



بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور

رضا جامعی^۱

قاسم نجفی^۲

چکیده

هدف از این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور می‌باشد. پژوهش حاضر پیمایشی و میدانی است. جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کل کشور در سال ۱۳۹۶ است. با استفاده از نگاره نمونه گیری کرجسی و مورگان، حجم نمونه پژوهش ۳۲۳ نفر تعیین شد و به منظور گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SPSS و LISREL و از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) و تحلیل عاملی استفاده شده است. از نظر مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی، در اجرا و به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی پنج عامل تفکرات مدیران ارشد، نگرش همکاران، توانمندی کارکنان، کفایت سیستم اطلاعاتی و نگرش ذی‌نفعان خارجی بر مقاومت کاربران تأثیر می‌گذارد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اکثریت پاسخ‌دهندگان از نیروهای متخصص و آشنا به نظام حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی هستند. بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش، تقریباً ۹۶ درصد از پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند که عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تأثیر معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: سیستم حسابداری تعهدی، مقاومت کاربران، دانشگاه علوم پزشکی، خدمات بهداشتی درمانی.

JEL: M40, M48

^۱ دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. (نویسنده مسئول)
r.jamei@uok.ac.ir

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. najafi91178@gmail.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۴/۳۰

مقدمه

فلسفه مدیریت عمومی نوین، به تغییر روش‌های مدیریتی بخش عمومی و شبیه‌سازی آن به بخش خصوصی با تأکید بر پاسخگویی نتایج به‌جای فرایند معتقد است. یکی از عناصر مهم این تغییر، تحول در حسابداری بخش عمومی است که باید در کنار پذیرش شیوه‌های حسابداری مدیریت برای اندازه‌گیری و کنترل فعالیت‌های بخش عمومی از نقدی به تعهدی متحول شود (آپینگ^۱ و الیور^۲، ۲۰۱۱). با توجه به لزوم دستیابی به اهداف و اطلاعات مالی شفاف و با کیفیت به منظور انجام تصمیم‌گیری‌های بهینه توسط مدیران و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، به‌کارگیری سیستم‌های اطلاعاتی جهت دستیابی به اهداف بلندمدت سازمانی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است که هدف از اجرا و پیاده‌سازی آن، بهبود کیفیت اطلاعات در سطح کل سازمان و ایجاد بستر مناسب‌تری برای تصمیم‌گیری مدیران می‌باشد (قیدی و گرد، ۱۳۹۶). در سه دهه گذشته، یک حرکت جهانی آهسته اما پیوسته به‌وسیله اکثر دولت‌ها برای تغییر از حسابداری مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل در حال انجام است، این تغییر در نتیجه تقاضای پاسخگویی بیشتر، افزایش شفافیت اطلاعات و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر از بخش‌های عمومی است (کارلین^۳، ۲۰۰۵). در ایران هم در سال‌های اخیر، تلاش‌هایی در راه پاسخگویی مالی دستگاه‌های عمومی صورت گرفته شده که به‌نظر می‌رسد در صورت اجرایی شدن کامل آن‌ها می‌توان امیدوار بود که سیستم حسابداری دولتی به سیستم پاسخگویی تبدیل شود (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰). مهمترین موضوع این تلاش‌ها را می‌توان به تغییر سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی دانست که در سال‌های گذشته در بسیاری از کشورهای توسعه یافته انجام گرفته شده و نتایج مثبت آن به وضوح دیده شده است. حسابداری تعهدی یکی از مبنای حسابداری است که در آن رویدادهای مالی فارغ از زمانبندی دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی، اساساً به‌عنوان رویدادی که به وقوع پیوسته شناسایی می‌شود، در حقیقت این شیوه اندازه‌گیری، اثرات اقتصادی رویداد را در نظر می‌گیرد اما در حسابداری نقدی، رویدادهای مرتبط به وجه نقد، مد نظر قرار می‌گیرد (خان^۴ و مایز^۵، ۲۰۰۹).

با بررسی ادبیات نظری موجود در زمینه مفهوم پاسخ‌گویی و مبنای گزارشگری مالی که حاکی از نقش و اهمیت بسزای به‌کارگیری مبنای تعهدی حسابداری و ضرورت استفاده از آن است و از آنجایی

¹ Upping

² Oliver

³ Carlin

⁴ Khan

⁵ Mayez

که قبل از استقرار هر سیستمی نیاز به بررسی آمادگی سازمان از نظر ساختاری، مدیریتی، فنی و فرهنگی جهت شناسایی مشکلات و مخاطرات احتمالی است و با توجه به این که تاکنون پژوهشی اقدام به بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور ننموده است، اهمیت اجرای پژوهش حاضر روشن می‌شود. از این رو پژوهش حاضر با بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران (این عوامل شامل تفکرات مدیران ارشد، کفایت سیستم اطلاعاتی، نگرش همکاران، توانمندی کارکنان و نگرش ذی‌نفعان خارجی) نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی می‌تواند برای ادبیات موجود دانش‌افزایی داشته باشد و تأثیر این عوامل بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی را آشکار کند. در پژوهش حاضر تلاش شده است که به این پرسش پاسخ داده شود که آیا عوامل مؤثر مانند تفکرات مدیران ارشد، کفایت سیستم اطلاعاتی، نگرش همکاران، توانمندی کارکنان و نگرش ذی‌نفعان خارجی می‌توانند بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی تأثیر گذار باشند؟

در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود؛ سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش تشریح شده و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادهای برگرفته از پژوهش بیان خواهد شد.

مبانی نظری

گزارش‌های مالی با شفافیت بالا از مهم‌ترین مواردی است که با اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور امکان تنظیم و ارائه آن فراهم شده است (سلمان مهاجر، نجفی و جوانی، ۱۳۹۱). با استقرار سیستم حسابداری تعهدی می‌توان افزون بر شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های جاری و غیرجاری و درآمدهای وصول شده و وصول نشده و هزینه‌های پرداخت شده و پرداخت نشده، به بررسی کفایت مالی برای حفظ سطح ارائه خدمات و ایفای تعهدات در قبال جامعه و همچنین ارزیابی عملکرد مالی و تخصیص منابع نیز پرداخت (ملکی، حاجی‌نبی، راحتی، نعناکار و بهشتی، ۱۳۹۲). سیستم حسابداری تعهدی، تأثیر زیادی بر ارتقاء ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد (حاجی‌ها و استادمیرزایی، ۱۳۹۲). تغییر از مبنای حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی نه تنها تغییر در نظام حسابداری است، بلکه تغییری مفهومی در به‌کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است. کاهش تنوع نظام‌های حسابداری در اثر بکارگیری صرف مبنای نقدی در دوره‌های گذشته، اهمیت کیفیت گزارش‌های دولت و تمایل استفاده‌کنندگان از اطلاعات، از جمله هیئت استانداردهای حسابداری مالی، به اجرای مبنای حسابداری

تعهدی، عوامل اصلی مشوق دولت‌ها در سطح بین‌المللی، برای تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی است (طالب‌نیا و حسنی، ۱۳۹۰). اجرای سیستم حسابداری تعهدی به دلیل فنی و پیچیده بودن آن می‌تواند نسبت به سیستم حسابداری نقدی هزینه‌بر باشد، اما اطلاعات قابل اتکاء و کاملی در اختیار مدیران قرار می‌دهد، بنابراین بستگی به مکان و نحوه به‌کارگیری آن دارد، به‌طوری که روش‌های مبتنی بر سیستم حسابداری تعهدی کامل و گزارشگری بخش خصوصی کاملاً پذیرفته شده است و اعتقاد بر این است که اطلاعات مفید و قابل اتکائی در اختیار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این قبیل مؤسسات قرار می‌دهد (باباجانی، ۱۳۸۴).

مقاومت کاربران

در اقتصاد امروز، امر تغییر در سازمان رایج شده است. این امر به‌صورت دائم و غالباً با سرعت زیاد اتفاق می‌افتد. به‌دلیل اینکه تغییر تبدیل به بخش، پویایی سازمانی شده است، کارکنانی که در برابر تغییر مقاومت می‌کنند، می‌توانند سازمان را زمین‌گیر کنند. مقاومت یک واکنش گریزناپذیر به هر تغییر مهمی است. افراد طبیعتاً به تغییر حمله می‌کنند تا از وضع فعلی دفاع کنند، مخصوصاً زمانی که احساس کنند امنیت و یا وضعیت آن‌ها در معرض خطر قرار گرفته است. تغییر سازمانی می‌تواند در کارکنان حس تردید و مقاومت ایجاد کند، که گاهاً شرایط را برای ارتقای سازمان سخت و حتی غیرممکن می‌کند. به‌منظور درک مفهوم مقاومت کارکنان، بسیار مهم است تا مشخص شود که عبارت مقاومت به چه چیز اشاره دارد. مک‌فی^۱ که یکی از اولین محققان در این زمینه بود، مقاومت را در برابر تغییر، رفتاری تعریف می‌کند که هدف از آن محافظت از افراد در برابر اثرات واقعی و یا تخیلی تغییر است. به‌عبارتی دیگر هر جریانی که هدف از آن پشتیبانی از وضع فعلی است در برابر هرگونه فشار که می‌خواهد این وضع فعلی را تغییر دهد. به‌عبارت دیگر مقاومت، رفتار کارکنان که هدف از آن به چالش کشیدن، مختل کردن و یا وارونه کردن فرضیات غالب، مباحثات و روابط قدرت است (مک‌فی، ۲۰۰۶). مهم‌ترین اصل برای سازمان‌ها، بقا و توسعه است. امروزه برای بقا در صحنه رقابت، خلاقیت و نوآوری یک امر مهم و حیاتی می‌باشد. این پژوهش، پنج عامل ممکن که بر مقاومت کاربران مؤثر است را شناسایی می‌کند که عبارت است از: تفکرات مدیران ارشد، کفایت سیستم اطلاعاتی، نگرش همکاران، توانمندی کارکنان و نگرش ذی‌نفعان خارجی.

¹ Mcphee

تفکرات مدیران ارشد و مقاومت کاربران

یکی از عوامل مؤثر در ایجاد نوآوری، سبک تفکرات مدیران سازمان‌ها است (باباجانی، ۱۳۸۴). مدیران ارشد، مقاومت کاربران را کاهش می‌دهند. زمانی که مدیران ارشد در سطح بالایی حمایت شوند، کاربران مقاومت کمتری در پیاده‌سازی یک سیستم جدید خواهند داشت (هرچیم^۱ و نیومن^۲، ۱۹۸۸). مدیران، مسئولیت افزایش آگاهی کارکنان خود را هنگام معرفی سیستم جدید دارند. این ابتکار به کاربران کمک می‌کند تا سیستم جدید را با به‌دست آوردن دانش و تجربه براساس وظایف تعریف شده پیاده کنند (مارتینز^۳ و کلرمانز^۴، ۲۰۰۴).

کفایت سیستم اطلاعاتی و مقاومت کاربران

کیم^۵ و کنکانهایلی^۶ (۲۰۰۹) بیان کردند که مقاومت کاربران زمانی روی می‌دهد که کاربر در طول اجرای یک سیستم جدید با مشکل مواجه شود. کاربران ممکن است از سیستم در حال اجرا و یا تأثیرات آن بر محیط کار احساس ناامنی کنند (ریوارد^۷ و لاپوینته^۸، ۲۰۱۰). در پژوهش‌های فناوری اطلاعات (IT)، مقاومت به‌عنوان یک نگرانی اساسی در طول پیاده‌سازی فناوری اطلاعات جدید شناسایی می‌شود. اگر کارمندان احساس کنند که در مجموعه‌ای از تغییرات دخیل بوده‌اند اما از حمایت کافی برخوردار نیستند، مقاومت نسبت به سیستم جدید تشدید خواهد شد (احمد^۹، ۲۰۱۶). یکی از وظایف اصلی حسابداران، ارائه اطلاعات برای ارتقای سطح تصمیم‌گیری مدیران است. بنابراین فن‌آوری اطلاعات زیر بنای اطلاعات حسابداری از جمله سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد (جامعی، ۱۳۹۳). با حرکت به سمت حسابداری تعهدی، براساس میزان دشواری سیستم جدید، کاربران ممکن است که درباره پذیرش یا مقاومت در برابر سیستم جدید تصمیم بگیرند (ناح^{۱۰}، تان^{۱۱} و ته^{۱۲}، ۲۰۰۴).

¹ Hirschheim

² Newman

³ Martins

⁴ Kellermanns

⁵ Kim

⁶ Kankanhalli

⁷ Rivard

⁸ Lapointe

⁹ Ahmad

¹⁰ Nah

¹¹ Tan

¹² The

نگرش همکاران و مقاومت کاربران

نگرش را می‌توان بر حسب نظریه‌های یادگیری و رویکرد شناختی تعریف کرد. در هر یک از این نظریه‌ها، مفهوم نگرش به‌گونه‌ای متفاوت تعریف می‌شود و هر یک از جنبه‌های متفاوت نگرش را مورد تأکید قرار می‌دهد (عربی، ۱۳۸۸). بارت^۱ (۱۹۹۷) معتقد است که نگرش همکاران می‌تواند دیگران را در طراحی اهداف و راهبردهای حسابداری تعهدی تحت تأثیر قرار دهد. یک همکار می‌تواند بر دیگران در تصمیم‌گیری برای پیاده‌سازی یک سیستم جدید تأثیر بگذارد. علاوه بر این، همکاری کارکنان با یکدیگر، می‌تواند مشارکت و ایده‌ها و ایجاد هرگونه مسائل قابل بحث در رابطه با وظیفه-ای که به آن‌ها اختصاص داده شده است را تقویت کند و به‌طور مستقیم احتمال مقاومت کاربران را کاهش دهد (برم^۲، ۲۰۰۸).

توانمندی کارکنان و مقاومت کاربران

امروزه توانمندسازی به‌عنوان یکی از ابزارهای سودمند ارتقاء کیفی کارکنان و افزایش اثربخشی سازمانی تلقی می‌گردد. توانمندسازی، کارکنان را قادر می‌سازد تا در مواجهه با مشکلات و تهدیدها، از مقاومت و انعطاف‌پذیری بیشتری برخوردار باشند (فتحی‌زاده و پاک‌نیت، ۱۳۸۷). داشتن توانمندی به فرد انگیزه می‌دهد که مهارت کافی برای حرکت به سمت حسابداری تعهدی را دریافت کند. مهارت کافی به کارکنان کمک خواهد کرد تا سیستم جدید را درک کنند و احتمال مقاومت کاربران نسبت به حسابداری تعهدی را کاهش دهند (تای^۳، ۲۰۱۱).

نگرش ذی‌نفعان خارجی و مقاومت کاربران

ذی‌نفع؛ فرد، گروه یا سازمانی است که می‌تواند بر نگرش، منابع یا خروجی‌های سازمان تأثیر بگذارد و یا از خروجی‌های سازمان تأثیر بپذیرد. تحلیل ذی‌نفعان بسیار ضروری است، چرا که رمز موفقیت در بخش دولتی و غیرانتفاعی، جلب رضایت ذی‌نفعان کلیدی سازمان است. اگر سازمان نداند که ذی‌نفعانش چه کسانی هستند، چه معیارهایی برای قضاوت درباره سازمان به کار می‌برند، و وضعیت عملکردی سازمان در قبال این معیارها چیست، به احتمال زیاد نخواهد توانست فعالیت‌هایی را که

¹ Barrett

² Brem

³ Tay

باید برای جلب رضایت ذی‌نفعان کلیدی خود انجام دهد، شناسایی کند (فقیهی و کرد، ۱۳۸۷). اگر ذی‌نفعان درک مثبتی از حسابداری تعهدی داشته باشند، آن‌ها قادر خواهند بود که بر درک کارمندان بخش عمومی درباره حسابداری تعهدی مؤثر واقع شوند. علاوه بر این سازمان‌ها در فرآیند حرکت به سمت حسابداری تعهدی نقش یکپارچه‌ای را ایفا می‌کنند، بنابراین سازمان و ذی‌نفعان خارجی در ترویج و رسیدگی به مسائل مربوط به کاهش مقاومت کاربران، نقش مهمی را ایفا می‌کند (گومز^۱، ۲۰۱۳).

پژوهش پیرامون این موضوع به صورت کاربردی و از منظر بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی در ایران بسیار محدود بوده و با توجه به اینکه دانشگاه‌های علوم پزشکی در ایران که واحدهای آموزشی درمانی مانند بیمارستان‌ها و مراکز بهداشتی و تحقیقاتی که عملکرد سالانه آن‌ها شامل هزینه‌ها و درآمدهای قابل توجهی می‌باشد و مبلغ قابل توجهی از بودجه سالانه کل کشور را به خود اختصاص می‌دهد و با توجه به اینکه از اهداف سازمانی مراکز درمانی، بهداشتی مزبور بهبود کیفیت و کمیت خدمات درمانی به مراجعین می‌باشد و این خود مستلزم منابع مالی لازم می‌باشد و بخش عمده‌ای از این منابع از طریق درآمدهای اختصاصی وصولی تأمین می‌گردد، اما بخش عمده‌ای از درآمدهای مراکز بهداشتی، درمانی که به صورت مطالبات از سازمان‌های بیمه‌گر می‌باشد که تا هنگام وصول هیچ‌ثبتي بابت آن‌ها در دفاتر صورت نمی‌گیرد و نیز درخصوص پرداخت‌های دانشگاه، تنها رویدادهایی که بابت آن‌ها وجه نقد پرداخت می‌شود در دفتر منعکس می‌شود که به چهار صورت پیش‌پرداخت، علی‌الحساب، تنخواه‌گردان و هزینه‌های نقدی می‌باشد و درخصوص هزینه‌هایی که تحمل شده ولی بابت آن‌ها وجهی پرداخت نشده، ثبتي در دفاتر صورت نمی‌گیرد، که تمام موارد قید شده، برگرفته از بکارگیری روش حسابداری نقدی تعدیل شده در دانشگاه‌های علوم پزشکی می‌باشد که بر این اساس و در راستای بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۳ آیین‌نامه مالی معاملاتی، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی درصدد تغییر روش حسابداری خود و دانشگاه‌های علوم پزشکی از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی کامل برآمد که در این پژوهش سعی شده است که عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گیرد.

¹ Gomes

پیشینه پژوهش

القیزاوی^۱ و مسروکی^۲ (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تعهد سازمانی در آمادگی کارکنان برای پذیرش حسابداری تعهدی با در نظر گرفتن نقش تعدیلی رضایت شغلی پرداختند. نتایج نشان داد که کارکنان بخش عمومی تمایل به پذیرش سیستم حسابداری تعهدی دارند. علاوه بر این نتایج نشان داد تعهد سازمانی بر آمادگی کارکنان بخش عمومی تأثیر مثبت دارد که رضایت شغلی این رابطه مثبت را تعدیل می‌کند.

نیتزل^۳، هیلگرس^۴ و هیرچ^۵ (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر ساختار سازمانی، محیطی و منابع لازم در استفاده از سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها پرداختند. نتایج نشان داد یکی از عوامل مهم در هنگام استفاده از سیستم حسابداری تعهدی، تهیه یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات حسابداری قابل دسترس و دقیق ارائه دهد. همچنین نتایج نشان داد که ساختار سازمانی در استفاده از سیستم حسابداری تعهدی قابل توجه نیست.

احمد (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر (تفکرات مدیران ارشد، کفایت سیستم اطلاعاتی، نگرش همکاران، توانمندی کارکنان و نگرش دی‌نفعان خارجی) بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی پرداخت. نتایج نشان داد که سیستم اطلاعاتی و نگرش همکاران تأثیر مثبت و معناداری بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی دارند زیرا سیستم جدید نیاز به آموزش اضافی دارد و کاربران تمایل به پذیرش آن نیستند. همچنین نگرش همکاران مبنی بر ارتباط داشتن با یکدیگر بر درک حسابداری تعهدی تأثیر معکوس دارد. سایر عوامل تأثیر منفی بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی داشتند.

بکر^۶، جاگالا^۷ و سکیربیک^۸ (۲۰۱۳)، پژوهشی را با عنوان برگردان سیستم حسابداری تعهدی و بودجه و پیکر بندی دوباره هویت حسابداری بخش عمومی انجام دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد

¹ Alghizzawi

² Masruki

³ Nitzl

⁴ Hilgers

⁵ Hirsch

⁶ Becker

⁷ Jagalla

⁸ Skaerbaek

که گروه‌های مختلفی از حسابداران، چالش‌های متفاوتی در هماهنگی با بودجه‌ریزی بر مبنای سیستم حسابداری تعهدی داشته و تلاش‌های بسیاری در راستای اجرای سیستم حسابداری تعهدی انجام داده‌اند. هیندمن^۱ و کونولی^۲ (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مسیری که همیشه طی نمی‌شود، به بررسی تغییر مبنای سیستم حسابداری از نقدی به تعهدی پرداخته است. موضوعی که به وسیله بسیاری از دولت‌ها در دستورکار مدیریت بخش عمومی برای دستیابی به یک بخش متمرکز کسب و کار و مشاهده عملکرد در حال انجام طراحی شده است. آنان چنین استدلال می‌کنند که سیستم حسابداری تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند. سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

سگوین^۳ (۲۰۰۸) در پژوهشی به بررسی فرآیند اجرای سیستم حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی، الگویی جامع برای اجرای این مبنای حسابداری در بخش دولتی ارائه کرد. مک-فی (۲۰۰۶)، در پژوهشی با عنوان چگونه سیستم حسابداری تعهدی پاسخ‌گویی حاکمیت را افزایش می‌دهد، نشان داد که گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخ‌گویی دولت به موکلان مدیریت مالی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود، که در نهایت باعث ارتقای کیفیت اطلاعات گزارش شده می‌شود.

تودر^۴ و موتیو^۵ (۲۰۰۵)، در پژوهشی به بررسی سیستم حسابداری نقدی در مقابل سیستم حسابداری تعهدی پرداختند. نتایج حاکی از این بود که اجرای سیستم حسابداری تعهدی، مستلزم گسترش سیستم فناوری اطلاعات و بهبود روش‌های اجرایی است. به‌عنوان مثال، کشور رومانی از فن‌آوری اطلاعات جهت ثبت اطلاعات حسابداری که در نتیجه تغییر به سمت مبنای تعهدی گام برداشته بود، استفاده کرده است.

محمدی، نداف و صفریان (۱۳۹۶)، در پژوهشی به تبیین تأثیر اعتماد و سلامت سازمانی بر مقاومت کارکنان در برابر تغییر در سازمان‌های دولتی، با توجه به نقش میانجی تعهد سازمانی پرداختند. نتایج نشان داد اعتماد سازمانی بر مقاومت در برابر تغییر، تأثیر معکوس و معناداری دارد، اما

¹ Hyndman

² Connolly

³ Seguin

⁴ Tudor

⁵ Mutiu

اثر منفی سلامت سازمانی بر مقاومت، معنادار گزارش نشد. نتایج آزمون سوپل نیز، نقش میانجی تعهد سازمانی، در تأثیر اعتماد بر مقاومت در برابر تغییر را به‌طور معنادار تأیید کرد.

بداغی، رضایی و قناد (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی تغییر مینا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش‌رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی) پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در کشور، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی را از موانع اجرای مبنای تعهدی به‌شمار می‌روند.

قاضی مرادی (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی پرداخت. نتایج نشان داد که عدم حمایت مدیران عالی دانشگاه‌ها، به‌عنوان مهم‌ترین عامل در اجرای سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد. بسترسازی لازم و آموزش پرسنل به ترتیب به‌عنوان دومین و سومین مشکل اجرای حسابداری تعهدی شناسایی گردیدند.

نقی‌زاده باقی، سلیمانی، حسن‌زاده و خدابخشی (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب ایران پرداختند. نتایج نشان داد که از نظر مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر پاسخ‌گویی، تأثیر مثبت و معناداری داشته است؛ لذا، اجرای مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش سطح پاسخ‌گویی می‌شود.

کردستانی، رحیمیان و شهرابی (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه‌گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداختند. نتایج نشان داد که انتخاب راهکار گذار و مناسب تأثیر با اهمیتی بر موفقیت فرآیند گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد. به‌علاوه، استفاده از ابزار تحلیل فاصله با شناسایی موانع موجود و سنجش میان آنچه که وجود دارد و آنچه که باید باشند، می‌تواند کمک قابل توجهی در انتخاب رویکرد مناسب گذار به کارشناسان ارائه دهد. در نهایت، شواهد نشان داد که گرچه استفاده از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله می‌تواند برای انتخاب رویکرد مناسب مؤثر می‌باشد؛ اما این روش پیاده‌سازی تدریجی است که به‌عنوان بهترین روش قابل اجرا در بخش عمومی کشور باید مورد استفاده قرار گیرد.

باستانی (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی نقش سیستم حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقای پاسخ‌گویی در بخش سلامت کشور پرداختند. نتایج نشان داد که اجرای سیستم حسابداری

تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی باعث افزایش شفافیت گزارشگری و بهبود پاسخ‌گویی شده است.

کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸)، در پژوهشی به بررسی و ارزیابی مزایای استفاده از مبنای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران پرداختند. نتایج نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی می‌تواند بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها را شفاف‌تر بیان کرده و به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی منجر شود. همچنین اطلاعات گزارشگری مالی بر مبنای سیستم حسابداری تعهدی موجب تصمیم‌گیری‌های بهینه به‌وسیله مدیران شده و ابزار ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی آن‌ها را فراهم می‌کند.

در داخل کشور، تاکنون پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم تعهدی ننموده است و لکن به مواردی مرتبط با پژوهش حاضر پرداخته شد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: تفکرات مدیران ارشد نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

فرضیه دوم: کفایت سیستم اطلاعاتی نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

فرضیه سوم: نگرش همکاران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

فرضیه چهارم: توانمندی کارکنان نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

فرضیه پنجم: نگرش ذی‌نفعان خارجی نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر روش و ماهیت و شیوه پرداختن به مسأله، توصیفی از نوع پیمایشی است. و انجام آن در قالب قیاسی-استقرایی می‌باشد. بدین معنی که چارچوب نظری و پیشینه تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه‌ای، مطالعه کتاب‌ها، مقالات و سایت‌ها به‌صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری

اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها از طریق استدلال استقرایی انجام گرفته است. این پژوهش از نوع دیگر تحلیلی-کاربردی می باشد. در نهایت نتایج این پژوهش به مسئولین دانشگاه‌های علوم پزشکی و سایر مراجع استفاده کننده ارائه خواهد شد.

جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش، مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کل کشور در سال ۱۳۹۶ به تعداد ۲۰۵۰ نفر تعیین شد. به طوری که داده‌های مورد نیاز این پژوهش از طریق پرسش‌نامه‌های پاسخ داده شده توسط مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کل کشور، جهت آزمون‌های مورد نیاز پژوهش جمع‌آوری شده است. برای تعیین حجم نمونه از فرمول ذیل بهره گرفته شد. زمانی که جامعه آماری محدود باشد، یعنی حجم جامعه آماری مشخص باشد، فرمول ذیل، که به فرمول کوکران^۱ معروف است، مورد استفاده قرار می گیرد.

$$n = \frac{Nt^2p(1-p)}{Nd^2 + t^2P(1-P)}$$

N=2050 n=323 t=1.96 p=0/5 q=1-p=0/5 d=0/05

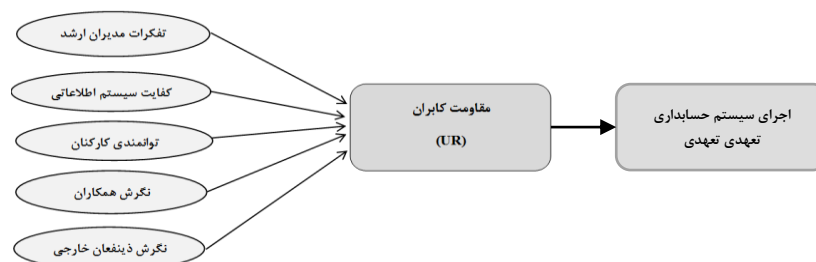
در نهایت تعداد ۳۲۳ نفر به عنوان نمونه آماری این پژوهش انتخاب شدند. برای تجزیه و تحلیل آماری یافته‌های پژوهش از آمار توصیفی برای طبقه‌بندی و توصیف یافته‌ها استفاده گردید. در بخش آمار استنباطی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و t تک نمونه‌ای از نرم‌افزار SPSS و برای مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) از نرم‌افزار LISREL جهت بررسی رابطه علی متغیرها استفاده شده است. با استفاده از مدل معادلات ساختاری، میزان برازش الگوی مفهومی پژوهش با داده‌ها و شاخص‌های مورد نظر اندازه‌گیری شده است. اهم شاخص‌هایی که برای سنجش برازش الگوی مفهومی پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است، عبارت است از: شاخص نیکویی برازش (GFI)، ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب (RMSEA)، شاخص تعدیل یافته نیکویی برازش (AGFI)، شاخص برازش تطبیقی (CFI) و نسبت کای‌چی‌دو به درجه آزادی (X^2/DF). برای اندازه‌گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از معیار بار عاملی استفاده شده است. جهت تعیین نمونه کافی از روش تحلیل عاملی اکتشافی با استفاده از آزمون KMO و بارتلت استفاده شده است.

¹ Cochran

مدل مفهومی پژوهش

در شکل شماره (۱)، مدل مفهومی پژوهش ارائه شده است.

شکل شماره ۱: مدل مفهومی پژوهش



متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

در این پژوهش متغیر وابسته، مقاومت کاربران است. داده‌های مربوط به متغیر وابسته با استفاده از پاسخ‌های کیفی داده شده به سؤالات پرسش‌نامه (خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم) توسط مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کل کشور به‌دست آمده است. بعد از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها و پاسخ‌های مربوطه، پاسخ‌ها برحسب طیف لیکرت از ۱ تا ۵ ارزش‌گذاری گردیده و به‌عنوان داده‌های متغیر وابسته در آزمون فرضیات استفاده شده است.

متغیر مستقل

این پژوهش شامل ۵ متغیر مستقل: تفکرات مدیران ارشد، کفایت سیستم اطلاعاتی، توانمندی کارکنان، نگرش همکاران و نگرش ذینفعان خارجی است، که داده‌های مربوط به این متغیرها از پاسخ‌های کیفی داده شده به سؤالات پرسش‌نامه به‌دست آمده است. در نگاره شماره (۱)، شاخص‌های استرژیک مورد استفاده متغیرهای مستقل پژوهش و منبع شاخص‌های استخراج شده از پژوهش‌های مختلف برای تدوین پرسش‌نامه، ارائه شده است.

نگاره شماره ۱: متغیرهای مستقل و شاخص‌های مربوط به آن‌ها در طراحی پرسش‌نامه

نام متغیر	شاخص مورد استفاده	منبع شاخص استخراج شده
تفکرات مدیران ارشد	تصمیم‌گیری‌های آتی مدیران، بهینه‌سازی تصمیم‌گیری‌های مدیران، الویت‌بندی برنامه‌های مدیریت، تصمیم‌گیری‌های مدیران برای تقویت کنترل‌های داخلی، شفاف‌سازی صورت‌های مالی دانشگاه، تهیه دقیق بودجه به مدیران، حمایت و پشتیبانی مدیران ارشد	سگوین (۲۰۰۸) طریقی و کرباسی یزدی (۱۳۸۸) فقیهی و کورد (۱۳۸۷)
کفایت سیستم اطلاعاتی	عملیات مالی، دسترسی سریع به اطلاعات، میزان سرعت پرداخت‌ها، تهیه صحیح و دقیق و به‌موقع اطلاعات، کمک به مبادله الکترونیکی	تودر و موتیو (۲۰۰۵) کامسو ^۱ ، ریثل ^۲ و زیگلمایر ^۳ (۲۰۰۳) تقوی فرد، ترابی و زاهدی (۱۳۸۶) عابدی جعفری، اسدنژاد رکنی و یزدانی (۱۳۹۰) عربی (۱۳۸۸)
توانمندی کارکنان	سطح فعالیت به ازای هر کارمند، محیطی ایمن برای کارکنان، دانش متخصصان کنترل	راوی‌چاندرا ^۴ و گیلمر ^۵ (۲۰۱۰) محمدی، نداف و صفریان (۱۳۹۶) فانی و مصلح (۱۳۸۶)
نگرش همکاران	افزایش کارایی و اثربخشی فعالیت‌های سازمان، حمایت مدیران ارشد از برنامه‌های توسعه‌ای، فرهنگ یادگیری و توسعه	ویلینگ ^۶ و کک ^۷ (۲۰۰۷) فانی و مصلح (۱۳۸۶) فقیهی و کورد (۱۳۸۷)
نگرش ذی‌نفعان خارجی	عدم وابستگی بین واحدهای سازمانی، میزان رسیدگی به مراجعات برون سازمانی، میزان پاسخ به مراجعات برون سازمانی، میزان ثبات در تأمین مالی، تعداد گام‌های اداری	فقیهی و کورد (۱۳۸۷) تقوی فرد، ترابی و زاهدی (۱۳۸۶) مورتی ^۸ ، وون ^۹ و سامسوری ^{۱۰} (۲۰۱۲) طریقی و کرباسی یزدی (۱۳۸۸)

¹ Kamssu² Reithel³ Ziegelmayer⁴ Ravichandran⁵ Gilmore⁶ Weiling⁷ Kwok⁸ Moorthy⁹ Voon¹⁰ Samsuri

یافته‌های پژوهش

به‌منظور تجزیه و تحلیل بخش ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان، از توزیع فراوانی استفاده شده است که نتایج آن در نگاره شماره (۲)، مشاهده می‌گردد. نتایج نگاره بیانگر آن است که از مجموع ۳۲۳ فرد پاسخ‌دهنده، ۷۱/۵ درصد جمعیت مورد مطالعه مرد و ۲۸/۵ درصد زن می‌باشند. ۱۰۰ درصد پاسخ‌دهندگان در پست سازمانی مدیریت مالی قرار دارند. حدود ۱۹/۸ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای میزان تجربه کمتر از ۵ سال می‌باشند، ۳۰/۴ درصد دارای ۵ تا ۱۰ سال، ۹/۹ درصد ۱۱ تا ۱۵ سال، ۳۹/۹ درصد نیز دارای میزان تجربه بیشتر از ۱۵ سال می‌باشند. حدود ۷۰ درصد (بیشترین درصد) از پاسخ‌دهندگان در رشته مدیریت و ۱۵/۲ درصد از پاسخ‌دهندگان در رشته حسابداری و ۹/۸ درصد پاسخ‌دهندگان در رشته اقتصاد و ۵ درصد پاسخ‌دهندگان در سایر رشته‌ها تحصیل نموده‌اند. حدود ۵۴/۲ درصد (بیشترین درصد) از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی می‌باشند و ۴۰/۵ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و ۵/۳ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی دکتری می‌باشند.

قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، پایایی پرسش‌نامه با استفاده از روش آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفته است که نتیجه آن در نگاره شماره (۳) نشان داده شده است. با توجه به این که ضریب آلفای کرونباخ تمامی سؤالات پرسش‌نامه بیشتر از آستانه ۷۰ درصد موردنظر است، بنابراین می‌توان با اطمینان عنوان کرد پرسش‌نامه از پایایی خوب و قابل قبولی برخوردار است.

در این پژوهش برای بررسی روایی محتوای پرسش‌نامه نخست به‌طور محدود در مرحله آغازین، پرسش‌نامه در اختیار تعدادی از متخصصین فنی قرار داده شده و از آن‌ها خواسته شد نظرات خود را در این مورد بیان نمایند. نگاه با بررسی نظرات آنان و در نهایت با نظر اساتید صاحب‌نظر محتوای پرسش‌نامه مورد تأیید قرار گرفت. متغیر (وابسته) مقاومت کاربران با پنج شاخص اندازه‌گیری با استفاده از روش تحلیل عاملی مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به نگاره شماره (۴)، درصد واریانس تبیین شده برای عامل اول ۷۱/۶۹۹ درصد، عامل دوم ۶۴/۹۷۷ درصد، عامل سوم ۷۰/۷۰۶ درصد، عامل چهارم ۶۵/۱۰۶ درصد، عامل پنجم ۷۰/۸۱۴ درصد می‌باشد، بنابراین واریانس تبیین شده کلیه شاخص‌های مقاومت کاربران بیش از ۵۰ درصد است. همچنین با توجه به این که مقادیر ویژه هر یک از عامل‌ها که بزرگتر از یک است، بنابراین روایی عاملی این متغیرها با قبول پیش‌فرض‌های مربوطه مناسب است. همچنین نتایج هر دو آزمون کایزر، مایر و اولکین (KMO) و آزمون بارتلت گویای این واقعیت است که انجام تحلیل عاملی برای این گویه‌ها مناسب می‌باشد.

همچنین نرمال بودن متغیرها با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف بررسی شده است که نتیجه آن در نگاره شماره (۵)، نشان داده شده است. با توجه به این که سطح معناداری آزمون کلموگروف-اسمیرنوف بیشتر از ۵ درصد است، نرمال بودن متغیرها تأیید می‌شود. در ادامه نیز نتایج آزمون فرضیات پژوهش با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) ارائه شده است.

نگاره شماره ۲: توزیع فراوانی ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه تحت بررسی

ویژگی‌های نمونه آماری	ویژگی‌های نمونه آماری	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۲۳۱	٪۷۱/۵
	زن	۹۲	٪۲۸/۵
پست سازمانی	مدیر مالی	۳۲۳	٪۱۰۰
	سابقه کار	کمتر از ۵ سال	٪۱۹/۸
سابقه کار	۵ تا ۱۰ سال	۹۸	٪۳۰/۴
	۱۱ تا ۱۵ سال	۳۲	٪۹/۹
	بیشتر از ۱۵ سال	۱۲۹	٪۳۹/۹
رشته تحصیلی	مدیریت	۲۲۶	٪۷۰
	حسابداری	۴۹	٪۱۵/۲
	اقتصاد	۳۲	٪۹/۸
	سایر	۱۶	٪۵
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۱۷۵	٪۵۴/۲
	کارشناسی ارشد	۱۳۱	٪۴۰/۵
	دکتری	۱۷	٪۵/۳

نگاره شماره ۳: نتیجه پایایی متغیرهای پژوهش

الفای کرونباخ	ابعاد پرسشنامه
۰/۹۶۹	پرسشنامه کلی
۰/۹۴۰	تفکرات مدیران ارشد
۰/۹۰۴	کفایت سیستم‌های اطلاعاتی
۰/۹۲۹	نگرش همکاران
۰/۹۲۸	توانمندی کارکنان
۰/۸۹۰	نگرش ذینفعان خارجی

نگاره شماره ۴: درصد واریانس تبیین شده و مقادیر ویژه متغیرهای پژوهش

مقادیر ویژه	واریانس تبیین شده	گویه‌ها	متغیر
۳/۴۷	۷۱/۶۹۹	۱-۸	تفکرات مدیریت ارشد
۳/۴۵	۶۴/۹۷۷	۹-۱۵	کفایت سیستم‌های اطلاعاتی
۲/۶۸	۷۰/۷۰۶	۱۶-۲۲	نگرش همکاران
۲/۶۴	۶۵/۱۰۶	۲۳-۳۱	توانمندی کارکنان
۲/۷۶	۷۰/۸۱۴	۳۲-۳۶	نگرش ذینفعان خارجی
KMO=0/799 Sig=.000 Bartlett's Test of Sphericity:1079.811			

نگاره شماره ۵: نتیجه آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

نتیجه گیری	سطح معنی داری	متغیر
نرمال است	۰/۱۲۴۷	تفکرات مدیریت ارشد
نرمال است	۰/۰۶۴۲	کفایت سیستم‌های اطلاعاتی
نرمال است	۰/۰۶۶۷	نگرش همکاران
نرمال است	۰/۲۰۱۷	توانمندی کارکنان
نرمال است	۰/۰۵۰۹	نگرش ذینفعان خارجی

نتیجه آزمون فرضیه اول

فرضیه اول پژوهش بیان می‌دارد که، تفکرات مدیران ارشد نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

مدل معادلات ساختاری، مدل نظری فرض شده به وسیله پژوهشگر را آزمون کمی می‌کند و رابطه بین سازه‌ها و متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد، چگونه مجموعه‌ای از متغیرها یک یا چند سازه را تعریف می‌کنند و نحوه ارتباط این متغیرها و سازه‌ها با یکدیگر را نیز مورد آزمون قرار می‌دهد. برای برازش مدل در معادلات ساختاری شاخص‌های زیادی وجود دارد که حداقل باید سه مورد آن برقرار باشد (علیجان، پورشافعی و عسگری، ۱۳۹۲). خلاصه شاخص‌های برازش مدل فرضیه اول در نگاره شماره (۶) نشان داده شده است. اولین شاخص برازش، شاخص نسبت کای دو به درجه آزادی (χ^2/df) است. هنگامی که حجم گروه بین ۷۵ تا ۲۰۰ باشد، مقدار مجذور کای، یک شاخص معقول برازندگی است، اما برای مدل‌های با تعداد بیشتر، مجذور

کای تقریباً همیشه از لحاظ آماری معنادار است (بولن^۱ و لانگ^۲، ۱۹۹۳). مقدار این شاخص در این پژوهش ۴/۸۲ است و قابل قبول است. سطح معناداری مدل (۰/۰۰۰) که از مقدار ۰/۰۵ کمتر می‌باشد. دومین شاخص، شاخص برازش خطای مجموع مجذورات میانگین (RMSEA) است. در برخی منابع مقادیر زیر ۰/۱۰ به عنوان مقدار مطلوب ذکر شده است، در حالی که مقدار این شاخص ۰/۱۰۹ بوده که بیشتر از ۰/۱۰ است و با حد مطلوب فاصله اندکی دارد. سومین شاخص ارزیابی، شاخص نیکویی برازش (GFI) است که با مقدار ۰/۹۵ در سطح مطلوبی قرار دارد. چهارمین شاخص، شاخص تعدیل شده نیکویی برازش (AGFI) است که مقدار آن ۰/۹۴ است و در سطح مطلوبی قرار دارد. پنجمین شاخص، شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) است و عدد ۰/۹۶، بیانگر وضعیت بسیار خوب آن است. در تحلیل عاملی تأییدی به جز شاخص برازش خطای مجموع مجذورات میانگین (RMSEA)، بقیه شاخص‌ها در حد مطلوب قرار داشتند و برازش مدل به داده‌ها را تأیید کردند.

نتایج نگاره شماره (۷) معناداری ضرایب و پارامترهای به‌دست آمده در مدل اندازه‌گیری تفکرات مدیران ارشد را تأیید می‌کند. تمامی ضرایب اثرها از مقدار ۰/۳ بالاتر بوده که نشان ارتباط قوی و مناسب بین شاخص‌ها و ابعاد مورد نظر خود بوده است. ارتباط بین شاخص‌ها و ابعاد، زمانی معنادار خواهد بود که مقدار T تحلیل مسیر بیشتر از ۱/۹۶ یا کمتر از ۱/۹۶- باشد. با توجه به نگاره شماره (۷) مشاهده می‌شود تمامی اعداد معناداری شاخص‌ها، بیشتر از ۱/۹۶ است، در نتیجه ارتباط هر کدام از شاخص‌ها با بعد مربوطه تأیید شده است.

نگاره شماره ۶: شاخص‌های برازندگی فرضیه اول

شاخص برازش	χ^2/DF	RMSEA	GFI	AGFI	CFI	P-value
مقدار مطلوب	< ۵ (پرووی، نقدی و سهرابی، ۱۳۹۵)	< ۰/۱ (براون ^۳ و کودک ^۴ ، ۱۹۹۳ ۱۹۹۳)	> ۰/۹۰ (باگزی ^۵ و یی ^۶ ، ۱۹۸۸ ۱۹۸۸)	> ۰/۹۰ (باگزی و یی، ۱۹۸۸)	> ۰/۹۰ (جرسکوگ ^۷ و سوربوم ^۸ ، ۱۹۹۶)	< ۰/۰۵ (بولن و لانگ، ۱۹۹۳)
مقدار به‌دست	۴/۸۲	۰/۱۰۹	۰/۹۵	۰/۹۴	۰/۹۶	۰/۰۰۰۰

¹ Bollen

² Long

³ Brown

⁴ Cudeck

⁵ Bagozzi

⁶ Yi

⁷ Jöreskog

⁸ Sörbom

آمده					
------	--	--	--	--	--

نگاره شماره ۷: ضرایب β و t تحلیل مسیر فرضیه اول

t	β	S=سوال
۱۱۰/۹۳	۰/۸۵	s1
۳۹/۷۵	۰/۷۸	s2
۸۹/۳۱	۰/۹۱	s3
۲۹/۱۵	۰/۷۹	s4
۳۲/۲۴	۰/۶۹	s5
۸۹/۳۲	۰/۹۰	s6
۲۹/۲۸	۰/۷۲	s7
۳۶/۴۳	۰/۷۷	s8

نتیجه آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم پژوهش بیان می‌دارد که، کفایت سیستم اطلاعاتی نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

خلاصه شاخص‌های برازش مدل فرضیه دوم در نگاره شماره (۸)، نشان داده شده است. اولین شاخص برازش شاخص نسبت کای دو به درجه آزادی (χ^2/df) است. مقدار این شاخص ۳/۹۳ است و در این پژوهش، قابل قبول است. سطح معناداری مدل (۰/۰۰۰) که از مقدار ۰/۰۵ کمتر می‌باشد. دومین شاخص، شاخص برازش خطای مجموع مجذورات میانگین (RMSEA) است. در برخی منابع مقادیر زیر ۰/۱۰ به عنوان مقدار مطلوب ذکر شده است، مقدار این شاخص ۰/۰۹۵ بوده که کمتر از ۰/۱۰ است و در سطح مطلوبی قرار دارد. سومین شاخص ارزیابی، شاخص نیکویی برازش (GFI) است که با مقدار ۰/۹۸ در سطح مطلوبی قرار دارد. چهارمین شاخص، شاخص تعدیل شده نیکویی برازش (AGFI) است که مقدار آن ۰/۹۶ است و در سطح مطلوبی قرار دارد. پنجمین شاخص، شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) است و عدد ۰/۹۷، بیانگر وضعیت بسیار خوب آن است. در تحلیل عاملی تأییدی شاخص‌ها در حد مطلوب قرار داشتند و برازش مدل به داده‌ها را تأیید کردند.

نتایج نگاره شماره (۹) معناداری ضرایب و پارامترهای به دست آمده در مدل اندازه‌گیری کفایت سیستم اطلاعاتی را تأیید می‌کند. تمامی ضرایب اثرها از مقدار ۰/۳ بالاتر بوده که نشان ارتباط قوی و مناسب بین شاخص‌ها و ابعاد مورد نظر خود بوده است. با توجه به اینکه مدل تمامی شروطی که

برای برازش یک مدل مناسب لازم هست را دارا بوده، در نتیجه می‌توان با اطمینان ۹۵ درصد اظهار داشت، مدل از برازش مناسبی برخوردار بوده است. ارتباط بین شاخص‌ها و ابعاد، زمانی معنادار خواهد بود که مقدار T تحلیل مسیر بیشتر از $1/96$ یا کمتر از $-1/96$ باشد. با توجه به نگاره شماره (۹) مشاهده می‌شود تمامی اعداد معناداری شاخص‌ها، بیشتر از $1/96$ است، در نتیجه ارتباط هر کدام از شاخص‌ها با بعد مربوطه تأیید شده است.

نگاره شماره ۸: شاخص‌های برازندگی فرضیه دوم

شاخص برازش	X ² /DF	RMSEA	GFI	AGFI	CFI	P-value
دامنه مقبول	< ۵	< ۰/۱	> ۰/۹۰	> ۰/۹۰	> ۰/۹۰	< ۰/۰۵
نتیجه	۳/۹۳	۰/۹۵	۰/۹۸	۰/۹۶	۰/۹۷	۰/۰۰۰۰

نگاره شماره ۹: ضرایب β و t تحلیل مسیر فرضیه دوم

t	β	S=سوال
۹/۷۸	-۰/۵۵	s9
۱۱/۳۸	-۰/۶۴	s10
۱۵/۲۷	-۰/۸۲	s11
۱۵/۴۷	-۰/۸۳	s12
۱۷/۷۴	-۰/۸۴	s13
۱۵/۴۸	-۰/۷۷	s14
۱۶/۲۹	-۰/۸۳	s15

نتیجه آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم پژوهش بیان می‌دارد که، نگرش همکاران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

خلاصه شاخص‌های برازش مدل فرضیه سوم در نگاره شماره (۱۰) نشان داده شده است. اولین شاخص برازش، شاخص نسبت کای دو به درجه آزادی (χ^2/df) است. مقدار این شاخص $4/9$ است و در این پژوهش، قابل قبول است. سطح معناداری مدل ($0/000$) که از مقدار $0/05$ کمتر می‌باشد. دومین شاخص، شاخص برازش خطای مجموع مجذورات میانگین (RMSEA) است. در برخی منابع

مقادیر زیر ۰/۱۰ به عنوان مقدار مطلوب ذکر شده است، در حالی که مقدار این شاخص ۰/۱۱۱ بوده که بیشتر از ۰/۱۰ است و با حد مطلوب فاصله اندکی دارد. سومین شاخص ارزیابی، شاخص نیکویی برازش (GFI) است که با مقدار ۰/۹۵ در سطح مطلوبی قرار دارد. چهارمین شاخص، شاخص تعدیل شده نیکویی برازش (AGFI) است که مقدار آن ۰/۹۴ است و در سطح مطلوبی قرار دارد. پنجمین شاخص، شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) است و عدد ۰/۹۶، بیانگر وضعیت بسیار خوب آن است. در تحلیل عاملی تأییدی به جز شاخص برازش خطای مجموع مجزورات میانگین (RMSEA)، بقیه شاخص‌ها در حد مطلوب قرار داشتند و برازش مدل به داده‌ها را تأیید کردند.

نتایج نگاره شماره (۱۱) معناداری ضرایب و پارامترهای به دست آمده در مدل اندازه‌گیری نگرش همکاران را تأیید می‌کند. تمامی ضرایب اثرها از مقدار ۰/۳ بالاتر بوده که نشان ارتباط قوی و مناسب بین شاخص‌ها و ابعاد مورد نظر خود بوده است. با توجه به اینکه مدل تمامی شروطی که برای برازش یک مدل مناسب لازم هست را دارا بوده، در نتیجه می‌توان با اطمینان ۹۵ درصد اظهار داشت، مدل از برازش مناسبی برخوردار بوده است. ارتباط بین شاخص‌ها و ابعاد زمانی معنادار خواهد بود که مقدار T تحلیل مسیر بیشتر از ۱/۹۶ یا کمتر از ۱/۹۶- باشد. با توجه به نگاره شماره (۱۱) مشاهده می‌شود تمامی اعداد معناداری شاخص‌ها، بیشتر از ۱/۹۶ است، در نتیجه ارتباط هر کدام از شاخص‌ها با بعد مربوطه تأیید شده است.

نگاره شماره ۱۰: شاخص‌های برازندگی فرضیه سوم

شاخص برازش	X ² /DF	RMSEA	GFI	AGFI	CFI
دامنه مقبول	< ۵	< ۰/۱	> ۰/۹۰	> ۰/۹۰	> ۰/۹۰
نتیجه	۴/۹۳	۰/۱۱۱	۰/۹۴	۰/۹۲	۰/۹۳

نگاره شماره ۱۱: ضرایب β و t تحلیل مسیر فرضیه سوم

t	β	S=سوال
۱۸/۲۶	۰/۸۴	s16
۱۵/۷۶	۰/۸۱	s17
۱۷/۴۳	۰/۸۶	s18
۱۸/۲۳	۰/۷۴	s19
۱۳/۶۳	۰/۷۱	s20
۱۴/۰۱	۰/۶۹	s21

۱۳/۹۶	۰/۷۳	s22
-------	------	-----

نتیجه آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم پژوهش بیان می‌دارد که، توانمندی کارکنان نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

خلاصه شاخص‌های برازش مدل فرضیه چهارم در نگاره شماره (۱۲) نشان داده شده است. اولین شاخص برازش، شاخص نسبت کای دو به درجه آزادی (χ^2/df) است. مقدار این شاخص ۴/۸ است و در این پژوهش، قابل قبول است. سطح معناداری مدل (۰/۰۰۰) که از مقدار ۰/۰۵ کمتر می‌باشد. دومین شاخص، شاخص برازش خطای مجموع مجذورات میانگین (RMSEA) است. در برخی منابع مقادیر زیر ۰/۱۰ به عنوان مقدار مطلوب ذکر شده است، در حالی که مقدار این شاخص ۰/۱۰۹ بوده که بیشتر از ۰/۱۰ است و با حد مطلوب فاصله اندکی دارد. سومین شاخص ارزیابی، شاخص نیکویی برازش (GFI) است که با مقدار ۰/۹۷ در سطح مطلوبی قرار دارد. چهارمین شاخص، شاخص تعدیل شده نیکویی برازش (AGFI) است که مقدار آن ۰/۹۵ است و در سطح مطلوبی قرار دارد. پنجمین شاخص، شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) است و عدد ۰/۹۶، بیانگر وضعیت بسیار خوب آن است. در تحلیل عاملی تأییدی به جز شاخص برازش خطای مجموع مجذورات میانگین (RMSEA)، بقیه شاخص‌ها در حد مطلوب قرار داشتند و برازش مدل به داده‌ها را تأیید کردند.

نتایج نگاره شماره (۱۳) معناداری ضرایب و پارامترهای به دست آمده در مدل اندازه‌گیری توانمندی کارکنان را تأیید می‌کند. تمامی ضرایب اثرها از مقدار ۰/۳ بیشتر بوده که نشان ارتباط قوی و مناسب بین شاخص‌ها و ابعاد مورد نظر خود بوده است. با توجه به اینکه مدل تمامی شروطی که برای برازش یک مدل مناسب لازم هست را دارا بوده، در نتیجه می‌توان با اطمینان ۹۵ درصد اظهار داشت، مدل از برازش مناسبی برخوردار بوده است. ارتباط بین شاخص‌ها و ابعاد، زمانی معنادار خواهد بود که مقدار T تحلیل مسیر بیشتر از ۱/۹۶ یا کمتر از ۱/۹۶- باشد. با توجه به نگاره شماره (۱۳) مشاهده می‌شود تمامی اعداد معناداری شاخص‌ها، بیشتر از ۱/۹۶ است، در نتیجه ارتباط هر کدام از شاخص‌ها با بعد مربوطه تأیید شده است.

نگاره شماره ۱۲: شاخص‌های برازندگی فرضیه چهارم

شاخص برازش	X ² /DF	RMSEA	GFI	AGFI	CFI
دامنه مقبول	<۵	<۰/۱	>۰/۹۰	>۰/۹۰	>۰/۹۰

نتیجه	۴/۸۱	۰/۱۰۹	۰/۹۷	۰/۹۵	۰/۹۶
-------	------	-------	------	------	------

نگاره شماره ۱۳: ضرایب β و t تحلیل مسیر فرضیه چهارم

S=سوال	β	t
s23	۰/۷۸	۱۴/۳۵
s24	۰/۶۹	۱۳/۷۹
s25	۰/۶۳	۱۱/۴۲
s26	۰/۸۱	۱۷/۸۹
s27	۰/۷۸	۱۸/۳۷
s28	۰/۸۴	۱۶/۹۷
s29	۰/۷۶	۱۴/۶۴
s30	۰/۸۴	۲۰/۲۵
s31	۰/۷۸	۱۵/۴۱

نتیجه آزمون فرضیه پنجم

فرضیه پنجم پژوهش بیان می‌دارد که، نگرش ذی‌نفعان خارجی نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

خلاصه شاخص‌های برازش مدل فرضیه پنجم در نگاره شماره (۱۴) نشان داده شده است. اولین شاخص برازش، شاخص نسبت کای‌دو به درجه آزادی (χ^2/df) است. مقدار این شاخص ۴/۹ است و در این پژوهش، قابل قبول است. سطح معناداری مدل (۰/۰۰۰) که از مقدار ۰/۰۵ کمتر می‌باشد. دومین شاخص، شاخص برازش خطای مجموع مجزورات میانگین (RMSEA) است. در برخی منابع مقادیر زیر ۰/۱۰ به عنوان مقدار مطلوب ذکر شده است، در حالی که مقدار این شاخص ۰/۱۱۱ بوده که بیشتر از ۰/۱۰ است و با حد مطلوب فاصله اندکی دارد. سومین شاخص ارزیابی، شاخص نیکویی برازش (GFI) است که با مقدار ۰/۹۵ در سطح مطلوبی قرار دارد. چهارمین شاخص، شاخص تعدیل شده نیکویی برازش (AGFI) است که مقدار آن ۰/۹۲ است و در سطح مطلوبی قرار دارد. پنجمین شاخص، شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) است و عدد ۰/۹۴، بیانگر وضعیت بسیار خوب آن است. در تحلیل عاملی تأییدی به جز شاخص برازش خطای مجموع مجزورات میانگین (RMSEA)، بقیه شاخص‌ها در حد مطلوب قرار داشتند و برازش مدل به داده‌ها را تأیید کردند.

نتایج نگاره شماره (۱۵) معناداری ضرایب و پارامترهای به دست آمده در مدل اندازه‌گیری نگرش ذی‌نفعان خارجی را تأیید می‌کند. تمامی ضرایب اثرها از مقدار $0/3$ بالاتر بوده که نشان ارتباط قوی و مناسب بین شاخص‌ها و ابعاد مورد نظر خود بوده است. با توجه به اینکه مدل تمامی شروطی که برای برازش یک مدل مناسب لازم هست را دارا بوده، در نتیجه می‌توان با اطمینان ۹۵ درصد اظهار داشت، مدل از برازش مناسبی برخوردار بوده است. ارتباط بین شاخص‌ها و ابعاد زمانی معنادار خواهد بود که مقدار T تحلیل مسیر بیشتر از $1/96$ یا کمتر از $-1/96$ باشد. با توجه به نگاره شماره (۱۵) مشاهده می‌شود تمامی اعداد معناداری شاخص‌ها، بیشتر از $1/96$ است، در نتیجه ارتباط هر کدام از شاخص‌ها با بعد مربوطه تأیید شده است.

نگاره شماره ۱۴: شاخص‌های برازندگی فرضیه پنجم

شاخص برازش	X^2/DF	RMSEA	GFI	AGFI	CFI
دامنه مقبول	< 5	$< 0/1$	$> 0/90$	$> 0/90$	$> 0/90$
نتیجه	۴/۹۸	۰/۱۱۱	۰/۹۵	۰/۹۲	۰/۹۴

نگاره شماره ۱۵: ضرایب β و t تحلیل مسیر فرضیه پنجم

t	β	سوال = S
۱۷/۶۹	-۰/۸۴	s32
۱۴/۳۲	-۰/۷۶	s33
۱۷/۹۷	-۰/۸۲	s34
۱۴/۱۹	-۰/۶۹	s35
۱۶/۳۷	-۰/۷۴	s36

نتایج آزمون KMO و بارتلت و آزمون تی تک نمونه‌ای

با توجه به نتایج نگاره شماره (۱۶)، شاخص KMO تمامی متغیرهای پژوهش نزدیک به یک است. در نتیجه تعداد نمونه برای تحلیل عاملی کافی می‌باشد.

همچنین مقدار sig یا سطح معناداری آزمون بارتلت تمامی متغیرهای پژوهش، کمتر از ۵ درصد است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل، عاملی مناسب است و فرض شناخته شده بودن ماتریس همبستگی، رد می‌شود. همچنین با توجه به نتایج نگاره شماره (۱۷) سطح معنی‌داری

آزمون تی تک نمونه‌ای تمامی متغیرهای پژوهش برابر با $0/001$ و به دلیل این که کمتر از ۵ درصد می‌باشد، در نتیجه فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌گردد و نشان‌دهنده این مطلب می‌باشد که تفکرات مدیران ارشد، کفایت سیستم اطلاعاتی، نگرش همکاران، توانمندی کارکنان، نگرش ذی‌نفعان خارجی نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر دارد.

نگاره شماره ۱۶: آزمون KMO و بارتلت

متغیرها	آزمون بارتلت کرویت		
	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	خی دو
تفکرات مدیران ارشد	$0/000$	۲۷	۱۹۶۳/۴۱۳
کفایت سیستم‌های اطلاعاتی	$0/000$	۲۳	۱۲۴۸/۲۴۹
نگرش همکاران	$0/000$	۲۲	۱۶۷۴/۴۷۳
توانمندی کارکنان	$0/000$	۳۷	۱۶۴۷/۱۸۹
نگرش ذی‌نفعان خارجی	$0/000$	۱۲	۷۶۵/۳۴۱

نگاره شماره ۱۷: آزمون T تک نمونه‌ای

متغیرها	T	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪	
					حد پایین	حد بالا
تفکرات مدیران ارشد	۱۵/۴۲۳	۳۲۲	$0/001$	$0/۶۸۱۸۳$	$0/۶۰۷۴۵$	$0/۷۶۹۲۴$
کفایت سیستم‌های اطلاعاتی	۲۳/۴۷۳	۳۲۲	$0/001$	$0/۶۹۷۴۹$	$0/۶۲۷۷۸$	$0/۷۵۴۱۳$
نگرش همکاران	۶/۹۸۴	۳۲۲	$0/001$	$0/۳۴۲۸۶$	$0/۲۵۴۱۰$	$0/۴۳۶۵$
توانمندی کارکنان	۱۰/۱۲۸	۳۲۲	$0/001$	$0/۴۷۱۳$	$0/۲۷۸۶۳$	$0/۵۲۱۸۹$
نگرش ذی‌نفعان خارجی	۹/۹۷۳	۳۲۲	$0/001$	$0/۴۵۵۳۱$	$0/۳۶۴۷۸$	$0/۵۳۸۹$

بحث و نتیجه‌گیری

اجرای سیستم حسابداری تعهدی عاملی در بهبود برنامه‌ریزی، کنترل، تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری مدیران می‌باشد و در جهت افزایش کارایی و اثربخشی فعالیت‌های سازمان گام برمی‌دارد (فانی و مصلح، ۱۳۸۶)، همچنین در برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری، به تهیه دقیق بودجه کمک به سزایی نموده (مورتی، وون و سامسوری، ۲۰۱۲) و در شفافیت ارائه اطلاعات مؤثر می‌باشد (تودر و موتیو، ۲۰۰۵).

بنابراین هدف این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور است.

با توجه به نتایج مدل معادلات ساختاری (SEM)، در ادامه برای تجزیه و تحلیل میزان تأثیر عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی، هر یک از فرضیه‌ها به‌طور جداگانه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

با توجه به نتایج به‌دست آمده، تفکرات مدیران ارشد بر مقاومت کاربران جهت پذیرش سیستم حسابداری تعهدی تأثیر می‌گذارد. با توجه به پیچیدگی‌های حسابداری تعهدی و نبود دانش کافی، اجرای این سیستم با مشکل مواجه می‌شود. همچنین به دلیل این که اجرای چنین سیستمی نیاز به آموزش اضافی دارد، بنابراین مدیران از اجرای چنین سیستمی مقاومت می‌کنند که با نتایج پژوهش احمد (۲۰۱۶) مطابقت ندارد. لکن با نتایج پژوهش گونکالوس و همکاران^۱ (۲۰۰۸) که در پژوهش خود نشان دادند که کاربران به دلیل اینکه با سیستم قبلی آشنا هستند و پذیرش سیستم جدید آسان نیست، بنابراین نسبت به پذیرش سیستم جدید مقاومت می‌کنند، سازگار است. بنابراین فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود.

همچنین نتایج نشان داد که کفایت سیستم اطلاعاتی نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر می‌گذارد. فناوری و عامل سیستم ارتباط مثبتی با مقاومت کاربران دارد و احتمالاً به این دلیل است که پاسخ‌دهندگان، تمایلی به یادگیری سیستم جدید (حسابداری تعهدی) ندارند که با نتایج پژوهش احمد (۲۰۱۶) مطابقت دارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.

همچنین نتایج نشان داد، نگرش همکاران بر مقاومت کاربران نسبت به پذیرش سیستم حسابداری تعهدی تأثیر می‌گذارد. به دلیل نبود دانش حسابداری کافی و عدم همکاری کارکنان با یکدیگر و نبود ارتباط مناسب کارکنان با یکدیگر و همچنین عدم وجود جلسات جهت شناسایی سیستم حسابداری تعهدی، کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی مقاومت می‌کنند که با نتایج پژوهش احمد (۲۰۱۶) مطابقت دارد. همچنین با نتایج پژوهش تیلور^۲ (۲۰۰۴) که در پژوهش خود نشان داد در صورت عدم وجود ارتباط مناسب کارکنان با یکدیگر، کاربران نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی مقاومت می‌کنند، سازگار است. بنابراین فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌شود.

¹ Goncalves et al

² Tylor

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد، توانمندی کارکنان نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر می‌گذارد. به دلیل این که کارکنان مهارت کافی و همچنین دانش کافی در اجرای سیستم حسابداری تعهدی ندارند، از اجرای چنین سیستمی مقاومت می‌کنند که با نتایج پژوهش احمد (۲۰۱۶) مطابقت ندارد. فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌شود. همچنین نتایج نشان داد، نگرش ذی‌نفعان خارجی نسبت به اجرای سیستم حسابداری تعهدی بر مقاومت کاربران تأثیر می‌گذارد. به دلیل این که اجرای سیستم حسابداری تعهدی برای سازمان هزینه‌های اضافی دارد و همچنین نیاز به جذب نیروی انسانی متخصص دارد، بنابراین سازمان در فرآیند حرکت به سمت حسابداری تعهدی نقش یکپارچه‌ای را با ذی‌نفعان ایفا نمی‌کند و در نتیجه کاربران از اجرای سیستم حسابداری تعهدی مقاومت می‌کنند که با نتایج پژوهش احمد (۲۰۱۶) مطابقت ندارد. لکن با نتایج پژوهش القیازوی و مسروکی (۲۰۱۹) که در پژوهش خود نشان دادند تعهد سازمانی بر آمادگی کارکنان بخش عمومی تأثیر مثبت دارد، سازگار است. بنابراین فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌شود. با توجه به نتایج به دست آمده، به دلیل اینکه پذیرش سیستم جدید نیاز به آموزش لازم دارد، بنابراین کاربران تمایلی به پذیرش سیستم جدید ندارند. همچنین از آنجایی که کاربران در ارتباط با سیستم حسابداری تعهدی دانش حسابداری کافی ندارند و همچنین جهت پذیرش سیستم جدید بین کارکنان، همکاری وجود ندارد، بنابراین کاربران نسبت به پذیرش سیستم جدید مقاومت می‌کنند. از آنجایی که اجرای سیستم حسابداری تعهدی برای سازمان‌ها هزینه‌های اضافی دارد، سازمان آموزش‌های لازم را جهت افزایش دانش کاربران اجرا نمی‌کند، بنابراین پذیرش سیستم جدید با مقاومت کاربران روبرو می‌شود.

پیشنهادات مبتنی بر نتایج پژوهش

طبق نتایج پژوهش به سازمان‌های دولتی از جمله دانشگاه‌های علوم پزشکی جهت اجرای سیستم حسابداری تعهدی، برنامه‌ریزی و جلسات آموزشی جهت افزایش دانش و مهارت کاربران پیشنهاد می‌شود. همچنین پیشنهاد می‌شود ارتباطات و فرهنگ سازمانی (فرهنگ همکاری و پشتیبانی و فرهنگ تصمیم‌گیری گروهی و ...) در بین کارکنان ارتقاء یابد. همچنین با توجه به عدم توانایی و مهارت‌های لازم کارکنان از نظر پاسخ‌دهندگان با توجه به عدم تجربه و آموزش قبلی، پیشنهاد می‌شود مدیریت منابع انسانی جهت اجرای پروژه حسابداری تعهدی به نحو مطلوب صورت پذیرد و آموزش لازم به کارکنان ارائه گردد.

پیشنهادات جهت پژوهش‌های آتی

پژوهش حاضر در بین مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی انجام شده است و پیشنهاد می‌شود در گروه‌های ذی‌ربط و سازمان‌های دیگر نیز اجرا گردد. از آنجا که در حال حاضر به دلیل ابهام در قوانین و مقررات موجود و یا فقدان مقررات صحیح، شفافیت لازم در مراجع تدوین اصول و استانداردهای بخش عمومی وجود ندارد، پیشنهاد می‌شود تحقیقی در مورد مراجع تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در کشور صورت گیرد که کدام مؤسسه تحقیقاتی یا حرفه‌ای می‌تواند مناسب‌ترین مرجع باشد. ارزیابی آثار و نتایج واگذاری بیمارستان‌های دولتی به بخش خصوصی در راستای تحقق اهداف اصل ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی کشور.

محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش با محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه جهت جمع‌آوری داده مواجه بوده است که جنبه خود گزارشی دارد، بنابراین افراد با تمایل خود به سؤال‌ها پاسخ می‌دهند که ممکن است در نحوه پاسخ‌دهی آن‌ها سوگیری در جهت مطلوب‌نمایی یا بدنمایی وجود داشته باشد. عدم امکان بررسی کامل میزان دقت پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه‌ها. محدودیت زمان انجام پژوهش که باعث عدم جمع‌آوری اطلاعات بیشتر راجع به موضوع پژوهش می‌گردد.

منابع و مأخذ

- 1- Abedi Jafari, H.; Asadnezhad Rokni, M.; and H. Yazdani (2011). The effect of information technology on the performance of operational and strategic performance unit of car maker and maker of human resource management in companies Tehran, *Journal of Information Technology Management*, Vol. 3, No. 9, pp. 69-88. *(In Persian)*
- 2- Ahmad, N. N. (2016). Investigating the Factors Influencing Users' Resistance towards Accrual Accounting. *Procedia Economics and Finance*, 35, 17-26.
- 3- Alghizzawi, M. A., & Masruki, R. B. (2019). Organizational Commitment and the Readiness towards Accrual Accounting: The Moderating Role of Job Satisfaction. *International Journal of Asian Social Science*, 9(2), 169-178.
- 4- Alijan, M & Pourshafei, H & Asgari, A (2014). Structural Equation Modeling of Organizational Trust and Knowledge Management of Teachers in Secondary Schools. *Managing Education in Organizations*, 2(2), 183-206. *(In Persian)*
- 5- Arabi, M. (2009). Impact of Information Technology on Accounting Information Systems, *tadbir Monthly*, No. 210, pp. 45-48. *(In Persian)*
- 6- Babajani, J. (2005). Analyzed the theoretical foundations of law and accounting Brsystem executive devices, *the Official Journal of Accounting*, Significant Number, pp 1-28. *(In Persian)*
- 7- Bagozzi, R. P. & Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of the Academy of Marketing Science*. 16 (1), 74-94.
- 8- Barrett, P. (1997). Performance standards and evaluation. *Australian Journal of Public Administration*, 56, 96-105.
- 9- Bastani, Ramezani. (2012). Accrual accounting role in building community reporting transparency, accountability in the health sector of Iran, *Journal of Accounting Health*, Vol. 12, No. 8, pp. 97-110. *(In Persian)*

- 10- Becker. S. D. Jagalla. T. and p. Skaerbaek (2013), thy translation of Accrual Accounting Budgeting and thy Reconfiguration of public Sector Accountants Identities Critical perspectives on accounting, Available at:[http://vahabonlin.com/wpcontent/uploads/2014/04 thy translation of Accrual Accounting Budgeting 1pdf](http://vahabonlin.com/wpcontent/uploads/2014/04_thy_translation_of_Accrual_Accounting_Budgeting_1pdf) (onlin) (25may2014).
- 11- Bodaghi, H. & Rezaei, H.R. & Ghannad, M. (2016) Basis Change in Accounting of Public Section; Adversities Ahead (Case study: Executive Administrations of Khorassan Razavi). *Management System*, 2(2), 81-96. **(In Persian)**
- 12- Bollen, B. & B. C. Long. (1993). Testing Structural Equation Models. Ca: Newbury Park, sage.
- 13- Brem, A. (2008). Innovation management in emerging technology ventures- the concept of an integrated idea management. *The Boundaries of Innovation and Entrepreneurship: Conceptual Background and Essays on Selected Theoretical and Empirical Aspects*, 73-93.
- 14- Brown, M. W., & Cudeck, R. (1993). Alternative ways of assessing model fit. In K.A. Bollen & J.S. long (Eds.), Testing structural equation model (136-164). Newbury Park, CA: Sage.
- 15- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- 16- Fani, A. A.; Mosleh, A. M. (2007). Managerial and Structural Factors Affecting the Use of IT in government agencies: Bushehr, *Journal of Science Teacher*, Vol. 11, No. 3, pp. 1-26. **(In Persian)**
- 17- Faqihi, A. H.; Kurd, B. (2008). Effective development of information technology in the public sector benchmarking approach, *Journal of Management Studies*, Vol. 1, No. 2, pp. 5-34. **(In Persian)**
- 18- Fathizadeh, A. R.; paktinat, E. (2008). Empowering employees: requirements and recommendations, *Journal of Industrial Strategic Management*, Vol. 5, No. 11, pp. 33-47. **(In Persian)**

- 19- Ghazimoradi, N. (2016). Practical Impediments to Perform Accrual Accounting at Universities and Higher Education Institutions. *Management System*, 2(2), 15-24. **(In Persian)**
- 20- Gheidi, M & Gord, A (2018). The Impact of Simultaneous Implementation of Accrual Accounting and Activity-Based Costing (ABC) on Decisions Made and Accountability by Managers at Tehran University of Medical Science. *Management System*, 4(1), 49-58. **(In Persian)**
- 21- Gomes, M. (2013). Improving Public Sector Finance, Accountants Today Jan/Feb, 2013, Malaysian Institute of Accountants. Kuala Lumpur, pp. 12-15.
- 22- Gonçalves, N. P., & Sapateiro, C. M. (2008). Aspects for Information Systems Implementation: challenges and impacts. A higher education institution experience. *Tékhné-Revista de Estudos Politécnicos*, (9), 225-241.
- 23- Hajiha, Z. & Ostadmirzaee, A. (2014). Investigating and Comparing the Approach between the Auditors of Supreme Audit of Court and Ministry of Economic Affairs and Finance to the Impact of Accrual Accounting on Promoting the Qualitative Features of the Financial Performance Report of Government in Iran. *Health Accounting*, 2(4), 19-39. **(In Persian)**
- 24- Hirschheim, R., & Newman, M. (1988). Information systems and user resistance: theory and practice. *The Computer Journal*, 31(5), 398-408.
- 25- Hyndman N. and C Connolly (2011). Accrual Accounting in thy public sector: A Rod Not Always taken, *Management Accounting Reasaerch*, Vol 22 Issue 1 pp (36-45).
- 26- Jamei, R. (2014). The Role of Information Technology on the further accrual accounting system in medical universities of Iran (Kermanshah University of Medical Sciences), *research article*, Vol. 4, No. 1, pp. 85-95. **(In Persian)**
- 27- Joreskog, K. G., & Sörbom, D. (1996). LISREL 8 user's reference guide. Uppsala, Sweden: Scientific Software International.

- 28- Kamssu, A. J., Reithel, B. J., & Ziegelmayr, J. L. (2003). Information Technology and Financial Performance: The Impact of being an Internet – Dependent Firm on Stock Returns. *Kluwer Academic Publishers, Information System Frontiers*, 279-288.
- 29- Khan, A., & Maye, S. 2009. Transaction to Accrual Accounting. Fiscal Affairs Department. USA. 7-12.
- 30- Kim, H., & Kankanhailli, A. 2009. Investigation Users' resistance to Information Systems. A status Qua Bias Perspective, 573-576.
- 31- Kordestani, Gh. & Rahimian, N. & Shahrabi, Sh. (2014). A Survey on Effective Approaches and Elements on Setting a Transition Plan to Accrual Accounting in the Public Sector. *Management System*, 1(1), 9-22. **(In Persian)**
- 32- Law of the Fourth Economic, Social and Cultural Rights, adopted by the. (2004). Islamic Consultative Assembly. **(In Persian)**
- 33- Maleki, M. R & Hajinabi, K. & Rahati, M & Nanaka, R & Beheshti, M. (2013). Examining the Amount of Difference between Accrual and Cash Accounting and Its Impact on Resources and Expenditure in Kashan University of Medical Sciences. *Health Accounting*, 2(3), 40-53. **(In Persian)**
- 34- Martins, L. L., and Kellermanns, F. W. 2004. A Model of Business School Students' Acceptance of a Web-Based Course Management System. *Academy of Management Learning and Education*. 3, 7-26.
- 35- Mcphee, I. (2006). How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability, *CPA Asturalia public sector finance and Management Conference*, 17 August, Availableat.
- 36- Mohammadi, J. & Nadaf, M. & Safarian, S. (2017). Explaining the effect of organizational trust and organizational health on resistance to change in the government employees by considering the mediated role of organizational commitment (The case: Municipality of Ahvaz). *PUMLIC ADMINISTRATION*, 9(1), 85-106. **(In Persian)**

- 37- Moorthy, K., M. Voon, O., & Samsuri, C. (2012). Management Accounting Decision Making, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. 2, No. 3, 2222-699.
- 38- Naghizadeh Baghi, A & Soleimani, S & Hassanzadeh, M & Khoda Bakhshi Hafshjani, N. (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. *Health Accounting*, 4(1), 81-94. *(In Persian)*
- 39- Nah, F.F., Tan, X., The, S.H. 2004. An Empirical Investigation on End-User, Acceptance of Enterprise System. *Information Resources Management Journal*. 17 (3), 32-53.
- 40- Nitzl, C., Hilgers, D., & Hirsch, B. (2018). The Influence of Organizational Structure, Environment, and Resource Provision on the Use of Accrual Accounting in Municipalities: An Institutional View.
- 41- Parvari, P & Naghdi, A & Sohrabi, R (2016). Studying Relationship Organizational Identity and its three Dimensions with Organizational Cynicism Staff. *Journal of Human Resource Management in Sport*, 3(2), 137-150. *(In Persian)*
- 42- Rahmani, A & Rezaei, M (2011). Accrual Accounting, Grounds for Performance Auditing in the Public Sector. *Political-economic*, 283, 262-271. *(In Persian)*
- 43- Rivard, S., & Lapointe, L. (2010, January). A cybernetic theory of the impact of implementers' actions on user resistance to information technology implementation. (pp. 1-10).
- 44- Salman Mohajer, N. & Najafi, B. & Javani, A. (2012). The Evaluation of Financial Performance of Medical Sciences Universities of the Country Based on the Accrual Accounting. *Health Accounting*, 1(2, 3), 45-57. *(In Persian)*
- 45- Seguin. K. L. (2008). Accrual Accounting Implementation in the Canadian Federal Government. M A, *thesis in Business Carleton University. Ottawa. Ontario.*

- 46- Ravichandran, S., & Gilmore, S. (2010). To Empower or Not to Empower: The Case of Students Employed in one Midwestern University's Dining Services.
- 47- Taghavi fard, M.; Torabi, M.; and M. Zahedi (2007). The role of IT in the enterprise resource planning, *tadbir monthly*, No. 186, pp. 33-37. **(In Persian)**
- 48- Talebnia, Gh. & Hasani, M. (2011). Accrual Accounting and Effective Factors in its Application to Government Organizations. *Auditor Quarterly*, 55, 66-73. **(In Persian)**
- 49- Tariqi, A.; karbasi yazdi, H. (2009). Evaluate the benefits of accrual accounting systems in Tehran University of Medical Sciences and Health Services, *Journal of audit*, Vol. 9, No. 37, pp. 16-27. **(In Persian)**
- 50- Tay, L. E. (2011). Leadership & Human Behaviour. *Journal of Personality and Social Psychology*. Availableat: <https://internal.psychology.illinois> (assessed 14 August 2015).
- 51- Taylor, F. W. (2004). *Scientific management*. Routledge.
- 52- Tudor, t., & Mutiu, A. (2005). Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector, *Studia Oeconomica*, No. 1, 36-51.
- 53- Upping, P., & Oliver, J. (2011). Accounting change model for the public sector: adapting luder's model for developing countries. *International Review of Business Research Papers*, 7(1), 364-380.
- 54- Weiling Ke & Kwok Kee Wei. (2007) Organizational Culture and Leadership in ERP Implementation, *Decision Support Systems Journal* 45: 208-218.