

## تصویر سلامت

دوره ۶ شماره ۱ سال ۱۳۹۴ صفحه ۲۴ - ۱۸

## عملکرد طرح نوین حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی تهران از منظر کارکنان حسابداری: یک تحلیل مقطعی

علیرضا محبوب اهری<sup>۱</sup>، مریم قشم<sup>۲</sup>، پریسا پورربیعا<sup>۳\*</sup>، علیرضا یوسفی<sup>۴</sup>، آزاده حسن پناه<sup>۵</sup>

### چکیده

**زمینه و اهداف:** حسابداری تعهدی با هدف تعیین هزینه های واقعی برنامه ها و فعالیت ها به وجود آمده است. این رویکرد اهرم اصلی جهت تدوین و اجرای بودجه عملیاتی در دستگاه های دولتی می باشد. از آنجا که دانشگاه های علوم پزشکی متولی بهداشت و درمان می باشند و بخش زیادی از بودجه کشور بدین سمت سوق پیدا می کند، این مطالعه جهت تعیین بررسی دستاوردهای اجرای طرح نوین حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی تهران طراحی شد.

**مواد و روش ها:** پژوهش حاضر یک مطالعه توصیفی - تحلیلی به صورت مقطعی می باشد که بر روی ۴۶ نفر از کارکنان حسابداری واحدهای مختلف دانشگاه علوم پزشکی تهران که به روش نمونه گیری آسان انتخاب شدند، انجام شد. ابزار گردآوری داده ها، پرسشنامه ۲۲ سؤالی می باشد. از پاسخ دهندگان خواسته شد؛ در مورد چگونگی اجرای برنامه در سیستم کاریشان و موفقیت و یا عدم موفقیت اجرای آن به سؤالات پاسخ گویند. داده ها با استفاده از آزمون های T-Test و آنالیز واریانس برای مقایسه میانگین ها در سطح معنی داری ۰/۰۵ توسط نرم افزار SPSS16 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

**یافته ها:** اکثر پاسخگویان مرد (۵۲.۲٪)، دارای تحصیلات کارشناسی، فارغ التحصیل رشته حسابداری و در پست کارمند امور مالی بودند. ۶۵ درصد پاسخ دهندگان دارای حداقل آشنایی با مبانی حسابداری تعهدی بودند. نتایج مطالعه نشان داد که بیشتر پاسخ دهندگان به طور ضمنی از نتیجه اجرای طرح راضی بودند. پاسخ دهندگان دارای تحصیلات مالی و حسابداری رضایت بیشتری را نسبت به دیگران عنوان نمودند.

**بحث و نتیجه گیری:** نقش یک سیستم اطلاعاتی جامع به عنوان یک ضرورت اساسی و چالش برانگیز در سیستم حسابداری تعهدی باید مورد تأکید قرار بگیرد. بررسی عملکرد بودجه عملیاتی به عنوان یک برنامه مهم و مؤکد در برنامه های وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی و سازمان های عمومی اجتماعی - اقتصادی، پس از استقرار کامل طرح نظام نوین مالی باید اجرایی شود.

**کلیدواژه ها:** حسابداری تعهدی، کارایی، مدیریت هزینه، بودجه ریزی عملیاتی

۱. استادیار اقتصاد سلامت، قطب علمی مدیریت سلامت ایران (ICEHM)، دانشگاه علوم پزشکی تبریز، تبریز - ایران

۲. کارشناس ارشد اقتصاد بهداشت، کارشناس بودجه دانشگاه علوم پزشکی تهران، تهران - ایران

۳. کارشناس مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، کارشناس حسابداری معاونت غذا و دارو دانشگاه علوم پزشکی تهران، تهران - ایران

(Email: rabiee\_parisa@yahoo.com)

۴. دانشجوی دکتری تخصصی سیاستگذاری سلامت، دانشگاه علوم پزشکی شیراز، شیراز - ایران

۵. کارشناس ارشد علوم اقتصادی، کارشناس بودجه دانشگاه علوم پزشکی تهران، تهران - ایران

## مقدمه

محدودیت منابع مالی و اولویت بندی مشکلات اقتصادی و تخصیص بودجه جهت رفع مشکلات، مهم‌تر از جمله مشغله‌های فکری دولت‌ها و ملت‌ها می‌باشد، که در این مقوله خدمات بهداشتی - درمانی نیز بی‌نصیب نمانده و تحت تأثیر این مسائل و مشکلات قرار گرفته‌اند (۱). امروزه تغییر نگرش مراکز درمانی به سمت کسب بازدهی اقتصادی در کنار وظایف درمانی و خدمت‌رسانی به بیماران امری ضروری است (۲). بیمارستان‌ها در جهت استمرار خدمت‌رسانی هر چه بهتر به بیماران نیازمند مدیریت علمی و فعال به‌همراه آگاهی از میزان درآمد، هزینه و سود و زیان کل مرکز و واحدهای زیر مجموعه هستند. بی‌شک نظام سنتی و مبتنی بر نظام حسابداری نقدی که تنها براساس سرفصل‌های دولتی عمل می‌نماید، پاسخگوی امر فوق نیست. این امر در ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و سیاسی نیز به صراحت عنوان شده است (۳). پیاده‌سازی این مهم، در ابتدا نیازمند تغییر رویکرد و سیکل کاری مجموعه، خصوصاً در مورد نظام حسابداری تعهدی و حرکت به سمت حسابداری تعهدی است. در واقع پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی، پیش‌نیاز اصلی برای به‌دست آوردن «قیمت تمام شده خدمات بیمارستانی» است (۴). ارزیابی و نظارت معیاری مناسب جهت بازخورد عملکرد برنامه‌ها به شمار می‌آید. از آنجا که پایه محوری برنامه ریزی «توانایی‌ها» و «تعهدات و مسئولیت» است، ضرورت دستیابی به شناختی دقیق از میزان واقعی عمل به این توانایی‌ها و تعهدات اجتناب‌ناپذیر است. لذا جهت شناسایی توانایی‌های سازمان نسبت به پرداخت تعهدات و مسئولیت‌های خود باید چاره‌ای مناسب مورد استفاده قرار گیرد و با توجه به اینکه در حسابداری نقدی توانایی‌ها و تعهدات سازمان به درستی شناسایی نمی‌شود از ابزار «حسابداری تعهدی» استفاده می‌گردد (۵). حسابداری تعهدی با هدف تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌ها، اهرم اصلی جهت تدوین و اجرای بودجه عملیاتی در دستگاه‌های دولتی می‌باشد. هماهنگی و یکنواختی طبقه بندی‌های بودجه‌ای و حسابداری و تطبیق آن‌ها با ترکیب سازمانی دستگاه‌های دولتی از یک طرف و ارتباط وظایف برنامه ریزی و حسابداری دولتی از طرف دیگر نیز از ضروریات بودجه‌ریزی عملیاتی و ایجاد اصلاحات کافی برای مدیریت منابع و وجوه عمومی است (۶). تحقیقات کمی بر روی دستاوردها و چگونگی اجرای نظام تعهدی تمرکز کرده‌اند. بارتون (Barton) در بررسی اهمیت حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی و غیر انتفاعی به این نتیجه دست یافت که مسئله مهم این است که سازمان‌های دولتی، مقرر به اجرای استانداردهای حسابداری می‌گردند که اغلب برای آن‌ها نامناسب است.

زیرا گاهی این قوانین، به جای ارتقای مفهوم مسئولیت پاسخگویی که ناظر بر پاسخگویی کارکنان مالی و سپس مدیران سازمان و در نهایت نظام سلامت می‌باشد، آن را مبهم می‌سازند. طبق نظر وی این‌طور نیست که اجرای حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی قطعاً ضامن ارتقای مسئولیت پاسخگویی آن سازمان باشد؛ بلکه به عوامل متعددی بستگی دارد که مهم‌ترین آن تدوین متناسب استاندارد‌های حسابداری دولتی با شرایط کشور و سازمان مورد نظر می‌باشد (۷). دایمند (Diamond) نیز در بررسی نقش حسابداری در اصلاح سیستم بودجه‌ریزی حسابداری تعهدی را بهترین شیوه برای حمایت از مدیریت مخارج عمومی دانسته است (۸). تیرانتودور (TIRONTUDOR) ثبت کامل‌داری‌ها و در نتیجه مدیریت مناسب تر آن‌ها را از جمله برتری‌های حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی می‌داند (۹). با وجود این، اگر چه تحقیقاتی در زمینه‌های «بررسی تأثیر سیستم حسابداری بر قیمت تمام شده و سود خالص» یا «بررسی و تبیین رابطه بین حسابداری نقدی و تعهدی بر حسابداری و مدیریت منابع انسانی و نحوه اجرای آن در یک واحد غیرانتفاعی نظیر بیمارستان‌ها» و ... انجام شده است، اما با توجه به اهمیت اجرای طرح حسابداری تعهدی و قیمت تمام شده، انجام تحقیقات بیشتری در این زمینه به نظر می‌آید. حسابداری تعهدی از سال ۱۳۸۸ در دانشگاه علوم پزشکی تهران استقرار یافت (۱۰). از این رو هدف کلی از انجام این مطالعه بررسی چگونگی اجرای طرح نوین حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی تهران بود تا بتوان از نتایج حاصله جهت اتخاذ سیاست‌هایی برای بهبود و یا در صورت لزوم بازنگری این طرح اقدامات مقتضی را به عمل آورد. از سویی در اهداف اختصاصی سعی بر روشن ساختن تأثیر اجرای طرح حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی تهران بر فاکتورهای مسئولیت پاسخگویی، عملکرد بودجه عملیاتی، محاسبه‌ی دقیق بهای تمام شده، اولویت‌بندی برنامه‌های مدیریتی و دستیابی بر اطلاعات مدیریتی جامع بود. فرضیات مطرح شده در پژوهش حاضر این بود که بین متغیرهای زمینه‌ای و بررسی شده کارکنان شرکت‌کننده در مطالعه با فاکتورهای تأثیرپذیر از طرح حسابداری تعهدی رابطه معنی‌داری وجود دارد. همچنین سؤالات تحقیق مبنی بر این بود که آیا بین متغیرهای زمینه‌ای نمونه مورد بررسی با فاکتورهای ذکر شده رابطه‌ای وجود دارد یا خیر؟ و همچنین دیدگاه کارکنان حسابداری راجع به آشنایی آن‌ها درباره طرح حسابداری تعهدی و مزایای دو سیستم حسابداری تعهدی و نقدی مورد بررسی قرار گرفت.

## مواد و روش ها

بود. پاسخ سؤالات بر اساس طیف پنج گزینه‌ای خیلی زیاد [امتیاز ۵]، زیاد [۴]، متوسط [۳]، کم [۲] و خیلی کم [۱] طبقه‌بندی و درجه‌بندی شد. روایی پرسشنامه‌ی طراحی شده توسط صاحب‌نظران و متخصصان تأیید شد و پایایی آن با آلفای کرونباخ ۰/۸۰ مورد قبول قرار گرفت. ورود افراد به مطالعه و پر کردن فرم‌های پرسشنامه کاملاً داوطلبانه و تنها در صورت تمایل فرد انجام گردید. پس از توجیه شرکت کنندگان نسبت به اهداف طرح در مورد اصل محرمانه بودن پاسخ‌ها تأکید و رضایت آن‌ها برای انجام مطالعه کسب گردید و سپس پرسشنامه‌ها بدون نام و نام خانوادگی بین آن‌ها توزیع گردید. پس از آن پرسشنامه به صورت خودایفا تکمیل شد و داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۶ و آزمون‌های تی مستقل، تحلیل واریانس و رگرسیون در سطح معنی داری ۰/۰۵ تحلیل گردید.

## یافته ها

بیشترین نمونه شرکت‌کننده در مطالعه، مرد (۵۲/۲ درصد)، در گروه سنی ۴۹-۴۰ سال (۳۹/۲ درصد) با سابقه کاری بیش از ۱۵ سال (۳۴/۷ درصد)، دارای تحصیلات کارشناسی (۴۷/۸ درصد)، فارغ‌التحصیل رشته حسابداری (۳۲/۶ درصد) و در پست کارمند امور مالی (۶۵/۲ درصد) بودند (جدول ۱).

مطالعه حاضر یک مطالعه توصیفی-تحلیلی به صورت مقطعی است که در سال ۱۳۹۰ در دانشگاه علوم پزشکی تهران انجام شد، که در آن نظرات کارکنان حسابداری ۱۵ واحد دانشگاه علوم پزشکی تهران با استفاده از نمونه‌گیری در دسترس، در زمینه مزایای اجرای طرح حسابداری تعهدی در دانشگاه، مورد بررسی قرار گرفت. جامعه آماری این مطالعه شامل کارکنان رسمی و پیمانی حسابداری واحدهای مختلف دانشگاه تهران بود. ۶۰ پرسشنامه بین کارکنان شرکت کننده در یک همایش دانشگاهی توزیع شد و در نهایت ۴۶ پرسشنامه جمع‌آوری شد و مورد بررسی قرار گرفت. قسمت اول پرسشنامه شامل اطلاعات دموگرافیک نمونه‌ی مورد مطالعه و قسمت دوم سؤالات مربوط به نظرات کارکنان درباره آشنایی با طرح نوین حسابداری تعهدی و همچنین مزایای دو سیستم حسابداری نقدی و تعهدی بود. در نهایت قسمت سوم پرسشنامه شامل ۲۲ گویه ایی بود که در ۵ حیطه، میزان تأثیر اجرای طرح حسابداری تعهدی بر فاکتورهای مسئولیت پاسخگویی کارکنان به مدیران و بالعکس (۸ گویه)، عملکرد بودجه عملیاتی (۷ گویه)، محاسبه دقیق بهای تمام شده (۵ گویه)، اولویت بندی برنامه‌های مدیریتی در این طرح (۱ گویه) و دستیابی به اطلاعات مدیریتی جامع (۱ گویه) تدوین گردیده

جدول ۱. توزیع فراوانی متغیرهای زمینه‌ای و بررسی شده کارکنان شرکت کننده در مطالعه (n=46)

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
سن (سال)	۲۰-۲۹	۴	۸/۶۹
	۳۰-۳۹	۱۷	۳۶/۹۶
	۴۰-۴۹	۱۸	۳۹/۲
	۵۰-۵۹	۳	۶/۵۳
	بدون پاسخ	۴	۸/۶۹
سابقه (سال)	۰-۵	۷	۱۵/۲
	۵-۱۰	۱۳	۲۸/۴
	۱۰-۱۵	۱۰	۲۱/۷
جنسیت	۱۵<	۱۶	۳۴/۷
	مرد	۲۴	۵۲/۲
سطح تحصیلات	زن	۲۲	۴۷/۸
	دیپلم	۷	۱۵/۲
	کاردانی	۱۳	۲۸/۴
	کارشناسی	۲۲	۴۷/۸
	دکتری حرفه‌ای/کارشناسی ارشد	۲	۴/۳
رشته تحصیلی	دکتری تخصصی	۲	۴/۳
	حسابداری	۱۵	۳۲/۶
	مدیریت	۶	۱۳
	اقتصاد	۱۲	۲۶
پست فعلی	سایر	۱۳	۲۸/۴
	حسابرس دیوان محاسبات	۳	۶/۵
	حسابرس	۲	۴/۳
	مدیر مالی/رئیس حسابداری	۷	۱۵/۲
	کارمند امور مالی	۳۰	۶۵/۲
سایر	۴	۸/۶	

اولویت بندی برنامه های مدیریتی، مسئولیت پاسخگویی، محاسبه دقیق بهای تمام شده و عملکرد بودجه عملیاتی بوده است (جدول ۲).

آزمون One-Sample Test نشان داد که میانگین امتیاز فاکتورهای تأثیرپذیر از طرح حسابداری تعهدی (اهداف اختصاصی) به ترتیب، دستیابی به اطلاعات مدیریتی جامع،

جدول ۲. سنجش میانگین امتیاز گویه های مختلف مرتبط با حسابداری تعهدی

ردیف	اهداف اختصاصی	میانگین امتیاز	دقت برآورد	
			حد بالا	حد پایین
۱	مسئولیت پاسخگویی	۷۳۵/۳	۰/۹۰۲۱	۰/۵۶۹۷
۲	بودجه عملیاتی	۶۳۴/۳	۰/۸۲۳۰	۰/۴۴۵۱
۳	محاسبه دقیق بهای تمام شده	۶۷۳/۳	۰/۸۵۷۳	۰/۴۹۰۶
۴	اولویت بندی برنامه های مدیریتی	۷۸۲/۳	۰/۹۹۸۷	۰/۵۶۶۵
۵	دسترسی به اطلاعات مدیریتی جامع	۸۴۷/۳	۱/۰۳۵۳	۰/۶۶۰۴
۶	میانگین کل	۷۳۴/۳	---	---

بالا و پایین فاصله اطمینان هر دو مثبت است، پس سایر رشته ها نسبت به رشته اقتصاد اثر حسابداری تعهدی بر عملکرد بودجه عملیاتی را بیشتر دانسته اند. در مورد رشته حسابداری و سایر رشته ها سطح معناداری برابر ۰/۲۵ محاسبه شد. بنابراین اختلاف معنی داری بین جواب ها در مورد اثر حسابداری تعهدی بر عملکرد بودجه عملیاتی وجود نداشت.

نتایج تحلیل رگرسیون نشان داد که بین نظرات افراد رشته های تحصیلی مختلف در مورد اثر حسابداری تعهدی بر دستیابی به اطلاعات مدیریتی جامع اختلاف معنی دار وجود ندارد (P=0/11). اما با توجه به این که مقدار سطح معناداری با مقدار استاندارد اختلاف ناچیزی دارد، در آزمون چندگانه مشاهده کردیم که رشته مدیریت و حسابداری در مقایسه با سایر رشته ها اثر حسابداری تعهدی بر دستیابی به اطلاعات مدیریتی جامع را بیشتر می دانند.

بین نظرات افراد با سوابق کاری مختلف در مورد اثر حسابداری تعهدی بر فاکتورهای مسئولیت پاسخگویی (P=0/79)، عملکرد بودجه عملیاتی (P=0/29)، محاسبه قیمت تمام شده (P=0/20)، اولویت بندی برنامه های مدیریتی (P=0/33) و دستیابی به اطلاعات مدیریتی جامع (P=0/51) ارتباط آماری معنی داری مشاهده نشد.

میانگین امتیاز افراد آشنا به مبانی حسابداری تعهدی؛ به "افزایش مسئولیت پاسخگویی با اجرای حسابداری تعهدی" 3/86 و افراد ناآشنا به مبانی حسابداری دولتی؛ 3/50 به دست آمد. به عبارت دیگر افراد آشنا به مبانی حسابداری تعهدی؛ میزان تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر افزایش مسئولیت پاسخگویی را بیشتر می دانستند و این اختلاف معنی دار بود (P=0/03).

میانگین امتیاز افراد آشنا به مبانی حسابداری تعهدی؛ به "عملکرد بودجه عملیاتی با اجرای حسابداری تعهدی" 3/82 و افراد ناآشنا به مبانی حسابداری تعهدی؛ 3/27 بود. به

طبق آزمون رگرسیون، بین نظرات کارکنان در سمت های مختلف در رابطه با طرح حسابداری تعهدی، و تأثیر آن بر فاکتورهای مسئولیت پاسخگویی (P=0/19)، عملکرد بودجه عملیاتی (P=0/27)، محاسبه قیمت تمام شده (P=0/17)، اولویت بندی برنامه های مدیریتی (P=0/90) و دستیابی به اطلاعات مدیریتی جامع (P=0/14) رابطه آماری معنی داری مشاهده نشد.

با توجه به مقدار P=0/01، بین نظرات افراد رشته های تحصیلی مختلف در مورد مسئولیت پاسخگویی اختلاف معنی دار وجود داشت. به عبارت دیگر رشته تحصیلی افراد بر نظرشان در مورد نقش حسابداری تعهدی بر مسئولیت پاسخگویی اثر دارد.

نتایج حاصل از آزمون مقایسه چندگانه نشان داد که در مورد رشته های حسابداری و مدیریت (p= 0/32) بوده، بنابراین تفاوت معنی داری بین پاسخ های آنان در مورد اثر حسابداری تعهدی بر مسئولیت پاسخگویی وجود ندارد. بدین معنی که افراد این دو رشته هم نظر بوده اند. در مورد رشته های حسابداری و اقتصاد (p= 0/002) بود؛ پس تفاوت معنی داری بین پاسخ های آنان در مورد اثر حسابداری تعهدی بر مسئولیت پاسخگویی وجود دارد. با توجه به این که حد بالا و پایین فاصله اطمینان هر دوی این رشته مثبت است، پس رشته حسابداری نسبت به رشته اقتصاد اثر حسابداری تعهدی بر مسئولیت پاسخگویی کارکنان به مدیران و بالعکس را بیشتر دانسته اند.

در مورد رشته های مدیریت و اقتصاد تفاوت معنی داری بین اثر حسابداری تعهدی بر عملکرد بودجه عملیاتی ملاحظه نگردید. در مورد رشته های اقتصاد و سایر رشته ها سطح معناداری (P < 0/001) به دست آمد؛ بدین معنی که تفاوت معنی داری بین جواب ها در مورد اثر حسابداری تعهدی بر عملکرد بودجه عملیاتی وجود دارد. با توجه به این که حد

عبارت دیگر افراد آشنا به مبانی حسابداری تعهدی؛ میزان تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر عملکرد بودجه عملیاتی را بیشتر می دانستند و این اختلاف معنی دار بود ( $P=0/004$ ). میانگین امتیاز افراد آشنا به مبانی حسابداری تعهدی؛ به "محاسبه قیمت تمام شده با اجرای حسابداری تعهدی" ۳/ ۷۶ و افراد ناآشنا به مبانی حسابداری تعهدی؛ ۳/ ۵۸ به دست آمد. بدین معنی که کارکنان آشنا به مبانی حسابداری تعهدی؛ میزان تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر محاسبه قیمت تمام شده را بیشتر می دانستند و این اختلاف معنی دار بود ( $P=0/03$ ).

## بحث

با توجه به این که در این پژوهش نظر کارکنان، پس از اتمام مراحل اجرایی فاز اول اجرای طرح (تغییر حسابداری نقدی به تعهدی) و قبل از استقرار کامل طرح پرسیده شده بود؛ و در واقع بیشتر، جنبه های علمی استقرار نظام نوین مالی مورد سؤال بوده است تا جنبه عملی آن؛ انتظار می رفت که مزایای اجرای این طرح، خوب تا عالی ارزیابی شود. حال این که این مزایا متوسط تا خوب (میانگین امتیاز ۳/۷۳) برآورد شد. مهدوی (۱۳۷۹)، عبادی آذر و همکاران، محبوب اهری و همکاران در پژوهش خود نقدی بودن سیستم حسابداری در ایران را یکی از نارسایی های عمده نظام موجود به شمار می آورند و بر این باور هستند که تغییر در نظام حسابداری دولتی ایران نیازی اجتناب ناپذیر می باشد. چرا که سیستم قدیمی (نقدی) از ارائه اطلاعات مناسب و ضروری برای کنترل اثربخشی و پاسخگویی کلیه وجوه و اموال دولتی ناتوان است (۱۱). از سوی دیگر صابر موانعی را برای گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی در بخش عمومی ایران بیان می دارد که از آن جمله می توان به نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود ظرفیت نیروی انسانی، و نبود ظرفیت استاندارد ها و روش های حسابداری دولتی لازم اشاره کرد (۱۲). رفیعی (۱۳۸۷) نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسید که استفاده از سیستم حسابداری تعهدی، می تواند ارتقای اثربخشی، کارایی و ارائه اطلاعات مفید به دنبال داشته باشد (۱۳). بارتون (Barton) [۱۹۹۹] در مقاله خود، یکی از دلایل موفقیت حسابداری تعهدی را در این می داند که این سیستم در شرایط مختلف نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را برآورده ساخته و با تغییرات در محیط تجارب هماهنگ شده است (۷). توماس (Thomas) حسابداری تعهدی را به خودی خود یک مفهوم ندانسته بلکه آن را مجموعه ای از مفاهیم جداگانه می داند که در قالب حسابداری شرکت های خصوصی بیان شده است. وی مهم ترین این مفاهیم را مفهوم پاسخگویی می داند که با گزارشگری مالی ارتباط مستقیم دارد (۱۴).

طبق آمار وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، در حال حاضر به طور کلی معضل اصلی و اساسی دانشگاه های علوم پزشکی سراسر کشور در پیاده سازی طرح نوین حسابداری مالی و تعهدی، بحث نیروی انسانی (کاربران سیستم) و مقاومت پرسنلی می باشد و چه بسا از لحاظ جنبه های زیرساختی و نرم افزاری مشکل خاصی وجود نداشته باشد؛ اما ورود به نظام نوین و پذیرش آن توسط نیروی انسانی و کاربران، مشکل است (۱۵).

با توجه به گذراندن مراحلی چون تهیه ی پیش نیازهای زیرساختی اجرای طرح، تهیه و آموزش نرم افزاری و عامل بسیار مهم و تأثیرگذار مقاومت نیروی انسانی، این مقدار، یک موفقیت بزرگ برای دانشگاه علوم پزشکی تهران به عنوان دانشگاه پیشتاز در میان سایر دانشگاه های علوم پزشکی کشور به شمار می رود.

مقاومت کارکنان در برابر تغییر موضوع پیچیده ای است که مدیران در سازمان های پیچیده و همیشه در حال تکامل با آن مواجه اند. فرآیند تغییر همیشه وجود دارد و مقاومت کارکنان به عنوان یکی از عوامل مهم و حساس، شکست بسیاری از تلاش های هر چند خوش نیت و به خوبی درک شده اعمال تغییر در سازمان ها به حساب می آید (۱۶).

مقاومت پرسنلی به این معنا است که بیشتر کارمندان، تمایلی به استفاده از سیستم جدید ندارند. مهمترین عامل ایجاد کننده این مقاومت به اصل شفافیت در حسابداری تعهدی مربوط می شود. یعنی تمامی هزینه ها و تعهدات، درآمدها و مطالبات به صورت واقعی شناسایی و ثبت می شوند. با اجرای طرح نوین حسابداری تعهدی و ایجاد شفافیت در گزارشگری مالی، کارکنان موظف می شوند در قبال اقدامات و تصمیمات مالی خود، اکیداً و به طور دقیق پاسخگو باشند. به عبارت دیگر اجرای این طرح، مسئولیت پاسخگویی کارکنان را افزایش داده و آنان را در مقابل چرایی اقدامات و تصمیمات مالی شان قرار می دهد و همین امر باعث ایجاد مقاومت در کارکنان شده است (۱۷).

عامل دیگر، انس و عادت کارکنان به استفاده از سیستم های قدیمی مالی و عدم تمایل آن ها به استفاده از سیستم های جدید می باشد. بیش از ۳۰ سال است که کارکنان از سیستم سنتی استفاده کرده اند و با توجه به این که حدود ۶۰ درصد از کارکنان مالی دانشگاه، بیشتر از ۱۰ سال تجربه کاری دارند، این عامل بسیار حائز اهمیت است (۱۸).

به نظر می رسد مهم ترین عامل موفقیت نسبی دانشگاه علوم پزشکی تهران در این امر، برنامه های آموزشی ضمن خدمت برای کارکنان در زمینه طرح نظام نوین مالی می باشد. طبق آمار مستندی که از واحد آموزش ضمن خدمت کارکنان دانشگاه به دست آمده، در سال ۸۹ کارکنان

بودجه‌ریزی عملیاتی گام نهایی اجرای طرح می باشد که طبیعتاً چون هنوز عملیاتی نشده است، نسبت به سایر اهداف میانگین امتیاز کمتری کسب کرده است (۳/۶۳).

### نتیجه گیری

با توجه به نتایج به دست آمده از این پژوهش، تمامی اهداف اختصاصی اجرای طرح حسابداری تعهدی، میانگین امتیاز بین ۳/۶ تا ۳/۹ به دست آورده و از نظر کارکنان اهداف این طرح، به میزان متوسط تا زیاد برآورده شده و خواهد شد. دستیابی به اطلاعات مالی و مدیریتی جامع بیشترین امتیاز را به خود اختصاص داد و پس از آن افزایش پاسخگویی مدیران و کارکنان مالی، که در کتب و مقالاتی که مربوط به حسابداری تعهدی هستند، مهمترین هدف اجرای این طرح دانسته شده است، بیشترین امتیاز را به خود اختصاص داد. جهت انجام مطالعات آتی، بررسی نقش اطلاعات حسابداری و تجزیه تحلیل آن در چالش های فرا روی بخش دولتی از جمله مراکز بهداشتی درمانی، و همچنین بررسی عملکرد بودجه عملیاتی پس از استقرار کامل طرح نظام نوین مالی در وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی پیشنهاد می گردد.

از محدودیت های مطالعه، عدم همکاری برخی از پرسنل در دادن داده ها بود، که در این زمینه سعی شد با توجیه پرسنل در مورد موضوع و هدف تحقیق و اطمینان دادن به آن ها در مورد اینکه اطلاعات دریافتی از آن ها کاملاً محفوظ و محرمانه خواهد ماند و هیچگونه مسئولیتی متوجه آن ها نخواهد بود، این محدودیت مرتفع شود. از محدودیت دیگر این پژوهش، عدم انجام تحقیق مشابه در دانشگاه علوم پزشکی تهران و دانشگاه های دیگر بود.

### تقدیر و تشکر

محققان بر خود لازم می دانند از مسئولان دانشگاه علوم پزشکی تهران که با عنایت و مساعدت معنوی خود انجام این تحقیق را میسر نمودند، تشکر نمایند.

امور مالی، بیش از ۱۹۰۰ نفر ساعت، در زمینه های گوناگون نظام نوین مالی آموزش دیده اند.

نکته قابل توجه در این زمینه ارتباط احتمالی بین میزان آموزش به کارکنان و اطلاعات آن ها، با مقاومت شان در برابر اجرای طرح می باشد. بدین صورت که وجود مقاومت پرسنلی بر کارایی برنامه های آموزشی مؤثر است؛ یعنی هرچه مقاومت کارکنان بیشتر باشد، پذیرش و کارایی برنامه های آموزشی کاهش می یابد. همچنین افزایش آموزش به کارکنان و رشد سطح اطلاعاتی آن ها در مورد مزایای طرح نظام نوین مالی، مقاومت آن ها را در مقابل پیاده سازی طرح کاهش خواهد داد. به نظر می رسد با گذشت زمان و تکامل استقرار سیستم در دانشگاه، و برگزاری دوره های آموزشی بیشتر، مطمئناً کارکنان شناخت بیشتری نسبت به اهداف و مزایای طرح پیدا خواهند کرد و شاهد افزایش سرعت اجرای طرح و موفقیت های بیشتری در این زمینه خواهیم بود (۱۹).

با توجه به این که حسابداری تعهدی از نظر بسیاری از محققان و صاحب نظران، یک مفهوم مستقل نیست و مجموعه ای به هم پیوسته از اهداف مالی و اقتصادی است، نزدیکی امتیاز به دست آمده برای مزایای اجرای طرح، قابل توجیه است. (۲۰).

به طور اختصاصی در مورد دانشگاه های علوم پزشکی کشور، اهداف اجرای طرح نوین مالی و حسابداری تعهدی را می توان با توجه به نتایج به دست آمده در این تحقیق به طور خلاصه این گونه توضیح داد که تغییر روش حسابداری نقدی به تعهدی و مکانیزه شدن ثبت و آنالیز اطلاعات مالی واحدهای زیر مجموعه حسابداری مالی از طریق نرم افزارهای طراحی شده، نهایتاً باعث به دست آمدن قیمت تمام شده خدمات دانشگاه می شود.

دستیابی به اطلاعات مدیریتی جامع در تمامی سطوح اجرای طرح (چهار فاز) میسر است (البته سطح دسترسی متفاوت است). زیرا از همان فاز اول، تعهدات و مطالبات زیر مجموعه های حسابداری مالی (شامل حقوق و دستمزد، انبار، اعتبارات، تجهیزات، بیمه، تدارکات، اموال و ...) به صورت مکانیزه ثبت می شوند (میانگین امتیاز ۳/۸۴). اما

## منابع

13. Mahboub-Ahari A, Pourreza A, Akbari Sari A, Rahimi Froushani A, Heydari H Stated Time Preferences for Health: A Systematic Review and Meta-Analysis of Private and Social Discount Rates. *J Res Health Sci*. 2014;14(3): 181-186.
14. Thomas H, Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability? . Schulich school of Business at York University in Toronto . the *Inovation Journal*, 2007; 12(3): 13-26.
15. حسین آبادی م و نجار صراف ع. مسیر بودجه ریزی عملیاتی نوین، مجله برنامه و بودجه. ۱۳۸۷؛ ۴(۲): ۳۳-۴۱.
16. Ijiri Y, On the accountability – Based conceptual framework of accounting . *Jornal of accounting and Public policy*. 1987;26(2):75-81.
17. دلپار م، بررسی تاثیر استانداردهای حسابداری دولتی بر مسئولیت پاسخگویی دستگاههای اجرایی دولت ایران. مجله حسابدار. ۱۳۸۸؛ ۱(۲): ۴۲-۴۴.
18. مهرانسی س، مرادی م، نوروش ا و کرمی غ. مروری جامع بر حسابداری مالی، بر اساس استانداردهای حسابداری مالی ایران. نشر کتاب نو، چاپ اول، ۱۳۸۸: ۷۵۲.
19. عبادی فرد آذر ف، حسن گرجی ا، هادیان م، محبوب اهری ع. محاسبه هزینه تمام شده آموزش دانشجویان مقاطع تحصیلی مختلف در دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی ایران به روش هزینه یابی بر مبنای (ABC) در سال ۸۵-۸۶. فصلنامه علمی پژوهشی مدیریت سلامت. ۱۳۸۷؛ ۹(۲۴): ۲۳-۲۸.
20. غلامی م، ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور. مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. ۱۳۸۷؛ ۳(۴): ۳۱-۳۵.
1. علوی، شهره، دوره آموزش آشنایی با اصول و مفاهیم حسابداری تعهدی، کمیته راهبردی نظام آموزش کارکنان دانشگاه علوم پزشکی تهران، ۱۳۸۸: ۸۸.
2. دامغانیان، ج. لزوم استفاده از حسابداری تعهدی و مزایای آن، مجله بانک ملی ایران. ۱۳۸۸؛ ۱۵۷: ۲۷-۳۱.
3. باباجانی، ج. حسابداری و کنترلهای مالی دولتی. چاپ اول، نشر دانشگاه علامه طباطبایی. ۱۳۹۰: ۲۸-۳۵.
4. قانون مدیریت خدمات کشوری. انتشارات سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور. ۱۳۸۷: ۱۴-۱۶.
5. مصطفوی، م، شجاعی، آ. قیمت تمام شده و بودجه بندی عملیاتی. مجله دانشگاه آزاد اسلامی ۱۳۸۶؛ ۱(۳): ۲۳-۲۶.
6. انصاری ع، زینالی م. سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد. مجله حسابدار. ۱۳۸۶؛ ۲(۲): ۴۷-۵۳.
7. Barton, A . Public and private sector accounting – the Non-Identical twins . *Australian Accounting Review*. 1999 : 9(2): 22-31
8. Diamond J . Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required? . *International Monetary Fund* .2002:12(3): 44-58
9. Tirontudor A . Cash versus accrual accounting in public sector . *Studia Universitatis Babes Bolyai Oeconomica*, 2006: 10(3): 36-49.
10. بخشنامه شماره ۸۷/۱۱۰/۲۳۴۵۷ مورخ ۱۳۸۷/۱۲/۲۱ معاونت توسعه مدیریت و برنامه ریزی دانشگاه علوم پزشکی تهران. ۱۳۸۷.
11. مهدوی غ، نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران. فصلنامه حسابرس. ۱۳۷۹؛ ۷(۲): ۳۸-۴۳.
12. صابر م، بررسی موانع گزارشگری بر مبنای تعهدی در بخش عمومی ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تربیت مدرس، تهران. ۱۳۸۸.