

Research Paper

The Impact of Performance Management and Evaluation Systems in Creating Change in Public Sector Organizations

Mahdis Laklari^{1,*}, Payam Salimi¹ 

¹Department of Accounting, Rasam Higher Education Institute, Karaj, Iran

Received: 2026/03/22

Revised: 2026/05/16

Accepted: 2026/05/22

ABSTRACT

This research investigates the key role of management accounting systems and performance evaluation in the structural transformation of the public sector, focusing on municipalities in Tehran Province. This applied study adopts a quantitative descriptive-survey approach. A standardized questionnaire, whose validity and reliability were confirmed before distribution, was used as the instrument among employees and managers of the municipalities during 1404 (2025/2026). A sample of 384 individuals was determined using Cochran's formula and selected through purposive sampling. SPSS was used to examine demographic characteristics and central indices, while Structural Equation Modeling (SEM) with a Partial Least Squares (PLS) approach was employed via Smart PLS 4 to test research hypotheses and assess model fit. The findings confirmed all hypotheses. Path analysis indicated that administrative reforms significantly and positively enhance organizational performance, both directly and through the mediating role of the management accounting and performance evaluation system. A novel finding is confirmation of the moderating role of organizational learning culture, implying that a learning-oriented culture can strengthen the relationship between performance management and organizational performance, improving its effectiveness.

Keywords: Performance measurement and management systems (PMMS), Administrative reforms, Organizational performance, Organizational learning culture, Municipalities in Tehran Province

* Corresponding author. meds.eros1999@gmail.com
2717-3135 ©Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2026.247876>

1. INTRODUCTION

Over the past decade, public sector organizations have faced increasing pressure to improve efficiency, transparency, and accountability. Administrative reforms have consequently been viewed as a means of modernizing government structures and processes. However, implementing structural reforms alone does not guarantee improved performance. Without mechanisms that connect policies and organizational changes to operational outcomes, reforms may remain at the planning stage. Management accounting and performance evaluation systems can serve as this link, translating reform-driven changes into tangible improvements in organizational performance (Mian et al., 2025). One of the main challenges facing public organizations is the gap between reform plans and their ultimate outcomes. Modern reforms, including digitalization and the adoption of agile practices, are effective when supported by flexible, data-driven performance evaluation systems (Mergel et al., 2025). Performance management is a systematic process of setting objectives, monitoring progress, reviewing results, and using information to improve decision-making and service delivery (Smith and Bititci, 2017). Its real value becomes apparent when evaluation findings help identify weaknesses and redesign processes, rather than being used solely for reporting or justifying performance (Andrews and Van de Walle, 2013). Moreover, effectively linking evaluation systems to decision-making can strengthen managerial reforms and increase citizens' satisfaction with governance (Hall et al., 2022). In Iran, administrative reform and the strengthening of performance evaluation in public institutions have become increasingly important. Municipalities, because their services directly affect citizens' quality of life, are among the organizations that have paid particular attention to implementing performance management systems. However, laws and guidelines alone are not sufficient. If organizational culture, decision-making mechanisms, or leadership styles are incompatible with the principles of performance management, implementation may become superficial and performative (Mousavi Bazargani and Ebrahimi, 2020). In the municipalities of Tehran Province, despite progress in digitalization, some activities are still conducted using traditional methods, and the extensive use of data in planning and performance measurement has not become institutionalized. Under these circumstances, evaluation findings may become archived documents rather than contributing to organizational learning (Rostami and Ghanbari, 2024). Accordingly, performance management in municipalities must extend beyond measurement: its information should be used in decision-making, resource allocation, policymaking, and the evaluation of managers. Otherwise, these systems risk being reduced to ceremonial tools. Research also emphasizes that performance management is effective when it helps change organizational behavior and structures (Reiter and Klenk, 2020). On this basis, the present study examines the extent to which management accounting and performance evaluation systems have brought about genuine changes in structures, processes, and performance outcomes in the municipalities of Tehran Province. The study addresses the

following subsidiary questions: Have these systems improved efficiency, transparency, and accountability? What factors influence the success or failure of their implementation? To what extent are the effects of their implementation visible and tangible to citizens? What role do technology and organizational culture play in strengthening or weakening these systems?

2. MATERIALS AND METHODS

This study was applied in terms of its purpose and was designed to develop a model and practical solutions for improving management accounting systems and performance evaluation in Iranian public-sector organizations. In terms of its nature and method, it is a quantitative, descriptive-survey study conducted at a specific point in time during the second half of 1404 in the Iranian calendar. From a logical perspective, the study follows an inductive-inferential approach. The study's statistical population comprises managers, senior experts, and financial experts; planning and development managers and experts; and human resources managers and experts working in the municipalities of Tehran Province in 1404. These individuals are directly involved in performance evaluation systems, human resource management, and administrative reform processes. The study uses purposive sampling. Cochran's formula for an unknown population was used to determine the sample size. Assuming a 95% confidence level and a 5% margin of error, the estimated sample size was 384 participants. Quantitative data were collected using a standardized questionnaire, which was distributed in person at the municipalities of Tehran Province. Items were rated on a five-point Likert scale, ranging from "Strongly disagree = 1" to "Strongly agree = 5." The questionnaire consisted of five demographic questions and 42 questions relating to the study variables. The sources of the questionnaire items were as follows: administrative reform (Castelo and Gomez, 2023); management accounting systems and performance evaluation (Ahmadi and Yousefi, 2018; Castelo and Gomez, 2023; Ferreira et al., 2025); organizational learning culture (Hult et al., 2003); and organizational performance (Kaplan and Norton, 1996; Neely et al., 2002).

3. RESULTS AND DISCUSSION

The questionnaire data showed that most respondents were male, aged between 30 and 40 years, and had 10 to 15 years of work experience. Most held a bachelor's degree, had an accounting background, and worked as senior experts or experts in administration and human resources. On the basis of these demographic characteristics, the collected data were considered to have an appropriate level of reliability. The reliability analysis yielded excellent Cronbach's alpha values for administrative reform (0.963), performance management (0.903), and organizational performance (0.906), indicating very strong correlations among the questionnaire items. Performance measurement (0.861) and organizational learning culture (0.878) showed good reliability, indicating strong correlations among their respective items.

These results confirmed the reliability of the questionnaire items. Composite reliability (CR) was likewise excellent for administrative reform (0.993), performance measurement (0.954), performance management (0.974), organizational learning (0.925), and organizational performance (0.936), reflecting excellent reliability, validity, and measurement precision.

The mean scores of the study variables ranged from 4.42 to 4.51, indicating that respondents held relatively positive perceptions of administrative reform, performance measurement and management, organizational learning culture, and organizational performance. Organizational learning culture had the highest mean (4.51), whereas administrative reform had the lowest (4.42). Standard deviations ranged from 0.474 to 0.580, suggesting relatively limited variation in responses, and the negative skewness values for all variables indicated that responses were concentrated toward the higher end of the scale, namely “agree” and “strongly agree.” The Kolmogorov–Smirnov test yielded significance values below the error threshold ($0.000 < 0.05$) for all variables, so the null hypothesis of normality was rejected at the 95% confidence level. However, because structural equation modeling does not depend on the normal distribution of data, the hypotheses were tested using this method. All questionnaire items had factor loadings greater than 0.4 and were therefore acceptable in the confirmatory factor analysis, suggesting that they were sufficiently aligned with the research variables. Convergent validity was assessed using average variance extracted (AVE), where values above 0.5 confirm the adequacy of the indicators. Since the AVE values for all variables exceeded 0.5, the questionnaire items were judged to represent the latent variables adequately.

The structural model demonstrated an acceptable fit, with an SRMR value of 0.058, below the 0.08 threshold, and an NFI value of 0.683 (where 1 represents perfect fit). The inner model showed that administrative reform, as the independent variable, predicted organizational performance, the dependent variable, with an R^2 value of 0.89. All six research hypotheses were supported, and the examined relationships were positive and significant. These findings indicate that administrative reform, through structural and process changes, improves organizational performance and helps establish performance measurement systems. The adoption of performance management and evaluation systems, together with the use of their information in decision-making, enhances the performance indicators of municipalities, and coordination among the components of performance measurement and management increases the effectiveness of these systems. These systems also mediate the effects of administrative reform on performance outcomes, while an organizational learning culture strengthens the relationship between performance management and organizational performance.

4. CONCLUSION

Implementing performance measurement, management, and evaluation systems is a priority in modern administrative reform, as these systems support better decision-

making and effective organizational change by improving the efficiency of public resources, transparency, collaboration, and accountability. The findings show that administrative reform and performance measurement and management processes directly affect organizational performance. By serving a mediating role, these systems also contribute to continuous performance improvement and help reduce inefficient behaviors. Furthermore, managers' leadership in using performance information can increase the value of these systems and help foster an organizational learning culture. Based on the research findings, it is recommended that the municipalities of Tehran Province advance administrative reform to improve performance by reviewing their organizational structures, eliminating overlapping units, and clarifying processes. They should establish an integrated system for monitoring key indicators aligned with strategic objectives and familiarize employees with these indicators. They should also adopt a results-based performance management system and use performance information in decision-making, while establishing a coordinating committee to strengthen the link between performance measurement and management decisions. Strengthening management accounting and the performance evaluation system can also help translate the effects of administrative reform into organizational outcomes. In addition, ongoing training, the exchange of experience, documenting lessons learned, and promoting feedback, innovation, and learning from mistakes can foster an organizational learning culture and ultimately improve municipal performance.

تأثیر سیستم‌های مدیریت و ارزیابی عملکرد در ایجاد تغییر در سازمان‌های بخش عمومی

مه‌دیس لک‌لری^{۱*}، پیام سلیمی^۱ 

^۱گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی رسام، کرج، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۱/۰۲ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۲/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۰۱

چکیده

این پژوهش نقش کلیدی سیستم‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد را در تحول ساختاری بخش عمومی، با تمرکز بر شهرداری‌های استان تهران، بررسی می‌کند. این مطالعه کاربردی رویکردی کمی از نوع پیمایشی-توصیفی دارد. پرسشنامه استاندارد که روایی و پایایی آن پیش از توزیع تأیید شده بود، به عنوان ابزار پژوهش در سال ۱۴۰۴ در میان کارکنان و مدیران شهرداری‌ها به کار رفت. نمونه‌ای شامل ۳۸۴ نفر با استفاده از فرمول کوکران تعیین و به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شد. نرم‌افزار SPSS برای بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و شاخص‌های مرکزی، و مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) از طریق نرم‌افزار Smart PLS 4 برای آزمون فرضیه‌ها و ارزیابی برازش مدل به کار رفت. یافته‌ها همه فرضیه‌ها را تأیید کرد. تحلیل مسیر نشان داد اصلاحات اداری هم به‌طور مستقیم و هم از طریق نقش میانجی سیستم حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد، عملکرد سازمانی را به‌طور معنادار و مثبت ارتقا می‌دهد. یافته بدیع این پژوهش، تأیید نقش تعدیل‌گر فرهنگ یادگیری سازمانی است؛ به این معنا که فرهنگ یادگیری محور می‌تواند رابطه مدیریت عملکرد و عملکرد سازمانی را تقویت کند و اثربخشی آن را بهبود بخشد.

واژگان کلیدی: سیستم‌های مدیریت و ارزیابی عملکرد، اصلاحات اداری، عملکرد سازمانی، فرهنگ یادگیری سازمانی، شهرداری‌های استان تهران.

*نویسنده مسئول. meds.eros1999@gmail.com

۳۱۳۵-۲۷۱۷ ©نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2026.247876>

۱. مقدمه

در دهه اخیر، سازمان‌های بخش عمومی تحت فشارهای فزاینده‌ای برای بهبود کارایی، شفافیت و پاسخگویی قرار گرفته‌اند. اصلاحات اداری به عنوان ابزاری استراتژیک برای نوسازی ساختارها و فرآیندهای دولتی مطرح شده است؛ با این حال، شواهد تجربی نشان می‌دهند که صرف اجرای اصلاحات ساختاری لزوماً به ارتقای عملکرد منجر نمی‌شود. مسئله اساسی اینجاست که بسیاری از اصلاحات اداری به دلیل فقدان یک مکانیزم انتقال‌دهنده، در سطح سیاستگذاری باقی مانده و به نتایج عملیاتی ختم نمی‌شوند. سیستم‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد همان حلقه مفقوده‌ای هستند که می‌توانند تغییرات ناشی از اصلاحات را به بهبودهای ملموس در عملکرد سازمانی تبدیل کنند (مین و همکاران^۱، ۲۰۲۵). چالش اصلی در سازمان‌های دولتی امروزی، شکاف اجرایی میان برنامه‌های اصلاحی و خروجی‌های نهایی است. اصلاحات اداری نوین که بر پایه دیجیتالی‌سازی و چابک‌سازی بنا شده‌اند، تنها زمانی اثربخش خواهند بود که توسط سیستم‌های ارزیابی عملکرد منعطف و داده‌محور پشتیبانی شوند (میرگیل و همکاران^۲، ۲۰۲۵). از دیدگاه نظری، مدیریت عملکرد به رویکردی منظم برای تنظیم اهداف، نظارت بر پیشرفت، بررسی خروجی‌ها و بهره‌برداری از اطلاعات به منظور ارتقای تصمیم‌ها و خدمات اشاره دارد (اسمیت و بیتیتیچی^۳، ۲۰۱۷). با این حال، ارزش واقعی این مدیریت زمانی آشکار می‌شود که با تغییرات ساختاری سازمانی همراه باشد. سازمانی که عملکرد خود را با دقت ارزیابی می‌کند، نقاط ضعف را کشف می‌نماید و بر پایه یافته‌های واقعی، فرآیندهای آن را بازسازی می‌کند؛ نه اینکه تنها به تولید آمار برای توجیهات رسمی بسنده نماید (آندروس و وندوال^۴، ۲۰۲۱). پژوهش‌های اخیر در عرصه اداره عمومی نشان می‌دهد که سامانه‌های مدیریت و ارزیابی عملکرد، در صورتی که به درستی اجرا و به فرآیند تصمیم‌سازی پیوند زده شوند، می‌توانند نیروی محرکه‌ای برای اصلاحات مدیریتی و بهبود رضایت شهروندان از حکمرانی باشند (هال و همکاران^۵، ۲۰۲۲).

در ایران، طی سال‌های اخیر، اصلاح نظام اداری و تقویت ارزیابی عملکرد نهادهای عمومی مورد تأکید قرار گرفته است. در این راستا، شهرداری‌ها به عنوان ارگان‌های اصلی مدیریت شهری، بیش از سایر دستگاه‌ها موظف به پیاده‌سازی سامانه‌های مدیریت عملکرد شده‌اند، زیرا کیفیت خدماتشان مستقیماً بر کیفیت زندگی شهروندان تأثیرگذار است. اما چالش اصلی اینجاست که صرف وجود قوانین الزامی و صدور دستورالعمل‌ها کافی نیست. چنانچه فرهنگ سازمانی، مکانیسم‌های تصمیم‌گیری و سبک رهبری با اصول مدیریت عملکرد همخوانی نداشته باشد، اجرای آن به صورت سطحی و نمایشی محدود می‌ماند (موسوی بازرگانی و ابراهیمی^۶، ۱۳۹۹). در شهرداری‌های استان تهران، علیرغم دستاوردهایی در زمینه دیجیتالی‌سازی، هنوز بسیاری از عملیات به شیوه‌های سنتی پیش می‌روند و بهره‌گیری از داده‌ها در برنامه‌ریزی و سنجش عملکرد، به طور گسترده ریشه‌دار نشده است. در برخی موارد، مدیریت عملکرد به جای آنکه برای ارتقای پیوسته به کار گرفته شود، صرفاً برای ترسیم چهره‌های مطلوب

¹ Mian et al.

² Mergel et al.

³ Smith & Bititci

⁴ Andrews & van de Walle

⁵ Hall et al.

⁶ Mousavi Bazargani & Ebrahimi

از فعالیت‌ها بهره‌برداری می‌گردد. در نتیجه، خروجی‌های ارزیابی عملکرد، به جای فعال‌سازی چرخه یادگیری سازمانی، به مجموعه‌ای از اسناد بایگانی شده تبدیل می‌شوند (رستمی و قنبری^۱، ۱۴۰۳). به همین سبب، مدیریت عملکرد در شهرداری‌ها باید فراتر از سنجش ساده عمل کند؛ به گونه‌ای که اطلاعات عملکردی مستقیماً در فرآیندهای تصمیم‌گیری، توزیع منابع، تدوین سیاست‌ها و حتی سنجش مدیران شهری دخیل گردد. در غیر این صورت، این سامانه‌ها به جای نقش استراتژیک، به ابزارهایی نمادین و تشریفاتی فروکاسته می‌شوند. پژوهش‌های اخیر در کشورهای گوناگون حاکی از آن است که سیستم مدیریت عملکرد، تنها زمانی کارآمد است که بتواند الگوهای رفتاری و ساختارهای سازمانی را متحول سازد (رایتر و کلنک^۲، ۲۰۱۹). این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش اساسی است که: سیستم‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد تا چه اندازه توانسته‌اند در شهرداری‌های استان تهران، تغییر واقعی در ساختار، فرآیندها و پیامدهای عملکردی ایجاد کنند؟ پرسش‌های فرعی مرتبط با آن عبارتند از:

(الف) آیا مدیریت عملکرد در شهرداری‌های استان تهران منجر به بهبود کارایی، شفافیت و پاسخگویی شده است؟
(ب) چه عواملی موجب موفقیت یا شکست استقرار مدیریت عملکرد در مسیر ایجاد تغییر سازمانی در شهرداری‌ها می‌شود؟

(ج) آثار استقرار مدیریت عملکرد تا چه حد برای شهروندان قابل لمس است؟

(د) نقش فناوری و فرهنگ سازمانی در تقویت یا تضعیف این سیستم چیست؟
پژوهش حاضر بر آن است تا با تحلیل دقیق وضعیت موجود و شناسایی نقش حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد در ایجاد تغییر، گامی در جهت توسعه دانش حسابداری مدیریت بخش عمومی ایران بردارد و راهکارهایی علمی برای ارتقای حکمرانی شهری ارائه کند.

۲. ادبیات و مبانی نظری

۱.۲. عملکرد سازمانی

واژه عملکرد معانی گوناگونی دارد، عملکرد، انجام دادن عملی با قصد و نیت خاص می‌باشد. عملکرد، قابل اندازه‌گیری به وسیله عدد یا اصلاح می‌باشد (قهرمان پور^۳، ۱۳۹۸). عملکرد سازمانی پدیده‌ای پیچیده است که ساده‌ترین تعبیر برای آن را می‌توان مجموعه فعالیت‌های معطوف به دستیابی به اهداف سازمانی دانست. از این رو، عملکرد سازمانی به این موضوع مربوط می‌شود که یک سازمان چه مقدار به اهداف خود رسیده است (لی^۴، ۲۰۰۹). اصلاح عملکرد سازمانی در بخش عمومی معمولاً شامل فرآیندهایی است که بهبود مستمر در کیفیت خدمات و افزایش کارایی را هدف قرار می‌دهند. این فرآیندها می‌توانند شامل بازنگری در ساختارهای سازمانی، به کارگیری فناوری‌های نوین، و ارتقا مهارت‌های کارکنان باشند. به عنوان مثال، استفاده از داده‌های بزرگ و تحلیل‌های

¹ Rostami & Ghanbari

² Reiter & Klenk

³ Ghahremanpour

⁴ Li

پیشرفته می‌تواند به مدیران کمک کند تا تصمیمات بهتری اتخاذ کنند و عملکرد سازمان را بهبود بخشند (بیرتوت و جایگیر^۱، ۲۰۲۳). در بسیاری از مطالعات، مفهوم عملکرد سازمانی با ارزیابی عملکرد مترادف در نظر گرفته می‌شود؛ در حالی که عملکرد سازمانی بیانگر میزان موفقیت سازمان در دستیابی به اهداف است و ارزیابی عملکرد فرآیندی است که اطلاعات کمی و کیفی درباره وضعیت عملکرد ارائه می‌دهد (مر و اسپچیوما^۲، ۲۰۰۳).

۲.۲. اصلاحات اداری

کشورهای مختلف در سراسر جهان به طور دوره‌ای اصلاحات اداری را معرفی کرده‌اند. این اصلاحات هدفشان مدرن‌سازی اداره‌های عمومی است تا بخش عمومی بتواند خدمات بهتری با هزینه‌های کمتر و قیمت‌های قابل تحمل به شهروندان و جامعه ارائه دهد. بسیاری از این اصلاحات نتیجه اجتناب‌ناپذیر پیشرفت نوسازی اداری عمومی هستند. شیوه‌های کشورهای پیشرفته‌تر معمولاً محتوای اصلاحات در کشورهای در حال توسعه را تحت تأثیر قرار می‌دهند. سنجش عملکرد و مدیریت عملکرد از حوزه‌های کلیدی اصلاحات اداری عمومی است. این موضوع به این دلیل است که مدیریت عملکرد بخشی جدایی‌ناپذیر از مکانیزم ارائه خدمات عمومی است. این یک فرایند است که به یک سازمان عمومی اجازه می‌دهد ارزیابی کند آیا خدمات صحیح مطابق با مأموریت و اهداف خود در مقدار صحیح، با هزینه صحیح و در زمان صحیح ارائه می‌دهد یا خیر. بنابراین، اندازه‌گیری عملکرد نیازمند آن است که سازمان اهداف عملیات خود را تعیین کرده و شاخص‌های عملکرد معناداری برای اندازه‌گیری عملکرد (کمیت، کیفیت، اثربخشی، کارایی و نتایج خدمات ارائه شده) توسعه دهد. در برابر این شاخص‌ها، اهداف عملکردی تعیین می‌شوند تا به اهداف برسند و در پایان فرایند، مدیریت عملکرد نیازمند ارزیابی این است که آیا این اهداف عملکردی محقق شده‌اند و چه اقداماتی بر اساس این ارزیابی لازم است.

با این حال، اجرای اصلاحات اداری همیشه به بهبود عملکرد سازمانی منجر نشده است. رایتر و کلنک (۲۰۱۹) بر این نکته تأکید می‌کنند که ارزیابی جامع از اثرات این اصلاحات ضروری است، زیرا ممکن است برخی از آن‌ها تنها بر کارایی صرف تمرکز کنند و ابعاد دیگر مانند عدالت اجتماعی، مشارکت عمومی و تأثیرات بلندمدت را نادیده بگیرند. این موضوع نشان می‌دهد که برای دستیابی به نتایج مطلوب، لازم است که دولت‌ها یک رویکرد جامع‌تر اتخاذ کنند که تمامی جنبه‌های مدیریت عمومی را در نظر بگیرد و تنها به بهبود کارایی بسنده نکند.

دولت‌ها به منظور مدرن‌سازی مدیریت عمومی و بهبود ارائه خدمات، به طور دوره‌ای اصلاحات اداری را اجرا کرده‌اند. این اصلاحات معمولاً با هدف کاهش هزینه‌ها و قیمت‌ها طراحی می‌شوند تا در نهایت کیفیت خدمات عمومی ارتقا یابد. بیانچی و خاویر^۳ (۲۰۱۷) اشاره کرده‌اند که این نوع اصلاحات می‌تواند به دولت‌ها کمک کند تا منابع مالی را به شکل بهینه‌تری مدیریت کنند و در نتیجه خدمات بهتری به شهروندان ارائه دهند. این تلاش‌ها معمولاً شامل تغییرات در ساختار سازمانی، فرایندها و فناوری‌های اطلاعاتی است که می‌تواند منجر به افزایش کارایی و کاهش زمان پاسخگویی به نیازهای عمومی شود (بیانچی و خاویر، ۲۰۱۷). هدف اصلی این اصلاحات، بهبود عملکرد

¹ Bertot & Jaeger

² Marr & Schiuma

³ Bianchi & Xavier

سازمانی و اجرای پیشنهادهای سیاستی دولت است. حامدالدین و فرناندز^۱ (۲۰۱۹) بر این نکته تأکید دارند که اصلاحات اداری نه تنها باید به بهبود کارایی منجر شوند بلکه باید تأثیرات مثبت‌تری بر کیفیت خدمات و رضایت شهروندان نیز داشته باشند. این بهبود عملکرد سازمانی می‌تواند از طریق پیاده‌سازی سیستم‌های نوین مدیریت، آموزش کارکنان و افزایش شفافیت در فرآیندهای دولتی حاصل شود. برای تحقق این اهداف، دولت‌ها باید بر روی ابتکاراتی تمرکز کنند که قابلیت انعطاف‌پذیری و نوآوری را در سازمان‌های خود تقویت کنند (لیختمنر و توبیاس^۲، ۲۰۲۰).

۳.۲. سیستم‌های مدیریت و ارزیابی عملکرد

۱.۳.۲. حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت به عنوان یکی از شاخه‌های حسابداری، به جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به سازمان‌ها برای کمک به مدیران در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و استراتژیک تعریف می‌شود (هورنگین و همکاران^۳، ۲۰۰۴). این نوع حسابداری به مدیران کمک می‌کند تا عملکرد سازمان را ارزیابی کنند، برنامه‌ریزی کنند و کنترل‌های لازم را برای دستیابی به اهداف سازمانی اعمال کنند. طبق تعریف انجمن حسابداران مدیریت، حسابداری مدیریت "فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل، تفسیر و ارتباط اطلاعات مالی و غیرمالی برای کمک به مدیران در برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری است" (انجمن حسابداران مدیریت^۴، ۲۰۲۱). حسابداری مدیریت به دلیل نیاز به شیوه‌های حسابداری مدیریت مؤثرتر و ماهیت در پی تحول بخش عمومی به عنوان یک جزء اساسی از حسابداری بخش عمومی ظهور کرده است و کارکرد خود را در نظارت بر عملکرد سازمانی و ترویج شیوه‌های نوآورانه که منجر به بهبود عملکرد می‌گردد، ویژه می‌کند (عبدالله^۵، ۲۰۱۹). در بخش عمومی، جایی که پاسخگویی و شفافیت ضروری می‌باشد، حسابداری مدیریت استراتژیک به همسویی منابع مالی با اهداف استراتژیک کمک می‌کند. حسابداری مدیریت به خصوص برای سازمان‌های بخش عمومی که به دنبال توسعه استراتژی‌ها و اتخاذ شیوه‌های پایدار هستند، ارزشمند است. بخش عمومی به طور فزاینده‌ای با چالش‌های پیچیده و پویا مواجه می‌شود و ابزارهای حسابداری مدیریت نوین را به یک ضرورت تبدیل می‌کند. مدیریت نوین به گذار از مدیریت سنتی ورودی‌محور به مدل‌های نتیجه‌محور و ارزش‌آفرین از طریق ابزارهایی چون بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی و دیجیتالی‌سازی تأکید دارد (رحیم‌پور و فتاحی^۶، ۱۴۰۵). لویز - والیرس و همکاران^۷ (۲۰۱۵) نشان داده‌اند که تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌تواند با بهبود کارایی عملیاتی، عملکرد بخش عمومی را به طور قابل توجهی

¹ Hameduddin & Fernandez

² Lichtmannegger & Tobias

³ Horngren et al.

⁴ CMA

⁵ Alabdullah

⁶ Rahimpour & Fattahi

⁷ Lopez-Valeiras et al.

ارتقا دهد. این امر به نوبه خود به استفاده مسئولانه و صحیح از بودجه عمومی و ارائه خدمات با کیفیت به شهروندان کمک بسزایی می‌کند.

ابزارهای حسابداری مدیریت، رکنی اساسی در توسعه فرآیندهای مدیریتی هستند؛ به گونه‌ای که تحقق اصلاحات بنیادین سازمانی بدون اتکا به این تخصص عملاً امکان‌پذیر نیست (دیسانایاکه^۱، ۲۰۱۷). وظیفه اصلی این ابزارها تضمین پایداری مالی، مشارکت فعال در تصمیم‌گیری‌های کلان، طراحی سیستم‌های ارزیابی عملکرد و ارائه راهکارهای نظارتی برای تسهیل در تدوین و اجرای استراتژی‌های سازمان است. این تعاملات و وظایف حمایتی، در قالب هماهنگی‌های بین‌بخشی تداوم می‌یابد (لانگ و همکاران^۲، ۲۰۱۷). در محیط‌های سازمانی، حسابداران مدیریت وظیفه تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران را به عنوان ذینفعان اصلی بر عهده دارند (صفرزاده و همکاران^۳، ۱۴۰۰). با تحول در ابزارهای حسابداری مدیریت، این ابزارها به برنامه‌ریزان و مشاورانی برای مدیران بدل شده‌اند که در حل مسائل پیچیده نقش کلیدی ایفا می‌کنند؛ چرا که مدیریت عدم اطمینان‌های سازمانی مستلزم دسترسی به اطلاعات تحلیل‌محور و جدید است (لانگ و همکاران، ۲۰۱۷). نقش حسابداری مدیریت در پیشبرد اصلاحات و توسعه مدیریتی چنان برجسته است که اجرای تحولات راهبردی بدون آن را ناممکن می‌نماید (دیسانایاکه، ۲۰۱۷). این حرفه با تمرکز بر امنیت مالی، برنامه‌ریزی و ارائه سیستم‌های گزارشگری، مدیریت را در مسیر پیاده‌سازی اهداف استراتژیک یاری می‌دهد. حسابداری مدیریت سیستمی سنجش‌مدار برای تجمیع داده‌های مالی و عملیاتی است که رفتارهای انگیزشی و فعالیت‌های مدیریتی را هدایت کرده و از ارزش‌های لازم برای تحقق اهداف استراتژیک پشتیبانی می‌کند.

۲.۳.۲. اندازه‌گیری عملکرد و مدیریت عملکرد

در ادبیات مدیریت دولتی اندازه‌گیری عملکرد اغلب با جنبه‌های عملیاتی مانند تعریف یک هدف اندازه‌گیری، توسعه، فرمول‌بندی معیارهای عملکرد، جمع‌آوری داده‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌ها، تبدیل آن به اطلاعات و ارتباط با ذینفعان داخلی و خارجی مرتبط بود (ون دورن و همکاران^۴، ۲۰۱۵). مدیریت عملکرد اغلب با جنبه‌های دیگری مانند بهبود سطح انگیزه افراد و مشارکت آنها در تغییرات مداوم، مشارکت در تدوین برنامه و ارزیابی عملکرد، مشاوره عملکرد، استفاده از اطلاعات عملکرد در فرآیند تصمیم‌گیری، بهبود ارزیابی اثربخشی برنامه، شناخت و تجلیل از موفقیت‌ها و نشان دادن ارزش به ذینفعان مرتبط است (آته و همکاران^۵، ۲۰۲۰).

اندازه‌گیری عملکرد و مدیریت عملکرد در سازمان‌های دولتی، همانند یک زمینه تجاری، می‌تواند به عنوان دو فرآیند مجزا و مرتبط با هم تعریف شوند که در یک سیستم ادغام شده‌اند. تفاوت بین سیستم‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد در سازمان‌های تجاری و دولتی ممکن است در نحوه تعامل این دو فرآیند باشد. استفاده روزافزون

¹ Dissanayake

² Long et al.

³ Safarzadeh et al.

⁴ Van Dooren et al.

⁵ Ateh et al.

از سیستم‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد در بخش دولتی ناشی از اصلاحات اداری بود (جانسن^۱، ۲۰۱۵). با پیچیده‌تر شدن محیط بخش عمومی و محدود شدن منابع اقتصادی و بودجه‌های مالی، تمرکز بر سنجش و مدیریت عملکرد حیاتی‌تر شده است. بنابراین، سیستم‌های حسابداری مدیریت و اندازه‌گیری عملکرد به ابزارهای ضروری اصلاحات اداری تبدیل شده‌اند، آنها پتانسیل قابل توجهی برای ارتقای مؤلفه‌های حیاتی اصلاحات اداری فعلی، مانند کارایی، شفافیت، پاسخگویی و حاکمیت در سازمان‌های دولتی دارند (تیلور^۲، ۲۰۲۱). استفاده از این سیستم‌ها، فرایندهای پاسخگویی و رفتار مدیران را تقویت می‌کند (گائو^۳، ۲۰۱۵)، باعث توسعه نیروهای مثبت در فرآیند اداری می‌شود (اندروز و ون‌دی‌وال، ۲۰۱۳) و منجر به افزایش بهره‌وری می‌گردد. به این ترتیب، استفاده از اطلاعات عملکرد در فرایندهای تصمیم‌گیری به طور مداوم برای دستیابی به اهداف از پیش تعریف شده، تأثیرات مثبتی بر عملکرد سازمانی خواهد داشت (هال و همکاران، ۲۰۲۲). برخلاف سازمان‌های تجاری، استفاده از اطلاعات عملکرد در سازمان‌های دولتی محدود به بهبود مستقیم عملکرد نیست. این اطلاعات همچنین می‌تواند برای کسب مشروعیت و حمایت، ارتقای یادگیری و مذاکره سازمانی، ارائه پاسخگویی، حمایت از ذینفعان و دسترسی به منابعی مانند پول و حمایت سیاسی مورد استفاده قرار گیرد (ایکرد و همکاران^۴، ۲۰۲۱).

۴.۲. فرهنگ یادگیری سازمانی

فرهنگ سازمانی یکی از زیرساخت‌های کلیدی و مؤلفه‌های محوری در الگوی جامع پاسخگویی مالی و مدیریت بهینه منابع در بخش عمومی می‌باشد (ستوده و همکاران^۵، ۱۴۰۴). فرهنگ یادگیری سازمانی به محیطی اشاره دارد که در آن کارکنان تشویق می‌شوند تا تجربیات خود را به اشتراک بگذارند، از اشتباهات خود بیاموزند و به طور مستمر مهارت‌های جدید را کسب کنند. این فرهنگ به سازمان‌ها کمک می‌کند تا به چالش‌های متغیر پاسخ دهند و بهبود مستمر را ارتقا دهند (گاروین^۶، ۲۰۲۱). یادگیری مفهومی پویا می‌باشد که به تدریج از یادگیری فردی به یادگیری سازمانی تغییر می‌کند. به علت نیاز سازمان‌ها به سازگاری با تغییرهای محیطی مفهوم سازمان یادگیرنده به طور روزافزونی شهرت یافته است. همان‌گونه که یادگیری برای رشد افراد اساسی می‌باشد، برای سازمان نیز دارای اهمیت اساسی است؛ زیرا، یادگیری سازمانی بیشتر از مجموع توان یادگیری افراد می‌باشد. مارکورات یادگیری سازمانی را به صورت فرایندی تعریف نموده است که سازمان از طریق آن یاد می‌گیرد و این یاد گرفتن به معنی هرگونه تغییر در مدل‌های سازمانی می‌باشد که به بهبود یا حفظ عملکرد سازمان منجر می‌گردد. او براساس تعریف قابلیت یادگیری، قابلیت یادگیری سازمانی را به عنوان مجموعه‌ای از مهارت‌ها یا منابع ملموس و غیرملموس تعریف می‌کند که سازمان آنها را برای رسیدن به مزیت‌های جدید مورد استفاده قرار می‌دهد.

¹ Johnsen

² Taylor

³ Gao

⁴ Eckerd et al.

⁵ Sotoudeh et al.

⁶ Garvin

دستیابی به عملکرد سازمانی مطلوب به عوامل متعددی از جمله فرهنگ سازمانی بستگی دارد. هر سازمانی دارای فرهنگ سازمانی متفاوتی است که برای بقای آن حیاتی محسوب می‌شود. زمانی که کارکنان از رفتارهایی پیروی می‌کنند که با فرهنگ سازمانی آنها همسو است، احساس رضایت کرده و حتی برای به حداکثر رساندن عملکرد حاصله، پاداش‌های مستقیم یا غیرمستقیم دریافت می‌کنند (آلاگارا و هرد^۱، ۲۰۲۲). به کارگیری صحیح فرهنگ سازمانی به کارکنان این امکان را می‌دهد که بدون احساس فشار یا اجبار، بهره‌ور و مولد باشند. فرهنگ سازمانی بر اشتراک‌گذاری دانش تأثیر می‌گذارد. فرآیند اشتراک‌گذاری دانش به هنجارهای فرهنگی کارکنان بستگی دارد؛ کارکنانی که فرهنگ سازمانی را به درستی به کار می‌گیرند، موجب تقویت توانمندی‌ها و مهارت‌های مورد استفاده در فعالیت‌های کاری خود می‌شوند. هدف نهایی کارکنان از اشتراک‌گذاری دانش، دستیابی به نتایج مطلوب و باکیفیت است. فرهنگ سازمانی نهادینه شده در کارکنان، آنها را به تبادل دانش جهت بهبود فرآیندهای کاری ترغیب می‌کند. در واقع، کارکنان تحت تأثیر فرهنگ سازمانی قرار می‌گیرند تا با هدف ارتقای عملکرد خود، به اشتراک‌گذاری دانش بپردازند (هاریان^۲، ۲۰۱۹).

مدل پیشنهادی براساس تحلیل فرضیه‌های پژوهش در شکل ۱ ارائه می‌گردد:

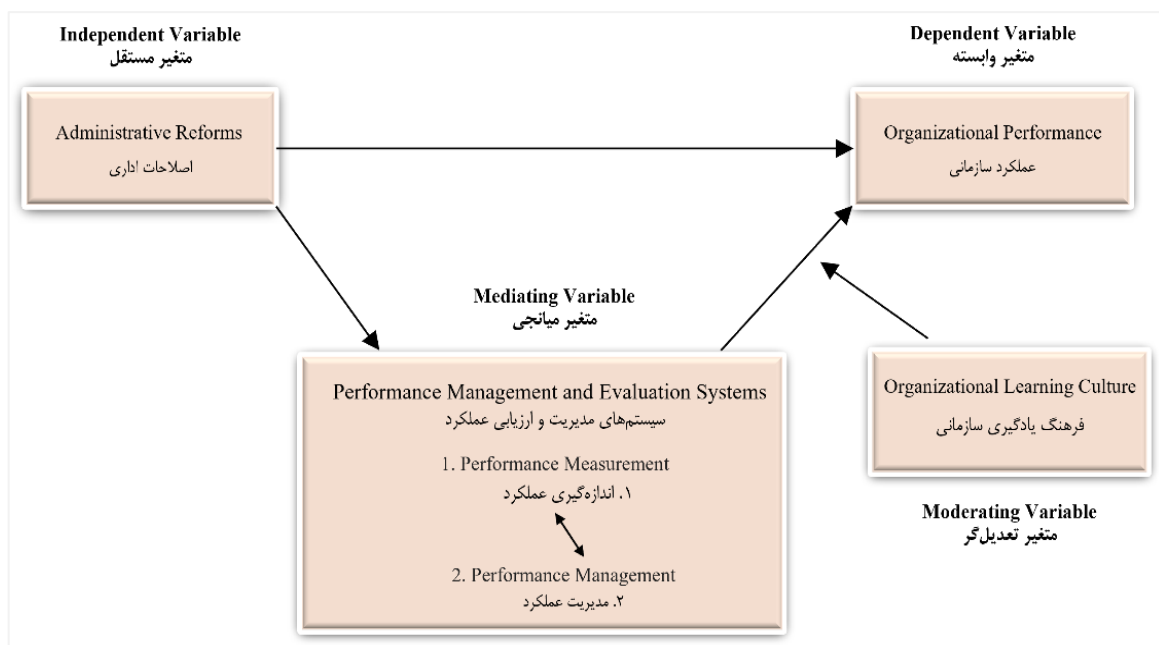


Figure 1. Conceptual model

شکل ۱. مدل مفهومی

¹ Alagaraja & Herd

² Haryanto

بررسی پیشینه پژوهش‌های مرتبط با پژوهش حاضر نشان می‌دهد که پارساپور و شکرخواه^۱ (۱۴۰۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر سیستم‌های ارزیابی عملکرد بر عملکرد سازمانی با توجه به نقش میانجی پاسخگویی عمومی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که سیستم‌های ارزیابی عملکرد رابطه مثبت و معناداری با عملکرد سازمان و پاسخگویی عمومی دارد و پاسخگویی عمومی رابطه مثبت و معناداری با عملکرد سازمان دارد. همچنین پاسخگویی عمومی به طور کامل رابطه بین سیستم‌های ارزیابی عملکرد و عملکرد سازمانی را میانجی می‌کند.

اسفندیاری و مهدوی (۱۴۰۲) پژوهشی اسنادی-پیمایشی درباره نقش اصلاحات اداری در بهبود عملکرد سازمان‌های دولتی انجام دادند. جامعه پژوهش شامل کارکنان سازمان‌های بخش عمومی بود. نتایج نشان داد اصلاحات اداری تنها در شرایطی اثرگذار است که سیستم مدیریت عملکرد فعال، شفاف و مبتنی بر داده وجود داشته باشد. نقطه قوت پژوهش، توجه به نقش واسطه نظام ارزیابی عملکرد بود. محدودیت اصلی، عدم بررسی شهرداری‌ها به صورت اختصاصی است. پژوهش حاضر این رابطه را در شهرداری‌های استان تهران بررسی و آزمون می‌کند.

شترانجی^۲ (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر جهت‌گیری استراتژیک بر عملکرد سازمانی و فرهنگ یادگیری در بین کارکنان شهرداری‌های استان گیلان پرداخت. نتایج بدست آمده نشان‌دهنده تأیید فرضیه‌های پژوهش بوده و بیان می‌کنند که جهت‌گیری استراتژیک بر عملکرد سازمانی و فرهنگ یادگیری در بین کارکنان شهرداری‌های استان گیلان تأثیر معناداری دارد.

معصومیان و همکاران^۳ (۱۴۰۰)، در مقاله‌ای به بررسی کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان بیانگر آن است که وظایف و کارکردهای حسابداری مدیریت در سازمان‌های عمومی را می‌توان در هشت محور اصلی شامل: برنامه‌ریزی راهبردی، فرآیند بودجه‌ریزی، سیستم‌های بهایابی، گزارشگری جامع (مالی و غیرمالی)، مکانیزم‌های نظارت و کنترل، سنجش عملکرد و مدیریت سرمایه‌های انسانی دسته‌بندی نمود. استقرار این سیستم‌ها در نهادهای دولتی علاوه بر ارتقای شفافیت، به سازمان‌ها در ارزیابی دقیق عملکرد و تحقق مفهوم "ارزش در برابر پول" یاری می‌رساند. با وجود این مزایا، جایگاه حرفه‌ای و سازمانی حسابداری مدیریت در بدنه دولت هنوز به درستی تبیین نشده است. در مجموع می‌توان استنتاج کرد که توسعه زیرساخت‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی، زمینه‌ساز بهبود نظارت، شفافیت افزون‌تر و خلق ارزش خواهد بود و تشریح این کارکردها، ضرورت به‌کارگیری و گسترش این سامانه‌ها را در محیط‌های دولتی دوچندان می‌کند.

فریرا و همکاران^۴ (۲۰۲۵) در پژوهشی به بررسی اهمیت عوامل انسانی در نوآوری و عملکرد سازمانی در کشور پرتغال پرداختند. یافته‌ها نشان‌دهنده همبستگی مثبت بین تعادل کار و زندگی، قابلیت یادگیری سازمانی، عملکرد نوآوری و عملکرد سازمانی است. علاوه بر این، قابلیت یادگیری سازمانی به عنوان یک عامل تعیین‌کننده مهم هم در عملکرد نوآوری و هم در عملکرد سازمانی شناسایی شد. این نتایج بر ضرورت اجرای شیوه‌هایی توسط سازمان‌ها

¹ Parsapour & Shokrkha

² Shatranji

³ Masoumian et al.

⁴ Ferreira et al.

تأکید می‌کند که تعادل کار و زندگی را افزایش داده و محیط یادگیری را برای بهینه‌سازی نوآوری و نتایج سازمانی ارتقا می‌دهد.

کاستلو و گومز^۱ (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی نقش سیستم‌های سنجش و مدیریت عملکرد در تغییر سازمان‌های دولتی: یک مطالعه اکتشافی به بررسی نقش سیستم‌های سنجش و مدیریت عملکرد در تغییر سازمان‌های دولتی پرتغال پرداختند. نتایج نشان داد که سیستم‌های مدیریت و ارزیابی عملکرد زمانی مؤثر واقع می‌شود که از رویکرد نظارتی به رویکرد یادگیری سازمانی تغییر یابد. همچنین ارتباط مثبت و معناداری بین سطح بلوغ سیستم‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد و میزان موفقیت اصلاحات اداری مشاهده شد.

هوگلوند و همکاران^۲ (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای به بررسی حسابداری ارزش عمومی و به‌کارگیری سنجش‌های عملکردی به عنوان ابزار حسابداری مدیریت در سوئد پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که معیارهای عملکرد به ابزاری برای اندازه‌گیری و مدیریت عملکرد تبدیل می‌شوند، که منجر به ارتقای خروجی بالاتر از نتیجه می‌شود. در بحث حسابداری ارزش عمومی یک نقص مفهومی وجود دارد، زیرا تلاش مورد نیاز برای دستیابی به اطلاعات مبتنی بر نتیجه ممکن است از توانایی یک سازمان برای ارائه آن فراتر رود.

هال و همکاران (۲۰۲۲) مطالعات تجربی در ایالات متحده انجام دادند تا تأثیر نظام مدیریت عملکرد بر سیاست‌های توسعه اقتصادی محلی را بررسی کنند. نتایج این مطالعه نشان داد که شفافیت در گزارش‌دهی و مشارکت ذینفعان در تحلیل داده‌های عملکرد، میانجی‌گری مثبتی میان اصلاحات ساختاری و نتایج عملکردی ایجاد می‌کند. نقطه قوت پژوهش، استفاده از داده‌های واقعی و بلندمدت بود. این یافته‌ها به طور غیرمستقیم فرضیه «اثر مثبت اصلاحات اداری بر عملکرد سازمانی از طریق سیستم‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد» را در پژوهش حاضر تأیید می‌کند.

رابوکا^۳ (۲۰۲۱) در مطالعه خود، به بررسی سنجش عملکرد در سازمان‌های عمومی محلی رومانی – تحلیل اکتشافی سیستم‌های سنجش عملکرد پرداخته است. نتایج، سطح پایین استفاده از سیستم‌های سنجش عملکرد در این موسسات را نشان داد، که نشان‌دهنده علاقه محدود ذینفعان کلیدی است. نتیجه‌گیری مقاله استدلال می‌کند که سیستم‌های سنجش عملکرد هنوز به عنوان یک ابزار حسابداری مدیریتی مفید در سازمان‌های دولتی محلی رومانی در نظر گرفته نمی‌شوند، اگرچه سنجش عملکرد فرصتی عالی برای تخصیص منابع، بودجه‌بندی یا ایجاد انگیزه در کارکنان است. دولت این مزایا را در نظر نمی‌گیرد و بدون در نظر گرفتن اثربخشی آن، به ارائه خدمات ادامه می‌دهد. دلایل این جنبه‌ها، سهم عملی پژوهش و چشم‌اندازهای آینده نیز مورد بحث قرار گرفته است.

لی^۴ (۲۰۲۱) به انجام پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر اعتبار ارزیابی عملکرد در سازمان‌های غیرانتفاعی ایالات متحده پرداخته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مشارکت ذینفعان، فرهنگ توسعه، سطح پذیرش سنجش

¹ Castelo & Gomes

² Höglund et al.

³ Raboca

⁴ Lee

عملکرد، حرفه‌ای‌گری و ثبات مالی به طور قابل توجهی بر اعتبار سنجش تأثیر می‌گذارند. رهبران سازمان‌های غیرانتفاعی با درک کاتالیزورهای اعتبار سنجش، می‌توانند اثربخشی سنجش عملکرد را ارتقا دهند. دونادلی و همکاران^۱ (۲۰۲۰) به پژوهشی با عنوان "پسا-مدیریت عمومی جدید با زور یا دستور؟ مقایسه مسیرهای اصلاحات اداری در پرتغال و مکزیک"، به بررسی تکامل اصلاحات مدیریتی این دو کشور و میزان همگرایی (یا عدم همگرایی) پیرامون اصول مشابه، مانند اصولی که اغلب به عنوان «مدیریت عمومی پسا-نوین» پرداختند. مقاله آنها با استفاده از تحلیل متنی کمی اسناد رسمی و تحلیل تغییرات نهادی خودگزارش شده انجام شده است، نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد، علیرغم اختلافات سیاسی شدید احزاب حاکم، مکزیک و پرتغال در طول دهه ۲۰۰۰ به همگرایی رسیدند، کنترل‌ها را از مرکز بهبود بخشیدند و اتخاذ ابزارهای شفافیت و مشارکت را در اولویت قرار دادند. مقایسه مسیر اصلاحات اداری این کشورها بین سال‌های ۱۹۹۵ تا ۲۰۱۶ به بحث‌های بین‌المللی در مورد همگرایی سیاست‌ها و اصلاحات پس از مدیریت نوین کمک می‌کند.

۳. روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی است و به منظور ارائه مدل و راهکارهای عملی برای بهبود نظام حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران انجام می‌شود. از نظر ماهیت و شیوه اجرا، این پژوهش توصیفی-پیمایشی در مقطعی زمانی مشخص در نیمه دوم سال ۱۴۰۴ با رویکرد کمی است و با استفاده از پرسشنامه استاندارد انجام شده است. از منظر منطقی، روش استقرایی-استنباطی است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران و کارشناسان ارشد و کارشناسان مالی، مدیران و کارشناسان برنامه‌ریزی و توسعه و مدیران و کارشناسان منابع انسانی شهرداری‌های استان تهران در سال ۱۴۰۴ هستند که به طور مستقیم با نظام‌های ارزیابی عملکرد، مدیریت منابع انسانی و فرآیندهای اصلاحات اداری در ارتباط هستند. روش نمونه‌گیری غیر تصادفی هدفمند می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه، از فرمول کوکران برای جوامع نامعلوم استفاده شده است. با در نظر گرفتن سطح اطمینان ۹۵٪، حداکثر واریانس ۰/۵ و خطای مجاز ۰/۰۵ و استفاده از فرمول تعیین حجم نمونه لازم در جوامع نامعلوم ۳۸۴ نفر حجم نمونه تخمین زده شده است. داده‌های کمی از طریق پرسشنامه استاندارد که به صورت مستقیم و حضوری در شهرداری‌های استان تهران توزیع و جمع‌آوری شده است. سؤال‌ها بر اساس مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت (از "کاملاً مخالفم=۱" تا "کاملاً موافقم=۵") تنظیم شده‌اند و مجموع سؤال‌های طراحی شده برای پرسشنامه ۵ سؤال جمعیت شناختی و ۴۲ سؤال مربوط به متغیرهای پژوهش می‌باشد. منابع سؤال‌های پرسشنامه عبارتند از: اصلاحات اداری (کاستلو و گومز، ۲۰۲۳)، سیستم‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی عملکرد (کاستلو و گومز، ۲۰۲۳)، فرهنگ یادگیری سازمانی (هالت و همکاران، ۲۰۰۳) و عملکرد سازمانی (نیلی و همکاران، ۲۰۰۲ و کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶).

¹ Donadelli et al.

² Hult et al.

³ Neely et al.

⁴ Kaplan & Norton

۴. یافته‌های پژوهش و تحلیل داده‌ها

بررسی اطلاعات پرسشنامه‌های گردآوری شده برای متغیرهای جمعیت شناختی در جدول (۱) نشان داده شده است.

Table 1. Demographic characteristics of the respondents

جدول ۱. متغیرهای جمعیت‌های شناختی پژوهش

Cumulative Percentage درصد فراوانی تجمعی	Valid Percentage درصد واقعی	Frequency Percentage درصد فراوانی	Frequency فراوانی	Category میزان	Variable متغیر
79.4	79.4	79.4	305	Male مرد	Gender جنسیت
100	20.6	20.6	79	Female زن	
	100	100	384	Total مجموع	
9.9	9.9	9.9	38	Under 30 کمتر از ۳۰	Age سن
69.5	59.6	59.6	229	30 to 40 ۳۰ تا ۴۰	
96.9	27.3	27.3	105	40 to 50 ۴۰ تا ۵۰	
100	3.1	3.1	12	Over 50 بیشتر از ۵۰	
	100	100	384	Total مجموع	
18.2	18.2	18.2	70	Less than 5 Years کمتر از ۵ سال	Length of Service سابقه خدمت
39.6	21.4	21.4	82	5 to 10 Years ۵ تا ۱۰ سال	
86.5	46.9	46.9	180	10 to 15 Years ۱۰ تا ۱۵ سال	

Cumulative Percentage درصد فراوانی تجمعی	Valid Percentage درصد واقعی	Frequency Percentage درصد فراوانی	Frequency فراوانی	Category میزان	Variable متغیر
90.4	3.9	3.9	15	15 to 20 Years ۱۵ تا ۲۰ سال	
100	9.6	9.6	37	More than 20 Years بیشتر از ۲۰ سال	
	100	100	384	Total مجموع	
44.8	44.8	44.8	172	Bachelor's Degree کارشناسی	Educational Attainment تحصیلات
87.5	42.7	42.7	164	Master's Degree کارشناسی ارشد	
100	12.5	12.5	48	Ph.D دکتری	
	100	100	384	Total مجموع	
39.1	39.1	39.1	150	Accounting حسابداری	Field of Study رشته تحصیلی
62.2	23.2	23.2	89	Financial Management مدیریت مالی	
80.5	18.2	18.2	70	Public Administration مدیریت دولتی	
95.3	14.8	14.8	57	Economics اقتصاد	
100	4.7	4.7	18	Other Fields of Study سایر رشته‌ها	

Cumulative Percentage درصد فراوانی تجمعی	Valid Percentage درصد واقعی	Frequency Percentage درصد فراوانی	Frequency فراوانی	Category میزان	Variable متغیر
	100	100	384	Total مجموع	
2.3	2.3	2.3	9	Deputy Head / Director of Finance معاونت / مدیریت مالی	Organizational Position پست سازمانی
6.2	3.9	3.9	15	Deputy Head / Director of Administration معاونت / مدیریت اداری	
15.9	9.6	9.6	37	Deputy Head / Director of Planning and Budgeting معاونت / مدیریت برنامه و بودجه	
30.7	14.8	14.8	57	Senior Specialist / Specialist in Finance and Accounting کارشناس ارشد / کارشناس مالی و حسابداری	
65.1	34.4	34.4	132	Senior Specialist / Specialist in Administration and Human Resources کارشناس ارشد / کارشناس اداری و منابع انسانی	

Cumulative Percentage درصد فراوانی تجمعی	Valid Percentage درصد واقعی	Frequency Percentage درصد فراوانی	Frequency فراوانی	Category میزان	Variable متغیر
87.8	22.7	22.7	87	Senior Specialist / Specialist in Planning and Budgeting کارشناس ارشد / کارشناس برنامه و بودجه	
100	12.2	12.2	47	Other سایر	
	100	100	384	Total مجموع	

اطلاعات جدول ۱ بیانگر آن است که اکثر پاسخ‌دهندگان جامعه آماری پژوهش مرد بوده‌اند. همچنین بیشتر پاسخ‌دهندگان بین ۳۰ تا ۴۰ سال سن داشته‌اند. علاوه بر این، اکثر پاسخ‌دهندگان دارای ۱۰ تا ۱۵ سال سابقه خدمت، سطح تحصیلات کارشناسی، رشته تحصیلی حسابداری و با پست سازمانی کارشناس ارشد/ کارشناس اداری و منابع انسانی بوده‌اند. با توجه به اطلاعات جمعیت شناختی این پژوهش، داده‌های گردآوری شده از قابلیت اتکای مناسبی برخوردار هستند.

Table 2. Cronbach's alpha and composite reliability coefficients

جدول ۲. ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

Reliability Status نتیجه پایایی	Composite Reliability پایایی ترکیبی	Reliability Status نتیجه پایایی	Cronbach's Alpha آلفای کرونباخ	Variables متغیرها
Confirmed تأیید	0.993	Excellent / Confirmed عالی/تأیید	0.963	Administrative Reforms اصلاحات اداری
Confirmed تأیید	0.954	Good / Confirmed خوب/تأیید	0.861	Performance Measurement اندازه‌گیری عملکرد

Reliability Status نتیجه پایایی	Composite Reliability پایایی ترکیبی	Reliability Status نتیجه پایایی	Cronbach's Alpha آلفای کرونباخ	Variables متغیرها
Confirmed تأیید	0.974	Excellent / Confirmed عالی/تأیید	0.903	Performance Management مدیریت عملکرد
Confirmed تأیید	0.925	Good / Confirmed خوب/تأیید	0.878	Organizational Learning Culture فرهنگ یادگیری سازمانی
Confirmed تأیید	0.936	Excellent / Confirmed عالی/تأیید	0.906	Organizational Performance عملکرد سازمانی

با توجه به جدول ۲، متغیرهای اصلاحات اداری با آلفای ۰/۹۶۳، مدیریت عملکرد با آلفای ۰/۹۰۳ و ابزارهای عملکرد سازمانی با آلفای ۰/۹۰۶ دارای پایایی در سطح عالی می‌باشند که نشان‌دهنده همبستگی بسیار قوی بین سؤال‌های پرسشنامه است. اندازه‌گیری عملکرد با آلفای ۰/۸۶۱ و فرهنگ یادگیری سازمانی با آلفای ۰/۸۷۸ نشان‌دهنده پایایی خوب هستند و همبستگی قوی بین سؤال‌های پرسشنامه را نشان می‌دهند. بنابراین نتایج آلفای کرونباخ، قابلیت اعتماد سؤال‌های پرسشنامه را تأیید می‌کند.

پایایی ترکیبی برای متغیرهای اصلاحات اداری مقدار CR برابر با ۰/۹۹۳ به دست آمده که نشان‌دهنده پایایی عالی و قابلیت اعتماد این متغیر است. همچنین اندازه‌گیری عملکرد با CR برابر ۰/۹۵۴، مدیریت عملکرد با CR برابر ۰/۹۷۴، یادگیری سازمانی با CR برابر ۰/۹۲۵ و عملکرد سازمانی با CR برابر ۰/۹۳۶ نیز همگی سطح عالی پایایی و اعتبار و دقت این متغیرها را نشان می‌دهند.

Table 3. Descriptive statistics of research variables

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

Variables متغیرها	Symbol نماد	N تعداد	Mean میانگین	Minimum حداقل	Maximum حداکثر	Standard Deviation انحراف معیار	Skewness چولگی
-1.099	0.580	5	2	4.42	384	ADR	Administrative Reforms اصلاحات اداری
-1.168	0.474	5	3	4.45	384	PM	Performance Measurement اندازه‌گیری عملکرد

Variables متغیرها	Symbol نماد	N تعداد	Mean میانگین	Minimum حداقل	Maximum حداکثر	Standard Deviation انحراف معیار	Skewness چولگی
-1.404	0.508	5	3	4.50	384	PMM	Performance Management مدیریت عملکرد
-1.461	0.510	5	3	4.51	384	OLC	Organizational Learning Culture فرهنگ یادگیری سازمانی
-0.940	0.508	5	3	4.46	384	OP	Organizational Performance عملکرد سازمانی

جدول ۳ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح زیر تحلیل می‌شود:

در متغیر مستقل اصلاحات اداری شاخص‌های مرکزی شامل: حداقل داده‌ها گزینه ۲ (مخالفم)، حداکثر داده‌ها گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین مقدار (۴/۴۲) که نزدیک گزینه ۴ (موافقم) می‌باشد. شاخص پراکندگی شامل انحراف معیار مقدار (۰/۵۸۰) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین را نشان می‌دهد. همچنین شاخص توزیع‌کننده شامل چولگی مقدار (۱/۰۹۹-) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین (چوله به چپ) را نشان می‌دهد که بیانگر این است که داده‌ها در سمت راست از میانگین توزیع بیشتری دارند.

در متغیر میانجی‌گر اندازه‌گیری عملکرد شاخص‌های مرکزی شامل: حداقل داده‌ها گزینه ۳ (نظری ندارم)، حداکثر داده‌ها گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین مقدار (۴/۴۵) که نزدیک گزینه ۴ (موافقم) می‌باشد. شاخص پراکندگی شامل انحراف معیار مقدار (۰/۴۷۴) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین را نشان می‌دهد. همچنین شاخص توزیع‌کننده شامل چولگی مقدار (۱/۱۶۸-) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین (چوله به چپ) را نشان می‌دهد که بیانگر این است که داده‌ها در سمت راست از میانگین توزیع بیشتری دارند.

در متغیر میانجی‌گر مدیریت عملکرد شاخص‌های مرکزی شامل: حداقل داده‌ها گزینه ۳ (نظری ندارم)، حداکثر داده‌ها گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین مقدار (۴/۵۰) که نزدیک گزینه ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد. شاخص پراکندگی شامل انحراف معیار مقدار (۰/۵۰۸) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین را نشان می‌دهد. همچنین شاخص توزیع‌کننده شامل چولگی مقدار (۱/۴۰۴-) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین (چوله به چپ) را نشان می‌دهد که بیانگر این است که داده‌ها در سمت راست از میانگین توزیع بیشتری دارند.

در متغیر تعدیل‌گر فرهنگ یادگیری سازمانی شاخص‌های مرکزی شامل: حداقل داده‌ها گزینه ۳ (نظری ندارم)، حداکثر داده‌ها گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین مقدار (۴/۵۱) که نزدیک گزینه ۵ (کاملاً موافقم) می‌باشد. شاخص پراکندگی شامل انحراف معیار مقدار (۰/۵۱۰) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین را نشان می‌دهد. همچنین شاخص

توزیع‌کننده شامل چولگی مقدار (۱/۴۶۱-) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین (چوله به چپ) را نشان می‌دهد که بیانگر این است که داده‌ها در سمت راست از میانگین توزیع بیشتری دارند.

در متغیر وابسته عملکرد سازمانی شاخص‌های مرکزی شامل: حداقل داده‌ها گزینه ۳ (نظری ندارم)، حداکثر داده‌ها گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین مقدار (۴/۴۶) که نزدیک گزینه ۴ (موافقم) می‌باشد. شاخص پراکندگی شامل انحراف معیار مقدار (۰/۵۰۸) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین را نشان می‌دهد. همچنین شاخص توزیع‌کننده شامل: چولگی مقدار (۰/۹۴۰-) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین (چوله به چپ) را نشان می‌دهد که بیانگر این است که داده‌ها در سمت راست از میانگین توزیع بیشتری دارند.

Table 4. Kolmogorov-Smirnov normality test

جدول ۴. آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف

Result نتیجه	H ₀ Decision تأیید/رد فرض صفر	Significance Level (α) سطح خطا	p-Value آماره سطح معناداری	Normality Statistic شاخص نرمالیت	Variables متغیرها
Non-normal نرمال نیست	Rejected رد	0.05	0.000	0.252	Administrative Reforms اصلاحات اداری
Non-normal نرمال نیست	Rejected رد	0.05	0.000	0.196	Performance Measurement اندازه‌گیری عملکرد
Non-normal نرمال نیست	Rejected رد	0.05	0.000	0.230	Performance Management مدیریت عملکرد
Non-normal نرمال نیست	Rejected رد	0.05	0.000	0.256	Organizational Learning Culture فرهنگ یادگیری سازمانی
Non-normal نرمال نیست	Rejected رد	0.05	0.000	0.215	Organizational Performance عملکرد سازمانی

در جدول ۴ مقادیر سطح معنی‌داری داده‌های متغیرهای پژوهش حاضر در آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف کمتر از سطح خطا است (۰/۰۰۵ > ۰/۰۰۰) به همین علت، با سطح اطمینان ۰/۹۵، فرض صفر که نرمال بودن توزیع داده‌ها را بیان می‌کند، برای تمام متغیرها رد می‌شود. اما با توجه به اینکه انجام معادلات ساختاری به نرمال بودن توزیع بستگی ندارد، آزمون فرضیه‌ها به وسیله معادلات ساختاری انجام می‌پذیرد.

Table 5. Factor loadings of the questionnaire items

جدول ۵. بارهای عاملی سؤال‌ها

Results نتایج	Factor Loadings بار عاملی	Items سؤال‌ها	Results نتایج	Factor Loadings بار عاملی	Items سؤال‌ها	Results نتایج	Factor Loadings بار عاملی	Items سؤال‌ها
Confirmed تأیید	0.839	OLC 3	Confirmed تأیید	0.848	PM 4	Confirmed تأیید	0.983	ADR1
Confirmed تأیید	0.918	OLC 4	Confirmed تأیید	0.847	PM 5	Confirmed تأیید	0.991	ADR 2
Confirmed تأیید	0.927	OLC 5	Confirmed تأیید	0.933	PM 6	Confirmed تأیید	0.995	ADR 3
Confirmed تأیید	0.963	OLC 6	Confirmed تأیید	0.911	PM7	Confirmed تأیید	0.953	ADR 4
Confirmed تأیید	0.990	OP 1	Confirmed تأیید	0.947	PM 8	Confirmed تأیید	0.904	ADR 5
Confirmed تأیید	0.993	OP 2	Confirmed تأیید	0.924	PMM 1	Confirmed تأیید	0.945	ADR 6
Confirmed تأیید	0.914	OP 3	Confirmed تأیید	0.965	PMM 2	Confirmed تأیید	0.961	ADR 7
Confirmed تأیید	0.925	OP 4	Confirmed تأیید	0.962	PMM 3	Confirmed تأیید	0.970	ADR 8
Confirmed تأیید	0.951	OP 5	Confirmed تأیید	0.975	PMM 4	Confirmed تأیید	0.973	ADR 9
Confirmed تأیید	0.957	OP 6	Confirmed تأیید	0.978	PMM 5	Confirmed تأیید	0.941	ADR 10
Confirmed تأیید	0.975	OP 7	Confirmed تأیید	0.931	PMM 6	Confirmed تأیید	0.950	ADR 11
Confirmed تأیید	0.928	OP 8	Confirmed تأیید	0.960	PMM 7	Confirmed تأیید	0.848	ADR 12
			Confirmed تأیید	0.838	PMM 8	Confirmed تأیید	0.923	PM 1
			Confirmed تأیید	0.928	OLC 1	Confirmed تأیید	0.917	PM 2
			Confirmed تأیید	0.988	OLC 2	Confirmed تأیید	0.834	PM 3

جدول ۵ بارهای عاملی مربوط به تمام سؤال‌ها بزرگ‌تر از ۰/۴ را نشان می‌دهد بنابراین بار عاملی تمامی سؤال‌های قابل پذیرش است و این امر بیانگر این موضوع می‌باشد که سؤال‌ها تناسب لازم را با متغیرهای پژوهش دارا هستند.

Table 6. Convergent validity (AVE)
جدول ۶. روایی همگرا (AVE)

Result نتیجه	Average Variance Extracted (AVE) میانگین واریانس استخراج شده	Variables متغیرها
Confirmed تأیید	0.883	Administrative Reforms اصلاحات اداری
Confirmed تأیید	0.804	Performance Measurement اندازه‌گیری عملکرد
Confirmed تأیید	0.830	Performance Management مدیریت عملکرد
Confirmed تأیید	0.980	Organizational Learning Culture فرهنگ یادگیری سازمانی
Confirmed تأیید	0.873	Organizational Performance عملکرد سازمانی

جدول ۶ میانگین واریانس استخراجی معیار روایی همگرا را نشان می‌دهد. مقدار میانگین واریانس استخراجی (AVE) بیشتر از ۰/۵ اعتبار شاخص‌ها را تأیید می‌کند. مقدار میانگین واریانس استخراجی تمام متغیرها بزرگتر از ۰/۵ هستند؛ بنابراین نتایج نشان می‌دهد که سؤال‌ها نمایانگر متغیر پنهان (متغیرهای پژوهش) هستند.

Table 7. Model fit
جدول ۷. تناسب مدل

	Indices شاخص‌ها	Index Value مقدار شاخص
SRMR	Standardized Root Mean Square Residual میانگین مربع خطای استاندارد	0.058
d_ULS	Squared Euclidean Distance فاصله ماتریس کوواریانس	0.507
d_G	Geodesic Distance فاصله کوواریانس	3.421

Index Value مقدار شاخص	Indices شاخص‌ها	
2317.826	Chi-square خی‌دو	Chi-square
0.683	Normed Fit Index شاخص برازش نرمال شده	NFI

جدول ۷ تناسب مدل ساختاری با مقدار شاخص SRMR (۰/۰۵۸) > (۰/۰۸) و مقدار شاخص NFI (۰/۶۸۳) به ۱ تأیید می‌گردد.

Table 8. Coefficient of determination of the inner model

جدول ۸. ضریب تعیین مدل درونی

Predictive Power قدرت پیش‌بینی	R ² ضریب تعیین	Endogenous Variable متغیر درون‌زا
Strong قوی	0.89	Organizational Performance عملکرد سازمانی

جدول ۸ ضرایب تعیین مدل درونی مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. ضریب تعیین مدل درونی معیاری است که نشان‌دهنده تأثیر یک متغیر برون‌زا (مستقل) بر یک متغیر درون‌زا (وابسته) است. ضریب تعیین مدل درونی سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را برای حالت ضعیف، متوسط و قوی بیان می‌کند. در این پژوهش، متغیر وابسته عملکرد سازمانی با مقدار ۰/۸۹ توسط متغیر مستقل اصلاحات اداری پیش‌بینی می‌شود. نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول ۹ نشان داده شده است.

Table 9. Significance statistics and hypothesis testing results

جدول ۹. ضرایب معناداری و نتایج فرضیه‌های پژوهش

Result / Relationship نتیجه / رابطه	Path Coefficient ضریب مسیر	Significance Statistic ضریب معناداری	Hypotheses فرضیه‌ها
Direct paths مسیرهای مستقیم			
Supported / Positive تأیید / مثبت	0.000	9.019	Administrative Reforms → Organizational Performance اصلاحات اداری ← عملکرد سازمانی

Result / Relationship نتیجه / رابطه	Path Coefficient ضریب مسیر	Significance Statistic ضریب معناداری	Hypotheses فرضیه‌ها
Supported / Positive تأیید / مثبت	0.007	4.730	Administrative Reforms → Performance Measurement اصلاحات اداری ← اندازه‌گیری عملکرد
Supported / Positive تأیید / مثبت	0.033	5.133	Performance Management → Organizational Performance مدیریت عملکرد ← عملکرد سازمانی
Supported / Positive تأیید / مثبت	0.047	2.860	Performance Measurement ↔ Performance Management اندازه‌گیری عملکرد ↔ مدیریت عملکرد
Indirect paths مسیرهای غیرمستقیم			
Supported / Positive تأیید / مثبت	0.014	2.453	Administrative Reforms → Performance Management and Evaluation Systems (Performance Measurement + Performance Management) → Organizational Performance اصلاحات اداری ← سیستم‌های مدیریت و ارزیابی عملکرد (اندازه‌گیری عملکرد + مدیریت عملکرد) ← عملکرد سازمانی
Supported / Positive تأیید / مثبت	0.001	2.399	Performance Management → Organizational Learning Culture → Organizational Performance مدیریت عملکرد ← فرهنگ یادگیری سازمانی ← عملکرد سازمانی

فرضیه فرعی اول (H1): اجرای اصلاحات اداری با ایجاد تغییرهای ساختاری و فرآیندی، تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود عملکرد سازمانی شهرداری‌های استان تهران دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره t که قدرت این تأثیر را اندازه‌گیری می‌کند، بزرگ‌تر از مقدار بحرانی است ($9/019 < 1/96$)، و مقدار p نیز کمتر از سطح خطاست ($0/000 > 0/05$)؛ بنابراین معناداری فرضیه اول تأیید و تأثیر آن مثبت است.

فرضیه فرعی دوم (H2): اصلاحات اداری، تأثیر مثبت و معناداری بر تقویت و استقرار سیستم اندازه‌گیری عملکرد در شهرداری‌های استان تهران دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره t که قدرت این تأثیر را اندازه‌گیری می‌کند، بزرگ‌تر از مقدار بحرانی است ($4/730 < 1/96$)، و مقدار p نیز کمتر از سطح خطاست ($0/007 > 0/05$)؛ بنابراین معناداری فرضیه دوم تأیید و تأثیر آن مثبت است.

فرضیه فرعی سوم (H3): به‌کارگیری نظام‌های مدیریت و ارزیابی عملکرد و بهره‌گیری از اطلاعات عملکردی در تصمیم‌سازی، تأثیر مثبت و معناداری بر ارتقای شاخص‌های عملکردی شهرداری‌های استان تهران دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره t که قدرت این تأثیر را اندازه‌گیری می‌کند، بزرگ‌تر از مقدار بحرانی است ($5/133 < 1/96$)، و مقدار p نیز کمتر از سطح خطاست ($0/033 > 0/05$)؛ بنابراین معناداری فرضیه سوم تأیید و تأثیر آن مثبت است. فرضیه فرعی چهارم (H4): هماهنگی و تعامل میان مؤلفه‌های اندازه‌گیری عملکرد و مدیریت عملکرد، تأثیر مثبت و معناداری بر افزایش اثربخشی نظام مدیریت عملکرد در شهرداری‌های استان تهران دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره t که قدرت این تأثیر را اندازه‌گیری می‌کند، بزرگ‌تر از مقدار بحرانی است ($2/860 < 1/96$)، و مقدار p نیز کمتر از سطح خطاست ($0/047 > 0/05$)؛ بنابراین معناداری فرضیه چهارم تأیید و تأثیر آن مثبت است.

فرضیه فرعی پنجم (H5): نظام مدیریت و ارزیابی عملکرد به‌عنوان سازوکار میانجی، تأثیر مثبت و معناداری در انتقال اثر اصلاحات اداری بر نتایج عملکردی شهرداری‌های استان تهران دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره t که قدرت این تأثیر را اندازه‌گیری می‌کند، بزرگ‌تر از مقدار بحرانی است ($2/453 < 1/96$)، و مقدار p نیز کمتر از سطح خطاست ($0/014 > 0/05$)؛ بنابراین معناداری فرضیه پنجم تأیید و تأثیر آن مثبت است.

فرضیه فرعی ششم (H6): فرهنگ یادگیری سازمانی، تأثیر مثبت و معناداری بر تقویت و تعدیل روابط میان مدیریت عملکرد و عملکرد سازمانی در شهرداری‌های استان تهران دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره t که قدرت این تأثیر را اندازه‌گیری می‌کند، بزرگ‌تر از مقدار بحرانی است ($2/399 < 1/96$)، و مقدار p نیز کمتر از سطح خطاست ($0/001 > 0/05$)؛ بنابراین معناداری فرضیه ششم تأیید و تأثیر آن مثبت است.

۵. نتیجه‌گیری

اولویت اولیه اصلاحات اداری حسابداری عمومی نوین عبارت است از پیاده‌سازی سیستم‌های مدیریت و ارزیابی عملکرد که به ابزاری برای کارآمدی و مؤثر بودن منابع عمومی تبدیل شده است. انتظار می‌رود که این سیستم نقش تعیین‌کننده در عملکرد سازمانی به ویژه در اجرای اصلاحات اداری ایفا کند. جدیدترین اصلاحات اداری نه تنها با هدف باز کردن سازمان‌های دولتی به روی شهروندان، بلکه با هدف تشویق سایر سازمان‌ها به انجام اقدامات مشابه، یعنی در زمینه همکاری، شفافیت و در دسترس بودن اطلاعات، انجام می‌شود. بنابراین، آنها به سیستم‌های اندازه‌گیری و مدیریت عملکرد نیاز دارند که به آنها اجازه می‌دهد به ذینفعان خود نزدیک‌تر باشند و به طور پویا تغییر

سازمانی مؤثر را ترویج دهند. سیستم‌های اندازه‌گیری و مدیریت عملکرد می‌توانند ابزاری میانجی در اجرای مؤثر اصلاحات اداری باشد. این امر به مدیران و کارمندان سازمان‌های دولتی کمک می‌کند تا درک کنند که چگونه فرآیندهای اندازه‌گیری عملکرد را بهبود بخشند و رفتارهای ناکارآمدی را که باعث اثرات ناخواسته بر عملکرد سازمانی می‌شوند، کاهش دهند. سیستم‌های اندازه‌گیری و مدیریت عملکرد در مسیر پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی استفاده می‌شود.

نتایج یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که اصلاحات اداری مستقیماً بر عملکرد سازمانی تأثیر می‌گذارند، و ارتباط متقابل بین اجزای سیستم‌های اندازه‌گیری و مدیریت عملکرد و نقش آنها به عنوان مکانیسم‌های میانجی برای تغییر در عملکرد سازمان‌های دولتی و بخش عمومی مؤثر است. بنابراین فرآیندهای اندازه‌گیری عملکرد مستقیماً بر عملکرد سازمانی تأثیر می‌گذارند، و به بهبود مستمر مدیریت عملکرد کمک می‌کنند. همچنین مدیریت عملکرد در نقش رهبری مستقیماً بر عملکرد سازمانی تأثیر می‌گذارد و مدیران این سازمان‌ها قادر خواهند بود ارزش بیشتری از اطلاعات ارائه شده توسط سیستم‌های اندازه‌گیری و مدیریت عملکرد استخراج کنند و به فرهنگ یادگیری سازمانی کمک کنند.

References

- Alabdullah, T. T. Y. (2019). Management accounting and service companies' performance: Research in emerging economies. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(4), 100–118. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v13i4.8>
- Alagaraja, M., & Herd, A. M. (2022). Understanding multi-level learning in organizations: A comparison of Lean and the learning organization. *Performance Improvement Quarterly*, 34(4), 521–546. <https://doi.org/10.1002/piq.21364>
- Andrews, R., & van de Walle, S. (2013). New public management and citizens' perceptions of local service efficiency, responsiveness, equity and effectiveness. *Public Management Review*, 15(5), 762–783. <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.725757>
- Ateh, M. Y., Berman, E., & Prasojo, E. (2020). Intergovernmental strategies advancing performance management use. *Public Performance & Management Review*, 43(5), 993–1024. <https://doi.org/10.1080/15309576.2020.1736588>
- Bertot, J. C., Jaeger, P. T. (2023). The role of technology in enhancing public sector performance. *Government Information Quarterly*.
- Bianchi, C., & Xavier, J. A. (2017). The design and execution of performance management systems at state level: A comparative analysis of Italy and Malaysia. *International Journal of Public Administration*, 40(9), 744–755. <https://doi.org/10.1080/01900692.2016.1191034>
- Castelo, S. L., & Gomes, C. F. (2023). The role of performance measurement and management systems in changing public organizations: An exploratory study. *Public Money & Management*, 44(5), 399–406. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2204400>

- CMA. (2021). Management Accounting: A Comprehensive Guide. Retrieved from .CMA website
- Dissanayake, T. (2017). The diffusion of new public financial management innovation in developing countries: Evidence from Sri Lanka [Doctoral dissertation, RMIT University]. RMIT Research Repository.
- Donadelli, F., Cunha, B. Q., & Dussauge-Laguna, M. I. (2020). 'Post-NPM' by force or fiat? A comparison of administrative reform trajectories in Brazil and Mexico. *Public Administration and Development*, 40(5), 255–266. <https://doi.org/10.1002/pad.1897>
- Eckerd, A., Bulka, L., Nahapetian, E., & Castellow, D. (2021). Strategic planning and performance measurement: Engaging the community to develop performance metrics. *Critical Policy Studies*, 15(1), 1–20. <https://doi.org/10.1080/19460171.2019.1660904>
- Ferreira, V. C., Gomes, G., & Borini, F. M. (2025). Importance of human factors to innovation and organizational performance. *Technology Analysis & Strategic Management*, 37(6), 662–676. <https://doi.org/10.1080/09537325.2023.2293855>
- Gao, J. (2015). Political rationality vs. technical rationality in China's target-based performance measurement system: The case of social stability maintenance. *Policy and Society*, 34(1), 37–48. <https://doi.org/10.1016/j.polsoc.2015.03.005>
- Garvin, D. A. (2021). Building a Learning Organization. *Harvard Business Review*.
- Ghahremanpour Nogachari, M. (2019). Investigating the impact of strategic orientation on firm performance emphasizing the mediating role of firm competitive advantage (Case study: Pakdis Urmia Company) [Master's thesis, Islamic Azad University, Urmia Branch]. (in Persian).
- Hall, J. L., Shin, G., & Bartels, C. E. (2022). Measuring the effect of performance management in local economic development policy: The case of tax increment finance districts in the Dallas-Ft. Worth metroplex. *Local Government Studies*, 48(8), 628–654 <https://doi.org/10.1080/03003930.2020.1869544>
- Hameduddin, T., & Fernandez, S. (2019). Employee engagement as administrative reform: Testing the efficacy of the OPM's employee engagement initiative. *Public Administration Review*, 79(3), 355–369. <https://doi.org/10.1111/puar.13033>
- Haryanto, A. T. (2019). Pemasaran dan keunggulan bersaing (Studi perusahaan finance di Wonogiri). *Jurnal Perilaku dan Strategi Bisnis*, 7(2), 106–114. <https://doi.org/10.26486/jpsb.v7i2.849>
- Höglund, L., Mårtensson, M., & Nylinder, P. (2023). Public value accounting and the use of performance measurements as a management tool in a context of various assessments. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(4), 603–621. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2021-0186>
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). Introduction to management accounting, chap. 1-17 (International ed.). Pearson.

- Hult, G. T. M., Ketchen, D. J., & Nichols, E. L. (2003). Organizational learning as a strategic Resource in supply management. *Journal of Operations Management*, 21(5), 541–556. <https://doi.org/10.1016/j.jom.2003.02.001>
- Johnsen, Å. (2015). Strategic management thinking and practice in the public sector: A strategic planning for all seasons? *Financial Accountability & Management*, 31(3), 243–268. <https://doi.org/10.1111/faam.12056>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.
- Lee, C. (2021). Factors influencing the credibility of performance measurement in nonprofits. *International Review of public Administration*, 26(2), 156-174. <https://doi.org/10.1080/12294659.2021.1884342>
- Li, P. (2009). Design of performance Measurement systems: a stakeholder Analysis Framework. *The Academy of Management Review*.
- Lichtmanegger, C., & Tobias, B. (2020). The interaction of multiple Drivers of intra-organizational change in ministerial administrations: A study of three decades of structural reforms in the Austrian Ministry of Agriculture. *Public Policy and Administration*, 38(3), 287–308. <https://doi.org/10.1177/0952076720904439>
- Long, Y., Hashim, U. J., Rahman, S. A. A., & Ibrahim, M. A. (2017). Management Accountant.
- Lopez-Valeiras, E., Gomez-Conde, J., & Naranjo-Gil, D. (2015). Sustainable innovation, management accounting and control systems, and international performance. *Sustainability*, 7(3), 3479–3492. <https://doi.org/10.3390/su7033479>
- Marr, B., & Schiuma, G. (2003). Business performance measurement – past, present and Future. *Management Decision*, 41(8), 680-687. <https://doi.org/10.1108/00251740310496198>
- Masoumian, A., Kordestani, G., & Kazemi, H. (2021). Functions of management accounting in the public sector. *Management Accounting*, 14(51). (in Persian)
- Mergel, I., Edelmann, N., & Haug, N. (2025). Co-production phases in the development and implementation of digital public services. *Perspectives on Public Management and Governance*, 8(2), 93-105. <https://doi.org/10.1093/ppmgov/gvaf002>
- Mian, A. S., Vlahu-Gjorgievska, E., & Shen, J. (2025). Examining the Collaboration Framework for Achieving Government Performance: A Qualitative Case Study on Digital Transformation. *Digital Government: Research and Practice*, 6(4), Article 33. <https://doi.org/10.1145/3734696>
- Mousavi Bazargani, S. J., & Ebrahimi, S. (2020). Examining the relationship between job satisfaction and employee performance (A case study of employees at the University of Science and Culture). In *Proceedings of the National Conference on Organizational and Business Improvement and Restructuring*. (in Persian)

- Neely, A., Adams, C., & Kennerley, M. (2002). *The performance prism: The scorecard for measuring and managing business success*. Financial Times Prentice Hall.
- Parsapour, M., & Shokrkah, J. (2025). The impact of performance measurement systems on organizational performance considering the mediating role of public accountability. *Governmental Accounting*, 11(2), 1-26. <https://doi.org/10.30473/GAA.2025.73918.1795> (in Persian)
- Raboca, H. M. (2021). Performance Measurement in Romanian Local Public Organization-An Exploratory Analysis of Performance Measurement Systems. *Journal of Public Administration, Finance and Law*, 10(19), 58-71. <https://doi.org/10.47743/jopaf-2021-19-05>
- Rahimpour, M. & Fattahi, R. (2026). New public financial management: Trends, frameworks, and challenges. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 6(4), 1–25. <https://doi.org/10.22034/psab.2026.233619>
- Reiter, R., & Klenk, T. (2019). The manifold meanings of ‘post-New Public Management’ a systematic literature review. *International Review of Administrative Sciences*, 85(1), 11–27. <https://doi.org/10.1177/0020852318759736>
- Rostami, A., & Ghanbari, M. (2024). Evaluation of the performance system in Tehran province municipalities: The role of employee participation. *Urban Management Research*, 9(2), 105-123. (in Persian)
- Safarzadeh, M. H., Sharif, A., & Houshmand Kashani, A. (2021). Investigating the dimensions of management accounting service quality from the perspective of managers. *Management Accounting*, 49(14), 167-184. (in Persian).
- Shatranji, M. (2023). The impact of strategic orientation on organizational performance and learning culture among employees of municipalities in Guilan province. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 7(24), 1529-1540. (in Persian)
- Smith, M., & Bititci, U. S. (2017). Interplay between performance Measurement and management, employee engagement and Performance. *International Journal of Operations & Production Management*, 37(9), 1207–1228. <https://doi.org/10.1108/IJOPM-06-2015-0313>
- Sotoudeh, R., Haghparast, A., & Hiran, A. (2025). Financial Accountability Model of Public Sector Financial Managers in Iran. *Journal of Public Sector Accounting and Budgeting*, 6(2), 69-85. <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.219284> (in Persian)
- Taylor, J. (2021). Public Officials’ gaming of performance measures and Targets: the nexus between motivation and opportunity. *Public Performance & Management Review*, 44(2), 272–293. <https://doi.org/10.1080/15309576.2020.1812406>
- Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2015). *Performance management in the public sector* (2nd ed.). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315817590>