



A model for the performance based-budgeting of project-based organizations in the housing sector in Iran

Peyman Seyyedi¹, Mohammad Hasan Maleki^{2*}, Seyed Abbas Borhani³, Omidali Adeli⁴

¹ Ph.D. student, Department of Management, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran

² Associate Professor, Department of Economics, University of Qom, Qom, Iran.

³ Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.

⁴ Associate Professor, Department of Economics, University of Qom, Qom, Iran

Abstract: The foundation of every science based on a series of fixed principles. The budget, likewise an economic and administrative point of view, is based on the principles and foundations referred to as the budget principles. This research's proposes to find the influencing factors on performance-based budgeting in project-based organizations and to determine the relationships between these factors to provide a model in the housing sector. A sample size equal to 15 experts who had relevant knowledge and experience in the field of project-based organizations in the housing sector were selected. For this purpose, 29 factors identified using the theme analysis technique, through interviews with experts and the theme analysis tool. Then, the factors screened using the binomial test method and expert questionnaire. Finally, the screened factors were analyzed using the Demetal-fuzzy technique. According to the net effect index obtained through the difference of effectiveness and effectiveness of factors, the research results showed four elements: systemic attitude, incentive and punishment system, employee training, organizational culture, which affect performance-based budgeting in project-based organizations.

Key Words: Thematic Analysis, Project-Based Organizations, Demetal-Fuzzy Technique, Performance-Based Budgeting

ارائه مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان‌های پروژه‌محور در بخش مسکن در ایران

پیمان سیدی^۱، محمد حسن ملکی^{۲*}، سید عباس برهانی^۳، امید علی عادلی^۴

۱- دانشجوی دکترا گروه مدیریت، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

۲- دانشیار گروه مدیریت، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران

۳- استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

۴- دانشیار گروه اقتصاد، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۰۹

چکیده

پایه و اساس هر علمی بر مبنای یک سری اصول ثابت استوار است. بودجه چه از منظر اقتصادی و چه از نظر اداری بر اصول و پایه‌هایی بنا شده است که از آن به عنوان اصول بودجه یاد می‌شود. هدف از انجام این پژوهش، یافتن عوامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور و تعیین روابط میان این عوامل است. حجم نمونه برابر با ۱۵ نفر از فعالان سازمان‌های پروژه‌محور بودند. ابتدا با استفاده از روش تحلیل تم، از طریق مصاحبه با خبرگان و ابزار تحلیل تم ۲۹ عامل شناسایی شدند. سپس عوامل با استفاده از روش آزمون دوجمله‌ای غربال شده‌اند؛ در نهایت، عوامل غربال شده با استفاده از فن دیمتل فازی تحلیل شده‌اند. با توجه به شاخص خالص اثر که از طریق تفاضل اثرگذاری و اثرپذیری عوامل به دست می‌آید، نتایج تحقیق نشان دادند چهار عامل نگرش سیستمی، آموزش کارکنان، سیستم تشویق و تنبیه و فرهنگ سازمانی، عوامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور هستند.

واژه‌های کلیدی: تحلیل تم، سازمان پروژه‌محور، فن دیمتل فازی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

* Corresponding Author: Mohammad Hasan Maleki

E-mail address: pseyyedi@gmail.com, bozorgmehr.maleki1363@gmail.com, sa.sborhani1352@iau.ac.ir, oa.adeli@qom.ac.ir

مقدمه

فقدان روایی و پایایی اندازه‌گیری‌ها؛ فقدان مشوق‌هایی برای به‌کارگیری اصلاحات یا تنبیه‌هایی برای به کار نگرفتن آنها و در آخر، انتظارات نابه‌جا برای موفقیت. همچنین این دو اندیشمند معتقدند مهم‌ترین الزام برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سامانه‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، با توجه به برنامه‌ریزی راهبردی و فعالیت‌های به‌گزینی است. از جمله دلایلی که بر اهمیت بودجه‌ریزی می‌افزاید، کارکردهای مهم و متعدد بودجه است. بدین ترتیب که بودجه، نقطه اصلی کنترل بر منابع و ابزار اصلی دستیابی به هدف‌های متعدد مانند رشد اقتصادی، افزایش فرصت‌های استخدامی و بهبود استانداردهای زندگی برای عموم مردم است (Nemec and Michiel, 2019: 12).

به اعتقاد بلوشر و همکارانش^۳ (۲۰۰۲)، بودجه‌ها به تخصیص منابع کمک می‌کنند، عملیات را هماهنگ و ابزارهایی برای اندازه‌گیری عملکرد فراهم می‌کنند. هیلتن و همکارانش^۴ (۲۰۰۰) این دیدگاه را قبول دارند و بودجه را اصلی‌ترین فن برای هدف‌های برنامه‌ریزی و کنترل می‌دانند. کلارک و توآل^۵ (۲۰۰۰) بیان می‌دارند که بودجه‌ها همواره ضروری هستند. امروزه تقریباً همه شرکت‌های بزرگ و متوسط بودجه‌های رسمی دارند که این شهادی بر این مدعاست (Park and Jang, 2022: 10). از میان دلایل مختلفی که برای بودجه‌ریزی ارائه شده‌اند، صاحب‌نظران بر چهار دلیل بیشتری دارند: (۱) برنامه‌ریزی عملیاتی؛ (۲) ارزیابی عملکرد؛ (۳) ابلاغ هدف‌ها؛ (۴) تدوین راهبرد (Giovanna et al., 2017: 3). درکل، ثبات در رویه بودجه، اهمیت دارد؛ داشتن رویه‌های یکنواخت بدون تغییر یا با تغییراتی اندک در هر سال، به نقش‌ها و روابط بودجه‌ریزی ثبات می‌بخشد و باعث کاهش تعارض می‌شود که به‌طور ذاتی در رقابت برای منابع محدود وجود دارد (Putra and Sudarto, 2023: 220).

تغییرات مداوم در رویه‌ها، محاسبه هزینه‌ها و حل تعارض را دشوار می‌کند؛ با وجود این، تغییر شرایط و توسعه روش‌های جدید اصلاح روش‌ها و قوانین مرتبط با بودجه را برای سازمان‌ها ضروری می‌کند. در نوآوری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توانی بالقوه برای مقررات بودجه‌ای جدید وجود دارد.

پایه و اساس هر علمی بر مبنای یک‌سری اصول ثابت استوار است. بودجه چه از منظر اقتصادی و چه از منظر اداری بر اصول و پایه‌هایی بنا شده است که از آن به‌عنوان اصول بودجه یاد می‌شود. اصول بودجه قواعد کلی است که توسط کارشناسان بودجه پیشنهاد می‌شود و پس از بحث و بررسی و آزمایش، همه یا بیشتر متخصصان بودجه آن را می‌پذیرند و به‌صورت راهنمای کلی در بودجه درخور توجه است. در صحت استفاده از عنوان «اصل» و همچنین اهمیت آن بین صاحب‌نظران اختلاف نظر است؛ زیرا مراد از واژه اصل، ثبات یا تغییرناپذیری است؛ درحالی‌که اصول تهیه و تنظیم بودجه تغییرپذیر است؛ به‌طوری‌که در کنار برخی از اصول استثنائات آن نیز ذکر می‌شوند (Piazza and Abrahamson, 2020: 269). امروزه فرایند بودجه‌ریزی را می‌توان مهم‌ترین فرایند تصمیم‌گیری در نهادها و سازمان‌ها دانست. بودجه نهادها و سازمان‌ها پیامدهای تصمیم‌ها در زمینه خط‌مشی اولویت‌ها و همچنین هدف‌های برنامه‌ها را ثبت و کل خدمات مدنظر نهادها و سازمان‌ها را مشخص می‌کنند (Erkutlu et al., 2017: 285).

آزبورن و گیبلر^۱ (۱۹۹۸) معتقدند بودجه مهم‌ترین اهرم نهادها و سازمان‌هاست؛ زیرا بیشترین تأثیر را بر انگیزه‌های رفتاری دارد. جونز^۲ (۲۰۰۰) در این زمینه بیان می‌کند (Becker et al., 2020: 7): بودجه، قدرتمندترین ابزار رهبران نهادهاست که با آن می‌توانند از اجرای صحیح طرح‌های نهادی و ارائه پاداش به فعالیت‌هایی مطمئن شوند که در راستای دستیابی به هدف‌های سازمان انجام می‌گیرد. درواقع، بودجه‌ریزی از جمله ابزارهایی است که با کاربرد صحیح آن می‌توان مشوق‌های مثبتی را به کار گرفت و زمینه بروز خلاقیت را فراهم کرد. ابزارهای دیگر که در دسترس رهبران سازمانی است عبارت‌اند از مقررات رویه‌ها یا نظارت که هر دو جنبه بازدارنده دارند و از قدرت نفوذ محدودی برخوردارند (Ahmad et al., 2018: 40).

ملکرز و ویلابی (۲۰۰۵) برای اینکه بودجه‌ریزی به اهداف خود برسد، ممکن است در اجرای آن با این مشکلات مواجه شود: فقدان مدیریت و تعهد در سراسر سازمان؛ عدم استمرار در تمرکز اصلاحات در کل سازمان؛ نبود منابع کافی از قبیل زمان، پول و نیروی انسانی برای راهبرد تلاش‌های اصلاحی؛

³ Blocher & et. al

⁴ Hilton & et. al

⁵ Clarke & Toal

¹ Osborne & Gaebler

² Jones

سیستم بودجه‌ریزی است که ارتباط متقابل بین بودجه و عملکرد مورد انتظار و کارایی در دستیابی به آن عملکرد را درخور توجه قرار می‌دهد. عملکرد، انجام امور در قالب خروجی یک فعالیت با نتیجه یک برنامه با کمیت و کیفیت اندازه‌گیری شده است (Aliabadi et al., 2019: 47).

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با هدف بهبود کارایی و اثربخشی هزینه‌های عمومی، با استفاده از اطلاعات عملکردی، بودجه سازمان‌های دولتی را به نتایج حاصل از ارائه خدمات آنها مرتبط می‌کند (آذر و همکاران، ۱۴۰۰: ۴۰). در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مسئله اصلی میزان منابعی است که باید به نتایج مرتبط شوند. مبانی نظری بودجه‌ریزی و مطالعات تطبیقی کشورهای پیشرفته نشان می‌دهند، مناسب‌ترین نظام بودجه‌ریزی در سال‌های اخیر، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.

از دیدگاه شیک^۳ (۲۰۱۴) اهداف و پیامدهای مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، رویکردی در نظام بودجه‌ریزی است که در آن رابطه بین تأمین بودجه و عملکرد مورد انتظار و کارایی در دستیابی به آن عملکرد شایان توجه قرار می‌گیرد؛ برای نمونه، جویس و پاتیسون^۴ (۲۰۱۰) معتقدند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد این است که تمامی جزئیات بودجه صرف شده پاسخگوی فواید آن باشد. بودجه اختصاص داده شده برای دستیابی به خروجی و نتیجه مشخص شده است. ویژگی اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد این است که بودجه آماده شده است تا به ارتباط میان تأمین مالی (ورودی) و نتایج مورد انتظار (خروجی) توجه شود تا این ارتباط بتواند اطلاعاتی را درباره اثربخشی و کارایی فعالیت‌ها ارائه کند (Piazza and Abrahamson, 2020: 270). علاوه بر موارد یادشده، ویلابی^۵ بر این نکته تأکید می‌کند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای ایجاد کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در بهره‌برداری از هزینه‌ها طراحی شده است. به‌طور کلی اصول بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مبنای مفهوم ارزش برای پول (اقتصاد، کارایی و اثربخشی) و اصول حاکمیت شرکتی خوب، از جمله وجود مسئولیت‌پذیری تصمیم‌گیرندگان برای استفاده از پول بودجه‌ریزی شده برای دستیابی به آن استوار است (Taufiqurrohman, 2014: 22).

مقررات، اهمیت بسیار دارد؛ چون بر رفتار کسانی تأثیر دارد که در بودجه‌ریزی اعمال قدرت می‌کنند. هدف اساسی در مقررات جدید در تصمیم‌گیری، ایجاد تخصیص‌ها به گونه‌ای متفاوت از آن چیزی است که در نبود این مقررات اتفاق می‌افتد. درکل، اجرای اثربخش، نیازمند همخوانی الگوی اصلاحی با مقررات و رویه‌های یادشده است (آذر و امرایی، ۱۴۰۰: ۶۰). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سال‌هاست که در کشورهای پیشرفته به‌عنوان یکی از عوامل مهم موفقیت پروژه‌ها، نقش شگرفی در میزان صرفه‌جویی‌های اقتصادی در سازمان‌ها دارد. با توجه به نیازهای سازمان‌ها برای شناخت عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شناخت عوامل درک درستی از تغییرات پیش‌رو و اقدامات لازم برای بهبود و برنامه‌ریزی در سازمان‌های پروژه‌محور به مدیران خواهد داد؛ از این‌رو، این پژوهش در پاسخ به این سؤال است که عوامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور کدام‌اند و روابط بین عوامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان‌های پروژه‌محور چگونه است.

مبانی نظری و مروری بر مطالعات گذشته

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، سامانه‌ای از بودجه‌ریزی است که ارائه‌دهنده منابع موردنیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت، هزینه برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط برای دستیابی به اهداف مذکور و ستانده‌ها یا خدماتی است که در لوای هر برنامه باید تولید یا ارائه شود (Parker et al., 2019: 285). به عبارت دیگر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک نظام به‌طور مطلوب برنامه‌ها را به نتایج پیوند می‌دهد. از مهم‌ترین ارکان این روش بودجه‌ریزی می‌توان به برنامه‌ریزی استراتژیک، محاسبه قیمت تمام‌شده و ارزیابی عملکرد اشاره کرد (ibid: 286).

با اقتباس از صندوق بین‌المللی پول^۱: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به‌عنوان یک نوآوری در بحث بودجه‌ریزی، برای اولین بار در دهه پنجاه به‌عنوان جایگزینی مناسب برای بودجه تکلیفی و ابزار ضروری برای کنترل هزینه‌ها پیشنهاد شد. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، توجه از ورودی به خروجی تغییر یافت و تمرکز اصلی بر فعالیت‌ها و خروجی‌هایی است که از نظر حجم کار و هزینه‌های واحد می‌توانند شناسایی و اندازه‌گیری شوند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد رویکردی در

³ Schick

⁴ Joyce & Pattison

⁵ Willoughby

¹ Performance-Based Budgeting (PBB)

² International Monetary Fund

(عملکرد) بسیار کم است. مدیران ترغیب می‌شوند که هزینه کنند؛ نه برای پس انداز یا نوآوری کردن. معیار مسئولیت‌پذیری این است که مطابق با بودجه هزینه شود (Piazza and Abrahamson, 2020: 271). همچنین، سندرز و توشکه^۵ (۲۰۱۵) بیان می‌کنند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با انتظارات از نتایج مرتبط است؛ یعنی آنچه یک برنامه باید به آن دست یابد. مسئولیت‌پذیری با هدف نتایج یا عملکرد به‌دست‌آمده است و روی نتایج تمرکز می‌کند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای تأمین مالی نتیجه است و همچنین، بخشی از اصلاحات گسترده بخش نهادی است که به‌عنوان مدیریت سازمانی مبتنی بر نتیجه شناخته می‌شود (Matějka et al., 2020: 175).

عوامل مختلفی وجود دارند که توضیح می‌دهند چرا یک سازمان ممکن است یک عملکرد مدیریت خاص (بودجه‌ای) را اتخاذ کرده باشد. بیشتر مطالعات، تصمیم‌گیری‌هایی با نیازهای خاص را توضیح می‌دهند که مدیران برای سازمان خود مشخص می‌کنند (بکر^۶، ۲۰۱۴). مدیران به‌طور منطقی در جهت شناسایی این نیازها عمل می‌کنند و به‌دنبال مناسب‌ترین راه‌حل برای آنها هستند؛ در نتیجه هزینه‌ها و مزایای آنها را بررسی می‌کنند (Wiedeck and Engelen, 2018: 638). عوامل احتمالی بررسی شده اغلب با ویژگی‌های سازمان و محیط آن، مانند اندازه، عملکرد، استراتژی یا عدم قطعیت وظیفه و همچنین با متغیرهای فردی مانند سبک رهبری مرتبط‌اند؛ برای مثال، ون در استید^۷ (۲۰۰۰) نشان می‌دهد واحدهای سازمانی سودآورتر به دلیل کاهش بودجه، به‌خوبی عمل می‌کنند. او همچنین متوجه می‌شود که واحدهای سازمانی با یک استراتژی تمایز کمتر به کنترل بودجه وابسته‌اند تا آنهایی که استراتژی رهبری هزینه‌ها را دارند و در آنها بودجه‌های سخت برای اجرای استراتژی مهم‌تر هستند. همان‌طور که کوپر و همکاران^۸ (۲۰۱۷) در فراتحلیل خود نشان می‌دهند، به نظر می‌رسد عدم اطمینان و دشواری وظیفه، اتکا به بودجه را سخت‌تر می‌کند که در چندین مطالعه به‌طور مداوم مستند شده است. اندازه واحد کسب‌وکار، احتمال تأکید قوی بر بودجه را افزایش می‌دهد؛ زیرا کنترل واحدهای بزرگ‌تر مهم‌تر است. سایر عوامل تنها توسط برخی از مطالعات پشتیبانی می‌شوند و به‌طور یکنواخت در سراسر ادبیات نیستند (Giovanna et al., 2017: 915).

به نقل از سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱: در اجرای مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اهداف متعددی دارد: (۱) ایجاد ارتباط مستقیم بین عملکرد و بودجه؛ (۲) افزایش کارایی و شفافیت در اجرا (که به بهره‌وری عملیاتی معروف است)؛ (۳) افزایش انعطاف‌پذیری و پاسخگویی بیشتر در انجام وظایف و مدیریت بودجه. این مرجع همچنین به مفهومی مبتنی بر مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اشاره کرده است که شامل موارد زیر می‌شود: (۱) تخصیص بودجه به عملکرد (خروجی و نتیجه‌گرا)؛ (۲) انعطاف‌پذیری در اجرای بودجه با حفظ اصل پاسخگویی (اجازه مدیریت مدیر)؛ (۳) تخصیص بودجه برای برنامه‌ها / فعالیت‌ها براساس توابع واحد کاری که به ساختار سازمانی متصل است (Giovanna et al., 2017: 26).

ماتزکا، مرچنت و اوگریدی^۲ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «بررسی تجربی، فراتر از شیوه‌های بودجه‌ریزی»، در ایالات متحده آمریکا به این امر اشاره می‌کنند مهم‌ترین الزام برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سامانه‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، با توجه به برنامه‌ریزی راهبردی و فعالیت‌های برای دستیابی به اهداف سازمانی است (ibid: 170). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، قصد مجازات یا پاداش دادن به سازمان‌ها یا بخش‌های خاصی را ندارد؛ بلکه هدف آن تمرکز بر پیشرفت در اهداف قابل اندازه‌گیری در طول یک فرایند یا چرخه بودجه‌ریزی است (Malmi, 2008). برخلاف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بودجه‌بندی سنتی که به‌عنوان بودجه‌بندی آیم‌های خطی شناخته می‌شود، بودجه‌ای را براساس هزینه‌های آیم خط اختصاص می‌دهد. بدون در نظر گرفتن توانایی این برنامه برای رسیدن به اهداف سازمان نارانجو - گیل^۳ (۲۰۰۹)، مسئولیت در بودجه‌بندی سنتی با هدف ورودی از اجرای برنامه است. بودجه‌بندی آیم خط با تمرکز روی نهاده‌هایی مانند کارکنان، تجهیزات و غیره مشخص می‌شود. در این مورد نورعزیه‌ها^۴ (۲۰۱۱) بیان می‌کند توجیه بودجه در بودجه‌بندی خط، براساس افزایش هزینه‌های خط آیم یک رویکرد افزایشی است. با توجه به جنبه‌هایی از نتایج برنامه، در بودجه‌بندی آیم، توجه به نتایج یا اثرات برنامه

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development

² Merchant (University of Southern California) & O'Grady (University of Auckland)

³ Naranjo-Gil

⁴ Nor-Aziah

⁵ Sanders & Tuschke

⁶ Becker

⁷ Van der Stede

⁸ Cooper et. al

پذیرش سامانه‌های بودجه سودمندتر می‌شود. از طرف دیگر، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیچیده است؛ بنابراین، ممکن است برای شرکت‌های کوچک‌تر با پیچیدگی ذاتاً کمتر، اتخاذ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نسبت به شرکت‌های بزرگ و با سابقه، آسان‌تر و سودمندتر باشد (Böhm, 2019: 225). مشخص شده است که شرکت‌های کوچک‌تر سامانه‌های بودجه را به‌عنوان یک راهبرد گفت‌وگو، یادگیری و ایده‌بخش اتخاذ می‌کنند و توانایی شرکت را برای مقابله با محیط‌های نامطمئن افزایش می‌دهند. اتخاذ رویکرد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، امکان پرسش و توجیه هر اقدام هزینه‌ای را هم در سطح و هم ضرورت آن ایجاد می‌کند و احتمالاً تشویق رفتار نوآورانه را از این نظر تسهیل می‌کند که چه فعالیت‌هایی انجام دهیم و گام‌ها را حذف کنیم (Dirks and Lillis, 2018: 76). با توجه به این امر، در پژوهش‌هایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در محیط‌های گوناگون بررسی شده‌اند که در ادامه برخی از مهم‌ترین آنها مطرح شده‌اند.

پوترا و سودارتو^۳ (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «تأثیر اختیار واحد هزینه مبتنی بر عملکرد بر اثربخشی بودجه‌های مبتنی بر عملکرد و تأثیر آنها بر کیفیت عملکرد هزینه‌کرد (بررسی بخش‌های خزانه‌داری وزارتخانه‌ها / سازمان‌ها در اندونزی)» به این امر اشاره کرده‌اند که مطالعه‌هایی در زمینه مشخص کردن عوامل و پیامدهای آنها بر اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد کیفیت مخارج انجام شده‌اند. این مطالعه روی بخش‌های خزانه‌داری در وزارتخانه‌ها / سازمان‌ها در اندونزی انجام شده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهند: (۱) اجرای اقتدار واحد هزینه بیشتر بر اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیری ندارد؛ (۲) اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیرات مثبت و معناداری بر کیفیت عملکرد هزینه‌های واحد هزینه دارد؛ (۳) اجرای اختیارات واحد هزینه بر کیفیت عملکرد مخارج از طریق اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر غیرمستقیم ندارد؛ (۴) هزینه‌یابی مبتنی بر عملکرد از طریق اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تأثیر غیرمستقیم بر کیفیت عملکرد مخارج دارد. یافته‌های این تحقیق بینشی را ارائه می‌کند که اعمال اختیارات بیشتر در مصارف بودجه باید با نظارت دقیق همراه باشد تا از پاسخگویی هزینه‌ها اطمینان حاصل شود.

نارانجو - گیل^۱ (۲۰۰۹) بیان می‌دارد چندین عامل بالقوه برای اتخاذ بودجه مبتنی بر عملکرد وجود دارند و اینها باید مکمل یکدیگر دیده شوند که در آن اتخاذ رویه به نیازهای خاص یک سازمان یا عوامل زمینه‌ای مرتبط است که پذیرش آن را کاربردی‌تر می‌کند (Schmidt and Wolff, 2019: 30). همان‌طور که رکود اقتصادی ممکن است جست‌وجو برای سامانه‌های بودجه‌بندی کاربردی‌تر و اتخاذ فن‌های نوآورانه را الزام‌آور کند. با توجه به اینکه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در درجه اول به‌عنوان فنی برای مدیریت هزینه در نظر گرفته می‌شود، به نظر می‌رسد مرتبط‌ترین شکاف عملکرد، در این مورد سطح نسبتاً بالایی از هزینه‌ها باشد. در واقع، حامیان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ادعا می‌کنند اتخاذ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید به کاهش چشمگیری در هزینه‌ها در مدت زمان نسبتاً کوتاهی پس از اجرا منجر شود (ibid: 33). به این دلیل، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مدیران را ملزم می‌کند تا بودجه‌های هزینه‌ای را از ابتدا تعیین و هزینه‌ها را توجیه کنند؛ نه صرفاً به جلو انداختن آنها (آرامش و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۸۰). این امر به‌ویژه برای هزینه‌هایی است که ارتباط مستقیمی با خروجی ندارند و نیز در حوزه‌های عمومی و سازمانی مفید هستند. با الزام مدیران به برنامه‌ریزی هزینه‌های خود از پایین به بالا، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان ابزاری برای مدیریت دقیق‌تر منابع عمل می‌کند. تسهیل تخصیص مؤثرتر منابع، هدف کلیدی بودجه‌بندی به‌طور کلی است و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌ویژه برای این منظور مناسب به نظر می‌رسد (Becker et al., 2016: 25).

بوهم^۲ (۲۰۱۹) دلایل اصلی کنار گذاشته شدن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دهه ۱۹۸۰ را پیچیدگی بالای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌داند. این نشان می‌دهد پذیرش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، برای شرکت‌های کوچک‌تر و احتمالاً کمتر پیچیده‌تر، آسان‌تر و برای شرکت‌های بزرگ‌تر سخت‌تر است. تحقیقات قبلی نشان می‌دهند سازمان‌های جوان و کوچک، احتمال کمتری دارند که ابزارهای بوروکراتیک یا سامانه‌های کنترل رسمی مدیریت به‌طور کلی داشته باشند؛ درحالی‌که شرکت‌های کوچک تمایل دارند با کنترل‌های غیررسمی‌تر شروع کنند. کارایی مدیریت غیررسمی با افزایش اندازه و پیچیدگی کاهش می‌یابد و با رشد این شرکت‌ها،

¹ Naranjo-Gil et al

² Böhm

³ Putra & Sudarto

دادند میزان موفقیت در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به نحوه استفاده از این سیستم بستگی دارد. در صورت اجرای درست، مشکلاتی همچون مشکلات فنی، مقاومت در برابر تغییر و کمبود منابع رفع می‌شود.

حبیب‌زاده و امینی (۱۴۰۱) موانع اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشکده‌ها و مؤسسات آموزش عالی غیرانتفاعی شهر مشهد و چهار مؤلفه انسانی، ساختاری، فناوری و محیطی را بررسی کردند. موانع و مشکلات حاصل از نوع روابط انسانی و فرهنگ نهادی موانع حاصل از شکل ساختاری و فنی دانشگاه را مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی در این مؤسسات بیان کرده‌اند.

عباسیان، پورعزت و دهقان‌پور (۱۴۰۲) در پژوهشی که در ایران انجام شده است، راهکارهایی برای عملیاتی‌شدن بودجه‌ریزی ارائه می‌دهند. این راهکارها در قالب راهکارهای قانونی شناسایی شدند که شامل وضع قوانین کارآمد، وضع قوانین ضد انحصار و راهکارهای فرایندی مشتمل بر افزایش بهره‌وری، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پایش و نظارت کارآمد بر فعالیت‌های سازمان‌ها بودند. آنها به این نتایج رسیدند که برای افزایش کارآمدی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید از سامانه‌های ارزشیابی عملکرد مناسبی در سازمان‌ها بهره گرفت تا بازخورد مناسب از آنها کارایی و اثربخشی فعالیت‌های سازمان‌ها را افزایش دهد.

پورغفار و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله‌ای مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی به‌هنگام در بخش دولتی ایران را بررسی کرده‌اند. پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، ۱۳۳ عامل اولیه برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی شده‌اند که ۳۸ عامل در دسته‌بندی اصلی شرایط علی، ۳۵ عامل زمینه‌ای، ۱۵ عامل در بخش مداخله‌گرایانه، ۴ عامل پدیده‌محوری، ۲۱ عامل در استراتژی‌ها و ۲۰ عامل در پیامدها به دست آمده‌اند؛ درنهایت، براساس کدهای استخراج‌شده از مصاحبه‌ها، یک مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد گزارش‌دهی به‌هنگام ارائه کردند و به این نتیجه رسیدند که برای استقرار کارآمد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد علاوه بر عوامل انسانی و محیطی توجه به عوامل سازمانی اهمیت زیادی دارد.

کلاتری و همکاران (۱۳۹۸) یک مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد بهره‌وری (مطالعه موردی: شرکت‌های پالایش گاز کشور) را طراحی کرده‌اند. مدل طراحی‌شده آنها با

پارک و جانگ^۱ (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان «بررسی شاخص‌های مؤثر بر استقرار سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در آمریکا» انجام دادند. نتایج تجربی نشان داده‌اند از نظر عوامل محیطی، الزامات قانونی، پذیرش سیاسی و قوانین و مقررات (شفافیت و پاسخگویی)، اصلاح ساختار و وظایف سازمان برنامه و بودجه و توجه به سرمایه اجتماعی و ارتباطی از نظر عوامل انسانی، سیاست‌های انگیزشی و مدیریتی و عوامل سازمانی، وجود پایگاه جامع، زیرساخت و فناوری اطلاعات (مانند طراحی سازمانی و وجود سامانه‌های یکپارچه با رویکرد گزارش‌دهی یکپارچه) از منظر فناوری اطلاعات، حذف فعالیت‌های بی‌ارزش، اصلاح زنجیره ارزش، استفاده بهینه از منابع سازمانی از دیدگاه فرایندی و استقرار سیستم برنامه‌ریزی استراتژیک، سیستم حسابداری و حسابرسی (عملکرد مدیریت و از منظر برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد)، اصلی‌ترین عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هستند.

جیوانا، سینکینی و گروسی^۲ (۲۰۲۰) در پژوهشی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش دولتی در ایتالیا را بررسی کردند و از مبانی نظری مربوط به مدیریت دولتی نوین و نوآوری به‌منظور توسعه یک روش تحلیلی برای ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده کردند. همچنین آنها مروری سامانمند نسبت به مطالعات مدیریت دولتی و بودجه‌ریزی از ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۴ انجام داده‌اند و به این نتیجه رسیدند که تمرکز اصلی بودجه‌ریزی در یک ساختار سازمانی وابسته به همه سطوح اجرایی در شناسایی منابع موجود در فعالیت‌ها برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.

آلین و لورین^۳ (۲۰۱۸) در مطالعه خود با عنوان «ترتیبات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، فرایند اجرا و پیشرفت‌ها در فرانسه»، بیان کردند قوانین، تغییرات اساسی را در سیستم مدیریت و کنترل مالی، یافته‌ها، ارزیابی‌ها و پیشنهادها مربوط به مالکیت، هماهنگی، نقش مجلس، ظرفیت، تقویم، گزارش‌دهی و ارتباطات بودجه در فرانسه طی دوره ۱۰ ساله ایجاد کرده است. آنها بیان کردند بخش مدیریت سازمانی، بخشی است که خروجی‌ها و نتایج آن در بلندمدت دیده می‌شود. آنها همچنین افزودند می‌توان به آینده بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در فرانسه خوش‌بین بود. با استفاده از نتایج به‌دست‌آمده، نشان

¹ Park & Jang

² Giovanna, Cinquini & Grossi

³ Allain & Laurin

است. پژوهش حاضر از دیدگاه مزیت نتایج پژوهش برای سازمان‌های پروژه‌محور از بُعد جهت‌گیری، کاربردی و از حیث هدف اکتشافی است. با توجه به ماهیت تحقیق، شیوه نمونه‌گیری به صورت هدفمند بوده است. خبرگان مطالعه‌شده در جامعه آماری پژوهش با توجه به موضوع پژوهش از سازمان‌های پروژه‌محور در بخش مسکن انتخاب شده‌اند. جامعه آماری این پژوهش شامل کارکنان متخصص در حوزه برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی سازمان‌های پروژه‌محور فعال در بخش مسکن ایران هستند. حجم نمونه برابر با ۱۵ نفر از فعالان خبره در این حوزه پژوهش است که دانش و تجربه مرتبط در حوزه سازمان‌های پروژه‌محور در بخش مسکن (ترکیب سنی بالای ۴۰ سال، دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و دکترا با ۱۵ سال سابقه فعالیت در این حوزه) را داشتند که اعضای آن مدیران ارشد سازمان، مدیران دفتر مدیریت پروژه، مدیران پروژه، مدیران مالی و مدیران ارشد اجرایی پروژه‌های در حال اجرا سازمان هستند. برای پایایی تحلیل‌تم از روش مقایسه زوجی یا توافق بین دو کدگذار استفاده شد. در صورت شباهت بالای کدگذاری جداگانه توسط دو محقق، پایایی فرایند تحقیق، مطلوب ارزیابی می‌شود. برای محاسبه این ضریب شباهت، از ضریب کاپا^۱ استفاده شد. ضریب کاپا در این پژوهش برابر ۰/۷۷ بود که بیان‌کننده پایایی کدگذاری بود. برای غربال عوامل از پرسشنامه‌های خبره‌سنجی استفاده شده است. برای ارزیابی پرسشنامه این پژوهش به خبرگان و صاحب‌نظران مراجعه شده است تا درستی آن توسط خبرگان تأیید شود. تمامی پرسشنامه‌های این پژوهش به تأیید خبرگان حوزه پژوهش رسیده است. در این پژوهش به منظور بررسی پایایی سؤالات نهایی و تأییدشده توسط خبرگان در پرسشنامه خبره‌سنجی از آزمون ویلکاکسون^۲ استفاده شد. نتایج آزمون ویلکاکسون در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار بودند و عوامل غربال‌شده با روش دیمتل فازی تجزیه و تحلیل شدند. مراحل پژوهش حاضر عبارت‌اند از:

گام اول: شناسایی عوامل پژوهش با روش تحلیل‌تم، از طریق مصاحبه با خبرگان و ابزار تحلیل‌تم به دست آمده است. گام دوم: عوامل با استفاده از روش آزمون دوجمله‌ای و پرسش‌نامه خبره‌سنجی غربال شده‌اند. گام سوم: عوامل غربال‌شده با استفاده از فن دیمتل فازی تحلیل شده‌اند.

استفاده از برنامه‌ریزی آرمانی صورت گرفته است. آنها با استفاده از شبیه‌سازی مونت‌کارلو محدودیت‌های مدل طراحی شده را بررسی کرده‌اند و به این نتیجه رسیدند که استفاده از مدل‌های ریاضی بیان می‌کند مدل‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توانای اصلاح و بهبود عملکرد در دانشگاه‌ها را دارد.

ناظمی و ترکمن (۱۳۹۸) امکان‌سنجی اجرای فن بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد در شرکت گاز پارس جنوبی را طراحی کردند. هدف از این تحقیق، امکان‌سنجی تعیین میزان امکان‌پذیری و اجرایی بودن یک پروژه و ثمربخشی آن برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استقرار سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت بوده است؛ بنابراین، هفت عامل اصلی به‌عنوان فرضیه اصلی و یازده عامل وابسته به‌عنوان فرضیات فرعی انتخاب شدند. آنها به این نتیجه رسیدند که امکان اجرای فن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با توجه به فرضیات تحقیق و سطح معنی‌داری آنها است. همچنین، اظهار داشتند که اجرای بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد در شرکت‌ها و سازمان‌ها هنوز مطابق با برنامه‌های از پیش تعیین‌شده نیست.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به مرور عوامل مؤثر بر اجرایی شدن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک‌ها پرداخته‌اند. هدف از این تحقیق بررسی نقش عوامل مؤثر در سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود. آزمون‌های آماری چهار عامل (شامل ساختار، ضوابط و مقررات، نظارت مالی و مدیریت شرکتی) نشان داد با اجرای نظام جدید بودجه‌ریزی باید تغییرات لازم در دستگاه‌های اجرایی ایجاد شود. در این راستا مدیریت فرایند کسب‌وکار، رایانش ابری، هوش تجاری، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی دستگاه‌های سازمانی را به‌عنوان عوامل کاربردی معرفی کردند.

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر با توجه به اینکه به جمع‌آوری اطلاعات برای پاسخ به سؤال‌های مربوط به وضعیت فعلی می‌پردازد، از منظر مبانی فلسفی، پراگماتیسم و همچنین از منظر جمع‌آوری داده‌های تحقیق، میدانی است و روش‌شناسی این پژوهش آمیخته است. در بُعد کیفی این پژوهش از تحلیل‌تم برای استخراج عوامل استفاده شد است. در بُعد کمی این پژوهش از آزمون آماری (دوجمله‌ای) برای غربالگری عوامل و دیمتل فازی برای مدل‌سازی روابط بین عوامل استفاده شده

¹ Cohen's kappa coefficient

² Wilcoxon signed-rank test

است. در این مورد با ۱۵ نفر از فعالان خبره در این حوزه مصاحبه شده است. ارزیابی عمیق این مصاحبه‌ها، به استخراج تم‌ها و دسته‌های مفهومی مربوط به هر تم منجر شده است. هریک از مصاحبه‌شوندگان با حرف E نشان داده می‌شوند و پیش از حرف بزرگ E شماره جمله مربوط به یک مصاحبه‌شونده مدنظر است. برای نمونه کد IE2 یعنی جمله اول مربوط به مصاحبه‌شونده دوم است. تم‌ها و مفاهیم آنها در جدول ۱ مشاهده می‌شود. در مجموع، ۵۰ کد از مصاحبه با خبرگان احصاء شده است که برخی از آنها در جدول ۲ مشاهده می‌شوند.

در این مرحله، پس از مصاحبه با خبرگان و شناسایی عوامل سازمان‌های پروژه‌محور، بخش مسکن برای غربال عوامل پرسشنامه‌های خبره‌سنجی استفاده شده است. عوامل با استفاده از روش آزمون دو جمله‌ای و پرسش‌نامه خبره‌سنجی غربال شده‌اند که در جدول ۳ آمده‌اند.

خروجی آزمون آماری نشان داد ۱۰ عامل آموزش کارکنان (D1)، سیستم تشویق و تنبیه (D2)، ذی‌نفعان (D3)، فرهنگ سازمانی (D4)، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات (D5)، نگرش سیستمی (D6)، وجود شاخص‌های عملکردی (D7)، فریندگرایی (D8)، اصلاح زنجیره ارزش (D9) و سیستم ارزیابی عملکرد (D10) دارای ضریب معناداری کمتر از پنج درصد بودند.

در ادامه عوامل غربال‌شده وارد فن دیمتل فازی شدند. فن دیمتل فازی برای شناسایی اثرگذارترین عوامل در یک سیستم استفاده می‌شود. خبرگان با استفاده از طیف فازی دیمتل در قالب ماتریس مقایسه زوجی نظرات خود را بیان کردند. این ماتریس‌ها با به‌کارگیری روش میانگین جمع شدند. در این جدول‌ها، برای هر عامل به‌جای یک عدد از سه عدد استفاده شده است. علت این است که داده‌ها توسط خبرگان به‌صورت فازی مثلثی وارد شده است. در ادامه، داده‌های ماتریس تجمیعی با استفاده از روش خطی نرمال شدند. نتایج ماتریس نرمال به‌دلیل حجم زیاد محاسبات در دو جدول ۴ و ۵ آورده شده‌اند. در این جدول‌ها، برای هر عامل به‌جای یک عدد از سه عدد استفاده شده است. علت این است که داده‌ها توسط خبرگان به‌صورت فازی مثلثی وارد شده است. جدول ۵، داده‌های ماتریس نرمال را برای پنج عامل بعدی نشان می‌دهد. با ضرب ماتریس نرمال در وارون اختلاف ماتریس همسانی از ماتریس نرمال، ماتریس نرمال روابط کل محاسبه می‌شود.

اثرگذارترین عوامل از طریق تکنیک دیمتل فازی مشخص شده است. عواملی که خالص اثر بیشتری داشته باشند به‌عنوان عوامل اثرگذار انتخاب می‌شوند.

در این تحقیق، تکنیک دیمتل برای کشف مدل علی و شناسایی موثرترین عوامل انتخاب شد. روش فازی نیز مواقعی استفاده می‌شود که ابهام و عدم قطعیت وجود دارد؛ در این رویکرد، از دو معیار تعامل و خالص اثر برای تحلیل عوامل استفاده می‌شود. منظور از شاخص تعامل مجموع اثرگذاری و اثرپذیری هر عامل و هدف از شاخص خالص اثر، تفاضل مقدار اثرگذاری از مقدار اثرپذیری برای هر عامل است. تکنیک دیمتل فازی برای کشف تأثیرگذارترین عوامل در یک نظام استفاده می‌شود. متخصصان با استفاده از طیف فازی دیمتل در قالب ماتریس مقایسه زوجی نظرات خود را تعیین می‌کنند. این ماتریس‌ها با به‌کارگیری روش میانگین، تجمیع و در ادامه داده‌های ماتریس تجمیعی با استفاده از روش خطی نرمال می‌شوند. در دیمتل فازی از چهار شاخص اثرگذاری، اثرپذیری، تعامل و خالص اثر برای تحلیل عوامل استفاده می‌شود (ملکی و همکاران، ۲۹۸: ۱۴۰۲). مقیاس کلامی فازی در جدول ۱ آورده شده است.

جدول ۱- قیاس کلامی فازی

متغیر کلامی	مقدار فازی	عدد فازی مثلثی
خیلی کم	۱	(۰, ۰, ۰/۲۵)
کم	۲	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)
متوسط	۳	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)
زیاد	۴	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)
خیلی زیاد	۵	(۰/۷۵, ۱, ۱)

یافته‌های پژوهش

برای جمع‌آوری داده‌ها، مصاحبه به روش نیمه‌ساختاریافته انجام گرفته است. پس از مصاحبه با خبرگان متن مصاحبه، استخراج و توسط خبرگان کدگذاری شده است. با استفاده از ابزار تحلیل تم، تم‌ها و دسته‌های مفهومی مربوط به آنها احصاء شده‌اند. برای شفاف‌سازی و شناسایی تم‌ها و دسته‌های مفهومی مربوط به آنها از کدگذاری استفاده شده است. در ابتدا عوامل اصلی مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان‌های پروژه‌محور در بخش مسکن از طریق تحلیل تم استخراج شده

۷. داده‌های ماتریس دیفازی را نشان می‌دهد. از روی ماتریس دیفازی، مقادیر D (میزان اثرگذاری عامل) و R (میزان اثرپذیری عامل) به دست می‌آیند. میزان اثرگذاری از طریق جمع سطرهای ماتریس دیفازی و میزان اثرپذیری از طریق جمع ستونی ماتریس دیفازی محاسبه می‌شود. شاخص تعامل از جمع اثرگذاری و اثرپذیری عامل و شاخص خالص اثر از تفاضل اثرگذاری و اثرپذیری عامل مدنظر محاسبه می‌شود. جدول ۹، مقادیر شاخص‌های چهارگانه فن دیمتل فازی (اثرگذاری، اثرپذیری، تعامل و خالص اثر) را نشان می‌دهد.

برای هر ستون از اعداد مثلثی این ضرب به صورت جداگانه باید انجام شود و در نهایت، این محاسبات در قالب یک ماتریس تجمیع شود. مقادیر ماتریس روابط کل نیز در دو جدول مجزا نشان داده شده‌اند. جدول‌های ۶ و ۷ مقادیر ماتریس روابط کل را نشان می‌دهند.

ماتریس بعدی، داده‌های ماتریس روابط کل را برای پنج خبره بعدی نشان می‌دهد. ماتریس روابط کل مبنای محاسبه شاخص‌های چهارگانه فن دیمتل فازی است.

داده‌های ماتریس روابط کل با به‌کارگیری فرمول ارائه‌شده در گام سوم (میانگین موزون داده‌ها)، دیفازی می‌شوند. جدول

جدول ۲- تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی (بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان‌های پروژه‌محور، بخش مسکن)

کد	دسته‌های مفهومی	تم‌های تحقیق
{1E7},{3E3},{3E11},{5E4}	آموزش کارکنان	عوامل انسانی
{4E6},{7E13},{2E2},{1E20}	سیستم تشویق و تنبیه	
{5E8},{7E10},{5E3},{3E20}	مدیریت منابع انسانی	
{2E4},{1E12},{2E19},{4E7}	مهارت	
{3E10},{2E5},{1E4},{3E12}	الزام قانونی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	الزامات قانونی و عوامل محیطی
{2E7},{2E14},{5E9},{5E13}	ذی‌نفعان	
{1E11},{4E14},{3E1},{1E15}	فرهنگ سازمانی	
{4E4},{3E5},{1E14},{2E18}	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	عوامل فناوری اطلاعات
{1E6},{4E10},{2E11},{3E2}	هوشمند سازی کسب‌وکار	
{1E12},{2E1},{4E1},{1E2}	نگرش سیستمی	
{1E17},{2E6},{4E20},{3E19}	نظارت	مدیریت و کنترل
{2E16},{4E2},{4E5},{2E20}	وجود شاخص‌های عملکردی	
{2E18},{3E17},{2E9},{4E18}	ارزیابی مبتنی بر عملکرد	
{2E3},{4E19},{5E7},{3E4}	فرایندگرایی	عوامل سازمانی
{4E14},{5E16},{5E1},{6E17}	اصلاح زنجیره ارزش	
{5E18},{4E8},{3E14},{5E15}	ساختار سازمانی	
{1E6},{4E3},{6E11},{2E13}	سیستم ارزیابی عملکرد	

جدول ۳- خروجی آزمون آماری برای عوامل پژوهش

		Category	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (۲-tailed)
آموزش کارکنان	Group ۱	۳<=	۰/۲۰	۰/۵۰	۰/۰۳۵
	Group ۲	۳>	۰/۸۰		
	Total		۱		
سیستم تشویق و تنبیه	Group ۱	۳<=	۰/۲۰	۰/۵۰	۰/۰۳۵
	Group ۲	۳>	۰/۸۰		
	Total		۱		
ذی‌نفعان	Group ۱	۳<=	۰/۱۳	۰/۵۰	۰/۰۰۷
	Group ۲	۳>	۰/۸۷		

	Total		۱		
فرهنگ‌سازمانی	Group ۱	۳<=	۰/۰۷	۰/۵۰	۰/۰۰۱
	Group ۲	۳>	۰/۹۳		
	Total		۱		
زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	Group ۱	۳<=	۰/۲۰	۰/۵۰	۰/۰۳۵
	Group ۲	۳>	۰/۸۰		
	Total		۱		
نگرش سیستمی	Group ۱	۳<=	۰/۱۳	۰/۵۰	۰/۰۰۷
	Group ۲	۳>	۰/۸۷		
	Total		۱		
وجود شاخص‌های عملکردی	Group ۱	۳<=	۰/۰۷	۰/۵۰	۰/۰۰۱
	Group ۲	۳>	۰/۹۳		
	Total		۱		
فرایندگرایی	Group ۱	۳<=	۰/۲۰	۰/۵۰	۰/۰۳۵
	Group ۲	۳>	۰/۸۰		
	Total		۱		
اصلاح زنجیره ارزش	Group ۱	۳<=	۰/۱۳	۰/۵۰	۰/۰۰۷
	Group ۲	۳>	۰/۸۷		
	Total		۱		
سیستم ارزیابی عملکرد	Group ۱	۳<=	۰/۲۰	۰/۵۰	۰/۰۳۵
	Group ۲	۳>	۰/۸۰		
	Total		۱		

جدول ۴- ماتریس نرمال (پنج عامل اول)

ماتریس نرمال	D1			D2			D3			D4			D5		
D1	۰	۰	0.04	0.04	0.06	0.09	0.06	0.09	0.12	0.06	0.09	0.12	0.09	0.12	0.12
D2	0.07	0.10	0.12	۰	۰	0.04	0.09	0.12	0.12	0.07	0.09	0.12	0.07	0.10	0.12
D3	۰	0.04	0.07	۰	0.04	0.07	۰	۰	0.04	0.02	0.05	0.08	0.05	0.07	0.10
D4	0.07	0.10	0.12	0.07	0.10	0.12	0.08	0.10	0.11	۰	۰	0.04	0.09	0.12	0.12
D5	۰	0.04	0.06	0.02	0.04	0.07	0.01	0.04	0.07	0.03	0.05	0.08	۰	۰	0.04
D6	0.08	0.10	0.12	0.09	0.12	0.12	0.08	0.11	0.12	0.06	0.09	0.11	0.09	0.12	0.12
D7	۰	۰	0.07	0.03	0.06	0.09	۰	0.04	0.07	۰	0.02	0.04	0.03	0.06	0.09
D8	0.03	0.05	0.07	۰	0.04	0.07	0.03	0.05	0.08	۰	۰	0.04	۰	0.04	0.07
D9	۰	۰	0.04	0.02	0.04	0.07	۰	0.04	0.06	0.04	0.07	0.09	۰	0.04	0.07
D10	0.02	0.04	0.07	۰	0.04	0.07	0.03	0.05	0.08	۰	0.04	0.07	0.04	0.05	0.08

جدول ۵- ماتریس نرمال (پنج عامل دوم)

ماتریس نرمال	D6			D7			D8			D9			D10		
D1	0.04	0.06	0.09	0.09	0.12	0.12	0.09	0.12	0.12	0.06	0.09	0.12	0.07	0.09	0.12
D2	0.04	0.07	0.10	0.08	0.11	0.12	0.08	0.11	0.12	0.07	0.09	0.12	0.07	0.09	0.12
D3	0.04	0.07	0.07	0.08	0.10	0.11	0.04	0.07	0.09	0.05	0.07	0.08	0.04	0.06	0.09

D4	0.03	0.03	0.06	0.03	0.06	0.09	0.03	0.04	0.07	0.04	0.07	0.09	0.04	0.06	0.09
D5	0.03	0.05	0.05	·	·	0.04	·	·	0.04	0.03	0.06	0.09	0.03	0.06	0.09
D6	·	·	0.04	0.06	0.09	0.11	0.08	0.10	0.10	0.07	0.10	0.12	0.09	0.12	0.12
D7	·	0.04	0.07	·	·	0.04	·	0.04	0.07	0.04	0.07	0.09	0.07	0.09	0.12
D8	·	0.02	0.04	0.03	0.06	0.09	·	·	0.04	0.04	0.06	0.09	0.03	0.05	0.08
D9	0.02	0.02	0.05	0.04	0.06	0.09	0.02	0.05	0.08	·	·	0.04	0.07	0.09	0.12
D10	·	0.04	0.07	0.03	0.05	0.08	0.02	0.03	0.05	0.05	0.08	0.02	·	·	0.04

جدول ۶- ماتریس روابط کل (پنج عامل اول)

ماتریس کل	D1			D2			D3			D4			D5		
D1	0.01 99	0.08 19	0.48 57	0.06 04	0.15 38	0.55 27	0.08 54	0.19 5	0.61 1	0.079 9	0.172 3	0.568 1	0.12 07	0.23 61	0.64 73
D2	0.08 84	0.18 12	0.58 12	0.02 42	0.10 48	0.52 66	0.11 74	0.23 2	0.63 5	0.092 5	0.181	0.589 9	0.10 74	0.22 98	0.67 21
D3	0.00 95	0.09 59	0.40 87	0.01 27	0.10 85	0.42 37	0.01 19	0.07 9	0.41 8	0.030 3	0.111 1	0.423 2	0.06 46	0.15 5	0.50 25
D4	0.08 48	0.16 51	0.50 98	0.08 59	0.17 48	0.52 55	0.10 38	0.19 2	0.54 7	0.024	0.082 3	0.444 3	0.12 04	0.22 23	0.58 75
D5	0.00 86	0.07 97	0.33 32	0.02 8	0.08 53	0.35 39	0.02 06	0.09 4	0.37 4	0.037 8	0.094 2	0.358 7	0.01 24	0.06 2	0.36 67
D6	0.10 22	0.19 13	0.57 71	0.11 18	0.22 31	0.59 62	0.11 42	0.23 6	0.63	0.088 7	0.192	0.577 7	0.13 17	0.26	0.66 72
D7	0.00 52	0.04 42	0.38 86	0.03 4	0.10 57	0.42 03	0.00 75	0.09 6	0.42 6	0.007 7	0.067 7	0.368 4	0.03 8	0.11 99	0.46 95
D8	0.03 22	0.08 25	0.35 19	0.00 49	0.08 13	0.36 47	0.03 48	0.09 8	0.39 5	0.006 3	0.044 1	0.330 7	0.00 89	0.09 55	0.40 84
D9	0.00 99	0.04 38	0.34 14	0.02 89	0.08 72	0.38 18	0.01 26	0.09 5	0.39 3	0.047	0.109 3	0.391	0.01 51	0.10 1	0.42 65
D10	0.02 68	0.08 17	0.34 96	0.01 83	0.09 06	0.36 02	0.04 01	0.10 8	0.39	0.027 9	0.088 8	0.353 1	0.05 37	0.11 57	0.41 27

جدول ۷- ماتریس روابط کل (پنج عامل دوم)

ماتریس کل	D6			D7			D8			D9			D10		
D1	0.05 6	0.13 2	0.46 1	0.121 8	0.22 4	0.62 4	0.11 2	0.2 1	0.5 6	0.146 2	0.209 4	0.60 3	0.11 3	0.21 3	0.68 4
D2	0.05 8	0.14 8	0.48 8	0.118 8	0.22 7	0.64 8	0.10 8	0.2 1	0.5 8	0.161 8	0.219 4	0.62 6	0.11 8	0.22 3	0.71
D3	0.04 6	0.11 9	0.35 4	0.093 8	0.17 4	0.49 3	0.05	0.1 3	0.4 3	0.096 3	0.155 1	0.45	0.06 4	0.15	0.52 2
D4	0.04 8	0.09 8	0.39 2	0.064 8	0.15 9	0.53 9	0.05 7	0.1 3	0.4 6	0.108 4	0.175 1	0.52 1	0.07 9	0.16 9	0.59 1
D5	0.03 5	0.08 4	0.28	0.011 9	0.05 7	0.35 3	0.01	0.0 5	0.3 1	0.060 6	0.116 5	0.38 5	0.04 4	0.11 8	0.43 6
D6	0.02 3	0.09 1	0.42 8	0.106 2	0.22 1	0.63 4	0.11 4	0.2 1	0.5 6	0.178 8	0.240 8	0.62 1	0.14 3	0.26 1	0.70 4
D7	0.00 5	0.07 8	0.33 8	0.010 5	0.05 8	0.40 6	0.00 8	0.0 9	0.3 9	0.086 6	0.131 3	0.43 7	0.08 2	0.15 1	0.52 5
D8	0.00 5	0.05 6	0.28	0.040 8	0.11 2	0.41 3	0.00 8	0.0 5	0.3 3	0.068 2	0.115 3	0.39 9	0.04 3	0.10 8	0.44 3
D9	0.02 5	0.05 7	0.30 1	0.052 8	0.11 3	0.42 9	0.03	0.0 9	0.3 8	0.053 7	0.063 2	0.36 5	0.08 6	0.14 8	0.49 7
D10	0.01 7	0.07 9	0.30 4	0.063 2	0.11	0.39 6	0.04	0.0 8	0.3 3	0.539 1	0.142 4	0.32 8	0.05 2	0.07 1	0.39 5

جدول ۸- ماتریس دیفازی

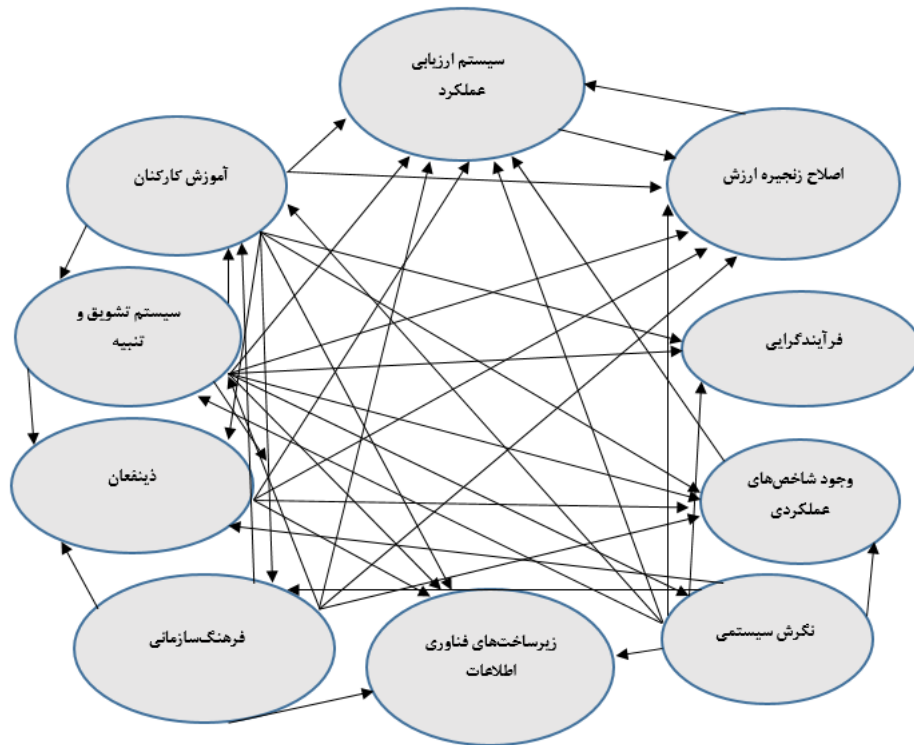
دیفازی	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	D9	D10
D1	0.167	0.23	0.272	0.2482	0.31	0.195	0.298	0.27	0.29	0.3055
D2	0.258	0.19	0.304	0.2611	0.31	0.21	0.305	0.28	0.31	0.3182
D3	0.153	0.163	0.147	0.1689	0.219	0.159	0.234	0.19	0.21	0.2213
D4	0.231	0.24	0.259	0.1582	0.288	0.159	0.23	0.19	0.24	0.2518
D5	0.125	0.138	0.146	0.1462	0.126	0.12	0.12	0.11	0.17	0.179
D6	0.265	0.289	0.304	0.2626	0.33	0.158	0.295	0.27	0.32	0.3424
D7	0.121	0.166	0.156	0.1279	0.187	0.125	0.133	0.14	0.2	0.2273
D8	0.137	0.133	0.157	0.1063	0.152	0.099	0.169	0.11	0.17	0.1756
D9	0.11	0.146	0.149	0.1642	0.161	0.11	0.177	0.15	0.14	0.2196
D10	0.135	0.14	0.162	0.1397	0.174	0.12	0.17	0.13	0.29	0.1471

جدول ۹- مقادیر چهارگانه فن دیمتل فازی

دیفازی	D	R	D+R	D-R
D1	2.59	1.702	4.292	0.8873
D2	2.74	1.836	4.576	0.9036
D3	1.866	2.055	3.921	-0.189
D4	2.255	1.783	4.038	0.4721
D5	1.376	2.257	3.633	-0.881
D6	2.839	1.456	4.295	1.3835
D7	1.583	2.132	3.715	-0.549
D8	1.41	1.836	3.246	-0.426
D9	1.521	2.343	3.864	-0.822
D10	1.609	2.388	3.996	-0.779

است که در اینجا برابر با ۰/۱۹۷ است. اگر مقدار درایه مدنظر در ماتریس دیفازی بزرگ‌تر از عدد ۰/۱۹۷ باشد، مقدار متناظر در ماتریس علت و معلولی برابر یک و در غیر این صورت معادل صفر خواهد بود. از روی مقادیر ماتریس علت و معلولی می‌توان مدل اثرگذاری عوامل را به دست آورد. شکل ۱، مدل و ساختار روابط بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان‌های پروژه‌محور در بخش مسکن را نشان می‌دهد

با توجه به مقادیر $\tilde{D} - \tilde{R}$ یا خالص اثر، نگرش سیستمی، تشویق و تنبیه، آموزش کارکنان و فرهنگ‌سازی به ترتیب دارای بیشترین خالص اثر هستند. عواملی که دارای خالص اثر مثبت باشند، به عنوان عوامل اثرگذار و عواملی که دارای خالص اثر منفی باشند به عنوان عوامل اثرپذیر شناخته می‌شوند. در ادامه، با محاسبه ارزش آستانه می‌توان مدل روابط علت و معلولی را برای این عوامل به دست آورد. ارزش آستانه برابر با میانگین مقادیر ماتریس دیفازی



شکل ۱- مدل روابط بین عوامل پژوهش

سازمان است (Willoughby et al., 2018: 76) همچنین، اصلاحات بودجه شامل تعامل میان متخصصان گوناگون از قبیل اقتصاددانان، کارکرد برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، مدیران اجرای برنامه و نظارت بر عملکرد است. اغلب، مرزهای حرفه‌ای که هم در سطوح شناختی و هم در سطوح اجتماعی وجود دارند، موجب دشواری تحقق تعامل سازنده می‌شوند؛ از این رو، انسجام برای اداره این مرزها و ایجاد اعتماد و انگیزش برای تغییر ضروری است (ibid: 79).

پیشنهادها برای اجرای بودجه‌ریزی ارائه شده‌اند.

نگرش سیستمی، یکی از الزامات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود و به جرئت می‌توان گفت بدون تفکر استراتژیک، اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ممکن نیست. درکل، اساس بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، یک ساختار معنادار برنامه‌ای است. ساختار برنامه‌ای اساساً شیوه‌ای برای توضیح برنامه هزینه‌ای بودجه در قالب هدف‌هاست (Giovanna et al., 2020: 39). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم نگرش راهبردی پیرامون فلسفه وجودی سازمان، هدف‌های بلندمدت و کوتاه‌مدت آن، داده‌هایی با قابلیت کمی شدن در راستای ارائه اطلاعات معنادار در خصوص پیامدهای برنامه و همچنین مستلزم ارزیابی میزان پیشرفت سازمان به سمت هدف‌های مشخص است (Cheng et al., 2020: 103). درکل، با بررسی تحولات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به این نکته پی می‌بریم که نگرش سیستمی، برای تهیه و تنظیم بودجه

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به دنبال یافتن عوامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور و تعیین روابط میان این عوامل است. عوامل پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان و با استفاده از تحلیل تم احصاء شده است. پس از مصاحبه با خبرگان و شناسایی عوامل، از آزمون دو جمله‌ای برای غربال شاخص‌ها استفاده شد. ۲۹ عوامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور به دست آمده است؛ ۱۰ عامل آموزش کارکنان، سیستم تشویق و تنبیه، ذی‌نفعان، فرهنگ سازمانی، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، نگرش سیستمی، وجود شاخص‌های عملکردی، فرآیندگرایی، اصلاح زنجیره ارزش و سیستم ارزیابی عملکرد دارای ضریب معناداری کمتر از پنج درصد بودند که ۱۰ عامل انتخابی غربال شده با استفاده از روش دیمتل فازی تجزیه و تحلیل شدند. با توجه به شاخص خالص اثر که از طریق تفاضل اثرگذاری و اثرپذیری عوامل به دست می‌آید، ۴ عامل نگرش سیستمی، سیستم تشویق و تنبیه، فرهنگ سازمانی، آموزش کارکنان به عنوان عوامل اثرگذار انتخاب شدند.

برای اینکه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به هدف‌های خود برسد، باید ملاحظاتی در اجرای آن داشت؛ چون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، یک فرایند اصلاحی پیچیده است که مستلزم تغییرات اساسی در ساختارها، سامانه‌ها، روش‌ها و فرهنگ راهبردی یک

کارکنان، تعهد، بهره‌وری، سلامت فیزیکی و سلامت روحی نیز بررسی شوند. همچنین، اصول فرهنگ سازمانی (نوآوری و خطرپذیری، توجه به جزئیات، پیامدگر بودن، گرایش به افراد و گرایش تیمی) بررسی شود.

سیستم تشویق و تنبیه به ما می‌گوید مردم کارهایی را انجام می‌دهند تا نیازهای خود را تأمین کنند. فرد پیش از انجام کار به پاداش یا بازده آن توجه می‌کند. از آنجا که این پاداش‌ها (افزایش حقوق، ارتقای مقام و گرفتن شغل یا پست بهتر سازمانی) توسط سازمان کنترل می‌شود، باید سیستم تشویق و تنبیه را به‌عنوان عامل مهمی به حساب آورد که بر رفتار کارکنان اثر می‌گذارد. اگر ارزش را به معنی «شایستگی» بدانیم، شاید بتوانیم به عواملی همچون تلاش یا سابقه خدمت توجه کنیم (قلی‌پور، ۱۳۹۸: ۳۰۲-۳۰۵). پیشنهاد می‌شود تشویق و تنبیه در سازمان کارا و اثربخش باشد. تشویق و تنبیه زمانی کارا و مؤثر است که ویژگی‌های اهمیت، انعطاف‌پذیری، ارزش، دقت و ارتباط، انتظار مدیران، انگیزه‌های درونی، عینیت، شفافیت و کارایی مالی را در نظر داشته باشد. تشویق و تنبیه بیان‌کننده قدردانی سازمان از کارکنان است؛ یعنی تخصیص پاداش حداکثر بازدهی و اثربخشی را در پی داشته باشد و طوری طراحی شود که بتواند به‌عنوان سازوکاری برای ایجاد انگیزه در کارکنان عمل کند. با توجه به اثرگذاری عوامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور، توصیه می‌شود سازمان‌ها توجه خاصی به عوامل نگرش سیستمی، تشویق و تنبیه، آموزش کارکنان و فرهنگ‌سازی داشته باشند. در راستای عملیاتی کردن بودجه و موفقیت بیشتر سازمان‌های پروژه‌محور توصیه می‌شود که آن سازمان‌ها تمام عوامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد احصاء شده در پژوهش را مدنظر قرار دهند. همچنین، مدیران سازمان‌ها به دیگر عوامل از قبیل ذی‌نفعان، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، وجود شاخص‌های عملکردی، فرایندگرایی، اصلاح زنجیره ارزش و سیستم ارزیابی عملکرد برای پیشرفت اصلاحات در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان توجه ویژه داشته باشند.

۲. استفاده از سایر روش‌های به‌منظور اولویت‌دهی عوامل مدل مفهومی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور؛
۳. استفاده از روش‌های تحقیق در عملیات نرم و سخت و ترکیب این فنون به‌منظور ایجاد مدل مفهومی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور؛
۴. بهره‌گیری از سایر روش‌ها به‌منظور ارائه راهکارهای اجرایی

نقش بسیار اساسی دارد. پیشنهاد می‌شود ساختار یادشده در چارچوب راهبردی وسیع‌تر قرار گیرد تا بتواند نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان را در دستیابی به هدف‌های سازمانی تبیین کند.

آموزش کارکنان امروزه همگام با افزایش پیچیدگی محصولات، سازمان‌ها و بازارها، بر ارزش مهارت و دانش تخصصی نیز افزوده شده است. کارکنان آموزش‌ندیده، به دلایلی گوناگون از قبیل کیفیت پایین، خدمات ضعیف، هزینه‌های بالاتر و اشتباهات پرهزینه به سازمان زیان می‌رسانند (Willoughby et al., 2018: 77)؛ زیرا منابع انسانی، مهم‌ترین عامل در رشد سازمان است و کارکنان دارای ظرفیت‌هایی بالقوه و بالا برای ارتقای خود و سازمان‌های خویش هستند؛ به‌گونه‌ای که مهارت‌های فردی مناسب، عاملی ارزشمند و حتی لازم در حل مشکلات سازمانی است (Putra and Sudharto, 2022: 56). پیشنهاد می‌شود به آموزش کارکنان توجه ویژه‌ای شود تا کارکنان به‌روز، ماهر و ورزیده شوند و بتوانند نیازمندی‌های آتی و آتی سازمان را برآورده کنند. آموزش کارکنان کارکردهای فردی (جامعه‌پذیری، بهبود عملکرد، مهارت‌آموزی و قابلیت اشغال) را برای سازمان دارد. آموزش کارکنان موجب دستیابی به جایگاهی درخور و نقش کلیدی در بهبود عملکرد فردی در سازمان می‌شود.

فرهنگ سازمانی ازجمله موضوعات میان‌رشته‌ای است که پژوهشگران و صاحب‌نظران از رشته‌های گوناگون به آن پرداخته‌اند. به نظر می‌رسد مطالعه معاصر فرهنگ سازمانی، به‌جای اینکه از یک شاخه یا یک خانواده از پژوهش‌ها تشکیل شده باشد، چندین دیدگاه را در خود آمیخته است. هیچ دیدگاه یا روش برتر وجود ندارد؛ بلکه ترکیبی غنی از ایده‌ها و نگرش‌ها وجود داشته است (ibid: 58). بیشتر پژوهشگران سازمانی امروزه به این نکته دست‌یافته‌اند که فرهنگ سازمان، تأثیری قابل توجه بر عملکرد و اثربخشی بلندمدت سازمان‌ها بر جای می‌گذارد. یافته‌های پژوهش‌های تجربی نیز نشان‌دهنده اهمیت فرهنگ در ارتقای عملکرد سازمانی است (ibid: 62). پیشنهاد می‌شود به‌جزء تأثیر فرهنگ بر سازمان‌ها، ویژگی‌های افراد سازمان از قبیل روحیه

پیشنهادها برای تحقیقات آتی

- به محققان و علاقه‌مندان پیشنهاد می‌شود در مطالعات خود موارد ذیل را بررسی کنند:
۱. توسعه مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تعیین متغیر (متغیرها) تأثیرگذار و بررسی میزان و نحوه تعامل آن با سایر حوزه‌های فرایندی؛

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های پروژه‌محور.

۲۰، شماره ۸۱، ص ۳۵-۶۳.

منابع

عباسیان عزت‌الله و همکاران (۱۴۰۱). «ارائه راهکارهایی برای

کاهش کسری تراز عملیاتی بودجه دولت»، *فصلنامه*

سیاست‌های مالی و اقتصادی، دوره ۱۰، شماره ۴۰، ص ۷-

۳۹.

کلاتری، نورالدین و همکاران (۱۳۹۸). «مدل بودجه‌ریزی بر مبنای

عملکرد با رویکرد بهره‌وری (مطالعه موردی: شرکت‌های

پالایش گاز کشور)»، *نشریه علمی حسابداری مدیریت*، دوره

۱۲، شماره ۴۳، ص ۱۲۷-۱۱۷.

- کیانی، روناک و همکاران (۱۴۰۰). «طراحی مدل ارزیابی

نرم‌افزارهای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد دیمت

فازی و فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی»، *پژوهش‌های مدیریت*

عمومی، دوره ۱۴، شماره ۵۱، ص ۳۵-۶۳.

مهرانی، ساسان و همکاران (۱۳۹۷). «بازنگری در نقش ذی‌حسابان

دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد»،

حسابداری دولتی، دوره ۵، شماره ۱، ص ۲۰-۹.

ناظمی، امین و ترکمن، حمید (۱۳۹۸). «امکان‌سنجی پیاده‌سازی

تکنیک بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت در شرکت گاز پارس

جنوبی»، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، دوره ۸، شماره

۳۱، ۸۷-۱۰۰.

واعظ قاسمی، محسن و همکاران (۱۳۹۷). «به‌کارگیری رویکرد

مدل‌سازی ساختاری تفسیری جهت طراحی مدلی برای

بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی شرکت سرمایه‌گذاری

غدیر)»، *فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری*،

دوره ۷، شماره ۲۷، ص ۳۲۰-۲۹۹.

Ahmad, I., & Ahmad, S. (2018). Multiple Skills and Medium Enterprises Performance in Punjab, Pakistan: A Pilot Study. *The Journal of Social Sciences Research*. 26 (2), 35-55.

Aliabadi, F. J., & et al. (2019). Budget preparers' perceptions and performance-based budgeting implementation. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 62, 43-64.

Allain, E., & Laurin, C. (2018). Explaining implementation difficulties associated with activity-based costing through system uses. *Journal of Applied Accounting Research*. 6(12), 198-210.

Becker, S. D. (2014). When organizations deinstitutionalize control practices: a multiple case Study of budget abandonment, *European Accounting Review*. 23, 593-623.

Becker, S. D., & et al. (2016). Budgeting in times of economic crisis, *Contemporary Accounting Research*. 33, 148-151

Becker, S. D., & et al. (2020). The interplay of core and peripheral actors in the trajectory of an accounting innovation: insights from beyond

آرامش، مسعود و همکاران (۱۳۹۷). «ارائه الگوی پیاده‌سازی

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تکنیک ترکیبی دلفی فازی و

فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی»، *فصلنامه علمی پژوهشی*

دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۶،

ص ۱۸۸-۱۷۵.

آذر، عادل و امرایی، حافظ (۱۴۰۰). «ارائه الگوی مؤثر نظارت و

ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای

عملکرد»، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، دوره ۴،

شماره ۱۳، ص ۵۳-۸۶.

آذر، عادل و همکاران (۱۴۰۰). «طراحی مدل ارزیابی نرم‌افزارهای

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد رویکردی دیمت فازی و فرایند

تحلیل سلسله‌مراتبی»، *پژوهش‌های مدیریت عمومی*، دوره ۱۴،

شماره ۵۱، ص ۳۵-۶۳.

باباجانی، جعفر و خداحرمی، بهروز. (۱۳۹۳). «مدلی برای استقرار

نظام بودجه‌بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران»،

فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۱، شماره

۴۱، ص ۱-۳۶.

پورغفار، جواد و همکاران (۱۴۰۰). «بررسی شاخص‌های مؤثر بر

استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌هنگام در ایران»،

فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، دوره ۹، شماره ۳۵،

ص ۱۶۹-۱۹۸.

تابش مفرد، حمیدرضا و همکاران (۱۴۰۲). «ارائه چارچوبی برای

شناسایی پیشران‌های مؤثر روی آینده منابع درآمدی دانشگاه‌ها

در ایران»، *علوم و فنون مدیریت اطلاعات*، دوره ۹، شماره ۲،

ص ۲۸۷-۳۱۰.

خنجر، حسین و مسلمی، ناهید (۱۳۹۸). *اصول و مبانی روش‌های*

پژوهش کیفی. ج اول، چاپ دوم، تهران: انتشارات نگاه دانش.

حبیب‌زاده، سیدجواد و امینی، طاهره. (۱۴۰۱). «موانع اجرای

بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های غیرانتفاعی مشهد»،

پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی، دوره ۳، شماره ۲، ص

۶۳-۱۱۲.

رنجبر، محمد حسین و همکاران (۱۳۹۹). «ارائه مدل بودجه‌ریزی

مبتنی بر عملکرد در شرایط عدم قطعیت با رویکرد حل یک

طبقه‌بندی خاص از مسئله برنامه‌ریزی خطی فازی (مورد

مطالعه شرکت گاز استان هرمزگان)»، *دانش حسابرسی*، دوره

- Performance-Based Budgeting Takes Time. Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-030-02077-4_14.
- Piazza, A., & E. Abrahamson, (2020). Fads and fashions in management practices: Taking stock and looking forward, *International Journal of Management Reviews*. 22, 264–286.
- Park, S. J., & Jang, S. (2022). Asymmetric information and excess budget: the influence of performance-based budgeting on budgetary slack in US states, *International Review of Public Administration*. 1-20.
- Parker, K. J., & J. Schmitz. (2019) new public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case, *Account. Audit. Account. J.* 32(1), 280–30
- Putra, D. M., & Sudarto, S. (2023). The Effect of Spending-Unit Authority and Accrual-Based Accounting on the Effectiveness of Performance-Based Budgets and Its Impact on the Quality of Spending Performance Agencies in Indonesia, *Journal Perbendaharaan, Keuangan Negara Public*. 4(3), 219-231.
- Taufiqurrohman. (2014). "Implementation of Performance-Based Budgeting in Local Government: Challenges and Obstacles." *Journal of the Public Administration Network*, 21–25.
- Van Veen-Dirks, P., & A. Lillis. (2018). Do the motives for adoption of the balanced Scorecard affect its development and use? In: M. J. Epstein, F. H. M. Verbeeten, S. K. Widener, eds. *Performance Measurement and Management Control: The Relevance of Performance Measurement and Management Control Research* (Emerald Group Publishing Limited, Bingley, UK), 15–37.
- Wiedeck, C. and A. Engelen, (2018). The copycat CMO: firms' imitative behavior as an Explanation for CMO presence, *Journal of the Academy of Marketing Science*. 46, 632–651.
- Willoughby, K., & Yi Lu, E. (2018). Public performance budgeting: Principles and practice, 1(3), 70–85.
- budgeting, *Contemporary Accounting Research*. 37, 224–256.
- Böhm, W. (2019). Zero-based budgeting gets a second look, *McKinsey on Finance*. 69, 21–25.
- Clarke, V. and Braun, V. (2014). Thematic Analysis. In *Encyclopedia of Critical Psychology*. 121, 449–476.
- Erkutlu, H.V., & et al. (2017). The Factors Used to Create Performance-Based Budgeting: A Research on Turkey, Accounting and Corporate Reporting - Today and Tomorrow, DOI: 10.5772/intechopen.68920.
- Farooque, M., & et al. (2020). Fuzzy DEMATEL analysis of barriers to Value chain-based life cycle assessment in China. *Computers & Industrial Engineering*, 147, 106684.
- Ferrell, A., & et al. (2016). Socially responsible firms, *Journal of Financial Economics*. 122, 585–606.
- Firk, S., & et al. (2019). CFO emphasis on value-based management: Performance Implications and the challenge of CFO succession, *Management Accounting Research*. 44, 26–43.
- Fitzpatrick, M., & K. Hawke. (2015). The return of Performance-Based Budgeting, McKinsey Insights. Available at: <https://www.mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/the-return-of-Performance-Based-Budgeting>.
- Gompers, P. S., et al. (2016). What do private equity firms Say they do?, *Journal of Financial Economics*. 121, 449–476.
- Kramer, S., & F. Hartmann. (2014). How top-down and bottom-up budgeting affect Budget slack and performance through social and economic exchange, *Abacus*. 50, 314–340.
- Matějka, M. K. A., & et al. (2020). An empirical investigation of beyond budgeting practices, *Journal of Management Accounting Research*. 33, 167–189.
- Mauro, S. G., & et al. (2017). Insights into Performance-Based Budgeting in the Public Sector. *Public Management Review*. 19 (7), 911-931.
- Nemec, J., & Michiel S. de Vries. (2019) Effectuating