

## رابطه استفاده از رویه‌های نوین حسابداری و ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان خدمات عمومی

## در شهرداری‌های تهران

\* زهره حاجیها<sup>۱</sup>، کرامت امیرطاهری<sup>۲</sup>

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شرق.

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد سیرجان.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۸/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۴/۶

**The Relationship of use of Accountancy Modern Procedures and Motivation Creation and Stakeholder's Satisfaction Improvement by Public Services in 22 Municipalities in Tehran**\*Z. Hajiha<sup>1</sup>, K. Amirtaheeri<sup>2</sup>

1. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, East Tehran Branch, Iran.

2. M.A. Accounting, Islamic Azad University, Sirjan Branch, Iran.

Received: 2015/6/27

Accepted: 2015/11/3

**Abstract**

The aim of this research is the investigation of changes in the accounting includes use of accounting modern procedures of accrual based accounting system for motivation creation and the improvement of stakeholder's satisfaction and evaluation of Tehran municipalitie's public services. The method of this research is survey and we used from a standard questionnaire of Hans (2013) research and 60 persons of top managers and financial experts for investigating of the relation between accounting changes and value creation in public services in municipalities during the year 2015. The results show that accounting changes lead to stakeholder's satisfaction and better evaluation of public services of municipalities. Therefore, we can conclude that the employment of accrual based accounting system in municipalities can result to generate to more comprehensive financial information for all groups of stakeholders and leads to improvement of quality of municipalitie's public services and motivation creation by the effect of manager's decision making of managers.

**چکیده**

هدف از این پژوهش بررسی تغییرات در حسابداری شامل استفاده از رویه‌های جدید حسابداری تعهدی، جهت ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان و ارزش‌گذاری در خدمات عمومی شهرداری‌های شهر تهران می‌باشد. روش انجام این پژوهش، پیمایشی-میدانی است. برای بررسی رابطه تغییرات حسابداری و ایجاد ارزش در خدمات عمومی در شهرداری‌ها با استفاده از پرسشنامه استاندارد برگرفته از تحقیق هانس (۲۰۱۳) و از ۶۰ نفر مسوولان ارشد شهرداری‌های ۲۲ گانه تهران شامل رؤسای حسابداری واحدهای تابعه و کارشناسان مالی ستاد و واحدهای تابعه طی سال ۱۳۹۴ استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری بالاتر خدمات عمومی شهرداری‌ها می‌شود. بنابراین می‌توان نتیجه‌گیری نمود که استفاده از سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها باعث ایجاد اطلاعات کامل‌تری برای ذینفعان شده و با تاثیرگذاری در تصمیم‌گیری مدیران منجر به ارتقای کیفیت خدمات عمومی شهرداری‌ها و ایجاد انگیزش می‌شود.

**Keywords:** Financial Funds, Accounting Modern Procedures, Stakeholder's Satisfaction, Tehran Municipality.

**واژه‌های کلیدی:** منابع مالی، رویه‌های نوین حسابداری، رضایت ذینفعان، انگیزش، شهرداری تهران.

JEL Classification: H21

طبقه‌بندی موضوعی: H21

## مقدمه

برنامه‌ریزی مالی صحیح و بودجه‌ریزی مناسب، یکی از اصلی‌ترین ابزارهای برنامه‌ریزی در هر سازمانی هستند. بدون شک یکی از عواملی که باعث صحت برنامه‌های مالی و دقت بودجه‌ریزی سازمان‌ها می‌شود، اطلاع کامل از منابع مالی موجود و برآورد صحیح از منابعی است که در آینده محقق می‌شوند (جهاندوست، ۱۳۷۴؛ جوردن و هاکبارت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵).

یکی از الزامات اجرای حسابداری تعهدی جمع‌آوری اطلاعات در خصوص فعالیت‌های هر دستگاه بر اساس اهداف و وظایف مشخص است، همچنین هر فعالیت بودجه‌بندی با محاسبه بهای تمام شده بر اساس اطلاعات مذکور صورت می‌گیرد. این امر سبب بهبود کیفیت گزارشگری، واقعی بودن درآمدها و بهبود تخصیص آن‌ها، بهبود ارزیابی مالی شهرداری و به تبع آن ارزش‌گذاری مطلوب خدمات عمومی می‌گردد. همچنین تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری خدمات عمومی شهرداری می‌شود. مواردی وجود دارد که یک واحد تجاری به شهرداری واگذار شده ولی چون سیستم حسابداری نقدی است و دریافت و پرداخت نقدی صورت نگرفته است، در صورت‌های مالی شهرداری این واگذاری قابل ثبت مشخص نبوده است. در مورد دارایی‌ها نیز وضع همین‌طور می‌باشد، در حالی شهرداری‌ها مالک شرکت‌های زیادی هستند، سرمایه شهرداری در برخی از این شرکت‌ها نامشخص است (سازمان شهرداری‌های کشور، ۱۳۸۳).

بر اساس آنچه از مطالعات انجام شده بر می‌آید شهرداری‌ها برای ارزیابی عملکرد خود در بعد سازمانی تاکنون از مدل‌های مطرح ارزیابی عملکرد در سطح جهان بهره نبرده‌اند شهرداری‌های مناطق و ستاد صرفاً به ارائه گزارشات آماری از عملکرد خود بسنده کرده‌اند. بنابراین ضرورت بررسی و ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها و ارائه مدلی مناسب به منظور بهره‌گیری در جهت ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها مهم است (باباجانی، ۱۳۸۸).

در این راستا به منظور هدایت مدیران اجرایی شهرداری‌های مناطق تهران در جهت تحقق برنامه‌های توسعه و خدمات شهری تهران، طبق برنامه زمانی پیش‌بینی شده و به تفکیک مطلوب، تدوین نظام مدیریت و ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها ضروری به نظر می‌رسد. در این خصوص هانس<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) به بررسی تاثیر تغییرات مدل‌های مختلف حسابداری بر روند بهبود عملکرد خدمات شهرداری‌ها و در

نتیجه بهره‌وری آن‌ها می‌پردازد. در این پژوهش به بررسی رابطه کنترل منابع مالی و استفاده از رویه‌های جدید حسابداری و ایجاد ارزش در خدمات عمومی از طریق ایجاد انگیزش و رضایت در ذینفعان شهرداری‌های تهران پرداخته شده است. البته برای نزدیک‌تر شدن به شرایط واقعی موجود و کاربردی بودن پژوهش، وظایف شهرداری را با توجه به وظایفی که اکنون و به تبع قوانین کنونی بر عهده دارد، تعیین و دسته‌بندی کرده‌ایم. یکی از تغییرات مطلوب عمده در سیستم حسابداری دستگاه‌های بخش عمومی تغییر از سیستم‌های نقدی مختلف به سیستم تعهدی حسابداری می‌باشد، که در شهرداری تهران اجرا گردیده است.

## پیشینه پژوهش

یاوری و همکاران (۱۳۹۲) در مقاله‌ای تحت عنوان "ضرورت بر به کارگیری حسابداری تعهدی" به این نتیجه رسید که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی امین تأثیرگذار هستند؛ بنابراین با هدف ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی در بخش دولتی در نظر گرفتن این عوامل از الزامات به کارگیری مبنای تعهدی به شمار می‌رود.

گرد و کریمی (۱۳۹۰)، در مقاله‌ای تحت عنوان "بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به تعهدی" به بررسی حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی می‌پردازند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه می‌گردد و نیز برای تعیین بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌ها کاراتر از حسابداری نقدی می‌باشد و منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و هزینه‌ها می‌شود. نهایتاً اینکه حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق‌تر و صحیح‌تری در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

هانس<sup>۳</sup> (۲۰۱۴)، در تحقیقی با اجرای سیستم حسابداری تعهدی در ارگان‌های دولتی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی باعث ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می‌شود.

کاپروچینو<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)، در مقاله به بررسی اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری استرالیا پرداخته است که نتایج نشان‌دهنده اثربخشی این سیستم در عملکرد مؤثر

طریق مطالعه و بررسی کتابخانه‌ای و بخش عمده‌ای از طریق توزیع پرسشنامه برای مدیران ارشد اجرایی جمع‌آوری شد. ۱۳ سؤال پرسشنامه طوری تنظیم شده که برای فرضیه اول هفت سؤال و برای دوم شش سؤال را پوشش داده است.

### ابزار و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسشنامه برگرفته از تحقیق هانس (۲۰۱۴ و ۲۰۱۳) با تغییراتی برای محیط عملیاتی ایران جمع‌آوری شده و پس از آن با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در سطح توصیفی از جداول توزیع فراوانی و شاخص‌های توصیفی مانند: میانگین، میانه، مد، انحراف از معیار و ... در سطح استنباطی از آزمون‌های کولموگروف-اسمیرنوف برای سنجش نرمال بودن داده‌ها و از آزمون‌های t تک نمونه‌ای و یا کای دو برای سنجش فرضیات استفاده شد. برای بررسی پایایی پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است که برای فرضیه اول ۰/۸۶ و برای فرضیه دوم ۰/۷۹ در نمونه اولیه بیست نفری به دست آمد، ضمناً با توجه به اینکه پرسشنامه اولیه استاندارد بوده و تعدیلات اندکی با توجه به محیط ایران داشته است به نظر می‌رسد پایایی آن مناسب باشد. همچنین برای بالا بردن روایی پرسشنامه نظرات برخی صاحب‌نظران در شهرداری‌ها اخذ و پیشنهادهای آنان در مورد سؤالات پرسشنامه اعمال گردید.

### جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش مسؤولان ارشد شهرداری‌های ۲۲ گانه تهران شامل: رؤسای حسابداری واحدهای تابعه، کارشناسان مالی ستاد و واحدهای تابعه بود، در نهایت ۶۰ نفر در ۱۲ منطقه شهرداری تهران با فرایند تحقیق همکاری نمودند. تعیین حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران صورت گرفت.

### آمار توصیفی

آماره‌های جمعیت شناختی-توصیفی پاسخ‌دهندگان در جدول شماره ۱ ارائه شده است. بر این اساس ۵۱/۷ درصد پاسخگویان زن و ۴۸/۳ درصد آن‌ها مرد هستند. ۸۸/۳ درصد پاسخگویان در رشته حسابداری تحصیل کرده‌اند که دارای بیشترین فراوانی هستند. ۳۰ درصد افراد در سطح لیسانس و ۷۰ درصد آن‌ها فوق‌لیسانس هستند. ۳۵ درصد افراد دارای سابقه ۲۰ سال و بالاتر هستند که این گروه بیشترین فراوانی

شهرداری‌ها بوده است. همچنین عنوان کردند که پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی مثل تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است.

بکر و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۳)، نشان دادند که تغییرات در سیستم حسابداری باعث بهبود عملکرد مالی و عملیاتی در کشور نیجریه ادارات دولتی و در نتیجه باعث افزایش بازدهی می‌گردد.

برودکین<sup>۶</sup> (۲۰۱۱)، بیان می‌دارد اجرای سیستم حسابداری تعهدی در ادارات دولتی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی باعث افزایش بازدهی، خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می‌شود.

پولیت و بوکارت<sup>۷</sup> (۲۰۱۱)، پی بردند که در زمان‌های مختلف قبل و پس از پیاده‌سازی و اجرای فناوری عواملی مثل هنجارهای فردی، کار داوطلبانه، تناسب شغلی و کیفیت کار انجام شده، اثر مستقیمی بر مفید بودن سیستم از دیدگاه کاربران دارد.

کریستینز و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۰)، طبق بررسی‌هایی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که در آمریکا اصول پذیرفته‌شده حسابداری (حسابداری تعهدی)، تنها برای برخی از ایالت‌ها پذیرفته شده است.

### فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** تغییرات حسابداری با ایجاد انگیزش و در نتیجه بهبود عملکرد سازمان‌ها رابطه معنی‌دار دارد.

**فرضیه دوم:** تغییرات حسابداری با رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری خدمات عمومی شهرداری رابطه معنی‌دار دارد.

### روش پژوهش

این پژوهش به صورت پیمایشی-میدانی انجام شد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتاب‌ها، مقالات و سایت‌ها به صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها به صورت استدلال استقرایی بوده است. این پژوهش از نوع دیگر تحلیل کاربردی است که در نهایت نتایج آن به مسؤولین شهرداری‌ها، ذینفعان و سایر دستگاه‌های مربوطه ارائه خواهد شد.

روش جمع‌آوری اطلاعات در بخش تدوین مبانی نظری از

5. Becker et al
6. Brodtkin
7. Pollitt & Bouckaert
8. Christiaens & Reyniers

را دارد ۲۵ درصد افراد رده سازمانی خود را کارشناس مالی اعلام کرده‌اند که دارای بیشترین فراوانی است و کمترین فراوانی مربوط به حسابدار با ۳/۸ درصد می‌باشد. شاخص‌های توصیفی سابقه کار، نمرات در بهبود عملکرد مالی و عملیاتی، کارایی، کنترل منابع، انگیزش، ارزش‌گذاری خدمات در جدول شماره ۲ آورده شده است.

### نتایج آزمون فرضیات پژوهش

**فرضیه اول: تغییرات حسابداری با ایجاد انگیزش و بهبود عملکرد سازمان‌ها رابطه معنی‌داری دارد.**

نتایج آزمون این فرضیه در جدول شماره ۳ ارائه شده است. از آنجایی که سؤالات پرسشنامه در طیف پنج درجه‌ای لیکرت طراحی شده‌اند (با مقدار متوسط ۳) برای سنجش این فرضیه به مقایسه نمره به دست آمده از ۷ سؤال مربوط به این فرضیه با مقدار متوسط ۲۱ با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای پرداخته شده است. فرض صفر، عدم تأثیر حسابداری تعهدی بر ایجاد انگیزش (معادل با  $21 \leq$  میانگین حاصل) و فرض مخالف ایجاد انگیزش در اثر کاربرد حسابداری تعهدی (معادل با  $21 >$  میانگین حاصل) در نظر گرفته شد. بر اساس نتایج مقدار آماره آزمون و سطح معناداری آن به ترتیب ۱۵/۴۴ و عددی کمتر از ۰/۰۰۱ محاسبه شده‌اند که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۱ است، لذا فرض صفر مبنی بر عدم تأثیر حسابداری تعهدی بر ایجاد انگیزش رد می‌شود. پس با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت از دید پاسخگویان حسابداری تعهدی سبب ایجاد انگیزش و بهبود عملکرد سازمانی می‌شود.

در مبنای تعهدی، درآمدها در حساب سال مالی که در آن خدمات انجام یا کالا فروخته شده منظور می‌گردند. اگر چه

**جدول ۱. توزیع پاسخ‌دهندگان بر حسب جنسیت، رشته، سطح تحصیلات، سابقه کار و سمت سازمانی را نشان داده**

درصد فراوانی		
جنسیت	زن	۵۱,۷
	مرد	۴۸,۳
رشته تحصیلی	حسابداری	۸۸,۳
	مدیریت	۱۰
	اقتصاد	۱,۷
سطح تحصیلات	لیسانس	۳۰
	فوق لیسانس	۷۰
سابقه کار	۱۰ سال و کمتر	۵
	۱۰ تا ۱۵ سال	۲۶,۷
	۱۵ تا ۲۰ سال	۳۳,۳
سمت سازمانی	۲۰ سال و بیشتر	۳۵
	مدیر و معاون	۲۰
	کارشناس مالی	۲۵
	کارشناس ارشد	۱۶,۷
	کارشناس	۲۰
	حسابدار	۸,۳
مسئول رسیدگی	۱۰	

**جدول ۲. شاخص‌های توصیفی سابقه کار، بهبود عملکرد مالی و عملیاتی، کارایی، کنترل منابع، انگیزش، ارزش‌گذاری خدمات**

متغیر	تعداد	حد اقل	حداکثر	میان	مد	میانگین	انحراف از معیار
سابقه کار	۶۰	۱۰	۲۸	۲۰	۲۰	۱۸/۶۲	۴/۹۷
بهبود عملکرد مالی و عملیاتی	۶۰	۱۴	۲۵	۲۱	۲۰	۲۰/۹۵	۱/۹۸
کارایی	۶۰	۱۳	۲۵	۲۰/۵	۲۰	۲۰/۶۵	۲/۴۷
کنترل منابع	۶۰	۱۶	۳۰	۲۴	۲۴	۲۳/۶۸	۲/۶۱
انگیزش	۶۰	۱۹	۳۴	۲۸	۳۰	۲۷/۷۵	۳/۳۶
ارزش‌گذاری خدمات	۶۰	۱۷	۳۰	۲۶	۲۷	۲۵/۲۷	۲/۸۸

حسابداری تهمدی جمع‌آوری اطلاعات در خصوص فعالیت‌های هر دستگاه بر اساس اهداف و وظایف مشخص است، همچنین فعالیت بودجه‌بندی با محاسبه بهای تمام شده بر اساس اطلاعات مذکور صورت می‌گیرد.

این امر سبب بهبود کیفیت گزارش‌گری، واقعی بودن درآمدها و بهبود تخصیص آن‌ها، بهبود ارزیابی مالی شهرداری و به تبع آن ارزش‌گذاری مطلوب خدمات عمومی می‌گردد، ارزش‌گذاری بهتر اطلاعات جامع‌تری را به ذینفعان برای تصمیم‌گیری عرضه می‌کند و این باعث افزایش رضایت آن‌ها می‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

اولین نتیجه حاصل از برقراری سیستم حسابداری تهمدی شناسایی و ارزیابی و ثبت اموال و دارایی‌های شهرداری می‌باشد. از آن‌جا که برقراری سیستم تهمدی امکان نظارت را بر گردش مالی سازمان فراهم می‌سازد بالطبع برای شهرداری اعتبار داخلی و خارجی را به همراه دارد. از دیگر اثرات مهم استقرار این سیستم، تأثیر بر تغییر قیمت تمام شده پروژه‌ها و بالطبع تغییر در اولویت‌بندی‌ها است. با اجرای این شیوه، قیمت واقعی و حقیقی خدمات و پروژه‌های شهری برای مدیریت مالی تعیین و مشخص می‌شود، در عین حال سرعت بازرسی‌های مالی، روان‌تر و دقیق‌تر شده و زمینه حسابرسی حرفه‌ای فراهم می‌گردد. نتیجه پژوهش در فرضیه اول با یافته‌های هانس (۲۰۱۳) مبنی بر اثر تغییر رویکرد سازمان بر تسریع عملکرد و در ایران تحقیق گرد و کریمی (۱۳۹۰) مبنی بر اثر معنادار تغییر روش حسابداری نقدی به تهمدی به بررسی حسابداری تهمدی بر بهبود عملکرد مالی و عملیاتی سازمان‌ها هم‌سو است.

وجوه نقد حاصل از خدمات فروش کالاهای مذکور در سال‌های مالی قبل یا بعد دریافت شود و هزینه‌ها در حساب دوره مالی که در آن تعهد ایجاد می‌شود، منظور می‌گردند. صرف‌نظر از آن که وجه آن‌ها به جای سال مالی مربوط در سال‌های مالی قبل یا بعد از آن پرداخت شود، این امر سبب بهینه‌سازی تصمیم‌گیری‌های آتی مدیران، اولویت‌بندی برنامه‌های آنان، افزایش کنترل آنان و به تبع آن ایجاد انگیزش و بهبود عملکرد سازمان‌ها می‌شود.

### فرضیه دوم: تغییرات حسابداری با رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری خدمات عمومی شهرداری رابطه معنی‌داری دارد.

نتایج آزمون این فرضیه در جدول شماره ۴ ارائه شده است. از آنجایی که سؤالات پرسشنامه در طیف پنج درجه‌ای لیکرت طراحی شده‌اند (با مقدار متوسط ۳)، برای سنجش این فرضیه به مقایسه نمره به دست آمده از ۶ سؤال مذکور با مقدار متوسط ۱۸ با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای پرداخته شد. فرض صفر، عدم تأثیر حسابداری تهمدی بر ارزش‌گذاری خدمات (معادل با ۱۸  $\leq$  میانگین حاصل) و فرض مخالف ارزش‌گذاری خدمات در اثر کاربرد حسابداری تهمدی (معادل با ۱۸  $>$  میانگین حاصل) در نظر گرفته شده است. بر اساس نتایج مقدار آماره آزمون و سطح معناداری آن به ترتیب ۱۹/۶۱ و عددی کمتر از ۰/۰۰۱ محاسبه شده‌اند که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۱ است، لذا فرض صفر مبنی بر عدم تأثیر حسابداری تهمدی بر ارزش‌گذاری خدمات رد می‌شود. پس با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت از دید پاسخگویان حسابداری تهمدی سبب ارزش‌گذاری درست‌تر خدمات و رضایت خاطر ذینفعان می‌شود. یکی از الزامات اجرای

جدول ۳. تأثیر حسابداری تهمدی بر ایجاد انگیزش

متغیر	آماره آزمون درجه آزادی		سطح معنی‌داری	تفاوت میانگین (۲۱- میانگین)	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
	۱۵/۴۴	۵۹			کران پایین	کران بالا
ایجاد انگیزش	۱۵/۴۴	۵۹	<۰/۰۰۱	۶/۷۵	۵/۸۷	۶/۶۲

جدول ۴. تأثیر حسابداری تهمدی بر ارزش‌گذاری خدمات

متغیر	آماره آزمون درجه آزادی		سطح معنی‌داری	تفاوت میانگین (۲۱- میانگین)	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
	۱۹/۶۱	۵۹			کران پایین	کران بالا
ارزش‌گذاری خدمات	۱۹/۶۱	۵۹	<۰/۰۰۱	۷/۲۷	۶/۵۴	۸/۰۳

- Becker, SD., Jagalla, T. & Skaerbaek, P. (2013). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountant's Identities". *Critical Perspectives on Accounting*, 24(3), 55-87.
- Brodtkin, EZ. (2011). "Street-level Organizations under New Managerialism". *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21(2), 253-77.
- Caperchione, E. (2012). "L'armonizzazione Contabile Nella Prospettiva Internazionale". *Azienda Pubblica*, 1, 83-99.
- Christiaens, J., Reyniers, B. & Rolle, C. (2010). "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative study". *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- Jurgen Bruns, H. (2014). "Development in Local Government: How and Why does HR Strategy Matter in Organizational Change and Development?". *Business Research*, 7, 1-49.
- Jurgen Bruns, H. (2013). "Accounting Change and Value Creation in Public Services do Relational Archetypes make a Difference in Improving Public Service Performance?". *Critical Perspectives on Accounting*, 5(3), 223-251.
- Jordan, M. & Hackbart, M. (2005). "The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 17(3), 45-58.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2011). *Public management form: a comparative analysis: new public management, governance and the neo*. Oxford: Oxford University Press, 3rded.

نتیجه پژوهش در فرضیه دوم با نتایج بیان شده توسط برودکین (۲۰۱۱) که بیان می‌دارد اجرای سیستم حسابداری تعهدی در ادارات دولت باعث افزایش بازدهی، خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می‌شود، هم‌سو است.

### پیشنهادات کاربردی

با توجه به تایید فرضیه اول تحقیق که بیانگر این بود که تغییرات حسابداری منجر به ایجاد انگیزش و در نتیجه بهبود عملکرد سازمان‌ها می‌شود، پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و توجیه مدیران ارشد سازمان‌های دولتی و خصوصاً شهرداری‌های سراسر کشور در زمینه به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی توصیه می‌شود.

همچنین با توجه به تایید فرضیه دوم که نشان داد تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری خدمات عمومی شهرداری می‌شود، برگزاری سمینارها و دوره‌های ضمن خدمت برای کارکنان و ذینفعان در سطح شهرداری‌های کشور در خصوص اثرات و فواید استفاده از حسابداری تعهدی و چگونگی کاربرد اطلاعات این سیستم در تصمیم‌گیری توصیه می‌گردد.

### منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). *مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها*. تهران: مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران، چاپ اول.
- جهان دوست، سهراب. (۱۳۷۴) "تحقیقی پیرامون تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی ایران". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران.
- سازمان شهرداری‌های کشور. (۱۳۸۳). *گزارش اقتصاد شهری و شهرداری‌ها*. تهران: انتشارات سازمان شهرداری‌های کشور، چاپ اول.
- گرد، عزیز؛ کریمی، عباس. (۱۳۹۰). "بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی". *دانش حسابرسی*، ۱۱(۴)، ۲۱-۶.
- یآوری، علی؛ احمدی، ایرج؛ روضه‌ای، منصور. (۱۳۹۲). "ضرورت بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین". *فصلنامه توسعه*، ۸(۲۸)، ۱۴۸-۱۲۹.