

بررسی عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی از دیدگاه مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری مراکز بهداشت دانشگاه شهید صدوقی یزد

محمد حسین ناظمی^{۱*}

محمد حسن احرامپوش^۲

ملیحه راغبیان^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۸ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۳/۰۱

چکیده

مقدمه: توجه به ایفای نقش صحیح و به موقع مسئولیت پاسخ گوئی و ارزیابی عملکرد مدیران، به کارگیری مبنای تعهدی در ثبت رویدادهای مالی واحدهای دولتی را بسیار مؤثر می سازد. از این رو، بررسی مزایا و معایب این مبنای حسابداری و عوامل مؤثر بر پیاده سازی آن ضروری می باشد. هدف: مطالعه حاضر با هدف بررسی عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی از دیدگاه دیدگاه مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری مراکز بهداشت دانشگاه شهید صدوقی یزد انجام گرفته است. روش: این پژوهش به صورت پیمایشی - مقطعی در اسفند ماه سال ۱۴۰۰ انجام گرفت. جامعه شامل کلیه مدیر اجرایی، مدیران مالی و کارشناسان حسابداری شاغل در مراکز بهداشت دانشگاه علوم پزشکی شهید صدوقی یزد بودند که ۱۰۵ مدیران مالی به روش تصادفی انتخاب شدند و با مصاحبه حضوری و آنلاین میزان عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی بنا به دیدگاه آنان بررسی و ثبت شد. داده ها توسط نرم افزار spss22 و با استفاده از درصد و آزمون های آماری t تجزیه و تحلیل انجام شد. یافته ها: نتایج حاصله از پژوهش نشان داده است، عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و پاسخگوئی و پاسخ خواهی بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است. نتیجه گیری: با توجه به یافته های پژوهش می توان گفت که به نظر آزمدنی ها، تأثیر عوامل مورد بررسی بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد و در این بین عامل مربوط به مدیریت بیشترین و چارچوب نظری کمترین تأثیر را بر پیاده سازی حسابداری تعهدی داشته است.

واژگان کلیدی

نظام حسابداری، حسابداری تعهدی، مدیران اجرایی، مدیران مالی، مراکز بهداشت.

^۱ کارشناس ارشد حسابداری مالی، موسسه آموزش عالی امام جواد، یزد، ایران. (نویسنده مسئول: hosseinnazemi92@gmail.com)

^۲ استاد گروه مهندسی بهداشت محیط، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شهید صدوقی یزد، یزد، ایران. (ehram2000@yahoo.com)

^۳ کارشناس ارشد روانشناسی بالینی، معاونت درمان، دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شهید صدوقی یزد، یزد، ایران. (raghebianm@gmail.com)

۱. مقدمه

دولت‌ها به واسطه وظایفی که بر اساس قانون بر عهده دارند، اقدام به تشکیل سازمان‌هایی می‌کنند که از جنبه‌های مختلف از جمله مالکیت، منابع مالی و قوانین 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، 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 مالی مطرح بوده است، برخی از سازمان‌های دولتی کرده‌اند و به نظر می‌رسد پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی کشور ضروری باشد. چرا که مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش‌های دولتی، می‌تواند بر اطلاعات تاثیرگذار باشد.

افزون بر این، در صورت انتخاب مبنای تعهدی، به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع، صرفه‌جویی زمان، کاهش هزینه‌ها، افزایش امنیت سازمانی پدید خواهد آمد. پژوهشگران متعددی ضمن بررسی نقش اطلاعات حسابداری در 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 وظایف محوله است، نظام حسابداری و گزارش‌گری دولتی را از ابزارهای انتقال اطلاعات دانسته و معتقدند این مبنای گزارش‌گری، به دولت‌ها کمک می‌کند تا وظیفه پاسخ‌گویی خود را به نحو احسن انجام دهند. بر این اساس، با توجه به بخش سلامت در جامعه، پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی از دیدگاه مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری مراکز بهداشت دانشگاه شهید صدوقی یزد پرداخته است.

۲. مبانی نظری و ادبیات 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 راهی برای دستیابی به یک بخش عمومی با رویکرد "شبه تجاری" 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 موثرتر منجر می‌شود. فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی، برای اداره‌های دولت مرکزی بریتانیا در اوایل دهه ۲۰۰۰ شروع شد و در مدت ده سال، 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 تغییر این رویکرد، عوامل مؤثر بر استقرار مبنای تعهدی مانند عمل‌گرایی، نبود تمایل عمومی، فشارهای ایدئولوژیکی و تفاوت‌های فرهنگی مانع پیاده‌سازی نظام حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی به جای حسابداری نقدی شد (هیلمن^۱ و کولونی^۲، 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^۳ و ری نیرز^۴ (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 پژوهش تجربی نشان دهنده این است که

1. Hillman
2. Collony
3. Christianes
4. Reyniers

دلایل مدیریتی و کنترلی، مهم ترین عامل حرکت از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا بوده است. ایالات متحده آمریکا حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت ها 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^۵، ۲۰۰۸).

با وجود انجام برخی از اصلاحات در نظام حسابداری و گزارشگری عمومی، در بسیاری از سازمان های دولتی ایران، کماکان برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده، استفاده می شود. در حسابداری بر مبنای نقدی، درآمدها و هزینه ها در زمان مبادله وجه نقد ثبت می شود؛ بنابراین، صورت های مالی مبتنی بر مبنای حسابداری نقدی، به صورت سنتی منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می دهد و آن را با مخارج بودجه شده، مقایسه می کند (باباجانی، ۱۳۸۵) و به نظر می رسد که این نظام حسابداری، برای اجرای برنامه های مورد نظر دولت به واسطه استفاده موثرتر 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 پاسخ گوئی نیز به کل رعایت پیش بینی های قانون و مقررات بودجه ای با توجه به اندک استفاده های ضروری مدیریت از اطلاعات حسابداری است. همچنین، با توجه به برون دادها و گزارش های حاصل از نظام حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی می توان گفت که این نظام برای برآورد نیازهای پاسخ گوئی و کنترل، دارای چارچوبی از پیش طراحی شده است. در این نظام، مدیران دولتی گزارش هایی در مورد وظیفه مباشرتی خود به منظور نشان دادن این موضوع که وجوه طبق مجوز دریافتی از قانون گذار هزینه شده است، تهیه می کنند؛ بنابراین، اطلاعات دریافتی از نظام فعلی، ناکافی است و نمی توان آن را برای دستیابی به دو هدف کارایی و اثربخشی، تحلیل نمود (صبوری، ۱۳۸۶).

به بیان دیگر، می توان گفت که نظام حسابداری فعلی توانائی ارائه اطلاعات لازم به مدیران دولتی به منظور اندازه گیری و محاسبه بهای تمام شده خدمات و کالای بخش دولتی را ندارد و به توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، سیاسی و اجتماعی، تغییر در دسته نظام بودجه ریزی از برنامه ای به عملیاتی، نیاز به اطلاعات حسابداری برای تصمیم گیری و ایفای مسئولیت پاسخ گوئی از سوی مدیران دولتی افزایش یافته است. لذا، به نظر می رسد 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 پیش بینی نیز مورد استفاده قرار گیرد، انکار ناپذیر است (طالب نیا و همکاران، ۱۳۹۰).

به طور کلی، در بررسی چارچوب کلی عملکرد مالی در بخش عمومی، نیاز به نظریه پردازی و تغییر دیدگاه های مالی احساس می شود. ساختارهای پیچیده سازمانی، الزام به پیش بینی سودآوری آتی و ارزیابی هزینه و درآمد در فعالیت های اقتصادی، نیاز به ارائه راهکارهای نوین و پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی را دو چندان کرده است (نسبک^۶، ۲۰۱۱). از جمله مزایای حسابداری تعهدی می توان به موارد زیر اشاره کرد:

- بهبود پاسخ گوئی مدیران، به واسطه ارائه تصویری واقعی از عملکرد آن ها بر حسب درآمدهای کسب شده و منابع مصرف شده.

- افزایش در شفافیت و ارزیابی مناسب تر دارایی های ثابت و زیربنائی.

- تسهیل برنامه ریزی و فراهم کردن حوزه وسیعی از فراوری بخش عمومی برای مدیریت مؤثرتر منابع مالی.
- بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و ارزیابی انعطاف پذیری مالی از طریق ارائه مجموعه وسیعی از اطلاعات مورد نیاز در بخش عمومی.
- تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه‌های مختلف از طریق نشان دادن جزئیات بهای تمام شده آن‌ها.
- ایجاد زمینه لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی به عنوان بهترین روش.
- افزایش مقایسه پذیری مؤثر جنبه‌های مشابه عملکرد مالی بین بخش‌های دولتی قبل و بعد از خصوصی سازی. (راینسون^۷، ۲۰۰۲؛ تودور^۸ و موتیو^۹، ۲۰۰۵؛ توماس^{۱۰}، ۲۰۰۷)
- کرباسی یزدی و طریقی در سال ۱۳۸۸ به بررسی و ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات درمانی تهران پرداختند. نتایج حاصل از بررسی نمونه ای شامل ۵۷ نفر از اعضای هیأت امنای دانشگاه، حسابرسان دیوان محاسبات و کارشناسان مالی دانشگاه علوم پزشکی تهران بیانگر این بود که پیاده سازی حسابداری تعهدی می‌تواند بهای تمام شده خدمات را شفاف تر بیان کرده و به اجرای بودجه ریزی عملیاتی منجر شود. همچنین اطلاعات ناشی از سامانه‌های گزارشگری تعهدی می‌تواند موجب تصمیم گیری‌های بهینه گردد.
- صابر (۱۳۹۰) در پژوهش خود نشان داد که قوانین مالی بخش عمومی ایران، به طور نسبی ظرفیت گزارش گری بر مبنای تعهدی را دارد و تنها نیاز به اصلاح برخی مواد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ است.
- طالب نیا 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.
- گرد و کریمی (۱۳۹۰) به بررسی اثرات تغییر در روش حسابداری نقدی به تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی پرداختند. نتایج حاصل از بررسی نمونه ای ۱۰۰ نفر از صاحب نظران، حسابداران و کارشناسان مالی 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 کاراتر از حسابداری نقدی می‌باشد.
- بارت^{۱۱} (۱۹۹۳) در پژوهش خود به هفت دسته از پیامدهای به کار گیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره کرده است و تأکید می‌کند باید به موارد زیر توجه شود:
- ارائه تعریف جامع تری از هزینه برنامه‌های دولت.
 - تأکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه گیری اثربخشی.
 - نیاز به نشان دادن بهره وری بیشتر در چانه زنی.
 - ایجاد پاسخگوئی بیشتر برای منابع مورد استفاده به وسیله نهادهای عمومی.

چان^{۱۲} (۲۰۰۳) نشان داد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، به افزایش پاسخ گوئی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر و مقایسه پذیری عملکرد مدیریت منجر می شود و تغییرات اساسی در نظام حسابداری، ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادها دارد که منجر به تغییر وجه نقد می گردد.

تودور و موتیو (۲۰۰۵) به بررسی فرایند تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی پرداختند. نتایج حاصل نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و بهبود روش های اجرایی می باشد لذا باید اطلاعات به موقع و صحیح ارائه شود. همچنین پیاده سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش پرسنل دارد.

مک فی^{۱۳} (۲۰۰۶) بیان می دارد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به افزایش پاسخگوئی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله مدیران بخش عمومی و مقایسه عملکرد در حوزه های مختلف می شود.

سگوین^{۱۴} (۲۰۰۸) به بررسی فرایند پیاده سازی حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش های فنی حاکم بر نظام مالی دولتی، مدلی جامع برای پیاده سازی این نظام ارائه نمود. با وجود انجام پژوهش های متعدد در حمایت از انتخاب نظام حسابداری تعهدی، پیدایش حسابداری و گزارش گری مالی تعهدی، خالی از انتقاد نبوده است. برخی از منتقدان در برابر گزارشگری مالی تعهدی برای واحدهای دولتی، استدلال می کنند که هدف واحدهای دولتی سودآوری نیست، بنابراین سود معیار مناسبی برای سنجش عملکرد آنها نمی باشد 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 ظرفیت های انتخاب دولت نامربوط است. سرانجام، حسابداری نیازمند یک نظریه و چارچوب نظری است و این نظریه باید در عین جامعیت، امکان پیشرفت حسابداری را فراهم کند به طوری که انعطاف کافی برای تفاسیر متفاوت در شرایط متفاوت سازمانی را داشته باشد.

۳. روش شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر از نوع پیمایشی - مقطعی می باشد که در در اسفند ماه سال ۱۴۰۰ انجام شد. برای گردآوری داده ها از منابع کتابخانه ای، اینترنتی و پرسشنامه استفاده گردید. پرسشنامه مذکور، محقق ساخته و مقیاسی برای سنجش عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی از دیدگاه مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری می باشد که شامل ۷ سؤال دموگرافیک و ۲۰ سؤال تخصصی است و نمره دهی به سؤالات آن در طیف ۵ گزینه ای بر مبنای رتبه بندی (۴،۳،۲،۱،۰) به صورت لیکرت بود. روایی محتوا و ساختار چک لیست توسط ۲ نفر از اساتید و صاحب نظران مورد بررسی و ویرایش قرار گرفت، پایایی ابزار مورد نظر نیز با استفاده از آزمون همبستگی درونی آلفای کرونباخ (۸۴ درصد) تعیین شد. جامعه آماری شامل تمام مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری مراکز بهداشت دانشگاه شهید صدوقی یزد بودند که حجم نمونه (۱۰۵ نفر) با استفاده از فرمول کوکران محاسبه و با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی طبقه ای وارد مطالعه شدند.

بعد اخذ مجوز از دانشگاه علوم پزشکی شهید صدوقی استان یزد و انجام هماهنگی های لازم با مسئولین مراکز بهداشت دانشگاه شهید صدوقی یزد، پرسشنامه سنجش عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی از دیدگاه مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری، توسط مسئول تکمیل کننده پرسشنامه که آموزش لازم را جهت آگاه سازی افراد،

12. Chan

13. MC Phee

14. Seguin

پاسخ گویی به سوالاتشان و رعایت حقوق و احترام افراد را دیده بودند به صورت تصادفی طبقه ای با مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری تماس حاصل شد و پس از مشخص کردن هدف پژوهش و پاسخ دادن به سؤالات افراد پرسشنامه به صورت آنلاین در اختیار افراد قرار گرفته شد. ۱۰۵ پرسشنامه داده شده به ۱۰۵ مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری مراکز بهداشت دانشگاه شهید صدوقی یزد به طور کامل تکمیل شد و مورد تجزیه و تحلیل توسط نرم افزار SPSS 22 قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از درصد و آزمون‌های آماری t-test استفاده گردید. مقادیر p کمتر از ۰/۰۰۱ معنی داری تلقی شده است.

۴. یافته‌های پژوهش

این مطالعه بر روی ۱۰۵ مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری مراکز بهداشت به دانشگاه علوم پزشکی شهید صدوقی استان یزد صورت گرفت که ۲۰/۹۵ درصد آن‌ها مدیران اجرایی، ۳۵/۲۳ درصد مدیر مالی و ۴۳/۸۱ درصد کارشناسان حسابداری بودند. ۵۷/۴ درصد آن‌ها سابقه کاری بین ۱۱ تا ۲۰ سال، ۲۳/۳ درصد سابقه کاری ۲۱ تا ۳۰ سال و ۱۹/۳ درصد سابقه کاری ۱ تا ۱۰ داشتند. یافته‌های مطالعه بیانگر این بود که ۷۹ درصد افراد پژوهش دارای رشته تحصیلی مرتبط و ۲۱ درصد رشته تحصیلی غیر مرتبط هستند. اکثر آن‌ها سطح تحصیلات دیپلم به بالا (فوق دیپلم ۱۶/۱۹ درصد، کارشناسی ۳۶/۱۹ درصد، کارشناسی ارشد ۳۵/۲۳ درصد و ۹/۵۴ درصد دکتری) را داشتند. مشخصات دموگرافیک این افراد در جدول شماره ۱ درج شده است.

جدول ۱: مشخصات دموگرافیک مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری مراکز بهداشت به دانشگاه علوم

پزشکی شهید صدوقی استان یزد

متغیر	تعداد	درصد
پست سازمانی	مدیر اجرایی	۲۰/۹۵
	مدیر مالی	۳۵/۲۳
	کارشناسان حسابداری	۴۳/۸۱
سابقه کار	۱ تا ۱۰ سال	۱۹/۳
	۱۱ تا ۲۰ سال	۵۷/۴
	۲۱ تا ۳۰ سال	۲۳/۳
رشته تحصیلی	مرتبط	۷۹
	غیر مرتبط	۲۱
مدرک تحصیلی	دیپلم	۲/۸۵
	فوق دیپلم	۱۶/۱۹
	کارشناسی	۳۶/۱۹
	کارشناسی ارشد	۳۵/۲۳
	دکتری	۹/۵۴

بر اساس یافته‌های این پژوهش از دیدگاه مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری ۵ عامل مدیریت، چهارچوب نظری، قوانین، نیروی انسانی و پاسخ‌گویی به طور معناداری در سطح بیشتر از متوسط جزء عوامل مؤثر در بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی هستند و البته در این میان شاخص مدیریت و چهارچوب نظری کمترین تأثیر را دارد ($p < 0/001$). (جدول شماره ۲). همچنین با اطلاعات جدول شماره ۲، آماره F (آزمون هتلینگ که برای مقایسه ۵ مؤلفه وابسته به هم استفاده شده است) محاسبه شده در سطح $P \leq 0/05$ معنادار است؛ بنابراین بین عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول ۲: دیدگاه مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری در مورد پنج عامل مؤثر بر پیاده سازی نظام تعهدی حسابداری

عامل	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	t
مدیریت	۴/۱۰	۰/۵	۰/۰۳۴	۳۲/۲۲
چارچوب نظری	۳/۷۸	۰/۵۶	۰/۰۳۷	۲۰/۷۶
قوانین	۳/۸۶	۰/۵۲	۰/۰۳۵	۲۴/۳۲
نیروی انسانی	۳/۹۳	۰/۵۷	۰/۰۳۸	۲۴/۱۹
پاسخ‌گویی	۳/۹۷	۰/۴۹	۰/۰۳۳	۲۹/۰۳
F=24 T2 = 97/35 P= .001				

۵. بحث و نتیجه‌گیری

عوامل متعددی بر پیاده سازی نظام تعهدی حسابداری مؤثر است. در این پژوهش، پنج عامل مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چهارچوب نظری و پاسخ‌گویی به عنوان عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است که هر پنج عامل به عنوان عامل تأثیر گذار شناسایی شده است. داده‌های مربوط به سوالات عمومی پرسش نامه که خصوصیات فردی پاسخ دهندگان را تجزیه و تحلیل می‌کند، حاکی از این موضوع است که پاسخ دهندگان از نیروهای متخصص و آشنا به فرآیند حسابداری تعهدی و کاربرد آن‌هاست؛ بنابراین، اتکاء به پاسخ افراد به سوالات مبنای علمی لازم برای تعیین عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام تعهدی را فراهم می‌کند. تحلیل پاسخ‌های ارائه شده به سوالات تخصصی با استفاده از آزمون t تک متغیره انجام شده است و در مواقع پیاده سازی، نظام تعهدی را به عنوان متغیر وابسته و عوامل مؤثر بر آن را به عنوان متغیر مستقل بیان می‌کند، به همراه تحلیل توصیفی داده‌های بدست آمده از سوالات تخصصی پرسش نامه، نشان می‌دهد که پاسخ دهندگان برای پاسخ به سوالات اکثراً گزینه‌های متوسط به بالا را انتخاب کرده‌اند؛ بنابراین می‌توان گفت به نظر آن‌ها میزان تأثیر عوامل ذکر شده در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد.

نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل حمایت مدیران، مدیران ارشد، نیاز مدیران به اطلاعات دقیق مالی به عنوان مبنای تصمیم‌گیری، تفویض اختیار مدیران ارشد برای تسهیل انجام امور مالی بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیر گذار است که نتایج بدست آمده در این پژوهش با نتایج پژوهش کلارک^{۱۵} (۱۹۹۶) همسو بود. همچنین نتایج بدست آمده از این پژوهش نشان می‌دهد که عامل نیروی انسانی بر پیاده سازی نظام تعهدی تأثیر گذار است. بر این اساس، تعهد نیروی انسانی، میزان تحصیلات و عوامل انگیزشی در کارکنان از عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام

حسابداری تعهدی به شمار می‌رود. نتایج بدست آمده با پژوهش تودور و موتیو (۲۰۰۵) همسو می‌باشد؛ 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.

از دیگر نتایج این پژوهش این بود که قوانین و مقررات می‌تواند تأثیر بسزائی در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی داشته باشد. تسهیل کننده بودن قوانین و مقررات، شفافیت قوانین مالی، رعایت قوانین حاکم بر دانشگاه‌های علوم پزشکی از عوامل تأثیرگذار بر حسابداری تعهدی است که نتایج بدست آمده با پژوهش و کیلی فرد و نظری (۱۳۹۰) همسو بود.

بررسی انجام شده حاکی از آن بود که تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی، پیاده سازی نظام تعهدی را تسهیل می‌کند. از این رو، تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی به عنوان ابزاری برای افزایش کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسان در پیاده سازی نظام تعهدی تأثیر گذار است که با تحقیقی که باباجانی در سال ۱۳۸۳ جهت ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخ گوئی نظام حسابداری و گزارش گری دولتی انجام داد همسو بود؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود نهادهای مسئول بویژه سازمان حسابرسی که وظیفه استانداردگذاری را بر عهده دارد، فرایند تدوین چارچوب نظری در بخش عمومی را تسریع کرده تا استانداردهای حسابداری در بخش عمومی همانند بخش خصوصی تدوین شود.

همچنین بررسی انجام شده این را نشان می‌دهد که فرهنگ پاسخ گوئی از عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در مراکز بهداشت دانشگاه‌های علوم پزشکی شهید صدوقی یزد است. وجود فرهنگ پاسخ گوئی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که بخش عمده ای از منابع عمومی را به خود اختصاص داده و با توجه به اهمیت منابع در این حوزه که حوزه سلامت جامعه است، موجب همسو شدن فنون مدیریت مالی با فنون مشابه در بخش خصوصی شده و امکان رقابت دستگاه‌های اجرایی با سایر دستگاه‌ها را فراهم می‌کند و منجر به نظم بیشتر می‌شود. نتایج بدست آمده با نظرات مهدوی (۱۳۷۹) و باباجانی (۱۳۸۳) و مک فی (۲۰۰۶) همسو بود.

در نهایت چنانچه نتایج این پژوهش و مطالعات و بررسی‌های مختلف نشان می‌دهند، پنج عامل مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و پاسخگوئی به عنوان عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی نقش مهمی را دارد. همانگونه که در این تحقیق و تحقیقات مشابه دیگر نشان داده شد، این پنج عامل جهت پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی از دیدگاه مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری را مطلوب می‌باشد؛ بنابراین به نظر می‌رسد توجه به این پنج عامل اصلی (مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و پاسخگوئی) در اجرای بهتر حسابداری تعهدی امری ضروری است و وظیفه برنامه ریزان و مسئولین ذی ربط است که برای بهبود راه رسیده به اهداف حسابداری تعهدی مداخلات عملی را ارائه دهند.

تشکر و سپاسگزاری

این مطالعه با همراهی و حمایت مسئولین دانشگاه علوم پزشکی شهید صدوقی یزد انجام گردید، بدین وسیله از آن‌ها قدردانی می‌شود. همچنین نویسندگان این مقاله بر خود لازم می‌دانند مراتب امتنان و تشکر صمیمانه خود را از مدیران اجرایی، مالی و کارشناسان حسابداری محترم و صبور مراکز بهداشت دانشگاه علوم پزشکی استان یزد که در این تحقیقات ما را یاری نمودند، اعلام نمایند.

۶. منابع و مآخذ

۱. باباجانی، جعفر (۱۳۸۳). "ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخ گوئی نظام حسابداری و گزارش گری دولتی". مجله مطالعات حسابداری، شماره ۶، ص ص ۲۶-۵۴.
 ۲. باباجانی، جعفر (۱۳۸۵). "حسابداری و کنترل های مالی دولتی". چاپ دوم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
 ۳. صابر، مهدی (۱۳۹۰). "بررسی ظرفیت قوانینی و مقررات جهت پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران". اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی، مازندران، آمل: ۱۴ و ۱۵ اردیبهشت.
 ۴. صبوری، مصطفی (۱۳۸۶). "شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی". فصلنامه حسابرس، شماره ۳۷، ص ص ۵۵-۵۰.
 ۵. طالب نیا، قدرت الله؛ البرزی، محمود؛ بتول زراعی (۱۳۹۰). "ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به تعهدی". مجله دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۵، ص ص ۷۳-۵۱.
 ۶. کرباسی یزدی، حسین و علی طریقتی (۱۳۸۸). "ارزیابی مزایای سامانه های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشت درمانی". فصلنامه دانش حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۰، ص ص ۲۷-۱۶.
 ۷. گرد، عزیز و عباس کریمی (۱۳۹۰). "بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی". فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴، ص ص ۲۱-۶.
 ۸. مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹). "نظام پاسخگوئی و حسابداری دولتی ایران". فصلنامه حسابرس، شماره ۷، ص ص ۴۳-۳۸.
9. Barrett, p. (1993). "Managing in an Accrual Accounting Environment". Paper Presented to RIPA. (Canberra, 26 February).
 10. Christianes, J. and B. Reyniers (2009). "Impact of IPSAS on Reforming governmental financial information system.
 11. Clark, D. (1996). "Open governmental in Britain: Discourse and practice". Public money & Management, Vol 16, issue 1, pp. 23-30.
 12. 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.
 13. NesbaKK, L. G. (2011). "Accrual accounting representation in the public sector: Critical perspectives on accounting, Vol 22, issue 3, pp. 247-258.
 14. 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.
 15. Tudor, T. (2008). "Cash Versus Accrual accounting in public sector: available at: www.ssrn.com
 16. Tudor, T and A. Mutiu (2005). "Cash Versus accrual accounting in public sector ". studia oeconomica, NO 1, pp. 36-51.

Investigating the effective factors on the implementation of accrual accounting system from the perspective of executive, financial managers and accounting experts of health centers of Shahid Sadoughi University of Yazd

Mohammad Hossein Nazemi^{*1}
Mohammad Hassan Ehrampush²
Maliha Raghebian³

Date of Receipt: 2022/04/07 Date of Issue: 2022/05/22

Abstract

Introduction: Paying attention to playing the correct and timely role of responsibility for accountability and evaluation of managers' performance makes the use of accrual basis in recording financial events of government units very effective. Therefore, it is necessary to study the advantages and disadvantages of this accounting basis and the factors affecting its implementation. **Objective:** The present study aimed to investigate the factors affecting the implementation of accrual accounting system from the perspective of executives, financial and accounting experts of health centers of Shahid Sadoughi University of Yazd. **Method:** This research was conducted as a cross-sectional survey in March of 1400. The population included all executive managers, financial managers and accounting experts working in the health centers of Shahid Sadoughi University of Medical Sciences in Yazd. 105 financial managers were randomly selected and by face-to-face and online interviews the factors affecting the implementation of accrual accounting system Checked and recorded. Data were analyzed by SPSS22 software using percentage and t-test. **Findings:** The results of the research have shown that management factors, specialized manpower, rules and regulations, theoretical framework and accountability are effective on the application of accrual accounting in the public sector. **Conclusion:** According to the research findings, it can be said that in the opinion of experts, the effect of the studied factors on the implementation of accrual accounting system is at a high level, and among these, the factor related to management has the most and the theoretical framework has the least effect. Has an obligation to implement accounting.

Keyword

Accounting system, accrual accounting, executives, financial managers, health centers.

1. Master of Financial Accounting, Imam Javad Institute of Higher Education, Yazd, Iran. (* Responsible author: hosseinnazemi92@gmail.com)
2. Professor, Department of Environmental Health Engineering, Shahid Sadoughi University of Medical Sciences and Health Services, Yazd, Yazd, Iran. (ehram2000@yahoo.com)
3. Master of Clinical Psychology, Vice Chancellor, Shahid Sadoughi University of Medical Sciences and Health Services, Yazd, Yazd, Iran. (raghebianm@gmail.com)