

## الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی

(مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل)

دکتر محمد رضا پورعلی\*

سعیده کاکوان\*\*

### چکیده

اصلاح نظام های بودجه ریزی کمک شایانی به اقتصاد کشور می کند، زیرا یکی از اشکالات اساسی نظام بودجه بندی، غیر عملیاتی و غیر شفاف بودن بودجه می باشد و هزینه های زیادی را به کشورها تحمیل کرده است که از جمله می توان به کسری بودجه سالیانه چند هزار میلیارد تومانی دولت اشاره کرد. هر چند که به نظر میرسد اجرای کامل بودجه ریزی عملیاتی با موانعی از جمله افزایش اختیارات مدیران اجرایی رده های پایین، تغییر رویکرد حسابداری دولتی به حسابداری تعهدی و اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور روبه رو است، اما تغییر نظام بودجه ریزی به بودجه ریزی عملیاتی امری ضروری و اجتنابناپذیر برای اقتصاد کشور به شمار میرود. هدف از پژوهش حاضر، شناسایی الزامات استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی بر اساس «مدل شه» (۲۰۰۴) در سه بعد توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی نیروی انسانی و توانمندی فنی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل می باشد.

مطالعه حاضر، یک پژوهش کاربردی و از نوع پژوهش های تحلیلی است که در آن برای جمع آوری اطلاعات مورد نیاز از هر دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است که در بعد میدانی از پرسشنامه استفاده گردید. جامعه آماری پژوهش، ۳۰ نفر شامل رئیس و معاونین، مدیران مالی و برنامه و بودجه، کارشناسان بودجه دانشگاه، رؤسا و معاونین مالی دانشکده ها و بیمارستان های دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل میباشند که با استفاده از سرشماری نظرات آنها با نرم افزار SPSS ۲۰ مورد تحلیل قرار گرفت.

\* استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس

\*\* کارشناس ارشد مدیریت دولتی - مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس (نویسنده مسئول) Kakvan.s@gmail.com

یافته‌های این پژوهش نشان دهنده این واقعیت است که در حال حاضر دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل توانایی (ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی، فنی) لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد و از طرفی عوامل جنسیت، تحصیلات و سابقه کار در این توانایی تأثیرگذار نیستند

**واژه‌های کلیدی:** بودجه ریزی عملیاتی، توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی نیروی انسانی، توانمندی فنی، دانشگاه علوم پزشکی بابل

## ۱- مقدمه

در نظام بودجه ریزی عملیاتی استقرار نظام بودجه ریزی ستانده محور و ارزیابی آن به جای نظام کنترل و نظارت بر مبنای داده محور صورت می‌گیرد. بودجه ریزی عملیاتی دو بعد «صرفه جویی» و «اثربخشی» را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می‌کند. در این نظام بودجه ریزی عملیاتی بین «کارایی» و «اثربخشی» تمایز ایجاد می‌شود. در کارایی استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالی که اثربخشی با عملکرد مرتبط است (ابراهیمینژاد و فرجوند، ۱۳۸۰، ۲۲۸). بودجه ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است که به نحو دقیقتر و روشنتر اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه (فایده - هزینه) تجزیه و تحلیل می‌نماید. با روش تعیین واحد حجم کار، اندازه گیری حجم کار، قیمت تمام شده تولید یا خدمت را به دست می‌آورد و با نورمها و استانداردها مقایسه تطبیقی و تحلیلی می‌نماید و به علل افزایش قیمت تمام شده واقف می‌گردد و در نهایت به اصلاح مدیریت سازمان کمک می‌کند و مدیر همواره مورد پاسخگویی و ارزشیابی قرار می‌گیرد (فرزب، ۱۳۸۶، ۲۲۶). غیرعملیاتی و شفاف نبودن و عدم دستیابی به اهداف مورد نظر، از اشکالات اساسی نظام بودجه ریزی دستگاه‌های اجرایی دولتی می‌باشد (رابینسون، ۲۰۰۵). به همین خاطر امروزه دستگاه‌های اجرایی دولتی به دلیل افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد خود، به رویکردهای نوین مدیریت، از جمله تغییر نظام‌های بودجه بندی خود به نظام‌های عملکرد محور روی آورده‌اند. بدین ترتیب، بودجه بندی عملیاتی به عنوان بهینه ترین روش بودجه ریزی پذیرفته شده در کانون توجه دستگاه‌های اجرایی دولتی قرار گرفته است. زیرا بودجه ریزی عملیاتی ارتباط بین داده‌ها و ستانده‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد و کارایی اثربخش محصولات ارائه شده و نتایج به دست آمده از آنها را با شاخصهای عملکرد تحلیل می‌نماید. از ویژگیهای اساسی بودجه ریزی عملیاتی اصلاح روش‌های مدیریت و ارزیابی مدیران دستگاه‌های اجرایی دولتی بر اساس معیارهای سنجش فعالیتهای آنان می‌باشد (تقیزاده و دیگران، ۱۳۸۸).

یکی از حدسهای رایج در مورد اجرای ناموفق بودجه ریزی عملیاتی، ظرفیت پایین یا توانایی پایین سازمانی است. مورد کاپویها و گزارشها در مورد پیاده‌سازی بودجه ریزی عملیاتی نشان میدهد که سه بعد از توانایی سازمانی شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی برای پیاده‌سازی، کامل بودجه ریزی عملیاتی اساسی است (کتل<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲؛ فولتین<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). توانایی ارزیابی عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه ریزی عملیاتی تأثیر گذار است و برای اجرای معنادار بودجه ریزی عملیاتی، اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید صحیح و قابل اطمینان بوده و در مدیریت و تصمیم‌گیری، تخصیص منابع و طراحی طرح‌های تشویقی مورد استفاده قرار گیرد. افزون بر این، توانمندی نیروی انسانی در اجرای بودجه ریزی عملیاتی نقش مهمی دارد. توانمندی مورد نیاز متفاوت بوده و به تمام مراحل اجرای بودجه ریزی مرتبط است. نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارت‌های ویژه در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی و توانایی استفاده از اطلاعات عملکرد در تدوین هدف‌های عملکردی باشد (فولتین، ۱۹۹۹). ملزومات فنی خاصی باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی بکار گرفته شود که به وسیله آن اطلاعات عملکرد به صورت آنی، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه شود (ملکرز و ویلوبای<sup>۳</sup>، ۱۹۹۸). لذا سعی پژوهش بر آن است با توجه به عوامل فوق، مشخص سازد آیا زمینه و شرایط لازم در استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل فراهم است یا خیر؟

## ۲- اهمیت و ضرورت

بودجه بندی را فرایند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود میدانند. مجموع کوششهایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع میشود به منظور حداکثر استفاده از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نبوده و به اصطلاح اقتصادی کمیاب هستند. بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب ضرورت دارد به نحوی از هر یک از منابع محدود استفاده گردد که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت با حداقل هزینه، حداکثر استفاده به عمل آمده است (آیت‌اللهی، ۱۳۷۴، ۱۱۱). بودجه هدفها و راهبردها را به صورت عبارتهای مالی درآورده و راه اجرای برنامه و کنترل پیشرفت آنها را مشخص می نماید. سازمانها به سه دلیل عمده به بودجه بندی نیازمندند (فرچوند، ۱۳۸۸، ۵۳):

- ۱- نشان دادن مفهوم مالی برنامه ها
- ۲- شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه ها
- ۳- به دست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتیجه ها در مقایسه با برنامه ها

- به طور کلی نظام بودجه ریزی عملیاتی دارای سه مشخصه می باشد (ابراهیمی و دیگران، ۱۳۸۸):
- ۱- چارچوب بودجه باید به نحوی باشد که تصمیم گیری و اولویت بندی را تسهیل کند
  - ۲- ساختار بودجه باید به نحوی باشد که پاسخگویی را تقویت کند
  - ۳- ساختار برنامه در یک راهبرد وسیعتر تعریف شده و به اهداف جزئی محدود نمیشود

با تصویب قانون ساختار وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و برنامه چهارم، لزوم تغییرات اساسی در نظام مدیریت دانشگاهی ایران قطعی شده است. مهمترین بخش این تغییرات مربوط به نظام مالی دانشگاه است. (ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و ماده ۴۹ برنامه چهارم توسعه) در برنامه چهارم، دانشگاهها نه تنها وظیفه دارند سیستم بودجه بندی خود را از برنامه‌های به عملیاتی تغییر دهند، بلکه در اجرای (بندالف) ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم، ملزم به تهیه بودجه عملیاتی به منظور دستیابی به بهای تمام شده فعالیت های آموزشی و پژوهشی و تعیین هزینه سرانه دانشجو به منظور دریافت سهم بودجه دولتی خود از بودجه عمومی هستند. بدین ترتیب از نقطه نظر مدیریت دانشگاهی تغییر در نظام بودجه ریزی دانشگاهها و بازنگری و تحول اساسی در سیستم بودجه بندی موجود، بیش از پیش ضروری می باشد (ساکتی و سعیدی، ۱۳۸۸).

از ارکان توسعه پایدار، سلامت ملی و آموزش عالی و تحقیقات است و انجام قسمت بزرگی از این مأموریت بر عهده وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی و دانشگاه های علوم پزشکی نهاده شده است. از جمله رسالت‌های مهم وزارت بهداشت و درمان آموزش پزشکی در راستای توسعه پایدار، تأمین بهداشت و درمان مردم و تولید سلامت است که سالانه برای تحقق آن منابع مالی زیادی مورد نیاز است. هدف نهایی بودجه ریزی عملیاتی در نظام سلامت کشور، ارتقاء سلامت مردم، برقراری و پیشبرد عدالت بهداشتی در میان آنان است (ویانچی، ۱۳۸۶).

برای دستیابی به اهداف پیشبینی شده در برنامه چهارم و پنجم توسعه و برای استفاده موفق از بودجه ریزی عملیاتی، نیازمند شناسایی دقیق و درک عمیقی از الزامات بودجه ریزی عملیاتی میباشیم. با توجه به ناکارایی بودجه ریزی فعلی در سطح کشور و به تبع آن در گستره دانشگاه های علوم پزشکی، ضرورت تغییر روش بودجه بندی مورد توجه دولتمردان قرار گرفته است و در این خصوص اقداماتی صورت پذیرفته، ولی متأسفانه نتایج دلخواه حاصل نگردیده است. از آنجایی که بحث اجرای بودجه ریزی عملیاتی همزمان با سایر سازمانها در دانشگاه های علوم پزشکی کشور انجام گرفته ولی پس از گذشت چند سال هنوز فاصله زیادی تا اجرای عملی نظام بودجه ریزی در دانشگاه های علوم پزشکی کشور وجود دارد. شاید یکی از دلایل موفق نبودن این روند، توجه نکردن به الزامات و به تبع آن موانعی است که بدون آماده سازی زیرساختها، فی البداهه به سراغ اجرای آن رفته و سرعت در کار را، اولویت اول قرار داده‌ایم. هدف این پژوهش شناسایی

امکان اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل است که لازمه پیاده‌سازی موفق این نوع بودجه بندی می باشد (حضور و دیگران، ۱۳۸۹).

#### ۴- ادبیات و چارچوب نظری تحقیق

عوامل مؤثر بر بودجه ریزی عملیاتی از ابعاد مختلفی ارائه شده است که در این تحقیق از ابعاد ارائه شده توسط آندریوس (۲۰۰۴) استفاده خواهد شد.

بودجه ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارت است از «بودجه‌های که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمانهای دولتی تصدی اجرای آن را به عهده دارند، تنظیم میشود. در تنظیم بودجه عملیاتی، به جای توجه به کالا و خدماتی که سازمان خریداری می کند و یا به عبارتی به جای توجه به کالا و خدماتی که وسایل اجرای فعالیتها هستند، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود مورد توجه قرار میگیرد» (دیاموند<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۲، ۱۲).

لازم به ذکر است آندریوس بودجه ریزی عملیاتی را از طریق مدل نهادی «شه»<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۴) در قالب سه بعد توانایی ارزیابی عملکرد<sup>۱۴</sup>، توانایی نیروی انسانی<sup>۱۵</sup> و توانایی فنی<sup>۱۶</sup> استخراج نموده است.

توانایی ارزیابی عملکرد بر همه مراحل اجرای بودجه ریزی عملیاتی تأثیر میگذارد. اگر دولتها توانایی سنجش عملکرد به طور مفید را نداشته باشند، بودجه ریزی عملیاتی شکست خواهد خورد. از طرفی بسیاری از دولتها متوجه شده‌اند که سنجش نتیجه و خروجی، مشکل و بسیار وقت گیر می باشد و هنوز بسیاری از دولتها مشغول تعریف نتایج و خروجی میباشند. در برخی مورد این احتمال وجود دارد که مشکلات موجود در ارزیابی عملکرد، اجرای بالقوه بودجه ریزی عملیاتی را منتفی کند. اما با توجه به گسترش صنعت ارزیابی عملکرد و شکلگیری تواناییهای لازم در دولتها این مشکلات کمتر خواهد بود. برای اجرای معنیدار بودجه عملیاتی اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید در مدیریت و تصمیم گیری، تخصیص منابع و طراحی طرح-های تشویقی مورد استفاده قرار گیرد. نکته مهم دیگر این است که اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد باید صحیح و قابل اطمینان باشد (فولتین، ۱۹۹۹).

مطالعات، همچنین بر اهمیت اطمینان از وجود توانمندی های نیروی انسانی برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی، تأکید می کند. توانمندی های مورد نیاز متفاوت می باشد و به تمام مراحل اجرای بودجه ریزی مرتبط می باشد. نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارتهای خاص در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانکهای اطلاعاتی باشند. در واحدهای سازمانی اجرایی و تقنینی باید کارشناسانی در زمینه تدوین اهداف عملکرد و برقراری ارتباط بین استفاده کنندگان از اطلاعات عملکرد وجود داشته باشند. سازمانها در راستای اجرای بودجه ریزی عملیاتی نیازمند توسعه توانمندی هایی در رابطه با شناسایی و سنجش عملکرد و استفاده

از اطلاعات عملکرد در یک مسیر سازنده میباشند (فولتین، ۱۹۹۹).

تجربه دولتها در رابطه با بودجه ریزی عملیاتی همچنین اهمیت تواناییهایی فنی را نشان میدهد. ملزومات فنی خاصی باید در راستای جمع آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی تدارک گردد که به وسیله آن اطلاعات عملکرد فوری، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه گردد. بانک اطلاعاتی باید با طیف وسیعی از سایر سیستم‌ها هماهنگ باشد که تأمینکننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی در دولت باشند. اگر اطلاعات عملکرد به طور فنی از سایر عملیات حسابداری و بودجه ریزی جدا باشند، به احتمال فراوان بودجه ریزی عملیاتی، فرایندهای تصمیم‌گیری مرتبط با سایر عملیات را درک نخواهد کرد و اگر نظام حسابداری مبتنی بر داده‌های ورودی باشد به راحتی اصلاحات مبتنی بر عملکرد را تسهیل نخواهد کرد. به نظر میرسد که بسیاری از دولتها در مرحله ارزیابی فناوریهای مورد نیاز برای اجرای بودجه عملیاتی میباشند و بسیاری در نظام‌های در نظام‌های مدیریت مالی با مشکل مواجه میباشند که در تصمیم‌گیری بسیار مهم می‌باشد. برخی نیز معتقدند که کمبود منابع مالی مورد نیاز برای توسعه نظام‌های جدید مالی و اطلاعاتی یکی از مهمترین مشکلات در راستای اجرای بودجه عملیاتی می‌باشد (ملکرز و ویلوبای، ۱۹۹۸).

## ۵- پیشینه تحقیق

حضور و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان «شناسایی الزامات استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور» به این نتیجه دست یافتند که عوامل محیطی، سازمانی و فردی، از الزامات بودجه بندی عملیاتی بوده و عدم رعایت آنها در سازمان، مانعی برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی خواهد بود. از جمله مهمترین الزامات می‌توان به استقرار حسابداری تعهدی، داشتن نیروی انسانی کارآمد و متخصص و توانمندسازی و آموزش مداوم کارکنان اشاره نمود. لذا توصیه شده است هرگونه تلاشی برای استفاده موفق از بودجه ریزی عملیاتی، باید بر اساس درک عمیقی از الزامات چنین بودجه ریزی باشد و نسبت به پیاده‌سازی آنها اقدام لازم صورت گیرد.

سرمست و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان «الزامات استقرار سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی» بودجه بندی عملیاتی را بر اساس نظریه شه در سه بعد توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی تعریف کرده و به این نتیجه دست یافتند که دستگاه‌های دولتی استان، توانمندی لازم برای استقرار روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه بندی عملیاتی دارند.

باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان «شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور» به این نتیجه دست یافتند که سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر میدانند که از بین آنها عوامل رفتاری نقش مهمتری ایفا می‌کند که از میان عوامل رفتاری، «عدم آشنایی مدیران با منافع حاصل از اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی» و «عدم آموزش‌های کافی برای مدیران و کارشناسان در ارتباط با پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی» و از میان عوامل ساختاری «فقدان انگیزه‌های تشویقی برای مدیران در جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی» و از میان عوامل محیطی «عدم آگاهی افراد و سازمانهای مرتبط با دستگاه‌های اجرایی از فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی» مهمترین عامل بازدارنده برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی گردید و توصیه کاربردی داده‌اند که کارشناسان مذکور بر این عقیده هستند که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در عمل توفیق‌چندانی نداشته است.

طاهرپور کلانتری و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان «شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمانهای دولتی» به این نتیجه دست یافتند که عوامل مؤثر بر عدم استقرار قانون بودجه عملیاتی به ترتیب اولویت در دستگاه‌های دولتی عبارتند از: (۱) توجه به فرهنگ و رهبری؛ (۲) تعهد به اجرا؛ (۳) شرایط گروه هدف؛ (۴) توجه به دانش و ساختار؛ (۵) شرایط تدوین قانون؛ (۶) توجه به گرایش مجریان و جو سازمان؛ (۷) توجه به سادگی اجرای قانون و فناوری.

فروغی و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان «امکان سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی» (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان) به این نتیجه دست یافتند که در ۵۰ دستگاه دولتی استان اصفهان به غیر از توانمندی در ارزیابی عملکرد، سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی از جمله توانمندی کارکنان، توانمندی فنی، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه‌های و سازمانی) و مقبولیت (مقبولیت سیاسی، مدیریتی و همخوانی مشوقها)، مهیا نیست و توصیه کاربردی داده‌اند که هنوز عوامل مؤثر لازم برای اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی فراهم نیست. این در حالی است که بدون بکارگیری روشهای نوین هزینه‌یابی در بودجه‌بندی عملیاتی، سخن گفتن از اصلاحات در نظام بودجه‌بندی و تغییر از بودجه‌برنامه‌های به عملیاتی کار مشکلی است.

پورزمانی و نادری (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان «بررسی موانع استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران» به این نتیجه دست یافتند که نا توانایی در ارزیابی عملکرد، نا توانایی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و نبود اختیار رویه‌های و همچنین نداشتن انگیزه‌های پذیرش به عنوان موانع استقرار بودجه‌بندی عملیاتی بر اساس مدل شه‌شناسایی شدند. با این وجود، عواملی مانند توانایی فنی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی به عنوان مانع تشخیص داده نشدند و این پژوهش نشان

دهنده این واقعیت است که در حال حاضر، سازمان مناطق آزاد تجاری-صنعتی توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد.

دانش فرد و شیرواند (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان «بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی» داده‌های مورد نیاز را از طریق پرسشنامه برای شناسایی موانع در شش محور نیروی انسانی، سیستم مدیریت مالی، سیستم اطلاعات مالی، ساختار سازمانی، سیستم ارزیابی عملکرد و الزامات قانونی در سال ۱۳۸۹ جمع‌آوری کرده‌اند، به این نتیجه دست یافته‌اند که در شاخص سیستم اطلاعات مالی، عدم به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی (۰/۱۴۶۴) و در شاخص سیستم ارزیابی عملکرد، ضعیف بودن شاخص‌های کمی و مناسب برای برآورد عملکرد برنامه‌ها (۰/۱۴۴۲) به عنوان بالاترین موانع تعیین شدند. در ساختار سازمانی، واگذاری اختیارات و مسئولیت به مدیران و کارشناسان (۰/۱۴۴۷) از اولویت بیشتری برخوردار بودند. ضعف سیستم کنترل دقیق هزینه‌ها (۰/۱۴۴۹) بیشترین رتبه را در سیستم مدیریت مالی به خود اختصاص داد. مقاومت و ایستادگی کارکنان (۰/۱۴۴۹) بالاترین رتبه در شاخص نیروی انسانی و ضعف مقررات و دستورالعمل‌های داخلی برای پیاده‌سازی بودجه ریزی (۰/۱۴۵۴) بالاترین رتبه را در الزامات قانونی به خود اختصاص داد و توصیه کاربردی داده‌اند که شاخص‌های سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمانی، نیروی انسانی و الزامات قانونی با عدم استقرار بودجه ریزی عملیاتی همبستگی وجود دارد.

ملکرز و ویلابی (۱۹۹۸) در تحقیقی با عنوان «بررسی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مورد نیاز» به این نتیجه دست یافته‌اند که مهمترین الزامی که در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بر آن تأکید می‌شود، تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سیستم‌های بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با توجه به برنامه‌ریزی استراتژیک و فعالیتهای به‌گزینی است.

زاویر<sup>۴</sup> (۱۹۹۸) پژوهشی با عنوان «اصلاحات بودجه در مالزی در مقایسه با استرالیا» انجام داد. در این پژوهش، به پرسشهایی نظیر این که چرا تغییرات کاملاً مشابه در اصلاحات مختلف اجتماعی، اقتصادی و مالی در این دو کشور رخ داده است، و چرا پیاده‌سازی اصلاحات و شناسایی عوامل پایداری آنها و موانع آنها با هم متفاوت است، پاسخ داده شده است. افزون بر این، در این پژوهش به سه موضوع اساسی زیر اشاره شده است: ۱. شرایط لازم برای موفقیت سیاسی و اداری نیازمند اصلاحات بودجه است، ۲. هم‌خوانی فرهنگ اداری با فرهنگی که بر اساس آن تغییر نظام بودجه ریزی آسانتر رخ میدهد، ۳. مدل اصلاحات با محدودیت مالی نمی‌تواند به آرامش مالی منتج شود. در نهایت، به این نکته اشاره شده است که کشور مالزی مدل بودجه خود را از نظام استرالیا اقتباس کرده است و محدودیت هزینه به عنوان یک مدل مناسب در استرالیا است و این مدل اقتباس شده، برای رسیدن به آرامش مالی در شرایط موجود در کشور مالزی مناسب نیست.



جوردن و هاكبارت<sup>۵</sup> (۱۹۹۹) در تحقیقی با عنوان «بررسی اهداف و موفقیت بودجه ریزی عملیاتی» به این نتیجه دست یافتند که مسئولیت پاسخگویی برنامه ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه ریزی عملیاتی بیشتر است. این محققان اهداف اجرای سیستم بودجه ریزی عملیاتی را شامل:

- ۱- بهبود پاسخگویی برنامه ای
- ۲- افزایش مؤثر بودن برنامه
- ۳- افزایش کارایی برنامه
- ۴- تغییرات در تخصیص بودجه ایالت ها
- ۵- تغییرات در فرایند بودجه
- ۶- تغییرات در سیاست ایالتها
- ۷- تغییرات در مدیریت برنامه میدانند.

مک گیل<sup>۶</sup> (۲۰۰۱) در تحقیقی با عنوان «بررسی بودجه عملیاتی» به این نتیجه دست یافته است که مفهوم فرایندهای توسعه سازمانی و توسعه سازمانی در مرحله تشخیصی تحلیل سازمانی در اصلاح خدمات دولتی و توسعه سازمانی در اصلاح خدمات دولتی در ارتباط با تجزیه و تحلیل وظایف مبتنی بر مشتری است که منجر به اصلاح ساختار و فرآیندها شده است، تحت شرایط عمومی بودجه ریزی عملیاتی پرداخته است. آندریوس<sup>۷</sup> (۲۰۰۴) در پژوهشی تحت عنوان «اختیار، پذیرش، توانایی و اصلاحات بودجه ریزی عملیاتی» بیان کرد که بودجه بندی عملیاتی 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 تعیین کننده یک فضای اصلاح شده برای بودجه بندی عملیاتی است.

جوردن و هاكبارت (۲۰۰۵) در پژوهشی تحت عنوان «مزیت استفاده از بودجه عملیاتی در سازمانهای دولتی» در خصوص میزان اهمیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد صورت گرفت که این تحقیق بر نتایج مهم زیر تأکید داشت:

- هدف دولت از استقرار سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد چیست؟
- بینشها در مورد راهبرد و رویکردهای مربوط به اجرای سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد به چه صورت است؟

نتایج تحقیق نشان داد که پاسخدهندگان، هدفهای دولت از اجرای سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد را به این صورت بیان کردهاند: بیشترین نمره به بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه ای ۸۱/۵ و کمترین نمره به تغییرات در سیاستهای ایالتی ۳۱/۲ داده شده است. سپس پژوهشگران به بررسی موفقیت

دستیابی به هدف های سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد پرداختند و نمره های موفقیت برای هر کدام از هدفها به صورت میانگین محاسبه شد. موفقیت به صورت رتبه های خیلی موفق، موفق، متوسط و ناموفق مورد بررسی قرار گرفت و ارزش هر کدام از آنها به صورت ۱، ۲، ۳، ۴ بود. در این حالت هم میزان دستیابی به موفقیت در هدف بهبود پاسخگویی برنامه ای بالاترین نمره را داشت و کمترین نمره به تغییر در تخصیص بودجه مربوط میشود. در ادامه پژوهشگران به بررسی موفقیت نسبی بودجه بندی بر مبنای عملکرد در ارتباط میان وظایف و برنامه ها پرداختند و به این نتیجه رسیدند که فعالیتهای مربوط به آموزش دارای بیشترین رتبه هستند. همچنین در بررسیهای مربوط به بودجه بندی بر مبنای عملکرد به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه گیری عملکرد باعث بهبود مسئولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه های اجرایی میشود. ۱۵ مورد از پاسخ دهندگان پذیرفتند که اندازه گیری عملکرد باعث فراهم شدن مسئولیت پاسخگویی نسبت به شهروندان میشود، ۱۴ مورد از پاسخ دهندگان اذعان نمودند که اندازه گیری عملکرد باعث فراهم شدن پاسخگویی مالی و ۱۳ مورد از پاسخ دهندگان هم تأکید کردند که اندازه گیری عملکرد باعث فراهم شدن پاسخگویی نسبت به قانونگذار میشود.

اسچیک<sup>۸</sup> (۲۰۰۷) در تحقیقی با عنوان «بررسی بودجه بندی اجرا و بودجه بندی تعهدی: قواعد تصمیم گیری یا ابزار تحلیلی؟» به این نتیجه دست یافتند که پیاده سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و تبدیل آن به یک قاعده تصمیم گیری، مستلزم حداقل توانمندی های زیر خواهد بود:

دولت نیاز به اطلاعات و تخصص دارد تا فعالیت ها و ستاندها را به واحدهای استاندارد تجزیه نماید؛ سپس باید هزینهها را به این واحدها اختصاص دهد و ظرفیت اندازه گیری نتایجی را که هر واحد ایجاد نموده است، به دست آورد.

سایل رامدحان<sup>۹</sup> (۲۰۰۹) در تحقیقی با عنوان «بودجه بندی و اقدامات گزارشدهی در دستگاه های دولتی کشور بحرین» که بیانگر ایجاد تغییرات مدیریتی مهم و اصلاحات عمدهای با هدف بهبود بازدهی و کارایی، شفافیت، عملکرد و پاسخگویی و مدیریت صحیح بودجه بوده که همه این تغییرات از طریق قانون بودجه دولتی به شماره ۳۹ در سال ۲۰۰۲ صورت گرفته است، انجام گردید که هدف اصلی از این پژوهش تعیین و توصیف و تحلیل فعالیت های بودجه بندی و شرایط گزارشدهی در واحدهای دولتی بحرین بوده که نتایج این تحقیق نشان داد بودجه بندی مهمترین مؤلفه سیستم حسابداری در دولت است که بر مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده می باشد. در تدوین بودجه از روش بر خط استفاده شده است و پاسخ دهندگان پرسشنامه از روش بودجه بندی موجود ناراضی بوده و با وجود این قانون بودجه دولتی بیان می کند که مراحل لازم برای اجرای بودجه بندی بر مبنای عملکرد در کنار بودجه بر خط انجام شده است و علاوه بر این در بازبینی بودجه، بودجه های اضطراری مورد استفاده قرار گرفته اند.

فرو و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان «انطباق انعطاف پذیری بودجه با کنترل بودجه‌ای» آنها نقش بودجه بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف پذیری مدیریت با شرایط مذکور را انجام دادند که در این تحقیق آنها به تنش بین نیاز برای رفع اهداف مالی خاص و نیاز برای انعطاف پذیری مدیریت که با افزایش ناپایداری بازار و رشد سریع و تغییرات تکنولوژی ایجاد میشود پرداختند که نتایج نشان داد روش بودجه بندی یکپارچه برای تشریح راههایی که در آن یک سازمان در صدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است بکار گرفته میشود. در بودجه بندی یکپارچه کاربردهای مختلف بودجه بندی با کنترل‌های مدیریتی دیگر مدیران را به استفاده از صلاحدید خود در موضوعات عملیاتی تشویق مینمایند و در نتیجه آن مدیران قادر به اولویت بندی و بازبینی برنامه‌ها به منظور تحقق اهداف سازمانی میباشند.

کینگ و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان «بررسی شیوه‌های بودجه ریزی و عملکرد در کسب و کارهای درمانی کوچک» به این نتیجه دست یافته‌اند که بودجه ریزی مدون مرتبط با اندازه و ساختار است و برای آن که مؤسسات تجاری بتوانند از این بودجه ریزی مدون استفاده کرده و آن را گسترش دهند می‌بایست ارتباط آن را با ساختار، استراتژی و عدم اطمینان محیطی درک شده در نظر بگیرند. بهسازی بیشتر آزمون‌های «تناسب»، بین عوامل احتمالی (اقتضایی) کسب و کار و میزان استفاده از بودجه عملیاتی است.

## ۶- سؤالات پژوهش

براساس عوامل سهگانه بنیادی عنوان شده در مدل شه (۱۹۹۸) و با توجه به متغیرهای زیر مجموعه آنها که در خلال بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش مشخص شده‌اند، سؤالات پژوهش در قالب ۱ سؤال اصلی و ۳ سؤال فرعی، به شرح زیر ارائه شده‌اند:

سؤال اصلی: آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل، توانایی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد؟

سؤال فرعی (۱): آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل، توانایی ارزیابی عملکرد لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد؟

سؤال فرعی (۲): آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل توانایی نیروی انسانی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد؟

سؤال فرعی (۳): آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل، توانایی فنی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد؟

سؤالات پژوهش به همراه تعداد سؤالات متناظر با آن در جدول شماره (۱) ارائه شده است:

### جدول شماره (۱): سؤالات پژوهش و سؤالات متناظر

موضوع	تعداد سؤالات	شماره سؤالات
آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل، توانایی ارزیابی عملکرد دقیق کلیه فعالیت های انجام شده برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد؟	۲	۱-۲
آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل، نیروی انسانی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد؟	۴	۳-۶
آیا دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل، توانایی فنی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد؟	۳	۷-۹

### ۷- متغیرهای پژوهش

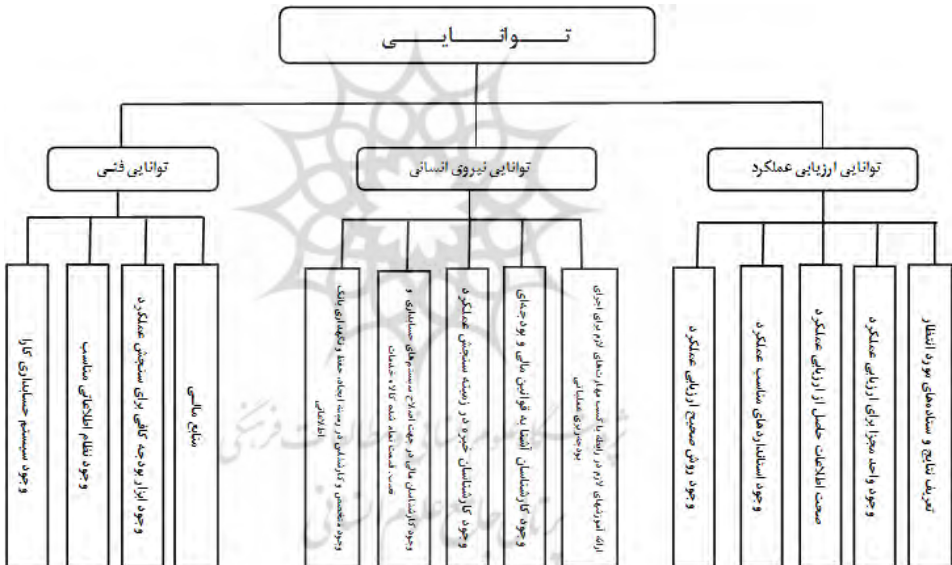
گرایش های اخیر به اجرای بودجه ریزی عملیاتی، عقایدی را در مورد عوامل تأثیرگذار بر اجرای موفق این نظام ایجاد کرده است. چنین مجموعهای از عقاید در مدل نهادی بخش دولتی ارائه گردیده و شامل سه بعد اثرگذار بر انجام اصلاحات یعنی توانمندی در ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی است که در این تحقیق به عنوان چارچوب نظری در نظر گرفته شده است (شه، ۱۹۹۸، ۲۰):

الف) توانمندی ارزیابی عملکرد: شامل نحوه تخصیص بهینه منابع، تعیین شاخصهای عملکرد مورد توافق، تعریف استانداردهای عملکرد، تعریف روشن اهداف و پیامدها، تعیین روشن خدمات و فعالیت خروجی، تعیین مقادیر کمی فعالیت های خروجی و خدمات، تعریف روشن فعالیت های داخلی سازمان، تعریف روشن محرکهای هزینه، برنامه ریزی های راهبردی و عملکرد است.

ب) توانمندی کارکنان: شامل میزان آموزش و تعلیم کارکنان، آموزش مفاهیم بودجه ریزی عملیاتی و سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، آموزش مداوم مدیران و کارکنان، مهارت و تخصص کارکنان در استقرار ABC، طرحهای تشویقی بر مبنای عملکرد، انگیزه مدیران و تعهد آنها، اعطای اختیار تصمیم گیری به مدیران و کارکنان، وجود اختیار عمل در تخصیص بودجه درون سازمان، ارتباط مناسب بین بخشهای ستادی

و عملیاتی در سازمان، آشنایی کارکنان ستادی و مالی با سیستم های هزینه یابی و مدیریت هزینه می باشد. (ج) توانمندی فنی: شامل وجود سیستم های مکانیزه حسابداری در استقرار ABC، وجود اطلاعات مالی مربوط به داراییهای سرمایه ای، پردازش مناسب داده ها و عملیات داخلی سازمان، استفاده از نرم افزارهای مناسب مالی، آشنایی مدیران فنی با سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، استفاده از نیروهای متخصص حسابداری، استفاده از مشاوران مجرب خارج از سازمان، وجود بانک اطلاعاتی مناسب، وجود سیستم اطلاعات مدیریت فناوری، وجود سیستم حسابداری تعهدی، خصوصی سازی فعالیت ها و بخشهای مختلف سازمان می باشد. مؤلفه های مربوط به متغیر توانایی در نمودار (۱) ارائه شده است.

جدول شماره (۱): مؤلفه های مربوط به متغیر توانایی



## ۸- روش پژوهش

با توجه به این که هدف اصلی پژوهش حاضر الزامات استقرار بودجه ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل) است، این پژوهش از نوع پژوهشهای کاربردی و از نوع پژوهش های تحلیلی محسوب می شود. داده های مورد نیاز در بعد نظری با مطالعه کتب و مقالات و

پایاننامه های تحصیلی استخراج و در بعد میدانی برای آزمون سؤالات پژوهش، از طریق توزیع پرسشنامه محقق ساخته در واحدهای مختلف دانشگاه علوم پزشکی بابل که روایی آن به تأیید خبرگان مالی و مدیریت رسید، جمع‌آوری شده است. جامعه آماری این پژوهش، تعداد ۳۰ نفر میباشند که از روش سرشماری استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش، شامل رئیس، کلیه معاونین، مدیران مالی و برنامه و بودجه، کارشناسان بودجه دانشگاه، رؤسا و معاونین مالی دانشکده ها و بیمارستان های دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل که در بهار سال ۱۳۹۲ حائز مسئولیتهای یاد شده بوده‌اند، می باشد.

همچنین، تجزیه و تحلیل یافته‌ها، با استفاده از نرم افزار آماری SPSS ۲۰ انجام شده است و تحلیل استنباطی از طریق جدول توزیع فراوانی صورت گرفته است.

برای بررسی پایایی پرسشنامه پژوهش حاضر از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است که نتایج حاصل از آن در جدول شماره (۲) ارائه شده است. همان طور که ملاحظه میشود آلفای کرونباخ کل پرسشنامه ۰/۸۵ مشاهده شده است. با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ کل بیش از ۰/۷۰ است، بنابراین پایایی پرسشنامه تأیید میشود.

جدول شماره (۲): آزمون پایایی سؤالات پرسشنامه

درصد	فراوانی		
۱۰۰	۹	Valid	Case
۰	۰	Excluded	
۱۰۰	۹	Total	
		N of Items	Cronbach's
		۹	۰/۸۵

## ۹- یافته های تحقیق

برای تجزیه و تحلیل آماری اطلاعات بدست آمده پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از روشهای آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شده است که در ابتدا جداول شماره (۳)، (۴) و (۵) مربوط به آمار توصیفی ارائه شده است و سپس در بخش آمار استنباطی برای آزمون سؤالات پرسشنامه از نرم افزار SPSS ۲۰ استفاده شده

است که نتایج حاصل در جدولهای شماره (۶) و (۷) آمده است.

جدول شماره (۳): آماره‌های توصیفی توانمندی ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی بر حسب جنسیت

متغیر	جنسیت	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار
توانمندی ارزیابی عملکرد	مرد	۲۷	۳/۰۷۴۱	۰/۷۱۶۶۱	۰/۱۳۷۹۱
	زن	۳	۳/۳۸۳	۰/۷۶۳۷۶	۰/۴۴۰۹۶
توانمندی انسانی	مرد	۲۵	۲/۷۸	۰/۶۴۲۷۵	۰/۱۲۸۵۵
	زن	۳	۳/۲۵	۰/۰۸۹۷۲	۰/۶۲۹۱۵
	بی پاسخ	۲	-	-	-
توانمندی فنی	مرد	۲۷	۳/۶۱۷۳	۱/۳۷۰۳	۰/۲۶۳۷۳
	زن	۳	۳/۳۳	۰/۸۱۱۹۲	۰/۵۰۹۱

همان طور که در جدول شماره (۳) مشاهده می‌گردد برای مقایسه میانگین رتبه ارزیابی از متغیرهای مورد مطالعه در بین زنان و مردان از آزمون مقایسه میانگین رتبه دو جامعه مستقل استفاده شده و نتایج به دست آمده نشان داده است که میانگین رتبه ارزیابی زنان و مردان از متغیرهای مورد مطالعه تفاوت معناداری ندارند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

جدول شماره (۴): آماره‌های توصیفی توانمندی ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی بر حسب تحصیلات

متغیر	تحصیلات	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار
توانمندی ارزیابی عملکرد	فوق دیپلم	۸	۲/۹۳۷۵	۱/۱۰۱۵	۰/۳۵۹۰۴
	لیسانس	۹	۳/۴۴۴	۰/۵۸۳	۰/۱۹۴
	فوق لیسانس	۴	۳/۱۲۵۰	۰/۲۵	۰/۱۲۵
	دکترای تخصصی	۷	۲/۹۲۸۶	۰/۶۰۷۴	۰/۲۲۹۶
	دکترای حرفه‌ای	۲	۳/۵	۱/۴۱۲۱	۱
توانمندی نیروی انسانی	فوق دیپلم	۷	۲/۹۲۸۶	۰/۴۲۶۰۸	۰/۱۶۱۰۴
	لیسانس	۸	۲/۸۱۲۵	۰/۸۴۲۵۱	۰/۲۹۷۸۷
	فوق لیسانس	۴	۲/۵۶۲۵	۰/۷۱۸۰۷	۰/۳۵۹۰۴
	دکترای تخصصی	۷	۲/۶۴۲۹	۰/۵۵۶۳۵	۰/۲۱۰۲۸
	دکترای حرفه‌ای	۲	۳/۷۵	۱/۰۶۰۶	۰/۷۵
توانمندی فنی	بی پاسخ	۲	-	-	-
	فوق دیپلم	۸	۳/۵۰	۰/۴۷۱۴	۰/۱۶۶
	لیسانس	۹	۳/۸۵۱	۲/۲۱۸	۰/۷۳۹۳
	فوق لیسانس	۴	۳/۶۶۶۷	۰/۶۶۶	۰/۳۳۳
	دکترای تخصصی	۷	۳/۰۴۷۶	۰/۸۰۳۴	۰/۳۰۳۶۷
دکترای حرفه‌ای	۲	۴/۵	۰/۲۳۵۷	۰/۱۶۶۷	

همان طور که در جدول شماره (۴) مشاهده می‌گردد برای مقایسه میانگین رتبه ارزیابی از متغیرهای مورد مطالعه بر اساس سطح تحصیلات از آزمون مقایسه میانگین رتبه دو جامعه مستقل استفاده شده و نتایج به دست آمده نشان داده است که میانگین رتبه ارزیابی بر اساس سطح تحصیلات از متغیرهای مورد مطالعه تفاوت معناداری ندارند.



جدول شماره (۵): آماره‌های توصیفی توانمندی ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی بر حسب سابقه کار

متغیر	سابقه کار	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار
توانمندی ارزیابی عملکرد	۱ الی ۵ سال	۱۴	۳/۱۰۷۱	۰/۶۵۵۷۰	۰/۱۷۵۲۴
	۶ الی ۱۵ سال	۱	۲	-	-
	۱۶ الی ۲۵ سال	۱	۴	-	-
	۲۶ سال به بالا	۱	۳	-	-
	بی پاسخ	۱۳	-	-	-
توانمندی نیروی انسانی	۱ الی ۵ سال	۲	۲/۷۵	۰/۳۵۳	۰/۲۵
	۶ الی ۱۵ سال	۴	۲/۵	۰/۶۱۲۳۷	۰/۳۰۶
	۱۶ الی ۲۵ سال	۱۷	۲/۸۱۲۴	۰/۷۸۱۲۱	۰/۱۸۹
	۲۶ سال به بالا	۴	۳/۱۸۷۵	۰/۲۳۹۳۶	۰/۱۱۹
	بی پاسخ	۳	-	-	-
توانمندی فنی	۱ الی ۵ سال	۲	۲/۶۶	۰/۴۷۱۴	۰/۳۳
	۶ الی ۱۵ سال	۵	۳/۶۰	۰/۳۶۵۱۵	۰/۱۶۳
	۱۶ الی ۲۵ سال	۱۷	۳/۷۶۴	۱/۶۴	۰/۳۹۷
	۲۶ سال به بالا	۵	۳/۶۴	۰/۷۰۷۱	۰/۳۱۶
	بی پاسخ	۱	-	-	-

همان طور که در جدول شماره (۵) مشاهده می‌گردد برای مقایسه میانگین رتبه ارزیابی از متغیرهای مورد مطالعه بر اساس سابقه کار از آزمون مقایسه میانگین رتبه دو جامعه مستقل استفاده شده و نتایج به دست آمده نشان داده است که میانگین رتبه ارزیابی بر اساس سابقه کار از متغیرهای مورد مطالعه تفاوت معناداری ندارند.

جدول (۶) توزیع فراوانی مربوط به سؤالات عناصر توانایی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

متغیرهای پژوهش	سؤالات	توزیع فراوانی	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	پاسخ بی
توانایی ارزیابی عملکرد	سؤال ۱	فراوانی	-	۵	۱۵	۸	۲	-
		درصد فراوانی	۰	۱۶/۷	۵۰	۲۶/۶	۶/۷	۰
	سؤال ۲	فراوانی	-	۷	۱۷	۳	۳	-
		درصد فراوانی	-	۲۳/۳	۵۶/۷	۱۰	۱۰	۰
توانایی نیروی انسانی	سؤال ۳	فراوانی	۱	۷	۱۲	۸	۱	۱
		درصد فراوانی	۳/۳	۲۳/۳	۴۰	۲۶/۷	۳/۳	۳/۳
	سؤال ۴	فراوانی	۱	۷	۱۵	۵	-	۲
		درصد فراوانی	۳/۳	۲۳/۳	۵۰	۱۶/۷	-	۶/۷
سؤال ۵	فراوانی	۱	۸	۱۶	۵	-	-	
	درصد فراوانی	۳/۳	۲۶/۷	۵۳/۳	۱۶/۷	-	-	
	سؤال ۶	فراوانی	۱	۱۲	۱۳	۲	۲	
توانایی فنی	سؤال ۷	فراوانی	-	۶	۱۳	۷	۳	۱
		درصد فراوانی	۰	۲۰	۴۳/۳	۲۳/۳	۱۰	۳/۳
	سؤال ۸	فراوانی	۱	۶	۱۲	۷	۴	-
		درصد فراوانی	۳/۳	۲۰	۴۰	۲۳/۳	۱۳/۳	۰
سؤال ۹	فراوانی	-	۲	۱۰	۱۴	۴	-	
	درصد فراوانی	۰	۶/۷	۳۳/۳	۴۶/۷	۱۳/۳	۰	

در مورد سؤال فرعی ۱، همان طور که در جدول شماره (۶) ملاحظه می‌شود از مجموع ۶۰ پاسخ سؤالات ۱ و ۲ پاسخ‌دهندگان ۱۲ مورد به گزینه کم، ۳۲ مورد به گزینه متوسط، ۱۱ مورد به گزینه زیاد و ۵ مورد به گزینه خیلی زیاد پاسخ داده‌اند. قابل ذکر است که به گزینه خیلی کم پاسخی داده نشده است. بنابراین با توجه به فراوانی گزینه‌های طیف لیکرت در ۲۰ درصد موارد، پاسخ‌دهندگان گزینه کم را انتخاب نموده‌اند. همچنین ۵۳ درصد موارد گزینه متوسط را پاسخ داده‌اند و در ۱۸ درصد موارد گزینه زیاد و ۸ درصد موارد هم گزینه خیلی زیاد را انتخاب نمودند.

همچنین در مورد سؤال فرعی ۲، از مجموع ۱۲۰ پاسخ سؤالات ۳، ۴، ۵، ۶، پاسخ‌دهندگان در ۴ مورد به گزینه خیلی کم، ۳۴ مورد گزینه کم، ۵۵ مورد به گزینه متوسط، ۲۰ مورد به گزینه زیاد و ۳ مورد به گزینه خیلی زیاد پاسخ داده‌اند. بنابراین با توجه به فراوانی گزینه‌های طیف لیکرت در ۳/۳۳ درصد موارد به گزینه خیلی

کم و در ۲۸/۳۳۰۶ درصد موارد به گزینه کم و در ۴۶/۶۷ درصد موارد به گزینه متوسط و در ۱۶/۶۷ درصد موارد به گزینه زیاد و در ۲/۵ درصد موارد به گزینه خیلی زیاد پاسخ داده‌اند. در مورد سؤال فرعی ۳، از مجموع ۹۰ پاسخ مربوط به سؤالات ۷، ۸ و ۹، ۱ مورد به گزینه خیلی کم، ۱۴ مورد به گزینه کم، ۳۵ مورد به گزینه متوسط، ۲۸ مورد به گزینه زیاد و ۱۱ مورد به گزینه خیلی زیاد پاسخ داده‌اند. بنابراین در ۱/۱۱ درصد موارد گزینه خیلی کم، ۱۵/۵۶ درصد گزینه کم، ۳۸/۸۹ درصد موارد گزینه متوسط، ۳۱/۱۱ درصد موارد به گزینه زیاد و تنها در ۱۲/۲۲ درصد موارد گزینه خیلی زیاد پاسخ داده‌اند.

جدول (۷) توزیع فراوانی مربوط به سؤالات توانایی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

توانایی	توزیع فراوانی	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	بی پاسخ
ارزیابی عملکرد	فراوانی	-	۱۲	۳۲	۱۱	۵	-
	درصدفراوانی	۰	۲۰	۵۳/۳۳	۱۸/۳۳	۸/۳۳	۰
نیروی انسانی	فراوانی	۴	۳۴	۵۶	۲۳	۳	۳
	درصدفراوانی	۳/۳۳	۲۸/۳۳	۴۶/۶۷	۱۶/۷	۲/۵	۲/۵
توانایی فنی	فراوانی	۱	۱۴	۳۵	۲۸	۱۱	۱
	درصد فراوانی	۱/۱۱	۱۵/۵۶	۳۸/۸۹	۳۱/۱۱	۱۲/۲۲	۱/۱۱

در مورد سؤال اصلی، با توجه به جدول شماره (۷) از مجموع ۲۷۰ پاسخ سؤالات مربوط به توانایی (شامل ارزیابی عملکرد و نیروی انسانی و توانایی فنی) پاسخ‌دهندگان ۶۰ مورد به گزینه کم، ۱۲۳ مورد به گزینه متوسط، ۵۹ مورد به گزینه زیاد و ۱۹ مورد به گزینه خیلی زیاد پاسخ داده‌اند، قابل ذکر است که به گزینه خیلی کم ۵ مورد پاسخ داده شده است. بنابراین با توجه به فراوانی گزینه‌های طیف لیکرت در ۲۲/۲۲ درصد موارد پاسخ‌دهندگان گزینه کم را انتخاب نموده‌اند. همچنین ۴۵/۵۶ درصد موارد گزینه متوسط را پاسخ داده‌اند و در ۲۱/۸۵ درصد موارد گزینه زیاد و ۷/۰۳ درصد موارد هم گزینه خیلی زیاد را انتخاب نمودند.

## ۱۰- نتیجه گیری

نتایج حاصل از تحقیق در دو بخش قابل ارائه است:

### ۱۱- نتایج توصیفی

- جنسیت: اکثریت پاسخگویان (۹۰ درصد) مرد میباشند و (۱۰ درصد) را زنان تشکیل میدهند. با توجه به میانگین رتبه ارزیابی زنان و مردان در ابعاد توانمندی ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی هیچ تفاوت معنی داری بر حسب متغیر جنسیت وجود ندارد.

- تحصیلات: بیشترین درصد (۴۳ درصد) پاسخگویان مقطع تحصیلیشان را لیسانس، (۳۰ درصد) فوق لیسانس، (۱۷ درصد) دکترای تخصصی و حرفه‌ای و (۱۰ درصد) نیز فوق دیپلم میباشند. از نظر عامل تحصیلات نیز تفاوت معنی داری در ابعاد مورد مطالعه وجود ندارد.

- سابقه کار: سابقه کار (۳۳/۳۳ درصد) از پاسخگویان بین ۶ تا ۱۵ سال می باشد و (۳۰ درصد) بین ۱۶ تا ۲۵ سال می باشد. همچنین (۲۶/۶۷ درصد) بین ۶ تا ۱۵ سال و (۱۰ درصد) بین ۱ تا ۵ سال سابقه کار داشته‌اند. سابقه کار نیز، تفاوت معنی داری در توانمندی ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی به وجود نیاورده است.

به طور کلی تفاوت در عوامل جنسیت، تحصیلات و سابقه کار عوامل تأثیرگذار بر توانمندی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل در پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی نیستند.

### ۱۲- نتایج بررسی سؤالات

سؤال اصلی به بررسی توان سازمان در پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی میپردازد. این عامل نقش بسیار تعیین کننده‌ای در پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی دارد. به نظر میرسد ظرفیت پایین و یا نبود توانایی سازمانی یکی از علل اجرای ناموفق بودجه ریزی عملیاتی است، و همان طور که در جدول شماره (۷) ملاحظه میشود در ۷۵ درصد موارد پاسخ‌دهندگان حداقل گزینه متوسط را انتخاب نمودند که از ۵۰ درصد تفاوت دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل توانایی لازم جهت انجام و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود داشته است. نتایج این پژوهش با نتایج تحقیقات سرمست و همکاران (۱۳۹۰) «تحت عنوان الزامات استقرار سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی» که نشان دهنده توانمندی استقرار روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی بوده است، می باشد.

سؤال فرعی ۱: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری در ارتباط با توانایی ارزیابی عملکرد، بر اساس دیدگاه گروهها و رده‌های مختلف کارکنان نشان میدهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل، توانایی سنجش عملکرد به طور مفید برای استفاده در مدیریت تصمیم‌گیری، تخصیص منابع و طراحی طرحهای تشویقی، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد و همان‌طور که در جدول شماره (۶)، ملاحظه میشود در ۸۰ درصد موارد پاسخ‌دهندگان حداقل گزینه متوسط را انتخاب نمودند که از ۵۰ درصد تفاوت فاحشی دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل شاخص‌ها و معیارهای عملکرد مناسب در رابطه با سنجش عملکرد مالی و بودجه‌ای جهت انجام و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود داشته و همچنین اطلاعات حاصل ارزیابی عملکرد مالی و بودجه‌ای صحیح و قابل اطمینان می‌باشد. نتایج این پژوهش با نتایج تحقیقات فروغی و همکاران (۱۳۹۱) تحت عنوان «امکان سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان)» همخوانی دارد و نشان‌دهنده این واقعیت است که توانمندی در ارزیابی عملکرد شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی مهیا است.

سؤال فرعی ۲: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری در ارتباط با توان کمی و کیفی نیروی انسانی، بر اساس دیدگاههای آزمودنیها، نشان میدهد که نیروی انسانی با مهارتهای خاص برای ایجاد و حفظ و مدیریت بانک اطلاعاتی، سنجش عملکرد و همچنین، محاسبه بهای تمام‌شده و آشنا به مفاهیم بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد و بر اساس نتایج جدول شماره (۶) تقریباً در ۶۶ درصد موارد پاسخ‌دهندگان حداقل گزینه متوسط را انتخاب نموده‌اند که از ۵۰ درصد موارد تفاوت دارد.

بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات درمانی متخصصین و کارشناسان در زمینه ایجاد حفظ و نگهداری بانک اطلاعاتی در دانشگاه در ۷۰ درصد نظرات پاسخ‌دهندگان به اندازه کافی وجود دارد. همچنین در ۶۷ درصد موارد کارشناسان مالی خبره در زمینه اصلاح سیستم‌های حسابداری و تعیین قیمت تمام‌شده کالا و خدمات در دانشگاه نظر مثبت دارند. قابل ذکر است که در ۷۰ درصد موارد پاسخ‌دهندگان معتقدند که کارشناسان خبره در زمینه سنجش عملکرد مالی و بودجه دولتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل وجود دارد. در یک بررسی کلی و مفهومی می‌توان گفت نتایج این تحقیق با تحقیقات اسعدی و همکاران (۱۳۸۷) تحت عنوان «شناسایی موانع استقرار بودجه‌عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه» انجام پذیرفت همخوانی دارد مبنی بر اینکه توانایی کمی و کیفی نیروی انسانی در گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان یک مانع در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی نشده است.

سؤال فرعی ۳: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری در ارتباط با توان کافی فنی، نشان می‌دهد که ملزومات فنی مناسب در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی که به وسیله آن بانک اطلاعاتی برای طیف وسیعی از کاربران به شکل‌های متنوع که تأمین کننده مبنایی برای حسابداری، نظارت و گزارش دهی باشد، در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل وجود دارد و بر اساس نتایج جدول شماره (۶)، که با استفاده از نرم افزار SPSS ۱۲۰ اجرا شد در ۸۳ درصد موارد پاسخ‌دهندگان حداقل گزینه متوسط را انتخاب نمودند که تفاوت فاحشی با ۵۰ درصد دارد. با توجه به مطالب فوق می‌توان بیان داشت که ۷۷ درصد موارد پاسخ‌دهندگان اظهار داشتند که سیستم حسابداری کارایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی دارد، همچنین در ۷۷ درصد موارد نظر پاسخ‌دهندگان بدین صورت بیان شده است که نظام اطلاعاتی دانشگاه قابلیت تأمین اطلاعات فوری و قابل استفاده از چگونگی عملکرد مالی و بودجه‌ای در دانشگاه علوم پزشکی را دارا می‌باشد، در ۹۴ درصد موارد پاسخ‌دهندگان اظهار داشتند که منابع مالی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد. در بررسی از تحقیقات پورزمانی و نادری (۱۳۹۱) که پژوهشی تحت عنوان «بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمانهای مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران» انجام پذیرفت، می‌توان به نوعی از نتایج یکسان این تحقیق با تحقیق آنها اذعان کرد عامل توانایی فنی به عنوان موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمانهای مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران شناسایی نشده است.

### ۱۳- پیشنهادهای منتج از تحقیق

بر اساس یافته‌های این تحقیق شرایط و عوامل مقدمه استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی یعنی توانایی (توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی نیروی انسانی و توانمندی فنی) در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل وجود دارد و زیرساختها و بسترهای لازم از جمله سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاههای علوم پزشکی اجرا میشود و با توجه به اینکه در راستای برنامه چهارم (بند الف ماده ۴۹) دانشگاهها را ملزم به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نموده است، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل باید در استقرار هر چه سریعتر یک نظام بودجه‌ریزی عملیاتی موفق که بتواند راهگشایی برای نشان دادن مفهوم مالی برنامه‌ها بر مبنای کارائی، اثربخشی و همچنین شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه‌ها و به دست آوردن معیارهای سنجش و کنترل باشد، تلاش نماید. در این راستا با توجه به مبانی نظری و یافته‌های تحقیق پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه میگردد:

۱- استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل.

۲- با استفاده از ارقام محاسبه بر مبنای هزینه‌یابی بهای تمام شده و تطبیق هزین‌های عملکرد با

استانداردهای مربوطه در تهیه صورت بودجه سالانه شرکت.

- ۴- مهندسی مجدد فعالیتها ضروری است تا تعادل بین قیمت تمام شده هر فعالیت و بودجه برقرار شود.
- ۵- استفاده از سیستم جامع مالی به روش حسابداری تعهدی با اعمال و اجرای استانداردهای حسابداری در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل.
- ۶- تهیه سیستم های سخت افزاری و نرم افزاری مربوط به امور مالی و بودجه ریزی عملیاتی و بومیسازی نرم افزارهای موجود متناسب با شرایط مربوطه و کشور.
- ۷- استفاده از دستورالعمل های اجرایی، فرم ها و استانداردهای بودجه بندی عملیاتی در تهیه بودجه سالانه شرکت توسط کارشناسان مربوطه.
- ۸- تعریف دقیق نتایج و ستادهها و شاخصهای اندازه گیری عملکرد مورد انتظار دانشگاه.
- ۹- برگزاری دوره های آموزشی گسترده سطوح مختلف مدیران و کارشناسان سازمان در راستای آشنایی با مفاهیم و توانمندسازی نیروی انسانی مرتبط به بودجه بندی عملیاتی، این آموزش باید همه جانبه و فراگیر، کاربردی و مستمر باشد.
- ۱۰- استفاده از منابع انسانی کارآمد و متخصص در امر بودجه بندی عملیاتی.
- ۱۱- واحد جداگانه‌ای برای سنجش عملکرد کلی دانشگاه علوم پزشکی بابل و واحدهای تابعه تشکیل گردد و اطلاعات این واحد در تصمیم گیریهای دانشگاه منظور گردد.
- ۱۲- استفاده از برنامه های استراتژیک و نظام جامع اطلاعات مدیریتی برای برآورد نیازهای مدیریتی، نظارت و گزارشدهی متناسب.
- ۱۳- برگزاری جلسات توجیهی با واحدهای عملیاتی در خصوص خرج کرد بودجه هزین های مرتبط با آن و برقراری نظام کنترل بودجه‌های مصوب و کرائی هزین های مرتبط.
- ۱۴- بازنگری در اهداف کمی وظایف مختلف سازمان و شاخصهای ارزیابی عملکرد با مشارکت کلیه واحدها و دفاتر درگیر جهت کاربردی شدن اهداف کمی و شاخصهای ارزیابی در فرم های گزارش عملکرد.
- ۱۵- تدوین برنامه های راهبردی و به تبع آن برنامه های میان مدت و کوتاه مدت و تجدید ساختار دانشگاه متناسب با بودجه ریزی عملیاتی.

#### ۱۴- محدودیت‌های تحقیق

- علاوه بر محدودیت‌هایی که خود محقق مانند قلمرو زمانی و جامعه آماری (پرسشنامه استاندارد) در انجام تحقیق اعمال داشته سایر محدودیت‌ها عبارتند از:
- ۱- عدم وجود یک ابزار گردآوری استاندارد داده‌ها
  - ۲- محدودیت‌های ذاتی مربوط به ابزار گردآوری داده‌ها (پرسشنامه)

۳- با توجه به این موضوع که در مدل نظری «شه» در خصوص الزامات استقرار سیستم هزینه‌یابی در بودجه‌ریزی عملیاتی سه عامل توانمندی، مشروعیت و مقبولیت تاثیرگذار می‌باشند ولی محقق صرفاً عامل توانمندی را انتخاب و مورد سنجش قرار داده است.

۴- در این پژوهش تنها دیدگاه رئیس و معاونین، مدیران مالی و برنامه و بودجه، کارشناسان بودجه دانشگاه، رؤسا و معاونین مالی دانشکده‌ها و بیمارستان‌های دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل در خصوص الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. لذا عدم گسترده‌تر بودن قلمرو پژوهش نیز از محدودیت‌های تحقیق می‌باشد.

## ۱۵- پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

- ۱- انجام تحقیق مشابه در سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی و مقایسه آن با نتایج این تحقیق.
- ۲- ارزیابی اثرات نظام بودجه بندی عملیاتی بر چارچوب حسابداری موجود دستگاه‌های دولتی.
- ۳- تبیین وضعیت موجود نظام حسابداری دولتی ایران و پیشنهاد نظام حسابداری مطلوب برای اجرای بودجه بندی عملیاتی.
- ۴- ارزیابی تأثیر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر افزایش قدرت پاسخگویی مدیران.
- ۵- بررسی در خصوص نحوه آموزش و اشاعه فرهنگ بودجه بندی عملیاتی و روشهای حسابداری مرتبط با آن.
- ۶- بررسی نحوه اجرایی کردن روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخشهای مختلف دستگاه‌های دولتی.
- ۷- بررسی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی به منظور افزایش مشروعیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.



- 1- Kettel
- 2- Fultin
- 3- Melkers & Willoughby
- 4- Xavier
- 5- Jordan & Hackbart
- 6- McGill
- 7- Andrews
- 8- Schick
- 9- Sayel Ramadhan
- 10- Frow & et al.
- 11- King & et al.
- 12- Diamond
- 13- Shah
- 14- Ability operational assessment
- 15- Ability human resources
- 16- Ability technology

## ۱۶- پی نوشت ها

## ۱۷- منابع و مأخذ:

- ۱- آیت اللهی، علیرضا، (۱۳۷۴)، «اصول برنامه‌ریزی» تهران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- ۲- ابراهیمی، سعید و سعید فردانی و زهره محمد نبی و نوشین والیانی، (۱۳۸۸)، «بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان (با روش ماتریس SWOT)»، مجموعه مقالات سومین کنفرانس بین‌المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران، گروه مشاوران پنکو، ۱۷-۱۸ تیر.
- ۳- ابراهیمینژاد، مهدی و اسفندیار فرجوند، (۱۳۸۸)، «بودجه از تنظیم تا کنترل»، چاپ دهم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه.
- ۴- باباجانی، جعفر و مهدی رسولی، (۱۳۹۰)، «شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور»، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری مالی، سال ۱، شماره ۱، صص ۵۰-۳۲.
- ۵- پورزمانی، زهرا و بابک نادری، (۱۳۹۱)، «بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان های مناطق آزاد تجاری- صنعتی ایران»، فصلنامه حسابداری سلامت، سال ۱، شماره ۱، صص ۱۶-۱.
- ۶- تقی‌زاده، علیرضا و احمد پورنقی و کریم اسکندری، (۱۳۸۸)، «تبیین نیاز به بودجه ریزی عملیاتی در حسابرسی عملکرد مدیریت»، فصلنامه دانش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۹، صص ۴۹-۳۸.
- ۷- حضوری، محمد جواد و سید مهدی مقرب و علی جنتی، (۱۳۸۹)، «شناسایی الزامات استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های علوم پزشکی کشور»، مجموعه مقالات چهارمین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران، گروه

مشاوران پنکو، ۱۶ مرداد.

۸- دانش فرد، کرماله و صفدر شیرواند، (۱۳۹۱)، «موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی» مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی گرگان، سال چهاردهم، شماره ۲، صص ۹۶-۹۰.

۹- ساکتی، پرویز و احمد سعیدی، (۱۳۸۸)، «چالشها و راهکارهای بکارگیری شاخصهای عملکردی در بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های دولتی ایران» مجموعه مقالات سومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران، گروه مشاوران پنکو، ۱۷-۱۸ تیر.

۱۰- سرمست، بهرام و حامد تیرانداز و بهبود علی اشرفی، (۱۳۹۰)، «الزامات استقرار سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی استان آذربایجان شرقی» فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۵، صص ۱۲۹-۱۱۲.

۱۱- طاهرپور کلاتری، حبیب الله و کرم الله دانش فرد و فرهاد رضایی دزکی، (۱۳۹۰)، «شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمانهای دولتی» فصلنامه علمی پژوهشی برنامه و بودجه، سال شانزدهم، شماره ۱، صص ۵۶-۳۱.

۱۲- فرجوند، اسفندیار، (۱۳۸۸)، «فراگرد بودجه از تنظیم تا کنترل» چاپ دهم، تهران، انتشارات سمت.

۱۳- فرزیب، علیرضا، (۱۳۸۶)، «بودجه ریزی کاربردی در ایران» چاپ اول، تهران، انتشارات شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر.

۱۴- فروغی، داریوش و محمد حقیقی پراپری و امیر رسانیان، (۱۳۹۱)، «امکان سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه های دولتی استان اصفهان)» فصلنامه حسابداری سلامت، سال ۱، شماره ۱، صص ۶۲-۴۷.

۱۵- ویانچی، امیر، (۱۳۸۶)، «بررسی روند بودجه ریزی عملیاتی از دیدگاه اقتصاد سلامت» مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران، گروه مشاوران پنکو، ۲۳-۲۲ فروردین.

16- 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.

17- Diamond, j. (2002), «Performance budgeting-is accrual accounting required?», *IMF Working paper*, Vol. 240, No. 2, pp. 1-30.

18- Frow, N. & D. Marginson, O. Stuart, (2010), «Continuos Budgeting: Reconciling Budget Flexibility With Budgetary Control», *Accounting Organization and Society*, Vol. 35, No. 4, pp. 444-461.

19- Fultin, C. (1999), «State and Local Government Performance: it's Time to Measure up!», *The Government Accountants Journal*, Vol. 48, No. 1, pp. 6-40.

20- Jordan, M. M. & M. M. Hackbart, (1999), «Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A States Assessment», *Public budgeting & finance*, 19, pp. 68-88.

21- Kettl, D. (1999), *Deficit Politics*. New York: Macmillan Publishing.

22- King, R. & P. M. Clarkson. & S. Wallace., (2010), «Budgeting practices and performance in small healthcare businesses», *Management Accounting Research*, Vol. 21, No. 1, pp. 40-55.

- 23- McGill. R., )2001(, “Performance budgeting”, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14, No. 5, pp. 376-390.
- 24- Melkers, J. & K. Willoughby, (1998), “The state of the state: Performance-Based Budgeting Requirements in Forty-Seven out of Fifty”, *Public Administration Review*, Vol. 58, No. 1, pp. 66-73.
- 25- Ramadhan, S., (2009), “Budgetary Accountinh and Reporting Practices in Bahraini Governmental Units”, *International Business Review*, Vol. 18, No. 2, pp.168-183.
- 26- Robinson, M. & J. Brumby, (2005), “Dose performance Budgeting Work?”, An analytical review of the empirical literature International Monetary Fund.
- 27- Schick, A., (2007), “Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools?”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 2, pp. 109-138.
- 28- Shah, A (1998), “Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization”, The World Bank Policy Research orking Paper Series, Paper 2021, World Bank, Washington, DC.
- 29- Xavier, J. A., (1998), “Budget Reform in Malaysia and Australia Compared”, *Public Budgeting and Finance*, Vol. 18, No. 1, pp. 99-118.