیران تلقی می‌شود در این بخش برای تکمیل بحث به موارد ضروری و مرتبط اشاره می‌گردد.

ترابی (۱۳۸۸) به بررسی نگرش مدیران واحدهای تولیدی استان چهارمحال و بختیاری نسبت به سودمندی اطلاعات حسابداری صنعتی پرداخته است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که مدیران واحدهای صنعتی در استان چهارمحال و بختیاری ضمن این که وجود یک سیستم

حسابداری صنعتی را در فرآیند تصمیم‌گیری با اهمیت تلقی می‌کنند از اطلاعات بدست آمده از طریق فرایند هزینه‌یابی تفاضل و بودجه جامع نیز به نحو گسترده در تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند (ترابی، ۱۳۸۸).

نوروش و وفادار (۱۳۸۷) به بررسی سودمندی اطلاعات حسابداری در ارزیابی ریسک بازار شرکت‌ها در ایران پرداختند. در این تحقیق، تعدادی از نسبت‌های مالی از جمله نسبت‌های سود خالص به حقوق صاحبان سهام، دارایی جاری به بدهی جاری، فروش به حقوق صاحبان سهام و جمع دارایی‌ها به عنوان نمادهایی از اطلاعات حسابداری انتخاب شده‌اند و رابطه آن‌ها با ریسک بازار ۳۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج به دست آمده بیانگر این مطلب است که در ایران اطلاعات تاریخی حسابداری به طور کامل تاثیری در قیمت اوراق بهادار ندارد (نوروش و وفادار، ۱۳۸۷).

تهرانی و همکاران (۱۳۸۶) به ارزیابی میزان اتکاء معامله‌گران بورس اوراق بهادار تهران به اطلاعات حسابداری و غیرحسابداری در تصمیمات سرمایه‌گذاری پرداختند. نتایج آزمون نشان می‌دهد که اطلاعات غیرحسابداری مانند نوع مدیریت، مسائل سیاسی و اقتصادی داخلی و بین‌المللی، حجم فروش و نوع صنعت تاثیر بیشتری از اطلاعات حسابداری، بر تصمیمات سرمایه‌گذاری دارد و توجه به اطلاعات حسابداری در رتبه پایین‌تری قرار دارد (تهرانی و همکاران، ۱۳۸۶).

طالب‌نیا و رستمی (۱۳۸۴) به بررسی عوامل موثر بر عدم استفاده مدیران در تصمیم‌گیری از اطلاعات حسابداری از قبیل عوامل رفتاری، فرهنگی و فنی پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد بیشترین علل عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت به ترتیب اولویت عوامل رفتاری، فرهنگی و فنی می‌باشد. لذا زمانی مدیران از اطلاعات حسابداری می‌توانند به طور موثر در برنامه‌ریزی، کنترل منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری استفاده نمایند که آشنایی با عوامل فنی از قبیل آگاهی با مفاهیم و کاربردهای حسابداری داشته باشند (طالب‌نیا و رستمی، ۱۳۸۴).

دستگیر و همکاران (۱۳۸۲) به بررسی تاثیر ویژگی‌های سیستم اطلاعات حسابداری بر بهبود تصمیم‌گیری مدیران پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق بیانگر آن است که سیستم اطلاعات حسابداری بر بهبود تصمیم‌گیری مدیریت تاثیر دارد. نتایج حاصل از بررسی وضعیت موجود

سیستم اطلاعات حسابداری نشان داد، این سیستم اطلاعات مورد نیاز مدیران را برای تصمیم‌گیری فراهم نساخته است. به طور کلی نتایج نشان می‌دهد بین وضعیت موجود و مطلوب سیستم اطلاعات حسابداری، تفاوت وجود دارد (دستگیر و همکاران، ۱۳۸۲).

گارد و ریس<sup>۶</sup> (۱۹۹۹) از چهار متغیر عمده اطلاعات حسابداری، حقوق صاحبان سهام، سود خالص، تقسیم سود و قیمت سهام برای پیش‌بینی تغییرات سود استفاده کردند. این مطالعه در سه کشور آلمان، انگلستان، و فرانسه صورت گرفته است. نتایج این تحقیق بیانگر اثر اطلاعات حسابداری در سود خالص می‌باشد (گارد و ریس، ۱۹۹۹).

سونسون و فلیشر<sup>۷</sup> (۱۹۹۶) به بررسی میزان سودمندی اطلاعات سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که مدیران مالی عموماً این نوع اطلاعات را مفید تلقی می‌نمایند اما این برداشت در میان مدیران اجرایی کمتر به چشم می‌خورد (سونسون و فلیشر، ۱۹۹۶).

لیگام و گراهام<sup>۸</sup> (۱۹۹۳) در تحقیقی تحت عنوان نگرش مدیران در زمینه اطلاعات حسابداری به بررسی این نکته پرداختند که آیا اطلاعات سیستم هزینه‌یابی نیازهای مدیران اجرایی را برآورده می‌سازد یا خیر؟ نتایج این تحقیق نشان داد که مدیران به رغم مشکلات جاری، از اطلاعات حسابداری رضایت داشته و از آن استفاده می‌کنند (لیگام و گراهام، ۱۹۹۳).

### مبانی نظری فرضیات تحقیق

بودجه‌ریزی فرآیند توسعه در کوتاه‌مدت است و شامل تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه در یکسال مالی است. بودجه‌ریزی تفکر منسجم از منابع مالی محدود در برابر نیازهای نامحدود است بطوریکه ارتباطات همه‌جانبه بین منابع مالی و غیر مالی لحاظ شده باشد. به عبارت دیگر بودجه‌ریزی برآورد منطقی حجم عملیات در مقابل اعتبارات است (عباسی، ۱۳۸۹).

### چانه‌زنی سیاسی در بودجه‌ریزی

اهداف اصلی بودجه‌ریزی، حداکثر کردن منابع، اولویت‌گذاری نیازهای مختلف و تعیین سطح مناسب هزینه‌هاست. تحقق این هدف به سادگی میسر نیست، زیرا بودجه‌ریزی با قدرت‌های سیاسی و رجحان تصمیم‌گیران روبرو است. به بیان دیگر، ملاحظات سیاسی و اعمال نظر صاحبان قدرت، بکارگیری نظرات کارشناسان یا سیستم‌های اطلاعاتی تصمیم‌گیری از جمله اطلاعات حسابداری را در بودجه‌ریزی تحت تاثیر قرار می‌دهد. به بیان دیگر رجحان‌های گروه‌های صاحب قدرت در واقع عامل اساسی تعیین اولویت در نظام بودجه‌ریزی شناخته می‌شود (ویل داوسکی<sup>۹</sup>، ۲۰۰۱).

رقابت بین گروه‌های سیاسی در تمام جوامع قابل مشاهده است. تصویب سیاست‌ها و برنامه‌ها، زمانی امکان پذیر است که مورد حمایت یکی از ائتلاف‌های سیاسی عمده قرار گیرد. آنتونی داونز<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۷) با استفاده از مفهوم کلی مبادله آراء و ائتلاف الگوی پیچیده‌تری را تهیه کرده است. در این الگو، سیاست‌های عمومی از طریق فرایند به حداکثر رساندن آراء انتخاباتی حاصل می‌شوند. اولویت به پروژه‌هایی داده می‌شود که بیشترین رای را بدست می‌آورند و کمترین رای را از دست می‌دهند. بدین ترتیب برنامه‌ها تا زمانی تصویب و تامین اعتبار می‌شوند که رای بدست آمده از آخرین اعتبار مصرف شده بیشتر از رای از دست رفته از آخرین اعتبار مصرف شده باشد (آنتونی داونز، ۲۰۰۷).

### بودجه‌ریزی افزایشی

در سبک بودجه‌ریزی افزایشی<sup>۱۱</sup>، حجم عملیات دستگاه را ثابت فرض می‌کنند و افزایش یا کاهش هزینه‌ها را در برابر حجم عملیات ثابت، مقایسه و برآورد می‌نمایند که به «نگهداشت سطح عملیات» موسوم است. در صورت افزایش بودجه حجم عملیات یا واگذاری وظیفه جدیدی به دستگاه اجرایی، آثار مالی آن به تفکیک در بودجه منظور می‌گردد. این روش در برآورد هزینه‌های سال بعد (سال بودجه) بسیار موثر است و می‌تواند به عنوان ابزار سریع در تخمین برآورد هزینه‌ها، کمک شایان توجهی نماید. اساس کار متکی بر اعطای اعتبارات سال قبل است که در سال بعد (سال بودجه) تغییرات حاصل از نرخ تورم و تعدیل قیمت کالاها و خدمات (نگهداشت سطح) برآورد و توسعه عملیات کمی و کیفی به آن اضافه می‌گردد و گاهی

اوقات وظیفه یا کار جدیدی به دستگاه محول می‌شود که از جمع سه عامل نگهداشت سطح، توسعه عملیات و کار جدید به جمع کل بودجه در سال بعد دسترسی می‌یابیم. به منظور تسهیل در تصمیم‌گیری، این روش تسهیلات لازم را در ارائه اعتبارات و همچنین بررسی‌های بودجه فراهم می‌آورد و دارای سرعت عمل در تخمین و ارائه بودجه دستگاه‌ها می‌باشد زیرا با طبقه‌بندی در قالب‌های نگهداشت سطح، توسعه عملیات، کار جدید بودجه‌ریزی را بسیار آسان و عقلایی می‌سازد و از مزایای آن، سرعت در طبقه‌بندی موارد هزینه در قالب‌های مشخص تصمیم‌گیری است و معایب آن عدم دقت در ارائه بودجه یا برآورد بودجه می‌باشد (فرزب، ۱۳۸۱).

بنابراین با در نظر داشتن ارقام هزینه در سال قبل می‌توان با شناخت تغییرات در سال بعد، بودجه دستگاه‌های اجرایی را به راحتی در قالب سقف نگهداشت و سطح توسعه عملیات و کار جدید، به تفکیک محاسبه نمود. حتی بودجه دستگاهی ممکن است در قالب نگهداشت سطح عملیات به دو برابر افزایش یابد که در این صورت، حجم عملیات دستگاه ثابت ولی افزایش قیمت کالاها و خدمات سبب افزایش سقف بودجه مصوب به دو برابر شود که در این صورت حجم عملیات دستگاه ثابت ولی افزایش قیمت کالاها و خدمات سبب افزایش سقف بودجه مصوب به دو برابر سال قبل شده است (فرزب، ۱۳۸۱).

### احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی

بودجه از اسناد بالادستی<sup>۱۲</sup> از جمله سند چشم‌انداز، قانون برنامه پنجم، طرح تحول اقتصادی و سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی و سایر اسناد بالادستی به فراخور زمان، تاثیر پذیرفته و بسیاری از ارقام بودجه دستگاه‌های اجرایی به صورت تکلیفی هر ساله در قانون بودجه سنواتی لحاظ می‌شود. به عنوان نمونه، ارقام مندرج در بودجه سنواتی برای تقویت نهاد خانواده و جایگاه زن در عرصه‌های اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی، صرفه‌جویی انرژی، تقویت نظم و انضباط اداری و مالی یا برخی راهبردهای فرهنگی و سیاسی و نظایر آن که در تبصره‌های بودجه نیز وجود دارند باعث می‌شوند هر سال رقمی از ارقام بودجه در دستگاه‌های اجرایی را به صورت تکلیفی به خود اختصاص دهند.



### فرضیه‌ها

با توجه به موضوع تحقیق «بررسی نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی از دیدگاه کارشناسان» فرضیه‌های تحقیق در دو بخش ارائه و در زمان‌های متفاوت آزمون گردیدند. در بخش اول ابتدا فرضیه نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی مورد آزمون قرار گرفت و بعد از نتیجه‌گیری فرضیه اول در بخش دوم فرضیه‌های مرتبط با مهمترین دلایل عدم استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی تبیین و به شرح زیر مطرح گردید:

#### بخش اول: فرضیه مرتبط با نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی

فرضیه ۱. بودجه‌ریزی بدون استفاده موثر از اطلاعات حسابداری تدوین می‌گردد.

#### بخش دوم: فرضیه‌های مرتبط با مهمترین دلایل عدم نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی

فرضیه ۲. چانه زنی سیاسی و نقش عمده آن در بودجه‌ریزی دلیل عدم استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی می‌باشد.

فرضیه ۳. احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی و نقش آن در بودجه‌ریزی دلیل عدم استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی می‌باشد.

فرضیه ۴. ویژگی خاص بودجه‌ریزی به روش افزایشی، باعث عدم استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی می‌باشد.

### روش تحقیق

تحقیق از نظر روش استنتاج، توصیفی-تحلیلی (استقرایی) و از لحاظ گردآوری مجموعه منظمی از داده‌ها که صفت هر مورد را می‌سنجد «پیمایشی» می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌های لازم، با رجوع به منابع علمی و نیز مصاحبه با تعدادی از کارشناسان بودجه‌ریزی و حسابداری و حسابرسان دیوان محاسبات کشور، دو پرسشنامه شامل پرسشنامه پیش‌آزمون و پرسشنامه‌ای حاوی ۶ سؤال جمعیت‌شناسی و ۱۸ سؤال درباره جایگاه اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی و دلایل عدم نیاز به استفاده از این اطلاعات در بودجه‌ریزی، به شرح جدول شماره ۱ تدوین شد. برای پاسخگویی به سوال‌های پرسشنامه از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (خیلی زیاد،

زیاد، تا حدودی، کم و خیلی کم) استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، پاسخگویی کیفی فوق به ترتیب به صورت مقادیر ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ کدگذاری شده است. برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار و روایی پرسشنامه از پیش آزمون استفاده شده است. بر اساس پیشنهاد دلاور (۱۳۸۹) پرسشنامه پیش آزمون برای دو گروه ۲۰ نفره به منظور دریافت نقطه نظرات آنها اجرا گردید.

نگاره (۱): اطلاعات کلی پرسشنامه تحقیق

پرسشنامه	ابعاد	شماره سوالات	تعداد نمونه	تعداد سوالات	هدف از ارسال
اول	-	-	۲۰	۲۴	پیش آزمون و بررسی روایی عبارات
دوم	جمعیت شناختی	۱-۶	۱۵۰	۲۴	جمع آوری اطلاعات جمعیت شناختی
	نقش اطلاعات حسابداری در بودجه یزی	۷-۱۱	۱۵۰		اظهار نظر پیرامون فرضیه اول
	چانه زنی سیاسی	۱۲-۱۸	۱۵۰		اظهار نظر پیرامون فرضیه دوم
	اسناد بالادستی	۱۹-۲۱	۱۵۰		اظهار نظر پیرامون فرضیه سوم
	بودجه ریزی افزایشی	۲۲-۲۴	۱۵۰		اظهار نظر پیرامون فرضیه چهارم

بر اساس نتایج تجزیه و تحلیل پاسخ گروه ۲۰ نفره پیش آزمون، میزان موفقیت مشاهده شده در حدود ۶۵ درصد بود که همین نسبت به عنوان نسبت مورد انتظار برای آزمون فرضیه‌ها، ملاک عمل قرار گرفت. برای سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه مورد استفاده مطابق جدول شماره ۲ بالغ بر ۹۲ درصد است. طبق قاعده تجربی ضریب باید ( $Alpa \geq \%75$ ) باشد تا بتوان شاخص را دارای پایایی به شمار آورد (صدفی، ۱۳۸۲).

نگاره (۲): آزمون پایایی پرسشنامه

N of Items		Coronbach's Alpha	
۱۸		٪۹۲	
Cases		فراوانی	درصد
	Valid	۱۵۰	۱۰۰
	Excluded	۰	۰
	Total	۱۵۰	۱۰۰

داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل و SPSS تجزیه و تحلیل شد و فرضیه‌ها با استفاده از روش آماری ناپارامتریک دوجمله‌ای (نسبت موفقیت) و همچنین آنالیز واریانس فریدمن، مورد آزمون قرار گرفت. جامعه آماری تحقیق حاضر را ۹۰۰ نفر از کارشناسان در سطح اصفهان اعم از حساب‌برسان دیوان محاسبات، کارشناسان معاونت برنامه‌ریزی استانداری، ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی، حسابداران دستگاه‌های اجرایی و کارشناسان واحدهای بودجه‌ریزی دستگاه‌های اجرایی تشکیل می‌دهند که هر کدام به نوعی در حسابداری، بودجه‌ریزی و حسابداری سابقه علمی و تجربی دارند. برای انتخاب نمونه ۱۵۰ نفری مورد نظر از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده گردید.

در تحقیقی که دیدگاه متخصصان یا افرادی با دانش تخصصی خاص قابل بررسی باشد بهتر است از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شود (مدرس، ۱۳۹۰). برای تعیین حجم نمونه از فرمول حجم نمونه (کوکران) به صورت زیر استفاده شد.

$$n = \frac{N \times Z_{\alpha/2}^2 \times \sigma^2}{\varepsilon^2 (N-1) + Z_{\alpha/2}^2 \times \sigma^2} = \frac{n_0}{\varepsilon^2 \frac{(N-1)}{N} + \frac{n_0}{N}}$$

$$n_0 = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \times \sigma^2}{\varepsilon^2} = \frac{(1.96)^2 \times 0.468}{(0.1)^2} \approx 180$$

$$n = \frac{900 \times (1.96)^2 \times 0.468}{(0.1)^2 \times 899 + (1.96)^2 \times 0.468} = 150$$

در این رابطه  $N$  حجم جامعه،  $\varepsilon$  دقت احتمالی و  $\sigma$  انحراف معیاراند.

پس با دقت ۰/۱ در سطح  $\alpha = 0.05$  حجم نمونه ۱۵۰ نفر می‌باشد.

### یافته‌های پژوهش

برای آزمون دوجمله‌ای فرضیه‌ها، ابتدا اساس ارزش عددی اختصاص یافته به گزینه‌های (خیلی زیاد تا خیلی کم) پاسخ سوالات، مجموع امتیاز هر یک از افراد نمونه در مورد هر فرضیه تعیین گردید و پس از تقسیم آن بر تعداد سوالات، میانگین امتیاز هر فرد در هر فرضیه به دست آمد. با توجه به دامنه تعریف شده، میانگین به دست آمده در بازه (۵ و ۱) قرار می‌گیرد و چنانچه میانگین امتیاز فردی بالاتر از ۳ باشد، در فرضیه بخش اول به مفهوم این است که اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی به صورت موثر استفاده نمی‌شود و در فرضیه‌های بخش دوم به مفهوم تأیید دلایل عدم نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی می‌باشد. بر این اساس پاسخ دهندگان به دو گروه موافق و مخالف تقسیم شدند. به عبارت دیگر، فرضیه‌های تحقیق در قالب فرض آماری به صورت  $H_0$  (پاسخ‌های خیلی زیاد، زیاد و تا حدودی) و  $H_1$  (پاسخ‌های خیلی کم و کم) و نسبت مشاهده مورد انتظار ۶۵ درصد در نظر گرفته شدند. با در نظر گرفتن این نکته، نتایج آزمون دوجمله‌ای (نسبت موفقیت) فرضیه اول بخش اول در نگاره (۳) ارائه شده است.

نگاره (۳): نتایج آزمون فرضیه اول بخش اول با استفاده از آزمون نسبت موفقیت

فرضیات	گروه‌ها	میانگین امتیاز	تعداد مشاهده شده	درصدنسبت مشاهده شده	نسبت مبنا	سطح معنی‌داری	نتیجه
فرضیه اول	مخالف	$\geq 3$	۲۱	۱۴	۶۵	۰/۰۰۰	تایید
	موافق	$< 3$	۱۲۹	۸۶			
	جمع		۱۵۰	۱۰۰			

طبق جدول سطح معنی‌داری در همه فرضیه‌ها، کوچکتر از ۰/۰۰۱ و نسبت مشاهده برای گروه موافق بیشتر از نسبت آزمون (۶۵ درصد) است. بنابراین می‌توان با اطمینان ۹۹ درصد به پذیرش فرضیه تحقیق حکم نمود و پذیرفت که اطلاعات حسابداری به صورت موثر در بودجه و بودجه‌ریزی استفاده نمی‌شود. با توجه به سوالات بعد نقش اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی

از اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی، صورتحساب نهایی دستگاه‌های اجرایی و صورت‌های مالی دانشگاه‌ها در بودجه‌ریزی استفاده نمی‌شود.

به ترتیبی که در فرضیه اول بخش اول عمل شد برای فرضیه‌های بخش دوم نیز عملیات تکرار و فرضیه‌ها در قالب فرض آماری به صورت  $H_0$  (پاسخ‌های خیلی زیاد، زیاد و تا حدودی) و  $H_1$  (پاسخ‌های خیلی کم و کم) و نسبت مشاهده مورد انتظار ۶۵ درصد در نظر گرفته که نتایج آن در نگاره ۴ ارائه شده است. طبق جدول سطح معنی‌داری در همه فرضیه‌ها، کوچکتر از ۰/۰۰۱ و نسبت مشاهده برای گروه موافق بیشتر از نسبت آزمون (۶۵ درصد) است. بنابراین می‌توان با اطمینان ۹۹ درصد به پذیرش فرضیه‌های بخش دوم تحقیق حکم نمود و پذیرفت تمام دلایل عدم نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی تایید می‌گردد.

نتایج حاصل از سوالات بعد چانه‌زنی سیاسی مربوط به فرضیه دوم نشان دهنده آن است که چانه‌زنی سیاسی نمایندگان مجلس و اعضا هیات دولت و همچنین نتایج حاصل از عملکرد ایدئولوژی سیاسی حاکم در هر دوره با توجه به جدول شماره ۴ در فرضیات بخش دوم نقش قابل ملاحظه‌ای در تعیین اعداد و ارقام در بودجه‌ریزی داشته و کارشناسان بودجه‌ای را به نوعی مستحصل نموده است. تا آنجا که پروژه‌هایی در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی) وجود دارد، که برخلاف توجیهات فنی و اقتصادی کارشناسان، در بودجه دستگاه اجرایی پایدار می‌گردد.

احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی که در تحقیق حاضر از رتبه و اولویت پایین‌تری با توجه به نتایج آزمون فریدمن نسبت به سایر دلایل به خود اختصاص داده نیز از عواملی می‌باشد که باعث عدم نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی می‌گردد. نتایج حاصل از سوالات بعد اسناد بالا دستی مربوط به فرضیه سوم پرسشنامه حاکی است که بودجه‌ریزی تحت تاثیر برنامه‌ریزی بلندمدت موجود در قوانین برنامه‌های پنج ساله و سایر برنامه‌ریزی‌های بلندمدت مانند سند چشم‌انداز بیست ساله و اصل ۴۴ قانون الحاق قرار می‌گیرد. لازم به توضیح است که از لحاظ قوانین و مقررات بودجه‌ریزی، قوانین بودجه سنواتی باید با اسناد بالادستی مطابقت داشته باشد. بنابراین موضوع فوق در صورتی که اسناد بالادستی از توجیه اقتصادی اجتماعی لازم برخوردار باشد به عنوان ایرادی در بودجه‌ریزی نبوده و تنها به دلیل

تعیین تکلیف در بودجه‌ریزی باعث می‌شود که نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری را کم‌رنگ کند.

استفاده آسان از بودجه‌ریزی به روش افزایشی، بر اساس سوالات بعد بودجه‌ریزی افزایشی فرضیه چهارم پرسشنامه، عاملی بوده که باعث شده این نوع از بودجه‌ریزی مورد استقبال واحدهای

بودجه‌ریزی قرار گیرد. روشی که این نوع از بودجه‌ریزی از آن استفاده می‌کند که متناسب با ضرورت تحقیق تنها به بخش‌هایی از آن در مبانی نظری تحقیق اشاره شد باعث می‌گردد که نیاز به اطلاعات حسابداری بسیار کم‌رنگ گردد و واحدهای بودجه‌ریزی با ارقام تصویب شده سال قبل و با اندک افزایشی که ناشی از افزایش‌های تورمی یا ناشی از کارهای جدید، اقدام به بودجه‌ریزی نمایند.

نگاره (۴): نتایج آزمون فرضیه‌های بخش دوم با استفاده از آزمون نسبت موفقیت

نتیجه	سطح معنی‌داری	نسبت مبنا	درصدنسبت مشاهده شده	تعداد مشاهده شده	میانگین امتیاز	گروه‌ها	فرضیات بخش دوم
تایید	۰/۰۰۰	%۶۵	۰	۰	$\geq 3$	مخالف	فرضیه دوم
			۱۰۰	۱۵۰	$< 3$	موافق	
			۱۰۰	۱۵۰		جمع	
تایید	۰/۰۰۰	%۶۵	۳۶/۵	۵۵	$\geq 3$	مخالف	فرضیه سوم
			۶۳/۵	۹۵	$< 3$	موافق	
			۱۰۰	۱۵۰		جمع	
تایید	۰/۰۰۰	%۶۵	۲۴	۳۵	$\geq 3$	مخالف	فرضیه چهارم
			۷۶	۱۱۰	$< 3$	موافق	
			۱۰۰	۱۴۵		جمع	

رتبه‌بندی یا اهمیت فرضیه‌های بخش دوم در مقایسه با همدیگر با استفاده از آزمون فریدمن به شرح جدول شماره ۵ است. نتایج حاکی از آن است که چانه‌زنی سیاسی و نقش آن در بودجه‌ریزی به عنوان دلیل عدم استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی در اولویت اول، ویژگی خاص بودجه‌ریزی به روش افزایشی به عنوان دلیل عدم نیاز به استفاده از اطلاعات

حسابداری در بودجه‌ریزی در اولویت دوم و احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی به عنوان دلیل عدم نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری در اولویت سوم قرار می‌گیرند.

نگاره (۵): میانگین رتبه و اولویت بندی دلایل عدم استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی

شماره اولویت	میانگین رتبه	شرح فرضیات بخش دوم
۱	۵	چانه‌زنی سیاسی و نقش آن در بودجه‌ریزی به عنوان دلیل عدم استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی
۳	۲/۳	احکام تکلیفی مندرج در اسناد بالادستی به عنوان دلیل عدم نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی
۲	۳/۵	ویژگی خاص بودجه‌ریزی افزایشی دلیل عدم نیاز به استفاده از اطلاعات حسابداری در بودجه‌ریزی

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل توصیفی جمعیت شناسی حاکی است که ۸۸ درصد از پاسخگویان مرد و ۱۲ درصد را زنان تشکیل می‌دهند. ۸۵ درصد پاسخگویان مقطع تحصیلی شان را لیسانس و ۱۳ درصد فوق لیسانس و ۲ درصد نیز دکتری عنوان کرده‌اند. اکثریت پاسخگویان (۶۲ درصد) رشته تحصیلی خود را حسابداری عنوان کرده و ۲۰ درصد مدیریت، ۷ درصد اقتصاد و ۱۱ درصد در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. پست سازمانی ۵۵ درصد پاسخگویان حسابداری، ۱۲ درصد حسابرس برون سازمانی یا داخلی، ۲۷ درصد کارشناس بودجه و ۶ درصد مدیر امور مالی و ذیحساب هستند. تجربه و سوابق کاری ۹ درصد از پاسخگویان تا ۵ سال، ۲۸ درصد تا ۱۰ سال، ۱۷ درصد تا ۱۰ تا ۱۵ سال و ۴۶ درصد ۱۵ سال و بیشتر عنوان کرده‌اند. ۹۱ درصد کارمند سازمان یا اداره دولتی و ۷ درصد کارمند شرکت دولتی و ۲ درصد کارمند دانشگاه می‌باشند.

### نتیجه‌گیری و پیشنهاد

نتایج این تحقیق نشان داد که اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی نقش موثری نداشته است. با توجه به نتایج فرضیه اول بخش اول توصیه می‌شود که برای برطرف نمودن مشکلات بودجه و رعایت انضباط مالی و اقتصادی، داشتن نگاه برنامه‌ای به بودجه‌ریزی، برآورد

صحیح درآمدها و هزینه‌ها در بودجه، مناسب بودن فرآیند نظارت و کنترل بودجه‌ای و هماهنگی بین منابع و مصارف بودجه از اطلاعات حسابداری به نحو مطلوب استفاده گردد. همچنین آشنایی مدیران غیرمالی با اصول اولیه حسابداری نیز می‌تواند در استفاده موثر از اطلاعات حسابداری نقش قابل ملاحظه‌ای داشته باشد. همچنین باید محیطی فراهم گردد که سیستم اطلاعات حسابداری و بودجه‌ریزی به همدیگر مرتبط گردند.

پیرامون نتایج فرضیه دوم بخش دوم، توصیه می‌شود که برای کمرنگ یا بی‌رنگ نمودن نقش چانه‌زنی سیاسی گروه‌های سیاسی حاکم در هر دوره، انتخابات نمایندگان از حالت فردی به سمت انتخاب‌های حزبی تغییر کند تا از منطقه‌گرایی در بودجه‌ریزی جلوگیری شود. تلاش برای اختصاص سهم بالاتری از بودجه برای منطقه جغرافیای حوزه انتخاباتی ناشی از نگرش‌های بخشی‌گرایانه مسئولان دولتی و رویکردهای منطقه‌گرایی نمایندگان است که این مسئله اقدام برای تدوین بودجه سالانه واقع بینانه را با موانع زیادی مواجه می‌سازد که با از بین رفتن انتخابات فردی و حرکت به سمت انتخابات حزبی می‌تواند به شکل معقولی حل و فصل گردد.

پیرامون نتایج فرضیه سوم بخش دوم، جز تهیه اسناد بالادستی با دقت نظر و مبتنی بر تفکر راهبردی توصیه‌ای متصور نیست و اصولاً گریزی از دخالت این عامل در تهیه بودجه و بودجه‌ریزی به لحاظ توجیه قانونی وجود ندارد.

پیرامون نتایج فرضیه چهارم بخش دوم، توصیه می‌شود بودجه‌ریزی به روش عملیاتی جایگزین بودجه‌ریزی به روش افزایشی گردد. روش بودجه‌ریزی عملیاتی<sup>۱۳</sup> متکی به استفاده از قیمت تمام شده کالاها و خدمات بوده که محصول اطلاعات حسابداری می‌باشد. لازم به توضیح است که بودجه‌ریزی عملیاتی به غیر از فایده فوق توجیهات منطقی دیگری نیز دارد که خارج از بحث این مقاله می‌باشد.

### پیشنادهایی برای تحقیقات آتی

۱- تکرار این تحقیق برای بررسی جایگاه اطلاعات حسابداری در برون‌سپاری بخش‌های قابل واگذاری دستگاه‌های موضوع ماده ۵ قانون خدمات کشوری



- ۲- بررسی امکان سنجی ایجاد بودجه‌ریزی به عنوان علم بین رشته‌ای و تاثیر برخورداری این علم از استانداردهای علمی لازم در کنترل متغیرهای مستقل اثرگذار بر بودجه‌ریزی
- ۲- بررسی سایر دلایل عدم استفاده موثر از اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه‌ریزی در جامعه آماری متفاوت از این پژوهش

### پی نوشت

۱	Budgeting	۸	Ligament and Graham
۲	Accounting Information	۹	Will Davsky
۳	Romnly & Stein Bart	۱۰	Anthony Downs
۴	Accounting Information Systems	۱۱	<i>Incremental budgeting</i>
۵	Davis	۱۲	Documents upstream
۶	Guard & Reese	۱۳	Operational budgeting
۷	Sunsun & Fleischer		

### منابع

- آذر، ع. مومنی، م. (۱۳۸۷). *آمار و کاربرد آن در مدیریت*. جلد دوم، چاپ یازدهم
- بهرامفر، ت. رسولی، و. (۱۳۷۷). ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیران، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، سال ششم، شماره ۲۴، ص ۱۰۹-۸۶
- باباجانی، ج. (۱۳۸۹). نقش و جایگاه مبنای حسابداری بر رویکرد اندازه‌گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، *فصلنامه دانش حسابرسی*، سال دهم، شماره ۲
- ترابی، ا. (۱۳۸۸). بررسی نگرش مدیران واحدهای تولیدی استان چهارمحال و بختیاری نسبت به سودمندی اطلاعات حسابداری صنعتی، *فصلنامه حسابداری مالی*، سال اول، شماره ۱، ص ۹۳-۱۰۳
- تهرانی، ر. طالب‌نیا، ق. جلیلی، ص. (۱۳۸۵). ارزیابی میزان اتکاء معامله‌گران بورس اوراق بهادار تهران به اطلاعات حسابداری و غیرحسابداری در تصمیمات سرمایه‌گذاری، *تحقیقات مالی*، شماره ۲۱، ص ۲۷-۴۶
- سند چشم‌انداز جمهوری اسلامی ایران در افق ۱۴۰۴ هجری شمسی. (۱۳۸۲)

- خوش طینت، م. (۱۳۸۲). علل عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی در تصمیم‌گیری مدیران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال دهم، شماره ۳۴، ص ۱۱۱-۱۲۸
- دلاور، ع. (۱۳۸۹). مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، انتشارات آراین، چاپ هشتم
- دستگیر، م.؛ جمشیدیان، م. جدیدی، ع. (۱۳۸۲). بررسی تاثیر ویژگی‌های سیستم اطلاعات حسابداری و بهبود تصمیم‌گیری مدیران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال دهم، شماره ۳۴، ص ۲۷-۵۰
- رمضانی، م. (۱۳۸۶). مروری بر مشکلات و نارسایی‌های بودجه در ایران، مجله دانشکده علوم انسانی، ص ۵۴
- صدفی، ذ. بابائی، س. (۱۳۸۲). تکنیک‌های خاص تحقیق، چاپ دوم، انتشارات ورجاوند
- طالب‌نیا، ق. رستمی، ه. (۱۳۸۴). عوامل موثر بر عدم استفاده مدیران از اطلاعات حسابداری، پژوهش حسابداری، شماره ۳
- عباسی، ا. (۱۳۸۹). بودجه‌ریزی نوین در ایران (اصول، مراحل و روش‌ها)، ناشر سازمان تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها
- فاضلی، ا. عدالت، ا. (۱۳۸۹). سیستم اطلاعات حسابداری، حسابررس، شماره ۵۱
- فرزب، ع. (۱۳۸۱). بودجه‌ریزی دولتی در ایران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی
- قانون مدیریت خدمات کشوری (۱۳۸۶)
- قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی (۱۳۹۰)
- قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی (۱۳۸۷)
- مهدوی، غ. منصوری، ش. (۱۳۸۹). فناوری اطلاعات و تاثیر آن بر بهبود کیفیت حسابرسی، مجله حسابررس، فصلنامه تحلیل یا اطلاع‌رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۵۱
- مدرس، ا. حصارزاده، ا. بذرافشان، آ. (۱۳۹۰). پژوهش و نگارش پایان‌نامه، ناشر تهران ترمه
- نمازی، م. (۱۳۸۲). بررسی نگرش مدیران واحدهای صنعتی فارس نسبت به حسابداری صنعتی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ص ۶۳

نوروش، ا. وفادار، ع. (۱۳۸۷). سودمندی اطلاعات حسابداری در ارزیابی ریسک بازار، حسابدار، ص

۱۷-۲۸

- Dawns. A. (2007). An Economic theory of democracy, p 52
- Davis, C. E. (1997). An assessment of Accounting Security, CPA Jornal March
- Garred, N. & Rees W. (1999). Forecasting Eaaening Growth Using Fundamentals, Working Paper, University Glusgow.
- Kong. D. (2007). Performance-Based Budgeting: the use experience, Journal of Public organization review, 16, 120
- Lgall. D. Graham. G. (1993). managers Attitudes to cost Information, Management Decision. Vol. 31T No. 8T
- Romney. M. B. Steinbart, P. J (2009) , Accounting Information System Printic, Hall, P 11
- Swenson. D. W. Flesher. L. (1996). Are you satisfied with your cost management system, Management Accounting, 175, 437
- Wildavsky. A. (2001). The polics of the bageting process, p 176