



# The Effectiveness of Accrual Accounting on Optimal Financial Decision-Making of Healthcare Managers in Determining Medical Service Costs

1. Morad Bakhsh Arbabi : Department of Accounting, Zah.C., Islamic Azad University, Zahedan, Iran

2. Reza Sotudeh \*: Department of Financial and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran. Email: [Sotudeh@meybod.ac.ir](mailto:Sotudeh@meybod.ac.ir) (Corresponding Author)

3. Abolfazl Nejadali Baghan : Department of Accounting, Nik.C., Islamic Azad University, Nikshahr, Iran

## Article history



Received: 22 December 2025

Revised: 21 April 2026

Accepted: 26 April 2026

Initial Publish: 19 June 2026

Final Publish: 22 December 2026

## Abstract:

This study aimed to evaluate the effectiveness of accrual accounting and accrual-based reporting in improving healthcare managers' financial decision-making in determining the full cost of medical and educational services. This study adopted a mixed-methods design combining qualitative and quantitative approaches. In the qualitative phase, content analysis was employed to identify key accrual accounting indicators from relevant literature. In the quantitative phase, a descriptive-survey design was implemented using a researcher-developed questionnaire. The statistical population consisted of financial managers, accountants, and auditors from universities of medical sciences in Sistan and Baluchestan province, from which 118 participants were selected using simple random sampling based on the Morgan table. The questionnaire included 117 items across five dimensions. Content validity was confirmed by experts, and reliability was established using Cronbach's alpha (0.85). Data were analyzed using SPSS software through structural equation modeling, one-sample t-tests, Pearson correlation, and the Friedman ranking test. The results indicated that accrual accounting has a statistically significant positive effect on all examined dimensions ( $p < 0.05$ ). Optimal managerial decision-making showed the highest effect and ranked first among the dimensions. Transparency and service cost determination ranked second, followed by organizational effectiveness, performance-based budgeting, and managerial accountability. Friedman test results confirmed statistically significant differences among the ranked dimensions. Additionally, content analysis identified 41 key indicators associated with accrual accounting, highlighting its comprehensive role in accurate service costing. The findings demonstrate that implementing accrual accounting significantly enhances managerial decision-making quality, financial transparency, and organizational effectiveness in the healthcare sector, making it a powerful tool for improving public sector financial management.

**Keywords:** Accrual accounting, financial transparency, managerial decision-making, performance-based budgeting, service costing

**Citation:** Bakhsh Arbabi, M., Sotudeh, R., & Nejadali Baghan, A. (2026). The Effectiveness of Accrual Accounting on Optimal Financial Decision-Making of Healthcare Managers in Determining Medical Service Costs. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(6), 1-15.



**Copyright:** © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

**Extended Abstract****Introduction**

In recent decades, the transformation of public sector financial management systems has attracted considerable scholarly and practical attention, particularly with the transition from cash-based to accrual-based accounting systems. This shift has been driven by the increasing need for transparency, accountability, and efficiency in public organizations, especially in complex and resource-intensive sectors such as healthcare. Traditional cash-based accounting systems have been criticized for their inability to provide comprehensive and timely information regarding financial performance, which limits their usefulness in strategic decision-making processes. In contrast, accrual accounting recognizes economic events when they occur rather than when cash transactions take place, thereby offering a more accurate and complete representation of an organization's financial position (Christensen et al., 2025).

The adoption of accrual accounting in the public sector is closely linked to the principles of New Public Management, which emphasize performance measurement, results-oriented management, and improved resource allocation. Governments worldwide have increasingly embraced accrual accounting as part of broader reforms aimed at enhancing public sector governance and financial accountability (Cordery & Hay, 2024). Empirical evidence suggests that accrual accounting systems can significantly improve the quality of financial reporting and facilitate better decision-making by providing detailed insights into costs, liabilities, and resource utilization (Columbano et al., 2023). However, the implementation of such systems is not without challenges, including organizational resistance, technical complexity, and the need for capacity building (Nitzl et al., 2020).

In the healthcare sector, the importance of accurate cost information is particularly pronounced. Determining the true cost of medical and educational services is essential for effective budgeting, pricing, and policy-making. Accrual accounting enables healthcare managers to identify and allocate costs more precisely, thereby supporting evidence-based decision-making and improving operational efficiency (Kanaani et al., 2024). Furthermore, high-quality financial information enhances accountability and fosters trust among stakeholders, including patients, policymakers, and funding agencies (Galabuzi & Sendagi, 2024).

Previous studies have highlighted the positive relationship between accrual accounting and organizational performance, emphasizing its role in enhancing transparency, accountability, and managerial effectiveness (Mollahosseini & Rajabdari, 2024). Additionally, research has shown that access to reliable financial data improves managers' ability to make informed decisions, reduces uncertainty, and increases the likelihood of achieving organizational objectives (Dewi & Komalasari, 2026). Despite these advancements, there remains a significant gap in empirical research examining the practical impact of accrual accounting on managerial decision-making within healthcare organizations, particularly in developing countries.

In Iran, although efforts have been made to modernize public sector accounting systems, many organizations still rely on modified cash-based approaches, which limit the effectiveness of financial management practices (Asghari et al., 2025). The need for comprehensive studies that evaluate the impact of accrual accounting on decision-making processes in the healthcare sector is therefore evident. This study seeks to address this gap by examining how accrual accounting influences the optimal financial decision-making of healthcare managers in determining the cost of medical services.

## Methods and Materials

This study employed a mixed-methods research design, integrating both qualitative and quantitative approaches to provide a comprehensive analysis of the research problem. In the qualitative phase, content analysis was conducted to identify key indicators of accrual accounting relevant to the determination of service costs in the healthcare sector. Relevant literature and academic sources were systematically reviewed, and thematic coding was applied to extract and categorize the indicators.

In the quantitative phase, a descriptive-survey method was utilized. The statistical population consisted of financial managers, accountants, and auditors working in universities of medical sciences and their affiliated units in Sistan and Baluchestan province. Based on the Morgan sampling table, a sample of 118 participants was selected using simple random sampling.

Data were collected using a researcher-developed questionnaire comprising 117 items across five main dimensions: managerial accountability, performance-based budgeting, transparency and cost determination, optimal managerial decision-making, and organizational effectiveness. Responses were measured using a five-point Likert scale. Content validity was confirmed through expert review, and reliability was assessed using Cronbach's alpha, which yielded a value of 0.85, indicating satisfactory internal consistency.

Data analysis was conducted using SPSS software. Descriptive statistics were used to summarize the data, while inferential statistical techniques, including one-sample t-tests, Pearson correlation, structural equation modeling, and the Friedman test, were applied to examine relationships among variables and rank the dimensions.

## Findings

The findings of the study revealed that accrual accounting has a statistically significant positive effect on all examined dimensions. The results of the one-sample t-tests indicated that the mean values of all dimensions were significantly higher than the benchmark value, confirming the positive impact of accrual accounting.

Among the dimensions, optimal managerial decision-making achieved the highest mean score and was ranked first, indicating that accrual accounting plays a critical role in enhancing decision-making quality. Transparency and accurate determination of service costs ranked second, highlighting the importance of detailed financial information in cost management. Organizational effectiveness ranked third, followed by performance-based budgeting and managerial accountability.

The Friedman test results demonstrated significant differences among the rankings of the dimensions, confirming that the observed prioritization was statistically meaningful. Furthermore, the qualitative analysis identified 41 key indicators related to accrual accounting, reflecting its multidimensional nature and its broad impact on financial and managerial processes.

## Discussion and Conclusion

The results of this study provide strong evidence that the implementation of accrual accounting significantly enhances the quality of managerial decision-making in the healthcare sector. By providing comprehensive and accurate financial information, accrual accounting reduces uncertainty and enables managers to make more informed and effective decisions. The prominence of decision-making as the highest-ranked dimension underscores the central role of financial information systems in organizational governance and strategic planning.

The findings also highlight the critical importance of transparency and accurate cost determination. Access to reliable cost data allows managers to allocate resources more efficiently, identify cost-saving opportunities, and improve service delivery. This is particularly important in the healthcare sector, where resource constraints and increasing demand for services require careful financial planning and management.

The positive impact of accrual accounting on organizational effectiveness suggests that improved financial reporting contributes to better overall performance. Enhanced accountability and performance-based budgeting further support the alignment of organizational activities with strategic objectives, leading to more efficient and effective operations.

Despite these benefits, the successful implementation of accrual accounting requires addressing several challenges, including the need for adequate training, technological infrastructure, and organizational support. Without these prerequisites, the potential advantages of accrual accounting may not be fully realized.

In conclusion, this study demonstrates that accrual accounting is a powerful tool for improving financial management and decision-making in healthcare organizations. Its adoption can lead to increased transparency, better resource allocation, and enhanced organizational performance. Policymakers and organizational leaders should prioritize the implementation of accrual accounting systems and invest in the necessary infrastructure and capacity-building initiatives to ensure their effective utilization.

### **Authors' Contributions**

Authors equally contributed to this article.

### **Acknowledgments**

Authors thank all participants who participate in this study.

### **Declaration of Interest**

The authors report no conflict of interest.

### **Funding**

According to the authors, this article has no financial support.

### **Ethical Considerations**

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

## اثربخشی حسابداری تعهدی بر بهینگی تصمیم‌گیری مالی مدیران در تعیین هزینه خدمات درمانی



### تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱ دی ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۱ اردیبهشت ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۶ اردیبهشت ۱۴۰۵

تاریخ چاپ اولیه: ۲۹ خرداد ۱۴۰۵

تاریخ چاپ نهایی: ۱ دی ۱۴۰۵

۱. مراد بخش اربابی<sup>ID</sup>: گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

۲. رضا ستوده<sup>ID</sup>: گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران. ایمیل:

Sotudeh@meybod.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. ابوالفضل نژادعلی باغان<sup>ID</sup>: گروه حسابداری، واحد نیکشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، نیکشهر، ایران

### چکیده

هدف این پژوهش، ارزیابی اثربخشی حسابداری تعهدی و گزارشگری مبتنی بر آن در بهبود قدرت تصمیم‌گیری مالی مدیران وزارت بهداشت در تعیین بهای تمام‌شده خدمات درمانی و آموزشی است. این پژوهش با رویکردی ترکیبی (کیفی و کمی) انجام شد. در بخش کیفی، از روش تحلیل محتوا برای شناسایی شاخص‌های مرتبط با حسابداری تعهدی استفاده گردید. در بخش کمی، مطالعه به‌صورت پیمایشی-توصیفی طراحی شد و داده‌ها از طریق پرسشنامه محقق‌ساخته جمع‌آوری شدند. جامعه آماری شامل مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان دانشگاه‌های علوم پزشکی استان سیستان و بلوچستان بود که بر اساس جدول مورگان، ۱۱۸ نفر به‌عنوان نمونه به روش تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار پژوهش دارای ۱۱۷ گویه در پنج بعد اصلی بود و روایی آن از طریق نظر خبرگان و پایایی آن با آلفای کرونباخ (۰.۸۵) تأیید شد. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS و روش‌های آماری شامل مدل‌سازی معادلات ساختاری، آزمون تی، همبستگی پیرسون و آزمون فریدمن تحلیل شدند. نتایج نشان داد که حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر تمامی ابعاد مورد بررسی دارد ( $P < 0.05$ ) بیشترین تأثیر مربوط به بهینگی تصمیم‌گیری مدیران بود، به‌گونه‌ای که این بعد بالاترین میانگین و رتبه را به خود اختصاص داد. همچنین شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات، اثربخشی سازمانی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و مسئولیت‌پذیری مدیران به‌ترتیب در رتبه‌های بعدی قرار گرفتند. نتایج آزمون فریدمن نیز نشان داد که تفاوت بین رتبه‌بندی ابعاد از نظر آماری معنادار است. علاوه بر این، تحلیل محتوا منجر به شناسایی ۴۱ شاخص کلیدی در حوزه حسابداری تعهدی گردید که نقش مهمی در تعیین دقیق هزینه خدمات دارند. یافته‌ها تأیید می‌کنند که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌تواند به‌طور معناداری کیفیت تصمیم‌گیری مدیریتی، شفافیت مالی و کارایی سازمانی را در بخش سلامت بهبود بخشد و به‌عنوان ابزاری مؤثر در مدیریت مالی بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد.

**کلیدواژه‌گان:** حسابداری تعهدی، شفافیت مالی، تصمیم‌گیری مدیران، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، هزینه‌یابی خدمات

**شبهه استناددهی:** بخش اربابی، مراد، ستوده، رضا، و نژادعلی باغان، ابوالفضل. (۱۴۰۵). اثربخشی حسابداری تعهدی بر بهینگی تصمیم‌گیری مالی مدیران در تعیین هزینه خدمات درمانی. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۶)، ۱۵-۱.



حسابداری به‌عنوان یکی از ارکان اساسی نظام‌های مالی و مدیریتی، نقش تعیین‌کننده‌ای در شکل‌دهی به فرآیندهای تصمیم‌گیری در سازمان‌ها ایفا می‌کند. در دهه‌های اخیر، تحولات گسترده‌ای در نظام‌های حسابداری بخش عمومی رخ داده است که مهم‌ترین آن‌ها گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بوده است. این تحول، ریشه در رویکردهای نوین مدیریت دولتی و تلاش برای افزایش کارایی، شفافیت و پاسخگویی دارد. در چارچوب نظریه‌های سازمانی، تغییر در سیستم‌های اطلاعات مالی به‌عنوان بخشی از تحول ساختاری سازمان‌ها تلقی می‌شود که می‌تواند رفتار تصمیم‌گیری مدیران را به‌طور اساسی تحت تأثیر قرار دهد (Alvani et al., 2024). در این میان، حسابداری تعهدی به‌عنوان یک ابزار پیشرفته اطلاعاتی، امکان ثبت و گزارش‌گیری دقیق‌تر از رویدادهای مالی را فراهم می‌سازد و از این طریق، زمینه را برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه‌تر فراهم می‌کند (Christensen et al., 2025).

در نظام حسابداری نقدی، تمرکز بر جریان‌های نقدی ورودی و خروجی است و بسیاری از تعهدات و هزینه‌های واقعی سازمان نادیده گرفته می‌شود. این محدودیت موجب می‌شود که مدیران تصویر دقیقی از وضعیت مالی سازمان نداشته باشند و در نتیجه، تصمیم‌گیری‌های آن‌ها با عدم اطمینان همراه باشد. در مقابل، حسابداری تعهدی با شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در زمان وقوع، تصویری جامع‌تر و واقعی‌تر از وضعیت مالی ارائه می‌دهد (Columbano et al., 2023). این ویژگی به‌ویژه در بخش عمومی و حوزه‌های پیچیده‌ای مانند سلامت اهمیت بیشتری پیدا می‌کند، زیرا تصمیم‌گیری در این حوزه‌ها مستلزم دسترسی به اطلاعات دقیق درباره هزینه‌ها و منابع است (Kanaani et al., 2024).

گسترش استفاده از حسابداری تعهدی در کشورهای مختلف، نشان‌دهنده اهمیت آن در بهبود عملکرد بخش عمومی است. بسیاری از دولت‌ها با هدف ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، افزایش پاسخگویی و بهبود تخصیص منابع، این سیستم را جایگزین حسابداری نقدی کرده‌اند (Cordery & Hay, 2024). این تغییر، بخشی از اصلاحات گسترده‌تر در قالب مدیریت نوین دولتی است که بر کارایی، اثربخشی و پاسخگویی تأکید دارد (Ouda, 2020). با این حال، پذیرش و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کشورها با چالش‌های متعددی همراه بوده است که از جمله آن‌ها می‌توان به محدودیت‌های ساختاری، فرهنگی و سازمانی اشاره کرد (Nitzl et al., 2020).

در ایران نیز، علی‌رغم انجام اصلاحاتی در نظام مالی بخش عمومی، هنوز بسیاری از سازمان‌ها از سیستم‌های حسابداری مبتنی بر نقدی یا نیمه‌تعهدی استفاده می‌کنند. این موضوع باعث شده است که کیفیت اطلاعات مالی در سطح مطلوب قرار نگیرد و مدیران در تعیین دقیق هزینه‌ها و برنامه‌ریزی مالی با مشکلاتی مواجه شوند (Asghari et al., 2025). پژوهش‌ها نشان می‌دهند که استقرار حسابداری تعهدی می‌تواند به‌طور قابل‌توجهی شفافیت مالی را افزایش داده و زمینه را برای تصمیم‌گیری‌های بهینه فراهم سازد (Aporvar, 2024).

یکی از مهم‌ترین حوزه‌هایی که نیازمند اطلاعات دقیق مالی است، بخش سلامت می‌باشد. در این بخش، تعیین بهای تمام‌شده خدمات درمانی و آموزشی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا این اطلاعات منبای تصمیم‌گیری درباره تخصیص منابع، قیمت‌گذاری خدمات و بهبود کیفیت خدمات است. در نبود اطلاعات دقیق، امکان بروز خطا در تخصیص منابع و کاهش کارایی سازمان افزایش می‌یابد (Hosseini Sarani et al., 2023). حسابداری تعهدی با فراهم‌سازی اطلاعات دقیق درباره هزینه‌ها، به مدیران کمک می‌کند تا تصمیمات بهتری اتخاذ کنند و عملکرد سازمان را بهبود بخشند (Galabuzi & Sendagi, 2024).

از سوی دیگر، کیفیت تصمیم‌گیری مدیران به‌طور مستقیم به کیفیت اطلاعات در دسترس آن‌ها وابسته است. گزارشگری مالی مبتنی بر حسابداری تعهدی، اطلاعات جامع و قابل‌اعتمادی را در اختیار مدیران قرار می‌دهد که می‌تواند فرآیند تصمیم‌گیری را تسهیل کند (Bonollo, 2023). این امر به‌ویژه در شرایطی که سازمان‌ها با محدودیت منابع و پیچیدگی‌های محیطی مواجه هستند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. به‌علاوه، استفاده از اطلاعات تعهدی می‌تواند موجب بهبود پیش‌بینی‌های مالی و کاهش عدم قطعیت در تصمیم‌گیری شود (Dewi & Komalasari, 2026).

## بخش آربابی و همکاران

در کنار نقش اطلاعات مالی، مفهوم پاسخگویی نیز به‌عنوان یکی از اصول اساسی مدیریت عمومی مطرح است. حسابداری تعهدی با ارائه اطلاعات شفاف و قابل اتکا، زمینه را برای افزایش پاسخگویی مدیران فراهم می‌کند (Kheirallahi & Ghorbani, 2023). این موضوع می‌تواند اعتماد عمومی را افزایش داده و عملکرد سازمان‌های دولتی را بهبود بخشد. همچنین، فرهنگ نتیجه‌گرایی و تمرکز بر عملکرد، از طریق استفاده از اطلاعات تعهدی تقویت می‌شود (Mollahosseini & Rajabdari, 2024). از منظر بودجه‌ریزی، حسابداری تعهدی امکان پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را فراهم می‌سازد. در این نظام، تخصیص منابع بر اساس نتایج و عملکرد صورت می‌گیرد و این امر می‌تواند کارایی و اثربخشی سازمان را افزایش دهد (Young, 2023). با این حال، اجرای این رویکرد نیازمند زیرساخت‌های مناسب و آموزش نیروی انسانی است (Din et al., 2022).

مطالعات انجام‌شده در حوزه حسابداری تعهدی نشان می‌دهند که این سیستم می‌تواند تأثیرات مثبتی بر عملکرد سازمانی و تصمیم‌گیری مدیران داشته باشد. برای مثال، نتایج پژوهش‌ها حاکی از آن است که استفاده از اطلاعات تعهدی موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش کارایی سازمان‌ها می‌شود (Nokhbeh Falah et al., 2021). همچنین، درک بهتر از مسئولیت‌پذیری مالی می‌تواند رفتارهای مدیریتی را به سمت تصمیم‌گیری‌های منطقی‌تر هدایت کند (Rostami et al., 2025). با وجود مزایای متعدد حسابداری تعهدی، برخی مطالعات به چالش‌ها و پیامدهای منفی احتمالی آن نیز اشاره کرده‌اند. از جمله این چالش‌ها می‌توان به پیچیدگی اجرای سیستم، هزینه‌های پیاده‌سازی و نیاز به تغییرات سازمانی گسترده اشاره کرد (Bonollo, 2023). علاوه بر این، موانع اجرایی مانند مقاومت سازمانی و نبود زیرساخت‌های مناسب می‌تواند روند استقرار این سیستم را با مشکل مواجه کند (Hosseinzadeh Jenaqard & Fathollahzadeh, 2023).

با توجه به اهمیت حسابداری تعهدی در بهبود فرآیندهای مالی و مدیریتی، بررسی تأثیر آن بر تصمیم‌گیری مدیران در بخش سلامت از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. علی‌رغم انجام مطالعات متعدد در این حوزه، هنوز خلأ پژوهشی قابل توجهی در زمینه بررسی عملی این تأثیر در سازمان‌های بهداشتی و درمانی وجود دارد. این خلأ به‌ویژه در زمینه تعیین بهای تمام‌شده خدمات و ارتباط آن با تصمیم‌گیری مدیران محسوس است. بنابراین، پژوهش حاضر با هدف ارزیابی اثربخشی حسابداری تعهدی و گزارشگری مبتنی بر آن بر بهینگی تصمیم‌گیری مالی مدیران در تعیین بهای تمام‌شده خدمات درمانی و آموزشی انجام شده است.

## روش پژوهش و مواد

این پژوهش با رویکردی ترکیبی (کیفی و کمی) طراحی شده است. در مرحله نخست، روش تحلیل محتوا در بخش کیفی به‌کار گرفته شد تا شاخص‌های حسابداری تعهدی جهت تعیین بهای تمام‌شده خدمات درمان و آموزش پزشکی شناسایی گردند. این مرحله شامل بررسی و طبقه‌بندی موضوعی مقالات مرتبط با موضوع تحقیق از طریق پایگاه‌های داده گوگل اسکولار بود. در مرحله دوم، که به‌صورت پیمایشی-توصیفی اجرا شد، پرسشنامه طراحی‌شده محقق بین جامعه آماری توزیع گردید و پاسخ‌های دریافتی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. این دو مرحله بطور متوالی اجرا شد تا بتوان ابتدا متغیرهای اصلی را شناسایی کرد و سپس تأثیر آن‌ها را بر تصمیم‌گیری مدیران اندازه‌گیری نمود. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان دانشگاه‌های علوم پزشکی استان سیستان و بلوچستان و واحدهای تابعه آن بود. این واحدها شامل کلیه معاونت‌های مختلف دانشگاه‌های علوم پزشکی منطقه می‌شد. تعداد کل جامعه آماری در سال ۱۳۹۸ معادل ۱۸۰ نفر بود که همگی افرادی با تخصص و تجربه در امور مالی و حسابداری بودند. انتخاب این جامعه بدان دلیل بود که این افراد به‌طور مستقیم با اجرای حسابداری تعهدی و تأثیر آن بر تصمیم‌گیری‌های مدیریتی سروکار داشتند. روش نمونه‌گیری مورد استفاده روش نمونه‌گیری تصادفی ساده بود که با استفاده جدول مورگان نمونه مناسب تعیین شد. بر اساس جدول مورگان، حجم نمونه آماری برای جامعه ۱۸۰ نفری معادل ۱۱۸ نفر تعیین گردید. نمونه انتخاب‌شده نماینده‌ای مناسب از کل جامعه بود و شامل افراد با سطوح مختلف تحصیلی و تجربه کاری متنوع می‌شد. این روش نمونه‌گیری اطمینان داد که نتایج به‌دست‌آمده قابل تعمیم بر کل جامعه است.

در بخش کیفی، روش تحلیل محتوا به کار گرفته شد. این روش شامل بررسی دقیق مقالات و منابع مرتبط با حسابداری تعهدی بود که از طریق پایگاه‌های داده‌ای نظیر گوگل اسکولار جستجو شدند. موضوعات کلیدی و شاخص‌های اصلی از این منابع استخراج گردیده و تحت نظر متخصصان تأیید شدند. در بخش کمی، پرسشنامه محقق ساخته به‌عنوان ابزار اصلی گردآوری داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت. این پرسشنامه دو بخش عمده داشت. بخش اول اطلاعات دموگرافیکی پاسخ‌دهندگان را شامل می‌شد که جنسیت، میزان تحصیلات، پست سازمانی و سابقه کار را در بر می‌گرفت. بخش دوم پرسشنامه شامل ۱۱۷ سؤال تخصصی بود که براساس ابعاد نظری تحقیق طراحی گردیده بود. این سؤالات شش بُعد اصلی را پوشش می‌دادند. بُعد پاسخگویی شامل سه مولفه مسئولیت پاسخگویی، خدمات پاسخگویی و نظارت بر پاسخگویی بود. بُعد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارای دو مولفه عملکرد بودجه و تصمیم‌گیری درباره بودجه بود. بُعد شفافیت شامل دو مولفه بهای تمام‌شده و تعهد به شفافیت گردید. بُعد تصمیم‌گیری سه مولفه اجرای حسابداری تعهدی، تأثیر حسابداری تعهدی و اهمیت حسابداری تعهدی را در بر می‌گرفت. بُعد اثربخشی سازمانی شامل دو مولفه بکارگیری حسابداری تعهدی و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بود. مقیاس اندازه‌گیری استفاده‌شده مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای بود که پاسخ‌ها از گزینه «بسیار کم» با امتیاز یک تا گزینه «خیلی زیاد» با امتیاز پنج متغیر بود. این مقیاس امکان سنجش دقیق میزان موافقت یا عدم موافقت پاسخ‌دهندگان را فراهم کرد.

روایی محتوایی پرسشنامه از طریق ارجاع آن به تعدادی از کارشناسان خبره تأیید گردید و صحت و اعتبار سؤالات مورد تصدیق واقع شد. این روش اطمینان فراهم کرد که سؤالات شامل مباحث کافی و نماینده حوزه مفهومی تحقیق بود. پایایی ابزار مقیاس از طریق محاسبه ضریب آلفای کرونباخ سنجیده شد. نتیجه محاسبه آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه معادل ۰.۸۳ به دست آمد که نشان‌دهنده پایایی خوب آن بود. این ضریب از جمع توصیه‌شده کرونباخ (ضریب ۷۵ درصد برای پایایی متوسط و قابل قبول) فراتر می‌رفت و نشان‌دهنده قابل اعتماد بودن ابزار پژوهش بود.

تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری‌شده از طریق استفاده آمار توصیفی و استنباطی انجام شد. آمار توصیفی شامل تنظیم و طبقه‌بندی داده‌ها، محاسبه فراوانی و درصد، و تعیین شاخص‌های مرکزی بود. برای آمار استنباطی، آزمون کولموگروف-اسمیرنوف اجرا شد تا توزیع نرمال داده‌ها تعیین گردد و نوع آزمون آماری مناسب (پارامتریک یا ناپارامتریک) انتخاب شود. برای بررسی روابط بین متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده گردید. آزمون **T-Test** و **ANOVA** به منظور مقایسه میانگین‌های متغیرها بر حسب متغیرهای مستقل انجام شد. علاوه بر این، برای بررسی روابط پیچیده بین متغیرهای پنهان و متغیرهای مشاهده‌پذیر، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده گردید که امکان تأیید الگوی نظری تحقیق را فراهم کرد. برای رتبه‌بندی متغیرهای پژوهش، آزمون فریدمن به کار گرفته شد. تمام تحلیل‌های آماری با استفاده نرم‌افزار **SPSS** نسخه ۲۲ انجام شد.

### یافته‌ها

در مرحله نخست پژوهش، با استفاده از روش تحلیل محتوا و مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، شاخص‌های حسابداری تعهدی شناسایی گردید. تجزیه و تحلیل منابع علمی داخلی و خارجی نشان داد که حسابداری تعهدی در بخش عمومی شامل ابعاد متنوعی است که طیف گسترده‌ای از جنبه‌های سازمانی، مالی، نظارتی و عملکردی را پوشش می‌دهد. این شاخص‌ها مبنای طراحی پرسشنامه بخش کمی قرار گرفتند. جدول ۱ فهرست شاخص‌های شناسایی‌شده را نشان می‌دهد.

جدول ۱. شاخص‌های حسابداری تعهدی

ردیف	نام شاخص	ردیف	نام شاخص
۱	ساختار سازمانی	۲۲	شاخص‌های ارزیابی
۲	عوامل زیست‌محیطی	۲۳	بهبود نظارت
۳	شاخص‌های کنترلی	۲۴	بهبود عملکرد
۴	پاسخگویی عملیاتی	۲۵	بهبود عدالت اجتماعی
۵	اثربخشی منابع اقتصادی	۲۶	افزایش کارایی
۶	کارایی منابع اقتصادی	۲۷	اثربخشی
۷	صرفه‌جویی منابع اقتصادی	۲۸	صرفه اقتصادی
۸	حسابداری تعهدی	۲۹	حاکمیت شرکتی

## بخش آربابی و همکاران

۹	رویکرد جریان منابع اقتصادی	۳۰	پاسخگویی
۱۰	استفاده از مبنای تعهدی	۳۱	مهارت‌ها و تخصص
۱۱	دستیابی به اهداف عملیاتی	۳۲	نبود گرایش ذهنی
۱۲	تمرکز بر خروجی‌ها	۳۳	رعایت بی‌طرفی
۱۳	استفاده از منابع مالی و غیرمالی	۳۴	صداقت
۱۴	نظارت عملیاتی	۳۵	شفافیت اطلاعات
۱۵	اهداف قابل سنجش	۳۶	ارزیابی و گزارش‌دهی
۱۶	استراتژی‌ها	۳۷	کیفیت گزارشگری
۱۷	برنامه‌های عملیاتی	۳۸	دستیابی به اهداف
۱۸	معیارهای سنجش عملکرد	۳۹	توجه به استفاده‌کنندگان
۱۹	اولویت‌بندی و تخصیص منابع	۴۰	مسئولیت
۲۰	جمع‌آوری و پایش نتایج	۴۱	منابع
۲۱	ارزشیابی و گزارش نتایج		

نتایج تحلیل محتوا نشان داد که چهل و یک شاخص اصلی در زمینه حسابداری تعهدی شناسایی گردید. این شاخص‌ها دربردارنده ابعاد متنوعی از جمله ساختار سازمانی، عوامل محیطی، شاخص‌های کنترلی، پاسخگویی عملیاتی، اثربخشی و کارایی منابع، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، دستیابی به اهداف، نظارت عملیاتی، معیارهای سنجش عملکرد، اولویت‌بندی منابع، شفافیت اطلاعات، کیفیت گزارشگری، حاکمیت شرکتی و مسئولیت‌پذیری بودند. تنوع شاخص‌های شناسایی شده حاکی از گستردگی ابعاد حسابداری تعهدی و تأثیر چندوجهی آن بر سیستم‌های مالی سازمان‌های بخش عمومی است.

در این بخش، ویژگی‌های دموگرافیک پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سمت شغلی، رشته تحصیلی، مدرک تحصیلی و سابقه کار ارائه می‌شود. پرسشنامه‌ها در میان حسابرسان دیوان محاسبات، حسابرسان هیأت‌امنا و کارکنان امور مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی استان سیستان و بلوچستان توزیع گردید. این اطلاعات ترکیب نمونه آماری را روشن می‌کند و نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان دارای تنوع مناسبی از نظر ویژگی‌های دموگرافیک بودند. جدول ۲ اطلاعات جامع دموگرافیک پاسخ‌دهندگان را به صورت ادغام‌شده نشان می‌دهد.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۴۵	۳۸
	مرد	۷۳	۶۲
سمت شغلی	مدیر مالی	۱۶	۱۴
	حسابدار مسئول	۴۲	۳۵
رشته تحصیلی	حسابرس	۴۸	۴۱
	سایر	۱۲	۱۰
	حسابداری	۹۶	۸۲
مدرک تحصیلی	مدیریت	۱۰	۸
	سایر	۱۲	۱۰
سابقه کار	کاردانی	۹	۸
	کارشناسی	۷۹	۶۷
	کارشناسی ارشد	۳۰	۲۵
	۰ الی ۵ سال	۱۴	۱۲
جمع	۵ تا ۱۰ سال	۳۷	۳۱
	۱۰ تا ۱۵ سال	۴۴	۳۷
	بیش از ۱۵ سال	۲۳	۲۰
جمع		۱۱۸	۱۰۰

## حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

نتایج جدول ۲ نشان داد که از مجموع ۱۱۸ پاسخ‌دهنده، ۶۲ درصد مرد و ۳۸ درصد زن بودند. از نظر سمت شغلی، بیشترین فراوانی مربوط به حساب‌رسان با ۴۱ درصد بود که نشان‌دهنده حضور پررنگ متخصصان حسابرسی در نمونه آماری است. حسابداران مسئول با ۳۵ درصد در رتبه دوم قرار داشتند و مدیران مالی با ۱۴ درصد گروه سوم را تشکیل دادند. از نظر رشته تحصیلی، ۸۲ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک حسابداری بودند که تخصص بالای نمونه در حوزه موضوع تحقیق را نشان می‌دهد. بررسی مدرک تحصیلی نشان داد که ۶۷ درصد دارای کارشناسی و ۲۵ درصد دارای کارشناسی ارشد بودند. توزیع سابقه کار نیز حاکی از آن است که اکثریت پاسخ‌دهندگان با ۳۷ درصد دارای سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال بودند که نشان‌دهنده تجربه کافی آن‌ها در حوزه امور مالی است. این ترکیب متوازن از نظر ویژگی‌های دموگرافیک، اعتبار نتایج پژوهش را تقویت می‌کند.

پرسشنامه محقق‌ساخته شامل ۱۱۷ سؤال تخصصی در پنج بُعد اصلی طراحی شد. بُعد مسئولیت پاسخگویی مدیران دارای ۲۷ سؤال، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ۱۶ سؤال، شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات ۱۶ سؤال، تصمیم‌گیری بهینه مدیران ۲۵ سؤال و اثربخشی سازمانی ۳۳ سؤال بود. برای ارزیابی وضعیت کلی متغیرها، میانگین هر بُعد با مقدار مبنا (۳) مقایسه شد تا تأیید یا رد آن مشخص گردد. جدول ۳ آمار توصیفی هر بُعد را به همراه آماره تی نشان می‌دهد.

جدول ۳. آمار توصیفی ابعاد پرسشنامه

بُعد پژوهش	تعداد سؤال	میانگین	انحراف معیار	آماره تی	سطح معنی‌داری
مسئولیت پاسخگویی مدیران	۲۷	۳.۴۶	۰.۴۳	۱۱.۴۷	۰.۰۰۰
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۱۶	۳.۵۷	۰.۶۱	۱۲.۳۱	۰.۰۰۰
شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده	۱۶	۳.۶۳	۰.۵۳	۱۱.۹۵	۰.۰۰۰
تصمیم‌گیری بهینه مدیران	۲۵	۳.۸۴	۰.۶۱	۱۱.۳۴	۰.۰۰۰
اثربخشی سازمانی	۳۳	۳.۵۹	۰.۵۳	۱۱.۴۳	۰.۰۰۰

نتایج جدول ۳ نشان داد که میانگین تمامی ابعاد پژوهش به‌طور معناداری بالاتر از مقدار مبنا (۳) است که نشان‌دهنده تأیید این ابعاد توسط پاسخ‌دهندگان است. بُعد تصمیم‌گیری بهینه مدیران با میانگین ۳.۸۴ بالاترین میانگین را در میان ابعاد کسب کرد که نشان می‌دهد پاسخ‌دهندگان بیشترین اهمیت را برای نقش حسابداری تعهدی در بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری قائل بودند. بُعد شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات با میانگین ۳.۶۳ در رتبه دوم قرار گرفت و اثربخشی سازمانی با میانگین ۳.۵۹ رتبه سوم را کسب کرد. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با میانگین ۳.۵۷ در رتبه چهارم و مسئولیت پاسخگویی مدیران با میانگین ۳.۴۶ در رتبه پنجم قرار گرفتند. انحراف معیار ابعاد نشان داد که پاسخ‌ها دارای پراکندگی نسبتاً کمی بوده و همگنی قابل قبولی در نظرات پاسخ‌دهندگان وجود داشت. تمامی آماره‌های تی بالاتر از مقدار بحرانی (۱.۹۶) و سطح معنی‌داری کمتر از ۰.۰۵ بود.

سنجش پایایی و روایی ابزار پژوهش از مراحل اساسی برای اطمینان از دقت و صحت نتایج است. روایی محتوایی پرسشنامه از طریق مشورت با اساتید و کارشناسان خبره حوزه حسابداری و مدیریت تأیید گردید. برای سنجش پایایی، از سه روش آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج‌شده استفاده شد. همچنین آزمون نرمالیتی برای تعیین نوع آزمون‌های آماری مناسب اجرا گردید. جدول ۴ نتایج آزمون‌های پایایی و روایی هر بُعد را به‌صورت کامل نشان می‌دهد.

جدول ۴. نتایج آزمون پایایی و روایی

بُعد پژوهش	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	واریانس استخراج‌شده	سطح معنی‌داری
مسئولیت پاسخگویی مدیران	۰.۸۱	۰.۸۴	۰.۵۴	۰.۲۴
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰.۹۵	۰.۸۱	۰.۵۵	۰.۱۱
شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده	۰.۷۵	۰.۸۸	۰.۶۱	۰.۳۱
تصمیم‌گیری بهینه مدیران	۰.۸۷	۰.۷۶	۰.۷۵	۰.۱۶
اثربخشی سازمانی	۰.۸۹	۰.۸۳	۰.۵۵	۰.۱۲
کل پرسشنامه	۰.۸۵	-	-	-

## بخش اربابی و همکاران

نتایج جدول ۴ نشان داد که ضریب آلفای کرونباخ کل پرسشنامه برابر با ۰.۸۵ است که بالاتر از حد مطلوب ۰.۷۰ می‌باشد. بعد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با ضریب ۰.۹۵ بالاترین پایایی را داشت. اثربخشی سازمانی با ۰.۸۹، تصمیم‌گیری بهینه مدیران با ۰.۸۷، مسئولیت پاسخگویی مدیران با ۰.۸۱ و شفافیت با ۰.۷۵ در رتبه‌های بعدی قرار گرفتند. پایایی ترکیبی تمامی ابعاد بالاتر از ۰.۷۰ بود که سازگاری درونی مناسب سؤالات را نشان می‌دهد. میانگین واریانس استخراج‌شده در تمامی ابعاد از آستانه ۰.۵۰ عبور کرده است که نشان‌دهنده روایی همگرایی قابل قبول است. بعد تصمیم‌گیری بهینه مدیران با مقدار ۰.۷۵ بالاترین واریانس استخراج‌شده را داشت. سطح معنی‌داری آزمون نرمالیتی برای تمامی ابعاد بالاتر از ۰.۰۵ بود که توزیع نرمال داده‌ها را تأیید می‌کند و امکان استفاده از آزمون‌های پارامتریک را فراهم می‌سازد.

برای ارزیابی برازندگی مدل اندازه‌گیری پژوهش با داده‌های جمع‌آوری‌شده، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. سه شاخص اصلی برازندگی مورد بررسی قرار گرفت که شامل شاخص ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده استاندارد شده، شاخص نیکویی برازش و شاخص برازش تطبیقی است. این شاخص‌ها نشان می‌دهند که آیا ساختار عاملی پیشنهادی با داده‌های تجربی سازگاری مناسبی دارد یا خیر. جدول ۵ مقادیر این شاخص‌ها را به همراه حدود مطلوب نشان می‌دهد.

### جدول ۵. شاخص‌های برازندگی تحلیل عاملی تأییدی

شاخص برازندگی	مقدار	حد مطلوب	وضعیت
SRMR	۰.۰۴۹	$0.05 \leq$	مطلوب
GOF	۰.۳۹	$0.36 \geq$	مطلوب
CFI	۰.۸۴	نزدیک به ۰.۹۰	قابل قبول

نتایج جدول ۵ نشان داد که مدل اندازه‌گیری پژوهش از برازندگی مناسبی برخوردار است. شاخص **SRMR** با مقدار ۰.۰۴۹ کمتر از حد مطلوب ۰.۰۵ بود که نشان‌دهنده پایین بودن خطای باقی‌مانده استاندارد شده است. این مقدار نشان می‌دهد که مدل به خوبی قادر به توضیح روابط میان متغیرها است. شاخص نیکویی برازش با مقدار ۰.۳۹ بالاتر از آستانه قوی قرار دارد که برازش کلی مطلوب مدل را نشان می‌دهد. شاخص برازش تطبیقی با مقدار ۰.۸۴ نزدیک به حد مطلوب است که برازش قابل قبول مدل را تأیید می‌کند. در مجموع شاخص‌های برازندگی حاکی از آن هستند که مدل نظری پژوهش با داده‌های تجربی سازگاری خوبی دارد و می‌توان از آن برای آزمون فرضیات استفاده کرد.

برای رتبه‌بندی ابعاد اصلی پژوهش از نظر اهمیت و اولویت از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، از آزمون فریدمن استفاده شد. این آزمون یکی از آزمون‌های ناپارامتریک است که امکان مقایسه میانگین رتبه‌های چندین متغیر را به صورت هم‌زمان فراهم می‌کند. با توجه به اهمیت تعیین اولویت‌های حسابداری تعهدی در بخش سلامت، رتبه‌بندی این ابعاد می‌تواند راهنمای مفیدی برای مدیران و سیاست‌گذاران باشد. جدول ۶ نتایج آزمون فریدمن و رتبه‌بندی ابعاد اصلی پژوهش را نشان می‌دهد.

### جدول ۶. نتایج آزمون فریدمن و رتبه‌بندی متغیرها

رتبه	میانگین	بعد پژوهش
۱	۳.۸۴	تصمیم‌گیری بهینه مدیران
۲	۳.۶۳	شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده
۳	۳.۵۹	اثربخشی سازمانی
۴	۳.۵۷	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
۵	۳.۴۶	مسئولیت پاسخگویی مدیران

آماره‌های آزمون: تعداد = ۱۱۸؛ کای دو = ۴۵.۷۷؛ درجه آزادی = ۴؛ سطح معنی‌داری = ۰.۰۰۰

نتایج آزمون فریدمن نشان داد که بعد تصمیم‌گیری بهینه مدیران با میانگین ۳.۸۴ در رتبه اول اهمیت قرار دارد. این یافته حاکی از آن است که پاسخ‌دهندگان بیشترین تأثیر حسابداری تعهدی را در بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریتی می‌دانند. بعد شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات با میانگین ۳.۶۳ در رتبه دوم قرار گرفت که اهمیت شفافیت

## حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

اطلاعات مالی در محاسبه دقیق هزینه‌ها را نشان می‌دهد. بعد اثربخشی سازمانی با میانگین ۳.۵۹ در رتبه سوم، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با میانگین ۳.۵۷ در رتبه چهارم و مسئولیت پاسخگویی مدیران با میانگین ۳.۴۶ در رتبه پنجم قرار گرفتند. آماره کای دو برابر با ۴۵.۷۷ و سطح معنی‌داری ۰.۰۰۰ نشان می‌دهد که تفاوت بین رتبه‌های ابعاد از نظر آماری معنادار است و رتبه‌بندی انجام شده قابل اتکا است.

برای بررسی معناداری تأثیر هر بُعد از حسابداری تعهدی و آزمون فرضیات اصلی پژوهش، از آزمون تی تک‌نمونه‌ای استفاده شد. این آزمون مشخص می‌کند که آیا میانگین هر بُعد به‌طور معناداری از مقدار مبنا (۳) فاصله دارد یا خیر. مثبت و معنادار بودن اختلاف میانگین نشان‌دهنده تأثیر مثبت و معنادار متغیر مورد نظر است. جدول ۷ نتایج کامل آزمون تی را برای تمامی ابعاد نشان می‌دهد.

جدول ۷. نتایج آزمون تی برای فرضیات

بُعد پژوهش	میانگین	انحراف معیار	آماره تی	اختلاف از میانگین	سطح معنی‌داری	نتیجه
مسئولیت پاسخگویی مدیران	۳.۴۶	۰.۴۳	۱۱.۴۷	۰.۴۶	۰.۰۰۰	تأیید
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۳.۵۷	۰.۶۱	۱۲.۳۱	۰.۵۷	۰.۰۰۰	تأیید
شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده	۳.۶۳	۰.۵۳	۱۱.۹۵	۰.۶۳	۰.۰۰۰	تأیید
تصمیم‌گیری بهینه مدیران	۳.۸۴	۰.۶۱	۱۱.۳۴	۰.۸۴	۰.۰۰۰	تأیید
اثربخشی سازمانی	۳.۵۹	۰.۵۳	۱۱.۴۳	۰.۵۹	۰.۰۰۰	تأیید

نتایج جدول ۷ نشان داد که تمامی فرضیات اصلی پژوهش مورد تأیید قرار گرفتند. میانگین هر پنج بُعد به‌طور معناداری بالاتر از مقدار مبنا (۳) بود. بُعد تصمیم‌گیری بهینه مدیران با اختلاف میانگین ۰.۸۴ بیشترین تأثیرپذیری از حسابداری تعهدی را نشان داد. این یافته تأیید می‌کند که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیران وزارت بهداشت را به‌طور قابل توجهی بهبود می‌بخشد. بُعد شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات با اختلاف میانگین ۰.۶۳ نشان داد که این سیستم به محاسبه دقیق‌تر هزینه‌ها کمک می‌کند. اثربخشی سازمانی با اختلاف ۰.۵۹ نشان‌دهنده بهبود عملکرد کلی سازمان است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با اختلاف ۰.۵۷ و مسئولیت پاسخگویی مدیران با اختلاف ۰.۴۶ نیز تأیید شدند. تمامی سطوح معنی‌داری کمتر از ۰.۰۵ و آماره‌های تی بالاتر از مقدار بحرانی بودند که نشان‌دهنده معناداری آماری قوی نتایج است.

## بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر تمامی ابعاد مورد بررسی شامل بهینگی تصمیم‌گیری مدیران، شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات، اثربخشی سازمانی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و مسئولیت‌پذیری مدیران دارد. در میان این ابعاد، بهینگی تصمیم‌گیری مدیران بالاترین رتبه را به خود اختصاص داد که بیانگر نقش کلیدی اطلاعات مالی مبتنی بر تعهدی در ارتقای کیفیت تصمیمات مدیریتی است. همچنین نتایج آزمون‌های آماری نشان داد که تمامی ابعاد به‌طور معناداری بالاتر از سطح متوسط قرار دارند و تفاوت میان آن‌ها نیز از نظر آماری معنادار است. علاوه بر این، در بخش کیفی پژوهش، ۴۱ شاخص اصلی مرتبط با حسابداری تعهدی شناسایی شد که بیانگر ماهیت چندبعدی این نظام و تأثیر گسترده آن بر فرآیندهای مدیریتی و مالی است.

تبیین این یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی با فراهم‌سازی اطلاعات دقیق، به‌موقع و جامع، زمینه را برای تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر مدیران فراهم می‌سازد. این نتیجه با یافته‌های پژوهش‌هایی که بر نقش اطلاعات مالی در بهبود تصمیم‌گیری تأکید دارند همسو است. برای مثال، مطالعات نشان داده‌اند که استفاده از اطلاعات مبتنی بر تعهدی می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری را از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش دقت در برآورد هزینه‌ها بهبود بخشد (Dewi & Komalasari, 2026). همچنین، گزارشگری مالی مبتنی بر تعهدی با ارائه تصویری واقعی‌تر از وضعیت مالی سازمان، به مدیران کمک می‌کند تا تصمیمات راهبردی دقیق‌تری اتخاذ کنند (Christensen et al., 2025). برتری بعد بهینگی تصمیم‌گیری مدیران نسبت به سایر ابعاد، نشان‌دهنده آن است که مهم‌ترین پیامد استقرار حسابداری تعهدی، ارتقای توان تصمیم‌گیری در سطوح مدیریتی است. این یافته با نتایج پژوهش‌هایی که نقش سیستم‌های اطلاعاتی مالی را در تصمیم‌گیری سازمانی برجسته می‌کنند، همخوانی دارد. به‌عنوان مثال، نشان داده شده است که

سیستم‌های مبتنی بر عملکرد و اطلاعات مالی دقیق، به‌طور مستقیم بر فرآیند تصمیم‌گیری مدیران در سازمان‌های عمومی تأثیرگذار هستند (Young, 2023). همچنین، وجود اطلاعات دقیق و قابل‌اعتماد می‌تواند موجب کاهش خطاهای تصمیم‌گیری و افزایش کارایی مدیریتی شود (Bonollo, 2023).

یافته دیگر پژوهش، اهمیت بالای شفافیت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات بود که در رتبه دوم قرار گرفت. این نتیجه بیانگر آن است که حسابداری تعهدی نقش مهمی در افزایش شفافیت مالی و امکان محاسبه دقیق هزینه‌ها ایفا می‌کند. این یافته با مطالعاتی که نشان می‌دهند شفافیت مالی یکی از پیامدهای اصلی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی است، همسو است (Galabuzi & Sendagi, 2024). همچنین، پژوهش‌ها تأکید دارند که تعیین دقیق بهای تمام‌شده خدمات، یکی از پیش‌نیازهای اساسی برای بهبود کارایی و اثربخشی در سازمان‌های بخش عمومی است (Kanaani et al., 2024).

در رتبه سوم، اثربخشی سازمانی قرار گرفت که نشان‌دهنده تأثیر مثبت حسابداری تعهدی بر عملکرد کلی سازمان است. این نتیجه را می‌توان در چارچوب نظریه‌های سازمانی و مدیریت عملکرد تبیین کرد، به‌طوری‌که اطلاعات دقیق مالی، امکان ارزیابی بهتر عملکرد و بهبود فرآیندهای سازمانی را فراهم می‌کند (Alvani et al., 2024). همچنین، مطالعات نشان داده‌اند که پاسخگویی مالی و شفافیت، از عوامل کلیدی در بهبود عملکرد سازمان‌های عمومی هستند (Mollahosseini & Rajabdari, 2024).

نتایج پژوهش همچنین نشان داد که حسابداری تعهدی نقش مهمی در توسعه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد. این یافته با دیدگاه‌هایی که بر ارتباط میان اطلاعات مالی دقیق و کارایی نظام بودجه‌ریزی تأکید دارند، همخوانی دارد. به‌طور خاص، استفاده از اطلاعات تعهدی می‌تواند تخصیص منابع را بر اساس عملکرد واقعی تسهیل کند و به بهبود نتایج سازمانی منجر شود (Asghari et al., 2025). همچنین، مطالعات نشان می‌دهند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بدون وجود اطلاعات مالی دقیق و جامع، کارایی لازم را نخواهد داشت (Cordery & Hay, 2024).

در بعد مسئولیت‌پذیری مدیران که در رتبه پنجم قرار گرفت، نتایج نشان‌دهنده تأثیر مثبت اما نسبتاً کمتر حسابداری تعهدی نسبت به سایر ابعاد بود. این موضوع می‌تواند به این دلیل باشد که پاسخگویی مدیریتی علاوه بر اطلاعات مالی، به عوامل فرهنگی و سازمانی نیز وابسته است. با این حال، یافته‌های پژوهش با مطالعاتی که نشان می‌دهند حسابداری تعهدی موجب افزایش پاسخگویی در بخش عمومی می‌شود، همسو است (Kheirallahi & Ghorbani, 2023). همچنین، نقش گزارشگری مالی در تقویت پاسخگویی عمومی مورد تأکید قرار گرفته است (Nokhbeh Falah et al., 2021).

یافته‌های بخش کیفی پژوهش که منجر به شناسایی ۴۱ شاخص حسابداری تعهدی شد، بیانگر پیچیدگی و چندبعدی بودن این نظام است. این نتیجه با مطالعاتی که بر تأثیر عوامل ساختاری، محیطی و سازمانی در استقرار حسابداری تعهدی تأکید دارند، همخوانی دارد (Nitzl et al., 2020). همچنین، پژوهش‌ها نشان می‌دهند که موفقیت در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیازمند توجه به مجموعه‌ای از عوامل از جمله ساختار سازمانی، منابع انسانی و زیرساخت‌های فناوری است (Ouda, 2020).

در مجموع، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی به‌عنوان یک ابزار مدیریتی پیشرفته، می‌تواند نقش مهمی در بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری، افزایش شفافیت مالی و ارتقای عملکرد سازمانی ایفا کند. این یافته‌ها با مطالعات پیشین که به مزایای استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره دارند، همسو است (Columbano et al., 2023). همچنین، آموزش و توانمندسازی نیروی انسانی در استفاده از این سیستم، از عوامل کلیدی در موفقیت آن محسوب می‌شود (Din et al., 2022).

با وجود این، باید توجه داشت که اجرای موفق حسابداری تعهدی نیازمند رفع موانع اجرایی و سازمانی است. مطالعات نشان می‌دهند که چالش‌هایی مانند مقاومت در برابر تغییر، کمبود منابع و ضعف زیرساخت‌ها می‌تواند فرآیند استقرار این سیستم را با مشکل مواجه کند (Hosseinzadeh Jenaqard & Fathollahzadeh, 2023). همچنین، کیفیت گزارشگری مالی و شبکه‌سازی مدیران مالی نیز می‌تواند بر اثربخشی این سیستم تأثیرگذار باشد (Hosseini Sarani et al., 2023). در نهایت، درک بهتر از مسئولیت‌پذیری مالی و تأثیر آن بر رفتارهای مدیریتی، می‌تواند به بهبود نتایج این سیستم کمک کند (Rostami et al., 2025).

محدودیت‌های این پژوهش شامل محدود بودن جامعه آماری به یک استان و یک حوزه تخصصی خاص (بخش سلامت) است که ممکن است تعمیم‌پذیری نتایج را به سایر بخش‌ها و مناطق با محدودیت مواجه سازد. همچنین، استفاده از پرسشنامه به‌عنوان ابزار اصلی گردآوری داده‌ها، می‌تواند تحت تأثیر سوگیری پاسخ‌دهندگان قرار گیرد. علاوه بر این، پیچیدگی مفاهیم مرتبط با حسابداری تعهدی ممکن است موجب برداشت‌های متفاوت پاسخ‌دهندگان از سؤالات شده باشد.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، دامنه مطالعه به سایر بخش‌های عمومی و مناطق جغرافیایی مختلف گسترش یابد تا امکان مقایسه نتایج فراهم شود. همچنین، استفاده از روش‌های ترکیبی پیشرفته‌تر و داده‌های طولی می‌تواند به درک عمیق‌تر از تأثیرات بلندمدت حسابداری تعهدی کمک کند. بررسی نقش متغیرهای میانجی مانند فرهنگ سازمانی، فناوری اطلاعات و مهارت‌های مدیریتی نیز می‌تواند به غنای ادبیات این حوزه بیفزاید.

از نظر کاربردی، پیشنهاد می‌شود سازمان‌های دولتی به‌ویژه در بخش سلامت، برنامه‌ریزی جامعی برای استقرار حسابداری تعهدی تدوین نمایند. این برنامه باید شامل آموزش مستمر کارکنان، توسعه زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و ایجاد نظام‌های نظارتی مؤثر باشد. همچنین، توجه به فرهنگ سازمانی و مدیریت تغییر می‌تواند به تسهیل فرآیند پیاده‌سازی این سیستم کمک کند و زمینه را برای بهره‌برداری حداکثری از مزایای آن فراهم سازد.

### مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

### تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

### تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

### حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

### موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

## References

- Alvani, S. M., Danaeefar, H., & Kazemi, S. H. (2024). *Organization Theory*. Saffar Publications.
- Aporvar, M. (2024). Examining the Process of Implementing Accrual Accounting. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 8(31), 117-131.
- Asghari, A., Mohammadzadeh Saltah, H., Kanaani, A., & Navidi Abbaspour, E. (2025). Presenting an Accrual Budgeting Model in Iran's Public Sector. *Quarterly Journal of Economic Research and Policies*, 33(114), 254-294.
- Bonollo, E. (2023). Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(6), 1-27.
- Christensen, M., Cohen, S., Ellwood, S., Newberry, S., & Potter, B. (2025). Reflections on public sector accrual accounting and reporting: a post-operative transplant view. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 37(4), 570-594.
- Columbano, C., Biondi, L., & Bracci, E. (2023). Properties of accrual accounts in public sector entities: evidence from the Italian National Health Service. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(6), 240-261.
- Cordery, C. J., & Hay, D. (2024). Public sector audit: new public management influences and eco-system driven reforms. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(4), 45-68.
- Dewi, F. G., & Komalasari, A. (2026). Framing effects on the utilization of accrual basis accounting information in Indonesian local governments: an experimental approach. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 15(1), 260-274.

- Din, M., Paranoan, S., Azdar, F., & Ralis, G. (2022). The effect of accrual-based accounting training and assistance on the knowledge improvement of financial report management at local government units. *Economic and Business Horizon*, 1(2), 1-12.
- Galabuzi, P., & Sendagi, M. (2024). The relationship between financial accountability and performance of Wakiso District local government: a cross-sectional research design. *SJBUSINESS RESEARCH AFRICA*, 1(1), 1-11.
- Hosseini Sarani, M. H., Desineh, M., & Rostami Jaz, H. (2023). Examining the Relationship Between Financial Reporting Quality and Financial Managers' Networking Considering the Moderating Role of Financial Performance in Health Organizations. *Governmental Accounting*, 10(1), 181-192.
- Hosseinzadeh Jenaqard, M., & Fathollahzadeh, M. (2023). Identifying and Ranking Barriers to Implementing Operational Budgeting in the Ardabil Health System Using the MADM Method. *Comparative Public Management*, 1(4), 106-144.
- Kanaani, A., Bidardel, A., & Niknam, M. (2024). The Application of Digital Technology in Accrual Accounting at Ardabil University of Medical Sciences to Achieve Sustainable Development. *Health and Hygiene*, 15(1), 80-92.
- Kheirallahi, F., & Ghorbani, A. (2023). The Role of Accountability in Determining the Relationship Between Financial Reporting Quality and the Performance of Public Organizations. *Accounting and Management Outlook*, 6(81), 129-145.
- Mollahosseini, S., & Rajabdari, H. (2024). The Effect of Financial Accountability and Results-Oriented Culture on Organizational Performance: A Case Study of Public Sector Financial Managers. *Strategic Budget and Finance Research*, 5(2), 155-177.
- Nitzl, C., Hilgers, D., Hirsch, B., & Lindermueller, D. (2020). The influence of organizational structure, environment, and resource provision on the use of accrual accounting in municipalities. *Schmalenbach Business Review*, 72(2), 271-298.
- Nokhbeh Falah, A., Kordestani, G., & Rahimian, N. (2021). The Role of Performance Auditing in Improving Public Accountability with Emphasis on Report Content. *Audit Knowledge*, 21(84), 80-118.
- Ouda, H. (2020). A suggested dynamic model for making public sector accrual accounting and financial reporting more user practice-relevant: Using practice-oriented co-design approach. In *Practice-Relevant Accrual Accounting for the Public Sector: Producers' and Users' Perspectives* (pp. 209-253). Springer International Publishing.
- Rostami, V., Khayyam Haghighi, Z., Motazedi, G., & Dalir, M. (2025). Taxpayers' Perception of Public Sector Accountability and Its Effect on Voluntary Tax Compliance Behavior. *Governmental Accounting*, 11(2), 179-186.
- Young, R. D. (2023). Performance-based budgeting systems and financial decision-making in public organizations: contemporary perspectives. *International Journal of Public Administration*, 46(8), 521-536.