

## Effect of implementation of the accrual-based financial system on transparency and accountability in Qazvin University of Medical Sciences

M. Salari\*

A. Mohammadzade\*\*

R. Kianimavi\*\*\*

\*Master of Public Administration, Qazvin Islamic Azad University, Qazvin, Iran

\*\*Assistant Professor of Business Management, Qazvin Islamic Azad University, Qazvin, Iran

\*\*\*Assistant Professor of Industrial Management, Qazvin Islamic Azad University, Qazvin, Iran

### \*Abstract

**Background:** Public managers are always looking to achieve clear and accurate information about the financial performance of the organization to have better accountability in this area in addition to efficient management and improvement of indices.

**Objective:** The aim of this study was to evaluate the effect of implementing the accrual-based financial system on transparency and accountability.

**Methods:** This survey was conducted in Qazvin University of Medical Sciences, 2013. The study population consisted of 70 financial managers, auditors of Supreme Audit Court, heads of accounting units, financial and budget staff, middle and high rank managers, auditors of Board of Trustees of Qazvin University of Medical Sciences that were selected by random sampling method. The measurement tool was a two-part questionnaire consisted of 15 questions for financial transparency, 11 questions for financial accountability in three dimensions and 6 questions for operational accountability in three dimensions. Data were analyzed using one-sample T-test.

**Findings:** There were statistically significant relationship between the implementation of the accrual-based financial system and the followings: increased financial transparency and the possibility for assessment of the approved budget control, the application of the financial regulations, the financial reporting to increase financial accountability and the possibility for assessment of efficiency and economic profit to increase operational accountability. The association of the accrual-based financial system and the possibility for assessment of effectiveness to increase operational accountability was not statistically significant.

**Conclusion:** With regards to the results, the implementation of the accrual-based financial system led to increased financial transparency and financial and operational accountability in Qazvin University of Medical Sciences.

**Keywords:** Accrual Accounting, Cash Accounting, Financial Transparency, Accountability

**Corresponding Address:** Mohammad Reza Salari, Faculty of Management and Accounting, Qazvin Islamic Azad University, Qazvin, Iran

**Email:** mrs1211@gmail.com

**Tel:** +98-912-7822693

**Received:** 3 Nov 2013

**Accepted:** 4 Feb 2014

## تأثیر اجرای نظام مالی تعهدی بر شفافیت و مسؤولیت پاسخ‌گویی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین

محمدرضا سالاری\*

دکتر امیر محمدزاده\*\*

دکتر رضا کیانی ماوی\*\*\*

\* کارشناس ارشد مدیریت دولتی گرایش مالی دانشگاه آزاد قزوین

\*\* استادیار مدیریت بازرگانی دانشگاه آزاد قزوین

\*\*\* استادیار مدیریت صنعتی دانشگاه آزاد قزوین

آدرس نویسنده مسؤول: قزوین، دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی قزوین، تلفن ۰۹۱۳۷۸۲۲۶۹۳

Email: mrs1211@gmail.com

تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۱/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۲/۸/۱۲

### \* چکیده

**زمینه:** مدیران دولتی همیشه به دنبال دستیابی به اطلاعات شفاف و دقیق در مورد عملکرد مالی سازمان هستند تا براساس آن بتوانند ضمن مدیریت کارآمدتر و ارتقای شاخص‌ها، نسبت به عملکرد سازمان در حوزه مالی پاسخ‌گویی مناسب‌تری داشته باشند.

**هدف:** مطالعه به منظور تعیین تأثیر اجرای نظام نوین مالی تعهدی بر شفافیت مالی و مسؤولیت پاسخ‌گویی انجام شد.

**مواد و روش‌ها:** این مطالعه در سال ۱۳۹۲ و به روش پیمایشی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین انجام شد. جامعه آماری شامل ۷۰ نفر از مدیران مالی، حسابرسان دیوان محاسبات، رؤسای حسابداری، کارشناسان مالی و بودجه، مدیران میانی و عالی و حسابرسان هیأت امنای دانشگاه علوم پزشکی قزوین بود که با روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند، ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه‌ای دو بخشی با ۱۵ سؤال برای شفافیت مالی و ۱۱ سؤال برای مسؤولیت پاسخ‌گویی مالی در سه بُعد و ۶ سؤال برای مسؤولیت پاسخ‌گویی عملیاتی در سه بُعد بود. داده‌ها با آزمون آماری تی تک نمونه‌ای تحلیل شدند.

**یافته‌ها:** بین اجرای نظام مالی تعهدی و موارد زیر رابطه معنی‌دار آماری وجود داشت: افزایش شفافیت مالی و امکان ارزیابی کنترل بودجه مصوب، رعایت قوانین ومقررات مالی، گزارش‌گری مالی به منظور افزایش پاسخ‌گویی مالی و همچنین امکان ارزیابی کارایی و صرفه اقتصادی به منظور افزایش پاسخ‌گویی عملیاتی. ولی با امکان ارزیابی اثربخشی به منظور افزایش پاسخ‌گویی عملیاتی رابطه معنی‌دار آماری وجود نداشت.

**نتیجه‌گیری:** با توجه به یافته‌ها، اجرای نظام مالی تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین، به افزایش شفافیت مالی، مسؤولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی منجر شد.

**کلیدواژه‌ها:** حسابداری تعهدی، حسابداری نقدی، شفافیت مالی، مسؤولیت پاسخ‌گویی

### \* مقدمه

دریافت و پرداخت این اطلاعات به هیچ وجه با حسابداری قابل تأمین نیست.<sup>(۱)</sup>

در روش مالی نقدی امکان ارزیابی عملکرد مدیریت سازمان، امکان محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، ایجاد نظام بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت‌ها و امکان تحلیل ارتباط منطقی بین منافع حاصل از به کارگیری دارایی‌ها و فعالیت‌های انجام شده با هزینه‌ها وجود ندارد.<sup>(۲)</sup> قبل از سال ۱۳۸۸ مبنای نقدی بر

در روش حسابداری نقدی هدف از تهیه گزارش‌ها صرفاً آرایه اطلاعات درباره دریافت و پرداخت وجه نقد مؤسسه طی دوره مالی است، لیکن در روش حسابداری تعهدی ثمره غایی امکان‌پذیری سنجش عملکرد مؤسسه است که این کار با شناسایی و اندازه‌گیری آثار مالی عملیات، معاملات و رویدادهای مالی در دوره تحقق آن‌ها انجام می‌شود. در این روش، اطلاعاتی در مورد دارایی‌ها و بدهی‌های مؤسسه و تغییرات آن جمع‌آوری می‌شود که

سیستم‌های مرتبط است. یکی از ضروری‌ترین نیازها، تدوین نظام مالی جدید و تغییر روش حسابداری از نقدی به تعهدی است.<sup>(۸)</sup> با توجه به وجود رابطه پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی براساس نظریه «اصیل - وکیل» بین مردم و دستگاه‌هایی که به عنوان وکیل مردم از بودجه دولتی بهره می‌گیرند، مردم همیشه نسبت به نحوه هزینه‌کرد و مدیریت این منابع دولتی حساس هستند و بر ضرورت وجود شفافیت در عملکرد مالی دولت به منظور پاسخ‌گویی به پاسخ‌های آنان تأکید دارند.<sup>(۹)</sup> مسؤولیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی، در دو حوزه مالی و عملیاتی قابل بررسی است.<sup>(۱۰)</sup> شفافیت مالی نیز تعاریف متفاوتی دارد و جامع‌ترین تعریف آن براساس کیفیت اطلاعات مالی بیان شده است.<sup>(۱۱)</sup> با توجه به استقرار نظام حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین به عنوان یکی از متولیان ارائه‌دهنده خدمات بهداشتی و درمانی و آموزش پزشکی در کشور، این مطالعه با هدف تعیین تأثیر اجرای نظام نوین مالی تعهدی بر شفافیت مالی و مسؤولیت پاسخ‌گویی انجام شد.

### \* مواد و روش‌ها:

این تحقیق پیمایشی در سال ۱۳۹۲ در دانشگاه علوم پزشکی قزوین انجام شد. جامعه آماری تحقیق شامل ۷۰ نفر بود که با فرمول کوکران و نمونه‌گیری تصادفی یا آسان از بین مدیر مالی، حسابرسان دیوان محاسبات، رؤسای حسابداری، کارشناسان مالی و بودجه، مدیران میانی و عالی و حسابرسان هیأت امنای این دانشگاه انتخاب شدند. برای جمع‌آوری اطلاعات از یک پرسش‌نامه دو بخشی استفاده شد. بخش اول پرسش‌نامه، محقق ساخته و مربوط به بررسی شفافیت مالی بود شامل ۱۵ پرسش در قالب ۵ بُعد و براساس شاخص‌های کیفیت اطلاعات مالی (شفافیت هزینه‌ها، درآمدها، بهای تمام شده، بودجه و اطلاعات مالی) با طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت (خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم). بخش دوم پرسش‌نامه نیز شامل ۱۷ پرسش در قالب ۳ معیار

فرآیندهای مالی وزارت بهداشت حاکم بود و با توجه به عدم شفافیت نظام مالی سابق در زمینه حساب‌های مالی (مطالبه‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها، سود، زیان و...)، امکان پاسخ‌گویی مناسب فراهم نبود. از سال ۱۳۸۸ با اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی سعی شد با افزایش شفافیت در حوزه مدیریت مالی دولتی، امکان پاسخ‌گویی ایجاد و تقویت شود. نظام اخیر دو کارکرد دارد: یکی، فراهم آوردن اطلاعات جامع و قابل اتکا در زمینه دارایی عمومی و دیگری، ایجاد زمینه لازم برای نظارت مالی بهتر و مؤثرتر بر فعالیت‌های دولت.<sup>(۴،۳)</sup>

نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخ‌گویی مالی مطرح بوده است، برخی از سازمان‌های دولتی در راستای فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخ‌گویی، به سمت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده‌اند و به نظر می‌رسد پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی کشور ضروری و لازم باشد.<sup>(۵)</sup> چرا که مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش‌های دولتی، می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیرگذار باشد.<sup>(۶)</sup> افزون بر این، در صورت انتخاب حسابداری تعهدی به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، تغییر عمده‌ای در تخصیص منابع، صرفه‌جویی زمان، کاهش هزینه‌ها و افزایش امنیت سازمانی پدید خواهد آمد.<sup>(۷)</sup> براساس مطالعه‌های انجام شده و بررسی روند عملکرد مدیران بیمارستانی و بهداشتی - درمانی در سال‌های اخیر، لزوم تغییر بنیادی در ساختار مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و استقرار یک سیستم یکپارچه و جامع مالی و عملیاتی برای ارائه اطلاعات مدیریت جهت برنامه‌ریزی‌های خرد و کلان احساس و از استقبال گسترده‌ای برخوردار شده است. لیکن پیاده‌سازی سیستم‌های عملیاتی از جمله سیستم بهای تمام شده خدمات درمانی و آموزشی بیمارستان‌ها، مستلزم طراحی و بهینه‌سازی سایر

اجرای نظام مالی و تعهدی به امکان ارزیابی بودجه مصوب، رعایت قوانین و مقررات مالی و گزارش‌گری مالی (به منظور افزایش پاسخ‌گویی مالی) و همچنین به امکان ارزیابی کارایی و صرفه اقتصادی (به منظور افزایش پاسخ‌گویی عملیاتی) منجر شد. ولی با اجرای نظام نوین مالی تعهدی، امکان ارزیابی اثربخشی (به منظور افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی عملیاتی) وجود نداشت (جدول شماره ۲).

### جدول ۲- رابطه اجرای حسابداری تعهدی با فرضیه‌های فرعی

نتیجه رابطه	آماره آزمون	میانگین نمونه	سطح معنی‌داری	فرضیه‌های فرعی
قبول	۶/۴۷ HO رد	۳/۶۱	۰/۰۰۰ حد بالا و پایین هر دو مثبت	اجرای حسابداری تعهدی به امکان ارزیابی کنترل بودجه مصوب به منظور افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی مالی منجر می‌شود
قبول	۶/۲۳ HO رد	۳/۵۸	۰/۰۰۰ حد بالا و پایین هر دو مثبت	اجرای حسابداری تعهدی به امکان ارزیابی رعایت قوانین و مقررات مالی به منظور افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی مالی منجر می‌شود
قبول	۷/۶۳ HO رد	۳/۷۸	۰/۰۰۰ حد بالا و پایین هر دو مثبت	اجرای حسابداری تعهدی به امکان ارزیابی گزارش‌گری مالی به منظور افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی مالی منجر می‌شود
قبول	۱/۲۱ HO عدم رد	۳/۱۶	۰/۲۳۰ حد بالا مثبت و پایین منفی	اجرای حسابداری تعهدی به امکان ارزیابی کارایی به منظور افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی عملیاتی منجر می‌شود
مردود	-۲/۳۸ HO رد	۲/۷۱	۰/۰۲۰ حد بالا و پایین هر دو منفی	اجرای حسابداری تعهدی به امکان ارزیابی اثربخشی به منظور افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی عملیاتی منجر می‌شود
قبول	۰/۹۷ HO عدم رد	۳/۱۴	۰/۳۳۵ حد بالا مثبت و پایین منفی	اجرای حسابداری تعهدی به امکان ارزیابی صرفه اقتصادی به منظور افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی عملیاتی منجر می‌شود

مربوط به مسؤلیت پاسخ‌گویی مالی (کنترل بودجه مصوب، رعایت قوانین و مقررات مالی و گزارش‌گری مالی) و ۳ معیار مربوط به مسؤلیت پاسخ‌گویی عملیاتی (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) بود که با طیف پنج گزینه‌ای لیکرت (خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم) تهیه شد. نمره‌دهی پرسش‌نامه‌های این تحقیق از خیلی کم با نمره ۱ تا خیلی زیاد با نمره ۵ بود. برای تعیین روایی پرسش‌نامه، علاوه بر نظرخواهی از اساتید رشته مدیریت و حسابداری و لحاظ کردن نظر آن‌ها در تعیین پرسش‌ها، از ضریب سنجش روایی (CVR) استفاده شد. بدین ترتیب که از ۲۰ نفر از اساتید و خبرگان در خصوص مناسب بودن یا نبودن هر یک از سؤال‌های پرسش‌نامه نظرخواهی گردید و شاخص ضریب سنجش روایی برای هر سؤال محاسبه شد. در صورتی که مقدار این شاخص برای هر سؤال، بزرگ‌تر یا مساوی ۰/۴۲ بود آن سؤال قابل قبول بود که تمام سؤال‌ها مناسب تشخیص داده شدند. برای سنجش پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شد که دارای آلفای کرونباخ بالای ۰/۸ بود. (۱۲)

داده‌ها با نرم‌افزار SPSS ۱۶ و آزمون آماری تی تک نمونه‌ای تحلیل شدند.

### \* یافته‌ها:

اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی به افزایش شفافیت مالی و مسؤلیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی منجر شد (جدول شماره ۱).

### جدول ۱- رابطه اجرای حسابداری تعهدی با شفافیت مالی و پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی

نتیجه رابطه	آماره آزمون	میانگین نمونه	سطح معنی‌داری	فرضیه‌های اصلی
قبول	۷/۰۷ HO رد	۳/۵۹	۰/۰۰۰ حد بالا و پایین مثبت	اجرای حسابداری تعهدی به افزایش شفافیت مالی منجر می‌شود
قبول	۸/۰۳ HO رد	۳/۶۴	۰/۰۰۰ حد بالا و پایین مثبت	اجرای حسابداری تعهدی به افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی مالی منجر می‌شود.
قبول	--/۵۹ عدم رد HO	۳/۱	۰/۵۵۳ حد بالا مثبت و پایین منفی	اجرای حسابداری تعهدی به افزایش مسؤلیت پاسخ‌گویی عملیاتی منجر می‌شود

### \* بحث و نتیجه‌گیری:

این مطالعه نشان داد اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین به افزایش شفافیت مالی منجر شد. نتایج پژوهش حاضر با یافته‌های کانگیانو (۱۹۹۶) همخوانی داشت؛ وی نشان داد تغییر روش حسابداری در نیوزیلند و گرایش به حسابداری تعهدی همانند سایر کشورهایی که از حسابداری تعهدی در بخش دولتی بهره گرفتند، سطح پاسخ‌گویی و شفافیت مالی را ارتقا داد. (۱۳) نتایج پژوهش حاضر همچنین با یافته‌های کردستانی (۱۳۸۹) همخوانی داشت؛ وی نشان داد که حسابداری تعهدی می‌تواند هزینه‌های واقعی سال

- the institutions affiliated to the Ministry of Health and Medical Education. Health Accounting 2011; 1 (1): 125-11 [In Persian]
2. Barton A. Accrual accounting and budgeting systems issues in Australian governments, Australian Accounting Review. Accounting & Tax Periodicals, 2007; 75: 3-17
  3. Gered E, Karimi E. Cash accounting to accrual accounting method change effects on the financial performance and operations of medical sciences. Knowledge Audit 2007; 11 (4): 6-21 [In Persian]
  4. Abolhalaj M. Foundations of the financial system state (first step) change in accounting method from cash to accrual. 1st ed. Tehran: Sarnevesht Sazan; 2010. 7 [In Persian]
  5. Babajani J, Khonaka E. The necessity of the audit committee and internal audit units in metropolitan municipalities to promote accountability. Empirical studies of financial accounting. 2012; 33: 39-72 [In Persian]
  6. Babajani J. Government accounting and financial reporting capacity assessment accountability system of the Islamic Republic of Iran. Accounting Studies 2005; 6: 27-54 [In Persian]
  7. Karbasieiazdi H, Tarighi E. Assessment the benefits of accrual accounting system in Tehran University of Medical Science. Knowledge Audit 2009; 16: 16-27 [In Persian]
  8. Hajian B, Bahman - nejad H. Implementation of accrual accounting practices in Golestan University of Medical Sciences. Modern Financial System Health 2011; 7: 33-5 [In Persian]
  9. Babajani J. Necessitates the use of accrual accounting in the public sector and the public sector for use in Iran. Noor Peik 2007; 5 (4): 4-26 [In Persian]
  10. Mollania Jolodar H, Hassas Ieghaneh I,

مالی را شناسایی و در گزارش‌های مالی منعکس کند و موجب افشای بهتر در گزارش‌گری مالی دولتی شود.<sup>(۱۴)</sup>

این مطالعه نشان داد اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی به افزایش مسؤولیت پاسخ‌گویی مالی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین منجر شد. این نتایج با یافته‌های باباجانی (۱۳۸۵) هماهنگی داشت، وی نشان داد نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی با مبنای تعهدی در ادای مسؤولیت پاسخ‌گویی که نقش آن به دلیل افزایش مطالبات شهروندان مبنی بر حق پاسخ‌خواهی روز به روز پُررنگ‌تر می‌شود، جایگاه ویژه‌ای دارد.<sup>(۹)</sup>

این مطالعه نشان داد اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین به افزایش مسؤولیت پاسخ‌گویی عملیاتی منجر شد. با اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی امکان ارزیابی اثربخشی به منظور افزایش مسؤولیت پاسخ‌گویی عملیاتی وجود نداشت که باید ضمن بررسی دلایل آن، نسبت به تقویت در حوزه پاسخ‌گویی عملیاتی تدابیری اتخاذ گردد. بررسی و تقویت در این حوزه شامل سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌شود.

نتایج پژوهش حاضر با یافته‌های کردستانی (۱۳۸۸) همخوانی داشت؛ وی نشان داد که حسابداری تعهدی می‌تواند مبنایی جهت بهبود پاسخ‌گویی عملیاتی و عملکرد مدیران فراهم کند.<sup>(۱۴)</sup>

این مطالعه نشان داد که اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی به افزایش شفافیت مالی و سطح مسؤولیت پاسخ‌گویی (مالی و عملیاتی) در دانشگاه علوم پزشکی قزوین منجر شد. همچنین لازم است در حوزه پاسخ‌گویی عملیاتی نسبت به دو مؤلفه دیگر (شفافیت و پاسخ‌گویی مالی) بررسی‌هایی در خصوص دلایل عدم امکان ارزیابی اثربخشی به منظور افزایش پاسخ‌گویی عملیاتی انجام شود.

#### \* مراجع:

1. Nazari F, Vakilifard H. Factors affecting the implementation of accrual accounting in

Poorzamani Z. Promoting transparency and accountability in reporting the usefulness of accrual accounting in the public sector in Iran. Thesis for Masters' Degree in Accounting, Islamic Azad University; 2010 [In Persian]

11. Zargar I. Transparency in the public sector. *Auditors* 2012; 59: 1-6 [In Persian]

12. Hafeznia M. Introduction to research methods in Humanities. Tehran: Publications Samt; 2009. 4 [In Persian]

13. Kordestani G, Nasiri M. Financial reporting and accountability to promote efficiency in the public sector. *Accountant* 2009; 25 (208-209): 58-65 [In Persian]

14. Kordestani G, Bakhtiari M, Rahimipour M. Benefits of using accrual accounting in the public sector. *Knowledge Audit* 2010; 8 (4): 95-108 [In Persian]