

## تحلیل خبرگان از نقاط قوت فاز اول اصلاحات مدیریت مالی نظام سلامت: رویکرد کیفی

مسعود ابوالحلاج<sup>۱</sup>، پیوند باستانی<sup>۲</sup>، مریم رمضانیان<sup>۳</sup>، جواد جعفری<sup>۴</sup>

### چکیده

**زمینه و هدف:** پیاده سازی اصلاحات مالی در نظام سلامت از سال ۱۳۸۴ در دستور کار قرار گرفت لذا این پژوهش به جمع بندی و تحلیل مهم ترین نقاط قوت اجرای نظام نوین مالی سلامت در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از دیدگاه دست اندرکاران استقرار آن در دو سطح میانی و عملیاتی پرداخته است.

**روش بررسی:** در این پژوهش کیفی ۱۵ نفر از مربیان نظام نوین مالی سلامت و ۸ نفر از مدیران مالی دانشگاههای علوم پزشکی کشور به صورت هدفمند جهت شرکت در جلسات نشست خبرگان انتخاب شدند و پس از مصاحبه با این تعداد، یافته‌ها به سطح اشباع رسید. فرایند تحلیل داده‌ها به روش کروگر و توسط یک نفر از پژوهشگران که دارای هیچ گونه تضاد منافع با موضوع نبود انجام گرفت.

**یافته‌ها:** توانمندی منابع انسانی، آموزش‌های موثر، نظام اطلاعاتی یکپارچه، فرهنگ و مناسبات پویا، تناسب ساختاری، کارایی و اثربخشی و امکانات مناسب به عنوان هفت درون مایه اصلی بودند که از تحلیل محتوایی متون پیاده شده به دست آمد و هر درون مایه اصلی به چندین جزء فرعی تقسیم بندی گردید.

**نتیجه‌گیری:** شناخت این نقاط قوت اولین فاز اصلاحات مالی نظام سلامت کشور، ضمن ایجاد امکان برنامه ریزی‌های صحیح تر و دقیق تر جهت هدایت هر چه بهتر این تغییرات و حفظ دستاوردهای به دست آمده، به ترسیم افق بلند مدت و تعیین دورنمای مطلوب جهت استقرار فازهای آتی کمک شایانی خواهد نمود.

**واژه‌های کلیدی:** اصلاحات مدیریت مالی نظام سلامت، حسابداری تعهدی، نقطه قوت

\* نویسنده مسئول:

پیوند باستانی؛

دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی

پزشکی دانشگاه علوم پزشکی تهران

Email:

P\_Bastani@razi.tums.ac.ir

- دریافت مقاله: فروردین ۱۳۹۱ - پذیرش مقاله: بهمن ۱۳۹۱

### مقدمه

وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان متولی اصلی سلامت جامعه، نهادی است که باید از سوی دولت به تبیین جهت‌گیریها، خط‌مشی‌ها و

راهبردها، تأثیرگذاری بر رفتار نقش آفرینان درون و برون بخش، نظارت کلی، هدایت تلاشها و توسعه اقدامات سلامت ملی بپردازد(۱)، این در حالی است که سازمان بهداشت جهانی معتقد است، وزارت بهداشت در کشورهای در حال توسعه، از نظام اداری دولتی بسیار کم اثر و به شدت غیر منطقی و تمرکزگرا برخوردار است(۲).

در راستای رفع این محدودیتها، اصلاحات مدیریت مالی و پاسخگویی در بخش دولتی در دنیا قبل از سال ۲۰۰۰ از استرالیا آغاز شد و تغییر رویکرد حسابداری

<sup>۱</sup> مری هیات علمی، مرکز بودجه و پایش عملکرد، وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، تهران، ایران

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، گروه مدیریت خدمات بهداشتی و درمانی، دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی تهران، تهران، ایران

<sup>۳</sup> کارشناس ارشد اقتصاد سلامت، عضو مرکز تحقیقات مدیریت ارائه خدمات سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران

<sup>۴</sup> کارشناس نظام نوین مالی سلامت، مرکز بودجه و پایش عملکرد، وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، تهران، ایران

از نقدی به تعهدی به عنوان اساسی ترین جزء مشتق شده از اصلاحات مدیریت مالی در بخش دولتی در نظر گرفته شد (۳). این در حالی است که در ایران نیز مشکلات خاص بخش بهداشت و درمان به عنوان نمونه‌ای از بخشهای دولتی، زمینه ساز انجام اصلاحات گردید که از جمله این اشکالات می توان به ثبت نقدی و ضبط مالی دریافتها و پرداختها، ثبت خرید اموال و داراییها در سرفصل هزینه، ضعف در تهیه گزارشات مالی، عدم تهیه صورت‌های مالی و ابهام در عملکرد واقعی بودجه اشاره نمود (۴)، درحالیکه لزوم توجه به تأمین اعتبار در هنگام ایجاد هزینه یا تعهد، اجرای کنترلهای داخلی اثر بخش، یکپارچه سازی و استانداردسازی فرآیندها، بودجه ریزی بر مبنای فعالیت، کنترل بودجه‌ای و تحلیل انحراف از برنامه، اصلاح ساختار سازمانی و همگن سازی داده‌ها، از مهم ترین اولویتهای بخش سلامت در راستای دستیابی به نظام مدیریت بهینه مالی به حساب می‌آید (۵-۶).

علاوه بر آنچه گفته شد، وزارت مذکور در کشور ایران، متحمل بار مالی شدیدی است که از طریق سر جمع اعتبارات دولتی و پرداختهای خصوصی در هر سال تأمین می‌شود. این منابع قسمت عظیمی از کل هزینه‌های بهداشت و درمان را پوشش می‌دهد که این امر خود، لزوم انجام اصلاحات و مدیریت بهینه مالی را در این وزارتخانه و اجرای زیر مجموعه‌اش حیاتی‌تر و ضروری‌تر از قبل نشان می‌داد (۴).

از سوی دیگر، بدلیل عدم وجود ارتباط قوی در دنیای اطلاعات و در نتیجه ضعف تصمیم‌گیری بر مبنای اطلاعات و اینکه اطلاعات منابع انسانی، تدارکات، مالی و بودجه سیستم‌های مالی موجود در بخش بهداشت و درمان جزیره‌ای می‌باشد، اصلاح نظام مالی بخش بهداشت و درمان و آموزش پزشکی و در نتیجه اجرای نظام نوین مالی در این بخش ضروری بنظر

می‌آمد (۷). در همین رابطه، ایده پیاده سازی نظام نوین مالی سلامت در دانشگاههای علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی پس از بحث و بررسی و اجرای مطالعه نمونه و فرهنگ سازی طی چهار فاز، جهت رفع محدودیتهای پیشگفت، از سال ۱۳۸۴ جزء اولویتهای وزارت متبوع قرار گرفت.

اولین فاز این نظام، استقرار حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی است. واحدهای دولتی کشور و به تبع آن دانشگاههای علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی زیر مجموعه وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی تا قبل از سال ۱۳۸۴، برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی استفاده می‌کردند. حسابداری نقدی دریافتها و پرداختها و مانده‌های نقدی را در زمان مبادله وجه نقد ثبت می‌کند، بنابراین صورت‌های مالی مبتنی بر حسابداری نقدی به صورت سستی منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می‌دهد و آن را با مخارج بودجه شده مقایسه می‌کند، حال آنکه استفاده از این سیستم برای اجرای برنامه‌های مورد نظر دولت به واسطه استفاده موثرتر از منابع عمومی مناسب نیست (۸).

در باب برتری حسابداری تعهدی به شیوه نقدی تحقیقات مختلفی انجام شده است به عنوان مثال Mellor معتقد است که گزارشگری بر مبنای تعهدی این فرصت را برای دولت و مؤسسات بزرگ بخش عمومی فراهم می‌نماید تا مدیریت داراییها و بدهیهای خود را اصلاح نماید (۹). Deloitte نیز معتقد است استفاده از حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سستی، مطلوب تر به نظر می‌رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد و نه با بودجه‌هایی که از قبل مورد توافق قرار گرفته‌اند، مورد مقایسه قرار می‌گیرد (۱۰). هم چنین

نمونه گیری هدفمند با به دست آوردن اطلاعات متنوع موجب می شود ماهیت و ابعاد مختلف پدیده بهتر مورد تفحص قرار گیرد (۱۲). بدین منظور ۱۵ نفر از فعال ترین کارشناسان کلیدی نظام نوین مالی سلامت از دانشگاه های علوم پزشکی سراسر کشور که دارای ابلاغ مربی نظام نوین مالی بوده، از ابتدای پیاده سازی اصلاحات در جریان امور و تغییرات رخ داده بودند و هم از نظر علمی و هم عملی با مفاهیم مطرح شده آشنایی کامل داشتند، جهت شرکت در جلسات نشست خبرگان (Expert Panels) انتخاب شدند. شرایط ورود به مطالعه این افراد داشتن ابلاغ رسمی به عنوان مربی نظام نوین مالی سلامت، مجری در اجرای نظام نوین مالی سلامت در سطح دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی و سابقه کاری ۵ سال به بالا، نوع استخدام رسمی یا پیمانی و علاقه مندی به شرکت در بحث ها بوده است. علاوه بر این ۸ نفر از مدیران مالی دانشگاه های مختلف علوم پزشکی و عضو کمیته فنی تخصصی مدیران مالی وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی نیز بعد از اعلام تمایل، مورد مصاحبه عمیق و نیمه ساختار یافته (Semi-structured) قرار گرفتند.

روند طراحی پژوهش حاضر به گونه ای بود که در ابتدا به منظور ایجاد زبان مشترک و چارچوب ذهنی، یک جلسه بارش افکار با حضور پژوهشگران و مربیان منتخب برگزار گردید. هدف از این جلسه ایجاد یک تعریف واحد از مفهوم نقطه قوت برنامه نظام نوین مالی سلامت بود. پس از جلسه بارش افکار مذکور، هر یک از مربیان با تشکیل تیم هایی متشکل از کارشناسان صاحب نظر مالی در دانشگاه های محل اشتغال خود به استخراج فهرست نامحدودی از نقاط قوت این برنامه پرداختند. پس از آن، طی برگزاری دو جلسه نشست خبرگان، با استفاده از فرم عناوین راهنمایی (Topic guide) که دربرگیرنده یک سوال

استاندارد آیفک ۲۰۰۰ (IFAC 2000) نیز بر استفاده از مبنای تعهدی تأکید نموده و معتقد است، استفاده از مبنای نقدی، توانایی پاسخ خواهان را برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار، به شدت تضعیف می نماید زیرا این نظام هیچ گونه اطلاعاتی را درباره چگونگی مدیریت داراییها و بدهیهای دولت ارائه نمی کند (۱۱).

با توجه به ایرادات وارد بر نظام سنتی و نیز با توجه به تأکید اسناد بالادستی چون قانون برنامه چهارم توسعه و آیین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه ها و دانشکده های علوم پزشکی سراسر کشور، قانون محاسبات عمومی کشور، قانون مدیریت خدمات کشوری و قانون هیات امناء، ضرورت اجرای نظام نوین مالی در نظام سلامت احراز شد (۳)، که در حال حاضر این نظام در فاز اول در دانشگاه ها و دانشکده های علوم پزشکی سراسر کشور به اجرا در آمده است و این پژوهش به جمع بندی و تحلیل مهم ترین نقاط قوت اجرای نظام نوین مالی سلامت در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از دیدگاه دست اندرکاران اجرای آن در دو سطح میانی و عملیاتی پرداخته است.

## روش بررسی

هدف این پژوهش کیفی (Qualitative) دستیابی به دیدگاه جمعی (Round view) صاحب نظران و خبرگان مالی وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی در سطح عملیاتی و میانی در زمینه مهمترین نقاط قوت اجرای نظام نوین مالی سلامت در دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی است.

به منظور دستیابی به نقطه نظرات این آگاهان کلیدی (Key informants) از روش نمونه گیری هدفمند (Goal oriented or Purposive sampling) استفاده گردید. علت انتخاب این روش نمونه گیری آن بود که

مشخص موجب افزایش همکاری افراد در حین مصاحبه می‌گردد(۱۴)، در دومین مرحله از پژوهش حاضر با ۸ نفر از مدیران مالی دانشگاه‌های مختلف که علاقه مند به بحث و گفتگو بودند، به صورت عمیق و نیمه ساختارمند مصاحبه شد.

به منظور افزایش کیفیت و بازدهی کار، جلسات مصاحبه از قبل پیش بینی شده و با شرکت کنندگان هماهنگ شده بود. ضمناً طی این هماهنگی‌ها ضمن ارائه توضیحات لازم در مورد هدف مصاحبه‌ها به افراد اطمینان داده شد که محرمانگی داده‌ها و گمنامی مصاحبه شونده به طور کامل حفظ خواهد شد و در عین حال شرکت کنندگان مجازند علیرغم موافقت اولیه، در هر زمان از مصاحبه که تمایل داشته باشند، از ادامه کار انصراف دهند، در مرحله بعدی برای تمام افرادی که به طور کاملاً آگاهانه و داوطلبانه حاضر به انجام همکاری بودند، فرم رضایت کتبی تکمیل و به امضای مصاحبه شونده‌گان رسید. به منظور افزایش مسائل مربوط به صحت، دقت و حفظ محرمانگی محتوای مصاحبه‌ها، حتی المقدور سعی شد، مکانی آرام و دور از هیاهوی محیط کار افراد برای انجام مصاحبه، پیش بینی شود که ورود و خروج ارباب رجوع و زنگ تلفن باعث اختلال حواس و به هم خوردن جلسه نشود. ضمناً مدت زمان هر مصاحبه بر حسب میزان علاقه و تحمل مصاحبه شونده‌گان بین ۴۵ تا ۵۵ دقیقه بود و به منظور جلوگیری از مشکلات احتمالی، کلیه زمان جلسات از طریق دو دستگاه الکترونیکی، ضبط شد.

پایه سازی جلسات پانل و مصاحبه‌های انفرادی بلافاصله پس از پایان هر جلسه، پس از دو بار گوش دادن هر فایل ضبط شده بر روی کاغذ صورت گرفت تا بتوان از روی میزان تشابه و نزدیک شدن پاسخ‌های افراد به دستیابی به سطح اشباع (Data saturation) واقف شد و بلافاصله پس از رسیدن به این سطح،

اصلی و ۶ سوال فرعی بود و توسط پژوهشگران با استفاده از نظرات خبرگان مالی مرکز بودجه و پیش عملکرد وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، تهیه شده بود، با کلیه مربیان منتخب مصاحبه و بحث و جمع بندی گروهی انجام گرفت.

فرم عنوانی راهنمای مذکور که در هر دو مرحله نشست‌های خبرگان و مصاحبه‌های انفرادی مورد استفاده قرار گرفت، پس از آماده سازی به منظور اطمینان از روایی و معنی دار بودن سوالات از نظر پاسخ دهندگان، در اختیار سه تن از مربیان آموزشی و دو نفر از مدیران مالی که جزء مصاحبه شونده‌گان منتخب نبودند، قرار گرفت و ضریب اعتبار آن ۰/۸۱ به دست آمد.

به منظور تشکیل جلسات نشست خبرگان، یک هفته قبل از برگزاری هر جلسه، هماهنگی‌های لازم با دانشگاه‌ها و مربیان منتخب صورت پذیرفت، این جلسات در مکانی کاملاً آرام در یک محیط آموزشی و فارغ از دغدغه‌های محیط کاری افراد تشکیل گردید. طول این جلسات به طور متوسط ۱۸۰ دقیقه بود. هر جلسه توسط سه نفر از پژوهشگران اداره می‌شد به طوریکه یکی از آنها نقش ناظر، دیگری نقش هماهنگ کننده و اداره کننده و نفر سوم نقش یادداشت بردار را بر عهده داشتند و نفر سوم به ثبت دقیق کلیه نظرات و واکنش‌های کلامی و غیر کلامی شرکت کنندگان پرداخت. علاوه بر این کلیه جلسات پانل‌ها پس از کسب اجازه از حاضران، توسط دستگاه‌های الکترونیکی ضبط گردید.

از آنجا که یکی از بنیادی‌ترین و بهترین روشهای جمع آوری اطلاعات که باعث می‌شود افراد به طور آزادانه نظرات خود را در مورد موضوع مورد پژوهش بیان دارند، مصاحبه انفرادی می‌باشد(۱۳) و نیز با توجه به اینکه نوع غیر ساختارمند و نیمه ساختارمند این مصاحبه به دلیل عدم وجود حصارهای (Barriers)

ضمناً به منظور اطمینان از دقت در تفسیر یافته های به دست آمده، از روش بازنگری همکاران (Peer check) استفاده گردید؛ به این ترتیب که تعدادی از متون دست نویس به صورت بی نام در اختیار دو تن از صاحب نظران در زمینه تحقیقات کیفی قرار گرفت تا مجدداً کدگذاری و دسته بندی گردد که در نهایت توافق بالایی میان درون مایه های حاصله مشاهده شد و اعتبار یافته ها مورد تایید قرار گرفت.

### یافته ها

یافته های حاصل از تحلیل متون پیاده شده نشست های تخصصی و مصاحبه های انفرادی با مربیان نظام نوین و مدیران مالی دانشگاه های تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی در زمینه نقاط قوت نظام مذکور، منجر به ارائه هفت درون مایه اصلی و چندین درون مایه فرعی به شرح جدول ۱ گردید که ذیلاً به تبیین آن پرداخته شده است:

جلسات مصاحبه متوقف گردید. به منظور اطمینان از صحت مکالمات متنی بازنویسی شده، متون مذکور مجدداً توسط مصاحبه شوندگان مورد بازبینی و تایید قرار گرفت.

فرایند تحلیل داده ها به روش کروگر (Krueger) انجام گرفت (۱۵). بدین ترتیب که ابتدا مرور یادداشت ها و حذف موضوعات بی ربط یا تکراری توسط یک نفر از پژوهشگران که دارای هیچ گونه تضاد منافع (Conflict of interest) با موضوع نبوده و از کارکنان مرتبط با نظام نوین مالی سلامت به حساب نمی آمد، از طریق مقایسه دست نوشته ها و مراجعه به فایل های صوتی صورت گرفت. ضمناً تمامی فایل های صوتی و متون، تاریخ و کد زده شدند و بر اساس هدف مطالعه، مرتب شده و درون مایه های اصلی (Theme) و فرعی (Sub Theme) از آن استخراج گردیدند. پس از انتخاب درون مایه های فرعی، فراوانی هر یک به صورت تعداد/درصد، مشخص شده و گزارش گردید.

### جدول ۱: نقاط قوت نظام نوین مالی سلامت استخراج شده از مصاحبه با فبرگان

محور	درون مایه اصلی	درون مایه فرعی
نقاط قوت	توانمندی منابع انسانی	وجود کارکنان متخصص، متعهد و توانمند در حیطه مالی
		وجود کارکنان کم توقع و مخلص در واحدهای امور مالی دانشگاهها
		وجود هم افزایی در فعالیت های کارکنان
		وجود مدیران مصمم و علاقه مند در راس برنامه
		توان مدیران در استفاده از مکانیسم های مدیریتی
	آموزش های موثر	وجود آموزشهای مناسب و مستمر حین خدمت برای مربیان
		تشکیل کنفرانس های ملی و بین المللی جهت هم اندیشی مدیران

وجود کمیته های فنی و تخصصی مدیران مالی و بودجه

نظام اطلاعاتی یکپارچه سرعت انتقال داده ها و اطلاعات

قابلیت اتکای اطلاعات

نظام مند بودن و فرایندی بودن سیستم اطلاعات

یکپارچگی سیستم اطلاعات

وجود وب گاه اطلاع رسانی

فرهنگ و مناسبات پویا ارتباط فعال و گسترده میان مجریان نظام نوین مالی سراسر کشور

وجود ابزارهای انتقاد و پیشنهاد در نظام نوین مالی

وجود فرهنگ رقابت

فضای کار تیمی

خلاقیات و نوآوری مدیران در استقرار و بومی سازی نظام نوین مالی

تناسب ساختاری تعریف ساختار جدید برای ادارات و نیروی انسانی حوزه مالی

وجود آیین نامه ها و دستورالعمل های داخلی مناسب و کاربردی

کارایی و اثربخشی وجود وب گاه اطلاع رسانی

کنترل مناسب و به موقع خدمات مالی

ساماندهی اطلاعات مالی و کدینگ حسابداری یکسان

بکارگیری تئوری ها، استانداردها و طبقه بندی های جدید مالی

حمایت مدیریت ارشد وزارت بهداشت از اجرای نظام نوین مالی

امکانات مناسب وجود منابع مالی جهت اجرای برنامه

وجود تجهیزات مناسب

بازگشت بهینه هزینه های آموزشی به عنوان سرمایه گذاری

## I توانمندی منابع انسانی

منابع انسانی در تمام سطوح از نیروهای صف و ستاد به حساب می آیند. عملیاتی تا مدیران میانی و ارشد، به عنوان یکی از مهمترین توانایی های بالقوه هر سازمان یا واحد کاری ۲۲ نفر از کل مصاحبه شوندگان حاضر (۲۳ نفر) بر این عقیده بودند که کارکنان متخصص و متعهد شاغل

دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی و برگزاری کنفرانس‌های هم‌اندیشی ملی و بین‌المللی جهت بحث و تبادل نظر به ویژه با حضور مدیران، از دیگر نقاط قوتی بود که مشارکت کنندگان به آن اشاره کردند.

### III نظام اطلاعاتی یکپارچه

اکثر شرکت کنندگان در این پژوهش (۲۱ نفر ۹۱٪) معتقد بودند که نظام نوین مالی سلامت از سیستم اطلاعات یکپارچه‌ای برخوردار است. به عنوان مثال: "نکته‌ای که در مورد نرم افزار وجود دارد این است که نرم افزاری یکپارچه در اکثر دانشگاهها برای اجرای حسابداری تعهدی و بقیه مراحل داده شده، نرم افزار مناسب و منسجمی هست که در آن سطح دسترسی مدیران و کارکنان به اطلاعات طبقه بندی شده، از قبل مشخص و تعریف شده است" (مشارکت کننده ۱۸). علاوه بر این ۲۰ نفر از مصاحبه شونده‌گان (۸۷٪) بر این باور بودند که نظام نوین مالی سلامت از وجود یک سیستم اطلاعاتی سیستماتیک برخوردار است. "این نرم افزار، پایگاه‌های داده‌ای مناسبی را در اختیار می‌گذارد که به میزان وسیعی به تحلیل داده‌ها و بازیافت اطلاعات کمک می‌کند" (مشارکت کننده ۵). علاوه بر این سایر مشارکت کنندگان، فاکتورهای مهم دیگری چون فرایند محور بودن نظام اطلاعات، قابلیت اتکای اطلاعات حاصله و سرعت انتقال داده‌ها و اطلاعات تولید شده را به عنوان مهمترین زیر عناوین نقطه قوت نظام‌های اطلاعاتی، قلمداد کردند.

### IV فرهنگ و مناسبات پویا

عده زیادی از مصاحبه شونده‌گان (۱۹ نفر ۸۳٪) به وجود فرهنگ کار، رقابت سالم و تیم سازی به عنوان نقاط قوت مهم در اجرای نظام نوین مالی اشاره

در حیطه مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور در زمره مهمترین نقاط قوت نظام نوین مالی به حساب می‌آیند (۹۶٪ پاسخ دهندگان).

به عنوان مثال: "... اجرای نظام نوین مالی در بیشتر دانشگاه‌ها باعث شده که تعداد زیادی افراد تحصیل کرده وارد نظام بشوند، بر خلاف قبل که تعداد کارکنان مالی تحصیلکرده به ویژه با تحصیلات مرتبط مالی و حسابداری کم بود" (مشارکت کننده ۳) یا در جای دیگر "نظام نوین مالی سلامت باعث شده در واحدهای مختلف مجموعه‌ای از کارکنان حضور داشته باشند که عملکرد آن‌ها هم افزایی دارد و همین امر می‌تواند رمز موفقیت آن‌ها در اجرای این برنامه باشد (مشارکت کننده ۸). هم چنین، اکثریت قریب به اتفاق شرکت کنندگان در پانل‌های تخصصی، وجود کارکنان کم توقع و مخلص شاغل در واحدهای امور مالی دانشگاه‌ها را به عنوان نقطه قوت مهمی در اجرای این نظام قلمداد کردند. وجود مدیران علاقه‌مند نیز از دیگر نقاط قوتی بوده است که از دید اکثر مصاحبه شونده‌گان در اجرای موفقیت آمیز نظام نوین مالی نقش داشته است.

### II آموزش‌های موثر

بسیاری از پاسخ دهندگان (۲۰ نفر - ۸۷٪)، نقش دوره‌های آموزشی را در ارتقاء دانش و نگرش کارکنان درگیر در اجرای نظام نوین مالی دخیل دانستند. یکی از شرکت کنندگان در این زمینه می‌گوید: "دوره‌های آموزشی زیادی به صورت کارگاه یا کارگروه برای مربیان و مدیران نظام نوین مالی از اول اجرای برنامه تا حالا تشکیل شده که نقش خیلی مهمی در ایجاد دانش و بهبود دید افراد نسبت به این نظام داشته است" (مشارکت کننده ۱۳). ضمناً کمیته فنی متشکل از مدیران مالی و بودجه و حضور حسابرسان بخش سلامت در دانشگاهها و

## بحث

مطالعات مختلف مزایای گسترده‌ای را در باب استفاده از حسابداری تعهدی ذکر نموده‌اند که می‌توان به افزایش کارایی و بهره‌وری، شفاف سازی، افزایش کنترل‌های داخلی، ارزیابی عملکرد و اندازه‌گیری حسابداری موجودیها، اخذ گزارشات دقیق، سریع و بموقع، استفاده بهینه از منابع و امکانات، نشان دادن اندازه‌ها و مقادیر و جلوگیری از سوء استفاده‌ها اشاره کرد (۱۶ و ۱۷).

در نظام سلامت جمهوری اسلامی ایران، تغییر رویکرد حسابداری از نقدی به تعهدی به عنوان فاز اول اصلاحات از سال ۱۳۸۴ آغاز شد و در کلیه دانشگاهها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور استقرار یافت. با توجه به اینکه با گذشت ۶ سال از آغاز اصلاحات در حال حاضر، نظام مذکور آماده ورود به دومین فاز، حسابداری قیمت تمام شده، می‌باشد، لذا لازم است ضمن آگاهی از کلیه زوایا، ظرفیت‌ها و نقاط قوت آن، بتوان از تجربه حاصله در جهت موفقیت هر چه بیشتر اصلاحات در فازهای بعدی استفاده نمود.

در همین رابطه یافته‌های حاصل از مطالعه حاضر حاکی از آن بود که وجود کارکنان جوان، متعهد و دارای تحصیلات دانشگاهی مرتبط، دلسوزی و مسئولیت‌پذیری مسئولان و حمایت مدیران، آموزش‌های هزینه‌اثربخش و متناسب با نیازهای کارکنان و مدیران، وجود فرهنگ کار، رقابت، خلاقیت و مشارکت تیمی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های داخلی، منابع مالی و تجهیزاتی و ... در زمره مهمترین نقاط قوت نظام نوین مالی سلامت به حساب می‌آیند که بدیهی است اتخاذ خط مشیهای کلان در جهت جذب و نگهداشت صحیح این منابع انسانی و تلاش در جهت ارتقاء آنها می‌بایست در راس اولویت‌های وزارت بهداشت قرار

کردند. در این میان برخی صاحب‌نظران به وجود فرهنگ نوآوری به عنوان یک نقطه قوت اشاره کردند. "... به دلیل اجرای گسترده نظام نوین مالی در کشور این مزیت که به مدیران اجازه داده شده با توجه به شرایط دانشگاه خودشان به استقرار و بومی کردن این نظام بپردازند، یک نقطه قوت مهم تلقی می‌شود" (مشارکت‌کننده ۱۸).

## V. تناسب ساختاری

اغلب شرکت‌کنندگان (۲۰ نفر ۸۷٪) به تعریف ساختار مناسب از نظر تعداد و ترکیب ادارات و نیروهای مالی در دستورالعمل‌های اجرایی نظام نوین مالی و نیز وجود آیین‌نامه و دستورالعمل ساختارمند و متناسب داخلی به عنوان نقاط قوت اشاره کردند.

## VI. کارایی و اثربخشی

از جمع‌بندی کلی اظهارات صاحب‌نظران به نظر می‌رسد، وجود اهرمهای کنترلی مناسب و به موقع خدمات مالی در کنار ساماندهی اطلاعات مالی و کدینگ یکسان و نیز بکارگیری تئوری‌ها، استانداردها و طبقه‌بندی‌های جدید مالی به عنوان شاخصهای موثر در کارایی و اثربخشی خدمات ارائه شده، در زمره مهمترین زیر عناوین قوت نظام نوین مالی در این بعد باشند.

## VII. امکانات مناسب

۱۸ نفر از مصاحبه‌شوندگان (۷۸٪) به وجود منابع مالی و تجهیزات کافی به عنوان یک نقطه قوت در اجرای نظام نوین مالی اشاره کردند. برخی دیگر نیز معتقد بودند که منابع زیادی صرف آموزش مربیان، مدیران و کاربران نظام نوین مالی شده است که چون این آموزشها هزینه‌اثربخش بوده‌اند، به عنوان نقطه قوت دیگری، به شمار خواهد رفت.

### نتیجه گیری

به نظر می‌رسد، نظام نوین مالی سلامت در اولین فاز اجرا و استقرار خود در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی از نقاط قوت و ظرفیت‌های بالقوه و بالفعل زیادی چون منابع انسانی و اطلاعاتی کارآمد، تناسب ساختاری، کارایی و اثر بخشی و سایر موارد پیشگفت برخوردار است که شناسایی آن به سیاستگذاران و تصمیم گیرندگان کلان کمک بزرگی خواهد کرد تا ضمن ایجاد امکان برنامه ریزی‌های صحیح‌تر و دقیق‌تر جهت هدایت هر چه بهتر این تغییرات و حفظ دستاوردهای به دست آمده، به ترسیم افق بلند مدت و تعیین دورنمای مطلوب جهت استقرار فازهای آتی بپردازند. ضمناً در این رابطه پیشنهاد می‌شود مطالعاتی جهت شناسایی نقاط ضعف این واحدها و راهکارهایی جهت تبدیل نقاط ضعف به نقاط قوت جهت افزایش بهره وری اصلاحات مالی سلامت نیز انجام پذیرد.

گیرد. از سوی دیگر، با توجه به اینکه سایر پژوهشها بر وجود رابطه همبستگی مثبت و معنی دار بین خلاقیت، کار تیمی، خطر پذیری و رهبری حمایتی با میزان عملکرد و بهره وری کارکنان دلالت دارند(۱۸)، دارا بودن نقاط قوت فوق می‌تواند به عنوان یک مزیت مطلوب، دانشگاه‌های تحت پوشش وزارت بهداشت را در انجام اصلاحات مذکور یاری نماید.

علاوه بر این سرعت انتقال داده‌ها، قابلیت اتکای داده‌ها، نظام مند بودن و فرایند محور بودن سیستم اطلاعات موجود و یکپارچگی این سیستم از دیگر نقاط قوت نظام نوین مالی سلامت ذکر شدند. در همین رابطه سایر مطالعات نیز حاکی از آن است که سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری که قابل اتکاء بوده و همواره در دسترس باشند، نقش مهمی در کمک به سازمان برای پذیرش و حفظ یک موقعیت استراتژیک و دستیابی به نقطه بهینه تصمیم گیری ایفا می‌کنند(۱۹).

### منابع

1. Damari B, Delavari A, Vosoogh Moghadam A, Monazam K, Shadpour K, Seifollahi MR, et al. Policy document: the review of stewardship in health care system and suggesting interventions, coordination assisntancy of Ministry of Health and Medical Education. Available at: [http://hamahangi.behdasht.gov.ir/uploads/126\\_136\\_12%20Stewardship%20Policy%20Paper.pdf](http://hamahangi.behdasht.gov.ir/uploads/126_136_12%20Stewardship%20Policy%20Paper.pdf). 2007.
2. Ministry of Health and Medical Education. Islamic Republic of Iran Health in the fifth economical, social and cultural plan. Available at: <http://mui.ac.ir/images/stories/pdf/health%20map%201394.pdf>. 2009.
3. Scott JEM, McKinnon JL & Harrison GL. Cash to accrual and cash to accrual: a case study of financial reporting in two NSW hospitals 1857 to post 1975. Accounting, Auditing and Accountability Journal 2003; 16(1): 104-40.
4. Abolhalaj M & Ramazanian M. The experience of Iranian Ministry of Health and Medical Education in health new financial reform. Health Economics 2011; 1(1): 83-92[Article in Persian].
5. Babajani J & Setayesh MH. Determination of performance evaluation indexes and investigation of universities` potentiality to establishment of financial responsiveness. Accounting and Auditing Investigations 2007; 14(49): 45-66[Article in Persian].

6. Abolhalaj M, Kazemian M & Ramazanian M. Policy document : the review of health finance system and suggesting the interventions. Available at: <http://budget.mohme.gov.ir/attachment/99209.pdf>. 2007.
7. Abolhalaj M, Ramazanian M & Javani A. Lack of financial information in Health system. *Sepid Weekly Journal* 2008; 3(111): 2-3[Article in Persian].
8. Babajani J & Madadi A. The possibility of change in accounting system and financial reporting in Iranian public universities. *Accounting and Auditing Investigations* 2009; 16(56): 3-20[Article in Persian].
9. Mellor T. Why Governments Should Produce Balance Sheets? *Australian Journal of Public Administration* 1996; 55(1): 78-81.
10. Deloitte Public Sector. Mastering the Transformation: New Public Management. Accrual Accounting and Budgeting. Available at: [http://www.deloitte.com/view/en\\_NL/nl/services/accountancy/auditing-services/composing-annual-accounts/fc37ab2149a94210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/en_NL/nl/services/accountancy/auditing-services/composing-annual-accounts/fc37ab2149a94210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm). 2004.
11. IFAC. Government Financial Reporting: Issues and Practices, Public Sector Study 11. New York: Public Sector Committee; 2000: 142-6.
12. Streubert HJ & Carpenter DR. Qualitative research in nursing, advancing the humanistic imperative. Philadelphia: Lippincott; 2003: 102-9.
13. Mayan MJ. An introduction to qualitative methods: a training module for students and professionals. Edmonton: Qual Institute Press, International institute for qualitative methodology; 2001: 45-58.
14. Haghdoost AA. Qualitative Study of PhD Student Scholarship System in Developing and Developed Countries. *Strides in Development of Medical Education* 2004; 1(2): 73- 84[Article in Persian].
15. Krueger RA & Casey MA. Focus groups: A practical guide for applied research. 4<sup>th</sup> ed. Thousand Oaks, CA: Sage; 2008: 48-53.
16. Ellwood SH & Newberry S. Public sector accrual accounting: Institutionalizing neo-liberal principles? *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 2007; 20(4): 549-73.
17. Burns J. The dynamics of accounting change: inter play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 2000; 13(5): 566-96.
18. Silverthorne C. The impact of organizational culture and person-organization fit on organizational commitment and job satisfaction Taiwan. *Leadership & Organization Development Journal* 2004; 25(7): 592-9.
19. Hunton JE, Arnold V & Gibson D. Collective user participation: a catalyst for group cohesion and perceived respect. *International Journal of Accounting Information Systems* 2001; 2(1): 1-17.

# Experts' Analysis Of The Strengths Of Health System Financial Management Reform In The First Phase: A Qualitative Approach

Abolhallaj Masoud<sup>1</sup> (MSc.) – Bastani Peivand<sup>2</sup> (MSc.)  
Ramezani Maryam<sup>3</sup>(MSc.)- Jafari Javad<sup>4</sup>(BSc.)

1 Instructor, Budget & Performance Monitoring Center, Ministry of Health & Medical Education, Tehran, Iran

2 PhD Student in Health Care Management, Health Care Management Department, School of Management & Information Sciences, Tehran University of Medical Sciences, Tehran, Iran,

3 Master of Sciences in Health Economics, Member of Research Center for Health Services Management, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran

4 Bachelor of Sciences in Accounting, Budget & Performance Monitoring Center, Ministry of Health & Medical Education, Tehran, Iran

## Abstract

Received : Apr 2012  
Accepted : Jan 2013

**Background and Aim:** Financial reforms in the healthcare system go back to 1384. This study aims to analyze and summarize the most important strengths of implementing the first phase of the reform in units affiliated with the Ministry of Health and Medical Education from the experts' point of view at middle and operational levels.

**Materials and Methods:** In this qualitative research study, 15 coaches of the new financial health management reform along with 8 financial managers of Medical Universities were selected purposefully to participate in expert panels to be interviewed. Data were saturated following the interviews. The data analysis process was conducted applying Kruger method with one of the researchers having no conflicts of interest with the topic.

**Results:** Human resources enabling, effective trainings, integrated information system, dynamic culture, structural appropriateness, efficiency and effectiveness, and perfect facilities were the seven themes extracted from the content analysis of the interviews; each theme was further divided into some sub-themes.

**Conclusion:** Recognition of the strengths of the first phase of health system's financial management reform may help bring about the possibility of more correct and exact planning to direct these changes and maintain the achievements as well as designing a long-term horizon and determining an ideal vision for the next phases of the reform.

**Key words:** Health System Financial Management Reform, Accrual Accounting, Strengths

\* Corresponding Author:  
Bastani P ;  
E -mail:  
P\_Bastani@razi.tums.ac.ir