

پژوهش‌های مدیریت در ایران

دوره ۲۲، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۷

## طراحی مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر قابلیت‌ها و نتایج یک نظام بالغ

محمد رضا امینی<sup>۱</sup>، عادل آذر<sup>۲\*</sup>، کریم بیات<sup>۳</sup>، آمنه خدیور<sup>۴</sup>

۱- دکتری مدیریت سیستم، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

۲- استاد، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

۳- استادیار، مرکز مطالعات مدیریت و توسعه فناوری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

۴- استادیار، گروه مدیریت فناوری اطلاعات، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۹/۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۴/۱۵

### چکیده

بهره‌گیری از نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران آغاز شده است و سازمان‌های مختلف مدعی استقرار و پیاده‌سازی این نظام هستند. با این وجود میزان پیشرفت آن رضایت‌بخش نیست. از این رو به منظور ارزیابی میزان پیشرفت در آن و با بهره‌گیری از مدل بلوغ سازمان، مطالعات گوناگونی در طراحی الگوی سنجش بلوغ بودجه‌ریزی ارائه شده است.

در این پژوهش با مرور مدل‌های مرجع بلوغ و همچنین دو مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ارائه شده در ادبیات بودجه‌ریزی تلاش شده است مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با بیان نقاط ضعف مدل‌های اخیر ارائه شود. پس از مصاحبه با خبرگان بودجه‌ریزی در دستگاه‌های تصمیم‌گیر چون سازمان برنامه و بودجه کل کشور و دیوان محاسبات کل کشور و همچنین بهره‌گیری از ظرفیت نخبگی در دانشگاه‌ها چون تربیت مدرس، تهران، شهید بهشتی، الزهرا و... توجه به نتایج در مدل‌های بلوغ به عنوان خلاء نظری پیشینه بلوغ به ویژه بلوغ بودجه‌ریزی شناسایی گردید.

بر این اساس مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دو بخش قابلیت‌ها و نتایج تعریف و برای ارزیابی و سنجش هر یک از این دو بخش درختواره‌ای از شاخص‌ها و زیرشاخص‌ها احصا و تعریف گردید. بهره‌گیری از مدل این تحقیق این امکان را فراهم می‌کند تا میزان پیشرفت دستگاه‌ها و سازمان‌های مختلف در امر استقرار و پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد توسط

شاخص‌های عملکردی مورد ارزیابی قرار گیرد.

کلیدواژگان: بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بلوغ، قابلیت‌ها، نتایج، شاخص‌های عملکرد.

## ۱- مقدمه

بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مشهورترین تلاش اصلاحی در بخش عمومی از دهه ۱۹۹۰ و شاید در قرن حاضر بوده است [۱]. در طول دهه ۱۹۹۰ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد هم‌معنا با بودجه‌ریزی بر مبنای پیامدها و بودجه‌ریزی نتایج‌محور مورد استفاده قرار گرفته است [۲]. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سیستمی از بودجه‌ریزی است که ارائه‌دهنده منابع مورد نیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت، هزینه برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط برای دستیابی به اهداف یادشده و ستانده‌ها یا خدماتی است که در لوای هر برنامه باید تولید یا ارائه گردد [۳]. به عبارت دیگر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یک نظام بودجه‌ریزی است که برنامه‌ها را به نتایج به طور مطلوب پیوند می‌دهد [۴]. این روش از بودجه‌ریزی به اذعان محققان [۷، ۵، ۶] دارای مزیت‌های فراوانی نسبت به دیگر روش‌های بودجه‌ریزی است که از مهمترین آن‌ها می‌توان به افزایش پاسخ‌گویی، مدیریت بهینه عملکرد، بهبود نحوه تخصیص منابع، دربرگرفتن دو جنبه هزینه و عملکرد به طور هم‌زمان، امکان مقایسه هزینه تمام شده واحدهای بودجه‌ای و حمایت از تصمیمات آگاهانه درباره منابع سازمان اشاره کرد. پیش‌بینی می‌شود که در شرایط کنونی در صورتی که بودجه‌ریزی عملیاتی تدوین شود به طور متوسط سالانه بین ۵ تا ۸ درصد صرفه‌جویی از باب استقرار این نظام در کشور داشته باشیم [۸]. از این‌رو پیاده‌سازی این شیوه از بودجه‌ریزی در کشور از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است.

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور نیز دستورالعمل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را تهیه و در پیوست قانون بودجه سال ۱۳۹۳ به کلیه دستگاه‌ها ابلاغ کرد و برخی از دستگاه‌ها را مکلف به تهیه بودجه بر مبنای سیستم یادشده کرده است. هر چند حرکت به سمت استفاده از نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در فرایند بودجه‌ریزی وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، شرکت‌ها و مؤسسه‌های دولتی، عمومی و خصوصی شروع شده است، ولی سرعت آن رضایت‌بخش نبوده و متناسب با زمان‌های پیش‌بینی شده در قوانین نیست. با توجه به این امر لازم است که

سازمان‌ها نهایت تلاش خود را در راستای تغییر نظام بودجه‌ریزی به کار گیرند. برای تحقق این امر باید وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، شرکت‌ها و مؤسسه‌های دولتی، عمومی و خصوصی که در به کارگیری نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اقداماتی انجام داده‌اند، به نحوی شناسایی، معرفی و مورد تشویق قرار گیرند تا علاوه بر ترغیب سازمان‌های یادشده، سایر سازمان‌ها از تجربیات آن‌ها برای به کارگیری نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استفاده کنند. بر این اساس در این پژوهش تلاش شده است با بررسی مدل‌های اصلی در حوزه بلوغ و همچنین توجه خاص به مدل‌های بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد طراحی شود.

## ۲- ادبیات موضوع

در این بخش ابتدا مروری بر مدل‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شده و سپس مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد [۹] ارائه خواهد شد.

### ۲-۱- مدل‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

مدل‌ها و چارچوب‌های مفهومی مختلفی برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ارائه شده است. آذر و همکاران [۸] در سال ۱۳۸۸ مدل جامع بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را ارائه کردند. رابینسون نیز در سال ۲۰۰۲ مدل آبخاری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را پیشنهاد نمود [۱۰]. دایموند (۲۰۰۵) نیز به ارائه یک چارچوب مدیریت عملکرد برای تخصیص بودجه پرداخت [۱۱]. مک گیل در سال ۲۰۰۶ مدل منطقی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را معرفی نمود [۱۲] و در ادامه محققان و پژوهشگران دیگری نیز الگوهای مختلفی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را در حوزه‌های گوناگون مورد بررسی قرار دادند. برای مثال در بانک‌های هندوستان و همچنین امارت متحده عربی نیز الگوهایی خاص از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را منطبق با ساختار بانک‌های خود طراحی نمودند [۹]. مسلم یک نظام بودجه‌ریزی از زیر سیستم‌هایی تشکیل شده است که کارکرد صحیح مجموعه این زیرسیستم‌ها می‌تواند منجر به نتایج مطلوب گردد. آذر و همکاران [۱۳] به مقایسه زیرسیستم‌های هر یک از مدل‌های بودجه‌ریزی ارائه شده پرداخته‌اند. معیارهایی که این مدل‌ها براساس آن‌ها مورد بررسی واقع شده‌اند و به بیان دیگر زیرسیستم‌های نظام بودجه‌ریزی

بر مبنای عملکرد می‌باشند که عبارت از برنامه‌ریزی، هزینه‌یابی، ارزیابی عملکرد، کنترل و پایش، جهانشمول بودن مدل، رویکرد سیستمی به بودجه است [۱۳].

## ۲-۲- پیشینه نظری: مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

بلوغ را می‌توان سنج‌های برای اندازه‌گیری و ارزیابی میزان توانایی، قابلیت یا ظرفیت یک سازمان در ارتباط با یک زمینه و یا یک حوزه خاص تعریف کرد. مدل‌های بلوغ<sup>۲</sup> مدل‌هایی مفهومی هستند که مسیر تحول مطلوب، منطقی، طبیعی و قابل پیش‌بینی به سمت بلوغ را در یک زمینه یا حوزه مورد نظر را نشان می‌دهند. اغلب سازمان‌ها از مدل‌های بلوغ برای بهبود عملکرد سازمانی استفاده می‌کنند. به عبارت دیگر مدل‌های بلوغ بدین منظور طراحی شده‌اند تا سازمان‌ها را در مسیر بهبود یاری دهند. همچنین سازمان‌ها از مدل‌های بلوغ به عنوان مبنایی برای ارزیابی و مقایسه بهبود حاصله و با هدف اتخاذ یک رویکرد آگاهانه برای افزایش قابلیت یک حوزه خاص در سازمان استفاده می‌کنند. مدل‌های بلوغ طراحی شده‌اند تا بلوغ (میزان پیچیدگی، رقابت‌پذیری، قابلیت) یک حوزه انتخاب شده را براساس تعدادی معیار خاص و معین اندازه‌گیری کنند. تاکنون مدل‌های بلوغ متعددی در حوزه‌ها و زمینه‌های متفاوت ارائه شده است که مهم‌ترین آن‌ها عبارت از مدل بلوغ قابلیت<sup>۳</sup>، مدل بلوغ مدیریت پروژه<sup>۴</sup>، مدل بلوغ قابلیت کارکنان<sup>۵</sup>، مدل بلوغ مدیریت دانش<sup>۶</sup>، مدل بلوغ فرآیندی<sup>۷</sup>، مدل بلوغ معماری سرویس‌گرا<sup>۸</sup>، مدل بلوغ یکپارچگی سرویس‌ها<sup>۹</sup> است [۱۳]. مدل‌های یادشده تنها برگزیده‌ای از ده‌ها مدل بلوغ در زمینه‌های مختلف است. با توجه به هدف تحقیق، در ادامه مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تشریح شده است.

## ۲-۳- مدل‌های بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

علاوه بر مدل‌های عمومی بلوغ ارائه شده در بخش قبل، دو مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نیز طراحی گردیده است.

### الف- مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نئو برین

این مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را یک فرایند و نه یک رخداد تعریف می‌کند. به نحوی که به منظور استقرار و پیاده‌سازی هر چه بهتر نظام PBB با بهره‌گیری از الگوهای موفق می‌توان اثربخشی این نظام را افزایش داد. بر این اساس سطوح چهارگانه‌ای را

برای بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تعریف کرده است. تمرکز خاص بر قابلیت‌های یک نظام PBB نکته حایز اهمیت در تعریف این مدل است. به نحوی که هر چه یک سازمان در بهبود این قابلیت‌ها موفق‌تر عمل نماید در سطح بالاتری از بلوغ خواهد بود [۱۴].

### ب- مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد آذر و همکاران

مدل دوم توسط آذر و همکاران [۹] طراحی گردید. حوزه‌های فرایندی مدل از طریق بررسی ادبیات نظری بودجه‌ریزی و مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد [۸] انتخابی احصا شده است. سطوح بلوغ حوزه‌های فرایندی مدل براساس مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (ویژه خدمات) تعریف گردیده است. با در نظر گرفتن تعریف هر سطح، روند تحقق شاخص‌های دوازده‌گانه هر حوزه و تجربیات حاصله در زمینه طراحی و اجرای بودجه‌ریزی براساس عملکرد در سازمان، سطوح بلوغ هر حوزه فرایندی در طراحی و استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان تعیین و نقش هر حوزه فرایندی در سطوحی بلوغ مشخص گردیده است. برای نمونه برخی از شاخص‌های حوزه فرایندی مدیریت اطلاعات در سطح اول، برخی در سطح دو و بقیه در سطح سوم تحقق می‌یابد. میزان بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در هر سازمان براساس میزان تحقق شاخص‌های کلیدی هر یک از حوزه‌های فرایندی و تجمیع امتیازات سطوح بلوغ اندازه‌گیری می‌شود. به عبارت دیگر هر حوزه فرایندی با دوازده شاخص سنجیده خواهد شد. براساس این شاخص‌ها در هر حوزه پرسش‌نامه طراحی شده است تا ابزاری برای اندازه‌گیری بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در هر سازمان باشد.

### ۳- نقدی بر مدل‌های بلوغ PBB

تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخ‌گویی ویژگی کلیدی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. این بدان معناست که میزان مشخصی از مخارج انجام شده در چارچوب هر برنامه باید مجموعه معینی از اهداف را تأمین کند [۱۲]. با توجه به بهره‌گیری مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از مدل بلوغ یکپارچه قابلیت CMMI به عنوان مدلی مینا لازم به بیان است که تمرکز اصلی این مدل بر قابلیت‌هاست؛ و اگرچه بر استقرار سیستم ارزیابی عملکرد تأکید دارد، اما توجه و تأکید بر خود نتایج و عملکرد و تحقق اهداف به روشنی دیده نمی‌شود. به بیان دیگر تمرکز اصلی هر دو مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد آذر و همکاران [۹] و نئوبرین [۱۴] بر

قابلیت‌های یک سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است و نقش نتایج، آثار و پیامدها کم رنگ است. چالش اصلی مدل‌های یادشده را می‌توان در «تمرکز صرف بر قابلیت‌های نظام PBB و نه لزوماً نتایج نظام PBB» عنوان نمود. بر این اساس در این تحقیق تلاش شده است به این چالش پاسخ مناسب داده شود. چالش مدل‌های موجود پاسخ به این پرسش است: «در صورتی که یک سازمان موفق به استقرار کامل زیرسیستم‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شود (آنچه در دو مدل آذر و همکاران [۹] و نئوبرین [۱۴] معرفی شده‌اند)، آیا می‌توان تضمین نمود که لزوماً از یک نظام بودجه‌ریزی بالغ برخوردار است؟»

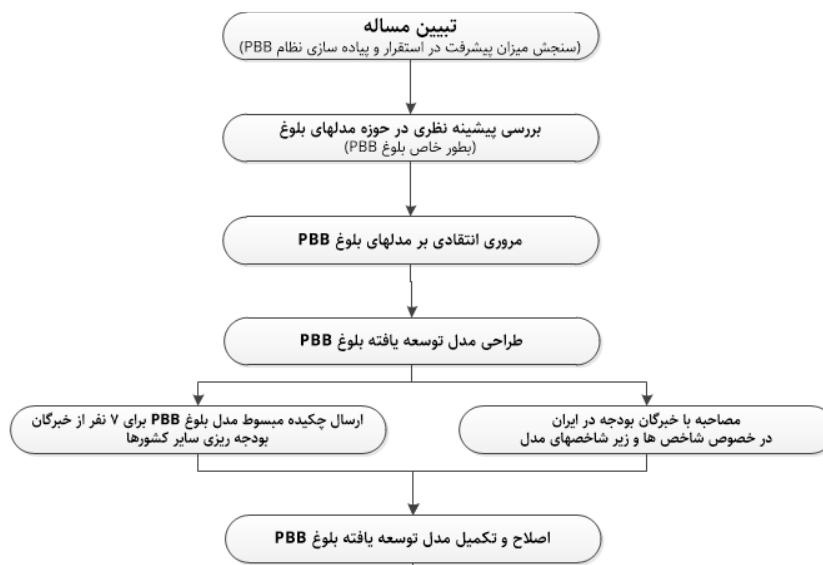
توجه به تعریف بلوغ در این مدل‌ها برای پاسخ به این پرسش لازم است. براساس تعریفی که در مطالعه آذر و همکاران ارائه شده است بلوغ را می‌توان سنجه‌ای برای اندازه‌گیری و ارزیابی میزان توانایی، قابلیت یا ظرفیت یک سازمان در ارتباط با یک زمینه و یا یک حوزه خاص تعریف کرد [۹]. با توجه به این تعریف تمرکز مدل یادشده بر قابلیت‌ها و ظرفیت‌های سازمان است و بر توانایی سازمان در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی کمتر توجه شده است. با مروری بر مهم‌ترین مدل‌های بلوغ شامل مدل بلوغ قابلیت<sup>۱</sup>، مدل بلوغ مدیریت پروژه<sup>۱۱</sup>، مدل بلوغ قابلیت کارکنان<sup>۱۲</sup>، مدل بلوغ مدیریت دانش<sup>۱۳</sup>، مدل بلوغ فرآیندی<sup>۱۴</sup>، مدل بلوغ معماری سرویس‌گرا<sup>۱۵</sup>، مدل بلوغ یکپارچگی سرویس‌ها<sup>۱۶</sup> ملاحظه می‌گردد که این نوع نگاه به مدل‌های بلوغ در سایر مدل‌های بلوغ نیز وجود دارد [۱۳].

از این‌رو به نظر می‌رسد حلقه گمشده مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد توجه به نتایج یا خروجی‌های نظام (نه لزوماً سیستم ارزیابی نتایج) به عنوان مهم‌ترین شاخص اثربخشی استقرار موفق نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. از این‌رو مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با حفظ ویژگی‌های مدل قبل دربردارنده لایه دومی نیز خواهد بود که بر نتایج تأکید دارد.

#### ۴-مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی است. از آنجایی که هدف این مطالعه شناسایی ابعاد و شاخص‌هایی برای سنجش میزان بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است، مطالعه حاضر از نظر

روش انجام از نوع توصیفی است. پدیده مورد توصیف در این تحقیق بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. روش‌های مهم گردآوری اطلاعات در این مطالعه عبارت از مطالعات کتابخانه‌ای (برای فهم و شناخت موضوع)، نظرسنجی از خبرگان (برای بررسی اعتبار و صحت گذاری بر ابعاد و معیارهای بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد) است. با توجه به این‌که در این تحقیق به مدل‌سازی مفهومی بلوغ بودجه پرداخته شده است، مدل تحقیق برای تمامی دستگاه‌هایی که از بودجه عمومی کشور استفاده می‌کنند قابلیت کاربرد دارد. جامعه‌ای که برای احصا شاخص‌ها در این تحقیق مورد استفاده قرار گرفته عبارت از جامعه خبرگان بودجه‌ریزی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، استادان دانشگاهی ایرانی و برخی از متخصصان بودجه‌ریزی در سایر کشورها که دانش و آگاهی مناسبی نسبت به مدل‌های بلوغ بودجه‌ریزی دارند، است. ابزار گردآوری اطلاعات در این تحقیق مصاحبه‌های نیمه ساخت‌یافته، پرسش‌نامه و گزارش‌های عملکردی است. مراحل انجام این تحقیق خلاصه در فلوچارت شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱ مراحل توسعه مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

همان‌طور که از نظر گذشت، در تعریف مدل بلوغ PBB دو لایه قابلیت‌ها و نتایج مورد توجه قرار خواهند گرفت.

#### ۴-۱- مدل مفهومی و شاخص‌های کلان بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

##### □ لایه اول: قابلیت‌های یک نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

لایه اول به ارزیابی قابلیت‌های نظام PBB خواهد پرداخت. در این بخش مانند مدل آذر و همکاران [۱۰] شش شاخص کلان (زیر سیستم اصلی) نظام بودجه‌ریزی عبارت از موارد زیر است.

##### ۱-۱) برنامه‌ریزی

حوزه برنامه‌ریزی عبارت از تمام فرایندها و فعالیت‌های مرتبط از قبیل برنامه‌ریزی استراتژیک، برنامه‌ریزی عملیاتی، کنترل و پایش دوره‌ای اهداف و برنامه‌هاست.

##### ۲-۱) مدیریت اطلاعات

حوزه مدیریت اطلاعات عبارت از تمام فرایندها و فعالیت‌های مرتبط از قبیل شناسایی، گردآوری، ذخیره‌سازی و نگهداری کلیه داده‌های مالی و غیرمالی مورد نیاز حوزه‌های فرایندی سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است.

##### ۳-۱) مدیریت فرآیند و مستندسازی

حوزه مدیریت فرایندها و مستندات عبارت از کلیه اقدامات لازم از قبیل مستندسازی، استاندارد سازی، اندازه‌گیری، اصلاح و بهبود فرایندها، فعالیت‌ها و دستورالعمل‌های مرتبط با آنهاست.

##### ۴-۱) نظام هزینه‌یابی

حوزه نظام هزینه‌یابی عبارت از کلیه فرایندها و فعالیت‌های مرتبط از قبیل تفکیک برنامه به فعالیت‌های اصلی، تشخیص منابع و هزینه‌های فعالیت‌های اصلی، تعیین موضوع هزینه (محصولات و خدمات)، تعریف محرک‌ها و انتسابات مربوطه، جمع‌آوری داده‌ها و محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها، محصولات و برنامه‌هاست.

##### ۵-۱) مدیریت عملکرد

حوزه مدیریت عملکرد عبارت از کلیه فرایندها و فعالیت‌های مرتبط از قبیل تعریف و



یکپارچه‌سازی شاخص‌های عملکردی، وزندهی شاخص‌های عملکردی، جمع‌آوری داده، محاسبه شاخص‌های عملکردی و تحلیل نتایج در دوره‌های تعریف شده است.

#### ۶-۱) کنترل و پایش

حوزه کنترل و پایش عبارت از کلیه فرایندها و فعالیت‌های مرتبط با آن‌ها از قبیل تحلیل روند اجرایی کلیه حوزه‌های فرایندی، شناسایی نقاط قوت و ضعف حوزه‌ها، تدوین برنامه بهبود و تغییر حوزه‌ها، اجرای برنامه بهبود و تغییر و کنترل و پایش دوره‌ای کلیه حوزه‌های فرایندی سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است.

#### □ لایه دوم: نتایج نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

بدیهی است صرف استقرار و تجهیز یک سازمان به زیرسیستم‌های یادشده نمی‌تواند نتیجه بلوغ کامل نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد آن سازمان باشد. نحوه مدیریت و تعامل بین زیرسیستم‌ها و بهره‌گیری واقعی از نتایج نظام PBB در فرآیند بودجه‌ریزی می‌تواند ملاک کامل‌تری جهت ارزیابی سطح بلوغ بودجه‌ریزی یک سازمان باشد.

بنابراین لایه دوم به ارزیابی نتایج حاصل از استقرار موفق نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد خواهد پرداخت. به این ترتیب علاوه بر ارزیابی تمامی قابلیت‌های یک نظام بودجه‌ریزی، میزان دستیابی به اهداف آن نظام نیز مورد توجه قرار خواهد گرفت. در تعریف شاخص‌های نتایج آنچه مورد تدقیق قرار گرفته است، توجه به انتظاراتی است که هر سازمان در صورت پیاده‌سازی کامل و صحیح بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از آن منتفع خواهد شد. لازم است به این نکته اشاره گردد که شاخص‌های نتایج در دو سطح قابل تعریف و تحلیل خواهند بود. سطح اول مربوط به شاخص‌های مربوط به تحقق مأموریت‌های سازمان بوده (شاخص‌هایی همچون تحقق اهداف سازمانی چون بهبود وضع اشتغال و...) و سطح دوم مربوط به شاخص‌های مربوط به مأموریت خاص نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. آنچه در این تحقیق به آن پرداخته شده شاخص‌های نتایج در سطح دوم است که در ادامه به تبیین و تشریح هر یک پرداخته شده است.

بر این اساس از طریق مصاحبه با خبرگان امر بودجه‌ریزی چهار شاخص به عنوان شاخص‌های اصلی نتایج استقرار یک نظام بالغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تعریف گردید.

## ۱-۲) شفافیت و پاسخ‌گویی

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی شفافیت بودجه را به عنوان افشای کامل تمام اطلاعات مالی مربوطه به صورت منظم [۱۵] تعریف می‌کند. مشارکت بین‌المللی بودجه، شفافیت بودجه را امکان دسترسی مردم یک کشور به اطلاعات میزان هزینه‌های مختلف و درآمدهای گردآوری شده تعریف می‌کند [۱۶]. به بیان دیگر اطلاعات مالی و غیرمالی منظم و به موقع درباره بودجه باید در دسترس عامه مردم قرار گیرد و اصطلاحات به کار رفته در قانون بودجه باید به روشنی تعریف شوند [۱۷، ۱۸]. ضمن این‌که اهمیت فراگرد بودجه شفاف در ادبیات، مترادف با فراگرد بودجه اثربخش قلمداد می‌شود، به طوری که فراگرد بودجه اثربخش به معنای داشتن شفافیت در تخصیص منابع به بخش‌ها با ملاحظه کارایی تخصیصی و ایجاد طرح‌های بخشی به گونه‌ای است که کارایی فنی حاصل شود [۱۹].

## ۲-۲) انضباط بودجه‌ای

در تعریف انضباط بودجه‌ای لازم است ابتدا تعریفی از انضباط به معنای عام ارائه شود. نیکو [۲۰] اصطلاح انضباط را یک رفتار تعریف کرده است که به قوانین محدود می‌شود. ورن و همکاران [۲۱] انضباط را اطاعت از توافق‌های شکل گرفته می‌داند. با توجه به تعاریف بالا هوراک و سایماکوا [۲۲] انضباط بودجه را چنین تعریف می‌کند که استفاده مجاز از بودجه در انطباق با قوانین، قراردادهای و سایر تصمیمات قانونی صورت پذیرد. علاوه بر این آبرون [۲۳] اظهار داشت که انضباط بودجه‌ای، تبعیت کردن از مقدار مشخصی از درآمدها و هزینه‌های تعریف شده است. در همین حال عمار [۲۴] نظم بودجه را به عنوان اطاعت از قوانین یا دستورالعمل‌های اساسی بودجه تعریف کرد. بر این اساس دومین شاخص نتایج یک نظام بالغ PBB انضباط بودجه‌ای تعریف شده است.

## ۳-۲) استفاده از اطلاعات قیمت تمام شده در تدوین بودجه

علاوه بر شفافیت و انضباط بودجه‌ای، سومین شاخص نتایج را می‌توان میزان استفاده از اطلاعات قیمت تمام شده در تدوین بودجه عنوان نمود. همان‌طور که در بخش قابلیت‌های مدل بلوغ به آن اشاره شد، وجود یک زیرسیستم جهت محاسبه قیمت تمام شده از الزامات استقرار کامل نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. با این حال صرف وجود یک زیرسیستم محاسبه قیمت تمام شده و عدم توجه در به کارگیری اطلاعات این زیرسیستم در تصمیم‌گیری

و تدوین بودجه نمی‌تواند تصویر دقیقی از سطح بلوغ بودجه یک دستگاه در بحث قیمت تمام شده ارائه نماید. بهره‌گیری از اطلاعات قیمت تمام شده در تدوین بودجه سومین شاخص نتایج در مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است.

#### ۲-۴) استفاده از شاخص‌های عملکردی در تدوین بودجه

میزان استفاده از اطلاعات عملکردی دستگاه در تدوین بودجه نیز مانند سومین شاخص نتایج حایز اهمیت است. زیرسیستم مدیریت عملکرد در بخش قابلیت‌های مدل بلوغ تعریف شده است. با این حال صرف وجود یک زیرسیستم مدیریت عملکرد و عدم توجه در به کارگیری اطلاعات این زیرسیستم در تصمیم‌گیری و تدوین بودجه نمی‌تواند تصویر دقیقی از سطح بلوغ بودجه یک دستگاه در بحث مدیریت عملکرد ارائه نماید. بهره‌گیری از اطلاعات عملکردی در تدوین بودجه چهارمین شاخص نتایج در مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. به این ترتیب مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با در نظر گرفتن هر دو لایه از مدل بلوغ یعنی قابلیت‌ها و نتایج به شرح شکل ۲ است.



شکل ۲ مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

منبع: یافته‌های تحقیق

#### ۴-۲- زیر شاخص‌های مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

شکل ۲ بیانگر چارچوب کلی مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. با این وجود به منظور سنجش میزان موفقیت دستگاه‌ها در هر یک از شاخص‌های کلان تعریف شده در دو بخش قابلیت‌ها و نتایج لازم است، زیرشاخص‌هایی نیز تعریف گردد که در ادامه به آن پرداخته شده است.

#### □ زیرشاخص‌های بخش قابلیت‌های یک نظام بالغ PBB

برای ارزیابی بلوغ قابلیت‌ها باید زیرشاخص‌هایی تعریف گردد تا بتوان میزان بلوغ دستگاه در هر یک را با توجه به میزان تحقق در زیرشاخص‌های مربوطه اندازه‌گیری کرد. دوازده زیرشاخص کلیدی برای شش شاخص کلان بخش قابلیت‌ها مطرح شده است که هر سازمان برای دستیابی به سطوح بلوغ بالاتر باید اقدامات لازم جهت دستیابی به آن‌ها را انجام دهد. به عبارت دیگر سازمان در یک شاخص کلان وقتی به بلوغ کامل می‌رسد که دوازده زیرشاخص تعیین شده برای آن تحقق یابد. این دوازده زیر شاخص به شرح زیر است.

۱. تدوین سیاست‌گذاری و رویکردهای سازمانی برای حوزه‌های فرایندی؛
۲. برنامه‌ریزی عملیاتی برای اجرای اقدامات مربوط به هر حوزه فرایندی؛
۳. فراهم کردن منابع مورد نیاز برای انجام اقدامات مربوط به هر حوزه فرایندی؛
۴. تعیین مسئولیت‌ها و اختیارات مربوط و واگذاری به افراد برای اجرای اقدامات مربوط به حوزه فرایندی مورد نظر؛
۵. ارائه آموزش‌های مرتبط به افرادی که مستقیم در جریان انجام اقدامات مربوط به حوزه‌های فرایندی هستند یا از انجام آن‌ها پشتیبانی می‌کنند؛
۶. شناسایی ذی‌نفعان و مشارکت آن‌ها در تصمیم‌گیری برای هر حوزه فرایندی؛
۷. اجرای فرایندهای هر حوزه فرایندی براساس استاندارد موجود در سازمان؛
۸. کنترل خروجی‌های انتخاب شده از هر حوزه فرایندی؛
۹. نظارت، کنترل و اصلاح نحوه اجرای اقدامات مربوط به هر حوزه فرایندی؛
۱۰. بررسی انطباق با دستورالعمل‌ها، استانداردها و شرح فرایندهای بررسی شده هر حوزه فرایندی؛
۱۱. بازبینی و بررسی توسط سطوح بالاتر مدیریت از فعالیت‌ها، وضعیت و نتایج اقدامات

مربوط به حوزه فرایندی مورد نظر؛

۱۲. گردآوری و مستندسازی تجربیات هر حوزه فرایندی [۱۰]؛

### □ زیرشاخص‌های بخش نتایج یک نظام بالغ PBB

در این مقاله برای تعریف شاخص‌ها و زیرشاخص‌های بخش قابلیت‌ها از مطالعه آذر و همکاران [۱۰] استفاده شد. در حالی که تدوین زیرشاخص‌های و نحوه امتیازدهی به هر یک از شاخص‌های کلان بخش نتایج با انجام مصاحبه با خبرگان بودجه‌ریزی شاغل در سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کل کشور، دانشگاه تربیت مدرس، دانشگاه شهید بهشتی، دانشگاه الزهرا و... صورت پذیرفت. نتایج حاصل از مصاحبه‌ها در جدول ۱ ارائه شده است. همچنین درختواره شاخص‌ها و زیرشاخص‌های مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نیز در قالب شکل ۳ ارائه شده است.

جدول ۱ تدوین زیرشاخص‌های بخش نتایج مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

شاخص	زیر شاخص	توضیح
نتایج	فراوانی گزارش‌های بودجه	این زیرشاخص به میزان انتشار گزارش‌های بودجه ای اشاره دارد. هرچه فراوانی گزارش‌های بودجه‌ای انتشار یافته بیشتر باشد، شفافیت آن بیشتر خواهد بود.
	تأخیر در ارائه گزارش عملکرد هزینه‌ای	تأخیر زمانی در ارائه گزارش عملکرد بودجه به دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات
	انتشار اسناد پشتیبان تفاهم‌نامه یا موافقت‌نامه	هنگام انتشار اطلاعات بودجه، چه میزان از اسناد پشتیبان مرتبط با آن منتشر می‌گردد. هرچه اطلاعات تفصیلی مربوط به اسناد پشتیبان بیشتر انتشار یابد، میزان شفافیت بودجه بیشتر خواهد بود.
	انتشار قیمت تمام شده خدمات برای دسترسی ذی‌نفعان	یکی از مصادیق شفافیت بودجه، انتشار قیمت تمام شده خدمات قابل ارائه به مشتریان (عموم مردم یا دستگاه‌های خاص) است. به این ترتیب بررسی خواهد شد که قیمت تمام شده چند درصد از محصولات و خدمات دستگاه مربوطه در دسترس عموم است.



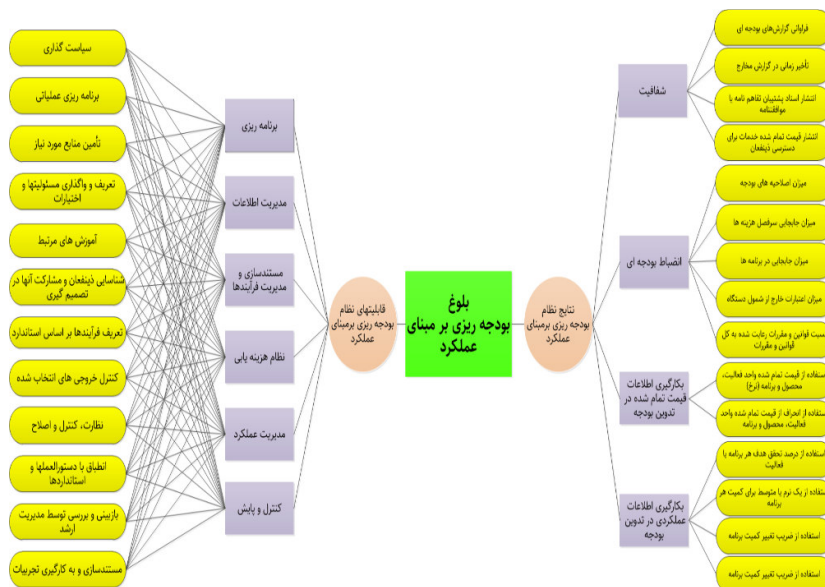
ادامه جدول ۱

شاخص	زیر شاخص	توضیح
انضباط بودجه‌ای	میزان اصلاحیه‌های بودجه	اصلاحیه بودجه زمانی رخ می‌دهد که بودجه برنامه‌ریزی شده نیاز به تغییر و اصلاح خواهد داشت. این تغییر به این معناست که در زمان تدوین بودجه به هر دلیل دقت پیش بینی بودجه لازم برای انجام مأموریت‌ها به درستی انجام نشده است و باید بر مبنای اصلاحیه‌های بودجه، مورد بازنگری قرار بگیرد.
	میزان جابه‌جایی در سرفصل هزینه‌ها	بدین معناست که میزان تخصیص اعتبار از برخی سرفصل‌ها از سقف بودجه پیش‌بینی شده برای آن سرفصل بیشتر بوده و دستگاه مربوطه برای پوشش هزینه‌های خود، اقدام به جابه‌جایی بودجه از سایر فصول می‌کند که از مصادیق عدم انضباط بودجه‌ای محسوب می‌شود.
	میزان جابه‌جایی در برنامه‌ها	جابه‌جایی در برنامه بدین معناست که میزان تخصیص اعتبار به برخی برنامه‌ها از سقف بودجه پیش‌بینی شده برای آن برنامه بیشتر بوده و دستگاه مربوطه برای تحقق برنامه خود، اقدام به جابه‌جایی بودجه از سایر برنامه‌ها می‌کند که از مصادیق عدم انضباط بودجه‌ای محسوب می‌شود.
	میزان اعتبارات خارج از شمول	سهم اعتبارات خارج از شمول نیز یکی دیگر از مصادیق عدم برنامه‌ریزی دقیق در پیش‌بینی و تدوین بودجه است.
	پایبندی به دستورالعمل‌ها و قوانین و مقررات	نحوه هزینه کرد دستگاه‌ها از ردیف‌های مختلف بودجه باید در چارچوب مجموعه قوانین و مقرراتی باشد که مورد تصویب و توافق قرار گرفته است. بنابراین با بررسی موارد نقض رعایت قوانین و مقررات مربوط به بودجه، میزان پایبندی دستگاه مربوطه به قوانین و مقررات را به عنوان یکی از موارد انضباط بودجه، ارزیابی می‌شود. یکی از معیارهای سنجش پایبندی به قوانین و مقررات، تعداد واخواهی قوانین و مقررات مربوط به هر دستگاه است.
استفاده از اطلاعات قیمت تمام شده در تهیه بودجه	استفاده از قیمت تمام شده واحد فعالیت، محصول و برنامه (نرخ)	میزان استفاده از اطلاعات قیمت تمام شده فعالیت، محصول و برنامه در تدوین و پیش‌بینی بودجه می‌تواند به عنوان یکی از معیارهای نتایج بلوغ بودجه‌ریزی در نظر گرفته شود. براساس بررسی اسناد پشتیبان موافقت‌نامه، ارزیابی استفاده یا عدم استفاده از اطلاعات قیمت تمام شده فعالیت، محصول و برنامه انجام خواهد شد.

ادامه جدول ۱

شاخص	زیر شاخص	توضیح
عمیقیت بودجه‌ها از اطلاعات بودجه تمام شده در تدوین بودجه استفاده از شاخص‌های عملکردی در تدوین بودجه	استفاده از انحراف از قیمت تمام شده واحد، فعالیت، محصول و برنامه	استفاده از میزان انحراف قیمت تمام شده فعالیت، محصول و برنامه در تدوین و پیش‌بینی بودجه می‌تواند به عنوان یکی از معیارهای نتایج بلوغ بودجه‌ریزی در نظر گرفته شود. براساس بررسی اسناد پشتیبان موافقت‌نامه، ارزیابی استفاده یا عدم استفاده از انحراف قیمت تمام شده فعالیت، محصول و برنامه انجام خواهد شد.
	استفاده از درصد تحقق هدف هر برنامه یا فعالیت	صرف وجود زیرسیستم مدیریت عملکرد نیز نمی‌تواند بیانگر بلوغ آن باشد. بنابراین این شاخص نیز به بررسی استفاده یا عدم استفاده از اطلاعات عملکردی در تدوین بودجه می‌پردازد. به این ترتیب براساس بررسی اسناد پشتیبان موافقت‌نامه یا تفاهم‌نامه، ارزیابی استفاده یا عدم استفاده از درصد تحقق هدف، برنامه‌ها و فعالیت‌ها انجام خواهد شد.
	استفاده از یک نرم یا متوسط برای کمیت هر برنامه	این شاخص نیز به بررسی استفاده یا عدم استفاده از اطلاعات عملکردی در تدوین بودجه می‌پردازد. به این ترتیب براساس بررسی اسناد پشتیبان موافقت‌نامه یا تفاهم‌نامه، ارزیابی استفاده یا عدم استفاده از یک نرم یا متوسط برای کمیت هر فعالیت و برنامه انجام خواهد شد.
	استفاده از ضریب تغییر کمیت برنامه	این شاخص نیز به بررسی استفاده یا عدم استفاده از اطلاعات عملکردی در تدوین بودجه می‌پردازد. به این ترتیب براساس بررسی اسناد پشتیبان موافقت‌نامه یا تفاهم‌نامه، ارزیابی استفاده یا عدم استفاده از یک نرم یا متوسط برای کمیت هر فعالیت و برنامه انجام خواهد شد.
استفاده از شاخص‌های عملکردی در تدوین بودجه	استفاده از ضریب تغییر قیمت تمام شده واحد هر برنامه	صرف وجود زیرسیستم مدیریت عملکرد نیز نمی‌تواند بیانگر بلوغ آن باشد. بنابراین این شاخص نیز به بررسی استفاده یا عدم استفاده از اطلاعات عملکردی در تدوین بودجه می‌پردازد. به این ترتیب براساس بررسی اسناد پشتیبان موافقت‌نامه یا تفاهم‌نامه، ارزیابی استفاده یا عدم استفاده از درصد تحقق هدف، برنامه‌ها و فعالیت‌ها انجام خواهد شد.
	استفاده از ضریب تغییر قیمت تمام شده واحد هر برنامه	صرف وجود زیرسیستم مدیریت عملکرد نیز نمی‌تواند بیانگر بلوغ آن باشد. بنابراین این شاخص نیز به بررسی استفاده یا عدم استفاده از اطلاعات عملکردی در تدوین بودجه می‌پردازد. به این ترتیب براساس بررسی اسناد پشتیبان موافقت‌نامه یا تفاهم‌نامه، ارزیابی استفاده یا عدم استفاده از درصد تحقق هدف، برنامه‌ها و فعالیت‌ها انجام خواهد شد.

منبع: یافته‌های تحقیق برگرفته از مصاحبه با خبرگان بودجه‌ریزی



شکل ۳ ساختار چندلایه مدل توسعه یافته بلوغ بودجه ریزی بر مبنای عملکرد

منبع: یافته‌های تحقیق

پس از طراحی مدل بلوغ بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به منظور اعتبارسنجی مدل مفهومی تحقیق برای گروهی از متخصصان داخلی (۸ نفر) ارسال و نظرات اصلاحی آن‌ها دریافت و بر مدل اعمال گردید. سپس چکیده مبسوط مدل توسعه یافته بلوغ بودجه ریزی بر مبنای عملکرد برای ۴ نفر (گروه دوم) از متخصصان بودجه ریزی در سایر کشورها (استادان دانشگاه ایالتی جورجیا و دانشگاه مرلیند) ارسال و نظرات اصلاحی آن‌ها نیز اعمال و سپس برای چهار نفر دیگر از متخصصین بودجه (گروه سوم) در سایر کشورها (دانشگاه کویینزلند، دانشگاه ویرجینیا، دانشگاه ایلینویز شمالی، دیوان محاسبات هلند) ارسال گردید. مدل توسعه یافته بلوغ بودجه به منظور تأیید نهایی پس از اعمال مجدد نظرات متخصصان گروه سوم برای ۶ نفر از متخصصان گروه اول مجدد ارسال گردید که مورد تأیید آن‌ها قرار گرفت.



#### ۴-۳- تعریف سطوح بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

یکی از شیوه‌های رایج برای طراحی ساختار یک مدل بلوغ آن است که بلوغ در قالب تعدادی از سطوح تجمعی (معمولاً پنج سطح) نشان داده شود، به گونه‌ای که سطوح بالاتر بر مبنای الزامات سطوح پایین‌تر بنیان شده باشد. به این ترتیب سطح پنجم بالاترین میزان بلوغ و سطح اول پایین‌ترین میزان بلوغ را نشان می‌دهد. سطوح پنج‌گانه‌ای برای بلوغ در بیشتر مدل‌های بلوغ تعریف شده که مطابق جدول ۲ نام‌گذاری گردیده است [۱۳].

جدول ۲ تعریف سطوح پنج‌گانه بلوغ در سازمان

عنوان سطح	توضیحات عمومی
اولیه <sup>۱۷</sup>	این اولین مرحله است که ممکن است هر سازمانی در آن قرار داشته باشد. در این مرحله هیچ قانونی حکمفرما نیست و حتی گاهی هرج و مرج نیز برقرار است؛ بنابراین برای رسیدن به این مرحله احتیاج به انجام هیچ فرآیند اصلی نیست.
تکرارپذیر <sup>۱۸</sup>	مرحله‌ای است که سازمان تا حدی قانونمند شده است. به عبارتی سازمان در این مرحله می‌تواند موفقیت‌های قبلی خود را در شرایط مشابه تکرار کند. اگر مشتری درصدد انتخاب سازمانی برای پشتیبانی محصولات خریداری شده است، این مرحله حداقل‌ها را برای انتخاب دارد.
تعریف شده <sup>۱۹</sup>	در این مرحله براساس قانونمندی نسبی که در سطح سازمان حکمفرماست دستورالعمل‌ها و رویه و استانداردهایی در سطح سازمان تعریف و مستندسازی می‌شود و می‌توان در این مرحله سرویس‌های ارائه شده را منسجم سازماندهی کرد و ارتقا داد.
مدیریت شده <sup>۲۰</sup>	سازمان در جایگاهی قرار دارد که می‌تواند اهداف کیفی کمیت‌پذیر را شناسایی کرده و ارتقا دهد، به عبارتی می‌تواند نسبت به کیفیت ارزیابی کمیته داشته باشد.
بهینه <sup>۲۱</sup>	در این مرحله سازمان می‌تواند برنامه‌ریزی‌های کوتاه‌مدت و میان‌مدت داشته و اهداف خاصی را براساس این برنامه‌ها تعیین کند. در این جایگاه سازمان می‌تواند تکنولوژی و یا سرویس جدید ارائه دهد و ارتقا مداوم داشته باشد.

با بهره‌گیری از سطح‌بندی بالا، سطوح مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نیز تعریف شده است. در جدول ۲ تعریف سطوح مختلف بلوغ با تمرکز بر قابلیت‌های یک نظام شکل گرفته است، در حالی که برای مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد علاوه‌بر توجه به

قابلیت‌های یک نظام بالغ، توجه خاصی به نتایج حاصل از استقرار و پیاده‌سازی کامل آن نظام خواهد شد. به این ترتیب در سطوح دوم و سوم بر قابلیت‌های یک نظام بالغ PBB و همچنین سطوح چهارم و پنجم بر نتایج یک نظام بالغ تأکید می‌کنند.

جدول ۳ تعریف سطوح پنج‌گانه بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (یافته‌های تحقیق)

عنوان سطح	توضیحات عمومی
نظام سنتی بودجه‌ریزی	در اولین سطح از بلوغ سازمان نتوانسته است زیرسیستم‌های لازم برای اجرای یک نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را فراهم کند. در این مرحله عمده تلاش‌های سازمان به صورت پراکنده انجام شده، اما هیچ یک منجر به تعریف یک رویکرد هدفمند برای استقرار نظام بودجه‌ریزی نشده است.
گذار بودجه‌ریزی از سنتی به عملکرد محور	سازمان در دومین سطح از بلوغ موفق شده است اقداماتی نظیر تدوین نظامنامه‌ها و دستورالعمل‌های مرتبط را به عنوان الزامات اصلی استقرار زیرسیستم‌های نظام بودجه‌ریزی را انجام دهد. در این سطح ممکن است برخی تلاش‌های عملی در طراحی زیرسیستم‌ها نیز به صورت پراکنده شکل گرفته باشد، اما همچنان نمی‌توان شواهد استقرار کامل زیرسیستم‌های مختلف بود را ملاحظه نمود.
استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	در سومین سطح از بلوغ، علاوه بر تعریف و مستندسازی دستورالعمل‌ها و رویه و استانداردهای مرتبط با زیرسیستم‌های (قابلیت‌ها) یک نظام بالغ، زیرسیستم‌های مختلف نیز به طور کامل طراحی و در سطح سازمان مورد استفاده قرار گرفته‌اند.
پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	در چهارمین سطح از بلوغ، برای زیرسیستم‌های نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، فرایندها و کیفیت آن‌ها اهداف کمی تعیین شده است. از این اهداف به عنوان معیاری برای کنترل عملکرد استفاده می‌شود. در این مرحله سازمان تلاش می‌کند تا در تدوین بودجه خود از اطلاعات مربوط به زیرسیستم‌های مختلف از جمله هزینه‌یابی، مدیریت عملکرد و... استفاده کند.
نظام بالغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	زیرسیستم‌ها در پنجمین و آخرین سطح از بلوغ کامل در جریان فرآیند بودجه‌ریزی سازمان نقش‌آفرینی کرده و اطلاعات این زیرسیستم‌ها به طور اثربخشی در تدوین بودجه مورد بهره‌برداری قرار خواهند گرفت به نحوی که شاخص‌های عملکردی همچون بهبود انضباط بودجه‌ای و ارتقا شفافیت بودجه‌ای تحقق یابد.

همچنین با توجه به تعریف دو اصلاح استقرار<sup>۲۲</sup> و پیاده‌سازی<sup>۲۳</sup> نام گذاری سطوح پنج‌گانه

مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد انجام پذیرفت.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سیستمی از بودجه‌ریزی است که ارائه‌دهنده منابع مورد نیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت، هزینه برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط برای دستیابی به اهداف مذکور و ستاندها و خدماتی است که در لوای هر برنامه باید ارائه شود [۲۵]. در واقع بودجه‌ریزی ابزاری راهبردی برای انضباط اقتصادی و مالی دولت‌ها است و در شکل امروزی آن زمینه دولت شایسته و پاسخگو را فراهم می‌کند [۲۶]. تخصیص منابع در سازمان‌های دولتی و شرکت‌های خصوصی یکی از دغدغه‌های مهم تصمیم‌گیران است. هر چند حرکت به سمت استفاده از نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در فرایند بودجه‌ریزی وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، شرکت‌ها و مؤسسه‌های دولتی، عمومی و خصوصی شروع شده است، ولی پیشرفت در آن رضایت‌بخش نبوده و متناسب با زمان‌های پیش‌بینی شده در قوانین نیست. با توجه به این امر لازم است که سازمان‌ها نهایت تلاش خود را در راستای تغییر نظام بودجه‌ریزی به کار گیرند. برای تحقق این امر باید وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، شرکت‌ها و مؤسسه‌های دولتی، عمومی و خصوصی که در به کارگیری نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اقداماتی انجام داده‌اند، به نحوی شناسایی، معرفی و مورد تشویق قرار گیرند تا علاوه بر ترغیب سازمان‌های یادشده، سایر سازمان‌ها از تجربیات آن‌ها برای به کارگیری نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استفاده کنند. برای این منظور مدل‌های مختلفی به ارزیابی و سنجش میزان پیشرفت دستگاه‌ها و سازمان‌ها در استقرار یک نظام PBB پرداخته‌اند. در مطالعات مهمی که صورت گرفته آذر و همکاران [۹] و نئوبرین [۱۴] با بهره‌گیری از مفاهیم بلوغ سازمانی، مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را ارائه کردند. بلوغ سازمان، توانایی حفظ یا توسعه عملکرد در بلندمدت و نتیجه تداوم رضایت ذی‌نفعان سازمان در طول زمان است [۲۷]. با مروری بر مدل‌های مرجع بلوغ و همچنین دو مدل آذر و همکاران [۹] و نئوبرین [۱۴] وجود یک خلاء نظری در طراحی این مدل‌ها مشاهده گردید. به نحوی که تمامی مدل‌های بلوغ به ویژه مدل‌های بلوغ بودجه‌ریزی ارائه شده در پیشینه نظری صرفاً بر قابلیت‌های یک نظام تمرکز و تأکید داشته و جز اصلی یک نظام بالغ یعنی نتایج مورد توجه قرار نگرفته است. منظور از عدم توجه

به نتایج به معنی نادیده گرفتن نتایج حاصل از نظام بودجه‌ریزی بوده، چرا که در بیشتر مدل‌های حاضر زیرسیستم‌هایی جهت سنجش نتایج طراحی شده است، اما تأکیدی بر خروجی این زیرسیستم نشده است.

با انجام مصاحبه گسترده با خبرگان امر بودجه‌ریزی، جز دومی برای مدل بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تعریف گردید که بر نتایج تأکید داشته باشد.

در مدل توسعه یافته بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ابتدا دو جز اصلی مدل یعنی قابلیت‌ها و نتایج تعریف و سپس برای هر یک از این اجزا شاخص‌ها و زیرشاخص‌هایی جهت ارزیابی آن‌ها تعریف گردید. از نکات قابل توجه در طراحی مدل این تحقیق ماهیت عمومی شاخص‌های نتایج است. همان‌طور که بیان گردید در تعریف شاخص‌های نتایج تمرکز بر خروجی‌های مورد انتظار از هر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد همچون شفافیت بودجه‌ای، انضباط بودجه‌ای و... خواهد بود به نحوی که از مدل این تحقیق می‌توان برای ارزیابی تمامی دستگاه‌های و سازمان‌ها استفاده کرد. به محققان و پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد با بهره‌گیری از مدل این تحقیق جز سوم نتایج یعنی نتایج مربوط به کارایی هزینه و اثربخشی اهداف را به عنوان نتایج اختصاصی دستگاه‌ها و سازمان‌های مختلف تعریف و مدل بلوغ بودجه‌ریزی مخصوص آن دستگاه را ارائه نمایند.

## ۶- پی‌نوشت‌ها

1. Maturity
2. Maturity Model
3. Capability Maturity Model
4. Organizational Project Management Maturity Model
5. People Capability Maturity Model
6. Knowledge Management Maturity Model
7. Process Maturity Framework
8. Service Oriented Architecture Maturity Model
9. Service Integration Maturity Model
10. Capability Maturity Model
11. Organizational Project Management Maturity Model
12. People Capability Maturity Model
13. Knowledge Management Maturity Model

14. Process Maturity Framework
15. Service Oriented Architecture Maturity Model
16. Service Integration Maturity Model
17. Adhoc – Initial- Firefighter
18. Repeatable
19. Defined
20. Managed
21. Optimized
22. Establishment
23. Implementation

#### ۷-منابع

- [1] Melkers, J. and K. Willoughby, The state of the state: Performance-based budgeting requirement in 47b out of ۵۰. Public Administration Review, 1998. ۶۱(۱): p. ۶۴-۵۴
- [2] Herzog, R.J., Performance budgeting: Descriptive, allegorical, mythical, and idealistic. International Journal of Organization Theory and Behavior, 2006. ۹(۱): p. ۹۱-۷۲
- [3] Andersson, E.A., et al., EMG activities of the quadratus lumborum and erector spinae muscles during flexion-relaxation and other motor tasks. Clin Biomech (Bristol, Avon), ۱۹۹۶, ۱۱(۷): p. ۴۰۰-۳۹۲
- [4] Shah, A. and C. Shen, A primer on performance budgeting. Budgeting and budgetary institutions, ed. I.A.A. (Ed), The World Bank, 2007.
- [5] Lu, Haoran. "Performance budgeting resuscitated: Why is it still inviable?." Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management 10, no. 2 (1996): 151-172.
- [6] Curristine, T., Performance Information in the Budget Process: Results of the OECD ۲۰۰۵ Questionnaire. OECD Journal on Budgeting, 2005. ۵(۲): p. ۱۳۲-۸۷
- [7] Kong, D., Performance-Based Budgeting: The U. S. Experience. Public Organization Review 2005: p. ۱۰۷-۹۱.
- [8] Azar, Adel, "Performance Based Budgeting and Performance Audit. In Proceedings and Speeches at the Audit Conference on Performance, Accountability and

- Productivity Improvement" (First Edition), Tehran: Publication of the Center for Human Resources Development and Training of the National Audit Office, 2009.
- [9] Azar, A, Bayat, K., Khadivar, A., Amirkhani, T., "Performance-Based Budgeting Performance Model Report", Third Edition, Performance-Based Budgeting Conference Secretariat, .
- [10] Robinson, M. "Best Practice in Performance Budgeting. School of Economics and Finance", Queensland University of Technology, 2002.
- [11] Diamond, J., Establishing a Performance Management Framework for Government. Journal of management & accounting review, 2005. ۱۲: p.p ۱۳۲-۱۱۱
- [12] MCGILL, R., performance budgeting in least developed countries:concepts, instruments and governance in achieving results performance budgeting in the least developed countries., United Nations Capital Development Fund, 2006., p.p -۲۵۸ .۳۱۱
- [13] Azar, A., Dolatkahi K., Goudarzi, G., "provide a conceptual model of performance-based budgeting", the prospect of public administration, 2016, Issue 24, Winter, p.p 15-33.
- [14] NeuBrain, "PERFORMANCE-BASED BUDGETING METHODOLOGY AND TOOLS", White paper, 2012, p.p. 1-12 [www.neubrain.com](http://www.neubrain.com).
- [15] OECD., *OECD Best Practices for Budget Transparency* [online]. Paris: OECD, 2002.
- [16] OBI, Open Budget Initiative [online] 2010.
- [17] Lienert, I., & Fainboim, I., "Reforming Budget System Laws. Technical Notes and Manuals". Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, (2010).
- [18] Lienert, I., The legal framework for public finances and budget systems. In Richard Allen, Richard Hemming and Barry H. Potter (Eds.), the international handbook of public financial management, New York: Palgrave Macmillan, 2013, pp. 63-83.
- [19] Rakner, L., Mukubvu, L., Ngwira, N., & Smiddy, K., "The budget as theatre the formal and informal institutional makings of the budget process in Malawi".

- Bergen: Christen Michelsen Institute, 2004.
- [20] Gronendijk, Nico. Budgetary Discipline in Brussels, Numerical Target or Procedural?. Paper Presented at the ECSA Sixth Biennial International Conference, Pittsburgh, Pennsylvania, 1999.
- [21] Wren, Daniel A., Arthur G. Bedeian., "The Evolution of Management Thought", Sixth Edition. Jhon Wiley & Son, Inc: USA, 2009.
- [22] Horák R., Klára Š., "Ethics and the Financial and Budgetary Discipline in the Ministry of Defence", Journal of Modern Accounting and Auditing, 2014, Vol. 10, No. 2. Pages: 182-190.
- [23] Irons, John S. Fiscal Responsibility and Budget Discipline. Center for American Progress, 2004: <https://www.americanprogress.org>
- [24] Umar, Haryono. "Manajemen Keuangan dan Akuntansi Pemerintahan." (2009).
- [25] Valipour K. M., Azar, A., Amini, M. R., "Developing Performance Based Budgeting Model: Organizational Excellence Approach", Journal of Management Researches in Iran, 2017, 21 (2), p.p. 179-198.
- [26] Azar, A., Amini, M., Ahmadi, P. "Robust Fuzzy Performance-based Budgeting Model: An Approach to Managing the Budget Allocation Risk", Journal of Management Researches in Iran, 2014, 17( 4), 65-95.
- [27] Khadivar, A. Abbasi, F., "KM Maturity assessment in 300 top Iranian company", Journal of Modern researches in decision making, 2016, Vol. 1, Issue 3, p.p 1-177.