

شناسایی موانع و چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش‌های بهایابی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی با رویکرد تئوری داده بنیاد (GT) (مورد مطالعه حوزه‌ی راه‌سازی)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۵/۱

سیدنادر موسوی^۱

کیهان آزادی^۲

محمد رضا وطن پرست^۳

چکیده:

به لحاظ شرایط کنونی کشور از لحاظ محدودیت منابع مالی در دسترس بخش عمومی و لزوم هزینه‌کرد کارا و اثربخش در رسیدن به اهداف مدنظر در برنامه‌های توسعه و اهمیت استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی و با توجه به خلاء مطالعاتی در ارتباط با شناسایی موانع و عوامل تاثیرگذار این نظام بودجه‌ریزی در کشور، این مطالعه به دنبال ارائه مدلی برای شناسایی موانع و چالش‌های بر استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و بویژه در حوزه راه‌سازی کشور خواهد بود. برای این منظور سعی گردید تا با به‌کارگیری روش نظریه‌سازی داده‌بنیاد و با استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با نمونه‌ای ۲۰ نفری متشکل از خبرگان بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور، وزارت راه و شهرسازی و اساتید دانشگاهی، به احصای موانع و چالش‌ها و همچنین راهکارهای غلبه بر موانع و عوامل تاثیرگذار مذکور و همچنین پیامدهای مورد انتظار پس از اجرای موفق این نظام مالی در کشور پرداخته شود.

یافته‌های این پژوهش حاکی از آن بود که خبرگان شرکت‌کننده در مصاحبه‌ها، مهمترین عوامل تاثیرگذار پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور را در شرایط ناپایدار حال حاضر فضای اقتصادی و سیاست‌گذاری کشور و ناپایداری منابع مالی دولتی و همچنین عدم تعریف فرآیند و مسیر دقیق و شفاف پیاده‌سازی این نوع نظام مالی در کشور دیده‌اند. همچنین با توجه به نظرات خبرگان و در طی مصاحبه‌های انجام یافته در نهایت تعداد ۱۳ عنوان راهکار در راستای غلبه بر عوامل تاثیرگذار مطرح شده استخراج گردید و تعداد ۷ پیامد حاصل از اجرای موفقیت‌آمیز این نوع نظام مالی در کشور نیز ارائه گردید.

کلیدواژه‌ها: نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، سیستم بهایابی، حسابداری تعهدی، رویکرد داده‌بنیاد

۱. دانشجوی دکترای تخصصی حسابداری، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، ایمیل:

ka.cpa2012@yahoo.com

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

مقدمه

امروزه اقتصادهای بازارهای نوظهور با عوامل تاثیرگذار بزرگی در زمینه ضرورت اصلاح (تعدیل) سازمانی برای فعالیت در محیط به شدت بازار محور و جهانی مواجه هستند. یکی از مهم‌ترین این تغییرات سازمانی، تجدید ساختار بودجه‌بندی است (شیک^۱، ۲۰۰۳). در حقیقت بودجه‌ریزی یک فرآیند حیاتی در مدیریت هر سازمانی هست. چالش‌هایی که سازمان‌های عمومی از لحاظ کمبود منابع مالی با آن مواجه هستند مخصوصاً در شرایطی که شرایط ریاضت اقتصادی (اقتصاد مقاومتی یا انقباض بودجه‌ای) نیز در جامعه حاکم باشد، نیاز به سیستمی از بودجه‌ریزی است که فراتر از مدیریت منابع و هزینه‌ها باشد. بنابراین در طول زمان بودجه‌های عمومی نقش‌های مختلفی همچون تخصیص قدرت، برنامه‌ریزی و کنترل، برای تحریکات اقتصادی یا اجتماعی، برای تضمین شفافیت و ... برعهده داشته‌اند. این کارکردهای مختلف برای بودجه‌ریزی، منجر به فرآیندها و چارچوب‌های متفاوتی برای بودجه‌ریزی شده است (ساتیرر و همکاران^۲، ۲۰۱۸ و سیسیلیا و استکولینی^۳، ۲۰۱۷).

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 داده و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع عمومی مطرح گردیده است که این امر موجب توجه دولت‌ها به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت شده است (محمدی پور و احمدی، ۱۳۹۲). در نظام بودجه‌ریزی سنتی، بودجه به طور بسیار تفصیلی تهیه و این امر موجب دقت بیشتر در تهیه بودجه می‌شود اما بسیاری از مفروضات این نظام در دوران کنونی، با توجه به جهت‌گیری‌های صنایع به تشکیل زنجیره‌های یکپارچه، سوال برانگیز است. بر این اساس یکی از ضعف‌های اساسی، تناسب نداشتن سطح فعالیت و بودجه اختصاص داده شده به هر واحد محصول یا خدمت است. شاید بتوان اینگونه اظهار داشت که مهم‌ترین انتظار از بودجه، افزایش بهره‌وری است. دولت می‌کوشد با ارائه الگوی بودجه‌ریزی مناسب، بتواند کارایی و اثربخشی را در بدنه اجرایی خود افزایش دهد. افزون بر این، ابزار اصلی حفظ قدرت در دولت، تمرکز بر بودجه‌ریزی است (مرادی و ولی پور، ۱۳۹۱). مواجهه با این شرایط نه تنها نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌ریزی موجود را آشکار ساخته، بلکه بعد جدیدی به تصمیم‌گیری در سیستم مدیریت و مدیریت مالی دولتی افزوده و سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را مطرح ساخته است. در این راستا با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریتی، از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌ریزی خود به نظام‌های عملکرد محور روی آورده‌اند (محمدی پور و احمدی، ۱۳۹۲). در این راستا به صورت رسمی واژه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در اواخر دهه ۱۹۴۰ در ایالات متحده استفاده گردید (هو^۴، ۲۰۱۸). اما تلاش‌های

1. schick
2. Saliterer et al
3. Sicilia and Steccolini
4. Ho

بعدی در این راستا تا نیمه دوم قرن بیست ام در کشورهایی همچون انگلستان، استرالیا و نیوزیلند با اصلاحاتی در ایده اول دنبال گردید و تا دهه ۱۹۹۰ که به صورت یک موضوع کلی نه تنها در سطح کشورها بلکه در سطح دولت‌های محلی نیز مطرح گردید (بلین^۱، ۲۰۱۷). سه کشور مذکور در راستای استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با درجات مختلفی مفهوم «مدیریت دولتی جدید» را انتخاب نمودند که در جریان آن مدیریت از محوریت داده‌های تولید به مدیریت ستانده‌های تولید و تمرکز بر نتایج تولید انتقال پیدا کرد (کالمن و بوکارت^۲، ۲۰۱۶). بعد از این جریان، شیوه مدیریت جدید دولتی بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که شامل داده‌های عملکردی، تصمیم‌گیری و اجرای عملیاتی این نظام بود، از سوی دولت‌های بیشتری مورد توجه قرار گرفت.

تبدیل بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یکی از وظایف قانونی دولت‌ها از سال ۱۳۸۴ بوده (ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه، ماده ۱۶ قانون خدمات کشوری، بند ۳۲ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و ماده‌های ۷ و ۸ قانون برنامه ششم توسعه) اما هنوز به صورت کامل عملیاتی نشده که پیاده‌سازی این مهم نیاز به مدل اجرایی مناسب دارد (کلانتری و همکاران، ۱۳۹۸).

اهمیت و ضرورت پژوهش حاضر از آنجا نشأت می‌گیرد که به نظر می‌رسد مشکلات اقتصادی عمده‌ای که اغلب کشورهای در حال توسعه را تهدید می‌کند به نوع سیاست مالی اتخاذ شده مربوط نیست (کمتر ارتباط دارد)، بلکه به نظام کنترلی بودجه‌ریزی حاکم بر تصمیمات اتخاذ شده دولت‌ها بستگی دارد. هدف بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد کمک به اتخاذ تصمیمات عقلانی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل‌سنجش هست که نتایج قابل‌انتظار (عملکرد) دستگاه اجرایی را در طول زمان منعکس می‌کند (باباجانی و خدا رحمی، ۱۳۹۳) در این راستا در کشورمان نیز نیاز به توسعه روزافزون وظایف و برنامه‌های دولت و ضرورت استقرار یک سیستم اطلاعاتی مؤثر و مفید در مدیریت مالی سازمان‌های دولتی هست. با توجه به ارتباط مستقیم مدیریت مالی سازمان‌های دولتی با بودجه مصوب سالانه دولت و اهمیت کنترل بودجه‌ای در حسابداری دولتی، جهت‌گیری هدف‌های دولت در بعد اقتصادی با توجه به ارتقای کیفیت ارائه خدمات به مردم، استفاده بهینه از منابع و ظرفیت‌های موجود، افزایش انگیزه کارکنان و مدیران و اعطای اختیارات لازم به آنان حائز اهمیت است؛ بنابراین لازم است با توجه به حرکت جدی دولت به سمت آزادسازی اقتصادی و ایجاد بازارهای رقابت، توجه به هزینه‌ها و نحوه‌ی تهیه بودجه و عملیاتی‌تر شدن آن هر چه بیشتر مورد توجه قرار گیرد. از طرفی پیش‌نیاز بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استقرار سیستم حسابداری تعهدی است و دلیل اینکه در ایران دولت‌ها موفق به اجرای بودجه‌ریزی صحیح نمی‌شوند، آماده نبودن مقدمات هست. به عبارت دیگر تا وقتی که نتوانیم قیمت تمام‌شده پروژه‌ها را محاسبه کنیم تهیه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نیز امکان‌پذیر

1. Bleyen et al

2. Kuhlmann and Bouckaert

نخواهد بود و محاسبه قیمت تمام‌شده فقط با سیستم تعهدی امکان‌پذیر است. لذا بررسی موانع و عوامل تاثیرگذار موجود در حوزه‌ی استقرار این نظام جامع بودجه‌ریزی و همچنین تغییر مبنای حسابداری از روش نقدی به تعهدی مطابق قوانین و تبصره‌ها و بخش‌نامه‌های ارائه‌شده در طی سال‌های اخیر جزء تأکیدات اصلی دولت در این حوزه هست. از این رو جهت تخصیص بهینه منابع موجود و محدود کشور، کارآمدی مدیران در اتخاذ تصمیمات آن‌ها در اتخاذ برنامه‌های صحیح و در نهایت جهت تسهیل فرایند شناسایی مدیران کارآمد لازم است بررسی‌های دقیق‌تر و علمی‌تر در چارچوب روش‌های علمی صحیح صورت پذیرد.

از نگاهی دیگر به‌نظر می‌رسد که اجرای طرح‌های عمرانی کشور به‌رغم جذب بخش قابل ملاحظه‌ای از منابع بودجه‌ای، چندان موفقیت‌آمیز نبوده است. اکثر طرح‌های عمرانی کشور در حال حاضر با مشکل طولانی شدن مدت اجرا و افزایش هزینه تمام شده مواجه هستند که طولانی شدن مدت اجرای آن‌ها به معنای معطل ماندن منابع مالی و فیزیکی کشور به‌صورت طرح‌های نیمه تمام و افزایش هزینه تمام شده‌ی آنهاست که معمولاً عدم دسترسی به‌موقع و کافی به منابع مالی، مهمترین علتی است که در تحلیل ریشه‌های این ناکارایی ذکر می‌شود. اما کارشناسان ذیربط در کنار محدودیت‌های مالی، عواملی از جمله عدم حصول اطمینان از تامین منابع مالی موردنیاز اجرای طرح یا پروژه در زمان تصویب، ابهام در چگونگی تصویب و نیز مرجع تصویب‌کننده طرح‌ها و عدم التزام به قانون بودجه در تهیه و اجرای پروژه‌های عمرانی را از اهم مشکلات این زمینه عنوان می‌کنند که تا حدودی هریک از عوامل فوق ناکارایی در اجرای طرح‌های عمرانی را به جنبه‌ای خاص از رفتار بازیگران فرآیند بودجه‌ریزی نسبت می‌دهند (ملک‌الساداتی و همکاران، ۱۳۹۳) که مجموعه این شرایط لزوم انجام پژوهش در خصوص احصای چالش‌ها و موانع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در حوزه راه‌سازی که بخشی از حوزه عمرانی کشور به شمار می‌رود را بیش‌از پیش نمایان و بااهمیت می‌سازد. در همین راستا این پژوهش با توجه به ضرورت پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی به ارائه مدلی جامع برای شناسایی موانع و چالش‌های استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر نقش‌های بهیابایی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی بوده و از آنجایی که حوزه‌ی راه‌سازی جزء اصلی‌ترین بخش‌های عمرانی کشور از نظر بودجه‌ی اختصاصی هست، به دنبال این است که عوامل تاثیرگذار عملی استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و با بر جسته کردن نقش بهیابایی و حسابداری تعهدی در حوزه موردی راه‌سازی در ایران را شناسایی و درجه اهمیت هرکدام از آنها را در پیاده‌سازی این نوع از بودجه‌ریزی ارزیابی نماید.

شایان ذکر است علی‌رغم تحقیقات درخور ملاحظه داخلی که به موضوع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته‌اند، این تحقیق از سه جنبه با مطالعات مشابه قبلی در جهت نوآوری تفاوت خواهد داشت.

اولین تمایز پژوهش حاضر، استفاده از مدل الماس به عنوان مدل اولیه پژوهش و رسیدن به مدلی جامع‌تر در حوزه تخصصی راه‌سازی از مسیر به‌کارگیری تکنیک داده‌بنیاد (که از نظر آماری با هدف تکمیل مدل‌های جاری و ارائه مدل‌های کاربردی‌تر و بومی معرفی شده است) خواهد

بود. دومین زمینه تمایز پژوهش حاضر با مطالعات قبلی، مطالعه همزمان دو مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی خواهد بود. در این خصوص در بین مطالعات مشابه، این دو مفهوم در کنار یکدیگر مورد بررسی قرار نگرفته‌اند. سومین و مهمترین زمینه تمایز پژوهش حاضر، تمرکز آن برای اولین بار به حوزه راه‌سازی خواهد بود که همواره یکی از مهمترین محل‌های مصرف بودجه عمومی کشور بوده‌اند و سالیانه حدود ۲۰ درصد از هزینه‌های بودجه عمرانی کشور را به خود اختصاص داده است (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۰) هیچگونه مطالعه مشابه داخلی در این حوزه انجام نشده است.

لذا با توجه به موارد فوق سوال اصلی تحقیق حاضر این بوده است که موانع و چالش‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در حوزه‌ی راه‌سازی کدام‌ها هستند و ارتباط آنها با مفهوم حسابداری تعهدی چیست؟ و برای پاسخ به سوال تحقیق، مطالعه دو هدف کلی الف- شناسایی چالش‌ها و محدودیت‌های عملی حاکم بر استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در حوزه‌ی راه‌سازی بر اساس فرآیندهای ذکر شده در مدل الماس ب- بررسی ارتباط موانع و چالش‌های فوق با الزامات و مبانی سیستم حسابداری تعهدی در حوزه راه‌سازی را دنبال نموده است.

مروری بر مبانی نظری پژوهش

مطالعات مختلفی در خصوص ارزیابی تاثیر نظام بودجه‌ریزی بر تسریع تصمیم‌گیری‌های اجرایی دولت‌ها انجام شده است. در این راستا رایبسون و برامبی^۱ (۲۰۰۵) بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را فرآیند یا مکانیزی می‌دانند که در طی آن ارتباط بین منابع مالی اختصاص داده شده به نهاد عمومی با خروجی آنها از مسیر تصمیم‌گیری تخصیص منابع با داده‌های عملکردی آنها قوی تر می‌شود. همچنین پوسنر و فانتون^۲ (۲۰۰۷) معتقدند که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد موجب تغییر در ساختار بودجه‌ریزی و فرآیند آن می‌شود و فرآیند تصویب آن از زمان پیشنهاد توسط دولت تا تصویب در مجلس قانونگذاری را تسریع می‌کند و باعث بهبود گزارش‌دهی از سوی بخش عمومی به مردم می‌گردد. آنها معتقدند عواملی که باعث موفقیت بیشتر این نوع از بودجه‌ریزی می‌گردند الف) کیفیت معیارهای ارزیابی از قبیل نحوه سنجش خروجی پروژه‌ها، گردآوری داده‌ها جهت ارزیابی و انتخاب معیارهای مناسب جهت سنجش پروژه‌ها و ب) حمایت سیاست‌گذار و ج) حمایت عملیاتی متولی تعیین شده برای این نوع از نظام بودجه‌ریزی از پیشبرد طرح‌ها بوده است. مطالعاتی نیز وجود دارند که پیش‌نیازهای استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را بررسی نموده‌اند. به عنوان مثال انجمن حسابداران آسیای جنوبی (۲۰۰۶) در گزارش خود خاطر نشان می‌کند که گذر از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی در تمام سطوح دولت و در یک مرحله طی سالیان اخیر، کار بسیار عظیمی است که بر اساس تجربه برخی

1. Robinson And Brumby

2. Posner and Fantone

کشورها مانند استرالیا و نیوزیلند (ابتدا در سطح دولت‌های محلی، سپس در سطح ایالت‌ها و در نهایت دولت مرکزی)، طی چند مرحله، ابتدا در سطح سازمان‌های دولتی کوچک و در صورت موفق بودن در سطح کل دولت، اجرا شده است. همچنین برخی دیگر از مطالعات در خصوص نتایج حاصل از استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأکید می‌کنند که اگرچه بودجه‌ریزی سنتی به ما نشان می‌دهد که منابع مالی در کجا هزینه شده است اما در خصوص نتایج یا نتیجه این هزینه کرد چیزی نشان نمی‌دهد در حالی که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در فرم پیشرفته خود انتظار می‌رود که این شکاف را مرتفع سازد. از طریق این نظام بودجه‌ریزی گزارش دولت‌ها از نظر قابلیت حسابداری و شفافیت و همچنین ترویج فرهنگ عملکرد بسیار موفق تر بوده است (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی^۱، ۲۰۱۸) و یا نمک و ورایز^۲ (۲۰۱۹) معتقدند که از نظر تئوری، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مزیت‌هایی دارد. از این راه می‌توان کارایی دولت‌ها در رسیدن به برنامه‌های استراتژیک شان را ارزیابی نمود. از این طریق تصمیم‌گیری برای تخصیص منابع مالی بر مبنای عملکرد واقعی بهبود می‌یابد و سرانجام اینکه کارایی مدیران با معرفی یک ابزار حسابداری شبیه‌سازی می‌گردد. نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد رویکردی است که رابطه بین بودجه و عملکرد مورد انتظار را بررسی و کارایی بودجه را در دستیابی به عملکرد تعیین شده برای آن می‌بیند (هارتانتو، ۲۰۱۸). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد موجب افزایش کارایی و اثربخشی بودجه می‌شود. مطالعات دیگری نیز به مشکلات پیش‌روی استقرار این نظام مالی اشاره کرده‌اند. به‌عنوان مثال گوروسی و همکاران^۳ (۲۰۱۶) و ون هلدن و ریچارد^۴ (۲۰۱۶) نشان می‌دهند که در این راه دولت‌ها با مشکلات اساسی‌ای نیز مواجه بوده‌اند. یکی از این مشکلات جدی در دسترس بودن داده‌های برخط، مناسب و معتبر برای تصمیم‌گیران مرتبط با بودجه‌ریزی بوده است و به نظر می‌رسد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بدون استقرار یک سیستم ارزیابی عملکرد واقعی و برخط نمی‌تواند عملیاتی گردد. در بین مطالعات داخلی نیز به‌نظر می‌رسد اکثر مطالعات به پیش شرط‌ها و نتایج استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سیستم مالی کشور تمرکز نموده‌اند. به‌عنوان مثال بدیعی و همکاران (۱۳۹۴) معتقدند که سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌طور مطلوب برنامه‌ها را به نتایج پیوند می‌دهد و از مهم‌ترین ارکان این روش بودجه‌ریزی به برنامه‌ریزی استراتژیک، محاسبه قیمت تمام‌شده و ارزیابی عملکرد اشاره کرده‌اند. آنها معتقدند که در چارچوب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخصی تحت عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو می‌شوند و مدیران در تعیین بهترین شیوه دستیابی به نتایج، از اختیار بیشتری برخوردارند. از طرف دیگر، در چارچوب چنین شیوه‌ای، مشارکت سیاست‌گذاران، مدیران و حتی شهروندان در قالب برنامه‌های راهبردی، اولویت‌های هزینه‌ای و ارزیابی عملکرد انجام می‌شود. همچنین شناسایی ارتباط میان برنامه‌ریزی

1. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

2. Nemeck and Vries

3. Grossi et al

4. Van Helden and Richard

راهبردی و تخصیص منابع، با توجه به افق‌های بلندمدت، از اهداف دیگر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تلقی می‌شود. یا در مطالعه دیگری کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸) معتقدند که تدوین و اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دستگاه‌های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به‌منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست. در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های ذی‌ربط بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام‌شده محاسبه و تعیین می‌شود که این امر نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می‌کند یا در مطالعه دیگری باباجانی و خدا رحمی (۱۳۹۳) معتقدند که تخصیص هدفمند منابع به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد، بنابراین استفاده از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود. با توجه به حرکت رو به رشد اصلاحات در ارائه خدمات بخش دولتی، اصلاح روند بودجه‌ریزی با تکیه بر هماهنگی‌های فرا بخشی و درون بخشی از جمله اهداف نهاد برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه به شمار می‌رود و این امر تنها در سایه تعامل و ایجاد زبان مشترک برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی در فرایند تدوین بودجه میسر خواهد گردید. در همین راستا و در خصوص شناسایی چالش‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی کشور، کاظمی و کرباسی یزدی (۱۳۹۱) با بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (باتاکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران اشاره می‌کنند که در این خصوص پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی مورد بررسی قرار گرفت. گردآوری اطلاعات با استفاده از اطلاعات ثانویه، در قالب پرسش‌نامه پنج گزینه‌ای صورت پذیرفت. جامعه آماری شامل ۱۲۲ نفر از ذی‌حسابان و معاونین آن‌ها و حساب‌برسان اداره کل نظارت بر ذی‌حسابان وزارت امور اقتصاد و دارای می‌باشد که با فنون آماری مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که هر پنج عامل بررسی شده از موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد. همچنین لازم است بیان گردد که متغیر عدم اجرای حسابرسی عملکرد در اولویت اول و عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، قوانین و مقررات موجود و استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در مراتب بعدی قرار گرفتند. همچنین مهرتک و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه خود خاطر نشان می‌کنند که یافته‌ها نشانگر موانع بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب سه طبقه عوامل محیطی و انسانی و سازمانی داشت. همچنین بیان گردید که داشتن درک عمیق و مبتنی بر شواهد از موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند مدیران و سیاستگذاران را در برنامه‌ریزی دقیق، عالمانه و اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی یاری نماید. استقرار موفق بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی توجه به زیرساخت‌های محیطی، انسانی و سازمانی ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. در برخی

دیگر از مطالعات داخلی به رابطه معنادار بین حسابداری تعهدی و حسابداری قیمت تمام‌شده با نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اشاره شده است. به‌عنوان مثال، مهدوی (۱۳۹۳) در مطالعه خود نتیجه می‌گیرد که تحقیقاتی که در زمینه بهای تمام شده خدمات دولتی و بودجه بندی عملیاتی صورت گرفته است همگی بر این نظریه صحنه می‌گذارند که جهت تعیین بهای تمام شده خدمات در بخش عمومی نیازمند به یک سیستم اطلاعاتی حسابداری کارا، دقیق و کامل می‌باشیم و مبنای حسابداری تعهدی با ثبت به موقع هزینه‌ها، درآمدها، دارایی‌ها و بدهی‌ها و گزارشگری مربوط و به موقع در مورد وضعیت مالی سازمان‌های دولتی، زمینه‌های الزم جهت تحقق اهداف مذکور را فراهم می‌کند؛ ضمن اینکه با محاسبه دقیق بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها زمینه برای استقرار بودجه بندی عملیاتی در سطح ارگانهای دولتی فراهم می‌گردد و در واقع می‌توان گفت یک پیوند ناگسستنی بین هر یک از گامهای حسابداری تعهدی، بهای تمام شده خدمات و بودجه بندی عملیاتی برقرار می‌باشد. آنچه را که در راه رسیدن به این هدف غایی حائز اهمیت فراوان می‌باشد توجه دولتمردان به موضوعاتی از قبیل برخورداری از برنامه‌ریزی دقیق و بلندمدت، استفاده از تجارب کشورهای موفق در زمینه بودجه بندی عملیاتی، تغییر در ساختار و بدنه مالی دولت، نهادینه کردن و گسترش فرهنگ پذیرش هر یک از گامهای فوق در سطوح مختلف مدیران، کارمندان و حتی شهروندان جامعه و نمایندگان آنها در قوه مقننه، آموزش و تربیت نیروهای متخصص در سازمانها، استقرار نرم افزارهای مالی جامع علی‌الخصوص فراهم کردن داده‌های لازم برای اجرای هزینه‌یابی نوین و موثر، همگی از جمله شاخص‌های کلیدی می‌باشند که می‌توانیم با تحقق آنها پاسخگویی شفاف‌تر و کارآمدتر از جانب دولت و مسئولان را شاهد باشیم یا در مطالعه دیگری کردستانی، پاریسیان و جمشیدی کلانتری (۱۳۹۵) در مطالعه خود تأکید می‌کنند که یکی از اهداف به‌کارگیری روش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، محاسبه بهای تمام‌شده خدمات ارائه‌شده هست، جهت محاسبه بهای تمام‌شده نیاز به وجود هزینه‌های تحقق‌یافته در یک دوره مالی هست که با استفاده از مبنای حسابداری تعهدی امکان انعکاس کامل هزینه‌ها و درآمدها در یک دوره مالی فراهم هست. از آنجاکه محاسبه بهای تمام‌شده صرفاً با استفاده از سیستم حسابداری تعهدی امکان‌پذیر است، باید قبل از اجرای روش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نسبت به اجرای روش تعهدی اطمینان حاصل نمود. استفاده از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان مبنایی برای پاسخگویی بیشتر با تلفیق آن با حسابداری تعهدی در برابر استفاده از منابع سازمان را فراهم مینماید.

روش تحقیق

روش تحقیق برای این پژوهش از نوع کیفی و با استفاده از روش گراندد تئوری^۱ با نسخه‌ی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) انتخاب گردیده است که مقوله‌های فرعی تحت سلسله روابطی به مقوله اصلی و محوری مرتبط شده و روابط میان آن‌ها با مقوله اصلی تحت الگویی،

1. Grounded Theory

مشخص می‌شود. سرمد و همکاران (۱۳۸۷) معتقدند که پژوهشگران این رهیافت را در چهار چوب تجربه‌های مرسوم پژوهش کیفی، موردنظر قرار داده و برای کاویدن یک موضوع و یا بسط یک نقطه‌نظر نیز به کار می‌گیرند. به صورت جزئی‌تر، رویکرد تئوری‌سازي داده‌بنیاد یک رویکرد تفسیری است و حاوی مجموعه‌ای از رویه‌هاست که برای جمع‌آوری و تجزیه‌وتحلیل نظام‌مند داده‌های به‌دست‌آمده در طی تحقیق برای بررسی و مطالعه‌ی پدیده برای ارائه یک نظریه مبنایی استقرایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این روش، نوعی راهکار پژوهشی است که در پی تدوین تئوری است و ریشه در داده‌هایی مفهومی دارد که به‌صورت نظام‌مند گردآوری و تحلیل شده‌اند. روش‌شناسی این تئوری به پژوهش‌گر اجازه می‌دهد تا مبنای نظری را از ویژگی‌های عمومی یا کلی یک موضوع که هم‌زمان ریشه در مشاهدات یا داده‌های تجربی دارد، ارائه دهد: تفاوت بین تئوری‌سازي داده‌بنیاد و دیگر راهکارها، رویکرد خاص آن نسبت به تدوین تئوری است. در تئوری‌سازي داده‌بنیاد باید بین جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها نوعی اثر متقابل وجود داشته باشد. این راهکار به‌طور فزاینده‌ای در ادبیات پژوهش‌های سازمانی به چشم می‌خورد زیرا در ارائه توصیف‌ها و تبیین‌های مبتنی بر بستر پدیده‌ها بسیار مفید است (سید جوادین و اسفیدانی، ۱۳۸۹).

در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد مقوله‌های فرعی تحت سلسله روابطی به مقوله اصلی و محوری مرتبط شده و روابط میان آن‌ها با مقوله اصلی تحت الگویی مشخص می‌شود. ایجاد چنین ارتباطی بر مبنای طرح پرسش و انجام مقایسه صورت می‌پذیرد (سید جوادین و اسفیدانی، ۱۳۸۹). شایان ذکر است که اگرچه استفاده از روش داده‌بنیاد بیشتر در حیطه‌هایی که فاقد تئوری‌های مشخصی در ادبیات موضوع می‌باشند، از طرف پژوهشگر انتخاب می‌گردد اما نگاهی بر وضعیت متفاوت پدیده‌ها در کشورهای در حال توسعه و کشورهای توسعه یافته، مخصوصاً در حیطه علوم انسانی، گویای این واقعیت است که عوامل و مولفه‌های تاثیرگذار می‌توانند علاوه بر اینکه در این دو گروه از کشورها، چهره‌های مختلفی داشته باشند، حتی شدت اثرگذاری‌های متفاوتی را نیز می‌توانند بر یک پدیده یکسان نشان دهند (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۰۸). لذا به نظر می‌رسد که اگرچه نظریات و فرضیه‌هایی در خصوص موانع و چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشورهای توسعه یافته مطرح شده است، اما در نقطه مقابل، کشورهای در حال توسعه در خصوص مفهوم بودجه اصولاً با عوامل و محدودیت‌های کاملاً متفاوتی به عنوان مثال همچون کیفیت قوانین موجود، کیفیت اجرای قوانین موجود، ماهیت منابع مالی در دسترس از لحاظ پایداری و ناپایداری، کیفیت مدیریت و کیفیت پاسخگویی مدیران و شیوه‌ها و ابزارهای ارزیابی عملکردها و... مواجه هستند که نمی‌توان لزوماً نظریه‌های موجود در کشورهای توسعه یافته را که دغدغه‌های دیگری در این خصوص دارند را کاملاً برای کشورهای در حال توسعه همچون کشورمان مطرح و مدنظر قرار داد. بنابراین لازم است در این خصوص به استخراج الگویی بومی و مختص شرایط و فضای کلان اقتصادی کشور اهتمام ورزید و لذا استفاده از روش داده‌بنیاد می‌تواند یکی از مناسب‌ترین روش‌های اجرای پژوهش حاضر قلمداد گردد.

گردآوری داده‌ها

روش اصلی برای جمع‌آوری داده‌ها در این مطالعه، مصاحبه‌ی عمیق نیمه ساختارمند فردی بود. تجزیه و تحلیل و کدگذاری اولیه داده‌های هر مصاحبه قبل از مصاحبه بعدی صورت گرفت. همچنین برای تکمیل داده‌ها و بررسی ابعاد مختلف پدیده‌ی مورد بررسی در شرایط طبیعی، علاوه بر مصاحبه، از کتاب‌ها و مقالات و نوشته‌ها موجود در این حوزه نیز استفاده شد. استفاده از تکنیک مقایسه‌ی مداوم بین داده‌ها، طبقات نوظهور و مفروضات مستخرج از یادآور نویسی‌ها و یادداشت‌های میدانی به منظور جهت‌گیری تا فرآیند نمونه (نظری) تا اشباع داده‌ها در هر طبقه ادامه یافت. ضریب روایی صوری و محتوایی پروتکل مصاحبه نیز با کسب نظر خبرگان مورد بررسی قرار گرفت. به طور کلی منظور از روایی این است که وسیله اندازه‌گیری بتواند خصیصه مورد نظر نه چیز دیگر را اندازه‌گیری کند. لذا یکی از نکات اصلی در طراحی الگو، بالا بودن روایی آن است در پژوهش حاضر، جهت تعیین روایی ابزار اندازه‌گیری از رویکرد قضاوت صوری و محتوا مبتنی بر آراء خبرگان دانشگاهی استفاده شد.

نمونه آماری و روش نمونه‌گیری مطالعه

نمونه‌ی آماری پژوهش حاضر شامل اساتید خبره دانشگاه و صاحب‌نظر در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مسئولان و کارشناسان خبره سازمان برنامه و بودجه‌ی کشور به‌عنوان سازمان اصلی متولی پیاده‌سازی مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور، مسئولان و کارشناسان خبره دسوان محاسبات کشور و همچنین کارشناسان خبره وزارت راه و شهرسازی کشور و متخصص در حوزه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، جمعاً در حدود ۲۰ نفر (شامل ۱۵ نفر مشارکت‌کننده در انجام مصاحبه‌ها و ۵ نفر خارج از گروه مصاحبه‌شونده جهت بازبینی و تأیید نهایی الگوی مستخرج پژوهش) بوده است. همچنین در این پژوهش از استراتژی نمونه‌گیری غیر احتمالی یا غیر تصادفی استفاده شد که با استفاده از نمونه‌گیری مبتنی بر هدف، مصاحبه‌های مختلف صورت پذیرفت. تحلیل یافته‌های با استفاده از نرم‌افزار اطلس‌تی صورت گرفت. جدول زیر آمار توصیفی نمونه آماری پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱، آمار توصیفی نمونه آماری مطالعه

حوزه‌های آماری	نمونه آماری	جنسیت	تحصیلات	نمونه آماری برای تأیید الگوی نهایی
سازمان برنامه و بودجه	۵ نفر	مرد	۳ دکترا	۲ نفر
		زن	۲ کارشناس ارشد	۳ نفر
دیوان محاسبات کشور	۷ نفر	مرد	۷ دکترا	۳ نفر
		زن	۰ کارشناس ارشد	۴ نفر
وزارت راه و شهرسازی	۴ نفر	مرد	۴ دکترا	۲ نفر

	۲ نفر	کارشناس ارشد	۰	زن		
اساتید دانشگاهی	۴ نفر	دکتر	۳	مرد	۴ نفر	
	-	کارشناس ارشد	۱	زن		
مجموع نمونه آماری	۲۰ نفر					۱۰ نفر

منبع: یافته‌های پژوهش

طبق داده‌های جدول فوق مشاهده می‌شود که از ۲۰ نفر نمونه آماری مطالعه، ۵ نفر (۲۵ درصد) از سازمان برنامه و بودجه کشور، ۷ نفر (۳۵ درصد) از دیوان محاسبات کشور، ۴ نفر (۲۰ درصد) از وزارت راه و شهرسازی و تعداد ۴ نفر (۲۰ درصد) نیز از اساتید دانشگاهی متخصص در حوزه بودجه‌ریزی بوده‌اند. همچنین مشاهده می‌شود که در بین نمونه آماری ۱۷ نفر با جنسیت مرد (۸۵ درصد) و ۳ نفر (۱۵ درصد) نیز زن بوده‌اند. از بین نمونه آماری پژوهش ۱۱ نفر (۵۵ درصد) دارای مدرک تحصیلی دکترای تخصصی و ۹ نفر (۴۵ درصد) نیز دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد بوده‌اند.

یافته‌های پژوهش

همانطوری که در بخش قبلی بیان شد پس از انجام ۱۵ مصاحبه از متخصصان مذکور، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع نظری رسیدند (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر). استفاده از روش تحقیق داده‌بنیاد حاکی از آن بود که کدهای باز در زمینه عوامل تاثیرگذار بر فرآیند استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در طول این مصاحبه‌ها به تعداد ۱۳۷ مورد به دست آمد که پس از تلفیق کدهای مشابه تعداد آنها به ۱۰۲ کد رسید. این کدها در وهله اول به صورت محوری در ۳۲ کد و سپس در مرحله دوم در ۳ طبقه جداگانه به تفکیک عوامل تاثیرگذار مرتبط با سیستم بهایابی، عوامل تاثیرگذار مرتبط با حسابداری تعهدی و سایر چالش‌ها و در مرحله سوم نیز این طبقات در سه مرحله مرتبط با استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مبنای مدل الماس یعنی مرحله برنامه‌ریزی، مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مرحله مدیریت عملکرد طبقه‌بندی گردید. به عبارت دیگر ماحصل این کدگذاری، عوامل تاثیرگذاری را که در هر کدام از مراحل استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد) در بخش راه با آن دست به گریبان بود شناسایی کرده و آنها را بر حسب عوامل تاثیرگذار سیستم بهایابی یا حسابداری تعهدی و یا سایر چالش‌ها طبقه‌بندی کرده است. همچنین پس از انجام مصاحبه‌ها، تعداد ۱۳ راهکار محوری برای فائق آمدن بر این چالش‌ها از سوی مصاحبه‌شوندگان مطرح گردید در حالیکه تعداد ۷ مقوله محوری نیز به عنوان پیامدها و یا نتایج حاصل از استقرار موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه از سوی مصاحبه‌شوندگان اشاره شد. جدول زیر نحوه دسته‌بندی کدهای باز استخراج شده از مصاحبه‌ها را در قالب ۳۱ کدمحوری نشان می‌دهد.

جدول ۲، دسته‌بندی کدهای باز و کدهای محوری در پژوهش

ردیف	کد محوری	کدهای باز
۱	عدم وجود شرکت‌های خصوصی قوی و استفاده از صرفه‌های بمقیاس	عدم وجود شرکتها با تجهیزات کامل
		شرکت‌های کوچکتر عدم رسیدن به نقطه کارایی و بهای تمام شده ی پایین
		قطعه قطعه کردن راه‌ها و سپردن هر کدام به شرکت‌های کوچکتر
		تضعیف شدن شرکت‌های بزرگ در چندسال اخیر بخاطر حجم زیاد مطالبات از دولت
		پایین بودن توان مالی و کارگاهی شرکت‌های موجود
		بالا بودن هزینه کارگاه‌های کوچکتر- عدم وجود بخش خصوصی قوی در بخش راه
۲	مشکل شفافیت مسیر ، فرآیند و تعاریف	عدم وجود مرجعیتی یکتا برای تعیین بازه زمانی استقرار روشن نبودن مراحل اجرایی
		عدم درک درست قانونگذار و ارگان‌های پایین تر از این موضوع
		عدم شناخت دستگاه‌های اجرایی از اهداف تعریف شده برای آنها
		عدم وجود زبان مشترک در بین کارشناسان سازمان برنامه، دستگاه نظارتی و دستگاه اجرایی
		بخشنامه‌ها ویژگی‌های خاص دستگاه‌های مختلف را در نظر نگرفته است
		برنامه‌ریزی دقیقی جهت گذار از برنامه‌ریزی فعلی به سمت عملکردی وجود ندارد
۳	ساختار طویل و ناهمگون بودن وظایف وزارت راه و شهرسازی	ادغام وزارت راه و ترابری با وزارت مسکن و شهرسازی باعث آسیب به هر دو شده است
		ساختار سازمانی نامناسب باعث اتلاف منابع و عدم کارایی هزینه کرد می‌شود
		فرهنگ سازمانی دو وزارتخانه با هم تفاوت اساسی داشت
		همچنین نیروهای سازمانی دو وزارتخانه با هم تفاوت داشت
		تعداد معاونت‌ها در این وزارتخانه خیلی زیاد است در حدود ۲۲ معاونت

بودجه دهی منطبق با بازه‌های زمانی پیش‌بینی شده	مشکل فرآیندی برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی در ایران	۴
بودجه دهی با لابی‌گری و چانه‌زنی نه با اولویت برنامه		
رویه‌های مختلف مجلس و دولت		
تعدیل لایحه‌ها در مجلس و گاه تعویض آنها		
از سال اول که تخصیص کمتر از هدف صورت می‌گیرد از اهداف برنامه عقب می‌مانیم		
اعتماد بین تهیه‌کنندگان برنامه با تصویب‌کنندگان برنامه وجود ندارد		
عدم تخصیص بموقع اعتبارات		
لزوم برقراری ارتباطی بین تخصیص بودجه و عملکرد		
برخی از برنامه‌های پنج‌ساله در قوانین بودجه نادیده گرفته می‌شوند		
تخصیص اعتبار دقیقاً باید بر مبنای برنامه‌ریزی زمانی صورت بگیرد		
تکالیف زیاد برای محل‌های بودجه‌ای یکسان بدون ذکر اولویت‌ها	مشکل در دیدگاه مدیران سازمانی و انگیزه آنها	۵
حفظ فضای موجود و کاستن از تنش‌ها		
اعتماد متقابل بین مدیران سازمانی با سازمان برنامه وجود ندارد		
عدم اولویت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دیدگاه مدیران دستگاه‌ها	برنامه‌ریزی منسجم برای تمام استان‌های کشور در بخش راه	۶
قانونگذار مولفه انگیزشی برای حرکت مدیران دستگاه‌ها در این امر را پیش‌بینی نکرده است		
سند آمایش استان‌ها بصورت مجزا از هم پژوهش و تصویب می‌شود و هیچ دیدگاه کلی‌ای در این اسناد لحاظ نمی‌شود	منابع بی‌ثبات و ناپایدار مالی دولت	۷
رقابت بی‌مورد بین مناطق مختلف کشور شکل می‌گیرد		
باعث می‌شود که در برخی از برهه‌ها دولت به دنبال اجرای برنامه‌ها نباشد	چالش وجود سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه و منسجم	۸
درآمدهای نفتی و مالیاتی دولت پیش‌بینی شده با تحقق یافته همیشه اختلاف دارند		
تامین منابع مالی دولت از مسیر نفت یکی از چالش‌های اساسی پیش روی اجرای برنامه‌ها من جمله بودجه‌ریزی عملکرد است		
برای استخراج استهلاك راه‌ها و ...	چالش وجود داده‌های منسجم و یکپارچه که تبدیل به اطلاعات شود	
دیتابیس منسجمی که لازمه شروع کار برنامه‌ریزی هست را در اختیار نداریم		
عدم وجود داده‌های منسجم و یکپارچه که تبدیل به اطلاعات شود		
وجود داده‌های متناقض با هم		

کارشناسان سازمان متولی و مدیران و کارشناسان سایر دستگاه‌ها و حتی مدرسان دوره‌ها	تخصص پایین نیروی انسانی در این مقوله	۹
کارشناسان سازمان برنامه و بودجه از تخصص و توانایی لازم برای پیاده سازی این موضوع برخوردار نیستند		
سازمان‌ها نیز از تخصص لازم برای تبدیل نوع بودجه‌ریزی خودشان مطلع نیستند		
عدم آموزش صحیح کارشناسان سازمان‌ها برای بهایابی دقیق فعالیت‌های خود		
زمان کوتاه هنگام تدوین لایحه‌ها	عدم اختصاص زمان کافی برای تدوین برنامه‌ها	۱۰
عدم وجود زمان کافی برای نشست کارشناسان سازمان‌های مختلف		
هدفگذاری‌ها در برنامه بصورت غیرواقعی صورت می‌گیرد	عدم واقع بینی در تدوین اهداف	۱۱
برنامه‌ریزی‌ها بیشتر از آنچه بر مبنای واقعیات باشد بر مبنای ذهنیات بوده است		
اهداف بلندپروازانه است		
شاخص‌های ارزیابی عملکرد هم واقعی نیستند		
افزایش مستمر هزینه‌ها و نبود قیمت‌های واحد در سطح بازار	چالش ثبات اقتصادی کشور	۱۲
افزایش مستمر قیمت‌ها در کشور فهرست بهار را دچار مشکلاتی کرده است.		
متعاقباً احصای قیمت تمام شده با چالش‌هایی مواجه می‌شود		
بستر هر برنامه‌ریزی‌ای ثبات اقتصادی است		
تنزیل اوراق بدهی یکی از مشکلات فعلی پیمانکاران شده و دلیل متضرر شدن آنها		
افزایش مستمر قیمت مصالح		
مدیریت باید به دنبال رسیدن به اهداف باشد تا اجرای صحیح قوانین	نگاه شکلی و ظاهری به مدیریت عملکرد	۱۳
اگر سازمانی و یا شخصی و یا مدیری قانون را اجرا نکرد معلوم نیست چه تبعاتی خواهد داشت		
پاسخگویی مدیر اجرایی	پاسخ‌گویی و نظارت بر مدیر اجرایی	۱۴
پاسخگویی مدیریت در قبال هزینه‌هایی که کرده و به اهداف نرسیده		

انعطاف ناپذیر بودن هزینه‌ها در سازمان	عدم اختیارات کافی مدیر در مدیریت هزینه‌ها	۱۵
عدم امکان تغییر در هزینه‌های پرسنل و نیروی انسانی سازمان از طرف مدیر سازمان		
وجود پرسنل‌های خاص		
قانون مدیریت خدمات کشوری دست و بال مدیر را بسته است		
در بحث استخدام یا اخراج نیروی انسانی مدیر اختیاراتی ندارد		
قیمت تمام شده مستلزم مدیریت شرایط ارائه خدمت از سوی سازمان است		
ناتوانی مدیر در برخورد با کارمند ناکارآمد	تعدد پروژه‌های تعریفی در بخش راه	۱۶
تمایل مسئولین استانی برای تعریف پروژه‌های جدید وقتی هنوز پروژه‌های قبلی وامانده‌اند باعث تخصیص اعتبارات قطره چکانی		
عدم وجود اسناد بالادستی در حوزه راه باعث تعریف و ادعای پروژه‌ها از سوی هر نهادی می‌شود		
پروژه‌ها بر اساس کاهش فشار افکار عمومی تعریف می‌شوند نه بر اساس نیاز واقعی		
وقتی پروژه ای در برنامه می‌آید دولت مکلف به اجرای آن می‌شود ولو در بازه بلندی از زمان	مشکل عدم تعیین اولویت پروژه‌ها در بخش راه	۱۷
عدم وجود نقشه راه جامع برای راه‌های کشور		
اولویت‌ها در بودجه هیچوقت مشخص نمی‌شود		
فقدان نظام کارآمد برای اولویت بندی پروژه‌ها در کشور	چالش عدم ثبات سیاست‌گذاری در کشور	۱۸
ابطر ماندن برخی از برنامه‌های شروع شده بلحاظ تغییرات سیاسی		
عدم ثبات سیاست‌های ابلاغی دولت‌ها		
تعدد مراجع و اسناد قانونی	چالش در شیوه انتخاب مدیران	۱۹
بحث‌های سیاسی باعث افزایش هزینه‌ها شده است		
شیوه انتخاب مدیران برای دستگاه‌ها از کارایی و بهینگی لازم برخوردار نیست.	عدم همکاری و مقاومت دستگاه‌ها	۲۰
عدم تبعیت دستگاه‌ها از شناسایی دارایی‌ها و تعیین استهلاک آنها		
ضعف پیش‌بینی نیازهای مالی طرح‌ها	عدم دقتی بودن و ضعف مالی طرح‌های توجیهی اولیه	۲۱
عدم دقتی بودن مطالعات اولیه در حوزه راه بنا به دلیل مشکلات دسترسی به راه و ...		
افزایش هزینه‌های اجرایی در عمل در مقایسه با اسناد پیش‌بینی شده	عدم نظارت واقعی بر عملکرد	۲۲
سیستم تنبیه و تشویق مطلوب و مناسب		
دستگاه نظارتی ورود محتوایی ندارد ورود شکلی دارد	عدم وجود برنامه استراتژیک بلندمدت	۲۳
فقدان برنامه‌های بلندمدت در کشور در حوزه راه		
مدیران دید کوتاه مدت دارند بجای دید بلندمدت		

۲۴	عدم استفاده از تکنیک درست بهیابایی و احتساب هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی در بهیابایی	فقط هزینه‌های مادی در بهیابایی محصولات احتساب می‌شود در صورتی که در دنیای امروز هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی نیز باید در نظر گرفته شوند.
۲۵	عدم وجود انگیزه برای صرفه جویی در دستگاه‌ها	استهلاک دارایی دولتی محاسبه نمی‌شود مدیران شرایط قبول ریسک برای ایجاد تغییرات جدی را ندارند مدیران نگران از پایداری منابع هستند
۲۶	عدم انطباق برخی از قوانین با اصول حسابداری تعهدی	وجود رویه‌ها و یا قوانین متناقض با هم - همچون قانون محاسبات عمومی یا قانون تنظیم - قانون برگزاری مناقصات و ...
۲۷	وجود یارانه در برخی از کالاها: عدم احصای دقیق بها	قیمت‌های متفاوت در بازار برای برخی کالاها
		عدم مشخص بودن روش و تکنیک درست بهیابایی
		در بحث تجزیه و تحلیل هزینه‌ها نیروی انسانی متخصص وجود ندارد
۲۸	عدم شمول کیفیت خدمات در بها	کیفیت محصولات در سیستم بهیابایی هیچ جا نشان داده نمی‌شود و این شاید دلیل اختلاف قیمت تمام شده‌ی دو محصول در مقایسه با یکدیگر باشد.
۲۹	عدم اظهار واقعی هزینه‌های تمام شده خدمات در دستگاه‌ها	بلحاظ بالا بودن هزینه تمام شده خدمات در دستگاه‌ها دستگاه‌ها تمایلی جهت اظهار درست ندارد
۳۰	وظایف موازی در دستگاه‌ها	وجود دستگاه‌های موازی باعث احتساب چندباره قیمت تمام شده و سخت شدن محاسبه واقعی می‌شود

منبع: یافته‌های پژوهش

۴-۲-۱- عوامل تاثیرگذار استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در مرحله برنامه‌ریزی

۴-۲-۱-۱- عوامل تاثیرگذار مرتبط با سیستم بهیابایی

۱- عدم ثبات اقتصادی کشور

یکی از مهمترین عوامل تاثیرگذاری که از سوی تقریباً تمام مصاحبه‌شوندگان به‌عنوان مانعی در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی کشور و بویژه در حوزه راه‌مطرح می‌گردید، عدم ثبات اقتصادی کشور بود. مصاحبه‌شوندگان بر این باور بودند که این چالش به‌عنوان مهمترین مانع در اولین گام استقرار این نوع از نظام بودجه‌ریزی یعنی گام بهیابایی محصولات و خدمات خود را نشان می‌دهد به‌طوری‌که افزایش مستمر قیمت محصولات و خدمات در کشور احصای قیمت تمام شده‌ی محصولات و خدمات دیگر در بخش عمومی را با مشکلات عدیده‌ای مواجه می‌سازد که یکی از آنها در بخش راه، فهرست بهیابی است که هر ساله از طرف مراجع ذیصلاح تدوین و اعلام می‌شود. اکثر مصاحبه‌شوندگان اظهار می‌داشتند که ثبات اقتصادی در هر جامعه یکی از بسترهای لازم برای برنامه‌ریزی در آن کشور بوده و بدون در نظر گرفتن جامعه

با ثبات از نظر اقتصادی، تمامی هدفگذاری‌ها و برنامه‌ها با تزلزل همراه خواهند شد.

۲- تخصص پایین نیروی انسانی

یکی دیگر از عوامل تاثیرگذار مهمی که اکثر مصاحبه‌شوندگان اذعان داشتند که مانع جدی‌ای در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه در کشور بوده است، عدم تخصص نیروی انسانی چه در سازمان متولی و چه در سازمان‌های اجرایی دیگر در مرحله برنامه‌ریزی و احصای درست بهای محصولات و خدمات بوده است. آنها معتقد بودند که کارشناسان سازمان برنامه و بودجه خود اشرافیت کاملی بر تکنیک‌ها و روش‌های مختلف احصای بهای تمام شده کالاها و خدمات ندارند و متعاقباً نمی‌توانند کارشناسان ذیربط در سازمان‌های اجرایی را نیز در این خصوص راهنمایی نمایند. همچنین کارشناسان سازمان‌های اجرایی نیز به صورت سیستماتیک برای احصای قیمت تمام شده خدمات ارائه شده در دستگاه متبوع آموزش ندیده‌اند.

۴-۱-۲- عوامل تاثیرگذار مرتبط با حسابداری تعهدی

۱- منابع بی‌ثبات و ناپایدار مالی دولت

این عامل نیز به‌عنوان یکی از مهمترین عوامل تاثیرگذار پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور در مرحله برنامه‌ریزی خود را نمایان می‌سازد. مصاحبه‌شوندگان که معتقد بودند این چالش که به‌صورت برجسته‌ای خود را در فرآیند اجرای حسابداری تعهدی نمایان می‌سازد باعث می‌شود که در برهه‌هایی دولت بلحاظ تحت فشار بودن از نظر منابع مالی، پیگیر جدی اجرای برنامه‌ها نباشد. این مشکل که بخاطر متکی بودن بیش از حد دولت به درآمدهای نفتی در کشور خود را نمایان می‌سازد منجر به این شده است که در سال‌هایی که تحقق این درآمدها با اهداف پیش‌بینی شده اختلاف پیدا می‌کند، اجرای برنامه‌ها از مسیر زمانی خود نیز منحرف گردد.

۲- عدم ثبات سیاست‌گذاری در کشور

یکی دیگر از عوامل تاثیرگذار مهمی که مصاحبه‌شوندگان در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر آن اتفاق نظر داشتند عدم ثبات سیاست‌گذاری در کشور بود که این حالت دلیل و باعث ابتر ماندن بسیاری از طرح‌های شروع شده در برهه‌هایی بوده که کشور تغییرات سیاسی را تجربه کرده است. این مولفه یکی از مهمترین موانع به‌کارگیری مطمئن حسابداری تعهدی در برنامه‌ها و اعتماد به این شیوه در کشور بوده است. همچنین برخی دیگر از مصاحبه‌شوندگان بر این باور بودند که حتی سیاست‌های ابلاغی در زمان روی کار بودن یک طیف سیاسی در کشور نیز دستخوش تغییرات بالایی است و از ثبات لازم برخوردار نیست که این حالت نیز باعث افزایش هزینه‌های غیر مستقیم ارائه خدمات در کشور بوده است. برخی دیگر از مصاحبه‌شوندگان بر این نکته نیز تأکید داشتند که تعدد مراجع و اسناد قانونی خود یکی از دلایل تغییرات پی‌درپی سیاست‌های اتخاذی دولت‌ها در کشور می‌شود که نهایتاً خود را در امر تمرکز بر اهداف مدنظر

در برنامه‌ریزی‌ها نشان می‌دهد.

۳- عدم وجود سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه و منسجم

یکی دیگر از عوامل تاثیرگذار مدنظر مصاحبه‌شوندگان در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه کشور، عدم وجود سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه و منسجم در کشور است که اساساً یکی از پیش‌نیازهای ضروری شروع فرآیند برنامه‌ریزی و تدوین برنامه‌ها و اهداف و رصد نمودن حرکت در مسیر این اهداف است. مصاحبه‌شوندگان خاطر نشان می‌کردند که عدم وجود چنین سامانه یکپارچه‌ای در کشور منجر به ظهور و بروز داده‌های متفاوت و گاه متضاد با یکدیگر می‌شود که توافق بر وضعیت کنونی کشور و اهداف آینده را در بین مسئولان با مشکلات عدیده‌ای مواجه می‌سازد. همچنین برخی از مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده بودند که وجود چنین سامانه اطلاعاتی یکپارچه‌ای در بخش راه می‌تواند نیاز مبرم به محاسبه میزان استهلاک راه‌های کشور که یکی از الزامات جدی در بخش بهایابی و حسابداری تعهدی در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه می‌باشد، را به‌طرز مطلوبی مرتفع سازد.

۴- عدم وجود برنامه استراتژیک بلندمدت

یکی دیگر از عوامل تاثیرگذار موجود در این زمینه که مصاحبه‌شوندگان آن را مانعی در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه کشور عنوان نمودند عدم وجود برنامه‌های استراتژیک بلندمدت در بخش راه کشور بوده است که امر برنامه‌ریزی‌های مقطعی و میان مدت در این بخش را با مشکلات ناهماهنگی و ناهمگونی مواجه ساخته است. به اذعان مصاحبه‌شوندگان عدم وجود چنین برنامه استراتژیک منجر به این شده است که مدیران و مسئولان این بخش بجای دید بلندمدت، نگرش کوتاه مدتی در این حوزه داشته باشند که این امر نیز استفاده از تمام مزیت‌های بالقوه حسابداری تعهدی را با عوامل تاثیرگذار جدی مواجه ساخته و از اهمیت و ارزش آن در برنامه‌ریزی‌ها و بودجه‌ریزی‌ها کاسته است.

۵- عدم ثبات اقتصادی کشور

این عامل نیز در نظر مصاحبه‌شوندگان همانگونه که فرآیند احصای سیستم بهای تمام شده محصولات و خدمات را در دستگاه‌های اجرایی با مشکلاتی مواجه ساخته، به‌همان نسبت نیز کاربرد حسابداری تعهدی را نیز در کشور و در بخش راه با عوامل تاثیرگذاری مواجه ساخته است. اکثر قریب به اتفاق مصاحبه‌شوندگان بیان می‌داشتند که عدم ثبات اقتصادی کشور، تمایل شرکت‌های خصوصی برای دریافت اوراق بدهی در قبال خدمات ارائه شده‌ی خودشان را تا حدود بسیار زیادی کاسته است و حتی پیمان‌کاران بزرگ و قوی‌ای که در چندین سال گذشته از این اوراق استفاده کرده‌اند، به دلیل تورم مستمر در کشور، سال به سال از قدرت نقدینگی آنان کاسته شده و متعاقباً به دلیل ضرر و زیان‌های ناشی از تنزل این اوراق، کوچک و کوچکت‌ر شده‌اند.

۲-۱-۳- سایر عوامل تاثیرگذار مرتبط با استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

در مرحله برنامه‌ریزی

۱- عدم وجود شرکت‌های بزرگ و استفاده از صرفه‌های بمقیاس

یکی از مهمترین عوامل تاثیرگذار موجود در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در مرحله برنامه‌ریزی به اذعان اکثر مصاحبه‌شوندگان، نبود شرکت‌های بزرگ و قوی با ماهیت بخش خصوصی در بخش راه کشور می‌باشد. این چالش یکی از دلایل مهم افزایش قیمت تمام شده ارائه محصولات و خدمات در بخش راه کشور شده است به طوری که شرکت‌های کوچکتر نمی‌توانند از صرفه‌های بمقیاس شرکت‌های با ماهیت بزرگ استفاده نموده و به نقطه کارایی برسند. همچنین هزینه‌های ثابت کارگاهی برای شرکت‌های کوچکتر نیز به مراتب بالاتر بوده و باعث افزایش قیمت تمام شده خدمات این شرکت‌های می‌گردد. همچنین این حالت منجر به این می‌گردد که در واگذاری ایجاد و نگهداری راه‌های کشور به بخش خصوصی، یک پروژه به قطعات کوچکتر تقسیم شده و به چند شرکت کوچکتر واگذار گردد که این شرایط نیز منجر به تقسیم سود کل پروژه بین چند شرکت کوچکتر و عدم ارتقای قابلیت کارگاهی و تجهیزاتی آنان می‌گردد. همچنین یکی دیگر از نکاتی که برخی از مصاحبه‌شوندگان در این مبحث به آن اشاره داشتند این بود که واگذاری ایجاد و یا تجهیز راه به چند شرکت کوچکتر و تکه تکه کردن پروژه باعث می‌شود که با شروع پروژه در ابتدای کار، قیمت باقی زمین‌های داخل در پروژه در طول مسیر افزایش یابند که خود منجر به افزایش قیمت تمام شده ایجاد راه در کشور می‌گردد.

۲- عدم شفافیت مسیر، فرآیند و تعاریف

مصاحبه‌شوندگان بر این باورند که بحث استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور با یک چالش ماهیتی عمیقی مواجه است که می‌توان آن را تحت عنوان چالش شفافیت مسیر، فرآیند و تعاریف این نظام نام برد به طوری که هنوز با وجود گذشت سال‌ها از ابلاغ اجرای این قانون، به نظر می‌رسد که شخص قانون‌گذار و ارگان‌های پایین‌تر درک درست و یکتایی از مفاهیم مورد استفاده در این قانون، اهداف قانون و بازه‌های زمانی استقرار و پیشبرد مراحل مختلف این قانون، ندارند. بخشنامه‌های کلی صادرشده در این زمینه، به قدری کلی بوده‌اند که ویژگی‌های خاص و متفاوت دستگاه‌های اجرایی را در نظر نگرفته و هیچگونه زبان مشترکی بین کارشناسان سازمان متولی و سایر سازمان‌های اجرایی شکل نگرفته است در عین حالی که نقشه راه و برنامه‌ریزی دقیقی نیز جهت گذار از سیستم برنامه‌ریزی فعلی به سمت سیستم برنامه‌ریزی جدید ترسیم نشده است.

۳- مشکل فرآیندی برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی در ایران

یکی دیگر از مهمترین عوامل تاثیرگذار پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی کشور و به‌ویژه در بخش راه از منظر مصاحبه‌شوندگان، عدم بودجه‌دهی منطبق با بازه‌های زمانی پیش‌بینی در کشور و همچنین سازوکار این بودجه‌دهی بوده است که عموماً بجای در نظر گرفتن اولویت برنامه‌ها، اختصاص بودجه به طرح‌ها بر اساس لابی‌گری و چانه‌زنی

و نه بر اساس کارکرد پروژه بوده است. گاه مشاهده شده است که در بحث اختصاص بودجه به برنامه‌ها، دولت و مجلس از رویه‌های مختلفی بهره برده‌اند و بعضاً لایحه‌ها در مجلس از تعدیلات اساسی برخوردار شده و بعضاً نیز به کل دگرگون گشته‌اند. به عبارت دیگر به نظر می‌رسد که اعتمادی بین تهیه‌کنندگان برنامه و تصویب‌کنندگان آن وجود نداشته حتی بعضاً برخی از برنامه‌های پنجساله در قوانین بودجه نادیده گرفته می‌شوند. بعضاً مشاهده می‌شود که برای محل‌های بودجه‌ای یکسان، تکالیف زیادی دیده می‌شود بدون اینکه به اولویت آنها اشاره شود. در چنین شرایطی وقتی بودجه‌دهی منطبق با برنامه زمانی پیش‌بینی شده اتفاق نمی‌افتد از همان سال اول پروژه از افق برنامه‌ریزی خود عقب می‌ماند.

۴- ساختار طویل و ناهمگون وزارت راه و شهرسازی

مصاحبه شونده‌گان بر این باور بودند که یکی از عوامل مرتبط با پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت راه و شهرسازی، ساختار طویل و ناهمگون این وزارتخانه بوده است به طوری که در حال حاضر تعداد معاونت‌ها در این وزارتخانه بسیار از نظر تعداد زیاد و از نظر ماهیت کاری گستردگی دارد. آنها معتقد بودند که ادغام وزارت راه و ترابری و مسکن و شهرسازی به علت ساختار سازمانی و فرهنگ متفاوت جاری در دو وزارتخانه و ماهیت کاری متمایز و متفاوت این دو بخش با همدیگر باعث آسیب جدی به هر دو شده و باعث ائتلاف منابع و عدم کارایی هزینه کرد در این بخش‌ها می‌گردد. این شرایط در همان ابتدای مرحله استقرار این نظام بودجه‌ریزی در این بخش یعنی در مرحله برنامه‌ریزی مشکلات زیادی را به بار می‌آورد.

۵- عدم واقع بینی در اهداف

مصاحبه شونده‌گان برای باور بودند که در مرحله برنامه‌ریزی جهت پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه، هدفگذاری در برنامه‌ها بصورت غیرواقعی و بیشتر از آنچه بر مبنای واقعیات باشد بر مبنای ذهنیات بوده است. همچنین ایشان معتقدند که معمولاً تعیین اهداف در برنامه‌ها بصورت بلندپروازانه بوده و بنابراین متعاقباً شاخص‌های ارزیابی عملکرد نیز از جدیت کافی برخوردار نیستند.

۶- عدم اختصاص زمان کافی برای تدوین برنامه‌ها در بخش راه

مصاحبه شونده‌گان بر این باورند که یکی از عوامل دیگر در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه در کشور در مرحله برنامه‌ریزی، زمان کوتاه هنگام تدوین لایحه‌ها در دولت و همچنین عدم وجود زمان کافی برای نشست کارشناسان در سازمان‌های مختلف و بررسی این برنامه‌ها از زوایا و جوانب مختلف بوده است.

۷- تعدد پروژه‌های تعریفی در بخش راه

مصاحبه شونده‌گان بر این باورند که یکی از مشکلات عمده در مرحله برنامه‌ریزی برای پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه، عدم وجود اسناد بالادستی و اولویت‌های تعیین شده در این بخش است که منجر به تعریف و ادعای پروژه‌ها از سوی تقریباً هر نهادی می‌شود. مصاحبه شونده‌گان معتقد بودند که در این شرایط پروژه‌ها بر اساس کاهش

فشار افکار عمومی و نه بر اساس نیاز واقعی و اولویت در این بخش تعریف می‌شوند. در این مسیر تمایل مسئولین استانی برای تعریف پروژه‌های جدید وقتی هنوز پروژه‌های قبلی وامانده‌اند باعث تخصیص اعتبارات قطره چکانی به طرح‌ها می‌شود و بلحاظ ورود این طرح‌ها در برنامه‌های، دولت نیز مکلف به اجرای آن ولو در بازه‌های بلندمدت تری از زمان می‌گردد.

۸- مشکل عدم تعیین اولویت پروژه‌ها در بخش راه

از نظر مصاحبه‌شوندگان یکی از مهمترین دلایل و زمینه‌های ایجاد چالش قبلی در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه، عدم وجود نقشه راهی جامع برای راه‌های کشور و مشخص شدن اولویت در بودجه هر سال بوده است. همچنین مصاحبه‌شوندگان بر این اعتقاد بودند که در عین حال نظام کارآمدی نیز برای اولویت بندی این پروژه‌ها در سطح کشور وجود نداشته است.

۹- مشکل وظایف موازی دستگاه‌ها

مصاحبه‌شوندگان همچنین معتقداند که وظایف موازی در دستگاه‌ها باعث عدم کارایی برنامه‌ریزی در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور بوده است. این شرایط باعث سخت شدن محاسبه واقعی قیمت تام شده ارائه خدمات در کشور بوده است.

۲-۲-۴- عوامل تاثیرگذار استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در مرحله تحلیل هزینه‌ها

۲-۲-۴-۱- عوامل تاثیرگذار مرتبط با سیستم بهایابی

۱- تخصص پایین نیروی انسانی

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده بودند که تخصص پایین نیروی انسانی مرتبط با نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نه تنها در مرحله برنامه‌ریزی به‌عنوان چالشی برای پیاده‌سازی این نوع از نظام بودجه‌ریزی در کشور مطرح بوده است، بلکه تخصص پایین نیروی انسانی در مرحله تحلیل هزینه‌ها نیز وقتی که در سازمان‌ها تخصص کافی برای بهایابی دقیق و صحیح فعالیت‌ها وجود ندارد و حتی گاه مشاهده شده است که مدرسانی که برای آموزش چنین مباحثی برای کارشناسان سازمان‌ها در نظر گرفته شده‌اند، خود نیز اشرافیت کافی و عملیاتی بر این مباحث ندارند، این چالش خود را بیش از پیش نمایان می‌سازد.

۲- عدم ثبات اقتصادی کشور

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که این عامل نیز همچون عامل قبلی، نه تنها در مرحله برنامه‌ریزی به‌عنوان مانعی برای پیشبرد نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور بوده است، بلکه در مرحله تحلیل هزینه‌ها نیز این عامل یکی از عوامل و عوامل تاثیرگذار اثرگذار بوده است. مصاحبه‌شوندگان تأکید داشتند که تحلیل و احصای هزینه‌ها و مقایسه آنها با یکدیگر و حتی انتخاب بین چند طرح یا پروژه جایگزین هنگامی که در طول یکسال، قیمت‌ها بطور مستمر افزایش نشان می‌دهند، از کارایی و دقت لازم برخوردار نبوده و این چالش یکی از مهمترین

مولفه‌هایی است که از دقت طرح‌های مطالعاتی اولیه بسیاری از پروژه‌ها می‌کاهد و در مرحله عملیاتی گاهاً هزینه‌ها را تا چندبرابر پیش‌بینی شده افزایش می‌دهد.

۳- عدم همکاری دستگاه‌ها

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که یکی دیگر از مهمترین عوامل تأثیرگذار استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی کشور، عدم همکاری دستگاه‌ها در مرحله تحلیل هزینه‌هاست به طوری که دستگاه‌ها با مقاومت کردن در برابر شناساندن دارایی‌های بادوام خود و معرفی لیست این دارایی‌ها به دستگاه‌های متولی، در حقیقت امکان محاسبه دقیق استهلاک آنها در مرحله تحلیل هزینه‌ها را فراهم نکرده و به این دلیل استخراج قیمت تمام شده واقعی در ارائه برخی از خدمات عمومی که استهلاک دارایی‌ها سهم بزرگی در آنها داشته است را با مشکلات جدی‌ای مواجه می‌سازد.

۴- عدم دقیق بودن و ضعف مالی طرح‌های توجیهی اولیه

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که عدم دقیق بودن طرح‌های توجیهی اولیه در بخش راه یکی دیگر از مهمترین عوامل تأثیرگذار موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی کشور بوده است. این مشکل که همانطوریکه در موارد قبلی نیز بیان شد گاهاً بلحاظ عدم ثبات اقتصادی کشور بوجود می‌آید، اما می‌تواند جدای از ثبات اقتصادی کشور دلایل دیگری از جمله عدم استفاده از متخصصان ذیصلاح و با تجربه، عدم استفاده از تکنیک‌های درست مالی و یا عدم پیش‌بینی دقیق هزینه‌ها به دلیل عدم دسترسی میدانی به منطقه موردنظر قبل از شروع عملیات راهسازی را داشته‌باشد، به یکی از عوامل تأثیرگذاری در بخش راه کشور تبدیل شده است که اعتماد تصمیم‌گیران به طرح‌های توجیهی اولیه پروژه‌های راه را به شدت کاهش داده و دلیلی برای عدم اعتقاد سیاست‌گذاران به بازه‌های زمانی پیش‌بینی شده برای تزریق بودجه به طرح‌های مذکور را فراهم ساخته است.

۵- عدم استفاده از تکنیک درست بهایابی و احتساب هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی

در طرح‌ها

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که عدم تعیین تکنیک واحدی برای تعیین و استخراج هزینه‌های تمام شده‌ی ارائه خدمات از سوی دستگاه متولی اجرای این نوع از نظام بودجه‌ریزی در کشور و عدم وجود وحدت رویه در این محاسبات در بین دستگاه‌های اجرایی، باعث تفاوت‌های محسوس در هزینه‌های اعلام شده دستگاه‌های مختلف برای خدمات مشابه شده است. همچنین مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده بودند که امروزه در تکنیک‌های بهایابی طرح‌ها در کشورهای توسعه‌یافته، به غیر از هزینه‌های مستقیم مالی، هزینه‌های زیست محیطی و همچنین هزینه‌های اجتماعی پروژه‌ها نیز با تکنیک‌های مربوطه برآورد شده و در تصمیم‌گیری برای اجرا یا عدم اجرای طرح‌ها مدنظر قرار می‌گیرند در حالی که در کشور هنوز تکنیک معین و واحدی نه برای احتساب هزینه‌های مستقیم مالی و نه برای هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی از مراجع متولی به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ نشده است.

۶- عدم احصای دقیق بها به دلیل وجود یارانه و اختلاف قیمت‌ها در سطح بازار

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده بودند وجود قیمت‌های چندگانه برای بسیاری از کالاها در سطح بازار در کشور یکی از معضلات جدی استخراج هزینه‌های تمام شده و تجزیه و تحلیل این هزینه‌ها شده است. به اعتقاد آنها یکی از دلایل وجود قیمت‌های متفاوت برای این کالاها در سطح بازار در اولین گام وضعیت اقتصادی جاری کشور و عدم نظارت موثر و مستمر بر عملکرد بازار از سوی نهادهای متولی و در گام بعدی معلول وجود سیستم یارانه‌ای و قیمت‌های دولتی و غیردولتی (بازاری) برای برخی دیگر از کالاها است که در برخی از مواقع استخراج قیمت تمام شده برای ارائه خدمات در بخش عمومی را که از این کالاهای بازاری استفاده می‌نمایند، با مشکلاتی مواجه می‌سازد.

۷- عدم شمول کیفیت خدمات در بها

مصاحبه‌شوندگان بر این نظر بودند که در حال حاضر از منظر سازمان‌های تصمیم‌گیر برای پروژه‌های عمومی به‌ویژه پروژه‌های راهسازی، دستورالعملی برای در نظر گرفتن کیفیت ارائه خدمات از سوی پیمانکاران وجود ندارد و صرفاً در بسیاری از موارد تصمیم‌گیری تنها بر مبنای هزینه‌های پیش‌بینی شده و اعلام شده صورت می‌گیرد که این شرایط یکی از نقص‌های جدی در نظام بهایابی پروژه‌های عمرانی کشور به حساب می‌آید و لازم است جهت استقرار صحیح نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، چارچوبی برای شمول کیفیت ارائه خدمات از سوی سازمان متولی تدوین شده و از سوی سازمان‌های اجرایی مدنظر قرار گیرد.

۸- عدم اظهار واقعی هزینه‌های تمام شده ارائه خدمات در دستگاه‌ها

برخی از مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده هستند که برخی از دستگاه‌های اجرایی به لحاظ بالا بودن هزینه‌های تمام شده ارائه خدمات در آنها، تمایلی جهت اظهار دست این هزینه‌ها به سازمان‌های متولی ندارند و عدم وجود سیستم نظارت مستمر، دقیق و واقعی نیز از دلایل مهمی بوده است که رفتار این سازمان‌ها ادامه‌دار بوده و لذا مجموعه این شرایط باعث عدم ایجاد سیستم اطلاعاتی دقیقی از بهای تمام شده‌ی واقعی و قابل اتکا در کشور بوده است که اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را با مشکلاتی مواجه ساخته است.

۴-۲-۲- عوامل تأثیرگذار مرتبط با حسابداری تعهدی

۱- عدم انطباق برخی از قوانین با اصول حسابداری تعهدی

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که برخی از رویه‌ها و یا قوانین فعلی و جاری کشور همچون قانون محاسبات عمومی یا قانون تنظیم و یا قانون برگزاری مناقصات و ... از جمله قوانینی هستند که از نظر ماهوی و شیوه اجرا، اساساً منطبق بر شیوه‌های اجرای حسابداری نقدی می‌باشند و با شیوه‌های حسابداری تعهدی تناقضات و تقابل‌هایی دارند و شایسته بود که قبل از ابلاغ قانون نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، این قوانین که بعضاً عمر طولانی‌ای نیز دارند مورد بازنگری قرار گرفته و اصلاح و یا با قوانین جدید، جایگزین می‌گردیدند.

۴-۲-۳- عوامل تاثیرگذار استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در مرحله مدیریت عملکرد

۴-۲-۳-۱- عوامل تاثیرگذار مرتبط با سیستم بهایی

۱- عدم اختیارات کافی مدیر در مدیریت هزینه‌ها

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که اساس قانون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مدیریت هزینه‌ها و تطابق آن با عملکرد از جانب مدیر سازمان‌های بخش عمومی و یا خصوصی می‌باشد. اگرچه این مینا می‌تواند در سازمان‌های بخش خصوصی کشور متصور گردد اما مدیر سازمان‌های بخش عمومی کشور بلحاظ قانونی، توانایی تغییر در هزینه‌های پرسنلی که یکی از سهم‌های عمده را در میزان هزینه‌های کلی این سازمان‌ها دارد، در اختیار ندارند و لذا در سازمان‌های عمومی کشور، مدیریت هزینه‌ها و به‌ویژه هزینه‌های پرسنلی سازمان‌ها از انعطاف‌پذیری لازم برخوردار نیست. بنظر می‌رسد که در سازمان‌های عمومی کشور نه‌تنها مدیریت مجموعه فاقد اختیارات لازم در ارتباط با بحث استخدام نیروی جدید و یا اخراج کارکنان فعلی می‌باشد، از لحاظ انگیزشی نیز حتی فاقد انگیزه‌های لازم برای برخورد با کارمندان ناکارآمد مجموعه می‌باشد.

۲- عدم وجود فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی و نظارت بر مدیر اجرایی

برخی از مصاحبه‌شوندگان بر این باورند که تحت شرایط جاری کشور هیچگونه سیستم کارآمد پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی از مدیر سازمان‌های بخش عمومی کشور وجود ندارد. آنان معتقدند که روال قانونی مشخص و شفافی که تبعات عدم اجرای قوانین ابلاغ شده از جانب مدیر اجرایی سازمان‌ها را مشخص سازد وجود ندارد و همچنین هیچ سازمان و متولی واحدی که مدیریت سازمان‌ها را در قبال هزینه‌هایی که کرده و احتمالاً به اهداف لازم نرسیده است پاسخگو سازد در کشور وجود ندارد. این شرایط یکی از عوامل تاثیرگذار عمده در مسیر استقرار و اجرای قانون نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور را ایجاد کرده است.

۳- عدم نظارت واقعی بر عملکرد

مصاحبه‌شوندگان بر این اعتقاد بودند که در بخش عمومی کشور نظارت واقعی بر عملکرد مدیران مجموعه‌ها و کارکنان آنها وجود ندارد. آنها معتقدند که در این خصوص سازمان‌های نظارتی فعلی نیز احتمالاً به دلایل نواقص قانونی، به‌جای ورود محتوایی، ورود ظاهری و شکلی به عملکردها دارند و نتیجه این شرایط تمایل مدیران و کارکنان دستگاه‌ها به ارائه آمار و ارقام غیرواقعی به‌جای پرداختن به عملکردها و نتایج واقعی را در پی داشته است. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که در این خصوص بخش عمومی کشور نیز فاقد یک سیستم تنبیه و تشویق مطلوب و مناسب در مواجهه با مدیران و کارکنان خود بوده است.

۴- عدم وجود انگیزه برای صرفه‌جویی در دستگاه

مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده‌اند که تحت شرایط جاری کشور، مدیران سازمان‌های اجرایی شرایط قبول ریسک برای ایجاد تغییرات جدی در سازمان‌های تحت امر خود را ندارند. این تغییرات هم شامل تغییرات در جایجایی نیروی انسانی در قسمت‌های مختلف سازمانی و هم تغییرات در شیوه‌های مختلف ارائه خدمات عمومی به ارباب رجوعان می‌باشد که احتمالاً منجر

به یافتن شیوه‌های جدید و بهتر و متعاقباً ایجاد صرفه‌جویی‌هایی در دستگاه‌های اجرایی گردد. به نظر می‌رسد که یکی از مهمترین دلایل بوجود آورنده این شرایط، عدم اعتماد و اطمینان مدیر به برگشت وجوه حاصل از صرفه‌جویی‌های بدست آمده به سازمان و پایدار بودن منابع مالی اختصاصی به سازمان در مقاطع زمانی آینده می‌باشد.

۲-۳-۲-۴- عوامل تاثیرگذار مرتبط با حسابداری تعهدی

۱- عامل دیدگاه مدیران سازمانی و انگیزه آنها

مصاحبه‌شوندگان بر این باورند که یکی دیگر از عوامل تاثیرگذار موجود در فضای سازمان‌های اجرایی برای پیشبرد بحث نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، دیدگاه مدیران سازمانی و عدم اولویت این نوع از نظام بودجه‌ریزی بر نظام بودجه‌ریزی جاری دستگاه اجرایی در دیدگاه مدیریت مجموعه می‌باشد. برای چگونگی ایجاد این شرایط مصاحبه‌شوندگان دلایلی را عنوان کردند که از جمله آنها می‌توان به ناآگاهی مدیریت مجموعه نسبت به منافع و مزایای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر بودجه‌ریزی جاری کشور، تلاش برای حفظ فضای موجود و کاستن از تنش‌های جدید در سازمان، عدم اعتماد متقابل بین مدیران سازمان اجرایی با سازمان برنامه و بودجه و عدم پیش‌بینی مولفه‌های انگیزشی برای حرکت مدیران دستگاه‌ها در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از سوی قانون‌گذار را اشاره کرد.

۲-۳-۳-۴- سایر عوامل تاثیرگذار مرتبط با استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

در مرحله مدیریت عملکرد

۱- عامل نگاه شکلی و ظاهری به مدیریت عملکرد

مصاحبه‌شوندگان معتقدند که فضای کلی کشور در بخش عمومی به صورت تاریخی در راستایی شکل گرفته است که دغدغه اولیه و اساسی مدیریت سازمان‌های اجرایی به جای تمرکز بر رسیدن به اهداف و نتایج واقعی و ملموس، بیشتر بر مبنای حرکت در چارچوب قوانین ابلاغی بوده است در صورتی که ماهیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بیشتر از اینکه نگاه شکلی و ظاهری به عملکرد سازمان‌ها داشته باشد، بر محور نتیجه‌ی کار سازمان‌ها و کارکرد واقعی اهداف آنان در جامعه استوار است. مصاحبه‌شوندگان تأکید دارند که برای اجرای صحیح نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی کشور، اساساً باید این نگرش مدیران سازمانی اصلاح گردد.

۲- شیوه غیرکارای انتخاب مدیران

برخی از مصاحبه‌شوندگان معتقدند شیوه و نظام فعلی انتخاب مدیران سازمان‌های اجرایی در کشور از کارایی و بهینگی لازم برخوردار نبوده و برای نتیجه گرفتن بهتر از عملکرد سازمان‌های بخش عمومی کشور لازم است که این نظام فعلی انتخاب مدیران دستخوش تغییرات و بازنگری‌های اساسی گردد.

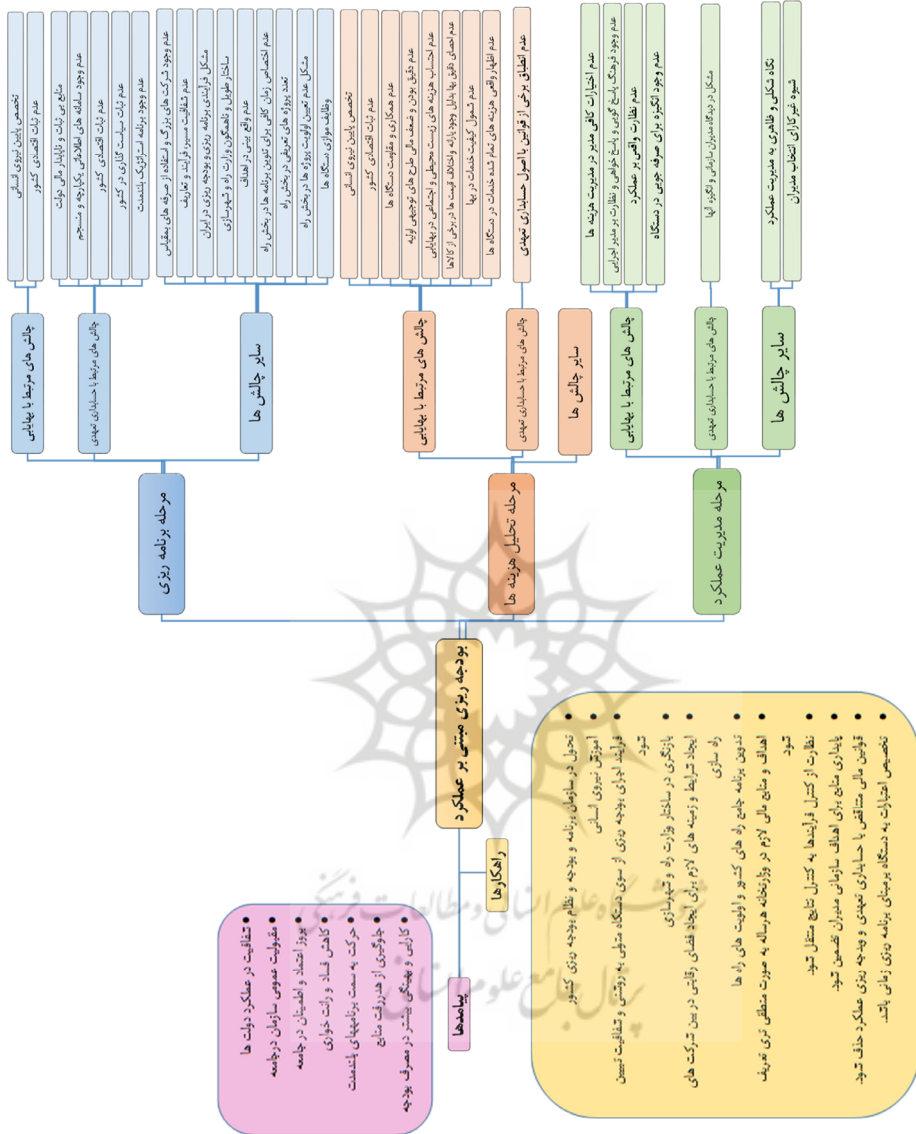
۴-۳- راهکارهای رفع موانع و نتایج حاصل از استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه کشور

در این پژوهش با کدبندی نظرات مصاحبه‌شوندگان در خصوص راهکارهای غلبه بر عوامل تاثیرگذار موجود در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین ماحصل نظرات آنان در خصوص نتایج و پیامدهای مورد انتظار بعد از استقرار موفقیت آمیز این نوع نظام مالی در کشور، ۱۳ عنوان راهکار و ۷ عنوان پیامد مورد انتظار به شرح جدول زیر به دست آمد.

جدول ۳، راهکارها و پیامدهای استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه کشور

نتایج	راهکارها
<p>عملکرد دولت از نظر بدهی‌ها و مطالبات از شفافیت کافی برخوردار شده و امکان ارزیابی عملکردها وجود خواهد داشت.</p> <p>باعث مقبولیت عمومی سازمان متولی در جامعه و افکار عمومی خواهد شد.</p> <p>باعث بروز اطمینان و اعتماد در جامعه خواهد بود.</p> <p>باعث کاهش فساد و رانت خواری خواهد شد.</p> <p>دولت به سمت برنامه‌های بلندمدت با سهولت بیشتری گام بر خواهد داشت.</p> <p>باعث بروز شفافیت بیشتر در فرایند بودجه‌ریزی کشور شده و از هدررفت منابع مالی کشور جلوگیری خواهد شد.</p> <p>باعث کارایی و بهینگی بیشتر در مصرف بودجه خواهد شد.</p>	<p>تحول در سازمان برنامه و بودجه و نظام بودجه‌ریزی کشور</p> <p>نظارت از کنترل فرآیندها به کنترل نتایج منتقل شود.</p> <p>پایداری منابع تخصیص یافته برای رسیدن به اهداف سازمانی برای مدیران تضمین گردد.</p> <p>فرآیند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از سوی دستگاه متولی به روشنی و شفافیت تبیین گردد.</p> <p>قوانین مالی مرتبط و متناقض با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی اصلاح گردد.</p> <p>آموزش نیروی انسانی در اولویت پیاده سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور قرار گیرد.</p> <p>تخصیص اعتبارات به دستگاه بر مبنای برنامه‌ریزی زمانی صورت گیرد.</p> <p>بازنگری در ساختار وزارت راه و شهرسازی و همگون نمودن وظایف برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد لازم است.</p> <p>افراد جامعه و سازمان‌های مردمی برای پاسخ خواهی از دولت فرهنگ‌سازی شوند.</p> <p>شرایط و زمینه‌های لازم برای ایجاد فضای رقابتی در بین شرکت‌های راه سازی ایجاد شود.</p> <p>برنامه جامع راه‌های کشور و اولویت‌بندی‌ها به صورت شفاف تدوین شوند.</p> <p>اهداف و منابع مالی لازم در وزارت راه و شهرسازی هر ساله به صورت منطقی تری تعریف شوند.</p> <p>وظایف موازی بین دستگاه‌ها حذف شده و بودجه دولت شفاف شود.</p>

نمودار زیر مدل عوامل تاثیرگذار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در بخش راه‌سازی کشور که از تکنیک داده‌بنیاد استخراج شده است، نشان می‌دهد.



نمودار ۲، الگوی نهایی مطالعه

۴- نتیجه‌گیری، بحث یافته‌ها و ارائه پیشنهادات

همچنان‌که پیش‌تر عنوان گردید این پژوهش با توجه به وجود خلا مطالعاتی در خصوص شناخت موانع و عوامل تاثیرگذار عملیاتی بر استقرار و پیشبرد نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور و لزوم توجه به کارایی و اثربخشی هزینه‌کردهای دولتی، توجه خود را به بخش راه

منحصر نمود و با توجه به احتمال بومی بودن موانع و عوامل تاثیرگذار مورد نظر، از روش تحقیق مبتنی بر پیاده‌سازی تئوری داده‌بنیان برای این منظور بهره گرفت که از مزایای آن می‌توانست توجه کمتر به تئوری‌ها و نظریه‌های غیربومی موجود و بها دادن به ارتباط بومی این مفاهیم در داخل کشور عنوان گردد. برای رسیدن به این منظور با استفاده از روش نمونه‌گیری غیرتصادفی، ۱۵ نفر از خبرگان بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که خود عهده‌دار مسئولیت در یکی از نهادها و ارگان‌های مربوط به همین امر یعنی سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور و استان، وزارت راه و شهرسازی و یا به تدریس این حوزه در فضای دانشگاهی استان اردبیل مشغول می‌باشند، شناسایی گردیده و مصاحبه‌هایی نیمه‌ساختار یافته با این خبرگان صورت داده شد. مصاحبه‌ها پس از پیاده‌سازی در نرم‌افزار اطلس. تی از طریق روش داده‌بنیاد کدگذاری گردیده و در نهایت پس از اخذ نظرات تأییدی ۱۰ خبره‌ی دیگر (شامل ۵ خبره از نمونه‌ی مصاحبه‌شونده و ۵ خبره غیرمصاحبه‌شونده) به صورت الگویی عملیاتی شامل چالش‌ها و موانع پیش‌روی پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی کشور و بویژه در بخش راه و همچنین راهکارهای غلبه بر موانع و عوامل تاثیرگذار مذکور و همچنین پیامدهای مورد انتظار پس از اجرای موفق این نظام مالی در کشور به‌دست آمد.

نظر به مقبولیت عام مدل معروف به الماس در شناسایی مراحل مختلف پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور، در پژوهش حاضر نیز سعی گردید تا نظرات خبرگان مصاحبه‌شونده به تفکیک مراحل یاد شده در این مدل یعنی مرحله برنامه‌ریزی، مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مرحله مدیریت عملکرد اخذ گردد. با پیاده‌سازی مصاحبه‌های انجام یافته در نرم‌افزار اطلس و با تلفیق کدهای مشابه، تعداد ۱۰۲ کد به‌دست آمد که در مرحله بعدی به ۳۲ عنوان چالش موضوعی در ارتباط با پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه کشور تقلیل یافت. در مرحله بعدی و با استفاده از نظرات خبرگان مورد مصاحبه، و با توجه به هدف پژوهش حاضر، این چالش‌ها در سه حوزه عوامل تاثیرگذار مرتبط با سیستم بهایابی، عوامل تاثیرگذار مرتبط با مفهوم حسابداری تعهدی و عوامل تاثیرگذار دیگر تحت عنوان سایر چالش‌ها طبقه‌بندی گردید که شرح و بسط هر کدام از این طبقه‌ها و عوامل تاثیرگذار استخراج شده در بخش قبلی به صورت مفصل تشریح گردید. همچنین با توجه به نظرات خبرگان و در طی مصاحبه‌های انجام یافته در نهایت تعداد ۱۳ عنوان راهکار در راستای غلبه بر عوامل تاثیرگذار مطرح شده جمع‌آوری گردید و تعداد ۷ پیامد حاصل از اجرای موفقیت‌آمیز این نوع نظام مالی در کشور نیز بیان گردید. به صورت خلاصه یافته‌های این بخش حاکی از آن بود که خبرگان شرکت‌کننده در مصاحبه‌ها، مهمترین عوامل تاثیرگذار پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور را در شرایط ناپایدار حال حاضر فضای اقتصادی و سیاست‌گذاری کشور و ناپایداری منابع مالی دولتی و همچنین عدم تعریف فرآیند و مسیر دقیق و شفاف پیاده‌سازی این نوع نظام مالی در کشور دیده‌اند.

چنانچه در بخش‌های قبلی نیز بیان گردید به نظر می‌رسد یافته‌های مدل پژوهش در درجه

اول حاکی از درجه اهمیت مقوله‌ی ثبات اقتصادی در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور و همچنین درجه اهمیت آموزش نیروی انسانی در این مسیر و افزایش انگیزه در دیدگاه مدیران سازمانی از مسیر تضمین پایداری منابع مالی اختصاص یافته به سازمان‌های اجرایی بوده است. در این راستا نتایج این پژوهش با نتایج مطالعه و کیلی فرد و نظری (۱۳۹۱) در مورد درجه اهمیت آموزش نیروی انسانی و ایجاد فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در بین مردم بوده است. همچنین در خصوص درجه اهمیت نیروی انسانی در راستای پیاده‌سازی مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فرزند و همکاران (۱۳۹۳) نیز این مقوله را در درجه بالای اولویت نسبت به مقوله‌های دیگر ارزیابی نموده‌اند و در درجه بعدی عوامل محیطی همچون دیدگاه مدیران و انگیزش کارکنان و فضای شفاف مقرراتی را بر پیاده‌سازی این مفهوم موثر دانسته‌اند. بدیعی و همکاران (۱۳۹۴) درجه اهمیت مدیریت را در اثرگذاری بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور بالا دانسته و در نقطه مقابل باباجانی و خدارحمی (۱۳۹۳) ایفای نقش مناسب توسط نهادهای تاثیرگذار، نهادهای ناظر و قانون‌گذار را در پیشبرد این مفهوم موثر دانسته‌اند که از این بابت در پژوهش حاضر نیز در این خصوص نقش سازمان‌های متولی و حذف یا اصلاح قوانین قانونی مرتبط اشاره شده و لذا منطبق بر یافته‌های پژوهش حاضر بوده است. تنها تناقض پژوهش حاضر با مطالعات پیشین به نظر می‌رسد که با مطالعه حاجیها و سالاروند (۱۳۹۲) بوده باشد به صورتی که در مطالعه مذکور نویسندگان نتیجه گرفته‌اند که محیط اقتصادی دارای کمترین اثرگذاری بر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور بوده است، در حالیکه طبق نتایج این مطالعه، محیط اقتصادی نقش بسزایی در این خصوص نشان داده است. همچنین اگرچه قسمت زیادی از مطالعاتی که به بررسی موانع و عوامل تاثیرگذار مرتبط با پیاده‌سازی مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخته‌اند، مربوط به مطالعات داخلی بوده است، اما در عین حال مطالعات اندکی نیز در بین مطالعات خارجی به این مقوله پرداخته‌اند که از جمله آنها می‌توان به گزارش صندوق بین‌المللی پول (۲۰۰۱) در خصوص درجه اهمیت تدوین شفاف اهداف و مقاصد و میزان منابع اختصاصی و همچنین رعایت زمان‌بندی دقیق تخصیص اعتبارات به پروژه‌ها در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشورها اشاره کرد که کاملاً منطبق بر یافته‌های پژوهش حاضر نیز بوده و این مقوله‌ها از دید خبرگان مورد مصاحبه در پژوهش نیز به‌عنوان موانع مهم در استقرار این نظام بودجه‌ریزی در کشور ما اشاره شده‌اند. همچنین کیم و پارک (۲۰۰۷) نیز در مطالعه خود که در خصوص موانع و عوامل تاثیرگذار پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور کره جنوبی انجام داده‌اند، به فهم ناقص این مفهوم و لزوم آموزش بیشتر نیروی انسانی در این خصوص اشاره کرده‌اند که از این لحاظ نیز یافته‌های مطالعه آنان با یافته‌های پژوهش حاضر منطبق بوده است. در حالت کلی به نظر می‌رسد که چالش‌های کشورهای توسعه یافته همچون کشورهای عضو در سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD) در ارتباط با استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بیشتر محدود به عوامل نهادی و سازمانی شامل کیفیت سیاست‌گذاری‌ها، کیفیت شاخص‌های

ارزیابی، همراستا سازی اطلاعات عملکردی حوزه‌ها با مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین بهبود کیفیت اطلاعات و داده‌های عملکردی بوده است (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۰۷). در حالی در این مشکلات در کشور ما بیشتر جنبه محیطی همچون عدم ثبات فضای اقتصاد کلان کشور، عدم آموزش کافی نیروی انسانی و عدم وجود قوانین صریح و شفاف و عدم وجود متولی قانونی مشخص در ارتباط با این مفهوم بوده است.

پیشنهاد‌های سیاست‌گذاری مطالعه

بر طبق یافته‌های الگوی پژوهش مشاهده گردید که مهمترین عوامل تاثیرگذار پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور در حقیقت همان عوامل تاثیرگذار پیش‌روی ثبات اقتصادی کشور و عدم شفافیت در تعریف مفاهیم و سیاست‌گذاری‌های کشور و مشکلات مرتبط با دیدگاه مدیران و عملکردهای سطوح مدیران در کشور بوده است، بنابراین مشاهده بیان نمود که برای پیاده‌سازی موفق این نظام بودجه‌ریزی در کشور بایستی ثبات اقتصادی و سیاست‌گذاری کشور و ایجاد اصلاحات ساختاری در دیدگاه و عملکرد مدیران مدنظر قرار گیرد. علاوه بر این پیشنهاد کلی، پیشنهادات موضوعی پژوهش حاضر را نیز می‌توان همان راهکارهای استخراج شده در جریان این پژوهش به شرح موارد زیر می‌توان بیان نمود.

- پیشنهاد می‌شود فرآیند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از سوی دستگاه متولی به روشنی و شفافیت تبیین گردد.
- پیشنهاد می‌شود آموزش نیروی انسانی درگیر در این امر در اولویت پیاده‌سازی این نوع نظام بودجه‌ریزی در کشور و مخصوصاً در بخش راه کشور قرار گیرد.
- پیشنهاد می‌شود وظایف موازی بین دستگاه‌ها حذف شده و بودجه دولت شفاف‌تر شود.
- پیشنهاد می‌شود قوانین مالی مرتبط و متناقض با این نوع نظام بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی اصلاح گردد.
- پیشنهاد می‌شود پایداری منابع تخصیص یافته برای رسیدن به اهداف سازمانی برای مدیران به‌خصوص در بخش راه کشور تضمین گردد.
- پیشنهاد می‌شود تخصیص اعتبارات به دستگاه مخصوصاً در پروژه‌های مرتبط با راه بر مبنای برنامه‌ریزی زمانی صورت گیرد.
- پیشنهاد می‌شود افراد و سازمان‌های مردمی برای پاسخ‌خواهی از دولت فرهنگ‌سازی شوند.

محدودیت‌های مطالعه حاضر

دو مورد از مهمترین محدودیت‌هایی که محقق در راستای پیشبرد پژوهش با آنها روبرو بود را می‌توان به صورت موارد زیر بیان نمود.

- با توجه به عدم تعریف صریح و شفاف مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور و فرآیندهای مربوط به پیاده‌سازی آن، ممکن است برخی برداشتها از نظرات مصاحبه

شونده‌ها با منظور واقعی آنان دارای تورش‌هایی بوده باشد که در این راستا و برای به حداقل رساندن این خطاها در انجام مصاحبه‌ها تلاش گردید تا حدامکان شکاف بین مفاهیم گفته شده و برداشت شده با درخواست توضیحات اضافه‌تر از نمونه آماری مورد مصاحبه به حداقل رسیده باشد.

- با توجه به اینکه عنوان مطالعه ایجاب می‌نمود نمونه آماری مطالعه در حالی که مسلط بر مفاهیم تئوریک مربوط به بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشد، در عین حال نیز اشرافیت کافی بر چالش‌های عملی و عملیاتی مرتبط با پیاده‌سازی این موضوع در سطح کشوری داشته باشند، لذا یافتن نمونه آماری‌ای که دارای چنین ویژگی‌هایی بوده و بتواند همزمان اشرافیت بر هر دو مفهوم مذکور را داشته باشد موجب گردید تا نمونه‌های آماری مطالعه در هر دو مرحله تدوین تئوری و آزمون تجربی تئوری از مسیر پرسشنامه، کمتر از تعداد پیش‌بینی شده باشد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. باباجانی، جعفر و خدا رحمی، بهروز (۱۳۹۳)، "مدلی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۴۱، ص ۳۶.
۲. بدیعی، حسین و دهقان دهنوی، حسن واعرابی، مهران (۱۳۹۴)، "شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از مدل الماس و تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی"، فصلنامه حسابداری دولتی، سال اول، شماره ۲، صص ۳۱-۴۰.
۳. حاجیپها، زهره و سالاروند (۱۳۹۲)، "شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران". مجله حسابداری، شماره ۲، صص ۳۳-۵۰.
۴. سرمد، زهره و بازرگان هرندی، عباس و حجازی، الهه (۱۳۸۷)، "روش‌های تحقیق در علوم رفتاری"، نشر آگاه، تهران، چاپ شانزدهم.
۵. سید جوادین، رضا و اسفیدانی، محمدرحیم (۱۳۸۹)، "تئوری‌سازی داده بنیاد و نرم افزار اطلس.تی"، نشر موسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، تهران، چاپ اول.
۶. فرزاد، محبوبه و قاسمی، محمد و اعراب اول، مهرداد و رضائی، عباسعلی (۱۳۹۳)، "موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان"، مجله حسابداری، شماره ۶، صص ۴۴-۵۳.
۷. فوری، حمیدرضا و احمدی فینی، علیرضا و خسروی، خسرو و حاتم‌زاده، یاسر (۱۴۰۰)، "بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، بخش حمل و نقل"، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، سال دوم، شماره یازدهم، مسلسل ۱۸۰۹۱.
۸. کاظمی، محمد و کرباسی یزدی، حسین (۱۳۹۱)، "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران"، دانش حسابرسی، شماره ۴۸، صص ۲۳-۴۴.
۹. کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین؛ جمشیدی و کلانتری، فرشاد (۱۳۹۵)، "بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی، دوفصلنامه حسابداری دولتی ۳(۱)، صص ۶۹-۸۰.
۱۰. کردستانی، غلامرضا و ایرانشانی، علی‌اکبر (۱۳۸۸)، "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی". فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۸.
۱۱. کلانتری، نورالدین، محمدی پور، رحمت اله، صیدی، مسعود، شیرینی، اردشیر و عزیرخانی، مسعود (۱۳۹۸)، "مدل ریاضی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد بهره‌وری مطالعه موردی: شرکتهای پالایش گاز کشور. نشریه علمی حسابداری مدیریت، سال دوازدهم، شماره ۴۳، صص ۱۱۷-۱۲۷.

۱۲. محمدی پور، رحمت اله و احمدی، زهرا (۱۳۹۲)، "بررسی نقش حسابداری تعهدی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و جایگاه حسابرسی عملیاتی". فصلنامه حسابرسی. شماره ۶۷. صص ۱۰۶-۱۱۵.
۱۳. مرادی، جواد و ولی‌پور، هاشم و راضی، محمدعلی و منصور آبادی، علیرضا و زارع، رضا (۱۳۹۱)، امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس مدل شه، فصلنامه علمی- پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره چهارم، زمستان، صص ۶۵-۸۳.
۱۴. ملک‌الساداتی، سیدسعید و سلیمی‌فر، مصطفی و لطفعلی‌پور، محمدرضا (۱۳۹۳)، "نهادهای انتخاباتی و مشکل منبع‌مشاء در بودجه‌ریزی عمرانی کشور"، مطالعات اقتصادی کاربردی ایران، سال سوم، شماره ۱۲، صص. ۱-۱۳.
۱۵. مهرتک، محمد و حضوری، محمدجواد و مقرب، سیدمهدی و همکاران (۱۳۹۵)، "تبیین موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور: یک مطالعه کیفی"، تحقیقات کیفی در علوم سلامت، دوره ۵، شماره ۴، صص. ۳۷۵-۳۶۳.
۱۶. وکیلی فرد و نظری (۱۳۹۱)، "عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش". مجله حسابداری، شماره ۱. صص ۱۱۱-۱۲۵.

ب- منابع خارجی:

1. Andrews, M. (2004). "Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms". *International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 332-344.
2. Bleyen, P. & Klimovský, D. & Bouckaert, G. and Reichard, C. (2017). "Linking budgeting to results? Evidence about performance budgets in European municipalities based on a comparative analytical model". *Public Management Review* 19: 932-53.
3. Grossi, G. & Reichard, C. and Ruggiero, P. (2016). "Appropriateness and Use of Performance Information in the Budgeting Process: Some Experiences from German and Italian Municipalities". *Public Performance & Management Review* 39: 581-606.
4. Ho, A. T. (2018). "From Performance Budgeting to Performance Budget Management: Theory and Practice". *Public Administration Review* 78: 748-58.
5. International Monetary Fund. (2001), "Government finance statistics manual & manual on fiscal transparency", Washington
6. Kim, J. M. and N. Park (2007). "Performance Budgeting in Korea". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 4, pp. 1-11.
7. Kuhlmann, S. and Bouckaert, G. eds. (2016). "Local Public Sector Reforms in Times of Crisis: National Trajectories and International Comparisons". New York: Palgrave Macmillan.
8. Nemeč, J. and De Vries, M. (2019). "Evaluating Performance-Based Budgeting Takes Time. In *Performance-Based Budgeting in the Public Sector*". Edited by Michiel de Vries, Juraj Nemeč and David Špaček. Basingstoke: Palgrave Macmillan, pp. 257-70.
9. OECD. (2007). "Performance Budgeting in OECD Countries". Paris: OECD.
10. OECD/world bank survey. (2008), "International budget practices and procedures database", OECD publishing. paris
11. OECD. (2018). "OECD best practices for performance budgeting", GOV/PGC/SBO (2018) 7.
12. Posner, P.L., and Fantone, D.M. (2007). "Assessing federal program performance: Observations on the U.S. Office of Management and Budget's Program Assessment Rating Tool and its use in the budget process". *Public Performance & Management Review*, 30(3), 351-368.
13. Robinson, M. and Brumby, J. (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature". IMF Working Paper No. 05/210. Washington: IMF, pp. 1-76.

14. Saliterer, I. & Sicilia, M. and Steccolini, I. (2018). "Public Budgets and Budgeting in Europe: State of the Art and Future Challenges". In The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe. Edited by Edoardo Ongaro and Sandra van Thiel. Basingstoke: Palgrave MacMillan, pp. 141-63.
15. Sicilia, M. and Steccolini, I. (2017). "Public budgeting in search for an identity: State of the art and future challenges". Public Management Review 19: 905-10.
16. South Asian Federation of Accountants (SAFA), "A Study on Accrual-Based Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries", September, 2006
17. Schick, A. (2003), "The performing state: reflection on an idea that whose time has come but whose implementation has not", journal of budgeting, vol.3. no.2. pp. 71-103
18. Strauss, A. and Corbin, J. (1998), "Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques", (2nd Edition), Thousand Oaks, CA, Sage.
19. Van Helden, J. and Reichard, C. (2016). "Commonalities and Differences in Public and Private Sector Performance Management Practices: A Literature Review". In Performance Management and Management Control: Contemporary Issues. (Studies in Managerial and Financial Accounting vol. 31). Edited by Marc Epstein, Frank Verbeeten and Sally Widener. Bingley: Emerald Publishers.
20. Hartanto M (2018). Implementation of Performance-Based Budgeting: A Phenomenological Study on National Land Agency. International Journal of Scientific Research and Management, 6(02).

