

فصلنامه حسابداری سلامت، سال اول، شماره‌های دوم و سوم، شماره پیاپی (2)، پاییز و زمستان 1391، صص. 45-57.

ارزیابی عملکرد مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور بر اساس حسابداری تعهدی

ناصر سلمان مهاجر¹، بهزاد نجفی^{2*}، علی جوانی³

تاریخ دریافت: 1391/04/18 تاریخ اصلاح نهایی: 1391/12/08 تاریخ پذیرش: 1391/12/16

چکیده

مقدمه: هدف پژوهش حاضر ارزیابی عملکرد مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور بر اساس اطلاعات حاصل از حسابداری تعهدی است.

روش پژوهش: این پژوهش یک پژوهش توصیفی است که در آن، اطلاعات مالی 43 دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور در سال 1389 بر اساس گزارش‌های نظام حسابداری تعهدی و با استفاده از، شاخص‌های منابع و مصارف اول سال، منابع و مصارف آخر سال، ترکیب منابع و هزینه‌های دانشگاه‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. داده‌های مورد استفاده از گزارش اصلاحیه موافقتنامه‌های سال 1389 دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور و خدمات بهداشتی درمانی، که بر اساس اطلاعات حسابداری تعهدی تهیه شده، استخراج شده است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تقریباً تمام دانشگاه‌های مورد بررسی، با تراز منفی وارد سال 1389 شده‌اند؛ به عبارت دیگر، کسری داشته‌اند. با این وجود، در طول سال 1389، تعداد دانشگاه‌هایی که دارای تراز مثبت بودند، افزایش یافته است.

نتیجه‌گیری: تعداد دانشگاه‌های علوم پزشکی دارای تراز مثبت در پایان سال 1389 نسبت به ابتدای سال، افزایش یافته است. اصلی‌ترین محل تأمین منابع مالی در دانشگاه‌ها منابع اختصاصی است که به تعرفه و قیمت خدمات وابستگی زیادی دارد. دانشگاه‌های بزرگ‌تر (گروه 1) سهم بیش‌تری از منابع را به خود اختصاص داده‌اند در حالی که هزینه‌های کارمندی کم‌تری داشته‌اند.

واژه‌های کلیدی: عملکرد مالی، منابع و مصارف، دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی.

1. کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی، مرکز بودجه و پایش عملکرد، معاونت توسعه مدیریت منابع وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی
2. دانشجوی دکتری اقتصاد سلامت، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی تهران
3. دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، رییس گروه بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، مرکز بودجه و پایش عملکرد، معاونت توسعه مدیریت و منابع وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: Bnadjafi59@gmail.com

مقدمه

وجود ندارد (احمدی دانیالی، 1382: 24). این در حالی است که در سالیان اخیر تأکید زیادی بر مدیریت اقتصادی واحدهای بهداشتی درمانی شده است. در مجموع می‌توان گفت فرایند شفاف و منسجمی در نظام ارزیابی عملکرد نظام سلامت، به گونه‌ای که موجب رفع نواقص و کمبودها، و ایجاد انگیزه و زیرساخت‌های مناسب برای ارتقای عملکرد آن شود، ملاحظه نمی‌شود (شیخ زاده، 1389: 85). یکی از مهم‌ترین سؤال‌های اساسی که همواره در خصوص عملکرد هر سازمانی مطرح است این است که طی دوره زمانی معین عملکرد سازمان تا چه میزان با انتظارات قبلی از آن سازمان مطابقت دارد؟ حسابرسی و گزارش‌گری مالی به عنوان ابزارهای مهم به منظور قضاوت در مورد مدیریت منابع مالی است که امکان قضاوت در مورد نتایج را فراهم می‌سازد. اندازه‌گیری عملکرد مالی سازمان‌های بهداشتی و درمانی چند بعدی است. در ادبیات مالی، عملکرد به وسیله چند شاخص از جمله سودآوری، کارایی و نقدینگی تعریف می‌شود (براند و همکاران، 2007: 6) که این شاخص‌ها از داده‌های منابع و مصارف و صورت‌های مالی قابل استخراج است. نگاهی به حسابداری به عنوان نظام اطلاعاتی و هدف‌هایی که این نظام به منظور تأمین و رفع نیازهای اطلاعاتی مالی استفاده‌کنندگان اعم از درون و برون سازمانی دارد، سبب شده است که گزارش‌گری مالی اطلاعاتی را در قالب گزارش‌های متعدد و متنوع تحت عنوان صورت‌های مالی ارائه و نیازهای مشترک استفاده‌کنندگان از این اطلاعات را برآورده سازد.

امروزه سازمان‌ها در محیطی پویا، پر ابهام و متحول فعالیت می‌کنند. یکی از بارزترین ویژگی‌های عصر حاضر، تغییر و تحول شگرف و مداومی است که در نحوه تفکر، ایدئولوژی، ارزش‌های اجتماعی، روش‌های انجام کار و بسیاری از پدیده‌های دیگر زندگی به چشم می‌خورد؛ و این تغییر و تحول، در سازمان‌های بهداشتی و درمانی با سرعت بیش‌تری همراه است.

توجه به نظام سلامت و عملکرد جامعه پزشکی و انجام ارزیابی کارآمد آن به دلیل پیچیدگی فعالیت‌های این حوزه و در نتیجه پیچیدگی و تأثیر مهم این مجموعه به عنوان صیانت‌کننده نظام بهداشتی و درمانی کشور، و نیز تحولات سریع در این حوزه و به هم پیوستگی آن‌ها، ضرورتی انکارناپذیر است. ارزیابی عملکرد، این امکان را فراهم می‌آورد تا سازمان مسیر خود را بر اساس شرایط متغیر اصلاح کرده و به آن پویایی ببخشد (شیخ زاده، 1389: 84). در این میان، ارزیابی عملکرد مالی مؤسسات و سازمان‌های بهداشتی و درمانی به دلیل حجم منابعی که در این بخش هزینه می‌شود از اهمیت بسزایی برخوردار است. ارزیابی‌های موجود پیش‌تر به عملکرد و شاخص‌های بالینی و غیرمالی تمرکز دارد و توجه به شاخص‌های مالی در ارزیابی عملکرد سازمان‌های بهداشتی درمانی به فراموشی سپرده شده است و در حقیقت یک نظام یک‌پارچه برای امر مهم ارزیابی عملکرد کل جامعه پزشکی

صورت‌های مالی در راستای رفع نیازهای اطلاعاتی گروه استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی برای قضاوت و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه از سوی آن‌ها است (خوش طینت، 1382: 112). تحلیل صورت‌های مالی می‌تواند برای اعضای هیأت‌مدیره، مدیران، بستانکاران و سایر افرادی مفید باشد که می‌خواهند در مورد عملکرد مالی سازمان‌های بهداشتی و درمانی قضاوت کنند (تیم نظارت فلکس، 2005: 3).

حسابداری و گزارش‌های مالی با ارزیابی پولی منابع اقتصادی، مبنایی یکسان و اطلاعاتی قابل فهم به منظور سنجش ارزش نسبی و میزان بازدهی آن‌ها ارائه می‌دهد و به این ترتیب به همه استفاده‌کنندگان از این اطلاعات امکان می‌دهد که منابع اقتصادی گوناگون را با یکدیگر جمع‌جبری کرده و درک یکسانی از ارزش نسبی آن‌ها بدست آورند و در نحوه تخصیص و بکارگیری و ارزیابی و تجزیه و تحلیل نتایج آن، زبانی مشترک داشته باشند (تیم نظارت فلکس، 2005: 3). مدیران برای تصمیم‌گیری درباره‌ی تخصیص منابع و کنترل آن و حصول اطمینان از بکارگیری مؤثر و کارایی منابع در اختیارشان، به اطلاعات حسابداری به عنوان یکی از ابزارهای مهم تصمیم‌گیری نیازمندند (بختیاری، 1374: 19). افزون بر این، گزارش‌گری مالی امکان پاسخ‌گویی مالی مدیران، به عنوان مهم‌ترین هدف گزارش‌دهی دولت، را فراهم می‌سازد. وظیفه دولت‌ها و سازمان‌ها پاسخ‌گو بودن، یعنی ارائه اطلاعات مالی است به طوری که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی مفید باشد. گزارش‌های مالی که در چنین تصمیم‌هایی

سهیم هستند، در برگیرنده اطلاعات مفید برای الف) مقایسه نتایج مالی واقعی با بودجه مصوب، ب) ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات، ج) همکاری در شناسایی شکایت‌های انجام شده در خصوص قوانین و مقررات مرتبط با امور مالی و د) همکاری در ارزیابی کارایی و اثربخشی است (ابوالحلاج و همکاران، 1391: 65). تحلیل نسبت‌ها، یکی از مهم‌ترین و گسترده‌ترین ابزارها برای تحلیل‌های مالی است که از داده‌ها و اطلاعات منابع و مصارف و صورت درآمدها و هزینه‌ها در راستای ارائه تفسیری قابل درک، استفاده می‌کند (تیم نظارت فلکس، 2005: 7).

سازمان‌های دولتی ایران برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می‌کنند. در حسابداری بر مبنای نقدی تعدیل شده، درآمدها و هزینه‌ها در زمان مبادله وجه نقد ثبت می‌شود با این استثناء که دفاتر برای مدت محدودی پس از پایان سال مالی باز می‌مانند و عملیات انجام شده از محل اعتبارات سال قبل، در این مدت محدود، در دفاتر مزبور ثبت می‌شود. بنابراین، صورت‌های مالی بر مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده به صورت سنتی، منابع و مصارف نقدی را نشان می‌دهد و آن را با ارقام بودجه‌ای مربوط مقایسه می‌کند. هم‌چنین، با توجه به برون‌دادها و گزارش‌های حاصل از نظام حسابداری بر مبنای نقدی تعدیل شده می‌توان گفت که این نظام برای برآورده ساختن نیازهای خاصی از پاسخ‌گویی و کنترل، دارای چارچوبی از پیش طراحی شده است. به بیان دیگر، می‌توان گفت که نظام حسابداری مزبور توانایی ارائه اطلاعات لازم به

مبنای حسابداری تعهدی، در این پژوهش سعی بر آن است که تا حد ممکن، صورت‌های مالی و شاخص عملکرد مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور مورد بررسی قرار گیرد.

روش پژوهش

این پژوهش یک پژوهشی توصیفی است که اطلاعات مالی سال 1389 بر اساس گزارش‌های حسابداری تعهدی را مورد بررسی قرار می‌دهد. جامعه پژوهش را 43 دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی تشکیل می‌دهد و نمونه‌گیری انجام نشده است. داده‌های دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران و زابل در زمان انجام مطالعه در دسترس نبوده و به همین دلیل مورد بررسی قرار نگرفته‌اند.

با توجه به تقسیم‌بندی انجام شده در مرکز توسعه و تحول اداری وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی به 5 گروه تقسیم می‌شوند که بر این اساس 7 دانشگاه در تیپ 1 یا گروه 1، 9 دانشگاه در گروه 2A، 7 دانشگاه در گروه 3A، 17 دانشگاه در گروه 2B و 5 دانشگاه در گروه 3B قرار گرفته‌اند. در این مطالعه به منظور درک بهتر، جدول‌ها و نتایج به دو صورت، با در نظر گرفتن گروه‌بندی و بدون توجه به گروه‌بندی، ارائه شده است. لازم به یادآوری است که با عنایت به محرمانه‌بودن اطلاعات مالی، اسامی دانشگاه‌ها ذکر نشده است.

مدیران دولتی به منظور اندازه‌گیری و محاسبه قیمت تمام شده خدمات و کالاهای بخش دولتی را ندارد (وکیلی فرد و نظری، 1391: 114). برای رفع این مشکل و بنا بر تکلیف و ظرفیت قانونی که قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در اختیار برنامه‌ریزان و مجریان قرار داده است، وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی بر آن شد تا نسبت به تغییر مبنای حسابداری از نقدی تعدیل شده به تعهدی اقدام کند و زمینه لازم برای محاسبه قیمت تمام شده خدمات را فراهم آورد.

به استناد ماده 49 قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، آیین‌نامه مالی و معاملاتی جدید برای بخش بهداشت و درمان تهیه شد. در این آیین‌نامه ذیحساب از کلیه دانشگاه‌ها حذف و مدیر مالی به عنوان بازوی اجرایی هیأت امناء و رئیس دانشگاه مسئولیت و مدیریت مستقیم مالی دانشگاه را عهده دار شد و حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان عامل محرک در شفاف‌سازی به سمت حسابداری تعهدی و ثبت و ضبط اطلاعات مالی در دانشگاه‌ها حضور یافتند. طرح اجرای حسابداری تعهدی نخست به صورت نمونه در تعدادی از بیمارستان‌ها انجام شد و سپس با تجدیدنظر در روش اجرای آن، به سایر واحدها و دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تسری یافت (ابوالحلاج و رمضانیان، 1389: 84).

با توجه به استقرار حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و امکان گزارش‌گری بر

نمودار شماره 1 منابع و مصارف سال 1389 را بر مبنای حسابداری تعهدی نشان می‌دهد. این نمودار، وضعیت مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور را در اول سال 1389 یا به عبارت دیگر عملکرد مالی سال 1388 را نشان می‌دهد. در این نمودار، محور عمودی نشان‌دهنده دانشگاه‌ها و محور افقی بیان‌گر مانده منابع هر دانشگاه (به ریال) است. این نمودار نشان می‌دهد که تقریباً تمام دانشگاه‌ها (بیش از 95 درصد) غیر از دو دانشگاه که با نماد 22 و 8 مشخص است در ابتدای سال 1389 دارای تراز منفی (کسری) بوده‌اند. دانشگاه‌های 6، 32 و 14، به ترتیب، بیش‌ترین تراز منفی را داشته‌اند.

نمودار شماره 2، تراز پایان سال 1389 یا به عبارت بهتر عملکرد مالی دانشگاه‌ها را در این سال نشان می‌دهد. در طول سال 1389 دانشگاه‌ها به نسبت عملکرد بهتری داشته‌اند و تعداد دانشگاه‌هایی که تراز مثبت داشته‌اند، افزایش یافته است. در پایان سال 1389، تعداد 10 دانشگاه (بیش از 22%) تراز مثبت داشته و این سال را با عملکرد مالی مثبت پشت سر گذاشته‌اند. دانشگاه‌های علوم پزشکی 32، 39، 29، به ترتیب، بیش‌ترین تراز منفی را در سال 1389 داشته‌اند. به عبارت دیگر، میزان هزینه‌های انجام شده در طول سال خیلی بیش‌تر از منابعی بوده است که در اختیار داشته‌اند.

مقایسه تراز مالی دانشگاه‌ها بر اساس گروه‌بندی دانشگاهی می‌تواند اطلاعات مفیدی را در اختیار تصمیم‌گیران قرار بدهد. بر اساس تقسیم‌بندی انجام شده به وسیله مرکز توسعه و تحول اداری معاونت

شاخص‌های مورد بررسی شامل منابع و مصارف اول سال، منابع و مصارف آخر سال، ترکیب منابع و هزینه‌ها است.

تراز مالی اول سال از حاصل تفریق کل هزینه‌های سال قبل دانشگاه از منابع آن سال و مانده منابعی که از سال ماقبل از آن به آن سال اضافه گردیده، محاسبه شده است. تراز مالی آخر سال هم به همین ترتیب محاسبه شده است.

$$TL_t = (RS_{t-1} + CS_t) - EX_t$$

TF: تراز مالی اول سال

RS: مانده منابع

$$TF_t = (RS_{t-2} + CS_{t-1}) - EX_{t-1}$$

TL: تراز مالی آخر سال

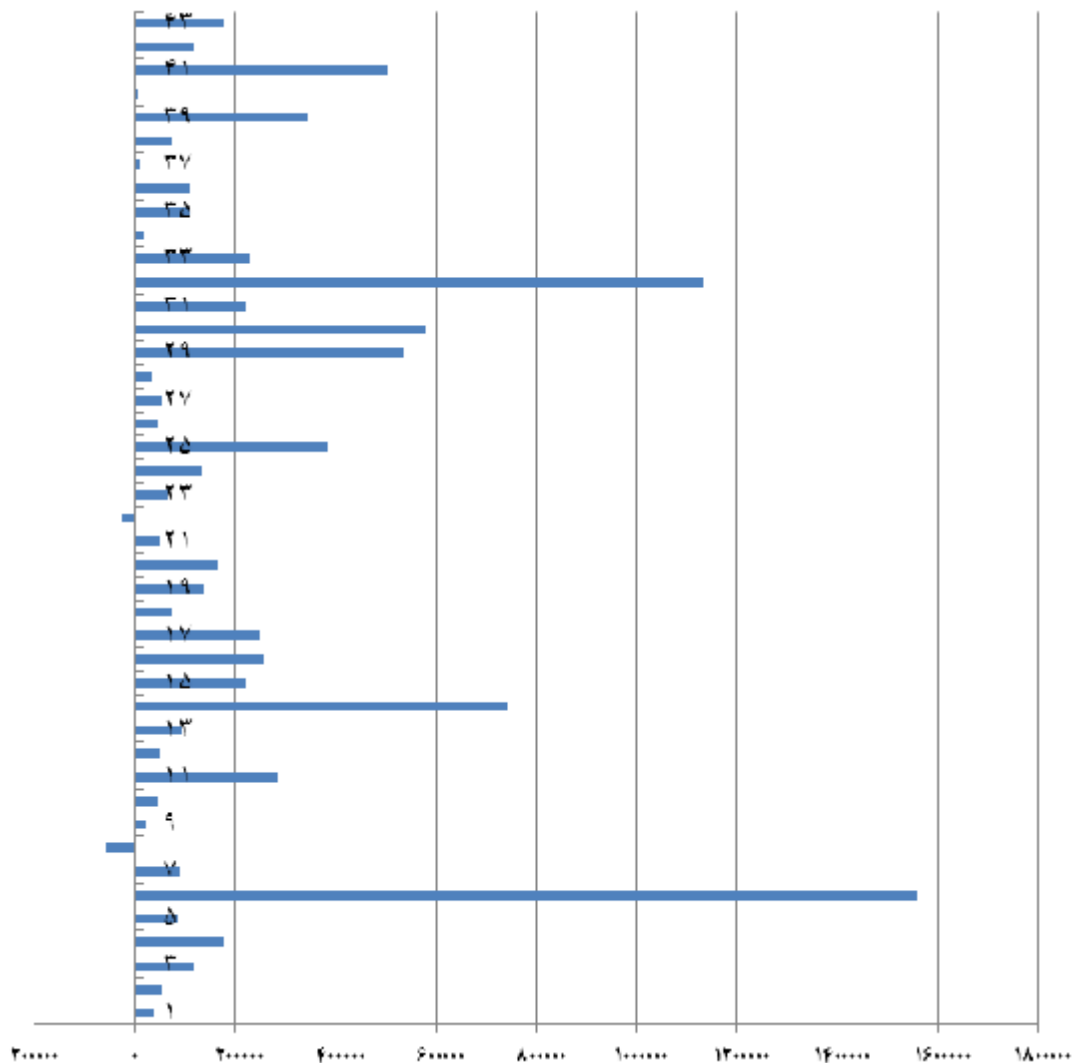
CS: منابع در طول سال

EX: هزینه‌های سال

داده‌های مورد استفاده از اصلاحیه موافقت‌نامه‌های سال 1389 دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور استخراج شده است (مرکز بودجه و پایش عملکرد، 1389).

یافته‌های پژوهش

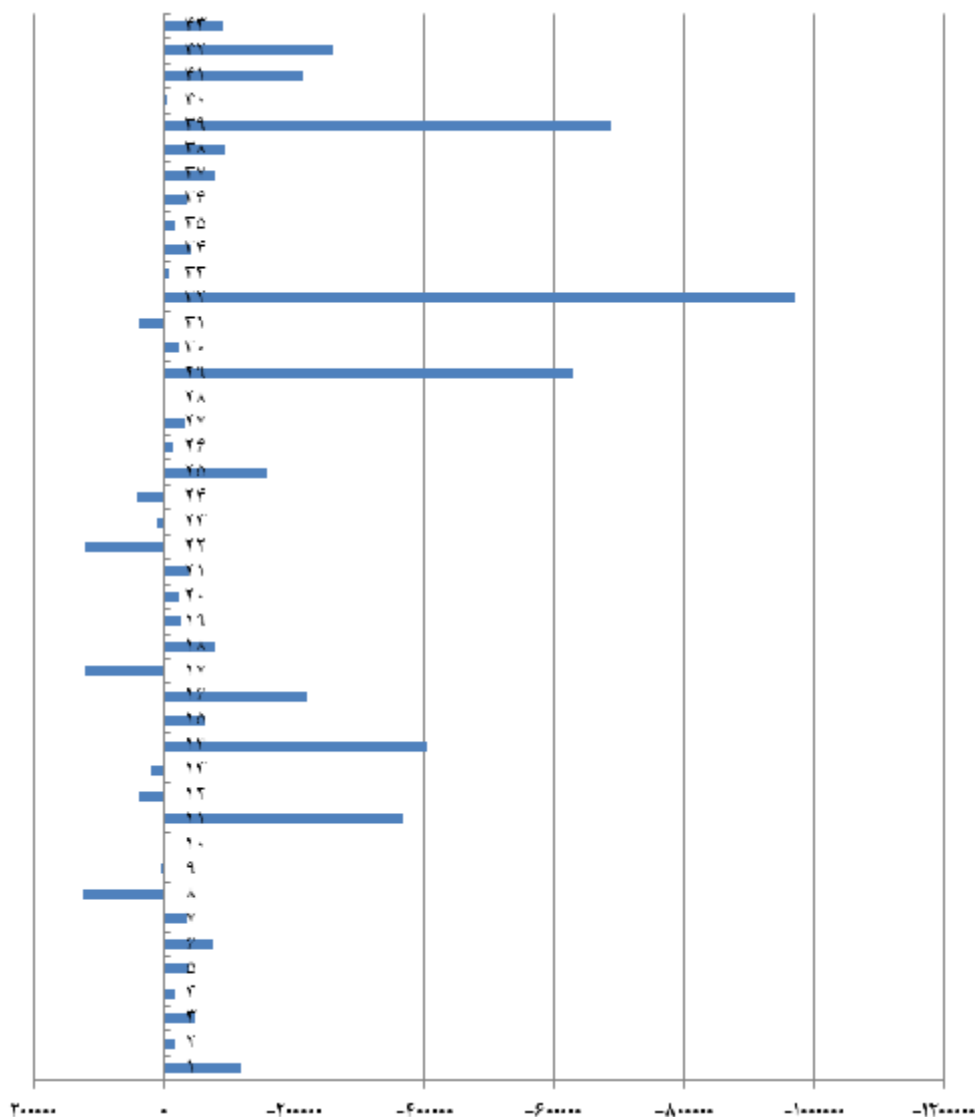
در این پژوهش شاخص‌های مالی 43 دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی زیرمجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی با توجه به اندازه و تیپ دانشگاه‌ها مورد بررسی قرار گرفت و نتایج بدست آمده در قالب نمودارهای مختلف ارائه شده است.



نمودار 1: تراز منابع و مصارف دانشگاه‌های علوم پزشکی در اول سال 1389

گروه 3B که دانشگاه‌های خیلی کوچک تر و تازه تأسیس در این گروه قرار گرفته‌اند. نمودار شماره 3، نشان می‌دهد که تراز ابتدای سال 1389 در همه گروه‌های دانشگاهی منفی بوده است که در این بین، گروه 1 بیشترین تراز منفی و گروه 2A کمترین تراز منفی را داشته است. در پایان سال دانشگاه‌هایی که در گروه 2A عملکرد بهتری

توسعه مدیریت و منابع وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور که دارای ویژگی‌های مشترک و نزدیک به هم هستند، در یک گروه قرار گرفته‌اند. در این تقسیم‌بندی، دانشگاه‌های بزرگ در گروه 1، دانشگاه‌های کوچک تر از آن در گروه 1A و به همین ترتیب تا

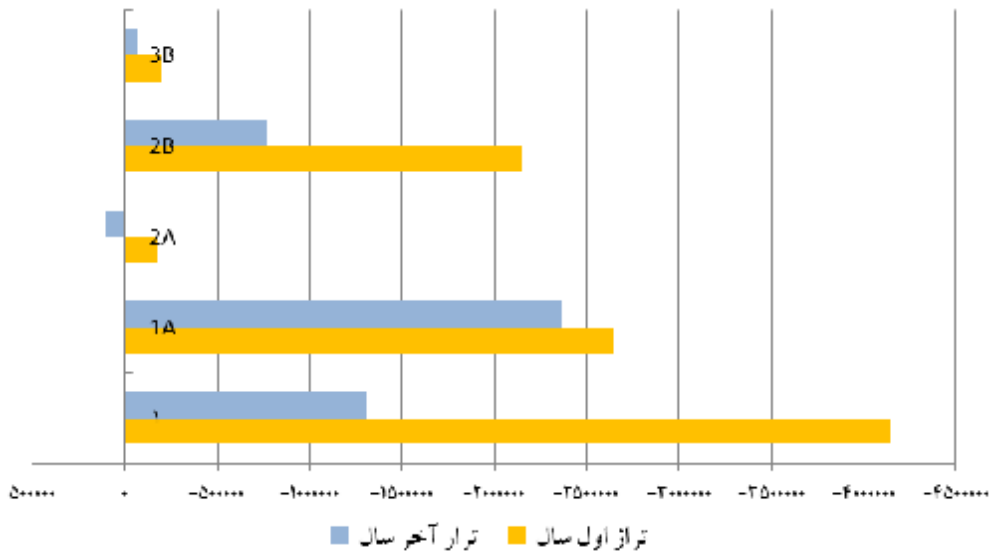


نمودار 2: تراز مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی در آخر سال 1389

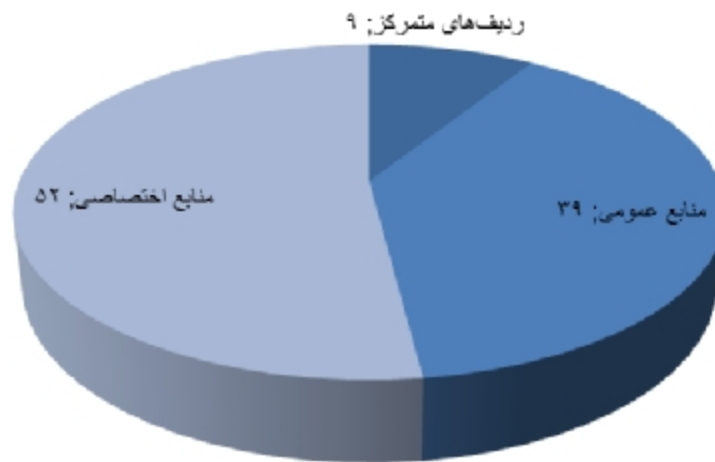
دانشگاه‌ها به سه منبع اصلی تقسیم شده و سهم هر منبع از کل منابع محاسبه شده است. همان‌طور که نمودار شماره 1 نشان می‌دهد، بیش‌ترین منابع مالی دانشگاه‌ها از محل درآمدهایی است که به‌وسیله خود دانشگاه‌ها کسب شده است (52 درصد) و به اصطلاح درآمد اختصاصی نامیده می‌شود. بعد از آن، منابع عمومی است که به‌وسیله دولت از محل منابع عمومی پرداخت

داشته‌اند، توانسته‌اند تراز خود را مثبت کنند. دانشگاه‌های گروه 1A و 2B نیز نسبت به سال 1388 توانسته‌اند تا حدود زیادی عملکرد خود را بهبود ببخشند و تراز خود را به صفر نزدیک‌تر کنند.

نمودار شماره 4، ترکیب منابع مالی را در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور نشان می‌دهد. در این نمودار، منابع مالی



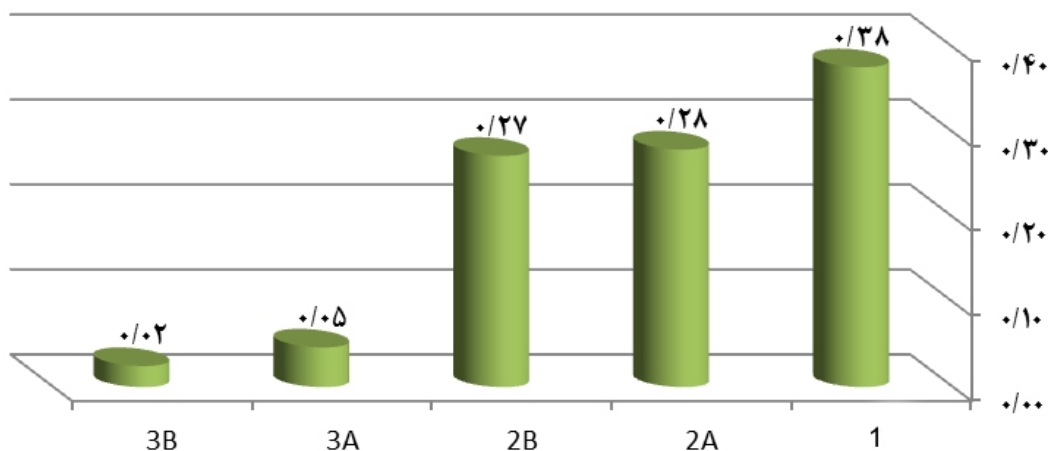
نمودار 3: مقایسه تراز اول و پایان سال مالی 1389 بر اساس گروه بندی



نمودار 4: ترکیب منابع مالی دانشگاه

نمودار شماره 5 تخصیص منابع مالی به هر یک از گروه‌های دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور را نشان می‌دهد. همان‌طور که نمودار مزبور نشان می‌دهد، دانشگاه‌هایی که در گروه 1 قرار گرفته‌اند (6 دانشگاه) 38 درصد از منابع مالی را به خود اختصاص داده‌اند. هم‌چنین، دانشگاه‌های

می‌شود و غالباً برای تأمین حقوق و دستمزد مورد استفاده قرار می‌گیرد و در نهایت ردیف‌های متمرکز که در طول سال از طریق وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در اختیار دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی قرار می‌گیرد. سهم این منبع در سال 1389، 9 درصد بوده است.



نمودار 5: منابع مالی دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی به تفکیک گروه ها در سال 1389

همان طور که نمودار شماره 6 نشان می دهد، میانگین هزینه های کارمندی در کل دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور نسبت به کل هزینه ها 45/4 درصد است. البته، ذکر این نکته ضروری است که در اینجا منظور از هزینه های کارمندی هزینه های فصل های اول و ششم است که به طور مستمر پرداخت می شود.

بحث و نتیجه گیری

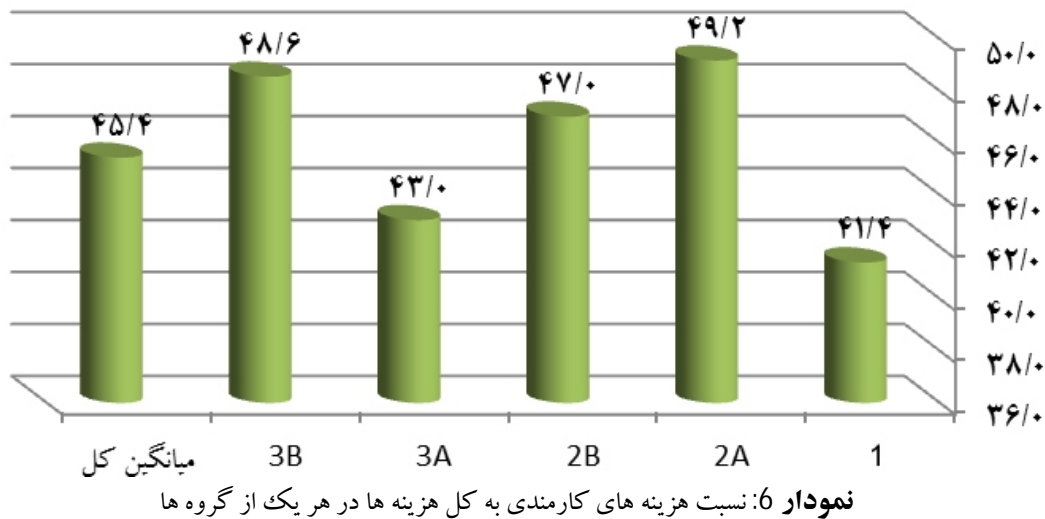
تهیه گزارش های مالی با شفافیت زیاد، از مهم ترین مواردی است که با اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور امکان تهیه آن فراهم شده است. این گزارش ها، به دلیل ارائه به موقع آن به مسئولین و سیاست گذران می تواند کمک شایانی برای برنامه ریزی و بودجه بندی کند. گزارش و تحلیل عملکرد مالی مؤسسات و دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی

گروه 3B (5 دانشگاه) کمترین منابع مالی (2 درصد) را به خود اختصاص داده اند.

دانشگاه های گروه 2B با آن که از لحاظ تعداد دو برابر دانشگاه های گروه 2A هستند ولی منابع اختصاص یافته به این دو گروه تقریباً یکسان است.

در دانشگاه های علوم پزشکی، هزینه ها در هفت فصل، شامل جبران خدمات کارکنان، استفاده از کالاها و خدمات، هزینه های اموال و دارایی، یارانه ها، کمک های بلاعوض، رفاه اجتماعی و سایر هزینه ها، ارائه می شود. همانطور که ملاحظه می شود، فصل های اول و ششم هزینه های کارمندی را تشکیل می دهد.

نمودار شماره 6 نسبت هزینه های کارمندی به کل هزینه های دانشگاه را نشان می دهد. در این نمودار، مشخص است که دانشگاه های گروه 1 با آن که بیشترین منابع را به خود اختصاص داده بودند ولی کمترین نسبت هزینه های کارمندی را دارند. دانشگاه های گروه 2A نیز به نسبت بیشترین هزینه های کارمندی را داشته اند.



خدمات پزشکی از سازمان‌های بیمه گر (درآمد اختصاصی) تأمین می‌شود.

در سال 1389 به‌طور متوسط 39 درصد منابع از محل منابع عمومی، 52 درصد از محل منابع اختصاصی و 9 درصد منابع از محل ردیف‌های متمرکز تأمین شده است. منابع اختصاصی دانشگاه‌ها درآمدهایی است که به‌وسیله آن دانشگاه کسب شده و مرتبط با فعالیت‌هایی است که در طول سال انجام شده است. بیش‌ترین بخش این درآمد، از محل فروش خدمات بهداشتی درمانی حاصل می‌شود. این بخش از درآمد، بدون هیچ‌گونه دخل و تصرفی از سوی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان سیاست‌گذار، در اختیار دانشگاه‌ها قرار می‌گیرد. اما ردیف‌های متمرکز در اختیار وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بوده و این وزارتخانه با توجه به یک مجموعه از شاخص‌ها، در اختیار دانشگاه‌ها قرار می‌دهد. نحوه تخصیص این منابع بین دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات

زیرمجموعه وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی در سال اول اجرای حسابداری تعهدی در نمودارهای 1 الی 6 ارائه شد.

منابع مالی دانشگاه‌ها از سه منبع اصلی منابع عمومی، منابع اختصاصی و ردیف‌های متمرکز تأمین می‌شود. البته غیر از این منابع، منابع دیگری مثل خیریه‌ها نیز وجود دارد که به لحاظ ناچیز بودن آن و دلایل دیگری از جمله شروط اهداکنندگان مورد بررسی قرار نمی‌گیرد. اصلی‌ترین منبع تأمین مالی در دانشگاه‌های زیرمجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، درآمد اختصاصی دانشگاه‌ها است. از آنجا که میزان درآمدهای اختصاصی بر اساس مجوز قانونی و طبق تعرفه‌های مصوب در مراکز دولتی است این بخش از درآمدها متکی به تصمیم شورای عالی بیمه و تعرفه‌گذاری و حجم خدمات ارائه شده، است. هم‌چنین، مطالعه لین و همکاران (2001) در بیمارستان‌های آمریکا نشان داد که بیش‌ترین منابع مالی بیمارستان‌ها از طریق فروش

هزینه‌های کارمندی بیش از 50 درصد از منابع را به خود اختصاص داده است (مکیراید، 2005؛ و لین و همکاران، 2001: 7).

نکته دیگر در خصوص هزینه‌های دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی این است که نسبت هزینه‌های کارمندی در دانشگاه‌های کوچک‌تر، بالاتر است. به عبارت دیگر، دانشگاه‌های کوچک‌تر سهم بیش‌تری از منابع خود را صرف هزینه‌های حقوق و دستمزد می‌کنند.

نمودارهای 1 و 2 حاکی از آن است که در پایان سال 1389، 10 دانشگاه با تراز مثبت سال مالی را به پایان رسانده‌اند، در حالی که در ابتدای سال 1389، تنها 2 دانشگاه با تراز مثبت سال مالی را شروع کرده بودند. یعنی، حدود 8 دانشگاه که در ابتدای سال 1389 با تراز منفی شروع به فعالیت کرده بودند، با مدیریت منابع و هزینه توانسته‌اند در پایان سال 1389 تراز مثبت داشته باشند. به عبارت دیگر، 22% از دانشگاه‌ها در پایان سال مالی 1389 دارای تراز مثبت بوده‌اند.

نکته جالب توجه دیگر این که اکثر دانشگاه‌ها در طول 1389 تراز خود را مثبت کرده یا حداقل از میزان منفی بودن آن کاسته‌اند و فقط دو دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ترازشان منفی‌تر شده است و بدهی‌های خود را افزایش داده‌اند. دانشگاه شماره 32 که اول سال رتبه دوم را از لحاظ منفی بودن تراز داشته است، نه تنها عملکردش را بهبود نیخشیده، بلکه در انتهای سال با افزودن بر هزینه‌های خود، رتبه اول را از لحاظ منفی بودن تراز بدست آورده است. دانشگاه علوم پزشکی و خدمات

بهداشتی درمانی در نمودار شماره 5 نشان داده شده است. بر اساس طبقه‌بندی انجام شده، 7 دانشگاه در گروه 1 قرار دارند اما به دلایلی که قبلاً آمد، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران در این محاسبات آورده نشده است. با این حال، 38 درصد از منابع مالی به این گروه اختصاص یافته است. کل منابع اختصاص یافته، به دو گروه 3A و 3B، پنج درصد است که حتی کمتر از میزان منابعی است که به یک دانشگاه در گروه 1 اختصاص یافته است. اگر منابع دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران نیز به گروه 1 اضافه شود، سهم سایر گروه‌ها کمتر شده و سهم گروه 1 تقریباً به 50 درصد می‌رسد.

نکته دیگر در خصوص تخصیص منابع این است که 17 دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی در گروه 2B قرار دارند در حالی که منابع اختصاص یافته به آن‌ها، کمتر از 9 دانشگاهی است که در گروه 2A قرار دارند.

هزینه‌های دانشگاه‌ها نیز مانند سایر دستگاه‌های اجرایی شامل هفت فصل است که هزینه نیروی انسانی (فصل‌های یک و شش) عمده‌ترین بخش هزینه‌ها است. بر اساس نتایج بدست آمده، در بین فصل‌های هزینه، فصل‌های اول و ششم (هزینه‌های کارمندی) بیش از 45 درصد از هزینه‌ها را به خود اختصاص داده است. این در حالی است که کارانه پرداختی به کارکنان و پزشکان نیز، که جزء هزینه‌های کارمندی محسوب می‌شود، به دلیل غیرمستمر بودن، در فصل دوم هزینه قرار می‌گیرد و جزء هزینه‌های کارمندی در این پژوهش قرار نگرفته است. در مطالعات مشابه نیز

پیشنهاد می‌شود، در مطالعات آتی بین هزینه و منابع و خدمات ارائه شده و نیاز مردم منطقه ارتباط برقرار شود تا بتوان قضاوت بهتری در خصوص انجام هزینه و تخصیص منابع داشت.

با توجه به ماهیت خدماتی که سازمان‌های بهداشتی درمانی ارائه می‌کنند، به نظر می‌رسد نسبت‌ها و سایر شاخص‌هایی که برای قضاوت در خصوص عملکرد مالی سایر مؤسسات استفاده می‌شود، برای آن‌ها کاربرد نداشته باشد. لذا، پیشنهاد می‌شود، پژوهشی در خصوص تعیین شاخص‌های عملکرد مالی مؤسسات بهداشتی و درمانی انجام شود تا این مؤسسات با شاخص‌های خاص خود مورد ارزیابی قرار گیرند.

بهداشتی درمانی شماره 6، در حالی که بیش‌ترین تراز منفی را (با اختلاف زیاد با سایر دانشگاه‌ها) داشت، در طول سال 1389 بدهی‌های خود را به مقدار زیادی کاهش داده و تراز اختتامیه سال مالی آن دانشگاه نزدیک به صفر شده است.

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود دانشگاه‌هایی که دارای تراز منفی بیش‌تری هستند، به بررسی ترکیب هزینه‌های خود بپردازند تا بتوانند در جاهایی که هزینه‌ها با منابع همخوانی ندارد و هزینه‌های آن بخش بیش‌تر از منابعی است که در نظر گرفته شده است، یا با جابه‌جایی منابع و یا با کنترل هزینه در آن بخش، به مدیریت هزینه و منابع خود بپردازند.

References

- Abulhallaj, M.; Jafari, J.; and N. Alizadragheb. (2013). *The Chosen Financial Statements of the Public Sector and Standard 34*. Tehran: Parse Negar Publication. [In Persian]
- Abulhallaj, M. and M. Ramazaniyan (2011). "The Experience of Iranian Ministry of Health and Medical Sciences in New Financial System" *The Special Scientific Journal of Economy and Health*, Vol. 1, No. 1, pp. 83-92. [In Persian]
- Ahmadidaniyalli, A. (2004). "The Contrastive Study of Management Function in Selected Hospitals of Tehran, and Introduction of a Model for Iran, 2003". *Doctoral Dissertation in Health Care Management, Azad University, Tehran, Research and Science Branch*. [In Persian]
- Bakhtiyari, P. (1996). *Accounting and Financial Management for Managers*. Tehran: Industrial Management Organization Press. [In Persian]
- Brand, C.; Barker, A.; Morello, R.; Vitale, M.; Evans, S.; Scott, I.; Stoelwinder, J.; Cameron, P.; Cox, L.; and A. McMillan (2007). *High Performing Healthcare Services Characteristics Financial Performance*. Monash University, Department of Epidemiology and Preventative Medicine, School of Public Health and Preventive Medicine.
- Budget Center and Performance Evaluation. (2011). *The Collection of Approval Alteration of Medical Sciences Universities*. Tehran, Ministry of Health and Medical Education, Vice-Presidency of Management and Resources Development, Budget

- Center and Performance Evaluation. [In Persian]
- Flex Monitoring Team (2005). *Financial Indicators for Critical Access Hospitals*. Available at: <http://www.flexmonitoring.org> (10/7/2012)
- Khoshtinat, M. (2004). "The Reasons for Non-Use of Integrative Financial Statements in Managers' Decision Making". *The Journal of Accounting and Accountancy*, Vol. 10, No. 34, pp. 111-128. [In Persian]
- Lane, S. G.; Longstreth, L.; and V. Nixon (2001). *Community Leader's Guide to Hospital Finance*. Harvard School of Public Health, Available at: www.accessproject.org (5/7/2012).
- McBride, T. D. (2005). "Why Are Health Care Expenditures Increasing and Is There a Rural Differential". *RUPRI Rural Policy Brief*, Vol. 10, No. 7, pp. 1-8.
- Sheikhzadeh, R. (2011). "Designing Evaluation Model and Performance Management for the Country' Health System". *Journal of Management Studies*, Vol. 3, No. 10, pp. 83-108. [In Persian]
- Vakilifard, H. R. and F. Nazari (2013). "The Influential Factors in Implementation of Commitment Accounting System in Organizations Affiliated to Ministry of Health and Medical Education". *Quarterly of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 111-125. [In Persian]