

فصلنامه حسابداری سلامت، سال چهارم، شماره اول، شماره پیاپی (۱۱)، بهار ۱۳۹۴، صص. ۸۱-۹۴.

## بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب ایران

دکتر عباس نقی‌زاده باقی<sup>۱</sup>، سلیمان سلیمانی<sup>۲\*</sup>، دکتر محمد حسن‌زاده<sup>۳</sup> و نسرين خدابخشی هفشجانی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۵/۲۳ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۲/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۷/۰۱

### چکیده

**مقدمه:** در سال‌های اخیر تلاش‌های زیادی برای بکارگیری حسابداری تعهدی در نظام گزارشگری بخش عمومی برخی از کشورها از جمله ایران انجام شده است. از آن‌جا که مهم‌ترین هدف نظام حسابداری و گزارشگری مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی فراهم کردن اطلاعاتی است که مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ‌گویی یاری کند، پژوهش حاضر به بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور پرداخته است.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر از نوع پیمایشی و میدانی است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور در سال ۱۳۹۳ به تعداد ۳۴۱ نفر است. با استفاده از جدول نمونه‌گیری کرجسی و مورگان، حجم نمونه ۱۸۱ نفر بدست آمد و واحدهای نمونه به روش نمونه‌گیری طبقه‌ای انتخاب شد. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه پژوهش‌گر ساخته است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ از روش آمار توصیفی و آزمون‌های تی تست تک نمونه‌ای و تی تست برای گروه‌های مستقل و نیز آزمون آنوا استفاده شده است.

**یافته‌ها:** اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بر هفت بُعد پاسخ‌گویی مدیران شامل عمومی، مدیریتی، مالی، حرفه‌ای، قانونی، اجتماعی و عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

**نتیجه‌گیری:** از نظر مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی تأثیر مثبت و معناداری داشته است؛ لذا، اجرای مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش سطح پاسخ‌گویی می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** پاسخ‌گویی مدیران، حسابداری تعهدی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی.

۱. معاون توسعه مدیریت و منابع و عضو هیأت علمی دانشگاه علوم پزشکی اردبیل.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرمی.

۳. استادیار علوم اقتصادی دانشگاه محقق اردبیلی.

۴. عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد خلخال.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: mali@arums.ac.ir

## مقدمه

پردازد. این ارزیابی ممکن است تأیید صورت عملکرد سالانه یا نقد رفتار یک مدیر باشد (۳). پاسخ‌گویی می‌تواند در ابعاد زیر مورد بررسی قرار گیرد (۴ و ۵).

۱. پاسخ‌گویی عمومی عمومی: پاسخ‌گویی مدیران سازمان‌های دولتی در برابر شهروندان و نمایندگان منتخب آن‌ها.

۲. پاسخ‌گویی مدیریتی: پاسخ‌گویی در برابر مدیر ارشد و یا مدیر بالادست.

۳. پاسخ‌گویی مالی: پاسخ‌گویی مدیران سازمان‌ها در برابر وجوهی که بابت اجرای طرح، فعالیت و یا اسناد دیگر دریافت می‌کنند.

۴. پاسخ‌گویی حرفه‌ای: پاسخ‌گویی در برابر همکاران متخصص و حرفه‌ای.

۵. پاسخ‌گویی قانونی: پاسخ‌گویی در برابر مراجع قضایی.

۶. پاسخ‌گویی اجتماعی: تعهد در قبال مسئولیت واگذار شده است و دلالت بر نوعی رابطه رسمی دارد که در آن اختیارات از یک طرف به طرف دیگر محول شده است.

۷. پاسخ‌گویی عملیاتی: ارائه گزارش‌هایی از طرف پاسخ‌گو به منظور متقاعد کردن صاحبان حق یا پاسخ‌خواه در زمینه میزان دستیابی به هدف‌های عملیاتی.

در کشور ایران در سال‌های اخیر، تلاش‌هایی برای بهبود پاسخ‌گویی انجام شده که کافی به نظر نمی‌رسد. برای بالابردن سطح پاسخ‌گویی دولت، گذشته از وجود اراده سیاسی، استقرار نظام‌ها و اعمال شیوه‌های

واژه پاسخ‌گویی در زبان انگلیسی هم‌ریشه با واژه حسابداری است و به دوران پیروزی نورمن‌ها در انگلستان در سال‌های بعد از ۱۰۶۶ میلادی مربوط می‌شود. در سال ۱۰۸۵ میلادی ویلیام اول پادشاه انگلستان از همه مالکان زمین در سرتاسر قلمرو خود خواست تا صورت زمین و اموال خود را ارائه کنند. از آن زمان به بعد کم‌کم نوعی پاسخ‌گویی به حکومت پادشاهی متمرکز انگلستان به وجود آمد (۱). در مباحث سیاسی امروز پاسخ‌گویی عمومی دیگر مفهوم حسابداری اموال به حاکمان را ندارد بلکه رابطه پاسخ‌گویی به طور کامل بر عکس شده است. امروزه این صاحبان اختیار و دولت‌مردان هستند که باید به شهروندانشان پاسخ‌گو باشند (۲). پاسخ‌گویی، تعهد فرد است نسبت به انجام مسئولیت‌هایی که به او محول شده است. پاسخ‌گویی، مجموعه‌ای از روابط اجتماعی است که بر اساس آن شخص برای توضیح و توجیه رفتار خود با دیگران احساس تعهد می‌کند. به عبارت دیگر، فرد باید به توضیح و توجیه روابط و عملکرد خود با سایر افراد پردازد. در این تعریف دو طرف پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه وجود دارد. پاسخ‌گو باید احساس تعهد داشته باشد که پاسخ‌خواه را از عملکرد خود با دیگران از طریق ارائه اطلاعات مختلف آگاه کند. پاسخ‌خواه معمولاً به ارزیابی و قضاوت در مورد عملکرد پاسخ‌گو می‌پردازد. اگر قصوری انجام شود یا حادثه‌ای روی دهد، پاسخ‌خواه می‌تواند در مورد کفایت اطلاعات ارائه شده فرد مسئول به تفحص

نظارتی نیز ضرورت دارد. یکی از عواملی که بر سطح بهره‌وری سازمان و میزان پاسخ‌گویی آن تأثیرگذار است مبنای حسابداری بکار گرفته شده به‌وسیله نظام مالی آن سازمان است. نظام حسابداری دولتی در ایران بسیار قدیمی است و از پیشرفت‌های لازم بی‌بهره است. اطلاعاتی که از این نوع نظام حسابداری بدست می‌آید، اگر چه ممکن است برخی نگرانی‌های سستی را از بین ببرد اما برای هدف‌های برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های مدیریت کافی نیست و امکان پاسخ‌گویی مدیران در برابر کارکرد خود و دستگاه زیردستان را فراهم نمی‌کند. با نظام بودجه‌بندی و حسابداری کنونی، کنترل اثربخشی برنامه‌های دولت و ارزیابی آن بسیار دشوار است. اطلاعاتی که از این نظام بدست می‌آید، ابتدایی و ناکافی است و نمی‌توان آن را برای ارزیابی کارایی و اثربخشی تجزیه و تحلیل کرد و داده‌های لازم را برای اندازه‌گیری و محاسبه بهای تمام شده خدمات و کالاهای بخش دولتی بدست آورد (۶). بخش عمومی ایران برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل‌شده استفاده می‌کند و بیشتر تأکید بر ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی دولت دارد، به نحوی که درآمدها بر مبنای نقدی در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود. پرداخت‌های بخش عمومی نیز به چهار نوع شامل هزینه، پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت تقسیم می‌شود. افزون بر این، هزینه‌های استهلاک و سایر هزینه‌های غیرنقدی در دفاتر شناسایی و ثبت نمی‌شود. هم‌چنین، هزینه‌های تحمل شده تازمانی که پرداخت نشود شناسایی و ثبت

نمی‌شود (۷).

حسابداری نقدی تلاشی برای تطابق درآمدها و هزینه‌ها نمی‌کند. به این معنی که صورت درآمد و ترازنامه تهیه شده بر مبنای نقدی تصویر مطلوبی از عملکرد و وضعیت دستگاه ارائه نمی‌کند (۸). حسابداری نقدی می‌تواند عملکرد دستگاه را تحریف کند و منجر به انعکاس نادرست درآمد شود. این مبنا با تحلیل‌های اقتصادی رابطه‌ای نداشته و به استفاده درست از منابع کمک نمی‌کند. افزون بر این، صورت‌های مالی که فقط دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی را برای دوره‌ای کوتاه‌مدت مانند یک سال نشان می‌دهد، نمی‌تواند عملکرد سازمان را به‌طور مناسب نشان دهد (۹). گزارش‌های مالی در مبنای حسابداری نقدی، دارای آن ویژگی کیفی نیست که بتواند استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی را در دستیابی به هدف‌های مورد نظر خود یاری کند (۱۰). بر خلاف حسابداری نقدی، حسابداری تعهدی مبنای حسابداری است که در آن معاملات در زمان اتفاق، بدون در نظر گرفتن زمان دریافت و پرداخت نقدی، به عنوان رویداد اقتصادی شناسایی می‌شود (۱۱).

گزارش‌های مالی با شفافیت بالا از مهم‌ترین مواردی است که با اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور امکان تنظیم و ارائه آن فراهم شده است (۱۲). با استقرار نظام حسابداری تعهدی می‌توان افزون‌بر شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های جاری و غیرجاری و درآمدهای وصول شده و وصول نشده و هزینه‌های پرداخت شده و پرداخت نشده به بررسی کفایت مالی

حسابداری تعهدی اطلاعات دقیق‌تری برای تشخیص کارکرد مدیریت فراهم می‌کند و پاسخ‌گویی در مورد چگونگی استفاده از منابع عمومی را بهبود می‌بخشد.

۳. افزایش شفافیت هزینه فعالیت‌های دولت: حسابداری تعهدی با ارائه گسترده اطلاعات بالقوه موجب افزایش شفافیت اطلاعات می‌شود. برخی نویسندگان بر این باورند که حسابداری تعهدی موجب افزایش شفافیت اطلاعات درون سازمانی و برون سازمانی می‌شود (۶).

از معایب مبنای حسابداری تعهدی می‌توان به پیچیدگی بیشتر صورت‌های مالی تعهدی نسبت به صورت‌های مالی نقدی، بالابودن هزینه استفاده از مبنای تعهدی به دلیل نیاز به آموزش کارکنان و نبود کفایت فن‌آوری‌های موجود برای رفع نیازهای جدید اشاره کرد (۱۶).

شیلی نخستین کشوری است که در اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی به معرفی حسابداری تعهدی برای نهادهای بخش عمومی در سطح دولت مرکزی پرداخت و پس از آن کشور زلاندنو در سال ۱۹۹۰ میلادی از آن پیروی کرد اما برخلاف کشور زلاندنو که روش تغییر ناگهانی را اجرا کرد، سایر کشورها تغییرات تدریجی را ترجیح دادند (۱۷).

از آن‌جا که بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی منجر به بهبود بهره‌وری، اثربخشی و پاسخ‌گویی سازمان‌های بخش دولتی خواهد شد (۱۸) در ایران نیز در اجرای بند الف ماده ۴۹ برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

برای حفظ سطح ارائه خدمات و ایفای تعهدات در قبال جامعه و همچنین، ارزیابی عملکرد مالی و تخصیص منابع نیز پرداخت (۱۳). حسابداری تعهدی تأثیر زیادی بر ارتقاء ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد (۱۴). تغییر از مبنای حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی نه تنها تغییر در نظام حسابداری است بلکه تغییری مفهومی در بکارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است. کاهش تنوع نظام‌های حسابداری بر اثر بکارگیری صرف مبنای نقدی در دوره‌های گذشته، اهمیت کیفیت گزارش‌های دولت و تمایل استفاده‌کنندگان از اطلاعات، از جمله هیأت استانداردهای حسابداری مالی، به اجرای مبنای حسابداری تعهدی عوامل اصلی مشوق دولت‌ها، در سطح بین‌المللی، برای تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی است (۱۵).

از مزایای حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. بهبود تخصیص منابع: یکی از مشکلات حسابداری نقدی، کمبود اطلاعات مناسب و دقیق در مورد هزینه‌یابی کالا و خدمات ارائه شده است. همچنین، در حسابداری نقدی هزینه دارایی‌های سرمایه‌ای بکار گرفته شده مانند استهلاک نادیده گرفته می‌شود.

۲. افزایش پاسخ‌گویی: افزایش پاسخ‌گویی مدیران زمانی اهمیت بیشتری می‌یابد که مدیر نه تنها در مورد جریان ورودی و خروجی وجه نقد بلکه نسبت به دارایی‌ها و بدهی‌ها نیز مسئول باشد.

و ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، برای تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در صدد تغییر مبنای حسابداری خود و دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی برآمد. بر این اساس هیأت امنای دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی اجرای مبنای حسابداری تعهدی را در همه عملیات مالی تصویب کرد. مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به استناد آیین‌نامه جدید دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور از سال ۱۳۸۷ طرحی با عنوان نظام نوین مالی را در چهار گام هدف‌گذاری کرد که شامل تغییر رویکرد از مبنای حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی (گام اول)، استقرار نظام بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها (گام دوم)، بودجه‌ریزی نوین (گام سوم) و مدیریت هزینه، بهره‌وری و تحلیل نتایج (گام چهارم) است. با توجه به گذشت چند سال از اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی مدیران در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی غرب کشور است.

#### پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش‌های چن (۱۹) و مک‌فی (۲۰) نشان داد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی منجر به افزایش پاسخ‌گویی دولت به مردم،

بهبود در عملکرد مالی مدیران بخش عمومی و مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود. سگوین در پژوهشی به بررسی فرایند اجرای حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، الگویی جامع برای اجرای این مبنای حسابداری در بخش دولتی ارائه کرد (۲۱).

نتایج پژوهش مارکو نشان داد که تغییر مبنای حسابداری به حسابداری تعهدی در کشور زلاندنو مانند سایر کشورهایی که از مبنای حسابداری تعهدی در بخش دولتی استفاده می‌کنند، سطح پاسخ‌گویی و شفافیت را ارتقاء داده است (۲۲).

نتایج پژوهش بابائیان و همکاران، انجام شده در سازمان تحقیقات و مطالعات ناجا، نشان داد که بهبود کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های گوناگون سازمان تحقیقات و مطالعات ناجا نیازمند شرایطی است که فراهم کردن آن به دلیل استفاده از مبنای حسابداری نقدی امکان‌پذیر نیست، هر چند اجرای حسابداری تعهدی گامی مؤثر در ارتقاء سطح پاسخ‌گویی سازمان به ذی‌نفعان و تأمین نیازهای آن‌ها به نحو شایسته است (۲۳).

باستانی و همکاران در پژوهشی با عنوان نقش حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقاء پاسخ‌گویی در بخش سلامت ایران به این نتیجه رسیدند که اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی باعث افزایش شفافیت گزارشگری و بهبود پاسخ‌گویی شده

است (۲۴).

کردستانی و همکاران در پژوهشی به بررسی مزایای بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که استفاده از حسابداری تعهدی در بخش دولتی امکان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را فراهم می‌کند و موجب بهبود پاسخ‌گویی و عملکرد مدیران و افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی می‌شود (۲۵).

کرباسی‌یزدی و طریقی در پژوهشی به بررسی و ارزیابی مزایای استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران پرداختند. نتایج حاصل از بررسی نمونه‌ای شامل ۵۷ نفر از اعضای هیأت امنای دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران، حساب‌رسان دیوان محاسبات، رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران بیان‌گر این بود که اجرای حسابداری تعهدی می‌تواند بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها را شفاف‌تر بیان کرده و به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی منجر شود. هم‌چنین، اطلاعات گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری تعهدی موجب تصمیم‌گیری‌های بهینه به وسیله مدیران شده و ابزار ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی آن‌ها را فراهم می‌کند (۲۶).

### روش پژوهش

این پژوهش به صورت پیمایشی و میدانی اجرا شده و جامعه آماری آن را ۳۴۱ نفر از مدیران دانشگاه‌های

علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور شامل اردبیل، آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، زنجان، همدان، کردستان، ایلام و کرمانشاه در سال ۱۳۹۳ تشکیل می‌دهد. حجم نمونه، با استفاده از جدول حجم نمونه کرجسی و مورگان، ۱۸۱ نفر تعیین شد. واحدهای نمونه به روش نمونه‌گیری طبقه‌ای انتخاب شد. به این شرح که جامعه آماری بر اساس دانشگاه‌ها به ۸ طبقه تقسیم شد و نمونه از هر طبقه به روش تصادفی ساده انتخاب شد. حجم نمونه در هر طبقه نیز به تناسب حجم هر طبقه (دانشگاه)، تعیین شد. جدول شماره ۱ حجم جامعه آماری مربوط به هر طبقه و حجم نمونه آن را نشان می‌دهد.

متغیر مستقل پژوهش اجرای حسابداری تعهدی و متغیر وابسته پاسخ‌گویی مدیران است که شامل هفت بُعد پاسخ‌گویی عمومی، مدیریتی، مالی، حرفه‌ای، قانونی، اجتماعی و عملیاتی است. در جدول شماره ۲ گروه هدف هر یک از این بُعدها ارائه شده است (۴). برای جمع‌آوری اطلاعات و بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی مدیران از پرسش‌نامه پژوهشگرساخته شامل ۲۷ سؤال استفاده شده است. پاسخ سؤال‌ها به صورت طیف پنج گزینه‌ای لیکرت امتیازدهی شده که ارزش عددی ۱ برای تأثیر خیلی کم تا ۵ برای تأثیر خیلی زیاد در نظر گرفته شده است. برای تأیید روایی پرسش‌نامه از نظر استادان حسابداری و مدیریت و به منظور سنجش پایایی پرسش‌نامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ محاسبه شده برابر با ۰/۹۴ است که نشان می‌دهد پایایی پرسش‌نامه با ضریب اطمینان بالا تأیید

جدول ۱: جامعه آماری و حجم نمونه پژوهش

ردیف	نام دانشگاه	حجم جامعه	حجم نمونه
۱	دانشگاه علوم پزشکی اردبیل	۳۹	۲۱
۲	دانشگاه علوم پزشکی آذربایجان شرقی	۵۵	۲۹
۳	دانشگاه علوم پزشکی آذربایجان غربی	۴۱	۲۲
۴	دانشگاه علوم پزشکی زنجان	۴۲	۲۲
۵	دانشگاه علوم پزشکی همدان	۴۳	۲۳
۶	دانشگاه علوم پزشکی کرمانشاه	۴۶	۲۴
۷	دانشگاه علوم پزشکی ایلام	۳۴	۱۸
۸	دانشگاه علوم پزشکی کردستان	۴۱	۲۲
	جمع	۳۴۱	۱۸۱

جدول ۲: نوع پاسخ‌گویی و گروه هدف آن

ردیف	نوع پاسخ‌گویی	گروه هدف
۱	عمومی	مردم و نمایندگان مجلس
۲	مدیریتی	مدیران، هیأت‌امنا و هیأت‌رئیس وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی
۳	مالی	وزارت امور اقتصادی و دارایی و اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان
۴	حرفه‌ای	مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و حوزه مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی
۵	قانونی	دیوان محاسبات استان و اداره کل بازرسی استان
۶	اجتماعی	استانداردی و سایر ادارات کل استان
۷	عملیاتی	حسابرس مستقل و معاونت نظارت مالی و خزانه معین استان

می‌شود. با وجود بُعد مسافت دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور و محدودیت زمان جمع‌آوری اطلاعات، پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های پژوهش تعداد ۴ پرسش‌نامه ناقص و یا مخدوش بود که کنار گذاشته شد و حجم نمونه به ۱۷۷ نفر رسید. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از آمار توصیفی و آزمون‌های تی‌تست تک نمونه‌ای و تی‌تست برای گروه‌های مستقل و نیز آزمون آنوا به وسیله نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ انجام شده است.

فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

۱. اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی مدیران تأثیر معناداری دارد.
۲. بین نظر مدیران زن و مرد در رابطه با تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر میزان پاسخ‌گویی تفاوت

در دهه دوم و ۳۱/۷٪ نیز در دهه سوم و بین ۲۱ تا ۳۰ سال سابقه کار داشتند. از نظر سطح تحصیلات ۷/۹٪ پاسخ‌گویان فوق دیپلم، ۵۹/۹٪ کارشناسی، ۳۰/۵٪ کارشناسی ارشد و ۱/۷٪ آن‌ها دارای مدرک تحصیلی دکتری بودند. از نظر سنی ۱۶/۴٪ در محدوده سنی ۲۰-۳۰ سال، ۴۲/۴٪ در محدوده سنی ۳۱-۴۰ و سن ۳۵/۶٪ پاسخ‌گویان در محدوده ۴۱-۵۰ و سن ۵/۶٪ نیز بیشتر از ۵۰ سال بوده است. بنابراین، آزمودنی‌ها صلاحیت لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه را دارند.

برای بررسی فرضیه اول پژوهش از آزمون تی‌تست تک نمونه‌ای استفاده شده است. با توجه به این که سؤال‌ها در قالب طیف لیکرت طراحی شده بود مقدار ثابت که همان میانگین مفهومی است، عدد ۳ در نظر گرفته شده است. همان گونه که در جدول شماره ۴ مشخص شده است میانگین کل ابعاد پاسخ‌گویی ۳/۷۹ و بیشتر از میانگین مفهومی است و

معناداری وجود دارد.

۳. بین نظر مدیران با سابقه اداری مختلف در رابطه با تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر میزان پاسخ‌گویی تفاوت معناداری وجود دارد.

۴. بین نظر مدیران با سطح تحصیلات مختلف در رابطه با تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر میزان پاسخ‌گویی تفاوت معناداری وجود دارد.

### یافته‌های پژوهش

آمار مربوط به ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌گویان در جدول شماره ۳ ارائه شده است. همانطور که جدول مزبور نشان می‌دهد از نظر جنسیت ۸۵/۳٪ آزمودنی‌ها مرد و ۱۴/۷٪ آن‌ها زن هستند. هم‌چنین، محل خدمت ۵۱/۴٪ پاسخ‌گویان ستاد دانشگاه‌ها و ۴۸/۶٪ آن‌ها در واحدهای تابعه دانشگاه است. از نظر سابقه کار ۴۱/۲٪ آزمودنی‌ها دارای سابقه ۱ تا ۱۰ سال و ۲۷/۱٪ آن‌ها

جدول ۳: توزیع فراوانی پاسخ‌گویان

جنسیت	زن	مرد		
	۲۶ (٪۱۴/۷)	۱۵۱ (٪۸۵/۳)		
محل خدمت	ستاد	واحدهای تابعه		
	۹۱ (٪۵۱/۴)	۸۶ (٪۴۸/۶)		
سابقه کار	۱۰ تا ۱ سال	۲۰ تا ۱۱	۲۱ تا ۳۰	
	۷۳ (٪۴۱/۲)	۴۸ (٪۲۷/۱)	۵۶ (٪۳۱/۷)	
میزان تحصیلات	فوق دیپلم	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری
	۱۴ (٪۷/۹)	۱۰۶ (٪۵۹/۹)	۵۴ (٪۳۰/۵)	۳ (٪۱/۷)
محدوده سنی (سال)	۲۰-۳۰	۳۱-۴۰	۴۱-۵۰	بیشتر از ۵۰
	۲۹ (٪۱۶/۴)	۷۵ (٪۴۲/۴)	۶۳ (٪۳۵/۶)	۱۰ (٪۵/۶)



پاسخ‌گویی حرفه‌ای بیشتر از سایر بُعدها افزایش یافته است و پس از آن، به ترتیب، بُعدهای پاسخ‌گویی عملیاتی، مدیریتی، مالی، قانونی، عمومی و اجتماعی در رتبه‌های بعدی قرار می‌گیرد.

برای بررسی فرضیه دوم پژوهش از آزمون آماری تی‌تست برای گروه‌های مستقل استفاده شد. نتایج مندرج در جدول شماره ۵ نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌گویی کل از نظر مدیران مرد ۳/۸۳ و بیشتر از مدیران زن (۳/۴۲) است و این تفاوت از نظر آماری معنادار است (سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۸). بر این

این تفاوت از نظر آماری معنادار است (سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۱). هم‌چنین، میانگین هر یک از بُعدها با میانگین مفهومی مقایسه شده است. نتایج نشان می‌دهد که از نظر مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور حسابداری تعهدی بر هر یک از ابعاد پاسخ‌گویی اثر مثبت و معنادار دارد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. از نظر مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور، با اجرای حسابداری تعهدی میانگین بُعد

جدول ۴: مقایسه میانگین هر یک از متغیرهای پاسخ‌گویی با میانگین مفهومی

متغیر	شاخص	انحراف معیار	درجه آزادی	آماره t	سطح معناداری	نتیجه آزمون	رتبه
عمومی	۳/۶۳	۱۷۴	۱۰/۴۱	۰/۰۰۱	تأیید	۶	
مدیریتی	۳/۹۲	۱۷۷	۱۵/۰۶	۰/۰۰۱	تأیید	۳	
مالی	۳/۸۱	۱۷۷	۱۳/۴۶	۰/۰۰۱	تأیید	۴	
پاسخ‌گویی حرفه‌ای	۴/۰۷	۱۷۸	۱۹/۸۴	۰/۰۰۱	تأیید	۱	
قانونی	۳/۷۰	۱۷۸	۱۲/۳۵	۰/۰۰۱	تأیید	۵	
اجتماعی	۳/۵۷	۱۷۸	۹/۴۱	۰/۰۰۱	تأیید	۷	
عملیاتی	۳/۹۵	۱۷۵	۱۶/۰۱	۰/۰۰۱	تأیید	۲	
جمع پاسخ‌گویی	۳/۷۹	۱۷۴	۱۴/۰۱	۰/۰۰۱	تأیید		

جدول ۵: مقایسه میانگین میزان پاسخ‌گویی ناشی از حسابداری تعهدی از نظر مدیران زن و مرد

جنسیت	میانگین و انحراف استاندارد	درجه آزادی	t	سطح معناداری
مرد	۳/۸۳±۰/۶۲	۱۷۳	۲/۶۸۷	۰/۰۰۸
زن	۳/۴۲±۱/۰۹			

### بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر ابعاد مختلف پاسخ‌گویی بررسی شده است. نتایج حاصل نشان می‌دهد که اجرای حسابداری تعهدی، به ترتیب، بر بُعدهای مختلف پاسخ‌گویی شامل حرفه‌ای، عملیاتی، مدیریتی، مالی، قانونی، عمومی و اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارد. یکی از مهم‌ترین هدف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی فراهم‌آوردن اطلاعاتی است که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ‌گویی سازمان یاری کند. در این راستا، بهره‌گیری از نظام حسابداری تعهدی می‌تواند نقش مؤثری در ارتقاء سطح پاسخ‌گویی نظام حسابداری ایفا کند. نتایج این

اساس، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود. برای بررسی فرضیه سوم از آزمون آماری آنوا استفاده شد. نتایج مندرج در جدول شماره ۶ نشان می‌دهد که بین نظر مدیران با سابقه اداری مختلف در رابطه با تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر میزان پاسخ‌گویی تفاوت معناداری وجود ندارد (سطح معناداری برابر با ۰/۹۰۵). بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش پذیرفته نمی‌شود.

نتایج آزمون آنوا (مندرج در جدول شماره ۷) نشان می‌دهد که بین نظر مدیران با سطح تحصیلات مختلف در رابطه با تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر میزان پاسخ‌گویی تفاوت معناداری وجود ندارد (سطح معناداری برابر با ۰/۱۶۸). بر این اساس، فرضیه چهارم پژوهش پذیرفته نمی‌شود.

جدول ۶: مقایسه میانگین میزان پاسخ‌گویی ناشی از حسابداری تعهدی از نظر مدیران با سوابق خدمتی مختلف

متغیر	منابع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی (df)	میانگین مجذورات	F	سطح معناداری
میزان پاسخ‌گویی	بین گروهی	۰/۵۸۴	۲	۰/۲۹	۰/۵۶	۰/۹۰۵
	درون گروهی	۹۱/۰۹	۱۷۴	۰/۵۲		
	کل	۹۱/۶۷	۱۷۶			

جدول ۷: مقایسه میانگین میزان پاسخ‌گویی ناشی از حسابداری تعهدی از نظر مدیران با سطح تحصیلات مختلف

متغیر	منابع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی (df)	میانگین مجذورات	F	سطح معناداری
میزان پاسخ‌گویی	بین گروهی	۲/۶۹	۳	۰/۸۹۶	۱/۷۴	۰/۱۶۸
	درون گروهی	۸۸/۹۶	۱۷۳	۰/۵۱۴		
	کل	۹۱/۶۴	۱۷۶			

کلیه کارکنان دیوان محاسبات، اداره کل بازرسی استان، استانداری و سایر ادارات کل استان با مبنای حسابداری تعهدی، پیچیدگی مبنای حسابداری تعهدی و اصرار سازمان‌های نظارتی بر ارائه گزارش به شیوه قبلی یعنی مبنای حسابداری نقدی باشد.

مطابق با نتایج پژوهش حاضر میانگین بهبود پاسخ‌گویی ناشی از حسابداری تعهدی از نظر مدیران مرد نسبت به مدیران زن بیشتر است از آن‌جا که بیشتر مدیران زن از نظر سطوح مدیریتی در سطح عملیاتی قرار داشته ولی مدیران مرد در سطوح عالی و میانی قرار دارند و هم‌چنین مدیران عالی و میانی به طور مستقیم پاسخ‌گویی گروه‌های هدف در هر یک از ابعاد هستند، اهمیت و حساسیت پاسخ‌گویی در این مدیران بیشتر است.

استفاده از مبنای حسابداری تعهدی می‌تواند نقش مؤثری در ارتقاء سطح پاسخ‌گویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایفا کند. با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود برای بهبود پاسخ‌گویی مدیران دولتی در زمینه دستیابی به هدف‌های عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثر بخشی و مصرف منابع مالی، با توجه به انتشار استانداردهای حسابداری بخش عمومی نسبت به اجرای کامل و هرچه سریع‌تر حسابداری تعهدی در سایر دستگاه‌های اقدام شود تا سطح پاسخ‌گویی این دستگاه‌ها افزایش یابد. هم‌چنین، وزارت امور اقتصادی و دارایی برنامه‌ریزی مناسب را نسبت به اجرای مبنای حسابداری تعهدی انجام دهد.

از آنجا که در این پژوهش تأثیر اجرای حسابداری

پژوهش با نتایج پژوهش‌های چان (۱۹)، مک‌فی (۲۰)، بارتون (۲۲)، بابائیان و همکاران (۲)، باستانی و همکاران (۲۴)، کردستانی و همکاران (۲۵) و کرباسی‌یزدی و طریقی (۲۶) مطابقت دارد. با توجه به این که پاسخ‌گویی حرفه‌ای طبق تعریف اشاره شده به معنی پاسخ‌گویی به همکاران متخصص و حرفه‌ای است و شامل مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و حوزه مالی ستاد دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی نیز می‌شود، به نظر می‌رسد دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور توانسته‌اند سیاست‌های ابلاغی در زمینه اجرای نظام نوین مالی را به خوبی طراحی و اجرا کنند و پاسخ‌گویی خواسته‌های مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت متبوع باشند. هم‌چنین، قرار گرفتن ابعاد پاسخ‌گویی عملیاتی، مدیریتی و مالی در رتبه‌های بعدی نشان‌دهنده کارایی حسابداری تعهدی در پاسخ‌گویی به حساب‌برسان مستقل، معاونت نظارت مالی و خزانه معین استان، مدیران شاغل در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، اعضای هیأت امناء و هیأت رئیسه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی وزارت امور اقتصادی و دارایی و اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان است. نتایج پژوهش، هم‌چنین، نشان می‌دهد که با وجود این که از نظر مدیران، اجرای حسابداری تعهدی بر ابعاد پاسخ‌گویی قانونی، عمومی و اجتماعی تأثیر مثبتی داشته است اما علت قرار گرفتن این سه بُعد پاسخ‌گویی در رتبه‌های پایین شاید به دلیل آشنانبودن

دانشگاه‌ها نسبت به حسابداری تعهدی بود.

### تقدیر و تشکر

این مقاله مستخرج از پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری دفاع شده در دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرمی است. از مسئولین دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب کشور و معاونت محترم پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرمی که در روند پژوهش حاضر با پژوهشگران همکاری داشتند کمال تشکر و قدرانی می‌شود.

تعهدی بر پاسخ‌گویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب ایران بررسی شده است پیشنهاد می‌شود مشابه این پژوهش با جامعه آماری بزرگ‌تر و در کل دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور انجام شود. همچنین، تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر سایر متغیرها نظیر تصمیم‌گیری مدیران، شفاف‌سازی مالی، رضایت‌مندی مدیران و ذی‌نفعان دانشگاه‌ها مورد بررسی قرار گیرد. با توجه به این که مدیران عالی دانشگاه‌ها جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دادند از محدودیت‌های این پژوهش دانش ناکافی برخی از مدیران عالی

### References

- 1 Dubnick, M. J. (2002). "Seeking Salvation for Accountability", *Annual Meeting of the American Political Science Association*, Boston, 29 August to 1 September, Available at: <http://mjdubnick.dubnick.net/papersrw/2002/salv2002.pdf>. [Online] [25 January 2014]
- 2 Bovens, M. (2005). "Analyzing and Assessing Public Accountability", *Accountable Governance: An International Research Colloquium*, Queens University, Belfast, 20 to 22 October. Available at: [http://edoc.vifa.pol.de/opus/volltexte/2011/2459/pdf/egp\\_connex\\_C\\_06\\_01.pdf](http://edoc.vifa.pol.de/opus/volltexte/2011/2459/pdf/egp_connex_C_06_01.pdf). [Online] [25 January 2014]
- 3 Erkkila, T. (2007). "Governance and Accountability: A Shift in Conceptualization", *Public Administration Quarterly*, Annual Conference of European Group of Public Administration in Ljubljana, 1 to 4 September, pp. 1-39, Available at: <http://faculty.cbpp.uaa.alaska.edu/afgjp>
- 4 PADM601%20Fall%202007/Governance%20and%20Accountability.pdf. [Online] [25 January 2014].
- 5 Bozorgi, F. (2004). "Personal, Organizational and Social Goals", *Tadbir*, No. 144, pp. 38-41. [In Persian]
- 6 Mollania Jelodar, H. (2010). "Investigating the Usefulness of Accrual Accounting in the Transparency of Reporting and Improving Accountability in the Public Sector of Iran", *M. A. Thesis in Accounting*, Faculty of Economics and Accounting, Department of Accounting, Islamic Azad University Central Tehran Branch. [In Persian]
- 7 Rahmani, A. and M. Rezaie (2011). "Accrual Accounting Underlying Audit Function in the Public Sector", *Journal of Political and Economic Ettelaat*, Vol. 7, No. 283, pp. 262-271. [In Persian]
- 8 Saadi, B. (2011). "The Assessment of Benefits and the Study of the

- Replacement the Organizational Effectiveness of Accrual-Based Accounting with Cash-Based Accounting from the Viewpoints of Users in the Shahid Beheshti University of Medical Sciences”, *M. A. Thesis in Accounting*, Islamic Azad University of Kashan Branch. [In Persian]
- 8 International Federation of Accounting (IFAC) (1994). “Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience”, *IFAC Occasional Paper 1*, IFAC, New York, Available at: <http://www2.ifac.org/>. [Online] [25 January 2014]
- 9 Saleh, Z. (2007). “Malaysian Government Accounting: National Context and User Orientation”, *International Review of Business Research Papers*, Vol. 3, No. 2, pp. 376-384.
- 10 Mahdavi, Gh. and M. Maher (2013). “Investigating the Managers’ Attitudes toward the Quality of Financial Reports (A Case Study: Fars Province University of Medical Sciences)”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 78-96. [In Persian]
- 11 Babaie Nik, S. (2012). “Investigating the Present Challenges in Implementing the New Financial System: Change from the Adjusted Cash Accounting Basis to Complete Accrual Accounting in the Universities of Medical Sciences in Iran”, *M. A. Thesis in Accounting*, Islamic Azad University of Arak Branch. [In Persian]
- 12 Salman Mohajer, N.; Najafi, B.; and A. Javani (2012). “The Evaluation of Financial Performance of the Universities of Medical Sciences in Iran Based on Accrual Accounting”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, Nos. 2 and 3, pp. 45-57. [In Persian]
- 13 Maleki, M.; Haji Nabi, K.; Rahati, M.; Naanakar, R.; and M. Beheshti (2013). “Investigating the Amount of Difference between Accrual and Cash Accounting and Its Effect on Resources and Expenditures in Kashan University of Medical Sciences”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 3, pp. 40-53. [In Persian]
- 14 Hajiha, Z. and A. Ostadmirzaie (2013). “Investigating and Comparing the Attitude of the Auditors of the Supreme Audit of Court and the Ministry of Economic Affairs and Finance to the Effect of Accrual Accounting on Promoting the Qualitative Characteristics of the Report of Financial Performance of Government in Iran”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 4, pp. 19-39. [In Persian]
- 15 Talebnia, Gh. and M. Hasani (2011). “Accrual Accounting and the Effective Factors on Its Implementation in Governmental Organizations”, *Hesabras*, No. 55, pp. 66-73. [In Persian]
- 16 Wynne, A. (2003). “Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?”, *Conference on Public Law and the Modernizing State in Oeiras*, Portugal, 3 to 6 September, Available at: [http://www.academia.edu/2328117/Do\\_private\\_sector\\_financial\\_statements\\_provide\\_a\\_suitable\\_model\\_for\\_public\\_sector\\_accounts](http://www.academia.edu/2328117/Do_private_sector_financial_statements_provide_a_suitable_model_for_public_sector_accounts). [Online] [25 January 2014].
- 17 Bagherpour Velashani, M.; Jahaniani, M.; and S. Khalilian Movahhed (2012). “The Application of Accrual Accounting in the Public Sector”, *Journal of the Iranian Association of Certified Public Accountants*, No. 31,

- pp. 36-47. [In Persian]
- 18 Greenhall, D. T.; Paul, J.; and P. Sutcliffe (1988). "Financial Reporting by Local Governments", Discussion Paper, No. 12, Caulfield: AARF, Available at: <http://catalogue.nla.gov.au/Record/565296>. [Online] [25 January 2014]
- 19 Chan, L. J. (2003). "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards", *Public Money and Management*, Vol. 20, No. 1, pp. 19-26.
- 20 Mcphee, I. (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability", *CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference*, 17 August, Available at: [http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/financial\\_management\\_in\\_the\\_public\\_sector2.pdf](http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/financial_management_in_the_public_sector2.pdf). [Online] [25 January 2014].
- 21 Seguin, K. L. (2008). "Accrual Accounting Implementation in the Canadian Federal Government", *M. A. Thesis in Business Administration*, Sprott School of Business, Carleton University, Ottawa, Ontario.
- 22 Barton, A. (2007). "Accrual Accounting and Budgeting Systems Issue in Australian Governments", *Australian Accounting Review*, Vol. 17, No. 41, pp. 38-50.
- 23 Babaian, A.; Mollajan, A.; and E. Kamali Rad (2012). "Investigating the Amount of the Usefulness of the Accrual Accounting System for Improving the Level of the Organizational Productivity", *Journal of Police Order and Security*, Vol. 5, No. 3, pp. 131-150. [In Persian]
- 24 Bastani, P.; Abolhalaj, M.; Molania, H.; and M. Ramazanian (2012). "Role of Accrual Accounting in Report Transparency and Accountability Promotion in Iranian Public Health Sector", *Middle-East Journal of Scientific Research*, Vol. 12, No. 8, pp. 1097-1101.
- 25 Kordestani, Gh.; Bakhtiari, M.; and M. Rahimpour (2010). "Investigating the Benefits of Applying Accrual Accounting in the Public Sector", *Journal of Audit Science*, Vol. 10, No. 2, pp. 95-108. [In Persian]
- 26 Karbasi Yazdi, H. and A. Tarighi (2009). "The Assessment of Benefits of Accrual Accounting Systems in Tehran University of Medical Sciences", *Journal of Audit Science*, Vol. 9, No. 37, pp. 16-27. [In Persian]