

فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره سوم، شماره پیاپی (۹)، پاییز ۱۳۹۳، صص ۵۹-۷۸.

## ارزیابی تأثیر نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بر پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور

دکتر حسن زلفی<sup>\*</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۵/۰۱

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۳/۱۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۲/۱۸

### چکیده

**مقدمه:** از آن جا که حسابداری تعهدی از طریق گزارشگری مالی، انجام مسئولیت پاسخ‌گویی را تسهیل کرده و کمک می‌کند تا عملکرد مالی و اقتصادی دولت به نحو مطلوب گزارش شود در این پژوهش به بررسی تأثیر فاز اول نظام نوین مالی (حسابداری تعهدی) وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بر پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی پنج استان غربی کشور (کرمانشاه، لرستان، همدان، ایلام و کردستان) پرداخته شده است.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر از نظر هدف پژوهشی کاربردی، از نظر روش مطالعه علی، از نظر ماهیت توصیفی و از نظر نوع پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش را کارکنان بخش مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور تشکیل می‌دهد. حجم نمونه شامل ۱۱۲ نفر از مدیران و معاونان مالی (۹٪)، رؤسای حسابداری واحدهای تابعه (۷۴٪) و کارشناسان حسابداری تعهدی (۱۷٪) است. از پرسش‌نامه‌ای شامل ۳۰ پرسش برای پاسخ‌گویی مالی و پاسخ‌گویی عملیاتی از نوع مقیاس پنج رتبه‌ای طیف لیکرت استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از تحلیل عاملی و الگوی تحلیل رگرسیون چندگانه به روش توأم و نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۹ استفاده شده است.

**یافته‌ها:** مطابق با یافته‌های پژوهش حاضر می‌توان بیان کرد که تغییر مبنای حسابداری در دانشگاه‌های علوم پزشکی از نقدی تعدیل شده به تعهدی تأثیر زیادی بر ارتقاء پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی داشته است.

**نتیجه‌گیری:** نظام گزارشگری مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی شرایط ارتقاء پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی را میسر ساخته و امکان پاسخ‌گویی این بخش عمومی را برای مردم فراهم کرده است.

**واژه‌های کلیدی:** پاسخ‌گویی عملیاتی، پاسخ‌گویی مالی، حسابداری تعهدی.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه بوعلی سینا.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: zalaghi@basu.ac.ir

## مقدمه

مالی و عملیاتی دولت مورد توجه قرار داده و از آن به عنوان معیاری قابل قبول در ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی دولت‌ها استفاده می‌کنند (۱).

در حسابداری بخش دولتی ایران به طور سنتی از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده شده و بیشتر تأکید بر ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی دولت بوده است اما برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دولت باید امکان اندازه‌گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدها فراهم شود تا بتوان به محاسبه بهای تمام‌شده خدمات دولتی و تهیه بودجه عملیاتی پرداخت و از مزایای مدیریت منابع و انجام فعالیت‌های بیشتر با منابع کمتر بهره‌مند شد (۳). برای اجرای حسابداری تعهدی، پذیرش و آمادگی گروه‌های مختلف مالی در بدنه دولت امری ضروری است و در غیر این صورت نمی‌توان به هدف‌های کامل نظام پاسخ‌گویی مبتنی بر عملکرد مالی و عملیاتی دست یافت (۴). گزارشگری مالی تعهدی به تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های مالی دست‌کم به صورت سالانه بر مبنای اطلاعات تعهدی اشاره دارد. صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامع‌تری نسبت به اطلاعات حاصل از روش حسابداری نقدی ارائه می‌کند.

طبق ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۳ آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها، استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در کلیه مبادلات مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی شامل دارایی‌ها، هزینه‌ها و بدهی‌های مالی تصویب و الزامی شده است. با توجه به الزامی بودن استفاده از مبنای تعهدی، این سوال مطرح

پاسخ‌گویی به معنای الزام شخص مسئول به ارائه صورت‌حساب یا توضیح در برابر عملکرد خود است. مسئولیت پاسخ‌گویی، پایه و اساس نظام گزارشگری مالی دولت را تشکیل می‌دهد و دولت‌ها را ملزم می‌کند که در مقابل شهروندان خود پاسخ‌گو باشند. همچنین، به معنای ارائه دلایل منطقی در رابطه با افزایش منابع مالی عمومی و هدف‌هایی است که این منابع برای تحقق آن‌ها مصرف می‌شود (۱). در این راستا، حسابداری تعهدی به ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی نهادهای عمومی کمک می‌کند تا همه ابعاد مسئولیت پاسخ‌گویی شامل عملکرد مالی و عملکرد اقتصادی دولت به نحوه مناسب گزارش شود. بنابراین، هدف اصلی حسابداری تعهدی کمک به استفاده‌کنندگان برای ارزیابی عملکرد اقتصادی سازمان در طی دوره زمانی مشخص است (۲). حسابداری تعهدی تلاش می‌کند تا آثار مالی معاملات، وقایع و شرایط را در دوره‌ای ثبت کند که رخ داده‌اند نه در دوره‌ای که وجه‌نقد مربوط به آن به‌وسیله بنگاه دریافت یا پرداخت شده است (۳). نهادهای بین‌المللی از قبیل سازمان ملل متحد، صندوق جهانی پول، بانک جهانی و غیره که بر شفافیت اطلاعاتی دولت‌ها و جلوگیری از مفاسد اقتصادی تأکید دارند، اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی را به عنوان ابزار تحقق سلامت مالی دولت‌ها و تأمین حقوق شهروندی، دایر بر دسترسی آسان و آزاد به اطلاعات

انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخ‌گویی و ارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عمل مشخص، مسئولیت است. لیکن، الزام به ارائه گزارش، پاسخ‌گویی است. طبق فرهنگ لغت آکسفورد، مسئولیت‌پذیری، تعهدی اخلاقی یا قانونی برای محافظت از چیزی یا انجام وظیفه‌ای است که فرد مسئول به‌واسطه ضرر یا کوتاهی که از وی سر می‌زند، مستحق سرزنش خواهد بود (۵).

پاسخ‌گویی مالی، دولت را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌کند که شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل را متقاعد کند که فعالیت‌های دولت در دوره جاری (به عنوان نمونه، یک‌سال مالی و بودجه‌ای) درباره تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیم‌هایی بوده است که نمایندگان منتخب مردم اتخاذ کرده‌اند (۶). پاسخ‌گویی عملیاتی، دولت را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند که نیازهای اطلاعاتی، قانونی و مدیریتی تمام ذی‌نفعان را برای دستیابی به هدف‌های آن‌ها، از قبیل استفاده کارا از منابع مالی، تأمین کند. این گزارش‌ها درباره این که آیا تحقق این هدف‌ها در آینده نیز قابل پیش‌بینی است؛ اطلاعاتی را ارائه می‌کند (۱). مهدوی معتقد است که اگر چه در بحث پاسخ‌گویی، رعایت قوانین و مقررات به عنوان ابتدایی‌ترین مرحله پاسخ‌گویی مطرح است اما توجه اصلی معطوف به موضوع اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی است (۷). افزون بر این، نباید این نظر را از ذهن دور داشت که تنها ارتقاء گزارشگری مالی، عامل بهبود پاسخ‌گویی نیست بلکه ارزش‌های

می‌شود که آیا اجرای فاز اول نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مبتنی بر حسابداری تعهدی که از اول سال ۱۳۸۷ در دستور کار قرار گرفته و طی شش سال گذشته (در تمامی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور) اجرا شده است بر ارتقاء مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور تأثیرگذار بوده است؟

با توجه به مطالب بالا، هدف این پژوهش ارزیابی تأثیر اجرای نظام گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی بر ارتقاء سطح مسئولیت پاسخ‌گویی دولت در بخش سلامت کشور است. هم‌چنین، هدف کاربردی پژوهش ارزیابی تأثیر تغییر مبنای حسابداری به تعهدی بر پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور است. در واقع، سوال پژوهش این است که آیا با بکارگیری مبنای تعهدی می‌توان وضعیت مالی و نتایج عملکرد دانشگاه‌های علوم پزشکی را به نحو بهتری ارائه کرد و دستگاه‌های نظارتی نیز می‌توانند به نحو بهتر و موثرتری به امر نظارت بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی بپردازند؟

#### مبنای نظری

مسئولیت پاسخ‌گویی، وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند، فراهم می‌آورند و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند. مسئولیت پاسخ‌گویی دو وظیفه را در بر می‌گیرد: یکی

فرهنگی نیز می‌تواند بر وضعیت پاسخ‌گویی تأثیر گذار باشد؛ به طوری که جمشیدی‌نوید و نوری در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که چهار بُعد فرهنگی فاصله قدرت، مردگرایی، فردگرایی و اجتناب از اطمینان نداشتن رابطه مثبت و معناداری با دو جنبه شفافیت و پاسخ‌گویی دارد (۸).

در مبنای حسابداری نقدی، امکان ارزیابی عملکرد مدیریت، امکان محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، ایجاد نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر فعالیت‌ها و امکان تحلیل ارتباط منطقی بین منافع حاصل از بکارگیری دارایی‌ها و فعالیت‌های انجام شده با هزینه‌ها وجود ندارد (۹). استفاده از مبنای حسابداری نقدی نه تنها موجب نگهداری حساب و انعکاس درست درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای سال مالی نمی‌شود بلکه مدیران سطوح مختلف را از دسترسی به اطلاعات مربوط به مراحل مختلف قبل از وصول مالیات محروم می‌کند (۳). در این ارتباط، مهدوی معتقد است که اطلاعات و گزارش‌هایی که بر اساس نظام فعلی حسابداری دولتی ارائه می‌شود، توانایی ارائه اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی را ندارد و بنابراین تدوین استاندارد به‌منظور ارائه گزارش‌ها و صورت‌های مالی مناسب ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است (۱۰).

حسابداری تعهدی روشی است که معاملات مالی را در همان دوره مالی که اتفاق افتاده، ثبت می‌کند. در این روش، تمام دارایی‌های تملک شده به وسیله واحد گزارشگر تا پایان دوره و نیز تمام بدهی‌هایی که تا آن لحظه به وجود آمده در صورت‌های مالی

منعکس می‌شود. بنابراین، استقرار حسابداری تعهدی گزارشگری بر مبنای آن مستلزم اجرای موارد بالا است (۲). استفاده از حسابداری تعهدی افزون بر انعکاس درست درآمدهای حاصل از مالیات، زمینه ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی در قبال چگونگی مصرف منابع حاصل از مالیات را نیز برای دولت فراهم می‌آورد. برای ارزیابی پاسخ‌گویی عملیاتی (با تأکید بر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی عملیات دولت) به اطلاعاتی نیاز است که حسابداری نقدی تعدیل شده، توان ارائه آن را ندارد (۳).

در انگلستان از دهه ۱۹۷۰ به بعد، تفکری مطرح شد که اثربخشی، کارایی و صرفه‌جویی را در محیط فعالیت‌های بخش عمومی بکار گیرند. در واقع، منطق پشتیبانی‌کننده این تفکر اجرای حسابرسی عملکرد یا عملیاتی بود. یکی از مباحثی که پس از آن مطرح شد، بحث تغییر مبنای حسابداری بود و این‌گونه استدلال شد که برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی باید ورودی‌ها با خروجی‌ها تناسب داشته باشد. این تفکر به دنبال آن بود که ارزیابی عملکرد یا حسابرسی عملیاتی را اجرا کند که یکی از ریشه‌های آن به تغییر مبنای حسابداری برمی‌گردد. لذا، برای اجرای حسابرسی عملکرد یا عملیاتی باید مبنای تعهدی بکار گرفته شود (۱۰).

باباجانی معتقد است که مزایای مبنای تعهدی عبارت است از دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان، شناسایی نیازهای سازمان با در اختیار داشتن اطلاعات درست از منابع و نیازها، مشخص کردن میزان درآمدهای

گونه‌ای که کشورهای دیگر از قبیل مالزی، سنگاپور، تایلند و فیلیپین را نیز دربرگرفته است. این تغییرات، در قالب اصلاحاتی در زمینه نقش دولت و تأثیر آن در مدیریت بخش عمومی، روابط میان بخش عمومی و بخش خصوصی، ارتباط بین مصرف منابع و سطح کارایی عملیات، نمود یافته است. برخی صاحب‌نظران معتقدند که یکی از جنبه‌های با اهمیت اصلاحات مورد بحث، تحولات در حوزه حسابداری بخش عمومی است و معرفی و بکارگیری حسابداری بنگاه‌های انتفاعی در بخش عمومی است. بنابراین، نقطه عطف چنین اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی است. یعنی تغییر از یک نظام حسابداری که اطلاعات مفید کم‌تری ارائه می‌کند به نظامی دیگر که اطلاعات مفیدتری را عرضه می‌کند (۱). لذا، این نگرش که مبنای تعهدی تنها مربوط به گزارشگری بنگاه‌های انتفاعی است در حال منسوخ شدن است. افزون بر این، مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی و بخش عمومی بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیرگذار بوده و در صورت انتخاب آن به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌ریزی موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع می‌شود (۱۱). برای اجرای حسابداری تعهدی، پذیرش و آمادگی گروه‌های مختلف مالی در درون دولت امری ضروری است و در غیر این صورت نمی‌توان به هدف‌های کامل نظام پاسخ‌گویی مبتنی بر عملکرد مالی و عملیاتی دست یافت (۴).

تا قبل از سال ۱۳۸۷ در دانشگاه‌های علوم پزشکی

وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها، دسترسی به اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره (شامل نقدی و غیرنقدی)، امکان ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آن‌ها و در نتیجه ایجاد زمینه برای ورود به مقوله بودجه‌ریزی عملیاتی، امکان تعیین نقطه سر به سر، مقایسه درآمدها و هزینه‌های هر دوره و نتایج حاصل از تهاتر آن‌ها، امکان محاسبه و ثبت استهلاک‌ها به عنوان هزینه‌های دوره، دسترسی به اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی، امکان تعیین قیمت تمام‌شده هر طرح با استفاده از اطلاعات نظام حسابداری، امکان سنجش دقیق‌تر تناسب واحدهای پشتیبانی با واحدهای عملیاتی و تعیین تناسب لازم بین آن‌ها و همچنین ارزیابی دوره‌ای آن‌ها، امکان سنجش مسئولیت‌پذیری مسئولین و مدیران سازمان‌ها و ارزیابی عملکرد آن‌ها در پایان هر دوره و در سطوح مختلف سازمانی، اطلاع از میزان و ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های در اختیار سازمان با ثبت و ضبط موجودی‌های جنسی و دارایی‌های ثابت از قبیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در نظام حسابداری، امکان ارزیابی و انعکاس کلیه دارایی‌های تحصیل‌شده شامل تحصیل یا واگذاری دارایی‌های نامشهود و امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه شده (۱).

در دهه‌های اخیر تغییرات بسیاری در بخش عمومی کشورهای متعددی نظیر زلاندنو، انگلستان، استرالیا و ایالات متحد آمریکا رخ داده است. به

از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌شد و با توجه به شفاف نبودن نظام مالی سابق در زمینه حساب‌های مالی (مطالبات، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها، سود، زیان و غیره) امکان پاسخ‌گویی مناسب فراهم نبود اما با اجرای فاز اول نظام نوین مالی، از ابتدای سال ۱۳۸۷، با استفاده از مبنای تعهدی سعی شد با افزایش شفافیت در حوزه مدیریت مالی دولتی امکان پاسخ‌گویی فراهم و تقویت شود. نظام نوین مالی یادشده دو کارکرد دارد. یکی فراهم آوردن اطلاعات جامع و قابل اتکاء در زمینه دارایی‌های عمومی و دیگری، ایجاد زمینه لازم برای نظارت مالی بهتر و مؤثرتر بر فعالیت‌های دولت (۱۲). با توجه به این تغییر مبنای حسابداری (از نقدی تعدیل شده به تعهدی) در واحدهای تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، نحوه‌ی تهیه صورت‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی، که به وسیله مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی برای اجرا به دانشگاه‌های علوم پزشکی ابلاغ شده بود، در سال ۱۳۹۲ بازنگری شده و از ابتدای همان سال مالی لازم‌الاجرا شده است (این صورت‌های مالی به نوعی با استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ و بند ۱۲ نحوه ارائه صورت‌های مالی هم‌خوانی دارد). این صورت‌ها عبارت است از: صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی، گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، صورت دریافت و پرداخت، صورت مقایسه بودجه و عملکرد و یادداشت‌های توضیحی شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشت‌های توضیحی

(۱۳). صورت‌های مالی مزبور دربرگیرنده اطلاعاتی کامل و دقیق است که می‌تواند موجبات ارتقاء پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی را فراهم و به دولت در پاسخ‌گویی در بخش سلامت، بویژه در شرایط فعلی که طرح تحول سلامت در حال اجرا است، کمک کند.

#### پیشینه پژوهش

در ادامه به بررسی برخی از پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابداری تعهدی و پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی پرداخته می‌شود. انتخاب حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخ‌گویی دولت به همه مردم، انجام مطلوب‌تر مدیریت مالی خدمات عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود (۱۴). صالح در پژوهشی که در کشور مالزی انجام داده است یکی از عوامل مؤثر بر حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش دولتی را حسابداری حرفه‌ای و حسابداران حرفه‌ای بیان می‌کند (۱۵). با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سراسر جهان نحوه پذیرش آن در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. نتایج پژوهش تودور نشان‌دهنده این است که دلایل مدیریتی و کنترلی مهم‌ترین عامل تغییر از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در انگلستان، کانادا، استرالیا، زلاندنو و ایالات متحد آمریکا (برای فعالیت‌های بازرگانی و گزارشگری در سطح دولت محلی یا مرکزی از مبنای تعهدی و برای گزارشگری فعالیت‌های غیربازرگانی، از مبنای تعهدی تعدیل شده استفاده می‌شود) بوده

است (۱۶).

گزارشگری مالی ایران افزون بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز مستلزم به وجود آمدن تغییرات اساسی در نگرش مقامات مسئول درباره فرهنگ پاسخ‌گویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخ‌گویی در برابر شهروندان است (۱). گرد و کریمی در پژوهشی با عنوان بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی به این نتیجه رسیدند که تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی می‌شود و روش حسابداری تعهدی در تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها کارآتر از حسابداری نقدی بوده و منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و هزینه‌ها می‌شود. هم‌چنین، حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق‌تر و درست‌تری در اختیار مدیران قرار می‌دهد (۱۹).

وکیلی فرد و نظری در پژوهشی با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر اجرای نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به این نتیجه رسیدند که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است. هم‌چنین، تأثیر عوامل مورد بررسی بر اجرای نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد و عامل مربوط به مدیریت بیشترین و چارچوب نظری کم‌ترین میزان تأثیر را بر اجرای حسابداری تعهدی دارد (۲۰). رحمانی و رضایی نیز در پژوهشی

استفاده از مبنای تعهدی باعث می‌شود تا کیفیت گزارشگری مالی دولت بهبود یافته و اطلاعات مالی قابل مقایسه در دسترس قرار گیرد. ارزش‌داری‌ها و بدهی‌ها به صورت قابل اتکایی تعیین و تطابق هزینه‌ها با درآمد بهتر انجام شود. با افزایش قابلیت اتکاء اطلاعات مالی، ارزیابی عملکرد و پاسخ‌گویی به نحو بهتری انجام می‌شود. بنابراین، در صورت وجود نظام گزارشگری مالی کارا، تصمیم‌گیری بهتر انجام می‌شود (۱۷). هینمن و همکاران معتقدند که حسابداری تعهدی، اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به کارآمدی و اثربخشی بخش دولتی می‌شود (۱۸). ایالات متحد آمریکا، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز کرد. کانادا، در سال ۲۰۰۲ میلادی حسابداری تعهدی را در بخش عمومی بکار گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ میلادی این روش را به طور کامل در بخش عمومی اجرا کرد (۱۶). مک فی در پژوهشی که برای سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی درباره استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سال ۱۹۹۳ میلادی انجام داد به این نتیجه رسید که استفاده از این مبنا در بخش عمومی می‌تواند منجر به انعکاس و ارائه مبنایی برای پاسخ‌گویی مدیران بخش عمومی، تسهیل مدیریت موثرتر و کارآتر منابع، بهبود پاسخ‌گویی از طریق توسعه تفکر مبتنی بر عملکرد و توجه بیشتر به تأثیر دولت و تصمیم‌های مدیریتی شود (۱۴). ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و

رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد (۲۳).

حاجیها و استادمیرزایی در پژوهشی به بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی (مربوط بودن و قابل اتکاء بودن) گزارش عملکرد مالی (عملکرد بودجه) دولت پرداختند. آن‌ها دریافتند که به نظر حسابرسان در هر دو گروه، حسابداری تعهدی تأثیر زیادی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد. هم‌چنین، در این مورد دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور یکسان است (۲۴).

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، از نظر روش مطالعه علی و از نظر روش پژوهش ماهیت و شیوه پرداختن به مسأله، توصیفی از نوع پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش را مدیران و معاونان مالی، رؤسای حسابداری واحدهای تابعه و کارشناسان حسابداری تعهدی و رسیدگی دانشگاه‌های علوم پزشکی پنج استان کرمانشاه، لرستان، همدان، ایلام و کردستان تشکیل می‌دهند. در این پژوهش برای تمامی مدیران و معاونان مالی جامعه مورد نظر پرسش‌نامه ارسال و برای اطلاع از نظرات سایر گروه‌ها از روش نمونه‌گیری ساده (روش تصادفی) به شرح جدول

بیان کردند که حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند، معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخ‌گویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود (۲۱).

ملکی و همکاران در پژوهشی با عنوان بررسی میزان تفاوت حسابداری نقدی با تعهدی و تأثیر آن بر منابع و مصارف در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان دریافتند که بین منابع شناسایی‌شده در مبنای حسابداری نقدی نسبت به منابع شناسایی‌شده در مبنای حسابداری تعهدی تفاوت معنادار وجود دارد. هم‌چنین، حسابداری تعهدی از نظر مصارف نیز با حسابداری نقدی اختلاف معنادار دارد و با استقرار نظام حسابداری تعهدی، می‌توان افزون بر شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های جاری و غیرجاری و درآمدها و هزینه‌های وصول شده و وصول نشده به بررسی کفایت مالی برای حفظ سطح ارائه خدمات و ایفای تعهدات در قبال جامعه و هم‌چنین، ارزیابی عملکرد مالی و تخصیص منابع پرداخت (۲۲). مهدوی و ماهر در پژوهشی با عنوان بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده به این نتیجه رسیدند که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل



بارتلت استفاده شده است. آزمون کرویت بارتلت، نشان می‌دهد که ماتریس همبستگی داده‌ها در جامعه صفر نیست و بنابراین عامل‌یابی قابل توجه است. هم‌چنین، به منظور تعیین تعداد عوامل از معیار مقدار ویژه استفاده شده و تنها عواملی مورد پذیرش قرار گرفته‌اند که مقدار ویژه آن‌ها بیشتر از ۱ است. به منظور ساده کردن ساختار عامل‌ها و تفسیرپذیر کردن آن‌ها از چرخش عاملی با روش واریماکس استفاده شد.

#### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی اول: حسابداری تعهدی موجب ارتقاء پاسخ‌گویی مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور می‌شود.

فرضیه فرعی ۱-۱: حسابداری تعهدی بر بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲: حسابداری تعهدی بر بهبود کنترل‌های مالی تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱-۳: حسابداری تعهدی بر بهبود اندازه‌گیری و گزارشگری مالی تأثیر دارد.

شماره ۱ استفاده شده است. هم‌چنین، از رابطه کوکران بر حسب خطای ۵٪ برای تعیین نمونه استفاده شده است (طبق این رابطه نمونه ۱۳۸ نفر به جز مدیران و معاون آن‌ها تعیین شده است). لذا، نمونه پژوهش با در نظر گرفتن تعداد مدیران و معاونان آن‌ها (۱۲ نفر) برابر با ۱۵۰ نفر بودند که برای آن‌ها پرسش‌نامه ارسال شد. از این تعداد، ۱۱۲ پرسش‌نامه دریافت و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

فاز اول نظام نوین مالی (حسابداری تعهدی) اجرا شده به وسیله وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان متغیر مستقل و پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. در تدوین پرسش‌نامه، از مبانی نظری و پیشینه پژوهش بهره گرفته شده است. اطلاعات بدست آمده با استفاده از روش‌های رگرسیون چندگانه توأم و تحلیل عاملی و بکارگیری نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۹ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. به منظور اطمینان از مناسب بودن داده‌ها از آزمون کایزر-میر-اولکین و برای تعیین مناسب بودن ماتریس همبستگی از آزمون کرویت

جدول ۱: جامعه و نمونه آماری

عناوین شغلی	تعداد جامعه	تعداد نمونه	درصد نمونه انتخاب شده	تعداد پرسش‌نامه ارسالی	تعداد پرسش‌نامه دریافتی
مدیران مالی	۵	۵	۱۰۰	۵	۵
معاونین مالی	۵	۵	۱۰۰	۵	۵
رؤسای حسابداری واحدهای تابعه	۲۱۴	۱۲۰	۵۶	۱۲۰	۸۳
کارشناسان حسابداری تعهدی	۳۲	۲۰	۶۲	۲۰	۱۹
جمع	۲۵۶	۱۵۰	۵۹	۱۵۰	۱۱۲

فرضیه اصلی دوم: حسابداری تعهدی موجب ارتقاء پاسخ‌گویی عملیاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور می‌شود.

فرضیه فرعی ۱-۲: حسابداری تعهدی بر تعیین دقیق بهای تمام شده خدمات تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲-۲: حسابداری تعهدی بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲-۳: حسابداری تعهدی بر ارزیابی و کنترل دقیق‌تر ارائه خدمات تأثیر دارد.

#### ابزار جمع‌آوری داده‌ها

در این پژوهش به منظور گردآوری داده از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته استفاده شده است. در تدوین پرسش‌نامه از مبانی نظری و پیشینه پژوهش بهره گرفته شده است؛ در نتیجه، از روایی برخوردار است اما برای اطمینان بیش‌تر از روایی آن، پرسش‌نامه اولیه به ۳۰ نفر از خبرگان (اعضای هیأت علمی دانشگاه و حسابداران رسمی) ارائه و پرسش‌نامه نهایی بر اساس نظر آن‌ها اصلاح و تدوین شد. پایایی پرسش‌نامه نیز از طریق محاسبه ضریب آلفای کرونباخ برای کل پرسش‌نامه و دو بخش پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی محاسبه شد. ضریب پایایی کل پرسش‌نامه ۰/۹۵ بدست آمد. با توجه به این که پرسش‌نامه مبتنی بر دو بُعد بود، پایایی هر یک از ابعاد نیز به صورت جداگانه محاسبه شد و مقادیر آن، به ترتیب، برای بُعد پاسخ‌گویی مالی ۰/۹۲ و برای بُعد پاسخ‌گویی عملیاتی

۰/۹۱ بدست آمد که نشانگر پایایی بسیار خوب پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش است. لذا، پایایی کلیه متغیرهای پژوهش در حد بالا تأیید می‌شود.

پرسش‌نامه تهیه شده مبتنی بر سه بخش است. بخش اول شامل مشخصات فردی پاسخ‌دهندگان است که در آن سوال‌هایی در زمینه پست سازمانی، رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، سابقه کاری و جنسیت با توجه به هدف‌های پژوهش مطرح شده است. در بخش دوم، برای سنجش وضعیت حسابداری، چهار سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت طراحی شد که نتایج آن در جدول شماره ۲ ارائه شده است. از این داده‌ها در تعیین متغیر مستقل یعنی فاز اول نظام نوین مالی (حسابداری تعهدی) استفاده شده است. در بخش سوم نیز، سوال‌های مربوط به تأثیر حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی (۳۰ سوال) مبتنی بر مقیاس لیکرت طراحی شده است. در این طیف، هر گویه دارای پنج گزینه است که عبارت است از: الف. گزینه خیلی زیاد که به آن نمره ۵ داده شد؛ ب. گزینه زیاد که به آن نمره ۴ داده شد؛ پ. گزینه متوسط که به آن نمره ۳ داده شد؛ ت. گزینه کم که به آن نمره ۲ داده شد و ث. گزینه خیلی کم که به آن نمره ۱ داده شد.

اطلاعات مشخص شده در جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که بیش از ۸۰٪ پاسخ‌دهندگان با حسابداری تعهدی آشنایی خوبی داشته و بیش از ۹۰٪ آن‌ها نیز با گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی آشنایی دارند.

**جدول ۲: اطلاعات توصیفی وضعیت فاز اول نظام نوین مالی از دید پاسخ‌دهندگان**

میزان آشنایی (فراوانی)				شرح (گویه)
کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	
۱۲	۴۲	۴۳	۱۵	آشنایی با مفاهیم حسابداری تعهدی
۶	۴۲	۵۶	۱۸	آشنایی با نحوه بکارگیری نرم‌افزار نظام نوین مالی
۸	۵۷	۳۹	۸	آشنایی با گزارشگری مالی در نظام نوین مالی
۱۷	۵۸	۲۶	۱۱	آشنایی با صورت‌های مالی (در نظام نوین مالی)

### یافته‌های پژوهش

اساس سایر پاسخ‌های دریافتی از پاسخ‌دهندگان، بیش از ۸۰٪ پاسخ‌دهندگان با حسابداری تعهدی آشنایی خوبی داشته و بیش از ۹۰٪ آن‌ها نیز با گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی آشنایی دارند.

#### آزمون فرضیه اصلی اول پژوهش

فرضیه اصلی اول: بکارگیری حسابداری تعهدی موجب ارتقاء پاسخ‌گویی مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب کشور می‌شود.

برای آزمون این فرضیه با توجه به زیاد بودن سوال‌های پرسش‌نامه با استفاده از تحلیل عاملی اقدام به کاهش ابعاد حسابداری تعهدی و پاسخ‌گویی شد. برای این منظور، نتایج تحلیل عاملی به صورت جداگانه برای هر بُعد بررسی و سپس بر اساس مؤلفه‌های حاصل از چرخش واریماکس، مؤلفه‌های پاسخ‌گویی دسته‌بندی شد. پس از آن، به وسیله رگرسیون چندگانه توأم به بررسی ارتباط بین مؤلفه‌های پاسخ‌گویی و فاز اول نظام نوین مالی (حسابداری تعهدی) وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداخته شد.

بر اساس یافته‌های حاصل از تحلیل عاملی (مندرج

قبل از ارائه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا، اطلاعات توصیفی جامعه مورد بررسی ارائه می‌شود (جدول شماره ۳). در این پژوهش، با توجه به اطلاعات مندرج در بخش اول پرسش‌نامه، ویژگی‌های شخصیتی نمونه مورد بررسی شامل پست سازمانی، رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، سابقه کاری و جنسیت است. بررسی این اطلاعات نشان می‌دهد که ۷۴٪ پاسخ‌دهندگان را رؤسای حسابداری واحدهای تابعه تشکیل می‌دهند. ۵۱٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی در رشته حسابداری، ۳۴٪ مدیریت و اقتصاد و ۱۵٪ سایر رشته‌های تحصیلی است. بیشترین فراوانی مربوط به دارندگان مدرک کارشناسی (۶۳٪) و کم‌ترین تعداد مربوط به دارندگان مدارک پایین‌تر از کارشناسی (۱۳٪) است. از نظر سابقه کاری پاسخ‌دهندگان، بیشترین فراوانی مربوط به دارندگان سابقه کمتر از ۱۰ سال (۴۹٪) و کم‌ترین فراوانی مربوط به سابقه شغلی بین ۱۰ الی ۱۵ سال است (۲۲٪). همچنین، بیشتر پاسخ‌دهندگان را مردان (۷۰٪) تشکیل می‌دهند. بر

جدول ۳: اطلاعات توصیفی جامعه مورد بررسی

درصد	فراوانی	شرح ویژگی
۹	۱۰	مدیران و معاونین مالی
۷۴	۸۳	رؤسای حسابداری واحدهای تابعه
۱۷	۱۹	کارشناسان حسابداری تعهدی
۵۱	۵۷	حسابداری
۳۴	۳۸	مدیریت و اقتصاد
۱۵	۱۷	سایر رشته‌ها
۲۴	۲۷	کارشناسی ارشد و بالاتر
۶۳	۷۱	کارشناسی
۱۳	۱۴	پایین‌تر از کارشناسی
۴۹	۵۵	کم‌تر از ۱۰ سال
۲۲	۲۵	بین ۱۰ الی ۱۵ سال
۲۹	۳۲	بیش از ۱۵ سال
۷۰	۷۸	مرد
۳۰	۳۴	زن

جدول ۴: نتایج آزمون کایزر-مایر-اولکین و کرویت بارتلت و سطح معناداری

سطح معناداری	بارتلت	کایزر-مایر-اولکین
۰/۰۰۰	۹۲۷/۳۷	۰/۸۹۶

مالی) دارای مقادیر بیش از یک است که به عنوان ابعاد اصلی انتخاب می‌شود. در جدول شماره ۵ به تفکیک هر یک از این عوامل با استفاده از چرخش واریماکس، دسته‌بندی سوال‌ها انجام شده است. همان‌طور که جدول شماره ۵ نشان می‌دهد با توجه به سوال‌ها این بُعد مورد بررسی به عنوان پاسخ‌گویی مالی نامگذاری شده است. این بُعد شامل متغیرهای ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، کنترل‌های مالی و اندازه‌گیری و گزارشگری است. این متغیرها معادل ۴۸/۱۵٪ از کل واریانس را تبیین

در جدول شماره ۴) مقدار کایزر-مایر-اولکین برابر است با ۰/۹ و مقدار بارتلت آن ۹۲۷/۳۷ است که در سطح معناداری بیش از ۹۵٪ قرار دارد که حاکی از مناسب بودن متغیرهای وارد شده برای تحلیل است. معیار برای استخراج مؤلفه‌های اصلی آن‌هایی است که مقادیر ویژه بیش از ۱ دارند. در بُعد پاسخ‌گویی مالی، مقادیر مؤلفه‌های اصلی و مقادیر ویژه آن‌ها همراه با سهم درصد واریانس نشان داد که از مجموع ۱۵ عامل تنها ۳ عامل (ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، کنترل‌های مالی و اندازه‌گیری و گزارشگری

جدول ۵: استخراج مؤلفه‌های اصلی با روش چرخش واریماکس

نام عامل	سوال	ضریب بار عاملی	
ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی	۱. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر بهبود ویژگی مربوط بودن اطلاعات مالی تأثیر دارد.	۰/۸۵۲	
	۲. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر بهبود ویژگی قابل اتکاء بودن اطلاعات مالی تأثیر دارد.	۰/۷۷۶	
	۳. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر بهبود ویژگی قابل فهم بودن اطلاعات مالی تأثیر دارد.	۰/۷۳۶	
	۴. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر بهبود ویژگی به موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر دارد.	۰/۷۰۰	
	۵. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر بهبود ویژگی قابلیت مقایسه اطلاعات مالی تأثیر دارد.	۰/۶۵۹	
کنترل‌های مالی	۶. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر ارائه اطلاعات کامل در مورد دارایی‌های ثابت تأثیر دارد.	۰/۶۸۷	
	۷. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر ارائه اطلاعات کامل در مورد بدهی‌ها تأثیر دارد.	۰/۶۹۱	
	۸. حسابداری تعهدی تا چه میزان در مورد شناسایی تمامی دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌تواند مسیر بهتری را برای نظارت مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی فراهم کند.	۰/۷۵۸	
	۹. حسابداری تعهدی تا چه میزان در مورد شناسایی درآمدهای دریافت شده و دریافت نشده می‌تواند مسیر بهتری را برای نظارت مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی فراهم کند.	۰/۷۹۹	
	۱۰. حسابداری تعهدی تا چه میزان در مورد شناسایی هزینه‌های پرداخت شده و نشده و همچنین هزینه غیرنقدی می‌تواند مسیر بهتری را برای نظارت مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی فراهم کند.	۰/۷۳۰	
	اندازه‌گیری و گزارشگری	۱۱. حسابداری تعهدی تا چه میزان مشخص کردن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها را تسهیل کرده است.	۰/۴۹۷
		۱۲. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر امکان گزارشگری میان دوره‌ای تأثیر دارد.	۰/۶۸۸
		۱۳. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر ارائه اطلاعات دقیق در مورد خالص دارایی‌ها تأثیر دارد.	۰/۷۱۴
		۱۴. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر تدوین بودجه نقدی تأثیر دارد.	۰/۷۳۹
		۱۵. حسابداری تعهدی تا چه میزان امکان تشخیص لزوم خرج کرد بر اساس اطلاعات درست از منابع و نیازها را تسهیل کرده است.	۰/۸۲۳

کرده است. واریماکس دسته‌بندی سوال‌های پرسش‌نامه به تفکیک هر یک از این ۳ عامل ارائه شده است (این دسته‌بندی در واقع مربوط به سوال‌های شماره‌های ۱۶ تا ۳۰ پرسش‌نامه است که بعد از دسته‌بندی، به ترتیب، با شماره‌های ۱ تا ۱۵ مرتب شده است). سوال‌های بُعد دوم (مندرج در جدول شماره ۶) به دلیل این که منعکس‌کننده ویژگی‌های پاسخ‌گویی عملیاتی است با عنوان بُعد پاسخ‌گویی عملیاتی

کرده است. در بُعد پاسخ‌گویی عملیاتی نیز مقادیر مؤلفه‌های اصلی و مقادیر ویژه آن‌ها همراه با سهم درصد واریانس نشان داد که از مجموع ۱۵ عامل تنها ۳ عامل (بهای تمام‌شده خدمات، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی و کنترل) دارای مقادیر بیش از یک است. در مرحله بعد، همان طور که در جدول شماره ۶ نشان داده شده است، با استفاده از روش چرخش

**جدول ۶: استخراج مؤلفه‌های اصلی با روش چرخش واریماکس**

عامل	سوال‌ها	ضریب بار عاملی
بهای تمام شده خدمات	۱. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر ارائه اطلاعات در مورد بهای تمام شده دقیق تر خدمات و طرح‌ها تأثیر دارد.	۰/۷۵۸
	۲. حسابداری تعهدی تا چه میزان دسترسی بهتر به اطلاعات دقیق تر و کامل تر در مورد درآمدها و هزینه‌های هر دوره شامل نقدی و غیرنقدی را فراهم کرده است.	۰/۷۷۶
	۳. در حسابداری تعهدی تا چه میزان امکان محاسبه و ثبت استهلاک به عنوان هزینه وجود دارد.	۰/۶۳۶
	۴. حسابداری تعهدی تا چه میزان با ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آن‌ها امکان ایجاد زمینه برای ورود به بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را فراهم می‌کند.	۰/۶۵۶
	۵. حسابداری تعهدی تا چه میزان امکان ارزیابی و انعکاس کلیه دارایی‌های تحصیل شده شامل خرید یا واگذاری بابت سایر حقوق سازمان بر اساس مبانی مربوط را فراهم می‌کند.	۰/۷۳۳
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۶. حسابداری تعهدی تا چه میزان امکان دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق را تسهیل کرده است.	۰/۷۷۶
	۷. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر ارائه اطلاعات در مورد مقایسه بودجه با نتایج واقعی به دست آمده تأثیر دارد.	۰/۷۷۸
	۸. حسابداری تعهدی تا چه میزان امکان سنجش دقیق تر تناسب واحدهای پشتیبانی با واحدهای عملیاتی و تعیین تناسب لازم بین آن‌ها و هم‌چنین ارزیابی سنواتی آن‌ها را دارد.	۰/۸۲۹
	۹. حسابداری تعهدی تا چه میزان بر ارائه اطلاعات در شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی تأثیر دارد.	۰/۵۶۲
	۱۰. حسابداری تعهدی تا چه میزان در ثبت و نگهداری سوابق، عملکرد بهتری نسبت به روش حسابداری نقدی ارائه می‌کند.	۰/۵۳۵
ارزیابی و کنترل	۱۱. حسابداری تعهدی تا چه میزان اطلاعات و گزارش‌های مالی درست‌تر و دقیق‌تری را برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و دیگر عملیات اجرایی در اختیار مدیران قرار می‌دهد.	۰/۵۵۵
	۱۲. حسابداری تعهدی تا چه میزان اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی را فراهم می‌کند.	۰/۶۱۷
	۱۳. حسابداری تعهدی تا چه میزان پی‌گیری هزینه‌های طرح‌های درازمدت را تسهیل کرده است.	۰/۷۲۱
	۱۴. در حسابداری تعهدی تا چه میزان امکان سنجش مسئولیت‌پذیری مسئولین و مدیران سازمان‌ها و ارزیابی عملکرد آن‌ها در پایان هر دوره و در سطوح مختلف سازمانی وجود دارد.	۰/۴۰۹
	۱۵. حسابداری تعهدی امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه شده را فراهم می‌کند.	۰/۴۷۹

نام‌گذاری شده است. این بُعد شامل متغیرهای تعیین  
 بهای تمام شده خدمات، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد  
 و ارزیابی و کنترل است و ۴۶/۲۴٪ از واریانس کل را  
 تبیین کرده است.  
 برای تعیین میزان تأثیرگذاری فاز اول نظام نوین  
 مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مبتنی

خطاها از آزمون دورین- واتسون استفاده شده است. از آن جا که آماره دورین- واتسون برابر با ۲/۰۸ است. در نتیجه، همبستگی بین خطاها وجود ندارد. فاز اول نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، به عنوان متغیر مکنون مستقل الگو (شامل سه متغیر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، کنترل‌های مالی، اندازه‌گیری و گزارشگری مالی به عنوان مؤلفه‌های تأثیرگذار بر پاسخ‌گویی مالی و سه متغیر تعیین بهای تمام شده خدمات، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی و کنترل به عنوان مؤلفه‌های تأثیرگذار بر پاسخ‌گویی عملیاتی) در نظر گرفته شده است. همان طور که در بخش‌های پیشین

بر حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی، رگرسیون چندگانه به روش توأم بکار گرفته شد که نتایج آن در جدول‌های شماره‌های ۷ و ۸ نشان داده شده است. به این منظور تمامی متغیرهای مستقل پژوهش وارد معادله رگرسیون شده و سپس تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته (پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی) مورد بررسی قرار گرفت. پیش از بکارگیری الگوی رگرسیون با استفاده از آزمون کلموگروف اسمیرنف، فرض نرمال بودن باقیمانده‌های حاصل از رگرسیون بررسی شد که نتایج با سطح معناداری برابر با ۰/۲۳۵ نشان‌دهنده نرمال بودن باقیمانده‌ها بود. برای تشخیص نبود خودهمبستگی بین

جدول ۷: نتایج آزمون رگرسیون بین متغیرهای مستقل و وابسته

ضریب همبستگی چندگانه	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار تخمین	آماره دورین واتسون
۰/۹۹۴	۰/۹۸۹	۰/۹۸۸	۰/۵۱۸	۲/۰۸

جدول ۸: نتایج آزمون رگرسیون چندگانه

متغیر	ضریب	ضرایب استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۰/۰۰۱	-	۰/۰۴۹	۰/۹۶۱
ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی	۰/۱۲۸	۰/۱۵۶	۷/۴۱	۰/۰۰۰۰
کنترل‌های مالی	۰/۲۳۶	۰/۲۹۲	۲۷/۱۴	۰/۰۰۰۰
اندازه‌گیری و گزارشگری	۰/۱۴۱	۰/۱۶۵	۱۵/۷۱	۰/۰۰۰۰
تعیین بهای تمام شده خدمات	۰/۱۳۲	۰/۱۴۵	۱۲/۰۹	۰/۰۰۰۰
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۰۳۷	۰/۰۴۷	۲/۲۴	۰/۰۲۷
ارزیابی و کنترل	۰/۳۲۶	۰/۳۵۶	۲۹/۰۱	۰/۰۰۰۰
سطح معناداری = ۰/۰۰۰۰		آماره F = ۳۶۲۶/۱۶		

همان طور که در آزمون فرضیه‌های فرعی مشخص شد مؤلفه‌هایی که فاز اول نظام نوین مالی (حسابداری تعهدی) وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی موجب بهبود آن‌ها شده شامل ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، کنترل‌های مالی، اندازه‌گیری و گزارشگری، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تعیین بهای تمام شده خدمات و ارزیابی و کنترل است.

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، رابطه بین بکارگیری حسابداری تعهدی و افزایش پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی (در تمامی ابعاد سه گانه آن‌ها) به‌طور معناداری تأیید می‌شود. طبق این نتایج، مؤلفه‌های پاسخ‌گویی مالی که روش حسابداری تعهدی موجب بهبود آن‌ها شده شامل ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، کنترل‌های مالی و اندازه‌گیری و گزارشگری و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی عملیاتی که روش حسابداری تعهدی موجب بهبود آن‌ها شده شامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تعیین بهای

بیان شد برای سنجش متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش از یک پرسش‌نامه (۳۰ گویه)، مبتنی بر مقیاس چند گزینه‌ای لیکرت، استفاده شده است. طبق نتایج مندرج در جدول شماره ۸، معناداری الگوی کلی رگرسیون، مورد تأیید است (سطح خطای کم‌تر از ۱٪).

با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۸، ضرایب متغیرهای ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، کنترل‌های مالی و اندازه‌گیری و گزارشگری (مؤلفه‌های پاسخ‌گویی مالی) در سطح اطمینان ۹۹٪ و هم‌چنین، ضرایب متغیرهای تعیین بهای تمام شده خدمات و ارزیابی و کنترل و متغیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (مؤلفه‌های پاسخ‌گویی عملیاتی)، به ترتیب، در سطح اطمینان ۹۹٪ و ۹۵٪ مورد تأیید قرار گرفته است. این نتیجه نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی موجب بهبود این مؤلفه‌ها شده است.

نتایج مندرج در جدول شماره ۹ نشان می‌دهد که فرضیه‌های اصلی اول و دوم پژوهش مبنی بر تأثیر حسابداری تعهدی بر افزایش پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی به‌طور معناداری تأیید می‌شود. هم‌چنین،

جدول ۹: خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

پاسخ‌گویی	فرضیه	بُعد فرعی	ضریب B	سطح معناداری	نتیجه
	۱-۱	ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی	۰/۱۲۸	۰/۰۰۰	تأیید
مالی	۲-۱	کنترل‌های مالی	۰/۲۳۶	۰/۰۰۰	تأیید
	۳-۱	اندازه‌گیری و گزارشگری	۰/۱۴۱	۰/۰۰۰	تأیید
	۱-۲	تعیین بهای تمام شده خدمات	۰/۱۳۲	۰/۰۰۰	تأیید
عملیاتی	۲-۲	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۰۳۷	۰/۰۲۷	تأیید
	۳-۲	ارزیابی و کنترل	۰/۳۲۶	۰/۰۰۰	تأیید



### پیشنهادهای کاربردی پژوهش

الف. اگر چه حسابداری نقدی به دلیل آن که اطلاعات مالی را ساده تر و عینی تر ارائه می کند برای ارزیابی بودجه نقدی و نظارت و پیش بینی منابع نقدی مفید است اما قادر به تهیه اطلاعات مربوط به بهای تمام شده فعالیت ها و برنامه های دولت نیست. لذا، به سایر دستگاه های گزارشگر در بخش عمومی پیشنهاد می شود با انجام اصلاحات لازم و آموزش کافی و بهره گیری از تجارب واحدهای تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مقدمات لازم برای اجرای حسابداری تعهدی را مهیا کنند.

ب. ترکیب سابقه تحصیلی پاسخ دهندگان به پرسش نامه نشان دهنده این است که تنها ۵۱٪ آنها مدرک تحصیلی حسابداری داشته اند. لذا، توجه بیشتر به ارتقاء هرم تحصیلی مدیران، کارشناسان و رؤسای حسابداری واحدهای گزارشگر فعال بخش سلامت برای ورود به فازهای بعدی نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی ضرورت دارد.

پ. از آن جا که ضرورت پاسخ گویی عملیاتی دسترسی به اطلاعات حاصل از تعیین بهای تمام شده و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است و نظام نوین مالی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به صورت عملیاتی وارد این بخش ها نشده است، تشکیل کار گروه هایی با حضور کارشناسان داخلی هر یک از واحدهای بخش سلامت و نیز استفاده از تجارب استادان دانشگاه و کارشناسان حرفه ضرورت دارد.

ت. نتایج پژوهش نشان می دهد که استقرار حسابداری تعهدی می تواند به افزایش توان

تمام شده خدمات و ارزیابی و کنترل است. بنابراین، تمامی فرضیه ها (به جز بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد که در سطح ۹۵٪ تأیید شده) از لحاظ آماری در سطح ۹۹٪ اطمینان تأیید شده است. این نتایج نشان دهنده این است که نظام گزارشگری مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی (در دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با عنوان نظام نوین مالی) از دیدگاه مدیران و کارشناسان اجرایی بخش مالی دانشگاه های علوم پزشکی سبب تحول بنیادی در نظام پاسخ گویی (مالی و عملیاتی) شده و با حل مشکلات نظام حسابداری نقدی (تعدیل شده) موجب ارتقاء سطح پاسخ گویی شده است.

نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش بارتن (۹) همسو است. وی در پژوهش خود به این نتیجه رسید که بکارگیری نظام حسابداری تعهدی موجب افزایش سطوح پاسخ گویی می شود. هم چنین، نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش رحمانی و رضایی (۲۱) همسو است چرا که آن ها نیز به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخ گویی و افزایش شفافیت اطلاعاتی می شود. در بخش پاسخ گویی مالی (ویژگی های کیفی اطلاعات مالی) نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش حاجیها و استاد میرزایی (۲۴) همسو است. افزون بر این، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش کردستانی و همکاران (۳) همسو است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابداری تعهدی می تواند مبنایی برای بهبود پاسخ گویی عملیاتی و عملکرد مدیران فراهم کند.

حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی مورد سنجش قرار گیرد.

#### محدودیت‌های پژوهش

از آن جا که جامعه آماری پژوهش محدود به پنج استان کشور است، قابلیت تعمیم نتایج آن به سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی و سایر بخش‌های عمومی کشور با تردید همراه است. همچنین، جامعه آماری پژوهش مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه غرب است؛ در نتیجه، ممکن است تغییر جامعه آماری پژوهش (به عنوان نمونه، بررسی دیدگاه حساب‌برسان دیوان محاسبات، حسابداران رسمی و مدیران غیرمالی)، نتایج پژوهش را تغییر دهد.

پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی کمک کند. در نتیجه، می‌تواند که برای تکمیل استانداردهای حسابداری بخش عمومی و آموزش هم‌زمان این استانداردها در مراکز آموزش عالی، تلاش بیشتری انجام شده و کارکنان شاغل در قسمت حسابداری بخش عمومی کشور با ویژگی‌ها و مزایای حسابداری تعهدی بیشتر آشنا شده و آموزش ببینند.

#### پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده

برای تکمیل پژوهش‌های مرتبط با موضوع پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آینده رضایت‌مندی مردم و مسئولین از خدمات ارائه‌شده به‌وسیله بخش سلامت بعد از تغییر بنیاد

## References

- Babajani, J. (2006). "The Necessity of Using Accrual Accounting in the Public Sector and Its Evaluation for Using in the Public Sector in Iran", *Journal of Peyk-e-Noor*, Vol. 5, No. 4, pp. 4-26. [In Persian]
- Dechow, P. M. and D. J. Skinner (2000). "Earning Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators", *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 2, pp. 235-250.
- Kordestani, Gh.; Bakhtiari, M.; and M. Rahimpour (2009). "Investigating the Advantages of Applying Accrual Accounting in the Public Sector", *Journal of Audit Science*, Vol. 10, No. 2, pp. 95-108. [In Persian]
- Arshad, R.; Omar, S. N.; and F. Awang (2013). "Moving from Rule-based to Principle-based in Public Sector: Preparers-Perspective", *International Journal of Social, Human Science and Engineering*, Vol. 7, No. 2, pp. 86-89.
- Kordestani, Gh. and M. Nasiri (2009). "Financial Reporting Efficiency and Promoting the Level of Accountability in the Public Sector", *Hesabdard*, Vol. 25, Nos. 208 and 209, pp. 58-65. [In Persian]
- Bulo, Gh. and A. Esmailzadeh Maghari (2004). "The Role of Accountability, Transparency and Integrity in the Fight Against Corruption", *Hesabdard*, No. 159, pp. 21-23.
- Aghvami, D.; Babajani, J.; Agha-lu, Y.; Mahdavi, Gh.; and M. Safar (2000). "The Round Table of Governmental Accounting", *Hesabras*, No. 7, pp. 12-21. [In Persian]
- Jamshidi Navid, B. and Z. Noori (2013). "Investigating the Effects of

- the Islamic Cultural Values Based on Hofstede Dimensions on Financial Reporting Transparency and Accountability Level (A Case Study: The Ministry of Health and Medical Education)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 6, pp. 1-18. [In Persian].
- 9 Barton, A. (2007). "Accrual Accounting and Budgeting Systems Issues in Australian Governments", *Australian Accounting Review*, Vol. 17, No. 41, pp. 38-50.
- 10 Babajani, J.; Bozorg Asl, M.; Banaie, M.; Safaie-nasab, A.; Mahdavi, Gh.; and M. Saffar (2011). "The Round Table on the Challenges of Formulating the Standards of Governmental Accounting", *Hesabras*, No. 55, pp. 30-45. [In Persian]
- 11 Rafie, A. (2008). "The Application of Full Accrual Basis in Governmental Accounting", *Hesabras*, No. 40, pp. 86-91. [In Persian]
- 12 Abolhallaj, M. (2010). *The Foundations of Change in the Government Financial System, (First Step) A Change in Accounting Method from Cash to Accrual*, 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Sarnevesht Sazan Publications. [In Persian]
- 13 The Center of Budget and Monitoring Performance in the Ministry of Health and Medical Education (2014). *The Original and Final File of the Financial Statements, Original and Integrative*. Tehran: The Website of the Center of Budget and Monitoring Performance in the Ministry of Health and Medical Education. Available at: <http://mana.germali.mohme.gov.ir/>. [In Persian] [Online][11 December 2014]
- 14 McPhee, I. (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability", *CPA Australian Public Sector Finance and Management Conference*, 17 August, Available at: <http://www.anao.gov.au>. [Online][11 December 2014]
- 15 Saleh, Z. (2007). "Malaysian Governmental Accounting: National Context and User Orientation", *International Review of Business Research*, Vol. 3, No. 2, pp. 376-384.
- 16 Tudor, T. (2008). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55, No. 1, pp. 78-81.
- 17 South Asian Federation of Accountants (2006). "A Study on Accrual-Based Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries", Available at: <http://esafa.icaai.org>. [Online][11 December 2014]
- 18 Hyndman, N. and C. Connolly (2011). "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken", *Management Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, pp.36-45.
- 19 Gard, A. and A. Karimi (2011). "Investigating the Effects of Change in the Method of Cash Accounting to Accrual Accounting on Financial and Operational Performance of Shahid Beheshti University of Medical Sciences", *Journal of Audit Science*, Vol. 11, No. 4, pp. 6-21. [In Persian]
- 20 Vakili-fard, H. and F. Nazari (2011). "The Effective Factors of Implementing Accrual Accounting System in the Affiliated Institutes of the Ministry of Health and Medical Education", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 111-125. [In Persian].
- 21 Rahmani, A. and M. Rezaie (2011).

- “Accrual Accounting, the Background of Function Auditing in the Public Sector”, *Journal of Political and Economic Ettelaat*, Vol. 283, No. 7, pp. 262-271. [In Persian]
- 22 Maleki, M.; Haji Nabi, K.; Rahati, M.; and M. Beheshti (2013). “Investigating the Amount of Difference between Accrual and Cash Accounting and Its Effect on the Resources and Expenditure in Kashan University of Medical Sciences”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 3, pp. 40-53. [In Persian]
- 23 Mahdavi, Gh. and M. Maher (2013). “Investigating the Managers’ Attitude toward the Quality of the Presented Financial Reports (A Case Study: Fars Province University of Medical Sciences)”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 3, pp. 78-96. [In Persian]
- 24 Hajiha, Z. and A. Ostad Mirzaie (2013). “Investigating and Comparing the Attitudes of the Auditors of the Supreme Audit Court of Iran and the Auditors of the Ministry of Economic Affairs and Finance about the Effect of Accrual Accounting on the Promotion of Qualitative Characteristics of Financial Performance Report of the Government in Iran”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 4, pp. 19-39. [In Persian]