

# مرور نظام‌مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت:

## چالش‌ها و راهکارها\*

محمد حسین مهرالحسنی<sup>۱</sup>، مسعود ابوالحلاج<sup>۲</sup>، محمود نکویی مقدم<sup>۳</sup>، رضا دهنویه<sup>۴</sup>، مژگان امامی<sup>۵</sup>

### مقاله پژوهشی

#### چکیده

**مقدمه:** در سیستم حسابداری دولتی دو شیوه‌ی نقدی و تعهدی مطرح است. در حسابداری نقدی، معایبی از قبیل عدم وجود اطلاعات مرتبط با چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها سبب شده که امروزه کشورهای زیادی به سمت حسابداری تعهدی حرکت کنند. لذا این پژوهش برآن است تا چالش‌های استقرار چنین سیستمی را مورد بررسی قرار دهد.

**روش بررسی:** در پژوهش حاضر به بررسی نظام‌مند چالش‌های اجرایی حسابداری تعهدی در بخش دولتی در سال ۱۳۹۱ پرداخته شد. برای این منظور ۲۸ مقاله با کلیدواژه‌های `accrual accounting+challenges`، `accrual accounting+challenges` و حسابداری تعهدی، از پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی شامل SID، Magiran و سایت‌های بین‌المللی شامل Google scholar، science direct، Emerald و Health Business استخراج و از نظر محتوا مورد تحلیل قرار گرفتند.

**یافته‌ها:** چالش‌های مربوط به استقرار سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی در ۶ طبقه‌ی مدیریت و رهبری (توجیه و حمایت مدیریت ارشد از اجرا)، پیروان (حضور ممیزین حسابداری و تیم‌های مشاوره‌ی تخصصی در سطوح اجرایی سیستم)، محیط (سیستم نظارتی)، ساختار (ساختار تشکیلاتی متناسب با تحول و وجود یک سیستم مناسب ارزیابی عملکرد در کار)، نیروی انسانی (تخصص و خبرگی نیروی انسانی، انگیزه و رضایت افراد) و فرایندها و استانداردهای کاری (تدوین استراتژی و طرح اجرایی، بازخورد از نحوه‌ی اجرا و وجود یک چارچوب نظری مختص بخش دولتی) دسته‌بندی شدند.

**نتیجه‌گیری:** مدیریت و رهبری، پیروان و عوامل محیطی سه عامل پیشبرنده در استقرار حسابداری تعهدی در بخش دولتی هستند که از طریق اعمال دانش و فن‌آوری لازم بین عوامل سطح دوم یعنی ساختاری، نیروی انسانی و فرایند، هماهنگی لازم را به وجود می‌آورند و منجر به اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی می‌گردند. لذا پیشنهاد می‌شود با توجه به این موارد، نقشه‌ی راهی برای تحول در نظام مالی تنظیم و براساس آن مدیریت تغییر صورت پذیرد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری؛ حساب‌های پرداختنی و دریافتنی؛ ممیزی مالی؛ مدیریت مالی

دریافت مقاله: ۹۱/۷/۱۵ اصلاح نهایی: ۹۲/۱/۱۹

<sup>۱</sup> این مقاله حاصل پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد و طرح تحقیقاتی شماره ۳۲/۹۱ با حمایت دانشگاه علوم پزشکی کرمان و دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه‌ی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی می‌باشد.

۱- استادیار، مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، مرکز تحقیقات انفورماتیک پزشکی، پژوهشکده‌ی آینده‌پژوهی در سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران

۲- دانشجوی دکتری تخصصی، مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، دانشکده‌ی مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی تهران، دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه‌ی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، تهران، ایران

۳- دانشیار، مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، مرکز تحقیقات مدیریت ارایه‌ی خدمات سلامت، پژوهشکده‌ی آینده‌پژوهی در سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران

۴- استادیار، مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، مرکز تحقیقات مدل‌سازی در سلامت، پژوهشکده‌ی آینده‌پژوهی در سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران

۵- کارشناس ارشد، مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، مرکز تحقیقات مدیریت ارایه‌ی خدمات سلامت، پژوهشکده‌ی آینده‌پژوهی در سلامت، دانشگاه علوم پزشکی کرمان، کرمان، ایران (نویسنده‌ی مسؤل)

Email: emami.m@kmui.ac.ir

**ارجاع:** مهرالحسنی محمد حسین، ابوالحلاج مسعود، نکویی مقدم محمود، دهنویه رضا، امامی مژگان. مرور نظام‌مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت: چالش‌ها و راهکارها. مدیریت اطلاعات سلامت ۱۳۹۲؛ ۱۰(۵): ۷۶۰-۷۵۰.

#### مقدمه

امروزه با گسترش فن‌آوری‌های ارتباطی و اطلاعاتی، فاصله‌ی زمانی و مکانی کاهش یافته و دنیا به یک دهکده‌ی جهانی تبدیل شده است. در این راستا رخداد پدیده‌ی جهانی شدن و استفاده از فن‌آوری‌های پیشرفته در عرصه‌ی رقابت بین‌المللی، تغییرات وسیعی را در زمینه‌های فرهنگی، اجتماعی، سیاسی،

بخش عمومی و حسابداری دولتی کشورها، مبانی متفاوتی مورد استفاده قرار می‌گیرد (۱۲، ۱۱). اساس نظام حسابداری نقدی بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است (۱۴، ۱۳). در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله‌ی وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و ثبت می‌شود که وجه آن‌ها دریافت و هزینه‌ها زمانی شناسایی و ثبت می‌شود که وجه آن‌ها پرداخت شود (۱۴). در حالی که در حسابداری تعهدی، درآمدها در زمان انجام خدمات یا فروش کالا و هزینه‌ها در زمان دریافت کالا یا خدمات و ایجاد تعهد در حساب‌ها منظور می‌شوند (۱۵). همچنین حسابداری تعهدی، اطلاعاتی در مورد دارایی‌ها و بدهی‌های یک سازمان و تغییرات آن فراهم می‌آورد که با حسابداری دریافت و پرداخت وجه نقد به هیچ‌وجه قابل تأمین نمی‌باشد (۱۶). در حقیقت حسابداری تعهدی، تصویر شفافی از هزینه‌ی کل برنامه‌ها، فعالیت‌ها و خدمات ارایه شده فراهم می‌کند (۶). اگرچه سیستم نقدی دارای مزایایی مانند؛ قابلیت درک آسان، سهولت اجرا و جمع‌آوری آسان اطلاعات است اما در این نظام، وجود معایبی از قبیل دامنه‌ی محدود و ناتوانی از نمایش دادن جریان‌های نقدی بیش از یک دوره‌ی مالی، ناتوانی از برطرف کردن نیاز اطلاعاتی در مورد دارایی‌ها و بدهی‌ها و پاسخ‌گویی محدود در مورد وجوه مصرف شده و چشم‌پوشی از پاسخ‌گویی در مورد مدیریت (۱۱) و لزوم حرکت در راستای افزایش پاسخ‌گویی بخش دولتی، تغییر یا تعدیل این سیستم را ضروری ساخته است (۱۷).

تاریخچه‌ی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی و یا به‌عبارت بهتر اتخاذ استانداردهای حسابداری شرکت‌های تجاری خصوصی در بخش دولتی، دست کم به دهه‌ی ۱۸۵۹ میلادی برمی‌گردد، زمانی که بسیاری از شهرهای بزرگ انگلستان، سیستم‌های حسابداری تعهدی را به‌کار بردند. در قرن بیستم نیز بعضی دولت‌های محلی سوییس، برای اولین بار، این استاندارد حسابداری را در دهه‌ی ۱۹۴۰ میلادی معرفی کردند (۱۸). از طرفی به‌نظر می‌رسد که شیلی اولین کشوری است که در اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰ میلادی به معرفی حسابداری تعهدی برای نهادهای بخش عمومی پرداخت و نیوزیلند در سال ۱۹۹۰ میلادی از این مهم پیروی نمود. با ورود به هزاره‌ی

اقتصادی و متعاقب آن تحولات و دگرگونی‌های شدیدی را در ساختارهای دولتی به‌وجود آورده است. از جمله این تحولات، جایگزینی مدیریت دولتی نوین به‌جای الگوی سنتی اداره‌ی امور دولتی بوده که در قرن بیستم یک نظر غالب محسوب می‌شد (۱). مدیریت دولتی نوین، یک پدیده‌ی مداوم و بین‌المللی است که بهبود عملکرد بخش دولتی و تعریف مجدد نقش آن در اقتصاد را هدف قرار داده و تمرکز فزاینده‌ای بر خروجی‌ها و نتایج و تقویت مسؤلیت‌پذیری و کنترل داشته است (۲). بارزترین ویژگی مدیریت دولتی نوین، تمرکز بر کارایی، اثربخشی و صرفه‌ی اقتصادی در مصرف یا به‌کارگیری منابع عمومی است (۳).

نمودی از اصلاحات مدیریت دولتی نوین در نظام مراقبت سلامت به چشم می‌خورد. از دیدگاه فلسفی، سلامت، جزیی ضروری از توانمندی‌های انسان است که برای توسعه به آن نیاز است. از دیدگاه وسیع‌تر اقتصادی، سلامت جمعیت، ارتباط علی (به‌عنوان یک درون‌داد) با رشد اقتصادی در سطح ملی دارد (۴)، از این رو یکی از وظایف اساسی همه دولت‌ها، تأمین سلامتی جامعه در نظر گرفته شده است (۵). اما در سال‌های اخیر هزینه‌های فزاینده در مراقبت سلامت (۴، ۵)، انتظارات فزاینده‌ی مشتریان (۷، ۶، ۴)، محدودیت دولت در پرداخت هزینه‌ها (۴، ۸) و هراس از حاکمیت ضعیف و عملکرد غیراثربخش بوروکراتیک (۹)، توجه دولت‌ها را به مباحث صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی و در نتیجه مدیریت صحیح منابع معطوف ساخته است (۷). بدون شک مدیریت صحیح منابع، نیازمند تصمیم‌گیری صحیح، منطقی و مبتنی بر شواهد است و اتخاذ این تصمیم، خود نیازمند اطلاعات زیادی است.

سامانه‌ی اطلاعات حسابداری هر موسسه می‌تواند بخش عمده‌ی این اطلاعات را در اختیار مدیران و سایر استفاده‌کنندگان قرار دهد و کامل بودن و جامعیت این اطلاعات می‌تواند ابزار نیرومندی برای مدیران سازمان جهت دست‌یابی به اهداف و راهکارهای سازمانی و استفاده‌ی کارآمد و اثربخش از منابع محدود بوده و همچنین عامل افزایش قابلیت پاسخ‌گویی مدیران تلقی شود (۱۰). سیستم‌های حسابداری و گزارش‌گری، از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی محسوب می‌شوند. در

در ارتباط با اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران پژوهش‌های چندانی صورت نگرفته، اما پژوهش‌های زیادی در خارج از کشور در ارتباط با اجرای حسابداری تعهدی و پیامدهای آن انجام شده و نشان می‌دهند که حسابداری تعهدی شفافیت مالی را ارتقا می‌بخشد، تصویری جامع از دارایی‌ها، بدهی‌ها و تساوی سرمایه‌ای ارائه می‌کند، امکان اندازه‌گیری هزینه‌ی کالاها و خدمات را فراهم می‌نماید، اطلاعات مربوط به منابع و تعهدات را پیش‌بینی می‌کند (۲۰)، هزینه‌ها را به‌صورت مؤثرتری کنترل می‌نماید (۲۱)، درآمدهای به‌دست آمده را مدیریت (۲۰) و مسؤلیت‌پذیری اجتماعی را ارتقا می‌بخشد (۲۲، ۲۰).

در این راستا، تحول در سیستم حسابداری دولتی بایستی به‌طور مؤثر و سازنده برنامه‌ریزی، طراحی و مدیریت شود. به‌عبارت دیگر جهت اجرای موفقیت‌آمیز این تحول، بایستی استراتژی‌های تغییر و تحول سازمانی در ابعاد ساختار، فن‌آوری، وظایف و کارکردها، نیروهای انسانی (تصمیم‌گیرنده‌ها، مجریان و حامیان تغییر)، متغیرهای اجتماعی، سیاسی، حقوقی، اقتصادی، زیست‌محیطی و جغرافیایی را اتخاذ نمود (۲۳). لذا با توجه به ضرورت اجرای حسابداری تعهدی در قالب پروژه‌ی نظام نوین مالی و تحول در سازمان‌های دولتی، پژوهشگران برآن شدند که با مرور نظام‌مند به بررسی چالش‌های اجرایی حسابداری تعهدی در بخش دولتی پرداخته و راهکارهای مناسب ارائه نمایند.

### روش بررسی

پژوهش حاضر به‌صورت مرور نظام‌مند و از نظر زمانی در سال ۱۳۹۱ خورشیدی انجام شد. برای این منظور، سایت‌های بین‌المللی و داخلی با استراتژی‌هایی به شرح ذیل مورد کنکاش قرار گرفتند.

از مجموع ۶ پایگاه اینترنتی که فهرست آن‌ها در جدول ۱ آمده است، حدود ۱۷۷۳۱ یافته به‌دست آمد که اکثریت آن‌ها، غیرآکادمیک بودند و به‌طور کلی سعی بر آن شد که ۱۰۰ مقاله‌ی اول از هر پایگاه که ارتباط موضوعی بیش‌تری داشتند، مطالعه شوند و بقیه‌ی عناوین از مطالعه حذف گردید.

جدید، نیوزیلند به یکی از کشورهایی تبدیل شده که مجموعه‌ای وسیع از گزارش‌های حسابداری تعهدی را تهیه می‌نماید (۱۹). از سال ۲۰۰۰ میلادی و برخی موارد حتی زودتر از آن، موجی از کشورهای اروپایی به حسابداری تعهدی روی آوردند؛ کشورهای اروپای شمالی از قبیل دانمارک، فنلاند و سوئد، کشورهای بالتیک از قبیل استونیا، لتونی و لیتوانیا، بعضی کشورهای اروپای شرقی و مرکزی و هم‌چنین فرانسه، اسپانیا و ایالت کینگدام. در خارج از اروپا، استرالیا، کانادا و ایالات متحده‌ی آمریکا، قبل از هزاره‌ی سوم، حسابداری تعهدی را در دولت مرکزی اتخاذ نمودند (۱۸).

در ایران نیز مواجه شدن دولت با افزایش هزینه‌های سلامت و تبدیل شدن برخی از تعهدات به دیون و بدهی، باعث تغییر دیدگاه دولت نسبت به مباحث مالی و اقتصادی و بروز اصلاحاتی چون ایجاد ساختار هیأت امنایی در سازمان‌های دولتی (۵) و الزام قانونی محاسبه‌ی قیمت تمام شده‌ی خدمات در بخش سلامت (۱۰) شده است، به‌طوری‌که حرکت به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی در برنامه‌های سوم و چهارم توسعه مورد تأکید قرار گرفت، در این ارتباط اصلاح شیوه‌ی حسابداری به‌عنوان اولین قدم زیربنایی جهت حرکت به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی با استقرار نظام نوین مالی آغاز گردید (۵). پژوهش انجام شده در سال ۱۳۸۸ خورشیدی از طریق توزیع پرسش‌نامه‌ی پنج‌گزینه‌ای طیف لیکرت در بین نمونه‌ای به حجم ۵۷ نفر از اعضای هیأت امناء، حساب‌رسان دیوان محاسبات، حساب‌رسان هیأت امناء، رؤسای حسابداری واحدهای تابعه و کارشناسان امور مالی دانشگاه علوم پزشکی تهران و واحدهای تابعه بر این روند منطقی تأکید دارد. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی- درمانی تهران می‌تواند بهای تمام شده‌ی خدمات و فعالیت‌ها را شفاف‌تر بیان نموده و به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی که هدف قانون‌گذار است، منجر شود. هم‌چنین اطلاعات ناشی از سامانه‌های گزارش‌گری تعهدی می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری‌های بهینه‌ی خود یاری رسانده و ابزار قابلیت پاسخ‌گویی مدیران را فراهم نماید (۱۰).

جدول ۱: شیوه‌ی جستجوی ساختار یافته‌ی بانک‌های اطلاعاتی و یافته‌های به دست آمده در جستجوی مقدماتی بر اساس نام پایگاه‌های مورد بررسی

نام پایگاه	کلید واژه	تعداد کل یافته‌ها	تعداد یافته‌های گزینش شده برای بررسی‌های تکمیلی
Science direct	"accrual accounting"	۴۵۰	۲۷
Science direct	challenges+accounting accrual	۱۷۰	۱۰
Science direct	"accrual accounting"+challenges	۶	۴
Emerald	"accrual accounting"	۱۸۸	۴
Emerald	challenges+accrual accounting	۰	۰
Emerald	"accrual accounting"+challenges	۵	۳
EBSCO	"accrual accounting"	۱۳	۰
EBSCO	"accrual accounting"+challenges	۰	۰
EBSCO	accrual accounting+challenges	۰	۰
Google scholar	"accrual accounting"	۱۱۵۰۰	۲۱
Google scholar	accrual accounting+challenges	۲۰۳۰	۱۸
Google scholar	"accrual accounting"+challenges	۳۳۶۰	۲۷
Sid	"accrual accounting"	۲	۱
Sid	accrual accounting+challenges	۰	۰
Sid	"accrual accounting"+challenges	۰	۰
Sid	"حسابداری تعهدی"	۲	۰
Magiran	"حسابداری تعهدی"	۵	۵
Total	-	۱۷۳۱	۱۲۰

تحقیق، توجیه منطقی روش نمونه‌گیری و حجم نمونه و توصیف مناسب روش جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها، گزینش و محتوای آن‌ها تحلیل و یافته‌های مهم، پیام‌های اصلی و ایرادات و پیشنهادات ارائه شده توسط آن‌ها مورد بررسی دقیق قرار گرفتند.

در مرحله‌ی استخراج داده‌ها به متن کامل مقالات مرتبط و نیمه مرتبط رجوع و علاوه بر اطمینان از مرتبط بودن موضوع مقاله به هدف این تحقیق، سعی شد پیام‌های اصلی مقاله شناسایی و دسته‌بندی گردد. در این مطالعه سعی گردید، توجه ویژه‌ای به بخش‌های مهم مقاله که در برگیرنده‌ی پیام اصلی مقاله بودند، مبذول گردد. این بخش‌ها شامل قسمت انتهایی مقدمه که مشتمل بر اهداف مقاله، نتایج مهم و پیام‌های ارائه شده در بحث مقاله به‌ویژه بخش نتیجه‌گیری بودند. بررسی و استخراج

در ادامه از میان کلیه‌ی مقالاتی که در بازه‌ی زمانی نامحدود جستجو شده بودند، تعداد ۱۲۰ مقاله‌ی مناسب بعد از حذف مقالات غیرمرتبط و تکراری با توجه به عنوان مقالات و ذکر انجام پژوهش در بخش دولتی و در بازه‌ی زمانی ۲۰۱۲-۲۰۰۰ میلادی، جهت بررسی متن کامل و مرور نظام مند وارد مطالعه شدند. در ادامه متن کامل این مقالات مورد بررسی قرار گرفت. در مرحله‌ی اول مقالات مورد بررسی براساس ارتباط با موضوع تحقیق به ۳ دسته‌ی کاملاً مرتبط، نسبتاً مرتبط و غیرمرتبط تقسیم شدند. بعد از حذف موارد غیرمرتبط و مرور متن کامل مقالات نسبتاً و کاملاً مرتبط و حذف مقالاتی که از نظر یافته‌های پژوهش با موضوع مورد بررسی هم خوانی نداشتند، در انتها حدود ۲۸ مقاله واجد شرایط کافی با توجه به شفافیت هدف پژوهش، اعتبار روش

۳. اجرای موفق حسابداری تعهدی به چارچوب سیاسی و استراتژی اجرایی مطلوب نیازمند است (۲، ۲۶).

۴. قبل از هر تحول و اصلاحی، حسابداری نقدی باید به صورت صحیح اجرا گردد و کنترل‌های داخلی ارتقا یافته و ممیزی بیرونی با عملکرد خوب صورت گیرد و قانون‌گذار و تصمیم‌گیرنده باید مرجعی را جهت اجرای سیستم حسابداری تعهدی معرفی نماید (۲۷).

۵. سطح قبول اصلاح و تحول در مدیریت مالی با کیفیت سیستم اطلاعاتی، آموزش مرتبط با رفرم، سطح آموزش کارمندان حسابداری و حمایت مشاورین حرفه‌ای رابطه‌ای مثبت دارد (۶).

۶. فاکتور انسانی در تغییر سیاست، برای موفقیت هر رفرمی، خیلی مهم است، زیرا افراد بر هر تغییری تأثیرگذارند (۹)، لذا اجرای صحیح سیستم حسابداری تعهدی مستلزم آموزش فراگیر منابع انسانی و تغییر مدیران و تعهدشان است (۲۸).

۷. درک حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی به دلیل پیچیدگی‌های بیشتر صورت‌های مالی تعهدی و بالا بودن هزینه‌های استفاده از روش تعهدی به سبب نیاز به آموزش مهارت‌های بیشتر در زمینه‌ی حسابداری تعهدی سخت‌تر می‌باشد. (۲۹، ۱۷، ۱۱، ۱۰).

۸. در بخش دولتی فاکتورهای کلیدی از قبیل ماهیت اهداف صورت‌حساب‌های مالی دولت، دارایی‌ها، مسؤولیت‌ها، عدالت، درآمد و هزینه‌ها، ماهیت و نقش صورت‌حساب‌های مالی باید در زمینه‌ی فعالیت‌های دولتی تفسیر شده و این تفسیر از سازمان‌های بازرگانی متفاوت باشد (۸، ۱۲).

اطلاعات توسط یکی از افراد تیم تحقیق صورت گرفت که به موضوع احاطه کامل داشت. در ضمن برای بالا بردن دقت کار، همه‌ی مقالات توسط یک فرد مطالعه شد تا تفاوت‌های بین فردی باعث ایجاد خطا نشود. در نهایت یافته‌های مهم به دست آمده از مقالات فیش‌برداری شد و سپس توسط دو نفر به صورت مستقل مطالعه، تحلیل محتوا و دسته‌بندی شدند. دسته‌بندی یافته‌ها و مفاهیم براساس استراتژی‌های شناسایی شده در مدیریت تغییر صورت گرفت (۲۵-۲۳) و هر مفهوم با توجه به مقاله‌ی مرتبط با آن به سبک وانکور، کدگذاری گردید.

### یافته‌ها

در این پژوهش ضمن مطالعه‌ی مقالات انتخاب شده، محتوای آن‌ها در جدول ۲ به نمایش گذاشته شده است. از نظر تحلیل محتوا، یافته‌های این مقالات را می‌توان در چند موضوع خلاصه نمود که عبارت‌اند از:

۱. امکان اتخاذ استانداردهای حسابداری تعهدی به‌سادگی در بخش دولتی امکان‌پذیر نیست و جهت دستیابی به بهبود مطلوب در تصمیم‌گیری به اصلاحات مدیریتی نیاز است (۸، ۱۲).
۲. ایجاد تحولی بنیادین در نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به‌وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقامات مسؤول درباره‌ی فرهنگ پاسخ‌گویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسؤولیت پاسخ‌گویی در برابر شهروندان است (۱۳).

جدول ۲: مهم‌ترین یافته‌های اولیه به‌دست آمده در مقالات مورد جستجو

عامل	مهم‌ترین یافته‌ها
مدیریت و رهبری	حمایت مدیریت ارشد، نیاز مدیران به اطلاعات دقیق مالی به‌عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری، تفویض اختیار مدیران ارشد به مسؤولین زیرمجموعه برای تسهیل در انجام امور مالی و شیوه‌های جدید مدیریت سازمان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار بوده‌اند (۳۰)؛ اما تاکنون ملاحظه گردیده که اکثر مدیران ارشد سازمان‌های دولتی از مزایای سیستم مالی نوین و نقش کلیدی آن در تصمیم‌گیری آگاه نیستند. از طرف دیگر اکثر مدیران نمی‌دانند که به چه اطلاعاتی جهت بررسی عملکرد سازمان خود نیازمندند و چگونه می‌توانند به این اطلاعات دسترسی پیدا کنند. به‌عنوان مثال در اکثر سازمان‌های دولتی بخش سلامت، بیش‌تر توجه رؤسا به بخش درمانی معطوف شده تا بخش پشتیبانی (۳۱). پس به‌طور کلی کنترل و مدیریت ضعیف و نیز کمبود منابع انسانی، فنی و سازمانی، مشکلاتی در زمینه‌ی اجرا و پذیرش الزامات قانونی در سیستم حسابداری نوین فراهم کرده است و توانمندی‌ها و محدودیت‌های قابل ملاحظه‌ی مدیران در فرایند تغییر سازمانی، باعث بروز تفاوت‌های بین بخشی در سطح پذیرش شده است (۳۲، ۷، ۶).

گایدلاین‌های کافی و فعالیت‌های حمایتی بایستی توسط متخصصین ماهری ارایه شود و بدون ممیزی و کنترل بیرونی، اهداف پیش‌بینی شده‌ی این اصلاح عظیم، به‌طور جدی، محو خواهد شد (۳۴، ۳۳). از این رو، وجود یک کمیته‌ی فنی مرکب از مدیران مالی و بودجه و ممیزین حسابداری در تمامی سطوح اجرایی این سیستم الزامی است (۳۱).

پیروان

تغییر در قوانین و مقررات دولتی و ایجاد حس پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری افراد و نظارت بر نحوه‌ی انجام امور می‌تواند به اجرایی شدن سیستم نوین در کل بخش دولتی کمک نماید (۳۵). اما نبود مکانیزیم‌های اساسی نهادی و پیگیری ضعیف سیستم قانونی حسابداری باعث شده است که بخش‌های دولتی براساس شرایط ویژه و علایق سیاسی شخصی به سیستم قانونی پاسخ‌گو باشند و تارمانی که مناسب و مفید بودن این سیستم توسط کاربران و حسابداران درک نشود، فشارهای نهادی بر پذیرش این سیستم نوین تأثیرگذار نخواهند بود. از طرف دیگر، توجه سیستم‌های قانونی و تنظیم‌کننده‌های استاندارد به تفاوت بخش‌های دولتی در خصوص تأمین مالی، مالکیت و کاربران حسابداری به پذیرش استانداردهای حسابداری کمک خواهند کرد. هم‌چنین عدم ارتباط سیاست‌مداران و قانون‌گذاران با مفاهیم اصلی حسابداری، باعث محدودیت در قدرت هیأت‌های تنظیم استاندارد خواهد شد و بدون شک مفاهیمی که دارای سیگنال‌های مطلوب سیاسی باشند، سرکوب شده و مفاهیم دیگری جایگزین آن‌ها خواهد شد (۱۵، ۲).

محیط

تغییر در ساختار مالکیت یا تغییر در ساختار سرمایه به تغییر و تحول در مدیریت مالی کمک خواهد کرد (۳۶). چراکه عدم وجود ساختار تشکیلاتی متناسب با تحول و عدم تناسب مزایا و حقوق پرسنلی با عملکرد کاربران و فقدان یک سیستم مناسب ارزیابی عملکرد در کار، از دیگر مسایل و مشکلات ساختاری تحول در نظر گرفته می‌شوند (۳۱).

ساختار

نیروی انسانی به‌عنوان عضو نخست در تغییر سیستم حسابداری بخش عمومی به شمار می‌رود. کمبود تخصص و خبرگی و درک شفاف از فرایند و موانع در زمینه‌ی حسابداری تعهدی (۳۷، ۲۲)، عدم تعهد، پایین بودن تجربه و سطح تحصیلات نیروی انسانی و به‌طور کلی تعداد کم نیروی انسانی متخصص و شایسته ضمن بازنشستگی بعضی از پرسنل، نبود انگیزه در کارکنان، نارضایتی افراد با توجه به حجم کاری بالا و حقوق و امنیت شغلی پایین (۳۱، ۳۰)، باعث عدم بهره‌برداری از مزایای مورد انتظار از سیستم نوین خواهد شد. بر این اساس دولت باید فرصت‌های آموزشی برای حسابداران بخش دولتی فراهم کند و هم‌چنین این آموزش باید برای مدیرانی که از اطلاعات تعهدی استفاده می‌کنند، نیز در نظر گرفته شود و اجرای این سیستم باید توسط تمامی سطوح بخش دولتی تشویق شود (۳۷، ۲۲). از طرف دیگر برگزاری جلسات گروهی بین مدیران ارشد، میانی و حتی سطوح عملیاتی و ایجاد آگاهی و اطلاع‌رسانی به پرسنل، به ایجاد انگیزه و نگرش مثبت و کاهش مقاومت در راستای این سیستم کمک خواهد نمود (۳۱).

نیروی انسانی

در بخش دولتی فاکتورهای کلیدی از قبیل ماهیت اهداف صورت‌حساب‌های مالی دولت، دارایی‌ها، مسئولیت‌ها، عدالت، درآمد و هزینه‌ها، ماهیت و نقش صورت‌حساب‌های مالی باید در زمینه‌ی فعالیت‌های دولتی تفسیر شده و این تفسیر از سازمان‌های بازرگانی متفاوت باشد و لذا دولت‌ها باید منابعی را جهت سرمایه‌گذاری در سیستم‌های فن‌آوری اطلاعات برای ارایه‌ی اطلاعات مالی تعهدی برای تصمیم‌گیری مدیریت و صرفه‌جویی در هزینه در نظر بگیرند (۸)؛ اما مطابق با پژوهشی که در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در ایران انجام شد، مشخص گردید که سیستم نرم‌افزاری مورد استفاده در ایران بسیار پیچیده بوده و مراحل کار با آن شفاف نیست و از آن‌جایی که مشکل از مراحل زیادی است، ابهام و سردرگمی برای اکثر نیروی انسانی ایجاد نموده است (۳۱). به‌عبارت دیگر، استفاده از سیستم حسابداری تعهدی بخش خصوصی به دلیل محدودیت رقابت‌پذیری در بخش دولتی و ناهمگنی محصولات و خدمات ارایه شده در بخش دولتی، صحیح نخواهد بود. بنابراین امکان اتخاذ استانداردهای حسابداری تعهدی به‌سادگی در بخش دولتی امکان‌پذیر نیست و جهت دست‌یابی به بهبود مطلوب در تصمیم‌گیری به اصلاحات مدیریتی نیاز است (۳۹، ۳۸، ۳۶، ۲۱، ۱۶، ۱۲، ۸). هم‌چنین تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش دولتی نیز می‌تواند به‌عنوان ابزاری جهت افزایش کیفیت و اعتبار گزارش حساب‌رسان و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی تلقی شود (۳۰). از طرف دیگر نبود استراتژی و طرح اجرایی و بازخورد از نحوه‌ی اجرا و توجه به خروجی‌های پروژه نیز می‌تواند به‌عنوان دیگر چالش‌های فرایندی این تحول، در نظر گرفته شوند (۳۱).

فرایندها و استانداردهای کاری

## بحث

اهمیت تغییر و تحول مثبت بر کسی پوشیده نیست، چرا که نیاز آینده است. سازمان‌های موفق در جهان امروز، سازمان‌هایی هستند که تغییر و تحول را در چهارچوب تشکیلاتی خود بگنجانند. برکسی پوشیده نیست که بنیان هر سازمان بر پایه‌ی برآورده‌سازی نیازها استوار است و از آنجایی که نیاز انسان‌ها دایم در حال تغییر و یا میل به سمت نیاز جدید است، بنابراین لزوم تحول در سازمان‌ها همواره دیده می‌شود و احساس نیاز به مدیریت بر روی این تحولات بیش از پیش خود را نشان می‌دهد (۲۳). قابلیت اداره‌ی اثربخش تغییر به‌عنوان مهم‌ترین هنر یک مدیر موفق و اساس شایستگی‌های مدیر در قرن بیست و یکم است (۴۰). مدیریت تغییر، یکی از شاخه‌های مطالعات مدیریت است و مقوله‌ی مدل‌های تغییر، از زمینه‌های موضوعی این تغییر به‌شمار می‌رود. ترسیم نقشه‌ی حرکت سازمان از موقعیت کنونی به وضع مطلوب در آینده و تعیین اولویت‌ها و وظایف و مشارکت افراد در فرایند تغییر، از جمله کارکردهای یک برنامه‌ی مدیریت تغییر است. در مدیریت تغییر، حداقل ۳ حوزه مورد بررسی قرار می‌گیرند؛ وضع فعلی سازمان و وضعیتی که سازمان باید در آینده به آن دست یابد و بالاخره چگونگی هدایت تبدیل وضعیت سازمان از وضع فعلی به وضع مطلوب (۴۱). در این راستا مدل برنامه‌ریزی کیلمان برای تغییر سازمانی نیز بر این روند تأکید دارد. کیلمان نیز همانند بسیاری از نظریه‌پردازان تحول، فرایند تغییر را به‌صورت سلسله‌مراتبی تعبیر می‌کند و معتقد است در مرحله‌ی اول، تدوین برنامه‌ی نیازمند تعهد و حمایت مدیریت ارشد است که وی موظف است مسؤلیت برنامه‌ریزی و حمایت از آن را برعهده بگیرد. در مرحله‌ی دوم، سازمان به شناسایی مسایل و مشکلات خود می‌پردازد. مرحله‌ی سوم، انجام زمان‌بندی برای اجرای تغییرات بر روی نقاط اهرمی سازمان است. کیلمان اجرای مرحله‌ی سوم از برنامه‌ی تغییر را در ۵ عامل تصحیح فرهنگ، ارتقای مهارت‌های مدیریتی، تشکیل تیم‌های اعمال تغییرات، تغییر در ساختار و راهبرد و سیستم پاداش‌دهی می‌داند. کیلمان در این‌باره می‌گوید: «تغییر در ۳ حوزه‌ی اول، زیربنای سازمانی را تصحیح می‌کند و به افراد جرأت و جسارت خاصی در فرایند تغییر می‌بخشد، از این رو سرمایه‌گذاری در ۳ حوزه‌ی مذکور سبب

بهبود روابط سازمانی و بین فردی می‌شود. در مرحله‌ی چهارم، پیاده‌سازی و در مرحله‌ی پنجم، ارزیابی انجام می‌گیرد» (۴۲). مطابق با مدل تغییر کیلمان و ضمن بررسی مطالعات انجام شده در راستای اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی، مشخص گردید که سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی بدون درگیری و مشارکت مدیریت ارشد سازمان‌ها و عدم توجه ایشان در خصوص کاربرد اطلاعات اخذ شده از مبنای تعهدی در تصمیم‌گیری‌شان و صرفاً بدون برنامه‌ریزی در سطوح عملیاتی و مالی واحدهای دولتی در حال اجراست. از طرف دیگر با توجه به جدید بودن سیستم اجرایی مذکور اعم از کامپیوتری شدن فرایندهای کاری، نحوه‌ی کار با کامپیوتر و همچنین تغییر در ماهیت ثبت حساب‌ها، نیاز به آموزش و مشاوره در این تحول احساس می‌شود، اما بر طبق بررسی پژوهشگرانی چون Falkman و Tagesson و Christensen، رسیدگی و حساب‌رسی‌های دوره‌ای و فعالیت‌های مشاوره‌ای متخصصین به‌منظور حمایت و پیشروی در اجرای سیستم نوین حسابداری، دچار کمبود اساسی است (۳۳، ۱۵). همچنین فقدان یک سیستم نظارتی و بازخورد از نحوه‌ی اجرا به‌منظور گزارش‌گیری به‌موقع و صحیح از سیستم و ضرورت جلب توجه کارکنان به اهمیت اجرا سبب شده که بخش‌های عملیاتی، اجرا را جدی نگرفته و صرفاً به جهت رفع تکلیف درگیر اجرا شده و هیچ‌گونه تلاشی مبنی بر سهولت اجرا و رفع مشکلات اجرایی خود نکنند. لذا این مسایل سبب شده که اولاً تیم تغییر در راستای اجرا شکل نگرفته و هم‌اکنون کمبود نیروی انسانی متخصص در این زمینه وجود دارد. در پژوهشی که Mahdavi و Funnel در سال ۱۳۸۲ خورشیدی با هدف بررسی ابعاد مسؤلیت‌پذیری و نقش حسابداری در مواجهه با الزامات پاسخ‌گویی در جمهوری اسلامی ایران انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که نیروی انسانی به‌عنوان عضو نخست در تغییر سیستم حسابداری بخش عمومی به‌شمار می‌رود. کمبود تخصص و خبرگی و درک شفاف از فرایند و موانع در زمینه‌ی حسابداری تعهدی، باعث عدم بهره‌برداری از مزایای مورد انتظار از سیستم نوین خواهد شد. براین اساس دولت باید فرصت‌های آموزشی برای حسابداران بخش دولتی فراهم کند و همچنین این آموزش باید برای

برنامه لحاظ می‌گردد، توجیه رؤسا و افزایش پاسخ‌گویی‌شان در قبال اجرا و ایجاد حس تغییر در ایشان در ابعاد ساختار، نیروی انسانی و غیره، متناسب با تحول ایجاد شده و افزایش قابلیت استفاده‌ی مدیران واحد از اطلاعات تعهدی و آشنایی با دستورالعمل‌ها و قوانین مالی است. هم‌چنین نیاز است که تیم مشاوره‌ی تخصصی در سطوح مختلف ملی و استانی تشکیل شده و هر عضوی از تیم، قسمتی از تحول را هدایت و راهنمایی کند. بنابراین اعضای تیم باید به موضوع خود اشراف کامل داشته و به کاربران مربوطه در واحدهای اجرایی، آموزش‌های دوره‌ای منظمی را ارائه نمایند. از طرف دیگر مجریان باید هر دستگاه را ملزم به تهیه‌ی اطلاعات مالی شفاف نموده و پس از اطمینان از صحت اطلاعات، تمامی واحدها را مکلف به پیش‌بینی هزینه‌های خود در سال آتی نمایند و هزینه کرد واحدها را به خود آن‌ها سپرده و حتی ذکر نمایند که مشکل کمبود بودجه متوجه خود آن‌هاست، چرا که این امر باعث می‌شود که واحد، توجه بیشتری به اجرا نموده و سعی نماید که هزینه‌ها را به نوعی مدیریت نماید تا با کسری بودجه مواجه نشده و از هزینه‌های غیرضروری جلوگیری خواهد کرد. البته اگر واحدها پاسخ‌گو به اجرا شدند، باید دست آن‌ها را در انجام عملیات خود باز نموده تا بتوانند به‌صورت انعطاف‌پذیری در تمامی مراحل کاری و حتی بحران‌های مالی عمل نمایند. در نهایت، رعایت این موارد و الزامی شدن اجرای حسابداری تعهدی در کلیه‌ی دستگاه‌های دولتی، به کاهش و جلوگیری از اتلاف هزینه‌های دولت در سطح کلان، کمک شایانی خواهد نمود.

با توجه به یافته‌ها مشخص گردید که سه مفهوم مدیریت و رهبری، پیروان و عوامل محیطی، سه عامل پیش‌برنده در تحول و استقرار حسابداری تعهدی در بخش دولتی می‌باشند که از طریق اعمال دانش و فن‌آوری لازم بین عوامل سطح دوم یعنی ساختار، نیروی انسانی و فرایندها هماهنگی لازم را به‌وجود می‌آورند و منجر به اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی می‌گردند. لذا پیشنهاد می‌گردد با توجه به متغیرها، نقشه‌ی راهی برای تحول در نظام مالی و استقرار حسابداری تعهدی تنظیم و براساس آن مدیریت تغییر صورت پذیرد.

مدیرانی که از اطلاعات تعهدی استفاده می‌کنند نیز در نظر گرفته شود و اجرای این سیستم باید توسط تمامی سطوح بخش دولتی تشویق شود (۲۲).

ثانیاً منجر به عدم وجود ساختار تشکیلاتی و تعریف فرایندهای کاری متناسب با اجرا شده است. در این راستا، باستانی و همکاران در پژوهش خود که به بررسی اصلاح مدیریت مالی در بخش سلامت ایران با استفاده از روش مصاحبه‌ی عمیق و نیمه ساختاریافته با مدیران مالی دانشگاه‌ها و اعضای تیم راهبردی استقرار نظام نوین مالی و نشست خبرگان پرداختند، به این موارد اشاره نمودند که عدم وجود ساختار تشکیلاتی متناسب با تحول، عدم تناسب سیستم مزایا و حقوق پرسنلی با عملکرد کارکنان مالی، نبود یک سیستم ارزیابی مناسب در کار، نبود استراتژی و طرح اجرایی و بازخورد در اجرا و ابهام و سردرگمی اکثر نیروی انسانی درگیر به دلیل پیچیدگی سیستم نرم‌افزاری، مسایل و مشکلات زیادی را در استقرار سیستم حسابداری تعهدی ایجاد نموده است (۳۲). هم‌چنین Wynne, Blondal و Negash نیز بر عدم تناسب استانداردهای حسابداری به‌کار گرفته شده در بخش دولتی تأکید نمودند (۳۵، ۱۶، ۱۲).

### نتیجه‌گیری

از مباحث بالا می‌توان چنین نتیجه گرفت که مجریان حسابداری تعهدی در بخش دولتی باید اقدامات و الزامات اجرایی این تحول را مورد بررسی قرار دهند. در ابتدا اجرا باید به‌صورت پایلوت در یک محیط مناسب صورت گیرد و براساس آن کلیت کار و ارتباط بین واحدها بایستی مورد بررسی قرار گرفته و سپس نتایج حاصل از این پایلوت به همراه الزامات اجرایی این تحول به سایر واحدها ابلاغ گردد. در مرحله‌ی بعد کلیه‌ی واحدها را ملزم به تهیه‌ی یک برنامه‌ی استقرار مناسب در زمینه‌ی اجرا نموده و پس از حصول اطمینان از آمادگی تمامی واحدها، دستور اجرا صادر گردد. در این راستا نیاز است که کلیه‌ی مدیران ارشد واحدها، آموزش‌های لازم را در زمینه‌ی استفاده از گزارشات تعهدی در تصمیم‌گیری خود دیده و کاملاً توجیه شوند تا جهت موفقیت در اجرا، برنامه‌ریزی مناسب را اتخاذ نمایند. به نظر، آنچه که در این

## تشکر و قدردانی

پژوهشگران از مسؤولین مرکز تحقیقات مدیریت ارایه‌ی خدمات سلامت، پژوهشکده‌ی آینده‌پژوهی در سلامت، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان کرمان و مرکز بودجه و پایش عملکرد مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که ایشان را در انجام پژوهش یاری نمودند سپاس‌گزاری می‌نمایند.

## پیشنهادها

ارایه‌ی نقشه‌ی راه و تدوین بسته‌ی تحول مبتنی بر محورهای تعیین شده در این پژوهش، راهکار اصلی برای رفع این مشکلات است. ایجاد بانک اطلاعات دانش در این زمینه، وجود تیم‌های مشاوره‌ی تخصصی برای کارکنان و ایجاد یک دفتر مدیریت پروژه در جهت هماهنگی فعالیت‌ها، از دیگر اقدامات پیشنهادی در این زمینه خواهند بود.

## References

1. Abbaszadeh H. Examining and explaining the new public management paradigm. *Economy World* 2009; 1918: 28. [In Persian]
2. Hoek M. From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public budgeting & Finance Journal* 2005; 25(1): 32-45.
3. Rahmani A, Gholamzadeh Lari M. Governmental Accounting Basis: Kameral or accrual? *Accountant* 2011; 25(11): 50-7. [In Persian]
4. Fattahzadeh AA, Ahmadvand A, Akbari ME, Basamanji K, Poor Asghari H, Tofighi Sh, et al. Getting Health Reform Right: A Guide to Improving Performance and Equity. Tehran: Ebne Sina's Cultural Institution; 2005: 35-44. [Book in Persian]
5. Abolhalaj M, Kazemian M, Ramezani M. Report of the Achievements, Challenges. *Horizons on the Iranian Health System: Years 1979-2008* [Online]. 2008; Available from: URL: <http://budget.mohme.gov.ir/attachment/99209.pdf>: 27-31. [In Persian]
6. Eriotis N, Stamatiadis F, Vasiliou D. Assessing Accrual Accounting Reform in Greek Public Hospitals: An Empirical Investigation. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 2011; 4(1): 153-84.
7. Sevic Z. Accounting Aspects of New Public Management: Accrual Accounting in the Public Sector. *Journal of Finance and Management in Public Services* 2006; 4(1): 51-66.
8. Rkein A. Accrual Accounting and Public Sector Reform: Northern Territory Experience [MSc Thesis]. Australia: Business and Arts Charles Darwin University; 2008: 278-82.
9. Tiron Tudor A, Blidisel R. Accrual Accounting Experience in the Romanian Public Higher Education Sector [Online]. 2008; Available from: URL: <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/6690/>.
10. Karbasi Yazdi H, Tarighi A. Assessing the Benefits of Accrual Accounting Systems at the Tehran University of Medical Sciences. *Audit Knowledge* 2009; 30: 16-27. [In Persian]
11. Rahmani A, Rezai M. Accrual Accounting, Underlying Performance Auditing in the Public Sector. *Politics-economics* 2011; 283: 262-71. [In Persian]
12. Blondal J. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting* 2003; 3(1): 43-55.
13. Babakhani J. The Necessity of the Use of Accrual Accounting in the Public Sector and its Evaluation for Use in the Public Sector in Iran. *Light Courier Journal* 2006; 5(4): 4-26. [In Persian]
14. Fatemi M. Accrual Accounting and Operating Budget in the Public Sector. *Auditor* 2011; 13(55): 131. [In Persian]
15. Falkman P, Tagesson T. Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management* 2008; 24(3): 271-83.
16. Wynne A. Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts? *Proceeding of European Group of Public Administration annual Conference on Public Law and the Modernizing State*; 2003 Sep 3-6; Oeiras, Portugal; 2003: 1-21.
17. Kordestani GH, Iranshahi A. Investigating the Factors Influencing the Use of Accrual Accounting in the Public Sector. *Audit Knowledge* 2009; 8(28): 10-21. [In Persian]

18. CESIFO D. Report of the Accrual Accounting in the Public Sector [Online]. 2007; Available from: URL: [www.cesifo-group.de/.../ifo\\_applications.switches.DocLinkIfoDL?...: 43-5.](http://www.cesifo-group.de/.../ifo_applications.switches.DocLinkIfoDL?...)
19. City financial services firm, affiliated to Tehran Municipality. Report of the Basic knowledge of Accounting and Presenting General Solutions to Change Accounting Basis of Ahvaz Municipality [Online]. 2009; Available from: URL: <http://planning.ahwaz.ir/LinkClick.aspx?fileticket=WmgOBvytwCQ%3D&tabid=1491>: 13-7. [In Persian]
20. Stefanescu A, Turlea E. Accrual Accounting, Foundation for the Financial Reporting into the Public Sector Entities. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* 2011; 13(2): 309-14.
21. Cohen S, Kaimenakia N, Venieris G. Reaping the benefits of two words: An exploratory study of the cash and the accrual accounting information roles in local government. *Proceeding of the EGPA Conference on Public Sector Management*; 2009 Sep 2-5; Malta; 2009: 1-12.
22. Mahdavi Gh, Funnel W. Public sector accountability and accounting information systems in the Islamic Republic of Iran. *Iranian journal of information science and technology* 2003; 1(2): 32-45.
23. Koohi S. Report of the Change Management [Online]. 2008; Available from: URL: <http://emdad.ir/amoozesh/files/m/Modiriyat.pdf>. [In Persian]
24. Centre for Financial and Management Studies. Report of Managing Organisational Change [Online]. 2011; Available from: URL: <http://www.cefims.ac.uk/documents/sample-35.pdf>.
25. Imani Hasanlooi M, Pashayi MT. Change Management in the Organizations of the Third Millennium with a focus on the Entrepreneurial. *Society and Work Journal* 2007; 89-90: 4. [In Persian]
26. Marty F, Trosa S, Voisin A. The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments. *International Review of Administrative Sciences* 2006; 72(2): 203-21.
27. Hepworth N. Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money and Management* 2003; 23(1): 37-44.
28. Hafez R, Abolhalaj M, Ramezani M. Designing New Financial Management System in Health Sector of Islamic Republic of Iran. *Iranian J Publ Health* 2009; 38(Suppl. 1): 173-8.
29. Connolly C, Hyndman N. The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 2006; 19(2): 272-90.
30. Vakilifard HR, Nazari F. Factors Affecting the Implementation of Accrual Accounting in Institutions Affiliated to the Ministry of Health and Medical Education. *Health Accounting Journal* 2012; 1(1): 111-125. [In Persian]
31. Bastani P, Abolhalaj M, Ramezani M, Jafari J, Rajab Kordi J. Iranian Health New Financial Management Reform: Strengths, Weakness and Implications for Future. *HealthMED* 2012; 6(12): 4035-42.
32. Champoux M. Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions. *Proceeding of the Federal Budget Policy Seminar*; 2006 Apr 29; Harvard Law School, United States; 2006: 1-24.
33. Christensen M. Accrual accounting in the public sector: the case of the New South Wales government. *Accounting History* 2002; 7(2): 93-124.
34. Windels P, Christiaens J. The Adoption of Accrual Accounting in Flemish Public Centers for Social Welfare: Examining the Importance of Agents of Changes [Online]. Available from: URL: [http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp\\_07\\_451.pdf](http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp_07_451.pdf).
35. Robbestad AI. Translating Accrual Accounting into Health Care: The case of the 2002 Norwegian Health Care Reform [Thesis]. Norway: Department of Accounting Auditing and Law, Norwegian School of Economics and Business Administration; 2011: 164-8.
36. Negash M. Liberalisation and the value relevance of accrual accounting information: evidence from the Johannesburg securities exchange. *Afro-Asian J. Finance and Accounting* 2008; 1(1): 81-104.
37. Lapointe Seguin K. Accrual accounting implementation in the Canadian Federal Government. Canada: Carleton University; 2008: 47.
38. Adhikari P, Mellemvik F. The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies* 2011; 1(2): 123-43.
39. Barton A. Accrual Accounting and Budgeting Systems Issues in Australian Government. *Australian Accounting Review* 2007; 17(41): 38-50.
40. Delgoshayi B, Asef Pour Vakilian B, Maleki MR, Nasiri Pour AA. Change Management in Iran Hospitals: Pattern of Social Factors. *Behdad, Journal of Alborz University of Medical Sciences* 2011; 1(1): 13-22. [In Persian]
41. Nakhoda M, Fadayi GhR, Alidousti S. Applying Two Decision Making Methods in Analysis of Experts Ranking from Change Models. *Institute of Information Science and Technology* 2011; 26(4): 1009-37. [In Persian]
42. Eskandari F. Using models of organizational change in the Saderat Bank. *Bank* 2010; 131-41. [In Persian]

## Systematic Review of Examining the Implementation of Accrual Accounting in Public Sector and Health System: Challenges and Solutions\*

Mohammad Hossein Mehrolhasani<sup>1</sup>; Masoud Abolhalaj<sup>2</sup>; Mahmoud Nekoei Moghadam<sup>3</sup>; Reza Dehnavieh<sup>4</sup>; Mozhgan Emami<sup>5</sup>

### Original Article

#### Abstract

**Introduction:** In the cash accounting, disadvantages such as lack of relevant information on how to manage the assets and liabilities has led that nowadays, many countries are moving towards accrual accounting. About this reform in governmental accounting system, the researchers were prompted to determine the challenges of deploying such a system.

**Methods:** This study is a systematic review, aimed to consider the challenges of implementing accrual accounting in the public sector in 2012. For this purpose, 28 articles with keywords of accrual accounting+challenges, accrual accounting, accrual accounting+challenges were explored from domestic databases like SID, magiran and international sites such as Google scholar, science direct, Emerald, Health Business and their content were analyzed.

**Results:** Challenges to deploy the accrual accounting in public sector were grouped in six categories of management and leadership (Justified and supported by senior management of the implementation), followers (Accounting auditors and specialized consultation teams in executive levels of the system), environment (Surveillance system), structure (organizational structure relevant to mentioned change and development of a system for evaluating the performance of the work), manpower (Expertise, motivation and satisfaction of manpower) and work processes and standards (Development of strategy and action plan and feedback from the performance and existence of a specific theoretical framework to the public sector).

**Conclusion:** Based on the results, it was recognized that three concepts of management and leadership, followers and environment are as three driving factors in the deployment of accrual accounting in the public sector which influence the lower levels namely structure, manpower and process as independent factors and technology and knowledge are key factors in relationship between mentioned categories. So, according to these variables, it is recommended that a Road Map is developed for change in financial system and change management is done by it.

**Keywords:** Accounting; Accounts Payable and Receivable; Financial Audit; Financial Management

Received: 6 Oct, 2012

Accepted: 9 May, 2013

**Citation:** Mehrolhasani MH, Abolhalaj M, Nekoei Moghadam M, Dehnavieh R, Emami M. **Systematic Review of Examining the Implementation of Accrual Accounting in Public Sector and Health System: Challenges and Solutions.** Health Inf Manage 2013; 10(5): 760.

\* This article is derived from MSc thesis and research project (No. 32/91) in Kerman University of Medical Sciences and founded by Ministry of Health and Medical Education.

1- Assistant Professor, Health Services Management, Medical Informatics Research Center, Institute for Future Studies in Health, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran

2- PhD Student, Health Services Management, Faculty of Management and Medical Informatics, Tehran University of Medical Sciences, Director General of financial resource and budget planning office of Ministry of Health, Tehran, Iran

3- Associate Professor, Health Services Management, Research Center for Health Management, Institute for Future Studies in Health, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran

4- Assistant Professor, Health Services Management, Research Center for Health Modeling, Institute for Future Studies in Health, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran

5- MSc, Health Services Management, Research Center for Health Management, Institute for Future Studies in Health, Kerman University of Medical Sciences, Kerman, Iran (Corresponding Author) Email: emami.m@kmui.ac.ir