

مجله حسابداری سلامت، سال هشتم، شماره دوم، پیاپی ۲۲، پاییز و زمستان ۱۳۹۸، صص. ۷۷-۹۵.

## پیامدهای بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی از دیدگاه مسئولیت پاسخ‌گویی در چارچوب چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی (مطالعه موردی: بیمارستان‌های دولتی استان فارس)

دکتر رضا غلامی جمکرانی<sup>۱</sup> و محمدحسین کاوه<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۲/۱۶

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۷/۱۲/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۷/۰۲

### چکیده

**مقدمه:** با توجه به اهمیت پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌های دولتی، شناسایی شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی در این بیمارستان‌ها حائز اهمیت است؛ به نحوی که در غیاب شاخص‌های مناسب و مشخص، ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی بیمارستان‌ها و ارزیابی آن به وسیله مردم، دشوار یا غیرممکن است. بر همین اساس، این پژوهش به بررسی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌ها در چارچوب چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی پرداخته است.

**روش پژوهش:** روش پژوهش حاضر اکتشافی پیمایشی و از نوع نظرسنجی است. نمونه پژوهش شامل تعداد ۱۰۱ نفر از مدیران مالی، رؤسای حسابداری و مسئولان بودجه بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان فارس در سال ۱۳۹۷ است. در این پژوهش از آزمون‌های «تی یک نمونه‌ای» و «آزمون میان» استفاده شده است.

**یافته‌ها:** از دیدگاه صاحب‌نظران، شاخص‌های مندرج در چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی شامل شناسایی اقلام صورت وضعیت مالی، شناسایی اقلام صورت تغییرات در وضعیت مالی، ارائه اقلام گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، ارائه اقلام صورت مقایسه بودجه و عملکرد، افشای اطلاعات یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و معیارهای عمومی زمینه‌ای را برای ارتقای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌های دولتی فراهم می‌کند.

**نتیجه‌گیری:** مدیران بیمارستان‌ها و مسئولان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی باید در راستای شفافیت و پاسخ‌گویی مالی بیشتر، بسترهای مناسبی را برای گزارشگری مالی بخش عمومی در چارچوب موارد افشای (شاخص‌های) چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی در بیمارستان‌ها ایجاد کنند.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌ها، چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی.

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران (نویسنده مسئول؛ رایانامه: gholami@qom-iau.ac.ir)

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران (رایانامه: kavehmqh.97@gmail.com)

## مقدمه

مناسب، در ایفای این مسئولیت و ارزیابی آن، مشارکت می‌کنند (۲).

در ایران، با پیروزی انقلاب اسلامی، بستر و راه کارهای مسئولیت پاسخ‌گویی مسئولان به مردم و شهروندان در قانون اساسی تعریف شد. به این معنا که حق دانستن از طرف مردم و الزام پاسخ‌گویی مسئولان به مردم در قانون تصریح و بر تحقق آن تأکید شده است. با این وجود، چگونگی اجرا و ارزیابی آن نیازمند بکارگیری ابزار مورد نیاز و تدوین و اجرای قوانین و مقررات الزام‌آور است. نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، به عنوان یکی از ابزار اصلی تحقق و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی، می‌تواند نقش درخور ملاحظه‌ای در تحقق این امر ایفا کند (۳). در واقع، بخش مهمی از اطلاعات مورد نیاز برای پاسخ‌گویی دولت از طریق نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی تأمین می‌شود (۱). قبل از تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سال ۱۳۹۴ بخش اندکی از پاسخ‌گویی مالی از طریق صورت تفریح بودجه ایفا می‌شد. هم‌چنین، قبل از تدوین «چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی ایران» در سال ۱۳۹۵، شاخص‌های مشخصی برای ارزیابی میزان ایفای پاسخ‌گویی مالی دستگاه‌های اجرایی، از جمله دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های دولتی در دست نبود. این چک‌لیست به وسیله معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور تدوین شده است. گفتنی است بررسی دیدگاه‌های صاحب‌نظران نشان می‌دهد که شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی جزء

دولت به‌عنوان نماینده مردم برای اداره کشور دارای اختیارات منحصر به فردی مانند اخذ مالیات و فروش نفت و هم‌چنین ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت و امنیت ملی است. این اختیار به تبع خود تکالیفی را برای دولت ایجاب می‌کند که پاسخ‌گویی در برابر ملت، بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مهم‌ترین آن است. پاسخ‌گویی مؤثر مستلزم وجود اطلاعات کافی و معتبر درباره عملکرد دولت برای ارائه به مردم است (۱).

مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی که سابقه حیات آن هم‌پای حیات نظام‌های سیاسی مردم‌سالار است، ریشه در فلسفه سیاسی داشته و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم، استوار است. در جوامع دارای نظام‌های سیاسی مردم‌سالار، مردم از طریق انتخابات، قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می‌کنند و حق پاسخ‌خواهی و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می‌دارند. به عبارت دیگر، در این قبیل جوامع، مقامات منتخب در قبال اعمالی که انجام می‌دهند در برابر شهروندان مسئولیت پاسخ‌گویی دارند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسئولان و بر مبنای حق طبیعی «دانستن و پاسخ‌خواهی» به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پی‌گیری و مطالبه می‌کنند. در فرآیند مسئولیت پاسخ‌گویی، هر دو طرف «پاسخ‌گو» و «پاسخ‌خواه» با استفاده از ابزار

درمانی، هم از نظر محتوا و هم از نظر نحوه ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد (۵).

#### مبانی نظری

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، افزون بر این که گزارش تفریح بودجه باید در دسترس عموم گذاشته شود، سایر گزارش‌های مالی نیز باید برای عموم منتشر شود. هم‌چنین، در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت مردم از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. اصل ۵۶ قانون مزبور بیان می‌دارد که «حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است». اشخاصی که به موجب قانون به وسیله مردم به عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی جمهوری اسلامی نیز «رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت، رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است». از این رو، نگاهی اجمالی به ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت و سازمان‌های بزرگ عمومی، نقش برجسته برخی از این ویژگی‌ها را در پیدایش مفهوم «مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی» در نظام‌های حکومتی مبتنی بر مردم‌سالاری، روشن می‌کند. در این نوع حکومت‌ها که اساس آن بر پایه تکثر قطب‌های قدرت شکل می‌گیرد، کانون یکپارچه و متمرکز قدرت به حوضچه‌های متعددی تقسیم و به

جدایی‌ناپذیر نظام‌های ارزیابی عملکرد محسوب می‌شود. به بیان دیگر، تا زمانی که شاخص‌های مشخصی وجود نداشته باشد، ارزیابی عملکرد در هیچ سطحی امکان‌پذیر نخواهد بود (۴).

تاکنون پژوهشی در زمینه سودمندی و اثربخشی شاخص‌های چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی ایران در بیمارستان‌ها انجام نشده است. پس از تدوین این چک‌لیست و مدتی پس از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پرسش‌ها و ابهاماتی در مورد ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مطرح شد. یکی از این پرسش‌ها میزان سودمندی شاخص‌های چک‌لیست مزبور بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. در این راستا، پژوهش حاضر برای اولین بار به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا شاخص‌های «چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی ایران» از دیدگاه مدیران مالی و رؤسای حسابداری بیمارستان‌ها در استان فارس سودمند است؟ و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در بیمارستان‌ها توانسته است در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی سودمند واقع شود؟ بر این اساس می‌توان گفت هدف این پژوهش گردآوری شواهدی برای تعیین درجه اهمیت شاخص‌های افشای چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی ایران برای ارزیابی شفافیت و پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌های دولتی کشور است. این موضوع در حالی مطرح می‌شود که پیش از این پورزمانی و معینان در پژوهشی نشان دادند که گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی

مردم سالار، ضمن تضمین توانمندی کانون‌های قدرت، ایمنی آن‌ها را نیز تضمین می‌کند. به عنوان نمونه، قوه مجریه بودجه سالانه خود را تنظیم و برای رسیدگی و تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌کند. قوه مقننه پس از رسیدگی و تصویب بودجه، به دولت اجازه می‌دهد، درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار را بر اساس مجوزهای قانونی تحصیل کند. همچنین، مخارج باید مطابق با قوانین و مقررات و در حدود اعتبارات مصوب باشد. در این حالت، قوه مجریه در مورد تحصیل درآمدها و پرداخت مخارج منطبق با قوانین و مقررات و محدودیت‌های تعیین شده، در برابر قوه مقننه و هر دو قوه در مقابل مردم مسئولیت پاسخ‌گویی دارند (۲).

دو نوع پاسخ‌گویی تحت عنوان‌های «پاسخ‌گویی مالی» و «پاسخ‌گویی عملیاتی» در مورد دولت و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی قابل طرح است. مسئولیت پاسخ‌گویی مالی، این قبیل سازمان‌ها را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن، شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌هایی که دولت در دوره جاری (به عنوان نمونه، یک سال مالی یا بودجه‌ای) در مورد تحصیل و مصارف مالی عمومی انجام داده است، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیم‌هایی بوده است که نمایندگان مردم اتخاذ کرده‌اند. مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی، دولت و سازمان‌های بزرگ عمومی را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن، صاحبان حق را در مورد میزان و دستیابی به هدف‌های عملیاتی از پیش تعیین

هر یک از آنان سهمی تفویض می‌شود. پیش‌بینی قوای سه‌گانه در قوانین اساسی این قبیل کشورها و تفکیک اختیارات و مسئولیت‌های قوای مقننه، مجریه و قضائیه و تأکید بر سازوکارهایی که بتواند از طریق توازن و کنترل، روابط بین قوا را تنظیم کند، از مصادیق تکثرگرایی قدرت در ساختار سیاسی این قبیل جوامع است (۲).

شراکت در قدرت سیاسی، معادل و مساوی با «پاسخ‌گو بودن» است. به همین دلیل هیچ نهادی را در گردونه سیاسی قدرت نمی‌توان به بازی گرفت، مگر آن که متناسب با سهمی که از قدرت به او تفویض می‌شود، در قبال صاحبان حق، مسئولیت پاسخ‌گویی داشته باشد. بنابراین، قدرت در نظام‌های سیاسی مردم‌سالار از ویژگی دو سویه برخوردار است. به این معنا که از یک سو به نظارت بر نهاد یا نهادهای دیگر می‌پردازد و از سوی دیگر خود نظارت‌پذیر بوده و در معرض داوری نهادی هم‌عرض و یا مردم به عنوان صاحبان اصلی قدرت است. قوه مقننه که یکی از کانون‌های رسمی قدرت در ساختار سیاسی است، به لحاظ شرح وظایفی که قانون اساسی برایش تعیین کرده است، افزون بر قانون‌گذاری، شأن نظارتی داشته و به طریق مقتضی بر عملکرد قوه مجریه نظارت دائمی دارد. قوه مقننه در عین حال که از ویژگی نظارت‌گری برخوردار است، به لحاظ آن که در برابر افکار عمومی مسئول است و تحت نظارت مستمر و دائمی مردم قرار دارد، ویژگی نظارت‌پذیری هم دارد. به اعتقاد صاحب‌نظران سیاسی، ویژگی دو سویه نظارت‌گری و نظارت‌پذیری قدرت در جوامع

توان‌مندی، مشارکت، مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی اقدام به تدوین چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی کرد. موارد افشای این چک‌لیست مبتنی بر شش شاخص ارزیابی کلی صورت وضعیت مالی، صورت تغییر در وضعیت مالی، گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، صورت مقایسه بودجه و عملکرد، یادداشت‌های توضیحی و معیارهای عمومی است. هر ساله تمام ارزیابی‌ها بر حسب اندازه واحد گزارشگر، تعداد کارکنان و اسناد مالی انجام می‌شود و رتبه بهترین واحدها در سه گروه دانشگاه، بخش عمومی و سایر واحدها اعلام می‌شود.

#### پیشینه پژوهش

باباجانی در پژوهشی به ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخ‌گویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران از قابلیت‌های لازم برای ادای مسئولیت پاسخ‌گویی در زمینه‌های کنترل بودجه مصوب، شناسایی و انعکاس درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های درازمدت عمومی و انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی در گزارش‌های مالی جامع سالانه برخوردار نیست (۸). باباجانی و دهقان در پژوهشی به بررسی نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی از منظر پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان هر دو در مورد نقش با

شده، از نظر کارایی و اثر بخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق هدف‌های مربوط، متقاعد کرده و در مورد این که آیا تحقق این هدف‌ها در آینده نیز قابل پیش‌بینی است اطلاعاتی را ارائه کند (۶).

همان‌طور که در بالا ذکر شده است مسئولیت پاسخ‌گویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح بدهد و در مورد افزایش و تغییرات در منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن دلایل منطقی ارائه کند (۱). برای این منظور گزارشگری مالی در بخش عمومی که محصول نهایی فرآیند حسابداری بخش عمومی است (۷)، به مسئولان بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهند. بر اساس بیانیه مفاهیم گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به ایفای وظیفه پاسخ‌گویی در مقابل مردم است (۱). تدوین دقیق و محتاطانه چارچوب پاسخ‌گویی مالی، در ایجاد اعتماد عمومی و اعاده اعتبار دولت اهمیت زیادی دارد. یکی از راه‌های ارزیابی میزان ایفای پاسخ‌گویی مالی دستگاه‌های اجرایی استفاده از چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی است. از جمله ابتکارات نوین در زمینه پاسخ‌گویی مالی در ایران این بوده است که همگام با تدوین استانداردهای حسابداری مالی بخش عمومی، وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۹۵ برای فرهنگ‌سازی در سازمان‌ها و متعاقب آن ایجاد

شرایط کنونی کشور مورد ارزیابی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که آزمودنی‌ها نسبت به عوامل و محرک‌های استخراج شده از پژوهش‌های تطبیقی توافق نظر داشته و در مورد این توافق نظر به اجماع رسیده‌اند. همچنین، افزایش سطح مطالبات شهروندی، وقوع رسوایی‌های مالی و افزایش مداوم در کسری بودجه‌های سالیانه از جمله مهم‌ترین محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی ایران است (۱۰).

سالاری و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر اجرای روش حسابداری تعهدی بر شفافیت و مسئولیت پاسخ‌گویی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن بود که بین اجرای روش حسابداری تعهدی با افزایش شفافیت مالی و امکان ارزیابی کنترل بودجه مصوب، رعایت قوانین و مقررات مالی، گزارشگری مالی به منظور افزایش پاسخ‌گویی مالی و همچنین امکان ارزیابی کارایی و صرفه اقتصادی به منظور افزایش پاسخ‌گویی عملیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد اما بین اجرای روش حسابداری تعهدی و امکان ارزیابی اثربخشی به منظور افزایش پاسخ‌گویی عملیاتی رابطه معنی‌داری مشاهده نشد (۱۱). زلّی در پژوهشی به ارزیابی تأثیر نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بر پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور پرداخت. نمونه پژوهش وی شامل ۱۱۲ نفر از مدیران و معاونان مالی بخش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور بود. بر اساس یافته‌های پژوهش زلّی تغییر

اهمیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی واجد ویژگی‌های اصلی مورد توافق عمومی متخصصان به عنوان یکی از ابزار اصلی در جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی اتفاق نظر داشته و تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه آن‌ها در این مورد وجود ندارد. همچنین، از نظر پاسخ‌خواهان، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت در مقایسه با نظام حسابداری مورد انتظار از قابلیت‌های لازم برای ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی برخوردار نیست (۹). باباجانی و ستایش در پژوهشی به تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های نظام حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر آن بود که دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی ایران از شاخص‌های قابل قبول ارزیابی عملکرد برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی برخوردار نیستند اما نظام حسابداری و گزارشگری مورد استفاده و سایر نظام‌های موجود تأمین‌کننده اطلاعات از قابلیت‌های لازم برای تأمین اطلاعات مالی و غیرمالی شاخص‌های مورد اجماع جامعه تخصصی کشور برای ارزیابی عملکرد دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی برخوردار است (۴). باباجانی و همکاران در پژوهشی به شناسایی عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران پرداختند. در این پژوهش با استفاده از روش دلفی و نظرخواهی از ۲۴۱ نفر از خبرگان کشور، محرک‌ها و عوامل اصلی وقوع تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شناسایی و جایگاه آن در

نمونه پژوهش آنان شامل ۴۰ نفر از خبرگان در حوزه تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌ها و ۹۰ نفر از استادان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی بخش حسابداری دانشگاه‌های دولتی تهران بود. نتایج حاصل از بررسی دیدگاه‌های هر دو گروه نشان داد که تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی ضروری بوده و از دیدگاه خبرگان به دلیل استقلال دانشگاه‌ها، ابعاد تحول متفاوت با سایر نهادهای بخش عمومی خواهد بود. همچنین، تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی مستلزم تحول در نظام حسابداری مالی آن، استقرار نظام حسابداری مدیریت و تحول حسابرسی از سطح مالی و رعایت به حسابرسی عملکرد است (۱۵).

شورورزی و هدایت در پژوهشی به ارائه نظام جامع اطلاعاتی برای افساء مناسب وضعیت مالی بیمارستان‌ها در راستای ارائه گزارش‌های مالی با کیفیت به استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری پرداختند. جامعه آماری پژوهش آنان شامل مدیران و کارکنان بخش حسابداری، هیأت‌مدیره و هیأت امنای بیمارستان بنت‌الهدی مشهد بود. یافته‌های پژوهش شورورزی و هدایت نشان داد که بین زیرنظام اطلاعاتی مدیریت منابع (انبار و اموال)، زیرنظام اطلاعاتی پذیرش، زیرنظام اطلاعاتی اتاق عمل، زیرنظام اطلاعاتی حسابداری درمان، زیرنظام اطلاعاتی رادیولوژی و سونوگرافی، زیرنظام اطلاعاتی آزمایشگاه و زیرنظام اطلاعاتی بیماران سرپایی (درمانگاه‌ها) با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد (۱۶). مشکینی و کردستانی در

مبنای حسابداری در دانشگاه‌های علوم پزشکی از نقدی تعدیل شده به تعهدی، تأثیر زیادی بر بهبود پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی داشته است (۱۲). نقی‌زاده‌باقی و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب ایران پرداختند. نمونه پژوهش آنان شامل ۳۴۱ نفر از مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور در سال ۱۳۹۳ بود. نتایج پژوهش نقی‌زاده‌باقی و همکاران حاکی از آن بود که اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بر هفت بُعد پاسخ‌گویی مدیران شامل عمومی، مدیریتی، مالی، حرفه‌ای، قانونی، اجتماعی و عملیاتی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد (۱۳).

امینی‌مهر و همکاران در پژوهشی به بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخ‌گویی دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران) پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخ‌گویی بخش عمومی می‌شود. همچنین، حسابداری تعهدی تأثیر معنی‌داری بر شفافیت گزارشگری ندارد اما بر تعیین بهای تمام‌شده خدمات در دانشگاه خوارزمی تهران مؤثر است (۱۴). اسماعیلی‌کیا و ملانظری در پژوهشی به بررسی ضرورت تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی و شناسایی ابعاد آن پرداختند.

کشورهای مختلف را افزایش دهد (۱۹). بوری در پژوهشی به بررسی تأثیر اصلاحات با اهمیت ایجاد شده در دهه ۱۹۹۰ میلادی به وسیله هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی استرالیا بر پاسخ‌گویی مالی در نهادهای بخش عمومی این کشور پرداخت. یافته‌های پژوهش وی حاکی از نداشتن تأثیر معنی‌دار اصلاحات در نظام‌های حسابداری و گزارشگری بر شفافیت و پاسخ‌گویی مالی بود (۲۰). پرگو و وربیتن در پژوهشی تأثیر کدهای حاکمیتی مناسب که در سال ۲۰۰۵ میلادی در کشور هلند منتشر شد را بر پاسخ‌گویی مالی مؤسسات خیریه بررسی کردند. داده‌های پژوهش آنان در مرحله بعد از اجرای کدهای حاکمیتی (بازه زمانی ۲۰۰۵-۲۰۰۸ میلادی) و از گزارش‌های سالانه ۱۳۸ مؤسسه خیریه گردآوری شد که در دسترس عموم قرار داشت. یافته‌های پژوهش پرگو و وربیتن حاکی از آن بود که ساختار حاکمیتی قوی به طور معنی‌داری احتمال افشای اطلاعات راجع به پرداخت‌های مدیریتی را افزایش می‌دهد (۲۱). نتیم و همکاران در پژوهشی به بررسی ساختارهای حاکمیتی، افشای اختیاری و پاسخ‌گویی عمومی در مؤسسات آموزش عالی انگلستان پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از درجه بالای تغییرپذیری افشای اختیاری دانشگاه‌ها و شاخص به نسبت پایین پاسخ‌گویی عمومی و شفافیت آن‌ها به ویژه در خروجی آموزش/پژوهش بود. همچنین، کیفیت کمیته حسابرسی، تنوع هیأت مدیره و استقلال آن‌ها و وجود کمیته راهبری به سطح افشای مربوط است. افزون بر این، تعامل بین ویژگی‌های گروه مدیریتی و متغیرهای حاکمیتی، سطح افشای

پژوهشی به بررسی پیامدهای بکارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین و ارزیابی وضعیت موجود شاخص‌های آن در بخش عمومی کشور پرداختند. نمونه پژوهش آنان شامل ۱۹۲ نفر از متخصصان و کارشناسان اداره‌های امور مالیاتی، دیوان محاسبات و حسابرسان دستگاه‌های دولتی بود. نتایج پژوهش مشکینی و کردستانی نشان داد که اجرای منسجم اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی کشور می‌تواند منجر به ارتقای شفافیت، توان پاسخ‌گویی، بهره‌وری، بهبود کیفیت و ارزیابی و نظارت و همچنین کاهش برخی چالش‌ها در سازمان‌های بخش عمومی شود (۱۷).

کیتینگ و فرامکین در پژوهشی به بررسی پاسخ‌گویی مالی نهادهای بخش عمومی آمریکا و مهندسی مجدد در جهت بهبود آن پرداختند. آنان پس از بررسی ساختار موجود گزارشگری مالی سازمان‌های دولتی و مقایسه آن با نظام‌های جایگزین توسعه یافته برای سایر سازمان‌ها، توصیه‌هایی برای مهندسی مجدد پاسخ‌گویی مالی در سازمان‌های دولتی ارائه کردند (۱۸). تورس در پژوهشی به ارزیابی محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی دولت‌های مرکزی کشورهای منتخب از منظر استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۱ (نحوه ارائه صورت‌های مالی) پرداخت. یافته‌های پژوهش وی حاکی از آن بود که اطلاعات حسابداری کشورهای مورد بررسی دارای شفافیت، پاسخ‌گویی و قابلیت اعتماد متفاوتی است و استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌تواند شفافیت، پاسخ‌گویی و قابلیت اعتماد اطلاعات مالی



ایفا می‌کند. زیرا، حسابداری تعهدی منجر به ارائه اطلاعات مفیدتر به مدیران شده و با اندازه‌گیری عملکرد سبب تصمیم‌های آگاهانه‌تر مدیران در تخصیص منابع و بهره‌وری آتی می‌شود (۲۵). نتایج پژوهش یایا و یوکوات نشان داد که اصلاحات مدیریت مالی نوین در بخش عمومی، به شدت تحت تأثیر فشارهای نهادی هم‌چون هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بانک جهانی قرار دارد. به همین علت شواهد تجربی نشان می‌دهد که بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح جهان همراه با کارایی نبوده و این نتایج به علت وجود مشکلات عمده زیرساختی است که هنوز در آن کشورها حل نشده‌اند و این تردید که تغییر مبنای حسابداری به سمت تعهدی موجب تحمل هزینه و ریسک زیاد می‌شود را افزایش می‌دهد (۲۶). در اغلب کشورها اجرای اصلاحات در ابتدای امر، دارای محدودیت‌هایی ناشی از شکاف‌ها و ضعف‌ها است. با این وجود، برخی از کشورها در روند اصلاحات خود، سازوکارهایی ایجاد کرده‌اند که این شکاف‌ها و ضعف‌ها را شناسایی کند و با طرح‌های پیشنهادی موجب تطبیق با شرایط شود (۲۷).

#### پرسش‌های پژوهش

پرسش‌های زیر مبتنی بر هدف‌ها، مبانی نظری و پیشینه پژوهش طراحی و تدوین شد:

پرسش اول: آیا افشای اقلام صورت وضعیت مالی مطابق با چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، از شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی در

اختیاری و پاسخ‌گویی را بهبود می‌بخشد (۲۲). کروم در پژوهشی به بررسی مسئولیت پاسخ‌گویی در یکی از بیمارستان‌ها و آثار آن بر اولویت‌های راهبردی سازمانی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که مسئولیت پاسخ‌گویی در بیمارستان‌ها از سال ۲۰۰۴ میلادی تا سال ۲۰۱۱ میلادی بهبود یافته و به عنوان ابزاری مدیریتی استفاده می‌شود. هم‌چنین، بیمارستان‌ها به همراه تغییرات مثبت در زمینه مسئولیت پاسخ‌گویی از سال ۲۰۰۴ میلادی تا سال ۲۰۱۱ میلادی، اولویت‌های راهبردی سازمانی خود را بر اساس الزامات پاسخ‌گویی برون‌سازمانی تعیین کرده و در این سال‌ها به سوی هم‌گرایی اولویت‌های راهبردی سازمانی با الزامات پاسخ‌گویی برون‌سازمانی پیش رفته‌اند (۲۳). دانهوندو و همکاران در پژوهشی بیان کردند که پاسخ‌گویی اجتماعی فرایندی مشارکتی است که در آن شهروندان، سیاست‌گذاران و مقامات دولتی در قبال خدماتی که ارائه می‌دهند به پاسخ‌گویی مؤثرتر ترغیب می‌شوند. نتایج پژوهش آنان با استفاده از تحلیل متنی پژوهش‌های حوزه سلامت نشان داد که مؤلفه‌های مشارکت‌های فعال و پیوسته، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها، تعریف شفاف نقش‌ها، استانداردها و مسئولیت‌های مدیران و تعامل معنادار شهروندان به عنوان مهم‌ترین عوامل مداخله‌گر در مسئولیت اجتماعی هستند. هم‌چنین، موانع نظام بهداشتی، فساد، ترس از انتقام‌جویی و بودجه محدود چالش‌های اساسی پاسخ‌گویی اجتماعی در حوزه سلامت است (۲۴). نتایج پژوهش چوی نشان داد که حسابداری تعهدی نقش مهمی در بهبود تخصیص منابع و بهره‌وری کل

بیمارستان‌های دولتی است؟

درمانگاه‌های دولتی استان فارس در سال ۱۳۹۷ جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند. با توجه به در دسترس نبودن اطلاعات دقیق در مورد تعداد اعضای جامعه آماری و به منظور دستیابی به حداقل دقت مد نظر در تعیین حجم نمونه و با در نظر گرفتن نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها که از طرح پیش‌آزمون و پژوهش‌های گذشته حاصل شد، پرسش‌نامه‌های پژوهش بین کل اعضای جامعه آماری توزیع شد. از بین پرسش‌نامه‌هایی که بین اعضای جامعه آماری توزیع شد، با پیگیری‌های مکرر پژوهشگران تعداد ۱۰۱ نفر به پرسش‌نامه‌ها پاسخ کامل دادند.

پرسش دوم: آیا افشای اقلام صورت تغییرات در وضعیت مالی مطابق با چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، از شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌های دولتی است؟

پرسش سوم: آیا ارائه اقلام گردش حساب تغییرات در ارزش خالص مطابق با چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، از شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌های دولتی است؟

پرسش چهارم: آیا ارائه اقلام صورت مقایسه بودجه و عملکرد مطابق با چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، از شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌های دولتی است؟

پرسش پنجم: آیا افشای اطلاعات یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی مطابق با چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، از شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌های دولتی است؟

پرسش ششم: آیا افشای معیارهای عمومی مطابق با چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، از شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌های دولتی است؟

## روش پژوهش

سؤال‌های پرسش‌نامه بر اساس شاخص‌های مندرج در «چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی ایران» تدوین شد. این پرسش‌نامه دارای ۴ سؤال عمومی (اطلاعاتی راجع به جنسیت، سابقه کاری، سن و میزان تحصیلات آزمودنی‌ها) و ۳۸ سؤال تخصصی است. سؤال‌های ۱ تا ۱۹، ۲۰ تا ۲۴، ۲۵ تا ۲۸، ۲۹ تا ۳۰، ۳۱ تا ۳۴ و ۳۵ تا ۳۸، به ترتیب، برای آزمون پرسش‌های اول تا ششم پژوهش طراحی شده است. طیف لیکرت پنج گزینه‌ای بکار رفته در پرسش‌نامه مذکور شامل گزینه‌های خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد با نمره‌های، به ترتیب، ۱ تا ۵ است. هم‌چنین، برای تحلیل داده‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۲۳ استفاده شد.

روش پژوهش حاضر اکتشافی پیمایشی از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی یک پژوهش مقطعی به حساب می‌آید. کلیه مدیران مالی، رؤسای حسابداری و مسئولان بودجه بیمارستان‌ها و

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و بررسی پرسش‌ها به منظور بررسی اطلاعات جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها از روش‌های آمار توصیفی شامل

### یافته‌ها

#### آمار توصیفی

در بخش اول پرسش‌نامه ۴ سؤال مرتبط با ویژگی‌های فردی آزمودنی‌ها شامل جنسیت، سابقه کاری، سن و سطح تحصیلات مطرح شده است. نتایج حاصل از تحلیل توصیفی این سؤال‌ها در جدول شماره ۲ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول مشخص شده است ۹۱ نفر از آزمودنی‌ها (معادل حدود ۹۰/۱٪) را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. سابقه کاری آزمودنی‌ها نشان‌دهنده این است که حدود ۴۹/۵٪ آنان بین ۵ تا ۱۰ سال، حدود ۱۶/۸٪ بین ۱۱ تا ۲۰ سال و حدود ۳۳/۷٪ بالای ۲۰ سال سابقه کار در مسئولیت خود دارند. بررسی سن آزمودنی‌ها نشان‌دهنده این موضوع است که حدود ۲/۹٪ از آن‌ها در بازه سنی کم‌تر از ۳۰ سال قرار دارند و سن حدود ۹۴/۱٪ از آزمودنی‌ها کم‌تر از ۵۰ سال

طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات و توزیع فراوانی نسبی و مطلق استفاده شد. هم‌چنین، نوع توزیع داده‌ها از طریق آزمون کلموگوروف-اسمیرنوف مشخص و سپس داده‌های با توزیع نرمال و غیرنرمال، به ترتیب، با استفاده از آزمون‌های «تی یک نمونه‌ای» و «میان» با ضریب اطمینان ۹۵٪ بررسی شد.

به منظور حصول اطمینان از اعتبار محتوایی، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از ضریب آلفای کرونباخ برای نمونه‌ای کوچک (۳۰ پرسش‌نامه) استفاده شد. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای هر یک از پرسش‌های پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول مشخص شده است ضرایب آلفای کرونباخ حکایت از پایایی ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده دارد.

جدول ۱: ضرایب آلفای کرونباخ

پوشش	ضریب آلفای کرونباخ
اول	۰/۷۶
دوم	۰/۸۲
سوم	۰/۷۴
چهارم	۰/۸۵
پنجم	۰/۸۹
ششم	۰/۷۸

است و فقط سن حدود ۵/۹٪ از آنان بیشتر از ۵۰ سال است. هم‌چنین، حدود ۸۸٪ آزمودنی‌ها دارای مدرک کارشناسی و کارشناسی ارشد و حدود ۴٪ از آنان مدرک تحصیلی دکتری دارند. این نتایج حاکی از آن است که آزمودنی‌ها شرایط لازم برای پاسخ‌گویی به پرسش‌نامه پژوهش حاضر را دارند.

آمار استنباطی

نتایج آزمون کلموگوروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌های پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. نتایج این آزمون نشان داد که توزیع داده‌های مربوط به پرسش‌های اول تا چهارم نرمال اما توزیع داده‌های مربوط به پرسش‌های پنجم و

جدول ۲: اطلاعات جمعیت‌شناختی

ردیف	شرح	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	زن	۹/۹
		مرد	۹۰/۱
۲	سابقه کاری	بین ۵-۱۰ سال	۴۹/۵
		بین ۱۱-۲۰ سال	۱۶/۸
		بالای ۲۰ سال	۳۳/۷
۳	سن	کم‌تر از ۳۰ سال	۲/۹
		بین ۳۱-۴۰ سال	۴۸/۶
		بین ۴۱-۵۰ سال	۴۲/۶
		بالای ۵۰ سال	۵/۹
۴	سطح تحصیلات	فوق دیپلم	۸
		کارشناسی	۷۷
		کارشناسی ارشد	۱۲
		دکتر	۴

جدول ۳: نتایج آزمون کلموگوروف-اسمیرنوف

معنی داری	آماره کلموگوروف-اسمیرنوف	داده‌های مربوط به پرسش
۰/۱۲۴	۱/۱۷۸	اول
۰/۳۲۶	۰/۹۵۳	دوم
۰/۰۶۶	۱/۳۱۴	سوم
۰/۱۰۴	۱/۲۱۶	چهارم
۰/۰۰۶	۱/۷۲۶	پنجم
۰/۰۰۱	۱/۸۰۳	ششم

نظر آزمودنی‌ها است. نتایج بررسی پرسش‌های پنجم و ششم پژوهش در جدول شماره ۵ ارائه شده است. با توجه به این که در مورد هر دو پرسش‌های پنجم و ششم، به ترتیب، ۸۳٪ و ۸۱٪ از آزمودنی‌ها، پاسخ‌های بزرگ‌تر از میانه را انتخاب کرده‌اند، می‌توان ادعا کرد که پرسش‌های پنجم و ششم پژوهش از نظر آزمودنی‌ها رد نشده است.

ششم نرمال نیست. بنابراین، پرسش‌های اول تا چهارم با استفاده از آزمون «تی یک نمونه‌ای» و پرسش‌های پنجم و ششم با استفاده از آزمون «میانه» بررسی شد. جدول شماره ۴، نتایج آزمون آماری پرسش‌های اول تا چهارم پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به مقدار معنی‌داری آماره تی برای هر چهار پرسش، میانگین جامعه به طور معنی‌داری از ارزش مورد آزمون بزرگ‌تر است که نشان‌دهنده رد شدن آن از

جدول ۴: نتایج بررسی پرسش‌های اول تا چهارم با استفاده از آزمون «تی یک نمونه‌ای»

ارزش مورد آزمون = ۳

پرسش	آماره تی	درجه آزادی	معنی‌داری	فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای تفاضل میانگین	
				کران پایین	کران بالا
اول	۱۸/۶۴۸	۱۰۰	۰/۰۰۱	۰/۶۳۲۲۱۷	۰/۵۶۷۲۶
دوم	۱۴/۹۳۷	۱۰۰	۰/۰۰۱	۰/۶۰۱۴۲۸	۰/۵۲۷۸۷
سوم	۱۲/۰۴۶	۱۰۰	۰/۰۰۱	۰/۵۷۸۲۰۹	۰/۴۵۱۹۴
چهارم	۱۰/۵۴۹	۱۰۰	۰/۰۰۱	۰/۵۸۳۰۰۱	۰/۴۸۸۴۱

جدول ۵: نتایج بررسی پرسش‌های پنجم و ششم با استفاده از آزمون میانه

پرسش	طبقه	تعداد	درصد مشاهده شده	نسبت آزمون	معنی‌داری	نتیجه
پنجم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۷	۰/۱۷	۰/۵	۰/۰۰۱	ردنشدن
	بزرگ‌تر از میانه	۸۴	۰/۸۳			
	کل	۱۰۱	۱			
ششم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۹	۰/۱۹	۰/۵	۰/۰۰۱	ردنشدن
	بزرگ‌تر از میانه	۸۲	۰/۸۱			
	کل	۱۰۱	۱			

## نتیجه گیری

مالی در بیمارستان‌های دولتی است. با توجه به این یافته‌ها شناسایی اجزای صورت وضعیت مالی طبق استانداردهای حسابداری مالی بخش عمومی و در چارچوب نشان ملی پاسخ‌گویی شامل ۱. شناسایی مطالبات سال جاری، ۲. شناسایی مطالبات سال‌های گذشته، ۳. شناسایی مطالبات مشکوک‌الوصول، ۴. شناسایی موجودی‌های سال جاری، ۵. شناسایی موجودی‌های سال‌های گذشته، ۶. شناسایی سرمایه‌گذاری‌های سال جاری، ۷. شناسایی سرمایه‌گذاری‌های سال‌های گذشته، ۸. شناسایی دارایی‌های ثابت مشهود سال جاری، ۹. شناسایی دارایی‌های ثابت مشهود سال‌های گذشته، ۱۰. شناسایی سایر دارایی‌های غیرجاری سال جاری، ۱۱. شناسایی سایر دارایی‌های غیرجاری سال‌های گذشته، ۱۲. شناسایی استهلاک دارایی‌ها، ۱۳. شناسایی دارایی‌های در جریان تکمیل، ۱۴. شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها، ۱۵. شناسایی بدهی‌های ایجاد شده طی سال جاری، ۱۶. شناسایی بدهی‌های ایجاد شده طی سال‌های گذشته، ۱۷. شناسایی ذخیره بابت هزینه‌های تحقق یافته، ۱۸. شناسایی ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان سال جاری و ۱۹. شناسایی ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان سال‌های گذشته است که می‌تواند ابزاری برای پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌ها محسوب شود.

گفتنی است قبل از لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، پاسخ‌گویی مالی از طریق صورت تفریح بودجه و در سطح بسیار پایین بوده است. با توجه به اهمیت شاخص‌های ارزیابی صورت

بیمارستان‌های دولتی به عنوان یکی از نهادهای بخش عمومی، نقش مهمی در پیشرفت و اعتلای بهداشت و سلامت کشور بر عهده دارند. آن‌ها از منابع جامعه استفاده و به جامعه خدمت ارائه می‌کنند. تداوم چنین رابطه‌ای و نیز رضایت هر دو طرف نیازمند آن است که ارتباط و پاسخ‌گویی بیمارستان‌ها در مقابل جامعه شفاف باشد. به این منظور، گزارش‌دهی کامل، درست و شفاف بیمارستان‌ها ضروری است. بر این اساس، بیمارستان‌های دولتی برای دستیابی به این هدف باید به دنبال معیارهای کامل و استانداردهای جامعی باشند تا بر مبنای آن عمل کنند. به عبارت دیگر، کلیه دستگاه‌های اجرایی و به‌ویژه بیمارستان‌های دولتی برای رسیدن به موفقیت بیشتر و پاسخ‌گویی بهتر و شفاف‌تر ناچارند به دنبال معیارها و شاخص‌هایی باشند که بتوانند بر اساس آن، مسئولیت پاسخ‌گویی مالی را به نحو احسن، ایفا و استفاده‌کنندگان نیز بتوانند ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و عملکرد بیمارستان‌ها را ارزیابی کنند. در این راستا، پژوهش حاضر زمینه مناسبی برای شناسایی شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌ها را ایجاد می‌کند.

نتایج بررسی پرسش اول پژوهش نشان داد که از دیدگاه مدیران مالی، رؤسای حسابداری و مسئولان بودجه بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان فارس شناسایی و افشای ارقام صورت وضعیت مالی مطابق با چارچوب تعیین شده در چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، از جمله شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی

این موارد منجر به شناسایی کامل دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌شود.

نتایج بررسی پرسش چهارم این پژوهش نشان داد که ارائه اقلام صورت مقایسه بودجه و عملکرد از شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌های دولتی است. در توجیه این یافته می‌توان چنین بیان کرد که مقایسه عملکرد واقعی با ارقام بودجه‌ای شامل ۱. مقایسه بودجه (مصوب و نهایی) با عملکرد و ۲. تهیه صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه‌بودن با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی منجر به ارائه اطلاعاتی در مورد هدف‌های از پیش تعیین‌شده و واقعی می‌شود که این نیز از جمله فواید گزارشگری مبتنی بر چک‌لیست نشان مالی پاسخ‌گویی در بخش خدمات بیمارستانی است.

تحلیل‌های مرتبط با پرسش پنجم نشان داد که افشای اطلاعات یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی مطابق چارچوب چک‌لیست نشان مالی پاسخ‌گویی شامل ۱. توضیح رویه‌های مهم استفاده شده در صورت‌های مالی، ۲. توضیح تفصیلی اقلام اصلی صورت‌های مالی و نحوه شناخت و اندازه‌گیری آن، ۳. ارائه اقلامی که باید در یادداشت‌های توضیحی افشا شود (از جمله بدهی‌های احتمالی) و ۴. ارائه دلایل توجیهی اصلاحیه، متمم و انحرافات بودجه از طریق یادداشت‌های توضیحی که جزء لاینفک صورت‌های مالی است از طریق کمک به درک بهتر استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، می‌تواند به عنوان معیاری سودمند برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌ها تلقی شود.

وضعیت مالی در چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، شناسایی کامل دارایی‌ها و بدهی‌ها طبق آن، می‌تواند منجر به بهبود پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌ها شود.

نتایج بررسی پرسش دوم پژوهش نشان داد که شناسایی اقلام صورت تغییرات در وضعیت مالی مطابق چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌های دولتی را بهبود می‌بخشد. در توجیه این نتیجه باید گفت که شناسایی درآمدها و هزینه‌های بیمارستان‌های دولتی بر مبنای تعهدی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و در چارچوب چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی، منجر به بهبود پاسخ‌گویی مالی می‌شود. بنابراین ۱. شناسایی درآمدهای تحقق یافته، ۲. شناسایی هزینه‌های تحقق یافته طبق فصول هزینه، ۳. شناسایی درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت و ارسال آن به خزانه، ۴. شناسایی سایر درآمدها و هزینه‌ها و ۵. شناسایی هزینه‌های غیرنقدی از قبیل استهلاک، مزایای پایان خدمت، کسری انبار، کسری ابواب‌جمعی، می‌تواند به عنوان ابزاری برای شفافیت و پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌ها به شمار رود.

نتایج مرتبط با پرسش سوم پژوهش بیانگر آن است که ارائه اقلام گردش حساب تغییرات در ارزش خالص مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مطابق با افشای جزئیات چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی شامل ۱. شناسایی اولیه، ۲. شناسایی دارایی‌های دریافتی، ۳. شناسایی دارایی‌های انتقالی و ۴. شناسایی تعدیلات سنواتی منجر به بهبود پاسخ‌گویی بیمارستان‌ها می‌شود. گفتنی است شناسایی

جهت آموزش و ارتقاء کارکنان مالی خود و در نتیجه بهبود پاسخ‌گویی مالی اقدام کنند. همچنین، با توجه به نقش الزامات افشای مبتنی بر چارچوب چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی در شفافیت و پاسخ‌گویی نظام مالی بیمارستان‌ها، به وزارت امور اقتصادی و دارایی کشور پیشنهاد می‌شود در راستای فرهنگ‌سازی و نهادینه کردن اصول شفافیت و پاسخ‌گویی مالی نسبت به تأسیس واحد پاسخ‌گویی با رویکرد آموزش استانداردهای حسابداری بخش عمومی و موارد افشای چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی و برگزاری دوره‌های آموزشی پاسخ‌گویی نظری و عملی برای مدیران و رؤسای بیمارستان‌ها اقدام کند.

#### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

به پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود در پژوهشی مشابه به ارزیابی شاخص‌های مندرج در چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی در سایر دستگاه‌های اجرایی پرداخته و نتایج حاصل از آن را با یافته‌های این پژوهش مقایسه کنند. همچنین، در پژوهشی دیگر می‌توان شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی عملیاتی را شناسایی کرد.

#### محدودیت‌های پژوهش

در مورد توزیع پرسش‌نامه در برخی از بیمارستان‌ها مشکل صادرنکردن مجوز از سوی مدیران بیمارستان‌ها وجود داشت که در مواردی از توزیع پرسش‌نامه به صورت کامل جلوگیری شد.

نتایج مربوط به پرسش ششم پژوهش نشان‌دهنده آن است که معیارهای عمومی شامل ۱. تهیه به موقع صورت‌های مالی، ۲. تحصیلات حسابداری کارکنان مالی ۳. برگزاری دوره‌های حسابداری تعهدی یا شرکت در این کلاس‌ها و ۴. کفایت نظام‌های اطلاعاتی از طریق افزایش مربوط‌بودن و شفافیت اطلاعات ارائه شده پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌ها را بهبود می‌بخشد.

بر اساس نتایج پژوهش حاضر توصیه می‌شود که با توجه به اهمیت شاخص‌های ارزیابی پاسخ‌گویی مندرج در چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی در بیمارستان‌ها، وزارت امور اقتصادی و دارایی (معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور)، بیمارستان‌ها را ملزم به ارزیابی دوره‌ای شاخص‌های مزبور کرده و به طور مستمر این شاخص‌ها را پایش و بررسی کند تا از این طریق بتواند در ارتباط با پاسخ‌گویی مالی بر بیمارستان‌ها نظارت بهتری داشته باشد. همچنین، هر بیمارستان از طریق مقایسه عملکرد خود در این زمینه با سایر بیمارستان‌ها بتواند نسبت به ارتقاء ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی خود اقدام کند. افزون بر این، بیمارستان‌ها به طور منظم شاخص‌های مندرج در چک‌لیست نشان ملی پاسخ‌گویی مالی را ارزیابی و آن را در حیطه دستورعمل حدود و نحوه نظارت مالی خود بگنجانند تا از این طریق بتوانند رتبه پاسخ‌گویی مالی خود را ارتقاء دهند. با توجه به تأیید پرسش ششم پژوهش پیشنهاد می‌شود که بیمارستان‌ها از طریق فعالیت‌هایی هم‌چون برگزاری همایش‌هایی در زمینه حسابداری بخش عمومی و کاربرد مبنای تعهدی، در



## References

- 1 Accounting Standards Committee (2015). *Public Sector Accounting Standards*, Tehran: Audit Organization Publications. [In Persian]
- 2 Babajani, J. (2001). "Accountability and Internal Controls in Public Sector (Part 1)", *Hesabdar*, No. 146, pp. 22-27. [In Persian]
- 3 Mahdavi, Gh. and M. Kazemnejad (2014). "Investigating the Necessity and Usefulness of Establishing Conceptual Framework Based on Accounting Standards for Municipalities", *Journal of Accounting Advances*, Vol. 5, No. 1, pp. 191-217. [In Persian]
- 4 Babajani, J. and M. Setayesh (2007). "Determining Performance Evaluation Indicators and Investigating the Capabilities of Accounting System of Universities and Higher Education Institutions to Take Financial and Operational Accountability", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 14, No. 49, pp. 45-66. [In Persian]
- 5 Pourzamani, Z. and D. Moinian (2015). "The Conformity of Qualitative Characteristics of Financial Reporting in Universities of Medical Sciences to Public Sector Accounting Standards", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 3, pp. 20-44. [In Persian]
- 6 Babajani, J. (2002). "Accountability and Internal Controls in Public Sector (Part 2)", *Hesabdar*, No. 147, pp. 27-30 and 41-44. [In Persian]
- 7 Gholami Jamkarani R.; Nikoomaram, H.; Mosavian, S. A.; and F. Rahnamay Roodposhti (2015). "The Main Components of Conceptual Framework of Financial Reporting with Islamic Approach", *Management Accounting and Audit Knowledge*, Vol. 4, No. 13, pp. 23-39. [In Persian]
- 8 Babajani, J. (2004). "Evaluation of Accountability of Accounting and Financial Reporting System in Islamic Republic of Iran", *Journal of Empirical Financial Accounting*, Vol. 2, No. 6, pp. 27-54. [In Persian]
- 9 Babajani, J. and H. Dehghan (2005 and 2006). "The Role of Public Accounting and Financial Reporting in Fulfilling and Assessing Accountability from the Perspective of Accountors and Accountees", *Journal of Empirical Financial Accounting*, Vol. 3, Nos. 12 and 13, pp. 1-26. [In Persian]
- 10 Babajani, J.; Azar, A.; and M. Moayeri (2013). "Factors and Drivers of the Reforms in Financial and Operational Accountability System of Iran's Public Sector", *Journal of Empirical Financial Accounting Studies*, Vol. 11, No. 37, pp. 1-37. [In Persian]
- 11 Salari, M.; Mohammadzadeh, A.; and R. Kiani Mavi (2014). "The Effect of Implementation of the Accrual Financial System on Transparency and Accountability in Qazvin University of Medical Sciences", *The Journal of Qazvin University of Medical Sciences*, Vol. 18, No. 3, pp. 42-46. [In Persian]
- 12 Zalaghi, H. (2014). "Evaluating the Effect of New Financial System of the Ministry of Health and Medical Education on the Financial and Operational Accountability of the Universities of Medical Sciences in the West District of Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 3, pp. 59-78. [In Persian]
- 13 Naghizadeh Baghi, A.; Soleimani, S.; Hassanzadeh, M.; and N.

- Khodabakhshi Hafeshjani (2015). "Investigating the Effect of the Implementation of Accrual Accounting on the Accountability of Managers of the Universities of Medical Sciences in the North-west of Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 1, pp. 81-94. [In Persian]
- 14 Amini Mehr, A.; Hejazi, R.; and Z. Shahim Pormehr (2015). "Investigation the Usefulness of Accrual Accounting Basis in Reporting Transparency and Accountability in Universities Affiliated to the Ministry of Science, Research and Technology (A Case Study: Kharazmi University)", *Journal of Public Accounting*, Vol. 1, No. 2, pp. 55-66. [In Persian]
- 15 Ismaili Kia, Gh. and M. Mollanazari (2016). "Identifying Barriers and Constraints to Implement Reforms in Financial and Operational Accountability System of Iranian State Universities", *Journal of Accounting Advances*, Vol. 8, No. 2, pp. 1-29. [In Persian]
- 16 Shourvarzi, M. and M. Hedayat (2017). "The Impact of Hospital Information System on Financial Reporting Quality (A Case Study: Bentolhoda Hospital of Mashhad)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 44-67. [In Persian]
- 17 Meshkini, N. and Gh. Kordestani (2019). "The Outcomes of Using New Public Financial Management Approach", *Journal of Public Administration*, Vol. 63, No. 2, pp. 231-250. [in Persian]
- 18 Keating, E. K. and P. Frumkin (2003). "Reengineering Nonprofit Financial Accountability: Toward a More Reliable Foundation for Regulation", *Public Administration Review*, Vol. 63, No. 1, pp. 3-15.
- 19 Torres, L. (2004). "Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems", *Public Administration and Development*, Vol. 24, No. 5, pp 447-456.
- 20 Bowrey, G. (2007). "Have Recent Financial Reforms Improved Financial Accountability in the Australian Commonwealth Public Sector?", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol. 1, No. 3, pp. 34-48.
- 21 Perego, P. and F. Verbeeten (2015). "Do 'Good Governance' Codes Enhance Financial Accountability? Evidence from Managerial Pay in Dutch Charities", *Financial Accountability & Management*, Vol. 31, No. 3, pp. 316-344.
- 22 Ntim, C. G.; Soobaroyen, T.; and M. Broad (2017). "Governance Structures, Voluntary Disclosures and Public Accountability: The Case of UK Higher Education Institutions", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 1, pp. 65-118.
- 23 Kromm, S. K. (2017). "Accountability in Ontario's Acute Care Hospital Sector and Its Effect on Organizational Strategic Priorities", *Ph. D. Dissertation, University of Toronto, Available at: <https://ihpme.utoronto.ca>*. [Online][9 October 2019]
- 24 Danhouno, G.; Nasiri, K.; and M. E. Wiktorowicz (2018), "Improving Social Accountability Processes in the Health Sector in Sub-Saharan Africa: A Systematic Review", *BMC Public Health*, Vol. 18, No. 1, pp. 497-504.
- 25 Choi, J. H. (2018). "Accrual Accounting and Resource Allocation: A General Equilibrium Analysis", *17<sup>th</sup> Annual Carnegie Mellon Accounting*

- Mini Conference and Junior Accounting Theory Conference for Helpful Comments, Available at: www.gsb.stanford.edu. [Online][9 October 2019]*
- 26 Yapa, P. W. S. and S. L. Ukwatte (2015). "The New Public Financial Management (NPFM) and Accrual Accounting in Sri Lanka", *Research in Accounting in Emerging Economies*, Vol. 15, pp. 7-50.
- 27 Matt, A.; McNaught, T.; and S. Samji (2018). "Opening Adaptation Windows onto Public Financial Management Reform Gaps in Mozambique", *CID Faculty Working Paper, Available at: https://bsc.cid.harvard.edu. [Online][9 October 2019]*