



شناسایی سازه‌های اثرگذار بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تأکید بر نظریه شبکه کنشگران

غلامرضا احمدی^۱، دکتر امین ناظمی^۲ و دکتر نویدرضا نمازی^۳

چکیده: این پژوهش با هدف اندازه‌گیری میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سه بعد برنامه‌ریزی راهبردی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد انجام شده است. همچنین شناسایی و کشف کنشگران مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دیگر هدف این مطالعه محسوب می‌شود. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نوع پیمایشی است. ابزار گردآوری پرسشنامه و داده‌ها از طریق توزیع ۱۵۲ پرسشنامه بین کارشناسان بودجه‌ریزی، ذی‌حسابان، مدیران ارشد و مدیران مالی در سال ۱۴۰۱ گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار SmartPLS^۳ انجام شد. یافته‌ها نشان داد میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ابعاد برنامه‌ریزی راهبردی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد به ترتیب ۳۴/۳۸ درصد، ۲۵/۹۵ درصد و ۳۱/۲۵ درصد است. همچنین یافته‌ها نشان داد کنشگران اثرگذار به طور مستقیم و غیر مستقیم بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل کنشگران اقتصادی، کنشگران فنی، صلاحیت مدیریت و تعهد سازمانی هستند. بر اساس نتایج پژوهش می‌توان بیان کرد برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید رویه موجود در ابعاد کنشگران سازمانی شامل (دانش مالی سازمان، فرهنگ سازمانی، سیستم پاداش و ساختار سازمانی) و کنشگران محیطی باز طراحی و باز اندیشی شود. همچنین ابعاد کنشگران فنی (سیستم اطلاعاتی حسابداری و شبکه‌ها)، کنشگران اقتصادی (سازمان برنامه و بودجه)، و ابعاد صلاحیت مدیریت و تعهد سازمانی از منظر فنی و نظارتی باید اصلاح و تقویت شوند. با توجه به الزام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، در پژوهش‌های انجام شده تاکنون به موضوعاتی چون امکان‌سنجی و موانع اجرا پرداخته شده است. بنابراین در این مطالعه بر میزان اجرای

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران و مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران
ahmadigh@pnu.ac.ir

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول)
anazemi@rose.shirazu.ac.ir

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران
nnamazi@rose.shirazu.ac.ir

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نقش کنشگران تمرکز شده است. نتایج این مطالعه می‌تواند در جلب توجه مدیران ارشد و اجرایی و پژوهش‌گران دانشگاهی و پشتیبانی و اصلاح ابعاد اثرگذار بر اجرای بودجه‌ریزی مؤثر باشد و همچنین مبانی نظری در حوزه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را گسترش دهد.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نظریه شبکه کنشگران، رویکرد بیزی، بخش عمومی.

۱. مقدمه

در چند دهه اخیر، اصلاح بخش عمومی به ویژه در زمینه بودجه‌ریزی مورد توجه سیاست‌گذاران قرار گرفته است و اعمال ابزارهای نوین حسابداری مدیریت در راستای تقویت کارایی، عملکرد و پاسخگویی تحت برنامه مدیریت عمومی نوین نقش محوری در این اصلاحات داشته‌اند. ادبیات مربوط به بودجه‌بندی و بهره‌وری بخش عمومی به ابتدای قرن بیستم بر می‌گردد (زمرانی^۱، ۲۰۱۹). دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی در جهت بهبود عملکرد خود باید به دنبال کیفیت گزارشگری مالی و سیستم‌های پاسخگویی بهتر باشند (رضایی، زراعتگری و تقی‌زاده، ۱۴۰۰). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از جمله اصلاحات عملکردمحور است که به عنوان یک راه حل بالقوه در جهت افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در بخش عمومی ارائه شده است (مورا، سین کویینی و سینورو^۲، ۲۰۱۸). لزوم مدیریت کارآمد منابع و مصارف و آموزنده‌تر و مفیدتر کردن اطلاعات مالی در بخش عمومی منجر به معرفی ابزارهای نوین اصلاحات عملکرد محور، از جمله بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شده است. تغییر از یک سیستم بودجه‌ریزی ورودی‌محور به یک سیستم بودجه‌ریزی برون‌داد یا نتیجه‌گرا عنصر کلیدی اصلاحات در بخش عمومی است. اجرای موفقیت آمیز چنین اصلاحاتی در عمل اگر چه مستلزم هزینه اجرا و استقرار قابل توجهی است، اما انتظار می‌رود منجر به بهبود و تخصیص منطقی و مدیریت منابع و مخارج شود. کمبود منابع و انتظارات افکار عمومی در جهت پاسخگویی دولت در قبال فعالیت‌های خود به تدریج موجب تغییر رویکرد و ساختار بودجه‌ریزی در بخش عمومی شده است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد^۳ یک روش مناسب برای توجه بیشتر به چگونگی استفاده از منابع موجود و نتایج حاصل از آن در مقایسه با بودجه‌های سنتی است، که به جای تمرکز بر ورودی‌ها بر نتایج و خروجی متمرکز است (مکنب و میچل^۴، ۲۰۱۴). عواملی از جمله همکاری بین سازمان‌ها، جریان‌های ارتباطی بین کنشگران در سطوح مختلف سازمانی و مشارکت آن‌ها در فرآیند اجرا، نقش اساسی در اجرای نوآوری‌های بودجه‌ای (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد) دارند (دی وریس، بیکرز و تامرز^۵، ۲۰۱۶). از جمله

کشورهای توسعه یافته پیشرو در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌توان به هلند، آمریکا، استرالیا و نیوزلند اشاره نمود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۴ و زمزانی، ۲۰۱۹). ایران یکی از کشورهایی است که از سال ۱۳۸۰ بر اجرای برنامه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تمرکز کرده است، زیرا با تکیه بر درآمد نفتی و نادیده گرفتن فعالیت‌های اصلاحی سازنده، منجر به ناکارآمدی تخصیص منابع و بودجه می‌شود. عدم شفافیت، عدم پاسخگویی، برآورد غیرواقعی هزینه‌ها، کسری بودجه که منجر به عدم برنامه‌ریزی بلندمدت و عدم برقراری و توازن بین برنامه‌های توسعه اقتصادی و اجتماعی و بودجه و اهداف بلندمدت و کوتاه‌مدت می‌شود از بارزترین معایب در نظام بودجه‌ریزی ایران است. تأکید مسئولین ارشد کشور، قوانین بودجه سالانه و قوانین برنامه توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، همه مصداق بر اهمیت این پژوهش است. با توجه به مطالب مطرح شده، پرسش اصلی پژوهش بدین مضمون است که با توجه به الزامات قانونی و تأکید در برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و قوانین بودجه به پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تاکنون چه میزان اجرا شده و مؤلفه‌های اثرگذار بر میزان اجرا در ایران کدامند؟ کنشگران سازمانی بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چه تأثیری دارند؟ کنشگران محیطی بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چه تأثیری دارند؟ کنشگران فنی بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چه تأثیری دارند؟ هدف این مطالعه پاسخ به پرسش‌های مطرح شده است.

با هدف دستیابی به عقلانیت بیشتر در برنامه‌ریزی منابع، پاسخگویی و اثربخشی در اموری که منافع اجتماعی بیشتری وجود خواهد داشت، با تأکید بر نظریه شبکه کنشگران، شناخت و درک صحیح از کنشگران مؤثر بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از ضرورت و اهمیت ویژه انجام این پژوهش است. به این ترتیب با توجه به این که تاکنون پژوهش‌های انجام شده در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (پورزمانی و صدرمغانی، ۱۳۹۳، باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰ و جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴) با عناوین امکان‌سنجی و موانع اجرا بوده است و این مطالعات تاکنون متمرکز بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و شناسایی کنشگران مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد انجام نشده‌اند. این مطالعه بدیع بوده و به دنبال رفع خلاء ذکر شده در ادبیات مربوط به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، بنابراین، با توجه به این شکاف تحقیقاتی در مطالعه حاضر با تأکید بر شناسایی کنشگران اصلی مؤثر بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

انتظار می‌رود نتایج حاصل در جهت بهبود فرآیندها مورد استفاده قرار گیرد. در ادامه مطالب ابتدا مبانی نظری مرتبط مطرح خواهد شد. سپس روش انجام این مطالعه و یافته‌های بدست آمده ارائه خواهد شد. در نهایت نتیجه گیری و پیشنهادهای لازم مطرح می‌شود.

۲. مبانی نظری

امروزه، مدیریت و سنجش عملکرد به عنوان اصلی‌ترین عوامل در اصلاح بخش عمومی تلقی می‌شود (گرلینگ^۵، ۲۰۰۵). بخش عمومی هر کشور برای برطرف نمودن نیازهای جامعه درصد اجرای ساز و کارهای مناسب است (صفرزاده‌بندری، جودکی چگنی، ۱۴۰۰). نزدیک به یک قرن است که سیاست‌مداران، مدیران، عموم مردم نگران اقتصاد، کارایی و بهبود بهره‌وری در سازمان‌های دولتی هستند و تلاش‌های بسیاری برای اندازه‌گیری بازده سازمان‌های دولتی در این زمینه انجام شده است (کیدن و کیدن^۶، ۱۹۹۸). یکی از این تلاش‌ها اصلاحاتی است که اولین بار توسط کمیسیون هوور^۸ در سال ۱۹۴۹ پیشنهاد شد (گرلینگ، ۲۰۰۵). اصلاحات مزبور در بسیاری از کشورهای توسعه یافته همانند استرالیا، نیوزلند و آمریکا اجرا شده است که اخیراً در نظام بودجه‌ای ایران نیز امر تا حدی به مرحله استقرار رسیده است. این تغییرات قابل توجه، در سیاست‌های ابلاغی، برنامه‌های پنج ساله و قوانین بودجه سالانه مطرح شده که همان حرکت به سمت بودجه - ریزی مبتنی بر عملکرد است.

با توجه به سطح توسعه یافتگی کشورها و تلاش مستمر آن‌ها، وزن عوامل اثرگذار در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد متفاوت است. سازمان‌های بزرگ بین‌المللی به ویژه بانک جهانی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به عنوان عنصر اصلی اصلاحات در بخش عمومی معرفی نموده‌اند و اجرای آن مستلزم منابع مالی و مشاوره‌ای است (زمرانی، ۲۰۱۹). پژوهش‌ها به این واقعیت اشاره دارد که تلاش و موفقیت نسبی در استفاده از این ابزار در عمل در تمام کشورها با سطوح توسعه - یافتگی ارتباط دارد.

همراه با بررسی میزان انتشار فن‌های حسابداری مدیریت، ادبیات علاقه فزاینده‌ای به اجرای این فن‌ها نشان می‌دهد (یزدی‌فر، عسکرانی، ویکراماسینگ، ناصری و علم^۹، ۲۰۱۹). موفقیت فن‌های حسابداری مدیریت در اجرا چند بعدی است و ارزیابی آن مستلزم در نظر گرفتن عوامل و جنبه‌های متعددی است. با توجه به این که اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک فرآیند چند مرحله‌ای است، بنابراین جهت و سطح اهمیت عوامل در هر مرحله متفاوت است. اگر مراحل

اجرا متمایز نشود می‌تواند در مجموع سطوح واقعی اهمیت عوامل در فن‌های حسابداری مدیریت همانند بهایابی بر مبنای فعالیت را مخدوش نماید (سینکوینی و میتچل^{۱۰}، ۲۰۰۵). سه عنصر اصلی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت از برنامه‌ریزی راهبردی^{۱۱}، تجزیه و تحلیل بهای تمام شده^{۱۲} و ارزیابی (مدیریت)^{۱۳} عملکرد است (سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۹۷).

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم برنامه‌ریزی راهبردی در مورد اهداف و فرآیندی است که از داده‌های قابل اندازه‌گیری برای ارائه اطلاعات معنی‌دار در مورد نتایج برنامه استفاده می‌کند (ملکز و ویلگوبی^{۱۴}، ۲۰۰۱). در برنامه‌ریزی توجه زیادی به تهیه برنامه‌ها متمرکز است. برنامه‌ها برای رفاه مردم است، زیرا دولت مسئول تولید، توزیع کالا و خدمات و تخصیص منابع است (سوریانتی، دالیمونس^{۱۵}، ۲۰۱۷).

در تجزیه و تحلیل هزینه‌ها هدف، محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها است. محاسبه هزینه‌ها در بخش عمومی روشی برای اندازه‌گیری کارایی مدیریت است. روش بهایابی بر مبنای فعالیت مناسب‌ترین روش برای اندازه‌گیری هزینه‌های خدمات انجام شده در بخش عمومی است (دی سوزا امرال، ارجو دی سوزا جونیور، داسیلوا بندریا، لویز رایس^{۱۶}، ۲۰۲۰). بهایابی بر مبنای فعالیت یک سیستم بهایابی کامل است که بهای منابع غیرمستقیم را در دو مرحله به موضوعات بها (محصولات و مشتریان) اختصاص می‌دهد. در مرحله اول بهای منابع از طریق محرک‌های مصرف منابع به فعالیت‌ها تخصیص می‌یابد و در مرحله دوم بهای فعالیت‌ها از طریق محرک‌های مصرف فعالیت به موضوعات هزینه‌ای که تقاضا برای فعالیت‌های سازمانی را ایجاد می‌کند تخصیص می‌یابد (هوزی و هانسن^{۱۷}، ۲۰۱۸).

عنصر مدیریت عملکرد با استفاده از شاخص‌های عملکردی (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) نقش ایجاد ارتباط بین دو عنصر برنامه‌ریزی و بهایابی را بر عهده دارد (بهداری و همکاران، ۱۳۹۹). شاخص‌های عملکردی نقش کلیدی را به عنوان پایه و اساس برنامه‌ریزی راهبردی، تفاهم‌نامه‌های عملکرد برای خدمات، اشکال گوناگون پاداش مبتنی بر عملکرد و ارزیابی برون سازمانی برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی ایفا می‌کنند.

۱-۲- ارتباط کنشگران با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

نظریه شبکه کنشگران برای اولین بار توسط مایکل کالون و برون لاتورو جان لا (۲۰۰۵) از دهه ۱۹۷۰ در حوزه مطالعات علوم و فن‌آوری ایجاد و توسعه یافت. نظریه شبکه کنشگران در علوم

اجتماعی به گونه فزاینده‌ای در حوزه پژوهش‌های علوم و فن‌آوری و اخیراً در پژوهش‌های حوزه مالی مورد توجه قرار گرفته است (الدرواس^{۱۸}، ۲۰۱۹). این نظریه از دهه ۱۹۹۰ منبع الهام‌بخش فکری برای پژوهشگران حسابداری بوده است (وانگ^{۱۹}، ۱۹۹۹). نظریه شبکه کنشگران به طور گسترده‌ای در مطالعات حسابداری مدیریت به عنوان ابزاری برای درک و اجرای کنترل‌ها و رویه‌های حسابداری در چارچوب سازمانی به کار گرفته شده است (جیکل، ۲۰۱۶: ۳). کنشگران در این نظریه شامل کنشگران سازمانی، محیطی، اقتصادی و فن‌آوری، تکنولوژی است (نمازی و کرمشاهی، ۱۳۹۹). بنی‌طالبی^{۲۰} و همکاران (۲۰۱۵) کنشگران موثر بر سیستم اطلاعاتی را در ۵ بخش کنشگران اقتصادی، سیاسی-اجتماعی، فنی-تکنولوژی و سازمانی طبقه‌بندی نموده‌اند. لاسج^{۲۱} (۲۰۱۸) کنشگران مالی را یکی از طبقات کنشگران مؤثر در ارائه یک الگوی تجاری معرفی نمود. پژوهشگران حسابداری از نظریه شبکه کنشگران برای تشریح و تبیین بکارگیری حسابداری در زمینه‌های سازمانی، فن‌آوری اطلاعات و عمل استفاده کرده‌اند (اوکانل و دیلانج^{۲۲}، ۲۰۱۴). در زمینه بکارگیری نظریه شبکه کنشگران در بخش عمومی مطالعات نشان می‌دهد تحولات حسابداری بخش عمومی مطابق با مراحل چهارگانه فرآیند شکل‌گیری شبکه کنشگران (مسأله‌یابی، عضوایی، عضوپذیری و تجهیز اعضا) اجرایی نشده است (اسماعیلی‌کیا و همکاران، ۱۴۰۰). در همین راستا، برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، همگرایی و همکاری بین کنشگران مختلف سازمانی در طول فرآیند بودجه و همچنین وجود ظرفیت‌های فنی و انسانی متخصص ضروری است (مورا و همکاران، ۲۰۱۸).

سازمان از عناصر و کنشگران در حال تعامل و واحدهای تصمیم‌گیری تشکیل شده است و شناسایی و بررسی این کنشگران از مسائل مورد توجه پژوهشگران است (نمازی و کرمشاهی، ۱۳۹۹). از جمله عوامل مهم در بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل ساختاری شامل منابع مادی، مالی اطلاعاتی و فنی و شاخص‌های منابع انسانی شامل آموزش، شرایط احراز مشاغل، نظام حقوق و مزایای مناسب و نظام تشویق و تنبیه مناسب است (نمازی، ناظمی، نمازی و مؤذنی، ۱۴۰۱). فرهنگ و ساختار سازمان، ذینفعان، نیروی انسانی مجرب و آموزش دیده، قوانین و مقررات، مدیریت عملکرد، برنامه‌ریزی راهبردی، نظام حسابداری و فن‌آوری اطلاعات در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مؤثر هستند (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵). عدم تمرکز سیستم تصمیم‌گیری به همراه توانمندسازی مدیران از الزامات اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است (وانگ، ۱۹۹۹). پژوهش انجام شده توسط امیرخانی، آغاز و شیخ^{۲۳}، (۲۰۱۹) بر مؤثر بودن عوامل درون

سازمانی مانند ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، کیفیت سیستم بهایابی بر مبانی فعالیت، سیستم مدیریت استراتژیک و سطح فن‌آوری اطلاعات بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اشاره دارد. تجربه اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه نشان می‌دهد بدون توجه به فرهنگ، تغییر سیستم بودجه‌ریزی ممکن نیست (شیک^{۲۴}، ۲۰۰۷). از جمله دلایلی که تاکنون موجب شده بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نماد عینی پیدا نکند می‌توان به سه عامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی اشاره نمود. عوامل محیطی شامل عدم ثبات سیاسی، عدم پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه و عدم پشتیبانی دولت با ایجاد الزامات قانونی است. عوامل فنی و فرایندی شامل فقدان برنامه‌ریزی راهبردی، فقدان یک سیستم اطلاعاتی مدیریت و عدم تغییر سیستم حسابداری و گزارشگری و عوامل انسانی شامل فقدان آموزش، فقدان شرایط احراز شغل، فقدان سیستم تنبیه و تشویق و فقدان نظام حقوق و مزایای مناسب است (باباجانی و استا، ۱۳۹۴). فقدان مهارت‌های خاص کارکنان شاغل در واحدهای حسابداری بودجه‌بندی و حسابرسی بخش عمومی نه تنها موجب تأخیر در اجرای تحول می‌شود بلکه مخالفت در برابر اجرای تحول را نیز تشدید می‌کند و موفقیت آمیز بودن آن را به خطر می‌اندازد (باباجانی، آذر و معیری، ۱۳۹۲). پژوهش انجام شده توسط یاموتو (۱۹۹۲) بر اهمیت نقش مؤثر دانش حسابداری در تحولات بخش عمومی تأکید دارد. از جمله عوامل مؤثر در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سطوح تحصیلات است که بین کارکنان دارای مدرک کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری تفاوت معنی‌داری نشان داده شده است (ارکیوتولو و همکاران، ۲۰۱۷).

صلاحیت مدیران، سیستم پاداش و تعهد سازمانی از دیگر ابعاد کنشگران سازمانی هستند که نقش مؤثری در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارند (پراتلو و همکاران، ۲۰۲۰). صلاحیت مدیریت شامل مهارت‌های فن‌آوری اطلاعات و سایر مهارت‌ها (توانمندی‌های مدیریتی و رهبری) از عواملی هستند که می‌توانند روند اصلاحات در سازمان‌ها را تسهیل یا مانع شوند (مورا و همکاران، ۲۰۱۸). پاداش کل (نقدی و غیر نقدی) به رضایت و بهره‌وری کارکنانی که مولد عملکرد و نتایج مطلوب هستند منجر می‌شود (الوانی، غریبی پامچی، نیک مرام واحمدی زهرائی، ۱۳۹۰). سازوکارهای پرداخت مبتنی بر ارزیابی عملکرد با پرداخت پاداش مالی موجب انگیزش و بهره‌وری در سازمان‌ها می‌شود (آمبونگ و بل اگری^{۲۵}، ۲۰۱۹). به اعتقاد پیغه، ریگی، زارعی و صوفی (۱۳۹۸) پرداخت مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبتی بر عملکرد کارکنان بیمارستان‌ها داشته و موجب فعالیت بیشتر آنان و ارائه خدمات بهتر و بهبود اثربخشی شده است. سازوکارهای پرداخت مبتنی بر

ارزیابی عملکرد با پرداخت پاداش مالی موجب انگیزش و بهره‌وری در سازمان‌ها می‌شود (آمبونگ و بل‌اگری، ۲۰۱۹). تعهد سازمانی در سه بعد تعهد عاطفی یا وابستگی عاطفی و روانی فرد به سازمان، تعهد هنجاری یا تعهد ادراک شده برای ماندن در سازمان و تعهد مستمر یا تمایل به ماندن در سازمان به دلیل هزینه‌های ترک سازمان تعریف شده است (مایر و آلن، ۱۹۹۱). از بین این ابعاد، بعد تعهد سازمانی عاطفی بیشتر مورد بررسی واقع شده است (باقری و تولایی، ۱۳۸۹: ۷۹). در سال‌های اخیر پژوهشگران حسابداری (نمازی و رضائی، ۱۳۹۶ و مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۹۴) بر چگونگی تاثیر تعهد سازمانی عاطفی بر پیامدهای مهم سازمانی تمرکز کرده‌اند.

بنابراین بر اساس پژوهش‌ها و موارد ذکر شده بالا فرضیه به شرح زیر عنوان می‌شود:
کنشگران سازمانی (صلاحیت مدیریت، فرهنگ سازمانی، سیستم پاداش، ساختار سازمانی، تعهد سازمانی و دانش مالی سازمان) اثر مثبت و معنی‌داری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارند.

همگرایی کنشگران برونزا و درونزا منجر به محیطی حمایت‌کننده و موجب تکامل و پیاده سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد خواهد شد. فقدان قوانین حمایتی بسیار مهم و به عنوان عاملی در شکست اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است (وانگ، ۱۹۹۹). از عوامل اثرگذار بر اجرای یک خط مشی عمومی تدوین شده در بخش دولتی الزامات قانونی و نظارتی است (اسعدی و همکاران، ۱۳۹۶). به اعتقاد دانش‌فرد و شیراوند (۱۳۹۱) بین الزامات قانونی با عدم استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همبستگی وجود دارد. در تمامی کشورها وزارت دارایی و بعضی سازمان‌ها همانند دیوان محاسبات نقش اساسی در روند بودجه‌ریزی و معرفی و توسعه اصلاحات دارند (مورا و همکاران، ۲۰۱۸). متفاوت بودن نحوه نظارت بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با سایر روش‌های بودجه‌ریزی مستلزم بازنگری در نقش و وظیفه ذی‌حسابان در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شاخص‌های قوانین و مقررات، نظارت، مدیریت مالی و ساختار است (مهرانی، اکرمی، خدابخشی و جباری، ۱۳۹۸).

بنابراین بر اساس مطالب فوق فرضیه زیر عنوان می‌شود:
کنشگران محیطی (الزام قانونی و الزام نظارتی) اثر مثبت و معنی‌داری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.

در فصل سوم قانون برنامه و بودجه کشور مصوب سال ۱۳۵۱ بخشی از مهمترین وظایف

سازمان برنامه و بودجه کشور عبارت است از بررسی‌های اقتصادی واجتماعی به منظور برنامه‌ریزی و تنظیم بودجه، پیشنهاد خط‌مشی و سیاست‌های مربوط به بودجه کل کشور، نظارت مستمر بر اجرای برنامه‌ها و ارزیابی کارایی و عملکرد دستگاه‌های اجرایی. بنابراین با توجه به نقش پررنگ و اثرگذار سازمان برنامه و بودجه در انجام مطالعات و بررسی‌های علمی برای بهبود نظام‌های برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و به عنوان یکی از پایه‌های نظام اقتصادی کشور در این پژوهش به عنوان کنشگر اقتصادی لحاظ شده است.

بنابراین بر اساس مطالب فوق فرضیه زیر بیان می‌شود:

کنشگران اقتصادی (سازمان برنامه و بودجه) اثر مثبت و معنی‌داری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.

سیستم اطلاعاتی حسابداری به عنوان کنشگر فنی شامل مجموعه‌ای از فعالیت‌ها، اسناد و فن‌آوری‌های مرتبط است که برای جمع‌آوری داده و پردازش آن‌ها و گزارش اطلاعات به گروه‌های مختلف تصمیم‌گیران داخلی و خارجی در سازمان‌ها طراحی شده است (هارت^{۲۶}، ۲۰۰۸). لازمه پشتیبانی از جریان، ایجاد و تحلیل و بهره‌برداری از داده و اطلاعات در سازمان وجود زیرساخت و ابزارهای نرم افزاری و سخت‌افزاری است. اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم سرمایه‌گذاری قابل توجهی در ایجاد ظرفیت سازمانی از جمله در دسترس بودن پرسنل برای اندازه‌گیری و تجزیه و تحلیل عملکرد، صلاحیت کارکنان، کفایت فن‌آوری اطلاعات و همچنین داشتن یک سیستم معمول برای نظارت و کنترل است (هو^{۲۷}، ۲۰۱۸: ۲). اطلاعات حاصل از سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری از اجزای لازم برای برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و کنترل است و شرط مفید بودن این اطلاعات، به موقع بودن است (ورل، واسک و جانسون^{۲۸}، ۲۰۱۳). عوامل فرهنگی، مسئولیت پاسخگویی، شرایط محیطی و اقتصادی، اطلاعات حسابداری سازمانی و مدیریت در کیفیت اطلاعات حسابداری بخش عمومی اثرگذار هستند (عزیزی و جوکار، ۱۴۰۱). به طور کلی می‌توان گفت فن‌آوری اطلاعات سهم به‌سزایی در آینده اکثر حوزه‌ها به ویژه حسابداری مدیریت دارد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷). پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های دولتی مستلزم بکارگیری حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست (ملکی، نظر پورو امینی، ۱۳۹۳). اطلاعات ارائه شده از طریق سیستم حسابداری تعهدی منجر به تصمیم‌گیری آگاهانه می‌شود و در ارزیابی عملکرد بخش عمومی از نظر کارایی مفید است (هوک^{۲۹}، ۲۰۰۵). در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها،

حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات بخش عمومی بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام شده محاسبه می‌شود که این فرآیند مستلزم اجرای حسابداری تعهدی است (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). اندازه‌گیری بهای تمام شده و عملکرد دو ستون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، بنابراین بدون داشتن یک سیستم بهایابی مناسب، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد معنادار نیست (ردبورن، شی و باس^{۳۰}، ۲۰۰۷). بنابراین بر اساس مطالب بالا فرضیه زیر عنوان می‌شود:

بنابراین فرضیه زیر بیان می‌شود:

کنشگران فنی (سیستم اطلاعاتی حسابداری) اثر مثبت و معنی‌داری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.

۳. پیشینه پژوهش

۳-۱- پیشینه خارجی

آلشراری^{۳۱} (۲۰۱۶) در پژوهشی انتشار نوآوری‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی کشور اردن با تأکید بر نظریه شبکه کنشگران را بررسی نمود. یافته‌ها نشان داد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی با ظهور مدیریت عمومی نوین و ایده‌های مرتبط با آن درباره مدیریت مبتنی بر نتایج و پاسخگویی پاسخگویی عمومی که حسابداری عنصر کلیدی آن است، نقش اساسی داشته است. همچنین یافته‌ها نشان داد نوآوری‌های حسابداری سازه‌هایی هستند که اغلب بر اساس طیف وسیعی از عوامل اجتماعی، اقتصادی و سیاسی ایجاد می‌شوند. همچنین یافته‌ها نشان داد، انتشار و پذیرش نوآوری‌های حسابداری توسط بخش عمومی در اردن تا حدود زیادی تحت تأثیر اقدامات دولت است. هیچال مغربی^{۳۲} (۲۰۱۷) وضعیت فعلی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نگزاس به عنوان یکی از بزرگترین ایالت‌ها در آمریکا در سال ۲۰۱۴ با تأکید بر نظریه نوآوری را بررسی نمود. نتایج نشان داد حدود ۳۱٪ از سازمان‌ها بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و مابقی برخی از اجزای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را اجرا نموده‌اند. همچنین یافته‌ها نشان داد کمبود منابع مالی، عدم وجود سیستم اندازه‌گیری عملکرد و نبود اراده سیاسی از جمله دلایل عمده عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده است. یافته‌ها بیانگر این بود که اکثر شهرهای مورد بررسی دارای یک بودجه ترکیبی هستند.

مورا و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود پویایی کنشگران به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر

عملکرد: ترکیبی از تغییر و ثبات را در دو کشور سوئد و فنلاند بررسی نمودند. نتایج پژوهش آنان نشان داد، علیرغم تجارب طولانی دو کشور در مورد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عدم وجود پویایی و یکصدایی در بین کنشگران اصلی (وزارت اقتصاد و دیوان محاسبات ملی وسایر نهادهای نظارتی) موجب شده است تا استفاده از اطلاعات عملکرد در تخصیص‌ها گرایش به سمت یک منطقه خاکستری (اجرای کامل و مقاومت در اجرای بودجه‌ریزی) داشته باشد و به طور کامل در تخصیص‌ها استفاده نشود.

الکساندرو، بورمیسترو وگروسی^{۳۳} (۲۰۲۰) در پژوهشی چگونگی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یکی از ابزارهای حسابداری مدیریت و واکنش‌های عمومی مدیران در زمینه پاسخگویی را در طول سالهای ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۷ در شهرداری روسیه بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد پویایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، در ایجاد تقاضای پاسخگویی پاسخگویی مدیران بخش عمومی در طول زمان مؤثر است. همچنین یافته‌های این پژوهش نشان داد اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد منجر به یک حواس پرتی خلاق شده است، زیرا موجب تقویت پاسخگویی برون سازمانی بین مدیران شهرداری شده و از طرفی مدیران را از پاسخگویی درون سازمانی منحرف نموده است.

وایپیانان^{۳۴} (۲۰۲۰) بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد را در دادگستری سه کشور اروپایی ایتالیا و هلند و فنلاند بررسی نمود. در این مطالعه بر حسب الگوهای مختلف بودجه‌ریزی در تخصیص منابع، ضریب تغییر در شاخص عملکرد از طریق سه متغیر کارایی، اثربخشی و بهره‌وری و به موقع بودن در دادگاه‌ها ارزیابی شده است. نتایج نشان داد ایتالیا به علت عدم وجود معیارهای شفاف و منطقی در تخصیص منابع از نظر مدت زمان رسیدگی به امور قضایی، در مقایسه با دو کشور فنلاند و هلند از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست.

ایو^{۳۵} (۲۰۲۱) در پژوهشی ارتباط بین ویژگی‌های نوآوری‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و پذیرش و میزان استفاده از نوآوری را بررسی نمود. در این پژوهش با استفاده از نظریه نوآوری راجرز پنج ویژگی پیش‌بینی‌کننده برای پذیرش نوآوری شامل، مزیت نسبی، سازگاری، پیچیدگی، قابلیت سه بعدی شدن و مشاهده‌پذیری آزمون شد. یافته‌ها نشان داد از بین این پنج ویژگی، ویژگی سازگاری به عنوان قوی‌ترین عامل تعیین‌کننده میزان استفاده از نوآوری‌های حسابداری مدیریت است.

آدهیکاری، کاراپا، اودا، گروسی و آمبالانگودا^{۳۶} (۲۰۲۱) اجرای اصلاحات حسابداری بخش

عمومی در مصر، نپال و سریلانکا را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد عوامل فردی یا جمعی از جمله سوگیری‌های طرفداران نوآوری، شبکه‌های غیر رسمی، ارتباطات سازمانی و اختلاف قدرت از موانع انتشار اصلاحات حسابداری بخش عمومی در نپال، مصر و سری لانکا است. همچنین یافته‌ها نشان داد اصلاحات حسابداری بخش عمومی منجر به مقاومت و تعارض داخلی و عدم پاسخگویی در هر سه کشور مصر، نپال و سری لانکا شده است.

گوسیلین و جورنالت^{۳۷} (۲۰۲۲) اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با تأکید بر نظریه شبکه کنشگران را در یک دولت محلی مطالعه نمودند. یافته‌ها نشان داد اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش عمومی در ارائه اطلاعات دقیق می‌تواند به بهبود فرآیندها و تعیین هزینه‌ها و ارزیابی‌های برون سپاری و افزایش پاسخگویی کمک کند. همچنین یافته‌ها نشان داد اگر چه اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ممکن است اطلاعات در مورد هزینه‌ها را بسیار دقیق ارائه دهد اما ممکن است انتخاب مناسبی برای حفظ بسیج کنشگران پیرامون استفاده از این اطلاعات نباشد، بنابراین دولت‌های محلی باید به پیوند بین سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و فرآیند بودجه‌ریزی توجه نمایند.

۲-۲- پیشینه داخلی

آذر، زاهدی و امیرخانی (۱۳۸۹) طراحی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد پویایی سیستم را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عوامل متعددی دخالت دارند که از بین این عوامل ظرفیت علمی و فنی کارکنان، تمایل پرسنل به پیاده‌سازی، فن‌آوری اطلاعات، قوانین و مقررات پشتیبان و تمایل قانونگذاران به پیاده‌سازی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند. صدر حقیقی و قدرتی (۱۳۹۰) در مطالعه‌ای نقش فرهنگ سازمانی در فرآیند تحول از نظام بودجه‌ریزی سنتی به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان آموزش و پرورش آذربایجان شرقی را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد فرهنگ سازمانی در هر چهار بعد مدل دنیسون اختلاف نامناسبی با وضعیت مطلوب دارد و فرهنگ سازمانی حاکم بر سازمان فوق‌نقشی بازدارنده در فرآیند تحول از بودجه‌ریزی سنتی به عملیاتی دارد. طاهرپور کلانتری، دانش‌فرد و رضایی دزکی (۱۳۹۰) شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی را مطالعه نمودند. نتایج نشان داد که از میان ۳۰ متغیر شناسایی شده، توجه به فرهنگ و رهبری، تعهد به اجرا، شرایط گروه هدف، توجه به دانش و ساختار، شرایط تدوین قانون، توجه به گرایش

مجریان وجو سازمان، توجه به سادگی اجرای قانون و فناوری مهم‌ترین عوامل در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی هستند. ملکی، نظری‌پور و امینی (۱۳۹۳) رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در وزارت بهداشت و آموزش پزشکی مطالعه نمودند. یافته‌ها نشان داد بین حسابداری تعهدی و ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، پاسخگویی و انگیزش رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. پیفه، زارعی و جعفری جم (۱۳۹۵) تأثیر شاخص‌های فرهنگ ملی هافستد بر بودجه‌ریزی بخش عمومی را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد شاخص فاصله قدرت دارای رابطه منفی با قدرت کنترل مجلس و شاخص‌های فردگرایی، مردانه طبعی و ابهام‌گریزی دارای رابطه مثبتی با قدرت کنترل مجلس است. همچنین یافته‌ها حاکی از این است که شاخص فردگرایی و مردانه‌طبعی دارای رابطه مثبت و شفافی با بودجه‌ریزی است و همچنین بین شاخص‌های فرهنگی هافستد و بودجه بخش عمومی رابطه معناداری وجود دارد. کردستانی، پارسیان و جمشیدی کلانتری (۱۳۹۵) بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی را مطالعه نمودند. نتایج نشان داد استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بکارگیری رویکرد مشارکتی برای بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود. تولایی، سلگی و نظری (۱۳۹۹) بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را مطالعه نمودند. نتایج نشان داد نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی در مؤلفه‌های برنامه‌ریزی راهبردی، کنترل و پایش و حسابرسی عملکرد با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مطابقت دارد و در مؤلفه‌های نظام پاسخگویی و انگیزشی، نظام هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت تغییر و مستندات و مدیریت عملکرد نیازمند تقویت و اصلاح است. باباجانی و صاحبقرانی (۱۳۹۹) در بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی ایران و هلند نشان دادند بهبود زیرساخت‌هایی همچون سیستم حسابداری و گزارش‌گری مالی به منظور اصلاح سنجش بهای تمام شده بوده و تعریف دقیق شاخص‌های کمی ارزیابی نحوه حصول به اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی نقش مؤثری در موفقیت اجرا بودجه‌ریزی عملیاتی دارد. اسماعیلی‌کیا و همکاران (۱۴۰۰) بررسی اثرات تحولات حسابداری بخش عمومی با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران را مطالعه نمودند. یافته‌ها نشان داد تحولات مطابق با مراحل چهار-گانه فرآیند شکل‌گیری شبکه کنشگران (مسأله‌یابی، عضوایی، عضوپذیری، تجهیز و بسیج اعضا) اجرایی نشده است، همچنین یافته‌ها نشان داد بیشتر حسابداران از نظر هویتی ترقی‌خواه هستند و اجرای موفقیت‌آمیز نوآوری‌های حسابداری مستلزم توجه ویژه به بعد انسانی است. پورغفار،

محمدزاده سالطه، زینالی و مهرانی (۱۴۰۱) الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران را مطالعه نمودند. نتایج نشان داد با توجه به مشکل چندین ساله استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور استفاده از چارچوب این پژوهش زمینه را برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد جدید تسریع می‌کند و الگوی پیشنهادی این پژوهش می‌تواند وضعیت موجود را بهبود بخشد.

پژوهش‌های داخلی انجام شده (مهدوی و گل‌محمدی، ۱۳۹۱، باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰، پورزمانی و صدر مغانی، ۱۳۹۳، مرادی و همکاران، ۱۳۹۱، ناظمی و ترکمن، ۱۳۹۸)، طراحی و توسعه الگو (باباجانی و خدارحمی، ۱۳۹۲ و مشایخی و علی آبادی، ۱۳۹۵، و نمازی و همکاران، ۱۴۰۱) در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر موضوع امکان‌سنجی و موانع اجرا متمرکز شده‌اند. در پژوهش‌های خارجی (لو و همکاران، ۲۰۱۵) نیز اگر چه ابعاد سازمانی بیشتری در مقایسه با پژوهش‌های انجام شده داخلی بررسی شده است، اما نقش دانش مالی سازمان و سیستم اطلاعاتی حسابداری بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت جامع در یک پژوهش، بررسی نشده است. بنابراین ویژگی متمایز پژوهش حاضر تفکیک میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سه بخش برنامه‌ریزی راهبردی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد و اندازه‌گیری میزان اجرا در هر یک از سه ابعاد است در بخش روش پژوهش استفاده از داده‌کاوی و رویکرد بیزی ویژگی متمایز این پژوهش نسبت به پژوهش‌های داخلی و خارجی است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

هدف این پژوهش بررسی و شناسایی کنشگران مؤثر بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی است. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش پژوهش توصیفی و پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش دستگاه‌های اجرایی در استان فارس شامل دو بخش است: دستگاه‌های اجرایی که بودجه استانی دارند و دستگاه‌های اجرایی که بودجه ملی دارند. همچنین به جهت غنی بخشیدن و جامعیت بیشتر پژوهش شرکت‌های دولتی شاخص در استان فارس با توجه به در دسترس بودن اطلاعات بررسی شدند. قلمرو زمانی سال ۱۴۰۱ و از منظر قلمرو موضوعی شامل بررسی میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و توسعه دانش نظری در این زمینه است.

با مطالعه (نمازی و همکاران، ۱۴۰۱، امیرخانی و همکاران، ۲۰۱۹) در این زمینه بر اساس

شرایط محیطی ایران و بر مبنای روش نمونه‌گیری هدفمند، ۲۱۱ پرسشنامه متشکل از ۱۱۶ پرسش تخصصی طراحی شد که در ابتدا توسط خبرگان (۶ نفر از استادان دانشگاه که در بخش عمومی دارای تجربه علمی و حرفه‌ای هستند) هر یک از ابعاد و مؤلفه‌ها مورد ارزیابی قرار گرفت و تعدیلات لازم انجام و سپس بین کارشناسان و متخصصان بودجه‌ریزی، مدیران ارشد، مدیران مالی و ذی‌حسابان که دارای مدرک تحصیلی در یکی از رشته‌های حسابداری، اقتصاد، مدیریت و یا دارای تجربه حرفه‌ای در زمینه بودجه‌ریزی بودند توزیع شد. به دلیل در دسترس نبودن و عدم همکاری بخشی از نمونه نسبت به تکمیل پرسشنامه و حذف پرسشنامه‌های ناقص در نهایت ۱۵۲ پرسشنامه تأیید و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شد. همچنین برای آزمون و تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم‌افزارهای SPSS24، Smart PLS ۳ و Weka ۲-۷ استفاده شد. همچنین ضرایب و آزمون‌های آماری شامل ضریب همبستگی پیرسون، رویکرد شبکه بیزی و مدل معادلات ساختاری است. ضریب آلفای کرونباخ در پژوهش حاضر به ترتیب میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ۰/۸۴، کنشگران اقتصادی ۰/۸۳، کنشگران محیطی ۰/۸۴، کنشگران سازمانی ۰/۷ و کنشگران فنی ۰/۷۸ است.

۱-۴. رویکرد بیزی

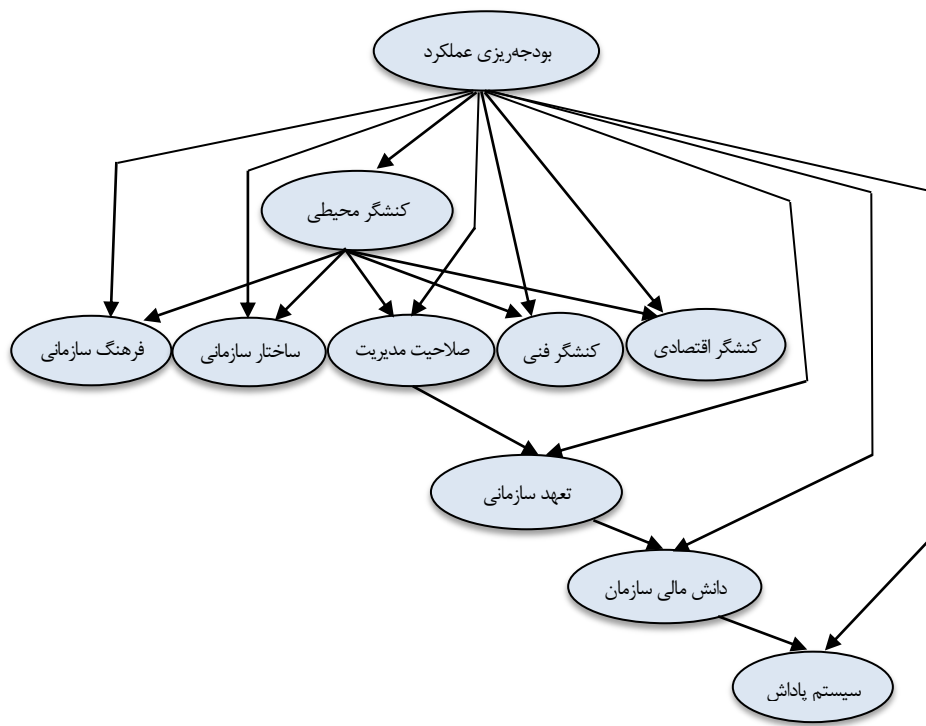
بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در تلاشند به منظور افزایش بهره‌وری و برقراری ارتباط میان اهداف استراتژیک و کلان با برنامه‌های عملیاتی، نظام‌های بودجه‌بندی خود را به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی تغییر دهند (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰). از آنجایی که اجرای چنین خط‌مشی‌هایی (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد) جزء مسائل پیچیده و غیرساختار یافته است بنابراین، مسأله با اهمیتی که ضرورت این پژوهش را تشکیل می‌دهد شناسایی و کشف کنشگران اثرگذار بر پیاده‌سازی و میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سطح دستگاه‌های اجرایی است. در مسایل پیچیده و غیر ساختاریافته و الگوهای نوظهور (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد) که دانش زمینه و نظریه قوی در شناسایی و کشف کنشگران مؤثر در زمینه پیاده‌سازی چندان قابل ملاحظه نیست، تعیین علیت و جهت‌های علی مشکل است، بنابراین در جهت حل این مسأله روش پیشنهادی وو^{۳۸} (۲۰۱۰) اتخاذ شد. این روش شبکه بیزی و مدل‌سازی مسیر حداقل مربعات جزئی را برای تحلیل علی پیوند می‌دهد. رویکرد بیزی نه تنها در علوم آماری بلکه در حوزه‌های اقتصادی، بانکداری، امور مالی شرکت‌ها و سایر حوزه‌ها شهرت و مقبولیت یافته است (شریواستاوا، کمار و

کمار^{۳۹}، ۲۰۱۵). شبکه بیزی یک مدل ساختاری و گرافیکی جهت دار غیر حلقوی برای نمایش رابطه و استنباط احتمالی بین متغیرهاست (هکرمن، ممدانی و ولمن^{۴۰}، ۱۹۹۵). برای بدست آوردن طبقه‌بندی شبکه بیزی از نرم‌افزار Weka استفاده شد. در نتیجه نمودار روابط علی بر مبنای نظریه احتمالات بین متغیرها (میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان متغیر وابسته و متغیرهای مستقل سازه کنشگران سازمانی شامل ابعاد، تعهد سازمانی، ساختار سازمانی، سیستم پاداش و صلاحیت مدیریت و کنشگران فنی شامل سیستم اطلاعاتی حسابداری و کنشگران محیطی شامل ابعاد الزام قانونی و الزام نظارتی و کنشگران اقتصادی شامل بعد سازمان برنامه و بودجه) شکل (۱) بدست آمد. از شکل (۱) با توجه به میزان نزدیکی ابعاد به مولفه اصلی (بودجه-ریزی) می‌توان دریافت که کنشگران محیطی (الزامات نظارتی و قانونی) عامل مهمی در پیاده سازی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. همچنین کنشگران محیطی به طور مستقیم متأثر از کنشگران فنی، ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، کنشگران اقتصادی و صلاحیت مدیریت و به طور غیرمستقیم متأثر از سیستم پاداش، دانش مالی سازمان و تعهد سازمانی است. در واقع این نمودار الگوی مفهومی پژوهش است که بر مبنای جریان دانش بین داده‌ها در رویکرد بیزی خروجی نرم افزار Weka است که انتظار می‌رود سازه کنشگران محیطی با توجه به روابط احتمالی علی بیشترین تأثیر را بر میزان اجرای بودجه‌ریزی داشته باشد.

۲-۴. تحلیل عاملی تأییدی

از تحلیل عاملی تأییدی در جهت تلخیص مجموعه‌ای از داده‌ها و اطمینان از اندازه‌گیری درست داده‌ها استفاده می‌شود (نمازی و رجب دری، ۱۳۹۸). در بخش ابعاد، واژه‌های کلیدی هر گویه با توجه به محتوا برای کنشگران اقتصادی، کنشگران فنی، سیستم پاداش، دانش مالی، تعهد سازمانی و صلاحیت مدیریت ارائه شده است. در این پژوهش طبق الگوی هاوس و همکاران (۲۰۰۴) متغیر فرهنگ سازمانی ابتدا با ۱۸ پرسش اندازه‌گیری و سپس طبق تحلیل عاملی، پرسش (۲) از بعد اجتناب از عدم اطمینان با بار عاملی ۰/۷۵ و پرسش (۱) از بعد قاطعیت با بار عاملی ۰/۷۱ پرسش (۲) از بعد عملکردگرایی با بار عاملی ۰/۶۸ و پرسش (۱) و (۲) از بعد فاصله قدرت به ترتیب با بار عاملی ۰/۷۷ و ۰/۶۸ باقی ماند و مابقی پرسش‌ها به علت بار عاملی پائین حذف شدند. متغیر فرهنگ سازمانی در این پژوهش بر اساس مطالعه صدر حقیقی و قدرتی (۱۳۹۰)، کلانتری و همکاران (۱۳۹۰)، شیک (۲۰۰۷)، امیر خانی و همکاران (۲۰۱۹) و جلالی علی آبادی و همکاران

(۲۰۱۸) است.



شکل ۱: روابط علی بین کنشگران مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

همچنین نتایج تحلیل عاملی نشان داد از ۴ پرسش بعد الزام قانونی فقط پرسش (۴) دارای بار عاملی (۰/۷۲) است و مابقی پرسش‌ها (۱) و (۲) و (۳) به علت بار عاملی پائین حذف شدند. ابعاد کنشگران محیطی (الزامات قانونی و نظارتی) در این پژوهش بر اساس مطالعه نمازی و همکاران (۱۴۰۱)، باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) و مورا و همکاران (۲۰۱۹) است. در زمینه سیستم پاداش تحلیل عاملی نشان داد پرسش‌های (۴)، (۵)، (۱۰)، (۱۱)، (۱۲) و (۱۳) به ترتیب با بار عاملی قابل قبول ۰/۷۴، ۰/۷۷، ۰/۷۳، ۰/۶۹، ۰/۷۶ و ۰/۷۱ و مابقی پرسش‌های (۱)، (۲)، (۳)، (۴)، (۷)، (۸)، (۹) و (۱۴) به علت بار عاملی پائین حذف شدند. سیستم پاداش یکی از ابعاد کنشگران سازمانی است و در این پژوهش بر مبنای مطالعه پراتلو و همکاران (۲۰۲۰) و باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) لحاظ شده است. تحلیل عاملی در مورد ساختار سازمانی نشان داد از بعد تمرکز پرسش‌های (۱) و (۲) دارای بار عاملی قابل قبول ۰/۷۶ و ۰/۷۴ و پرسش‌های (۳)، (۴)، (۵) و (۶) به

علت بار عاملی پائین حذف شدند. همچنین از بعد رسمت پرسش‌های (۱)، (۲)، (۳) و (۴) به ترتیب با بار عاملی ۰/۶۷، ۰/۷۰، ۰/۷۹ و ۰/۸۱ باقی ماند و پرسش‌های (۱)، (۲)، (۳) و (۴) از بعد پیچیدگی به علت بار عاملی پائین حذف شدند. ساختار سازمانی یکی از ابعاد کنشگران سازمانی است که در این مطالعه بر مبنای مطالعه نمازی و کرمشاهی (۱۳۹۹)، کلانتری و همکاران (۱۳۹۰) و امیر خانی و همکاران (۲۰۱۹) لحاظ شده است. تحلیل عاملی در مورد تعهد سازمانی نشان داد، پرسش (۴) به علت بار عاملی پائین حذف شد و پرسش‌های (۱)، (۲)، (۳)، (۵)، (۶) و (۸) دارای به ترتیب بار عاملی ۰/۸۳، ۰/۷۵، ۰/۵۷، ۰/۶۸، ۰/۷۶ و ۰/۶۶ قابل قبول هستند. تعهد سازمانی یکی از ابعاد دیگر کنشگران سازمانی است که بر مبنای مطالعه پراتلو و همکاران (۲۰۲۰) و نمازی و رضایی (۱۳۹۶) در این مطالعه لحاظ شده است. همچنین تحلیل عاملی در مورد صلاحیت مدیریت نشان داد پرسش (۴) به علت بار عاملی پائین حذف و پرسش‌های (۱)، (۲)، (۳)، (۵)، (۶)، (۷)، (۸)، (۹) و (۱۰) به ترتیب دارای بار عاملی ۰/۷۲، ۰/۷۰، ۰/۷۹، ۰/۶۶، ۰/۷۳، ۰/۸۰، ۰/۷۹ و ۰/۶۹ قابل قبول هستند. در این مطالعه صلاحیت مدیریت که از ابعاد کنشگران سازمانی است بر مبنای مطالعه پراتلو و همکاران (۲۰۲۰) لحاظ شده است. همچنین متغیر دانش مالی سازمان از ابعاد کنشگران سازمانی در این مطالعه بر مبنای مطالعه نمازی و همکاران (۱۴۰۱) و باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) و مصاحبه با خبرگان لحاظ شده است و بار عاملی تمامی پرسش‌های مربوط به این متغیر بالای ۰/۵ است. همچنین پرسش ۷ از کنشگران فنی (سیستم اطلاعاتی حسابداری) به علت بار عاملی پائین حذف شد و پرسش‌های (۱)، (۲)، (۳)، (۴)، (۵) و (۶) به ترتیب دارای بار عاملی ۰/۷۶، ۰/۸۰، ۰/۷۶، ۰/۶۸، ۰/۷۱ و ۰/۶۳ و قابل قبول هستند. کنشگران فنی در این مطالعه بر مبنای پژوهش ملکی و همکاران (۱۳۹۳) و امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹) انتخاب شد. همچنین میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان متغیر وابسته در این مطالعه بر مبنای مطالعه ملکی و همکاران (۱۳۹۳)، خدای پور و کفاش‌پور (۱۳۹۴)، کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، چک لیست دیوان محاسبات است و تمامی پرسش‌های مربوط در هر سه بعد برنامه‌ریزی راهبردی و تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد دارای بار عاملی بالاتر از ۰/۵ و قابل قبول هستند.

۴-۳. یافته‌های پژوهش

با توجه به نگاره شماره (۱) سطح تحصيلات نمونه آماری در سطوح کارشناسی و کارشناسی ارشد نسبت به سایر گروه‌های تحصيلی بیشتر و در مجموع ۸۶/۲ درصد است. همچنین از نظر

سنوات خدمت ۲ درصد سنوات کمتر از ۵ سال دارند و ۱۷/۸ درصد سابقه بیشتر از ۲۵ سال دارند. همچنین از لحاظ رشته تحصیلی ۴۵/۴ درصد رشته حسابداری و ۳۵/۵ درصد رشته مدیریت و ۱۹/۱ درصد در مجموع رشته اقتصاد و سایر رشته‌ها هستند.

نگاره ۱: یافته‌های جمعیت‌شناختی

سابقه اجرایی	تعداد	درصد	میزان تحصیلات	تعداد	درصد	رشته تحصیلی	تعداد	درصد
کمتر از ۵ سال	۳	۲	فوق دیپلم	۴	۲/۶	حسابداری	۶۹	۴۵/۴
۵ تا ۱۵ سال	۴۸	۳۱/۶	لیسانس	۶۳	۴۱/۴	مدیریت	۵۴	۳۵/۵
۱۶ تا ۲۰ سال	۳۵	۲۳	فوق لیسانس	۷۳	۴۸	اقتصاد	۱۵	۹/۹
۲۱ تا ۲۵ سال	۳۹	۲۵/۷	دکتری	۱۲	۸	سایر	۱۴	۹/۲
بیشتر از ۲۵ سال	۲۷	۱۷/۷						
جمع	۱۵۲	٪۱۰۰	جمع کل	۱۵۲	٪۱۰۰	جمع کل	۱۵۲	٪۱۰۰

۴-۴. آمار توصیفی

در راستای بررسی و توصیف داده‌های بدست آمده از شاخص‌های مرکزی و پراکندگی (میانگین و انحراف معیار) استفاده شد. بر اساس نتایج نگاره (۲) میانگین مؤلفه برنامه‌ریزی راهبردی که به عنوان یکی از ابعاد میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد لحاظ شده ۳۴/۴ درصد است که نشان دهنده میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از این بعد است. همچنین میانگین مؤلفه تجزیه و تحلیل هزینه‌ها ۲۶ درصد است که نشان دهنده میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از منظر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها است. میانگین مؤلفه مدیریت عملکرد ۳۱/۵۴ درصد است که بیان کننده میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از بعد مدیریت عملکرد است. همچنین میانگین مؤلفه‌های سیستم اطلاعاتی حسابداری از متغیر کنشگر فنی و سازمان برنامه و بودجه از کنشگر اقتصادی به ترتیب ۲۲/۶ و ۱۸/۳۸ است. از دیگر نتایج نگاره شامل الزامات قانونی و نظارتی از کنشگر محیطی است که میانگین این مؤلفه‌ها به ترتیب ۱۲/۰۵ و ۱۳/۲۷ است. همچنین میانگین مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی، ساختار سازمانی، دانش مالی سازمان،

صلاحیت مدیریت، سیستم پاداش و تعهد سازمانی به ترتیب ۵۴/۱۴، ۴۷/۰۱، ۲۱/۸۱، ۳۱/۴۵، ۴۱/۶ و ۲۵/۳۷ است. با نتایج به نتایج نگاره فوق بالاترین میانگین مربوط مؤلفه فرهنگ سازمانی از متغیر کنشگران سازمانی و کمترین میانگین مربوط به مؤلفه الزامات قانونی از کنشگران محیطی است. همچنین با توجه به مقادیر ضرایب چولگی و کشیدگی در بازه (۲- و ۲) قرار دارند، بنابراین متغیرها از توزیع نرمال برخوردار بوده است.

نگاره ۲: آمار توصیفی

متغیر	ابعاد	تعداد پرسش	میانگین	میانه	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	برنامه‌ریزی راهبردی	۱۱	۳۴/۳۸	۳۳	۰/۷۵	۰/۲۶	۶/۴۸	۱۸	۵۵
	تجزیه و تحلیل هزینه‌ها	۱۰	۲۵/۹۶	۲۶/۵	۰/۶۳	۰/۳۵	۷/۳۱	۱۰	۵۰
	مدیریت عملکرد	۱۱	۳۱/۵۵	۳۱	۰/۴۱	۰/۲۱	۹/۱۷	۱۲	۶۰
کنشگران فنی	سیستم اطلاعاتی حسابداری	۷	۲۲/۶	۲۲	-۰/۴۸	-۰/۱۱	۴/۵۳	۷	۳۳
کنشگران اقتصادی	سازمان برنامه و بودجه	۶	۱۸/۳۸	۱۹	-۰/۲۸	-۰/۳۲	۵/۰۷	۴	۳۰
کنشگران محیطی	الزامات قانونی	۴	۱۲/۰۵	۱۳	-۰/۳۸	-۰/۵۷	۴/۶۵	۲	۲۰
	الزامات نظارتی	۴	۱۳/۲۷	۱۳	۰	-۰/۲۹	۳/۱۹	۴	۲۰
کنشگران سازمانی	فرهنگ سازمانی	۱۸	۵۴/۱۴	۵۴	۲/۰۸	۰/۴۹	۵/۳۸	۴۱	۷۷
	ساختار سازمانی	۱۴	۴۷/۰۱	۴۷	۰/۴۶	۰/۲۵	۶/۲۸	۲۹	۶۸

متغیر	ابعاد	تعداد پرسش	میانگین	میانه	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
	دانش‌مالی سازمان	۶	۲۱/۸۱	۲۲	۰/۱۷	-۰/۲۰	۴/۰۸	۹	۳۰
	صلاحیت مدیریت	۱۰	۳۱/۴۵	۳۱	۱/۲۱	۰/۰۹	۵/۹۴	۱۳	۵۰
	سیستم پاداش	۱۴	۴۱/۶	۴۱	۰/۱۴	۰/۳۶	۶/۶۱	۲۲	۵۹
	تعهد سازمانی	۸	۲۵/۳۷	۲۵	-۰/۳۰	۰/۱۷	۵/۲۶	۱۲	۳۸

در این پژوهش از نرم افزار Smartpls 3 برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. الگویابی معادلات ساختاری به روش PLS در دو مرحله ارزیابی و تفسیر می‌شود (هومن، ۱۳۹۳). این مراحل شامل آزمون الگوی اندازه‌گیری و آزمون الگوی ساختاری است که در هر کدام از این مراحل شاخص‌هایی گزارش می‌شود. در مرحله اول الگوهای اندازه‌گیری برازش یافته‌اند و سپس بارهای عاملی آن‌ها محاسبه شده‌اند. در نتیجه گویه‌های دارای بار عاملی کمتر از ۰/۵ به دلیل نامناسب بودن از فرآیند تحلیل حذف شدند. همچنین یافته‌های مندرج در نگاره (۳) نشان می‌دهد ضرایب پایایی ترکیبی سازه‌ها همگی بالای ۰/۷ هستند که نشان از قابل قبول بودن پایایی مدل اندازه‌گیری است. همچنین مقدار شاخص روایی همگرا که به بررسی همبستگی هر عامل با پرسش‌های خود می‌پردازد، برای تمامی سازه‌ها بیشتر از ۰/۴ است که حاکی از برازش قابل قبول الگو است.

نگاره ۳: آماره‌های پایایی پژوهش

متغیر	ابعاد	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	برنامه‌ریزی راهبردی-تجزیه و تحلیل هزینه‌ها-مدیریت عملکرد	۰/۸۴	۰/۹۱	۰/۷۶
فرهنگ سازمانی	اجتناب از عدم اطمینان-قاطعیت عملکرد گرای-فاصله قدرت	۰/۷۷	۰/۸۴	۰/۵۲
کنشگران محیطی	الزامات قانونی- نظارتی	۰/۸۸	۰/۹۱	۰/۶۷

متغیر	ابعاد	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
کنشگران اقتصادی	سازمان برنامه و بودجه: گزارشگری - نظارتی-تخصیص اعتبار	۰/۸۴	۰/۸۷	۰/۵۴
کنشگران فنی	حسابداری تعهدی- نرم‌افزار- سیستم مدیریتی و فرآیندی- گزارش‌گیری - یکپارچه‌گی- شبکه	۰/۸۳	۰/۸۷	۰/۵۳
سیستم پاداش	ارزیابی عملکرد- مزایای نقدی و غیرنقدی- حقوق و دستمزد-سازمان- حقوق و دستمزد-سایر سازمان‌ها- پاداش مبتنی بر عملکرد	۰/۸۳	۰/۸۷	۰/۵۴
ساختار سازمانی	تمرکز - رسمیت	۰/۸۴	۰/۸۸	۰/۵۵
دانش مالی سازمان	فن‌های نوین- دانش و آگاهی- فرآیندها- تجزیه و تحلیل- دوره‌ها-تجربه حرفه‌ای	۰/۸۸	۰/۹	۰/۶۱
تعهد سازمانی	میل به ماندن- میل به رفتن	۰/۸۱	۰/۸۶	۰/۵۱
صلاحیت مدیریت	مهارت ارتباطی- دانش بودجه‌ریزی- برنامه‌ریزی- همدلی و اخلاق- فن‌آوری- کنترل برنامه‌ها- دانش مدیریت- ارزیابی	۰/۸۸	۰/۹	۰/۵۴

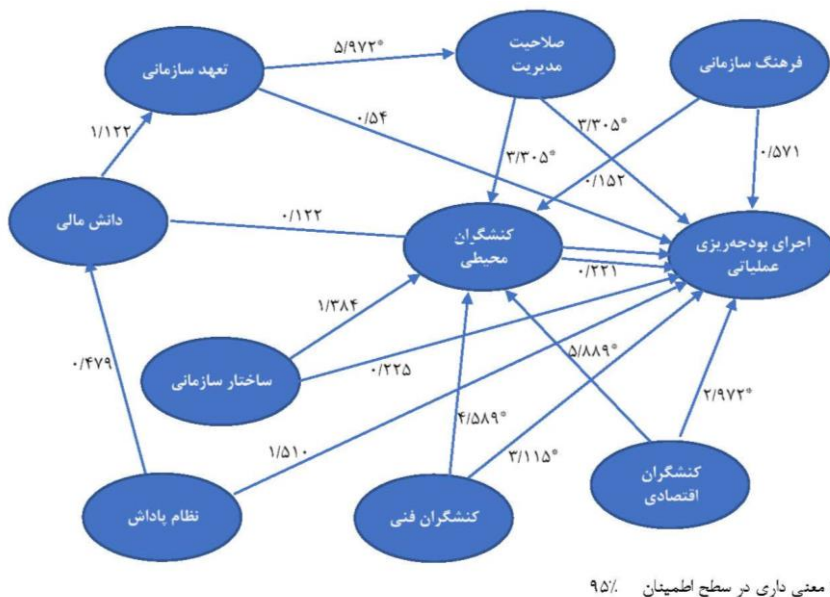
روایی واگرا یکی دیگر از شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری است که دو مورد را تفسیر می‌نماید ۱- مقایسه میزان همبستگی بین پرسش‌های یک عامل با آن عامل در مقابل همبستگی آن پرسش‌ها با عامل‌های دیگر و ۲- مقایسه میزان همبستگی یک عامل با پرسش‌های مرتبط با آن عامل در مقابل همبستگی آن عامل با سایر عامل‌ها. مطابق یافته‌های نگاره (۴) (ماتریس فورنل و لارکر) مقدار میانگین واریانس استخراج شده تمامی عامل‌ها بیشتر از همبستگی بین آنها است که نشان‌دهنده روایی واگرای مناسب الگو است.

نگاره ۴: ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

شماره	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۸۷									
سیستم پاداش	۰/۴۵	۰/۷۳								
کنشگران اقتصادی	۰/۴۵	۰/۱۹	۰/۷۳							
کنشگران محیطی	۰/۴۲	۰/۲۴	۰/۵۶	۰/۸۲						
دانش مالی سازمان	۰/۱۴	۰/۱۷	۰/۰	۰/۱۸	۰/۷۸					
صلاحیت مدیریت	۰/۶۱	۰/۵۶	۰/۳۴	۰/۴۱	۰/۱۹	۰/۷۴				
تعهد سازمانی	۰/۲۷	۰/۴۴	۰/۱۸	۰/۱۳	۰/۴۴	۰/۷۱				
فرهنگ سازمانی	۰/۴۷	۰/۴۸	۰/۲۲	۰/۳۵	۰/۱۳	۰/۶	۰/۳۷	۰/۷۲		
ساختار سازمانی	۰/۳۵	۰/۴	۰/۱۲	۰/۳۲	۰/۹	۰/۴۸	۰/۴۷	۰/۶۷	۰/۷۴	
کنشگران فنی	۰/۵۵	۰/۳۴	۰/۴۱	۰/۵۷	۰/۲۶	۰/۴۹	۰/۲۶	۰/۴۶	۰/۳۶	۰/۷۲

آزمون الگوی ساختاری شامل ضرایب مسیر و معناداری ضرایب و ضریب تعیین مطابق شکل

(۲) ارایه شده است. مطابق شکل (۲) یکی از شاخص‌های بررسی برازش مدل ساختاری ضریب R^2 است. سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان معیار برای ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته شده است (چین، ۱۹۸۸). یافته‌ها نشان می‌دهد ضریب کلی ۰/۵۰ است که حاکی از برازش مناسب الگوی ساختاری است. ضرایب مسیر بتا بین متغیرهای پنهان بر اساس علامت جبری، مقدار و معناداری نوع رابطه بین دو متغیر را نشان می‌دهد.



شکل ۲: نمودار تخمین ضرایب مسیر بر اساس تحلیل معادله ساختاری

۵. بحث و نتیجه‌گیری

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک روش بودجه‌ریزی نوآورانه است و به معنای تغییر تمرکز از ورودی‌ها به خروجی‌ها و نتایج مخارج است. نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با هدف ارتقای کارایی و اثربخشی مصرف منابع و همسویی اولویت‌های سیاسی و ابزارهای مالی برای انجام مأموریت‌ها همواره مورد توجه جدی دولت‌ها بوده است. در راستای گرایش افزایش‌یافته به پذیرش و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در جهت بهره‌برداری از فرصت‌های پیش روی کشور و نیل به هدف‌های کمی و کیفی و راهبردها این نظام بودجه‌ریزی در قوانین بودجه و برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و سیاسی از سال ۱۳۸۱ به صورت الزام قانونی مصوب شده است. با توجه به الزامات قانونی و تأکیدات مسئولان ارشد، پژوهشگران تلاش کردند تا در راستای تحقق این نظام نوین بودجه‌ریزی، شاخص‌های میزان اجرا، اندازه‌گیری و کنشگران مؤثر در این زمینه شناسایی شوند.

با توجه به الزام قانونی (قوانین برنامه‌های پنج ساله اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و قوانین بودجه سالانه) مبنی بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، در پژوهش‌های انجام شده تاکنون به

موضوعاتی چون امکان‌سنجی و موانع اجرا پرداخته شده است (پورزمانی و صدر مغانی، ۱۳۹۳، باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰ و جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴). بنابراین، در این مطالعه میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در هر یک از ابعاد برنامه‌ریزی راهبردی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد و شناسایی کنشگران مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی آزمون شده است. با توجه به نتایج آزمون‌های آماری (شکل ۲) متغیر سیستم پاداش با میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد رابطه معناداری ندارد. این نتیجه با یافته‌های مطالعه نمازی و همکاران (۱۴۰۱) و باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) مبنی بر تأثیر معنادار سیستم پاداش بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تطابق ندارد. در این زمینه می‌توان به عدم شفافیت پاداش و ارتقای کارکنان، عدم ارزیابی دقیق عملکرد کارکنان و عدم ارتباط منطقی بین عملکرد و پاداش کارکنان اشاره نمود. همچنین وجود فشار هزینه‌ها و تورم بالای چند سال اخیر و عدم تطابق بین پرداخت‌ها و مخارج که در نهایت منجر به عدم داشتن انگیزه جهت مشارکت در اجرای خط‌مشی‌های عمومی همانند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌شود، از عمده‌ترین دلایل در این زمینه است.

همچنین یافته‌ها (شکل ۲) نشان داد دانش مالی سازمان هم به طور مستقیم و هم از منظر اثرات کلی معنادار نیست. یافته‌های مطالعه طاهرپورکلانتری و همکاران (۱۳۹۰) و باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) و ویلداوسکی (۱۹۶۴) نشان می‌دهد داشتن دانش و تخصص و صلاحیت حرفه‌ای از مؤلفه‌های مؤثر بر موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. مطالعه حاضر نشان می‌دهد که با وجود ضرورت دانش مالی لازم و ضروری در اجرای این نظام، همچنان چالش‌هایی فراروی سازمان‌ها در این زمینه وجود دارد. در تفسیر آن می‌توان این‌گونه بیان نمود با توجه به تنوع مدرک و رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان و همچنین با توجه به این که اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم آشنایی نظری و عملی و داشتن تجربه حرفه‌ای مفید و مؤثر با فن‌های نوین بهایابی و طرح‌ریزی و برنامه‌ریزی استراتژیک است، بنابراین، دانش مالی موجود در سطح دستگاه‌های اجرایی مستلزم بهبود و ارتقا است.

صلاحیت مدیریت سازه دیگری از این پژوهش است که رابطه معناداری (شکل ۲) با میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد. این نتایج با یافته‌های پراتولو و همکاران (۲۰۲۰) که مؤید تأثیر معنی‌دار صلاحیت مدیریت بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است تطابق دارد. همچنین این نتایج با یافته‌های مطالعه امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹) مبنی بر تأثیر سبک رهبری و رهبری تحول‌آفرین و سیستم مدیریت عملکرد بر نظام بودجه‌ریزی، تطابق دارد. در این رابطه می-

توان این گونه تفسیر نمود که با توجه به اختیار و دسترسی مدیران در بهره‌برداری از منابع مالی و غیرمالی، شایستگی‌های فردی و فنی و تخصصی آنها به صورت مستقیم و غیرمستقیم در بهره‌برداری و توسعه سازمان‌ها و پیاده‌سازی خط‌مشی‌های عمومی اثرگذار است.

از دیگر یافته‌های این پژوهش (شکل ۲) عدم رابطه معنادار تعهد سازمانی با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. یافته‌های مطالعه پراتولو و همکاران (۲۰۲۰) مؤید تأثیر مستقیم و معنادار تعهد سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. عدم معناداری تعهد سازمانی را می‌توان به مؤلفه‌های ویژگی‌های فردی، سازمانی و عوامل پیرامون سازمان منتسب نمود. در زمینه عوامل فردی اکثریت پاسخ دهندگان تعلق و علاقه‌ای به ماندن در سازمان خود نداشتند. در زمینه عوامل درون سازمانی می‌توان به چالش‌های شغلی، عدم توجه به منافع و معیشت و دریافتی‌های کارکنان اشاره نمود. در زمینه عوامل پیرامون سازمانی می‌توان به مقایسه دریافتی‌ها با سایر دستگاه‌ها و مشاغل دیگر اشاره نمود. بنابراین مجموعه عوامل ذکر شده بر تعهد سازمانی کارکنان اثرگذار است. همچنین یافته‌ها نشان داد تعهد سازمانی از طریق اثرگذاری بر صلاحیت مدیریت بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر بااهمیتی دارد. بنابراین افرادی که خود را به سازمان متعهدتر می‌دانند تلاش بیشتری در جهت ارتقای صلاحیت‌های مدیریتی دارند و در نتیجه مدیران با صلاحیت اثر معنادار و قابل توجهی بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارند.

عدم رابطه معنادار فرهنگ سازمانی با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از دیگر یافته‌های (شکل ۲) این پژوهش است. این نتایج با یافته‌های مطالعه امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹) و طاهرپورکلانتری و همکاران (۱۳۹۰) و شیک (۲۰۰۷) همسو نیست. در تفسیر این موضوع می‌توان گفت سازگاری فرهنگ سازمانی با ارزش‌ها و باورهای مرتبط با نوآوری‌ها (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد) در بخش عمومی عامل مهمی است که بر رفتار و نتایج در سازمان‌ها تأثیر می‌گذارد. تغییرات و اجرای نوآوری‌ها در سازمان‌ها اگر با ارزش‌ها و باورهای فرهنگی در تضاد باشد با مقاومت اعضای سازمان روبه‌رو خواهد. بنابراین باید فرهنگ سازمانی از حالت دستوری و غیر قابل انعطاف به سمت فرهنگ نوآورانه و انعطاف‌پذیر و متناسب با ویژگی‌ها و افق زمانی اجرای نوآوری‌ها باشد.

همچنین یافته‌های پژوهش (شکل ۲) حاکی از این است که ساختار سازمانی رابطه معناداری با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ندارد. این نتایج در امتداد یافته‌های مطالعه امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹) مبنی بر کاهش سطوح رسمیت و تمرکز ساختار سازمانی و همچنین مطالعه طاهرپور کلانتری و همکاران (۱۳۹۰) مبنی بر تأثیر ساختار سازمانی بر بودجه‌ریزی، نیست. ساختار

پیچیده و غیر انعطاف‌پذیر و تصمیم‌گیری به شدت متمرکز در سازمان‌ها از عمده‌ترین دلایل است. اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم تفویض اختیار به مدیران عملیاتی و خلاقیت و ابتکار و نوآوری است که با ساختار کنونی در سازمان‌ها تناسبی ندارد.

سازه دیگری که بر اساس یافته‌های پژوهش (شکل ۲) رابطه معناداری با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد، کنشگران اقتصادی است. در این پژوهش با توجه به شرح وظایف دستگاه‌ها در اجرای بودجه‌ریزی، سازمان برنامه و بودجه به عنوان کنشگر اقتصادی منظور شد. می‌توان این گونه تفسیر نمود که از جمله شرح وظایف سازمان برنامه و بودجه نظارت بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزشیابی عملکرد بودجه است. بنابراین وجود رابطه معنادار منطقی است. همچنین رابطه معنادار با کنشگران محیطی (با توجه به تخمین ضرایب مسیر بر اساس تحلیل معادله ساختاری شکل ۲) نشان دهنده تعامل با دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات است. با توجه به شاخص‌های بدست آمده از میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در این پژوهش انتظار می‌رود کنشگران محیطی نقش اثرگذارتری در اصلاح رویه‌های موجود داشته باشند.

عدم رابطه معنادار کنشگران محیطی با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را می‌توان به مؤثر نبودن رویه‌ها و الزامات نظارتی اعمال شده توسط دستگاه‌های نظارتی و همچنین عدم پیگیری مستمر و دقیق گزارش‌هایی که توسط عوامل مستقر در دستگاه‌های اجرایی تهیه و ارسال می‌شود، منتسب نمود. این نتایج (شکل ۲) در امتداد یافته‌های امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹) و نمازی و همکاران (۱۴۰۱) مبنی بر آثار حمایتی دولت در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیست. همچنین نبود سیستم مالی یکپارچه در زمینه تخصیص، پرداخت و نظارت و در نتیجه عدم ارتباط مؤثر و مستمر و سیستمی بین دستگاه‌های نظارتی و دستگاه‌های مجری (وزارت اقتصاد و دارایی) عمده‌ترین دلایل احتمالی مؤثر نبودن الزامات نظارتی و قانونی در زمینه اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.

رابطه مثبت و معنادار (شکل ۲) کنشگران فنی با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از دیگر یافته‌های این پژوهش است. این نتایج با یافته‌های مطالعه امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹) مبنی بر تأثیر سطح فن‌آوری اطلاعات و کیفیت سیستم بهیابایی بر مبنای فعالیت بر نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تطابق دارد. سیستم شبکه و سیستم اطلاعاتی حسابداری از ابعاد کنشگران فنی است که نقش تأثیرگذاری در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارند. اجرای حسابداری تعهدی که امکان محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و ارائه اطلاعات جامع را فراهم می‌نماید از دلایل مهم

اثرگذار بودن سیستم اطلاعاتی حسابداری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. بنابراین در این پژوهش این یافته‌ها حاصل شد که از بین ابعاد کنشگران سازمانی به جز صلاحیت مدیریت سایر ابعاد (فرهنگ سازمانی، سیستم پاداش، ساختار سازمانی، دانش مالی و تعهد سازمانی) اثر معناداری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ندارند و فرضیه اول تأیید نشد. همچنین نتایج نشان داد کنشگران محیطی (الزامات قانونی و الزامات نظارتی) اثر معناداری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ندارند و فرضیه دوم تأیید نشد. همچنین نتایج حاکی از این است که کنشگران فنی اثر معناداری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارند و فرضیه سوم تأیید شد. همچنین در رابطه با کنشگران اقتصادی نتایج بدین مضمون مستند شد که کنشگران اقتصادی (سازمان برنامه و بودجه) اثر معناداری بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد و فرضیه چهارم تأیید شد. لازم به ذکر است سایر روابط بین متغیرها (در نقش میانجی) و اثرات غیر مستقیم و کلی با توجه به اهمیت موضوع در مطالعه دیگری قابل بررسی خواهد بود.

۶. پیشنهادها

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتایج این پژوهش پیشنهاد می‌شود ۱- در این پژوهش هر یک از ابعاد کنشگران سازمانی شامل (دانش مالی سازمان، فرهنگ سازمانی تعهد سازمانی سیستم پاداش و ساختار سازمانی) اثر معناداری بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نداشتند و این یافته‌ها با توجه به وضعیت حال حاضر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و گذشت بیش از ۲۰ سال از الزام اجرای این نظام نوین بودجه‌ریزی منطقی به نظر می‌رسد لذا به مسئولین ارشد در دستگاه‌های اجرائی پیشنهاد می‌شود به جهت شفافیت و پاسخگویی و همچنین با توجه تحریم‌های موجود و نیاز مبرم به مدیریت اثربخش منابع و صرفه‌جویی در هزینه‌ها نسبت به تعدیل و اصلاح رویه‌های موجود در هر یک از ابعاد (دانش مالی سازمان، فرهنگ سازمانی، تعهد سازمانی، سیستم پاداش و ساختار سازمانی) اقدام نمایند. ۲- با عنایت به این که صلاحیت مدیریت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در این پژوهش مهم و معنادار بوده است، از این رو پیشنهاد می‌شود در انتخاب مدیران دستگاه‌های اجرایی به تخصص و تجربه مدیران در این زمینه (آشنایی با فن‌های نوین طرح‌ریزی و برنامه‌ریزی، تکنولوژی اطلاعات، مدیریت رفتار سازمانی و منابع انسانی) حساسیت و توجه بیشتری اعمال شود. ۳- با توجه به نقش مؤثر سازمان برنامه و بودجه به عنوان کنشگر اقتصادی بر مبنای

یافته این پژوهش به مسئولین سازمان برنامه و بودجه پیشنهاد می‌شود تخصیص بودجه به دستگاه-های اجرایی را منوط به اعمال دستورالعمل‌ها و رعایت فرآیندهای مربوط به اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نمایند و بر مبنای درصد پیشرفت بودجه تخصیص یابد. ۴- با توجه به مهم و معنادار بودن سیستم‌های اطلاعاتی به عنوان کنشگر فنی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیشنهاد می‌شود به مدیران دستگاه‌های اجرایی توجه و نظارت و تدابیر بیشتری در زمینه استقرار سیستم حسابداری تعهدی و نرم افزارهای محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و گزارش‌گیری رویدادهای مالی اعمال نمایند.

برای پژوهش‌های آتی با توجه به نتایج این پژوهش و کمک به اجرایی شدن بهتر و سریع‌تر نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و غنی‌تر، پیشنهاد می‌شود در سطح ملی و سایر استان‌ها در جهت شناسایی دقیق‌تر کنشگران مؤثر این پژوهش انجام شود.

این پژوهش با محدودیت‌هایی نیز همراه بوده است از جمله دسترسی به داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه و عدم همکاری بعضی دستگاه‌ها و عدم انگیزه و همکاری و مشارکت افراد مؤثر در اجرای بودجه‌ریزی از مهم‌ترین محدودیت‌های این پژوهش بوده است.

یادداشت‌ها

- | | |
|---|------------------------------|
| 1. Zemrani | 2. Mauro, Cinquini & Sinervo |
| 3. Performance based Budgeting | 4. Macnab & Mitchell |
| 5. De Vries, Bekkers & Tummers | 6. Greiling |
| 7. Caiden & Caiden | 8. Hoover Commission |
| 9. Yazdifar, Wickramasinghe, Nasserri & Alam | |
| 10. Cinquini & Mitchell | 11. Strategic planning |
| 12. Expense analysis | 13. Performance management |
| 14. Melkers & Willoughby | 15. Surianti & Dalimunthe |
| 16. Desouza Amaral, Arajode souza junior, Dasilva Bandeira & Luizreis | |
| 17. Hooze & Hansen | 18. Elder-Vass |
| 19. Wang | 20. Banitalebi |
| 21. Lasch | 22. Oconnell & Delange |
| 23. Amirkhani, Aghaz & Sheikh | 24. Shick |
| 25. Umobong & Bele-Egberi | 26. Hurt |
| 27. Ho | 28. Worrell, Wask & Johnston |
| 29. Hoek | 30. Redburn, Shea & Buss |
| 31. Alsharari | 32. Hijal-Moghrabi |
| 33. Aleksandrov, Bourmistrov & Grossi | 34. Viapiana |
| 35. Oyewo | |

36. Adhikari, Kuruppu, Ouda, Grossi & Ambalangodage
 37. Gosselin & Journeault
 39. Srivastava, Kumar & Kumar
 38. Wu
 40. Heckerman, Mamdani & Wellman

منابع

الف. فارسی

- آذر، عادل؛ زاهدی، شمس‌السادات؛ امیرخانی، طیبه. (۱۳۸۹). طراحی مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد پویایی سیستم، *فصلنامه علوم مدیریت ایران*، ۵ (۱۸): ۵۳-۲۹.
- اخباری، مریم‌السادات؛ عریضی، حمیدرضا؛ قاسمی، وحید؛ نوری، ابوالقاسم. (۱۳۹۱). رابطه میان پنج شکل تعهد کاری و میل به ماندن و قصد ترک خدمت در میان کارکنان پالایشگاه نفت، *روانشناسی*، ۱۶ (۲): ۱۷۶-۱۹۲.
- اسعدی، محمود؛ هادی پیکانی، مهربان؛ رشیدپور، علی. (۱۳۹۶). الگوئی برای اجرای اثربخشی خط‌مشی‌های عمومی در وزارت امور اقتصادی و دارائی (مطالعه موردی: گمرگ جمهوری اسلامی ایران)، *مدیریت دولتی*، ۹ (۴): ۶۱۴-۵۹۱.
- اسماعیلی‌کیا، غریبه؛ سبزعلی‌پور، فرشاد؛ باقری، منظر و امیدی، مهدی. (۱۴۰۰). بررسی اثرات تحولات حسابداری بخش عمومی بر هویت حسابداران بخش عمومی با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۷۲ (۱۸): ۱۶۸-۱۳۹.
- الوانی، سید مهدی؛ غریبی یامچی، حمیده؛ نیک‌مرام، سحر و احمدی زهرانی، مریم. (۱۳۹۰). تبیین الگوی اثربخش تشویق کارکنان بخش عمومی با رویکرد کل نگرانه به پاداش، *مطالعات مدیریت بهبود و تحول*، ۱۸ (۶۴): ۱۷-۱.
- باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۷). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات. *حسابداری مدیریت*، ۱۱ (۳۸): ۱۳۸-۱۲۷.
- باباجانی، جعفر؛ اوستا، سهراب. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه‌یافته (مطالعه موردی کشور کانادا)، *حسابداری دولتی*، ۲ (۱): ۱۶-۷.
- باباجانی، جعفر و رسولی، مهدی. (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. *پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی*، ۱۱ (۱): ۵۱-۳۳.
- باباجانی، جعفر؛ صاحبقرانی، امیر عباس. (۱۳۹۹). فراز و فرود استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در

ایران و بررسی تطبیقی کشور هلند، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰ (۱): ۴۶-۲۴. باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران، *مطالعات تجربی حسابداری*، ۱۱ (۳۷): ۳۷-۱.

باقری، مسلم؛ تولایی، روح‌الله. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر تعهد سازمانی بر عملکرد سازمان‌ها، دو *ماهنامه توسعه انسانی پلیس*، ۷ (۳): ۹۶-۷۳.

بهادری، مریم؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ رنجبر، محمدحسین؛ برخوردار احمدی، مهناز. (۱۳۹۹). ارائه مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شرایط عدم قطعیت با رویکرد حل یک طبقه‌بندی خاص از مسأله برنامه‌ریزی خطی فازی (مطالعه موردی شرکت گاز استان هرمزگان). *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۲۰ (۸۱): ۳۹۰-۳۵۶.

پیفه، احمد؛ زارعی، حمید؛ جعفری جم، حسین. (۱۳۹۵). آیا شاخص‌های فرهنگ ملی هافستد بر بودجه‌بندی بخش عمومی تأثیر گذار است؟. *حسابداری دولتی*، ۳ (۱): ۳۶-۲۱. پیفه، احمد؛ ریگی، رخسانه؛ زارعی، حمیدوصوفی، فریده. (۱۳۹۸). بررسی اثربخش اجرای طرح پرداخت مبتنی بر عملکرد در دانشگاه‌های علوم پزشکی استان سیستان و بلوچستان، *حسابداری سلامت*، ۱۱ (۱): ۸۸-۷۰.

پورزمانی، زهرا و صدرمغانی، محسن. (۱۳۹۳). موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران. *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۱): ۳۰-۲۲. پورغفار، جواد؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ زینالی، مهدی؛ مهرانی، ساسان. (۱۴۰۱). الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارش‌گری مالی به هنگام در بخش عمومی ایران، *حسابداری دولتی*، ۸ (۲): ۳۶-۲۱.

تولائی، روح‌الله؛ سلگی، محمد؛ نظری، محمدرضا. (۱۳۹۹). بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. *فصلنامه پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی*، ۱ (۳): ۱۰۷-۷۳.

جعفرنیا، زهرا و جاهد، حسینعلی. (۱۳۹۴). شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصاد و دارایی، *مجله اقتصادی*، ۳ و ۴: ۴۰-۲۵.

رضایی، غلامرضا؛ زراعتگری، رامین و تقی زاده، رضا. (۱۴۰۰). بررسی آثار پاسخگویی سازمانهای بخش عمومی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد آنها، *پیشرفت‌های*

حسابداری، ۱۳(۲): ۱۵۵-۱۲۳.

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان تهران. (۱۳۹۷). *استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ادارات کل استانی سراسر کشور*. دبیرخانه استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استان-ها.

صدر حقیقی، خسرو و قدرتی، مهدی. (۱۳۹۰). بررسی نقش فرهنگ سازمانی در فرآیند تحول از نظام بودجه‌ریزی سنتی به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان آموزش و پرورش استان آذربایجان غربی. *فصلنامه فروغ تدبیر*، (۱۸): ۵-۲.

صفرزاده بندری، محمدحسین؛ جودکی چگنی. (۱۴۰۰). حسابداری منافع اجتماعی در بخش عمومی، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱ (۲): ۱۲۲-۱۰۳.

طاهری‌پور کلانتری، حبیب‌الله؛ دانش‌فرد، کریم‌الله؛ رضائی دزکی، فرهاد. (۱۳۹۰). شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمان‌های دولتی، *فصلنامه برنامه و بودجه*، ۲ (۱۶): ۵۶-۳۱.

عزیزی، صدیقه و جوکار، حسین. (۱۴۰۱). بررسی سطح کیفی اطلاعات پس از پیاده‌سازی استانداردها و استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر اساس چرخه تأمین گزارشگری مالی، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۴(۱): ۲۳۸-۲۱۳.

کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین؛ جمشیدی کلانتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگوئی در بخش عمومی. *حسابداری دولتی*، ۱ (۳): ۸۰-۶۹.

کردستانی، غلامرضا؛ ایرانشاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). بررسی عوامل مؤثر به بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، *مجله دانش حسابرسی*، شماره ۳۵: ۲۱-۱۰.

ملکی، جلال؛ نظری‌پور، محمد؛ امینی، پیمان. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴ (۱۰): ۷۹-۵۹.

مهدوی، غلامحسین؛ ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۴). رابطه اخلاقیات با تعهدات سازمانی و حرفه‌ای حسابداران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات درمانی. *حسابداری سلامت*، ۲ (۱۲): ۱۰۳-۸۷.

مهرانی، ساسان؛ اکرمی، سید رحمت‌الله؛ خدابخشی، نجمه؛ جباری، مهرداد. (۱۳۹۷). بازنگری در نقش ذی‌حسابان در دستگاه‌های اجرائی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، *حسابداری دولتی*، ۵ (۱): ۲۰-۹.

نمازی، محمد و رجب‌دردی، حسین. (۱۳۹۸). آزمون کاربردی الگوی توسعه پایدار اخلاق حسابداری یا حرفه با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۳(۱۱): ۱-۲۵.

نمازی، محمد؛ رضائی، غلامرضا. (۱۳۹۶). مدل‌بندی نقش واسطه‌ای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، انگیزش و تعهد سازمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و ایجاد مزاد بودجه‌ای مدیران خدمات درمانی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶ (۲۴): ۱۳۳-۱۱۳.

نمازی، محمد؛ کرشاهی خبیصی، بهنام. (۱۴۰۰). نقش واسطه‌ای فن‌های حسابداری مدیریت بر رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی شرکت‌های تولیدی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰ (۳۸): ۴۵-۶۶.

نمازی، محمد؛ ناظمی، امین، نمازی، نویدرضا و مؤذنی، اسماعیل. (۱۴۰۱). توسعه الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی و کنترل عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایران با استفاده از ارزیابی متوازن، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، آماده انتشار.

هومن، حیدرعلی (۱۳۹۳). مدل‌یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل، چاپ ۶، انتشارات سمت: تهران.

ب. انگلیسی

Adhikari P, Kuruppu C, Ouda, H. Grossi, G & Ambalangodage, D. (2021). Unintended Consequences Inimplementing Publicsector Accountingreforms in Emergingeconomies: Evidencefrom Egypt, *Nepand Sri Lankaal*, 87(4) 870–887.

Aleksandrov, E. Bourmistrov, A. & Grossi, G. (2020), Performance Budgeting as a Creative Distraction of Accountability Relations in One Russian Municipality, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10 (3): 399-424.

Alsharari, N.M. (2016). The Diffusion of Accounting Innovations in the New Public Sectoras Influenced by IMF Reforms: Actor-Network Theory. *International Journal of Actor-Network Theory and Technological Innovation*, 8 (4): 26-51.

Amirkhani, T. Aghaz, A. & Sheikh, A. (2019). An Implementation Model of Performance-Based Budgeting: Evidence from the Iranian Healthcare Sector. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 69(2): 382-404.

- Banitalebi, B., Rahnamay Roodposhti, F., Nikomaram, H. & Talebnia, Gh. (2015). Clarifying the Role of Actor Network Theory (ANT) for the Accounting of Information System in Iran. *Technological Advances of Engineering Sciences*, 36(4): 2203-2213.
- Caiden, E. & Caiden, J. (1998). Approaches and Guidelines for Monitoring, Measuring and Evaluating Performance in Public Sector Programs. *Korean Review of Public Administration*, 3(2): 7-42.
- Cinquini, L. & Mitchell, F. (2005). Success in Management Accounting: Lessons from the Activity-Based Costing/Management Experience. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 1(1): 63-78.
- Chin, W. W. 1988. The partial least Squares Approach to Structuralequation Modeling in G.A. Macrolides. (Ed.). Modern methods for businessresearch, Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah, New Jersey.
- Damanpour, F. & Schneider, M. (2006). Phases of the Adoption of Innovation in Organizations: Effects of Environment, Organization and Top Managers. *British Journal of Management*, 17 (3), 215-236.
- Desouza Amaral, T. Arajode souza junior, A, Dasilva Bandeira, R. & Luizreis, D. (2020). Using the ABC Costing System-Activity-Based Costing to Calculate Costs in the Public Sector, *International Journal for Innovation Education and Research*, 8(7): 188-202.
- De Vries H, Bekkers V and Tummers L (2016) Innovation in the Public sector: A Systematic Review and Future Research Agenda. *Public Administration* 94(1): 146-166.
- Elder-Vass, D. (2019). Actor-Network Theory. SAGE Encyclopedia of Research Methods Press. Loughborough University. Retrieved from <https://dspace.lboro.ac.uk/2134/27615>.
- Erkutlu, V. H., Tanç, G., and Koçyiğit, C. (2017). *The Factors Used to Create Performance-Based Budgeting: A Research on Turkey*, Accounting and Corporate Reporting - Today and Tomorrow, 297-313. Intechopen Publishing.
- Gosselin, M., and Journeault, M. (2022) The Implementation of Activity-Based Costing by a localgovernment: An Actor-Networktheory and Trial of Strength Perspective, 19 (1), 18-44.
- Greiling, D. (2005). Performance Measurement in the Public Sector: The German Experience *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(7): 551-567.

- Heckerman, D., Mamdani, A., & Wellman, M. P. (1995). Real-World Applications of Bayesian Networks. *Communications of the ACM*, 38 (3), 24-26.
- Hijal-Moghrabi, I. (2017). The Current Practice of Performance-Based Budgeting in the Largest U. S. Cities: An Innovation Theory Perspective. *Journal of Public Performance and Management a Review*, 40 (4), 652-675.
- Ho, A. T. (2018). From Performance Budgeting to Performance Budget Management: Theory and Practice, *Public Administration Review*, 78(5): 748-758.
- Hoek, P. V. D. M. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in The Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting and Finance*, 25(1): 32-45.
- Hooze'e, S. & Hansen, S. (2018). A Comparison of Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research*, 30(1): 143-167.
- Hurt, R.L. (2008), Accounting Information System, Basic Concepts and Current Issues, *McGrawHill*: 3.
- Jeacle, I. (2017). The Popular Pursuit of DIY: Exploring the Role of Calculative Technologies in an Actor Network, *Management Accounting Research*, (35): 99-109.
- Lasch, O. (2018). An Actor-Network Perspective on Business Models. *Journal of Long Range Planning*. 52(3):406-426
- Leithe, J. L. (1997). Implementing Performance Measurement in Government: Illustrations and Resources, Chicago, IL: Government Finance Officers Association.
- Leth, M., Jakobsen, F. and Pallesen, T. (2017), Performance Budgeting in Practice: The Case of Danish Hospital Management, *Public Organization Review*, 17(2): 255-273.
- Macnab, A. and Mitchell, F. (2014), Outcome Budgeting in The Public Sector: Challenges and Solutions. An Exploratory Empirical Study, In World Congress of Accountants.
- Martin, L. L. (2002). Budgeting for Outcomes. In A. Khan & B. Hildreth (Eds.), *Budget Theory in The Public Sector*: 246-260.
- Mauro, S. Cinquini, L. & Sinervo, L. (2018). Actors' Dynamics Towards Performance- Based Budgeting: A Mix of Change and Stability?

- Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31 (2): 158-177.
- Melkers, J. E. & Willoughby, K. G. (2001). Budgeters' views of State Performance-Budgeting Systems: Distinctions across Branches. *Public Administration Review*, 61 (1), 54-64.
- Meyer, J. P. & Allen, N. J. (1991). A Three-Component Conceptualization of Organizational Commitment, *Human Resource Management Review*, 1(1): 61-89.
- Oconnell, B. & Delange, P. (2014). Understanding the Application of Actor-Network Theory in Process of Accounting Change. Working Paper.
- OECD. 2014. Budgeting Practices and Procedures in OECD Countries. Paris: OECD Publishing.
- Oyewo, B. (2021), Do Innovation Attributes Really Drive the Diffusion of Management Accounting Innovations? Examination of Factors Determining Usage Intensity of Strategic Management Accounting, *Journal of Applied Accounting Research*, 22 (3): 507-538.
- Pratolo, S., Sofyani, H. & Anwar, M. (2020). Performance-based Budgeting Implementation in higher Education Institutions: Determinants and Impact on Quality, *Cogent Business & Management*, 7, 1-22.
- Redburn, F.S. Shea, R.J. & Buss, T.F. (2007). Performance Management and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience, ME Sharpe, New York, NY.
- Srivastava, A. Kumar, N. & Kumar, p. (2015). Bayesian Analysis of Working Capital Management on Corporate Profitability: Evidence from India, *Journal of Economic Studies*, 44(4): 568-584.
- Shick, A. (2007). Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools? *OECD Journal on Budgeting*, 7(2):109-138
- Schick, A. (2014). The Metamorphoses of Performance Budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 13, 4, 79.
- Surianti, M. & Dalimunthe, A.R. (2017). The Implementation of Performance Based Budgeting in Public Sector (Indonesia Case: A Literature Review, *International Journal of Developing and Emerging Economies*, 5(2): 52-67.
- Viapiana, F. (2020). A Performance-Based Budget in the Judiciary: Allocation of Resource and Performance Variability in First Instance Courts. An Analysis of Three Case Studies, *Journal of Public*

- Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31 (4): 1-30.
- Umobong, A. A. & Bele-Egberi, A. (2019). Performance Based Compensation and Firm Value of Commercial Banks in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(10):191-176.
- Wang, X. (1999), Conditions to Implement Outcome-Oriented Performance Budgeting: Some Empirical Evidence, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 11(4): 533-552.
- Wildavsky, A. (1964). Political Implication of Budgetary Reform. *Public Administration Review*, 21(4) 183-190.
- Worrell, j. Wask, M. & Johnston, A. (2013). Social Network Analysis in Accounting Information Systems Research, *Journal of International Accounting Information Systems*, 14 (2): 127-137.
- Wu, W.W. (2010). Linking Bayesian Networks and PLS Path Modeling for Causalanalysis. *Expert Systems with Applications*, 37(1): 134-139.
- Yamamoto, K. (1999). Accounting System Reform in Japanese local Governments. *Financial Accountability & Management*. 15(3): 291-307.
- Yazdifar, H. Askarany, D. Wickramasinghe, D. Nasser, A. & Alam, Md A. (2019). The Diffusion of Management Accounting Innovations in Dependent (Subsidiary) Organizations and MNCs. *The International Journal of Accounting*, 54(1): 1-42
- Zemrani, A. (2019). Budgeting in The United States: From Theory to Practice Using Higher Education. In: de Vries, M., Nemeč, J., Špaček, D. (eds) *Performance-Based Budgeting in the Public Sector. Governance and Public Management*. Palgrave Macmillan, Cham.