

## الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران

جواد پورغفار<sup>۱</sup>، حیدر محمدزاده سالته<sup>۲\*</sup>، مهدی زینالی<sup>۳</sup>، ساسان مهرانی<sup>۴</sup>

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

۴. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۰۵

### Performance-Based Budgeting Model with a Real Time Financial Reporting Approach in Iran Public Sector

Javad Pourghaffar<sup>1</sup>, Heydar Mohammadzadeh Salteh<sup>2\*</sup>, Mehdi Zeynali<sup>3</sup>, Sasan Mehrani<sup>4</sup>

1. PhD. student, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.

2. Associated Professor Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.

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

4. Associate Professor of Accounting, Tehran University, Tehran, Iran.

Received: 2021/11/26

Accepted: 2022/02/24

#### Abstract

**Subject and purpose of the article:** Improving the budgeting process in addition to human and financial resources requires significant investment in information technology and management information systems. The purpose of this study is to provide a conceptual model of Performance-Based Budgeting with a real time reporting approach in Iran public sector.

**Research method:** This study has adopted the qualitative approach. After obtaining the opinion of experts 20 semi-structured interviews during the years 2020-2021.

**Research findings:** After analyzing the data, 133 initial codes for timely performance-based budgeting were identified, 38 codes in the main categories of causal conditions, 35 codes in the context, 15 codes in the interventionist section, 4 central phenomenon codes, 21 codes in Strategies and 20 codes in consequences. The codes were finally categorized into 25 subcategories: organizational architecture and corporate governance (10 codes), team and organizational structure and process orientation (13 codes), information and technology infrastructure and technical and communication problems, and program and budget organization (15 Code), legal requirements and accounting and auditing system (7 codes), management policies and attitudes of managers and performance appraisal indicators (18 codes), management of government balance sheets and cost (10 codes), human resources, shared perception and monitoring and collection Information (15 codes), business intelligence (13 codes), efficiency, effectiveness and economic efficiency, systemic attitude and accountability (12 codes), national, economic effects (12 codes) and productivity (8 codes).

**Conclusion, originality and its contribution to the knowledge:** Considering the problem of several years of establishing performance budget in the country, using the framework of this research will accelerate the implementation of performance-based budgeting with a new approach and the proposed model of this research can improve the current situation.

**Keywords:** Budgeting, Performance Based Budgeting, Real Time Reporting, Iran Public Sector.

**JEL Classification:** M40; M48; H10

#### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** اصلاح فرآیند بودجه‌ریزی علاوه بر منابع انسانی و مالی مستلزم سرمایه‌گذاری معنی‌دار در تکنولوژی اطلاعات و سیستم‌های اطلاعات مدیریت است. هدف پژوهش ارائه الگوی مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری به‌نگام در بخش عمومی ایران است.

**روش پژوهش:** روش کیفی با رویکرد داده‌بنیاد است، پس از کسب نظر خبرگان از طریق ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته طی سال‌های ۱۳۹۸-۱۴۰۰ الگوی مفهومی ارائه شده است.

**یافته‌های پژوهش:** بعد از تحلیل داده‌ها، ۱۳۳ کد اولیه در خصوص بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌نگام شناسایی شد، ۳۸ کد در مقوله‌های اصلی شرایط علی، ۳۵ کد در بستر زمینه، ۱۵ کد در بخش شرایط مداخله‌گر، ۴ کد پدیده محوری، ۲۱ کد در راهبردها و ۲۰ کد در پیامدها. که کدها در نهایت بر اساس ۲۵ مقوله فرعی دسته‌بندی شدند: معماری سازمانی و برنامه راهبردی شرکتی (۱۰ کد)، ساختار تیمی و سازمانی و فرآیندگرایی (۱۳ کد)، زیرساخت و فن‌آوری اطلاعات و مشکلات تکنیکی و ارتباطی و سازمان برنامه و بودجه (۱۵ کد)، الزامات قانونی و نظام حسابداری و حسابرسی (۷ کد)، سیاست‌های مدیریتی و نگرش مدیران و شاخص‌های ارزیابی عملکرد (۱۸ کد)، مدیریت ترازنامه‌های دولت و بهای تمام شده (۱۰ کد)، منابع انسانی، ادراک مشترک و نظارت و گردآوری اطلاعات (۱۵ کد)، هوشمندی کسب و کار (۱۳ کد)، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، نگرش سیستمی و پاسخگویی (۱۲ کد)، اثرات سطح ملی، اقتصادی (۱۲ کد) و بهره‌وری (۸ کد).

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** با توجه به مشکل چندین ساله استقرار بودجه عملکردی در کشور، استفاده از چارچوب این پژوهش زمینه را برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد جدید تسریع کرده و الگوی پیشنهادی این پژوهش می‌تواند وضعیت موجود را بهبود ببخشد.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، گزارشگری به‌نگام، بخش عمومی ایران.

**طبقه بندی موضوعی:** M40; M48; H10

## مقدمه

از طرفی دیگر، با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل سنتی مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع عمومی مطرح شد. این امر موجب توجه دولت‌ها به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن منابع دولت و به عبارتی مدیریت مالی دولت شد. مواجهه با این شرایط نه تنها نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌بندی موجود را آشکار ساخت، بلکه بعد جدیدی به تصمیم‌گیری در سیستم مدیریت و مدیریت مالی دولت افزود و سیستم بودجه‌بندی عملیاتی (مبتنی بر عملکرد) را مطرح ساخت (باباجانی و خداحمی، ۱۳۹۳). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد این فرصت را فراهم می‌آورد تا میان تصمیم‌های مربوط به تخصیص بودجه و اولویت‌های سیاسی دولت توازن ایجاد شود و در نتیجه دولت در کمترین زمان ممکن به تعهدهای خود جامه عمل بپوشاند، در مقابل برای مجلس قانونگذار نیز بودجه -ریزی بر مبنای عملکرد، شفافیت بیشتر در مورد اهداف هزینه‌ها و همچنین وسیله‌ای برای پاسخگویی مسئولان به منظور دستیابی به نتایج فراهم می‌آورد. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ابزارهایی را برای سازمان‌ها ارائه می‌کند تا از طریق آن سنجش کارایی و اثربخشی هزینه‌ها میسر شود. در نهایت برای جامعه (شهروندان) بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد چشم انداز شفافیت و پاسخگویی را ترسیم می‌کند. در کشور ایران نظام بودجه‌ریزی از مشکلات متعددی در رنج است. از عمده‌ترین مشکلات آن مواردی از قبیل عدم تعریف ارتباط دقیق بین هدف‌های بودجه سالانه با اهداف برنامه توسعه، اجرای روش افزایشی هزینه‌ها و گذشته نگر بودن بودجه بدون توجه به وظایف دستگاه‌ها، اعمال سلیقه‌های شخصی در تعیین سقف اعتبارهای دستگاه‌های اجرایی، برآوردهای غیرواقعی هزینه طرح‌ها، تخصیص سیاسی منابع، نبود آگاهی مردم از اهداف و نتایج اقتصادی و اجتماعی بودجه و تاثیرپذیری بودجه از سلیقه‌های سیاسی است (نیلی، ۱۳۸۵).

با این اوصاف بررسی موانع و مشکلات زیرساختی کشور برای رقابت در صحنه بین‌المللی نشان می‌دهد استفاده از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نیاز اصلی است که ضرورت آن نیز گزارشگری مالی بهنگام است. گزارشگری مالی بهنگام رویدادی را ترسیم می‌کند که سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تنها بوسیله آن در محیط‌های اقتصادی قابل پیاده سازی است، چرا که اساس بودجه نویسی وجود اطلاعات است و هر

بودجه ستون اصلی توسعه خط مشی و پاسخگویی در هر کشوری است (داونز و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). همچنین بودجه‌ریزی فرآیند تبدیل داده‌ها به تصمیمات است. کیفیت این تصمیمات به کیفیت داده‌های در دسترس تصمیم گیرندگان بستگی دارد. بطوریکه دسترسی به داده‌های خروجی و نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌ها می‌تواند کیفیت تصمیمات را بهبود بخشد (آلن شیک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). ارزیابی نظام بودجه‌ریزی در ایران نشان دهنده ناکامی این نظام است (کردستانی، ۱۳۹۸).

در عصر حاضر، اصلاح فرآیند بودجه‌ریزی علاوه بر منابع انسانی و مالی مستلزم سرمایه‌گذاری معنی‌دار در تکنولوژی اطلاعات و به طور خاص در سیستم‌های اطلاعات مدیریت است (مک‌ناب و میلیس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳). بطوریکه از نظر بلفو و تریگو<sup>۴</sup> (۲۰۱۶)، سیستم‌های اطلاعات حسابداری به سوی حسابداری مبتنی بر فرآیندهای کسب و کار در حال حرکت است. از این رو، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان برنامه‌ای راهبردی در سازمان‌ها فرآیندی را جهت تبدیل داده‌های قابل سنجش به اطلاعات معنی‌دار در خصوص نتایج برنامه‌ها فراهم می‌آورد (ملکرز و ویلویی، ۲۰۰۰؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شکلی از بودجه‌ریزی است که منابع مالی تخصیص یافته را به نتایج اندازه‌گیری شده در قالب ستاندها و پیامدها مرتبط می‌کند (ردبون و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸). اساس بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تعیین و تعریف دقیق عملکردها و کمی‌سازی فعالیت‌ها است که برای این کار باید گزارش‌های مالی و غیرمالی هر سازمانی بهنگام و در لحظه وقوع ثبت، گزارش و سنجش شود.

دسترسی به اطلاعات به روز و صحیح در تصمیم‌گیری‌های مدیران به منظور مدیریت بهنگام هزینه‌ها و بالا بردن رضایت مردم اهمیت زیادی دارد. گزارشگری بهنگام مزایای بسیاری در مقایسه با گزارشگری سالانه ارائه می‌دهد. به دلیل وجود بحران‌های اقتصادی طی سال‌های اخیر مدل گزارشگری جاری کشور (مدل سنتی و دوره‌ای) منقضی شده است و مدیران سازمان‌ها در جهت سازش با شرایط اقتصادی جامعه نیاز به اطلاعات بروز از فرآیندها و فعالیت‌ها دارند. با توجه به اهمیت این موضوع، بکارگیری معماری سازمانی و یکپارچگی سیستم‌های نرم‌افزاری سازمان و مستندسازی فرآیندهای کسب و کار از نیازهای اساسی سازمان‌ها است. همچنین برای برقراری ارتباط میان جریان اطلاعات فرآیندها و فعالیت‌های واحدهای مختلف با منابع مصرفی از برنامه‌ریزی منابع سازمانی مبتنی بر جریان فرآیندها استفاده می‌شود.

4. Belfo & Trigo  
5. Redburn et al.

1. Downes et al.  
2. Schick  
3. Macnab & Melese

را به واحدهای استاندارد تجزیه کند، سپس باید هزینه‌ها را به این واحدها اختصاص دهد و ظرفیت اندازه‌گیری نتایجی را که هر واحد ایجاد کرده است، بدست آورد (باباجانی و استا، ۱۳۹۴). در همین راستا توجه به اطلاعات مالی بهنگام می‌تواند موانع و مشکلات موجود در نبود استقرار بودجه مبتنی بر عملکرد را به حداقل برساند و موجب تحول در اقتصاد کشور شود.

گزارشگری ممکن است داده‌های مالی یا غیرمالی داشته باشد، ممکن است الزامی یا داوطلبانه باشد و ممکن است کمی یا کیفی باشد (لیمر و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹). در طی سال‌های متمادی، گزارش‌های حسابداری بر اساس دوره‌های سه‌ماهه یا سالانه بودند. مدیریت سازمان‌ها از گزارشگری دوره‌ای برای تصمیم‌گیری‌های خود استفاده می‌کردند. با این حال بازار با سرعت بیشتر و بیشتری تغییر کرد و باعث شد که این گزارشگری دوره‌ای سنتی به سرعت منقضی شود، شکاف میان محرک‌های کسب‌وکار و حسابداری، باعث شد سازمان‌ها در مورد ارزش داشتن اطلاعات مالی (منقضی شده از منظر زمانی) دچار تردید شده و لزوم ورود به یک پارادایم حسابداری جدید در مورد گزارشگری به نام گزارشگری بهنگام را احساس کنند. امروزه سیستم‌های کامپیوتری معنای جدیدی به نام بهنگام بودن را ارائه می‌کنند.

شرودر و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸)، معتقدند که بهنگام بودن اطلاعات، ویژگی پشتیبان‌کننده‌ای برای مربوط بودن اطلاعات است. هندریکسن و بردا<sup>۳</sup> (۱۹۹۲)، ویژگی بهنگام بودن اطلاعات را مختص گروه خاصی از استفاده‌کنندگان نمی‌دانند و بر این عقیده‌اند که همه استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی به موقع را طلب می‌کنند. آن‌ها چنین بیان می‌دارند که جمع‌آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات باید از سرعت لازم برخوردار باشد تا چنین برداشت شود که در زمان لازم در دسترس استفاده‌کنندگان قرار خواهد گرفت. از این‌رو در پژوهش حاضر بهنگام بودن گزارشگری مالی یعنی اطلاعات حسابداری از زمان وقوع رویدادها، انتقال اطلاعات به ذینفعان درون و برون‌سازمانی با استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات صورت پذیرد تا بتواند در تصمیم‌ها مفید واقع شود (اطلاعات حسابداری به عنوان کالای با ارزش اقتصادی). تریگو و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)، نشان می‌دهند که معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمان، مدیریت فرایند کسب‌وکار، دستگاه‌های تلفن همراه، رایانش ابری، هوش کسب‌وکار، پاسخ‌های فناوری به چالش گزارشگری بهنگام هستند که در ادامه به شرح مختصری در این زمینه پرداخته می‌شود.

چه این اطلاعات به روزتر و دقیق‌تر فراهم شود به وسعت تعیین استراتژی‌ها و رقابت دولت در سطح ملی و بین‌المللی افزوده خواهد شد. پژوهش حاضر سعی دارد به منظور شناسایی خلاءهای موجود در این زمینه مدل نظری بر گرفته از نظریات نخبگان کشوری در زمینه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام را در ایران ارائه نماید تا سهم کوچکی در اعتلای کشور داشته باشد.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

کشورهای مختلفی روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را برای اداره منابع و مصارف خود انتخاب کرده‌اند. بطوریکه دولت آمریکا نزدیک به ۶ دهه این روش را به کار گرفته است ولی الگوی مورد استفاده با توجه به شرایط مختلف جهان یکسان نیست. کشور ایران نیز از سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه‌بندی را در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توجه جدی قرار داد و طرح دو مرحله‌ای در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید. مرحله اول از سال ۱۳۸۵ در قالب تعریف مجدد برنامه‌ها و فعالیت‌ها، تعیین شاخص‌های عملکرد و تعیین هزینه واحد به اجرا درآمد که هدف از اجرای مرحله اول شفاف‌سازی بود. در شروع مرحله دوم به استناد الزام قانونی مندرج در ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم، تمامی دستگاه‌های اجرایی موظف شدند به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود، قیمت تمام‌شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند، پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا کنند (قادری، ۱۳۸۵).

یکی از نقاط ضعف اصلی تأخیر و نبود استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در محیط ایران، نبود پیوند حوزه مالی و حوزه عملیاتی (پیوند میان شاخص‌ها) در دستگاه‌های دولتی است. از طرفی دیگر بر خلاف کشورهای پیشرفته، عدم تعریف دقیق برنامه‌ها و عملکردها و در نتیجه فرآیند کمی‌سازی آن‌ها است. برای این منظور استفاده از سیستم‌های دستی و سنتی پر هزینه و زمان‌بر خواهد بود، بنابراین وجود یک سیستم جامع و یکپارچه بهنگام بر خلاف بودجه‌بندی سنتی (گذشته‌نگر) نیاز است. چرا که لازمه اصلی بودجه عملیاتی، بهایابی فعالیت‌ها است و برای تعیین بهای تمام‌شده نیز به اطلاعات مقداری فرآیندها و فعالیت‌ها نیاز است. بنابراین برای پیاده‌سازی بودجه بندی مبتنی بر عملکرد، دولت نیاز به اطلاعات و تخصص دارد تا فعالیت‌ها و ستانده‌ها

**هوش کسب‌وکار<sup>۷</sup>:** هوش کسب‌وکار شامل دو فعالیت اصلی است. فعالیت اول شامل ورود داده‌هاست که با عنوان «انبار داده‌ها» نیز شناخته می‌شود. این فعالیت شامل استخراج داده‌ها از چندین سیستم منبع در یک انبار یکپارچه از داده‌ها است. فعالیت دوم شامل خروج اطلاعات از سیستم است که بیشتر به مفهوم سنتی هوش کسب‌وکار مربوط می‌شود و ویژگی‌هایی مانند گزارشگری سازمانی، پرس‌وجو و تحلیل‌های پیش‌بینی کننده را پوشش می‌دهد (دانشمند و صنعتی، ۱۳۹۵). هوش کسب‌وکار از مدیریت استراتژیک، حفظ و معبرسازی مأموریت، دورنما و اهداف سازمان‌ها پشتیبانی می‌کند (بلفو و تریگو، ۲۰۱۳).

بنابراین با پیشرفت تکنولوژی و همگامی سایر علوم با آن، ضروری و مهم به نظر می‌رسد سیستم بودجه‌ریزی هم در حال تکامل باشد. لازمه این کار بکارگیری سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام است. در نتیجه بودجه‌ریزی به عنوان یکی از سیستم‌های مدیریتی در سازمان نه تنها شیوه‌ای برای تخصیص بهینه منابع در سازمان نیست، بلکه در این سیستم عملکرد کارکنان، مدیران، ذینفعان و محیط سازمانی و عوامل مختلف فرهنگی، سیاسی و محیطی نقش ایفاء می‌کنند که یک مجموعه پیچیده را پیش روی تصمیم‌گیرنده قرار می‌دهند (بوگنس<sup>۸</sup>، ۲۰۱۶).

با توجه به مطالب مطرح شده بودجه‌ریزی و گزارشگری لازم و ملزوم هم هستند، چرا که در تدوین بودجه اطلاعات نقش اصلی را بازی می‌کند و با در نظر گرفتن پیشرفت‌های تکنولوژی و نیاز اصلی قرن حاضر که همان قرن اطلاعات است، گزارشگری بهنگام با استفاده از ابزارهای ایجاد شده بوسیله فناوری و تکنولوژی اطلاعات می‌تواند زمینه‌های پاسخگویی و شفافیت دولت و نهادهای قانونگذار را در مقابل مطالبات جامعه فراهم سازد. بنابراین با نشستن و بحث کردن راه به جایی برده نخواهد شد، تا زمانی که کار شروع نشده است و دستگاه‌های اجرایی تحت تعهد دولت اجرای این نظام بودجه‌ریزی را باور نکرده باشند، نباید انتظار داشت از همان اول نظام کامل و بدون نقصی اجرا شود. برای این منظور موانع باید مطرح و از سر راه توسعه کشور برداشته شود، از این‌رو پژوهش حاضر سعی دارد مدلی واحد و بر گرفته از نظرات خبرگان فعال در زمینه فناوری اطلاعات، بودجه‌ریزی و مالی مطرح کند. نتایج این پژوهش باید‌ها و نیاید‌هایی را مطرح خواهد کرد که در زمان حال کشور هیچ شبه و ایرادی بر آن‌ها نیست. در همین راستا پرسش‌های

**معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی<sup>۱</sup>:** معماری سازمانی رویکرد تقریباً جدیدی است که امروزه به عنوان روشی مؤثر در تطبیق اهداف راهبردی سازمان‌ها و فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی آن‌ها شناخته شده است. معماری سازمانی توصیفی کل‌نگر و جامع درباره استراتژی‌ها، فعالیت‌های کلیدی، اطلاعات، کاربردها و فناوری‌های سازمان و تأثیر آن روی کارکردها و فرایندهای کسب‌وکار ارائه می‌کند (سکرمان<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴). معماری سازمانی رابطه نزدیکی با یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی دارد. یکپارچه‌سازی برنامه‌های مختلفی که در سازمان وجود دارد و به اشتراک‌گذاری فرآیندها و اطلاعات آن‌ها که بیشتر با عنوان یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی شناخته شده و تأثیری قوی بر طرح معماری سازمانی دارد (لینسیسوم<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰).

**مدیریت فرایند کسب‌وکار<sup>۴</sup>:** مدیریت فرایند کسب‌وکار مانند حسابداری به تازگی به روی مسائل بهنگام تمرکز کرده تا امکان پایش و بهینه‌سازی فرایندهای کسب‌وکار را برای مدیران و راهبران کسب‌وکار فراهم سازد.

**رایانش ابری<sup>۵</sup>:** رایانش ابری بتازگی به یکی از تکنولوژی‌های کلیدی برای سازمان‌ها تبدیل شده است. رایانش ابری شامل گستره وسیعی از تکنولوژی‌ها می‌شود اما به تعبیر ساده می‌توان آن را به عنوان خدمات ارائه شده بوسیله اینترنت و تکنولوژی‌های (نرم‌افزاری و سخت‌افزاری) پشتیبانی‌کننده از آن‌ها در نظر گرفت. رایانش ابری مزایای بسیاری مانند تجربه‌های کاربری مدرن‌تر، تحلیل ادغام‌شده برای پشتیبانی از تصمیمات کسب‌وکار بهنگام مؤثرتر، ابزارهای همکاری اجتماعی برای افزایش همکاری و بهره‌وری، دسترسی موبایل فراگیر به خدمات نرم‌افزاری، سهولت یافتن و به اشتراک‌گذاری اطلاعات برای حمایت از تصمیم‌گیری مشارکتی و افزایش بهره‌وری و بسیاری از مزایای دیگر دارد.

**دستگاه‌های تلفن همراه<sup>۶</sup>:** گوشی‌های هوشمند و سایر دستگاه‌های تلفن همراه، امروزه به زندگی حرفه‌ای وارد شده است. امروزه شرکت‌هایی که راهکارهای هوش کسب‌وکار را فراهم می‌کنند، گزارش‌ها و تحلیل‌های کسب‌وکار را در گوشی‌های تلفن همراه و آی‌پدها ارائه می‌دهند که امکان پایش بهنگام عملکرد شرکت از طریق گوشی همراه را برای مدیران ارشد فراهم می‌سازد (دانشمند و صنعتی، ۱۳۹۵).

5. Cloud Computing  
6. Mobile Devices  
7. Business Intelligence  
8. Bogsnes

1. Enterprise Architecture and Integration  
2. Schekkerman  
3. Linthicum  
4. Business Process Management

ابویی اردکانی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مبنای کارت امتیازی متوازن در مرکز تحقیقات سیاست علمی کشور ابعاد پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، چگونگی اجرا و در نهایت نحوه توزیع بودجه مرکز را مشخص کردند.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، در بررسی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی به این نتیجه رسیدند که زیر ساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تأثیری ندارد، در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. همچنین استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود.

دانشمند و صنعتی (۱۳۹۵)، در بررسی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، چالش در گزارشگری به هنگام وجود اصطلاحات جدید از قبیل مدیریت فرآیند کسب‌وکار، دستگاه‌های تلفن همراه، رایانش ابری، هوش کسب‌وکار، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی را چالش‌های گزارشگری به هنگام در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مطرح کردند.

باباجانی و اوستا (۱۳۹۴)، در مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد در ایران و کشور کانادا با توجه به شرایط مشابه این دو کشور، عدم ارتباط بین برنامه‌های راهبردی دستگاه‌ها و سازمان‌ها با بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، فقدان متولی قدرتمند برای به‌کارگیری این روش بودجه‌ریزی، عوامل محیطی و سیاسی، فقدان استراتژی و تفکر سیستمی و ضعف در عوامل مرتبط با نظام‌های منابع انسانی را به عنوان عوامل اصلی عدم به‌کارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌دانند.

آذر و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان ارائه مدل مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به این نتیجه دست یافتند که ارتباط قوی و متقابل مدیریت ریسک با سه حوزه فرآیندی برنامه‌ریزی، راهبردی، برنامه‌ریزی عملیاتی و نظام هزینه‌یابی مورد تأیید است.

لازی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی گزارشگری مالی الکترونیکی با رویکرد گزارشگری به هنگام پرداختند و مدیریت فرآیند کسب‌وکار، محاسبات ابری، دستگاه‌های تلفن همراه، هوش تجاری، یکپارچه‌سازی سامانه‌های سازمان را مؤلفه‌های اصلی گزارشگری به‌نگام مطرح کردند.

محمدی و کریمی (۱۳۹۱)، در بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی به این نتیجه رسیدند که عدم استفاده از سیستم بهای تمام‌شده و عدم وجود قوانین و

زیر در تدوین مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد بهنگام بطور اولیه مطرح شد:

### پرسش‌های پژوهش

- استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام در ایران از چه ابعاد و مؤلفه‌هایی تشکیل شده است؟
- علل یا عوامل مؤثر بر استقرار و اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام کدام موارد هستند؟
- چه عواملی پیش‌زمینه و بستر لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام در بخش عمومی کشور است؟
- بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام با چه چالش‌هایی در ایران مواجه هست؟ (عوامل مداخله‌گر یا واسطه‌ای در این حوزه کدامند؟)
- راهکارها و راهبردهای مناسب برای رفع چالش‌های پیش‌روی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام در دستگاه‌های اجرایی ایران چیست؟
- ابزار، تکنیک‌ها و تکنولوژی‌های لازم برای اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام شامل چه مواردی است؟
- پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام چه پیامدها و آثاری می‌تواند داشته باشد؟
- و پرسش‌های دیگری نیز در طی فرآیند مصاحبه و بر گرفته از مصاحبه‌ها مطرح شدند که این پژوهش برای پاسخ به این پرسش‌ها در جهت کمک به توسعه کشور و کاهش خلاءها و شکاف‌های موجود در توسعه اقتصادی کشور پرداخته است.

### پیشینه تجربی پژوهش

کردلو و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان الگوی مناسب بودجه‌ریزی برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه‌ریزی کشور مطابق استاندارد ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول به ارائه الگویی بر اساس امور دهگانه و فصول پنجاه گانه نظام آمارهای مالی دولت پرداختند.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۷)، طی پژوهشی به بازنگری در نقش ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند و نتایج حاصله از آزمون‌های آماری در خصوص چهار شاخص (شامل: ساختار، قوانین و مقررات، نظارت مالی و مدیریت دولتی) نشان می‌دهد که با اجرای نظام بودجه‌ریزی جدید، در نقش ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی نیز باید متناسب با آن تغییرات لازم اعمال شود.

منجر شده و سوم اینکه به گسترش مفاهیم در متون حسابداری و اقتصاد انجامیده است.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل خبرگان و فعالان اصلی حوزه بودجه‌ریزی در کشور است.

با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که دارای اطلاعات با ارزشی در خصوص موضوع مورد پژوهش هستند و به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵).

در مصاحبه ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. با توجه به موارد یاد شده، پس از انجام ۲۰ مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان به تشخیص پژوهشگر، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها یک ساعت و ده دقیقه بوده است. تعداد فراوانی کل مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها (با در نظر گرفتن کدهای مشابه) ۱۳۳ مفهوم است که به‌طور میانگین از هر مصاحبه حدود ۷ مفهوم جدید (مقوله فرعی) استخراج شد و هر مفهوم به‌طور میانگین ۴ بار تکرار شده است. جدول ویژگی‌های خبرگانی که با آن‌ها مصاحبه انجام شده است.

جدول ۱. مشخصات مشارکت‌کنندگان در پژوهش

موقعیت شغلی	تعداد	تحصیلات
هیأت علمی دانشگاه (استاد تمام، دانشیار، استادیار)	۶ نفر	دکتری تخصصی
مدیران، معاونان و ذیحسابان متخصص در امر بودجه‌ریزی	۱۴ نفر	دکتری تخصصی و کارشناسی ارشد
مجموع	۲۰ نفر	

### شیوه تجزیه و تحلیل

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌یاد طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. نخستین مرحله، یافتن مقوله‌های

مقررات الزام‌آور در استقرار به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی، نبود وجود فرهنگ پاسخگویی در میان مدیران شرکت‌های دولتی از موانع استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی هستند.

عباسی و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی زیرساخت‌های فناوری اطلاعات برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند، نتایج پژوهش حاکی از این است هرچقدر زیرساخت‌های فناوری اطلاعات توسعه یابد، میزان فرآیند استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد میسرتر خواهد شد.

آذر و همکاران (۱۳۸۹)، در پژوهشی با عنوان طراحی مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد پویایی سیستم به این نکته اشاره کردند که در پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عوامل متعددی دخالت دارند که از میان آن‌ها ظرفیت علمی و فنی کارکنان، تمایل پرسنل به پیاده‌سازی، تکنولوژی اطلاعات، قوانین و مقررات پشتیبان، تمایل قانون‌گذاران به پیاده‌سازی از اهمیت بیشتری برخوردار است.

جردن و هاگبارت<sup>۱</sup> (۲۰۰۵)، مسئولیت پاسخگویی را با اهمیت‌ترین عامل خروجی در سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌دانند.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به هدف آن، ارائه مدلی مفهومی برای استقرار و به‌کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام از دیدگاه گروه‌های مختلف با استفاده از نظریه زمینه‌یاد است، از منظر فرآیند اجرا یا نوع داده‌ها جزو پژوهش‌های کیفی طبقه‌بندی می‌شود، زیرا از طریق مصاحبه به جمع‌آوری اطلاعات پرداخته است. از منظر نتیجه اجرا، از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و آزمودن نظریه‌ها و گسترش دانش موجود انجام می‌شود. در واقع چارچوب مفهومی ایجاد می‌کند تا از این طریق مدل مناسب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام در دستگاه‌های دولتی ایران را با دید همه‌جانبه و به صورت گروه‌بندی شده شناخت. همچنین از منظر نوع استدلال جزو پژوهش‌های استقرایی طبقه‌بندی می‌شود، زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج پدیده‌ها را مطرح می‌کنند و پژوهشگر از طریق بررسی روابط بین این عوامل، الگو را تدوین می‌کند. از منظر زمانی، مقطعی بوده، چرا که مصاحبه‌ها طی سال‌های ۱۳۹۸-۱۴۰۰ انجام شده است. از منظر هدف به سه دلیل از نوع اکتشافی است، اول اینکه پژوهش کمتری در زمینه پژوهش صورت گرفته، دوم اینکه این پژوهش به ارائه یک نظریه (نظریه‌پردازی زمینه‌یاد)

به کمک این فناوری می‌توان عملیات سازمان که توسط سیستم‌های<sup>۲</sup> OLTP انجام می‌شود را با شاخص‌های عملکرد مرتبط کرد، بنابراین با توجه به اینکه فناوری تغییر کرده بایستی سیستم بودجه‌ریزی نیز بهنگام باشد...»  
در این نقل‌قول فن‌آوری اطلاعات به عنوان مفهوم زیرساخت در قالب عوامل علی مطرح می‌شود.  
در نقل‌قول دیگری:

«... اگر از دیدگاه سیستمی به موضوع نگاه کنیم، در واقع سیستم گزارشگری به صورت عام و سیستم گزارشگری مالی به صورت خاص با بودجه مرتبط هست. ما نمی‌توانیم بودجه رو بدون گزارشگری ببینیم چون در کنار سیستمی به نام سیستم پاسخگویی، سیستم مدیریت مالی قرار می‌گیرند. شما اگر برنامه‌ریزی می‌کنید نهایتاً بایستی گزارش هم بدهید که ببینید آیا برنامه‌ها به درستی اجرا شده و از طرف دیگر برای برنامه‌ریزی‌های آتی بازخورد بگیرید که به این کار چرخه برنامه‌ریزی یا سیاست‌های سازمانی گفته می‌شود. چرخه برنامه‌ریزی شما فقط با گرفتن گزارشگری کامل می‌شود. حال پس اگر ما گزارشگری نداشته باشیم، چرخه بودجه‌ریزی مان هم انجام نمی‌شود. مسلماً شما با این رویکرد بودجه‌ریزی دولت رو مدرن می‌کنید شما باید تمام بخش‌های دولت رو مدرن بکنید پس گزارشگری را هم باید مدرن کرد. بنابراین بودجه‌ریزی رو هم باید مدرن بکنید، بایستی ورودی‌های بودجه همان مالیات را هم مدرن کنید و ...»

در این نقل‌قول هم مفاهیمی مانند مدرنیزه کردن گزارشگری، بودجه‌ریزی و سیستم مالیاتی به عنوان عوامل علی معرفی شدند.

کدگذاری محوری<sup>۳</sup>: عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌ای جدید با یکدیگر مرتبط سازند (بازرگان، ۱۳۹۱). در کدگذاری محوری مقوله‌های استخراجی حول محورهای شرایط «علی»، «پدیده‌ها»، «بستر»، شرایط «مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» ارائه می‌شوند.

«... فارغ از بقیه دستگاه‌ها، در داخل سازمان برنامه و بودجه از بودجه مبتنی بر عملکرد درک مشترکی نداریم. چجوری می‌خواهیم کارایی اثربخشی را پیاده بکنیم؟ می‌خواهیم چجوری نتیجه این بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را در خروجی‌ها (هزینه‌ها) و ورودی‌ها (درآمدها) ورودی‌ها لینک بکنیم تا نتایج آن را در قالب کارایی و اثربخشی بسنجیم؟ یکی از مطالبی که در دستورالعمل اجرایی تأکید می‌کنیم و سازمان برنامه بودجه

مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله، یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. شایان بیان است که این مراحل به طور ضروری، متوالی انجام نمی‌گیرند، بلکه با همدیگر هم‌پوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند. مراحل کدگذاری و تحلیل به شرح زیر است (داداش زاده و همکاران، ۱۳۹۸):

کدگذاری باز<sup>۱</sup>: عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق موارد آن صورت می‌گیرد که واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نام‌گذاری می‌شوند. این واحدها ممکن است لغات، عبارت و یا قطعات بزرگ‌تر متن باشند. در فرآیند پژوهش ممکن است که محقق به ده‌ها و حتی صدها برچسب مفهومی دست یابد. این مفاهیم باید طبقه‌بندی شوند. مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار مقوله‌پردازی می‌گویند. وقتی مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده و به نظر برسند که به پدیده‌های مشابه مربوط‌اند، مقوله‌ها کشف می‌شوند و بدین ترتیب مفاهیم در نظمی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است، یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصار داده می‌شود، انتزاعی‌تر از مفهیمی که مجموعه آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقولات دارای قدرت مفهومی بالایی هستند، زیرا می‌توانند مفاهیم و خرده مقولات را بر محور خود جمع کنند. بنابراین تحت این نوع کدگذاری، مجموعه‌ای از مقولات مفهومی ایجاد شده است. سپس مجموعه این مفاهیم که دارای اشتراک بوده‌اند در سطح بالاتر طبقه‌بندی شده‌اند (بازرگان، ۱۳۹۱).

در مرحله کدگذاری باز، جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری شد. به عنوان مثال، فرایند کدگذاری در نقل و قول زیر ارائه شده است:

«... پدیده محوری در این کار به نظر من ۲ مقوله وجود دارد، یکی بحث توجه به عملکرد است و دیگری بحث فناوری اطلاعات که اگر به هر کدام این دو توجه نشود هدف مورد نظر حاصل نمی‌شود. در خصوص عملکرد باید شاخص‌های عملکردی بخش‌های مختلف سازمان بدست آید و بر اساس آن‌ها بودجه‌ریزی صورت پذیرد و پایش‌های منظمی روی این شاخص‌ها صورت پذیرد از آنجا که این پایش منظم بدون ابزار ممکن نیست اینجاست که پای فناوری اطلاعات پیش می‌آید.

روایی: برای افزایش قابلیت اعتماد یافته‌های پژوهش، پروتکل مصاحبه شامل شیوه شروع مصاحبه، ورود به بحث و سیر پرسش‌ها تدوین و در طول مصاحبه‌ها راهنمای پژوهشگر در مصاحبه بود تا پراکنده گویی و نوسان زیاد در مصاحبه‌ها اتفاق نیفتد. از سوی دیگر با مشخص نمودن محورهای اصلی مصاحبه آزاد بودن پژوهشگر برای طرح پرسش‌های خود در هر محور روایی پژوهش نیز حفظ شده است. مستقل بودن پژوهشگر نسبت به موضوع پژوهش و حذف تعصب و پیش فرض‌های غیر لازم، مهم ترین عنصر پایایی در پژوهش کیفی است (دانایی فرد و مظفری، ۱۳۸۷). روایی پژوهش پس از استخراج کدهای اولیه در دو سطح صورت گرفت (کرسول و میلر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰):

اول توسط مشارکت کنندگان؛ داده‌های گردآوری شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه گیری به ۴ نفر از مشارکت کنندگان که بیشترین آگاهی را نسبت به موضوع با توجه به نحوه مصاحبه داشتند، ارائه و از آنها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند که تایید شد.

بررسی توسط ممیزی خارجی: نظرهای استادان محترم راهنما و مشاور که در زمینه تحقیق صاحب نظر هستند، پژوهش مورد بررسی قرار گرفت.

در ادامه کدهای به دست آمده از کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی ارائه شده است:

اجازه ورود به برنامه‌هایش را نمی‌دهد و مرتبط با این مطالعه می‌باشد، بحثی تحت عنوان گزارش شفاف که شما در مورد این ارزیابی عملکرد باید گزارش بکنید. عملکرد را ارزیابی کنید فقط بودجه رو که عملیاتی نمی‌کنند، بودجه رو عملیاتی کردن بایستی نظارت هم داشته باشد و ...»

در این نقل قول به مفاهیم کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی؛ فرآیند اطلاعات شفاف و پاسخگو و ... به عنوان عوامل راهبردها مطرح شدند. ادراک مشترک در دستگاه‌های اجرایی و سازمان برنامه و بودجه به عنوان عوامل مداخله‌گر مطرح هستند و ...

کدگذاری انتخابی<sup>۱</sup>: عبارت است از روند انتخاب مقوله هسته به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند (بازرگان، ۱۳۹۱). تحلیل خط داستان و تشریح روابط میان مقوله‌های استخراجی حاصل این نوع کدگذاری است که در این مقاله قسمت تحلیل یافته‌ها و نتیجه‌گیری به طور مختصر به آن پرداخته شده است.

به منظور اعتبار یافته‌ها به شرح زیر اقدام شد: پایایی: پایایی به سازگاری یافته‌های پژوهش گفته می‌شود. در پژوهش حاضر از پایایی باز آزمون استفاده شد. به این صورت که یک سوم مصاحبه (یعنی ۶ مصاحبه) بصورت تصادفی انتخاب و هر کدام از آنها دوبار در یک فاصله زمانی ۲ هفته‌ای توسط پژوهشگر کدگذاری شد.

## جدول ۲. مقوله‌های اصلی و فرعی و مفاهیم زیرمجموعه هر کدام در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفهوم
شرایط علی	معماری سازمانی	تهیه نقشه یکپارچه سفارشی برای هر دستگاه
		اجرای معماری سازمانی
		استفاده از پروژه معماری تطبیقی
		تهیه نقشه معماری سازمانی
		معماری برنامه‌های راهبردی
	برنامه‌های راهبردی شرکتی	تهیه نقشه سازمانی
		حذف فرآیندهای فاقد ارزش افزوده
		حاکمیت خوب <sup>۳</sup>
		تغییر فرآیند تدوین بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد توسط سازمان برنامه و بودجه
		افزایش دقت شناسایی درآمد و وصول آن‌ها
ساختار تیمی و سازمانی	مدیریت تغییر و انعطاف پذیر	
	نیاز به کار تیمی و افراد چند مهارته	
	استفاده از مشارکت تخصص‌های مختلف	
	مهندسی مجدد فرایندها	
فرآیند گرایی	طراحی فرآیندها به تناسب وظایف	
	مستندسازی فرآیندهای کسب و کار	
	استانداردسازی فرآیندها <sup>۴</sup>	

3. Good Governance

4. Business Process Modeling Notation (BPMN)

1. Selective Coding

2. Creswell & Miller



مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی		
تخصیص منابع به فرایندها	مشکلات و مشکلات تکنیکی و ارتباطی			
تبدیل ساختار سلسله مراتبی به ساختار فرآیند محور				
تهیه مازول‌های متناسب با فرایندها				
استفاده از مازول‌های یکپارچه سفارشی شده برای فرایندها				
استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت				
اصلاح زنجیره ارزش				
مشکلات نرم‌افزاری در دستگاه‌های اجرایی				
ایجاد زیرساخت‌ها و ابزارها				
مدرنیزه کردن گزارشگری و بودجه‌ریزی				
مدرنیزه کردن سیستم مالیاتی				
سیستم شفاف سازی متمرکز سایر درآمدهای دولت	سازمان برنامه و بودجه و نهادهای مرتبط			
عدم برخورداری از سیستم‌های هوشمند شناسایی دارایی‌های دولت				
عدم تعامل ساب سیستم‌ها با سیستم اصلی				
واگرایی سازمان برنامه و بودجه و وزارت اقتصاد				
عدم شناخت کافی از مزایا و فواید بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد				
توجه به پیوست ۴بخشنامه بودجه و تبصره ۲۰ قانون بودجه سنواتی				
تأکید بر بودجه‌های عمرانی				
اصرار بر بودجه‌ریزی سنتی				
دخالت در امور اجرایی توسط برنامه و بودجه				
تمرکز بیش از حد امور در برنامه و بودجه				
بی توجهی به نقش و جایگاه خزانه‌داری کل کشور در تخصیص اعتبار	الزامات قانونی			
الزام قوانین بودجه و توسعه بر بودجه‌ریزی عملکرد				
تأکید سازمان توسعه همکاری‌های اقتصادی				
تغییر رویکرد نهادهای نظارتی به حسابرسی عملکرد				
اجرای دقیق قوانین بالادستی و نظارت بر اجرای آن				
فقدان نظام حسابرسی مالی			نظام حسابداری و حسابرسی	
فقدان حسابرسی عملکرد				
تقویت نظام حسابداری تعهدی بخش عمومی				
الگوگیری از مدیریت بخش عمومی نوین				
فرهنگ سازمانی				
مشاهده آثار تخصیص بهینه در خروجی‌ها				
وجود سیاست‌های کلان برنامه پنجم				
برنامه‌ریزی بلندمدت و سالانه				
اعتقاد مدیران به تغییر وضعیت فعلی				
اصلاح نظام حسابداری بر سیستم‌ها				
بکارگیری سیستم‌های بهنگام				
عدم موفقیت سیستم چانه‌زنی و سنتی بودجه‌ریزی				
تفکر سیستمی و استراتژیک				
در نظر گرفتن امکانات موجود برای استقرار				
نگرش واقع بینانه به استقرار	شاخص‌های ارزیابی عملکرد			
دشواری محاسبه شاخص‌های ارزیابی				
متفاوت بودن شاخص‌ها				
غیرقابل اندازه‌گیری بودن برخی شاخص‌های حاکمیتی				
دشواری برقراری ارتباط اطلاعات عملکردی				
ضعف نظام ارزیابی عملکرد مدیران				
عدم پایش مستمر شاخص‌های عملکرد				
عدم توجه به مدیریت ترازنامه‌ای دولت			مدیریت ترازنامه‌ای دولت	
عدم انتشار ترازنامه دولت				
معلوم نبودن دارایی و بدهی دولت				
عدم استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی در بخش عمومی				
عدم مشاهده آثار سیاست‌های مالی در ایران				
عدم موفقیت در استقرار سیستم بهای تمام‌شده	بهای تمام شده			
عدم شناخت کافی بهای تمام‌شده از طرف متولیان				

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
توجه شکلی به بهای تمام شده		
عدم ارتباط حسابداری با بهای تمام شده		
قابل اتکا نبودن بهای تمام شده		
عدم همراهی کارشناسان برنامه بودجه		
عدم توجه به آموزش نیروی انسانی		
به کارگیری افراد بی انگیزه در بخشهای بودجه دستگاهها	منابع انسانی	شرایط مداخله گر
عدم به کارگیری نیروی انسانی متخصص		
عدم تعهد و اعتقاد کارکنان به برنامه ریزی		
فقدان درک مشترک بین دستگاههای اجرایی	ادراک مشترک	
فقدان درک واحد در سازمان برنامه و بودجه		
تداخل و مغایرت برخی قوانین و مقررات جاری کشور	موانع قانونی	
رجحان محتوی بر شکل قانونی		
ضعف نقش نظارتی برنامه و بودجه	نظارت	
عدم عینیت نظارت عملیاتی		
ارجحیت حسابرسی مالی و رعایت نسبت به حسابرسی عملکرد		
دشواری جمع کردن اطلاعات کمی و مقداری		
فقدان اطلاعات کمی	گردآوری اطلاعات	
نحوه استفاده از اطلاعات انباشته شده در سازمانها		
بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بهنگام و خودکار	بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام	پدیده محوری
مدیریت عملکرد بهنگام		
مدیریت هزینه بهنگام		
بهای تمام شده بهنگام		
ایجاد بانک اطلاعاتی واحد		
ایجاد و تقویت حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات		
تولید اطلاعات بهنگام توسط سیستم		
استفاده از فضای رایانش ابری	هوشمندی کسب و کار	
استفاده از ابزارهای موبایل محور		
ایجاد ثبت های خودکار و بهنگام		
حرکت به سمت خزانه داری هوشمند		
استفاده از هوش تجاری		
ایجاد سیستم های یکپارچه سازمانی <sup>۱</sup>		
جلوگیری از دوباره کاری		
شفافیت نحوه سنجش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	راهبردها
استفاده بهینه از منابع		
وجود تحریم ها و منابع محدود		
ایجاد سیستم جامع خزانه داری		
استفاده از سیستم های یکپارچه	نگرش سیستمی	
تهیه نقشه سیستم بهنگام		
ایجاد سیستم های اختصاصی یا سفارشی شده		
افزایش سرعت واکنش سازمانها به تغییرات محیطی		
شفافیت فعالیت سازمانها و کاهش فساد اداری	پاسخگویی و شفافیت	
انتشار جریان آزاد اطلاعات		
توجه به سطوح خرد و کلان سازمان		
افزایش سطح رضایتمندی عمومی		
مدیریت هوشمند هزینه های دولت		
ایجاد مشارکت ملی بین دستگاه های اجرایی	اثرات سطح ملی	پیامدها
حذف و ادغام سازمان های موازی		
مولدسازی دارایی های دولت		
تقویت رویکرد ملی		
اصلاح اتلاف منابع		
ایجاد ثبات اقتصادی	اثرات اقتصادی	

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
افزایش رفاه اقتصادی	بهره‌وری	
افزایش کارایی اثربخشی و صرفه اقتصادی		
اطمینان از وصول درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای دولت		
تحقق اقتصاد هوشمند		
امکان پایش لحظه‌ای سازمان‌ها		
تخصیص بهینه منابع در دوره‌های کوتاه و بلندمدت		
افزایش بهره‌وری		
تخصیص بودجه بر اساس عملکرد و اهداف		
تخصیص صحیح بودجه بر اساس اهداف		
تحقق بهای تمام شده مبتنی بر واقعیت		
حرکت به سمت خلق ارزش در بخش عمومی		
کاهش بهای تمام شده کالا و خدمات		

### یافته‌های پژوهش

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای وضعیت موجود سازمان‌ها به وضعیت مطلوب، مورد توجه همگان است. در این نظام اعتبارات بودجه‌ای بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید خروجی‌ها (اهداف کوتاه‌مدت و یا دستیابی به پیامدها یا همان اهداف بلندمدت) تخصیص می‌یابد.

در پژوهش حاضر، برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ابتدا پرسش‌هایی از خبرگان امر مطرح شد که مطابق با نظرات این افراد در شرایط محیطی ایران، تمامی سازمان‌های دولتی بر اساس الزامات قانونی (قوانین جاری کشوری و بین‌المللی) مانند برنامه‌های توسعه کشوری، در راستای حرکت به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تلاش می‌کنند تا این سیستم را پیاده‌سازی کنند. از طرفی دیگر، ضعف‌هایی از قبیل فقدان نظام حساسی عملکرد و ضعف‌های موجود در به‌کارگیری حسابداری تعهدی، زمینه و بستر لازم برای ارتقای شرایط موجود را فراهم می‌آورد. چرا که نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید از مبنای حسابداری تعهدی تبعیت کند تا ارتباط میان ورودی‌ها و خروجی‌ها شفاف‌تر شود. ضعف‌های موجود در این مورد، شرایط و بستر لازم را برای بکارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در جهت کارایی و اثربخشی بیشتر فراهم می‌آورد. همچنین سیاست‌های مدیریتی و نگرش‌های مدیران به موارد مهمی از قبیل گرایش به مدیریت نوین در بخش عمومی، سیاست‌های کلان برنامه پنجم توسعه، برنامه‌ریزی‌های بلندمدت و سالانه، پذیرش تغییر وضعیت فعلی و ... بستری برای استقرار این مهم است. طی چند دهه اخیر با توجه به بزرگ شدن دولت، شاخص‌های ارزیابی عملکرد بخش عمومی دشوار شده و یا در برخی موارد ارزیابی مستمر و سالانه صورت نمی‌پذیرد چرا که عملکرد بخش عمومی از طریق بودجه در پایان دوره‌های ریاست جمهوری مورد سنجش قرار گرفته و در این مسیر برخی شاخص‌های حاکمیتی نیز غیرقابل سنجش بودند. بنابراین

مدیریت ترانزنامه دولت را به همراه داشته است. با این اوصاف شناسایی زمینه و بستر لازم برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام در بخش عمومی ایران ضروری و مهم به نظر می‌رسد.

از منظر خبرگان برای رسیدن به این مهم و در راستای برنامه‌های توسعه کشوری، معماری سازمانی با الگوگیری از کشورهای پیشرفته که در حال اجرا است (رویکردی جامع و یکپارچه است که جنبه‌ها و عناصر مختلف سازمان (سیستم) را با نگاه مهندسی تفکیک و تحلیل می‌کند و شامل مجموعه مستندات، مدل‌ها، استانداردها و اقدام‌های اجرایی برای تحول از وضعیت موجود به وضعیت مطلوب با محوریت فناوری اطلاعات است که در قالب یک طرح مشخص اجرا شده و سپس به صورت مداوم توسعه و بروزرسانی می‌شود) علت مهمی در حرکت به سوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام است. در این راستا، فرصت‌ها و محدودیت‌های زیرساخت‌ها و فن‌آوری اطلاعات، مشکلات تکنیکی و ارتباطی از قبیل: مشکلات نرم‌افزاری در دستگاه‌های اجرایی، مشکلات ایجاد زیرساخت‌ها و ابزارها با توجه به شرایط اقتصادی حاکم بر کشور، حرکت به سمت مدرن کردن سیستم مالیاتی به عنوان منبع اصلی بودجه نوین، عدم تعامل ساب سیستم‌ها با سیستم‌های اصلی و .... علت و عامل مهمی در موفقیت و نبود موفقیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده‌اند. همچنین با توجه به پایه‌های مدیریت نوین بخش عمومی و شرایط فرهنگی کشور که متأثر از دین مبین اسلام است، تمایل سازمان‌ها به ساختار تیمی و بکارگیری افراد چند مهارته، متخصص و منعطف علت‌های دیگری است که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک ضرورت و نیاز مطرح باشد. در این راستا فرآیند گرایشی شامل استفاده از سیستم‌هایی همچون سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، اصلاح زنجیره ارزش، تبدیل ساختارهای سلسله مراتبی به ساختار فرایند محور،

با این اوصاف اگر مؤلفه‌های شناسایی شده و شرایط موجود در نظر گرفته شود، استقرار سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثراتی در سطح ملی و اقتصادی فراهم می‌آورد که ایجاد ثبات اقتصادی و افزایش رفاه مردم، مولدسازی دارایی‌های دولت و ... جزو اثرات مهم خواهد بود. بنابراین تخصیص منابع به مصارف بهینه و در نتیجه بهره‌وری کامل فراهم خواهد شد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج این پژوهش ضمن تأیید پژوهش‌های باباجانی و استا (۱۳۹۴)، محمدی و کریمی (۱۳۹۱)، عباسی و همکاران (۱۳۹۱)، جردن و هاگبارت (۲۰۰۵)، نشان داد که شرایط علی (عوامل موثر) شامل زمینه‌های موجود در معماری سازمانی (اجرا و بکارگیری معماری سازمانی، استفاده از پروژه‌های تطبیقی و معماری برنامه‌های راهبردی با توجه به فضای رقابتی در دنیا و در نتیجه برای کسب منافع بیشتر تهیه نقشه‌های یکپارچه سفارشی شده علت اصلی استقرار سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است).

برنامه‌های راهبری سازمانی (تهیه نقشه سازمانی یا تعریف دقیق ساختارها، فرایندها و خدمات را منجر می‌شود که این عمل باعث حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده شده و در شناسایی درآمدها و وصول آن‌ها نهایت دقت صورت می‌پذیرد. همچنین فرآیند تدوین بودجه در سازمان برنامه و بودجه یکی از علت‌های این مهم است)، ساختار تیمی و سازمانی (در تهیه بودجه باید راهبردها مبتنی بر تفکر سیستمی و کارهای تیمی و چندمهارته باشد، همچنین از حضور متخصصین مختلفی استفاده شود)، فرآیند گرایایی (بعد از معماری سازمانی و کمک گرفتن از کسب و کارهای هوشمند، لازم است ضمن مهندسی مجدد فرایندها نسبت به مستندسازی فرایندهای کسب و کار اقدام شود که برای این منظور باید قابل مقایسه و مطابق با استانداردهای مدل نشانه‌گذاری کسب و کار (BPMN) باشد. همچنین با بهره‌گیری از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ساختارهای سلسله مراتبی به ساختارهای فرآیند محور تبدیل شده و برای هر فرآیند ماژول متناسب طراحی و سفارشی‌سازی شود)، سازمان برنامه و بودجه و نهادهای مرتبط (دخالت بی‌رویه در امور اجرایی بودجه‌ریزی از طرف ارگان‌های مختلف دولتی و سیاسی باعث تمرکز بیش از حد بر بودجه عمرانی شده)؛ شرایط زمینه‌ای (بستر) شامل الزامات قانونی (الزامی کردن قوانین بودجه و تأکید سازمان‌های اقتصادی و تغییر نهادهای نظارتی به بررسی عملکردها) سیاست‌های مدیریتی و انگیزشی (توجه به نقش مدیران و برنامه‌های بلندمدت و سالانه، پیاده‌سازی مدیریت

استانداردسازی فرایندها و ... علت دیگری برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود. در نهایت سازمان برنامه و بودجه و نهادهای مرتبط که واگرایی‌هایی با وزارت اقتصاد در بحث تخصیص بودجه دارند، لزوم توجه به پیوست ۴ بخشنامه بودجه و تبصره ۲۰ قانون بودجه سنواتی و ... جزو عوامل مؤثری هستند که محدودیت‌هایی در زمینه بکارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوجود آورده است.

در راستای همین محدودیت‌ها و موانع، بین دستگاه‌های اجرایی و یا فقدان درک واحد در سازمان برنامه و بودجه، نشان می‌دهد درک مشترکی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود نداشته و این امر نیز منجر می‌شود منابع انسانی (اغلب کارشناسان) موجود در سازمان برنامه و بودجه همراهی نکرده و افراد بی‌انگیزه یا آموزش ندیده با محوریت عدم تعهد به برنامه‌ریزی در استقرار سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مداخله کنند. از طرفی موانع قانونی از قبیل تداخل و ناسازگاری برخی قوانین و مقررات جاری کشور یا برتری محتوی بر شکل قانونی آن‌ها نیز جزو عوامل مداخله‌گر محسوب می‌شوند. آنچه اینجا مهم و ضرورت می‌یابد، بحث نظارت است. نظارت عملیاتی با نبود عینیت همراه بوده است و حسابرسی مالی و رعایت به‌جای حسابرسی مبتنی بر عملکرد ارجحیت داشته است. بطوری که سازمان برنامه و بودجه نیز ضعف‌هایی را در بخش نظارت داشته که مداخله‌گرهایی اساسی در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود.

در حالت کلی پدیده محوری این پژوهش در این واژه خلاصه می‌شود که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد گزارشگری به‌نگام یک نیاز و ضرورت مهم در اعتلای کشور است تا بتوان هزینه‌ها را به‌نگام مدیریت کرد. همچنین عملکرد مدیران نیز به‌نگام خواهد شد، در این راستا بهای تمام شده بطور خودکار تعیین و مدیریت می‌شود و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌نگام و خودکار استقرار خواهد یافت.

آنچه استنباط می‌شود راهبرد اصلی در این راستا اولاً هوشمندی کسب و کارها (ایجاد بانک اطلاعاتی واحد، تولید اطلاعات به‌نگام، استفاده از فضای رایانش ابری و ...) است. سپس نگرش سیستمی (ایجاد سیستم جامع خزانه داری، استفاده از سیستم‌های یکپارچه و ...) به استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مبتنی بر گزارشگری به‌نگام است. تا بتوان بحث پاسخگویی و شفافیت را طلب و اندازه‌گیری کرد. همچنین شفافیت در نحوه سنجش میزان کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و ... باید تعیین شود.

که در صورت دستیابی به شفافیت بیشتر، زنجیره ارزش سازمان اصلاح خواهد شد و به تبع آن حداکثر استفاده از حداقل منابع به صورت درست و صحیح صورت خواهد گرفت. اما آنچه مقرون به صرفه بودن فعالیت‌ها را در کشور ما دچار خلل کرده، وجود تحریم‌های ظالمانه طی چند سال اخیر است که استفاده از مدل حاضر نقش تحریم‌ها را کمرنگ‌تر می‌کند، نگرش سیستمی (با استفاده از تهیه نقشه بهنگام به استقرار سیستم‌های یکپارچه در امر بودجه و خزانه‌داری الکترونیک اقدام شود تا سیستم‌های عمومی و سفارشی شده به راحتی مستقر شود)، پاسخگویی و شفافیت (منجر به افزایش سرعت واکنش سازمان به تغییرات محیطی می‌شود و کاهش فساد اداری را با انتشار جریان آزاد اطلاعات بیشتر، منجر می‌شود که در نتیجه به سطوح خرد و کلان سازمان توجه کافی خواهد شد)؛

و پیامدهای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شامل اثرات سطح ملی (در نهایت با مدل ارائه شده می‌توان اذعان داشت رضایت‌مندی عمومی افزایش خواهد یافت و ضمن چابک سازی سازمان‌ها، میزان فعالیت‌ها و سازمان‌های موازی ادغام و یا حذف خواهند شد که این امر مشارکت ملی بین دستگاه‌های اجرایی کشور را به همراه خواهد داشت که تقویت ملی شالوده این مدل خواهد بود و دولت می‌تواند به راحتی هزینه‌های خود را مدیریت و در جهت مولدسازی دارایی‌ها اقدام کند)، اثرات اقتصادی شامل ثبات اقتصادی و ایجاد رفاه اقتصادی از طریق اصلاح منابع و در نتیجه با افزایش بهره‌وری از طریق وصول درآمدهای مالیاتی به تحقق اقتصاد هوشمند قدم برداشته می‌شود و امکان پایش لحظه‌ای سازمان‌ها در کمترین زمان ممکن میسر خواهد شد تا منابع به صورت بهینه در دوره‌های کوتاه و بلندمدت تخصیص یابد و مقوله محوری که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام نام‌گذاری شد. به طور کلی بودجه‌ریزی به عنوان یکی از سیستم‌های مدیریتی در سازمان تنها شیوه‌ای برای تخصیص بهینه منابع در سازمان نیست، در این سیستم عملکرد کارکنان، مدیران، ذینفعان و محیط سازمانی و عوام مختلف فرهنگی، سیاسی و محیطی نقش ایفاء می‌کنند و یک مجموعه پیچیده را پیش روی تصمیم‌گیرنده قرار می‌دهند.

بنابراین به مدیران پیشنهاد می‌شود که با معماری سازمانی و استفاده از ابزارهای هوشمندسازی کسب‌وکار و همچنین با استفاده از ایجاد سیستم‌های یکپارچه سفارشی‌شده با رویکرد جریان فرآیندها، مسیر اجرا و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام را هموار کند. همچنین به سازمان برنامه و بودجه و کلیه سازمان‌های مرتبط با بودجه پیشنهاد می‌شود ضمن پیاده‌سازی معماری سازمانی به شناسایی

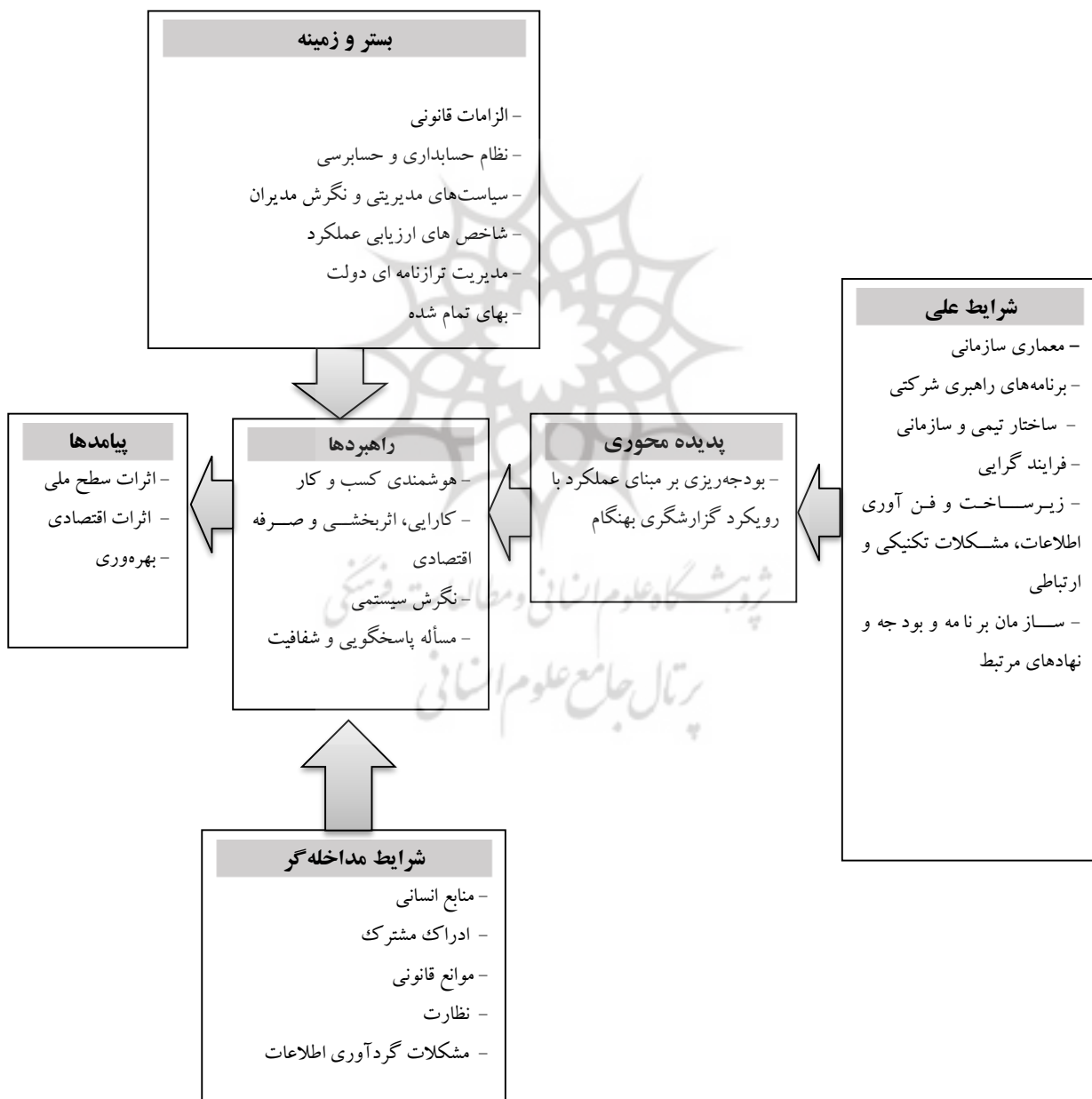
بخش عمومی نوین مبتنی بر خروجی محور و فرهنگ سازمانی و توجه کافی به نقش خزانه‌داری کل در تخصیص اعتبارات بر حسب عملکرد)، نظام حسابداری و حسابرسی (تقویت حسابداری بخش عمومی و بکارگیری الگوی نوین مبتنی بر عملکرد و نظارت عملیاتی). شاخص‌های ارزیابی عملکرد (با توجه به نبود تعریف دقیق عملکردها، شاخص‌های ارزیابی آن نیز با کاستی‌هایی همراه است بایستی برای این منظور شاخص‌ها به صورت منظم پایش و در نتیجه نظام ارزیابی تقویت شود)، نگرش مدیریتی (سختی در تغییر بودجه‌ریزی مبتنی بر چانه‌زنی با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همراستا با این تغییر نگرش آشنایی مدیران با سیستم‌های گزارشگری مبتنی بر عملکرد و بهنگام تا درک نسبی پدید آید)، مدیریت ترازنامه‌ای دولت (عدم شفافیت در دولت و تعیین دقیق منابع و مصارف دولت)، بهای تمام‌شده (با توجه به عدم به کارگیری سیستم مبتنی بر عملکرد و شرایط اقتصادی حاکم، بهای تمام شده قربانی اصلی عدم آگاهی استفاده‌کنندگان و عوامل نظارتی شده است که لازمه آن ارتباط مؤثر سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی با عوامل انسانی در جهت بهره‌وری بالاتر است)؛

شرایط مداخله‌گر شامل منابع انسانی (عدم شایسته‌سالاری در استخدام و به کارگیری نیروی انسانی آموزش ندیده، بی‌انگیزگی و عدم تعهد را در بین کارکنان بوجود می‌آورد)، ادراک مشترک (نبود درک مشترک بین مسئولان و سازمان‌های درگیر در امر برنامه و بودجه از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و گزارشگری بهنگام)، موانع قانونی (نبود هماهنگی قوانین و مقررات حاکم بر کشور و ارزیابی عملکردها و همچنین ملاحظه‌های لازم در این زمینه که محتوا را بر شکل ارجح دانسته است)، نظارت (ضعف نقش نظارتی سازمان برنامه و بودجه در حسابرسی مالی و رعایت و همچنین عینی نبودن فعالیت‌های نظارتی)، گردآوری اطلاعات (کم‌سازی عملکردها در کشور با سختی‌هایی همراه است که گاهی با فقدان اطلاعات همراه هستیم که با حجم انبوه اطلاعات انباشته اطلاعات امکان‌پذیر است).

راهبردها شامل هوشمندی کسب‌وکار (با پیشرفت تکنولوژی و قرار گرفتن در عصر اطلاعات و دیجیتال استفاده از ابزارهای موبایل و رایانش ابری، به کارگیری هوش تجاری موجب شده دنیا در حال حرکت به خزانه‌داری هوشمند در مجموعه دولت و استفاده از سیستم‌های یکپارچه سازمانی منجر به ثبت‌های خودکار اطلاعات شده است. در نتیجه با ایجاد بانک اطلاعاتی و تولید اطلاعات توسط سیستم، می‌توان حسابرسی فن‌آوری اطلاعات را بهنگام اجرا کرد)، کارایی، اثربخشی و صرفه‌جویی اقتصادی (در مقابل مقوله پاسخگویی و شفافیت مطرح می‌شود

خواهد کاست و اهداف مردم با حاکمیت را همسو می‌کند. با به‌کارگیری این روش سازمان دولت چابک‌تر و مصارف به حداقل ممکن خواهد رسید و در نتیجه منابع با سرعت بیشتر تأمین خواهد یافت. با توجه به هدف پژوهش مخاطب اصلی این پژوهش دولت است، از اینرو پیشنهاد می‌شود با استقرار گزارشگری بهنگام، کارایی واقعی را تجربه کند. چرا که پیامدهای این مدل می‌تواند در سطح ملی با افزایش رضایت عام جامعه به ثبات اقتصادی و عدم وابستگی به اقتصاد خارجی را کاهش دهد.

و تعریف دقیق عملکردهای هر قسمت، حوزه و هر سازمانی اقدام گردد، زیرا با تعریف دقیق عملکردها، مسئولیت و پاسخگویی معنی خواهد یافت. به این معنی که سیستم بودجه‌ریزی، سیر تکاملی خود را از بودجه نمایشی، خروجی محور و پیامد محور به سیستم نوین بودجه‌ریزی یعنی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بهنگام سوق پیدا خواهد کرد و در نهایت عدالت اجتماعی برقرار خواهد شد و در نتیجه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد بهنگام از تضادهای هزینه‌های بدون برنامه، اختلاس‌های مالی و بدبینی جامعه



شکل ۱. مدل پارادایمی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری بهنگام

## منابع

- استاندارد ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول، *فصلنامه مدیریت بهره‌وری*، ۴۸(۱۲)، ۲۳۰-۲۲۰.
- محمدی، جمال و کریمی، ابوالفضل. (۱۳۹۱). بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی. *پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد*، مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران (وابسته به دانشگاه تربیت مدرس)، ۲۲۱-۲۰۸.
  - مهرانی، ساسان؛ اکرمی، سید رحمت اله؛ خدابخشی، هادی و جباری، مهرداد. (۱۳۹۷). بازنگری در نقش ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، *فصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۵)، ۹-۲۰.
  - نیلی، مسعود. (۱۳۸۵). مشکلات محتوایی و ساختاری بودجه. *فصلنامه صنعت و توسعه*، ۴(۱)، ۱۶-۳.
  - Abbasi, E. & Ahmadi Majin, S. (2012). Information Technology Infrastructure for Establishing Performance-Based Budgeting, 5th International Conference on Performance-Based Budgeting, *Iran Center for Management and Productivity Studies*, 204-212 (In Persian).
  - Abooye, A.M., Kazemi, H. & Hoseini F. (2016). Implementation of Performance-based Budgeting System based on the Balanced Scorecard in Science Policy Research Center. *Journal of Public Administration*, (9)2, 263-282 (In Persian).
  - Azar, A., Dolatkhahei, K. & Goodarzi, G. (2015). The Conceptual Model of Performance-Based Budgeting. *Journal of Public Administration Perspective*, (6)24, 15-33 (In Persian).
  - Azar, A., Zahedi, S.S. & Amirkhani, T. (2010). A Model for Implementing Performance-based Budget: A System Dynamics Approach, *Iranian journal of management sciences (IAMS)*, (5)18, 29-54 (In Persian).
  - Babajani, J. & Khodarahmi, B. (2014). A Performance Budgeting Implementation Model for Islamic Republic of Iran's Government, *Empirical Studies in Financial Accounting*, (11)41, 1-36 (In Persian).
  - Babajani, J. & Osta, s. (2016). A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries (A case study of: Canada). *Journal of Governmental Accounting*, (2)1, 7-16 (In Persian).
  - Bazargan, A. (2012). *Introduction to Qualitative and Mixed Research Methods - Common Approaches in Behavioral Sciences*. Tehran: Didar Publishing (In Persian).
  - ابویی اردکان، محمد؛ کاظمی، حمید و حسینی، فردین. (۱۳۹۶). پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مبنای کارت امتیازی متوازن در مرکز تحقیقات سیاست علمی کشور. *فصلنامه مدیریت دولتی*، ۲(۹)، ۲۸۲-۲۶۳.
  - آذر، عادل؛ زاهدی، شمس‌السادات و امیرخانی، طیبه. (۱۳۸۹). طراحی مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد پویایی سیستم. *فصلنامه علوم مدیریت ایران*، ۱۸(۵)، ۵۳-۲۹.
  - آذر، عادل؛ دولت‌خواهی، کسری و گودرزی، غلامرضا. (۱۳۹۴). ارائه مدل مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. *فصلنامه چشم‌انداز مدیریت دولتی*، ۴(۶)، ۱۵-۳۳.
  - باباجانی، جعفر و استا، سهراب. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه‌یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا). *فصلنامه حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۱۶-۷.
  - باباجانی جعفر و خدا رحمی، بهروز. (۱۳۹۳). مدلی برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۴۱(۱۱)، ۳۶-۱.
  - بازارگان، عباس. (۱۳۹۱). *مقدمه‌ای بر روش‌های پژوهش کیفی و آمیخته- رویکردهای متداول در علوم رفتاری*. تهران: نشر دیدار.
  - داداش زاده، قانر؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ حجازی، رضوان و تقی زاده هوشنگ. (۱۳۹۹). راهکارهای تقویت ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران: رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌نیاد. *حسابداری مدیریت*، ۴۴(۱۱).
  - دانشمند، مرتضی و صنعتی، علی. (۱۳۹۵). سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری: چالش در گزارشگری به‌هنگام. *مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه*، ۱(۱)، ۳۳-۲۳.
  - عباسی، ابراهیم و احمدی ماژین، شهاب. (۱۳۹۱). زیرساخت‌های فناوری اطلاعات برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. *پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد*، مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران (وابسته به دانشگاه تربیت مدرس)، ۲۰۴-۲۱۲.
  - قادری، محمدرضا. (۱۳۸۵). *بودجه‌ریزی نوین دولتی*. چاپ اول، تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
  - کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). مدیریت مالی عمومی: شناسایی و ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی. *فصلنامه حسابداری دولتی*، سال ششم، ۱(۶)، ۸۰-۶۱.
  - کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی کلاتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی، *فصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۳)، ۸۰-۶۹.
  - کردلو، محمدرضا؛ دانش فرد، کرم اله؛ عالم تبریز، اکبر و تقوی، مهدی. (۱۳۹۷). الگوی مناسب بودجه‌ریزی برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه‌ریزی کشور مطابق

- public sector, *Journal of Governmental Accounting*, (3)1, 69-80 (In Persian).
- Lymer, A., Debreceny, R., Gray, G. L. & Rahman, A. (1999). *Business Reporting on the Internet*. London: International Accounting Standards Committee.
  - McNab, R.M. & Melese, F. (2003). Implementing the GPRA: Examining the Prospects for Performance Budgeting in the Federal Government. *Public Budgeting & Finance*, (23)2, 1-35.
  - Mehrani, S, Akrami, S.R., Khodabakhshi, H. & Jabbari, M. (2018). A Review of the Role of Accountants in the Performance-Based Budgeting System, *Journal of Government Accounting*, (5)1, 9-20 (In Persian).
  - Mohammadi, J. & Karimi, A. (2012). Investigating Barriers to Implementing Operational Budgeting in State-Owned Companies. *Fifth International Conference on Performance-Based Budgeting*, Iran Center for Management and Productivity Studies, 208-221 (In Persian).
  - Mulgan, R. (2000) Accountability: An Ever-Expanding Concept?. *Public Administration*, (78)3, 555-573.
  - Nili, M. (2006). Content and Structural Problems of Budget. *Journal of Industry and Development*, (1)4, 3-16. (In Persian).
  - Redburn, F.S., Shea, R. J., Buss, T. F. & Walker, D.M. (2008). *Performance Management and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience*. New York: The National Academy of Public Administration.
  - Schekkerman, J. (2004). How to survive in the jungle of enterprise architecture frameworks: Creating or choosing an enterprise architecture framework. *Trafford Publishing*.
  - Schekkerman, J. (2004). *How to Survive in the Jungle of Enterprise Architecture Frameworks: Creating or Choosing an Enterprise Architecture Framework*. Bloomington: Trafford Publishing.
  - Trigo, A., Belfo, F. & Estebanez, R.P. (2016). Accounting Information Systems: The Challenge of the Real-time Reporting. *Procedia Technology*, (1)1, 118-127.
  - Melkers, J. E. & Willoughby, K.G. (2001). Budgeters Views of State Performance Budgeting Systems: Distinctions Across Branches. *Public Administration Review*, (61)1, 54-6
  - Belfo, F. & Trigo, A. (2013). Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. *Procedia Technology*, (3)9, 536-546.
  - Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. New Jersey: John Wiley & Sons.
  - Creswell, John W. & Miller, Dana L. (2000). Determining Validity in Qualitative Inquiry, *Theory Into Practice*, (3)3, 124-130.
  - Dadashzadeh, G., Mohammadzadeh Salteh, H., Hejazi, R. & Taghizadeh, H. (2020). Strategies for Enhancing Financial Reporting Immunization in Iran: Grounded Theory Approach. *Journal of Management Accounting*, (13)44, 87-105 (In Persian).
  - Daneshmand, M. & Sanati, Ali. (2015). Accounting Information Systems: The Challenge of Timely Reporting, *Applied Studies in Management and Development Sciences*, (1)1, 23-33 (In Persian).
  - Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *Pacific Sociological Review*, (18)1, 122-136.
  - Downes, R., Moretti, D. & Nicol, S. (2017). Budgeting and Performance in the European Union: A Review by the OECD in the Context of EU Budget Focused on Result. *OECD Journal on Budgeting*, (1)1, 1-60.
  - Ghaderi, M. R. (1385). *New Government Budgeting*, First Edition, Tehran: Management and Planning Organization (In Persian).
  - Jordan and Hockbart. (2005). The Advantage of Using Operational Budgeting on Governmental Organization, *Management Science Letters*, (2)1, 101-106.
  - Linthicum, D. S. (2000). *Enterprise Application Integration*. Boston: Addison-Wesley.
  - Kurdloo, M., Danesh Fard, K., Alam Tabriz, A. & Taghavi, M. (2018). Appropriate budgeting model for increasing productivity in the country's budgeting system according to the International Monetary Fund 2014 standard, *Journal of Productivity Management*, (12)48, 220-230 (In Persian).
  - Kurdistani, G. (2019). General Financial Management: Identifying and Evaluating the Challenges of the Budgeting System, *Journal of Governmental Accounting*, (6)1, 61-80 (In Persian).
  - Kurdistani, G., Parsian, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2015). Budgeting based on performance and accountability in the