

## بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری

غلامرضا کردستانی<sup>۱</sup>، \*امیر خانکی<sup>۲</sup>، حوریه قانونی شیشوان<sup>۳</sup>

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

۲. کارشناسی‌ارشد حسابداری، ایران.

۳. کارشناسی‌ارشد حسابداری، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۲/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۴/۱۷

## The Impact of a Change in the Public Sector Accounting Policies on Administrative Reform

Gh. Kordestani<sup>1</sup>, \*A. Khanaki<sup>2</sup>, H. Ghanoomi<sup>3</sup>

۱. Associate Professor in Accounting, Imam Khomeini International University, Ghazvin, Iran.

۲. M.A. in Accounting, Iran.

۳. M.A. in Accounting, Iran.

Received: ۲۰۱۸/۳/۱۳

Accepted: ۲۰۱۸/۷/۸

## Abstract

The objective of this study is the impact of a change in the public sector accounting policies on administrative reform. policy change in the public sector accounting will improve processes, external administrative corruption-financial. Research method is survey. In terms of time, it was done in ۲۰۱۷. Data from ۱۱۹ questionnaires that students, professors and experts in the field of accounting distributed were collected. Student t test is used to analyze the hypotheses. These findings suggest that the change in the public sector accounting policies on improving processes influential also change in policies on improving public sector accounting external interaction, reducing the financial and administrative corruption-violations. Given the impact of changes in public accounting policies on administrative reform It can be concluded that the management of the business processes of the organizations will be improved and efficiency will increase also reduces fraud, Infringement, and financial corruption in organizations.

## چکیده

بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری هدف این پژوهش است. انتظار می‌رود تغییر خط‌مشی در حسابداری بخش عمومی موجب اصلاح و بهبود فرایندها، بهبود تعاملات برون‌سازمانی و کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی شود. روش پژوهش پیمایشی است. از نظر زمانی نیز در سال ۱۳۹۶ انجام شده است. داده‌ها، از طریق تعداد ۱۱۹ پرسش‌نامه که بین دانشجویان، اساتید و خبرگان رشته حسابداری توزیع شده جمع‌آوری گردید و برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها نیز آزمون t استیودنت به کار گرفته شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است. همچنین شواهد حاکی از این است که تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون‌سازمانی، کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است. با توجه به تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری، می‌توان نتیجه گرفت که مدیریت فرایندهای کاری سازمان‌ها، بهبود یافته و کارایی افزایش یابد. همچنین در سازمان‌ها پنهان‌سازی، تقلب، تخلف و فساد مالی کاهش یابد.

واژه‌های کلیدی: خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی، حسابداری تعهدی، اصلاحات اداری.

**Keywords:** Policies Public Sector Accounting, Accrual Accounting, Administrative Reform.

طبقه‌بندی موضوعی: K۱۹

**JEL Classification:** K۱۹

## مقدمه

هدف این پژوهش بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری می‌باشد. شواهد حاکی از آن است که انگیزه‌های تغییر مسیر به سمت حسابداری تعهدی در میان کشورهای مختلف، متفاوت بوده است؛ اما به طور عموم، سیستم تعهدی به عنوان راه افزایش شفاف‌سازی بودجه و ابزار افزایش کارایی و بهره‌وری در کل سیستم در نظر گرفته می‌شود (کوهن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

حسابداری تعهدی از این منظر که در بهبود پاسخگویی، شفافیت و مشارکت شهروندان به عنوان نمادهای حاکمیت نوین و ارتقای اعتماد شهروندان به دولت می‌باشد، مورد حمایت واقع شده است (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰).

بررسی‌ها نشان می‌دهد که وجود یک سیستم حسابداری دولتی مطلوب که بر پایه آن بتوان اطلاعات به‌هنگام، اتکاپذیر و کامل در مورد فعالیت‌های بخش دولتی را برای عموم منتشر کرد، منجر به امکان نظارت بهتر مردم بر ارائه خدمات دولتی، شفافیت، بهبود عملکرد بخش دولتی و در نهایت اصلاح بخش عمومی خواهد شد (معینیان، ۱۳۹۴).

اگرچه مزایای اطلاعات ناشی از سامانه‌های حسابداری تعهدی کامل در بخش خصوصی مشخص و تأیید شده است و اعتقاد بر این است که این قبیل سامانه‌های گزارشگری و حسابداری اطلاعات مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهمی را در اختیار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این قبیل مؤسسات قرار می‌دهد. اما سودمندی سامانه‌های حسابداری مبتنی بر تعهدی کامل در بخش دولتی هنوز به صورت قطعی به تأیید صاحب‌نظران حسابداری نرسیده است.

عده‌ای از صاحب‌نظران حسابداری از جمله مک فی<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، معتقدند که حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی کامل می‌تواند در بخش دولتی نیز همچون بخش خصوصی مفید و مثمرتر واقع شود و کمک شایانی به پاسخگویی، تصمیم‌گیری‌های بهینه مدیران و انجام برنامه‌ریزی‌های کارا و اثر بخش با رعایت صرفه اقتصادی به منظور استفاده بهینه از منابع محدود در اختیار مدیران نمایند و عده‌ای نیز با این توجیه که سود دارای معنا و مفهومی در بخش‌های دولتی نیست، به کارگیری حسابداری تعهدی را مفید نمی‌دانند (کربلایی، ۱۳۹۵).

به طور کلی پذیرش سیستم حسابداری تعهدی روند رو به رشدی در سراسر جهان داشته است، اما نحوه پذیرش آن در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است (طالب نیا، ۱۳۹۰). کشورها جهت پذیرش این سیستم در شرف اصلاحات ساختاری قرار گرفته‌اند، اما چگونگی اصلاحات و تعامل عوامل مؤثر بر این فرایند، چالشی جدی است. وجود چارچوب نظری جهت توضیح فرایند اصلاحات و توصیف فضای پیرامون آن انکارناپذیر است (وکیلی‌فرد و نظری، ۱۳۹۱).

تغییر از حسابداری تعهدی به نقدی، نه تنها یک تغییر سیستم حسابداری بلکه تغییری مفهومی در به کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (کردستانی، ۱۳۸۸).

از سوی دیگر جنبش نرم‌افزاری و تغییر و تحول سریع عصر امروز در حوزه علوم مدیریت و همچنین تأثیرات آن در حسابداری و گزارش‌دهی به صاحبان سرمایه، افراد مسئول در این امر را به آن واداشته که به فکر یافتن راه‌حلی برای حرکت سریع به سوی رشد و توسعه باشند (خواجوی و اعتمادی، ۱۳۸۹)، این اصلاحات در سال‌های اخیر اثرات قابل ملاحظه‌ای بر گستره، ماهیت، ارائه و مدیریت خدمات عمومی گذارده است (محمدی، ۱۳۹۱).

به منظور تغییر سیاست‌های حسابداری بخش عمومی ضروری است که اصلاحاتی از قبیل اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، اصلاح و بازنگری فرایندها و رویه‌های عملیاتی در نظام مالی و محاسباتی، تدوین دستورالعمل‌های جدید و یا اصلاح دستورالعمل موجود، به کارگیری کارآمد و اثربخش تکنولوژی و ... شکل بگیرد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

از جمله دلایل تمایل دولت‌ها به استفاده از سیستم تعهدی می‌توان به این موارد اشاره نمود که، شفافیت داخلی و خارجی گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد و این عامل عملکرد سازمان‌ها را به سمت تخصیص مطلوب منابع بیشتر سوق می‌دهد. همچنین باعث فراهم نمودن امکان محاسبه بهای تمام شده کامل فعالیت که منجر به ارزیابی کارایی، مدیریت هزینه‌ها و تخصیص مطلوب منابع و بهبود عملکرد می‌شود (کردستانی، ۱۳۸۹).

که با دستیابی به مجموعه این مزیت‌ها می‌توان در جهت بهبود اصلاح اداری سازمان‌ها گام‌های مؤثری برداشت. نظام اداری و مالی در سازمان‌ها نقش بسیار مهمی در توسعه کشور دارد و می‌تواند فرایند توسعه کشور را از نظر

۱. Cohen

۲. McPhee

۵. آموزش،
  ۶. شایسته‌سالاری،
  ۷. قانون‌گرایی،
  ۸. استقرار توسعه سامانه‌های الکترونیکی،
  ۹. الگوی مصرف و بهره‌وری،
- از شاخص‌های نه‌گانه اندازه‌گیری سلامت نظام اداری و مالی می‌باشد (خبره، ۱۳۹۲).

به‌طور کلی امروزه اصلاح اداری یکی از مهمترین فعالیت‌های دولت‌ها در گوشه و کنار جهان است. در بسیاری از کشورهای صنعتی شده و توسعه یافته، اصلاح اداری به معنای فرایند تغییر در ساختارها و رویه‌های اداری در حوزه خدمات عمومی است و دلیل آن عدم رفع انتظارات محیط سیاسی و اجتماعی است. در ملل در حال توسعه، اصلاح اداری به مفهوم مدرن‌سازی و تغییر در جامعه برای اثرگذاری بر دگرگونی اجتماعی و اقتصادی است.

باتوجه به توضیحات فوق، مسئله اصلی این مطالعه بررسی تأثیر تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری می‌باشد. سؤالاتی که این مطالعه به دنبال پاسخگویی به آن می‌باشد این است که:

- آیا تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها (کاهش هزینه‌های فرایند، مدیریت عملکرد فرایند) تأثیرگذار است؟
- آیا تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی تأثیرگذار است؟
- آیا تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است؟

### اصلاحات حسابداری بخش عمومی و اصلاحات اداری

در سال‌های اخیر تلاش‌های بسیاری برای اصلاحات حسابداری بخش عمومی به منظور به کارگیری حسابداری تعهدی در نظام گزارشگری برخی از کشورها از جمله ایران انجام شده است. مهمترین هدف نظام حسابداری و گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعاتی است که مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخگویی یاری کند (نقی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۴).

با توجه به اینکه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌تواند بر ابعاد مختلف پاسخگویی مدیران از قبیل: عمومی، مدیریتی، مالی، حرفه‌ای، قانونی، اجتماعی و عملیاتی تأثیرگذار باشد، از این رو می‌توان این‌گونه بحث نمود که با انجام اصلاحات حسابداری در بخش عمومی

عدالت تسریع کند و یک نظام سالم، پاک و چالاک را ارائه دهد. به هر حال اصلاح نظام اداری و مالی و رسیدن به یک نظام سالم، آرمانی در نظام اداری است که نقطه مطلوب آن یک نظام ارزشی را می‌طلبد یعنی نقطه‌ای که مردم کاملاً نسبت به نظام اداری و مالی اعتماد داشته باشند و این نظام هم در خدمت مردم باشد (ملکی، ۱۳۹۱).

سلامت نظام مالی، رقابت در بخش خصوصی را به همراه خواهد داشت. از طرفی رشد و توسعه قوانین حاکم بر اداره بنگاه‌های تجاری سبب می‌شود تا شرکت‌ها به صورت جدی مبارزه با فساد را در دستور کار خود قرار داده تا به وسیله افزایش استفاده از ابزارهای کنترل درون سازمانی، شهرت و اعتبار خود و همچنین منافع سهامدارانشان را حفظ نمایند و از این امر به‌عنوان گواهی بر مدیریت سلامت اداری و مالی بهره ببرند زیرا زیربنای هرگونه حرکت به سوی رشد و توسعه سازمانی و بهبود فرایند کار در سازمان، شناخت دقیق وضعیت موجود، تشخیص نقاط قوت و ضعف و سپس طرح برنامه‌های سنجیده برای اصلاح جریان امور است (فرزانی‌خواه و دیگران، ۱۳۸۶).

در دنیای کنونی به علت گسترش و توسعه ابزارها و وسایل ارتباط جمعی افزایش سرعت حرکت به سمت جهانی شدن اقتصاد ملی، دلبستگی پیش از پیش کشورها به همدیگر و کاهش قلمرو و اقتدار حاکمیت ملی و سیر فرسایشی آن در حوزه‌های مختلف اقتصاد، سیاست و فرهنگ روز به روز بر اهمیت و حساسیت مبارزه با فساد مالی و اداری افزود می‌شود. به طوری که سازمان‌های مهم بین‌المللی نظیر سازمان ملل متحد، بانک جهانی، سازمان شفافیت بین‌الملل و اتحادیه اروپا مبارزه با آن را توصیه کرده‌اند. بیشتر کشورهای پیشرفته و اتحادیه اروپا به‌طور کلی یکی از شاخص‌های دولت خوب را مبارزه آن دولت با فساد مالی می‌دانند و در دین اسلام هم موضوع مبارزه با فساد مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اصلاح نظام اداری و مالی و مقابله با فساد اصلی‌ترین پایه استحکام دولت در جهت پیشبرد اهداف و برنامه‌هاست. برابر ماده ۲۸ قانون "ارتقای سلامت اداری و مالی" شورای دستگاه‌های نظارتی کشور شاخص‌های اندازه‌گیری میزان سلامت اداری و مالی را تعیین و بر این اساس ارائه نموده است:

۱. شفافیت،
۲. نظارت و کنترل داخلی،
۳. پاسخگویی،
۴. انضباط اداری و مالی،

بالادستی جهت مقاصد ارائه گزارش ارزیابی عملکرد شود.

### اصلاح حسابداری بخش عمومی و کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی

فساد مالی می‌تواند به واسطه ضعف‌های سیستم‌های مالی در سازمان گسترش یابد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که ضعف و سوءمدیریت، ضعف یا فقدان نظام آموزش مؤثر و کارآمد، نظارت و کنترل ناکارآمد، وجود تبصره‌های گریز در قوانین به‌عنوان عمده علل بروز تخلفات در بخش دولتی ایران شناخته شده است (رهنورد و همکاران، ۱۳۸۹).

که این عوامل می‌تواند ریشه در ضعف نظام حسابداری بخش دولتی داشته باشد، بنابراین انتظار می‌رود تغییر در خط‌مشی حسابداری بخش عمومی منجر به کاهش شکل‌گیری تخلفات مالی، کشف تخلفات مالی، افزایش کارایی سیستم‌های کنترل داخلی، نظارت بهتر حسابرسی داخلی به‌عنوان عاملی مؤثر برای پیشگیری تخلفات مالی، کاهش پنهان‌سازی تقلب و تخلف و افزایش انضباط مالی و اداری در سازمان‌ها گردد.

### مروری بر پیشینه پژوهش

در خصوص تغییر نظام حسابداری بخش عمومی، صالح<sup>۳</sup> (۲۰۰۷)، با انجام مطالعه‌ای به بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی پرداخت. یافته‌های محقق حاکی از این است که یکی از عوامل مؤثر بر حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش دولتی، داشتن حسابداران حرفه‌ای است که دارای دانش کافی در حسابداری باشند. وی اشاره می‌کند تنها کشورهای حسابداری می‌توانند حسابداری تعهدی را در بخش دولتی اجرا کنند که ارزیابی‌ها بیانگر فزونی منافع بر مخارج برای این تغییر باشد. تودور<sup>۴</sup> (۲۰۰۸)، نیز پس از بررسی دلایل گرایش دولت‌ها به حسابداری تعهدی، نشان داد که دلایل مدیریتی و کنترلی مهمترین عامل حرکت از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و نیوزلند بوده است.

سگوبین<sup>۵</sup> (۲۰۰۸)، به بررسی فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این

می‌توان اصلاحاتی را نیز در حوزه اداری، عملیاتی نمود. از جمله اصلاحات بخش اداری می‌توان به بهبود فرایندها، بهبود تعاملات برون سازمانی و کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی اشاره نمود که در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

### اصلاح حسابداری بخش عمومی و بهبود فرایندها

انتظار می‌رود که با انجام تغییر در خط‌مشی حسابداری عمومی و ایجاد اصلاحات و بهبود سیستم حسابداری بخش عمومی، بتوان در اصلاح فرایندهای شناسایی، ثبت و گزارشگری اقلام درآمدی، هزینه‌ای و دارایی سازمان گام برداشت. همچنین اصلاحات حسابداری در بخش عمومی نیز می‌تواند به اصلاح فرایندهای اداری مرتبط با حوزه مالی سازمان، کاهش بهای تمام شده فرایندهای ارائه خدمات سازمان، کاهش زمان انجام فرایندهای کاری سازمان، مدیریت عملکرد فرایندهای کاری سازمان و افزایش کارایی سازمان منتج شود.

### اصلاح حسابداری بخش عمومی و بهبود تعاملات برون سازمانی

پاسخگویی دستگاه‌های بخش عمومی و ایجاد شفافیت مالی، به همراه ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا جهت اخذ تصمیمات، از مهمترین اهداف نظام حسابداری دولتی می‌باشد. تجربیات نیم قرن اخیر نشان داده است که تحقق اهداف فوق بدون بهره‌گیری از پشتوانه نظری مستحکم و استقرار نظام حسابداری در این چارچوب نظری امکان‌پذیر نمی‌باشد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

همان‌طور که بحث شد با توجه به اینکه اصلاح حسابداری بخش عمومی و بهره‌گیری از نظام حسابداری تعهدی می‌تواند نقش مؤثری در ارتقای سطح پاسخگویی نظام حسابداری ایفا کند، که این امر می‌تواند منجر به بهبود تعاملات برون سازمان و ارائه گزارشات به حوزه‌ها، سازمان‌ها و گروه‌های مختلف شود. انتظار می‌رود که تغییر در خط‌مشی حسابداری بخش عمومی، منتج به ارائه گزارشات مناسب‌تر به سازمان برنامه و بودجه جهت مقاصد تأمین بودجه شود. همچنین انجام اصلاحات حسابداری بخش عمومی می‌تواند منجر به ارائه گزارشات مطلوب به بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، ارائه گزارشات قابل فهم به عموم جهت مقاصد گزارشگری عملکرد به جامعه، ارائه گزارشات مربوط و قابل مقایسه، به سازمان‌های

۳. Saleh

۴. Tudor

۵. Seguin

مدیریت عملکرد، گزارشگری مالی، سیستم‌های حسابداری صورت پذیرفته است.

کردستانی و همکاران (۱۳۸۹)، پس از بررسی مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی به این نتیجه رسیدند که به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش دولتی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها، انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیات می‌شود.

به نظر محسنی (۱۳۹۲)، چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در چهار حوزه زیر قابل طبقه‌بندی است:

الف- چگونگی تهیه ارائه اطلاعات بودجه‌ای برای مقایسه بودجه و عملکرد،

ب- چالش در انطباق تعاریف بر اساس استانداردها و قانون محاسبات عمومی،

ج- چالش در تفاوت در مبنای حسابداری براساس استانداردها (تعهدی) و قانون محاسبات عمومی (نقدی) تعدیل شده،

د- چالش در تفاوت در نحوه تهیه، محتوا و ارائه صورتهای مالی طبقه‌بندی شده.

سلیمانی (۱۳۹۴)، نیز نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی شمال غرب کشور و همچنین بر سرعت تصمیم‌گیری و در پاسخگویی مدیران بر پاسخگویی حرفه‌ای مدیران بیشتر اثر را گذاشته است.

هژبری (۱۳۹۴)، نیز این‌گونه نتیجه گرفت که از دید مدیران و کارکنان استفاده از حسابداری تعهدی باعث افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران، اجرای بهتر بودجه‌ریزی عملیاتی، افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود قابلیت تصمیم‌گیری مدیران و موجب اثربخشی بیشتر گزارش‌های مالی و نهایتاً بهبود وضعیت گزارشگری مالی می‌شود.

ابوالحلاج و همکاران (۱۳۹۴)، نیز نشان دادند که اجرای حسابداری تعهدی بر هیئت‌رئیس دانشگاه‌ها، مدیران، کارکنان مالی، تخلفات، فرایندها، منابع، حضور حسابرس، شناسایی هزینه‌ها و درآمدها، استقلال واحدها و کنترل داخلی تأثیرگذار می‌باشد.

تفریشی‌نژاد (۱۳۹۵)، نشان داد که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری،

مبنای حسابداری در بخش دولتی، مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه کرد.

به نظر کریستین و دیگران<sup>۶</sup> (۲۰۱۰)، در خصوص دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در فنلاند، قوانین جاری، به ویژه قوانین مربوط به حسابداری بودجه و اهمیت حسابداری بودجه‌ای، نسبت به مقاصد عمومی گزارشگری مالی، از دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی هستند.

آیلی و ماریانا<sup>۷</sup> (۲۰۱۲)، در خصوص استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در رومانی نیز نتیجه گرفتند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقاء، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد.

نتایج پژوهش بیکر و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۳)، در خصوص آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی نیز نشان می‌داد که این تغییر با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد.

به نظر اولاس ویرتا<sup>۹</sup> (۲۰۱۳)، ساختار مناسب و قوی حسابداری سنتی که قادر به ثبت رویدادهای مالی به صورت تعهدی هستند، مهمترین مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشد.

خان<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۶)، نیز به این نتیجه رسید که حسابداری مبنای تعهدی دارای مزیت‌های بسیاری نسبت به حسابداری بر مبنای نقدی می‌باشد که این امر ناشی از تفاوت بین اصول و مبنای بنیادی این دو روش است.

احمد<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۶)، به این نتیجه رسید که عامل تکنولوژی و سیستم و اظهارنظر و عقیده همکاران از عوامل تأثیرگذار بر مقاومت کاربران در پذیرش سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد.

تری و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۷)، این‌گونه نشان داد که اصلاحات صورت گرفته در نظام مالی بخش دولتی کشور اندونزی در راستای جنبه‌های مدیریت از قبیل بودجه‌ریزی،

۶. Christiaens et al

۷. Ilie & Mariana

۸. Becker et al

۹. Oulasvirta

۱۰. Khan

۱۱. Ahmad

۱۲. Tri et al

عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است. فرضیه سوم) تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

### روش پژوهش

این پژوهش با توجه به هدف، کاربردی است و از آن جا که بر پایه تحقیقات میدانی با استفاده از جمع‌آوری اطلاعات از خبرگان و متخصصان، اقدام شده است در ردیف مطالعات پیمایشی به شمار می‌آید. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۶ می‌باشد. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پرسش‌نامه صورت پذیرفت. در مجموع ۱۵۰ عدد پرسش‌نامه محقق ساخته، به صورت الکترونیکی بین جامعه آماری مدنظر که شامل صاحب‌نظران و کارشناسان حوزه مالی بخش عمومی (اعم از سازمان امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات، کانون پرورش فکری، تأمین اجتماعی و سازمان حسابرسی) و همچنین اساتید و فرهیختگان رشته حسابداری توزیع گردید. نهایتاً با پیگیری‌های محقق در مراحل مختلف، تعداد ۱۱۹ پرسش‌نامه جمع‌آوری گردید که برای انجام تحلیل آماری مناسب تشخیص داده شد. نمره‌گذاری پرسش‌نامه از طریق روش لیکرت ۵ درجه‌ای انجام گرفته است و برای تجزیه و تحلیل فرضیات از آزمون t استیوودنت استفاده گردید. در مجموع به منظور بررسی فرضیات پژوهش ۱۷ سؤال در پرسش‌نامه در نظر گرفته شد که ارتباط سؤالات پرسش‌نامه با متغیرهای تحت بررسی در هر فرضیه به شرح جدول ۱ می‌باشد.

با توجه به فرضیات تدوین شده، سؤالات پرسش‌نامه در سه محور کلی تنظیم گردید. محور اول که مرتبط با بهبود فرایندهای سازمان می‌باشد در برگیرنده موارد ذیل می‌باشد:

- اصلاح فرایندهای شناسایی، ثبت و گزارشگری اقلام درآمدی سازمان،

درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی دربخش دولتی تأثیرگذار بوده و در نظر گرفتن این عوامل از الزامات به‌کارگیری مبنای تعهدی می‌باشد.

کربلایی (۱۳۹۵)، نیز این‌گونه بحث نمود که عوامل کارایی مدیریتی، بهره‌وری نیروی انسانی، بهبود فرایندهای تصمیم‌گیری، کنترل کارایی و پاسخگویی به‌عنوان عوامل مؤثر بر استقرار حسابداری تعهدی نقش دارند.

نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که دلایل مدیریتی و کنترلی مهمترین عامل حرکت از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی می‌باشد. همچنین اجرای استانداردهای بخش عمومی منجر به ارتقا، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی می‌گردد. همچنین از عناصر تأثیرگذار بر مقاومت کارکنان در پذیرش سیستم حسابداری تعهدی می‌توان به عامل تکنولوژی و سیستم و اظهارنظر و عقیده همکاران اشاره نمود. همچنین بررسی‌ها نشان‌دهنده این بود که از مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی این است که به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش دولتی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها، انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیات می‌شود. علاوه‌بر آن اجرای حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران و همچنین بر سرعت تصمیم‌گیری و در پاسخگویی مدیران بر پاسخگویی حرفه‌ای مدیران تأثیرگذار می‌باشد. با در نظر گرفتن هدف پژوهش حاضر فرضیات ذیل بدین منظور در نظر گرفته شده است:

فرضیه اول) تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است.

فرضیه دوم) تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش

جدول ۱. ارتباط سؤالات پرسش‌نامه با متغیرهای تحت بررسی

شماره فرضیه	نام متغیر	سؤال پرسش‌نامه
فرضیه ۱	بهبود فرایندها	۱-۶
فرضیه ۲	بهبود تعاملات برون سازمانی	۷-۱۰
فرضیه ۳	کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی	۱۱-۱۷

مشخصی رسیده و جوابگوی فرضیه‌های پژوهش باشد؟ برای افزایش روایی و اعتبار پرسش‌نامه ابتدا تعدادی پرسش‌نامه بین جمعی از کارشناسان و متخصصان توزیع گردید و کلیه ابهامات در رابطه با سؤالات مشخص گردید. بدین ترتیب تعدادی از سؤالات حذف و تعدادی دیگر می‌توان جایگزین شد. در این پژوهش برای افزایش روایی محتوای پرسش‌نامه از ابزارهای ذیل استفاده گردید:

- ۱) استفاده از نظرات متخصصان و کارشناسان در زمینه مباحث مربوطه،
- ۲) مطالعه پرسش‌نامه‌های مشابه، مقالات و کتب،
- ۳) توزیع ابتدایی پرسش‌نامه بین تعدادی از کارشناسان و اعمال نظرات اصلاحی.

**پایایی:** پایایی یکی از ویژگی‌های فنی ابزار اندازه‌گیری است و دارای این مفهوم می‌باشد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به‌دست می‌دهد. در این پژوهش برای تعیین پایایی پرسش‌نامه به‌وسیله نرم‌افزار SPSS از روش آلفای کرونباخ استفاده شده، که براساس سازگاری درونی پرسش‌نامه به‌دست می‌آید. اگر امتیاز واقعی به سؤالات داده نشود و پاسخ‌های افراد کاملاً به یکدیگر بی‌ارتباط باشد، ضریب  $\alpha$  به سمت صفر میل می‌کند و اگر تمام ارقام سؤالات قابل اعتماد باشند و یک نتیجه را نشان دهند، ضریب  $\alpha$  یک خواهد شد (دامنه ضریب قابلیت اعتماد از صفر تا +۱ می‌باشد). مقدار آلفای کرونباخ محاسبه شده برای سؤالات پرسش‌نامه مقدار ۰/۹۴۶ به‌دست آمده است که بالا و از حد قابل قبول برای مقاصد کاربردی که ۰/۷ است بیشتر می‌باشد. لذا می‌توان ادعا نمود که پرسش‌نامه مورد نظر دارای پایایی قابل قبول است.

### متغیرها و مدل پژوهش

با توجه به هدف پژوهش که بررسی تأثیر تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری می‌باشد از این رو در این مطالعه، متغیر تغییر در سیستم حسابداری به‌عنوان متغیر مستقل و شاخص‌های مربوط به اصلاحات اداری نیز به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است که در شکل ۱ نمایش داده شده است.

### یافته‌های پژوهش

#### بررسی متغیرهای جمعیت شناختی

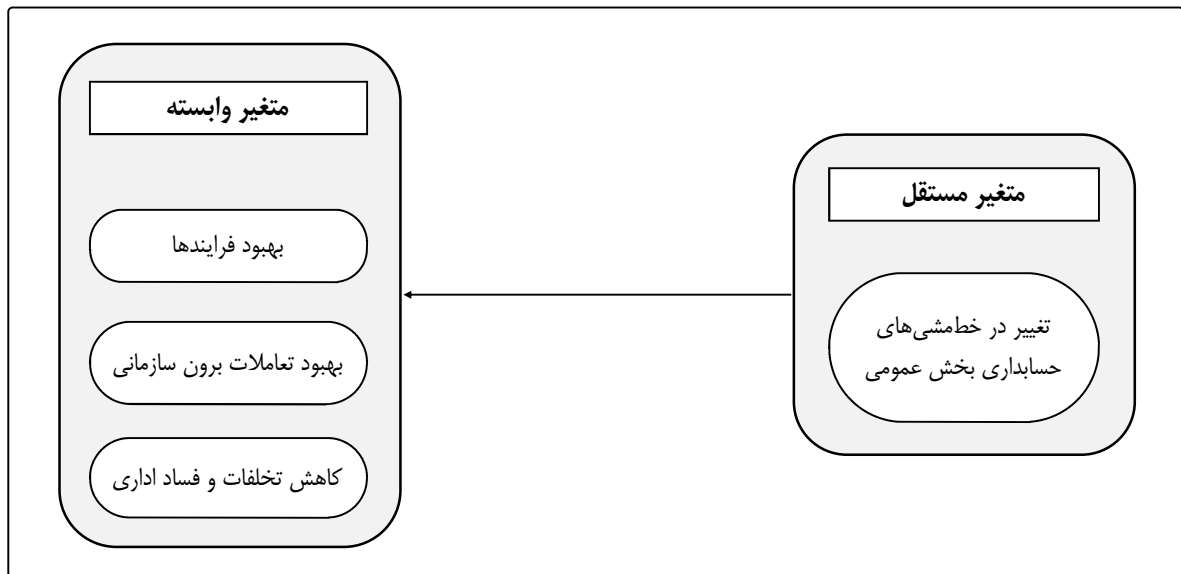
به منظور اطمینان از کیفیت اطلاعات جمع‌آوری شده و

- اصلاح فرایندهای اداری مرتبط با حوزه مالی،
  - کاهش بهای تمام شده فرایندهای ارائه خدمات سازمان،
  - کاهش زمان انجام فرایندهای کاری سازمان،
  - مدیریت عملکرد فرایندهای کاری،
  - افزایش کارایی سازمان.
- محور دوم سؤالات پرسش‌نامه مرتبط با بهبود تعاملات برون سازمانی می‌باشد که در برگزیده موارد ذیل می‌باشد:
- ارائه گزارشات به سازمان برنامه و بودجه جهت مقاصد تأمین بودجه،
  - ارائه گزارشات مطلوب به بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری،

- ارائه گزارشات قابل فهم به عموم جهت مقاصد گزارشگری عملکرد به جامعه،
  - ارائه گزارشات مربوط و قابل مقایسه، به سازمان‌های بالادستی جهت مقاصد ارائه گزارش ارزیابی عملکرد.
- محور سوم سؤالات پرسش‌نامه مرتبط با کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی می‌باشد که در برگزیده موارد ذیل می‌باشد:
- کاهش شکل‌گیری تخلفات مالی در سازمان‌ها،
  - کشف تخلفات مالی در سازمان‌ها،
  - افزایش کارایی سیستم‌های کنترل داخلی،
  - نظارت حسابرسی داخلی به‌عنوان عاملی مؤثر برای پیشگیری تخلفات مالی سازمان‌ها،
  - کاهش پنهان‌سازی تقلب و تخلف در سازمان‌ها،
  - افزایش انضباط مالی و اداری سازمان‌ها،
  - روایی و پایایی پرسش‌نامه.

یکی از مهمترین ایرادهایی که به هر پرسش‌نامه‌ای می‌تواند وارد شود، موضوع پایایی و روایی آن است. به‌طور کلی می‌توان گفت که پایایی و روایی هر پژوهشی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است به‌عبارت دیگر، تحقیقاتی که از پایایی و روایی لازم برخوردار نباشد به هیچ‌عنوان نمی‌توان به نتایج آن تحقیقات اتکا کرد. بنابراین، پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نیست.

**روایی:** روایی یا صحت به درستی و دقت یک پیشگو در پیش‌بینی مربوط می‌شود. در مسئله روایی سؤال این است که آیا سؤال‌های مطرح شده در پرسش‌نامه می‌تواند ما را به اهداف بیان شده در پژوهش برساند؟ و آیا پرسش‌نامه به شکل صحیحی تنظیم شده است که بتواند به جواب



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

جدول ۳. فراوانی میزان تحصیلات

درصد	فراوانی	میزان تحصیلات
۶٪	۷	دکتری
۴۶٪	۵۵	فوق لیسانس
۴۸٪	۵۷	لیسانس
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع

جدول ۲. فراوانی جنسیت

درصد فراوانی	فراوانی	جنسیت
۳۰٪	۳۶	زن
۷۰٪	۸۳	مرد
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع

جدول ۵. فراوانی سطح سنی

درصد فراوانی	فراوانی	سطح سنی
۱۰٪	۱۲	۲۰ تا ۳۰ سال
۴۹٪	۵۸	۳۰ تا ۴۰ سال
۳۶٪	۴۳	۴۰ تا ۵۰ سال
۵٪	۶	۵۰ تا ۶۰ سال
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع

جدول ۴. فراوانی رشته تحصیلی

درصد فراوانی	فراوانی	رشته تحصیلی
۱٪	۱	اقتصاد
۷۶٪	۹۰	حسابداری
۱۸٪	۲۲	مدیریت
۵٪	۶	سایر رشته‌ها
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع

جدول ۶. فراوانی تفکیک مخاطبین

درصد فراوانی	فراوانی	تفکیک مخاطبین
۷٪	۸	اساتید رشته حسابداری
۱۶٪	۱۹	ذی‌حسابان و مدیران مالی حسابداری بخش عمومی
۲۴٪	۲۸	سایر افراد تأثیرگذار
۹٪	۱۱	مدیران کل، معاونین و کارشناسان سازمان و امور اقتصاد و دارایی
۱۱٪	۱۳	مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان محترم حسابرسی
۳۴٪	۴۰	مسئولین مالی و عاملین ذی‌حساب شاغل در بخش حسابداری عمومی
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع



جدول ۷. نتایج تحلیل آماری فرضیه اول

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد	ضریب اطمینان در حد ۹۵٪		
				حداقل	حداکثر	تفاوت میانگین
۰/۸۲۲	۰/۸۹۶۶۷	۴/۲۲۶۹	۱۱۹	۱/۲۲۶۸۹	۱/۳۸۹۷	۰/۰۰۰
۰/۸۱۷۶	۰/۸۹۱۸۹	۴/۰۳۳۶	۱۱۹	۱/۰۳۳۶۱	۱/۱۹۵۵	۰/۰۰۰
۰/۸۷۳۹	۰/۹۵۲۲۱	۳/۹۹۱۶	۱۱۹	۰/۹۹۱۶	۱/۱۶۴۵	۰/۰۰۰
۰/۹۹۴۷	۱/۰۸۵۰۵	۳/۹۷۴۸	۱۱۹	۰/۹۷۴۷۹	۱/۱۷۱۸	۰/۰۰۰
۰/۰۸۳۱۸	۰/۹۰۷۴۱	۴/۰۸۴	۱۱۹	۱/۰۸۴۰۳	۱/۲۴۸۸	۰/۰۰۰
۰/۰۸۷۵۸	۰/۹۵۵۳۵	۴/۰۵۰۴	۱۱۹	۱/۰۵۰۴۲	۱/۲۲۳۸	۰/۰۰۰
			t	درجه آزادی	سطح معنی دار	تفاوت میانگین
			۱۴/۹۲۶	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۲۲۶۸۹
			۱۲۶۴۲	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۳۳۶۱
			۱۱/۳۶	۱۱۸	۰/۰۰۰	۰/۹۹۱۶
			۹/۸	۱۱۸	۰/۰۰۰	۰/۹۷۴۷۹
			۱۳/۰۳۲	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۸۴۰۳
			۱۱/۹۹۴	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۵۰۴۲
			۱۵/۴۹۹	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۶۰۲۲

جدول ۸. نتایج تحلیل آماری فرضیه دوم

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد	ضریب اطمینان در حد ۹۵٪		
				حداقل	حداکثر	تفاوت میانگین
۰/۰۸۲۳۷	۰/۸۹۸۵۷	۴/۱۵۱۳	۱۱۹	۱/۱۵۱۲۶	۱/۳۱۴۴	۰/۰۰۰
۰/۰۸۲۹۳	۰/۹۰۴۶۶	۴/۱۴۲۹	۱۱۹	۱/۱۴۲۸۶	۱/۳۰۷۱	۰/۰۰۰
۰/۰۷۸۴	۰/۸۵۵۲۹	۴/۲۱۸۵	۱۱۹	۱/۲۱۸۴۹	۱/۳۷۳۷	۰/۰۰۰
۰/۰۸۶۰۵	۰/۹۳۸۷۳	۴/۰۹۲۴	۱۱۹	۱/۰۹۲۴۴	۱/۲۶۲۸	۰/۰۰۰
۰/۰۶۸۱۸	۰/۷۴۳۷۷	۴/۱۵۱۳	۱۱۹	۱/۱۵۱۲۶	۱/۲۸۶۳	۰/۰۰۰
			t	درجه آزادی	سطح معنی دار	تفاوت میانگین
			۱۳/۹۷۶	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۱۵۱۲۶
			۱۳/۷۸۱	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۱۴۲۸۶
			۱۵/۵۴۱	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۲۱۸۴۹
			۱۲/۶۹۵	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۹۲۴۴
			۱۶/۸۸۵	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۱۵۱۲۶

### آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

H: تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار نیست.

H<sub>1</sub>: تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

نتایج تحلیل آماری در جدول ۹ به نمایش درآمده است. با توجه به جدول فوق الذکر، میانگین به دست آمده از جامعه ۴/۰۴۲۰ می‌باشد که از میانگین فرض جامعه (۳) بیشتر است. همچنین با در نظر گرفتن  $\alpha$  برابر با ۰/۰۵ با توجه به خروجی‌های تحلیل آماری، سطح معنی‌دار (۰/۰۰۰) از مقدار  $\alpha=5\%$  کمتر می‌باشد بنابراین نشان‌دهنده این است که تغییر در خطمشی‌های داری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که انجام شد نتیجه حاکی از این است که مقدار میانگین محاسبه شده (۴/۰۶۰۲) برای فرضیه اول بیشتر از میانگین فرض جامعه (۳) و همچنین سطح معنی‌دار به دست آمده برای این فرضیه (تأثیر تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها) برابر (۰/۰۰۰) است که کوچکتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین می‌توان این گونه نتیجه گرفت که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است. همچنین با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که انجام شد و با توجه به خروجی‌های نرم‌افزار، نتیجه حاکی از این است که مقدار میانگین محاسبه شده (۴/۱۵۱۳) بیشتر از میانگین فرض جامعه (۳) و همچنین سطح معنی‌دار به دست آمده برای فرضیه دوم (تأثیر تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی) برابر (۰/۰۰۰) است که کوچکتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین می‌توان این گونه نتیجه گرفت که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است. همچنین با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که انجام شد و با توجه به خروجی‌های نرم‌افزار، نتیجه حاکی از این است که مقدار میانگین محاسبه شده (۴/۰۴۲۰) بیشتر از میانگین فرض جامعه (۳) و همچنین سطح معنی‌دار به دست آمده برای فرضیه سوم (تأثیر تغییر

شناخت ویژگی‌های عام نمونه آماری، متغیرهای جمعیت‌شناختی آن بررسی می‌شود. لذا در ابتدا برخی از متغیرهای جمعیت‌شناختی مانند جنسیت، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، سطح سنی پاسخ‌دهندگان و... مورد بررسی قرار می‌گیرد (جدول ۲ تا ۶).

### تجزیه و تحلیل فرضیات

#### آزمون فرضیه اول

فرضیه اول) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است.

H: تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار نیست.

H<sub>1</sub>: تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است.

نتایج تحلیل آماری در جدول ۷ به نمایش درآمده است.

با توجه به جدول فوق الذکر، میانگین به دست آمده از ۴/۰۶۰۲ می‌باشد که از میانگین فرض جامعه (۳) بیشتر است. همچنین با در نظر گرفتن  $\alpha$  برابر با ۰/۰۵ با توجه به خروجی‌های تحلیل آماری سطح معنی‌دار (۰/۰۰۰) از مقدار  $\alpha=5\%$  کمتر می‌باشد، بنابراین نشان‌دهنده این است که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است.

#### آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است.

H: تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار نیست.

H<sub>1</sub>: تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است.

نتایج تحلیل آماری در جدول ۸ به نمایش درآمده است.

با توجه به جدول فوق الذکر، میانگین به دست آمده از جامعه ۴/۱۵۱۳ می‌باشد که از میانگین فرض جامعه (۳) بیشتر است. همچنین با در نظر گرفتن  $\alpha$  برابر با ۰/۰۵ با توجه به خروجی‌های تحلیل آماری، سطح معنی‌دار (۰/۰۰۰) از مقدار  $\alpha=5\%$  کمتر می‌باشد، بنابراین نشان‌دهنده این است که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است.

جدول ۹. نتایج تحلیل آماری فرضیه سوم

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد	ضریب اطمینان در حد ۹۵٪		
				تفاوت میانگین	سطح معنی‌دار	درجه آزادی
۰/۱۰۰۵۱	۱/۰۹۶۴۷	۳/۹۶۶۴	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۱
۰/۱۰۰۸۹	۱/۱۰۰۵۶	۳/۹۷۴۸	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۲
۰/۰۹۹۹۸	۱/۰۹۰۶۱	۴/۱۱۷۶	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۳
۰/۰۸۸۶۴	۰/۹۶۶۹۱	۴/۰۷۵۶	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۴
۰/۰۹۵۴۸	۱/۰۴۱۵۱	۴	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۵
۰/۰۹۰۴۴	۰/۹۸۳۴۳	۳/۹۷۴۶	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱۱۷	۱۶
۰/۰۷۵۷۲	۰/۸۱۹۰۲	۴/۲۴۷۹	۱۱۷	۰/۰۰۰	۱۱۶	۱۷
۰/۰۷۵۲۹	۰/۸۲۱۳۶	۴/۰۴۲	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	فرضیه سوم

	t	درجه آزادی	سطح معنی‌دار	تفاوت میانگین	ضریب اطمینان در حد ۹۵٪	
					حداقل	حداکثر
سؤال ۱۱	۹/۶۱۵	۱۱۸	۰/۰۰۰	۰/۹۶۶۳۹	۰/۷۶۷۳	۱/۱۶۵۵۴
سؤال ۱۲	۹/۶۶۲	۱۱۸	۰/۰۰۰	۰/۹۷۴۷۹	۰/۷۷۵	۱/۱۷۴۶
سؤال ۱۳	۱۱/۱۷۹	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۱۱۷۶۵	۰/۹۱۹۷	۱/۳۱۵۶
سؤال ۱۴	۱۲/۱۳۵	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۷۵۶۳	۰/۹۰۰۱	۱/۲۵۱۲
سؤال ۱۵	۱۰/۴۷۴	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱	۰/۸۱۰۹	۱/۱۸۹۱
سؤال ۱۶	۱۰/۷۷۶	۱۱۷	۰/۰۰۰	۰/۹۷۴۵۸	۰/۷۹۵۵	۱/۱۵۳۷
سؤال ۱۷	۱۶/۴۸	۱۱۶	۰/۰۰۰	۱/۲۴۷۸۶	۱/۰۹۷۹	۱/۳۹۷۸
فرضیه سوم	۱۳/۸۳۹	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۴۲۰۲	۰/۸۹۲۹	۱/۱۹۱۱

عمومی بر بهبود فرایندها، بهبود تعاملات برون سازمانی و کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی، می‌توان گفت که ایران بستر لازم برای تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی و به دنبال آن اصلاحات اداری را دارا می‌باشد.

نتایج پژوهش حاضر نیز با مطالعه ایلی و ماریانا (۲۰۱۲)، همخوانی دارد. ایلی و ماریانا نیز نتیجه گرفتند که اجرای استانداردهای بخش عمومی منجر به ارتقا، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد.

در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی برابر (۰/۰۰۰) است که کوچکتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین می‌توان این‌گونه نتیجه گرفت که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

با توجه به نتایج مطالعه صالح (۲۰۰۷)، مبنی بر اینکه تنها کشورهایی می‌توانند حسابداری تعهدی را در بخش دولتی اجرا کنند که ارزیابی‌ها بیانگر فزونی منافع بر مخارج برای این تغییر باشد، با در نظر گرفتن نتایج پژوهش حاضر مبنی بر تأثیرگذار بودن تغییر در خطمشی‌های حسابداری

- مدیریت و حسابداری.
- خبره، ولی اله. (۱۳۹۲). *راه‌های ارتقاء سلامت اداری و مالی و مقابله با فساد، مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام*. سازمان بازرسی کل کشور.
  - خواجوی، ش؛ اعتمادی، م. (۱۳۸۹). "بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲(۴)، ۲۲-۱.
  - رحمانی، ع؛ رضایی، م. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی، سیاسی و اقتصادی". ۳(۲۸۳)، ۲۷۱-۲۶۲.
  - رشیدیان، سیما؛ نژادایرانی، فرهاد. (۱۳۹۴). "بررسی رابطه خویشتن‌شناسی مدیران و سلامت اداری و مالی (مطالعه موردی: ادارات دولتی شهرستان ملکان)". *پژوهش حسابداری*، ۴(۴)، ۱۳۰-۱۱۳.
  - رهنورد، فرج اله؛ طاهرپور، حبیب اله؛ رشیدی، اعظم. (۱۳۸۹). "شناسایی عوامل مؤثر بر فساد در بین کارکنان دستگاه‌های اجرایی". *پژوهشنامه مدیریت اجرایی*، ۱۰(۱).
  - سلیمانی، سلیمان. (۱۳۹۴). "تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی شمال غرب کشور". *پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرمی، دانشکده علوم انسانی*.
  - طالب‌نیا، ق. (۱۳۹۰). "ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران". *مجله دانش حسابداری*، ۲(۵)، ۷۳-۵۱.
  - فرزانی‌خواه، آرمیدخت؛ سگرزاده، هاشم؛ منفردی راز، براتعلی. (۱۳۸۶). "بررسی رابطه بین خویشتن‌شناسی مدیران و سلامت سازمانی در دبیرستان‌های شهر بجنورد". ۱۲، ۸۸-۸۴.
  - کربلایی، علی. (۱۳۹۵). "بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام تعهدی در واحدهای تابعه دانشگاه علوم پزشکی تهران". *پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه تهران مرکز، دانشکده مدیریت و حسابداری*.
  - کردستانی، غلامرضا؛ بختیاری، مسعود؛ رحیم‌پور، محمد. (۱۳۸۹). "بررسی مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی". *دانش حسابرسی*، ۱۰(۴)، ۹۵-۱۰۸.
  - کردستانی، غلامرضا؛ ایرانشاهی، علی اکبر. (۱۳۸۸).
- بیکر و همکاران (۲۰۱۳)، نیز نشان دادند که تغییر در ختم‌های حسابداری بخش عمومی با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد که مقاومت‌هایی را در بخش اداری و مالی سازمان‌ها به دنبال خواهد داشت.
- هم‌راستای پژوهش حاضر، ابوالحلاج و همکاران (۱۳۹۴)، نیز نشان دادند که تغییر نظام حسابداری نقدی به تعهدی بر شاخص‌هایی از قبیل تخلفات، فرایندها، منابع، حضور حسابرس، شناسایی هزینه‌ها و درآمدها، استقلال واحدها، کنترل داخلی، سطوح نظام ارجاع تأثیرگذار می‌باشد. مبتنی بر پژوهش حاضر برای تحقیقات آتی موضوعات ذیل پیشنهاد می‌شود:
- بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر فرایند پذیرش تغییر در ختم‌های حسابداری بخش عمومی،
  - بررسی رتبه‌بندی عوامل محیطی، قانونی و انسانی بر تغییر سیستم حسابداری بخش عمومی،
  - بررسی اثر تعدیلی ویژگی‌های سازمانی مدیریت بر تغییر روش حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی،
  - بررسی تأثیر مکانیزم‌های نظارتی بر بهبود فرایند تغییر ختم‌های حسابداری بخش عمومی.
- ### منابع
- ابوالحلاج، مسعود؛ باستانی، پیوند؛ رمضانیان، مریم؛ حمیدی، حجت. (۱۳۹۴). "دستاورد‌های اجرایی شدن تغییر نظام حسابداری نقدی به تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور: مطالعه کیفی". ۳(۲)، ۹۷-۱۰۶.
  - اکرمی، سید رحمت اله؛ مهدی‌فرد، محمدرضا؛ بنانی، مهدی؛ برزوزاده، محسن. (۱۳۹۳). "بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقا شفافیت مالی دولت". ۱ و ۲، ۷۴-۶۱.
  - تفریسی‌نژاد، حسین. (۱۳۹۵). "بررسی رابطه بین اجرای حسابداری تعهدی و پاسخگویی در دانشگاه علوم پزشکی سبزوار". *پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاد شاهرود، دانشکده ادبیات و علوم انسانی*.
  - جمالی، الهام. (۱۳۹۵). "ارزیابی میزان اثربخشی اجرای نظام جدید حسابداری دولتی ایران در ارائه اطلاعات مورد نیاز برای تنظیم گزارش تفریغ بودجه مطالعه موردی (گمرک خراسان جنوبی)". *پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، دانشکده*

- ملکی، سمانه. (۱۳۹۱). "بررسی تأثیر سلامت اداری بر رضایت شغلی کارکنان کتابخانه مرکزی آستانه قدس رضوی". *پایان‌نامه کارشناسی*، دانشگاه پیام‌نور مشهد.
- نقی‌زاده باقی، عباس؛ سلیمانی، سلیمان؛ حسن‌زاده، محمد؛ خدابخشی، نسرین. (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخگویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی شمال غرب ایران". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴(۱)، ۹۴-۸۱.
- وکیلی‌فرد، ح؛ نظری، ف. (۱۳۹۱). "عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۲)، ۱۲۴-۱۱۱.
- هژبری، رضا. (۱۳۹۴). "بررسی نگرش مدیران و کارکنان و ارزیابی آمادگی دانشگاه شیراز در خصوص پیاده‌سازی مبنای تعهدی حسابداری". *پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد*، دانشگاه شیراز، دانشکده علوم اقتصادی.
- "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی". *فصلنامه دانش حسابداری*، ۲۸.
- محسنی، ساناز. (۱۳۹۴). "بررسی چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در انطباق با قانون محاسبات عمومی از دیدگاه مدیران و کارشناسان در دستگاه‌های اجرایی ایران (استان فارس)". *پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد*، دانشگاه آزاد مرودشت، دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی.
- محمدی، ا. (۱۳۹۱). "سهمی از رویای تعهدی". *دهمین همایش ملی حسابداری ایران*، دانشگاه الزهراء، ۸۱-۷۱.
- معینیان، داود. (۱۳۹۴). "مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی". *پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد*، دانشگاه آزاد تهران مرکز.

- Ahmad, N. (۲۰۱۶). "Investigating the Factors Influencing User's Resistance towards Accrual Accounting". *Procedia Economics and Finance*, ۳۵, ۱۷-۲۶.
- Becker, S. & Tobias, J. (۲۰۱۳). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants Identities". *Critical Perspectives on Accounting*.
- Christiaens, J. & Rommel, J. (۲۰۰۸). "Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments". *Financial Accountability & Management*, ۱(۲۶), ۵۹-۷۵.
- Cohen, S. (۲۰۱۲). "Cash Versus Accrual Accounting Measures in Greek Municipalities: Proxies or not for Decision Making?". *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, ۸(۳), ۲۲-۲۰۳.
- Ilie, M. & Nicoleta, E. (۲۰۱۲). "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania". *Procedia Social and Behavioral Sciences*, ۶۲, ۳۵-۳۹.
- Khan, F. (January ۲۸, ۲۰۱۶). "Comparative Analysis between Accrual Basis and Cash Basis Accounting in the Aspect of Financial Reporting (A Study on Some Selective Local Firms in Bangladesh)". Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=۲۷۲۳۸۰۲> or <http://dx.doi.org/۱۰.۲۱۳۹/ssrn.۲۷۲۳۸۰۲>.
- McPhee, I. (۲۰۰۶). "Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australia Public Sector Finance and Management Conferenc*.
- Oulasvirta, L. (۲۰۱۳). "The Reluctance of a Developed Country to Choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC A Critical Case Study". *Critical Perspectives on Accounting*, DOI: ۱۰.۱۰۱۶/j.cpa.۲۰۱۲.۱۲.۰۰۱.
- Saleh, Z. (۲۰۰۷). "Malaysian Governmental Accounting: National Context and User Orientation". *International Review of Business Research Papers*, ۲(۳), ۳۷۶-۳۸۴.
- Seguin, K. L. (۲۰۰۸). "Accrual Accounting Implementation in the

- Canadian Federal Government". A Thesis Submitted to the Faculty of Graduate Studies and Research in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Business Administration, Sproul School of Business, Carleton University Ottawa, Ontario.
- Tri, J., Wahyu, P., Philomena, L. & Guthrie, J. (۲۰۱۷). "Reforms in Public Sector Accounting and Budgeting in Indonesia (۲۰۰۳-۲۰۱۵): Confusions in Implementation". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, ۱(۲۹), ۱۰۴-۱۳۷.
  - Tudor, T. & Mutiu, A. (۲۰۰۸). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Oeconomica*, ۳(۱), ۳۶-۵۱.