

امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان بر اساس الگوی شه

دکتر مهدی عرب صالحی^۱ و الهام حاتم‌پور^{۲*}

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۶/۰۷

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۳/۱۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۹/۰۱

چکیده

مقدمه: در این پژوهش، وضعیت عوامل مرتبط با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان بر اساس الگوی شه شامل سه عامل توانمندی، مشروعیت و مقبولیت بررسی شده است.

روش پژوهش: این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت داده‌ها، توصیفی-تحلیلی است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران، کارشناسان مالی و بودجه و رؤسای حسابداری واحدهای تابعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان در سال ۱۳۹۳ (در مجموع ۱۱۰ نفر) است. برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از پرسش‌نامه پژوهش‌گرا ساخته استفاده شد. روایی پرسش‌نامه شامل اعتبار محتوایی و اعتبار عاملی، به ترتیب، با استفاده از نظرات متخصصان و نرم‌افزار AMOS نسخه ۲۰ و پایایی آن به وسیله آلفای کرونباخ تأیید شد. داده‌ها نیز با بکارگیری آزمون تی تک نمونه‌ای و با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ تجزیه و تحلیل شد.

یافته‌ها: نتایج پژوهش بیانگر آن است که از نظر آزمودنی‌ها، در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان به غیر از مشروعیت قانونی، مشروعیت سازمانی و مقبولیت مدیریتی، سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از جمله توانمندی (توانمندی ارزیابی عملکرد، انسانی و فنی)، مشروعیت رویه‌ای و مقبولیت (مقبولیت سیاسی و هم‌خوانی مشوق‌ها) فراهم نیست.

نتیجه‌گیری: بر اساس یافته‌های پژوهش، ضرورت توجه به وضعیت سه عامل توانمندی، مشروعیت و مقبولیت و تلاش برای بهبود آن به منظور اجرای هر چه بهتر هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان بیش از پیش احساس می‌شود.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، توانمندی، مشروعیت، مقبولیت، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه اصفهان

۲. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: ehatam27@yahoo.com

مقدمه

اختصاص هدفمند اعتبار به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیات و انتظارات را برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها فراهم آورد، استفاده از روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی منابع مالی و اعتبارات خواهد بود. افزون بر این، با مشخص کردن هزینه هر فعالیت و سهم عوامل مختلف در آن می‌توان نسبت به اصلاح نظام پرداخت به پزشکان، نرخ تعرفه‌های پزشکی و استخراج حساب‌های ملی سلامت اقدام کرد. در واقع، استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از الزامات اصلاحات در بخش بهداشت، درمان و آموزش پزشکی محسوب می‌شود. روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت الگویی برای مصرف منابع سازمانی به وسیله فعالیت‌های انجام شده، ارائه می‌کند و هزینه‌های مربوط به این فعالیت‌ها را با نتایجی مانند محصول، مشتریان و خدمات مرتبط می‌کند (۴).

در اولین مرحله اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، هدف‌های اساسی دولت اولویت‌بندی و تعیین می‌شود. سپس، فعالیت‌های لازم برای رسیدن به هدف‌های مزبور شناسایی می‌شود. در مرحله بعد، هزینه‌های لازم برای اجرای فعالیت‌های تعیین شده در مرحله قبل برآورد و در مرحله آخر، درآمدها برای انجام هزینه‌های دولت، پیش‌بینی می‌شود (۵).

هم‌سو با تحولاتی که در نظام بودجه‌ریزی بخش‌های عمومی دنیا انجام شده است، در ایران نیز ضرورت اصلاح ساختار مالی و بودجه دستگاه‌های دولتی از جمله دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات

در دهه‌ی هشتاد قرن بیستم میلادی به دلیل ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی دولت‌ها و سطح مطالبات شهروندی، دولت‌های کشورهای اروپایی به فکر تحول در نظام مدیریت نهادهای دولتی افتادند که منجر به رویکرد مدیریت عمومی نوین شد. از این‌رو، شکل‌گیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از زمانی آغاز شد که الگوی تفکر مدیریت عمومی نوین نیز مطرح و به تدریج در کشورهای اروپایی اجرا شد. ویژگی اصلی مدیریت عمومی نوین، تأکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه‌ی اقتصادی در مصرف و بکارگیری منابع عمومی از طریق بکارگیری ساز و کارهای مورد عمل در بخش خصوصی است که موجب شد نظام بودجه‌ریزی دولت‌ها از برنامه‌ای به عملیاتی تغییر کند (۱). بودجه‌ریزی ابزاری کارآمد برای مدیریت صحیح بخش عمومی محسوب می‌شود. آگاهی مدیران سطوح عالی و میانی از شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی، افزون بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستری مناسب برای رشد و کارایی دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند و هم‌چنین، از استفاده نادرست از اموال عمومی جلوگیری کرده و توزیع عادلانه و مطلوب منابع مالی را به دنبال خواهد داشت (۲).

از بین روش‌های مختلف بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تحول عمده‌ای در نظام بودجه‌ریزی دولت‌ها به وجود آورده و توانسته است نقش مؤثری در رشد و توسعه کشورها ایفا کند (۳). از آنجا که

بهداشتی درمانی کشور، از طریق اصلاح نظام حسابداری و به تبع آن نظام بودجه‌ریزی احساس شد. کنترل‌های داخلی نامناسب در دستگاه‌های دولتی به دلیل نبود امکان استخراج اطلاعات مالی و قیمت‌گذاری خدمات، اتکاء به اطلاعات بودجه کلان برای تحلیل عملیات برای دستگاه‌های نظارتی، ضعف شدید در تعیین مسئولیت مدیران، نبود اطلاعات مالی شفاف و قابل‌ردیابی و نداشتن رابطه با بودجه، از مهم‌ترین عوامل محرک برای تغییر نظام حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور بود (۶).

با توجه به مطالب بالا و به دلیل نبود اطلاعات درست درباره‌ی بهای تمام‌شده خدمات ارائه شده در بخش‌های دولتی، امکان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در این بخش‌ها وجود ندارد. بنابراین، طراحی و اجرای روش هزینه‌یابی مناسب، ضروری به نظر می‌رسد (۷). بنابراین و با توجه به اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، لازم است بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و خدمات نیز بر اساس روش مناسبی محاسبه شود. بر این اساس، پژوهش حاضر به دنبال تعیین وضعیت عوامل مرتبط با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان است.

مبانی نظری پژوهش

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بهترین روش نظام‌مند برای تخصیص منابع است که در آن ضمن

مشخص شدن هدف‌ها و منابع دستیابی به آن‌ها، عملکرد سازمان نیز سنجیده می‌شود. برای دستیابی به چنین فرآیندی باید بتوان با روش‌های کمی مناسب، عملکردها را در قالب فعالیت‌های مختلف به مقیاس‌های مالی قابل‌سنجش تبدیل کرد. هدف اصلی بکارگیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، استقرار نظام پاسخ‌گویی توانمند در برابر نیازهای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است. بنابراین، امکان پاسخ‌گویی مدیران سازمان‌های دولتی را فراهم می‌کند. لذا، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند اطلاعات قابل‌اطمینان از هزینه‌های محصولات یا خدمات است که از طریق محاسبه بهای تمام‌شده آن‌ها بر اساس هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت قابل‌دستیابی است. این روش هزینه‌یابی، زیربنا و مکمل نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد و مدیریت راهبردی هزینه‌ها است و با محاسبه عادلانه هزینه‌های یک کالا یا خدمت می‌تواند بستری مناسب برای تصمیم‌گیری مدیران بر اساس قیمت تمام‌شده کالا و خدمات فراهم کند (۸). هم‌چنین، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، به تشخیص هزینه‌های بدون ارزش افزوده کمک می‌کند و بر بهبود مستمر فعالیت‌های سازمان در راستای هدف‌های تعیین شده تأکید می‌کند. از این‌رو، تشخیص رفتار هزینه‌ها در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، ابزار مدیریتی قدرتمندی را در اختیار مدیران دستگاه‌های دولتی قرار می‌دهد که تهیه بودجه را ضابطه‌مند و معیار مناسبی برای تعیین تعرفه کالاها و خدمات در اختیار مدیران دستگاه‌های دولتی قرار می‌دهد (۴). در دهه هفتاد سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان بخش

سلامت کشور، با این استدلال که سلامت کالایی عمومی است و تأمین هزینه‌های آن بر عهده دولت است، معتقد بودند که بازار خدمات بهداشتی و درمانی، بازار اقتصادی نیست ولی با افزایش هزینه‌های بخش سلامت دیدگاه مدیران تغییر کرد و لزوم بهره‌گیری از علوم اقتصادی و استفاده از نظرات صاحب‌نظران در این زمینه احساس شد (۹). لذا، متخصصان اقتصاد بهداشت در صدد یافتن شیوه‌ی جدیدی برای کنترل این هزینه‌ها برآمدند. افزون بر این، نبود نظام مناسب هزینه‌یابی در واحدهای زیر مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی باعث ایجاد معیارهای نامناسب برای بررسی عملکرد این واحدها و کنترل فرایندهای آنها شده است (۱۰). بهبود روش‌های حسابداری و بودجه‌ریزی بخش دولتی، مستلزم شناخت ویژگی‌های دستگاه‌های دولتی و شناخت مشکلات و موانع پیش‌رو است که در این راستا ایده‌هایی برای رفع آنها از طریق بررسی عوامل مؤثر بر اصلاحات نظام بودجه‌ریزی و حسابداری مطرح شده است. یکی از این ایده‌ها در مطالعات شه نشان داده شده است (۷). وی در الگوی خود چارچوبی برای تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر اصلاحات بودجه‌ریزی و اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دولت‌ها مشخص می‌کند. از این رو، دولت‌های خواهان اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و روش‌های علمی هزینه‌یابی مورد نیاز، ابتدا باید نقاط ضعف خود را در هر یک از زمینه‌های توانمندی، مشروعیت و مقبولیت شناسایی و اصلاح کنند (۳). در پژوهش حاضر به منظور

بررسی امکان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، با استفاده از الگوی شه (۱۱) وضعیت سه عامل توانمندی، مشروعیت و مقبولیت در آن دانشگاه تعیین می‌شود. این سه عامل در ابعاد زیر قابل بررسی است.

۱. توانمندی: یکی از عوامل مهم در اجرای موفق هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ظرفیت و توانایی سازمانی است. سه جنبه از توانایی‌های سازمانی شامل توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی در اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تأثیر زیادی دارد (۳ و ۱۲):

الف) توانمندی ارزیابی عملکرد: این توانمندی بر همه مراحل اجرای این نظام تأثیر می‌گذارد (۱۳)، به نحوی که اگر دستگاه‌های دولتی، توانمندی سنجش عملکرد را به طور مؤثر نداشته باشند با شکست مواجه می‌شوند (۱۲).

ب) توانمندی کارکنان: بیانگر مهارت‌های خاص در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی به وسیله کارکنان است (۱۲).

پ) توانمندی فنی: دستگاه‌های دولتی باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک‌های اطلاعاتی، ملزومات فنی خاصی را تهیه و تدارک بینند که به وسیله آن اطلاعات مورد نظر به شکل‌های مناسب ارائه شود و از این اطلاعات بتوان برای نظام‌های حسابداری، نظارت و گزارش‌دهی به شیوه‌ای هماهنگ، استفاده کرد (۱۴).

۲. مشروعیت: بر اساس الگوی شه، سازوکارهای مشروعیت در دولت‌ها، دومین عامل مرتبط با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، به نحوی که اگر روش‌های برآورد بودجه‌ریزی، مشروعیت نداشته باشد، سایر مراحل فرآیند اجرای نظام با مشکل روبه‌رو خواهد شد. در پژوهش حاضر، سه جنبه مشروعیت شامل مشروعیت قانونی، مشروعیت رویه‌ای و مشروعیت سازمانی بررسی شده است (۳) و (۱۵):

الف) مشروعیت قانونی: فرآیندهای رسمی بودجه‌ریزی بسیار قانونمند است به نحوی که اصلاحات جدید در صورت تعارض با این قوانین، نمی‌تواند اجرا شود (۳).

ب) مشروعیت رویه‌ای: اغلب در فرآیندهای موجود، سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد نادیده گرفته می‌شود. فرآیندهای موجود، رویه‌های رسمی است که به عنوان یک قاعده، رفتار بودجه‌ریزی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین، اجرای موفقیت آمیز اصلاحات، نیازمند سازگاری الگوی اصلاحات با این رویه‌ها است (۱۶).

پ) مشروعیت سازمانی: بیانگر اعطای اختیارات لازم به مدیران مسئول اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، برای تصمیم‌گیری در مورد استخدام، بودجه‌ریزی، گزارش‌دهی و ... است (۱۷).

۳. مقبولیت: به میزان پذیرش بودجه‌ریزی مبتنی بر

عملکرد و روش‌های هزینه‌یابی آن به وسیله دستگاه‌های دولتی، رؤسای سازمان‌ها و کارکنان اشاره دارد (۱۸) و شامل مقبولیت سیاسی، مقبولیت مدیریتی و هم‌خوانی مشوق‌ها می‌شود (۳):

الف) مقبولیت سیاسی: سیاست‌مداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد، در تصمیم‌های مربوط به تخصیص منابع، به دلیل افزایش آسیب‌پذیری خود در برابر مردم، مقاومت می‌کنند. از این رو، پذیرش مقامات سیاسی در تأمین منابع مالی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مؤثر است (۳).

ب) مقبولیت مدیریتی: بیانگر پذیرش مدیران در اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، به خصوص در استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی است (۱۹).

پ) هم‌خوانی مشوق‌ها و انگیزه‌ها: باید نظام پاداش و تنبیه برای عملکرد مناسب و نامناسب در اجرای برنامه‌های مصوب در نظر گرفته شود (۲۰).

پیشینه پژوهش

کرامواید در پژوهشی با عنوان «بکارگیری مراحل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و اثر عوامل اساسی» نشان داد که بسیاری از سازمان‌ها در مراحل اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، جوانب رفتاری، سازمانی و سیاسی را در نظر نمی‌گیرند؛ لذا، نمی‌توانند از مزایای اجرای این روش به طور موفقیت آمیز استفاده کنند (۲۱).

اندر روز در پژوهشی با عنوان «مشروعیت، مقبولیت، توانمندی و اصلاحات بودجه‌ریزی عملیاتی» بیان کرد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام اصلاحی برجسته‌ای است. نتایج پژوهش وی نشان داد که از این اصلاحات در شیوه‌ای محدود استفاده می‌شود و مشروعیت، مقبولیت و توانمندی عوامل تعیین‌کننده فضای اصلاح‌شده برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است (۳).

چُنْگ روکسات در پژوهشی با عنوان «پذیرش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در تایلند» به بررسی رابطه بین اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با متغیرهای رفتاری و سازمانی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که متغیرهای مهم تأثیرگذار بر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت شامل حمایت مدیران ارشد، آموزش، هم‌خوانی محرک‌های محیطی حاکم، پیوستگی روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با سایر نظام‌های حسابداری (مانند حقوق و دستمزد و ارزیابی عملکرد و غیره) است و دشواری جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز مهم‌ترین مشکل اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است (۲۲).

رامدحان در پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی و اقدامات گزارش‌دهی در دستگاه‌های دولتی کشور بحرین»، به بررسی تغییرات مهم مدیریتی و اصلاحات عمده انجام شده با هدف بهبود بازدهی، کارآیی، شفافیت، عملکرد، پاسخ‌گویی و مدیریت صحیح بودجه پرداخت. هدف پژوهش وی تعیین، توصیف و تحلیل فعالیت‌های بودجه‌ریزی و شرایط گزارش‌دهی در واحدهای دولتی بحرین بود. نتایج پژوهش رامدحان

نشان داد که بودجه‌ریزی مهم‌ترین مؤلفه نظام حسابداری در دولت است. در تدوین بودجه این کشور از روش برخط استفاده شده است و آزمودنی‌ها از روش بودجه‌ریزی موجود ناراضی بودند. با وجود این، در قانون بودجه دولتی این کشور عنوان شده که مراحل لازم برای اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کنار بودجه برخط انجام شده است (۲۳).

فی و ایسا در مقاله‌ای با عنوان «متغیرهای سازمانی و رفتاری مؤثر بر اجرای موفق روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در چین» بر اساس الگوی مفهومی شیلدز، به بررسی تأثیر متغیرهای سازمانی و رفتاری بر اجرای موفق هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در ۱۰۶ نمونه از شرکت‌های چینی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حمایت بالای مدیریت و منابع کافی به‌طور قابل توجهی بر اجرای موفق این روش مؤثر است و چارچوبی برای اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های چینی فراهم می‌کند (۲۴).

مویزلو در مقاله‌ای با عنوان «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت: تکامل، مشکلات اجرا و متغیرهای سازمانی» به بررسی عوامل مؤثر در شکست و یا موفقیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که سه متغیر ظرفیت نوآوری در سازمان، رهبری اجرای طرح و رفتار افراد درون سازمان بر اجرای این روش مؤثر است. در صورتی که ساختار سازمانی در برابر تغییر انعطاف‌پذیر باشد، رهبری اجرای طرح با حمایت مدیریت ارشد از لحاظ تأمین نیروی انسانی و تأمین منابع مالی انجام شود و سرانجام، با ایجاد انگیزه در کارکنان می‌توان به

هدف‌های اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت دست یافت (۲۵).

اسیفوه در پژوهشی با عنوان «روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای مدیریت مالی در بخش عمومی» در شهرداری شهر بوفالو در استان کیپ شرقی آفریقای جنوبی به بررسی عوامل اصلی مؤثر در اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش دولتی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت اطلاعات مفید و مقایسه‌پذیری در مورد هزینه‌ها، مدیریت هزینه، درک بهتر فرصت‌های کاهش هزینه، بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و تخصیص بهینه منابع می‌شود. هم‌چنین، نتایج پژوهش اسیفوه بیانگر این بود که مدیریت شدیداً موافق با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است و آن را موجب بهبود عملکرد مالی می‌داند. وی عوامل متعددی از جمله ظرفیت بالا، کمک مالی خزانه و تمایل مدیران به مشارکت در اجرای موفق این روش را مؤثر می‌داند (۲۶).

نمازی در پژوهشی با عنوان «بررسی روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن» به بررسی نقش روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت پرداخت. وی، ابتدا ساز و کارهای این روش را به همراه ذکر نمونه‌های عددی تشریح کرده تا تفاوت‌های مهم آن با چارچوب سنتی تخصیص هزینه‌ها مشخص شود. سپس، کاربردهای عملی آن در واحدهای صنعتی، خدماتی و در کشورهای مختلف

همراه با ملاحظات رفتاری لازم را بررسی کرده است. طبق مطالعه نمازی فرهنگ بین‌المللی، جامعه و سازمان، فرهنگ مدیران، شیوه‌های ارزیابی مدیران، نحوه ایجاد کنترل و عوامل مؤثر بر تسهیم هزینه‌های شرکت باید به عنوان مهم‌ترین سازه‌های رفتاری مؤثر مورد توجه قرار گیرد (۲۷).

رجبی در پژوهشی با عنوان «طراحی روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای محاسبه بهای تمام‌شده خدمات در بیمارستان‌های دولتی» به بررسی مشکلات اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بیمارستان شهید فقیهی شیراز پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که مقاومت کارکنان امور مالی و اداری در مقابل تغییرات، آشنانیدن مدیران ستادی و کارشناسان به مسائل فنی این نظام، نبود نظام اطلاعات مدیریت و کمبود نیروی متخصص در امور مالی و بودجه از عمده‌ترین مشکلات اجرای این نظام است. به نظر رجبی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مستلزم وجود انگیزه مدیریتی و کارکنانی توانمند، شناخت اولیه بیمارستان، تعیین مأموریت‌ها، وجود نرم‌افزار جامع برای تداوم استخراج بهای تمام‌شده، آموزش افراد جمع‌آوری‌کننده اطلاعات و هم‌چنین اجرای مبنای حسابداری تعهدی است (۲۸).

باباجانی و رسولی در پژوهشی با عنوان «شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور»، به شناسایی موانع اصلی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که کارشناسان مزبور بر

شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت فراهم نیست (۷).

آغاسی و شهری در پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های دولتی» به بررسی امکان اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سازمان بهزیستی استان اصفهان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که کلیه شرایط لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (شامل توانمندی، مشروعیت و مقبولیت) در بهزیستی اصفهان وجود دارد (۳۰).

پورزمانی و صدر مغانی در پژوهشی با عنوان «موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران» به بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سازمان امور مالیاتی ایران در سال ۱۳۹۲ بر اساس الگوی شه پرداختند. نتایج پژوهش پورزمانی و صدر مغانی نشان داد که سازمان امور مالیاتی توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را ندارد (۳۱).

کشاورزی و همکاران در پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز» به بررسی عوامل مؤثر بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دانشگاه علوم پزشکی شیراز بر اساس الگوی شه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که با وجود پذیرش مناسب و اعتقاد به صرفه اقتصادی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ابعاد توانایی و اختیار در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی

این باورند که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در عمل توفیق چندانی نداشته است. این کارشناسان سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را بر استقرار این نظام مؤثر دانستند که از میان آن‌ها عوامل رفتاری نقش مهم‌تری ایفا می‌کند (۱).

مرادی و همکاران در پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی: مطالعه موردی شهرداری شیراز» به بررسی امکان اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شهرداری شیراز بر اساس الگوی شه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که در شهرداری شیراز توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (از لحاظ هر سه بُعد توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و فنی) وجود ندارد، اما اختیار لازم (از لحاظ هر سه بُعد قانونی، رویه‌ای و سازمانی) وجود دارد. هم‌چنین، پژوهش مرادی و همکاران حاکی از آن بود که از نظر آزمودنی‌ها در رابطه با دو بُعد پذیرش (شامل پذیرش سیاسی و مدیریتی)، شرایط مناسبی وجود دارد، اما در بُعد دیگر پذیرش، انگیزه مناسب برای اجرا وجود ندارد (۲۹).

فروغی و همکاران در پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های دولتی» به بررسی عوامل مؤثر بر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دستگاه‌های دولتی اصفهان بر اساس الگوی شه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که در دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، به غیر از توانمندی ارزیابی عملکرد، سایر

فرضیه‌های پژوهش و سؤال‌های مربوط به هر یک از آن‌ها ارائه شده است.

طرح پژوهش و روش‌های آماری تجزیه و تحلیل یافته‌ها پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت داده‌ها توصیفی-تحلیلی است. جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران، کارشناسان مالی و بودجه و رؤسای حسابداری کلیه واحدهای تابعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان (شامل دانشکده‌ها، بیمارستان‌ها، معاونت‌ها و شبکه‌های بهداشتی-درمانی) و نیز کارشناسان مالی ستاد مرکزی دانشگاه می‌شود که در مجموع شامل ۱۱۰ نفر هستند. برای بررسی مبانی نظری پژوهش از روش کتابخانه‌ای مانند مقالات، کتب مربوط و هم‌چنین اینترنت استفاده شده و به منظور جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه‌ی پژوهش‌گر ساخته‌ای شامل ۴۰ سؤال بسته در قالب طیف پنج‌گانه لیکرت استفاده شده است.

برای بررسی اعتبار پرسش‌نامه پژوهش حاضر از روش اعتبار محتوا استفاده شده است؛ به این منظور، ابتدا سعی شد برای معرف‌هایی که مفاهیم پژوهش را می‌سنجد از نتایج پژوهش‌های پیشین انجام شده زیر نظر استادان مجرب و در انتخاب بهترین معرف‌ها برای متغیرهای جدید از نظرات سایر پژوهش‌گران و استادان استفاده شود. سرانجام، یک بار دیگر برای تصحیح و نهایی کردن پرسش‌نامه تدوین شده از نظرات استادان و متخصصان کمک گرفته شد. لذا، پرسش‌نامه از نوعی اعتبار محتوایی برخوردار است. هم‌چنین، در کنار اعتبار محتوایی، روش اعتبار عاملی

شیراز وجود ندارد. افزون بر این، کلیه آزمودنی‌ها معتقدند اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با صرفه اقتصادی همراه است (۳۲).

روش پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

به منظور بررسی موضوع پژوهش بر اساس عوامل الگوی شه، سه فرضیه اصلی به شرح زیر طراحی شده است:

فرضیه اصلی ۱: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، توانمندی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد.

فرضیه اصلی ۲: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مشروعیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد.

فرضیه اصلی ۳: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مقبولیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را دارد.

هر کدام از این فرضیه‌های اصلی مشتمل بر سه فرضیه فرعی است که در بر دارنده یکی از عواملی است که می‌تواند با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مرتبط باشد. به منظور بررسی این فرضیه‌ها از پرسش‌نامه‌ای شامل ۴۰ سؤال استفاده شده است. در جدول شماره ۱

جدول ۱: فرضیه‌های پژوهش و تعداد سؤال‌های مرتبط با هر کدام

شماره فرضیه	شرح	تعداد سؤال	شماره سؤال
۱-۱	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، توانمندی ارزیابی عملکرد اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۷	۱ تا ۷
۲-۱	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، توانمندی نیروی انسانی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۵	۸ تا ۱۲
۳-۱	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، توانمندی فنی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۵	۱۳ تا ۱۷
۱-۲	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مشروعیت قانونی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۴	۱۸ تا ۲۱
۲-۲	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مشروعیت رویه‌ای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۳	۲۲ تا ۲۴
۳-۲	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مشروعیت سازمانی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۴	۲۵ تا ۲۸
۱-۳	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مقبولیت سیاسی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۴	۲۹ تا ۳۲
۲-۳	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مقبولیت مدیریتی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۵	۳۳ تا ۳۷
۳-۳	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، انگیزه‌ها و مشوق‌های اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد.	۳	۳۸ تا ۴۰

اجرای روش هزینه‌یابی» محاسبه شد. به منظور سنجش پایایی (قابلیت اعتماد) پرسش‌نامه پژوهش، با استفاده از داده‌های آزمون مقدماتی (پیش‌آزمون)، میزان آلفای کرونباخ برای بررسی همبستگی یا هماهنگی درونی معرف‌های مربوط به مؤلفه‌های توانمندی، مشروعیت و مقبولیت، به ترتیب، ۰/۷۴، ۰/۷۱ و ۰/۷۶ محاسبه شد. با توجه به اینکه کل جامعه هدف حدود

با بکارگیری از نرم‌افزار AMOS نسخه ۲۰ نیز مورد استفاده قرار گرفت؛ بر مبنای داده‌های آزمون مقدماتی (پیش‌آزمون) با استفاده از تحلیل عاملی همبستگی مشترک بین معرف‌های مربوط به عامل‌های مختلف و وزن هر یک از این معرف‌ها در رابطه با عامل‌های مرتبط با مفاهیم «توانمندی اجرای روش هزینه‌یابی»، «مشروعیت اجرای روش هزینه‌یابی» و «مقبولیت

معرف‌ها که بین عدد ۱ تا ۵ بوده است. عدد ۳ به عنوان حد متوسط و ملاک ارزیابی متغیرهای مربوط به این فرضیه‌ها در جامعه مورد مطالعه در نظر گرفته شد. تفاوت معنادار میانگین بدست آمده متغیرها در نمونه آماری با این حد متوسط و سطح معناداری مرتبط با آن نشان دهنده میزان موفقیت یا شکست دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان در اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی اول در جدول شماره ۲ ارائه شده است. همان‌طور که مقادیر مندرج در جدول مزبور نشان می‌دهد، با وجود این که کلیه ابعاد متغیر توانمندی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۹٪، معنادار است اما به دلیل آن که میانگین آن‌ها پایین‌تر از حد متوسط (به ترتیب میانگین‌های ۲/۵، ۲/۴۶ و ۲/۶۰) است، فرضیه‌های فرعی اول، دوم و سوم پژوهش تأیید نمی‌شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی دوم در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

۱۱۰ نفر است و امکان مطالعه همه آن‌ها وجود داشت نیاز به تعیین حجم نمونه و روش نمونه‌گیری خاصی وجود نداشت. بنابراین، از روش سرشماری استفاده شد. تعداد ۱۱۰ پرسش‌نامه توزیع و با پیگیری‌های مستمر، تعداد ۱۰۰ پرسش‌نامه دریافت شد و بعد از حذف پرسش‌نامه‌های ناقص، سرانجام تعداد ۹۵ پرسش‌نامه تجزیه و تحلیل آماری شد.

در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش با بکارگیری نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ از شاخص‌های میانگین و انحراف معیار و آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد و از این طریق توانمندی، مشروعیت و مقبولیت دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان در اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بررسی شد.

یافته‌های پژوهش

برای انجام محاسبات لازم به ترتیب زیر عمل شده است: با توجه به معرف‌های هر یک از متغیرهای مربوط به فرضیه‌های اصلی و فرعی و نمره این

جدول ۲: برآورد آزمون تی تک نمونه‌ای برای بررسی میانگین متغیر توانمندی

تأیید یا رد فرضیه	سطح معناداری	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار آماره t	انحراف معیار	میانگین	ابعاد فرضیه	فرضیه اصلی
رد	۰/۰۰۰	(۰/۴۹)	۹۴	(۹/۱۳)	۰/۵۲	۲/۵۰	توانمندی ارزیابی عملکرد	توانمندی
رد	۰/۰۰۰	(۰/۵۳)	۹۴	(۸/۱۵)	۰/۶۴	۲/۴۶	توانمندی نیروی انسانی	
رد	۰/۰۰۰	(۰/۳۹)	۹۴	(۵/۴۰)	۰/۷۱	۲/۶۰	توانمندی فنی	

همان‌طور که مقادیر مندرج در جدول مزبور نشان می‌دهد، با وجود این که کلیه ابعاد متغیر مشروعیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۹٪، معنادار است اما به دلیل آن که به جز میانگین مقبولیت مدیریتی، میانگین دو بُعد دیگر (شامل مشروعیت قانونی و سازمانی) بالاتر از حد متوسط (به ترتیب میانگین‌های ۴/۰۳ و ۳/۱۸) است، فرضیه‌های فرعی چهارم و ششم پژوهش تأیید می‌شود ولی فرضیه پنجم تأیید نمی‌شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با همان‌طور که مقادیر مندرج در جدول مزبور نشان می‌دهد، با وجود این که کلیه ابعاد متغیر مشروعیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۹٪، معنادار است اما به دلیل آن که به جز میانگین مقبولیت مدیریتی، میانگین دو بُعد دیگر (شامل مقبولیت سیاسی و هم‌خوانی مشوق‌ها) پایین‌تر از حد متوسط (به ترتیب میانگین‌های ۲/۷۸ و ۲/۷۸) است، فرضیه فرعی هشتم پژوهش تأیید می‌شود ولی فرضیه‌های فرعی هفتم و نهم تأیید نمی‌شود.

جدول ۳: برآورد آزمون تی تک نمونه‌ای برای بررسی میانگین متغیر مشروعیت

فرضیه اصلی	ابعاد فرضیه	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره t	درجه آزادی	تفاوت میانگین	سطح معناداری	تأیید یا رد فرضیه
مشروعیت	مشروعیت قانونی	۴/۰۳	۰/۵۱	۱۹/۵۶	۹۴	۱/۰۳	۰/۰۰۰	تأیید
	مشروعیت رویه‌ای	۲/۴۷	۰/۵۲	(۹/۹۲)	۹۴	(۰/۵۲)	۰/۰۰۰	رد
	مشروعیت سازمانی	۳/۱۸	۰/۵۶	۳/۲۳	۹۴	۰/۱۸	۰/۰۰۲	تأیید

جدول ۴: برآورد آزمون تی تک نمونه‌ای برای بررسی میانگین متغیر مقبولیت

فرضیه اصلی	ابعاد فرضیه	میانگین	انحراف معیار	مقدار آماره t	درجه آزادی	تفاوت میانگین	سطح معناداری	تأیید یا رد فرضیه
مقبولیت	مقبولیت سیاسی	۲	۰/۵۱	(۱۸/۷۵)	۹۴	(۰/۹۹)	۰/۰۰۰	رد
	مقبولیت مدیریتی	۳/۳۳	۰/۸۴	۳/۷۹	۹۴	۰/۳۳	۰/۰۰۰	تأیید
	هم‌خوانی مشوق‌ها	۲/۷۸	۰/۷۴	(۲/۷۸)	۹۴	(۰/۲۱)	۰/۰۰۷	رد

بحث و نتیجه گیری

پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان وجود ندارد.

فرضیه فرعی دوم به تعیین وضعیت توانمندی نیروی انسانی بر اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته های مربوط به این فرضیه نشان دهنده تأیید نشدن آن است. هم چنین، آزمون مربوط به این فرضیه نشان می دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان کلاس های آموزشی و توجیهی مناسبی برای کارکنان مالی و بودجه در زمینه اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد برگزار نشده است و تخصص و توانمندی کافی به منظور شناسایی، سنجش و تحلیل ارزیابی عملکرد وجود ندارد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش اندروز (۳)، فروغی و همکاران (۷)، رجبی (۲۸)، مرادی و همکاران (۲۹) و کشاورزی و همکاران (۳۲) مطابقت دارد.

فرضیه فرعی سوم به تعیین وضعیت توانمندی فنی بر اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته های مربوط به این فرضیه نشان دهنده تأیید نشدن آن است. هم چنین، آزمون مربوط به این فرضیه نشان می دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان بانک های اطلاعاتی مناسب، شبکه ارتباطی قوی و تجهیزات پیشرفته برای جمع آوری و طبقه بندی هزینه ها و تخصیص بهینه آنها با استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت وجود ندارد. بکارگیری مبنای تعهدی حسابداری از الزامات

فرضیه فرعی اول به تعیین وضعیت توانمندی ارزیابی عملکرد اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته های مربوط به این فرضیه نشان دهنده تأیید نشدن آن است. هم چنین، آزمون مربوط به این فرضیه نشان می دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان شاخص ها و معیارهای مناسب و مورد توافقی برای اندازه گیری فعالیت های که منجر به ارائه خدمات می شود، وجود ندارد ولی شناخت و انتخاب محرک های هزینه (عوامل هزینه زا) و موضوع های هزینه (خدمات و فعالیت ها) به راحتی امکان پذیر است. مراکز هزینه به تفکیک ثبت نمی شود و در مجموع بهای تمام شده هر خدمت، بر اساس مجموع هزینه های مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار منظور شده بر حسب میزان استفاده از فعالیت ها به حساب هر خدمت تعیین نمی شود. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش اندروز (۳)، چونگ روکسات (۲۲)، رجبی (۲۸) و کشاورزی و همکاران (۳۲) هم سو و با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷) و شه (۱۱) در تضاد است. به نظر می رسد علت تضاد نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷) ناشی از آن باشد که به طور کلی دستگاه های دولتی استان اصفهان (قلمرو پژوهش آنان) به لحاظ ارزیابی عملکرد، توانمندی اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را دارند اما این توانایی در دانشگاه علوم

اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است و با توجه به استقرار حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، با اجرای کامل نظام نوین مالی می‌توان زمینه و شرایط لازم برای استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را فراهم کرد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش اندروز (۳)، فروغی و همکاران (۷)، پورزمانی و صدر مغانی (۳۱) و کشاورزی و همکاران (۳۲) هم راستا و با نتایج پژوهش پورزمانی و نادری (۲۰) در تضاد است. به نظر می‌رسد علت تضاد نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش پورزمانی و نادری (۲۰) ناشی از آن باشد که در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران (قلمرو پژوهش آنان) توانمندی فنی برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد اما این توانایی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان وجود ندارد.

با توجه به نتایج بالا می‌توان بیان کرد که به طور کلی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، توانمندی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد و مدیران لازم است به منظور ایجاد بستر مناسب در این زمینه تلاش بیشتری کنند.

فرضیه فرعی چهارم به تعیین وضعیت مشروعیت قانونی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته‌های مربوط به این فرضیه نشان‌دهنده تأیید آن است. هم‌چنین، آزمون مربوط به این فرضیه نشان

می‌دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان الزام قانونی کافی وجود دارد و دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور پس از استقرار نظام نوین مالی در گام بعدی ملزم به استقرار نظام محاسبه بهای تمام‌شده و استفاده از آن به منظور بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هستند. به نحوی که بر اساس آیین نامه مالی معاملاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی مصوب مرداد ماه سال ۱۳۹۰، تخصیص اعتبار به واحدهای اجرایی بر مبنای بهای تمام‌شده خدمات انجام می‌شود. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش مرادی و همکاران (۲۹) هم سو و با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷)، پورزمانی و صدر مغانی (۳۱) و کشاورزی و همکاران (۳۲) در تضاد است. به نظر می‌رسد این تضاد ناشی از آن باشد که برخلاف این پژوهش‌ها در قلمرو پژوهش حاضر مشروعیت قانونی برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد.

فرضیه فرعی پنجم به تعیین وضعیت مشروعیت رویه‌ای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته‌های مربوط به این فرضیه نشان‌دهنده تأیید شدن آن است. هم‌چنین، آزمون مربوط به این فرضیه نشان می‌دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان با وجود تأکید فرآیند بودجه‌ریزی دانشگاه بر استفاده از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد، رویه‌های اجرایی متناسب با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت وجود ندارد. در

نادری (۲۰) و مرادی و همکاران (۲۹) مطابقت دارد و با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷)، کرامواید (۲۱) و کشاورزی و همکاران (۳۲) در تضاد است. به نظر می‌رسد این تضاد ناشی از آن باشد که بر خلاف این پژوهش‌ها در قلمرو پژوهش حاضر مشروعیت سازمانی لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد.

با توجه به نتایج بالا می‌توان اظهار داشت که به طور کلی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مشروعیت قانونی و سازمانی لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد اما مشروعیت رویه‌ای لازم وجود ندارد. بنابراین، لازم است که مدیران بر انجام اصلاحات اساسی و تدوین برنامه‌ها و راهبردهای متناسب با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت توجه بیشتری کنند.

فرضیه فرعی هفتم به تعیین وضعیت مقبولیت سیاسی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته‌های مربوط به این فرضیه نشان‌دهنده تأیید شدن آن است. هم‌چنین، آزمون مربوط به این فرضیه نشان می‌دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان بی‌ثباتی شغلی مدیران موجب گرایش آنان به بودجه‌ریزی با فرآیند کوتاه‌مدت می‌شود. اطلاعات عملکرد ناشی از اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به عنوان عامل مؤثری در سیاست‌گذاری کلی سازمان به کار گرفته نمی‌شود.

واقع، برآورد هزینه‌ها در دانشگاه به روش سنتی انجام می‌شود و با نادیده گرفتن واقعیت‌ها و بدون توجه به سطح فعالیت‌های خود از روش‌ها و فنون علمی حسابداری استفاده نمی‌کند که این امر در راستای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیست و مستلزم انجام اصلاحات اساسی و تدوین برنامه‌ها و راهبردهای متناسب در نظام حسابداری است. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷) و کشاورزی و همکاران (۳۲) هم‌راستا و با نتایج پژوهش مرادی و همکاران (۲۹) در تضاد است. علت تضاد نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش مرادی و همکاران (۲۹) می‌تواند ناشی از آن باشد که بر خلاف پژوهش حاضر در شهرداری شیراز (قلمرو پژوهش آنان) مشروعیت رویه‌ای برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد.

فرضیه فرعی ششم به تعیین وضعیت مشروعیت سازمانی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته‌های مربوط به این فرضیه نشان‌دهنده تأیید آن است. هم‌چنین، آزمون مربوط به این فرضیه نشان می‌دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان مدیران بودجه و مالی از اختیار لازم در فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، گزارش‌دهی و تصمیم‌گیری در رابطه با تخصیص منابع بر اساس اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد برخوردارند و در این راستا منابع کافی در اختیار دارند. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش پورزمانی و

مدیریتی برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد اما این مقبولیت در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان وجود دارد.

فرضیه فرعی نهم به تعیین وضعیت هم‌خوانی مشوق‌ها و انگیزه‌های اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته‌های مربوط به این فرضیه نشان‌دهنده تأیید نشدن آن است. هم‌چنین، آزمون مربوط به آن نشان می‌دهد که در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان عوامل انگیزشی (تشویقی-تنبیهی) لازم برای پشتیبانی از اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت وجود ندارد که می‌توان این امر را ناشی از نداشتن اطلاع کافی کارکنان از مزایا و هدف‌های این روش، درک نادرست هدف‌های سازمان، آموزش ناکافی و ناسازگاری هدف‌های فردی با هدف‌های سازمان دانست. لذا، اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مستلزم توجه کافی به عامل نیروی انسانی و زمینه‌سازی برای ایجاد مشوق‌ها و دلایل توجیهی کافی در این راستا است. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷)، رجبی (۲۸)، مرادی و همکاران (۲۹) و کشاورزی و همکاران (۳۲) هم‌خوانی دارد.

با توجه به نتایج بالا می‌توان اظهار داشت که به طور کلی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، مقبولیت مدیریتی لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در

علاقه‌ای به حمایت از اصلاحات دارای منافع محدود کوتاه مدت وجود ندارد. وجود این چنین دیدگاه‌هایی، اصلاح نظام‌های سنتی را با مشکل مواجه می‌کند. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷) و کرامواید (۲۱) هم‌سو و با نتایج پژوهش مرادی و همکاران (۲۹) و کشاورزی و همکاران (۳۲) در تضاد است. به نظر می‌رسد این تضاد ناشی از آن باشد که بر خلاف این پژوهش‌ها در قلمرو پژوهش حاضر مقبولیت سیاسی لازم برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود ندارد.

فرضیه فرعی هشتم به تعیین وضعیت مقبولیت مدیریتی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخت. تجزیه و تحلیل یافته‌های مربوط به این فرضیه نشان‌دهنده تأیید شدن آن است. هم‌چنین، آزمون مربوط به آن نشان می‌دهد که مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان اهمیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و مزایای آن را پذیرفته‌اند و به ارزش برنامه‌های راهبردی و سنجش عملکرد واقف هستند. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش فی و ایسا (۲۴)، اسیفوه (۲۶)، مرادی و همکاران (۲۹) و کشاورزی و همکاران (۳۲) هم‌سو و با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷) در تضاد است. به نظر می‌رسد علت تضاد نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش فروغی و همکاران (۷) ناشی از آن باشد که در دستگاه‌های دولتی استان اصفهان (قلمرو پژوهش آنان) مقبولیت

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد اما مقبولیت سیاسی و انگیزشی لازم وجود ندارد.

محدودیت‌های پژوهش

همکاری نکردن برخی آزمودنی‌ها در پر کردن پرسش‌نامه‌ها از جمله محدودیت‌های این پژوهش به شمار می‌رود.

پیشنهاد‌های مبتنی بر یافته‌های پژوهش

به منظور بهبود وضعیت عوامل مرتبط با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان، با توجه به نتایج پژوهش و پاسخ‌های مندرج در پرسش‌نامه‌ها، پیشنهاد‌های زیر ارائه می‌شود:

- نتایج و خروجی‌های مورد انتظار دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی به طور دقیق تعریف شود.

- استانداردهای مناسب در رابطه با سنجش عملکرد با دقت تعریف و از روش صحیح ارزیابی عملکرد استفاده شود.

- به منظور ایجاد بستر مناسب برای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت‌ها و مبالغ هزینه مربوط به فعالیت‌ها در ستاد و کلیه واحدهای تابعه به دقت تعریف و استفاده شود.

- نتایج و ستادهای مورد انتظار سازمان به صورت کمی تعریف شود.

- آموزش‌های توجیهی لازم در رابطه با کسب شناخت و آگاهی کارشناسان مالی و بودجه برای

اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و هم‌چنین، کسب مهارت‌های لازم برای اجرای موفق این روش هزینه‌یابی ارائه شود.

- کارشناسان آشنا به قوانین مالی و بودجه‌ای دولتی و ارزیابی عملکرد استخدام شوند.

- کارشناسان مالی مورد نیاز به منظور انجام اصلاحات لازم در نظام حسابداری و تعیین قیمت تمام شده کالا و خدمات از لحاظ کمی و کیفی استخدام شوند.

- بانک‌های اطلاعاتی جامعی برای جمع‌آوری و طبقه‌بندی هزینه‌ها برای محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها تهیه شود.

- بین بانک‌های اطلاعاتی مدیریت بودجه و نرم‌افزارهای مالی مورد استفاده در کلیه واحدهای تابعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی هماهنگی ایجاد شود.

- رویه‌های مشخص و استاندارد به منظور ایجاد شاخص و سنجش شاخص‌ها برای اندازه‌گیری نتیجه فعالیت‌ها ایجاد شود.

- برنامه‌ها و راهبردهای متناسبی برای اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، به صورت مدون ایجاد شود.

- مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی از اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد در تصمیم‌گیری‌های خود استفاده کنند و سیاست‌های کلان در این زمینه، طراحی و اجرا شود.

- ثبات مدیریتی معقول و پیش‌بینی راهکارهای مناسب همانند برنامه‌ریزی راهبردی برای کاهش

علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اصفهان بر اساس سایر الگوها مانند الگوی پستل.

۲. امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور.

۳. انجام مطالعات تطبیقی در خصوص کشورهایی که از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش دولتی استفاده می‌کنند.

۴. بررسی و تجزیه و تحلیل آثار مالی واگذاری خدمات بهداشتی و درمانی به بخش خصوصی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

۵. بررسی و تجزیه و تحلیل آثار مالی واگذاری قراردادهای پیمانکاری دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور به بخش خصوصی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

۶. ارزیابی اثر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر افزایش قدرت پاسخ‌گویی مدیران در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور.

اثرات منفی ثبات مدیریتی، اندیشیده شود.

- از تجارب کشورهای توسعه یافته در زمینه شناسایی و تدوین شاخص‌های ارزیابی عملکرد مبتنی بر مطالعه ویژگی‌های محیطی ایران استفاده شود.

- نظام‌های پرداخت حقوق و مزایا، متناسب با اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت اصلاح و طرح‌های تشویقی و تنبیهی مناسب ایجاد شود.

- با درک دلایل مقاومت افراد در برابر نظام‌های هزینه‌یابی، هدف‌های فردی را با هدف‌های سازمان هم‌سو کرده و با توافق در هدف‌های نظام مدیریت هزینه، زمینه اجرای مؤثرتر روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت فراهم شود.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

با توجه به جدید بودن موضوع بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش دولتی، موضوعات زیر برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود:

۱. امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دانشگاه

References

- 1 Babajani, J. and M. Rasuli (2011). "Identifying the Obstacles and Difficulties in the Implementation of Operational Budgeting System in the Iranian Government Authorities", *Journal of Financial Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 32-50. [In Persian]
- 2 Hasan-abadi, M. and A. Najjar Saraf (2010). *The Application of Performance Information in the Budgeting System*, 1st Edition, Tehran: Industrial Research and Training Center of Iran. [In Persian]
- 3 Andrews, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, No. 4, pp. 332-344.
- 4 Arieih, B. and L. Qian (2003). "Activity-Based Cost Management for Design and

- Development Stage”, *International Journal of Production Economics*, Vol. 83, No. 2, pp. 169-183.
- 5 Sastry, S. and S. King (2005). “Competing for Funds in Austere Times: How to Win With Performance-Based Budgeting?” *The Journal of Government Financial Management*, Vol. 54, No. 4, pp. 1-5.
- 6 Abol-hallaj, M. (2009). “Accrual Accounting and Implementation of New Financial System in the Health Sector”, Available at: www.budget.mohme.gov.ir. [Online] [16 July 2012] [In Persian]
- 7 Foroughi, D.; Haghghi Parapari, M.; and A. Rasaian (2012). “The Feasibility of Implementing Activity-Based Costing Method in the Operational Budgeting of the Government Agencies (A Case Study: Government Agencies of Isfahan Province)”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 47-62. [In Persian]
- 8 Ghaderi, M. and A. Farzib (2006). *New Governmental Budgeting*, 1st Edition, Tehran: Management and Planning Organization of Iran. [In Persian]
- 9 Daneshfard, K. and S. Shiravand (2012). “The Obstacles of Implementation of Operational Budgeting in the Treatment Domain of the Ministry of Health and Medical Education”, *Journal of Gorgan University of Medical Sciences*, Vol. 14, No. 42, pp. 90-96. [In Persian]
- 10 Hejazi, R. and R. Saadat (2013). “A Review on Implementing Activity-Based Costing in the Health Services Sector”, *Journal of Knowledge and Research*, Vol. 9, No. 33, pp. 10-15. [In Persian]
- 11 Shah, A. (1998). “Balance, Accountability, and Responsiveness: Lessons about Decentralization”, *The World Bank Policy Research Working Paper Series*, Paper 2021, Available at: <http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/BalanceAccountabilityandResponsiveness.pdf>. [Online] [16 July 2012]
- 12 Foltin, C. (1999). “State and Local Government Performance: It’s Time to Measure Up!” *The Government Accountants Journal*, Vol. 48, No. 1, pp. 6-40.
- 13 Harris, J. (2001). “Performance Budgeting in Maine”, *Paper Presented at the Managing Performance Conference*, Baltimore, 11 October.
- 14 Melkers, J. and K. Willoughby (1998). “The State of the State: Performance-Based Budgeting Requirements in 47 out of 50”, *Public Administration Review*, Vol. 58, No. 1, pp. 66-73.
- 15 Young, R. D. (2003). “Performance Based Budget Systems”, *Public Policy and Practice*, Vol. 2, No. 2, pp. 1-24.
- 16 Xavier, J. A. (1998). “Budget Reform in Malaysia and Australia Compared”, *Public Budgeting and Finance*, Vol. 18, No. 1, pp. 99-118.
- 17 Kettle, D. (1992). *Deficit Politics: Public Budgeting in its Institutional and Historical Context*, 1st Edition, New York: Macmillan Publishing.
- 18 Kline, J. (1997). “Local Government Outcome Based Performance Measures and Customer Standards: Has Their Time Come?”, *The Governments Accountants*, Vol. 45, No. 4, pp. 47-62.
- 19 Assadi, M.; Ebrahimi, M.; and J. Baba Shahi (2009). “Identifying Obstacles in Implementing Operational Budget in the Islamic Republic of Iran Customs Administration Based on SHAH Model”, *The 2nd International Conference on Operational Budgeting*, Tehran, 7 and 8 May. [In Persian]

- 20 Poorzamani, Z. and B. Naderi (2012). "Investigating the Obstacles in Implementing Operational Budget in the Iranian Organizations of Free Trade-Industrial Zones", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 1-16. [In Persian]
- 21 Krumwiede, K. P. (1998). "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 2, pp. 239-277.
- 22 Chongruksut, W. (2005). "The Adoption and Implementation of Activity-Based Costing in Thailand", *Asian Review of Accounting*, Vol. 13, No. 2, pp. 1-17.
- 23 Ramadhan, S. (2009). "Budgetary Accounting and Reporting Practices in Bahraini Governmental Units: An Empirical Study", *International Business Review*, Vol. 18, No. 2, pp. 168-183.
- 24 Fei, Z. Y. and C. R. Isa (2010). "Behavioral and Organizational Variables Affecting the Success of ABC Success in China", *African Journal of Business Management*, Vol. 4, No. 11, pp. 2302-2308.
- 25 Moisello, A. M. (2012). "ABC: Evolution, Problems of Implementation and Organizational Variables", *American Journal of Industrial and Business Management*, Vol. 2, No. 2, pp. 55-63.
- 26 Oseifuah, K. E. (2013). "Activity-Based Costing Approach to Financial Management in the Public Sector: The South Africa Experience", *European Scientific Journal*, Vol. 9, No. 1, pp. 35-53.
- 27 Namazi, M. (1999). "Investigating Activity-Based Costing System in Managerial Accounting and its Behavioral Considerations", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 7, Nos. 26 and 27, pp. 71-106. [In Persian]
- 28 Rajabi, A. (2003). "Designing Activity-Based Costing System (ABC) in order to Calculate the Cost Price of Services in the Government Hospitals (A Case Study: Shiraz Faghihi Hospital)", *The 7th National Conference on Accounting*, Babolsar, 23 October. [In Persian]
- 29 Moradi, J.; Valipour, H.; Razi, M.; Mansoor-abadi, A.; and R. Zare (2012). "The Feasibility of Implementing Operational Budgeting Based on SHAH Model (A Case Study: Shiraz Municipality)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, Nos. 2 and 3, pp. 85-109. [In Persian]
- 30 Aghasi, S. and H. Shahri (2015). "Feasibility of the Implementation of Activity-Based Costing (ABC) in Operational Budgeting of Government Agencies (Case Study: Office of Behzisty of Isfahan)", *WALIA Journal*, Vol. 31, No.1, pp. 94-99.
- 31 Poorzamani, Z. and M. Sadr-e-moghani (2014). "The Obstacles of Implementing Operational Budgeting in Iran National Tax Administration", *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, Vol. 1, No. 1, pp. 21-28. [In Persian]
- 32 Keshavarzi, M.; Valipour, H.; and A. Jamali (2014). "The Feasibility of Implementing Performance-Based Budgeting in Shiraz University of Medical Sciences", *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 1, pp. 61-83. [In Persian]