

Presenting a Performance-based Budgeting Model and its Evaluation in the Iranian Banking System (Case Study of Bank Shahr)

- Arash Tofangsaz^۱
- Reza Sotudeh^۲
- Aziz Gord^۳
- Abasali Haghparast^۴

Abstract

Performance-based budgeting is a combined performance plan and annual budget, which shows the relationship between the level of program appropriations and expected results. In recent years, there has been a great desire for organizational use of performance-based budgeting. This has caused researchers to pay more attention to the details of this budgeting method. Therefore, this research is devoted to presenting the performance-based budgeting model and its evaluation in the banking system of Iran. This research was implemented in ۱۴۰۳. The statistical population of this research is ۱۹۵ managers of Shahr Bank of Isfahan province. Interviews and questionnaires were used to collect the required information in this research, and inferential statistics and structural equation tests were used to check the hypotheses. The results of the research showed that the effective factors on performance-based budgeting include employee training, creation of a cost center, central bank, formulation of long-term strategies, preference for the collective interests of the organization, management ability, job stability of managers, correct recording of documents, macro policies government economic, cost accounting system, performance evaluation index, classification of activities, human factors, technical and process factors, environmental factors (economic, political, cultural). Among these factors, employee training, formulation of long-term strategies, organization's collective interest preference, management ability, correct document registration, government macroeconomic policies, technical and process factors, and environmental factors influence performance-based budgeting. In addition, the results showed that performance-based budgeting has a negative effect on the performance of managers in Shahr Bank. Also, the results showed that performance-based budgeting does not have a significant effect on performance accountability in Shahr Bank.

Key words: Performance-based Budgeting, Managers Performance, Performance Accountability.

^۱Accounting PhD student, Accounting Department, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran. atofangsaz^{۱۲}@gmail.com.

^۲ Department of Finance and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran (corresponding author). Sotudeh@meybod.ac.ir.

^۳Department of Accounting, Payam Noor University, Tehran, Iran gord@pnu.ac.ir.

^۴Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran a.haghparast@iauzah.ac.ir.

ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران (مطالعه موردی بانک شهر)

■ آرش تفنگ ساز^۱
■ رضا ستوده^۲
■ عزیز گرد^۳
■ عباسعلی حق پرست^۴

چکیده

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، یک برنامه تلفیق عملکرد و بودجه سالانه است، که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می دهد. در سال های اخیر تمایل زیادی برای استفاده سازمانی از بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شکل گرفته است. این امر باعث شده است تا پژوهشگران با دقت بیشتری به جزئیات این روش بودجه ریزی توجه کنند. لذا این پژوهش به ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران پرداخته می شود. این پژوهش در سال ۱۴۰۳ اجرایی شد. جامعه آماری این پژوهش ۱۹۵ نفر از مدیران بانک شهر استان اصفهان است. جهت جمع آوری اطلاعات مورد نیاز در پژوهش حاضر از مصاحبه و پرسشنامه بهره گیری شده است و برای بررسی فرضیه ها آمار استنباطی و آزمون های معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه بندی فعالیت ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) می باشند. که از بین این عوامل، آموزش کارکنان، تدوین استراتژی های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبت صحیح اسناد، سیاست های کلان اقتصادی دولت، عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر گذار هستند.

واژگان کلیدی: بودجه ریزی، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، بانک شهر.

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

^۲ گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران (نویسنده مسئول). Sotudeh@meybod.ac.ir

^۳ گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

^۴ گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

۱. مقدمه



کارایی عملیاتی و استراتژی برای دستیابی به اهداف بلندمدت و تضمین موفقیت در تصمیمات تیم مدیریت ضروری است. فرآیند جهانی‌سازی سبب به وجود آمدن چالش‌هایی در بقا و توسعه توانایی سازمان‌ها در بازارهای بین‌المللی شده است. در رقابتی که روز به روز در حال افزایش است، متخصصان حوزه حسابداری مدیریت به کاراترین ابزارها برای کمک به مدیریت در تصمیم‌گیری‌های مناسب نیازمندند. یکی از این ابزارها بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است که موجب افزایش کارایی و اثربخشی بودجه می‌شود. علیرغم اینکه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موضوع جدید نیست، به عنوان جزئی از جنبش اصلاحات گسترده که تحت عنوان مدیریت عمومی جدید شناخته می‌شود، توجه زیادی را به خود جلب کرده است (هایندمن و همکاران^۱، ۲۰۱۴). به طور خاص، انتظار می‌رود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اطلاعات عملکرد را برای هدایت فرآیند بودجه‌ریزی و تأثیرگذاری بر تخصیص منابع، برای مدیریت کارایی و اثربخشی سازمان‌ها، بهبود تصمیم‌گیری بودجه و تخصیص منابع، دستیابی به بهره‌وری و بهره‌گیری از اطلاعات عملکردی، صرفه‌جویی در هزینه و تقویت شفافیت و پاسخگویی استفاده کند (کریستین^۲، ۲۰۰۵). با این حال، شواهد تجربی ثابت کرده‌اند که دستیابی به این اهداف متنوع به طور همزمان چالش برانگیز است (راودلا^۳، ۲۰۱۲؛ استرک^۴، ۲۰۰۷). هر مزیت یا مزیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حداقل یک خطر یا تهدید جدید را برای یکپارچگی داده‌ها معرفی می‌کند. این تهدیدها می‌توانند برای همه اصلاحات بودجه‌ریزی مشترک باشند یا می‌توانند منحصر به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشند، که موضوع را نشان می‌دهد که چرا شکست‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند به ویژگی‌ها و انتظارات خاص این اصلاحات مرتبط باشد (مارو و همکاران^۵، ۲۰۲۱).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، سیستمی از بودجه‌ریزی است که ارائه‌دهنده منابع موردنیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت، هزینه برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط برای دستیابی به اهداف یادشده و ستانده‌ها یا خدماتی است که در لوای هر برنامه باید تولید یا ارائه شود. به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یک نظام بودجه‌ریزی است که به طور مطلوب برنامه‌ها را به نتایج پیوند می‌دهد. از مهم‌ترین ارکان این روش بودجه‌ریزی می‌توان

^۱ - Hyndman et al

^۲ - Curristine

^۳ - Raudla

^۴ - Sterck

^۵ - Mauro et al

به برنامه‌ریزی استراتژیک، محاسبه قیمت تمام شده و ارزیابی عملکرد اشاره کرد (شاه^۱، ۲۰۰۷). بودجه‌ها در مدیریت نقش اساسی و مهمی دارند. بودجه‌ها به عنوان یک سازوکار کنترلی، استاندارد را با توانایی مقایسه با مخارج آتی برای کنترل آن‌ها ایجاد می‌کنند. با گزارش گیری و جمع‌آوری به موقع داده‌ها، سازمان با استفاده از بودجه قادر خواهد بود مسائل جاری را شناسایی، گزارش و مسائل آینده را پیش‌بینی کند. تهیه بودجه نه تنها نیازمند شناخت منابع مورد نیاز است؛ بلکه نیازمند اطلاعاتی درباره مقدار و زمان نیاز به منابع و هزینه تمام شده آن‌ها است. مهم‌ترین مورد این است که بودجه باید با اهداف کلی شرکت همراستا باشد و از آن‌ها حمایت کند (ونکاتارامان و پینتو^۲، ۲۰۰۸). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، سیستمی از برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر ارتباط منابع مالی و غیرمالی و نتایج مورد انتظار از اجرای فعالیت، تأکید دارد. در این روش بودجه‌ریزی توجه خاصی به نتایج حاصل از اقدامات برنامه‌ریزی شده دارد. از طرفی به جهت رویکردی که به برنامه‌ریزی استراتژیک دارد، دارای نگرش بلندمدت است و موجب بهبود شاخص‌های کارایی، بهبود عملکرد کارکنان، بهبود در تخصیص منابع و توجه بیشتر به رسالت اصلی سازمان‌ها می‌شود (اندریوز^۳، ۲۰۰۴). با توجه به اینکه مهمترین مزایای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را شفافیت و پاسخگویی بیشتر، طراحی مجدد برنامه‌ها با تمرکز بر بهبود کمک به عقلانی ساختن تخصیص‌ها با استفاده از اطلاعات عملکرد به منزله مبنایی برای تصمیم‌گیری و هم‌تراز کردن هزینه‌های سازمان و هدف‌های کلی می‌دانند و همچنین در صورت اجرای دقیق و کامل این نوع از بودجه‌ریزی کمک به اتخاذ تصمیمات عقلانی درباره تخصیص منابع بر اساس پیامدهای قابل سنجش بوده که نتایج قابل انتظار دستگاه‌های اجرایی را در طول زمان منعکس می‌کند، از این رو پیاده‌سازی این شیوه از بودجه‌ریزی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (آرامش و همکاران، ۱۳۹۷).

بانک‌ها از نخستین موسسات اعتباری و خدماتی هستند که نقش آنها در امور اقتصادی کشور از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و لازم است از سیستم‌های اطلاعاتی کارآمدی برای نظارت دقیق بر فعالیت‌های خود استفاده کنند. در شرایط کنونی کسب و کار که بازار فعالیت بانکها در حال تغییرات گسترده و سریع است و شدت رقابت بانکها در حال افزایش می‌باشد، ماندگاری و موفقیت در بازار به دغدغه اصلی مدیران بانکها تبدیل شده است. با سرعت گرفتن روند واگذاری بانک‌های دولتی ناشی از اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی و با جدی‌تر شدن اجرای طرح تحول اقتصادی دولت در حوزه بانکی و نیز با توسعه چشمگیر

^۱ - Shah

^۲ - Venkataraman & Pinto

^۳ - Andrews

بانک‌های خصوصی و افزایش سهم آنها از بازار و مشتریان بانکی کشور، عرصه رقابت برای بانکها تنگ تر شده و لزوم اتخاذ تدابیر ویژه برای حضوری موفقیت آمیز در بازار بیش از پیش روشن شده است. بنابراین اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می تواند توان رقابتی بانک ها را افزایش دهد. با توجه به مطالب مطرح شده، ضرورت توجه به پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در بانکها از اهمیت خاصی برخوردار می باشد، که در این پژوهش نیز به همین موضوع پرداخته خواهد شد. بررسی گسترده مبانی نظری موضوع بودجه ریزی، به خصوص بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، نشان داد که تاکنون پژوهشی جامع برای بررسی قابلیت اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بانک ها و مدلی برای اجرای صحیح این رویکرد در بانک شهر ارائه نشده است. از این رو، هدف انجام این پژوهش آن است تا با بهره گیری از مدل های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، مدلی متناسب با ساختار هزینه ای بانک شهر ارائه شود که جامع و کامل بوده و تمامی ابعاد سازمان را در برگیرد. لذا به دلیل اهمیت بالای بودجه ریزی در بانک ها و با توجه به نبود مدلی جامع و کاربردی در بانک شهر، این پژوهش درصدد ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران و به خصوص در بانک شهر است.

۲. ادبیات نظری و پیشینه پژوهش

بودجه بندی مبتنی بر عملکرد

بودجه بندی مبتنی بر عملکرد، بهبود بهره وری تخصیص منابع و اثربخشی استفاده از آن مطابق با برنامه های تعیین شده توسط سازمان است، به طوری که با بودجه مبتنی بر عملکرد، بودجه را می توان به طور مطلوب برای بهبود رفاه جامعه استفاده کرد و می تواند موجب افزایش شفافیت و پاسخگویی شود. اصلاحات عملکرد محور، از جمله بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان راه حل های بالقوه برای مشکلات کارایی، اثربخشی و یا پاسخگویی در بخش عمومی پیشنهاد شده است. منطق بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تولید و استفاده از اطلاعات عملکرد در فرآیند بودجه بندی به منظور بهبود تخصیص منابع است (بادینگ و همکاران^۱، ۲۰۱۵). به طور خاص، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به عمل ادغام اطلاعات مربوط به اندازه گیری عملکرد در فرآیند بودجه اشاره دارد، که در آن یکپارچگی و ادغام اطلاعات می تواند اشکال مختلفی داشته باشد، از گزارش اطلاعات عملکرد در اسناد بودجه بندی گرفته تا استفاده از آنها برای تخصیص منابع در بین برنامه های مختلف (لو و همکاران^۲،

^۱ - Budding et al

^۲ - Lu et al

۲۰۱۵). بنابراین، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در راستای حرکت مدیریت در جهت بهبود عملکرد سازمان است. با این حال، این حرکت به طور گسترده‌تری به تولید معیارها و اطلاعات عملکرد و استفاده از آنها برای نظارت، ارزیابی و گزارش عملکرد مؤثر بر تصمیم‌گیری سازمانی اشاره دارد (مکنب و میچل^۱، ۲۰۱۴).

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شکلی از بودجه‌ریزی است که منابع مالی تخصیص یافته را به نتایج قابل اندازه‌گیری از پیامدها و ستانده‌ها مرتبط می‌کند و رابطه بین بودجه و عملکرد مورد انتظار را بررسی و کارایی بودجه را در دستیابی به عملکرد تعیین شده برای آن می‌بیند (هارتانتو^۲، ۲۰۱۸). بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک ابزار مدیریت کلیدی برای دستیابی به برنامه ریزی سازمانی بهتر و بهبود تخصیص منابع استفاده می‌شود. هدف تکنیک های نوین بودجه ریزی، نه تنها کاهش هزینه ها و بهبود عملکرد است، بلکه ایجاد شرایطی است که کارایی سازمان را تقویت می‌کند. مزایای اصلی مدل‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بسیار زیاد است. از جمله مزایایی آن می‌توان به شفافیت و پاسخگویی با ایجاد ارتباط صریح بین منابع و نتایج، بهره‌وری با اندازه‌گیری و بهبود عملکرد و سیاست‌گذاری مبتنی بر شواهد با تصمیم‌گیری بر اساس داده‌های عملکردی اشاره کرد. با این حال، استفاده از اطلاعات عملکرد برای تصمیمات بودجه‌ای با ابهام همراه است و به عنوان رابطه علی بین اقدامات و نتایج و مشکلات و راه‌حل‌ها، نامشخص است (وایپیاننا^۳، ۲۰۲۱).

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و عملکرد سازمان

همزمان با افزایش تقاضای عمومی برای شفافیت در بودجه ریزی هزینه‌های عمومی، سیستم بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان جایگزینی برای سیستم بودجه ریزی قدیمی معرفی شد (کوروهمان^۴، ۲۰۱۳). بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد سازمان‌های دولتی داشت (سیاوی و همکاران^۵، ۲۰۱۶). عملکرد سازمان تصویری از میزان دستیابی به اجرای یک فعالیت، برنامه و سیاست در تحقق اهداف، مقاصد، مأموریت و چشم‌انداز سازمان است که در تدوین برنامه ریزی استراتژیک یک سازمان ترسیم شده است (تریسپتیا و همکاران^۶، ۲۰۱۷). به عبارت دیگر، عملکرد، معیاری است که سطح دستیابی به فعالیت‌ها و برنامه‌های انجام شده به دست می‌آورد یا به اهداف می‌رسد. به طور کلی می‌

^۱ - Macnab & Mitchell

^۲ - Hartanto

^۳ - Viapiana

^۴ - Kurrohman

^۵ - Syawie et al

^۶ - Triseptya et al

توان گفت که عملکرد دستاوردی است که توسط سازمان در یک دوره زمانی مشخص به دست می‌آید (دیلوی^۱، ۲۰۱۶).

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام بانکی

در طول سالیان گذشته، تحقیقات زیادی بر تأثیر اندازه گیری های عملکرد بر تخصیص منابع مورد بررسی قرار گرفته است (رابینسون و برومبی^۲، ۲۰۰۵؛ لو و همکاران، ۲۰۱۵؛ مورو و همکاران، ۲۰۱۹)، در حالیکه مطالعات کمی در مورد بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام بانکی مورد بررسی قرار گرفته است. بنابراین لازم است پژوهشی درخصوص ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران انجام شود. متأسفانه به‌رغم آنکه استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سالیان متمادی در دستور کار قرار داشته، تاکنون به‌طور کامل تحقق نیافته و رضایت بخش نیست (داريجانی و همکاران^۳، ۲۰۱۵). این مهم در مؤسسات مالی و بانک‌ها که مهمترین نهادهای اقتصادی یک کشور به شمار می‌روند و رشد و شکوفایی اقتصادی در گرو رشد و توسعه آنهاست، از اهمیت بیشتری نیز برخوردار است (نوبهار و همکاران، ۱۳۹۸). بانک‌ها به‌عنوان مهمترین نهادهای بازار مالی ایران به دلیل عدم گسترش بازارهای مالی از یک سو و ملی بودن بانک‌ها از سوی دیگر، از کارایی مطلوبی برخوردار نبوده‌اند. همچنین فرآیندهای جهانی چالش‌هایی را در بقا و توسعه توانایی بانک‌های کشور ایجاد نموده‌اند و این بر ضرورت توجه به ساختار عملکرد و نظام بودجه‌ریزی بانک‌ها می‌افزاید. به‌طور کلی می‌توان اشاره کرد که به علت ارتباط ضعیف میان بودجه به‌عنوان برنامه عملیاتی از یک سو و اهداف و استراتژی‌ها از سوی دیگر، نظام بودجه سنتی، قابلیت لازم را برای حمایت از عملکرد بانک در دو بخش عمده کارایی و اثربخشی را ندارد (ابویی اردکان و همکاران، ۱۳۹۶). با توجه به نقش فزاینده بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در اقتصاد، بانک‌ها نیز به‌عنوان نهادهای مالی همانند سایر سازمان‌ها نیازمند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ارزیابی عملکرد و سنجش میزان تحقق اهداف استراتژیک خود هستند. با توجه به اهمیت سیستم بانکداری در ایران و فواید بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد هدف این پژوهش ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران می‌باشد.

با توجه به مبانی مطرح شده پژوهش حاضر در صدد بررسی اهداف زیر می‌باشد:

- شناسایی و تبیین مهمترین عوامل و مؤلفه های علی در زمینه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر.
- ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر.

^۱ - Djiloy

^۲ - Robinson & Brumby

^۳ - Darijani et al

پیشینه تجربی

پیری و همکاران (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان "تبیین الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های دولتی" انجام داده‌اند. روش پژوهش کیفی به روش تحلیل محتوا در مرحله اول و در مرحله دوم به روش نظریه داده‌بنیاد و مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان حرفه و دانشگاه در سال ۱۴۰۲ صورت گرفته است. با توجه به نتایج پژوهش، شش مؤلفه اهداف با شاخص‌های، (۱) اهداف قابل‌سنجش، و (۲) استراتژی‌ها، مؤلفه ارزیابی عملکرد با شاخص‌های (۱) ارزشیابی، بازنگری، ارزیابی و گزارش نتایج، (۲) جمع‌آوری و پایش نتایج، (۳) معیارهای سنجش عملکرد و (۴) دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان‌های دولتی، مؤلفه پاسخگویی با شاخص‌های، (۱) تمرکز بر خروجی‌ها به‌جای ورودی‌ها، (۲) برنامه‌های عملیاتی، (۳) پاسخگویی عملیاتی، (۴) استفاده از مبنای تعهدی، و (۵) حسابداری تعهدی، مؤلفه منابع با شاخص‌های، (۱) صرفه‌جویی منابع اقتصادی، (۲) استفاده از منابع مالی و غیرمالی، (۳) اولویت‌بندی و تخصیص منابع، (۴) اثربخشی منابع اقتصادی، و (۵) کارایی منابع اقتصادی، مؤلفه ارزیابی عملکرد با شاخص‌های، (۱) میزان دستیابی به اهداف، (۲) کارایی، (۳) اثربخشی، (۴) کیفیت خدمات و (۵) بهبود مستمر و مؤلفه نظارت با شاخص نظارت عملیاتی، و مؤلفه رویکرد اندازه‌گیری با شاخص رویکرد جریان منابع اقتصادی استخراج گردید.

غفاری و همکاران (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان بررسی نقش و تأثیر دیوان محاسبات بر روند سالم‌سازی و انحراف زدایی مالی (عملکرد بودجه‌ای) دستگاه‌های اجرایی استان خوزستان انجام دادند. با آزمون دو علت از عوامل بروز تخلفات مالی یعنی عدم آگاهی مدیران و تعارض قوانین، بسط یافته است. روش پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی است. و فرضیه‌های تحقیق با استفاده از نرم افزار SPSS آزمون شده است. به این منظور ابتدا پرسشنامه‌ای با ۴۹ پرسش تهیه و پس از تأیید روایی آن توسط خبرگان حسابرسی، بین ۵۰ نفر از حساب‌رسان و کارشناسان فنی دیوان محاسبات این استان توزیع گردید. نتایج حاصل از انجام آزمون χ^2 تک نمونه‌ای برای سه فرضیه، نشان می‌دهد اقدامات دیوان محاسبات خوزستان بر کاهش انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی استان مؤثر بوده است. اما نمی‌توان عدم آگاهی مدیران و تعارض بین قوانین را عاملی برای بروز تخلفات مالی دانست. نتایج این پژوهش هر چند برخلاف مطالعات گذشته است لیکن قطعاً منجر به اتخاذ تصمیم مناسب توسط مدیران و حساب‌رسان دیوان جهت برنامه‌ریزی متناسب با واقعیت‌های موجود در دستگاه‌های اجرایی و پیشبرد اهداف سازمانی خواهد شد.

همت فر (۱۴۰۳) در تحقیق خود به احصاء چالش‌های بودجه‌ریزی در جمهوری اسلامی ایران و ارائه راهکارهای برون رفت بر پایه مصاحبه با خبرگان پرداختند. در این پژوهش ابتدا با بررسی پژوهش‌های پیشین و برگزاری ۴ جلسه فوکوس گروه، با مشارکت ۹ نفر از خبرگان - حسابرسان دیوان محاسبات کشور چالش‌های بودجه‌ریزی در جمهوری اسلامی ایران و راهکارهای برون رفت از آن شناسایی گردید. علاوه بر این شرایط تحقق بودجه‌ریزی مطلوب نیز شناسایی گردید. نتایج پژوهش منجر به شناسایی ۸ مورد از ویژگیهای مطلوب نظام بودجه‌ای گردید. علاوه بر این ۱۶ مورد از انحرافات، نارسائی‌ها و آسیب‌های نظام بودجه‌ریزی کشور مشتمل بر «وجود احکام فاقد عملکرد در قوانین بودجه سنواتی، احکام غیربودجه‌ای، ردیف‌های بودجه‌ای «جمع‌ی-خرجی» و «تهاتر»، زیاد بودن تعداد ردیف‌های متفرقه بودجه، موسع بودن دامنه اختیارات سازمان برنامه، وجود احکام برداشت از سرجمع اعتبارات، درج احکام ذیل جداول بودجه، عدم تصویب به موقع آیین‌نامه‌ها، انتشار اوراق مالی اسلامی، فقدان اهتمام جدی در کاهش اندازه دولت، نبود همسویی کافی بودجه با سیاست‌ها، وابستگی بودجه به نفت، نبود شفافیت لازم در رابطه مالی دولت و نفت، وجود منابع ناپایدار و غیرقابل اتکا در بودجه، بیش برآوردی در دریافت‌های پیش‌بینی شده، عدم شفافیت بودجه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات» احصاء گردید. برای هر یک از موارد مذکور، راهکار عملیاتی نیز بر اساس مصاحبه با خبرگان ارائه گردید.

سیدی و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان "ارائه مدل بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان های پروژه محور در بخش مسکن در ایران" انجام داده اند. هدف از انجام این پژوهش، یافتن عوامل تاثیرگذار بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان های پروژه محور و تعیین روابط میان این عوامل است. حجم نمونه برابر با ۱۵ نفر از فعالان سازمان های پروژه محور بودند. ابتدا با استفاده از روش تحلیل تم، از طریق مصاحبه با خبرگان و ابزار تحلیل تم ۲۹ عامل شناسایی شدند. سپس عوامل با استفاده از روش آزمون دوجمله ای غربال شده اند؛ درنهایت، عوامل غربال شده با استفاده از فن دیمتل فازی تحلیل شده اند. با توجه به شاخص خالص اثر که از طریق تفاضل اثرگذاری و اثرپذیری عوامل به دست می آید، نتایج تحقیق نشان دادند چهار عامل نگرش سیستمی، آموزش کارکنان، سیستم تشویق و تنبیه و فرهنگ سازمانی، عوامل تاثیرگذار بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان های پروژه محور هستند.

پورغفار و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان "الگوی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران" انجام داده اند. هدف این پژوهش ارائه الگوی مفهومی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران می باشد. جامعه آماری شامل خبرگان صاحب نظر در خصوص بودجه

ریزی شامل مدیران اجرایی، اساتید حسابداری، مدیریت و اقتصاد و همچنین اساتید فن آوری اطلاعات دانشگاه های معتبر می باشد که با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه گیری گلوله برفی یا زنجیره ای برای مصاحبه انتخاب شده است. پس از کسب نظر خبرگان از طریق ۲۰ مصاحبه نیمه ساختار یافته طی سال های ۱۳۹۸-۱۴۰۰ الگوی مفهومی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام شامل شرایط علی، بستر و زمینه (ساختار)، مداخله گر، پدیده محوری، راهبردهای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین پیامدهای آن ها ارائه شده است. نتایج پژوهش نشان داد با توجه به هدف تعیین شده، ضمن توجه به فناوری اطلاعات در جهت گزارشگری مالی بهنگام، بایستی بهای تمام شده و مدیریت بهای تمام شده فعالیت های بهنگام در بودجه ریزی اولویت اصلی باشد و همچنین به ساختار تیمی و معماری سازمانی، هوشمند سازی کسب و کار و نهایتاً فرآیند گرایی توجه کافی شود تا ضمن رضایت مندی عمومی در سطح ملی، مدیریت منابع و مصارف دولت میسر گردد و از این طریق رفاه اقتصادی ایجاد و ضمن ثبات اقتصادی، پایش لحظه ای عملکردها اتفاق خواهد افتاد که منجر به بهره وری لازم در تخصیص بهینه منابع در کوتاه مدت و بلندمدت می گردد.

امرایی و آذر (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان "ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد" انجام داده اند. هدف این پژوهش شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بوده است. گردآوری داده ها با استفاده از روش نمونه گیری گلوله برفی از طریق مصاحبه های عمیق با ۱۵ نفر از خبرگان و صاحب نظران و مدیران ارشد حوزه بودجه ریزی و نظارت مالی بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان بازرسی، مرکز پژوهش های مجلس انجام و اشباع نظری حاصل گردید. برای تحلیل کیفی داده ها از روش گرند تئوری با مقایسه دائمی داده ها و کدگذاری باز، محوری و انتخابی آنها و برای تحلیل کمی داده ها و اعتبار سنجی مقوله های شناسایی شده از روش دلفی فازی استفاده شده است. یافته های پژوهش منجر به شناسایی ۲۱۳ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شامل مقوله محوری (کانونی) عوامل علی، عوامل مداخله گر، عوامل زمینه ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگویی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد گردید، پرداخته شد. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی "عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی" مشخص شده است.

نصراصفهانی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان "طراحی مدل استوار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد گروه‌های پژوهشی در مراکز تحقیق و توسعه" انجام داده‌اند. در این پژوهش با ارائه یک مدل ریاضی استوار مبتنی بر روش برتسیمس و سیم، بودجه مصوب مرکز پژوهشی بین گروه‌ها و پروژه‌های پیشنهادی هر گروه که در اولویت بالاتری قرار دادند، تخصیص داده می‌شود. نتایج حاصل از حل و شبیه‌سازی مدل، بیانگر آن است که با افزایش عدم قطعیت در مؤلفه‌های مدل مانند هزینه‌های تخمینی پروژه و بودجه مصوب سازمان، با افزایش سطح حفاظت، میزان انحراف از آرمان به‌درستی عمل کرده که این موضوع نشان از قابلیت‌های مدل طراحی شده است تا تصمیم‌گیرندگان بتوانند بادر نظر گرفتن سطح ریسک و میزان انحراف از آرمان‌ها تصمیم‌گیری بهتری داشته باشند. به‌منظور اعتبارسنجی مدل، بودجه مصوب یک مرکز تحقیقاتی دفاعی توسط مدل مورد بررسی قرار گرفته که نتایج مدل بیانگر اثربخش بودن آن از دیدگاه مدیران گروه‌های پژوهشی و مرکز تحقیقاتی است.

آیکه‌ل‌ز و همکاران^۱ (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان "نقش جهت‌گیری مدیریت ریسک و عملکرد برنامه‌ریزی بودجه در افزایش تاب‌آوری سازمانی و تأثیر آن بر مزیت‌های رقابتی در زمان بحران" انجام داده‌اند. در این پژوهش ابتدا به بررسی عوامل بالقوه حسابداری مدیریت تاب‌آوری سازمانی پرداخته شد. سپس، تأثیر تاب‌آوری سازمانی بر مزیت رقابتی بررسی شد. یک نظرسنجی مقطعی که در ژانویه و فوریه ۲۰۲۱ انجام شد به ۱۲۷ مشاهدات از شرکت‌های متوسط و بزرگ آلمانی منجر شد. نتایج نشان داد که جهت‌گیری مدیریت ریسک و اهمیت عملکرد برنامه‌ریزی بودجه به‌طور مثبتی با عامل قابلیت انطباقی و عامل برنامه‌ریزی انعطاف‌پذیری سازمانی مرتبط است. علاوه بر این، مشخص شد که قابلیت تطبیقی مزیت رقابتی شرکت را هم در موقعیت‌های معمول و هم در مواقع بحران افزایش می‌دهد.

الموسوی^۲ (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان "اهمیت بکارگیری بودجه‌های مبتنی بر عملکرد با توجه به مفاد نظارت مالی به عنوان ورودی برای منطقی‌سازی هزینه‌ها و بستن کسری بودجه" انجام داده‌اند. نمونه تصادفی متشکل از ۴۴ شرکت‌کننده متشکل از حسابداران، حسابرسان و مدیران بخش دولتی، پرسشنامه‌های تجربی را دریافت کردند. پس از یک هفته، به همان تعداد شرکت‌کننده، مجموعه دیگری از پرسشنامه‌های آزمایشی برای ارزیابی سازگاری پاسخ‌هایشان داده شد. پرسشنامه‌ای برای بررسی اهمیت اجرای برنامه و بودجه‌ریزی عملکرد در رابطه با اقدامات کنترل مالی به عنوان ابزاری برای ساده کردن هزینه‌ها و مقابله با کسری‌های دولت طراحی شده است. این شامل ۶۱ مورد بود که به سه بخش تقسیم می‌شد. نتایج نشان داد که

^۱ - Eichholz et al

^۲ - Al-Musawi

ضریب همبستگی قوی ۰/۸۱ بین دو توزیع وجود دارد که نشان‌دهنده ثبات در پاسخ‌های شرکت‌کنندگان است. نتایج اصلی حاصل از مطالعه حاکی از تأثیر مثبت و معنادار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ابعاد سه گانه آن (استفاده بهینه از منابع موجود، الزامات اجرای برنامه و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان ابزار برنامه ریزی) بر متغیر وابسته منطقی سازی هزینه‌های عمومی است. برای رسیدگی به کسری بودجه، با متغیر میانجی که نظارت مالی نشان داده می‌شود. این مطالعه گنجانیدن شاخص‌های توسعه‌ای را برای ارزیابی عملکرد هر فعالیت در برنامه‌ها برای تعیین اثربخشی، کارایی و کیفیت واحدهای دولتی در دستیابی به اهداف از پیش تعریف‌شده توصیه می‌کند.

ورپلوک و همکاران^۱ (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان "کنترل سیاست به عنوان یک رویکرد جایگزین برای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد برای تقویت پیوند بین سیاست و ابزار مالی" انجام داده‌اند. نتایج نشان داد در حالی که در بسیاری از کشورها تلاش‌هایی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد صورت گرفته است، استفاده از این روش دشوار است. این مطالعه اکتشافی، هم از منظر سازمانی و هم از منظر عملیاتی، نشان می‌دهد که چگونه یک رویکرد جدید (کنترل سیاست) می‌تواند همسویی بین خط‌مشی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ابزار مالی را بهبود بخشد. به جای درگیر شدن در چرخه بودجه بندی، در کنترل سیاست، کنترل‌کننده‌ها در چرخه سیاست تعامل دارند. با این حال، نقش و فعالیت‌های خاص کنترل‌کننده خط‌مشی از یک بخش دولتی به بخش دیگر متفاوت است.

وایپانا (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان "بودجه مبتنی بر عملکرد در قوه قضاییه: تخصیص منابع و تنوع عملکرد در دادگاه‌های بدوی" انجام داده‌اند. هدف این پژوهش مقایسه مدل‌های مختلف بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مورد استفاده در قوه قضاییه سه کشور اروپایی ایتالیا، فنلاند و هلند است. به طور خاص، این پژوهش بر معیارهای اتخاذ شده توسط این سه کشور برای تأمین مالی دادگاه‌ها تمرکز می‌کند و اثرات این معیارها را بر توزیع منابع و تنوع عملکرد در بین دادگاه‌های بدوی تحلیل می‌کند. این تحقیق اکتشافی مبتنی بر مرور ادبیات و تحلیل داده‌های سه مطالعه موردی است. برابری در توزیع منابع و برابری در عملکرد دادگاه‌ها با استفاده از ضریب تغییرات ارزیابی شده است. یافته‌های اولیه موارد زیر را پیشنهاد می‌کنند: (۱) مدل‌های تأمین مالی با پیوند نزدیک بین عملکرد و بودجه، تخصیص عادلانه منابع بین دادگاه‌ها و در نتیجه عملکرد برابرتر بین دادگاه‌های داخل کشور را تضمین می‌کند. (۲) تخصیص نامتوازن منابع با نابرابری بین دادگاه‌ها از نظر کارایی و اثربخشی قضایی و در نتیجه رفتار نابرابر برای شهروندانی که در برابر قانون قرار می‌گیرند در ارتباط است.

^۱ - Verploegh et al

پوتری^۱ (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان "تأثیر سبک رهبری تحول آفرین، شایستگی منابع انسانی بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و فرهنگ سازمانی" انجام داده اند. این پژوهش با هدف شناخت تأثیر سبک رهبری تحول آفرین، شایستگی منابع انسانی بر اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و فرهنگ سازمانی در کشور اندونزی انجام شده است. این پژوهش با استفاده از روش کمی انجام شد. آزمون فرضیه ها در این مطالعه با استفاده از نرم افزار SPSS نسخه ۲۳ تجزیه و تحلیل شده است. نتایج پژوهش نشان داد که سبک رهبری تحول آفرین و شایستگی منابع انسانی بر اجرای بودجه های مبتنی بر عملکرد تأثیر می گذارد. اما با توجه به فرهنگ سازمانی، سبک رهبری تحول آفرین و شایستگی منابع انسانی تأثیری بر اجرای بودجه های مبتنی بر عملکرد ندارد.

۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش تحقیق حاضر با هدف ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران انجام شده است. از این رو، این پژوهش ارائه دهنده مدل جدید می باشد. به همین دلیل این پژوهش از نوع تحقیقات اکتشافی است. مطالعه اکتشافی برای درک پدیده های ناآشنا و گسترش دانش از طریق نظریه پردازی استفاده می شود. از آنجایی که این پژوهش از نوع اکتشافی می باشد، برای گردآوری داده های مورد نیاز از روش های کیفی همچون مشاهده و مصاحبه استفاده می شود. از این رو این پژوهش به صورت کیفی صورت می پذیرد و در کنار روش کیفی مورد استفاده، این مطالعه با بررسی پیشینه پژوهش، عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی نموده و در گام های بعدی وارد مطالعات کمی بر روی آن نیز می شود. در این حالت به صورت توانمند پژوهش کیفی و کمی انجام می پذیرد. با عنایت به استفاده از روش های کیفی و کمی بصورت توانمند این پژوهش از جمله پژوهش های ترکیبی است و مشخصاً از طرح شیوه های ترکیبی اکتشافی استفاده خواهد نمود. در تحقیق حاضر پژوهشگر از میان استراتژی های موجود در پژوهش های ترکیبی (استراتژی پژوهش شیوه های ترکیبی و استراتژی اقدام پژوهشی)، استراتژی پژوهش شیوه های ترکیبی را برگزیده است. چرا که در این استراتژی محقق به منظور تبیین، موشکافی و فهم یک رخداد، اطلاعات کیفی و کمی را جمع آوری می نماید. ترکیب این دو نوع اطلاعات درک بهتری از مسئله نسبت به تمرکز صرف بر یک نوع داده مهیا می سازد. استراتژی شیوه های ترکیبی دربرگیرنده: طرح شیوه های ترکیبی تبیینی، طرح شیوه های ترکیبی اکتشافی، طرح شیوه های ترکیبی آشیانه ای و طرح شیوه های ترکیبی

^۱ - Putri

کثرت‌گرا است، که محقق طرح شیوه‌های ترکیبی اکتشافی را به کار گرفته و مضافاً محقق امکان دارد طبقه‌های اطلاعاتی به دست آمده از اطلاعات کیفی اکتشافی با اطلاعات کمی را ترکیب نماید.

این پژوهش در پنج مرحله به صورت زیر انجام می‌شود:

مرحله اول: استخراج شاخص‌های اولیه از مبانی نظری (مطالعه منابع مکتوب)

در گام نخست کلیه منابع مکتوب از جمله مقالات، کتب، و پایان‌نامه‌های مرتبط را مطالعه شد تا مرز دانش را کشف نموده و در موضوع مورد بررسی به کفایت تئوریک برسد. بدین ترتیب کلیه مدل‌های موجود در حوزه عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مطالعه شده و شاخص‌های اندازه‌گیری این متغیر و عوامل موثر بر آن را از آنها استخراج شده است.

مرحله دوم: شناسایی شاخص‌ها و مولفه‌های موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مختص بانک شهر با روش مصاحبه

با توجه به این که این پژوهش در سطح سازمانی اجرا می‌گردد، بنابراین خبرگان جهت انجام مصاحبه انتخاب می‌شوند. پس از آن لیست معیارهای اولیه حاصل شده از ادبیات نظری به عنوان راهنمایی برای مصاحبه از خبرگان استفاده می‌گردد و مصاحبه تا میزانی تکرار می‌گردد که به پاسخ‌های کم و بیش تکراری از مصاحبه شوندگان دست یابیم، سپس با بهره‌گیری از روش معادلات ساختاری در نرم‌افزار پی‌ال‌اس به تجزیه و تحلیل نتایج مصاحبه و استخراج شاخص‌های کلیدی مدل عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بر اساس نظر خبرگان می‌پردازیم.

مرحله سوم: گروه‌بندی و شناسایی مولفه‌های مدل

جهت شناسایی مولفه‌های مدل، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی که یک روش غیراحتمالی می‌باشد که حالت انتخاب تصادفی نیز دارد از جامعه آماری و تدوین پرسشنامه و ارزیابی روایی و پایایی آن، اقدام به گردآوری داده می‌نماییم. نمونه‌گیری گلوله برفی هنگامی مناسب می‌باشد که اعضای یک جامعه یا گروه به راحتی قابل مشخص شدن نباشند. این روش همچنین به منظور شناسایی افراد متخصص در یک حوزه خاص نیز به کار گرفته می‌شود. سپس با بهره‌گیری از تحلیل عاملی اکتشافی به تجزیه و تحلیل داده و گروه‌بندی و مشخص کردن مولفه‌های مدل می‌پردازیم. در این مرحله مدل مفهومی تحقیق ارائه می‌شود.

مرحله چهارم: مشخص کردن شدت ارتباط معیارها و مولفه‌های الگو

در این مرحله برای مشخص کردن شدت ارتباطات مولفه‌ها و معیارهای الگوی مفهومی، با بهره‌گیری از داده‌های حاصل شده از مرحله سوم و مفاهیم معادلات ساختاری، داده‌های جمع‌آوری گردیده تجزیه و تحلیل شده و خروجی آن سبب ارائه مدل نهایی عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد خواهد شد.

مرحله پنجم: سطح بندی عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با به کارگیری مدل سازی معادلات ساختاری

پرسشنامه کیفی جهت مدل‌سازی معادلات ساختاری طراحی می‌نماییم و پس از جمع‌آوری داده‌ها از خبرگان و تجزیه و تحلیل آن و تأیید مدل توسط خبرگان، مدل نهایی را اجرا می‌نماییم و بدین صورت میزان و سطوح تأثیرگذاری هرکدام از عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مشخص می‌گردد و می‌توان مشخص نمود که کدام عامل بیشترین میزان تأثیر را دارد.

جامعه آماری این تحقیق مدیران بانک شهر استان اصفهان به تعداد ۳۹۵ نفر است. برای مشخص کردن حجم نمونه پژوهش از فرمول کوکران استفاده شده است. با توجه به اینکه تعداد کل جامعه آماری این تحقیق ۳۹۵ نفر می‌باشد، می‌توان بیان کرد که تعداد نمونه تحقیق با استفاده از فرمول کوکران حداقل باید ۱۹۵ نفر باشد. در مجموع تعداد ۲۰۷ پرسشنامه بین اعضای نمونه توزیع و در نهایت ۱۹۵ پرسشنامه به شکل کامل جمع‌آوری شد. از روش نمونه‌گیری تصادفی به منظور مشخص کردن اعضای نمونه بهره‌گیری شده است. گردآوری اطلاعات تحقیق حاضر از طریق مصاحبه و پرسشنامه می‌باشد. ابتدا برای شناسایی عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش مصاحبه استفاده شد. پس از شناسایی عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، پرسشنامه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد یوهیرتیانا و فاتون (۲۰۲۰) که دارای چهار بعد آماده‌سازی، تصویب، پیاده‌سازی و گزارش ارزیابی بوده و دارای ۱۷ سوال می‌باشد، استفاده شد. به منظور تحلیل روایی محتوایی و صوری، پرسشنامه تحویل چند نفر متخصص و استاد محترم راهنما قرار گرفت تا دیدگاه‌ها و پیشنهادات خود را برای اصلاح بیان کنند.

برای انتخاب خبرگان جهت مصاحبه از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد. مطابق با این روش، ابتدا با یکی از مدیران صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه‌ی کافی مرتبط با موضوع، انتخاب و مصاحبه از وی صورت گرفت و در پایان مصاحبه، از وی خواسته شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر درخصوص موضوع پژوهش را معرفی نماید. به منظور غنای پژوهش، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کردند و از دانش و تجربه‌ی بالایی برخوردار هستند، مصاحبه صورت گیرد. این فرایند تا

اشباع نظری داده‌ها ادامه یافت و سرانجام پس از انجام مصاحبه با ۱۸ نفر، فرایند گردآوری داده‌ها پایان یافت. در ابتدای مصاحبه‌ها به طور کلی هدف پژوهش ذکر گردید و تأکید شد که از مصاحبه‌ها تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های تحقیق و مقالات منتشره، مشخص نخواهد شد. پس از انجام مصاحبه با خبرگان عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی شد. مشخصات مصاحبه شوندگان به شرح زیر می‌باشد:

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه شوندگان

معیار اصلی			جنسیت		رشته تحصیلی		مدرک تحصیلی		تجربه کاری	
مرد	زن	حسابداری و حسابرسی	مدیریت و مالی	کارشناسی ارشد	دکتری	۱۵ سال تا ۲۰ سال	۲۱ سال تا ۲۵ سال	بالاتر از ۲۵ سال	تعداد	
۱۵	۳	۶	۱۲	۱۱	۷	۶	۸	۴		

پایایی پرسشنامه نیز در آغاز فرایند پژوهش بعد از اجرای مقدماتی و گردآوری پرسشنامه‌های اولیه با استفاده از تکنیک آماری آلفای کرونباخ مورد مطالعه قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون پایایی پرسشنامه‌ها با استفاده از تکنیک آماری آلفای کرونباخ برای کلیه متغیرها اندازه‌گیری شد که همگی بالاتر از ۰/۷ بوده و نشان از دقت بالای ابزار محاسبه به کار گرفته شده در این پژوهش دارد.

۴. یافته های پژوهش

در این بخش نخست آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش حاضر به شرح زیر می باشد:

جدول ۲. میانگین و انحراف معیار نمرات متغیرهای پژوهش

مقیاس	میانگین	انحراف معیار
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۳/۷۰	۰/۶۲
طبقه‌بندی فعالیت‌ها	۳/۳۳	۰/۷۶
شاخص ارزیابی عملکرد	۳/۵۵	۰/۶۷
سیستم حسابداری بهای تمام شده	۳/۷۹	۰/۵۷
عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی)	۴/۰۸	۰/۴۶
عوامل فنی و فرایندی	۴/۲۳	۰/۴۹
عوامل انسانی	۴/۳۰	۰/۴۶
تدوین استراتژی‌های بلندمدت	۴/۳۴	۰/۴۷
ثبت صحیح اسناد	۴/۲۷	۰/۵۲
آموزش کارکنان	۴/۱۷	۰/۵۳
ثبات شغلی مدیران	۴/۲۰	۰/۵۳
ترجیح منافع جمعی سازمان	۴/۱۸	۰/۴۷
ایجاد مرکز هزینه	۴/۱۳	۰/۴۴

توانایی مدیریت	۴/۱۸	۰/۴۲
سیاست های کلان اقتصادی دولت	۴/۲۳	۰/۴۸
بانک مرکزی	۴/۲۶	۰/۵۳

جهت سنجش روایی از روایی سازه (روایی همگرا و واگرا) و برای ارزیابی پایایی متغیرهای پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ و آزمون پایایی مرکب استفاده شده است. نتایج روایی و پایایی متغیرهای تحقیق در جدول شماره (۳) آمده است:

سازه	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب	AVE	تایید/رد
آموزش کارکنان	۰/۸۱۷	۰/۸۷۳	۰/۵۸۲	تایید
ایجاد مرکز هزینه	۰/۸۶۲	۰/۹۰۴	۰/۷۰۴	تایید
بانک مرکزی	۰/۷۵۷	۰/۸۳۰	۰/۵۹۱	تایید
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۸۷۸	۰/۹۱۲	۰/۶۷۵	تایید
تدوین استراتژی های بلندمدت	۰/۷۹۳	۰/۸۵۲	۰/۵۴۲	تایید
ترجیح منافع جمعی سازمان	۰/۸۳۷	۰/۸۸۶	۰/۶۱۳	تایید
توانایی مدیریت	۰/۸۵۶	۰/۸۹۷	۰/۶۳۶	تایید
ثبات شغلی مدیران	۰/۸۴۸	۰/۸۷۷	۰/۵۸۹	تایید
ثبت صحیح اسناد	۰/۸۲۵	۰/۸۷۵	۰/۵۸۸	تایید
سیاست های کلان اقتصادی دولت	۰/۸۱۲	۰/۸۶۹	۰/۵۷۴	تایید
سیستم حسابداری بهای تمام شده	۰/۸۰۷	۰/۸۶۹	۰/۵۷۷	تایید
شاخص ارزیابی عملکرد	۰/۷۱۳	۰/۸۴۳	۰/۵۹۰	تایید

طبقه‌بندی فعالیت‌ها	۰/۸۶۲	۰/۹۰۱	۰/۶۴۷	تایید
عوامل انسانی	۰/۸۴۶	۰/۸۱۹	۰/۵۹۹	تایید
عوامل فنی و فرایندی	۰/۷۰۴	۰/۸۱۰	۰/۵۷۱	تایید
عوامل محیطی	۰/۸۰۵	۰/۸۶۶	۰/۵۷۱	تایید

جدول ۳. آلفای کرونباخ و آزمون پایایی مرکب و میانگین واریانس

پایایی متغیرهای تحقیق

با توجه به جدول (۳) مشخص گردید که آلفای کرونباخ کلیه سازه‌ها از مقدار ۰/۷۰ که مقدار حد مرزی جهت قبولی میزان آلفای کرونباخ است بیشتر بوده و این نشان دهنده پایایی مناسب الگو می‌باشد. همچنین نتایج به دست آمده از جدول (۳) نشان می‌دهد مقدار پایایی مرکب جهت برازش مناسب الگو مقادیر بیشتر ۰/۷ برای هر سازه است که با در نظر گرفتن مقادیری به دست آمده این رابطه برای کلیه سازه‌ها برقرار است. علاوه بر این نتایج به دست آمده از جدول (۳) برای شاخص میانگین واریانس استخراج گردیده جهت بررسی روایی همگرا برای کلیه سازه‌ها دارای مقادیر بیشتر ۰/۵ است که نشان می‌دهد برازش سازه مطلوب است. روایی واگرا

در پایان روایی واگرا سومین شاخص ارزیابی برازش الگوهای اندازه‌گیری در روش پیل‌اس می‌باشد. روایی واگرا در این پژوهش از طریق روش بارهای عاملی متقابل ارزیابی شده است. بارهای عاملی به وسیله اندازه‌گیری مقدار همبستگی معیارهای یک سازه با آن سازه اندازه‌گیری می‌گردد که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود، نشان دهند این مطلب می‌باشد که واریانس میان سازه و معیارهای آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بالاتر بوده و پایایی در مورد آن الگو اندازه‌گیری قابل قبول می‌باشد. البته بعضی نویسندگان مثل (ریوارد و هاف، ۱۹۸۸) عدد ۰/۵ را به عنوان ملاک بارهای عاملی ذکر کرده‌اند. ارزیابی بارهای عاملی برای هریک از الگوهای اندازه‌گیری پژوهش در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. بار عاملی متغیرهای پژوهش (بررسی سوال اول پژوهش)

ردیف	مولفه‌ها	ضریب	رتبه
۱	آموزش کارکنان	۰/۶۱۴	۶
۲	ایجاد مرکز هزینه	۰/۵۳۰	۱۴
۳	بانک مرکزی	۰/۵۷۵	۹
۴	تدوین استراتژی‌های بلندمدت	۰/۶۲۲	۵

۵	ترجیح منافع جمعی سازمان	۰/۵۹۵	۸
۶	توانایی مدیریت	۰/۶۳۰	۴
۷	ثبات شغلی مدیران	۰/۵۴۵	۱۲
۸	ثبت صحیح اسناد	۰/۶۷۱	۳
۹	سیاست های کلان اقتصادی دولت	۰/۷۵۹	۲
۱۰	سیستم حسابداری بهای تمام شده	۰/۵۵۷	۱۱
۱۱	شاخص ارزیابی عملکرد	۰/۵۲۲	۱۵
۱۲	طبقه بندی فعالیت ها	۰/۵۶۷	۱۰
۱۳	عوامل انسانی	۰/۵۳۴	۱۳
۱۴	عوامل فنی و فرایندی	۰/۷۸۲	۱
۱۵	عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی)	۰/۶۱۰	۷

همان گونه که در جدول (۴) مشخص می باشد بارهای عاملی متغیرهای باید بیش از ۰/۵ باشد تا در الگو باقی بمانند در غیر این صورت از الگو حذف می گردند ولی در الگوی کنونی هیچ متغیری حذف نگردید. به بیان دیگر یافته های پژوهش و نتایج حاصل از مصاحبه با خبرگان نشان داد که عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه بندی فعالیت ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) می باشند، که از بین این موارد، عوامل فنی و فرایندی دارای بیشترین بار عاملی می باشد.

مدل معادلات ساختاری تحقیق

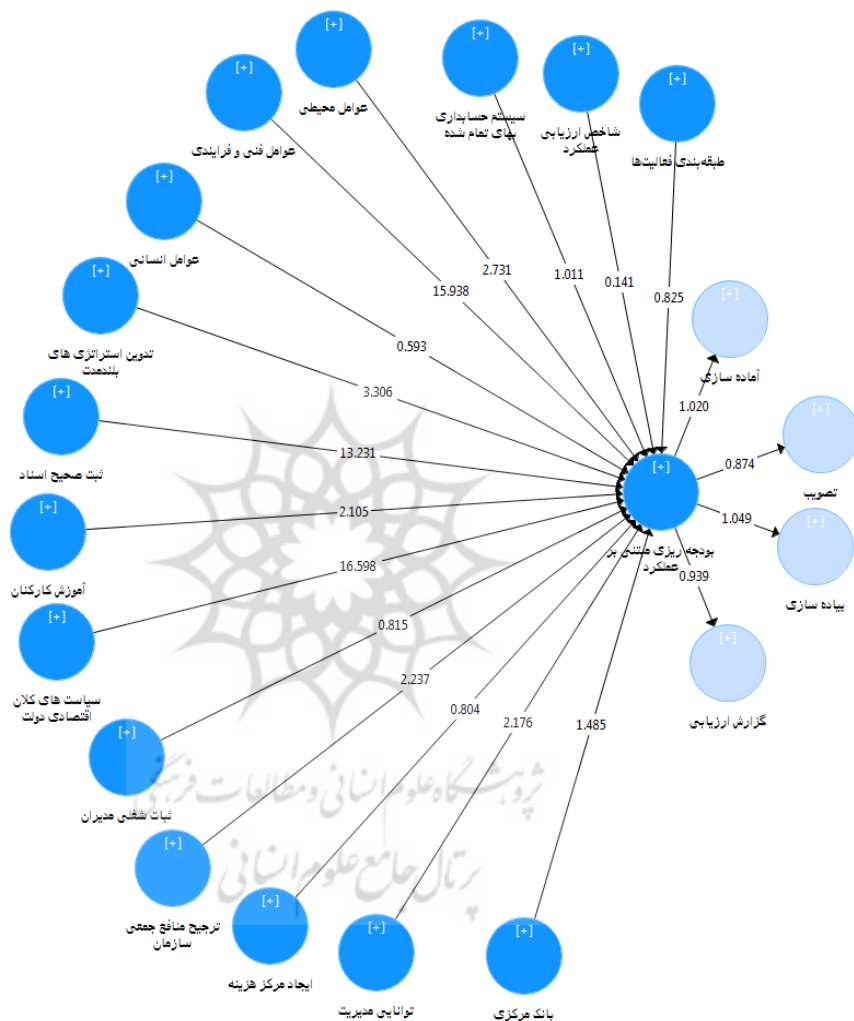
در این بخش به مطالعه مدل معادلات ساختاری پژوهش پرداخته می گردد. بدین صورت که نخست برآزش الگو را مورد مطالعه قرار داده و در ادامه الگو را در حالت اعداد معنادی مورد

مطالعه قرار می‌دهیم (بررسی رد یا تایید فرضیه‌ها) و در نهایت مدل را در حالت ضریب مسیر و ضریب تعیین می‌آوریم.

برازش مدل

معیار سنجش برازش الگو در نرم افزار پی‌ال‌اس با بهره‌گیری از شاخص نیکوی برازش مورد مطالعه قرار می‌گیرد. بدین معنی که به وسیله این شاخص، پژوهشگر می‌تواند پس از مطالعه برازش قسمت اندازه‌گیری و قسمت ساختاری مدل تحقیق خود برازش قسمت کلی را نیز کنترل کند. سه مقدار $0/01$ ، $0/25$ ، $0/36$ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای نیکوی برازش معرفی شده است. با توجه به محاسبات انجام شده مقدار نیکوی برازش برای مدل این تحقیق $0/276$ محاسبه گردید. با توجه به اینکه مقدار به دست آمده بزرگ‌تر از $0/25$ می‌باشد بنابراین برازش مدل در حد مطلوب ارزیابی می‌گردد.





شکل ۱. مدل در حالت اعداد معناداری

همانطور که در شکل ۱ مشخص است در سطح اطمینان ۹۵ درصد اعداد معناداری باید بیش از ۱/۹۶ محاسبه باشد تا میزان و سطوح تاثیرگذاری هر کدام از عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مشخص می گردد. نتایج به دست آمده از شکل (۱) در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. بررسی سوال دوم پژوهش

روابط	ضریب	آماره تی	سطح معناداری
آموزش کارکنان -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۱۴	۲/۱۰۵	۰/۰۳۶
ایجاد مرکز هزینه -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۳۰	۰/۸۰۴	۰/۴۲۲
بانک مرکزی -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۷۵	۱/۴۸۵	۰/۰۶۸
تدوین استراتژی های بلندمدت -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۲۲	۳/۳۰۶	۰/۰۰۱
ترجیح منافع جمعی سازمان -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۹۵	۲/۲۳۷	۰/۰۲۶
توانایی مدیریت -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۳۰	۲/۱۷۶	۰/۰۳۰
ثبات شغلی مدیران -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۴۵	۰/۸۱۵	۰/۴۱۶
ثبت صحیح اسناد -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۷۱	۱۳/۲۳۱	۰/۰۰۰
سیاست های کلان اقتصادی دولت -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۷۵۹	۱۶/۵۹۸	۰/۰۰۰
سیستم حسابداری بهای تمام شده -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۵۷	۱/۰۱۱	۰/۰۸۸
شاخص ارزیابی عملکرد -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۲۲	۰/۱۴۱	۰/۸۸۸
طبقه بندی فعالیت ها -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۶۷	۰/۸۲۵	۰/۴۱۰
عوامل انسانی -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۳۴	۰/۵۹۳	۰/۲۲۵
عوامل فنی و فرایندی -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۷۸۲	۱۵/۹۳۸	۰/۰۰۰
عوامل محیطی -> بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۱۰	۲/۷۳۱	۰/۰۰۷

در جدول (۵) میزان تأثیر و همچنین معناداری و آماره تی برای روابط برای سوال دوم را نشان می دهد. همانطور که مشاهده می شود از بین عوامل، آموزش کارکنان، تدوین استراتژی های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبت صحیح اسناد، سیاست های کلان اقتصادی دولت، عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر گذار هستند.

۵. بحث و نتیجه گیری

نتایج هدف از انجام این تحقیق ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران (مطالعه موردی بانک شهر) می باشد. مطابق با نتایج به دست آمده از مصاحبه با خبرگان مشخص شد آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین

استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) از عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بود و می‌توانند به عنوان عوامل و مؤلفه‌های علی در زمینه شناسایی و تبیین بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر مورد استفاده قرار گیرند. همچنین مطابق با نتایج به دست آمده از پژوهش مشخص شده که عوامل فنی و فرایندی بیشترین میزان تاثیر را بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد دارد. امروزه، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌عنوان روش بودجه‌ریزی در سطح بین‌المللی و ملی موردتوجه قرار گرفته و ارتقای بهره‌وری و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه-ریزی افزوده است. بودجه یکی از مهمترین ابزارهای توسعه است که خود تحت تاثیر عملکرد مجموعه گسترده‌ای از عوامل قرار می‌گیرد. با توجه به گستردگی و پیچیدگی فراگرد بودجه، تلاش برای شناسایی عوامل مؤثر بر آن، از اهمیت به سزایی برخوردار است. متأسفانه به‌رغم آنکه استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سالیان متمادی در دستور کار قرار داشته، تاکنون به‌طور کامل تحقق نیافته و رضایت‌بخش نیست. این مهم در مؤسسات مالی که مهمترین نهادهای اقتصادی یک کشور به شمار می‌روند و رشد و شکوفایی اقتصادی در گرو رشد و توسعه آنهاست، از اهمیت بیشتری نیز برخوردار است. بانک‌ها به‌عنوان مهمترین نهادهای بازار مالی ایران به دلیل عدم گسترش بازارهای مالی از یک سو و ملی بودن بانک‌ها از سوی دیگر، از کارایی مطلوبی برخوردار نبوده‌اند. همچنین فرآیندهای جهانی چالش‌هایی را در بقا و توسعه توانایی بانک‌های کشور ایجاد نموده‌اند و این بر ضرورت توجه به ساختار عملکرد و نظام بودجه‌ریزی بانک‌ها می‌افزاید. به‌طور کلی می‌توان اشاره کرد که به علت ارتباط ضعیف میان بودجه به‌عنوان برنامه عملیاتی از یک سو و اهداف و استراتژی‌ها از سوی دیگر، نظام بودجه سنتی، قابلیت لازم را برای حمایت از عملکرد بانک در دو بخش عمده کارایی و اثربخشی را ندارد. با توجه به نتایج پژوهش مشخص شد که آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) از عوامل موثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد هستند. نتایج به دست آمده در این پژوهش از بعد معناداری با پژوهش‌های ورپلوک و همکاران (۲۰۲۲)، پوتری (۲۰۲۱)، پورغفار و همکاران (۱۴۰۱)، امرایی و آذر (۱۴۰۰) و نصرافهانی و همکاران (۱۳۹۹) همخوانی دارد.

به مدیران بانک شهر پیشنهاد می‌گردد با استفاده از شاخص‌های به دست آمده در تحقیق حاضر به بهینه سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سیستم بانکی خود بپردازند. همچنین با توجه به نتایج پژوهش ارائه مدل‌های مؤثر ارزیابی عملکرد در صنعت بانکداری که مشتریان آن را شهروندان، سازمان‌ها و شرکت‌ها تشکیل داده‌اند و به نوعی روابط موجود در آن از نوع روابط با مشتریان حقیقی و حقوقی، متنوع می‌باشد دارای اهمیت بسیار بالایی است. در این زمینه، مدل بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بر واقعیت‌های یک صنعت و برآمده از مقتضیات و نیازهای مشتریان داخلی (کارکنان) و خارجی، به خوبی قادر به توسعه وفاداری مشتریان می‌باشد و در صناعی چون صنایع مالی و صنعت بانکداری، تدوین مؤثر این مدل می‌تواند به خلق ارزش برای مشتریان و توسعه روابط رضایت‌بخش میان طرفین معامله بیانجامد. به خصوص اینکه تغییرات پی‌درپی و مداوم در الگوهای رفتاری مشتریان و رقبا در صنایع مالی، به‌روزرسانی و اتخاذ رویکردهای استراتژیک انعطاف‌پذیر در بخش عملکرد سازمانی را به یکی از ضروری‌ترین فعالیت‌های بانک‌ها تبدیل کرده است.

در فرایند هر پژوهش علمی و عملی، مجموعه شرایط و مواردی وجود دارند که خارج از کنترل و اختیارات پژوهشگر می‌باشد. پژوهش حاضر نیز از این موارد مستثنی نبوده و یکی از مهم‌ترین محدودیت‌هایی این پژوهش گسترده بودن مولفه‌های تاثیرگذار بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و عدم توانایی بررسی و لحاظ تمامی این مولفه‌ها و محدودیت مربوط به دوره زمانی جمع‌آوری اطلاعات از محدودیت‌های این پژوهش می‌باشد.

منابع

۱. ابویی اردکان، محمد. کاظمی، حمید. حسینی، فردین. (۱۳۹۶). پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مبنای کارت امتیازی متوازن در مرکز تحقیقات سیاست علمی کشور. مدیریت دولتی ۹(۲): ۲۸۲-۲۶۳.
۲. آرامش، مسعود. معین‌الدین، محمود. دهقان دهنوی، حسن. (۱۳۹۷). ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با تکنیک ترکیبی دلفی فازی و فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۷(۲۶): ۱۷۵-۱۸۸.
۳. امرایی، حافظ. آذر، عادل. (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ۱۳(۵۲): ۸۶-۵۳.
۴. امرایی، حافظ. اسماعیل زاده، علی. خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فراترکیب. فصلنامه مطالعات راهبردی سیاستگذاری عمومی ۱۰(۳۷): ۳۳۵-۲۹۶.

۵. پورغفار، جواد. محمدزاده ساطعه، حیدر. زینالی، مهدی. مهرانی، ساسان. (۱۴۰۱). الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران. دو فصلنامه حسابداری دولتی ۸(۲): ۲۱-۳۶.

۶. سیدی، پیمان. ملکی، محمد حسن. برهانی، سید عباس. عادل، امید علی. (۱۴۰۲). ارائه مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان‌های پروژه محور در بخش مسکن در ایران. مجله اقتصاد شهری ۸(۱): ۱-۱۶.

۷. پیری، حبیب. ملاشهری، شیما. عباسی، عاطفه. (۱۴۰۳). تبیین الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های دولتی. مقالات آماده انتشار، پذیرفته شده انتشار آنلاین از تاریخ ۰۱ خرداد ۱۴۰۳.

۸. غفاری مهدی، میرزایی هفتاددر محمدرضا، کلانتر مجتبی. (۱۴۰۳). بررسی نقش و تأثیر دیوان محاسبات بر روند سالم سازی و انحراف زدایی مالی (عملکرد بودجه ای) دستگاه های اجرایی استان خوزستان. دانش حسابرسی، ۲۴ (۹۴): ۴۹۱-۴۷۲.

۹. نوبهار، عماد. دهقان نیری، محمود. رجب زاده قطری، علی. (۱۳۹۸). توسعه مدل و ارزیابی عملکرد پایداری بانک های ایران. پژوهش های مدیریت در ایران ۲۳(۳): ۱۸۷-۱۵۹.

۱۰. همت فر، محمود. (۱۴۰۳). احصاء چالش‌های بودجه‌ریزی در جمهوری اسلامی ایران و ارائه راهکارهای برون رفت بر پایه مصاحبه با خبرگان. دانش حسابرسی، ۲۴ (۹۴): ۳۹۷-۳۷۹.

۱۱. Al-Musawi, Aws Alwan Hasan. (۲۰۲۳). The Importance of Applying Performance-Based Budgets in Light of the Provisions of Financial Oversight as an Input to Rationalize Expenditures and Close the Government Deficit, Migration Letters, ۲۰, ۳۷۷-۳۹۱.

۱۲. Andrews, M. (۲۰۰۴). Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms. International Journal of Public Sector Management, ۱۷(۴), ۳۳۲-۳۴۴.

۱۳. Budding, T., Grossi, G. and Tagesson, T. (۲۰۱۵), Public Sector Accounting, Routledge, Abingdon.

۱۴. Curristine, T. (۲۰۰۵). Government performance: Lessons and challenges. OECD Journal on Budgeting, ۵(۱), ۱۲۷-۱۵۱.

۱۵. Darijani B. Taebi N., Darijani A. (۲۰۱۵). Prioritization of barriers to the establishment of operational budgeting system in welfare banks in Kerman: application of AHP, the first international conference on accounting, management and innovation in the organization, Gilan, the Institute of New Thoughts and the municipality of Soomehsara and Farhang Cultural Complex.

۱۶. Djiloy, N. L. (۲۰۱۶). The influence of internal oversight, planning, and implementation of the regional financial accounting system on the performance of the Regional Government of Sigi Regency. Jurnal Katalogis, ۴(۶), ۷۰-۸۲.

۱۷. Eichholz, Julia. Hoffmann, Nicole. Schwering, Anja. (۲۰۲۴). The role of risk management orientation and the planning function of budgeting in enhancing organizational resilience and its effect on competitive advantages during times of

crises, Journal of Management Control, <https://doi.org/10.1007/s00187-024-00371-8>.

۱۸. Hartanto, M. R. (۲۰۱۸). Implementation of Performance-Based Budgeting: A Phenomenological Study on National Land Agency. *International Journal of Scientific Research and Management*, ۶(۰۲).
۱۹. Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (۲۰۱۴). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, ۲۵(۴), ۳۸۸-۴۰۸.
۲۰. Kurrohman, T. (۲۰۱۳). Performance-based budgeting evaluation through financial performance based on value for money in districts / cities in East Java. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, ۵(۱), ۱-۱۱.
۲۱. Lu, E.Y., Mohr, Z. and Ho, A.T. (۲۰۱۵). Taking stock: assessing and improving performance budgeting theory and practice, *Public Performance and Management Review*. ۳۸(۳), ۴۲۶-۴۵۸,
۲۲. Macnab, A. and Mitchell, F. (۲۰۱۴). Outcome budgeting in the public sector: challenges and solutions. An exploratory empirical study, In *World Congress of Accountants*.
۲۳. Mauro, S.G., Cinquini, L. and Grossi, G. (۲۰۱۹). Insights into performance-based budgeting in the public sector: a literature review and a research agenda, *Public Management Review*. ۱۹(۷), ۹۱۱-۹۳۱.
۲۴. Mauro, S G. Cinquini, L. Pianezzi, D (۲۰۲۱). New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting, *The British Accounting Review* ۵۳(۶), ۱-۱۶.
۲۵. Raudla, R. (۲۰۱۲). The use of performance information in budgetary decision-making by legislators: Is Estonia any different? *Public Administration*, ۹۰(۴), ۱۰۰۰-۱۰۱۵.
۲۶. Robinson, M. and Brumby, J. (۲۰۰۵), "Does performance budgeting work? An analytical review of the empirical literature", *International Monetary Fund Working Paper*, WP/۰۵/۲۱۰, International Monetary Fund, Washington, DC, pp. ۱-۷۶,
۲۷. Shah, A. (۲۰۰۷). *Budgeting and Budgetary Institutions*, Washington, DC: World Bank Institute.
۲۸. Sterck, M. (۲۰۰۷). The impact of performance budgeting on the role of the legislature: A four-country study. *International Review of Administrative Sciences*, ۷۳(۲), ۱۸۹-۲۰۳.
۲۹. Syawie, M. F., Saerang, D. P. E., & Pontoh, W. (۲۰۱۶). Influence effectiveness of performance-based budgeting performance control on Bitung City Department of Education, *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi*, ۱۶(۴), ۳۴۸-۳۵۹.
۳۰. Triseptya, G. N., Pagalung, G., & Indrijawati, A. (۲۰۱۷). Effects of budgetary participation, commitment and organizational culture on managerial performance with leadership style as moderation. *Journal of Manajemen & Business*, ۱(۱), ۳۴-۴۵.

۳۱. Venkataraman, R. R., & Pinto, J. K. (۲۰۰۸). Cost and Value Management in Projects. John Wiley & Sons.
۳۲. Viapiana, F. (۲۰۲۱). A performance-based budget in the judiciary: allocation of resources and performance variability in first instance courts. An analysis of three case studies. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, ۳۳(۲): ۱۷۷-۲۰۶.

