

سورة التوبة

هفتمین کنفرانس بین المللی

بودجه ریزی

بر مبنای عملکرد (PBB) با تاکید بر: «اقتصاد مقاومته»

International Conference
On Performance Based
7th Budgeting

زمان برگزاری کنفرانس

۲۹ و ۳۰ آذر ۱۳۹۴

دبیر علمی کنفرانس دکتر عادل آذر

بررسی جایگاه نظام نوین مالی دانشگاه های علوم پزشکی در استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و بسترسازی اقتصاد مقاومتی



مجید سرایانی

در جهان پیشرفته امروز تنوع و کیفیت ارائه خدمات سلامت و همچنین، ابزارها و فناوری مرتبط با آن هر لحظه در حال گسترش و بهبود است، ولی این نکته مانع از آن نشده که حتی در کشورهای بسیار توسعه یافته و ثروتمند و مدعی در تمام این عرصه‌ها نیز نگرانی از نحوه ارائه خدمات و هزینه‌های سلامت نباشد. سهم بخش سلامت از تولید ناخالص داخلی، مبین آن است که این رقم در برخی از کشورها حتی بیش از ۱۵٪ تولید ناخالص داخلی را شامل می‌شود، به گونه‌ای که این مقدار برای ایران در سال ۱۳۸۷ نیز در حدود ۵/۸۳٪ از تولید ناخالص داخلی بوده است. افزون بر این، سهم وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و واحدهای تابعه آن از بودجه دولت، بیانگر حجم زیاد منابع مالی است که به وسیله دولت در بخش سلامت هزینه می‌شود [۱]. البته صرف کم یا زیادی بودجه اختصاص یافته برای سیستم بهداشت و درمان کشور نمی‌تواند مشکل‌گشا باشد، بلکه باید از ساختار نظام مالی درست، مدیریتی لایق با بهره‌وری بالا و بینش اقتصادی صحیح برخوردار باشد تا بتواند از منابع مختلف موجود به نحو بهینه بهره‌برداری کند. برای مثال کشورهای آمریکا، ژاپن و آلمان در سال ۱۹۹۰ میلادی به ترتیب ۷/۱۲، ۵/۶ و ۸ درصد تولید ناخالص ملی خود را برای مخارج سیستم بهداشت و درمان اختصاص داده‌اند و با این وجود، ژاپن و آلمان با مشکلات کمتری مواجه بوده‌اند و در برخی از موارد شاخص‌های بهداشتی‌شان حتی از آمریکا هم بهتر بوده است [۲].

در کشور ما نیز بخش سلامت از مهمترین بخش‌های خدماتی بوده و تلاش برای بهبود عملکرد نظام سلامت توسط سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیران، در راستای دستیابی به اهداف این نظام، ضروری می‌باشد. اگر چه ارزیابی صرفاً اقتصادی از خدمات بهداشت و درمان به دلیل طبیعت انسان‌گرایانه این خدمت کار بی‌هوده‌ای است ولی با توجه به مشکلات اقتصادی کشورهای در حال توسعه و همچنین کمبود منابع و امکانات، هر گاه این ارزیابی در راستای سنجش و استفاده بهینه از منابع و کسب اطلاعات مالی مورد نیاز تصمیم‌گیران و سیاست‌گذاران باشد، بسیار پرفایده خواهد بود [۳].



وزارت بهداشت «نظام نوین مالی سلامت» را با توجه به الزامات قانونی، پیچیدگی فرآیندهای مالی در بخش بهداشت و درمان و همچنین محدودیت های کلی که در این حوزه وجود دارد، پایه ریزی نمود. حال نظر به اهمیت بخش سلامت در جامعه، تحقق بخشیدن به رسالت آن و هم چنین امکان ارزیابی دقیق تر عملکرد دانشگاه های علوم پزشکی به واسطه پیاده سازی نظام نوین مالی، پرسش از نقش و جایگاه آن در استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و بستر سازی به منظور اقتصاد مقاومتی امری ضروری و اجتناب ناپذیر می باشد.

در دانشگاه های علوم پزشکی مدیریت مالی عبارت است از مدیریت بر تامین و تنظیم ترکیب منابع و مصارف به نحوه عادلانه در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه کشور به گونه ای که حداکثر بهره وری از منابع (افزایش اثر بخشی و کارایی) در راستای ارتقاء منافع و مصالح عمومی محقق گردد و موجبات افزایش رضایتمندی ذینفعان به عمل آید. در این ارتباط فعالیت های اصلی نظام مالی دانشگاه های علوم پزشکی کشور به شرح زیر می باشد:

- پیش بینی و بودجه ریزی منابع
- مدیریت جریان نقدینگی
- ارائه اطلاعات حسابداری و مدیریتی
- پاسخگویی به مراجع ذی صلاح
- کنترل و پایش درونی و نظارت بر واحدهای تابعه
- ایجاد انضباط مالی

لازم به توضیح است که نحوه تنظیم سیستم مالی دانشگاه توسط آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه ها صورت می پذیرد. این آئین نامه توسط وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی تهیه و تنظیم و به تصویب هیات امنای دانشگاه های سراسر کشور می رسد. از سوی دیگر گزارش سیستم مالی از نظر جریان مالی دریافت و پرداخت بر اساس قوانین و آئین نامه ها به خزانه و دیوان محاسبات ارائه می گردد. در نهایت بر اساس گزارش صورت های مالی، عملکرد نظام مالی دانشگاه ها مورد بررسی و تحلیل قرار می گیرد و در راستای مدیریت صحیح منابع در راستای اهداف و مأموریت های تعیین شده تصمیمات مقتضی صورت می پذیرد.

نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی



حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است، سیستمی که به عنوان کانال ارتباطی، اطلاعات را به مجموعه ای از استفاده کنندگان منتقل می سازد [۴]. حسابداری و نظام مالی هر سازمان، به عنوان قلب آن تلقی شده و فقدان آن به منزله مرگ و ضعف آن دلیل بیماری آن می باشد و عدم داشتن سیستم صحیح مالی، سیستم نظارت و کنترل و تجزیه و تحلیل آن، باعث بروز مشکلات اساسی خواهد شد.

در ایران دانشگاه ها و دانشکده های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی زیر مجموعه وزارت بهداشت، در زمره اولین بخش های دولتی هستند که به دلیل پیچیدگی فعالیت ها و منابع، گستردگی وظایف و تحقق رسالت در بخش سلامت و با عنایت به تکالیف مقرر در مواد ۴۹، ۱۴۴ و ۱۳۸ برنامه چهارم توسعه اقتصادی اجتماعی و به ویژه ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی که وظایفی خاص را در عرصه امور مالی و معاملاتی کشور بر عهده بدنه دولتی کشور و از جمله وزارت بهداشت قرار داده و و منوط شدن تخصیص اعتبارات دولتی به دانشگاه های علوم پزشکی بر اساس قیمت تمام شده خدمات ارائه شده، نیاز به منابع و امکانات مالی مناسب و دسترسی به اطلاعات مالی شفاف در این بخش از ضرورت و اهمیت بیشتری برخوردار گردید. لیکن پیاده سازی سیستم های عملیاتی به عنوان پیش نیاز و مقدمه کار الزامی و نقطه آغازین تحولی عظیم در نظام مالی سلامت محسوب می شود. لذا مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت متبوع، به استناد آیین نامه مالی و معاملاتی جدید دانشگاه های علوم پزشکی از سال ۱۳۸۷ مجری اجرای طرحی در جهت اصلاحات در سیستم حسابداری و مالی به عنوان اولین دستگاه دولتی، تحت عنوان «**نظام نوین مالی**» شد که در چهار گام به شرح زیر در یک برنامه ۵ ساله هدف گذاری نمود [۵]:

نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی



- گام اول: تغییر رویکرد از روش حسابداری نقدی به روش حسابداری تعهدی
- گام دوم: استقرار سیستم بهای تمام شده خدمات و فعالیت ها
- گام سوم: بودجه بندی نوین (ابزار مناسب، برنامه ریزی و کنترل کارا)
- گام چهارم: مدیریت هزینه و بهره وری، تحلیل

نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی



در حسابداری نقدی درآمد به هنگام دریافت وجه نقد و هزینه در زمان پرداخت وجه نقد شناسایی می شود. اما در مبنای تعهدی شناخت درآمد و هزینه در زمان تحقق پیامدهای اقتصادی مربوط به معامله صرف نظر از پیامدهای نقدی آن صورت می پذیرد. هدف اصلی استفاده از حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی تطابق بهتر درآمدها و هزینه ها و در نتیجه بهبود ارزیابی عملکرد مالی و پیش بینی جریان های نقدی آتی می باشد. نظام حسابداری تعهدی و گزارشگری مالی مذکور به وسیله ارائه تصویر مالی صحیح، اطلاعات مناسب تری برای تصمیم گیران فراهم می کند و منجر به بهبود اندازه گیری عملکرد و افزایش قابلیت مقایسه عملکرد بین دوره ها و سازمان های مختلف می شود. [۷۶].

سیستم مالی دانشگاه های علوم پزشکی یک سیستم حسابداری دولتی است. تا قبل از سال ۷۸ در این سیستم، هیچ اقلام کالا و لوازم مصرفی را نمی توان بررسی کرد و اطلاعات مالی فقط بر حسب فصل و برنامه بود و کنترل های لازم و نظارت اصولی بر روی موجودی کالاها صورت نمی پذیرفت. به منظور ضرورت اجرای گام اول طرح نظام نوین مالی (استقرار سیستم حسابداری تعهدی) و به استناد مفاد ماده ۸۷ آیین نامه مالی و معاملاتی مصوب دانشگاه های علوم پزشکی، مجموعه ای مشتمل بر ده دستورالعمل تدوین و در فروردین ماه سال ۱۳۸۷ به دانشگاه های علوم پزشکی جهت اجرا ابلاغ شد. این مجموعه مشتمل بر روش های اجرایی، مستندات و دستورالعمل هایی می باشد که با لحاظ نمودن پیش فرض های مورد نیاز دانشگاه ها و دانشکده های علوم پزشکی، مراکز درمانی، بیمارستانها و مراکز و شبکه های بهداشت تدوین، طراحی و کدگذاری شده است و ضمن اعمال وحدت رویه و همگن سازی داده ها در کل دانشگاه های علوم پزشکی، امکان جمع و مقایسه اطلاعات را فراهم کرده و باعث تسهیل و تسریع در کامپیوتری کردن سیستم های مالی شده است.

نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی



در ادامه به منظور نیل به این اهداف، استقرار نرم افزار یکپارچه نظام نوین مالی تحت عنوان روزآمد در دانشگاه های علوم پزشکی کشور در دستور کار قرار گرفت و ابزاری کارآمد به منظور دستیابی به اطلاعات مالی لازم در راستای تصمیم گیری در مراحل مختلف، تجزیه و تحلیل و پاسخ گویی به نیاز استفاده کنندگان بویژه مدیران، مهیا گردید. با استقرار این نرم افزار، گزارش های مورد نظر از سیستم اخذ می گردد. با توجه به استاندارد سازی و یکپارچه کردن فرآیندها و همگن سازی داده ها در نرم افزار، از جمله یکسان کردن کدینگ حساب ها، مراکز هزینه، کد کالا و اموال و نظایر آن، ضمن یکنواخت کردن گردش عملیات، گزارش ها از کیفیت مناسبی برای بررسی عملکرد و مقایسه آن با بودجه و عملکرد دانشگاه ها با یکدیگر با توجه به منابعی که در اختیار دارند، برخوردار خواهند بود.

گام‌های اجرایی در استقرار فاز اول نظام نوین مالی

گام‌های اجرایی در استقرار فاز اول نظام نوین مالی به شرح ذیل می‌باشد [۵]:

- شناسایی محدودیت‌ها و تکمیل چک لیست وضعیت موجود
- پیشنهاد تشکیلات جدید به استناد تغییرات
- تدوین دستورالعمل‌های مرحله اول نظام نوین (حسابداری تعهدی)
- جلب کمک بیرونی سایر دستگاه‌ها و کمک‌های درونی مثل کمیته‌های فنی و تخصصی (وزارت اقتصاد و دارایی، دیوان محاسبات، خزانه داری کل کشور، بازرسی کل کشور، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و ...)
- حضور و کمک حسابرس در جلسات هیات امناء دانشگاه‌ها: از سال مالی ۸۴ تا کنون تنها گزارش نقدی در ۴ دانشگاه صورت پذیرفت و حسابرسی بر مبنایی معقول و به نحو مطلوب در اکثر دانشگاه‌ها صورت پذیرفت. به طور مثال در حسابرسی انجام شده در دانشگاه‌ها در سال مالی ۱۳۸۹ تنها گزارش مردود یک دانشگاه وصول گردید.
- آموزش مربیان
- صورت برداری و قیمت گذاری موجودی کالا و اموال
- تهیه لیست مراکز هزینه
- شناسایی مطالبات و دیون
- تولید نرم افزار خاص چند منظوره نظام نوین مالی با سه رویکرد مختلف
- تغییر رویکرد از پرداخت تنخواه به تخصیص و ارسال اعتبار
- درج اطلاعات در نرم افزار نظام نوین مالی

نقشه راه اصلاحات نظام نوین مالی در ۳ مرحله انجام گردید:

سال ۸۴ الی ۸۸: در راستای الزامات قانونی و ضرورت اصلاحات مالی، وزارت بهداشت با فرهنگ سازی و اصلاحات قانونی اقدام به تدوین دستورالعمل های نظام نوین مالی نمود و با تشکیل کمیته های فنی و کارگروه های متعدد، ابلاغ دستورالعمل ها، آموزش مداوم، تهیه و تدوین مراکز هزینه و در نهایت تهیه نرم افزار یکپارچه که جوابگوی نیازها باشد اقدام نمود.

سال ۸۸ الی ۹۲: شروع تغییر روش حسابداری

سال ۹۲ تا کنون: با تعریف استراتژی های بلند مدت و استقرار مرحله اول نظام نوین مالی بخش سلامت (حسابداری تعهدی) و به منظور ورود به مرحله دوم آن (احصاء قیمت تمام شده) به انباشت هزینه ها بر اساس سرفصل های مراکز هزینه و متعاقباً انتساب هزینه ها (ردیابی و تخصیص) بر اساس محرک های هزینه به منظور هزینه یابی خدمات و تهیه قیمت تمام شده خدمات اقدام نمود که در نهایت منجر به بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در بخش بهداشت درمان می گردد.

نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد از دهه ۱۹۶۰ در کشورهای متعددی از جمله آمریکا، کانادا، شیلی، انگلیس، کره جنوبی، مالزی، استرالیا، غنا و برزیل آغاز شد. بودجه ریزی به صورت ابزاری کارآمد برای مدیریت صحیح به شمار می آید. اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد علاوه بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستر مناسبی برای رشد و کارایی فراهم می آورد و موجب ارتقاء کارایی و جلوگیری از اسراف و توزیع ناعادلانه و مطلوب منابع می گردد. بودجه ریزی بر مبنای عملکرد عوامل صرفه جویی و اثر بخشی را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می کند اما بین کارایی و اثربخشی تمایز قائل می شود. کارایی با استفاده مفید از منابع مرتبط است در حالی که در اثر بخشی عملکرد مورد نظر است. بودجه ریزی بر مبنای عملکرد از دیرباز در زمره پیشنهادهای اصلاحی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده است. در ایران در قوانین و مقررات و همچنین روش های برنامه ریزی و بودجه بندی، گرایش به استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به جای بودجه بندی برنامه ای ایجاد شده است. اصلاح نظام بودجه ریزی و ارتباط هدفمند منابع به برنامه های عملیاتی در تدوین سیاست های استراتژیک برنامه سوم توسعه کشور مورد توجه قرار گرفته و به تبع آن در بند «ب» تبصره ۲۳ قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و همچنین در بند «ر» تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۳۸۲، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف گردیده تا در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه ها در تمامی دستگاه های اجرایی اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه ها را بر اساس نیاز دستگاه و فعالیت هایی که صورت می گیرد؛ انجام دهد. همچنین در بند «ب» تبصره ۴ قانون بودجه سال ۱۳۸۳ و در اسناد بالا دستی همچون مواد ۱۳۸ و ۱۴۲ قانون برنامه چهارم، بندهای ۳۲ و ۳۳ سیاست های کلی قانون برنامه پنجم و مواد ۲۱۸ و ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور نیز در بیان اهمیت بر اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد (PBB) و الزام دولت به عملیاتی کردن بودجه تاکید شده است.

با تاکید بر اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، نیازمند تغییرات بنیادی در سیستم های اطلاعات مدیریت، سیستم حسابداری و به طور کلی در شیوه مدیریت دستگاه های دولتی است. در ایران از سال ۱۳۸۰ اصلاح نظام بودجه ریزی در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور مورد توجه جدی قرار گرفت و در طرح دو مرحله ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی به عنوان یک هدف میان مدت مورد توجه قرار گرفت. همچنین در بخشنامه بودجه از طریق دستورالعمل و فرم خاص از دستگاه های اجرایی خواسته شده بود اعتبارات هزینه ای (جاری) خود را بر حسب هزینه کل و هزینه واحد هر فعالیت مربوط به برنامه های ذیل دستگاه ذیربط پیشنهاد دهند. ولی به دلیل اینکه اولاً این امر از طرف دستگاه های اجرایی جدی گرفته نشد و از طرف دیگر دفاتر بخشی و سایر واحدهای ذیربط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور نیز پیگیری و نظارت لازم را در اجرای این امر به عمل نیاوردند، در عمل این کار حتی به صورت آزمایشی موفق نبود.

جایگاه بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در حسابداری تعهدی



امروزه سازمان های بین المللی مانند سازمان بهداشت جهانی و بانک جهانی که برای ارتقای سلامت کلیه کشورهای جهان فعالیت می کنند، معتقدند آنچه که بیش از همه بهداشت کشورهای در حال توسعه را تهدید می کند کمبود بودجه های درمانی نیست بلکه اشکالاتی است که در مدیریت منابع وجود دارد [۸]. در اکثر سازمان ها هدف اصلی از اقدامات حسابداری، مدیریت، کنترل بخشهای حیاتی و کنترل عملکرد و همچنین امید به پیشرفت عملکرد می باشد. در کشور ما نیز کاربرد مباحث مدیریت مالی جایگاه ویژه ای را در ارتقای کارایی سازمان ها به خود اختصاص داده است. لذا در حوزه سلامت، نیاز به سیستم مالی که بتواند تهدیدها را به فرصت تبدیل نموده و از فرصت ها و منابع موجود بیشترین بهره برداری را به عمل آورد و منجر به اتخاذ تصمیمات تأمین مالی و سرمایه گذاری به عنوان دو وظیفه اصلی مدیران مالی که جایگاه خاصی را در ارتقای سازمان دارا می باشد، احساس می شد.

بسیاری از دولت ها، فرآیند تغییر مبنای حسابداری نقدی به تعهدی را به عنوان بخشی از دستور کار مدیریت نوین بخش عمومی، مدنظر قرار داده و روش تعهدی را به عنوان راه کاری برای دستیابی به یک بخش عمومی با رویکرد «شبه تجاری» و «مبتنی بر عملکرد» تلقی می کنند [۹]. لذا تدوین و اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در دستگاه های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه های واقعی برنامه ها و فعالیتهاست. در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیت ها و طرح ها، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاه های ذیربط بر اساس روش های حسابداری بهای تمام شده محاسبه و تعیین می شود که این امر، نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می کند [۱۰].

جایگاه بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در حسابداری تعهدی



منطق زیر بنای تغییرها این است که اطلاعات تعهدی، برای بررسی دقیق هزینه یابی کامل، خدمات و شاخص اثر بخشی عملکرد برنامه ریزی شده، نگهداری می شوند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته که حسابداری تعهدی، دید دقیق تری از خدمات دولت ارائه می کند. گفته می شود دولت با استفاده از حسابداری نقدی قادر است نسبت به بخش خصوصی خدمات ارزان تری ارائه دهد؛ زیرا هزینه های غیر نقدی مانند استهلاک را حذف می کند. اما این واقعیت نادیده گرفته می شود که تفاوت بین ارقام حسابداری بر مبنای نقدی و تعهدی، فقط زمان است. بنابراین طی زمانی به نسبت طولانی، نمی توان به طور منطقی انتظار داشت که تفاوت انباشته با اهمیتی میان هزینه های گزارش شده توسط دو مبنا وجود داشته باشد [۱۱].

جایگاه بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در نظام نوین مالی دانشگاه های علوم پزشکی



هفتمین کنفرانس بین المللی
بودجه ریزی
بر مبنای عملکرد در نظام نوین مالی

International Conference
on Performance Budgeting
7th Budgeting

با وجود اهمیت نقش مدیریت مالی در نظام سلامت در دهه هفتاد، سیاست گزاران و برنامه ریزان بخش سلامت کشور ما معتقد بودند که بازار خدمات بهداشتی و درمانی، بازار اقتصادی نیست و چون کالای سلامت یک کالای عمومی است؛ در نتیجه تامین هزینه های آن بر عهده دولت است. ولی به خاطر تحولات پیش آمده در سال های اخیر و مواجه شدن دولت با افزایش هزینه های سلامت و تبدیل شدن برخی از تعهدات به دیون و بدهی، دیدگاه مدیران نسبت به مباحث اقتصادی در بخش سلامت تغییر کرده و لزوم بهره گیری از صاحب نظران در این زمینه احساس گردید. به طوری که حرکت به سوی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در برنامه های سوم، چهارم و پنجم مورد تاکید قرار گرفت. لذا یکی از ضرورت های اصلاح ساختار اقتصادی بخش بهداشت و درمان، اصلاح روش های بودجه ریزی و توزیع مناسب منابع آن می باشد [۱۲].

طبق نظر ملکرز و ویلوبای در سال ۲۰۰۱، یکی از موانع استقرار روش های نوین بودجه ریزی در دستگاه های اجرایی و عملی نشدن تغییر و تحولات برنامه ریزی شده در نظام مالی بخش دولتی در راستای افزایش کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، آشنایی نداشتن و احساس نیاز نکردن مدیران ارشد دستگاه های اجرایی و کارکنان واحدهای مالی این دستگاه ها به استقرار چنین روش هایی می باشد [۱۳].

محیط دانشگاه علوم پزشکی نیز محیط متغیری است و یکی از عواملی که باید در سازگاری با این محیط، تغییر کند نظام بودجه ریزی است. اما افراد در دانشگاه (از نظر رفتاری) در برابر پدیده تغییر ایستادگی می کنند و از آنجا که یکی از دلایل مقاومت در برابر تغییر، ترس از ناشناخته هاست، به نظر می آید افرادی که دانش کمتری دارند از تغییر وحشت دارند و به دلیل محدودیت آگاهی، در برابر تغییر مقاومت می کنند و به نظر می رسد آگاهی بخشی به آنان می تواند موجب کاهش مقاومت گردد. با پیاده سازی نظام نوین مالی و حسابداری تعهدی در دانشگاه های علوم پزشکی، با ایجاد داشبورد اطلاعاتی، سرمایه گذاری جدی در سامانه های اطلاعاتی مدیریت برای حمایت از نیازهای بودجه ای و ارتقای رویه های مدیریتی انجام گردید.

جایگاه بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در نظام نوین مالی دانشگاه های علوم پزشکی



هفتمین کنفرانس بودجه ریزی
بودجه ریزی

International Conference
on Performance Based
7th Budgeting

ضمناً تغییری فرهنگی توسط مدیران، از طریق درک و پذیرش چگونگی استفاده از اطلاعات اضافی و مزایای بالقوه حاصل از آن و تعهد به تغییر صورت پذیرفت. برخی تلاش های مورد نیاز در این زمینه عبارت اند از؛ تعدیل سامانه های اطلاعاتی یا اجرای سامانه جدید نظام نوین مالی در دانشگاه ها، الزام برای آموزش، نیاز به کارکنان جدید با مهارت های مالی و حسابداری، بالا بردن پاسخ گویی، کمک به رویه های مالی و عملکرد مالی بهتر، مدیریت بدهی، مدیریت موجودی کالا و اندازه گیری بهای تمام شده کامل خدمات که بعضی از مزایای بالقوه ایجاد یک سامانه مدیریتی تعهدی به نام نظام نوین مالی هستند.

حضور و همکاران (۱۳۸۹)، در شناسایی الزامات استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های علوم پزشکی کشور نشان دادند که الزامات استقرار بودجه ریزی عملیاتی با توجه به ادبیات موجود و همچنین نظر متخصصین و کارشناسان و خبرگان در امر بودجه ریزی به سه دسته عوامل محیطی، سازمانی و فردی طبقه بندی می شود [۱۴].

به نظر سعیدا اردکانی و همکاران، بهره گیری از افراد متخصص، آگاه ساختن مدیران و حتی کارکنان از هدف های سازمان، تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی و نظارت و کنترل و ارزشیابی طرحها و برنامه ها و موارد دیگر از راهکارهایی است که می توان برای برخورد با چالش های بودجه ریزی عملیاتی به کار برد [۱۵].

ابوالحلاج و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی دستاوردهای نظام نوین مالی دانشگاه های علوم پزشکی را، تاثیر بر هیات رئیسه دانشگاه ها با توجه ویژه به جایگاه معاونت توسعه به عنوان محور اصلی مدیریت منابع، تاثیر بر دیدگاه مدیران در جهت شفافیت مباحث مالی، تاثیر بر کارکنان مالی در بالا رفتن انگیزه و اطلاعات و جذب نیروی متخصص، افزایش انضباط مالی و پیشگیری از فساد مالی، تاثیر بر فرآیندها با اعتماد سازی و شفاف سازی صورت های مالی، تاثیر بر مدیریت منابع، حضور پر رنگ تر حسابرس، شناسایی صحیح درآمد، هزینه و دیون، استقلال مالی واحدها، تاثیرات برون بخشی، افزایش کنترل داخلی و تاثیر بر تمام سطوح نظام ارجاع برشمردند [۱۶].

جایگاه بودجه ریزی بر مبنای عملکرد در نظام نوین مالی دانشگاه های علوم پزشکی



International Conference
On Performance Based
7th Budgeting

با پیاده سازی نظام نوین مالی، مدیریت در حوزه سلامت می بایستی توانایی پیش بینی و برنامه ریزی، توانایی سازماندهی و تخصیص بهینه منابع، توانایی تجزیه و تحلیل اطلاعات دریافتی و توانایی کنترل و ارزیابی صحیح را داشته باشد که بدون پیاده سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد دسترسی به همه این اهداف غیر قابل تصور است.

پیاده سازی بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان یکی از اصلی ترین وظایف مالی حوزه سلامت است و در فرآیند تصمیم گیری امری حیاتی و ضروری است، چرا که زمینه تصمیم گیری و برنامه ریزی منطقی جهت افزایش بهره وری و بررسی تاثیر تصمیم های اتخاذ شده بر عملکرد در واحدهای نظام سلامت را فراهم می کند. طراحی و اجرای موفقیت آمیز نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، همبستگی زیادی با ویژگی های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دارد. از جمله مواردی که می تواند بر عملکرد مالی سازمان به ویژه بر عملکرد و نتایج عملیاتی سازمان، از دیدگاه بهره وری (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی)، تأثیرگذار باشد، «سامانه حسابداری آن سازمان» است و انتخاب مبنای تعهدی کامل در حسابداری می تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم گیری های مبتنی بر این اطلاعات تاثیر گذار باشد و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیش بینی و بودجه بندی، موجب تغییرات عمده ای در تخصیص منابع شود [۱۷]. یکی از ویژگی هایی که زمینه لازم را جهت اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد فراهم می کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری است.

نظام نوین مالی به افزایش پاسخ گویی و مدیریت مالی بهتر مدیران با قابلیت مقایسه عملکرد در حوزه های مختلف منجر می شود.

در نظام نوین مالی سلامت، از طریق حسابداری تعهدی، تعیین بهای تمام شده و هزینه واقعی اجرای برنامه ها، عملیات و فعالیت های سازمان های دولتی صورت می گیرد که پیرو آن مدیریت و کنترل صحیح منابع عمومی ایجاد می شود. بدین ترتیب نظام نوین مالی با اجرای گام اول (تغییر رویکرد از روش حسابداری نقدی به روش حسابداری تعهدی) و گام دوم (استقرار سیستم بهای تمام شده خدمات و فعالیت ها) روند اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد را که نیاز به الزامات و مقدماتی دارد، تسهیل نموده است و استفاده کنندگان با توجه به اطلاعات استخراج شده از نظام نوین مالی، بهتر می توانند به ارزیابی عملکرد پرداخته و در شیوه کارا تر و موثرتر استفاده از منابع محدود نظارت کنند.



مراحل پیاده سازی گام اول و دوم نظام نوین مالی در استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد

هفتمین کنفرانس بین المللی
بودجه ریزی
بر مبنای عملکرد

International Conference
on Performance Budgeting
7th Budgeting

- استقرار نرم افزار یکپارچه نظام نوین مالی
- اعطای استقلال مالی و اختیارات لازم به مدیران مجری
- شناسایی به موقع کلیه دارایی ها و بدهی ها و هزینه ها
- کدینگ و طبقه بندی حساب ها
- تعیین مراکز هزینه
- قیمت تمام شده خدمات، برنامه ها و فعالیت ها متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت
- تنظیم تفاهم نامه بودجه بین ستاد و واحد های تابعه و عملیاتی با رویکرد هدفمند، بر اساس تعیین برنامه ها، کمیت ها و قیمت تمام شده خدمات
- تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق هدف های تعیین شده در تفاهم نامه در چارچوب ارقام قانون بودجه بین کوچکترین واحدهای سازمانی که انجام دهنده برنامه ها و فعالیت ها هستند، مناسب با کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت
- تعریف نظام های نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل فرآیند انجام وظایف

نتایج پیاده سازی نظام نوین مالی در جهت استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد



فهرستین کنفرانس بین المللی
بودجه ریزی
بررسی عملکرد (از سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵)

International Conference
On Performance Based
7th Budgeting

- بهبود پاسخ گویی مدیران، به واسطه ارائه تصویری واقعی از عملکرد آن ها بر حسب درآمدهای کسب شده و منابع مصرف شده
- افزایش در شفافیت و ارزیابی مناسب تر دارایی های ثابت و دارایی های زیر بنایی
- تسهیل برنامه ریزی و فراهم کردن حوزه وسیعی برای مدیریت موثرتر منابع مالی شامل دارایی ها و وجه نقد
- بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف پذیری مالی از طریق ارائه مجموعه وسیعی از اطلاعات مورد نیاز
- تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه های مختلف از طریق نشان دادن جزئیات بهای تمام شده آن ها
- اعتماد سازی و شفاف سازی صورت های مالی
- شناسایی صحیح درآمد، هزینه ها و دیون
- در نهایت ایجاد زمینه لازم برای استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان بهینه ترین روش بودجه بندی پذیرفته شده

مقام معظم رهبری در تبیین اهداف و الزامات اقتصاد مقاومتی در چند سال اخیر به مطالب بسیار مهم و بنیادی جهت رشد و پیشرفت کشور اشاره فرمودند. با دقت در بیانات مقام معظم رهبری، مفهوم اقتصاد مقاومتی به شرح ذیل قابل استخراج است [۱۸]:

- حتی در شرایط فشار روند رو به رشد اقتصادی و شکوفایی در کشور محفوظ بماند.
 - آسیب پذیری آن کاهش پیدا کند.
 - در مقابل ترفندهای دشمنان کمتر آسیب ببیند و اختلال پیدا کند.
- ایشان در ابلاغ سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی، لزوم برنامه ریزی، سازماندهی، بهره گیری از کلیه امکانات و منابع مالی را مورد تاکید قرار دادند. رسیدن به این اهداف جزء با بهره گیری از بهترین متخصصین و کارآمدترین افراد در حوزه تدوین برنامه ها و بدون اصلاح و بهبود ضوابط، دستورالعمل ها، رویه ها، ساختار و ترکیب نیروی انسانی صف و ستاد میسر نمی گردد.

در واقع همه کشورهایی که به نوعی جنگ یا بحران های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی را تجربه کرده اند و برای توسعه، شرایط سختی را گذرانده اند، اقتصاد خود را بر مبنای مقاومت برنامه ریزی کرده اند. برنامه ریزی اقتصادی آلمان، روسیه، انگلستان، ژاپن و... در دوران جنگ های جهانی اول و دوم اقتصادهای مقاومتی بوده است. در دوران جنگ تحمیلی هشت ساله عراق علیه جمهوری اسلامی ایران، با تمام اشکالات موجود و عدم درگیری کل توانمندی های اقتصادی و غیر اقتصادی، الویت بندی های برنامه های اقتصادی جمهوری اسلامی برای مقاومت تنظیم می شد [۱۹].

بریگاگیو (۲۰۰۶)، از اصطلاحی به نام «فنریت اقتصادی» برای اشاره به توان سیاست ساخته یک اقتصاد برای بهبود یا انطباق با آثار شو کهای برونزای مخالف استفاده کرده است. این اصطلاح با تعریفی که از آن شده، نزدیک ترین مفهوم به اقتصاد مقاومتی در ادبیات رایج کشور ماست [۲۰].

بریگاگیو بیان میدارد که اصطلاح فنریت اقتصادی به دو مفهوم به کار می رود:

1) توانایی اقتصاد برای بهبود سریع از شو کهای اقتصادی تخریب کننده خارجی؛

2) توانایی اقتصاد برای ایستادگی در برابر آثار این شو کها.

اقتصاد مقاومتی در سایه توجه به ارکانش محقق می شود. یکی از ارکان مهم اقتصاد مقاومتی را می توان مدیریت منابع مالی نامید زیرا معنای واقعی اقتصاد مقاومتی به طور کلی صرفه جویی در همه ابعاد است و در سیستم مالی این امر زمانی می تواند به ثمر بنشیند و موفق آمیز باشد که قبل از شروع به کار، ابتدا با دقت جوانب سنجیده شده باشد و با تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصتها و تهدیدها مشخص گردیده باشد. منابع مالی هر سازمان منبع عظیمی است که اگر درست مدیریت شود می تواند در جهت تامین نیازهای سازمان قرار گیرد. بدیهی است که حرکت به سمت هر هدفی نیازمند برنامه و سیستم مرتبط به آن است. از این رو در وزارت بهداشت، نظام نوین مالی، با هدف مدیریت بهینه منابع مالی به همراه تخصیص بهینه آن که یکی از سیاست های ضروری در جهت دستیابی به استقلال اقتصادی و نیل به اهداف اقتصاد مقاومتی می باشد، اجرا گردید.

مدیریت ضعیف حوزه سلامت منجر به اتلاف منابع مالی می گردد. چنین ائتلافی بدین معناست که ایجاد سطح مشخصی از خدمات یا ستاده می توانسته با منابع کمتری حاصل گردد. با جلوگیری یا کاهش این اتلاف منابع می توان منابع در دسترس را در جهت ارائه خدمات بیشتر یا توسعه دسترسی و بهبود کیفیت خدمات به کار گرفت. مدیران دانشگاه های علوم پزشکی جهت اداره و مدیریت واحد خود که مستقیماً به حیات انسانها بستگی دارد، به اطلاعات صحیح، دقیق و کارآمد در زمینه منابع مالی نیاز دارند که در اقتصاد مقاومتی اطلاعات صحیح برای تصمیم گیری بسیار حائز اهمیت است.

در سال های اخیر عوامل دگرگون کننده متعددی بر تامین خدمات سلامت تاثیر بسزایی داشته اند که برای رویارویی با تغییرات آینده، توسعه مراقبت های پزشکی و برنامه ریزی برای افزایش کیفیت با منابع محدود باید مورد توجه قرار گیرد. مدیریت مالی در دانشگاه های علوم پزشکی، مدیریت موسسه ای را بر عهده دارد که تا حد زیادی به منابع مالی نیاز دارد ولی معمولاً سرمایه و منابع بسیار محدودند و این به معنی کمبود منابع در برابر افزایش مستمر تقاضا برای خدمات سلامت است. در واقع نظام سلامتی که نتواند تعهدات خود را به موقع انجام دهد، درمانده تلقی می شود.

ابلاغ سیاست های کلان سلامت و اقتصاد مقاومتی از سوی مقام معظم رهبری را می توان نقطه عطفی در تاریخ ارائه خدمات سلامت دانست ؛ چنان که امروز سلامت به یکی از اولویت های سیاستگذاران و دولتمردان کشور تبدیل شده است. وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان متولی نظام سلامت کشور با عزمی جدی طرح تحول نظام سلامت را با سه رویکرد حفاظت مالی از مردم، ایجاد عدالت در دسترسی به خدمات سلامت و ارتقای کیفیت خدمات، از نیمه دوم اردیبهشت ماه سال ۱۳۹۳ در سراسر کشور آغاز نمود تا شاهد تحقق و پاسخگویی به انتظارات مردم از نظام سلامت کشور باشد. با اجرای طرح تحول نظام سلامت، مراجعات بیماران به بیمارستان های وابسته وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی افزایش چشمگیری داشت و از طرفی با کاهش میزان پرداخت بیماران، مباحث فراوان در هزینه و درآمد بوجود آمد. بدین لحاظ، تصمیمات مالی و تجزیه و تحلیل مدیران گسترده تر گردید. با گسترش تحریم های ناعادلانه و افزایش قیمت و محدودیت در دسترسی مواد اولیه، لوازم و تجهیزات بهداشتی درمانی، تحلیل و بررسی بر عملکرد حوزه سلامت بیانگر این واقعیت بود که با بالا بودن هزینه ها و پائین بودن درآمدها در بخش دولتی این حوزه عملاً موجب ایجاد شکاف مابین درآمد و هزینه گردید. در نتیجه در حوزه سلامت توان رسیدن به نقطه سر به سر را از دست رفت و با محدودیت شدید منابع و رشد فزاینده تقاضا روبرو شدیم. طبیعی است بدون نظام مالی توانمند در این سیستم پیچیده با ریسک بالایی مواجه خواهیم بود. مدیری که به لحاظ تجزیه و تحلیل مالی توانمند باشد قادر خواهد بود که تامین مالی لازم برای رشد و توسعه انجام دهد. لذا جایگاه نظام نوین مالی در راستای هدف بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و اقتصاد مقاومتی از اهمیت شایان توجهی برخوردار گردید.

پیاده سازی اقتصاد مقاومتی در حوزه سلامت در ادامه حیات به منظور ارائه خدمات، تاثیر گذار بوده و باعث کاهش خطر متوقف شدن ارائه فعالیت ها و خدمات پزشکی می گردد. بدین معنی که حوزه سلامت درآمد کسب شده، نه تنها بایستی هزینه ها را پوشش دهد بلکه جهت توسعه، نوسازی و ارائه خدمات با کیفیت و کمیت بهتر نیز مد نظر قرار گیرد. در تحریم های اقتصادی، مواجهه با حجم نقدینگی نامتناسب با میزان تولید کالا و ارائه خدمات می باشیم. در نتیجه با بروز مشکل نقدینگی، نقصان در ساختار مالی سلامت پدید می آید و متعاقب آن خرید مواد و تجهیزات و پرداخت تعهدات جاری با مشکل مواجه می شود. در نهایت باعث غفلت از ارائه خدمات با کیفیت و مختل شدن ادامه حیات می گردد.

از این رو تجزیه و تحلیل در نظام نوین مالی می تواند مدیران، سیاستگذاران و اعتبار دهندگان را در تعیین این نکته که واحد مورد نظر تا چه حدی می تواند نیازهای خود را برآورده کند، کمک می نماید. همچنین این سیستم مالی نه فقط مدیریت را ملزم می کند وضعیت سیستم مالی را به طور مستمر ارزیابی کند بلکه وی را به سمت اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و رویکرد اقتصاد مقاومتی در مواجهه در شرایط نامطلوب پیش می برد.

اقتصاد مقاومتی می تواند به اجرای دیگر راهبردهای اصلاحی بخش سلامت کمک نماید و در جهت جلب اعتماد عمومی برای تسریع در سایر امور مؤثر واقع شود و نقش اساسی در خانواده بزرگ سلامت ایران ایفا نماید. با درک ضرورت اجرای اقتصاد مقاومتی علاوه بر حفظ منافع استفاده کنندگان، باعث رشد و در نهایت امکان جلب رضایت بیشتر استفاده کنندگان از خدمات و فعالیت ها می گردد.

در بحث اقتصاد مقاومتی انضباط مالی حائز اهمیت فراوان است. در واقع شفافیت و انضباط مالی را می توان دستاورد اقتصاد مقاومتی دانست [۲۱]. دستاورد اجرایی شدن نظام نوین مالی در دانشگاه های علوم پزشکی، حاکی از تاثیر بر تخلفات است که موجب افزایش انضباط مالی شده و از فساد مالی پیشگیری کرده و مانع بروز اختلاس شده است [۱۶]. لذا ارزیابی ناشی از انضباط مالی منسجم همیشه پایه پیشرفت است. نظام نوین مالی سلامت با رویکرد اندازه گیری جریان منابع اقتصادی به گونه ای طراحی و به اجرا گذاشته شده است که اطلاعاتی را فراهم کند تا استفاده کنندگان از صورتهای مالی بتوانند بکارگیری و مصرف کارا، اثربخش و همراه با صرفه اقتصادی منابع را مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند. به طور کلی نظام نوین مالی با دو رویکرد در بستر سازی اقتصاد مقاومتی موثر است:

مقاومت و اقتصاد مقاومتی اغلب به شرایط غیر عادی و بحران مربوط است. برای مقابله با بحران باید ابتدا تا جایی که ممکن است از بروز آن جلوگیری کرد و با پیش بینی هایی از شدت آن بکاهد. در علم اقتصاد و برنامه ریزی اقتصادی مفهوم و عمل مقاومت به معنای بهینه یابی در هر شرایطی نهفته است. مسئله مدیریت مصرف یکی از ارکان اقتصاد مقاومتی است و بالتبع آن برای هر سازمانی تخصیص کارا و اثر بخش قابل اهمیت است. تخصیص کارا و بهینه منابع محدود برای برآورده کردن هر چه بیشتر نیازهای سازمان است بنابراین در برخورد با آثار منفی شوک ها و تحریم ها از طریق توانمند سازی سازمان، به شناسایی بازتخصیص منابع و استفاده های جایگزین اقدام می نماید. به این معنا که در اقتصادها این قابلیت وجود دارد تا آسیب های وارده ناشی از شوک ها را ترمیم و تا حدودی به حالت قبل برگرداند. سیستم مالی قدرتمند که در جهت تخصیص بهینه عمل نماید می تواند هزینه های مقاومت را اندازه گیری کند تا تصمیم گیری بر اساس اطلاعات درست و یک تحلیل هزینه - فایده علمی اولاً هزینه های تصمیم گیری را بدانند و ثانیاً کم ترین راه ممکن را برای مقاومت برگزینند تا در نهایت حداکثر سازی مطلوبیت را دنبال کنند.

مدیران باید ظرفیت‌ها و فرصت‌های سازمان را که می‌تواند منجر به حفظ وضعیت مطلوب شوند، شناسایی کنند و همچنین ضعف‌هایی را که نیازمند اقدام اصلاحی هستند را نیز تعیین نمایند [۲۲]. مدیریت کارا از جمله زمینه‌های بسیار مهم برای شکل‌گیری سیاست‌های مناسب و لذا از عناصر جدا نشدنی اقتصاد مقاومتی است. این عامل مسائل زیادی را تحت پوشش قرار می‌دهد. در غیاب مدیریت کارا، شوک‌های مختلف به راحتی می‌توانند اوضاع اقتصادی و اجتماعی سازمان را مختل کنند؛ از این رو، آثار آسیب‌پذیری تشدید خواهد شد. بخشی از قابلیت و ظرفیت اقدام در جهت تخصیص بهینه به عمل برنامه ریزان و مدیران مربوط می‌شود که با برنامه ریزی و اصلاحات مداوم در آن‌ها، می‌توانند آثار شرایط خاص را تعدیل کنند. بنابراین هر سازمان به مدیران عالم و متخصص نیاز دارد تا در قالب برنامه‌های کلان و ملی به تخصیص بهینه منابع در چارچوب قوانین و ضوابط برای تولید، توزیع و مصرف اقدام کنند. در نظام نوین مالی مدیران کارآمد و آموزش دیده با تجربه چندین ساله در اجرا و رویارویی با چالش‌های فراوان، با اتکا به یک سیستم جامع مالی که قدرت تجزیه و تحلیل را می‌دهد، منابع و نیازها را به هم ربط داده و به اجرا، نظارت، کنترل و پاسخگویی کمک می‌کنند.

این پژوهش از حیث هدف در گروه تحقیقات کاربردی قرار می گیرد که به دنبال توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص می باشد و می تواند در فرآیند تصمیم گیری مورد استفاده قرار گیرد. روش شناسی پژوهش از نوع توصیفی-تحلیلی می باشد. در تحقیقات توصیفی-تحلیلی، محقق علاوه بر تصویرسازی آنچه هست به تشریح و تبیین دلایل چگونه بودن و چرایی وضعیت مسئله و ابعاد آن می-پردازد. از ویژگی-های تحقیق توصیفی این است که محقق دخالتی در موقعیت، وضعیت و نقش متغیرها ندارد و آنها را دستکاری یا کنترل نمی-کند و صرفاً آنچه را وجود دارد مطالعه کرده، به توصیف و تشریح آن می-پردازد. سازمان مورد بررسی در این تحقیق دانشگاه های علوم پزشکی کل کشور می باشد و جایگاه و نقش نظام نوین مالی بکار گرفته شده در آن و ارتباط آن با بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و اقتصاد مقاومتی مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

نظام نوین مالی دانشگاه های علوم پزشکی یک تحول عظیم در حسابداری دولتی است و این اقدام که برای اولین بار در ایران انجام شده، نقطه عطفی برای استقرار سیستم حسابداری تعهدی در دستگاه های دولتی ایران است.

طراحی و اجرای موفقیت آمیز نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، همبستگی زیادی با ویژگی های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دارد. یکی از ویژگی هایی که زمینه لازم را جهت اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد فراهم می کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری است. با نظام نوین مالی سلامت از طریق حسابداری تعهدی، تعیین بهای تمام شده و هزینه واقعی اجرای برنامه ها، عملیات و فعالیت های دانشگاه ها صورت می گیرد که پیرو آن مدیریت و کنترل صحیح منابع عمومی ایجاد می شود. بدین ترتیب سیاست گزاران و استفاده کنندگان با توجه به اطلاعات استخراج شده از چنین نظامی، بهتر می توانند به ارزیابی عملکرد پرداخته و در شیوه کاراتر و موثرتر استفاده از منابع محدود نظارت کنند. از طرفی اقتصاد مقاومتی، اقتصادی است که در شرایط بروز شوک ها و بحران ها در مسیر اهداف پویا و پایدار، تخصیص بهینه منابع بدهد. با اجرای نظام نوین مالی، عمل یا عکس العمل مناسب برای مقابله در شرایط بروز ناملایمات، بحران ها و استقامت در مسیر رسیدن به اهداف با رویکرد شفافیت و انضباط مالی در راستای تخصیص بهینه منابع مالی و مدیریت بهینه منابع مالی تعریف می شود. امید است تلاش هایی که در مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و به خصوص مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت متبوع در رابطه با پیاده سازی نظام نوین مالی با هدف استقرار بودجه ریزی بر مبنای عملکرد است در بستر سازی اقتصاد مقاومتی با موفقیت همراه باشد و شاهد درخشش نظام مقدس جمهوری اسلامی در افق ۱۴۰۴ باشیم.

- ۱- ابوالحلاج، مسعود، جواد جعفری و نوشین عالیزاده راقب (۱۳۹۰). « صورتهای مالی نمونه بخش دولتی و استاندارد ۳۴: تجربه دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تحت نظارت وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی»، چاپ اول، تهران، انتشارات پارسه نگار.
- ۲- محمدی نژاد، قربان علی (۱۳۷۵). «راه های کاهش هزینه و افزایش درآمد مراکز بیمارستانی کشور»، تازه های اقتصاد، ش ۵۴، ص ۳۷-۳۵.
- ۳- Feld Stein, M. (1986). *Economic Analysis for Health Service Efficiency*, Amsterdam: North Holland Publish Company.
- ۴- Belkaoui, A. (1993). "Accounting Theory", New York: Harcourt, Brace Jovanovich, Third Edition
- ۵- ابوالحلاج، مسعود (۱۳۹۰). «نظام نوین مالی در دانشگاه های علوم پزشکی». ماهنامه حسابر، شماره ۵۵. ص ۱۰۸-۱۱۴.
- ۶- Hyndman, N. and C. Connolly (2011). "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken". *Management Accounting Research*, Vol. 22, pp. 36-45.
- ۷- Eriotis, N. Stamatiadis, F. and D. Vasilion (2011). "Assessing Accrual Accounting Reform in Greek Public Hospitals: An Empirical Investigation". *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, Vol. 4, No. 1, pp. 183-153.
- ۸- آزاد، الهه، سعیده کتابی، ایرج سلطانی و مجید باقرزاده (۱۳۹۰). «تحلیل کارایی و تخصیص منابع به بخش های مختلف بیمارستان شریعتی اصفهان با استفاده از تحلیل پوششی داده ها»، فصلنامه اقتصاد سلامت، ش ۷، ص ۹۴۷-۹۳۸.
- ۹- وکیلی فرد، حمید رضا و فرزاد نظری (۱۳۹۱). «عوامل موثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در موسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی». فصلنامه حسابداری سلامت، شماره اول، ص ۱۲۵-۱۱۱.
- ۱۰- کردستانی، غلامرضا و علی اکبر ایرانشاهی. (۱۳۸۸). «بررسی عوامل موثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی». فصلنامه دانش حسابر، ش ۲۸.
- ۱۱- دامغانیان، جمال (۱۳۸۸). «راهکارهای بودجه بندی عملیاتی». ماهنامه بانک ملی ایران. شماره ۱۵۷.

- ۱۲- دانش فرد، کرم اله و صفدر شیرواند. (۱۳۹۱). «موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی». مجله علوم پزشکی گرگان، شماره ۲. ص ص ۹۰-۹۴
- ۱۳- Melkers J.E, Willoughby K.G. Budgeters' Views of State Performance-Budgeting System: Distinctions Across Branches. Public Administration Review 2001; 61: 54-64.
- ۱۴- حضوری، محمد جواد سید مهدی مقرب و علی جنتی، (۱۳۸۹)، «شناسایی الزامات استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه های علوم پزشکی کشور». مجموعه مقالات چهارمین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران.
- ۱۵- اردکانی سعید سعید، طاهره شاهی، رستم فرجام و فاطمه موسی نژاد(۱۳۸۹). «بودجه ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران»، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۰، ص: ۱۴۱.
- ۱۶- ابوالحلاج، مسعود، باستانی، پیوند، رمضانیان، مریم و حجت حمیدی (۱۳۹۴). «دستاوردهای اجرایی شدن تغییر نظام حسابداری نقدی به تعهدی در دانشگاه های علوم پزشکی کشور». مجله علوم پزشکی صدرا، شماره ۲. ص ص ۹۷-۱۰۶
- ۱۷- آقایی، کامران؛ اعتمادی، حسین و الهی، شعبان (۱۳۸۵). « بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری »، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره 43، ص ص ۳-۲۴
- ۱۸- سیف، اله مراد. (۱۳۹۱). «الگوی پیشنهادی اقتصاد مقاومتی جمهوری اسلامی ایران». فصلنامه آفاق امنیت، شماره شانزدهم.
- ۱۹- اسدی، علی (۱۳۹۳). «نظام اقتصاد اسلامی الگویی کامل برای اقتصاد مقاومتی». فصلنامه سیاست های راهبردی و کلان، شماره پنجم.
- ۲۰-Briguglio Lino, Cordina Gordon, Farrugia Nadia, and Vella Stephanie (2010). "Economic Vulnerability and Resilience, Concepts and Measurements", United nations university, UNU-WIDER, world Institute for Development Economics Research, Research Paper No. 2008/55.
- ۲۱- محسنی، قاسم (۱۳۹۳). «تبیین نقش بازار سرمایه در اقتصاد مقاومتی». فصلنامه بورس، شماره ۱۱۴ و ۱۱۵، ص: ۲۳.
- ۲۲-Malhotra, DK. Malhotra R. (2008). "Analyzing Financial Statements Using Data Envelopment Analysis". Commercial Lending Review, 25-31.