

ارایه شاخص های کلیدی و الگوی ریاضی ارزیابی عملکرد دستگاه های اجرایی در گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور

■ جواد ابدالی^۱

■ سیدفرزاد هاشمی^۲

■ محسن هاشمی گهر^۳

■ محسن شاه حسینی^۴

چکیده:

این پژوهش به دنبال ارایه شاخص های کلیدی عملکردی و الگوی ریاضی، برای ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دستگاه های اجرایی در گزارش های تفریغ بودجه به منظور استفاده موثر از منابع مالی کشور است. جامعه آماری این پژوهش متخصصان مالی و بودجه ای، شامل معاونین وزراء، ذیحسابان و مدیران کل دستگاه های اجرایی، معاونین فنی، حسابران کل دیوان محاسبات و همترازان می باشند. روش پژوهش، کتابخانه ای و میدانی بوده که پس از جمع آوری داده ها، شاخص های کلیدی عملکردی (KPI) بر اساس دلفی فازی شناسایی، و با روش تحلیل سلسله مراتبی فازی (FAHP) اولویت بندی و در نهایت با استفاده از روش حداقل مربعات جزیی (PLS) ضریب اهمیت و اثربخشی هر شاخص تعیین گردیده است. بر اساس نتایج پژوهش متغیرهای تاثیرگذار بر سنجش عملکرد و اثربخشی اهداف قوانین بودجه به ترتیب عبارتند از: ۱- ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات. ۲- ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه های اجرایی در قانون بودجه، و مدیریت موثر منابع مالی. ۳- ارزیابی و رتبه بندی، تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل ها، و تحقق اهداف قانون بودجه. و ۴- ارزیابی عملکرد مالی و بودجه ای دولت و مدیران در تحقق احکام و تکالیف دستگاه های اجرایی در قوانین بودجه. پیشنهاد موثر این پژوهش عبارتست از تهیه گزارش های تفریغ بودجه (فارغ از گرایشات سیاسی و حزبی مدیران دستگاه های اجرایی) بر اساس شاخص های کلیدی عملکردی و ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دستگاه های اجرایی طبق الگوی ریاضی ارایه شده در این پژوهش.

واژگان کلیدی: دیوان محاسبات کشور، تفریغ بودجه، ارزیابی عملکرد دولت، شاخص های کلیدی عملکردی، الگوی ریاضی این بودجه.

۱. گروه مدیریت مالی، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۲. گروه مدیریت مالی، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: farzadehashemi@yahoo.com

۳. گروه حسابداری، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۴. گروه ریاضی، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۱- مقدمه

برای رشد و توسعه پایدار کشور، توسعه و بهبود کیفیت زندگی، استفاده موثر از منابع ملی و مالی، درک اهمیت موضوعات مرتبط با مدیریت راهبردی بسیار حیاتی است. در این خصوص قوانین بودجه سالانه، با توجه به فرآیند بودجه ریزی، می‌تواند مصادیق استفاده موثر از منابع ملی و مالی باشد. از سوی دیگر اهمیت و نقش حیاتی قوانین بودجه سالانه غیر قابل انکار است. بودجه شاهرگ حیاتی و مهم‌ترین سندی است که دولت تهیه و اجرا می‌کند و بودجه آینده تمام نمای همه برنامه‌ها و انواع فعالیت‌های دولت است و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می‌نماید (باباجانی و خدارحمی، ۱۳۹۳). بودجه کل کشور، از سه قسمت بودجه عمومی، بودجه شرکت‌های دولتی و بودجه سایر مؤسسات تشکیل شده است (نوبخت، ۱۳۹۱). بودجه در ابتدای سال مالی، ابزاری برای برنامه ریزی، در طول سال و در پایان سال ابزار کنترل است (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۱). و لازمه بودجه ریزی صحیح، مطابق با شرایط اقتصادی و رفع نیازهای جامعه، انجام صحیح فرآیند بودجه ریزی است و یکی از راه‌های حصول این امر، انجام موثر و اثربخش مرحله نظارت است (پورسید، ۱۳۹۵).

یک بخش عمده نظارت توسط دیوان محاسبات کشور انجام و می‌گیرد و دیوان محاسبات در راستای اعمال وظیفه خود حسب اصول (۵۴ و ۵۵) قانون اساسی اقدام به حسابرسی، رسیدگی و تهیه گزارش تفریغ بودجه می‌نماید (ابدی و عربیان، ۱۳۹۷). و این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود (گلستانی، ۱۳۹۴). گزارش تفریغ بودجه شامل تحلیل تبصره‌های بودجه، ردیف‌های درآمدی، ردیف اعتبارات و بودجه شرکت‌های دولتی با اظهار نظر درباره ضعف‌ها و قوت‌های عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی است (عباسی و همکاران، ۱۳۹۳). در این خصوص دیوان محاسبات از ساز و کارهای حسابرسی رعایت، حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد مدیریت، حسابرسی جامع، پیگیری و ارسال گزارش انحرافات از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی به دادسرا و هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات استفاده می‌نماید (فولادی نصب، ۱۳۸۰). به تعبیری دیگر دیوان محاسبات مکلف است به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها و دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، رسیدگی یا حسابرسی نماید (باباجانی، ۱۳۷۸). گزارش تفریغ بودجه، در واقع عملکرد مدیران را در مقابل وجوه دریافتی و هزینه‌های انجام شده و با توجه به برنامه‌های پیش‌بینی شده نمایش می‌دهد (مجموعه قوانین مقررات برنامه و بودجه، ۱۳۷۶). همچنین، در ایران قانون گذار خود را موظف به نظارت بر بودجه مصوب می‌داند که این نظارت را پس از خاتمه سال مالی اجرا می‌نماید (پژویان، ۱۳۷۵). بنابراین نظارت نهایی بر بودجه با فرآیند تهیه گزارش تفریغ بودجه عجین است و نتایج این اعمال نظارت در گزارشات تفریغ بودجه تبلور می‌یابد.

در این خصوص پژوهش حاضر در پی پاسخ به سؤالات اساسی زیر است که بیانگر اهمیت، ضرورت و جایگاه ویژه این پژوهش می‌باشد. اینک:

۱. با مصرف منابع عظیم مالی کشور که در قالب بودجه‌های سالانه به دستگاه‌های اجرایی

۲. تخصیص داده می‌شود، چه میزان از اهداف پیش‌بینی شده در قوانین بودجه تحقق می‌یابد؟ آیا در حال حاضر فرآیند رسیدگی و حسابرسی‌های دیوان محاسبات برای تهیه گزارشات تفریغ بودجه، عملکرد واقعی دستگاه‌های اجرایی و دولت‌ها در استفاده اثربخش منابع ملی و مالی کشور را ارزیابی می‌کند؟
 ۳. آیا تعیین شاخص‌های ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و دولت‌ها در گزارشات تفریغ، در میزان تحقق احکام و تبصره‌های قانون بودجه و کاهش تخلفات تاثیر گذار است؟
 ۴. آیا رعایت نتایج و پیشنهادات مندرج در گزارشات تفریغ بودجه از الزامات قانونی و اطمینان بخشی لازم برای پاسداری از بیت المال و تامین منافع ملی و عموم مردم برخوردار می‌باشد؟ و آیا این گزارشات در بودجه ریزی‌های آتی و تصمیم گیری‌های کلان کشور تاثیر گذار است؟
 ۵. شاخص‌های کلیدی ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دستگاه‌های اجرایی برای سنجش میزان تحقق احکام و تبصره‌های قوانین بودجه سالانه کدامند؟
 ۶. آیا ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی در اجرای احکام و تبصره‌های قوانین بودجه، و ارائه شاخص‌های کلیدی و الگوی ریاضی برای ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دولت در گزارشات تفریغ، موجب اثربخشی و تحقق اهداف قوانین بودجه می‌شود؟
- تفریغ بودجه^۱ از نظر عملیاتی عبارتست از:
- ۱- فرآیند تسویه بودجه از نظر تطبیق اطلاعات صورتحساب عملکرد با اطلاعات تهیه شده توسط دیوان محاسبات کشور و تجزیه و تحلیل نتایج آن. ۲- فرآیند تسویه بودجه و نظرات دیوان محاسبات کشور در خصوص اجرای بودجه (ابدالی، ۱۳۹۳). برای گزارش‌های تفریغ بودجه اهداف مهم زیر مترتب است (نعیمی و نعیمی، ۱۳۹۶):
 - ۱- کنترل دقیق اعتبارات اعطائی به دستگاه‌های اجرائی نسبت به هزینه‌های انجام شده (از نظر کمی). ۲- استفاده در برنامه ریزی‌های آینده. ۳- شناخت کارائی دستگاه‌ها در رابطه با عملیات اجرائی و مقایسه آن با اعتبارات مصرف شده. ۴- انطباق و مقایسه هزینه‌ها و درآمدها با سیاست‌ها و اهداف پیش‌بینی شده در مملکت.
- به دلیل حجم گسترده مبالغ و دستگاه‌های مشمول رسیدگی (بطور مثال میزان رسیدگی‌های دیوان محاسبات در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور بالغ بر ۲ میلیون و ۲۶ هزار میلیارد تومان بوده که با نرخ دلار ۴۲۰۰ تومانی بالغ بر ۴۸۲ میلیارد دلار، با بیش از ۴۱۰۰ دستگاه اجرایی را شامل می‌شود)، وجود فرآیندها و روش‌های غیر موثر حسابرسی در رسیدگی‌ها و تهیه گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور^۲، نتایج عملکرد دستگاه‌های اجرایی و دولت بشرح اهداف مترتب فوق الذکر در گزارشات تفریغ بودجه، تحقق نمی‌یابد و شفاف ارائه نمی‌شود.
- گزارشات تفریغ تهیه شده هر چند می‌تواند مدیریت را در پیشرفت و یا عدم پیشرفت در راستای تحقق اهداف یاری دهد، اما نمی‌تواند رویدادها یا پدیده‌های غیر قابل کنترل مانند

1. Budget Settlement

2. Budget Settlement reports of Supreme Audit Court

سیاست‌ها یا برنامه‌های دولت یا شرایط اقتصادی را تغییر دهد (صابری، ۱۳۸۸). در همین راستا گاهی در اظهار نظرهای متعدد اعلام می‌شود که؛ نتایج گزارش تفریغ دیوان محاسبات بر مبنای اطلاعات غلط اعلام می‌گردد (واعظی، ۱۳۹۹). و یا اعلام می‌شود که؛ گزارش تفریغ دیوان محاسبات، مقدماتی، یکجانبه و ناقص است (سازمان برنامه بودجه، ۱۳۹۹).

با توجه به وجود اختلاف نظرها و برداشت‌های متفاوت در مورد نتایج گزارشات تفریغ بودجه بین دولت‌ها، ذینفعان و دیوان محاسبات کشور، که بیانگر مساله اصلی و عدم اثربخشی گزارش‌های تفریغ بودجه می‌باشد، بنظر پژوهشگر وجود و بکارگیری شاخص‌های کلیدی برای ارزیابی عملکردها متکی به روش‌های ریاضی، مالی و بودجه ای در رسیدگی‌ها و تهیه گزارشات تفریغ بودجه، ضمن این که برآیند آنها نتایج یکسان و قابل اثبات خواهد داشت، این اختلاف نظرها و برداشت‌های متفاوت را هم از بین خواهد برد. از سوی دیگر اگر مدیریت دستگاه‌های اجرایی و دولت‌ها از قبل آگاهی داشته باشند که عملکرد هر سال آنها در میزان تحقق تکالیف، احکام و تبصره‌های قانون بودجه بر اساس شاخص کمی ارزیابی و رتبه بندی خواهد شد، این به نوبه خود می‌تواند یک ابزار قوی در کنترل‌های داخلی، کاهش تخلفات و انحرافات بودجه ای در نتیجه در استفاده اثربخش منابع مالی و بودجه ای کشور نیز می‌تواند نقش موثری ایفا نماید. در زمینه ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و کارکنان، پژوهش‌های زیادی صورت گرفته است. اما در خصوص تعیین شاخص‌های کلیدی عملکردی و ارائه الگوی ریاضی برای ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دستگاه‌های اجرایی برای سنجش میزان تحقق احکام و تبصره‌های قانون بودجه در گزارشات تفریغ بطور مشخص تحقیق مستقلی صورت نگرفته است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در خصوص اهمیت شاخص‌های کلیدی عملکردی و همچنین جایگاه و نقش گزارشات تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد دولت و اثرات آن در کاهش تخلفات و انحرافات مالی دستگاه‌های اجرایی تحقیقات متعدد و ارزنده ای انجام شده که به تفکیک تحقیقات داخلی و خارجی به آنها اشاره می‌شود. لیکن در خصوص تعیین شاخص‌های کلیدی و ارائه الگوی ریاضی برای ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و دولت در میزان تحقق اهداف قانون بودجه و درج آنها در گزارشات تفریغ بودجه تحقیقات مستقل و کاربردی صورت نگرفته است. لذا هدف این پژوهش کاربردی، ارائه روش‌های کارآمدتر در رسیدگی‌ها و حسابرسی‌ها به منظور تهیه گزارشات تفریغ بودجه، با استفاده از شاخص‌های کلیدی ارزیابی عملکرد و الگوی ریاضی برای رتبه بندی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و دولت‌ها در میزان تحقق اهداف قوانین بودجه است، که می‌تواند سرآغاز اصلاح فرآیندهای رسیدگی و حسابرسی و تهیه گزارشات تفریغ بودجه اثربخش با رویکرد رتبه بندی مدیریت دستگاه‌های اجرایی و دولت‌ها باشد و نیز هدف عالیه آن پاسخگو نمودن مدیران دستگاه‌های اجرایی و دولت‌ها در قبال عموم مردم و ذینفعان می‌تواند باشد.

۲-۱- شاخص های کلیدی و ارزیابی عملکرد

شاخص های کلیدی عملکرد، امکان جمع آوری دانش و بررسی بهترین راه برای دستیابی به اهداف سازمان را فراهم می کند. از طریق این شاخص ها می توان عملکرد فعلی سازمان را با آنچه که برنامه ریزی شده، مقایسه، بررسی و بازخوردهای لازم به منظور بهبودهای آتی را ارائه کرد (میرنژاد و همکاران، ۱۴۰۰). امروزه، شاخص های کلیدی عملکرد به واسطه ارائه اطلاعات حمایتی، ایجاد شفافیت و حمایت از تصمیم گیرندگان مدیریتی، ابزاری بسیار مهم برای برنامه ریزی و کنترل محسوب می شود (دیو و شانکار، ۲۰۱۹). از نظر بعضی صاحب نظران این شاخص ها بر شاخص های مالی و غیر مالی مشتمل است که امکان دستیابی به اهداف راهبردی و تاکتیکی را برای سازمان ها ایجاد می کند (دراگومیر، ۲۰۱۹). زمینه ارزیابی عملکرد در طول بیش از ۵۰ سال گذشته تکامل یافته و فراتر از حسابرسی مالی و کنترل های داخلی گسترش پیدا کرده و به عنوان یک ساز و کار مورد احترام برای بهبود مستمر و اثربخشی سازمانی تبدیل شده است (پارک و همکاران، ۲۰۱۹). شاخص های کلیدی عملکرد به عنوان اصلی ترین مؤلفه در سنجش عملکرد سازمان مطرح هستند. این شاخص ها عموماً توسط سازمان ها به منظور بازتاب عوامل کلیدی موفقیت برای اقدامات ویژه ای که درگیر آن هستند، مورد استفاده قرار می گیرند (بداوی و همکاران، ۲۰۱۶). بررسی عملکرد جزو بهترین راه های به دست آوردن اطلاعات برای تصمیم گیری در سازمانها است (فارسیجانی، ۱۳۹۶). از سوی دیگر، گسترش و پیچیدگی روزافزون واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته امروز، فشارهای ناشی از کمبود منابع و وجود انواع مخاطرات در زمینه های مالی، اداری و تجاری و تهدید اهداف و سیاست های سازمانی و عدم کنترل مستقیم و انفرادی واحدها، نیاز به استقرار یک سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزئی از سیستم مدیریت کارآمد، مورد توجه جدی قرار گرفته است (لی و همکاران، ۲۰۱۶). ارزیابی عملکرد به عنوان یکی از مهمترین فرایندهای استراتژیک سازمان ها و جوامع عصر نوین، ابزاری توانمند در جهت پیاده سازی برنامه های سازمان و تحقق اهداف آن به شمار می رود (شریعی و اردکانی، ۱۳۹۵). همچنین هر سازمان به منظور آگاهی از میزان مطلوبیت و کیفیت فعالیتهای خود، نیاز مبرم به نظام ارزیابی دارد (پویا، ۱۳۹۵). در بسیاری از سازمانها، ارزشیابی عملکرد، بخش جدایی ناپذیر برنامه های مدیریت منابع انسانی و ابزار بسیار کارآمد در توسعه حرفه ای محسوب می شود و برای مقاصد متعددی مورد استفاده قرار می گیرد (افروشه و مهرانی، ۱۳۹۵). همچنین ارزیابی عملکرد یک فرآیند بازنگری روشمند است که به سازمانها در دستیابی به اهداف تعیین شده یاری می رساند (زانگ و تن، ۲۰۱۲). شاخص های ارزیابی عملکرد، مسیر حرکت دستگاه های اجرایی و سازمان ها را برای رسیدن به اهداف خود می توانند ترسیم کنند و یکی از مهم ترین ابزارهای تعیین میزان موفقیت و نقاط قوت و ضعف عملکرد آنان، رتبه بندی دستگاه های اجرایی تحت مدیریت است و این مهم با ارزیابی عملکرد مورد تجربه و تحلیل قرار می گیرد (عموقین، ۱۳۹۳). هر سازمان به منظور آگاهی از میزان مطلوبیت و مرغوبیت فعالیتهای خود به ویژه در محیط های پیچیده و پویا نیاز مبرم به ارزیابی دارد و پیامد فقدان یک نظام ارزیابی و کنترل در

یک سیستم، کهولت و در نهایت مرگ سازمان است (آبروان، ۱۳۹۳). لذا سازمان‌ها بهبود شرایط ارزیابی کارکنان خود را باید در دستور کار قرار دهند (وکیل زند، ۱۳۹۲). در ارزیابی عملکرد دو دیدگاه اساسی سنتی و نو وجود دارد، دیدگاه سنتی، قضاوت و یادآوری عملکرد و کنترل ارزیابی شونده را هدف قرار داده و فقط معطوف به عملکرد دوره زمانی گذشته است. دیدگاه نو، آموزش، رشد و توسعه ظرفیت‌های ارزیابی شونده، بهبود و بهسازی افراد و سازمان و عملکرد آن، ایجاد انگیزش و مسئولیت‌پذیری و بهینه‌سازی فعالیت‌ها و عملیات را هدف قرار داده و مبنای آن را شناسایی نقاط ضعف و قوت و تعالی سازمانی می‌باشد (عموquin، ۱۳۹۲). تعیین عملکرد می‌تواند به عنوان یک سیستم کنترلی تعریف شود و اینکه شرکت [سازمان] چقدر به اهدافش رسیده است را ارزیابی نماید (محمودی و همکاران، ۱۳۹۱). مزید بر اینکه ضعف معیارهای اندازه‌گیری سنتی و تغییر محیط رقابتی، نیاز به طراحی مجدد سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد را در سازمانها مطرح کرده است (والمحمدی، ۱۳۸۸). ارزیابی عملکرد، فرآیند سنجش و اندازه‌گیری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی در چارچوب اصول و مفاهیم علمی مدیریت برای تحقق اهداف و وظایف سازمانی در قالب برنامه‌های اجرایی است (رفیع‌زاده بقرآباد، ۱۳۸۷). به طور کلی ارزیابی عملکرد به فرآیند سنجش و اندازه‌گیری عملکرد دستگاه‌ها در دوره‌های مشخص به گونه‌ای که انتظارات و شاخص‌های مورد قضاوت برای دستگاه ارزیابی شونده شفاف و از قبل به آن ابلاغ شده باشد، اطلاق می‌گردد (طبرسا، ۱۳۸۷). کاسیو ارزیابی عملکرد را توصیف نظام دار نقاط قوت و ضعف عملکرد فرد یا گروه در رابطه با اجرای وظایف محوله تعریف می‌کند (رحیمی، ۱۳۸۵). لذا می‌توان ارزیابی عملکرد را اینگونه تعریف کرد؛ ارزیابی عملکرد کنونی یا گذشته فرد با توجه به معیارهای او (دسلر، ۲۰۰۸). همچنین ارزیابی عملکرد در بعد سازمانی معمولاً مترادف با اثربخشی فعالیت‌ها است و منظور از اثربخشی میزان دستیابی به اهداف و برنامه‌ها با ویژگی کارآ بودن فعالیت‌ها و عملیات است (رحیمی، ۱۳۸۵). از سوی دیگر فقدان وجود نظام ارزیابی و کنترل در یک سیستم به معنای عدم برقراری ارتباط با محیط درون و برون سازمان تلقی می‌گردد که پیامدهای آن کهولت و در نهایت مرگ سازمان است (عادلی، ۱۳۸۴). نکته دیگری که امروزه در ادبیات مدیریت عملکرد^۱ به آن توجه شده، این است که بین ارزیابی نتایج (خروجی) و ارزیابی فرآیندها و داده‌ها (ورودی) ارتباط بسیار مهم و قابل توجه برقرار است (صفری و آذر، ۱۳۸۳). و تجزیه و تحلیل عملکرد مالی در این راستا قرار دارد، تجزیه و تحلیل عملکرد مالی فرآیندی است که در آن مشخصات و ویژگی‌های بارز مالی و عملیاتی واحد اقتصادی با استفاده از صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی مشخص می‌شود و در امر تصمیم‌گیری، استفاده کنندگان از صورت‌های مالی را یاری می‌کند. یکی از روش‌های متداول تجزیه و تحلیل عملکرد مالی، تجزیه و تحلیل با استفاده از نسبت‌های مالی است (پی نو ریموند، ۱۳۷۹). بنابراین ارزیابی عملکرد ابزاری برای کنترل سازمان است که عبارت است از فرآیند کسب اطمینان از اجرای راهبردهایی که منجر به دستیابی به اهداف کمی و کیفی می‌شود (آماراتونگ و همکاران، ۲۰۰۱). موضوع اصلی در تمام تجزیه

و تحلیل‌های سازمانی، عملکرد است و بهبود آن مستلزم اندازه‌گیری است و از این رو سازمانی بدون سیستم ارزیابی عملکرد قابل تصور نمی‌باشد (میرسپاسی، ۱۳۷۸). در این راستا شاخص‌ها مسیر حرکت سازمان‌ها را برای رسیدن به اهداف مشخص می‌کند و بدون بررسی و کسب آگاهی از میزان پیشرفت و دستیابی به اهداف و بدون شناسایی چالش‌های پیش روی سازمان و بدون کسب بازخور و اطلاع از میزان اجرای سیاست‌های تدوین شده و شناسایی مواردی که به بهبود جدی نیاز دارند، بهبود مستمر عملکرد میسر نخواهد شد (رحیمی، ۱۳۸۵). تعیین برخی شاخص‌های کلیدی عملکردی (KPI)، برای دستگاه‌ها به منظور رصد و نظارت میزان تحقق اهداف و تکالیف از پیش تعیین شده برای آنها، بسیار مهم و حیاتی است. این شاخص‌ها با ارزیابی عملکرد و میزان دستیابی به اهداف، بر نحوه انجام کارها تمرکز دارند. این شاخص‌ها اغلب به وسیله یک نسبت عددی نمایش داده می‌شوند و معمولاً روند کلی فرآیند یا بخشی از آن را ارزیابی می‌کنند. این شاخص‌ها می‌گویند که چه کارهایی را بایستی انجام داد تا کارایی سازمان به صورت چشم‌گیری افزایش یابد (میرنژاد و همکاران، ۱۴۰۰). هر چند که این شاخص‌ها می‌تواند مقدمه‌ای برای تهیه و ارائه شاخص‌های کلیدی ملی^۲ در گزارشات تفریغ بودجه باشد، که این شاخص‌ها نوعاً در برگرفته شاخص‌های اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی یک کشور به عنوان یک کل واحد می‌باشند، تا تصویری کلی از وضعیت پیشرفت و رفاه و بهزیستی آن کشور را ترسیم نماید (موسسه اینتوسای^۳، ۲۰۱۲).

با این توضیح که شاخص‌های کلیدی ارزیابی عملکرد به ازای هر سازمان و فعالیت می‌توانند متفاوت از سازمان‌های دیگر باشند، در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی و دولتی، در میان شاخص‌های مختلف، شاخص‌های مالی و بودجه‌ای در ارتباط با قوانین بودجه عموماً مشترک و نقشی کلیدی ایفاء نموده و موجودیت و ادامه فعالیت آنها با ارزیابی عملکرد آن شاخص‌ها قابل تفسیر است. لذا در این تحقیق پژوهشگر سعی نموده تا شاخص‌های کلیدی عملکردهای مالی و بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی را مرتبط با قوانین بودجه سالانه، شناسایی، تعیین، دسته‌بندی و ارائه نماید. بنابراین در تحقیق حاضر دو گام اساسی مبنای تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و دولت قرار گرفته است:

۱. تعیین اهم شاخص‌های کلیدی ارزیابی عملکرد برای سنجش میزان تحقق تکالیف و اهداف تبصره‌های مرتبط با دستگاه‌های اجرایی و دولت‌ها.
۲. الگو (مدل) سازی ریاضی برای رتبه‌بندی دستگاه‌های اجرایی و دولت‌ها، بر اساس شاخص‌های کلیدی ارزیابی عملکرد.

1. Key Performance Indicator

2. Key National Indicator

3. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

۲-۲- پیشینه گزارش های بودجه ای و تفریغ بودجه:

گوتجس و هان^۱ (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان آیا قوانین مالی برای موثر بودن نیاز به شفافیت بودجه دارند، به این نتیجه رسیده اند که، قوانین مالی عملکرد مالی را بهبود می بخشد و قوانین در صورت تحقق اهداف (موفقیت) تعدیل های مالی را محتمل تر می کنند و شفافیت بودجه در اثربخشی قوانین مالی نقش کلیدی دارد، و کنترل نوسانات سیاست مالی برای تشخیص اثر قوانین مالی مهم است. معدنی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان تحلیل پاسخگویی عمومی بر خط مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد، پاسخ گویی عمومی بر بهبود خط مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تاثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد.

در تحقیق اشراق و همکاران (۱۳۹۶)، با عنوان بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی، سعی گردیده، اولاً کارآیی گزارش تفریغ بودجه در تدوین قوانین کشور روشن شود و دوماً، بینش بیشتری در خصوص عوامل مؤثر بر تصمیمات مجلس حاصل گردد. جامعه آماری تحقیق مذکور، نمایندگان دوره نهم مجلس شورای اسلامی می باشند. نتایج آن نشان داده که گزارش تفریغ بودجه در زمینه میزان منابع و مصارف، میزان شفافیت بودجه در حوزه نفت و گاز برای نمایندگان دارای اهمیت و در تصمیم گیری های آن ها تأثیرگذار بوده و در زمینه حوزه های پولی و بانکی، هدفمندی یارانه ها، تأثیر معناداری بر تصمیمات نمونه آماری تحقیق نداشته است. درنهایت، یافته های آزمون رتبه بندی حاکی از آن می باشد که گزارش تفریغ بودجه در زمینه میزان شفافیت بودجه، دارای بیشترین اهمیت و در زمینه حوزه پولی و بانکی، دارای کمترین اهمیت بوده است.

نعیمی و نعیمی (۱۳۹۶)، در تحقیقی با عنوان، ارزیابی وضع موجود فرآیند تهیه، تنظیم و ارائه گزارش تفریغ بودجه و ارائه الگوی بهینه، پس از بیان اهمیت گزارش تفریغ بودجه، اهداف، ساختار، مراحل تدوین، به تشریح مشکلات مرتبط با گزارش تفریغ بودجه و ارائه راهکارهای عملی برای ارائه الگوی بهینه گزارش تفریغ بودجه پرداخته است.

نیکوکار و همکاران (۱۳۹۵)، در مقاله ای با عنوان بررسی و شناسایی مشکلات تدوین لایحه تفریغ بودجه، مشکلات تدوین لایحه تفریغ بودجه را بررسی نموده اند. تحقیق مذکور با استفاده از روش تحلیل محتوای مصاحبه های نیمه ساختار یافته که با متخصصان و خبرگان حوزه حسابداری و بودجه در ایران صورت گرفته، عنوان نموده که عوامل یاد شده به ترتیب فراوانی از موضوع لایحه و قانون بودجه، مسائل دستگاه های اجرایی، مفهوم تفریغ بودجه، مسائل قانونی، مشکلات حسابداری دولتی، مسائل موجود در دیوان محاسبات، چالش ها، مفاهیم رفتاری، محیطی و تخصص، ریشه گرفته اند. الماسی و همکاران (۱۳۹۵)، در مقاله ای با عنوان بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه های سالیانه که جامعه آماری آن را کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات

1. BramGootjes & Jakobde Haanab.

کشور تشکیل می‌دهند. تعداد ۹۸ نفر، از طریق فرمول کوکران، بعنوان نمونه انتخاب و داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری و پایایی پژوهش از طریق آلفای کرونباخ و همچنین روایی آن از طریق اساتید و افراد خبره و صاحب‌نظر مورد بررسی و مورد تأیید واقع گردیده است. نتایج تحقیق نشان داده که، گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه، نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات مالی و انحرافات بودجه‌ای تأثیر مثبت دارد. عباسی و بیت‌غفری (۱۳۹۵)، در پژوهشی به تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی و رفع نقاط ضعف‌ها و کمیته‌های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی، رابطه معناداری وجود دارد. در پژوهش براون، فیشر و همکاران^۱ (۲۰۱۴)، با عنوان تأثیر رتبه‌بندی بر صداقت در گزارش بودجه، عنوان گردیده که تأثیر رتبه‌بندی‌ها، که در عمل فراگیر هستند، بر صداقت گزارش‌های بودجه مدیران، برای تصمیم‌گیری صحیح در سازمان‌ها مهم است. در این پژوهش، شرکت‌کنندگان به یکی از چهار روش رتبه‌بندی می‌شوند: (۱) سود شرکت، (۲) غرامت خود، (۳) هم سود شرکت و هم غرامت خود، و (۴) به طور تصادفی، که به عنوان شرایط پایه ما عمل می‌کند. بر اساس نتایج به عمل آمده، رتبه‌بندی بر اساس سود شرکت به طور قابل توجهی صداقت را افزایش می‌دهد و رتبه‌بندی بر اساس پاداش شخصی به طور قابل توجهی صداقت را کاهش می‌دهد. شرکت‌کنندگانی که هر دو رتبه را دریافت کردند، به طور قابل توجهی صادق‌تر از سایر شرکت‌کنندگان بودند. در تحقیق چارچ، هنان و گوانگ^۲ (۲۰۱۲)، با عنوان علاقه و صداقت مشترک در گزارش بودجه، عنوان گردیده، زمانی که منافع مالی ناشی از کسادی بودجه بین مدیر و سایر کارکنان غیر گزارش‌دهنده تقسیم می‌شود، ارائه گزارش نادرست را برای مدیر توجیه پذیرتر می‌کند و بنابر این منجر به کاهش صداقت می‌شود. بر این اساس مدیران زمانی که مزایای شغلی آنها به اشتراک گذاشته می‌شود، کمتر صادقانه گزارش می‌دهند تا زمانی که به اشتراک گذاشته نمی‌شود، صرف نظر از اینکه دیگران از گزارش نادرست مطلع هستند یا خیر. لطفی^۳ (۱۳۹۳)، در تحقیق خود تحت عنوان، بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیم‌گیری مدیران دستگاه‌های اجرایی در استان همدان، به این نتیجه رسیده که، گزارش تفریغ بودجه به عنوان ابزاری برای اعمال شان نظارتی مجلس و وسیله‌ای برای اعمال نظارت پارلمانی می‌باشد و می‌تواند ضمن شناسایی قوانین نادرست و ناکارآمد و جلوگیری از فزونی هزینه نسبت به اعتبار مصوب، بعنوان وسیله‌ای جهت استفاده مدیران در تصمیم‌گیری‌های مالی و بودجه‌ای مثرم‌تر باشد.

نتایج تحقیقات دانشفرد و قزلباش (۱۳۸۹)، با عنوان بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در

1. Jason L.Brown, Joseph G.Fishera, Matthew Sooy, Geoffrey B.Sprinkle.

2. Bryan K.Church, Lynn Hannanb, Xi (Jason) Kuanga.

اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت، نشان داده که رابطه معناداری بین گزارش تفریح بودجه با کاهش تخلفات و پاسخگویی دولت وجود دارد. اما در مورد تاثیر گزارش تفریح بودجه بر برنامه‌ریزی‌های آتی دولت، نتایج گویای این نکته بوده که بین گزارش تفریح بودجه و برنامه‌ریزی‌های آتی دولت، رابطه معناداری وجود ندارد. شمس (۱۳۸۵)، در تحقیقی تحت عنوان، اثرات گزارش تفریح بودجه بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی و اصلاح بودجه ریزی در ایران، در طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۷۳ نشان داده که گزارشات تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور، در کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی تاثیر مثبت داشته است.

۲-۳- پیشینه شاخص‌ها و الگوهای ارزیابی عملکرد

ین و همکاران (۲۰۲۱)، با ترسیم مدیریت عمومی جدید و تئوری نمایندگی، نقش واسطه‌ای پاسخگویی بخش عمومی در تعیین رابطه کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی ویتنام را مورد بررسی قرار دادند. مدل تحقیق و فرضیات با نمونه‌هایی از حسابداران و مدیران شاغل در بخش دولتی ویتنام مورد آزمون قرار گرفتند. تحلیل‌ها نشان داده پاسخگویی نقش واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی دارد، این یافته برای سازمان‌های دولتی که به دنبال بهبود کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمانی از طریق طراحی نظام بهتر پاسخگویی هستند، کاربرد قابل توجهی دارد. در پژوهش امرایی و آذر (۱۴۰۰)، با عنوان ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، عنوان گردیده که نظارت بر عملکرد مالی دولت و شناسایی عوامل کلیدی نظارت و ارزیابی در این بخش باعث توانایی دولت‌ها در اعمال و اجرای سیاست‌های مالی و اقتصادی و در نهایت توسعه اقتصادی و بهبود رفاه خواهد شد. هدف مطالعه شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی بوده است. روش پژوهش به کار گرفته شده در این مطالعه آمیخته (کیفی-کمی) و گردآوری داده‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی از طریق مصاحبه‌های عمیق با خبرگان و صاحب نظران و مدیران ارشد حوزه بودجه ریزی و نظارت مالی بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان بازرسی، مرکز پژوهش‌های مجلس، انجام و اشباع نظری حاصل گردیده است. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگویی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد گردیده است. همچنین پارک (۲۰۱۹)، مطالعه‌ای را در آمریکا با عنوان اهمیت نقش شهروندان در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد انجام داده‌اند. نتایج این مطالعه نشان داده است دولت‌هایی که پاسخگویی عمومی بیشتری دارند و به خواسته‌های شهروندان به صورت فعالانه پاسخ می‌دهند، گرایش بیشتری به استفاده از این سبک از بودجه ریزی دارند و عملکرد آنها در پیاده‌سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به صورت موفقیت آمیزتری بوده است. خسروی و آذر (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان مدل ارزیابی عملکرد نظام ذیحسابی کشور، عنوان

نموده است، هر سازمانی برای داشتن عملکرد مناسب و کسب نتایج مورد انتظار باید برنامه های مدون داشته باشد و نیل به اهداف بدون داشتن برنامه مشخص غیر ممکن و بسیار هزینه بر و زمان بر است. برای ارزیابی نتایج در این تحقیق از روش دلفی فازی استفاده شده و در مرحله کمی با استفاده از روش سرشماری از کارشناسان حوزه نظام ذی حسابی کشور که با استفاده از ابزار پرسشنامه اطلاعات جمع آوری و با استفاده از تحلیل عاملی و تکنیک حداقل مربعات جزئی و با نرم افزار PLS Smart تجزیه و تحلیل آن صورت گرفته است. در پایان پس از تعیین مقولات، طبقات کلی مدل عملکرد نظام ذی حسابی، عنوان شده که اجرای کامل و صحیح ارزیابی عملکرد موجب افزایش انگیزش و خلاقیت، رضایت شغلی، مسئولیت پذیری و بهبود کار گروهی می شود. و هدف از ارزیابی عملکرد، ارتقای سطح عملکرد کارکنان است که در نهایت، بر عملکرد سازمانی تأثیر می گذارد. لذا نتیجه گیری نموده که تبیین و طراحی نظام ارزیابی عملکرد برای هر سازمانی از اهمیت بالایی برخوردار است. البوسعیدی (۲۰۱۸)، مطالعه ای تحت عنوان کمک به نظارت و ارزیابی برای ارتقای حکم رانی خوب در عمان انجام داده است. این مطالعه به بررسی سهم نظارت و ارزیابی در ارتقاء حکم رانی خوب در عمان می پردازد. سهم نظارت و ارزیابی در ارتقاء حکومت خوب از طریق پیامدهای سه دیدگاه مسئولیت پذیری، دیدگاه تصمیمات مدیریتی و دیدگاه یادگیری سازمانی مورد بررسی قرار گرفته و نتایج این مطالعه نشان داده که سهم این سه دیدگاه در راستای حکومت خوب تاکنون از نظر آماری محاسبه نشده است.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، با استفاده از رویکرد دلفی فازی و انجام مطالعه اکتشافی، با عنوان ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران از طریق متخصصین و خبرگان حوزه حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور نسبت به شناسایی ابعاد و مؤلفه ها و شاخص های حسابرسی عملکرد مبادرت نموده و نتایج آن نشان داده که در تمامی موارد بین انتظارات (آنچه هست) با وضعیت مطلوب به عبارتی آنچه باید باشد، فاصله معناداری وجود دارد. ضرونی و جلالیان (۱۳۹۷)، مطالعه ای تحت عنوان الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات بر اساس بررسیهای میدانی مبتنی بر رویکرد تفسیری انجام دادند. بررسی های آنها نشان داده انجام دقیق وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه های اجرایی باعث بهبود عملکرد آنها می شود. در این راستا، سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا)، الگوهای مطلوب در نظارت مالی دیوان محاسبات به شمار می آیند. آروین و یزدانی (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان طراحی مدل ارزیابی عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات کشور، عنوان نموده است که نیروی انسانی و عملکرد آن در تحقق راهبردها، اهداف کلان و برنامه های عملیاتی دیوان محاسبات کشور نقش به سزایی دارند و بیان گردیده مسأله اصلی در این میان فقدان یک مدل عملکردی مناسب برای سنجش و اندازه گیری صحیح عملکرد آنان است. نتایج تحقیق آن نشان داده که می توان عملکرد را بصورت یک مدل دو لایه ای تعریف کرد که در لایه بیرونی آن موضوع رعایت استانداردهای رفتاری و در لایه دوم آن ابعاد فعالیت های عملکردی در طول یک دوره قرار گیرد. یلدیز (۲۰۱۷)، در مطالعه ای تحت

عنوان سیستم‌های نظارت و ارزیابی برای خدمات شهری در ترکیه انجام داده و نشان می‌دهد که هنوز نیاز به ایجاد یک سیستم کلی نظارت و ارزیابی با مشارکت فعال و هماهنگی مؤثر بین نهادهای ذیربط وجود دارد. بر اساس نتایج این مطالعه پیشنهاد می‌شود که باید یک چارچوب نظارت و ارزیابی ایجاد گردد که به روشنی اصول، فرآیندها، روشها و نقش‌ها و مسئولیت‌های نهادهای را مشخص نماید. دشپاند (۲۰۱۷)، مطالعه ای تحت عنوان سیستم نظارت بر بودجه در میانمار انجام داده است. این کشور شاهد انتقال به سمت عدم تمرکز بیشتر بوده و دولت با ایجاد نهادها، رویه‌های جدید، اقدامات اساسی را در جهت تقویت سیستم مدیریت مالی عمومی و بهبود شفافیت مالی برداشته است. ایجاد کمیته حساب‌های عمومی مجلس، اعطای استقلال به بانک مرکزی و ایجاد یک وزارت خزانه داری از جمله ابتکاراتی است که در جهت استقرار یک سیستم نظارت و ارزیابی مؤثر بوده است.

آذر و حبشی (۱۳۹۶)، مطالعه ای با عنوان ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات کشور انجام داده اند. هدف اصلی این پژوهش، مطالعه حسابرسی بخش عمومی مؤسسات عالی حسابرسی دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه و ارائه الگویی مؤثر برای دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران می‌باشد. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که از نظر متخصصین و خبرگان، بین بودجه ریزی بخش عمومی، قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی)، نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد، نحوه گزارشگری دیوان محاسبات و تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط آنها در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه با جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

با رویکرد اهمیت و لزوم بکارگیری شاخص‌ها و مدل‌های ارزیابی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی، افروشه و مهرانی (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان ارزیابی عملکرد، مفاهیم و دیدگاه‌ها، بر لزوم ارزیابی عملکرد کارکنان اشاره داشته و به مفاهیم و دیدگاه‌های ارزیابی عملکرد کارکنان در اغلب سازمانها اشاره نموده است. و ارزیابی را ابزار مؤثری در مدیریت منابع دانسته که با انجام صحیح و منطقی آن، ضمن آن که سازمان‌ها با کارآیی به اهداف خود می‌رسند، منافع کارکنان نیز تامین می‌گردد و نتیجه گیری نموده که ارزیابی شیوه انجام کار، نقش قاطعی در ایجاد انگیزه دارد و افراد علاقه و نیاز دارند که نظر دیگران را درباره چگونگی انجام کارشان بدانند و ارزشیابی فرصتی فراهم می‌آورد که به این خواسته خود دست یابند. موضوع بسیار مهم در ارزیابی عملکرد تعیین شاخص‌های مناسب به عنوان مبنای استاندارد جهت ارزیابی عملکرد است. ساروی و کاظمی (۱۳۹۵)، در یک پژوهشی به ارزیابی عملکرد بر اساس الگوی تعالی سازمانی بالدریج مطالعه موردی اداره کل نظارت بر ذی‌حسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخته و نتیجه گرفته‌اند که مدل بالدریج برای ارزیابی ذی‌حسابی‌ها مناسب است. نوروزی و سجادی (۱۳۹۵)، مطالعه ای تحت عنوان حسابرسی عملکرد و ارتقاء کیفیت و کارآیی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی انجام داده اند. نتایج مطالعه نشان داده که اثربخشی یکی از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد

بوده است و حسابرسان بایستی در فعالیتهای مربوط به خط مشی گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند. همچنین حسابرسان گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد می باشند و مشاغل و حرفه های دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند. لذا تبیین شاخص های عملکرد در سطح فعالیت ها اهمیت بسیار زیادی دارد.

هم چنین دانشفرد و صفری (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل فردی و سازمانی بر عملکرد ذی حسابان دستگاه های دولتی استان آذربایجان غربی پرداخته و پیشنهاد داده اند که سیستم ارزیابی عملکرد بطور جداگانه به عنوان عوامل مؤثر بر عملکرد ذی حسابان مورد پژوهش قرار گیرد. گزمان و همکاران (۲۰۱۴)، در مطالعه ای به سیستم نظارت و ارزیابی شیلی (از سال ۱۳۹۰ تا ۲۰۱۰) پرداختند، نتایج این مطالعه نشان داده، مشخصه های اولیه سیستم نظارت و ارزیابی، هم در طراحی و هم در اجرا به دلیل رابطه نزدیک آن با بودجه، تعیین شده و توجه ویژه ای به این موارد شده است: ۱- نقش نظارت و ارزیابی در وزارت دارایی قسمت واحد بودجه و کنگره ملی، ۲- هماهنگی مؤلفه ها و ابزارهای مختلف پیرامون چرخه تدوین بودجه، بحث و تصویب بودجه و ۳- استفاده از اطلاعات نظارت و ارزیابی در فرآیندهای تصمیم گیری. اسلوخای (۲۰۱۱)، مطالعه ای تحت عنوان نظارت و ارزیابی به عنوان ابزاری جهت بهبود مدیریت هزینه های عمومی در اوکراین انجام داد. بر اساس این مطالعه، دلایلی ذکر شده است که نشان می دهد عناصر اصلی روشناسی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، اکنون به بخشی از مکانیسم مدیریت هزینه های عمومی در اوکراین تبدیل شده اند. این موضوع، ضرورت استفاده از رویکردهای نوین در مدیریت نظارت و ارزیابی را تعریف کرده است.

۳- جامعه آماری، روش نمونه گیری، تدوین فرضیه ها و مدل مفهومی پژوهش

جامعه آماری پژوهش شامل: متخصصان مالی و بودجه ای، از قبیل معاونین مرتبط وزراء، ذی حسابان، مدیران کل امور مالی و بودجه دستگاه های اجرایی، معاونین فنی، مستشاران، و معاونین دادستان، حسابرسان کل و سر حسابرسان ارشد و همتران دیوان محاسبات کشور می باشند. که براساس نمونه گیری غیر احتمالی انتخاب شده است. لذا پرسشنامه در نمونه ای از جامعه توزیع گردیده و برای انتخاب از روش نمونه گیری تصادفی ساده خوشه ای و تعدمی استفاده شده و سپس با استفاده از روش نمونه گیری غیر احتمالی در دسترس، تعداد عناصر مورد نیاز نمونه تصادفی ساده به تعداد ۳۸۴ نفر از متخصصان مالی و بودجه ای بر اساس فرمول نمونه کوکران انتخاب شده است.

$$n = \frac{Z^2 pq}{1 + \frac{1}{N}(\frac{Z^2 pq}{d^2} - 1)} = 384$$

۳-۱- تدوین فرضیه‌ها و مدل مفهومی پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به موضوع پژوهش، فرضیه‌های زیر تنظیم شده است:

فرضیه اصلی

ارائه شاخص‌های کلیدی و الگوی ریاضی برای ارزیابی و رتبه‌بندی عملکرد دولت در گزارشات تفریح، موجب اثربخشی و تحقق اهداف قوانین بودجه می‌شود.

فرضیه‌های فرعی

ارزیابی عملکرد مالی و بودجه‌ای مدیران، موجب تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قوانین بودجه می‌شود.

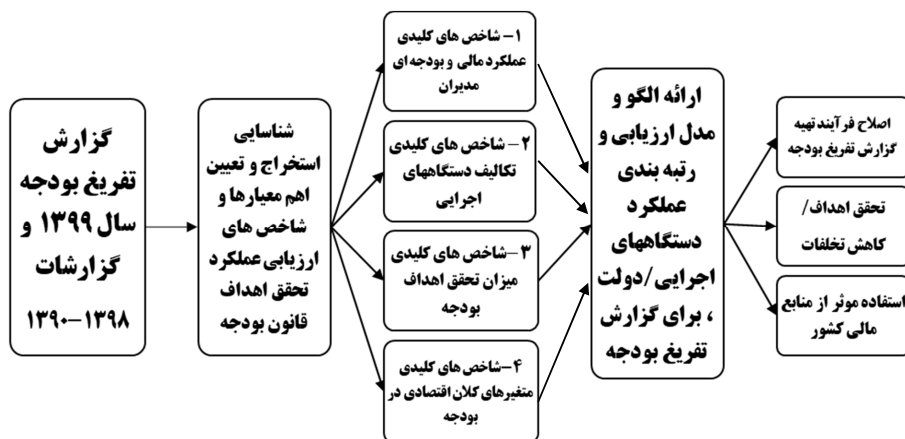
ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قانون بودجه، سبب مدیریت موثر منابع مالی در قوانین بودجه می‌شود.

ارزیابی عملکرد و نتایج مدیریت منابع مالی در قوانین بودجه، موجب پیشگیری از تخلفات و انحرافات بودجه‌ای می‌شود.

۳-۲- مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش

براساس موضوع پژوهش و پایه‌های نظری مطرح شده، مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

نمودار (۱)، مدل مفهومی پژوهش



در این پژوهش، متغیرهای مستقل عبارتند از:

۱- ارزیابی عملکرد مالی و بودجه‌ای مدیران در تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی

در قوانین بودجه.

- ۲- ارزیابی و تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل ها، و تحقق اهداف قانون بودجه.
 - ۳- ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه های اجرایی در قانون بودجه، و مدیریت موثر منابع مالی.
 - ۴- ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات بودجه ای.
- متغیر وابسته: در این پژوهش، سنجش عملکرد، اثربخشی و تحقق اهداف قوانین بودجه، متغیر وابسته می باشد.

۴- روش پژوهش، گردآوری و تجزیه و تحلیل داده ها

تحقیق حاضر از نوع کاربردی و بصورت همبستگی است و نوع تحقیق توصیفی و از نظر روش انجام، پیمایشی است. سوالات مطرح شده در این پژوهش توصیفی و حال نگر است و مستلزم آن است که پدیده در موقعیت طبیعی و نه در چارچوبی تعیین شده مورد مطالعه قرار بگیرد، لذا با توجه به ماهیت سوالات تحقیق، از روش توصیفی استفاده شده است. به عبارت دیگر تحقیق حاضر از نوع پژوهش های کاربردی است که در چند مرحله و با ترکیبی از روش های کمی و کیفی انجام گرفته که مراحل انجام آن به شرح ذیل است:

۱. مطالعات اکتشافی و بررسی نظام مند شاخص های کلیدی عملکردی مالی، بودجه ای، اقتصادی و حسابرسی در قوانین و گزارشات تفریغ بودجه سال های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۹.
۲. بررسی وضعیت موجود گزارشات تفریغ بودجه از حیث استفاده از شاخص های کلیدی برای ارزیابی عملکرد دولت و دستگاه های اجرایی، مبنا گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۹ می باشد.
۳. شناسایی و استخراج شاخص های کلیدی معتبر برای ارزیابی عملکردها در گزارشات تفریغ بودجه.
۴. طراحی الگو و فرمول ریاضی ارزیابی میزان تحقق احکام، تبصره ها و اهداف قوانین بودجه با استفاده از شاخص های کلیدی عملکردی و استفاده در گزارشات تفریغ بودجه.
۵. طراحی پرسشنامه اهمیت بکارگیری شاخص های کلیدی عملکردی و ارائه پرسشنامه به صاحب نظران و دریافت دیدگاه ها در مورد اهمیت و قابلیت اجرایی الگو و فرمول ریاضی سنجش میزان تحقق احکام، تبصره ها و اهداف قوانین بودجه و نقش آن در کاهش تخلفات و مدیریت موثر منابع مالی کشور.
۶. جمع بندی اطلاعات، اولویت بندی و وزن دهی به شاخص های کلیدی عملکردی با استفاده از روش فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) و ارائه الگو و مدل ریاضی ارزیابی و رتبه بندی عملکردها.
۷. داده های مرتبط با کاربردی نشان دادن شاخص ها و فرضیه های تحقیق، عملکرد دستگاه های اجرایی، گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۹ مبنا قرار گرفته و با استفاده از روشهای آماری مراتب مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

۴-۱- روش و ابزار گردآوری اطلاعات

روش تحقیق، کتابخانه‌ای و میدانی می‌باشد و ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده از پرسشنامه می‌باشد. بنابراین ابتدا از طریق منابع کتابخانه‌ای، نشریات و گزارش‌های تفریح بودجه دیوان، مقالات و منابع علمی مختلف (سایت‌های علمی) ادبیات و نظریه‌های مربوط به موضوع تحقیق تدوین، سپس مرحله اصلی تحقیق از طریق استخراج اطلاعات از پرسشنامه آغاز و در نهایت از طریق نرم‌افزار و با استفاده از معادلات ساختاری، رابطه ریاضی بین متغیرهای مستقل و وابسته تعیین گردیده است. لذا برای جمع‌آوری اطلاعات از روشهای ذیل استفاده شده است:

روش میدانی: از ابزار پرسشنامه برای گردآوری نظریات متخصصان و ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته استفاده شده است.

روش کتابخانه‌ای: برای گردآوری اطلاعات مربوط به پیشینه و ادبیات تحقیق (اطلاعات ثانویه) از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است.

در این تحقیق از پرسشنامه دلفی فازی و پرسشنامه زوجی در تحلیل سلسله‌مراتبی برای تعیین شاخص‌ها و از پرسشنامه مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای برای حداقل مربعات جزئی استفاده شده و پرسشنامه این تحقیق شامل دو بخش سوالات عمومی و سوالات مرتبط با شاخص‌ها می‌باشد.

۴-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش حاضر پس از جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات لازم مستند به تجارب متخصصان جامعه آماری تحقیق، بوسیله پرسشنامه، همگی آن‌ها کدگذاری شده، ضمن طبقه‌بندی آن‌ها، آماره‌های توصیفی مربوط به داده‌ها محاسبه شده، و در نهایت بمنظور تأیید یا رد فرضیات طراحی شده در تحقیق به روش علمی، از آزمون‌های مناسب در این تحقیق از سه گام زیر استفاده شده است:

۱- تهیه پرسشنامه برای شناسایی شاخص‌های کلیدی عملکردی^۱ (KPI) برای قوانین بودجه سالانه و ارزیابی آنها بر اساس دلفی فازی.

۲- اولویت‌بندی شاخص‌های کلیدی عملکردی در هر گروه (فرضیه‌ها) با روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی^۲ ($FAHP$)...

۳- تعیین ضریب اهمیت هر شاخص و بررسی اثربخشی عوامل موثر با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی^۳ (PLS)، به منظور ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و ارائه مدل ریاضی ارزیابی و رتبه‌بندی عملکردها...

1. Key National Indicator

2. Analytical Hierarchy Process Fuzzy

3. Partial Least Squares

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی

جمعیت: جمعیت متخصصین پاسخ دهنده نمونه تعمدي، افراد دارای تخصص در زمینه بودجه و امور مالی بوده که شامل، مدیران بودجه ای، ذیحسابان یا معاونان آنها در دستگاه‌های اجرایی، معاونان وزرا یا همترازان و حسابرسان کل، سرحسابرسان ارشد و همترازان در دیوان محاسبات بوده که برای پرسشنامه دلفی به تعداد ۳۵۷ نفر، برای پرسشنامه تحلیلی سلسله مراتبی به تعداد ۵۳ نفر و برای پرسشنامه حداقل مربعات جزئی به تعداد ۳۸۴ نفر هستند. در این بخش با استفاده از تجزیه و تحلیل آماری، به بررسی چگونگی توزیع پاسخ دهندگان از حیث متغیرهایی همچون جنسیت، میزان تحصیلات و ... نمونه پاسخ دهندگان پرداخته شده است.

جنسیت: از کل نمونه پاسخ گو تعداد مردان پاسخگو ۶۳۱ نفر یعنی، ۷۹٪ پاسخ دهندگان و تعداد زنان پاسخگو ۱۶۳ نفر یعنی، ۲۱٪ این جمعیت را تشکیل داده‌اند. ترکیب جنسیتی پاسخ دهندگان به شرح جدول زیر است:

توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب متغیر جنسیت

جنسیت	پرسشنامه دلفی		پرسشنامه AHP		پرسشنامه PLS		کل نمونه	
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
مرد	۲۸۹	۸۱	۴۵	۸۵	۲۹۷	۷۷	۶۳۱	۷۹
زن	۶۸	۱۹	۸	۱۵	۸۷	۲۳	۱۶۳	۲۱
جمع	۳۵۷	۱۰۰	۵۳	۱۰۰	۳۸۴	۱۰۰	۷۹۴	۱۰۰

تحصیلات: تحصیلات متخصصین پاسخگو با مدرک کارشناسی ارشد ۴۰٪ هستند. همچنین ۴۰٪ پاسخ دهندگان نمونه دارای مدرک کارشناسی، و ۲۰٪ بقیه دارای مدرک دکتری به شرح جدول زیر بوده اند. در بین نمونه پاسخ دهندگان انتخابی، افراد با تحصیلات زیردیپلم و دیپلم وجود نداشتند.

توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب سطح تحصیلات

تحصیلات	پرسشنامه دلفی		پرسشنامه AHP		پرسشنامه PLS		کل نمونه	
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
کاردانی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
کارشناسی	۱۶۰	۴۵	۳۰	۵۷	۱۲۵	۳۳	۳۱۵	۴۰
کارشناسی ارشد	۱۳۵	۳۸	۱۰	۱۹	۱۷۳	۴۵	۳۱۸	۴۰
دکتر	۶۲	۱۷	۱۳	۲۵	۸۶	۲۲	۱۶۱	۲۰
جمع	۳۵۷	۱۰۰	۵۳	۱۰۰	۳۸۴	۱۰۰	۷۹۴	۱۰۰

رشته تحصیلی: یکی از سؤال های مهم و اثر گذار رشته تحصیلی پاسخ دهندگان است که در ۴ گروه تقسیم شده است. همان طور که در جدول زیر مشاهده می شود ۳۶٪ پاسخگویان به سوالات دارای تحصیلات حسابداری / مدیریت / مالی و ۳۱٪ آنها دارای تحصیلات حقوق / اقتصاد و بیمه بوده اند. ضمن اینکه ۱۳ درصد دارای تخصص مهندسی و ۲۱ درصد سایر تخصص ها بوده اند.

توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب رشته تحصیلی

رشته	پرسشنامه دلفی		پرسشنامه AHP		پرسشنامه PLS		کل نمونه	
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
حسابداری / مدیریت / مالی	۱۲۳	۳۴	۲۴	۴۵	۱۳۵	۳۵	۲۸۲	۳۶
حقوق / اقتصاد / بیمه	۱۰۵	۲۹	۱۵	۲۸	۱۲۳	۳۲	۲۴۳	۳۱
مهندسی	۳۵	۱۰	۱۴	۲۶	۵۱	۱۳	۱۰۰	۱۳
سایر	۹۴	۲۶	۰	۰	۷۵	۲۰	۱۶۹	۲۱
جمع	۳۵۷	۱۰۰	۵۳	۱۰۰	۳۸۴	۱۰۰	۷۹۴	۱۰۰

پست سازمانی: پست سازمانی پاسخ دهندگان در چهار (۴) گروه تقسیم شده است. همان طور که در جدول زیر دیده می شود ۳۱ درصد پاسخگویان به سوالات مدیر کل / ذی حساب / معاون یا همتراز و ۳۱ درصد آن ها نماینده / وزیر / معاون وزیر یا همتراز و ۳۲ درصد پاسخگویان را حسابرس کل، سر حسابرس ارشد / همترازان آنها تشکیل داده اند.

توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب پست سازمانی

پست سازمانی	پرسشنامه دلفی		پرسشنامه AHP		پرسشنامه PLS		کل نمونه	
	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
مدیرکل/ذیحساب/ معاون یا همتراز	۹۱	۲۵	۱۸	۳۴	۱۳۵	۳۵	۲۴۴	۳۱
معاون وزیر یا همتراز	۱۰۵	۲۹	۱۵	۲۸	۱۲۳	۳۲	۲۴۳	۳۱
حسابرس کل، سر حسابرس ارشد/ همتراز	۱۴۰	۳۹	۲۰	۳۸	۹۷	۲۵	۲۵۷	۳۲
سایر	۲۱	۶	۰	۰	۲۹	۸	۵۰	۶
جمع	۳۵۷	۱۰۰	۵۳	۱۰۰	۳۸۴	۱۰۰	۷۹۴	۱۰۰

۵-۲- اندازه گیری و اعتبارسنجی متغیرها و شاخص ها

یافته های پژوهش شامل: ۱- شناسایی و اولویت بندی شاخص های کلیدی عملکردی ۲- تعیین ضریب اهمیت هر شاخص و ۳- ارائه الگو و مدل ارزیابی و رتبه بندی عملکردها، بشرح گام های زیر می باشد:

۵-۳- گام اول

- ۱- شناسایی و غربال معیارهای موثر شاخص های کلیدی عملکردی.
- ۲- اولویت بندی معیارهای موثر شاخص های کلیدی عملکردی.
- ۳- بررسی اثر هر معیار بر هدف سنجش عملکرد و اثربخشی اهداف قوانین بودجه ارزیابی مدل اندازه گیری، در مدل یابی معادلات ساختاری، مدل اندازه گیری به اعتبارسنجی سازه ها و وسیله اندازه گیری اختصاص دارد. این بخش از مدل شاخص های مختلف و متفاوتی ارائه می کند که با استناد به آنها در مورد اعتبار و روایی ابزار سنجش قضاوت می شود. نتایج این بخش از مدل از اعتبار و روایی ابزار بکار رفته برای سنجش سازه های مدل حمایت کرده است که در ادامه به جزئیات این ویژگی های ابزار سنجش پرداخته شده است.
- ۱- روایی ابزار اندازه گیری. ۲- اعتبار ابزار اندازه گیری. ۳- ارزیابی برازندگی مدل مفهومی.
- ۴- برآورد ضرایب مسیرها

۵-۳-۱- شناسایی معیارهای شاخص های کلیدی عملکردی

- فرآیند شناسایی شاخص های کلیدی عملکردی به شرح زیر می باشد:
۱. استخراج اهم معیارهای ارزیابی بر اساس گزارشات تفریغ بودجه سنوات ۱۰ سال گذشته.

۱۳۹۰ الی ۱۳۹۹

۲. گروه‌بندی معیارهای ارزیابی در چهار (۴) عنوان و ده (۱۰) زیر عنوان.
۳. اخذ نقطه نظرات متخصصان مالی و بودجه ای و حسابرسان مجرب دیوان محاسبات.
۴. طراحی پرسشنامه معیارهای ارزیابی مطابق با فرضیه‌های پژوهش.

۵-۳-۲- غربال معیارهای شاخص‌های کلیدی عملکردی

برای غربال معیارها به بررسی معیارهای موثر بر شاخص‌های ارزیابی عملکرد و سنجش اثربخشی بودجه در تفریغ بودجه با روش دلفی فازی تک مرحله پرداخته شد. برای یافتن معیار با استفاده از روش دلفی فازی و نظریات از ۳۵۷ نفر افراد با تجربه کافی به بومی سازی و غربالگری معیارهای مطرح شده پرداخته شد که برای این منظور از پرسشنامه بهره برده شده است. نتایج غربال سازی شاخص‌های ارزیابی عملکرد و سنجش اثربخشی بودجه در تفریغ بودجه با توجه به حد آستانه ۰/۷ آورده شده است. (توضیح اینکه اگر وزن هر معیار پس از دیفازی کردن بیش از ۰/۷ باشد معیار مورد نظر شاخص موثر است و در غیر اینصورت معیار مورد نظر حذف می‌گردد). بر این اساس:

سازه‌ها (متغیرهای) مدل	(AVE)
ارزیابی عملکرد مالی و بودجه ای مدیران در تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قوانین بودجه	۰/۷۰۴
ارزیابی ، رتبه بندی ، تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل ها، و تحقق اهداف قانون بودجه	۰/۷۸۶
ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قانون بودجه و مدیریت موثر منابع مالی	۰/۷۹۱
ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات	۰/۷۴۲
سنجش عملکرد و اثربخشی اهداف قوانین بودجه	۰/۷۸۴

۵-۴- روایی و ارزیابی مدل اندازه گیری

نتایج روایی ابزار اندازه گیری- همبستگی بین متغیرها به شرح جدول زیر است

نتایج روایی از روش همبستگی بین متغیرهای پنهان

سنجش عملکرد و اثربخشی اهداف قوانین بودجه	ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات	ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قانون بودجه، و مدیریت موثر منابع مالی	ارزیابی رتبه‌بندی، تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل‌ها، و تحقق اهداف قانون بودجه	ارزیابی عملکرد مالی و بودجه‌ای مدیران در تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قوانین بودجه
.	.	.	.	۰/۸۸۹
.	.	.	۰/۸۸۷	۰/۲۵۶
.	.	۰/۸۳۹	۰/۴۱۲	۰/۴۰۴
.	۰/۸۶۱	۰/۲۹۹	۰/۱۰۰	۰/۱۵۷
۰/۹۱۰	۰/۶۰۲	۰/۴۰۹	۰/۵۲۸	۰/۵۰۱

۵-۵- اعتبار ابزار اندازه‌گیری

اعتبار به همسانی درونی پاسخ‌های مرتبط به هر یک از سازه‌ها اشاره دارد. برای قضاوت در مورد اعتبار معرف‌های پنج سازه مدل، به شاخص‌های: ضرایب "آلفای کرونباخ"، و "اعتبار ترکیبی" استناد شده است. اعتبار ترکیبی هر پنج سازه بیشتر از ۰/۷۰ و ضرایب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۵۰ است که از وجود اعتبار همسانی درونی و ترکیبی ابزار سنجش در سازه‌ها حمایت کرده است.

نتایج اعتبار ابزار اندازه‌گیری

متغیرها	اعتبار ترکیبی	آلفای کرونباخ	نتیجه بررسی
ارزیابی عملکرد مالی و بودجه ای مدیران در تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قوانین بودجه	۰/۸۰۸	۰/۷۲۹	سازه از اعتبار کافی برخوردار است.
ارزیابی، رتبه‌بندی، تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل‌ها، و تحقق اهداف قانون بودجه	۰/۷۲۹	۰/۵۷۳	سازه از اعتبار کافی برخوردار است.
ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قانون بودجه	۰/۸۴۶	۰/۷۹۶	سازه از اعتبار کافی برخوردار است.
ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات	۰/۶۶۸	۰/۷۰۰	سازه از اعتبار کافی برخوردار است.
سنجش عملکرد و اثربخشی اهداف قوانین بودجه	۰/۷۰۱	۰/۷۸۶	سازه از اعتبار کافی برخوردار است.

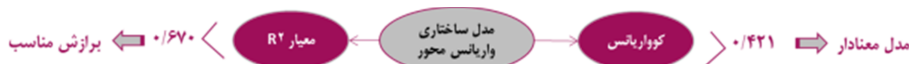
۵-۶- ارزیابی برازندگی مدل مفهومی

در مدل ساختاری با رویکرد واریانس محور، شاخص‌های برازندگی به ارزیابی کلی در مورد توانمندی و قدرت پیش‌بینی در روابط بین معرف‌ها با سازه و روابط بین سازه‌ها می‌پردازد که در این جا از شاخص‌های میزان واریانس تبیین شده برای هر رابطه و شاخص کوواریانس‌های مشاهده شده در جدول زیر آمده است.

شاخص‌های خوبی برازش مدل برازندگی مدل

نام شاخص	مقادیر R^2	*CV-com
سنجش عملکرد، اثربخشی و تحقق اهداف قوانین بودجه	۰,۶۷۰	۰,۴۲۱

* مثبت بودن این شاخص نشانه کیفیت مطلوب است



۵-۷- برآورد ضرایب مسیرها

با توجه به نتایج برآوردها، ضرایب مسیرها نتایج آزمون تاثیر سازه ها (متغیرها) بر سنجش عملکرد اثربخشی اهداف به شرح جدول زیر هستند:

ضرایب تاثیر و آماره آزمون

سازه اثرپذیر (متغیر وابسته)	سازه اثرگذار (متغیرهای مستقل)	ضریب تاثیر و آماره آزمون		
		ضریب	انحراف معیار	آماره t
سنجش عملکرد اثربخشی و تحقق اهداف قانون	ارزیابی عملکرد مالی و بودجه‌ای مدیران در تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قوانین بودجه	۰/۴۰۴	۰/۰۵۵	۷/۳۹۹
	ارزیابی، رتبه بندی، تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل ها، و تحقق اهداف قانون بودجه	۰/۴۱۲	۰/۰۴۲	۹/۷۸۶
	ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه‌های اجرایی در قانون بودجه، و مدیریت موثر منابع مالی	۰/۵۹۸	۰/۰۵۱	۱۱/۶۸۲
	ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات	۰/۵۵۱	۰/۰۳۷	۱۴/۷۹۸

۵-۸- گام دوم: تعیین اهم شاخص‌های کلیدی عملکردی برای تفریغ بودجه

برای سنجش میزان تحقق تکالیف و اهداف تبصره‌های قانون بودجه مرتبط با دستگاه‌های اجرایی و دولت تعداد ۲۲ شاخص تعیین و در قالب چهار (۴) عنوان به شرح زیر طبقه‌بندی گردیده است:

الف) شاخص‌های ارزیابی عملکرد منابع (درآمدهای) دستگاه‌های اجرایی / دولت، در قانون بودجه. R

ب) شاخص‌های ارزیابی عملکرد مصارف (هزینه‌های) دستگاه‌های اجرایی / دولت، در قانون بودجه. E

ج) شاخص‌های ارزیابی عملکرد احکام و تبصره‌ها بر اساس تحقق یافته، عدم تحقق و فاقد عملکرد در قانون بودجه. F

د) شاخص‌های ارزیابی عملکرد احکام و تبصره‌های کلیدی (کلان اقتصادی) در قانون بودجه. K

۵-۹- گام سوم: الگو(مدل) سازی ریاضی برای رتبه‌بندی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و دولت در گزارش تفریغ بودجه

الگو و مدل ریاضی نهایی ارائه شده در این پژوهش برای رتبه‌بندی عملکرد دستگاه‌های اجرایی/ دولت در اجرای قانون بودجه سالانه که به اختصار (فرمول اینبودجه) (Inbodge) نام‌گذاری گردیده، با بومی سازی و ترکیب مخفف اول کلمات Indicators (شاخص‌ها) و budget (بودجه) حاصل شده است.

۵-۹-۱- الگوی ریاضی ارائه شده، حاصل نتایج شاخص‌های کلیدی عملکردی به شرح زیر می‌باشد

- ۱- میانگین شاخص‌های کلیدی عملکرد منابع عمومی، قانون بودجه (R).
- ۲- میانگین شاخص‌های کلیدی عملکرد مصارف عمومی، قانون بودجه (E).
- ۳- میانگین شاخص‌های کلیدی عملکرد احکام و تبصره‌ها از نظر اجراء و انجام (F).
- ۴- میانگین شاخص‌های کلیدی عملکرد احکام و تبصره‌های اقتصادی (کلیدی اقتصادی)، (K).

۱- تعیین میانگین شاخص‌های کلیدی عملکرد منابع عمومی قانون بودجه (R).
مقدار این شاخص، حاصل میانگین هندسی شاخص‌های اقلام تشکیل دهنده منابع عمومی قانون بودجه می‌باشد.

میانگین شاخص‌های ارزیابی عملکرد منابع عمومی دولت/ دستگاه‌های اجرایی Resources (R)	$= \sqrt[n]{\text{شاخص واگذاری دارای مالی} \times \text{شاخص واگذاری دارای سرمایه ای} \times \text{شاخص درآمدهای وصولی}}$
میزان انحراف؛ نامساعد/ مساعد	مقدار شاخص میانگین - ۱ =

بر این اساس عملکرد واقعی منابع عمومی دولت (کل کشور) به میزان ۰/۸۱۹ می‌باشد. که بیانگر آن است ۸۱/۹ درصد از منابع عمومی دولت در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ تحقق یافته و ۱۸/۱ درصد انحراف نامساعد دارد.

میانگین شاخص‌های ارزیابی عملکرد منابع عمومی دولت/ دستگاه‌های اجرایی Resources (R)	$= \sqrt[3]{(0/965) \times (0/375) \times (1/519)} = 0/819$
میزان انحراف؛ نامساعد/ مساعد	نامساعد 1 - 0/819 = 0/181

۲- تعیین میانگین شاخص های کلیدی عملکرد مصارف عمومی، قانون بودجه (E) مقدار این شاخص، حاصل میانگین هندسی شاخص های اقلام تشکیل دهنده مصارف عمومی قانون بودجه می باشد.

میانگین شاخص های ارزیابی عملکرد جمع مصارف عمومی دولت/ دستگاه های اجرایی. Expenses (E)	$= \sqrt[n]{(\text{شاخص تملک دارایی های مالی}) \times (\text{شاخص تملک دارایی های سرمایه ای}) \times (\text{شاخص اعتبارات هزینه ای})}$
میزان انحراف؛ نامساعد/ مساعد	مقدار شاخص میانگین - ۱ =

بر این اساس عملکرد واقعی مصارف عمومی دولت (کل کشور) به میزان ۰/۹۵ می باشد. که بیانگر آن است ۹۵ درصد از مصارف عمومی دولت در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ تحقق یافته و ۵ درصد انحراف نامساعد دارد.

میانگین شاخص های ارزیابی عملکرد جمع مصارف عمومی دولت/ دستگاه های اجرایی. Expenses (E)	$= \sqrt[3]{(1/06) \times (0/9) \times (0/898)} = 0/95$
میزان انحراف؛ نامساعد/ مساعد	نامساعد $1 - 0/95 = 0/05$

۳- تعیین میانگین شاخص های کلیدی عملکرد احکام و تبصره ها از نظر اجراء و انجام (F) مقدار این شاخص، حاصل میانگین هندسی شاخص های احکام و تبصره ها از نظر اجراء و انجام قانون بودجه می باشد.

میانگین شاخص های ارزیابی عملکرد احکام و تبصره ها از نظر اجرا و انجام	$= \sqrt[n]{(\text{شاخص فاقد عملکرد}) \times (\text{شاخص عدم تحقق اهداف}) \times (\text{شاخص تحقق اهداف})}$
میزان انحراف؛ نامساعد/ مساعد	مقدار شاخص میانگین - ۱ =

بر این اساس از جمع کل احکام در قالب اجزاء، بندها و تبصره های قانون بودجه سال ۱۳۹۹

کل کشور بطور، میانگین ۲۸/۸ درصد آنها بطور کامل تحقق یافته (اجرا شده) و مابقی در حدود ۷۱/۲ درصد آنها بطور ناقص اجرا و یا فاقد عملکرد بوده است.

میانگین شاخص‌های ارزیابی عملکرد احکام و تبصره‌ها از نظر اجرا و انجام قانون بودجه ۱۳۹۹	$= \sqrt[3]{(0/279) \times (0/57) \times (0/151)}$ $= 0/288$
میزان انحراف؛ نامساعد/ مساعد	$1 - 0/288 = 0/712$ نامساعد

۴- تعیین میانگین شاخص‌های کلیدی عملکردی احکام و تبصره‌های اقتصادی (کلیدی اقتصادی) در قانون بودجه:

مقدار این شاخص، حاصل میانگین هندسی شاخص‌های متغیرهای کلان و کلیدی اقتصادی در قانون بودجه می‌باشد.

میانگین شاخص‌های ارزیابی عملکرد احکام و تبصره‌های کلیدی (کلان اقتصادی) در قانون بودجه	$= \sqrt[n]{\left(\text{شاخص رشد اشتغال} \right) \times \left(\text{شاخص صادرات غیر نفتی} \right) \times \left(\text{شاخص رشد اقتصادی} \right) \times \left(\text{شاخص تراز تجاری} \right) \times \left(\text{شاخص کاهش تورم} \right) \times \left(\text{شاخص عدم وابستگی به نفت} \right) \times \left(\text{شاخص سرمایه گذاری} \right)}$
میزان انحراف؛ نامساعد/ مساعد	مقدار شاخص میانگین - ۱ =

با عنایت به اینکه عملکرد این متغیرها در گزارشات تفریغ بودجه مورد رسیدگی و حسابرسی قرار نمی‌گیرد لذا میانگین آنها هم در پژوهش صفر می‌باشد.

میانگین شاخص‌های ارزیابی عملکرد احکام و تبصره‌های کلیدی (کلان اقتصادی) در قانون بودجه	$= \sqrt[7]{(0) \times (0) \times (0) \times (0) \times (0) \times (0) \times (0)} = 0$
میزان انحراف؛ نامساعد/ مساعد	-۰-

۵-۱۰- تعیین الگوی ریاضی برای ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دستگاه های اجرایی / دولت در انجام تکالیف و تبصره های قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور. الگوی (مدل) اینبودجه (Inbodge)

<p>فرمول و الگوی ریاضی ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دولت / دستگاه اجرایی، در میزان تحقق اهداف و تبصره های قوانین بودجه. الگوی (مدل) اینبودجه (Inbodge)</p>	$= \left[\left(\frac{R_m + E_m + F_m + K_m}{n_r} \right) - \left(\frac{Dr + De + Df + Dk}{n_r} \right) \right] \times 100$	۰ - ۲۰ %	ضعیف
		۲۱ - ۴۰ %	متوسط
		۴۱ - ۶۰ %	خوب
		۶۱ - ۸۰ %	خیلی خوب
		۸۱ - ۱۰۰ %	عالی

نتایج عملکرد دستگاه های اجرایی در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور بر اساس مدل ریاضی اینبودجه

<p>فرمول و الگوی ریاضی ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دولت / دستگاه اجرایی، در میزان تحقق اهداف و تبصره های قوانین بودجه. الگوی (مدل) اینبودجه (Inbodge)</p>	$= \left(\frac{0/819 + 0/95 + 0/279}{3} \times 100 \right) - \left(\frac{0/181 + 0/05 + 0/721}{3} \right)$ $(0/683 - 0/317) \times 100 = \%37$	۰ - ۲۰ %	ضعیف
		۲۱ - ۴۰ %	متوسط
		۴۱ - ۶۰ %	خوب
		۶۱ - ۸۰ %	خیلی خوب
		۸۱ - ۱۰۰ %	عالی

۵-۱۱- تحلیل یافته حاصل از الگوی ریاضی اینبودجه (Inbodge)

نتیجه ارزیابی و رتبه بندی عملکرد دولت در میزان تحقق احکام و اهداف قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور بر اساس الگوی ریاضی (اینبودجه (Inbodge)) ارائه شده در این پژوهش معادل ۳۷ درصد و در حد متوسط رتبه بندی شده است. و این بدین معنی است که بطور متوسط ۳۷ درصد از احکام و اهداف تبصره های قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور بطور کامل اجرا و عملیاتی گردیده و ۶۳ درصد احکام و اهداف تبصره های قانون بودجه بطور کامل محقق نشده و یا ناقص محقق شده است. که البته دلایل مختلفی در این امر دخیل هستند، که در جای خود قابل بررسی است و در مجال این پژوهش نیست.

نکته مهم تر و قابل تامل با دیدگاه تفریغ بودجه ای به یافته و رتبه حاصل از الگوی ارائه شده، می توان بیان کرد که با میزان منابع و مصارف در اختیار دستگاه های اجرایی در قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور که با دلار ۴۲۰۰ تومانی بالغ بر ۴۸۲ میلیارد دلار می باشد، صرفا ۳۷ درصد احکام و اهداف تبصره های آن بطور کامل تحقق یافته و ۶۳ درصد احکام و تبصره های آن (به

ارزش بالغ بر ۳۰۳ میلیارد دلار) به اهداف پیش بینی شده خود نرسیده و منابع و مصارف آن از اثربخشی لازم برخوردار نبوده و عملکرد موثری نداشته است. به عبارت دیگر با مدیریت موثر منابع مالی، مبلغ ۱۷۹ میلیارد دلار هم می توان به اهداف ۳۷ درصدی هدف قانون بودجه سال ۱۳۹۹ نیز رسید.

۶- نتیجه گیری

ضمن بیان اینکه مهم ترین محدودیت پژوهش عدم وجود معیارها و نتایج ارزیابی عملکرد متغیرهای کلیدی کلان اقتصادی در قانون بودجه و گزارشات تفریغ دیوان محاسبات کشور می باشد. نتایج تحلیل سلسله مراتبی فازی حاکی از آن است که برای ارائه الگوی سنجش عملکرد و اثربخشی اهداف قوانین بودجه در گزارشات تفریغ دیوان محاسبات کشور باید به شرح زیر توجه شود که اثر این چهار سازه بر اثربخشی توسط تخمین مدل حداقل مربعات جزیی نیز تایید گردید. ۱- ارزیابی عملکرد مالی و بودجه ای مدیران در تحقق احکام و تکالیف دستگاه های اجرایی در قوانین بودجه.

۲- ارزیابی و رتبه بندی، تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل ها، و تحقق اهداف قانون بودجه.

۳- ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دولت/ دستگاه های اجرایی در قانون بودجه، و مدیریت موثر منابع مالی.

۴- ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات.

برای تحقق هریک از سازه ها (متغیرها) باید معیارهای زیر محقق گردد که هم در تحلیل سلسله مراتبی و هم در رگرسیون حداقل مربعات تایید شده است. ضمن اینکه طبق نظر پاسخ دهندگان سطح هر چهار (۴) سازه و همچنین اثربخشی اهداف قوانین بودجه در تفریغ های بودجه پایین تر از میانگین می باشد و برای هر چهار (۴) سازه (متغیر) اولویت های زیر محقق شده است:

اهمیت و اولویت متغیرها

نتایج بررسی	معیار
تعیین شاخص های کلیدی عملکرد مالی و بودجه ای دارای بالاترین رتبه و اهمیت، و تعیین الزامات قانونی و پیگیری ترک فعل مدیران در خصوص وظایف و تکالیف بودجه ای دارای کمترین اهمیت و رجحان از نظر کارشناسان می باشد.	برای معیارهای ارزیابی عملکرد مالی و بودجه ای
ارزیابی و اظهار نظر در ضرورت وجودی دستگاه های اجرایی بر اساس میزان تحقق وظایف، احکام و تکالیف مقرر دارای بالاترین رتبه، و ارزیابی عملکرد منابع و درآمدهای بودجه ای برای مدیران، دارای کمترین اهمیت و رجحان از نظر کارشناسان برای می باشد.	برای معیارهای ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه های اجرایی در قانون بودجه

معیار	نتایج بررسی
برای معیارهای ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات بودجه ای	استفاده از نرم افزارهای حسابداری و مالی واحد توسط دستگاه های اجرایی، دارای بالاترین رتبه و اهمیت و تعیین برنامه زمانبندی برای ارزیابی میزان تحقق منابع و مصارف دستگاه های اجرایی، دارای کمترین اهمیت و رجحان از نظر کارشناسان برای می باشد.
برای معیارهای ارزیابی رتبه بندی، تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل ها	تعیین مجازات و الزامات قانونی برای احکام و تبصره های فاقد عملکرد و ترک فعل ها، دارای بالاترین رتبه و دو معیار رتبه بندی و ارزیابی عملکرد دستگاه های اجرایی در گزارشات تفریغ، و ارائه قیمت تمام شده مقایسه ای در گزارشات تفریغ بودجه برای خدمات ارائه شده توسط دستگاه های اجرایی، دارای کمترین اهمیت و رجحان از نظر کارشناسان می باشد.

مطابق رگرسیون حداقل مربعات جزئی، ترتیب اثر سازه ها (متغیرها) بر سنجش عملکرد و اثربخشی اهداف قوانین بودجه به شرح زیر است:

متغیر اول- ارزیابی مدیریت موثر منابع مالی، پیشگیری از تخلفات و انحرافات.

متغیر دوم- ارزیابی عملکرد میزان تحقق احکام و تکالیف دستگاه های اجرایی در قانون بودجه، و مدیریت موثر منابع مالی.

متغیر سوم- ارزیابی و رتبه بندی، تعیین الزامات قانونی و پاسخگویی در ترک فعل ها، و تحقق اهداف قانون بودجه.

متغیر چهارم- ارزیابی عملکرد مالی و بودجه ای دولت و مدیران در تحقق احکام و تکالیف دستگاه های اجرایی در قوانین بودجه.

۷- پیشنهادها

با عنایت به نتایج پژوهش، پیشنهاد می نماید

۱- به منظور اصلاح ساختار بودجه ریزی، اثربخشی اهداف و کاهش تخلفات و استفاده موثر از منابع مالی کشور در اجرای قوانین بودجه سالانه، فرآیندها و روشهای حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات برای ارزیابی عملکرد مدیران دستگاه های اجرایی بر اساس چهار (۴) گروه شاخص های کلیدی عملکردی و الگوی ریاضی ارائه شده در این پژوهش تهیه و نتایج آنها ضمن درج در گزارش های تفریغ بودجه به اطلاع ذینفعان نیز اعلام گردد.

۲- به منظور تعیین الزامات قانونی برای رعایت نتایج گزارش های تفریغ بودجه در بودجه ریزی های آتی و تصمیم گیری های کلان کشور، تصویب دو (۲) ماده قانونی به قانون آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی و یا قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب بشرح زیر بسیار موثر است:

ماده (۱)- استیضاح وزیر، ناشی از عملکرد ضعیف دستگاه اجرایی تحت مدیریت، برای رتبه زیر ۶۰٪ بر اساس نتایج رتبه بندی گزارش تفریغ بودجه.

ماده (۲)- سوال از رئیس جمهور، ناشی از عملکرد ضعیف دولت، برای رتبه زیر ۶۰٪ بر اساس نتایج رتبه بندی گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور.

۳- به منظور غنای بیشتر و کاربردی نمودن تحقیقات و پژوهش‌های دانشگاهی در پایان نامه‌های کارشناسی ارشد و دکتری رشته‌های حسابداری، مدیریت و مهندسی مالی و اقتصاد، به منظور کمک به حل مشکلات کلان مالی کشور، مدیریت موثر منابع مالی سازمان‌ها، شرکتها و دستگاه‌های اجرایی، با رویکرد و توجه ویژه به شاخص‌های کلیدی عملکردی در امر رشد و توسعه و امور بودجه ای و مالی کشور، توجه ویژه ای نمایند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. آذر، عادل و امیرخانی، توحید (۱۳۹۱). "بودجه عمومی، نهادهای بودجه ای و بودجه محلی"، (ویرایش ۲) تهران: انتشارات سمت.
۲. آذر، عادل و امینی، محمدرضا؛ احمدی، پرویز (۱۳۹۲). "طراحی مدل بودجه ریزی بر مبنای عملکرد (مورد مطالعه: دانشگاه تربیت مدرس)"، چشم انداز مدیریت دولتی، ۱۵؛ ۷۲-۵۳.
۳. آذر، عادل و حبشی، نعمت (۱۳۹۶). "ارائه الگوی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران"، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۶)؛ ۴۰-۵.
۴. آذر، عادل و خدیور، آمنه (۱۳۹۳). "بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، پارادایم‌های مدل‌سازی"، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول.
۵. آذر، عادل و دولت خواهی، کسری؛ گودرزی، غلامرضا (۱۳۹۴). "ارائه مدل مفهومی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد"، چشم انداز مدیریت دولتی، ۲۴؛ ۲۳-۱۵.
۶. آذر، عادل و نجفی، سجاده (۱۳۹۰). "مدل ریاضی بودجه ریزی در بخش عمومی رویکرد بهینه سازی استوار"، چشم انداز مدیریت دولتی، ۸؛ ۹۸-۸۳.
۷. آذر، عادل و خدیور، آمنه؛ امین ناصری، محمدرضا (۱۳۹۰). "ارائه معماری نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد سیستم پشتیبان تصمیم هوشمند"، پژوهش‌های مدیریت در ایران، ۳ (۱۵).
۸. آبروان، محمد (۱۳۹۳). "طراحی شاخص‌های نظام ارزیابی عملکرد بر اساس کارت ارزیابی متوازن BSC در سازمان تأمین اجتماعی"، پایان نامه کارشناسی ارشد منتشر نشده، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور.
۹. آروین، حسین و یزدانی، حمیدرضا (۱۳۹۷). "طراحی مدل ارزیابی عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات کشور"، دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۳).
۱۰. ابدالی، جواد (۱۳۹۳). "فرهنگنامه مجموعه قوانین همراه مدیران"، تهران، انتشارات حکیم.
۱۱. اشراق، شهرام و امام قلی زاده، سعید؛ عباسی، ابراهیم (۱۳۹۶). "بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی"، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۹).
۱۲. افروشه، رحمان و مهرانی، رضا (۱۳۹۵). "ارزیابی عملکرد مفاهیم و دیدگاهها"، کنفرانس بین‌المللی مدیریت، اقتصاد و حسابداری.
۱۳. افشار، مصطفی و زمانی عموقین، رامین (۱۳۹۳). "تبیین ارتباط شاخص‌های ارزیابی عملکرد و رتبه عملکردی با رشد شرکت‌ها، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۶ (۱)؛ ۲۸-۱.
۱۴. امرایی، حافظ و آذر، عادل (۱۴۰۰). "ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳۵ (۴)؛ ۳۵-۶.
۱۵. امیدی، مرجان و رضوی، حمیده؛ مه پیکر، محمدرضا (۱۳۹۰). "انتخاب اعضای تیم پروژه بر مبنای معیارهای اثربخشی به روش پرامتی"، چشم انداز مدیریت صنعتی، ۱؛ ۱۳۴-۱۱۳.
۱۶. انواری رستمی، علی اصغر و حشمتی، محمدرسلول؛ شاوردی، مریم؛ بشیری، وهاب (۱۳۹۱). "ارزیابی عملکرد

- به کمک فرآیند تحلیل شبکه ای فازی (FANP) و کارت امتیازی متوازن (BSC)، (مطالعه موردی: شرکت پتروشیمی اصفهان)، "نشریه: مدیریت صنعتی، ۷(۲۱): ۹-۲۲.
۱۷. انواری رستمی، علی اصغر و زندی، سلیمان؛ موسوی شیاده، سید مجید (۱۳۹۰). "فرآیند بودجه ریزی عملیاتی در سازمان ها و مقایسه با بودجه ریزی، بر مبنای عملکرد"، دومین همایش بین المللی مدیریت فرآیندهای سازمانی.
۱۸. باباجانی، جعفر (۱۳۹۰). "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته"، دانش حسابرسی، ۱۱(۴۴): ۳۷-۷۲.
۱۹. باباجانی، جعفر (۱۳۸۶). "حسابداری و کنترل های مالی دولتی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ پنجم.
۲۰. باباجانی، جعفر (۱۳۷۸). "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران"، پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
۲۱. باباجانی، جعفر و برزیده، فرخ؛ ایمان زاده، پیمان (۱۳۹۸). "ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن"، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۱): ۱-۲۶.
۲۲. باباجانی، جعفر و خدارحمی، بهروز (۱۳۹۳). "مدلی برای استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران"، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۴۱): ۱-۳۶.
۲۳. باباجانی، جعفر و ستایش، محمدحسین (۱۳۸۶). "تعیین شاخصهای ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت های سیستم حسابداری دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخگویی مالی و عملیاتی"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۴۹: ۴۵-۶۶.
۲۴. پژویان، جمشید (۱۳۷۵). "مالیه عمومی و تعیین خط مشی ها"، انتشارات دانشگاه پیام نور، ۵ (۱۴۵).
۲۵. پورسید، سیدبهاد (۱۳۹۰). "پیش نویس قانون بودجه و بودجه ریزی"، مرکز پژوهش های مجلس، شماره ۱۰۹۰۷.
۲۶. پورسید، سیدبهاد و حسینی، سید محمد رضا (۱۳۹۵). "راهکارهای بهبود نظام حاکمیت شرکتی ایران، با تأکید بر شاخص حمایت از سهامداران خرد بانک جهانی"، فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی، ۸۱: ۹۵-۵۷.
۲۷. پویا، علیرضا و میرنژاد، راضیه (۱۳۹۵). "طراحی مدل ارزیابی عملکرد تحلیل پوششی داده ها برای ارزیابی شونده های سلسله مراتبی با شاخص های موزون". کنفرانس بین المللی مدیریت صنعتی، ۲۵ و ۲۶ اردیبهشت ماه ۹۵.
۲۸. توانایی، روح الله (۱۳۸۶). "رویکردهای نوین به ارزیابی عملکرد سازمانها"، دوماهنامه توسعه انسانی پلیس، ۴(۱۲).
۲۹. جوادی، نوید (۱۳۹۴). "نقش کنترل های داخلی اثربخش در حسابرسی و نقش آن با مدیریت ریسک"، حسابدار، ۵۹-۵۴.
۳۰. حاجیان، نجمه و انواری رستمی، علی اصغر؛ رحمانی، علی؛ آذر، عادل (۱۳۹۴). "بررسی عوامل مؤثر بر سطح افشاء اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهشهای حسابداری مالی، ۷(۲۳): ۷۱-۹۲.
۳۱. حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۸). "فلسفه حسابرسی"، چاپ دوم، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی.
۳۲. حقیقی، مهری و ابدی، سعیدرضا؛ عربیان، محمد؛ جلالی، اصغر (۱۳۹۷). "چالشهای قانونی نظارت دیوان محاسبات کشور درمقابل با فساد مالی و جرائم ناشی از آن در دستگاه های اجرایی"، فصلنامه تحقیقات حقوق خصوصی و کیفری، ۸۳.
۳۳. خلعت بری، فیروزه (۱۳۸۳). "منابع و مصارف در بودجه"، دفتر مطالعات برنامه و بودجه ریزی در ایران، ناشر مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی.
۳۴. دارایی، محسن و دانایی، حبیب اله (۱۳۹۴). "شناسایی عوامل مؤثر بر انگیزش حسابرسان دیوان محاسبات (پیشگیری تخلفات مالی در دستگاه های اجرایی استانهای منطقه ۱)": سمنان، تهران، البرز، قم، قزوین، مرکزی، دانش حسابرسی، شماره ۵۸.
۳۵. دانشفرد، کرم اله و صفری، پروانه (۱۳۹۴). "تاثیر عوامل فردی و سازمانی بر عملکرد ذی حسابان دستگاه های

۳۶. دولتی استان آذربایجان غربی، "فصلنامه مدیریت بهره وری، ۹(۳۵)؛ ۱۹۴-۱۷۳.
۳۷. دانشفرد، کرم اله و قزلباش، حسن(۱۳۸۹). "بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت"، مجله حسابداری مدیریت، ۳(۴).
۳۸. درویشی، مسلم و آقایی، اصغر(۱۳۹۵). "شناسایی و رتبه بندی شاخص‌های مؤثر در ارزیابی عملکرد کارکنان ناجا با رویکرد فازی". نشریه علمی-ترویجی، ۱۱(۴۵).
۳۹. دل انگیزان، سهراب و محمدنژاد، نعمت(۱۳۸۷). "ارائه یک مدل ریاضی برای اصلاح تخصیص بودجه در سازمان‌های که واحدهای مستقل مشابه در کشور دارند"، دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه ریزی عملیاتی.
۴۰. دولت خواهی، کسری و آذر، عادل؛ گودرزی، غلامرضا(۱۳۹۳). "توسعه مدل بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در سازمانهای پروژه محور"، در کنفرانس ملی مهندسی ارزش و مدیریت هزینه، تهران، ایران.
۴۱. دیوان محاسبات کشور(۱۳۸۹)، "برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور"، تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه ریزی، چاپ اول.
۴۲. دیوان محاسبات کشور(۱۴۰۰). "گزارش تفریغ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور".
۴۳. رحیمی، غفور(۱۳۸۵). "ارزیابی عملکرد و بهبود مستمر سازمان". مجله تدبیر، ۱۷۳.
۴۴. رفیع زاده بقرآباد، علالدین(۱۳۸۵). "مدیریت عملکرد و توسعه یافتگی سازمان‌ها (مطالعه موردی و تجربه عملی)"، سومین کنفرانس ملی مدیریت عملکرد.
۴۵. زارع، پریسا و آذر، عادل؛ زارعی، علیرضا(۱۴۰۰). "طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور"، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۲(۱۴)؛ ۵۸-۴۳.
۴۶. زمانی عموقین، رامین(۱۳۹۵). "مقایسه دیدگاه‌های سنتی و نوین در ارزیابی عملکرد"، هفتمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و چهارمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز.
۴۷. زیوری کامران، محمد جعفر و فخاری، حسین(۱۳۹۸). "تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان"، فصلنامه علمی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۴)؛ ۱۱۱-۸۱.
۴۸. سجادی، سیدحسین و جامعی، رضا(۱۳۸۲). "سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه از دیدگاه مدیران مالی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۴؛ ۱۴۹-۱۲۹.
۴۹. سلطانی فسقندیس، غلامرضا و پویا، علیرضا(۱۳۹۵). "مدیریت بهره وری، پیش‌بینی موفقیت توسعه محصول جدید با استفاده از ترکیب تحلیل عاملی و شبکه عصبی مصنوعی"، ۱۰(۳۷)؛ ۱۵۵-۱۲۷.
۵۰. سیدی، سید مسعود و اکبری، علیرضا(۱۳۸۸). "مدیریت عملکرد و تأثیر آن بر افزایش بهره‌وری نیروی انسانی". دو ماهنامه یادمان، شماره ۵۳.
۵۱. شریعتی، رضا و افخمی اردکانی، مهدی(۱۳۹۶). "شناسایی و اولویت بندی شاخص‌های ارزیابی عملکرد"، ماهنامه علمی اکتشاف و تولید نفت و گاز، ۱۳۷؛ ۳۲-۲۵.
۵۲. شمس، مجتبی(۱۳۸۵). "اثرات گزارش تفریغ بودجه در کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی و اصلاح بودجه ریزی در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد گروه مدیریت دانشگاه بوعلی سینا همدان.
۵۳. صابری، محمد(۱۳۸۸). "رهنمودهای ایتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی"، انتشارات دیوان محاسبات کشور، بهمن، چاپ اول.
۵۴. ضرونی، داریوش و جلالیان، عسگر(۱۳۹۳). "الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات"، دانش حقوق مالیه، ۲(۴)؛ ۵۰-۳۹.
۵۵. طبرسا، غلامرضا(۱۳۸۸). "بررسی و تبیین اقتضات استراتژیک در انتخاب الگوی ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی". مجموعه مقالات دومین جشنواره شهید رجایی ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی کشور، تهران: سازمان امور اداری و استخدامی کشور.
۵۶. عادل، علیرضا(۱۳۸۴). "ارزیابی عملکرد نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران در برقراری نظم و امنیت شهرستان بم"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم انتظامی.
۵۷. عباسی، ابراهیم و نیک پسند، محمود؛ رادسعید، عاطفه(۱۳۹۲). "بررسی موانع و مشکلات ذیحسابان و مدیران مالی برای ارائه صورت‌های مالی نهایی در موعد مقرر"، فصلنامه حسابداری سلامت، ۲(۶)؛ ۷۷-۵۸.
۵۸. عباسی، ابراهیم، بیت عفری، سعید(۱۳۹۵)، "تاثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات

۵۸. عزیزی، ابوالفضل و شب بویی، علی (۱۳۹۴). "ارزیابی عملکرد سازمانها و مدل‌های ارزیابی"، کنفرانس بین‌المللی نقش مدیریت انقلاب اسلامی در هندسه قدرت جهانی.
۵۹. فارسجانی، حسن و جلالیون، ندا؛ مردانی، محسن (۱۳۹۶). "شناسایی و تبیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد مدیریت کلاس جهانی"، چشم انداز مدیریت صنعتی، ۲۵؛ ۳۷-۶۶.
۶۰. فقیهی، ابوالحسن و موسوی کاشی، زهره (۱۳۸۹). "مدل سنجش بهره‌وری (اثربخشی و کارایی) در بخش خدمات دولتی ایران"، مدیریت دولتی، ۲(۴)؛ ۱۰۷-۱۲۶.
۶۱. فولادی نسب، ناصر (۱۳۸۰). "نقدی بر مقررات و شیوهای اجرایی نظام مالی کشور، تفرغ بودجه و دولت پاسخگو"، حسابدار، ۱۵(۱۴۳).
۶۲. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶.
۶۳. قائمی، فاطمه و مرادی، زهرا؛ علوی، غلامحسین (۱۳۹۹). "تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴۶.
۶۴. قهرمانی، مسعود (۱۳۹۴). "بودجه و بودجه ریزی عملیاتی، اصول بودجه"، تارنمای مدیریار، www.modiryar.com.
۶۵. کردستانی، غلامرضا و پارسیان، حسین؛ جمشیدی کلانتری، فرشاد (۱۳۹۵). "بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی"، حسابداری دولتی، ۳(۵).
۶۶. کردستانی، غلامرضا (۱۳۸۶). "پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری"، حسابرس، ۳۹؛ ۲۳-۱۹.
۶۷. گلستانی، رضا و عسکری، محمد (۱۳۹۴). "شناسایی چالش‌های اساسی کشور (درون سازمانی و برون سازمانی) برای اجرای حسابرسی عملکرد". اولین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم تربیتی.
۶۸. لطفی، مرضیه (۱۳۹۳). "بررسی تأثیر گزارش تفرغ بودجه بر تصمیم‌گیری مدیران دستگاه‌های اجرایی در استان همدان"، ترجمان حسابرسی دیوان محاسبات کشور، شماره ۲۴.
۶۹. لطیفیان، احمد و اولیایی، نعیمه (۱۳۹۵). "مقایسه دیدگاه‌های سنتی و نوین در ارزیابی عملکرد"، هفتمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و چهارمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز.
۷۰. الماسی، حسن و دهگان، محمود؛ حیدری، داریوش (۱۳۹۵). "بررسی تأثیر گزارش تفرغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه"، دانش حسابرسی، ۱۶(۶۳).
۷۱. مجموعه قوانین و مقررات برنامه و بودجه (۱۳۷۶). معاونت پشتیبانی امور مجلس، انتشارات سازمان برنامه و بودجه، مرکز مدارک اقتصادی-اجتماعی، ۲۱، چاپ اول.
۷۲. مجموعه قوانین و مقررات برنامه و بودجه (۱۳۹۱). معاونت پشتیبانی امور مجلس، انتشارات سازمان برنامه و بودجه، مرکز مدارک اقتصادی-اجتماعی، ۲، چاپ ششم.
۷۳. مجموعه مقالات دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی در کشور (۱۳۸۰). سازمان بازرسی کل کشور، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۳۲۳، چاپ اول.
۷۴. محمدی، محمد و شریف زاده، فتاح (۱۳۹۶). "طراحی الگوی مدیریت عملکرد با رویکرد توسعه منابع انسانی در بخش دولتی"، فصلنامه آموزش و توسعه منابع انسانی، ۴(۱۵)؛ ۱۵۹-۱۳۳.
۷۵. محمدیان ساروی، محسن و تقی پور کاظمی، رقیه (۱۳۹۵). "ارزیابی عملکرد بر اساس الگوی تعالی سازمانی بالدريج (مطالعه موردی: اداره کل نظارت بر ذی‌حسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی)"، فصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴)؛ ۵۴-۴۷.
۷۶. محمودی، جعفر و پوررضا، ناصر؛ تربتی، امیر (۱۳۹۱). "الگوی برای شناسایی شاخص‌های کلیدی عملکرد با استفاده از کارت ارزیابی متوازن و پویایی‌های سیستم". توسعه سازمانی پلیس، ۴۲؛ ۲۹-۴۸.
۷۷. مرادی، الناز و عالم تبریز، اکبر؛ زندیه، مصطفی (۱۳۷۴). "تبیین فرایند تحلیل شبکه‌ای ارزیابی عملکرد با رویکرد کارت امتیازی متوازن پایدار"، کاوش‌های مدیریت بازرگانی، ۳(۱۷)؛ ۲۴۲-۲۳۲.
۷۸. مرکز پژوهش‌های مجلس (۱۳۹۲). "شاخص‌های کلیدی عملکرد ملی"، دفتر مطالعات، شماره ۱۲۹۴۹.
- INTOSAI. ۲۰۲۱.
۷۹. مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۸). "آشنایی با قوانین و مقررات ویژه مدیران

۸۰. معدنی، جواد و زرنندی، سعید؛ عبدالهی، محمدرضا (۱۳۹۷). "تحلیل تأثیر پاسخگویی عمومی بر خط مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی (مورد مطالعه: وزارت صنعت، معدن و تجارت جمهوری اسلامی ایران)"، خط مشی گذاری عمومی در مدیریت، ۹(۳): ۲۳-۴۱.
۸۱. میرسیاسی، ناصر (۱۳۷۸). "ارزشیابی عملکرد افراد"، مرکز آموزش مدیریت دولتی، مجموعه شانزدهم.
۸۲. میرنژاد، الناز و فاضلی فر، سعید؛ سرحدی، علیرضا (۱۴۰۰). "شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPI)"، کنفرانس بین‌المللی مدیریت و حسابداری، ۱۵ مارچ ۲۰۲۱.
۸۳. نجارصراف، علیرضا و محمد آبادی، حسن (۱۳۸۴). "توسعه مدیریت و بودجه ریزی عملیاتی، گزیده ویژه نامه"، فصلنامه مدیریت دولتی، شماره ۳.
۸۴. نعیمی، سمیه، نعیمی، محمدرضا (۱۳۹۶). "ارزیابی وضع موجود فرآیند تهیه، تنظیم و ارائه گزارش تفرغ بودجه و ارائه الگوی بهینه"، کنفرانس بین‌المللی پنجمین رویکردهای پژوهشی در علوم انسانی و مدیریت.
۸۵. نویخت، محمداقرا (۱۳۹۱). "مدل مفهومی اصلاح ساختار نظام ریزی کشور"، نشریه راهبرد اقتصادی، ۱(۲): ۷-۴۶.
۸۶. نوروزی، حمید و سجادی، حمید (۱۳۹۵). "حسابرسی عملکرد و ارتقاء کیفیت و کارایی فعالیتهای دستگاه‌های اجرایی"، فصلنامه مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، ۲(۴): ۹-۲۸.
۸۷. نیکوکار، غلام حسین و جلالی، فرزانه؛ فلاح هروی، مهدیه؛ مشایخی، بیتا (۱۳۹۵). "بررسی و شناسایی مشکلات تدوین لایحه تفرغ بودجه"، فصلنامه مدیریت دولتی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۲(۸).
۸۸. واعظی، محمود (۱۳۹۹). تارنمای تابناک، کد خبر: ۹۷۲۷۴۰، ۲۸ فروردین، www.tabnak.ir/fa/news
۸۹. وکیل زند، مریم (۱۳۹۲). "مشکلات ارزیابی کارکنان در سازمانها"، نساجی امروز، ۱۳۲: ۵۴-۵۲.
۹۰. هاشمی، سیدحامد و پورامین زاد، سعیده (۱۳۸۷). "بودجه ریزی عملیاتی، ابزاری برای بهبود روشها و برنامه‌ها در دانشگاه با نگاهی ویژه به سیستم ABC"، دو فصلنامه برنامه ریزی و بودجه، ۲(۱۳): ۷۴-۲۳.
۹۱. یداله‌ای فارسی، جهانگیر و آقاجانی، حسنعلی؛ آقاجانی، علی اکبر (۱۳۸۸). "شناسایی عوامل داخلی موثر بر عملکرد شرکت‌های کوچک و متوسط و ارایه مدلی اثربخش"، پژوهشگر مدیریت، ۶(۱۴): ۱۲-۲۸.

ب- منابع خارجی:

1. Al-Busaidi, S. S. M. (2018). "Contribution of Monitoring and Evaluation to Promote Good Governance in Oman", [MSc.thesis]. Coventry: Coventry University. [DOI:10.13140/ RG.2.2.30075.62247]
2. Amaratunga, Baldry & Sarshar, (2000). Proccess improvement through performance measurement the balanced scorecard methology, Work study, 179-188 (2)50.
3. Badawy, M., Abd El-Aziz, A. A., Idress, A., Hefny, H., Hossam, H. (2019). A survey on exploring key performance indicators. Future Computing and Informatics Journal, 47-52.
4. Bernardin, H. J. (2003). Human Resource Management: an experiential approach. 3 th Edition. New York: Mc GrawHill
5. BramGootjes & Jakobde Haana (2022). Do fiscal rules need budget transparency to be effective?. CESifo, Munich, Germany 21 March 2022, 102210
6. Bryan K. Church, Lynn Hannan, Xi (Jason) Kuang (2012). Shared interest and honesty in budget reporting. College of Management, Georgia Institute of Technology, Atlanta, GA 30308-1149, USA
7. Byars, L. I & Rue, L. W. (2008). Human Resource Management: 9 th Edition. New York: Mc.
8. Chang, Y. H., Cheng, C. H., & Wang, T. C. (2003). Performance evaluation of international airports in the region of East Asia. In Proceeding of Eastern Asia Society for Transportation Studies, 4: 213-230.
9. Deshpande, R. (2018). "Budget Monitoring and Oversight System in Myanmar", Retrieved from <https://asiafoundation.org/publication/budget-monitoringo>.

10. Dessler, Gary, (2008). Human Resource Management, Florida International University, 11th ed. Prentice, Hall of India,.
11. Dev, N. K., Shankar, R., Gupta, R., & Dong, J. (2019). Multi-criteria evaluation of real-time key Performance indicators of supply chain with consideration of big data architecture. *Computers & Industrial Engineering*, 128, 1076-1087.
12. Dragomir, C. (2019). Key Performance Indicators (KPI) FOR Evaluating Economic Efficiency Of Gender Policies in Shipping Companies With Mixed Crews. *Annals of Constanta Maritime University*, 27(223).
13. Erkutlu, H. V., Tanç, Ş. G., & Koçyiğit, S. Ç. (2017), "The Factors Used to Create Performance-based Budgeting: A Research on Turkey", In S. Gokten, (Ed.), *Accounting and Corporate Reporting: Today and Tomorrow*. London: IntechOpen. [DOI:10.5772/intechopen.68920]
14. Guzmán, M., Irrarázaval, I., & de los Rios, B. (2014). "Monitoring and Evaluation System: The Case of Chile 1990-2014", *Evaluation Capacity Development (ECD) Working Paper Series*, 29. <http://hdl.handle.net/10986/21313>.
15. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2012). White paper on key national indicators, INTOSI working group.
16. INTOSAI Development initiative (2016). Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework. <http://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf>.
17. Ivancevich, J. M. (2007). Human Resource Management. New York: Mc GrawHill.
18. Jason L. Brown, Joseph G. Fishera, Matthew Sooy, b Geoffrey B. Sprinkle (2014). The effect of rankings on honesty in budget reporting., May 2014, Pages 237-246
19. Li Huang C., Chen, W., Lu, K. (2016). "Can the Audit Committee Provide better oversight of Listed Companies? An Efficiency of Cash Holdings Perspective", *Asian Journal of Finance & Accounting*, 8(1), PP. 100-12
20. Mohan, D. & Sudarsan, N. (2018). Studies on Assessment of Parameters Influencing Employee Performance: A Review. *IJAME*.
21. Noe, R.A., Hollenbeck, J. R., Gerhurt, B & Wright, P.M. (2008). Human Resource Management: gaining Competitive advantage. New York: Mc GrawHill.
22. Park, J. H. (2019). "Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?", *Public Performance & Management Review*, 42(2), PP. 280-304. [DOI:10.1080/15309576.2018.1437050]
23. Research on the Performance Evaluation of Logistics 2012 Zhang, J., & Tan. . *Enterprise Based on the Analytic Hierarchy Process*. 1618, 14, *Energy Procedia*
24. Slukhai, S. (2011). "Monitoring and Evaluation as Tools for Enhancing Public Expenditure Management in Ukraine", *Financial Theory and Practice*, 35(2), PP. 217-39. <https://www.researchgate.net/publication/227448264>.
25. Snell, S. A & Bohlander, G. W. (2007). *Managing Human Resources*. Thomson Publishing Company.
26. Yadav, V. & Sharma, M. K. (2015). Application of alternative multi –criteria desition making approaches to supplier selection process, *Intelligent techniques in engeering management*, Springer International Publishing, 57, 723-743.
27. Yen, T.T, Nguyen Ph. N., Trang. Cam., H, (2021). "The Role of Accountability in Determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam", *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), PP. 32-44 <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>.
28. Yıldız, C. (2017). "Monitoring and Evaluation Systems for Urban Infrastructure Services: A Comparison of the Systems Applied by Turkish Authorities and International Financing Institutions", *JMSc. thesis*. Çankaya/Ankara: Middle East Technical University. <https://open.metu.edu.tr/handle/11511/26898>.