

Presenting a Performance-Based Budgeting Model and Evaluating its Impact on Performance Accountability

Arash Tofangfaz¹, Reza Sotudeh², Aziz Gord^{3*}, Abbasali Haghparast⁴

1. Ph.D. Student, Faculty of Accounting,
Zahedan Branch, Islamic Azad
University, Zahedan, Iran.
(atofangfaz63@gmail.com).

2. Assistant Professor, Department of
Financial and Accounting, Faculty of
Humanities, Meybod University,
Meybod, Iran. (Sotudeh@meybod.ac.ir).

3. Associate Professor, Faculty of
Accounting, Payame Noor University,
Tehran, Iran.

4. Assistant Professor, Faculty of
Accounting, Zahedan Branch, Islamic
Azad University, Zahedan, Iran.
(aa.haghparastt@gmail.com).

Corresponding Author:

Aziz Gord

Email: gord@pnu.ac.ir

Received: 2024/03/26

Accepted: 2024/08/23

How to Cite:

Tofangfaz, A; Sotudeh, R; Gord, A;
Haghparast, A; (2025). Presenting a
Performance-Based Budgeting Model
and Evaluating its Impact on
Performance Accountability,
Governmental Accounting, 11 (21),
131-146.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The purpose of this study is to present a performance-based budgeting model and evaluate its impact on performance accountability in the Shahr Bank of Isfahan province.

Research Method: Given that the present study presents a new model, this study is exploratory research and, considering the use of qualitative and quantitative methods simultaneously, it is classified as mixed research. The statistical population of this study in the qualitative part using the snowball sampling method included 18 senior managers of the city bank, and in the quantitative part, 195 people were selected as samples from 395 managers of the city bank of Isfahan province using the random sampling method and the Cochran formula. To collect the information required in the present study, interviews and a standard performance accountability questionnaire with 9 items and performance-based budgeting with 17 items were used, and inferential statistics and structural equation tests were used to examine the purpose of the study.

Research Findings: The results of the research showed that the factors affecting performance-based budgeting include employee training, creating a cost center, and central bank, formulating long-term strategies, prioritizing the collective interests of the organization, management ability, job stability of managers, correct document registration, government macroeconomic policies, cost accounting system, performance evaluation index, activity classification, human factors, technical and process factors, and environmental factors (economic, political, cultural). However, performance-based budgeting did not show a significant effect on performance accountability in Shahr Bank.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the findings of this study, providing effective performance evaluation models in the banking industry is of great importance. Although the results of the research showed that performance-based budgeting does not have a significant effect on performance accountability in the Shahr Bank, due to the various advantages of performance-based budgeting, experts, accountants, financial managers, and other officials should pay attention to the factors effective in improving performance-based budgeting to increase the level of performance accountability. Sufficient awareness of these officials of the necessity of fulfilling the responsibility of accountability regarding the preservation, protection and proper use of financial and economic resources on the one hand, and knowledge of the tools and facilities required to fulfill and enhance the level of this responsibility on the other hand, provides the necessary grounds for creating a fundamental change in the existing system of accounting and financial reporting that is desirable and based on accountability.

Keywords: Budgeting, Performance-Based Budgeting, Performance Accountability.

JEL Classification: G31, M40, M46.

«مقاله پژوهشی»

ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد

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

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر استان اصفهان است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر با توجه به ارائه مدل جدید از نوع پژوهش‌های اکتشافی بوده و در استفاده از روش‌های کیفی و کمی در زمره پژوهش‌های ترکیبی قرار می‌گیرد. جامعه آماری در بخش کیفی شامل ۱۸ نفر و در بخش کمی شامل ۱۹۵ نفر از مدیران ارشد بانک شهر استان اصفهان بود. جهت جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز در پژوهش حاضر از مصاحبه و پرسشنامه استاندارد پاسخگویی عملکرد و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بهره‌گیری شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) هستند. با این حال، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر معناداری بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر نشان نداد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به یافته‌های این پژوهش، ارائه مدل‌های مؤثر ارزیابی عملکرد در صنعت بانکداری دارای اهمیت بسیار بالایی است. نتایج پژوهش نشان داد که با توجه به مزایای مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، کارشناسان، ذی‌حسابان، مدیران مالی و سایر مسئولین به منظور افزایش سطح پاسخگویی عملکرد باید به عوامل موثر در بهبود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توجه داشته باشند.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پاسخگویی عملکرد.

طبقه‌بندی موضوعی: G31، M40، M46.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. (atofang saz63@gmail.com)
۲. استادیار، گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران. (Sotudeh@meybod.ac.ir)
۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (gord@pnu.ac.ir)
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. (aa.haghparastt@gmail.com)

نویسنده مسئول:

عزیز گرد

رایانامه:

gord@pnu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۰۷

استناد به مقاله:

تفنگ ساز، آرش؛ ستوده، رضا؛ گرد، عزیز؛ حق پرست، عباسعلی، (۱۴۰۳)، ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد، حسابداری دولتی، ۱۱ (۲۱)، ۱۴۶-۱۳۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۳. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)



مقدمه^۱

توانایی بانک‌های کشور ایجاد نموده‌اند و این بر ضرورت توجه به ساختار عملکرد و نظام بودجه‌ریزی بانک‌ها می‌افزاید. به‌طور کلی می‌توان اشاره کرد که به علت ارتباط ضعیف میان بودجه به‌عنوان برنامه عملیاتی از یک سو و اهداف و استراتژی‌ها از سوی دیگر، نظام بودجه سنتی، قابلیت لازم را برای حمایت از عملکرد بانک در دو بخش عمده کارایی و اثربخشی را ندارد (ابویی اردکان، کاظمی و حسینی، ۱۳۹۶). با توجه به نقش فزاینده بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در اقتصاد، بانک‌ها نیز به‌عنوان نهادهای مالی همانند سایر سازمان‌ها نیازمند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ارزیابی عملکرد و سنجش میزان تحقق اهداف استراتژیک خود هستند. با توجه به اهمیت سیستم بانکداری در ایران و فواید بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هدف این پژوهش ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر می‌باشد. از این رو اهداف پژوهش حاضر به شرح زیر است:

- شناسایی و تبیین مهمترین عوامل و مؤلفه‌های علی در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر.
- ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر.
- ارزیابی تاثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری

مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مدت‌هاست که محصول اصلاح مدیریت مالی سازمانی به عنوان بخشی از دستور کار بزرگ مدیریت عمومی جدید در سراسر جهان بوده است (جونگ، بیک و پساتوموس^۴، ۲۰۱۳؛ باوونو^۵، ۲۰۱۵؛ ویدودو^۶، ۲۰۱۶). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک ابزار مدیریت کلیدی برای دستیابی به برنامه‌ریزی سازمانی بهتر و بهبود تخصیص منابع استفاده می‌شود. هدف تکنیک‌های نوین بودجه‌ریزی، نه تنها کاهش هزینه‌ها و بهبود عملکرد است، بلکه ایجاد شرايطی است که کارایی سازمان را تقویت می‌کند. مزایای اصلی مدل‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بسیار زیاد است. از جمله مزایایی آن می‌توان به شفافیت و پاسخگویی با ایجاد ارتباط صریح بین منابع و نتایج، بهره‌وری با اندازه‌گیری و بهبود عملکرد و سیاست‌گذاری مبتنی بر شواهد با تصمیم‌گیری بر اساس داده‌های عملکردی اشاره کرد (واپپیانا^۷، ۲۰۲۱). برخلاف

بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد یک روش بودجه‌بندی محبوب برای مدیریت هزینه‌ها است. هدف روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بهبود عملکرد برای نتایج مطلوب است. بنابراین، سازمان‌ها به سمت استفاده از بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد برای ارتقای استاندارد عملکرد از طریق تخصیص بودجه مناسب کشیده می‌شوند. در زمینه ملی و بین‌المللی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اجرا شده است و تحلیل‌های پشتیبانی شده توسط ادبیات تجربی به درک اثربخشی این روش بودجه‌ریزی کمک می‌کند. این تجزیه و تحلیل شامل مطالعات منطبق با زمینه‌های نوظهور از بررسی ادبیات کشورهای مختلف در بخش‌های بیشتر دولتی و برخی در سیستم‌های آموزش عالی است. نتایج نشان‌دهنده اجرای مؤثر بودجه‌ریزی عملکرد در برخی محیط‌ها و برخی کشورها است در حالی که به درک شکاف‌ها در جاهای دیگر کمک می‌کند. یک روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قوی می‌تواند نتایج مثبتی را به همراه داشته باشد که در بهبود تصمیمات بودجه‌ای مفید است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ساختاری را ارائه می‌دهد و برای اثربخشی به تعهد نیاز دارد. بخش‌های مختلفی که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را اجرا کرده‌اند، اهمیت پاسخگویی را در مدیریت مخارج به نفع سازمان و ذینفعان شناسایی می‌کنند (گانی، ساپوترا و هاسیم^۲، ۲۰۲۳). بنابراین، یکی از اهداف اصلی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، افزایش پاسخگویی و شفافیت در استفاده از بودجه است. عدم موفقیت در دستیابی به اهداف دستیابی به بودجه نشان می‌دهد که برای درک چگونگی اجرای پاسخگویی و شفافیت در بودجه موجود سیستم، مطالعه بیشتری نیاز است. همچنین متأسفانه به‌رغم آنکه استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سالیان متمادی در دستور کار قرار داشته، تاکنون به‌طور کامل تحقق نیافته و رضایت بخش نیست (داريجانی، طیبی و داريجانی^۳، ۲۰۱۵). این مهم در مؤسسات مالی و بانک‌ها که مهمترین نهادهای اقتصادی یک کشور به شمار می‌روند و رشد و شکوفایی اقتصادی در گرو رشد و توسعه آن‌ها است، از اهمیت بیشتری نیز برخوردار است (نوبهار، دهقان نیری و رجب زاده قتری، ۱۴۰۰).

بانک‌ها به‌عنوان مهمترین نهادهای بازار مالی ایران به دلیل عدم گسترش بازارهای مالی از یک سو و ملی بودن بانک‌ها از سوی دیگر، از کارایی مطلوبی برخوردار نبوده‌اند. همچنین فرآیندهای جهانی چالش‌هایی را در بقا و توسعه

5. Bawono
6. Widodo
7. Viapiana

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

2. Ganie, Saputra & Hasyim
3. Darijani, Taebi & Darijani
4. Jong, Beek & Posthumus

ارزش برای وجوه نقد قابل اندازه‌گیری و تبدیل به ورودی در فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای برنامه‌های دوره بعدی باشد. این استدلال با دیدگاه باستین (۲۰۰۶) مطابقت دارد اما آنها اضافه کردند که جنبه مهم دیگری وجود دارد که باید توسط سازمان‌ها نیز در نظر گرفته شود یعنی شاخص‌های نتیجه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارائه شده در یک گزارش پاسخگویی با کیفیت است. هدف این است که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نه تنها یک مکانیسم رسمی است که به دلیل «اجبار» قانون اجرا می‌شود بلکه تبدیل به یک سیستم مدیریتی می‌شود که از فرآیند برنامه‌ریزی تا ارزیابی (گزارش و حسابرسی) به صورت یکپارچه در سازمان‌ها اجرا می‌شود.

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اطلاعات اساسی در تهیه پاسخگویی است. برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی اسناد بیان شده در سند اجرای بودجه سازمان و اسناد بودجه نقدی در عمل به مرجع اصلی در تهیه پاسخگویی برای اطلاعات عملکرد تبدیل می‌شود. وجود برنامه‌ها و فعالیت‌های همراه با شاخص‌های دستاوردی سفت و سخت چه از نظر حجم و چه از نظر زمانی می‌تواند به مسئولان سازمان در تدوین گزارش عملکرد بهتر کمک کند. این شرط مطابق با چندین مطالعه است که رابطه بین بکارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پاسخگویی را بررسی می‌کند. ویدودو (۲۰۱۶) دریافت که برنامه‌ریزی بودجه، اجرای بودجه و پاسخگویی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبتی بر پاسخگویی عملکرد دارد. ساپوترا^۶ (۲۰۱۹) نیز نشان داد که سطح هماهنگی خوب بین متولیان برنامه در تهیه برنامه‌های کاری و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توانسته پاسخگویی را بهینه کند. مودا^۷ (۲۰۰۵) نشان داد که تأثیر برنامه‌ریزی بودجه بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی تأثیرگذار بوده است. سیاوی، سارانگ و پونتو^۸ (۲۰۱۶) بیان کردند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخگویی عملکرد دستگاه‌های دولتی داشته است. همچنین تحقیقاتی که قبلاً انجام شده است مانند ستو^۹ (۲۰۱۸)، لورا^{۱۰} (۲۰۱۶) و مودا (۲۰۰۵) در مورد تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی شواهدی را نشان می‌دهد، که بیان می‌کند برنامه‌ریزی بودجه مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی تأثیر مثبتی دارد. از این رو می‌توان انتظار داشت که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبتی بر پاسخگویی عملکرد داشته باشد (گانی و همکاران، ۲۰۲۳). در ادامه به بررسی پژوهش‌های خارجی و

مکانیسم‌های بودجه‌ریزی که صرفاً بر پاسخگویی برای آنچه در سمت ورودی هزینه می‌شود تمرکز می‌کند، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی برای آنچه سازمان‌ها از این هزینه‌ها به دست آورده‌اند، تأکید می‌کنند (هاگر، هابسون و ویلسون^۱، ۲۰۰۱). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به طور خاص مستلزم ارائه اطلاعاتی در مورد دستیابی به عملکرد در سطح فعالیت (کارایی) و همچنین اطلاعاتی در مورد اینکه چگونه فعالیت می‌تواند اهداف خاص سازمان را برآورده کند (اثربخشی) است. کورروهمن^۲ (۲۰۱۳) همچنین نشان داد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای ایجاد پاسخگویی مرتبط با کیفیت عملکرد استفاده از هزینه‌های عمومی طراحی شده‌اند، زیرا قادر به توصیف یک رابطه روشن بین متغیرهای ورودی، فرآیند، خروجی و پیامد یک برنامه هستند. بنابراین، همه اشکال مخارج بودجه را می‌توان برای یک بودجه مبتنی بر عملکرد مناسب‌تری برای جامعه وسیع‌تر به حساب آورد (گانی و همکاران، ۲۰۲۳).

پاسخگویی عملکرد سازمان‌ها شامل پاسخگویی مالی است که تخصیص و تحقق بودجه را برای دستیابی به شاخص‌های عملکرد سازمان‌ها ارائه می‌کند. از طریق بودجه مبتنی بر عملکرد که نتایج عملکرد مطلوب را در قالب یک خروجی بهینه می‌بندد، اندازه‌گیری عملکرد مستمر بازخوردی را ارائه می‌دهد، به طوری که نشان می‌دهد تلاش‌های بهبود مستمر در آینده به موفقیت می‌رسند (باستین^۳، ۲۰۰۶). پاسخگویی عملکرد سازمان‌ها یک سیستم پاسخگویی مناسب است که به عنوان وظیفه اصلی مسئولیت اجرایی سازمانی و همچنین مدیریت منابع در اجرای سیاست‌ها و برنامه‌ها ایجاد شده و توسعه یافته است. از سوی دیگر برای بهبود عملکرد سازمان و دستاورد سازمانی که از طریق بودجه‌های مبتنی بر عملکرد و انطباق با برنامه و سیاست‌ها در برابر پاسخگویی عملکرد سازمان محقق می‌شود، نیاز به نظارت و ارزیابی مناسب پاسخگویی عملکرد وجود دارد (موجینا، آرتیناه و صفریانسیا^۴، ۲۰۱۹).

اولوم و سفیانی^۵ (۲۰۱۶) توضیح دادند که مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر مفهوم مدیریت جدید، یعنی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بر تلاش‌ها برای دستیابی به ارزش برای وجوه نقد، یعنی اثربخشی، کارایی و استفاده اقتصادی از وجوه نقد سازمان تمرکز دارد. تدوین بودجه مبتنی بر عملکرد همچنین دارای پیامدهایی برای نیاز به آماده‌سازی پاسخگویی برای برنامه‌هایی است که به شیوه‌ای با کیفیت اجرا می‌شوند، به طوری که جنبه

6. Saputra

7. Muda

8. Syawie, Saerang & Pontoh

9. Seto

10. Laura

1. Hager, Hobson & Wilson

2. Kurrohman

3. Bastian

4. Mujannah, Artinah & Safriansyah

5. Ulum & Sofyani

تران و نگوین^۳ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «تأثیر سیستم سنجش عملکرد بر عملکرد سازمانی بخش دولتی در اقتصاد در حال گذار: آیا پاسخگویی عمومی حلقه مفقوده‌ای است» به بررسی تأثیر نظام ارزیابی عملکرد بر عملکرد سازمان‌های بخش دولتی در اقتصادهای در حال گذار پرداختند. در این پژوهش نقش مداخله‌گر پاسخگویی عمومی در رابطه بین نظام ارزیابی عملکرد و عملکرد بخش دولتی ویتنام نیز بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد که پاسخگویی عمومی رابطه بین نظام ارزیابی عملکرد و عملکرد سازمانی را کاملاً تعدیل می‌کند. این نتایج با به کارگیری نظام ارزیابی عملکرد و با هدف بهبود پاسخگویی عمومی و عملکرد سازمانی، کاربردهای اجرایی و نظری مهمی را برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند.

موجینا و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و سیستم‌های کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی» انجام دادند. هدف این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا بودجه مبتنی بر عملکرد و سیستم کنترل داخلی تأثیری بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی دارد یا خیر. نتایج پژوهش بیانگر آن است که اجرای بودجه، گزارش بودجه، فعالیت‌های کنترلی و نظارت بر عملکرد پاسخگویی دستگاه‌های دولتی تأثیر دارد. برنامه‌ریزی بودجه، ارزیابی عملکرد، محیط کنترل، ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات هیچ تأثیری بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی ندارد.

یلفانی، قهرمانی و ادیب آرا (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان «بررسی تطبیقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران» انجام دادند. هدف از انجام پژوهش مقایسه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران است. برپایه یافته‌های پژوهش از میان ۲۱۰۸ دستگاه اجرایی در سطح کشور، تنها ۲۲ درصد دستگاه‌ها، استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را پیش برده‌اند، ۳۵ درصد ناقص و یا در حال اجرا و ۴۳ درصد کلاً اقدامی در این مسیر انجام ندادند.

حق‌پرست و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان «جایگاه پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد» انجام دادند. در این فرآیند، پاسخگویی به معنای تحلیل و ارزیابی نتایج و عملکرد براساس بودجه‌های تعیین شده است. با این رویکرد، جایگاه پاسخگویی می‌تواند شامل موارد: ۱- ارزیابی عملکرد ۲- تحلیل اختلافات ۳- گزارشگری و ۴- بهسازی بودجه باشد.

داخلی صورت گرفته در رابطه با موضوع پژوهش پرداخته شده است.

پیشینه تجربی

وردانی و حسیبوان^۱ (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان «تأثیر کیفیت گزارش مالی و اجرای بودجه مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی با کنترل حسابداری به عنوان ناظر» انجام دادند. هدف این مطالعه بررسی تأثیر کنترل‌های حسابداری در تعدیل رابطه بین کیفیت گزارش‌گری مالی، اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی در واحدهای کاری دولت محلی در سراسر شهر بوگور است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبتی بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی در منطقه‌ای شهر بوگور دارد. افزون بر این، کنترل‌های حسابداری رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی در سراسر واحدهای کاری دولت محلی در شهر بوگور تعدیل می‌کند.

گانی و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان «تحلیل تطبیق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای صندوق‌های روستای (مطالعه موردی در ناحیه براو)» انجام دادند. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین چندین متغیر از جمله: اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، جذب بودجه، پاسخگویی و استفاده از اطلاعات عملکرد در تدوین برنامه‌ها و بودجه‌ها بود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با جذب بودجه و پاسخگویی مسئولان روستا رابطه مثبت دارد. افزون بر این پاسخگویی خوب همچنین باعث می‌شود که مسئولان مربوطه از گزارش‌های پاسخگویی به عنوان مرجع در برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی دوره بعدی استفاده کنند.

واهاداتول، مودا و اروین^۲ (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «تأثیر سیستم‌های گزارش‌دهی مالی و بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی» انجام دادند. این پژوهش با هدف تعیین و تحلیل تأثیر سیستم‌های گزارشگری مالی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی کشور اندونزی انجام شده است. نتایج این مطالعه بیانگر آن است که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی تأثیر معناداری دارد. همچنین سیستم‌های گزارشگری مالی تأثیر چشمگیری بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی دارد.

می‌دهد که زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تأثیری ندارد، در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود.

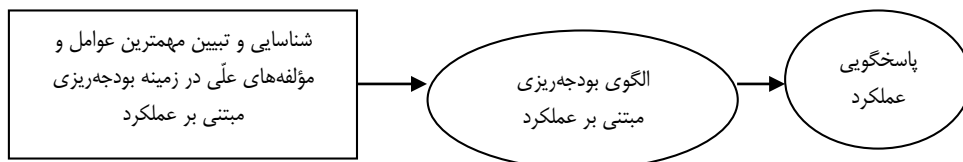
مدل مفهومی

سهام اصلی این پژوهش ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سیستم بانكداري و بررسی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد است. حجم زیادی از ادبیات داخلی به بررسی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند به عنوان مثال برخی پژوهش‌ها به بررسی تطبیقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران (یلفانی، قهرمانی و ادیب آرا، ۱۴۰۳)، چالش‌ها و موانع حقوقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران (قمری، رستمی و پروین، ۱۴۰۱)، تحلیل مضمون مؤلفه‌های بودجه‌ریزی عملکردمحور در دانشگاه (۱۴۰۰) و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی (کردستانی، پارسیان و جمشیدی کلانتری، ۱۳۹۵) پرداخته‌اند. ولی پژوهشی به ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سیستم بانكداري و بررسی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد نپرداخته است. با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی با این عنوان و محتوا در داخل کشور انجام نشده است، می‌توان بیان کرد که این پژوهش جدید و دارای نوآوری است. با توجه به میانی مطرح شده و اهداف پژوهش مدل مفهومی این پژوهش به شرح زیر تدوین شده است (شکل ۱).

در صورتی که نتایج نشان دهد بودجه‌ها نیاز به بهسازی و تغییر دارند، پاسخگویی شامل ارائه پیشنهادهایی برای بهبود بودجه‌ریزی و تغییرات لازم است. بهبود و تغییرات لازم در بودجه‌ها، با استفاده از پاسخگویی مناسب و ارائه پیشنهادهای مناسب، می‌تواند به بهبود کارایی و تحقق اهداف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کمک کند. با تحلیل جایگاه پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، می‌توان بهبود فرآیند بودجه‌بندی و دستیابی به اهداف سازمان را تسهیل کرد.

قمری، رستمی و پروین (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان «چالش‌ها و موانع حقوقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران» انجام دادند. به موجب این پژوهش که به روش توصیفی-تحلیلی صورت گرفته می‌توان گفت: از جمله موانع و چالش‌های اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران تحت عنوان اجرا نشدن صحیح اصلاحات بودجه‌ای، محدودیت‌های تحلیل هزینه، مقررات دست و پاگیر مالی، موانع و محدودیت‌های مدیریتی و عدم تصریح اهداف و مقاصد از طرف قوه مقننه قابل طرح است. مشکلات ناشی از اصلاحات و تغییرات در ساختار بودجه و همچنین عدم پذیرش آن توسط مدیران باعث ایجاد نوعی مقاومت در اجرای برنامه‌ها خواهد شد. از طرفی دیگر، عدم وجود الزامات قانونی کافی و فقدان سیاست‌های حمایتی دولت در جهت استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین عدم ارزیابی مناسب عملکرد سازمان‌های دولتی از سوی جامعه در قالب بخشی از موانع زمینه‌ای بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود.

کردستانی، پارسیان و جمشیدی کلانتری (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی» انجام دادند. در این پژوهش به بررسی تأثیر رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی در بخش عمومی پرداخته شده است. یافته‌های پژوهش نشان



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

دلیل این پژوهش از نوع پژوهش‌های اکتشافی است. مطالعه اکتشافی برای درک پدیده‌های ناآشنا و گسترش دانش از طریق نظریه‌پردازی استفاده می‌شود. از آنجایی که این پژوهش از نوع اکتشافی است، برای گردآوری داده‌های مورد نیاز از روش‌های

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران انجام شده است. از این رو، این پژوهش ارائه‌دهنده مدل جدیدی است، به همین

و مصاحبه تا میزانی تکرار می‌شود که به پاسخ‌های کم و بیش تکراری از مصاحبه شوندگان دست یابیم، سپس با بهره‌گیری از روش معادلات ساختاری در نرم‌افزار پی‌ال‌اس به تجزیه و تحلیل نتایج مصاحبه و استخراج شاخص‌های کلیدی مدل عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر اساس نظر خبرگان می‌پردازیم.

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

مرحله چهارم: مشخص کردن شدت ارتباط معیارها و مولفه‌های الگو

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

مرحله پنجم: سطح بندی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با به کارگیری مدل‌سازی معادلات ساختاری

پرسشنامه کیفی جهت مدل‌سازی معادلات ساختاری طراحی می‌کنیم و پس از جمع‌آوری داده‌ها از خبرگان و تجزیه و تحلیل آن و تأیید مدل توسط خبرگان، مدل نهایی را اجرا می‌کنیم و بدین صورت میزان و سطوح تاثیرگذاری هرکدام از عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مشخص می‌شود و می‌توان

کیفی همچون مشاهده و مصاحبه استفاده می‌شود. از این رو این پژوهش به صورت کیفی صورت می‌پذیرد و در کنار روش کیفی مورد استفاده، این مطالعه با بررسی پیشینه پژوهش، عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی کرده و در گام‌های بعدی وارد مطالعات کمی بر روی آن نیز می‌شود. در این حالت به صورت همزمان پژوهش کیفی و کمی انجام می‌پذیرد. با عنایت به استفاده از روش‌های کیفی و کمی بصورت با هم این پژوهش از جمله پژوهش‌های ترکیبی است و به طور مشخص از طرح شیوه‌های ترکیبی اکتشافی استفاده خواهد کرد. در پژوهش حاضر پژوهشگر از میان استراتژی‌های موجود در پژوهش‌های ترکیبی (استراتژی پژوهش شیوه‌های ترکیبی و استراتژی اقدام پژوهشی)، استراتژی پژوهش شیوه‌های ترکیبی را برگزیده است. چرا که در این استراتژی پژوهشگر به منظور تبیین، موشکافی و فهم یک رخداد، اطلاعات کیفی و کمی را جمع‌آوری می‌کند. ترکیب این دو نوع اطلاعات درک بهتری از مسأله نسبت به تمرکز صرف بر یک نوع داده مهیا می‌سازد. استراتژی شیوه‌های ترکیبی دربرگیرنده: طرح شیوه‌های ترکیبی تبیینی، طرح شیوه‌های ترکیبی اکتشافی، طرح شیوه‌های ترکیبی آشیانه‌ای و طرح شیوه‌های ترکیبی کثرت‌گرا است، که محقق طرح شیوه‌های ترکیبی اکتشافی را به کار گرفته و افزون بر این پژوهشگر امکان دارد طبقه‌های اطلاعاتی به دست آمده از اطلاعات کیفی اکتشافی با اطلاعات کمی را ترکیب کند.

این پژوهش در پنج مرحله به صورت زیر انجام می‌شود:

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

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

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

با توجه به این که این پژوهش در سطح سازمانی اجرا می‌شود، بنابراین خبرگان برای انجام مصاحبه انتخاب می‌شوند. پس از آن فهرست معیارهای اولیه حاصل شده از ادبیات نظری به عنوان راهنمایی برای مصاحبه از خبرگان استفاده می‌شود

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه شوندهگان

معیار اصلی	تجربه	رشته تحصیلی	مدیرک تحصیلی	نوع تجربه کاری
معیارهای فرعی طبقه بندی	۹	۱۵	۳	۱۵
تعداد	۱۵	۳	۶	۱۲
				۷
				۶
				۸
				۴

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

یافته‌های پژوهش

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

جدول ۲. میانگین و انحراف معیار نمرات متغیرهای پژوهش

مقیاس	میانگین	انحراف معیار
پاسخگویی عملکرد	۳/۸۱	۰/۵۲
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۳/۷۰	۰/۶۲
طبقه‌بندی فعالیت‌ها	۳/۲۳	۰/۷۶
شاخص ارزیابی عملکرد	۳/۵۵	۰/۶۷
سیستم حسابداری بهای تمام شده	۳/۷۹	۰/۵۷
عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی)	۴/۰۸	۰/۴۶
عوامل فنی و فرایندی	۴/۲۳	۰/۴۹
عوامل انسانی	۴/۳۰	۰/۴۶
تدوین استراتژی‌های بلندمدت	۴/۳۴	۰/۴۷
ثبت صحیح اسناد	۴/۲۷	۰/۵۲
آموزش کارکنان	۴/۱۷	۰/۵۳
ثبات شغلی مدیران	۴/۲۰	۰/۵۳
ترجیح منافع جمعی سازمان	۴/۱۸	۰/۴۷
ایجاد مرکز هزینه	۴/۱۳	۰/۴۴
توانایی مدیریت	۴/۱۸	۰/۴۲
سیاست‌های کلان اقتصادی دولت	۴/۲۳	۰/۴۸
بانک مرکزی	۴/۲۶	۰/۵۳

مشخص کرد که کدام عامل بیشترین میزان تاثیر را دارد.

جامعه آماری این پژوهش مدیران بانک شهر استان اصفهان به تعداد ۳۹۵ نفر است. برای مشخص کردن حجم نمونه پژوهش از فرمول کوکران استفاده شده است. با توجه به اینکه تعداد کل جامعه آماری این پژوهش ۳۹۵ نفر است، می‌توان بیان کرد که تعداد نمونه پژوهش با استفاده از فرمول کوکران حداقل باید ۱۹۵ نفر باشد. در مجموع تعداد ۲۰۷ پرسشنامه بین اعضای نمونه توزیع و در نهایت ۱۹۵ پرسشنامه به شکل کامل جمع‌آوری شد. از روش نمونه‌گیری تصادفی به منظور مشخص کردن اعضای نمونه بهره‌گیری شده است. گردآوری اطلاعات پژوهش حاضر از طریق مصاحبه و پرسشنامه است. ابتدا برای شناسایی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش مصاحبه استفاده شد. پس از شناسایی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پرسشنامه استاندارد مافوش و ستیاواتی (۲۰۲۲) که شامل پاسخگوی عملکرد با ۹ سوال و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که دارای چهار بعد آماده‌سازی، تصویب، پیاده‌سازی و گزارش ارزیابی بوده و دارای ۱۷ پرسش است، استفاده شد. به منظور تحلیل روایی محتوایی و صوری، پرسشنامه تحویل چند نفر متخصص و استاد محترم راهنما قرار گرفت تا دیدگاه‌ها و پیشنهاد‌های خود را برای اصلاح بیان کنند.

برای انتخاب خبرگان به منظور مصاحبه از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد. مطابق با این روش، ابتدا با یکی از مدیران صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه‌ی کافی مرتبط با موضوع، انتخاب و مصاحبه از وی صورت گرفت و در پایان مصاحبه، از وی خواسته شد که سایر افراد مطلع و صاحب نظر درخصوص موضوع پژوهش را معرفی کند. به منظور غنای پژوهش، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کردند و از دانش و تجربه بالایی برخوردار هستند، مصاحبه صورت گیرد. این فرآیند تا اشباع نظری داده‌ها ادامه یافت و سرانجام پس از انجام مصاحبه با ۱۸ نفر، فرآیند گردآوری داده‌ها پایان یافت. در ابتدای مصاحبه‌ها به طور کلی هدف پژوهش بیان و تأکید شد که از مصاحبه‌ها تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های پژوهش و مقالات منتشره، مشخص نخواهد شد. پس از انجام مصاحبه با خبرگان عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی شد. مشخصات مصاحبه شوندهگان به شرح زیر است:

روایی واگرا

در پایان روایی واگرا سومین شاخص ارزیابی برآزش الگوهای اندازه‌گیری در روش پیل‌اس است. روایی واگرا در این پژوهش از طریق روش بارهای عاملی متقابل ارزیابی شده است. بارهای عاملی به وسیله اندازه‌گیری مقدار همبستگی معیارهای یک سازه با آن سازه اندازه‌گیری می‌شود که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود، نشان دهنده این مطلب است که واریانس میان سازه و معیارهای آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بالاتر بوده و پایایی در مورد آن الگو اندازه‌گیری قابل قبول است. البته بعضی نویسندگان مثل (ریوارد و هاف^۱، ۱۹۸۸) عدد ۰/۵ را به عنوان ملاک بارهای عاملی ذکر کرده‌اند. ارزیابی بارهای عاملی برای هر یک از الگوهای اندازه‌گیری پژوهش در جدول (۴) ارائه شده است.

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

ردیف	مولفه‌ها	ضریب	رتبه
۱	آموزش کارکنان	۰/۶۱۴	۶
۲	ایجاد مرکز هزینه	۰/۵۳۰	۱۴
۳	بانک مرکزی	۰/۵۷۵	۹
۴	تدوین استراتژی‌های بلندمدت	۰/۶۲۲	۵
۵	ترجیح منافع جمعی سازمان	۰/۵۹۵	۸
۶	توانایی مدیریت	۰/۶۳۰	۴
۷	ثبات شغلی مدیران	۰/۵۴۵	۱۲
۸	ثبت صحیح اسناد	۰/۶۷۱	۳
۹	سیاست‌های کلان اقتصادی دولت	۰/۷۵۹	۲
۱۰	سیستم حسابداری بهای تمام شده	۰/۵۵۷	۱۱
۱۱	شاخص ارزیابی عملکرد	۰/۵۲۲	۱۵
۱۲	طبقه‌بندی فعالیت‌ها	۰/۵۶۷	۱۰
۱۳	عوامل انسانی	۰/۵۳۴	۱۳
۱۴	عوامل فنی و فرایندی	۰/۷۸۲	۱
۱۵	عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی)	۰/۶۱۰	۷

جدول ۵. بار عاملی متغیرها پاسخگویی عملکرد

ردیف	مولفه‌ها	ضریب
۱	پاسخگویی صادقانه و قانونی	۰/۳۹۸
۲	پاسخگویی فرآیند	۰/۷۸۱
۳	پاسخگویی برنامه	۰/۸۹۹
۴	پاسخگویی خط مشی	۰/۴۱۶

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

جدول ۳. آلفای کرونباخ و آزمون پایایی مرکب و میانگین واریانس استخراج شده متغیرهای پژوهش

سازه	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب	میانگین	تایید/رد
پاسخگویی عملکرد	۰/۸۰۰	۰/۸۷۱	۰/۶۲۹	تایید
آموزش کارکنان	۰/۸۱۷	۰/۸۷۳	۰/۵۸۲	تایید
ایجاد مرکز هزینه	۰/۸۶۲	۰/۹۰۴	۰/۷۰۴	تایید
بانک مرکزی	۰/۷۵۷	۰/۸۳۰	۰/۵۹۱	تایید
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۸۷۸	۰/۹۱۲	۰/۶۷۵	تایید
تدوین استراتژی‌های بلندمدت	۰/۷۹۳	۰/۸۵۲	۰/۵۴۲	تایید
ترجیح منافع جمعی سازمان	۰/۸۳۷	۰/۸۸۶	۰/۶۱۳	تایید
توانایی مدیریت	۰/۸۵۶	۰/۸۹۷	۰/۶۳۶	تایید
ثبات شغلی مدیران	۰/۸۴۸	۰/۸۷۷	۰/۵۸۹	تایید
ثبت صحیح اسناد	۰/۸۲۵	۰/۸۷۵	۰/۵۸۸	تایید
سیاست‌های کلان اقتصادی دولت	۰/۸۱۲	۰/۸۶۹	۰/۵۷۴	تایید
سیستم حسابداری بهای تمام شده	۰/۸۰۷	۰/۸۶۹	۰/۵۷۷	تایید
شاخص ارزیابی عملکرد	۰/۷۱۳	۰/۸۴۳	۰/۵۹۰	تایید
طبقه‌بندی فعالیت‌ها	۰/۸۶۲	۰/۹۰۱	۰/۶۴۷	تایید
عوامل انسانی	۰/۸۴۶	۰/۸۱۹	۰/۵۹۹	تایید
عوامل فنی و فرایندی	۰/۷۰۴	۰/۸۱۰	۰/۵۷۱	تایید
عوامل محیطی	۰/۸۰۵	۰/۸۶۶	۰/۵۷۱	تایید

پایایی متغیرهای پژوهش

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

مطالعه قرار داده و در ادامه الگو را در حالت اعداد معناداری مورد مطالعه قرار می‌دهیم (بررسی رد یا تایید فرضیه‌ها) و در نهایت مدل را در حالت ضریب مسیر و ضریب تعیین می‌آوریم.

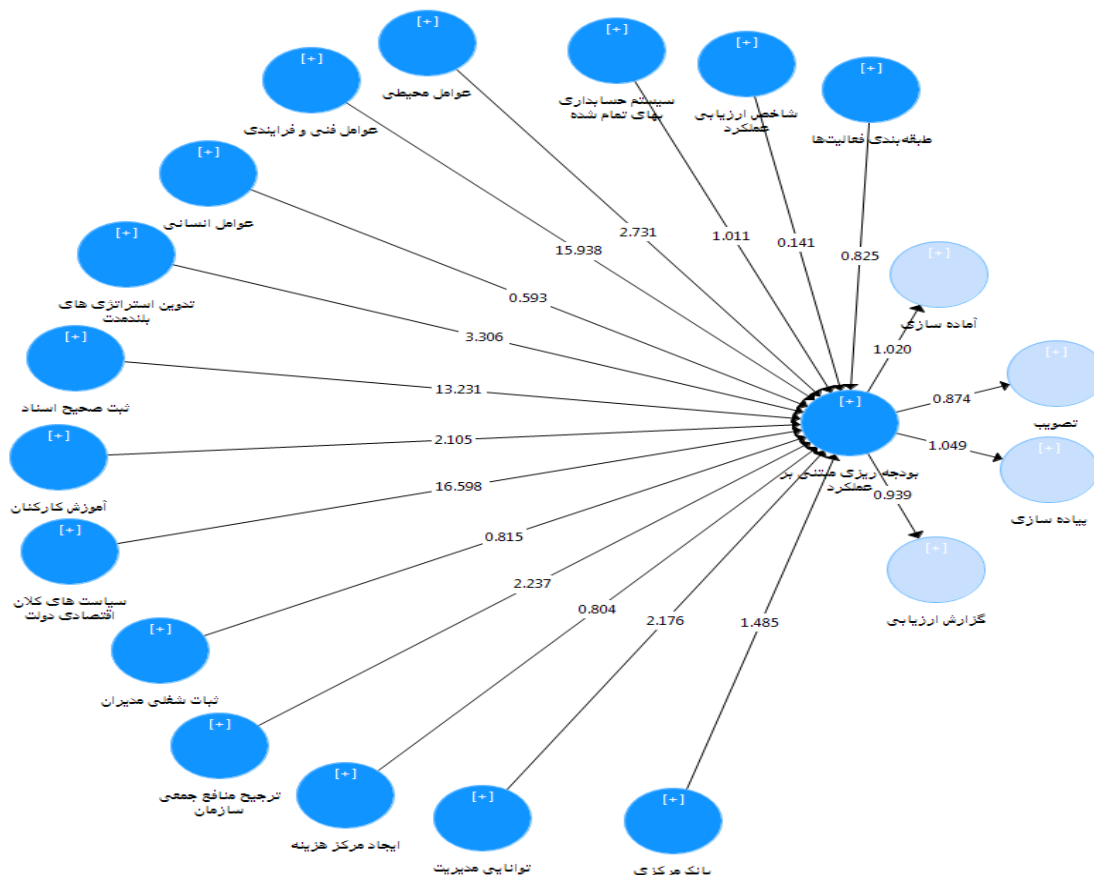
برازش مدل

معیار سنجش برازش الگو در نرم افزار پی‌ال‌اس با بهره‌گیری از شاخص نیکوی برازش مورد مطالعه قرار می‌گیرد. بدین معنی که به وسیله این شاخص، پژوهشگر می‌تواند پس از مطالعه برازش قسمت اندازه‌گیری و قسمت ساختاری مدل پژوهش خود برازش قسمت کلی را نیز کنترل کند. سه مقدار $0/01$ ، $0/25$ ، $0/36$ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای نیکوی برازش معرفی شده است. با توجه به محاسبات انجام شده مقدار نیکوی برازش برای مدل این پژوهش، $0/383$ محاسبه شد. با توجه به اینکه مقدار به دست آمده بزرگ‌تر از $0/25$ است بنابراین برازش مدل در حد مطلوب ارزیابی می‌شود.

همان گونه که در جدول (۴) و (۵) مشخص است، بارهای عاملی متغیرها باید بیش از $0/3$ باشد تا در الگو باقی بمانند در غیر این صورت از الگو حذف می‌شوند ولی در الگوی کنونی هیچ متغیری حذف نشد. یافته‌های پژوهش و نتایج حاصل از مصاحبه با خبرگان نشان داد که عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) هستند که از بین این موارد عوامل فنی و فرایندی، دارای بیشترین بار عاملی است.

مدل معادلات ساختاری پژوهش

در این بخش به مطالعه مدل معادلات ساختاری پژوهش پرداخته می‌شود. بدین صورت که نخست برازش الگو را مورد



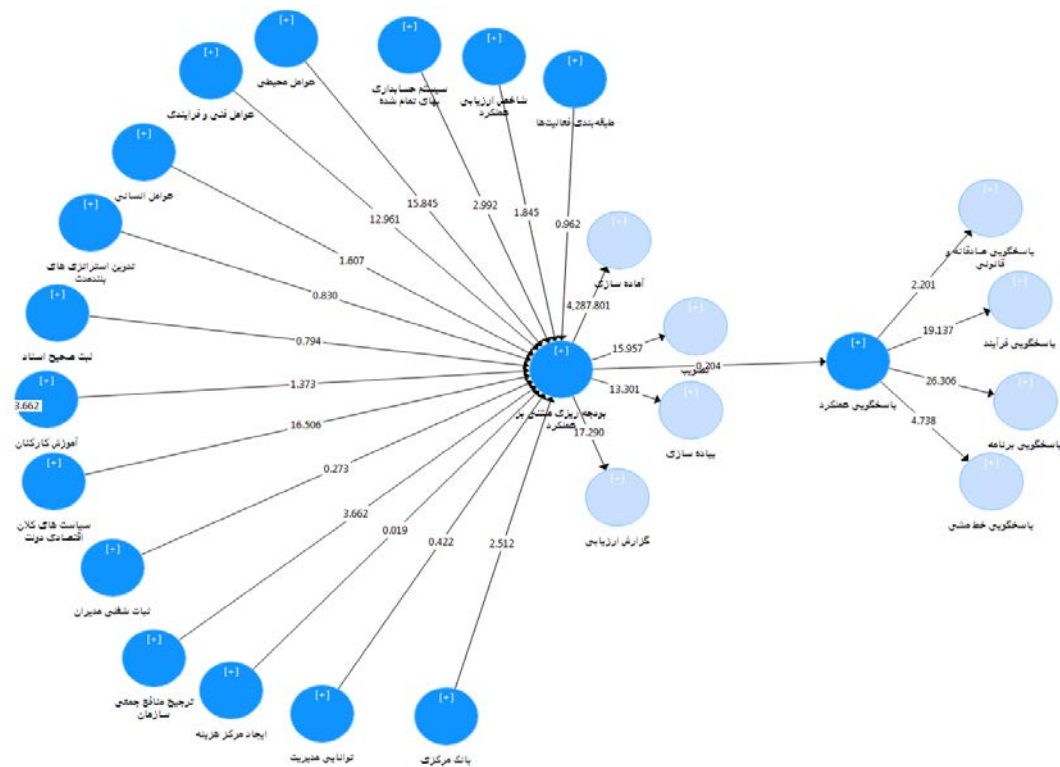
شکل ۲. مدل اول در حالت اعداد معناداری برای بررسی هدف دوم

همانطور که در شکل (۲) مشخص است در سطح اطمینان ۹۵ درصد اعداد معناداری باید بیش از ۱/۹۶ محاسبه باشد تا میزان و سطوح تاثیرگذاری هر کدام از عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مشخص شود. نتایج به دست آمده از شکل (۲) در جدول (۶) ارائه شده است.

در جدول (۶) میزان تأثیر و همچنین معناداری و آماره تی برای روابط در پرسش دوم را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود از بین عوامل: آموزش کارکنان، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر گذار هستند.

جدول ۶. بررسی هدف دوم پژوهش

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



شکل ۳. مدل در حالت اعداد معناداری برای بررسی هدف سوم

مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد مشخص شد. نتایج به دست آمده از شکل (۳) در جدول (۷) ارائه شده است.

همانطور که در شکل (۳) مشخص است در سطح اطمینان ۹۵ درصد عدد معناداری باید بیش از ۱/۹۶ محاسبه باشد تا میزان و سطوح تاثیرگذاری بودجه ریزی

جدول ۷. بررسی هدف سوم پژوهش

روابط	ضریب	آماره تی	سطح معناداری
بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد < پاسخگویی عملکرد	-۰/۰۳۲	۰/۲۰۴	۰/۸۳۸
ایجاد مرکز هزینه < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۰۰۳	۰/۰۲۴	۰/۹۸۱
بانک مرکزی < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۴۱۶	۵/۰۸۰	۰/۰۰۰
آموزش کارکنان < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	-۰/۲۱۸	۱/۴۲۰	۰/۱۵۶
تدوین استراتژی های بلندمدت < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۱۲۴	۰/۸۱۰	۰/۴۱۸
ترجیح منافع جمعی سازمان < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۷۸۲	۱۶/۷۰۴	۰/۰۰۰
توانایی مدیریت < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	-۰/۰۶۴	۰/۴۳۷	۰/۶۶۲
ثبات شغلی مدیران < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	-۰/۰۴۴	۰/۲۹۲	۰/۷۷۱
ثبت صحیح اسناد < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۹۸۷	۳۳/۰۸۸	۰/۰۰۰
سیاست های کلان اقتصادی دولت < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۲۹۸	۲/۱۹۸	۰/۰۲۸
سیستم حسابداری بهای تمام شده < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	-۰/۰۱۶	۰/۱۰۰	۰/۹۲۰
شاخص ارزیابی عملکرد < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۲۲۴	۱/۸۵۶	۰/۰۶۴
طبقه بندی فعالیتها < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۱۲۱	۰/۹۲۵	۰/۳۵۶
عوامل انسانی < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۲۸۹	۱/۵۷۵	۰/۱۱۶
عوامل فنی و فرایندی < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۱۶۴	۱/۱۷۸	۰/۲۳۹
عوامل محیطی < بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۴۴۷	۴/۴۶۳	۰/۰۰۰

انجام شود، پاسخگویی عملکرد بیشتر شود. ولی به دلیل شرایط حاکم بر نظام بانکداری و مداخلات و تسهیلات تکلیفی که به بانک‌ها ابلاغ می‌شود موجب شده تا بانک‌ها نتوانند به خوبی از مزایایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده کنند. همین امر باعث ایجاد این رابطه در پژوهش حاضر شده است. نتایج به دست آمده در این پژوهش از بعد معناداری با پژوهش‌های کردستانی، پاریسیان و جمشیدی کلانتری (۱۳۹۵)، وردانی و حسیبوان (۲۰۲۴)، گانی و همکاران (۲۰۲۳)، تران و نگوین (۲۰۲۰) و موجینا و همکاران (۲۰۱۹) همخوانی ندارد.

۱. با توجه به نتایج پژوهش ارائه مدل‌های مؤثر ارزیابی عملکرد در صنعت بانکداری که مشتریان آن را شهروندان، سازمان‌ها و شرکت‌ها تشکیل داده‌اند و به نوعی روابط موجود در آن از نوع روابط با مشتریان حقیقی و حقوقی، متنوع است دارای اهمیت بسیار بالایی است. در این زمینه، مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر واقعیت‌های یک صنعت و برآمده از مقتضیات و نیازهای مشتریان داخلی (کارکنان) و خارجی، به خوبی قادر به توسعه وفاداری مشتریان می‌باشد و در صنایعی چون صنایع مالی و صنعت بانکداری، تدوین مؤثر این مدل می‌تواند به خلق ارزش برای مشتریان و توسعه روابط رضایت‌بخش میان طرفین معامله بیانجامد. به خصوص اینکه تغییرات پی‌درپی و مداوم در الگوهای رفتاری مشتریان و رقبا در صنایع مالی، به‌روزرسانی و اتخاذ رویکردهای استراتژیک انعطاف‌پذیر در بخش عملکرد سازمانی را به یکی از ضروری‌ترین فعالیت‌های بانک‌ها تبدیل کرده است.

۲. هر چند نتایج پژوهش نشان داد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر تاثیر معناداری ندارد اما به دلیل وجود مزایا مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کارشناسان، ذی‌حسابان و مدیران مالی و سایر مسئولان به منظور افزایش سطح پاسخگویی عملکرد به عوامل مؤثر در بهبود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توجه داشته باشند. آگاهی کافی این مقامات از لزوم ایفای مسئولیت

در جدول (۷) میزان تأثیر و همچنین معناداری و آماره تی برای هدف پژوهش را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود از بین عوامل، بانک مرکزی، ترجیح منافع جمعی سازمان، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، و عوامل محیطی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیرگذار هستند. همچنین نتایج نشان داد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد تأثیر ندارد.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف از انجام این پژوهش ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد است. مطابق با نتایج به دست آمده از مصاحبه با خبرگان مشخص شد آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) از عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود و می‌توانند به عنوان عوامل در زمینه شناسایی و تبیین بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر مورد استفاده قرار گیرند. همچنین مطابق با نتایج به دست آمده از پژوهش مشخص شده که از بین عوامل، بانک مرکزی، ترجیح منافع جمعی سازمان، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، و عوامل محیطی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر گذار هستند. همچنین نتایج نشان داد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد تاثیر معناداری ندارد. پاسخگویی عملکرد سازمان‌ها یک سیستم پاسخگویی مناسب است که به عنوان وظیفه اصلی مسئولیت اجرایی سازمانی و همچنین مدیریت منابع در اجرای سیاست‌ها و برنامه‌ها ایجاد شده و توسعه یافته است. از سوی دیگر برای بهبود عملکرد سازمان و دستاورد سازمانی که از طریق بودجه‌های مبتنی بر عملکرد و انطباق با برنامه و سیاست‌ها در برابر پاسخگویی عملکرد سازمان محقق می‌شود، نیاز به نظارت و ارزیابی مناسب پاسخگویی عملکرد وجود دارد. از این رو انتظار می‌رفت وقتی اجرای بودجه هر چه بهتر یا بیشتر

در فرایند هر پژوهش علمی و عملی، مجموعه شرایط و مواردی وجود دارند که خارج از کنترل و اختیارات پژوهشگر است. پژوهش حاضر نیز از این موارد مستثنی نبوده و یکی از مهم‌ترین محدودیت‌هایی این پژوهش می‌توان به عدم همکاری برخی افراد در تکمیل پرسشنامه، کیفی بودن موضوع مورد بررسی و مشکلات تبدیل معیارهای کیفی به معیارهای کمی و قابل سنجش اشاره کرد.

پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات مورد نیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از سوی دیگر، زمینه‌های لازم را برای ایجاد تحول بنیادین در نظام موجود حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌آورد.

References

- Abooye Ardakan, M. Kazemi, H. & Hoseini, F. (2017). Implementation of performance-based budgeting system based on the Balanced Scorecard in Science Policy Research Center. *Journal of Public Administration (JPA)*, 9(2), 263-282. (In Persian).
- Bastian, I. (2006). *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Bawono, A. D. B. (2015). *The Role of Performance Based Budgeting in the Indonesian Public Sector*, Department of Accounting and Corporate Governance, Macquarie University, Australia.
- Darijani, B. Taebi, N. & Darijani, A. (2015). *Prioritization of barriers to the establishment of operational budgeting system in welfare banks in Kerman: application of AHP*, the first international conference on accounting, management and innovation in the organization, Gilan, the Institute of New Thoughts and the municipality of Soomehsara and Farhang Cultural Complex.
- Ganie, D. Saputra, H. J. & Hasyim, W. (2023). Analysis of The Implementation of Performance-Based Budgeting For Village Funds (Case Study In Berau District). *DiE Jurnal Ilmu Ekonomi dan Manajemen*, 14(1), 40-53.
- Ghamari, M. Rostami, V. & Parvin, K. (2022). Legal Analysis of Performance Based Budgeting in Iran. *Political Sociology of Iran*, 5(7), 1563-1584. (In Persian)
- Hager, G., Hobson, A. & Wilson, G. (2001). *Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples*. Frankfort, Kentucky: Committee for Program Review and Investigations.
- Haghparast, A. Barahooey pirnia, B. Ilaghi, M. Dazeh, N. & Arab, L. (2023). The place of accountability in performance-based budgeting. *Journal of Accounting and Management Vision*, 6(80), 195-206. (In Persian)
- Jong, M. d. Beek, I. V. & Posthumus, R. (2013). Introducing Accountable Budgeting: Lessons from a Decade of PerformanceBased Budgeting in the Netherlands. *OECD Journal on Budgeting*, 3, 1-34.
- Kordestani, G. R., Parsian, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2016). Performance-Based Budgeting and Accountability in Public Sector. *Governmental Accounting*, 3(1), 69-80. (In Persian)
- Kurrohman, T. (2013). Performance-based budgeting evaluation through financial performance based on value for money in districts / cities in East Java. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 5(1), 1-11.
- Laura, D. W. (2016). *Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Dan Sistem Pelaporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Bandung*, Bandung; Universitas Telkom.
- Muda, T. D. (2005). *Pengaruh Anggaran dan Pelaksanaan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Sekretariat Kotamadya Jakarta Selatan*. Jawa Barat; Universitas Padjajaran.
- Mujannah, M. Artinah, B. & Safriansyah, S. (2019). The Effect of Performance Based Budgeting and Internal Control Systems on Performance Accountability of Government Agencies: A Case Study In Banjarbaru City Inspectorates. *Journal of Economic Info*, 6(3), 7-15.
- Nobahar, E. Dehghan Nayeri, M. & Rajabzadeh Ghatari, A. (2019). A Model on Iranian Banks Sustainability Assessment. *Management Research in Iran*, 23(3), 161-187. (In Persian)
- Rivard, S. & Huff, S. L. (1988). Factor of success for end-user computing. *Communications of the ACM*, 31(5), 552-570.
- Saputra, H. J. (2019). Model Tata Kelola Dana Desa. *Jurnal Magister Akuntansi*. UGM.
- Seto, W. (2018). *Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*. Surabaya; Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia.
- Syawie, M. F. Saerang, D. P. E. & Pontoh, W. (2016). Influence effectiveness of performance-based budgeting performance control on Bitung City Department of Education. *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi*, 16(4), 348-359.
- Tran, Y. T. & Nguyen Ph. N. (2020). The Impact of the Performance Measurement System on the Organizational Performance of the Public Sector in a Transition Economy: Is Public Accountability a Missing Link?" *Cogent Business & Management*, 7(1), 1-17.

- Ulum, I. & Sofyani, H. (2016). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Aditya Media Publishing. Undang-undang RI Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. *Direktorat Jenderal Otonomi Daerah: Jakarta*
- Viapiana, F. (2021). A performance-based budget in the judiciary: allocation of resources and performance variability in first instance courts. An analysis of three case studies. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 177-206.
- Wahdatul, L. Muda, I. & Erwin, K. (2021). Effect of Performance-Based Budgeting and Financial Reporting Systems on the Performance Accountability of Bekasi Regency Government Agencies, *Budapest International Research and Critics Institute-Journal*, 4(3), 5477-5485.
- Wardani, E. K. & Hasibuan, D. (2024). The Impact of Financial Report Quality and Performance-Based Budget Implementation on the Accountability Performance of Government Agencies with Accounting Control as a Moderator: Empirical Study of Regional Government Work Units in Bogor City. *Journal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 12(4), 471-482
- Widodo, T. (2016). *PerformanceBased Budgeting: Evidence from Indonesia*. Dissertation, College of Social Sciences, University of Birmingham, Birmingham, UK.
- Yalfani, A. Ghahremani, M. & Adibara, H. (2024). A comparative study of performance-based budgeting with traditional budgeting in Iranian government agencies. *Journal of New research approaches in management and accounting*, 8(93), 218-232. (In Persian).