

فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره سوم، شماره پیاپی (5)، پاییز 1392، صص 1-22.

مقایسه روش بودجه‌ریزی سنتی با بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در واحدهای ارائه دهنده خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی گیلان

دکتر حمیدرضا علیپور¹، دکتر شاعر بیابانی²، دکتر مسعود ابوالحلاج³، علی جوانی^{4*}

تاریخ دریافت: 1392/08/18 تاریخ اصلاح نهایی: 1393/02/29 تاریخ پذیرش: 1393/06/05

چکیده

مقدمه: یکی از ضرورت‌های اصلاح ساختار اقتصادی بخش بهداشت و درمان، اصلاح و بکارگیری روش‌های جدید بودجه‌ریزی و توزیع منابع آن در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی است. مطالعه حاضر با هدف مقایسه روش بودجه‌ریزی سنتی با بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در واحدهای ارائه‌دهنده خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان انجام شده است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از نوع مطالعات کاربردی، توصیفی و تحلیلی است که به شیوه گذشته‌نگر (سال مالی 1390) انجام پذیرفت. جامعه پژوهش را کلیه مراکز بهداشتی و درمانی تابعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان تشکیل می‌دهد. بررسی نحوه بودجه‌ریزی واحدهای مورد پژوهش از طریق مرور مستندات چاپی، الکترونیک، تحت وب، مشاهده و مصاحبه با خبرگان انجام شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز با استفاده از نرم افزار اکسل نسخه 2007، انجام شد.

یافته‌ها: براساس روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، به اعتباری بالغ بر 1/116 میلیارد ریال نیاز است که از این مبلغ 694 میلیارد ریال در برنامه سلامت روستایی و 422 میلیارد ریال در برنامه سلامت شهری باید منظور شود. هم‌چنین، کسری اعتبار بخش سلامت در واحدهای مورد مطالعه 494 میلیارد ریال برآورد شد.

نتیجه‌گیری: نتایج مطالعه حاضر در قالب مؤلفه‌های مورد بررسی نشان داد که روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر بر روش سنتی ارجح است. لذا، برنامه‌ریزی برای اولویت‌دهی به این نوع روش بودجه‌ریزی و توجه به آن برای عملیاتی شدن ضروری به نظر می‌رسد.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی سنتی، بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان، سال مالی.

1. استادیار گروه مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت، گیلان، ایران.

2. استادیار گروه مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت، گیلان، ایران.

3. دکترای مدیریت خدمات بهداشتی درمانی؛ رئیس مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی.

4. دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت، گیلان، ایران.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: a.javani@gmail.com

مقدمه

در جهت کسب مقبولیت، مشروعیت و پاسخ‌گویی در راستای بهبود مدیریت بر منابع مالی است و این کشورها را ملزم به اصلاح یا تغییر نظام‌های بودجه‌ریزی کرده تا از طریق آن پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیم‌های بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم کنند (2). چرا که بودجه بیانگر همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصادی ملی ایفا می‌کند. با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داده و نیاز به بهبود در نظام‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح شد تا تصمیم‌گیرندگان را قادر سازد دید وسیع‌تری پیدا کرده و اطلاعات بیشتری در مورد نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرای فعالیت‌ها داشته باشند. این موضوع موجب توجه دولت‌ها به اقتصادی‌بودن، کارایی و اثربخشی منابع دولت، به عبارتی مدیریت مالی دولت، شد. برقراری این شرایط نیازمند بهبود روش‌های بودجه‌ریزی کنونی است (3). برآورد بودجه در اداره سازمان نه تنها از اساسی‌ترین امور مدیریت است بلکه اصولی‌ترین وسیله نظارت بر خدمات سازمان نیز محسوب می‌شود. عملیات سازمان در صورتی کارآمد و اقتصادی است که به تولید کالاها و یا ارائه خدمات مفید و مورد انتظار منجر شود، زیرا کارآمدترین تولیدکننده هر محصول که تقاضایی برای آن وجود ندارد، ناگزیر از تعطیل کار خود است. با وجود این، بسیاری از شرکت‌های دولتی هنوز بر مبنای اصل چگونگی انجام عملیات به جای

افزایش آگاهی ملت‌ها، پیشرفت فن‌آوری و تشدید روزافزون رقابت منجر به تغییر سلیقه‌ها، انتظارات و خواسته‌های ملت‌ها شده و به تبع آن فشار برای افزایش کیفیت خدمات، پاسخ‌گویی و شفافیت عملکرد بخش دولتی تشدید شده است. این امر سبب تغییر مسیر رویکرد مدیریت مالی دولت‌ها و جهت‌گیری آن به سمت افزایش اثربخشی مخارج دولت و بهره‌وری شده است. به این ترتیب، از ابتدای قرن 21 تقاضا نسبت به استفاده از ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی از قبیل مدیریت فرآیندها، مدیریت کیفیت جامع، مدیریت عملکرد، نظام‌های هزینه‌یابی خروجی و بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت، که غالباً مورد استفاده بخش خصوصی بوده است، در دولت‌ها قوت گرفته است و رویکردهای خروج محوری، شهروندی‌مداری و بازارگرایی بخش خصوصی جایگزین رویکردهای فرایند محوری، بروکراسی‌مداری بخش دولتی شده و شاکله مدیریت دولتی نوین را به وجود آورده است. بنابراین، مدیریت بخش خصوصی و ابزارهای مورد استفاده آن به تدریج به بخش عمومی سرایت کرده و مورد عمل قرار گرفته است (1). طی سال‌های اخیر فشارهای فزاینده‌ای در زمینه نظارت مالی بر سازمان‌های دولتی 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 به منظور ارائه عملکرد مثبت

تعیین نوع عملیات و دلایل انجام، کار می کنند (4) که منجر به ایجاد مسائل و مشکلات متعددی در آنها شده است. بنابراین، در سال‌های اخیر مفاهیم سنتی زمان اقتصاددانان کلاسیک در خصوص بودجه‌ریزی دچار تحول اساسی شده و جای خود را به مفاهیم و ضوابط جدیدی سپرده است. امروزه معرفی بودجه به عنوان وسیله‌ای برای حداکثر کردن استفاده از منابع در دسترس نقش ممتاز و تعیین کننده‌ای به بودجه‌ریزی نوین داده است (5)؛ افزون بر این، شفاف‌سازی، افزایش کارایی و اثربخشی و ارائه مبنایی صحیح برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع و در نهایت ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه از اهم مواردی است که در روش جدید بودجه‌ریزی مورد توجه قرار گرفته است (6). لذا، رؤسای واحدها باید تمام مفاد موجود در بودجه را مو به مو اجرا کرده و دستورات و هدایت‌های لازم از بالا به پایین جریان یابد (7).

در بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، در راستای تحولات بخش دولتی، به منظور افزایش بهره‌وری و برقراری ارتباط میان هدف‌های راهبردی و کلان با برنامه‌های عملیاتی، نظام بودجه‌ریزی آنها نیز در یک فرآیند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی، که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است، نزدیک‌تر شده و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیم‌های بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم می‌شود.

نظام بودجه‌ریزی به عنوان یکی از مهم‌ترین خرده نظام‌های مدیریتی و اقتصادی که نقش بسزایی در تحقق هدف‌های بالا دارد همواره مورد توجه دولت‌ها و رؤسای سازمان‌ها بوده است. امروزه به دلایل بالا، نیاز بسیار زیادی به جامع‌نگری و تفکر نظام‌مند و در نتیجه یکپارچه‌سازی نظام‌های مدیریتی و اقتصادی بر خلاف جزءنگری و اعمال جزیره‌ای نظام‌های مدیریتی و اقتصادی به صورت مجزا و جدا از هم به وجود آمده است (1).

لذا، با عنایت به موارد بالا، مطالعه حاضر با روشی ساده و علمی و با استفاده از اطلاعات و مبانی پایه بودجه‌ای بخش بهداشت دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان و با استفاده از روش پیشرفته «بودجه‌ریزی بر مبنای صفر» اقدام به محاسبه اعتبارات مورد نیاز و مقایسه آن با اعتبارات تخصیصی از محل قانون بودجه سال 1390 می‌کند.

مبانی نظری پژوهش

بودجه و بودجه‌ریزی (به معنی عام)

واژه بودجه در فارسی از زبان فرانسه اقتباس شده و در فرانسه نیز از انگلیسی اقتباس شده است و علت این امر آن است که رویه تنظیم بودجه و به تصویب رساندن آن در مجلس ابتدا از کشور انگلستان شروع شده است. در حقیقت، واژه بودجه از کلمه بوژت که یک واژه فرانسه قدیم است، گرفته شده است و به کیف چرمی اطلاق می‌شده است که وجوه نقد در آن نگهداری می‌کردند. در انگلستان کیف چرمی که محتوی صورت مخارج مورد نیاز پادشاه

بود به وسیله خزانه‌دار وی، که بعداً وزیر دارایی نامیده شد، برای تصویب وجوه مورد نیاز پادشاه به مجلس عرضه می‌شد. آن کیف، باجت نامیده می‌شد و به تدریج اطلاق اصطلاح بودجه از کیف به محتویات آن تغییر یافت. به عبارت دیگر، صورتحساب‌های مزبور به تدریج در یک صورتحساب واحد گنجانده و تحت عنوان باجت در انگلیس و بودجه در فرانسه به کار رفت و در سایر زبان‌ها نیز مورد استفاده قرار گرفت (8).

فرهنگ لغت آکسفورد بودجه را چنین تعریف می‌کند: مقدار پولی که شخص یا سازمان در یک دوره زمانی خاص در قالب یک طرح مصرف می‌کند (9).

در مجموع صاحب‌نظران علم بودجه‌نویسی، بودجه را اینگونه تعریف کرده‌اند: «بودجه برنامه‌ای مصوب در قالب اعداد و ارقام است که وسیله اجرای طرح‌ها و فعالیت‌های سازمان را در زمان تعیین شده فراهم می‌سازد». بنابراین، در این تعریف سه عنصر اصلی قابل تشخیص است:

1. برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که باید انجام شود؛
2. میزان هزینه‌هایی که برای انجام این برنامه‌ها و فعالیت‌ها مورد نیاز است؛
3. منابع درآمدی قابل شناسایی و وصول (10).

تعریف واژه بودجه و بودجه‌ریزی (به معنی خاص) بودجه عبارتست از «شرح صورت وضعیت و پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها برای یک دوره در آینده یک سازمان و یک ابزار مدیریتی است که مدیر را در کنترل و سلامت مالی سازمان کمک می‌کند». بودجه همانطور که سایر سازمان‌ها از جمله سازمان اصلی

متشکل از چند واحد تخصصی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، خود واحدهای تخصصی را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد. سه هدف عمده بودجه عبارتند از:

1. برنامه‌ریزی
2. همکاری و مشارکت
3. نظارت و کنترل

سه هدف بالا چنین بیان می‌دارد که بودجه و فرایند مدیریت مالی انعطاف‌پذیر است و برای یک دوره مالی جوابگو است؛ چرا که بودجه معمولی‌ترین فرآیند یک سازمان است و در چرخه هر سازمان ثابت است.

انواع نظام بودجه‌ریزی

بودجه‌ریزی متداول (سنتی)

در بودجه‌ریزی متداول هدف‌ها و تأکیدات صرفاً بر ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات منحصرأ به «دستگاه - مواد هزینه» معطوف می‌شود و نقش مجلس در بررسی بودجه فقط متوجه حفظ و کنترل مخارج دولت در چارچوب اعتبارات مصوب است که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده باشد و هر هزینه‌ای در محل و مواد خود به مصرف رسیده باشد. در نظام بودجه‌ریزی متداول با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می‌دهد و در قبال پولی که خرج می‌شود چه نتایجی را بدست می‌آورد نشان داده نمی‌شود و از این رو مبنای صحیحی برای مدیریت مؤثر در دستگاه‌های اجرایی به حساب نمی‌آید؛ زیرا طبقه‌بندی مخارج دولت و بررسی آن بر حسب مواد

- هیچ‌گونه ملاک بر آورد هزینه وجود ندارد مگر پرداخت‌های سال‌های قبل.
- اختیار مدیر در هزینه کردن اعتبارات محدود است.
- بیشتر وقت مدیران صرف چانه‌زنی و اخذ اعتبار می‌شود.

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر

طبق معمول در فرآیند تهیه بودجه، هزینه‌های انجام نشده در سال پیش به عنوان نقطه آغاز به حساب می‌آید. در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر هزینه‌ها به جای اینکه بر مبنای سطح جاری محاسبه شود از صفر شروع می‌شود. با چنین بودجه‌ای برای هر ریالی که مصرف می‌شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد.

پیتر فیر بودجه‌ریزی بر مبنای صفر را این‌گونه تعریف می‌کند: «برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه‌ای است که هر مدیر را ملزم می‌کند که به نحوی کامل، مشروح و مستدل درخواست بودجه خود را از پایه صفر (زیرا مبنای صفر است) توجیه کند و مسئول اثبات این امر است که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند» (12).

در ظاهر بودجه‌ریزی بر مبنای صفر باعث می‌شود که بتوان اولویت‌های بودجه را به شیوه‌های بهتری تعیین کرد و کارایی سازمان را بالا برد ولی واقعیت این است که چنین کاری باعث می‌شود تا مقدار بیشتری کارهای دفتری انجام شود و احتمالاً باعث تضعیف روحیه افراد و مدیرانی می‌شود که باید برای ارقام هزینه‌های پیشنهادی دلایل موجهی ارائه کنند (که در نتیجه موجودیت برخی از هزینه‌ها زیر سوال خواهد رفت). به همین دلیل است که در زمان کنونی

هزینه و دستگاه‌های اجرایی نمایندگان هدف‌های اقتصادی دولت از محل این مخارج و یا نوع فعالیت‌های دولت در رابطه با عواملی که به عنوان هزینه بکار گرفته شده، نیست. در ایران تا سال 1343 بودجه به صورت سنتی یا متداول تهیه و تقدیم مجلس می‌شد و در آن بودجه، صرفاً نام دستگاه و مواد هزینه به تصویب می‌رسید. یکی از علل اصلی استفاده گسترده از این روش بودجه‌ریزی در گذشته، ارتباط نزدیک این روش با حسابداری دولتی است.

نقاط ضعف نظام بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های اجرایی

- بودجه‌ریزی به صورت شفاف انجام نمی‌شود و بر اساس هدف‌های دارای اولویت و ضروری دستگاه نیست.

- منابع در بسیاری از موارد خارج از هدف‌های اصلی دستگاه هزینه می‌شود و روی فعالیت‌های اصلی تمرکز ندارد.

- نظارت مؤثر بین بودجه و نتایج عملکرد دستگاه انجام نمی‌شود.

- برنامه‌ها و فصول هزینه به صورت کلی به دستگاه‌ها دیکته می‌شود.

- به فرآیندهای دستگاه اجرایی توجه نمی‌شود.

- بهره‌وری مورد نظر نیست.

- چانه‌زدن بر سر ازدیاد اعتبارات است نه بر سر ازدیاد عملکرد و فعالیت.

- تخصیص بودجه بیشتر به سازمان‌هایی که نفوذ و قدرت بیشتری دارند که این امر منجر به بی‌عدالت و رعایت نکردن منطقی در توزیع اعتبارات می‌شود.

نسبت به سال‌های پیشین کم‌تر از این بودجه‌ریزی استفاده می‌شود (13).

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر نوع پیشرفته نظام برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی و بودجه‌ریزی است که تمام عوامل اجرایی (برنامه‌ها، فعالیت‌ها) در حین عملکرد بر اساس بودجه سالانه دوباره بازنویسی می‌شود و بر طبق این نظام بودجه به سادگی بر مبنای رضایت از بودجه سال قبل پایه‌ریزی می‌شود. در این نظام تمام قسمت‌های یک سازمان با بودجه صفر شروع به کار می‌کنند و باید نسبت به آن اصل کسب رضایت کنند (13).

تفاوت روش‌های بودجه‌ریزی سنتی و بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در جدول شماره 1 ارائه شده است. در واقع، برای برنامه‌ریزی مؤثر و مدیریت کارآمد، با استفاده از روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر می‌توان از حجم بودجه کاست و به میزان قابل توجهی موجب بهبود تصمیم‌گیری مدیریت و تخصیص منابع می‌شود (13).

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های داخلی

دانش‌فرد و شیراوند در مطالعه‌ای تحت عنوان «موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت» بیان می‌کنند که در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی از سال 1382 آغاز شده و در 40 بیمارستان وابسته به دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور به صورت نمونه در حال اجرا است

که تنها در یکی از بیمارستان‌های نمونه مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی تغییر یافته است. لذا، به منظور شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی شاخص‌های مختلفی شناسایی و مطرح شد که در شش محور (متغیرهای مستقل) نیروی انسانی، نظام مدیریت مالی، نظام اطلاعات مالی، ساختار سازمانی، نظام ارزیابی عملکرد و الزامات قانونی طبقه‌بندی شد (14).

رفیعی در مطالعه‌ای تحت عنوان «بررسی تحول نظام حسابداری دولتی و بودجه‌بندی در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی» وضعیت حسابداری دولتی و بودجه‌ریزی در کشورهای منطقه شرق و مرکز اروپا را مورد بررسی قرار داد. اکثر کشورهای این منطقه، پس از فروپاشی شوروی و یوگسلاوی سابق استقلال یافتند و بحران‌های بسیاری را طی دو دهه گذشته پشت سر گذاشتند. با این وجود، حمایت‌های مالی بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، کمیسیون اروپایی و سازمان توسعه و همکاری اقتصادی در کنار انگیزه پیوستن به اتحادیه اروپا موجب ایجاد اصلاحات عمده در نظام حسابداری دولتی کشورهای این منطقه شده است؛ به گونه‌ای که در سال 2008، 11 کشور در منطقه شرق و مرکز اروپا به اتحادیه اروپا پیوسته‌اند و 3 کشور نیز داوطلب پیوستن به آن هستند (15).

باباجانی و رسولی در پژوهشی تحت عنوان «شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور» به بررسی موانع پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه کارشناسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان

جدول 1: تفاوت بین بودجه‌ریزی سنتی و بودجه‌ریزی بر مبنای صفر

بودجه‌ریزی سنتی	بودجه‌ریزی بر مبنای صفر
1. تأکید بر میزان عملیات	چرایی عملیات
2. کانون توجه بر افزایش و کاهش مصارف تمرکز دارد.	تمرکز آن بر تحلیل هزینه و فایده است.
3. ارتباطات معمولاً ارتباطات عمودی است.	ارتباطات هم عمودی و هم افقی است.
4. رویکرد گذشته درست فرض می‌شود و هیچ‌گاه ادامه آن مورد سؤال قرار نمی‌گیرد.	گذشته مورد سؤال قرار می‌گیرد و برای ادامه فعالیت و تخصیص منابع باید دلیل و توجیه آورد.

هر فعالیت نبوده، واحدهای استانی در یک سطحی و به اشکال مختلف به چانه‌زنی می‌پردازند؛ به طوری که آزمون رگرسیون، وجود و تأثیر گذاری چانه‌زنی بر جمع اعتبارات مصوب استان‌ها را به اثبات می‌رساند. این نکته نیز باید در نظر گرفته شود که بودجه‌ریزی عملیاتی با توجه به مطالعات تطبیقی سایر کشورها، عملاً در کوتاه‌مدت محقق نخواهد شد. همان‌طور که در پژوهش حاضر نیز تفاوت اساسی در تغییر روند بودجه‌ریزی از سنتی به عملیاتی به دست نیامد (18).

نتایج مطالعه اردکانی و همکاران با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی و چالش‌های آن در ایران» بیانگر این است که استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی را اولین بار «کمیسیون اول هور» در سال 1949 پیشنهاد کرد. در پاسخ به این پیشنهاد، کنگره آمریکا در اصلاحیه قانون امنیت ملی سال 1949 توصیه کرد که از بودجه عملیاتی در ارتش استفاده شود. در سال بعد، در چارچوب قانون «روش‌های حسابداری بودجه» استفاده از این روش در دولت مرکزی الزامی شد. به این ترتیب، این نظام از سال 1950 در آمریکا از طریق محاسبه هزینه واحد برای هر یک از فعالیت‌ها آغاز

داد که سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر است که از بین آن‌ها عوامل رفتاری نقش مهم‌تری ایفا می‌کند (16).

فیاضی و یادگاری در مطالعه خود تحت عنوان «بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی ایران با قانون بودجه کشورهای منتخب» بیان می‌کنند که برآوردهای بودجه‌ای، ابتدا به کمک بهره‌گیری از فناوری‌های تخمین و اصلاح روش‌های تهیه و دسته‌بندی اطلاعات مورد پذیرش قرار گرفت و سپس به متن مقررات و قوانین برخی کشورها وارد شد. در میان این کشورها، فرانسه ضمن توجه دقیق‌تری به موضوع، اسناد بودجه‌ای خود را به گزارشی متصل می‌کند که در آن افزون بر برخی اطلاعات اقتصادی و مدیریتی، برآوردهای رشد درآمدها، هزینه‌ها، تعادل مالی و تعهدات دولت طی چهار سال بعد از بودجه (جمعاً پنج سال) آمده باشد (17).

جفره و روشناسان در مطالعه‌ای به مقایسه روند بودجه‌ریزی عملیاتی با بودجه‌ریزی سنواتی در سازمان ثبت احوال کشور ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که چون قیمت تمام‌شده مبنای محاسبه اعتبار

شد و وزارت دفاع در همین چارچوب مجموعه‌ای از طبقه‌بندی‌های جدید را پیشنهاد کرد که قابل استفاده در تمامی خدمات دولتی بود (19).

مهدوی و گل محمدی در مقاله‌ای با عنوان «بررسی میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی» نشان دادند که سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی همچون روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی، پایین است؛ ولی، روش بودجه‌ریزی عملیاتی از این قاعده مستثنی است. هم‌چنین، نتایج بدست آمده نشان داد که مدیران مورد بررسی، روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود را مناسب تشخیص نداده و به میزان زیادی با تغییر روش بودجه‌ریزی موافق هستند (20).

نتایج مطالعه رجیبی با عنوان «برنامه‌ریزی آرمانی، رویکردی اثربخش در بودجه‌ریزی و تخصیص بهینه منابع مالی (مطالعه موردی: تخصیص بودجه وزارت بهداشت و درمان به استان‌های کشور)» نشان داد که تخصیص بودجه بر اساس روش افزایشی، منجر به توجه نکردن به فعالیت‌ها و عملکرد هر استان می‌شود. لذا، پیشنهاد داد که بخشی از بودجه هر برنامه در هر استان بر اساس عملکرد و کارایی هر مدیر تخصیص یابد تا از این طریق ارزیابی و پاسخ‌گویی مدیران نسبت به روش‌های موجود منطقی‌تر شود (21).

پژوهش‌های خارجی

القاوی و همکاران در مطالعه خود بیان می‌کنند که معتبرترین مدلی که تاکنون درباره‌ی بودجه ارائه شده، مدل تحلیلی-ریاضی از نظام بودجه‌ریزی، برنامه‌ریزی و طرح‌ریزی شده یا مدل چارنر و کوپر است که آن را در سال 1971 میلادی ارائه کرده‌اند. این مدل که به طور اختصاصی برای بودجه ارتش آمریکا تهیه شده، همچنان از اعتبار لازم برخوردار است و کم و بیش از آن در متون معتبر علمی نام برده می‌شود. اساس مدل بر ساختار نظام بودجه‌ریزی، برنامه‌ریزی و طرح‌ریزی شده است که در آن، واحد مرکزی، ویژگی سطح عالی سازمان است و مسئولیت تعیین هدف‌ها و تخصیص کلی منابع را به عهده دارد. در این میان واحدهای مدیریت سطوح میانی سازمان می‌توانند منابع محلی تحت کنترل خود را در محدوده اختیارات تعیین شده به وسیله واحد مرکزی تخصیص دهند. واحدهای عملیاتی پایین‌ترین سطح سازمانی هستند که مسئولیت خلق پیشنهادهای پروژه‌ای برای مسئولان واحدهای مدیریتی را بر عهده دارند. این ساده‌سازی، در سازمان‌های بزرگ و پیچیده شاید امر نادرستی باشد اما این واقعیت را نمی‌توان انکار کرد که تمامی سازمان‌ها در قالب کلی از چنین ساختاری، صرف‌نظر از روابط داخلی و بیرونی، با محیط برخوردارند (22).

به نظر وایس و همکاران، مدل ریاضی معروف دیگر در بودجه‌ریزی، مدل بودجه‌ریزی بر مبنای صفر است. در این روش مدیر باید هر واحد تصمیم را به عنوان یک بسته تصمیم تشریح کند. هر سطح از

یک بسته تصمیم باید شامل شرح کاملی از فعالیت‌ها، منابع مورد نیاز، هدف‌های کوتاه‌مدت و اثر فعالیت پیشنهادی بر هدف‌های اصلی باشد. در وضعیتی که بسته‌های تصمیم ایجاد می‌شود باید به منظور اولویت‌بندی، رتبه‌بندی و بازنگری شود. رتبه‌بندی بسته‌های تصمیم در قالب اولویت‌ها به مدیران اجازه می‌دهد که در هر سطح سازمان آن دسته از آرمان‌ها و هدف‌های مهم را شناسایی کند. این رتبه‌بندی هم‌چنین امکان تخصیص بهینه منابع محدود را به هدف‌های مهم فراهم می‌سازد (23).

- بودجه مورد نیاز کانون‌های عملیاتی ارائه‌دهنده خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان در سال مالی 1390 بر اساس روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر چقدر است؟
- بین بودجه‌ریزی سنتی و بودجه‌ریزی بر مبنای صفر واحدهای خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان در سال مالی 1390 چقدر اختلاف وجود دارد؟

روش پژوهش

این پژوهش از نوع مطالعات کاربردی، توصیفی و تحلیلی است که به شیوه گذشته‌نگر (سال مالی 1390) به بررسی بودجه و نحوه بودجه‌ریزی واحدهای مورد پژوهش پرداخت. جامعه پژوهش را کلیه مراکز بهداشتی و درمانی تحت پوشش دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی گیلان در سطح استان گیلان تشکیل می‌دهد. داده‌های مربوط به بودجه‌های بهداشتی تخصیص یافته در سال مالی 1390 و هم‌چنین داده‌های زمینه‌ای و جمعیت‌شناختی مربوط به واحدهای ارائه‌دهنده بهداشتی در گام اول از طریق مرور مستندات چاپی، الکترونیک و تحت وب مانند اسناد دولتی (قانون بودجه 1390)، نشریه‌های رسمی دولتی، آمارنامه‌ها، سایر اسناد عمومی و مدارک رسمی، اطلاعات بایگانی شده و بودجه تفصیلی مصوب هیأت امنای دانشگاه گردآوری شد. به دلیل اطمینان نداشتن و دسترسی نداشتن پژوهشگران به تمام مستندات مورد نظر جلسه‌ای با

سوال‌های پژوهش

- بودجه واحدهای خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان، با روش سنتی در سال مالی 1390 چند میلیارد ریال است؟
- کانون‌های عملیاتی ارائه‌دهنده خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان در سال مالی 1390 کدامند؟
- گروه‌بندی واحدهای ارائه‌دهنده خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان بر اساس کانون‌های عملیاتی در سال مالی 1390 به چه نحوی است؟
- مؤلفه‌های هزینه‌ای کانون‌های عملیاتی ارائه‌دهنده خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان در سال مالی 1390 کدامند؟

4. پیش‌بینی هزینه‌های سال 1390 در مورد هر مولفه با در نظر گرفته شرایط مختص به آن.
 5. تعیین اثرات ناشی از اجرای طرح هدفمندسازی حامل‌های انرژی بر مؤلفه‌های هزینه.
 6. تعیین حجم فعالیت/عملیات در سال 1390.
 7. پردازش اطلاعات و محاسبه اعتبار مورد نیاز.
 8. مقایسه اعتبارات مورد نیاز با اعتبارات مصوب و تعیین کسری احتمالی.
- در نهایت، داده‌ها بعد از ورود در نرم افزار اکسل نسخه 2007، مورد تحلیل قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

مبالغ هزینه شده در قالب اعتبارات سلامت شهری و سلامت روستایی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان بر اساس فرم شماره 2 بودجه تفضیلی سال 1391 که نشان‌دهنده عملکرد مالی سال 1390 است بیانگر هزینه کرد مبلغ 622 میلیارد ریال در بخش بهداشت از منابع عمومی است که از این مبلغ 299 میلیارد ریال در مناطق شهری و 323 میلیارد ریال در مناطق روستایی هزینه شده است (جدول شماره 2).

در کانون‌های عملیاتی از محل برنامه سلامت روستایی در سال 1390 نیز سرانه اعتبار واحد در خانه بهداشت 231، مراکز زایمانی 808 و مرکز بهداشت روستایی 1055ر است. در کانون‌های عملیاتی از محل برنامه سلامت شهری نیز سرانه اعتبار هر واحد در پایگاه بهداشتی 498، مرکز بهداشت شهری 353ر1، مرکز بهداشت شبانه روزی 996، شبکه

حضور خبرگان تشکیل و پژوهشگران با تدوین و ارسال فرم‌های مختلف به برخی واحدها و با روش مشاهده و مصاحبه فرم‌های مربوط را تکمیل و داده‌ها را گردآوری کردند. ابزار اصلی این پژوهش در مرحله محاسبه بودجه استاندارد واحدهای مورد پژوهش، جدول‌های استخراج داده‌ها بود که به وسیله گروه پژوهش و با بررسی فرم‌های موجود، بررسی متون و هم‌چنین تجربه کاری پژوهشگران طراحی شد. روایی محتوایی این فرم‌ها از طریق ارائه به 5 نفر خبره (استاد دانشگاه، مدیران ارشد مالی و کارشناس بودجه) به تأیید رسید. تحلیل داده‌ها در مرحله بودجه‌ریزی بر مبنای صفر بر اساس جلسه‌ای با حضور خبرگان انجام شد، به این نحو که با توجه به اینکه پژوهشگران به مسئولین دولتی مرتبط دسترسی دارند، با تشکیل جلسه‌ای با حضور متخصصین و صاحب‌نظران امر بودجه‌ریزی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان و سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور و استادان دانشگاه بر اساس روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر داده‌ها تحلیل و شاخص‌های زیر محاسبه شد. در مجموع مطالعه در 8 گام به شرح زیر انجام شد:

1. شناسایی کانون‌های عملیات.
2. تعیین مولفه‌های هزینه‌بر و تأثیرگذار بر قیمت تمام‌شده برآوردی.
3. بررسی روند رشد هزینه در طی یک دوره 3 تا 5 ساله.

جدول 2: عملکرد مالی سال 1390 بخش بهداشت در استان گیلان (مبالغ به میلیون ریال)

محل هزینه	سلامت شهری	سلامت روستایی	جمع کل
فصل اول - جبران خدمت کارکنان	227,015	216,487	443,502
فصل دوم - استفاده از کالا و خدمات	32,391	41,022	73,413
فصل سوم - هزینه‌های اموال و دارایی	541	3,876	4,417
فصل ششم - رفاه اجتماعی	38,842	61,945	100,787
فصل هفتم - سایر هزینه‌ها	47	65	112
جمع	398,836	323,395	662,231

سال‌های 1389 و 1390 دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان بیانگر تعداد و ترکیب کانون‌های عملیاتی خدمات بهداشتی در طی سال‌های 1389 و 1390 در استان گیلان است (جدول شماره 6).

با توجه مندرجات بودجه تفصیلی دانشگاه و براساس جدول شماره 6 تعداد و ترکیب نیروی انسانی در واحدهای ارائه خدمات بهداشتی سطح استان گیلان به صورتی است که در حال حاضر 5,831 نفر نیروی انسانی مشغول خدمت هستند که از این تعداد 1,180 نفر در مناطق محروم و 4,651 نفر در مناطق برخوردار شاغل هستند. هم‌چنین، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مجموع نیروی انسانی موجود 5,831

بهداشت و درمان 3,922 و مرکز بهداشت استان 20,919 است (جدول‌های شماره 3 و 4).

یافته‌های پژوهش، مندرج در جدول شماره 5، حاکی از آن است که اعتبار سلامت روستایی سال 1390 نسبت به سال 1389 دارای 5% رشد بوده که همین رشد در برنامه سلامت شهری بالغ بر 20% است که در کل اعتبار بهداشتی دانشگاه مورد بررسی 12% رشد داشته است. وضعیت اعتبار سال‌های 1389 و 1390 بخش بهداشت در استان گیلان نشان می‌دهد در بخش سلامت روستایی 5 درصد، بخش شهری 20 درصد و در مجموع 12 درصد در سال 1390 رشد داشته است (جدول شماره 5).

یافته‌های پژوهش با توجه به اسناد بودجه تفصیلی

جدول 3: سرانه اعتبار هزینه شده در کانون‌های عملیاتی از محل برنامه سلامت روستایی در سال 1390

عنوان واحدهای خدمات بهداشتی	خانه بهداشت	مرکز زایمانی	مرکز بهداشت روستایی
تعداد کانون‌های عملیاتی	954	4	95
اعتبار تخصیصی	219,909	3,234	100,252
سرانه اعتبار در واحد	231	808	1,055

جدول 4: سرانه اعتبار هزینه شده در کانون‌های عملیاتی از محل برنامه سلامت شهری در سال 1390

میزان اعتبار سال 1390 (مبالغ به میلیون ریال)		298,836			
عنوان واحدهای خدمات بهداشتی	پایگاه بهداشتی	مرکز بهداشت شهری	مرکز بهداشت شبانه روزی	شبکه بهداشت و درمان	مرکز بهداشت استان
تعداد کانون‌های عملیاتی	30	95	9	32	1
اعتبار تخصیصی	14,942	128,499	8,965	125,511	20,919
سرانه اعتبار هر واحد	498	1,353	996	3,922	20,919

جدول 5: وضعیت اعتبار سال‌های 1389 و 1390 بخش بهداشت در استان گیلان (مبالغ به میلیون ریال)

مقایسه بودجه سال 1389 -			
1390 که با روش سنتی بودجه‌ریزی شده است.	سلامت روستایی	سلامت شهری	جمع کل اعتبار
1389	308,465	248,998	557,463
1390	323,395	298,836	622,231
درصد رشد نسبت به سال قبل	5	20	12

کسری بودجه در روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر نیز در شبکه بهداشت و درمان بود. بیشترین سرانه نیز به مرکز بهداشت استان تعلق دارد (جدول شماره 9).

بر اساس روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در مجموع به اعتباری بالغ بر 116 میلیارد ریال نیاز است که از این مبلغ 694 میلیارد ریال در برنامه سلامت روستایی و 422 میلیارد ریال در برنامه سلامت شهری باید منظور شود. با توجه به این محاسبات کسری اعتبار بخش سلامت 494 میلیارد ریال برآورد شده است (جدول شماره 10).

نفر است که در حالت عادی باید 6,731 نفر باشد که نشان از پوشش 87% نیروی انسانی مورد نیاز دارد (جدول شماره 7).

در جدول شماره 8 سرانه نهایی کانون‌های عملیاتی برای خانه بهداشت، مرکز زایمانی، مرکز بهداشت روستایی و پایگاه بهداشتی نشان داده شده است. بر این اساس بیشترین کسری بودجه در روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در مرکز بهداشت روستایی است.

در بین خانه بهداشت، مرکز زایمانی، مرکز بهداشت روستایی و پایگاه بهداشتی بیشترین

جدول 6: تعداد و ترکیب کانون‌های عملیاتی خدمات بهداشتی در طی سال‌های 1389 و 1390

افزایش (کاهش)	سال	سال		
کانون‌های عملیاتی	1390	1389		
(5)	338	343	مناطق محروم	خانه بهداشت
(4)	616	620	مناطق برخوردار	
0	4	4	مناطق محروم	مرکز تسهیلات
0	0	0	مناطق برخوردار	زایمانی
2	17	15	مناطق محروم	مرکز بهداشت
2	78	76	مناطق برخوردار	روستایی
(1)	2	3	مناطق محروم	پایگاه بهداشتی
0	28	28	مناطق برخوردار	
15	15	0	مناطق محروم	مرکز بهداشت شهری
(10)	80	90	مناطق برخوردار	
(2)	0	2	مناطق محروم	مرکز بهداشت
(5)	9	14	مناطق برخوردار	شبانه‌روزی شهری
2	4	2	مناطق محروم	شبکه بهداشت و
14	28	14	مناطق برخوردار	درمان
0	1	1		مرکز بهداشت استان و معاونت

نتیجه‌گیری

می‌کند که 100% پوشش داده شده است.

هم‌چنین، با توجه به تعداد کانون‌های عملیاتی در سال 1389، در مجموع تغییر آن‌چنانی در حجم عملیات بخش بهداشت رخ نداده است و تنها در تعداد کانون‌های عملیاتی تغییراتی ایجاد شده و حوزه عملیات در بین آن‌ها جابه‌جا شده است. از آنجا که در روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر هزینه‌ها مجدداً محاسبه می‌شود انحرافی در هزینه کل به وجود نخواهد آمد. در روش بودجه‌ریزی سنتی چون بر عملکرد سال گذشته درصدی افزوده می‌شود اگر

تعداد و ترکیب کانون‌های عملیاتی

نتایج مطالعه حاضر نشان داد که طرح کامل گسترش شبکه تقریباً کامل اجرا می‌شود که در میان آن‌ها اصلی‌ترین کانون عملیاتی در سلامت روستایی «خانه بهداشت» است. با توجه به طرح گسترش 954 شبکه از 975 واحد، مشخص است که شبکه بهداشتی در روستا دارای پوشش 97/8% است. از سوی دیگر در مناطق شهری پایگاه بهداشتی همین نقش را بازی

جدول 7: تعداد و ترکیب نیروی انسانی شاغل در بخش بهداشت در سال 1390 و مقایسه آن با نرم استاندارد

تعداد	استاندارد	تعداد کل	تفاوت	درصد	تعداد	تعداد	تعداد
کانون‌های عملیاتی	نیرو در یک واحد	نیروی مورد نیاز بر اساس استاندارد	تعداد واقعی نسبت به استاندارد	انسانی واقعی به استاندارد	نیروی موجود	نیروی واقعی	تعداد واقعی نسبت به استاندارد
خانه بهداشت	مناطق برخوردار	2	0	100	1,232	1,232	0
	مناطق محروم	2	(20)	97	656	676	
مرکز تسهیلات	مناطق برخوردار	4	0	0	0	0	
زایمانی	مناطق محروم	4	4	125	20	16	
مرکز بهداشت	مناطق برخوردار	10	10	101	790	780	
روستایی	مناطق محروم	10	0	100	170	170	
پایگاه بهداشت	مناطق برخوردار	7	(84)	57	112	196	
	مناطق محروم	7	(8)	43	6	14	
مرکز بهداشتی	مناطق برخوردار	13	(302)	71	738	1,040	
شهری	مناطق محروم	13	(30)	85	165	195	
مرکز بهداشت	مناطق برخوردار	28	(144)	43	108	252	
شبانه‌روزی شهری	مناطق محروم	28	0	0	0	0	
شبکه بهداشت و	مناطق برخوردار	64	(250)	86	1,542	1,792	
درمان	مناطق محروم	64	(93)	64	163	256	
مرکز بهداشت استان و معاونت		112	17	115	129	112	
جمع کل			(900)	87	5,831	6,731	

خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان از 557,463 میلیون ریال در سال 1389 به 622,231 میلیون ریال در سال 1390 و با رشد 12% افزایش یافته است، این در حالی است که برنامه سلامت شهری رشد 20% و برنامه سلامت روستایی تنها 5% رشد داشته است که نشان از توزیع غیرمتوازن اعتبارات در روش بودجه‌ریزی سنتی است.

حجم عملیات تغییر کند اتکا به عملکرد سال قبل موجب برآورد نکردن هزینه واقعی خواهد شد.

مبالغ هزینه شده در قالب اعتبارات سلامت شهری و سلامت روستایی سال 1390 دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان هزینه‌های بخش بهداشت دانشگاه علوم پزشکی و

جدول 8: سرانه نهایی کانون‌های عملیاتی برای خانه بهداشت، مرکز زایمانی، مرکز بهداشت روستایی و پایگاه بهداشتی (مبالغ به هزار ریال)

سرانه	سرانه بودجه هر کانون عملیاتی با افزایش 8/5 درصد	سرانه بودجه هر کانون عملیاتی بر اساس روش سنتی	میزان کسری اعتبارات بر اساس روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	میزان پوشش هزینه‌ها
271,810	297,060	230,512	(66,548)	78
280,902	306,997	230,512	(76,484)	75
735,003	803,282	808,488	5,205	101
1,791,362	1,957,773	1,055,289	(902,484)	54
1,846,350	2,017,869	1,055,289	(962,580)	52
594,305	649,514	498,060	151,454	77
481,110	525,803	498,060	(27,743)	95

در حالی است که در روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر این امر به راحتی قابل انجام است.

تعداد و ترکیب نیروی انسانی در حالت موجود و معمول نرم استاندارد

بر اساس نتایج تقریباً در تمام کانون‌های عملیاتی مناطق روستایی نیروی انسانی موجود برابر با نیروی مورد نیاز استاندارد بود. اگرچه این نسبت در برخی کانون‌های عملیاتی مناطق شهری تا زیر 45% می‌رسید اما به دلیل اینکه روش بودجه‌ریزی سنتی است در توزیع اعتبارات این تناسب دیده نمی‌شود و توزیع اعتبار بیشتر به سمت برنامه سلامت شهری پیش رفته است. ابراهیم پور (24)

با توجه به اینکه در روش سنتی تدوین بودجه، تخصیص اعتبارات به برنامه عملیاتی و راهبردی مرتبط نیست و از سوی دیگر ثبت هزینه‌ها در نظام مالی دولت با روش نقدی انجام می‌شود، دسترسی به قیمت تمام‌شده واقعی کانون‌های عملیاتی امکان‌پذیر نیست. لذا، در جلسات تشکیل شده با خبرگان و با همکاری کارشناسان بودجه دانشگاه علوم پزشکی، سرانه هزینه‌شده اعتبارات برای هر کدام از کانون‌های عملیاتی با تسهیم هزینه‌ی کل براساس درصد مورد توافق سرانه اعتبار هر واحد برآورد شد. با استفاده از برآوردهای انجام‌شده امکان تجزیه و تحلیل ریز هزینه‌ها در قالب مؤلفه‌های هزینه‌بر وجود ندارد و این

جدول 9: سرانه نهایی کانون‌های عملیاتی برای مرکز بهداشت شهری و شبانه روزی، شبکه بهداشت و درمان و مرکز بهداشت استان (مبالغ به هزار ریال)

سرانه	سرانه بودجه در کانون عملیاتی با افزایش 8/5%	سرانه بودجه در کانون عملیاتی بر اساس روش سنتی	میزان کسری اعتبارات بر اساس روش هزینه‌ها	میزان پوشش عملیاتی	مناطق برخوردار	مناطق محروم
1,466,464	1,602,693	1,352,626	(250,067)	84	مرکز بهداشت مناطق برخوردار شهری	مرکز بهداشت مناطق محروم شبانه روزی
1,783,361	1,949,029	1,352,626	(596,402)	69	مرکز بهداشت مناطق برخوردار شبکه بهداشت و درمان	مرکز بهداشت مناطق محروم و مرکز بهداشت استان و معاونت
2,726,640	2,979,935	996,120	(1,983,815)	33	مرکز بهداشت مناطق برخوردار شبکه بهداشت و درمان	مرکز بهداشت مناطق محروم و مرکز بهداشت استان و معاونت
11,916,982	13,024,024	3,922,223	(9,108,101)	30	مرکز بهداشت مناطق محروم و مرکز بهداشت استان و معاونت	مرکز بهداشت مناطق محروم و مرکز بهداشت استان و معاونت
9,942,193	10,865,785	3,922,223	(6,943,562)	36	مرکز بهداشت مناطق محروم و مرکز بهداشت استان و معاونت	مرکز بهداشت مناطق محروم و مرکز بهداشت استان و معاونت
27,076,221	29,591,499	20,918,520	(8,672,979)	71	مرکز بهداشت مناطق محروم و مرکز بهداشت استان و معاونت	مرکز بهداشت مناطق محروم و مرکز بهداشت استان و معاونت

جدول 10: مقایسه اعتبار بخش بهداشت دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی گیلان بر اساس روش سنتی و بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (مبالغ به میلیون ریال)

مقایسه بودجه مصوب سال‌های 1389 و 1390 که با روش سنتی بودجه‌ریزی شده است	سلامت روستایی	سلامت شهری	جمع کل اعتبار
بودجه‌ریزی سنتی	323,395	298,836	622,231
بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	694,234	422,372	1,116,606
تفاوت بودجه واقعی با استاندارد	(370,839)	(123,536)	(494,375)
درصد پوشش اعتبارات نسبت به استاندارد	47	71	56

نیز در ارزیابی بودجه‌ریزی عملیاتی و بررسی مشکلات پیاده‌سازی آن در جمعیت هلال احمر، مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را شامل سه عامل محیطی، فنی و فرایندی و عوامل انسانی دانسته است. مولفه‌های هزینه‌بر

طبق تعریف پیتر فیر (12) از بودجه‌ریزی بر مبنای صفر این روش «یک برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه‌ای است که هر مدیر را ملزم می‌کند که به نحوی کامل، مشروح و مستدل درخواست بودجه خود را از پایه صفر توجیه کند و مسئول اثبات این امر است که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند» است. بنابراین، در جلسات برگزار شده به وسیله گروه خبرگان با تعیین «مؤلفه‌های هزینه‌بر» که در عمل اجزا هزینه را تشکیل خواهد یکی از اصلی‌ترین شاخص‌های محاسبه بودجه‌ریزی بر مبنای صفر را شناسایی کرده که در برآورد سالانه و ادامه‌دار این روش نقش اصلی دارد، چرا که هر کدام از مؤلفه‌ها بر اساس ضرایب و شاخص‌های مرتبط هزینه می‌شود و این امکان را برای کارشناسان بودجه بوجود می‌آورد که برآوردهای هزینه‌ای خود را با دقت بسیار بالایی و به صورتی مشروح و مستدل انجام دهند که این امکان در روش بودجه‌ریزی سنتی به هیچ وجه وجود ندارد.

سرانه هزینه کانون‌های عملیاتی در حالت پوشش کامل نیروی انسانی بر اساس مقدار استاندارد

در محاسباتی که در جلسات زمان‌بندی شده با گروه خبرگان در هر کدام از کانون‌های عملیاتی و به تفکیک مؤلفه‌های هزینه‌بر انجام شد، در عمل تعداد زیادی از «استانداردهای کشوری»

استحصال شده که در روش بودجه‌ریزی سنتی این اقدامات جایگاهی نداشته و امکان دسترسی به این گونه استانداردها وجود ندارد. حسن‌آبادی در مطالعه خود با عنوان «سیر تکامل بودجه‌ریزی از هزینه‌ای تا نوین» بیان کرد این امکان در روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر برای کارشناسان بودجه وجود دارد که برآوردهای هزینه‌ای خود را با دقت بسیار بالایی انجام دهند (1).

سرانه اعتبار کانون‌های عملیاتی در حالت پوشش کامل نیروی انسانی و وضعیت موجود

نتایج نشان داد که بخش اعظم هزینه‌های خدمات بهداشتی مربوط به هزینه‌های حقوق و دستمزد کارکنان است و هر گونه انحراف در محاسبه این هزینه موجب غیرقابل اتکابودن محاسبات می‌شود اما در روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر به دلیل برآورد میزان هزینه از جزیی‌ترین سطح، هزینه‌های حقوق و دستمزد کارکنان به صورت کاملاً واقعی و مرتبط با میزان پوشش نیروی انسانی بر اساس نمونه‌های مشابه محاسبه می‌شود. نیلی در مطالعه‌ای با عنوان «مشکلات محتوایی و ساختاری بودجه» عنوان می‌کند در کشور ایران نظام بودجه‌ریزی از مشکلات متعددی در رنج است. از عمده‌ترین مشکلات آن هزینه‌های بالای نیروی انسانی در روش‌هایی چون روش‌های بودجه‌ریزی سنتی است (25).

سرانه اعتبار کانون‌های عملیاتی با برنامه سیاست‌گذاری

یکی از محاسن روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر

رویکرد آن مبنی بر چرایی عملیاتی است و هر افزایش حجم عملیاتی مورد سوال قرار گرفته که در روش سنتی این اتفاق نمی‌افتد و ممکن است حجم عملیات افزایش یا کاهش یابد بدون اینکه اثرات بودجه‌ای آن قابل پی‌گیری و مشهود باشد.

برنامه سیاست‌گذاری تا سال 1383 جزئی از برنامه‌های اعتباری دستگاه‌های اجرایی بود که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی در قانون بودجه سال 1384 آن را حذف کرد و اعلام کرد به سرجمع سایر برنامه‌ها افزوده شده، بدون اینکه میزان و نحوه‌ی محاسبه آن روشن شود که این امر خود یکی از معضلات استفاده از روش بودجه‌ریزی سنتی است. امیری و همکاران در مطالعه خود عنوان می‌کنند که یکی از اصلاحات اخیر در نظام بودجه‌ای کشور حرکت به سمت توجه به فعالیت‌های انجام شده در نظام بودجه‌ریزی است که فرآیند بودجه‌ریزی را تسهیل می‌کند (1).

کسری اعتبار بخش بهداشت دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان

اعتبارات منظور شده براساس روش سنتی با 494 میلیارد ریال کسری اعتبار، تنها 56% اعتبارات مورد نیاز را پوشش می‌دهد که دلیل اصلی آن را می‌توان غیرواقعی بودن محاسبات در بودجه‌ریزی سنتی از یک سو و آزادسازی نرخ حامل‌های انرژی و اجرای طرح هدفمندسازی یارانه از سوی دیگر دانست. اما نکته مهم در ترکیب و میزان کسری اعتبار در برنامه سلامت شهری و روستایی است که، به ترتیب، 71% و

47% هزینه‌ها را پوشش می‌دهد و این بدان معنی است که توزیع نامتوازن اعتبارات در روش بودجه‌ریزی سنتی، حجم بیشتر کسری اعتبار را به برنامه سلامت روستایی و در عمل به مناطق روستایی تحمیل کرده است. رفیعی در مطالعه خود با عنوان «بررسی تحول نظام حسابداری دولتی و بودجه‌بندی در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی» نتیجه‌گیری می‌کند که اکثر کشورهای این گروه از نظام بودجه‌ریزی سنتی استفاده می‌کنند با کمبود و کسری بودجه مواجهه می‌شوند (15). لذا، در این راستا می‌توان سه رویکرد جدید را عنوان کرد:

1. تغییر رویکرد نهادهای نقش‌آفرین در فرآیند بودجه از تدوین تا کنترل.

معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق) و مجلس شورای اسلامی به عنوان متولی تدوین لایحه و تصویب بودجه گذرگاه اصلی در تدوین سند جامع و کامل منطبق بر اصول 9 گانه بودجه هستند و تا زمانی که فرآیند تدوین بودجه سنواتی از روش‌های علمی تبعیت نکند شاهد استفاده از روش‌های سنتی در تدوین بودجه خواهیم بود که از عواقب آن بی‌نظمی و سردرگمی در اجرای بودجه خواهد بود.

در اسناد بالادستی، برنامه‌های توسعه سوم تا پنجم اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و استحصال قیمت تمام‌شده به کرات بر عهده دولت نهاده شده است اما در عمل تنها پیش‌زمینه‌ای از آن‌ها باقی مانده و نشانی از آن در قوانین بودجه

سالانه وجود ندارد.

2. تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی در نظام مالی دولت.

دسترسی به قیمت تمام شده خدمات و کالا یکی از اصلی ترین اجزای محاسبات بودجه ریزی بر مبنای صفر و بودجه ریزی عملیاتی است که به دلیل استفاده از روش حسابداری نقدی در نظام مالی دولت استحصال آن امکان پذیر نیست. لذا، تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی در نظام مالی دولت امری اجتناب ناپذیر است.

جفره و روشناسان در مقایسه روند بودجه ریزی عملیاتی با بودجه ریزی سنواتی در سازمان ثبت احوال کشور، نشان دادند که چون قیمت تمام شده مبنای محاسبه اعتبار هر فعالیت نبوده، واحدهای استانی در یک سطحی و به اشکال مختلف به چانه زنی می پردازند، به طوری که آزمون رگرسیون، وجود و تأثیر گذاری چانه زنی بر جمع اعتبارات مصوب استان ها را به اثبات می رساند. این نکته نیز باید در نظر گرفت که بودجه ریزی عملیاتی با توجه به مطالعات تطبیقی سایر کشورها، عملاً در کوتاه مدت محقق نخواهد شد (18).

3. بانک های اطلاعاتی و متولیان آمارهای موجود.

یکی از محدودیت هایی که پژوهشگران با آن مواجه هستند مشکلاتی است که در دسترسی به اطلاعات و آمارهای قابل استناد وجود دارد. از آنجا که اجرای روش بودجه ریزی بر مبنای صفر نیاز به اطلاعات و آمارهای دقیق دارد باید آمارهای تخصصی مرتبط با مبانی پایه ای بودجه در کلیه

مراحل، تدوین و سامان دهی شود و ساختار آمار و اطلاعات کشور به نوعی بازآرایی شود. هم چنین، محاسبه سرانه تخصیص یافته به هر کدام از کانون های عملیاتی نیز از دیگر محدودیت های مطالعه است، چرا که با توجه به سازو کارهای اجرایی بودجه ریزی سنتی، اعتبارات به صورت سرجمع توزیع شده و تعداد واحدهای ارائه خدمت به هیچ وجه به عنوان شاخص مبنای قرار نمی گیرد. به همین منظور جلسه ای با همکاری کارشناسان بودجه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان نسبت به تسهیم اعتبارات هزینه شده در قالب برنامه سلامت شهری و روستایی بین کانون های عملیاتی و برآورد سرانه اعتبار هزینه شده برای هر واحد از کانون های عملیاتی تشکیل شد.

پیشنهاد های کاربردی

بر اساس یافته های پژوهش، پیشنهاد های کاربردی به شرح زیر ارائه می شود:

الف) تغییر رویکرد نهادهای نقش آفرین در فرآیند بودجه از تدوین تا کنترل.

ب) تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی در نظام مالی دولت.

پ) ایجاد بانک های اطلاعاتی و مشخص کردن متولیان آمارهای تخصصی.

پیشنهاد برای پژوهش های آینده

موارد زیر برای پژوهش های بعدی پیشنهاد می شود:

1. بررسی نقاط قوت و ضعف قانون برنامه و بودجه مصوب سال 1351.

مبنای صفر در واحدهای ارائه‌دهنده خدمات درمانی.

تشکر و قدردانی

نویسندگان مقاله بر خود لازم می‌دانند از مسئولین دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان گیلان به دلیل همکاری صمیمانه آن‌ها سپاسگزاری کنند.

2. مقایسه روش‌های بودجه‌ریزی نظام سلامت در ایران با پنج کشور منطقه مدیترانه شرقی.

3. مقایسه طبقه‌بندی هزینه‌ها بین دو روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و بودجه‌ریزی عملیاتی.

4. مقایسه روش‌های برآورد و تنظیم درآمدها بین دو روش «سال ماقبل آخر» و «حد متوسط‌ها».

5. مقایسه روش‌های برآورد و تنظیم درآمدها بین دو روش «پیش‌بینی مستقیم» و «سنجیده منظم».

6. مقایسه روش بودجه‌ریزی سنتی با بودجه‌ریزی بر

References

- Amiri, M.; Moghimi, S. M.; and F. Ghorbani (2010). "Challenges, Barriers, and Mechanisms of Budgeting Systems in Higher Education, Case Study: University of Tehran". *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 17, No. 59, pp. 3-16. [In Persian]
- Hasanabadi, M. and A. Najar Saraf (2008). *Americans Half of the Century Experience in Operational Budgeting Systems*. 1st Edition. Tehran: Industrial Research and Training Center of Iran. [In Persian]
- Jacob, D.; Van Den Hurk, B.; Andrae, U.; Elgered, G.; Fortelius, C.; and L. Graham (2001). "A Comprehensive Model Inter-Comparison Study Investigating the Water Budget During the Baltex-Pidcap Period". *Meteorology and Atmospheric Physics*. Vol. 77, No. 1-4, pp. 19-43.
- Babajani, J. (2004). *Accounting and Governmental Financial Controls*. 1st Edition. Tehran: Allameh Tabataba'i University Press. [In Persian]
- Raeisi Sarkandiz, E. (2003). "Operational Budgeting". *Tadbir*, Vol. 14, No. 140, pp. 103-104. [In Persian]
- Safari, S. and D. Gholamrezae (2006). "Designing the Pattern of Operational Budgeting for Iran's Executive Agencies". *Police Organizational Development*, Vol. 3, No. 5, pp. 3-43. [In Persian]
- Saeedi, P. and A. Mazidi (2006). *Operational Budgeting: Concepts, Principles, and Legal Requirements*. 1st Edition, Tehran: Negah Danesh. [In Persian]
- Daum, J. (2001). *Intangible Assets and Value Creation*. 1st Edition, New York: John Wiley & Sons Inc.
- Ansari, S. (2005). *Budget and Government Budgeting in Iran Based on Operational Budgeting*. 3rd Edition, Tehran: Yekan. [In Persian]
- Oxford D. (2003). *Oxford Advanced Learner's Dictionary*. 2nd Edition, London: Oxford University Press.
- Mosakhani, M. and M. Maneshizadeh (2009). *Basics and Principles of New System of Budgeting in Iran*. 1st

- Edition, Qazvin: Islamic Azad University of Qazvin. [In Persian]
- 12 Phyr, P. A. (1973). *Zero-Base Budgeting: A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*. 2nd Edition, New York: John Wiley & Sons Inc.
- 13 Farajvand, E. (2002). *Budgeting From Formulating to Control*. 1st Edition, Tabriz: Forouzes. [In Persian]
- 14 Farzib, A. (2012). *Government Budgeting in Iran*. 13th Edition, Tehran: Management Planning and Research Institute. [In Persian]
- 15 Daneshfard, K. and S. Shiravand (2012). "Barriers to the Establishment of Operational Budgeting in Islamic Republic of Iran, Ministry of Health and Medical Education". *Journal of Gorgan University of Medical Sciences*, Vol. 14, No. 2, pp. 90-96. [In Persian]
- 16 Rafie, A. (2011). "Examining the Government Accounting and Budgeting System Development in Central and Eastern Europe". *Hesabres*, No. 55, pp. 90-100. [In Persian]
- 17 Babajani, J. and M. Rasoli (2011). "Identifying the Obstacles and Problems Hindering the Establishment of Operational Budgeting in Executive Agencies of the Country". *A Quarterly Journal of Empirical Research of Financial Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 33-51. [In Persian]
- 18 Fayazi, M. T. and S. Yadegari (2010). "A Comparative Study of the Iran Budgeting System with Budget Law of the Selected Countries". *Parliament and Research*, Vol. 17, No. 63, pp. 71-92. [In Persian]
- 19 Jefre, M. and M. Roshenasan (2010). "The Comparison of the Annual Budgeting Process with an Operational Budget in the Registration Organization of Iran". *Financial Knowledge of Securities Analysis*, Vol. 3, No. 8, pp. 163-189. [In Persian]
- 20 Sadia Ardakani, S.; Shahi, T.; Farjam, R.; and F. Mosanejad (2009). "Operational Budget and It's Challenges in Iran". *Certified Public Accountant Journal*, Vol. 8, pp. 141-146. [In Persian]
- 21 Mahdavi, G. and M. Golmohammadi (2012). "An Investigation into the Level of Familiarity of Chief Financial Officers in Fars Province Authorities with New Methods of Budgeting". *Journal of Health Accounting*. Vol. 1, No. 1, pp. 85-110. [In Persian]
- 22 Rajabi, A. (2012). "Goal Programming: An Effective Approach in Budgeting and Optimal Financial Resource Allocation (Case Study: The Budget Allocation in Ministry of Health and Medical Education to Countries' Provinces)". *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 2, pp. 1-16. [In Persian]
- 23 El Ghaoui, L.; Oustry, F.; and H. Lebret (1998). "Robust Solutions to Uncertain Semidefinite Programs". *Siam Journal on Optimization*, Vol. 9, No. 1, pp. 33-52.
- 24 Ebrahimpur, S. (2008). "Evaluating the Operational Budget System and Studying the Problems of Implementation of the Operational Budget System in Meteorological Organization and Providing Necessary Strategies for Increasing Impediments". *Thesis for M. A. in Accounting*. Tehran: Islamic Azad

University, Tehran Science and
Research Branch. [In Persian]
25 Andrews, R. M. (1971). "Structural

Habitat and Time Budget of a
Tropical Anolis lizard". *Ecology*,
Vol. 52, pp. 262-270.