



## بسترها و راهبردهای مؤثر در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور: برای دستگاه‌های اجرایی در اقلیم کردستان عراق

مهدی زینالی<sup>۱</sup> ©

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

عبدالله دلشاد زنگنه

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

یونس بادآورنهندي

دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

مهدی علی‌نژاد ساروکلانی

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

(تاریخ دریافت: ۸ اسفند ۱۴۰۱؛ تاریخ پذیرش: ۲۴ مهر ۱۴۰۲)

**هدف:** بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور به‌عنوان یک سیستم مدیریت بودجه‌ای به تدوین و ادغام برنامه‌های راهبردی چندساله، ارزیابی ریسک مالی، برنامه‌ریزی سیاست‌ها، چرخه بودجه بخش عمومی، چرخه بودجه برنامه‌ای، توجه به مسئولیت‌های اجتماعی و مشارکت ذی‌نفعان کمک شایانی می‌نماید. پژوهش حاضر در تلاش است با اتکا بر ادبیات موجود و با روش زمینه بنیان چندوجهی، بسترها و راهبردهای مؤثر در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور بخش عمومی اقلیم کردستان عراق را احصاء نماید.

**روش‌شناسی:** روش پژوهش حاضر از نوع زمینه بنیان چندوجهی است که جامعه آماری آن متشکل از خبرگان حوزه مالیه عمومی، اساتید خبره مدیریت دولتی و ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی در اقلیم کردستان عراق می‌باشد. همچنین از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند برای رسیدن به اشباع نظری و صحت‌گذاری یافته‌های پژوهش با ادبیات موجود استفاده شده است که در همین راستا ۱۶ مصاحبه نیمه ساختاریافته صورت پذیرفته است.

**نتایج:** یافته‌های پژوهش نشان داد، بسترها و راهبردهای مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور شامل: راهبردهای فرهنگی، اجتماعی و سیاسی (۲۴ شاخص)، اصلاحات فنی و ساختاری (۲۲ شاخص)، اصلاحات اقتصادی (۱۸ شاخص)، تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی در سطوح مختلف (۱۱ شاخص)، فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی (۱۱ شاخص) تبیین گردید.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه‌ریزی عملکرد، بودجه‌ریزی پیامد محور، تقویت دانش و مهارت‌های نیروی انسانی، اصلاحات فنی و ساختاری.

© (نویسنده مسئول) zeynali@iaut.ac.ir<sup>۱</sup>

## مقدمه

در دو دهه گذشته، پارادایم مدیریت بودجه بخش عمومی در سراسر جهان به‌جای تمرکز بر ورودی‌ها و خروجی‌ها، تأکید فزاینده بر پیامدها داشته است و درک چگونگی توسعه و اجرای رویکردهای پیامدمحور برای خدمات و برنامه سازمان‌های دولتی به‌منظور تقویت پاسخگویی عمومی، نظارت مالی و حکمرانی مناسب موردتوجه ویژه قرار گرفته است [۳۱]. بودجه در بخش عمومی، ابزار تحقق خط‌مشی‌های سازمانی است و به‌عنوان بیان مالی عملیات دولت، مهم‌ترین سندی است که دستگاه‌های اجرایی را در دستیابی به اهداف، برنامه‌های توسعه کشور و انجام اثربخش وظایف دولت یاری می‌رساند؛ به همین دلیل تلاش برای بهبود این سند مالی و بهره‌وری آن در اجرای فعالیت دستگاه‌های اجرایی همواره موردتوجه و اصلاحات قرار گرفته است [۲۰؛ ۸]. ایجاد تعامل بین ارزش‌های مختلف در تصمیم‌گیری و چگونگی سیستم بودجه‌ریزی، می‌تواند منافع همه طرف‌های ذینفع را تأمین نماید و حکمرانی کارآمد و پاسخگو در مقابل منافع جامعه ایجاد نماید؛ اما شواهد تجربی نشان داده است که دولت‌ها در برخی از کشورهای در حال توسعه و توسعه‌نیافته، عمدتاً ترجیح می‌دهند به‌جای اولویت‌بندی طرح‌ها و توجه به پیامدهای بودجه عملکرد محور، به تخصیص برابر بودجه بین بخش‌های مختلف اکتفا نمایند. این مسئله ممکن است ناشی از قدرت چانه‌زنی سیاسی بین گروه‌ها ذینفع و یا عدم دانش کافی متصدیان بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیامدمحور باشد [۱۱]. با صرف‌نظر کردن از پیامدهای تخصیص منابع و توسعه زیرساخت‌ها، علاوه بر ناکارآمدی در بودجه‌ریزی، افزایش یا کاهش بودجه دستگاه‌ها تابع تصمیم‌های سیاسی، اعمال نفوذ و بی‌مسئولیتی در پاسخگویی بخش عمومی بوده است [۵؛ ۶؛ ۱۰].

در کشور عراق سال‌های متمادی است که استفاده از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مورد تأکید مقام‌های کشور قرار گرفته است؛ اما به‌رغم تهیه و تنظیم بودجه کشور عراق در دو دهه گذشته بر پایه نظام‌های حقوقی و مالی کشورهای دارای مجلس، بودجه‌ریزی همچنان با نارسایی‌ها و چالش‌های اجرایی بسیاری دست‌وپنجه نرم می‌کند. اگرچه ناکارآمدی در بودجه‌ریزی عملکرد، از دیدگاه‌های مختلف فنی، اجتماعی و اقتصادی قابل‌بحث است، اما در عمل، مشکل‌های مربوط به چانه‌زنی‌های سیاسی در بودجه‌ریزی و قوانین بودجه‌ای کشور عراق، عمده‌ترین عامل ناکارآمدی بودجه در تخصیص غیر بهینه منابع به‌خصوص در اقلیم کردستان عراق می‌باشد. همچنین فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی بهنگام، دیدگاه سنتی هزینه و درآمدی در بودجه‌ریزی و فقدان انضباط مالی و اقتصادی از عواملی بوده است که بودجه‌ریزی در کشور عراق از اثربخشی لازم برخوردار نیست [۳]. از این‌رو، پژوهش حاضر در تلاش است، عوامل بسترساز و راهبردهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور را از طریق بینش‌های به‌دست‌آمده و همچنین تطبیق و اعتبارسنجی آن با ادبیات موجود احصاء نموده و الگوی مناسبی به‌منظور بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور در اقلیم کردستان عراق ارائه نماید.

## مبانی نظری پژوهش

اصلاح مبتنی بر عملکرد در استفاده از منابع کشور، یک چالش برای دولت‌ها به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه بوده است. در دهه ۱۹۹۰ رویکرد بهترین عمل در بودجه‌ریزی واژه کلیدی گردید که احتمال

شکست و ایجاد ریسک و بی‌ثباتی در فرایندهای حکمرانی را کانون توجه خود قرار داده بود. در مقابل، یک رویکرد ابتدایی نیز مطرح می‌شد که به موجب آن دولت‌ها از طریق ایجاد مبانی بودجه، اصلاح مبتنی بر عملکرد را تقویت نمایند. در واقع، اصلاح‌طلبان از بهترین شیوه و اصول اولیه فراتر رفته و مدل‌ها و اصلاح را بر اساس عوامل دیگر مؤثر بر پیشرفت در بودجه‌ریزی طراحی می‌نمودند [۱۶]. در اوایل سال ۲۰۰۰ میلادی، صاحب‌نظران، بودجه‌ریزی را ابزاری برای تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود تعریف کرده‌اند و فرآیند بودجه‌ریزی را کوشش‌هایی به منظور حداکثر استفاده از منابع به اصطلاح اقتصادی، کمیاب توصیف نمودند. در واقع استنباط آنان در راستای این بود که با حداقل منابع پولی و با حداقل هزینه، حداکثر اثربخش از منابع را به دست آورد [۲۴؛ ۹]. بودجه‌ریزی عملکرد پیامد محور می‌تواند بستری مناسب به‌عنوان شاهرگ حیاتی دولت تمام نمای برنامه‌ها و فعالیت سازمان‌ها در توسعه اقتصادهای در حال ظهور فراهم آورد و رابطه میان میزان وجوه تخصیص‌یافته هر برنامه با پیامدهای به‌دست‌آمده از اجرای آن برنامه را برجسته می‌کند [۱۲]. از این رو، دولت‌ها برای ایفای وظیفه اصلی خود یعنی پاسخگویی، می‌بایست به هر میزان که اعتبار برای هر برنامه‌ای تخصیص داده‌اند، مجموعه معینی از دستاوردهای حاصل از صرف منابع را گزارش نمایند. چنین بودجه‌ای باید به‌روشنی ارتباط بین اعتبارات هزینه شده توسط دولت و پیامدهای حاصله را برای عموم جامعه گزارش دهد. اگرچه الزامات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور فراگیر است، اما مهم‌ترین چالش آن، نحوه جلب حمایت تمام ذی‌نفعان در فرآیند بودجه‌ریزی است که برای ادغام اطلاعات عملکرد با این نوع بودجه ضروری است. به عبارتی، بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور، یک فرآیند مشارکتی است که مشارکت‌کنندگان در آن نقش ارزشمندی برای نیل به اهداف استراتژیک سازمان‌ها ایفا می‌کنند [۲۵؛ ۲۱]. در چند دهه اخیر شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی به‌ویژه در حوزه عملکرد و پیامدهای عملکرد سازمان‌ها، مورد توجه اکثر دولت‌های مردم‌نهاد، قرار گرفته است و جنبه‌های اندازه‌گیری عملکرد مدیریت و ترویج یک‌نهاد شفاف و پاسخگو، موجب شده است که در خصوص سنجش عملکرد و در راستای ارتقاء خدمات بخش عمومی، بسترهای مناسبی فراهم گردد. به‌منظور اغنای نظری و بسط اهداف و سؤال‌های پژوهش با موضوع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور و همچنین درک بهتر از بلوغ فکری و عملی پدیده موردبررسی در بخش عمومی، سیر تکاملی بودجه‌ریزی ارائه می‌گردد.

بودجه‌ریزی متداول و افزایشی بر پایه ابزار مالی دریافت‌ها و پرداخت‌ها و مصرف منابع تأکید دارند که توزیع اعتبار، معطوف به دستگاه - مواد هزینه می‌باشد. همچنین مبانی سال گذشته به‌عنوان سال پایه برای تخصیص بودجه به بخش‌های مختلف در نظر گرفته می‌شود که معیار مناسبی برای ارزیابی عملکرد مدیران دستگاه‌های اجرایی ارائه نمی‌دهد [۱۴]. از طرفی بودجه‌ریزی برنامه‌ای نیز برای هر برنامه یا فعالیت بر اساس سرفصل هزینه‌ها، اعتبار پیش‌بینی می‌نماید و تخصیص اعتبار بر اساس دستیابی به اهداف و مقاصد مذکور است. همچنین در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، بالاترین مقام دستگاه اجرایی به نحوی کامل، مشروح و مستدل، درخواست بودجه خود را در پایه صفر توجیه می‌نماید که نقص آن‌ها

بی‌توجهی به دستاوردهای هزینه کرد برنامه‌ها و طرح‌ها در سال پایه و بهره‌گیری از تخصیص واحد ثابتی از بودجه عمومی کشور است که هیچ توجیه فنی و اقتصادی برای آن وجود ندارد [۳۱؛ ۱۷].

با روی کار آمدن بودجه‌ریزی عملیاتی بین‌شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع، ارتباط معنی‌داری ایجاد گردید. از این‌رو، علاوه بر تعمیق ارتباط بودجه با نتایج هزینه هر برنامه و فعالیت، تمرکز اصلی بر خروجی‌های به‌دست‌آمده آن برنامه و فعالیت بود. به عبارتی در بودجه‌ریزی عملیاتی، ستاده‌ها اهمیت بیشتری نسبت به داده‌ها دارند و باید مشخص‌گردد که در قبال هزینه‌های یک طرح یا فعالیت، چه نتایجی به‌دست‌آمده است. در این نوع بودجه‌ریزی، برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی و مدیریت و ارزشیابی عملکرد، مسئله محوری است و سازمان‌ها باید از ورودی محوری به **خروجی محوری** تغییر ماهیت پیدا کنند تا میزان پاسخگویی مدیران دستگاه‌های اجرایی در قبال عملکرد سازمان، افزایش یابد [۲۷؛ ۱۲].

#### بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور

بودجه‌ریزی در مدل‌های پیشین نشان داد، عمده‌ترین نقص هریک از روش‌های فوق، فقدان پایش مستمر پیامدهای اجرای برنامه‌ها و طرح‌های مصوب دستگاه‌های اجرایی است که در ورای بحث‌های سیاسی، اطلاعاتی که به‌طور شفاف دربرگیرنده بعد مالی و غیرمالی تخصیص بودجه برای سازمان‌ها و شیوه‌های مختلف نظیر اسناد بودجه‌ای، برنامه‌های راهبردی و گزارش‌های عملکرد غیرمالی باشد، ارائه نمی‌دهد؛ بنابراین اصل پاسخگویی به‌اندازه‌ای که اهمیت دارد، مورد توجه قرار نمی‌گیرد. آن دسته از اطلاعاتی هم که به‌عنوان گزارش عملکرد دولت‌ها منتشر می‌گردد، مورد استفاده مدیرانی است که مایل‌اند کارایی عملیاتی برنامه‌ها و فرآیندهای کاری خود را افزایش دهند؛ درحالی‌که نتایج و پیامدهای عملکرد آنان برای عموم جامعه به‌وضوح روشن نیست [۱۹]. اگرچه تشویق مدیران به استفاده از نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات را بهبود می‌بخشد؛ اما در مقام پاسخگویی، مصرف منابع عمومی، بدون افشای پیامدهای آن، نوعی شکاف بین انتظارات جامعه با عملکرد بخش عمومی ایجاد می‌کند. شاخص‌های بهبود حجم کار، کیفیت خدمات، رضایت جامعه، مسئولیت‌های اجتماعی و حفظ محیط‌زیست، شاخص‌هایی هستند که برای ارزیابی عملکرد مدیران در رویکرد بودجه‌ریزی پیامد محور، حائز اهمیت بوده و از اجزای اصلی آن به‌شمار می‌آیند [۱۴؛ ۲۲؛ ۱۸].

#### پیشینه تجربی

در خصوص چگونگی اجرای نظام‌های بودجه‌ریزی نتایج متناقضی در پژوهش‌های پیشین به‌دست‌آمده است که کنکاش در خصوص هریک از این یافته‌ها به غنی‌سازی دستاوردهای مطالعه حاضر به دلیل استفاده از روش زمینه بنیان چندوجهی، کمک شایانی خواهد نمود. یافته‌های برخی از پژوهش‌ها نشان داده است که اجرای نظام‌های بودجه‌ریزی عملکرد محور در اقتصادهای نوظهور و پیشرفته، با موفقیت همراه بوده است و در برخی دیگر اجرای آن موجب شکست ساختاری در بودجه‌ریزی و فاقد تمرکز و استحکام لازم بوده است. برای مثال، ریچارد و هلدن (۲۰۲۲) پژوهشی را در خصوص بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد انجام دادند و دریافتند که اجرای بودجه‌ریزی عملکرد پیامد محور از نظر آماری، تأثیر مثبت و

معنی داری بر نتایج بودجه ایالت‌ها دارد که با هزینه‌های ثابت سرانه قابل رهگیری و سنجش عملکرد است. سواندا و همکاران (۲۰۲۱) نیز پژوهشی با عنوان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از طریق برنامه‌ریزی و تأثیرگذاری آن بر انحراف بودجه انجام دادند و دریافته‌اند که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، منجر به تصمیم‌های بهتر در تخصیص اعتبارات در کنگره ایالات متحده شده و موجب افزایش کارایی مصارف دولت می‌گردد؛ اگرچه ممکن است عوامل سیاسی و اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشند. ین و نویان (۲۰۲۰) با بررسی تأثیر نظام ارزیابی عملکرد سازمان‌های بخش عمومی در اقتصادهای در حال ظهور، نقش مداخله‌گر پاسخگویی عمومی در رابطه بین نظام ارزیابی عملکرد و عملکرد بخش عمومی را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنان نشان داد که پاسخگویی عمومی رابطه بین بودجه‌ریزی عملکرد و ارزیابی عملکرد سازمانی را تعدیل می‌کند که با به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملکرد و باهدف بهبود پاسخگویی عمومی و عملکرد سازمانی، کاربردهای اجرایی ارزشمندی برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌آورد. مائورو و همکاران (۲۰۱۹) نیز به بررسی مشکل پیش روی سازمان‌ها در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند و دریافته‌اند که عدم یکپارچگی تعامل‌ها، ارزش‌ها و اهداف کارکنان، اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را به مخاطره می‌اندازد. در همین راستا، پارک (۲۰۱۹) مطالعه‌ای با عنوان اهمیت نقش شهروندان در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد انجام داد. یافته‌های وی نشان داد، دولت‌هایی که پاسخگویی بیشتری در خصوص نحوه مصارف خود دارند و به خواسته‌های شهروندان به‌صورت فعالانه پاسخ می‌دهند، گرایش بیشتری به استفاده از این سبک از بودجه‌ریزی داشته و عملکرد آن‌ها در اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد قابل قبول بوده است. غیاثی (۲۰۱۸) با بررسی ارزیابی عملکرد و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به این نتیجه رسید که اگر امکان تسهیم و تخصیص مجدد بودجه بین دستگاه‌ها بر اساس عملکرد آن‌ها فراهم گردد، ممکن است عملکرد مطلوبی حاصل نشود؛ زیرا سوابق بودجه‌ریزی عملکرد در اقتصادهای نوظهور نشان داده است که هر سال برخلاف سال‌های قبل، احتمال اتلاف منابع بودجه وجود دارد. چانگ و لو (۲۰۱۶) نیز تأثیر طرح پاداش تشویقی مبتنی بر بودجه عملکرد را با نقش میانجی اعتماد به سرپرست و تعهد سازمانی در کشور استرالیا انجام دادند. یافته‌های آنان نشان داد، اتکا به طرح جبران مشوق‌های مبتنی بر بودجه، منجر به اعتماد به سرپرستان مالی می‌شود و در نتیجه موجب تعهد سازمانی بیشتر و بهبود عملکرد شغلی می‌گردد.

با توجه به اینکه کشور عراق با محدودیت ادبیات معتبر در حوزه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مواجه است؛ از این‌رو از ادبیات غنی کشور ایران در خصوص بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان پیشینه تجربی داخلی استفاده می‌شود که در این راستا با جستجوی پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه بودجه‌ریزی عملکرد در پایگاه‌های پرتال علوم انسانی، مگ ایران، نورمگز و سایید مشاهده شد که پور غفار و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی را با عنوان بودجه‌ریزی عملکرد بر مبنای گزارشگری به هنگام انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که بهای تمام‌شده و مدیریت بهای تمام‌شده فعالیت‌های بهنگام در بودجه‌ریزی از اولویت‌های اساسی می‌باشد. همچنین ساختار تیمی و معماری سازمانی، هوشمند سازی کسب‌وکار و نهایتاً فرآیند گرایمی می‌تواند ضمن رضایتمندی عمومی در سطح ملی، مدیریت منابع و مصارف دولت را بهبود

بخشیده و از این طریق رفاه اقتصادی ایجاد و پایش لحظه‌ای عملکردها به معنای واقعی صورت پذیرد. امرایی و عادل آذر (۱۴۰۰) نیز به ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ‌سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی نظارت، عوامل انگیزشی و روان‌شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نقش مؤثر و محوری دارند. همچنین زارع و همکاران (۱۴۰۰) به طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در کشور پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که طراحی نظام تصمیم‌گیری مبتنی بر فناوری اطلاعات، سنجش نسبی حسابرسی عملکرد، ارزیابی میزان بهره‌وری نسبی مدیران هم‌تراز و سنجش نسبی خود اظهاری حسابرسی در بخش عمومی، در راستای پرورشگری هوشمند امکان‌پذیر می‌باشد. تولایی و همکاران (۱۳۹۹) تطبیق نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را موردبررسی قرار دادند. نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی در مؤلفه‌های برنامه‌ریزی راهبردی، کنترل، پایش و حسابرسی عملکرد با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطابقت داشته و در مؤلفه‌های نظام پاسخگویی و انگیزشی، نظام هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت تغییر و مدیریت عملکرد، نیازمند تقویت و اصلاح است.

همان‌طور که یافته‌های پژوهش‌های تجربی پیشین نشان می‌دهد، نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌عنوان زیرسیستم نظام مدیریت در بودجه‌ریزی، به دنبال اولویت‌بندی بهینه هزینه‌های دولت و بهبود اثربخشی و کارایی منابع بودجه‌ای از طریق پیوند بین اعتبارات دستگاه‌های اجرایی با عملکرد آن‌ها می‌باشد و روش‌ها و سازوکارهایی را به کار می‌گیرد تا ارتباط بین اعتبارات تخصیص‌یافته به دستگاه‌های اجرایی با خروجی‌ها و پیامدهای آن‌ها در تخصیص منابع را تقویت سازد. به‌عبارت‌دیگر، نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور از اطلاعات عملکرد مالی (قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها و خدمات) و اطلاعات عملکرد غیرمالی (شاخص‌های عملکرد برنامه‌ها و فعالیت‌ها) برای برقراری پیوند بین بودجه و پیامدهای حاصل از بودجه‌ریزی استفاده می‌کند.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به لحاظ نتیجه، از جمله پژوهش‌های توسعه‌ای قلمداد می‌گردد و به لحاظ هدف، کاربردی است. همچنین به لحاظ روش، تحقیق توصیفی است و به لحاظ اجرا از نوع میدانی است. با توجه به رویکرد زمینه‌بنیان چندوجهی، منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء قیاسی است؛ زیرا زمینه بنیان چندوجهی به ورای قیاس خالص می‌رود و داده بنیاد نظری را به داده بنیاد تجربی اضافه می‌کند. همچنین مفاهیم عناصر سازنده نظریه‌ها را تشکیل می‌دهند و بر اساس داده‌های تجربی انتزاع و توسعه می‌یابند [۱۳] قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۴۰۰ الی ۱۴۰۱ می‌باشد و قلمرو مکانی پژوهش به دو بخش تقسیم می‌گردد. جامعه آماری از بین اساتید خبره در حوزه مدیریت بخش عمومی و ذی‌حسابان دستگاه‌های دولتی در اقلیم کردستان عراق انتخاب شده است. همچنین به‌منظور غنای پژوهش، اساتید

خبیره، در زمره کارمندان و صاحب نظران مالیه عمومی قرار گرفته اند. با توجه به ماهیت اکتشافی بودن پژوهش، از روش نمونه گیری ترکیبی هدفمند یا انتخاب آگاهانه شرکت کننده های خاص استفاده شده است. بهره گیری از این روش به دلیل استفاده از نمونه خبیره در گروه های مختلف و باهدف اشباع نظری در ارائه الگوی مفهومی می باشد [۳۴]. پس از انجام مصاحبه و رسیدن به اشباع در شناخت مفاهیم، کدگذاری اولیه صورت پذیرفته و بر اساس وجوه مشترک (به منظور کاهش حجم و بررسی اشباع نظری) مفاهیم دسته بندی و مرتب گردید. پس از کدگذاری استقرایی و با دسته بندی مقوله ها و مفاهیم مستخرج از مصاحبه ها، دیدگاه های جدید در مورد پدیده مورد بررسی آشکار شد. پس از پالایش مفاهیم باهدف یکپارچه سازی مقوله ها در بیان نظریه، کدگذاری الگویی صورت پذیرفته است و بالاخره درگام نهایی، بسترها و راهبردهای مؤثر در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور تبیین گردید.

### یافته های پژوهش

به منظور گردآوری داده های کیفی، ۱۶ مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته با میانگین وزنی ۲۶ دقیقه صورت پذیرفت. جدول ۱ آمار مشارکت کنندگان پژوهش را بیان می کند.

جدول ۱. آمار مشارکت کنندگان پژوهش

میزان تجربه (به سال)	مدرک تحصیلی	رتبه علمی						تعداد	حوزه کاری	
		کارشناسی ارشد	دکتری	سایر	استادیار	دانشیار	استاد تمام			
کمتر از ده سال	بیش از ده سال	-	۵	-	-	۴	-	۱	۵	آموزش (هیئت علمی دانشگاه)
-	-	۱	۲	۲	۱	-	-	-	۳	حسابدار رسمی کشور عراق
-	-	۰	۴	-	۴	-	-	-	۴	ذی حساب یا مدیر مالی
-	-	۱	۱	۱	۱	-	-	-	۲	سندیکای حسابداران عراق
-	-	-	۲	۲	-	-	-	-	۲	مدیر خزانه داری
-	-	۷	۹	۵	۱۰	-	-	۱	۱۶	مجموع

متن هر ۱۶ مصاحبه، به منظور دسته‌بندی و مرتب‌سازی، در نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل گردید و برای الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور، ۱۱۲ مفهوم اولیه شناسایی شد. جدول ۲، فراوانی مفاهیم استخراج شده از نرم‌افزار مکس کیودا را نشان می‌دهد.

### جدول ۲. فراوانی مفاهیم پژوهش

درصد فراوانی	تعداد مفاهیم	مقوله‌های اصلی پژوهش
٪۱۷	۱۹	عوامل فرهنگی
٪۱۰	۱۲	عوامل اجتماعی
٪۱۸	۲۲	اصلاحات ساختاری و فنی
٪۳۱	۳۶	اصلاحات اقتصادی
٪۱۰	۱۱	تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی در سطوح مختلف
٪۵	۶	بسترهای سیاسی
٪۹	۱۰	فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی بر بودجه‌ریزی
٪۱۰۰	۱۱۲	مجموع

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مفاهیم مستخرج از نرم‌افزار، در قالب کدگذاری استقرایی، دسته‌بندی و مرتب گردید و مؤلفه‌های اصلی بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور شناسایی شد. جدول ۳، به معرفی و توضیح این بخش می‌پردازد.

### جدول ۳. کدگذاری استقرایی مفاهیم

بسترها و راهبردهای بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور	
مفاهیم	مؤلفه‌های اصلی
شفافیت در نحوه تهیه و اجرای بودجه و اشاعه فرهنگ پاسخگویی	بسترها و راهبردهای فرهنگی
ارائه اطلاعات شفاف و اجرای اصل مشارکت در تهیه بودجه	
توجه به اصل پاسخگویی بر اساس مبانی عینی	
مشارکت تمام گروه‌های ذینفع بودجه عمومی کشور در تهیه و اجرای آن	
تمایل؛ تعهد و اراده سازمان‌های دولتی به بودجه‌ریزی پیامدمحور	
تعمیق پیوند بین مشوق‌ها و عملکرد	
شفافیت و صداقت در تهیه و اجرای بودجه	
اشاعه فرهنگ و الزام انتقال بودجه سنتی به مدرن	
ایجاد کمپین اطلاعاتی و آموزشی برای شهروندان در سطح موضوع	
مشارکت دولت، رسانه‌ها و جامعه	



توجه مضاعف به مفهوم بین نسلی و پیامدهای اجتماعی اجرای بودجه	اصلاحات فنی و ساختاری
مشارکت نهادهای جامعه مدنی در تهیه بودجه	
تمرکز بر تحقق عدالت اجتماعی، کاهش طبقات پیامدهای اجتماعی اهداف بودجه	
تعیین بودجه‌ای مناسب برای خدمات در مناطق محروم	
گسترش فرهنگ مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی	
شناسایی مؤلفه‌های تأثیرگذار بودجه بر محیط‌زیست و منابع طبیعی	
انجام سرشماری شفاف و دقیق نفوس در عراق در حوزه‌های مختلف	
تعیین سطوح اختیارات و تعریف مسئولیت‌ها	
اجرای مستقل برنامه‌ها در بخش‌های مختلف	
ضرورت ثبات در برنامه‌ها	
اصلاح نظام اداری، مالی و کنترلی که با مقتضیات بودجه پیامدمحور در تطبیق باشد	
ضرورت ایجاد سیستم‌های حسابداری منطبق با بودجه پیامدمحور	
تأکید بر برنامه‌های استراتژیک بلندمدت ۵ ساله (چشم‌انداز ۲۰ ساله)	
تأکید بر شاخص‌های کلیدی عملکرد (kpi) به‌منظور تحقق برنامه‌های بلندمدت	
توجه به بودجه تعهدی به‌جای بودجه نقدی	
بهره‌گیری از بودجه چرخشی	
تنظیم سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع انسانی و مالی	
راه‌اندازی سیستم هزینه‌یابی پیشرفته و تهیه و اجرا سیستم نظارت بر برنامه‌ها	
تخصیص بودجه بر اساس پیامدها و نه خروجی‌ها	
عوامل سازمانی: ساختار اداری مناسب و مهندسی مجدد	
تنظیم معیار سنجش عملکرد برای پیامدهای سازمان	
سخت‌کوشی برای کاهش بها توأم با حفظ کیفیت طرح‌ها و پروژه‌ها	
محدودسازی حکمرانی سیاسی در بودجه‌ریزی بالأخص از جنبه‌های مالی	
تدوین برنامه‌های راهبردی هزینه منفعت محور در پروژه‌های حجیم	
تعیین دقیق شاخص‌های عملکرد از قبیل کیفی و کمی	
تعیین منابع تأمین مالی مستقیم و غیرمستقیم برای دستیابی به اهداف	
اداره دولت به سبک بخش خصوصی	
تعیین شاخص‌های سنجش عملکرد و پایش آن در اجرای برنامه‌ها	
جهت‌دهی اهداف بودجه‌ای بر اساس منابع هر بخش	

دستیابی به اهداف درآمدی کشور از محل منابع غیرنفتی	
فراهم ساختن مکانیسم‌های کنترلی مؤثر برای کاهش انحراف بودجه و ریسک‌ها	
جذب سرمایه‌گذاری خارجی و کاهش دخالت‌های دولتی در اقتصاد	
امکان‌سنجی اقتصادی پروژه‌های پیشنهادی	
بهره‌گیری از کارکنان مجرب در زمینه بودجه‌ریزی	
برنامه‌ریزی استراتژیک بلندمدت به صورت واقع‌بینانه و متکی بر عمل	
تقویت نیروی انسانی مجرب با توانایی درک پیامدمحور بودن بودجه	
اصلاح دیدگاه مدیریتی در خصوص ثبات اقتصادی کشور	
آموزش مستمر کارکنان	
تحریک تفکر برنامه‌ریزی و عملکرد محور	
وجود اراده سیاسی تصمیم‌گیرندگان در کاربردی بودن رویکرد بودجه‌ریزی پیامد محور	بسترهای سیاسی
بهبود روابط سیاسی بین حکومت مرکزی عراق و اقلیم کردستان عراق	
پایش مستمر نحوه اجرای فصول بودجه‌ای	
بازنگری مستمر و تعمیق نقش نظارت دقیق و مستمر برخسن اجرای آن	فراهم نمودن
هماهنگی و ارتباط مؤثر بین وزارت دارایی، دیوان محاسبات، سندیکای حسابداران و حسابرسان و ذی‌حسابان وزارتخانه‌ها در برنامه‌ریزی مناسب	
توانمندسازی ارکان نظارتی در دستیابی به استفاده از بودجه به‌عنوان ابزاری برای نظارت و پیگیری بهبود عملکرد	
امکان‌سنجی گنجانیدن رویکرد پیامد محور در بودجه فدرال: قانون مدیریت مالی فدرال شماره ۶	بسترهای قانونی و نظارتی بر بودجه‌ریزی
نظارت بر مراکز هزینه با اهداف بودجه‌بندی شده	
وحدت رویه در خصوص قوانین و مقررات	
ایجاد موازنه بین تمامی ارکان نظارتی و اجرایی دولت و مجلس	
آگاهی کامل قوانین قابل اجرا توسط متولیان بودجه‌ریزی	
تقویت قوانین نظارتی و قوانین پایه	
<b>پیامدهای بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور</b>	
ایجاد اعتماد عمومی جامعه به دولت و شفافیت در پاسخگویی دولت	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی
افزایش مسئولیت پاسخگویی دولت و برقراری عدالت اجتماعی	
افزایش اثربخشی برنامه‌ریزی‌ها بر اساس مبانی علمی و تخصصی	
حصول اطمینان از دستیابی به اهداف با توجه به اولویت‌ها	

اهدایت منابع در دسترس دولت به بخش‌های توسعه‌یافته و دستیابی به منافع اجتماعی	پیامدهای اقتصادی و توسعه‌ای
تسهیل در فرآیند ارزیابی برنامه‌ها و فعالیت‌ها از بازده اجتماعی و اقتصادی	
دستیابی به همبستگی بین ورودی‌های و خروجی‌های بودجه	
اداره دولت به سبک بخش خصوصی و توجه مضاعف به شاخص‌های اثربخشی	
فراهم نمودن بستر تهیه صورت‌های مالی جامع	
نوآوری در ارائه خدمات و توجه به مدیریت منابع	
توجه مضاعف به رویکرد مدیریت جامع هزینه (TCM) در بخش عمومی	
تأکید بر زنجیره ارزش و مدیریت آن در بخش عمومی	
توجه ویژه به مدیریت فرآیندها (BPM) در بخش عمومی	
رهگیری ارتباط بین منابع معرفی شده و پیامدهای ایجادشده	
استفاده بهینه از منابع در دستیابی به اهداف	
گرایش دولت به پیگیری وجوه هزینه‌ای و نتایج عملکرد	
پیشرفت فعالیت‌های اقتصادی و غلبه بر شاخص‌های منفی عملکرد	
بهبود شرایط اقتصادی و کاهش فساد مالی واداری	
توزیع عادلانه درآمد و نتایج باکیفیت و در نتیجه عدالت اقتصادی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

قبل از ارائه مدل، برای غنی‌سازی مفاهیم، انطباق نظری و شفاف‌سازی صورت می‌پذیرد. مفاهیم می‌تواند در طی مراحل مختلف زمینه بنیان چندوجهی تکامل یابند. اصلاح مفاهیم از طریق طرح سؤال‌های مختلف و با در نظر گرفتن مقوله‌ها انجام می‌شود (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). به منظور ساماندهی و گروه‌بندی اولیه مصاحبه، غنی‌سازی مفاهیم از طریق جدول راهنمای ارتباط شرطی اسکات و هاول<sup>۴</sup> (۲۰۰۸) صورت گرفته است؛ پالایش مفهومی مقوله‌های اصلی، در جدول ۴ بیان شده است.

جدول ۴. پالایش مفهومی مقوله‌های اصلی پژوهش

Consequence پیامد	How چطور	Why چرا	When چه موقع	Where کجا	What چه چیزی	مقوله اصلی
اعتماد بیشتر جامعه به دولت و	مشارکت تمام گروه‌های	فقدان دیدگاه مشترک بین گروه‌های ذینفع	هنگام برنامه‌ریزی و توجه به	اقلیم کردستان عراق	بسترها و راهبردهای لازم برای بهره‌گیری از بودجه‌ریزی	بستر و راهبردهای فرهنگی

بستر و راهبردهای اجتماعی و سیاسی	عملکرد پیامدمحور را چگونه ارزیابی می‌کنید؟		زیرساخته ۱		سیاسی و مدنی	شفافیت در پاسخگویی دولت
اصلاحات فنی و ساختاری	اصلاحات فنی و ساختاری به منظور بهره‌گیری از بودجه‌ریزی پیامدمحور چگونه ارزیابی می‌کنید؟	اقلیم کردستان عراق	اقدام برای اجرا	نیاز به بهبود ساختاری	اصلاح نظام اداری، مالی و کنترلی	اداره دولت به سبک خصوصی و توجه مضاعف به شاخص‌های کلیدی عملکرد
اصلاحات اقتصادی	فراهم نمودن اقتصاد آزاد و محدودسازی چانه‌زنی سیاسی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	اقلیم کردستان عراق	هنگام برنامه‌ریزی - هنگام اجرای کار	ساختار سیاسی اقتصاد	ارتباط مؤثر دولت مرکزی با اقلیم کردستان عراق	اقتصاد آزاد و رقابتی و برقراری عدالت اقتصادی
فراهم نمودن بسترها و راهبردهای مدیریتی و انسانی	دارا بودن توانمندی و مهارت انسانی مدیران و کارکنان از نحوه بودجه‌ریزی پیامدمحور را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	اقلیم کردستان عراق	قبل و هنگام بودجه‌ریزی پیامدمحور	فقدان شایستگی‌های فنی و دانشی در بین تصمیم‌سازان	برنامه‌ریزی استراتژیک بلندمدت	تحریک تفکر برنامه‌ریزی و پیامدمحور
فراهم نمودن بسترها و راهبردهای	توانمندسازی ارکان نظارتی در دستیابی به بهترین نوع بودجه‌ریزی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	اقلیم کردستان عراق	قبل از بودجه‌ریزی و پس از اجرای آن	نظارت دقیق و پایش مستمر بر حسن اجرای بودجه‌ریزی	نظارت بر مراکز هزینه با اهداف بودجه‌ریزی پیامدمحور	رهگیری ارتباط بین منابع معرفی شده و پیامدهای ایجاد شده

						قانونی و نظارتی
برقراری عدالت اجتماعی	ایجاد انگیزه برای تلاش بیشتر سازمان‌ها و نهادهای عمومی	حصول اطمینان از دستیابی به اهداف با توجه به اولویت‌ها	قبل و بعد از اجرای بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور	اقلیم کردستان عراق	شفافیت در پاسخگویی را در چارچوب پیامدهای فرهنگی اجتماعی چگونه ارزیابی می‌کنید؟	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی
توزیع عادلانه درآمد و کاهش فساد اداری و مالی	در چارچوب مسئولیت‌های اجتماعی دولت‌ها	پیشرفت فعالیت‌های اقتصادی و غلبه بر شاخص‌های منفی	پس از اجرای بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور	اقلیم کردستان عراق	بهبود شرایط اقتصادی و ایجاد عدالت اقتصادی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	پیامدهای اقتصادی و توسعه‌ای

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در روش زمینه بنیان چندوجهی، بعد از تلخیص نظریه، انطباق نظری و شفاف‌سازی با مبانی نظری موجود، صورت می‌پذیرد. الگوی نهایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور، با مبانی نظری موجود سازگاری دارد و از انسجام نظری لازم برخوردار است. جدول ۵ نشان می‌دهد، کدام یک از مقوله‌های بودجه‌ریزی، با ادبیات موجود انطباق دارد و کدام مقوله‌های جدیدی به ادبیات موجود اضافه می‌شود.

جدول ۵. غنی‌سازی - صحنه‌گذاری داده‌ها

انطباق نظریه با یافته‌ها (صحنه‌گذاری)	صاحب‌نظر، محقق	مؤلفه‌های موجود در ادبیات
مؤلفه جدید	-	بسترهای فرهنگی و اجتماعی مصادیق: (تمایل؛ تعهد و اراده سازمان‌های دولتی به بودجه‌ریزی پیامدمحور؛ اشاعه فرهنگ و الزام انتقال بودجه سنتی به مدرن؛ آموزش مستمر

		مدیران و تصمیم‌گیرندگان در ارتباط با شناخت بودجه‌ریزی پیامدمحور؛ غنی‌سازی فرهنگ اجتماعی و حاکمیت سیاسی برای پذیرش بودجه‌ریزی پیامدمحور)
مؤلفه جدید	-	<b>اصلاحات مدیریتی و تقویت نیروی انسانی</b> <u>مصادیق:</u> (داشتن توانمندی و مهارت انسانی مناسب مدیران و کارکنان از نظر آموزش، دانش واژگان، ادبیات و الزامات برای تهیه بودجه عملکرد محور؛ تشکیل کمیته فنی جهت شناسایی موانع و چالش‌های اجرایی بودجه‌ریزی پیامدمحور؛ نامه ریزی منطبق بر قابلیت‌های انسانی و زیرساختی که بتوان نیازهای بودجه‌ای را تأمین کرد؛ تحریک تفکر برنامه‌ریزی و عملکرد محور؛ تشریک مساعی بین وزارتخانه‌ها به‌منظور برنامه‌ریزی برای بودجه‌ریزی پیامدمحور)
مؤلفه جدید	-	<b>بسترهای قانونی و نظارتی</b> <u>مصادیق:</u> (هماهنگی و ارتباط مؤثر بین وزارت دارایی، دیوان محاسبات، سندیکای حسابداران و حسابرسان و ذی‌حسابان وزارتخانه‌ها در برنامه‌ریزی‌های لازم؛ توانمندسازی ارکان نظارتی در استفاده از بودجه و برنامه‌های فعالیت به‌عنوان ابزاری برای نظارت و پیگیری بهبود عملکرد؛ ایجاد موازنه بین تمامی ارکان نظارتی و اجرایی دولت و پارلمان؛ تقویت قوانین نظارتی و قوانین پایه)
انطباق دارد	مشایخی و همکاران (۱۳۹۳)؛ آذر و همکاران (۱۳۹۲)؛ اعتباریان و همکاران (۱۳۹۲)؛	<b>اصلاحات راهبردی اقتصادی</b> <u>مصادیق:</u> (محدودسازی حکمرانی سیاسی در بودجه‌ریزی بالأخص از جنبه‌های مالی؛ تعیین دقیق

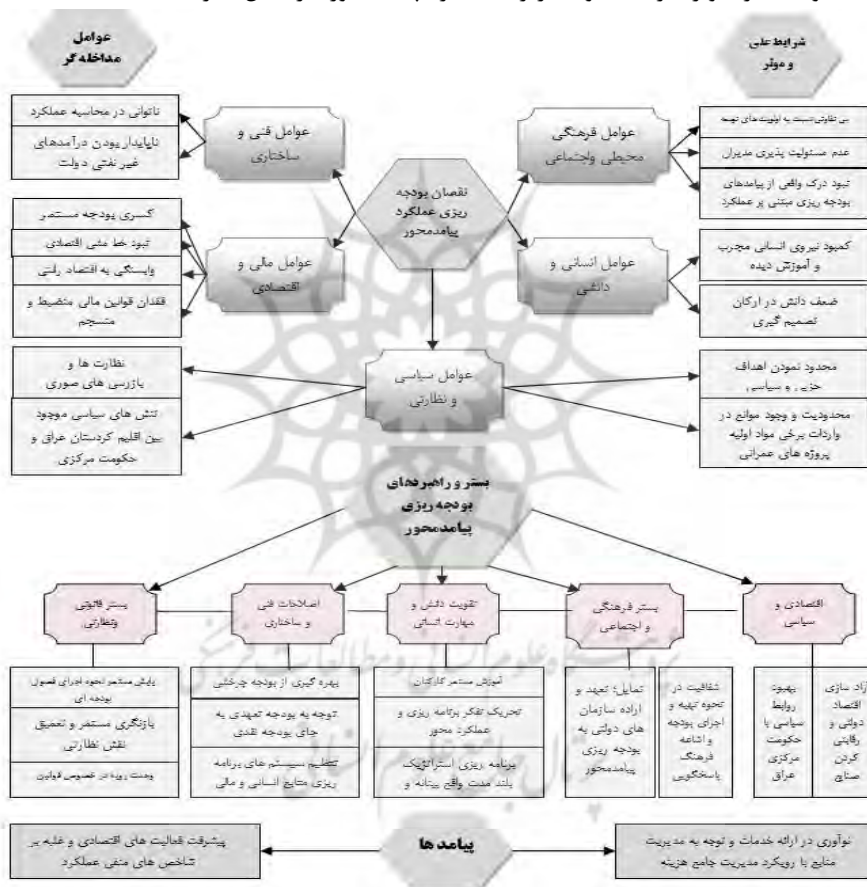
	<p>ارتینسکی وهایژن (۲۰۲۱)؛ ریچارد و هلدن (۲۰۲۱)؛ سواندا و همکاران (۲۰۲۱)؛ ین و نویان (۲۰۲۰)؛ مائورو و همکاران (۲۰۱۹)؛ پارک (۲۰۱۹)؛ غیائی (۲۰۱۸)؛ چانگ و لو (۲۰۱۶)؛ پاک مرام، کوشتلی و خلیلی (۲۰۱۲)؛ لو (۲۰۰۷)؛ وانگ (۲۰۰۲).</p>	<p>شاخص‌های عملکرد از قبیل کیفی و کمی؛ تعیین شاخص‌های سنجش عملکرد و پایش آن در اجرای برنامه‌ها؛ دستیابی به اهداف درآمدی کشور از محل منابع غیرنفتی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی؛ ایجاد پایگاه داده گسترده به‌عنوان شاخص‌های اقتصادی و مالی و افزایش شفافیت بودجه)</p>
<p>به‌غیراز مقوله فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد. بهبود روابط سیاسی بین حکومت مرکزی عراق و اقلیم کردستان عراق</p>	<p>پور غفار و همکاران (۱۴۰۱)؛ پارک (۲۰۱۹)؛ غیائی (۲۰۱۸)؛ چانگ و لو (۲۰۱۶)؛ اعتباریان و همکاران (۱۳۹۲).</p>	<p><b>بسترهای سیاسی</b> مصادیق: (وجود اراده سیاسی تصمیم‌گیرندگان در کاربردی بودن رویکرد بودجه‌ریزی پیامد محور؛ بهبود روابط سیاسی بین حکومت مرکزی عراق و اقلیم کردستان عراق)</p>
<p>به‌غیراز مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد. «اصلاح نظام اداری، مالی و کنترلی که با مقتضیات بودجه پیامدمحور» «توجه به بودجه تعهدی به جای بودجه نقدی»</p>	<p>ارتینسکی و هایژن (۲۰۲۱)؛ لو (۲۰۰۷)؛ وانگ (۲۰۰۲)؛ ریچارد و هلدن (۲۰۲۲)؛ سواندا و همکاران (۲۰۲۱)؛ ین و نویان (۲۰۲۰)؛ مائورو و همکاران (۲۰۱۹)؛ پارک (۲۰۱۹)؛ غیائی (۲۰۱۸)؛ چانگ و لو (۲۰۱۶)؛ بیلین هو و همکاران (۲۰۱۱)؛ امرایی و عادل آذر (۱۴۰۰)؛ زارع و</p>	<p><b>اصلاحات فنی و ساختاری</b> مصادیق: (اصلاح نظام اداری، مالی و کنترلی که با مقتضیات بودجه پیامدمحور؛ اجرای مستقل برنامه‌ها در بخش‌های مختلف؛ توجه به بودجه تعهدی به‌جای بودجه نقدی؛ تأکید بر شاخص‌های کلیدی عملکرد (kpi) به‌منظور تحقق برنامه‌های بلندمدت؛ تخصیص بودجه بر اساس پیامدها و نه خروجی‌ها؛ ایجاد ساختار اداری مناسب و مهندسی مجدد؛ تعیین اولویت</p>

ها و اهداف راهبردی و پیامدهای روشن و قابل دستیابی توسط همه بخش‌ها)	همکاران (۱۴۰۰)؛ تولایی و همکاران (۱۳۹۹).
--	--

منبع: یافته‌های پژوهشگر

**تلخیص و توسعه نظری**

در کدگذاری بخش‌های پیشین، مقوله‌ها به‌صورت نظام‌مند بهبود و توسعه یافتند و با زیر مقوله‌ها پیوند داده شدند؛ باین‌وجود این مقوله‌ها باید برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ‌تر یکپارچه شوند. در این راستا، الگوی بسترها و راهبردهای بودجه‌ریزی عملکرد پیامدمحور، در شکل ۱ ارائه شده است:



شکل ۱. الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور در اقلیم کردستان عراق

**بحث و نتیجه‌گیری**

نظام مدیریت استراتژیک و توجه به مدیریت فرایندهای سازمانی و همچنین مکانیزه کردن آن‌ها با رویکرد معماری سازمانی یکی از زمینه‌های مؤثر در ایجاد بودجه‌ریزی پیامدمحور می‌باشد که زمینه‌ساز بستری



مطمئن برای استقرار بودجه ریزی پیامدمحور است. از سویی، با نظارت بر عملکرد مصرف منابع و مخارج، کارایی و اثربخشی استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور محقق خواهد شد. در این پژوهش تلاش شد با استفاده از روش کیفی زمینه بنیان چندوجهی، عوامل زمینه ساز و راهبردهای مؤثر در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور و پیامدهای اجرای آن در جامعه تبیین گردد. بدین منظور با مطالعه گسترده از ادبیات موجود مؤلفه های مؤثر بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد استخراج گردید و برای تعیین مؤلفه های نوظهور نیز، ۱۶ مصاحبه نیمه ساختاریافته از بین صاحب نظران بودجه ریزی در اقلیم کردستان عراق در سطوح دانشگاهی و اجرایی صورت پذیرفت.

فراهم نمودن بسترهای فرهنگی و اجتماعی همچون تمایل؛ تعهد و اراده سازمان های دولتی به بودجه ریزی پیامدمحور؛ اشاعه فرهنگ و الزام انتقال بودجه سنتی به مدرن و همچنین اصلاحات مدیریتی و تقویت نیروی انسانی همچون داشتن توانمندی و مهارت انسانی مناسب مدیران و کارکنان از نظر آموزش، دانش واژگان، ادبیات و الزام برای تهیه بودجه عملکرد محور؛ فراهم نمودن بسترهای قانونی و نظارتی همچون ایجاد موازنه بین تمامی ارکان نظارتی و اجرایی دولت و مجلس و تقویت قوانین نظارتی و قوانین پایه به عنوان مؤلفه های جدید، به ادبیات موجود اضافه گردید. علاوه بر این، اصلاحات راهبردی اقتصادی همچون محدودسازی حکمرانی سیاسی در بودجه ریزی بالأخص از جنبه های مالی و تعیین دقیق شاخص های عملکرد کیفی و کمی، بهبود روابط سیاسی بین حکومت مرکزی عراق و اقلیم کردستان عراق و در نهایت اصلاحات فنی و ساختاری همچون ایجاد ساختار اداری مناسب و مهندسی مجدد فرآیندها و تعیین اولویت ها و اهداف راهبردی و پیامدهای روشن و قابل دستیابی توسط همه بخش ها، راهبردهایی بود که با ادبیات موجود در بودجه ریزی عملکرد تطابق داشت. به طور کلی می توان اذعان نمود در بعد اقتصادی، نابسامانی وضعیت اقتصاد ملی و عدم تنوع بخشی به اقتصاد در حوزه های تولیدی و کشاورزی (برای مثال صنعت کشاورزی و گردشگری که از عدم تخصیص بودجه مناسب رنج می برد)، نبود خط مشی اقتصادی و متعاقب آن کسری بودجه مستمر، اقتصاد سیاسی و حکمرانی ناکارآمد و از همه مهم تر، وابستگی کامل به اقتصاد رانتی و درآمدهای نفتی، تخمین نادرستی از هزینه های جاری و عمرانی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور ارائه خواهد نمود. از سویی هزینه های اجرایی زیاد در اوایل اجرای این نوع بودجه ریزی، امکان سنجی استقرار این نوع بودجه ریزی در اقلیم کردستان عراق را با چالش مواجه کرده است. نتایج این پژوهش به منظور برطرف نمودن بخش از مشکلات فوق شامل: تعیین اولویت های منابع و مصارف و تمرکز بر اصل دستیابی به بهترین نوع منابعی، محدودسازی حکمرانی سیاسی در بودجه ریزی بالأخص در جنبه های مالی و تدوین برنامه های راهبردی هزینه منفعت محور در پروژه های حجیم احصاء گردید. همچنین، تعیین دقیق شاخص های عملکرد کیفی و کمی، اداره سازمان های دولتی به سبک بخش خصوصی، جذب سرمایه گذاری خارجی و کاهش دخالت های دولتی در اقتصاد و در نهایت دستیابی به اهداف درآمدی کشور از محل منابع غیرنفتی، راهبردهایی بودند که در برنامه ریزی و اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیامدمحور مؤثر واقع می شوند.

در بعد ساختاری و فنی نیز وجود هم‌پوشانی و تداخل در حیطه‌های کارکردی وزارتخانه‌ها (برای مثال وزارت صحت و وزارت تحصیلات عالی) و همچنین تأکید بر تهیه بودجه بر اساس مبانی غیرعلمی، توانمندی سازمان‌های دولتی را در تطبیق نتایج واقعی با پژوهش‌های تئوریک با مشکل مواجه ساخته است. از طرفی فقدان ارتباط متعامل در زیرمجموعه دستگاه‌های دولتی، عدم دسترسی به منابع انسانی کافی و نرم‌افزاری، ضعف دانش در ارکان تصمیم‌گیری، تداوم اتکا به استقراض‌های خارجی برای تکمیل پروژه‌ها و عدم امکان تلفیق پروژه‌های دولتی با مشارکت بخش خصوصی از جمله مشکلاتی است که در اقلیم کردستان عراق بودجه ریزان با آن مواجه بوده‌اند. راهبردهای پژوهش حاضر برای رفع مشکلات فوق: تعیین سطوح اختیارات و ثبات در برنامه‌ها و مسئولیت‌ها، تشکیل هیئت متشکل از وزارتخانه‌ها و طراحان بودجه و مراجع قانون‌گذاری در کشور، برای نیازسنجی اطلاعات مورد انتظار برای بودجه‌ریزی پیامدمحور، تأکید بر شاخص‌های کلیدی عملکرد (kpi) به منظور تحقق برنامه‌های بلندمدت، توجه به بودجه تعهدی به جای بودجه نقدی، بهره‌گیری از بودجه چرخشی، تخصیص بودجه بر اساس پیامدها و نه خروجی‌ها، حذف دیدگاه‌های سنتی در قانون‌گذاری، پذیرش تغییرات به منظور بودجه‌ریزی پیامدمحور و در نهایت اصلاح نظام اداری، مالی و کنترلی منطبق با نیازهای بودجه پیامدمحور تبیین گردید. در بعد سیاسی نیز ساختار انتصابی مدیران سازمان‌ها، فاصله غیرقابل‌اغماض بین دانش مالی آن‌ها با حوزه‌های مسئولیت و وجود اراده‌های آنان به حکمرانی سیاسی در قانون‌گذاری، دخالت بی‌رویه مجلس در تغییر اقلام بودجه‌ای و همچنین مشکل دیرینه اقلیم کردستان عراق با دولت مرکزی یعنی فقدان ارتباط سیاسی مناسب، از جمله مشکلات عدم توافق بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور عراق در حیطه سیاسی می‌باشد. بدین منظور اراده سیاسی در تعمق و به‌کارگیری رویکرد بودجه‌ریزی پیامد محور و همچنین بهبود روابط سیاسی بین حکومت مرکزی عراق و اقلیم کردستان عراق می‌بایست در دستور کار سیاست‌گذاران کشور عراق قرار گیرد. در بعد قانونی و نظارتی، فقدان تشریک‌مساعی بین دستورالعمل‌ها و قوانین با قانون بودجه کشور و همچنین وجود قوانین و مقررات متعارض و متقابل، افراطی، نامنسجم و تفسیرپذیر از جمله مشکلات قوانین حاکم بر اقلیم کردستان عراق بود. در این راستا پایش مستمر و تعمیق نقش نظارتی بر نحوه اجرای فصول بودجه‌ای، هماهنگی و ارتباط مؤثر بین وزارت دارایی، دیوان محاسبات، سندیکای حسابداران و حسابرسان و ذی‌حسابان وزارتخانه‌ها در برنامه‌ریزی مناسب، نظارت بر مراکز هزینه با اهداف بودجه‌بندی شده، وحدت رویه در خصوص قوانین و مقررات، تقویت قوانین نظارتی و قوانین پایه و در نهایت ایجاد موازنه بین تمامی ارکان نظارتی و اجرایی دولت و مجلس، منجر به گنجاندن رویکرد پیامد محور به‌عنوان یک متمم در بودجه مدیریت مالی فدرال اصلاحی سال ۲۰۱۹ در اقلیم کردستان عراق خواهد شد.

فهرست منابع

۱. آذر، عادل، امینی، محمدرضا، احمدی، پرویز: (۱۳۹۲). "مدل بودجه ریزی بر مبنای عملکرد استوار فازی رویکردی در مدیریت خطرپذیری تخصیص بودجه"، **پژوهش های مدیریت در ایران (مدرس علوم انسانی)**، دوره ۱۷ ش ۴، صص ۳۹-۲۵.
۲. اعتباریان، اکبر، عماد زاده، مصطفی، روحانی، علی: (۱۳۹۲). "بررسی نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه ریزی"، **پژوهش حسابداری**، ۱۰(۳)، صص ۱۰۵-۸۹.
۳. ایرنا، خبرگزاری جمهوری اسلامی ایران: (۱۳۹۹). "بودجه ۲۰۲۱ عراق، نگران کننده و شوکه آور"، <https://www.irna.ir/news/۸۴۱۸۸۶۴۰>.
۴. **الماسی، حسن (۱۳۸۹)**. **مدیریت بودجه ریزی دولتی در ایران، تهران**، مؤسسه نشر کلمه.
۵. بابایی، جمشید. (۱۳۸۵). "تحلیل ساختار و فرایند بودجه ریزی در ناجا با رویکرد نظام مند"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام حسین.
۶. پناهی، علی. (۱۳۸۶). **بودجه ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل)**، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی ایران، چاپ اول.
۷. پور غفار، جواد؛ محمد زاده سالطه، حیدر؛ زینالی، مهدی؛ مهرانی، ساسان: (۱۴۰۱). "الگوی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی بهنگام در بخش عمومی ایران". **دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی**، ۸(۱۶)، صص ۳۶-۲۱.
۸. تولایی، روح اله، سلگی، محمد، نظری، محمدرضا: (۱۳۹۹). "بررسی تطبیقی نظام بودجه ریزی بخش عمومی با بودجه ریزی بر مبنای عملکرد"، **پژوهش های راهبردی بودجه و مالی**، سال اول، ش ۳، صص ۱۰۷-۷۳.
۹. جودکی چگنی، زهرا و باغومیان، رافیک: (۱۴۰۱). "پارادایم تفسیرگرایی در حسابداری مدیریت: تعامل گرایی نمادین و ساختارگرایی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۱(۴۴): ۵۳-۶۸.
۱۰. جعفر نیا، زهره، جاهد، حسینعلی: (۱۳۹۴). "شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی"، **مجله اقتصادی**، ش ۴(۳) صص ۴۰-۲۵.
۱۱. حسن آبادی، محمد و نجار صراف رضا، علی: (۱۳۸۶). **مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی**، مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، تهران.
۱۲. سرهرودی، سپهر؛ عالم تبریز، اکبر و قاسمی، احمدرضا: (۱۴۰۲). "ارائه و تبیین مدل قیمت گذاری اوراق منفعت" **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۲(۴۵): ۵-۲۲.
۱۳. صمیمی، سعید: (۱۴۰۲). "الگوی محدود سازی انح صارگرایی و ویژگی های منفی ماکیاولیسم حسابرسان در پرتو تئوری انتقادی"، **دانش حسابداری مالی**، ۱۰(۲): ۱۸۵-۲۱۵.

۱۴. صمیمی، سعید. (۱۴۰۲). "خاستگاه حسابرسی مسئله در پرتو تضاد شناختی مسئولیت های حسابرسان: کاربست زمینه بنیان در همگرایی انتظارات"، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۳)، ۲۶-۳۰.
۱۵. مشایخی، بیتا؛ عبدزاده کنفی، محمد و امید فرجی. (۱۳۹۳). "بررسی امکان سنجی طراحی و استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های دولتی ایران: (مطالعه موردی دانشگاه تهران)"، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۹)، صص ۴۲-۱۵.
۱۶. همتی، حسن؛ ملکیان کله بستی، اسفندیار و کامیابی، یحیی. (۱۴۰۰). "ارائه الگوی ویژگی های حرفه ای گرای حسابداری مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی"، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، ۱۰(۳۹): ۲۰-۵.
۷۷. Amini, M, Adel Azar, Eskandari, H, Peter F.W. (2021). "A generalized fuzzy Multiple-Layer NDEA: An application to performance-based budgeting". *Applied Soft Computing*. <https://doi.org/10.1016/j.asoc.2020.106984>.
۸۸. Amirkhani, T. Aghaz, Asal, Sheik, A. (2020). "An implementation model of performance-based budgeting: Evidence from the Iranian healthcare sector". *International Journal of Productivity and Performance Management*. 69(2). pp12-29.
۹۹. Chong, V., Law, M. (2016). "The effect of a budget-based incentive compensation scheme on job performance: The mediating role of trust-in-supervisor and organizational commitment". *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(4).
۲۰. Candreva, P. J. (2017). "National Defense Budgeting and Financial Management: Policy & Practice. IAP. Outcome-based Performance Budgeting in German and Dutch Local Government", *New York*.
۲۱. Henk J. Ter Bogt, G. Jan Van Helden, Berend Van Der Kolk. (2015). "Challenging the NPM Ideas About Performance Management: Selectivity and Differentiation in Outcome Oriented Performance Budgeting", *Financial Accountability & Management*, V 31, Issue 3.
۲۲. Herzog R, J. (2019). "Performance budgeting: Descriptive, allegorical, mythical, and idealistic. *International Journal of Organization Theory & Behavior*". 9(1). <https://doi.org/10.1108/IJOTB-09-01-2006-B003>.
۲۳. Jalali Aliabadi, F., Mashayekhi, B. and Gal, G. (2019). "Budget preparers' perceptions and performance-based budgeting implementation: The case of

- Iranian public universities and research institutes", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(1), pp. 137-156.
۲۴. Kong, D. (2007). "Performance-Based Budgeting: the use experience", *Journal of Public organization review*, 16(120), pp55-69.
۲۵. Lu, YI. (2007). "Performance Budgeting: The Perspective of State Agencies". *Public Budgeting & Finance*, 27(4), pp36-56.
۲۶. Melkers, Julia E., Katherine G. Willoughby. (2002). "Budgeters' Views of State Performance-Budgeting Systems: Distinctions across Branches". *Public Administration Review*, 61(1), pp40-56.
۲۷. Mauro, S. G et al., New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting, *The British Accounting Review*, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.007> Ghiyasi, M. (2018). "Performance assessment and capital budgeting based on performance", *Benchmarking: An International Journal*, 25(6).
۲۸. Park, J. H. (2019). "Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?", *Public Performance & Management Review*, 42(2), PP 280-304. [DOI:10.1080/15309576.2018].
۲۹. Pakmaram, A., Esg, K., Koshteli, H. B., & Khalili, M. (2012). "Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in telecommunications company with TOPSIS method", *African Journal of Business Management*, 6(24), pp7344-7353.
۳۰. Philip G. Joyce (2010), "Using performance measures for budgeting: A new beat, or is it the same old tune?". *New Directions for Evaluation*, 75(3). <https://doi.org/10.1002/ev.1079>.
۳۱. Reichard, C., Helden Suwanda, D., Moenek, R., Lukman, S., Syaifullah, M. (2021). "The Implementation of Performance-Based Budgeting Through A Money Follow Program in Impressing Budget Corruption", *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jamb*, 21(2), Juli 2021, pp871-878
۳۲. Wang, X. (2002). "Performance Measurement in Budgeting: A Study of County Governments", *Public Budgeting & Finance*, 20(3), pp150-172.
۳۳. Teddlie C, Yu F. (2007). "Mixed methods sampling a typology with examples", *Journal of Mixed Methods Research*, 1(1), 77-100



## Effective Platforms and Strategies in Results-Oriented Performance-Based Budgeting :For executive bodies in the Kurdistan region of Iraq

**Mehdi Zeynali<sup>1</sup>©**

Assistant Professor, Accounting Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

**Delshad Abdollah Zanganeh**

Ph.D. student, Accounting, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

**Younes Badavarnahandi**

Associate Professor, Accounting Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

**Mehdi Alinejad Saru Kolai**

Assistant Professor, Accounting Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

(Received: February 27, 2023; Accepted: October 16, 2023)

**Objective:** Results-oriented performance-based budgeting as a budget management system helps to plan and integrate multi-year strategic plans, financial risk assessment, policy planning, public sector budget cycle, programmatic budget cycle, focusing on social responsibilities and stakeholder participation. By relying on the existing literature and using the multi-faceted grounded theory, the current research aims to calculate the bases and effective strategies of results-oriented performance-based budgeting in the public sector of the Kurdistan Region of Iraq.

**Method:** The method of the current research is based on a multi-facet grounded theory, the statistical population of which comprises experts in public finance, expert professors of public administration, and auditors of executive bodies in the Kurdistan region of Iraq. Likewise, the purposeful mixed sampling method has been used to achieve theoretical saturation and validation of the research findings with the existing literature. Sixteen semi-structured interviews were done.

**Results:** The findings revealed that the platforms and strategies effective on results-oriented performance-based budgeting include: cultural, social, and political strategies (24 indicators), technical and structural reforms (22 indicators), economic reforms (18 indicators), strengthening knowledge and skill of manpower at different levels (11 indicators), providing a legal and regulatory platform (11 indicators). Moreover, economic growth and infrastructure development, besides acquiring public trust and establishing social justice are cultural and economic consequences of performance-based budgeting in the Kurdistan region of Iraq.

**Keywords:** Performance-based Budgeting, Results-oriented Budgeting, Strengthening Knowledge and Skills of Human Resources, Technical and Structural Reforms.

---

<sup>1</sup> zeynali@iaut.ac.ir© (Corresponding Author)