



Readiness of Public Sector Accountants for the Implementation of Accrual Accounting (Case Study: The Army of the Islamic Republic of Iran)

Sasan Khademi¹, Behnam Karamshahi²

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Baft Higher Education Center, Shahid Bahonar Kerman University, Kerman, Iran.

Corresponding Author:

Sasan Khademi

Email: s.khademi@shirazu.ac.ir

Received: 2023/03/12

Accepted: 2022/08/15

How to Cite:

Khademi, S; Karamshahi, B; (2022). Readiness of Public Sector Accountants for the Implementation of Accrual Accounting (Case Study: The Army of the Islamic Republic of Iran), *Governmental Accounting*, 9 (17), 277-292.

ABSTRACT

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to help increase the awareness of managers about the factors affecting the improvement of the readiness of the public sector for the successful implementation of accrual accounting. Therefore, the effect of three factors change valence, task knowledge and task availability on two aspects of organizational readiness for change, including change commitment and change efficacy, is tested.

Research Method: In this study, a closed questionnaire was used to collect data. The study's statistical population is the financial officers of the higher course of the army in 2020. Research hypotheses were also tested using ordinary least squares regression.

Research Finding: The results reveal that change valence, task knowledge and task availability are significant and positively influence two aspects of organizational readiness for change including change commitment and change efficacy.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Improving the readiness of all forces and organizational levels of the Army of the Islamic Republic of Iran for the efficient and effective implementation of accrual accounting and public sector accounting standards is a necessity. Based on the results of this study, adopting appropriate methods and strategies to familiarize commanders and military personnel with the benefits of the accrual accounting system, to increase financial staff knowledge about accrual accounting techniques and public sector accounting standards, as well as to provide financial resources, human resources and technical resources help to improve organizational readiness for change and the successful implementation of accrual accounting.

Keywords: Accrual Accounting, Change Valence, Organizational Readiness for Change, Resource Availability, Task Knowledge.

JEL Classification: D23, D73, H83.



«مقاله پژوهشی»

آمادگی حسابداران بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: ارتش جمهوری اسلامی ایران)

ساسان خادمی*^۱، بهنام کرمشاهی^۲

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش کمک به افزایش آگاهی مدیران پیرامون عوامل تأثیرگذار بر بهبود میزان آمادگی بخش عمومی کشور در جهت اجرای موفق حسابداری تعهدی است. از این رو تأثیر سه عامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر مورد آزمون قرار می‌گیرد.

روش پژوهش: در این پژوهش از پرسشنامه بسته به منظور جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. جامعه آماری پژوهش، افسران مالی دوره عالی رسته‌ای ارتش در سال ۱۳۹۹ هستند. همچنین فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد آزمون قرار گرفتند.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر تأثیر مثبت و معنادار دارند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: بهبود میزان آمادگی کلیه نیروها و سطوح سازمانی ارتش جمهوری اسلامی ایران در جهت اجرای کارا و اثربخش حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی یک ضرورت محسوب می‌شود. بر پایه نتایج این مطالعه، گرفتن شیوه‌ها و راهکارهای مناسب به منظور آشنایی فرماندهان و کارکنان ارتش با مزایای سیستم حسابداری تعهدی، افزایش دانش کارکنان مالی راجع به فنون حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی و همچنین تأمین منابع مالی، انسانی و فنی به بهبود آمادگی سازمانی برای تغییر و اجرای موفق حسابداری تعهدی کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: آمادگی سازمانی برای تغییر، حسابداری تعهدی، دانش کار، در دسترس بودن منابع، نگرش به تغییر.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, D73, D23.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.
۲. استادیار، گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

نویسنده مسئول:

ساسان خادمی

رایانامه:

s.khademi@shirazu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۴

استناد به مقاله:

خادمی، ساسان؛ کرمشاهی، بهنام؛ (۱۴۰۱). آمادگی حسابداران بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: ارتش جمهوری اسلامی ایران)، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۲۷۷-۲۹۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

از سال ۱۹۸۰، گذار روشنی به سوی آنچه که به عنوان مدیریت عمومی نوین^۱ شناخته می‌شود، در بسیاری از کشورهای جهان وجود داشته است (هود، ۱۹۹۵). این گذار به باز تعریف دوباره اداره عمومی، بر پایه مفاهیم کمی چون کارایی و عملکرد در جهت ایجاد بخش عمومی شبه خصوصی انجامیده است. بر پایه مدیریت عمومی نوین، بسیاری از فنون حسابداری بخش عمومی، شامل گزارشگری مالی و بودجه بندی بر مبنای تعهدی، بهایابی کامل، اندازه‌گیری عملکرد و حسابرسی عملکرد از بخش خصوصی برگرفته شده است (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۹). گذار به سوی حسابداری تعهدی به صورت عملی در دهه ۱۹۹۰ آغاز شد. این گذار را می‌توان در نتیجه اثبات سودمندی حسابداری تعهدی و مزایای ناشی از آن در بخش عمومی دانست (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵).

«حسابداری تعهدی، در مقابل حسابداری وجه نقد، یک مبنای حسابداری است که عملکرد و وضعیت واحد تجاری را از طریق شناسایی رخدادهای اقتصادی صرف نظر زمان انجام معاملات نقدی، اندازه گیری می‌کند» (اسماعیل و همکاران؛ ۲۳۴). استفاده از حسابداری تعهدی در بخش خصوصی گسترش یافته است، ولی استفاده از آن در بخش عمومی نیز مسئله جدیدی نیست. دولت‌های برخی کشورها چون انگلستان، کانادا، نیوزلند، استرالیا، هلند، سریلانکا و اندونزی سیستم حسابداری تعهدی را از قبل بکار گرفته‌اند (بارکر و رنین، ۲۰۰۶). روشنگری که برای انتقال از سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی توسط دولت وجود دارد، ناشی از اشکالات سیستم حسابداری نقدی است. حسابداری نقدی قادر نیست تعهدات، ضمانت‌ها و سایر بدهی‌های احتمالی آتی را شناسایی کند (بال و همکاران، ۱۹۹۹). همچنین نمی‌تواند جزئیات چگونگی کنترل منابع توسط واحد تجاری، هزینه تهیه کالاها و خدمات و سایر اطلاعات مالی برای ارزیابی وضعیت مالی واحد تجاری را ارائه دهد (پیتر وان درهوک، ۲۰۰۵؛ آرنابولد و لسپلی، ۲۰۰۹). اما حسابداری تعهدی این برتری را برای دولت‌ها دارد که قادر است اطلاعات کاملی در مورد هزینه‌ها و منابع موجود فراهم کند که در نهایت باعث افزایش کارایی، اثر بخشی، شفافیت، حاکمیت مناسب و پاسخگویی بخش عمومی در برابر جامعه می‌شود (گوتری، ۱۹۹۸؛ چان، ۲۰۰۳؛ هودگس و مللت، ۲۰۰۳؛ هیدمن و کونولی، ۲۰۱۱).

در ایران تا قبل از سال ۱۳۹۴، سیستم برتر حسابداری بخش عمومی، سیستم نقدی تعدیل شده بود. «در سال ۱۳۸۸ سازمان حسابرسی با تشکیل کمیته استانداردهای حسابداری بخش عمومی با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کل

کشور، نخستین گام را در مسیر تحول در حسابداری و گزارشگری مالی دولت برداشت» (فعال قیومی و قدیریان، ۱۳۹۹؛ ۱). از سال ۱۳۹۴ همزمان با تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی، دستگاه‌های اجرایی مکلف به اجرا و بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی همراه با اجرای استانداردهای بخش عمومی شدند (سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۹۴). اما بنا بر آخرین اظهارهای وزیر امور اقتصادی و دارایی کنونی، بر پایه گزارش‌های ارائه شده از سوی معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور، با وجود اجرای حسابداری تعهدی از سوی ۹۰ درصد دستگاه‌های دولتی، هنوز نتایج مطلوب و مورد انتظار حاصل نشده است (شبکه اخبار اقتصادی و دارایی ایران، ۱۳۹۷).

با وجود ضرورت و اهمیت انجام پژوهش در زمینه اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور، پژوهش‌های انجام شده در کشور بسیار اندک بوده و این پژوهش‌ها نیز بیشتر به بررسی مزایای اجرای آن (مانند: کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹ و گرد و کریمی، ۱۳۹۰)، موانع و چالش‌های اجرای آن (مانند: مهرالحسنی و همکاران، ۱۳۹۲ و کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵) و ارائه مدل در زمینه آن (نارویی و همکاران، ۱۳۹۹) پرداخته‌اند. همچنین تاکنون هیچ پژوهشی به بررسی میزان آمادگی بخش عمومی کشور برای اجرای حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر بر آن نپرداخته است. بررسی ادبیات و پیشینه در پیوند با اجرا و بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی و همچنین سابقه اجرای آن توسط برخی کشورها، نشانگر افزایش کارایی و اثربخشی بخش عمومی در نتیجه بکارگیری این سیستم است (هیدمن و کونولی، ۲۰۱۱). در عین حال یکی از مهم‌ترین دلایل عدم موفقیت در بکارگیری صحیح و کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی، عدم آمادگی دستگاه‌های مختلف دولتی برای اجرای موفق حسابداری تعهدی است. از این‌رو بررسی میزان آمادگی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و به ویژه عوامل مؤثر بر آن می‌تواند باعث افزایش آگاهی و بینش مدیران دستگاه‌های مختلف دولتی در جهت برنامه‌ریزی آتی به منظور بالا بردن سطح آمادگی سازمان آن‌ها به منظور اجرای موفق حسابداری تعهدی شود.

در زمینه این نیاز پژوهشی و به ویژه با توجه به عدم موفقیت اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور، پژوهش پیش‌رو قصد دارد تا برای نخستین بار در کشور، آمادگی بخش عمومی را از جنبه عوامل اثرگذار بر اجرای حسابداری تعهدی بر پایه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر^۲ (وینر، ۲۰۰۹) مورد بررسی قرار دهد. از این‌رو به صورت مطالعه موردی، ارتش جمهوری اسلامی

رویدادها در سوابق حسابداری ثبت می‌شوند و در صورت‌های مالی دوره‌هایی که به آن مربوط می‌شوند، شناسایی می‌شوند. عناصری که بر پایه حسابداری تعهدی، شناسایی می‌شوند شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، دارایی خالص / حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها هستند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۱؛ ۱۶۳). در حالی که اجرای حسابداری تعهدی در بخش خصوصی، بیش از یک قرن است که روال معمول شرکت‌ها است، افزایش رو به رشد دولت‌هایی که به حسابداری تعهدی روی آورده‌اند تنها مربوط به دو دهه اخیر است. رواج فعلی حسابداری تعهدی را می‌توان ناشی از این موارد دانست: ۱. افزایش شناخت نسبت به محدودیت‌های حسابداری نقدی، ۲. بهبود استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعهدی برای امور مالی و گزارشگری بخش عمومی، ۳. حرفه‌ای تر شدن کادر حسابداری دولتی و در نتیجه ورود فنون حسابداری بخش خصوصی به بخش عمومی و ۴. ظهور سیستم‌های اطلاعات مدیریت مالی رایانه‌ای به منظور کاهش هزینه‌های اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی (کاواناق و همکاران، ۲۰۱۶). بر اساس گزارش سال ۲۰۱۸ شاخص بین‌المللی پاسخگویی مالی بخش عمومی^۵، از ۱۵۰ کشوری که اطلاعات آن‌ها در دسترس بوده است، تنها ۲۵ درصد از کشورها (۳۷ کشور) در بخش عمومی از مبنای تعهدی استفاده می‌کنند، که از این کشورها حدود نیمی از آن‌ها استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی را بکار گرفته‌اند. همچنین بر اساس این گزارش، ۴۵ درصد (۶۷ کشور) در حال گذار از مبنای نقدی به تعهدی هستند و ۳۰ درصد (۴۶ کشور) آن‌ها نیز از مبنای نقدی استفاده می‌کنند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۸). همچنین نتایج مطالعه پینا و توریس (۲۰۰۳) در رابطه با بررسی گزارش‌های مالی دولت‌های مرکزی ۱۶ کشور از اعضای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و جامعه اروپا نشان داد که هیچ یک از کشورهای مورد مطالعه که ادعای اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعهدی را دارند، به گونه کامل این استانداردها را رعایت نمی‌کنند. هر یک از این کشورها بر مبنای امکانات، مقدرات، مقررات -حاکم و ویژگی‌های محیطی فعالیت دولت‌ها، بخشی از استانداردهای یادشده را نادیده می‌گیرند.

بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی را می‌توان به عنوان بخشی از اصلاحات وابسته به مدیریت عمومی نوین دانست که در اواخر دهه ۱۹۷۰ توسط بسیاری از کشورهای همکاری و توسعه اقتصادی^۶ به منظور افزایش کارایی و

ایران را به عنوان یکی از سازمان‌هایی که تابع مقررات مالی بخش عمومی کشور است، مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پژوهش، تأثیر سه عامل نگرش به تغییر^۱، دانش کار^۲ و در دسترس بودن منابع^۳ بر دو جنبه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر^۴ و قابلیت اجرای تغییر^۵ مورد بررسی قرار می‌گیرد. به گونه دقیق‌تر این پژوهش قصد دارد به پرسش‌های بعدی پاسخ دهد: ۱. تأثیر عامل نگرش به تغییر بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به سیستم حسابداری تعهدی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر چگونه است؟ ۲. تأثیر عامل دانش کار بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به سیستم حسابداری تعهدی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر چگونه است؟ ۳. تأثیر عامل در دسترس بودن منابع بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به سیستم حسابداری تعهدی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر چگونه است؟ نتایج این پژوهش به گسترش مبانی نظری و ارائه مدارک تجربی در زمینه آمادگی بخش عمومی برای اجرای حسابداری تعهدی و نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر کمک می‌کند و زمینه انجام مطالعات بعدی در این حوزه را فراهم می‌سازد.

در ادامه پژوهش، ابتدا پایه نظری و پیشینه پژوهش به همراه بیان فرضیه‌ها و سپس روش پژوهش و مدل و متغیرهای پژوهش بیان می‌شود. در نهایت نیز تجزیه و تحلیل یافته‌ها، بحث و نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش بیان می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری تعهدی در بخش عمومی

«مصرف و بکارگیری منابع مالی عمومی توسط مقامات اجرایی و ارشد نهادهای بخش عمومی مشمول مسئولیت پاسخگویی عمومی است» (باباجانی و بابایی، ۱۳۹۰؛ ۸). در جوامع دموکراتیک، گزارشگری مالی نقشی اساسی را به منظور پاسخگویی دولت در قبال عموم بر عهده دارد (مهدوی، ۱۳۷۹). برپایه نظر فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۱)، مبنای تعهدی نسبت به سایر مبانی حسابداری اطلاعات سودمندتری را در گزارشگری مالی فراهم می‌کند و از این رو می‌تواند باعث افزایش توان پاسخگویی دولت‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع شود. مبنای تعهدی، مبنایی از حسابداری است که برپایه آن معاملات و رویدادها در زمانی که رخ می‌دهند، شناسایی می‌شوند (و نه فقط زمانی که وجه نقد یا معادل آن دریافت یا پرداخت می‌شود). بنابراین، معاملات و

5. Change Efficacy

6. International Public Sector Financial Accountability Index

7. Economic Co-operation and Development

1. Change Valance

2. Task Knowledge

3. Resource Availability

4. Change Commitment

بخش عمومی بوده و در عین حال با موانع چشمگیری شامل موارد قانونی، نبود حمایت سیاسی و منابع انسانی ماهر روبه‌رو است. همچنین وین (۲۰۰۴) بیان کرد که گرچه بکارگیری حسابداری تعهدی برتری‌های خاص خود را دارد اما در عین حال ریسک‌ها و هزینه‌های مرتبط با آن نیز نباید نادیده گرفته شود. به اعتقاد وی مهم‌ترین ریسک انتقال به مبنای تعهدی، هزینه‌های بعدی آن و افزایش پیچیدگی صورت‌های مالی است. برپایه نتایج حاصل از مطالعه کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، دلایلی چون نبود خواست واقعی سیاستمداران و عدم پایداری ایشان به تدوین و اجرای برنامه‌گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گر دولت در اقتصاد و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهم‌ترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران هستند.

در ایران، برپایه بند اول مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، «هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است» (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۰؛ ۵). باباجانی (۱۳۷۱) بر پایه اصول ۵۱، ۵۳ و ۵۵ قانون اساسی، اهداف اصلی نظام حسابداری دولتی ایران را چنین بر می‌شمرد: ۱. برقراری روش‌های مناسب برای کنترل منابع مالی با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مربوط؛ ۲. ایجاد روش‌های مناسب برای کنترل درآمدها و سایر دریافت‌ها و تمرکز آن در حساب‌های خزانه‌داری کل؛ ۳. فراهم آوردن امکان کنترل هزینه‌ها در حدود اعتبارات برای برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب؛ ۴. انتشار حقایق مربوط به عملیات مالی، وضعیت وصول درآمدها، سایر منابع تأمین مالی و پرداخت هزینه‌ها؛ ۵. رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات مالی قابل فهم برای آنان و قوه مقننه به عنوان نمایندگان مردم (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵). تا قبل از سال ۱۳۹۴، برپایه قانون محاسبات عمومی کشور، مبنای حسابداری بخش دولتی، نقدی تعدیل شده بود. اما مبنای حسابداری کلیه سازمان‌ها و وزارتخانه‌ها نقدی تعدیل شده، نبود. به عنوان مثال، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از سال ۱۳۸۸ همزمان با

اثربخشی عملکرد بخش عمومی آن‌ها بکار گرفته شد (هیندمن و کونولی، ۲۰۱۱). گزارش‌های مالی که بر مبنای تعهدی تهیه می‌شوند می‌توانند هم برای پاسخگویی و هم تصمیم‌گیری مفید واقع شوند. این گزارش‌ها به استفاده‌کنندگان اجازه می‌دهد تا: ۱. به ارزیابی پاسخگویی واحد گزارشگر در رابطه با منابع تحت کنترل آن و همچنین گسترش آن منابع بپردازند، ۲. وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقد واحد گزارشگر را ارزیابی کنند و ۳. درباره تأمین منابع واحد گزارشگر، یا انجام معامله با آن تصمیم‌گیری کنند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱؛ ۱۲). بر پایه یافته‌های کردستانی و همکاران (۱۳۸۹)، بکارگیری 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 عملیاتی به منظور بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران و افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی می‌شود. همچنین بر پایه یافته‌های گرد و کریمی (۱۳۹۰) تغییر حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی، افزایش کارایی در تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، کنترل دقیق‌تر درآمدها، هزینه‌ها و تهیه گزارش‌های مالی مناسب‌تری می‌شود.

با وجود برتری‌هایی که سیستم حسابداری تعهدی نسبت به سیستم حسابداری نقدی دارد، این سیستم منتقدان خاص خود را نیز دارد. به عنوان مثال، متیوس (۱۹۹۲) و لويس (۱۹۹۵) استدلالشان بر این است که چون هدف دولت و نهادهای بخش عمومی کسب سود و سنجش سودآوری معیار مناسبی برای عملکرد این واحدها نیست (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵). همچنین بکارگیری و اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی با هزینه‌ها، مشکلات و موانع خاص خود رو به رو است. به عنوان مثال، یافته‌های حاصل از مطالعه هارون و روبینسون (۲۰۱۰) در اندونزی نشان داد که تصویب حسابداری تعهدی در بخش عمومی این کشور در نتیجه بحران اقتصادی، جنبش‌های دموکراتیک و فشارهای بین‌المللی برای اصلاح

نظریه شناخت اجتماعی و نظریه خودکارآمدی (گیست و میچل، ۱۹۹۲) ارائه شد و از ساختارهای چند سطح و چند وجهی تشکیل شده است. جنسن (۲۰۰۰) آمادگی سازمان برای تغییر را به عنوان ظرفیت سازمان برای اعمال تغییرات و میزانی که افراد تغییرات موردنیاز را درک می‌کنند، تعریف می‌کند. وینر و همکاران (۲۰۰۸) آمادگی سازمانی برای تغییر را به میزانی که اعضای سازمان از نظر روانی و رفتاری آماده اجرای تغییرات سازمانی هستند، در نظر گرفتند. از نظر این پژوهشگران، این نظریه بر تغییر سازمانی عمدی یا تلاش‌های آگاهانه (که بیشتر توسط مدیریت آغاز می‌شود) برای انتقال یک سازمان از حالت فعلی به وضعیت مطلوب آینده برای افزایش اثربخشی سازمان متمرکز است.

وینر (۲۰۰۹) آمادگی سازمانی برای تغییر را به عنوان ۱. تعهد به تغییر و ۲. قابلیت اجرای تغییر اعضای سازمان برای اجرای تغییرات سازمانی تعریف کرد. تعهد به تغییر به تعهد اعضای سازمان برای پذیرش تغییر اشاره دارد، در حالی که قابلیت اجرای تغییر به عنوان قضاوتی جامع درباره قابلیت و توانایی درک شده نسبت به انجام یک کار جدید (به عنوان مثال: تغییر) تعریف می‌شود. به عبارت دیگر، قابلیت اجرای تغییر به سطح توانایی اعضای سازمان برای اجرای تغییر مربوط می‌شود. قابلیت اجرای تغییر بیشتر به این معنی است که سازمان توانایی بیشتری در اجرای تغییر دارد که از این‌رو آمادگی بیشتری را نیز برای تغییر خواهد داشت (وینر، ۲۰۰۹). بر پایه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر یکی از عواملی که بر آمادگی برای تغییر مؤثر است نگرش نسبت به تغییر می‌باشد (وینر، ۲۰۰۹). نگرش نسبت به تغییر به درک هر فرد از معنی و اهمیت یک تغییر خاص اشاره دارد (لیو و همکاران، ۲۰۰۹ به نقل از مارکوس و زاجونس، ۱۹۸۵). به عبارت دیگر، نگرش نسبت به تغییر یعنی اینکه چطور اعضای یک سازمان برای تغییرات خاصی ارج نهاده و ارزش قائل می‌شوند (وینر، ۲۰۰۹). اگر که که اعضای سازمان تغییرات را سودمند و اثربخش بدانند، برای تغییرات ارزش قائل خواهند بود. بر این اساس هر چقدر اعضای یک سازمان برای تغییرات ارزش قائل شوند (یعنی اینکه نگرش مثبت‌تری نسبت به آن تغییرات داشته باشند)، به همان میزان نیز آن تغییرات را می‌پذیرند و از آن حمایت می‌کنند. از این‌رو آمادگی بیشتری نیز

اجرای قانون مدیریت خدمات کشوری و برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، روش حسابداری تعهدی کامل را جایگزین روش حسابداری نقدی تعدیل شده کرد (جامعی و کرم زاده، ۱۳۹۳). از سال ۱۳۹۴، واحدهای گزارشگر مکلف شدند نظام حسابداری و گزارشگری مالی خود را بر اساس استانداردهای مصوب بخش عمومی و دستورالعمل‌های ابلاغی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه کنند. بر این اساس اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه طبقه‌بندی کرد: ۱. کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی، ۲. تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی واحد گزارشگر، ۳. ایجاد بستر لازم برای استخراج و محاسبه بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد (بروززاده، ۱۳۹۳).

نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر

آمادگی سازمانی یکی از عوامل کلیدی برای موفقیت و اثربخشی تغییرات سازمانی است (ارمناکیس و همکاران، ۱۹۹۳؛ وینر و همکاران، ۲۰۰۸؛ هولت و همکاران، ۲۰۱۰). برپایه دیدگاه ارمناکیس و همکاران (۱۹۹۳)، آمادگی عبارت از باورها، نگرش‌ها و نیت اعضای سازمان در رابطه با میزان تغییرات مورد نیاز و ظرفیت سازمان برای انجام موفقیت آمیز آن تغییرات است. وقتی آمادگی سازمانی بالا باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که اعضای یک سازمان شروع به تغییر کنند، تلاش بیشتری انجام دهند، استقامت بیشتری نشان دهند و همکاری بیشتری داشته باشند که نتیجه آن اجرای مؤثرتر تغییرات پیشنهادی است (وینر و همکاران، ۲۰۰۸؛ نگوین و همکاران، ۲۰۱۹). تغییر سازمانی به صورت کلی به هرگونه تعدیل و تغییر در ترکیب، ساختار یا رفتار سازمانی اشاره دارد (وینر و همکاران، ۲۰۰۸ به نقل از بودیج و بونو، ۲۰۰۱). تغییر سازمانی از طریق معرفی سبک‌های جدید تفکر، عمل، یا عملکرد و جستجوی سازگاری با محیط یا بهبود عملکرد حاصل می‌شود (پاردو دل وال و همکاران، ۲۰۱۲). نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر توسط وینر (۲۰۰۹) بر اساس

بر پایه نظریه آمادگی سازمانی به منظور تغییر، عامل موثر دیگر بر آمادگی برای تغییر، در دسترس بودن منابع است (وینر، ۲۰۰۹). منابع مورد نیاز برای تغییر شامل منابع فیزیکی، انسانی و مالی می شود (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸). در زمینه این پژوهش منابع شامل مواردی چون منابع مالی، پرسنل کافی، پرسنل متخصص برای اجرای استانداردهای حسابداری تعهدی، نرم افزار و سیستم های اطلاعاتی حسابداری، زمان کافی و ... است. وینر (۲۰۰۹) نیاز به منابع کافی برای اطمینان از اجرای مناسب تغییرات مورد نظر سازمانی را مورد تأکید قرار داده است. فدراسیون بین المللی حسابداران (۲۰۱۱) نیز بر نیاز حیاتی به وجود منابع کافی شامل منابع انسانی، مالی و تکنولوژی پافشاری زیادی کرده است. افزون بر این، اهمیت در دسترس بودن منابع کافی به منظور انجام فرایند گزار مناسب به سیستم حسابداری تعهدی در پژوهش های خارجی چون لی و همکاران (۲۰۰۵) و آپینگ و الیور (۲۰۱۲) و در پژوهش های داخلی چون کردستانی و همکاران (۱۳۹۳) پافشاری شده است. از این رو پیش بینی می شود که هر چقدر دسترسی یک سازمان به منابع مورد نیاز برای اجرای حسابداری تعهدی بیشتر باشد، آمادگی بیشتری نیز در سازمان از جنبه تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر وجود خواهد داشت. بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه های فرعی زیر بیان می شود:

فرضیه ۳: در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

فرضیه ۳-۱: در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

فرضیه ۳-۲: در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش در زمره پژوهش های کمی قرار می گیرد. «پژوهش های کمی از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می کنند و بر اساس فرضیه ها و طرح های پژوهش از قبل تعیین شده انجام می شوند. معیارهای اندازه گیری داده ها کمی است و برای استخراج نتیجه ها از فن های آماری استفاده می کنند» (نمازی، ۱۳۸۲؛ ۶۴). همچنین این پژوهش از نظر

برای انجام آن تغییرات دارند (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸). بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه های فرعی زیر پیش کشیده می شود:

فرضیه ۱: نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

فرضیه ۱-۱: نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

فرضیه ۱-۲: نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد.

بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، یکی دیگر از عوامل موثر بر آمادگی برای تغییر، دانش کار است (وینر، ۲۰۰۹). دانش کار به اطلاعاتی گفته می شود که اعضای سازمان برای تغییر نیاز دارند. به عبارت دیگر، اعضای سازمان باید از دانش مناسب و کافی در مورد تغییر برخوردار باشند (قانی و همکاران، ۲۰۲۱). دانش کامل کارکنان در زمینه آمادگی برای تغییر، مجری تغییر را به درک بهترین روش برای نزدیک شدن به تغییر و بهترین حالت برای اجرای تغییر سوق می دهد (سومیاچا و همکاران، ۲۰۱۵). در زمینه این پژوهش منظور از دانش کار، داشتن دانش نسبت فنون حسابداری تعهدی، استانداردهای حسابداری تعهدی، رویه اجرایی حسابداری تعهدی و ... است. اهمیت دانش کافی کارکنان نسبت به حسابداری تعهدی به منظور انجام فرایند گزار مناسب به سیستم حسابداری تعهدی در پژوهش های خارجی چون لی و همکاران (۲۰۰۵) و آپینگ و الیور (۲۰۱۲) و در پژوهش های داخلی چون کردستانی و همکاران (۱۳۹۳) مورد تأکید قرار گرفته است. از این رو پیش بینی می شود که هر چقدر اعضای یک سازمان از دانش بیشتری نسبت به حسابداری تعهدی برخوردار باشند، آمادگی بیشتری نیز در سازمان از جنبه تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر وجود داشته باشد. بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه های فرعی زیر مطرح می شود:

فرضیه ۲: دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

فرضیه ۲-۱: دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

فرضیه ۲-۲: دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد.

مالی) ارتش جمهوری اسلامی ایران که تا پایان درجه سروانی بخش عمده‌ای از خدمت خود را در مشاغل مالی یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران گذرانده‌اند، برای ارتقا به درجه سرگردی و افسر ارشدی و کسب آموزش‌های بیشتر مالی به منظور خدمت در مشاغل مدیریتی بودجه و اعتبارات (کنترلر)، ذیحسابی و حسابداری یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران به دوره عالی رسته‌ای امور مالی در مرکز یاد شده اعزام می‌شوند. با توجه به اینکه جامعه آماری پژوهش را افسران اعزامی از بخش عمده یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران تشکیل داده که آشنایی مناسبی نیز با وضعیت حسابداری یگان‌های ارتش دارند و از طرفی یگان‌های ارتش از رویه متحدالشکلی به منظور امور مالی و حسابداری خود بهره می‌جویند، از این رو دریافت دیدگاه آن‌ها بر مبنای این پژوهش پیمایشی، می‌تواند نماینده مناسبی به منظور سنجش دیدگاه نسبت به کل ارتش جمهوری اسلامی ایران باشد.

به منظور تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۲ استفاده شده است. به این منظور، ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش و فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی ارائه می‌شود. سپس، در بخش آمار استنباطی، ابتدا به منظور تعیین نرمال و غیرنرمال بوده داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده می‌شود و سپس با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها به ترتیب، از آماره همبستگی پیرسون یا اسپیرمن استفاده می‌شود. همچنین، آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق رگرسیون حداقل مربعات معمولی انجام می‌شود.

مدل و متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه ۱ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

مدل ۱-۱:

$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$$

مدل ۱-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$$

به منظور آزمون فرضیه ۲ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

هدف، کاربردی و از نظر شیوه پژوهش توصیفی-پیمایشی و از نوع مطالعات همبستگی و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است.

در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با مبنای نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های بخش کمی و وابسته به آزمون فرضیه‌های پژوهش، از پرسشنامه بسته با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است. پرسشنامه این پژوهش برگرفته از پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) است که متناسب با شرایط ایران، برپایه نظر متخصصان تعدیل شده است.

به منظور بررسی روایی پرسشنامه، از روش روایی صوری (ساندرز و همکاران، ۲۰۱۹) استفاده شد. از این رو پرسش‌های پرسشنامه برپایه نظر متخصصان مورد تعدیل قرار گرفت. همچنین، به منظور سنجش میزان پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ (اسمیت، ۲۰۱۹) استفاده شد. به این منظور، ابتدا تعداد بیست پرسشنامه به صورت تصادفی در بین تعدادی از افراد جامعه آماری توزیع شده و سپس آلفای کرونباخ هر یک از متغیرهای پرسشنامه محاسبه شد. نتایج مربوط به آلفای کرونباخ هر یک از متغیرهای پژوهش شامل تعهد به تغییر، قابلیت اجرای تغییر، نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع به ترتیب، ۰/۸۷۹، ۰/۷۲۵، ۰/۹۰۸، ۰/۷۶۲ و ۰/۸۰۲ است.

جامعه آماری پژوهش را افسران مالی دوره عالی رسته‌ای ارتش جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۹۹ تشکیل می‌دهند. در این پژوهش از روش‌های نمونه‌گیری استفاده نشده است و به منظور دستیابی به نمونه‌ای مناسب و کامل‌تر، پژوهشگر با کسب مجوز از گروه رسته دارایی و امور مالی دانشکده پشتیبانی عمومی مرکز آموزش پشتیبانی نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران در محل آموزش افسران یاد شده حاضر و نسبت به توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها در همان زمان، اقدام کرد. بر این اساس، در مجموع تعداد ۷۱ پرسشنامه در بین افسران یاد شده توزیع شد که ۶۷ مورد از آن‌ها (با نرخ برگشت ۹۴ درصد) دریافت شد. همچنین از این تعداد پرسشنامه، تعداد ۳ مورد به علت نامناسب بودن، کسر و سرانجام تعداد ۶۴ پرسشنامه برای استفاده، مناسب تشخیص داده شد. لازم به بیان است که هر ساله افسران جزء رسته دارایی (امور

هر یک از پرسش‌های پرسشنامه با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد سنجش قرار گرفته و از این رو هر متغیر از طریق محاسبه میانگین نمرات پرسش‌های مربوط به آن اندازه‌گیری می‌شود.

مدل ۲-۱:

$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$$

مدل ۲-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$$

به منظور آزمون فرضیه ۳ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن نیز از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

مدل ۳-۱:

$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$$

مدل ۳-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$$

در مدل‌های بالا متغیرهای تعهد به تغییر^۱ و قابلیت اجرای تغییر^۲ متغیرهای وابسته این مدل‌ها هستند که هر کدام با سه پرسش مورد سنجش قرار می‌گیرند. همچنین متغیرهای نگرش به تغییر^۳، دانش کار^۴ و در دسترس بودن منابع^۵ متغیرهای مستقل این مدل‌ها هستند که به ترتیب با هشت پرسش، سه پرسش و شش پرسش مورد سنجش قرار می‌گیرند. در این رابطه

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی

بخش اول پرسشنامه شامل ۴ پرسش عمومی در رابطه با متغیرهای جمعیت‌شناسی است. نتایج حاصل از آمار فراوانی و درصد فراوانی این متغیرها در جدول ۱ ارائه شده است. نتایج این جدول نشان دهنده این است که حدود ۶۱ درصد از پاسخ دهندگان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و ۳۹ درصد مدرک کارشناسی ارشد هستند. همچنین حدود ۷۸ درصد فارغ‌التحصیل رشته حسابداری و ۱۹ درصد رشته مدیریت هستند. از نظر سن حدود ۲۳ درصد دارای سن بین ۲۶ تا ۳۵ سال و ۷۵ درصد دارای سن بین ۳۶ تا ۴۵ هستند. افزون بر این حدود ۸۳ درصد از سابقه و تجربه کاری بین ۱۱ تا ۲۰ سال برخوردار هستند. بنابراین، پاسخ دهندگان از ویژگی‌های مناسب شامل تخصص و تجربه کافی برای پاسخگویی به پرسش‌های این پرسشنامه برخوردار هستند.

جدول ۱. نتایج توصیفی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

ردیف	متغیر	سطوح متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
۱	تحصیلات	کارشناسی کارشناسی ارشد	۳۹ ۲۵	۶۰/۹ ۳۹/۱
۲	رشته تحصیلی	حسابداری مدیریت سایر	۵۰ ۱۲ ۲	۷۸/۱ ۱۸/۸ ۳/۱
۳	سن	۲۶-۳۵ ۳۶-۴۵ ۴۶-۵۵	۱۵ ۴۸ ۱	۲۳/۴ ۷۵ ۱/۶
۴	سابقه کار	۱-۱۰ ۱۱-۲۰ ۲۱-۳۰	۸ ۵۳ ۳	۱۲/۵ ۸۲/۸ ۴/۷

منبع: یافته‌های پژوهش

اطلاعات این جدول نشان می‌دهد به جز متغیر در دسترس بودن منابع که میانگین آن کمتر از ۳ و میانگین سایر متغیرها بیشتر از ۳

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، انحراف معیار، کمینه و بیشینه را نشان می‌دهد. همان‌گونه که

نرمال و توزیع غیرنرمال استفاده می‌شود. جدول ۴ نتایج این آزمون‌ها را نشان می‌دهد. همانگونه که در این جدول مشخص است، متغیرهای مستقل دارای همبستگی مثبت و معنادار با متغیرهای وابسته هستند. از این‌رو جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و بررسی تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته از رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده خواهد شد.

جدول ۴. آزمون همبستگی پیرسون و اسپیرمن

متغیر	تعداد به تغییر	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تعدد به تغییر	۱	۰/۶۲۰*	۰/۶۱۳*	۰/۶۱۰*	۰/۴۴۳*
قابلیت اجرای تغییر	۱	۰/۶۲۶*	۰/۵۸۹*	۰/۵۸۳*	۰/۵۰۰*
نگرش به تغییر	۱	۰/۶۴۰*	۰/۵۵۵*	۰/۴۸۶*	۰/۴۸۶*
دانش کار	۱	۰/۵۷۲*	۰/۵۲۵**	۰/۶۱۷*	۰/۶۱۷*
در دسترس بودن منابع	۱	۰/۴۶۶*	۰/۵۳۱**	۰/۶۱۵**	۱

* به معنای معناداری در سطح ۰/۰۰۱، قسمت پایین جدول همبستگی پیرسون و قسمت بالای آن همبستگی اسپیرمن است.
منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۵ نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۳۵۷ است، در نتیجه ۰/۳۵۷ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بازگویی است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۴۰۰ است، در نتیجه، ۰/۴۰۰ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بیان است. آماره دوربین-واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۸۱۷ و ۱/۹۷۹ است که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۷۰۵)، آماره t (۵/۹۹۸) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل نگرش به تغییر، بیانگر این است که نگرش به تغییر، تأثیر مثبت و معناداری بر تعدیل به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۱ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۶۶۱)، آماره t (۶/۵۵۶) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل نگرش به تغییر، بیانگر این است که نگرش به تغییر، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

است، بطوری که کمترین میانگین مربوط به متغیر در دسترس بودن منابع و بیشترین آن‌ها مربوط به متغیر نگرش به تغییر است. همچنین، متغیر نگرش به تغییر دارای کمترین انحراف معیار و متغیر تعدیل به تغییر بیشترین انحراف معیار است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تعدد به تغییر	۶۴	۳/۵۴	۰/۹۰	۱	۵
قابلیت اجرای تغییر	۶۴	۳/۴۴	۰/۷۹	۱	۵
نگرش به تغییر	۶۴	۳/۶۹	۰/۷۷	۱/۵	۵
دانش کار	۶۴	۳/۱۰	۰/۸۱	۱/۶۷	۵
در دسترس بودن منابع	۶۴	۲/۹۴	۰/۸۳	۱	۴/۸

منبع: یافته‌های پژوهش

آمار استنباطی

به منظور تعیین نرمال و غیرنرمال بوده داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسپیرمنوف استفاده شد. همانگونه که در جدول ۳ مشخص است، معناداری متغیرهای تعدیل به تغییر و نگرش به تغییر بیشتر از ۰/۰۵ و معناداری متغیرهای قابلیت اجرای تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع کمتر از ۰/۰۵ است. از این‌رو، می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای تعدیل به تغییر و نگرش به تغییر دارای توزیع نرمال و متغیرهای قابلیت اجرای تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع دارای توزیع غیرنرمال هستند.

جدول ۳. آزمون کولموگوروف-اسپیرمنوف

معناداری	درجه آزادی	آماره	تعدد به تغییر
۰/۰۵۶	۶۴	۰/۱۰۹	تعدد به تغییر
۰/۰۰۰	۶۴	۰/۱۶۸	قابلیت اجرای تغییر
۰/۰۶۸	۶۴	۰/۱۰۷	نگرش به تغییر
۰/۰۰۰	۶۴	۰/۱۶۳	دانش کار
۰/۰۰۷	۶۴	۰/۱۳۳	در دسترس بودن منابع

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه اینکه تعدادی از متغیرها دارای توزیع نرمال و تعدادی توزیع غیرنرمال هستند، از این‌رو از هر دو آزمون همبستگی پیرسون و اسپیرمن به ترتیب برای متغیرهای با توزیع

تعدیل شده به میزان ۰/۳۱۷ است، در نتیجه، ۰/۳۱۷ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح است. آماره دوربین- واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۶۹۴ و ۲/۲۹۰ است، که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۶۶۲)، آماره t (۵/۸۲۹) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۵۶۵)، آماره t (۵/۴۹۷) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۲ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۶. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش

Change Commitment = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۴۸۹	۰/۳۶۵	۴/۰۸۴	۰/۰۰۰
دانش کار	۰/۶۶۲	۰/۱۱۴	۵/۸۲۹	۰/۰۰۰
ضریب تعیین شده	۰/۳۴۴	آماره F		۳۳/۹۷۳
آماره دوربین واتسون	۱/۶۹۴	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰
Change Efficacy = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۶۹۶	۰/۳۳۰	۵/۱۲۵	۰/۰۰۰
دانش کار	۰/۵۶۵	۰/۱۰۳	۵/۴۹۷	۰/۰۰۰
ضریب تعیین شده	۰/۳۱۷	آماره F		۳۰/۲۱۳
آماره دوربین واتسون	۲/۲۹۰	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۷ نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۲۰۵ است، در نتیجه، ۰/۲۰۵ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بیان است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۲۷۶ است، در نتیجه ۰/۲۷۶ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل، قابل بیان است. آماره

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش

Change Commitment = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۹۴۲	۰/۴۴۴	۲/۱۲۵	۰/۰۳۸
نگرش به تغییر	۰/۷۰۵	۰/۱۱۸	۵/۹۹۸	۰/۰۰۰
ضریب تعیین شده	۰/۳۵۷	آماره F		۲۵/۹۸۲
آماره دوربین واتسون	۱/۸۱۷	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰
Change Efficacy = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۰۱۲	۰/۳۸۰	۲/۶۶۰	۰/۰۱۰
نگرش به تغییر	۰/۶۶۱	۰/۱۰۱	۶/۵۵۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین شده	۰/۴۰۰	آماره F		۴۲/۹۷۹
آماره دوربین واتسون	۱/۹۷۹	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۳۴۴ است، در نتیجه، ۰/۳۴۴ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بیان است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۳۱۷ است، در نتیجه، ۰/۳۱۷ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح است. آماره دوربین- واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۶۹۴ و ۲/۲۹۰ است، که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۶۶۲)، آماره t (۵/۸۲۹) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۵۶۵)، آماره t (۵/۴۹۷) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۲ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۳۴۴ است، در نتیجه، ۰/۳۴۴ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بیان است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین

از عوامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر مورد بررسی قرار گرفت.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۱ پژوهش، نشانگر این بود که نگرش نسبت به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۱ پذیرفته شد. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش نیز نشان داد که نگرش نسبت به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ نیز پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی و پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش همسو است. همچنین این نتایج با پیشینه و ادبیات موجود همخوانی دارد (لی و همکاران، ۲۰۰۵؛ تیکل، ۲۰۱۰؛ آپینگ و الیور، ۲۰۱۲). بر پایه این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که طبق دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، نگرش، ذهنیت، باور و دید مثبت حسابداران و مدیران مالی ارتش نسبت به بکارگیری حسابداری تعهدی و آگاهی از مزایای آن، ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر آن‌ها در بکارگیری حسابداری تعهدی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای سیستم حسابداری تعهدی نیز می‌شود.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش حاکی از این بود که دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ پذیرفته شد. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۲-۲ پژوهش نیز نشان داد که دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۲ نیز پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی تنها از نظر تأثیرگذاری دانش کار بر قابلیت اجرای تغییر همسو است اما با نتایج پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش کاملاً همسو است. همچنین این نتایج با پیشینه و ادبیات موجود از نظر اینکه داشتن دانش نسبت به حسابداری تعهدی از عوامل ضروری اجرای آن است، کاملاً همخوانی دارد (لی و همکاران، ۲۰۰۵؛ هارون و رابینسون، ۲۰۱۰؛ تیکل، ۲۰۱۰؛ آپینگ و الیور، ۲۰۱۲). بر مبنای این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که برپایه دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، برخوردار بودن حسابداران و مدیران مالی ارتش از دانش بکارگیری حسابداری تعهدی مانند مفاهیم، فنون و استانداردهای حسابداری تعهدی و رویه‌های اجرایی آن، ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر آن‌ها در بکارگیری حسابداری تعهدی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای سیستم حسابداری تعهدی نیز می‌شود.

دوربین-واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۷۱۶ و ۲/۱۹۸ است، که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۵۰۸)، آماره t (۴/۱۵۳) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل در دسترس بودن منابع، بیانگر این است که در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۳ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۵۱۸)، آماره t (۵/۰۰۶) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل در دسترس بودن منابع، بیانگر این است که در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۳ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۷. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش

Change Commitment = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۲/۰۵۱	۰/۳۷۴	۵/۴۸۲	۰/۰۰۰
در دسترس بودن منابع	۰/۵۰۸	۰/۱۲۲	۴/۱۵۳	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۰۵	آماره F		۱۷/۲۴۴
آماره دوربین واتسون	۱/۷۱۶	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰
Change Efficacy = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۹۲۶	۰/۳۱۷	۶/۰۷۷	۰/۰۰۰
در دسترس بودن منابع	۰/۵۱۸	۰/۱۰۴	۵/۰۰۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۷۶	آماره F		۲۵/۰۶۰
آماره دوربین واتسون	۲/۱۹۸	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی به عنوان ابزاری سودمند در جهت پاسخگویی بهتر دولت، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دولت و ایجاد بستر مناسب برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود. این پژوهش به صورت مطالعه موردی، میزان آمادگی ارتش جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یک از سازمان‌های بخش عمومی کشور به منظور اجرای حسابداری تعهدی بر مبنای دیدگاه افسران مالی دوره عالی رسته‌ای مورد بررسی قرار داد. از این رو بر پایه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، تأثیر هر یک

با همکاری ذیحسابی کل ارتش، معاونت نیروی انسانی ارتش و نظارت سازمان حسابرسی ارتش، منابع لازم را برای اجرای کامل و مؤثر حسابداری تعهدی و استانداردهای بخش عمومی در نیروهای چهارگانه ارتش و کلیه یگان‌های آن در کلیه سطوح سلسله مراتبی فراهم کنند. این منابع شامل تأمین منابع مالی، نیروی انسانی کافی و متخصص، تأمین زیرساخت‌های سخت افزاری و نرم افزاری و سامانه‌های اطلاعاتی مناسب برای اجرای حسابداری تعهدی می‌شود.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱. براساس مبانی نظری، پیشینه و یافته‌های این پژوهش، پژوهش‌های زیر برای پژوهشگران علاقه‌مند پیشنهاد می‌شود:
 ۱. انجام پژوهشی مشابه پژوهش حاضر در دیگر سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها و بخش‌های عمومی کشور.
 ۲. انجام پژوهش در زمینه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر در زمینه اجرا و بکارگیری سایر موضوعات، روش‌ها، ابزارها، سامانه‌ها و ... در بخش عمومی یا خصوصی.
 ۳. انجام پژوهشی در رابطه با مشکلات اجرای حسابداری تعهدی و موانع بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ارتش جمهوری اسلامی ایران و یا دیگر سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها و بخش‌های عمومی کشور بر مبنای روش دلفی و یا روش‌های مصاحبه محور و سایر روش‌ها.

محدودیت‌های پژوهش

- این پژوهش نیز همانند هر پژوهشی دارای محدودیت‌های خاص خود بوده است. موارد زیر جزء محدودیت‌هایی است که در این پژوهش وجود داشته و باید هنگام تفسیر و تعمیم نتایج مدنظر قرار گیرد:
۱. وجود محدودیت ذاتی پرسشنامه، به عنوان نمونه آشنا نبودن پاسخ دهندگان با موضوع، تفسیر متفاوت اصطلاحات و واژگان به وسیله پاسخ دهندگان، عدم توانایی کامل پرسش‌های پرسشنامه در سنجش دقیق نظرها و تفکر پاسخ دهندگان و محافظه کاری برخی پاسخ دهندگان در پاسخ‌گویی دقیق و عینی به پرسش‌های پرسشنامه.
 ۲. با توجه به وجود تنها یک پژوهش خارجی (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸) در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر (وینر، ۲۰۰۹) و همچنین عدم وجود پژوهش داخلی در این زمینه، این پژوهش با محدودیت در زمینه مقایسه دقیق تر یافته‌های پژوهش با دیگر پژوهش‌ها روبه‌رو بوده است.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۳-۱ پژوهش نشانگر این بود که در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۳-۱ پذیرفته شد. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۳-۲ پژوهش نیز نشان داد که در دسترس بودن منابع تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۳-۲ نیز پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی تنها از نظر تأثیرگذاری در دسترس بودن منابع بر قابلیت اجرای تغییر همسو است اما با نتایج پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش کاملاً همسو است. همچنین این نتایج با پیشینه و ادبیات موجود از نظر اینکه دسترسی به منابع لازم برای اجرای حسابداری تعهدی از عوامل ضروری اجرای آن است، کاملاً همخوانی دارد (لی و همکاران، ۲۰۰۵؛ هارون و رایسنسون، ۲۰۱۰؛ تیکل، ۲۰۱۰؛ آپینگ و الیور، ۲۰۱۲). بر مبنای این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که برپایه دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، دسترسی ارتش به منابع لازم برای اجرای حسابداری تعهدی مانند منابع مالی، نیروی انسانی کافی، پرسنل متخصص برای اجرای استانداردهای حسابداری تعهدی، نرم افزار و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و زمان کافی، ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر حسابداران و مدیران مالی ارتش در بکارگیری حسابداری تعهدی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای سیستم حسابداری تعهدی نیز می‌شود.

بر مبنای یافته‌های بالا و با توجه به اینکه که این پژوهش در مورد آمادگی اجرای حسابداری تعهدی در ارتش جمهوری اسلامی ایران است، پیشنهاد می‌شود که معاونت طرح و برنامه و بودجه ارتش جمهوری اسلامی ایران با درک اهمیت این موضوع نسبت به برگزاری سمینارها، کارگاه‌ها و دوره‌های آشنایی با حسابداری تعهدی و برتری‌های آن برای فرماندهان، مدیران و کارکنان مالی ارتش به صورت تمرکزی یا غیرتمرکز در سطح مناطق، قرارگاه‌ها و یگان‌ها اقدام کند. همچنین به منظور افزایش دانش کارکنان شامل حسابداران و مدیران مالی برای اجرای مؤثر سیستم حسابداری تعهدی در کلیه سطوح مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران و گذار مناسب و کامل از مبنای نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی، با هماهنگی معاونت آموزش کل ارتش جمهوری اسلامی ایران تدابیر مناسب را بگیرند. این تدابیر می‌تواند شامل برگزاری دوره‌های ضمن خدمت آشنایی با حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای کارکنان مالی ارتش و همچنین گنجاندن مفاهیم نظری، استانداردها، فنون و رویه‌های اجرایی حسابداری تعهدی در سرفصل دروس دانشگاه‌های افسری ارتش، دانشگاه فرماندهی و ستاد ارتش و مراکز آموزشی دوره‌های مقدماتی و عالی رسته‌ای افسران مالی شود. افزون بر این موارد پیشنهاد می‌شود که معاونت طرح و برنامه و بودجه ارتش

References

- Armenakis, A. A; Harris, S. G; & Mossholder, K. W. (1993). Creating readiness for organizational change. *Human Relations*, 46(6), 681-703.
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. (2009). On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809-836.
- Audit Organization of Islamic Republic of Iran (2011). *Theoretical concepts of public sector financial reporting* (In Persian).
- Babajani, J. & Babaee, M. (2011). The impact of establishment of audit committee and internal audit unit on improvement of the financial accountability of the universities and research institutions. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(4), 7-27 (In Persian).
- Baker, R.O.N. & Rennie, M.D. (2006). Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: an institutional perspective. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83-112.
- Borzuzade, M. (2014). *Public Sector Accounting System*. Tehran: Rahe Sorayya (In Persian).
- Plan and Budget Organization of Islamic Republic of Iran (2015). *Budget Bill* (In Persian).
- Cavanagh, J; Flynn, S. & Moretti, D. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.
- Chan, J.L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20.
- Christensen, M; Newberry, S. & Potter B. N. (2019). enabling global accounting change: Epistemic communities and the creation of a 'more business-like' public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 58(1), 53-76.
- Iran Economic and Financial News Network (2019). *Execution of accrual accounting by 90% of executive bodies*. (In Persian).
- Faal-Ghayyoomi, A. & Ghadirian, M. H. (2020). Accounting system reforms and implementation of accrual accounting in Iran, Q&A. *Hesabras*, 107, 1-7 (In Persian).
- Ghani, E. K; Mohammad, N; & Muhammad, K. (2021). Custom officers' readiness for sales and service tax implementation in Malaysia: an organisational readiness for change perspective. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 459-468.
- Gist, M. E; & Mitchell, T. R. (1992). Self-efficacy a theoretical analysis of its determinants and malleability. *Academic of Management Review*, 17(2), 183-211.
- Gord, A. & Karimi, A. (2011). Investigating the effects of changing the cash accounting method to accrual accounting on the financial and operational performance of Shahid Beheshti University of Medical Sciences. *Audit Science*, 11(4), 6-21 (In Persian).
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial Accountability and Management*, 14(1), 1-19.
- Harun, H. & Robinson, P. (2010). The adoption of accrual accounting in the Indonesian public sector. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10(1), 233-250.
- Hodges, R. & Mellett, H. (2003). Reporting public sector financial results. *Public Management Review*, 5(1), 99-113.
- Holt, D. T; Helfrich, C. D; Hall, C. G; & Weiner, B. J. (2010). Are you ready? How health professionals can comprehensively conceptualize readiness for change. *Journal of General Internal Medicine*, 25(1), 1-10.
- Hood, C. (1995). The 'New Public Management' in the 1980: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1-2), 93-109.
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: a road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
- IFAC. (2011). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities* (3rded.).
- IFAC. (2018). *International Public Sector Financial Accountability Index 2018 Status Report*.

- IFAC. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.
- Ismail, S; Siraj, S. A; & Baharim, S. (2018). Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government: Are the accountants ready? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(2), 234-247.
- Jamei, R. & Karamzadeh, T. (2014). The role of information technology (IT) in promotion of accrual accounting system in the medical science universities in Iran (case study: Kermanshah Medical Science University). *The Journal of Empirical Researches in Accounting*, 4(3), 85-98 (In Persian).
- Jansen, K. J. (2000). The emerging dynamics of change: resistance, readiness, and momentum. *Human Resource Planning*, 23(2), 53-55.
- Kordestani Gh. R; Bakhtiari, M. & Rahimpour, M. (2010). Investigating the benefits of using accrual accounting in the public sector. *Audit Science*, 10(2), 95-108 (In Persian).
- Kordestani Gh. R; Rahimian, N. & shahrabi, Sh. (2014). A survey on effective approaches and elements on setting a transition plan to accrual accounting in the public sector. *Governmental Accounting*, 1(1), 9-22 (In Persian).
- Kordestani Gh. R; Rahimian, N. & shahrabi, Sh. (2016). Identifying barriers to transition to accrual accounting in the public sector (Based on studies by the International Public Sector Accounting Standards Board). *Audit Science*, 16(3), 47-75 (In Persian).
- Liu, W. P; Lui, S. S; & Man, D. C. (2009). Individual change schemas, core discussion network, and participation in change: an exploratory study of Macau casino employees. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(1), 74-92.
- Lye, J; Perera, H. & Rahman, A. (2005). The evolution of accruals-based crown (government) financial statements in New Zealand. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 784-815.
- Mahdavi, Gh. H. (2000). Government accountability and accounting system in Iran. *Hesabras*, 7, 38-43 (In Persian).
- Mehroolhasani, M.H; Abolhalaj, M; Nekoei Moghadam, M; Dehnavieh, R; & Emami, M. (2013). Systematic review of examining the implementation of accrual accounting in public sector and health system: challenges and solutions. *Health INF Manage*, 10(5), 750-760 (In Persian).
- Namazi, M. (2003). The role of qualitative researches. *Geography and development Iranian Journal*, 1(1), 63-78 (In Persian).
- Naroui, A. R; Momeni, A. & Gord, A. (2020). Developing and evaluating the optimal model of accrual accounting system in the public sector (case study: managers and accountants of executive bodies). *Governmental Accounting*, 6(2), 47-60 (In Persian).
- Nguyen, H. M; Nguyen, C; Ngo, T. T; & Nguyen, L. V. (2019). The effects of job crafting on work engagement and work performance: A study of Vietnamese commercial banks. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 6(2), 189-201.
- Pardo-del-Val, M; Martinez-Fuentes, C; & Roig-Dobón, S. (2012). Participative management and its influence on organizational change. *Management Decision*, 50(10), 1843-1860.
- Peter Van Der Hoek, M. (2005). From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience. *Public Budgeting and Finance*, 25(1), 32-45.
- Pina, V; & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334-350.
- Saunders, M. N. K; Lewis, P; & Thornhill, A. (2019). *Research Methods for Business Students* (8th ed). New York: Pearson Education Ltd.
- Smith, M. (2019). *Research methods in accounting* (5th ed.). London: SAGE Publications Ltd.
- Soumyaja, D; Kamlanabhan, T. J; & Bhattacharyya, S. (2015). Antecedents of employee readiness for change: mediating effect of commitment to change. *Management Studies and Economic Systems*, 2(1), 11-25.
- Tickell, G. (2010). Cash to accrual accounting: one nation's dilemma.

- International Business & Economics Research Journal*, 9 (11), 71-78.
- Upping, P; & Oliver, J. (2012). Thai public universities: modernisation of accounting practices. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 403-430.
- Weiner, B. J. (2009). A theory of organizational readiness for change. *Implementation Science*, 4(1), 1-9.
- Weiner, B. J; Amick, H; & Lee, S. Y. D. (2008). Review: Conceptualization and measurement of organizational readiness for change. *Medical Care Research and Review*, 65(4), 379-436.
- Wynne, A. (2004). *Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?* London: ACCA.