

دستاوردهای حاصل از اجرای فاز اول اصلاحات مدیریت مالی نظام سلامت در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی

مسعود ابوالحلاج: مربی و کارشناس مدیریت بازرگانی، عضو مرکز تحقیقات مدیریت ارائه خدمات سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران. mohme2003@gmail.com
*** پیوند باستانی:** دانشجوی دوره دکتری مدیریت خدمات بهداشتی درمانی دانشگاه علوم پزشکی تهران، تهران، ایران و عضو مرکز تحقیقات مدیریت ارائه خدمات سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران. (*مؤلف مسئول). peivandbastani@hotmail.com
مریم رضانیان: کارشناس ارشد اقتصاد سلامت، رئیس گروه مطالعات دتر بودجه و پایش عملکرد، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، و عضو مرکز تحقیقات مدیریت ارائه خدمات سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران. ramzanian2000@yahoo.com

تاریخ پذیرش: ۹۱/۶/۱۸

تاریخ دریافت: ۹۱/۳/۱

چکیده

زمینه و هدف: این مطالعه به بررسی و تلخیص مهم‌ترین دستاوردهای حاصل از اجرای فاز یک اصلاحات مالی نظام سلامت کشور (استقرار حسابداری تعهدی) از دیدگاه معاونان توسعه مدیریت و منابع دانشگاه‌های علوم پزشکی تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی می‌پردازد. **روش کار:** پژوهش حاضر از نوع مطالعات مقطعی - توصیفی است که به صورت سرشماری بر روی کلیه معاونان توسعه مدیریت و منابع دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور در سال ۱۳۹۰ انجام شده است. ابزار جمع آوری داده‌ها چک لیستی محقق ساخته حاوی ۲۳ سوال در هشت بعد بوده است که روایی صوری و محتوایی آن از نظر متخصصان تایید شده و برای سنجش پایایی آن از روش دو نیمه کردن استفاده شد. داده‌های جمع آوری شده به کمک نرم افزار Excel تلخیص گردید.

یافته‌ها: بیشترین نسبت دستاوردهای ذکر شده حاصل از اجرای فاز یک اصلاحات مالی در میان دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور مربوط به بعد شناسایی درآمد (با نسبت ۸۶/۵ از ۱۰۰) و کمترین نسبت متعلق به بعد تأثیرات برون بخشی (با نسبت ۳۷/۹ از ۱۰۰) بوده است. ضمناً بیشترین میزان پراکندگی پاسخ‌ها در بعد استقلال مالی واحدها به چشم می‌خورد.

نتیجه گیری: به دلیل اهمیت زیاد شناخت دستاوردهای حاصل از استقرار حسابداری تعهدی در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت و به منظور دستیابی به طیف گسترده‌تر نظرات آگاهان و متخصصان امر پیشنهاد می‌شود به منظور استفاده هر چه بیشتر از نتایج مطالعه حاضر، مطالعات مشابهی با رویکرد کیفی جهت اخذ نظرات معاونان توسعه و مدیران مالی دانشگاه‌ها انجام پذیرد.

کلیدواژه‌ها: اصلاحات مدیریت مالی نظام سلامت، حسابداری تعهدی، دستاورد.

مقدمه

برنامه‌ها، دسترسی به اطلاعات سودمند برای تخصیص منابع، بهبود گزارشگری مالی و کمک به بهبود مدیریت دارایی و وجه نقد اشاره کرد (۲). از سوی دیگر، سایر منابع، مزایای دیگری را برای حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر شمرده‌اند که از آن میان می‌توان به بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت در مورد هزینه فعالیت‌های دولت و ایجاد دید جامع‌تر نسبت به اثرات اقتصادی دولت اشاره کرد (۳ و ۴). علی‌رغم مزایای یاد شده، مطالعات دیگر ادعای داشته‌اند که به کارگیری حسابداری تعهدی موجب افزایش هزینه‌ها در بخش عمومی می‌شود،

طی دو دهه پایانی قرن بیستم و سال‌های ابتدایی قرن بیست و یکم، اکثر کشورهای توسعه یافته و نهادهای بین‌المللی از جمله اتحادیه اروپا، در جهت تغییر مبنای نقدی حسابداری خود در نهادهای بخش عمومی به سوی اشکال مختلف مبنای تعهدی حرکت نموده‌اند (۱). در این میان اهداف مشترکی برای کلیه کشورهایی که به سیستم تعهدی در بخش عمومی روی آورده‌اند، بر شمرده شده است که از آن میان می‌توان به فراهم کردن امکان ارزیابی کامل عملکرد مدیریت، تسهیل بهتر مدیریت مالی، بهبود درک هزینه‌های

تعهدی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه و عملیات در قالب اعتبارات مصوب کارآتر از حسابداری نقدی اشد. از سوی دیگر، برقراری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها می‌گردد. حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق‌تر و صحیح‌تری جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و اجرای برنامه‌ها و عملیات در اختیار مدیران دانشگاه قرار می‌دهد و در نهایت برقراری سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی منجر به تهیه و نگهداری سه حساب اصلی موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت و درآمدها، طبق الزامات استانداردهای حسابداری می‌گردد (۸).

دیگر مطالعه انجام شده در راستای ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران حاکی از آن بود که اطلاعات ناشی از سامانه‌های حسابداری تعهدی می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری مدیران و فراهم‌سازی زمینه تهیه و تدوین بودجه ریزی عملیاتی در راستای دستیابی به اهداف برنامه چهارم توسعه کمک کند. از سوی دیگر این سامانه‌ها می‌توانند بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها را شفاف‌تر کرده و در نهایت قابلیت پاسخگویی مدیران دانشگاه را فراهم سازند (۹). این در حالی است که در زمینه مزایای حاصل از اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی سایر کشورها مطالعات مختلفی انجام شده. به عنوان مثال یافته‌های تحقیق بارتون در سال ۲۰۰۷ حاکی از این است که حسابداری تعهدی در بخش عمومی باعث مدیریت کارآی منابع می‌شود. لذا، وی تأکید می‌کند که دولت‌ها برای اعمال سیاست‌های مالی کوتاه مدت و مدیریت وجوه نقد به اطلاعات جریان‌های نقدی (مبنای نقدی) و برای مدیریت بهینه منابع به اطلاعات حسابداری تعهدی نیازمند هستند (۱۰). به طور مشابه در مطالعه دیگری در سال ۲۰۰۶، مک فی اظهار می‌دارد که گزینش سیستم تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی

چرا که شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزشیابی آن‌ها هزینه‌بر است. از سوی دیگر زمان شناسایی درآمدها و هزینه‌ها نیز در این روش حسابداری از نرمش و انعطاف زیادی برخوردار است (۵). هر چند همین صاحب نظران نیز معتقدند که مزایای روش تعهدی از هزینه‌های آن بیشتر است.

با توجه به مزایای یاد شده جهت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نیز با توجه به معایبی که بسیاری از مطالعات برای سیستم نقدی ذکر کرده‌اند - دامنه محدودتر و ناتوانایی از نمایش دادن جریان‌های نقدی بیش از یک دوره مالی؛ ناتوانی از برطرف کردن نیاز اطلاعاتی در مورد دارایی‌ها و بدهی‌ها، اثرات مصرف جاری بر موجودی‌ها و دارایی‌های دولت؛ پاسخگویی محدود در مورد دارایی‌ها، بدهی‌ها و وجوه مصرف شده و چشم‌پوشی از پاسخگویی در مورد مدیریت - بسیاری از کشورهای توسعه یافته چون ایالات متحده آمریکا، نیوزلند، انگلستان، استرالیا و کانادا به دلایل مدیریتی و کنترلی حرکت از سیستم نقدی به تعهدی را از چند سال قبل شروع کردند (۷۶). در کشور ما نیز، ایده اصلاحات مالی در وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی به عنوان اولین بخش پیشگام اصلاحات، تحت عنوان نظام نوین مالی سلامت در ۴ فاز تعریف شد که فاز اول آن استقرار حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی در کلیه دانشگاه‌ها و دانشکده‌های تحت پوشش وزارت بهداشت و درمان بوده است. این جایگزینی از سال ۱۳۸۴ شروع شده و تاکنون در کلیه واحدهای تابعه گسترش یافته است.

با توجه به اینکه تجربه مذکور در وزارت بهداشت، تجربه‌ای گسترده و جدید بوده است، مطالعات زیادی در زمینه دستاوردهای این تغییر برای دانشگاه‌های علوم پزشکی صورت نگرفته. در این میان تنها یک مطالعه در مورد بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی انجام شده که ادعا می‌کند به کارگیری حسابداری تعهدی در این دانشگاه منجر به بهبود عملکرد مالی و به تبع، عملکرد عملیاتی دستگاه می‌گردد. ضمن آنکه برقراری حسابداری

هیچ سوال دموگرافیکی در چک لیست طراحی نشد و تنها دو گزینه تیپ دانشگاه (یک/دو/سه) و جنسیت پاسخ دهنده در ابتدای سوالات قرار گرفت.

نحوه امتیاز دهی به سوالات چک لیست به نحوی بود که ۱۰ امتیاز به گزینه بلی، ۵ امتیاز به گزینه تا حدودی و صفر امتیاز به گزینه خیر تعلق می‌گرفت.

به منظور سنجش روایی صوری و محتوایی، چک لیست مذکور در اختیار چند تن از صاحب نظران نظام نوین مالی سلامت و حسابداری تعهدی در ستاد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی قرار گرفت و نهایتاً سوالات این چک لیست با استفاده از نظر این اساتید خبره مورد تایید قرار گرفت.

برای سنجش پایایی آن نیز، از روش دو نیمه کردن (Split half) استفاده شد و $r=0/89$ به دست آمد که نشانگر پایایی مناسب سوالات می‌باشد.

با توجه به محدود بودن حجم جامعه پژوهش و به منظور افزایش نظرات اخذ شده در این مطالعه از روش سرشماری استفاده گردید و هیچ گونه نمونه گیری صورت نگرفت؛ به نحوی که چک لیست‌های آماده شده، پس از هماهنگی و اخذ وقت قبلی از معاونان توسعه مدیریت و منابع ارائه توضیحاتی در زمینه هدف و اهمیت مطالعه و جلب مشارکت آگاهانه و داوطلبانه آن‌ها و نیز ارائه توضیحات لازم در زمینه حفظ محرمانگی داده‌ها و بی نام ماندن چک لیست‌ها، در اختیار شرکت‌کنندگان قرار گرفت. به منظور افزایش نرخ بازگشت چک لیست‌ها و افزایش میزان دقت و صحت پاسخ‌های دریافتی، کلیه سوالات توسط یک نفر نیروی آموزش دیده و قوی در برقراری ارتباط، از شرکت‌کنندگان به صورت مصاحبه ساختارمند پرسیده شده و نظرات افراد در قسمت‌های مشخص شده چک لیست درج گردید. در پایان، چک لیست‌های تکمیل شده، در نرم افزار Excel ثبت گردیده و مورد تحلیل و تلخیص قرار گرفت.

در نهایت با توجه به محدود بودن حجم جامعه پژوهش و نیز با توجه به اینکه این مطالعه متناسب با شرایط فعلی واحدهای زیر مجموعه وزارت

بهبتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت منجر می‌شود (۲).

با توجه به آنچه گفته شد و نیز با عنایت به اینکه آمارهای مسئولان کشور در سطح ملی، حکایت از دو برابر شدن درآمد بخش درمان وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی پس از استقرار حسابداری تعهدی در واحدهای تابعه این وزارت خانه دارد (۱۱). در این مطالعه به بررسی و تلخیص مهم‌ترین دستاوردهای حاصل از اجرای فاز یک اصلاحات مالی نظام سلامت کشور (استقرار حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی) از دیدگاه معاونان توسعه مدیریت و منابع دانشگاه‌های علوم پزشکی تحت پوشش وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی پرداخته شده است.

روش کار

پژوهش حاضر از نوع مطالعات مقطعی - توصیفی است که جامعه پژوهش آن را کلیه (۴۵ نفر) معاونان توسعه مدیریت و منابع دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور در سال ۱۳۹۰ تشکیل می‌دادند. علت انتخاب این افراد به عنوان جامعه پژوهش این بود که معاون توسعه در هر دانشگاه علوم پزشکی به عنوان اولین مدیر ارشدی است که مسئولیت مستقیم واحد امور مالی آن دانشگاه و لذا اجرای فاز اول اصلاحات مالی را بر عهده دارد.

ابزار جمع آوری داده‌ها در این پژوهش، چک لیستی حاوی ۲۳ سوال بود که از تحلیل محتوایی مصاحبه‌های انجام شده با ۱۸ نفر از مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور (مدیران میانی) به دست آمد. چک لیست مذکور در هشت بُعد بدین شرح طراحی گردید: چهار سوال در بُعد "ورود متخصصان"، چهار سوال در بُعد "شفافیت گزارش‌های مالی"، سه سوال در بُعد "کنترل داخلی"، چهار سوال در بُعد "حضور حسابرس"، ۲ سوال در بُعد "شناسایی هزینه"، دو سوال در بُعد "شناسایی درآمد"، سه سوال در بُعد "استقلال مالی واحدها" و نهایتاً یک سوال در بُعد "تاثیرات برون بخشی". ضمناً به دلیل محدود بودن جامعه پژوهش و احتمال شناسایی شدن پاسخ دهندگان،

شده به ایجاد کنترل و نظارت داخلی در دانشگاه بعد از استقرار حسابداری تعهدی و پوشش رضایت بخش آن و نیز افزایش پاسخگویی و مسئولیت پذیری واحدها به دنبال ایجاد کنترل داخلی، صفر بود؛ به این معنی که در آن دانشگاه هیچ یک از سه مورد یاد شده مرتبط با کنترل داخلی پس از استقرار حسابداری تعهدی محقق نشده بود. به جز یک دانشگاه، سایر معاونان به این بعد از سوالات نمره بالاتر از صفر داده بودند و حداکثر این امتیاز به زعم آنان ۳۰ و میانگین آن ۲۰/۶ بود.

در بعد چهارم سوالات (حضور حسابرس)، ۸ نفر از معاونان (۲۷٪) به دستاوردهای مربوط به حسابرس در زمینه مشاوره و راهنمایی مدیران مالی و ارشد دانشگاه، شیوه همکاری فعلی حسابرس با دانشگاه، مفید بودن گزارش‌های مدیریتی و نامه مدیریت برای هیات رئیسه و پررنگ شدن نقش حسابرس پس از استقرار حسابداری تعهدی در دانشگاهشان، نمره کامل (۴۰) داده بودند. این در حالی بود که کمترین امتیاز تعلق گرفته به این بعد ۱۰ و میانگین امتیازات برابر ۲۸/۹ بود.

در بعد مربوط به شناسایی هزینه‌ها، در زمینه تاثیر حسابداری تعهدی بر شناسایی هزینه‌ها و افزایش سرعت پرداخت مطالبات مشتریان داخلی و خارجی دانشگاه، کمترین امتیاز مکتسبه برابر با ۵ بود در حالی که ۸ نفر از معاونان (۲۷٪) به دستاوردهای مربوط به این بعد در دانشگاه خود، نمره کامل (۲۰) اعطا کرده بودند. ضمناً میانگین امتیازات این بعد برابر ۱۴/۳ بود.

یازده نفر از کل شرکت کنندگان (۳۷٪) به دستاوردهای بعد ششم (شناسایی درآمدها) که شامل تاثیر حسابداری تعهدی بر شناسایی درآمدها و افزایش تحقق درآمدهای دانشگاه بود،

بهداشت درمان و آموزش پزشکی کشور طراحی شده بود، امکان انجام تحلیل های آماری وجود نداشته و لذا تعمیم نتایج به شرایط و محیط‌های دیگر وجود نخواهد داشت.

یافته ها

از میان ۴۵ نفر از معاونان توسعه مدیریت و منابع شاغل در دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور، ۳۰ نفر حاضر به همکاری شده و چک لیست های یاد شده را تکمیل کردند. کلیه این ۳۰ نفر، مرد بوده و در یکی از سه تیپ دانشگاهی به عنوان معاون توسعه مدیریت و منابع، مشغول به کار بودند. جدول یک، توزیع فراوانی محل خدمت هر یک از این معاونان را نشان می‌دهد.

یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌های این مطالعه حاکی از آن است که در بعد اول سوالات (ورود متخصصان) در زمینه ورود متخصصان مالی به حوزه‌های ذیربط دانشگاه ها پس از استقرار حسابداری تعهدی و نیز افزایش تحصیلات کارکنان و ارتقای سطح آگاهی مدیران پس از این اصلاحات، حداقل نمره تعلق گرفته به این بعد توسط معاونان توسعه مدیریت و منابع، ۱۵ و حداکثر نمره ۳۵ با میانگین ۲۶/۵ بود.

در بعد دستاورد استقرار حسابداری تعهدی در زمینه شفافیت گزارش های مالی، فرآیندها و صورت‌های مالی و نیز شناسایی دارایی های دانشگاه، حداقل نمره داده شده به این بعد توسط معاونان توسعه مدیریت و منابع، ۲۰ و حداکثر نمره ۴۰ با میانگین ۳۲/۷ بود. ضمناً ۶ معاون از میان ۳۰ معاون پاسخ دهنده (۲۰٪) به این بعد از سوالات نمره کامل (۴۰) داده بودند.

در بعد سوم (کنترل داخلی)، حداقل نمره اعطا

جدول ۱- توزیع فراوانی شرکت کنندگان در پژوهش بر حسب محل خدمت

تیپ دانشگاه	تعداد	درصد از کل
یک	۱	۳
دو	۲۱	۷۰
سه	۸	۲۷
کل	۳۰	۱۰۰

جدول ۲- میانگین امتیازات حاصل از هر بعد چک لیست های تکمیل شده توسط معاونان توسعه مدیریت و منابع دانشگاه ها

ابعاد چک لیست	میانگین امتیازات	انحراف معیار	ماکسیمم نمره هر بعد	نسبت از ۱۰۰
ورود متخصصان	۲۶/۵	۲/۳۵	۴۰	۶۶/۲۵
شفافیت گزارش های مالی	۳۲/۷	۲/۸۱	۴۰	۸۱/۷۵
کنترل داخلی	۲۰/۶	۱/۶۸	۳۰	۶۸/۷
حضور حسابرس	۲۸/۹	۲/۳۵	۴۰	۷۲/۲۵
شناسایی هزینه	۱۴/۳	۱/۵	۲۰	۷۱/۵
شناسایی درآمد	۱۷/۳	۱/۱	۲۰	۸۶/۵
استقلال مالی واحدها	۱۴/۱۳	۲/۶	۳۰	۴۷/۱
تاثیرات برون بخشی	۳/۷۹	۱/۴۵	۱۰	۳۷/۹

* حداقل نمره هر بعد برابر با صفر می باشد.

دستاوردهای ذکر شده حاصل از اجرای فاز یک اصلاحات مالی در میان دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور مربوط به بعد شناسایی درآمد (با نسبت ۸۶/۵ از ۱۰۰) و کمترین نسبت متعلق به بعد تاثیرات برون بخشی (با نسبت ۳۷/۹ از ۱۰۰) بوده است.

بحث و نتیجه گیری

تغییر از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی نه تنها یک تغییر سیستم حسابداری محسوب می‌شود بلکه یک تغییر مفهومی در به کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (۱۲). در همین رابطه، مطالعات مختلفی به بیان مزایای حسابداری تعهدی و منافع حاصل از کاربرد آن در بخش عمومی پرداخته اند. به عنوان مثال دایموند، تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه به وسیله نمایش هزینه کامل برنامه‌ها، تسهیل ارزیابی وضعیت مالی به وسیله نمایش همه منابع و تعهدات، افزایش پاسخگویی مدیریت در برابر عملکرد خود، افزایش انگیزه مدیریت برای عملکرد بهتر به واسطه افزایش شفافیت و فراهم کردن محدوده‌های وسیع از اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری را به عنوان مهمترین مزیت‌های به کارگیری حسابداری تعهدی در واحدهای دولتی برشمرده است (۱۳). مارکونیز پیروی از اصول حسابداری تعهدی در بخش عمومی را ابزار مدیریتی مناسبی جهت بالا بردن سطح پاسخگویی می‌داند (۱۴). سایر پژوهش‌ها نیز به بهبود پاسخگویی و افزایش شفافیت اطلاعات مالی

نمره کامل (۲۰) دادند در حالی که حداقل نمره تعلق گرفته به این بعد برابر با ۵ و میانگین نمرات آن مساوی با ۱۷/۳ بود.

بیشترین میزان پراکندگی پاسخ‌ها در بعد استقلال مالی واحدها به چشم می‌خورد؛ به طوری که ۶ دانشگاه از مجموع ۳۰ دانشگاه (۲۰٪) مدعی بوده است که در واحدهای تابعه استقلال مالی نداشته و میانگین نمرات این بعد در آن‌ها برابر با صفر بوده است. این در حالی است که در مقابل ۳ دانشگاه از ۳۰ دانشگاه یاد شده (۱۰٪) ادعا داشته‌اند که در واحدهای تابعه استقلال مالی داشته و این استقلال موجب ایجاد تغییر نقش واحدهای ستادی از پاسخگویی به نظارتی داشته است و نیز موجب کاهش مراجعات به حوزه‌های ستادی شده است و لذا حداکثر امتیاز ممکن (۳۰) امتیاز را به این بعد داده‌اند.

در نهایت در آخرین بعد چک لیست که مربوط به تاثیرات برون بخشی حسابداری تعهدی و تقاضای سایر سازمان‌ها از دانشگاه بابت ارائه خدمات مشاوره‌ای و آموزشی بوده است، که ۱۵ نفر از معاونان (۵۰٪) ادعا داشته‌اند که در اثر استقرار حسابداری تعهدی هیچ‌گونه تقاضای برون بخشی نداشته‌اند (امتیاز صفر) و در مقابل ۸ نفر دیگر (۲۷٪) مدعی بودند که استقرار حسابداری تعهدی در بخش آن‌ها موجب افزایش تقاضای سایر بخش‌ها برای دریافت خدمات آموزشی و مشاوره‌ای از دانشگاه شده است (امتیاز ۱۰).

در یک جمع بندی کلی، همان‌گونه که جدول شماره دو نشان می‌دهد، بیشترین نسبت

این زمینه بود، به طوری که می‌توان انتظار داشت همان‌گونه که دیلوتی نیز در مطالعه خود عنوان داشته استفاده از حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سنتی، مطلوب تر باشد. زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد و نه با بودجه‌هایی که از قبل مورد توافق قرار گرفته‌اند، مورد مقایسه قرار می‌گیرد (۱۹).

با توجه به آنچه گفته شد مطالعه حاضر و نیز بررسی سایر مطالعات، دستاوردها و مزیت‌های عدیده‌ای را برای استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی برشمرده‌اند. اما آنچه مسلم است نحوه استقرار این سیستم در بخش‌های دولتی شرط لازم جهت دستیابی به بهترین مزایا و دستاوردها محسوب می‌شود. حال آنکه با وجود اهمیت دامنه و پیامدهای تحولات در زمینه حسابداری بخش عمومی، هنوز پژوهش‌های منسجمی درباره بسیاری از موضوعات، از قبیل بررسی روش‌های استقرار و اجرای موفقیت‌آمیز نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و مشکلات مربوط به آن انجام نشده است (۲۰).

لذا، در همین زمینه پیشنهاد می‌شود مطالعات تکمیلی در زمینه روش‌های اجرا و استقرار حسابداری تعهدی در بخش بهداشت و درمان کشور به عنوان اولین بخش پیشرو دولتی در استقرار کامل حسابداری تعهدی صورت پذیرد تا بتوان به کمک این شواهد و نیز دستاوردهای شناخته شده ناشی از استقرار نظام حسابداری تعهدی، سایر بخش‌های دولتی را نیز در پیمودن این راه و رویارویی با این تغییر تشویق نمود. از سوی دیگر به دلیل اهمیت زیاد شناخت دستاوردهای حاصل از استقرار حسابداری تعهدی در واحدهای تحت پوشش وزارت بهداشت و به منظور دستیابی به طیف گسترده‌تر نظرات آگاهان و متخصصان امر پیشنهاد می‌شود به منظور استفاده هر چه بیشتر از نتایج مطالعه حاضر، مطالعات مشابهی با رویکرد کیفی جهت اخذ نظرات معاونان توسعه و مدیران مالی دانشگاه‌ها انجام پذیرد.

(۱۵)، ارزیابی موقعیت نقدینگی و مالی (۱۶)، افشای حساب‌های مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌های اقتضایی (۱۷) و اطمینان از کافی بودن جریان‌های درآمدی برای برآورده سازی دیون کوتاه مدت و بلند مدت (۱۳) در نتیجه به کارگیری حسابداری تعهدی، اشاره کرده‌اند.

یافته‌های مطالعه حاضر نیز حاکی از آن است که استقرار حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور موجب شناسایی درآمدها (با بیشترین میانگین) و پس از آن، شفافیت گزارش‌های مالی شده است. علاوه بر این حضور حسابرسان، شناسایی هزینه‌ها، کنترل داخلی و ورود متخصصان به ترتیب به عنوان سایر دستاوردهای حاصل از فاز کمی مطالعه، مورد تایید قرار گرفتند. این در حالی بود که هر چند استقلال مالی واحدها و تاثیرات برون بخشی (با کمترین میانگین) به زعم برخی شرکت کنندگان جزء دستاوردهای حاصل از اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی محسوب می‌شد، به ترتیب با احراز پایین‌ترین میانگین‌ها در انتهای جدول دستاوردهای حاصل از اجرای حسابداری تعهدی قرار گرفتند.

به مانند پژوهش حاضر که در آن شناسایی درآمد با کسب بیشترین میانگین به عنوان مهم ترین دستاورد حسابداری تعهدی تلقی شده است. در پژوهش کردستانی و همکاران نیز جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌های سال‌های مختلف و شناسایی درآمدها و هزینه‌های واقعی هر سال، انعکاس مناسب تر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلند مدت، استقرار رویکرد بودجه ریزی عملیاتی و افشای بهتر در گزارش‌گری به عنوان مهم‌ترین مزیت‌های اجرای حسابداری تعهدی نام برده شده است (۱۸). از سوی دیگر این امر (رتبه اول شناسایی درآمد در لیست دستاوردها) با آمارهای کشوری مبنی بر دو برابر شدن درآمد بخش درمان وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی پس از استقرار حسابداری تعهدی در واحدهای تابعه این وزارتخانه، همخوانی دارد (۱۱). به نظر می‌رسد با استقرار کامل و همه جانبه این نظام جدید بتوان شاهد تاثیرات مثبت بیشتری در

private finance initiative: selecting a financing method or allocating economic wealth. CPA J. 2005;16(4):441-71.

17. Newberry S. New Zealand's responsibility budgeting and accounting system and its strategic objective: a comment on Jones and Thompson. Int PM J. 2003;6(1):75-82.

18. Kordestani Gh, Bakhtiari M, Rahim Pour M, Investigation of accrual accounting advantages public sector. Auditing Knowledge 2010;10(2):95-108. (Persian)

19. OECD, Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. Paris: PUMA/SBO; 2002.

20. Deloitte GH. New Public Management, Accrual Accounting and Budgeting. 2nd ed. London: The Hague; 2004.p.124-9.

منابع

1. Ouda H. Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. Public Fund Digest. 2004;4(1): 415-38.

2. McPhee I. Financial management in the public sector. How accrual accounting enhances governance and accountability, CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference, 2006.

3. Boxall P. The revolution in government accounting, Australian CPA, 1998; 68 (3)18-20.

4. Tyrone MC. Accrual accounting & financial reporting in the public sector: reframing the debate, Macquarie Graduate School of Management, Working Papers in Management, 2003; 22.

5. Tudor AT, Fatacean G. The reform of the Romanian local public governments accounting in the context of the European integration, Working Papers in SSRN, 2004.

6. International Federation of Accountants (IFAC), Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, IFAC Occasional Paper 1, IFAC, New York, 1994.

7. Scott J EM, McKinnon JL, Harrison GL. Cash to accrual and cash to accrual a case study of financial reporting in towns hospitals 1857 to post 1975. AAAJ; 2003.16(1):104-40.

8. Gerd A, Karimi A. The effects of shifting from cash accounting to accrual one on financial and operational performance of Shahid Beheshti University of Medical Sciences. Auditing Knowledge. 2011;11(4):6-21. (Persian)

9. Karbasi Yazdi H, Tarighi A. The assessment of accrual accounting application in Tehran University of Medical Sciences, Auditing Knowledge. 2009; 30:16-27. (Persian)

10. Barton A. Accrual Accounting and Budgeting Systems Issues in Australian Governments, Australian Accounting Review Accounting & Tax Periodicals. 2007;17(3):75.

11. <http://www.mehrnews.com/fa/NewsDetail.aspx?NewsID=1428778>. Accessed: 02/01/2013

12. Kordestani Gh, Iranshahi AA. The effective factors on application of accrual accounting in public sector. Auditing Knowledge. 2009;28:10-21 (Persian).

13. Diamond J. Performance Budgeting. Is Accrual Accounting Required, IMF, Working Paper, 2002.

14. Implementation of Accrual Accounting in Australian Government Finance Statistics and the National Accounts, OECD Meeting National Accounts Experts, ABS. 2002.

15. Young RD. Performance based budget systems, Public policy and practice, EJDGPPSC, 2003;2(2):1-24.

16. Shaoul J. A critical financial analysis of the

Accomplishments of health system financial management reform implementation in units affiliated with MOHME

Masoud Abolhallaje, MSc. Research Center for Health Services Management, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran. mohme2003@gmail.com

***Peivand Bastani**, PhD student of Health Services Management, Tehran University of Medical Sciences, Tehran, Iran (*Corresponding author). peivandbastani@hotmail.com

Maryam Ramazanian, MSc. Research Center for Health Services Management, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran. ramzanian2000@yahoo.com

Abstract

Background: This study was conducted to summarize the main accomplishments of implementing the first phase of health system financial reform (establishment of accrual accounting) from the management development and resources assistants points of view in universities affiliated with Ministry of Health and Medical Education (MOHME).

Methods: This was a cross-sectional descriptive research that was performed in a census way in 2011. An instrument tool was a teacher made 23-item check list in 8 dimensions that was approved for its face and content validity with expert view and split half was applied confirming its reliability. Data was analyzed using Excel.

Results: The highest ratio of stated accomplishments was related to recognition of revenues (86.5 out of 100) versus the lowest one belonging to external effects (37.9 out of 100). Moreover the most rate of diversion in answers was seen in units' financial autonomy.

Conclusion: According to the significance of establishing accrual accounting accomplishments in units affiliated with MOHME and in order to achieve a broader spectrum of expert views, it is recommended to conduct similar studies with a qualitative approach on this study population.

Keywords: Health system financial management reform, Accrual accounting, Accomplishment.