



الگوی جامع بودجه‌ریزی عملکرد پیامد محور: برای دستگاه‌های اجرایی

اقلیم کردستان عراق

عبدالله دلشاد زنگنه^۱

مهدی زینالی^{۲*}

یونس بادآورنهدی^۳

مهدی علی‌نژاد ساروکلائی^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۲۵

چکیده

هدف پژوهش حاضر در راستای ارزیابی ریسک مالی، برنامه‌ریزی سیاست‌ها، چرخه بودجه برنامه‌ای، توجه به مسئولیت‌های اجتماعی و در نهایت اصل پاسخگویی، ارائه الگوی جامع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور در بخش عمومی اقلیم کردستان عراق می‌باشد. روش پژوهش از نوع آمیخته و به صورت طرح متوالی اکتشافی است و جامعه آماری آن را در بخش کیفی، خبرگان حوزه مالیه عمومی و اساتید خبره مدیریت دولتی در اقلیم کردستان عراق تشکیل می‌دهند که با استفاده از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند ۱۶ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته صورت پذیرفت و در بخش کمی به منظور سنجش میزان تأثیر هر یک از مولفه‌های نوظهور، با توزیع ۲۳۲ پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته از رویکرد معادلات ساختاری و برای برازش مدل از نرم‌افزار *PLS* استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به میزان (۰/۳۹۶)، عوامل ساختاری و فنی (۰/۴۳۵)، عوامل مالی و اقتصادی (۰/۳۳۱)، عوامل مدیریتی و دانشی (۰/۴۹۳) و عوامل سیاسی و نظارتی (۰/۵۵۹) از جمله عوامل مؤثر و مداخله‌گر در فقدان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور در اقلیم کردستان عراق می‌باشند و فراهم نمودن بستر فرهنگی و اجتماعی (۰/۴۹۰)، اصلاحات ساختاری و فنی (۰/۴۹۳)، بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی (۰/۵۳۰)، تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی (۰/۴۲۱) و پایش مستمر قانونی و نظارتی (۰/۳۹۷) از بسترها و راهبردهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور می‌باشند.

کلیدواژه: بودجه‌ریزی عملکرد، بودجه‌ریزی پیامد محور، بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی، عوامل ساختاری و فنی، اداره دولت به سبک بخش خصوصی، مسئولیت پاسخگویی.

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. dlshadwandy@gmail.com

^۲ استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. (نویسنده مسئول) zeynali@iaut.ac.ir

^۳ دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. yb_nahandi@yahoo.com

^۴ استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. mehdi12may@yahoo.com

مقدمه

بودجه سندی است که به منظور تحقق اهداف سازمانی برای یک دوره زمانی معین طرح‌ریزی می‌شود و یک ابزار برنامه‌ریزی، اندازه‌گیری عملکرد، تصمیم‌گیری، کنترل مدیریت و بیان اولویت‌هاست که از جمله ابزارهای ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی در دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز و برنامه‌های توسعه کشور و انجام اثربخش وظایف هریک از دستگاه‌های اجرایی، به شمار می‌رود. از این رو، تلاش برای ایجاد رفاه اقتصادی از طریق بهبود هرچه بیشتر آن در اجرای فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، همواره مورد توجه و تأکید صاحب‌نظران قرار گرفته است (خی‌کوانگ و همکاران، ۲۰۲۳؛ تولایی و همکاران، ۱۳۹۹). در حالی که شواهد تجربی از بودجه‌ریزی کشورهای در حال توسعه نشان از ترجیح دولت‌ها به تخصیص یکسان بودجه دارد و به اولویت‌بندی طرح‌ها و پایش پیامدهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توجهی نمی‌گردد (داوولینگ و پافر، ۲۰۲۱؛ جلالی علی‌آبادی و همکاران، ۲۰۱۹). اما در کشورهای توسعه‌یافته پیامدهای تخصیص منابع بودجه‌ای و توسعه زیرساخت‌ها علاوه بر ایجاد اثربخشی در بودجه‌ریزی، کنترل اعمال نفوذ و قدرت چانه‌زنی گروه‌های سیاسی را در بودجه‌ریزی عملکرد به همراه داشته است.

بودجه به عنوان یک سیستم کنترلی نقش قابل‌ملاحظه‌ای در ایجاد ارزش افزوده سازمان‌ها دارد و جزء لاینفک فعالیت‌های عملیاتی آنهاست. در کشور عراق بودجه‌ریزی برای تخصیص منابع اقتصادی هر برنامه و فعالیت در قالب واحدهای پولی و پیوند دادن فرایند برنامه‌ریزی و فرایند کنترل در هریک از ایالت‌های این کشور صورت می‌پذیرد (فلاح و خیار، ۲۰۲۲؛ کارولینا و همکاران، ۲۰۲۳). از طرفی چانه‌زنی سیاسی به دلیل عدم‌پذیرش توافق‌نامه جامع بین طرفین بودجه (دولت مرکزی و اقلیم کردستان) در مورد چگونگی تخصیص منظم منابع مالی دولت، به چالشی عمیق منجر شده است. در این راستا رسیدن به درک مشترک به منظور طراحی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تأکید بر ارزش‌های مختلف در تصمیم‌گیری و ایجاد

تعامل در مورد چگونگی سیستم بودجه‌ریزی، می‌تواند منافع همه طرف‌های ذینفع را تأمین نماید. اگرچه استفاده از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های اجرایی کشور عراق مورد تأکید مقامات قرار گرفته است؛ اما به‌رغم یک ربع قرن در تهیه و تنظیم بودجه بر پایه نظام‌های حقوقی و مالی در کشورهای دارای پارلمان، بودجه‌ریزی در این کشور، همچنان با نارسایی‌ها و چالش‌های اجرایی بسیاری دست‌وپنجه نرم می‌کند. ناکارآمدی در بودجه را می‌توان از دیدگاه‌های متفاوت فنی، اجتماعی و اقتصادی دولت با اقلیم کردستان عراق بررسی نمود، ولی مشکلات مربوط به چانه‌زنی‌های سیاسی در بودجه‌ریزی و قوانین بودجه‌ای این کشور بیشترین خودنمایی را می‌کند و در عمل بیشترین عامل در تخصیص غیربهبوده منابع آن در اقلیم کردستان عراق می‌باشد. از طرفی، به‌زعم اکثر کارشناسان، فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی به‌هنگام و کافی و همچنین دیدگاه سنتی هزینه و درآمدی در بودجه‌ریزی از عواملی بوده است که موجب ناکارآمدی عملکرد سازمان‌های دولتی گردیده و اسراف و تبذیر اموال عمومی و در نهایت توزیع غیرعادلانه ثروت در را به همراه داشته باشد (سوادانا، ۲۰۲۱؛ جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴). این در حالی است که طراحی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور در دستیابی به نتایج واقعی و مورد انتظار که تمرکز آن به ستانده یا پیامدهای ناشی از صرف منابع بجای دروندادها باشد، دولت را در وظیفه اصلی خود یعنی پاسخگویی و شفافیت اطلاعات، یاری خواهد رساند (گاری و گوال، ۲۰۲۲).

در این راستا چالش‌هایی که دولت‌ها در توسعه سیستم‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با آن روبرو هستند همچون وابستگی به اقتصاد سیاسی و رانتی و عدم توجه به حوزه‌های کشاورزی و تولید صنایع سالیان زیادی است که از جمله مشکلات نیل به توسعه اقتصادی در کشور عراق می‌باشد. با توجه به مطالب فوق این تحقیق در تلاش است به‌طور تجربی و کاربردی به واسطه بینش‌های به‌دست‌آمده از نظرات خبرگان مالیه عمومی در اقلیم کردستان عراق، الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور را ارائه نموده و پیامدهای

پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور را در اقلیم کردستان کشور عراق احصاء نماید.

مبانی نظری پژوهش

اصلاحات مبتنی بر عملکرد در استفاده از منابع کشور یک چالش برای دولت‌ها به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه بوده است. در دهه ۱۹۹۰ رویکرد "بهترین عمل در بودجه‌ریزی" واژه کاوی گردید که احتمال شکست و ایجاد ریسک و بی‌ثباتی در فرایندهای حکمرانی را کانون توجه خود قرار داده بود. در مقابل، یک رویکرد ابتدایی نیز مطرح می‌شد که به‌موجب آن دولت‌ها از طریق ایجاد مبانی بودجه، اصلاحات مبتنی بر عملکرد را تقویت نمایند. در واقع، اصلاح‌طلبان از بهترین شیوه و اصول اولیه فراتر رفته و مدل‌ها و اصلاحات را بر اساس "عوامل دیگر" مؤثر بر پیشرفت در بودجه‌ریزی طراحی می‌کردند (آبویو و همکاران، ۲۰۲۲؛ میرزایی نصیرآباد و همکاران، ۱۴۰۰).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است که سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت و قانون‌گذاری بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش می‌دهد (دیاموند، ۲۰۰۲؛ عباسی و نیکدل، ۱۴۰۲). این نظام بودجه‌ریزی با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات دولت به دستیابی اهداف صرفه‌جویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی بودجه و از همه مهم‌تر پاسخگویی کمک شایانی می‌نماید. در واقع این نظام به اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مصارف می‌پردازد و اطلاعات عملکرد را تولید و از این اطلاعات برای هدایت فرایندهای بودجه‌ریزی، مدیریت کارایی و اثربخشی دولتی و دستگاه‌های اجرایی، بهبود تصمیم‌گیری بودجه‌ای و تخصیص منابع، کاهش هزینه‌ها، ارتقای شفافیت و پاسخگویی بهره می‌گیرد (ریچارد و همکاران، ۲۰۲۲).

جنبه‌های اندازه‌گیری عملکرد مدیریت و ترویج دولت شفاف و پاسخگو موجب شده است، در دهه‌های اخیر شیوه‌های متفاوتی از بودجه‌ریزی معرفی و به کار گرفته شود؛ اگرچه این سیستم‌ها عمدتاً بر معیارهای عملکرد مالی تمرکز داشته‌اند، اما فاقد تمرکز و استحکام

بوده‌اند. در بررسی سیر متداول انواع بودجه‌ریزی می‌توان دریافت که بودجه‌ریزی‌های پیشین تأکید بر مصرف منابع داشته و دستاوردهای دولت از صرف منابع به‌وضوح مشخص نیست. از این‌رو مبنای صحیحی برای ارزیابی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی ارائه نمی‌دهد (علی‌آبادی و همکاران، ۲۰۱۹؛ ملک رز و همکاران، ۲۰۰۲). در عین حال، بودجه‌ریزی عملیاتی (عملکرد) ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع را بیشتر نمایان می‌کند و علاوه بر تعمیق ارتباط بودجه با نتایج هزینه هر برنامه و فعالیت، تمرکز اصلی آن بر خروجی‌های به‌دست‌آمده از برنامه‌ها و فعالیت‌ها است. به عبارتی در بودجه‌ریزی عملیاتی، ستاده‌ها اهمیت بیشتری نسبت به داده‌ها دارند و باید مشخص گردد که در قبال هزینه‌های یک طرح یا فعالیت، چه نتایجی به‌دست‌آمده است (ماورو و همکاران، ۲۰۱۸؛ چانگ و لو، ۲۰۱۶).

بودجه‌ریزی عملکرد پیامد محور

در ورای بحث سیاسی، اطلاعاتی که به طور شفاف در برگیرنده بعد مالی و غیرمالی تخصیص بودجه برای سازمان‌ها و شیوه‌های مختلف نظیر اسناد بودجه‌ای، برنامه‌های راهبردی و گزارش‌های عملکرد غیرمالی باشد، در بودجه‌ریزی‌های پیشین ارائه نمی‌شد؛ از این‌رو، اصل پاسخگویی به‌اندازه‌ای که اهمیت داشت، مورد توجه قرار نمی‌گرفت و نتایج و پیامدهای عملکرد دولت‌ها برای عموم جامعه به‌وضوح مشخص نبود (ریچارد و همکاران، ۲۰۲۲). این در حالی است که شاخص‌های بهبود حجم کار، کیفیت خدمات، رضایت جامعه، مسئولیت‌های اجتماعی و حفظ محیط‌زیست، شاخص‌هایی هستند که برای ارزیابی عملکرد مدیران در رویکرد بودجه‌ریزی پیامد محور، حائز اهمیت بوده و از اجزای اصلی آن به شمار می‌آیند. این شاخص‌ها برای تعیین اهداف عملکرد، رهگیری عملکرد در طول زمان، مقایسه عملکرد با عملکرد سازمان‌های دیگر و انعقاد قراردادهای نتیجه‌بخش بین کارکنان دولت و بخش خصوصی بسیار اثربخش به شمار می‌آیند (پارک، ۲۰۱۹). در بودجه‌ریزی عملکرد پیامد محور، نحوه تخصیص منابع و مرتبط‌ساختن بهره‌گیری از منابع با برنامه‌های

راهبردی، از اهداف اصلی آن به شمار می‌آید تا به تصمیم‌گیران و تصمیم‌سازان دستگاه‌های اجرایی کمک کند، با تطبیق رابطه بودجه درخواستی با اولویت‌های برنامه راهبردی و تأمین منافع عمومی، عدم قطعیت در دستاوردهای اجرای بودجه را ارزیابی نمایند. در واقع این رویکرد، تضمین می‌کند که همه پیشنهاد‌های بودجه‌ای با استفاده از معیارهای یکسان تحلیل شوند و اهمیت نسبی آن‌ها نیز در نظر گرفته شود (پاک مرام و همکاران، ۲۰۱۲)؛ بنابراین در این نوع بودجه‌ریزی، همه مدیران در یک سازمان در تکاپوی تأمین منافع عمومی جامعه مسئول هستند و با تشکیل یک حلقه بازخورد، اطلاعات مناسبی در اختیار مدیران ارشد داده و در چارچوب نیل به اهداف برنامه‌های توسعه، عملکرد آنان از طریق سیستم‌های پایش فنی کیفیت خدمات، ارزیابی می‌گردد. از این رو، بودجه‌ریزی پیامد محور را به عنوان یک ابزار تشخیص ارزش افزا برای توسعه درک هماهنگی بین منابع به کاررفته و عملکرد می‌توان نام برد که فرصت مناسبی برای تعامل ظرفیت منابع و مطلوبیت‌های مورد انتظار ایجاد خواهد نمود (هرزوغ، ۲۰۱۹)؛ امیرخانی و همکاران، ۲۰۲۰).

پیشینه تجربی

شواهد تجربی در خصوص طراحی و اجرای نظام‌های بودجه‌ریزی، نظرات متفاوتی را رقم زده است که کنکاش در خصوص هر یک از این یافته‌ها به غنی‌سازی یافته‌های پژوهش حاضر به دلیل استفاده از روش زمینه بنیان، کمک شایانی خواهد نمود. در برخی از این پژوهش‌های صورت گرفته، یافته‌ها نشان داده است که اجرای نظام‌های بودجه‌ریزی عملکرد محور در بخش عمومی اقتصاد‌های نوظهور و پیشرفته، با موفقیت همراه بوده است و به کارایی و اثربخشی بودجه‌ریزی کمک نموده است و در برخی دیگر از آن‌ها، نتایج متناقضی درباره عدم تمرکز و استحکام لازم به دست آمده است. برای مثال، خی کوانگ و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی را با عنوان اثرات رفتاری فاصله اجتماعی و توزیع ادعاهای باقیمانده برگزارش بودجه ریزی را بررسی نمودند و نتایج نشان داد که فاصله اجتماعی بین مردم و دولت از طریق صداقت در ارائه اطلاعات و پاسخگویی مدیران کاهش

پیدا می‌کند. همچنین نتایج نشان داد نگرانی جامعه در ایجاد رفاه اقتصادی پیرو رفتار گزارشگری مدیران در سازمان‌های دولتی تعدیل می‌گردد. آیدی و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی را با عنوان امکان‌سنجی تصویب بودجه عملکرد در شرکت‌های دولتی کشور عراق انجام دادند و یافته‌های آنان نشان داد ضعف امکان اعمال بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به دلیل زیرساخت‌های نادرست در سیستم حسابداری است و استفاده از حسابداری بهای تمام شده به عنوان عنصر اصلی می‌تواند بر بودجه‌ریزی بر مبنای هدف در قالب هر برنامه کمک کند. ریچارد و هلدن (۲۰۲۲) نیز در خصوص بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، در دولت‌های محلی آلمان و هلند، پژوهشی را انجام دادند که یافته‌های آنان نشان داد، اجرای بودجه‌ریزی عملکرد محور از نظر آماری، تأثیر مثبت و معناداری بر نتایج بودجه ایالت‌ها دارد که با هزینه‌های ثابت سرانه قابل رهگیری است. همچنین ارتینسکی و هایژن (۲۰۲۱)، پژوهشی را در خصوص شیوه‌های بودجه‌بندی در دولت کانادا انجام دادند. آنان سه رویکرد بودجه‌ریزی افزایشی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بودجه‌ریزی بهره‌وری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد بودجه‌ریزی بهره‌وری بسیار مقرون به صرفه و قابل اجرا است و موجب بهره‌وری در مصرف منابع دولتی می‌شود. ین و نویان (۲۰۲۰) با بررسی تأثیر نظام ارزیابی عملکرد سازمان‌های بخش عمومی در اقتصاد‌های در حال ظهور، نقش مداخله‌گر پاسخگویی عمومی در رابطه بین نظام ارزیابی عملکرد و عملکرد بخش عمومی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که پاسخگویی عمومی رابطه بین بودجه‌ریزی عملکرد و ارزیابی عملکرد سازمانی را کاملاً تعدیل می‌کند که با به کارگیری بودجه‌ریزی عملکرد و باهدف بهبود پاسخگویی عمومی و عملکرد سازمانی، کاربردهای اجرایی ارزشمندی برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌آورد. مائورو و همکاران (۲۰۱۹) نیز به بررسی مشکلات پیشروی سازمان‌ها در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند و دریافتند که عدم یکپارچگی تعاملات، ارزش‌ها و اهداف کارکنان و یک تحلیل غیرواقعی از امکانات واقعی، اجرای موفقیت‌آمیز

هوشمندسازی کسب‌وکار و نهایتاً فرایندگرایی توجه کافی شود تا ضمن رضایت‌مندی عمومی در سطح ملی، مدیریت منابع و مصارف دولت میسر گردد و از این طریق رفاه اقتصادی ایجاد و ضمن ثبات اقتصادی، پایش لحظه‌ای عملکردها اتفاق خواهد افتاد که منجر به بهره‌وری لازم در تخصیص بهینه منابع در کوتاه‌مدت و بلندمدت می‌گردد. موسوی و خدادادی (۱۴۰۱) نیز در پژوهشی با عنوان بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی ایران دریافتند شاخص مناسب در بودجه‌بندی، پشتیبانی دولت از بودجه با ایجاد الزامات قانونی، برنامه‌ریزی استراتژیک، آموزش مناسب و پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه به‌عنوان مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی استان مازندران شناسایی و پیشنهاداتی در جهت کاهش موانع ارائه گردیده است. امرایی و عادل آذر (۱۴۰۰) به ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد "عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان‌شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی" در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نقش محوری دارند. همچنین زارع و همکاران (۱۴۰۰) به طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که طراحی نظام تصمیم‌گیری مبتنی بر فناوری اطلاعات، سنجش نسبی حسابرسی عملکرد، ارزیابی میزان بهره‌وری نسبی مدیران هم‌تراز و سنجش نسبی خوداظهاری حسابرسی در بخش عمومی، در راستای پرسشگری هوشمند امکان‌پذیر می‌باشد. تولایی و همکاران (۱۳۹۹) تطبیق نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی در

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را به مخاطره می‌اندازد. غیائی (۲۰۱۸) با بررسی ارزیابی عملکرد و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دریافت، زمانی که امکان تقسیم و تخصیص مجدد بودجه بین دستگاه‌ها بر اساس عملکرد آن‌ها فراهم گردد، ممکن است عملکرد مطلوبی حاصل نشود؛ زیرا در هر سال برخلاف سال‌های قبل، احتمال اتلاف منابع بودجه وجود دارد. چانگ و لو (۲۰۱۶) نیز تأثیر طرح پاداش تشویقی مبتنی بر بودجه عملکرد را با نقش میانجی اعتماد به سرپرست و تعهد سازمانی در کشور استرالیا انجام دادند. نتایج نشان داد که اتکا به طرح جبران مشوق‌های مبتنی بر بودجه بالا، منجر به اعتماد به سرپرستان مالی می‌شود که به نوبه خود موجب تعهد سازمانی بیشتر و بهبود عملکرد شغلی می‌گردد. در داخل کشور نیز، عباسی و نیکدل (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را در بیمارستان‌های ملکی سازمان تأمین اجتماعی انجام دادند و یافته‌ها حاکی از آن بود که از ۳ عامل محیطی، انسانی و سازمانی، تنها عوامل محیطی و سازمانی بر مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر معنادار دارد. به عبارت دیگر برای اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی باید به عوامل سازمانی و محیطی توجه نمود. احمدی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی سازه‌های اثرگذار بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تأکید بر نظریه شبکه کنشگران را بررسی نمودند و نتایج نشان داد برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید رویه موجود در ابعاد دانش مالی سازمان، کنشگران محیطی، تعهد سازمانی باطراحی و بازاندیشی شود. همچنین ابعاد کنشگران فنی (سیستم اطلاعاتی حسابداری و شبکه‌ها)، کنشگران اقتصادی سازمان برنامه و بودجه و صلاحیت مدیریت و فرهنگ سازمانی از منظر فنی و نظارتی اصلاح و تقویت شوند. پور غفار و همکاران (۱۴۰۱) بودجه‌ریزی بر مبنای گزارشگری به هنگام را بررسی نموده و به این نتیجه رسیدند که ضمن توجه به فناوری اطلاعات در جهت گزارشگری مالی بهنگام، بایستی بهای تمام شده و مدیریت بهای تمام شده فعالیت‌های بهنگام در بودجه‌ریزی اولویت اصلی باشد و همچنین به ساختار تیمی و معماری سازمانی،

مؤلفه‌های برنامه‌ریزی راهبردی، کنترل، پایش و حسابرسی عملکرد با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطابقت داشته و در مؤلفه‌های نظام پاسخگویی و انگیزشی، نظام هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت تغییر و مستندات و مدیریت عملکرد نیازمند تقویت و اصلاح است. همان‌طور که بررسی پژوهش‌های تجربی پیشین نشان می‌دهد، نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌عنوان زیر سیستم نظام مدیریت در بودجه‌ریزی، به دنبال اولویت‌بندی بهینه هزینه‌های دولت و بهبود اثربخشی و کارایی منابع بودجه‌ای از طریق تقویت پیوند بین اعتبارات دستگاه‌های اجرایی با عملکرد آنها می‌باشد و روش‌ها و سازوکارهایی را به کار می‌گیرد تا ارتباط بین اعتبارات تخصیص‌یافته به دستگاه‌های اجرایی با خروجی‌ها و پیامدهای آنها در تخصیص منابع را تقویت سازد. در این راستا و در جهت رفع خلأ ادبیات موجود، پژوهش حاضر در تلاش است الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور را در اقلیم کردستان عراق و پیامدهای پیاده‌سازی این نظام بودجه‌ریزی را تبیین نماید.

روش پژوهش

این پژوهش به لحاظ نتیجه، از جمله تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌گردد و به لحاظ هدف، کاربردی است. همچنین به لحاظ روش، تحقیق توصیفی است و به لحاظ اجرا از نوع میدانی است. منطق گردآوری داده‌ها نیز در پژوهش حاضر از نوع استقراء قیاسی است. بدین منظور، ۱۱۴ مطالعه خارجی از سال‌های ۱۹۷۵ الی ۲۰۲۲ در پایگاه‌های علمی معتبر (ساینس دایرکت^۶، اسپرینگر^۷، امرالد^۸، الزویر^۹، پرو کوئست^{۱۰}، گوگل اسکولار^{۱۱}) صورت پذیرفته است. همچنین در داخل کشور نیز ۴۰ مقاله از سال‌های ۱۳۸۰ الی ۱۴۰۱ در پایگاه‌های (پرتال علوم انسانی، مگ ایران، نورمگز و ساید) به‌منظور استخراج راهبردها و بسترهای مؤثر در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور مطالعه گردید. قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۴۰۰ الی ۱۴۰۱

می‌باشد و قلمرو مکانی نیز دانشگاه‌ها و دستگاه‌های اجرایی اقلیم کردستان عراق می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش را اساتید مجرب در حوزه آموزش و اجرا مدیریت بخش عمومی و ذیحسابان دستگاه‌های دولتی در کشور عراق تشکیل می‌دهند. به‌منظور غنای پژوهش، اساتید خبره، در زمره کارمندان و صاحب‌نظران مالیه عمومی نیز قرار گرفته‌اند. با توجه به ماهیت اکتشافی بودن پژوهش، از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند یا انتخاب آگاهانه شرکت‌کننده‌های خاص استفاده شده است. بهره‌گیری از این روش به دلیل استفاده از نمونه خبره در گروه‌های مختلف و باهدف اشباع نظری در ارائه الگوی مفهومی می‌باشد (تدیل و یو، ۲۰۰۷). پس از انجام مصاحبه و رسیدن به اشباع در شناخت مفاهیم، کدگذاری اولیه صورت پذیرفته و بر اساس وجوه مشترک (به‌منظور کاهش حجم و بررسی اشباع نظری) مفاهیم دسته‌بندی و مرتب گردید. پس از کدگذاری استقرایی و با دسته‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها، دیدگاه‌های جدید در مورد پدیده مورد بررسی آشکار شد. برای بررسی روابط مفاهیم جدید از رویکرد زمینه بنیان، در این پژوهش استفاده شده است. نظریه زمینه بنیان، یک رویکرد پژوهشی کیفی و نوین برای بررسی پدیده‌های پیچیده در رابطه با علوم اجتماعی است که به‌منظور گسترش درک افراد جامعه، هدفمند و دقیق عمل می‌نماید (لو، ۲۰۰۷). پس از پالایش مفاهیم باهدف یکپارچه‌سازی مقوله‌ها در بیان نظریه، کدگذاری الگویی صورت پذیرفته است. در این مرحله بیان شرایط عمل، انجام کار، نتایج و پیامدهای عمل، به‌صورت دیاگرام الگوی نظری، بررسی و تدوین گردید. در ادامه به غنی‌سازی نظری و فرایند صحه‌گذاری داده‌ها پرداخته شد. در این مرحله نیز، انطباق نظری مؤلفه‌های در حال ظهور و مقوله‌های آن با نظریه‌های موجود صورت پذیرفت که در بازبینی الگوی در حال ظهور بسیار تأثیرگذار بود؛ و بالاخره در گام نهایی، الگوی جامع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور تبیین گردید.

تجزیه و تحلیل یافته‌ها

دقیقه صورت پذیرفت. جدول ۱ آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش را بیان می‌کند.

به منظور گردآوری و تحلیل داده‌های کیفی، ۱۶ مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته با میانگین وزنی ۲۶

جدول ۱. آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش

تعداد	حوزه کاری	رتبه علمی							میزان تجربه (به سال)
		استاد تمام	دانشیار	استادیار	استاد	کارشناسی	دکتری	سال	
۵	آموزش (هیئت علمی دانشگاه)	۱	-	۴	-	-	۵	-	
۳	حسابدار رسمی کشور عراق	-	-	۱	۲	۲	۱	-	
۴	ذیحساب یا مدیر مالی	-	-	۴	-	-	۰	-	
۲	سندیکای حسابداران عراق	-	-	۱	۱	۱	۱	-	
۲	مدیر خزانه‌داری و مدیرکل بودجه وزارت دارایی	-	-	-	۲	۲	-	-	
۱۶	مجموع	۱	-	۱۰	۵	۹	۷	-	

اولیه شناسایی شد. جدول ۲، فراوانی مفاهیم استخراج‌شده از نرم‌افزار مکس کیودا را نشان می‌دهد.

متن هر ۱۶ مصاحبه، به منظور دسته‌بندی و مرتب‌سازی، در نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل گردید و برای الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور، ۱۱۲ مفهوم

جدول ۲. فراوانی مفاهیم پژوهش

مقوله‌های اصلی پژوهش	مقوله‌های فرعی	تعداد مفاهیم	درصد فراوانی
عوامل مؤثر و مداخله‌گر	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی	۱۶	۲۲/۵
در بودجه‌ریزی عملکرد پیامد محور	عوامل ساختاری و فنی	۱۰	۱۷
	عوامل مالی و اقتصادی	۶	۱۰
	عوامل ادراکی، انسانی و دانشی	۱۶	۲۷/۵
	عوامل سیاسی و قانونی	۱۳	۲۳
	مجموع مفاهیم	۵۸	۱۰۰
بسترهای بودجه‌ریزی	بستر فرهنگی و اجتماعی	۵	۱۱
عملکرد پیامد محور	اصلاحات ساختاری و فنی	۶	۱۱
	بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی	۴	۹
	تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی	۸	۱۹
	فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی	۲۱	۵۰
	مجموع مفاهیم	۴۴	۱۰۰
پیامدهای بودجه‌ریزی	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی	۷	۴۱
عملکرد پیامد محور	پیامدهای اقتصادی و توسعه‌ای	۱۰	۵۹
	مجموع مفاهیم	۱۷	۱۰۰

مفاهیم مستخرج از نرم افزار مکس کیودا، در قالب کدگذاری استقرایی، دسته‌بندی و مرتب گردید و با استفاده از مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌های انجام شده، پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته با تأیید ۵ نفر از اساتید تدوین گردید. از تعداد ۲۴۵ فقره وصولی، ۲۳۲ مورد قابل استفاده ارزیابی شد؛ از نمونه مذکور، ۸ نفر در پانل مصاحبه‌شوندگان بخش اول قرار داشتند. همچنین ۲۷ درصد پاسخ‌دهندگان را زنان و ۷۳ درصد آن‌ها را مردان تشکیل دادند. ۴۷ درصد از پاسخ‌دهندگان با مدرک تحصیلی دکتری، ۳۱ درصد دانشجوی دکتری، ۱۹ درصد مدرک کارشناسی ارشد و ۳ درصد با مدرک کارشناسی در این بخش مشارکت نمودند.

تحلیل عاملی تأییدی و اکتشافی

پایایی پرسش‌نامه توسط آزمون آلفای کرونباخ سنجیده می‌شود که نتایج آزمون تحلیل عاملی تأییدی نشان‌داد، پرسش‌نامه مورد استفاده از پایایی و دقت لازم برخوردار است. در این آزمون اطمینان حاصل می‌شود که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرارداد یا نه؟ به عبارت دیگر، آیا تعداد داده‌های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند یا خیر؟ بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده گردید. بر اساس این دو آزمون داده‌ها زمانی برای تحلیل عاملی مناسب هستند که شاخص KMO بیشتر از (۰/۶) و نزدیک به یک و Sig آزمون بارتلت کمتر از (۰/۰۵) باشد. خروجی این آزمون‌ها در جدول ۳ ارائه گردیده است

جدول ۳. آزمون KMO و بارتلت برای سؤالات پرسش‌نامه

آزمون KMO	
۰/۶۷۰	χ^2
۷۶۰/۱۸۵۵	درجه آزادی
۳۷۸	Sig
۰/۰۰۰	

به منظور سنجش پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده و جهت سنجش روایی از روایی همگرا استفاده شده و جهت سنجش برازش مدل از شاخص GOF استفاده شده است. همان‌طور که در جدول ۴

مشاهده می‌شود مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ بوده که نشانگر پایایی قابل قبول است. همچنین مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالای ۰/۷ می‌باشد که نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه‌گیری دارد.

جدول ۴. ضرایب آلفای کرونباخ

مؤلفه‌ها	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی	۰/۸۰۶	۰/۷۹۹
عوامل ساختاری و فنی	۰/۸۲۲	۰/۷۰۶
عوامل مالی و اقتصادی	۰/۹۱۸	۰/۹۰۸
عوامل ادراکی، انسانی و دانشی	۰/۷۹۹	۰/۷۸۴
عوامل بازدارنده و نظارتی	۰/۷۸۱	۰/۷۲۱
فراهم نمودن بستر فرهنگی و اجتماعی	۰/۸۱۸	۰/۷۱۹
اصلاحات ساختاری و فنی	۰/۷۷۳	۰/۷۳۰
بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی	۰/۷۴۰	۰/۷۲۵
تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی	۰/۷۳۳	۰/۷۸۰
فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی	۰/۷۴۵	۰/۷۶۹
پیامدهای فرهنگی و اجتماعی	۰/۸۱۶	۰/۷۹۵
پیامدهای اقتصادی و توسعه‌ای	۰/۷۴۹	۰/۷۶۵

معادلات ساختاری، سنجه رایج برای ایجاد روایی همگرا در سطح سازه، میانگین واریانس استخراج شده می‌باشد. نتایج این بخش در جدول ۵ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقادیر بارهای عاملی مؤلفه‌های پنهان مدل، بیش از ۰/۴ است که به لحاظ آماری معنی‌دار بوده و مؤید تشریح مناسب واریانس معرف‌های متناظر خود نیز می‌باشد. همچنین، میانگین واریانس استخراج‌شده هر یک از مؤلفه‌ها بیش از ۰/۴ است که نشان می‌دهد، از روایی همگرای مناسبی برخوردار است و مؤید تحلیل عاملی تأییدی نیز می‌باشد.

در تحلیل عاملی اکتشافی نیز برای استخراج عامل‌ها از روش مؤلفه‌های اصلی^{۱۱} و برای چرخش عامل‌ها از روش واریماکس^{۱۲} با نرمال‌سازی کیسرس^{۱۳} بهره گرفته شده است. ملاک تصمیم‌گیری در مورد بقا یا حذف سؤالات پرسش‌نامه از تحلیل عاملی؛ مقادیر اشتراک استخراجی^{۱۴} آن‌هاست. بدین ترتیب که اگر مقدار اشتراک استخراجی هر یک از سؤالات کمتر از (۰/۵) باشد، آن سؤال را از تحلیل عاملی کنار می‌گذاریم. همچنین ملاک تصمیم‌گیری در مورد دسته‌بندی سؤالات، مقادیر ویژه بالاتر از (۱) و نمرات عاملی بالاتر از (۰/۴) در نظر گرفته شده است. همچنین در مدل‌سازی

جدول ۵. نتایج تحلیل عاملی تأییدی سؤالات پرسش‌نامه

نتایج	AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه	مؤلفه
		د			
	۰/۵۷۹	۰/۰۷۴	۰/۵۰۸	فقدان تشریک‌مسابی بخش‌های دولتی در مسائل فرهنگی، سیاسی و صنعت	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی
				تحمیل نظرات شخصی ناشی از فردگرایی تصمیم‌سازان دولتی	
				فقدان سازو کار لازم برای گواهی شفافیت اطلاعات و پاسخگویی	
				خلاء هدف گذاری و سنجش نتایج در انعکاس هزینه‌های صرف شده	
				نبود درک واقعی از اهمیت پیامدهای بودجه‌ریزی	
				تبعیض در بخش‌های صنایع (برای مثال صنعت کشاورزی، گردشگری	
				از عدم تخصیص بودجه مناسب رنج می‌برد)	
				بیکاری افسار گسیخته و نقش کم رنگ نهادهای مدنی در تخصیص بودجه	
				عدم توجه به تئوری حقوق بشر و صیانت از منابع طبیعی	
	۰/۵۲۰	۰/۰۷۳	۰/۶۳۱	بوروکراسی بیش از حد اداری و ناتوانی در محاسبه عملکرد	عوامل ساختار ی و فنی
				هزینه‌های اجرایی زیاد در طراحی و اجرای بودجه‌ریزی پیامدمحور	
				توافق بر تهیه بودجه بر اساس مبانی غیر علمی و تخصصی	
				تداخل حیطه‌های کارکردی وزارتخانه‌ها	
				ناپایدار بودن درآمدهای دولت ناشی از اتکا به نفت	
				تبعیت از بودجه‌ریزی سنتی که تمرکز آن بر چگونه هزینه کردن است	
				اتکا به استقراض‌های خارجی برای تکمیل پروژه‌ها و کسری بودجه مستمر	

¹³ Kaiser Normalization

¹⁴ Communalities Extraction

¹¹ Principle Component

¹² Varimax Rotation

			عدم وجود اطلاعات کافی و دقیق برای تشریح منابع درآمدی و هزینه‌ها
	۰/۵۴۵	۰/۰۷۲	۰/۵۳۶
	هزینه‌های اجرایی زیاد در اوایل اجرای بودجه ریزی پیامدمحور		
	فقدان شاخصی برای محاسبه نرخ بازیابی هزینه		
	تطبیق نامناسب ملاحظات مالی با جنبه‌های اقتصادی، اجتماعی و قانونی		
	نابسامانی وضعیت اقتصاد و ارتباطات سیاسی، زیست محیطی و ثبات اجتماعی		
	وابستگی به اقتصاد رانتهی و اتکا بیش از حد به درآمدهای نفتی		
	نبود انصاف، تعادل، صداقت به منظور رشد متعادل اقتصادی و اجتماعی		
عوامل ادراکی، انسانی و دانشی	۰/۷۶۱	۰/۰۷۱	۰/۶۵۹
	فقدان برنامه استراتژیک بر اساس دستیابی به اهداف		
	عزل و انتصاب مستمر پست‌های مدیریتی		
	عدم دسترسی به منابع انسانی کافی و نرم افزاری		
	ساختار انتصابی مدیران و فاصله بین دانش مالی آنها با حوزه‌های مسئولیت		
	فقدان ارتباط متعامل در زیر مجموعه دولت		
	کمبود نیروی انسانی مجرب در بخش دولتی برای طرح ریزی بودجه پیامدمحور		
	تصدی امور خارج از حوزه دانش تصمیم گیرنده		
	ضعف دانش در ارکان تصمیم گیری		
	وجود تمایلات اکثر مدیران رده بالا به حکمرانی سیاسی در قانون گذاری		
عوامل سیاسی، قانونی و نظارتی	۰/۴۵۲	۰/۰۷۴	۰/۴۴۵
	تنش‌های سیاسی موجود بین اقلیم کردستان عراق و حکومت مرکزی		
	محدودیت و وجود موانع در واردات برخی مواد اولیه پروژه‌های عمرانی		
	اوضاع نابسامان سیاسی، اقتصاد سیاسی و حکمرانی ناکارآمد		
	دخالت بی رویه قوه مقننه در تغییر اقلام بودجه ای		
	ارتباطات سیاسی نامناسب بین حکومت مرکزی و اقلیم کردستان عراق		
	تفسیر پذیر بودن قوانین و مقررات		
	عدم امکان تلفیق پروژه‌های دولتی با مشارکت بخش خصوصی		
	تعارض و تقابل برخی از قوانین و وجود مقررات افراطی و نامنجم		
	عدم هماهنگی و همخوانی دستورالعمل‌ها و قوانین با قانون بودجه کشور		
	فقدان قوانین مالی منضبط و نظارت‌ها و بازرسی‌های صوری		
بسترها و راهبردهای بودجه ریزی عملکرد پیامدمحور			
بسترها و راهبردهای فرهنگی و اجتماعی	۰/۵۰۲	۰/۰۷۳	۰/۵۴۳
	شفافیت در نحوه تهیه و اجرای بودجه و اشاعه فرهنگ پاسخگویی		
	ارائه اطلاعات شفاف و اجرای اصل مشارکت در تهیه بودجه		
	توجه به اصل پاسخگویی بر اساس مبانی عینی		
	مشارکت تمام گروه‌های ذینفع بودجه عمومی کشور در تهیه و اجرای آن		
	تمایل؛ تعهد و اراده سازمان‌های دولتی به بودجه ریزی پیامدمحور		
	تعمیق پیوند بین مشوق‌ها و عملکرد		
	بستر سازی فرهنگ اجتماعی غنی و فرهنگ حاکمیت سیاسی برای پذیرش بودجه ریزی پیامدمحور		

			آموزش مستمر مدیران و تصمیم‌گیرندگان با شناخت بودجه‌ریزی پیامدمحور
			شفافیت و صداقت در تهیه و اجرای بودجه
			وضع و اصلاح قوانین در راستای فعالیت‌های زیست‌محیطی، مالی و اجتماعی
			ایجاد کمپین اطلاعاتی و آموزشی برای شهروندان در سطح موضوع
			نقش مهم رسانه‌ها در اطلاع‌رسانی و اهمیت بودجه‌ریزی پیامدمحور
			مشارکت دولت، رسانه‌ها و جامعه
			توجه مضاعف به مفهوم بین‌نسلی و پیامدهای اجتماعی اجرای بودجه
			تعیین بودجه‌ای مناسب برای خدمات در مناطق محروم
			گسترش فرهنگ مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی
			شناسایی مولفه‌های اثرگذار بودجه بر محیط زیست و منابع طبیعی
			انجام سرشماری شفاف و دقیق نفوس در عراق در حوزه‌های مختلف
۰/۶۰۲	۰/۰۷۱	۰/۵۳۱	تعیین سطوح اختیارات و تعریف مسئولیت‌ها
			اجرای مستقل برنامه‌ها در بخش‌های مختلف
			ضرورت ثبات در برنامه‌ها
			اصلاح نظام اداری، مالی و کنترلی که با مقتضیات بودجه در تطبیق باشد
			ضرورت ایجاد سیستم‌های حسابداری منطبق با بودجه پیامدمحور
			تاکید بر برنامه‌های استراتژیک بلندمدت ۵ ساله (چشم‌انداز ۲۰ ساله)
			تاکید بر شاخص‌های کلیدی عملکرد (kpi)
			توجه به بودجه‌تهدی به جای بودجه‌نقدی
			بهره‌گیری از بودجه‌چرخشی
			تنظیم سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع انسانی و مالی
			تداوم توسعه، یادگیری و استفاده حداکثری از الگوها و برنامه‌های
			درسی‌مدرن در تهیه و پشتیبانی سیستم‌های اطلاعاتی
			تخصیص بودجه بر اساس پیامدها و نه خروجی‌ها
			عوامل سازمانی: ساختار اداری مناسب و مهندسی مجدد
			تنظیم معیار سنجش عملکرد برای پیامدهای سازمان
			پذیرفتن تغییرات به منظور بودجه‌ریزی پیامدمحور
			تعیین اولویت‌ها و اهداف راهبردی قابل‌دستیابی توسط همه بخش‌ها
۰/۵۹۴	۰/۰۷۲	۰/۵۲۱	وجود اراده سیاسی تصمیم‌گیرندگان در استفاده و کاربردی بودن
			رویکرد بودجه‌ریزی پیامد محور
			بهبود روابط سیاسی بین حکومت مرکزی عراق و اقلیم کردستان عراق
۰/۶۱۰	۰/۰۷۳	۰/۵۱۱	تشکیل کمیته فنی جهت شناسایی موانع اجرای بودجه‌ریزی پیامدمحور
			بهره‌گیری از کارکنان مجرب در زمینه بودجه‌ریزی
			عوامل فردی و انسانی: داشتن توانمندی و مهارت انسانی از نظر آموزش،
			دانش‌واژگان، ادبیات و الزامات برای تهیه بودجه عملکردمحور
			برنامه‌ریزی استراتژیک‌بلندمدت به صورت واقع‌بینانه و مبتنی بر عمل
			تقویت نیروی انسانی مجرب با توانایی درک پیامدمحور بودن بودجه
			برنامه‌ریزی منطبق بر قابلیت‌های انسانی و زیرساختی
			بودجه باید بر مبنای رسیدگی به حال و برنامه‌ریزی برای آینده تدوین شود
			تشریح مساعی بین وزارتخانه‌ها به منظور برنامه‌ریزی مشترک

اصلاح دیدگاه مدیریتی در خصوص ثبات اقتصادی کشور		
۰/۴۹۴	۰/۰۷۱	۰/۵۶۶
فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی	پایش مستمر نحوه اجرای فصول بودجه ای بازنگری مستمر و تعمیق نقش نظارت دقیق و مستمر برحسب اجرای آن هماهنگی و ارتباط موثر بین وزارت دارایی، دیوان محاسبات، سندیکای حسابداران و حسابرسان و ذیحسابان وزارتخانه ها در برنامه ریزی مناسب توانمندسازی ارکان نظارتی در دستیابی به استفاده از بودجه به عنوان ابزاری برای نظارت و پیگیری بهبود عملکرد امکان سنجی گنجانیدن رویکرد پیامد محور در بودجه فدرال: قانون مدیریت مالی فدرال ش ۶ اصلاحی ۲۰۱۹ نظارت بر مراکز هزینه با اهداف بودجه بندی شده وحدت رویه در خصوص قوانین و مقررات ایجاد موازنه بین تمامی ارکان نظارتی و اجرایی دولت و پارلمان آگاهی کامل قوانین قابل اجرا توسط متولیان بودجه ریزی تقویت قوانین نظارتی و قوانین پایه	
پیامدهای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور		
پیامدهای فرهنگی و اجتماعی	ایجاد اعتماد عمومی جامعه به دولت و شفافیت در پاسخگویی دولت افزایش مسئولیت پاسخگویی دولت و برقراری عدالت اجتماعی افزایش اثربخشی برنامه ریزی ها بر اساس مبانی علمی و تخصصی حصول اطمینان از دستیابی به اهداف با توجه به اولویت ها هدایت منابع دولت به بخش های توسعه یافته و دستیابی به منافع اجتماعی ایجاد انگیزه مضاعف برای تلاش بیشتر سازمان ها و نهاد های عمومی توجه به بخش های امنیتی و دفاعی تسهیل در فرآیند ارزیابی برنامه ها و فعالیت ها از بازده اجتماعی و اقتصادی	
۰/۵۴۴	۰/۰۷۳	۰/۵۰۱
پیامدهای اقتصادی و توسعه ای	دستیابی به همبستگی بین ورودی های و خروجی های بودجه اداره دولت به سبک بخش خصوصی نوآوری در ارائه خدمات و توجه به مدیریت منابع توجه ویژه به مدیریت فرآیندها در بخش عمومی و تاکید بر زنجیره ارزش رهگیری ارتباط بین منابع معرفی شده و پیامدهای ایجاد شده استفاده بهینه از منابع در دستیابی به اهداف گرایش دولت به پیگیری وجوه هزینه ای و نتایج عملکرد پیشرفت فعالیت های اقتصادی و غلبه بر شاخص های منفی عملکرد بهبود شرایط اقتصادی و کاهش فساد مالی و اداری توزیع عادلانه درآمد و نتایج با کیفیت در نتیجه عدالت اقتصادی	
۰/۵۰۹	۰/۰۷۲	۰/۵۳۶

همبستگی بین مؤلفه‌ها در قطر اصلی و جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر مؤلفه در جدول زیر ارائه شده است. همان طور که مشاهده می‌شود، مؤلفه‌های مدل نسبت به مؤلفه‌های دیگر،

روایی و اگر، در جدول ۶ بیان شده است. برای آزمون روایی و اگر از روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده شده است. رابطه هر مؤلفه با معرف‌هایش و با سایر مؤلفه‌ها در این آزمون بررسی شده است. مقادیر ضریب

تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند که این نتیجه تأییدکننده واگرایی مدل می‌باشد

جدول ۶. نتایج ماتریس فورنل و لارکر

مؤلفه‌ها	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی	عوامل ساختاری و فنی	عوامل مالی و اقتصادی	عوامل ادراکی، فنی و دانشی	عوامل قانونی و نظارتی	بستر فرهنگی و اجتماعی	اصلاحات ساختاری و فنی	بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی	تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی	فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی	پیامدهای اقتصادی و توسعه‌ای
فرهنگی، محیطی و اجتماعی	۰/۶۵۷											
عوامل ساختاری و فنی	۰/۱۰۵۲	۰/۶۶۷										
عوامل مالی و اقتصادی	۰/۶۳۱	۰/۴۲۷	۰/۷۶۷									
عوامل ادراکی، فنی و دانشی	۰/۶۷۱	۰/۱۰۵	۰/۰۳۱	۰/۷۶۹								
عوامل قانونی و نظارتی	۰/۲۹۲	۰/۱۸۹	۰/۰۲۳	۰/۱۰۷	۰/۷۳۹							
بستر فرهنگی و اجتماعی	۰/۳۵۳	۰/۱۲۰	۰/۲۱۸	۰/۱۵۷	۰/۱۸۰	۰/۷۴۲						
اصلاحات ساختاری و فنی	۰/۶۵۰	۰/۲۴۱	۰/۲۶۹	۰/۴۱۱	۰/۰۰۷	۰/۱۸۰	۰/۷۲۱					
بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی	۰/۴۴۰	۰/۰۲۶	۰/۰۵۵	۰/۲۱۹	۰/۰۴۷	۰/۰۰۷	۰/۳۳۹	۱/۰۰۰				
تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی	۰/۵۰۸	۰/۰۵۸	۰/۰۱۶	۰/۲۰۵	۰/۰۶۸	۰/۰۴۷	۰/۲۰۶	۰/۳۵۰	۰/۶۹۴			
فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی	۰/۰۴۰	۰/۰۵۲	۰/۰۱۴	۰/۱۲۰	۰/۳۰۹	۰/۰۶۸	۰/۰۲۴	۰/۲۶۰	۰/۳۳۵	۰/۷۰۱		
پیامدهای فرهنگی و اجتماعی	۰/۲۴۹	۰/۰۰۳	۰/۰۱۳	۰/۰۴۸	۰/۳۷۴	۰/۳۰۹	۰/۰۵۰	۰/۱۲۷	۰/۰۲۳	۰/۱۷۸	۱/۰۰۰	۱
پیامدهای اقتصادی و توسعه‌ای	۰/۶۶۶	۰/۲۳۴	۰/۲۲۸	۰/۲۲۸	۰/۴۲۳	۰/۳۷۴	۰/۲۷۵	۰/۰۶۹	۰/۱۷۴	۰/۰۵۷	۱/۰۰۰	۱/۲۱۷

و اجتماعی به میزان (۰/۳۹۶)؛ عوامل ساختاری و فنی (۰/۴۳۵)؛ عوامل مالی و اقتصادی (۰/۳۳۱)؛ عوامل ادراکی، انسانی و دانشی (۰/۴۹۳)؛ عوامل سیاسی و نظارتی (۰/۵۵۹) فقدان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور در اقلیم کردستان عراق مؤثر می‌باشند.

نتایج تحلیل مسیر مؤلفه‌های پژوهش در جدول ۷ به‌منظور تعیین توان توضیحی هریک از مؤلفه‌های نوظهور مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور در اقلیم کردستان عراق نشان‌داده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، عوامل فرهنگی، محیطی

و در نهایت ارتقای مسئولیت پاسخگویی دولت (۰/۴۶۹) و بسترسازی برای اداره دولت به سبک بخش خصوصی (۰/۳۹۵) در راستای پیامدهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور در اقلیم کردستان عراق تبیین گردید.

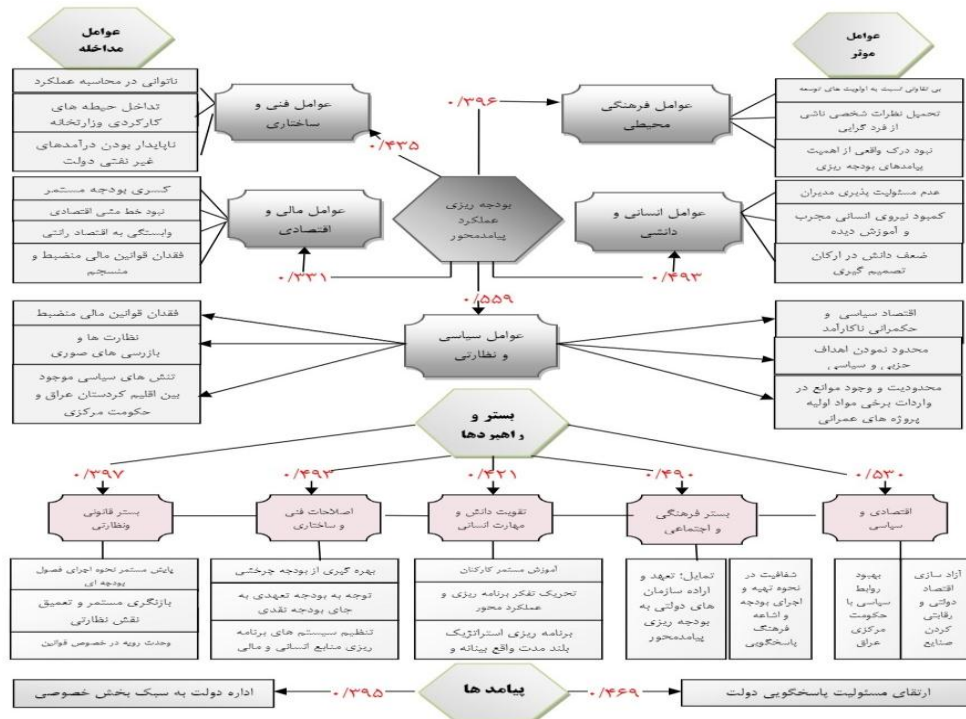
همچنین فراهم نمودن فرهنگی و اجتماعی به میزان (۰/۴۹۰)؛ اصلاحات ساختاری و فنی (۰/۴۹۳)؛ بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی (۰/۵۳۰)؛ تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی (۰/۴۲۱) و فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی (۰/۳۹۷) از بسترها و راهبردهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور احصاء گردید

جدول ۷. نتایج تحلیل مسیر مولفه‌های پژوهش

مسیر	ضرایب مسیر	P-value
عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی	۰/۳۹۶	<۰/۰۱۲
عوامل ساختاری و فنی	۰/۴۳۵	<۰/۰۰۳
عوامل مالی و اقتصادی	۰/۳۳۱	<۰/۰۰۱
عوامل مدیریتی و دانشی	۰/۴۹۳	<۰/۰۰۱
عوامل سیاسی و نظارتی	۰/۵۵۹	<۰/۰۰۱
فراهم نمودن بستر فرهنگی و اجتماعی	۰/۴۹۰	<۰/۰۰۱
اصلاحات ساختاری و فنی	۰/۴۹۳	<۰/۰۱۰
بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی	۰/۵۳۰	<۰/۰۰۲
تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی	۰/۴۲۱	<۰/۰۰۸
فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی	۰/۳۹۷	<۰/۰۲۰
افزایش مسئولیت پاسخگویی دولت (پیامدهای فرهنگی و اجتماعی)	۰/۴۶۹	<۰/۰۰۱
اداره دولت به سبک بخش خصوصی (پیامدهای اقتصادی و توسعه‌ای)	۰/۳۹۵	<۰/۰۰۳

تلخیص و توسعه نظری

شکل ۱، الگوی مفهومی - ساختاری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور در اقلیم کردستان عراق را نشان می‌دهد.



شکل ۱. الگوی جامع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور اقلیم کردستان عراق

بحث و نتیجه‌گیری

نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌عنوان زیر سیستم نظام مدیریت برای نتایج، به دنبال اولویت‌بندی بهینه هزینه‌های دولت و بهبود اثربخشی و کارایی منابع بودجه‌ای از طریق تقویت پیوند بین اعتبارات دستگاه‌های اجرایی با پیامدهای عملکرد هر یک از دستگاه‌های دولتی می‌باشد. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور، روش‌ها و سازوکارهایی برای اثربخشی اعتبارات تخصیص‌یافته دستگاه‌های اجرایی با خروجی‌ها و پیامدهای عملکرد آنها در تخصیص منابع طراحی می‌گردد که در افزایش پاسخگویی و شفافیت اطلاعات و صورت‌های مالی دولت بسیار تأثیرگذار است. به‌عبارت دیگر، نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اطلاعات عملکرد مالی (قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات) و اطلاعات عملکرد غیرمالی (شاخص‌های عملکرد برنامه‌ها و فعالیت‌ها) را به‌منظور برقراری پیوند بین بودجه و پیامد عملکرد استفاده می‌کند. یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که توجه به سرمایه انسانی و سیاست‌های انگیزشی عامل مهمی است که با نظارت بر منابع و مخارج و هدایت در جهت رسیدن به کارایی و اثربخشی نقش ارزشمندی را در اهداف استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور به دنبال خواهد داشت. بدین منظور می‌بایست بانک‌های اطلاعاتی جامع طراحی و بکار گرفته شود تا کنترل منابع و مخارج و در نتیجه نظارت بر آن امکان‌پذیر باشد. از جمله سیستم‌های یکپارچه مالی که زیربنای این نوع بودجه‌ریزی و توجه به تهیه نقشه‌های سازمانی و معماری سازمانی می‌باشد. عامل مهم بعدی که همراه با سیستم‌های جامع اطلاعاتی باید در نظر گرفته شود، توجه به برنامه‌ریزی استراتژیک بلندمدت به‌صورت واقع‌بینانه و متکی بر عمل می‌باشد.

نظام مدیریت استراتژیک و توجه به مدیریت فرایندهای سازمانی و همچنین مکانیزه کردن آنها با رویکرد معماری سازمانی یکی از زمینه‌های مؤثر در ایجاد بودجه‌ریزی پیامد محور می‌باشد که زمینه‌ساز بستری مطمئن برای استقرار بودجه‌ریزی پیامد محور است. از سویی، با نظارت بر عملکرد مصرف منابع و

مخارج، کارایی و اثربخشی استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور محقق خواهد شد. در این پژوهش تلاش شد با استفاده از روش کیفی زمینه بنیان، عوامل مؤثر و مداخله‌گر در فقدان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور و بسترها و راهبردهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور و پیامدهای آن در اقلیم کردستان عراق تبیین گردد. بدین منظور با مطالعه عمیق مولفه‌های مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استنتاج گردید و برای تعیین مولفه‌های نوظهور نیز، ۱۶ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته از بین صاحب‌نظران بودجه‌ریزی در اقلیم کردستان عراق در سطوح دانشگاهی و اجرایی صورت پذیرفت. از عوامل مؤثر و مداخله‌گر در فقدان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پژوهش حاضر می‌توان به نبود فرهنگ اقتضایی و اراده کافی برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور، دیدگاه سنتی هزینه و درآمدی در بودجه‌ریزی، فقدان انضباط مالی و اقتصادی، عدم برآورد صحیح درآمدها و هزینه‌ها در بودجه‌ریزی، عدم کارایی فرایند نظارت و کنترل بودجه‌ای، عملکرد نامناسب سازمان‌های دولتی، نقصان نظام مالیاتی و یارانه‌ای و عدم هماهنگی بین منابع و مصارف، فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی به‌هنگام اشاره نمود که با فراهم نمودن بسترهای فرهنگی و اجتماعی همچون تمایل؛ تعهد و اراده سازمان‌های دولتی به بودجه‌ریزی پیامد محور؛ اشاعه فرهنگ و الزام انتقال بودجه سنتی به مدرن و همچنین اصلاحات مدیریتی و تقویت نیروی انسانی همچون داشتن توانمندی و مهارت انسانی مناسب مدیران و کارکنان از نظر آموزش، دانش واژگان، ادبیات و الزامات برای تهیه بودجه عملکرد محور؛ فراهم نمودن بسترهای قانونی و نظارتی همچون ایجاد موازنه بین تمامی ارکان نظارتی و اجرایی دولت و پارلمان و تقویت قوانین نظارتی و قوانین پایه می‌توان اجرای آن را تقویت نمود. علاوه بر این، اصلاحات راهبردی اقتصادی همچون محدودسازی حکمرانی سیاسی در بودجه‌ریزی بالاخص از جنبه‌های مالی و تعیین دقیق شاخص‌های عملکرد کیفی و کمی، بهبود روابط سیاسی بین حکومت مرکزی عراق و اقلیم کردستان عراق و در نهایت اصلاحات فنی و ساختاری همچون ایجاد ساختار اداری

مناسب و مهندسی مجدد فرایندها و تعیین اولویت‌ها و اهداف راهبردی و پیامدهای روشن و قابل‌دستیابی توسط همه بخش‌ها، راهبردهایی بود که با ادبیات موجود در بودجه‌ریزی عملکرد تطابق داشت.

به‌طور کلی می‌توان ادعان نمود در بعد اقتصادی، نابسامانی وضعیت اقتصاد ملی و عدم تنوع‌بخشی به اقتصاد در حوزه‌های تولیدی و کشاورزی (برای مثال صنعت کشاورزی و گردشگری که از عدم تخصیص بودجه مناسب رنج می‌برد)، نبود خط‌مشی اقتصادی و متعاقب آن کسری بودجه مستمر، اقتصاد سیاسی و حکمرانی ناکارآمد و از همه مهم‌تر، وابستگی کامل به اقتصاد رانته و درآمدهای نفتی، تخمین نادرستی از هزینه‌های جاری و عمرانی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور ارائه خواهد نمود. از سویی هزینه‌های اجرایی زیاد در اوایل اجرای این نوع بودجه‌ریزی، امکان‌سنجی استقرار این نوع بودجه‌ریزی در اقلیم کردستان عراق را با چالش مواجه کرده است. نتایج این پژوهش به‌منظور برطرف نمودن بخشی از مشکلات فوق شامل: تعیین اولویت‌های منابع و مصارف و تمرکز بر اصل دستیابی به بهترین تنوع منابعی، محدودسازی حکمرانی سیاسی در بودجه‌ریزی بالادستی در جنبه‌های مالی و تدوین برنامه‌های راهبردی هزینه منفعت محور در پروژه‌های حجیم برای دولت‌مردان اقلیم کردستان عراق مفید واقع می‌گردد. همچنین، تعیین دقیق شاخص‌های عملکرد کیفی و کمی، اداره سازمان‌های دولتی به سبک بخش خصوصی، جذب سرمایه‌گذاری خارجی و کاهش دخالت‌های دولتی در اقتصاد و در نهایت دستیابی به اهداف درآمدی کشور از محل منابع غیرنفتی، راهبردهایی بودند که در برنامه‌ریزی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور مؤثر واقع می‌شوند.

در بُعد ساختاری و فنی نیز وجود هم‌پوشانی و تداخل در حیطه‌های کارکردی وزارتخانه‌ها (برای مثال وزارت صحت و وزارت تحصیلات عالی) و همچنین تأکید بر تهیه بودجه بر اساس مبانی غیرعلمی، توانمندی سازمان‌های دولتی را در تطبیق نتایج واقعی با مطالعات تئوریک با مشکل مواجه ساخته است. از

طرفی فقدان ارتباط متعامل در زیر مجموعه دستگاه‌های دولتی، عدم دسترسی به منابع انسانی کافی و نرم‌افزاری، ضعف دانش در ارکان تصمیم‌گیری، تداوم اتکا به استقراض‌های خارجی برای تکمیل پروژه‌ها و عدم امکان تلفیق پروژه‌های دولتی با مشارکت بخش خصوصی از جمله مشکلاتی است که در اقلیم کردستان عراق بودجه ریزان با آن مواجه بوده‌اند. راهبردهای پژوهش حاضر برای رفع مشکلات فوق: تعیین سطوح اختیارات و ثبات در برنامه‌ها و مسئولیت‌ها، تشکیل هیئت متشکل از وزارتخانه‌ها و طراحان بودجه و مراجع قانون‌گذاری در کشور، برای نیازسنجی اطلاعات مورد انتظار برای بودجه‌ریزی پیامد محور، تأکید بر شاخص‌های کلیدی عملکرد (*kpi*) به‌منظور تحقق برنامه‌های بلندمدت، توجه به بودجه تعهدی به‌جای بودجه نقدی، بهره‌گیری از بودجه چرخشی، تخصیص بودجه بر اساس پیامدها و نه خروجی‌ها، حذف دیدگاه‌های سنتی در قانون‌گذاری، پذیرش تغییرات به‌منظور بودجه‌ریزی پیامد محور و در نهایت اصلاح نظام اداری، مالی و کنترلی منطبق با مقتضیات بودجه پیامد محور تبیین گردید. در بعد سیاسی نیز ساختار انتصابی مدیران سازمان‌ها، فاصله غیرقابل‌اغماض بین دانش مالی آنها با حوزه‌های مسئولیت و وجود تمایلات آنان به حکمرانی سیاسی در قانون‌گذاری، دخالت بی‌رویه پارلمان در تغییر ارقام بودجه‌ای و همچنین مشکل دیرینه اقلیم کردستان عراق با دولت مرکزی یعنی فقدان ارتباطات سیاسی مناسب، از جمله مشکلات عدم توافق بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور عراق در حیطه سیاسی می‌باشد. بدین منظور اراده سیاسی در تعمق و به‌کارگیری رویکرد بودجه‌ریزی پیامد محور و همچنین بهبود روابط سیاسی بین حکومت مرکزی عراق و اقلیم کردستان عراق می‌بایست در دستور کار سیاست‌گذاران کشور عراق قرار گیرد. در بعد قانونی و نظارتی، فقدان تشریک‌مساعی بین دستورالعمل‌ها و قوانین با قانون بودجه کشور و همچنین وجود قوانین و مقررات متعارض و متقابل، افراطی، نامنسجم و تفسیرپذیر از جمله مشکلات قوانین حاکم بر اقلیم کردستان عراق بود. در این راستا پیش

بخش عمومی ایران. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸(۱۶)، صص ۳۶-۲۱.

تولایی، روح اله، سلگی، محمد، نظری، محمدرضا. (۱۳۹۹). بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی، سال اول، ش ۳، صص ۱۰۷-۷۳.

جعفرنیا، زهره، جاهد، حسینعلی. (۱۳۹۴). شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی، مجله اقتصادی، ش ۴(۳)، صص ۴۰-۲۵.

عباسی، ابراهیم، نیکدل ناوی، کیهان. (۱۴۰۲). بررسی موانع استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در بیمارستان‌های ملکی سازمان تامین اجتماعی استان تهران، نشریه پژوهش‌های علوم مدیریت، ۵(۱۴)، صص ۱۱۴-۹۸.

میرزایی نصیر آباد، جواد، محبوب اهری، علیرضا، زینالی، مهدی، برادران حسن زاده، رسول. (۱۴۰۰). استقرار سامانه فرآسوی بهایابی بر مبنای فعالیت (BABCs) در دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی تبریز: یک رویکرد نوین برای تحلیل هزینه‌تمام شده در آموزش عالی، مجله پی‌اورد سلامت، ۱۰(۱۵)، صص ۲۵-۸.

موسوی، سیدرضا، خدادادی، حمیدرضا. (۱۴۰۱). بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی ایران، نشریه کنکاش مدیریت و حسابداری، ۲(۲)، صص ۲۱۵-۱۹۶.

Aboyee Ardakan, Mohammad, Kazemi, Hamid, and Hoseini Fardin. (2022), *Implementation of performance-based budgeting system based on the Balanced Scorecard in Science Policy Research Center. Journal of Public Administration. Vol,9, N, 2, pp, 263-282.*

Amirkhani, T. Aghaz, Asal, Sheikh, A. (2020). *An implementation model*

of performance-based budgeting: Evidence from the Iranian healthcare sector. International Journal of Productivity and Performance Management. V 69 Issue

مستمر و تعمیق نقش نظارتی بر نحوه اجرای فصول بودجه‌ای، هماهنگی و ارتباط مؤثر بین وزارت دارایی، دیوان محاسبات، سندیکای حسابداران و حسابرسان و ذیحسابان وزارتخانه‌ها در برنامه‌ریزی مناسب، نظارت بر مراکز هزینه با اهداف بودجه‌بندی شده، وحدت رویه در خصوص قوانین و مقررات، تقویت قوانین نظارتی و قوانین پایه و در نهایت ایجاد موازنه بین تمامی ارکان نظارتی و اجرایی دولت و پارلمان، منجر به گنجاندن رویکرد پیامد محور به عنوان یک متمم در بودجه مدیریت مالی فدرال اصلاحی سال ۲۰۱۹ در اقلیم کردستان عراق خواهد شد. به منظور انجام تحقیقات آتی در راستای موضوع این پژوهش موارد ذیل پیشنهاد می‌گردد:

۱) ارائه الگوی خاستگاه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پیامد محور در پرتو اصل مشارکت در بودجه. ۲) الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد توسعه پایدار. ۳) الگوی محدودسازی چانه‌زنی سیاسی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در اقلیم کردستان عراق و ۴) الگوی ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی با استفاده از شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPI).

منابع فارسی

احمدی، غلامرضا، ناظمی، امین، نمازی، نویدرضا. (۱۴۰۱). شناسایی سازه‌های اثرگذار بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تاکید بر نظریه شبکه کنشگران، مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۲)، صص ۲۵-۲.

امرای، حافظ، آذر، عادل. (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۴)، صص ۸۶-۵۳.

بابایی، جمشید. (۱۳۸۵). تحلیل ساختار و فرایند بودجه‌ریزی در ناجا با رویکرد نظام مند، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام حسین (ع).

پورغفار، جواد، محمدزاده سالطه، حیدر، زینالی، مهدی، مهرانی، ساسان. (۱۴۰۱). الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری مالی به‌هنگام در

- <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8956996>
- Jalali Aliabadi, F., Mashayekhi, B. and Gal, G. (2019), "Budget preparers' perceptions and performance-based budgeting implementation: The case of Iranian public universities and research institutes", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 31 No. 1, pp. 137-156. <https://doi.org/10.1108/JPB AFM-04-2018-0037>
- Kurdloo, Mohammad Reza; Danesh Fard, Karamollah; Alam Tabriz, Akbar and Taghavi, Mehdi (2018). *Appropriate budgeting model for increasing productivity in the country's budgeting system according to the International Monetary Fund 2014 standard*, *Journal of Productivity Management*, Twelfth Year, No. 48, pp. 220-230.
- Flayyih, H. H., & Khiari, W. (2023). *An empirical study to detect agency problems in listed corporations: The emerging market study [Special issue]*. *Journal of Governance & Regulation*, 12(1), 208–217. <https://doi.org/10.22495/jgrv12>
- Lu, Y. (2007). *Performance budgeting: the perspective of state agencies*, *Public Budgeting and Finance*, 27(4), 1-17.
- Melkers, Julia E., Katherine G. Willoughby. (2002). *Budgeters' Views of State Performance-Budgeting Systems: Distinctions across Branches*. *Public Administration Review*, 61(1), pp40-56. <https://doi.org/10.1111/0033-3352.00005>.
- Mauro, S., Cinquini, L., Pianezzi, D. (2019). *New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting*. *The British Accounting Review*. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.007>.
- Park, J. H. (2019). "Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?", *Public Performance & Management Review*, 42(2), pp. 280-304. [DOI:10.1080/15309576.2018.1437050]
- Pakmaram, A., Esg, K., Koshteli, H. B., & Khalili, M. (2012). *Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in telecommunications company with TOPSIS*
2. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-05-2018-0171>.
- Biondi, L., & Bracci, E. (2018). *Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective*,. *Sustainability*, Volume 10(9), August 2018, Pages 1-16.
- Carolina, Y., Rapina, R., Amazia, N. P., & Tanuwinata, V. (2023). *Budget Gaming, Superior Trust and Budget Emphasis: The Moderating Effect of Personality (Evidence from Retail Company in Indonesia)*. *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 7(2), 193-203.
- Chong, V., Law, M. (2016). *The effect of a budget-based incentive compensation scheme on job performance: The mediating role of trust-in-supervisor and organizational commitment*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol 12(4).
- Diamond, Jack (2002). *performance budgeting-is accrual accounting required?*. *IMF working paper*. 2(240), 1-30.
- Dowling, J. & Pfeffer, J. (2021) *Organizational legitimacy: social values and organizational behavior*, *Pacific Sociological Review*, no. 18.
- Ghiyasi, M. (2018). *Performance assessment and capital budgeting based on performance. Benchmarking: An International Journal*. V 25, Issue 6. <https://doi.org/10.1108/BIJ-07-2016-0116>
- Herzog R, J. (2019). *Performance budgeting: Descriptive, allegorical, mythical, and idealistic*. *International Journal of Organization Theory & Behavior*. V9, Issue 1. <https://doi.org/10.1108/IJOTB-09-01-2006-B003>
- Henk J. Ter Bogt, G. Jan Van Helden, Berend Van Der Kolk. (2015). *Challenging the NPM Ideas About Performance Management: Selectivity and Differentiation in Outcome-Oriented Performance Budgeting*. *Financial Accountability & Management*, V 31, Issue 3. <https://doi.org/10.1111/faam.12058>.
- Aidi, I, Nasser Ali, Z., & Hammood Flayyih, H. (2023), *Is It Possible To Adopt A Budget Of Performance In The Iraqi Government Companies?*, *International journal of Professional business Review*, Vol 8,

heory and Practice. Public Administration Review, V 78, Issue 5, <https://doi.org/10.1111/puar.12915>.

Teddlie C, Yu F. (2007). *Mixed methods sampling a typology with examples. Journal of Mixed Methods Research, 1(1), 77-100.*

Xi Kuang, Michael Majerczyk, Di Yang, (2023), *The Behavioral Effects of Social Distance and Residual Claim Distribution on Budget Reporting in Hierarchical Organizations. The Accounting Review; <https://doi.org/10.2308/>*

Yen. T., T, & Nguyen Ph., N, (2020), *“The Impact of the Performance Measurement System on the Organizational Performance of the Public Sector in a Transition Economy: Is Public Accountability a Missing Link?”*, *Cogent Business & Management, 7(1), PP. p1-17.*

<https://doi.org/10.1080/23311975.2020.179266>.

method, African Journal of Business Management, 6(24), 7344-7353.

Redburn, F. S., Shea, R. J. , Buss, T. F. & Walker, D.M. (2008), *Performance Management and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience. National Academy of Public Administration M.E. Sharpe, Inc.*

Reichard, C., , Helden J. (2022). *Outcome-based Performance Budgeting in German and Dutch Local Government, New York DOI:10.4324/9781003004080-10-3*

Suwanda, D., Moenek, R., Lukman, S., Syaifullah, M. (2021). *The Implementation of Performance-Based Budgeting Through A Money Follow Program in Impressing Budget Corruption, Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jamb, , 21(2), Juli 2021, pp871-878*

Tat. Kei. Ho., (2018). *From Performance Budgeting to Performance Budget Management: T*

A comprehensive model of outcome-oriented performance budgeting for the executive organizations of the Kurdistan Region of Iraq

Delshad Abdollah Zanganeh¹

Mehdi Zeynali^{2}*

Younes Badavarnahandi³

Mehdi Alinejad Saru Kolai⁴

Abstract

The present study provides a comprehensive budgeting model based on outcome-oriented performance for the public sector of the Kurdistan Region of Iraq. The statistical population of the study in the qualitative section included experts in the field of public finance and expert professors of public administration in the Kurdistan region of Iraq by using purposeful mixed sampling. Using interviews, 16 semi-structured interviews were conducted in this section until theoretical saturation. Also, 232 researcher-made questionnaires were developed and distributed to measure the impact of each emerging component in the quantitative section. In this regard, to validate the final model of the study, a structural equation approach was used in PLS software to fit the model. The results revealed that cultural, environmental, and social factors (0.396), structural and technical factors (0.435), financial and economic factors (0.331), management and knowledge factors (0.493), and political and supervisory factors (0.559) are interfering factors in the budgeting based on outcome-oriented performance in the Kurdistan region of Iraq. Also, providing the cultural and social conditions (0.490), structural and technical reforms (0.493), economic improvement and political communication (0.530), strengthening the knowledge and skills of human resources (0.421), and legal and supervisory conditions (0.397) were effective budgeting strategies based on outcome-oriented performance.

Keywords: *Performance budgeting, Outcome-oriented budgeting, Economic improvement and political communication, Structural and technical factors, Private sector-style government administration, Responsibility.*

¹ *Ph.D. student, Accounting, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.*

² *Assistant Professor, Accounting Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. zeynali@iaut.ac.ir (Corresponding author)*

³ *Associate Professor, Accounting Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran*

⁴ *Assistant Professor, Accounting Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran*