

Accomplishments of Establishing Accrual Accounting Instead of Cash Form in Iran's Universities of Medical Sciences: a Qualitative Study

Abolhallaje M¹, Bastani P^{2,3*}, Ramezani M³, Hamidi H⁴

¹Assistant Professor, Ministry of Health and Medical Education, Tehran, Iran

²Assistant Professor, School of Management and Medical Information Sciences, Shiraz University of Medical Sciences, Shiraz, Iran

³Research Center for Health Services Management, Institute for Futures Studies in Health, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran

⁴MSc in Financial Management, Shiraz University of Medical Sciences, Shiraz, Iran

Abstract

Background: After years passing from establishing accrual accounting system instead of cash form in the units affiliated to the Ministry of Health, Treatment, and Medical Education, studies are necessary to be conducted for categorizing the accomplishments of this change. This qualitative study aimed to analyze the views of middle and high level managers of Iran's universities of medical sciences regarding the accomplishments of establishing accrual accounting.

Method: This qualitative study which was performed through thematic analysis aimed to assess the views of the financial and development managers of the universities of medical sciences selected through purposive sampling. Data saturation point was achieved after performance of 24 semi-structured and deep interviews. The data were analyzed by 5-step framework analysis and main and subthemes were extracted using Atlas Ti software, version 6.

Results: The results were categorized into 12 main themes, namely the effects of establishment of accrual accounting on the directory board, managers, staffs, processes, violations, resources, audit presence, recognition of costs and revenues, unit autonomy, internal control, referral system, and out-section effects.

Conclusion: It seems that establishing the first phase of health financial management reform in Iranian health sector was accompanied by great achievements. In spite of some differences among various units according to their own circumstances, continuation of these changes can be optimistically helpful.

Keywords: Accrual accounting, Cash accounting, Health financial management reform

Sadra Med Sci J 2015; 3(2): 97-106

Received: Jul. 23rd, 2014

Accepted: Mar. 11th, 2015

* Corresponding Author: **Bastani P.** Assistant Professor, Shiraz University of Medical Sciences, Shiraz, Iran, bastanip@sums.ac.ir

مجله علوم پزشکی صدر

دوره ۳، شماره ۲، بهار ۱۳۹۴، صفحات ۹۷ تا ۱۰۶

تاریخ پذیرش: ۹۳/۱۲/۲۰ تاریخ دریافت: ۹۳/۰۵/۰۱

مقاله پژوهشی

(Original Article)

دستاوردهای اجرایی شدن تغییر نظام حسابداری نقدی به تعهدی در دانشگاه های علوم پزشکی کشور: مطالعه کیفی

مسعود ابوالحلاج^{۱،۲}، پیوند باستانی^{۳*}، مریم رضانیان^۲، حجت حمیدی^۴^۱دکتری مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، استادیار مرکز بودجه و پایش عملکرد، وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، تهران، ایران^۲عضو مرکز تحقیقات نظام های سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران^۳استادیار گروه مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی شیراز، شیراز، ایران^۴کارشناس ارشد مدیریت مالی، دانشگاه علوم پزشکی شیراز، شیراز، ایران

چکیده

مقدمه: پس از چند سال از شروع استقرار سیستم تعهدی به جای نقدی در واحدهای تابعه وزارت بهداشت و درمان، انجام مطالعاتی جهت دسته بندی دستاوردها و مزایای این تغییر در نظام سلامت کشور، ضروری می باشد. این مطالعه با رویکرد کیفی به تحلیل دیدگاه خبرگان در سطح مدیران ارشد و میانی دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور در زمینه دستاوردهای حاصل از اجرای حسابداری تعهدی پرداخت.

مواد و روش: این مطالعه کیفی به روش تحلیل محتوا با استفاده از نمونه گیری هدفمند به گردآوری دیدگاه معاونان توسعه و مدیران مالی دانشگاه های علوم پزشکی کشور به عنوان افراد کلیدی پرداخت و بدین منظور پس از انجام ۲۴ مصاحبه عمیق و نیمه ساختارمند، یافته ها به حد اشباع رسید. به منظور تحلیل داده ها از روش پنج مرحله ای تحلیل چارچوبی استفاده شد و درون مایه های اصلی و فرعی با استفاده از نرم افزار Atlas Ti نسخه ۶ استخراج گردید.

یافته ها: نتایج در قالب ۱۲ درون مایه اصلی تحت عنوان تاثیر اجرای حسابداری تعهدی بر هیات رئیسه دانشگاه ها، مدیران، کارکنان مالی، تخرافات، فرایندها، منابع، حضور حسابرس، شناسایی هزینه ها و درآمدها، استقلال واحدها، کنترل داخلی، سطوح نظام ارجاع و تاثیرات برون بخشی طبقه بندی گردید.

بحث و نتیجه گیری: استقرار مرحله اول اصلاحات نظام نوین مالی در بخش سلامت کشور، با دستاوردهای ارزنده ای همراه بوده است. هر چند در این میان تفاوت هایی بر حسب شرایط واحدهای مختلف دیده می شود، اما می توان با دیدی خوشبینانه به ادامه راه این تغییرات و اصلاحات کلان امیدوار بود.

واژگان کلیدی: حسابداری تعهدی، حسابداری نقدی، اصلاحات مدیریت مالی نظام سلامت

* نویسنده مسئول: پیوند باستانی، شیراز، خیابان قصردشت، نرسیده به سه راه برق، کوچه ۲۹، ساختمان الماس، دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، bastanip@sums.ac.ir

مقدمه

Standard Boards Australian Accounting Research Foundation)، کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی انجمن حسابداران خبره کانادا (Public Sector Accounting And Auditing) Committee of Canadian Institute of Chartered Accountant) و انجمن حسابداران زلاندنو (New Zealand Society of Accountant)، استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی الزامی نموده‌اند (۸-۷).

در ایران نیز دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی زیر مجموعه وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، در زمره اولین بخش‌های دولتی هستند که بنا به دستور صریح قانون در مواد ۴۹، ۱۴۴ و ۱۳۸ برنامه چهارم توسعه اقتصادی اجتماعی و ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی اجتماعی فرهنگی که وظایفی خاص را در عرصه امور مالی و معاملاتی کشور بر عهده بدنه دولتی کشور و از جمله وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی قرار داده و از سوی دیگر به دلیل گستردگی فعالیت‌ها، تنوع وظایف و اهمیت مأموریت و رسالت خود در بخش سلامت نیازمند منابع و امکانات مالی مناسب می‌باشند دسترسی به اطلاعات مالی شفاف در این بخش برای آنکه بتواند به بهترین شکل به ارتقاء شاخص‌های سلامت منجر شود، از ضرورت و اهمیت بیشتری برخوردار است، این خود یکی از دلایل زمینه ساز اصلاحات در سیستم حسابداری و مالی در دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی زیر مجموعه وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی بعنوان اولین دستگاه دولتی پیشرو با عنوان نظام نوین مالی سلامت شده است که بنا به حکم ابلاغی وزیر وقت، مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت متبوع مسئول و مجری اجرای آن شد (۹).

بر همین اساس، اصلاحات مدیریت مالی نظام سلامت در چهار فاز تغییر رویکرد مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی، اجرای سیستم هزینه‌یابی و قیمت تمام شده، استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی و در نهایت حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه و بهره‌وری پیشنهاد شده و اجرای فاز اول آن (استقرار حسابداری تعهدی) از سال ۱۳۸۴ در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و

شواهد حاکی از آن است که انگیزه‌های تغییر مسیر به سمت حسابداری تعهدی در میان کشورهای مختلف، متفاوت بوده است؛ اما به طور عموم، سیستم تعهدی به عنوان راه افزایش شفاف‌سازی بودجه و ابزار افزایش کارایی و بهره‌وری در کل سیستم در نظر گرفته می‌شود (۱). سایر مطالعات شش هدف فراهم کردن امکان ارزیابی کامل عملکرد مدیریت، تسهیل بهتر مدیریت مالی، بهبود درک هزینه‌های برنامه‌ها، دسترسی به اطلاعات سودمند برای تخصیص منابع، بهبود گزارشگری مالی و کمک به بهبود مدیریت دارایی و وجوه نقد را به عنوان اهداف مشترک کشورهایی که به سیستم تعهدی در بخش عمومی روی آورده‌اند، بر شمرده‌اند (۲). علاوه بر اینها مزایای متعدد دیگری نیز در مطالعات مختلف برای استفاده از حسابداری تعهدی ذکر شده است به عنوان مثال استفاده از مبنای تعهدی در نظام حسابداری و گزارشگری عمومی بخش مالی، علاوه بر کمک به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و رعایت حقوق بین نسل‌ها می‌شود (۳)، ضمن آنکه استقرار حسابداری تعهدی موجب بهبود پاسخگویی مدیران به واسطه ارائه تصویر واقعی از عملکرد آنها، افزایش در شفافیت و ارزیابی مناسب‌تر دارایی‌های ثابت و زیر بنایی، تسهیل برنامه‌ریزی و فراهم کردن حوزه وسیع فراروی بخش عمومی، بیان و ارزیابی وضعیت مالی و ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی، تسهیل ارزیابی عملکرد بهای تمام شده آنها، ایجاد زمینه لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، افزایش قابلیت مقایسه‌جنبه‌های مشابه عملکرد مالی بین بخش‌های مختلف دولت و ... نیز خواهد شد (۶-۴).

علاوه بر این، چندین هیات تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی از جمله هیات استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و حکومت‌های محلی آمریکا (Governmental Accounting Standard Board)، هیات رایزنی حسابداری دولت فدرال (Board Federal Accounting Standards Advisory)، فدراسیون بین المللی حسابداران (Board، International Federation of Accountant)، هیات تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بنیاد تحقیقات استرالیا (Public Sector Accounting)

روش نمونه‌گیری که دارای بیشترین کاربرد در پژوهش‌های کیفی می‌باشد (۱۸)، پژوهشگر بر اساس اهداف خود و دستیابی به سودمندترین نمونه‌ها، مطلع‌ترین کسانی را انتخاب می‌کند که بتوانند به سوالات تحقیق، پاسخ دهند (۱۹).

به منظور جمع‌آوری نقطه نظرات این صاحب‌نظران، به کمک فرم راهنمای مصاحبه (Topic guide)، با شرکت‌کنندگان مصاحبه‌های عمیق (In depth interview) و نیمه ساختارمند (Semi structured interview) صورت گرفت. جهت تهیه این فرم راهنما، سه جلسه بارش افکار (Brain Storming) گروهی میان پژوهشگران که از اعضای دست اندرکار استقرار نظام نوین مالی سلامت می‌باشند و جمعی دیگر از کارشناسان متخصص مالی برگزار گردید و حاصل این جلسات، تهیه فرم نه سوالی بود که محتوای آن چندین بار توسط اعضای یاد شده در جلسات بارش افکار، مورد بازبینی قرار گرفت و در هر مرحله ارتقاء یافت به گونه‌ای که بتواند به بهترین شکلی اهداف مطالعه را پوشش دهند. سپس روایی سئوالات طی دو مصاحبه پایلوت که داده‌های آن تحلیل نشد، مورد سنجش قرار گرفت. در مرحله بعد با استفاده از فرمت تهیه شده برای سئوالات با ۲۴ نفر از معاونان و مدیران منتخب مصاحبه شد و پس از استفاده از Probing Questions بر اساس تحلیل یافته‌های هر مصاحبه برای مصاحبه بعدی سطح اشباع مشخص و داده‌ها با تعداد ۲۴ مصاحبه به سطح اشباع (Saturation) رسید. با توجه به اینکه گروه هدف مورد مطالعه جزء پرمشغله‌ترین افراد شاغل در هر دانشگاه محسوب می‌شدند و از طرفی از نظر واحد سازمانی در نقاط مختلف کشور پراکنده بودند، به منظور سهولت کار و اجرایی شدن مرحله جمع‌آوری داده‌ها کلیه مصاحبه‌ها به طور همزمان توسط دو نفر از اعضای تیم پژوهش در زمان برگزاری دو سمینار ملی با حضور معاونان توسعه و مدیران مالی انجام گرفت به طوری که یکی از مصاحبه‌کنندگان به طرح سوال پرداخته و نفر دوم به یادداشت‌برداری نکات مهم می‌پرداخت. ضمناً به منظور اطمینان بیشتر، تمامی مصاحبه‌ها پس از کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان و با تاکید بر حفظ محرمانگی اطلاعات و ناشناس ماندن مصاحبه‌شوندگان و حفظ اختیار مصاحبه‌شونده در کناره‌گیری از روند مصاحبه حین مراحل اجرایی کار، ضبط گردید و به طور همزمان از نکات مورد تاکید

آموزش پزشکی آغاز شده است (۱۰) و در همین رابطه مطالعات چندی در زمینه چالشها و فرصت‌های اجرای این اصلاحات مالی انجام شده است که طی آن سعی شده است تاثیر استقرار مبنای حسابداری تعهدی در نظام سلامت کشور را از ابعاد مختلف مورد بررسی قرار دهد (۱۱-۱۵).

به همین دلیل به نظر می‌رسد پس از چند سال از شروع استقرار سیستم تعهدی به جای نقدی در واحدهای تابعه وزارت بهداشت، درمان، انجام مطالعاتی جهت دسته‌بندی دستاوردها و مزایای این تغییر در نظام سلامت کشور، ضروری باشد؛ لذا این مطالعه با رویکرد کیفی به تحلیل دیدگاه خبرگان در سطح مدیران ارشد و میانی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور در زمینه دستاوردهای حاصل از اجرای حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۲ پرداخته است.

مواد و روش

پژوهش حاضر یک مطالعه کیفی است که به روش تحلیل محتوا (Content analysis) و به منظور گردآوری دیدگاه‌های جمعی (round view) افراد کلیدی انجام شد. تحلیل ساختار، روشی است مناسب در زمینه تحقیقات کاربردی با هدف کسب اطلاعات خاص و ارائه پیامدها یا توصیه‌ها (۱۶)، از سوی دیگر تحلیل درون‌مایه، روشی است برای شناسایی، تحلیل و بیان محتوای داده‌های متنی (۱۷) که هر دو به میزان وسیعی در مطالعات مرتبط با سلامت، مورد استفاده قرار می‌گیرند.

جامعه پژوهش را کلیه معاونان توسعه مدیریت و منابع در سطح مدیریت ارشد و مدیران اداری مالی در سطح مدیریت میانی کلیه دانشگاه‌های تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی تشکیل می‌دادند. علت انتخاب این افراد به عنوان جامعه پژوهش، آن بود که افراد یاد شده بصورت مستقیم درگیر اجرا و استقرار حسابداری تعهدی در سطح کلان در دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی می‌باشند و انتظار می‌رفت بیشترین میزان اطلاعات را در زمینه دستاوردهای حاصل از این تغییر داشته باشند. از میان ۴۵ نفر معاون توسعه مدیریت و منابع و ۴۵ نفر مدیر مالی در راس دانشگاه‌های مختلف، تعداد ۱۰ معاون و ۱۴ مدیر مالی به صورت مبتنی بر هدف (purposive sampling) وارد مطالعه شدند. طی این

برای افزایش اعتبار مطالعه، از نمونه‌گیری هدفمند استفاده شد. همچنین محقق به صورت طولانی مدت در طی فرایند مصاحبه با مشارکت‌کنندگان در ارتباط بود و چک کردن توسط خود اعضا (member check) نیز انجام شد. برای افزایش تاییدپذیری، یافته‌ها طوری تنظیم شد که منعکس‌کننده صدای مشارکت‌کنندگان و موقعیت تحت بررسی باشد.

یافته‌ها

یافته‌های حاصل از تحلیل محتوایی مصاحبه‌های انجام شده با معاونان توسعه مدیریت و سازمان و مدیران مالی دانشگاه‌ها منجر به ارائه دوازده درون مایه اصلی به شرح جدول شماره یک شده است که در ادامه به بحث پیرامون آن پرداخته شده با این توضیح که حرف «م» به همراه شماره، مشخص‌کننده مشارکت‌کننده‌ای است که از او نقل قول شده است.

۱. تاثیر بر هیات رئیسه دانشگاه‌ها

"استقرار حسابداری تعهدی باعث شده، هیات رئیسه دانشگاه ما توجه ویژه‌ای به جایگاه حوزه معاونت توسعه به عنوان محور اصلی مدیریت منابع داشته باشد" (م ۵) از سوی دیگر "تصمیمات هیات رئیسه بیشتر از قبل بر اساس آمار و اطلاعات قرار گرفته" (م ۱)

۲. تاثیر بر مدیران

"حسابداری تعهدی باعث شد، دیدگاه مدیران سایر قسمت‌های دانشگاه نسبت به مباحث مالی شفاف‌تر شود" (م ۲) به علاوه "معاونت پشتیبانی و روسای دانشگاه‌ها قادر به کنترل هزینه‌ها شده و شفاف‌تر و واقعی‌تر عمل کردند که این خودش باعث شد مدیریت مالی به صورت حرفه‌ای عمل کنه" (م ۸). از طرف دیگر، "اجرای موفق آن در برخی دانشگاه‌ها عامل تشویقی برای سایر معاونین بوده که حسابداری تعهدی را اجرا کنن" (م ۱). ضمناً "حسابداری تعهدی مبنایی را برای تصمیم‌گیری قبل از پایان سال مالی برای مدیران ایجاد کرده" (م ۳). این در حالی است که "میزان آگاهی مدیران محیطی از منابع افزایش یافته" (م ۱۰). یکی دیگر از دستاوردهای حسابداری تعهدی به زعم شرکت‌کنندگان حاضر این بوده که "... بین مدیران مختلف معاونت پشتیبانی اعم از امور عمومی و مالی و بودجه، سینرژی و همکاری ایجاد کرده" (م ۱۰).

مشارکت‌کنندگان در حین مصاحبه و حالات چهره و حرکات بدنی آنها توسط مصاحبه‌کننده دوم یادداشت‌برداری صورت گرفت. طول زمان هر مصاحبه، به طور متوسط 40 ± 5 دقیقه بود.

کلیدهای مصاحبه‌های ضبط شده، با دقت پیاده شد و در قالب متن بازنویسی گردید. ضمناً پس از رونوشت متون مصاحبه، نسخه‌ای از متن برای فرد مصاحبه شونده از طریق رایانامه ارسال شد و پس از تایید نامبرده، داده‌های متنی وارد مرحله تحلیل گردید.

به منظور تحلیل داده‌ها از روش پنج مرحله ای تحلیل چارچوبی استفاده شد به طوری که در مرحله اول یا مرحله آشناسازی (Familiarization)، یک خلاصه ارتباطی محتوایی برای هر مصاحبه طراحی گردید. در مرحله دوم، یک چارچوب موضوعی (Identifying a Thematic Framework) با کمک اهداف پژوهش، فرم راهنمای مصاحبه و راهنمای موضوعی طراحی شد و در دو جلسه مشترک میان پژوهشگران به بحث و تبادل نظر گذاشته شد و در خلال این جلسات از طریق مرور مجدد متون بازنویسی شده مصاحبه‌ها، مورد بازبینی قرار گرفت. به منظور انجام مرحله سوم، تحلیل یا نمایه کردن (Indexing)، دو نفر از پژوهشگران با استفاده از نرم افزار Atlas Ti نسخه ۶ که قابلیت سوار شدن متون فارسی را داراست، به ایندکس کردن اولیه مصاحبه‌ها پرداختند و بخش‌های مختلف مصاحبه‌ها براساس ارتباط موضوعی از طریق یک و یا چند کد ایندکس شد. کدهای مذکور چندین مرتبه‌ها توسط دو نفر از اعضای گروه پژوهش مورد بازبینی و اصلاح قرار گرفته و در نهایت توسط تمام اعضای گروه مورد بحث و بررسی نهایی قرار گرفت. مرحله چهارم، ترسیم جداول (Charting) بود که در آن نظرات مصاحبه‌شوندگان در مورد هر موضوع با استفاده از جداول تحلیلی مورد مقایسه قرار گرفت و رابطه میان موضوع ها و زیر موضوع‌ها (درونمایه های اصلی و فرعی (Main and sub themes)) نیز شناسایی و تحلیل شد. در نهایت در مرحله آخر یا کشیدن نقشه و تفسیر (Mapping and Interpretation) کلیه موضوعات مورد تفسیر قرار گرفت. شایان ذکر است روش تحلیل فوق به صورت اختصاصی برای تحلیل داده‌های کیفی در مطالعات حوزه سیاست‌گذاری طراحی گردیده است (۲۰).

۳. تاثیر بر کارکنان مالی

به زعم شرکت‌کنندگان در مصاحبه، تاثیر اجرای حسابداری تعهدی بر کارکنان مالی در حیطه‌های زیر دیده می‌شود: "تعداد زیادی نیروی کار متخصص جذب شده‌اند" (م ۲۲)، "مجموعه وادار شده نیروهای تخصصی مالی وارد

کند و همین باعث تغییر هرم نیروی انسانی شده" (م ۹) همچنین "اطلاعات کارشناسان حسابداری بالاتر رفته" (م ۲) و نیز "انگیزه پرسنل مالی و عوامل مرتبط به دلیل شفاف‌سازی افزایش یافته" (م ۱۰).

جدول شماره ۱: دستاوردهای حاصل از استقرار حسابداری تعهدی از دیدگاه معاونان توسعه و مدیران مالی

طبقات اصلی	زیرطبقات
تاثیر بر هیات رئیسه دانشگاهها	آشنایی هیات رئیسه دانشگاهها با جایگاه معاونت توسعه منابع و سازمان افزایش قدرت تصمیم‌گیری مبتنی بر آمار و اطلاعات توسط هیات رئیسه دانشگاهها
تاثیر بر مدیران	ارائه مبنایی برای تصمیم‌گیری مدیران قبل از پایان هر سال مالی افزایش همکاری بین مدیران حوزه پشتیبانی (مالی و بودجه) افزایش آگاهی مدیران محیطی از منابع
تاثیر بر کارکنان مالی	افزایش اطلاعات کارشناسان مالی دانشگاهها افزایش انگیزه کارکنان مالی
تاثیر بر تخلفات	پیشگیری از فساد مالی افزایش انضباط مالی
تاثیر بر فرایندها	اعتمادسازی اصلاح نظام بودجه سنتی شفاف‌سازی گزارش‌های مالی
تاثیر بر منابع	آشنایی با مدیریت بهینه منابع افزایش حساسیت واحدهای تابعه در خصوص مصرف بهینه منابع شناسایی اعتبارات و اموال
تاثیر بر حضور حسابرس	-
تاثیر بر شناسایی هزینه‌ها و درآمدها	شناسایی درآمدهای دانشگاه شناسایی هزینه‌های دانشگاه کاهش ارائه ارقام اشتباه
تاثیر بر استقلال واحدها	استقلال مالی واحدها از نظر فیزیکی استقلال مالی واحدها از نظر حجم عملیات متمرکز شدن مدیریت مالی دانشگاه بر وظیفه نظارتی و کنترلی
تاثیرات برون بخشی	سایر وزارتخانه‌ها ارگان‌ها و نهادهای دیگر
تاثیر بر کنترل داخلی	آگاهی سطوح کلان تصمیم‌ساز دانشگاه افزایش پاسخگویی و احساس مسئولیت واحدهای تابعه
تاثیر بر سطوح نظام ارجاع	تاثیر بر سطح اول ارجاع تاثیر بر سطح دوم ارجاع تاثیر بر سطح سوم ارجاع

۴. تاثیر بر تخلفات

یافته‌ها حاکی از آن است که "اجرای حسابداری تعهدی موجب افزایش انضباط مالی شده و از فساد مالی پیشگیری شود" (۵م)، به عبارت دیگر "حسابداری تعهدی مانع بروز اختلاس شده است" (۹م).

۵. تاثیر بر فرایندها

"حسابداری تعهدی باعث اعتمادسازی و شفاف‌سازی شده" (۹م) به طوری که مدیران مالی مختلف بر حسب شرایط دانشگاه خود اذعان داشتند که صورتهای مالی پس از استقرار سیستم تعهدی بین ۷۰ تا ۹۰ درصد از شفافیت برخوردار بوده است. از سوی دیگر "شناسایی اموال انبار و تملک و ... از نکات بسیار موفقیت‌آمیز اجرای [حسابداری تعهدی] بوده که قبل از آن وجود نداشته" (۳م).

۶. تاثیر بر منابع

"پس از استقرار حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها، مباحث مربوط به مدیریت منابع و حساسیت در خصوص تشخیص هزینه‌ها با رعایت صرفه و صلاح بسیار پر رنگ شده و ضمناً واحدهای تابعه با عنایت به شفافیت اطلاعات مالی در خصوص مصرف بهینه منابع حساسیت ویژه‌ای پیدا کرده‌اند" (۵م). علاوه بر این استقرار حسابداری تعهدی به زعم شرکت کنندگان موجب شناسایی اعتبارات گردیده است.

۷. تاثیر بر حضور حسابرس

"مهمترین نقش حسابرس در سیستم انبارگردانی و پس از شناسایی اموال به چشم آمده است و تا قبل از آن عملاً پررنگ نبوده" (۷م)، "از طرفی حضور حسابرس موجب شد که تا حد زیادی بتواند به مدیران مالی مشاوره بدهد" (۱۹م).

۸. تاثیر بر شناسایی هزینه‌ها و درآمدها

"نظام نوین مالی باعث شده هزینه‌ها و درآمدها به طور صحیح شناسایی شده و از میزان برخی اشتباهات کاسته شده است." (۲۰م). از سوی دیگر، این تغییر سیستم باعث شده کسورات واقعی بیمارستان‌ها مشخص گردد. ضمناً یکی از بزرگترین فواید شناسایی صحیح هزینه‌ها و درآمدها به زعم یکی از مدیران این است که: "دانشگاه‌ها از تعهدات خود به طور کامل در برابر دیگران آگاه می‌شوند و تعهدات

خود را هم به دیگران می‌دانند و این قبل از هر چیز کمک می‌کند به تنظیم یک بودجه صحیح و واقعی" (۹م).

۹. تاثیر بر استقلال واحدها

بیشتر مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که اجرای حسابداری تعهدی به استقلال مالی واحدهای زیر مجموعه آنها هم از نظر فیزیکی و هم از نظر حجم عملیات منجر شده است. هر چند برخی دیگر نیز معترف بودند که از ابتدای سال ۹۱ قرار است نسبت به استقلال مالی واحدهای خود اقدام نمایند.

۱۰. تاثیرات برون بخشی

در زمینه این دستاورد، اظهارات بسیار متنوع بود تا جایی که بعضی افراد اذعان داشتند "اظهار نظر هنوز زود است. اول باید نتایج ما کامل دربیاید بعد انتظار داشته باشیم دیگران به آن روی بیاورند" (۳م) و برخی دیگر معتقد بودند سازمان‌های مختلفی از دانشگاه آنها درخواست برگزاری دوره آموزشی یا الگوگیری داشته است.

۱۱. تاثیر بر کنترل داخلی

"حسابداری تعهدی با اصلاح در فرایندها موجب شده که کنترل داخلی، خیلی بیشتر از قبل شود" (۱۸م). از سوی دیگر شرکت کنندگان معتقد بودند که تا قبل از اجرای حسابداری تعهدی، صرفاً کنترل از سوی سازمان‌های بیرونی نظارتی وجود داشته که عمدتاً شاخص‌های آنها با شاخص‌های سیستم سلامت سنخیت نداشته است، اما استقرار حسابداری تعهدی توانسته است منجر به ایجاد کنترل داخلی گردد.

۱۲. تاثیر بر سطوح نظام ارجاع

استقرار نظام تعهدی بر تمام سطوح نظام ارجاع تاثیر داشته هر چند این تاثیر یکسان نبوده است به طوری که: ".... در دانشکده‌ها و بیمارستان‌ها تاثیر ملموس‌تر داشته، اما در بخش بهداشت هنوز به سطح خانه بهداشت وارد نشده و تاثیرش هم مشخص نیست" (۹م). از نظر راحتی استقرار سیستم جدید در سطوح مختلف نظام ارجاع نیز نظرات مختلفی وجود داشت از جمله: "استقرار در دانشکده‌ها راحت‌تر بود چون حجم عملیات کمتر بود" (۲۱م). برخی دیگر نیز معتقد بودند که استقرار سیستم در واحدهای ستادی، بیمارستان‌ها و دانشکده‌ها از سایر واحدها راحت‌تر بوده است" (۵م).

بحث

حسابداری تعهدی گزارشهای مالی دقیقتر و صحیحتری در اختیار مدیران قرار می‌دهد (۷). با مقایسه یافته‌های مطالعه مذکور با یافته‌های حاضر می‌توان چنین نتیجه گرفت که اکثر معاونان توسعه و مدیران مالی دانشگاه‌ها نیز معتقد بودند که اجرای سیستم تعهدی توانسته است به شناسایی هزینه‌ها و درآمدهای دانشگاه‌ها کمک کند و شفافیت گزارش‌های مالی را افزایش دهد ضمن آنکه این جایگزینی توانسته است به ایجاد کنترل داخلی کمک نماید.

قابلیت اعتماد مطلوب‌تر اطلاعات و انعکاس اطلاعات مرتبط و مناسب تر برای تصمیم‌گیری‌های زمانی از دیگر مزیت‌های مهمی بوده است که دسته دیگری از مطالعات برای سیستم تعهدی بر شمرده‌اند (۲۲) که این امر با یافته‌های حاضر مبنی بر اینکه افزایش قدرت تصمیم‌گیری مبتنی بر آمار و اطلاعات و اعتمادسازی از دستاوردهای حاصل از استقرار حسابداری تعهدی بوده‌اند، همخوانی دارد.

نتیجه‌گیری

در یک جمع‌بندی کلی، از آنجا که بسیاری از مطالعات بر این عقیده‌اند که حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی می‌تواند در بخش دولتی نیز مانند بخش خصوصی مفید و مثر ثمر واقع شود و کمک شایانی به پاسخگویی، شفاف‌سازی، تصمیم‌گیری بهینه مدیران و انجام برنامه‌ریزی‌های کارا و اثربخش با رعایت صرفه اقتصادی به منظور استفاده بهینه از منابع محدود، بنماید (۲۳-۲۵) و در عین حال، یافته‌های مطالعه حاضر نیز به جمع بندی دستاوردها در قالب تاثیراتی که استقرار سیستم تعهدی بر مدیریت کلان، کارکنان مالی، تخلفات، فرایندها، منابع، کنترل، استقلال واحدها، شناسایی هزینه‌ها و درآمدها و ... در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت و درمان داشته است، می‌پردازد می‌توان به این نتیجه رسید که استقرار فاز اول اصلاحات نظام نوین مالی در بخش سلامت کشور، با رهاوردهای ارزنده‌ای همراه بوده است هر چند در این میان تفاوت‌هایی بر حسب شرایط واحدهای مختلف دیده می‌شود اما می‌توان با دیدی خوشبینانه به ادامه راه این تغییرات و اصلاحات کلان امیدوار بود. در این میان به منظور دستیابی به بازدهی بهینه ناشی از این تغییر سیستم پیشنهاد می‌شود، ضمن شاخص‌سازی به استاندارد

کاربرد سیستم تعهدی در بخش عمومی موجب ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی می‌گردد که این امر خود منتهی به اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آنها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی خواهد شد (۶). از سوی دیگر، همین مطالعات مهمترین نتیجه به کارگیری شیوه تعهدی را علاوه بر بهبود پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعات مالی دانسته‌اند (۶ و ۲۱) که این امر مکرراً در یافته‌های پژوهش حاضر نیز مورد تاکید مصاحبه‌شوندگان قرار گرفته به طوریکه شفاف‌سازی گزارش‌های مالی به عنوان یکی از مهم‌ترین دستاوردهایی که در بحث تاثیرات فرایندی استقرار سیستم تعهدی آورده شده، مورد تاکید قرار گرفته است.

از سوی دیگر یکی از عمده‌ترین معایبی که بر نظام نقدی وارد است، محدود کردن پاسخگویی مدیران و مسئولان بخش عمومی به استفاده از منابع نقدی و نادیده گرفتن پاسخگویی در راستای مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌هاست (۲۱). حال آنکه یافته‌های حاضر دلالت بر آن دارد که جایگزینی سیستم نقدی با مبنای تعهدی در نظام سلامت کشور منجر به افزایش پاسخگویی و احساس مسئولیت واحدها، افزایش قدرت تصمیم‌گیری مبتنی بر آمار و اطلاعات و ارائه مبنایی برای تصمیم‌گیری مدیران قبل از پایان هر سال مالی شده است.

اصلاح نظام بودجه سنتی و بسترسازی مناسب جهت حرکت به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی از دیگر دستاوردهای استقرار نظام نوین مالی سلامت در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت بوده است که سایر مطالعات نیز حسابداری تعهدی را زمینه‌ساز اجرای بودجه ریزی عملیاتی می‌دانند (۵).

در مطالعه‌ای که به طور اختصاصی به بررسی اثرات تغییر سیستم حسابداری از روش نقدی به تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی پرداخته است، چنین عنوان شده که تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه می‌گردد و نیز برای تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها کارآتر از حسابداری نقدی می‌باشد و منجر به کنترل دقیق تر درآمدها و هزینه‌ها می‌شود. نهایتاً اینکه

7. Gerd A, Karimi A. The survey on effects of changing from cash accounting to accrual one on operational and financial performance of Shahid Beheshti University of Medical Sciences. *Auditing Knowledge* 2012;11(4): 6-21. (Persian)
8. Wynne, A. Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts?, Paper for a Conference on Public Law and the Modernizing State in Oeiras, Portugal; 2003.
9. Rajab Kordi J. Health new financial management reform settlement in Jondi Shapoor University of Medical Sciences. *Health New Financial Management Reform Journal* 2012;3:21-30. (Persian)
10. Abolhallaje M, Ramezani M. The experience of Ministry of Health, Therapeutic & Medical Education in implementation of Modern Financial System. *Special Scientific Bulletin in Health Economy* 2010; (1):83-92. (Persian)
11. Abolhallaje M, Bastani P, Ramazanian M. Accomplishments of health system financial management reform implementation in units affiliated with MOHME. *Razi Journal of Medical Sciences* 2013; 19(105):28-35. (Persian)
12. Abolhallaje M, Bastani P, Ramazanian M, Jafari J. Experts' Analysis of The Strengths of Health System Financial Management Reform In The First Phase: A Qualitative Approach. *Payavard Salamat* 2013; 6(6):423-33. (Persian)
13. Bastani P, Abolhallaje M, Molania Jelodar H, Ramazanian M. Role of Accrual accounting in report a transparency and accountability promotion in Iranian public health sector. *Middle-East Journal of Scientific Research* 2012;12 (8): 1097-101.
14. Abolhalaje M, Barati Marnani A, Bastani P, Ramezani M, Jafari J.

کردن معیار سنجش دستاوردها در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداخته و با طراحی مداخلات محدود و موردی به واحدهایی که تاکنون کمترین میزان دستاوردها را داشته‌اند جهت ارتقای بهینه سطح عملکرد و استقرار کامل فاز یک اصلاحات کمک نمود و بدین ترتیب بستر مناسبی جهت حرکت در راستای گام‌های بعدی اصلاحات مالی نظام سلامت برداشت.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از کلیه معاونان توسعه مدیریت و مدیران اداری مالی کلیه دانشگاه‌های تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی که در انجام پژوهش حاضر نویسندگان را یاری دادند، تشکر و قدردانی می‌گردد.

منابع

1. Cohen S. Cash versus accrual accounting measures in Greek municipalities: proxies or not for decision making? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 2012;8(3):203-22.
2. Kordestani Gh, Bakhtiari M, Rahim Pour M. The benefits of applying accrual accounting in public sector. *Auditing Knowledge* 2010;10(2):95-108. (Persian)
3. Babajani J. The necessity of using accrual accounting in public sector and its application in Iranian public sector. *Peyke Noor* 2006;5(4):2-11. (Persian)
4. Beechy T H. Does full accrual accounting enhance accountability? *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal* 2007; 12(3), 4.
5. Todor Tiron A. M. Cash versus accrual accounting in public sector. *Studia Oeconomica* 2005;1:3651-9
6. Kordestani Gh, Iranshahi AA. The survey on effective factors on applying accrual accounting in public sector. *Auditing Knowledge* 2009;28:10-21. (Persian)

- recommendations in primary care. *Health Policy* 2008;85:148-61.
21. Hepworth N. Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management Review* 2003;23(1):37-43.
 22. McPhee I. Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability. CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference, 17 August 2006.
 23. Karbasi Yazdi H, Tarighi A. Assessing the benefits of accrual accounting terminals in Tehran University of Medical Sciences. *Auditing Knowledge* 2010;3:16-27. (Persian)
 24. Torres, L. Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development* 2004; 24(5):447-456
 25. Scapens, R. W., and Siti-Nabiha, A. K. Stability and change: an institutional study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 2005; 18(1): 44-73.
 - 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.
 15. 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.
 16. Lacey A, Luff D. Qualitative Research Analysis. The NIHR RDS for the East Midlands / Yorkshire & the Humber, 2007.
 17. Braun V, Clarke V. Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in psychology* 2006; 3(2): 77-101.
 18. Salsali M. Qualitative research methods, Bashari Publications, Tehran, 2003. (Persian)
 19. Martin MN. Sampling for qualitative research. *Fam Pract.*1996; 13(6): 522-5.
 20. Rashidian A, Eccles MP, Russell I. Falling on stony ground? A qualitative study of implementation of clinical guidelines' prescribing

Cite this article as:

Abolhallaje M, Bastani P, Ramezani M, Hamidi H. Accomplishments of Establishing Accrual Accounting Instead of Cash Form in Iran's Universities of Medical Sciences: a Qualitative Study. *Sadra Med Sci J* 2015; 3(2): 97-106.