

## **Investigating the factors affecting the readiness of public sector employees to implement accrual accounting (Case study of the Ministry of Education)**

**Hadi Kamarehei<sup>1</sup>, Nowruz Noorolahzade<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Graduate of Accounting, Islamic Azad University, South Tehran Branch, Tehran, Iran || [hkamarehey@gmail.com](mailto:hkamarehey@gmail.com) (Corresponding Author)

<sup>2</sup>Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, South Tehran Branch, Tehran, Iran || [Nour547@yahoo.com](mailto:Nour547@yahoo.com)

**Received: 2021/01/30 Accepted: 2021/03/07**

### **Abstract**

In the last three decades, a slow but steady global movement by most governments to shift from a cash to a fully accounting basis has been taking place. In Iran, too, there have been efforts in recent years to make financial statements public. It is hoped that if they are fully implemented, we can hope that our public accounting system will become responsive. The aim of this study was to investigate the factors affecting the readiness of public sector employees in the Ministry of Education to perform accrual accounting. Hypotheses were developed to achieve this goal. This research is of survey type and descriptive type, in terms of practical nature and in terms of cross-sectional time. After collecting the data and analyzing it using t-test and two-item, all sub-assumptions were accepted. According to the research results, senior management factor, individual characteristics of human resources, rules and regulations, the existence of a codified theoretical framework and education, and the culture of accountability and accountability affect the readiness of public sector employees in the Ministry of Education to perform accrual accounting.

**Keywords:** Accrual accounting, public sector, Ministry of Education, individual characteristics.

## بررسی عوامل مؤثر بر آمادگی کارمندان بخش عمومی برای اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: وزارت آموزش و پرورش)

هادی کمره‌ای<sup>۱</sup>، نوروز نوراله‌زاده<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup>دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران  
hkamarehey@gmail.com (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup>استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران  
Nour547@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۱۱ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۱۷

### چکیده

در سه دهه گذشته، یک حرکت جهانی آهسته اما پیوسته به وسیله اکثر دولت‌ها برای تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل حسابداری در حال انجام است. در ایران هم، در سال‌های اخیر، تلاش‌هایی در راه پاسخگویی مالی دستگاه‌های عمومی صورت گرفته شده که به نظر می‌رسد در صورت اجرایی شدن کامل آنها می‌توان امیدوار بود که سیستم حسابداری دولتی ما به سیستم پاسخگویی تبدیل شود. این پژوهش با هدف بررسی عوامل مؤثر بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی به گردآوری و بررسی نظرهای نمونه‌ای شامل ۹۰ نفر از کارمندان و مدیران بخش مالی وزارت آموزش و پرورش در سال ۱۳۹۹ پرداخته است. برای دستیابی به هدف مذکور فرضیاتی تدوین شد. این پژوهش از نوع پژوهش‌های پیمایشی و از نوع توصیفی، از لحاظ ماهیت، کاربردی و از لحاظ زمان، مقطعی می‌باشد. پس از گردآوری داده‌ها و تحلیل یافته‌های آن با استفاده از آزمون تی و دوجمله‌ای، کلیه فرضیات فرعی پذیرفته شدند. بنابر نتایج تحقیق مشخص شد عامل مدیریت ارشد، ویژگی‌های فردی نیروی انسانی، قوانین و مقررات، وجود چارچوب نظری مدون و آموزش، و فرهنگ پاسخگویی و پاسخدهی بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.

**واژگان کلیدی:** حسابداری تعهدی، بخش عمومی، وزارت آموزش و پرورش، ویژگی‌های فردی.

## ۱. مقدمه

حسابداری در دنیای پیچیده امروز نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها و حکومت‌های محلی ایفا می‌نماید. حسابداری بخش عمومی و بالخصوص دولتی تا اواخر دهه هفتم قرن بیستم به مجموعه‌ای از روش‌ها و رویه‌های فنی اطلاق می‌گردید که براساس آن منابع و مصارف مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی ثبت و ضبط و گزارش می‌گردید. طی چند سال گذشته تحولات شگرف حسابداری بخش عمومی از جمله دولتی، رویکرد سنتی در مورد کارکرد حسابداری را به نحوی تغییر داده است که ثبت و طبقه‌بندی و گزارش منابع و مصارف دولت‌ها جزئی محدود از کارکرد حسابداری بخش عمومی محسوب می‌گردد. طی سه دهه گذشته متناسب با تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات ایشان در خصوص پاسخ‌خواهی از مقامات منتخب روی داده است، دولت‌مردان کشورهای دارای رژیم سیاسی مردم سالار به چاره‌جویی در مورد یافتن ابزارهای مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی پرداختند. در این رهگذر، به عنوان یکی از اصلی‌ترین حقوق شهروندی در جایگاه صاحبان حق، حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی نیز کانون توجه قرار گرفت (طالب-نیا و حسنی، ۱۳۹۰).

بدون شک، دولت‌ها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولت‌های منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد، دلایل قانع‌کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند.

با توجه به اهمیتی که تعیین میزان درآمدها و هزینه‌های واقعی یک دوره مالی در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها و ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان و نمایندگان قانونی آنها دارد، لذا روش‌های شناسایی و اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌های دولت‌ها نیز از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار خواهد بود. به همین جهت مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در دو دهه آخر قرن بیستم، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و واحدهای تابعه آنها تأکید داشته و نظام‌های حسابداری اغلب دولت‌های کشورهای توسعه یافته بر مبنای تعهدی طراحی و به مورد اجراء گذاشته شده است.

با توجه به مطالب پیش گفته، مبنای حسابداری تعهدی قادر است درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی را گزارش نماید. گزارش درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی در ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی نقش در خور ملاحظه‌ای داشته و شهروندان را در جریان

حقایق و عملیاتی که دولت‌ها در یک دوره مالی انجام می‌دهند قرار می‌دهد. استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی موجب می‌شود تا شهروندان با دریافت اطلاعات شفاف در مورد درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی، ارزیابی خود را از کفایت یا عدم کفایت درآمدهای یک دوره مالی برای تأمین هزینه خدمات ارائه شده توسط دولت در همان دوره مالی ارتقا بخشد (باباجانی، ۱۳۸۵).

در سه دهه گذشته، یک حرکت جهانی آهسته اما پیوسته به وسیله اکثر دولت‌ها برای تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل حسابداری در حال انجام است. در ایران هم، در سالهای اخیر، تلاش‌هایی در راه پاسخگویی مالی دستگاه‌های عمومی صورت گرفته شده که به نظر می‌رسد در صورت اجرایی شدن کامل آنها می‌توان امیدوار بود که سیستم حسابداری دولتی ما به سیستم پاسخگویی تبدیل شود. از مهمترین مزایای حسابداری تعهدی می‌توان به بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت در مورد هزینه فعالیت‌های دولت، ایجاد دید جام‌عتر نسبت به اثر اقتصادی دولت اشاره کرد. دایموند (۲۰۰۲) بیان می‌کند که با وجود مزایای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و همچنین توصیه‌های نهادهای بین‌المللی برای بهره‌گیری از این نوع حسابداری در کشورهای رو به توسعه، اما این نوع روش حسابداری به علت جدا نبودن حسابداری تعهدی از اجزای گسترده‌تر، مانند اصلاحات لازم در سیستم بودجه‌ریزی فراگیر نشده است و به همین دلیل بسیاری از کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، حسابداری تعهدی در بخش عمومی را به دیده تردید می‌نگرند، زیرا آنها باید با رعایت برخی قوانین و مقررات و ایجاد برخی کنترل‌های پایه‌ای و مناسب، دولت را به سطحی از ثبات مالی برسانند که رسیدن به ثبات مالی دشوار می‌باشد. از مشکلات موجود در اجرای سیستم تعهدی در ایران می‌توان به کمبود نیروی انسانی متخصص در دستگاه‌ها دولتی اشاره کرد. با توجه به پیچیدگی‌های حسابداری تعهدی نبود دانش حسابداری کافی، اجرای این سیستم را با مشکل مواجه می‌سازد (خادمی، ۱۳۹۵).

در طی دهه‌های اخیر، بحث و استدلال‌ها در رابطه با پذیرش حسابداری تعهدی و تکنیک‌های گزارشگری مالی در بخش عمومی بسیار گسترش یافته است، لیکن نوشتارهای تخصصی در زمینه بخش عمومی اظهار می‌دارد که شواهدی از تلاش برای تحول وجود داشته تا موفقیت در دستیابی به اجرای صحیح تحولات و دستیابی به اهداف آن. با توجه به تحولات مدیریت عمومی نوین رخ داده در سایر کشورها، از سال ۱۳۹۴ مبنای تعهدی در نظام حسابداری بخش دولتی ایران نیز لازم الاجرا گردیده است، لذا هدف از انجام این تحقیق بررسی عوامل مؤثر بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی است.

## ۲. پیشینه پژوهش

≠ آزادی (۱۳۹۶) به مطالعه نقش فرهنگ در آماده‌سازی اجرای حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش شهرستان‌های استان تهران پرداخت. نتایج نشان داد تمام متغیرهای فرهنگ (فاصله قدرت، منعطف بودن، مردگرایی و جمع‌گرایی) با ضریب اطمینان ۰,۹۵ بر اجرای حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش شهرستان‌های استان تهران تأثیر دارد.

≠ شیخی (۱۳۹۶)، شناسایی موانع و چالش‌های استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی مورد مطالعه: ادارات دولتی شهرستان دهلران را مورد بررسی قرار داد. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که از دیدگاه کارکنان مالی، عوامل مربوط به نیروی انسانی، عوامل مربوط به سیستم‌های اطلاعاتی و نرم‌افزارها، عوامل مربوط به استانداردها و قوانین، عوامل مربوط به تأمین مالی تحولات و همچنین چالش‌های مفهومی تحول از موانع استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شمار می‌روند.

≠ فلاحی (۱۳۹۵) چالش‌های اجرای حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی در دستگاه‌های اجرایی را بررسی کرد. نتایج حاصل از این تحقیق به صورت پرسشنامه‌ای از نمونه آماری ذیحسابان سازمان‌های کلان دولتی، حاکی از مؤثر بودن قابلیت اتکای اطلاعات گذشته، سطح آموزش و دانش کارکنان، تأمین زیرساخت‌های لازم بر استقرار نظام حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی بوده است.

≠ صابر (۱۳۸۸)، ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی در بخش عمومی ایران را بررسی نمود. وی در پژوهش خود نشان داد که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی بخش عمومی ایران، به‌طور نسبی ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد و تنها نیاز به اصلاح برخی مواد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ است.

≠ توما و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر ارزش افزوده اطلاعات ارائه شده بر اساس دو سیستم حسابداری نقدی و تعهدی برای تصمیمات سرمایه‌گذاری پرداختند. محققین، تأثیر بکارگیری اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری نقدی (که از طریق جریان نقدی حاصل از عملیات، جریان نقدی حاصل از سرمایه‌گذاری و جریان نقدی حاصل از تأمین مالی ارزیابی می‌شود) و سیستم حسابداری تعهدی (که از طریق تنوع عملیات و درآمد خالص ارزیابی می‌شود) را در مورد سود سرمایه به دست آمده از شرکت‌ها مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق، سود سرمایه بالاتر حاصل از بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی در مقایسه با سیستم نقدی را نشان داد.

≠ آزرینا هانی آزمی و نفیسیا محمد (۲۰۱۴)، آمادگی کارمندان بخش عمومی مالزی برای حرکت نسبت به حسابداری تعهدی برای بهبود مسئولیت‌پذیری (مورد مطالعه: وزارت آموزش و پرورش) را بررسی کردند. کارمندان بخش در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی، نگرانی‌های

عمده در کنار هم با چالش در حرکت به سمت حسابداری تعهدی داشتند. یافته‌های حاصل از این مطالعه نشان می‌دهد که کارمندان حسابداری آمادگی لازم را برای اجرای حسابداری تعهدی دارند و مایل به انتقال به حسابداری تعهدی هستند.

≠ سگوین (۲۰۰۸) به بررسی فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت. وی در این پژوهش با بررسی چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این مبنای حسابداری در بخش دولتی، مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه نمود.

≠ مک‌فی (۲۰۰۶)، انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی را بررسی کرد. این پژوهش در پاسخ به این که "چگونه حسابداری تعهدی، پاسخگویی و حاکمیت را بهبود می‌بخشد" بیان می‌دارد که انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود.

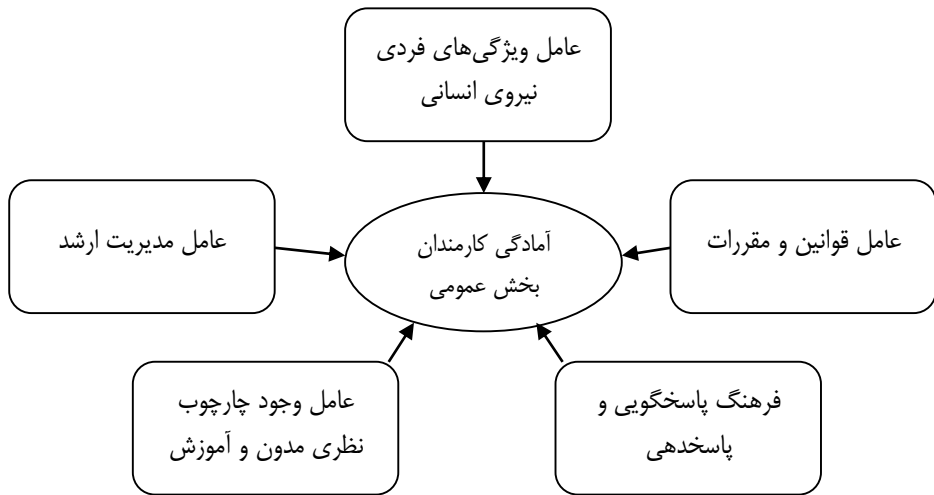
### ۳. فرضیه‌های پژوهش

- بر مبنای موارد مطرح شده و مدل مفهومی پژوهش، فرضیات به شکل زیر ارائه می‌گردند:
- ۱- عامل مدیریت ارشد بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.
  - ۲- عامل ویژگی‌های فردی نیروی انسانی بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.
  - ۳- عامل قوانین و مقررات بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.
  - ۴- عامل وجود چارچوب نظری مدون و آموزش بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.
  - ۵- فرهنگ پاسخگویی و پاسخدهی بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.

### ۴. روش پژوهش

#### ۴.۱. مدل مفهومی پژوهش

با اقتباس از پژوهش‌های آزرینا و نفسیا (۲۰۱۴) و وکیلی‌فرد و نظری (۱۳۹۱)، مدل مفهومی پژوهش به شکل زیر می‌باشد.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

در این مدل:

**متغیر وابسته:**

آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی

**متغیرهای مستقل:**

عامل مدیریت ارشد

عامل ویژگی‌های فردی نیروی انسانی

عامل قوانین و مقررات

عامل وجود چارچوب نظری مدون و آموزش

عامل فرهنگ پاسخگویی و پاسخدهی

## ۲.۴. روش انجام پژوهش

در این پژوهش از آنجایی که محقق به بررسی عوامل مؤثر بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی می‌پردازد لذا پژوهش از نوع پژوهش‌های پیمایشی است و از نوع توصیفی، از لحاظ ماهیت، کاربردی و از لحاظ زمان، مقطعی می‌باشد. همچنین برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته و با استفاده از سایر مقالات مرتبط استفاده می‌شود. در بخش نظری نیز به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز با توجه به موضوع پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه کارمندان و مدیران بخش مالی وزارت آموزش و پرورش در شهر تهران است که تعداد آن‌ها ۱۱۶ نفر می‌باشد.

جدول ۱. تعداد جامعه آماری پژوهش به تفکیک محل کار

نام شهر	اداره کل	رؤسای حسابداری مناطق	همکاران مناطق	جمع
تهران	23	23	70	116

به منظور تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است. بدین ترتیب، براساس محاسبه صورت گرفته با فرمول کوکران حجم نمونه ۹۰ نفر بدست آمده است که با روش نمونه‌گیری قضاوتی براساس میزان دسترسی محقق به افراد و تمایل به پاسخگویی پرسشنامه انتخاب خواهند شد.

$$n \cong \frac{n \left[ z_{\delta/2} \right]^2 p(1-p)}{n(1-d)^2 + \left[ z_{\delta/2} \right]^2 p(1-p)} \cong \frac{116(1.96)^2(0.5)(1-0.5)}{(115)(0.05)^2 + (1.96)(0.5)(1-0.5)} \cong 89.28 \times 90$$

بدین ترتیب پرسشنامه پژوهش بین ۹۰ نفر از کارمندان و مدیران بخش مالی وزارت آموزش و پرورش در شهر تهران در هر سه بخش اداره کل، رؤسای حسابداری مناطق، و همکاران مناطق توزیع شد. در پژوهش حاضر برای بررسی روایی پرسش‌نامه از روایی محتوایی استفاده شده است. بدین صورت که پرسش‌نامه به تعدادی از صاحب نظران و استادان مربوطه داده شد و از آن‌ها در مورد هر سوال و در خصوص ارزیابی سوال‌های پژوهش نظر خواهی گردید که به اتفاق پرسش‌نامه را تأیید نمودند. برای برآورد اعتبار پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد که نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۲. ضریب آلفای کرونباخ

مؤلفه‌ها	تعداد سوالات	آلفای کرونباخ
مدیریت ارشد	۴	۰,۷۳۶
ویژگی‌های فردی نیروی انسانی	۴	۰,۷۱۸
قوانین و مقررات	۴	۰,۷۲۹
چارچوب نظری مدون و آموزش	۳	۰,۷۵۴
فرهنگ پاسخگویی و پاسخدهی	۵	۰,۷۱۳

همچنین در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از هر دو روش آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شده است. از آمار توصیفی توزیع فراوانی، میانگین و انحراف معیار برای بررسی خصوصیات و ویژگی‌های مجموعه داده‌ها، و از آمار استنباطی (شامل آزمون K-S، آزمون تی) برای بررسی و آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده خواهد شد و داده‌های آماری در محیط نرم‌افزاری SPSS پردازش می‌گردد.



## ۵. یافته‌های پژوهش

### ۱.۵. بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

سن: نتایج نشان می‌دهد که از میان پاسخ دهندگان، ۸٪ پاسخ‌دهندگان دارای سن زیر ۲۵ سال، ۲۱٪ پاسخ‌دهندگان دارای سن بین ۲۶ تا ۳۵ سال، ۳۲٪ دارای سن بین ۳۶ تا ۴۵ سال، ۲۷٪ بین ۴۶ تا ۵۵ سال و ۱۲٪ بالاتر از ۵۶ سال را دارا می‌باشند.

به‌منظور بررسی متغیرهای پژوهش در بین گروه‌های سنی از آزمون کروسکال والیس استفاده شد، که طبق نتایج به دست آمده از آزمون مقدار Sig به دست آمده برای همه متغیرها بزرگتر از ۰٫۰۵ بود که به معنی این است که واریانس‌ها برابرند، بنابراین این مقایسه نشان‌دهنده این است که در بین گروه‌های سنی مختلف اختلافی در پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه وجود ندارد.

جنسیت: نتیجه بررسی پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از نمونه آماری نشان داد که، ۶۸٪ پاسخ‌دهندگان معادل ۶۱ نفر مرد، ۳۲٪ پاسخ‌دهندگان معادل ۲۹ نفر زن می‌باشند.

به‌منظور بررسی متغیرهای پژوهش در بین جنسیت مرد و زن از آزمون U من ویتنی استفاده شد، که طبق نتایج به دست آمده از آزمون مقدار Sig به دست آمده برای همه متغیرها بزرگتر از ۰٫۰۵ بود که به معنی این است که واریانس‌ها برابرند، بنابراین این مقایسه نشان‌دهنده این است که در بین جنسیت زن و مرد مختلف اختلافی در پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه وجود ندارد.

تحصیلات: با توجه به نتایج به دست آمده، ۴٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی زیردیپلم، ۱۳٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی دیپلم، ۲۲٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی فوق دیپلم، ۳۵٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی لیسانس و ۲۶٪ پاسخ‌دهندگان مدرک تحصیلی فوق لیسانس و بالاتر را دارا می‌باشند.

به‌منظور بررسی متغیرهای پژوهش در بین گروه‌های تحصیلی از آزمون کروسکال والیس استفاده شد، که طبق نتایج به دست آمده از آزمون مقدار Sig به دست آمده برای همه متغیرها بزرگتر از ۰٫۰۵ بود که به معنی این است که واریانس‌ها برابرند، بنابراین این مقایسه نشان‌دهنده این است که در بین تحصیلات مختلف اختلافی در پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه وجود ندارد.

سابقه کار: با توجه به نتایج به دست آمده، ۷٪ پاسخ‌دهندگان دارای سابقه زیر ۵ سال، ۱۸٪ پاسخ‌دهندگان دارای سابقه ۶ تا ۱۰ سال، ۳۵٪ پاسخ‌دهندگان دارای سابقه ۱۱ تا ۲۰ سال، ۱۶٪ پاسخ‌دهندگان دارای سابقه ۲۱ تا ۲۵ سال و ۲۴٪ پاسخ‌دهندگان سابقه بیشتر از ۲۶ سال را دارا می‌باشند.

به‌منظور بررسی متغیرهای پژوهش در بین سوابق مختلف شغلی از آزمون کروسکال والیس استفاده شد، که طبق نتایج به دست آمده از آزمون مقدار Sig به دست آمده برای همه متغیرها بزرگتر از ۰٫۰۵ بود که

به معنی این است که واریانس‌ها برابرند، بنابراین این مقایسه نشان‌دهنده این است که در بین سوابق مختلف شغلی اختلافی در پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه وجود ندارد.

## ۲.۵. نتایج آزمون فرضیات

پس از پردازش داده‌ها توسط ابزارها و نرم‌افزارهای آماری، نتایج زیر حاصل شدند که می‌توانند موید تأیید یا رد فرضیات مطرح شده در تحقیق باشند. به‌منظور آزمون فرضیات از آزمون تی یک نمونه‌ای در نرمال و آزمون دوجمله‌ای در غیرنرمال استفاده گردیده است. نتایج بدست آمده به شرح زیر است:

### نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اول

در فرضیه فرعی اول به دلیل نرمال بودن متغیر «مدیریت ارشد» از آزمون تی یک نمونه‌ای استفاده شده است. با توجه به اینکه Sig دو طرفه کوچکتر از  $0/05$  می‌باشد  $H_0$  رد می‌شود و ادعای تأثیرگذاری عامل مدیریت ارشد بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی با مقدار متوسط فرضی پذیرفته می‌شود. همچنین باتوجه به اینکه حدبالا (Upper) و پائین (Lower) سطح اطمینان، هر دو مثبت می‌باشند پس میانگین سطح تأثیر عامل مدیریت ارشد بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی از مقدار متوسط فرضی بزرگتر می‌باشد.

### نتیجه حاصل از آزمون فرضیه دوم

در فرضیه فرعی دوم به دلیل نرمال بودن متغیر «ویژگی‌های فردی نیروی انسانی» از آزمون تی یک نمونه‌ای استفاده شده است. با توجه به اینکه Sig دو طرفه کوچکتر از  $0/05$  می‌باشد  $H_0$  رد می‌شود و ادعای تأثیرگذاری عامل ویژگی‌های فردی نیروی انسانی بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی با مقدار متوسط فرضی پذیرفته می‌شود. همچنین باتوجه به اینکه حدبالا (Upper) و پائین (Lower) سطح اطمینان، هر دو مثبت می‌باشند پس میانگین سطح تأثیر عامل ویژگی‌های فردی نیروی انسانی بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی از مقدار متوسط فرضی بزرگتر می‌باشد.

### نتیجه حاصل از آزمون فرضیه سوم

در فرضیه فرعی سوم به دلیل نرمال نبودن متغیر «قوانین و مقررات» از آزمون دوجمله‌ای استفاده شده است. طبق نتایج به دست آمده از مقدار sig کمتر از  $0,05$  است؛ بنابراین فرض صفر رد می‌شود. ۱۲ درصد از نمونه آماری، پاسخ‌هایی با میانگین کوچکتر و مساوی ۳ داشته‌اند و ۸۸ درصد پاسخ‌ها میانگین بزرگتر از ۳ دارند. در نتیجه فرضیه فرعی سوم پذیرفته می‌شود.

### نتیجه حاصل از آزمون فرضیه چهارم

در فرضیه فرعی چهارم به دلیل نرمال بودن متغیر «چارچوب نظری مدون و آموزش» از آزمون تی یک نمونه‌ای استفاده شده است. با توجه به اینکه Sig دو طرفه کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد  $H_0$  رد می‌شود و ادعای تأثیرگذاری عامل وجود چارچوب نظری مدون و آموزش بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی با مقدار متوسط فرضی پذیرفته می‌شود. همچنین با توجه به اینکه حد بالا (Upper) و پائین (Lower) سطح اطمینان، هر دو مثبت می‌باشند پس میانگین سطح تأثیر عامل وجود چارچوب نظری مدون و آموزش بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی از مقدار متوسط فرضی بزرگتر می‌باشد.

### نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پنجم

در فرضیه فرعی پنجم به دلیل نرمال نبودن متغیر «فرهنگ پاسخگویی و پاسخدهی» از آزمون دوجمله-ای استفاده شده است. طبق نتایج به دست آمده مقدار sig کمتر از ۰,۰۵ است؛ بنابراین فرض صفر رد می‌شود. ۱۴ درصد از نمونه آماری، پاسخ‌هایی با میانگین کوچکتر و مساوی ۳ داشته‌اند و ۸۶ درصد پاسخ‌ها میانگین بزرگتر از ۳ دارند. در نتیجه فرضیه فرعی پنجم قبول می‌شود.

## ۶. نتیجه‌گیری

در این پژوهش، پنج عامل مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به عنوان عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است که هر پنج عامل به عنوان عوامل تأثیرگذار شناسایی شده است. داده‌های مربوط به سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه که خصوصیات فردی پاسخ دهندگان را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد، حاکی از این موضوع است که پاسخ دهندگان از نیروهای متخصص و آشنا به فرایند حسابداری تعهدی و کاربرد آن هستند. بنابراین، اتکاء به پاسخ‌های این افراد به سؤال‌های پرسش‌نامه مبنای علمی لازم برای تعیین عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را فراهم می‌کند.

تجزیه و تحلیل پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه که با استفاده از آزمون تی تک متغیره انجام شده است و در واقع پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی را به عنوان متغیر وابسته و عوامل مؤثر بر آن را به عنوان متغیر مستقل بیان می‌کند، به همراه تحلیل توصیفی داده‌های بدست آمده از سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه، نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان برای پاسخ به سؤال‌ها، در اکثر موارد گزینه‌های متوسط و بعد از آن (عدد ۳ و بالاتر) را انتخاب کرده‌اند. بنابراین، می‌توان گفت به نظر آنها میزان تأثیر عوامل ذکر شده در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد، که عوامل حمایت مدیران ارشد، نیاز مدیران به اطلاعات دقیق مالی به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری، تفویض اختیار مدیران ارشد به مسئولین زیرمجموعه برای تسهیل در انجام امور مالی و شیوه‌های جدید مدیریت سازمان بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است. نتایج بدست آمده از این فرضیه با نتایج پژوهش انجام شده به وسیله کلارک (۱۹۹۶) همسو است.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که عامل نیروی انسانی در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است. بر این اساس، تعهد و تجربه نیروی انسانی، میزان تحصیلات و عوامل انگیزشی در کارکنان از عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی به شمار می‌رود. نتایج بدست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان با نتایج بدست آمده از پژوهش تودور و موتیو (۲۰۰۵) همسو دانست. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که در ساختار تشکیلاتی امور مالی، بازنگری‌های لازم انجام شود و از نیروهای متخصص و آشنا با مبانی حسابداری تعهدی استفاده شود.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد، عامل قوانین و مقررات می‌تواند تأثیر بسزایی در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی داشته باشد. تسهیل کننده بودن قوانین و مقررات، شفافیت قوانین و مقررات مالی، رعایت کلیه قوانین و مقررات حاکم بر وزارت آموزش و پرورش و انعطاف‌پذیر بودن قوانین و مقررات مالی از عوامل تأثیرگذار در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی است. در این راستا تنظیم و تصویب قانون برنامه چهارم و به تبع آن قانون برنامه پنجم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، تدوین و بازنگری آیین‌نامه مالی و معاملاتی (مصوب هیأت امناء) از جمله مواردی است که تأثیر شفافیت قوانین در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی را به وضوح بیان می‌کند. نتایج بدست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان با نتایج بدست آمده از پژوهش تودور و موتیو (۲۰۰۵) همسو دانست.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی، پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی را در این بخش تسهیل می‌کند. از این رو، تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی به عنوان ابزاری برای افزایش کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسان، احتمالاً در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود نهادهای مسئول بویژه سازمان حسابرسی که وظیفه استانداردگذاری و تدوین استانداردهای حسابداری را بر عهده دارد، فرایند تدوین و تصویب چارچوب نظری در بخش عمومی را تسریع کرده تا استانداردهای حسابداری در بخش عمومی همانند بخش خصوصی تدوین شود. نتایج بدست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان همسو با نظرات باباجانی (۱۳۹۳) دانست.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهد، فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی از عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در وزارت آموزش و پرورش سراسر کشور است. وجود فرهنگ

پاسخ‌گویی در مؤسسات تابعه وزارت آموزش و پرورش که بخش عمده‌ای از منابع عمومی را به خود اختصاص داده و با توجه به اهمیت منابع در این حوزه که حوزه آموزش جامعه است، موجب همسو شدن فن‌های مدیریت مالی دولتی با فن‌های مشابه در بخش خصوصی شده و امکان رقابت دستگاه‌های اجرایی با سایر دستگاه‌ها را فراهم می‌کند و منجر به انضباط مالی بیشتر می‌شود. نتایج بدست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان با نظرات باباجانی (۱۳۹۳) و با نتایج پژوهش مکفی (۲۰۰۶) همسو دانست.

## ۱.۶. پیشنهادهای کاربردی

مهمترین پیشنهادهای پژوهش برای اجرای حسابداری تعهدی در وزارت آموزش و پرورش به شرح ذیل است:

- ۱) مسئولیت‌پذیری مدیران ارشد برای موفقیت نظام حسابداری جدید.
- در واقع به موجب استاندارد شماره یک حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی، مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی به‌طور مشترک بین بالاترین مقام اجرایی دستگاه‌های اجرایی یا مقام مجاز از طرف ایشان و مقام مالی قانونی (در بسیاری دستگاه‌های ذیحساب) است که متأسفانه در عمل این مسئولیت تنها به عهده مقام مالی واگذار شده است و دیگر مقام‌ها در این خصوص مسئولیتی به‌گرددن نمی‌گیرند و پاسخگو نمی‌باشند.
- ۲) گزینش نیروی انسانی با تعهد و تجربه کاری برای اجرای حسابداری تعهدی
- ۳) توجه به تحصیلات و تخصص افراد در استخدام‌ها
- ۴) ایجاد انگیزش در نیروی انسانی با استفاده از ابزارهای تشویقی
- ۵) اصلاح قوانین و مقررات مالی کشور منطبق با نیازهای اجرایی نظام مالی جدید.
- در این راستا به قوه محترم قضاییه پیشنهاد می‌گردد با توجه به آن که در حال حاضر قوانین و مقررات متعددی بر سامانه حسابداری دولتی حاکم است که گاهی با یکدیگر نیز متناقض می‌باشند، با بررسی حقوقی و تصویب قوانین لازم، اینگونه موانع برای استقرار حسابداری تعهدی برداشته شود.
- ۶) تعیین یک متولی ثابت برای اجرای نظام حسابداری تعهدی.
- ۷) اصلاح ساختار اداری واحدهای مالی و ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی متناسب با نیازهای نظام مالی جدید.

پیشنهاد می‌شود با تعیین سازو کار مناسب توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و همچنین وزارت امور اقتصاد و دارایی، تخصیص بودجه دستگاه‌های اجرایی پس از سنجیده شدن عملکرد آنها نسبت به منابع دریافتی صورت پذیرد.

۸) آموزش نظام مالی جدید در دانشگاه‌ها و واحدهای آموزشی عالی در سطح کشور. به سازمان‌های متولی حسابداری و امور مالی دولتی بویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی که مسئولیت مالی را از سوی قوه مجریه بر عهده دارد، پیشنهاد می‌شود، ضمن تعامل با دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی درباره انجام پژوهش‌های بنیادی و گسترده در زمینه حسابداری دولتی، سرفصل‌های همگن و مرتبط با حسابداری تعهدی بخش عمومی و بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی مبتنی بر عملکرد به صورت کاربردی گنجانده شود. انگیزه‌های مادی و معنوی را برای سوق دادن مؤسسات مذکور به سمت این تحقیقات ایجاد نمایند. انجام مطالعات تطبیقی و همسو با تحولات صورت گرفته در سیستم گزارشگری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته می‌تواند سبب بهبود نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ایران شود.

۹) پاسخگویی دولتی در همه کشورها از جمله ایران اهمیت اساسی دارد. این در حالی است که به نظر می‌رسد نظارت مالی کشورمان، زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی‌آورد. به دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور پیشنهاد می‌گردد که به موازات این پیاده‌سازی، ابزار مکمل و ارزیابی کننده عملکرد این نظام، یعنی حسابرسی عملیاتی و عملکرد نیز هماهنگ با آن پیاده‌سازی شود.

## منابع

آزادی، عباس. (۱۳۹۶). مطالعه نقش فرهنگ در آماده‌سازی اجرای حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش شهرستان‌های استان تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهریار.

باباجانی، جعفر؛ باغومیان، رافیک. (۱۳۹۳). ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن جهت استفاده در بخش عمومی ایران. مجموعه مقالات. انتشارات ترمه. چاپ سوم.

باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. چاپ سوم. نشر دانشگاه علامه طباطبایی. تهران.

خادمی، لیلا. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های دولتی شهر تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری. مؤسسه آموزش عالی باختر ایلام.

شیخی، کبری. (۱۳۹۶). شناسایی موانع و چالش‌های استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی؛ مورد مطالعه: ادارات دولتی شهرستان دهلران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری. مؤسسه آموزش عالی باختر ایلام.

صابر، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه تربیت مدرس.

طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ حسنی، محسن. (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر استفاده از حسابداری تعهدی در بخش دولتی. اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی، آمل، دانشگاه شمال.

طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ البرزی، محمود؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۰). ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران. مجله دانش حسابداری، ۲(۵)، ۵۱-۷۳.

فلاحی، مسلم. (۱۳۹۵). چالش‌های اجرایی حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی در دستگاه‌های اجرایی. استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تجربیات گذشته، مسیر پیش رو.

وکیلی فرد، حمیدرضا؛ نظری، فرزاد. (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۱)، ۱۱۱-۱۲۵.

- Hani Azmi, A. & Mohamed, N. (2014). Readiness of Malaysian public sector employees in moving towards accrual accounting for improve accountability: The case of Ministry of Education (MOE). *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 106 – 111.
- McPhee, I. (2006). *Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability*. CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference, 17 August.
- Seguin, K.L. (2008). *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, Sprott School of Business, Carleton University, Ottawa, Ontario.
- Toma, C., Carp. M. & Bogdan, L. (2015). Harnessing Financial Information in Investors decisions: Accrual Accounting versus Cash Accounting. *Procedia Economics and Finance*, 26, 1044-1051.
- Tudor, T. & Mutiu, A. (2005). Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector. *Studia Oeconomica*, 1, 36-51.

پیوست ۱. سوالات هر یک از مؤلفه‌های پژوهش

ردیف	عوامل	سوالات
۱.	مدیریت ارشد	آیا حمایت مدیران ارشد وزارت آموزش و پرورش، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۲.		آیا نیاز مدیران به اطلاعات دقیق مالی در تصمیم‌گیری، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۳.		آیا تفویض اختیار مدیران ارشد به مسئولین زیرمجموعه در جهت تسهیل امور مالی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۴.		آیا تفکر و شیوه‌های جدید مدیریت سازمان بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۵.	انسانی فردی نیروی وینگی‌های	آیا تعهد کاری نیروی انسانی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۶.		آیا تجربه کاری نیروی انسانی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۷.		آیا تحصیلات و تخصص نیروی انسانی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۸.		آیا انگیزش نیروی انسانی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۹.	قوانین و مقررات	آیا تسهیل کننده بودن قوانین و مقررات، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۰.		آیا شفافیت قوانین و مقررات مالی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۱.		آیا رعایت کلیه قوانین و مقررات حاکم بر وزارت آموزش و پرورش، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۲.		آیا انعطاف‌پذیری قوانین و مقررات مالی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۳.	چارچوب نظری مدون و آموزش	آیا تدوین چارچوب نظری در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌ها، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۴.		آیا تدوین چارچوب نظری به عنوان مرجع تجزیه و تحلیل گزارش‌های مالی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۵.		آیا تدوین چارچوب نظری به عنوان راهکاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۶.	فرهنگ پاسخگویی و پاسخدهی	آیا فرهنگ پاسخگویی اثربخش، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۷.		آیا وجود ارزش‌ها و باورها بین کارکنان در راستای پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۸.		آیا روحیه همکاری و مسئولیت‌پذیری بین کارکنان، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۱۹.		آیا برتری منافع سازمانی بر منافع فردی، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟
۲۰.		آیا وجود انسجام و یکپارچگی بین واحدهای مختلف، بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است؟