



A Comparative Study of Public Sector Budgeting System with Performance-Based Budgeting

Rouhollah Tavallaei*, Mohammad Solgi**, Mohammadreza Nazari***

Abstract

Performance based budgeting approach integrate performance and budget. This approach relate budget fund to organization performance and expected result clearly. The purpose of this research is comparative study of public sector budgeting system with performance based budgeting. This research is mixed (qualitative-quantitative) study. In qualitative phase literature review and deep interview methods and in quantitative phase variable -oriented comparative approach was used. Statistic samples in qualitative phase was 8 experts in public finance and in quantitative phase was 50 budget manger in branches. Finally, thematic analyze and compare mean and ANOVA were used in qualitative and quantitative phases respectively. The findings show that budgeting system in public finance in some components such as strategic planning, control and monitoring, and performance auditing is consistent with performance based budgeting, and in some components such as responsibility and motivation system, costing, performance based planning, change management and documentation, and performance management requires adjustment and enforcement.

Keywords: performance-based budgeting, public finance, public sector, mixed method.

JEL classification: E6, E60, E83

* Associate professor, management department, management and economics faculty, Imam Hossein comprehensive university, Tehran, Iran. tavallae.r@gmail.com

** Assistance professor, Islamic financial management department, management and economics faculty, Imam Hossein comprehensive university, Tehran, Iran. mohammadsolgi1365@yahoo.com

*** MA of planning and budgeting, management and economics faculty, Imam Hossein comprehensive university, Tehran, Iran. (Corresponding author) nazaripardazan@gmail.com

شاپا چاپی: ۱۸۰۹ - ۲۷۱۷
شاپا الکترونیکی: ۱۹۹۸ - ۲۷۱۷

نشریه علمی
«پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی»
(پاییز ۱۳۹۹، سال اول، شماره ۳: ۱۰۷ - ۷۳)



بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

روح‌اله تولایی*، محمد سلگی**، محمدرضا نظری***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۷/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۸/۲۵

چکیده

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، رویکردی است که عملکرد و بودجه سالانه را یکپارچه می‌کند. این رویکرد روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می‌دهد و در آن ارتباطی شفاف بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد سازمان وجود دارد. هدف از این پژوهش، بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی در بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. تحقیق حاضر از گونه مطالعات ترکیبی (کیفی - کمی) است. در مرحله کیفی از روش مرور ادبیات و مصاحبه عمیق و در مرحله کمی از رویکرد مقایسه‌ای متغیرمحور استفاده شده است. نمونه آماری در مرحله کیفی هشت نفر از خبرگان حوزه مالیه عمومی و در مرحله کمی ۵۰ نفر از مدیران بودجه در بخش عمومی انتخاب شده‌اند. در بخش کیفی از روش تحلیل تماتیک و در بخش کمی از روش‌های مقایسه میانگین و تحلیل واریانس برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی - بخش مورد مطالعه - در مؤلفه‌های برنامه‌ریزی راهبردی، کنترل و پایش و حسابرسی عملکرد با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطابقت داشته و در مؤلفه‌های نظام پاسخگویی و انگیزشی، نظام هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت تغییر و مستندات و مدیریت عملکرد نیازمند تقویت و اصلاح است.

کلیدواژه‌ها: بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد؛ مالیه عمومی؛ بخش عمومی؛ روش ترکیبی

طبقه‌بندی JEL: E6-E60-E83

* دانشیار گروه مدیریت جهادی، دانشکده مدیریت و برنامه‌ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین(ع)، تهران، ایران
tavallae.r@gmail.com

** استادیار گروه مدیریت مالی اسلامی، دانشکده مدیریت و برنامه‌ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین(ع)، تهران، ایران.
mohammadsolgi1365@yahoo.com

*** دانش‌آموخته کارشناسی ارشد برنامه و بودجه، دانشکده مدیریت و برنامه‌ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین(ع)، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
nazarpardazan@gmail.com

مقدمه

بودجه، سندی است که در قالب اصطلاحات مالی طرحی را برای تحقق اهداف سازمانی برای دوره زمانی معینی بیان می‌کند. به عبارت دیگر، بودجه، ابزار برنامه‌ریزی، اندازه‌گیری عملکرد، تصمیم‌گیری، کنترل مدیریت و نیز بیان اولویت‌هاست (کاندروا^۱، ۲۰۱۷). در بخش عمومی، بودجه ابزار تحقق خط‌مشی‌هاست. بودجه به عنوان بیان مالی عملیات دولت، مهم‌ترین سندی است که دستگاه‌های اجرایی را در دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز و برنامه‌های توسعه کشور و انجام اثربخش وظایف خود، یاری می‌رساند. از این رو، تلاش برای بهبود این سند مالی و بهره‌وری بودجه در اجرای فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی همواره مورد توجه و چالش بوده است (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶). نظام‌های بودجه‌ریزی متنوعی در راستای پاسخ به این چالش ارائه شده است؛ از بودجه‌ریزی افزایشی تا نظام‌های پیشرفته‌تری مانند بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، بودجه‌ریزی طرح و برنامه‌ای و... بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد^۲ از جمله رویکردهای نوین بودجه‌ریزی است که بر نتایج عملکرد تمرکز دارد. این رویکرد عوامل صرفه جوی و اثربخشی را به رویکردهای سنتی اضافه می‌کند (کردبچه، ۱۳۸۵). نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با هدف نتیجه محوری تلاش می‌کند با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات دولت به اهداف صرفه‌جویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی بودجه دست یابد. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی این بخش می‌پردازد (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶). نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد حول دو محور ارتباط بین شاخص عملکرد و ارزیابی و ارتباط بین بودجه و نتایج می‌چرخد که در چارچوب آن، بخش‌های مختلف اداری بر اساس شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند (باباجانی و آستا، ۱۳۹۴).

۱. Budget
۲. Candereva
۳. Performance-based budgeting

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نوعی نظام برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه‌شده و نتایج موردانتظار تأکید می‌ورزد. از طرف دیگر در چارچوب چنین شیوه‌ای مشارکت سیاست‌گذاران، مدیران و حتی شهروندان در قالب برنامه‌های راهبردی، اولویت‌های هزینه‌ای و ارزیابی عملکرد، صورت می‌گیرد. شناسایی ارتباط میان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص منابع، با توجه به افق‌های بلندمدت، از اهداف دیگر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تلقی می‌شود (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶).

اندیشه‌ای که در ورای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد قرار دارد این است که اگر سیاست‌گذاران، تصمیمات مالی را به گونه‌ای عینی و بر مبنای کارایی و اثربخش استوار سازند، آنگاه هم آنها و مردم می‌توانند درباره عملکرد بخش عمومی قضاوت روشن‌تری داشته باشند. در واقع، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، با مرتبط ساختن تصمیمات بودجه‌ای و عملکرد، پاسخگویی بخش عمومی در مقابل قانون‌گذاران و مردم را تقویت می‌کند. به طور کلی فرایند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در پی پاسخگویی به این پرسش‌هاست: جایگاه کنونی ما کجاست؟ می‌خواهیم کجا باشیم؟ چگونه باید به این اهداف برسیم؟ چگونه باید پیشرفت خود را بسنجیم؟ (پناهی، ۱۳۸۴). بررسی تجربیات گذشته نشان می‌دهد نظام بودجه‌ریزی سنتی قادر به پاسخگویی به نیازها و مأموریت‌های نوین سازمان‌های مدرن امروزی نیست، اما نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ضمن توجه به رابطه بین منابع صرف‌شده و نتایج به دست آمده، باعث افزایش کارایی، اثربخشی، بهره‌وری و پاسخگویی مدیران و شفافیت عملکرد می‌شود. در این رویکرد سازوکارها و رویه‌ها به گونه‌ای طراحی می‌شوند که از اطلاعات عملکرد در فرایند بودجه‌بندی استفاده کنند (رابینسون، ۲۰۰۷).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد توسط کشورهای متعددی در حال اجرا و پیاده‌سازی است. در ایران در بخش عمومی هم به لحاظ قانونی و هم به منظور اصلاح ساختار بودجه نیازمند حرکت به سمت به کارگیری این رویکرد در تنظیم برنامه و بودجه سالانه خود است. حرکت به سمت

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم شناسایی اجزاء و زیرنظام‌های مورد نیاز، عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی و بررسی وضعیت فعلی سازمان‌ها یا آمادگی سازمانی^۱ است. تحقیقات مختلفی به ارائه مدل‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶؛ پناهی، ۱۳۸۶؛ آذر و امینی و احمدی، ۱۳۹۲؛ آذر و همکاران، ۱۳۹۴؛ فریدوند نعمت‌آباد، ۱۳۹۵؛ آذر، آغاز و شیخ، ۲۰۱۹) و شناسایی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (آذر و وفایی، ۱۳۸۹؛ صفدری نهاد، معمارزاده و عزتی، ۱۳۹۴) پرداخته‌اند، اما موضوع بررسی شکاف بین وضعیت فعلی بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از دیدگاه تحقیقاتی مورد غفلت واقع شده است. لذا این تحقیق به دنبال بررسی شکاف بین وضعیت موجود نظام بودجه‌ریزی در بخش عمومی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. بدین منظور، با طراحی مدل مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از سطح بعد و مؤلفه تا شاخص نسبت به این موضوع اقدام خواهد شد. در نتیجه، هدف اصلی این تحقیق بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است که می‌توان آن را در قالب اهداف فرعی ذیل بیان و بررسی نمود:

۱. شناسایی مؤلفه‌های اساسی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد؛
 ۲. توصیف میزان انطباق بودجه‌ریزی کنونی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد؛
 ۳. شناخت ابعاد از بودجه‌ریزی بخش عمومی که نیازمند تقویت یا اصلاح است.
- پژوهش حاضر از دو طریق به توسعه ادبیات حوزه بودجه‌ریزی کمک خواهد کرد: اولاً؛ این تحقیق با بررسی گسترده ادبیات و مصاحبه با خبرگان مالیه عمومی شاخص‌هایی جهت میزان انطباق ارائه خواهد کرد؛ ثانیاً؛ از طریق این شاخص‌ها تعریفی عملیاتی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ارائه خواهد کرد. ادامه مقاله حاضر بدین صورت خواهد بود که ابتدا به بررسی ادبیات نظری و پیشینه تحقیق پرداخته خواهد شد. در این مرحله مؤلفه‌های اساسی بودجه‌ریزی مشخص خواهد شد. در ادامه، روش‌شناسی تحقیق ارائه خواهد شد. در این بخش نحوه گردآوری

۱. Organizational redeiness

و ویژگی‌های جامعه آماری مشخص بررسی می‌شود. در بخش بعد یافته‌های تحقیق در قالب جداول تحلیل محتوا و آزمون‌های کمی ارائه خواهد شد و در نهایت مقاله با نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها خاتمه می‌یابد.

ادبیات و پیشینه تحقیق

اگرچه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مفهوم جدیدی نیست، اما زیر سایه مفهومی به نام مدیریت دولتی نوین^۱، مورد توجه مجدد قرار گرفته است (هیندمن و دیگران^۲، ۲۰۱۴). درحقیقت، تمرکز بر اندازه‌گیری و مدیریت عملکرد قلب بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد است (کاندروا، ۲۰۱۷؛ مائورو، سینکوینی و پیانزی^۳، ۲۰۱۹). مهم‌ترین عقلا نیت پشت این جنبش و بازنگری در این مفروض واقع است که چارچوب‌ها و رویه‌های مدیریتی بخش خصوصی قابل کاربرد برای بخش عمومی در جهت بهبود کارایی و اثربخشی آنهاست (مائورو، سینکوینی و پیانزی، ۲۰۱۹). اکنون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌عنوان روش بودجه‌ریزی در سطح وسیعی در جهان از جمله در کشور ما مورد توجه قرار گرفته است. این رویکرد عوامل صرفه‌جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. از آنجا که اختصاص هدف‌مند اعتبار به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد، استفاده از روش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود (خدای پور و زینالی، ۱۳۸۶).

بر اساس تعاریف موجود، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عبارت است از برنامه سالانه به‌همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص‌یافته به هر برنامه و نتایج به‌دست‌آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معناست که با هر میزان مخارج انجام‌شده در هر برنامه، باید

۱. New public management (NPM)

۲. Hyndman

۳. Mauro, Cinquini and Pianezzi

مجموعه معینی از اهداف تأمین شود (پناهی، ۱۳۸۴). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، برنامه راهبردی سازمان با توجه به اهداف و مأموریت‌های آن است که فرایندی را جهت تبدیل داده‌های قابل‌سنجش به اطلاعات معنی‌دار در خصوص نتایج برنامه‌ها فراهم می‌آورد (ملکرز و ویلابی، ۲۰۰۱) بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است هرچند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌توانند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت و قانون‌گذاری بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند (دیاموند، ۲۰۰۲).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، فرایند جاری است که همه مدیران سازمان را، از رئیس سازمان تا تک‌تک مدیران برنامه‌ها و مدیران سازمان‌های تابعه درگیر می‌کند. این فرایند شامل چرخه بازخور است که اطلاعات صحیحی را در اختیار مدیران عالی برای مدیریت فعالیت‌های خود قرار می‌دهد. در نهایت، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به بهره‌برداری اثربخش‌تر از منابع سازمان منجر خواهد شد. مدیران قادر خواهند بود از منابع موجود در راستای دستیابی به اهداف مورد انتظار تعیین شده در بودجه به‌طور اثربخش‌تری بهره‌برداری کنند (انصاری و زینالی، ۱۳۸۷). بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد اطلاعات عملکرد را تولید و از این اطلاعات برای هدایت فرایندهای بودجه‌بندی، مدیریت کارایی و اثربخشی بخش دولتی و دستگاه‌های اجرایی، بهبود تصمیم‌گیری بودجه‌ای و تخصیص منابع، کاهش هزینه‌ها، تقویت شفافیت و پاسخگویی استفاده می‌کند (کریستین، ۲۰۰۵).

توجه روزافزون به مقوله کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در بخش عمومی، حرکت به سمت طراحی و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را سرعت بخشیده است. در ادبیات دانشگاهی، تلاش‌های متنوعی جهت طراحی الگوی مفهومی و عملیاتی بودجه‌ریزی بر مبنای

۱. Melkers and Willoughby

۲. Diamond

۳. Curristine

عملکرد انجام شده است (مانند: آذر، دولت‌خواهی و گودرزی، ۱۳۹۴؛ آذر و امیرخانی، ۱۳۹۳؛ مک‌گیل^۱، ۲۰۰۶، دیاموند، ۲۰۰۵). در این پژوهش الگوی جامع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (آذر، ۱۳۸۹) به عنوان مبنای استخراج شاخص‌ها انتخاب شده است. در طراحی این مدل سعی شده است تا تمام عناصر و مؤلفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی و ارتباط و تعاملات هر یک از آنها مشخص شود. در ادامه با بررسی و تحلیل مدل‌های مختلف، مؤلفه‌های نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تبیین خواهد شد.

برنامه‌ریزی راهبردی

برنامه‌ریزی راهبردی^۲ از دیدگاه محققین بسیاری از مؤلفه‌های اصلی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است (امیرخانی و همکاران، ۲۰۱۹؛ آذر و امیرخانی، ۱۳۹۳؛ حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶؛ کردبچه، ۱۳۸۵؛ رایبسون، ۲۰۰۲). برنامه‌ریزی راهبردی هنر اخذ تصمیمات بلندمدت در جهت تحقق اهداف سازمانی در شرایطی است که بهترین تناسب بین محیط درونی و برونی سازمان وجود داشته باشد (دفت، ۱۳۸۶). در برنامه‌ریزی راهبردی شاخص‌هایی همچون تعیین اهداف کوتاه‌مدت و میان‌مدت، شناخت وضع موجود، ترسیم وضع مطلوب و تحلیل شکاف، و تعریف اقدامات راهبردی از اهمیت بالایی برخوردارند.

کنترل و پایش

کنترل و پایش^۳ یکی از مؤلفه‌های مهم نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۳). در واقع، نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق پایش شاخص‌های کلیدی عملکرد، مانع از انحراف در بودجه خواهد شد. اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نیازمند کنترل و پایش مستمر و نظام‌مند شاخص‌هاست که در قالب نظام کنترل و پایش دیده شده و نیازمند استفاده از ابزارهای مبتنی بر فناوری است (آذر، دولت‌خواهی و گودرزی، ۱۳۹۴). در واقع، توافق در خصوص اهداف و اولویت‌های و سپس تعریف معیارهای مناسب عملکرد از الزامات

۱. Mc Gill

۲. Strategic planning

۳. Control and monitoring

پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است (کریستین، ۲۰۰۵؛ موینیان^۱، ۲۰۰۸؛ مائورو و همکاران، ۲۰۱۹).

مدیریت تغییر

مدیریت تغییر^۲ یکی دیگر از مؤلفه‌های کلیدی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶؛ آذر و امیرخانی، ۱۳۹۳؛ فریدوند نعمت‌آباد، ۱۳۹۵). پذیرش تغییرات در روش بودجه‌ریزی، مدیریت عملکرد و مدیریت هزینه از طرف مجریان و کارکنان نیازمند به کارگیری سیاست‌ها و توصیه‌هایی است که از طرف نظام مدیریت تغییر پیشنهاد می‌شود (آذر، دولت‌خواهی و گودرزی، ۱۳۹۴). پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یک راهبرد پشتیبان است و پیاده‌سازی آن همانند سایر راهبردها نیازمند تغییرات و همسویی با سایر نظام‌های سازمان همچون نظام هزینه‌یابی و ... است (مارتی^۳، ۲۰۱۳).

مدیریت عملکرد

مدیریت عملکرد^۴ به مجموعه فرایندها و ابزارهایی اشاره دارد که ضمن سنجش و ارزیابی عملکرد، امکان بهبود و اصلاح را فراهم می‌آورد. از دیدگاه امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹)، آذر و امیرخانی (۱۳۹۳)، کردبچه (۱۳۸۵)، دياموند (۲۰۰۵) و رابینسون (۲۰۰۲) مدیریت عملکرد از مؤلفه‌های کلیدی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. از دیدگاه برخی محققین نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم سنجش پایا و روای عملکرد، پاداش‌دهی به اجرای اصلاحات (ملکرز و ویلویی^۵، ۲۰۰۱)؛ گردآوری داده‌های معتبر و قابل‌اتکا (وانگ^۶، ۱۹۹۹) است.

نظام پاسخگویی و انگیزشی

۱. Moynihan
۲. Change management
۳. Marti
۴. Performance management
۵. Melkers and Willoughby
۶. Wang

وجود نظام پاسخگویی^۱ در برابر عملکرد و پاداش‌دهی بر مبنای خروجی از مؤلفه‌های زیرساختی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است (امیرخانی و همکاران، ۲۰۱۹؛ آذر و امیرخانی، ۱۳۹۳). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مستلزم در نظر گرفتن پاداش مناسب در برابر عملکرد ارائه شده است (لو^۲، ۲۰۰۷). وانگ (۱۹۹۹)، کرسستین (۲۰۰۵) و لو (۲۰۱۱) بر اهمیت ابعاد انسانی مانند ایجاد فرهنگ پاسخگویی در برابر عملکرد تأکید دارند.

نظام هزینه‌یابی

یکی از مؤلفه‌ها یا فرایندهای اصلی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، نظام هزینه‌یابی^۳ است (وانگ، ۱۹۹۹؛ رایبسون، ۲۰۰۲؛ دایاموند، ۲۰۰۵؛ مک‌گیل، ۲۰۰۶؛ شیک، ۲۰۰۷؛ آذر و امیرخانی، ۱۳۹۳؛ امیرخانی و همکاران، ۲۰۱۹؛ مائورو و همکاران، ۲۰۱۹). معیارهای هزینه‌ای و معیارهای عملکردی دو ستون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد هستند. در غیاب یک نظام هزینه‌یابی مناسب، بودجه‌بندی سرمایه‌ای بی‌معناست (امیرخانی و همکاران، ۲۰۱۹). معیارهای هزینه، اطلاعات اصلی را در اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی هزینه فراهم می‌کند و بینش‌های معنی‌داری برای الگو برداری، خصوصی‌سازی، برون‌سپاری و بسیاری از ایده‌های اصلاحی مدیریت بازار محور فراهم می‌آورند (آذر، دولت‌خواهی و گودرزی، ۱۳۹۴). به عقیده مک‌نب و ملیسه^۴ (۲۰۰۳) بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم سرمایه‌گذاری در نظام حسابداری و اطلاعاتی به‌منظور تضمین صحت اطلاعات است.

برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد

تبدیل برنامه‌های راهبردی به اقدامات قابل انجام توسط بخش‌های مختلف سازمان و دارای بودجه زمانی و مالی از اصول بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد میزان هزینه تحقق هر هدف از طریق برنامه‌ها و اقدامات مرتبط مشخص می‌شود. ایجاد ارتباط بین

۱. Responsibility and motivation

۲. Lu

۳. Costing

۴. McNab & Melese

بودجه و برنامه راهبردی یکی از مبنای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است (امیرخانی و همکاران، ۲۰۱۹).

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد^۱، ارزیابی و سنجش عملکرد سازمان بر اساس معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. برای تحقق بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، وجود نظام حسابرسی عملکرد ضرورت دارد (لانسدال، ویلکینز و لینگ^۲، ۲۰۱۱). در واقع، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با حسابرسی عملکرد معنا می‌یابد و در صورتی کاملاً محقق می‌شود که نظام حسابرسی نیز از حسابرسی رعایت به حسابرسی عملکرد تغییر یابد. در این صورت، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد محقق می‌شود (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۳).

پیشینه داخلی

خدمای پور و زینالی (۱۳۸۶) در مقاله «سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت» عنوان کرده‌اند که از میان هدف‌های مورد نظر برای پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، هدف پاسخگویی مبنای پایه قوی‌تری برای تعیین موفقیت آن، نسبت به تخصیص بودجه، ایجاد می‌کند. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مستقیم‌ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است. نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش رضایت مصرف‌کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع به بهره‌برداری اثربخش‌تر از منابع سازمان منجر خواهد شد و مدیران می‌توانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدف‌های مورد انتظار تبیین شده در بودجه به‌طور اثربخش‌تری بهره‌برداری کنند.

باباجانی (۱۳۸۷) در مقاله‌ای با عنوان «تحلیل مبنای نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسئولیت پاسخگویی» بیان نموده است که به‌رغم تحولات شگرفی

۱. Performance auditing

۲. Lonsdale, Wilkins and Ling

که در دو دهه اخیر در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای توسعه‌یافته و بسیاری از کشورهای در حال توسعه رخ داده است، اقدام مؤثری از سوی نهادهای مسئول در برای ایجاد تحول در نظام حسابداری دولتی کشور صورت نگرفته است. به نظر نگارنده، ورود به فرایند تحول در «نظام بودجه‌ریزی» و «نظام حسابداری و گزارشگری مالی» در درجه اول، مستلزم درک صحیح نقش و اهمیت این دو نظام در فرایند پاسخگویی عمومی است. باید نقش و اهمیت بودجه سالانه به‌عنوان گستره و حوزه عمل مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و نقش بی‌بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی و بااهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسئولیت، برای دولت‌مردان، سیاست‌ورزان و نهادهای متولی و مسئول امور مالی و بودجه‌ای کشور روشن شده و به باور عمومی این قبیل مقامات تبدیل شود.

قدیم‌پور و طریقی (۱۳۸۸) در مقاله «بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی» اعلام کرده‌اند که بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به‌سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند و به‌عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی دولتی با همدیگر همپایانی دارند. به‌گونه‌ای که این دو، مکمل همدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می‌تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسئولیت پاسخگویی باشد. همچنین این محققان بیان نموده‌اند که برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی و همچنین به‌منظور موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت می‌یابد.

مقدم (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با عنوان «بررسی وضعیت بودجه‌بندی در بخش عمومی و تطبیق آن با روش بودجه‌بندی عملیاتی» بیان نموده است که نظام بودجه‌ریزی از برنامه‌های راهبردی سرچشمه می‌گیرد و در واقع، بودجه‌بندی سالانه برشی از برنامه‌های میان‌مدت راهبردی (پنج‌ساله) است که نظام بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی نیز براساس نظام بودجه‌ریزی کشور از نظام متداول

شروع شده و دوران بودجه‌ریزی برنامه‌ای را تجربه کرد و براساس ابلاغ قانون برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد روی آورده است. نتایج همچنین نشان می‌دهد که این نظام بودجه‌بندی در سازمان مورد مطالعه، دستیابی به اهداف راهبردی و عملیاتی را پایش و رصد می‌نماید و توزیع نظام‌مند بهینه منابع را فراهم کرده است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی پرداختند. جامعه آماری این پژوهش مدیران و کارشناسان سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۸۰ نفر انتخاب شدند. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه و روش تجزیه و تحلیل مدل‌سازی معادلات ساختاری بوده است. نتایج این تحقیق نشان داد، وجود زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی دولت در بخش عمومی تأثیر ندارد، در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دولت در بخش عمومی دارد. به عبارت دیگر، رعایت قوانین و مقررات مالی به عنوان حداقل سطح پاسخگویی قانونی انجام می‌گیرد.

پیشینه خارجی

جوردن و هکبارت^۱ (۱۹۹۹) با انجام پژوهشی با عنوان «اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» به بررسی میزان اهمیت مسئولیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، دریافته‌اند که هدف اصلی دولت از اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه‌ای است. سپس پژوهشگران به بررسی میزان موفقیت دستیابی به هدف‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند. در این حالت هم میزان موفقیت در دستیابی به هدف بهبود پاسخگویی برنامه‌ای بالاترین نمره را داشت و کم‌ترین نمره به هدف تغییر در تخصیص بودجه مربوطه می‌شد. همچنین در بررسی‌های مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌شود.

۱. Jordan and Hakbart

یانگ^۱ (۲۰۰۳) در مقاله «سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» به این نتیجه رسید که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد منجر به تصمیمات بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره می‌شود. ولی علاوه بر آن ممکن است عوامل سیاسی و اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشند. در هر حال، نتیجه کلی این بوده که استفاده از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می‌شود.

آرلانو - گالت و گیل - گارسیا^۲ (۲۰۰۴) به بررسی تأثیر محدودیت‌های خط‌مشی در کشورهای در حال توسعه بر بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به عنوان یک سیاست مدیریت دولتی نوین پرداختند. در این تحقیق به تحلیل نظری و عملی مسائل مربوط به طراحی و اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد پرداخته شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد نیازمند همبافت‌سازی و درک عمیق فرهنگ سازمانی است.

گیلمور و لویز^۳ (۲۰۰۶) به ارزیابی بودجه‌ریزی عملیاتی در دولت مرکزی پرداختند. هدف اصلی آنها بررسی نقش شایستگی و ملاحظات سیاسی در تدوین برنامه و بودجه سال ۲۰۰۴ بوده است. با داده‌های حاصل از ابزار رتبه‌بندی ارزیابی برنامه (PART)^۴ این مطالعه در خصوص ۲۳۴ برنامه انجام شد. نتایج این تحقیق نشان داد که امتیاز PART و پشتیبانی سیاسی بر انتخاب بودجه از طرق مورد انتظار تأثیرگذار است. نتایج نشان می‌دهد هنگامی که ملاحظات سیاسی مورد توجه است، تأثیر امتیاز مدیریتی بر تصمیمات بودجه کاهش می‌یابد.

لو، ویلویی و آرنهت^۵ (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات متحده - آنچه قانون برای اجرای آن الزام نموده است؟» به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته‌اند. تحقیقات اخیر نشان می‌دهد در

2. Young

۲. Arellano-Gault & Gil-García

۳. Gilmour and Lewis

۴. Program assessment rating tool

۵. Lu, Willoughby & Arnett

ایالاتی که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به‌خوبی اجرا می‌شود، بیشتر از ایالت‌هایی که بودجه‌ریزی عملیاتی در آنها اجرا نمی‌شود یا به‌صورت ضعیف اجرا می‌شود، به تصویب قوانین و مقررات مربوط به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد قانون بودجه‌ریزی عملکرد که شامل دستورالعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده داده‌های عملکرد باشد، به استفاده قوی‌تری از نظام‌های بودجه‌ریزی عملکرد در ایالات منجر می‌شود.

پاک مرام، کوشتلی و خلیلی^۱ (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مخابرات با استفاده از روش TOPPIS» در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی به این نتیجه رسیده‌اند که واپایش‌های محیطی، اداری و عملیاتی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ضروری هستند و عدم وجود آنها در سازمان‌ها مانعی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است. همچنین نتایج نشان داد که از عوامل پیش‌گفته، عامل محیطی مؤثرترین عامل است و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویت‌های بعدی قرار دارند.

مائورو و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی مشکلات پیش روی سازمان‌ها در پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد پرداختند. جامعه آماری تحقیق یک وزارتخانه در ایتالیا بوده و داده‌های موردنیاز از مصاحبه، اسناد سیاست‌گذاری و گزارش‌های دولتی گردآوری شده است. نتایج این تحقیق می‌دهد عدم یکپارچگی تعاملات، ارزش‌ها و اهداف کنشگران (کارکنان) و یک تحلیل غیرواقعی از امکانات واقعی، ساخت علت و معلولی را محدود و در نتیجه اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را به‌خطر می‌اندازد.

روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی - توسعه‌ای و از نظر روش، ترکیبی یا آمیخته^۲ است. روش تحقیق آمیخته، دربرگیرنده گردآوری، تحلیل و تفسیر داده‌های کیفی و کمی در مطالعه

۱. Pakmaram, Koshteli & Khalili

۲. Mixed research

واحد یا در مجموعه مطالعاتی است که یک پدیده اساسی را مورد مطالعه و تحقیق قرار می‌دهد. پژوهش حاضر بر اساس گون‌شناسی کرسول^۱ (۲۰۱۱) از نوع اکتشافی است. براین اساس، ابتدا از روش‌های تحقیق کیفی و سپس روش‌های تحقیق کمی استفاده می‌شود. در بخش کیفی این تحقیق ابتدا با بررسی ادبیات موضوع و استفاده از منابع کتابخانه‌ای شامل کتب، انتشارات مراکز تحقیقی و پژوهشی، پایان‌نامه‌ها و مقالات و با استفاده از فن تحلیل تماتیک، مؤلفه‌ها و شاخص‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استخراج شد. در ادامه، به منظور نهایی‌سازی و اشباع مدل مؤلفه‌ها و شاخص‌ها از فن مصاحبه عمیق استفاده شد. به همین منظور، نمونه‌ای از خبرگان حوزه مالیه عمومی و مدیران بودجه بخش عمومی که حداقل دارای سابقه ۲۰ سال بوده به شیوه‌ای هدف‌مند انتخاب شدند. پس از آن با تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه، مؤلفه‌ها و شاخص‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نهایی شد. در بخش کمی، با استفاده از رویکرد مقایسه‌ای متغیرمحور، بر مبنای شاخص‌های مستخرج از مرحله کیفی نسبت به بررسی میزان انطباق نظام بودجه‌ریزی فعلی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته شد. در این مرحله از نمونه‌ای شامل مدیران بودجه بخش عمومی و ابزار پرسشنامه استفاده شد. در بخش کمی این تحقیق از روش مقایسه میانگین و تحلیل واریانس^۲ برای پاسخ به سؤالات تحقیق استفاده شده است. بدین ترتیب، به منظور از نرم‌افزار SPSS استفاده می‌شود.

جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق در بخش کیفی خبرگان حوزه مالیه عمومی هستند. بر اساس روش نمونه‌گیری هدف‌مند - قضاوتی تعداد ۸ نفر به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. ملاک انتخاب خبرگان، میزان سابقه (بالای ۲۰ سال سابقه)، داشتن مسئولیت (مسئول اداره یا مدیر استانی) و تحصیلات دانشگاهی (حداقل کارشناسی) بوده است. در بخش کمی جامعه آماری تحقیق شامل مدیران برنامه‌بودجه در سطح مرکز (راهبردی و مدیریتی) (۱۹ نفر) و سطح استانی (عملیاتی) (۳۱)

۱. creswell

۲. Anova

نفر) است. با توجه به محدود بودن جامعه آماری و قابلیت دسترسی، از روش سرشماری^۱ استفاده شد. بدین ترتیب، تعداد ۵۰ پرسشنامه توزیع شد که همه پرسشنامه‌ها پاسخ داده شد (نرخ بازگشت ۱۰۰ درصد).

روش و ابزار جمع‌آوری داده

در بخش کیفی از ابزارهای فیش‌برداری و مصاحبه نیمه‌ساخت یافته و در بخش کمی تحقیق حاضر از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شد. بدین منظور، پرسشنامه‌ای شامل سنجه‌هایی با طیف لیکرت ۵ امتیازی (از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف) که به‌طور مستقیم با مؤلفه‌ها و شاخص‌ها مرتبط می‌باشند، طراحی و توزیع شد. در این بخش به منظور اطمینان از روایی ابزار از روش بررسی اعتبار محتوایی (نظرخواهی از ۵ خبره) و برای اطمینان از پایایی ابزار از آلفای کرونباخ (مقدار آلفا ۰/۷۲) استفاده شد که نتایج، بیانگر روایی محتوا و پایایی ابزار تحقیق است.

روش تجزیه و تحلیل

در بخش کیفی اسناد و داده‌ها و اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق جستجوی اینترنتی، بررسی ادبیات و مصاحبه با خبرگان با استفاده از روش تحلیل مضمون^۲ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و مؤلفه‌های و شاخص‌هایی مدلل استخراج می‌شود. فرایند تحلیل مضمون شامل آشنایی با داده‌ها، استخراج کدهای اولیه، جستجوی مضامین، بازنگری مضامین، تعریف و نام‌گذاری مضامین و نهایتاً گزارش دهی است (بروان و کلارک^۳، ۲۰۰۶). در بخش کمی نیز با به‌کارگیری رویکرد مقایسه‌ای متغیرمحور نسبت به ارزیابی وضعیت موجود و تحلیل شکاف نظام بودجه‌ریزی کنونی بخش عمومی پرداخته شد.

۱. Census
۲. Thematic analyze
۳. Braun and Clarke

یافته‌های تحقیق

یافته‌های تحقیق در دو بخش کیفی و کمی ارائه می‌شود. یافته‌های بخش کیفی حاصل مرور ادبیات و مصاحبه با ۸ خبره موضوع است که با استفاده از روش تحلیل مضمون تحلیل شده‌اند. در ادامه، توصیف ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان (جدول شماره ۱)، نتایج کدگذاری داده‌های حاصل از ادبیات و مصاحبه (جدول شماره ۲) و مدل اشباع‌شده تحقیق (شکل شماره ۱) ارائه خواهد شد.

جدول ۱. ویژگی مصاحبه‌شوندگان

تعداد	سابقه	تعداد	مدرک	تعداد	پست
۵	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۳	کارشناسی	۳	مدیر اداره / مدرس
۳	بیش از ۳۰ سال	۵	کارشناسی ارشد	۵	مدیر بودجه استانی

جدول ۲. کدگذاری داده‌های حاصل از ادبیات و مصاحبه

مضمون فراگیر (بعد)	مضمون سازمان دهنده (مؤلفه)	مضامین پایه (شاخص)	منابع/مصاحبه ۱
عوامل فرآیندی	برنامه‌ریزی استراتژیک	تهیه و تدوین برنامه‌ها در یک چهارچوب راهبردی	امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹)، آذر و امیرخانی (۱۳۹۳)
		مناسب بودن زمان‌بندی تهیه و ابلاغ برنامه‌ها با اهداف راهبردی	م ۱، م ۲، م ۵، م ۶، م ۷
		تدوین راهبردهایی جهت تحقق اهداف بلندمدت	م ۱، م ۲، م ۳، م ۵، م ۸
		تضمین تحقق برنامه‌ها	م ۳، م ۴، م ۵، م ۷، م ۸
		تدوین اهداف بلندمدت براساس بررسی عوامل درونی و محیطی	م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸
		مناسب بودن زمان‌بندی اجرای برنامه‌ها	م ۱، م ۵، م ۶، م ۷، م ۸
		اولویت تخصیص بودجه براساس نقاط تمرکز راهبردی	م ۱، م ۳، م ۵، م ۶، م ۷

۱. م (شماره مصاحبه)

موضوع / مصاحبه ۱	مضمین پایه (شاخص)	مضمون سازمان دهنده (مؤلفه)	مضمون فراگیر (بعد)
امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹)، رابینسون (۲۰۰۲)	توجه به چشم‌انداز و اهداف مشترک سازمانی	نظام هزینه‌یابی (ABC)	
م ۳، م ۴، م ۵، م ۶	تعیین اولویت‌ها براساس اهداف سازمان		
م ۱، م ۲، م ۳، م ۴	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت کمی و کیفی		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	تطابق نرم‌ها با واقعیت		
امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹)، کردیچه (۱۳۸۵)	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت		
امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹)، کردیچه (۱۳۸۵)	ارزیابی بهای تمام‌شده		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	تعیین بهای تمام‌شده		
م ۳، م ۴، م ۵، م ۶	شفافیت درآمد و هزینه		

ادامه جدول ۲. کدگذاری داده‌های حاصل از ادبیات و مصاحبه

موضوع / مصاحبه	مضمین پایه (شاخص)	مضمون سازمان دهنده (مؤلفه)	مضمون فراگیر (بعد)
م ۳، م ۴، م ۵، م ۶	پرداخت به موقع اعتبارات	نظام هزینه‌یابی (ABC)	عوامل فرآیندی
م ۳، م ۴، م ۵، م ۶	کنترل هزینه		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	تعیین بهای تمام‌شده براساس استاندارد		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	برآورد اعتبارات براساس استاندارد		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	ارائه گزارش برنامه‌ای و هدفی		
امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹)، کردیچه (۱۳۸۵)	محاسبه هزینه واحد	برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد	
امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹)	قابلیت تبدیل اهداف به برنامه‌ها		
م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	شاخص داربودن اهداف عملیاتی		
م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	متصل و یکپارچه بودن اعتبارات با برنامه‌ها		
م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	تناسب شاخص با اهداف عملیاتی		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	برنامه‌ریزی بر مبنای گزارش عملکرد		

بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

امیرخانی و همکاران (۲۰۱۹)	شفافیت در ارزیابی عملکرد		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	انطباق بودجه با عملکرد		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	تناسب برنامه با اعتبارات		
م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	ارتباط مستقیم اعتبارات با گزارش عملکرد		
م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	تخصیص منابع براساس نیازمندی مناطق مأموریتی		
م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	کاهش چانه‌زنی		
م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸	واگذاری براساس زمان‌بندی اجرای برنامه‌ها		
مومنیان (۲۰۰۸)، مائورو و همکاران (۲۰۱۹)	تأکید بر ورودی، فرایند و خروجی	مدیریت عملکرد	
م ۱، م ۲، م ۳، م ۴، م ۶، م ۸	ارائه خروجی مبنای تخصیص		
م ۱، م ۲، م ۳، م ۴، م ۶، م ۸	واضح‌بودن معیارهای عملکرد		

ادامه جدول ۲. کدگذاری داده‌های حاصل از ادبیات و مصاحبه

مضامین پایه (شاخص)	مضمون سازمان دهنده (مؤلفه)	مضمون فراگیر (بعد)	منابع/مصاحبه
تطابق معیارهای عملکرد با چشم‌انداز و هدف			دیاموند (۲۰۰۵)، رایبسون (۲۰۰۲)
ایجاد نظام خودکنترلی			م ۱، م ۲، م ۳، م ۴، م ۶، م ۸
ارزیابی عملکرد	مدیریت عملکرد	عوامل فرآیندی	دیاموند (۲۰۰۵)، رایبسون (۲۰۰۲)
صدور تخصیص بر مبنای ارزیابی عملکرد			م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸
مؤثر واقع شدن گزارش عملکرد			م ۱، م ۲، م ۳، م ۴، م ۶، م ۸
اقدامات اصلاحی بر مبنای گزارش عملکرد			دیاموند (۲۰۰۵)، رایبسون (۲۰۰۲)
ارتقای انگیزش مسئولین بودجه	نظام پاسخگویی و انگیزشی	عوامل بستر ساز	م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸
توسعه ظرفیت کارکنان			م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸
پذیرش و به‌کارگیری نظام‌های جدید			م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸

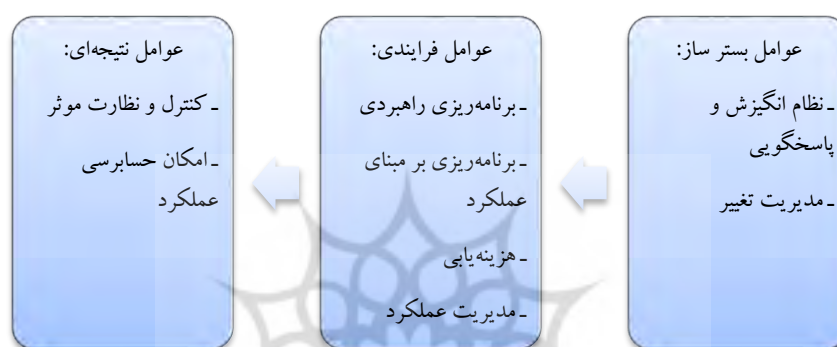
افزایش پاسخگویی مسئولین	کرستین (۲۰۰۵)، لو (۲۰۱۱)		
تصمیم‌سازی کارکنان	م ۲، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸		
تعهد و پایبندی به برنامه‌ها	کرستین (۲۰۰۵)، لو (۲۰۱۱)		
نظام پاسخگویی مبتنی بر نتیجه	کرستین (۲۰۰۵)، لو (۲۰۱۱)		
عزل و نصب مبتنی بر ضوابط و شایستگی	م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸		
کارآمدی مدیران	م ۱، م ۳، م ۴، م ۷، م ۸		
تغییر روش بودجه‌ریزی	م ۲، م ۴، م ۵، م ۷، م ۸	مدیریت تغییر و مستندات	
تشویق به تغییرات	م ۲، م ۴، م ۵، م ۷، م ۸		
برنامه‌ریزی برای تغییرات	م ۱، م ۲، م ۴، م ۵، م ۷، م ۸		
همکاری برای تغییرات	آذر و دیگران (۱۳۹۴)، مارتی (۲۰۱۳)		
مدیریت در تغییرات	م ۲، م ۴، م ۵، م ۷، م ۸		
منطق در تغییرات	م ۲، م ۳، م ۴، م ۵، م ۷، م ۸		

ادامه جدول ۲. کدگذاری داده‌های حاصل از ادبیات و مصاحبه

مضمون فراگیر (بعد)	مضمون سازمان دهنده (مؤلفه)	مضامین پایه (شاخص)	منابع/مصاحبه	
عوامل نتیجه‌ای	کنترل و پایش	کنترل و نظارت مؤثر بر اجرای فرایند	مومنیان (۲۰۰۸)، مائورو و همکاران (۲۰۱۹)	
		کنترل و نظارت بر نتایج و خروجی برنامه‌ها	مومنیان (۲۰۰۸)، مائورو و همکاران (۲۰۱۹)	
		کنترل و نظارت بر هزینه‌کرد بودجه	م ۱، م ۳، م ۴، م ۵، م ۶	
	حسابرسی عملکرد	واقعی شدن گزارش‌ها	م ۲، م ۳، م ۴، م ۵، م ۷	
		ارزیابی عملکرد مدیران	م ۱، م ۳، م ۴، م ۵، م ۶	
		کاهش فرایندها و فعالیت‌های غیرضروری	م ۳، م ۴، م ۵، م ۷، م ۸	
		شناسایی و طبقه‌بندی انحرافات	م ۱، م ۳، م ۴، م ۵، م ۶	
		تحلیل انحرافات	م ۱، م ۳، م ۴، م ۵، م ۸	
		بررسی کارایی سیستم‌ها، برنامه‌ها و فرایندها	لانسدال، ویلکینز و لینگ (۲۰۱۱)	

لانسدال، ویلکینز و لینگ (۲۰۱۱)	بررسی اثربخشی سیستم‌ها، برنامه‌ها و فرایندها		
لانسدال، ویلکینز و لینگ (۲۰۱۱)	بررسی صرفه اقتصادی سیستم‌ها، برنامه‌ها و فرایندها		
م ۱، م ۳، م ۴، م ۵، م ۶، م ۸	ارتقای کارایی و اثربخشی مدیران		

در ادامه، شکل ۱ مدل اشباع‌شده^۱ تحقیق را نشان می‌دهد.



شکل ۱. مدل اشباع‌شده تحقیق (منبع: یافته‌های مؤلفان)

در این قسمت یافته‌های بخش کمی ارائه خواهد شد. پس از نهایی‌سازی مدل تحقیق، به منظور انجام مقایسه پرسشنامه‌ای بر اساس مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل نهایی تدوین شد. جدول ۳ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی جامعه آماری در مرحله کمی را نشان می‌دهد.

جدول ۳. مشخصات جامعه آماری

آماره/ متغیر	سن	تحصیلات	سابقه
مد	۴۰-۵۰ سال	کارشناسی	۵-۱۰ سال
میانه	۴۰-۵۰ سال	کارشناسی	۱۰-۱۵ سال

۱. Saturated model

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

در ادامه، متغیرهای تحقیق (هشت مؤلفه) با استفاده از شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی توصیف می‌شود.



جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

مؤلفه‌های تحقیق	میانگین	انحراف معیار
کنترل و پایش	۳٫۸	۰٫۶۸
برنامه‌ریزی راهبردی	۳٫۷	۰٫۴۹
حسابرسی عملکرد	۳٫۶	۰٫۷۱
برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۳٫۵	۰٫۷۳
مدیریت عملکرد	۳٫۴	۰٫۸۷
نظام پاسخگویی و انگیزشی	۳٫۴	۰٫۷۲
نظام هزینه‌یابی	۳٫۲	۰٫۶۶
مدیریت تغییر و مستندات	۳٫۲	۰٫۸۵

همان‌گونه که جدول ۴ نشان می‌دهد، بین مؤلفه‌ها بیشترین میانگین تا کم‌ترین میانگین به ترتیب عبارتند از ارتباط کنترل و پایش (با میانگین $3/8$ و انحراف استاندارد $0/68$)، برنامه‌ریزی راهبردی (با میانگین $3/7$ و انحراف استاندارد $0/49$)، حسابرسی عملکرد (با میانگین $3/6$ و انحراف معیار $0/71$)، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد (با میانگین $3/5$ و انحراف استاندارد $0/73$)، مدیریت عملکرد (با میانگین $3/4$ و انحراف استاندارد $0/87$)، نظام پاسخگویی و انگیزشی (با میانگین $3/4$ و انحراف استاندارد $0/72$)، نظام هزینه‌یابی (با میانگین $3/2$ و انحراف استاندارد $0/66$)، مدیریت تغییر و مستندات (با میانگین $3/2$ و انحراف استاندارد $0/85$).

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

تحلیل همبستگی متغیرها در سطح مؤلفه‌ها

جدول ۵. همبستگی متغیرهای تحقیق

مؤلفه	برنامه‌ریزی راهبردی	نظام پاسخگویی و انگیزشی	نظام هزینه‌یابی	کنترل و پایش	برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد	مدیریت تغییر و مستندات	حسابرسی عملکرد
نظام پاسخگویی و انگیزشی	۰,۵۸۴**						
نظام هزینه‌یابی	۰,۶۱۸**	۰,۶۸۱**					
کنترل و پایش	۰,۳۷۲**	۰,۵۰۷**	۰,۵۷۴**				
برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۰,۶۵۰**	۰,۷۰۹**	۰,۶۷۹**	۰,۵۸۴**			
مدیریت تغییر و مستندات	۰,۵۰۹**	۰,۷۷۷**	۰,۵۸۵**	۰,۳۲۰*	۰,۷۴۵**		
حسابرسی عملکرد	۰,۳۳۷*	۰,۴۷۵**	۰,۵۸۵**	۰,۶۴۰**	۰,۵۳۲**	۰,۳۶۸**	
مدیریت عملکرد	۰,۵۴۰**	۰,۶۶۹**	۰,۶۳۲**	۰,۳۵۴*	۰,۶۵۶**	۰,۶۳۰**	۰,۲۸۹*

** معنی‌دار در سطح خطای ۱٪، * معنی‌دار در سطح خطای ۵٪

همان‌گونه که جدول ۵ نشان می‌دهد ارتباط مثبت و معنی‌داری بین تمامی مؤلفه‌های نظام بودجه‌ریزی وجود دارد. بر این اساس بیشترین همبستگی به ترتیب بین مدیریت تغییر و نظام انگیزش و پاسخگویی (۰/۷۷۷)، مدیریت تغییر و برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد (۰/۷۴۵)، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد و نظام انگیزش و پاسخگویی (۰/۷۰۹) وجود دارد.

آزمون T

در این مرحله به منظور بررسی میزان همسانی یا ناهمسانی نظام بودجه‌ریزی کنونی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده می‌شود. از آنجاکه امتیازهای در نظر گرفته شده برای سنجش وضعیت در طیف ۱ الی ۵ قرار دارد، برای کسب اطمینان از استقرار شاخص‌های حسابرسی عملکرد، امتیاز ۳/۴ به بالا به عنوان معیار ارزیابی ۱ انتخاب شد. در این آزمون اگر مقدار t محاسبه شده بیشتر از مقدار (۱/۹۶) و مقدار میانگین شاخص بزرگ‌تر از ۳/۴

۱. Test value

باشد، استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطلوب خواهد بود. چنانچه مقدار آماره t بزرگ‌تر از مقدار $1/96$ بوده و مقدار میانگین کم‌تر از $3/4$ باشد و یا مقدار آماره t کم‌تر از مقدار $(1/96)$ باشد، در این صورت می‌توان نتیجه گرفت که براساس مؤلفه مورد محاسبه، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استقرار نیافته است. جدول ۶ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۶. آزمون t در سطح مؤلفه‌ها

نتیجه آزمون	فاصله اطمینان ۹۰٪		انحراف استاندارد	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره t	
	حد بالا	حد پایین					
تائید	۰,۴۵	۰,۱۷	۰,۰۰	۰,۰۰	۴۹	۴,۴۵	برنامه‌ریزی راهبردی
رد	۰,۱۶	-۰,۲۴	-۰,۰۴	۰,۷۰	۴۹	-۰,۳۸	نظام پاسخگویی و انگیزشی
رد	۰,۰۷	-۰,۳۴	-۰,۱۵	۱,۱۱	۴۹	-۱,۶۲	نظام هزینه‌یابی
تائید	۰,۵۸	۰,۱۹	۰,۳۸	۰,۰۰	۴۹	۳,۳۹	کنترل و پایش
رد	۰,۳۲	-۰,۰۹	۰,۱۱	۰,۲۹	۴۹	۱,۰۶	برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد
رد	۰,۰۶	-۰,۴۲	-۰,۱۷	۰,۱۴۷	۴۹	-۱,۴۷	مدیریت تغییر و مستندات
تائید	۰,۴۵	۰,۰۴	۰,۲۴	۰,۰۲	۴۹	۲,۳۸	حسابرسی عملکرد
رد	۰,۲۶	-۰,۲۴	۰,۰۱	۰,۹۲	۴۹	۰,۰۹	مدیریت عملکرد

با بررسی جدول ۶ نتایج، نشان‌دهنده این موضوع هست که مقدار آماره t برای مؤلفه‌های برنامه‌ریزی راهبردی، کنترل و پایش و حسابرسی عملکرد بزرگ‌تر از مقدار $1/96$ است. باتوجه به اینکه میانگین این مؤلفه‌ها بزرگ‌تر از $3/4$ و مقدار حد بالا و پایین آنها مثبت است، لذا مطابقت بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در این مؤلفه‌ها تأیید می‌شود و نیز نتایج نشان می‌دهد مقدار آماره t برای مؤلفه‌های نظام پاسخگویی و انگیزشی، نظام هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت تغییر و مستندات و مدیریت عملکرد کم‌تر از $1/96$ است. باتوجه به اینکه میانگین این مؤلفه‌ها مساوی یا کم‌تر از $3/4$ و حد بالا و پایین آنها مثبت و منفی است، لذا مطابقت بودجه‌ریزی بخش عمومی در این مؤلفه‌ها با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تأیید نمی‌شود. در ادامه به منظور رتبه‌بندی مؤلفه‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، از آزمون فریدمن

استفاده شده است.

جدول ۷. آزمون فریدمن در سطح مؤلفه‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

رتبه‌ها	
رتبه میانگین	مؤلفه
۷۳.۵	کنترل و پایش
۳۱.۵	برنامه‌ریزی راهبردی
۸۹.۴	حسابرسی عملکرد
۸۲.۴	برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد
۶۱.۴	مدیریت عملکرد
۰۱.۴	نظام پاسخگویی و انگیزشی
۶۵.۳	مدیریت تغییر و مستندات
۹۸.۲	نظام هزینه‌یابی
آماره‌های آزمون	
۵۰	تعداد (N)
۸۷۵.۴۸	کای-دو (Chi-Square)
۷	درجه آزادی (df)
۰,۰۰۰	Sig.

نتایج آزمون فریدمن نشان می‌دهد: مقدار آماره کای - دو برابر $48/875$ و در سطح خطای یک درصد معنی‌دار است. لذا از دیدگاه جامعه آماری تحقیق بین مؤلفه‌های مختلف الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در نمونه مورد مطالعه تفاوت معنی‌داری وجود دارد. در ادامه نتایج سطح‌بندی نشان می‌دهد که بالاترین سطح عملکرد سازمان به ترتیب در مؤلفه کنترل و پایش با میانگین رتبه $5/73$ ، برنامه‌ریزی راهبردی با میانگین رتبه $5/31$ و مؤلفه حسابرسی عملکرد با رتبه میانگین $4/86$ است. همچنین نظام هزینه‌یابی پایین‌ترین رتبه را اختصاص داده است. بر اساس این یافته‌ها، نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی نیازمند تقویت و اصلاح مؤلفه‌های برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت عملکرد، نظام پاسخگویی و انگیزشی، مدیریت تغییر و مستندات و نظام هزینه‌یابی است. به همین منظور، در جدول ۳ مؤلفه‌ها و شاخص‌های نیازمند

تقویت ارائه شده است.

جدول ۸. شاخص‌های نیازمند تقویت و اصلاح

میانگین	شاخص	مؤلفه
۴۶.۳	ارتقاء انگیزه مسئولین بودجه	نظام پاسخگویی و انگیزشی
۰۴.۳	توسعه ظرفیت کارکنان	
۱۲.۳	پذیرش و به کارگیری نظام‌های جدید	
۶.۳	افزایش پاسخگویی مسئولین	
۱۲.۳	تصمیم‌سازی کارکنان	
۸۶.۳	تعهد و پایبندی به برنامه‌ها	
۲۴.۳	نظام پاسخگویی مبتنی بر نتیجه	
۱۴.۳	عزل و نصب مبتنی بر ضوابط و شایستگی	
۵۸.۳	کارآمدی مدیران	
۱۴.۳	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت کمی و کیفی	نظام هزینه‌یابی
۷۸.۲	تطابق نرم‌ها با واقعیت	
۵۸.۳	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	
۹۲.۲	ارزیابی بهای تمام‌شده	
۹۴.۲	تعیین بهای تمام‌شده	
۵۲.۳	شفافیت درآمد و هزینه	
۷۰.۳	پرداخت به موقع اعتبارات	
۰۶.۴	کنترل هزینه	
۸۸.۲	تعیین بهای تمام‌شده بر اساس استاندارد	
۳۲.۳	برآورد اعتبارات بر اساس استاندارد	برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد
۹۸.۲	ارائه گزارش برنامه‌ای و هدفی	
۰۴.۳	محاسبه هزینه واحد	
۷۴.۳	قابلیت تبدیل اهداف به برنامه‌ها	
۴۴.۳	شاخص‌دار بودن اهداف عملیاتی	
۷۲.۳	متصل و یکپارچه بودن اعتبارات با برنامه‌ها	

۳۰.۳	تناسب شاخص با اهداف عملیاتی	
------	-----------------------------	--

جدول ۸. شاخص‌های نیازمند تقویت و اصلاح

میانگین	شاخص	مؤلفه
۳۴.۳	برنامه‌ریزی بر مبنای گزارش عملکرد	برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد
۷۰.۳	شفافیت در ارزیابی عملکرد	
۲۸.۳	انطباق بودجه با عملکرد	
۲۴.۳	تناسب برنامه با اعتبارات	
۰۴.۳	ارتباط مستقیم اعتبارات با گزارش عملکرد	
۸۶.۳	واگذاری بر اساس اولویت‌بندی مأموریت	
۶۶.۳	کاهش چانه‌زنی	
۶۸.۳	واگذاری بر اساس زمان‌بندی اجرای برنامه‌ها	
۳۰.۳	تغییر روش بودجه‌ریزی	مدیریت تغییر و مستندات
۸۲.۲	تشویق به تغییرات	
۸۰.۲	برنامه‌ریزی برای تغییرات	
۵۲.۳	همکاری برای تغییرات	
۴۶.۳	مدیریت در تغییرات	
۳۸.۳	منطق در تغییرات	
۱۸.۳	تأکید بر ورودی، فرایند و خروجی	مدیریت عملکرد
۰۰.۳	ارائه خروجی مبنای تخصیص	
۱۸.۳	واضح بودن معیارهای عملکرد	
۴۶.۳	تطابق معیارهای عملکرد با چشم‌انداز و هدف	
۷۴.۳	ایجاد نظام خودکنترلی	
۰۸.۳	ارزیابی عملکرد	
۰۶.۳	صدور تخصیص بر مبنای ارزیابی عملکرد	
۵۰.۳	مؤثر واقع شدن گزارش عملکرد	
۴۲.۳	اقدامات اصلاحی بر مبنای گزارش عملکرد	

نتایج نشان می‌دهد از بین مؤلفه‌های نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی مؤلفه‌های نظام هزینه‌یابی و مدیریت تغییر و مستندات به ترتیب بیشترین تقویت و اصلاح را در نظام بودجه‌ریزی دستگاه اجرایی نیازمند است. همچنین نتایج این آزمون در سطح شاخص گویای این نکته است که بیشترین نیاز تقویت یا اصلاح مربوط به انطباق نرم‌های مورد استفاده در بودجه‌بندی سالانه با واقعیت‌ها و بهای قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها بر اساس استانداردها بوده و همچنین به‌منظور غلبه بر مقاومت کارکنان در برابر تغییر نیازمند ایجاد سازوکارهای تشویقی و یا اصلاح چگونگی روند تشویق در نظام کنونی است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نظام بودجه‌ریزی، تأثیر قابل توجهی بر عملکرد سازمان دارد و نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق پیوند عملکرد و اعتبارات نقش مهمی در این راستا ایفا می‌کند و باتوجه به حجم بودجه بخش عمومی و نیز رسالت این بخش در ارائه خدمات، برخورداری از نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ضروری است و در این راستا تلاش‌هایی صورت گرفته است. هدف این تحقیق بررسی میزان انطباق نظام بودجه‌ریزی فعلی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. نتایج این تحقیق بخش عمومی را در خصوص چگونگی به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد کمک و یاری خواهد کرد. در راستای این هدف از روش ترکیبی (کیفی - کمی) بهره گرفته شد. در بخش کیفی با استفاده از داده‌های حاصل از مرور ادبیات و مصاحبه عمیق با ۸ خبره حوزه مالیه عمومی و بهره‌گیری از روش تحلیل مضمون مدل مقایسه‌ای تحقیق طراحی شد. در بخش کمی از طریق عملیاتی‌سازی مؤلفه‌ها و شاخص‌ها در قالب پرسشنامه و توزیع بین ۵۰ مدیر بودجه در بخش عمومی و تحلیل میانگین و واریانس، نسبت به مقایسه نظام بودجه‌ریزی کنونی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته شد. نتایج نشان می‌دهد بودجه‌ریزی در بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سه مؤلفه برنامه‌ریزی راهبردی، کنترل و پایش و

حسابرسی عملکرد دارای مطابقت و در مؤلفه‌های نظام پاسخگویی و انگیزشی، نظام هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت تغییر و مدیریت عملکرد نیازمند تقویت و اصلاح است. نتایج رتبه‌بندی نشان داد که بین مؤلفه‌های مختلف الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. مؤلفه‌های کنترل و ارزیابی، برنامه‌ریزی راهبردی و مؤلفه حسابرسی دارای بالاترین رتبه‌ها و نظام هزینه‌یابی پایین‌ترین رتبه را به خود اختصاص داده است. همچنین، نتایج تحقیق نشان داد بین شاخص‌های مختلف الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. بر این اساس شاخص تدوین و تهیه برنامه‌ها در یک چهارچوب راهبردی و وسیع و ابلاغ برش سالانه دارای بالاترین رتبه و عدم انطباق نرم‌های مورد استفاده با واقعیت‌ها در بودجه‌بندی سالانه دارای پایین‌ترین رتبه است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد از بین مؤلفه‌های نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مؤلفه‌های نظام هزینه‌یابی و مدیریت تغییر و مستندات به ترتیب نیازمند بیشترین تقویت و اصلاح در نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی است. در سطح شاخص‌ها نتایج گویا این نکته است که شاخص‌های انطباق نرم‌های مورد استفاده در بودجه‌بندی سالانه با واقعیت‌ها و بهای قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها نیازمند بیشترین تقویت یا اصلاح بوده و همچنین به‌منظور غلبه بر مقاومت کارکنان در برابر تغییر نیازمند ایجاد سازوکارهای تشویقی و یا اصلاح چگونگی روند انگیزشی در نظام کنونی بودجه‌ریزی بخش عمومی است. نهایتاً این راهکارها در اختیار مدیران ارشد بودجه قرار گرفت. راهکارهای اصلاح و تقویت مؤلفه‌های نظام هزینه‌یابی (ABC) و مدیریت تغییر و مستندات که به ترتیب بیشترین تقویت و اصلاح را در نظام بودجه‌ریزی دستگاه اجرایی مورد بررسی نیازمند است در ۶ بند به‌طور خلاصه آورده شده است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول ۹. بحث و نتیجه‌گیری

مؤلفه‌های منطبق	
کنترل و پایش	<p>نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی که از قبل در دستگاه اجرایی مرسوم بوده و در حال اجراست، برنامه‌ریزی در سطح راهبردی و کلان و هم در سطح بر مبنای عملکرد و اجرایی پیاده شده است و بین قسمت‌های بودجه و حسابداری ارتباطاتی وجود دارد و نظارت از برنامه‌ها و عملکرد سازمان‌های تابعه به عمل آمده و در حال حاضر بودجه‌بندی باعث واقعی‌تر شدن گزارش‌ها و ارتقای کارایی و اثربخشی مدیران سازمان‌ها شده و گام‌های خوبی جهت کاهش فرایندها و فعالیت‌های غیرضروری برداشته شده است و این امر با کنترل و نظارت بر هزینه‌کرد بودجه موجب انطباق این سه مؤلفه با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شده است.</p>
برنامه‌ریزی	
استراتژیک	
حسابرسی عملکرد	
مؤلفه‌های نیازمند تقویت و اصلاح	
نظام پاسخگویی و غیرانگیزشی	<p>نتایج تحقیق نشان می‌دهد در مؤلفه فوق انطباق با بودجه‌ریزی مورد تأیید نیست و دارای فاصله است و به نظر می‌رسد از مهم‌ترین دلایل آن عدم عزل و نصب مبتنی بر ضوابط و شایستگی و عدم توسعه ظرفیت کارکنان از طریق نظارت، ارائه بازخورد و حمایت از افراد و پذیرش نظام‌های جدید بودجه‌ریزی در سازمان است.</p>
نظام هزینه‌یابی (ABC)	<p>نتایج تحقیق نشان می‌دهد در مؤلفه فوق انطباق با بودجه‌ریزی مورد تأیید نیست و دارای فاصله است و به نظر می‌رسد از مهم‌ترین دلایل آن عدم تطابق نرم‌ها با واقعیت و ارزیابی و تعیین بهای تمام‌شده بر اساس استاندارد در نظام بودجه‌ریزی کنونی است.</p>
برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد	<p>نتایج تحقیق نشان می‌دهد در مؤلفه فوق انطباق با بودجه‌ریزی مورد تأیید نیست و دارای فاصله است و به نظر می‌رسد از مهم‌ترین دلایل آن عدم تناسب برنامه با اعتبارات و عدم ارتباط مستقیم اعتبارات با گزارش عملکرد و نبود تناسب شاخص با اهداف بر مبنای عملکرد را برشمرد.</p>
مدیریت تغییر و مستندات	<p>نتایج تحقیق نشان می‌دهد در مؤلفه فوق انطباق با بودجه‌ریزی مورد تأیید نیست و دارای فاصله است و به نظر می‌رسد از مهم‌ترین دلایل آن عدم برنامه‌ریزی برای تغییرات و تشویق به تغییرات در بودجه‌ریزی کنونی دستگاه اجرایی مورد مطالعه است.</p>
مدیریت عملکرد	<p>نتایج تحقیق نشان می‌دهد در مؤلفه فوق انطباق با بودجه‌ریزی مورد تأیید نیست و دارای فاصله است و به نظر می‌رسد از مهم‌ترین دلایل آن عدم اولویت تخصیص بودجه بر اساس نقاط تمرکز راهبردی و مناسب نبودن زمان‌بندی تهیه و ابلاغ برنامه‌هاست.</p>

پیشنهادها

در این بخش براساس یافته‌های تحقیق، پیشنهادهایی برای کاربران و تحقیقات آتی ارائه خواهد شد.

پیشنهادها برای کاربران

- باتوجه به مطابقت مؤلفه برنامه‌ریزی راهبردی در بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد؛ نسبت به حفظ و بهبود شاخص‌های مؤلفه یادشده از جمله تهیه، تدوین راهبردها، برنامه‌ها و ابلاغ سالانه، مناسب بودن زمان تهیه، تنظیم و ابلاغ برنامه‌ها، توجه به چشم‌انداز و اهداف مشترک سازمانی اقدام شود.

- باتوجه به مطابقت مؤلفه کنترل و پایش در بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد؛ نسبت به حفظ و بهبود شاخص‌های مؤلفه یادشده از جمله کنترل و نظارت اجرای فرایند، کنترل و نظارت بر نتایج و خروجی برنامه‌ها و هزینه کرد بودجه به‌ویژه واقعی شدن گزارش‌ها اقدام شود.

- باتوجه به مطابقت مؤلفه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد؛ نسبت به حفظ و بهبود شاخص‌های مؤلفه یادشده از جمله ارزیابی عملکرد مدیران، تحلیل و شناسایی و طبقه‌بندی انحرافات، بررسی کارایی نظام‌ها، برنامه‌ها و فرایندها، بررسی صرفه اقتصادی نظام‌ها، برنامه‌ها و فرایندها، ارتقای کارایی و اثربخشی مدیران اقدام شود.

- باتوجه به وضعیت مؤلفه نظام پاسخگویی و انگیزشی در بخش عمومی؛ لذا نسبت به تقویت شاخص‌های مؤلفه یادشده مبتنی بر استفاده از نظام‌های نوین بودجه‌ریزی، حمایت و ارتقای انگیزش مسئولین برنامه‌بودجه، توجه به شایستگی و کارآمدی مدیران و نظام پاسخگویی مبتنی بر نتیجه اقدام شود.

- باتوجه به وضعیت مؤلفه نظام هزینه‌یابی در بخش عمومی؛ لذا نسبت به تقویت و اصلاح شاخص‌های این نظام شامل تطابق نرم‌ها با واقعیت‌ها، ارزیابی و تعیین بهای تمام‌شده، کنترل هزینه، و تعیین هزینه فعالیت‌ها اقدام شود.

- باتوجه به وضعیت مؤلفه برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی؛ لذا نسبت به تقویت

و اصلاح شاخص‌های ارتباط و انطباق بودجه با عملکرد، برنامه‌ریزی و تعیین شاخص و معیار برای هر هدف، تناسب و متصل بودن اعتبارات با برنامه‌ها، واگذاری براساس اولویت‌بندی مأموریت اقدام شود.

- باتوجه به وضعیت مدیریت تغییر و مستندات در بخش عمومی؛ نسبت به اصلاح و تقویت مشوق‌هایی برای غلبه بر مقاومت کارکنان در برابر تغییر و برنامه‌ریزی و همکاری برای تغییرات با داشتن منطق در تغییرات اقدام شود.

- باتوجه به وضعیت مؤلفه مدیریت عملکرد در بخش عمومی؛ نسبت به تقویت شیوه تخصیص بهینه منابع براساس خروجی، تطابق معیارهای عملکرد با چشم‌انداز و هدف‌های سازمان، تعیین معیارهای عملکرد واضح و روشن پیرامون خروجی‌ها و مؤثر واقع شدن گزارش عملکرد اقدام شود.

پیشنهاد‌های برای تحقیق‌های آتی

پیشنهاد‌های این تحقیق برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر است:

- طراحی مدل جدید یا استفاده از سایر مدل‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جهت بررسی و انطباق وضعیت بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد؛
- شناسایی عوامل مؤثر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی؛
- استفاده از داده‌های کمی در کنار داده‌های حاصل از پرسشنامه و مصاحبه.

منابع

- آذر، عادل و امیرخانی، طیبه (۱۳۹۳)، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: تئوری و مدل پیاده‌سازی، مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی: تهران.
- آذر، عادل و وفاپی، امیر (۱۳۸۹)، بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های عمومی، *دوفصلنامه برنامه‌بودجه*، ۱۰: ۷۹ - ۹۸.
- آذر، عادل؛ دولت‌خواهی، کسری و گودرزی، غلامرضا (۱۳۹۴)، ارائه مدل مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، *چشم‌انداز مدیریت دولتی*، ۲۴: ۱۵ - ۳۳.
- آذر، عادل؛ امینی، محمدرضا و احمدی، پرویز (۱۳۹۲)، طراحی مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (مورد مطالعه: دانشگاه تربیت مدرس)، *چشم‌انداز مدیریت دولتی*، ۱۵: ۵۳ - ۷۲.
- انصاری، عبدالمهدی و زینالی، مهدی (۱۳۸۷)، نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه، *فصلنامه حسابداری*، شماره ۲۰۳.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۷)، تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۸۷ از منظر مسئولیت پاسخگویی، *حسابدار*، ۲۲ (۱۹۴): ۳ - ۱۷.
- باباجانی، جعفر و آستا، سهراب (۱۳۹۴)، مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه‌یافته (مورد مطالعه کشور کانادا)، *دو فصلنامه پژوهش‌های حسابداری دولتی*، ۲ (۳): ۶ - ۱۷.
- پناهی، ؟؟؟ (۱۳۸۶)، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در نظریه و عمل، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس: تهران.
- حسن‌آبادی، محمد و نجار صراف، علی‌رضا (۱۳۸۶)، *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی*، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران: تهران.
- حسین، مقدم (۱۳۹۳)، *بررسی بودجه‌ریزی بخش عمومی و تطبیق آن با بودجه‌ریزی عملیاتی*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه جامع امام حسین(ع).
- خدای‌پور، احمد و زینالی، مهدی (۱۳۸۶)، سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت، *فصلنامه حسابرس*، ۹ (۳۷): ۵۶ - ۶۰.
- دفت، ریچارد. ال. (۱۳۸۶)، *تئوری و طراحی سازمان*، ترجمه علی پارسائیان و سید محمد اعرابی، دفتر پژوهش‌های فرهنگی: تهران.
- صفدر نهاد، محمود؛ معمارزاده، غلامرضا و عزتی، میترا (۱۳۹۴)، نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در راستای اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، *فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان*، ۳ (۱): ۲۷ - ۴۸.

- فریدوند نعمت‌آباد، الهام (۱۳۹۵)، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.
- قدیم‌پور، جواد و طریقی، علی (۱۳۸۸)، بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه دانش حسابرسی، ۸ (۲۸): ۵۹ - ۶۸.
- کردیچه، محمد (۱۳۸۵)، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، فصلنامه برنامه‌بودجه، ۱۰۱ (X)، ۳ - ۳۱.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی کلاتری، فرشاد (۱۳۹۵)، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی اجتماعی، حسابداری دولتی، ۳ (۱): ۶۹ - ۸۰.
- Amirkhani, T., Aghaz, A., & Sheikh, A. (2019). An implementation model of performance-based budgeting. *International Journal of Productivity and Performance Management*.
- Arellano-Gault, D., & Gil-García, J. R. (2004). Public management policy and accountability in Latin America: Performance-oriented budgeting in Colombia, Mexico, and Venezuela (1994-2000). *International Public Management Journal*, 7(1), 49-71.
- Braun V, Clarke V. Using thematic analysis in psychology. *Qual. Res. Psych.* 2006; 3: 77-101.
- Candrea, P. J. (2017). *National Defense Budgeting and Financial Management: Policy & Practice*. IAP.
- Creswell, J. W. (2011). Controversies in mixed methods research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4, 269-284.
- Currstine, T. (2005). Government performance: Lessons and challenges. *OECD Journal on Budgeting*, 5(1), 127-151.
- Diamond, jack (2002). performance budgeting-is accrual accounting required?. *IMF working paper*. 2(240),1-30.
- Gilmour, J. B., & Lewis, D. E. (2006). Does performance budgeting work? An examnaton of hle off e of managemen and budge's PART soore.. *Public Administration Review*, 66(5), 742-752.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4), 388-408.
- Jordan MM, Hackbart M (1999). The goals and implementation - success of state performance- based budgeting. *J. Public Budget. Account. Financ. Manage.*, 17(4), 471-48.
- Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (Eds.). (2011). *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Edward Elgar Publishing.
- Lu, Y. (2007). Performance budgeting: the perspective of state agencies. *Public Budgeting and Finance*, 27(4), 1-17.

- Lu, Y. (2011). Individual engagement to collective participation: the dynamics of participation pattern in performance budgeting. *Public Budgeting and Finance*, 31(2), 79-98.
- Lu, Y., Willoughby, K., & Arnett, S. (2011). Performance Budgeting in the American States: What's Law got to do with it?. *State and Local Government Review*, 43(2), 79-94.
- Martí, C. (2013). Performance budgeting and accrual budgeting: A study of the United Kingdom, Australia, and New Zealand. *Public Performance and Management Review*, 37(1), 33-58.
- Mauro, S. G et al., New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting, *The British Accounting Review*, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.007>
- McGill, R. (2001). Performance budgeting. *International Journal of Public Sector Management*, 14(5), 376-390.
- McNab, M. and Melese, F. (2003). Implementing the GPRA: examining the prospects for performance budgeting in the federal government. *Public Budgeting & Finance*, 23(2) 73-95.
- Meklers, J.E. and Willoughby, (2001). Budgeters' views of a e performance budgeting systems: distinctions across branches. *Public Administration Review*, 61(1), 54-64.
- Moynihan, D. (2008). Advocacy and learning: An interactive-dialogue approach to performance information use. In W. Van Dooren, & S. Van de Walle (Eds.), *Performance information in the public sector* (pp. 24e41). London: Palgrave Macmillan UK.
- Pakmaram, A., Esg, K., Koshteli, H. B., & Khalili, M. (2012). Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in telecommunications company with TOPSIS method. *African Journal of Business Management*, 6(24), 7344-7353.
- Robinson, M. (Ed.). (2007). *Performance budgeting: Linking funding and results*. New York: Springer.
- Schick, A. (2007). Performance budgeting and accrual budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 7(2), 109-138.
- Wang, X. (1999). Conditions to implement outcome-oriented performance budgeting: some empirical evidence. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 11(4), 533-552.
- Young, Richard D. (2003). *Performance-Based Budget Systems - Public Policy & Practice*.