

مجله حسابداری سلامت، سال ششم، شماره اول، پیاپی ۱۷، بهار و تابستان ۱۳۹۶، صص ۲۵-۴۳.

### ارزیابی تأثیر بکارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی مدیران (مطالعه موردی: دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران)

دکتر بتول زارعی<sup>۱\*</sup> و بتول مهراندیش<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۹/۲۱

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۶/۰۷/۱۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۳/۲۲

#### چکیده

**مقدمه:** با توجه به اجرای نظام حسابداری مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، آگاهی از دیدگاه مدیران در مورد سودمندی اطلاعات حاصل برای مدیریت تحولات ایجاد شده ضروری است. به همین منظور، هدف این پژوهش ارزیابی تأثیر بکارگیری اطلاعات حاصل از نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی مدیران بخش عمومی است.

**روش پژوهش:** این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش پژوهش توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران در سال ۱۳۹۵ و ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسش‌نامه و از روش تحلیل عاملی تأییدی، همبستگی اسپیرمن و آزمون t استفاده شده است.

**یافته‌ها:** یافته‌های پژوهش نشان داد که اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری مدیران مؤثر است.

**نتیجه‌گیری:** با توجه به تأثیر اطلاعات حاصل از اجرای نظام مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری مدیران، پیشنهاد می‌شود تکمیل و تسریع فرایند اجرای استانداردهای حسابداری مزبور مورد توجه مسئولین و سیاست‌گذاران مالی بخش عمومی قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری، بخش عمومی، پاسخ‌گویی، تصمیم‌گیری.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس.

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

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: b.zarei@qodsiau.ac.ir

## مقدمه

تعهدی با ارائه صورت‌های مالی و گزارش‌های میان‌دوره‌ای و با گردآوری داده‌ها و پردازش آن‌ها و هم‌چنین تهیه اطلاعات بیشتر و بهتر نسبت به حسابداری نقدی به مدیران میانی و عالی در برنامه‌ریزی، کنترل، تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی کمک کند.

در ایران سیاست‌گذاران مدیریت عمومی طی دو دهه اخیر از طریق وضع قوانین متعدد، اصلاح در رویه‌های مدیریت مالی بخش عمومی را آغاز کرده‌اند. از جمله، مطابق با آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور اعتبارات دولتی به دانشگاه‌های علوم پزشکی باید بر اساس قیمت تمام‌شده خدمات تخصیص داده شود. از آن جا که محاسبه قیمت تمام‌شده خدمات مستلزم اصلاح روش‌های حسابداری بود به تدریج اصلاح روش‌های حسابداری در دستور کار قرار گرفت. به عنوان نمونه، در ماده ۱۳ آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی، استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در کلیه مبادلات مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران، تصویب و الزامی شد و سرانجام از سال ۱۳۸۷ طرحی با عنوان نظام نوین مالی (بر مبنای حسابداری تعهدی) در یک برنامه‌ریزی ۵ ساله در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی هدف‌گذاری شد (۴). به دنبال این اقدامات و اقدامات مشابه در شهرداری تهران و برخی از نهادهای عمومی دیگر، تهیه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دستور کار کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی قرار گرفت. پس از آن، در سال ۱۳۹۴ نظام حسابداری بخش عمومی در

مدیریت مستلزم تصمیم‌گیری است و تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات است. بیشتر تصمیم‌های مدیران مربوط به اموری است که دارای آثار و پیامدهای مالی برای مجموعه تحت مدیریت آن‌هاست. مدیران بخش عمومی نیز از این قاعده مستثنی نیستند. از میان اطلاعات گوناگونی که مدیران برای اخذ تصمیم‌های اصلی نیازمند آن هستند، اطلاعات مالی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است؛ چرا که بیشتر تصمیم‌های مدیران به طور مستقیم آثار و پیامدهای مالی دارد. از این رو، برای اخذ تصمیم‌های مناسب به وسیله مدیران، اطلاعات مالی اهمیت دارد. برای تهیه این اطلاعات و هم‌چنین، نیاز به پاسخ‌گویی و انجام کنترل، طراحی و نگهداری نظام حسابداری مناسب در بخش دولتی ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است.

نیاز فزاینده مدیران نسل جدید به اطلاعات زمینه‌ساز تحولات گسترده در نظام اطلاعاتی مدیریت، به‌ویژه نظام اطلاعاتی حسابداری شده است. هر چند میزان تحولات مدیریت عمومی در بین کشورها از شدت و آهنگ متفاوتی برخوردار بوده (۱) اما ویژگی مشترک بیشتر آن‌ها نقش اصلی دانش حسابداری بوده است (۲) و حتی برخی بر این باورند که تغییر در روش‌های حسابداری مرکز ثقل این تحولات بوده است (۳). به طوری که، می‌توان بیان داشت سنگ بنای این تحولات، تغییر در مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی، با هدف دستیابی به شفافیت و بهبود کارایی و اثربخشی بوده است (۱). انتظار می‌رود حسابداری

حسابداری بخش عمومی مورد توجه قرار گرفته است. بنابراین، نتایج پژوهش حاضر می‌تواند کمک قابل توجهی به ادامه فرایند اجرای استانداردهای حسابداری کند. در ادامه مقاله، مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌ها، روش پژوهش، یافته‌ها، نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌ها ارائه شده است.

#### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اندیشه کنترل عمومی بر هزینه‌های دولت از اواخر قرن نوزدهم میلادی به بعد پدید آمد. در این دوران دولت‌های برخی از کشورهای اروپایی مکلف شدند که درآمدها و هزینه‌های سالانه خود را پیش‌بینی و به تصویب مجلس نمایندگان برسانند و به این ترتیب، تنظیم و تدوین بودجه به وسیله دولت‌ها متداول شد. پیدایش و رواج نظام بودجه‌ریزی، نظام حسابداری متناسبی را طلب می‌کرد که سرانجام موجب پیدایش حسابداری دولتی به عنوان رشته‌ای مجزا شد (۶). به تدریج و همگام با بزرگ‌شدن و پیچیده‌تر شدن دولت‌ها، حسابداری دولتی نیز رشد و توسعه یافت تا اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و تعیین و پیش‌بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار دهد. این تحولات طی سال‌های اخیر به واسطه بروز تحولات و اصلاحات در مدیریت بخش عمومی از جمله گرایش به نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد (یا مدیریت مبتنی بر نتایج)، شتاب بیشتری یافت. در نظام نوین مدیریت عمومی به جای تأکید بر درون‌دادها، بر ارتقای سطح کارایی، اثر بخشی و مسئولیت

انطباق کامل با استانداردهای مصوب، به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تمامی دستگاه‌های اجرایی کشور ابلاغ شد.

با توجه به سابقه چند ساله اجرای نظام نوین مالی (مبتنی بر حسابداری تعهدی) در دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران و الزام به انطباق اسناد مالی با دستورعمل جدید نظام حسابداری بخش عمومی (در بند دوم برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۵ به وسیله وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (۵))، بررسی دیدگاه‌های مدیران این دانشگاه‌ها می‌تواند تصویر مناسبی از آثار اجرا و استقرار این نظام در بخش عمومی ارائه کند. لذا، در این پژوهش دیدگاه مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران در مورد تأثیر اجرای نظام حسابداری بخش عمومی در سال ۱۳۹۵ بر ابعاد مختلف پاسخ‌گویی (پاسخ‌گویی مدیریتی، پاسخ‌گویی عمومی، پاسخ‌گویی حرفه‌ای، پاسخ‌گویی مالی، پاسخ‌گویی اجتماعی، پاسخ‌گویی قانونی و پاسخ‌گویی عملیاتی) و تصمیم‌گیری (تصمیم‌گیری در مصارف نقدی، کنترل هزینه‌ها، وصول درآمدها، مدیریت بدهی‌ها، مدیریت مطالبات، ارزیابی عملکرد، تدوین بودجه و ارزیابی بهای تمام‌شده) ارزیابی می‌شود. هر چند پژوهش‌های متعددی در زمینه تأثیر بکارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی مدیران قبل از بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشور انجام شده است اما در این پژوهش متغیرهای پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری با در نظر گرفتن ابعاد مختلف و بعد از بکارگیری استانداردهای

پاسخ‌گویی عملیاتی تأکید شده است. این اصلاحات موجبات توجه روزافزون به استفاده از مبنای تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی را فراهم ساخت. یکی از دلایل مقبولیت مبنای نقدی در دوران پیدایش اولیه حسابداری دولتی، سادگی و سودمندی آن در ارزیابی میزان رعایت بودجه نقدی، نظارت بر منابع نقدی دولت و برآورد این منابع بوده است اما با پیچیده‌تر شدن نقش و وظایف دولت‌ها، ناتوانی مبنای نقدی در ارائه تصویری مطلوب و مناسب از وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر و همچنین ارائه اطلاعات مناسب و دقیق در مورد هزینه‌یابی کالا و خدمات محرز شد. به نظر بسیاری از پژوهشگران با استفاده از حسابداری تعهدی می‌توان بسیاری از کاستی‌های حاصل از بکارگیری حسابداری نقدی را جبران کرد. زیرا، حسابداری تعهدی، اطلاعات دقیق‌تری برای تشخیص عملکرد مدیریت فراهم می‌کند و با افزایش گستره اطلاعات منتشر شده، موجب بهبود شفافیت اطلاعات می‌شود (۷). نتایج پژوهش کردستانی نشان داد که حسابداری تعهدی می‌تواند موجب افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی شود (۸). الماسی و غلامپور نیز در پژوهشی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ‌گویی را بررسی کردند و نتایج پژوهش آنان نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ‌گویی نقش بسزایی دارد (۹).

پژوهشگران زیادی در سال‌های اخیر تحول در نظام حسابداری از نقدی به تعهدی را در ایران مورد

توجه قرار داده‌اند. از جمله، مهدوی در پژوهشی تغییر نظام حسابداری دولتی را ضروری دانسته (۱۰) و استفاده از نظام‌های نقدی را برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مناسب نمی‌داند (۱۱). هم‌چنین، مهدوی و ماهر در پژوهشی بر ضرورت این موضوع تأکید دارند که هدف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، فراهم‌آوردن اطلاعات با کیفیتی است که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد (۱۲). در باب ضرورت تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی، نتایج پژوهش اسماعیلی‌کیا و ملانظری (۱۳) نشان داد که تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ضروری بوده و از دیدگاه خبرگان به دلیل استقلال دانشگاه‌ها، ابعاد تحول متفاوت با سایر نهادهای بخش عمومی خواهد بود. آن‌ها در پژوهش دیگری توانایی پیش‌بینی‌کنندگی الگوی اصلاح شده لادر، که در بسیاری از کشورها برای تبیین فرآیند تحولات بکار گرفته شده، در رابطه با تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران و در شرایط محیطی ایران را مستند کردند (۱۴). اسماعیلی‌کیا و ملانظری در پژوهش دیگری دانشگاه‌ها را مؤسساتی معرفی کردند که به آرامی الفبای الزامات تجاری را در خود نهادینه می‌کنند (۱۵). مهدوی و نمازی نیز پیرامون تحولات اتفاق افتاده در دستگاه‌های اجرایی، اهمیت نقش واحد حسابرسی داخلی در کفایت و اثربخشی نظام حسابداری و کنترل داخلی را از دیدگاه معاونان اداری و مالی، رؤسای حسابداری، ذی‌حسابان

وجود دارد (۲۰). زلقی پژوهشی با هدف بررسی تأثیر حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بر پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی پنج استان غربی کشور انجام داد. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که تغییر مبنای حسابداری در دانشگاه‌های علوم پزشکی از نقدی تعدیل‌شده به تعهدی تأثیر زیادی بر ارتقاء پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی داشته است (۲۱). از بین پژوهش‌های انجام شده پیرامون استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌توان به پژوهش باباجانی و چهارده چریکی (۲۲) اشاره کرد که با هدف شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها انجام شد. یافته‌های پژوهش آنان بیانگر این بود که، به ترتیب، اعضای شورای اسلامی شهر، مدیران ارشد شهرداری، مشاوران و تحلیل‌گران و وزارت کشور از گزارش‌های مالی شهرداری بیشتر استفاده می‌کنند و نیازمند اطلاعاتی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی فعالیت‌های شهرداری هستند. همچنین، استفاده‌کنندگان بیشتر با هدف ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی فعالیت‌های شهرداری از این گزارش‌ها استفاده می‌کنند. از بین پژوهش‌های انجام شده در مورد تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی، نتایج پژوهش اسلوب و پاک‌مرام (۲۳) با عنوان نقش استقرار حسابداری تعهدی در کیفیت تصمیم‌گیری مدیران مالی (در دانشگاه علوم پزشکی استان آذربایجان غربی) نشان داد که به طور کلی حسابداری تعهدی در کیفیت تصمیم‌گیری مدیران مالی و مؤلفه‌های آن

و حسابداران ادارات کل دستگاه‌های اجرایی استان فارس را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی، با اهمیت‌ترین سنجه مؤثر بر جایگاه واحد حسابرسی داخلی است (۱۶). پورزمانی و معینان در پژوهشی در سال ۱۳۹۴ بر کیفیت اطلاعات تهیه شده در بخش عمومی به واسطه هدف خاص گزارشگری تأکید و ارائه اطلاعات به موقع، اتکاپذیر و کامل در مورد فعالیت‌های بخش دولتی با استفاده از نظام حسابداری بخش عمومی مطلوب را موجب امکان نظارت بهتر مردم بر ارائه خدمات دولتی، شفافیت، بهبود عملکرد بخش دولتی و اصلاح بخش عمومی دانستند (۱۷). امینی‌مهر و همکاران در پژوهشی نشان دادند که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخ‌گویی بخش عمومی می‌شود (۱۸). نقی‌زاده‌باقی و همکاران نیز در پژوهشی اثر حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی را مورد بررسی قرار داده و نشان دادند که 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 (۱۹). نتایج پژوهش سالاری و همکاران نشان داد که بین اجرای نظام مالی تعهدی و افزایش شفافیت مالی و امکان ارزیابی کنترل بودجه مصوب، رعایت قوانین و مقررات مالی، گزارشگری مالی به منظور افزایش پاسخ‌گویی مالی و همچنین، امکان ارزیابی کارایی و صرفه‌اقتصادی به منظور افزایش پاسخ‌گویی عملیاتی رابطه معناداری

سوزا و همکاران در پژوهشی با عنوان «مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی برزیل: پژوهش کاربردی در مورد سودمندی اطلاعات حسابداری» میزان سودمندی اطلاعات استخراجی از نظام حسابداری تعهدی در این کشور را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان با تأیید سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری، نشان داد که نظام حسابداری تعهدی با تهیه اطلاعات دقیق می‌تواند به مدیران در فرآیند تصمیم‌گیری سازمان‌های عمومی کمک کند (۲۶).

یافته‌های پژوهش کانگیانو نشان داد که تغییر روش حسابداری در زلاندنو و گرایش به حسابداری تعهدی همانند سایر کشورهایی که از حسابداری تعهدی در بخش دولتی بهره گرفتند، سطح پاسخ‌گویی و شفافیت مالی را ارتقا داده است (۲۷). یافته‌های پژوهش بارتون نیز حاکی از آن است که حسابداری تعهدی از طریق کمک به تصمیم‌گیری‌های مدیران باعث می‌شود منابع به صورت کارا مدیریت شود (۲۸).

نتایج پژوهش صالح نیز بیانگر اهمیت بکارگیری حساب‌های مستقل در کنار حسابداری تعهدی در ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری و ایفای وظیفه پاسخ‌گویی در مالزی است. مطابق با یافته‌های پژوهش وی حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی اطلاعات قابل‌اتکاتری برای تصمیم‌گیری در اختیار سیاست‌گذاران بخش عمومی قرار می‌دهد (۲۹).

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابداری بخش عمومی می‌توان بیان کرد

همچون تدوین بودجه عملیاتی و بهای تمام‌شده مؤثر است. همچنین، مهدوی و ماهر در پژوهشی به بررسی نگرش مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده در سال ۱۳۹۰ پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که از نظر مدیران اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن است و از ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی، که نقش مهمی در تصمیم‌گیری مدیران دارد، برخوردار نیست. در نتیجه، پیشنهاد شد که در گزارش‌های مالی از استانداردهای گزارش‌گری مربوط استفاده و آموزش کارکنان امور مالی در دستور کار قرار گیرد (۱۲).

مشدئی و همکاران در پژوهشی به بررسی دیدگاه خبرگان در رابطه با بکارگیری حسابداری تعهدی و پاسخ‌گویی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابداری تعهدی رابطه مثبت و معناداری با ابعاد پاسخ‌گویی دارد (۲۴).

باباتونده در پژوهشی اثر بکارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر حسابداری تعهدی بر شفافیت و پاسخ‌گویی در بخش عمومی کشور نیجریه را با هدف بررسی آثار اجرای حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی بر مبنای آن بر دو متغیر شفافیت و پاسخ‌گویی بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که بودجه‌ریزی بر مبنای حسابداری تعهدی با شفافیت و پاسخ‌گویی رابطه مثبت و معناداری دارد (۲۵).

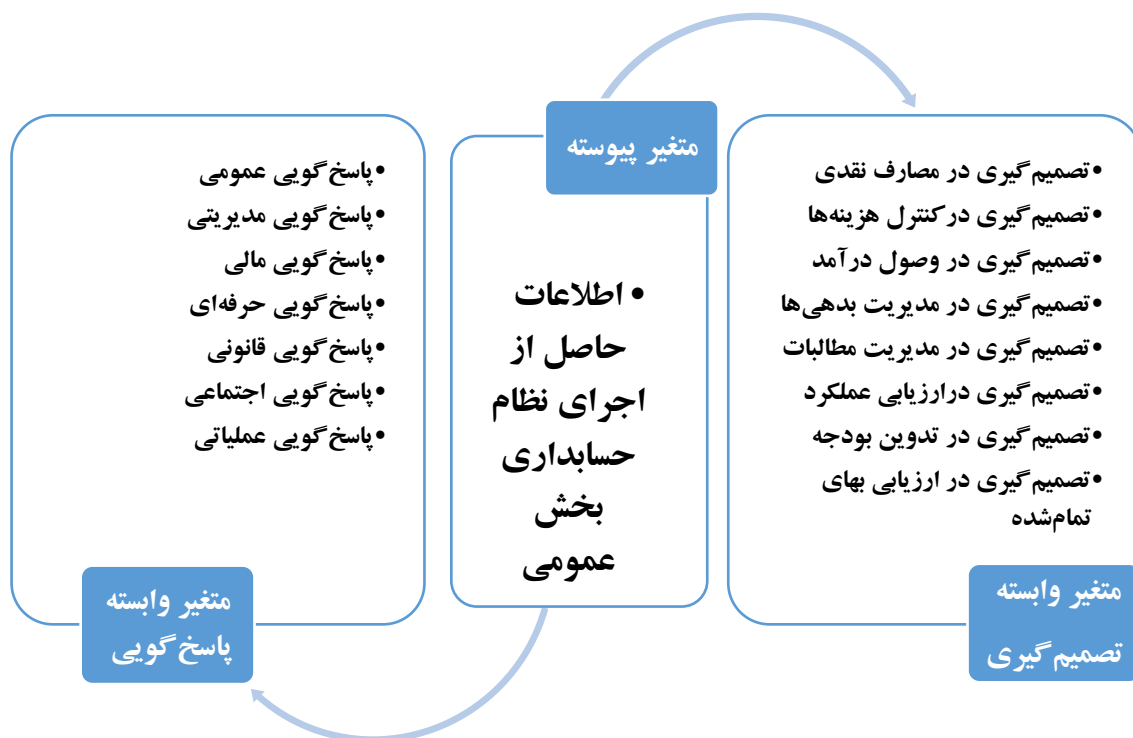
مدیران بخش عمومی با مطالعه موردی دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران ارزیابی شده است. با توجه به آن چه پیش از این بیان شد الگوی مفهومی پژوهش به شرح شکل شماره ۱ در زیر است.

#### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش عبارت است از:

۱. بر اساس دیدگاه مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران، اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی تأثیر معنادار دارد.
۲. بر اساس دیدگاه مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران، اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری تأثیر معنادار دارد.

که حسابداری بخش عمومی در سطح جهانی و در ایران در دوران گذار است و ضروری است که سودمندی این تغییرات و تحولات در بخش عمومی کشور به صورت دائم مورد ارزیابی قرار گیرد تا در دام آزمون و خطا گرفتار نشود. با مقایسه پژوهش‌های انجام شده می‌توان بیان کرد که ابعاد مختلف پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری با متغیرهای متنوعی بررسی شده است. از نظر مقطع تاریخی کنونی در حسابداری بخش عمومی ایران برای اولین بار نظام حسابداری بخش عمومی کشور بر اساس استانداردهای علمی و حرفه‌ای حسابداری تهیه و به اجرا گذاشته شده است. از این رو، در پژوهش حاضر تأثیر این تحول بر ابعاد پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش

## روش پژوهش

### جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری این پژوهش را مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران شامل تهران، ایران و شهید بهشتی در سال ۱۳۹۵ تشکیل می‌دهد. بر اساس تعداد متغیرهای آشکار الگوی تحلیل عاملی و بر اساس نمونه پیش‌آزمون، حجم نمونه ۱۳۸ نفر تعیین شد. در تعیین حجم نمونه موارد زیر مدنظر قرار گرفت:

۱. نمونه معرف جامعه مورد مطالعه باشد؛
۲. چنانچه تعدادی از پاسخ‌دهندگان به دلایلی از جمله تمایل نداشتن به همکاری از پاسخ به پرسش‌ها خودداری کنند، حجم نمونه در حدی باشد که به نتایج پژوهش خدشه وارد نکند؛
۳. نمونه از لحاظ تعداد متناسب با آزمون‌های آماری مورد نظر برای تحلیل داده‌ها از جمله روش تحلیل عاملی باشد؛ و
۴. نسبت به تعمیم نتایج اطمینان بیشتری وجود داشته باشد.

### ابزار جمع‌آوری داده‌ها

ابزار اندازه‌گیری پژوهش حاضر پرسش‌نامه نگرش سنج پژوهشگر ساخته است. این پرسش‌نامه به گونه‌ای تهیه شده که: ۱. ابعاد گوناگون تأثیرگذاری اجرای نظام حسابداری بخش عمومی را بسنجد، ۲. با وضعیت فرهنگی، شغلی و اجتماعی جامعه مورد مطالعه هماهنگ باشد، و ۳. وسیله سنجش معتبری را برای پژوهش حاضر و نیز نظرسنجی‌های آینده فراهم

آورد. پرسش‌نامه شامل ۳ قسمت است. بخش اول شامل اطلاعات جمعیت‌شناختی آزمودنی‌های پژوهش شامل سن، جنسیت، میزان تحصیلات و سابقه کار است. بخش دوم پرسش‌نامه شامل متغیر پاسخ‌گویی است که ۷ بُعد دارد. ابعاد پاسخ‌گویی عمومی ۲ گویه، پاسخ‌گویی مدیریتی ۳ گویه، پاسخ‌گویی مالی ۲ گویه، پاسخ‌گویی حرفه‌ای ۲ گویه، پاسخ‌گویی قانونی ۳ گویه، پاسخ‌گویی عملیاتی ۲ گویه دارد. قسمت سوم پرسش‌نامه ۸ بُعد تصمیم‌گیری شامل تصمیم‌گیری در مصارف نقدی ۲ گویه، کنترل هزینه‌ها ۲ گویه، وصول درآمد ۲ گویه، مدیریت بدهی‌ها ۲ گویه، مدیریت مطالبات ۲ گویه، ارزیابی عملکرد ۴ گویه، تدوین بودجه ۲ گویه و ارزیابی بهای تمام‌شده ۲ گویه دارد و در مجموع پرسش‌نامه دارای ۳۴ گویه است. پرسش‌نامه در مقیاس ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت شامل گزینه‌های خیلی کم، کم، تا حدودی زیاد و خیلی زیاد از ۱ تا ۵ طراحی شده است.

در این پژوهش روایی پرسش‌نامه با استفاده از نظر متخصصان و روش تحلیل عاملی تأییدی و با بکارگیری نرم‌افزار Smart PLS نسخه ۲ سنجیده شد. به منظور سنجش پایایی پرسش‌نامه نیز از روش آلفای کرونباخ برای نمونه پیش‌آزمون استفاده شد و پایایی مورد تأیید قرار گرفت.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

روش‌های آماری مورد استفاده در این پژوهش را می‌توان به دو دسته روش‌های آماری توصیفی و



سازه‌های مرتبه اول و دوم در هر کدام از این متغیرها، دو الگو (یکی برای متغیر پاسخ‌گویی و دیگری برای متغیر تصمیم‌گیری) در محیط نرم‌افزار طراحی شد.

در تحلیل عاملی مرتبه اول برای برازش الگوی اندازه‌گیری (پرسش‌نامه) در روش حداقل مربعات جزئی ابتدا، پایایی ابزار پژوهش به وسیله سه معیار آلفای کرونباخ (شاخص سنتی)، پایایی ترکیبی و ضرایب بارهای عاملی مورد سنجش قرار گرفت. نتایج ارائه شده در جدول شماره ۱ نشان می‌دهد که ضریب آلفای کرونباخ برای هر دو مؤلفه پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری بزرگ‌تر از ۰/۷ است. این نتیجه بیانگر آن است که پرسش‌نامه مورد استفاده از اعتبار مناسبی برخوردار است. هم‌چنین، سازه‌هایی که مقدار پایایی ترکیبی آن بالاتر از مقدار ۰/۷ باشد از پایایی قابل قبولی برخوردار است. پس از بررسی پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا نیز مورد بررسی قرار گرفت. در روایی همگرا میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود (میزان همبستگی هر سازه با سؤال‌ها) بررسی شد. هر چه این همبستگی بیشتر باشد روایی الگو بیشتر است (مقدار ۰/۵ به بالا برای میانگین واریانس استخراجی کافی است).

در روایی واگرا همبستگی یک متغیر با یک متغیر غیرمرتبط سنجیده می‌شود و چنانچه همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود، بیش از همبستگی میان آن شاخص با سایر سازه‌ها باشد بیانگر روایی واگرایی الگو خواهد بود. برای بررسی روایی واگرا از دو روش استفاده شده است که روش اول به مقایسه بارهای عاملی سؤال‌های هر متغیر مکنون در

روش‌های آماری استنباطی تقسیم کرد. برای بررسی و توصیف ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان از آمار توصیفی مانند توزیع فراوانی و میانگین و برای تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۲۲ استفاده شد. برای بررسی نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف فرض صفر مبتنی بر این که توزیع داده‌ها نرمال است در سطح خطای ۵٪ آزمون شد. بنابراین، اگر مقدار معناداری بزرگ‌تر یا مساوی ۵٪ به‌دست آید، دلیلی برای رد فرض صفر (نرمال بودن داده‌ها) وجود نخواهد داشت. به عبارت دیگر، توزیع داده‌ها نرمال خواهد بود. به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل عاملی تأییدی، آزمون همبستگی اسپیرمن و آزمون t استفاده شد.

## یافته‌ها

### تحلیل عاملی تأییدی پرسش‌نامه

تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش روایی شاخص‌های یک سازه در پرسش‌نامه استفاده می‌شود تا مشخص شود که هماهنگی و همسویی لازم بین شاخص‌ها (سؤال‌ها) وجود دارد. در واقع، کاربرد مهم تحلیل عاملی تأییدی، ارزیابی برازش الگوی حاوی سؤال‌های یک متغیر است و میزان مناسب بودن الگوی پژوهش با توجه به داده‌های گردآوری شده را بررسی می‌کند. در این پژوهش دو متغیر مکنون مرتبه دوم و اصلی شامل پاسخ‌گویی (با ۷ بُعد) و تصمیم‌گیری (با ۸ بُعد) وجود دارد و با توجه به ماهیت متغیرها و وجود

**جدول ۱: نتایج ضریب آلفای کروناخ، ضریب پایایی ترکیبی و روایی همگرا با معیار میانگین واریانس استخراجی**

متغیرهای مکنون	مؤلفه‌ها	ضریب آلفای کروناخ (A > 0. 7)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr > 0. 7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE > 0. 5)
پاسخ‌گویی	پاسخ‌گویی عمومی	۰/۹۲	۰/۹۶	۰/۹۵
	پاسخ‌گویی مدیریتی	۰/۹۱	۰/۹۴	۰/۸۵
	پاسخ‌گویی مالی	۰/۸۹	۰/۹۵	۰/۹
	پاسخ‌گویی حرفه‌ای	۰/۸	۰/۹۱	۰/۸۳
	پاسخ‌گویی قانونی	۰/۸۵	۰/۹۱	۰/۷۷
	پاسخ‌گویی اجتماعی	۰/۸۵	۰/۹۳	۰/۸۷
	پاسخ‌گویی عملیاتی	۰/۸۴	۰/۹۲	۰/۸۶
تصمیم‌گیری	مصارف نقدی	۰/۹	۰/۹۵	۰/۹۱
	کنترل هزینه‌ها	۰/۸۵	۰/۹۳	۰/۸۷
	وصول درآمد	۰/۸۵	۰/۹۳	۰/۸۷
	مدیریت بدهی‌ها	۰/۸۸	۰/۹۴	۰/۸۹
	مدیریت مطالبات	۰/۸۱	۰/۹۱	۰/۸۴
	ارزیابی عملکرد	۰/۹	۰/۹۳	۰/۷۸
	تدوین بودجه	۰/۸۱	۰/۹۱	۰/۸۴
	ارزیابی بهای تمام‌شده	۰/۸۴	۰/۹۲	۰/۸۶

مقابل متغیرهای مکنون دیگر پرداخته و در روش دوم از ماتریس فورنل و لارکر استفاده شده است. نتایج بررسی روایی و اگری متغیر پاسخ‌گویی به روش فورنل و لارکر در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. همان‌طور که در این جدول ارائه شده است مقدار جذر میانگین واریانس استخراجی متغیرهای مکنون در پژوهش حاضر که در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته بیشتر از مقدار همبستگی میان آن‌ها (که در ردیف زیرین و چپ قطر اصلی مشخص شده) است. از این رو، می‌توان اظهار داشت که سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در الگو با سؤال‌های خود تعامل بیشتری دارد تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر، روایی و اگری الگو

در حد مناسبی است.

معیار دیگری که برای بررسی پایایی ابزار بکار برده می‌شود مقدار بارهای عاملی است که از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شود. اگر این مقدار کم‌تر از ۰/۴ شود باید سؤال‌های پرسش‌نامه اصلاح یا حذف شود. به این منظور از شاخص میانگین واریانس استخراجی استفاده شده است. نتایج تحلیل عاملی گویه‌های پرسش‌نامه و تعداد عوامل استخراج شده در جدول‌های شماره‌های ۳ و ۴ ارائه شده است. این نتایج نشان می‌دهد که مؤلفه‌های طراحی شده برای هر عامل و سؤال‌های مربوط به هر مؤلفه همان چیزی که مدنظر

جدول ۲: نتایج روایی و اگرا به روش فورنل و لارکر (متغیر پاسخ گویی)

پاسخ گویی عمومی	پاسخ گویی مدیریتی	پاسخ گویی مالی	پاسخ گویی حرفه ای	پاسخ گویی قانونی	پاسخ گویی اجتماعی	پاسخ گویی عملیاتی
۰/۹۷۴						
۰/۷۲	۰/۹۲۱					
۰/۶۸	۰/۷۳	۰/۹۴۸				
۰/۶	۰/۷۲	۰/۷۳	۰/۹۱۱			
۰/۷۴	۰/۷۳	۰/۷۵	۰/۷۲	۰/۸۷۷		
۰/۷۱	۰/۷۱	۰/۷	۰/۶۵	۰/۸۳	۰/۹۳۲	
۰/۶۶	۰/۶۹	۰/۶۴	۰/۶۸	۰/۷۶	۰/۷۶	۰/۹۲۷

جدول ۳: ماتریس ساختار عاملی پاسخ گویی پرسش نامه

عامل	شرح	بارهای عاملی						
		۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
پاسخ گویی عمومی	به نمایندگان مجلس	۰/۹۶۴						
	به اصحاب رسانه	۰/۹۶۴						
پاسخ گویی مدیریتی	به مدیران ستادی	۰/۹۳۷						
	به هیأت امنای	۰/۹۳۳						
	به هیأت رئیسه	۰/۹۱۸						
پاسخ گویی مالی	به اداره امور اقتصادی و دارایی استان	۰/۹۵۵						
	به وزارت امور اقتصادی و دارایی	۰/۹۵۲						
پاسخ گویی حرفه ای	به حسابرسان مستقل	۰/۹۰۹						
	به واحد بودجه وزارت خانه	۰/۹۲۲						
پاسخ گویی قانونی	به دیوان محاسبات	۰/۸۵۱						
	به بازرسی استان	۰/۹۰۱						
	به استانداری	۰/۸۹						
پاسخ گویی اجتماعی	ادارات کل استان	۰/۹۴						
	واحدهای نظارتی دانشگاه	۰/۹۲۸						
پاسخ گویی عملیاتی	حسابرسان مستقل	۰/۹۲۸						
	معاونت نظارت مالی و خزانه معین استان	۰/۹۳						

جدول ۴: ماتریس ساختار عاملی تصمیم‌گیری پرسش‌نامه

عامل	شرح	بارهای عاملی							
		۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
تصمیم‌گیری در	شناسایی مصارف	۰/۹۵۴							
مصارف نقدی	کنترل مصارف	۰/۹۵۹							
کنترل هزینه‌ها	شناسایی هزینه‌ها	۰/۹۳۸							
	کنترل هزینه‌ها	۰/۹۳۲							
وصول درآمد	شناسایی درآمدها	۰/۹۳۸							
	وصول درآمدها	۰/۹۳۳							
مدیریت بدهی	شناسایی بدهی‌ها	۰/۹۴۵							
	مدیریت بدهی‌ها	۰/۹۴۶							
مدیریت مطالبات	شناسایی مطالبات	۰/۹۲۶							
	مدیریت مطالبات	۰/۹۰۹							
ارزیابی عملکرد	شناخت نقاط قوت و ضعف	۰/۸۷۸							
	شناسایی راهکارهای ارتقاء	۰/۹							
	کیفیت سازمان	۰/۹۰۸							
	تمایل مدیران به ارزیابی عملکرد	۰/۸۶۳							
تدوین بودجه	برنامه‌ریزی بودجه	۰/۹۱۵							
	تدوین بودجه	۰/۹۲۳							
ارزیابی بهای	شناسایی مراکز هزینه	۰/۹۳۸							
تمام‌شده	قیمت تمام‌شده خدمات	۰/۹۱۹							

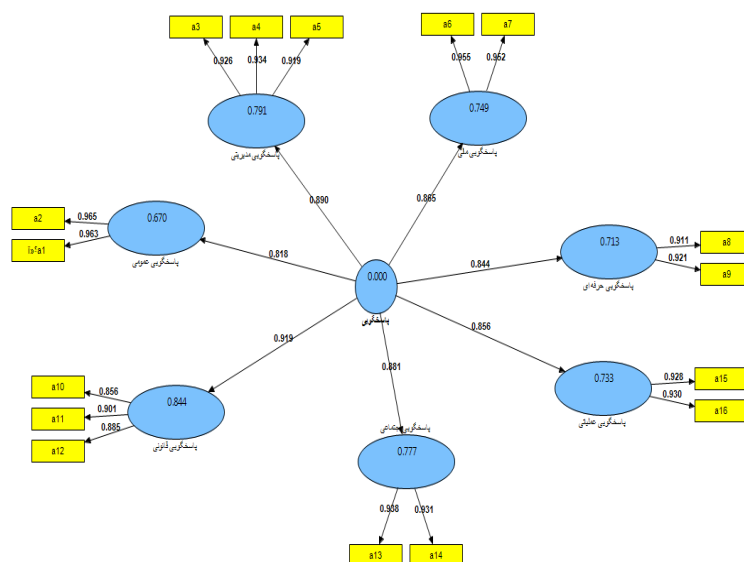
است را مورد سنجش قرار می‌دهد.

با توجه به بررسی‌هایی که پیش از این ذکر شد می‌توان بیان کرد که سؤال‌های پرسش‌نامه همان چیزی را مورد سنجش قرار می‌دهد که مدنظر پژوهش است و دارای روایی و پایایی مطلوبی است. در مرحله بعد با استفاده از تحلیل عاملی مرتبه دوم باید نشان داده شود که آیا مؤلفه‌های سنجش یک عامل (۷ بُعد پاسخ‌گویی و ۸ بُعد تصمیم‌گیری) به درستی تعیین شده‌اند یا خیر؟ به منظور تأیید مؤلفه‌ها در تحلیل عاملی مرتبه دوم، ضرایب مسیر استاندارد شده یا همان بارهای عاملی در میان مؤلفه‌ها مورد بررسی قرار

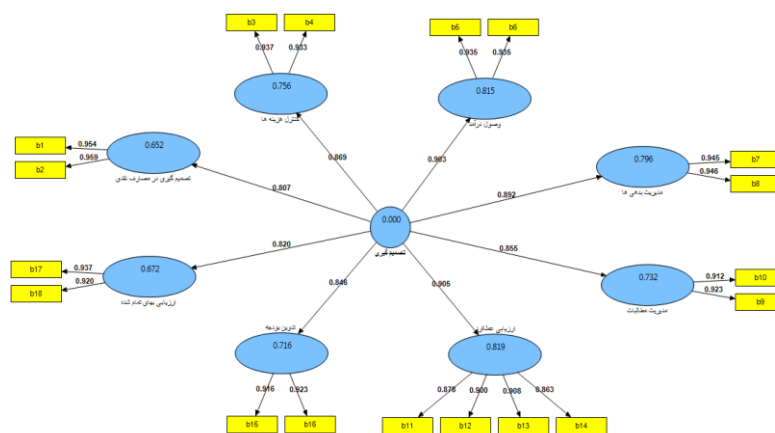
می‌گیرد. ضرایب مسیر استاندارد شده برای ۷ بُعد پاسخ‌گویی (پاسخ‌گویی عمومی، پاسخ‌گویی مدیریتی، پاسخ‌گویی مالی، پاسخ‌گویی حرفه‌ای، پاسخ‌گویی قانونی، پاسخ‌گویی اجتماعی و پاسخ‌گویی عملیاتی)، به ترتیب، ۰/۸۱۸، ۰/۸۱۹، ۰/۸۸۵، ۰/۸۸۵، ۰/۸۴۴، ۰/۹۱۹، ۰/۸۸۱ و ۰/۸۵۶ به دست آمد که بیشتر از ۰/۴ (مقدار تعیین شده برای معناداری) است و در نتیجه، تمامی مؤلفه‌ها تأیید شد. برای ابعاد تصمیم‌گیری (تصمیم‌گیری در مصارف نقدی، کنترل هزینه‌ها، وصول درآمد، مدیریت بدهی‌ها، مدیریت مطالبات، ارزیابی عملکرد، تدوین بودجه و ارزیابی

کرونباخ، ضریب پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراجی سازه‌های پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری، به ترتیب، برابر با ۰/۹۶، ۰/۹۷ و ۰/۷۵ است که نشان از مطلوبیت و مناسب بودن ابزار اندازه‌گیری دارد. هم‌چنین، به دلیل آن که آماره  $t$  سازه‌های مرتبه اول برای پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری بیشتر از حد مرزی ۱/۹۶ است، سازه پاسخ‌گویی از اجتماع ۷ سازه مرتبه اول و سازه تصمیم‌گیری از اجتماع ۸ سازه مرتبه اول

بهای تمام‌شده) نیز ضرایب مسیر استاندارد شده، به ترتیب، ۰/۸۰۷، ۰/۸۶۹، ۰/۹۶۳، ۰/۸۹۲، ۰/۸۵۵، ۰/۹۰۵، ۰/۸۴۶ و ۰/۸۲ به دست آمد که بیشتر از ۰/۴ (مقدار تعیین شده برای معناداری) و در نتیجه، تمامی مؤلفه‌ها تأیید شد. در شکل‌های شماره‌های ۲ و ۳، به ترتیب، الگوی تحلیل عاملی مرتبه دوم سازه‌های پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری ارائه شده است. طبق نتایج آماری به دست آمده، ضریب آلفای



شکل ۲: الگوی تحلیل عاملی مرتبه دوم پاسخ‌گویی با ضرایب مسیر استاندارد شده



شکل ۳: الگوی تحلیل عاملی مرتبه دوم تصمیم‌گیری با ضرایب مسیر استاندارد شده

جمعیت شناختی پاسخ‌گویان در جدول شماره ۵ ارائه شده است. با توجه به این آماره‌ها نمونه مورد بررسی از صلاحیت لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه برخوردار است.

بالا تشکیل شده و به لحاظ آماری نیز معنادار است. بنابراین، می‌توان بیان داشت که مؤلفه‌ها به درستی انتخاب شده است.

#### آمار توصیفی

##### آمار استنباطی

در این پژوهش از ضریب همبستگی ناپارامتری اسپیرمن (جدول شماره ۶) برای بررسی رابطه خطی بین متغیرها استفاده شد که بیانگر یک همبستگی مثبت و معنادار بین دو سازه پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری است.

تعداد نمونه (با حذف افرادی که پرسش‌نامه را تکمیل نکردند) ۱۳۸ نفر بود که حدود ۸۸٪ آنان مدرک تحصیلی کارشناسی و بالاتر و ۸۰/۴٪ آنان بیشتر از ۷ سال سابقه کاری داشتند. سایر آماره‌های توصیفی مربوط به توزیع فراوانی متغیرهای

**جدول ۵: توزیع فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی پاسخ‌گویان**

متغیر	دسته	تعداد	درصد فراوانی معتبر
جنسیت	مرد	۶۳	۴۵/۷
	زن	۷۵	۵۴/۳
تحصیلات	متخصص	۲	۱/۵
	دکتری تخصصی	۲	۱/۵
	کارشناسی ارشد	۴۵	۳۲/۶
	کارشناسی	۷۳	۵۲/۸
	کاردانی	۴	۳
	دیپلم	۳	۲/۳
	پاسخ داده نشده	۹	۶/۳
سن	زیر ۳۰ سال	۱۸	۱۲/۸
	۳۱ تا ۳۵ سال	۴۹	۳۵/۴
	۳۶ تا ۴۰ سال	۳۷	۲۷
	۴۱ تا ۵۰ سال	۲۹	۲۱/۲
	بیشتر از ۵۰ سال	۴	۲/۸
	پاسخ داده نشده	۱	۰/۸
سابقه کار	زیر ۶ سال	۲۷	۱۹/۶
	۷ تا ۱۲ سال	۶۴	۴۶/۴
	۱۳ تا ۱۸ سال	۲۲	۱۵/۹
	۱۹ تا ۲۴ سال	۱۹	۱۳/۸
	بیشتر از ۲۴ سال	۶	۴/۳

**جدول ۶: نتایج ضریب همبستگی اسپرمن بین متغیرهای پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری**

مؤلفه‌ها	آماره‌ها	ضریب همبستگی	مقدار معناداری	نتیجه آزمون
پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری	ضریب همبستگی اسپرمن	۰/۷۹۸	۰/۰۰۰	تأیید می‌شود

**جدول ۷: نتایج آزمون t تک نمونه‌ای فرضیه‌های پژوهش**

فرضیه	تعداد	میانگین	آماره t	مقدار معناداری
فرضیه اول	۱۳۸	۳/۹۴۱	۱۷/۴	۰/۰۰۰
فرضیه دوم	۱۳۸	۳/۸۷۷	۱۴/۶۸	۰/۰۰۰

بخش عمومی از طریق مطالعه موردی دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران است. برای این منظور الگوی مفهومی پژوهش از پژوهش باباتونده (۲۵) اقتباس شد. به علت تنوع ابعاد تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران، این دو متغیر از جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به نتایج این پژوهش، دیدگاه مثبت و معناداری نسبت به تأثیرگذاری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر متغیرهای پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری وجود دارد. بنابراین، این اطلاعات می‌تواند بستر مناسبی برای ایفای وظیفه پاسخ‌گویی و اتخاذ تصمیم‌های بهینه به وسیله مدیران بخش عمومی فراهم کند. این نتایج با نتایج پژوهش کانگیانو (۲۷) همسو است. نتایج پژوهش وی نشان داد که تغییر مبنای حسابداری در زلاندنو و گرایش به مبنای تعهدی حسابداری سطح پاسخ‌گویی و شفافیت مالی را ارتقاء داده است. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش کردستانی و همکاران (۸)، الماسی و غلامپور (۹) و بارتون (۲۸) نیز همسو است.

هدف کلی صورت‌های مالی ارائه اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است. در واقع، می‌توان تصمیم‌گیری را هدف فراگیری در نظر گرفت

برای بررسی فرضیه‌های پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شده است. این میانگین مفروض یا نظری می‌تواند یک مقدار معمول یا رایج، یک مقدار استاندارد و یا یک مقدار مورد انتظار باشد که در این پژوهش عدد ۳ که حد وسط بازه اعداد ۱ تا ۵ است در نظر گرفته شد.

همان‌طور که نتایج مندرج در جدول شماره ۷ نشان می‌دهد، میانگین نمره‌های تأثیر اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری بر اساس دیدگاه مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران، بیشتر از ۳ و مقدار معناداری برابر با ۰/۰۰۰ است. بنابراین، با ضریب اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که بر اساس دیدگاه مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران، اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری تأثیر معناداری دارد.

### نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی میزان تأثیرگذاری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر متغیرهای پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری در

که کلیه هدف‌های دیگر را تحت تأثیر قرار می‌دهد. ابعاد تصمیم‌گیری مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران متنوع بوده و از جنبه‌های مختلف قابل بررسی است. با توجه به تنوع خدمات در دانشگاه‌های علوم پزشکی شامل خدمات آموزشی، خدمات پژوهشی و خدمات بهداشتی درمانی و حجم بالای این فعالیت‌ها دستیابی به هدف‌هایی نظیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و محاسبه بهای تمام‌شده خدمات دشوار است. در این زمینه استانداردهای حسابداری نقش مؤثر و اصلی در فراهم‌آوری اطلاعات شفاف و با کیفیت داشته و می‌تواند تصمیم‌گیران را در فرآیند تصمیم‌گیری یاری کند و منجر به پاسخ‌گویی مناسب‌تر مدیران در برابر ذی‌نفعان شود. بنابراین، می‌توان بیان کرد که اجرای مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران به اخذ تصمیم مناسب به وسیله مدیران دانشگاه کمک کرده و این امر باعث ارتقاء کیفیت تصمیم‌گیری مدیران دانشگاه شده است.

در کل با توجه به دیدگاه مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران نسبت به تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری (و ابعاد آن) و پاسخ‌گویی (و ابعاد آن) و با در نظر گرفتن اجرای چند ساله این استانداردها، می‌توان با ارتقای فرآیندهای گزارشگری مالی، اطلاعات شفاف در اختیار مدیران قرار داد و سازمان را در دستیابی به عملکرد بهینه مالی یاری کرد. هم‌چنین، این دیدگاه مثبت، مدیران را در حرکت به سمت اجرای کامل مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی مصمم‌تر می‌کند.

#### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

به منظور اولویت‌گذاری بر فعالیت‌ها و اقدامات و برنامه‌ها و ارتقا فرآیند تصمیم‌گیری و پیامدهای آن، مدیران باید بتوانند از اطلاعات به‌دست آمده از نظام‌های حسابداری استفاده کنند. از آن جا که بهای تمام‌شده خدمات (شامل آموزشی، پژوهشی و بهداشتی و درمانی) در تعیین تعرفه‌های خدمات حائز اهمیت است، اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی با در نظر گرفتن مراحل اجرایی ابلاغ شده از طرف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به محاسبه آن کمک می‌کند. درخواست صورت‌های مالی به وسیله دستگاه‌های نظارتی، با توجه به وظیفه‌ای که در تفریح بودجه و بررسی تراز مالی دارند، نیازمند اطلاعات شفافی است که از طریق استانداردهای حسابداری بخش عمومی قابل دستیابی است. برای پژوهش‌های آینده بررسی میزان موفقیت دانشگاه‌های علوم پزشکی در محاسبه بهای تمام‌شده خدمات ارائه شده، بررسی چالش‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه‌های علوم پزشکی با توجه به اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مقایسه هزینه‌ها و درآمدهای دانشگاه‌های علوم پزشکی در دوره‌های زمانی قبل از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و پس از آن پیشنهاد می‌شود.

#### محدودیت‌های پژوهش

نمونه این پژوهش شامل دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران است و برای تعمیم نتایج آن باید احتیاط شود.



## References

- 1 Pessina, E. A.; Nassi, G.; and A. Steccolini (2008). "Accounting Reforms: Determinants of Local Government's Choices", *Financial Accountability and Management*, Vol. 24, No. 3, pp. 321-342.
- 2 Yamamoto, K. (1999). "Accounting System Reform in Japanese Local Governments", *Financial Accountability and Management*, Vol. 15, Nos. 3 and 4, pp. 64-69.
- 3 Power, M. and R. Laughlin (1992). "Critical Theory and Accounting", *Critical Management Studies*, Vol. 21, No. 5, pp. 441-465.
- 4 Aboulhalaj, M. (2011). "A New Approach to Financial Management in the Public Sector", *Hesabras*, No. 55, pp. 65-73. [In Persian]
- 5 Ministry of Health and Medical Education, Headquarters of Planning and Performance Management (2016). "Operational Program of Controller and General Office of Financial Affairs", Available at: <http://op.mdar.behdasht.gov.ir/uploads/%D9%85%D8%A7%D9%84%DB%8C.pdf>. [Online] [26 August 2017] [In Persian]
- 6 Lüder, K. and R. Jones (2003). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, 1<sup>st</sup> Edition, Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- 7 Babajani, J. (2006). "The Necessity of Using Accrual Accounting in the Public Sector and Evaluating It for Use in the Public Sector", *Payke Noor*, Vol. 5, No. 4, pp. 4-26. [In Persian]
- 8 Kordestani, Gh.; Bakhtiari, M.; and M. Rahimpour (2010). "Investigating the Benefits of Applying Accrual Accounting in the Public Sector", *Audit Science*, Vol. 10, No. 2, pp. 95-108. [In Persian]
- 9 Almasi, H. and S. M. Gholampour (2009). "The Role of Computational Rules and Regulations and Accrual Accounting System in the Improvement of Accountability Capacity", *Business Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 25-44. [In Persian]
- 10 Mahdavi, Gh. (2000). "Accountability System and Governmental Accounting in Iran", *Hesabras*, No. 7, pp. 38-43. [In Persian]
- 11 Funnell, N. and Gh. Mahdavi (2003). "Public Sector Accountability and Accounting Information Systems in the Islamic Republic of Iran", *Iranian Journal of Information Science and Technology*, Vol. 1, No. 2, pp. 32-45.
- 12 Mahdavi, Gh. and M. H. Maher (2013). "The Examination of Managers' Attitudes toward the Quality of Financial Reports (Case Study: Fars Province University of Medical Sciences)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 78-96. [In Persian]
- 13 Esmaili Kia, Q. and M. Molla Nazari (2016). "The Necessity of Changes in the Financial and Operational Accountability System of Public Universities and Identification of its Dimensions from the Experts and Academics View", *Empirical Research in Accounting*, Vol. 5, No. 3, pp. 53-80. [In Persian]
- 14 Esmaili Kia, Q. and M. Molla Nazari (2015). "A Framework for Evolution in the Financial and Operational Accountability Systems of Iranian Public Universities from the Experts' Perspective", *Journal of Health*

- Accounting*, Vol. 4, No. 4, pp. 1-25. [In Persian]
- 15 Esmaili Kia, Q.; Molla Nazari, M.; and M. Mataei (2015). "Implementing Full Costing Systems in Universities-Requirements, Benefits, and Challenges", *Accounting Research*, Vol. 5, No. 1, pp. 19-36. [In Persian]
- 16 Mahdavi, Gh. and N. Namazi (2017). "Ranking the Effective Measurements on the Tasks and Position of Internal Auditing Unit in the Executive Agencies", *Journal of Health Accounting*, Vol. 5, No. 2, pp. 91-111. [In Persian]
- 17 Pourzamani, Z. and D. Moinian (2015). "The Conformity of Qualitative Characteristics of Financial Reporting of the Universities of Medical Sciences with Public Sector Accounting Standards", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 3, pp. 20-44. [In Persian]
- 18 Aminimehr, A.; Hejazi, R.; and Z. Shahim Pormehr (2015). "Investigating Accrual Accounting Usefulness on Reporting Transparency and Accountability of the Universities Affiliated to the Ministry of Science, Research and Technology (A Case Study of Kharazmi University)", *Governmental Accounting*, Vol. 2, No. 2, pp. 55-66. [In Persian]
- 19 Naghizadeh Baghi, A.; Soleimani, S.; Hassanzadeh, M.; and N. Khoda Bakhshi Hafshjani (2015). "Investigating the Effect of the Implementation of Accrual Accounting on the Accountability of Managers of the Universities of Medical Sciences in the North-West of Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 1, pp. 81-94. [In Persian]
- 20 Salari, M. R.; Mohammadzade, A.; and R. Kianimavi (2014). "The Effect of Implementation of the Accrual-Based Financial System on Transparency and Accountability of Qazvin University of Medical Sciences", *Journal of Qazvin University of Medical Sciences*, Vol. 18, No. 3, pp. 41-46. [In Persian]
- 21 Zalaghi, H. (2014). "Evaluating the Effect of New Financial System of the Ministry of Health and Medical Education on the Financial and Operational Accountability of the Universities of Medical Sciences in the West District of Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 3, pp. 59-78. [In Persian]
- 22 Babajani, J. and M. Chahardahcherikki (2012). "Identifying Users of Municipalities Financial Reports, their Information Needs and their Purposes of Using Financial Reports", *Financial Accounting Research*, Vol. 3, No. 14, pp. 1-18. [In Persian]
- 23 Osloob, A. and A. Pakmaram (2015). "The Role of Establishment of Accrual Accounting in the Quality of Decisions Making by Financial Management (Case Study: West Azarbaijan University of Medical Sciences)", *Healthcare Management*, Vol. 6, No. 2, pp. 73-79. [In Persian]
- 24 Moshdei, M.; Rojuee, M.; and F. Ghanbari (2015). "Investigation of the Relationship between Accrual Accounting and Accountability in Governmental Organizations of Iran", *International Journal of Basic Sciences and Applied Research*, Vol. 4, No. 5, pp. 293-298.
- 25 Babatunde, S. A. (2013). "The Effects of Adoption of Accrual-Based Budgeting on Transparency and Accountability in the Nigerian Public Sector", *International Journal of Governmental Financial Management*,

- Vol. 8, No. 1, pp. 38-49.
- 26 Sousa, R.; Vasconcelos, A.; Caneca, R.; and J. Niyama (2013). "Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information", *Revista Contabilidade & Financas*, Vol. 24, No. 63, pp. 219-230.
- 27 Cangiano, M. (1996). "Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience", *IMF Working Paper 96/122*, Available at: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/apcity/unpan034363.pdf>. [Online] [11 November 2017]
- 28 Barton, A. (2007). "Accrual Accounting and Budgeting Systems Issues in Australian Governments", *Australian Accounting Review*, Vol. 17, No. 41, pp. 38-50.
- 29 Salleh, K. (2014). "Accrual Accounting in Government: Is Fund Accounting Still Relevant?", *Social and Behavioral Sciences*, Vol. 164, pp. 172-179.