



## Designing a performance-based budgeting transparency model in the country's health system

Farideh Noori\*, Abbas'ali Haqh'parast\*\*, Reza Sotoudeh<sup>+</sup>, Habib Piri<sup>×</sup>

Received: ۲۰۲۴/۰۳/۲۵

Accepted: ۲۰۲۴/۰۸/۱۶

### Introduction:

The current research aims to investigate whether changing from a program budgeting system to a performance-based budgeting system can be effective in advancing organizational goals and making the accountability system a reality. And can this action be economically viable? It is one of the goals of this research.

### Methodology:

Regarding the method of analysis and the process of presenting the results, this research is mainly descriptive in the comparative study section and analytical in the question research section. The required information was collected through library studies and questionnaire distribution. Therefore, by asking the opinions of ۱۵ experts along with the application of the Delphi method, their general opinion was obtained. After that, to determine the ranking of the indicators approved by the experts, Friedman's test was used with the help of Spss software to determine the rank of each indicator related to each component.

### Results and Discussion:

The pattern obtained from the results of the research showed that the dimension and component of operational goals, as well as the indicators of "developing audit standards approved by the country's health system", "conducting performance audits by the country's health system" and "implementing approved standards in matters assigned to the country's health system » the most important factors for the transparency of performance-based budgeting in the country's health system.

### Conclusion:

The results of this study showed that the implementation of public accountability and active response to citizens' demands will make their performance successful in implementing performance-based budgeting.

### Keywords:

Operational goals, Performance-based budgeting, Accrual accounting



## طراحی مدل شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت

### کشور<sup>۱</sup>

فریده نوری\*، عباسعلی حق پرست\*\*، رضا ستوده<sup>+</sup>، حبیب پیری<sup>×</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۲۶

#### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر تغییر نظام بودجه ریزی برنامه ای به نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می تواند بر پیشبرد هدف‌های سازمانی است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و روش مطالعه تطبیقی عمدتاً توصیفی از نوع تحلیلی تلقی می‌شود. اطلاعات مورد نیاز از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و نظرخواهی از ۱۵ نفر از خبرگان همراه با به کارگیری روش دلفی اجماع نظر عمومی آنها کسب شد. پس از آن به منظور تعیین رتبه‌بندی شاخص‌های مورد تأیید خبرگان از آزمون فریدمن با نرم افزار Spss استفاده گردید. الگوی به دست آمده از نتایج پژوهش نشان داد که بعد و مولفه اهداف عملیاتی، همچنین شاخص‌های « تدوین استانداردهای حساسی مصوب توسط نظام سلامت کشور »، « انجام حساسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور » و « پیاده سازی استانداردهای مصوب در امور محوله به نظام سلامت کشور » مهمترین عوامل جهت شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور می‌باشند. نتایج این مطالعه نشان داد که اجرای پاسخگویی عمومی و پاسخ فعالانه به خواسته های شهروندان موجب موفقیت عملکرد آنها در پیاده سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد خواهد شد.

**واژگای کلیدی:** اهداف عملیاتی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابداری تعهدی

<sup>۱</sup> این مقاله مستخرج از رساله دکتری در رشته حسابداری گرایش حسابداری به راهنمایی دکتر عباسعلی حق پرست و دکتر رضا ستوده و مشاوره دکتر حبیب پیری در دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدان است.

\* دانشجوی دکتری فریده نوری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران، پست الکترونیکی:

f.noori<sup>۶۵</sup>.fn@gmail.com

\*\* استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول)، پست الکترونیکی:

aa.haghparastt@gmail.com

+ استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران، پست الکترونیکی:

r.sotudeh@iauzah.ac.ir

<sup>×</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران، پست الکترونیکی:

hhpiri<sup>۱۳۰۴</sup>@gmail.com

## ۱. مقدمه

دولت به عنوان نماینده مردم برای اداره کشور دارای اختیارات منحصر به فردی مانند اخذ مالیات، فروش نفت و ارائه خدمات عمومی شامل آموزش، بهداشت و امنیت ملی است. این اختیارات به تبع خود تکالیفی برای دولت ایجاب می‌کند که پاسخگویی در برابر ملت، بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مهمترین آن است. پاسخگویی مؤثر مستلزم وجود اطلاعات کافی و معتبر درباره عملکرد دولت برای ارائه به مردم است. در بخشنامه شماره ۷۶۱۵۸ بودجه سال ۱۳۹۴ کل کشور آمده است که وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت مکلفند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده به وسیله سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای روش حسابداری تعهدی) تهیه و ارائه کنند. بنابراین، اجرای مبنای حسابداری تعهدی جهشی در گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن ارتقاء پاسخگویی در بخش عمومی است (کمیته استانداردهای حسابداری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی است و بر اندازه‌گیری عملکرد و پاسخگویی مالی و عملیاتی تأکید دارد. پاسخگویی مالی به معنی ردیابی و گزارشگری مربوط به تخصیص، خرج و مصرف منابع مالی با استفاده از ابزارهایی نظیر حسابداری، حسابرسی و بودجه‌ریزی است. پاسخگویی عملیاتی با توجه به اهداف عملیاتی سازمان، بر مواردی نظیر خدمات، خروجی‌ها و نتایج تمرکز دارد. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی به صورت ذاتی در برگیرنده مفهوم مباشرت منابع عمومی است. مباشرت افزون بر حفظ و حراست اعم از مالی و سرمایه‌ای و انطباق مصرف آنها با قوانین و مقررات (مسئولیت پاسخگویی مالی)، شامل مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، که نشان‌دهنده مصرف بهینه، کارا و اثربخش منابع به منظور تحقق اهداف مصوب و ایفای تعهدات دولت نیز است، می‌شود (پارکر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹).

زمینه ارزیابی عملکرد در طول بیش از ۵۰ سال گذشته تکامل یافته و فراتر از حسابرسی مالی و کنترل‌های داخلی گسترش پیدا کرده و به عنوان یک سازوکار مورد احترام برای بهبود مستمر و اثربخشی سازمانی تبدیل شده است (پارک<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع

<sup>۱</sup> Accounting Standards Committee

<sup>۲</sup> Parker

<sup>۳</sup> Park

مالی و اقتصادی عمومی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات مورد نیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از دیگر سو، زمینه‌های لازم را برای طراحی و استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌نماید (خیرالهی و همکاران، ۱۳۹۴، ۳۲). «حسابداری» و «حسابرسی» ضمن تعامل و ارتباط با یکدیگر به عنوان دو سامانه هدفمند در نظام پاسخگویی عمومی، به ایفای نقش می‌پردازند (کرامتی و بیات، ۱۳۹۵، ۶۰). اگر در فرآیند مسئولیت پاسخگویی، به نقش بودجه نیز به عنوان مبنای پاسخگویی توجه شود، آنگاه تصویر روشنی از سامانه پاسخگویی آشکار می‌گردد. گروه‌های اصلی استفاده‌کننده (شهروندان و نمایندگان آنان)، با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را ارزیابی می‌نمایند. از طریق تعیین هدف‌ها و نتایج عملکرد است که می‌توان مدیران را پاسخگو نمود و به آنها قدرت اعمال صلاحیت بیشتر جهت انتخاب ابزارهای مدیریتی جدید ارائه داد (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۷، ۵۶).

پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخ این سوال است که حسابداری تعهدی چه کمکی در نظام سلامت کشور بر اساس شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌کند؟ و ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های آن کدامند؟

## ۲. مروری بر ادبیات

ستوده و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه خود به ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد که از دیدگاه آزمودنی‌ها، شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخگویی عملیاتی انجام شده به وسیله دیوان محاسبات کشور شامل گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی، گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی، گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی، نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و ارزیابی عملکرد به نحو مطلوب ارزیابی نمی‌شود و دیوان محاسبات کشور توانایی مطلوبی برای انجام مسئولیت پاسخگویی عملیاتی ندارد.

ین<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۱) با ترسیم مدیریت عمومی جدید و تئوری نمایندگی، نقش واسطه‌ای پاسخگویی بخش عمومی در تعیین رابطه کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی ویتنام را مورد بررسی قرار دادند. مدل تحقیق و فرضیات با نمونه ۱۷۷ تایی از

حسابداران و مدیران شاغل در بخش دولتی ویتنام مورد آزمون قرار گرفتند. تحلیل‌ها نشان داد پاسخگویی نقش واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی دارد، این یافته برای سازمان‌های دولتی که به دنبال بهبود کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمانی از طریق طراحی نظام بهتر پاسخگویی هستند، کاربرد قابل توجهی دارد.

مائورو<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۹) مطالعه‌ای با عنوان ارزیابی اعتبار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در مدیریت دولتی در کشور ایتالیا از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها، اسناد سیاست‌گذاری و گزارش‌های دولتی انجام داده و نتایج آن نشان می‌دهد که فقدان یکپارچگی میان ارتباطات، ارزش‌ها و اهداف میان بازیگران و مدیران بخش‌های مختلف سازمان‌های دولتی باعث ایجاد محدودیت‌هایی برای بکارگیری بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در عمل می‌شود. پارک (۲۰۱۹) مطالعه‌ای را در آمریکا با عنوان اهمیت نقش شهروندان در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد انجام داده‌اند. نتایج این مطالعه نشان داده است دولت‌هایی که پاسخگویی عمومی بیشتری دارند و به خواسته‌های شهروندان به صورت فعالانه پاسخ می‌دهند، گرایش بیشتری به استفاده از این سبک از بودجه ریزی دارند و در ثانی عملکرد آنها در پیاده‌سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به صورت موفقیت‌آمیزتری بوده است.

دشیپاند<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) مطالعه‌ای تحت عنوان سیستم نظارت بر بودجه در میانمار انجام داد. این کشور شاهد انتقال به سمت عدم تمرکز بیشتر بوده است. دولت اتحادیه با ایجاد نهادها، رویه‌های جدید، اقدامات اساسی را در جهت تقویت سیستم مدیریت مالی عمومی و بهبود شفافیت مالی برداشته است. ایجاد کمیته حساب‌های عمومی مجلس، اعطای استقلال به بانک مرکزی و ایجاد یک وزارت خزانه‌داری از جمله ابتکاراتی است که در جهت استقرار یک سیستم نظارت و ارزیابی مؤثر بوده است.

### سوالات تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور و قوانین و مقررات مربوطه، سؤال‌های پژوهش در قالب ۵ سؤال به شرح زیر مطرح شدند:

- ۱- ابعاد شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور کدامند؟
- ۲- مولفه‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور کدامند؟
- ۳- شاخص‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور کدامند؟

<sup>۱</sup> Mauro

<sup>۲</sup> Deshpande

- ۴- رتبه بندی شاخص های شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور به چه ترتیب خواهد بود؟
- ۵- الگوی مناسب جهت شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور چگونه است؟

### ۳. روش پژوهش

این پژوهش از نظر شیوه تجزیه و تحلیل و روش ارائه نتایج، در بخش مطالعه تطبیقی عمدتاً توصیفی و در بخش پرسش پژوهی از نوع تحلیلی تلقی می‌شود. از جنبه معیار زمانی، از نوع مقطعی (در مقابل سری زمانی یا پنل داده‌ها) است چرا که جستجو و کنکاش در یک برهه از زمان صورت می‌گیرد. از لحاظ هدف پژوهش، از نوع کاربردی-توسعه‌ای است (چون در جستجوی ارائه الگویی جهت شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور است).

اطلاعات مورد نیاز از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و توزیع پرسشنامه گردآوری شد. به منظور دستیابی به هدف یاد شده، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور استخراج و قوانین و مقررات مربوطه مطالعه و ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تعیین شدند. طراحی پرسشنامه تحقیق در ۳۵ سوال عمومی و سوال‌های اختصاصی جهت مدیران ارشد شامل ۱۰ سوال، جهت روسای امور مالی شامل ۱۲ سوال و جهت کارشناسان امور مالی شامل ۸ سوال با طیف لیکرت پنج گزینه‌ای (کاملاً زیاد تا کاملاً کم) طراحی شده است. جامعه آماری این پژوهش که از فهرست کارکنان امور مالی استخراج شدند شامل اعضای متشکل از سه گروه افراد مطلع از مراحل بودجه (تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت) در نظام سلامت کشور شامل مدیران ارشد و معاونین، مدیر مالی و رؤسای حسابداری، و کارشناسان مالی و بودجه (تنظیم اسناد، حقوق و دستمزد، ممیزی، قراردادها، کارپردازی و بودجه و ...) بود. با توجه به موضوع تحقیق و لزوم مصاحبه با افراد خبره در این تحقیق از روش نمونه گیری هدفمند استفاده شد. این روش دربرگیرنده نمونه ای است که بر اساس تجربه یا دانش محقق از جامعه مورد مطالعه انتخاب می‌شود. بنابراین از طریق نظرخواهی از ۱۵ نفر از خبرگان همراه با به کارگیری روش دلفی اجماع نظر عمومی آنها کسب شد. پس از آن به منظور تعیین رتبه بندی شاخص‌های مورد تأیید خبرگان از آزمون فریدمن با کمک نرم افزار Spss استفاده گردید تا مشخص شود که هر یک از شاخص‌های مربوط به هر مؤلفه چه مرتبه‌ای را به خود نسبت می‌دهند. با توجه به نتایج آزمون فریدمن هر یک از مؤلفه‌ها

بر اساس میزان اهمیت خود رتبه‌بندی شده و الگوی شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور ارائه گردید.

متغیرهای این پژوهش شامل اهداف عملیاتی، کارایی و اثربخشی منابع مالی، گزارشگری عملیاتی و پاسخگویی عملیاتی است که با استفاده از سؤال‌های مطرح شده در بخش‌های مختلف پرسشنامه اندازه‌گیری و تجزیه و تحلیل شده است.

### تعریف متغیرها

پاسخگویی: مسئولیت پاسخگویی طبق بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا عبارت است از: الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیم‌هایی که گرفته است (هیئت استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۱</sup>، ۱۹۸۷). بنابراین، پاسخگویی فرایندی اجتماعی است که در آن شهروندان، سیاست‌گذاران و مقامات دولتی در قبال خدماتی که ارائه می‌دهند به جوابدهی مؤثر ترغیب می‌شوند (کروم<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷؛ دانهندو<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۸). پاسخگویی با گزارشگری برون سازمانی و درون سازمانی اثربخش قابل دستیابی است. این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبری سازمانی را در مقابل هدف‌ها نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است (ریان و شیو<sup>۴</sup>، ۲۰۰۰).

مسئولیت پاسخگویی عملیاتی: پاسخگویی عملیاتی با توجه به اهداف عملیاتی تعیین شده انجام می‌شود و بر تحصیل و مصرف بهینه منابع تأکید دارد (پارکر<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۹؛ ویلسون<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مقامات اجرایی سازمان‌های دولتی را ملزم می‌کند از طریق گزارش‌هایی، شهروندان و نمایندگان قانونی آنها را در مورد دستیابی به هدف‌های عملیاتی از قبل تعیین شده و مصوب و اثربخشی عملیات آگاه کنند. در این راستا، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی به جای آنکه صرفاً بر ورودی‌ها تأکید کند بر کارایی و اثربخشی منابع برای هدف‌های مصوب تأکید می‌کند. مؤلفه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در دستگاه

<sup>۱</sup> Governmental Accounting Standards Board

<sup>۲</sup> Kromm

<sup>۳</sup> Danhouno

<sup>۴</sup> Ryan & Chew

<sup>۵</sup> Parker

<sup>۶</sup> Wilson

های دولتی مهم و اثرگذار است؛ زیرا، این مؤلفه‌ها باعث مصرف بهینه منابع می‌شود (دیتمار<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸).

اطلاع‌رسانی، شفافیت اطلاعات و گزارش‌ها: شفافیت به معنی ارائه اطلاعات حسابداری به گونه‌ای است که محتوای آشکاری داشته باشد (هریتج<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). پاسخگویی و شفافیت دو روی یک سکه هستند؛ به این معنی که، اگر خللی در پاسخگویی وجود داشته باشد شفافیت نیز مشکل پیدا می‌کند. شفاف نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی فراهم می‌کند. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخگویی توجه زیادی می‌شود (نوری و جمشیدی نوید<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳).

مبنای تعهدی حسابداری: اجرای مبنای تعهدی حسابداری و ضرورت حسابرسی عملکرد از مواردی است که در پژوهش‌های مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی مورد توجه قرار گرفته است (چوئی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). مبنای تعهدی حسابداری با ثبت کلیه رویدادهای مالی موجب شفاف سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارایی‌ها می‌شود و با اندازه‌گیری عملکرد و ارائه اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی به مدیران سبب اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه‌تر به وسیله آنها و تلاش در راستای کاهش هزینه‌ها، بهبود تخصیص منابع و افزایش بهره‌وری می‌شود (مهدوی و محمدیان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸؛ چوئی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). از این رو، مبنای تعهدی حسابداری زمینه‌پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها، استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و بستر لازم برای مدیریت هزینه‌ها و محاسبه بهای تمام شده طرح‌ها را فراهم می‌کند و پاسخگویی عملیاتی از طریق حسابرسی عملکرد با توجه به هدف‌های عملیاتی و تمرکز بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج حاصل می‌شود (مهدوی و محمدیان، ۲۰۱۸؛ اشمیت و گانتتر<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶).

#### ۴. برآورد مدل و تجزیه و تحلیل یافته‌ها

##### آمار توصیفی

آماره‌های توصیفی تحقیق شامل جنسیت، سن، سابقه خدمت، پست سازمانی، میزان تحصیلات، و شرکت در دوره‌های آموزشی مرتبط به شرح جدول (۱) می‌باشد. بر اساس آمار توصیفی،

<sup>۱</sup> Dietmar

<sup>۲</sup> Heritage

<sup>۳</sup> Noori & and Jamshidi Navid

<sup>۴</sup> Choi

<sup>۵</sup> Mahdavi & Mohammadian

<sup>۶</sup> Schmidt & Günther



۸۶/۷ درصد از آزمون شوندگان مرد و بقیه زن بودند و حدود ۷۳/۳ درصد از آنها دارای سن ۳۰ تا ۴۰ سال بوده‌اند. همچنین ۶۰ درصد آزمون شوندگان دارای سابقه خدمت بین ۱۰ تا ۲۰ سال بوده که ۴۰ درصد از آنها پست سازمانی مدیر ارشد، ۴۰ درصد مدیریت و مابقی هیات علمی و کارشناس بوده‌اند. از بین آزمون شوندگان ۵۳/۳ درصد دارای مدرک دکترا و ۴۶/۷ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده که از این تعداد ۹۳/۳ درصد در دوره های آموزشی مرتبط شرکت داشته‌اند.

جدول ۱- آمار توصیفی مربوط به متغیرهای جمعیت شناختی

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

منبع: یافته‌های پژوهش.

### آمار استنباطی

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

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

بر اساس جدول (۲) نتیجه آزمون سوال اول برای بعد کارایی و اثربخشی منابع مالی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد بوده است. بنابراین پاسخ به سوال اول با توجه به این بعد از دید پاسخ‌دهندگان منفی است. اما برای ابعاد اهداف عملیاتی، گزارشگری عملیاتی و پاسخگویی عملیاتی نتیجه آزمون دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده است. بنابراین پاسخ به سوال اول با توجه به این ابعاد از دید پاسخ‌دهندگان مثبت است.

در جدول (۲) نتیجه آزمون سوال اول با استفاده از روش آزمون تی تست ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، میانگین ابعاد گزارشگری عملیاتی و پاسخگویی عملیاتی کمتر از حد مطلوب (عدد ۲/۵) است؛ به عبارت دیگر، بیشتر افراد امتیاز کمتر از ۲/۵ به این ابعاد داده‌اند و با توجه به اینکه میانگین امتیاز مطلوب ۲/۵ و بالاتر از آن ملاک سنجش و پذیرش سؤال‌های پژوهش بوده است، ابعاد گزارشگری عملیاتی و پاسخگویی عملیاتی برای سوال اول پژوهش پذیرفته نمی‌شوند. همچنین بعد کارایی و اثربخشی منابع مالی به دلیل سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد تایید نمی‌گردد.

جدول ۲- آزمون استنباطی سوال اول

ابعاد	میانگین	انحراف معیار	آماره T	درجه آزادی	سطح معنی - داری	نتیجه آزمون
اهداف عملیاتی	۳/۰۰	۰/۲۷۸	۶/۹۴۳	۱۴	۰/۰۰۰	تایید می‌گردد
کارایی و اثربخشی منابع مالی	۲/۶۲	۰/۲۷۹	۱/۶۹۰	۱۴	۰/۱۱۳	تایید نمی‌گردد
گزارشگری عملیاتی	۲/۳۷	۰/۱۳۰	-۳/۷۳۲	۱۴	۰/۰۰۲	تایید می‌گردد
پاسخگویی عملیاتی	۲/۲۶	۰/۳۷۱	-۲/۴۳۲	۱۴	۰/۰۲۹	تایید می‌گردد

منبع: یافته‌های پژوهش.

به طور کلی نتیجه گرفته می‌شود بعد اهداف عملیاتی در پاسخ به سوال اول مورد تایید است و با توجه به این بعد از دید پاسخ‌دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.

ین<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۱) با ترسیم مدیریت عمومی جدید و تئوری نمایندگی، نقش واسطه‌ای پاسخگویی بخش عمومی در تعیین رابطه کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی ویتنام را مورد بررسی قرار دادند. مدل تحقیق و فرضیات با نمونه ۱۷۷ تایی از حسابداران و مدیران شاغل در بخش دولتی ویتنام مورد آزمون قرار گرفتند. تحلیل‌ها نشان داد پاسخگویی

نقش واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی دارد، این یافته برای سازمان‌های دولتی که به دنبال بهبود کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمانی از طریق طراحی نظام بهتر پاسخگویی هستند، کاربرد قابل توجهی دارد.

**سوال دوم پژوهش - مولفه‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور کدامند؟**  
بر اساس جدول (۳) نتیجه آزمون سوال دوم برای مولفه‌های کارایی و اثربخشی منابع مالی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، گزارشگری منابع مالی و غیرمالی و نظارت بر خروجی‌ها دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد بوده است. بنابراین پاسخ به سوال دوم با توجه به این مولفه‌ها منفی است. اما برای مولفه‌های اهداف عملیاتی و پاسخگویی عملیاتی نتیجه آزمون دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده است. بنابراین پاسخ به سوال دوم با توجه به این مولفه‌ها مثبت است.

در جدول (۳) نتیجه آزمون سوال دوم با استفاده از روش آزمون تی تست ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، میانگین مولفه‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، گزارشگری منابع مالی و غیرمالی، نظارت بر خروجی‌ها و پاسخگویی عملیاتی کمتر از حد مطلوب (عدد ۲/۵) است؛ به عبارت دیگر، بیشتر افراد امتیاز کمتر از ۲/۵ به این مولفه‌ها داده‌اند و با توجه به اینکه میانگین امتیاز مطلوب ۲/۵ و بالاتر از آن ملاک سنجش و پذیرش سؤال‌های پژوهش بوده است، مولفه‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، گزارشگری منابع مالی و غیرمالی، نظارت بر خروجی‌ها و پاسخگویی عملیاتی برای سوال دوم پژوهش پذیرفته نمی‌شوند. همچنین مولفه کارایی و اثربخشی منابع مالی به دلیل سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد تایید نمی‌گردد.

جدول ۳- آزمون استنباطی سوال دوم

نتیجه آزمون	سطح معنی - داری	درجه آزادی	آماره T	انحراف معیار	میانگین	مولفه
تایید می‌گردد	۰/۰۰۰	۱۴	۶/۹۴۳	۰/۲۷۸	۳/۰۰	اهداف عملیاتی
تایید نمی‌گردد	۰/۱۱۳	۱۴	۱/۶۹۰	۰/۲۷۹	۲/۶۲	کارایی و اثربخشی منابع مالی
تایید نمی‌گردد	۰/۸۰۶	۱۴	-۰/۲۵۰	۰/۱۷۵	۲/۴۸	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
تایید نمی‌گردد	۰/۴۵۸	۱۴	-۰/۷۶۴	۰/۵۰۷	۲/۴۰	گزارشگری منابع مالی و غیرمالی
تایید نمی‌گردد	۰/۱۰۴	۱۴	-۱/۷۴۰	۰/۵۹۳	۲/۲۳	نظارت بر خروجی‌ها
تایید می‌گردد	۰/۰۲۹	۱۴	-۲/۴۳۲	۰/۳۷۱	۲/۲۶	پاسخگویی عملیاتی

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

به طور کلی نتیجه گرفته می‌شود مولفه اهداف عملیاتی در پاسخ به سوال دوم مورد تایید است و با توجه به این مولفه از دید پاسخ‌دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده‌سازی بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.

ستوده و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه خود به ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد که از دیدگاه آزمودنی‌ها، شاخص‌ها و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی عملیاتی انجام شده به وسیله دیوان محاسبات کشور شامل گزارشگری در مورد میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی، گزارشگری در مورد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی، گزارشگری عملیاتی با توجه به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی، نظارت بر خروجی‌ها و نتایج حاصل از فعالیت‌ها و ارزیابی عملکرد به نحو مطلوب ارزیابی نمی‌شود و دیوان محاسبات کشور توانایی مطلوبی برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی ندارد.

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

در این پژوهش، نظر پاسخ‌دهندگان در مورد شاخص‌های مربوط به سوال سوم پژوهش بر مبنای طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت جمع‌آوری شده است. میانگین و انحراف معیار محاسبه شده مربوط به هر یک از سؤال‌ها در جدول (۴) ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود بیشترین انحراف معیار مربوط به شاخص‌های « نظارت بر اثر بخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی توسط نظام سلامت کشور » به مقدار ۱/۰۱۴ و « ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی توسط نظام سلامت کشور » به مقدار ۰/۹۷۵ بوده است. به این معنا که پاسخ‌دهندگان نظرات متفاوتی در رابطه با این شاخص‌ها داشته‌اند. در مقابل کمترین انحراف معیار به مقدار ۰/۲۵۸ به شاخص‌های « انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور » و « پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی و زیرساخت‌های گزارشگری عملیاتی توسط نظام سلامت کشور » تعلق داشت. به این معنا که پاسخ‌دهندگان نظرات همسو و یکسان در رابطه با این شاخص‌ها داشته‌اند. همچنین بیشترین میانگین به ترتیب به میزان ۳/۳۳، ۲/۹۳ و ۲/۷۳ به شاخص‌های « تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب توسط نظام سلامت کشور »، « انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور » و « پیاده‌سازی استانداردهای مصوب در امور محوله به نظام سلامت کشور » به دست آمد. به این معنا که تأکید بیشتر پاسخ‌دهندگان روی این موضوعات است. از سوی دیگر کمترین میانگین به میزان ۲/۰۶ به شاخص « پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی و زیرساخت‌های گزارشگری عملیاتی توسط نظام سلامت کشور » تعلق داشت. به این معنا که این شاخص‌ها از نظر پاسخ‌دهندگان دارای اهمیت کمتری بوده‌اند.

## جدول ۴- آزمون استنباطی سوال سوم

انحراف معیار	میانگین	شاخص	مولفه
۰/۲۵۸	۲/۹۳	انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور	اهداف عملیاتی
۰/۴۸۷	۳/۳۳	تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب توسط نظام سلامت کشور	
۰/۴۵۷	۲/۷۳	پیاپی سازی استانداردهای مصوب در امور محوله به نظام سلامت کشور	
۰/۴۸۷	۲/۶۶	گزارشگری در مورد کارایی منابع مالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	کارایی و اثربخشی منابع مالی
۰/۵۰۷	۲/۶۰	گزارشگری در مورد اثر بخشی منابع مالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	
۰/۵۰۷	۲/۶۰	گزارشگری در مورد صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	
۰/۴۸۷	۲/۶۶	پیاپی سازی سازوکارهای لازم توسط نظام سلامت کشور جهت گزارشگری عملیاتی دستگاه های اجرایی	بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
۰/۴۵۷	۲/۷۳	تدوین استانداردهای مصوب گزارشگری عملیاتی دستگاه های اجرایی	
۰/۲۵۸	۲/۰۶	پیاپی سازی سیستم های اطلاعاتی و زیرساخت های گزارشگری عملیاتی توسط نظام سلامت کشور	
۰/۵۰۷	۲/۴۰	گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	گزارشگری منابع مالی و غیرمالی
۰/۵۰۷	۲/۴۰	گزارشگری در مورد مصارف مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	
۰/۴۵۷	۲/۲۶	نظارت بر کارایی فعالیت های دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	نظارت بر خروجی -
۱/۰۱۴	۲/۲۰	نظارت بر اثر بخشی و صرفه اقتصادی فعالیت های دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	ها
۰/۴۱۴	۲/۲۰	نظارت بر عملکرد دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	پاسخگویی عملیاتی
۰/۹۷۵	۲/۳۳	ارزیابی عملکرد دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	

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

منبع: یافته‌های پژوهش.

ارکوتلو<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۷) مطالعه‌ای با عنوان عوامل مؤثر بر بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در نتیجه تجزیه و تحلیل عامل تأییدی (CFA) با استفاده از آزمون t مستقل و تحلیل واریانس یکطرفه در سازمان‌های عمومی ترکیه انجام داده‌اند. نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها صحت عوامل و شاخص‌های سنجش آنها را نشان داده است. همچنین شاخص‌های برازش مدل نیز مقادیر مطلوبی را نشان داده‌اند.

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

در ادامه به منظور رتبه‌بندی هر یک از ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور از آزمون فریدمن استفاده شد که نتایج آن در جداول ۵ تا ۷ ارائه شده است. همانطور که در این جداول نشان داده شده است با توجه به معنی‌داری آماره خی دو فرض برابری میانگین رتبه‌های عوامل اول تا آخر در سطح خطای ۵ درصد پذیرفته نمی‌شود. بنابراین، تفاوت معنی‌داری بین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور از دیدگاه آزمودنی‌ها وجود دارد.

نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن به منظور رتبه‌بندی ابعاد شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول (۵) ارائه شده است. از نظر پاسخ دهندگان به ترتیب بعد اهداف عملیاتی در رتبه اول با میانگین رتبه ۵/۷۰، بعد کارایی و اثربخشی منابع مالی در رتبه دوم با میانگین رتبه ۴/۳۰، بعد گزارشگری عملیاتی در رتبه سوم با میانگین رتبه ۲/۳۳، بعد پاسخگویی عملیاتی در رتبه چهارم با میانگین رتبه ۲/۱۷ قرار دارند.

**جدول ۵- آزمون رتبه ای فریدمن به منظور رتبه‌بندی ابعاد شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد**

رتبه	میانگین رتبه	ابعاد
اول	۵/۷۰	اهداف عملیاتی
دوم	۴/۳۰	کارایی و اثربخشی منابع مالی
سوم	۲/۳۳	گزارشگری عملیاتی
چهارم	۲/۱۷	پاسخگویی عملیاتی
سطح معنی داری	خی دو	آماره آزمون
۰/۰۰۰	۸۵/۳۲۵	

منبع: یافته‌های پژوهش.

نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن به منظور رتبه‌بندی مولفه‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول (۶) ارائه شده است. از نظر پاسخ دهندگان مولفه‌های اهداف عملیاتی و کارایی و اثربخشی منابع مالی به ترتیب با میانگین رتبه‌های ۸/۶۰ و ۵/۸۷ در رتبه‌های اول و دوم قرار دارند. از سوی دیگر پایین‌ترین رتبه‌ها با میانگین ۵/۳۰ و ۴/۱۳ به ترتیب به مولفه‌های نظارت بر خروجی‌ها و پاسخگویی عملیاتی تعلق داشت.

جدول ۶- آزمون رتبه‌ای فریدمن به منظور رتبه‌بندی مولفه‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

رتبه	میانگین رتبه	مولفه				
اول	۸/۶۰	اهداف عملیاتی				
دوم	۵/۸۷	کارایی و اثربخشی منابع مالی				
سوم	۵/۳۳	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد				
سوم	۵/۳۳	گزارشگری منابع مالی و غیرمالی				
چهارم	۵/۳۰	نظارت بر خروجی‌ها				
پنجم	۴/۱۳	پاسخگویی عملیاتی				
<table border="1"> <thead> <tr> <th>سطح معنی داری</th> <th>خی دو</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>۰/۰۰۰</td> <td>۱۹۲/۰۰۸</td> </tr> </tbody> </table>		سطح معنی داری	خی دو	۰/۰۰۰	۱۹۲/۰۰۸	آماره آزمون
سطح معنی داری	خی دو					
۰/۰۰۰	۱۹۲/۰۰۸					

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

نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن به منظور رتبه‌بندی شاخص‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول (۷) ارائه شده است. از نظر پاسخ دهندگان شاخص‌های «تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب توسط نظام سلامت کشور»، «انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور» و «پیاده‌سازی استانداردهای مصوب در امور محوله به نظام سلامت کشور» به ترتیب با میانگین رتبه‌های ۱۹/۵۳، ۱۴/۰۰ و ۱۱/۹۷ در رتبه‌های اول، دوم و سوم قرار دارند. از سوی دیگر پایین‌ترین رتبه‌ها با میانگین ۷/۳۳، ۶/۲۳ و ۵/۰۳ به ترتیب به شاخص‌های «نظارت بر کارایی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی توسط نظام سلامت کشور»، «نظارت بر اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی توسط نظام سلامت کشور»، «پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی و زیرساخت‌های گزارشگری عملیاتی توسط نظام سلامت کشور» تعلق داشت.

جدول ۷- آزمون رتبه‌ای فریدمن به منظور رتبه‌بندی شاخص‌های شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

رتبه	میانگین رتبه	شاخص	مولفه
------	--------------	------	-------

دوم	۱۴/۰۰	انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور	
اول	۱۹/۵۳	تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب توسط نظام سلامت کشور	اهداف عملیاتی
سوم	۱۱/۹۷	پیاده سازی استانداردهای مصوب در امور محوله به نظام سلامت کشور	
چهارم	۱۱/۸۷	گزارشگری در مورد کارایی منابع مالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	
هفتم	۱۰/۳۳	گزارشگری در مورد اثر بخشی منابع مالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	کارایی و اثربخشی منابع مالی
پنجم	۱۱/۰۰	گزارشگری در مورد صرفه اقتصادی منابع مالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	
چهارم	۱۱/۸۷	پیاده سازی سازوکارهای لازم توسط نظام سلامت کشور جهت گزارشگری عملیاتی دستگاه های اجرایی	بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
سوم	۱۱/۹۷	تدوین استانداردهای مصوب گزارشگری عملیاتی دستگاه های اجرایی	
دوازدهم	۵/۰۳	پیاده سازی سیستم های اطلاعاتی و زیرساخت های گزارشگری عملیاتی توسط نظام سلامت کشور	
نهم	۸/۹۷	گزارشگری در مورد منابع مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	گزارشگری منابع مالی و غیرمالی
نهم	۸/۹۷	گزارشگری در مورد مصارف مالی و غیرمالی در اختیار دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	
دهم	۷/۳۳	نظارت بر کارایی فعالیت های دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	نظارت بر خروجی‌ها
هشتم	۹/۲۳	نظارت بر اثر بخشی و صرفه اقتصادی فعالیت های دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	
یازدهم	۶/۲۳	نظارت بر عملکرد دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	پاسخگویی عملیاتی
ششم	۱۰/۵۰	ارزیابی عملکرد دستگاه های اجرایی توسط نظام سلامت کشور	
سطح معنی داری	خی دو	آماره آزمون	
۰/۰۰۰	۲۹۹/۷۳۵		

منبع: یافته‌های پژوهش.

نتایج پژوهش مرادی و همکاران (۱۳۹۱) با عنوان امکان سنجی اجرای بودجه ریزی عملیاتی: مطالعه موردی شهرداری شیراز بیانگر آن است که از نظر آزمودنی ها در شهرداری شیراز توانایی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی (از لحاظ هر سه بعد توانایی شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و توانایی فنی) وجود ندارد اما اختیار لازم از لحاظ هر سه بعد اختیار، یعنی اختیار قانونی، رویه ای و سازمانی وجود دارد. همچنین، از نظر آزمودنی ها در ارتباط با دو بعد پذیرش (شامل پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی)، شرایط مناسبی وجود داشته اما در بعد دیگر پذیرش (پذیرش انگیزشی)، انگیزه مناسب برای اجرا وجود ندارد. افزون بر این، نتایج



نشان می دهد که اجرای بودجه ریزی عملیاتی موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز می شود.

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

به طور کلی نتیجه گرفته می شود بعد اهداف عملیاتی در پاسخ به سوال اول مورد تایید است و با توجه به این بعد از دید پاسخ دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده سازی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.

با توجه به نتایج آزمون تی تست، مولفه اهداف عملیاتی در پاسخ به سوال دوم مورد تایید است و با توجه به این مولفه از دید پاسخ دهندگان شفافیت لازم در راستای پیاده سازی بودجه - ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور وجود دارد.

نظر پاسخ دهندگان در مورد شاخص های مربوط به سوال سوم پژوهش نشان داد که کمترین انحراف معیار به مقدار ۰/۲۵۸ به شاخص های « انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور» تعلق داشت. به این معنا که پاسخ دهندگان نظرات همسو و یکسان در رابطه با این شاخص داشته اند. همچنین بیشترین میانگین به ترتیب به میزان ۳/۳۳، ۲/۹۳ و ۲/۷۳ به شاخص - های « تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب توسط نظام سلامت کشور»، « انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور» و « پیاده سازی استانداردهای مصوب در امور محوله به نظام سلامت کشور» به دست آمد. به این معنا که تأکید بیشتر پاسخ دهندگان روی این موضوعات است.

نتایج آزمون رتبه ای فریدمن نشان داد به ترتیب ابعاد شفافیت بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در جدول (۵) ارائه شده است. از نظر پاسخ دهندگان بعد اهداف عملیاتی در رتبه اول با میانگین رتبه ۵/۷۰ قرار دارد.

همچنین بر اساس نتایج آزمون رتبه ای فریدمن مولفه اهداف عملیاتی با میانگین رتبه ۸/۶۰ در رتبه اول قرار دارد.

از نظر پاسخ دهندگان نتایج آزمون رتبه ای فریدمن نشان داد که شاخص های « تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب توسط نظام سلامت کشور»، « انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور» و « پیاده سازی استانداردهای مصوب در امور محوله به نظام سلامت کشور» به ترتیب با میانگین رتبه های ۱۹/۵۳، ۱۴/۰۰ و ۱۱/۹۷ در رتبه های اول، دوم و سوم قرار دارند. امرایی و آذر (۱۴۰۰) مطالعه ای با هدف شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش دلفی

فازی انجام دادند. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۲۱۳ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شامل مقوله محوری (کانونی) عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگویی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد گردید. در مدل پیشنهادی ۱۰ اصلی کد "عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روانشناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی" مشخص شده است.

### ۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در پژوهش حاضر به تدوین الگویی جهت شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور پرداخته شد. به همین منظور، بررسی این موضوع که آیا تغییر از نظام بودجه ریزی برنامه‌ای به نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می‌تواند بر پیشبرد هدف‌های سازمانی مؤثر باشد و نظام پاسخ‌گویی را محقق سازد؟ و آیا این اقدام می‌تواند دارای صرفه اقتصادی مناسبی باشد؟ از اهداف این پژوهش بود.

الگوی به دست آمده از نتایج پژوهش نشان داد که بعد و مولفه اهداف عملیاتی، همچنین شاخص‌های «تدوین استانداردهای حسابرسی مصوب توسط نظام سلامت کشور»، «انجام حسابرسی عملکرد توسط نظام سلامت کشور» و «پیاده‌سازی استانداردهای مصوب در امور محوله به نظام سلامت کشور» مهمترین عوامل جهت شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور می‌باشند.

### پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج تحقیق

با توجه به معنی داری بار عاملی شاخص‌هایی که بیشتر از ۱/۹۶ بوده است، می‌توان گفت با توجه به معنی‌داری حداقل چند زیر مولفه، هیچ‌یک از مولفه‌ها برای ابعاد توانایی، اختیار، پذیرش، صرفه‌های اقتصادی، اهداف، کارایی و اثر بخشی، پاسخگویی عملیاتی و گزارشگری عملیاتی از مدل حذف نگردید. بر این اساس الگوی به دست آمده از نتایج پژوهش نشان داد که ابعاد توانایی (مولفه‌های توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی، توانایی فنی)، اختیار (اختیار رویه‌ای، اختیار سازمانی)، پذیرش (مولفه‌های پذیرش مدیریتی، پذیرش انگیزشی)، صرفه اقتصادی، اهداف عملیاتی و پاسخگویی عملیاتی، مهمترین عوامل جهت شفافیت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور می‌باشند.

## تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

## سپاسگزاری

نویسندگان از داوران ناشناس که در بهبود کیفیت مقاله کمک کردند تشکر می‌کنند.

## ORCID

Mahmood Hossein Darvish Motevalli [https://orcid.org/0000-0002-3048-](https://orcid.org/0000-0002-3048-1744)

۱۷۴۴

## منابع

آذر، ع. و امیرخانی، ط. (۱۳۹۹). بودجه ریزی عمومی نهادهای بودجه ریزی و بودجه محلی. تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).

امری، ح. و آذر، ع. (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲-۴): ۸۶-۵۳.

خیرالهی، ف.، کرمی، ا. و حافظی، ف. (۱۳۹۴). بودجه بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد دولت. اولین همایش بین‌المللی مدیریت و حسابداری ایران، ۱۴ آذر، همدان، ۱۳۹۴.

ستوده، ر.، فغانی، م. و پیغه، ا. (۱۳۹۹). ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخگویی عملیاتی. مجله حسابداری سلامت، ۹(۲۴-۲): ۱۹-۷۲.

کرامتی، م. ع. و بیات، ف. (۱۳۹۵). ارزیابی و رتبه بندی ابعاد و مؤلفه های اجرای بودجه بندی عملیاتی در شرکت های آب و فاضلاب ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۳۹): ۷۲-۵۹.

مرادی، ج.، ولی پور، ه.، راضی، م.، منصورآبادی، ع. و زارع، ر. (۱۳۹۱). امکان سنجی پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی بر اساس مدل «شه» (مطالعه موردی شهرداری شیراز). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱(۴): ۸۳-۶۵.

## References (In English)

Accounting Standards Committee. (۲۰۱۵). *Public sector accounting standards*, 1<sup>st</sup> ed. Audit Organization Publications, Tehran, Iran. (In Persian).

Azar, A., & Amirkhani, T. (۲۰۲۰). *Public Budgeting: Budgetary Institutions and Local Budget*. ۴<sup>th</sup> ed. The Organization for Researching and Composing University Textbooks in the Islamic Sciences and the Humanities (SAMT). Tehran, Iran. (In Persian). <https://samt.ac.ir/fa/book/>

Choi, J. H. [۲۰۱۹, October ۹]. *Accrual accounting and resource allocation, A general equilibrium analysis*. ۱۷<sup>th</sup> Annual Carnegie Mellon Accounting Mini Conference and Junior Accounting Theory Conference for Helpful Comments. [www.gsb.stanford.edu](http://www.gsb.stanford.edu).

Danhoundo, G., Nasiri, K. & Wiktorowicz, M. E. (۲۰۱۸). Improving social accountability processes in the health sector in sub-saharan Africa: A systematic review. *BMC Public Health*, 18(1):497- 504.

Deshpande, R. (۲۰۱۸). Budget Monitoring and Oversight System in Myanmar. Retrieved from <https://asiafoundation.org/publication/budget-monitoringoversight-system-myanmar>

Dietmar, W. (۲۰۱۸). Performance auditing in Germany concerning environmental issues, sustainability accounting. *Management and Policy Journal*, 9(1):29-42.

Erkutlu, H. V., Tanç, Ş. G., & Koçyiğit, S. Ç. (۲۰۱۷). The Factors Used to Create Performance-based Budgeting: A Research on Turkey. In S. Gokten, (Ed.), *Accounting and Corporate Reporting: Today and Tomorrow*. London: IntechOpen. <https://doi.org/10.5772/intechopen.68920>

Governmental Accounting Standards Board. (۱۹۸۷). Concepts statement, No. ۱. [cited 3 May 2019]. Available from: [https://www.gasb.org/jsp/GASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1176160039864&acceptedDisclaimer=true](https://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176160039864&acceptedDisclaimer=true) Subscription required.

Heritage, H. (۲۰۰۷). *The American heritage college dictionary*. 4<sup>th</sup> ed. American: Houghton Mifflin Har Court (HMH) Publication.

Keramati, M. A., & Bayat, F. (۲۰۱۶). The evaluation and ranking of the dimensions and components of performance based budgeting in the iran water and wastewater company. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 8(29), ۵۹-۷۲. (In Persian) <https://sid.ir/paper/۱۹۸۱۵۱/en>

Khairolah, F., Karmi, A., & Hafizi, F. (۲۰۱۵, December ۶). *Providing an Effective Model for Monitoring and Evaluating Public Sector Financial Performance in Performance-based Budgeting*. The first national conference on management and accounting in Iran, Hamedan, Iran. (In Persian) <https://civilica.com/doc/۴۷۱۸۹۷/>

Kromm, S. K. (۲۰۱۷). Accountability in Ontario's acute care hospital sector and its effect on organizational strategic priorities. [dissertation] University of Toronto. [cited 9 October 2019]. Available from: <https://ihpme.utoronto.ca> Subscription required

Mahdavi, G. H., & Mohammadian, M. (۲۰۱۸). The challenge of executing audit performance in governmental operational organization. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 9(36):27-47.

Mauro, S. G., Cinquini, L. & Pianezzi, D. (۲۰۱۹). New Public Management between Reality and Illusion: Analysing the Validity of

Performance-based Budgeting. *The British Accounting Review*, 100825. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.007>

Moradi, J., Valipour, H., Razi, M., Mansourabadi, A., & Zare, R. (۲۰۱۲). Assessing SHAH model performance – based budgeting (PBB) Possibility Case study: Shiraz municipality. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 1(4), ۵۹-۷۲. (In Persian) <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?id=۱۹۷۳۵۶>

Noori, Z., & Jamshidi Navid, B. (۲۰۱۳). Examining the impact of culture on transparency of the financial reporting and the enhancement of accountability in public sector in the universities of medical sciences. *Journal of Health Accounting*, 2(3):68-89. *Persian*.

Omraee, H., & Azar, A. (۲۰۲۲). Providing an effective model for monitoring and evaluating public sector financial performance in performance-based budgeting. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 13(4(52)), ۵۳-۸۶. (In Persian) <https://sid.ir/paper/۴۱۶۰۵۷/en>

Park, J. H. (۲۰۱۹). Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?. *Public Performance & Management Review*, 42(2): 280-304. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1437050>

Parker, L., Jacobs, K., & Schmitz, J. (۲۰۱۹). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1): 280-306.

Ryan, C. H., & Chew, N. (۲۰۰۰). Public sector corporate governance disclosures, An examination of annual reporting practices in Queensland. *Australian Journal of Public Administration*, 59(2):11-23.

Schmidt, U., & Günther, T. (۲۰۱۶). Diminishing obligations of local government: Effect on accountability and public trust. *Management Review Quarterly*, 66(4):235-265.

Sotudeh, R., Faghani, M., & Pifeh, A. (۲۰۲۰). Assess the ability of the National Audit Office to carry out operational accountability. *Journal of Health Accounting*, 9(2), ۷۲-۸۹. (In Persian) <https://doi.org/۱۰.۳۰۴۷۶/jha.۲۰۲۱.۸۱۹۲۲.۱۲۹۶>

Wilson, E. R., Reck, J. L., & Kattelus, S. C. (۲۰۰۹). Accounting for governmental and nonprofit entities. 15<sup>th</sup> ed. Chicago: McGraw-Hill.

Yen. T. T., Nguyen Ph. N., & Trang, Cam. H. (۲۰۲۱). The Role of Accountability in Determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1): 32-44. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>



