

## **Investigating the influencing factors on the deviation between the functional budget and the approved budget in the health and treatment network of Falavarjan city, Isfahan province**

**Fariborz Ebrahimian Faradonbeh<sup>1</sup>, Mohammad Jalali Varnamkhasti<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Master of Public Administration (Finance and Public Budgeting), Isfahan Islamic Azad University (Khorasgan), Isfahan, Iran || fariborz.ebrahimian@gmail.com

<sup>2</sup>Assistant Professor, Department of Applied Mathematics, Operations Research and Financial Mathematics, Isfahan Islamic Azad University (Khorasgan), Isfahan, Iran (Corresponding Author) || m.jalali@khuif.ac.ir

**Received: 2022/04/07 Accepted: 2022/07/21**

### **Abstract**

This research was conducted with the aim of investigating the factors affecting the deviation between the functional budget and the approved budget in the health and treatment network of Falavarjan city of Isfahan province. In terms of method, this research is a descriptive-survey of the correlation type with an applied nature and cross-sectional in terms of time. The statistical population of this research is 132 officials and budget experts in the health and treatment network of Falavarjan city. Research measurement tools, questionnaires and factors of management practices, weakness of performance evaluation system, weakness of cost system and inflation rate are considered as the investigated factors on deviation of approved and functional budget. Data analysis was done using Spss26 and Amos24 software. To check the normality of the data, the coefficients of skewness and kurtosis was applied and to test the hypotheses, the method of structural equations was used. The results of the research showed that there is a deviation between the functional budget and the approved budget in the health and treatment network of Falavarjan city; Also, the results of the sub-hypotheses showed that the management style, the weakness of the performance evaluation system, the weakness of the cost calculation system, and the inflation rate have an effect on the deviation of functional budgeting and the approved budget in Falavarjan health and treatment network.

**Keywords:** Functional budget, Approved budget, Falavarjan health network.

## بررسی عوامل مؤثر بر انحراف بین بودجه عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان شهرستان فلاورجان، استان اصفهان

فریبرز ابراهیمیان فرادنبه<sup>۱</sup>، محمد جلالی ورنامخواستی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد مدیریت دولتی (گرایش مالی و بودجه عمومی)، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران || fariborz.ebrahimian@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار، گروه ریاضی کاربردی، تحقیق در عملیات و ریاضیات مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول) || m.jalali@khuisf.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۳۰

### چکیده

این پژوهش با هدف بررسی عوامل مؤثر بر انحراف بین بودجه عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان شهرستان فلاورجان استان اصفهان انجام گرفته است. این تحقیق از نظر روش، توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی با ماهیت کاربردی و از لحاظ زمانی، مقطعی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش ۱۳۲ نفر از مسئولان و کارشناسان بودجه در شبکه بهداشت و درمان شهرستان فلاورجان می‌باشند. ابزار اندازه‌گیری تحقیق، پرسشنامه و عوامل شیوه‌های مدیریت، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد، ضعف سیستم بهای تمام شده و نرخ تورم به عنوان عوامل مورد بررسی بر انحراف بودجه مصوب و عملکردی در نظر گرفته شده‌اند. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای Spss26 و Amos24 انجام شده است. برای بررسی نرمال بودن داده‌ها، ضرایب چولگی و کشیدگی و برای آزمون فرضیات از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد در شبکه بهداشت و درمان شهرستان فلاورجان، بین بودجه عملکردی و بودجه مصوب انحراف وجود دارد؛ همچنین نتایج فرضیات فرعی نشان داد شیوه مدیریت، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد، ضعف سیستم محاسبه بهای تمام شده و نرخ تورم بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان تأثیر دارد. **واژگان کلیدی:** بودجه عملکردی، بودجه مصوب، شبکه بهداشت و درمان فلاورجان.

## ۱. مقدمه و بیان مسئله

بودجه برنامه مالی کل دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی است که منجر به وصول هدف‌های دولت می‌شود (ماتورو و همکاران، ۲۰۱۹). بودجه عملکردی شامل ارتباط بین داده‌های عملکردی و بودجه می‌باشد. بودجه عملکردی را می‌توان، تملک دارایی‌ها و سرمایه‌های مصوب سالانه جهت انجام وظیفه و مأموریت دستگاه‌های اجرایی دانست. این نوع بودجه بر مبنای عملکرد سازمانی است که برنامه‌ها را به نتایج پیوند می‌دهد و منابع مورد نیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت، هزینه برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط را فراهم می‌کند. به عبارتی بودجه عملکردی به عنوان یکی از انواع روش‌های بودجه‌ریزی مورد توجه محققان و برنامه‌ریزان قرار می‌گیرد که در آن تلاش می‌شود تا بین اطلاعات عملکردی، قیمت تمام شده و بودجه ارتباط برقرار شود (کشاوری و سرفرازی، ۱۴۰۰).

بودجه عملکردی شامل بخش‌های زیر می‌باشد (صالحی و مهرآذین، ۱۳۹۶):

(الف) بخش مدیریت که شامل به کارگیری منابع مادی و انسانی از طریق برنامه‌ریزی، سازماندهی، بسیج منابع و امکانات، هدایت و کنترل عملیات است که برای دستیابی به اهداف تعیین شده صورت می‌گیرد.

(ب) بهای تمام شده که دارایی‌های یک شرکت به وسیله آن ثبت می‌شود.

(ج) ارزیابی عملکرد که به سنجش و قضاوت درباره عملکرد مثبت و منفی کارکنان طی دوره‌ای معین می‌پردازد.

(د) تورم که در نتیجه تغییر در قیمت‌ها و اجناس در زمان کوتاه‌مدت یا بلند مدت به وجود می‌آید و حاصل افزایش سریع حجم پول نسبت به تولیدات است.

نظام بودجه‌بندی به عنوان ابزاری مهم و حساس برای برنامه‌ریزی عملیات و فعالیت‌های دولت، مراحل و تحولات مهمی را پشت سر گذاشته و امروزه به صورت یک نظام فنی و مالی پیچیده درآمدی است. تلاش‌هایی که برای تدوین و تخصیص منابع صرف می‌شود بایستی استفاده از منابع موجود در جهت دستیابی به اهداف سازمانی را بهینه نماید. پی بردن به تفاوت‌های بودجه عملکردی و بودجه مصوب، کمک مؤثر و بسزایی در رفع نواقص و مشکلات سیستم بودجه‌ریزی کشور دارد. مسئولان کلان برنامه‌ریزی در راستای رشد و توسعه همه جانبه کشور علی‌الخصوص از نظر اقتصادی به دنبال تغییر در شیوه‌های سنتی بودجه‌ریزی کشور بوده‌اند که اجرای آن نیازمند رفع تنگنای پیش‌رو است. افزایش روزافزون مصارف اقتصادی بودجه نقش تخصیص دقیق آن به اهداف را بیش از پیش مهم کرده است. مدیریت صحیح بودجه بدین معنا نیست که همه خواسته‌های مدیران و مسئولان اجرایی در منابع بودجه گنجانده شود بلکه باید به آنها برای دفاع از طرح‌ها و مشکلات آنها فرصت کافی داد (زینالی، ۱۳۹۶).

بخش بهداشت و درمان از بخش‌های مهم و اصلی یک کشور است که در فرآیند توسعه اقتصادی به عنوان بخش زیربنایی در نظر گرفته می‌شود. اقتصاد در بخش بهداشت و درمان به تحلیل و بهره‌وری بهینه از منابع محدود و کمیاب و ارزیابی دقیق آنها برای استفاده مطلوب در راستای تأمین، حفظ و ارتقای سلامت انسان‌ها و حفاظت از محیط زیست می‌پردازد. هدف اصلی در این بخش توزیع عادلانه منابع در نظر گرفته شده و استفاده از منابع موجود در جهت تحقق و ارتقای سلامت برای تمام افراد جامعه است (جنانی، ۱۳۸۴). حجم اعتبارات تخصیص یافته به بخش بهداشت و درمان طی سال‌های برنامه اول از منابع بودجه عمومی و درآمدهای اختصاصی حدود ۴۵۰۴/۵ میلیارد ریال بوده است که نسبت به رقم پیش‌بینی شده در برنامه، ۸۴ درصد افزایش داشته است. در برنامه دوم سیاست دولت در بخش بهداشت و درمان، کاهش تصدی در بخش دولتی و افزایش سهم بخش خصوصی در ارائه خدمات بهداشتی و درمانی بوده است. ولی در این مورد بخش خصوصی به علت وضع اقتصادی نامطلوب و وجود دیدگاه غیراقتصادی در بخش بهداشت و درمان مشارکت ضعیفی داشت. در سال‌های برنامه دوم، اعتبارات جاری بخش بهداشت و درمان روندی صعودی داشته است. اعتبارات عمرانی در برخی زیربخش‌ها مانند زیربخش بهداشت و خدمات بهداشتی و درمان عمومی با درصد تحقق کمتری از آنچه در برنامه پیش‌بینی شده بود، مواجه شد. اما با این حال عملکرد اعتبارات بودجه‌ای بخش، مطلوب و روند افزایشی داشته است (جنانی، ۱۳۸۴). در طول اجرای برنامه سوم توسعه‌ای کشور به طور متوسط حدود ۵۰ درصد از بودجه بخش بهداشت و درمان به بودجه جاری و بقیه به بودجه و درآمد اختصاصی، اختصاص داده شد. در برنامه در نظر گرفته شده برای مرحله چهارم توسعه، دولت علاوه بر اهداف بهداشتی در تأمین سلامت جامعه، ارتقای امنیت غذایی را به عنوان یکی از پارامترهای اصلی دریافت کننده بودجه در نظر گرفت. در طی سال‌های اجرای این برنامه، با تغییرات پیش آمده در جمعیت کشور، بیماری‌های واگیردار، شهرنشینی و ارتباطات جهانی، الگوهای درمان و نیز بیماری‌ها شباهت بسیاری با سایر کشورها پیدا کرده و سهم بیماری روانی، قلبی، عروقی، سرطان‌ها، حوادث و سوانح در مرگ و میر افزایش یافت. در چنین شرایطی بیش از هر زمان دیگری، بهتر هزینه‌کردن بودجه و کنترل آن اهمیت خود را نشان داد. بنابراین اختصاص هدفمند اعتبار به فعالیت‌های بخش بهداشت و درمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد؛ استفاده از روش بودجه‌بندی عملیاتی گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود (مبارکی و همکاران، ۱۳۹۱).

از آنجا که انجام بودجه عملکردی و بودجه مصوب در اغلب موارد یکسان نمی‌باشد، در این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر انحراف بین بودجه عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان پرداخته شده و شهرستان فلاورجان استان اصفهان به عنوان محل مورد مطالعه در نظر گرفته شده است.

بودجه یکی از مهم‌ترین و تأثیرگذارترین ابزارهای تصمیم‌سازی و کنترل‌های مدیریتی بوده و تأمین‌کننده بخش بزرگی از اطلاعات مورد نیاز جهت اخذ تصمیمات کلان مدیریتی است. امروزه یکی از اهداف اصلی مدیریت سازمان‌ها، تخصیص منابع محدود به برنامه‌ها و عملیات مورد نظر در چارچوب سیاست‌های کلان می‌باشد (امیری و همکاران، ۱۳۸۹). وقتی یک بودجه صرف حفظ هزینه در سطح مرزهای تعیین‌شده و اهداف ثابت می‌گردد، به اهرمی تبدیل می‌شود که برخی از تصمیم‌گیرندگان از طریق آن می‌کوشند رفتار دیگران را تحت نظارت و کنترل خود درآورند (فرزب، ۱۳۹۱). بودجه و سیستم بودجه‌بندی باید موجبات تصمیم‌گیری بهتر و سریع‌تر را فراهم آورد. همچنین یک سیستم بودجه‌بندی صحیح، عمل نظارت و کنترل اجرای بودجه را آسان‌تر می‌کند و موجب بهبود مدیریت می‌گردد. بودجه‌ریزی عملکردی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است. هرچند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌توانند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون‌گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند (حسن‌آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۷).

بودجه‌ریزی عملکردی از دیرباز در زمره پیشنهادات اصلاحی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده است. موانع و مشکلات استقرار بودجه‌ریزی عملکردی حول سه محور عوامل اجرایی، عوامل مدیریتی و عوامل قانونی می‌باشد. در بودجه عملکردی، کارشناسان بررسی و تحلیل دو محور اول یعنی عوامل اجرایی سازمان و زیرساخت‌های فرآیند بودجه را در نظر می‌گیرند و با توجه به توافقات به عمل آمده طی جلسات هم‌اندیشی، به صورت اجمالی و با حفظ تمرکز بر فرآیند تهیه و تدوین بودجه سازمان‌ها، موارد مختلف را بررسی می‌کنند (دارایی و تقی‌مشایی، ۱۳۹۳). یکی از شیوه‌های رایج برنامه‌ریزی، تصمیم و کنترل از جانب مدیران برای استفاده از بودجه می‌باشد. زیرا هرگونه فعالیتی در سطح سازمان‌ها مستلزم صرف منابع و انجام هزینه است و بدون آن هیچ هدفی قابل تحقیق و هیچ مدیریتی قابل اعمال نیست. بنابراین می‌توان گفت بودجه ابزاری است که از طریق آن عملاً کلیه برنامه‌های مدیریت بیان شده و در ارتباط با ضابطه کمی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. کنترل و نظارت می‌تواند به روش‌های مختلف از قبیل کاهش اثر فشارهای سیاسی و افزایش دقت کارکنان اجرایی در رعایت ردیف‌ها و سقف‌های بودجه عملکردی برای هزینه‌ها و درآمدهای واقعی کسب شده، انحراف بودجه را کاهش دهد (رجبی، ۱۳۹۱). بودجه‌ریزی عملکردی نمی‌تواند جایگزین فرآیند بودجه‌ریزی مصوب شود، ولی با تغییر پرسش‌هایی که در این فرآیند مطرح می‌شود می‌تواند به تغییر تأکید سیاست‌های بودجه‌ای و اقدامات نظارتی، کمک کند.

برای بودجه مصوب، لایحه بودجه در کمیسیون‌های تخصصی مجلس مورد بررسی قرار گرفته و سپس کمیسیون تلفیق که مسئولیت رسیدگی نهایی را برعهده دارد، باید ظرف ۱۵ روز گزارش کمیسیون‌های تخصصی را بررسی کرده و گزارش نهایی خود را به مجلس شورای اسلامی تقدیم کند. پس از تصویب بودجه در مجلس شورای اسلامی، موضوع برای اظهارنظر به شورای نگهبان ارسال می‌شود. نکته مهم در

این مرحله این است که هدف، تصویب اعداد و ارقام نیست، بلکه منظور اصلی، رسیدگی به سیاست‌ها و برنامه‌های دولت است که با توجیه اقتصادی، اجتماعی و غیره همراه است و به صورت اعداد و ارقام تجلی یافته است (امجدی و سعیدی، ۱۳۹۵).

بین بودجه مصوب و بودجه عملکردی انحرافات وجود دارد و برگزاری دوره‌های آموزشی برای نمایندگان و تهیه گزارش‌های کارشناسی از سوی مرکز پژوهش‌های مجلس و همچنین توزیع نماینده‌ها در کمیسیون‌های تخصصی براساس توان علمی و تخصصی آنها از جمله راه‌کارهای تعدیل این کاستی است (کیهو، ۲۰۱۸). لازم به ذکر است در زمینه بودجه عملکردی و بودجه مصوب، پژوهش‌های متعددی صورت گرفته است اما در مورد انحراف بودجه عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان صورت نگرفته است. لذا در این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر انحراف بین بودجه عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان و بصورت موردی شبکه بهداشت و درمان شهرستان فلاورجان اصفهان پرداخته شده است.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در موضوع بودجه تعاریف مختلفی موجود است و می‌توان گفت که تعریف جامع و کاملی برای مفاهیم مورد استفاده در موضوع بودجه موجود نیست. در ادامه به ذکر یک تعریف از هر کدام از مفاهیم اکتفا می‌کنیم.

### ۱.۱،۲ بودجه

بودجه تخمینی از درآمد و هزینه در طول یک بازه زمانی معین (معمولاً یک‌ساله) در آینده به منظور نیل به اهداف تعیین شده است. این سیاست‌ها در قالب برنامه‌ریزی عملیات شرکت، مخارج سرمایه‌ای و گردش وجوه نقد مطرح می‌شوند (دانش فرد و ناصری، ۱۳۹۰).

بودجه قانونی، برنامه مالی کل دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی‌درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی است که منجر به وصول هدف‌های دولت می‌شود و به سه بخش زیر تقسیم می‌گردد (مائورو و همکاران، ۲۰۱۹):

الف) بودجه کلی دولت: بودجه کلی دولت عمدتاً شامل درآمدهای عمومی و درآمدهای اختصاصی است و به موجب قانون توسط دستگاه‌های اجرایی وصول و به خزانه دولت واریز می‌گردد. درآمدهای عمومی، شامل مالیات‌ها، درآمد نفت و گاز، درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت و غیره است که صرف کلیه عملیات جاری و عمرانی کشور می‌شود. درآمدهای اختصاصی، درآمدهایی است که به موجب قانون، توسط دستگاه‌های اجرایی وصول و ناشی از فروش خدمات و کالا است (حسن آبادی و نجارصراف، ۱۳۸۷).

ب) اعتبارات جاری (هزینه‌ای): اعتبارات جاری اعتباراتی است که ظرفیت‌های موجود دولتی را حفظ و نگهداری و از آن‌ها استفاده می‌کند و موجبات اعمال حاکمیت دولت را میسر می‌سازد. این اعتبارات شامل

هزینه‌های نگهداری پادگان نظامی، هزینه نگهداری مدارس، بیمارستان‌ها، دانشگاه‌ها، وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی می‌باشد (علیپور و همکاران، ۱۳۹۳).

ج) اعتبارات عمرانی (سرمایه‌ای): اعتبارات عمرانی اعتباراتی هستند که ظرفیت‌های جدیدی در جامعه ایجاد می‌کند یا سبب توسعه ظرفیت‌ها می‌شوند و یا به عمر ظرفیت‌ها از طریق بازسازی و تعمیرات اساسی اضافه می‌نماید و در نهایت موجبات توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی را پدید می‌آورد (اردکانی و همکاران، ۱۳۸۸).

### ۲.۲. بودجه‌ریزی

بودجه‌ریزی در واقع به اختصاص دادن منابع اشاره دارد که این خود تأکید بر انتخاب کردن و اولویت گذاری اشاره دارد (صالحی و مهرادین، ۱۳۹۶). وظایف بودجه‌ریزی شامل دو بخش طرح‌ریزی و کنترل است. بخش طرح‌ریزی شامل همه مراحل بودجه‌ریزی از نقطه آغاز تا مرحله برآورد است و در طی زمانی طولانی شکل می‌گیرد و چارچوبی برای کنترل می‌باشد (ابراهیم پور، ۱۳۸۷). همچنین برای اغلب مدیران همزمان با واژه بودجه‌بندی، مفهوم طرح‌ریزی نیز تداعی می‌شود. در بخش طرح‌ریزی یک سری برنامه و تعداد بسیار زیادی پروژه وجود دارد. به عنوان مثال افزایش تولید به عنوان یک طرح می‌تواند شامل برنامه‌های مختلف مانند توسعه صنعت، توسعه کشاورزی باشد. امکان مقایسه پروژه‌ها و برنامه به طور همزمان و انتخاب بهترین و اثر بخش‌ترین آن‌ها یکی از مهمترین ویژگی‌های طرح‌ریزی بودجه براساس اصول و قوانین است. بخش کنترل نیز شامل مقایسه بین نتایج واقعی و پیش‌بینی‌های بودجه است که این مقایسه بعد از فراهم شدن ارقام و اطلاعات حسابداری انجام می‌پذیرد (صف آرا و مهرآرا، ۱۳۹۵). مقایسه نتایج واقعی با ارقام مورد انتظار بودجه را غالباً گزارش عملیات می‌نامند. وظیفه کنترل تنها به حداقل کردن بهای تمام شده محدود نمی‌شود، بلکه در صورت وجود اختلاف بین نتایج واقعی و ارقام بودجه موجب اعمال نظارت بر عملیات و اتخاذ تدابیر اصلاحی نیز می‌گردد. به عبارت دیگر بودجه، معیاری است که مدیران به کمک آن در آمدها و اقلام بهای تمام شده واقعی را ارزیابی می‌کنند. کنترل بودجه شامل مزایا و معایبی است (چیک، ۲۰۰۷). مزایای آن شامل مواردی است که اجازه می‌دهد تا وضعیت مالی سازمان درک شود. همچنین کنترل بودجه اطلاعاتی را می‌دهد که می‌توان از آن به عنوان مبنایی برای اقدام استفاده نمود. معایب این نوع از بودجه عبارت است از اینکه اگر در کنترل بودجه شکست به وجود آید یا بیش از حد یا کمتر از حد هزینه شود، در نتیجه اهداف با مشکل مواجه می‌گردد و عملکرد تیم یا سازمان خارج از کنترل می‌شود که این امر تبلیغی بسیار بد برای سازمان‌ها خواهد بود (دولت‌خواهی و همکاران، ۱۳۹۳).

### ۳.۲. بودجه عملکردی

بودجه عملکردی یا بودجه بر حسب عملکرد بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌ها تصدی اجرای آنها را به عهده دارند تنظیم می‌کند. در تنظیم این نوع بودجه به جای توجه به کالاها و خدماتی که

سازمان‌ها خریداری می‌کنند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد (پژویان، ۱۳۹۵). بودجه عملکردی شامل ارتباط بین داده‌های عملکردی و بودجه می‌باشد. بودجه عملکردی را می‌توان، تملک دارایی‌ها و سرمایه‌های مصوب سالانه جهت انجام وظیفه و مأموریت دستگاه‌های اجرایی دانست. این نوع بودجه بر مبنای عملکرد سازمانی است که برنامه‌ها را به نتایج پیوند می‌دهد و منابع مورد نیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت، هزینه برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط را فراهم می‌کند. بودجه عملکردی شامل چهار بخش زیر می‌باشد (صالحی و مهرآذین، ۱۳۹۶):

الف) بخش مدیریت که شامل به کارگیری منابع مادی و انسانی از طریق برنامه‌ریزی، سازماندهی، بسیج منابع و امکانات، هدایت و کنترل عملیات است که برای دستیابی به اهداف تعیین شده صورت می‌گیرد (مهدوی و گل محمدی، ۱۳۹۱).

ب) بهای تمام شده که دارایی‌های یک شرکت به وسیله آن ثبت می‌شود.  
ج) ارزیابی عملکرد که به سنجش و قضاوت درباره عملکرد مثبت و منفی کارکنان طی دوره‌ای معین می‌پردازد.

د) تورم که در نتیجه تغییر در قیمت‌ها و اجناس در زمان کوتاه‌مدت یا بلندمدت به وجود می‌آید و حاصل افزایش سریع حجم پول نسبت به تولیدات است.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان یکی از انواع روش‌های بودجه‌ریزی مورد توجه محققان و برنامه‌ریزان قرار می‌گیرد که در آن تلاش می‌شود تا بین اطلاعات عملکردی، قیمت تمام شده و بودجه ارتباط برقرار شود (کشاورز و سرفرازی، ۱۴۰۰). محیطی که دولت‌ها در آن مشغول به رقابت با یکدیگر هستند بر شیوه بودجه‌ریزی آنها و دیدگاه آنها به بودجه تأثیرگذار خواهد بود. گذر از عصر سنتی به عصر صنعتی و عصر دانش و اطلاعات، نیازهای جدیدی را به وجود می‌آورد که تنها با استفاده از تئوری‌های خاص می‌توان پیچیدگی‌های بودجه‌ریزی را پیش‌بینی و برطرف کرد (الماسی، ۱۳۸۷). بودجه‌ریزی عملکردی به عنوان یک سازمان مدیریتی تنها روش بهینه‌سازی منابع نیست بلکه بر عوامل مختلفی از جمله عملکرد کارکنان، مدیران و ذینفعان و عوامل فرهنگی و سیاسی تأثیرگذار است و یک مجموعه کاملی را به وجود آورده است. برای تجزیه و تحلیل این مجموعه باید از روش‌ها و رویکردهای مختلفی بهره گرفت که هر کدام از این روش‌ها براساس یک سری پیش فرض‌ها، این مجموعه پیچیده را تحلیل و تفسیر خواهد کرد. نظام بودجه‌ریزی عملکردی را می‌توان به سه دسته کلاسیک، مدرن و پسامدرن طبقه‌بندی کرد (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰).

براساس رویکرد جدید، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یک نظام مدیریتی است که اهداف، الگوها و برنامه‌های آن براساس نظریه‌های مدرن شکل می‌گیرد. شاخص‌های بودجه عملکردی مقادیری کمی هستند که

نتایج و خروجی‌ها را اندازه‌گیری می‌کنند. این شاخص‌ها گاهی ماهیت مالی و گاهی غیرمالی دارند و کمی و کیفی می‌باشند. در ارزیابی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، نتایج کتبی و شفاهی مدنظر گرفته می‌شود. یکی از اجزا مهم بودجه‌ریزی عملکرد توجه خاص به نتایج حاصل از اقدامات برنامه‌ریزی شده در بلندمدت است که موجب بهبود شاخص‌های کارایی و عملکرد کارکنان و تخصیص منابع و رسالت اصلی سازمان می‌شود (یوچنگ، ۲۰۰۹). اهدافی که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان ابزار مدیریت ایفا می‌کند شامل این موارد زیر است (مرادی و همکاران، ۱۳۹۱):

کنترل، برنامه‌ریزی، مدیریت عملکرد و ارتباطات و هماهنگی دستگاه‌های دولتی.

مدیریت بودجه عملکردی یکی از پیش نیازهای لازم برای موفقیت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است و تنها در صورتی موفق خواهد شد که بر اساس یک استراتژی مدیریتی برای عملکرد بنا شود. مانع اساسی برای توسعه و استمرار بودجه‌ریزی عملکرد، ظرفیت ناکافی برای ایجاد سازوکارهایی با کیفیت بالا در راستای اهداف عملکرد بودجه است. اگر سازمان‌ها فاقد توانایی برای اندازه‌گیری عملکرد به طور اثربخش باشند، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با احتمال زیاد با شکست مواجه خواهد شد. یک مدیریت بودجه عملکردی مطلوب دارای اهدافی است که عبارت است از (شیخ‌الاسلامی، ۱۳۹۰): اجرای استراتژی، توسعه سیستم‌های اندازه‌گیری، هدف‌گذاری و سیستم‌های نظارتی کافی و مرتبط با مدیریت عملکرد محور.

شناسایی معایب بودجه عملکردی، فرآیندی پیچیده است و مستلزم صرف زمان و انرژی قابل ملاحظه‌ای است. علاوه بر این مشکلات اجرایی، ساختاری، زمان‌بر بودن و پرهزینه بودن نیز از معایب بودجه عملکردی به شمار می‌آید که به تعریف هر کدام پرداخته می‌شود (قلی‌زاده و کهن رو، ۱۳۹۴).

مشکلات اجرایی، به عدم اجرای صحیح اصلاحات بر می‌گردد که این نوع اصلاحات معمولاً با تبلیغات اغراق آمیز و با شتاب‌زدگی به اجرا در می‌آید. طبیعی است که وقتی انتظارات برآورده نشود، قبل از آنکه فرصت شکوفایی پیدا کند مورد بدبینی قرار می‌گیرد. در اجرای بودجه‌ریزی عملکردی، با تحکم و اجبار به وزارتخانه، نمی‌توان اصلاحات را پیش برد، بلکه باید به آن‌ها اجازه داده شود در برخی موارد عناصر نظام بودجه‌ریزی رایج را با توجه به شرایط خاص خود تدوین و توسعه دهند. برخی از مشکلات بودجه‌ریزی عملکردی از نوع ساختاری است و تلاش برای اجرا دقیق آن نیز قابل حل و فصل نمی‌باشد. مشکلات ساختاری عبارت است از (آقاجانی و حیدریه، ۱۳۹۵):

**عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملکردی:** لازمه اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، رعایت الزامات و تشریفات خاصی است که در صورت عدم تحقق آنها بودجه‌ریزی عملکردی با مسایل و مشکلات بسیاری روبرو خواهد شد و برای اجرای موفق آن سه عامل بسیار مهم و تأثیر گذار وجود دارد که شامل موارد زیر می‌باشد (پورزمانی و نادری، ۱۳۹۱):

الف) توانایی ارزیابی عملکرد: این توانایی بر همه مراحل بودجه‌ریزی تأثیر می‌گذارد. سنجش نتیجه بودجه‌ریزی و خروجی آن مهم و وقت گیر است که هنوز بسیاری از دولت‌ها مشغول تعریف نتیجه و خروجی آن هستند. اگر سنجش عملکرد بودجه به شیوه ای هدفمند انجام نشود اجرای آن با شکست مواجه خواهد شد (دولت‌خواهی و همکاران، ۱۳۹۳).

ب) توانایی نیروی انسانی: این توانمندی‌ها که شامل نیروی انسانی است باید دارای مهارت خاص در سنجش و ارزیابی عملکرد و حفظ و نگه داشتن بانک‌های اطلاعاتی باشد و بر تمام مراحل بودجه‌ریزی عملکردی تأثیرگذار است (آذر و نجفی، ۱۳۹۰).

ج) توانایی فنی: برای جمع‌آوری اطلاعات عملیاتی باید بستر فنی لازم و مناسب به وجود بیاید که این بانک‌ها و منابع باید در جهت پاسخگویی سریع به نیازهای کاربران و مجریان با سایر نظام‌های سازمان ارتباطی قوی و مؤثر داشته باشند (امیری و همکاران، ۱۳۸۹).

## ۴.۲. بودجه مصوب

برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی توسط قوه مقننه تعیین می‌شود و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و همچنین برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل به اهداف سازمانی و دولت می‌گردد (آقاجانی و حیدریه، ۱۳۹۵). درآمدها و هزینه‌های دستگاه‌های دولتی و سازمان‌ها از روش‌های گوناگون، تأمین و طبقه‌بندی می‌شود که یکی از آن‌ها بودجه مصوب است. بودجه مصوب شامل تأیید برنامه‌های مالی هیئت مدیره به وسیله شورای عالی سازمان یا اعتباراتی است که به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد (کشاوری و سرفرازی، ۱۴۰۰). بودجه مصوب در قالب یک برنامه‌ریزی کلی بیان می‌شود که در آن تمامی هزینه‌ها و درآمدهای دستگاه‌های اجرایی بر حسب اجزا، طبقه‌بندی و به تصویب می‌رسد. برای بهتر روشن شدن مفهوم بودجه مصوب باید به تعریف مواردی پرداخت که عبارت است از (رجبی، ۱۳۹۱):

الف) عملکرد: که شامل نتایج واقعی حاصل از فعالیت‌های انجام شده و هزینه‌های صرف شده در سازمان می‌باشد.

ب) انحراف عملکرد: انحراف عملکرد، مغایرت عملکرد واقعی با برنامه عملیاتی از پیش تعیین شده یا مورد انتظار سازمان می‌باشد.

در هر سازمان و دستگاهی وجود نظم و قانون لازمه رسیدن به اهداف و برنامه‌های آن می‌باشد. در مسیر اجرای بودجه مصوب موانع و مشکلاتی وجود دارد که شامل سه دسته موانع قانونی، موانع ساختاری و موانع انسانی است که به صورت زیر شرح داده می‌شود (علیپور و همکاران، ۱۳۹۳):

مواع قانونی: مواع قانونی از دیدگاه قانون محاسبات عمومی و وجود بعضی از مغایرت‌های که در متن بودجه وجود دارد و عدم ضمانت اجرایی قوی برای اجرای قوانین و صدور بخش نامه‌های معارض مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

مواع ساختاری: مواع ساختاری شامل ساختار مالی، اداری، عملیاتی و اقتصادی می‌باشد. در مواع ساختاری، بکارگیری روش بودجه‌ریزی متداول، کمبود نقدینگی، عدم حضور دستگاه نظارتی قوی مورد بررسی و مطالعه قرار می‌گیرد.

مواع انسانی: مواع انسانی یکی از مهم‌ترین اجزا تشکیل دهنده هر سازمان و دستگاهی می‌باشد. در مواع انسانی عدم تخصص و دانش کافی نیروی انسانی درون و برون سازمان، با اجرای پروژه‌ها مرتبط هستند. همچنین عدم کارشناسی صحیح پروژه‌ها و عدم استفاده از منابع و اطلاعات موجود مورد بررسی قرار می‌گیرد (فیاضی و یادگاری، ۱۳۸۹).

**انحراف بودجه:** انحراف بودجه شامل مواردی است که نتایج واقعی با پیش‌بینی‌ها اختلاف داشته باشد. بنابراین انحراف بودجه شامل اختلاف بین ارقام عملکرد بودجه از ارقام پیش‌بینی شده در برنامه‌های توسعه می‌باشد (آقاجانی و حیدریه، ۱۳۹۵). درباره بررسی دلایل انحرافات مکرر و متعدد بودجه و شکاف بین اهداف و عملکرد، علاوه بر نظام بودجه‌ریزی باید نظام تصمیم‌گیری را نیز مورد توجه قرار داد که این مساله باید در چارچوب تصمیمات عقلایی نظام بودجه‌ریزی صورت پذیرد که در آن باید از تمامی اطلاعات اعم از اطلاعات موجود و گذشته بهره گرفت. در کشور ما به خصوص در سال‌های اخیر همیشه مسائلی نظیر اقلام منابع بودجه مالیات‌ها و فروش سهام به طور پیوسته بیشتر از توجه به انحرافات بودجه مورد توجه قرار گرفته است. اشکالات و انحراف بودجه در ایران محدود به یک شخص یا یک دستگاه نیست (ضیایی و همکاران، ۱۳۸۷). این انحرافات، مجموعه‌ای از نظام اداری، اجرایی و تصمیم‌گیری است که دچار خطا شده است. تصمیم‌گیری در مورد بودجه‌ریزی و بررسی علل و عوامل انحراف بودجه در دو حوزه قابل تحلیل و رسیدگی و بررسی می‌باشد که شامل قوه مجریه و قوه مقننه است. دولت‌ها به طور معمول اعتبارات بیشتری را در نظام بودجه‌ریزی برای خود در نظر می‌گیرند، زیرا دولت‌ها علاقه‌مند به پاسخگویی به نیازهای مردم هستند (بذرافشان و خدای پور، ۱۳۹۶). بخش عمده‌ای از رقم بودجه کل کشور، مربوط به منابع و مصارف شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت است که هم در بسیاری از تحلیل‌ها انحراف ایجاد می‌کند و هم از کارایی لازم برخوردار نیست و هر ساله کمترین وقت و تلاش برای رسیدگی به آنها از سوی قانون‌گذار صرف می‌شود. روش تهیه، تنظیم، تصویب و چگونگی اجرای بودجه شرکت‌های دولتی در حال حاضر دارای مشکلاتی است که نه تنها بودجه را در این سازمان‌ها از کارایی لازم برخوردار نمی‌کند، بلکه بر بودجه کل کشور هم اثرات نامطلوبی بر جای می‌گذارد (سقفی و همکاران، ۱۳۹۳).

**عوامل مؤثر بر انحراف بودجه:** امروزه عوامل بسیاری بر انحراف بودجه مؤثر است که شامل عوامل ساختاری، عوامل انسانی، عوامل قانونی، عوامل سازمانی و ساختاری، عوامل سیاسی، عوامل اقتصادی و عوامل اجتماعی و فرهنگی می‌باشد (آذر و نجفی، ۱۳۹۳). اداره یک سازمان در شرایط اقتصادی و اجتماعی پویای امروز، وظیفه‌ای دشوار و پیچیده است. مدیران حرفه‌ای، هر مرحله از عملیات خود را از قبل و به دقت طرح‌ریزی نموده و با اعلام روش‌های کنترل از اجرای دقیق و به موقع آن اطمینان حاصل می‌کنند. بودجه‌بندی و کنترل‌های بودجه‌ای رکن اساسی فرآیند برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت به شمار می‌روند. نیاز روز افزون سازمان‌ها به بودجه به عنوان ابزار برنامه‌ریزی و کنترل باعث شده تا این سازمان‌ها سعی کنند و از این ابزار به نحو مطلوب استفاده نمایند. مدیریت جهت رسیدن به یک نظام بودجه‌بندی مؤثر و کارا، مشارکت کلیه قسمت‌ها را لازم داشته و ضروری است اطلاعات دقیق را چه در خصوص درآمدها و چه در خصوص هزینه‌ها با همکاری قسمت‌های مختلف بدست آورد (آذر و خدیور، ۱۳۹۰).

**ضعف سیستم ارزیابی عملکرد:** سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ارائه دهنده منابع مورد نیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت، هزینه برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط پیشنهاد شده برای دستیابی به اهداف می‌باشد (ستوده و توقعی، ۱۴۰۰). به عبارت دیگر یک نظام بودجه‌ریزی مناسب به طور مطلوب برنامه‌ها را به نتایج پیوند می‌دهد. ارزیابی عملکرد فرآیندی است که به سنجش و اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و قضاوت درباره عملکرد کارکنان طی دوره‌ای معین می‌پردازد و فرآیندی برای آگاه کردن کارکنان از تشخیص نتایج مثبت و منفی می‌باشد (محمدی و بهره‌دار، ۱۴۰۰). یکی از هدف‌های عمده ارزیابی عملکرد کارکنان و اعضای سازمان این است که به صورتی دقیق نقشی را که فرد در سازمان ایفا می‌کند و باید بر آن اساس به وی پاداش داد، مشخص می‌سازد. اگر در فرآیند ارزیابی عملکرد از شاخص‌های نادرست استفاده شود یا اینکه عملکرد واقعی به صورت نادرست ارزیابی شود، در آن صورت به افراد حقوق و پاداشی متناسب با کارشان داده نخواهد شد؛ یعنی بیش از آنچه حقتشان است به آن پرداخت می‌شود یا اینکه آنان به حق خود نمی‌رسند. مشکلات عمده‌ای که در ارزیابی عملکرد وجود دارد شامل موارد زیر می‌باشد (شعبانی، ۱۴۰۰):

عینیت نداشتن: عینیت نداشتن یکی از ضعف‌های بالقوه روش‌های معمول ارزیابی عملکرد است؛ برای مثال در روش مقیاسی، معمولاً عواملی از قبیل طرز تلقی، وفاداری و شخصیت فرد مورد ارزیابی قرار می‌گیرند که اولاً ممکن است رابطه چندانی با عملکرد فرد نداشته باشند و ثانیاً، اندازه‌گیری دقیق آن‌ها بسیار دشوار است (دانش و علیزاده، ۱۴۰۰). البته در هر روش ارزیابی، ذهنیت‌ها و ارزش‌های ارزیاب، کم و بیش نقش دارند و به دشواری می‌توان روشی را یافت که از عینیت کامل برخوردار باشد؛ ولی نکته قابل توجه این است که باید تا حد ممکن، عناصری را در روش ارزیابی گنجانید که وجود آنها بر عینیت آن بیفزاید (عبداله‌زاده و همکاران، ۱۴۰۰). در نظر گرفتن عواملی که در انجام کار، نقش مؤثر و مستقیم داشته، قابل

اندازه‌گیری دقیق و صحیح باشند، قدمی در این راستا است. نتیجه اینکه اندازه‌گیری عملکرد کارکنان تنها بر حسب فاکتورهای شخصیتی که جای زیادی برای تفسیرها و قضاوت‌های ارزشی ارزیاب باقی می‌گذارد، ممکن است به اشتباهاتی در تصمیم‌گیری منجر گردد که موجب شود ارزیاب یا سازمان نتواند از خود در مقابل کارمند و قانون دفاع کنند (نوبخت، ۱۳۹۱).

تعمیم: تعمیم به عنوان مشکلی در ارزیابی، هنگامی بوجود می‌آید که از نظر ارزیاب، یک صفت بخصوص از چنان اهمیتی برخوردار است که به دلیل دارا بودن آن یک ویژگی، همه خصایص فرد و در نتیجه، عملکرد کلی وی را در سطحی بالا ارزیابی می‌کند یا برعکس، عملکرد کارمندی را به خاطر دارا بودن یک ویژگی بخصوص، به طور کلی در سطح پایینی ارزیابی می‌نماید (آذرهوشنگ و همکاران، ۱۴۰۰). به عبارت دیگر، یک عامل، چه مثبت و چه منفی به سایر عوامل تعمیم داده می‌شود. برای مثال چنانچه از نظر ارزیاب، کمیت کار از ارزش زیادی برخوردار باشد و فردی که ارزیابی می‌شود از یک نظر در سطح بالایی قرار داشته باشد، ارزیاب سایر عوامل مانند کیفیت کار، ابتکار و خلاقیت و روحیه مساعدت و همکاری را نیز در سطح بالایی ارزیابی خواهد کرد. ارزیابی عملکرد بدین شکل باعث می‌شود که شناخت نقاط ضعف کارکنانی که به طور کلی قوی هستند، بسیار دشوار گردد. لازم به تذکر است که حتی اگر ارزیاب از آثار سوء تعمیم هم آگاه باشد، از بین بردن آن، کار بسیار دشواری است (کرمپوریان و دوستی زاده، ۱۳۹۵).

سختگیری: بعضی از سرپرستان بسیار سختگیر هستند و کارکنان خوب را متوسط و کارکنان متوسط را ضعیف ارزیابی می‌نمایند. بر عکس برخی از سرپرستان بسیار سهل‌گیرند و با اغماض و چشم‌پوشی، عملکرد کارکنان را در سطح بالاتر از آنچه واقعیت است ارزیابی می‌کنند. تحقیقات نشان می‌دهد که اگر ارزیاب، موظف باشد نتایج ارزیابی را با کسانی که عملکرد آنها ارزیابی شده است در میان بگذارد، معمولاً نتایج ارزیابی بسیار بالاتر از میزان شایستگی و توانایی واقعی کارکنان خواهد بود. البته انگیزه این کار جلوگیری از مباحثه و مجادله و موضع‌گیری‌های خصمانه‌ای است که ممکن است بر اثر ارزیابی منفی بوجود آید (خدای‌پور و پورداد خدایی، ۱۳۹۷).

تازگی: معمولاً آنچه که اخیراً و به تازگی اتفاق افتاده است بهتر در ذهن باقی می‌ماند. به همین دلیل آنچه ارزیابی عملکرد کارمند را بیشتر تحت تأثیر قرار می‌دهد، رفتاری است که ارزیاب به تازگی یا در گذشته نزدیک از کارمند مشاهده کرده است. کارکنان معمولاً موعد ارزیابی خود را می‌دانند و چند هفته قبل از آن آگاهانه یا حتی ناخودآگاه، سعی می‌کنند کارایی خود را بالا ببرند. اشتباه در ارزیابی هنگامی رخ می‌دهد که عملکرد کارکنان بر اساس عملکرد اخیرشان که یاد آن در ذهن ارزیاب، زنده‌تر است انجام گیرد، نه عملکرد ضعیفی که کارمند قبل از آن داشته است (نبی‌زاده کیوی و غفارزادگان، ۱۳۹۷).

مقابله: غالباً سرپرست مجبور است که در فاصله زمانی نسبتاً کوتاهی، تعداد زیادی از کارکنان را ارزیابی نماید. در چنین مواردی امکان دارد ارزیابی هر یک از مرئوسان تحت تأثیر ارزیابی نفر قبلی واقع شود. بدین

ترتیب که اگر متوسطی، بلافاصله بعد از مرئوسى ضعيف، ارزیابی گردد، به احتمال زیاد عملکردش در سطحی بالاتر از متوسط ارزیابی خواهد شد. این امر ناشی از مقایسه و مقابله این دو نفر در ذهن ارزیاب است (یزدان پناه و همکاران، ۱۳۹۹).

## ۵,۲. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و مصوب در شبکه بهداشت و درمان

سلامتی که بر خورداری از آسایش کامل جسمی، روانی و اجتماعی و نداشتن بیماری و نقص عضو است، حق اساسی جوامع می‌باشد. سازمان جهانی بهداشت، ضمن تأکید بر مسئولیت سیاسی دولت‌ها برای تأمین و ارتقای سطح سلامت مردم، رویکرد مؤثر این نظام را محدود به ارتقای سلامت افراد نمی‌داند و بر حمایت از گروه‌های فقیر در قبال تحمل هزینه‌های مراقبت سلامت و کاهش نابرابری‌ها در دستیابی به خدمات تأکید می‌نماید. بخش بهداشت و درمان یکی از مهمترین بخش‌های توسعه اجتماعی در جامعه است. در هر کشور منابع اقتصادی به صورت ادواری (معمولاً سالیانه) به بخش‌های مختلف توسعه جامعه مانند صنعت، آموزش، کشاورزی، امنیت اجتماعی، سلامت و غیره در قالب بودجه تخصیص می‌یابد. هر چند که نسبت تخصیصی به هر بخش تابع موقعیت کشور در آن مقطع و دوره زمانی، اولویت‌ها، سیاست‌ها و خط مشی‌های کلی کشور است ولی در نهایت نشان‌دهنده دیدگاه و اولویت‌های سیاست‌گذاران، برنامه‌ریزان و متولیان آن جامعه است (ملکی و همکاران، ۱۳۹۳).

بر اساس آخرین گزارش سازمان جهانی بهداشت (۲۰۱۵)، متوسط سهم جهانی هزینه‌های بخش بهداشت و درمان در سال ۲۰۱۲ از تولید ناخالص داخلی برابر ۷/۷ درصد می‌باشد. با تحلیل روند تغییرات بودجه کشور در طی سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۸ مشخص شد که بودجه کل و عمومی کشور در طی این سال‌ها، علی‌رغم فراز و فرودهایی در برخی سال‌ها، روند افزایشی داشته است. به گونه‌ای که در طی ۳ برنامه اول تا سوم این رشد بیشتر از ۳۰ درصد بوده است و فقط در طی برنامه چهارم این آهنگ رشد قدری کاهش یافته است. نتایج بررسی‌های دفتر مطالعات توسعه اقتصادی وزارت بازرگانی نیز تأیید می‌کند که بودجه کشور در سال‌های برنامه اول از رشد مطلوبی برخوردار بوده است. دلیل این روند فزاینده در طی برنامه اول، پایان جنگ و بهبود موازنه ارزی کشور و استفاده از افزایش درآمدهای نفتی بوده است. سال پایانی برنامه اول به علت افزایش بدهی‌ها و کاهش ظرفیت‌های مازاد اقتصادی و شوک ناشی از کاهش ارزش ریالی، افت رشد بودجه کشور مشاهده می‌شود. سهم بودجه بخش سلامت از بودجه کشور در طی سال‌های اول برنامه اول توسعه آهنگی کاهنده داشته است به گونه‌ای که از حدود ۶ درصد به حدود ۴ درصد در سال‌های پایانی برنامه رسیده است. در برنامه دوم علی‌رغم میانگین رشد بالای ۳۰ درصدی، کاهش نرخ رشد بودجه کشور تا پایان این برنامه قابل ملاحظه است. شاید بتوان گفت این روند نزولی ناشی از کاهش قیمت جهانی نفت با وجود اجرای توسعه سیاست‌های تثبیت می‌باشد. بودجه سلامت در این برنامه روند

کاهنده داشته است به گونه‌ایکه در سال‌های ابتدای برنامه دوم کمترین مقدار یعنی ۸۸/۱ درصد داشته و در سال‌های پایانی برنامه به ۲/۵۰ درصد می‌رسد. در این سال‌ها سهم بخش سلامت از بودجه کشور معادل ۳۰/۲ درصد بوده است (دانش فرد و شیراوند، ۱۳۹۱).

در سال‌های ابتدایی برنامه سوم نیز شاهد افزایش نرخ رشد بودجه کشور هستیم که شاید علت آن را بتوان دستاوردهای حوزه اقتصادی و سرمایه‌گذاری دانست. همچنین در سال‌های میانی این برنامه افزایش درآمدهای نفتی، بهبود ارزش افزوده کشاورزی، دامداری و شرایط مساعد اقتصادی عامل این افزایش نرخ رشد بوده است. در برنامه سوم روند کاهش سهم بخش سلامت از بودجه کشور ادامه یافته و با ۳۰/۲ درصد شروع و ۲۰/۱ درصد (در سال پایانی برنامه) خاتمه می‌یابد. در برنامه چهارم علی‌رغم اینکه مختصر افزایشی در نسبت تخصیصی از بودجه کل کشور به بخش سلامت شاهد هستیم، ولی در برخی سال‌های برنامه چهارم این سهم به زیر ۱ درصد یعنی ۸۱/۰ درصد می‌رسد. در نگاه کلی به ۴ برنامه توسعه کشور سهم بخش سلامت از بودجه کل کشور همواره کاهش داشته است به گونه‌ایکه از ۹۹/۵ درصد به ۸۱/۰ درصد کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر این نسبت تخصیصی ۸۶۴۸ درصد کاهش یافته است (دانش فرد و شیراوند، ۱۳۹۱).

در برنامه پنجم مجموع اعتبارات وزارت بهداشت و دستگاه‌های وابسته درخصوص مقایسه لایحه بودجه سال ۱۳۹۰ با قانون مصوب سال ۱۳۸۹ رشد ۵۰/۶۲ درصدی داشت. "در سال ۱۳۹۲، سهم فصل سلامت از بودجه عمومی ۵ درصد بود که رقم آن در قانون سال ۱۳۹۱ برابر ۹ درصد می‌باشد". رشد اعتبارات در بودجه ۱۳۹۲ مطابق با نیازهای بخش بهداشت و درمان نبود و شاید به دلیل عدم تناسب در رشد حقوق و مزایای کارکنان و حق جذب کارکنان غیر هیات علمی بود. مجموع اعتبارات بخش بهداشت و درمان در لایحه بودجه سال ۱۳۹۴ نسبت به لایحه بودجه سال ۱۳۹۳ رشد ۵۹ درصدی داشت. با توجه به اینکه افزایش درآمدهای اختصاصی دانشگاه‌ها از محل فراشیز بیماران و فروش خدمات به بیمه‌ها بود و از طرفی اجرای بسته سوم طرح تحول سلامت، بار مالی زیادی داشت، هزینه‌های ناشی از این برنامه‌ها از محل هدفمندی یارانه‌ها جبران شد. بنابراین، سهم بخش بهداشت و درمان از بودجه کشور بدون در نظر گرفتن تخصیص و تحقق، در سال ۱۳۹۲ برابر ۱۱/۸ درصد، در سال ۱۳۹۳ (۱۶/۲ درصد) و در سال ۱۳۹۴، ۸/۱۴ درصد بود. در ضمن "در سال ۱۳۹۴ سهم وزارت بهداشت و دانشگاه‌ها (که قسمتی از سهم سلامت از بودجه می‌شوند) از منابع عمومی به ۱۰/۷ درصد کاهش یافته است". مزیت برنامه پنجم، اجرای سیاست‌های عدالت در بخش سلامت بود و نسبت به سایر برنامه‌ها از جامعیت بیشتری برخوردار بود.

روند رشد بودجه بخش سلامت در سال‌های ابتدایی برنامه اول توسعه کاهنده ولی سپس روندی افزایشی داشته است. ولی نکته مهم عدم تناسب آهنگ رشد بودجه بخش سلامت با بودجه کشور است، به گونه‌ای که در طول این برنامه آهنگ رشد بودجه کشور سریع‌تر از بودجه بخش سلامت بوده است. این وضعیت

در طی سال‌های برنامه دوم نیز مشاهده می‌گردد، به نحوی که رشد بودجه کل کشور در طول سال‌های این برنامه ۶/۱ برابر بودجه بخش سلامت بوده است. در برنامه سوم این رشد تقریباً همپا می‌گردد و در برنامه چهارم و پنجم، رشد بودجه بخش سلامت بیشتر از رشد بودجه کل کشور بوده است. بنابراین سهم بخش سلامت از بودجه کل کشور در طی سال‌های برنامه اول تا پنجم، علی‌رغم افت و خیزهای سالیانه، روندی افزایشی داشته است. همچنین در طی برنامه‌های اول و دوم رشد بودجه بخش سلامت همواره کندتر از رشد بودجه کل کشور بوده است، هر چند که در برنامه سوم تقریباً همپا و در برنامه چهارم و پنجم بیشتر از رشد بودجه کل بوده است.

به طور کلی علیرغم پیش‌بینی تأثیرپذیری برخی از حوزه‌های نظام سلامت از شرایط پساتحریم در سال ۱۳۹۸، برنامه‌ها و فعالیت‌های ذیل وزارت بهداشت و دستگاه‌های وابسته آن در بودجه سال ۱۳۹۸ تغییری نسبت به قانون بودجه سال ۱۳۹۷ نکرده است. در این اعتبارات طرح تحول سلامت، ساماندهی و شفاف سازی شده است ولی اعتبارات حاصل از ۱ درصد ارزش افزوده بسیار مبهم و غیرشفاف است. با توجه به موارد مطرح شده در بخش‌های مختلف گزارش به منظور همراستایی بیشتر با تکالیف قانونی دولت موارد زیر پیشنهاد می‌شود (نعمت شاهی و همکاران، ۱۳۹۹):

الف) در راستای اجرای مفاد ماده (۳۷) قانون الحاق (۲) و به منظور پوشش کامل درمان افراد ساکن در روستاها و شهرهای دارای ۲۰ هزار نفر جمعیت و پایین‌تر و جامعه عشایری و ارتقای سطح بیمه بیماران صعب‌العلاج و افراد تحت پوشش نهادهای حمایتی خارج از روستاها و شهرهای بالای ۲۰ هزار نفر در چارچوب نظام ارجاع، اعتبارات حاصل از ۱ واحد درصد مالیات بر ارزش افزوده ذیل اعتبارات سازمان بیمه سلامت قرار گرفته و فعالیت‌های ذیل آن براساس حکم قانون مذکور تعیین شود. سازمان بیمه سلامت موظف است این اعتبارات را در راستای دستیابی به اهداف مندرج در قانون، صرفاً از طریق نظام ارجاع و برنامه پزشک خانواده هزینه کند.

ب) اعتبارات ذیل برنامه‌های مربوط به امور بیماری‌های خاص و صعب‌العلاج از سرجمع اعتبارات ردیف‌های مختلف ذیل وزارت بهداشت و دستگاه‌های وابسته، تجمیع و ذیل یک ردیف مستقل در اختیار سازمان بیمه سلامت قرار می‌گیرد تا با رعایت مقررات وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در راستای قوانین و اسناد بالادستی از طریق نظام ارجاع برای ارائه خدمات تشخیصی، ارزیابی و درمانی به بیماران خاص و صعب‌العلاج هزینه شود.

ج) اعتبارات ذیل برنامه پزشک خانواده شهری به برنامه ارائه مراقبت‌های بهداشتی اولیه به حاشیه شهر تغییر نام یابد.

د) با فرض اینکه سیاست ارزی دولت در کمیسیون تلفیق مجلس تغییر یابد، الزم است درخصوص نحوه تهیه و تأمین دارو و تجهیزات پزشکی، سازوکار حفاظت مالی از مصرف‌کننده نهایی لحاظ شود.

## ۳. پیشینه پژوهش

عظیمی (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «بررسی اهداف اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی و تأثیر نتایج آن در سطح نهادهای دولتی» به بررسی میزان موفقیت و تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی در میان واحدهای دولتی پرداخت. جامعه آماری این پژوهش شامل سازمان‌های دولتی استان تهران بود. نتایج این پژوهش نشان داد که پاسخگویی برنامه‌ای به عنوان یک هدف، جدا از تخصیص بودجه، باعث بوجود آمدن یک بنیان قوی‌تر برای تعیین میزان موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود. در واقع تأکید بودجه‌ریزی عملیاتی بر صرفه‌جویی اقتصادی و اثربخشی است.

کشاورز و سرفرازی (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر اصلاحات بودجه‌ریزی عملیاتی بر مخارج بهداشت در ایران و کشورهای منتخب آسیایی» به بررسی اقدامات مهم و ضروری در راستای تنظیم بودجه کشور با استفاده از تکنیک بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند. در این پژوهش سعی شد تا ارتباط و تأثیر اجرایی شدن این تکنیک را بر مخارج بهداشت در بازه زمانی ۱۹۸۵-۲۰۱۹ برای ۱۲ کشور آسیایی با استفاده از نرم‌افزار Eviws10 و با روش رگرسیون چند متغیره و تکنیک داده‌های تابلویی مورد بررسی قرار دهد. نتایج این پژوهش نشان داد که بودجه‌ریزی عملیاتی، ارتباط مثبت و معناداری با مخارج آموزش دارد.

فرج زاده زنجانی و فرج زاده زنجانی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «بررسی انحرافات بین بودجه مصوب و عملکرد (واقعی) در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران» به بررسی انحرافات بودجه‌ای و تأمین منابع مالی در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که کنترل بودجه برای تحقق نظارت مالی و عملیاتی بر بودجه اهمیت دارد و باید انحراف از کل بودجه و سخت‌گیرانه بودن بودجه نیز مورد توجه قرار گیرد؛ چرا که کنترل سخت‌گیرانه نیز با چالش‌هایی مواجه است؛ افزایش نظارت بر بودجه موجب کاهش انحراف بودجه و انعطاف بودجه و در نتیجه، ایجاد انضباط بودجه می‌شود.

بذر افشان و خدامی‌پور (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «بررسی اثر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه در ایران» به بررسی اثر استفاده از کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه ایران با در نظر گرفتن متغیر تعدیل‌گر آشفتگی بودجه پرداختند. داده‌های مربوط به متغیر کنترل بودجه انقباضی از روش پیمایشی و داده‌های مربوط به متغیر انحراف بودجه و آشفتگی بودجه از گزارش‌های درون سازمانی سازمان برنامه و بودجه برای سال‌های متوالی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۵ (۳ سال) استخراج شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک نرم‌افزار Smart-PLS انجام شد. نتایج پژوهش نشان داد که ارتباط بین کنترل بودجه انقباضی و انحراف بودجه، معکوس و معنی‌دار است. اما متغیر آشفتگی بودجه، اثری معنی‌دار بر این رابطه ندارد. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل نتایج نشان داد که انحراف بودجه سال‌های گذشته بر انحراف بودجه سال‌های آینده اثری معنی‌دار دارد اما بر استفاده از کنترل بودجه انقباضی اثری معنی‌دار ندارد.

آقاجانی و حیدریه (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «ارزیابی و طراحی مدل عوامل مؤثر بر انحراف عملکرد از بودجه مصوب پروژه‌های سازمان مجری ساختمان‌ها و تأسیسات دولتی و عمومی» به بررسی عوامل مؤثر بر انحراف عملکرد بودجه مصوب پرداختند. روش تحقیق این پژوهش از نوع توصیفی، همبستگی بود. جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران ارشد، مدیران میانی، معاونین و کارشناسان مربوطه در سازمان مجری ساختمان‌ها و تأسیسات دولتی و عمومی بود. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۱۰۴ نفر تعیین گردید. روش نمونه‌گیری در این پژوهش، نمونه‌گیری تصادفی ساده بوده است. روش‌های گردآوری اطلاعات شامل مطالعات کتابخانه‌ای و تحقیقات میدانی و ابزار سنجش پرسشنامه بود. نتایج این پژوهش نشان داد که به ترتیب عوامل انسانی، عوامل ساختاری و عوامل قانونی بر انحراف عملکرد از بودجه مصوب تأثیر معناداری دارند.

گوآنا و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان «مدلی تحلیلی برای تخصیص بودجه در پیشگیری از ریسک و حفاظت از ریسک» به بررسی روش تخصیص بودجه متشکل از سه ماژول برای کاهش خطرات پروژه پرداختند. در این پژوهش یک روش سه مرحله‌ای برای تخصیص بودجه پیشنهاد شد. نتایج این پژوهش نشان داد که ریسک در طول اجرای پروژه، ذاتی و اجتناب ناپذیر است. وقوع آن اغلب تأثیر نامطلوبی بر پروژه می‌گذارد یا حتی منجر به شکست پروژه می‌شود. همچنین مدل تخصیص بودجه با ریسک‌های متعدد، ریسک ثانویه و انتقال ریسک گسترش یافته و با استفاده از یک تحلیل تجربی اعتبارسنجی می‌شود. کیهو (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان «از بودجه‌بندی عملکرد تا مدیریت بودجه عملکرد: نظریه و عمل» به بررسی بودجه‌بندی عملکرد در کشورهای مختلف و چالش‌های مرتبط با آنها پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که بودجه‌بندی عملکرد، به عنوان یک سیستم مدیریت بودجه‌ریزی عملکردی، نحوه برنامه‌ریزی بودجه چند ساله، ارزیابی ریسک مالی، برنامه‌ریزی سیاست‌ها، چرخه بودجه، مشارکت ذینفعان، بررسی منظم هزینه‌ها و ممیزی عملکرد را شامل می‌شود.

الماسی و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان «بررسی عوامل مؤثر بر انحراف بین بودجه مصوب و بودجه عملکرد: یک بررسی تجربی» به بررسی و مطالعه شیوه‌های بودجه‌ریزی برای مدیریت صحیح منابع مالی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که عملکرد صندوق‌های شرکت سرمایه‌گذاری گردشگری "شیوه مدیریت" را با ضریب همبستگی ۰.۹۲٪ در رتبه اول "سیستم حسابداری" با ضریب ۰.۸۶٪ در رتبه دوم و ارزیابی عملکرد "با ضریب ۰.۷۸٪ در رتبه سوم و "تورم" با ضریب همبستگی ۰.۶۳٪ در رتبه چهارم می‌باشد.

## ۴. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، از نظر هدف، کاربردی از نظر ماهیت پژوهش از نوع توصیفی، از نظر نوع رویکرد، قیاسی از نظر محیط انجام پژوهش از نوع میدانی است. همچنین تحقیق حاضر از نظر روش انجام پژوهش از نوع پیمایشی از نظر واحد تجزیه و تحلیل، سازمان و از نظر افق زمانی انجام تحقیق از نوع مقطعی می‌باشد. روش جمع‌آوری اطلاعات به صورت مطالعات کتابخانه‌ای و میدانی است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه محقق ساخته می‌باشد که روایی و پایایی آن بررسی شده است. روش تجزیه و تحلیل اطلاعات در دو سطح توصیفی و استنباطی خواهد بود و با توجه به سطح اندازه‌گیری داده‌ها و توزیع داده‌ها از آزمون‌های آماری مناسب و روش معادلات ساختاری (SEM) استفاده شده است.

## ۱.۴. روش نمونه‌گیری و جمع‌آوری داده‌ها

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل مسئولان مالی و کارشناسان ارشد بودجه (مسئول بودجه و اعتبارات) در شبکه بهداشت و درمان علوم پزشکی اصفهان می‌باشد که تعداد آنها از واحد منابع انسانی برابر ۲۰۰ نفر گزارش گردیده است. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران در سطح خطای پنج درصد برآورد شده و عدد ۱۳۲ بدست آمد.

$$N = 200, \quad P = 0.5, \quad q = 0.5, \quad z = 1.96, \quad d = 0.05$$

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left( \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)} = \frac{384.16}{1 + \frac{1}{200} (383.16)} = 131.75 \cong 132$$

که در این فرمول‌ها:

$N$  = حجم جامعه،  $n$  = حجم نمونه،  $Z$  = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱/۹۶ می‌باشد،  $p$  = مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است. اگر در اختیار نباشد می‌توان آن را ۰.۵ در نظر گرفت. در این حالت مقدار واریانس به حداکثر مقدار خود می‌رسد و  $q = 1 - p$  = درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند.  $q = p - 1$  می‌باشند. روش نمونه‌گیری مورد استفاده در این تحقیق، بصورت روش در دسترس از بین مسئولان مالی و کارشناسان ارشد بودجه (مسئول بودجه و اعتبارات) در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان بوده است. بدین ترتیب که برای سهولت جمع‌آوری اطلاعات، پرسشنامه در سایت پرس لاین به صورت الکترونیک درآمد سپس لینک پرسشنامه از طریق ایمیل همکاران و شبکه‌های اجتماعی در اختیار مدیران و کارشناسان مالی قرار گرفت و هنگام رسیدن به حجم دلخواه لینک پرسشنامه غیر فعال گردید. از تعداد ۱۵۰ پرسشنامه دریافت شده در بازه زمانی آذر و دی ۱۴۰۰، تعداد ۱۸ پرسشنامه مخدوش بود؛ بنابراین ۱۳۲ نمونه صحیح مبنای انجام محاسبات قرار گرفت.

## ۲.۴. روایی و پایایی پژوهش

اعتبار محتوای یک ابزار اندازه‌گیری به سوال‌های تشکیل دهنده آن بستگی دارد. اگر سوال‌ها معرف ویژگی‌ها و مهارت‌های ویژه‌ای باشند که محقق قصد اندازه‌گیری آنها را داشته باشد آزمون دارای اعتبار محتوا است. اعتبار محتوای یک آزمون معمولاً توسط افرادی متخصص در موضوع مطالعه تعیین می‌شود. از این رو اعتبار محتوا به قضاوت متخصصین بستگی دارد (سرمد و همکاران، ۱۳۸۷).

اعتبار انواع گوناگونی دارد مانند:

- صوری (بر اساس قضاوت افراد آگاه و مطلع)
  - محتوایی (توان سنجش میزان وجود اندازه صفت)
  - ملاکی (اثربخشی یک ابزار در پیش‌بینی رفتار یک آزمودنی در یک موقعیت خاص)
  - سازه‌ای (سنجشگر اجزای متغیر به تناسب سهم هر قسمت در کل ساختار متغیر) (خاکی، ۱۳۸۹).
- در این پژوهش از روش صوری برای تأیید روایی استفاده شده است بدین ترتیب که پرسشنامه مخصوص روایی سنجی بین اساتید دانشگاه از جمله استاد راهنما، مدیر گروه و چند تن از اعضای هیات علمی و چند نفر از کارشناسان سازمان‌های دولتی اصفهان توزیع شد و پس از رسیدن به اشباع نظری روایی پرسشنامه‌ها تأیید گردید. روش آلفای کرونباخ برای محاسبه پایایی (همابستگی درونی) ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کنند، بکار می‌رود. به منظور اندازه‌گیری پایایی (ثبات درونی) پرسشنامه، در یک مطالعه مقدماتی، تعداد ۳۰ پرسشنامه در میان حجم نمونه توزیع شد که در نهایت میزان آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ و با استفاده از نرم‌افزار SPSS محاسبه گردید که مقدار کلی آن ۰/۸۹ به دست آمد که این مقدار بیانگر پایایی پرسشنامه است.

## ۵. یافته‌های پژوهش

در این بخش، تحلیل توصیفی متغیرهای تحقیق ارائه می‌شود که به شرح جدول زیر است. در این جدول، متغیرهای تحقیق و آمار توصیفی مربوط به هر یک از متغیر مانند میانگین، واریانس و انحراف معیار آمده است. همچنین ضرایب چولگی و کشیدگی در بازه  $[-۳+۳]$  قرار دارد که نشان از نرمال بودن داده‌ها دارد.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

نرخ تورم	بهای تمام شده	ارزیابی عملکرد	شیوه‌های مدیریت		
۱۳۲	۱۳۲	۱۳۲	۱۳۲	معتبر	تعداد
۰	۰	۰	۰	گمشده	
۳,۳۴۶۰	۳,۴۷۸۸	۳,۵۷۱۴	۳,۴۸۴۸	میانگین	

نرخ تورم	بهای تمام شده	ارزیابی عملکرد	شیوه‌های مدیریت	
۱,۲۴۶۱۳	۱,۲۵۳۹۴	۱,۱۹۷۸۳	۰,۹۶۷۷۶	انحراف معیار
۱,۵۵۳	۱,۵۷۲	۱,۴۳۵	۰,۹۳۷	واریانس
-۰,۵۱۹	-۰,۶۷۸	-۰,۷۷۳	-۰,۷۳۶	ضریب چولگی
۰,۲۱۱	۰,۲۱۱	۰,۲۱۱	۰,۲۱۱	خطای معیار چولگی
-۰,۷۱۶	-۰,۶۹۸	-۰,۴۲۴	۰,۲۶۲	ضریب کشیدگی
۰,۴۱۹	۰,۴۱۹	۰,۴۱۹	۰,۴۱۹	خطای معیار کشیدگی

### ۱.۵. بررسی نرمال بودن داده‌ها

بسیاری از آزمون‌های آماری بر مبنای نرمال بودن توزیع داده‌ها بنا شده‌اند و با این پیش فرض بکار می‌روند که توزیع داده‌ها در یک جامعه یا در سطح نمونه‌های انتخاب شده از جامعه مذکور از توزیع نرمال پیروی نماید. بنابراین تحلیل گر لازم است تا قبل از پرداختن به تحلیل‌های آماری بررسی متغیرها نوع توزیع آن متغیرها را مشخص نماید. همچنین شرط استفاده از نرم‌افزار Amos برای تحلیل معادلات ساختاری نرمال بودن داده‌هاست. از طرفی در نرم‌افزار آموس با توجه به جدول زیر مقادیر مربوط به چولگی در بازه  $[-۳+۳]$  و مقادیر مربوط به کشیدگی در بازه  $[-۱۰+۱۰]$  قرار دارد داده‌ها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند. بنابراین پژوهشگر مجاز به استفاده از آزمون‌های پارامتریک و نرم‌افزار Amos برای معادلات ساختاری می‌باشد (قاسمی، ۱۳۹۳).

### جدول ۲. مقادیر چولگی و کشیدگی متغیرهای تحت بررسی

متغیر	کمینه	بیشینه	ضریب چولگی	c.r.	ضریب کشیدگی	c.r.
نرخ تورم	1.000	5.000	-0.513	-2.406	-0.734	-1.722
بهای تمام شده	1.000	5.000	-0.670	-3.145	-0.717	-1.681
ارزیابی عملکرد	1.000	5.000	-0.764	-3.585	-0.453	-1.063
شیوه مدیریت	1.000	5.000	-0.728	-3.413	0.207	0.486
q18	1.000	5.000	-0.470	-2.204	-1.052	-2.467
q19	1.000	5.000	-0.628	-2.944	-0.582	-1.366
q20	1.000	5.000	-0.284	-1.334	-0.974	-2.285
q21	1.000	5.000	-0.539	-2.528	-0.868	-2.036
q22	1.000	5.000	-0.479	-2.249	-0.898	-2.106
q13	1.000	5.000	-0.384	-1.800	-0.971	-2.278
q14	1.000	5.000	-0.482	-2.261	-0.881	-2.067
q15	1.000	5.000	-0.627	-2.943	-0.763	-1.788

متغیر	کمینه	بیشینه	ضریب چولگی	c.r.	ضریب کشیدگی	c.r.
q16	1.000	5.000	-0.726	-3.405	-0.897	-2.105
q17	1.000	5.000	-0.481	-2.255	-1.161	-2.722
q7	1.000	5.000	-0.627	-2.943	-0.836	-1.960
q8	1.000	5.000	-0.442	-2.075	-1.051	-2.465
q9	1.000	5.000	-0.735	-3.447	-0.621	-1.457
q10	1.000	5.000	-1.018	-4.775	-0.133	-0.311
q11	1.000	5.000	-0.742	-3.482	-0.665	-1.559
q12	1.000	5.000	-0.642	-3.013	-0.783	-1.836
q1	1.000	5.000	-0.686	-3.218	-0.680	-1.595
q2	1.000	5.000	-0.766	-3.592	-0.493	-1.155
q3	1.000	5.000	-0.747	-3.504	-0.491	-1.151
q4	1.000	5.000	-0.828	-3.882	-0.507	-1.188
q5	1.000	5.000	-0.734	-3.444	-0.584	-1.369
q6	1.000	5.000	-0.770	-3.614	-0.403	-0.946

### ۲.۵. تحلیل معادلات ساختاری

قبل از آزمون فرضیات با تحلیل معادلات ساختاری اموس ابتدا باید شاخص‌های کلی برازش بررسی شوند. در جدول ۳ شاخص‌های مطلق، تطبیقی و مقتصد مورد قبول آورده شده است. شاخص کای اسکوئر نسبی مدل ۱/۶۱۴ و مقدار P بزرگتر از ۰/۰۵ است. به همین دلیل مقدار کای اسکوئر برای مدل خوب است و می‌توان نتیجه گرفت که بین ماتریس وارینانس و کوواریانس مشاهده شده با ماتریس وارینانس و کوواریانس بازتولید شده تفاوت معناداری وجود ندارد. GFI برای مدل ۰/۹۵۹ است که نشان می‌دهد بین ماتریس وارینانس و کوواریانس باز تولید شده و ماتریس وارینانس و کوواریانس مشاهده شده تفاوت چندانی وجود ندارد و این نشان از برازش خوب مدل دارد. در مدل ارائه شده CFI برابر ۰/۹۶۰ است که نشان می‌دهد مدل از برازش کاملاً خوبی برخوردار است.

### جدول ۳. شاخص‌های کلی برازش تحلیل مسیر

شاخص	برازش خوب مدل	برازش قابل قبول مدل	مقادیر برازش یافته تحقیق
شاخص‌های برازش مطلق	$\chi^2$	نزدیک به صفر	۱,۶۴۱
	p-value	بزرگتر از ۰,۰۵	۰,۱۲۲
	GFI	بالاتر از ۰,۹۵	۰,۹۵۹

مقادیر برآزش یافته تحقیق	برآزش قابل قبول مدل	برآزش خوب مدل	شاخص	
۰,۹۶۰	بین ۰,۹۰ تا ۰,۹۵	بالاتر از ۰,۹۵	CFI	شاخص‌های برآزش تطبیقی
۰,۶۲۶	بین ۰,۹۰ تا ۰,۹۵	بالاتر از ۰,۹۵	NFI	
۰,۵۸۷	بین ۰,۸۵ تا ۰,۹۰	بالاتر از ۰,۹۰	RFI	
۰,۲۱۲	بین ۰,۰۵ تا ۰,۰۸	کمتر از ۰,۰۵	RMSEA	شاخص‌های برآزش مقتصد
۴,۸۹۴	مقادیر بین ۳ تا ۵	مقادیر بین ۱ تا ۳	CMIN/DF	
۰,۹۰۸	بین ۰,۵۰ تا ۰,۶۰	بالاتر از ۰,۶۰	PRATIO	
۰,۵۹۹	بین ۰,۵۰ تا ۰,۶۰	بالاتر از ۰,۶۰	PCFI	
۰,۵۶۸	بین ۰,۵۰ تا ۰,۶۰	بالاتر از ۰,۶۰	PNFI	

طبق نظر صاحب‌نظران آماری اگر سه معیار از معیارهای فوق در وضعیت مطلوبی قرار گیرد مدل از برآزش خوبی برخوردار است (بسحاق، ۱۳۹۵).

بنابراین با توجه به مطالب بالا می‌توان نتیجه گرفت که شاخص‌های کلی نشان از برآزش خوب مدل توسط داده‌ها دارد و یا به عبارتی می‌توان گفت که داده‌های جمع‌آوری شده به خوبی مدل را مورد حمایت قرار می‌دهند.

پس از معرفی شاخص‌های مورد بررسی در روش SEM حال با توجه به نتایج برای تست فرضیات به بررسی مدل مفهومی پژوهش با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده پرداخته شده است و شاخص‌های کلی برآزش تحلیل مسیر ارائه شده است. پس از بررسی و تأیید مدل، برای آزمون معناداری فرضیه‌ها از دو شاخص جزئی مقدار بحرانی<sup>۱</sup> C.R و مقدار P- استفاده شده است. مقدار بحرانی مقداری است که از حاصل تقسیم "تخمین ضریب رگرسیون" بر "خطای استاندارد" بدست می‌آید و آزمون معناداری ضرایب مسیر است. مقدار بحرانی خارج از بازه (۱,۹۶، -۱,۹۶) یک مسیر معنادار را نشان می‌دهد (یعنی  $P < 0,05$ ). ضرایب مسیر فرضیه اصلی به همراه ضرایب رگرسیونی و مقادیر شاخص‌های جزئی مربوط به فرضیه در جدول ۴ آورده شده است.

<sup>۱</sup>- Critical Value

جدول ۴. ضرایب ساختاری مدل اصلی

نتیجه	مقدار بحرانی	انحراف استاندارد	مقدار برآورد غیر استاندارد	مقدار برآورد استاندارد	فرضیه	
					انحراف بودجه	---
تأثیر معنی‌دار	۳,۵۷۹	۰,۰۷۸	۰,۲۸۰	۰,۲۶۱	انحراف بودجه	شيوه‌های مدیریت
تأثیر معنی‌دار	۴,۴۴۵	۰,۰۶۶	۰,۲۹۳	۰,۳۲۵	انحراف بودجه	ضعف ارزیابی عملکردی
تأثیر معنی‌دار	۳,۷۴۶	۰,۰۵۶	۰,۲۱۰	۰,۲۶۷	انحراف بودجه	ضعف محاسبه بهای تمام شده
تأثیر معنی‌دار	۵,۹۷۱	۰,۰۶۲	۰,۳۶۹	۰,۴۴۸	انحراف بودجه	نرخ تورم

همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود بار عاملی تأثیر شیوه مدیریت بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب برابر ۰,۲۶۱ می‌باشد؛ همچنین نسبت بحرانی (C.R.) -آزمون معناداری ضرایب مسیر- برابر ۳,۵۷۹ است که در خارج از بازه (۱,۹۶ -۱,۹۶) قرار دارد و سطح معناداری به دست آمده کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد؛ بنابراین شیوه مدیریت بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب تأثیر دارد. در خصوص سایر متغیرها و فرضیه‌ها نیز همین قضیه جاری است.

## ۶. نتیجه‌گیری

همان‌طور که اعلام گردید این پژوهش به لحاظ هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و به لحاظ شیوه گردآوری داده‌ها توصیفی همبستگی است، که به شکل میدانی اجرا گردید. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مسئولان مالی و کارشناسان ارشد بودجه (مسئول بودجه و اعتبارات) در شبکه بهداشت و درمان شهرستان فلاورجان از استان اصفهان بوده است. حجم نمونه آماری در این پژوهش با استفاده از فرمول کوکران برابر ۱۳۲ نفر تعیین شد. با توجه به اهداف تحقیق، جهت جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز پرسشنامه اطلاعات فردی، پرسشنامه انحراف بودجه عملکردی و مصوب شامل ابعاد شیوه‌های مدیریت، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد، ضعف سیستم محاسبه بهای تمام شده و نرخ تورم به منظور سنجش عوامل مؤثر بر انحراف بین بودجه عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان مورد استفاده قرار گرفتند. داده‌های حاصل از پرسشنامه با استفاده از نرم‌افزار SPSS و Amos مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند که آمار توصیفی، تحلیل‌های تک متغیره و دو متغیره با استفاده از نرم‌افزار SPSS 26 و تحلیل‌های چند متغیره و روابط کلی متغیرها از طریق معادلات ساختاری (به روش کوواریانس محور) با استفاده از

نرم‌افزار Amos انجام گرفت. با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتایج آزمون‌های انجام شده، نتایج حاصل از این پژوهش در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

### فرضیه اصلی: بین بودجه عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان به طور معنی‌دار انحراف وجود دارد.

افزایش آگاهی، پیشرفت فن‌آوری و تشدید روزافزون رقابت منجر به تغییر سلیقه‌ها، انتظارات و خواسته‌های جوامع شده و به تبع آن فشار برای افزایش کیفیت خدمات، پاسخگویی و شفافیت عملکرد بخش درمانی تشدید شده است. این امر سبب تغییر مسیر رویکرد مدیریت مالی سازمان‌های بهداشتی و جهت‌گیری آن به سمت افزایش اثربخشی مخارج و بهره‌وری شده است. طی سال‌های اخیر فشارهای فزاینده‌ای در زمینه نظارت مالی بر سازمان‌های بهداشتی تقریباً در تمامی کشورهای جهان به چشم می‌خورد که عمده این فشارها به واسطه محدودیت منابع، افزایش حساسیت‌های جامعه و گرایش سیاستمداران در جلب رضایت مردم بوده است.

برای بررسی فرضیه اول از آزمون تی تک نمونه‌ای استفاده شد؛ نتایج نشان داد مقدار آماره  $t$  برابر ۵,۲۵۸ و مقدار  $p$  برابر ۰,۰۰۰ می‌باشد؛ بنابراین فرض صفر رد می‌شود یعنی با اطمینان ۹۵ درصد بین بودجه عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان به طور معنی‌دار انحراف وجود دارد. نتایج حاصل از این با نتایج پژوهش علیپور و همکاران (۲۰۱۳) که به بررسی الزامات تشکیل ساختار اقتصادی در بخش سلامت، اصلاح و بکارگیری روش‌های جدید برای بودجه‌بندی و تخصیص بودجه در بخش سلامت وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداختند همسویی دارد. همچنین با نتایج پژوهش بذرفشان و خدای پور (۱۳۹۶) که به بررسی اثر استفاده از کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه ایران با در نظر گرفتن متغیر تعدیل گر آشفستگی بودجه پرداختند و نشان دادند که ارتباط بین کنترل بودجه انقباضی و انحراف بودجه، معکوس و معنی‌دار است. اما متغیر آشفستگی بودجه اثری معنی‌دار بر این رابطه ندارد. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل نتایج نشان داد که انحراف بودجه سال‌های گذشته بر انحراف بودجه سال‌های آینده اثری معنی‌دار دارد اما بر استفاده از کنترل بودجه انقباضی اثری معنی‌دار ندارد؛ همسویی دارد. همچنین با نتایج پژوهش صالحی و مهرآذین (۱۳۹۶) که به بررسی تأثیر کنترل بودجه سختگیرانه در شرایط آشفستگی بودجه بر کاهش انحراف بودجه پرداختند و نشان دادند که کنترل بودجه سختگیرانه در شرایط آشفستگی بودجه بر کاهش انحراف بودجه تأثیر ندارد. انحراف بودجه سال گذشته بر انحراف بودجه سال جاری تأثیر دارد، آشفستگی بودجه بر انحراف از بودجه تأثیر دارد، انحراف بودجه گذشته بر کنترل بودجه سختگیرانه تأثیر ندارد؛ همسویی دارد.

**فرضیه اول:** شیوه مدیریت بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان به طور معنی‌دار تأثیر دارد.

همان‌طور که در جدول ۴ دیده می‌شود بار عاملی تأثیر شیوه مدیریت بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب برابر ۰,۲۶۱ می‌باشد؛ همچنین نسبت بحرانی (C.R) -آزمون معناداری ضرایب مسیر- برابر ۳,۵۷۹ است که در خارج از بازه (۱,۹۶، ۱,۹۶-) قرار دارد و سطح معناداری به دست آمده کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد؛ بنابراین شیوه مدیریت بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب تأثیر دارد. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش الماسی و همکاران (۲۰۱۳) که به بررسی و مطالعه شیوه‌های بودجه‌ریزی برای مدیریت صحیح منابع مالی پرداختند و نشان دادند که عملکرد صندوق‌های شرکت سرمایه‌گذاری گردشگری، شیوه مدیریت در رتبه اول، سیستم حسابداری در رتبه دوم، ارزیابی عملکرد در رتبه سوم و تورم در رتبه چهارم می‌باشد؛ همسویی دارد. همچنین با نتایج پژوهش کیهو (۲۰۱۸) که به بررسی بودجه‌بندی عملکردی در کشورهای مختلف و چالش‌های مرتبط با آنها پرداخت، همسویی دارد.

با توجه به نتایج به دست آمده این گونه تبیین می‌گردد که از پاسخ دهندگان وجود انحراف در بودجه عملکردی نسبت به بودجه مصوب به علت شیوه‌های مدیریت از قبیل روش کم دقتی و بی انگیزگی مدیران، کم توجهی و عدم تعهد مدیران، آموزش ناکافی مدیران و کارشناسان بودجه، دیدگاه مدیران شرکت، عدم ابلاغ به موقع قوانین و دستورالعمل‌های اجرای بودجه، کم توجهی به بودجه و بودجه‌ریزی در افزایش کارایی و اثربخشی، موجب ایجاد انحراف در بودجه مصوب و عملکردی می‌شود.

**فرضیه دوم:** ضعف سیستم ارزیابی عملکرد بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان به طور معنی‌دار تأثیر دارد.

نتایج بدست آمده در جدول ۴ نشان می‌دهد بار عاملی تأثیر ضعف سیستم ارزیابی عملکرد بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب برابر ۰,۳۲۵ می‌باشد؛ همچنین نسبت بحرانی (C.R) -آزمون معناداری ضرایب مسیر- برابر ۴,۴۴۵ است که در خارج از بازه (۱,۹۶، ۱,۹۶-) قرار دارد و سطح معناداری به دست آمده کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد؛ بنابراین ضعف سیستم ارزیابی عملکرد بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب تأثیر دارد. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش الماسی و همکاران (۲۰۱۳) که به بررسی و مطالعه شیوه‌های بودجه‌ریزی برای مدیریت صحیح منابع مالی پرداختند و نشان دادند که عملکرد صندوق‌های شرکت سرمایه‌گذاری گردشگری، شیوه مدیریت در رتبه اول، سیستم حسابداری در رتبه دوم، ارزیابی عملکرد در رتبه سوم و تورم در رتبه چهارم می‌باشد؛ همسویی دارد. همچنین با نتایج پژوهش فرج‌زاده زنجانی و فرج‌زاده زنجانی (۱۳۹۷) که به بررسی انحرافات بودجه‌ای و تأمین منابع مالی در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار پرداختند و نشان دادند که کنترل بودجه برای تحقق نظارت مالی و عملیاتی بر بودجه اهمیت دارد و باید انحراف از کل بودجه و سخت گیرانه بودن بودجه نیز مورد

توجه قرار گیرد؛ چرا که کنترل سخت گیرانه نیز با چالش‌هایی مواجه است افزایش نظارت بر بودجه موجب کاهش انحراف بودجه و انعطاف بودجه و در نتیجه، ایجاد انضباط بودجه می‌شود؛ همسویی دارد.

**فرضیه سوم: ضعف سیستم محاسبه بهای تمام شده بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان به طور معنی‌دار تأثیر دارد.**

نتایج نشان داده شده در جدول ۴ نشان داد که بار عاملی تأثیر ضعف سیستم محاسبه بهای تمام شده بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب برابر ۰,۲۶۷ می‌باشد؛ همچنین نسبت بحرانی (C.R) - آزمون معناداری ضرایب مسیر- برابر ۳,۷۴۶ است که در خارج از بازه (۱,۹۶ -۱,۹۶) قرار دارد و سطح معناداری به دست آمده کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد؛ بنابراین ضعف سیستم محاسبه بهای تمام شده بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب تأثیر دارد. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش مائورو و همکاران (۲۰۱۹) که به بررسی و تشریح مشکلات پیش روی فعالان سازمانی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند و نشان دادند ارتباطات ناموفق و توهمی در سازمان‌ها که ناشی از ضعف سیستم محاسبه بهای تمام شده می‌باشد، اجرای موفق اصلاحات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به خطر می‌اندازد؛ همسویی دارد.

با توجه به نتایج به دست آمده این گونه تبیین می‌گردد که در بهای تمام شده دارایی‌های بخش درمان، قیمت پرداخت شده بر اساس نرخ اولیه شارژ می‌شوند. این اصل، خود به اصل ارزش ثابت واحد پول مربوط می‌شود و از این رو تمامی ضعف‌های ناشی از بهای تمام شده برای مقاصد بعدی حسابداری خاصی را به همراه دارد. به همین دلیل پس از آنکه ارزش پولی آنها تغییر پیدا کرد، این میزان تغییر شناسایی یا ثبت نمی‌شود و در انحراف بودجه عملکردی و مصوب تأثیر می‌گذارد.

**فرضیه چهارم: نرخ تورم بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب در شبکه بهداشت و درمان فلاورجان به طور معنی‌دار تأثیر دارد.**

همان‌طور که در جدول ۴ دیده می‌شود بار عاملی تأثیر نرخ تورم بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب برابر ۰,۴۴۸ می‌باشد؛ همچنین نسبت بحرانی (C.R) - آزمون معناداری ضرایب مسیر- برابر ۵,۹۷۱ است که در خارج از بازه (۱,۹۶ -۱,۹۶) قرار دارد و سطح معناداری به دست آمده کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد؛ بنابراین نرخ تورم بر انحراف بودجه‌ریزی عملکردی و بودجه مصوب تأثیر دارد.

نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش الماسی و همکاران (۲۰۱۳) که به بررسی و مطالعه شیوه‌های بودجه‌ریزی برای مدیریت صحیح منابع مالی پرداختند و نشان دادند که عملکرد صندوق‌های شرکت سرمایه‌گذاری گردشگری، شیوه مدیریت در رتبه اول، سیستم حسابداری در رتبه دوم، ارزیابی عملکرد در رتبه سوم و تورم در رتبه چهارم می‌باشد؛ همسویی دارد.

با توجه به نتایج به دست آمده این گونه تبیین می‌گردد که تورم یکی از واقعیت‌های دنیای امروز بوده و برنامه‌ریزان بودجه‌ریزی بایستی به این مهم توجه لازم را داشته باشند. در شبکه بهداشت و درمان در گزارشات بودجه‌بندی که به دنبال افزایش ارزش ثروت سهامداران هستند عمده‌تأ عامل تورم را در فرایند بودجه‌بندی نادیده می‌گیرند که این امر منجر به ارائه اطلاعات نادرست برای تصمیم‌های فعلی و آتی سازمان می‌گردد. بنابراین عدم توجه برنامه‌ریزان به این امر موجب انحراف بودجه مصوب و عملکردی در سازمان‌های مختلف از جمله شبکه بهداشت و درمان می‌شود.

## منابع

- ابراهیم‌پور، س. (۱۳۸۷). ارزیابی نظام بودجه عملیاتی و بررسی مشکلات اجرای نظام بودجه عملیاتی در سازمان هواشناسی و ارائه راهکارهای لازم برای افزایش موانع. پایان نامه برای دریافت‌درجه کارشناسی ارشد در حسابداری. تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
- امجدی، ا؛ سعیدی، پ. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی مستمر (غلقان) و ضرورت آن در نظام بودجه‌بندی کشور. سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، استانبول، ترکیه.
- آذر، ع؛ نجفی، ا؛ نجفی، س. (۱۳۹۰). مدل‌سازی ریاضی استوار، رویکردی نوین در بودجه‌ریزی عمومی ایران. مجله مدرس علوم انسانی پژوهش‌های مدیریت در ایران، ۱۵(۲)، ۱۹-۱.
- آذر، ع؛ خدیور، ع. (۱۳۹۰). تحلیلی از آینده بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. مجله برنامه‌ریزی و بودجه. آذر، ع؛ نجفی، س. (۱۳۹۰). مدل ریاضی بودجه‌ریزی در بخش عمومی: رویکرد بهینه‌سازی. چشم‌انداز مدیریت دولتی.
- آذر، ع؛ وفايي، ع. (۱۳۹۰). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی. مجله برنامه‌ریزی و بودجه، ۱۵(۱۱۰)، ۹۹-۷۹.
- آذر هوشنگ، س؛ رهبر، ع؛ توانای، س. (۱۴۰۰). اهمیت عملکرد شرکت‌ها و روش‌های ارزیابی عملکرد. هفتمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران.
- اردکانی، س؛ شاهی، ط؛ فرجام، ر؛ مصی‌نژاد، ف. (۱۳۸۸). بودجه عملیاتی و چالش‌های آن در ایران. مجله حسابدار رسمی، ۸، ۱۴۱-۱۴۶.
- آقاجانی، م؛ حیدریه، ع. (۱۳۹۵). ارزیابی و طراحی مدل عوامل مؤثر بر انحراف عملکرد از بودجه مصوب پروژه‌های سازمان مجری ساختمان‌ها و تأسیسات دولتی و عمومی. همایش پژوهش‌های کاربردی در مدیریت صنعتی، سمنان.
- امیری، م؛ مقیمی، س. م؛ قربانی، ف. (۱۳۸۹). چالش‌ها، موانع و سازوکارهای نظام‌های بودجه‌ریزی در آموزش عالی، مطالعه موردی: دانشگاه تهران. بررسی حسابداری و حسابرسي ایران، ۱۷(۵۹)، ۳-۱۶.
- الماسی، ح. (۱۳۸۷). نظام بودجه‌ریزی دولت در ایران، چاپ اول، انتشارات شهرآشوب.

- باباجانی، ج؛ رسولی، م. (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۱(۱)، ۵۱-۳۳.
- بذرافشان، س؛ خدای پور، ا. (۱۳۹۶). بررسی اثر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه در ایران. حسابداری دولتی، ۳ (۶)، ۳۰-۱۹.
- بسحاق، محمدرضا. (۱۳۹۵). تحلیل معادلات ساختاری با نرم‌افزار Amos22. انتشارات جامعه‌شناسان، تهران.
- جفر، م؛ روشنسان، م. (۱۳۸۹). مقایسه فرآیند بودجه‌ریزی سالانه با یک بودجه عملیاتی در سازمان ثبت ایران. دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، ۳، ۱۶۳-۱۸۹.
- جنانی، ا. (۱۳۸۴). بررسی عملکرد هزینه‌ها و سیاست‌های بودجه‌ای دولت در بخش بهداشت و درمان. ۵(۵۱)، ۵-۲۶.
- حسن‌آبادی، م؛ نجار صراف، ع. (۱۳۸۷). آمریکایی‌ها نیمی از تجربه قرن در سیستم‌های بودجه‌ریزی عملیاتی. نسخه ۱. تهران: مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- خدای پور، ا؛ پوردادخدایی، ا. (۱۳۹۷). نقاط قوت ضعف کارت ارزیابی متوازن به عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد مالی بیمارستان‌ها. سومین کنفرانس ملی سالانه اقتصاد، مدیریت و حسابداری، اهواز.
- دارایی، م؛ تقی‌مشایی، م. (۱۳۹۳). شناسایی عوامل استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مورد مطالعه: فرهنگستان‌های جمهوری اسلامی ایران. ماهنامه اجتماعی، اقتصادی، علمی و فرهنگی کار و جامعه، ۱۷۵، ۱۲-۲۳.
- دانش‌فرد، ک؛ شیرواند، س. (۱۳۹۱). موانع ایجاد بودجه عملیاتی در جمهوری اسلامی ایران. وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. مجله دانشگاه علوم پزشکی گرگان، ۱۴(۲)، ۹۰-۹۶.
- دانش‌فرد، ک؛ نصری، م. (۱۳۹۰). دلایل انحراف بودجه کل کشور از اهداف برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در ایران. خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت (رسالت مدیریت دولتی)، ۲(۲)، ۵۲-۳۵.
- دانش، ح؛ علیزاده، ن. (۱۴۰۰). سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در ایران و ارزیابی عملکرد قانون تشویق و حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی مصوب سال ۱۳۸۱. هشتمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شیروان.
- دولت‌خواهی، ک؛ آذر، ع؛ گودرزی، غ. (۱۳۹۳). توسعه مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان‌های پروژه محور. در کنفرانس ملی مهندسی ارزش و مدیریت هزینه. تهران، ایران.
- رجبی، ع. (۱۳۹۱). برنامه‌ریزی هدف: رویکردی مؤثر در بودجه‌ریزی و تخصیص بهینه منابع مالی (مطالعه موردی: تخصیص بودجه در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به کشورها. مجله حسابداری سلامت، ۱(۲)، ۱۶-۱.
- زینالی، ک. (۱۳۹۶). سیر تکوین بودجه و استقرار نظام بودجه‌ریزی در بخش دولتی. اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت، تبریز.
- ستوده، ر؛ توقی، ه. (۱۴۰۰). ارزیابی عملکرد و پاسخگویی سازمان امور مالیاتی کشور از دیدگاه خبرگان. دومین کنفرانس بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، دامغان.
- سرمد، ز. بازرگان، ع.، حجازی، ا. (۱۳۸۷). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. تهران، آگه، چاپ پانزدهم.

- شعبانی، ص.ع. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر ارزیابی عملکرد مدیران و کارکنان بر بهبود عملکرد در سازمان‌ها. ششمین کنفرانس ملی نقش مدیریت در چشم انداز ۱۴۰۴، رشت.
- شیخ‌الاسلامی، ش. (۱۳۹۰). بررسی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان خوزستان با استفاده از مدل SWOT. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- صالحی، ن؛ مهرآذین، ع. (۱۳۹۶). تأثیر کنترل بودجه سختگیرانه در شرایط آشفته‌گی بودجه بر کاهش انحراف بودجه (مطالعه موردی: شهرداری‌های استان خراسان رضوی). حسابداری دولتی، ۴(۱)، ۳۷-۴۸.
- صف آرا، ر؛ مهرآرا، ا. (۱۳۹۵). ارائه راهکارهای جدید در بودجه‌بندی عمرانی شرکت گاز استان مازندران به منظور کاهش انحراف بودجه عملکرد مصوب. چهارمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تبریز.
- عبداله‌زاده، ر؛ مدرس خیابانی، ف؛ اینزاده، س. (۱۴۰۰). تدوین مدلی برای ارزیابی عملکرد مالی دانشگاه با مقایسه روش‌های ANFIS-GA، ANFIS. مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، ۱۲(۴۶).
- عظیمی، آ. (۱۴۰۰). بررسی اهداف اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی و تأثیر نتایج آن در سطح نهادهای دولتی. دوازدهمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، بابل.
- علیپور، ح؛ بیابانی، ش؛ ابوالحلاج، م؛ جوانی، ع. (۱۳۹۳). مقایسه روش بودجه‌ریزی سنتی با بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در واحدهای ارائه دهنده خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی گیلان. فصلنامه حسابداری سلامت، ۲(۳)، ۲۲-۱.
- فرج‌زاده زنجانی، م؛ فرج‌زاده زنجانی، ع. (۱۳۹۷). بررسی انحرافات بین بودجه مصوب و عملکرد (واقعی) در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران. پنجمین کنفرانس بین‌المللی تکنیک‌های مدیریت و حسابداری، تهران.
- فرزب، ع. (۱۳۹۱). بودجه دولتی در ایران چاپ سیزدهم، تهران: پژوهشکده و برنامه‌ریزی مدیریت.
- فیاضی، م. ت؛ یادگاری، س. (۱۳۸۹). بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی ایران با قانون بودجه کشورهای منتخب. مجلس و پژوهش، ۱۷(۶۳)، ۷۱-۹۲.
- قاسمی، ف. (۱۳۹۳). موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان سیستان و بلوچستان. نشریه دانشگاه علوم پزشکی زابل. ۶(۲)، ۴۴-۵۳.
- قلی‌زاده، م. ح؛ کهنرو، ا. (۱۳۹۴). الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی کشور. فصلنامه پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی، ۲۱(۱)، ۳۹-۵۹.
- کرمپوریان، ح. ر؛ دوستی‌زاده، م. (۱۳۹۵). مقایسه و ارزیابی عملکرد کنترل کننده پیش‌بین تعمیم یافته GPC و کنترل کننده PID برای یک واحد دیگ بخار. دومین کنفرانس ملی رویکردهای نو در مهندسی برق و کامپیوتر، خرم آباد.
- کشاوری، ف؛ سرفرازی، م. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر اصلاحات بودجه‌ریزی عملیاتی بر مخارج بهداشت در ایران و کشورهای منتخب آسیایی. دومین کنفرانس بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، دامغان.

مبارکی، ح؛ هادیان، م؛ سالمی، م؛ علیزاده، ع؛ محسنی، ش. (۱۳۹۱). بررسی هزینه‌های تمام شده خدمات بهداشتی درمانی با استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی در مرکز بهداشت شهرستان رودان - استان هرمزگان. مجله پزشکی هرمزگان، ۱۶(۱)، ۳۴-۴۱.

محمدی، س؛ بهره‌دار، ص. (۱۴۰۰). مطالعه تأثیر حسابداری ارزش منصفانه بر نقص ارزیابی عملکرد درآمد. پنجمین کنفرانس بین‌المللی چشم‌اندازهای نوین در مدیریت، حسابداری و کارآفرینی، تهران.

ملکی، ج؛ نظری پور، م؛ امینی، پ. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور). حسابداری سلامت، ۳(۴)، ۵۹-۷۹.

مهردوی، گ؛ گل‌محمدی، م. (۱۳۹۱). بررسی میزان آشنایی مدیران مالی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی. مجله حسابداری سلامت.

نبی‌زاده کیوی، س؛ غفارزادگان، م. (۱۳۹۷). مطالعه نقاط ضعف و قوت مدل کارت امتیازی متوازن در ارزیابی عملکرد سازمانی. دومین کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، کرج.

نعمت شاهی م؛ ابراهیمی پور، ح؛ کیوانلو، ز؛ خواجه دلویی، م؛ کیخسروی، ع. (۱۳۹۹). بررسی بودجه بخش بهداشت و درمان طی برنامه‌های اول تا پنجم توسعه اجتماعی اقتصادی کشور. راهبردهای مدیریت در نظام سلامت، ۵(۲)، ۸۵-۸۸.

نوبخت، م.ب. (۱۳۹۱). مدل مفهومی اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور. راهبرد اقتصادی، ۱۱(۲)، ۷-۴۶. هاشمی، ر. (۱۳۹۹). بررسی نقش بودجه‌ریزی عملیاتی در تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی. ششمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران.

یزدان پناه، م؛ صفائی، ع؛ علی‌نیا، ا. (۱۳۹۹). ارائه راهکاری برای مقابله با چالش‌های امنیتی در سازمان‌ها از دیدگاه مهندسی اجتماعی. هفتمین همایش سراسری علوم و مهندسی دفاعی سپاه، تهران.

Alipour, H. R., Biabani, SH., Abolhallaj, M., & Javani, A. (2013). Comparing Traditional Budgeting with Zero-Based Budgeting Method in the Units of Health Services of Gilan University of Medical Sciences. *Journal of Health Accounting*, 2(35), 1-22.

Almasi, H., Ardestani, A.S., & Shahbazadeh Zafarani, F. (2013). Survey of Effective Factors on Deviation between the Approved Budget and Performance Budget: An Empirical Investigation. *SSRN*, 7.

Guana, X., Servranckx, T., & Vanhoucke, M. (2021). An analytical model for budget allocation in risk prevention and risk protection. *Computers & Industrial Engineering*, 161, 107657.

Kei Ho, A.T. (2018). From Performance Budgeting to Performance Budget Management. *Theory and Practice, Public Administration Review*, 78(5), 748-758.

Mauro, S.G., Cinquini, L., & Pianezzi, D. (2019). New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting. *The British Accounting Review*, 100825.

Schick, A. (2007). Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools? *OECD Journal on Budgeting*, 2(7).