

فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره اول، شماره پیاپی (۷)، بهار ۱۳۹۳، صص. ۶۱-۸۳

## امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز

محمدحسن کشاورزی<sup>۱</sup>، دکتر هاشم ولی‌پور<sup>۲\*</sup>، دکتر امیرحسین جمالی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۵/۲۰ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۳/۰۷/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۸/۰۵

### چکیده

**مقدمه:** نظر به الزام قانونی و اهمیت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و اهمیت بخش سلامت در نظام اقتصادی کشور، پژوهش حاضر به امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز می‌پردازد.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و روش گردآوری اطلاعات مبتنی بر پژوهش‌های میدانی و پرسش‌نامه‌ای بر مبنای الگوی شه است. به طوری که افزون بر سه بُعد توانایی، اختیار و پذیرش، صرفه اقتصادی نیز به عنوان متغیر تأثیرگذار به الگو اضافه شد. نمونه پژوهش شامل ۲۱۰ نفر از سه گروه مدیران ارشد و معاونین، مدیر مالی و رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی و بودجه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز است. به منظور بررسی سؤال‌های پژوهش، آزمون‌های آماری t یک نمونه‌ای، تحلیل واریانس و آزمون فریدمن با استفاده از نرم‌افزارهای Excel نسخه ۲۰۱۰ و SPSS نسخه ۱۸ انجام شد.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان داد که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، با وجود پذیرش مناسب و اعتقاد به صرفه اقتصادی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ابعاد توانایی و اختیار در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز وجود ندارد. افزون بر این، کلیه پاسخ‌دهندگان معتقدند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با صرفه اقتصادی همراه است. هم‌چنین، مدیر مالی و رؤسای حسابداری نسبت به سایر گروه‌ها، پذیرش سیاسی و مدیریتی بیشتری داشتند اما در بقیه موارد، همه گروه‌های پاسخ‌دهنده تقریباً اتفاق نظر داشتند.

**نتیجه‌گیری:** یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که به‌طور کلی در زمان انجام پژوهش در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز بستر مناسب برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، الگوی شه، صرفه اقتصادی.

۱. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.

۲. استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزآباد.

۳. استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: h.valipour@gmail.com

## مقدمه

توجه دولت‌ها و سازمان‌ها بوده و از جمله نظام‌های مؤثر در فرآیند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و مبتنی بر عملکرد است (۵). در حقیقت، با توجه به نقش مهم نظام بودجه‌ریزی در اداره اقتصاد ملی هر کشور، از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصادی، اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی و توزیع منابع است (۶). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از طریق بهبود کارایی و بهره‌وری نهادها و سازمان‌های دولتی و برقراری ارتباط بین تصمیم‌های بودجه با عملکرد دولت، میزان مسئولیت و پاسخ‌گویی دولت در برابر ملت و مجلس و همچنین، پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی در مقابل مقامات سیاسی و انتخابی، مردم و شهروندان را در مورد چگونگی تخصیص منابع و نتایج حاصل از آن‌ها، افزایش می‌دهد. افزون بر این، به‌واسطه استفاده از این روش، فشار ناشی از اعمال نفوذ مقامات سیاسی و انتخابی بر فرآیند تخصیص منابع کمیاب عمومی کاهش می‌یابد (۲). از این رو، به موجب مفاد مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ «قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران»، اصلاح نظام بودجه‌ریزی و نهادینه شدن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ضروری است. همچنین، در بند ۳۲ سیاست‌های کلان و نیز در ماده ۲۱۹ «قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» بر این امر تأکید شده است و ولی، این هدف تاکنون اجرایی نشده است.

نظر به الزام قانونی و اهمیت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و اهمیت بخش سلامت در نظام اقتصادی کشور، پژوهش حاضر به بررسی امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی

اطلاعات مالی و اقتصادی، اصلی‌ترین مبنا برای بیشتر تصمیم‌گیری‌ها در هر سازمان اعم از خصوصی و دولتی بشمار می‌آید. بنابراین، هر قدر نظام‌های مالی از قابلیت‌های بالاتری برخوردار باشد زمینه‌ی بیشتری را برای مدیریت کارآمد فراهم می‌کند. سازمان‌ها با توجه به منابع محدود در صورتی می‌توانند پاسخ‌گویی نیازهای نامحدود باشند که بهترین ترکیب استفاده از منابع را برای رسیدن به پاسخ بهینه بیابند. واضح است که موفقیت سازمان‌ها به تخصیص و استفاده مناسب و به هنگام از تجهیزات و منابع در راستای دستیابی به هدف‌ها و برنامه‌های آن‌ها بستگی دارد. این مهم، توجه ویژه مدیریت به اصل بهره‌وری و به موازات آن سنجش مستمر نتایج عملیات اجرایی، با برنامه‌ها و هدف‌های سازمانی و اصلاح مسیر حرکت و روش اجرای برنامه‌ها را می‌طلبد که یکی از وظایف خطیر مدیریت هر سازمان است (۱). بنابراین، استقرار نظام اقتصادی شکوفا با زیربنای مالی مستحکم در کشور، به افزایش درآمد و تقویت سلامت مالی بودجه از طریق برقراری ارتباط بهینه و مناسب بین منابع محدود و نیازهای نامحدود انسان کمک می‌کند (۲).

از سوی دیگر، سند بودجه و نظام بودجه‌ریزی مهم‌ترین عاملی است که اطلاعات لازم را برای اعمال حاکمیت در اختیار قوه مجریه قرار می‌دهد (۳) و با نشان دادن مفاهیم مالی، شناساندن منابع مورد نیاز برای برنامه‌ها و در آخر مقایسه و کنترل نتایج و هدف‌های برنامه‌ها، مسیر حرکت را به دولت نشان می‌دهد (۴). به همین دلیل این نظام به عنوان یکی از مهم‌ترین خرده نظام‌های مدیریتی و اقتصادی همواره مورد

محمدحسن کشاورزی، دکتر هاشم ولی‌پور، دکتر امیرحسین جمالی

شیراز می‌پردازد. به همین منظور، هدف پژوهش ارزیابی میزان توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارائه پیشنهادها برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. هم‌چنین، بررسی این موضوع که آیا تغییر از نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای به نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند بر پیشبرد هدف‌های سازمانی مؤثر باشد و نظام پاسخ‌گویی را محقق سازد؟ و آیا این اقدام می‌تواند دارای صرفه اقتصادی مناسبی باشد؟ از دیگر هدف‌های این پژوهش است.

#### مبانی نظری پژوهش

با توجه به اهمیت و نقش بودجه‌ریزی در تصمیم‌سازی‌های کلان در کشور، قریب به اتفاق دست‌اندرکاران بودجه بر این باورند که بودجه‌ریزی در ایران با وجود نزدیک به یک قرن پیشینه اجرایی با مسائل و مشکلات متعددی روبرو است. پاره‌ای از این مشکلات ناشی از شرایط و اوضاع اقتصادی و اجتماعی کنونی است اما برخی دیگر که دارای اهمیت بیشتری است، ریشه در ساختار اداری و مالی کشور دارد (۷). با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داده و نیاز به بهبود در نظام‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی، لزوم مشخص کردن هدف‌ها و تأکید بر نتایج برای کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات اهمیت بیش‌تری پیدا کرده است. به دیگر سخن، روش‌های سنتی بودجه‌ریزی نیازهای تصمیم‌گیرندگان و مدیران در سطوح مختلف را برای مدیریت عملیات و برنامه‌ها برطرف نمی‌کند و

به افزایش در بهره‌وری که از مهم‌ترین انتظارات بودجه‌ریزی مناسب است، منجر نمی‌شود. به همین دلیل در دهه اخیر موضوع تجدید نظر در نظام بودجه‌ای و تبدیل آن به یکی از وسایل و ابزار مدیریت برای تصمیم‌گیری صحیح و مؤثر مطرح شده است (۸). بیشتر پژوهشگران، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به عنوان راه حل مشکل معرفی کرده‌اند که با اضافه شدن «کارایی» و «اثربخشی» به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی، شکل می‌گیرد. البته، این نظام بین «کارایی» و «اثربخشی» تمایز قایل می‌شود و طبقه‌بندی عملیات در آن به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان شده، ارزیابی بودجه آسان‌تر است و در روش هزینه‌یابی آن، رابطه بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد (۹). تأکید بر پیامد و نتایج باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان دید وسیع‌تری پیدا کنند و اطلاعات گسترده‌ای در مورد نتایج عملکرد و هزینه اجرای فعالیت‌ها داشته باشند. این امر موجب توجه دولت‌مردان و سیاست‌گذاران به اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی منابع دولتی می‌شود. رویارویی با این شرایط، نه تنها موجب نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌ریزی موجود برای افزایش هماهنگی در این نظام شده است بلکه بُعد جدیدی را برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیت‌های دولتی مطرح ساخته است (۱۰). به دیگر سخن، هدف نهایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یاری رساندن به سازمان به منظور تصمیم‌گیری در مورد اولویت‌بندی برنامه‌ها با توجه به چالش‌های روبروی سازمان و تصمیم‌گیری عاقلانه در مورد تخصیص منابع و ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه‌ها است (۱۱).

وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی یکی

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با موانع و مشکلات جدی مواجه می‌شود.

#### ۱. بُعد توانایی

بررسی‌ها 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 موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اساسی هستند (۱۵-۱۴).

*توانایی ارزیابی عملکرد:* توانایی ارزیابی عملکرد و یا توانایی سنجش عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر می‌گذارد (۱۶). 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 (۱۷). از طرف دیگر، اگر دولت‌ها توانایی سنجش عملکرد به شیوه‌ای هدفمند را نداشته باشند، اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شکست خواهد خورد (۱۵).

*توانایی نیروی انسانی:* مطالعات انجام شده (۱۵) و (۱۸) بر اهمیت اطمینان از وجود توانمندی‌های انسانی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأکید دارد. توانایی‌های مورد نیاز متفاوت است و به تمام مراحل اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مربوط می‌شود. از سوی دیگر، نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارت‌های خاص در سنجش و ارزیابی عملکرد و نیز حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی باشد.

*توانایی فنی:* تجربه دولت‌ها اهمیت توانایی‌های فنی در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را تأیید می‌کند. برای پاسخ‌گویی سریع و مناسب به کاربران و

از چهار دستگاہی است که در کشور موظف به اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شد. لذا، از نقطه نظر مدیریت دانشگاهی تغییر در نظام بودجه‌ریزی دانشگاه‌ها و بازرنگری و تحول اساسی در نظام بودجه‌ریزی موجود، بیش از پیش ضروری است. در این راستا، وزارتخانه مذکور با هدف گذاری طرحی با عنوان «نظام نوین مالی»، اقدام به بازرنگری در نظام حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بر اساس چهار گام شامل:

۱. تغییر رویکرد حسابداری از مبنای نقدی به تعهدی،
۲. اجرای نظام بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها،
۳. بودجه‌ریزی نوین و ۴. مدیریت هزینه و بهره‌وری،

تحلیل نتایج و ... کرده است (۱۲) و تا زمان انجام این پژوهش، موفق به اجرای نظام حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی (گام اول طرح) شده است.

پژوهش‌های انجام شده در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نشان می‌دهد روش‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بسیاری از کشورها پذیرفته شده است ولی تعداد اندکی از آن‌ها این روش را اجرا کرده‌اند. افزون بر این، شواهد به دست آمده از این پژوهش‌ها نشان دهنده این است که بیشتر دولت‌ها قادر به ایجاد اطلاعات عملکردی هستند. در حالی که، تعداد بسیار کمی از آن‌ها از این اطلاعات در تصمیم‌های مرتبط با تخصیص منابع و تدوین و توسعه طرح‌های انگیزشی نتیجه‌محور استفاده می‌کنند (۱۳).

*عوامل مؤثر برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد*  
اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم رعایت الزامات خاصی است به گونه‌ای که در صورت رعایت نکردن آن‌ها اجرا و استقرار

مجربان پیش از هر چیز ایجاد بانک اطلاعاتی که ارتباط مستمر با سایر نظام‌های سازمان داشته باشد، حائز اهمیت است. لذا، برای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد باید بستر فنی لازم ایجاد شود (۱۹).

### ۲. بُعد اختیار

بر اساس الگوی شه، دومین عامل مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اختیار در ابعاد اختیار قانونی، اختیار فرآیندی و اختیار سازمانی است.

*اختیار قانونی:* اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و یا طی مراحل آن، اختیار لازم را نداشته باشند، اجرای آن با مشکل روبرو خواهد شد. فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی اغلب به میزان زیادی قانونمند می‌شود و هر گونه اصلاحات جدید، در صورت تعارض با این قوانین، نمی‌تواند اجرا شود. برخی دولت‌ها به دلیل این که بودجه را بر مبنای ورودی‌ها تنظیم و ساماندهی می‌کنند در مورد قوانین استفاده از اطلاعات عملکردی در بودجه با مشکل مواجه هستند. به نحوی که حداقل استفاده از اطلاعات عملکردی در بودجه، بر مبنای این واقعیت توجیه می‌شود که بودجه بدون اطلاعات عملکردی تصویب می‌شود (۱۸).

*اختیار رویه‌ای:* منظور از اختیار رویه‌ای این است که رویه‌های سازمانی چقدر به اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثربخش کمک می‌کند. سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرآیندهای بودجه موجود، در نظر گرفته نمی‌شود. مشخصه فرآیندهای موجود، رویه‌ای رسمی است که فرآیند بودجه‌ریزی را تعیین می‌کند. اجرای موفقیت‌آمیز اصلاحات نیازمند سازگاری الگوی

اصلاحات با این قوانین و رویه‌ها است (۲۰).  
*اختیار سازمانی:* اختیار سازمانی بیانگر این موضوع است که گاهی به دلیل محدودیت‌های بیرونی، سازمان‌ها از اختیار کامل در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برخوردار نیستند. خطوط اختیار سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثرگذار است، بویژه هنگامی که قصد استفاده از اطلاعات عملکرد وجود دارد. اگر اختیار لازم به مدیران و سایر دست‌اندرکاران داده شود، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت اثربخش‌تر اجرا می‌شود (۲۱).

### ۳. بُعد پذیرش

مقاومت در برابر اصلاحات بزرگ‌ترین مانع اجرای بودجه‌ریزی عملکردی است؛ چرا که متقاعد کردن مدیران برنامه در مورد ارزش طرح‌های راهبردی و سنجش عملکرد بسیار دشوار است. بنابراین، میزان پذیرش افراد در اثربخشی نظام مذکور بسیار تأثیرگذار است (۲۲-۲۳). ابعاد پذیرش به ترتیب: پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی است. پذیرش سیاسی به عوامل سیاسی برون سازمانی، پذیرش مدیریتی به عوامل مدیریتی سازمان و پذیرش انگیزشی به پذیرش و انگیزش کارکنان سازمان برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اشاره دارد (۱۸).

### ۴. بُعد اقتصادی

برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، دست‌اندرکاران بودجه باید اهمیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کاهش هزینه‌ها و نیل به منافع کوتاه‌مدت و درازمدت دولت و اجتماع را درک

کنند (۱۸). صرفه اقتصادی حاصل از اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان مشوق نهایی به الگو اضافه شده است.

#### پیشینه پژوهش

اسعدی و همکاران به شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس الگوی شه پرداختند. به نظر آنان رتبه‌بندی متغیرهای مورد بررسی از نظر تأثیر بازدارنده بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان مرکزی گمرک، به ترتیب، عبارت است از: پذیرش انگیزشی، اختیار رویه‌ای، اختیار قانونی، اختیار سازمانی، توانایی فنی، توانایی ارزیابی عملکرد، پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و پذیرش سیاسی (۲۳).

ضیایی و همکاران به بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه تهران با استفاده از الگوی شه پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر این بود که عوامل مؤثر در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه تهران از لحاظ بازدارندگی، به ترتیب، توانایی فنی، اختیار رویه‌ای، پذیرش انگیزشی، اختیارات سازمانی، توانایی انسانی، توانایی سنجش عملکرد، اختیار قانونی، پذیرش سیاسی و سرانجام پذیرش مدیریتی است. از این رو، برگزاری دوره‌های آموزشی لازم برای کارکنان به منظور کسب شناخت و مهارت‌های مورد نیاز برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ضروری تشخیص داده شد (۲۴).

آذر و وفایی به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های

عمومی پرداختند. در پژوهش آن‌ها سعی شد که از ادبیات موجود، عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استخراج شود. دو الگو در خصوص عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارائه شد که عبارتند از: الگوی عوامل مؤثر قبل از اجرا و الگوی عوامل حین اجرا. طبق نتایج پژوهش توانمندی، اختیار در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پذیرش از عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قبل از اجرای آن و کیفیت ارتباطات در سطح سازمان و تخصیص منابع مبتنی بر عملکرد از عوامل مؤثر بر اثربخشی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در حین اجرای آن است (۲۵).

نادری در مطالعه‌ای با عنوان «شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی در مناطق آزاد صنعتی کشور بر اساس الگوی شه» به این نتیجه رسیده است که موانع استقرار بودجه‌ریزی در مناطق آزاد صنعتی کشور، به ترتیب، عبارت است از: عامل پذیرش انگیزشی، اختیار قانونی، توانایی ارزیابی عملکرد، اختیار رویه‌ای و توانایی نیروی انسانی. هم‌چنین، عوامل اختیار سازمانی، توانایی فنی، پذیرش مدیریتی و پذیرش سیاسی به عنوان مانع شناسایی نشدند (۲۶).

حضور و همکاران در پژوهشی با عنوان «شناسایی الزامات استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور» به این نتیجه دست یافتند که عوامل محیطی، سازمانی و فردی از الزامات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده و رعایت نکردن آن‌ها در سازمان، مانعی برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد خواهد بود. از جمله مهم‌ترین

الزامات می‌توان به استقرار حسابداری تعهدی، داشتن نیروی انسانی کارآمد و متخصص و توانمندسازی و آموزش مداوم کارکنان اشاره کرد. لذا، توصیه شده است هر گونه تلاشی برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید بر اساس درک عمیقی از الزامات چنین بودجه‌ریزی باشد و برای اجرای آن‌ها اقدامات لازم انجام شود (۲۷).

پورزمانی و نادری به بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از این است که بر اساس الگوی شه، ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و رویه‌ای و نداشتن انگیزه‌های پذیرش از جمله موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به عنوان مانع تشخیص داده نشد. هم‌چنین، نتایج این پژوهش نشان دهنده آن است که در حال حاضر، سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را ندارند (۲۸).

فروغی و همکاران با بررسی امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دستگاه‌های دولتی در ۵۰ دستگاه دولتی استان اصفهان نتیجه گرفتند که به غیر از توانمندی در ارزیابی عملکرد سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از جمله توانمندی کارکنان، توانمندی فنی، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و مقبولیت (مقبولیت سیاسی، مدیریتی و هم‌خوانی

مشوق‌ها) مهیا نیست و بدون بکارگیری روش‌های هزینه‌یابی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تغییر از بودجه برنامه‌ای به مبتنی بر عملکرد مشکل است (۲۹). نتایج پژوهش مرادی و همکاران با عنوان «امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی: مطالعه موردی شهرداری شیراز» بیانگر آن است که از نظر آزمودنی‌ها در شهرداری شیراز توانایی لازم برای اجرای 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 می‌دهد که اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز می‌شود (۳۰).

پورعلی و کاکوان پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل» انجام دادند. آنان با جمع‌آوری ۳۰ پرسش‌نامه از رئیس و کلیه معاونین، مدیران و کارشناسان مالی و بودجه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل نتیجه گرفتند که در حال حاضر در آن دانشگاه توانایی (ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی)، اختیار (قانونی، رویه‌ای و سازمانی) و پذیرش (سیاسی، مدیریتی و انگیزشی) لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد (۳۱).

نژادلباف و جاری در پژوهشی با عنوان

«بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان بر اساس الگوی شه» که به وسیله پرسش‌نامه انجام شد به این نتیجه رسیدند که شرایط و عوامل مقدمه استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یعنی توانایی، اختیار و انگیزش در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان وجود داشته است و به عنوان مانع نبوده‌اند (۳۲).

ثقفی و همکاران در پژوهشی با عنوان «بررسی نقش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در اقتصاد کشور و تأثیر آن بر اقتصاد مقاومتی» به این نتیجه رسیدند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌تواند در رویه اقتصاد مقاومتی کشور مؤثر واقع شود و آن را به سمت اتخاذ شیوه‌هایی سوق دهد که منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و بالاخره تحقق هدف‌های مورد نظر به نحو مطلوب شود. مطابق نظریه محرومیت‌ها، برای اعمال مدیریت بر مبنای فعالیت‌ها و پیشبرد هدف‌های اقتصاد مقاومتی باید افزایش نوآوری و خلاقیت و بهبود مستمر در تولیدات در بودجه‌ریزی مورد توجه قرار گیرد. مسائلی مانند وابستگی دولت به درآمدهای نفتی، حضور نه‌چندان جدی بخش خصوصی در اقتصاد، شاخص‌های کسب و کار، میزان بهره‌وری و ... از جمله مسائلی است که باید برای حل و فصل آن‌ها چاره‌ای اندیشیده شود (۳۳).

بوستانی و همکاران در پژوهشی با عنوان «نقش بودجه‌ریزی عملیاتی در صرفه‌جویی اقتصادی» به این نتیجه رسیدند که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عوامل صرفه‌جویی و اثربخشی را به بودجه‌ریزی اضافه

می‌کند. این نظام بین‌کارایی و اثربخشی تمایز قابل می‌شود. در کارایی استفاده مفید از منابع مورد نظر است در حالی که اثربخشی با عملکرد مرتبط است. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شود. ارزیابی بودجه‌آسان‌تر بوده و در روش هزینه‌یابی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. هم‌چنین، مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است (۳۴).

شربتدار و اصیلی در پژوهشی با عنوان «بررسی چالش‌های طراحی و استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در آستان قدس رضوی» به این نتیجه رسید که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یکی از راه‌های تقویت مسئولیت‌پاسخ‌گویی است و از جمله محدودیت‌های شناسایی شده در ارتباط با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آشنانبودن مدیران با منافع حاصل از اجرای موفقیت‌آمیز آن و آموزش کافی ندیدن مدیران و کارشناسان است. هم‌چنین، باید از ابزار انگیزه‌های تشویقی به منظور تغییر نگاه و رویه مدیران اجرایی و رفتار کارکنان استفاده شود (۳۵).

دین به ارزیابی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در چهار کشور در حال توسعه پرداخت. به اعتقاد وی در کشورهای مورد بررسی فرآیند تصمیم‌گیری به گونه‌ای است که یک نظام اطلاعاتی جدید اثر بسیار کمی بر چگونگی تصمیم‌گیری دارد و با وجود تلاش‌های بسیاری که در این کشورها برای آموزش مدیران به منظور آشنایی آنان با نظام‌های جدید انجام شده است، چنین آموزش‌هایی به‌طور جدی بر رفتار آنان اثرگذار نبوده است؛ بویژه وقتی که اطلاعات



ایجاد شده به وسیله نظام، ارتباط آشکاری با نیازهای استفاده‌کنندگان نداشته باشد و یا اطلاعات به کندی تهیه شود (۳۶).

آندریوس در پژوهشی با عنوان «اختیار، پذیرش، توانایی و اصلاحات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد» بیان کرد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک اقدام اصلاحی برجسته در جهان است. شواهد پژوهش وی نشان داد که از این اصلاحات در شیوه‌ای محدود استفاده می‌شود و اختیار، پذیرش و توانایی عوامل تعیین‌کننده یک فضای اصلاح شده برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است (۱۸).

جوردن و هاکبارت در پژوهشی با عنوان «هدف‌ها و موفقیت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد» نشان دادند که مسئولیت پاسخ‌گویی برنامه‌ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مؤثر است. در این پژوهش به بررسی الگوهای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اجرا شده به سفارش دستگاه اجرایی و شورای ایالتی پرداخته شد. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ضرایب متغیرهای برآورد شده در هر دو الگو منفی است. به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باعث کاهش مخارج می‌شود (۳۷).

رابینسون و برومی بیان کردند که استقرار هر یک از روش‌های نوین بودجه‌ریزی، زمینه‌های مختلف مدیریتی و اداری، قانونی و فنی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نمی‌توان آن را بر نظام مالی بخش عمومی تحمیل کرد. از این‌رو، برقراری ارتباط میان همه دست‌اندرکاران بودجه و اجماع‌نظر آن‌ها در سطوح مختلف تصمیم‌گیری، چه در سطح کل قوای حکومتی و چه در درون سازمان‌های متولی بودجه، از

اهمیت فراوانی برخوردار است. هم‌چنین، نتایج پژوهش آنان نشان داد که مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای بخش‌ها و کارکنان می‌تواند مانع بزرگی برای اجرا و استفاده از روش‌های نوین بودجه‌ریزی و سنجش عملکرد باشد (۲۲).

شیک در پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بودجه‌ریزی تعهدی: قواعد تصمیم‌گیری یا ابزار تحلیل؟» به این نتیجه دست یافت که اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تبدیل آن به یک قاعده تصمیم‌گیری، مستلزم حداقل توانمندی‌های زیر خواهد بود: دولت نیاز به اطلاعات و تخصص دارد تا فعالیت‌ها و ستانده‌ها را به واحدهای استاندارد تجزیه کند. سپس، باید هزینه‌ها را به این واحدها اختصاص دهد و ظرفیت اندازه‌گیری نتایج ایجاد شده به وسیله هر واحد را داشته باشد (۳۸).

لیم چهار عامل اساسی موفقیت در بودجه‌ریزی عملیاتی را طراحی و معماری الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی، بکارگیری اطلاعات، یکپارچگی و اجرای اطلاعات و مدیریت و استخدام نیروی انسانی ماهر و بزرگ‌ترین چالش گروهی یک طرح را تأکید بر تعادل بین این عوامل می‌داند (۳۹).

هوانگ و چن در پژوهشی اثر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی را بر شیوه‌های درخواست بودجه ۲۱۶ مدیر تایوانی بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین جنسیت، میزان سابقه کار و سمت این مدیران و شیوه‌های نادرست درخواست بودجه مورد نیاز واحد تحت نظارتشان رابطه معناداری وجود دارد و تنها میزان کمی از تفاوت موجود در مورد استفاده از روش درست درخواست بودجه برحسب ویژگی

جمعیت‌شناختی قابل توجیه است (۴۰).

آنکارانی و همکاران در پژوهشی با عنوان «اثر تصمیم‌گیری مدیریتی و سازمانی در کارایی بخش‌های بیمارستانی در اروپا»، ضمن ارائه الگویی در بخش بهداشت و درمان در ارتباط با تصمیم‌گیری و کارایی فنی به این نتیجه رسیدند که تصمیم‌گیران در بکارگیری منابع نسبت به عوامل برون‌سازمانی تأثیر بیشتری بر کارایی بخش‌های بهداشت و درمان دارد (۴۱).

زامفریسکو و زامفریسکو پژوهشی با عنوان «برنامه‌ریزی هدف به عنوان یک الگوی تصمیم‌گیری برای بودجه‌ریزی عملکرد» انجام دادند. هدف از این پژوهش تشریح استفاده از راهکار صفحه گسترده برای اجرای اصول بودجه‌ریزی عملیاتی در یک مجموعه دولتی بود. این راه حل مبتنی بر شیوه بهینه‌سازی برنامه‌ریزی برای دستیابی به هدف کلی سازمان و الگویی برای داده‌های واقعی است (۴۲).

## روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است و روش گردآوری اطلاعات مبتنی بر پژوهش‌های میدانی و پرسش‌نامه است. هم‌چنین، از روش مقایسه‌ای نیز برای بررسی تفاوت دیدگاه‌ها استفاده شده است. پس از جمع‌آوری اطلاعات از گروه‌های مختلف نمونه، با استفاده از نرم‌افزارهای Excel نسخه ۲۰۱۰ و SPSS نسخه ۱۸ سؤال‌های پژوهش‌آزمون خواهد شد و سپس با مقایسه دیدگاه‌های مختلف نتایج به کل جامعه تعمیم داده خواهد شد. به منظور بررسی سؤال‌های پژوهش از آزمون  $t$  برای میانگین

نمونه، تحلیل واریانس برای بررسی یکسان‌بودن عقاید پاسخ‌گویان در گروه‌های مختلف و سرانجام از آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی متغیرهای توضیحی از لحاظ اهمیت استفاده شده است.

## سؤال‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطرح شده در قسمت قبل و بر اساس عوامل سه‌گانه بنیادی عنوان شده در الگوی شه، سؤال‌های پژوهش در قالب ۳ متغیر اصلی شامل ۴ سؤال اصلی و ۹ سؤال فرعی به شرح زیر مطرح شده است. هم‌چنین، به تفاوت تأثیر این متغیرها در بین گروه‌ها و رده‌های مختلف جامعه آماری پرداخته می‌شود.

سؤال اصلی ۱. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز توانایی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد؟

سؤال فرعی ۱.۱. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز توانایی ارزیابی عملکرد در راستای هدف‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد؟

سؤال فرعی ۲.۱. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز از نظر نیروی انسانی توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد؟

سؤال فرعی ۳.۱. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز از نظر فنی توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد؟

سؤال اصلی ۲. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز اختیارات مناسب برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد؟

سؤال فرعی ۱.۲. آیا دانشگاه علوم پزشکی و

امور مالی استخراج شده است شامل ۶۵۳ نفر متشکل از سه گروه افراد مطلع از مراحل بودجه (تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت) در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز به شرح زیر است:

الف. مدیران ارشد و معاونین ۹۱ نفر،

ب. مدیر مالی و رؤسای حسابداری ۹۶ نفر و

پ. کارشناسان مالی و بودجه (تنظیم اسناد، حقوق و دستمزد، ممیزی، قراردادهای، کارپردازی و بودجه و ... ) ۴۶۶ نفر.

برای انتخاب نمونه از روش تصادفی طبقه‌بندی شده استفاده شده است. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران و فاصله اطمینان ۹۵٪، ۲۱۴ نفر محاسبه شد.

#### پرسش‌نامه

برای جمع‌آوری اطلاعات به منظور بررسی صحت و سقم سؤال‌های پژوهش از پرسش‌نامه طراحی شده بر اساس طیف لیکرت استفاده شده است. پرسش‌نامه از ۳۵ سؤال عمومی و مشترک بین گروه‌ها و سؤال‌های اختصاصی برای گروه‌های درگیر بودجه‌ریزی طراحی و پس از اطمینان از روایی و پایایی آن مورد استفاده قرار گرفت. جدول شماره ۱، تعداد سؤال‌های پرسش‌نامه را برای هر متغیر نشان می‌دهد. به منظور بررسی پایایی پرسش‌نامه ابتدا در مرحله آزمایشی تعداد ۶۲ پرسش‌نامه بین جامعه آماری که نمونه از آن انتخاب شده است، توزیع و جمع‌آوری شد. پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، ضریب پایایی با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ محاسبه شد. آلفای پرسش‌نامه برای کارشناسان مالی ۹۶٪، رؤسای حسابداری ۹۵٪ و مدیران ارشد ۹۲٪ به دست آمد.

خدمات بهداشتی درمانی شیراز اختیار قانونی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد؟

سؤال فرعی ۲.۲. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز اختیار در رویه‌ها برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد؟

سؤال فرعی ۳.۲. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز اختیار سازمانی مناسب برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد و به بخش‌ها اعطاء شده است؟

سؤال اصلی ۳. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پذیرش مناسبی دارد؟

سؤال فرعی ۱.۳. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پذیرش سیاسی مناسبی دارد؟

سؤال فرعی ۲.۳. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پذیرش مدیریتی مناسبی دارد؟

سؤال فرعی ۳.۳. آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پذیرش انگیزشی مناسبی دارد؟

سؤال اصلی ۴. آیا اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز موجب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شود؟

#### جامعه آماری و تعداد نمونه

جامعه آماری این پژوهش که از فهرست کارکنان

سپس، همان‌طور که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، پرسش‌نامه بین سه گروه مدیران ارشد و معاونین، مدیر مالی و رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی و بودجه توزیع و پس از پی‌گیری از هر گروه، به ترتیب، ۳۵، ۳۶ و ۱۳۹ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد.

### یافته‌ها

نتایج بررسی آماره‌های توصیفی پژوهش شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، سابقه خدمت مالی و شرکت در کلاس‌های آموزشی نشان داد که ۲۶/۷ درصد از پاسخ‌گویان، زن و ۷۳/۳ درصد مرد هستند. همچنین، ۱۰ درصد از پاسخ‌گویان دارای سن ۲۰ تا ۳۰، ۴۹/۵ درصد دارای سن ۳۰ تا ۴۰ و ۴۰/۵ درصد

دارای سن ۴۰ سال به بالا هستند. ۹ درصد از پاسخ‌گویان دارای سابقه کم‌تر از ۵ سال، ۳۱ درصد دارای سابقه بین ۵ تا ۱۰ سال، ۴۲/۹ درصد دارای سابقه بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۱۷/۱ درصد بیشتر از ۲۰ سال سابقه خدمت مالی دارند. ۱۹ درصد از پاسخ‌گویان دارای تحصیلات دکتری و کارشناسی ارشد، ۶۶/۷ درصد دارای تحصیلات کارشناسی، ۸/۱ درصد دارای فوق‌دیپلم و ۶/۲ درصد دارای تحصیلات دیپلم و کم‌تر هستند.

نتیجه آزمون سؤال اصلی اول، بررسی توانایی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین، سؤال‌های فرعی آن شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول شماره ۳ قابل مشاهده است. نتیجه آزمون سؤال فرعی ۱.۱ دارای

جدول ۱: تعداد کل سؤال‌های پرسش‌نامه به تفکیک هر گروه از پاسخ‌گویان

عنوان سؤال‌ها	کارشناسان مالی و بودجه	مدیر مالی و رؤسای حسابداری	مدیران ارشد و معاونین
سؤال‌های عمومی	۳۵	۳۵	۳۵
سؤال‌های اختصاصی	۸	۱۲	۱۰
توانایی ارزیابی عملکرد	۵	۵	۶
توانایی انسانی	۸	۹	۹
توانایی فنی	۹	۹	۷
اختیار قانونی	۲	۵	۴
اختیار رویه‌ای	۲	۳	۳
اختیار سازمانی	۳	۳	۳
پذیرش سیاسی	۴	۳	۳
پذیرش مدیریتی	۴	۴	۴
پذیرش انگیزشی	۴	۴	۴
صرفه اقتصادی	۲	۲	۲
جمع	۴۳	۴۷	۴۵

جدول ۲: تعداد پرسش نامه اولیه و نهایی توزیع شده و جمع آوری شده

عنوان گروه پژوهش	پرسش نامه			
	توزیع شده		جمع آوری شده	
	اولیه	نهایی	اولیه	نهایی
مدیران ارشد و معاونین	۱۵	۴۰	۱۵	۳۵
مدیر مالی و رؤسای حسابداری	۲۰	۴۰	۱۶	۳۶
کارشناسان مالی و بودجه	۳۵	۱۶۰	۳۱	۱۳۹
جمع	۷۰	۲۴۰	۶۲	۲۱۰

جدول ۳: آزمون سؤال اول پژوهش - بررسی عامل تأثیر گذار توانایی

گروه	کارشناسان مالی و بودجه	مدیران ارشد و معاونین	مدیر مالی و رؤسای حسابداری	کل پاسخ دهندگان	توانایی	
					میانگین	مقدار آماره t
توانایی ارزیابی عملکرد	۲/۹۰۵ (۱/۶۷۲)	۲/۹۸۶ (۰/۱۲۳)	۲/۹۵۶ (۰/۳۹۳)	۲/۹۲۷ (۱/۵۷۳)	میانگین	مقدار آماره t
توانایی انسانی	۲/۶۸۵ (۶/۲۹۵)	۲/۸۹۲ (۱/۱۰۴)	۲/۹۱۰ (۱/۲۲۹)	۲/۷۵۳ (۶/۱۳۰)	میانگین	مقدار آماره t
توانایی فنی	۲/۹۰۲ (۱/۹۲۰)	۲/۸۶۵ (۱/۳۴۴)	۲/۹۴۴ (۰/۶۲۵)	۲/۹۰۳ (۲/۳۹۱)	میانگین	مقدار آماره t
	۰/۰۵۷	۰/۱۸۸	۰/۵۳۶	۰/۰۱۸	سطح معناداری	سطح معناداری

ندارد.

با توجه به آزمون استنباطی سؤال های فرعی ۱.۱، ۲.۱ و ۳.۱ پاسخ به سؤال اول پژوهش منفی است. به عبارت دیگر، توانایی کافی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز وجود ندارد.

نتیجه آزمون سؤال اصلی دوم، بررسی اختیارات مناسب برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و هم چنین، سؤال های فرعی شامل اختیار قانونی، اختیار در رویه ها و اختیار سازمانی مناسب برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول شماره ۴ قابل مشاهده است. با توجه به نتیجه آزمون سؤال فرعی ۱.۲

سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد و انحراف از میانگین منفی است. بنابراین، سؤال تأیید نمی شود و دانشگاه توانایی ارزیابی عملکرد برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را ندارد. نتیجه آزمون سؤال فرعی ۲.۱ دارای سطح معناداری کم تر از ۵ درصد بوده و میانگین کم تر از ۳ است. بنابراین، سؤال تأیید نمی شود و دانشگاه توانایی نیروی انسانی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را ندارد. نتیجه آزمون سؤال فرعی ۳.۱ دارای سطح معناداری کم تر از ۵ درصد بوده و میانگین کم تر از ۳ است. لذا، سؤال تأیید نمی شود و نشان دهنده آن است که دانشگاه توانایی فنی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

جدول ۴: آزمون سؤال دوم پژوهش - بررسی عامل تأثیرگذار اختیار

گروه	کارشناسان مالی و بودجه	مدیران ارشد و معاونین	مدیر مالی و رؤسای حسابداری	کل پاسخ دهندگان
میانگین	۳/۰۵۴	۲/۹۱	۳/۰۶۷	۳/۰۳۳
اختیار قانونی مقدار آماره t	۰/۷۹۳	(۰/۶۸۳)	۰/۶۴۷	۰/۶۲۴
سطح معناداری	۰/۴۲۹	۰/۵۲۲	۰/۴۹۹	۰/۵۳۳
میانگین	۲/۸۳	۳/۰۷	۲/۹۸	۲/۸۹
اختیار رویه ای مقدار آماره t	(۲/۷۶۴)	۰/۵۱۲	(۰/۱۷۴)	(۲/۱۱۳)
سطح معناداری	۰/۰۰۶	۰/۶۱۲	۰/۸۶۳	۰/۰۳۶
میانگین	۲/۹۳	۲/۶۸	۳/۰۱	۲/۹۰
اختیار سازمانی مقدار آماره t	(۱/۱۹۳)	(۲/۵۷۲)	۰/۰۹۴	(۲/۰۵۷)
سطح معناداری	۰/۲۳۵	۰/۰۱۵	۰/۹۲۵	۰/۰۴۱

که دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد است، سؤال تأیید نمی شود و دانشگاه اختیار قانونی لازم برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را ندارد. نتیجه آزمون سؤال فرعی ۲.۲ دارای سطح معناداری کم تر از ۵ درصد و میانگین کم تر از ۳ است. بنابراین، سؤال تأیید نمی شود و دانشگاه اختیار رویه ای لازم برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را ندارد. نتیجه آزمون سؤال فرعی ۳.۲ دارای سطح معناداری کم تر از ۵ درصد و میانگین کم تر از ۳ است. بنابراین، سؤال تأیید نمی شود و دانشگاه اختیارات سازمانی لازم برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را ندارد.

با توجه به آزمون استنباطی سؤال های فرعی ۱.۲، ۲.۲ و ۳.۲ پاسخ به سؤال دوم پژوهش منفی است. به عبارت دیگر، اختیار کافی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز وجود ندارد.

نتیجه آزمون سؤال اصلی سوم، بررسی پذیرش لازم برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و هم چنین، سؤال های فرعی شامل بررسی پذیرش

سیاسی، مدیریتی و انگیزشی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول شماره ۵ قابل مشاهده است. نتیجه آزمون سؤال فرعی ۱.۳ نشان می دهد که سطح معناداری کم تر از ۵ درصد و میانگین بیشتر از ۳ است. بنابراین، سؤال تأیید می شود و دانشگاه پذیرش سیاسی لازم برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد. نتیجه آزمون سؤال فرعی ۲.۳ نشان می دهد که سطح معناداری کم تر از ۵ درصد و میانگین بیشتر از ۳ است. بنابراین، سؤال تأیید می شود و دانشگاه پذیرش مدیریتی لازم برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد. نتیجه آزمون سؤال فرعی ۳.۳ نشان می دهد که سطح معناداری کم تر از ۵ درصد و میانگین کم تر از ۳ است. بنابراین، سؤال تأیید نمی شود و دانشگاه پذیرش انگیزشی لازم برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را ندارد.

با توجه به آزمون استنباطی سؤال های فرعی ۱.۳ و ۲.۳ پاسخ به سؤال سوم پژوهش مثبت است. به عبارت دیگر، پذیرش کافی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات

جدول ۵: آزمون سؤال سوم پژوهش - بررسی عامل تأثیرگذار پذیرش

گروه	کارشناسان مالی			
	مدیران ارشد و معاونین	رؤسای حسابداری	مدیر مالی و کل	پاسخ دهندگان
میانگین	۳/۴۷۳	۳/۶۷۶	۳/۴۰۲	۳/۳۱۳
پذیرش سیاسی	۴/۴۰۳	۵/۶۷۳	۷/۶۸۳	۴/۷۸۶
سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
میانگین	۳/۱۷۱	۳/۵۰۷	۳/۲۲۴	۳/۱۶۴
پذیرش مدیریتی	۱/۶۵۸	۴/۹۵۶	۴/۵۷۶	۲/۶۰۷
سطح معناداری	۰/۱۰۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۱۰
میانگین	۲/۶۳۶	۲/۷۵۰	۲/۷۰۷	۲/۷۱۴
پذیرش انگیزشی	(۳/۲۱۳)	(۲/۲۰۱)	(۵/۹۲۱)	(۴/۵۵۶)
سطح معناداری	۰/۰۳۴	۰/۰۰۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

از ۳ است. بنابراین، سؤال تأیید می‌شود. به عبارت دیگر، از دید آزمودنی‌ها اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز موجب صرفه اقتصادی می‌شود و پاسخ به سؤال چهارم پژوهش مثبت است.

در ادامه، بررسی می‌شود که آیا نظرات کارشناسان مالی، رؤسای حسابداری و مدیران ارشد و معاونین در مورد اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با یکدیگر تفاوت معناداری دارد؟ برای این منظور از تحلیل واریانس استفاده و در صورت وجود اختلاف از طریق جدول دانکن میزان تفاوت بررسی شد.

بر اساس نتایج تحلیل واریانس مندرج در جدول شماره ۷ تنها در سه متغیر توانایی انسانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی دارای سطح معناداری کم‌تر از ۵ درصد است و تنها در پاسخ‌گویی مربوط به این متغیرها، بین نظرات گروه‌های مختلف تفاوت وجود دارد. برای تفسیر بهتر نتایج از جدول دانکن برای گروه‌بندی پاسخ‌گویان کمک گرفته شد. طبق نتایج مندرج در جدول شماره ۸ برای دو

بهداشتی درمانی شیراز وجود دارد ولی طبق نتایج پذیرش انگیزشی کافی در دانشگاه برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد.

نتیجه آزمون سؤال چهارم در جدول شماره ۶ قابل مشاهده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، سطح معناداری پاسخ کارشناسان مالی و بودجه و مدیران ارشد و معاونین به سؤال‌های پرسش‌نامه کمتر از ۵ درصد و میانگین بیشتر از ۳ است. لذا، از نظر کارشناسان مالی و بودجه و مدیران ارشد و معاونین اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز موجب صرفه اقتصادی می‌شود. با این وجود سطح معناداری پاسخ مدیر مالی و رؤسای حسابداری بیشتر از ۵ درصد و بنابراین، از نظر مدیر مالی و رؤسای حسابداری اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز موجب صرفه اقتصادی نمی‌شود.

به‌طور کلی، نتیجه آزمون سؤال چهارم دارای سطح معناداری کم‌تر از ۵ درصد بوده و میانگین بیشتر

جدول ۶: آزمون سؤال چهارم پژوهش - بررسی عامل تأثیرگذار صرفه اقتصادی

گروه	میانگین	مقدار آماره t	سطح معناداری
کارشناسان مالی و بودجه	۳/۲۱۲	۲/۸۱۶	۰/۰۰۶
مدیران ارشد و معاونین	۳/۳۵۷	۲/۲۰۳	۰/۰۳۴
مدیر مالی و رؤسای حسابداری	۳/۱۸۱	۱/۲۵۵	۰/۲۱۸
کل پاسخ‌دهندگان	۳/۲۳۱	۳/۷۴۴	۰/۰۰۰

جدول ۷: تحلیل واریانس بین گروه‌های مختلف به تفکیک متغیر مستقل

متغیر	آماره	سطح معناداری	متغیر وابسته	آماره	سطح معناداری
توانایی ارزیابی عملکرد	۰/۲۳۹	۰/۷۸۷	اختیار قانونی	۰/۵۰۹	۰/۶۰۲
توانایی انسانی	۳/۴۵۳	۰/۰۳۳	پذیرش سیاسی	۳/۵۵۳	۰/۰۳۰
توانایی فنی	۰/۱۶	۰/۸۵۲	پذیرش مدیریتی	۳/۵۵۴	۰/۰۳۰
اختیار رویه‌ای	۱/۸۳۵	۰/۱۶۲	پذیرش انگیزشی	۰/۲۴۳	۰/۷۸۵
اختیار سازمانی	۲/۳۵۵	۰/۰۹۷	صرفه اقتصادی	۰/۴۳۴	۰/۶۴۹

جدول ۸: جدول دانکن

گروه					
متغیر وابسته	کارشناسان مالی و بودجه		مدیران ارشد و معاونین		مدیر مالی و رؤسای حسابداری
	مقدار آماره	شماره گروه	مقدار آماره	شماره گروه	مقدار آماره
توانایی انسانی	۲/۶۸	۱	۲/۸۹	۱	۲/۹۱
پذیرش سیاسی	۳/۳۱	۱	۳/۳۸	۱ و ۲	۳/۶۸
پذیرش مدیریتی	۳/۱۶	۱	۳/۱۷	۱	۳/۵۱

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به ترتیب، عبارت است از: پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و صرفه اقتصادی. هم‌چنین، پذیرش انگیزشی کم‌اهمیت‌ترین عامل شناخته شده است.

### بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که گفته شد عوامل اصلی اثرگذار بر اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر اساس الگوی شه (۱۴) عبارت است از: توانایی، اختیار و پذیرش که در این پژوهش هر یک از این عوامل به سه سؤال

متغیر پذیرش مدیریتی و سیاسی کارشناسان مالی و بودجه‌نظراتی مشابه مدیران ارشد و معاونین داشته‌اند و مدیر مالی و رؤسای حسابداری، نسبت به دو گروه دیگر، اعتقاد بیشتری به وجود اختیارات مذکور در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز دارند. برای رتبه‌بندی و درجه اهمیت هر یک از متغیرهای پژوهش از دیدگاه پاسخ‌گویان از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شد و نتایج در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

بر اساس نتایج مندرج در جدول شماره ۹ از دیدگاه کلیه آزمودنی‌ها مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر



جدول ۹: میانگین رتبه بندی عوامل تأثیرگذار بر بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد از دیدگاه آزمودنی ها

ردیف	عامل تأثیرگذار	دیدگاه کلی		دیدگاه کارشناسان مالی و بودجه		دیدگاه مدیران ارشد و معاونین		دیدگاه مدیر مالی و رؤسای حسابداری	
		رتبه	میانگین	رتبه	میانگین	رتبه	میانگین	رتبه	میانگین
۱	توانایی ارزیابی عملکرد	۵	۲/۹۲	۶	۲/۹۰	۶	۲/۹۶	۵	۲/۹۸
۲	توانایی انسانی	۹	۲/۷۶	۹	۲/۶۸	۱۰	۲/۹۱	۶	۲/۸۹
۳	توانایی فنی	۷	۲/۹۰	۸	۲/۹۰	۷	۲/۹۴	۸	۲/۸۶
۴	اختیار قانونی	۴	۳/۰۳	۴	۳/۰۵۴	۴	۲/۰۶۷	۷	۲/۹۱
۵	اختیار رویه ای	۶	۲/۸۹	۷	۲/۸۳	۸	۲/۹۸	۴	۲/۹۸
۶	اختیار سازمانی	۸	۲/۹۰	۵	۲/۹۳	۵	۳/۰۱	۹	۳/۰۷
۷	پذیرش سیاسی	۱	۳/۴۰	۱	۳/۳۱	۱	۳/۶۷	۱	۳/۴۸
۸	پذیرش مدیریتی	۲	۳/۲۲	۲	۳/۱۶	۲	۲/۵۱	۳	۳/۱۷
۹	پذیرش انگیزشی	۱۰	۲/۷۱	۱۰	۲/۷۱	۱۰	۳/۷۵	۱۰	۳/۶۴
۱۰	صرفه اقتصادی	۳	۳/۲۳	۳	۳/۲۱	۳	۳/۱۸	۲	۳/۳۶

دین (۳۶) مطابقت دارد و بر خلاف نتایج پژوهش های فروغی و همکاران (۲۹)، پورعلی و کاکوان (۳۱) و نژاد لباف و جاری (۳۲) است.

*توانایی نیروی انسانی:* نیروی انسانی با مهارت های خاص برای ایجاد، حفظ و مدیریت بانک اطلاعاتی، سنجش عملکرد و هم چنین، محاسبه بهای تمام شده و آشنا به مفاهیم بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز برای اجرا وجود ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش های آندریوس (۱۸)، اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴)، نادری (۲۶)، حضوری و همکاران (۲۷)، پورزمانی و نادری (۲۸)، فروغی و همکاران (۲۹)، مرادی و همکاران (۳۰)، شربتدار و اصیلی (۳۵) و دین (۳۶) مطابقت دارد و برخلاف نتایج پژوهش های پورعلی و کاکوان (۳۱) و نژادلباف و جاری (۳۲) است

*توانایی فنی:* نتایج پژوهش نشان می دهد که ملزومات فنی مناسب در راستای جمع آوری اطلاعات

فرعی تقسیم شده به نحوی که با بررسی سؤال های فرعی می توان به پاسخ برای سؤال اصلی رسید.

*سؤال اصلی ۱:* این سؤال به بررسی توان سازمان در اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می پردازد. بر اساس مدل شه (۱۴)، سه بُعد توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و توانایی فنی در قالب سه سؤال فرعی تقسیم بندی شد.

*توانایی ارزیابی عملکرد:* نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری بر اساس دیدگاه گروه ها و رده های مختلف کارکنان در ارتباط با توانایی ارزیابی عملکرد نشان می دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز توانایی سنجش عملکرد به طور مؤثر در مدیریت تصمیم گیری، تخصیص منابع و طراحی طرح های تشویقی برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش های آندریوس (۱۸)، اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴)، نادری (۲۶)، پورزمانی و نادری (۲۸)، مرادی و همکاران (۳۰) و

عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی که به وسیله آن بانک اطلاعاتی برای طیف وسیعی از کاربران به شکل‌های متنوع که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی باشد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز وجود ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های آندریوس (۱۸)، اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴)، فروغی و همکاران (۲۹)، مرادی و همکاران (۳۰) و دین (۳۶) مطابقت دارد و مغایر با نتایج پژوهش‌های نادری (۲۶)، پورزمانی و نادری (۲۸)، پورعلی و کاکوان (۳۱) و نژادلباف و جاری (۳۲) است.

به‌طور کلی، از نظر پاسخ‌دهندگان توانایی کافی در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز در وضعیت فعلی وجود ندارد. لذا، به نظر می‌رسد مدیران باید توجه ویژه‌ای به ایجاد زیرساخت‌های مربوط به این بخش داشته باشند.

*سؤال اصلی ۲:* این سؤال وجود اختیار در سازمان برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را بررسی می‌کند. اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی و یا در مراحل اجرای آن اختیار لازم را نداشته باشند، اجرا با مشکل مواجه خواهد شد.

*اختیار قانونی:* نتایج پژوهش حاکی از آن است که برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ارتباط با تغییر در روند و فرآیند بودجه‌ریزی به دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز، اختیار قانونی داده نشده است. به عبارتی، اصلاحات جدید با قوانین بودجه تعارض دارد و در صورت بروز تعارض نیز این اختیار برای تغییر فرآیند بودجه‌ریزی به دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی

شیراز داده نشده است. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های رایینسون و برومبی (۲۲)، اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴)، نادری (۲۶)، پورزمانی و نادری (۲۸) و فروغی و همکاران (۲۹) مطابقت دارد و مغایر با نتایج پژوهش‌های مرادی و همکاران (۳۰)، پورعلی و کاکوان (۳۱) و نژادلباف و جاری (۳۲) است.

*اختیار رویه‌ای:* نتایج پژوهش نشان می‌دهد در شرایط کنونی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز اختیار تغییر فرآیند و رویه‌های موجود در بودجه‌ریزی سنتی به رویه و فرآیند سازگار با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اعطاء نشده است و در شرایط کنونی نمی‌توان رویکرد را از تأکید بر ستاده‌ها به تأکید بر ورودی‌ها تغییر داد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴)، نادری (۲۶)، پورزمانی و نادری (۲۸) و فروغی و همکاران (۲۹) مطابقت دارد و برخلاف نتایج پژوهش‌های مرادی و همکاران (۳۰) و نژادلباف و جاری (۳۲) است.

*اختیار سازمانی:* نتایج نشان می‌دهد اختیارات لازم در ارتباط با بودجه‌ریزی و گزارش‌دهی سازمانی به مدیران برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اعطاء نشده است. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴) و فروغی و همکاران (۲۹) مطابقت دارد و برخلاف نتایج پژوهش‌های نادری (۲۶)، پورزمانی و نادری (۲۸)، مرادی و همکاران (۳۰)، پورعلی و کاکوان (۳۱) و نژادلباف و جاری (۳۲) است.

با توجه به نتایج بالا، می‌توان اظهار داشت که به‌طور کلی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات

(۲۶)، پورزمانی و نادری (۲۸)، مرادی و همکاران (۳۰)، پورعلی و کاکوان (۳۱) و نژاد لباف و جاری (۳۲) مطابقت دارد و برخلاف نتایج پژوهش‌های اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴) و فروغی و همکاران (۲۹) است.

پذیرش انگیزشی: نظام و راهبرد انگیزشی مناسب و پیرو آن پاداش‌ها و تنبیهات برای عملکرد مناسب و نامناسب برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، وجود ندارد. بنابراین، پذیرش انگیزشی مناسب در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴)، نادری (۲۶)، پورزمانی و نادری (۲۸)، فروغی و همکاران (۲۹)، مرادی و همکاران (۳۰) و شربتدار و اصیلی (۳۵) مطابقت دارد و برخلاف نتایج پژوهش‌های پورعلی و کاکوان (۳۱) و نژاد لباف و جاری (۳۲) است.

با توجه به نتایج بالا، به‌طور کلی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز، پذیرش مدیریتی و سیاسی مناسب برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد اما در مورد پذیرش انگیزشی باید مدیران بر ساز و کارهای انگیزشی و ارزیابی عملکرد به‌صورت مناسب تمرکز کنند.

سؤال اصلی ۴: این سؤال با بررسی دیدگاه‌های رده‌های مختلف کارکنان در ارتباط با ایجاد صرفه اقتصادی حاصل از اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نشان داد که اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موجب مدیریت مناسب منابع و هزینه‌ها و کاهش هزینه پردازش اطلاعات برای تصمیم‌گیری می‌شود. هم‌چنین، موجب تسهیل ارتباط کارکنان با

بهداشتی درمانی شیراز، اختیارات مناسب برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد.

سؤال اصلی ۳: در این سؤال به بررسی زمینه پذیرش در سازمان برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخته می‌شود. مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، مسئولین بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگ‌ترین مانع برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشد.

پذیرش سیاسی: نتایج تجزیه و تحلیل این سؤال فرعی نشان می‌دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز، پذیرش مقامات سیاسی در حمایت و تأمین مالی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد. به‌عبارتی، مقامات سیاسی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز در کنار هدف‌های کوتاه‌مدت به هدف‌های درازمدت می‌اندیشند و در استفاده از اطلاعات عملکرد اختیار کامل دارند. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های نادری (۲۶)، پورزمانی و نادری (۲۸)، مرادی و همکاران (۳۰)، پورعلی و کاکوان (۳۱) و نژاد لباف و جاری (۳۲) مطابقت دارد و برخلاف نتایج پژوهش‌های رابینسون و برومبی (۲۲)، اسعدی و همکاران (۲۳)، ضیایی و همکاران (۲۴) و فروغی و همکاران (۲۹) است.

پذیرش مدیریتی: از دیدگاه گروه‌های مختلف، مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد را در استفاده صحیح از منابع به‌منظور رسیدن به هدف‌ها مؤثر و مفید می‌دانند. بنابراین، برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پذیرش مدیریتی مناسب وجود دارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های نادری

۲. استانداردهای مناسب عملکرد با دقت تعریف شود و از روش صحیح ارزیابی عملکرد استفاده شود.
۳. آموزش‌های لازم در رابطه با کسب شناخت و آگاهی کارکنان در رابطه با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و هم‌چنین کسب مهارت‌های لازم برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارائه شود.
۴. از کارشناسان آشنا به قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی، ارزیابی عملکرد، قیمت تمام شده و نگهداری بانک اطلاعاتی استفاده شود.
۵. ملزومات فنی مورد نیاز برای ایجاد بانک اطلاعات عملکرد فراهم شود که به وسیله آن اطلاعات عملکرد به شکل‌های مناسب و به‌طور سریع برای طیف متنوعی از استفاده‌کنندگان تهیه شود.
۶. ابزار و بودجه مورد نیاز برای ارزیابی عملکرد تأمین شود.
۷. منابع مالی کافی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید در نظر گرفته شود.
۸. طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب یا نامناسب در اجرای اصول بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان پیش‌بینی شود.

### تقدیر و تشکر

این مقاله مستخرج از پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری دفاع شده در دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت است.

نظام‌ها و تسریع نحوه استفاده کاربران از نظام مزبور می‌شود. بنابراین، از دیدگاه گروه‌های مختلف، اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موجب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شود. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های مرادی و همکاران (۳۰)، نژاد لباف و جاری (۳۲)، ثقفی و همکاران (۳۳)، بوستانی و همکاران (۳۴) و جوردن و ها کبارت (۳۷) مطابقت دارد.

نتایج تحلیل واریانس نشان می‌دهد که در بیشتر موارد نظرات پاسخ‌دهندگان با یکدیگر اختلاف معناداری نداشته و تنها برای دو متغیر پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی بین نظرات گروه‌های مدیران ارشد و معاونین و گروه مدیر مالی و رؤسای حسابداری و گروه کارشناسان مالی و بودجه اختلاف معناداری وجود دارد. به‌طوری‌که کارشناسان مالی و بودجه به زمینه پذیرش در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بیش از بقیه اعتقاد دارند و از دیدگاه کلیه آزمودنی‌ها مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به ترتیب، پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و صرفه اقتصادی است و پذیرش انگیزشی، کم‌اهمیت‌ترین عامل شناخته شده است.

### پیشنهادها

در راستای فراهم کردن امکان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. افزون بر تعریف نتایج و ستانده‌های مورد انتظار سازمان باید واحد ارزیابی عملکرد سازمانی مجزایی در هر قسمت سازمان ایجاد شود.

## References

- 1 Mansour-abadi, A. (2011). "The Feasibility of Implementing Operational Budgeting Based on 'SHAH Model': A Case Study of Shiraz Municipality", *M. A. Thesis, Islamic Azad University, Marvdasht Branch*. [In Persian]
- 2 Panahi, A. (2007). *Operational Budgeting (Theory and Practice)*, Tehran: The Office of Planning and Budget Studies of the Islamic Parliament Research Center. [In Persian]
- 3 Sheikh-al-islami, Sh. (2011). "Studying the Establishment of Operational Budgeting System in the Management and Planning Organization of Khuzestan Province by Using SWOT Model", *M. A. Thesis, Tehran University*. [In Persian]
- 4 Ebrahimi Nezhad, M. and E. Farajvand (2007). *Budget from Setting to Control*, 4<sup>th</sup> Edition, Tehran: SAMT Publications. [In Persian]
- 5 Babajani, J. (2007). "An Analysis of the Instruction Framework of Formulating the Total Budget of Iran in 2007 at Practical-Specialized Round-Table", *Journal of Audit Science*, Vol. 7, No. 23, pp. 4-39. [In Persian]
- 6 Safari, S. and D. Gholamrezaie (2006). "Designing the Model of Operational Budgeting of Iran's Executive Agencies", *Journal of Police Human Development*, Vol. 3, No. 8, pp. 3-42. [In Persian]
- 7 Ghasemi, M. (2004). "The President and a Problem Called Budgeting in Iran", *Journal of Parliament and Research*, Vol. 11, No. 46, pp. 91-113. [In Persian]
- 8 Aghvami, D. and J. Babajani (2005). *Accounting Principles and Applications in the Governmental and Non-Profit Organizations*, 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: SAMT Publications. [In Persian]
- 9 Kurdbacheh, M. (2005). *An Overview of Developments in the Budgeting System (Educational Booklet)*, Tehran: The Office of Planning and Macro Economic Management, Management and Planning Organization of Iran. [In Persian]
- 10 Fatemi, M. (2011). "Accrual Accounting and Operational Budget in the Public Sector", *Hesabras*, No. 55, pp. 1-9. [In Persian]
- 11 Hassan-abadi, M. and A. Najjar-saraf (2008). *Comprehensive Model of Operational Budgeting System (Almas Model)*, 4<sup>th</sup> Edition, Tehran: Industrial Research and Training Center of Iran. [In Persian]
- 12 Abolhalaj, M. (2011). "New Financial System in the Universities of Medical Sciences", *Hesabras*, No. 55, pp. 108-114. [In Persian]
- 13 Mahdavi, Gh. and M. Golmohammadi (2012). "An Investigation into the Level of Familiarity of Chief Financial Officers in Executive Agencies with a New Method in Budgeting", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 85-110. [In Persian]
- 14 Shah, A. (1998). "Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization", *The World Bank Policy Research Working Paper Series*, Paper 2021, Washington, DC: World Bank.
- 15 Foltin, C. (1999). "State and Local Government Performance: It's Time to Measure up!", *The Government Accountants Journal*, Vol. 48, No. 1, pp. 6-40.
- 16 Harris, J. (2001). "Performance Budgeting in Maine", *Paper Presented at Managing Performance Conference*,

- Baltimore, 11 October, Available at: [www.https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf](https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf). [online] [10 May 2014]
- 17 Willoughby K. and J. Melkers (2000). "Implementing PBB: Conflicting Views of Success", *Public Budgeting and Finance*, Vol. 20, No. 1, pp. 20-105.
- 18 Andrews, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, No. 4, pp. 332-344.
- 19 Melkers, J. and K. Willoughby (1998). "The State of the States: Performance-Based Budgeting Requirements in 47 out of 50", *Public Administration Review*, Vol. 58, No. 1, pp. 66-73.
- 20 Xavier, J. A. (1998). "Budget Reform in Malaysia and Australia Compared", *Public Budgeting and Finance*, Vol. 18, No. 1, pp. 99-118.
- 21 Kettl, D. (1992). *Deficit Politics*, 2<sup>nd</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: [www.https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf](https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf). [online] [10 May 2014]
- 23 Asaadi, M.; Ebrahimi, M.; and J. Baba-shahi (2008). "Identifying the Impediments of Operational Budget Establishment in the Islamic Republic of Iran Customs Administration Based on SHAH Model", 2<sup>nd</sup> International Operational Budgeting Conference, 7 and 8 May, Tehran: Penku Group, pp. 180-202. [In Persian]
- 24 Ziyae, M. S.; Amiri, M.; and M. Ebrahimi (2008). "Identifying the Impediments of the Operational Budget Establishment in the Tehran University", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, No. 51, pp. 87-102. [In Persian]
- 25 Azar, A. and A. Vafaie (2011). "Investigating the Factors Influencing the Effectiveness of Operational Budgeting System in the Public Organizations", *Journal of Planning and Budget*, Vol. 15, No. 110, pp. 79-99. [In Persian]
- 26 Naderi, B. (2010). "Identifying the Impediments of Budgeting Establishment in the Industrial Free Zones Based on SHAH Model", *M. A. Thesis, Islamic Azad University, Science and Research*. [In Persian]
- 27 Hozuri, M. J.; Moghareb, S. M.; and A. Jannati (2010). "Identifying the Requirements of Operational Budgeting in the Universities of Medical Sciences of Iran", 4<sup>th</sup> International Operational Budgeting Conference, 4 to 10 August, Tehran: Penku Group, pp. 101-111. [In Persian]
- 28 Poorzamani, Z. and B. Naderi (2012). "Investigating the Impediments of Operational Budget Establishment in Iranian Free Trade and Industrial Zones Organization", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 1-16. [In Persian]
- 29 Foroughi, D.; Haghghi Parapari, M.; and A. Rassaian (2012). "The Feasibility of Implementing Activity-Based Costing (ABC) in Operational Budgeting of Governmental Agencies (A Case Study: Government Agencies of Isfahan Province)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 47-62. [In Persian]
- 30 Moradi, J.; Valipour, H.; Mansourabadi, A.; and R. Zare (2012). "The Feasibility of Implementing Operational Budgeting Based on SHAH Model: A Case Study of Shiraz Municipality", *Journal of Health*

- Accounting*, Vol. 1, Nos. 2 and 3, pp. 85-109. [In Persian]
- 31 Pourali, M. R. and S. Kakouvan (2013). "The Feasibility of Operational Budgeting in Babol University of Medical Sciences", *1<sup>st</sup> International Accounting and Management Conference*, 16 and 17 September, Shiraz: Kharazmi International Institute of Research and Education, pp. 1-13. [In Persian]
- 32 Nezhad Labaf, S. and A. Jari (2014). "The Feasibility of Operational Budgeting in Isfahan University of Medical Sciences Based on SHAH Model", *6<sup>th</sup> International Performance-based Budgeting Conference*, 1 and 2 June, Tehran: Institute for Organization Management, pp. 1-14. [In Persian]
- 33 Saghafi, M.; Ganji, O.; and R. Anaraki (2014). "Investigating the Role of Operational Budgeting in Iran's Economy and Its Effect on Resistive Economy", *6<sup>th</sup> International Performance-based Budgeting Conference*, 1 and 2 June, Tehran: Institute for Organization Management, pp. 90-105. [In Persian]
- 34 Boustani, S. H.; Dehghanfar, H.; Farsi, S.; and A. Ranjbar (2014). "The Role of Operational Budgeting in Economic Saving", *6<sup>th</sup> International Performance-based Budgeting Conference*, 1 and 2 June, Tehran: Institute for Organization Management, pp. 226-224. [In Persian]
- 35 Sharbatdar, M. and H. Asili (2014). "Examining the Challenges of Designing and Establishing Performance-based Budgeting System in Razavi Holy Shrine", *6<sup>th</sup> International Performance-based Budgeting Conference*, 1 and 2 June, Tehran: Institute for Organization Management, pp. 291-305. [In Persian]
- 36 Dean, P. N. (1986). "Assessing the Performance Budgeting Experiment in Four Developing Countries", *Financial Accountability and Management*, Vol. 2, No. 1, pp. 0267-4424.
- 37 Jordan, M. and M. Hackbart (2005). "The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting", *Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 17, No. 4, pp. 471-478.
- 38 Schick, A. (2007). "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 2, pp. 109-138.
- 39 Lim, A. (2008). "Performance-Based Budgeting: Critical Success Factors in Implementation", Available at: <http://pbbconference.ir/Downloads/2.pdf>. [Online] [10 May 2014].
- 40 Huang, C. L. and M. L. Chen (2009). "The Effect of Demographic Characteristics on Budgeting Request Tactics", *The Engineering Economist*, Vol. 54, pp. 298-316.
- 41 Ancarani, A.; Mauro, D.; and M. D. Giammanco (2009). "The Impact of Managerial and Organizational Aspects on Hospital Ward, Efficiency; Evidence from a Case Study", *European Journal of Operational Research*, Vol. 194, Issue. 1, pp. 93-280.
- 42 Zamfirescu, L. and C. B. Zamfirescu (2013). "Goal Programming as a Decision Model for Performance-Based Budgeting", *Information Technology and Quantitative Management*, Vol. 2, pp. 426-433