

Research Paper

Analyzing and rating the ability, for the transparency of performance-based budgeting in the country's health education system

Farideh Noori¹ , Abasali hagh Parast² , Reza Sotudeh³ , Habib Piri² 

1- Phd student, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

2- Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

3- Department of Accounting, Nikshahr Branch, Islamic Azad University, Nikshahr, Iran.

Receive:

25 March 2023

Revise:

12 April 2023

Accept:

26 April 2023



Keywords:

Budgeting based on performance, transparency, economic efficiency, health education of the country

Abstract

The purpose of the current research is to analyze and rank the ability for the transparency of performance-based budgeting in the country's health education system. According to the research topic, the type of research is applicable in terms of purpose, and survey in terms of nature. The tool for gathering information is a questionnaire, which after Delphi analysis and the consensus of experts' opinions; we got a researcher-made questionnaire according to experts' opinions. The statistical population of this research consists of knowledgeable members in the country's health education system, including senior managers and assistants, financial managers and accounting heads, and financial and budget experts; and the sample people were selected in a purposeful and accessible manner, so the content validity of the model and its components was obtained by means of the opinions of experts, and the relationship between its dimensions and components using SPSS statistical analysis software, Kolmogorov-Smirnov test; and parametric methods including t-test were used to test the research questions, and Friedman's test was used in order to determine the rank of the approved indicators, and the performance ability model of the country's health education system includes ability dimensions (with the components of performance evaluation ability, human ability, technical ability), acceptance dimensions (with the components of managerial acceptance, motivational acceptance) and Economic efficiency was approved.

Please cite this article as (APA): Noori, F., hagh Parast, A., Sotudeh, R., & piri, H. (2023). Analyzing and rating the ability, for the transparency of performance-based budgeting in the country's health education system. *Management and Educational Perspective*, 5(2), 48-70.

Publisher: Iranian Business Management Association	https://doi.org/10.22034/jmep.2023.390889.1180	
Corresponding Author: Reza Sotudeh	https://dorl.net/dor/20.1001.1.27169820.1402.5.2.3.3	
Email: r.sotudeh@iauzah.ac.ir	Creative Commons: CC BY 4.0	



Extended abstract

Introduction

Among the different budgeting methods, performance-based budgeting has brought about a major change in the budgeting system of governments and has been able to play an effective role in the growth and development of countries. This type of budgeting has been the most famous reform effort in the public sector since the 1990s and perhaps in the current century, so that Barrett and Goodwin called the 1990s the decade of performance-based budgeting. During the 1990s, performance-based budgeting has been used synonymously with outcome-based budgeting and results-based budgeting. The field of performance evaluation has evolved over the past 50 years and has expanded beyond financial auditing and internal controls, and has become a respected mechanism for continuous improvement and organizational effectiveness (Park, 2019). Performance-based budgeting is the transformation of the budgeting process from a purely political process to a process that involves economic, objective and rational principles in decision-making. Performance budgeting contains three elements: result (final result), strategy (various ways to achieve the final result), and activity or outputs (things that are done to achieve the final results). The key feature of the new performance-based budgeting system is combining the goals of the budget management system with appropriate accountability. The performance-based budgeting system revolves around the two axes "relationship between performance indicators and evaluation" and "relationship between budget and results" in which different administrative departments are accountable based on specific standards called performance indicators, and managers have more discretion in determining the best way to achieve results (Parker et al, 2019).

The Ministry of Health, Treatment and Medical Education is one of the four institutions that were required to implement performance-based budgeting in the country. Therefore, from the point of view of university management, it is necessary to change the budgeting system of universities and to revise and fundamentally transform the existing budgeting system. Research conducted in the field of performance-based budgeting shows that performance-based budgeting methods have been accepted in many countries, but few of them have implemented this method. In addition, the evidence obtained from these studies shows that most governments are able to create functional information; while, very few of them use this information in decisions related to resource allocation and formulation and development of result-oriented incentive plans (Mahdavi and Gol Mohammadi, 2013).

Therefore, the current research seeks to find the answer to the question: what does accrual accounting contribute to the country's health education system based on the transparency of performance-based budgeting? And what are its dimensions, components and indicators?

Theoretical framework

Due to the importance and role of budgeting in macro decision-making in the country, most of the people involved in budgeting believe that budgeting in Iran, despite nearly a century of executive history, faces many issues and problems. Some of these problems are caused by the current economic and social conditions; but others, which are more important, are rooted in the administrative and financial structure of the country (Qassemi, 2013). With the development of government duties and the rapid increase of government expenses and its link with the general state of the country's economy, expenditure control has lost its importance; and the need for improvement in the planning, control and management systems of public sector resources, the need to specify goals and Emphasizing results to reduce costs and increase service quality has become more important. In other words, traditional budgeting methods do not meet the needs of decision makers and managers at different levels to manage operations and programs and do not lead to an increase in productivity, which is one of the

most important expectations of proper budgeting. For this reason, in the last decade, the issue of revising the budget system and turning it into one of the management tools for correct and effective decision-making has been raised (Aghwami and Babajani, 2014).

In another article, Yen et al. (2020) investigated the effect of performance evaluation system (PMS) on the performance of public sector organizations in transition economies. In this study, the intervening role of public accountability in the relationship between the performance evaluation system and the performance of the public sector in Vietnam has also been investigated. The research sample includes 214 accountants and managers of the public sector of Vietnam. The results show that public accountability fully moderates the relationship between PMS and organizational performance. These results provide important practical and theoretical applications for government organizations by using PMS and with the aim of improving public accountability and organizational performance (Yen et.al, 2020).

Azar et al. (2020) conducted a study with the aim of identifying key factors and providing an effective model for monitoring and evaluating the financial performance of the public sector in performance-based budgeting using the fuzzy Delphi method. In the proposed model, there are 10 main codes "legal and regulatory factors, organizational structure and culture factors, financial and budgetary factors, monitoring and evaluation structural factors, content and managerial monitoring factors, motivational and psychological factors, technological and informational factors, economic factors, political and international factors, and cultural and social factors" have been identified (Azar. et. al, 2020).

Methodology

This research is of an applicable type in terms of the purpose of the research, and survey in terms of nature. The tool for gathering information is a questionnaire, which after Delphi analysis and the consensus of experts' opinions; we got a researcher-made questionnaire according to experts' opinions. The statistical population of this research includes knowledgeable members of the health education system of the country, including senior managers and assistants, financial managers and accounting heads, and financial and budget experts; and the sample people were selected in a purposeful and accessible manner. In this research, "Ability Evaluation" is the dependent variable. Also, the independent variables include the dimensions of ability, authority, acceptance and economic efficiency, which have been measured and analyzed using the questions asked in different parts of the standard questionnaire.

Discussion and Results

According to the first question of the research, the results showed that the dimensions of ability, acceptance, economic efficiency and operational goals are confirmed in the answer to the first question, and according to these dimensions, from the respondents' point of view, there is necessary transparency for the implementation of performance-based budgeting in the country's health education system. Based on the second question, it is concluded that the components of performance evaluation ability, human ability, technical ability, managerial acceptance, motivational acceptance, economic efficiency, and operational goals are approved in response to the second question, and according to these components, from the respondents' viewpoint, there is necessary transparency in order to implement performance-based budgeting in the country's health education system. In the third question, the results showed that the highest standard deviation related to the index "Monitoring the effectiveness and economic efficiency of the activities of the executive bodies by the country's health system" was 1.014. After that, the second highest standard deviation is related to the indicators "Evaluation of the performance of executive bodies by the country's health system",



"existence of sufficient number of proficient experts familiar with performance measurement criteria" and "A practical example of the implementation of the finished price management system as A workshop has been provided" was 0.975. This means that the respondents had different opinions regarding these indicators. On the other hand, the lowest standard deviation of 0.258 is related to the indicators "all suitable and necessary subsystems are considered for the implementation of performance-based budgeting and the necessary infrastructure exists in this field", "performance audit by the country's health system" and "Implementation of information systems and operational reporting infrastructures by the country's health system". This means that the respondents had consistent and identical opinions regarding these indicators. Also, the highest average of 4.33 jointly belonged to two indicators "Managers of executive bodies of the country's health system have accepted performance-based budgeting as a suitable method for budgeting" and "Incentive and punishment plans for appropriate and inappropriate performance have been predicted in the approved programs". This means that the most emphasis of the respondents is on these issues. On the other hand, the lowest averages are 3.26 and 2.06, respectively, for the indicators "Implementation of information systems and operational reporting infrastructures by the country's health education system" and "There is Necessary powers in the use of functional information in the country's health education system". It means that these indicators were less important from the point of view of the respondents. In the fourth question, the results showed that the results of Friedman's ranking test ranked first in economic efficiency with an average rank of 7.50, second in ability with an average rank of 7.00, and third in operational goals with an average rank of 70. 5.5; followed by the dimension of acceptance ranks fourth with an average rank of 5.07, the dimension of efficiency and effectiveness of financial resources ranks fifth with an average rank of 4.30, the dimension of operational reporting ranks sixth with an average rank of 2.33, the dimension of operational accountability ranks seventh with an average rank of 2.17, and the dimension of authority ranked eighth with an average rank of 1.93.

Conclusion

The aim of the current research is to analyze and rank the ability, for the transparency of performance-based budgeting in the health education system of the country. The results of the research showed that the ability dimensions (performance evaluation ability dimension, human ability, technical ability), acceptance (managerial acceptance, motivational acceptance), economic efficiency, as well as the indicators of "all suitable and necessary subsystems have been considered for the implementation of performance-based budgeting and the necessary infrastructure exists in this field", "the managers of the executives of the country's health system have accepted the performance-based budget as a suitable method for budgeting" and "incentive and punishment plans for appropriate and inappropriate performance in the approved programs have been foreseen" are the most important factors for transparency of budgeting based on performance in the country's health system. Therefore, the present study is in line with the studies of Pourali and Kakuvan(2012), Mauro et al, (2019), Sotoudeh et al, (2019), and Emrai and Azar (2020).

واکاوی و رتبه بندی توانایی، جهت شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور

فریده نوری^۱ ID، عباسعلی حق پرست^۲ ID، رضا ستوده^۳ ID، حبیب پیری^۲ ID

۱- دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

۲- گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

۳- گروه حسابداری، واحد نیک شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، نیک شهر، ایران.

چکیده

هدف پژوهش حاضر واکاوی و رتبه بندی توانایی، جهت شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور می باشد. با توجه به موضوع تحقیق، نوع تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت پیمایشی است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسش نامه می باشد که پس از تحلیل دلفی و اجماع نظر خبرگان به پرسشنامه ای محقق ساخته با توجه به نظرات خبرگان دست پیدا کردیم. جامعه آماری این تحقیق شامل اعضای مطلع در نظام آموزش سلامت کشور، شامل مدیران ارشد و معاونین، مدیر مالی و رؤسای حسابداری، و کارشناسان مالی و بودجه تشکیل داده و افراد نمونه به صورت هدفمند و در دسترس انتخاب گردیده اند، لذا روایی محتوایی مدل و مولفه های آن با بهره گیری از نظرات خبرگان حاصل شد و رابطه بین ابعاد و مولفه های آن با بهره گیری از نرم افزار تحلیل آماری SPSS، آزمون کلموگروف- اسمیرنوف و برای آزمون سؤالات پژوهش از روش های پارامتریک شامل آزمون تی تست استفاده شد و به منظور تعیین رتبه بندی شاخص های مورد تأیید از آزمون فریدمن استفاده گردید و الگوی توانایی عملکرد نظام آموزش سلامت کشور شامل ابعاد توانایی (با مولفه های توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی، توانایی فنی)، ابعاد پذیرش (با مولفه های پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی) و صرفه اقتصادی، مورد تأیید قرار گرفت.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۰۵




تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۰۱/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۰۶

کلید واژه ها:

بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، شفافیت، صرفه اقتصادی، آموزش سلامت کشور

لطفاً به این مقاله استناد کنید (APA): نوری، فریده، حق پرست، عباسعلی، ستوده، رضا، پیری، حبیب. (۱۴۰۲). واکاوی و رتبه بندی توانایی، جهت شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور. فصلنامه مدیریت و چشم انداز آموزش. ۲(۵). ۴۸-۷۰.

	https://doi.org/10.22034/jmep.2023.390889.1180	ناشر: انجمن مدیریت کسب و کار ایران
	https://dorl.net/dor/20.1001.1.27169820.1402.5.2.3.3	نویسنده مسئول: رضا ستوده
	Creative Commons: CC BY 4.0	ایمیل: r.sotudeh@iauzah.ac.ir

مقدمه

از بین روش‌های مختلف بودجه ریزی، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تحول عمده‌ای در نظام بودجه ریزی دولت‌ها به وجود آورده و توانسته است نقش مؤثری در رشد و توسعه کشورها ایفا کند. این نوع بودجه ریزی، مشهورترین تلاش اصلاحی در بخش عمومی از دهه ۱۹۹۰ و شاید در قرن حاضر بوده است به گونه‌ای که بارت و گودوین، دهه ۱۹۹۰ را دهه بودجه ریزی بر مبنای عملکرد می‌نامند. در طول دهه ۱۹۹۰ بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، هم معنا با بودجه ریزی بر مبنای پیامدها و بودجه ریزی نتایج محور مورد استفاده قرار گرفته است. زمینه ارزیابی عملکرد در طول بیش از ۵۰ سال گذشته تکامل یافته و فراتر از حسابرسی مالی و کنترل‌های داخلی گسترش پیدا کرده و به عنوان یک سازوکار مورد احترام برای بهبود مستمر و اثربخشی سازمانی تبدیل شده است (Park, 2019) به طور کلی، هدف بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، تبدیل فرآیند بودجه ریزی از یک فرآیند صرفاً سیاسی به فرآیندی است که مبانی اقتصادی، عینی و عقلانی را نیز در تصمیم‌گیری دخیل کند. بودجه بندی عملکرد حاوی سه عنصر نتیجه (پیامد نهایی)، راهبرد (راه‌های مختلف برای دستیابی به پیامد نهایی)، و فعالیت یا خروجی‌ها (مواردی که برای دستیابی به پیامدهای نهایی انجام می‌شود) است. ویژگی کلیدی نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد جدید، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است. نظام بودجه بندی بر مبنای عملکرد حول دو محور "ارتباط بین شاخص عملکرد و ارزیابی" و "ارتباط بین بودجه و نتایج" می‌چرخد که در چارچوب آن، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخص با عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند (Parker et al., 2019). تجربیات به دست آمده در این زمینه نشان می‌دهد که موفقیت این نظام مبتنی بر تداوم آن توسط دستگاه‌های اجرایی ذیربط و کاربرد تدریجی استانداردهای عملکرد خدمات ارائه شده است. برای تحقق این امر لازم است: ۱. شاخص‌های عملکرد مشخص شده و به گونه‌ای گزارش شود که قابل عملیاتی شدن از سوی مدیران بودجه باشد، ۲. دستگاه‌های اجرایی از استقلال بیشتر برخوردار شوند به نحوی که قادر باشند بهترین و کاراترین روش ارائه خدمات را تعیین کنند و ۳. تغییرات لازم در عوامل انگیزشی و تنبیهی برای مدیران دستگاه‌های اجرایی پیش‌بینی شود. بنابراین جهت اجرای یک نظام مدیریت دولتی بر مبنای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد خروجی محور، یک نظام حسابداری تعهد محور با رویکرد اندازه‌گیری مناسب به همراه یک نظام هزینه‌یابی، جهت اندازه‌گیری هزینه‌های کامل ارائه خدمات و ردیابی ارتباط آنها با خروجی‌ها و نتایج مورد انتظار، طبق روابط علی مناسب می‌باشد. البته در چنین نظامی ارائه اطلاعات غیر مالی نیز در کنار صورت‌های مالی ضروری است، چرا که بسیاری از نتایج مورد انتظار قابل اندازه‌گیری و شناسایی در صورت‌های مالی نمی‌باشند. لازمه انجام حسابداری تعهدی پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است، «حسابداری» و «حسابرسی» ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو سامانه هدفمند در نظام پاسخگویی عمومی، به ایفای نقش می‌پردازند (Keramati et al., 2016). لذا ضروری است در حوزه نظام سلامت الگویی را ارائه کنیم که بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به بهترین نحو ارائه شود. در نظام سلامت کشور بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بر اساس حسابداری تعهدی اجباری شده و قاعدتاً بودجه ریزی سنتی کنار گذاشته و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد جایگزین شده است (Azar et al., 2017). بر این اساس تاکنون تحقیقی در ایران با عنوان بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور انجام نشده است. با توجه به اهمیت و نقش بودجه ریزی در تصمیم‌سازی‌های کلان در کشور، قریب به

اتفاق دست اندرکاران بودجه بر این باورند که بودجه ریزی 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 (Zarei, 2017). 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 برنامه ریزی، 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 بودجه ریزی نیازهای تصمیم گیرندگان و مدیران در سطوح مختلف را برای مدیریت عملیات و برنامه‌ها برطرف نمی‌کند و به افزایش در بهره‌وری که از مهم‌ترین انتظارات بودجه ریزی 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 (aghvami and Babajani, 2014). وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی یکی از چهار دستگاهی است که در کشور موظف به اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد شد. لذا، از نقطه نظر مدیریت دانشگاهی تغییر در نظام بودجه ریزی دانشگاه‌ها و بازنگری و تحول اساسی در نظام بودجه ریزی موجود، بیش از پیش ضروری است. پژوهش‌های انجام شده در زمینه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد نشان می‌دهد روش‌های بودجه ریزی 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 نتیجه محور استفاده می‌کنند (Mahdavi and Gol Mohammadi, 2013). لذا پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخ این سؤال است که حسابداری تعهدی چه کمکی در نظام آموزش سلامت کشور بر اساس شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌کند؟ و ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های آن کدامند؟

ادبیات نظری

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی: پاسخگویی عملیاتی با توجه به اهداف عملیاتی تعیین شده انجام می‌شود و بر تحصیل و مصرف بهینه منابع تأکید دارد (Parker, et. al, 2019). مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مقامات اجرایی سازمان‌های دولتی را ملزم می‌کند از طریق گزارش‌هایی، شهروندان و نمایندگان قانونی آنها را در مورد دستیابی به هدف‌های عملیاتی از قبل تعیین شده و مصوب و اثربخشی عملیات آگاه کنند. در این راستا، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی به جای آنکه صرفاً بر ورودی‌ها تأکید کند بر کارایی و اثربخشی منابع برای هدف‌های مصوب تأکید می‌کند. مؤلفه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در دستگاه‌های دولتی مهم و اثرگذار است؛ زیرا، این مؤلفه‌ها باعث مصرف بهینه منابع می‌شود (Dietmar, 2018).

اختیار: بر اساس مدل شه، ساز و کارهای تفویض اختیار در دولت‌ها، دومین عامل مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. اگر بودجه‌ریزان در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و یا طی مراحل آن، اختیار لازم را نداشته باشند،

اجرا با مشکل روبه‌رو خواهد شد. ابعاد اختیار شامل، اختیار قانونی، اختیار فرآیندی و اختیار سازمانی، است (Asadi et al., 2017).

اطلاع‌رسانی، شفافیت اطلاعات و گزارش‌ها: شفافیت به معنی ارائه اطلاعات حسابداری به گونه‌ای است که محتوای آشکاری داشته باشد. پاسخگویی و شفافیت دو روی یک سکه هستند؛ به این معنی که، اگر خللی در پاسخگویی وجود داشته باشد شفافیت نیز مشکل پیدا می‌کند. شفاف نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی فراهم می‌کند. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخگویی توجه زیادی می‌شود (Nouri and Jamshidi Navid, 2012).

مبنای تعهدی حسابداری: اجرای مبنای تعهدی حسابداری و ضرورت حسابرسی عملکرد از مواردی است که در پژوهش‌های مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی مورد توجه قرار گرفته است (Choi, 2018). مبنای تعهدی حسابداری با ثبت کلیه رویدادهای مالی موجب شفاف سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارایی‌ها می‌شود و با اندازه‌گیری عملکرد و ارائه اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی به مدیران سبب اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه‌تر به وسیله آنها و تلاش در راستای کاهش هزینه‌ها، بهبود تخصیص منابع و افزایش بهره‌وری می‌شود (Mahdavi and Mohammadian, 2018; Choi, 2018). از این رو، مبنای تعهدی حسابداری زمینه‌پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها، استقرار بودجه ریزی عملیاتی و بستر لازم برای مدیریت هزینه‌ها و محاسبه بهای تمام شده طرح‌ها را فراهم می‌کند و پاسخگویی عملیاتی از طریق حسابرسی عملکرد با توجه به هدف‌های عملیاتی و تمرکز بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج حاصل می‌شود (Mahdavi and Mohammadian, 2018; Schmidt and Gunter, 2016).

اجرای مبنای تعهدی حسابداری و ضرورت حسابرسی عملکرد از مواردی است که در پژوهش‌های مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی مورد توجه قرار گرفته است (Choi, 2018). مبنای تعهدی حسابداری با ثبت کلیه رویدادهای مالی موجب شفاف سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارایی‌ها می‌شود و با اندازه‌گیری عملکرد و ارائه اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی به مدیران سبب اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه‌تر به وسیله آنها و تلاش در راستای کاهش هزینه‌ها، بهبود تخصیص منابع و افزایش بهره‌وری می‌شود (Mahdavi and Mohammadian, 2018; Choi, 2018). از این رو، مبنای تعهدی حسابداری زمینه‌پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها، استقرار بودجه ریزی عملیاتی و بستر لازم برای مدیریت هزینه‌ها و محاسبه بهای تمام شده طرح‌ها را فراهم می‌کند و پاسخگویی عملیاتی از طریق حسابرسی عملکرد با توجه به هدف‌های عملیاتی و تمرکز بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج حاصل می‌شود (Mahdavi and Mohammadian, 2018; Schmidt and Gunter, 2016).

پیشینه پژوهش

ین و همکاران (2020) در مقاله‌ای دیگر به بررسی تأثیر نظام ارزیابی عملکرد (PMS) بر عملکرد سازمان‌های بخش دولتی در اقتصادهای در حال گذار پرداختند. در این مطالعه نقش مداخله‌گر پاسخگویی عمومی در رابطه بین نظام ارزیابی عملکرد و عملکرد بخش دولتی ویتنام نیز بررسی شده است. نمونه تحقیق شامل ۲۱۴ نفر از حسابداران و مدیران بخش دولتی ویتنام است. نتایج نشان می‌دهد که پاسخگویی عمومی رابطه بین PMS و عملکرد سازمانی را کاملاً تعدیل

می‌کند. این نتایج با به‌کارگیری PMS و با هدف بهبود پاسخگویی عمومی و عملکرد سازمانی، کاربردهای اجرایی و نظری مهمی را برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند (Yen.et.al,2020).

آذر و همکاران (2020) مطالعه‌ای با هدف شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش دلفی فازی انجام دادند. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی "عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روانشناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی" مشخص شده است (Azar.et.al,2020).

ارکوتلو و همکاران (2017) مطالعه‌ای با عنوان عوامل مؤثر بر بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در نتیجه تجزیه و تحلیل عامل تأییدی (CFA) با استفاده از آزمون t مستقل و تحلیل واریانس یکطرفه در سازمان‌های عمومی ترکیه انجام داده‌اند. نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها صحت عوامل و شاخص‌های سنجش آنها را نشان داده است. همچنین شاخص‌های برازش مدل نیز مقادیر مطلوبی را نشان داده‌اند (Ercutello.et.al,2017).

داشپند (2017) مطالعه‌ای تحت عنوان سیستم نظارت بر بودجه در میانمار انجام داد. این کشور شاهد انتقال به سمت عدم تمرکز بیشتر بوده است. دولت اتحادیه با ایجاد نهادها، رویه‌های جدید، اقدامات اساسی را در جهت تقویت سیستم مدیریت مالی عمومی و بهبود شفافیت مالی برداشته است. ایجاد کمیته حساب‌های عمومی مجلس، اعطای استقلال به بانک مرکزی و ایجاد یک وزارت خزانه داری از جمله ابتکاراتی است که در جهت استقرار یک سیستم نظارت و ارزیابی مؤثر بوده است (Dashpand,2017).

اسکندری و همکاران (2016) مطالعه‌ای تحت عنوان تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی مبتنی بر یافته‌های میدانی و یادداشت مشاهدات تجربی مستقیم و انجام مصاحبه با خبرگان انجام دادند. نتایج حاصل مبنی بر این است که عملیات کارآ و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و ضروری است ساختار سیستم‌های مدیریت سازمان و کنترل مدیریت در راستای رسیدن به این اهداف طراحی شوند تا اینکه بتوان از طریق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت، وظایف مدیریت سازمان را مورد ارزیابی قرار داد (Eskandari.et.al,2016).

زامفریسکو (2013) پژوهشی با عنوان برنامه ریزی هدف به عنوان یک الگوی تصمیم‌گیری برای بودجه ریزی عملکرد انجام دادند. هدف از این پژوهش تشریح استفاده از راهکار صفحه گسترده برای اجرای اصول بودجه ریزی عملیاتی در یک مجموعه دولتی بود. این راه حل مبتنی بر شیوه بهینه سازی برنامه ریزی برای دستیابی به هدف کلی سازمان و الگویی برای داده‌های واقعی است (Zamfrisco,2013).

پورالی (2012) پژوهشی با عنوان «امکان سنجی اجرای بودجه ریزی 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 بودجه ریزی عملیاتی وجود دارد (Pourali,2012).

با توجه به عوامل ذکر شده و اهمیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در اقتصاد امروز و همچنین تاکید بر اجرای هر چه بهتر و کارآمدتر آن در نظام آموزش سلامت کشور، نتایج تحقیق حاضر می‌تواند به عنوان نقشه راه مناسب برای کارشناسان این حوزه و مؤسسات تابعه مفید واقع شود. همچنین با توجه به ضرورت استفاده بهینه از منابع موجود به عنوان اصل اساسی در اقتصاد، نتایج تحقیق حاضر برای پژوهشگرانی که قصد برداشتن قدم در این حیطه را دارند مفید خواهد بود.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف پژوهش، از نوع کاربردی و از لحاظ ماهیت پیمایشی است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسش نامه می‌باشد که پس از تحلیل دلفی و اجماع نظر خبرگان به پرسشنامه‌ای محقق ساخته با توجه به نظرات خبرگان دست پیدا کردیم. جامعه آماری این جامعه آماری این تحقیق شامل اعضای مطلع در نظام آموزش سلامت کشور، شامل مدیران ارشد و معاونین، مدیر مالی و رؤسای حسابداری، و کارشناسان مالی و بودجه تشکیل داده و افراد نمونه به صورت هدفمند و در دسترس انتخاب گردیده‌اند. در این پژوهش "ارزیابی توانایی" به عنوان متغیر وابسته است. همچنین متغیرهای مستقل شامل ابعاد توانایی، اختیار، پذیرش و صرفه اقتصادی است که با استفاده از سؤال‌های مطرح شده در بخش‌های مختلف پرسشنامه استاندارد، اندازه‌گیری و تجزیه و تحلیل شده است. اطلاعات مورد نیاز از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و توزیع پرسشنامه گردآوری شد. به منظور دستیابی به هدف یاد شده، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط به بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور استخراج و قوانین و مقررات مربوطه مطالعه و ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تعیین شدند. به منظور تأیید روایی، پرسشنامه تحقیق بر اساس پرسشنامه‌های استاندارد در ۳۵ سؤال عمومی و سؤال‌های اختصاصی جهت مدیران ارشد شامل ۱۰ سؤال، جهت روسای امور مالی شامل ۱۲ سؤال و جهت کارشناسان امور مالی شامل ۸ سؤال با طیف لیکرت پنج گزینه‌ای (کاملاً زیاد تا کاملاً کم) طراحی شده است. همچنین به منظور تأیید پایایی، ضرایب پایایی آلفای کرونباخ ابعاد پرسشنامه بیش از ۰/۷ محاسبه شد، لذا نتیجه می‌شود که ابعاد پرسشنامه از پایایی لازم برخوردارند (جدول ۱).

جدول ۱: میزان پایایی پرسشنامه به تفکیک ابعاد

ابعاد	آلفای کرونباخ
توانایی	۰/۹۴۹
اختیار	۰/۸۶۶
پذیرش	۰/۷۴۵
صرفه اقتصادی	۰/۹۵۶

برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و برای آزمون سؤالات پژوهش از روش‌های پارامتریک شامل آزمون تی تست استفاده شد. در پایان به منظور تعیین رتبه‌بندی شاخص‌های مورد تأیید از آزمون

فریدمن با کمک نرم افزار Spss استفاده گردید تا مشخص شود که هر یک از شاخص‌های مربوط به هر مؤلفه چه مرتبه‌ای را به خود نسبت می‌دهند. با توجه به نتایج آزمون فریدمن هر یک از مؤلفه‌ها بر اساس میزان اهمیت خود رتبه‌بندی شده و الگوی شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور ارائه گردید.

یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی تحقیق شامل جنسیت، سن، سابقه خدمت، پست سازمانی، میزان تحصیلات، و شرکت در دوره‌های آموزشی مرتبط به شرح جدول شماره ۲ می‌باشد.

جدول ۲: آمار توصیفی مربوط به متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	شاخص	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۳	۸۶/۷
	زن	۲	۱۳/۳
سن	۲۰ تا ۳۰ سال	۱	۶/۷
	۳۰ تا ۴۰ سال	۱۱	۷۳/۳
	۴۰ سال به بالا	۳	۲۰
سابقه خدمت	کمتر از ۵ سال	۱	۶/۷
	۵ تا ۱۰ سال	۳	۲۰
	۱۰ تا ۲۰ سال	۹	۶۰
	۲۰ سال به بالا	۲	۱۳/۳
پست سازمانی	مدیر ارشد	۶	۴۰
	مدیریت	۶	۴۰
	کارشناس	۱	۶/۷
تحصیلات	هیات علمی	۲	۱۳/۳
	دکتری	۸	۵۳/۳
دوره‌های آموزشی	کارشناسی ارشد	۷	۴۶/۷
	بله	۱۴	۹۳/۳
	خیر	۱	۶/۷
	کل	۱۵	۱۰۰

بر اساس آمار توصیفی، ۸۶/۷ درصد از آزمون شوندگان مرد و بقیه زن بودند و حدود ۷۳/۳ درصد از آنها دارای سن ۳۰ تا ۴۰ سال بوده‌اند. همچنین ۶۰ درصد آزمون شوندگان دارای سابقه خدمت بین ۱۰ تا ۲۰ سال بوده که ۴۰ درصد از آنها

پست سازمانی مدیر ارشد، ۴۰ درصد مدیریت و مابقی هیات علمی و کارشناس بوده‌اند. از بین آزمون شونده‌گان ۵۳/۳ درصد دارای مدرک دکترا و ۴۶/۷ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده که از این تعداد ۹۳/۳ درصد در دوره‌های آموزشی مرتبط شرکت داشته‌اند.

بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها (آزمون کلموگروف-اسمیرنوف)

برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. بر اساس نتایج ارائه شده در جدول شماره ۳، برای ابعاد توانایی و اختیار دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد بوده است. بنابراین، فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها برای ابعاد ذکر شده پذیرفته شد. اما برای ابعاد پذیرش و صرفه اقتصادی نتیجه آزمون دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده است و در نتیجه فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها برای این ابعاد پذیرفته نشد.

جدول ۳- بررسی توزیع نرمال ابعاد (آزمون کلموگروف-اسمیرنوف)

ابعاد	میانگین	مقدار آماره	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
توانایی	۳/۵۸	۱/۰۵۵	۰/۲۱۶	توزیع نرمال
اختیار	۲/۳۱	۰/۸۱۶	۰/۵۱۹	توزیع نرمال
پذیرش	۲/۷۴	۱/۶۲۴	۰/۰۱۰	توزیع غیر نرمال
صرفه اقتصادی	۳/۶۳	۱/۴۶۱	۰/۰۲۸	توزیع غیر نرمال

آمار استنباطی

برای آزمون سؤالات پژوهش از روش‌های ناپارامتریک شامل آزمون تی تست استفاده شد. با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور و قوانین و مقررات مربوطه، سؤال‌های پژوهش در قالب ۵ سؤال مطرح شدند:

سؤال اول پژوهش - ابعاد شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور کدامند؟

بر اساس جدول شماره ۴ نتیجه آزمون سؤال اول برای ابعاد توانایی، اختیار، پذیرش و صرفه اقتصادی نتیجه آزمون دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده است. بنابراین پاسخ به سؤال اول با توجه به این ابعاد از دید پاسخ‌دهندگان مثبت است.

جدول ۴: آزمون استنباطی سؤال اول

ابعاد	میانگین	انحراف معیار	آماره T	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
توانایی	۳/۵۸	۰/۳۱۵	۱۳/۳۰۶	۱۴	۰/۰۰۰	تأیید می‌گردد
اختیار	۲/۳۱	۰/۲۶۷	-۲/۷۴۲	۱۴	۰/۰۱۶	تأیید می‌گردد
پذیرش	۲/۷۴	۰/۰۵۳	۱۷/۵۵۸	۱۴	۰/۰۰۰	تأیید می‌گردد
صرفه اقتصادی	۳/۶۳	۰/۴۸۰	۹/۱۳۴	۱۴	۰/۰۰۰	تأیید می‌گردد

در جدول شماره ۴ نتیجه آزمون سؤال اول با استفاده از روش آزمون تی تست ارائه شده است. همانطور که در این جدول ملاحظه می‌شود، میانگین بعد اختیار کمتر از حد مطلوب (عدد ۲/۵) است؛ به عبارت دیگر، بیشتر افراد امتیاز کمتر از ۲/۵ به این بعد داده‌اند و با توجه به اینکه میانگین امتیاز مطلوب ۲/۵ و بالاتر از آن ملاک سنجش و پذیرش سؤال‌های پژوهش بوده است، بعد اختیار برای سؤال اول پژوهش پذیرفته نمی‌شوند.

به طور کلی نتیجه گرفته می‌شود بعد توانایی، پذیرش و صرفه اقتصادی در پاسخ به سؤال اول مورد تأیید است و با توجه به این بعد از دید پاسخ‌دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.

سؤال دوم پژوهش - مولفه‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور کدامند؟

بر اساس جدول شماره ۵ نتیجه آزمون سؤال دوم برای مولفه‌های توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی، توانایی فنی، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی، پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی و صرفه اقتصادی نتیجه آزمون دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده است. بنابراین پاسخ به سؤال دوم با توجه به این مولفه‌ها مثبت است.

در جدول شماره ۵ نتیجه آزمون سؤال دوم با استفاده از روش آزمون تی تست ارائه شده است. همانطور که در این جدول ملاحظه می‌شود، میانگین مولفه‌های اختیار قانونی و پذیرش سیاسی به دلیل کسب امتیاز کمتر از ۲/۵ در پاسخ به سؤالات مطرح شده برای این مولفه‌ها و انحراف معیار بیشتر از ۵ درصد در نتایج آزمون به محاسبه وارد نشده و حذف شدند.

به طور کلی نتیجه گرفته می‌شود مولفه‌های توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی، توانایی فنی، اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی، پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی و صرفه اقتصادی در پاسخ به سؤال دوم مورد تأیید است و با توجه به این مولفه‌ها از دید پاسخ‌دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
جدول ۵: آزمون استنباطی سؤال دوم

نتیجه آزمون	سطح معنی - داری	درجه آزادی	آماره T	انحراف معیار	میانگین	مولفه
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۰	۱۴	۱۴/۷۸۹	۰/۲۹۶	۳/۶۳	توانایی ارزیابی عملکرد
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۰	۱۴	۸/۸۰۱	۰/۴۲۵	۳/۴۶	توانایی انسانی
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۰	۱۴	۱۶/۷۳۶	۰/۲۶۶	۳/۶۵	توانایی فنی
-	-	-	-	-	-	*اختیار قانونی
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۰	۱۴	۹/۲۶۰	۰/۴۸۷	۳/۶۶	اختیار رویه‌ای
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۰	۱۴	۶/۴۸۷	۰/۴۵۷	۳/۲۶	اختیار سازمانی
-	-	-	-	-	-	*پذیرش سیاسی
تأیید می‌گردد	۰/۰۰۰	۱۴	۱۴/۵۵۲	۰/۴۸۷	۴/۳۳	پذیرش مدیریتی

پذیرش انگیزشی	۳/۸۸	۰/۴۳۰	۱۲/۴۷۱	۱۴	۰/۰۰۰	تأیید می‌گردد
صرفه اقتصادی	۳/۶۳	۰/۴۸۰	۹/۱۳۴	۱۴	۰/۰۰۰	تأیید می‌گردد

*: با توجه به این که میانگین امتیاز مطلوب ۲/۵ و بالاتر از آن ملاک سنجش و پذیرش سؤال‌های پژوهش بوده است و با توجه به نتیجه آزمون مولفه‌های دارای انحراف معیار بیشتر از ۵ درصد حذف شدند.

سؤال سوم پژوهش - شاخص‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور کدامند؟

در این پژوهش، نظر پاسخ دهندگان در مورد شاخص‌های مربوط به سؤال سوم پژوهش بر مبنای طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت جمع آوری شده است. میانگین و انحراف معیار محاسبه شده مربوط به هر یک از سؤال‌ها در جدول شماره ۶ ارائه شده است. همان طور که در این جدول نشان داده شده است بیشترین انحراف معیار مربوط به شاخص‌های «کارشناسان خیره و آشنا به معیارهای سنجش عملکرد به تعداد کافی وجود دارند» و «نمونه عملی از اجرای نظام مدیریت قیمت تمام شده به صورت کارگاهی ارائه شده است» به مقدار ۰/۹۷۵ بود. به این معنا که پاسخ دهندگان نظرات متفاوتی در رابطه با این شاخص‌ها داشته‌اند. در مقابل کمترین انحراف معیار به مقدار ۰/۲۵۸ به شاخص «کلیه زیرسیستم‌های مناسب و لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شده است و زیرساخت لازم در این زمینه وجود دارد» تعلق داشت. به این معنا که پاسخ دهندگان نظرات همسو و یکسان در رابطه با این شاخص‌ها داشته‌اند. همچنین بیشترین میانگین به میزان ۴/۳۳ به طور مشترک برای دو شاخص «مدیران دستگاه‌های اجرایی نظام سلامت کشور بودجه مبتنی بر عملکرد را به عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی پذیرفته‌اند» و «طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب، پیش‌بینی شده است» به دست آمد. به این معنا که تأکید بیشتر پاسخ دهندگان روی این موضوعات است. از سوی دیگر کمترین میانگین به میزان ۳/۲۶ به شاخص «در استفاده از اطلاعات عملکردی در نظام سلامت کشور اختیارات لازم وجود دارد» تعلق داشت. به این معنا که این شاخص‌ها از نظر پاسخ دهندگان دارای اهمیت کمتری بوده‌اند.

جدول ۶: آزمون استنباطی سؤال سوم

مؤلفه	شاخص	میانگین	انحراف معیار
توانایی ارزیابی عملکرد	در جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شاخص‌های عملکردی خاص در نظام سلامت کشور در دست طراحی و اقدام است.	۳/۶۶	۰/۴۸۷
	در نظام سلامت کشور در رابطه با سنجش عملکرد استانداردهای مناسب در دست بررسی و تعریف است.	۳/۶۰	۰/۵۰۷
توانایی انسانی	آیا با مفاهیم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آشنا هستید؟	۳/۶۶	۰/۴۸۷
	کلاس‌های آموزشی و توجیهی جهت مدیران و کارکنان دستگاه‌های اجرایی مختلف در زمینه محاسبه قیمت تمام شده برگزار شده است.	۳/۳۳	۰/۴۸۷

۰/۴۸۷	۳/۶۶	آموزش‌های لازم در رابطه با کسب شناخت و مهارت‌های لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای کارکنان ارائه گشته است.	
۰/۴۸۷	۳/۳۳	در نظام سلامت کشور، عموم کاربران با مفاهیم و روش‌های تحلیل هزینه در بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آشنایی دارند.	
۰/۹۷۵	۳/۳۳	کارشناسان خبره و آشنا به معیارهای سنجش عملکرد به تعداد کافی وجود دارند.	
۰/۹۷۵	۳/۳۳	نمونه عملی از اجرای نظام مدیریت قیمت تمام شده به صورت کارگاهی ارائه شده است.	
۰/۴۸۷	۳/۶۶	در نظام سلامت کشور، می‌توان بر اساس نتایج قابل سنجش به تخصیص بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نمود.	
۰/۴۸۷	۳/۳۳	نتایج و ستاده‌های مورد انتظار نظام سلامت کشور قابل تعریف به صورت کمی هستند.	توانایی فنی
۰/۲۵۸	۳/۹۳	کلیه زیرسیستم‌های مناسب و لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شده است و زیرساخت لازم در این زمینه وجود دارد.	
۰/۴۸۷	۳/۶۶	سیستم مکانیزه حسابداری و مرتبط با سیستم مکانیزه درآمد و بودجه وجود دارد.	
-	-	-	*اختیار قانونی
۰/۴۸۷	۳/۶۶	اختیار تغییر فرآیندهای اداری در جهت تسهیل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.	اختیار رویه‌ای
۰/۴۵۷	۳/۲۶	در استفاده از اطلاعات عملکردی در نظام سلامت کشور اختیارات لازم وجود دارد.	اختیار سازمانی
-	-	-	*پذیرش سیاسی
۰/۴۸۷	۴/۳۳	مدیران دستگاه‌های اجرایی نظام سلامت کشور بودجه مبتنی بر عملکرد را به عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی پذیرفته‌اند.	پذیرش مدیریتی
۰/۴۸۷	۳/۶۶	آیا به نظر شما فرهنگ برنامه ریزی و تمرکز بر بودجه ریزی در سطوح مختلف نظام سلامت کشور نهادینه شده است.	
۰/۴۸۷	۳/۶۶	طرح‌های تشویقی و تنبیهی در راستای اجرا یا عدم اجرای بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور پیش بینی شده است.	پذیرش انگیزشی
۰/۴۸۷	۴/۳۳	طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب، پیش‌بینی شده است.	

۰/۴۸۷	۳/۶۶	در نظام سلامت کشور بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، موجب مدیریت مناسب منابع و هزینه ها می گردد.	صرفه اقتصادی
۰/۵۰۷	۳/۶۰	در نظام سلامت کشور، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد باعث کاهش هزینه پردازش اطلاعات جهت تصمیم گیری می شود.	

*: با توجه به این که میانگین امتیاز مطلوب ۲/۵ و بالاتر از آن ملاک سنجش و پذیرش سؤال های پژوهش بوده است و با توجه به نتیجه آزمون مولفه های دارای انحراف معیار بیشتر از ۵ درصد حذف شدند.

سؤال چهارم پژوهش - رتبه بندی شاخص های شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور به چه ترتیب خواهد بود؟

در ادامه به منظور رتبه بندی هر یک از ابعاد، مؤلفه ها و شاخص های شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور از آزمون فریدمن استفاده شد که نتایج آن در جداول شماره ۷ تا ۹ ارائه شده است. همانطور که در این جدول نشان داده شده است با توجه به معنی داری آماره خی دو فرض برابری میانگین رتبه های عوامل اول تا آخر در سطح خطای ۵ درصد پذیرفته نمی شود. بنابراین، تفاوت معنی داری بین ابعاد، مؤلفه ها و شاخص های شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور از دیدگاه آزمودنی ها وجود دارد.

نتایج آزمون رتبه ای فریدمن به منظور رتبه بندی ابعاد شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول شماره ۷ ارائه شده است. از نظر پاسخ دهندگان به ترتیب بعد صرفه اقتصادی در رتبه اول با میانگین ۷/۵۰، بعد توانایی در رتبه دوم با میانگین ۷/۰۰، بعد پذیرش در رتبه سوم با میانگین ۵/۰۷ و بعد اختیار در رتبه چهارم با میانگین ۱/۹۳ قرار دارند.

جدول ۷: آزمون فریدمن به منظور رتبه بندی ابعاد شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

رتبه	میانگین رتبه	ابعاد
دوم	۷/۰۰	توانایی
چهارم	۱/۹۳	اختیار
سوم	۵/۰۷	پذیرش
اول	۷/۵۰	صرفه اقتصادی
آماره آزمون		خی دو
۰/۰۰۰	۸۵/۳۲۵	سطح معنی داری

نتایج آزمون رتبه ای فریدمن به منظور رتبه بندی مولفه های شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول شماره ۸ ارائه شده است. از نظر پاسخ دهندگان مولفه های پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی و اختیار رویه ای به ترتیب با میانگین رتبه های ۱۴/۶۷، ۱۳/۱۳ و ۱۲/۵۷ در رتبه های اول، دوم و سوم قرار دارند. از سوی دیگر پایین ترین رتبه ها با میانگین ۱/۵ و ۱/۵ به ترتیب به مولفه های اختیار قانونی و پذیرش سیاسی تعلق داشت.

جدول ۸: آزمون فریدمن به منظور رتبه‌بندی مولفه‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

رتبه	میانگین رتبه	مؤلفه
ششم	۱۲/۲۰	توانایی ارزیابی عملکرد
هفتم	۱۰/۸۳	توانایی انسانی
پنجم	۱۲/۳۷	توانایی فنی
نهم	۱/۵۰	*اختیار قانونی
سوم	۱۲/۵۷	اختیار رویه‌ای
هشتم	۱۰/۱۷	اختیار سازمانی
نهم	۱/۵۰	*پذیرش سیاسی
اول	۱۴/۶۷	پذیرش مدیریتی
دوم	۱۳/۱۳	پذیرش انگیزشی
چهارم	۱۲/۵۰	صرفه اقتصادی
خی دو	سطح معنی داری	آماره آزمون
۰/۰۰۰	۱۹۲/۰۰۸	

*: با توجه به این که میانگین امتیاز مطلوب ۲/۵ و بالاتر از آن ملاک سنجش و پذیرش سؤال‌های پژوهش بوده است و با توجه به نتیجه آزمون مولفه‌های دارای انحراف معیار بیشتر از ۵ درصد حذف شدند.

نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن به منظور رتبه‌بندی شاخص‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول شماره ۹ ارائه شده است. از نظر پاسخ دهندگان شاخص‌های «مدیران دستگاه‌های اجرایی نظام سلامت کشور بودجه مبتنی بر عملکرد را به عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی پذیرفته‌اند»، «طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب، پیش‌بینی شده است» و «کلیه زیرسیستم‌های مناسب و لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شده است و زیرساخت لازم در این زمینه وجود دارد» به ترتیب با میانگین رتبه‌های ۳۰/۵۰، ۳۰/۴۷ و ۲۷/۵۷ در رتبه‌های اول، دوم و سوم قرار دارند. از سوی دیگر پایین‌ترین رتبه با میانگین ۱۸/۴۳ به شاخص «در استفاده از اطلاعات عملکردی در نظام سلامت کشور اختیارات لازم وجود دارد» تعلق داشت.

جدول ۹: آزمون فریدمن به منظور رتبه‌بندی شاخص‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

رتبه	میانگین رتبه	شاخص	مؤلفه
چهارم	۲۴/۰۰	در جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شاخص‌های عملکردی خاص در نظام آموزش سلامت کشور در دست طراحی و اقدام است.	توانایی ارزیابی عملکرد
هفتم	۲۲/۹۰	در نظام سلامت کشور در رابطه با سنجش عملکرد استانداردهای مناسب در دست بررسی و تعریف است.	
پنجم	۲۳/۸۰	آیا با مفاهیم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آشنا هستید؟	
دهم	۱۹/۳۳	کلاس‌های آموزشی و توجیهی جهت مدیران و کارکنان دستگاه‌های اجرایی مختلف در زمینه محاسبه قیمت تمام شده برگزار شده است.	توانایی انسانی
چهارم	۲۴/۰۰	آموزش‌های لازم در رابطه با کسب شناخت و مهارت‌های لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای کارکنان ارائه گشته است.	
دهم	۱۹/۳۳	در نظام سلامت کشور، عموم کاربران با مفاهیم و روش‌های تحلیل هزینه در بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آشنایی دارند.	
نهم	۲۰/۱۳	کارشناسان خبره و آشنا به معیارهای سنجش عملکرد به تعداد کافی وجود دارند.	توانایی فنی
هشتم	۲۰/۲۳	نمونه عملی از اجرای نظام مدیریت قیمت تمام شده به صورت کارگاهی ارائه شده است.	
پنجم	۲۳/۸۰	در نظام سلامت کشور، می‌توان بر اساس نتایج قابل سنجش به تخصیص بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نمود.	
پنجم	۲۳/۸۰	نتایج و ستاده‌های مورد انتظار نظام سلامت کشور قابل تعریف به صورت کمی هستند.	اختیار قانونی
سوم	۲۷/۵۷	کلیه زیرسیستم‌های مناسب و لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شده است و زیرساخت لازم در این زمینه وجود دارد.	
پنجم	۲۳/۸۰	سیستم مکانیزه حسابداری و مرتبط با سیستم مکانیزه درآمد و بودجه وجود دارد.	
	-		*اختیار قانونی
چهارم	۲۴/۰۰	اختیار تغییر فرآیندهای اداری در جهت تسهیل بودجه‌ریزی مبتنی	اختیار رویه‌ای

یازدهم	۱۸/۴۳	بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.	اختیار سازمانی
		در استفاده از اطلاعات عملکردی در نظام سلامت کشور اختیارات لازم وجود دارد.	
			* پذیرش سیاسی
اول	۳۰/۵۰	مدیران دستگاههای اجرایی نظام آموزش سلامت کشور بودجه مبتنی بر عملکرد را به عنوان روشی مناسب برای بودجه ریزی پذیرفته اند.	پذیرش مدیریتی
چهارم	۲۴/۰۰	آیا به نظر شما فرهنگ برنامه ریزی و تمرکز بر بودجه ریزی در سطوح مختلف نظام سلامت کشور نهادینه شده است.	
چهارم	۲۴/۰۰	طرح های تشویقی و تنبیهی در راستای اجرا یا عدم اجرای بودجه - ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور پیش بینی شده است.	پذیرش انگیزشی
دوم	۳۰/۴۷	طرح های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه های مصوب، پیش بینی شده است.	
چهارم	۲۴/۰۰	در نظام سلامت کشور بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، موجب مدیریت مناسب منابع و هزینه ها می گردد.	صرفه اقتصادی
ششم	۲۳/۱۰	در نظام سلامت کشور، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد باعث کاهش هزینه پردازش اطلاعات جهت تصمیم گیری می شود.	
سطح معنی -	خی دو		
داری			
۰/۰۰۰	۲۹۹/۷۳۵		

سؤال پنجم پژوهش - الگوی مناسب جهت شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور چگونه است؟

به طور کلی نتیجه گرفته می شود ابعاد توانایی، پذیرش و صرفه اقتصادی در پاسخ به سؤال اول مورد تأیید است و با توجه به این ابعاد از دید پاسخ دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.

با توجه به نتایج آزمون تی تست، مولفه های توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی، توانایی فنی، پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی و صرفه اقتصادی در پاسخ به سؤال دوم مورد تأیید است و با توجه به این مولفه ها از دید پاسخ دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.

نظر پاسخ دهندگان در مورد شاخص‌های مربوط به سؤال سوم پژوهش نشان داد که کمترین انحراف معیار به مقدار ۰/۲۵۸ به شاخص «کلیه زیرسیستم‌های مناسب و لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شده است و زیرساخت لازم در این زمینه وجود دارد» تعلق داشت. به این معنا که پاسخ دهندگان نظرات همسو و یکسان در رابطه با این شاخص‌ها داشته‌اند. همچنین بیشترین میانگین به میزان ۴/۳۳ به طور مشترک برای دو شاخص «مدیران دستگاه‌های اجرایی نظام سلامت کشور بودجه مبتنی بر عملکرد را به عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی پذیرفته‌اند» و «طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب، پیش‌بینی شده است» به دست آمد. به این معنا که تأکید بیشتر پاسخ دهندگان روی این موضوعات است.

نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن نشان داد به ترتیب بعد صرفه اقتصادی در رتبه اول با میانگین رتبه ۷/۵۰، بعد توانایی در رتبه دوم با میانگین رتبه ۷/۰۰ و بعد پذیرش در رتبه سوم با میانگین رتبه ۵/۰۷ قرار دارند. همچنین بر اساس نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن مولفه‌های پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی به ترتیب با میانگین رتبه‌های ۱۴/۶۷ و ۱۳/۱۳ در رتبه‌های اول و دوم قرار دارند.

از نظر پاسخ دهندگان نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن نشان داد که شاخص‌های «مدیران دستگاه‌های اجرایی نظام آموزش سلامت کشور بودجه مبتنی بر عملکرد را به عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی پذیرفته‌اند»، «طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب، پیش‌بینی شده است» و «کلیه زیرسیستم‌های مناسب و لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شده است و زیرساخت لازم در این زمینه وجود دارد» به ترتیب با میانگین رتبه‌های ۳۰/۵۰، ۳۰/۴۷ و ۲۷/۵۷ در رتبه‌های اول، دوم و سوم قرار دارند.

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر به واکاوی و رتبه‌بندی توانایی، جهت شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور پرداخته شد. به همین منظور، هدف پژوهش ارزیابی میزان توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارائه پیشنهادها لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود.

با توجه به سوال اول پژوهش نتایج نشان داد که ابعاد توانایی، پذیرش، صرفه اقتصادی و اهداف عملیاتی در پاسخ به سؤال اول مورد تأیید است و با توجه به این ابعاد از دید پاسخ‌دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور وجود دارد. بر اساس سؤال دوم نتیجه گرفته می‌شود مولفه‌های توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی، توانایی فنی، پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی، صرفه اقتصادی و اهداف عملیاتی در پاسخ به سؤال دوم مورد تأیید است و با توجه به این مولفه‌ها از دید پاسخ‌دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام آموزش سلامت کشور وجود دارد. در سؤال سوم نتایج نشان داد که بیشترین انحراف معیار مربوط به شاخص «نظارت بر اثر بخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی توسط نظام سلامت کشور» به مقدار ۱/۰۱۴ بوده است. پس از آن بیشترین انحراف معیار مربوط به شاخص‌های «ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی توسط نظام سلامت کشور»، «کارشناسان خبره و آشنا به معیارهای سنجش عملکرد به تعداد کافی وجود دارند» و «نمونه عملی از اجرای نظام مدیریت قیمت تمام شده به صورت کارگاهی ارائه شده است» به مقدار ۰/۹۷۵ بود. به این معنا

که پاسخ دهندگان نظرات متفاوتی در رابطه با این شاخص‌ها داشته‌اند. در مقابل کمترین انحراف معیار به مقدار ۰/۲۵۸ به شاخص‌های «کلیه زیرسیستم‌های مناسب و لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شده است و زیرساخت لازم در این زمینه وجود دارد»، «انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور» و «پیاده سازی سیستم‌های اطلاعاتی و زیرساخت‌های گزارشگری عملیاتی توسط نظام سلامت کشور» تعلق داشت. به این معنا که پاسخ دهندگان نظرات همسو و یکسان در رابطه با این شاخص‌ها داشته‌اند. همچنین بیشترین میانگین به میزان ۴/۳۳ به طور مشترک برای دو شاخص «مدیران دستگاه‌های اجرایی نظام سلامت کشور بودجه مبتنی بر عملکرد را به عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی پذیرفته‌اند» و «طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب، پیش‌بینی شده است» به دست آمد. به این معنا که تأکید بیشتر پاسخ دهندگان روی این موضوعات است. از سوی دیگر کمترین میانگین به ترتیب به میزان ۳/۲۶ و ۲/۰۶ به شاخص‌های «پیاده سازی سیستم‌های اطلاعاتی و زیرساخت‌های گزارشگری عملیاتی توسط نظام آموزش سلامت کشور» و «در استفاده از اطلاعات عملکردی در نظام آموزش سلامت کشور اختیارات لازم وجود دارد» تعلق داشت. به این معنا که این شاخص‌ها از نظر پاسخ دهندگان دارای اهمیت کمتری بوده‌اند. در سؤال چهارم نتایج نشان داد که نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن به ترتیب بعد صرفه اقتصادی در رتبه اول با میانگین رتبه ۷/۵۰، بعد توانایی در رتبه دوم با میانگین رتبه ۷/۰۰، بعد اهداف عملیاتی در رتبه سوم با میانگین رتبه ۵/۷۰، بعد پذیرش در رتبه چهارم با میانگین رتبه ۵/۰۷، بعد کارایی و اثربخشی منابع مالی در رتبه پنجم با میانگین رتبه ۴/۳۰، بعد گزارشگری عملیاتی در رتبه ششم با میانگین رتبه ۲/۳۳، بعد پاسخگویی عملیاتی در رتبه هفتم با میانگین رتبه ۲/۱۷ و بعد اختیار در رتبه هشتم با میانگین رتبه ۱/۹۳ قرار دارند. و نهایتاً در سؤال پنجم مشخص شد که الگوی به دست آمده از نتایج پژوهش نشان داد که ابعاد توانایی (مولفه‌های توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی، توانایی فنی)، پذیرش (مولفه‌های پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی)، صرفه اقتصادی، و همچنین شاخص‌های «کلیه زیرسیستم‌های مناسب و لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظر گرفته شده است و زیرساخت لازم در این زمینه وجود دارد»، «مدیران دستگاه‌های اجرایی نظام سلامت کشور بودجه مبتنی بر عملکرد را به عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی پذیرفته‌اند» و «طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب، پیش‌بینی شده است» مهم‌ترین عوامل جهت شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور می‌باشند. لذا پژوهش حاضر با پژوهش‌های (Sotoudeh et al, Mauro et al (2019), Pourali and Kakuvan (2012), Emrai and Azar (2020) همسو می‌باشد.

پیشنهاد می‌گردد که ضمن مشخص نمودن نتایج و خروجی مورد انتظار دستگاه‌های اجرایی بایستی یک واحد سازمانی مجزا در هر دستگاه اجرایی برای ارزیابی عملکرد ایجاد شود و از روش ارزیابی عملکرد مناسب با استاندارد صحیح استفاده کرد. همچنین استقرار سیستم بهای تمام شده به عنوان زیر ساخت اولیه در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تأمین کارشناسان مورد نیاز آشنا به قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی، ارزیابی عملکرد، قیمت تمام شده. همچنین پیشنهاد می‌گردد که 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 در نظام آموزش سلامت

- کشور ارائه گردد. و طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب یا نامناسب در اجرای اصول بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور پیش‌بینی گردد. همچنین در انتها پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:
- (۱) به‌کارگیری اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد توسط مدیران دانشگاه‌ها و اعضای هیات امناء در تصمیم‌گیری‌های خود و سیاست‌های کلان.
 - (۲) ایجاد قوانین لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و رفع مغایرت‌ها با دیگر قوانین. از جمله قوانین دیوان محاسبات کشور.
 - (۳) اختیارات لازم در قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی برای سازمان‌ها در زمینه درخواست بودجه و هزینه کردن به صلاحدید خود، پیش‌بینی و واگذاری اختیارات لازم برای استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری‌ها به مدیران سازمان گردد و پیش‌بینی پذیری منابع بودجه و قابل برنامه‌ریزی بودن مصارف بودجه و عدم وابستگی سقف بودجه با درآمدهای نفتی.
 - (۴) اصلاح رویه‌های اداری موجود متناسب با بودجه مبتنی بر عملکرد.
 - (۵) شناخت و آگاهی کامل مدیران سازمان نسبت به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

نویسندگان مقاله از تمامی افرادی که در این پژوهش یاری رسانند نهایت تشکر و قدردانی را دارند.

References

- Abu al-Hallaj, Masoud. (2016), New Financial System in Medical Sciences Universities, Habars, No. 55, pp. 108-114. (In Persian)
- Amrai, H; Azar, A. (2021), providing an effective model for monitoring and evaluating the financial performance of the public sector in performance-based budgeting, financial accounting and auditing research, volume 13, number 52, serial 4, 53-86. <https://doi.org/10.30495/FAAR.2021.687679> (In Persian)
- Asadi, M; Ebrahimi, M; Babashahi, J. (2007), Identifying obstacles to the establishment of an operational budget in the customs of the Islamic Republic of Iran based on the Shah model, the second international conference on operational budgeting, Tehran, <https://civilica.com/doc/74147>. (In Persian)
- Azar, A. and Habashi, N. 2017. "Providing an effective model for the audit of the general department of the Accounts Court of the Islamic Republic of Iran". Auditing Knowledge, 17(66): 5-40. (In Persian)
- Choi, J. H. (2018). Accrual accounting and resource allocation, A general equilibrium analysis. Proceedings of the 17th Annual Carnegie Mellon Accounting Mini Conference and Junior Accounting Theory Conference for Helpful Comments, Available at: www.gsb.stanford.edu.
- Deshpande, R. (2018). Budget Monitoring and Oversight System in Myanmar. Available at: <https://asiafoundation.org/publication/budget-monitoringoversight-system-myanmar>
- Dietmar, W. 2018. Performance auditing in Germany concerning environmental issues, sustainability accounting. *Management and Policy Journal*, 9(1):29-42.
- Erkutlu, H. V., Ş. G. Tanç, and S. Ç. Koçyiğit. (2017). The Factors Used to Create Performance-based Budgeting: A Research on Turkey. In S. Gokten, (Edition), Accounting and Corporate Reporting: Today and Tomorrow. London: IntechOpen. <https://doi.org/10.5772/intechopen.68920>.

- Eskandari, K; Kurdbeche, S. (2016), Explaining the need for auditing standards for management performance in executive bodies, *Applied Studies in Management and Development Sciences*, Volume 1, Number 1, pp. 1-10. (In Persian)
- Ghasemi, M. (2004), President and a challenge called budgeting in Iran, *Majles and Research Magazine*, Volume 11, Number, 46, 91-113. (In Persian)
- Heritage, H. 2007. *The American heritage college dictionary*. 4th Edition. American: Houghton Mifflin Har Court (HMH) Publication.
- <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1437050>.
- Karamati, M. A. and Bayat, F. 2015. "Evaluation and ranking of the dimensions and components of implementation of operational budgeting in Iran's water and sewage companies". *Financial Accounting and Audit Research*, 8(39): 59-72.
- <https://doi.org/20.1001.1.23830379.1395.8.29.4.4>. (In Persian)
- Mahdavi, G.h., and M. Mohammadian. (2018). The challenge of executing audit performance in governmental operational organization. *The Financial Accounting and Auditing Researches* 9 (36): 27-47. <https://doi.org/20.1001.1.23830379.1396.9.36.2.3>. (In Persian)
- Mahdavi, G; Gul Mohammadi, M. (2012), examining the level of familiarity of senior financial managers of the executive bodies of Fars province with new methods of budgeting, *health accounting*, volume 1, number 1, series 1, pp. 85-110. (In Persian)
- Nouri, Z; Jamshidi, N. (2012), Investigating the impact of culture on the transparency of financial reporting and improving the level of accountability in universities of medical sciences and healthcare services, *Health Accounting*, Volume 2, Number 3, pp. 68-89. doi: 10.30476/jha.2013.16915. (In Persian)
- Obeni, D; Babajani, J. (2005). *Principles and application of accounting in government and non-profit organizations* (13th edition). Tehran, Samit Publications. P. 660. (In Persian)
- Park, J. H. 2019. "Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?". *Public Performance & Management Review*, 42(2): 280-304.
- Parker L, Jacobs K, Schmitz J. 2019. New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1): 280-306.
- Parker, L., Jacobs, K. and Schmitz, J. 2019. New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1): 280-306.
- Pourali, Mohammadreza; Kakwan, Saeed. (2012), Feasibility of Operational Budgeting in Babol University of Medical Sciences and Healthcare Services, *First National Accounting and Management Conference*, Shiraz, <https://civilica.com/doc/221143>. (In Persian)
- Qadipour, J; My way, A. (2009), operational budgeting is a national necessity and a starting point, *audit knowledge*, volume 10, number 1, pp. 58-72. (In Persian)
- Redburn, F., S. Stevens., J. Robert., F. B. Terry. 2008. *Performance management and budgeting: How governments can learn from experience*, M.E. Sharpe, Inc.
- Schmidt, U., and Günther, T. (2016). Diminishing obligations of local government: Effect on accountability and public trust. *Management Review Quarterly* 66 (4): 235-265.
- Yen, T. T., and Nguyen, Ph. N. (2020). The Impact of the Performance Measurement System on the Organizational Performance of the Public Sector in a Transition Economy: Is Public Accountability a Missing Link?. *Cogent Business & Management* 7 (1): 1-17. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1792669>
- Zamfirescu, L., and Zamfirescu, C. B. (2013). Goal Programming as a Decision Model for PerformanceBased Budgeting. *Information Technology and Quantitative Management* 2: 426-433.
- Zarei, Betul. (2017), Government accounting and auditing as the origin of budgeting reforms, *Habars magazine*, No. 55, pp. 74-85. (In Persian)