

Review Paper

Performance-based budgeting reforms in Iran and the United States of America

GholamReza Ahmadi*

Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran

Received: 2025/01/17 Revised: 2025/03/13 Accepted: 2025/04/06

Abstract

Performance-based budgeting has undergone numerous changes to improve budget processes, efficiency, transparency, accountability, and performance-based allocation of resources, aiming to maximize the social benefits of programs under the influence of the new public management approach. Iran is one of the countries where multiple legal requirements emphasize the implementation of performance-based budgeting. In this regard, the current status of this budgeting system in Iran and the experience of the United States have been presented to identify the factors influencing the reform and implementation of this budgeting system. The experience of the mentioned country shows that improving informational infrastructures and cost accounting systems in organizations, reforming the structure of macro strategic programs and the process of developing operational plans for executive agencies, developing and modifying organizational performance evaluation processes and managerial performance assessments, and aligning legal requirements with practical conditions and constraints are key factors in overcoming obstacles and facilitating the implementation of this budgeting system in the country, playing a significant role. This research provides new insights and a comprehensive understanding of the adoption and implementation of performance-based budgeting.

Keywords: Performance-based budgeting, Approaches to performance-based budgeting, Barriers to the implementation of performance-based budgeting, New Public Management.

* Corresponding author. ahmadigh@pnu.ac.ir

2717-3135 © Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.219282>

تحولات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران و آمریکا

غلامرضا احمدی*

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۲۸ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۲/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۱/۱۷

چکیده

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به منظور دستیابی به بهبود فرآیندهای بودجه، کارایی، شفافیت، پاسخگویی و تخصیص بودجه بر اساس عملکرد در راستای حداکثر نمودن منافع اجتماعی برنامه‌ها تحت تأثیر رویکرد مدیریت عمومی نوین دستخوش تغییر و تحولات متعددی گردیده است. ایران یکی از کشورهایی است که در آن الزامات قانونی متعددی بر اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأکید دارد. در این راستا وضعیت فعلی این نظام بودجه‌ریزی در ایران و تجربه آمریکا با هدف شناسایی عواملی که در اصلاح و اجرای این نظام بودجه‌ریزی اثرگذار است ارائه گردید. تجربه کشور مذکور نشان می‌دهد بهبود زیرساخت‌های اطلاعاتی و سیستم‌های بهای تمام شده در سازمان‌ها، اصلاح ساختار برنامه‌های راهبردی کلان و فرآیند تدوین برنامه‌های عملیاتی دستگاه‌های اجرایی، تدوین و اصلاح فرآیندهای ارزیابی عملکرد سازمانی و ارزیابی عملکرد مدیران و تناسب بین الزامات قانونی وضع شده با شرایط و محدودیت‌ها در اجرا عواملی هستند که در رفع موانع و تسهیل فرآیند اجرای این نظام بودجه‌ریزی در کشور حائز اهمیت بوده و نقش مؤثری دارند. این پژوهش بینش جدید و درک جامعی از پذیرش و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارائه می‌کند.

واژگان کلیدی: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، رویکردهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مدیریت عمومی نوین.

* نویسنده مسئول. ahmadigh@pnu.ac.ir

۳۱۳۵-۲۷۱۷ © نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.219282>

۱. مقدمه

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک نمونه از اصلاحات عملکردمحور است که پذیرش و اجرای آن در بخش عمومی با ظهور مدیریت عمومی نوین مورد توجه مضاعف قرار گرفته است. هدف اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عقلانیت بیشتر در برنامه‌ریزی هزینه‌ها، با هدف تخصیص بودجه محدود به طور مؤثر به برنامه‌هایی است که بیشترین منافع اجتماعی را در پی خواهد داشت. امروزه بودجه‌ریزی در سازمان‌ها از هر دوره دیگری اهمیت حیاتی بیشتری دارد و به یکی از مهم‌ترین ابزارهای حسابداری مدیریت تبدیل شده است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به منظور دستیابی به بهبود فرایندهای بودجه، کارایی، افزایش شفافیت بین منابع و بازده و بهبود پاسخگویی و دستیابی به اهداف مختلف در کانون توجه قرار گرفته است (میگان و مرل، ۲۰۰۵)؛ بنابراین انتظار می‌رود در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، دولت‌ها و سازمان‌ها از اطلاعات لازم برای هدایت فرایند بودجه‌ریزی و تأثیرگذاری در تخصیص منابع به طور مستقیم و یا غیرمستقیم در جهت مدیریت کارایی و اثربخشی، بهبود تصمیم‌گیری و صرفه‌جویی در هزینه‌ها استفاده نمایند (مورا و همکاران، ۲۰۱۹). بیشتر کشورهای در حال توسعه دنیا شامل اوکراین، اسلونی، بلغارستان، روسیه و اسلواکی با در نظر گرفتن تجارب موفق دو دهه اخیر کشورهای توسعه یافته شامل آمریکا، استرالیا، هلند، فنلاند، آلمان، ایتالیا و سوئد در حوزه اصلاحات مدیریت بودجه، به سمت تغییر نظام بودجه‌ریزی خود و ایجاد یک نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حرکت کرده‌اند (دی وریس و همکاران، ۲۰۱۹). در ایران نیز با رویکردهای مدیریت عمومی نوین، از جمله نتیجه‌محوری به جای کنترل فرایندها تلاش بر آن بوده است تا موضوعات مربوط به مدیریت فرایندها و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت قانونی اجرا شود (نمازی، ۱۳۹۱).

برخی از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کشور که ناشی از شرایط و کارکردهای اقتصادی و اجتماعی و برخی ریشه در ساختار اداری و مالی حاکم بر نظام بودجه‌ریزی دارد مانع از دستیابی به اهداف برنامه‌ریزی و توسعه کشور شده است. تداوم کسری بودجه در دهه‌های مختلف تاکنون به معنی استفاده مداوم از سرمایه و ثروت عمومی و در نتیجه گسترش فقر و تضعیف مبانی تولیدی کشور بوده است (ربیعی و همکاران، ۱۴۰۱).

بزرگ بودن اندازه دولت، عدم شفافیت بودجه‌ای، پاسخگویی ضعیف، بی‌ثباتی قوانین و مقررات و سطح پائین رقابت‌پذیری از موانع رشد اقتصادی است که فساد را تقویت می‌کند. ضعف نظام برنامه‌ریزی، توزیع غیراقتصادی یارانه‌ها، سهم بالای هزینه‌های پرسنلی، ساختار اداری ناکارآمد، کفایت رسیدگی‌های دیوان محاسبات و حسابرسی و نظام کنترلی ضعیف از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کشور است (کردستانی، ۱۳۹۸).

بنابراین با توجه به مشکلات و موانع موجود در نظام بودجه‌ریزی کشور که منجر به فشار مضاعف به منابع و تداوم کسری بودجه و تورم شده است، و همچنین با توجه به این که بازنگری و تحول اساسی در نظام

بودجه‌ریزی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در برنامه‌های پنج ساله و بودجه‌های سالانه مورد تأکید قرار گرفته است، همه موارد مذکور مصداق بر اهمیت و ضرورت این پژوهش است.

۲. مبانی نظری پژوهش

۲.۱.۲. رویکردهای مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

الگوها و رویکردهای مختلفی برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشورهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مشاهده شده است. حتی زمانی که این کشورها الگوهای مشابهی را اتخاذ کرده‌اند، برای اجرای آنها رویکردهای متفاوتی را اتخاذ و آنها را با ظرفیت‌ها، فرهنگ‌ها و اولویت‌های ملی خود تطبیق داده‌اند. در این زمینه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در سال‌های ۲۰۰۷، ۲۰۱۸، ۲۰۱۹ و ۲۰۲۴ چهار نوع سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را شناسایی کرده است.

۲.۱.۱.۲. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نمایشی

در این رویکرد اطلاعات عملکرد (اهداف، خروجی‌ها، نتایج و شاخص‌های عملکرد) جدا از سند اصلی بودجه نشان داده می‌شود و اولین گام در معرفی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است (سازمان توسعه و همکاری اقتصادی، ۲۰۲۴). بودجه‌ریزی عملکرد نمایشی تنها شامل افزودن برخی از اطلاعات عملکرد (اهداف عملکرد و نتایج عملکرد) به اسناد مالی به منظور افزایش شفافیت و پاسخگویی است و اطلاعات عملکرد نقشی در تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع ندارد. این کاربرد تعریف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را تغییر داده است، بدین ترتیب تأکید بر معیارهای عملکرد در بودجه‌ریزی بر گزارش معیارهای عملکرد در اسناد بودجه عمومی متمرکز شده است (جردن و هاگبارت، ۱۹۹۹). شیک (۲۰۱۴) بر اساس مطالعه تطبیقی خود در مورد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به این نتیجه رسید که کارشناسان در کشورها معمولاً سیستم‌های خود را به عنوان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نمایشی توصیف می‌کنند به نحوی که داده‌های عملکرد در بودجه ارائه می‌شود اما ارتباط روشن و ثابت با تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع وجود ندارد.

۲.۱.۱.۲. بودجه‌ریزی با آگاهی از عملکرد

در این رویکرد ارتباط ضعیف و غیرمستقیم بین عملکرد و بودجه‌ریزی وجود دارد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۷) و اطلاعات عملکرد در سند بودجه در کنار اطلاعات مالی که معمولاً در برنامه‌ها ساختار یافته است گنجانیده می‌شود. این رویکرد از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد معمولاً در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی استفاده می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۴). اطلاعات عملکرد بخشی از فرایند بودجه‌ریزی است، زیرا استدلال‌هایی را ارائه می‌دهد که می‌تواند برای مقابله با سیاست‌هایی که معمولاً در چنین فرایندهایی درگیر هستند استفاده شود. این رویکرد جایگزین سیاست‌های

درگیر نیست و اجازه نمی‌دهد اطلاعات فنی تعیین‌کننده باشد، بلکه اطلاعات مربوط به کارایی و بهره‌وری هزینه‌ها در نظر گرفته می‌شود (دی وریس و همکاران، ۲۰۱۹). مونیهان (۲۰۰۸) تأکید می‌کند که در بودجه‌ریزی مبتنی بر آگاهی، حداقل یک گفت‌وگو در مورد عملکردها همانطور که اندازه‌گیری می‌شود وجود دارد و باید وجود داشته باشد، قبل از این که بتوان آنها را در فرایند بودجه‌ریزی گنجانید. در این رویکرد سیاست‌های مربوط به بودجه‌ریزی و اطلاعات عملکرد می‌تواند مرتبط باشد و عقلانیت اقتصادی و فنی جزئی از بحث می‌شود و این می‌تواند بر کیفیت آن بیفزاید (دی وریس و همکاران، ۲۰۱۹).

۳.۱.۲. بودجه‌ریزی عملکرد مستقیم

در این شکل از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پیوند مستقیم بین نتایج و منابع ایجاد می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۴). در این رویکرد اطلاعات عملکرد همراه با اطلاعات مالی ارائه می‌شود. در بخش عمومی بر خلاف بخش خصوصی، انگیزه و اهداف برنامه‌ها سودآوری نیست؛ بنابراین تفکیک برنامه‌های سودآور از غیر سودآور دشوار است. اندازه‌گیری عملکرد با ایجاد شواهد کمی نشان می‌دهد کدام برنامه به اهداف خود دست می‌یابد. در این رویکرد نتایج اندازه‌گیری عملکرد در فرایند بودجه ادغام می‌شود و در حالت ایده‌آل منجر به تخصیص بودجه می‌شود. این موضوع به طور دقیق‌تری منعکس‌کننده شایستگی نسبی برنامه‌ها است. شش مزایای این رویکرد عبارت است از (دی وریس و همکاران، ۲۰۱۹):

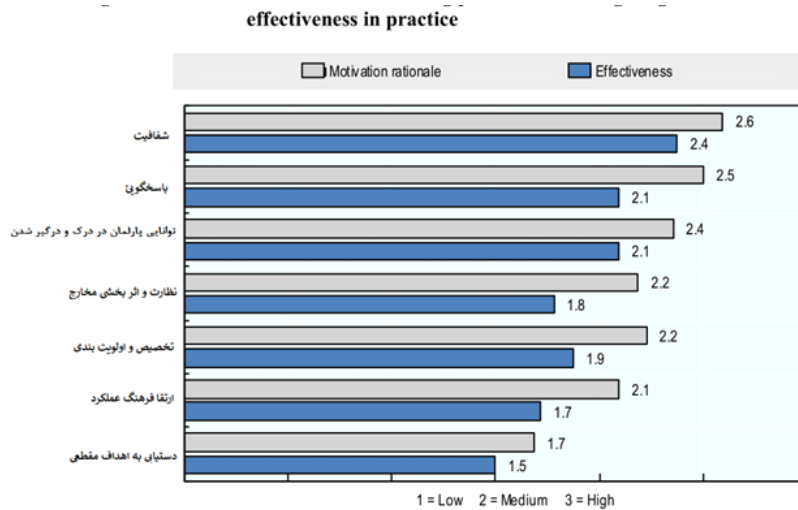
- ۱- موجب انگیزه برای حسابرسی عملکرد می‌شود.
 - ۲- در دستیابی به اهداف به شیوه‌ای علمی کمک می‌کند.
 - ۳- از آن جایی که رابطه خروجی-ورودی حفظ می‌شود، موجب بهبود عملکرد می‌شود.
 - ۴- بین اهداف و عملکرد واقعی می‌توان مقایسه مستمر انجام داد.
 - ۵- منابع موجود را می‌توان بین فعالیت‌های مختلف با توجه به اهمیت نسبی آنها تخصیص داد.
 - ۶- همه فعالیت‌ها را می‌توان به راحتی تجزیه و تحلیل و موارد کم‌اهمیت را حذف نمود.
- سیستم تأمین مالی دستگاه قضایی هلند یک مثال بارز از بودجه‌ریزی عملکرد مستقیم است. ۹۵ درصد بودجه‌ها به طور مستقیم با تعداد دادگاه‌ها مرتبط است و بین انواع پرونده‌های کیفی تمایز قایل می‌شود. تأمین مالی در آموزش عالی، نمونه دیگری از بودجه‌ریزی عملکردی مستقیم است که در بسیاری از کشورها بر مبنای خروجی (عملکرد) بنا شده است. نهادهای بین‌المللی مانند صندوق جهانی مبارزه با ایدز، سل و مالاریا بودجه را بر اساس دستاوردها برای اهداف ایمن‌سازی به کشورها تخصیص می‌دهد. هیچ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از این رویکرد استفاده نمی‌کند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۴).

۳. اهمیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

اصلاحات مدیریت مالی عمومی که دارای پشتوانه قانونی هستند به احتمال زیاد هم عملی و هم پایدار هستند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۴). بودجه بیان‌کننده اولویت‌های دولت‌هاست و اطلاعاتی را در مورد نحوه تخصیص منابع عمومی ارائه می‌دهد و ابزاری کلیدی است که از طریق آن سیاست‌های دولت‌ها ایجاد و تغییر می‌کند (روبین و همکاران، ۲۰۲۴). در همین راستا بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طیف وسیعی از مزایای بالقوه را ارائه می‌دهد که برای ذینفعان مختلف جذاب است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فرصتی را برای تقویت همسویی بین تصمیم‌های مربوط به تخصیص بودجه و اولویت‌های سیاست دولت‌ها را فراهم می‌کند و در نتیجه از این طریق فرصت‌هایی را که دولت‌ها می‌توانند به تعهدات مهم خود عمل کنند را ایجاد می‌کند. همچنین ابزاری برای پاسخگویی مسؤلان در دستیابی به نتایج است.

بودجه‌ریزی در وزارت اقتصاد و دارایی انواع جدیدی از اطلاعات را که در تخصیص منابع مؤثر است و همچنین ابزارهایی را برای پاسخگویی بیشتر در مورد اثربخشی هزینه‌ها فراهم می‌کند. همچنین به مدیران کمک می‌کند تا عملکرد و هزینه‌ها را پیگیری کنند. برای شهروندان و سازمان‌های مدنی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شفافیت و پاسخگویی بیشتر را در رابطه با اهداف و نتایج مخارج عمومی ارائه می‌دهد و با باز کردن جعبه سیاه بودجه، مبنایی را برای مشارکت مستقیم شهروندان در فرایند بودجه‌تقویت می‌کند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در معرض نوآوری مستمر است. بسیاری از کشورها در حال حاضر مزایای قابل توجهی را گزارش می‌کنند. این مزایا پس از یک دوره طولانی تجربه، سازگار و محقق شده است. در اتحادیه اروپا هم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به طور فزاینده‌ای در مدیریت و کنترل مخارج به کار می‌رود (کمیته بودجه پارلمان اروپا، ۲۰۲۴). برای بسیاری از کشورها، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ابزار مفیدی برای ارتباط بودجه با مفاهیم گسترده‌تر همچون رفاه شهروندان، کارایی و اثربخشی دولت به منظور ارائه نتایج بهتر برای شهروندان است.

چارچوب بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از چهار بعد تشکیل شده است. این ابعاد عبارت است از ۱- ابزارها و روش‌هایی برای توسعه اطلاعات عملکرد هدفمند ۲- مسؤلیت‌پذیری و شفافیت ۳- محیط پویا و توانمند ۴- استفاده از اطلاعات عملکرد برای تصمیم‌گیری پیرامون بودجه (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۴). با نگاهی به ابعاد مختلف اثربخشی، در کشورهای عضو سازمان، قوی‌ترین نتایج در زمینه‌های بهبود شفافیت، پاسخگویی بودجه، با تأثیر ضعیف‌تر در حوزه‌های تخصیص منابع و حرکت به سمت فرهنگ عملکرد گزارش شده است. شکل (۲) این موضوع را نشان می‌دهد.



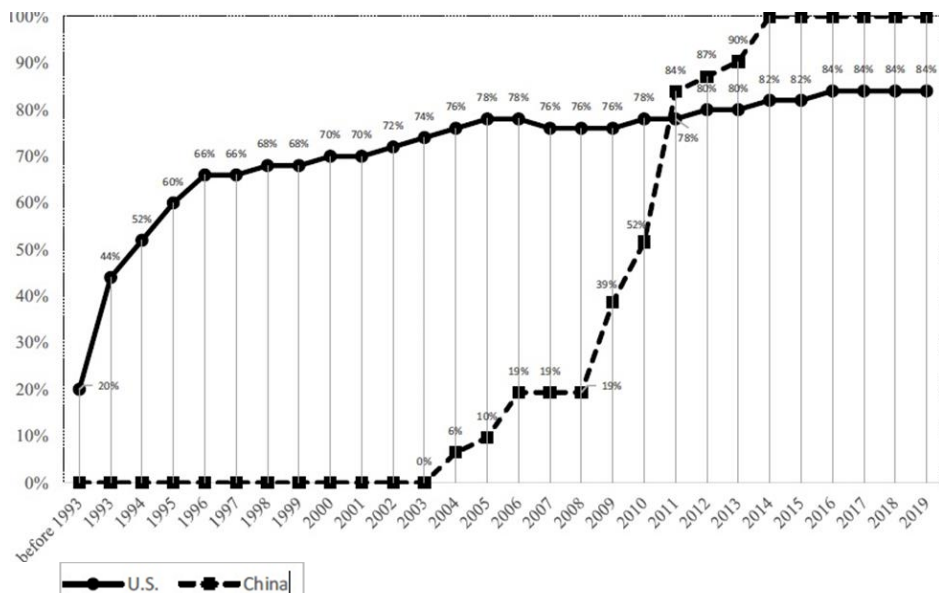
شکل ۲. رتبه‌بندی دلایل مختلف معرفی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و اثربخشی در عمل

۴. پیشینه پژوهش

کنگ (۲۰۰۵) تجربه ایالات متحده در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را بررسی نمود. از موارد برجسته این مطالعه، چالش‌های مربوط به مبانی نظری و اصول عملیاتی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و مستندسازی رویه فعلی و تحقیقات مربوط به طراحی و اجرا است. همچنین در مورد چشم‌انداز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در قرن ۲۱ انتظار بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سطح دولت‌های محلی به عنوان یک اصلاح پایدار است؛ چرا که بودجه‌ریزی در سطح محلی کمتر سیاسی است و به راحتی به جهت‌گیری چند ساله تبدیل خواهد شد.

لیو و همکاران (۲۰۲۴) همگرایی تصمیم‌گیری در اصلاحات را در پژوهشی جامع، مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایالات متحده و چین را بررسی نمودند. در این مطالعه بر اساس ادبیات، چهار بُعد مهم از ویژگی‌های طراحی سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که در واقع چارچوبی از تصمیمات در بودجه‌ریزی عملکرد است شناسایی شد. این ابعاد عبارت است از: ۱- اندازه‌گیری ۲- یکپارچگی ۳- پاسخگویی ۴- فرهنگ. در این مطالعه از بین چهار بُعد همگرایی (پولیت، ۲۰۰۱) که شامل ۱- همگرایی گفتگویی ۲- همگرایی تصمیم‌گیری ۳- همگرایی عملی (رویه‌ای) ۴- همگرایی نتایج است، بُعد همگرایی تصمیم‌گیری بررسی شد. یافته‌ها نشان داد هر چهار مؤلفه اندازه‌گیری، ادغام، پاسخگویی و فرهنگ در مرحله همگرایی تصمیم‌گیری به کشورهای مختلف قابل انتقال هستند که این تا حدی گسترش بین‌المللی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را توضیح می‌دهد و چشم‌انداز اصول عملکرد پذیرفته شده را افزایش می‌دهد. همچنین یافته‌ها نشان داد مؤلفه اندازه‌گیری (عملکرد) در ایالات متحده و چین بیشترین استناد را داشته که

نشان‌دهنده اهمیت آن است. در این پژوهش سرعت انتشار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایالت‌ها و استان‌های ایالات متحده و چین در قالب نمودار ترسیم شده است. با توجه به شکل (۳) نرخ انتشار در ایالات متحده در طول ۲۵ سال بین سال‌های ۱۹۹۳ تا ۲۰۱۸ کمی کمتر از یک ایالت در سال است. از سوی دیگر چین شاهد افزایش در تعداد استان‌هایی بوده که مبانی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را اتخاذ کرده‌اند. با توجه به نمودار، چین سرعت بالاتری را در اتخاذ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نسبت به ایالات متحده دارد.



شکل ۳. درصد انتشار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایالت‌ها و استان‌های ایالات متحده و چین از ۱۹۹۳-۲۰۱۹

باباجانی و استا (۱۳۹۴) بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران و کانادا را در یک مطالعه تطبیقی بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد استفاده از اطلاعات عملکرد با هدف تخصیص منابع بودجه‌ای، حمایت قوی از سوی تصمیم‌گیرندگان ارشد، شرایط فرهنگی و مدیریتی دولت، شرایط سازمانی و سیاسی کشور، آموزش کارکنان دستگاه‌های اجرایی، استفاده از نیروهای متخصص و باتجربه، ارتقای ظرفیت کشور از طریق تجدید ساختار، توجه به محدودیت‌های اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همه از مواردی هستند که در

کشور کانادا مورد توجه قرار گرفته، و با توجه به تشابه مشکلات کشور ایران با دشواری‌هایی که کشور کانادا در این زمینه با آنها روبرو شده، می‌توان از اکثر تجارب فوق در ایران بهره‌مند گردید. باباجانی و صاحبقرانی (۱۳۹۹) فراز و فرود استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران و کشور هلند را بررسی نمودند. تجربه کشور هلند نشان داد طی یک بازه ۲۰ ساله این کشور موفق شد اولین بودجه‌ریزی را به روش عملیاتی تهیه و در سال ۲۰۰۱ به پارلمان ارائه دهد. همچنین تجربه این کشور نشان داد آنچه در فرآیند تحقق بودجه‌ریزی عملیاتی حائز اهمیت است بهبود زیرساخت‌های نظام بودجه‌ریزی همچون سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به منظور اصلاح بخش بهای تمام شده پروژه‌ها است. فیل سرائی و احمدی رستگار (۱۴۰۳) عوامل کلیدی موفقیت در پیاده سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی برای نیل به توسعه پایدار و تاب‌آوری سازمان را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد تناسب درک شده، انتظار عملکرد، پویایی درونی و انگیزه بیرونی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. همچنین بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پایداری سازمانی و تاب‌آوری سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

علوی و ایزی (۱۴۰۳) تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر کارایی و اثربخشی منابع مالی در دانشگاه‌ها را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد مهمترین تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر کارایی و اثربخشی منابع مالی به ترتیب شاخص‌های اقتصادی، سیاست سازمانی، فرآیندهای داخلی، فساد سیستمی، نقش مجریان و سیاست‌گذاران دانشگاهی، منابع و امکانات و سیاست‌های بازدارنده هستند.

۵. وضعیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران و آمریکا

۱.۵. وضعیت فعلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران

استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاکنون مورد تأکید مسؤلان ارشد نظام و برنامه‌های پنج‌ساله توسعه کشور و بودجه‌های سالانه بوده که در جدول شماره (۱) نشان داده شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود از سال ۸۱ در قانون بودجه سالانه کل کشور بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مورد تأکید بوده است. در برنامه‌های پنج‌ساله توسعه فرهنگی و اقتصادی و اجتماعی کشور، از برنامه چهارم توسعه در ماده ۱۳۸ و ۱۴۴ و در ادامه در بند ۳۲ سیاست‌های ابلاغی مقام معظم رهبری و همچنین در ماده ۱۹۵ و ۲۱۹ برنامه پنجم مورد تأکید است. همچنین در بند پ ماده ۷ برنامه ششم توسعه و پیوست چهارم بخشنامه قانون بودجه سال ۱۴۰۴ به این موضوع تأکید شده است. از منظر قانون برنامه ششم توسعه، دولت موظف است از سال اول اجرای قانون برنامه، سالانه بیست درصد اعتبارات دستگاه‌های اجرایی مندرج در قوانین بودجه سنواتی را به صورت بودجه‌ریزی مبتنی عملکرد تنظیم نمایند، به نحوی که در سال پایانی اجرای قانون برنامه صد درصد دستگاه‌های اجرایی دارای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشند.

جدول ۱. تأکید بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در قوانین بودجه سالانه و برنامه‌های پنج‌ساله اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی

سال	مرجع
۱۳۸۱	بند (ب) تبصره (۲۳) قانون بودجه سالانه کشور
۱۳۸۲	بند (ر) تبصره (۱)
۱۳۸۳	بند (ز) تبصره (۱)
۱۳۸۶	ماده ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه کشور
۱۳۸۷	ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری
۱۳۸۷	بند ۳۲ سیاست‌های تنظیم برنامه پنجم توسعه کشور ابلاغی مقام معظم رهبری
۱۳۸۹	بند (ج) ردیف (۹) قانون بودجه سالانه کشور
۱۳۹۰	ماده ۱۹۵ و ۲۱۹ برنامه پنجم توسعه کشور
۱۳۹۰	بند (پ) ماده (۷) قانون برنامه ششم توسعه کشور
۱۳۹۱-۱۴۰۴	پیوست شماره (۴) بخشنامه قانون بودجه سالانه کل کشور، بند (ج) تبصره (۲۰) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۹

با توجه به الزامات قانونی متعدد، از میان ۲۱۰۸ دستگاه اجرایی در سطح کشور تنها ۲۲ درصد از دستگاه‌ها استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را پیش برده‌اند، ۳۵ درصد ناقص و یا در حال اجرا و ۴۳ درصد کلاً اقدامی در این مسیر انجام نداده‌اند (یلفانی و همکاران، ۱۴۰۳). به نظر می‌رسد در حال حاضر ایجاد باور نسبت به اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در تصمیم‌سازان و تصمیم‌گیران و توانمندسازی دستگاه‌های اجرایی در خصوص بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت یک نظام ایجاد شده است. در همین راستا احمدی و همکاران (۱۴۰۱) میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را بررسی نمودند که از طریق سه متغیر برنامه‌ریزی راهبردی، تجزیه و تحلیل بهای تمام شده و ارزیابی عملکرد اندازه‌گیری شد. نتایج نشان داد به طور میانگین میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ۳۰ درصد است؛ بنابراین علی‌رغم تلاش‌های صورت گرفته و تأکید قوانین بالادستی بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آن‌گونه که انتظار می‌رفت پیش نرفته است. در این راستا لازم است تصمیم‌سازان در انتساب مدیران مقوله ارزیابی عملکرد را مدنظر قرار دهند تا با به‌کارگیری منابع عظیم انسانی بخش عمومی و دولتی در راستای بهبود عملکرد کشور و دستیابی به اهداف و برنامه‌های از پیش تعیین شده گامی مؤثر برداشته شود.

۲.۵. روند تکاملی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در آمریکا

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از دهه ۱۹۶۰ وجود داشته اما از دهه ۱۹۹۰ به طور گسترده توسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پذیرفته شد و طی دهه‌های اخیر، به نوعی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را داشته‌اند. در آمریکا از دهه ۱۹۵۰، چندین گزینه پیشنهاد شده است. تقریباً هر دهه یک جایگزین تصویب، رد، اصلاح یا اعلام شده است. بودجه‌ریزی عملیاتی در دهه ۱۹۵۰، سیستم‌های برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی و بودجه‌ریزی در دهه ۱۹۶۰ (شیک، ۱۹۶۶)، بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر در دهه ۱۹۷۰ (اگدن، ۱۹۷۸؛ شیک، ۱۹۷۸) و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دهه ۱۹۹۰، نوآوری‌های اصلی در آمریکا بودند. بودجه‌ریزی عملکرد در دهه ۱۹۵۰ از کنترل و ورودی‌ها بر کارایی مدیریت و خروجی‌ها متمرکز شد (تایلر و ویلاند، ۱۹۹۷). مواردی که می‌توان آنها را از نظر حجم کاری و بهای واحد شناسایی و اندازه‌گیری کرد. با این حال، بودجه‌ریزی عملکرد به آرامی و بدون چالش اجرا نشد. مشکلات متعددی اجرای آن را به ویژه در سطح ملی پیچیده کرد. اندازه‌گیری خروجی‌های خدمات و فعالیت‌های دولتی دشوار بود و بودجه‌ریزی عملکرد به عنوان ابزاری فاقد پتانسیل مقابله با مشکلات بلندمدت بود (میلر، ۱۹۹۶).

در دهه ۱۹۶۰، یک نوآوری بودجه‌ای جدید برای منطقی کردن بودجه فدرال با عنوان سیستم‌های برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی و بودجه‌ریزی پیشنهاد شد. این یک سیستم بودجه‌ای چند منظوره بود که در طول دولت جانسون پس از موفقیت در وزارت دفاع به عنوان وسیله‌ای برای دستیابی به اهداف و مقاصد بخش‌ها مورد توجه قرار گرفت (میلر، ۱۹۹۶). با این حال، همانند رویه‌های قبل سیستم برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی و بودجه‌ریزی یک نوآوری کوتاه‌مدت در دولت فدرال بود (هیجایل مغربی، ۲۰۱۸).

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر به عنوان یک روش اولویت بندی بودجه در دهه ۱۹۷۰ ارائه شد. این دوره همراه با رکود ملی، محدودیت‌های بودجه و رشد نه‌چندان قابل توجه درآمد بود. از این منظر، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر به عنوان ابزاری برای مهار و حتی کاهش مخارج عمومی پذیرفته شد. برخلاف بودجه‌ریزی سنتی که ماهیت افزایشی دارد و فقط تغییرات افزایشی را در بودجه‌های سال‌های گذشته توجیه می‌کند، بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر به طور کامل هر ردیف بودجه را ارزیابی می‌کند و از مبنای صفر شروع می‌شود. با این حال، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر به دلیل گران بودن، زمان‌بر بودن، ارائه اطلاعات کمی در مورد اکثر برنامه‌ها، توصیه می‌شود تنها زمانی استفاده گردد که انتظار می‌رود سود یک برنامه بیشتر از هزینه‌های آن باشد (اگدن، ۱۹۷۸). درست مانند ابزارهای بودجه‌ریزی قبلی، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در سطح ملی زودگذر بود و به سرعت توسط دولت بعدی پس از شروع به کار، کنار گذاشته شد (شیک، ۱۹۷۸).

در دهه ۱۹۸۰ با وجود این که اندازه‌گیری عملکرد در ارائه بودجه معرفی شده بود، اما هنوز تخصیص بودجه بر اساس اطلاعات عملکرد انجام نمی‌شد (هیجایل مغربی، ۲۰۱۷). در اوایل دهه ۸۰ در عمل دیدگاه بدبینانه‌ای مبنی بر این که هزینه اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از منافع آن بیشتر است، به تدریج در شهرهای کوچک به صورت آزمایشی اجرا شد (کنگ، ۲۰۰۵). در این دهه با تجزیه و تحلیل نقاط

قوت و ضعف روش‌های گذشته مواردی همچون جنبه‌های سیاسی و ایدئولوژیک بودجه، ارتقای مدیریت و شفاف‌سازی حساب‌های مالی و نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج از جمله تلاش‌های انجام شده در این دوره هستند.

۱.۲.۵. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ابتکار دولت فدرال از دهه ۱۹۹۰

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سطح فدرال در دهه ۹۰ حیات تازه‌ای پیدا کرد (کنگ، ۲۰۰۵). مدیریت عمومی نوین در پاسخ به درخواست‌ها برای یک دولت کارآمدتر، مؤثرتر و پاسخگوتر مطرح شد. اصلاحات مدیریت عمومی نوین با تأکید بر یک دولت نتیجه‌گرا (آزبورن و گابلر، ۱۹۹۲؛ بارزلی، ۱۹۹۲)، تقاضای قابل توجهی برای سنجش عملکرد و اطلاعات ایجاد نمود (بوکارت و پولیت، ۲۰۰۴). این علاقه مجدد به اندازه‌گیری عملکرد منجر به احیای بودجه‌ریزی عملکرد دهه ۱۹۵۰ شد که ابزاری برای پاسخگویی و جلب حمایت عمومی بود (هاچینسون و آزبورن، ۲۰۰۴؛ روبین، ۱۹۹۶).

هر دولتی که از اوایل دهه ۱۹۹۰ روی کار آمده است، به اندازه‌گیری عملکرد و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توجه ویژه‌ای داشته است (هیجال مغربی، ۲۰۱۸). حمایت سیاسی و افزایش استفاده از فناوری‌های رایانه‌ای و برنامه‌های مدیریتی، منجر به صرفه‌جویی در پردازش داده‌ها و در نتیجه مزایای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بیشتر نمود پیدا کرد (کنگ، ۲۰۰۵). در دولت کلینتون، دو ابتکار عمده برای بهبود عملکرد دولت فدرال انجام شد: ۱) بررسی عملکرد ملی، که توسط معاون رئیس جمهور (۱۹۹۲) نظارت می‌شد و هدف آن بهبود رضایت مشتری بود. ۲) قانون عملکرد و نتایج دولت (۱۹۹۳). این قانون با هدف بهبود کارایی و اثربخشی سازمان‌ها را الزام به تعیین اهداف برنامه‌ها و تهیه گزارش‌های عملکرد سالانه (اندازه‌گیری عملکرد و نتایج) نمود. مجموعه قوانین مصوب در دهه ۹۰ شامل قانون عملکرد و نتایج دولت، قانون مدیران ارشد مالی (۱۹۹۰) و قانون ساماندهی خرید خدمات در دولت (۱۹۹۴) در جهت نتیجه‌محور شدن فرآیند بودجه‌ریزی بود. در دولت بوش قانون عملکرد و نتایج فعالیت‌های دولت به دلیل عدم موفقیت در پیوند بین اطلاعات عملکرد و تصمیم‌گیری مورد انتقاد جدی قرار گرفت.

دولت ایالات متحده (سازمان‌ها و دفتر مدیریت و بودجه) از ابزار ارزیابی برنامه رتبه‌بندی برای برنامه‌های موجود استفاده، و تضمین می‌کرد که هر سالانه بهبود می‌یابند. ابزار ارزیابی برنامه رتبه‌بندی هدف، طراحی، برنامه‌ریزی، مدیریت، نتایج و مسؤلیت‌پذیری هر برنامه را با یک پرسشنامه ارزیابی می‌کرد. از نظر موافقان ابزار ارزیابی برنامه به عنوان شکلی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تلقی می‌شد (براس، ۲۰۰۴)؛ اما مخالفان آن را به عنوان ابزاری سیاسی برای انتقال قدرت از کنگره به رییس جمهور تلقی می‌کردند (براس، ۲۰۰۴). در نهایت ابزار ارزیابی برنامه همانند قانون عملکرد و نتایج دولت موفق نبود. با این حال، قانون عملکرد و نتایج دولت و ابزار ارزیابی برنامه‌ها رویه‌های سازمانی جدید در مورد انتشار و بازبینی داده‌ها با هدف تقویت

شیوه‌های مدیریت عملکرد ایجاد (مونیهان و لاورتو، ۲۰۱۲)، و زمینه را برای تلاش‌های اصلاحی آینده فراهم کردند.

در ادامه، دولت اوپاما متعهد شد که شیوه دولت فدرال را متحول کند. دولت اوپاما عملکرد دولت را در درجه اول اولویت قرار داد و استدلال کرد که آزمون نهایی یک سیستم مدیریت عملکرد مؤثر در اجرای واقعی آن می‌باشد و نه تعداد اهداف و اقداماتی که انجام شده است. دولت اوپاما با بازنگری و اصلاح شکل نوینی از قانون عملکرد و نتایج فعالیت‌های دولت در سال ۲۰۱۰ را تدوین که اهداف استفاده بیشتر از اطلاعات عملکرد را برای بهبود مدیریت و نتایج تعیین می‌کرد (مونیهان و لاورتو، ۲۰۱۲). با این حال گزارش‌ها نشان داد هیچ تغییر قابل توجهی در استفاده از اطلاعات در زمینه اجرای قانون نوین عملکرد و نتایج دولت در ۲۰۱۰ وجود ندارد.

به طور کلی همانطور که روند تکاملی تاریخی در ایالات متحده نشان می‌دهد در هر یک از دوره‌های ریاست جمهوری ایالات متحده از ۱۹۹۳-۲۰۰۰، ۲۰۰۱-۲۰۰۸، ۲۰۰۹-۲۰۱۶ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را تغییر شکل داده و اصلاح نموده‌اند و برخی از دولت‌های ایالتی و محلی جنبه‌هایی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در برخی سازمان‌ها و بخش‌ها تجربه کرده‌اند. به عنوان نمونه دیگر (۲۰۲۰) نشان داد اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش بهداشت و درمان ارتش ایالات متحده تأثیر مثبت و پایداری بر بهبود کیفیت و عملکرد داشته است.

جدول ۲. مسیر تاریخی تحولات بودجه‌ریزی و ویژگی‌های هر دوره در ایالات متحده

سال	تحولات و ویژگی‌های بودجه‌ریزی
۱۹۴۹	تعریف و طراحی اولیه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توسط کمیسیون هور. پیشنهاد ساختار اطلاعات بودجه از ورودی‌ها به خروجی‌ها (تایلر و ویلاند، ۱۹۹۷).
۱۹۶۰	نظام برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی و بودجه‌ریزی در وزارت دفاع و سپس ایالت‌ها (شیک، ۱۹۶۶). گرایش به نظارت بر پیامدها و نتایج خروجی‌ها از ویژگی‌های این دوره است.
۱۹۷۰	بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر به عنوان یک روش اولویت‌بندی (اگدن، ۱۹۷۸؛ شیک، ۱۹۷۸). رکود، محدودیت‌های بودجه‌ای، مدیریت بر مبنای هدف از تحولات دیگر در این دوره است.
۱۹۸۰	تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف روش‌های بودجه‌ریزی. پیشنهاد روش‌های نوین بودجه‌ریزی. نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج و اندازه‌گیری عملکرد از ویژگی‌های این دوره است.
۱۹۹۰	الزامات قانونی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تمرکز بر نتایج. مدیریت عمومی نوین، قانون بررسی عملکرد ملی و قانون عملکرد و نتایج دولت (GPRA) از ویژگی‌های برجسته این دوره است (دیوان پاسخگویی دولت، GAO، ۱۹۹۷).
۲۰۰۰ به بعد	(۲۰۰۱-۲۰۰۸):

سال	تحولات و ویژگی‌های بودجه‌ریزی
	ابزار ارزیابی برنامه (PART) به عنوان یکی از مؤلفه‌های دستور کار رییس جمهور (۲۰۰۴). الزامات اجرایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به سازمان‌ها توسط دفتر مدیریت و بودجه (OMB) آمریکا طی بخشنامه A-11 از سال ۲۰۰۵. فراخوان یکپارچه‌سازی بودجه و عملکرد، شفافیت عملکرد (جویس، ۲۰۱۱؛ ویلویی و بنسون، ۲۰۱۱).
	(۲۰۰۹-۲۰۱۶):
	بازنگری قانون عملکرد و نتایج دولت (۲۰۱۰)، شناسایی و تمرکز بر اهداف عملکردی اولویت‌دار، گزارش سه ماهه در مورد اهداف اولویت‌دار، تأکید بر اجرای جامع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

۶. موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

درک این که چرا تاکنون استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به طور کامل در دنیا عملیاتی نشده است، مستلزم نگاه دقیق به عناصر درون‌زا و برون‌زا دارد که مانع روند تکاملی و در نهایت جلوگیری از وقوع تغییر می‌شوند. استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تلاش آسانی نیست و تصویب قوانین و تأمین اعتبارات شرایط اولیه اجرا را فراهم می‌کنند (پرسمن و ویلداوسکی، ۱۹۷۳). برخی از عناصری که مانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شده‌اند مربوط به فرآیند تصمیم‌گیری بودجه است در حالی که برخی دیگر به خود فرآیند تغییر مربوط می‌شود (هیجایل مغربی، ۲۰۱۸). به طور کلی ماهیت سیاسی بودجه، چالش‌های اندازه‌گیری عملکرد و فرهنگ عملکرد، ابهام در تفسیر اطلاعات عملکرد و نحوه استفاده از این اطلاعات در فرآیند بودجه، محدودیت‌زمانی، دشواری اندازه‌گیری نتایج از مهم‌ترین مواردی هستند که در هر کشوری باعث کند شدن فرآیند استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شده است.

مطالعات داخلی (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰) نشان دادند عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی در عدم استقرار بودجه‌ریزی در ایران مؤثر هستند و از بین آنها عوامل رفتاری نقش مهم‌تری دارند. احمدی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند فرهنگ سازمانی، ساختار سازمانی، تعهد سازمانی به طور مستقیم، دانش مالی موجود، کنشگران اقتصادی و کنشگران محیطی بر روی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثرگذار نیستند. همچنین در این مطالعه صلاحیت مدیریت به طور مستقیم و تعهد سازمانی به طور غیرمستقیم از طریق متغیر صلاحیت مدیریت و کنشگران فنی اثر معناداری داشتند. بنابراین یافته‌های این پژوهش به عنوان یک راهنما برای مسؤلان و سیاست‌گذاران مؤثر است و پیشنهاد می‌شود تا در یک برنامه بلندمدت با بازنگری در قوانین و مقررات، بازطراحی و یکپارچه‌سازی ساختارها به همراه تغییر در راهبردها و فرهنگ

سازمانی زمینه اصلاح و تقویت ابعاد کنشگران سازمانی را فراهم نمایند تا استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تسهیل شود.

۷. نتیجه‌گیری

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک نمونه از اصلاحات عملکردمحور است که پذیرش و اجرای آن در بخش عمومی با ظهور مدیریت عمومی نوین مورد توجه مضاعف قرار گرفته است. هدف اصلی این نظام بودجه‌ریزی، بهبود پاسخگویی و اثربخشی و حداکثر نمودن منافع مخارج در بخش عمومی است. با توجه به مزایای متعدد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک نظام نوین بودجه‌ریزی، لزوم اجرای صحیح فرآیندها و مراحل آن در کشور ضروری است. تجربه کشور آمریکا نشان می‌دهد که قوانین این کشور بر اساس اهداف رویکرد مدیریت عمومی نوین نتیجه‌گرا در دولت‌های مختلف اصلاح و اجرا شده است. بنابراین مطالعه تغییر و تحولات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایالات متحده می‌تواند حاوی تجربه‌هایی در مسیر اصلاح فرآیندها و استقرار این نظام بودجه‌ریزی در ایران باشد که از منظر اجرا در قالب موارد ذیل می‌توان بیان کرد:

۱- ایده اصلی و اولیه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایالات متحده در سال ۱۹۵۰ شکل گرفت و در ادوار مختلف و همراه با تکامل تدریجی سیستم بودجه‌ریزی، اصلاح سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مورد توجه بوده؛ لذا با توجه به شرایط و محدودیت‌ها در اجرا، ضروریست اصلاح زیرساخت‌های اطلاعاتی و گزارشگری و سیستم‌های بهای تمام شده در سازمان‌ها به طور مستمر بازنگری تا بتوان یک الگوی کارآمد از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که با توجه به زیرساخت‌های موجود در کشور قابل پیاده‌سازی باشد، ارائه داد.

۲- بررسی الزامات قانونی و اصلاح قوانین مرتبط با تفویض اختیار به مدیران دستگاه‌های اجرایی و متناسب‌سازی مسئولیت‌ها و اختیارات آنها.

۳- در ادوار مختلف و همراه با تغییر دولت‌ها در ایالات متحده، همواره تمرکز بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستور کار بوده؛ لذا از آنجایی که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فرآیندی زمان‌بر و نیاز به تغییر فرهنگی دارد، تدوین برنامه منظم و منسجم درخصوص فرایند و مراحل اجرای بودجه‌ریزی عملکرد طی برنامه توسعه کشور که الزامی برای پیگیری نهادهای نظارتی بالادستی و متولیان صرف‌نظر از تغییرات در بدنه اجرایی آن‌ها باشد، باید مورد توجه قرار گیرد تا تغییرات مکرر در سطوح مدیریتی منجر به غفلت از برنامه‌های بلند مدت و تغییرات بنیادین در کشور نشود.

۴- تجربه ایالات متحده نشان می‌دهد از سال ۱۹۵۰ تاکنون تغییر و تحولات متعددی در زمینه نظام بودجه‌ریزی در این کشور رخ داده اما هنوز مشکلاتی در زمینه اندازه‌گیری عملکرد و شاخص‌ها وجود دارد؛

لذا در ساختارمند نمودن فرایندها و گام‌های مستمر و اجرایی در مراحل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملکرد در کشور می‌توان از تجربه این کشور استفاده نمود.

بنابراین با توجه به این که فرآیند استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد متأثر از عوامل محیطی شامل سیاسی، نهادی، اجتماعی و اقتصادی است در جهت تسهیل استقرار این نظام بودجه‌ریزی لازم است موارد بیان شده در شبکه‌ای از تعاملات بین کنشگران درون‌سازمانی و برون‌سازمانی که بر مسیر اصلاح فرآیندها تأثیرگذار هستند مورد توجه قرار گیرند.

با توجه به این که مطالعه تجربه سایر کشورها در زمینه فرآیند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بینش جدیدی از پذیرش و اجرای واقعی این نظام بودجه‌ریزی ارائه می‌کند و این که به طور کلی بخش عمده‌ای از موانع و چالش‌ها فراروی کشورها در مسیر اجرای فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تقریباً مشابه هست؛ لذا پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی تجربه سایر کشورها (استرالیا، نیوزلند و فنلاند) در زمینه اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد واکاوی شود تا با شناسایی موانع، فرآیند اجرای این نظام بودجه‌ریزی در کشور تسهیل و تسریع شود. همچنین پیشنهاد می‌شود در بررسی تجربه سایر کشورها نقش کنشگران مؤثر در فرآیند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بررسی و راه‌کارهایی برای بهبود وضعیت فعلی فرآیند بودجه‌ریزی در کشور ارائه شود.

منابع

- احمدی، غلامرضا؛ ناظمی، امین؛ نمازی، نویدرضا. (۱۴۰۱). شناسایی سازه‌های اثرگذار بر میزان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تأکید بر نظریه شبکه کنشگران. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۲)، ۱-۳۷.
- باباجانی، جعفر؛ استا، سهراب. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران و کشورهای توسعه یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا). مجله حسابداری دولتی، ۱(۳)، ۷-۱۶.
- باباجانی، جعفر؛ رسولی، مهدی. (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۱(۱)، ۳۳-۵۱.
- باباجانی، جعفر؛ صاحبقرانی، امیرعباس. (۱۳۹۹). فراز و فرود استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در ایران و بررسی تطبیقی کشور هلند. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۰(۱)، ۲۵-۴۶.
- ربیعی، محدثه؛ مقیمی، سید محمد؛ عباسی، طیبه. (۱۴۰۱). بررسی چالش‌ها و ارائه راهکار برای بهبود اثربخشی نظام پیش‌بینی منابع در نظام بودجه‌ریزی دولتی ایران. مدیریت دولتی، ۱۵(۴)، ۴۶۴-۶۶۵.
- علوی، سید احسان؛ ایزی، احسان. (۱۴۰۳). تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر کارایی و اثربخشی منابع مالی در دانشگاه‌ها. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۵(۳)، ۵۷-۸۰.

- فیل سرائی، مهدی؛ احمدی رستگار، مصطفی. (۱۴۰۳). عوامل کلیدی موفقیت در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی برای نیل به توسعه پایدار و تاب‌آوری سازمان. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۵(۳)، ۸۱-۱۰۷.
- کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). مدیریت مالی عمومی: شناسایی و ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی. حسابداری دولتی، ۶(۱)، ۶۱-۸۰.
- نمازی، محمد. (۱۳۹۱). حسابداری مدیریت استراتژیک: از نظریه تا عمل. تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین (سمت).
- یلفانی، امیر؛ قهرمانی، محمد؛ ادیب آرا، حسن. (۱۴۰۳). بررسی تطبیقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران. فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۸(۹۳)، ۲۱۸-۲۳۸.
- Barzelay, M. (1992). Breaking through bureaucracy: A new vision for managing in government. Berkley. In CA: University of California Press.
- Brass, C. (2004). The bush administration's program assessment rating tool [PART]. CRS. Report for Congress.
- De Vries M., Nemeč J., & Špaček, D. (2019). Performance-based budgeting in the public sector. Springer International Publishing.
- Downes, R., Delphine, M., & Scherie, N. (2017). Budgeting and performance in the European Union: A review by the OECD in the context of EU budget focused on results. OECD Journal on Budgeting, 17, 1-60.
- European Parliament's Committee on Budgets. (2024). Performance Framework for the EU Budget. <http://www.europarl.europa.eu/supporting-analyses>
- GAO. (1997). Performance budgeting: Past initiatives offer insights for GPRA implementation. No. GAO/AIMD-97-46.
- Gruber, A. (2003). OMB ratings have little impact on Hill budget decisions. Government Executive Magazine, 13.
- Hijal-Moghrabi, I. (2017). The Current Practice of Performance-Based Budgeting in The Largest U.S. Cities: An Innovation Theory Perspective. Public Performance & Management Review, 40(9), 1-24.
- Hijal-Moghrabi, I. (2018). Why Is it So Hard to Rationalize the Budgetary Process? A Behavioral Analysis of Performance-Based Budgeting. Public Performance & Management Review, 41(9), 387-406.
- Hutchinson, P., & Osborne, D. (2004). The price of government: Getting the results we need in an age of permanent crisis. New York: Basic Books.
- Jordan, M., & Hackbart, M. (1999). Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A States Assessment. Public Budgeting Finance, 19(1), 68-88.

- Joyce, P. G. (2011). The Obama administration and PBB: Building on the legacy of federal performance-informed budgeting?. *Public Administration Review*, 71(3), 356–367.
- Kong, D. (2005). Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience. *Public Organiz Rev*, 5, 91–107.
- Lu, E. Y., Du, L., & He, W. (2024). Decisional Convergence in Reforms? — Evidence from a Comprehensive Study of Performance Budgeting Foundations in the US and China. *International Journal of Public Administration*, 47(13), 882-895.
- Meagan, J., & Merl, H. (2005). The Goals And Implementation Success of State Performance –Based Budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 4(17), 471-487.
- Melkers, J., & Willoughby, K. (1998). The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in Forty-Seven Out of Fifty. *Public Administration Review*, 58(1), 66–73.
- Miller, G. (1996). Productivity and the budget process. In P. Productivity (Ed.), *Handbook* (pp. 91–109). New York: Marcel Dekker.
- Moynihan, D. P. (2008). *The Dynamics of Performance Management: Constructing Information and Reform*. Washington, DC: Georgetown University Press.
- Moynihan, D., & Lavertu, S. (2012). Does involvement in performance management routines encourage performance information use? Evaluating GPRA and PART. *Public Administration Review*, 72(4), 592–602.
- Newman, F., Couturier, L., & Scurry, J. (2004). *The Future of Higher Education: Rhetoric, Reality, and the Risk of the Market*. San Francisco: Jossey-Bass.
- OECD. (2007). *Performance Budgeting in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2018). *OECD Best Practices for Performance Budgeting*. Public Governance Committee Working Party of Senior Budget Officials. GOV/PGC/SBO (2018)7, Available online.
- OECD. (2023). *OECD Best Practices for Gender Budgeting*. *OECD Journal on Budgeting*. https://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-best-practices-for-gender-budgeting_9574ed6f-en
- OECD. (2024). *OECD Performance Budgeting Framework*. Draft for discussion. GOV/SBO. [https://one.oecd.org/document/GOV/SBO\(2023\)1/en/pdf](https://one.oecd.org/document/GOV/SBO(2023)1/en/pdf)
- Ogden, D. M. (1978). Beyond Zero-Based Budgeting. *Public Administration Review*, 38(6), 528–529.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing Government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Boston: Addison-Wesley Publishing Co.

- Pollitt, C. (2001). Clarifying convergence. Striking similarities and durable differences in public management reform. *Public Management Review*, 4(1), 471-492.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: A comparative analysis*. New York: Oxford University Press.
- Pressman, J. L., & Wildavsky, A. B. (1973). *Implementation: How great expectations in Washington are dashed in Oakland; or, why it's amazing that federal programs work at all*. Berkeley, CA: University of California Press.
- Rubin, I. (1996). Budgeting for accountability: Municipal budgeting for the 1990s. *Public Budgeting & Finance*, 16(2), 112-132.
- Rubin, M. M., Bartle, J. R., & Willoughby, K. (2024). Equity in budgeting: U.S. state and local government initiatives. *J. Policy Stud.*, 39(4), 103-122.
- Schick, A. (1966). The road to PPB: The stages of budget reform. *Public Administration Review*, 26(4), 243-258.
- Schick, A. (1978). The road from ZBB. *Public Administration Review*, 38(2), 177-180.
- Tyer, C., & Willand, J. (1997). Public budgeting in America: A twentieth century retrospective. *Journal of Public Budgeting Accounting and Financial Management*, 9(2), 189-219.
- Wildavsky, A. (1978). A budget for all seasons? Why the traditional budget lasts. *Public Administration Review*, 38(6), 501-509.
- Willoughby, K., & Benson, P. (2011). Program evaluation, performance budgeting and PART: The U.S. Federal government experience. Working paper, 11-12.