

# شناسایی محدودیت‌های دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور در مسیر ورود به فاز دوم اصلاحات نظام نوین مالی سلامت: یک مطالعه کیفی

پیوند باستانی<sup>۱\*</sup>، مسعود ابوالحلاج<sup>۲</sup>، احمد صادقی<sup>۳</sup>، مریم رمضانیان<sup>۴</sup>، حجت حمیدی<sup>۵</sup>

• دریافت مقاله: ۹۴/۶/۲۵

• دریافت مقاله اصلاح شده: ۹۴/۱۰/۱۹

• پذیرش مقاله: ۹۴/۱۱/۲۹



## چکیده

**مقدمه:** نظر به استقرار فاز اول اصلاحات مالی نظام سلامت (حسابداری تعهدی) در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور و ضرورت حرکت آن‌ها به سمت دومین فاز اصلاحات (حسابداری قیمت تمام شده)، این مطالعه با هدف شناسایی مهم‌ترین محدودیت‌های ورود به فاز دوم اصلاحات مالی نظام سلامت کشور در سال ۱۳۹۱ طراحی و اجرا گردید.

**روش بررسی:** پژوهش حاضر از نوع مطالعات کیفی بود که با استفاده از رویکرد دلفی انجام شد. در این مطالعه، یک گروه ۱۵ نفری از متخصصان شامل معاونان توسعه منابع و مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و متخصصان نظام نوین مالی سلامت در وزارت بهداشت و درمان به صورت هدفمند انتخاب و در سه مرحله دلفی مشارکت نمودند و در این سطح، توافق در پاسخ‌ها حاصل شد.

**یافته‌ها:** نتایج حاکی از آن بود که بیشترین محدودیت بالقوه، لزوم توانمندسازی نیروی انسانی در بدنه اجرایی دانشگاه‌ها عنوان شد. جدید بودن بحث قیمت تمام شده در بخش بهداشت و درمان ایران و عدم وجود تجربه مشابه قبلی نیز اولین محدودیتی بود که در بُعد محدودیت‌های بالفعل ورود به فاز دوم اصلاحات مالی سلامت، شناسایی شده است.

**بحث و نتیجه‌گیری:** با توجه به اجرای حسابداری تعهدی به عنوان یکی از مهم‌ترین پیش شرط‌های موفقیت در استقرار حسابداری بهای تمام شده، لازم است ابتدا با تعامل و همکاری بین معاونت‌های وزارت بهداشت و کادر مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی، چارچوب و دستورالعمل واحدی برای ورود به فاز قیمت تمام شده خدمات تدوین شده و با کمک نرم‌افزار، محدودیت وجود دستورالعمل‌ها رفع گردد و بدین ترتیب مسیر اصلاحات هموارتر گردد.

**واژگان کلیدی:** حسابداری تعهدی، حسابداری قیمت تمام شده، اصلاحات مالی سلامت، دانشگاه علوم پزشکی، تکنیک دلفی

**ارجاع:** باستانی پیوند، ابوالحلاج مسعود، صادقی احمد، رمضانیان مریم، حمیدی حجت. شناسایی محدودیت‌های دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور در مسیر ورود به فاز دوم اصلاحات نظام نوین مالی سلامت: یک مطالعه کیفی. مجله پژوهش‌های سلامت محور ۱۳۹۴؛ ۱(۳): ۱۹۸-۱۸۹.

۱. استادیار، مرکز تحقیقات مدیریت سلامت و منابع انسانی، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی شیراز، شیراز، ایران.

۲. استادیار، مرکز بودجه و پایش عملکرد، وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، تهران، ایران.

۳. دانشجوی دکتری، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی شیراز، شیراز، ایران.

۴. دانشجوی دکتری، مرکز تحقیقات مدیریت ارایه خدمات سلامت، پژوهشکده آینده پژوهی در سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران.

۵. کارشناس ارشد، گروه مدیریت امور مالی، دانشگاه علوم پزشکی شیراز، شیراز، ایران.

\* نویسنده مسؤول: شیراز، خیابان قصردشت، حدفاصل خیابان ملاصدرا و سه راه برق، ساختمان الماس، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی.

Email: bastanip@sums.ac.ir

تلفن: ۰۷۱۳۲۳۴۰۰۳۹

## مقدمه

بهره‌وری) از سال ۱۳۸۴ جزء اولویت‌های وزارت متبوع قرار گرفت.

در حال حاضر دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پس از گذشت چند سال از شروع اصلاحات یاد شده و به دنبال استقرار کامل حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی، در مسیر ورود به فاز دوم این اصلاحات با عنوان استقرار نظام حسابداری قیمت تمام شده می‌باشند که در این فاز تعیین هزینه تمام شده برای دستیابی به تصویر روشنی از میزان و روند هزینه‌ها و تدوین بودجه برنامه‌ای و استفاده مؤثر از منابع مورد توجه قرار گرفته است.

طبق تعریف، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عبارت است از روشی که طی آن هزینه محصول یا خدمات بر مبنای فعالیت‌های انجام گرفته برای تولید آن محصول یا ارائه آن خدمت اندازه‌گیری می‌شود (۴)، به عبارت دیگر هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت سامانه حسابداری است که هزینه‌ها را به جای محصولات یا خدمات به فعالیت‌ها نسبت می‌دهند (۵).

فعالیت در این روش، فرآیندی است که با کوشش و تلاش فکری یا بدنی و بر اساس شرح وظایف قانونی و برنامه‌های مصوب دستگاه‌های اجرایی برای ارائه خدمات مصوب به مردم در زمان مشخص (عموماً دوره یک ساله) و با هزینه‌ای که از محل اعتبارات هزینه‌ای تأمین می‌شود، منجر به تولید واحد معینی از خدمات یا کالا می‌گردد و غالباً قابلیت اندازه‌گیری و کمی شدن دارد (۶).

این روش به نقل از Brumby و Robinson بر اساس مطالعات کاپلان و کوپر در سال ۱۹۹۸ برای اولین بار به کار گرفته شد و بر اساس آن نظریه، برای تعیین قیمت تمام شده خروجی یک فرآیند (محصول/خدمت) می‌بایست مجموع هزینه

سازمان‌های دولتی از هر نوع و با هر اندازه، با فشار فزاینده‌ای برای بهبود کارایی و اثربخشی روبه‌رو هستند به طوری که امروزه بیش از گذشته به دلایلی از قبیل گرایش سیاست‌مداران در جلب رضایت مردم، انتظارات مالیات‌دهندگان، توسعه بخش خصوصی و افزایش انتظارات مردم در مورد توجه بیشتر دولت‌ها به هزینه کرد کارای منابع محدود و شفافیت بیشتر در مصرف بودجه، از نظر پاسخگویی مالی تحت فشار می‌باشند (۱). در همین رابطه سامانه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به عنوان روش خوبی برای سازمان‌های دولتی جهت نشان دادن رفتار بهای تمام شده و راه‌حلی برای مشکلات مدیران در پاسخگویی مالی، پیشنهاد شده است (۲).

از سوی دیگر با توجه به تأکید قانون‌گذار در کشور ما مبنی بر اختصاص اعتبارات دستگاه‌ها از جمله دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی-دولتی بر اساس بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات برای این قبیل دستگاه‌ها و همچنین اصلاح فرآیندها و ساختار مدیریت اقتصادی از راه اصلاح نظام حسابداری و همچنین اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش برنامه‌ای به روش هدفمند و عملیاتی و در نهایت اتخاذ تصمیمات بهینه توسط مدیران و افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران (۳)، ایده پیاده‌سازی 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 پایلوت و فرهنگ‌سازی طی چهار فاز (استقرار حسابداری تعهدی، اجرای سیستم هزینه‌یابی و قیمت تمام شده، استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه و

استانداردهای مناسب عملکرد، ارایه آموزش‌های لازم به کارکنان، تأمین نیروی انسانی خبره و پیش‌بینی و تصویب قوانین لازم از جمله این موارد هستند (۱۰).

با توجه به این که سیستم حسابداری بهای تمام شده اطلاعات به موقع، مستمر و منظم برای برنامه‌های دولت، فعالیت‌ها و محصول آن ایجاد می‌نماید و همچنین مدیران اجرایی، برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران از اطلاعات هزینه‌ای جهت تصمیم‌گیری در مورد اختصاص منابع دولتی، برنامه‌های مجاز و مشخص، ارزیابی عملکرد، بررسی کارایی و اقتصاد عملیاتی استفاده می‌نمایند، بنابراین لزوم استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده و استفاده از اطلاعات آن در دستگاه‌های اجرایی مهم و با اهمیت می‌باشد.

نظر به این که در حال حاضر، فاز اول اصلاحات مالی نظام سلامت (استقرار حسابداری تعهدی) در کلیه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی سراسر کشور با موفقیت انجام گرفته و واحدهای مزبور، در شرف ورود به دومین فاز اصلاحات، حسابداری قیمت تمام شده می‌باشند، این مطالعه با هدف شناسایی مهم‌ترین محدودیت‌های این دانشگاه‌ها در مسیر ورود به فاز دوم اصلاحات مالی نظام سلامت کشور، طراحی و اجرا شد. امید است با شناسایی دقیق و کارشناسانه این محدودیت‌ها و نقاط ضعف و برطرف‌سازی و رفع به موقع این موارد، گام مؤثری در مسیر ورود به این مرحله از اصلاحات مالی نظام سلامت کشور برداشته شود.

### روش بررسی

پژوهش حاضر از نوع مطالعات کیفی بود. جامعه پژوهش عبارت بودند از کلیه معاونان توسعه منابع و

فعالیت‌های دخیل در فرآیند را محاسبه کرد و هزینه‌های سربار را به تفکیک فعالیت‌ها و با نرخ جذب متفاوت به آن‌ها تخصیص داد (۷).

بنابراین با این رویکرد، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، نه تنها یک روش حسابداری قیمت تمام شده است، بلکه ابزار قدرتمند مدیریتی برای افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت ارتقای بهره‌وری سازمان، به حساب می‌آید (۸). هر چند در کنار توجه به مزایای این روش، لازم است به زیر ساخت‌های لازم جهت استقرار آن و بسترسازی مناسب در این زمینه نیز توجه کافی مبذول نمود.

در بحث استقرار نظام حسابداری بهای تمام شده و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مطالعات محدودی صورت گرفته است. Major و Hopper در مطالعه خود اشاره به این نکته دارند که به کارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید متناسب با میزان مقاومت نیروی انسانی و رضایت مدیران سازمان باشد و به مسایل رفتار سازمانی توجه بیشتری معطوف گردد (۹). نتایج مطالعه‌ای که در آمریکا انجام شده است نشان می‌دهد که علی‌رغم همه مزایا و توانایی‌های حسابداری قیمت تمام شده، تنها تعداد محدودی از شرکت‌ها از آن استفاده می‌کنند و هنوز درک صحیحی از آن در بین حسابداران شرکت‌ها و مؤسسات وجود ندارد که مهم‌ترین عوامل این عدم پذیرش را عدم آشنایی حسابداران، مقاومت کارکنان و ضرورت تغییرات متناسب سازمانی دانسته‌اند (۴).

در مطالعه‌ای که توسط باستانی و همکاران در بخش سلامت کشور انجام شده نیز الزامات خاصی را برای رفع موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، پیشنهاد می‌دهند که تعریف ستاده‌های مورد انتظار سازمان، تعریف تعیین

تخصصی خبرگان در مورد پیش‌بینی محدودیت‌هایی است که دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور در مسیر ورود به فاز دوم اصلاحات با آن روبه‌رو خواهند شد، به نظر می‌رسد که روش دلفی بهترین روش برای انجام این مطالعه بود.

به منظور تهیه پرسشنامه پس از مروری بر متون و مطالعات انجام شده و اخذ نظرات تیم فنی استقرار نظام نوین مالی در وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، سؤالات به صورت بسته طراحی شد و مقرر گردید که افراد به هر سؤال (آیتم) به عنوان وجود یا عدم وجود محدودیت بر سر راه استقرار فاز دوم اصلاحات نمره داده و مواردی که به عنوان محدودیت شناسایی شدند در مرحله بعد به عنوان محدودیت بالقوه یا محدودیت بالفعل از یک تا نه امتیازبندی شوند.

بدین ترتیب پرسشنامه‌ای که توسط تیم تحقیق سه نفره حاضر تهیه شده بود برای تأیید اعتبار در اختیار چهار تن از متخصصان ذیربط قرار گرفت و در نهایت برای گروه ۱۵ نفری منتخب و متشکل از متخصصان شامل معاونان توسعه منابع و مدیران مالی دانشگاه‌ها فرستاده شد و بدین ترتیب اولین مرحله دلفی آغاز گشت. پس از بازگشت پرسشنامه‌های این مرحله، طیف پاسخ‌ها و دلایلی که متخصصان برای پاسخ‌های خود بیان کرده بودند، مورد بررسی قرار گرفت و خلاصه‌نویسی شد. این گزارش، مجدداً برای متخصصان از طریق پست الکترونیک ارسال شد و متخصصان پاسخ‌های خود را بر اساس نتایج گزارش تغییر دادند و در نهایت نتایج مرحله دوم، مجدداً مورد ارزیابی قرار گرفت. این فرآیند جهت دسترسی به اجماع در نظرات گروه یاد شده انجام شد.

مدیران مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور که از میان آن‌ها ۱۵ نفر (۷ معاون توسعه و ۸ مدیر مالی) به صورت هدفمند جهت شرکت در مطالعه انتخاب شدند. روش گردآوری داده‌ها، تکنیک دلفی بود.

به منظور انتخاب نمونه‌های پژوهش با توجه به متجانس بودن جامعه از ملاک تمایل به مشارکت در تحقیق و داشتن حوصله و دقت در طول مراحل کار استفاده گردید، بدین صورت که با توجه به شناختی که پژوهشگران از جامعه تحت مطالعه به دست آوردند و معرفی خبرگان در این زمینه، ۱۵ نفر از فعال‌ترین و خبره‌ترین معاونان توسعه و مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی وارد مطالعه شدند.

علت استفاده از روش دلفی در این پژوهش این بود که، به حوزه روش‌های پیش‌بینی مکاشفه ذهنی یا شهودی تعلق دارد. به عبارت دیگر، دلفی روشی است که بر پایه نظرات شهودی متخصصان قرار دارد و در آن یک گروه از متخصصان، پس از ابراز نظرات خود درباره یک مسئله مشخص، به یک اجماع دست می‌یابند (۱۱). از سوی دیگر، روش دلفی یکی از روش‌های مورد استفاده در فرآیند آینده‌پژوهی است و برخلاف روش‌های تحقیق پیمایشی، اعتبار روش دلفی نه به تعداد شرکت‌کنندگان در تحقیق، بلکه به اعتبار علمی متخصصان شرکت‌کننده در پژوهش بستگی دارد (۱۲). در باب تعداد شرکت‌کنندگان لازم در این روش نیز نظرات مختلفی وجود دارد، به طوری که گفته شده حداقل تعداد اعضای پنل‌ها برای حصول به نتیجه قابل اتکاء بستگی به طراحی پژوهش دارد هر چند به نقل از سرور، طبق نظر برکهوف در شرایط آرمانی حتی گروه‌های چهار نفره هم می‌توانند عملکرد مناسبی داشته باشند (۱۳)، لذا از آنجا که هدف این پژوهش، دستیابی به دیدگاه جمعی و

نگرفت.

#### یافته‌ها

محدودیت‌های دانشگاه‌ها در مسیر ورود به فاز دوم اصلاحات نظام نوین مالی سلامت به دو دسته کلی محدودیت‌های بالفعل و بالقوه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی کشور تقسیم شدند. هر چند این تقسیم‌بندی برای سهولت کار و به منظور ایجاد طبقه‌بندی آرایه شد ولی در عمل، همه این موارد با یکدیگر رابطه متقابل داشته و بر یکدیگر اثر داشتند.

جدول ۱، رتبه‌بندی محدودیت‌های بالقوه را از نظر افراد شرکت‌کننده در سه مرحله دلفی در مطالعه حاضر نشان می‌دهد. نتایج حاکی از آن بود که بیشترین محدودیت بالقوه به زعم پاسخ‌دهندگان، لزوم توانمندسازی نیروی انسانی در بدنه اجرایی دانشگاه‌ها بودند.

در آخرین مرحله (مرحله سوم) پس از اخذ پاسخ‌های ارسال شده از اعضای شرکت‌کننده منتخب، امتیازبندی نهایی صورت گرفت و درصد امتیازات کسب شده به عنوان رتبه محدودیت بر حسب محدودیت بالفعل یا محدودیت بالقوه با استفاده از نرم‌افزار Excel تبیین شد و در نهایت درصد امتیاز کسب شده به هر محدودیت از ۱۰۰ نمره نیز محاسبه گردید.

به منظور حفظ گمنامی اعضای شرکت‌کننده در دلفی، تیم پژوهش نسبت به ارسال سؤالات از طریق پست الکترونیک برای هر شخص اقدام کرد و از ارسال ایمیل گروهی یا ارسال یک ایمیل با قید آدرس به همه شرکت‌کنندگان خودداری شد. ضمناً در راندهای دوم و سوم دلفی علاوه بر سؤالات نمره داده شده توسط خود شرکت‌کننده و میانگین نمره داده شده توسط کل اعضاء بر روی هر آیت‌م در اختیار افراد قرار گرفت و هیچ توضیح دیگری در مورد نام یا ویژگی‌های سایر شرکت‌کنندگان در اختیار افراد قرار

جدول ۱: رتبه‌بندی محدودیت‌های بالقوه از نظر شرکت‌کنندگان در دلفی

رتبه در کل محدودیت‌ها (بالقوه و بالفعل)	رتبه در محدودیت‌های بالقوه	درصد کسب شده	محور سؤال
۲	۱	۹۵	لزوم توانمندسازی نیروی انسانی در بدنه اجرایی
۶	۲	۹۱	لزوم درگیر شدن حسابرس در رسیدگی و بررسی واحدهای زیرمجموعه
۱۲	۴	۹۰	لزوم تهیه صورت‌های مالی مناسب در واحدهای زیرمجموعه جهت ذی‌نفعان
۸	۳	۹۰	لزوم تصویب و ابلاغ چارت تشکیلاتی از سوی وزارت بهداشت

عنوان رتبه یک، در میان کل محدودیت‌هایی که دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور در مسیر استقرار فاز دوم اصلاحات مالی سلامت با آن روبه‌رو هستند، نیز قرار گرفت (جدول ۲).

از سوی دیگر، جدید بودن بحث قیمت تمام شده در بخش بهداشت و درمان ایران و عدم وجود تجربه مشابه قبلی اولین محدودیتی بود که در بُعد محدودیت‌های بالفعل ورود به فاز دوم اصلاحات مالی سلامت، شناسایی شد. ضمن آن که این محدودیت به

جدول ۲: رتبه‌بندی محدودیت‌های بالفعل از نظر شرکت‌کنندگان در دلفی

رتبه در کل محدودیت‌ها (بالتوجه و بالفعل)	رتبه در محدودیت‌های بالفعل	درصد کسب شده	محور سؤال
۱	۱	۹۶	جدید بودن بحث قیمت تمام شده در بخش بهداشت و درمان و عدم تجربه مشابه قبلی
۷	۵	۸۹	ضعف آگاهی و شناخت تخصصی از موضوع و اهمیت آن در بدنه مالی بخش سلامت
۸	۶	۸۵	کمبود آموزش‌های مستمر و اثربخش در واحدهای زیر مجموعه
۹	۷	۸۴	ابلاغ نشدن دستورالعمل‌های کارشناسی در مسیر نحوه تهیه قیمت تمام شده
۳	۲	۹۵	عدم وجود انگیزه کافی در بدنه مالی نسبت به انجام این اصلاحات
۱۱	۹	۸۳	وجود مقاومت بالا نسبت به تغییر در کارکنان
۱۰	۸	۸۲	فقدان روابط بین بخشی میان مدیران واحدها و عواملان حسابداری تعهدی
۵	۴	۹۰	تجمع نیروهای کارآموز در حوزه ستادی و خلاء آن در واحدهای محیطی
۴	۳	۹۱	ضعف نگرشی در مدیران
۱۲	۱۰	۸۰	عدم تهیه گزارش‌های مدیریتی در پایان فاز یک اصلاحات

### بحث و نتیجه‌گیری

جهت ارزیابی هزینه‌ها، برنامه‌ریزی مناسب، وجود اعتبار کافی، وجود دستورالعمل مناسب در مورد سیستم، آشنایی مدیران با حسابداری مدیریت، برگزاری دوره آموزشی و امکانات نرم‌افزاری و سخت‌افزاری و غیره مورد نیاز می‌باشد (۱۵).

در همین رابطه نتایج یک مطالعه در باب اهمیت استقرار نظام حسابداری بهای تمام شده در دانشگاه‌ها بیان می‌دارد که برآورد بهای تمام شده مستلزم استفاده از سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت بوده و محاسبه بهای تمام شده واقعی نیز باید از طریق به کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت صورت گیرد و استقرار این دو سیستم برای تحول و نوسازی سیستم‌های مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی اجتناب ناپذیر می‌باشند (۱۶).

از سوی دیگر، مطالعه‌ای در مورد الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور، سه دسته عوامل محیطی، سازمانی و فردی را به زعم خبرگان و کارشناسان بودجه‌ریزی وزارت متبوع و دانشگاه‌های تابعه به عنوان الزام ورود به این مرحله بر می‌شمارد و عدم رعایت این الزامات را مانعی برای انجام بودجه

امروزه با توجه به نقش اطلاعات صحیح در تصمیم‌گیری‌ها و به ویژه اطلاعات مالی و هزینه‌ای، لزوم طراحی و به کارگیری یک سیستم هزینه‌یابی که قادر به شناسایی و کشف هزینه‌ها و محاسبه صحیح بهای تمام شده خدمات باشد، جایگاه خاصی دارد و روز به روز بر اهمیت آن افزوده می‌گردد (۱۴). در پژوهش حاضر دو دسته محدودیت در قالب محدودیت‌های بالقوه و بالفعل در مسیر ورود و پیاده سازی حسابداری قیمت تمام شده در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور از دیدگاه مشارکت‌کنندگان شناسایی گردید.

نتایج یک مطالعه نشان داد که جهت استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده به ابزارها و عواملی مانند ایجاد بخش‌های مسئول (واحد سازمانی) منطبق با ساختار سازمانی دستگاه‌های اجرایی، تقسیم‌بندی بخش‌ها به برنامه و فعالیت، تفکیک فعالیت‌ها به واحد، انتخاب واحد اندازه‌گیری مناسب برای فعالیت‌ها، تفکیک هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، استفاده از سرفصل‌های مناسب و مرتبط با سیستم حسابداری بهای تمام شده، روش حسابداری مناسب

ریزی عملیاتی می‌داند. ضمناً همین مطالعه به وجود حسابداری تعهدی، نیروی انسانی کارآمد و متخصص و توانمندسازی کارکنان به عنوان مهم‌ترین الزامات اجرای این مرحله اشاره نموده است (۱۷).

از آنجا که در حال حاضر، حسابداری تعهدی در کلیه دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به طور کامل مستقر شده و به اجرا در آمده است؛ می‌توان گفت اولین الزام به عنوان پیش شرط ورود به فاز دوم یعنی حسابداری قیمت تمام شده، برقرار است، هر چند در این میان، «عدم تهیه گزارش‌های مدیریتی در پایان فاز یک اصلاحات» یکی از محدودیت‌های بالفعلی است که در پژوهش حاضر به آن اشاره شده است و برنامه‌ریزی جهت انجام آن از سوی مدیران کلان دانشگاه‌ها اهمیت زیادی خواهد داشت.

ضعف نگرشی در مدیران، عدم وجود انگیزه کافی در کارکنان و وجود مقاومت نسبت به تغییر در کارکنان از دیگر محدودیت‌های بالفعل دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور در ورود به فاز دو اصلاحات بوده است که در این زمینه نتایج یک مطالعه در کشور پرتغال نیز بیانگر آن بوده است که به کارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت باید متناسب با میزان مقاومت نیروی انسانی و رضایت مدیران سازمان صورت بپذیرد (۹).

جدید بودن بحث قیمت تمام شده و عدم وجود تجربه مشابه قبلی در سایر بخش‌های دولتی کشور، ضعف آگاهی و شناخت تخصصی حسابداران شاغل از موضوع و اهمیت آن در دانشگاه‌ها و کمبود آموزش‌های مستمر در واحدهای زیر مجموعه دانشگاه‌ها از دیگر محدودیت‌های بالفعل شناخته شده در مطالعه حاضر بوده‌اند که برخی مطالعات مرتبط در این زمینه نیز مهم‌ترین علت عدم استقرار حسابداری

بر مبنای فعالیت را فقدان آشنایی مدیران و حسابداران، مقاومت کارکنان و ضرورت تغییرات متناسب سازمانی دانسته‌اند (۴، ۱۸).

فقدان روابط بین بخشی میان مدیران واحدها و عواملان حسابداری تعهدی و تجمع نیروهای کارآزموده در حوزه ستادی و خلأ آن در واحدهای محیطی از جمله دیگر محدودیت‌های شناخته شده حاضر می‌باشند که با برنامه‌ریزی صحیح، ایجاد ارتباطات تیمی و آموزش‌های آبخاری و باز توزیع نیروی انسانی متخصص بین سطوح مختلف دانشگاه‌ها به خوبی قابل حل خواهد بود. از سوی دیگر، سایر پژوهش‌ها (۱۵، ۱۸) به الزامات دیگری جهت استقرار سیستم بهای تمام شده در دستگاه‌های دولتی کشور اشاره کرده‌اند که در مطالعه حاضر مدنظر کارشناسان و متخصصان شرکت کننده در فرآیند دلفی قرار نگرفته است.

در نهایت، مطالعه حاضر به چهار دسته از محدودیت‌های بالقوه دانشگاه‌ها نیز جهت استقرار سیستم قیمت تمام شده اشاره کرده است که عبارت بودند از لزوم توانمندسازی نیروی انسانی در بدنه اجرایی، لزوم درگیر شدن حسابرس در بررسی و رسیدگی به جزئیات واحدهای زیر مجموعه، لزوم تهیه صورت‌های مالی مناسب جهت ذی‌نفعان در واحدهای زیر مجموعه و لزوم تصویب و ابلاغ چارت تشکیلاتی از سوی وزارت بهداشت که توجه به آن‌ها از بُعد کلان حائز اهمیت است. در این راستا پیشنهاد می‌شود برنامه مدون توانمندسازی کارکنان و مدیران با توجه به نیازهای خاص آنان تهیه شده و به صورت متمرکز از سوی ستاد وزارت بهداشت و نیمه متمرکز در سطح دانشگاه‌ها به مرحله اجرا در آید. ضمناً همان‌گونه که سرمست و همکاران در مطالعه خود پیشنهاد نموده

سیاست‌گذاران نسبت به رفع آن تصمیم‌گیری نمایند.

### پیشنهادها

پیشنهاد می‌شود ضمن جمع‌بندی نتایج حاصل از سایر مطالعات انجام شده در این زمینه، نسبت به طراحی مطالعات جدید در زمینه شناسایی مشکلات اجرایی ساختن حسابداری بهای تمام شده در بخش سلامت کشور و امکان سنجی پیاده‌سازی آن در واحدهای زیر مجموعه وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی اقدام گردد. به علاوه، با توجه به وجود محدودیت‌های ذاتی در روش تحقیق دلفی پیشنهاد می‌گردد پژوهش حاضر به صورت میدانی و از طریق مصاحبه با خبرگان و تحلیل محتوایی آن نیز مورد توجه سایر محققان در این حوزه قرار گیرد.

### سیاسگزاری

نویسندگان مقاله بر خود لازم می‌دانند از معاونان توسعه منابع و مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و متخصصان نظام نوین مالی سلامت در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در اجرای این مطالعه همکاری و مشارکت داشتند، مراتب سپاسگزاری را به عمل آورند.

است، توانمندی فنی را می‌توان با ایجاد پایگاه‌های داده قابل دسترس در نظام ثبتی مدیریت بودجه و استفاده از نرم‌افزارهای متناسب با سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، افزایش داد (۱۸)؛ چرا که با استقرار این عوامل می‌توان انواع اطلاعات مفید را از منابع مختلف جمع‌آوری نموده، طبقه‌بندی و گزارش کرده و در آمار و ارقام پیش‌بینی بودجه‌ای منظور نمود. ضمناً همان گونه که ذکر شد استفاده از مبنای حسابداری خروجی محور چون مبنای تعهدی، یکی از مهم‌ترین پیش شرط‌های موفقیت در استقرار حسابداری بهای تمام شده است که در شرایط فعلی نظام بهداشت و درمان کشور صدق می‌کند.

با توجه به این که چند سال از اجرای فاز اول اصلاحات مالی در نظام سلامت ایران گذشته و این مرحله به طور کامل و در تمام واحدهای زیر مجموعه وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی اجرایی شده است؛ لذا به نظر می‌رسد با بررسی دقیق این فاز و شناسایی نقاط ضعف و قوت و دستاوردهای حاصل از این فاز، بتوان با برنامه و پیش‌دقیق‌تری به فازهای بعدی قدم برداشت. نتایج این مطالعه نشان داد که جهت ورود به فاز دوم اصلاحات مالی نظام سلامت و اجرایی کردن آن، دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور با محدودیت‌هایی مواجه می‌باشند که ضرورت دارد

### References

1. Mokarami YA. Going through some basic concepts of accounting management. Auditing Journal. 2005;4(15):85-96.
2. Young RD. Performance based budget systems, public policy and practice. An Electronic Journal Devoted to Governance and Public Policy in South Carolina. 2003;2(2): 1-24.
3. Bonar S. Assessment of benefits and study organizational effectiveness replacement of accrual accounting basis with cash accounting basis from view point of usage in Shahid Beheshti University of Medical Sciences [dissertation]. Kashan: Kashan Azad University; 2011. Persian.
4. Andrews M. Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms. International Journal of Public Sector Management. 2004; 17(4): 332-47.
5. Manalo MV. Activity based costing (ABC) vs. traditional cost accounting system among Top 500 corporations in the Philippines. Philippines: College of Business and Economics; 2004.
6. Sanaee D, Ebadi M. Operational budgeting through activity based costing and its challenges.

- 2th International Performance Based Budgeting Conference; 2008 May 7-8; Tehran: Penco; 2008. p. 1-36.
7. Robinson M, Brumby J. Does performance Budgeting Work? An analytical review of the empirical literature. International Monetary Fund. 2005; 1-76.
8. Talaei Zavareh SH. A study on the establishment of performance based budgeting using Activity Based Costing technique ABC in Organization of Educational Research and Planning (OERP) of the ministry of education. Journal of Educational Innovations. 2011;36(9):72-85. Persian.
9. Major M, Hopper T. Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. Journal of Management Accounting Research. 2005; 16(2): 205-29.
10. Bastani P, Abolhalaj M, Molania jelodar H, Ramezani M. Role of accrual accounting in report transparency and accountability promotion in Iranian Public health sector. Middle- East Journal of Scientific Research. 2012; 12 (8): 1097-1101.
11. Scholl W. The Future of knowledge management: an international Delphi study. Journal of Knowledge Management. 2004; 8(2):19-35.
12. Linstone HA, Turoff M, Helmer O. The Delphi Methods: Techniques and Applications. SAGE; 2002.
13. Sorour R, Parizadi T. Delphi Technique status in management and civil planning. Urban Management. 2011;2(4): 165-85. Persian.
14. Rahimniya R, Ram M, Siavashi E, Ghasempour S, Baruni M, Khakian M, et al. Calculating the cost of student services through Activity Based Costing Method (ABC) at the Department of Student and Cultural Affairs of Tehran University of Medical Sciences in 2011. Media. 2014; 5(2): 8-15. Persian.
15. Mohammadi HR. Recognition of establishing barriers of cost accounting system in executive bodies of Ilam province. 2th International Performance Based Budgeting Conference; 2009 Jul 8-9; Tehran: Penco; 2008. p. 1-17.
16. Abolhalaje M, Ramezani M, Bastani P. Accrual accounting accomplishments in Iranian Universities of Medical Sciences: a mixed method study. Middle-East Journal of Scientific Research. 2012; 12 (3): 294-300.
17. Abolhalaje M, Barati Marnani A, Bastani P, Ramezani R, Jafari J. Ranking the strengths of Iranian health new financial management reform with approach of experts' attitude, group hierarchical analysis and Simple Additive Weighted model. Health Med. 2012; 6(8): 2871-77.
18. Sarmast B, Tirandaz H, Ashrafi BA. Requirements of implementing activity-based costing in the operating budget in executive bodies of East-Azərbayjan province. Danesh-e- Hesabrasi. 2011; 11(5): 112-28. Persian.

# Identifying the Constraints Faced by Medical Sciences Universities in Entering the Second Phase of Health Financial Management Reform: A Qualitative Study

Bastani Peivand<sup>1\*</sup>, Abolhallaje Masoud<sup>2</sup>, Sadeghi Ahmad<sup>3</sup>, Ramezani Maryam<sup>4</sup>, Hamidi Hojat<sup>5</sup>

• Received: 16. 09. 2015

• Revised: 09. 01. 2016

• Accepted: 18. 02. 2016



## Abstract

**Introduction:** Due to the need for transition from accrual accounting as the first phase of health financial management reform to unit cost as the second phase of this reform, this study was conducted in 2012 to investigate the most important constraints faced by Medical Sciences Universities against this reform.

**Method:** This was a qualitative study through applying Delphi method. Fifteen experts including resource development assistants and financial managers of Medical Universities accompanied with experts in health new financial management reform from Ministry of Health and Medical Education were attended 3 rounds of Delphi for achieving agreement.

**Results:** Findings indicated that the most potential constraint belongs to the “need for human resource empowerment in executive body of the universities”. “Novelty of unit cost in health sector” and “lack of previous similar experience” were also identified as the first actual limitations in establishing the second phase of health financial management reform.

**Conclusion:** Considering the complete establishment of accrual accounting as one of the most important pre requisites for unit cost success, in order to flatten the way for reform, it is necessary to prepare a unique and specific framework and guideline for unit cost of services through contribution of all departments and branches of MOHME and financial officers of Universities of Medical Sciences.

**Keywords:** Accrual accounting, Unit cost, Health financial reform, University of Medical Sciences, Delphi technique

•**Citation:** Bastani P, Abolhallaje M, Sadeghi A, Ramezania M, Hamidi H. Identifying the Constraints Faced by Medical Sciences Universities in Entering the Second Phase of Health Financial Management Reform: A Qualitative Study. Journal of Health Based Research 2016; 1(3): 189-198.

1. Assistant Professor, Health Management and Human Resources Research Center, School of Management & Medical Information, Shiraz University of Medical Sciences, Shiraz, Iran.

2. Assistant Professor, Budget & Performance Monitoring Center, Ministry of Health & Medical Education, Tehran, Iran.

3. PhD Student, School of Management & Medical Information, Shiraz University of Medical Sciences, Shiraz, Iran.

4. PhD Student, Health Services Management Research Center, Institute for Futures Studies in Health, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran.

5. MSc, Department of Financial Management, Shiraz University of Medical Sciences, Shiraz, Iran.

\***Correspondence:** School of Management and Medical Information, Building Diamond, Alley 29, Sadra Ghasroldashti Street, Shiraz, Iran.

Tel: 071-32340039

E-mail: bastanip@sums.ac.ir