



## ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

حافظ امرایی<sup>۱</sup>  
عادل آذر<sup>۲</sup> ✉

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۰۹

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۵

### چکیده

نظارت بر عملکرد مالی دولت و شناسایی عوامل کلیدی نظارت و ارزیابی در این بخش باعث توانایی دولت‌ها در اعمال و اجرای سیاست‌های مالی و اقتصادی و در نهایت توسعه اقتصادی و بهبود رفاه خواهد شد. هدف مطالعه حاضر شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده است. روش پژوهش به کار گرفته شده در این مطالعه آمیخته (کیفی-کمی) است. گردآوری داده‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۱۵ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران و مدیران ارشد حوزه بودجه‌ریزی و نظارت مالی بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان بازرسی، مرکز پژوهش‌های مجلس انجام و اشباع نظری حاصل گردید. برای تحلیل کیفی داده‌ها از روش گزند تئوری با مقایسه دائمی داده‌ها و کدگذاری باز، محوری و انتخابی آنها و برای تحلیل کمی داده‌ها و اعتبار سنجی مقوله‌های شناسایی شده از روش دلفی فازی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۲۱۳ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شامل مقوله محوری (کانونی) عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگوی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گردید، پرداخته شد. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی "عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان‌شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی" مشخص شده است.

**واژه‌های کلیدی:** کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی، بخش عمومی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تکنیک داده بنیاد.

۱- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. hafez1357@gmail.com

۲- گروه مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران، نویسنده مسئول. azara@modares.ac.ir

## ۱- مقدمه

امروزه کشورها تأثیر بسزایی از وضعیت مالی برون‌مرزی خود می‌گیرند و مجامع بین‌المللی را از جمله صندوق بین‌المللی پول<sup>۱</sup> (IMF)، بانک جهانی، سازمان توسعه و همکاری اقتصادی<sup>۲</sup> (OECD) و ... را در کنار ذینفعان داخلی در زمره پاسخ‌خواهان قرار داده است؛ چراکه هماهنگی وضعیت و الگوی نظام بودجه‌ریزی، مالی و نظارتی یک کشور با الگوهای قابل ارزشیابی و گزارشگری سایر کشورها بر اساس مفهوم هم‌پیوندی با اقتصاد جهانی ضروری است (ارکوتلوو همکاران، ۲۰۱۷). بر اساس این الزامات و متعاقب آن بر اساس قوانین و مقررات بالادستی از جمله ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، ماده (۲۶) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) نظام حسابداری تعهدی بخش عمومی از سال ۱۳۹۵ در دستگاه‌های اجرایی استقرار یافت. پس از آن نیز بنا به صراحت احکام مندرج در مواد یاد شده و بندهای ۳۲، ۳۳ سیاست‌های ابلاغی مقام معظم رهبری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌بایستی عملیاتی گردد. اجرای اثربخش بودجه‌ریزی عملیاتی در گرو یک سیستم نظارت و ارزیابی مالی کارآمد است (پورزمانی و نادری، ۱۳۸۹، ۵۱).

زمینه ارزیابی عملکرد در طول بیش از ۵۰ سال گذشته تکامل یافته و فراتر از حسابرسی مالی و کنترل‌های داخلی گسترش پیدا کرده و به‌عنوان یک سازوکار مورد احترام برای بهبود مستمر و اثربخشی سازمانی تبدیل شده است (پارک و همکاران، ۲۰۱۹). آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات مورد نیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از دیگر سو، زمینه‌های لازم را برای طراحی و استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌نماید (خیرالهی و همکاران، ۱۳۹۴، ۳۲). «حسابداری» و «حسابرسی» ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به‌عنوان دو سامانه هدفمند در نظام پاسخگویی عمومی، به ایفای نقش می‌پردازند (کرامتی و همکاران، ۱۳۹۵، ۶۰). اگر در فرآیند مسئولیت پاسخگویی، به نقش بودجه نیز به‌عنوان مبنای پاسخگویی توجه شود، آنگاه تصویر روشنی از سامانه پاسخگویی آشکار می‌گردد. گروه‌های اصلی استفاده‌کننده (شهروندان و نمایندگان آنان)، با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را ارزیابی می‌نمایند. از طریق تعیین هدف‌ها و نتایج عملکرد است که می‌توان مدیران را پاسخگو نمود و به آنها قدرت اعمال صلاحدید بیشتر جهت انتخاب ابزارهای مدیریتی جدید ارائه داد (آذر،

۱۳۹۷، ۵۶). از سوی دیگر با عنایت به اهمیت تغییر در سیستم عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از شیوه کنترل سنتی به مفهوم نوین کنترل یعنی عامل هدایت که منجر به تسهیل شرایط لازم برای تحقق اهداف شده، پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌پردازد. بر اساس تجارب محقق شده در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه از جمله کره، کانادا، انگلستان، نروژ، آفریقای جنوبی، شیلی، اوکراین، ترکیه و... در امر نظارت و ارزیابی و به واسطه پیاده‌سازی نظام نظارت و ارزیابی<sup>۵</sup> (M&E) مبتنی بر بودجه‌ریزی عملیاتی و تأکید بر نتایج از طریق اضافه نمودن پاسخگویی و جنبه‌هایی چون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به نظام سنتی پیشین؛ نتایجی همچون ارتقا کیفیت خدمات عمومی، تحقق و دستیابی به اهداف عملکردی، کاهش انحرافات بودجه‌ای به واسطه تخصیص درست و مبتنی بر نتایج وجوه عمومی، کاهش چشمگیر فساد و ارتقا شفافیت نتایج که منجر به جلب اعتماد عمومی و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و اقتصادی شده که خود دلیل مؤکدی است بر لزوم شناسایی عوامل مؤثر در تدوین الگوی مطلوب برای نظارت و ارزیابی در کشورمان.

انجام این امر، مستلزم وجود فرآیندی سیستماتیک است که به حسابرسی عملکرد موسوم شده است. این در حالی است که اندازه‌گیری عملکرد مدیریت با سه فاکتور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، زمانی معنا و مفهوم پیدا می‌کند که مدیریت در به‌کارگیری کلیه منابع تحت کنترل خود اعم از منابع مالی و انسانی هیچ‌گونه محدودیتی نداشته و انتخاب و چیدمان آن‌ها مطابق خواسته خودش باشد. این امر حسابرسی و اندازه‌گیری عملکرد مدیران را با چالش‌هایی از قبیل تأثیرپذیری تصمیمات مدیریتی از عوامل خارج از سازمان، تضاد بین قانون‌گذاران و جریان قانون و عدم پذیرش ریسک در تصمیمات مدیریتی مواجه ساخته است (باباجانی و ایمان زاده، ۱۳۹۸). این چالش در نظام بودجه‌ریزی، همراه با مشکل نبود معیارها و ضوابط مشخص در نظام مالی و اداری دستگاه‌های اجرایی باعث گردیده که در برقراری انضباط مالی و اقتصادی در نظام بودجه‌ریزی اخلاقی ایجاد شود و به جای آن در بودجه‌ریزی، رقابت شدیدی بین دستگاه‌های مختلف برای افزایش سهم بودجه خود حاکم شود. بنابراین اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور و متعاقب آن نظام نظارت مالی بخش عمومی مبتنی بر عملیات و تهیه گزارش تفریغ بودجه کل کشور بر این اساس، منجر به افزایش پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و شفافیت عملکرد آن‌ها و همچنین ارتقاء کیفیت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه خواهد شد (مهدوی و همکاران، ۱۳۹۶، ۲۹).

در این پژوهش به تبیین الگوی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخته شده است لذا این تحقیق فاقد فرضیه بوده و دربرگیرنده سؤال‌هایی است که با استفاده از روش نظریه داده بنیاد برخاسته از داده‌ها پاسخ داده خواهند شد. این سؤالات به شرح ذیل می‌باشند:

- ۱) مؤلفه‌های توضیح‌دهنده یک الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی کدامند؟
- ۲) روابط بین مؤلفه‌های توضیح‌دهنده چگونه است و منطق این روابط چیست؟
- ۳) چه مدلی این روابط را تبیین می‌کند؟

## ۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

بر اساس حکم ماده (۷) و ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه اصلاح و بازطراحی نظام نظارت مالی بخش عمومی منطبق بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و اجرای آن به دولت و دستگاه‌های اجرایی تکلیف گردیده است تا مبنی بر تحول اساسی در ساختارها و اصلاح و ارتقای نظام مدیریت مالی و محاسباتی دولت و همچنین مدیریت بدهی‌ها اقدامات احصا شده در آن انجام گیرد. لیکن ضرورت شناسایی موانع و مشکلات اجرای سیستم جدید نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی و تدوین یک الگوی مناسب و یکپارچه مورد غفلت قرار گرفته و عملاً پژوهش در خصوص آن صورت نگرفته است که طی این تحقیق همت بر انجام این امر مهم است. سیستم ارزیابی عملکرد به‌عنوان آخرین حلقه از سیستم مدیریت عملکرد است. در فرآیند پیاده‌سازی سیستم اندازه‌گیری عملکرد نایبستی مشکلات موجود را نادیده گرفت و تعریف ابعاد عملکرد نخستین گام است. این مقاله با استفاده از تکنیک داده بنیاد، در صدد پاسخ به این سؤال است که الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چیست؟

نظارت و کنترل بودجه بخش عمومی به‌عنوان شاهرگ حیاتی و قلب تپنده برنامه‌ریزی‌های آتی دولت است. نظارت یکی از اجزای اصلی مدیریت مالی بخش عمومی و در ذات آن نهفته است. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. نظارت اقدامی مستمر است که از داده‌های سیستماتیک گردآوری شده بر اساس شاخص‌های خاص عملکردی استفاده می‌کند تا اطلاعات مستمر در مورد دستیابی به اهداف و پیشرفت فعالیت‌ها را به مدیریت و ذینفعان کلیدی ارائه کند. داده‌های نظارت

باید در ارزیابی برنامه مورد استفاده قرار گیرد. ارزیابی<sup>۲</sup> جمع‌آوری دوره‌ای و سیستماتیک و تجزیه و تحلیل عینی شواهد، برنامه‌ها و پروژه‌ها اثربخشی تا کارایی، ارزش توصیه‌های ارتقاء دهنده و بهبود است و سؤال می‌کند که آیا منافع مورد نظر حاصل شده است؟ واژه ارزیابی در نص صریح لغت، به عنوان «حسابرسی اثربخش» معنی می‌شود. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی باهدف نتیجه محوری این سند مالی، تلاش می‌کند با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات سازمان به اهداف صرفه‌جویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی بودجه دست یابد (باباجانی و اوستا ۱۳۹۴، ۹).

زارع و همکاران (۱۴۰۰) به طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور پرداختند. برای تغییر رویکرد "کار-تعدادمحور" موجود "رویکرد وجه-کارمحور" از مفهوم کلی آنالیز حساسیت با اعمال شاخص‌های نسبی حسابرسی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که طراحی نظام تصمیم‌گیری مبتنی بر فناوری اطلاعات به کمک تکنیک‌های نوین "سنجش نسبی حسابرسی عملکرد" به منظور ارزیابی میزان بهره‌وری نسبی مدیران همتراز و "سنجش نسبی خوداظهاری حسابرسی بخش عمومی" در راستای "پرسشگری هوشمند" می‌باشد.

امرابی و همکاران (۱۳۹۹)، با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب مطالعه‌ای تحت عنوان "عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد" انجام داده و به استخراج عوامل و شاخص‌های مهم از مقالات و مطالعات صورت گرفته از ۲۰۰۷، اقدام و سپس با استفاده از تکنیک سوارا نسبت به اولویت‌بندی و وزن دهی معیارها مبادرت نمودند که منجر به شناسایی ۱۳ شاخص مهم و اصلی گردید.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) با استفاده از رویکرد دلفی فازی و انجام مطالعه اکتشافی با عنوان "ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران" از طریق ۵۰ نفر از متخصصین و خبرگان حوزه حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور نسبت به شناسایی ابعاد و مؤلفه‌ها و شاخص‌های حسابرسی عملکرد در ۶ بعد، ۲۱ مؤلفه و ۵۴ شاخص مبادرت نموده و نتایج نشان داد که در تمامی موارد بین انتظارات (آنچه هست) با وضعیت مطلوب به عبارتی آنچه باید باشد فاصله معناداری وجود دارد.

ضرونی و جلالیان (۱۳۹۷) مطالعه‌ای تحت عنوان الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات بر اساس بررسی‌های میدانی مبتنی بر رویکرد تفسیری انجام دادند. بررسی‌ها نشان می‌دهد انجام دقیق وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی باعث بهبود عملکرد

آن‌ها می‌شود. در این راستا، سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگوهای مطلوب در نظارت مالی دیوان محاسبات به شمار می‌آیند. آذر و حبشی در سال ۱۳۹۶ مطالعه‌ای با عنوان «ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران» را انجام دادند. هدف اصلی این پژوهش، مطالعه حسابرسی بخش عمومی مؤسسات عالی حسابرسی دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه جهان و ارائه الگویی مؤثر برای دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران می‌باشد. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که از نظر متخصصین و خبرگان، بین بودجه‌ریزی بخش عمومی، قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی)، نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد، نحوه گزارشگری دیوان محاسبات و تنفیذ یافته‌ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط آنها در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه با جمهوری اسلامی ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

اسکندری و کردیچه (۱۳۹۶) مطالعه‌ای تحت عنوان تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی مبتنی بر یافته‌های میدانی و یادداشت مشاهدات تجربی مستقیم و انجام مصاحبه با خبرگان انجام دادند. نتایج حاصل مبنی بر این است که عملیات کارآ و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و ضروری است ساختار سیستم‌های مدیریت سازمان و کنترل مدیریت در راستای رسیدن به این اهداف طراحی شوند تا اینکه بتوان از طریق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت، وظایف مدیریت سازمان را مورد ارزیابی قرار داد.

نوروزی و سجادی (۱۳۹۵) مطالعه‌ای تحت عنوان حسابرسی عملکرد و ارتقاء کیفیت و کارایی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی انجام دادند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که اثربخشی یکی از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد بوده است و حساب‌برسان بایستی در فعالیت‌های مربوط به خط مشی-گذاری به منظور اجرای مناسب حسابرسی عملکرد درگیر شوند. همچنین حساب‌برسان گزینه مناسبی برای اجرای حسابرسی عملکرد می‌باشند و مشاغل و حرفه‌های دیگری بایستی در حسابرسی عملکرد درگیر باشند.

ین و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) با ترسیم مدیریت عمومی جدید و تئوری نمایندگی، نقش واسطه‌ای پاسخگویی بخش عمومی در تعیین رابطه کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی ویتنام را مورد بررسی قرار دادند. مدل تحقیق و فرضیات با نمونه ۱۷۷ تایی از حسابداران و

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی  
دوره ۱۳ / پیاپی ۵۲ / زمستان ۱۴۰۰

مدیران شاغل در بخش دولتی ویتنام مورد آزمون قرار گرفتند. تحلیل‌ها نشان داد پاسخگویی نقش واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی دارد، این یافته برای سازمان‌های دولتی که به دنبال بهبود کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمانی از طریق طراحی نظام بهتر پاسخگویی هستند، کاربرد قابل توجهی دارد.

ین و نویان<sup>۶</sup> (۲۰۲۰) در مقاله‌ای دیگر به بررسی تأثیر نظام ارزیابی عملکرد<sup>۱۰</sup> (PMS) بر عملکرد سازمان‌های بخش دولتی در اقتصادهای در حال گذار پرداختند. در این مطالعه نقش مداخله‌گر پاسخگویی عمومی در رابطه بین نظام ارزیابی عملکرد و عملکرد بخش دولتی ویتنام نیز بررسی شده است. نمونه تحقیق شامل ۲۱۴ نفر از حسابداران و مدیران بخش دولتی ویتنام است. نتایج نشان می‌دهد که پاسخگویی عمومی رابطه بین PMS و عملکرد سازمانی را کاملاً تعدیل می‌کند. این نتایج با بکارگیری PMS و با هدف بهبود پاسخگویی عمومی و عملکرد سازمانی، کاربردهای اجرایی و نظری مهمی را برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند.

مائورو و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۹) مطالعه‌ای با عنوان ارزیابی اعتبار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در مدیریت دولتی در کشور ایتالیا از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها، اسناد سیاست‌گذاری و گزارش‌های دولتی انجام داده و نتایج آن نشان می‌دهد که فقدان یکپارچگی میان ارتباطات، ارزش‌ها و اهداف میان بازیگران و مدیران بخش‌های مختلف سازمان‌های دولتی باعث ایجاد محدودیت‌هایی برای بکارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در عمل می‌شود.

پارک (۲۰۱۹) مطالعه‌ای را در آمریکا با عنوان اهمیت نقش شهروندان در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد انجام داده‌اند. نتایج این مطالعه نشان داده است دولت‌هایی که پاسخگویی عمومی بیشتری دارند و به خواسته‌های شهروندان به صورت فعالانه پاسخ می‌دهند، گرایش بیشتری به استفاده از این سبک از بودجه‌ریزی دارند و در ثانی عملکرد آنها در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به صورت موفقیت‌آمیزتری بوده است.

البوسعیدی<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۸) مطالعه‌ای تحت عنوان کمک به نظارت و ارزیابی برای ارتقاء حکمرانی خوب در عمان انجام داد. این مطالعه به بررسی سهم نظارت و ارزیابی در ارتقاء حکمرانی خوب در عمان می‌پردازد. سهم نظارت و ارزیابی در ارتقاء حکومت خوب از طریق پیامدهای سه دیدگاه مسئولیت‌پذیری، دیدگاه تصمیمات مدیریتی و دیدگاه یادگیری سازمانی مورد بررسی قرار گرفته و نتایج این مطالعه نشان داد که سهم این سه دیدگاه در راستای حکومت خوب تاکنون از نظر آماری محاسبه نشده است.

دشپاند<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) مطالعه‌ای تحت عنوان سیستم نظارت بر بودجه در میانمار انجام داد. این کشور شاهد انتقال به سمت عدم تمرکز بیشتر بوده است. دولت اتحادیه با ایجاد نهادها، رویه‌های جدید، اقدامات اساسی را در جهت تقویت سیستم مدیریت مالی عمومی و بهبود شفافیت مالی برداشته است. ایجاد کمیته حساب‌های عمومی مجلس، اعطای استقلال به بانک مرکزی و ایجاد یک وزارت خزانه‌داری از جمله ابتکاراتی است که در جهت استقرار یک سیستم نظارت و ارزیابی مؤثر بوده است.

ایلدیز<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای تحت عنوان سیستم‌های نظارت و ارزیابی برای خدمات شهری در ترکیه انجام داده و نشان می‌دهد که هنوز نیاز به ایجاد یک سیستم کلی نظارت و ارزیابی با مشارکت فعال و هماهنگی مؤثر بین نهادهای ذیربط وجود دارد. بر اساس نتایج این مطالعه پیشنهاد می‌شود که باید یک چارچوب نظارت و ارزیابی ایجاد گردد که به روشنی اصول، فرایندها، روش‌ها و نقش‌ها و مسئولیت‌های نهادی را مشخص نماید.

ارکوتلو، تانس و کوسیگیت<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) مطالعه‌ای با عنوان عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در نتیجه تجزیه و تحلیل عامل تأییدی<sup>۶</sup> (CFA) با استفاده از آزمون t مستقل و تجزیه و تحلیل ANOVA یک‌طرفه<sup>۷</sup> در سازمان‌های عمومی ترکیه انجام داده‌اند. نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها صحت عوامل و شاخص‌های سنجش آنها را نشان داده است. همچنین شاخص‌های برازش مدل نیز مقادیر مطلوبی را نشان داده‌اند.

گزمان و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به سیستم نظارت و ارزیابی شیلی (از سال ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۰) پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد، مشخصه‌های اولیه سیستم نظارت و ارزیابی، هم در طراحی و هم در اجرا به دلیل رابطه نزدیک آن با بودجه، تعیین شده و توجه ویژه‌ای به موارد زیر شده است: (۱) نقش نظارت و ارزیابی در وزارت دارایی قسمت واحد بودجه و کنگره ملی (۲) هماهنگی مؤلفه‌ها و ابزارهای مختلف پیرامون چرخه تدوین بودجه، بحث و تصویب بودجه؛ و (۳) استفاده از اطلاعات نظارت و ارزیابی در فرآیندهای تصمیم‌گیری.

اسلوخای<sup>۹</sup> (۲۰۱۱) مطالعه‌ای تحت عنوان نظارت و ارزیابی به عنوان ابزاری جهت بهبود مدیریت هزینه‌های عمومی در اوکراین انجام داد. بر اساس این مطالعه، دلایلی ذکر شده است که نشان می‌دهد عناصر اصلی روش‌شناسی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اکنون به بخشی از مکانیسم مدیریت هزینه‌های عمومی در اوکراین تبدیل شده‌اند. این موضوع، ضرورت استفاده از رویکردهای نوین در مدیریت نظارت و ارزیابی را تعریف کرده است.



### ۳- روش‌شناسی

این پژوهش به صورت کیفی و با استفاده از روش کیفی نظریه داده بنیاد مبتنی بر الگوی سیستماتیک (استراوس و کوربین) انجام می‌شود. ابزار تحقیق مصاحبه نیمه ساختاریافته است. جامعه آماری شامل کلیه خبرگان نظری و تجربی بوده‌اند. مهمترین معیار در انتخاب نمونه‌ها، تجربه و تخصص مصاحبه‌شوندگان در حوزه سیاست‌گذاری و اجرای سیاست‌های بودجه‌ریزی، نظارت مالی و حسابرسی بخش عمومی بوده است. از این‌رو در این پژوهش خبرگان به دو دسته تقسیم می‌شوند:

الف) خبرگان نظری: شامل اساتید دانشگاهی و پژوهشگران حوزه نظارت مالی بخش عمومی که در زمینه نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی و بودجه‌ریزی در کشور صاحب‌نظر بوده و دارای سوابق پژوهشی متعدد در این بخش می‌باشند.

ب) خبرگان تجربی: شامل مدیران ارشد حوزه بودجه‌ریزی و نظارت مالی بخش عمومی مشتمل بر مدیران و حسابرسان ارشد دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور، ناظران مالی بالادستی در وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی، ذی‌حسابان خبره و صاحب‌نظر و همچنین مدیران مرکز پژوهش‌های مجلس بوده است.

با استفاده از تکنیک گلوله برفی ۳۰ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. از کدگذاری باز، محوری و انتخابی مبتنی بر نظریه داده بنیاد نظام‌دار اشتراوس و کوربین در نرم‌افزار MAXQDA استفاده شده است. به طور کلی می‌توان فرآیند نظریه‌ی داده بنیاد را در گام‌های زیر مشاهده نمود (شکل ۱).

- ۱) طرح پرسش
- ۲) گردآوری داده‌ها
- ۳) تعیین نکات کلیدی و دادن کد (کدگذاری)
- ۴) بررسی جنبه‌های مشترک و ایجاد یک مفهوم (کدگذاری باز)
- ۵) تشکیل مقوله، با استفاده از مفاهیم مشترک (کدگذاری محوری)
- ۶) مقوله‌ها در کنار یکدیگر منجر به شکل‌گیری نظریه می‌شود (کدگذاری انتخابی)
- ۷) تحلیل‌های تکمیلی و کمی پژوهش با تکنیک دلفی فازی
- ۸) بیان روابط بین مقوله‌ها و طراحی الگو



شکل ۱- فلوچارت مراحل طراحی الگو

#### ۴- تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

##### ۴-۱- تجزیه و تحلیل کیفی داده‌ها

داده‌های گردآوری شده پژوهش از طریق فرایند مقوله پردازی و کدگذاری مبتنی بر طرح نظام‌مند "داده بنیاد" برخاسته از رهیافت استراوس و کوربین (۱۹۹۸) تحلیل شدند. کدگذاری فرایندی تحلیلی است که طی آن داده‌ها مفهوم گذاری می‌شوند و با استفاده از مقایسه مستمر به هم می‌پیوندند تا نظریه را شکل دهند. تحلیل داده‌ها در این روند جدا از گردآوری و نمونه‌گیری صورت نمی‌گیرد. در طرح تحقیق، نظریه داده بنیاد مراحل تحلیل داده‌ها از طریق کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام می‌شود. شکل ۲، پارادایم کدگذاری محوری و به عبارت دیگر مدل فرآیند کیفی پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۲- روش انجام تحقیق - گراند تئوری  
(عادل آذر ۱۳۹۹، ۳۰۵)

در کدگذاری باز، ابتدا داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به دقت مورد مطالعه، بررسی و تحلیل قرار می‌گیرند، سپس عمل مفهوم‌سازی صورت می‌گیرد و به داده‌هایی که از نظر مفهوم شبیه به یکدیگر هستند، با نام‌های متناسب، برچسب زده می‌شود. جداول ۱ تا ۱۰ شامل کلیه گزاره‌های استخراج‌شده به همراه مفاهیم نسبت داده شده به آن‌ها هست. در ادامه، آن دسته از مفاهیم استخراج شده که به عقیده پژوهشگر به یک موضوع یا مفهوم مشترک اشاره داشته‌اند، تحت عنوانی انتزاعی‌تر و به‌عنوان مقوله قرار گرفته‌اند. در ستون مفاهیم جداول (۱) تا (۱۰) در مجموع ۲۱۳ مفهوم شناسایی و استخراج شدند. بعد از استخراج کدهای اولیه به دسته‌بندی و مفهوم‌سازی پس از هر مصاحبه پرداخته شده است و مفاهیم به صورت پیوسته و با مقایسه مستمر بازنگری شدند و تم‌های نهایی و مقولات تشکیل شدند، بنا به نظر کرسول (۲۰۰۵) یک نظریه‌پرداز زمینه بنیان می‌تواند نظریه خود را به ۳ شیوه نمودار، روایت یک داستان و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها (یا فرضیات) ارائه نماید، در این پژوهش نظریه خلق شده به شکل نمودار شده است. سه مرحله اصلی کدگذاری در ادامه توضیح داده شده است: (طیبه عباسی ۱۳۹۶، ۲۱)

(الف) **کدگذاری باز:** مرحله اول تحلیل داده‌های کیفی کدگذاری باز اولین مرحله کدگذاری در رویکرد سیستماتیک نظریه داده بنیاد است. در مرحله کدگذاری باز مفاهیم و مقوله‌ها شناسایی و ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها استخراج می‌شود. کدگذاری باز شامل گام‌های ذیل است: کدگذاری اولیه: در گام اول، با مطالعه سطر به سطر، جمله به جمله یا پاراگراف به پاراگراف متن مصاحبه‌ها و اسناد سازمانی، واژه‌ها، عبارات مرتبط با پدیده نظارت و ارزیابی عملکرد مالی استخراج شد، سپس به هریک از واژه‌ها و عبارات کد اولیه‌ای اختصاص داده شد در گام دوم، با مرور مکرر کدهای اولیه و مقایسه مستمر آنها شباهت‌ها و تفاوت‌های کدهای اولیه آشکار و کدهایی با محتوا و مفهوم مشترک مطابق ستون تم‌ها در جداول ۱ تا ۱۰ تحت یک مفهوم طبقه‌بندی شد. گام سوم، مقوله‌بندی: پس از تعیین مفاهیم، با مقایسه مستمر مفاهیم و کدها با یکدیگر، میان طبقات مفاهیم ارتباط برقرار شد تا بر اساس آن مفاهیم در قالب ۱۰ مقوله طبقه‌بندی شوند. وقتی مقوله‌ها گردآوری شدند، مرحله کدگذاری باز به پایان رسید.

(ب) **کدگذاری محوری:** مرحله دوم تحلیل داده‌های کیفی. این کدگذاری، به این دلیل محوری نامیده شده که کدگذاری حول محور یک مقوله انجام می‌شود. در مرحله دوم تحلیل داده‌های کیفی، با استفاده از کدگذاری محوری، مقوله‌های مستخرج از مرحله کدگذاری باز، در قالب ۶ دسته زیر شامل شرایط علی (علل ایجاد پدیده اصلی)، پدیده اصلی، راهبرد (کنش‌ها یا واکنش‌های اعضا که جهت کنترل، اداره، برخورد و پاسخ به پدیده اصلی انجام می‌شود)، زمینه (شرایط بسترساز مؤثر در راهبردها)، شرایط مداخله‌گر (ویژگی‌ها مؤثر در راهبردها) و پیامدها (نتایج به‌کارگیری راهبردها) دسته‌بندی شدند.

(۱) شرایط علی: حوادث، وقایع و اتفاقاتی هستند که به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد و یا وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مورد نظر هستند.

(۲) مقوله‌ای اصلی (پدیده کانونی): مقوله‌ای اصلی است که به‌دفعات در داده‌ها ظاهر و تمامی مقوله‌های دیگر به آن مرتبط می‌شوند. در این پژوهش «الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد» به‌عنوان مقوله محوری انتخاب گردیده و در مرکز مدل قرار می‌گیرد (شکل ۲)، به این علت که رد پای این مقوله در سراسر داده‌ها قابل مشاهده است و در تمامی مصاحبه‌ها تقریباً به آن‌ها اشاره شده است و نقش محوری ایفا می‌کند.

۳) مقوله‌های راهبردی: فعالیت‌های این مقوله‌ها برای اجرا، مدیریت و کنترل پدیده اصلی به کار گرفته می‌شوند اقدامات یا تعامل‌هایی که نهادهای درگیر در نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی حین تدوین و اجرای خط‌مشی بودجه‌ریزی و نظارت و مدیریت آن‌ها را انجام می‌دهند، به‌عنوان مقوله‌های راهبردی شناخته می‌شوند.

۴) شرایط مداخله‌گر: عواملی هستند که شرایط علی را تسهیل می‌کنند یا بر اثر این شرایط تداخل ایجاد کرده و مانع آن می‌شود؛ به عبارت دیگر شرایط مداخله‌گر خود به تنهایی منجر به رفتار نمی‌شود اما می‌تواند با ایجاد شرایط خاص و تسهیل یا مشکل‌آفرینی بر راهبردها تأثیر می‌گذارد.

۵) مقوله‌های زمینه‌ای (بستر): همان عوامل محیطی کلان و آن دسته از شرایط محیطی که بر اقدامات و راهبردهای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی تأثیر می‌گذارند، مقوله‌های زمینه‌ای مدل را شکل می‌دهند.

۶) مقوله‌های پیامد: همان منافع حاصله و پیامدهایی که اقدامات نظارتی بر عملکرد مالی برای کشور، جامعه، ناظران و... به همراه دارد، هرچند مزایای بیشماری را می‌توان در استقرار نظامی مؤثر ناشی از نظارت و ارزیابی شناسایی کرد اما دسته‌بندی ارائه شده در جداول ۱ تا ۱۰ و شکل ۳ بیشترین تکرار را در این تحقیق به همراه داشته است.

(ج) کدگذاری انتخابی: مرحله سوم تحلیل داده‌های کیفی در مرحله کدگذاری انتخابی، مقوله‌ها بهبود یافته و در قالب نظریه‌ای منسجم، یکپارچه شدند. کدگذاری انتخابی، مهمترین مرحله نظریه‌پردازی است که محقق در آن مقوله اصلی را با مقوله‌های دیگر ارتباط می‌دهد و ارتباط آنها را اثبات و مقوله‌هایی را که احتیاج به بهبود و بازنگری دارد، اصلاح می‌کند. اجزای الگوی پارادایمی در قالب مقوله‌های مختلف در جداول ۱ تا ۱۰ و شکل ۳ مستخرج از کدگذاری‌های قبلی هستند که ارتباط منطقی بین آنها مشخص گردیده است. این الگو به نظریه‌پرداز کمک کرد تا درکی کلی از فرایند تئوریک داشته باشد.

## جدول ۱- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل قانونی و مقرراتی

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
عوامل قانونی و مقرراتی	عوامل قانونی عام و کلی	انعطاف ناپذیری و عملکرد گرا نبودن قوانین	شرایط علی
		عدم اراده مجلس برای حساب‌خواهی	
		عدم جامع‌نگری در قانون‌گذاری و سیاست‌گذاری	بسترها
		نبود قوانین صریح و یکپارچه	
		فقدان سازوکار مناسب برای پیگیری اجرای قوانین و ارزیابی نتایج	
	عوامل قانونی خاص	ابهام در هدف‌گذاری قوانین و اصلاح مکرر آن‌ها	مداخله‌گرها
		برنامه‌ریزی مبتنی بر شواهد توسط دولت	راهبردها
		حاکمیت قانون و جلوگیری از ایجاد استثنائات با عناوین قوانین خاص	پیامد
		عملکردگرایی در قوانین	
		عدم الزام در قوانین برای اجرای حسابرسی عملکرد و نظارت و ارزیابی مالی بخش عمومی	شرایط علی
عوامل قانونی خاص	عوامل قانونی خاص	پرسنل محوری و عدم هم‌سویی قوانین با PBB <sup>۲</sup> و ورودی محور بودن	شرایط علی
		تعدد و پراکندگی قوانین مالی و محاسباتی و تناقض بین آن‌ها	بسترها
		اصلاح قوانین و بازنگری در قوانین مالی و محاسباتی	راهبردها
		تصویب قوانین و مقررات الزام‌آور و دائمی در حوزه پاسخ‌گویی	
		استقرار فرهنگ پاسخ‌گویی و اصلاح انگاره‌ی مدیران، ناظران و مردم	پیامد
		جلوگیری از برداشت‌های تفسیری در اجرای نظارت و ارزیابی	
القای نظارت و ارزیابی به‌عنوان مفهومی مشترک و لازم‌الاجرا			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق مفاهیم و مقوله‌های کشف شده در جدول ۱ آنچه مسلم است به علت اهمیت بستر و حمایت‌های قانونی عام و خاص برای نهادینه شدن نظارت و ارزیابی مالی بخش عمومی مشاهده می‌شود که در کنار نبود شرایط محیطی همچون قوانین یکپارچه، جامع و غیرمبهم، اراده‌ای در مجلس برای حساب‌خواهی، تصویب قوانین پاسخ‌خواه و الزام‌آور برای M&E به‌عنوان فاکتورهای علی و اصلی وجود نداشته و می‌توان برای برون رفت از معضلات نظارتی در این حوزه، قوانین و مقررات به‌عنوان راهبرد اصلی مورد اصلاح و بازنگری قرار گرفته و نظارت و ارزیابی مالی بخش عمومی به‌عنوان یک الزام قانونی نهادینه شده و دولت برنامه‌ریزی‌های نظارتی خود را بر آن اساس تدوین نماید.

جدول ۲- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی

مقوله	تم	مفاهیم	نوع		
حوزه ساختار و سازماندهی	حوزه	عدم شفافیت در اهداف سازمانی و فقدان سازوکار پیگیری دسترسی به اهداف	شرایط علی		
		ساختار سلسله مراتبی و قدرت محوری سازمانی			
		عدم طبقه‌بندی وظایف حاکمیتی و تصدی‌گری	بسترها		
		عدم تناسب فرایندهای سازمانی			
		ساختار سازمانی نامناسب و دشواری اصلاح	مداخله‌گرها		
		تداخل وظایف دستگاه‌های اجرایی و استمرار فعالیت دستگاه‌های فاقد توجیه			
		مقررات خاص داخلی			
		توجه به پیچیدگی و یا همگنی فعالیت‌های سازمانی (ماهیت) در اجرای PBB	راهنم‌ها		
		چابک‌سازی سازمانی	پیامد		
		ایجاد افزایش کارایی و اثربخشی عملیاتی و پاسخگو شدن آن‌ها			
کاهش هزینه‌های فرصت و نمایندگی					
حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی	حوزه منابع انسانی	ناتوانی و نبود نظام رقابتی برای جذب نیروهای متخصص و کارآمد	بسترها		
		ساختار و ترکیب نیروی انسانی نامناسب	شرایط علی		
		منابع انسانی ضعیف و غیر ماهر			
		تربیت افراد دانشگاهی ماهر و شناسایی نیازهای آموزشی	راهنم‌ها		
		ایجاد نظام رقابتی در جذب نیروهای کارآمد و متخصص	پیامد		
		تفویض اختیار و دستیابی به کارایی و اثربخشی و افزایش مسئولیت‌پذیری مدیران			
		حوزه مدیریت	حوزه	عدم پیوندی مدیریت عملکرد، استراتژی‌ها و اهداف عملیاتی	شرایط علی
				پیوند منابع مالی با جنبه‌های عملیاتی	
				نبود شناخت و بینش صحیح از حساسی عملکرد در بخش عمومی	بسترها
				ژست اثربخشی توسط مدیران و عدم تناسب اختیارات و مسئولیت مدیران	مداخله‌گرها
ارتقاء آگاهی و اصلاح تفکر مدیران	راهنم‌ها				
دسته‌بندی خروجی‌های سازمانی					
افزایش کیفیت تصمیم‌گیری مدیران و عملکرد گرا شدن آن‌ها	پیامد				
ارتقا مدیریت هزینه‌ها و سلامت مالی اداری					

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس آنچه در جدول ۲ ملاحظه می‌شود در سطح ساختار سازمانی، منابع انسانی و مدیریت ضمن تعیین مفاهیم علی و اصلی و شرایط محیطی در حوزه مقوله ساختار و فرهنگ سازمانی که

حاصل هم پیوندی تم‌ها و مفاهیم مذکور می‌باشند برشمرده شده است و می‌توان برای چاره‌اندیشی در این سطح در حوزه ساختاری "توجه به پیچیدگی‌ها و هماهنگی فعالیت‌های سازمانی در اجرای PBB" و در حوزه منابع انسانی "تربیت افراد دانشگاهی ماهر برای حسابرسی عملکرد و نظارت و ارزیابی مالی بخش عمومی" و در حوزه مدیریت ارتقاء آگاهی و اصلاح تفکر مدیران در کنار دسته‌بندی خروجی‌های عملکردی بهترین راهبردهای فعلی از نظر خبرگان بوده است.

### جدول ۳- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل مالی و بودجه‌ای

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
عوامل مالی و بودجه‌ای	حوزه عوامل انسانی و توانمندی‌های فردی	عدم درک اهمیت اطلاعات مالی در توسعه اقتصادی	شرایط علی
		عدم تخصص کافی در شناسایی هزینه‌ها و تهیه صورت‌های مالی	بسترها
		ضعف مهارت تخصصی حسابرسان در انجام عملیات	
		ضعف دانش مالی مدیران و مجریان	
		عدم اراده ذیحسابان در تهیه صورت‌های مالی و اجرای PBB	مداخله‌گرها
		آموزش دانشگاهی حسابرسی ویژه عملکرد	راهبردها
		تأکید بر نقش ذیحسابان و حسابرسی مستقل در ارتقاء حسابرسی داخلی	
		ارتقا کنترل‌های داخلی و افزایش کیفیت گزارش‌های مالی	پیامد
		تخصص‌گرایی در نظارت‌ها و اصلاح ترکیب و ساختار منابع انسانی	
		عوامل مالی و بودجه‌ای	حوزه الزامات و عوامل درون سازمانی
عدم استفاده از حسابداری تعهدی بصورت یکپارچه و گزارشات مالی غیر شفاف	بسترها		
پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی متناسب با PBB			
مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها			
مدیریت تلفیق و سرعت تجمیع اطلاعات عملکردی در سازمان‌ها	مداخله‌گرها		
تأکید بر بودجه‌بندی مبتنی بر نتایج نه آگاهی از نتایج	راهبردها		
ایجاد و ارتقاء نقش حسابرسان داخلی و بخش عمومی برای ارتقاء کیفیت اطلاعات			
استقرار حسابداری مدیریت			
پایش و ارزیابی اجرای حسابداری تعهدی توسط خزانه‌داری کل کشور	پیامد		
سهولت در تصمیم‌گیری مدیران			
اعتباربخشی به پرونده‌های سیستم مالی			
محاسبه دقیق‌تر بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات	شرایط علی		
انتزاعی و آرمانی بودن PBB			
به‌کارگیری PBB یونیفرم			
عوامل مالی و بودجه‌ای	حوزه الزامات برون‌سازما	تبیین اهداف گزارشگری مالی در بودجه‌ریزی عملیاتی	بسترها
		نبود چهارچوب یکپارچه و جامع برای بهبود مدیریت مالی بخش	



مقوله	تم	مفاهیم	نوع
	نی	عمومی <sup>۲۱</sup> (PFMA)	
		ایجاد تغییر در نقش و کارکرد حسابرسی	
		تفویض مسئولیت‌های کنترلی و نظارتی به دستگاه‌های اجرایی	
		فاصله معنادار نقش و نحوه انجام وظایف دیوان در مقایسه با مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای دیگر	
	مداخله‌گرها	تأثیر اقلام فرابودجه‌ای	
		مانده برگشتی اعتبارات	
		بودجه‌ریزی در سطح برنامه	
		عدم استفاده از نتایج ارزیابی و تحلیل انحرافات و توصیه‌ها	
		تخصیص نامناسب و کسری اعتبارات	
	راهبردها	استاندارد نبودن گزارشات حسابرسی دیوان	
		لزوم سرمایه‌گذاری در مدیریت مالی بخش عمومی برای ایجاد بهبودهای پایدار و نه موقتی	
		لزوم تأکید بر استفاده از نتایج نظارت و ارزیابی در تصمیمات مالی	
		هدفمند کردن تفریح بودجه در افزایش پاسخ‌گویی و ارتقاء شفافیت	
ارزیابی و پایش اجرای PBB و حسابداری تعهدی			
بودجه‌ریزی غلطان و مستمر			
رویه‌های یکپارچه مالی و نظارتی			
ارزیابی هزینه‌های فرصت و ترک فعل			
پیامد	اجرای حسابرسی جامع		
	اصلاح و بهبود هدفمند مدیریت مالی بخش عمومی		
	برطرف شدن نیازهای اطلاعاتی ذینفعان		
	جلوگیری از حیف‌ومیل شدن بیت‌المال و کاهش فساد		
	اختصاص بهینه منابع و اعتبارات بر اساس مفهوم زنجیره ارزش		
مدیریت مؤثر درآمد، هزینه و منابع سازمان‌ها و جبران کسری بودجه			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یکی از اصلی و بهترین مقوله‌های مؤثر در بحث M&E عوامل مالی و بودجه‌ای بوده که در قالب ۳ زیرمجموعه آن مطابق جدول ۳، می‌توان به عدم درک سطح اهمیت اطلاعات مالی در توسعه اقتصادی، عدم اجرای حسابداری تعهدی، عدم استقرار حسابرسی داخلی و انتزاعی و یونیک داشتن PBB مهمترین عوامل اساسی و مشکل‌آفرین در استقرار سیستم M&E جدید بوده و راهکارهای لازم در ۳ حوزه مورد نظر در جدول به تفکیک ارائه شده است.

جدول ۴- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی	عوامل خرد	عدم وحدت نظر و همسویی فراقوه‌ای در حوزه نظارت	شرایط علی
		عدم تخصص نمایندگان مجلس و تفکر کارمند‌گرایی آنان	
		تعارض ساختاری در وظایف سازمان برنامه‌بودجه	
		تعارض ساختاری در وظایف سازمان برنامه‌بودجه و خزانه‌داری	
		عدم رهبری و اجرای نظارت و ارزیابی	
		تعارض و اختلافات حاکمیتی (قوا)	بسترها
		کثرت سازمان‌های نظارتی و تعارض بین وظایف آن‌ها	مداخله‌گرها
		تشکیل یک شورا یا کمیته بین قوه‌ای با پشتوانه قانونی	راهبردها
		تمرکز نظارت و ارزیابی بر تهیه بودجه و پرهیز از توجه صرف به اهداف	راهبردها
		مفاهمه الزامات توسط ناظران و مجریان از مفهوم نظارت و ارزیابی	پیامد
	هماهنگی در سازماندهی، وحدت در تصمیم‌گیری‌ها در حوزه مدیریت و نظارت مالی	پیامد	
	کاهش تناقض معیارهای عملیاتی و وحدت و یکپارچگی در عمل	پیامد	
	امکان ارزیابی توان ایفای تعهدات و میزان هدایت‌پذیری دستگاه‌های اجرایی	پیامد	
	عوامل کلان	شرایط علی	عدم انجام وظایف نظارتی و تأکید صرف بر نظارت بعد از خرج
عدم کارکرد ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی و محدودیت در شمول اجرای آن			
انحصارطلبی ناظران و عدم هماهنگی			
عدم استقلال ذیحسابان و حسابرسان			
بسترها		عدم کفایت حمایت قانونی و کارکرد فعلی نظارت مالی موضوع ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی	
		روش‌شناسی و کانون‌های ارزیابی قطعه حیاتی سیستم نظارت و ارزیابی	
		گزارشگری عملکرد توسط دیوان محاسبات	
		راهبردها	
پیامد	نهادینه‌سازی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی و اتخاذ رویکرد سیستمی		
	تقویت ارجح نظارت قبل و حین خرج و پیشگیری از انحرافات عملکردی		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

از دیگر مقوله‌های مهم که همزمان با مقوله قوانین و مقررات و ساختار سازمانی می‌بایستی در تدوین الگوی جدید مدنظر قرار گیرد "عوامل ساختاری مرتبط با نظارت و ارزیابی" است که مطابق جدول ۴ عمدتاً ناشی از عدم وحدت نظر فراقوه‌ای در امر نظارت، تعارض در وظایف نظارتی، عدم رهبری و مدیریت اجرای نظارت مالی بخش عمومی و عدم انجام وظایف و کارکردهای نظارتی فعلی بوده و راهبردهای ویژه هر کدام که حاصل پالایش‌های مستمر در فرایند نظریه‌پردازی داده

بنیاد بوده به‌طور مفصل گردآوری و ارائه شده است. ضمناً در کنار آن توجه به شرایط زمینه‌ای و مداخله‌کننده در این امر از نظر مصاحبه‌شوندگان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده است که جداگانه بیان شده‌اند.

جدول ۵- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت

و ارزیابی

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
عوامل راهبردی و استراتژیک	عوامل راهبردی و استراتژیک	عدم سازگاری بین اولویت‌های دولت و طراحی‌های نهادی	شرایط علی
		تأکید بر جایگاه نظارت و ارزیابی در زنجیره ارزش	بسترها
		عدم پاسخگویی دولت به قوانین	مداخله‌گرها
		عدم توجه به رویکردهای سیستمی و اصلاح زیر سیستمها	راهبردها
		لزوم جایگزینی نظارت‌های همگانی بجای نظارت‌های گزینشی	
		درک و شناسایی بازیگران جدید حوزه نظارت و ارزیابی	
		لزوم ارائه مشاور و مشارکت دیوان قبل از تصویب قوانین	
		کمیته‌های بین بخشی و مفاهمه نظارت	
		کمیته‌های تعاملی دیوان محاسبات	
		لزوم تدوین برنامه مالی جامع بخش عمومی	
همه شمول کردن نظارت مالی و حذف استثنایات	عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت		
افزایش کارایی و اثربخشی فرایندها و نتایج			
جامعیت در نظارت و حذف شدن دستگاه‌ها و موارد مستثنی	عوامل تکنیکی و کوتاه‌مدت		
عدم تعریف سنج‌های عملکردی با مشارکت ذینفعان		شرایط علی	
تقویت نظارت پارلمانی و نقش مستقل دیوان محاسبات در حسابرسی عملکرد		بسترها	
عوامل تکنیکی و کوتاه‌مدت	عوامل تکنیکی و کوتاه‌مدت	نگاه تنبیهی نظارت بیرونی بر مجازات	مداخله‌گرها
		غیرخطی بودن نظارت و ارزیابی و تعیین اولویت‌های متغیر در طول زمان	راهبردها
		تفکیک رویکردهای نظارت و ارزیابی	
		تقویت و استقرار نظارت مالی وزارت دارایی به‌عنوان نظارت اقوی و ارجح	
		لزوم نظارت بر کلیه درآمدها و هزینه‌ها	
		معرفی شاخص‌های عملکرد، استانداردهای پاسخ‌گویی و پایش آن‌ها	
		تعریف هنجارهای گذرا و پرهیز از رسمیت‌گرایی	
توسعه شاخص‌های ترکیبی و مقایسه‌ای و انعطاف‌پذیری			
استفاده از تجربه سایر کشورها و مشاوره بین‌المللی در نظارت و ارزیابی			

نوع	مفاهیم	تم	مقوله
	تدوین الگوی ملی و یکپارچه برای تعیین اصول و استانداردها و نقش بازیگران حوزه نظارت و ارزیابی		
	انجام پایلوت و افزایشی و تدریجی نظارت و ارزیابی بر اساس دسته‌بندی سازمان‌ها و خروجی آنان		
	تنوع در ارزیابی‌ها و ارزیابی اولیه برنامه‌ها و پروژه‌ها		
	برون‌سپاری ارزیابی و تیم‌های کاری		
	هسته نزدیک به دولت برای مدیریت اجرای نظارت و ارزیابی		
پیامد	استانداردسازی و امکان مقایسه عملکردی سازمان‌ها و مدیریت تخصیص منابع به فعالیت‌های موفق‌تر		
	جلوگیری از اشتباهات مکرر		
	سنجش پیشرفت کار و بودجه‌ریزی کارا و اثربخش		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

علاوه بر مقوله‌ها و ابعاد مهم در حوزه ساختاری توجه به عوامل محتوایی و مدیریتی نظارتی در قالب "عوامل استراتژیک" و "عوامل کوتاه‌مدت" مطابق جدول ۵ نیز درجه بالای اهمیت را از نظر مصاحبه‌شوندگان داشته است از جمله مهمترین عواملی که در حوزه راهبردهای استراتژیک می‌تواند راهگشا باشد عبارتند از: شناسایی بازیگران جدید در حوزه نظارت، تشکیل کمیته‌های تعاملی و یمن بخشی، هم شمول کردن M&E، تدوین برنامه جامع مالی کشور و همچنین از راهکارهای تکنیکی و کوتاه‌مدت می‌توان به معرفی شاخص‌های عملکردی، تدوین الگوی ملی، اصول و استانداردهای نظارتی همراه به احاله وظیفه مدیریت اجرایی نظارت و ارزیابی به دولت اشاره نمود.

بنا به جدول ۶ که در قالب مقوله انگیزشی و روان‌شناختی نتایج احصاء گردیده است می‌توان در حوزه "فردی و سازمانی" و "عملکردی دولت" به عدم مسئولیت‌پذیری، نبودن تقاضا برای M&E اشاره نموده و می‌توان تمرکززدایی و تفویض اختیارات و ایجاد انگیزش سازمانی را برای پاسخ‌گر بودن و اهمیت نظارت شدن کارگشا دانست.

جدول ۶- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل انگیزشی و روان‌شناختی

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
عوامل انگیزشی و روان‌شناختی	عوامل فردی و سازمانی	عدم مسئولیت‌پذیری و مقاومت در برابر تغییر	شرایط علی
		عدم تشویق افراد به ارائه شیوه‌های نوآور	بسترها
		عدم عملکردگرایی در انتصابات	مداخله‌گرها
		تمرکززدایی و تفویض اختیارات	راهبردها
		رشد خلاقیت و بکارگیری راهکارهای نوآورانه	پیامد
	عوامل عملکردی دولت	ارتقا روحیه و انگیزه سازمانی و کیفیت عملکرد کارکنان	شرایط علی
		عدم ترویج تقاضا برای شواهد نظارت و ارزیابی و تدوین برنامه‌های تقاضامحور	بسترها
		کمبود بودجه مرتبط با نظارت	بسترها
		میزان ارتباط بین پاداش‌ها و مزایای عملکرد و گزارش دهی نتایج ارزیابی	مداخله‌گرها
		ایجاد انگیزش سازمانی برای پذیرش فرهنگ پاسخگویی	راهبردها
پاسخگویی دولت به مجلس برای اجرای قانون	پیامد		
شایسته‌سالاری در انتصابات و تصمیم‌گیری مدیران	پیامد		
افزایش توان و علاقه به پاسخگویی به شهروندان	پیامد		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل فناوری و اطلاعاتی

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
عوامل فناوری و اطلاعاتی	حوزه محیط فناوری اطلاعات	ضعف زیرساخت‌های فناوری	شرایط علی
		در دسترس نبودن اطلاعات عملکردی با کیفیت	بسترها
		نظام‌مند نبودن تولید اطلاعات عملکردی	مداخله‌گرها
		عدم مستندسازی اطلاعات و فرایندها	راهبردها
		حسابرسی کامپیوتری و سامانه‌های آنلاین	پیامد
	حوزه اشتراک‌گذار ی اطلاعات	ایجاد یک پایگاه اطلاعاتی مستقل برای نظارت و ارزیابی	شرایط علی
		نظام‌مند شدن و یکپارچگی تولید اطلاعات عملکردی	بسترها
		شفافیت در اطلاعات و استقرار مدیریت دانش	مداخله‌گرها
		تأیید داده‌های عملکردی و جلوگیری از دستکاری مکرر آن‌ها	راهبردها
		عدم تمرکز به شهروندان به‌عنوان مصرف‌کنندگان اصلی نظارت و ارزیابی	پیامد
نبودن یک سیستم برای تأیید داده‌های نظارت و ارزیابی	پیامد		
تاسیس دفاتر اطلاع‌رسانی و شکایت برای افزایش نقش مردم	پیامد		
به اشتراک‌گذاری اطلاعات میان ذینفعان، دولت و شهروندان	پیامد		
تقارن اطلاعاتی	پیامد		
مدیریت زمان	پیامد		
ارتقا نقش جامعه و تأکید بر شهروندان به‌عنوان رهبران نظارت و ارزیابی	پیامد		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مطابق جدول ۷ و مفاهیم و مقوله‌های کشف شده در رابطه با مقوله فناوری و اطلاعاتی در کنار شرایط ایجادکننده برای نظارت و ارزیابی در این رابطه می‌توان به "ضعف در زیرساخت‌های فناوریانه" و "عدم تمرکز بر شهروندان به‌عنوان مصرف‌کننده‌های اصلی M&E" و راهبردهای پیشنهادی و ارائه شده به تفکیک مدنظر و مدارک عمل قرار گیرد.

جدول ۸- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل اقتصادی

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
اقتصادی	ساختار اقتصادی	دولتی و انحصاری بودن و نبود تحلیل هزینه فایده	شرایط علی
		نظام اطلاعاتی غیر شفاف	بسترها
		پوروکراسی‌های زائد	مداخله‌گرها
		قطع وابستگی به درآمدهای سنگین و غیرمستمر و استفاده از بازار باز	راهبردها
		عدالت محور شدن تصمیمات اقتصادی	پیامد
		توسعه اقتصادی و کاهش فقر	
عوامل اقتصادی	محیط اقتصادی	عدم ثبات و شک‌های اقتصادی	شرایط علی
		پیوند سیاست‌های اقتصادی و مالی در تدوین برنامه‌ها و بودجه	
		عدم مانیتورینگ گردش پولی، کالا و سرمایه	بسترها
	محیط اقتصادی	شرایط غیرمترقبه اقتصادی	مداخله‌گرها
		تحریم‌ها اقتصادی و تأثیرات تصمیمات بین‌المللی	
		عدم تعامل با مجامع حرفه‌ای اقتصادی بین‌المللی	راهبردها
		کنترل تورم	
		کاهش فساد و اختلاس‌های اقتصادی	پیامد
		تحلیل هزینه فایده تصمیمات اقتصادی	
شفافیت فضای کسب‌وکار برای سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس مفاهیم مندرج در جدول ۸ ساختار اقتصادی و محیط اقتصادی بیشترین تأثیرات در استقرار نظارت بر عملکرد مالی بخش عمومی دارا بوده که مهم‌ترین آنها از نظر خبرگان نظری و عملی "انحصاری و دولتی بودن اقتصاد" و "عدم ثبات اقتصادی" و "عدم نبود سیاست‌های اقتصادی و مالی" بوده و برای هر کدام راهکار مناسب ارائه گردیده است.

**جدول ۹- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل سیاسی و بین‌المللی**

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
عوامل سیاسی و بین‌المللی	ساختار و محیط سیاسی	ساختار حاکمیتی و اقتدارگرایی سیاسی	شرایط علی
		سیاست‌گذاری‌های آرمانگرایانه و انتزاعی	بسترها
		ملاحظات و نفوذهای سیاسی در اجرای قوانین	مداخله‌گرها
		حاکمیت قانون و مبارزه با فساد سیاسی	راهبردها
		فشارهای غیر رسمی برای عدم اجرای نظام و نظارت مالی شفاف	مداخله‌گرها
		عزم و اراده سیاسی برای کاهش فساد و نفوذهای سیاسی	راهبردها
		کاهش فساد سیاسی	پیامد
		کاهش نفوذ و ملاحظات سیاسی	
		کاهش تضاد منافع عمومی و جناح‌های قدرت	
		عوامل فراملی و بین‌المللی	
تحولات سیاسی خارجی	مداخله‌گرها		
لزوم روابط با سازمان‌های بین‌المللی مرتبط	راهبردها		
تقویت روابط سیاسی بین‌المللی و ثبات سیاسی	پیامدها		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۹ نیز عوامل محیطی و مداخله‌گر که در این بین بر راهبردها مؤثر می‌باشند احصاء شده ضمن اینکه در سطح مقوله عوامل سیاسی و بین‌المللی، "ساختار اقتدارگرایانه و حاکمیتی موجود" علت اصلی در عدم اجرای نظام‌های نظارتی بوده لیکن می‌توان با "حاکمیت قانون و عزم سیاسی برای مبارزه با فساد سیاسی" و همچنین "روابط با سازمان‌های بین‌المللی" به نتایج خوب و کاربردی رسید.

**جدول ۱۰- کدگذاری انتخابی بر اساس کدگذاری‌های باز و محوری در قالب مقوله عوامل فرهنگی و اجتماعی**

مقوله	تم	مفاهیم	نوع
عوامل فرهنگی، فرهنگی، اجتماعی	عوامل فرهنگی و رفتاری	فرهنگ ضد پاسخ‌گویی	شرایط علی
		عدم تعهد به یکپارچگی و حاکمیت روابط	بسترها
		مقاومت در برابر تغییر	مداخله‌گرها
		ارزش‌های اخلاقی و حاکمیت قانون	راهبردها
		افزایش اعتماد عمومی	پیامد
		گسترش عدالت اجتماعی و احساس امنیت	
عوامل ذهنی و		فقدان باور و فهم مشترک از سیاست‌های ابلاغی	شرایط علی
		عدم اجرای عدالت و تجارب ناموفق گذشته	بسترها

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی  
دوره ۱۳/ پیاپی ۵۲/ زمستان ۱۴۰۰

نوع	مفاهیم	تم	مقوله
	برآورده نشدن انتظارات عمومی و عدم همسویی با منافع عمومی	روانی	
مداخله‌گرها	بی‌اعتمادی و عدم باور عمومی		
راهبردها	عزم ملی برای حذف رابطه سالاری		
پیامد	عدم مقاومت در برابر تغییرات و همراهی با تصمیمات دولت		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

"فرهنگ ضد پاسخ‌گویی" که اصولاً مسئله‌ای فرهنگی و رفتاری بوده در کنار "فقدان باورهای مشترک از نظارت و پاسخ‌گویی" در جامعه مطابق جدول ۱۰ از نظر خبرگان اهمیت بالایی داشته و لازم است که "حذف رابطه سالاری" و "حاکمیت قانون و ارتقاء ارزش‌های اخلاقی" مورد رعایت قرار گیرد.

#### ۴-۲- تحلیل کمی - غربالگری با تکنیک دلفی فازی

بر اساس تحلیل داده بنیاد مصاحبه‌های تخصصی انجام شده در نهایت ۲۱۳ شاخص شناسایی شد. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی استفاده شده است. برای سنجش اهمیت شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. در این مطالعه نیز برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است.

جدول ۱۱- طیف هفت درجه فازی برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها

مقیاس عدد فازی	مقدار فازی	متغیر زبانی
(0, 0, 0.1)	1̄	کاملاً بی‌اهمیت
(0, 0.1, 0.3)	2̄	خیلی بی‌اهمیت
(0.1, 0.3, 0.5)	3̄	بی‌اهمیت
(0.3, 0.5, 0.75)	4̄	متوسط
(0.5, 0.75, 0.9)	5̄	بااهمیت
(0.75, 0.9, 1)	6̄	خیلی بااهمیت
(0.9, 1, 1)	7̄	کاملاً بااهمیت

منبع: یافته‌های پژوهشگر



برای تجمیع نظرات n پاسخ‌دهنده، روش‌های مختلفی پیشنهاد شده است. در واقع این روش‌های تجمیع، روش‌هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده‌اند. در این مطالعه از روش میانگین فازی استفاده شده است (فرمول ۱)

فرمول (۱) چنگ و همکاران، ۲۰۰۹

$$F_{AVE} = (\{(\sum l)/n\}, \{(\sum m)/n\}, \{(\sum u)/n\})$$

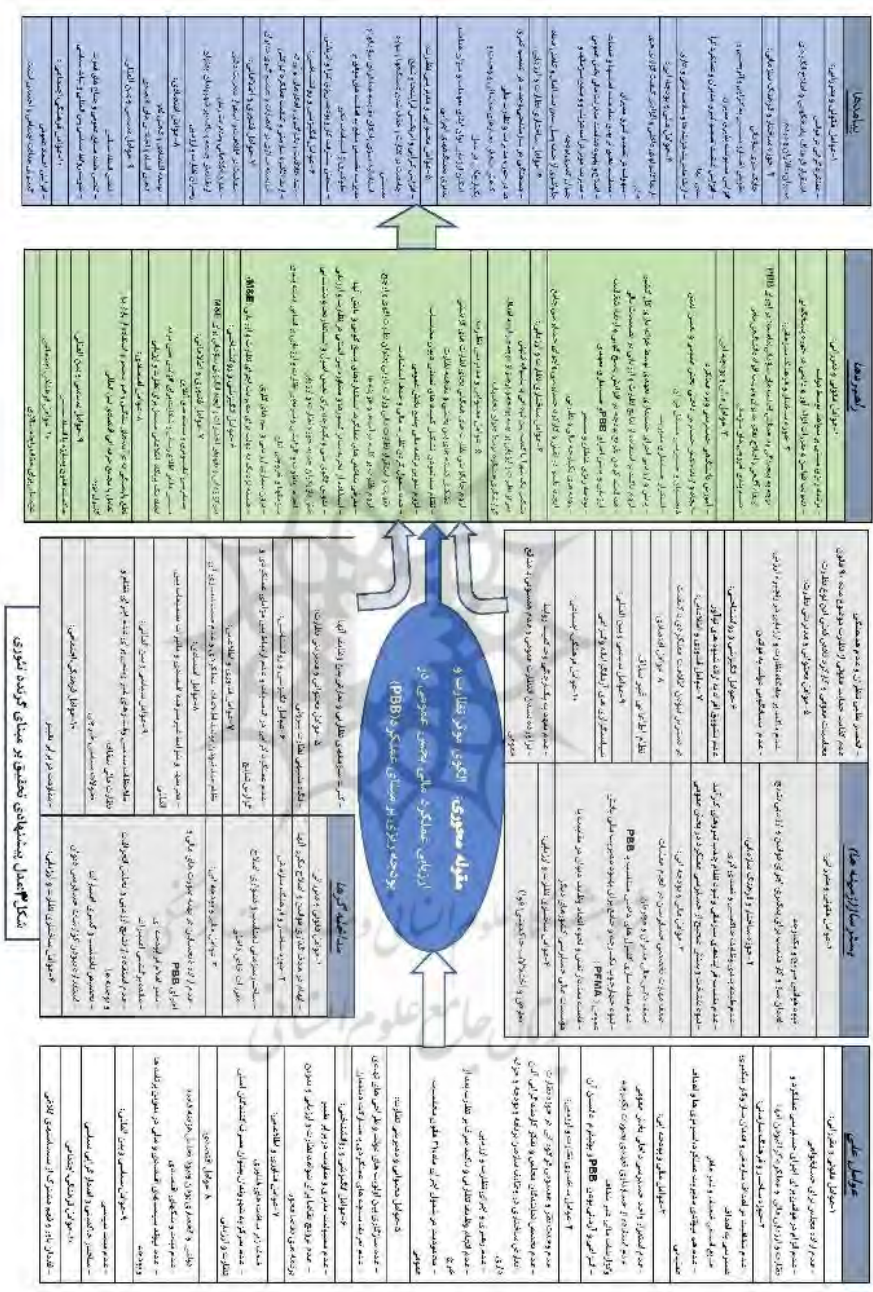
و برای فازی زدایی از روش مرکز سطح به صورت فرمول ۲ استفاده شد:

فرمول (۲) زنگ و تانگ، ۱۹۹۳

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

دو راند دلفی انجام شد. در راند اول مقدار قطعی تمامی عوامل بالاتر از ۰/۷ به دست آمده است؛ بنابراین هیچ عاملی حذف نشد. در دور دوم نیز هیچ سؤالی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. به طور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سؤالات دو راند آخر با هم مقایسه شوند. در صورتی که اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود. بر اساس نتایج مشخص شد که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است؛ بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد.

مطابق مدل پیشنهادی در شکل (۳) که حاصل نظریه‌پردازی داده بنیاد بوده که با یک چینش منطقی و معتبر (با تحلیل‌های کیفی و کمی) بر اساس نظرات پژوهشگران و خبرگان دانشگاهی، مدیران ارشد بودجه‌ریزی و متولیان اصلی نظارت بدست آمده است، الگویی جامع و کاربردی برای شناخت علت‌ها، موانع شکل‌گیری نظارت و ارزیابی جدید به منظور ارتقا شفافیت و تسهیل در سیاست‌گذاری و تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای و نظارتی و پاسخگویی به ذینفعان ارائه گردیده و بدون تردید توجه و تمرکز بر هر یک از این ابعاد و مؤلفه‌ها علی‌الخصوص شرایط ایجادکننده (علت‌ها) و راهبردها در کنار شرایط محیطی کلان و عوامل خاص مؤثر، می‌تواند پیامدهایی برای جامعه در راستای هم‌افزایی مدیریت مالی بخش عمومی با سیاست‌ها و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و کاهش موازی‌کاری‌ها داشته که به تفصیل در الگوی پیشنهادی احصا گردیده است. هر چند مزایای بیشماری را می‌توان برشمرد لیکن دسته‌بندی‌های ارائه شده بیشترین تکرار را در این مطالعه به همراه داشته است.



پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری  
دوره ۱۳ / پیاپی ۵۲ / زمستان ۱۴۰۰

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از مطالعه حاضر تدوین الگویی مؤثر برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بستر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده که در چند سال اخیر بنا به الزامات قانونی در بخش عمومی در حال استقرار و اجرا می‌باشد. در این پژوهش از بین استراتژی‌های پژوهش کیفی از نظریه داده بنیاد استفاده و با بررسی دیدگاه و تجارب خبرگان و مدیران ارشد بودجه‌ریزی و نظارت مالی بخش عمومی در دستگاه‌های متولی و مصاحبه عمیق با آنان به‌عنوان اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری داده‌ها بهره گرفته و اشباع داده‌ها حاصل گردید. به منظور پاسخ به سؤالات اصلی تحقیق و در مسیر تحلیل داده‌ها از کدگذاری انتخابی (بر اساس نتایج دو مرحله پیشین کدگذاری) به‌عنوان اصلی‌ترین مرحله گردد تئوری، مقوله‌های اصلی پیرامون پدیده قانونی (محوری) پژوهش شکل گرفته و بعد از اعتبارسنجی آنها با استفاده از تحلیل کمی رابطه مقوله‌ها و تم‌های کشف شده و در قالب ۶ بعد به‌عنوان یک الگوی جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی شامل مقوله محوری، عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها تدوین گردید.

در الگوی پیشنهادی بر اساس نظرات خبرگان ۱۰ کد اصلی که می‌توانند در نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی نقش اصلی و کلیدی را داشته باشند عبارتند از: «عوامل قانونی و مقرراتی»، «حوزه ساختار و فرهنگ‌سازمانی»، «عوامل مالی و بودجه‌ای»، «عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی»، «عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت»، «عوامل انگیزشی و روان‌شناختی»، «عوامل فناوری و اطلاعاتی»، «عوامل اقتصادی»، «عوامل سیاسی و بین‌المللی» و «عوامل فرهنگی اجتماعی» که در مدل احصا و چگونگی ارتباط آنها مشخص شده است. الگوی حاضر می‌تواند الگویی کاربردی بسته به اولویت‌بندی برنامه‌ریزان حوزه بودجه‌ریزی و نظارت مالی بخش عمومی و در جهت تحقق اهداف حداقل الزامات قانونی پیش‌بینی شده در قانون برنامه ششم توسعه و احکام بالادستی باشد لیکن نتایج و یافته‌های پژوهش حاضر به لحاظ مقایسه‌ای از چند جنبه به شرح زیر قابل بحث می‌باشد:

اول این که یافته و دستاورد نهایی پژوهش حاضر، الگویی نسبتاً جامع و کامل برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و از سایر الگوهای ارائه شده توسط صاحب‌نظران با توجه به این که برای جوامعی کوچک تدوین شده‌اند، مناسب‌تر است. سایر الگوهای ارائه شده برای جوامعی مثل دانشجویان، کارکنان و سازمان‌ها به صورت موردی و

جزیره‌ای بوده است خیلی مختصر بوده‌اند و جامعیت و تعمیم‌پذیری آن‌ها بسیار کم است و نمی‌توانند الگوی مناسبی برای ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی باشند.

دوم این که الگوی به‌دست آمده در مقایسه با سایر الگوها، از نظر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های بدست آمده، جامعیت بیشتری را نشان می‌دهد. این موضوع با برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مقایسه شده است که ضمن برخوردار بودن الگوی پژوهش حاضر از اکثر مؤلفه‌ها و شاخص‌های آن‌ها، تعدادی مؤلفه و شاخص جدید شناسایی و احصاء نموده است که نقطه‌قوتی برای پژوهش حاضر است و دستاورد اصلی پژوهش جامعیت الگو و بومی بودن آن برای عملکرد مالی بخش عمومی بر اساس ویژگی‌های فعلی نظام اقتصادی است. تحقیقات بررسی شده و مرتبط با ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نشان داد اولاً تحقیقات انجام شده به صورت داده بنیاد نظام‌مند نبوده است. به این معنی که عوامل علی، شرایط بستر، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ذکر نشده است؛ ثانیاً از همه جوانب نظیر عوامل قانونی، مالی و محاسباتی، اجتماعی، اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و... به موضوع ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نگاه نکرده‌اند در حالی که به تمام جوانب پیش گفته در تحقیق حاضر پرداخته شده و برای هر کدام شاخص‌ها و مؤلفه‌هایی شناسایی شده است که جامعیت الگو را نشان می‌دهد.

مدل جامع و مبتنی بر عمل است و همت بر این بوده که گامی در جهت پیوند بین نظریه و عمل فرایند نظارت و ارزیابی بخش عمومی بردارد. با کمترین دقت در الگوی پیشنهادی می‌توان عوامل اصلی و محیطی عام و خاص را که بر موفقیت و عدم موفقیت مدیریت مالی بخش عمومی و نظارت بر آن به تفکیک قوه‌های مسئول در سطح کلان و سازمان‌های متولی تا حدودی شناخت و راهبردهای لازم در خصوص آنها را دریافت کرد.

راهکارهای مناسب بر اساس مقوله و حوزه‌های مختلف عملکردی دولت و حاکمیت به تفکیک برای برون رفت از وضعیت فعلی پاسخگویی و شفافیت در عملکرد مالی بخش عمومی کشور ارائه شده است و الگوی طراحی نشان می‌دهد که نتایج بدست و عوامل مؤثر در یک الگوی مؤثر و مطلوب برای نظارت و ارزیابی بخش عموم با نتایج مطالعات تطبیقی صورت گرفته در این پژوهش از جمله پژوهش‌های پارک ۲۰۱۹، مائورو ۲۰۱۹، گزمان و همکاران ۲۰۱۴؛ اسلوخای ۲۰۱۱، باباجانی و همکاران ۱۳۹۸ بیشترین همخوانی و تطابق را دارد با این تفاوت که بر اساس روش

کاربرد تحقیق و نظر خبرگان کشوری در حوزه نظارت و بودجه‌ریزی بومی‌سازی گردیده و بایستی بر اساس اولویت‌بندی‌های تصمیم‌گیری‌های مدیریت کلان بخش عمومی برنامه‌ریزی و عملیاتی گردند. با مقایسه برخی از تحقیقات انجام شده در این زمینه می‌توان گفت که:

در پژوهش حبشی ۱۳۹۶ و همکارانش علیرغم اینکه وظایف نظارتی و حسابرسی دیوان محاسبات مورد بررسی قرار گرفته نتیجه تحقیق بر معنادار بودن تفاوت بین بودجه‌ریزی بخش عمومی، رویه‌های حسابرسی بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات و... را در مقایسه با کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه بوده است، همچنین در مطالعه باباجانی ۱۳۹۸ به فاصله بایدها و هست‌ها در حوزه حسابرسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات توجه و تمرکز گردیده و این در حالی است که در این تحقیق در کنار شناخت تفاوت‌ها و موانع، راهکارهایی همچون تشکیل کمیته‌های تعاملی در دیوان، تربیت حسابرسان ویژه عملکرد، استقرار حسابداری مدیریت، ایجاد حسابرسی ویژه بخش عمومی، تدوین برنامه جامع مالی کشور و... پیامدهای ناشی از آنها آنهم در الگویی بصورت یکجا و جامع که حاصل پژوهشی عمیق و مصاحبه‌های متعدد با افرادی بسیار باتجربه در این حوزه بوده ارائه نموده است.

در تحقیق مائورو ۲۰۱۹ و نتایج حاصله آن از جمله: فقدان یکپارچگی میان ارتباطات، ارزش‌ها و اهداف میان بازیگران و مدیران بخش‌های مختلف سازمان‌های دولتی، نتایج مطالعه ین و همکاران ۲۰۲۱ مبنی بر ارتقا عملکرد سازمانی، کیفیت گزارشگری مالی از طریق طراحی نظام مطلوب پاسخگویی و همچنین نتایج مطالعه پارک ۲۰۱۹ مبنی بر عملکرد بهتر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ناشی از نظام پاسخگویی قوی به عموم مردم و ... تمامی موارد فوق هر چند بصورت جداگانه و جزیره‌ای لیکن در مجموع عوامل کلیدی حاصل از این پژوهش و راهبردهای پیشنهادی را تأیید می‌نمایند.

**توصیه سیاستی:** از آنجا که برای استقرار یک سیستم نظارتی مطلوب و مؤثر آن‌هم در بستر بودجه‌ریزی عملیاتی می‌بایستی کل زنجیره پیشنهادی مورد تجدیدنظر قرار گیرد بخش زیادی از آن مربوط به تضاد و تعارض در قوانین و مقررات مرتبط با ساختار، وظایف و کارکردهای نظارتی و تعیین متولیان اصلی نظارت و ارزیابی در کشور می‌باشد پیشنهاد می‌شود که در ابتدای امر قوانین و مقررات این حوزه مورد بازنگری قرار گرفته و قانونی دائمی، جامع، الزام‌آور و همه شمول که نظارت را بصورت فرایندی و یکپارچه مورد حمایت قرار می‌دهد تصویب و متعاقب آن الگویی جامع برای

مدیریت نوین مالی بخش عمومی و نظارت بر آن متضمن تعیین نقش‌های متولیان امر، اصول و استانداردهای نظارت و حساسی عملکرد با اولویت زمانی تدوین گردد.

مدل پیشنهادی با توجه به جامعیت آن از گونه‌های متعارف کامل‌تر و پیچیده‌تر بوده و تعداد شاخص‌های بیشتری را بدست آورده است، پیشنهاد می‌شود روابط درونی متغیرهای مداخله‌گر که بصورت خاص راهبردهای M&E را مورد تأثیر قرار می‌دهند مورد بررسی و مطالعه قرار دهند. همچنین پژوهشگران آتی برای تسهیل در کاربست این شاخص‌ها و راهبردها می‌توانند دستاوردهای انتزاعی‌تر را همانند یک پژوهش پنهان‌گر با نگاهی ژرف‌نگرانه و مختص به بخش عمومی یا سازمان‌های متولی نظارت مالی مورد مطالعه قرار دهند. از جمله: مدیریت مالی نوین بخش عمومی و یا حساسی داخلی و نحوه استقرار آن را به‌عنوان یکی از راهبردهای اصلی در حوزه مالی و بودجه‌ای مدلسازی و مورد آزمون قرار گیرد؛ و یا نحوه تغییر در ساختار و کارکرد دیوان محاسبات کشور و نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی و مشخصاً الگوی جدید و نحوه نظارت ذیحسابان را مورد بررسی و تحقیق قرار دهند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## فهرست منابع

- ۱) امرایی، حافظ، عادل آذر، علی اسماعیل زاده و نگار خسروی پور، (۱۳۹۹)، "عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فراترکیب"، فصلنامه مطالعات راهبردی سیاست‌گذاری عمومی، دوره ۱۰، شماره ۳۷، صص ۲۹۶-۳۳۵
- ۲) آذر، عادل و طیبه امیرخانی، (۱۳۹۷)، "بودجه‌ریزی عمومی نهادهای بودجه‌ریزی و بودجه محلی"، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- ۳) آذر، عادل و نعمت حبشی، (۱۳۹۶)، "ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران"، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۶)، صص ۴۰-۵.
- ۴) اسکندری، کریم و شیما کرد بچه، (۱۳۹۶)، "تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی"، مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، ۱ (۱)، صص ۱-۱۰.
- ۵) باباجانی، جعفر، فرخ برزیده و پیمان ایمان زاده، (۱۳۹۸)، "ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن"، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۶، شماره ۶۱، صص ۲۶-۱
- ۶) باباجانی، جعفر و سهراب اوستا، (۱۳۹۴)، "مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا)"، مجله حسابداری دولتی، ۲ (۱)، صص ۱۶-۷.
- ۷) پورزمانی، زهرا و بابک نادری، (۱۳۹۰)، "تأثیر عوامل پذیرش، توانایی و اختیار بر بودجه‌ریزی عملیاتی (مورد مطالعه: مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران)"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳ (۱۱)، صص ۴۷-۶۷.
- ۸) زارع، پریرسا، عادل آذر و علیرضا زارعی، (۱۴۰۰)، "طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور"، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال هفتم، ۲ (۱۴)، صص ۴۳-۵۸.
- ۹) خیرالهی، فرشید، کرمی، احمد حافظی و فردین حافظی، (۱۳۹۴)، "بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد دولت"، اولین همایش بین‌المللی مدیریت و حسابداری ایران، ۱۴ آذر، همدان، ۱۳۹۴.

- ۱۰) کرامتی، محمد علی و فهیمه بیات، (۱۳۹۵)، "ارزیابی و رتبه‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت‌های آب و فاضلاب ایران"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۹)، صص ۵۹-۷۲.
- ۱۱) مهدوی، غلامحسین و محمد محمدیان، (۱۳۹۶)، "چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹ (۳۶)، صص ۲۷-۴۷.
- ۱۲) ضرونی، داریوش و عسگر جلالیان، (۱۳۹۳)، "الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات"، دانش حقوق مالیه، ۲ (۴)، صص ۵۰-۳۹.
- ۱۳) عباسی، طیبه، علی آقا محسنی فشمی، (۱۳۹۶)، "طراحی و تبیین مدل خطمشی‌گذاری توسعه خوشه‌های کسب‌وکار در ایران"، فصلنامه سیاست‌گذاری عمومی، دوره ۳، شماره ۴، صص ۲۸-۹.
- ۱۴) نوروزی، حمید و حمید سجادی، (۱۳۹۵)، "حسابرسی عملکرد و ارتقاء کیفیت و کارایی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی"، فصلنامه مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، ۲ (۴)، صص ۱۱۴-۱۳۳.
- 15) Al-Busaidi, S. S. M. (2018), "Contribution of Monitoring and Evaluation to Promote Good Governance in Oman", [MSc.thesis]. Coventry: Coventry University. [DOI:10.13140/RG.2.2.30075.62247]
- 16) Cheng, J. H., Lee, C. M., & Tang, C. H. (2009), "An Application of Fuzzy Delphi and Fuzzy AHP on Evaluating Wafer Supplier in Semiconductor Industry", WSEAS Transactions on Information Science and Applications, 6(5), PP. 756-767.
- 17) <https://dl.acm.org/doi/10.5555/1558801.1558807>
- 18) Deshpande, R. (2018), "Budget Monitoring and Oversight System in Myanmar", Retrieved from <https://asiafoundation.org/publication/budget-monitoring-oversight-system-myanmar>
- 19) Engela, R., & Ajam, T. (2010), "Implementing a Government-wide Monitoring and Evaluation System in South Africa", ECD Working Paper Series, 21. <http://hdl.handle.net/10986/27574>
- 20) Erkutlu, H. V., Tanç, Ş. G., & Koçyiğit, S. Ç. (2017), "The Factors Used to Create Performance-based Budgeting: A Research on Turkey", In S. Gokten, (Ed.), Accounting and Corporate Reporting: Today and Tomorrow. London: IntechOpen. [DOI:10.5772/intechopen.68920]
- 21) Guzmán, M., Irarrázaval, I., & de los Rios, B. (2014), "Monitoring and Evaluation System: The Case of Chile 1990-2014", Evaluation Capacity Development (ECD) Working Paper Series, 29. <http://hdl.handle.net/10986/21313>
- 22) Mauro, S. G., Cinquini, L., & Pianezzi, D. (2019), "New Public Management between Reality and Illusion: Analysing the Validity of Performance-based



- Budgeting”, The British Accounting Review, 100825. [DOI:10.1016/j.bar.2019.02.007]
- 23) Park, J. H. (2019), “Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?”, Public Performance & Management Review, 42(2), PP. 280-304. [DOI:10.1080/15309576.2018.1437050]
- 24) H Tzeng, J. Y Teng. (1993), "Transportation Investment Project Selection with Fuzzy Multi Objectives", Transportation Planning and Technology, PP. 91-112. [DOI:10.1080/03081069308717504]
- 25) Yıldız, C. (2017), “Monitoring and Evaluation Systems for Urban Infrastructure Services: A Comparison of the Systems Applied by Turkish Authorities and International Financing Institutions”, [MSc. thesis]. Çankaya/Ankara: Middle East Technical University. <https://open.metu.edu.tr/handle/11511/26898>
- 26) Slukhai, S. (2011), “Monitoring and Evaluation as Tools for Enhancing Public Expenditure Management in Ukraine”, Financial Theory and Practice, 35(2), PP. 217-39. <https://www.researchgate.net/publication/227448264>
- 27) Yen. T., T, & Nguyen Ph., N, (2020), “The Impact of the Performance Measurement System on the Organizational Performance of the Public Sector in a Transition Economy: Is Public Accountability a Missing Link?”, Cogent Business & Management, 7(1), PP. p1-17. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1792669>
- 28) Yen. T.,T, Nguyen Ph. N.,Trang. Cam., H, (2021), “The Role of Accountability in Determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam”, Journal of Accounting and Public Policy, 40(1), PP. 32-44 <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> International monetary fund  
<sup>2</sup> Organization for Economic Co-operation and Development  
<sup>3</sup> Erkutlu et al  
<sup>4</sup> Park et al  
<sup>5</sup> Monitoring and Evaluation  
<sup>6</sup> Monitoring  
<sup>7</sup> Evaluation  
<sup>8</sup> Yen et al  
<sup>9</sup> Yen. T., T, & Nguyen  
<sup>10</sup> Performanc monitoring system  
<sup>11</sup> Mauro  
<sup>12</sup> Al-Busaidi  
<sup>13</sup> Deshpande  
<sup>14</sup> Yıldız  
<sup>15</sup> Erkutlu, Tanç & Koçyiğit  
<sup>16</sup> Confirmatory Factor Analysis

---

<sup>17</sup> Analysis of variance

<sup>18</sup> Guzmán

<sup>19</sup> Slukhai

<sup>20</sup> Performance Based Budgeting

<sup>21</sup> Public Financial Management Act

