

فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره سوم، شماره پیاپی (۹)، پاییز ۱۳۹۳، صص ۴۰-۵۸.

## الزامات اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ارومیه (مطالعه موردی: بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد)

دکتر نادر رضایی<sup>۱</sup> و جمیل رستمی<sup>۲\*</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۵/۰۱

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۳/۱۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۱/۰۶

### چکیده

**مقدمه:** به دلیل اهمیت بودجه‌ریزی و لزوم تغییر شیوه بودجه‌ریزی فعلی به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پژوهش حاضر با هدف بررسی الزامات اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد انجام شده است.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر توصیفی از نوع کاربردی است. جامعه آماری پژوهش را کلیه کارکنان امور مالی، کارشناسان بودجه، کارشناسان حسابداری و مسئولین واحدها و بخش‌های بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد به تعداد ۳۸ نفر تشکیل می‌دهد. به منظور گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است و روایی و پایایی آن، به ترتیب، از طریق روایی صوری و آلفای کرونباخ تأیید شده است. هم‌چنین، داده‌ها با بکارگیری نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ و با استفاده از آزمون t همبسته بررسی شد.

**یافته‌ها:** نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار در هر یک از ابعاد اختیار، توانایی و پذیرش و هم‌چنین در مجموع برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.

**نتیجه‌گیری:** کارکنان بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد وضعیت موجود برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را پایین‌تر از وضعیت مورد انتظار آن ارزیابی کردند؛ به طوری که وضعیت موجود در هر سه بُعد اختیار، توانایی و پذیرش نسبت به وضعیت مورد انتظار در سطح پایین‌تری قرار دارد.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

۱. استادیار مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مراغه.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت دولتی (گرایش مدیریت مالی) دانشگاه آزاد اسلامی واحد مهاباد.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: Rostami\_Jamil@yahoo.com

## مقدمه

بودجه در نیم قرن گذشته، تخصیص بودجه در سازمان‌های دولتی را به مسأله پیچیده و دشواری برای مدیریت بخش عمومی مبدل کرده است. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی، توان قابل توجهی از نیروهای کارشناسی دستگاه‌ها را به خود اختصاص می‌دهد و با دشواری‌ها و مسائل متعددی روبه‌رو است. روش کنونی بودجه‌ریزی به گونه‌ای است که عموماً سازمان‌های دولتی بدون توجه به شاخص‌های عملکردی اقدام به درخواست بودجه کرده و دولت و مجلس نیز طی مراحل رفت و برگشتی اقدام به تخصیص بودجه بر همین مبنا می‌کند.

محدودیت در برنامه‌ریزی درازمدت، دشواری نظارت، غیرعملیاتی بودن و شفاف نبودن، پاسخ‌گونی نبودن و نبود نظام اطلاعاتی در خصوص عملکرد بودجه و در نتیجه بررسی نکردن میزان اثربخشی و کارایی برنامه‌های اعتباری از جمله نارسایی‌های نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای است که هزینه‌های زیادی را به کشور تحمیل کرده است. در این میان، روش‌های متعددی برای تهیه و تدوین بودجه در طول تاریخ بودجه‌نویسی در کشورهای مختلف به بوته آزمایش گذاشته شده است. یکی از روش‌های مورد استفاده در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است. در این روش برای تعیین هزینه فعالیت باید منابعی را شناسایی کرد که فعالیت موردنظر از آن‌ها استفاده می‌کند. یعنی، منابع مرتبط با هر فعالیت شناسایی شود. این روش در واقع فرایند تبدیل و تغییر شکل داده‌ها به ستانده‌های مشخص با استفاده از ساز و کارهای خاص و در چارچوب قوانین و مقررات موجود است. به

بودجه به عنوان آینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت نقشی بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصاد کشور دارد. کلیه هدف‌ها و راهبردها به صورت عبارت‌های مالی در بودجه انعکاس می‌یابد و بودجه راه‌های اجرای برنامه و کنترل پیشرفت آن را فراهم می‌آورد (۱). تغییرات به وجود آمده در نظام‌های اداری و ارائه شیوه‌های جدید و کارا موجب احساس نیاز به تغییر شیوه تهیه و تدوین بودجه در ایران، از سال‌ها پیش، شده است. بر اساس قانون برنامه و بودجه، نظام بودجه‌ریزی ایران یک نظام بودجه‌ای برنامه‌ای است. به این ترتیب که بودجه‌های سالانه باید بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌ای پنج‌ساله و برنامه پنج‌ساله بر اساس برنامه‌ای درازمدت تهیه شود. اگر چه پس از تصویب قانون مزبور کشور دارای برنامه میان‌مدت بوده است؛ لیکن، اجرای این حکم هیچ‌گاه به‌طور کامل به اجرا در نیامده است و بحث پشتیبانی نکردن بودجه‌های سالانه از هدف‌ها و احکام برنامه‌های میان‌مدت همواره مطرح بوده و هست (۲).

با وجود این که استفاده از بودجه عملیاتی از سال ۱۳۸۱ در دستور کار دولت و بویژه سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور قرار گرفت اما بررسی‌ها نشان می‌دهد روند بودجه‌ریزی فعلی در بیشتر دستگاه‌های دولتی در کشور مبتنی بر الگوی بودجه‌ریزی خطی ستی است که با اختصاص مبالغ جزء به ریز داده‌ها، اعتبارات را توزیع می‌کند. این فرایند تهیه و اجرای

عبارت دیگر، فعالیت در این روش، فرایندی است که با کوشش و تلاش فکری یا فیزیکی و یا بر اساس شرح وظایف قانونی و برنامه‌های مصوب دستگاه اجرایی برای ارائه خدمات به مردم در زمانی مشخص (عموماً دوره یک ساله) و با هزینه‌ای که از محل اعتبارات هزینه‌ای تأمین می‌شود منجر به تولید واحد معینی از خدمات یا کالا می‌شود و در بیشتر موارد قابلیت اندازه‌گیری و کمی شدن را دارد (۳).

بیمارستان‌ها به عنوان یکی از نهادهای مهم ارائه‌دهنده خدمات بهداشتی و درمانی، هم‌چون یک واحد صنعتی متشکل از عوامل تولید مانند سرمایه، نیروی انسانی، فن‌آوری و مدیریت است و با استفاده از امکانات و تسهیلات ویژه خود در جهت تولید محصولی به نام حفظ، بازگشت و ارتقاء سلامت جسمانی و روانی افراد جامعه و نیز انجام پژوهش‌های پزشکی و آموزش نیروی ماهر مورد نیاز بخش بهداشت و درمان نقش اساسی ایفا می‌کند. پیشرفت‌ها و جهش‌های شگرف علم پزشکی همراه با کاربرد روزافزون وسایل و ابزار فنی نوین در امر تشخیص و درمان بیماری‌ها و پژوهش‌های علمی و اهمیت بازگشت سلامت بیماران، موجب شده است که بیشتر جوامع توجه زیادی به اداره بیمارستان معطوف کنند و به این ترتیب به دنبال ارزیابی اثربخشی و کارایی خدمات خود باشند (۴). هم‌چنین، از آن‌جا که بخش سلامت در ساختار اقتصادی و اجتماعی جامعه نقش مهم و سازنده‌ای را ایفا می‌کند، هر نوع سرمایه‌گذاری در این بخش، بازدهی سایر بخش‌های اقتصادی و اجتماعی را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد. امروزه، بخش

سلامت در بسیاری از کشورها با تنگناهای شدید منابع روبه‌رو است. از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصادی بخش بهداشت و درمان، اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی و توزیع منابع آن است. به دلیل این که اختصاص هدف‌مند اعتبار به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و امکان دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم کند. استفاده از روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود (۵).

با توجه به مطالب مطرح‌شده در بالا، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که نظام بودجه‌ریزی مناسب موجب بهبود هماهنگی و ارتباط می‌شود و چارچوبی مناسب برای کنترل، اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد کارکنان فراهم آورده و فعالیت‌های واحد را در جهت هدف‌های سازمان هدایت می‌کند (۶). هم‌چنین، با توجه به ناکارایی بودجه‌ریزی فعلی در سطح کشور و به تبع آن در گستره دانشگاه‌های علوم پزشکی، ضرورت تغییر روش بودجه‌ریزی مورد توجه دولت‌مردان قرار گرفته است و در این خصوص اقداماتی نیز انجام شده است که متأسفانه نتایج دلخواه از آن حاصل نشده است. شاید یکی از دلایل موفق نبودن این روند، توجه نکردن به الزامات و موانع اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است به صورتی که بدون آماده‌سازی زیرساخت‌ها به سراغ اجرای آن رفته و سرعت در کار را در اولویت قرار داده‌اند (۷). افزون بر این، در برنامه پنجم توسعه، دستگاه‌ها نه تنها موظف‌اند نظام بودجه‌ریزی خود را از برنامه‌ای به

برای اتخاذ تصمیم‌های مرتبط با تأمین مالی در فرایند بودجه‌ریزی تولید می‌شود. از این رو، بودجه به ابزاری قدرت‌مند برای پیشینه‌کردن اثربخشی و کارایی تبدیل خواهد شد (۹). افزون بر این، لو بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را «فرایند استفاده از اطلاعات عملکرد در تخصیص بودجه که از برنامه‌ریزی راهبردی نشأت می‌گیرد» تعریف می‌کند (۱۰).

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر ارتباط بین ستانده یا تولید و نتیجه یا رضایت مردم نیز تأکید دارد و عوامل اثربخشی و صرفه‌جویی را به ابعاد سستی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. در بودجه‌ریزی سستی همواره شش ماه وقت مسئولان و مدیران ارشد، صرف مبادله موافقت‌نامه و شش ماه دیگر نیز صرف چانه‌زنی برای دریافت کسری اعتبار می‌شود. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مسئله چانه‌زنی در بودجه از بین می‌رود. همچنین، اطلاع از هزینه واقعی فعالیت‌ها، مهندسی مجدد فرایندها، کمک به ارزیابی عملکرد سازمان، جبران هزینه‌ها، افزایش کارایی و اثربخشی (بهره‌وری) از جمله مزایای این نوع بودجه‌ریزی است (۱۱). افزون بر این، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، روشی برای تخصیص منابع برای دستیابی به هدف‌ها، برنامه‌ها و نتایج است؛ به طوری که در این روش منابع بودجه به هدف‌های مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارا و اثربخش تخصیص می‌یابد (۱۱). سه عنصر اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را می‌توان هدف‌های قابل‌سنجش، راهبردها و برنامه‌های عملیاتی دانست (۱۲). مطابق با نظر فریب و قادری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در واقع همان بودجه برنامه‌ای است

عملیاتی تغییر دهند بلکه در اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و بند ۳۲ سیاست‌های کلی برنامه پنجم، ملزم به تهیه بودجه عملیاتی به‌منظور استفاده بهینه از منابع موجود و دستیابی به برآورد دقیق‌تر از نیازهای اعتباری سازمان بر اساس ریز فعالیت‌ها و خدمات هستند. لذا، این پژوهش با هدف بررسی الزامات و موانع اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد طی سال ۱۳۹۳ انجام شد و به دنبال پاسخ‌گویی به سؤال زیر است:

الزامات اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد کدام است؟

#### مبانی نظری

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌عنوان نظامی مدیریتی برای ارتقاء کارایی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها بوده است. در این نظام، اعتبارات بودجه‌ای بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید محصولات (ارائه خدمات) و یا دستیابی به پیامدها، تخصیص می‌یابد و به این ترتیب سازمان‌ها به سمت افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به هدف‌ها و راهبردها و نیز پاسخ‌گویی بیشتر سوق می‌یابد (۸). افزون بر این، رابینسون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به‌منزله استفاده نظام‌مند از اطلاعات عملکرد در فرایند بودجه‌ریزی در نظر گرفته است که این اطلاعات عملکرد از طریق نظام‌های اطلاعاتی عملکرد رسمی به‌منظور تبدیل نتایج به عامل تعیین‌کننده اصلی

نشان می‌دهد که تعامل این سه عامل، فضای لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را تعیین می‌کند (۱۶).

#### توانایی

یکی از حدس‌های رایج در مورد اجرای ناموفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ظرفیت پایین یا توانایی پایین سازمان است. مورد کاوی و گزارش‌ها در مورد اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نشان می‌دهد که سه بُعد از توانایی سازمانی شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارای اهمیت است (۱۷).

اگر دولت‌ها توانایی سنجش عملکرد را به‌طور مفید نداشته باشند، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شکست خواهد خورد. هم‌چنین، بسیاری از دولت‌ها متوجه شده‌اند که سنجش نتیجه و خروجی، مشکل و بسیار وقت‌گیر است و هنوز بسیاری از دولت‌ها مشغول تعریف نتایج و خروجی هستند. برای اجرای معنادار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید درست و قابل‌اطمینان بوده و در مدیریت و تصمیم‌گیری، تخصیص منابع و طراحی طرح‌های تشویقی مورد استفاده قرار گیرد (۱۶).

توانمندی نیروی انسانی در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نقش مهمی دارد. توانمندی مورد نیاز متفاوت بوده و به تمام مراحل اجرای بودجه‌ریزی مرتبط است. نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارت‌های ویژه در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت

که به نحو دقیق‌تر و روشن‌تر اجرای برنامه را از دیدگاه فایده و هزینه تجزیه و تحلیل می‌کند و به علل افزایش بهای تمام‌شده واقف می‌شود و سرانجام به مدیریت سازمان کمک می‌کند (۱۳). اجرای این نظام مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملیات هر واحد است؛ لذا، حرکت به‌سوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌شود. به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یا بودجه بر حسب عملیات عبارت است از: بودجه‌ای که بر اساس وظایف، عملیات و طرح‌هایی تنظیم می‌شود که سازمان‌ها تصدی اجرای آن را به عهده دارند. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد افزون بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری بهای تمام‌شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شود (۱۴).

تبیین عوامل مؤثر بر اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از الگوی شه

گرایش‌های اخیر به اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، عقایدی را در مورد عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام ایجاد کرده است که این مجموعه از عقاید در الگوی نهادی بخش دولتی با عنوان «شه» ارائه شده است. این الگو بر سه عامل اثرگذار بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یعنی توانایی، اختیار و پذیرش تأکید می‌کند (۱۵). مطالعات

موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. مشخصه فرایندهای موجود، رویه‌ای رسمی است که به‌عنوان یک قاعده، چگونگی بودجه‌ریزی را مشخص می‌کند. اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات نیازمند سازگاری الگوی اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها است. انعطاف در جابجایی بودجه‌ها یکی از رویه‌هایی است که می‌تواند بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر بگذارد. یکی از ابعاد مهم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، فراهم ساختن شرایطی برای سازمان‌ها برای تخصیص بودجه بر اساس صلاحدید است (۲۰).

در مورد اختیار سازمانی، خطوط اختیار سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثرگذار است؛ بویژه هنگامی که قصد استفاده از اطلاعات عملکرد وجود دارد. اگر اختیار لازم وجود داشته باشد و به مدیران اجازه داده شود که تصمیم‌هایی در رابطه با استخدام، بودجه‌ریزی و گزارشگری اتخاذ کنند، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌صورت اثربخش‌تر اجرا می‌شود (۲۱).

#### پذیرش

مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگ‌ترین مانع برای اجرا و سنجش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشد (۲۲). سه جنبه از پذیرش شامل پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی مورد نیاز است.

در مورد پذیرش سیاسی، پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین منابع مالی برای اجرای بودجه‌ریزی

بانک‌های اطلاعاتی و توانایی استفاده از اطلاعات عملکرد در تدوین هدف‌های عملکردی باشد (۱۷). ملزومات فنی خاص باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعات بکار گرفته شود که به‌وسیله آن اطلاعات عملکرد به‌صورت آنی، به شکل مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه شود (۱۸).

#### اختیار

عامل دوم که بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر می‌گذارد با فرایندهای اختیار در دولت‌ها ارتباط دارد. اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و یا در مراحل آن اختیار لازم را نداشته باشند اجرا با مشکل روبه‌رو خواهد شد. سه بُعد مهم اختیار شامل اختیار قانونی، اختیار رویه‌ای و اختیار سازمانی است.

در اختیار قانونی فرایندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب دارای پشتوانه قانونی محکمی است و اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قوانین نمی‌تواند اجرا شود. در برخی دولت‌ها به دلیل این که بودجه بر مبنای ورودی‌ها تنظیم و سازمان‌دهی می‌شود در مورد قوانین استفاده از اطلاعات عملکرد در بودجه‌ریزی با مشکل مواجه‌اند، به‌طوری که کم‌ترین استفاده از اطلاعات عملکرد در بودجه بر مبنای این واقعیت توجیه می‌شود که بودجه بدون اطلاعات عملکرد تصویب می‌شود (۱۹).

در اختیار رویه‌ای سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرایندهای بودجه

مبتنی بر عملکرد، بسیار حیاتی است. در حالی که سنجش و استفاده از اطلاعات عملکرد، پیامدهایی برای مقامات انتخابی و انتسابی دارد برخی از صاحب‌نظران تأکید می‌کنند که سیاست‌مداران اغلب در برابر استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌های تخصیصی مقاومت می‌کنند. افزون بر این، در تصمیم‌گیری‌های سیاسی اغلب هدف‌های کوتاه‌مدت به جای هدف‌های درازمدت مورد توجه قرار می‌گیرد (۱۵).

در پذیرش مدیریتی، پذیرش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از جانب مدیران بویژه در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، به عنوان یک عامل اساسی در فرایند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود، چرا که یک چالش اساسی در این نوع بودجه‌ریزی، متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح‌های راهبردی و سنجش عملکرد است (۱۹).

در پذیرش انگیزشی، فرایند بودجه‌ریزی سرشار از مشوق‌ها است، مقام‌های سیاسی مانند مدیران، انگیزه‌هایی برای استفاده از انواع ویژه‌ای از اطلاعات و رفتارهای معین دارند. بنابراین، انگیزه‌ها و مشوق‌ها باید جزئی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشد، به نحوی که پاداش‌ها و تنبیه‌هایی برای عملکرد مناسب و نامناسب در اجرای برنامه‌های مصوب و برای موفق بودن یا نبودن در اجرای آن در نظر گرفته شود (۱۹).

پیشینه پژوهش

الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سال

۱۹۴۰ میلادی مطرح شد و از آن زمان تا به امروز یک حالت سینوسی از خود نشان داده است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به طور مشخص هدف‌های عملکرد را به هزینه‌های دستیابی به سطوح مورد نظر عملکرد وصل می‌کند (۶).

رجبی در پژوهشی مشکلات فراروی اجرای نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و بودجه‌ریزی عملیاتی در بیمارستان فقیهی شیراز را مقاومت کارکنان امور مالی و اداری در مقابل تغییرات، آشنا نبودن مدیران ستادی و کارشناسان به مسائل فنی این نظام، نبود نظام اطلاعات مدیریت، کمبود نیروی متخصص در امور مالی و بودجه دستگاه‌ها و ستاد وزارتی عنوان کرده است (۲۳).

ویانچی در پژوهشی به بررسی روند بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه اقتصاد سلامت پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که کم‌توجهی به بخش سلامت و بهداشت کشور و امور زیر بنایی نسبت به بخش‌هایی که به نظر می‌رسد از قدرت رایزنی و نفوذ بیشتری در فرآیند تدوین بودجه برخوردار باشد بر بودجه‌ریزی مؤثر است و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند مهندسی دوباره است و روند کنونی بودجه‌ریزی نیز نیازمند اصلاح اساسی است (۲۴).

کریمی‌خرمی در پژوهشی با عنوان «بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در بانک‌های سپه استان یزد» نشان داد که عوامل مدیریتی بر اجرای این نوع بودجه‌ریزی تأثیر معناداری دارد. به عبارت دیگر، برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید به عوامل مدیریتی که شامل عامل

بودجه‌ریزی عملیاتی است. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به‌عنوان مانع معرفی نشد (۲۸).

مرادی و همکاران در پژوهشی با عنوان امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: شهرداری شیراز) به این نتیجه رسیدند که از نظر آزمودنی‌ها در شهرداری شیراز توانایی لازم برای بودجه‌ریزی عملیاتی (از لحاظ هر سه بُعد توانایی شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و توانایی فنی) وجود ندارد اما اختیار لازم (از لحاظ هر سه بُعد اختیار یعنی اختیار قانونی، رویه‌ای و سازمانی) وجود دارد. هم‌چنین، از نظر آزمودنی‌ها در ارتباط با دو بُعد پذیرش (شامل پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی)، شرایط مناسبی وجود داشته اما در بُعد دیگر پذیرش (پذیرش انگیزشی)، انگیزه مناسب برای اجرا وجود ندارد. افزون بر این، نتایج نشان داد که اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز می‌شود (۲۹).

آذر و همکاران در پژوهشی نشان دادند که عوامل محیطی، اجرایی و کنترلی از الزامات اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و رعایت نکردن آن‌ها در سازمان مانعی برای اجرای آن خواهد بود. هم‌چنین، از عوامل مذکور، عوامل محیطی بیشترین تأثیر و عوامل کنترلی و اجرایی، به ترتیب، در رتبه‌های بعدی بر بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیرگذار است (۳۰).

فروغی و همکاران در پژوهشی تعداد ۵۰ دستگاه دولتی استان اصفهان را مورد بررسی قرار داده و نتایج پژوهش آنان بیانگر این بود که به غیر از توان‌مندی در

انسانی، عامل فنی و فرایندی و عامل محیطی است توجه کرد (۲۵).

مقرب و همکاران در پژوهشی به بررسی و شناسایی الزامات و موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداختند. روش پژوهش آنان توصیفی-تحلیلی بود. نتایج پژوهش مقرب و همکاران نشان داد که عوامل محیطی، سازمانی و فردی از الزامات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و از جمله مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به داشتن نیروی انسانی کارآمد و متخصص، آموزش و توان‌مندسازی کارکنان و بکارگیری حسابداری تعهدی اشاره کرد. هم‌چنین، نبود این عوامل می‌تواند مانعی مهم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تلقی شود (۲۶).

ارسلان و طاهری در پژوهشی عنوان کردند که بودجه‌ریزی عملیاتی با تمرکز بر نتایج برنامه‌ها باعث بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخ‌گویی می‌شود. نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع، کاهش هزینه‌ها و هم‌چنین افزایش رضایت مصرف‌کنندگان موجب بهبود عملکرد سازمان و در واقع منجر به بهره‌برداری اثربخش‌تر از منابع سازمان خواهد شد (۲۷).

پورزمانی و نادری به بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از این است که بر اساس الگوی شه، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و رویه‌ای و نداشتن انگیزه‌های پذیرش، از جمله موانع اجرای



وی نشان داد که این اصلاحات در شیوه‌ای محدود استفاده می‌شود و اختیار، پذیرش و توانایی عوامل تعیین‌کننده یک فضای اصلاح‌شده برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است (۱۵).

سیمبارش در پژوهشی به بررسی و تحلیل درباره کاربرد دستگاه‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نمایندگی‌های ترانزیت شهری کالیفرنیا پرداخت. نتایج حاصل از پژوهش وی شامل این موارد است: ۱. کاربرد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های ترانزیت شهری کالیفرنیا با وجود گستردگی استفاده از نظر معیار عملکردی، خیلی محدود است. ۲. کارمندان حرفه‌ای بودجه بعید است که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را اجرا کنند. ۳. استفاده از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تصمیم‌گیری در تخصیص منابع بهبود یافته همراه است. ۴. تصمیم‌گیری تخصیص منابع به‌طور مثبت با عملکرد ترانزیت اصلاح‌شده همراه است (۳۴).

کینگ و همکاران در پژوهشی با عنوان «بررسی شیوه‌های بودجه‌ریزی و عملکرد در کسب و کارهای درمانی کوچک» به این نتیجه رسیدند که بودجه‌ریزی بدون مرتبط با اندازه و ساختار است و برای آن که بنگاه‌های اقتصادی بتوانند از این بودجه‌ریزی بدون استفاده کرده و آن را گسترش دهند باید ارتباط آن را با ساختار، راهبرد و نبود اطمینان محیطی درک شده در نظر بگیرند (۳۵).

### روش پژوهش

با توجه به ماهیت موضوع، پژوهش حاضر جزء

ارزیابی عملکرد سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی عملیاتی شامل توان‌مندی کارکنان، توان‌مندی منابع انسانی، توان‌مندی فنی، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و مقبولیت (مقبولیت سیاسی، مدیریتی و هم‌خوانی مشوق‌ها) وجود ندارد (۳۱).

پاک‌مرام و همکاران در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شرکت مخابرات با استفاده از روش TOPSIS» به این نتیجه رسیدند که کنترل‌های محیطی، اداری و عملیاتی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ضروری است و وجود نداشتن آن‌ها در سازمان‌ها مانعی برای اجرای آن است. همچنین، برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عامل محیطی مؤثرترین عامل است و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویت‌های بعدی قرار دارد (۳۲).

نژادلباف و جاری در پژوهشی به بررسی امکان‌سنجی بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان بر اساس الگوی شه‌پرداخته و به این نتیجه رسیدند که دانشگاه علوم پزشکی اصفهان توانایی (ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی)، اختیار (قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و پذیرش (سیاسی، مدیریتی و انگیزشی) لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد (۳۳).

آندریوس در پژوهشی با عنوان «اختیار، پذیرش، توانایی و اصلاحات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد» بیان کرد که اجرای این نوع بودجه‌ریزی موجب اصلاحات اساسی در جهان می‌شود. شواهد پژوهش

اورژانس، درمانگاه اورژانس و درمانگاه‌های تخصصی (۶۸ نفر) و اتاق عمل (۵۲ نفر)، بخش دیالیز، بخش هموفیلی، بخش تالاسمی و بخش شیمی‌درمانی (۱۱ نفر).

پ. بخش‌های پاراکلینیکی شامل آزمایشگاه شیمی‌طبی و پاتولوژی (۲۹ نفر)؛ آندوسکوپی، سی‌تی‌اسکن، رادیولوژی و سونوگرافی (۳۰ نفر) و اکوکاردیوگرافی و داروخانه (۸ نفر).

ت. بخش‌های اداری و پشتیبانی شامل واحد ریاست و مدیریت (۲۲ نفر)؛ دفتر پرستاری (۱۳ نفر)؛ دبیرخانه (۹ نفر)؛ مدارک پزشکی (۱۰ نفر)؛ درآمد، ترخیص و صندوق (۱۸ نفر)؛ انبار و ملزومات (۲ نفر)؛ تغذیه (۳ نفر)؛ کارپردازی (۱ نفر)؛ مددکار اجتماعی (۲ نفر)؛ رایانه (۳ نفر)؛ کتابخانه، تلفن‌خانه (۳ نفر)؛ نقلیه (۹ نفر)؛ تأسیسات (۸ نفر)؛ تجهیزات پزشکی (۲ نفر) و نگهداری (۱۳ نفر).

#### فرضیه پژوهش

فرضیه اصلی: بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی اول: بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار در بُعد اختیار اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار در بُعد توانایی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی

مطالعات توصیفی از نوع کاربردی است. جامعه آماری پژوهش را کلیه کارکنان امور مالی، کارشناسان بودجه، کارشناسان حسابداری و مسئولین واحدها و بخش‌های بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد به تعداد ۳۸ نفر تشکیل می‌دهند که کل این جامعه مورد بررسی قرار گرفته است. داده‌ها در نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ با استفاده از آزمون t همبسته مورد بررسی قرار گرفت. هم‌چنین، از آزمون کولموگورف-اسمیرنوف برای رعایت پیش‌فرض نرمال بودن توزیع داده‌های پژوهش استفاده شد.

بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد یکی از مراکز بهداشتی و درمانی تحت پوشش دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی ارومیه با ۲۵۱ تخت فعال که بیمارستان‌های جنوب استان آذربایجان غربی را هم پوشش می‌دهد در حال فعالیت است و دارای امکانات و منابع موجود به شرح زیر است:

۱. نیروی انسانی شامل:

الف. پزشک شامل عمومی، متخصص و فوق تخصص (۵۸ نفر).

ب. کارکنان پرستاری، کادر درمانی-اداری و پشتیبانی (۵۳۰ نفر).

۲. امکانات فضای فیزیکی و تجهیزات بیمارستان:

الف. بخش‌های بستری شامل جراحی مردان و زنان (۵۹ نفر)؛ جراحی مغز و اعصاب (۱۸ نفر)؛ داخلی مردان و زنان (۳۷ نفر)؛ کودکان، نوزادان و NICU (۴۹ نفر)؛ زنان و زایمان (۴۸ نفر) و CCU، ICU عمومی و ICU اعصاب (۵۵ نفر).

ب. بخش‌های ویژه و درمانگاهی شامل بخش

بر عملکرد در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم: بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار در بُعد پذیرش اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.

#### انبارگردآوری داده‌ها

به منظور جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه پژوهشگرساخته استفاده شد. این پرسش‌نامه شامل ۳۰ سؤال است که وضعیت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در سه بُعد اختیار، توانایی، پذیرش و در دو حالت وضعیت موجود در سازمان (حالت الف) و وضعیت مورد انتظار در سازمان (حالت ب) در مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای از خیلی کم (نمره ۱) تا خیلی زیاد (نمره ۵) تعیین می‌کند. سؤال‌های هر سه مؤلفه این پرسش‌نامه پژوهشگرساخته به قرار مندرج در جدول شماره ۱ است. روایی پرسش‌نامه پژوهش از طریق کسب نظر استادان و صاحب‌نظران مورد تأیید قرار گرفت. در

جدول شماره ۱ پایایی پرسش‌نامه و مؤلفه‌های آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ به تفکیک حالت‌های الف و ب ارائه شده است. ضریب پایایی پرسش‌نامه پژوهش (همه سؤال‌ها) با استفاده از آلفای کرونباخ در حالت الف (وضعیت موجود) ۰/۹۴ و در حالت ب (وضعیت مورد انتظار) ۰/۹۳ است. در نتیجه، پایایی پرسش‌نامه نیز مورد تأیید است.

#### یافته‌های پژوهش

در ادامه ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌گویان در جدول شماره ۲ آمده است.

همان‌طور که جدول شماره ۲ نشان می‌دهد از ۳۸ نفر شرکت‌کننده در این پژوهش، ۷۱/۱٪ مرد و ۲۸/۹٪ زن هستند. از لحاظ دامنه سنی ۱ نفر زیر ۲۵ سال و بقیه بالای ۲۵ سال سن دارند. از لحاظ مدرک تحصیلی ۲۳/۹۷٪ دارای مدرک تحصیلی دیپلم، ۱۰/۵٪ فوق‌دیپلم، ۳۹/۵٪ کارشناسی، ۲۳/۷٪ کارشناسی‌ارشد و ۲/۶٪ دکتری هستند. هم‌چنین، از نظر رشته تحصیلی ۳۹/۵٪ دارای مدرک تحصیلی

جدول ۱: پایایی پرسش‌نامه الزامات اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ابعاد آن

مؤلفه‌ها	گویه‌ها	تعداد سؤال‌ها	آلفای کرونباخ (n = ۳۸)	
			حالت الف	حالت ب
بُعد اختیار	۱ تا ۹	۹	۰/۸۹	۰/۸۸
بُعد توانایی	۱۰ تا ۲۱	۱۲	۰/۸۷	۰/۸۷
بُعد پذیرش	۲۲ تا ۳۰	۹	۰/۸۳	۰/۸۵
پایایی پرسش‌نامه	همه سؤال‌ها	۳۰	۰/۹۴	۰/۹۳

جدول ۲: ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌گویان

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۲۷	٪۷۱/۱
زن	۱۱	٪۲۸/۹
جمع	۳۸	٪۱۰۰
<b>دامنه سنی</b>		
زیر ۲۵ سال	۱	٪۲/۶
۲۶ تا ۳۵ سال	۱۲	٪۳۱/۶
۳۶ تا ۴۵ سال	۱۳	٪۳۴/۲
۴۶ تا ۵۵ سال	۱۰	٪۲۶/۳
بالای ۵۵ سال	۲	٪۵/۳
جمع	۳۸	٪۱۰۰
<b>تحصیلات</b>		
دیپلم	۹	٪۲۳/۷
فوق‌دیپلم	۴	٪۱۰/۵
کارشناسی	۱۵	٪۳۹/۵
کارشناسی ارشد	۹	٪۲۳/۷
دکتری	۱	٪۲/۶
جمع	۳۸	٪۱۰۰
<b>رشته تحصیلی</b>		
حسابداری	۱۵	٪۳۹/۵
مدیریت	۵	٪۱۳/۲
اقتصاد	۱	٪۲/۶
سایر رشته‌ها	۱۷	٪۴۴/۷
جمع	۳۸	٪۱۰۰
<b>پست سازمانی</b>		
مسئولان بخش‌ها و واحدها	۱۱	٪۲۸/۹
کارشناسان حسابداری	۲۰	٪۵۲/۶
کارشناسان بودجه	۲	٪۵/۳
سایر پست‌های سازمانی	۵	٪۱۳/۲
جمع	۳۸	٪۱۰۰
<b>سابقه کار</b>		
کمتر از ۵ سال	۸	٪۲۱/۱
۵ تا ۱۰ سال	۶	٪۱۵/۸
۱۱ تا ۱۵ سال	۴	٪۱۰/۵
۱۶ تا ۲۰ سال	۷	٪۱۸/۴
بالای ۲۰ سال	۱۳	٪۳۴/۲
جمع	۳۸	٪۱۰۰

است. هم‌چنین، کم‌ترین میانگین مربوط به بُعد پذیرش در وضعیت موجود است. در نتیجه، بُعد پذیرش در وضعیت موجود، ضعیف‌ترین بُعد است.

برای بررسی و پاسخ به فرضیه اصلی پژوهش از آزمون t همبسته استفاده شد. جدول شماره ۴ نتایج آزمون t همبسته را برای وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و هر یک از ابعاد اختیار، توانایی و پذیرش نشان می‌دهد.

نتایج آزمون t همبسته مندرج در جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که بین میانگین وضعیت موجود و میانگین وضعیت مورد انتظار در هر یک از ابعاد اختیار (سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰۱)، توانایی (سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰۱) و پذیرش (سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰۱) برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد. هم‌چنین، میانگین وضعیت موجود بیمارستان در ابعاد اختیار، توانایی و پذیرش برای اجرای

حسابداری، ۱۳/۲٪ مدیریت، ۲/۶٪ اقتصاد و ۴۴/۷٪ دارای مدرک در سایر رشته‌های تحصیلی هستند. از نظر پست سازمانی ۲۸/۹٪ مسئولان بخش و واحدها، ۵۲/۶٪ کارشناسان حسابداری، ۵/۳٪ کارشناسان بودجه و ۱۳/۲٪ جامعه مورد بررسی شامل سایر پست‌های سازمانی (شامل مدیر شبکه، رئیس بیمارستان، مدیر مالی، مدیر داخلی، سوپروایزر و غیره) است. هم‌چنین، از لحاظ سابقه کاری، ۲۱/۱٪ دارای سابقه کار کمتر از ۵ سال و بقیه بالای ۵ سال سابقه دارند.

جدول شماره ۳ آماره‌های توصیفی مربوط به هر یک از ابعاد اختیار، توانایی و پذیرش نظام اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در دو وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار (مطلوب) نشان می‌دهد.

مطابق با نتایج مندرج در جدول شماره ۳ بیشترین میانگین مربوط به بُعد توانایی در وضعیت مورد انتظار است. بنابراین، مهم‌ترین بُعد در وضعیت مطلوب

جدول ۳: آماره‌های توصیفی مربوط به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و هر یک از ابعاد اختیار، توانایی و پذیرش (n=۳۸)

ابعاد	وضعیت موجود		وضعیت مورد انتظار (مطلوب)	
	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار
بُعد اختیار	۲۵/۱۹	۶/۳۱	۳۴/۱۷	۵/۰۸
بُعد توانایی	۳۵/۹	۷/۲۷	۴۶/۹۰	۶/۰۲
بُعد پذیرش	۲۴/۱۹	۵/۵۱	۳۵/۱۴	۴/۶۴
نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۸۵/۳۹	۱۶/۷۱	۱۱۶/۲۰	۱۳/۳۶

جدول ۴: نتایج آزمون t همبسته برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و هر یک از ابعاد اختیار، توانایی و پذیرش

متغیر	میانگین موجود	میانگین مورد انتظار	تفاوت میانگین	انحراف معیار	t	درجه آزادی	سطح معناداری
بُعد اختیار	۲۵/۱۹	۳۴/۱۷	(۸/۹۶)	۸/۵۰	(۵/۹۶)	۳۷	۰/۰۰۰۱
بُعد توانایی	۳۵/۹۹	۴۶/۹۰	(۱۰/۹۰)	۱۰/۶۹	(۵/۷۶)	۳۷	۰/۰۰۰۱
بُعد پذیرش	۲۴/۱۹	۳۵/۱۴	(۱۰/۹۳)	۸/۳۳	(۷/۴۲)	۳۷	۰/۰۰۰۱
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۸۵/۳۹	۱۱۶/۲۰	(۳۰/۸۱)	۲۴/۳۲	(۷/۱۶)	۳۷	۰/۰۰۰۱

جدول ۵: خلاصه نتایج آزمون فرضیه اصلی و مؤلفه‌های آن در سه بُعد اختیار، توانایی و پذیرش

ردیف	فرضیه	عنوان	نتیجه
۱	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.	تأیید
۲	بُعد اختیار	بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار در بُعد اختیار اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.	تأیید
۳	بُعد توانایی	بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار در بُعد توانایی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.	تأیید
۴	بُعد پذیرش	بین وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار در بُعد پذیرش اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد.	تأیید

مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد (سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰۱) و میانگین وضعیت موجود این بیمارستان برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مراتب پایین‌تر از وضعیت مورد انتظار است. افزون بر این، نتایج آزمون t همبسته نشان می‌دهد که بین میانگین وضعیت موجود و میانگین وضعیت مورد انتظار برای اجرای بودجه‌ریزی

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مراتب پایین‌تر از میانگین وضعیت مورد انتظار است.

جدول شماره ۵ خلاصه نتایج آزمون فرضیه اصلی و مؤلفه‌های آن را در سه بُعد اختیار، توانایی و پذیرش (فرضیه‌های فرعی) نشان می‌دهد.

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از پژوهش حاضر نشان داد که کارکنان بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد وضعیت موجود برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را پایین‌تر از وضعیت مورد انتظار آن ارزیابی می‌کنند. به طوری که در این ارزیابی وضعیت موجود در هر سه بُعد اختیار، توانایی و پذیرش نسبت به وضعیت مورد انتظار در سطح پایین‌تری قرار دارد. از این رو، فرضیه اصلی پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن مورد تأیید قرار گرفت. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش مقرب و همکاران (۲۶) و رجبی (۲۳) همسو است. آنان در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که عوامل محیطی، سازمانی و فردی از الزامات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و از جمله مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به داشتن نیروی انسانی کارآمد و متخصص، آموزش و توانمندسازی کارکنان و استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری اشاره کرد که نبود این عوامل می‌تواند مانعی مهم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشد. هم‌چنین، آنان به این نتیجه رسیدند که مشکلات فراروی اجرای نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بیشتر ناشی از مقاومت کارکنان امور مالی و اداری در مقابل تغییرات، آشنانبودن مدیران ستادی و کارشناسان به مسائل فنی این نظام، نبود نظام اطلاعات مدیریت، کمبود نیروی متخصص در امور مالی و بودجه دستگاه‌ها و ستاد وزارتی است. افزون بر این، نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش خدای‌پور و زینالی (۳۶) نیز همسو است. آنان در پژوهشی به بحث درباره نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخ‌گویی دولت پرداخته و چنین مطرح کرده‌اند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با الزام دستگاه‌های اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه‌ها باعث بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخ‌گویی برنامه‌های دولت می‌شود. هم‌چنین، با توجه به نتایج پژوهش حاضر و مطابق با پژوهش نمازی (۳۷) می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، انقلابی است در نظام‌های هزینه‌یابی و می‌تواند به عنوان ابزاری قوی برای حل مشکلات گوناگون مدیریت بکار برده شود اما دسترسی به این فواید بدون توجه به ملاحظات رفتاری ممکن به نظر نمی‌رسد.

بر اساس یافته‌های پژوهش شرایط و عوامل موثر بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یعنی اختیار، توانایی و پذیرش در بیمارستان امام خمینی (ره) شهرستان مهاباد به نسبت کمی وجود دارد. زیرساخت‌ها و بسترهای لازم از جمله نظام حسابداری تعهدی در بیمارستان اجرا می‌شود و در راستای اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم و بند ۳۲ سیاست‌های کلی برنامه پنجم، بیمارستان امام خمینی (ره) شهرستان

مهارت‌های لازم برای اجرای موفق آن ارائه شود. هر پژوهشی به‌واسطه امکان دخالت عواطف، احساسات و نگرش‌ها با محدودیت‌ها و مشکلاتی مواجه است. از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر استفاده از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته برای سنجش متغیرهای این پژوهش بود که این امر ممکن است منجر به سوءگیری در پاسخ آزمودنی‌ها شود. هم‌چنین، با توجه به این که در پژوهش حاضر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تنها بر اساس الگوی شه‌تعریف و عملیاتی شده است به پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود این الزامات را بر اساس الگوهای دیگر از جمله الگوی الماس مورد بررسی قرار دهند. افزون بر این، جامعه آماری پژوهش حاضر نیز محدود به بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد بود. بنابراین، لازم است تعمیم نتایج پژوهش به بیمارستان‌ها و دستگاه‌های اجرایی استان‌های دیگر با احتیاط انجام شود. در نتیجه، در راستای این محدودیت، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های امکان‌سنجی دیگری برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سایر بیمارستان‌های کشور انجام شود.

### تشکر و قدردانی

این مقاله مستخرج از پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد مدیریت دولتی دفاع شده در دانشگاه آزاد اسلامی واحد مهاباد است. به این وسیله از کلیه شرکت‌کنندگان محترم، ریاست، حراست و امور مالی محترم شبکه بهداشت و درمان مهاباد که وقت

مهاباد باید در اجرای هرچه سریع‌تر یک نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موفق کوشش کند تا بتواند راهگشایی برای نشان‌دادن مفهوم مالی برنامه‌ها بر مبنای کارایی، اثربخشی و معیارهای سنجش و کنترل باشد.

با توجه به این که کشور به سمت اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در حال حرکت است پیشنهاد می‌شود به موازات این اجراء، ابزار مکمل و ارزیابی‌کننده عملکرد این نظام یعنی نظام حسابرسی عملکرد نیز هماهنگ با آن اجرا شود تا نظام بودجه‌ریزی دولتی و سرانجام نظام گزارشگری مالی دولتی به هدف‌های متعالی خود دست یابد و ابزار قدرتمندی برای دولت در ادای مسئولیت پاسخ‌گویی خود باشد و فراتر از آن، برای شکوفایی و پیشرفت اقتصادی کشور نقش بسزایی ایفا کند. افزون بر این، سازماندهی دستگاه‌های اجرایی بر مبنای بودجه‌ریزی افزایشی و متناسب با تورم و یا شاخص‌های دیگر به غیر از معیارهای علمی سنجش عملکرد، باعث تقویت چانه‌زنی و تخصیص رابطه‌ای بودجه به فعالیت‌ها می‌شود. این امر باعث می‌شود تا مدیران و مسئولان دستگاه‌های اجرایی با نادیده گرفتن واقعیت‌ها و عملکردهای گذشته و بدون توجه به سطح فعالیت‌های خود از روش‌های علمی حسابداری استفاده نکنند. لذا، پیشنهاد می‌شود با توجه به شرایط موجود، برای تخصیص بودجه از روش‌های جدید و علمی مبتنی بر واقعیت استفاده شود. هم‌چنین، آموزش‌های لازم در رابطه با کسب شناخت و آگاهی کارکنان در رابطه با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و هم‌چنین کسب



قدردانی می‌شود.

گران‌بهای خود را برای شرکت در پژوهش حاضر در اختیار پژوهشگران قرار دادند صمیمانه تشکر و

## References

- 1 Ahmadi, A. (2008). *The Bases and Principles of Budgeting with an Emphasis on Operational Budget*, 1<sup>st</sup> Edition, Hamedan: Noor-Elm Publications. [In Persian]
- 2 Hassan-abadi, M. and A. Najjar-sarraf (2006). "The Path of the New Operational Budgeting", *The Journal of Planning and Budgeting*, Vol. 11, No. 101, pp. 71-96. [In Persian]
- 3 Sanaie, D. and M. Ebadi (2008). "SWOT Analysis of the Administrative System for Implementing Operational Budgeting and by the Method of Cost Price and Its Beyond Challenges", *The 2<sup>nd</sup> International Operational Budgeting Conference*, May 7<sup>th</sup> and 8<sup>th</sup>, Tehran, Iran. [In Persian]
- 4 Kebriayi, A. (Translator) (1999). *Hospital Administration*, 1<sup>th</sup> Edition, Tehran: The Research Institute of Social Security Organization. [In Persian]
- 5 Mobaraki, H.; Hadian, M.; Salemi, M.; Alizadeh, A.; and Sh. Mohseni (2012). "Investigating the Cost Price of Medical Sciences by Using Operational Budgeting in the Health Center of Rudan-County, Hormozgan Province", *Journal of Hormozgan University of Medical Sciences*, Vol. 16, No. 1, pp. 34-41 [In Persian].
- 6 Saadat, M. (2001). *Budget and Budgeting*, 1<sup>th</sup> Edition, Qom: Vahdat Publications. [In Persian]
- 7 Salem Safi, P. (2004). "Evaluating the Results of Implementing the System of Operational Budgeting in the Recognition Section of Meshginshahr Vali-Asr Hospital, with an Emphasis on the Cost Price of Services", *M. A. Thesis*, Iran University of Medical Sciences and Health Services. [In Persian]
- 8 Ebrahimi, S.; Fardani, S.; Moohammad Naby, Z.; and N. Valiani (2009). "The Strategic Investigating and Analyzing the Implementation of the Operational Budgeting System in Isfahan Municipality (by Using SWOT Matrix)", *The 3<sup>rd</sup> International Operational Budgeting Conference*, July 8<sup>th</sup> and 9<sup>th</sup>, Tehran.
- 9 Azar, A. and T. Amir-khani (2014). *Performance-Based Budgeting: The Theory and Implementation Model*, 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Institute for Management and Planning Studies. [In Persian]
- 10 Azar, A. and A. Khadivar (2014). *Performance-Based Budgeting: Modeling Paradigms*, 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Islamic Parliament Research Center Publications. [In Persian]
- 11 Panahi, A. (2011). *Operational Budgeting in Theory and Practice*, 6<sup>th</sup> Edition, Tehran: Islamic Parliament Research Center Publications. [In Persian]
- 12 Saeeda Ardakani, S.; Shahi, S.; Farjad, R.; and F. Mosanezhad (2010). "Operational Budgeting, Budget and Its Challenges In Iran", *Journal of Certified Public Accountant*, No. 8, pp. 141-146. [In Persian]
- 13 Ghaderi, M. and A. Farzib (2006).

- New Governmental Budgeting*, 1<sup>th</sup> Edition, Tehran: Management and Planning Organization of Iran. [In Persian]
- 14 Ebrahimezhad, M. and E. Farajvand (2007). *Budget: From Formulation to Control*, 4<sup>th</sup> Edition, Tehran: The Organization for Researching and Composing University Textbooks in the Humanities (SAMT) Publications. [In Persian]
- 15 Andrew, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, No.4, pp. 334-336.
- 16 Asaadi, M.; Ebrahimi, M. and G. Baba Shahi (2007). "Identifying the Implementation Obstacles of Operational Budget in the Islamic Republic of Iran Customs Administration Based on SHAH Model", *The 2<sup>nd</sup> International Operational Budgeting Conference*, May 8<sup>th</sup> and 9<sup>th</sup>, Tehran, pp.180-202. [In Persian]
- 17 Foltin, C. (1999). "State and Local Government Performance: It's Time to Measure Up!", *The Government Accountants Journal*, Vol. 48, No. 1, pp. 40-46.
- 18 Melkers, J. and K. Willoughby (1998). "The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in Forty-Seven out of Fifty", *Public Administration Review*, Vol. 58, No.1, pp. 66-73.
- 19 GAO (1999). "Performance Budgeting: Initial Experiences under the Results Act in Linking Plans with Budgets", Available at: <http://www.gao.gov/products/AIMD/GGD-99-67>. [Online] [16 November 2014].
- 20 Young, R. (2003). "Performance-Based Budget System, Public Policy and Practice", *An Electronic Journal Devoted To Governance And Public Policy In South Carolina*, Vol. 2, No. 2, pp. 1-10.
- 21 Kettle, D. (1992). *Deficit Politics*, 1<sup>st</sup> Edition, New York: Macmillan Publishing.
- 22 Robinson, M. and J. Brumby (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature", *Imf Working Paper*, Available at: <http://core.ac.uk/download/pdf/7186925.pdf>. [Online] [16 November 2014].
- 23 Rajabi, A. (2003). "Designing Activity-Based Costing System to Calculate the Cost Price of Services in the Public Hospitals (A Case Study: Shiraz Shahid Faghihi Hospital)", *The 7<sup>th</sup> Iranian Accounting Conference*, Babolsar, 23 November. [In Persian]
- 24 Vianchi, A. (2009). "Investigating the Operational Budgeting Trend from the Perspective of Health Economics", *The 1<sup>st</sup> International Conference on Operational Budgeting*, Tehran, Penku Group, May 11<sup>th</sup> and 12<sup>th</sup>, pp. 155-188. [In Persian]
- 25 Karimi Khorami, A. (2008). "Investigating the Problems of Implementing Operational Budgeting in the Sepah Banks in Yazd Province", *M. A. Thesis*, Islamic Azad University, Yazd Branch.
- 26 Hozuri, M. J.; Mogharreb, M.; and A. Jannati (2010). "Identifying the Necessities of Implementing Operational Budgeting in the Iranian Universities of Medical Sciences", *The 4<sup>th</sup> International Operational Budgeting Conference*, 4 to 10 August, Tehran, Penku Group, pp. 101-111. [In Persian]
- 27 Arslan, A. and A. Taheri (2010). "The

- Analysis of Implementing Operational Budgeting System by Using SWOT Matrix in the Academic Center for Education, Culture and Research of Yazd, Using Matrix Swot”, *The 4<sup>th</sup> International Operational Budgeting Conference*, Tehran, 16 August. [In Persian]
- 28 Poorzamani, Z. and B. Naderi (2012). “Investigating the Implementation Obstacles of Operational Budget in the Iranian Organizations of Free Trade-Industrial Zones”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp.1-16. [In Persian]
- 29 Moradi, J.; Valipour, H.; Mansourabadi, A.; and R. Zare (2012). “The Feasibility of Implementing Operational Budgeting (A Case Study: Shiraz Municipality)”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, Nos. 2 and 3, pp. 85-109. [In Persian]
- 30 Azar, A.; Eskandari, K.; Eskandari, Gh.; and Sh. Poorbabaie (2012). “Prioritizing the Effective Factors in the Operational Budgeting Establishment”, *The 5<sup>th</sup> International Operational Budgeting Conference*, Tehran, December 26<sup>th</sup> and 27<sup>th</sup>. [In Persian].
- 31 Foroughi, D.; Haghghi Parapari, M.; and A. Rassaiyan (2012). “The Feasibility of Implementing the Activity-Based Costing in Operational Budgeting of Governmental Organizations”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 47-62. [In Persian]
- 32 Pakmaram, A.; Esgandari, K.; Babaei, Koshteli, H.; and M. Khalili (2012). “Identifying and Prioritizing Effective Factors in the Performance Based Budgeting in Telecommunications Company with TOPSIS Method”, *African Journal of Business Management*, Vol. 6, No. 24, pp. 7344-7353.
- 33 Nezhad-labbaf, S. and A. Jari (2014). “The Feasibility of Implementing Operational Budgeting in Isfahan University of Medical Sciences Based on SHAH Model”, *The 6<sup>th</sup> International Performance-Based Budgeting Conference*, June 1<sup>th</sup> and 2<sup>th</sup>, Tehran, Institute for Organization Management, pp. 1-14. [In Persian]
- 34 Simbarashe, I. M. (2005). *An Examination and Analysis of the Application of Performance-Based Budgeting Systems in California Urban Transit Agencies*, 1<sup>st</sup> Edition, USA: University of La Verne.
- 35 King, R.; Clarkson, P. M.; and S. Wallace (2010). “Budgeting Practices and Performance in Small Healthcare Businesses”, *Management Accounting Research*, Vol. 21, No. 1, pp. 40-55.
- 36 Khoddamipour, A. and M. Zeinali (2007). “Performance-Based Budgeting System and Its Effect on the Performance and Accountability of the Government”, *Hesabras*, No. 37, pp. 56-60. [In Persian]
- 37 Namazi, M. (1999). “Investigating the Activity-Based Costing System in Management Accounting and Its Behavioral Considerations”, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 7, No. 2, pp. 71-106. [In Persian]