

نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی

زهرا ساسان‌فر

کارشناسی ارشد مدیریت، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
ela.sasan@gmail.com

چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره نهم)
شماره ۱۱۴/بهار ۱۴۰۵ (جلد سوم) صص ۲۴۹-۲۷۲

چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی نقش استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی انجام شد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از حیث روش گردآوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش را مدیران، معاونین و کارشناسان مالی و بودجه نهادهای عمومی تشکیل دادند که از میان آن‌ها، نمونه‌ای به حجم ۲۰۰ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب گردید. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسشنامه محقق‌ساخته متناسب با ابعاد متغیرها بود که روایی و پایایی آن از طریق شاخص‌های روایی همگرا، روایی واگرا (معیار فورنل-لارکر) و پایایی ترکیبی تأیید شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری کمترین مربعات جزئی و به کمک نرم‌افزار SmartPLS انجام گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری بر انضباط مالی (با ضریب مسیر ۰.۷۵۷ و آماره تی ۴۵.۸۵۸) و کارایی هزینه‌ای (با ضریب مسیر ۰.۵۸۹ و آماره تی ۱۲.۵۴۶) دارد. همچنین بررسی شاخص‌های برازش مدل (مانند SRMR برابر با ۰.۰۶۶ و NFI برابر با ۰.۹۴۴) مؤید برازش مطلوب و انطباق بالای مدل مفهومی با داده‌های تجربی بود. در نهایت، نتایج پژوهش مبین آن است که گذار از بودجه‌ریزی سنتی به عملکردمحور با ارتقای شفافیت، واقعی‌سازی بهای تمام‌شده خدمات و منوط کردن اعتبارات به خروجی‌های سنجش‌پذیر، نقشی محوری در تقویت انضباط مالی و بهینه‌سازی مخارج نهادهای عمومی ایفا می‌کند.

واژگان کلیدی: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، انضباط مالی، کارایی هزینه‌ای، نهادهای عمومی، مدل‌سازی معادلات ساختاری.

مقدمه

در سال‌های اخیر، فشار فزاینده بر نهادهای عمومی برای استفاده بهینه از منابع محدود، موجب شده است که شیوه‌های سنتی بودجه‌ریزی، بیش از گذشته مورد پرسش قرار گیرند. در چنین شرایطی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان رویکردی نوین در مدیریت مالی بخش عمومی، بر پیوند دادن منابع تخصیصی با نتایج، خروجی‌ها و پیامدهای قابل اندازه‌گیری تأکید دارد. این رویکرد، تنها به توزیع اعتبارات نمی‌پردازد، بلکه تلاش می‌کند تصمیم‌گیری مالی را به سمت پاسخ‌گویی، شفافیت و اثربخشی بیشتر هدایت کند (احمدی، ۱۴۰۴). از این منظر، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند ابزاری مؤثر برای ارتقای انضباط مالی و افزایش کارایی هزینه‌ای در دستگاه‌های عمومی باشد؛ به‌ویژه در نظام‌هایی که با محدودیت منابع، انتظارات اجتماعی بالا و ضرورت ارائه خدمات عمومی باکیفیت مواجه‌اند. مسئله اصلی آن است که در

بسیاری از نهادهای عمومی، هنوز فاصله قابل توجهی میان اهداف اعلام شده بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و واقعیت اجرای آن وجود دارد. شواهد نشان می دهد که در برخی سازمان های عمومی، این نظام به جای آنکه ابزار تصمیم گیری و کنترل عملکرد باشد، صرفاً به یک قالب شکلی و اداری تبدیل شده است. برای نمونه، پژوهش های انجام شده در ایران نشان داده اند که در میان دستگاه های اجرایی، بخش قابل توجهی هنوز در مرحله شروع یا حتی خارج از فرآیند استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد قرار دارند و فقط بخشی محدود به سطح پیشرفته تر رسیده اند (یلفانی، قهرمانی و ادیب آرا، ۱۴۰۳). همچنین در برخی حوزه ها مانند دانشگاه ها و مؤسسات پژوهشی، ضعف در هم راستاسازی بودجه با عملکرد واقعی، به شکل گیری «گسست» میان بودجه ریزی رسمی و بودجه ریزی عملی منجر شده است؛ گسستی که می تواند زمینه ساز ایجاد انحرافات^۱ بودجه ای و کاهش اثرگذاری نظام بودجه ریزی باشد (مائورو، سینکوینی و گراسی، ۲۰۱۷).

از سوی دیگر، اهمیت موضوع تنها به مسئله کارایی مالی محدود نمی شود، بلکه به کیفیت حکمرانی مالی در بخش عمومی نیز پیوند می خورد. در ادبیات جدید مدیریت عمومی، انضباط مالی به معنای رعایت سقف های اعتباری، کنترل هزینه ها، پرهیز از انحراف منابع و حفظ سازگاری میان اهداف و مخارج تعریف می شود؛ در حالی که کارایی هزینه ای ناظر بر آن است که آیا منابع صرف شده، بیشترین بازده ممکن را در قالب خروجی ها و پیامدهای عمومی ایجاد کرده اند یا خیر. در این چارچوب، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می تواند با ایجاد شفافیت در ارتباط میان ورودی ها و نتایج، به بهبود هر دو بُعد کمک کند (احمدی، ۱۴۰۴؛ کوآنگ و کین، ۲۰۲۵). بنابراین، بررسی نقش این رویکرد در نهادهای عمومی، از حیث نظری و کاربردی، واجد اهمیت ویژه ای است. اهمیت این پژوهش زمانی بیشتر آشکار می شود که بدانیم بسیاری از اصلاحات بودجه ای، نه در مرحله طراحی، بلکه در مرحله اجرا با چالش مواجه می شوند. نبود شاخص های دقیق عملکرد، ضعف نظام اطلاعاتی، مقاومت مدیران، عدم پیوند میان برنامه ریزی و تخصیص اعتبار، و فقدان سازوکارهای ارزیابی مستمر، از جمله عواملی هستند که مانع تحقق واقعی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می شوند. پژوهش های جدید نیز نشان داده اند که موفقیت این نظام در بخش عمومی، صرفاً به وجود مقررات وابسته نیست، بلکه به بلوغ نهادی، شفافیت اطلاعاتی، ظرفیت مدیریتی و قابلیت اتکا به داده های عملکردی نیز نیاز دارد (کوآنگ و کین، ۲۰۲۵). از این رو، پرداختن به این موضوع می تواند به درک دقیق تر موانع و فرصت های اجرای آن در نهادهای عمومی کمک کند. از منظر نظری، این پژوهش بر این فرض استوار است که بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، هنگامی می تواند بر انضباط مالی اثر مثبت بگذارد که تخصیص منابع را از منطق صرفاً نهادی و تاریخی به منطق نتیجه محور و پاسخ گو منتقل کند. به بیان دیگر، هرچه میان بودجه تخصیصی و عملکرد واقعی سازمان پیوند محکم تری برقرار شود، امکان کنترل هزینه ها، کاهش اتلاف منابع و افزایش شفافیت مالی بیشتر خواهد شد. در همین راستا، پژوهش های بین المللی نیز تأکید کرده اند که استفاده نظام مند از اطلاعات عملکردی در فرایند بودجه، به تصمیم گیری آگاهانه تر و تخصیص کارآمدتر منابع می انجامد (احمدی، ۱۴۰۴). بنابراین، این تحقیق می تواند در تبیین سازوکار اثرگذاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بر انضباط مالی، سهم قابل توجهی داشته باشد. از حیث کاربردی، این موضوع برای نهادهای عمومی ایران نیز اهمیت مضاعف دارد؛ زیرا بخش عمومی کشور با محدودیت منابع، رشد هزینه های جاری، و انتظار فزاینده برای بهبود کیفیت خدمات روبه رو است. در چنین فضایی، هر گونه بهبود در نظام بودجه ریزی می تواند آثار ملموسی بر بهره وری سازمانی، پاسخ گویی مدیران و کاهش هزینه های غیرضرور داشته باشد. مطالعات داخلی نیز نشان می دهند که حرکت به سمت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، اگرچه در اسناد رسمی و قوانین مورد حمایت قرار گرفته، اما در عمل با چالش های جدی اجرا مواجه است و هنوز در بسیاری از دستگاه ها به مرحله نهادینه سازی نرسیده است (یلفانی، قهرمانی و ادیب آرا، ۱۴۰۳). از این رو، بررسی نقش

¹ slack

² Mauro., Cinquini & Grossi

³ Quang & Kien

این نظام در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای می‌تواند به سیاست‌گذاران و مدیران عمومی در اصلاح رویه‌ها یاری رساند. بر این اساس، هدف اصلی پژوهش حاضر، تبیین و بررسی نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی است. به‌طور مشخص، این پژوهش می‌کوشد نشان دهد که تا چه اندازه استفاده از شاخص‌های عملکردی، شفافیت در تخصیص منابع، و پیوند دادن بودجه با نتایج قابل اندازه‌گیری می‌تواند به کنترل بهتر هزینه‌ها، کاهش انحرافات مالی و افزایش بهره‌وری منجر شود. همچنین، این مطالعه در پی آن است که ابعاد اثرگذاری این رویکرد را در بستر نهادهای عمومی روشن‌تر سازد و شکاف موجود میان سیاست‌گذاری بودجه‌ای و اجرای آن را مورد واکاوی قرار دهد (کوآنگ و کین، ۲۰۲۵). در راستای هدف اصلی، اهداف فرعی پژوهش عبارت‌اند از: نخست، شناسایی و تبیین مؤلفه‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نهادهای عمومی؛ دوم، بررسی تأثیر این مؤلفه‌ها بر انضباط مالی؛ سوم، تحلیل رابطه میان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و کارایی هزینه‌ای؛ و چهارم، شناسایی موانع اجرایی و نهادی مؤثر بر تحقق کامل این رویکرد است. این اهداف به پژوهش کمک می‌کنند تا صرفاً به توصیف نظری موضوع اکتفا نکنند، بلکه بتوانند تصویری روشن از وضعیت موجود و مسیرهای بهبود ارائه دهند. در واقع، توجه هم‌زمان به ابعاد ساختاری و اجرایی، برای فهم واقعی کارکرد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ضروری است.

با توجه به مبانی نظری و شواهد پیشین، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر قابل طرح هستند:

۱. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر بهبود انضباط مالی در نهادهای عمومی تأثیر معناداری دارد.

۲. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر افزایش کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

این فرضیه‌ها با توجه به یافته‌های پژوهش‌های داخلی و خارجی تدوین شده‌اند که بر اهمیت استفاده از اطلاعات عملکردی و سازوکارهای کنترلی در موفقیت این نظام تأکید دارند. در نهایت، سؤال اصلی پژوهش چنین صورت‌بندی می‌شود: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چه نقشی در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی دارد؟ این سؤال، هسته مرکزی پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهد و مبنای تحلیل نظری و تجربی آن بود. پاسخ به این پرسش می‌تواند روشن سازد که آیا بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد صرفاً یک ابزار اداری و نمایشی است یا آنکه در صورت اجرای درست، می‌تواند به‌عنوان سازوکاری مؤثر برای ارتقای سلامت مالی و بهره‌وری در بخش عمومی عمل کند. به همین دلیل، پرداختن به این موضوع نه‌تنها از منظر علمی، بلکه از منظر سیاست‌گذاری و اصلاح نظام مالی دولت نیز ضروری است.

پیشینه پژوهش

ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که رابطه میان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و کارایی هزینه‌ای، همواره خطی و مستقیم نیست. برخی پژوهش‌ها تأکید کرده‌اند که در صورت صوری بودن شاخص‌ها یا عدم پیوند واقعی آنها با نظام انگیزشی مدیران، این نظام می‌تواند به گزارش‌دهی نمایشی و حتی تحریف اطلاعات منجر شود (احمدی، ۱۴۰۴). بنابراین، کیفیت طراحی و اجرای نظام، شرط اساسی تحقق آثار مثبت آن است. از منظر نظریه نهادی نیز می‌توان استدلال کرد که سازمان‌های عمومی ممکن است در پاسخ به فشارهای قانونی یا سیاسی، به‌صورت نمادین به اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام کنند، بدون آنکه تغییر واقعی در رفتار مالی آنها ایجاد شود. این پدیده که در ادبیات به «اجرای نمایشی» تعبیر می‌شود، می‌تواند مانع از تحقق واقعی انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای گردد. پژوهش‌های داخلی اخیر نیز به این شکاف میان «بودجه‌ریزی رسمی» و «بودجه‌ریزی عملی» اشاره کرده‌اند (مائورو، سینکونی و گراسی، ۲۰۱۷).

در مجموع، مرور مبانی نظری و تجربی نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، از منظر تئوریک ظرفیت بالایی برای بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای دارد، اما تحقق این ظرفیت به عوامل متعددی از جمله زیرساخت اطلاعاتی،

فرهنگ سازمانی، شفافیت گزارشگری و نظام ارزیابی عملکرد وابسته است. بنابراین، بررسی تجربی این رابطه در بستر نهادهای عمومی، می‌تواند به روشن‌تر شدن ابعاد اثرگذاری آن کمک کند و شکاف موجود در ادبیات داخلی را کاهش دهد. به‌طور کلی، پیشینه پژوهش بیانگر آن است که اگرچه مطالعات متعددی به بررسی ابعاد مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخته‌اند، اما پژوهش‌های اندکی به‌صورت هم‌زمان نقش آن را در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی بررسی کرده‌اند. از این رو، پژوهش حاضر می‌کوشد با تلفیق این دو بُعد، تصویری جامع‌تر از پیامدهای مالی استقرار این نظام ارائه دهد و سهمی در توسعه ادبیات مدیریت مالی بخش عمومی ایفا کند. تحولات نظام‌های مالی در بخش عمومی طی دهه‌های اخیر، بیش از هر چیز تحت تأثیر رویکردهای نوین مدیریت عمومی و تأکید بر پاسخ‌گویی و نتیجه‌محوری بوده است. در این میان، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای اصلاحات مالی، کوشیده است پیوندی معنادار میان منابع تخصیصی و نتایج قابل اندازه‌گیری برقرار کند. برخلاف نظام سنتی که تمرکز آن بر اقلام هزینه و کنترل نهاده‌هاست، این رویکرد بر پیامدها، اثربخشی و کارایی تأکید دارد (احمدی، ۱۴۰۴). به همین دلیل، در ادبیات نظری، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را می‌توان در چارچوب نظریه مدیریت عمومی نوین و نظریه پاسخ‌گویی عمومی تحلیل کرد. از منظر مفهومی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به معنای استفاده نظام‌مند از اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع، نظارت و ارزیابی نتایج است. بر اساس نتایج مطالعات انجام شده کلارک، منیفیلد و استوارت (۲۰۱۸)، کشورهایی که از اطلاعات عملکردی در تصمیم‌گیری بودجه‌ای استفاده می‌کنند، به‌طور معناداری در شفافیت مالی و انضباط بودجه‌ای پیشرفت داشته‌اند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که کیفیت اطلاعات و میزان ادغام آن در فرآیند تصمیم‌گیری، نقش تعیین‌کننده‌ای در اثربخشی این نظام دارد. بنابراین، متغیر «میزان استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد» را می‌توان تابعی از عمق استفاده از شاخص‌های عملکردی، شفافیت گزارشگری و پیوند میان برنامه و بودجه دانست.

متغیر دوم پژوهش، «انضباط مالی» است که در ادبیات مالی عمومی به معنای پایبندی به قواعد بودجه‌ای، کنترل هزینه‌ها، جلوگیری از انحراف منابع و حفظ تعادل مالی تعریف می‌شود. انضباط مالی، یکی از ارکان اصلی ثبات اقتصادی و حکمرانی مطلوب به‌شمار می‌رود. در چارچوب نظریه نمایندگی، می‌توان انضباط مالی را ابزاری برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و ذی‌نفعان عمومی دانست؛ زیرا ارائه اطلاعات عملکردی و نظارت بر نتایج، احتمال رفتار فرصت‌طلبانه را کاهش می‌دهد (کلارک، منیفیلد و استوارت، ۲۰۱۸).

پژوهش‌های خارجی اخیر نیز رابطه میان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و انضباط مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند. برای مثال، کوآنگ و کین (۲۰۲۵)، نشان دادند که اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی، با بهبود کنترل‌های مالی و افزایش پاسخ‌گویی مدیریتی همراه است و می‌تواند پایداری مالی سازمان‌های عمومی را تقویت کند. یافته‌های آنان تأکید می‌کند که زمانی که شاخص‌های عملکردی به‌طور واقعی مبنای تخصیص اعتبار قرار گیرند، امکان انحراف منابع کاهش می‌یابد و سازوکارهای کنترلی تقویت می‌شود.

متغیر سوم پژوهش، «کارایی هزینه‌ای» است که به نسبت میان منابع مصرف‌شده و خروجی‌های حاصل‌شده اشاره دارد. در ادبیات اقتصادی، کارایی هزینه‌ای زمانی محقق می‌شود که سازمان با حداقل هزینه، حداکثر خدمت یا محصول را ارائه دهد. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، از طریق مقایسه مستمر هزینه‌ها با نتایج، امکان ارزیابی بهره‌وری و اصلاح فرآیندها را فراهم می‌کند. به بیان دیگر، این نظام با ایجاد شفافیت در رابطه میان ورودی و خروجی، زمینه بهبود کارایی را فراهم می‌سازد (کلارک، منیفیلد و استوارت، ۲۰۱۸).

پیشینه داخلی

در سال‌های اخیر، توجه به ابعاد مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی ایران به دلیل ضرورت‌های اصلاحات مالی افزایش یافته است. در همین راستا، احمدی (۱۴۰۴)، در پژوهشی با هدف بررسی تطبیقی تحولات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران و آمریکا، نشان داد که تفاوت‌های بنیادین در ساختارهای نهادی و زیرساخت‌های اطلاعاتی، عامل اصلی فاصله میان الگوهای موفق جهانی و وضعیت موجود ایران است؛ وی تأکید می‌کند که بدون اصلاح نظام‌های حقوقی و اداری، پیاده‌سازی این رویکرد تنها در سطوح ظاهری باقی خواهد ماند. در پژوهشی دیگر، علی‌زاده (۱۴۰۴)، با به‌کارگیری رویکردی نوین، به تحلیل نقش هوش مصنوعی در بهبود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد گزارشگری یکپارچه پرداخت. یافته‌های وی نشان می‌دهد که بهره‌گیری از ابزارهای هوشمند می‌تواند دقت در تخصیص منابع و شفافیت گزارشگری را به‌طور معناداری ارتقا دهد و به عنوان محرکی برای کاهش خطای انسانی در فرایندهای بودجه‌ای عمل کند.

در سال ۱۴۰۳، یلفانی، قهرمانی و ادیب‌آرا با انجام یک بررسی تطبیقی میان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران، دریافتند که حرکت از نظام سنتی به عملکردمحور با چالش‌های مقاومتی در سطوح میانی مدیریتی مواجه است، اما در صورت اجرا، منجر به ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی می‌شود. هم‌زمان، علوی و ایزی (۱۴۰۳)، در پژوهشی بر روی دانشگاه‌ها، تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را بر کارایی و اثربخشی منابع مالی مورد واکاوی قرار دادند. نتایج حاصل از تحلیل آماری آن‌ها حاکی از وجود رابطه مثبت و معنادار میان پیاده‌سازی شاخص‌های عملکردی و بهبود کارایی هزینه‌ای در نظام آموزش عالی است. همچنین، قمری و رستمی (۱۴۰۳)، با رویکردی حقوقی، به تبیین الزامات و ضرورت‌های قانونی این فرایند پرداختند و استدلال کردند که ابهام در قوانین بالادستی، مانعی جدی برای عملیاتی شدن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود.

در سال ۱۴۰۲، حق‌پرست و همکاران در مطالعه‌ای با تمرکز بر جایگاه پاسخ‌گویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نتیجه گرفتند که ایجاد نظام‌های انگیزشی برای مدیران، پیش‌شرط لازم برای ارتقای مسئولیت‌پذیری در قبال نتایج مالی است. در همین بازه، موسوی، آزادی و وطن‌پرست (۱۴۰۱)، با استفاده از روش تئوری داده‌بنیاد^۱، موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در حوزه راه‌سازی را شناسایی کردند. یافته‌های کیفی آنان نشان داد که نبود سیستم‌های بهیابایی دقیق و ضعف حسابداری تعهدی، مهم‌ترین چالش‌های عملیاتی در این مسیر هستند.

در سال ۱۴۰۰، دو مطالعه برجسته توسط امرایی و همکاران انجام شد. امرایی و آذر (۱۴۰۰)، با ارائه یک الگوی مؤثر برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی، نشان دادند که ضعف در سازوکارهای کنترلی، مانع اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌شود. همچنین امرایی، اسماعیل‌زاده و خسروی‌پور (۱۴۰۰)، با رویکرد فراترکیب، عوامل مؤثر بر کارایی نظارت و ارزیابی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که یکپارچگی نظام‌های اطلاعاتی برای تحقق انضباط مالی الزامی است. سرانجام، ملکی، نظری‌پور و امینی (۱۳۹۳)، در مطالعه‌ای پیشگامانه به بررسی رابطه حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت بهداشت پرداختند و دریافتند که استقرار نظام حسابداری تعهدی، بستر لازم برای دستیابی به اطلاعات دقیق جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را فراهم می‌سازد.

با مرور پژوهش‌های داخلی می‌توان نتیجه گرفت که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران از ابعاد مختلفی مانند الزامات حقوقی، پاسخ‌گویی، نظارت و ارزیابی عملکرد مالی، نقش حسابداری تعهدی، کارایی منابع مالی، گزارشگری یکپارچه و فناوری‌های نوین مورد توجه قرار گرفته است. با این حال، بخش قابل توجهی از مطالعات پیشین بیشتر بر شناسایی موانع اجرا، الزامات استقرار یا مقایسه این رویکرد با بودجه‌ریزی سنتی تمرکز داشته‌اند و کمتر پژوهشی به‌صورت هم‌زمان نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در بهبود انضباط مالی و ارتقای کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی بررسی کرده است.

¹ GT

از این رو، پژوهش حاضر می‌کوشد با تمرکز بر این دو پیامد کلیدی، شکاف موجود در ادبیات داخلی را پوشش دهد و تصویری روشن‌تر از ظرفیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در اصلاح نظام مالی و بهبود کیفیت تخصیص منابع عمومی ارائه کند.

پیشینه خارجی

السیق^۱ در سال ۲۰۲۶ در رساله دکتری خود با عنوان «راهبردهای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای بهبود عملکرد مالی» به بررسی شیوه‌ها و راهبردهای مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. روش این پژوهش از نوع کاربردی و تحلیلی بوده و تمرکز اصلی آن بر شناسایی عوامل اجرایی، مدیریتی و سازمانی مؤثر بر موفقیت این نظام بودجه‌ریزی بوده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تنها به تدوین شاخص‌ها و برنامه‌های بودجه‌ای محدود نمی‌شود، بلکه نیازمند ظرفیت نهادی، مهارت مدیران، وجود نظام اطلاعاتی مناسب، نظارت مستمر و تعهد سازمانی است. نتیجه پژوهش بیانگر آن است که اگر این راهبردها به درستی طراحی و اجرا شوند، می‌توانند موجب بهبود عملکرد مالی، افزایش شفافیت و ارتقای پاسخ‌گویی در سازمان‌های عمومی شوند.

دیوی، در روزاری و مسعمه^۲ در سال ۲۰۲۶ در پژوهشی با عنوان «تحلیل اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در یک نهاد آموزش عالی پرداختند. روش پژوهش آنان از نوع توصیفی و موردی بوده و بر تحلیل فرایند برنامه‌ریزی، تخصیص و ارزیابی بودجه تمرکز داشته است. یافته‌ها نشان داد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند موجب بهبود مدیریت منابع، افزایش شفافیت در تخصیص اعتبارات و تقویت ارتباط میان اهداف سازمانی و منابع مالی شود. با این حال، نتایج پژوهش نشان داد که ضعف هماهنگی میان واحدهای برنامه‌ریزی و مالی، محدودیت داده‌های عملکردی و نبود ارزیابی منظم، از موانع اصلی اجرای کامل این رویکرد است.

سلستین و میشر^۳ در سال ۲۰۲۵ در پژوهشی با عنوان «اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های دولتی: آیا می‌تواند به مسئولیت‌پذیری مالی بیشتر منجر شود؟» نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در ارتقای مسئولیت‌پذیری مالی سازمان‌های دولتی بررسی کردند. روش پژوهش آنان تحلیلی و کاربردی بوده و بر ارزیابی آثار این نظام بودجه‌ریزی در مدیریت مالی دولت تمرکز داشته است. یافته‌های پژوهش نشان داد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در صورت اجرای صحیح، می‌تواند موجب افزایش انضباط مالی، شفافیت در مصرف منابع، کاهش هزینه‌های غیرضروری و ارتقای پاسخ‌گویی مدیران شود. نتیجه نهایی این مطالعه بیانگر آن است که پیوند میان تخصیص منابع و نتایج عملکردی، یکی از مهم‌ترین عوامل افزایش مسئولیت‌پذیری مالی در نهادهای دولتی است.

اعظم و بوکارت^۴ در سال ۲۰۲۵ در پژوهشی با عنوان «اصلاح بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تحول کیفیت اطلاعات عملکردی: تحلیل تجربی اندونزی» به بررسی اصلاحات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نقش کیفیت اطلاعات عملکردی در موفقیت این اصلاحات پرداختند. روش پژوهش آنان تجربی و تحلیلی بوده و داده‌های مربوط به نظام بودجه‌ریزی در اندونزی را بررسی کرده است. یافته‌ها نشان داد که کیفیت اطلاعات عملکردی، نقش اساسی در اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد و هرچه داده‌های عملکردی دقیق‌تر، قابل اتکاتر و مرتبط‌تر باشند، تصمیم‌گیری بودجه‌ای نیز منطقی‌تر و کارآمدتر خواهد بود. نتیجه پژوهش نشان می‌دهد که بدون اطلاعات عملکردی معتبر،

¹ Alsyaegh

² Devi, De Rozari & Mas'amah

³ Celestin & Mishra

⁴ Azam & Bouckaert

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ممکن است به یک فرایند صوری تبدیل شود و نتواند به بهبود واقعی کارایی و انضباط مالی منجر گردد.

ساهارا و سالوموا^۱ در سال ۲۰۲۵ در مطالعه‌ای با عنوان «مرور نظام‌مند ادبیات: ارزیابی اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در مدیریت مالی دولت» به بررسی مجموعه‌ای از مطالعات پیشین درباره بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. روش پژوهش آنان مرور نظام‌مند ادبیات بود و هدف آن جمع‌بندی یافته‌های پژوهش‌های مختلف درباره آثار این نظام بودجه‌ریزی در مدیریت مالی بخش عمومی بود. یافته‌های پژوهش نشان داد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد زمانی بیشترین اثر را دارد که با شاخص‌های قابل اندازه‌گیری، نظام گزارشگری شفاف، حمایت مدیران ارشد و زیرساخت اطلاعاتی مناسب همراه باشد. نتایج این مطالعه بیانگر آن است که این رویکرد می‌تواند موجب افزایش پاسخ‌گویی، بهبود تخصیص منابع، کنترل بهتر هزینه‌ها و ارتقای کارایی مالی دولت شود.

کوانگ هوی و کین فوک^۲ در سال ۲۰۲۵ در پژوهشی با عنوان «کنترل و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی با رویکرد توسعه پایدار» به بررسی نقش کنترل و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی پرداختند. روش پژوهش آنان تجربی و پیمایشی بوده و تأثیر عوامل موفقیت در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را بر پذیرش سازمانی و پایداری نهادی بررسی کرده است. یافته‌ها نشان داد که کنترل مناسب، شفافیت اطلاعاتی و تعهد سازمانی می‌تواند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را تقویت کنند. نتایج پژوهش نیز نشان داد که این نظام، در صورت اجرای صحیح، می‌تواند به پایداری سازمانی، تاب‌آوری نهادی و بهبود عملکرد مالی در بخش عمومی کمک کند.

راندا و آدره^۳ در سال ۲۰۲۵ در پژوهشی با عنوان «اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای ارائه خدمات سلامت عمومی در یک اقتصاد نوظهور» به بررسی کاربرد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در حوزه سلامت عمومی پرداختند. روش پژوهش آنان کاربردی و موردی بوده و بر نحوه تخصیص منابع مالی بر اساس شاخص‌های عملکردی در بخش سلامت تمرکز داشته است. یافته‌ها نشان داد که استفاده از شاخص‌های عملکردی در تخصیص منابع می‌تواند موجب بهبود کیفیت خدمات، کاهش اتلاف منابع و افزایش کارایی هزینه‌ای شود. نتیجه پژوهش نشان می‌دهد که در بخش‌هایی مانند سلامت که منابع مالی محدود و تقاضا برای خدمات گسترده است، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند ابزار مؤثری برای ارتقای عدالت، کارایی و پاسخ‌گویی باشد.

آنی‌تا و مرتفیه^۴ در سال ۲۰۲۴ در مطالعه‌ای با عنوان «اجرای مدیریت تأمین مالی مبتنی بر عملکرد در بهبود کارایی مدیریت مدرسه متوسطه اسلامی» به بررسی نقش تأمین مالی مبتنی بر عملکرد در افزایش کارایی مدیریت آموزشی پرداختند. روش پژوهش آنان توصیفی و تحلیلی بوده و تمرکز آن بر پیوند میان منابع مالی و نتایج عملکردی در یک نهاد آموزشی بوده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که تخصیص منابع بر اساس عملکرد، موجب افزایش دقت در برنامه‌ریزی مالی، کاهش هزینه‌های غیرضروری و بهبود کارایی مدیریتی می‌شود. نتیجه این مطالعه بیانگر آن است که منطق عملکردمحور در مدیریت مالی، حتی در سازمان‌های آموزشی، می‌تواند به ارتقای بهره‌وری و استفاده بهینه از منابع منجر شود.

هه و اسماعیل^۵ در سال ۲۰۲۳ در پژوهشی با عنوان «آیا ظرفیت کارکنان و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موجب بهبود عملکرد سازمانی می‌شوند؟ شواهد تجربی از دانشگاه‌های دولتی چین» به بررسی رابطه میان ظرفیت کارکنان،

¹ Sahara & Salomoa

² Quang Huy & Kien Phuc

³ Randa & Adere

⁴ Anita & Murtafiah

⁵ He & Ismail

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و عملکرد سازمانی پرداختند. روش پژوهش آنان تجربی و کمی بوده و داده‌های مربوط به دانشگاه‌های دولتی چین را تحلیل کرده است. یافته‌ها نشان داد که هم ظرفیت کارکنان و هم اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد سازمانی دارند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که موفقیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تنها به وجود شاخص‌ها و مقررات وابسته نیست، بلکه به توانایی نیروی انسانی در درک، اجرا و تحلیل اطلاعات عملکردی نیز بستگی دارد.

هیجال مغربی^۱ در سال ۲۰۲۳ در مطالعه‌ای با عنوان «اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از منظر نظام غیرخطی» به تحلیل مفهومی و نظری فرایند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. روش پژوهش وی مروری و مفهومی بوده و بر این فرض استوار است که اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فرایندی ساده، خطی و مکانیکی نیست. یافته‌های این پژوهش نشان داد که عوامل نهادی، رفتاری، سیاسی، مدیریتی و فنی به‌صورت هم‌زمان بر اجرای این نظام اثر می‌گذارند. نتیجه مطالعه نشان می‌دهد که برای موفقیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید آن را به‌عنوان یک نظام پیچیده در نظر گرفت و صرفاً با صدور دستورالعمل یا تغییر شکل بودجه نمی‌توان به اصلاح واقعی نظام مالی دست یافت. در مجموع، مرور پژوهش‌های خارجی نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سال‌های اخیر به‌عنوان یکی از ابزارهای مهم اصلاح مدیریت مالی بخش عمومی مورد توجه قرار گرفته است. یافته‌های این مطالعات بیانگر آن است که این رویکرد در صورت برخورداری از شاخص‌های عملکردی معتبر، اطلاعات مالی و عملیاتی قابل اتکا، ظرفیت انسانی مناسب، نظام نظارتی کارآمد و حمایت مدیریتی می‌تواند موجب بهبود انضباط مالی، افزایش مسئولیت‌پذیری، ارتقای شفافیت، کاهش هزینه‌های غیرضروری و افزایش کارایی هزینه‌ای شود. با این حال، بیشتر پژوهش‌های خارجی هر یک بر بُعد خاصی مانند کیفیت اطلاعات عملکردی، ظرفیت کارکنان، پایداری سازمانی، خدمات سلامت یا نهادهای آموزشی تمرکز داشته‌اند و کمتر مطالعه‌ای به‌صورت هم‌زمان نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی بررسی کرده است؛ از این‌رو پژوهش حاضر می‌تواند با تمرکز هم‌زمان بر این دو پیامد کلیدی، به توسعه ادبیات پژوهش در این حوزه کمک کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از حیث ماهیت و روش، توصیفی-پیمایشی و از نوع همبستگی است. با توجه به اینکه هدف اصلی مطالعه، بررسی نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی است، رویکرد کمی برای آزمون روابط میان متغیرها انتخاب شد. همچنین از آنجا که پژوهش به دنبال تبیین روابط علی میان متغیرها و آزمون فرضیه‌های مبتنی بر مدل مفهومی است، در زمره پژوهش‌های علی-تحلیلی نیز قرار می‌گیرد.

جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری پژوهش شامل مدیران مالی، کارشناسان بودجه، رؤسا و معاونان اداری-مالی و سایر خبرگان مرتبط با نظام بودجه‌ریزی در نهادهای عمومی مورد مطالعه است. انتخاب این گروه به دلیل آشنایی مستقیم آنان با فرآیند تدوین، اجرا و نظارت بر بودجه صورت گرفته است. با توجه به گستردگی جامعه، برای تعیین حجم نمونه از قانون حداقل تعداد نمونه در مدلسازی معادلات ساختاری یعنی ۲۰۰ نفر در نظر گرفته شد. نمونه‌گیری به روش در دسترس انجام شد تا نمایندگی مناسبی از واحدهای مختلف سازمانی حاصل گردد.

¹ Hijal-Moghrabi

ابزار گردآوری داده‌ها

ابزار اصلی گردآوری داده‌ها پرسشنامه محقق ساخته است که بر اساس ادبیات نظری پژوهش و مطالعات پیشین طراحی شده است. پرسشنامه شامل سه بخش اصلی است:

۱. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (متغیر مستقل)
این بخش شامل گویه‌هایی درباره میزان استفاده از شاخص‌های عملکردی، پیوند برنامه و بودجه، شفافیت گزارشگری، ارزیابی نتایج، و میزان استقرار نظام عملکردمحور در سازمان است (۷ گویه).
 ۲. انضباط مالی (متغیر وابسته اول)
گویه‌های این بخش به بررسی میزان رعایت سقف‌های بودجه‌ای، کنترل هزینه‌ها، جلوگیری از انحراف منابع، پایبندی به مقررات مالی و شفافیت هزینه‌ای می‌پردازد (۶ گویه).
 ۳. کارایی هزینه‌ای (متغیر وابسته دوم)
این بخش شامل گویه‌هایی درباره نسبت هزینه به خروجی، بهره‌وری منابع، کاهش هزینه‌های غیرضروری و اثربخشی تخصیص اعتبارات است (۶ گویه).
- گویه‌ها بر اساس مقیاس پنج‌درجه‌ای لیکرت (از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم) طراحی شده‌اند تا امکان سنجش ادراک پاسخ‌دهندگان فراهم شود.

روایی و پایایی ابزار پژوهش

برای اطمینان از روایی پرسشنامه، از دو روش روایی صوری و روایی محتوایی استفاده شد. بدین منظور، پرسشنامه در اختیار چند نفر از اساتید دانشگاه و خبرگان حوزه مدیریت مالی بخش عمومی قرار گرفت و پس از دریافت نظرات اصلاحی، بازنگری شد. همچنین برای بررسی روایی سازه، از تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی استفاده می‌شود تا میزان همبستگی گویه‌ها با ابعاد مربوطه مشخص گردد.

پایایی ابزار پژوهش از طریق ضریب آلفای کرونباخ محاسبه می‌شود. چنانچه مقدار آلفا برای هر یک از متغیرها بیش از ۰.۷ باشد، پایایی ابزار قابل قبول تلقی می‌شود. در صورت استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری، شاخص پایایی ترکیبی^۱ و میانگین واریانس استخراج‌شده^۲ نیز برای بررسی همگرایی و روایی واگرا محاسبه شد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش، ابتدا اطلاعات گردآوری شده از پرسشنامه‌ها وارد نرم‌افزارهای SPSS و SmartPLS شد. در مرحله نخست، تحلیل‌های توصیفی شامل محاسبه فراوانی، میانگین، میانه، انحراف معیار، واریانس و حداقل و حداکثر برای تشریح ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و وضعیت کلی متغیرهای پژوهش انجام گرفت. در بخش بعدی و به منظور ارزیابی اعتبار سنجی ابزار اندازه‌گیری، از تحلیل مدل‌های اندازه‌گیری در چارچوب مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده شد. در این مرحله ابتدا پایایی سازه‌ها از طریق شاخص‌هایی مانند آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و ضریب بررسی گردید. سپس برای ارزیابی روایی همگرا، مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده محاسبه شد و روایی واگرا نیز بر اساس معیار فورنل-لارکر مورد بررسی قرار گرفت. در ادامه برای تحلیل روابط بین متغیرهای نهفته و آزمون فرضیه‌های پژوهش، مدل ساختاری در نرم‌افزار برآورد شد. در این مرحله ضرایب مسیر، مقادیر

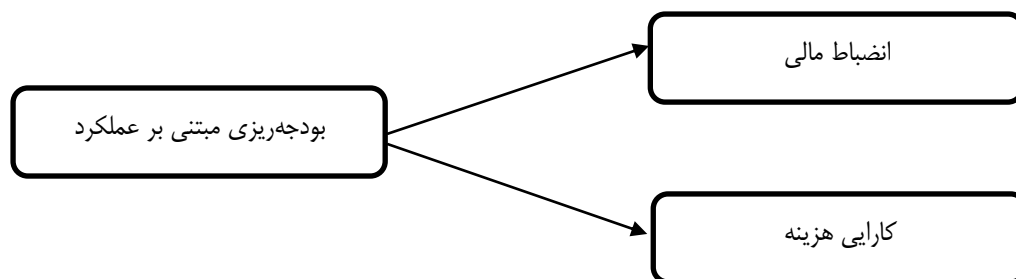
¹ CR

² AVE

آماره تی و سطح معناداری برای ارزیابی اثرات مستقیم متغیر مستقل بر متغیرهای وابسته استخراج گردید. همچنین برای سنجش میزان تبیین پذیری سازه‌های وابسته، ضرایب تعیین محاسبه شد و به منظور سنجش شدت اثر متغیرها، از شاخص اندازه اثر استفاده شد. علاوه بر این، برازش کلی مدل از طریق شاخص‌هایی نظیر SRMR و NFI بررسی و تأیید گردید. انتخاب رویکرد PLS-SEM به دلیل ماهیت پیش‌بینی‌محور آن، سازگاری با حجم نمونه ۲۰۰ نفری و توانایی آن در تحلیل همزمان روابط میان سازه‌ها و گویه‌ها صورت گرفت. مجموعه این تحلیل‌ها امکان بررسی دقیق روایی مدل مفهومی و تأیید اثرگذاری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای را فراهم ساخت.

مدل مفهومی پژوهش

در این پژوهش، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان متغیر مستقل و انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای به عنوان متغیرهای وابسته در نظر گرفته شده‌اند. بر اساس چارچوب نظری، انتظار می‌رود استقرار عمیق‌تر نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، از طریق افزایش شفافیت اطلاعاتی و پیوند میان منابع و نتایج، موجب تقویت انضباط مالی و ارتقای کارایی هزینه‌ای شود.



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

قلمرو پژوهش

قلمرو پژوهش از سه بعد قابل تعریف است:

- ✓ قلمرو موضوعی: بررسی نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بهبود انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای.
- ✓ قلمرو مکانی: نهادهای عمومی مورد مطالعه (دستگاه‌های اجرایی، سازمان‌های دولتی، عمومی غیردولتی).
- ✓ قلمرو زمانی: داده‌های پژوهش مربوط به سال اجرای مطالعه (سال ۱۴۰۵) است.

ملاحظات اخلاقی پژوهش

در اجرای پژوهش، اصول اخلاقی از جمله محرمانه ماندن اطلاعات پاسخ‌دهندگان، استفاده از داده‌ها صرفاً در چارچوب اهداف علمی، و کسب رضایت آگاهانه از مشارکت‌کنندگان رعایت شده است. پاسخ‌دهندگان بدون ذکر نام و به صورت داوطلبانه در پژوهش شرکت کرده‌اند.

یافته‌های پژوهش

در این فصل، یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده ارائه می‌گردد. فرآیند تحلیل یافته‌ها در دو سطح صورت می‌پذیرد؛ در بخش نخست، با بهره‌گیری از آمار توصیفی، ابتدا ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان تبیین شده و سپس شاخص‌های مرکزی و پراکندگی متغیرهای پژوهش (شامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، انضباط مالی و

کارایی هزینه‌ای) مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بخش دوم، با تکیه بر آمار استنباطی و استفاده از آزمون‌های آماری مناسب، فرضیه‌های پژوهش جهت تبیین اثرگذاری ابعاد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی به بوته آزمایش گذاشته شده و نتایج نهایی استخراج می‌گردد.

آمار توصیفی

جدول (۱): توزیع فراوانی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی افراد نمونه

متغیر	طبقه‌بندی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۱۰	۵۵٪
	زن	۹۰	۴۵٪
مجموع		۲۰۰	۱۰۰٪
سن	کمتر از ۳۰ سال	۳۰	۱۵٪
	بین ۳۱ تا ۴۰ سال	۷۰	۳۵٪
	بین ۴۱ تا ۵۰ سال	۶۰	۳۰٪
	بیش از ۵۰ سال	۴۰	۲۰٪
مجموع		۲۰۰	۱۰۰٪
سطح تحصیلات	کارشناسی	۵۰	۲۵٪
	کارشناسی ارشد	۱۰۰	۵۰٪
	دکتری	۵۰	۲۵٪
مجموع		۲۰۰	۱۰۰٪
سابقه خدمت	کمتر از ۵ سال	۴۰	۲۰٪
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۶۰	۳۰٪
	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۶۰	۳۰٪
	بیش از ۱۵ سال	۴۰	۲۰٪
مجموع		۲۰۰	۱۰۰٪

جدول (۱) نشان‌دهنده ویژگی‌های جمعیت‌شناختی ۲۰۰ پاسخ‌دهنده مشارکت‌کننده در این پژوهش است. نتایج نشان می‌دهد که ۵۵ درصد پاسخ‌دهندگان را مردان و ۴۵ درصد را زنان تشکیل می‌دهند. از نظر توزیع سنی، بیشترین فراوانی مربوط به گروه سنی ۳۰ تا ۴۰ سال (۳۵ درصد) است که نشان‌دهنده حضور نیروی کار جوان و متخصص در سازمان‌های مورد مطالعه است. همچنین، از نظر سطح تحصیلات، ۵۰ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده که این امر بیانگر دانش تخصصی بالای نمونه‌های انتخاب‌شده و افزایش اعتبار پاسخ‌های دریافتی است. در نهایت، بررسی سابقه خدمت شرکت‌کنندگان نشان می‌دهد که ۶۰ درصد پاسخ‌دهندگان دارای بیش از ۱۰ سال سابقه کار هستند، که این موضوع بیانگر شناخت عمیق آنان از فرآیندهای مالی و بودجه‌ریزی در سازمان‌های محل خدمت‌شان است.

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

بودجه‌ریزی مبتنی بر	انضباط مالی	کارایی هزینه‌ای
---------------------	-------------	-----------------

تعداد	معتبر	عملکرد	
		۲۰۰	۲۰۰
نامعتبر		۰	۰
میانگین		۲۰	۱۸.۴۵
میانه		۲۱	۱۸
انحراف معیار		۶	۴.۸۰
واریانس		۴۴	۲۳.۰۴
کمینه		۷	۶
بیشینه		۳۵	۳۰

جدول شماره ۲، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. مطابق نتایج، متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با میانگین ۲۰۰۰ بالاترین ارزیابی را از سوی پاسخ‌دهندگان به خود اختصاص داده است. پس از آن، متغیر انضباط مالی با میانگین ۱۸.۴۵ و کارایی هزینه‌ای با میانگین ۱۶.۲۰ در رتبه‌های بعدی قرار دارند. مقدار میانه هر سه متغیر نیز گویای این نکته است که پاسخ‌دهندگان در مجموع، ارزیابی نسبتاً مشابهی نسبت به این سه سازه داشته‌اند. از سوی دیگر، بررسی شاخص‌های پراکندگی نشان می‌دهد که متغیر کارایی هزینه‌ای با انحراف معیار ۵.۴۰ بیشترین پراکندگی را در پاسخ‌ها دارد که بیانگر تنوع بیشتر دیدگاه‌ها در این زمینه است. در مقابل، متغیر انضباط مالی با انحراف معیار ۴.۸۰ دارای کمترین میزان پراکندگی است و نشان می‌دهد پاسخ‌دهندگان درباره وضعیت انضباط مالی در سازمان‌ها دیدگاه‌های نزدیک‌تری به یکدیگر داشته‌اند. همچنین، دامنه تغییرات در هر سه متغیر (کمینه تا بیشینه) نشان می‌دهد که پاسخ‌ها طیفی کامل از نظرات موافق تا مخالف را دربرمی‌گیرد. به‌طور کلی، این الگوی توصیفی بیانگر تنوع مناسب دیدگاه پاسخ‌دهندگان و گستره مطلوب داده‌ها برای انجام تحلیل‌های بعدی در چارچوب مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر PLS است؛ روشی که نیازمند نرمال بودن توزیع داده‌ها نیست و توانایی مناسبی در پردازش داده‌های با پراکندگی متفاوت را دارد.

روایی و پایایی

به منظور بررسی شایستگی و کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش و اطمینان از اینکه سنجه‌های طراحی شده به درستی متغیرهای پنهان را سنجش می‌کنند، از آزمون‌های روایی و پایایی استفاده شد. با توجه به اینکه روش آماری مورد استفاده در این پژوهش، مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی است، ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری بر اساس شاخص‌های اختصاصی این رویکرد صورت می‌گیرد. در رویکرد مبتنی بر کمترین مربعات جزئی، ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی شامل سنجش پایایی سازه، روایی همگرا و روایی واگرا است. پایایی سازه که برای سنجش سازگاری درونی گویه‌ها به کار می‌رود، از طریق دو شاخص آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ارزیابی می‌شود. روایی همگرا که نشان‌دهنده میزان همبستگی سازه با نشانگرهای خود است، با استفاده از معیار میانگین واریانس استخراج‌شده سنجیده می‌شود. نتایج حاصل از تحلیل این شاخص‌ها بر روی داده‌های پژوهش در جدول ذیل گزارش شده است.

جدول (۳): روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	Rho_A	پایایی ترکیبی CR	AVE
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰.۹۲۹	۰.۹۴۶	۰.۹۴۰	۰.۶۹۲
انضباط مالی	۰.۹۰۱	۰.۹۲۹	۰.۹۲۵	۰.۶۷۷

کارایی هزینه‌ای	۰.۹۰۱	۰.۹۰۹	۰.۹۲۳	۰.۶۶۶
-----------------	-------	-------	-------	-------

نتایج حاصل از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش نشان می‌دهد که تمامی متغیرهای پژوهش از سطح پایایی و روایی همگرایی بسیار مطلوبی برخوردار هستند. در زمینه پایایی سازه، مقادیر آلفای کرونباخ برای متغیرهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای همگی بالاتر از حد آستانه پذیرفته‌شده یعنی هفت‌دهم قرار دارند که نشان‌دهنده سازگاری درونی بسیار مناسب گویه‌های پرسشنامه است. همچنین شاخص پایایی دایکسترا-هنشلا یا همان ضریب پایایی مبتنی بر سازگاری درونی که با نماد رو مشخص می‌شود، در تمامی متغیرها مقداری فراتر از هفت‌دهم را نشان می‌دهد که این امر پایایی مدل اندازه‌گیری را مجدداً تأیید می‌کند. در ادامه، مقادیر پایایی ترکیبی برای هر سه متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای محاسبه شد که همگی در دامنه‌ای بالاتر از نه‌دهم قرار دارند و این امر نشان‌دهنده همبستگی درونی قوی میان شاخص‌های هر سازه و برتری این شاخص نسبت به آلفای کرونباخ در مدل‌سازی معادلات ساختاری است. در نهایت، جهت بررسی روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده استفاده شد که مقادیر به دست آمده برای هر سه متغیر پژوهش بالاتر از ملاک استاندارد یعنی پنج‌دهم قرار گرفته است. بالا بودن این شاخص نشان می‌دهد که متغیرهای پنهان پژوهش بیش از نیمی از واریانس گویه‌های خود را تبیین می‌کنند که این امر روایی همگرایی مدل اندازه‌گیری را به طور کامل تأیید می‌نماید.

روایی و اگر معیار فورنر-لاکر

پس از تأیید پایایی و روایی همگرایی مدل‌های اندازه‌گیری، سنجش روایی و اگر یا تشخیصی به عنوان گام بعدی در ارزیابی مدل مورد توجه قرار گرفت. روایی و اگر نشان‌دهنده این موضوع است که یک متغیر پنهان تا چه اندازه از سایر متغیرهای پنهان موجود در مدل متمایز است و گویه‌های مربوط به آن صرفاً سازه مورد نظر را سنجش می‌کنند. به منظور ارزیابی این ویژگی، از معیار فورنل و لاکر استفاده شد که بر اساس آن، جذر میانگین واریانس استخراج‌شده برای هر متغیر پنهان باید از ضریب همبستگی میان آن متغیر و سایر متغیرهای پنهان موجود در مدل بزرگتر باشد. این رویکرد تضمین می‌کند که اشتراک واریانس میان یک سازه و شاخص‌های خودش، بیشتر از اشتراک واریانس آن سازه با سایر متغیرهای موجود در مدل ساختاری است. بر این اساس، مقادیر مربوط به همبستگی متغیرها و جذر میانگین واریانس استخراج‌شده در جدول زیر ارائه شده است تا امکان مقایسه دقیق‌تر روایی و اگر فراهم گردد.

جدول (۴): روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

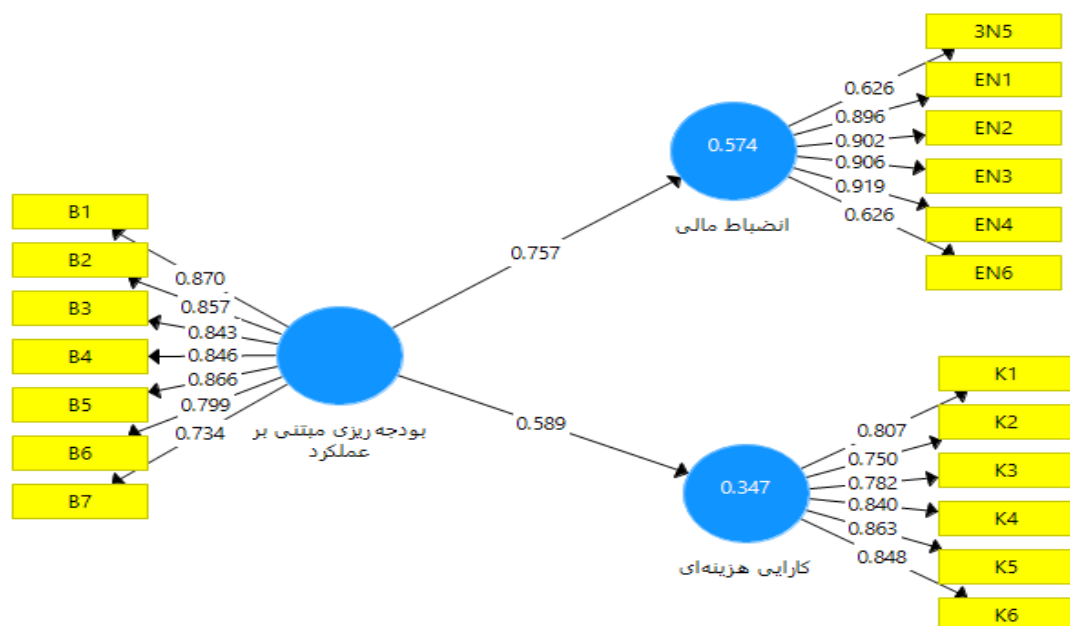
متغیر	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	انضباط مالی	کارایی هزینه‌ای
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰.۸۳۲		
انضباط مالی	۰.۷۵۷	۰.۸۲۳	
کارایی هزینه‌ای	۰.۵۸۹	۰.۶۸۷	۰.۸۱۶

نتایج حاصل از ارزیابی روایی و اگر به روش فورنل و لاکر نشان می‌دهد که مدل اندازه‌گیری پژوهش از تمایز و روایی و اگر مطلوبی برخوردار است. بر اساس این معیار، مقادیر واقع بر قطر اصلی جدول که نشان‌دهنده جذر میانگین واریانس استخراج‌شده برای هر یک از متغیرهای پنهان است، با ضرایب همبستگی میان آن متغیر و سایر متغیرهای پژوهش که در درایوهای زیر قطر اصلی قرار دارند، مقایسه شد. مقادیر به دست آمده نشان می‌دهد که جذر میانگین واریانس استخراج‌شده برای متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برابر با هشتصد و سی و دو هزارم است که از همبستگی

آن با انضباط مالی یعنی هفتصد و پنجاه و هفت هزارم و همبستگی آن با کارایی هزینه‌ای یعنی پانصد و هشتاد و نه هزارم بزرگتر است. به همین ترتیب، جذر میانگین واریانس استخراج‌شده برای متغیر انضباط مالی برابر با هشتصد و بیست و سه هزارم به دست آمده که از همبستگی آن با کارایی هزینه‌ای یعنی ششصد و هشتاد و هفت هزارم بیشتر است. در نهایت، جذر میانگین واریانس استخراج‌شده برای متغیر کارایی هزینه‌ای نیز برابر با هشتصد و شانزده هزارم است که مقداری فراتر از همبستگی‌های متناظر آن با سایر سازه‌ها را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه در تمامی موارد، مقادیر روی قطر اصلی از تمامی ضرایب همبستگی موجود در ستون‌های مربوطه بزرگتر است، روایی واگرایی مدل در سطح سازه‌ها به طور کامل تأیید می‌شود و مشخص می‌گردد که هر متغیر پنهان به خوبی از سایر متغیرهای پژوهش تفکیک شده است.

تحلیل مسیر و بارهای عاملی

پس از ارزیابی و تأیید شایستگی مدل‌های اندازه‌گیری در مرحله قبل، آزمون مدل ساختاری پژوهش به منظور ارزیابی روابط میان متغیرها و سنجش فرضیه‌ها آغاز شد. در این مرحله، ابتدا بارهای عاملی مسیرها مورد بررسی قرار گرفتند تا مشخص شود هر یک از سنج‌ها تا چه اندازه توانایی تبیین متغیرهای پنهان مربوط به خود را دارند. بررسی بارهای عاملی نشان‌دهنده میزان قوت و اهمیت رابطه میان متغیرهای آشکار و متغیرهای پنهان است و مبنایی برای اطمینان از صحت ساختار درونی مدل فراهم می‌آورد. نتایج حاصل از تحلیل بارهای عاملی و ضرایب مسیر در تصویر زیر ارائه شده است.



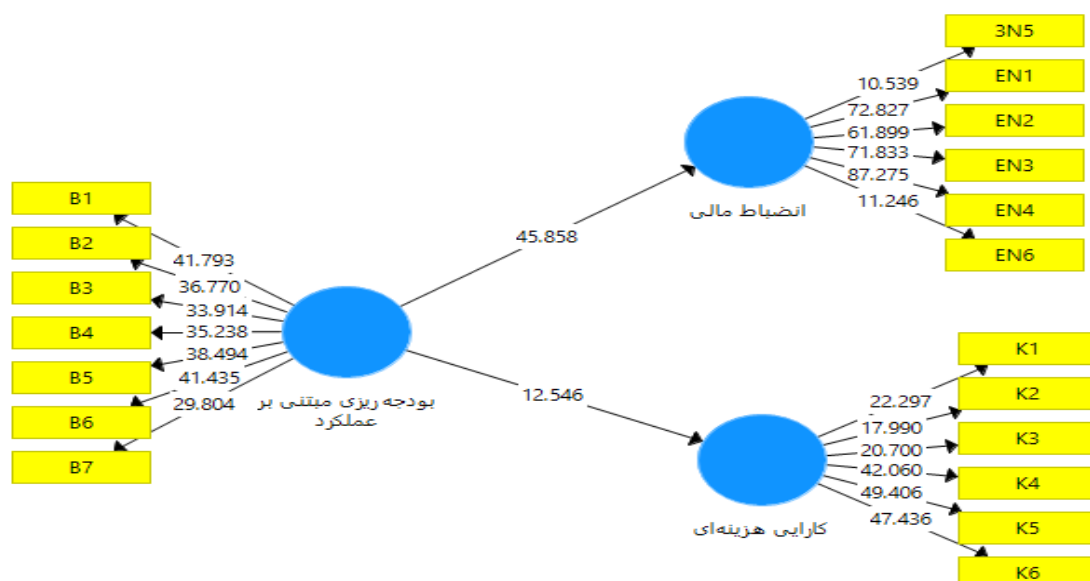
شکل (۲): تحلیل مسیر و بارهای عاملی

نتایج مدل ساختاری نشان می‌دهد که متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اثر مثبت و معناداری بر انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای دارد. ضریب مسیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به انضباط مالی برابر با ۰.۷۵۷ است که بیانگر اثر نسبتاً قوی این متغیر بر ارتقای انضباط مالی است. همچنین ضریب مسیر آن به کارایی هزینه‌ای برابر با ۰.۵۸۹ به دست آمده که نشان‌دهنده اثر مثبت و در سطح متوسط بر بهبود کارایی هزینه‌ای است. بنابراین می‌توان گفت هرچه میزان استقرار و تقویت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان بیشتر باشد، سطح انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای نیز افزایش می‌یابد. از

نظر توان تبیین کنندگی مدل، مقدار ضریب تعیین برای متغیر انضباط مالی برابر با ۰.۵۷۴ است؛ این مقدار نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توانسته است حدود ۵۷ درصد از تغییرات انضباط مالی را تبیین کند که از نظر تحلیلی، قدرت توضیح‌دهندگی مناسبی به شمار می‌آید. همچنین ضریب تعیین برای متغیر کارایی هزینه‌ای برابر با ۰.۳۴۷ است و بیان می‌کند که حدود ۳۵ درصد از تغییرات این متغیر توسط بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تبیین شده است. هرچند این مقدار نسبت به انضباط مالی پایین‌تر است، اما همچنان نشان‌دهنده نقش معنادار و اثرگذار متغیر مستقل بر این سازه می‌باشد. در بخش بارهای عاملی نیز مشاهده می‌شود که اغلب گویه‌ها از بار عاملی مطلوبی برخوردارند. در سازه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بارهای عاملی گویه‌ها در دامنه ۰.۷۳۴ تا ۰.۸۷۰ قرار دارند که همگی از حد قابل قبول فراتر هستند. در سازه انضباط مالی نیز بیشتر گویه‌ها بارهای عاملی بسیار بالایی دارند و تنها دو گویه با مقدار ۰.۶۲۶ مشاهده می‌شود، از آنجایی که قابل قبول بودن و تناسب گویه‌ها ۰.۴ در نظر گرفته شده است، بنابراین هیچ گویه‌ای از مدل حذف نگردید. در سازه کارایی هزینه‌ای نیز بارهای عاملی بین ۰.۷۵۰ تا ۰.۸۶۳ متغیر است که نشان‌دهنده همسویی مناسب گویه‌ها با سازه مربوطه است. در مجموع، الگوی بارهای عاملی نشان می‌دهد که سنجه‌های پژوهش از قدرت اندازه‌گیری مطلوبی برخوردارند و مدل ساختاری از انسجام مناسبی بهره می‌برد.

آمار تی

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش و اطمینان از معناداری روابط ساختاری میان متغیرها، از آزمون آماری تی با استفاده از روش نمونه‌گیری مجدد یا همان بوت‌استرپینگ استفاده شد. در مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی، ضرایب مسیر به تنهایی برای تأیید فرضیه‌ها کافی نیستند و معناداری آن‌ها باید از طریق محاسبه آماره تی سنجیده شود. بر این اساس، چنانچه مقدار این آماره برای هر مسیر از حد آستانه استاندارد یعنی ۱.۹۶ بزرگتر باشد، رابطه میان متغیرها در سطح اطمینان نود و پنج درصد معنادار تلقی شده و فرضیه مربوطه تأیید می‌گردد. نتایج حاصل از تحلیل آماره تی برای بارهای عاملی و ضرایب مسیر مدل پژوهش در ادامه ارائه شده است.



شکل (۳): بررسی آماره تی

نتایج حاصل از بررسی آماره تی نشان می‌دهد که تمامی ضرایب مسیر و بارهای عاملی مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند. در بخش مدل ساختاری، آماره تی مربوط به مسیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به انضباط مالی برابر با

۴۵.۸۵۸ و برای مسیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به کارایی هزینه‌ای برابر با ۱۲.۵۴۶ به دست آمده است. از آنجا که هر دو مقدار بسیار بزرگ‌تر از مقدار معیار ۱.۹۶ هستند، می‌توان نتیجه گرفت که اثر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر هر دو متغیر انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای از نظر آماری معنادار است و بنابراین فرضیه‌های پژوهش در این بخش تأیید می‌شوند. در بخش مدل اندازه‌گیری نیز تمامی گویه‌ها آماره تی بسیار بالاتری از حد آستانه ۱.۹۶ دارند که بیانگر معناداری بارهای عاملی و مناسب بودن هر یک از شاخص‌ها برای تبیین سازه‌های مربوطه است. در سازه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مقادیر آماره تی برای گویه‌ها در دامنه ۲۹.۸۰۴ تا ۴۱.۷۹۳ قرار دارد که نشان‌دهنده معناداری بسیار بالای همه شاخص‌هاست. در سازه انضباط مالی نیز آماره تی گویه‌ها بین ۱۰.۵۳۹ تا ۸۷.۲۷۵ متغیر است و این امر حاکی از آن است که تمام گویه‌های این سازه به‌طور معناداری متغیر نهفته مربوطه را تبیین می‌کنند. همچنین در سازه کارایی هزینه‌ای، مقادیر آماره تی بین ۱۷.۹۹۰ تا ۴۹.۴۰۶ قرار دارد که آن نیز معناداری کامل شاخص‌ها را تأیید می‌کند. در مجموع، نتایج این آزمون نشان می‌دهد که هم روابط بین متغیرهای پژوهش و هم شاخص‌های اندازه‌گیری آن‌ها از نظر آماری معنادار بوده و مدل پژوهش از استحکام مناسبی برخوردار است. بنابراین می‌توان گفت که شواهد آماری به‌روشنی از تأیید ساختار پیشنهادی پژوهش حمایت می‌کنند.

بررسی فرضیه‌های پژوهش

جدول (۵): فرضیه‌های پژوهش

متغیر	انحراف معیار	آماره تی	سطح معنی داری	نتیجه
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد << انضباط مالی	۰.۰۱۷	۴۵.۸۵۸	۰.۰۰۰	تأیید
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد << کارایی هزینه‌ای	۰.۰۴۷	۱۲۱.۵۴۶	۰.۰۰۰	تأیید

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس خروجی‌های مدل ساختاری نشان می‌دهد که هر دو فرضیه تدوین‌شده در این مطالعه مورد تأیید قرار گرفته‌اند. در بررسی فرضیه اول که به سنجش اثرگذاری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر انضباط مالی می‌پردازد، میزان انحراف معیار محاسبه‌شده برابر با ۰.۰۱۷ و آماره تی معادل و ۴۵.۸۵۸ به دست آمده است. با توجه به اینکه مقدار آماره تی در این مسیر بسیار بزرگ‌تر از حد آستانه یعنی ۱.۹۶ است و سطح معناداری نیز در پایین‌ترین میزان ممکن یعنی صفر گزارش شده، فرضیه اول پژوهش با اطمینان کامل تأیید می‌شود و مشخص می‌گردد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثر مثبت و معناداری بر تقویت انضباط مالی دارد. همچنین، در بررسی فرضیه دوم پژوهش که رابطه میان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و کارایی هزینه‌ای را مورد ارزیابی قرار می‌دهد، انحراف معیار برابر با ۰.۰۴۷ و آماره تی معادل ۱۲۱.۵۴۶ محاسبه شده است. بالا بودن چشمگیر این آماره در مقایسه با شاخص استاندارد در کنار سطح معناداری صفر، نشان‌دهنده معناداری کامل این رابطه ساختاری است؛ بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش نیز به طور قطعی مورد تأیید قرار می‌گیرد که این امر بیانگر نقش اساسی و مستقیم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بهبود و ارتقای کارایی هزینه‌ای در سازمان‌های مورد مطالعه است. در مجموع، یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌ها گویای این مطلب است که پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بستر بسیار مناسبی را برای ارتقای هم‌زمان انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای فراهم می‌آورد.

شاخص SRMR

پس از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری، سنجش برازش کلی مدل به عنوان گام پایانی در تحلیل‌های آماری مورد توجه قرار گرفت. یکی از معتبرترین معیارها برای بررسی میزان انطباق مدل تدوین‌شده با داده‌های واقعی در

رویکرد کمترین مربعات جزئی، شاخص ریشه میانگین مجذور مربعات باقی مانده استاندارد شده است. این شاخص با محاسبه تفاوت میان ماتریس همبستگی مشاهده شده و ماتریس همبستگی پیش بینی شده توسط مدل، میزان خطای مدل را ارزیابی می کند. در متون علمی آماری، دستیابی به مقداری کمتر از هشت صدم برای این شاخص به عنوان معیاری برای تایید برازش مطلوب و پذیرفتنی مدل ساختاری در نظر گرفته می شود و نشان می دهد که روابط تعریف شده در مدل تا چه حد با داده های گردآوری شده سازگاری دارند. مقدار به دست آمده برای این شاخص در مدل پژوهش حاضر در ادامه گزارش شده است.

جدول (۶): بررسی شاخص SRMR

نتیجه	شاخص SRMR
برازش بسیار قوی	۰.۰۶۶

بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده ها در نرم افزار، مقدار شاخص ریشه میانگین مجذور مربعات باقی مانده استاندارد شده برای مدل پژوهش حاضر معادل ۰.۰۶۶ به دست آمده است. با توجه به اینکه این مقدار کمتر از حد آستانه و استاندارد تعیین شده یعنی هشت صدم می باشد، صحت و برازش مطلوب مدل ساختاری به طور کامل تأیید می شود. این نتیجه نشان می دهد که میان ماتریس همبستگی استخراج شده از داده های تجربی و ماتریس همبستگی پیش بینی شده توسط مدل، سازگاری بسیار بالایی برقرار است و تفاوت ناچیزی میان آن ها وجود دارد. بنابراین، مدل طراحی شده از توان تبیین و انطباق بالایی با واقعیت های محیط پژوهش برخوردار بوده و روابط ساختاری تایید شده در آن کاملاً معتبر و قابل اتکا می باشند.

شاخص NFI

پس از تحلیل شاخص برازش کلی مدل، ارزیابی شاخص نیکویی برازش نرم افزار نیز به منظور تکمیل سنجش وضعیت انطباق مدل پژوهش با داده های گردآوری شده انجام گرفت. شاخص نیکویی برازش یکی از معیارهای تکمیلی در مدلیابی معادلات ساختاری است که با مقایسه مدل پیشنهادی پژوهش با یک مدل پایه، میزان بهبود و کیفیت برازش را نشان می دهد. این شاخص معمولاً در بازه صفر تا یک قرار دارد و هرچه مقدار آن به یک نزدیک تر باشد، نمایانگر برازش مناسب تر و قابل اتکاتر مدل است. مقدار این شاخص برای مدل پژوهش حاضر در ادامه ارائه شده و بر اساس آن، وضعیت برازش مدل تفسیر می گردد.

جدول (۷): بررسی شاخص NFI

نتیجه	شاخص NFI
برازش بسیار قوی	۰.۰۹۴

بر اساس خروجی های حاصل از تحلیل نرم افزار، مقدار شاخص نیکویی برازش نرم افزار برای مدل پژوهش حاضر معادل ۰.۹۴۴ محاسبه گردید. با توجه به اینکه حد آستانه و استاندارد پذیرفته شده برای این شاخص علمی معادل نود صدم تعیین شده است، دستیابی به این مقدار نشان دهنده برازش بسیار مطلوب و قوی مدل ساختاری پژوهش می باشد. این نتیجه گویای آن است که مدل پیشنهادی بهبود چشمگیری در مقایسه با مدل پایه داشته و انطباق بسیار بالایی با داده های تجربی گردآوری شده دارد. بنابراین، صحت روابط ساختاری تعریف شده در مدل و توانایی بالای آن در تبیین متغیرهای انضباط مالی و کارایی هزینه ای بر پایه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به طور کامل تأیید می گردد.

شاخص R^2

پس از ارزیابی برازش کلی مدل، سنجش قدرت پیش‌بینی و توان تبیین مدل ساختاری از طریق بررسی ضریب تعیین مورد توجه قرار گرفت. این شاخص که تنها برای متغیرهای درون‌زا یا وابسته مدل محاسبه می‌شود، نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات و واریانس متغیر وابسته توسط متغیر یا متغیرهای برون‌زای مستقل تبیین می‌شود. در روش‌شناسی مدل‌سازی معادلات ساختاری، مقادیر ضریب تعیین در سه سطح ضعیف، متوسط و قوی طبقه‌بندی می‌شوند که به ترتیب مقادیر ۰.۱۹، ۰.۳۳ و ۰.۶۷ را شامل می‌شوند. در ادامه، مقادیر به‌دست‌آمده برای متغیرهای درون‌زای پژوهش حاضر گزارش و تفسیر شده است.

جدول (۸): بررسی شاخص R^2

نتیجه	شاخص R^2	متغیر
برازش مطلوب و بیشتر از حد متوسط	۰.۵۷۴	انضباط مالی
برازش مطلوب و در حد متوسط	۰.۳۴۷	کارایی هزینه‌ای

بر اساس تحلیل‌های انجام‌شده در مدل ساختاری، مقادیر ضریب تعیین برای متغیرهای درون‌زای پژوهش محاسبه گردید. نتایج نشان می‌دهد که ضریب تعیین برای متغیر انضباط مالی معادل ۰.۵۷۴ به دست آمده است. این مقدار که در محدوده میان حد متوسط و قوی (نزدیک به سطح قوی) قرار دارد، بیانگر آن است که حدود ۵۷.۴ درصد از کل تغییرات و واریانس متغیر انضباط مالی توسط متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تبیین و پیش‌بینی می‌شود و مابقی تغییرات تحت تأثیر سایر عوامل خارج از مدل قرار دارد. همچنین، ضریب تعیین برای متغیر کارایی هزینه‌ای برابر با ۰.۳۴۷ محاسبه شده است که بر اساس معیارهای روش‌شناختی در سطح متوسط و پذیرفتنی ارزیابی می‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد که متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توانایی تبیین ۳۴.۷ درصد از تغییرات کارایی هزینه‌ای را در سازمان‌های مورد مطالعه داراست. در مجموع، مقادیر به‌دست‌آمده برای ضریب تعیین در هر دو متغیر درون‌زا، تاییدکننده توانایی پیش‌بینی و قدرت تبیین مناسب مدل ساختاری پژوهش می‌باشد.

شاخص F^2

در ادامه تحلیل مدل ساختاری، ارزیابی شاخص اندازه اثر مورد توجه قرار گرفت تا میزان سهم و تاثیرگذاری متغیر مستقل بر هر یک از متغیرهای وابسته مدل مشخص شود. در حالی که ضریب تعیین، کل واریانس تبیین‌شده متغیر وابسته را نشان می‌دهد، شاخص اندازه اثر مشخص می‌سازد که حذف یا اضافه شدن متغیر مستقل تا چه حد بر تغییرات ضریب تعیین متغیر وابسته اثرگذار است. بر اساس متون روش‌شناختی، مقادیر معادل ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ به ترتیب به عنوان معیارهای اثرگذاری ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شوند. در ادامه، مقادیر به‌دست‌آمده برای این شاخص در روابط ساختاری پژوهش گزارش و تفسیر شده است.

جدول (۹): بررسی شاخص F^2

نتیجه	شاخص R^2	متغیر
اندازه اثر بسیار قوی	۱.۳۴۶	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد << انضباط مالی
اندازه اثر بسیار قوی	۰.۵۳۲	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد << کارایی هزینه‌ای

بر اساس محاسبات انجام‌شده در مدل ساختاری پژوهش، مقادیر شاخص اندازه اثر برای مسیرهای ارتباطی مدل استخراج گردید. نتایج نشان می‌دهد که میزان اندازه اثر متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر متغیر انضباط مالی معادل ۱.۳۴۶ به دست آمده است. با توجه به اینکه حد آستانه برای تاثیرگذاری قوی در متون روش‌شناختی معادل سی و پنج صدم تعیین

شده است، مقدار به دست آمده نشان دهنده اثرگذاری فوق العاده قوی، تعیین کننده و بسیار بالای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در تبیین و تقویت انضباط مالی در سازمان های مورد مطالعه است. همچنین، اندازه اثر متغیر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بر متغیر کارایی هزینه ای برابر با ۰.۵۳۲ محاسبه شده است. این مقدار نیز با فاصله زیاد از معیار سی و پنج صدم عبور کرده و در سطح اثرگذاری بسیار قوی قرار می گیرد که نشان دهنده نقش بسیار مؤثر و کلیدی این سیستم بودجه ریزی در ارتقای کارایی هزینه ای سازمان ها می باشد. در مجموع، یافته های حاصل از شاخص اندازه اثر تأیید می کند که متغیر مستقل پژوهش سهم بسیار حیاتی و تعیین کننده ای در پیش بینی و تغییرات هر دو متغیر وابسته مدل دارا است.

بحث

هدف از انجام این پژوهش، بررسی نقش سیستم بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در بهبود انضباط مالی و ارتقای کارایی هزینه ای در نهادهای عمومی بود. تحلیل داده های حاصل از نمونه آماری نشان داد که پیاده سازی این الگوی بودجه ریزی، ابزاری راهبردی و بسیار مؤثر برای دستیابی به انضباط مالی و مدیریت بهینه هزینه ها در بخش عمومی است. در ادامه، یافته های حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش در بوطه نقد و همسویی با ادبیات پژوهش قرار می گیرد. تحلیل فرضیه اول پژوهش نشان داد که بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد اثر مثبت و معناداری بر تقویت انضباط مالی در نهادهای عمومی دارد (ضریب مسیر ۰.۷۵۷، آماره تی ۴۵.۸۵۸ و اندازه اثر قوی ۱.۳۴۶). این یافته نشان می دهد که وقتی تخصیص منابع مالی به جای چانه زنی های سنتی و روش های بودجه ریزی برنامه ای صرف، به خروجی ها، اهداف سنجش پذیر و شاخص های عملکردی گره می خورد، انضباط مالی سازمان به شدت ارتقا می یابد. در این سیستم، حسابداری و شفافیت تقویت شده و انحرافات بودجه ای به حداقل می رسد. این یافته با نتایج مطالعات پیشین همسو است. در بعد داخلی، این نتیجه با یافته های پژوهش تفنگ ساز، ستوده، گرد و حق پرست (۱۴۰۳)، تحت عنوان «ارائه الگویی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران» و همچنین تحقیق سلگی و قهرائی (۱۴۰۱)، مبنی بر نقش نظارتی بودجه ریزی عملکردی در کاهش انحرافات مالی بخش عمومی همخوانی کاملی دارد. در سطح بین المللی نیز، این یافته مؤید نتایج پژوهش رایینسون (رایینسون^۱، ۲۰۱۳)، در گزارش صندوق بین المللی پول است که نشان داد گذار به بودجه ریزی عملکردی، انضباط مالی کلان و خرد را از طریق ایجاد پیوند مستقیم میان مخارج و نتایج ملموس در کشورهای در حال توسعه بهبود می بخشد. همچنین با یافته های شیک^۲ (۲۰۱۴)، مبنی بر اینکه بودجه ریزی عملکردی از طریق شفاف سازی فرآیندهای مالی مانع از تخصیص های خارج از برنامه و ریخت و پاش های اداری می شود، همسو است. در خصوص فرضیه دوم پژوهش، نتایج آماری تأیید کرد که بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد اثر مثبت و معناداری بر کارایی هزینه ای در نهادهای عمومی دارد (ضریب مسیر ۰.۵۸۹، آماره تی ۱۲.۵۴۶ و اندازه اثر ۰.۵۳۲). این یافته مبین آن است که پیاده سازی این الگو به مدیران کمک می کند تا نسبت به قیمت تمام شده فعالیت ها و خدمات خود آگاهی یافته و منابع محدود مالی را به سوی برنامه هایی با بهره وری بالاتر هدایت کنند. حذف فرآیندهای موازی، شناسایی فعالیت های فاقد ارزش افزوده و بهبود تخصیص منابع در سطح خرد، از پیامدهای مستقیم این مدل است. این نتیجه با یافته های پژوهشی آذر و همکاران (۱۳۹۵)، همخوانی دارد که نشان دادند محاسبه بهای تمام شده خدمات در بودجه ریزی عملکردی، پیش شرط بهبود کارایی هزینه ای در سازمان های عمومی ایران است. همچنین این یافته با نتایج تحقیق قمری، رستمی و پروین (۱۴۰۱)، که بر لزوم پیوند بودجه ریزی به مدیریت زنجیره ارزش جهت کاهش هزینه های زائد تأکید دارد، همسو است. در ادبیات بین المللی، این یافته با نتایج مطالعه جویس همخوانی دارد؛ وی نشان داد که

¹ Robinson

² Schick

استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای به شکل معناداری کارایی فنی و تخصیصی سازمان‌های دولتی را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، پژوهش مایور، لیم، دسچامپ، وان، گوویا^۱ و همکاران (۲۰۱۹)، نشان می‌دهد که بازخورد شاخص‌های عملکردی به مدیران مالی، محرکی قوی برای بهینه‌سازی ساختار هزینه‌ها و افزایش کارایی عملیاتی سازمان‌هاست. به طور کلی، مقایسه یافته‌های این پژوهش با پیشینه تجربی نشان می‌دهد که پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نه یک انتخاب لوکس مدیریتی، بلکه ضرورتی ساختاری برای اصلاح نظام مالیه عمومی است. تفاوت عمده این تحقیق با برخی از پژوهش‌های پیشین در این است که با بهره‌گیری از رویکرد معادلات ساختاری و حجم نمونه مناسب، نه تنها روابط ساختاری را تایید کرده، بلکه سهم و اندازه اثرگذاری بسیار بالای بودجه‌ریزی عملکردی را به عنوان پیش‌نیاز حیاتی انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی به تصویر کشیده است.

نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر، چالش‌های ناشی از محدودیت منابع مالی، نوسانات درآمدهای عمومی و افزایش تقاضا برای خدمات دولتی، بازنگری در الگوهای سنتی تخصیص بودجه را به یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر تبدیل کرده است. در این راستا، پژوهش حاضر تلاش نمود تا با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، پاسخی علمی به این پرسش ارائه دهد که آیا پیوند زدن منابع مالی به خروجی‌ها و پیامدها می‌تواند انحرافات بودجه‌ای را کاهش داده و ارزش‌آفرینی به ازای هر واحد پول مصرف‌شده را به حداکثر برساند یا خیر.

یافته‌های حاصل از فرضیه اول پژوهش نشان داد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پیش‌ران و محرکی بسیار قوی برای تحقق و تحکیم انضباط مالی در سازمان‌های بخش عمومی است. از منظر مفهومی، نظام‌های سنتی بودجه‌ریزی (نظیر بودجه‌ریزی برنامه‌ای یا فزاینده) به دلیل تمرکز صرف بر کنترل ورودی‌ها و نادیده گرفتن نتایج، راه را برای چانه‌زنی‌های غیرفنی و تخصیص‌های مازاد هموار می‌سازند که نتیجه آن بروز کسری بودجه، عدم انطباق مخارج با برنامه‌ها و انحرافات مالی است. در مقابل، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با الزام سازمان‌ها به تعریف شاخص‌های سنجش‌پذیر، شفاف‌سازی جریان‌های نقدی و منوط کردن تخصیص‌های بعدی به میزان تحقق اهداف، نوعی خودکنترلی و انضباط درونی را در ساختار مالی نهادهای عمومی نهادینه می‌کند. این سیستم، پاسخگویی مدیران را از «نحوه مصرف منابع» به «میزان اثربخشی منابع» ارتقا داده و بدین ترتیب انحراف از سقف‌های مصوب را به حداقل می‌رساند.

در تحلیل فرضیه دوم، نتایج مؤید آن بود که استقرار این نظام بودجه‌ریزی مسیر ارتقای کارایی هزینه‌ای را هموار می‌سازد. نهادهای عمومی همواره با چالش «هزینه بالا و خروجی پایین» مواجه بوده‌اند که ریشه در عدم شفافیت بهای تمام‌شده خدمات دارد. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با معرفی مفاهیمی نظیر حسابداری تعهدی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیران را قادر می‌سازد تا هزینه واقعی ارائه هر خدمت یا محصول را شناسایی کنند. این امر، بستر مناسبی برای مقایسه مستمر هزینه‌ها، شناسایی فرآیندهای موازی، حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده و در نهایت کاهش اتلاف منابع را فراهم می‌کند. به بیان دیگر، این سیستم ابزاری را در اختیار تصمیم‌گیران قرار می‌دهد تا فرمول «حداقل ورودی، حداکثر خروجی» را بدون کاهش کیفیت خدمات عمومی محقق سازند.

از منظر متدولوژی، انطباق کامل داده‌های تجربی گردآوری‌شده از نمونه آماری با مدل مفهومی پژوهش، نشان‌دهنده پایایی و اعتبار بالای ابزار سنجش طراحی‌شده است. برآزش مطلوب مدل ساختاری تأیید می‌کند که متغیرهای عملیاتی انتخاب‌شده برای سنجش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، انضباط مالی و کارایی هزینه‌ای، به درستی توانسته‌اند ابعاد پنهان این سازه‌ها را در جامعه آماری مورد مطالعه نمایندگی کنند. این امر اعتبار یافته‌های نظری پژوهش را تقویت کرده و

¹ Moura., Pinheiro de Lima., Deschamps., Van., Gouvea

نشان می‌دهد که مدل طراحی شده می‌تواند به عنوان یک چارچوب ارزیابی معتبر در سایر نهادهای عمومی مشابه نیز مورد استفاده قرار گیرد. در یک جمع‌بندی کلی، می‌توان گفت که گذار از بودجه‌ریزی سنتی به عملکردی، صرفاً یک تغییر فنی در فرم‌ها و دفاتر حسابداری نیست، بلکه تغییر در فرهنگ سازمانی و پارادایم مدیریتی بخش عمومی است. این سیستم با ایجاد توازن میان اختیارات مدیران و پاسخگویی آن‌ها، به جای تمرکز بر بوروکراسی فرآیندها، بر «نتایج ملموس» تمرکز می‌کند. زمانی که شفافیت عملکردی با شفافیت مالی پیوند می‌خورد، نه تنها کارایی درونی سازمان ارتقا می‌یابد، بلکه اثربخشی بیرونی آن نیز بهبود یافته و در نهایت به افزایش اعتماد عمومی نسبت به نحوه مصرف درآمدهای ملی و منابع عمومی منجر می‌شود.

پیشنهادهای

پیشنهادهای کاربردی مبتنی بر نتایج پژوهش

با توجه به تایید فرضیه‌های پژوهش و اثبات نقش محوری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بهبود انضباط مالی و ارتقای کارایی هزینه‌ای در نهادهای عمومی، پیشنهادهای کاربردی زیر در سه سطح ساختاری-نهادی**، فنی-عملیاتی و نظارتی-پاسخگویی ارائه می‌شود:

۱. پیشنهادهای ساختاری و نهادی (ایجاد بستر و فرهنگ تغییر)

* اصلاح قوانین و مقررات بودجه‌ای: پیشنهاد می‌شود مراجع قانون‌گذار و سیاست‌گذار مالی در نهادهای عمومی، چارچوب‌های قانونی سنتی را بازنگری کرده و تخصیص اعتبارات سالانه را به طور قانونی و رسمی به میزان تحقق شاخص‌های کلیدی عملکرد^۱ منوط سازند تا از چانه‌زنی‌های سیاسی و سنتی پیشگیری شود.

* مدیریت تغییر و کاهش مقاومت سازمانی: با توجه به اینکه استقرار نظام عملکردی منجر به تغییر در توزیع منابع قدرت و بودجه می‌شود، پیشنهاد می‌گردد دوره‌های آموزشی تخصصی و کارگاه‌های توجیهی مستمر برای مدیران ارشد و میانی نهادهای عمومی برگزار شود تا اهمیت این تحول در ارتقای بهره‌وری کلان سازمان تبیین شده و مقاومت‌های سازمانی کاهش یابد.

۲. پیشنهادهای فنی و عملیاتی (ارتقای کارایی هزینه‌ای - ضریب مسیر ۰.۵۸۹)

* استقرار کامل سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۲: به منظور تحقق عینی کارایی هزینه‌ای، نهادهای عمومی باید از سیستم‌های حسابداری نقدی به سمت حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده و بهای تمام‌شده واقعی ارائه هر واحد از خدمات یا کالاها را محاسبه کنند. این اقدام به شناسایی و حذف موازی‌کاری‌ها و فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده کمک شایانی می‌کند.

* طراحی بانک شاخص‌های عملکردی استاندارد و سنجش‌پذیر: پیشنهاد می‌شود برای هر یک از واحدهای سازمانی و پروژه‌ها، شاخص‌های عملکردی کیفی و کمی دقیق، واقع‌بینانه و قابل اندازه‌گیری طراحی شود. این شاخص‌ها باید به طور مستمر پایش شده و مبنای توزیع منابع بین‌بخشی قرار گیرند.

* پیوند زدن بودجه با برنامه‌ریزی راهبردی: فرآیند بودجه‌ریزی نباید مستقل از اسناد بالادستی و راهبردی سازمان باشد؛ پیشنهاد می‌شود خروجی‌های مورد انتظار در بودجه دقیقاً با اهداف استراتژیک بلندمدت نهادهای عمومی هم‌راستا شوند.

۳. پیشنهادهای نظارتی و پاسخگویی (تقویت انضباط مالی - ضریب مسیر ۰.۷۵۷)

^۱ KPIs

^۲ ABC

* راه اندازی سامانه های یکپارچه اطلاعات مالی و عملکردی: برای تقویت انضباط مالی و کاهش انحرافات بودجه ای، ایجاد یک بستر نرم افزاری متمرکز و هوشمند که داده های مالی (هزینه کردها) را به صورت آنلاین به داده های عملکردی (میزان پیشرفت پروژه ها) متصل کند، ضروری است. این سامانه امکان نظارت برخط و پیشگیری از کسری های پنهان را فراهم می آورد.

* طراحی سازوکار تشویق و تنبیه بر اساس انحرافات بودجه ای: پیشنهاد می شود مکانیزم های انگیزشی مالی و غیرمالی برای مدیرانی که موفق به رعایت سقف بودجه، ارتقای انضباط مالی و تحقق اهداف عملکردی با هزینه کمتر شده اند، پیش بینی شود. در مقابل، مدیرانی که با وجود دریافت منابع، انحرافات بودجه ای بالا و خروجی ضعیف داشته اند، با کاهش یا تعلیق بخشی از اعتبارات اختیاری مواجه شوند.

* تقویت حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی مالی: نهادهای نظارتی درون سازمانی و برون سازمانی باید تمرکز خود را از بررسی صرف سندهای هزینه ای (حسابداری سنتی) به سمت ارزیابی کارایی و اثربخشی مخارج (حسابرس عملکرد) معطوف نمایند تا مشخص شود منابع مصرف شده تا چه حد اهداف کیفی سازمان را محقق کرده اند.

منابع

- ✓ آذر، عادل، خسروانی، فرزانه، جلالی، رضا، (۱۳۹۵)، تحقیق در عملیات نرم: رویکردهای ساختاردهی مسئله، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها (سمت).
- ✓ احمدی، غلامرضا، (۱۴۰۴)، تحولات بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران و آمریکا، نشریه حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی، دوره ۶، شماره ۲، صص ۴۹-۶۸.
- ✓ امرایی، حافظ، آذر، عادل (۱۴۰۰)، ارائه الگوی موثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، نشریه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۲، صص ۵۳-۸۶.
- ✓ امرایی، حافظ، اسماعیل زاده، علی، خسروی پور، نگار، (۱۴۰۰)، بررسی عوامل موثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فراترکیب، فصلنامه مطالعات راهبردی سیاستگذاری عمومی، دوره ۱۰، شماره ۳۷، صص ۲۹۶-۳۳۵.
- ✓ آرش، تفنگ ساز، رضا، ستوده، عزیز گرد، عباسعلی، حق پرست، (۱۴۰۳)، ارائه الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران (مطالعه موردی بانک شهر)، نشریه دانش حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۴، صص ۱۷۰-۱۹۷.
- ✓ سلگی، محمد، قهرائی، احسان، (۱۴۰۱)، بررسی تاثیر عوامل سازمانی بر انضباط مالی در بخش دولتی، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۹، شماره ۱۰۹، صص ۴۷۵-۵۰۳.
- ✓ علوی، سید احسان، ایزی، احسان، (۱۴۰۳)، تاثیر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بر کارایی و اثربخشی منابع مالی در دانشگاه ها، نشریه حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی، دوره ۵، شماره ۳، صص ۵۷-۸۰.
- ✓ علی زاده، امیرعطا، (۱۴۰۴)، نقش هوش مصنوعی در بهبود بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری یکپارچه در بخش عمومی، نشریه حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی، دوره ۶، شماره ۲، صص ۲۸-۴۸.
- ✓ قمری، محمد، رستمی، ولی، (۱۴۰۳)، الزامات و ضرورت های حقوقی در فرایند بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، نشریه حقوق اداری، دوره ۱۱، شماره ۳۹، صص ۵۳-۷۳.
- ✓ قمری، محمد، رستمی، ولی، پروین، خیرالله، (۱۴۰۱)، چالش ها و موانع حقوقی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران، نشریه جامعه شناسی سیاسی ایران، دوره ۵، شماره ۷، صص ۱۵۶۳-۱۵۸۴.

- ✓ ملکی، جلال، نظری پور، محمد، امینی، پیمان، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور)، نشریه حسابداری سلامت، دوره ۳، شماره ۴، ص ۵۹.
- ✓ موسوی، نادر، آزادی، کیهان، وطن پرست، محمدرضا، (۱۴۰۱)، شناسایی موانع و چالش های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با تاکید بر نقش های بهایابی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی با رویکرد تئوری داده بنیاد (GT) (مورد مطالعه حوزه ی راه سازی)، نشریه دانش حسابرسی، دوره ۲۲، شماره ۳، صص ۳۲-۶۴.
- ✓ یلفانی، امیر، قهرمانی، محمد، ادیب آرا، حسن، (۱۴۰۳)، بررسی تطبیقی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه ریزی سنتی در دستگاه های دولتی ایران، نشریه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۸، شماره ۹۳، صص ۲۱۸-۲۳۲.
- ✓ Alsyaegh, W. (2026). Performance-Based Budgeting Implementation Strategies for Improving Financial Performance (Doctoral dissertation, Walden University).
- ✓ Anita, S. P., & Murtafiah, N. H. (2024). Implementation of Performance-Based Financing Management in Improving the Management Efficiency of Islamic Junior High School.
- ✓ Azam, M., & Bouckaert, G. (2025). Performance-based budgeting reform and evolution of performance information quality: empirical analysis of Indonesia. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(1), 25-47.
- ✓ Celestin, M., & Mishra, A. K. (2025). The Effectiveness of Performance-Based Budgeting in Government Agencies: Can It Lead to Greater Fiscal Responsibility?. *Chaturbhujeshwar Academic Journal*, 3(1), 107-126.
- ✓ Clark, C., Menifield, C. E., & Stewart, L. M. (2018). Policy diffusion and performance-based budgeting. *International Journal of Public Administration*, 41(7), 528-534.
- ✓ Devi, N. P. J. K., De Rozari, P., & Mas'amah, M. A. (2026). Analysis of the Implementation of Performance-Based Budgeting at the State Christian Institute (IAKN) Kupang. *Journal of Tourism Economics and Policy*, 6(1), 181-194.
- ✓ He, L., & Ismail, K. (2023). Do staff capacity and performance-based budgeting improve organisational performance? Empirical evidence from Chinese public universities. *Humanities and social sciences communications*, 10(1), 29.
- ✓ Hijal-Moghrabi, I. (2023). Performance-Based Budgeting Implementation: A Nonlinear System Perspective. In *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance* (pp. 9371-9377). Cham: Springer International Publishing.
- ✓ Joyce, P. (2015). *Strategic management in the public sector*. Routledge.
- ✓ Mauro, S. G., Cinquini, L., & Grossi, G. (2017). Insights into performance-based budgeting in the public sector: a literature review and a research agenda. *Public Management Review*, 19(7), 911-931.
- ✓ Moura, L. F., Pinheiro de Lima, E., Deschamps, F., Van Aken, E., Gouvea da Costa, S. E., Treinta, F. T., & Cestari, J. M. A. P. (2019). Designing performance measurement systems in nonprofit and public administration organizations. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 68(8), 1373-1410.
- ✓ Quang Huy, P., & Kien Phuc, V. (2025). Performance-Based Budgeting Control and Implementation in the Public Sector: Towards Sustainable Development. *Interdisciplinary Journal of Management Studies*, 19(1), 189-205.
- ✓ Quang Huy, P., & Kien Phuc, V. (2025). Performance-Based Budgeting Control and Implementation in the Public Sector: Towards Sustainable Development. *Interdisciplinary Journal of Management Studies*, 19(1), 189-205.

- ✓ Randa, I. O., & Adere, C. A. (2025). Implementation of Performance-Based Budgeting for Public Health Care Service Delivery in an Emerging Economy. *Southern African Journal of Policy and Development*, 8(1), 3.
- ✓ Robinson, M. (2013). Performance budgeting. In *The international handbook of public financial management* (pp. 237-258). London: Palgrave Macmillan UK.
- ✓ Sahara, K. I. M., & Salomoa, R. V. (2025). A Sytematic Literature Review: Assessing the Effectiveness of Performance-Based Budgeting in Government Financial Management. *Jurnal Ilmu Pemerintahan: Kajian Ilmu Pemerintahan dan Politik Daerah*, 10(1).
- ✓ Schick, A. (2014). The metamorphoses of performance budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 13(2), 1B.