

تحلیل ارتباط برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع با تأکید بر نقش مدیریت عملکرد (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان)

*زهرة عارف‌منش^۱، مهرداد پناهی درچه^۲، ایمان بنی‌اسدی^۳

۱. استادیار، گروه حسابداری، اقتصاد و مدیریت، دانشگاه یزد، یزد، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۵

Analysis the Relationship between Budgetary Planning and Resource Allocation the Emphasis Moderating Role of Performance Management (Case Study: Municipality of Isfahan)

*Z. Arefmanesh¹, M. Panahi Dorcheh², I. Baniasadi³

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Yazd University, Yazd, Iran.

2. Ph.D. Student of Accounting, University of Urmia, Urmia, Iran.

3. Ph.D. Student of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

Received: 2019/4/6

Accepted: 2020/12/25

Abstract

Subject and Purpose of the Article: the purpose of this study is to investigate the relationship between budgetary planning and resource allocation considering the mediating role of performance management in Isfahan municipality.

Research Method: The statistical population of this research includes all managers and experts in the municipality of Isfahan, which is about 110 people. The method used is a descriptive-survey method and applied and correlational type. A questionnaire was used to collect the research data. The hypothesis test was also performed using the Structural Equation Model by Partial Least Squares (PLS) and Smart-Pls2 software

Research Findings: there is a positive and significant relationship between budget planning and resource allocation. There is also a positive and significant relationship between budget planning and performance management. On the other hand, there is a positive and significant relationship between performance management and resource allocation. Therefore, performance management has a mediating role in the relationship between budget planning and resource allocation.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the authors' studies, so far no research has been done on budget planning and resource allocation and the mediating role of performance management in Iran. Therefore, this research will help fill the research gap in this field.

Keywords: Performance Management, Budgeting, Resource Allocation.

JEL Classification: M48, E62, H61, L32

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف تحقیق حاضر بررسی ارتباط برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع با در نظر گرفتن نقش میانجی مدیریت عملکرد در شهرداری اصفهان می‌باشد.

روش پژوهش: جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مدیران و کارشناسان در شهرداری اصفهان می‌باشد، که در حدود ۱۱۰ نفر می‌باشند. روش استفاده شده، روش توصیفی-پیمایشی از نوع کاربردی و همبستگی است. به منظور گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه استفاده گردید. همچنین آزمون فرضیه‌ها با استفاده از نرم‌افزار ساختار معادلاتی (PLS) و Smart-PLS2 انجام شده است.

یافته‌های پژوهش: بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. از سوی دیگر، بین مدیریت عملکرد و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین مدیریت عملکرد نقش میانجی در رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به بررسی‌های نگارندگان، تاکنون پژوهشی در ارتباط با برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع و نقش میانجی مدیریت عملکرد در ایران انجام نشده است. لذا این پژوهش به پر کردن خلأ تحقیقاتی در این حوزه کمک خواهد کرد.

واژه‌های کلیدی: مدیریت عملکرد، بودجه‌بندی، تخصیص منابع.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, E62, H61, L32

* Corresponding Author: Z. Arefmanesh

E-mail: Arefmanesh@yazd.ac.ir

* نویسنده مسئول: زهره عارف‌منش

مقدمه

بودجه و کنترل بودجه، مهم‌ترین و اساسی‌ترین سیستم‌های مدیریت و کنترل داخلی را تشکیل می‌دهند، که شرکت می‌تواند از آنها برای تخصیص منابع مؤثر و کارآمد استفاده کند. بودجه‌بندی نه تنها در گسترده‌سازی برنامه مالی کاربرد دارد که شامل اهداف هزینه و درآمد به مراکز مسئولیت در یک سازمان می‌باشد، بلکه ابزار مدیریتی برای برنامه‌ریزی، کنترل، هماهنگی، انگیزه، ارتباط، مدیریت بهره‌وری و تخصیص منابع نیز می‌باشد (اولتی، ۱۹۹۹؛ هانسن و واندر استند، ۲۰۰۴؛ لیبی و لیندسی، ۲۰۱۰؛ گاستاف و اسون، ۲۰۱۶). نقشی که بودجه‌بندی کارآمد در مدیریت کسب و کار ایفا می‌کند، زمانی به بهترین شکل درک می‌شود که با اصول مدیریت مرتبط باشد. بسیاری از تعاریف موجود مدیریت کسب و کار بر حسب پنج کارکرد عمده قابل بیان هستند: "برنامه‌ریزی، سازماندهی، تأمین کارکنان، هدایت و کنترل" (دراکر، ۱۹۵۵). ابتدا باید مدیریت برنامه‌ریزی کند. این برنامه به واسطه عملیات سازماندهی، تأمین کارکنان و هدایت اجرا می‌شود. برای کنترل عملیات، مدیریت باید تکنیک‌های مناسب مشاهده و گزارش‌دهی را در جهت تعیین نحوه مقایسه نتایج واقعی با برنامه‌ها ایجاد کند (شیلدرز و همکاران، ۲۰۰۰)، و بودجه‌بندی یکی از ابزارهای اصلی است که مدیریت می‌تواند برای تخصیص کارآمد منابع به آن متکی باشد. شرکت‌ها به طور فزاینده‌ای از محدودیت‌هایی در خصوص میزان منابع موجود برای دستیابی به هدف خود در خصوص حداکثرسازی ثروت برخوردار هستند. منابع در قالب منابع مالی و انسانی در عرضه محدود هستند، و در نتیجه، شرکت‌ها باید ابزارهای تخصیص کارآمد این منابع محدود را توسعه بدهند. بنابراین، انتظار می‌رود که بودجه‌بندی در صورت اجرای دقیق می‌تواند در تخصیص کارآمد منابع به سازمان‌ها کمک کند. با این حال، بودجه‌بندی در صورت اجرا به صورت جداگانه نمی‌تواند به هدف مورد نظر دست یابد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که بودجه‌بندی باید با مکانیزم دیگر، یعنی مدیریت عملکرد به منظور دستیابی به نتایج مطلوب، پیوند یابد (آوتو وارتنگ، ۲۰۱۸). طبق گفته آل بتو و لوردز فریرا وایت (۲۰۰۶)، مدیریت عملکرد شامل بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد می‌باشد که همگی به سمت تخصیص منابع در یک سازمان مجهز می‌شوند. به طور کلی، عملکرد مدیریت تا بخشی به واسطه کارایی مورد قضاوت قرار می‌گیرد، که در آن تصمیمات کلیدی از جمله تخصیص منابع اتخاذ می‌شود. طبق گفته پولیت (۲۰۰۱)، سیستم‌های مدیریت مالی و عملکرد، ابزارهایی برای رسیدن به اهداف سیستم مدیریت

منابع هستند، که در آن فعالیت‌های بودجه‌بندی و مدیریت سازمان انجام می‌شود. بنابراین، بحث در مورد یکپارچه سازی سیستم‌های مدیریت مالی و عملکرد باید پیرامون اهداف پایه سیستم مدیریت منابع آغاز شود. بنابراین، مدیریت عملکرد، نقش میانجی در اطمینان از این مسئله ایفا می‌کند که منابع به واسطه کاربرد بودجه‌بندی و پیامدهای رفتاری آن به صورت کارآمد اختصاص می‌یابند. بنابراین، این مطالعه پیشنهاد می‌کند که در یک سیستم سازمانی که به خوبی کار می‌کند، بودجه‌بندی می‌تواند برای تخصیص کارآمد منابع به کار برده شود. با این حال، برای دستیابی به تأثیر مورد نیاز، باید فرآیند تخصیص منابع با استفاده از بودجه با مدیریت عملکرد پیوند یافته باشد. اگر این هدف به دست آید، منافع مدیران به کاهش تعارضات و اختلافات بالقوه نمایندگی منجر خواهد شد. این مطالعه با ترکیب متغیرهای بودجه‌بندی، مدیریت عملکرد و تخصیص منابع به عنوان ابزارهای برخورد با برخی از مشکلات نمایندگی، بر بودجه‌بندی بخش دولتی متمرکز شده است. بنابراین هدف تحقیق حاضر بررسی ارتباط برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع با تأکید بر نقش مدیریت عملکرد در رابطه آن دو در شهرداری اصفهان می‌باشد.

مبانی نظری و بسط فرضیات

برنامه‌ریزی بودجه: با گسترش رکود اقتصادی و تورم در کشورها، دولت‌ها در جوامع مختلف توجه بیشتری به گزارش‌های مالی نشان داده اند. توجه به ذینفعان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی از یک سو و مدیریت هزینه‌های دولت از دیگر سو سبب شده که در کنار گزارش‌های مالی توجه خاصی به ابزارهای کنترل بودجه نشان داده شود. یکی از دلایل این توجه خاص و استفاده از ابزارهای کنترل مالی و بودجه‌ای تعیین بهترین راهبرد برای مدیریت هزینه هاست. چرا که تطابق هزینه‌ها و بودجه می‌تواند در کاهش تورم و خروج از رکود مؤثر باشد (برنو، ۲۰۱۳).

مدیریت عملکرد: در صورت و تشریح و تعریف مفهوم واژه "عملکرد" باید خاطر نشان نمود که جایگاه این واژه از آنجا حائز اهمیت است که تنها با تعریف و تشریح عملکرد است که می‌توان آن را ارزیابی یا مدیریت نمود. هونتون و بیتز خاطر نشان کرده‌اند که عملکرد یک ساختار چند بعدی است که ارزیابی آن بسته به انواع متفاوت است. در خصوص چیهستی عملکرد، نگرش‌های متفاوتی وجود دارد. به طوری که می‌توان عملکرد را فقط سابقه نتایج حاصله تلقی کرد. از نظر

کوتاه مدت را در نظر می‌گیرد، به دنبال راه‌های به دست آوردن بیشترین تأثیرات برای کمترین هزینه‌ها است، در زمان مورد انتظار وظایف منظم و عادی را تکمیل می‌کند، براحتی قابل درک است، تصمیمات مهم را به مقامات قانونی مناسب اختصاص می‌دهد و سیاست‌هایی را مطابق با ترجیحات و اولویت‌های شرکت‌ها اتخاذ می‌کند. فرایند تخصیص منابع به گونه‌ای طراحی شده است که مدیران را قادر می‌سازد سریع، بدون سرمایه‌گذاری عمده در زمان، پول یا منابع، تصمیمات آگاهانه بگیرند. فرایند تخصیص منابع، منابع موجود را با فرآیندهای حیاتی مأموریت سازمان هماهنگ می‌کند. لذا فرضیه اول به این ترتیب تدوین می‌شود: "بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد".

ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد

پولیت (۲۰۰۱)، معتقد است مدیریت عملکرد شامل تنظیم اهداف عملکرد و اهداف برای برنامه‌ها، دادن مسئولیت به مدیران برای هر برنامه، آزادی پیاده‌سازی فرایندها برای دستیابی به این اهداف، اندازه‌گیری و گزارش سطح واقعی عملکرد در مقابل این اهداف و مقاصد، دادن اطلاعات درباره سطح عملکرد به تصمیمات راجع به بودجه‌بندی برنامه آینده، تغییرات در محتوای برنامه یا طراحی و تهیه پاداش‌های سازمانی یا فردی یا جریمه‌ها می‌باشد. لذا فرضیه دوم این گونه مطرح می‌شود: بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

ارتباط بین مدیریت عملکرد و تخصیص منابع

در یک سیستم مدیریت منابع با عملکرد عالی، فرایندهای مدیریت مالی و مدیریت عملکرد با استفاده از فرایندهای پشتیبانی دو طرفه و تکمیلی وجود خواهند داشت (اوتلی، ۱۹۹۹). بودجه‌بندی، حسابداری و حسابرسی همگی قطعاً مؤلفه‌های مهم مدیریت مالی هستند. هدف سیستم‌های مدیریت مالی، تجمیع اصول مالی در سطح کلان و همچنین برای ارائه کارآمدتر خدمات می‌باشد. با تکرار این اهداف، هدف مدیریت عملکرد افزایش کارآمدی در سطوح خرد است. مدیریت مالی به دنبال تخصیص منابع به گونه‌ای است که بر برنامه‌هایی تمرکز کند که بالاترین اولویت سازمانی را دارند (پولیت، ۲۰۰۱). در اصل، باید پیوندی بین این هدف و هدف مدیریت عملکرد در بهبود کیفیت و اثرگذاری برنامه‌ها باشد، به میزانی که رهبران سازمانی بخواهند برنامه‌هایی که به خوبی کار می‌کنند را اولویت‌بندی کنند و به اهداف سازمان برسند (پولیت، ۲۰۰۱). لذا فرضیه سوم این گونه مطرح

فردی، عملکرد سابقه موفقیت‌های یک فرد است. کین معتقد بود که عملکرد چیزی است که فرد به جا می‌گذارد و جدای از هدف است. برنادین و همکاران معتقدند که عملکرد باید به عنوان نتایج کار تعریف شود. چون نتایج قوی‌ترین رابطه با اهداف استراتژیک سازمان، رضایت مشتری و نقش‌های اقتصادی دارد. این تعریف به خروجی‌ها یا نتایج بر می‌گردد و در عین حال عنوان عملکرد در مورد انجام کار نیز نتایج حاصله از آن می‌باشد. در واقع، عملکرد هر سازمان تعریف خاص خود را دارد. در یک سازمان دولتی ارائه خدمات بهتر و توسعه رفاه و ثروت عمومی جامعه به عنوان هدف، مطرح بوده و از جمله شاخص‌های عملکرد سازمان به شمار می‌آیند اما در شرکت‌ها تولیدی شاخص عملکرد، علاوه بر رضایت مشتریان سازمان و حفظ منافع جامعه، در برگیرنده سود و رضایت سهامداران و کارکنان سازمان نیز می‌باشد (افجه و محمودزاده، ۱۳۹۰).

تخصیص منابع: تخصیص منابع برای این قضیه طراحی می‌شود تا مجریان تصمیمات آگاهانه و به موقعی برای سرمایه‌گذاری بیشتر در زمان، پول یا منابع بگیرند. تخصیص منابع در راستای منابع موجود با فرایندهای حیاتی مأموریتی سازمان می‌باشد (راجرز، ۲۰۰۹). تخصیص منابع برنامه‌ای است برای استفاده از منابع موجودی همچون منابع انسانی، برای رسیدن به اهداف آینده. تخصیص منابع فرآیندی است برای تخصیص منابع بین پروژه‌ها و یا واحدهای مختلف کسب و کار، یکی از اجزا و عوامل اصلی موفقیت هر برنامه، به‌خصوص برنامه‌های توسعه، استفاده مناسب و برخورداری از منابع و امکانات مالی است. هر چه افق برنامه‌ریزی بلندمدت‌تر و تعداد فعالیت‌های رقیب نیز بیشتر باشد، تخصیص بهینه منابع مالی دشوارتر می‌شود. تخصیص منابع مالی، غالباً در شکل بودجه‌های سالانه نمود می‌یابند. از این منظر، بودجه را می‌توان یکی از مهم‌ترین و مؤثرترین ابزار برنامه‌ریزی و کنترل در کشور و یا سازمان‌ها تلقی کرد، به نحوی که تهیه دقیق آن می‌تواند در نیل کشور و یا سازمان به اهداف برنامه‌ای خود بسیار مؤثر باشد (احمدی و بهکیش، ۱۳۸۲).

ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع

طبق نظر مایرز (۱۹۹۴)، استانداردهای یک فرآیند خوب بودجه به شرح زیر است:

"شامل تمام کاربردهای منابع مالی سازمان می‌باشد، بر اساس پیش‌بینی‌های بی طرفانه است، دراز مدت و همچنین

می‌شود: "مدیریت عملکرد نقش میانجی در ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع دارد."

پیشینه پژوهش

ابراهیمی و رکیانی و همکاران (۱۳۹۵)، به ارزیابی کارآمدی نظام بودجه‌ریزی شهرداری دامغان پرداختند. جامعه آماری شامل ۳۸۰ نفر از کارکنان شهرداری دامغان می‌باشد که از روش فرمول کوکران حجم نمونه ۱۸۱ نفر محاسبه شد. نتایج نشان داد نظام بودجه‌ریزی (تدوین، اجرا، حسابرسی بعد از اجرا) در شهرداری دامغان کارآمد است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، در تحقیقی تحت عنوان "بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی" با توجه به جامعه آماری پژوهش (کارشناسان و مدیران سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور) که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۸۰ نفر انتخاب شدند، نشان دادند 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 زیر ساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود.

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر ابزارهای کنترل بودجه و ارزیابی عملکرد بر تقویت فرهنگ سازمانی در وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که نظارت عملیاتی (گزارش توجیهی و تخصیص اعتبار) به عنوان یکی از ابزارهای کنترل بودجه و ارزیابی عملکرد (کارایی و اثربخشی) بر تقویت فرهنگ سازمانی تأثیر دارد. نتایج آزمون فریدمن نشان دهنده تفاوت میزان تأثیر کنترل بودجه و ارزیابی عملکرد بر فرهنگ سازمانی است. همچنین گزارش توجیهی و تخصیص اعتبار بر مسئولیت پذیری، حمایت مدیریتی، تضاد و تعارض‌پذیری و خطرپذیری کارکنان تأثیر متفاوت دارد.

آوتو و ارتنگ (۲۰۱۸)، در تحقیقی "تأثیر برنامه‌ریزی بودجه بر تخصیص منابع" را مورد بررسی قرار داد و نشان داد که بین بودجه‌بندی، مدیریت عملکرد و ساختار تخصیص منابع ارتباط آماری معنی‌دار وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که مدیریت عملکرد بخشی از روابط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع است. این نشان می‌دهد که شرکت‌ها در غنا به طور مطلوب با اختصاص منابع با استفاده از اصول بودجه رفتار می‌کنند.

ازوز الهامما (۲۰۱۵)، به بررسی رابطه بین ارزیابی بودجه،

اندازه و عملکرد شرکت پرداخت، که در این تحقیق، سه سبک اصلی ارزیابی بودجه را مشخص کرد: "ارزیابی دقیق بودجه" اتخاذ شده توسط ۲۱ درصد نمونه؛ "ارزیابی متوسط بودجه" اتخاذ شده توسط ۲۷/۴ درصد شرکت‌های مورد بررسی؛ و "ارزیابی ضعیف بودجه" اتخاذ شده توسط ۵۱/۶ درصد نمونه؛ سبک اول به ویژه توسط شرکت‌های بزرگ اتخاذ شد. عملکرد شرکت به طور مثبت و معناداری با ارزیابی بودجه در شرکت‌های بزرگ مرتبط است. این همبستگی در شرکت‌های کوچک و متوسط معنی‌دار نیست.

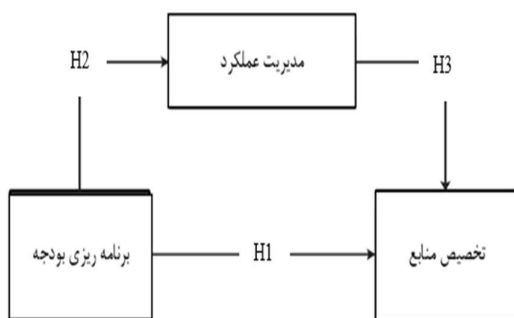
والفا و همکاران (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی مدیریت کنترل داخلی و مقایسه تفاوت‌های مدیریت کنترل داخلی در بودجه عمومی مدرسه کالاسین در منطقه خدمات اولیه آموزشی با مدارس دیگر در اندازه‌های مختلف پرداخته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که کارکنان این مرکز در تعیین سیاست‌ها، مهارت، دانش و تجربه در سطح پایینی قرار دارند. در این پژوهش پیشنهاد شد با تمرکز و کنترل محیط مدیریت، کنترل فعالیت‌ها، استفاده از اطلاعات و فناوری اطلاعات، پیگیری و ارزیابی کارها در برنامه کاری و مدیریت این مدرسه قرار گیرد.

مدل مفهومی

در مدل مفهومی پژوهش که در شکل ۱ آمده است، روابط بین متغیرها مشخص می‌گردد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، از نوع تحقیقات پیمایشی است که یکی از متداول‌ترین روش‌های تحقیق کمی بوده و به لحاظ ماهیت کاربردی و به لحاظ زمانی مقطعی می‌باشد. همچنین ضمن انجام مطالعات و تحقیقات انجام شده، مدل پژوهش جهت بررسی کمی و آزمون فرضیه‌ها در مرحله بعد طراحی شده است (جدول ۱).



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

* منبع: آوتو و ارتنگ (۲۰۱۸)

جدول ۱. متغیرها و شیوه اندازه‌گیری آنها

منبع	طیف اندازه‌گیری	نوع متغیر	متغیرهای تحقیق
آموتو وارتنگ (۲۰۱۸)	پنج گزینه‌ای (اکلاما مخالفم=۱ تا اکلاما موافقم=۵)	متغیر مستقل (برای هر سه فرضیه)	برنامه‌ریزی بودجه
آموتو وارتنگ (۲۰۱۸)	پنج گزینه‌ای (اکلاما مخالفم=۱ تا اکلاما موافقم=۵)	میانجی (برای فرضیه سوم) و متغیر مستقل (برای فرضیه دوم)	مدیریت عملکرد
آموتو وارتنگ (۲۰۱۸)	پنج گزینه‌ای (اکلاما مخالفم=۱ تا اکلاما موافقم=۵)	متغیر وابسته (برای هر سه فرضیه)	تخصیص منابع

پایایی مرکب (p دلون-گلدشتاین)، با توجه به اینکه پایایی مرکب متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰,۷ می‌باشد؛ بنابراین می‌توان گفت کلیه متغیرهای پژوهش از وضعیت مناسب و قابل قبولی از نظر پایایی مرکب برخوردار هستند (جدول ۳).

روایی همگرا، این شاخص که به اندازه‌گیری میزان تبیین متغیرهای پنهان پژوهش توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن (مؤلفه‌ها/سوالات) می‌پردازد توسط شاخص AVE (متوسط واریانس استخراج شده) مورد سنجش قرار می‌گیرد و حداقل مقدار قابل قبول برای روایی همگرا ۰/۵۰ می‌باشد که نتایج آن در جدول ۴ ارائه شده است. جدول نشان دهنده روایی همگرایی متغیرهای پژوهش می‌باشد. با توجه به اینکه کلیه مقادیر بالاتر از ۰,۵ می‌باشند؛ بنابراین روایی همگرا برای کلیه متغیرهای پژوهش در حد قابل قبول می‌باشد.

ابزار سنجش، نمونه و فنون آماری

به منظور گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه استاندارد پژوهش آموتو وارتنگ (۲۰۱۸)، بهره گرفته شد. همچنین جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه مدیران و کارشناسان مناطق ۱۵ گانه (شهرداری اصفهان) می‌باشد، که حدود ۱۱۰ نفر می‌باشند. به منظور ارزیابی پایایی سنج، ضرایب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای نمونه مقدماتی، گویای پایایی مناسب متغیرها و شاخص‌های آن بود (جدول ۲). در این پژوهش از آلفای کرونباخ و پایایی مرکب جهت بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری استفاده شده است و از آزمون روایی همگرا و روایی واگرا جهت بررسی آزمون روایی مدل اندازه‌گیری استفاده شده است. که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد:

با توجه به اینکه کلیه مقادیر بالاتر از ۰,۷ می‌باشد، بنابراین آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش تأیید می‌شود.

جدول ۲. آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	وضعیت متغیر
برنامه‌ریزی بودجه	۰/۷	قابل قبول
تخصیص منابع	۰/۶۷۹	نسبتاً قابل قبول
مدیریت عملکرد	۰/۷۴۹	قابل قبول

جدول ۳. پایایی مرکب متغیرهای پژوهش

متغیر	پایایی مرکب (p دلونین-گلدشتاین)	وضعیت متغیر
برنامه‌ریزی بودجه	۰/۷۸۷	قابل قبول
تخصیص منابع	۰/۸۰۴	قابل قبول
مدیریت عملکرد	۰/۸۲۶	قابل قبول

جدول ۴. روایی همگرا متغیرهای پژوهش

متغیر	روایی همگرا	وضعیت متغیر
برنامه‌ریزی بودجه	۰/۵۵۸	قابل قبول
تخصیص منابع	۰/۵۰۹	قابل قبول
مدیریت عملکرد	۰/۴۵۱	نسبتاً قابل قبول

روایی واگرا (تشخیصی)

این شاخص توانایی یک مدل را در میزان افتراق مشاهده‌پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل می‌سنجد. جهت سنجش روایی واگرا از شاخص بار مقطعی (Cross Loading) استفاده می‌شود. مقدار قابل قبول برای این شاخص این است که بار عاملی هر متغیر مشاهده‌پذیر بر روی متغیر پنهان مربوط به خود باید حداقل ۰٫۱ بیشتر از بار عاملی همان متغیر مشاهده‌پذیر بر متغیرهای پنهان دیگر باشد. نتایج جدول روایی واگرا در مدل پژوهش، نشان داد کلیه متغیرهای مشاهده‌پذیر، دارای بارهای عاملی بالاتری نسبت به متغیر پنهان دیگر هستند و در حد قابل قبول بودند. نتایج روایی واگرا یا تشخیصی در جدول ۵، قابل مشاهده می‌باشد.

نتایج روایی واگرا در جدول فوق نشان می‌دهد اختلاف بارهای عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌پذیر نسبت به متغیر مربوط به خود، حداقل ۰٫۱ بیشتر از بار عاملی آن نسبت به سایر متغیرها می‌باشد، بنابراین روایی تشخیصی مدل پژوهش نیز در حد قابل قبول می‌باشد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

ویژگی‌های آمار جمعیت شناختی به شرح جدول ۶ و شکل ۲ و ۳ می‌باشد.

پس از بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه مورد بررسی مشخص شد که تحصیلات پاسخ‌دهندگان به این گونه می‌باشد که حدود ۱۰ درصد دیپلم، حدود ۱۲ درصد کاردانی، ۵۲ درصد پاسخ‌دهندگان کارشناسی و مابقی کارشناسی ارشد قرار دارند. همچنین ۸ درصد پاسخ‌دهندگان دارای تجربه شغلی ۵ سال و کمتر، ۳۷/۴ درصد دارای تجربه شغلی ۵ تا ۱۰ سال و ۴۵/۲ درصد دارای تجربه شغلی ۱۰ سال تا ۱۵ سال و مابقی بالای ۱۵ سال سابقه دارند.

نتایج آمار توصیفی متغیرها و آزمون کولموگوروف اسمیرنوف برای نرمال بودن متغیرهای پژوهش: آزمون فرضیه‌های پژوهش در ابتدا به بررسی نرمال بودن متغیرها پرداخته می‌شود. بنابراین در ابتدا این شرط برای متغیرهای تحقیق مورد بررسی قرار می‌گیرد.

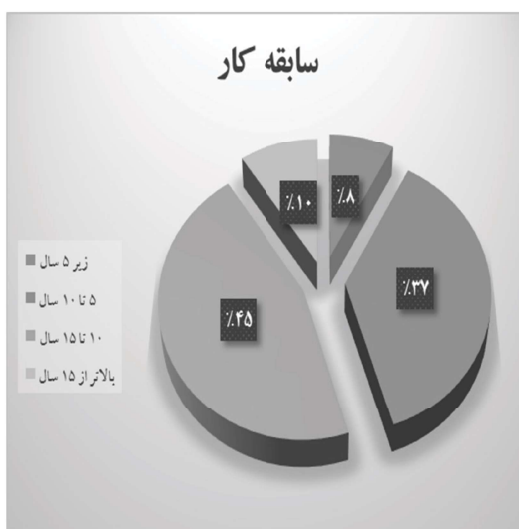
با توجه به این که سطح معنی‌داری آزمون کولموگوروف

جدول ۵. روایی واگرا بر اساس بار مقطعی

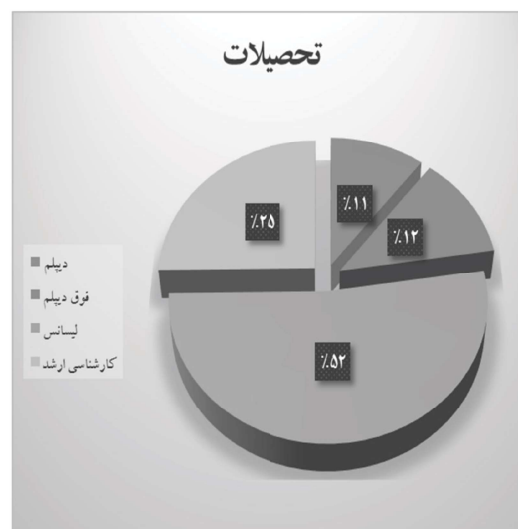
مدیریت عملکرد	تخصیص منابع	برنامه‌ریزی بودجه	
۰/۳۴۱	۰/۲۲۱	۰/۴۴۶	سؤال ۱
۰/۳۹	۰/۴۵۵	۰/۶۸۸	سؤال ۲
۰/۵۱۱	۰/۴۴۴	۰/۷۷۹	سؤال ۳
۰/۴۶۶	۰/۳۳۴	۰/۶۶۱	سؤال ۴
۰/۵۱	۰/۳۵۴	۰/۶۶۳	سؤال ۵
۰/۱۸۶	۰/۳۱۳	۰/۴۵۵	سؤال ۶
۰/۱۸۵	۰/۲۲۲	۰/۳۸۲	سؤال ۷
۰/۷۴۹	۰/۴۸۲	۰/۴۷۱	سؤال ۸
۰/۷۶۱	۰/۵۰۷	۰/۴۹۴	سؤال ۹
۰/۶۳۱	۰/۴۱۵	۰/۳۸۴	سؤال ۱۰
۰/۴۴۵	۰/۱۳۷	۰/۲۴۹	سؤال ۱۱
۰/۸۰۱	۰/۴۵۷	۰/۴۶۶	سؤال ۱۲
۰/۵۷۳	۰/۳۰۶	۰/۵۰۴	سؤال ۱۳
۰/۴۳۳	۰/۶۹۳	۰/۳۷۸	سؤال ۱۴
۰/۳۸۴	۰/۶۴۱	۰/۴۲۵	سؤال ۱۵
۰/۵۸۷	۰/۸۳۶	۰/۴۵۳	سؤال ۱۶
۲۳۲/۰	۰/۶۶۸	۰/۳۷۴	سؤال ۱۷

جدول ۶. نتایج آمار جمعیت شناختی

درصد فراوانی	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه	
٪ ۱۰/۴	۱۲	دیپلم	تحصیلات
٪ ۱۲/۲	۱۴	کاردانی	
٪ ۵۲/۲	۶۰	کارشناسی	
٪ ۲۵/۲	۲۹	کارشناسی ارشد	
٪ ۷/۸	۹	زیر ۵ سال	تجربه شغلی
٪ ۳۷/۴	۴۳	۵ تا ۱۰ سال	
٪ ۴۵/۲	۵۲	۱۰ تا ۱۵ سال	
۶/٪ ۹	۱۱	بالاتر از ۱۵ سال	



شکل ۲. توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب وضعیت سابقه کار



شکل ۳. توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب تحصیلات

جدول ۷. آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای نرمال بودن متغیرهای تحقیق و آمار توصیفی متغیرها

شاخص‌ها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	Z کولموگروف اسمیرنوف	P-value
برنامه‌ریزی بودجه	۱۱۵	۳/۹۳	۰/۴۷	۰/۹۴۶	۰/۳۳۳
مدیریت عملکرد	۱۱۵	۳/۴۵	۰/۶۵	۱/۰۸۲	۰/۱۹۲
تخصیص منابع	۱۱۵	۳/۸۹	۰/۵۹	۱/۳۱۲	۰/۶۴/۰

T بین ۱/۹۶ و ۲/۵۷۶ نشان دهنده اثر معناداری با بیش از ۹۵٪ اطمینان میان متغیرهای مکنون مربوط است. مقادیر T مساوی و بزرگتر از ۲/۵۷۶ نشان دهنده اثر معناداری با بیش از ۹۹٪ اطمینان میان متغیرهای مکنون مربوطه است.

بررسی فرضیه اول: بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به جدول ۸، نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که با بیش از ۹۵ درصد اطمینان و خطای کمتر از ۵ درصد بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط معناداری وجود دارد همچنین با بررسی شدت تأثیر ملاحظه می‌شود این شدت از نوع مستقیم و مثبت می‌باشد.

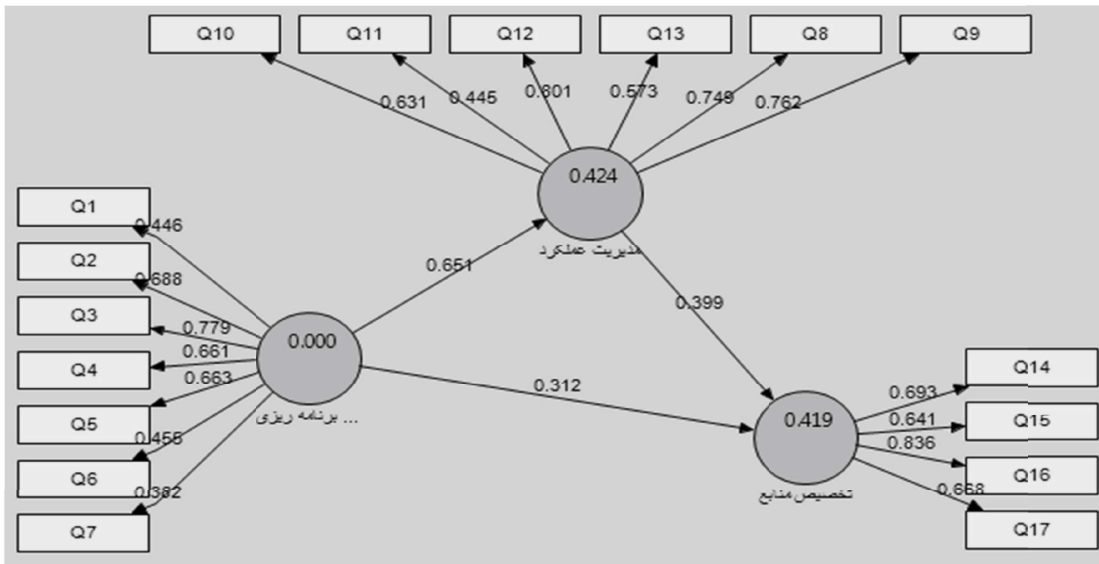
بررسی فرضیه دوم: بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به جدول ۸، نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که با بیش از ۹۵ درصد اطمینان و خطای کمتر از ۵ درصد بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط معناداری وجود دارد همچنین با بررسی شدت تأثیر ملاحظه می‌شود این شدت از نوع

اسمیرنوف در جدول ۷، که برای تمامی متغیرهای مدل، بیشتر از ۰/۰۵ است، نتیجه می‌شود که توزیع این متغیر تفاوت معناداری با توزیع نرمال ندارد. بنابراین نتیجه می‌گیریم که توزیع متغیر نگرش کارکنان نسبت به تغییر نرمال می‌باشد.

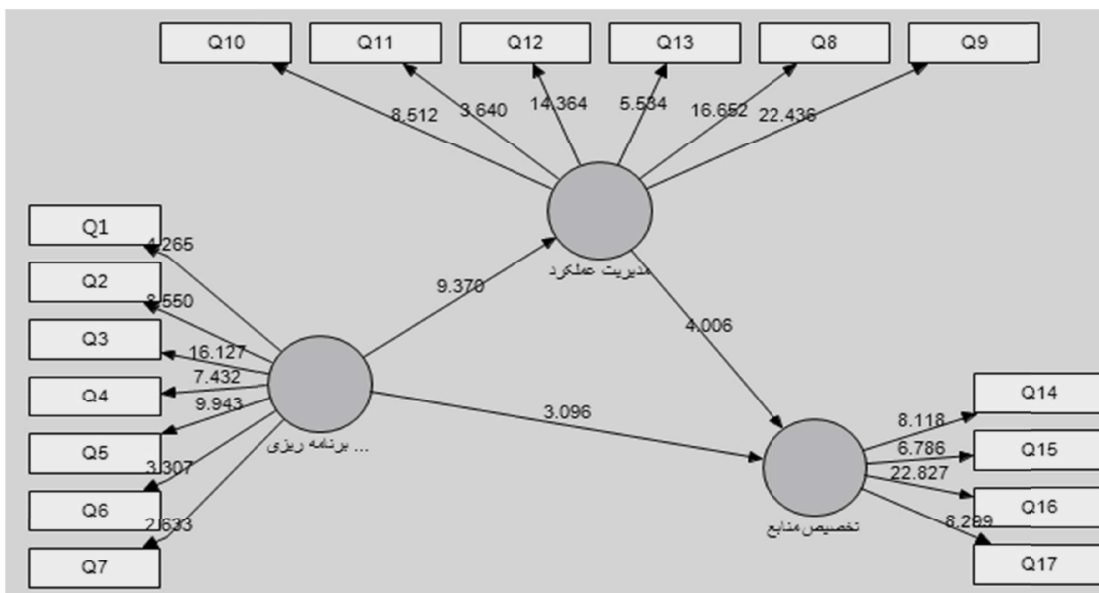
تجزیه و تحلیل مدل تحلیل با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS

بررسی فرضیه اول و دوم تحقیق: مدل پژوهش برای بررسی روابط بین متغیرها بدین صورت به دست آمده است (شکل ۴).

که سطح معناداری روابط فوق، در شکل ۵، ارائه شده است. سایر مقادیر مدل پژوهش در جدول ۸، مشاهده می‌شود: شدت تأثیر، میزان شدت ارتباط بین متغیرها را نشان می‌دهد و طیف این ضریب بین ۰ تا ۱ می‌باشد. هر چه این میزان به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان دهنده قوی‌تر بودن روابط بین متغیرها می‌باشد. مقادیر T که حاصل تقسیم شدت تأثیر بر خطای استاندارد است نشان دهنده معنی داری رابطه متغیرها است. مقادیر T بین ۱/۹۶- و ۱/۹۶ نشان دهنده عدم وجود اثر معناداری میان متغیرهای مکنون مربوط است. مقادیر



شکل ۴. مقادیر شدت تأثیر روابط بین متغیرهای پژوهش در مدل نهایی



شکل ۵. مقادیر T روابط بین متغیرهای پژوهش در مدل نهایی

مستقیم و مثبت می‌باشد.

بررسی فرضیه سوم تحقیق

فرضیه سوم: مدیریت عملکرد نقش میانجی در ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع دارد. مدل پژوهش برای بررسی وضعیت میانجی‌گری متغیر مدیریت عملکرد بدین صورت به‌دست آمده است (شکل ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و جدول ۹):

با توجه به برآورد استاندارد میانجی‌گری مدیریت عملکرد رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه بر تخصیص منابع که با مدیریت عملکرد بالا برابر با ۰/۶۷۹ در سطح معنی داری $P < 0.01$ و

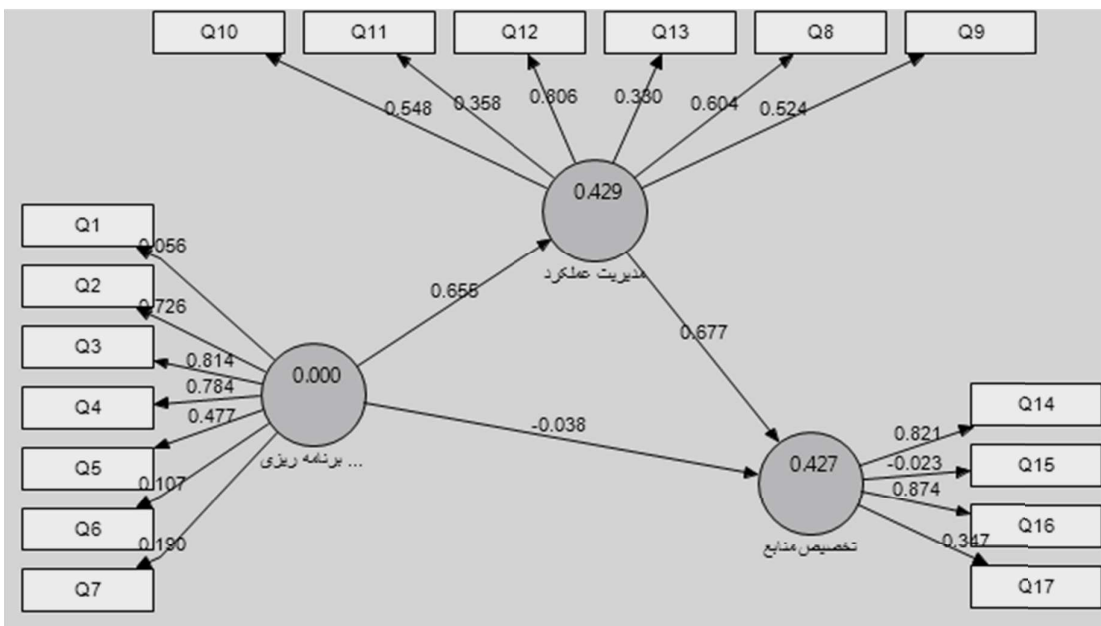
برای مدیریت عملکردی پایین برابر با ۰/۰۳۸ در سطح معنی‌داری $P > 0.05$ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت مدیریت عملکرد دارای توانایی میانجی‌گری رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه بر تخصیص منابع دارد، چرا که با تغییر رگرسیون وضعیت مدیریت عملکرد (از بالا به پایین) رابطه دو متغیر تغییر می‌کند. بنابراین فرضیه تحقیق تأیید می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

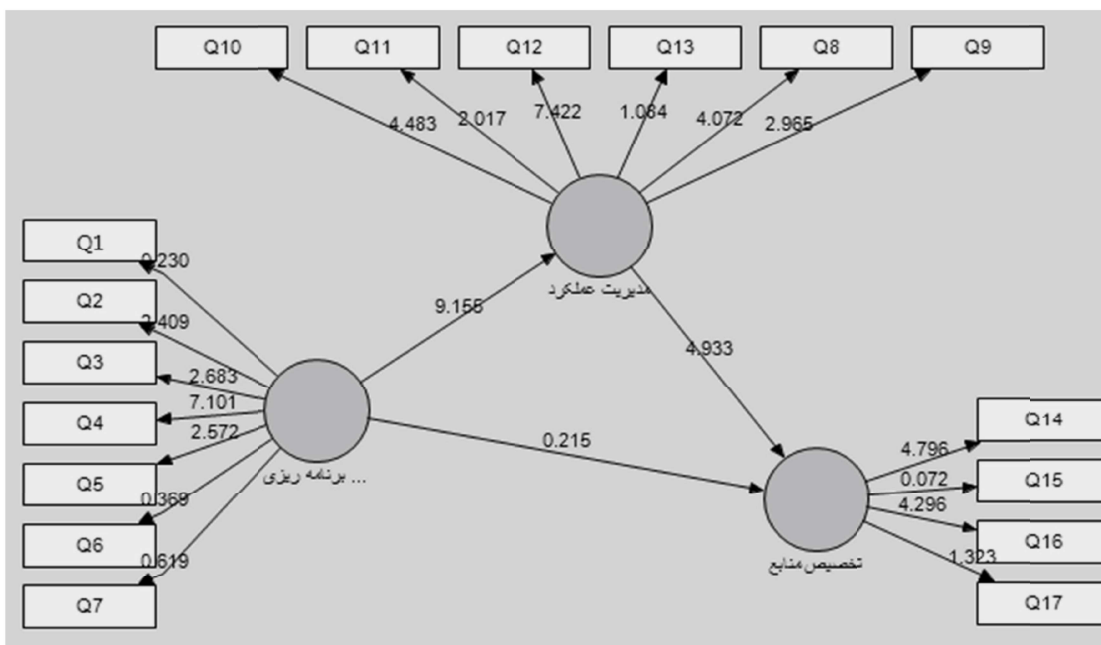
بودجه‌بندی، حسابداری و حسابرسی همگی قطعا مؤلفه‌های مهم مدیریت مالی هستند اما برای دستیابی به یک تعریف که

جدول ۸. بررسی فرضیه‌های اول و دوم پژوهش

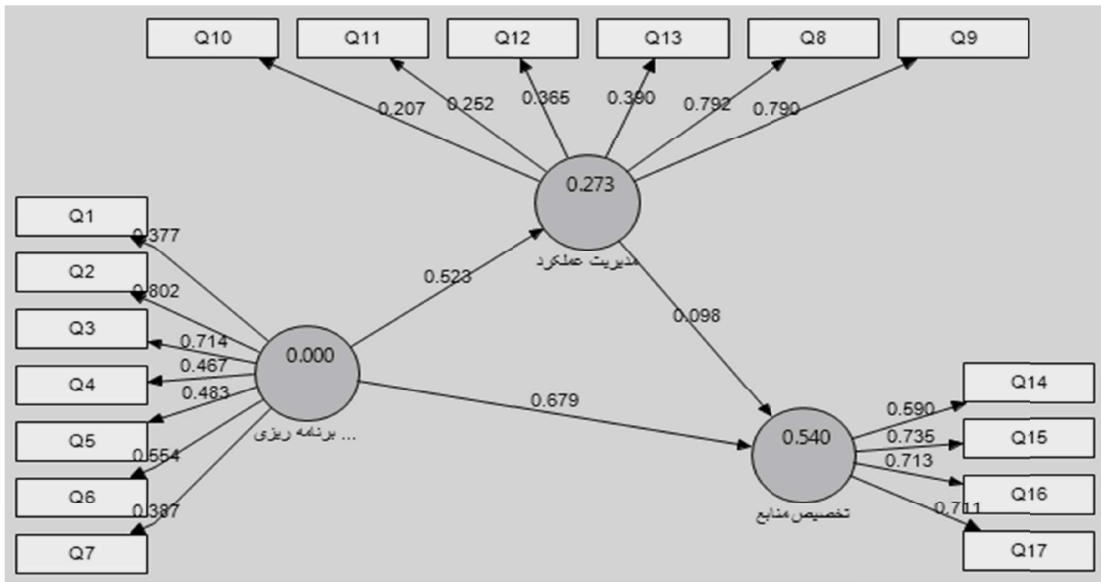
نتیجه	سطح معنی‌دار	مقدار T	شدت تأثیر	روابط مفاهیم با شاخص‌ها در مدل
تأیید فرضیه	P<0.01	۳/۰۹۶	۰/۳۱۲	فرضیه ۱: بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
تأیید فرضیه	P<0.01	۹/۳۷	۰/۶۵۱	فرضیه ۲: بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.



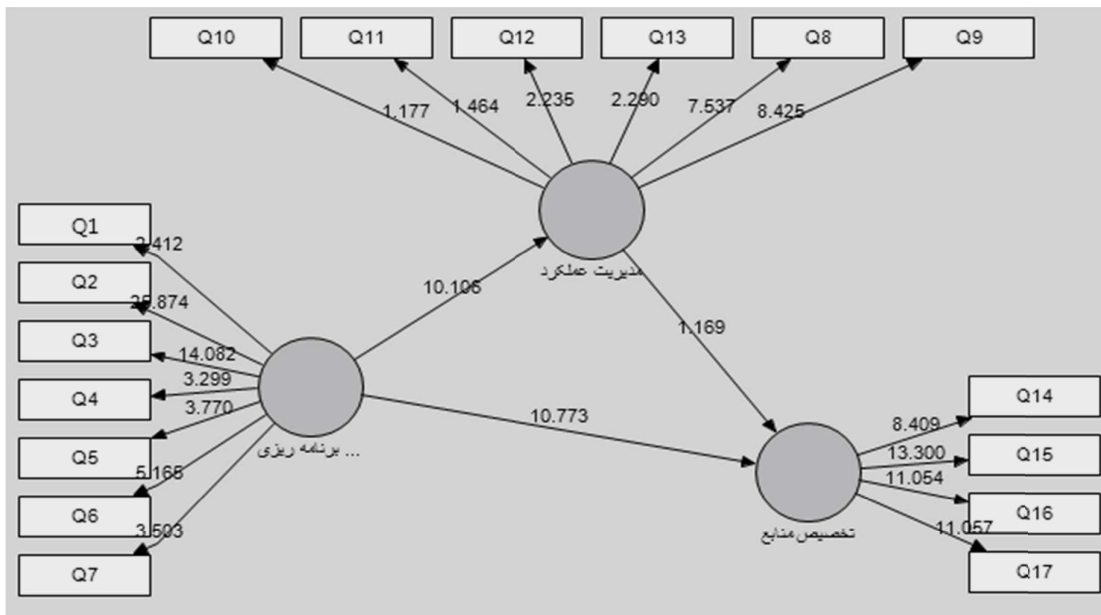
شکل ۶. مقادیر شدت تأثیر بررسی وضعیت میانجی متغیر مدیریت عملکرد پایین



شکل ۷. مقادیر T روابط بررسی نقش میانجی گری متغیر مدیریت عملکرد پایین



شکل ۸. مقادیر شدت تأثیر بررسی وضعیت میانجی متغیر مدیریت عملکرد بالا



شکل ۹. مقادیر T روابط بررسی وضعیت میانجی متغیر مدیریت عملکرد بالا

جدول ۹. بررسی فرضیه سوم پژوهش

روابط مفاهیم با شاخص‌ها در مدل	مقدار استاندارد شده		مقدار T		نتیجه
	پایین	بالا	پایین	بالا	
فرضیه سوم: مدیریت عملکرد نقش میانجی در ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع دارد.	۰/۰۳۸	۰/۶۷۹	۰/۲۱۵	۱۰/۷۷۳	تأیید فرضیه

گیرد زیرا انضباط مالی به صورت کامل در سطح منابع و برنامه‌ریزی بودجه باعث تنظیم و مدیریت منابع می‌گردد؛ همچنین منابع با توجه به اولویت‌های سازمانی اختصاص داده شود که باعث افزایش بهره‌وری در استفاده از منابع بودجه برای ارائه برنامه‌ها و خدمات می‌گردد. بر اساس فرضیه دوم تحقیق پیشنهاد می‌گردد سیستم‌های تهیه بودجه و مدیریت عملکرد که به عنوان ابزارهایی برای دستیابی به اهداف سیستم مدیریت منابع درون سازمانی مطرح می‌باشند، در اهداف سازمان برنامه‌ریزی و اجرا گردد تا بتوان بودجه مناسبی با عملکرد بالا طراحی گردد. بر اساس فرضیه سوم تحقیق پیشنهاد می‌گردد در برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع مدیریت عملکرد دوره‌ای خود را به صورت میان مدت و بلند مدت ارائه دهند تا بتوانند تخصیص منابع را به نحوه احسن انجام دهند. پیشنهاداتی آتی تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

۱. شناسایی و تعیین عوامل مؤثر بر تخصیص منابع در سازمان بر اساس میزان بودجه سازمانی،
۲. بودجه‌بندی، ارزیابی عملکرد و جبران خسارت: یک مدل مدیریت عملکرد و بودجه‌بندی مشارکتی،
۳. اثر یک طرح نامتقارن اطلاعات بر عدم عملکرد نامناسب اطلاعات.

منابع

- ابراهیمی ورکیانی، معصومه؛ قربانیان، میثم؛ دشتی، ام‌البنین و سادات قدمی، صدیقه. (۱۳۹۵). ارزیابی کارآمدی نظام بودجه‌ریزی شهرداری دامغان. *همایش بین المللی افق‌های نوین در علوم مدیریت و حسابداری، اقتصاد و کارآفرینی، تهران، انجمن افق نوین علم و فناوری*.
- احمدی، اکبر و بهکیش، محمد مهدی. (۱۳۸۲). الگویی برای تخصیص برنامه‌ای و کنترل منابع مالی با استفاده از منطق فازی (مطالعه موردی سازمان منطقه آزاد کیش). *مجله برنامه‌ریزی و بودجه، ۸۲، ۱۲۰-۸۱*.
- افجه، سید علی اکبر و محمود زاده، سید مجتبی. (۱۳۹۰). الگوی اثرگذاری سرمایه اجتماعی بر عملکرد سازمان: شرکت‌های تابع گروه صنعتی ایران خودرو. *مجله پژوهش‌های مدیریت منابع سازمانی، ۱(۲)، ۱-۲۲*.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی کلانتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی. *حسابداری دولتی، ۵(۵)، ۶۷-۷۸*

شامل محدوده وسیعی از فعالیت‌های مالی شده و با مدیریت عملکرد رابطه داشته باشد، تفسیر بودجه‌بندی به صورتی گسترده‌تر الزامی می‌شود. به گونه‌ای که برای فرایندهای مختلف اجرای بودجه/پایاده‌سازی بودجه و همچنین فعالیت عنوان بودجه‌بندی بیان می‌شود. بنابراین بودجه‌بندی نه تنها نظارت و کنترل فعالیت‌ها را در بر دارد بلکه (برای مثال) مدیریت جریان نقدی، خرید، جمع‌آوری بدهی، مدیریت اموال و مدیریت ریسک را نیز در بردارد (پولیت، ۲۰۰۱). در یک سیستم مدیریت منابع با عملکرد عالی، فرایندهای مدیریت مالی و مدیریت عملکرد با استفاده از فرایندهای پشتیبانی دو طرفه و تکمیلی وجود خواهند داشت (ولتی، ۱۹۹۹). گسترش حسابداری به عنوان هدفی برای مدیریت مالی و مدیریت عملکرد نمایان می‌شود. بنابراین در تمام این روش‌ها مدیریت مالی و مدیریت عملکرد ظاهر می‌شوند تا یک مأموریت اشتراکی لذت ببرند. چشم‌انداز وابستگی متقابل و قابلیت مقایسه‌ی هماهنگ بین بودجه‌بندی و مدیریت عملکرد باعث سیستم تخصیص منابع مؤثر خواهد شد (پولیت، ۲۰۰۱). در فرضیه اول تحقیق به بررسی رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع بررسی شد. نتایج به‌دست آمده نشان داد که بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط معناداری وجود دارد همچنین با بررسی شدت تأثیر ملاحظه می‌شود این شدت از نوع مستقیم و مثبت می‌باشد. طبق تحقیق پارولیان (۲۰۰۹)، سیستم کنترل مدیریت خودش در وهله اول از پروسه‌ی نظارت و ارزیابی عملکرد تشکیل می‌شود. در فرضیه دوم تحقیق به بررسی رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد پرداخته شد. نتایج به‌دست آمده مشخص کرد که بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین با بررسی شدت تأثیر ملاحظه می‌شود این شدت از نوع مستقیم و مثبت می‌باشد. در فرضیه سوم تحقیق تأثیر میانجی‌گری مدیریت عملکرد بر رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع مورد بررسی قرار گرفت. نتایج به‌دست آمده مشخص کرد که مدیریت عملکرد رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابر این هر سه فرضیه تحقیق مورد تأیید قرار گرفت لذا می‌توان نتیجه گرفت بین برنامه‌ریزی بودجه بر تخصیص منابع در شهرداری اصفهان (مطالعه موردی) با در نظر گرفتن مدیریت عملکرد رابطه معناداری وجود دارد. محدودیت‌های موجود مربوط به ابزار گردآوری داده‌های تحقیق، پرسشنامه می‌باشد که در تحقیقات بر اساس داده‌های کیفی این محدودیت به صورت ذاتی وجود دارد. بر اساس فرضیه اول تحقیق پیشنهاد می‌گردد یکپارچگی در سطح مالی صورت

(مطالعه موردی: وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی)، اولین همایش بین‌المللی حسابداری. حسابرسی مدیریت و اقتصاد، اصفهان، دبیرخانه همایش.

- Afjeh, S.A. & Mahmoodzadeh, S.M. (2011). Model of Effect of Social Capital on Organizational Performance: Companies of Iran Khodro Industrial Group. *Journal of Management Research Resource*, (1)2, 1-22 (In Persian)
- Ahmadi, A. & Behkish, M.M. (2004). A Model for Program Allocation and Fiscal Control Using Fuzzy Logic. *Journal of Planning and Budget*, Case Study of Kish Free Zone Organization, 82, 81-120 (In Persian)
- Al, B. & Lourdes F.W. (2006). Budgeting, performance Evaluation, and compensation: a performance management model. *Advances in Management Accounting*, (15).
- Amoako, K. (2017). The impact of budgetary planning on resource allocation: evidence from a developing country. *African Journal of Economic and Management Studies*, <https://doi.org/10.1108/AJEMS-03-2017-0056>.
- Azzouz, E. (2015). The relationship between budgetary evaluation, firm size and performance. *Journal of Management Development*, (34)8, 973-986.
- Bruno, A. (2013). Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy. *Open Journal of Accounting*, 3, 38-44.
- Callahan, C.M. & Waymire, T.R. (2007). An Examination of the Effect of Budgetary Control on Performance: Evidence from the Cities (November 2, 2007). *AAA 2008 MAS Meeting Paper*, Retrieved from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1003930.
- Campos, E. & Pradhan, S. (1996). Budgetary Institutions Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance. *Policy Research Working Paper*, 1646, The World Bank, Washington.
- Covalleski, M., Evans, J., Luft, J. & Shields, M. (2003). Three theoretical

• لاری دشت بیاض، محمود؛ قائم مقامی، کامران و توکلی جویباری، اکرم (۱۳۹۴). بررسی تأثیر ابزارهای کنترل بودجه و ارزیابی عملکرد بر تقویت فرهنگ سازمانی

- perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 3-49.
- Drucker, P. (1955). *The practice of management*. London: Heinemann.
- Ebrahimi Varkiyani, M., Ghorbaniyan, M., Dashti, U.B. & Ghadami, S.S. (2017). Efficient evaluation of Damghan Municipality Budgeting System, International Conference on New Horizons in Knowledge Management and Accounting, Economics and Entrepreneurship. *Tehran, The New Horizons of Science and Technology* (In Persian).
- Fisher, J.G., Maines, L.A., Peffer, S.A. & Sprinkle, G.B. (2002). Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, Performance. *The Accounting Review*, (4)77, 847-865.
- Frow, N., Marginson, D. & Ogden, S. (2010). Continuous budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control, *Accounting, Organizations and Society*. *Elsevier*, (4)35, 444-461.
- Gustaf, K. & Sven, S. (2016). The role of management accounting control in making professional organizations horizontal. *Accounting, Auditing Accountability Journal*, (3)29, 428-451.
- Hansen, S., Otley, D. & Van der Stede, W. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 49-70.
- Hansen, S.C. & Van der Stede, W. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting research*, (15)4, 415-439.
- Holmes, D.S. & Hurley, R.E. (2003). How Statistical Process Control Enhances Budgeting Standard Costing Another look. *Management Accounting Quarterly*, (1)5, 57-62.
- King, R. & Clarkson, P. & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and

- performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, (21)1, 40-55.
- Kurdestani, G.R., Parsiyan, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2017). Budgeting based on performance and responsibility in public sector, *Governmental Accounting*, (5)5, 67-78 (In Persian).
 - Lari Dasht Beyaz, M., Ghaem Maghami, K. & Tavakoli Jouibari, A. (2016). The Effect of Budget Control and Performance Evaluation Tools on Strengthening Organizational Culture (Case Study Ministry of Culture and Islamic Guidance Secretariat of the Conference). *The First International Accounting Conference*, Management and Economics Audit Esfahan (In Persian).
 - Libby, T. & Lindsay, R.M. (2010). Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American budgeting practice. *Management Accounting Research*, (1)2, 56-75.
 - Likierman, A. (1998). Resource Accounting Budgeting, Where Are We Now?. *Public Money Management*, (18)2.
 - Lu, Yi., Willoughby, K. & Arneet. S. (2011). Performance Budgeting in the American States. What' s Law got to do with it?. *State and Local Government Review*, (2)43, 79-94.
 - Meyers, R.T. (1994). Strategic Budgeting, Michigan. University of Michigan Press.
 - Neuby, B. (1997). On the Lack of a Budget Theory. *Public Administration Quarterly*, (21)2.
 - Otley, D.T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, (4)10, 363-382.
 - Parulian, S.R.W. (2009). Management control systems: a model for R&D units. *Accounting Research Journal*, (3)22, 262-274.
 - Pollitt, C. (2001). Integrating Financial Management Performance Management. *OECD Journal on Budgeting*.
 - Rodgers, J. (2009). Resource allocation in a budget crisis. <http://www.lineof=sight.com/wp=content/uploads>. Accessed on 21 June 2016.
 - Salim, S., Reid, J., Dulleck, U. & Dawson, ED. (2013). Budget-aware Role Based Access Control. *Computers & Security*, (3)5, 37-50.
 - Shields, M., Deng, F. & Kato, Y. (2000). The design and effects of control systems: Tests of direct and indirect effects models. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 185-202.
 - Wallapha, A., Saowanee, T. & Keow Ngang, T. (2013). Internal control management in budget of basic school under the office of Kalasin Primary Educational Service Area. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, (93), 1281-1285.