

امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروهای مسلح با رویکرد ارتقای بهره‌وری

کیارش عمادی^۱

حامی حجتی فرد^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۱۲

تاریخ ارسال: ۱۳۹۹/۰۴/۲۸

چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح ج.ا.ا. با رویکرد ارتقای بهره‌وری صورت پذیرفته است. به این منظور، ابتدا از طریق مطالعه متون مرتبط و انجام مصاحبه با خبرگان بودجه‌ریزی در نیروهای مسلح ج.ا.ا. با استفاده از روش تحلیل اکتشافی شناخت کافی در این زمینه کسب گردید. سپس به منظور بومی‌سازی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح ج.ا.ا.، مدل سه که سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش را در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بررسی می‌کند با سه عامل «شناخت کلی»، «الزامات» و «گام‌های اجرایی» که حاصل مطالعه متون و انجام مصاحبه‌ها بودند، تلفیق گردید.

یافته‌های پژوهش نشان داد که در حوزه توانایی، توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی فنی و توانایی نیروی انسانی وجود دارد، در حوزه اختیارات، اختیارات رویه‌ای و سازمانی کافی وجود نداشته درحالی که اختیارات قانونی وجود دارد و در حوزه پذیرش، هیچ‌یک از سه نوع پذیرش، انگیزشی، سیاسی و مدیریتی وجود ندارد. همچنین در حوزه شناخت کلی، شناخت نسبت به مفاهیم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کافی نبوده اما با مفاهیم قیمت تمام‌شده آشنایی مناسبی وجود دارد. از سوی دیگر در حوزه الزامات تعیین شاخص‌های عملکردی مناسب، اما تمایل فکری و حمایت‌های مالی وجود ندارد. در ارتباط با گام‌های اجرایی نیز توانایی ارزیابی عملکرد و نیروی انسانی به میزان کافی وجود داشته در حالی که امکانات نرم‌افزاری مطلوب نیست، برنامه‌ها بازنگری نشده، سیستم‌های بهای تمام‌شده مستقر نشده و مقاومت کارکنان یکی از موانع پیاده‌سازی است. در نهایت مدلی به‌منظور پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح ج.ا.ا. طراحی گردید.

واژگان کلیدی: بودجه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پیاده‌سازی، بهره‌وری.

۱ - دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی (DBA)، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (ke20122012@gmail.com)

۲ - دکتری حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران. نویسنده مسئول. (hami.h.f.@gmail.com)

۱. مقدمه

نیازهای نامحدود به منابع از طرفی و کمبود منابع از طرف دیگر کلیه سازمان‌ها را ملزم به برنامه‌ریزی جهت استفاده بهینه از منابع کمیاب نموده است، بودجه به‌عنوان سازوکاری برای تخصیص منابع عمل می‌کند، به‌عبارت‌دیگر بودجه آیینه تمام‌نمای کلیه اهداف، استراتژی‌ها، برنامه‌ها و فعالیت‌های یک سازمان است که هدف‌ها و راهبردها را به‌صورت عبارت‌های مالی درآورده و کنترل و پیشرفت آن‌ها را مشخص می‌نماید (حسن‌آبادی، صراف، ۱۳۸۸).

امروزه سازمان‌های موفق و الگو در هر برهه از زمان، ضمن مشخص کردن چشم‌اندازی روشن از اهداف و استراتژی‌های کلان، مسیر دستیابی به آنها را برای خود ترسیم و برای اجرای صحیح آن از الگوی هدایت و راهبری نظام‌مند به منظور افزایش بهره‌وری استفاده می‌کنند. یکی از الگوهایی که می‌تواند موجبات دستیابی سازمان به این مهم را فراهم نماید، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است که با تأکید بر خروجی‌ها بجای ورودی‌ها زمینه نظارت مطلوب بر اجرای بودجه در جهت حصول اهداف از پیش تعیین‌شده را فراهم آورده و مبنایی مناسب برای اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی عملیات در جهت بهبود بهره‌وری می‌باشد.

مزایای متعدد این روش از بودجه‌ریزی و مشکلاتی که در ارتباط با پیاده‌سازی آن وجود دارد منجر به این شده است که پیاده‌سازی آن برای سالیان متوالی به‌عنوان هدف در نظر گرفته شود. در ایران نیز این امر مورد توجه و تأکید زیادی قرار گرفته است، به‌عنوان مثال، بند پ ماده ۷ برنامه ۵ ساله ششم توسعه «دولت موظف است از سال اول اجرای قانون برنامه، سالانه اعتبارات بیست درصد دستگاه‌های اجرایی مندرج در قوانین بودجه سنواتی را به‌صورت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تنظیم نماید، به‌نحوی که در سال پایانی قانون اجرای برنامه صد درصد دستگاه‌ها دارای بودجه مبتنی بر عملکرد باشند.» و همچنین مطابق با بند ۵ بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۸ در اجرای مفاد بند پ ماده ۷ قانون برنامه ششم توسعه، تمامی دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری مکلف‌اند بر اساس دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های قبلی، نسبت به استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نمایند. همچنین در بند ۳۲ سیاست‌های ابلاغی مقام معظم رهبری در تدوین برنامه پنجم توسعه بر تغییر نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید شده است. با توجه به الزامات یاد شده و تأکید فرمانده کل قوا، مقام معظم رهبری پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی در دستور کار نیروهای مسلح ج.ا.ا قرار گرفته و به‌عنوان ابزاری در جهت نیل به اهداف والای این سازمان‌های مورد استفاده قرار گیرد.

در پژوهش حاضر، به منظور بررسی موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح ج.ا.ا، مبانی نظری بودجه‌ریزی، ابعاد مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ضرورت گذار از بودجه‌ریزی سنتی به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تبیین، پیاده‌سازی آن امکان‌سنجی و درنهایت راهکارهای عملی جهت استقرار سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح ج.ا.ا ارائه می‌گردد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱-۲. نقش و کارکرد بودجه ریزی

در سال‌های اخیر مفاهیم سنتی در خصوص بودجه‌ریزی دچار تحول اساسی شده و جای خود را به مفاهیم و ضوابط جدیدی سپرده است، امروزه معرفی بودجه به‌عنوان وسیله‌ای جهت حداکثر کردن استفاده از منابع در دسترس و طرح‌ریزی و بهبود مدیریت، نقش ممتاز تعیین‌کننده‌ای به بودجه‌ریزی نوین داده است (صفری و غلامرضایی، ۱۳۸۵).

بودجه هدف‌ها و راهبردها را به‌صورت عبارت‌های مالی درآورده و راه اجرای برنامه و کنترل پیشرفت آن‌ها را مشخص می‌نماید. سازمان‌ها به سه دلیل عمده به بودجه‌بندی نیازمندند:

۱. نشان دادن مفهوم مالی برنامه‌ها؛

۲. شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه‌ها؛

۳. به دست آوردن معیار سنجش، نظارت و کنترل نتیجه‌ها در مقایسه با برنامه‌ها.

علاوه بر این شفاف‌سازی، افزایش کارایی و اثربخشی و ارائه مبنایی صحیح برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع و درنهایت ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه از اهم مواردی است که در روش جدید بودجه‌ریزی مورد توجه قرار گرفته است. (سعیدی و مزیدی، ۱۳۸۵)

به‌منظور شناخت نظام‌های مختلف بودجه‌ریزی بایستی تغییرات و تحولاتی که نظام‌های یادشده برای پاسخ‌گویی به آن‌ها شکل گرفته‌اند، بررسی گردند. با مطالعه سیر تاریخی نظام‌های بودجه‌ریزی سه وظیفه و کارکرد عمده برای بودجه در طول زمان می‌توان در نظر گرفت (حسن‌آبادی و صراف، ۱۳۸۸).

۱- نقش کنترل‌کننده بودجه، بودجه به‌عنوان وسیله‌ای برای کنترل نحوه و میزان هزینه کرد اعتبارات مورد توجه قرار می‌گیرد. به این منظور در بودجه مشخص می‌شود که اعتبارات در «چه محلی» و به «چه میزان» هزینه شود و سپس نظارت شود که میزان اعتبارات هزینه شده از اعتبارات مصوب تجاوز نموده و یا در محل دیگری به مصرف نرسیده باشد.

۲- نقش بودجه در بهبود مدیریت، با این نگاه تمرکز از چگونگی مصرف اعتبار و کنترل منابع ورودی‌ها به خروجی و نتایج به‌دست‌آمده از مصرف منابع تغییر کرد. به‌عبارت‌دیگر بودجه را می‌توان به‌عنوان چگونگی تجهیز منابع برای انجام وظایف تعریف نمود. در این ارتباط بودجه به‌عنوان ابزاری برای سنجش خروجی‌ها در مقابل ورودی‌ها بایستی خروجی‌ها را با استفاده از تکنیک‌های بهای تمام‌شده و تکنیک‌های سنجش کار سنجیده و در مقایسه با منابع مصرف‌شده میزان کارایی و اثربخشی و چگونگی بهره‌برداری از منابع را مشخص سازد.

۳- نقش بودجه در برنامه‌ریزی اقتصادی و اجرای برنامه‌ها و مدیریت عملکرد، اگرچه در قسمت قبل بحث نظارت بر پیامدها و نتایج خروجی دستگاه‌های اجرایی مطرح گردید؛ اما این ارزیابی‌ها در راستای نیازها و الزامات اقتصاد کشور صورت نمی‌پذیرفت. در رویکرد اخیر بایستی خروجی‌ها و اقدامات دستگاه‌های اجرایی بر اساس برنامه استراتژیک و مبتنی بر سیاست‌های کلان کشور ارزیابی شود.

با توجه به ناکارآمدی شیوه‌های سنتی بودجه‌ریزی، کشورهای مختلف در صدد جایگزینی شیوه‌های جدید با شیوه‌های سنتی هستند. حداقل سه شیوه جایگزین برای شیوه‌های سنتی بودجه‌ریزی وجود دارد. این شیوه‌ها عبارت‌اند از: بودجه‌ریزی برنامه‌ای، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. هر کدام شیوه‌ها دارای خصوصیتی هستند. به‌عنوان مثال جوهره اصلی بودجه برنامه‌ای، وجود یک برنامه میان‌مدت مدون است و لازمه بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، یک نظام پویا در مواجهه با تحولات جامعه، خواسته‌های شهروندان و مشتریان آن سازمان است. درعین حال هر کدام از شیوه‌ها دارای کاستی‌هایی هستند. بودجه‌های برنامه‌ای در قبال تغییرات خواسته شهروندان و تفویض اختیار به مدیران از انعطاف لازم برخوردار نیست که می‌تواند باعث انحراف تخصیص منابع از مسیر بهینه و درست آن شود. بودجه‌ریزی بر مبنای صفر نیز به دلیل ایجاد تغییرات پی‌درپی در ساختار سازمانی، محصولات و خدمات قابل ارائه امکان ثبات مدیریتی را سلب و سازمان‌ها را با تعارضات مختلفی مواجه می‌کند. در مقایسه با این شیوه‌ها، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به دلیل اینکه نه به اندازه بودجه‌ریزی بر مبنای صفر پیچیده است و نه به اندازه بودجه‌ریزی برنامه‌ای غیرقابل انعطاف، از مقبولیت زیادی به‌عنوان جایگزین شیوه‌های بودجه‌ریزی سنتی برخوردار است. در ایران اجرای این شیوه در چند سال اخیر مورد تأکید قرار گرفته است و حتی به‌عنوان بند ۳۲ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه نیز ابلاغ شده است (پناهی علی، ۱۳۸۶).

۲-۲. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد^۱

بی‌شک تخصیص هدفمند اعتبار به فعالیت‌های سازمان‌ها می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه‌ی توزیع منابع، امکان پالایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد. در این حوزه، استفاده از روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن را به عهده‌دارند، تنظیم می‌شود. نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در تلاش است با پیوند اعتبارات بودجه‌ای با نتایج اقدامات به اهداف صرفه‌جویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی بودجه دست یابد (مهدوی، ۱۳۸۶).

روند متداول بودجه‌ریزی در کشور، اطلاعات کافی در خصوص نتایج هزینه کرد اعتبارات و میزان اثربخشی و کارایی برنامه به دست نمی‌دهد، همچنین دارای افق برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت بوده و محدودیت اقتدار مدیریت در کنترل هزینه‌ها و نظارت بر اجرای هر واحد را موجب می‌شود. از آنجاکه در سیستم بودجه‌ریزی سنتی، عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه‌جویی و بازدهی در قبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شوند، لذا از منابع به‌درستی استفاده نشده و حتی به هدر می‌روند. از طرفی، افزایش یا کاهش بودجه دستگاه‌ها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه‌زنی آن‌ها بوده و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسئولیت‌پذیری آنان کم‌رنگ می‌باشد. علاوه بر این، در کشور ما بودجه با مسائل

^۱ - Performance based Budgeting

اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، بیکاری، اشتغال و تورم و به‌طور کلی رونق و رکود اقتصادی در ارتباط است و از سوی دیگر، در اکثر سال‌ها با کسری بودجه مواجه است. نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقاء کارایی و اثربخشی^۱ مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها در سطوح ملی و محلی بوده است. در این نظام باهدف نتیجه محوری سعی می‌شود تا با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات، به اهداف صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی بودجه دست یافت.

۲-۳. عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم توجه به عوامل اثرگذار بر آن است. مدل «شه» به‌عنوان یکی از مدل‌های بنیادی توانایی^۲، اختیار^۳ و پذیرش^۴ را به‌عنوان سه عامل اثرگذار بر پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را معرفی نموده است.

۲-۳-۱. توانایی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمان می‌تواند از جمله عوامل اجرای ناموفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشند. مطالعات نشان می‌دهند، توانایی سازمانی از سه بعد توانایی ارزیابی عملکرد^۵، توانایی نیروی انسانی^۶ و توانایی فنی^۷ بر پیاده‌سازی این نظام از بودجه‌ریزی اثرگذار است.

— توانایی سنجش عملکرد: توانایی سنجش عملکرد مؤلفه‌ای است که تمامی مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (هریس، ۸، ۲۰۰۱). به‌منظور اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد ضمن آنکه بایستی صحیح و قابل‌اطمینان باشند، باید در تصمیمات مدیریتی و تصمیمات مربوط به تخصیص منابع و اجرای طرح‌های تشویقی مورد استفاده قرار گیرند.

— توانایی نیروی انسانی: در راستای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان‌ها بایستی نیروی انسانی دارای مهارت‌های خاص در سنجش عملکرد، ایجاد، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی باشند. همچنین به‌منظور برقراری ارتباط بین اهداف عملکردی و نتایج به‌دست‌آمده و ارائه گزارش به استفاده‌کنندگان باید از کارشناسانی که با تمامی موارد مزبور آشنایی دارند بهره‌جست.

— توانایی فنی: توانایی فنی به مفهوم آن است که به لحاظ فنی امکان پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود داشته باشد در این راستا بایستی امکانات و ملزومات خاصی به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات

۱ - Efficiency and Effectiveness

۲ Ability

۳ Authority

۴ Acceptance

۵ Performance evaluation ability

۶ Personnel ability

۷ Technical ability

۸ Harris

مربوط به عملکرد و ایجاد بانک‌های اطلاعاتی مهیا گردد به نحوی که اطلاعات عملکردی در سریع‌ترین زمان ممکن تهیه، به شکل مناسب گزارش شده و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد.

۲-۳-۲. اختیار در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

عامل دوم اثرگذار بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مکانیسم‌های اختیار است. مکانیسم اختیار سه طبقه عمده اختیار قانونی^۱، اختیار فرآیندی^۲ و اختیار سازمانی^۳ را در برمی‌گیرد و بر این امر که اگر بودجه ریزان در اجرا یا پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اختیار لازم را نداشته باشند، با مشکل روبرو خواهند شد، تأکید می‌کنند.

- اختیار قانونی: فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب به صورت فشرده قانونمند می‌شود اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قوانین، نمی‌تواند اجرا شود. در برخی سازمان‌ها به این دلیل که بودجه بر مبنای ورودی‌ها تهیه و تنظیم می‌گردد، اطلاعات عملکردی در بودجه نقش کمتری دارند و این امر ناشی از آن است که این اطلاعات در فرایند تهیه و تصویب بودجه نقشی ندارند (اندرو^۴، ۲۰۰۴)
- اختیار رویه‌ای: بودجه‌ریزی فعلی بر اساس فرایند و رویه‌ای تهیه می‌گردد که در آن سنجش عملکرد و استفاده از اطلاعات عملکردی مورد غفلت واقع شده است. اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند سازگاری این مدل با این فرایندها و رویه‌های موجود است. وقتی رویه‌ها و فرآیندهای بودجه نقش اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را در تصمیم‌گیری تضعیف و محدود می‌کند، ایجاد یک نظام بودجه عملیاتی به شدت مشکل خواهد بود (اسعدی و همکاران، ۱۳۸۸).
- اختیار سازمانی: اختیار سازمانی حدودی را مشخص می‌کند که بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی اثر گذار است، اختیارات سازمانی برای اجرای اثربخش‌تر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی به نحوی باشد که مدیران اختیارات لازم در تصمیم‌گیری در مورد جذب کارکنان، بودجه‌ریزی، گزارش دهی و ... را داشته باشند (کتل^۵، ۱۹۹۲).

۲-۳-۳. پذیرش در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مقامات دولتی، مدیران و کارکنان همگی بایستی متقاعد گردند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد درگرو تلاش همگان برای کاهش هزینه‌ها و نیل به منافع کوتاه‌مدت و بلندمدت است (اندرو، ۲۰۰۴). مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، مدیران بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگ‌ترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد (رابینسون و همکاران^۶،

1 Legal authority

2 Procedural authority

3 Organization authority

4 Andrew

5 Kettl

6 Robinson, M. and Brumby, J

۲۰۰۵). به منظور پیاده‌سازی اثربخش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سه جنبه از پذیرش مورد نیاز است: پذیرش سیاسی^۱، پذیرش مدیریتی^۲ و پذیرش انگیزشی^۳ که در ادامه توضیح داده می‌شوند.

– پذیرش سیاسی: حمایت مقامات سیاسی در تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه عملیاتی بسیار حیاتی است، در حالی که سنجش و استفاده از اطلاعات عملکرد پیامدهایی برای مقامات انتخابی و انتسابی دارد. تعدادی از صاحب‌نظران تأکید می‌کنند که سیاستمداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیمات تخصصی مقاومت می‌کنند، چون یک چنین اطلاعاتی، آسیب‌پذیری آن‌ها در برابر مردم را افزایش می‌دهد. (اندرو، ۲۰۰۴).

– پذیرش مدیریتی: بررسی‌ها نشان می‌دهد که پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران به‌خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکردی در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، اساسی است. یک چالش اساسی در بودجه‌ریزی عملیاتی متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح‌های استراتژیک و سنجش عملکرد است (اسعدی و همکاران، ۱۳۸۸).

– پذیرش انگیزشی: صاحب‌نظران در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی اغلب معتقد به بکارگیری استراتژی انگیزشی برای استفاده از اطلاعات مبتنی بر عملکرد می‌باشند و معتقدند انگیزه‌ها و مشوق‌ها باید جزئی از بودجه‌ریزی عملیاتی باشد، به نحوی که پاداش‌ها و تنبیهاتی برای عملکرد مناسب و نامناسب در اجرای بودجه عملیاتی در نظر گرفته شود. همچنین این اعتقاد وجود دارد که نظام‌های بودجه‌ریزی ورودی و فرآیند محور، مشوق‌هایی ایجاد می‌کند که اغلب در مقابل رویکرد نتیجه محور قرار دارد (ضیائی و امیری، ۱۳۸۷).

در ایران و سایر کشور های جهان پژوهش‌هایی در حیطه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد صورت پذیرفته است که در ادامه به تعدادی از آنها اشاره می شود. زینالی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصاد و دارایی با استفاده از مدل شه پرداختند، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که از بین سه متغیر اصلی دو متغیر پذیرش و اختیار، موانعی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصاد و دارایی می‌باشند و از بین متغیرهای فرعی توانایی در ارزیابی عملکرد، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی و پذیرش مدیرتی به‌عنوان موانع پیاده‌سازی معرفی می‌شوند. همچنین در سال ۱۳۹۴ جعفرنیا و جاهد در پژوهشی به شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصاد و دارایی پرداختند، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هریک از موانع رفتاری، زمینه‌ای و ساختاری در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصاد و دارایی نقش بسزایی داشته‌اند.

پورعلی و کاکوان در سال ۱۳۹۵ در پژوهشی امکان‌سنجی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل را با استفاده از مدل شه مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد،

^۱ Political acceptance

^۲ Managerial acceptance

^۳ Incentive compatibility

در حال حاضر دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد. این در حالی بود که دشمن‌زیاری و همکاران در سال ۱۳۹۶ در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل انسانی و فنی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی پرداختند و دریافتند که عوامل فنی و انسانی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی تهران مؤثر است. همچنین حیدری و همکاران در سال ۱۳۹۷ به بررسی نقش عوامل درون‌سازمانی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند و نتایج پژوهش آنها یازده عامل درون‌سازمانی را در این ارتباط شناسایی نمود.

بلومنتریت^۱ در سال ۲۰۰۶ در پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی و مدیریت راهبردی یکپارچه» به بررسی ارتباط میان فرایند بودجه‌ریزی و اهداف راهبردی پرداختند و نشان دادند که مدیران در انجام بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی با چالش‌های فراوانی روبرو هستند به‌گونه‌ای که مدیریت راهبردی و بودجه‌ریزی به‌صورت مجزا صورت می‌پذیرند. شیک^۲ نیز در سال ۲۰۰۷ در پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی و بودجه‌ریزی تعهدی، ابزارهای تحلیل و قواعد تصمیم‌گیری» به بررسی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و استفاده از آن به‌عنوان ابزاری برای تصمیم‌گیری پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد، دولت و سازمان‌ها به‌منظور پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی عملیاتی و استفاده از آن در فرایند تصمیم‌گیری بایستی اطلاعات و تخصص لازم را به‌گونه‌ای فراهم آورند تا فعالیت‌ها و نتایج به‌واحدهایی استاندارد تجزیه گردیده و سپس هزینه‌ها به این واحدها تخصیص یابد سپس هزینه‌ها و نتایج این واحدها باهم مقایسه گردد. اندرو^۳ در سال ۲۰۱۳ در پژوهشی به بررسی امکان پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در آمریکا پرداخت، نتایج پژوهش وی نشان داد که امکان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در آمریکا در ایالت‌هایی که توانایی حرفه‌ای و کارشناسی برای چنین تغییراتی را دارند، بیشتر وجود دارد. همچنین در سال ۲۰۱۵ لو و ویلابی^۴ در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند و اینگونه نتیجه گرفتند که اصول قانونی، مدیریت عملکرد، ایجاد ظرفیت و توانمندی مهمترین عوامل در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشند.

۳. توسعه فرضیه‌ها و الگوی مفهومی

در پژوهش حاضر از مدل شه‌به‌منظور بررسی عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده گردید، مدل یادشده سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش را به‌عنوان عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد معرفی می‌نماید. مدل یاد شده توانایی را از سه بعد توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی فنی و توانایی نیروی انسانی، اختیار را از سه بعد اختیارات رویه‌ای، سازمانی و قانونی و نهایت پذیرش را از سه منظر پذیرش انگیزشی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی مورد بررسی قرار می‌دهد. بررسی این عوامل در نیروهای مسلح ج.ا.ا شناخت مناسبی از میزان رعایت عوامل یاد شده را فراهم می‌آورد و این امر در

1 - Blumentritt, T

2 - Schick, A

3 - Andrew, M

4 Lu & Willoughby

راستای هدف اولیه این پژوهش امکان سنجی پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است که منجر به شناخت نقاط قوت و ضعف در چارچوب عوامل یاد شده می گردد.

علاوه بر بررسی عوامل معرفی شده در مدل شه به منظور بومی سازی پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران نیاز به بررسی عوامل دیگری شامل موانع و چالش های پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح نیز وجود داشت که از طریق مصاحبه مشخص گردیدند. همچنین از طریق مطالعه متون و بررسی پژوهش های مرتبط الزامات بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی شده و در نهایت از طریق مقایسه الزامات شناسایی شده با شناخت کسب شده در مراحل قبل گام های اجرایی پیشنهاد گردید. در نهایت به منظور طراحی نقشه راهی به منظور پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد وضعیت موجود و الزامات بودجه ریزی که از طریق طی مراحل فوق حاصل آمده است مقایسه و در نتیجه مقایسه صورت پذیرفته گام های اجرایی طراحی و تدوین می گردد، با توجه به توضیحات ارائه شده مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر می باشد:

۴. روش شناسی پژوهش

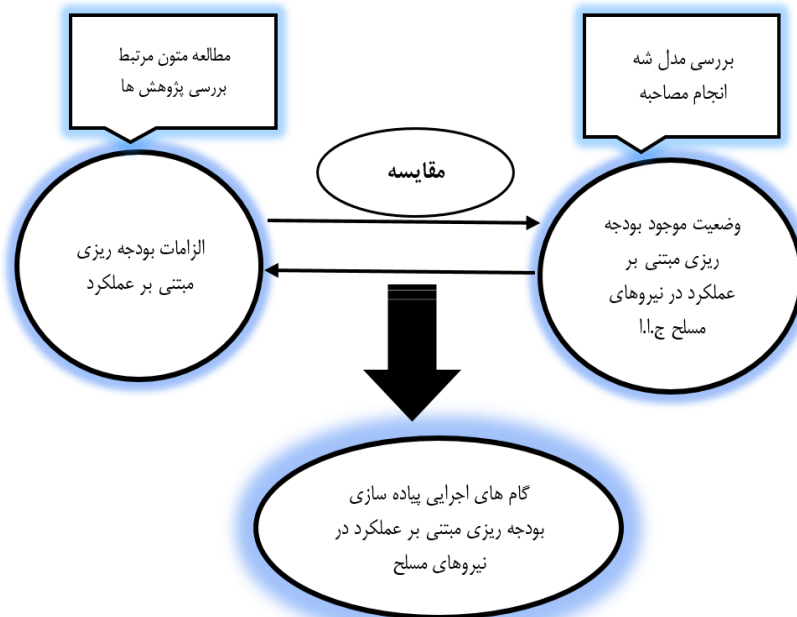
پژوهش حاضر به لحاظ هدف یک پژوهش کاربردی است، به این معنا که یافته های حاصل از آن را می توان به صورت مستقیم برای رفع مشکلات موجود و بهبود فرآیند فعلی به کار بست. از سوی دیگر این پژوهش به لحاظ ماهیت داده های مورد استفاده و روش های تحلیل داده ها در حیطه پژوهش های کیفی قرار می گیرد.

پژوهش حاضر یک پژوهش چندمرحله ای است که به منظور پیاده سازی آن مراحل زیر بایستی طی شود:

۱. در ابتدا متون مرتبط با موضوع پژوهش مطالعه شد تا در مراحل بعد هدایت بخش مسیر پژوهش باشند.
۲. در مرحله دوم، برای تکمیل دانش کلی لازم برای مراحل بعدی انجام پژوهش، از تعداد محدودی از افراد متخصص که به صورت قضاوتی و هدفمند انتخاب شدند، مصاحبه به عمل آمد. ۳- از آنجایی که در پژوهش های کیفی، فرآیند گردآوری و تفسیر داده ها یک فرایند پویا است، در صورتی که طی انجام فرایند مصاحبه ها با خبرگان بودجه ریزی، نیاز به تغییراتی در ساختار و نوع پرسش ها وجود داشت، تغییرات لازم را جهت بهتر شدن گردآوری داده ها اعمال گردید. همچنین بررسی مقایسه ای^۱ دیدگاه های مصاحبه شوندگان در تعیین ساختار مصاحبه های بعدی مورد استفاده گرفت. ۴- پس از تکمیل مصاحبه ها، اطلاعات به دست آمده پیاده سازی گردیده و با استفاده از روش تحلیل تفسیری بررسی می گردند. ۵- پس از طی مراحل بالا، پرسشنامه ای با بکار گیری پرسشنامه مدل شه و اضافه نمودن سوالاتی در جهت بومی سازی پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح ج.ا.ا. تهیه و توزیع گردید. ۵- با جمع آوری و تحلیل پرسشنامه های توزیع شده در مرحله قبل

۱ - Comparative analysis

عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی مطابق با مدل شه بررسی و سه عامل اضافه شده به این مدل نیز آزمون گردیدند که نتیجه آن ارائه مدلی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح ج.ا. بود.



شکل شماره (۱) مدل مفهومی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهش

به سبب چندمرحله‌ای بودن طرح پژوهش حاضر، جامعه و نمونه و روش گردآوری داده‌ها به ترتیب زیر انتخاب می‌شوند:

۱. مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته؛ در این مرحله، جامعه آماری کلیه افراد خبره در سازمان‌های نیروهای مسلح در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌باشد. نمونه، افرادی از جامعه آماری می‌باشند که بر اساس روش گلوله برفی^۱ یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر ارتباط دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد جامعه رهنمون می‌شوند، انتخاب می‌گردند (حریری، ۱۳۸۵). در این روش پژوهشگر به پیشنهاد مصاحبه‌شوندگان برای مصاحبه به سراغ افراد دیگر می‌رود (ازکیا و دربان آستان، ۱۳۸۲)

۱ - Snoeball method

۲. پرسشنامه؛ در این مرحله، جامعه آماری کلیه افراد شاغل در قسمت‌های مرتبط با بودجه‌ریزی در سازمان‌های نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران را شامل می‌شود و در این راه از نمونه قضاوتی^۱ و یا در دسترس و یا هدفمند استفاده شده است به عبارتی کلیه افراد شاغل در قسمت‌های مرتبط با بودجه‌ریزی در سازمان‌های نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران که فرصت کافی برای مشارکت در این پژوهش را داشته باشند را شامل می‌شود.

۵. تجزیه و تحلیل داده ها و یافته های پژوهش

۵-۱. مصاحبه

بخشی از داده‌های مورد استفاده در پژوهش حاضر داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌های حضوری (شفاهی) هستند که با روش تحلیل تفسیری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. به منظور انجام مصاحبه‌ها دستورالعملی تهیه گردید که در آن ابتدا در ارتباط با موضوع و هدف پژوهش توضیحاتی ارائه شد، سپس با تأکید بر این موضوع که اظهارات ایشان تنها در راستای انجام پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد، اقدام به مکتوب نمودن اظهارات ایشان گردید. پرسش‌های اصلی مصاحبه که برآمده از مطالعه متون مرتبط و مصاحبه‌های اکتشافی بود از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد و با توجه به ماهیت نیمه ساختاریافته مصاحبه‌ها، پرسش‌های دیگری نیز با توجه به پاسخ‌ها به منظور روشن‌تر شدن مفهوم پاسخ‌های ارائه‌شده، مطرح گردید که در نهایت تعداد ۶ مصاحبه از خبرگان بودجه‌ریزی در نیروهای مسلح ج.ا.ا. صورت پذیرفت. در ادامه به بررسی پرسش‌های اصلی مصاحبه و تحلیل پاسخ‌ها پرداخته می‌شود.

پرسش ۱: با توجه مبانی قانونی در خصوص تغییر نظام بودجه‌ریزی به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، در سازمان متبوع شما چه اقداماتی در این خصوص صورت پذیرفته است؟
این سوال با هدف ایجاد شناخت از سازمان‌های مختلف نیروهای مسلح در خصوص اقدامات صورت گرفته در ارتباط با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرسیده شد، اغلب سازمان‌ها اقدام به آموزش‌هایی در سطوح مختلف نموده‌اند و همچنین اقداماتی اغلب حد شکلی و ظاهری به این منظور صورت پذیرفته است به جز در یک مورد که اقدامات عملی در این خصوص انجام داده‌اند و با توجه به مستندات موجود تا حد زیادی پیشرفت داشته‌اند.

پرسش ۲: مزایا و محدودیت‌های پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان متبوع شما چیست؟
این پرسش به منظور برآورد فرد مصاحبه‌شونده از مزایا و محدودیت‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان متبوع ایشان و همچنین ایجاد شناخت در این خصوص برای پژوهشگر پرسیده شد. از پاسخ‌های ارائه‌شده استنباط گردید که از دید مصاحبه‌شوندگان از جمله مهمترین مزیت‌هایی که اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای نیروهای مسلح در پی دارد مدیریت هزینه‌ها و جلوگیری از اتلاف منابع و بحث مدیریت و کنترل عملکرد

می‌باشد. همچنین محدودیت‌های که به‌منظور پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد عمدتاً مربوط به تعیین شاخص‌های عملکردی به دلیل دامنه وسیع فعالیت‌های این سازمان‌ها و همچنین نبود برخی از امکانات و زیرساخت‌های لازم می‌باشد.

پرسش ۳: چه برنامه‌ها و اقدامات آتی در زمینه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی پیش‌بینی شده است؟ شناخت آخرین اقدامات صورت گرفته در نیروهای مسلح می‌تواند دید مطلوبی به پژوهشگر در خصوص پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بدهد لذا سوال فوق مطرح گردید. پاسخ‌های ارائه شده حاکی از آن بود که (به جز در یک مورد) بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تنها به صورت شکلی در نیروهای مسلح مورد توجه قرار گرفته و بنا بر توصیه‌های قانونی و نهادی صورت گرفته اقداماتی انجام شده است اما منجر به اقدام عملی در این خصوص نگردیده است و سازمان‌ها به نوعی در حال آماده‌سازی امکانات و زیرساخت‌های لازم در این ارتباط می‌باشند.

پرسش ۴: موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان متبوع شما کدام است؟ شناخت موانع و مشکلات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح شناخت مناسبی در جهت ارائه پیشنهادها لازم به‌منظور رفع آن‌ها برای پژوهشگر ایجاد می‌نماید لذا سوال فوق از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد. آنچه که در پاسخ‌های ارائه شده بیشتر از همه نمود پیدا می‌کرد می‌توان به عدم وجود زیرساخت‌های لازم و امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری، نبود دانش و تخصص کافی و نیروی انسانی آموزش‌دیده، عدم آشنایی مقامات تصمیم‌گیرنده با این نوع بودجه‌ریزی و اهمیت و جایگاه آن اشاره نمود.

پرسش ۵: راهکارهای پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان متبوع شما کدامند؟ شناسایی راهکارهای پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح این امکان را برای پژوهشگر به وجود می‌آورد تا در مقایسه با متون علمی که در این خصوص نگارش گردیده مدل مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح را بیابد اما آنچه در پاسخ‌های ارائه شده به آن اشاره شد مواردی از قبیل موارد ذیل را در برمی‌گیرد. ۱- ارائه الگوی مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ۲- ایجاد زیرساخت‌ها و امکانات مورد نیاز ۳- آموزش کارکنان ۴- تعیین اهداف و شاخص‌های عملکردی ۵- ایجاد نگرش مثبت در مقامات عالی به‌منظور استفاده از اطلاعات مستخرج از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در تصمیمات.

پرسش ۶: آیا دستورالعمل اجرایی بودجه‌ریزی عملکرد برای سازمان متبوع شما جامع و کامل می‌باشد؟ وجود دستورالعمل به‌منظور پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از مقدمات و حداقل‌های لازم برای این امر می‌باشد لذا پرسشی جداگانه این موضوع را مورد تأکید قرارداد که پاسخ‌های ارائه شده نشان می‌دهد متأسفانه (به جز در یک مورد) دستورالعمل مدونی در این خصوص در هیچ‌یک از ارگان‌های نیروهای مسلح تدوین نگردیده است.

پر سش ۷: چه شاخص‌های عملکردی جهت سنجش کارایی و اثربخشی جهت بخش‌های مختلف سازمان متبوع شما می‌توان در نظر گرفت؟ با توجه به تأکید بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر تخصیص منابع بر اساس میزان دستیابی به اهداف، شناسایی و اندازه‌گیری شاخص‌های عملکردی متناسب با هر سازمان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. به این منظور پرسش فوق مطرح گردید. آنچه بیشتر مورد تأکید پاسخ‌دهندگان بود تفکیک عملیات سازمان به بخش‌های مختلف و تعیین شاخص‌های بخشی بر اساس اهداف کلی سازمان و سپس شکستن شاخص‌ها به زیر بخش‌ها و در نهایت به هر فعالیت که مجری آن یک فرد است.

۲-۵. پرسشنامه

به منظور کسب شناخت و بررسی امکان‌سنجی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اقدام به اضافه نمودن سه بعد بر اساس متون مطالعه شده و مصاحبه‌های صورت گرفته به پرسشنامه مدل شه گردید لذا پرسشنامه تهیه شده علاوه بر سه بعد توانایی، انگیزش و پذیرش موردنظر مدل شه سه بعد شناخت کلی، گام‌های پیاده‌سازی و الزامات را در برمی‌گیرد. پرسشنامه یاد شده مشتمل بر ۴۹ پرسش است که ابتدا توضیحات کلی در ارتباط با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نقش و اهمیت آن ارائه و سپس پرسش‌های عمومی به منظور اطلاع از سطح دانش و تجربه و ویژگی‌های شخصی مشارکت‌کنندگان و همچنین ۴۹ سوال تخصصی پرسیده شد. در نهایت این پرسشنامه توسط ۴۰ نفر تکمیل گردید.

به منظور اطمینان از روایی پرسشنامه، این پرسشنامه در اختیار سه نفر از صاحب‌نظران رشته حسابداری که همگی فارغ‌التحصیل رشته حسابداری در مقطع دکتری بودند و در ارتباط با مفهوم و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناخت کافی داشتند، قرار داده شد تا در مورد روایی محتوای آن اظهار نظر نمایند. نکات و پیشنهادهای آن‌ها در پرسشنامه یاد شده اعمال گردید. همچنین به منظور آزمون پایایی یا قابلیت اعتماد پرسشنامه یاد شده از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار این آزمون برای ۴۹ پرسش برابر با ۰/۹۵۴ می‌باشد که نشان از پایایی بالای پرسشنامه دارد.

۱-۲-۵. آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به مشارکت‌کنندگان در پیمایش به‌طور خلاصه در جدول زیر ارائه شده است.

جدول شماره (۱) آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان در تکمیل پرسش‌نامه

گزینه‌ها	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	گزینه ۶
تجربه مدیریتی	زیر ۵ سال ٪۱۸	۵ تا ۱۰ سال ٪۵	۱۰ تا ۱۵ سال ٪۱۰	۱۵ تا ۲۰ سال ٪۳	۲۰ سال به بالا ٪۸	ندارم ٪۵۸
تجربه کاری	زیر ۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۵ تا ۲۰ سال	۲۰ سال به بالا	

گزینه ۶	گزینه ۵	گزینه ۴	گزینه ۳	گزینه ۲	گزینه ۱	گزینه‌ها	پرسش‌ها
	٪۴۸	٪۲۸	٪۱۵	٪۸	٪۳		
	مدیر	رئیس	سرپرست	کارشناس ارشد	کارشناس	مسئولیت کنونی	
	٪۳۳	٪۸	٪۵	٪۴۳	٪۱۳		
	نیروی انتظامی	سپاه	ارتش	وزارت دفاع	ستاد کل	محل خدمت	
	٪۲۳	٪۱۵	٪۳۵	٪۱۵	٪۱۳		
	سایر	کامپیوتر	حسابداری	اقتصاد	مالی	رشته تحصیلی	
	٪۳۰	٪۳	٪۳۰	٪۵	٪۳۳		
		۵۰ سال به بالا	۴۰ تا ۵۰ سال	۳۰ تا ۴۰ سال	۲۰ تا ۳۰ سال	سن	
		٪۱۸	٪۳۸	٪۴۳	٪۳		
		دکتری	فوق لیسانس	لیسانس	فوق دیپلم	تحصیلات	
		٪۱۳	٪۳۰	٪۵۸	٪۰		

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در جدول فوق مشخص است بیش از ۴۲ درصد از مشارکت‌کنندگان در این پیمایش دارای تجربه مدیریتی در حوزه بودجه‌ریزی بوده و بیش از ۹۷ درصد آن‌ها بیش از ۱۰ سال سابقه کار دارند که این امر غنای بیشتر پاسخ‌های دریافتی را نشان می‌دهد. همچنین علاوه بر اینکه بیش از ۶۷ درصد مشارکت‌کنندگان دارای تحصیلاتی در رشته‌های مرتبط با بودجه‌ریزی بوده‌اند تمامی مشارکت‌کنندگان دارای تحصیلات لیسانس به بالا می‌باشند که این امر نشان‌دهنده سطح مناسب تحصیلات و مربوط بودن رشته تحصیلی در ارتباط با موضوع پژوهش می‌باشد. همچنین عمده‌ترین سن مشارکت‌کنندگان بین ۳۰ تا ۵۰ سال بوده و اغلب مشارکت‌کنندگان دارای سمت کارشناس ارشد به بالا می‌باشند.

همان‌طور که اشاره شد در پژوهش حاضر از مدل شه‌به‌منظور بررسی عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده گردید، مدل یاد شده سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش را به‌عنوان اثرگذار بر پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را معرفی نموده است. علاوه به عوامل یادشده سه بعد شناخت کلی، الزامات و گام‌های پیاده‌سازی نیز مورد بررسی قرار گرفت لازم به ذکر است برای تحلیل متغیرهای نرمال

از آزمون تی استیودنت تک نمونه ای^۱ و برای آزمون متغیرهای غیر نرمال^۲ از آزمون رتبه علامت دار ویل کاکسون^۳ استفاده شده است که در ادامه نتایج تجزیه و تحلیل این عوامل ارائه و تحلیل می‌گردد.

۵-۲-۲. عوامل مربوط به مدل شبه

توانایی

ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمان می‌تواند از جمله عوامل اجرای ناموفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشند. مطالعات نشان می‌دهند، توانایی سازمانی از سه بعد توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی بر پیاده‌سازی این نظام از بودجه‌ریزی اثرگذار است.

جدول شماره (۲) نتایج آزمون آماری عامل توانایی

نام متغیر	نوع توزیع	نام آزمون	میانگین	انحراف استاندارد	خطای انحراف استاندارد	مقدار آماره	سطح معناداری
میزان توانایی ارزیابی عملکرد	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه‌ای	۲/۹۰۸	۰/۷۹۲	۰/۱۲۵	(۰/۷۳۲)	۰/۴۶۸
میزان توانایی فنی	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه‌ای	۲/۲۸۹۲	۰/۸۲۸	۰/۱۳۱	(۰/۸۲۷)	۰/۴۱۳
میزان توانایی نیروی انسانی	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه‌ای	۳/۱۳۱	۰/۷۱۴	۰/۱۱۳	۰/۱۶۳	۰/۲۵۲

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش نشان داد که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی فنی و توانایی نیروی انسانی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد.

اختیار

عامل دوم اثرگذار بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مکانیسم‌های اختیار است. مکانیسم اختیار سه طبقه عمده اختیار قانونی، اختیار فرآیندی و اختیار سازمانی را در برمی‌گیرد و بر این امر که اگر بودجه ریزان در اجرا یا پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اختیار لازم را نداشته باشند، با مشکل روبرو خواهند شد، تأکید می‌کنند. نتایج آزمون طبقات مختلف اختیار در جدول زیر ارائه شده است.

۱ One Sample T-Student Test

۲ Non Parametric Variables

۳ Wilcoxon Signed-Rank Test

جدول شماره (۳) نتایج آزمون آماری عامل اختیار

نام متغیر	نوع توزیع	نام آزمون	میانگین	انحراف استاندارد	خطای انحراف استاندارد	مقدار آماره	سطح معناداری
اختیارات رویه‌ای	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه‌ای	۲/۶۸۸	۰/۸۳	۰/۱۳۱	(۲/۳۸۲)	۰/۰۲۲
اختیارات سازمانی	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۲/۸۶۹	۰/۷۴۹	۰/۱۱۸	...	۰/۰۰۳
اختیارات قانونی	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه‌ای	۲/۷۷۵	۰/۸۸۴	۰/۱۴	(۱/۶۱۰)	۰/۱۱۶

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش نشان داد که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اختیارات رویه‌ای و اختیارات سازمانی مناسبی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد. در حالی که اختیارات قانونی مناسب برای این امر وجود دارد.

پذیرش

برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مقامات دولتی، مدیران و کارکنان همگی بایستی متقاعد گردند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در گرو تلاش همگان برای کاهش هزینه‌ها و نیل به منافع کوتاه‌مدت و بلندمدت است. به‌منظور پیاده‌سازی اثربخش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سه جنبه از پذیرش، شامل پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی مورد نیاز است.

جدول شماره (۴) نتایج آزمون آماری عامل پذیرش

نام متغیر	نوع توزیع	نام آزمون	میانگین	انحراف استاندارد	خطای انحراف استاندارد	مقدار آماره	سطح معناداری
پذیرش انگیزشی	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۲/۹۰۸	۰/۷۹۲	۰/۱۲۵	...	۰/۰۱۳
پذیرش سیاسی	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۲/۸۹۲	۰/۸۲۸	۰/۱۳۱
پذیرش مدیریتی	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۳/۱۳۱	۰/۷۱۴	۰/۱۱۳

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش نشان داد که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران پذیرش انگیزشی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی کافی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد.

۵-۲-۳. عوامل اضافه شده به مدل شه

شناخت کلی

به منظور پیاده سازی هرچه بهتر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی شناخت کلی از وضعیت موجود به دست آید در ادامه با بررسی گویه هایی از این دست نتایج این بررسی ها گزارش می گردد.

جدول شماره (۵) نتایج آزمون آماری عامل شناخت کلی

نام متغیر	نوع توزیع	نام آزمون	میانگین	انحراف استاندارد	خطای انحراف استاندارد	مقدار آماره	سطح معناداری
شناخت کلی - مفاهیم بودجه ریزی	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۲/۷۳۸	۰/۷۰۷	۰/۱۱۲	...	۰/۰۳۳
شناخت کلی - مفاهیم قیمت تمام شده	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه ای	۲/۸۶۹	۰/۷۴۹	۰/۱۱۸	(۱/۱۰۸)	۰/۲۷۴

منبع: یافته های پژوهش

شناخت کلی از مفاهیم بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد قدم اول در پیاده سازی می باشد، نتایج نشان داد شناخت کافی در خصوص مفاهیم بودجه ریزی در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران وجود ندارد. در حالی که این شناخت در خصوص مفاهیم قیمت تمام شده مناسب می باشد.

الزامات

در این قسمت الزاماتی که برای پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی رعایت گردد مورد آزمون قرار گرفته است که در ادامه به آن ها اشاره می گردد.

جدول شماره (۶) نتایج آزمون آماری عامل الزامات

نام متغیر	نوع توزیع	نام آزمون	میانگین	انحراف استاندارد	خطای انحراف استاندارد	مقدار آماره	سطح معناداری
الزامات - تعیین شاخص های عملکردی	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه ای	۳/۱	۰/۸۱۴	۰/۱۲۹	۰/۷۷۷	۰/۴۴۲
الزامات - حمایت مالی و فکری	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه ای	۲/۷	۰/۸۵۷	۰/۱۳۵	(۰/۲۱۵)	۰/۰۳۳

منبع: یافته های پژوهش

یافته‌های پژوهش نشان داد که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران امکان تعیین شاخص‌های عملکردی وجود داشته در حالی که تمایل فکری و حمایت‌های مالی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد.

۵-۳. گام‌های استقرار

به‌منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی اقداماتی صورت پذیرد به‌منظور شناخت اقدامات یادشده موارد در قالب ابعاد زیر مطرح گردید که نتایج هر یک به شرح زیر است.

جدول شماره (۷) نتایج آزمون آماری عامل گام‌های استقرار

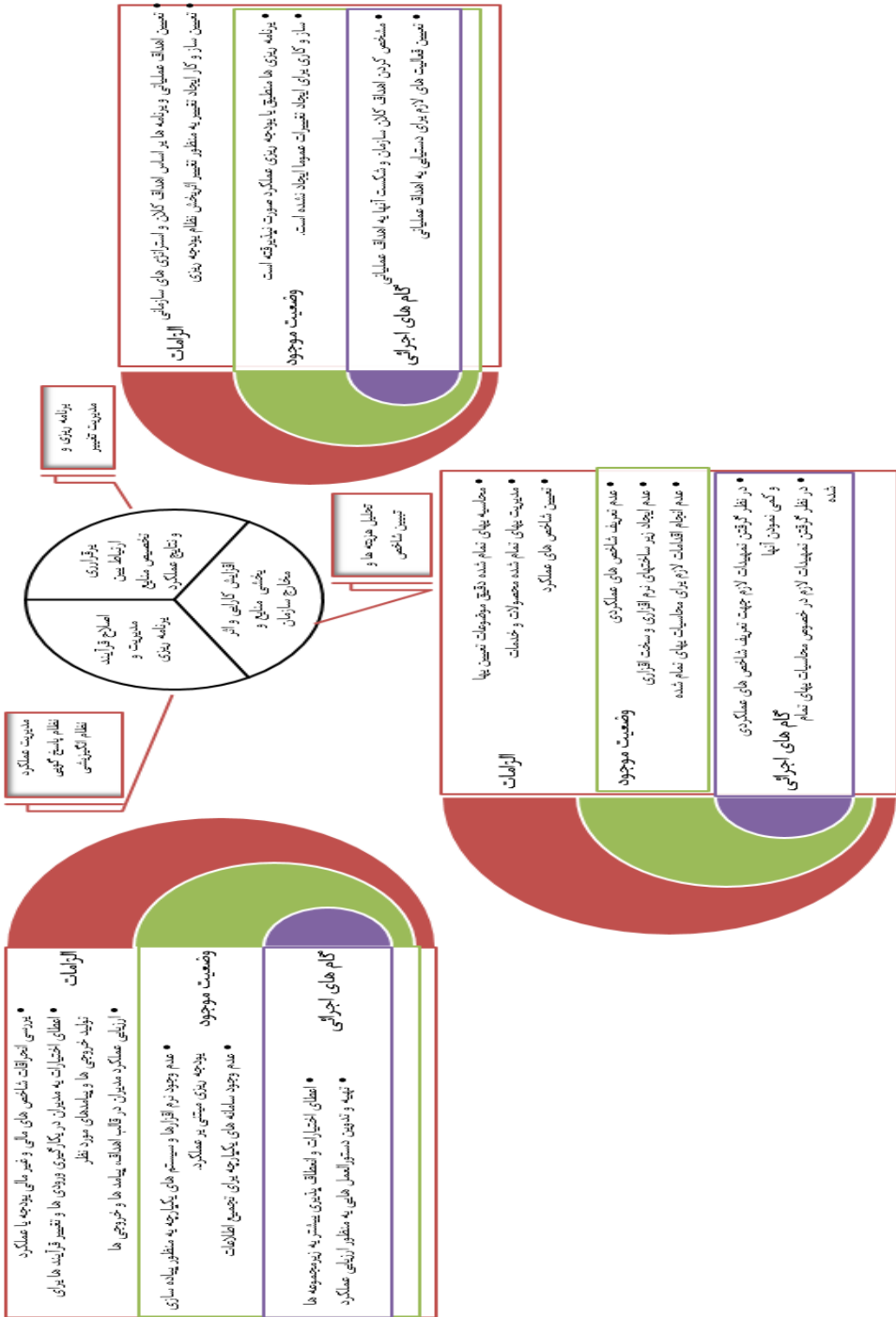
نام متغیر	نوع توزیع	نام آزمون	میانگین	انحراف استاندارد	خطای انحراف استاندارد	مقدار آماره	سطح معناداری
گام‌های استقرار- ارزیابی عملکرد	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه‌ای	۲/۸۹۴	۰/۷۰۹	۰/۱۱۲	(۰,۹۴۸)	۰/۳۴۹
گام‌های استقرار- امکانات نرم‌افزاری	پارامتریک	آزمون تی تک نمونه‌ای	۲/۴۲۵	۰/۷۷۳	۰/۱۲۲	(۴,۷۰۲)	۰/۰۰۰
گام‌های استقرار- برنامه‌ها	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۲/۶۸۸	۰/۸۳	۰/۱۳۱	...	۰/۰۲۸
گام‌های استقرار- قیمت تمام‌شده	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۲/۶۲۵	۰/۸۱۵	۰/۱۲۹	...	۰/۰۰۷
گام‌های استقرار- موانع	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۲/۷۷۵	۰/۸۸۴	۰/۱۴	...	۰/۸
گام‌های استقرار- نیروی انسانی	ناپارامتریک	آزمون ویل کاکسون	۲/۶۷۵	۰/۷۶۴	۰/۱۲۱	...	۰/۸۶۷

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران توانایی ارزیابی عملکرد به‌طور مناسبی وجود دارد. در حالی که امکانات نرم‌افزاری در وضعیت مطلوبی قرار نداشته و برنامه‌های مورد استفاده در این نیروها قابلیت کافی برای این امر را ندارند. همچنین نتایج نشان داد که محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و خدمات در دستور کار قرار نگرفته و همچنین مقاومت کارکنان در این ارتباط یکی از موانع می‌باشد. این در حالی است که کارکنان توانایی کافی برای این امر را دارند.

۵-۴. مدل

در نتیجه بررسی‌های صورت پذیرفته در پژوهش حاضر و نتایج به‌دست‌آمده که در بالا به آن‌ها اشاره شد مدل زیر به‌منظور پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران طراحی و پیشنهاد می‌گردد.



۶. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

۶-۱. تحلیل نتایج حاصل از پرسشنامه

در پژوهش حاضر از مدل شه به‌منظور بررسی عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده گردید، مدل یادشده سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش را به‌عنوان اثرگذار بر پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را معرفی نموده است. علاوه به عوامل یادشده سه بعد شناخت کلی، الزامات و گام‌های پیاده‌سازی نیز مورد بررسی قرار گرفت.

در این پژوهش مطابق با مدل شه بعد توانایی را از طریق سه عامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی فنی و توانایی نیروی انسانی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج یافته‌های پژوهش نشان داد که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران توانایی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در تمامی ابعاد یادشده وجود دارد، با بررسی تطبیقی پژوهش‌های پیشین در می‌یابیم که نتایج یافته‌های این پژوهش منطبق با پژوهش مرادی و همکاران (۱۳۹۱) و همچنین پژوهش زینالی و همکاران (۱۳۹۲) می‌باشد البته زینالی و همکاران توانایی در ارزیابی عملکرد را به‌عنوان یکی از محدودیت‌های پیاده‌سازی عنوان نمودند که این امر مغایر با یافته‌های پژوهش حاضر می‌باشد.

در حوزه اختیارات مطابق با مدل شه سه بعد اختیارات رویه‌ای، سازمانی و قانونی مورد بررسی قرار می‌گیرند، یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اختیارات رویه‌ای و سازمانی کافی به‌منظور پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد درحالی‌که اختیارات قانونی مغایرتی با این امر ندارد، بررسی‌های تطبیقی پژوهش‌های پیشین نشان داد که نتایج پژوهش حاضر با نتایج حاصل از پژوهش‌های مرادی و همکاران و زینالی و همکاران یکسان می‌باشد.

مدل شه سه عامل پذیرش انگیزشی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی را به‌عنوان عوامل اثرگذار در حیطه پذیرش معرفی نموده که نتایج بررسی عوامل مذکور در پژوهش جاری نشان می‌دهد که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع پذیرشی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد. بررسی تطبیقی با پژوهش‌های پیشین گویای این امر بود که یافته‌های این پژوهش با یافته‌های پژوهش مرادی و همکاران مغایرت دارد اما با نتایج حاصل از پژوهش زینالی و همکاران مطابقت دارد.

علاوه بر بررسی عوامل معرفی شده در مدل شه به‌منظور بومی‌سازی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران به بررسی عوامل دیگری پرداخته شد که در نهایت یافته‌های پژوهش نشان داد که در نیروهای یاد شده در حوزه شناخت کلی، شناخت نسبت به مفاهیم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کافی نبوده اما با مفاهیم قیمت تمام‌شده آشنایی مناسبی وجود دارد. از سوی دیگر در حوزه الزامات نیروهای مسلح الزامات تعیین شاخص‌های عملکردی را دارا بوده اما الزامات تمایل فکری و حمایت‌های مالی در این خصوص وجود ندارد.

به منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی اقداماتی صورت پذیرد لذا شناخت اقدامات یادشده در قالب مواردی از جمله ارزیابی عملکرد، امکانات نرم‌افزاری، برنامه‌ها، قیمت تمام‌شده، موانع، نیروی انسانی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان داد که در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران توانایی ارزیابی عملکرد به‌طور مناسبی وجود دارد، امکانات نرم‌افزاری در وضعیت مطلوبی قرار ندارد، برنامه‌های این نیروها به‌منظور پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بازنگری نشده، استقرار سیستم‌های بهای تمام‌شده در دستور کار قرار نگرفته و مقاومت کارکنان در مقابل تغییر نظام بودجه‌ریزی یکی از موانع این امر است و در نهایت یافته‌ها حاکی از آن بود که نیروی انسانی کافی و خبره به این منظور وجود دارد.

۶-۲. تحلیل مدل طراحی شده

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از پژوهش حاضر به‌منظور پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و دستیابی به اهداف آن بایستی مطابق با مدل ارائه‌شده فرایند زیر طی شود. مدل ارائه شده ابتدا نقشه راهی را مشخص می‌کند که نشان‌دهنده دلیل روی آوردن به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌باشد. در این خصوص سه موضوع اصلی مطرح است.

- برقراری ارتباط بین تخصیص منابع و نتایج عملکرد: هدف اولیه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شفاف‌سازی بودجه و کمک به تخصیص بهینه و استفاده‌ی مؤثر از منابع سازمان از طریق برقراری ارتباط بین تخصیص منابع و نتایج عملکرد می‌باشد.
- افزایش بهره‌وری (کارایی و اثربخشی) منابع و مخارج سازمان: هدف نهایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تحقق کارایی و اثربخشی است. به‌عبارت‌دیگر، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تأکید بر خروجی‌ها بجای ورودی‌ها زمینه نظارت مطلوب بر اجرای بودجه در جهت حصول اهداف از پیش تعیین‌شده را فراهم آورده و مبنایی مناسب برای اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی عملیات در جهت بهبود بهره‌وری می‌باشد.
- اصلاح فرآیند مدیریت و برنامه‌ریزی و کمک به مدیریت سازمان: طی سال‌های اخیر فشارهای فزاینده‌ای در زمینه نظارت مالی و پاسخگویی بر سازمان‌های دولتی به وجود آمده است، نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موجبات تغییر هدف بودجه از ابزاری برای کنترل و نظارت، به ابزاری برای مدیریت عملکرد و برنامه‌ریزی اقتصادی را فراهم آورده است، به‌عبارت‌دیگر در این نظام تمرکز از چگونگی مصرف اعتبار و کنترل منابع ورودی‌ها به نظارت بر خروجی و نتایج به‌دست‌آمده از مصرف منابع تغییر کرده است. در این نظام، اعتبارات بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید محصولات (خدمات) و یا دستیابی به پیامدها تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب، سازمان‌ها به سمت افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و نیز پاسخگویی بیشتر سوق می‌یابند.

— به‌منظور پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی فرآیند مشخصی که حاصل پژوهش‌های گذشته و تجربه پیاده‌سازی این نوع بودجه‌ریزی است طی شود به این منظور، در ادامه ضمن تبیین فرآیند سه مرحله‌ای، ابتدا در هر مرحله به الزامات آن مطابق با پیشینه پژوهش بیان اشاره گردیده، سپس وضعیت موجود بر اساس یافته‌های پژوهش مستندسازی می‌شود و در نهایت گام‌های اجرایی برای عبور از وضعیت موجود و محقق کردن کلیه الزامات هر مرحله بیان می‌گردد.

مرحله ۱: برنامه‌ریزی و مدیریت تغییر

یک ساختار برنامه‌ای معنادار در جهت بهبود کیفیت بودجه‌ریزی از طریق برقراری ارتباط بین ساختار برنامه‌ای با سیاست‌های استراتژیک سازمان اقدام می‌کند. طراحی ساختار برنامه‌ای عملیاتی برای بودجه باید دربرگیرنده، بازنگری اساسی فعالیت‌های سازمان و شیوه مدیریت آن‌ها بوده و به‌عنوان ابزاری برای تجزیه و تحلیل سیاست‌ها و خط‌مشی‌های سازمان در نظر گرفته شود.

الزامات

- تعیین اهداف عملیاتی و برنامه‌ها بر اساس اهداف کلان و استراتژی‌های سازمانی.
- نمایش اهداف کلان و استراتژی‌های سازمانی تا سطح اهداف عملیاتی و برنامه‌ها در قالب روابط سلسله‌مراتبی و طبقه‌بندی آن‌ها به‌صورت یک درختواره از اهداف.
- مورد توجه قرار گرفتن فرهنگ برنامه‌ریزی و تمرکز بر بودجه‌ریزی در کلیه بخش‌ها و سطوح سازمان.
- تعیین سازوکار ایجاد تغییر به‌منظور تغییر اثربخش نظام بودجه‌ریزی.
- تشخیص ضرورت و لزوم ایجاد تغییر، با توجه به تجربه‌های موفق کشورهای پیشرو در این زمینه و همچنین الزامات قانونی.
- تشکیل یک ائتلاف نیرومند برای پشتیبانی از تغییرات، این ائتلاف دارای دو بعد درون سازمانی و برون سازمانی است، در بعد برون سازمانی بحث تغییر رویه‌ها و رویکردهای نهادهای مربوط به بودجه‌ریزی مانند سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور و قوه قضائیه و ... مطرح می‌گردد و در بعد درون سازمانی این ائتلاف از مجموعه‌ای از مدیران ارشد سازمان تشکیل می‌گردد.
- انتصاب رهبر تغییرات، به‌منظور ترسیم نقشه راه و ایجاد هماهنگی‌های لازم بین تمام واحدها.
- ایجاد جو مثبت روانی و جلب حمایت بیشتر مدیریت ارشد سازمان، به این منظور پیاده‌سازی بایستی به نحوی صورت پذیرد که موفقیت‌های اولیه (هرچند کوچک) حاصل آید و در ادامه تداوم حرکات اصلاحی و اهداف بزرگ‌تر ترسیم گردد.
- نهادینه شدن تغییرات ایجاد شده، به‌طوری‌که وضعیت و شرایط جدید به جزئی از فرهنگ سازمان تبدیل شود.

- تغییر فرآیند بودجه‌ریزی به صورت تدریجی و در روند تکاملی صورت می‌گیرد، لذا این امر ایجاب می‌کند که توجه ویژه‌ای بر فرآیند تغییر داشته باشیم.

وضعیت موجود

- بر اساس برنامه‌های ۵ ساله توسعه کشور، سیاست‌های کلی کشور، اسناد بالادستی و رهنمودهای فرمانده کل قوا اهداف کلان و استراتژی‌ها در نیروهای مسلح ج.ا.ا مشخص می‌باشند.
- عدم وجود عزم راسخ برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به علت عدم تخصیص بودجه بر اساس عملکرد در سازمان برنامه‌وبودجه.
- عدم وجود هماهنگی‌های لازم میان واحدهای مرتبط با بودجه‌ریزی و عدم توافق نظر جمعی در خصوص فرآیند پیاده‌سازی.
- عدم وجود رهنمود مشخص و خاص جهت ارائه رویه‌ها و راهکارهای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد منطبق با شرایط سازمان.
- عدم توجه به نتایج اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توسط مسئولین در امر تصمیم‌گیری به دلیل تفکر سنتی و غیرعلمی مسئولین نیروهای مسلح به موضوعات مختلف.
- مطابق با مصاحبه‌های صورت گرفته به جز در نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران سایر ارگان‌ها اقدامات عملی در خصوص تغییر فرآیند بودجه‌ریزی انجام ن داده‌اند و اقدامات آن‌ها تنها محدود به یکسری موارد شکلی شده است.

گام‌های اجرایی

- مشخص کردن اهداف و استراتژی‌های بلندمدت بر اساس برنامه‌های ۵ ساله توسعه کشور، سیاست‌های کلی کشور و اسناد بالادستی با توجه به رهنمودهای فرمانده کل قوا.
- شکست اهداف و استراتژی‌های کلان به هدف‌های میان‌مدت و کوتاه‌مدت و تهیه و تنظیم برش سالانه‌ای از برنامه راهبردی به منظور پیشنهاد بودجه، تأمین اعتبار و ارزیابی عملکرد.
- تعیین اهداف کمی سالانه بر اساس اهداف بلندمدت راهبردی که پیامدهای سالانه را در برمی‌گیرد.
- تعیین اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌ها در قالب یگان‌های مختلف (مانند یگان آماده، عملیات، پشتیبانی، نگهداری و ...) صورت پذیرد.
- بازنگری برنامه‌ها و اهداف سازمانی به منظور تطابق با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.
- هدف‌گذاری کمی و قابل‌سنجش در راستای تحقق اهداف.
- مشخص کردن فعالیت‌های لازم برای دستیابی به هر هدف.

- تشکیل قرارگاه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به ریاست فرمانده سازمان و با عضویت کلیه مقامات عالی‌رتبه در بخش‌های ستادی و عملیاتی.
- انتصاب فردی خیره‌دارای تحصیلات دانشگاهی مربوط و اطلاعات مناسب و کافی در خصوص پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان منشی قرارگاه و رهبر پیاده‌سازی.
- تهیه نمودار مدیریت پروژه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از الگوی گان چارت به‌نحوی که در آن مراحل پیاده‌سازی بر اساس اولویت‌ها مشخص و زمان‌بندی انجام هر مرحله تعیین شده باشد. لازم به ذکر است مطابق با تجربیات کشورهای پیشرو در این زمینه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت تدریجی اثربخش‌تر بوده است؛ اما آنچه مهم است شروع مراحل پیاده‌سازی است.
- اولویت‌بندی مراحل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی به نحوی صورت پذیرد که مزایای این امر در کوتاه‌مدت نمود پیدا کرده و موجبات حمایت مقامات بلندپایه و افزایش انگیزه دست‌اندرکاران را فراهم آورد.
- برگزاری دوره‌های آموزشی یا کارگاه‌های عملی برای افزایش سطح آگاهی سازمانی در این خصوص.
- تهیه دستورالعمل پیاده‌سازی بومی شده برای سازمان.

مرحله ۲: تحلیل هزینه‌ها و تبیین شاخص‌های عملکردی

در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هدف اولیه تخصیص منابع بر مبنای معیارهای عملکرد است بدین منظور لازم است برای هر برنامه‌ای که بودجه به آن تخصیص می‌یابد، شاخص‌های عملکرد تعریف گردند. شاخص‌های عملکرد نقش کلیدی در ارزیابی برنامه‌های سازمان در چارچوب برنامه‌های استراتژیک، سنجش عملکرد مدیران در چارچوب تفاهم‌نامه‌های عملکردی، اشکال‌گوناگون پاداش و تنبیه در چارچوب نظام انگیزشی ایفا می‌کنند. کمی کردن عملکرد که از طریق شاخص‌های عملکردی حاصل می‌آید به مدیران اجازه می‌دهد تا بر روند تغییرات، نظارت کرده، مشکلات و مسائل احتمالی و بالقوه را شناسایی و بتوانند اقدامات اصلاحی لازم را به‌موقع انجام دهند.

طراحی شاخص‌های عملکردی مناسب و صحیح و پایش و ارزیابی دقیق این شاخص‌ها یکی از پیش‌نیازهای مهم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. چالش بزرگ در این خصوص این است که سنجش نتیجه و خروجی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعریف شاخص‌های قابل سنجش بسیار مشکل و وقت‌گیر است. اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، مستلزم برقراری ارتباط مستقیم میان اقلام بودجه و شاخص‌های عملکرد است. شاخص‌ها باید فعالیت‌های اصلی را که برای آن‌ها منابع مالی اختصاص یافته است، پوشش دهند و با آرمان‌ها و اهداف سازمان مرتبط باشند.

عملکرد سازمان در قبال تحقق اهداف سالانه مورد ارزیابی قرار گرفته و در نهایت بودجه سازمان‌ها بر اساس قیمت تمام‌شده خروجی‌های برنامه‌ای که در حوزه تحلیل هزینه‌ها به دست می‌آید، تهیه می‌گردد؛ بنابراین، به این منظور بایستی بهای تمام‌شده محصولات و خدمات خروجی‌ها به‌عنوان یکی از عناصر اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اندازه‌گیری شود.

الزامات

- شاخص‌ها باید فعالیت‌های اصلی را که برای آن‌ها منابع مالی اختصاص یافته است، پوشش دهند و با آرمان‌ها و اهداف سازمان مرتبط باشند.
- تدوین شاخص‌های عملکردی به تفکیک واحدها و هدف‌های عملیاتی هر واحد.
- بهبود سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری.
- تعیین قیمت تمام‌شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه‌های مربوط.
- تنظیم لایحه بودجه با رویکرد هدفمند و عملیاتی و بر اساس مأموریت‌ها، وظایف، اهداف و برنامه‌ها و قیمت تمام‌شده آن‌ها.

وضعیت موجود

- عدم امکان کمی نمودن برخی از شاخص‌ها به‌منظور ارزیابی عملکرد و عدم امکان برقراری ارتباط میان شاخص‌های یادشده و عملکرد سازمان.
- عدم تعیین فعالیت‌ها و به‌تبع آن شاخص‌های عملکردی.
- نبود امکانات زیرساختی از جمله امکانات نرم‌افزاری، سخت‌افزاری، اینترنت پرسرعت و دانش و نیروی متخصص کافی.
- عدم استفاده از سیستم حسابداری تعهدی.
- عدم وجود الگویی برای محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و خدمات.

گام‌های اجرایی

- با توجه به اهمیت ارزیابی عملکرد به‌عنوان ابزاری کلیدی در فرایند مدیریت عملکرد، بایستی شاخص‌های عملکردی مناسب و قابل‌سنجش تدوین شود.
- تشکیل کمیسیونی از متخصصین آشنا به فرایند بودجه‌ریزی و مدیران اجرایی کلیه واحدها به‌منظور تعیین شاخص‌های عملکردی مرتبط با اهداف و فعالیت‌های هر واحد.
- لزوم تشکیل در سازمان به‌منظور تعریف شاخص‌های عملکردی.

- تشکیل کارگروهی برای تعیین موضوعات تعیین بهای هر واحد عملیاتی، مشخص کردن فعالیت‌های لازم به‌منظور ایجاد موضوع تعیین بها و همچنین تعیین محرک‌های هزینه و محرک‌های فعالیت.
- توسعه یک سیستم جامع به‌عنوان بانک اطلاعاتی جهت تجمیع اطلاعات مورد نیاز برای انجام محاسبات بهای تمام‌شده.
- توسعه نرم‌افزار کاربردی برای انجام محاسبات بهای تمام‌شده با توجه به شرایط خاص هر واحد عملیاتی.
- به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی تحت شبکه به‌منظور تجمیع اطلاعات مالی.
- به‌کارگیری کارشناسان مالی خیره در زمینه اصلاح سیستم حسابداری و تعیین قیمت تمام‌شده کالا و خدمات.
- برگزاری کلاس یا کارگاه آموزشی جهت آشنایی با مفاهیم قیمت تمام‌شده و نحوه محاسبه آن.

مرحله ۳: مدیریت عملکرد، نظام پاسخ‌گویی و نظام انگیزشی

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نقطه آغازی به‌منظور نظارت بر عملکرد سازمانی است. پیاده‌سازی آن با تغییر نظام بودجه‌ریزی، از ابزاری برای کنترل و نظارت به ابزاری برای مدیریت عملکرد و برنامه‌ریزی اقتصادی، به‌عنوان مبنایی برای ایجاد یک نظام مدیریت عملکرد گسترده در چارچوب برنامه استراتژیک به شمار می‌آید.

در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بودجه دستگاه‌های اجرایی بر اساس قیمت تمام‌شده خروجی‌های برنامه‌ای که در حوزه تحلیل هزینه‌ها به دست می‌آید، تهیه می‌گردد و در پایان سال انحراف شاخص‌های مالی و غیرمالی با برنامه سالانه و بودجه مصوب و بودجه عملکرد در حوزه مدیریت عملکرد بر اساس گزارش‌های عملکرد دستگاه‌های اجرایی تعیین می‌شود که نتایج آن منجر به اصلاح فرآیندها، مدیریت برنامه‌ها، اصلاح برنامه‌های راهبردی و سالانه و در برخی موارد برنامه‌های توسعه می‌گردد.

مدیریت عملکرد کارا و اثربخشی هنگامی حاصل می‌آید که دو عنصر اصلی نظام پاسخ‌گویی و نظام انگیزشی را در برگیرد. عنصر نظام پاسخ‌گویی، در قالب مدیریت قراردادی یا همان استفاده از تفاهم‌نامه‌های عملکردی به ارزیابی عملکرد مدیران و برنامه‌ها بر مبنای اهداف، پیامدها و خروجی‌های تعیین‌شده در برنامه‌های سالانه می‌پردازد. همچنین عنصر نظام انگیزشی، از طریق انتقال پاره‌ای از اختیارات به مدیران حوزه اختیارات آنان را گسترش داده و اجازه اعمال مدیریت در به‌کارگیری ورودی‌ها و تغییر فرآیندها برای تولید خروجی‌ها و پیامدهای موردنظر را می‌دهد و در مقابل آن‌ها را از حیث نتایج به‌دست‌آمده در چارچوب اختیارات مورد تشویق و یا تنبیه قرار می‌دهد.

الزامات

- تعریف نظام‌های نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه و محصول.

- استقرار یک سیستم اطلاعات مدیریت جامع.
- دریافت گزارش‌های عملکردی و انطباق با شاخص‌های عملکردی.
- تنظیم تفاهم‌نامه‌های مدیریتی میان مدیران بالاتر با مدیران واحدهای عملیاتی برای انجام برنامه‌ها و فعالیت‌ها بر اساس قیمت تمام‌شده.
- اعطای اختیارات، قدرت و منابع لازم به مدیران اجرایی برای تدوین فرآیندها و انجام اصلاحات اداری، مالی و استخدامی به‌منظور تحقق اهداف تعیین‌شده.
- تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق اهداف تعیین‌شده در تفاهم‌نامه

وضعیت موجود

- عدم وجود نرم‌افزارها و سیستم‌های یکپارچه به‌منظور پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.
- عدم وجود سامانه‌های یکپارچه برای تجمیع اطلاعات.

گام‌های اجرایی

- اعطای اختیارات و انعطاف‌پذیری بیشتر به زیرمجموعه‌ها به‌منظور تلاش جهت انجام برنامه‌ها و دستیابی به اهداف عملکردی.
- تهیه و تدوین دستورالعمل‌هایی به‌منظور ارزیابی عملکرد مدیران واحدها بر اساس وظایف و اختیارات تعیین‌شده.

۶-۳. پیشنهادهای کاربردی

- افزایش بهره‌وری نیروهای مسلح امری است که بی‌شک منجر به تقویت بنیه دفاعی جمهوری اسلامی ایران می‌گردد به این منظور پیشنهاد می‌گردد اجرا و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که موجبات سنجش، کنترل و نظارت بیشتر بر کارایی و اثربخشی فعالیت‌های انجام شده در نیروهای مسلح ج.ا.ا را فراهم می‌نماید در کلیه ارگان‌های نیروهای مسلح مورد توجه قرار گیرد.
- از آنجا که پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند ترجمان اهداف بلندمدت و استراتژی‌های کلان سازمانی به برنامه‌ها و فعالیت‌های عملیاتی است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را می‌توان به‌عنوان ابزاری برای دستیابی سیستماتیک به اهداف و استراتژی‌های یادشده مورد استفاده قرارداد.
- با توجه به اینکه در فرایند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نتایج فعالیت‌ها به‌صورت شاخص‌های عملکردی قابل‌سنجش تعریف می‌شود این امر به مدیران و مقامات عالی‌سازمان امکان ارزیابی عملکرد مدیران میانی و کارکنان را می‌دهد؛ بنابراین می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای کنترل عملیات یک سازمان مورد استفاده قرار گیرد.

- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با ارائه اطلاعات قابل‌سنجش امکان بررسی میزان پیشرفت و موفقیت برنامه‌ها را در مقابل بودجه‌های تخصیص‌یافته، برای نهادهای نظارتی فراهم می‌آورد.
- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ضمن برقرار کردن شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی امکان نظارت بر اجرای عملیات را فراهم نموده و با ارزیابی صحیح عملکرد می‌تواند به ابزاری برای تشویق و تنبیه مدیران و کارکنان تبدیل گردد.

۶-۴. پیشنهاد پژوهشی

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد علاوه بر آنکه یک نظام بودجه‌ریزی است، یک نظام مدیریت هزینه، مدیریت عملکرد و ارزیابی عملکرد نیز می‌باشد که در سایه آن علاوه بر موارد یادشده سازمان می‌تواند به اهداف و استراتژی‌های بلندمدت و کلان خود در قالب برنامه‌های کوتاه‌مدت و عملیاتی دست یابد. در پژوهش حاضر به کسب شناخت از پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروهای مسلح ج.ا.ا. پرداخته و همچنین الزامات پیاده‌سازی این نوع بودجه‌ریزی آزمون گردید. لذا پیشنهاد می‌شود پژوهش‌هایی در این حوزه در موارد زیر صورت پذیرد.

- با توجه به محرمانه بودن بسیاری از اطلاعات اعم از اطلاعات مالی و عملیاتی در نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران پیشنهاد می‌شود با استفاده از ظرفیت کارکنان سازمان‌های یاد شده پژوهش‌هایی در خصوص کاربرد مدل این پژوهش انجام شود.
- با توجه به گسترده بودن حوزه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بررسی و پژوهش در خصوص نحوه تعیین شاخص‌های عملکردی، بهترین روش محاسبه بهای تمام‌شده، به‌کارگیری انواع روش‌های ارزیابی عملکرد می‌تواند موضوعاتی مناسب جهت انجام پژوهش در هر یک از سازمان‌های نیروهای مسلح ج.ا.ا. باشد.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- ازکیا، مصطفی و دربان آستانه، علیرضا (۱۳۸۲). *روش های کاربردی تحقیق*، جلد اول انتشارات کیهان. چاپ اول.
- اسعدی، محمود؛ محسن ابراهیمی و جبار باباشاهی، (۱۳۸۷). شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران براساس مدل شه، *دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی*، تهران.
- پناهی، علی (۱۳۸۶). *بودجه ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل)*، تهران: مرکز پژوهش ها مجلس شورای اسلامی.
- پورعلی، محمد رضا و کاکوان، سعیده (۱۳۹۵). امکان سنجی استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل. *نشریه حسابداری مدیریت*، دوره ۹، شماره ۲۸، ص ۹۷ تا ۱۱۸.
- جعفر نیا، زهره و جاهد، حسینعلی (۱۳۹۴). شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصاد و دارایی، *مجله اقتصادی*، خرداد و تیر ۱۳۹۴، ص ۴۰-۲۵.
- حریری، نجلا (۱۳۸۵). *اصول و روش های پژوهش کیفی*. انتشارات دانشگاه آزاد. چاپ اول.
- حسن آبادی، حسن و نجار صراف، علیرضا (۱۳۸۸). *مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی*، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ چهارم.
- حیدری، علی؛ امیری، مجتبی و جمور، حسین، (۱۳۹۷). نقش عوامل درون سازمانی در پیاده سازی نظام بودجه ریزی: رویکرد مدل سازی ساختاری تفسیری، *مورد مطالعه شهرداری تهران*، *مجله اقتصاد و مدیریت شهری*، شماره ۲۴. ص ۱۱۷-۱۳۳.
- دشمن زیاری، اسفندیار؛ ضیایی، محمد صادق و سپیده، ضمیری (۱۳۹۶). تاثیر عوامل انسانی و فنی بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های علوم پزشکی، *نشریه مدیریت بهداشت و درمان (نظام سلامت)*، دوره ۸، شماره ۲۴، ص ۳۱ تا ۴۱.
- زینالی، مهدی؛ محمدزاده سالطه، حیدر و مهران پور، حمید (۱۳۹۲). بررسی موانع پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در وزارت امور اقتصاد و دارایی با استفاده از مدل شه، *مجله اقتصادی*، شماره های ۳ و ۴. ص ۴۹-۶۴.
- سعیدی، پرویز و مزیدی، علیرضا (۱۳۸۵). *بودجه ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و التزامات قانونی)*، تهران: چاپ اول، نگاه دانش.
- صفری، سعید و غلامرضایی، داوود (۱۳۸۵). *۱ طراحی الگوی بودجه ریزی عملیاتی دستگاه های اجرایی کشور*، *دوماهنامه توسعه انسانی پلیس*، شماره ۳، ص ۳-۴۲.

- ضیائی، محمد صادق؛ امیری، مجتبی و ابراهیمی، محسن (۱۳۸۷). شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در دانشگاه تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۲، ص ۸۷-۱۰۲.
- مهدوی، داوود (۱۳۸۶). ابزار مدیریت و برنامه ریزی برای بهبود عملکرد، دو ماهنامه توسعه انسانی پلیس، شماره ۱۰، ص ۷۹-۱۰۴.

منابع لاتین

- Andrew M, Authority, Acceptance, (2013), Ability and Performance Based Budgeting R E = eforms "The International Journal of Sector Management. VOI.17.NO.4.2013.
- Andrew, M (2004)."Authority, Acceptance, Ability and Performance – Based Budgeting Reforms", The International Journal Of Public Sector Management, Vol.17, NO.4, P:334,
- Blumentritt, T. (2006), "Integrating Strategic Management and Budgeting", Journal of Business Strategy, Vol. 27, NO. 6, pp.73 – 79.
- Harris, j(2001), "Performance Budgeting In Maine, Paper Presented At The Managing Performanc
- Kettl, D. F. (2003). Contingent coordination: Practical and theoretical puzzles for homeland security. The American Review of Public Administration, 33(3), 253-277.
- Lu, E. Y. & Willoughby, K. (2015). Performance budgeting in American states: A framework of integrating performance with budgeting. *International Journal of Public Administration*, 38(8), 562-572.
- Robinson, M. and Brumby,J. 2005. Does Performance Budgeting Work?An Anal ytical review of the Empirical Literature. Imf Working Paper, pp. 3-5.
- Schick, A. (2007). Performance Budgeting and Accrual Budgeting. OECD Journal on Budgeting, 7(2), 109-138.

