

## Original Paper

# Barriers of operational treatment budget in Islamic Republic of Iran, ministry of health and medical education

Daneshfard K (PhD)\*<sup>1</sup>, Shiravand S (MA)<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Associate Professor, Department of Public Administration, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran. <sup>2</sup>MA in Management and Economics.

---

## Abstract

**Background and Objective:** Budget reforming and distribution of source is considered as one of economic bases of health and treatment. In the ministry of health, performance based budgeting has been performed since 2000. This study was done to identify barriers of operational treatment budget in Islamic Republic of Iran, ministry of health and medical education.

**Materials and Methods:** In this descriptive study, data were gathered by questionnaires to identify the barriers in six parts including: human resource, financial management system, financial information system organization structure, performance measurement system and legal necessities during 2007. The questionnaire were distributed among 80 executive staffs whome were responsible to perform operational budgeting plan. Data were analyzed using SPSS-16, fisher's exact test, Karl Pearson, Spearman correlation coefficient tests and Entropy criterion.

**Results:** Disorder in commitment acontity statistical aconite system (0.1464), financial information system, weakening of quantity and proper index (0.1442) for estimating performance program performance measurement system were identified as major barriers. In organizational structure, assignment of authorities and responsiblies for managers and expert were identified as the most priorities (0.1447) of weakness of exact cost controlling system (0.1450) allocated the most rating in the financial management system. Staff resistance (01449) was with high rating in human resource dimension. weakness of rules and internal guidelines for establishment of mentioned budgeting the highest rate in legal barriers.

**Conclusion:** This study indicated that there is corrolation between financial information, performance measurement, financial management systems, organizational structure human resource with barriers of budgeting establishment.

**Keywords:** Performance based budgeting, Financial management system, Financial information system, Organizational structure, Performance measurement system

---

\* **Corresponding Author:** Daneshfard K (PhD), E-mail: [cdaneshfard@yahoo.com](mailto:cdaneshfard@yahoo.com)

Received 30 October 2010    Revised 4 December 2011    Accepted 26 December 2011

## تحقیقی

# موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

دکتر کرم اله دانش فرد<sup>۱\*</sup>، صفر شیراوند<sup>۲</sup>

۱- دانشیار گروه مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران. ۲- کارشناس ارشد مدیریت دولتی گرایش مالی.

## چکیده

**زمینه و هدف:** یکی از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصادی بخش بهداشت و درمان، اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی و توزیع منابع آن می‌باشد. از جمله راهکارهای اصلاح ساختار بودجه‌ریزی استفاده از روش بودجه‌بندی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی است. این روش بودجه‌ریزی در حوزه درمان وزارت بهداشت از سال ۱۳۸۲ در حال اجرا است. این مطالعه به منظور تعیین موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی انجام گرفت.

**روش بررسی:** در این مطالعه توصیفی داده‌های موردنیاز از طریق پرسشنامه برای شناسایی موانع در شش محور نیروی انسانی، سیستم مدیریت مالی، سیستم اطلاعات مالی، ساختار سازمانی، سیستم ارزیابی عملکرد و الزامات قانونی در سال ۱۳۸۹ جمع‌آوری شد. ۸۰ فرد از مجریان ستادی اجرای طرح بودجه‌ریزی عملیاتی به صورت تمام‌شماری مورد پرسش قرار گرفتند. داده‌های به دست آمده با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS-16 و آزمون‌های آماری دقیق فیشر، کارل پیرسون، ضریب همبستگی اسپیرمن و ملاک آنتروپی تجزیه و تحلیل شدند.

**یافته‌ها:** در شاخص سیستم اطلاعات مالی، عدم به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی (۰/۱۴۶۴) و در شاخص سیستم ارزیابی عملکرد، ضعیف بودن شاخص‌های کمی و مناسب برای برآورد عملکرد برنامه‌ها (۰/۱۴۴۲) به‌عنوان بالاترین موانع تعیین شدند. در ساختار سازمانی، واگذاری اختیارات و مسؤلیت به مدیران و کارشناسان (۰/۱۴۴۷) از اولویت بیشتری برخوردار بود. ضعف سیستم کنترل دقیق هزینه‌ها (۰/۱۴۴۹) بیشترین رتبه را در سیستم مدیریت مالی به خود اختصاص داد. مقاومت و ایستادگی کارکنان (۰/۱۴۴۹) بالاترین رتبه در شاخص نیروی انسانی و ضعف مقررات و دستورالعمل‌های داخلی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی (۰/۱۴۵۴) بالاترین رتبه را در الزامات قانونی به خود اختصاص داد.

**نتیجه‌گیری:** این مطالعه نشان داد که بین شاخص‌های سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمانی، نیروی انسانی و الزامات قانونی با عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی همبستگی وجود دارد.

**کلید واژه‌ها:** بودجه‌ریزی عملیاتی، سیستم مدیریت مالی، سیستم اطلاعات مالی، ساختار سازمانی، سیستم ارزیابی عملکرد

\* نویسنده مسؤول: دکتر کرم اله دانش فرد، پست الکترونیکی [cdaneshfard@yahoo.com](mailto:cdaneshfard@yahoo.com)

نشانی: تهران، میدان پونک، چهاردیواری، خیابان سیمون بولیوار، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، دانشکده مدیریت، تلفن و نمابر ۰۲۱-۴۴۸۶۹۷۰-۴۲  
وصول مقاله: ۸۹/۹/۸، اصلاح نهایی: ۹۰/۹/۱۳، پذیرش مقاله: ۹۰/۱۰/۵

## مقدمه

موانع مهم پیش‌روی این کشورها می‌توان به عدم همکاری کارکنان، نبود ارتباط بین نتایج و اهداف خاص، فقدان شاخص‌های عملکردی مناسب، نیاز به اصلاح سیستم حسابداری و حسابرسی، عدم وجود اختیار به مدیران و استفاده از عوامل تشویق‌کننده و فقدان اطلاعات دقیق و قابل اعتماد اشاره کرد (۱).

بودجه‌ریزی به صورت ابزاری کارآمد برای مدیریت صحیح دولت و بخش عمومی به‌شمار می‌آید. آگاهی مدیران و تصمیم‌سازان سطوح خرد و کلان از شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی، علاوه بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستر مناسبی برای رشد و کارایی در دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی فراهم می‌سازد و علاوه بر ارتقاء کارایی، از اسراف و تبذیر اموال عمومی

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌ریزی (performance based budgeting) بر مبنای عملکرد از دهه ۱۹۶۰ در کشورهای متعددی از جمله آمریکا، کانادا، شیلی، انگلیس، کره جنوبی، مالزی، استرالیا، غنا و برزیل آغاز شد. در این دهه توجه بیشتر معطوف به مرتبط ساختن مخارج به نتایج و محصولات بود. در دهه ۱۹۷۰ ارزیابی برنامه‌ها و اثربخشی آن در دستور کار قرار گرفت و از سال ۱۹۸۸ نظام تشویق و تنبیه برقرار شد و از سال ۲۰۰۳ پاسخگویی مدیران تهیه و ارائه شد. از زمان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی موانع متعددی پیش‌روی کشورهای مجری وجود داشته است که توانسته‌اند بخش اعظمی از آنها را برطرف نمایند. از جمله

احساس گردید. به طوری که حرکت به سوی بودجه ریزی عملیاتی در برنامه های سوم و چهارم توسعه مورد تاکید قرار گرفت. لذا یکی از ضرورت های اصلاح ساختار اقتصادی بخش بهداشت و درمان، اصلاح روش های بودجه ریزی و توزیع منابع می باشد (۳).

در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اجرای بودجه ریزی عملیاتی از سال ۱۳۸۲ آغاز گشته و در ۴۰ بیمارستان وابسته به دانشگاه های علوم پزشکی سراسر کشور به صورت پایلوت در حال اجرا است که تنها در یکی از بیمارستان های نمونه حسابداری نقدی به تعهدی اجرا شده است. لذا به منظور شناسایی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی شاخص های مختلفی شناسایی و مطرح شد که در شش محور (متغیرهای مستقل) نیروی انسانی (مهم ترین مانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی)، سیستم مدیریت مالی، سیستم اطلاعات مالی، ساختار سازمانی، سیستم ارزیابی عملکرد و الزامات قانونی طبقه بندی گردیدند.

این مطالعه به منظور تعیین موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی انجام گرفت.

### روش بررسی

این مطالعه توصیفی به صورت مقطعی انجام گرفت. پرسشنامه ابزار اصلی جمع آوری اطلاعات در این مطالعه بود که از طیف ۵ گزینه ای لیکرت برای بررسی متغیرهای نیروی انسانی (۷ سوال)، سیستم مدیریت مالی (۷ سوال)، سیستم اطلاعات مالی (۷ سوال)، ساختار سازمانی (۸ سوال)، سیستم ارزیابی عملکرد (۸ سوال) و الزامات قانونی (۷ سوال) استفاده شد.

جامعه آماری شامل ۸۰ نفر از مجریان ستادی طرح اجرای بودجه ریزی عملیاتی دانشگاه های علوم پزشکی کشور، مدیران و کارشناسان دفتر مدیریت بودجه وزارتخانه بود که در دوره های کارگاهی و آموزشی ویژه به منظور استقرار بودجه ریزی عملیاتی شرکت داشته اند.

برای روایی پرسشنامه، طی ۳ مرحله پرسشنامه ها بین ۱۲ نفر از مدیران، کارشناسان، صاحب نظران و متخصصان بودجه توزیع و نظرات اصلاحی آنان اعمال گردید که در نهایت ۴۴ سوال برای بررسی متغیرها تایید شد. همچنین برای بررسی پایایی پرسشنامه از آزمون دقیق فیشر استفاده شد (پایایی = ۰/۵۷). در این روش برای بررسی پایایی ابتدا پرسشنامه به دو گروه ۳۰ نفره از مدیران و کارشناسان ارائه و پس از تکمیل و تایید پایایی، پرسشنامه بین باقیمانده جامعه آماری توزیع و جمع آوری گردید.

مجریان ستادی طرح اجرای بودجه ریزی عملیاتی شامل ۳۸ نفر از مدیران بودجه دانشگاه های علوم پزشکی کشور، ۳۸ نفر از کارشناسان بودجه دانشگاه های علوم پزشکی کشور، ۲ نفر از مدیران

جلوگیری نموده و توزیع عادلانه و مطلوب منابع ملی را به دنبال خواهد داشت. روش های بودجه ریزی به تناسب نیاز جوامع و تغییر شرایط اقتصادی و اداری در حال تغییر و تبدیل است و روش های گذشته به تدریج اصلاح می شوند (۲).

در ایران نیز چند سالی است در قوانین و مقررات و همچنین روش های برنامه ریزی و بودجه بندی، گرایش به استقرار بودجه بندی عملیاتی به جای بودجه بندی برنامه ای ایجاد شده است. اصلاح نظام بودجه ریزی و ارتباط هدفمند منابع به برنامه های عملیاتی در تدوین سیاست های استراتژیک برنامه سوم توسعه کشور (سیاست استراتژیک ۱۵) مورد توجه قرار گرفته و به تبع آن در بند «ب» تبصره ۲۳ قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و همچنین در بند «ر» تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۳۸۲، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف گردیده تا در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه ها در تمامی دستگاه های اجرایی اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه ها را براساس نیاز دستگاه و فعالیت هایی که صورت می گیرد؛ انجام دهد. همچنین در بند «ب» تبصره ۴ قانون بودجه سال ۱۳۸۳ و همچنین مواد ۴۹-۸۸-۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه کشور نیز در بیان اهمیت اجرای بودجه ریزی عملیاتی به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت و کاهش تدریجی اعتبارات هزینه ای و بهبود ارائه خدمات به مردم و جلب مشارکت بخش غیردولتی و توسعه اشتغال و صرف بودجه و درآمدهای عمومی بیش از پیش روشن است (۳).

بودجه ریزی عملیاتی نیازمند تغییرات بنیادی در سیستم های اطلاعات مدیریت، سیستم های حسابداری و به طور کلی در شیوه مدیریت دستگاه های دولتی است (۴).

بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است. هر چند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند؛ ولی می توانند سیاست گذاری بودجه ای را تسهیل و نظارت قانون گذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند (۵).

با وجود اهمیت نقش مدیریت مالی در نظام سلامت در دهه هفتاد، سیاست گزاران و برنامه ریزان بخش سلامت کشور ما معتقد بودند که بازار خدمات بهداشتی و درمانی، بازار اقتصادی نیست و چون کالای سلامت یک کالای عمومی است؛ در نتیجه تأمین هزینه های آن برعهده دولت است. ولی به خاطر تحولات پیش آمده در سال های اخیر و مواجه شدن دولت با افزایش هزینه های سلامت و تبدیل شدن برخی از تعهدات به دیون و بدهی، دیدگاه مدیران نسبت به مباحث اقتصادی در بخش سلامت تغییر کرده و لزوم بهره گیری از علوم اقتصادی و استفاده از صاحب نظران در این زمینه

و ۲ نفر از کارشناسان دفتر بودجه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بودند.

با توجه این که نگرش مدیران و کارشناسان با هم تفاوت دارد (از لحاظ مدرک تحصیلی، تجربه و سوابق کاری، اثربخشی بودجه، دید کلان داشتن، نوع نگاه به بودجه‌ریزی)؛ در رتبه‌بندی، نگرش این دو گروه به‌طور مستقل مورد بررسی قرار گرفت. معمولاً مدیران عملکرد کلی بودجه و رسیدن به نتایج و اثربخش بودن آن را مورد توجه قرار می‌دهند و کارشناسان بیشتر به جزئیات نگرینسته و بخشی‌نگر هستند.

برای بررسی آماری و تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شد. همچنین برای بررسی فرضیه‌ها از آزمون کارل پیرسون و برای رتبه‌بندی متغیرها از ملاک آنتروپی استفاده شد. با توجه به ترتیبی بودن سطح اندازه‌گیری متغیرها در پرسشنامه، برای بررسی همبستگی بین متغیرهای تحقیق از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد. در پردازش اطلاعات از نرم‌افزار آماری SPSS-16 استفاده شد. سطح معنی‌داری همه آزمون‌ها کمتر از ۰/۰۵ در نظر گرفته شد.

#### یافته‌ها

از مجموع افرادی که پرسشنامه را تکمیل نمودند؛ ۷۳ درصد مرد و ۲۷ درصد زن بودند. اکثریت آنها (۴۰ درصد) در فاصله سنی ۴۰-۳۰ سالگی قرار داشتند. ۴۶ درصد آنان دارای مدرک تحصیلی فوق‌لیسانس و بالاتر و بقیه عمدتاً دارای مدرک تحصیلی لیسانس بودند. همچنین ۶۵ درصد داری رشته تحصیلی حسابداری و اقتصاد

و مابقی دارای رشته تحصیلی مدیریت و رشته‌های بهداشتی، درمانی بودند. ۷۰ درصد از افراد سابقه کار بین ۲۲-۸ سال، ۱۴ درصد سابقه کار ۲۳ سال به بالا و مابقی کمتر از ۸ سال سابقه کار داشتند.

بین عوامل نیروی انسانی، سیستم مدیریت مالی، سیستم اطلاعات مالی، ساختار سازمانی، سیستم ارزیابی عملکرد و موانع قانونی با عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان همبستگی وجود دارد. به عبارت دیگر این شش عامل به عنوان موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان محسوب می‌گردند (جدول یک).

مهم‌ترین مانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت از نگاه کارشناسان و مدیران، سیستم اطلاعات مالی بود. سیستم ارزیابی عملکرد، ساختار سازمانی، مدیریت مالی، نیروی انسانی و موانع قانونی رتبه‌های بعدی را به خود اختصاص دادند و نیروی انسانی به عنوان پنجمین مانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی برشمرده شد (نمودار یک).

همچنین از نگاه مجریان ستادی اجرای طرح، در شاخص سیستم اطلاعات مالی، عدم به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی (۰/۱۴۶۴) و در شاخص سیستم ارزیابی عملکرد، ضعیف بودن شاخص‌های کمی و مناسب برای برآورد عملکرد برنامه‌ها (۰/۱۴۴۲) به‌عنوان بالاترین موانع تعیین شدند. در ساختار سازمانی، واگذاری اختیارات و مسؤولیت به مدیران و کارشناسان (۰/۱۴۴۷) از اولویت بیشتری برخوردار بود. ضعف سیستم کنترل دقیق هزینه‌ها (۰/۱۴۴۹) بیشترین رتبه را در سیستم مدیریت مالی به خود

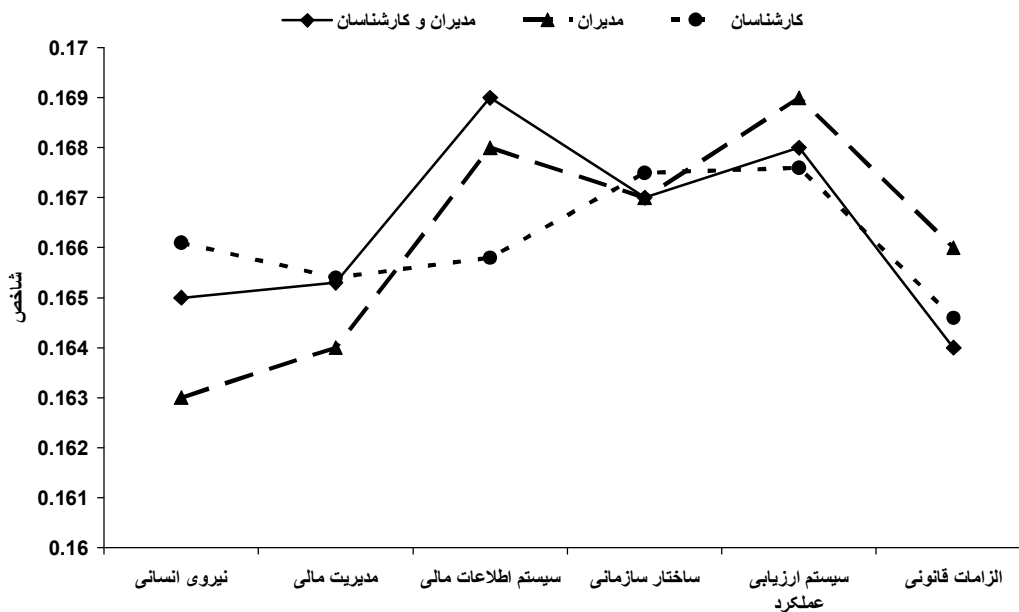
جدول ۱: نتایج همبستگی بین متغیرهای سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمانی،

نیروی انسانی و الزامات قانونی با عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی			
متغیر	$\chi^2$ محاسبه شده	df	p-value
نیروی انسانی	۵۵/۳۱	۱۸	۰/۰۰۱
سیستم مدیریت مالی	۹۴/۱۶	۱۸	۰/۰۰۱
سیستم اطلاعات مالی	۳۸/۲۹	۱۲	۰/۰۰۰
ساختار سازمانی	۳۳/۶۷	۱۴	۰/۰۰۲
سیستم ارزیابی عملکرد	۲۵/۵۴	۱۴	۰/۰۰۰
الزامات قانونی	۴۰/۷۶	۱۸	۰/۰۴۱

جدول ۲: نتایج ضرایب همبستگی اسپیرمن برای مطالعه روابط دو به دوی متغیرهای سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمانی، نیروی انسانی و الزامات قانونی

نیروی انسانی	مدیریت مالی	سیستم اطلاعات مالی	ساختار سازمانی	سیستم ارزیابی عملکرد	الزامات قانونی
-	۰/۶۴۱ *	۰/۲۴۵ *	۰/۷۲۹ *	۰/۶۱۳ *	۰/۱۸۸
مدیریت مالی	-	۰/۳۹۰ *	۰/۴۶۹ *	۰/۸۹۴ *	۰/۳۵۸ *
سیستم اطلاعات مالی	سیستم اطلاعات مالی	-	۰/۰۶	۰/۴۰۱ *	۰/۸۳۸ *
ساختار سازمانی	ساختار سازمانی	ساختار سازمانی	-	۰/۴۴۷ *	-۰/۰۰۳
سیستم ارزیابی عملکرد	سیستم ارزیابی عملکرد	سیستم ارزیابی عملکرد	سیستم ارزیابی عملکرد	-	۰/۴۱۳ *
الزامات قانونی	الزامات قانونی	الزامات قانونی	الزامات قانونی	الزامات قانونی	-

$P < ۰/۰۵^*$



نمودار ۱: رتبه خطی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی از نگاه مجریان ستادی اجرای طرح (مدیران و کارشناسان)، مدیران و کارشناسان

### بحث

نتایج به دست آمده از رتبه‌بندی با ملاک آنتروپی نشان داد؛ از نگاه مجریان اجرای طرح بودجه‌ریزی عملیاتی (مدیران و کارشناسان)، شاخص سیستم اطلاعات مالی مهم‌ترین مانع محسوب شده و سیستم ارزیابی عملکرد، ساختار سازمانی، مدیریت مالی، نیروی انسانی و موانع قانونی به ترتیب رتبه‌های بعدی را به خود اختصاص دادند.

در مطالعاتی موانع سازمانی، عوامل نیروی انسانی، فنی و فرایندی، محیطی و ساختاری به عنوان موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های مختلف بررسی و مورد تایید قرار گرفته است (۱). در زمینه بررسی الزامات و مشکلات بودجه‌ریزی عملیاتی مطالعاتی در سازمان‌های مختلف از جمله سازمان هلال احمر جمهوری اسلامی ایران، ارتش جمهوری اسلامی ایران و سازمان حفاظت محیط زیست کشور انجام شده است (۸-۶).

در مطالعه ابراهیم‌پور ارزیابی بودجه‌ریزی عملیاتی و بررسی مشکلات پیاده‌سازی آن در جمعیت هلال احمر در سال ۸۷-۱۳۸۶ که در واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی انجام شد. مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی شامل سه عامل محیطی، فنی و فرایندی و عوامل انسانی بررسی و مشخص گردید که بین پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی رابطه معنی‌داری وجود دارد (۶).

در مطالعه رابطی موانع پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در ارتش جمهوری اسلامی در سال ۱۳۸۶ در دانشکده مدیریت دانشگاه تربیت مدرس، همبستگی بین سه متغیر عوامل محیطی، سازمانی و

اختصاص داد. مقاومت و ایستادگی کارکنان (۰/۱۴۴۹) بالاترین رتبه در شاخص نیروی انسانی و ضعف مقررات و دستورالعمل‌های داخلی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی (۰/۱۴۵۴) بالاترین رتبه را در الزامات قانونی به خود اختصاص داد.

از نگاه مدیران مهم‌ترین مانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان سیستم ارزیابی عملکرد ذکر گردید و سیستم اطلاعات مالی به عنوان مانع دوم محسوب گردید. همچنین ساختار سازمانی، موانع قانونی، مدیریت مالی و نیروی انسانی به ترتیب رتبه‌های بعدی را به خود اختصاص دادند (نمودار یک).

از نگاه کارشناسان سیستم اطلاعات مالی به عنوان اصلی‌ترین مانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی بر شمرده شد و به ترتیب سیستم ارزیابی عملکرد، ساختار سازمانی، نیروی انسانی، مدیریت مالی و موانع قانونی رتبه‌های بعدی را به خود اختصاص دادند (نمودار یک). بین متغیر نیروی انسانی با مدیریت مالی، سیستم اطلاعات مالی، ساختار سازمانی و سیستم ارزیابی عملکرد همبستگی وجود داشت و بین متغیر مدیریت مالی با سایر متغیرها نیز همبستگی معنی‌داری یافت شد.

بین متغیر سیستم اطلاعات مالی با متغیرهای سیستم ارزیابی عملکرد و الزامات قانونی و نیز بین متغیر ساختار سازمانی با سیستم ارزیابی عملکرد و بین متغیر سیستم ارزیابی عملکرد با متغیر الزامات قانونی همبستگی معنی‌داری یافت شد (جدول ۲). بین متغیر نیروی انسانی با الزامات قانونی، سیستم اطلاعات مالی با ساختار سازمانی و ساختار سازمانی با الزامات قانونی همبستگی معنی‌داری وجود نداشت.

از وجود اعتماد نسبی به گزارش‌های مالی و تقریباً حاکی از دقیق بودن آنها دارد.

در بین خرده مقیاس‌های شاخص ساختار سازمانی، عدم وجود نظام یکپارچه اختیارات و مسئولیت‌ها به مدیران و کارشناسان، بالاترین رتبه را به خود اختصاص داد. یکی از پیش‌شرط‌های اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، دادن اختیارات و مسئولیت‌های بیشتر و مناسب به مدیران و کارشناسان می‌باشد. همچنین فقدان شفافیت و تقسیم وظایف بین واحدهای سازمانی، عدم وجود روابط رسمی و گزارش‌گیری مالی مناسب، وجود کندی و طولانی بودن ارتباطات در ساختار موجود رتبه‌های بعدی را به خود اختصاص دادند.

در شاخص سیستم ارزیابی عملکرد با توجه به نتیجه محور بودن بودجه‌ریزی عملیاتی، ضعیف بودن شاخص‌های کمی و مناسب برای برآورد عملکرد برنامه‌ها و عدم مقایسه نتایج به‌دست آمده با نتایج پیش‌بینی شده، به عنوان موانع مهم در اجرای بودجه‌ریزی مذکور محسوب گردید. فقدان تعریف روشن از وظایف و مسئولیت‌ها، عدم وجود فرایند سیستماتیک برای جمع‌آوری اطلاعات و عدم وجود سیستم ارزیابی مستمر عملکرد و همچنین عدم واگذاری اختیار تصمیم‌گیری و استقلال مدیریتی، رتبه‌های بعدی را به خود اختصاص دادند. در نهایت فقدان سیستم انگیزشی و طرح‌های تشویقی و تنبیهی و عدم تعریف مشخص از عملکرد مورد انتظار مدیران، رده‌های آخر را به خود اختصاص دادند.

شاخص الزامات قانونی از دیدگاه مجریان اجرای طرح، به عنوان مانع اثرگذار در عدم اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت محسوب شد. با این حال این عامل در رتبه‌بندی، در جایگاه آخر قرار گرفت. عدم وجود مقررات و دستورالعمل‌های داخلی بالاترین رتبه موانع قانونی را به خود اختصاص داد. همچنین عدم توجه به رعایت ضوابط اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی نشان از مهم بودن این عامل و از طرفی ارتباط این شاخص با مقاومت و ایستادگی کارکنان در برابر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و عادت داشتن به اجرای کارهای روتین و بودجه‌ریزی سنتی می‌باشد.

وجود همبستگی بین متغیرهای نیروی انسانی، مدیریت مالی و سیستم ارزیابی عملکرد با سایر متغیرهای مورد مطالعه بیانگر نقشی است که عامل نیروی انسانی در مدیریت مالی و سیستم ارزیابی عملکرد دارد.

از نقاط ضعف این مطالعه این است که شاید بتوان شاخص‌های دیگری را نظیر برنامه‌ریزی مورد بررسی قرار داد که به لحاظ محدودیت زمانی، پژوهشگران موفق به بررسی آن نشدند.

### نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج این مطالعه سیستم اطلاعات مالی، سیستم ارزیابی عملکرد، سیستم مدیریت مالی، ساختار سازمانی، نیروی انسانی و

عوامل فردی با پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی مورد بررسی قرار گرفت و مشخص گردید که بین پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و عوامل محیطی، سازمانی و فردی همبستگی معنی‌داری وجود دارد (۷).

در مطالعه یاسینی موانع و مشکلات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه ستادی سازمان حفاظت محیط زیست در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز در سال ۱۳۸۶، موانع و مشکلات بودجه‌ریزی ناشی از دو مؤلفه ساختاری، نگرشی و تعامل این دو بررسی گردید. نتایج حاصله نشان داد که رابطه معنی‌داری بین مؤلفه‌های ساختاری، نگرشی و تعامل بین این دو با مشکلات بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد (۸).

در شاخص نیروی انسانی، مقاومت و ایستادگی کارکنان و مدیران به منظور تغییر در نظام بودجه‌ریزی از سنتی به عملیاتی، مهم‌ترین مانع بوده و ضعف نظام‌های انگیزشی و طرح‌های تشویقی و تنبیهی رتبه دوم را به خود اختصاص داد. با توجه به کسب رتبه آخر نظام حقوق و مزایا در شاخص نیروی انسانی، مدیران و کارشناسان مالی به طور نسبی برای اجرای طرح بودجه‌ریزی عملیاتی دغدغه حقوق و مزایای بیشتری نداشتند. همچنین باتوجه به برگزاری دوره‌های آموزشی مرتبط در وزارت متبوع؛ رتبه سوم این عامل نشانگر تلاش‌های انجام شده در امر آموزش، به‌منظور پیاده‌کردن بودجه‌ریزی مذکور بوده است.

براساس نتایج مطالعه حاضر، در شاخص مدیریت مالی بالاترین مانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، ضعف سیستم کنترل دقیق هزینه‌ها بود. نکته دیگر این که عدم تشکیل کمیته اصلاح ساختار هزینه‌ها به منظور کنترل دقیق سیستم هزینه‌ها رده دوم را به‌دست آورد که ناشی از ضعف مدیریتی و اصلاح ساختاری به منظور اجرای بودجه‌ریزی مذکور در حوزه مربوطه است.

عدم وجود سیستم تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و بازخورد میزان تحقق اهداف بودجه نیز رده‌های بعدی را به خود اختصاص داد. ضعف تصمیمات مالی و مشارکت مدیران مالی رتبه‌های آخر را به خود اختصاص داد که نشان‌دهنده حضور آنها در جلسات و مشارکت در تصمیم‌گیری و کمتر بودن مشکل در این زمینه است.

در شاخص سیستم اطلاعات مالی که یکی از شاخص‌های مهم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و پیش‌زمینه اجرای آن است؛ به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی به جای سیستم حسابداری نقدی، بالاترین رتبه را به خود اختصاص داد. همچنین عدم به کارگیری سیستم حسابداری به صورت یکپارچه رتبه دوم را کسب نمود. عدم استفاده از شاخص‌های مناسب و فقدان سیستم گزارش‌گیری منظم نیز در رتبه‌های بعدی قرار داشتند. همچنین عدم اعتماد به اطلاعات مالی، رتبه آخر را به خود اختصاص داد که نشان

همکاران دفتر مدیریت منابع مالی و بودجه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و نیز دیگر همکاران دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور که ما را در انجام این مطالعه یاری نمودند؛ سپاسگزاری می‌نماییم.

## References

1. Saeedi P, Mazidi A. [Performance budgeting]. First Ed. Tehran: Negah Danesh Publication. 2006;pp:230-51. [Persian]
2. Hassanabbadi M, Saaraf A. [A total model for performance based budgeting]. 2<sup>th</sup>. Tehran: Industrial Research and Training Center of Iran. 2008; pp:2-29. [Persian]
3. Ministry of Health and Medical Education. [Report of the office for financial resources and budgeting]. 2007. [Persian]
4. US Government. Performance budgeting: current developments and future prospects. Washington DC: GAO. 2003; p:25.
5. Diamond J. Budget system reform in transitional economies: the experience of Russia. Emerg Mark Financ Trade. 2003;39(1):8-23.
6. Ebrahimpur Sh. [Review on the problems of performance- based

موانع قانونی به عنوان موانع استقرار بودجه‌ریزی رتبه‌بندی شدند.

## تشکر و قدردانی

این مقاله حاصل پایان‌نامه آقای صفدر شیراوند برای اخذ کارشناسی ارشد رشته مدیریت دولتی - گرایش مالی از دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران بود. بدین وسیله از

budget system implementation in meteorological organization and providing necessary strategies for increasing impediments]. Thesis for MA in Accounting. Tehran: Islamic Azad University, Tehran Science and Research Branch. 2008; pp:208-10. [Persian]

7. Rabeti ME. [Review on the barriers implementation of performance- based budget in the Army Islamic republic of Iran]. Thesis for MA in Accounting. Tehran: Tarbiat Modares University. 2008; pp: 111-15. [Persian]

8. Yasini MA. [Review on the barriers and problems deployment of performance- based budget in the Iran department of environment]. Thesis for MA in Public Management. Tehran: Islamic Azad University, Central Tehran Branch. 2008; p:1. [Persian]