

## Experts' analysis of the improvement spaces of the first phase of reform in health system financial management: A qualitative study

P. Bastani\*

M. Abolhallaje\*\*

A. Sadeghi\*\*\*

\*Assistant Professor of Healthcare Management, Health Human Resources Research Center, School of Management & Medical Informatics, Shiraz University of Medical Sciences, Shiraz, Iran

\*\*Assistant Professor of Healthcare Management, Ministry of Health & Medical Education, Tehran, Iran

\*\*\*Ph.D. Candidate of Healthcare Management, School of Management & Medical Information, Shiraz University of Medical Sciences, Shiraz, Iran

### \*Abstract

**Background:** Health financial reforms began in 2005 through four phases in order to achieve the maximum efficiency and effectiveness in this sector. The first phase was accrual accounting implementation instead of cash method.

**Objective:** The aim of this study was to determine the most important improvement spaces of the first phase of reform in financial management (accrual accounting) in the viewpoints of financial experts employed in middle and operational levels of Universities of Medical Sciences.

**Methods:** This qualitative study was conducted in Universities of Medical Sciences in 2013 using non-probability sampling method (snowball). Saturation was achieved only after 25 semi-structured interviews. Data were analyzed using content analysis by Kruger model.

**Findings:** Seven areas of improvement including staffs, managers, information system, organizational culture, structure, process, and financial were identified as main themes. Each theme contained several sub-themes.

**Conclusion:** Attempts and planning should be considered by decision makers in order to improve modifiable determinants through practical mechanisms in the first phase of health system financial management.

**Keywords:** Financial Management, Health Care Reform, Accounting, Qualitative Research

**Citation:** Bastani P, Abolhallaje M, Sadeghi A. Experts' analysis of the improvement spaces of the first phase of reform in health system financial management: A qualitative study. J Qazvin Univ Med Sci. 2016; 20 (1): 47-55.

**Corresponding Address:** Peivand Bastani, School of Management & Medical Informatics, Almaas Building, Ghasre Dasht Street, Shiraz, Iran

**Email:** [bastanip@sums.ac.ir](mailto:bastanip@sums.ac.ir)

**Tel:** +98-71-32340039

**Received:** 12 Jul 2015

**Accepted:** 11 Nov 2015

## تحلیل خبرگان از نقاط قابل بهبود مرحله اول اجرای اصلاحات مدیریت مالی نظام سلامت ایران: مطالعه کیفی

دکتر پیوند باستانی\*

دکتر مسعود ابوالحلاج\*\*

احمد صادقی\*\*\*

\* استادیار مدیریت خدمات بهداشتی- درمانی مرکز تحقیقات مدیریت سلامت و منابع انسانی دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی دانشگاه علوم پزشکی شیراز، شیراز، ایران  
\*\* استادیار مدیریت خدمات بهداشتی- درمانی مرکز بودجه و پایش عملکرد معاونت توسعه مدیریت و منابع وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، تهران، ایران  
\*\*\* دانشجوی دکترای تخصصی مدیریت خدمات بهداشتی- درمانی دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی دانشگاه علوم پزشکی شیراز، شیراز، ایران

آدرس نویسنده مسؤول: شیراز، خیابان قصردشت، حدفاصل خیابان ملاصدرا و سه راه برق، ساختمان الماس، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی، تلفن ۰۷۱-۳۲۳۴۰۰۳۹

Email: bastanip@sums.ac.ir

تاریخ پذیرش: ۹۴/۸/۲۰

تاریخ دریافت: ۹۴/۴/۲۱

### \* چکیده

**زمینه:** اصلاح مالی نظام سلامت با هدف دستیابی به حداکثر کارایی و اثربخشی در این بخش، از سال ۱۳۸۴ و در چهار مرحله در دستور کار قرار گرفت که استقرار حسابداری تعهدی به جای روش نقدی اولین مرحله آن بود.  
**هدف:** مطالعه به منظور تعیین مهم‌ترین نقاط قابل بهبود مرحله اول اصلاحات مدیریت مالی (حسابداری تعهدی) از دیدگاه خبرگان و متخصصان مالی شاغل در سطوح میانی و عملیاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور انجام شد.  
**مواد و روش‌ها:** این مطالعه کیفی در سال ۱۳۹۲ در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور با روش نمونه‌گیری هدفمند (گلوله برفی) انجام شد و پس از انجام ۲۵ مصاحبه به صورت نیمه ساختارمند به سطح اشباع رسید. مهم‌ترین درون دادها از طریق تحلیل محتوایی متون به روش کروگر تلخیص شد.  
**یافته‌ها:** هفت دسته نقاط قابل بهبود در زمینه کارکنان، مدیران، سیستم اطلاعات، خرده فرهنگ‌های سازمانی، ساختار، فرایند و مالی به عنوان مهم‌ترین درون مایه‌های اصلی شناخته شدند که هر دسته چندین زیر مجموعه فرعی را شامل می‌شوند.  
**نتیجه‌گیری:** تلاش و برنامه‌ریزی جهت بهتر شدن مؤلفه‌های قابل اصلاح مرحله اول مدیریت مالی نظام سلامت از طریق مکانیسم‌های عملی باید در دستور کار تصمیم‌گیرندگان و برنامه‌ریزان قرار گیرد.

**کلیدواژه‌ها:** مدیریت مالی، اصلاحات نظام سلامت، حسابداری، مطالعه کیفی

### \* مقدمه

کشورهای در حال توسعه را ناگزیر به انجام اصلاحات در نظام سلامت خود کرده است.<sup>(۲)</sup> از آنجا که مدیریت تأمین و توزیع منابع مالی از مهم‌ترین دغدغه‌های سیاست‌گذاران نظام‌های سلامت محسوب می‌شود، تا زمانی که زیرساخت مناسب برای استفاده اثربخش از منابع و پول جهت کارآمدی، اثربخشی، ارزیابی و نظارت در منابع مالی امکان‌پذیر نشود، افزایش اعتبارات مالی نیز تأثیری در استفاده مناسب‌تر و بهتر از این منابع نخواهد داشت و لزوم اصلاحات اساسی و بنیادین همچنان به قوت خود باقی

صاحب‌نظران، نیروی محرکه اصلاحات در بخش سلامت را چهار عامل هزینه‌های فزاینده در مراقبت سلامت، انتظارات رو به گسترش مردم، محدودیت منابع و افزایش پاسخ‌خواهی مردم از دولت‌ها به سبب حاکمیت ضعیف، روابط پُر قدرت و بازدارنده اداری و فساد و ناکارآمدی می‌دانند.<sup>(۱)</sup> از سوی دیگر، تمرکز بیش از حد تصمیم‌گیری‌ها، ضعف در کارایی تخصیصی و فنی، بالا بودن سهم مالی بیماران در برخورداری از خدمات سلامت، نامرغوب بودن کیفیت خدمات و عملکرد ضعیف کارکنان نظام سلامت از دیگر عواملی هستند که برخی

ارایه‌کنندگان خدمات بهداشتی- درمانی به خصوص تعریف تعرفه واقعی در بخش بهداشت، درمان و آموزش پزشکی وجود نداشت.<sup>(۳)</sup> لذا با توجه به موارد اشاره شده و همچنین محاسنی که برای سیستم تعهدی نسبت به سیستم نقدی وجود دارد، تغییر سیستم یاد شده امری ضروری به نظر می‌رسید.

بر این اساس، ایده اصلاحات مالی در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان اولین بخش پیشگام اصلاحات، تحت عنوان نظام نوین مالی سلامت در چهار مرحله (استقرار حسابداری تعهدی، اجرای سیستم هزینه‌یابی و قیمت تمام شده، استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه و بهره‌وری) تعریف شد. مرحله اول این اصلاحات، تغییر رویکرد از روش حسابداری نقدی به روش حسابداری تعهدی بوده که از ابتدای سال ۱۳۸۴ آغاز شده است. این طرح ابتدا به صورت آزمایشی در پنج دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی- درمانی شهید بهشتی، تهران، قزوین، تبریز و بندرعباس و پس از بررسی نتایج اولیه، در تمام دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور انجام شد. هدف اصلی اجرای این طرح، شفاف‌سازی حساب‌ها و ارایه گزارش‌های مالی جامع از طریق محاسبه بهای تمام شده خدمات و مدیریت بر هزینه‌ها، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی کل دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی- درمانی و گزارش عملکرد دوره‌ای بود و اهداف جانبی آن نیز عبارت بودند از: ایجاد بستر مناسب در استقرار بودجه جامع، تأمین، توسعه، تکمیل و یکپارچه‌سازی نرم‌افزاری کاربردی مرتبط، ایجاد طبقه‌بندی حسابداری یکسان در تمام دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی- درمانی و واحدهای تابعه.

با توجه به این که آمارهای مسئولان کشور در سطح ملی، حکایت از دو برابر شدن درآمد بخش درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پس از استقرار حسابداری تعهدی در واحدهای تابعه این وزارتخانه داشت؛<sup>(۱۰)</sup> این مطالعه با هدف شناسایی نقاط قابل بهبود

است.<sup>(۳)</sup> از جمله این تغییرات پایه‌ای که در طول ۲۰ سال گذشته سازمان‌های مختلف دولتی از جمله سازمان‌های سلامت را در بسیاری از کشورها متحول کرده است، حرکت به سمت حسابداری تعهدی و پذیرش الگوی مالی بخش خصوصی در سیستم دولتی است.<sup>(۴)</sup>

مطالعه‌های مختلف، فواید چندی را برای این تغییر اساسی در حسابداری بخش دولتی عنوان کرده‌اند که عبارتند از: شفاف‌سازی و افزایش پاسخ‌گویی، مدیریت دارایی‌ها، اندازه‌گیری دقیق و ارزیابی موجودی‌ها، افزایش کارایی و بهره‌وری، تأکید بر برون‌دادها به جای درون‌دادها، ارتقای کیفیت اطلاعات ارائه شده به مدیران، تصمیم‌گیرندگان و تخصیص‌دهندگان بودجه، افزایش کنترل‌های داخلی و فراهم کردن قابلیت مقایسه در عملکردها.<sup>(۵-۷)</sup> نتایج مطالعه انجام شده در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی بیان‌گر آن بود که به‌کارگیری حسابداری تعهدی به‌جای حسابداری نقدی به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی و همچنین کنترل دقیق‌تر درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها منجر شد و گزارش‌های مالی دقیق‌تر و صحیح‌تری را در اختیار مدیران قرار داد.<sup>(۸)</sup>

از سوی دیگر، سایر مطالعه‌ها بر این عقیده‌اند که در سیستم حسابداری نقدی تنها بخشی از رویدادهای مالی در هنگام دریافت یا پرداخت، شناسایی، جمع‌آوری و ثبت می‌شوند. در ضمن، طبقه‌بندی در این روش با ماهیت رویدادها متناسب نیست؛ لذا اطلاعات و گزارش‌های به دست آمده از این روش نمی‌تواند بیان‌گر وضعیت دقیق مالی و عملکرد واقعی باشد و برای مدیران و تصمیم‌گیرندگان کارآمدی لازم را ندارد.<sup>(۹)</sup>

نظام بهداشت و درمان ایران قبل از اصلاحات با مشکلات و معضلاتی مواجه بوده که حاصل آن ناکارآمدی در مدیریت منابع مالی بخش بهداشت و درمان بوده است؛ به طوری که برنامه‌ریزی مالی درازمدت و منسجم در بخش وجود نداشت، مقررات دولتی در رابطه با کنترل قیمت‌ها کافی نبود و امکان سنجش مسئولیت

مرحله اول اصلاحات مالی نظام سلامت کشور (استقرار حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی) از دیدگاه خبرگان و متخصصان مالی شاغل در سطوح میانی و عملیاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور انجام شد.

### \* مواد و روش‌ها:

مطالعه حاضر با رویکرد کیفی و با استفاده از روش تحلیل محتوا در سال ۱۳۹۲ در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی کل کشور انجام شد. افراد آگاه کلیدی با نمونه‌گیری هدفمند و با روش گلوله برفی جهت مصاحبه انتخاب شدند.<sup>(۱۲،۱۱)</sup>

بدین منظور با ۱۵ نفر از فعال‌ترین مربیان نظام نوین مالی سلامت و ۱۰ نفر از مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور که همزمان عضو کمیته فنی تخصصی مدیران مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بودند، به صورت نیمه ساختاریافته (Semi-structured) مصاحبه شد. ملاک‌های اولیه ورود به مطالعه برای مربیان عبارت بودند از: داشتن ابلاغ رسمی به عنوان مربی آموزشی نظام نوین مالی سلامت، مجری در اجرای نظام نوین مالی سلامت در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی، سابقه کاری ۵ سال به بالا، نوع استخدام رسمی یا پیمانی و علاقه‌مندی به شرکت در مصاحبه. ملاک‌های ورود مدیران به مطالعه عبارت بودند از: داشتن پست سازمانی مدیر مالی، عضویت در کمیته فنی تخصصی مدیران مالی، داشتن حداقل ۱۰ سال سابقه کاری و تمایل به انجام مصاحبه.

به منظور طراحی جلسه‌های مصاحبه، ابتدا برگه عناوین راهنما (Topic Guide) که دربرگیرنده ۴ سؤال بود، توسط پژوهش‌گران و با استفاده از نظر خبرگان تهیه شد. سپس به منظور اطمینان از روایی و معنی‌دار بودن سؤال‌ها از نظر پاسخ‌دهندگان، برگه‌ها در اختیار سه تن از متخصصان قرار گرفت که جزء مصاحبه‌شوندگان منتخب نبودند و روایی آن‌ها تأیید شد.

به منظور رعایت جنبه‌های اخلاقی پژوهش، مصاحبه‌ها صرفاً پس از کسب رضایت آگاهانه و داوطلبانه از شرکت‌کنندگان انجام شد و افراد می‌توانستند هر زمان که مایل بودند از ادامه همکاری صرف‌نظر کنند. به علاوه، به تمام افراد اطمینان داده شد که اطلاعات به صورت محرمانه نزد پژوهش‌گر باقی خواهد ماند.

پس از هماهنگی‌های لازم، جلسه‌های مصاحبه در محل کار افراد تشکیل و با هر یک از مشارکت‌کنندگان به صورت انفرادی یک بار مصاحبه شد. مدت زمان جلسه‌ها به طور متوسط  $75 \pm 6$  دقیقه بود و تمام مصاحبه‌ها ضبط و یادداشت‌برداری گردید.

جلسه‌های مصاحبه بلافاصله پس از پایان هر جلسه پیاده‌سازی شد تا بتوان از روی میزان تشابه و نزدیک شدن پاسخ‌های افراد به سطح اشباع (Data saturation) دست یافت و جلسه‌ها را متوقف کرد. به منظور اطمینان از صحت مکالمه‌های بازنویسی شده، متون مذکور مجدداً توسط مصاحبه‌شوندگان بازمینی (Member checking) و تأیید شد.

داده‌ها به روش کروگر (Krueger) تحلیل شدند؛<sup>(۱۳)</sup> بدین ترتیب که ابتدا مرور یادداشت‌ها و حذف موضوع‌های بی‌ربط یا تکراری توسط یک نفر از پژوهش‌گران که هیچ‌گونه تضاد منافع با موضوع نداشت، از طریق مقایسه دست‌نوشته‌ها و مراجعه به فایل‌های صوتی انجام شد. تمام فایل‌های صوتی و متون، تاریخ و کدگذاری شدند و سپس براساس هدف مطالعه، مرتب و درون مایه‌های اصلی (Theme) از آن‌ها استخراج گردید.

به منظور اطمینان از دقت در تفسیر یافته‌های به دست آمده، از روش بازنگری همکاران (Peer check) استفاده شد؛ به این ترتیب که تعدادی از متون دست‌نویس به صورت بی‌نام در اختیار دو تن از صاحب‌نظران تحقیق‌های کیفی قرار گرفت تا مجدداً کدگذاری و دسته‌بندی شوند که در نهایت توافق بالایی میان درون مایه‌ها مشاهده شد و اعتبار یافته‌ها تأیید گردید.

## \* یافته‌ها:

از میان ۲۵ مصاحبه‌شونده، ۲۳ نفر (۹۲ درصد) مرد و ۲ نفر (۸ درصد) زن بودند و میانگین سنی آن‌ها  $41/5 \pm 8/2$  سال بود. هفت درون مایه اصلی تحت عنوان نقاط قابل بهبود اجرای مرحله اول نظام نوین مالی سلامت به دست آمد (جدول شماره ۱).

### جدول ۱- درون مایه‌های اصلی و فرعی مربوط به نقاط قابل بهبود اجرای مرحله اول اصلاحات نظام نوین مالی سلامت

درون مایه اصلی	درون مایه فرعی
نقاط قابل بهبود کارکنان	تعداد کم کارکنان شاغل متخصص در حوزه مالی
	رضایت‌مندی پایین کارکنان
	کم‌تجربگی کارکنان جدید
	نیاز به ارتقای پاسخ‌گویی در کارکنان
نقاط قابل بهبود مدیران	شکاف سنی زیاد بین نیروهای شاغل
	نیاز به آگاهی مدیران ارشد از مزایای استقرار نظام نوین مالی
	نیاز به جلب مشارکت کارکنان
	تغییرات زیاد در رده مدیران ارشد و میانی
نقاط قابل بهبود سیستم اطلاعات	تعدد وظایف و مسئولیت‌های مدیران
	نیاز به بهبود ابزارهای ارزیابی عملکرد مورد استفاده مدیران
	نیاز به تغییر نگرش مدیران نسبت به تغییرات ناشی از استقرار نظام نوین
	نیاز به بهبود سیستم‌های زیرساختی
نقاط قابل بهبود خرده فرهنگ-های سازمانی	مشکلات سخت‌افزاری
	پیچیدگی نرم‌افزار
	نیاز به تعریف یکپارچه از مطلوبیت سیستم
	مقاومت کارکنان در برابر تغییر
نقاط قابل بهبود ساختاری	عادت به روزمرگی در کارکنان
	نیاز به ایجاد روحیه انتقادپذیری در میان افراد
	نیاز به گسترش شایسته‌سالاری
	نیاز به نهادینه‌سازی فرهنگ نظام نوین مالی
نقاط قابل بهبود فرایندی	وجود خرده فرهنگ‌های متناقض میان مدیران
	مشکلات در ساختار تشکیلاتی
	ساختار سازمانی در حوزه مالی و بودجه دانشگاهها
	ارتباط میان مدیران مالی و بودجه در دانشگاه‌های علوم پزشکی
نقاط قابل بهبود مالی	دیوان سالاری‌های اداری
	نظام پرداخت جهت جذب و نگهداشت نیروهای خیره آموزش دیده مالی
	زمان‌بر بودن فرایند دستیابی به محصول نهایی نظام نوین مالی
	بازخور میزان موفقیت اجرای نظام نوین مالی و خروجی‌های طرح
نقاط قابل بهبود مالی	برنامه عملیاتی و اجرایی سالانه
	تأخیر در اجرای فرایند نظام تعهدی
	موازی‌کاری سیستم نقدی و تعهدی
	لزوم وجود فرایند رسمی تدوین راهبردها
نقاط قابل بهبود مالی	تعدد وظایف صاحبان فرایندهای مالی
	توزیع نامتناسب تجهیزات
	ردیف بودجه‌ای متناسب برای اجرای نظام نوین مالی

اکثر مصاحبه‌شوندگان (۲۰ نفر) بر این عقیده بودند که تعداد نیروهای شاغل متخصص و فنی (حسابداران با تحصیلات و تجربه مرتبط) کافی نیست. یکی از مشارکت‌کنندگان این‌گونه بیان کرد: «با وجود استخدام کارکنان جدید، به خاطر بازنشسته شدن عده زیادی از افراد، تعداد کارکنان فعلی برای اجرای کامل نظام نوین مالی کمه. تعداد کارشناسان مسلط به مهارت‌های کامپیوتری هم کمه». در ضمن، رضایت پایین کارکنان از سیستم پرداخت رایج و حجم بالای کاری آن‌ها در کنار احساس امنیت شغلی پایین از دیگر مؤلفه‌های نیازمند بهبود بود. در رابطه با کم‌تجربگی کارکنان نیز یکی از صاحب‌نظران معتقد بود: «وجود شکاف سنی بین نیروهای شاغل باعث شده که یک چولگی راست در منحنی توزیع طبیعی کارکنان شاغل در واحدهای مالی دانشگاه‌ها به وجود بیاد و این یعنی عمده کارکنان یا زیر ۱۰ سال سابقه دارن یا بین ۲۰ تا ۳۰ سال و این میتونه به محدودیت باشه». عمده شرکت‌کنندگان (۲۰ نفر) بر این باور بودند که مدیران ارشد نسبت به مزایای استقرار نظام نوین مالی آگاهی کامل ندارند یا نسبت به اهمیت حوزه مالی و بودجه و نقش کلیدی آن در تصمیم‌گیری‌ها توجه نیستند. به عنوان مثال برخی افراد این‌گونه بیان کردند: «مدیران عالی توجه نیستن که به چه اطلاعاتی نیاز دارن و چطور میتونن این اطلاعات را به دست بیارن. ضمناً اون‌ها نمی‌دونن که این برنامه چه فوایدی میتونه برا سیستم‌شون داشته باشه» یا «برخی مدیران ارشد، بخش درمان رو بخش اصلی می‌بینن و توجه کم‌تری به قسمت‌های پشتیبانی نشون میدن». علاوه بر این، تغییرات زیاد در رده مدیران ارشد و گاه میانی نیز از دیگر محورهای مورد توافق شرکت‌کنندگان بود که به بهبود نیاز داشت. چنانچه یکی از پاسخ‌دهندگان گفت: «میانگین تغییرات مدیران بالاست به طوری که میانگین سن مدیریتی هر مدیر میانی حدوداً ۱/۵ تا ۲ ساله و این تغییرات پی‌درپی میتونه کارو عقب بندازه».

وجود نداره و لازمه با ایجاد یک تفکر تشکیلاتی، واحدهای موازی در هم ادغام بشن» یا «در اصلاح ساختار تشکیلاتی و مصوب کردن اون باید نقش مدیران مالی با سایر مدیران متفاوت دیده بشه».

عمده مصاحبه‌شوندگان (۱۹ نفر) اعتقاد داشتند زمان‌بر بودن فرایند دستیابی به محصول نهایی نظام نوین مالی سلامت، یکی از مؤلفه‌های فرایندی است که نیاز به بهبود دارد. به عنوان مثال: «یک نوع احساس دوباره‌کاری در کارکنان وجود داره و به نظر میاد لازم باشه فرایندها اصلاح بشن و به طور مستمر بهبود پیدا کنن».

به لحاظ نقاط قابل بهبود مالی، عدم وجود ردیف بودجه‌ای متناسب و اختصاصی برای اجرای برنامه نظام نوین مالی و ناعادلانه بودن توزیع تجهیزات مورد نیاز آن در زمره مواردی بودند که برای بهبود مورد تأکید قرار گرفتند.

#### \* بحث و نتیجه‌گیری:

در این مطالعه، موارد قابل بهبود اجرای مرحله اول نظام نوین مالی سلامت در قالب هفت محور کارکنان، مدیران، سیستم اطلاعات، خرده فرهنگ‌های سازمانی، ساختار، فرایند و مالی شناسایی شدند.

شواهد مبنی بر آن است که انگیزه‌های تغییر مسیر به سمت حسابداری تعهدی در میان کشورهای مختلف متفاوت بوده است، اما سیستم تعهدی به عنوان راه افزایش شفاف‌سازی بودجه و ابزار افزایش کارایی و بهره‌وری در کل سیستم در نظر گرفته می‌شود.<sup>(۱۴)</sup> در ایران، وزارت بهداشت به عنوان اولین بخش دولتی پیشگام اصلاحات مالی، پس از انجام مطالعه‌های بسیار و بررسی نقاط مثبت و مزایای حسابداری تعهدی، به استقرار این سیستم به جای حسابداری نقدی پرداخت.

یکی از نقاط قابل بهبود مطرح شده در این پژوهش، تعداد ناکافی کارکنان شاغل متخصص در حوزه مالی بود. در سایر کشورها نیز تعداد حسابداران مجرب شاغل در بخش عمومی در مقایسه با نیاز موجود در این بخش

اکثر مصاحبه‌شوندگان (۱۹ نفر)، بر این عقیده بودند که سیستم زیرساخت اطلاعات و سیستم سخت‌افزاری نیازمند بهبود است. این در حالی است که در بخش نرم‌افزار، تنها مدیران میانی اظهار داشتند که پیچیدگی سیستم زیاد است و این امر، کار با نرم‌افزار را با مشکلاتی روبرو می‌کند، در حالی که مریدان با این موضوع موافق نبودند. یکی از مدیران در این باره اظهار داشت: «امکان ویرایش نرم‌افزار در سطح دانشگاه‌ها برای برخی قسمت‌ها مثل انبار وجود نداره، در ضمن فرایند کار با نرم‌افزار زیاد شفاف نیست و از مراحل زیادی تشکیل شده که باعث میشه کار با این نرم‌افزار احتیاج به نیروی انسانی زیاد و متخصص داشته باشه».

مقاومت در برابر تغییر سیستم، به نظر اکثر مدیران و مریدان (۲۱ نفر) یکی از مهم‌ترین موانع فرهنگی و خرده فرهنگ‌های نیازمند بهبود بود. یکی از افراد بیان کرد: «خیلی‌ها از تغییر روش‌ها می‌ترسند و در برابرش مقاومت می‌کنن». مشارکت‌کننده دیگری گفت: «بسیاری از کارکنان و حتی مدیران فکر میکنند که این تغییر سیستم از نقدی به تعهدی، موقتی هست و دوام و ماندگاری نداره».

مشکلات نظام پرداخت یا به عبارت دیگر سازوکارهای پرداخت جهت جذب و نگه‌داشت منابع انسانی از جمله مهم‌ترین عواملی بود که ۲۰ نفر از مشارکت‌کنندگان اذعان داشتند که نیاز به بهبود دارد. «متأسفانه در حال حاضر پاداش بدون توجه به عملکرد افراد و کارایی آن‌ها داده میشه و نظام ارزشیابی اختصاصی برای این کار وجود نداره». از طرف دیگر، «عدم تقارن مزایای مستمر و غیرمستمر کارکنان ستادی با واحدهای صفی نسبت به وظایفی که به اونها محول میشه و عدم پیش‌بینی حق فنی در احکام کارکنان مالی از مشکلات مهم نظام پرداخته». نیاز به بهبود ساختار تشکیلاتی مناسب نیز از دیگر موارد ذکر شده بود چنانچه بیان شد «در حال حاضر ساختار تشکیلاتی و ابزارهای خاص تشکیلاتی اختصاصی نظام نوین مالی سلامت

تغییرات می‌شود.<sup>(۱۹)</sup>

علاوه بر آنچه گفته شد به منظور بهبود سایر مؤلفه‌های شناخته شده در این پژوهش (از جمله نقاط قابل بهبود سیستم اطلاعاتی از بُعد نرم‌افزاری و سخت‌افزاری، نقاط قابل بهبود ساختاری و غیره) پیشنهاد می‌شود نسبت به تشکیل کارگروه‌های تخصصی متشکل از مدیران ارشد، میانی و کارکنان عملیاتی شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور جهت اتفاق نظر و ارایه راهکار در زمینه بهبود مؤلفه‌های فوق اقدام شود. همچنین راهکارهای پیشنهادی پس از اولویت‌بندی و قبل از استقرار مرحله دوم اصلاحات در سراسر کشور، به صورت مقدماتی در حوزه‌های منتخب آزمایش شوند و از دستاوردهای حاصل جهت ارتقا و اعتلای کل نظام نوین مالی سلامت مستقر در دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی تحت پوشش وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی استفاده گردد.

در مجموع می‌توان گفت، هر چند روش حسابداری تعهدی در سایر کشورها با نقاط قوت زیادی همراه بوده است<sup>(۲۰ و ۲۱)</sup> و در ایران نیز مزایای حاصل از استقرار آن در دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی کشور قابل انکار نیست، اما در عین حال توجه به مؤلفه‌هایی که در این میان به بهبود و ارتقا نیاز دارند نیز از اهمیت فراوانی برخوردار است و تلاش و برنامه‌ریزی جهت بهتر شدن این موارد از طریق مکانیسم‌های عملی باید در دستور کار تصمیم‌گیرندگان و برنامه‌ریزان قرار گیرد.

در نهایت با وجود این که حدود یک دهه از اجرای اصلاحات مالی در بخش سلامت کشور می‌گذرد ولی همچنان مشکلات و نقاط ضعفی در اجرای آن وجود دارد که نیازمند تقویت و بهبود است و در این مطالعه با استفاده از نظرهای خبرگان و متخصصان نظام سلامت، هفت دسته از نقاط قابل بهبود شناسایی شدند. شناخت این موارد به سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان کلان کشور کمک خواهد کرد تا ضمن برنامه‌ریزی‌های صحیح‌تر و دقیق‌تر جهت اصلاح و بهبود این موارد، به ترسیم افق

اندک بوده و سرمایه‌گذاری از طریق آموزش مباحث فنی جدید به کارکنان موجود توصیه شده است.<sup>(۱۵)</sup> نتایج سایر مطالعه‌ها نیز بیان‌گر آن است که تعداد کم نیروی انسانی متخصص و شایسته ضمن بازنشستگی بعضی از افراد، نبود انگیزه در کارکنان، نارضایتی افراد با توجه به حجم کاری بالا و حقوق و امنیت شغلی پایین باعث عدم بهره‌برداری از مزایای مورد انتظار از سیستم حسابداری تعهدی خواهد شد.<sup>(۱۷ و ۱۶)</sup>

یکی دیگر از نقاط قابل بهبود مرحله اول اصلاحات مالی نظام سلامت، مربوط به مدیران بود. در همین رابطه نتایج برخی مطالعه‌ها نشان داده است که عوامل زیر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذارند: حمایت مدیران ارشد، نیاز مدیران به اطلاعات دقیق مالی به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری، تفویض اختیار مدیران ارشد به مسئولین زیرمجموعه برای تسهیل در انجام امور مالی و شیوه‌های جدید مدیریت سازمان.<sup>(۱۸ و ۱۶)</sup>

از نظر نقاط قابل بهبود فرهنگی و خرده فرهنگ‌های سازمانی نیز برگزاری جلسه‌های گروهی متمرکز میان مدیران ارشد، میانی و حتی کارکنان عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی به ایجاد انگیزه و نگرش مثبت آن‌ها نسبت به استقرار همه جانبه این نظام و در نتیجه افزایش تعهد آن‌ها به همکاری هر چه بیش‌تر منجر شود. نهادینه‌سازی یک فرهنگ مناسب و پاسخ‌گو موجب همسو شدن فنون مدیریت مالی دولتی با فنون مشابه در بخش خصوصی می‌شود و امکان رقابت دستگاه‌های اجرایی با سایر دستگاه‌ها را فراهم می‌کند و به انضباط مالی بیش‌تر منجر می‌شود.<sup>(۱۶)</sup> از سوی دیگر، برای کاهش مقاومت کارکنان و مدیران می‌توان از شیوه‌های مختلف اطلاع‌رسانی و افزایش آگاهی افراد (به منظور کاهش ترس از ناشناخته‌ها) استفاده کرد. در این زمینه سایر مطالعه‌ها نیز حاکی از آن است که مقاومت در برابر تغییر یکی از معمول‌ترین موانع و مشکلات احتمالی در فرایند استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شمار می‌آید و اطلاع‌رسانی موجب کاهش مقاومت در مقابل

Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management 2006; 18 (1): 1-26.

7. Ellwood S, Newberry S. Public sector accrual accounting: institutionalizing neo-liberal principles? Accounting, Auditing & Accountability Journal 2007; 20 (4): 549-73.

8. Gerd A, Karimi A. The effects of shifting from cash accounting to accrual one on financial and operational performance of Shahid Beheshti University of Medical Sciences. Auditing Knowledge 2011; 11 (4): 6-21. [In Persian]

9. Tudor A, Blidisel R. Accrual accounting experience in the romanian public higher education sector. Studia Universitatis Babeş-Bolyai Oeconomica 2007; 1: 36-51.

10. Abolhallaje M, Bastani P, Ramezani M. Accomplishments of health system financial management reform implementation in units affiliated with MOHME. Razi J Med Sci 2013; 19 (105): 30-7. [In Persian]

11. Streubert HJ, Carpenter DR. Qualitative research in nursing, advancing the humanistic imperative. 5th ed. Philadelphia: Lippincott; 2003: 101-19

12. Barati A, Jannati A, Tourani S, Khalesi N, Gholi Zadeh M. Iranian health system experts and policy makers' opinion about the benefits of developing home care in Iran. Hakim Journal 2010; 12 (2): 1-9. [In Persian]

13. Krueger R, Casey MA. Focus groups: a practical guide for applied research. 4th ed. Thousand Oaks, CA: Sage; 2008: 29-48.

14. Cohen S. How different are accrual accounting financial measures compared to cash accounting ones? Evidence from Greek Municipalities, Working Papers in Social Science Research Network, 2006.

15. Pollit C, Boukaert G. Public management reform: a comparative analysis. 2nd ed. New York: Oxford University Press; 2000: 43-51.

بلندمدت و تعیین دورنمای مطلوب پرداخته تا زمینه و بستر مناسب جهت ورود به مرحله‌های بعدی اصلاحات مالی نظام سلامت فراهم گردد.

#### \*سیاس‌گذاری:

از همکاری مدیران ستادی و رابطین دانشگاه‌های علوم پزشکی مورد مطالعه قدردانی می‌شود.

#### \*مراجع:

1. Neema S. The impact of health policies and health sector reform on the readiness of health systems to respond to women's health needs. United Nations Expert Group Meeting. Bangkok, Thailand; 2005: 12. Available at: <http://www.un.org/womenwatch/daw/egm/enabling-environment2005/docs/EGM-WPD-EE-2005-EP.11%20%20S.pdf>.

2. Bodart C, Servais G, Mohamed YL, Schmidt - Ehry B. The influence of health sector reform and external assistance in Burkina Faso. Health Policy Plan 2001 Mar; 16 (1): 74-86.

3. Abolhallaje M, Mousavi SM, Jafari M. Implementation of Financial Management Reforms in the Health Sector: Why it Matters? Journal of Health Policy and Sustainable Health 2014; 1 (4): 113-114.

4. Van Helden GJ. Researching public sector transformation: the role of management accounting. Financial Accountability & Management 2005; 21 (1): 99-133.

5. Skaerbaek P, Melander P. The politics of the changing forms of accounting: A field study of strategy translation in a Danish government - owned company under privatization. Accounting, Auditing & Accountability Journal 2005; 17 (1): 17-40.

6. Cortes JP. The international situation vis-à-vis the adoption of accrual accounting.



16. Vakilifard HR, Nazari F. Factors influencing the implementation of accrual accounting systems in the institutions affiliated to the ministry of health and medical education. *Journal of Health Accounting* 2012; 1: 111-25. [In Persian]
17. Bastani P, Abolhalaj M, Ramezani M, Jafari J, Rajab Kordi J. Iranian health new financial management reform: strengths, weakness and implications for future. *Health MED* 2012; 6 (12): 4035-42.
18. Clark, D. Open Government in Britain: Discourse and Practice. *Public Money & Management* 1996; 16 (1): 23-30.
19. Babajani J. The necessity of using accrual accounting in public sector and its assessment for applying in Iranian public sector. *Peyke Nour* 2006; 5: 4-14. [In Persian]
20. Falkman P, Tagesson T. Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management* 2008 Sep; 24 (3): 271-83.
21. van der Hoek MP. From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience. *Public Budgeting & Finance* 2005 Mar; 25 (1): 32-45.