

## بررسی تجربی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و میزان حساسیت عملکرد نسبت به پاداش مدیر اجرایی

دکتر عادل شاه ولی زاده

عضو هیات علمی گروه حسابداری، واحد اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل، ایران.

a.shahvalizadeh@gmail.com

نگار فومن اجیرلو

کارشناس ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی غیردولتی مقدس اردبیلی، اردبیل، ایران. (نویسنده مسئول)

negar.fouman@yahoo.com

شماره ۳۱/ پاییز ۱۳۹۹ (جلد سوم) / صص ۱۳۷-۱۵۴  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

### چکیده

از آنجا که به کارگیری بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در ارتقای سطح مسئولیت پاسخ گویی و تحقق اهداف گزارشگری مالی سهم مهمی دارد، لذا در این تحقیق، تأثیر به کارگیری بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل را مورد مطالعه قرار می دهیم. این تحقیق در سال ۱۳۹۹ انجام گرفت و از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت پژوهشی می باشد. نوع داده ها کیفی است و اطلاعات به صورت واقعی از طریق تکثیر دو پرسشنامه پژوهش گر ساخته می باشد. تجزیه و تحلیل داده ها در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی انجام گرفته است. در آمار توصیفی شاخص های مرکزی میانگین، انحراف معیار، آزمون t، نمودار و در بخش آمار استنباطی از مدل خطی ساده برای تجزیه و تحلیل داده ها و برای استخراج نتایج از نرم افزارهای SPSS#۲۳ استفاده شده است. مطالعه حاضر نشان می دهد که به کارگیری بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل تأثیر مثبت و معنی داری دارد.

**واژگان کلیدی:** بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، کیفیت گزارشگری مالی، سازمان تأمین اجتماعی.

### مقدمه

صورت های مالی سالانه (صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی، صورت گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، صورت مقایسه بودجه و عملکرد و یادداشت های توضیحی همراه صورت های مالی) و صورت جریان وجوه نقد که ارائه صورت جریان وجوه نقد اختیاری می باشد، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را در بخش عمومی تشکیل می دهند (استاندارد حسابداری بخش عمومی، شماره ۱). گزارشگری مالی منبع اطلاعاتی است که توسط سازمان ها و شرکت ها ارائه می شود. افزایش کیفیت گزارشگری مالی ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخ گویی به نیازهای جامعه است. برای کیفیت گزارشگری مالی تعریفی که همگان نسبت به آن اتفاق نظر داشته باشند، وجود ندارد؛ زیرا مفهومی چند بُعدی دارد (امیرآزاد، برادران حسن زاده، محمدی و همکاران، ۱۳۹۷). هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱</sup> در بیانیه مفهومی شماره دو استدلال می کند که کیفیت بر حسب اهداف کلی گزارشگری مالی، یعنی فراهم کردن اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان جهت تصمیم های سرمایه گذاری، اعطای اعتبار و مانند آن و سپس ویژگی های کیفی لازم برای تأمین اهداف

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board

بیان شده تعریف می‌نماید (پیری، دیدار و خدایاریگانه، ۱۳۹۳). ویژگی‌های کیفی موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی و درون‌سازمانی در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد مورد نظر مفید واقع شود. برخی خصوصیات کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود (پیوست استاندارد حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی).

بودجه<sup>۲</sup>، برنامه‌ای برای فعالیت‌های آینده است؛ فرآیندی که اطلاعات را به تصمیم تبدیل می‌کند (سعیدی، ۱۳۸۸). مهم‌ترین ابزاری که مدیریت هر سازمان برای برنامه‌ریزی استفاده می‌کند، بودجه است. سندی که مدیر را در کنترل سلامت مالی سازمان کمک می‌کند، بودجه‌ریزی نام دارد. بودجه به صورت اعداد و ارقام می‌باشد و این عامل مدیران را به برنامه‌ریزی دقیق وادار می‌کند. بودجه معمولاً برای کل سازمان تنظیم و هماهنگ‌کننده برنامه‌های سازمان به شمار می‌آید (ایرج‌پور و ترابی‌نیا، ۱۳۹۲). بودجه‌بندی انواع و روش‌های مختلفی دارد و سازمان‌ها همواره به دنبال دقیق‌ترین و مناسب‌ترین نوع آن هستند تا از طریق آن بتوانند به بهترین شکل از عهده مسئولیت پاسخ‌گویی برآیند. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، از مهم‌ترین روش‌های پذیرفته شده‌ای است که از طریق پاسخ‌گویی عملیاتی منجر به رشد، تقویت و دقیق‌تر شدن بودجه و در نتیجه توسعه اقتصادی می‌شود (محمدیان و مهتری، ۱۳۹۲). بنابه الزامات قانونی از قبیل ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه و نیز قوانین بودجه سالانه و ماده ۱ قانون برنامه و بودجه و بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵، سازمان‌ها موظف به تهیه و تدوین بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، که به عنوان روش بودجه‌ریزی در ایران به صورت رسمی به کار برده می‌شود. بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل صرفه‌جویی، اثربخشی، کارایی و شفافیت را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه کرده است. اختصاص هدفمند اعتبار به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع؛ موجب پاسخ‌گویی آسان‌تر می‌شود (خدمی‌پور و زینالی، ۱۳۸۶).

صاحب‌نظرانی هستند که حسابداری و مسئولیت پاسخ‌گویی را دو مفهوم تفکیک‌ناپذیر و دو روی یک سکه بیان می‌کنند، هر چند که معنی متفاوت دارند. سیستم حسابداری با تکامل و تغییر روش‌های بودجه‌ریزی تغییر کرده که این خود گام مؤثر در افزایش کارایی و اثربخشی گزارش‌های مالی ارائه شده می‌باشد. گزارشگری مالی با کیفیت عدم تقارن اطلاعاتی و ناکارایی بازارهای موجود را کاهش می‌دهد و نیز منجر به برنامه‌های دقیق در سازمان‌ها می‌شود. سازمان تأمین اجتماعی یک نهاد عمومی است از بودجه دولت که از طریق منابع طبیعی مانند درآمد گاز و نفت و مالیات که مردم پرداخت می‌کنند، اعتبار دریافت می‌کند به موجب این امر مسئولیت پاسخ‌گویی در مقابل ذینفعان خود دارد؛ که منابع دریافتی در کجا مصرف شده و این کار را با ارائه گزارش مالی به خارج از سازمان عملی می‌کنند و از سال ۱۳۹۴ ملزم به رعایت استاندارد بخش عمومی هستند. بنابراین در همین راستا این تحقیق در راستای پاسخ به این سوال می‌باشد که به‌کارگیری سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی در سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل چه تأثیری دارد؟

### تعریف مفهومی متغیرها

ردیف	عنوان متغیر	ماهیت	نوع نقش	مقیاس سنجش	واحد اندازه‌گیری
۱	بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	کیفی	مستقل	رتبه‌ای	پرسشنامه
۲	بهبود کیفیت گزارشگری مالی	کیفی	وابسته	رتبه‌ای	پرسشنامه

<sup>2</sup> Budget

**بهبود کیفیت گزارشگری مالی:** کیفیت، ارزش گزارشگری مالی را تعیین می‌کند بنابراین مفید بودن و قابلیت استفاده از جنبه‌های کیفیت اطلاعات می‌باشد کیفیت گزارشگر مالی شامل بخش‌هایی از قبیل افشای معاملات، اطلاعاتی در زمینه انتخاب و کاربرد رویه‌های حسابداری و ارائه اطلاعاتی جهت قضاوت و تصمیم‌گیری را نشان می‌دهد بنابراین مفهومی چند بعدی دارد و تعریف مشخصی برای آن وجود ندارد. به تحقیقات وانگ و استرانگ (۱۹۹۶)، واند و وانگ (۱۹۹۶)، شاتکس و دارک (۱۹۹۶) و کان (۱۹۹۷) اشاره کرد (آقایی، انواری رستمی، احمدیان و همکاران، ۱۳۹۲).

طبق تعریف مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که دستیابی به پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. برخی ویژگی‌های کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود. در اینجا به دلیل ارتباط موضوعی با تحقیق تنها به ویژگی‌های مربوط به نحوه ارائه اطلاعات و به‌موقع بودن اطلاعات مطالعه می‌شود (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن است. در صورتی که اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، ولی قابل مقایسه و قابل فهم نباشد دچار محدودیت خواهد بود، که به این دلیل مفید نیست. مفید بودن اطلاعات به قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن و به‌موقع بودن بستگی دارد. که به شرح زیر توضیح داده می‌شوند.

قابل مقایسه بودن: برای دستیابی به قابل مقایسه بودن دو خصوصیت ثبات‌رویه و افشائیات لازم است. ثبات رویه، اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری که باید از یک دوره به دوره بعد با ثبات انجام گیرد و نیز هماهنگی رویه توسط واحدهای مختلف حفظ شود. افشائیات، رویه‌های حسابداری بکار رفته در تهیه صورت‌های مالی و همچنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه‌ها و اثرات چنین تغییراتی می‌باشد (نوروش، مهرانی، کرمی و همکاران، ۱۳۹۴). قابلیت مقایسه را نباید با یکنواختی اشتباه گرفت. اطلاعات زمانی قابل مقایسه است که بتواند شباهت‌ها و تفاوت‌های بین واحدها را نشان دهد.

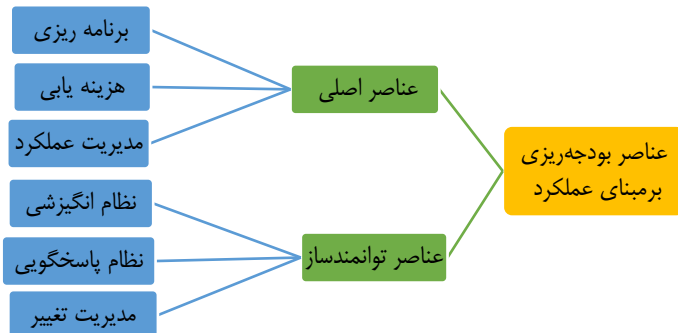
قابل فهم بودن: قابل فهم بودن متشکل از ادغام، طبقه‌بندی اطلاعات و توان استفاده‌کننده‌است. معاملات و رویدادها، با فرآیند ادغام که متضمن عمل تفسیر و ساده‌سازی اطلاعات است، در قالب کلمات و اعداد نسبتاً محدودی در صورت‌های مالی ارائه می‌شوند. برای آسان بودن عمل تجزیه و تحلیل، طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی به نحوی انجام می‌شود که اقلام با ماهیت یکسان یا نقش مشابه با هم نمایش یابند و از اقلام غیرمشابه تمییز داده شوند. توان استفاده‌کننده، صورت‌های مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلفی که دانش و معلومات متفاوت از فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری دارند، تهیه می‌شود. فرض بر این است که استفاده‌کنندگان از آگاهی معقولی برخوردار هستند و اطلاعات پیچیده نباید حذف شوند بلکه در حد امکان بگونه‌ای ساده ارائه شوند (نوروش، مهرانی، کرمی و همکاران، ۱۳۹۴).

به‌موقع بودن: به‌موقع بودن به این معنی است که قبل از اینکه سودمندی اطلاعات در جهت مقاصد پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری از بین برود، این اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. دسترسی به‌موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیمات ارتقا بخشد. برخی از اقلام ممکن است تا بعد از تاریخ گزارشگری همچنان به‌موقع تلقی شود. به عنوان مثال، ممکن است در راستای اهداف پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری، استفاده‌کنندگان نیازمند ارزیابی روندهای موجود در عملکرد ارائه خدمات و عملکرد مالی و انطباق آن با بودجه چند دوره گزارشگری باشند (مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی).

**بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد:** بر اساس تعریف صندوق بین‌المللی پول<sup>۳</sup>، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از: روش‌ها و ساز و کارهایی که ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه‌های اجرایی را با خروجی‌ها و پیامدهای

<sup>3</sup> IMF

آن‌ها از طریق بکارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می‌سازد. سه عنصر اصلی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قابل توجه عبارتند از: برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی، مدیریت عملکرد که علاوه بر این سه عنصر عناصر توانمندساز معروف هستند که عبارتند از: نظام انگیزشی، نظام پاسخگویی و مدیریت تغییر<sup>۴</sup>. که به شرح زیر بیان می‌شود:



### نمودار (۱): عناصر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

۱- برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: برنامه‌ استراتژیک با توجه به نوع و هدف برنامه شامل تعیین فعالیت‌ها، وظایف و همچنین بودجه‌ مورد نیاز برای اجرا خواهد بود. از زمانی که اجرای استراتژی به تخصیص منابع مالی نیاز پیدا کرد، بودجه‌ریزی با برنامه‌ریزی استراتژیک ارزیابی میزان پیشرفت سازمان و اهداف بلندمدت و کوتاه‌مدت آن، پیامد برنامه به سمت هدف‌های مشخص بر مبنای عملکرد را بر عهده می‌گیرد (ابویی‌اردکان، کاظمی و حسینی، ۱۳۹۶). می‌توان گفت که برنامه‌ریزی یک ابتدا و انتهای تعیین شده ندارد بلکه یک فرآیند دائمی و پیوسته که منعکس‌کننده تغییرات و نیز مستلزم آگاهی از فرصت‌ها و تهدیدهای آتی و پیش‌بینی شیوه مواجهه با آن‌ها است. می‌تواند بلندمدت، میان‌مدت یا کوتاه‌مدت باشد.

۲- هزینه‌یابی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: مراحل بدست آوردن بهای تمام شده کالا یا خدمات را هزینه‌یابی گویند. نیاز به اطلاعات عملیاتی درباره هزینه‌ها، مقدمه ظهور سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را فراهم ساخته که دو دیدگاه اساسی دارد؛ دیدگاه نخست بیان‌کننده تخصیص هزینه‌ها از منابع به فعالیت‌ها و از فعالیت‌ها به اهداف هزینه (شامل مشتریان و محصولات) است. دیدگاه دوم پاسخ‌گوی نیاز سازمان به اطلاعاتی درباره عوامل مؤثر بر فعالیت‌ها است. بنابراین می‌توان گفت هزینه‌یابی اساس و مکمل نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد و مدیریت استراتژیک هزینه‌ها است. سیستم‌های سنتی پاسخ‌گوی نیاز مدیران نبود (ابویی‌اردکان، کاظمی و حسینی، ۱۳۹۶).

۳- مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: منظور از عملکرد؛ اهداف و مهارت‌های سازمانی و رفتارهایی که به مدیران برای نظم‌دهی به منابع و سیستم کمک می‌کند در جهت تحقق، بررسی، اولویت‌بندی، کنترل و کیفیت اجرای برنامه‌ها می‌باشد. برخی از صاحب‌نظران عملکرد را مترادف با رفتار دانسته و عملکرد را نتیجه یک عمل نمی‌دانند؛ رفتارهایی که تحت کنترل یک شخص است ارزیابی شده و تشویق و تنبیه می‌شود (شرافت، خائف‌الهی، قلی‌پور و همکاران، ۱۳۹۷). مدیریت عملکرد با ریشه‌یابی و تحلیل رفتارهای نیروی انسانی سازمان جهت مطلوب و نامطلوب بودن عملکردشان و نیز یک فرآیند ساختار یافته برای بهبود یک سازمان می‌توان تعریف کرد (دهقانان، ناصحی‌فر، بامدادصوفی، و همکاران، ۱۳۹۷).

۴- نظام انگیزشی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: در روند بودجه‌ریزی دو بعد تکنیکی و رفتاری وجود دارد که توجه به آن‌ها برای رسیدن به اهداف سازمان خیلی مهم است. بعد تکنیکی همان محاسبات ریاضی و بعد رفتاری استفاده از

<sup>۴</sup> دستور العمل اجرایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (سازمان برنامه و بودجه کشور)

نیروی انسانی که برای رسیدن به هدف تأکید دارند که بخش جدایی ناپذیر از این فرایند می باشد. که فرهنگ سازمانی و نگرش نسبت به کارکنان و رویکرد مدیریتی در هر سازمان تعیین کننده این امر می باشد (ابویی اردکان، کاظمی و حسینی، ۱۳۹۶). نظام انگیزشی؛ تهدید، تحریک، هدایت، حمایت برای دستیابی به یک هدف خاص می باشد. بی- تفاوتی کارکنان و نبود تعهد آنان نسبت به مشکلات سازمان یک مشکل اساسی برای مدیریت می باشد (جوانمرد، جزنی، الوانی و همکاران، ۱۳۹۸).

۵- نظام پاسخ گویی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد: مسئولیت پاسخ گویی بر ارکانی نظیر حق دانستن حقایق و حق پاسخ خواهی برای مردم استوار است. در این فرایند، گروه اول پاسخ خواه (مردم) و گروه دوم پاسخ گو (دولت یا نهاد) می باشند و رابطه بین آن ها بر مبنای حق و الزام استوار است که به رابطه مسئولیت پاسخ گویی موسوم شده است (باباجانی، ۱۳۹۷). بودجه ریزی، گزارشگری مالی، گزارشگری عملکرد، حسابداری، حسابرسی، قضاوت، برنامه ریزی، اقدام راهبردی، تقارن اطلاعاتی را شامل می باشد که این سیستم های فعال از اجزای مرتبط به هم تشکیل شده اند و خودشان نیز از خرده سیستم های نظام پاسخ گویی می باشند. که در تعامل با سایر سیستم ها، به نظام پاسخ گویی در یک سازمان اجتماعی کمک می کند (باباجانی، آذر و معیری، ۱۳۹۲).

۶- مدیریت تغییر در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد: سازمان ها در محیطی فعالیت دارند که نظارت، اولویت های سیاسی، قدرت مشترک، منافع متفاوت و برابری مشخصه آن می باشد. محیط خارج از یک سازمان بر رفتار مدیران درون- سازمان تأثیر دارد و پیچیدگی محیط سازمان ها به تعداد عوامل محیطی که سازمان به آن وابسته است تعیین می گردد. سازمان ها اغلب برای کاهش هزینه ها و بهتر شدن کیفیت ارائه خدمات و افزایش بهره وری تلاش می کنند، یکی از شرط های اصلی تغییر بر خوداری از نیروی متخصص و آگاه که به وظایف خود به خوبی عمل کنند (شیخ، آبیانی اصفهانی و لطفی، ۱۳۹۸). با تغییر در مدیریت سنتی بودجه می توان این رویکرد؛ با دادن اطمینان و اختیار بیشتر به مدیران و واحدهای اجرایی و تأکید بر واحد اجرایی جهت بهبود مداوم در نتایج برنامه ها و حذف دوباره کاری ها را اعمال کرد (ابویی اردکان، کاظمی و حسینی، ۱۳۹۶).

### پیشینه پژوهش

وکیلیان آغوی، مرادی، صالحی و همکاران (۱۳۹۸)، رابطه دیدگاه متخصصین در خصوص کنترل های داخلی کوزو (۲۰۱۳) با کیفیت گزارشگری مالی را مورد مطالعه قرار داده اند. که هدف آن ها تعیین تأثیر کنترل داخلی کوزو (۲۰۱۳) و دیدگاه متخصصین مسئول طراحی و استقرار کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد. این تحقیق از نوع کاربردی و توصیفی پیمایشی که با پرسشنامه طیف لیکر حاوی ۷۷ سوال با روش نمونه گیری تصادفی و بین ۴۳۱ نفر که گروهی از متخصصین طراحی و استقرار و گروهی از متخصصین کنترل داخلی توزیع شده و با مدل معادلات ساختاری به روش تحلیل عاملی تأییدی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. که نتایج نشان می دهد رابطه مثبت و معنی داری بین آن ها وجود دارد. و بکارگیری کنترل داخلی کوزو (۲۰۱۳) در بازار سرمایه ایران موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می شود.

رشیدی، عباسی، جعفری و همکاران (۱۳۹۷)، ارائه الگوی ریاضی تخصیص بهینه بودجه بر مبنای عملکرد در سازمان تأمین اجتماعی را مورد مطالعه قرار داده اند. جامعه آماری این پژوهش بخش بیمه ای سازمان تأمین اجتماعی است. اطلاعاتی که از بررسی های کتابخانه ای و اقتباس از شاخص های عملکردی کمیته فرعی معاونت بیمه ای سازمان با اطلاعات مستخرج از سالنامه آماری معاونت اقتصادی و برنامه ریزی سازمان با روش انتروپی شانون وزن دهی شدند. سال مورد مطالعه ۹۶ و با توازن منطقه ای و میزان برخورداری استان ها صورت بندی شده است. این تحقیق کاربردی و

پژوهشی می‌باشد. نتایج نشان داده که بکارگیری مدل پیشنهادی و مقایسه آن با روش فعلی سازمان نشان می‌دهد که روش فعلی سازمان در تخصیص بودجه بهینه نیست.

اعتمادی، سپاسی و احمدیان، (۱۳۹۶)، فراتحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند. مطالعاتشان بر مبنای نظام‌های حقوقی گوناگون، دوره‌های زمانی متفاوت و طرح‌های پژوهشی مختلف انجام گرفته و به نتایج مختلفی منجر شده است. در این پژوهش، یک فراتحلیل از مطالعاتی که به بررسی اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر اقلام تعهدی اختیاری در کشورهای مختلف پرداخته‌اند، صورت گرفته است. بر مبنای تجزیه و تحلیل ۱۰۷ مشاهده، با نمونه مستقل ۴۰۱۰۵۷ شرکت - سال، نتایج به دست آمده حاکی از آن است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به خودی خود منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نشده است و پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش این استانداردها، به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشورها و ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی در آن کشور بستگی دارد.

آذر، دولت‌خواهی و گودرزی، (۱۳۹۴)، ارائه مدل مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را مورد مطالعه قرار داده‌اند. در این پژوهش با توجه به اهمیت موضوع بودجه‌ریزی در سازمان‌های پروژه محور، مدل‌های مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مطالعه و بر اساس شاخص‌های اصلی، بررسی و مدل مفهومی مناسب برای استقرار و تعیین زیرسیستم‌های مطالعه شده است. در پژوهش حاضر برای تعیین ضریب اهمیت نظرهای خبرگان از آنتروپی شانون و برای ارزیابی میزان ارتباطات حوزه فرآیندی مدیریت ریسک از دو روش تاپسیس و پرامتی استفاده شده است. پژوهش حاضر از نظر جهت‌گیری، پژوهشی کاربردی توسعه‌ای، از نظر استراتژی و روش پژوهش، پیمایشی و از بُعد هدف، پژوهشی اکتشافی است. این پژوهش در ۸ مرحله انجام شده است. به منظور سنجش میزان ارتباط میان حوزه‌های فرآیندی موردنظر و حوزه‌های فرآیندی مدل پایه از نظرهای ۲۵ خبره استفاده شده است که بر اساس روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده‌اند؛ همچنین به دلیل اشباع نمونه‌گیری به این تعداد خبره اکتفا شده است ارتباط قوی و متقابل مدیریت ریسک با سه حوزه فرآیندی برنامه‌ریزی استراتژیک، برنامه‌ریزی عملیاتی و نظام هزینه‌یابی، الزام آور حوزه فرآیندی مدیریت ریسک را در مدل نهایی تأیید کرده‌اند.

مرات آیدین<sup>۵</sup> (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای با عنوان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابرسی عملکرد در امور مالی عمومی ترکیه این‌گونه عنوان می‌کند؛ مهم‌ترین هدف از رسیدن به برنامه‌های هدفمند توصیف اثربخشی است. برای استفاده مؤثر از منابع عمومی، مراحل بودجه‌بندی و حسابرسی باید با یکدیگر سازگار باشند. بنابراین، با تصویب قانون ۵۰۱۸ در سال ۲۰۰۵ ممیزی داخلی در قانون به عنوان فعالیتی تعریف شده‌است که نشان می‌دهد از منابع عمومی مطابق با اصول اقتصاد و کارایی استفاده شود. اگر بودجه و ممیزی طبق شاخص‌های عملکرد تعیین شود، بدون شک کارایی در مدیریت مالی عمومی افزایش می‌یابد.

آلفرد تات کی هو<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) به بررسی بودجه‌ریزی عملکرد تا مدیریت عملکرد بودجه: نظریه و عمل، در چندین دهه عملکردهای مختلف بودجه‌ریزی کشورهای مختلف و چالش‌های مرتبط با آن‌ها از چارچوب نهادی چند لایه در دانشگاه کانزاس ایالات متحده آمریکا می‌پردازد. بر اساس تئوری و درس‌های آموخته شده، این مقاله مجموعه‌ای از راه‌کارها را برای رفع موانع نهادی و سازمانی پیشنهاد می‌کند. همچنین پیشنهاد می‌کند که بودجه‌بندی عملکرد را به عنوان یک سیستم مدیریت بودجه عملکرد بازآفرینی کنید و نشان می‌دهد که چگونه برنامه‌ریزی بودجه چند ساله، ارزیابی ریسک مالی، برنامه‌ریزی سیاست، چرخه بودجه دیارتمان، چرخه بودجه برنامه، مشارکت ذینفعان، بررسی هزینه‌های منظم و

<sup>5</sup> Murat Aydın.

<sup>6</sup> Alfred Tat-Kei Ho (is professor of public administration in the School of Public Affairs and Administration at the University of Kansas)

ممیزی‌های عملکردی باید بیشتر مورد توجه قرار گیرند.

گوستی، ویندا دووی و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۶) با بررسی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سال ۲۰۱۰ برای مؤسسه وزارتی در اندونزی به این نتیجه رسیدند که عدم تعادل بین جذب بودجه و هدف عملکرد کارکنان باعث ناکارآمدی تخصیص بودجه می‌شود. هدف از سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، افزایش کارایی و اثربخشی بخش دولتی برای ارزیابی عملکرد در فرایند بودجه است. نتیجه این تحقیق نشان می‌دهد که تحقق بودجه در برنامه راهبردی ملزم به رفع کمبودهایی است، موانعی که اداره مهاجرت پادانگ<sup>۸</sup> در وهله اول در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با آن روبرو بوده است: ارتباطات، منابع انسانی، امکانات و کامل بودن زیرساخت‌ها بود. اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در عملکرد کارکنان بطور مؤثر و کارآمد اهمیت دارد، مسئولان مهاجرت برای تغییر نگرش در مورد اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به آموزش نیاز دارند و به همین دلیل آموزش و اجتماعی شدن لازم است.

## سوال‌های تحقیق

### سوال اصلی

به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل چه تأثیر معنی‌داری دارد؟

### سوال‌های فرعی

سوال فرعی اول: به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر قابل‌مقایسه بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی‌داری دارد؟

سوال فرعی دوم: به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر قابل فهم بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی‌داری دارد؟

سوال فرعی سوم: به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر به موقع بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی‌داری دارد؟

## روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت پژوهشی می‌باشد. نوع داده‌ها کیفی می‌باشد که به صورت مقطعی در سال ۱۳۹۹ انجام گرفته است. از یک طرف تأثیر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را بر صورت‌های مالی بررسی می‌کند و از طرف دیگر کیفیت صورت‌های مالی که از بودجه تأثیر می‌پذیرند را بررسی می‌کند. این اطلاعات به صورت واقعی از طریق تکثیر پرسشنامه کتبی پژوهش‌گر ساخته می‌باشد که در راستای تأثیر به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل تعیین میزان تأثیر هر کدام و اولویت‌بندی آن‌ها در قالب شش سوال، قابل فهم بودن، قابل مقایسه بودن، به موقع بودن، برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد و هزینه‌یابی طبقه‌بندی شده است. در این تحقیق یافته‌ها در دو بخش آمار توصیفی و تحلیلی مورد بررسی قرار گرفته است. از نمودارها و جداول، شاخص‌های مرکزی میانگین، انحراف معیار، در سطح آمار توصیفی و از آزمون پارامتری t تک نمونه جهت تعیین اختلاف معنادار بین متغیرها، همچنین به منظور درک میزان تفاوت موانع مؤثر بین واحدهای مختلف، سابقه کار، جنس، مدرک و مقطع تحصیلی از آزمون ANOVA استفاده شده است.

<sup>7</sup> Gusti, Winda Dwi and Aldri, Frinaldi and Alhadi, Zikri (2016).

<sup>8</sup> Padang

## جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری این تحقیق حسابداران و مدیران مالی که در قسمت مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل فعالیت دارند و در تهیه و تحلیل صورت‌های مالی نقش دارند و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی خارج سازمان تأمین اجتماعی که از فعالان بازار بورس، اساتید خبره و مجرب دانشگاه‌ها، سایر کارکنان سازمان تأمین اجتماعی که در بخش مالی مشغول به کار نباشند و محققان و دانشجویان که در زمینه بودجه و گزارشگری مالی تحقیق ارائه می‌باشد.

### جدول (۱): جامعه تحقیق

عنوان شغل	تعداد
اساتید دانشگاه	۴۴ نفر
فعالان بورس	۴۴ نفر
کارکنان تأمین اجتماعی غیر قسمت مالی	۷۲ نفر
محققین در زمینه تأمین اجتماعی	۵ نفر
محققین در زمینه بودجه	۲۰ نفر
محققین در زمینه گزارشگری مالی	۱۵ نفر
حسابداران مالی سازمان تأمین اجتماعی	۳۳ نفر

## روش نمونه گیری

با توجه به اینکه تعداد کل جامعه آماری برابر با ۲۳۳ نفر می‌باشد، بنابراین با اقتباس از جدول مورگان و کرجسی تعداد نمونه آماری برابر با ۱۴۲ نفر می‌باشد.

## یافته‌های پژوهش (اطلاعات جمعیت شناختی)

### ۱- جنسیت

#### جدول (۲): اطلاعات توصیفی جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
زن	۶۰	۴۲/۳	۴۲/۳
مرد	۸۲	۵۷/۷	۰/۱۰۰
کل	۱۴۲	۰/۱۰۰	

با توجه به جدول اطلاعات توصیفی جنسیت از ۱۴۲ نفر پاسخگو به پرسشنامه، ۶۰ نفر (معادل ۴۲/۳ درصد) را زنان و ۸۲ نفر (معادل ۵۷/۷ درصد) را مردان تشکیل می‌دهد.

### ۲- سابقه خدمت

#### جدول (۳): داده‌های توصیفی به تفکیک سابقه خدمت

سابقه خدمت	فراوانی	درصد	درصد تجمعی واقعی
۱ تا ۵ سال	۴۴	۰/۳۱	۰/۳۱
۶ تا ۱۰ سال	۴۵	۳۱/۷	۶۲/۷
۱۱ تا ۱۵ سال	۲۶	۱۸/۳	۰/۸۱
۱۶ تا ۲۰ سال	۲۱	۱۴/۸	۹۵/۸
۲۱ سال و بالاتر	۶	۴/۲	۰/۱۰۰
کل	۱۴۲	۰/۱۰۰	



با توجه به جدول داده‌های توصیفی به تفکیک سابقه خدمت، ۳۱ درصد آنان دارای سابقه خدمت ۱ تا ۵ سال، ۳۱/۷ درصد آنان دارای سابقه خدمت ۶ تا ۱۰ سال، ۱۸/۳ درصد آنان دارای سابقه خدمت ۱۱ تا ۱۵ سال، ۱۴/۸ درصد بین ۱۶ تا ۲۰ سال و ۴/۲ درصد آنان بیش از ۲۱ سال از سوابق خدمتی برخوردارند.

### ۳- رشته تحصیلی

جدول (۴): داده‌های توصیفی به رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
حسابداری	۸۰	۵۶/۳	۵۶/۳
مدیریت بیمه	۳۳	۲۳/۲	۷۹/۶
مدیریت مالی و دولتی	۱۹	۱۳/۴	۰/۹۳
سایر رشته‌ها	۱۰	۷/۰	۰/۱۰۰
کل	۱۴۲	۰/۱۰۰	

با توجه به جدول داده‌های توصیفی به رشته تحصیلی پاسخگویان به پرسشنامه حاکی از آن است که از بین ۱۴۲ نفر پاسخگو به پرسشنامه ۸۰ نفر دارای رشته تحصیلی حسابداری، ۳۳ نفر دارای رشته تحصیلی مدیریت بیمه، ۱۹ نفر دارای رشته تحصیلی مدیریت مالی و دولتی و ۱۰ نفر در سایر رشته‌ها بودند.

### ۴- تحصیلات

جدول (۵): داده‌های توصیفی به تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
لیسانس	۵۹	۴۱/۵	۴۱/۵
فوق لیسانس	۷۸	۵۴/۹	۹۶/۵
دکتری و دانشجوی دکتری	۵	۳/۵	۰/۱۰۰
کل	۱۴۲	۰/۱۰۰	

با توجه به جدول داده‌های توصیفی به تحصیلات پاسخگویان نشان می‌دهد که از بین ۱۴۲ نفر پاسخگو به پرسشنامه، ۵۹ نفر دارای تحصیلات لیسانس، ۷۸ نفر دارای تحصیلات فوق لیسانس و ۵ نفر دارای مدرک دکتری و دانشجوی دکتری می‌باشند.

### تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌ها و اطلاعات پژوهش

جدول (۶): بررسی وضعیت موجود تحقیق

متغیرها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	سطح معنی‌داری
قابل مقایسه بودن	۱۴۲	۳/۰۵۴۹	۰/۷۶۱	۸/۶۸۳	۰/۰۰۰
قابل فهم بودن	۱۴۲	۲/۹۰۰۰	۰/۷۱۶	۶/۶۴۹	۰/۰۰۰
به‌موقع بودن	۱۴۲	۳/۰۴۴۰	۰/۷۷۷	۸/۳۴۱	۰/۰۰۰
برنامه‌ریزی	۱۴۲	۳/۱۰۷۰	۰/۵۴۶	۱۳/۲۳۳	۰/۰۰۰
هزینه‌یابی	۱۴۲	۳/۱۵۰۷	۰/۵۶۴	۱۳/۷۴۲	۰/۰۰۰
مدیریت عملکرد	۱۴۲	۲/۷۲۱۸	۰/۷۵۰	۳/۵۲۰	۰/۰۰۰
کیفیت گزارشگری مالی	۱۴۲	۲/۹۹۹۶	۰/۷۰۸	۸/۴۰۲	۰/۰۰۰
بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۱۴۲	۲/۹۹۳۲	۰/۵۵۴	۱۰/۶۰۴	۰/۰۰۰

برای بررسی وضعیت موجود متغیرهای تحقیق از آزمون تی تک متغیره استفاده شده است. با توجه به جدول ۶ ملاحظه

می‌شود که میانگین به دست آمده تمامی متغیرها بیشتر از میانگین فرضی جامعه (میانگین فرضی = ۲/۵) قرار دارد و مقدار  $t$  متغیرها نیز از مقدار بحرانی آن در سطح ۰/۹۵ که برابر با ۱/۹۶ می‌باشد، بیشتر قرار دارد و همچنین سطح معنی‌داری متغیرها نیز کمتر از سطح خطای ۵ صدم به دست آمده است. بنابراین وضعیت موجود متغیرها در سطح مطلوب قرار دارد. به عبارتی کیفیت گزارشگری مالی قابل مقایسه، قابل فهم و به موقع می‌باشد و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دارای برنامه‌ریزی خوب، هزینه‌یابی مطلوب و مدیریت عملکرد بهتر در تأمین اجتماعی استان اردبیل از دیدگاه پاسخگویان می‌باشد. در جدول‌های شماره ۷ و ۸ وضعیت متغیرها را به همراه سوال‌های پرسشنامه نشان می‌دهیم.

جدول (۷): بررسی وضعیت موجود عوامل مربوط به گزارشگری مالی

عوامل	سوال	ردیف	تکرار معیار	میانگین	مؤسسه	ردیف	ردیف
قابل مقایسه بودن	تا چه اندازه در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی افشائات رعایت می‌شود؟	۲/۶۴۰۸	۱/۰۹۳۷۷	۳۱	۲۶	۴۸	۳۷
				۲۱/۸	۱۸/۳	۳۳/۸	۲۶/۱
	تا چه اندازه در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی ثبات روبه رعایت می‌شود؟	۳/۱۱۲۷	۰/۸۱۷۳۵	۶	۲۲	۶۴	۵۰
				۴/۲	۱۵/۵	۴۵/۱	۳۵/۲
	آیا در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی رویدادهای دوره‌های متفاوت مقایسه می‌شوند؟	۳/۱۶۲۰	۰/۸۸۸۳۶	۵	۳۱	۴۲	۶۴
				۳/۵	۲۱/۸	۲۹/۶	۴۵/۱
	تا چه اندازه در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی قابل مقایسه بودن رعایت می‌شود؟	۲/۹۵۷۷	۱/۰۹۰۷۳	۱۷	۳۶	۲۵	۶۴
				۱۲/۰	۲۵/۴	۱۷/۶	۴۵/۱
قابل فهم بودن	تا چه اندازه گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی بر اساس استاندارد بخش عمومی ارائه می‌شود؟	۳/۴۰۱۴	۰/۶۸۴۷۹	۰	۱۶	۵۳	۷۳
				۰	۱۱/۳	۳۷/۳	۵۱/۴
	آیا در تنظیم گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی سطح آگاهی استفاده کنندگان در نظر گرفته می‌شود؟	۲/۶۱۹۷	۱/۰۰۱۶۵	۲۶	۳۰	۵۸	۲۸
				۱۸/۳	۲۱/۱	۴۰/۸	۱۹/۷
	تا چه اندازه در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی طبقه‌بندی اطلاعات در صورت‌های مالی رعایت می‌شود؟	۳/۳۲۳۹	۰/۷۸۵۹۵	۶	۱۰	۵۸	۶۸
				۴/۲	۷/۰	۴۰/۸	۴۷/۹
	تا چه اندازه در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی ادغام یا همان ساده‌سازی اطلاعات رعایت می‌شود؟	۳/۰۱۴۱	۰/۹۰۶۹۲	۱۰	۲۷	۵۶	۴۹
				۷/۰	۱۹/۰	۳۹/۴	۳۴/۵
به موقع بودن	تا چه اندازه در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی قابل فهم بودن رعایت می‌شود؟	۲/۸۶۶۲	۰/۹۵۴۴۹	۱۱	۴۲	۴۴	۴۵
				۷/۷	۲۹/۶	۳۱/۰	۳۱/۷
	آیا در تنظیم گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی نیاز استفاده کنندگان در نظر گرفته می‌شود؟	۲/۶۷۶۱	۱/۰۵۵۵۴	۲۱	۴۶	۳۳	۴۲
				۱۴/۸	۳۲/۴	۲۳/۲	۲۹/۶
	تا چه اندازه در سازمان تأمین اجتماعی، ارائه گزارش‌های مالی مبتنی بر واقعیت است؟	۲/۸۵۹۲	۱/۰۶۹۱۸	۲۷	۱۱	۵۹	۴۵
				۱۹/۰	۷/۷	۴۱/۵	۳۱/۷
	آیا بودجه لازم در سازمان تأمین اجتماعی برای ارائه گزارشگری مالی به موقع و مناسب اختصاص داده شده است؟	۳/۱۷۶۱	۱/۰۹۹۹۶	۱۶	۲۷	۱۵	۸۴
				۱۱/۳	۱۹/۰	۱۰/۶	۵۹/۲
به موقع بودن	تا چه اندازه در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی پاسخ‌گویی رعایت می‌شود؟	۳/۱۱۹۷	۰/۸۵۴۵۴	۶	۲۶	۵۵	۵۵
				۴/۲	۱۸/۳	۳۸/۷	۳۸/۷
	تا چه اندازه در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی ارائه اطلاعات قابل اتکاء رعایت می‌شود؟	۳/۰۲۱۱	۰/۶۳۵۴۶	۰	۲۷	۸۵	۳۰
				۰	۱۹/۰	۵۹/۹	۲۱/۱

جدول (۸): بررسی وضعیت موجود عوامل مربوط به بودجه ریزی عملیاتی

عوامل	میانگین	انحراف معیار	ضریب	مؤسسط	خون	بازی خون	
برنامه ریزی	آیا در سازمان تأمین اجتماعی طرح سازمانی مناسب برای پیاده سازی و اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد وجود داشته است؟	۳/۲۸۸۷	۰/۱۹۵۸۶	۵	۲۷	۳۲	۷۸
	آیا از زمان استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان تأمین اجتماعی، تا چه اندازه ویژگی مربوط بودن اطلاعات ارتقاء یافته است؟	۳/۰۸۴۵	۰/۵۵۲۱۵	۰	۱۶	۹۸	۲۸
	آیا فعالیتها و فرآیندها جهت استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان تأمین اجتماعی به طور دقیق تعریف شده است؟	۲/۹۸۵۹	۰/۹۵۲۶۸	۱۰	۳۵	۴۴	۵۳
	آیا استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان تأمین اجتماعی می تواند در تحقق چشم انداز سازمانی مؤثر واقع شود؟	۳/۳۷۳۲	۰/۴۸۵۳۸	۰	۰	۸۹	۵۳
	آیا طرح سازمانی سازمان تأمین اجتماعی در زمینه بودجه ریزی بر مبنای عملکرد تهدیدها و فرصت های آتی را به خوبی منعکس می کند؟	۲/۸۰۲۸	۰/۹۰۸۹۰	۱۱	۴۲	۵۳	۳۶
	آیا سازمان تأمین اجتماعی توانایی اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد را داشته است؟	۳/۱۷۶۱	۰/۹۰۹۳۶	۵	۳۳	۳۶	۶۸
	آیا در سازمان تأمین اجتماعی شاخص هایی برای اندازه گیری عملکرد و بهبود سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارد؟	۳/۱۶۲۰	۰/۷۵۹۲۲	۵	۱۶	۷۲	۴۹
	آیا بین واحدهای مختلف سازمان تأمین اجتماعی جهت اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد هماهنگی لازم به عمل آمده است؟	۲/۹۰۱۴	۰/۷۶۵۴۸	۱۱	۱۶	۹۱	۲۴
هزینه یابی	آیا در سازمان تأمین اجتماعی نوع فعالیت سازمان به روشنی بیان می شود؟	۳/۴۴۳۷	۰/۶۴۷۱۴	۰	۱۲	۵۵	۷۵
	آیا در سازمان تأمین اجتماعی مدیریت استراتژیک هزینه ها رعایت می شود؟	۳/۰۷۰۴	۰/۸۱۳۴۳	۰	۰	۵۵	۷۵
	آیا در سازمان تأمین اجتماعی میزان مشارکت و تعهد کاری پرسنل در پیاده سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد کافی بوده است؟	۲/۷۲۵۴	۰/۷۴۵۱۴	۵	۲۷	۶۳	۴۷
	آیا در سازمان تأمین اجتماعی نیروی انسانی مورد نیاز جهت اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد تأمین شده است؟	۲/۶۲۶۸	۰/۹۹۳۶۶	۶	۴۶	۷۱	۱۹
	آیا در سازمان تأمین اجتماعی پرسنل از انگیزه کافی در پیاده سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و یا نظام تشویق و تنبیه متناسب با فعالیتها وجود داشته است؟	۲/۷۶۷۶	۱/۰۷۶۲۸	۱۷	۵۵	۳۴	۳۶
	آیا در سازمان تأمین اجتماعی تفویض اختیار مدیران ارشد جهت اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به مسئولین زیر مجموعه در جهت تسهیل امور مالی و سازمان دهی کافی بوده است؟	۲/۷۶۷۶	۰/۹۱۹۹۶	۲۲	۳۶	۳۷	۴۷
مدیریت عملکرد							۳۳/۱
							۱۵/۵

## تحلیل سوال‌های تحقیق سوال اصلی

به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل چه تأثیر معنی‌داری دارد؟ برای بررسی از رگرسیون خطی ساده استفاده شد، نتایج (جدول ۹) نشان داد که رابطه معناداری بین به-کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد ( $P \leq 0.05$ ) و مقدار این رابطه برابر با  $0.1853$  و ضریب تبیین آن  $0.072$  می‌باشد. به عبارتی  $0.072$  از کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند از طریق متغیر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیش‌بینی و تبیین شود.

جدول (۹): ضریب همبستگی پیرسون برای بررسی رابطه بین بودجه‌ریزی و کیفیت گزارشگری مالی

مدل	همبستگی	ضریب تبیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای انحراف استاندارد
۱	$0.1853$	$0.0727$	$0.0726$	$0.371$

برای بررسی خطی بودن داده‌ها و همواری مدل از آنالیز واریانس رگرسیون استفاده شده است. با توجه به جدول (۱۰) چون سطح معناداری آزمون  $F$ ، پایین‌تر از  $0.05$  می‌باشد، بنابراین داده‌ها خطی است. بر اساس نتایج جدول (۱۱) می‌توان گفت که به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل تأثیر معنی‌داری دارد ( $P \leq 0.05$ ).

جدول (۱۰): آنالیز واریانس رگرسیون برای بررسی همواری و خطی بودن داده‌های بودجه‌ریزی و کیفیت گزارشگری مالی

مدل	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معناداری
رگرسیون	۵۱/۵۱۳	۱	۵۱/۵۱۳	۳۷۳/۷۵۹	$0.000$
باقی مانده	۱۹/۲۹۵	۱۴۰	$0.138$		
کل	۷۰/۸۰۹	۱۴۱			

جدول (۱۱): نتایج تحلیل ضرایب رگرسیون برای بررسی توان پیش‌بینی کیفیت گزارشگری مالی از طریق بودجه-ریزی عملیاتی

سطح معناداری	t	ضرایب استاندارد	ضرایب غیر استاندارد		مدل
			B	خطای انحراف استاندارد	
$0.125$	$-1.542$		$0.172$	$0.265$	ثابت
$0.000$	$19.333$	$0.1853$	$0.056$	$1/0.91$	بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

## سوال فرعی اول

سوال فرعی اول: به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی‌داری دارد؟ برای بررسی از رگرسیون خطی ساده استفاده شد، نتایج (جدول ۱۲) نشان داد که رابطه معناداری بین به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی وجود دارد ( $P \leq 0.05$ ) و مقدار این رابطه برابر با  $0.1839$  و ضریب تبیین آن  $0.070$  می‌باشد. به عبارتی  $0.070$  از قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی می‌تواند از طریق متغیر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیش‌بینی و تبیین شود.

جدول (۱۲): ضریب همبستگی پیرسون برای بررسی رابطه بین بودجه‌ریزی و قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی

مدل	همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای انحراف استاندارد
۱	۰/۸۳۹	۰/۷۰۳	۰/۷۰۱	۰/۴۱۶

برای بررسی خطی بودن داده‌ها و همواری مدل از آنالیز واریانس رگرسیون استفاده شده است. با توجه به جدول ۱۳ چون سطح معناداری آزمون F، پایین‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین داده‌ها خطی است. همچنین بر اساس نتایج به دست آمده از جدول (۱۴) می‌توان گفت که به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل تأثیر معنی‌داری دارد ( $P \leq 0.05$ ).

جدول (۱۳): آنالیز واریانس رگرسیون برای بررسی همواری و خطی بودن داده‌های بودجه‌ریزی و قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی

مدل	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معناداری
رگرسیون	۵۷/۵۱۷	۱	۵۷/۵۱۷	۳۳۱/۹۸۷	۰/۰۰۰
باقی مانده	۲۴/۲۵۵	۱۴۰	۰/۱۷۳		
کل	۸۱/۷۷۲	۱۴۱			

جدول (۱۴): نتایج تحلیل ضرایب رگرسیون برای بررسی توان پیش‌بینی قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی از

طریق بودجه‌ریزی عملیاتی

مدل	ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معناداری
	B	خطای انحراف استاندارد			
ثابت	۰/۳۹۴	۰/۱۹۳		-۲/۰۴۹	۰/۰۴۲
بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۱/۱۵۲	۰/۰۶۳	۰/۸۳۹	۱۸/۲۲۱	۰/۰۰۰

## سوال فرعی دوم

**سوال فرعی دوم:** به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر قابل فهم بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی‌داری دارد؟

برای بررسی از رگرسیون خطی ساده استفاده شد، نتایج (جدول ۱۵) نشان داد که رابطه معناداری بین به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و قابل فهم بودن گزارشگری مالی وجود دارد ( $P \leq 0.05$ ) و مقدار این رابطه برابر با ۰/۷۷۳ و ضریب تبیین آن ۰/۵۹ می‌باشد. به عبارتی ۰/۵۹ از قابل فهم بودن گزارشگری مالی می‌تواند از طریق متغیر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیش‌بینی و تبیین شود.

جدول (۱۵): ضریب همبستگی پیرسون برای بررسی رابطه بین بودجه‌ریزی و قابل فهم بودن گزارشگری مالی

مدل	همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای انحراف استاندارد
۱	۰/۷۷۳	۰/۵۹۸	۰/۵۹۵	۰/۴۵۶

برای بررسی خطی بودن داده‌ها و همواری مدل از آنالیز واریانس رگرسیون استفاده شده است. با توجه به جدول ۱۶ چون سطح معناداری آزمون F، پایین‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین داده‌ها خطی است. همچنین بر اساس نتایج به دست آمده از جدول (۱۷) می‌توان گفت که به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر قابل فهم بودن گزارشگری مالی سازمان تأمین

اجتماعی استان اردبیل تأثیر معنی داری دارد ( $P \leq 0.05$ ).

جدول (۱۶): آنالیز واریانس رگرسیون برای بررسی همواری و خطی بودن داده‌های بودجه‌ریزی و قابل فهم بودن گزارشگری مالی

مدل	مجموع مجزورات	درجه آزادی	میانگین مجزورات	F	سطح معناداری
رگرسیون	۴۳/۳۱۱	۱	۴۳/۳۱۱	۲۰۸/۰۱۹	۰/۰۰۰
باقی مانده	۲۹/۱۴۹	۱۴۰	۰/۲۰۸		
کل	۷۲/۴۶۰	۱۴۱			

جدول (۱۷): نتایج تحلیل ضرایب رگرسیون برای بررسی توان پیش بینی کیفیت گزارشگری مالی از طریق بودجه‌ریزی عملیاتی

مدل	ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معناداری
	B	خطای انحراف استاندارد			
ثابت	-۰/۰۹۳	۰/۲۱۱		-۰/۴۴۲	۰/۶۵۹
بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۱	۰/۰۶۹	۰/۷۷۳	۱۴/۴۲۳	۰/۰۰۰

### سوال فرعی سوم

**سوال فرعی سوم:** به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر به موقع بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی داری دارد؟

برای بررسی از رگرسیون خطی ساده استفاده شد، نتایج ضریب همبستگی پیرسون جدول (۱۸) نشان داد که رابطه معناداری بین به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد ( $P \leq 0.05$ ) و مقدار این رابطه برابر با ۰/۷۹۸ و ضریب تبیین آن ۰/۶۳ می‌باشد. به عبارتی ۰/۶۳ از به موقع بودن گزارشگری مالی می‌تواند از طریق متغیر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیش‌بینی و تبیین شود.

جدول (۱۸): ضریب همبستگی پیرسون برای بررسی رابطه بین بودجه‌ریزی و به موقع بودن گزارشگری مالی

مدل	همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای انحراف استاندارد
۱	۰/۷۹۸	۰/۶۳۷	۰/۶۳۵	۰/۴۶۹

برای بررسی خطی بودن داده‌ها و همواری مدل از آنالیز واریانس رگرسیون استفاده شده است. با توجه به جدول ۱۹ چون سطح معناداری آزمون F، پایین‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین داده‌ها خطی است. همچنین بر اساس نتایج به دست آمده از جدول (۲۰) می‌توان گفت که به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر به موقع بودن گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل تأثیر معنی داری دارد ( $P \leq 0.05$ ).

جدول (۱۹): آنالیز واریانس رگرسیون برای بررسی همواری و خطی بودن داده‌های بودجه‌ریزی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی

مدل	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معناداری
رگرسیون	۵۴/۲۶۹	۱	۵۴/۲۶۹	۲۴۵/۹۲۶	۰/۰۰۰
باقی مانده	۳۰/۸۹۴	۱۴۰	۰/۲۲۱		
کل	۸۵/۱۶۲	۱۴۱			

جدول (۲۰): نتایج تحلیل ضرایب رگرسیون برای بررسی توان پیش‌بینی به‌موقع بودن گزارشگری مالی از طریق بودجه‌ریزی عملیاتی

مدل	ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معناداری
	B	خطای انحراف استاندارد			
ثابت	۰/۳۰۷	۰/۲۱۷		-۱/۴۱۱	۰/۱۶۰
بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۱/۱۱۹	۰/۰۷۱	۰/۷۹۸	۱۵/۶۸۲	۰/۰۰۰

## بحث

**سوال اول تحقیق:** به‌کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی‌داری دارد؟ با توجه به یافته‌های تحقیق هر چقدر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد صورت بگیرد قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی نیز سهل‌تر و راحت‌تر خواهد بود. لذا نتایج را می‌توان این‌طور تبیین و تفسیر کرد، اعمال بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برنامه‌ریزی دقیق، هزینه‌یابی جامع و عملکردهای آن مدیریت شده باشد، می‌توان این پیش‌بینی را کرد و این انتظار را داشت که در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی، افشائیات رعایت شود، همچنین در گزارشگری ثبات رویه رعایت شود و از طرفی گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی بر اساس استاندارد بخش عمومی ارائه شود. نتایج را می‌توان با نتایج و یافته‌های وکیلان آغوشی و همکاران (۱۳۹۸)، رشیدی و همکاران (۱۳۹۷)، اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶)، آذر و همکاران (۱۳۹۴)، مرات آیدین (۲۰۱۹)، و آلفرد تات - کی هو (۲۰۱۸) همسو و منطبق دانست.

**سوال دوم تحقیق:** به‌کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر قابل فهم بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی‌داری دارد؟ با توجه به یافته‌های تحقیق قابل فهم بودن گزارشگری مالی می‌تواند از طریق متغیر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیش‌بینی و تبیین شود لذا نتایج را می‌توان این‌طور تبیین و تفسیر کرد، اعمال بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برنامه‌ریزی دقیق، هزینه‌یابی جامع و عملکردهای آن مدیریت شده باشد، می‌توان این پیش‌بینی را کرد و این انتظار را داشت که در تنظیم گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی سطح آگاهی استفاده‌کنندگان در نظر گرفته شود، در گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی طبقه‌بندی اطلاعات در صورت‌های مالی رعایت شود، همچنین نیاز استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی و ادغام و ساده‌سازی اطلاعات رعایت شود. نتایج را می‌توان با نتایج و یافته‌های وکیلان آغوشی و همکاران (۱۳۹۸)، رشیدی و همکاران (۱۳۹۷)، اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶)، آذر و همکاران (۱۳۹۴)، مرات آیدین (۲۰۱۹)، آلفرد تات - کی هو (۲۰۱۸) و گوستی، ویندا دووی و همکاران (۲۰۱۶) همسو و منطبق دانست.

**سوال سوم تحقیق:** به‌کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی چه تأثیر معنی‌داری

دارد؟ با توجه به یافته‌های تحقیق بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌تواند به‌موقع بودن گزارشگری را تضمین نماید. لذا نتایج را می‌توان این‌طور تبیین و تفسیر کرد، زمانی که بودجه‌ریزی مبتنی بر برنامه‌ریزی دقیق در سازمان تأمین اجتماعی باشد، همچنین اگر هزینه‌یابی‌ها بر اساس واقعیت‌های موجود انجام بگیرد و عملکردهای مربوط به بودجه و دخل و خرج آن حساب شده و مدیریت شده باشد، می‌توان امیدوار بود در سازمان تأمین اجتماعی گزارش‌ها واقع‌بینانه، به‌موقع و مناسب اختصاص می‌یابد و گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی به‌طور شفاف پاسخ‌گو خواهد بود به طوری که می‌توان به ارائه اطلاعات از سوی سازمان تأمین اجتماعی در مورد گزارشگری مالی اتکاء کرد. به عبارتی گزارش‌ها قابل اعتماد و دقیق خواهد بود. نتایج را می‌توان با نتایج و یافته‌های وکیلیان آغوئی و همکاران (۱۳۹۸)، رشیدی و همکاران (۱۳۹۷)، اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶)، آذر و همکاران (۱۳۹۴)، مرات آیدین (۲۰۱۹)، آلفرد تات - کی هو (۲۰۱۸) و گوستی، ویندا دووی و همکاران (۲۰۱۶) همسو و منطبق دانست.

### نتیجه‌گیری

در این تحقیق خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات و مفید بودن اطلاعات از جمله به قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن و به‌موقع بودن و نیز سه عنصر اصلی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از جمله برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی، مدیریت عملکرد مورد بررسی قرار گرفته‌اند. که هر شش عامل به‌عنوان عوامل تأثیرگذار شناسایی شده است. مطالعه حاضر با توجه به اطلاعات بدست آمده از تحقیق نشان می‌دهد که به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی استان اردبیل تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

### پیشنهادها بر اساس نتایج تحقیق

۱. بر اساس پرسشنامه کیفیت گزارشگری مالی و سوال اول تحقیق، گزارش‌های مالی با شفافیت بالا ارائه شوند تا کیفیت قابل مقایسه بودن بهبود یابد.
۲. بر اساس پرسشنامه کیفیت گزارشگری مالی و سوال دوم تحقیق، شاخص‌هایی برای اندازه‌گیری عملکرد سازمان تأمین اجتماعی تعیین شوند تا کیفیت قابل فهم بودن بهبود یابد.
۳. بر اساس پرسشنامه کیفیت گزارشگری مالی و سوال سوم تحقیق، تخصیص به‌موقع و مناسب بودجه برای ارائه به‌موقع گزارش‌های مالی تا کیفیت به‌موقع بودن بهبود یابد.
۴. بر اساس پرسشنامه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و سوال اول تحقیق، تسهیل قوانین و مقررات سازمان جهت اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد.
۵. بر اساس پرسشنامه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و سوال دوم تحقیق، تهیه گزارش‌های درون‌سازمان به صورت فصلی جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی ارائه شود.
۶. بر اساس پرسشنامه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و سوال سوم تحقیق، بررسی و برطرف کردن قوانین و مقررات مغایر با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی اعمال شود.

### پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱. بررسی نقش و اهمیت پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان تأمین اجتماعی.
۲. شناسایی ضعف و قوت موجود در نظام بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی سازمان تأمین اجتماعی.
۳. بررسی موانع استقرار سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان تأمین اجتماعی.



۴. بررسی عوامل موجود در سازمان تأمین اجتماعی جهت عدم ارائه گزارش‌های مالی با کیفیت.

### محدودیت های تحقیق

۱. کوچک بودن جامعه آماری تحقیق.
۲. عدم امکان ارائه مستقیم پرسشنامه‌ها به کارکنان برخی بخش‌ها.

### منابع

- ✓ ابویی اردکان، محمد، کاظمی، حمید، حسینی، فردین، (۱۳۹۶)، پیاده سازی سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مبنای کارت امتیازی متوازن در مرکز تحقیقات سیاست علمی کشور، مدیریت دولتی، دوره ۹، شماره ۹، صص ۲۸۲-۲۶۳.
- ✓ استاندارد حسابداری بخش عمومی، شماره ۱، نحوه ارائه صورت‌های مالی.
- ✓ اعتمادی، حسین، سپاسی، سحر، احمدیان، وحید، (۱۳۹۶)، فرا تحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۲۴، صص ۴۷-۸۷.
- ✓ امیرآزاد، میرحافظ، برادران حسن‌زاده، رسول، محمدی، احمد، تقی‌زاده، هوشنگ، (۱۳۹۷)، الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دهم، شماره چهارم، پیاپی ۳۸، صص ۲۱-۲۴.
- ✓ ایرج‌پور، علیرضا، ترابی‌نیا، علیرضا، (۱۳۹۲)، بررسی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در یک سازمان خدماتی، فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، شماره ۱۵، صص ۶۱-۶۸.
- ✓ آذر، عادل، دولت‌خواهی، کسری، گودرزی، غلامرضا، (۱۳۹۴)، ارائه مدل مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، فصلنامه چشم‌انداز مدیریت دولتی، شماره ۲۴، صص ۱۵-۳۳.
- ✓ آقایی، محمدعلی، انواری رستمی، علی اصغر، احمدیان، وحید، منظری توکلی، قاسم، (۱۳۹۲)، رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتب (AHP)، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۳۸، صص ۱-۲۷.
- ✓ باباجانی، جعفر، (۱۳۹۷)، حسابداری پیشرفته بخش عمومی با رویکرد گزارشگری مالی چند سطحی، ویرایش دوم، چاپ دوم، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، بخش اول کتاب.
- ✓ باباجانی، جعفر، آذر، عادل، معیری، مرتضی، (۱۳۹۲)، عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۳۷، صص ۱-۳۷.
- ✓ پیری، پرویز، دیدار، حمزه، خدایاریگانه، سیما، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال ششم، شماره سوم، شماره پیاپی (۲۱)، صص ۹۹-۱۱۸.
- ✓ پیوست استاندارد حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی بیانیه ۴، سایت سازمان حسابرسی.
- ✓ جوانمرد، سیده سعیده، جزنی، نسرین، الوانی، سید مهدی، حمیدی‌زاده، محمدرضا، (۱۳۹۸)، تأثیر حالات روانی حساس بر انگیزش خدمات عمومی کارکنان دانشگاه علوم پزشکی قزوین، مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی قزوین، دوره ۲۳، شماره ۱، صص ۶۲-۷۳.
- ✓ خدای پور، احمد، زینالی، مهدی، (۱۳۸۶)، سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسئولیت

- پاسخگویی دولت، مجله حسابرس، شماره ۳۷، صص ۵۶-۶۰.
- ✓ دستور العمل اجرایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (سازمان برنامه و بودجه کشور).
  - ✓ دهقانان، حامد، ناصحی فر، وحید، بامدادصوفی، جهانیار، خان‌محمدی اطلاقسرا، مرتضی، (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر در مدیریت عملکرد چند سطحی بر مبنای کارت امتیازی متوازن، مطالعات مدیریت راهبردی، شماره ۳۶، صص ۱۱۳-۱۲۸.
  - ✓ رشیدی، عزیز، عباسی، ابراهیم، جعفری، مصطفی، محمدی، نبی اله، (۱۳۹۷)، ارائه الگوی ریاضی تخصیص بهینه بودجه بر مبنای عملکرد در سازمان تأمین اجتماعی، فصلنامه علمی و پژوهشی برنامه‌ریزی و بودجه، سال بیست و سوم، شماره ۲، صص ۱۲۱-۱۴۶.
  - ✓ سعیدی، پرویز، (۱۳۸۸)، بودجه و بودجه‌ریزی (بر مبنای بودجه‌ریزی جدید دولت)، موسسه انتشارات و پخش کتاب پویش، چاپ دوم، فصل دوم، صفحه ۴۱.
  - ✓ شرافت، شاپور، خائف الهی، احمدعلی، قلی‌پور، آرین، دانایی‌فرد، حسن، (۱۳۹۷)، ساخت و اعتبار سنجی مدل مدیریت عملکرد منابع انسانی همراستا با اهداف سازمانی، پژوهش‌های مدیریت عمومی، صص ۳۶-۵۹.
  - ✓ شیخ، رضا، آبیانغی اصفهانی، سعید، لطفی، احسان، (۱۳۹۸)، فراگرد مدیریت تغییر پیشرو در یک محیط دولتی پیچیده، مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)، سال ۲۸، شماره ۹۱، صص ۶۵-۸۵.
  - ✓ محمدیان، محمد، مهتری، زینب، (۱۳۹۲)، ساختار نظام حسابداری حاکم بر بودجه‌بندی عملیاتی: چالش‌ها و اصلاحات، نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹، صص ۱-۲۰.
  - ✓ معینیان، داود، پورزمانی، زهرا، (۱۳۹۶)، بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، سال سوم، شماره ۲، صص ۹۳-۱۰۴.
  - ✓ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، سازمان حسابرسی.
  - ✓ نوروش، ایرج، مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا، مرادی، محمد، (۱۳۹۴)، مروری جامع بر حسابداری مالی (جلد اول)، چاپ سیزدهم، انتشارات نگاه دانش، فصل اول.
  - ✓ وکیلان آغویی، مهدی، مرادی، مهدی، صالحی، مهدی، جباری نوقابی، مهدی، (۱۳۹۸)، بررسی رابطه متخصصین مسئول در خصوص کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) با کیفیت گزارشگری مالی، مجله علمی دانش حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲، پیاپی ۲۱، صفحه ۶۱-۸۹.
- ✓ Alfred Tat-Kei Ho , (2018), From Performance Budgeting to Performance Budget Management: Theory and Practice, Public Administration Review, Volume78, Issue5, Pages 748-758. <https://doi.org/10.1111/puar.12915>.
  - ✓ Gusti, Winda Dwi & Aldri, Frinaldi & Alhadi, Zikri, (2016), The Analysis of Performance-Based Budgeting in Immigration, International Conference on Ethics in Governance (ICONEG 2016) & Advances in Social Science, Education and Humanities Research, volume 84, <https://doi.org/10.2991/iconeg-16.2017.108> .
  - ✓ Murat Aydın. (2019), Performance-Based Budgeting and Performance Auditing in Turkish Public Finance, Ethical and Sustainable Supply Chain Management in a Global Context, Uşak University, Turkey, Pages: 14, DOI: 10.4018/978-1-5225-8970-9.ch012.