

تدوین و ارزیابی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (مطالعه موردی: مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی)

عبدالرحمن نارویی^۱، *علیرضا مومنی^۲، عزیز گرد^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۰

Developing and Evaluating the Optimal Model of Accrual Accounting System in the Public Sector (Case study: Managers and Accountants of Executive Bodies)

A.R. Naroui¹, *A.R. Momeni², A. Gord³

1. PhD. student in Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor university Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor university Tehran, Iran.

Received: 2020/7/14

Accepted: 2020/8/10

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The present research seeks to develop and evaluate the optimal model of accrual accounting system in the public sector (Case study: managers and accountants of executive bodies). The purpose of this research is to present an optimal model of accrual accounting system in the public sector.

Research Method: The present research has been of sequential exploratory project type. Therefore, theme analysis and the network of themes type in the qualitative phase and survey study in the quantitative phase have been used.

Research Findings: The findings of the qualitative phase showed that the network optimal theoretical model of accrual accounting system in the public sector has been saturated theoretically from 4 comprehensive themes (Including: A- Increasing institutional trust in the executive apparatus, B- Improving the management process, C- Increasing organizational productivity and D- Improving financial laws and regulations), 9 organized themes and 43 basic themes and a conceptual model has been construct.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In order to present the optimal model of accrual accounting system in the public sector, a conceptual model has been developed and evaluated.

Keywords: Accrual Accounting, Institutional Trust, Management Process, Organizational Productivity.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر درصدد تدوین و ارزیابی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (مطالعه موردی: مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی) بوده و هدف پژوهش ارائه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از نوع طرح متوالی اکتشافی بوده است. لذا از تحلیل مضمون و از نوع شبکه مضامین در فاز کیفی و از مطالعه پیمایشی در فاز کمی استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های فاز کیفی نشان داد که مدل نظری مطلوب شبکه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی از چهار مضمون فراگیر (شامل: الف- افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی، ب- بهبود فرآیند مدیریتی، ج- افزایش بهره‌وری سازمانی، د- بهبود قوانین و مقررات مالی)، ۹ مضمون سازمان یافته و ۴۳ مضمون پایه‌ای به اشباع نظری رسیده و مدل مفهومی بر ساخته شده است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: به منظور ارائه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مدلی مفهومی تدوین و مورد ارزیابی قرار گرفته است، که نتایج موید اثربخشی مطلوب مدل می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، اعتماد نهادی، فرآیند مدیریتی، بهره‌وری سازمانی.

JEL Classification: M40, M410, O47

طبقه‌بندی موضوعی: M40, M410, O47

مقدمه

در دنیای حسابداری بخش عمومی، یک جنبش متمایز، پارادایم مدیریت عمومی جدید (NPM) تأثیر عمیقی بر روش‌های حسابداری داشته است (هود^۱، ۱۹۹۵). NPM یک مدل اصلاحی است که تعاریف و نتایج را مورد توجه و ارزیابی قرار می‌دهد و در آن حسابداری نقش مرکزی دارد. یکی از محصولات فرعی این جنبش، سیستم حسابداری مبتنی بر تعهد است که مسلماً ابزارهای کارآیی و شفافیت بهتری را با توجه به افزایش کنترل‌ها و مدیریت مالی ارائه می‌کند. بسیاری از دولت‌ها این سیستم‌های حسابداری را اتخاذ کرده‌اند (مهادی و همکاران^۲، ۲۰۱۷).

تا قرن شانزدهم تمام بخش‌ها (خصوصی و دولتی) از حسابداری نقدی استفاده می‌کردند، به طوری که بعد از آن حسابداری دولتی همچنان بر مبنای نقدی ادامه یافت. اما بخش خصوصی در پاسخ به فشارهای اقتصادی مبادرت به ایجاد "اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری" (GAAP) کرده است که حسابداری تعهدی نیز از آن جمله آن می‌باشد. 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 قانع کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند (صابر، ۱۳۸۸).

گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی خیلی فراتر از یک تغییر در قوانین و مقررات حسابداری است، زیرا این تغییر، بر کل مجموعه بخش عمومی تأثیر می‌گذارد، برای انجام فرایند انتقال، ضرورت دارد. چالش‌های مختلف ناشی از اتخاذ حسابداری تعهدی به طور کامل مورد توجه قرار گیرد و یک روش‌شناسی و برنامه عملی دقیق و روشن تعریف شود. از آنجا که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد. بنابراین، دامنه گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارد که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، با آن روبه‌رو می‌شوند. از جمله این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها،

برخورداری از حمایت کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد. دولت‌ها قبل از تصمیم‌گیری برای گذر به حسابداری تعهدی، نیازمند تجربه و تحلیل هزینه و منفعت اتخاذ این رویکرد و داشتن ظرفیت اجرای کارآمد این تغییرات هستند، تعهد سیاسی و کفایت سیستم‌های موجود، عواملی است که بر موفقیت تغییر در مبانی حسابداری تأثیر می‌گذارد. دولت‌هایی که این تغییر را ایجاد کرده‌اند، بیشتر به حسابداری تعهدی توجه دارند (نواک^۳، ۲۰۱۷).

شیلی نخستین کشوری بود که حسابداری تعهدی را برای بخش عمومی در اوایل دهه ۷۰ و بعد از آن نیوزیلند در سال ۱۹۹۰ معرفی کرد. بر خلاف سایر کشورها، نیوزیلند سیستم‌های خود را به طور کامل تغییر داد. با این وجود، کشورهای دیگر مانند ایالات متحده آمریکا و استرالیا در سال ۱۹۹۷ حسابداری تعهدی را فقط در اداره مرکزی دولت ضمن اصلاحات در مدیریت محلی که چندین سال بعد اجرا شد، تغییر دادند. با تغییرات در سال ۲۰۰۰، نیوزیلند تبدیل به یکی از کشورهایی شد که مجموعه وسیعی از افشاگری‌های حسابداری تعهدی داشتند. پس از آن، کشورهای دیگر، به ویژه کشورهای OECD و آنهایی که انگیزه مشابهی داشتند، برای اصلاح سیستم‌های مدیریت مالی در بخش عمومی، به تدریج رویه را دنبال کردند. در حالی که اتخاذ حسابداری تعهدی توسط سطوح مختلف سازمان‌های دولتی تحت چارچوب NPM پذیرفته شد، تحقیقات مربوط به حسابداری تعهدی در بخش دولتی افزایش یافته و بخش اعظم دانش در ادبیات حسابداری بخش دولتی را غنی ساخته است (مهادی و همکاران، ۲۰۱۷).

پژوهش‌های مختلفی نیز به اهمیت و پیامدهای مثبت حسابداری تعهدی اشاره کرده‌اند. از جمله آن می‌توان به پژوهش‌هایی همچون ملکی و همکاران (۱۳۹۴)، نقی‌زاده باقی و همکاران (۱۳۹۴)، وکیلی فرد و نظری (۱۳۹۱)، حاجیها و استاد میرزایی (۱۳۹۲)، مکفی^۴ (۲۰۰۶) و چان^۵ (۲۰۰۳) به تأثیر حسابداری تعهدی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پاسخگویی، تصمیم‌گیری و شفافیت اشاره کردند. حسابداری تعهدی تلاش می‌کند تا تأثیرهای مالی معاملات، وقایع و شرایطی را که دارای پیامدهای نقدی است در دوره‌ای ثبت کند که آن معاملات، وقایع و شرایط رخ داده‌اند، نه در دوره‌ای که وجه نقد مربوط به آن به وسیله بنگاه دریافت یا پرداخت شده است. حسابداری تعهدی به ایفای مسئولیت پاسخگویی

3. Nowak
4. Mcphee
5. Chan

1. Hood
2. Mehadi et al

آنجایی که ارزیابی عملکرد بر مبنای یک هدف از پیش تعیین شده انجام می‌گردد، برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد بر مبنای اهداف در نظام سیستم حسابداری تعهدی ضروری است.

ب- وقتی عملکرد سازمان در قبال تحقق اهداف سالانه مورد ارزیابی قرار گیرد، سؤال این است که چه میزان منابع به عملکرد به دست آمده تخصیص یابد، بنابراین موضوع بهای تمام شده محصولات و خدمات نیز از عناصر اصلی یک نظام سیستم حسابداری تعهدی است.

ج- سومین موضوع این است که چگونه با بودجه کمتری محصولات و خدمات بیشتر و با کیفیت بالاتر تولید کنیم که این به معنی افزایش کارایی سازمان در نحوه مصرف منابع برای تولید خروجی‌هاست. پاسخ این سؤال نیز در مدیریت بهای تمام شده هر واحد محصول یا خدمات تولید شده نمایان می‌شود (محمودی و همکاران، ۱۳۹۶).

طی دو دهه اخیر و با برجسته شدن اهمیت مبنای حسابداری تعهدی در خصوص شناسایی و ثبت به موقع کلیه رویدادهای مالی، توسعه و فراگیر نمودن آن مورد توجه اندیشمندان و صاحب نظران حرفه حسابداری قرار گرفته است. از سوی دیگر، با توجه به اینکه وظیفه اصلی حرفه حسابداری ارائه گزارشات مالی به ذینفعان یک جامعه بیان گردیده، مقوله حسابداری و پاسخگویی از سوی دولت‌ها استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی را امری ضروری و غیرقابل اجتناب نموده است. واضح و مبرهن است که مهاجرت از مبنای حسابداری نقدی یا نقدی تعدیل شده به حسابداری تعهدی و تحقق اهداف آن چالشی است که بدون تعهد، همکاری و حمایت کامل افرادی که با این تغییر در ارتباط هستند، امکانپذیر نخواهد بود. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی حوزه‌های مهمی که باید جهت اجرای حسابداری تعهدی بر آنها متمرکز نمود را در چهار بخش اصلی شامل استانداردها و سیاست‌گذاری‌ها، قوانین و مقررات، فرایندها و فنآوری‌ها و نیروی انسانی طبقه‌بندی نموده است از اهداف اصلی این طبقه‌بندی می‌توان به جمع‌آوری اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها، تهیه صورت‌های مالی سالیانه بر اساس حسابداری تعهدی، اجرای تغییرات بر اساس طرح‌های مدیریت و آموزش نحوه جمع‌آوری و گزارشگری اطلاعات مربوط به حسابداری تعهدی اشاره نمود (مهدوی خو و همکاران، ۱۳۹۴).

بنابراین بسیاری از دولت‌ها، فرآیند تغییر مبنای حسابداری نقدی به تعهدی را به عنوان بخشی از دستور کار مدیریت نوین بخش عمومی، مد نظر قرار داده و روش تعهدی را به عنوان راه کاری برای دستیابی به بخش عمومی با رویکرد

نهادهای عمومی کمک می‌کند تا همه ابعاد مسئولیت پاسخگویی شامل عملکرد مالی و عملکرد اقتصادی دولت را گزارش کنند. بنابراین، هدف اصلی حسابداری تعهدی کمک به استفاده‌کنندگان برای ارزیابی عملکرد اقتصادی سازمان‌ها در طی دوره زمانی مشخص است (حاجیها و استاد میرزایی، ۱۳۹۲).

بنابراین با توجه به اهمیت نظری و تجربی حسابداری تعهدی در بخش‌های مختلف و خاص بخش عمومی و دولتی، پژوهش حاضر بر آن است تا به تدوین و ارزیابی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (مورد مطالعه: مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی) مبادرت بورزد.

مبنای نظری

طبق پیش‌نویس استاندارد حسابداری دولتی، مبنای تعهدی مبنایی است که براساس آن معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (نه فقط در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شوند و در صورت‌های مالی دوره مربوط انعکاس می‌یابند. عناصر شناسایی شده براساس مبنای تعهدی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص دارایی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها هستند. مبنای تعهدی، مشکلات ناشی از به‌کارگیری مبنای نقدی را از طریق اختصاص درآمدها و هزینه‌ها به یک دوره معین و تطابق آنها، برطرف می‌کند. در مقایسه با مبنای نقدی، مبنای تعهدی می‌تواند سود و زیان یک مؤسسه را برای یک دوره حسابداری مشخص، صحیح‌تر گزارش کند و در نتیجه عملکرد واقعی واحد مورد نظر را منعکس نماید. در واقع، مبنای تعهدی برای شناخت و اندازه‌گیری تفاوت‌های میان منافع اقتصادی کسب شده و منابع اقتصادی مصرف شده در یک واحد، برای یک دوره معین حسابداری، طراحی شده است (باقرپور و ولاشانی و همکاران، ۱۳۹۱).

سیستم حسابداری تعهدی، در کنار شناخت الزامات قانونی و درک ملاحظات محیطی کار در فضای دولتی قادر است نیازمندی‌های دستگاه‌های اجرایی را در ارتقای کارایی و شفافیت اقدامات و فعالیت‌های خود از طریق محاسبه و مدیریت بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات آنها پاسخگو باشد. سه موضوع اساسی سیستم حسابداری تعهدی عبارتند از:

الف- بودجه براساس عملکرد تخصیص می‌یابد. لذا ابتدا باید عملکرد سازمان مورد ارزیابی قرار گیرد تا مدیران بتوانند در قبال آن اعتبارات بودجه لازم را تخصیص دهند و از

نقی‌زاده باقی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخگویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب تهران" نشان می‌دهند که اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بر هفت بعد پاسخگویی مدیران شامل عمومی، مدیریتی، مالی، حرفه‌ای، قانونی، اجتماعی و عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

حاجیها و استاد میرزایی (۱۳۹۲)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت اموراتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران نشان می‌دهند که ویژگی‌های کیفی، دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی بخش عمومی شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. ایفای مسئولیت پاسخگویی مستلزم به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی است.

رحمانی و رضایی (۱۳۹۰)، در پژوهش خود تحت عنوان "حسابداری تعهدی، زمینه ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی" به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی در بخش عمومی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند و منجر به ارائه اطلاعات سودمند می‌گردد و در نتیجه آن تخصیص منابع، پاسخگویی، شفافیت اطلاعات و آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی بهبود می‌یابد.

تری و همکاران^۹ (۲۰۱۷)، در پژوهش تحت عنوان "اصلاحات در حسابداری و بودجه بخش عمومی در اندونزی، سردرگمی در اجرا" نشان داده‌اند که اصلاحات صورت گرفته در نظام مالی بخش دولتی کشور اندونزی در راستای جنبه‌های مدیریت از قبیل بودجه‌ریزی مدیریت عملکرد، گزارشگری مالی، سیستم‌های حسابرسی صورت پذیرفته است.

خان^{۱۰} (۲۰۱۶)، در پژوهشی تحت عنوان "تحلیل مقایسه‌ای بین مبنای حسابداری تعهدی و نقدی از نظر گزارشگری مالی (مطالعه موردی: شرکت‌های محلی در بنگلادش)" به این نتیجه رسیده است که حسابداری بر مبنای تعهدی دارای مزیت‌های بسیاری نسبت به حسابداری بر مبنای نقدی می‌باشد که این امر ناشی از تفاوت بین اصول و مبنای بنیادی این دو روش با یکدیگر می‌باشد.

احمد^{۱۱} (۲۰۱۶)، نیز در پژوهشی تحت عنوان بررسی

"شبه تجاری" و مبتنی بر "عملکرد" تلقی می‌کنند. طرفداران این نظریه، استدلال می‌کنند که حسابداری تعهدی اطلاعات مناسب‌تری را برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی فراهم کرده، و در نهایت به یک بخش عمومی کارآمدتر و مؤثرتر منجر می‌شود (هیلمن و کولونی^۷، ۲۰۱۱).

با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سراسر جهان، نحوه پذیرش آن در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. از نظر کریستیانز و ری نیرز^۷ (۲۰۰۹)، این تفاوت‌ها در سه سطح محتوا، مدت زمان انتقال از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی و نحوه پذیرش حسابداری تعهدی مشاهده می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش‌های تجربی نشان دهنده این است که دلایل مدیریتی و کنترلی، مهم‌ترین عامل حرکت از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و زلاندنو بوده است. ایالات متحده آمریکا، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز کرد.

کانادا، در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی به‌کار گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ این روش را به طور کامل در بخش عمومی اجرایی کرد (تودور^۸، ۲۰۰۸). استرالیا و نیوزلند به عنوان طرفداران و حامیان جدی حسابداری تعهدی، جهت اصلاح نظام حسابداری واحدهای بخش عمومی و انتقال به حسابداری مرسوم در واحدهای انتفاعی استانداردهای یگانه‌ای را برای هر دو بخش با اندک تعدیلات خاصی منتشر نمودند. رامان، گانینگ و وات (۱۹۹۷)، اعلام نمودند که: علیرغم وجود تفاوت‌های محیطی بین واحدهای انتفاعی و عمومی لیکن حسابداری بازرگانی مرسوم در واحدهای انتفاعی می‌تواند در واحدهای عمومی به‌کار گرفته شود و باعث افزایش شفافیت و سودمندی گزارشات مالی گردد (فروغی و سودانی، ۱۳۹۴).

پیشینه پژوهش

ملکی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور)" نشان می‌دهند که بین حسابداری تعهدی و ابعاد گوناگون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، پاسخگویی و انگیزش) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

9. Tri et al
10. Khan
11. Ahmad

6. Hillman & Collony
7. Christianes & Reyniers
8. Tudor

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیت داده‌های پژوهش طرح متوالی اکتشافی (کیفی- کمی) بوده است.

ابزار گردآوری اطلاعات

در بخش کیفی برای گردآوری داده‌ها از ابزار مصاحبه نیمه استاندارد (شامل سؤالات باز، ساخت گذاری شده و مواجهه‌ای) با خبرگان و صاحب‌نظران حوزه نظام حسابداری تعهدی استفاده شد. به منظور اعتبار سنجی مضامین برساخته شده مدل از روش ارزیابی اعتبار به شیوه ارتباطی و نیز روش ممیزی یعنی رجوع به کارشناسان استفاده شده است. علاوه بر آن به منظور پایایی سنجی مضامین پایه، سازمان یافته و فراگیر از دو روش قابلیت تکرارپذیری و قابلیت انتقال (تعمیم‌پذیری) استفاده شده است.

در فاز کمی پژوهش به منظور ارزیابی مدل مفهومی بر ساخته شده، از مطالعه پیمایشی استفاده شده است. جهت اعتبارسنجی ابزار از اعتبار محتوایی صوری کمی استفاده شده است که مقدار CVR سؤالات شاخص کل متغیر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برابر با $0/63$ برآورد شده است. علاوه بر آن جهت پایایی سنجی از روش همبستگی درونی گویه‌ها با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار آلفای کرونباخ کل ابزار مورد بررسی برابر با $0/954$ برآورد شده است.

جامعه آماری، برآورد حجم نمونه و روش نمونه‌گیری
الف) بخش کیفی پژوهش: جامعه آماری پژوهش در این بخش، کلیه خبرگان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۹-۱۳۹۸ بوده است. در این بخش از ارائه حجم جامعه آماری و نیز نمونه آماری خودداری می‌شود، چرا که ملاک دستیابی به اشباع نظری داده‌ها و توافق کلی پیرامون سؤالات مرتبط با پدیده مورد بررسی می‌باشد. بنابراین، در این فاز پژوهش با انجام ۱۰ مصاحبه نیمه استاندارد با خبرگان که با استفاده از روش نمونه‌گیری نظری انتخاب شده بوده‌اند؛ داده‌ها به اشباع نظری رسیده است.

ب) بخش کمی پژوهش: جامعه آماری در فاز کمی پژوهش عبارت است از کلیه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور در سال ۱۳۹۹-۱۳۹۸ به تعداد ۱۸۶۴ بوده است. به منظور برآورد حجم نمونه پژوهش از فرمول نمونه‌گیری کوکران به شرح ذیل استفاده شده است:

$$n = \frac{Nt^2s^2}{Nd^2 + t^2s^2}$$

عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران در برابر حسابداری تعهدی به این نتیجه رسید که عامل تکنولوژی و سیستم و اظهارنظر و عقیده همکاران از عوامل تأثیر گذار بر مقاومت کاربران در پذیرش سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد.

توما و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی تأثیر ارزش افزوده اطلاعات ارائه شده براساس دو سیستم حسابداری نقدی و تعهدی برای تصمیمات سرمایه‌گذاری پرداخته‌اند و نشان داده‌اند که تأثیر مستقیمی بر بازار سرمایه شرکت‌های رومانیایی دارد. محققین، تأثیر به‌کارگیری 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 به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی در مقایسه با سیستم نقدی را نشان داد.

تدوین فرضیه‌های پژوهش

با توجه به اینکه طرح پژوهش حاضر متوالی اکتشافی (کیفی-کمی) می‌باشد؛ در بخش کیفی به دلیل اکتشافی بودن، از ارائه فرضیه‌های پژوهش خودداری می‌شود، ولی فرضیه‌های بخش کمی پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

- بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب تفاوت معناداری وجود دارد.
- بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی تفاوت معناداری وجود دارد.
- بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی تفاوت معناداری وجود دارد.
- مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی از برآزش لازم برخوردار می‌باشد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیت پژوهش در زمره تحقیقات اکتشافی، به لحاظ نوع پژوهش کاربردی و به لحاظ استراتژی پژوهش دارای استراتژی استقرایی می‌باشد. علاوه بر این،

که در این فرمول:

n : حجم نمونه آماری،

N : حجم جامعه آماری،

t : $t = 1,96$ در سطح اطمینان ۹۵ درصد،

S^2 : واریانس یا مجذور انحراف استاندارد در نمونه آماری،

d^2 : سطح خطا (دقت احتمالی مطلوب معادل ۰/۰۵).

$$n = \frac{1864(1/96)^2(0/191)^2}{1864(0/05)^2 + (1/96)^2(0/191)^2} = 254$$

بنابراین با در اختیار داشتن حجم جامعه آماری ۱۸۶۴ نفر مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور براساس قاعده نمونه‌گیری کوکران (با سطح اطمینان ۹۵ درصد، سطح خطای ۰/۰۵ و مقدار واریانس^{۱۳} ۰/۱۹۱)، حجم نمونه کل پژوهش حاضر برابر با ۲۵۴ نفر بود.

علاوه بر آن، روش نمونه‌گیری در این بخش نیز روش نمونه‌گیری احتمالی (یعنی احتمال برابر حضور کلیه افراد جامعه آماری در فرایند نمونه‌گیری) و از نوع نمونه‌گیری خوشه‌ای چند مرحله‌ای خواهد بود (ساروخانی، ۱۳۸۷). لذا ابتدا کل کشور به پنج خوشه تقسیم می‌شود و آنگاه از هر خوشه دو استان و در مجموع ده استان^{۱۴} انتخاب می‌شوند و در نهایت متناسب با حجم نمونه هر استان از میان مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی آن به روش تصادفی ساده پرسشگری به عمل آمد.

تعریف مفهومی و عملیاتی متغیرها

حسابداری تعهدی

تعریف مفهومی: مبنای تعهدی یک روش برتر حسابداری برای منفعت اقتصادی هر سازمانی است. این مبنا به جای آنکه صرفاً بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد تأکید نماید، بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی تأکید دارد و به همین دلیل، مربوط بودن، بی‌طرفی، به‌هنگام بودن، کامل و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸).

تعریف عملیاتی: پس از انجام فاز کیفی پژوهش و براساس

تحلیل مضمون، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های سنجش حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شرح ذیل می‌باشد:

الف) بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی: بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی با مؤلفه‌های ذیل سنجیده می‌شود:

۱- شفافیت گزارش‌های مالی (این مؤلفه با شاخص‌های: کاهش خطا در مسائل مالی، دستیابی به شفافیت مالی، بهبود عملکرد مالی، شفافیت در امر درآمد و هزینه، دستیابی به شفافیت منابع مادی و مالی، شفافیت عملکردی دولت، ارزیابی دقیق صورت‌های مالی، ارزیابی صحیح هزینه‌ها و درآمدها، ارزیابی صحیح هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها و درآمدها، شناسایی مطالبات و بدهی‌های دولت، ثبت رویدادها و معاملات مالی در زمان وقوع، ارزیابی کلیه دارایی‌های تحصیل شده، محاسبه دقیق منابع مالی برنامه‌ها، شناسایی بهتر رویدادهای مالی، دستیابی به اطلاعات مالی معتبر، دستیابی به اطلاعات مالی جامع از وضع موجود، امکان گزارشگری کامل مالی و ارزیابی دقیق میزان دارایی‌ها و اموال دستگاه مشخص و سنجیده می‌شود).

۲- افزایش قابلیت اطمینان نسبت به عملکرد دولت (این مؤلفه با شاخص‌های: دستیابی به اطلاعات مفید و قابل اطمینان، افزایش اطمینان تصمیم‌گیران بودجه، افزایش اعتماد عمومی و ارائه اطلاعات مطمئن از دارایی‌ها و بدهی‌ها مشخص و سنجیده می‌شود).

۳- افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری دولت (این مؤلفه با شاخص‌های: افزایش پاسخگویی و شفافیت، پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌ها، افزایش پاسخگویی مدیران دستگاه‌ها و سنجش مسئولیت‌پذیری مدیریت مشخص و سنجیده می‌شود).

ب) بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی: بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی با مؤلفه‌های ذیل سنجیده می‌شود:

۱- بهبود فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری (این مؤلفه با شاخص‌های: دستیابی به اطلاعات مالی مفید جهت برنامه‌ریزی، بهبود برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مدیران، بهبود برنامه‌ریزی برای مسئولان ذی‌ربط، برنامه‌ریزی جهت درآمدهای وصول نشده و ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی مشخص و سنجیده می‌شود).

۲- افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی (این مؤلفه با شاخص‌های: تسهیل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بهبود تخصیص منابع و کمک به بودجه‌ریزی عملیاتی مشخص و سنجیده می‌شود).

ج) بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی: بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی با مؤلفه‌های

۱۳. هنگام برآورد پایایی سنجی ابزار پرسشنامه مبادرت به برآورد واریانس شده است.
۱۴. این ده استان عبارت بودند از: استان‌های قزوین، گلستان، فارس، هرمزگان، آذربایجان غربی، کردستان، همدان، خوزستان، کرمان و سیستان و بلوچستان

ذیل سنجیده می‌شود: (برای مقایسه مضامین) و شبکه مضامین (برای نشان دادن ارتباط و وابستگی مضامین) اشاره کرد. شبکه مضامین روشی در تحلیل مضامین است که آتراید استیرلینگ (۲۰۰۱)، آن را توسعه داده است. برای دستیابی به شبکه مضامین باید مراحل ذیل انجام شود:

الف: کشف مضامین پایه‌ای (شناسه‌ها و نکات کلیدی متن)،

ب: کشف مضمون‌های سازمان‌یافته (مضامین به دست آمده از تلخیص و ترکیب مضمون‌های پایه‌ای)،

ج: کشف مضمون‌های فراگیر (مضامین عالی در برگزیده اصول حاکم بر متن به عنوان یک کل)،

مضامین فراگیر در کانون شبکه مضامین قرار می‌گیرد، مضامین سازمان‌یافته واسط مضامین فراگیر و مضامین پایه‌ای شبکه است. مضامین پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آنها مضمون سازمان‌یافته ایجاد می‌شود (نقل از عابدی جعفری و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۶۰). در ادامه به تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه با خبرگان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری تعهدی به واسطه فرایند کدگذاری نظری شامل کدگذاری باز، محوری و گزینشی به منظور ترسیم شبکه مضامین نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته می‌شود (جدول ۱).

جدول ۲، تعداد مضامین فراگیر، مضامین سازمان‌یافته و مضامین پایه‌ای مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستخرج از داده‌های کیفی مرتبط با مصاحبه نیمه استاندارد را نشان می‌دهد.

همانگونه که یافته‌های جدول فوق الذکر نشان می‌دهد؛ مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی براساس مصاحبه عمقی با ۸ نفر از خبرگان حسابداری تعهدی از ۴ مضمون فراگیر:

الف- افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی،

ب- بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی،

ج- افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی و

د- بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی،

۹ مضمون سازمان‌یافته و در نهایت با ۴۳ مضمون پایه‌ای به اشباع نظری رسیده است.

پس از احصاء و استخراج مضامین فراگیر، مضامین سازمان‌یافته و نیز مضامین پایه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، در این قسمت به ترسیم مدل مفهومی شبکه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب مضامین فراگیر و سازمان‌یافته در ذیل نمودار ۱ مبادرت می‌شود.

۱- افزایش کارایی (این مؤلفه با شاخص‌های: ارتقای کارایی مدیران دستگاه‌ها و افزایش کارایی دستگاه‌های اجرایی مشخص و سنجیده می‌شود).

۲- ارتقای اثربخشی فعالیت‌ها (این مؤلفه با شاخص‌های: اثربخشی در تولید محصول یا خدمت و ارتقای اثربخشی فعالیت‌های سازمانی مشخص و سنجیده می‌شود).

د) بعد بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی: بعد بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی با مؤلفه‌های ذیل سنجیده می‌شود:

۱- بهبودی نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها (این مؤلفه با شاخص‌های: دستیابی به اطلاعات جامع جهت نظارت بر عملکرد دولت، امکان ارزیابی عملکرد سازمان‌ها و بهبودی نظارت بر درآمدها و هزینه‌ها مشخص و سنجیده می‌شود).

۲- جلوگیری از تهدیدات مالی سازمانی (این مؤلفه با شاخص‌های: کاهش فساد مالی در دستگاه اجرایی و کاهش تخلفات مالی در دولت مشخص و سنجیده می‌شود).

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها: برای تحلیل داده‌ها در بخش کیفی از تحلیل مضمون و از نوع شبکه مضامین و انجام فرایند کدگذاری در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی به منظور احصاء و کشف مضامین پایه، مضامین سازمان‌یافته و مضامین فراگیر در راستای تدوین مدل نظری شبکه‌ای اندازه‌گیری مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی استفاده شد.

علاوه بر آن، برای تحلیل داده‌ها در بخش کمی که با استفاده از نرم‌افزار SPSS23 صورت گرفت، از دو نوع تحلیل توصیفی و تحلیل استنباطی شامل:

الف) تحلیل مقایسه‌ای و ب) تحلیل چند متغیره (از نوع تحلیل عاملی تأییدی) استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های کیفی پژوهش

برای تحلیل مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری تعهدی از تحلیل مضمون و از میان روش‌های مختلف تحلیل مضمون از روش شبکه مضامین استفاده شده است.

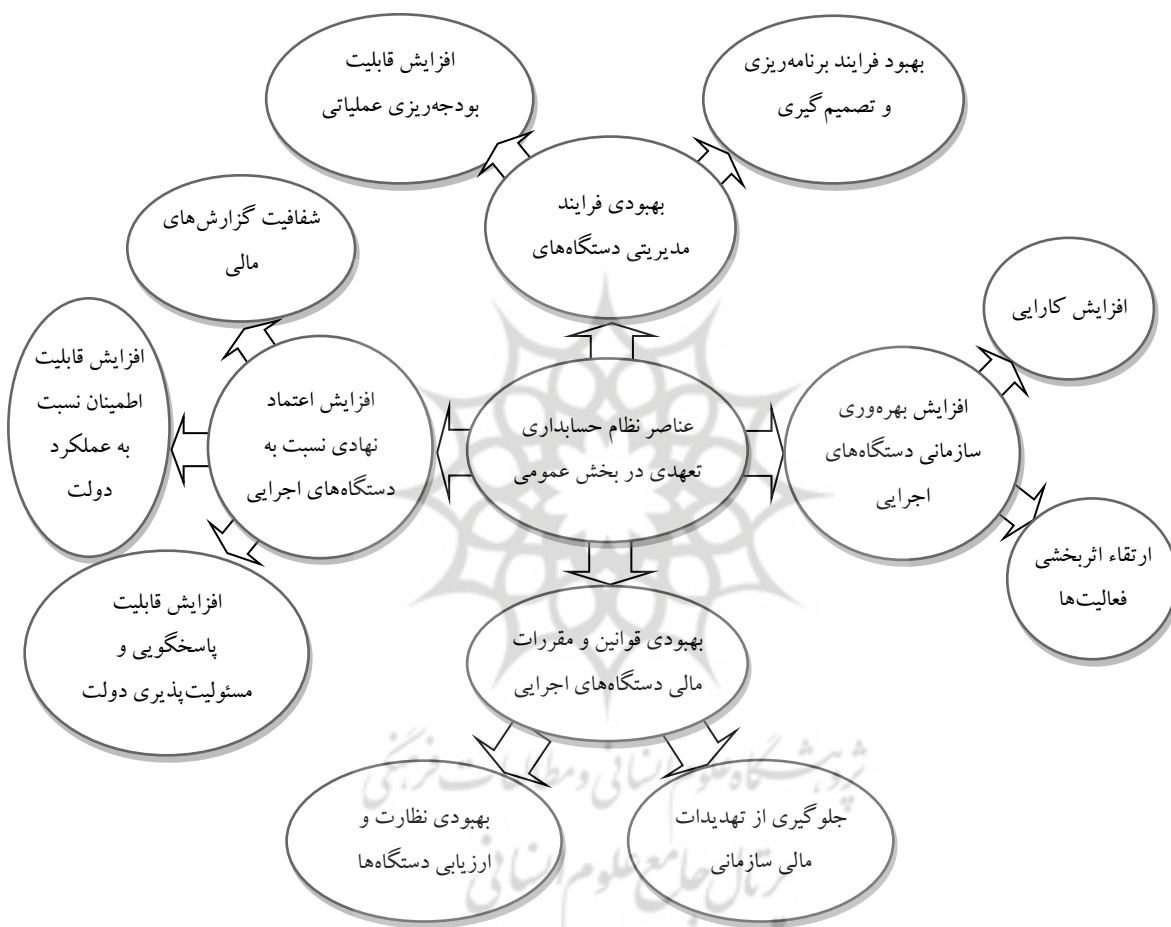
تحلیل مضمون به روش‌های مختلف صورت می‌گیرد که از جمله می‌توان به قالب مضامین (برای نشان دادن سطوح سلسله مراتب‌هایی مضامین مستخرج)، ماتریس مضامین

جدول ۱. فرایند کدگذاری نظری جهت کشف مضامین پایه، سازمان یافته و فراگیر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی

کدگذاری باز	کدگذاری باز	کدگذاری گزینشی (انتخابی)
مضامین پایه	مضامین سازمان یافته	مضامین فراگیر
کاهش خطا در مسائل مالی	شفافیت گزارش های مالی	افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه های اجرایی
دستیابی به شفافیت مالی		
بهبود عملکرد مالی		
شفافیت در امر درآمد و هزینه		
دستیابی به شفافیت منابع مادی و مالی		
شفافیت عملکردی دولت		
ارزیابی دقیق صورتهای مالی		
ارزیابی صحیح هزینه ها و درآمدها		
ارزیابی صحیح هزینه ها، دارایی ها، بدهی ها و درآمدها		
شناسایی مطالبات و بدهی های دولت		
ثبت رویدادها و معاملات مالی در زمان وقوع		
ارزیابی کلیه دارایی های تحصیل شده		
محاسبه دقیق منابع مالی برنامه ها		
شناسایی بهتر رویدادهای مالی		
دستیابی به اطلاعات مالی معتبر		
دستیابی به اطلاعات مالی جامع از وضع موجود		
امکان گزارشگری کامل مالی		
ارزیابی دقیق میزان دارایی ها و اموال دستگاه	افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت پذیری دولت	
دستیابی به اطلاعات مفید و قابل اطمینان		
افزایش اطمینان تصمیم گیران بودجه		
افزایش اعتماد عمومی	افزایش پاسخگویی و شفافیت	
ارائه اطلاعات مطمئن از دارایی ها و بدهی ها		
افزایش پاسخگویی و شفافیت		
پاسخگویی عملیاتی دستگاه ها	افزایش قابلیت بودجه ریزی عملیاتی	
افزایش پاسخگویی مدیران دستگاه ها		
سنجش مسئولیت پذیری مدیریت		
دستیابی به اطلاعات مالی مفید جهت برنامه ریزی	بهبود فرایند برنامه ریزی و تصمیم گیری	بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه های اجرایی
بهبود برنامه ریزی و تصمیم گیری مدیران		
بهبود برنامه ریزی برای مسئولان ذربط		
برنامه ریزی جهت درآمدهای وصول نشده		
ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی		
تسهیل بودجه ریزی بر مبنای عملکرد	افزایش قابلیت بودجه ریزی عملیاتی	
بهبود تخصیص منابع		
کمک به بودجه ریزی عملیاتی		
ارتقاء کارایی مدیران دستگاه ها	افزایش کارایی	افزایش بهره وری سازمانی دستگاه های اجرایی
افزایش کارایی دستگاه های اجرایی		
اثربخشی در تولید محصول یا خدمت		
ارتقاء اثربخشی فعالیت های سازمانی	ارتقاء اثربخشی فعالیت ها	
دستیابی به اطلاعات جامع جهت نظارت بر عملکرد دولت		
امکان ارزیابی عملکرد سازمان ها	بهبودی نظارت و ارزیابی دستگاه ها	بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه های اجرایی
بهبودی نظارت بر درآمدها و هزینه ها		
کاهش فساد مالی در دستگاه اجرایی	جلوگیری از تهدیدات مالی سازمانی	
کاهش تخلفات مالی در دولت		

جدول ۲. تعداد مضامین فراگیر، سازمان یافته و پایه‌ای مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی

ردیف	مضامین فراگیر	مضامین	مضامین پایه
۱	افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی	۳	۲۶
۲	بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی	۲	۸
۳	افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی	۲	۴
۴	بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی	۲	۵
جمع کل	۴	۹	۴۳



نمودار ۱. مدل مفهومی مطلوب شبکه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی براساس مضامین فراگیر و سازمان یافته

حسابداری تعهدی در حوزه عمومی به همراه ابعاد آن در جدول ۳ شان داده شده است.

یافته‌های استنباطی پژوهش

قبل از انجام تحلیل استنباطی و آزمون فرضیه‌های تحقیق، ابتدا می‌بایستی توزیع نرمال و غیر نرمال بودن توزیع داده‌های مرتبط با متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی و ابعاد چهارگانه آن جهت استفاده از آمارهای مقتضی کمی (پارامتریک) و یا کیفی (ناپارامتریک) برای آزمون فرضیه‌های تحقیق مشخص گردد. جدول ۴ توزیع نرمال و غیر نرمال

یافته‌های کمی پژوهش

یافته‌های توصیفی پژوهش

متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی براساس مطالعه کیفی از چهار بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی، بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی، افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی و بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی تشکیل و در مجموع با ۴۳ گویه و در قالب طیف لیکرت پنج درجه‌ای (با دامنه پاسخ ۲۱۵-۴۳ و خط برش یا میانگین آزمون ۱۲۹) مورد سنجش قرار گرفته است. توزیع آمار مرکزی و پراکندگی متغیر

حسابداری تعهدی در حوزه عمومی و ابعاد چهارگانه آن براساس آزمون آماری کلموگروف-اسمیرنوف تک نمونه‌ای، نرمال نیست؛ چراکه سطح معناداری آزمون مذکور برای متغیر زیر $0.05/P <$ می‌باشد. لذا برای آزمون فرضیه‌های تفاوت معناداری تحقیق از آزمون‌های آماری کیفی (ناپارامتریک) استفاده می‌شود. در ادامه به آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود.

تحلیل مقایسه‌ای و آزمون فرضیه‌های تحقیق در گام اول

فرضیه اول تحقیق: بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب تفاوت معناداری وجود دارد.

همانگونه که یافته‌های جدول ۵ و نیز سطح معناداری آزمون کای اسکور تک نمونه‌ای نشان می‌دهد؛ بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب

بودن متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی و ابعاد چهارگانه آن را براساس آزمون آماری کلموگروف-اسمیرنوف تک نمونه‌ای نشان می‌دهد.

همانگونه که یافته‌های جدول فوق الذکر نشان می‌دهد، متغیر یا شاخص کل حسابداری تعهدی در حوزه عمومی در جامعه آماری مورد بررسی که با ۴۳ گویه مورد سنجش قرار گرفته است؛ با میانگین $132/515$ (و با میانگین آزمون یا خط برش 129) و نیز با انحراف $18/928$ در سطح مطلوبی قرار دارد، چراکه این میزان بالاتر از سطح استاندارد تعیین شده براساس مجموع گویه‌های مورد سنجش متغیر می‌باشد. این امر در رابطه با ابعاد چهارگانه متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق می‌باشد، چرا که این میزان آنها بالاتر از سطح استاندارد تعیین شده براساس مجموع گویه‌های مورد سنجش ابعاد چهارگانه نظام حسابداری تعهدی می‌باشند.

یافته‌های جدول ۴ نشان می‌دهد که توزیع متغیر

جدول ۳. توزیع آمار مرکزی و پراکندگی شاخص کل متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی به همراه ابعاد آن

متغیر و ابعاد	تعداد گویه	میانگین	خط برش (میانگین آزمون)	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
حسابداری تعهدی در حوزه عمومی (شاخص کل)	۴۳	۱۳۲/۵۱۵	۱۲۹	۱۸/۹۲۸	۷۷	۱۷۰
افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی	۲۱	۸۳/۸۹۳	۶۳	۱۲/۳۸۸	۴۵	۱۰۵
بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی	۵	۱۹/۶۴۹	۱۵	۲/۱۴۵	۱۲	۲۵
افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی	۴	۱۴/۵۹۰	۱۲	۲/۷۳۴	۷	۲۵
بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی	۴	۱۴/۳۸۱	۱۲	۲/۹۴۴	۵	۲۰
تعداد مشاهدات معتبر	۲۵۴					

جدول ۴. توزیع نرمال و غیرنرمال بودن متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی و ابعاد چهارگانه آن

نتایج آزمون	آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک نمونه‌ای	
حسابداری تعهدی در حوزه عمومی	میانگین	
۱۳۲/۵۱۵	انحراف معیار	
۱۸/۹۲۸	تفاوت بیشترین قدر مطلق	کل
۰/۰۶۳		مثبت
۰/۰۶۳		منفی
-۰/۰۵۷	مقدار	
۰/۰۶۳	سطح معناداری آزمون	
۰/۰۱۷	تعداد کل	
۲۵۴		

تفاوت معناداری وجود دارد.

همانگونه که یافته‌های جدول ۶، میانگین رتبه‌ها و نیز سطح معناداری آزمون کروسکال والیس نشان می‌دهد؛ بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی تفاوت معناداری وجود ندارد ($P > 0.05$). به بیان دیگر مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی تقریباً یکسان می‌باشد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش تأیید نمی‌شود.

فرضیه سوم تحقیق: بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی تفاوت معناداری وجود دارد.

همانگونه که یافته‌های جدول ۷ نیز نشان می‌دهد؛ بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی (پیست سازمانی) تفاوت معناداری وجود ندارد ($P > 0.05$). به بیان دیگر؛ مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی

وضع موجود و وضع مطلوب تفاوت معناداری در سطح خطای ۰/۰۱ وجود دارد ($P < 0/01$).

بنابراین فرض صفر مبنی بر عدم وجود تفاوت معناداری بین فراوانی مشاهده شده و فراوانی مورد انتظار در رابطه با مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب رد می‌شود و لذا با ۹۹ درصد اطمینان می‌توان نتیجه گرفت که مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب یکسان نمی‌باشد. علاوه بر این، جهت اختلاف (باقیمانده) مقادیر فراوانی مشاهده شده و فراوانی مورد انتظار برای هر طبقه بیانگر آن است که فراوانی مشاهده شده در طبقه تا حدی موافق و موافق بیشتر از فراوانی مشاهده شده در سایر طبقات بوده است. لذا می‌توان نتیجه گرفت که نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سطح مطلوبی می‌باشد. بنابراین فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود.

فرضیه دوم تحقیق: بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی

جدول ۵. نتایج آزمون کای اسکوتر تک نمونه‌ای برای مقایسه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب (مفروض)

حسابداری تعهدی در بخش عمومی	فراوانی مشاهده شده	فراوانی مورد انتظار	اختلاف (باقیمانده)
مخالف	۴	۸۴/۷	-۸۰/۷
تا حدی موافق	۹۹	۸۴/۷	۱۴/۳
موافق	۱۵۱	۸۴/۷	۶۶/۳
مقدار کی دو	۱۳۱/۲۵۲		
درجه آزادی	۲		
سطح معناداری	۰/۰۰۰		
نمونه کل (تعداد مشاهدات معتبر)	۲۵۴		

جدول ۶. نتایج آزمون کروسکال والیس برای مقایسه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی

آزمون کروسکال والیس					نمونه کل (تعداد مشاهدات معتبر)	میانگین رتبه‌ها	مقدار کی دو	df	sig	نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (نوع دستگاه اجرایی)
					۸۱	۱۳۷/۰۶	اقتصادی			
					۳۵	۱۱۶/۵۴	سیاسی			
					۲۳	۱۱۸/۹۸	بهداشت و درمان			
					۲۵۴	-				تعداد مشاهدات معتبر

می‌توان ساختار عاملی جدیدی را براساس همبستگی بین متغیرها (در اینجا شاخص‌ها) با یکدیگر شناسایی و تعریف کرد. جدول ۹، ماتریس همبستگی مؤلفه‌های ابعاد چهارگانه متغیر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی را نشان می‌دهد.

همانگونه که جدول فوق الذکر نشان می‌دهد؛ بین شاخص‌های ابعاد چهارگانه متغیر نظام حسابداری تعهدی همبستگی معناداری سطح خطای ۰/۰۱ وجود دارد ($P < 0/01$). لذا می‌توان ساختار عاملی جدیدی را براساس همبستگی بین شاخص‌ها با یکدیگر شناسایی و تعریف کرد. جدول ۱۰ میزان بارهای عاملی و سهم هر بعد نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی را در تبیین شاخص‌ها نشان می‌دهد.

همانگونه که جدول ۱۰، نیز نشان می‌دهد مقدار بار عاملی (میزان همبستگی شاخص‌ها با ابعاد) برای بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی به ترتیب برابر با: ۰/۷۵۶، ۰/۸۲۲ و ۰/۳۴۹ می‌باشد. همچنین باید خاطرنشان ساخت که این مقدار برای بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی به ترتیب برابر با: ۰/۲۰۰ و ۰/۲۰۶ می‌باشد. علاوه بر این، این مقدار برای بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی به ترتیب برابر با: ۰/۵۱۰ و ۰/۲۲۶ می‌باشد.

در نهایت این مقدار برای بعد بهبودی قوانین و مقررات

(پست سازمانی) تقریباً یکسان می‌باشد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش تأیید نمی‌شود.

تحلیل چند متغیره و برازش نیکویی مدل از طریق تحلیل عاملی تأییدی

در این قسمت به منظور برازش نیکویی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به تحلیل عاملی تأییدی شاخص‌های ابعاد چهارگانه متغیر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته می‌شود تا شاخص‌های مختلف در نظر گرفته شده برای آنها مورد تأیید قرار گیرد.

جدول ۸، نتایج آزمون کیزر مایر (KMO) و بارتلت در تحلیل عاملی پژوهش حاضر را نشان می‌دهد.

همانگونه که جدول فوق الذکر نشان می‌دهد آزمون کیزر مایر برابر با ۰/۹۰۷ می‌باشد؛ این آزمون کفایت اندازه حجم نمونه را جهت انجام تحلیل عاملی ارزیابی می‌کند. با توجه به آنکه مقدار آن بالای ۰/۹۰ است؛ پس در سطح عالی می‌باشد و دلالت بر تأیید نمونه‌ها برای تحلیل عاملی در سطح مطلوبی دارد. به بیان دیگر می‌توان چنین گفت که واریانس متغیرهای تحقیق (در اینجا شاخص‌ها) تحت تأثیر واریانس مشترک برخی عامل‌های پنهانی یا مکنون می‌باشند. همچنین سطح معناداری آزمون بارتلت در سطح معناداری ۰/۰۱ می‌باشد ($P < 0/01$). لذا دلالت بر این امر دارد که داده‌ها برای انجام تحلیل عاملی مناسب می‌باشند؛ یعنی

جدول ۷. نتایج آزمون من-وایت نی برای مقایسه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی (پست سازمانی)

آزمون من-وایت نی				مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی
Sig	مقدار Z	میانگین رتبه‌ها	نمونه کل (تعداد مشاهدات معتبر)	
۰/۸۹۵	-۰/۱۳۳	۱۳۷/۰۲	۱۵۷	مدیران
		۱۳۸/۲۷	۹۷	ذیحسابان
-	-	-	۲۵۴	تعداد مشاهدات معتبر

جدول ۸. نتایج آزمون کیزر مایر اوکلین (KMO) و بارتلت در تحلیل عاملی

آزمون کیزر مایر اوکلین		۰/۹۰۷
آزمون بارتلت	مقدار	۱۴۵۱/۸۷۴
	درجه آزادی	۳۶
	سطح معناداری آزمون بارتلت	۰/۰۰۰

جدول ۱۰. نتایج آزمون تحلیل عاملی تأییدی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب ابعاد و شاخص‌های آن^{۱۵}

عامل اول (افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرائی)	عامل دوم (بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرائی)	عامل دوم (افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرائی)	عامل سوم (بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرائی)	عامل (در اینجا ابعاد) شاخص‌ها
۰/۷۵۶				شفافیت گزارش‌های مالی
۰/۸۲۲				افزایش قابلیت اطمینان نسبت به عملکرد دولت
۰/۳۴۹				افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری دولت
	۰/۲۰۰			بهبود فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری
	۰/۲۰۶			افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی
		۰/۵۱۰		افزایش کارایی
		۰/۲۲۶		ارتقاء اثربخشی فعالیت‌ها
۰/۱۸۵				بهبودی نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها
۰/۵۱۰				جلوگیری از تهدیدات مالی سازمانی
۱۴/۳۷۳	۱۴/۶۲۱	۲۴/۱۱۷		درصد واریانس تبیین شده
۵۷۱/۸۳	۶۹/۱۹۸	۵۴/۵۷۷		درصد تراکمی واریانس تبیین شده

اطلاعات مالی به‌صورت ویژه می‌باشد. لذا پژوهش حاضر با رهیافت طرح متوالی اکتشافی درصد تدوین و ارزیابی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی در میان مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرائی در سطح کشور برآمد. نتایج مطالعه پژوهش حاضر در فاز کیفی نشان داده است که مدل نظری مطلوب شبکه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی با چهار مضمون فراگیر: الف- افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرائی، ب- بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرائی، ج- افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرائی و د- بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرائی به اشباع داده‌ها و نظری رسیده است.

علاوه بر آن، نتایج مطالعه حاضر در بخش کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داده است که میانگین متغیر حسابداری تعهدی در بخش عمومی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۱۳۲/۵۱۵ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۲۹) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. به بیان دیگر جامعه آماری مدیران و ذیحسابان بخش عمومی، مدل نظام حسابداری تعهدی طراحی شده در بخش کیفی را در این قسمت یعنی بخش کمی مطلوب ارزیابی نموده‌اند. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های نقی‌زاده باقی و همکاران (۱۳۹۴)، رحمانی و رضایی (۱۳۹۰)، ملکی و همکاران (۱۳۹۴)، خان (۲۰۱۶) و توما و همکاران (۲۰۱۵) در رابطه با

مالی دستگاه‌های اجرائی به ترتیب برابر با ۰/۱۸۵ و ۰/۵۱۰ می‌باشد. این امر بیانگر این مطلب است که شاخص‌های چهارگانه متغیر حسابداری تعهدی در بخش عمومی از همبستگی نسبتاً قابل قبولی با ابعاد چهارگانه برخوردار می‌باشند. لازم به ذکر است که برای حجم نمونه ۲۰۰ نفر، بارهای عاملی بین ۰/۱۵ تا ۰/۱۸ نسبتاً قابل قبول می‌باشند (منصورفر، ۱۳۸۷: ۳۰۳ و ۳۰۴). در نهایت باید خاطر نشان ساخت که درصد کل واریانس تبیین شده توسط ابعاد چهارگانه حسابداری تعهدی از شاخص‌های موجود در تحلیل عاملی برابر با ۸۳/۵۷۱ می‌باشد.

بنابراین، با توجه به تحلیل عاملی تأییدی فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی از برآزش لازم برخوردار می‌باشد، تأیید می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

اساس پیشرفت در دنیای پر تلاطم امروز بر پایه دستیابی فزون‌تر به اطلاعات و گزارش‌های دقیق بنا شده است و آگاهی و شناخت از وضعیت موجود و توانایی ایجاد و تحول و تغییرات نیز از فاکتورهایی است که مدیریت را در رسیدن به اهداف عالی سازمان‌ها یاری می‌نماید، در این بین نقش

۱۵. لازم به ذکر است که برای حجم نمونه ۲۰۰ نفر، بارهای عاملی بین ۰/۱۵ تا ۰/۱۸ نسبتاً قابل قبول می‌باشند (منصورفر ۱۳۸۷: ۳۰۳ و ۳۰۴).

مضمون فراگیر افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی خود از دو مضمون سازمان یافته: افزایش کارایی و ارتقاء اثربخشی فعالیت‌ها تشکیل شده است.

علاوه بر آن، نتایج فاز کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داد که میانگین بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۱۴/۵۹۰ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۲) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر در رابطه با شاخص‌های دو گانه بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق می‌باشد.

در نهایت چهارمین مضمون فراگیر احصاء شده نظام حسابداری تعهدی؛ بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. مضمون فراگیر بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی خود از دو مضمون سازمان یافته: بهبودی نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها و جلوگیری از تهدیدات مالی سازمانی تشکیل شده است.

علاوه بر آن، نتایج فاز کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داد که میانگین بعد بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۱۴/۳۸۱ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۲) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر در رابطه با شاخص‌های دو گانه بعد بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق می‌باشد.

همچنین نتایج پژوهش در بخش تحلیل استنباطی و از نوع تحلیل مقایسه‌ای نشان داده است بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی و نیز دیدگاه مدیران و ذیحسابان تفاوت معناداری مشاهده نشده است ($P > 0.05$). علاوه بر آن، نتایج پژوهش حاضر در بخش تحلیل چند متغیره و برازش نیکویی مدل از طریق تحلیل عاملی تأییدی نشان داد که مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی از برازش و همانندی لازم با مدل مفهومی برخوردار می‌باشد.

در خاتمه پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های تحقیق به مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی جهت کاربست ارائه می‌گردد:

به‌واسطه بهبود فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری در دستگاه‌های اجرایی (از طریق بهبودی تخصیص منابع و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و...) و نیز ارتقاء قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی (از طریق دستیابی به اطلاعات مالی

اثربخشی نظام حسابداری تعهدی همسو بوده و به لحاظ تجربی به تقویت آنان می‌پردازد.

همچنین نتایج پژوهش در بخش تحلیل استنباطی و از نوع تحلیل مقایسه‌ای نشان داده است که بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب تفاوت معناداری به نفع طبقات متوسط و بالا مشاهده شده است. لذا ضمن تأیید فرضیه تحقیق، می‌توان نتیجه گرفت که نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سطح مطلوبی می‌باشد.

از سوی دیگر، هر یک از این چهار مضمون فراگیر خود از مضامین فرعی و یا سازمان یافته به شرح ذیل تشکیل شده‌اند: اولین مضمون فراگیر احصاء شده در مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی، افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌باشد؛ مضمون فراگیر افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی خود از سه مضمون سازمان یافته: شفافیت گزارش‌های مالی، افزایش قابلیت اطمینان نسبت به عملکرد دولت و افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری دولت تشکیل شده است.

علاوه بر آن، نتایج فاز کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داد که میانگین بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۸۳/۸۹۳ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۶۳) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر در رابطه با شاخص‌های سه گانه بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق بوده است.

دومین مضمون فراگیر، بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. مضمون فراگیر بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی خود از دو مضمون سازمان یافته: بهبود فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی تشکیل شده است.

علاوه بر آن، نتایج فاز کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داد که میانگین بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۱۹/۶۴۹ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۵) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر در رابطه با شاخص‌های دو گانه بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق بوده است.

سومین مضمون فراگیر احصاء شده نظام حسابداری تعهدی؛ افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی:

- مفید جهت برنامه‌ریزی، ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی و...، فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی را بهبود بخشند.
- به‌واسطه افزایش کارایی (درست انجام دادن وظایف و امورات محوله کاری) و نیز ارتقاء اثربخشی (انجام کارهای درست) از طریق توجه به توانمندسازی و آموزش شغلی در دستگاه‌های اجرایی، بهره‌وری سازمانی را ارتقاء دهند.
- در نهایت به‌واسطه بهبودی قوانین و مقررات مالی در دستگاه‌های اجرایی در سایه تقویت نظام راهبری و نیز کنترل‌های داخلی از یک طرف مانع از وجود تهدیدات مالی سازمانی (نظیر: تخلفات و فساد مالی) شوند و از سوی دیگر فرایند نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها را در حوزه‌های مالی و عملکردی از سوی متولیان امر بهبود بخشند.
- به‌واسطه شفافیت گزارش‌های مالی خود در افزایش اعتماد نهادی شهروندان نسبت به دستگاه‌های اجرایی کوشا باشند. چراکه اعتماد نهادی شهروندان در درجه نخست به حقیقت‌گویی، شفافیت و دقت گردانندگان نهاد ارجح می‌باشد. همچنین پیشنهادهایی برای پژوهشگران آتی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:
- تبیین و ارزیابی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارائه راهکارهای مداخلاتی،
 - بررسی موانع و چالش‌های تحقق کامل نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی.
- منابع**
- استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت. (۱۹۹۰). *اصول روش تحقیق کیفی، نظریه مبنایی (چاپ اول)*. مترجم: بیوک محمدی (۱۳۸۵)، تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
 - باقرپور و لاشانی، محمدعلی؛ جهانبانی، مصطفی و خلیلیان موحد، سمیه. (۱۳۹۱). به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی. *فصلنامه حسابداری رسمی*، ۳۱(۱۹).
 - حاجیه‌ها، زهره و استاد میرزایی، امیر. (۱۳۹۲). بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۴)، ۱۹-۳۹.
 - رحمانی، علی و رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). حسابداری تعهدی، زمینه ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی. *سیاسی-اقتصادی*، ۲۸۳، ۲۶۲-۲۷۱.
 - ساروخانی، باقر. (۱۳۸۷). *روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی (جلد اول)*. تهران: مؤسسه مطالعات و تحقیقات فرهنگی.
 - صابر، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی موانع گردشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشگاه تربیت مدرس.
 - عابدی جعفری، حسن؛ تسلیمی، محمدسعید؛ فقیعی، ابوالحسن و شیخ زاده، محمد. (۱۳۹۵). تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روش ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده‌های کیفی. *اندیشه مدیریت راهبردی*، ۵(۲)، ۱۹۸-۱۵۱.
 - فروغی، داریوش و سودانی، احمد. (۱۳۹۴). نقش حسابداری در فرایند مسئولیت پاسخگویی واحدهای بخش عمومی. *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۱۱، ۹۲-۱۰۹.
 - فلیک، اووه. (۲۰۰۶). *درآمدی بر تحقیق کیفی (چاپ دوم)*. مترجم: هادی جلیلی (۱۳۸۸)، تهران: نشرنی.
 - محمودی، محمود؛ میرزایی قره قیه، محمد؛ فرهادیان، فاطمه و عطایی، یوسف. (۱۳۹۶). بررسی موانع و مشکلات استقرار سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه، دومین کنفرانس بین‌المللی انسجام مدیریت و اقتصاد در توسعه ایران-تهران.
 - مهدوی خو، مهدی؛ فراهانی، مجتبی؛ رستمی، فاطمه و عیسوی، هیرو. (۱۳۹۴). حرکت به سمت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، چالش‌ها و راهکارها. *کنفرانس بین‌المللی مدیریت و علوم انسانی، دبى-امارت*.
 - ملکی، جلال؛ نظری پور، محمد و امینی، پیمان. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور). *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۳(۴)، ۷۹-۵۹.
 - نقی‌زاده باقی، عباس؛ سلیمانی، سلیمان؛ حسن زاده، محمد و هفشجانی، نسرین. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخگویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب ایران. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴(۱۱)، ۹۴-۸۱.
 - وکیلی فرد، حمیدرضا و نظری، فرزاد. (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۱)، ۱۲۵-۱۱۱.

- Ahmad, N. (2016). Investigating the Factors Influencing User's Resistance towards Accrual Accounting. *Procedia Economics and Finance*.
- Attridge-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research. *Qualitative Research*, (1)3, 385-405
- Bagherpour Valashani, M.A., Jahanbani, M. & Khalilian Movahed, S. (2012). Applying Accrual Accounting to the Public Sector. *Official Accounting Quarterly*, (19)31, (in Persian)
- Christianes, J. & Reyniers, B. (2009). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study. *Working Paper, Ghent University, Belgium*.
- Foroughi, D. & Sudani, Ahmad. (2015). Role of accounting in the process of accountability of public sector units. *Management and Accounting Research Monthly*, 11, 92-109, (in Persian).
- Flick, O. (2006). *An Introduction to Qualitative Research* (2th Edition). Translated by Hadi Jalili (2009). Tehran: Ney Publishing, (in Persian).
- Hajiha, Z. & Ostad Mirzaei, A. (2013). Investigating the Attitudes of the Auditors of the Court of Audit and Those of the Ministry of Economic Affairs and Finance on the Impact of Accrual Accounting on Strengthening the Quality Features of the Iranian Government's Financial Performance Report. *Health Accounting Quarterly*, (4)2, 19-39, (in Persian)
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road not always Taken. *Management Accounting Research*, (1)22, 36-45.
- Hood, C. (1995). The new public management' in the 1980: Variations on a theme. *Accounting, Organizations & Society*, (2/3)20, 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W).
- Khan, F. (2016). Comparative Analysis between Accrual Basis and Cash Basis Accounting in the Aspect of Financial Reporting (A Study on Some Selective Local Firms in Bangladesh). Available at: <https://ssrn.com/abstract=2723802OR>.
- Mahmoudi, M., Mirzaei Gharaghyeh, M., Farhadian, F. & Ataei, Y. (2017). Examining the Barriers and Problems to Establishing Accrual Accounting System in Urumia Municipality. *The Second International Conference on Management Coherence and Economy in Iran, Tehran Development*, (in Persian)
- Mahdavi Kho, M., Farahani, Mojtaba., Rostami, F. & Isavi, H. (2015). Moving towards implementing accrual accounting in the public sector; challenges and solutions. *International Conference on Management and Humanities*, UAE, Dubai, (in Persian).
- Maliki, J., Nazaripour, M. & Amini, P. (2015). Investigating the Relationship between Accrual Accounting and Performance-Based Budgeting (Case Study: Ministry of Health and Medical Education). *Health Accounting Quarterly*, (4)3, 59-79, (in Persian)
- Mehadi, M., Nabiha, S., Khalid, A., Mail, R. & Noordin, R. (2017). Accrual Accounting in Public Sectors: Possible Contextual and Application Gaps for Future Research Agenda. *Asian Journal of Finance & Accounting*, (1)9.
- Naghizadeh Baghi, A., Soleimani, S., Hassanzadeh, M. & Hafshjani, N. (2015). Investigating the Impact of Accrual Accounting on the managers's Accountability of Universities of Medical Sciences and Health Services in Northwestern Iran. *Health Accounting Quarterly*, (1,11)4, 81-94, (in Persian).
- Nowak W.A. (2017). *The relevancy of contingency approach to public sector accounting development: recent evidence from Poland*, (in:) S. Jorge (ed.). *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, Imprensa Da Universidade De Coimbra, Coimbra, Portugal, 151-164
- Raman. G., Ganing. B. & Whatt G. (1997). Financial reporting by local governments. *Australian Accounting Resrearch*, 125-130
- Rahmani, A. & Rezaei, M. (2011). Accrual accounting a construct for

- performance auditing in the public. *political-economic sector*, 283, 262-271, (in Persian).
- Sarukhani, B. (2008). Research Methods in Social Sciences. *Tehran, Institute of Cultural Studies and Research*, 1, (in Persian).
 - Saber, M. (2009). Investigating Barriers to Tourism based on Accrual Accounting in the Iranian Public Sector. *Master Thesis in Accounting, Tarbiat Modares University*, (in Persian).
 - Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Principles of Qualitative Research Methodology, Basic Theory, Translated by: Byook Mohammadi (2006)*, Tehran: Institute of Humanities and Cultural Studies, First Edition, (in Persian).
 - 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.
 - Tri. J., Wahyu. P., Philomena, L. & Guthrie, J. (2017). Reforms in Public Sector Accounting and Budgeting in Indonesia, Confusions in Implementation. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (29), 104-137.
 - Tudor, T. (2008). *Cash Versus Accrual Accounting in public Sector*. www.Ssrn.com
 - Vaklifard, H. & Nazari, F. (2012). Factors affecting the Implementation of Accrual Accounting System in Institutions Affiliated With the Ministry of Health and Medical Education. *Health Accounting Quarterly*, (1)1, 111-125, (in Persian).

