

فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره اول، شماره پیاپی (۱)، تابستان ۱۳۹۱، صص. ۱۱۱-۱۲۵.

### عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

دکتر حمیدرضا و کیلی فرد<sup>۱</sup>، فرزاد نظری<sup>۲\*</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۰۸/۱۸ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۱/۰۲/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۰۳/۰۴

#### چکیده

**مقدمه:** توجه به ایفای نقش صحیح و به‌موقع مسئولیت پاسخ‌گویی و ارزیابی عملکرد مدیران، بکارگیری مبنای تعهدی در ثبت رویدادهای مالی واحدهای دولتی را بسیار مؤثر می‌سازد. از این رو، بررسی مزایا و معایب این مبنای حسابداری و عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی آن ضروری به نظر می‌رسد.

**روش پژوهش:** این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی است. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از طریق توزیع پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته بین نمونه‌ای از مدیران مالی، رؤسای حسابداری و حسابداران شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور و واحدهای تابعه گردآوری شده است. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران محاسبه شده و برای انتخاب نمونه آماری، از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده، استفاده شده است. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون  $t$  و تحلیل واریانس، آزمون شده است.

**یافته‌ها:** نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده این است 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.

**نتیجه‌گیری:** با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان گفت که به نظر آزمودنی‌ها، تأثیر عوامل مورد بررسی بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد و در این بین، عامل مربوط به مدیریت بیش‌ترین و چارچوب نظری کم‌ترین میزان تأثیر را بر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی داشته است.

**واژه‌های کلیدی:** مبنای حسابداری نقدی، مبنای حسابداری تعهدی، مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی.

۱. دانشیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

۲. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: [f.accounting1984@gmail.com](mailto:f.accounting1984@gmail.com)

## مقدمه

ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در سطوح مختلف حکومت، با توجه به اینکه ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در جوامع، اغلب به صورت ارائه گزارش‌هایی در مورد چگونگی مصرف منابع عمومی، دستیابی به هدف‌های مورد نظر و انجام مسئولیت‌های محوله است، نظام حسابداری و گزارش‌گری دولتی را از ابزارهای اصلی انتقال اطلاعات در این زمینه دانسته و معتقدند این مبنای حسابداری و گزارش‌گری، به دولت‌ها کمک می‌کند تا وظیفه پاسخ‌گویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند. بر این اساس، و نظر به اهمیت بخش سلامت در جامعه، پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداخته است.

### مبانی نظری پژوهش

بسیاری از دولت‌ها، فرایند تغییر مبنای حسابداری نقدی به تعهدی را به عنوان بخشی از دستور کار مدیریت نوین بخش عمومی، مد نظر قرار داده و روش تعهدی را به عنوان راه‌کاری برای دستیابی به یک بخش عمومی با رویکرد «شبه‌تجاری» و «مبتنی بر عملکرد» تلقی می‌کنند. طرفداران این نظریه، استدلال می‌کنند که حسابداری تعهدی اطلاعات مناسب‌تری را برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی فراهم کرده، و در نهایت به یک بخش عمومی کارآمدتر و مؤثرتر منجر می‌شود. فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی، برای اداره‌های دولت مرکزی بریتانیا در اوایل دهه ۱۹۹۰ شروع شد و در مدت حدود ده سال،

دولت‌ها به واسطه‌ی وظایفی که بر اساس قانون بر عهده دارند، اقدام به تشکیل سازمان‌هایی می‌کنند که از جنبه‌های مختلفی از جمله نوع مالکیت، منابع مالی مورد استفاده و قوانین و مقررات حاکم بر آن‌ها، با سازمان‌های بخش خصوصی متفاوت است. در همین راستا، مسئولان دولتی باید تسهیلات لازم به منظور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی در زمینه‌های اقتصادی، مالی و نحوه مصرف بهینه منابع محدود را فراهم کنند. نظر به این‌که نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی مطرح بوده است، برخی از سازمان‌های دولتی، در راستای فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی، به سمت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده‌اند و به نظر می‌رسد پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی کشور ضروری و لازم باشد. چراکه مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش‌های دولتی، می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیرگذار باشد. افزون بر این، در صورت انتخاب مبنای تعهدی حسابداری، به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع، صرفه‌جویی زمان، کاهش چشم‌گیر هزینه‌ها، افزایش امنیت سازمانی و غیره، پدید خواهد آمد. پژوهشگران متعددی ضمن بررسی نقش اطلاعات حسابداری در

شده، استفاده می‌شود. در حسابداری بر مبنای نقدی، درآمدها و هزینه‌ها در زمان مبادله وجه نقد ثبت می‌شود. بنابراین، صورت‌های مالی مبتنی بر مبنای حسابداری نقدی، به صورت سنتی منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می‌دهد و آن را با مخارج بودجه شده، مقایسه می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۵: ۲۵) و به نظر می‌رسد که این نظام حسابداری، برای اجرای برنامه‌های مورد نظر دولت به واسطه استفاده مؤثرتر از منابع عمومی، مناسب نیست. با این وجود، قانون محاسبات عمومی کشور، گذشته از چند اصلاح جزئی، تقریباً مشابه نظام حسابداری نقدی معرفی شده است و تأکید قانون فعلی بر پاسخ‌گویی نیز به شکل رعایت پیش‌بینی‌های قانون و مقررات بودجه‌ای با توجه به اندک استفاده‌های ضروری مدیریت از اطلاعات حسابداری است. همچنین، با توجه به برون‌دادها و گزارش‌های حاصل از نظام حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی می‌توان گفت که این نظام برای برآوردن نیازهای پاسخ‌گویی و کنترل، دارای چارچوبی از پیش طراحی شده، است. در این نظام، مدیران دولتی گزارش‌هایی درباره وظیفه مباشرتی خود به منظور نشان دادن این موضوع که وجوه طبق مجوز دریافتی از قانون‌گذار هزینه شده است، تهیه و تنظیم می‌کنند. بنابراین، اطلاعات دریافتی از نظام فعلی ابتدایی و ناکافی است و نمی‌توان آن را برای دستیابی به دو هدف کارایی و اثربخشی، تجزیه و تحلیل کرد (صبوری، ۱۳۸۶: ۳). به بیان دیگر، می‌توان گفت که نظام حسابداری فعلی توانایی ارائه اطلاعات لازم به مدیران دولتی به منظور

حسابداری تعهدی استقرار یافت. در آن زمان، نشانه‌های روشنی وجود داشت که تغییرات مشابه، در کشورهای دیگر از جمله ایرلند نیز رخ می‌دهد، اما در لحظه ورود به این تغییر رویکرد، عوامل مؤثر بر استقرار مبنای تعهدی مانند عمل‌گرایی، نبود تمایل عمومی، فشارهای ایدئولوژیکی و سیاسی و تفاوت‌های فرهنگی مانع از پیاده‌سازی نظام حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی به جای حسابداری نقدی شد (هیلمن<sup>۱</sup> و کولونی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱).

با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سراسر جهان، نحوه پذیرش آن در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. از نظر کریستیانز<sup>۳</sup> و ری‌نیرز<sup>۴</sup> (۲۰۰۹)، این تفاوت‌ها در سه سطح محتوا، مدت زمان انتقال از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی و نحوه پذیرش حسابداری تعهدی مشاهده می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش‌های تجربی نشان‌دهنده این است که دلایل مدیریتی و کنترلی، مهم‌ترین عامل حرکت از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و زلاندنو بوده است. ایالات متحده آمریکا، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز کرد. کانادا، در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی بکار گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ این روش را به طور کامل در بخش عمومی اجرایی کرد (تودور<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸).

با وجود انجام برخی از اصلاحات در نظام حسابداری و گزارش‌گری بخش عمومی، در بسیاری از سازمان‌های دولتی ایران، کماکان برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی تعدیل

- اندازه‌گیری و محاسبه‌ی بهای تمام شده خدمات و کالای بخش دولتی را ندارد و با توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و بویژه، تغییر در نظام بودجه‌ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی، نیاز به اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی از سوی مدیران دولتی افزایش یافته است. لذا، به نظر می‌رسد که نظام حسابداری دولتی در ایران مانند بیش‌تر کشورهای جهان در شرف اصلاحات ساختاری قرار دارد، اما چگونگی اصلاحات و تعامل عوامل مؤثر بر این فرایند، چالشی جدی است و لزوم توسعه چارچوب نظری که بتواند فرایند اصلاحات را توضیح دهد و فضای پیرامون آن را توصیف کند و به منظور پیش‌بینی نیز مورد استفاده قرار گیرد، انکارناپذیر است (طالب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۰). به طور کلی، در بررسی چارچوب کلی عملکرد مالی در بخش عمومی، نیاز به نظریه‌پردازی و تغییر دیدگاه‌های مالی به وضوح احساس می‌شود. ساختارهای پیچیده سازمانی، الزام به پیش‌بینی سودآوری آتی و ارزیابی هزینه و درآمد در فعالیت‌های اقتصادی، نیاز به ارائه راه کارهای نوین و متعاقب آن پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی را دوچندان کرده است (نسبک<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱). از جمله مزایای حسابداری تعهدی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (رایسون<sup>۷</sup>، ۲۰۰۲؛ تودور و موتیو<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵؛ و توماس<sup>۹</sup>، ۲۰۰۷):
  - بهبود پاسخ‌گویی مدیران، به واسطه ارائه تصویری واقعی از عملکرد آن‌ها برحسب درآمدهای کسب شده و منابع مصرف شده،
  - افزایش در شفافیت و ارزیابی مناسب‌تر دارایی‌های ثابت و دارایی‌های زیربنایی،
  - تسهیل برنامه‌ریزی و فراهم کردن حوزه وسیعی فراروی بخش عمومی برای مدیریت مؤثرتر منابع مالی شامل دارایی‌ها و وجه نقد،
  - بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی از طریق ارائه مجموعه وسیعی از اطلاعات مورد نیاز بویژه در ارتباط با کلیه منابع و تعهدات بخش عمومی،
  - تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه‌های مختلف از طریق نشان دادن جزئیات بهای تمام شده آن‌ها؛ یعنی افزایش شفافیت هزینه‌ها و در نتیجه کمک به مدیریت بهتر عملکرد با حداقل هزینه برای جامعه،
  - ایجاد زمینه لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته شده در سطح بین‌المللی و
  - افزایش مقایسه‌پذیری مؤثر جنبه‌های مشابه عملکرد مالی بین بخش‌ها و نمایندگی‌های مختلف دولتی بین وضعیت‌های دوگانه دولت قبل و بعد از خصوصی‌سازی و بین سازمان‌های بخش عمومی و بخش خصوصی در صورت استفاده هر دو بخش از مبنای حسابداری تعهدی، و همچنین بین کشورهای مختلف در سطح بین‌المللی.
- پیشینه پژوهش
- کرباسی‌یزدی و طریقی (۱۳۸۸) به بررسی و ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در

نتایج حاصل از بررسی نمونه‌ای شامل ۱۰۰ نفر از صاحب‌نظران، رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی دانشگاه بیانگر این بود که اجرای حسابداری تعهدی منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه می‌شود. همچنین، حسابداری تعهدی در تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها کاراتر از حسابداری نقدی است، باعث کنترل دقیق‌تر درآمدها و هزینه‌ها شده و گزارش‌های مالی دقیق‌تر و صحیح‌تری در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

بارت<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۳) در پژوهش خود به هفت دسته از پیامدهای بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره کرده است و تأکید می‌کند که باید به موارد زیر توجه بیش‌تری شود:

۱. ارائه تعریف جامع‌تری از هزینه برنامه‌های دولت،
۲. تأکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثر بخشی،
۳. برتری مبنای تعهدی بر مبنای نقدی برای تعیین روش قیمت‌گذاری مورد استفاده،
۴. نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیش‌تر در بحث‌های چانه‌زنی،
۵. ایجاد پاسخ‌گویی بیش‌تر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده به وسیله‌ی نهادهای بخش عمومی و
۶. اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه که منافع فزاینده‌ای برای صورت‌ظاهری آن یعنی بودجه دارد.

چان<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۳) نشان داد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، به افزایش پاسخ‌گویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر

دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران پرداختند. نتایج حاصل از بررسی نمونه‌ای شامل ۵۷ نفر از اعضای هیأت امنای دانشگاه، حسابرسان دیوان محاسبات، رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی دانشگاه علوم پزشکی تهران بیانگر این بود که اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌تواند بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها را شفاف‌تر بیان کرده و به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی منجر شود. همچنین، اطلاعات ناشی از سامانه‌های گزارش‌گری تعهدی می‌تواند موجب تصمیم‌گیری‌های بهینه به‌وسیله مدیران شده و ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی آن‌ها را فراهم کند.

صابر (۱۳۹۰) در پژوهش خود نشان داد که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی بخش عمومی ایران، به‌طور نسبی ظرفیت گزارش‌گری بر مبنای تعهدی را دارد و تنها نیاز به اصلاح برخی مواد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ است.

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش پیمایشی آن‌ها بیانگر این بود که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد. محرک‌های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیش‌تر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

گرد و کریمی (۱۳۹۰) به بررسی اثرات تغییر در روش حسابداری نقدی به تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی پرداختند.

برخی از منتقدان در برابر گزارش‌گری مالی تعهدی برای واحدهای دولتی، استدلال می‌کنند که هدف واحدهای دولتی سودآوری نیست، بنابراین، سود معیار مناسبی برای سنجش عملکرد آن‌ها به شمار نمی‌رود و در نتیجه ساختار مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی برای دولت مناسب نیست. در بخش دولتی، سرمایه در گردش، شاخص توانایی ادامه فعالیت نیست و این موضوع با تمایل مجلس برای ادامه تخصیص اعتبار در ارتباط است؛ و ظرفیت‌های انتخاب، برای دولت نامربوط است.

سرانجام، حسابداری نیازمند یک نظریه و چارچوب نظری است و این نظریه باید در عین جامعیت و استحکام کافی، امکان پیشرفت و تعالی حسابداری را فراهم آورد؛ به طوری که انعطاف کافی برای تفسیرهای متفاوت در شرایط متفاوت سازمانی از جمله سازمان‌های دولتی را داشته باشد. این انعطاف‌پذیری، در مورد بخش عمومی ضروری‌تر است. با وجودی که مفاهیم کلی در هر دو حوزه حسابداری مالی و عمومی یکسان است، لیکن ویژگی‌های خاص واحدهای عمومی موجب می‌شود تا هنگام استفاده از مدل حسابداری مالی در دولت‌ها، برخی مفاهیم به‌طور متفاوت تفسیر و بکار گرفته شود.

### روش پژوهش

پرسش‌ها و فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های این پژوهش بدست آمده از یک ساختار نظری است که در قالب پنج فرضیه طراحی

به‌وسیله‌ی مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود و تغییرات اساسی در نظام حسابداری، ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی دارد که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود. تودور و موتیو (۲۰۰۵) به بررسی فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به مبنای تعهدی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به‌موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

مک‌فی<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۶) بیان می‌دارد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به افزایش پاسخ‌گویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به‌وسیله‌ی مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود.

سگوین<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۸) به بررسی فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این مبنای حسابداری در بخش دولتی، مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه کرد.

با وجود انجام پژوهش‌های متعدد در حمایت از انتخاب نظام حسابداری تعهدی، پیدایش حسابداری و گزارش‌گری مالی تعهدی، خالی از انتقاد نبوده است.

برای آزمون این فرضیه، سؤال‌هایی به شرح جدول شماره ۲ در پرسش‌نامه مطرح و به نظرخواهی گذاشته شده است.

فرضیه سوم: قوانین و مقررات از عوامل مهم و تأثیرگذار بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی است. برای آزمون این فرضیه، سؤال‌هایی به شرح جدول شماره ۳ در پرسش‌نامه مطرح و به نظرخواهی گذاشته شده است.

فرضیه چهارم: چارچوب نظری از عوامل مهم و تأثیرگذار در بکارگیری حسابداری تعهدی است. برای آزمون این فرضیه، سؤال‌هایی به شرح جدول

شده است. بنابراین، این فرضیه‌ها از اعتبار لازم جهت انجام آزمون برخوردار است. در ادامه، به بیان فرضیه‌های پژوهش و سؤال‌های مرتبط با هر فرضیه پرداخته می‌شود.

فرضیه اول: عامل مدیریت، از عوامل مهم و تأثیرگذار بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی است. برای آزمون این فرضیه، سؤال‌هایی به شرح جدول شماره ۱ در پرسش‌نامه مطرح و به نظرخواهی گذاشته شده است.

فرضیه دوم: عامل نیروی انسانی از عوامل مهم و تأثیرگذار بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی است.

### جدول ۱: سؤال‌های مرتبط با فرضیه اول

۱. آیا حمایت مدیران ارشد دانشگاه، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۲. آیا نیاز مدیران به اطلاعات دقیق مالی در تصمیم‌گیری، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۳. آیا تفویض اختیار مدیران ارشد به مسئولین زیرمجموعه در جهت تسهیل امور مالی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۴. آیا تفکر و شیوه‌های جدید مدیریت سازمان بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟

### جدول ۲: سؤال‌های مرتبط با فرضیه دوم

۱. آیا تعهد کاری نیروی انسانی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۲. آیا تجربه کاری نیروی انسانی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۳. آیا تحصیلات و تخصص نیروی انسانی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۴. آیا انگیزش نیروی انسانی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟

### جدول ۳: سؤال‌های مرتبط با فرضیه سوم

۱. آیا تسهیل‌کننده بودن قوانین و مقررات، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۲. آیا شفافیت قوانین و مقررات مالی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۳. آیا رعایت کلیه قوانین و مقررات حاکم بر دانشگاه، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۴. آیا انعطاف‌پذیری قوانین و مقررات مالی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟

(پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی در بخش سلامت) شود. البته، تلقی یک رابطه علیتی مطلق برای ارزیابی نتایج این پژوهش به عنوان یک فرض مطرح شده است. افزون بر این، این پژوهش از نوع پژوهش‌های پیمایشی است. رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها در این نوع از پژوهش‌ها، مصاحبه شخصی و استفاده از پرسش‌نامه است. در این پژوهش، برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته‌ای شامل چهار سؤال عمومی و بیست سؤال تخصصی استفاده شده است. در بخش نظری نیز به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز با توجه به موضوع پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. همچنین، از آنجا که جامعه مورد مطالعه در این پژوهش را مدیران مالی و حسابداران شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور تشکیل می‌دهد و این دانشگاه‌ها با توجه به نوع

شماره ۴ در پرسش‌نامه مطرح و به نظر خواهی گذاشته شده است.

فرضیه پنجم: فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی از عوامل مهم و تأثیرگذار در بکارگیری حسابداری تعهدی است.

برای آزمون این فرضیه، سؤال‌هایی به شرح جدول شماره ۵ در پرسش‌نامه مطرح و به نظر خواهی گذاشته شده است.

طرح پژوهش و روش‌های آماری مورد استفاده

در این پژوهش، احتمال وجود یک رابطه علیتی وجود دارد، پیش‌بینی می‌شود متغیرهای مستقل در این پژوهش (فرهنگ پاسخ‌گویی، عامل مدیریت، عامل نیروی انسانی، قوانین و مقررات حاکم و تدوین چارچوب نظری) موجب تغییر در متغیر وابسته

#### جدول ۴: سؤال‌های مرتبط با فرضیه چهارم

۱. آیا تدوین چارچوب نظری در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌ها، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۲. آیا تدوین چارچوب نظری به عنوان مرجع تجزیه و تحلیل گزارش‌های مالی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۳. آیا تدوین چارچوب نظری به عنوان راهکاری برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟

#### جدول ۵: سؤال‌های مرتبط با فرضیه پنجم

۱. آیا فرهنگ پاسخ‌گویی اثربخش، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۲. آیا وجود ارزش‌ها و باورها بین کارکنان در راستای پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۳. آیا روحیه همکاری و مسئولیت‌پذیری بین کارکنان، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۴. آیا برتری منافع سازمانی بر منافع فردی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۵. آیا وجود انسجام و یکپارچگی بین واحدهای مختلف، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟



متغیرهای پژوهش (سؤال‌های تخصصی) محاسبه شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از آزمون «ت تک متغیره (برای یک نمونه)» در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شده است. برای تعیین رابطه معناداری بین سؤال‌های پرسش‌نامه و فرضیه‌های پژوهش نیز روش آماری تحلیل واریانس بکار رفته است. لازم به ذکر است که به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری بالا، از نرم افزار spss نسخه ۱۶ استفاده شده است.

### یافته‌های پژوهش

برای تجزیه و تحلیل بیش تر موضوع مورد بررسی، در ابتدا، توزیع فراوانی و درصد ویژگی‌های فردی و اجتماعی پاسخ‌دهندگان محاسبه شده است. جدول شماره

فعالیت و گستردگی آن‌ها دارای طبقه‌بندی خاصی است، ابتدا، کلیه دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور در قالب ۳ سطح (تیپ) A و B و C تقسیم شد. سپس، حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران محاسبه شده و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده، نمونه‌گیری انجام شده است. با توجه به فرمول کوکران و تعداد اعضای جامعه، حجم نمونه ۲۴۰ نفر برآورد شده که با در نظر گرفتن حجم هر طبقه از جامعه، در سطح معناداری ۹۵ درصد و خطای نمونه‌گیری ۵ درصد بدست آمده است. بنابراین، ۲۴۰ پرسش‌نامه توزیع، که در نهایت ۲۱۸ پرسش‌نامه دریافت شد.

به منظور بررسی اولیه ویژگی‌های فردی و اجتماعی و پاسخ‌های ارائه شده به وسیله‌ی پاسخ‌دهندگان، توزیع فراوانی پاسخ سؤال‌های عمومی و آماره‌های توصیفی

جدول ۶: توزیع فراوانی و درصد ویژگی‌های فردی و اجتماعی پاسخ‌دهندگان

درصد	تعداد	ویژگی‌های نمونه آماری
۶/۴	۱۴	دیپلم
۱۶/۱	۳۵	فوق دیپلم
۶۵/۱	۱۴۲	کارشناسی
۱۲/۴	۲۷	کارشناسی ارشد
۵۶/۹	۱۲۴	۱-۱۰ سال
۲۴/۸	۵۴	۱۱-۲۰ سال
۱۸/۳	۴۰	۲۱-۳۰ سال
۲/۸	۶	مدیر
۵/۵	۱۲	معاون
۱۱/۰	۲۴	رئیس
۷۲/۰	۱۵۷	کارشناس
۸/۷	۱۹	سایر
۸۲/۱	۱۷۹	مرتبط
۱۷/۹	۳۹	غیر مرتبط

۶، اطلاعات مزبور را نشان می‌دهد.

توزیع فراوانی ارائه شده در جدول شماره ۶ نشان‌دهنده این است که در بین پاسخ‌دهندگان، مدرک تحصیلی کارشناسی با فراوانی ۶۵/۱٪، بیش‌ترین و مدرک تحصیلی دیپلم با فراوانی ۶/۴٪، کم‌ترین درصد فراوانی نسبی را به خود اختصاص داده است. همچنین، در خصوص سابقه کار پاسخ‌دهندگان، بیش‌ترین فراوانی مربوط به سابقه ۱ الی ۱۰ سال با ۵۶/۹٪ و کم‌ترین فراوانی مربوط به سابقه ۲۱ الی ۳۰ سال با ۱۸/۳٪ است. در ارتباط با پست سازمانی نیز پست کارشناسی با ۷۲٪، بیش‌ترین و پست مدیریت با ۲/۸٪، کم‌ترین درصد فراوانی را به خود اختصاص داده است. همچنین، رشته تحصیلی ۸۲/۱٪ از پاسخ‌دهندگان مرتبط و ۱۷/۹٪ از

آنها غیرمرتبط است.

جدول شماره ۷ نیز آماره‌های توصیفی متغیرهای مورد بررسی را نشان می‌دهد. بر اساس موارد ارائه شده در جدول شماره ۷، دامنه نمرات مؤلفه مدیریت بین ۸ تا ۲۰، مؤلفه چارچوب نظری ۷ تا ۱۵، مؤلفه قوانین ۱۰ تا ۲۰، مؤلفه نیروی انسانی بین ۹ تا ۲۰ و مؤلفه فرهنگ پاسخ‌گویی بین ۱۱ تا ۲۵ در نوسان بوده است. نتایج حاصل از بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی نیز در جدول شماره ۸ ارائه شده است. با توجه به اینکه از مقیاس رایج اندازه‌گیری لیکرت ۵ طبقه‌ای استفاده شده است، میانگین فرضی ۳

جدول ۷: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

مؤلفه‌ها	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار
مدیریت	۸	۲۰	۱۶/۳۹	۲/۰۱
چارچوب نظری	۷	۱۵	۱۱/۳۵	۱/۶۷
قوانین	۱۰	۲۰	۱۵/۴۲	۲/۰۸
نیروی انسانی	۹	۲۰	۱۵/۷۲	۲/۲۷
فرهنگ پاسخ‌گویی	۱۱	۲۵	۱۹/۸۴	۲/۴۶

جدول ۸: مقایسه میانگین نمره عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی با میانگین فرضی ۳

شاخص‌ها	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	t	p
مدیریت	۴/۱۰	۰/۵۰	۰/۰۳۴	۳۲/۲۲	۰/۰۰۱
چارچوب نظری	۳/۷۸	۰/۵۶	۰/۰۳۷	۲۰/۷۶	۰/۰۰۱
قوانین	۳/۸۶	۰/۵۲	۰/۰۳۵	۲۴/۳۲	۰/۰۰۱
نیروی انسانی	۳/۹۳	۰/۵۷	۰/۰۳۸	۲۴/۱۹	۰/۰۰۱
فرهنگ پاسخ‌گویی	۳/۹۷	۰/۴۹	۰/۰۳۳	۲۹/۰۳	۰/۰۰۱
	$P = ۰/۰۰۱$	$F = ۲۴/۰۰$		$t^2 = ۹۷/۳۵$	

مبنای مقایسه میانگین نمرات قرار گرفته است.

$$3 = (5+4+3+2+1)/5$$

بر اساس یافته‌های پژوهش سطح معناداری (p) برای همه شاخص‌ها برابر با ۰/۰۱ است و مقدار آماره t مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول در سطح خطای ۵ درصد بزرگ‌تر است. بنابراین، همه شاخص‌ها در سطح بیش‌تر از متوسط جزء عوامل مهم و تأثیرگذار در بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی هستند و البته در این میان شاخص مدیریت بیش‌ترین و شاخص چارچوب نظری کم‌ترین تأثیر را دارد. همچنین، با توجه به اطلاعات ارائه شده در انتهای جدول شماره ۸، آماره F (آزمون هتلینگ که برای مقایسه ۵ مؤلفه‌ی نمونه وابسته به هم استفاده شده است) محاسبه شده در سطح ۰/۰۵  $P \leq$  معنادار است؛ بنابراین، بین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۹ نیز نتایج حاصل از مقایسه میانگین نمره عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی برحسب سابقه خدمت را نشان می‌دهد.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول شماره ۹، آماره F مشاهده شده در سطح ۰/۰۵  $P \leq$  معنادار نیست. بنابراین، بین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی برحسب سابقه خدمت پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود ندارد.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول شماره ۱۰، آماره t مشاهده شده در سطح ۰/۰۵ معنادار نیست. بنابراین، بین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری

تعهدی برحسب رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود ندارد. با این وجود، تأثیر مدیریت، چارچوب نظری، قوانین و مقررات، نیروی انسانی و فرهنگ پاسخ‌خواهی بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی از نظر پاسخ‌دهندگان با رشته تحصیلی مختلف، به صورت معناداری متفاوت است.

### نتیجه‌گیری

عوامل متعددی بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است. در این پژوهش، پنج عامل از جمله مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی به عنوان عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است که هر پنج عامل به عنوان عوامل تأثیرگذار شناسایی شده است. داده‌های مربوط به سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه که خصوصیات فردی پاسخ‌دهندگان را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد، حاکی از این موضوع است که پاسخ‌دهندگان از نیروهای متخصص و آشنا به فرایند حسابداری تعهدی و کاربرد آن هستند. بنابراین، اتکاء به پاسخ‌های این افراد به سؤال‌های پرسش‌نامه مبنای علمی لازم برای تعیین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را فراهم می‌کند.

تجزیه و تحلیل پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه که با استفاده از آزمون t تک متغیره انجام شده است و در واقع پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی را به عنوان متغیر وابسته و عوامل

جدول ۹: مقایسه میانگین نمره عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی بر حسب سابقه خدمت

P	F	سال ۲۰-۲۱		سال ۱۰-۱۱		سال ۱-۱۰		متغیرهای پژوهش
		انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
۰/۵۳۹	۰/۶۲	۰/۴۶	۴/۱۱	۰/۵۴	۴/۰۳	۰/۵۰	۴/۱۲	مدیریت
۰/۳۵۹	۱/۱۱	۰/۵۱	۳/۸۶	۰/۵۰	۳/۶۹	۰/۵۱	۳/۷۹	چارچوب نظری
۰/۹۴۶	۰/۰۶	۰/۶۰	۳/۸۷	۰/۵۱	۳/۸۶	۰/۵۰	۳/۸۴	قوانین
۰/۴۱۳	۰/۸۹	۰/۶۰	۳/۹۷	۰/۶۱	۳/۸۴	۰/۵۸	۳/۹۵	نیروی انسانی
۰/۸۶۵	۰/۱۵	۰/۴۵	۳/۹۴	۰/۴۷	۳/۹۵	۰/۵۸	۳/۹۸	فرهنگ پاسخگوئی

جدول ۱۰: مقایسه میانگین نمره عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی بر حسب رشته تحصیلی

P	t	غیر مرتبط		مرتبط		متغیرهای پژوهش
		انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
۰/۲۶۹	۱/۱۰	۰/۴۴	۴/۱۷	۰/۵۱	۴/۰۸	مدیریت
۰/۱۹۷	۱/۲۹	۰/۵۰	۳/۸۸	۰/۵۷	۳/۷۶	چارچوب نظری
۰/۷۷۶	۰/۲۸	۰/۶۲	۳/۸۷	۰/۵۰	۳/۸۵	قوانین
۰/۲۲۲	۱/۲۲	۰/۴۷	۴/۰۳	۰/۵۹	۳/۹۰	نیروی انسانی
۰/۵۱۶	۰/۶۵	۰/۴۷	۴/۰۱	۰/۵۰	۳/۹۵	فرهنگ پاسخگوئی

میزان تأثیر عوامل ذکر شده در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد.

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج حاصل از پژوهش نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد، که عوامل حمایت مدیران ارشد، نیاز مدیران

مؤثر بر آن را به عنوان متغیر مستقل بیان می‌کند، به همراه تحلیل توصیفی داده‌های بدست آمده از سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه، نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان برای پاسخ به سؤال‌ها، در اکثر موارد گزینه‌های متوسط و بعد از آن (عدد ۳ و بالاتر) را انتخاب کرده‌اند. بنابراین، می‌توان گفت به نظر آن‌ها

به اطلاعات دقیق مالی به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری، تفویض اختیار مدیران ارشد به مسئولین زیرمجموعه برای تسهیل در انجام امور مالی و شیوه‌های جدید مدیریت سازمان بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است. نتایج بدست آمده از این فرضیه با نتایج پژوهش انجام شده به وسیله کلارک<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۶) همسو است.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که عامل نیروی انسانی در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است. بر این اساس، تعهد و تجربه نیروی انسانی، میزان تحصیلات و عوامل انگیزشی در کارکنان از عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی به‌شمار می‌رود. نتایج بدست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان با نتایج بدست آمده از پژوهش تودور و موتیو (۲۰۰۵) همسو دانست. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که در ساختار تشکیلاتی امور مالی بازرگاری‌های لازم انجام شود و از نیروهای متخصص و آشنا با مبانی حسابداری تعهدی استفاده شود.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد، عامل قوانین و مقررات می‌تواند تأثیر بسزایی در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی داشته باشد. تسهیل‌کننده بودن قوانین و مقررات، شفافیت قوانین و مقررات مالی، رعایت کلیه قوانین و مقررات حاکم بر دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی و انعطاف‌پذیر بودن قوانین و مقررات مالی از عوامل تأثیرگذار در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی است. تنظیم و تصویب قانون برنامه چهارم و به تبع آن قانون برنامه پنجم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی

جمهوری اسلامی ایران، تدوین و بازرنگری آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور (مصوب هیأت امنا) از جمله مواردی است که تأثیر شفافیت قوانین در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی را به وضوح بیان می‌کند. نتایج بدست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان با نتایج بدست آمده از پژوهش تودور و موتیو (۲۰۰۵) همسو دانست.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی را در این بخش تسهیل می‌کند. از این رو، تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی به عنوان ابزاری برای افزایش کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسان، احتمالاً در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود نهادهای مسئول بویژه سازمان حسابرسی که وظیفه استانداردگذاری و تدوین استانداردهای حسابداری را بر عهده دارد، فرایند تدوین و تصویب چارچوب نظری در بخش عمومی را تسریع کرده تا استانداردهای حسابداری در بخش عمومی همانند بخش خصوصی تدوین شود. نتایج بدست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان همسو با نظرات باباجانی (۱۳۸۳) دانست.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهد، فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی از عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور است. وجود فرهنگ پاسخ‌گویی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که بخش عمده‌ای

دولتی. چاپ دوم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.

صابر، مهدی (۱۳۹۰). «بررسی ظرفیت قوانین و مقررات جهت پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران». اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی، مازندران، آمل: ۱۴ و ۱۵ اردیبهشت.

صبوری، مصطفی (۱۳۸۶). «شفافیت بودجه‌ای و نقش حسابداری دولتی». فصلنامه حسابرس، شماره ۳۷، صص ۵۰-۵۵.

طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ البرزی، محمود؛ و بتول زراعی (۱۳۹۰). «ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران». مجله دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۵، صص ۵۱-۷۳.

کریاسی‌یزدی، حسین و علی طریقی (۱۳۸۸). «ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران». فصلنامه دانش حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۰، صص ۱۶-۲۷.

گرد، عزیز و عباس کریمی (۱۳۹۰). «بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی». فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴، صص ۶-۲۱.

مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹). «نظام پاسخ‌گویی و حسابداری دولتی در ایران». فصلنامه حسابرس، شماره ۷، صص ۳۸-۴۳.

از منابع عمومی را به خود اختصاص داده و با توجه به اهمیت منابع در این حوزه که حوزه سلامت جامعه است، موجب همسوس شدن فن‌های مدیریت مالی دولتی با فن‌های مشابه در بخش خصوصی شده و امکان رقابت دستگاه‌های اجرایی با سایر دستگاه‌ها را فراهم می‌کند و منجر به انضباط مالی بیش‌تر می‌شود. نتایج بدست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان با نظرات مهدوی (۱۳۷۹) و باباجانی (۱۳۸۳) و با نتایج پژوهش مک‌فی (۲۰۰۶) همسو دانست.

#### یادداشت‌ها

1. Hillman
2. Collony
3. Christianes
4. Reyniers
5. Tudor
6. Nesbakk
7. Robinson
8. Mutiu
9. Thomas
10. Barrett
11. Chan
12. McPhee
13. Seguin
14. Clark

#### منابع

باباجانی، جعفر (۱۳۸۳). «ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخ‌گویی نظام حسابداری و گزارش‌گری دولت جمهوری اسلامی ایران». مجله مطالعات حسابداری، شماره ۶، صص ۲۶-۵۴.

باباجانی، جعفر (۱۳۸۵). حسابداری و کنترل‌های مالی

- Accounting Representations in the Public Sector: A Case of Autopoiesis". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 22, Issue. 3, pp. 247-258.
- Robinson, M. (2002). "Accrual Accounting and the Public Sector". *Working Paper, School of Economics and Finance Queensland University of Technology*.
- Seguin, K. L. (2008). "Accrual Accounting Implementation in the Canadian Federal Government". *A Thesis Submitted to the Faculty of Graduate Studies and Research in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Business Administration, Sprott School of Business, Carleton University, Ottawa, Ontario*.
- Thomas, H. B. (2007). "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?" *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, Vol. 12, Issue. 3, Article. 4, pp. 1-18.
- Tudor, T. (2008). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- Tudor, T. and A. Mutiu (2005). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Oeconomica*, No. 1, pp. 36-51.
- Barrett, P. (1993). "Managing in an Accrual Accounting Environment". *Paper Presented to RIPA. Conference (Canberra, 26 February)*.
- Chan, L. J. (2003). "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards". *Public Money & Management*, Vol. 20, Issue. 1, pp. 19-26.
- Christianes, J. and B. Reyniers (2009). "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study". *Working Paper, Ghent University, Belgium*.
- Clark, D. (1996). "Open Government in Britain: Discourse and Practice". *Public Money & Management*, Vol. 16, Issue. 1, pp. 23-30.
- Hillman, N. and C. Collony (2011). "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken". *Management Accounting Research*, Vol. 22, Issue. 1, pp. 36-45.
- McPhee, I. (2006). "Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference, 17 August*.
- Nesbakk, L. G. (2011). "Accrual