



دانشکده علوم اداری و اقتصادی
گروه حسابداری

پایان‌نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد
گروه حسابداری

پایان‌نامه کارشناسی ارشد
بررسی وجود پیش‌زمینه‌های تحول در مبنای
حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی در
دانشگاه‌های عراق

استاد راهنما:
دکتر رضا حصارزاده

استاد مشاور:
دکتر مهدی صالحی

نگارش:
جناب عبد خاجی الکندلی
بهار 1396

چکیده

به طور کلی دو روش اساسی در حسابداری برای تعیین زمان و نحوه گزارش درآمد و هزینه وجود دارد: روش نقدی و روش تعهدی. هدف از این تحقیق، بررسی وجود پیش‌زمینه‌های تحول در مبنای حسابداری نقدی به مبنای تعهدی در حوزه دانشگاهی کشور عراق است. این پژوهش به لحاظ هدف، جزء پژوهش‌های کاربردی و از نظر ماهیت و روش جزء پژوهش‌های

توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش متخصصان مالی حاضر در دانشگاه های دولتی (شامل کارکنان یا سایر افراد مانند حسابرسان دیوان محاسبات) کشور عراق بود که از میان جامعه آماری تعداد 141 نفر به عنوان نمونه در خوشه های مختلف به تصادف انتخاب شدند. جهت جمع آوری داده ها از پرسشنامه استفاده گردید. برای آزمون فرضیه ها از آزمون مقایسه میانگین استفاده شد. یافته های پژوهش نشان داد در بخش دولتی عراق، ظرفیت ناکافی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، فقدان استانداردهای کارآمد حسابداری دولتی در داخل کشور، عدم تمایل استفاده کنندگان و ذینفعان از اطلاعات، عدم پاسخگویی صحیح و شفاف دستگاه ها به شهروندان، فقدان ارتباط موثر میان دستگاه های دولتی و نهادهای حرفه ای، عدم تخصیص بودجه کافی، فقدان دانش های نظری و تجربی در زمینه حسابداری تعهدی، عدم وجود نهاد مستقل وضع کننده استانداردهای حسابداری بخش دولتی، ضعف قوانین دولتی (قوانین برنامه توسعه، اساسی و عمومی)، از موانع خارجی گذار از حسابداری نقدی به تعهدی محسوب می شود. در زمینه عوامل داخلی نیز، عواملی همچون عدم وجود فرهنگ سازمانی و اداری مرتبط، عدم پذیرش و حمایت مدیران ارشد سازمان، تعهد و تخصص ناکافی مدیران ارشد سازمان، فقدان پرسنل باکفایت و مهارت لازم در حسابداری دولتی سازمان ها، عدم شناسایی و اندازه گیری صحیح دارایی های سرمایه ای، عدم کفایت سیستم های فناوری اطلاعات و فقدان منابع کافی فنی در سازمان، فشار بودجه ای در سازمان ها، ضعف سیاست های کلی سازمان (اهداف و برنامه ها)، اندازه و پیچیدگی عملیات در سازمان ها، از موانع داخلی گذار از حسابداری نقدی به تعهدی محسوب می شود.

کلیدواژه ها: پیش زمینه های تحول، حسابداری نقدی، حسابداری تعهدی، حوزه دانشگاه، کشور عراق

فهرست مطالب

فصل اول کلیات پژوهش

- 1-1- مقدمه
- 1-2- بیان مسئله و تبیین موضوع
- 1-3- ضرورت و اهمیت انجام تحقیق
- 1-4- اهداف تحقیق

- 3.....5-1- قلمرو تحقیق.....3
- 3.....1-5-1- قلمرو زمانی تحقیق.....3
- 4.....2-5-1- قلمرو مکانی تحقیق.....4
- 4.....3-5-1- قلمرو موضوعی تحقیق.....4
- 4.....6-1- تعریف واژگان تحقیق.....4

فصل دوم ادبیات موضوع

- 7.....مقدمه.....7
- 8.....1-2- فرایند مبنای حسابداری در دانشگاه‌های عراق:8
- 8.....2-2- خصوصیات سازمان‌های دولتی غیر انتفاعی: (ابراهیم
السعبری، 2007)8
- 9.....3-2- مبنای حسابداری.....9
- 9.....1-3-2- مبنای نقدی (کامل).....9
- 10.....2-3-2- مبنای نقدی تعدیل شده10
- 10.....3-3-2- مبنای نیمه تعهدی.....10
- 10.....4-3-2- مبنای تعهدی تعدیل شده10
- 11.....5-3-2- مبنای تعهدی (کامل)11
- 12.....4-2- معایب حسابداری نقدی: (رحمانی و رضایی، 1390)12
- 12.....5-2- مزایای حسابداری تعهدی.....12
- 13.....6-2- معایب حسابداری تعهدی.....13
- 13.....7-2- حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی.....13
- 13.....8-2- مراحل پیاده سازی حسابداری تعهدی (پذیرش حسابداری
تعهدی)13
- 14.....9-2- هدف‌های تحول مبنای حسابداری نقدی به مبنای
حسابداری تعهدی.....14
- 14.....10-2- مبنای تعهدی و ارتباط آن با استانداردهای بین
المللی حسابداری بخش عمومی.....14
- 15.....1-10-2- چالش‌های به کارگیری استانداردهای بین‌المللی در
کشورهای در حال توسعه:15
- 16.....11-2- موانع و شرایط استفاده از حسابداری تعهدی:16
- 18.....12-2- آسیب‌شناسی روش‌های جاری و راه‌حل‌ها قابل ارائه:
اکرمی و همکاران (1393)18

1-12-2- مهم ترین مجموعه از راه حل های قابل ارائه در این زمینه عبارتند از.....	19
2-13- اصول و مفروضات حسابداری ملایم برای انتقال روش نقدی به روش تعهدی در عراق.....	19
2-14- ارتباط بین گزارشگری مالی و حسابداری تعهدی.....	20
2-15- مزایای اصلاح برخی از حسابهای مهم که به کارگیری روش حسابداری تعهدی به جای روش نقدی.....	21
2-15-2-1- مزایای اصلاح حساب موجودیها در نتیجه به کارگیری روش حسابداری تعهدی به جای روش نقدی.....	21
2-15-2-2- مزایای اصلاح حساب داراییها ثابت در نتیجه تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی.....	21
2-15-2-3- مزایای اصلاح حساب درآمد در نتیجه استقرار سیستم حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی در دانشگاه ها و واحدهای تابعه.....	22
2-16- گذار موفق به حسابداری تعهدی.....	22
2-17- مسئولیت پاسخگویی.....	24
2-17-2-1- مفهوم مسئولیت پاسخگویی در چارچوبهای نظری حسابداری و گزارشگری مالی.....	24
2-17-2-3- حسابداری تعهدی و مسئولیت پاسخگویی.....	24
2-18- نظام بودجه ریزی عملیاتی، اهداف و مزایا آن:.....	25
2-18-2-1- مزایای بودجه ریزی عملیاتی.....	26
2-19- پیشینه تحقیق:.....	29
2-19-2-1- پیشینه پژوهش خارجی.....	29
2-19-2-2- پیشینه پژوهش داخلی.....	31
فصل سوم روش تحقیق	
مقدمه.....	33
3-1- نوع و روش تحقیق.....	33
3-2- جامعه آماری.....	35
3-3- نمونه آماری.....	35
3-4- ابزار و روش گردآوری داده.....	36
3-5- روش تجزیه و تحلیل.....	37
3-5-2- بررسی نرمال بودن توزیع.....	37

- 38.....3-5-3- آزمون تی (T-TEST) :
 38.....4-5-3- آزمون ویل کاکسون :
فصل چهارم تجزیه و تحلیل داده ها
- 40.....مقدمه
 41.....1-4- آمار توصیفی
 41.....1-1-4- سیمای آزمودنی ها
 41.....1-1-1-4- جنسیت پاسخ دهندگان
 42.....2-1-1-4- سن پاسخ دهندگان
 43.....3-1-1-4- سابقه خدمت مرتبط پاسخ دهندگان
 44.....4-1-1-4- سابقه و میزان کار با نرم افزارهای مالی
 45.....5-1-1-4- رشته تحصیلی پاسخ دهندگان
 45.....6-1-1-4- میزان تحصیلات پاسخ دهندگان
 46.....7-1-1-4- سمت پاسخ دهندگان
 47.....8-1-4- تغییر در سیستم حسابداری
 48.....2-4- توصیف اطلاعات پرسش نامه
 49.....2-4- آمار استنباطی
 50.....1-2-4- نتایج بررسی روایی (تحلیل عاملی تأییدی)
 52.....2-2-4- نتایج بررسی پایایی
 52.....3-2-4- بررسی نرمال بودن داده ها
 53.....2-4-4- بررسی فرضیه ها و سوالات تحقیق
 5-2-4- مقایسه میانگین نظرات زنان و مردان در مورد
 58.....عوامل داخلی و خارجی
 6-2-4- مقایسه میانگین نظرات افراد با سنین مختلف در
 59.....مورد عوامل داخلی و خارجی
 7-2-4- مقایسه میانگین نظرات افراد با سابقه خدمت مرتبط
 60.....مختلف در مورد متغیرهای اصلی تحقیق
 8-2-4- مقایسه میانگین نظرات افراد با سابقه کار با نرم
 60.....افزاهای مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی
 9-2-4- مقایسه میانگین نظرات افراد با رشته های تحصیلی
 61.....مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

4-2-10- مقایسه میانگین نظرات افراد با سطح تحصیلات مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی	62
4-2-11- مقایسه میانگین نظرات افراد با سمت های مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی	62
فصل پنجم نتیجه گیری و پیشنهادات	
5-1- یافته های تحقیق	64
5-2- بحث و نتیجه گیری	68
5-3- پیشنهادات	69

منابع

منابع فارسی	71
منابع عربی	75
منابع انگلیسی	76
پیوست ها	75

فهرست جداول

جدول 4-1- جنسیت پاسخ دهندگان	42
جدول 4-2- سن پاسخ دهندگان	42
جدول 4-3- فراوانی سابقه کار پاسخ دهندگان	43
جدول 4-4- فراوانی سابقه و میزان کار با نرم افزارهای مالی پاسخ دهندگان	44
جدول 4-5- رشته تحصیلی پاسخ دهندگان	45
جدول 4-6- تحصیلات پاسخ دهندگان	45
جدول 4-7- فراوانی سمت پاسخ دهندگان	46
جدول 4-8- تغییر در سیستم ها	48
جدول 4-9- آماره های توصیفی پرسشنامه	48
جدول 4-10- نتایج مربوط به تحلیل عاملی تأییدی گویه های پرسشنامه	50
جدول 4-11- ضریب آلفای کرونباخ	52

- جدول 4-12- بررسی نرمال بودن داده ها 52
- جدول 4-13- نتایج آزمون T و آماره آن در مورد عوامل داخلی و خارجی 54
- 4-14- آزمون T تک نمونه ای در مورد سوالات پرسش نامه 54
- جدول 4-15- مقایسه میانگین نظرات مردان و زنان در مورد متغیرهای تحقیق 59
- جدول 4-16: مقایسه میانگین نظرات سنین مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی 59
- جدول 4-17: مقایسه میانگین نظرات با سابقه کار مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی 60
- جدول 4-18: مقایسه میانگین نظرات با سابقه آشنایی مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی 61
- جدول 4-19: مقایسه میانگین نظرات با رشته تحصیلی مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی 61
- جدول 4-20: مقایسه میانگین نظرات با سطوح تحصیلی مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی 62
- جدول 4-21: مقایسه میانگین نظرات با سمت مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی 63

فهرست اشکال

- نمودار 4-1- جنسیت پاسخ دهندگان 42
- نمودار 4-2- سن پاسخ دهندگان 43
- نمودار 4-3- سابقه کار مرتبط پاسخ دهندگان 43
- نمودار 4-4- سابقه و میزان کار با نرم افزارهای مرتبط پاسخ دهندگان 44
- نمودار 4-5- رشته تحصیلی پاسخ دهندگان 45
- نمودار 4-6- تحصیلات پاسخ دهندگان 46
- نمودار 4-7- سمت پاسخ دهندگان 47

فصل اول

کلیات پژوهش

1-1- مقدمه

دو روش اساسی در حسابداری برای تعیین زمان و نحوه گزارش درآمد و هزینه در کتابها بکار برده می شود: روش نقدی و روش تعهدی. تنها تفاوت این روشها در زمان ثبت خریدهها و فروشها است.

در روش نقدی، درآمدها تا وجه آن واقعا دریافت نشود شناسایی نمی شوند، و هزینه ها تا وجه آن واقعا پرداخت نشود شناسایی نمی شوند. در روش نقدی درآمدها و هزینه ها موقعی شناسایی می شوند که پرداخت یا دریافت شده باشند. در روش تعهدی معاملات زمانی ثبت می شوند که کالا تحویل شده یا خدمات انجام گرفته باشد، صرفنظر از اینکه زمان واقعی دریافت و پرداخت وجه چه موقعی بوده است. به عبارت دیگر درآمد زمانی ثبت می شود که فروش انجام شده است و هزینه زمانی ثبت می شود که کالا یا خدمات تحویل شده باشد. بکارگیری حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی یک پدیده جدید است و محدودیت فزونی منافع بر مخارج آن هنوز موضوع قابل توجه بحثهای دانشگاهیان و دست اندرکاران است. با توجه به اهمیت موضوع، پژوهش حاضر وجود پیشزمینه‌های تحول در مبنای حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی در حوزه دانشگاه عراق را مورد بررسی قرار داده است، لذا در این فصل از پژوهش پژوهشگر به بیان مسئله اصلی پژوهش، ضرورت انجام تحقیق، اهداف تحقیق، قلمرو تحقیق، و در پایان به تعریف متغیرهای تحقیق پرداخته است.

1-2- بیان مسئله و تبیین موضوع

سیر تکامل جوامع بشری نشان می دهد که هستی را باید بدان صورتی توضیح داد که واقعا هست و بدان طریق تغییر داد که قوانین تغییر و تکامل آن حکم می کند. در عصری که جوامع بشری همواره در حال پیشرفتهای علمی، صنعتی و اقتصادی است و با توجه به این که نقش فعالیت های مالی در هر پیشرفت و توسعه ای غیرقابل انکار است نیاز به توسعه روزبه روز حسابداری یک نیاز اساسی است (تیکل¹، 2010). به طوری که هر واحد اقتصادی به منظور برنامه ریزی و تعیین خط مشی آینده، اطلاعات و گزارش های حسابداری را مورد بررسی قرار می دهد و از آنجا که اطلاعات حسابداری به خودی خود قابل استفاده نیستند باید ثبت و طبقه بندی شده و در قالب صورت های مالی خلاصه شود.

¹ Tickell

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 (بوکسالی¹، 1998؛ کارلین²، 2003). این تغییر در نتیجه خواستار پاسخگویی بیشتر، افزایش شفافیت اطلاعات و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر از بخش‌های عمومی است (دکنسن³، 2000). به همین منظور این چنین پیش‌بینی می‌شود که تا چند سال دیگر همه کشورها از جمله کشورهای در حال توسعه، در سیستم حسابداری خود از مبنای تعهدی استفاده کنند. کمیته خدمات عمومی، فدراسیون بین‌المللی حسابداران معتقد است که مبنای تعهدی صورت‌های مالی در مقایسه با مبنای نقدی، اطلاعات مربوطتر، موثقت‌تر، قابل‌مقایسه و مفیدتری برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم می‌آورد (کمیته خدمات عمومی، 2002).

حسابداری تعهدی به دلیل نحوه برخورد و افشای رویدادها، فراهم‌کننده اطلاعاتی است با ارزش غافلگیرکننده که با ارسال نشانه‌ها به استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، امکان پیش‌بینی دقیق‌تری از وضعیت آینده و به ویژه جریان‌های نقدی آتی را مهیا می‌کند (میرزایی و مهرآذین، 1391). با توجه به تأکید بر تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی با هدف ارائه اطلاعات بهتر جهت تصمیم‌گیری در این تحقیق می‌خواهیم به این پرسش پاسخ دهیم که آیا در حوزه دانشگاهی کشور عراق نیز پیش‌زمینه‌های تحول از مبنای نقدی به تعهدی وجود دارد یا خیر؟

1-3- اهمیت انجام تحقیق

کمیته خدمات عمومی همه کشورها را در هر سطحی از توسعه یافته‌گی به حرکت به سمت مبنای تعهدی و استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تشویق می‌کند که حوزه دانشگاهی را نیز در بر می‌گیرد. اهمیت بهبود گزارشگری مالی دولت‌ها از طرف نهادهای بین‌المللی و منطقه‌ای مالی مانند بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، بانک توسعه آسیا، و برنامه توسعه سازمان ملل متحد نیز به رسمیت شناخته شده است (هپورس⁴، 2003) و این که اغلب کمک‌های مالی این مؤسسه‌ها مشروط بر این است که این کشورها سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری خود را تغییر داده و مبنای تعهدی را بکار ببرند (پینا⁵ و

¹ Boxali

² Carlin

³ Dickinson

⁴ Hepworth

⁵ Pina

همکاران، 2009). هیات‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید، و در تحقق این امر تلاش کرده‌اند؛ براین اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای نظیر آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، زلاندنو و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدي به تعهدی در دهه‌های 80 و 90 میلادی انجام پذیرفته و برنامه ریزی برای فراهم کردن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یک انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان دهنده اهمیت بکارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی از جمله حوزه‌های دانشگاهی به ویژه در کشورهای در حال توسعه از جمله عراق است. با توجه به اینکه ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آنها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدي یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی دستگاه‌های دولتی، خصوصاً برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود. ارائه اطلاعات دقیق در خصوص درآمدها و هزینه‌های دستگاه‌های دولتی در گزارش‌های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آنها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده اعم از دولت و سایر ناظرین بی‌طرف و مستقل و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه کرده، و امکان ارزیابی دقیق‌تر گروه‌های مزبور را فراهم می‌کند و رسیدگی به آن از ضروریات است.

1-4- اهداف تحقیق

بررسی پیش‌زمینه‌های تحول در مبنای حسابداری نقدي به مبنای تعهدی در حوزه دانشگاهی کشور عراق

1-5- قلمرو تحقیق

قلمرو تحقیق حاضر در سه بخش به شرح زیر ارائه می‌گردد.

1-5-1- قلمرو زمانی تحقیق

قلمرو زمانی این تحقیق در زمستان 1395 و بهار 1396 (2016-2017 میلادی) می‌باشد.

1-5-2- قلمرو مکانی تحقیق

محدوده مکانی انجام تحقیق را دانشگاه‌های دولتی کشور عراق تشکیل می‌دهند.

1-5-3- قلمرو موضوعی تحقیق

تحقیق حاضر به لحاظ موضوعی به دنبال بررسی وجود پیش-زمینه‌های تحول در مبنای حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی در حوزه دانشگاه عراق می‌باشد.

1-6- تعریف واژگان تحقیق

براساس هدفهای این پژوهش، واژگان تحقیق در ادامه توضیح داده می‌شود که عبارتند از:

مبنای حسابداری

مبنای حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است. انتخاب هر یک از روشهای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که حسب مورد در حسابداری موسسات بازرگانی و موسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. (باباجانی، 1385). انواع مبنای حسابداری عبارتند از:

مبنای نقدی (کامل)

حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد.

مبنای تعهدی (کامل)

در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی، شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنای، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنای، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌ها است و زمانی که

کالایی تحویل می گردد یا خدمتی انجام می شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود (باباجانی، 1385).

مبنای نیمه تعهدی

مبنای نیمه تعهدی در حسابداری به سیستمی گفته می شود که در آن، هزینه ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. مبنای نیمه تعهدی، ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است و به لحاظ سهولت و قابلیت اجرا، مورد پذیرش تعدادی از کشورها قرار گرفته است. به عبارت دیگر، چون در ثبت و شناسایی هزینه ها، امکان استفاده از مبنای تعهدی وجود دارد، بنابراین هزینه ها به محض ایجاد، بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، در دفاتر ثبت می شوند. به این ترتیب، یکی از مزایای مبنای تعهدی یعنی انعکاس واقعی هزینه های دوره مالی، در این سیستم مورد استفاده قرار می گیرد.

مبنای تعهدی تعدیل شده

مبنای تعهدی تعدیل شده، روش حسابداری است که در آن هزینه ها هنگام ایجاد یا تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، به همان ترتیبی که در مبنای تعهدی کامل و مبنای نیمه تعهدی عمل می شوند. ولی درآمدها در این مبنا برحسب طبع و ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شوند:

دسته ای از درآمدها، آنهایی هستند که قابل اندازه گیری بوده و در عین حال در دسترس می باشند، لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهند بود.

دسته دیگر درآمدها، درآمدهایی هستند که فاقد ویژگی های پیش گفته بوده و لذا اندازه گیری و تشخیص آنها مشکل و معمولاً ناممکن است و یا وصول آنها پس از تشخیص، در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی بعد از دوره مالی امکان پذیر نیست. این درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. در حسابداری تعهدی تعدیل شده هزینه ها منحصراً در مبنای تعهدی (در زمان ایجاد یا تحمل) شناسایی و در دفاتر منعکس می شوند، در حالی که برخی از درآمدها با استفاده از مبنای تعهدی (هنگام تحقق درآمد) شناسایی و ثبت و برخی دیگر از درآمدها براساس مبنای نقدی (هنگام وصول وجه درآمد) شناسایی و ثبت می شوند.

مبنای نقدی تعدیل شده

مبنای نقدی تعدیل شده، روش حسابداری است که به روش حسابداری نقدی کامل شباهت زیادی دارد. تفاوت مبنای نقدی کامل با مبنای نقدی تعدیل شده در نحوه شناسایی و ثبت هزینه هاست. درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل می‌کنند و تفاوتی با هم ندارند (باباجانی، 1385).

فصل دوم

ادبیات موضوع

مقدمه

با توجه به تخصصی شدن فعالیت ها و سرعت تغییر در فناوری لذا امروزه نقش دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی در توسعه پایدار جوامع انسانی بر هیچ کس پوشیده نیست چرا که همزمان با رشد تکنولوژی و افزایش رقابت در بازارهای جهانی و تلاش عده ای در جهت کسب سهم بیشتر از منابع جهانی، با توجه به رویکرد نوین سازمانهای دولتی در استفاده از مبنای حسابداری تعهدی و انتشار استانداردهای بخش عمومی و پیش نویس های انتشار یافته از سوی کمیته تدوین استانداردهای بخش عمومی سازمان حسابرسی، بررسی تحلیلی مزایا و معایب این رویکرد ضروری می باشد، زیرا مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی می تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم گیری های مبتنی بر این اطلاعات تأثیر گذار باشد و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیش بینی و بودجه بندی، موجب تغییرات عمده ای در تخصیص منابع شود، همچنین بروز چالش ها و پیامدهای زیانباری از جمله افزایش اختلاف طبقاتی در جوامع انسانی، فقر و فساد مالی، آلودگی محیط زیست و غیره، جوامع بشری را در معرض تهدید جدی قرار داده و راه برون رفت از این معضلات اقتصادی و چالش های اجتماعی منوط به جایگزینی رویکرد توسعه به به جای رشد می باشد و دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی به دلیل ضریب تأثیر بسیار بالای خود در ارتقای سطح فرهنگ و آگاهی افراد جامعه و به عنوان منبع تولید علم، اندیشه و دانش نوین، نقش مهمی در این زمینه ایفا می نمایند. البته مشروط به اینکه بخش آموزش عالی به موازات پیشرفت تکنولوژی، ظرفیت ها و قابلیت های خود را جهت ایفای این مسئولیت ارتقا بخشد که مهمترین و موثرترین اقدام در این خصوص، ارتقای سیستم های اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی به تناسب نیازهای اطلاعاتی مدیران و تصمیم گیرندگان جهت تحقق هر چه بیشتر مسئولیت پاسخگویی در قبال جامعه و بخش عمومی می باشد. علاوه بر این بررسی بسیار سنگینی بر دوش دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی در عراق گذاشته شده از جمله گسترش و نفوذ فرهنگ اسلامی و اعتلای فرهنگ عمومی و همین طور نشر سواد و بسط روح تحقیق و استفاده از علم و فناوری برای نیل به استقلال علمی و فرهنگی این کشور که لازمه تحقق این اهداف و رسالت ها، وجود نظام آموزشی متناسب با نیازهای روز جامعه و مطابق با

جدیدترین و کارآمدترین سیستم های آموزشی و مدیریتی می باشد و از آنجا که مسائل مالی و اقتصادی تاثیر بارزی بر کیفیت خدمات آموزشی دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی و میزان دستیابی به اهداف آنها می گذارد، سیستم های مالی و نظام های بودجه ای را از اهمیت خاصی برخوردار می سازد؛ لذا طراحی سیستم های مطلوب حسابداری و مالی با قابلیت های لازم و مبتنی بر دقیق ترین مبانی حسابداری یعنی مبنای تعهدی کامل و مطلوب ترین چارچوب های گزارشگری مالی یعنی چارچوب مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که بتواند بستر لازم جهت اجرای نظام های نوین بودجه ریزی از جمله نظام بودجه ریزی عملیاتی را فراهم نماید، ضروری و الزام آور است.

با توجه به انتشار بیانیه مفهومی شماره یک هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مفهوم مسئولیت پاسخگویی از اهمیت ویژه ای در چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولت ها برخوردار گردیده و به عنوان یک معیار اساسی جهت سنجش و ارزیابی کارایی نظام های حسابداری و گزارشگری مالی مورد توجه قرار گرفته است، از طرف دیگر نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و بخصوص سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی که موضوع پژوهشی این تحقیق می باشد، از طریق ارائه اطلاعات لازم در خصوص کیفیت فعالیت و عملکرد دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی نقش مهمی در ارزیابی و سنجش میزان تحقق مسئولیت پاسخگویی دولت در حوزه آموزش، پژوهش و فناوری دارد و علاوه بر سنجش به عنوان یکی از ابزارهای ادای مسئولیت پاسخگویی محسوب می شود.

2-1- فرایند مبنای حسابداری در دانشگاه های عراق:

در دانشگاه های عراق، تحصیلات روزانه مبنای استفاده شده در حسابداری، همانند دیگر وزارتخانه ها و مؤسسات عراق، و بر اساس دستور العمل های صادره همراه با بودجه سالانه کشور، بر اساس مبنای نقدی می باشد. اما در خصوص تحصیلات شبانه و مشاوره های فنی دانشگاهها، حساب (صندوق) خاص بر اساس قانون صادره از وزارت علوم عراق به شماره (111) در سال 1997 میلادی می باشد که روش استفاده شده در اینجا بر مبنای تعهدی است.

2-2- خصوصیات سازمان های دولتی غیر انتفاعی : (ابراهیم السعبری، 2007)

1- سازمانهای دولتی به منظور تحصیل سود برای تامین کنندگان منابع مالی خود تاسیس نمی شود.

- 2- نبودن بازار رقابتی، و در نتیجه یکی از شاخص های مهم ارزیابی عملکرد حذف خواهد شد.
- 3- اجرای قوانین و مقررات در حسابداری دولتی که جایگزین شاخص رقابت و سودآوری خواهد داشت.
- 4- در سازمانها دولتی معمولاً هیچ گونه منافع یا حقوق مالکیت مشخص قابل خرید و فروش یا انتقال وجود ندارد.

2-3- مبانی حسابداری

مبانی حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها در دفاتر حسابداری است. انتخاب هر یک از روشهای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می شود که حسب مورد در حسابداری موسسات بازرگانی و موسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می گیرد. (باباجانی، 1385). انواع مبنای حسابداری عبارتند از:

2-3-1- مبنای نقدی (کامل)

در نظام حسابداری نقدی (کامل)، درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه ها به هنگام پرداخت وجه نقد مربوط به آنها، شناسایی و ثبت می شوند. پس ملاحظه می شود که اساس نظام مذکور بر دریافت یا پرداخت وجه نقد استوار است (باباجانی، 1382). در این نظام، تحقق یا قطعی شدن درآمد و تعهد یا وقوع هزینه، که معمولاً از آثار دریافت یا عرضه کالا و خدمات است؛ در شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها مدنظر قرار نمی گیرد. بزرگترین مزیت استفاده از مبنای یاد شده سادگی آن است، زیرا فهمیدن و کاربرد آن نیاز به مهارت های حسابداری خاصی ندارد. به همین دلیل، سیاستمداران و عموم استفاده کنندگان، در مقایسه با سایر مبانی حسابداری، برای درک آن نیاز به آموزش و کمک کمتری دارند (کابل، هیلی و لی¹، 2002). از سوی دیگر، استفاده از مبنای نقدی (کامل)، توانایی پاسخ خواهان را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار به شدت تضعیف می کند، زیرا این نظام هیچ گونه اطلاعاتی درباره چگونگی مدیریت دارایی ها و بدهی های دولت ارائه نمی دهد. این ویژگی بزرگترین محدودیت مبنای نقدی (کامل) به شمار می آید (باباجانی، 1383).

¹ Cable, Healy, & Li

2-3-2- مبنای نقدی تعدیل شده

مبنای نقدی تعدیل شده شباهت بسیاری به مبنای نقدی (کامل) دارد و فقط در نحوه شناسایی و ثبت هزینه ها با آن متفاوت است. این بدان معناست که نحوه عمل هر دو مبنا در مورد درآمدها مشابه است، زیرا درآمدها در هر دو نظام به هنگام وصول شناسایی و ثبت می شوند. (باباجانی، 1385).

در حقیقت، استفاده از مبنای نقدی تعدیل شده باعث می شود تا هزینه، که یکی از پرداخت های قطعی است و در قبال تحویل کالا یا انجام خدمت پرداخت می شود، از سایر پرداخت ها نظیر تنخواه گردان پرداخت، پیش پرداخت و علی الحساب کاملاً متمایز شوند. این پرداخت ها غیرقطعی به شمار می آیند و مادام که کالا یا خدمات مربوط به آنها تحویل نگردیده است، از اقلام دارایی محسوب میشوند. پس شناسایی و ثبت هزینه ها در مبنای مذکور که قانون محاسبات عمومی ایران نیز بر آن تأکید دارد، مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی به شرح زیر است (وکیلی فرد و نظری، 1391):

- تحویل کالا یا عرضه خدمت یا اجرای قرارداد
- پرداخت وجه به صورت قطعی

2-3-3- مبنای نیمه تعهدی

در این مبنا که در واقع ترکیبی از دو مبنای نقدی (کامل) و تعهدی (کامل) است، برای شناسایی و ثبت هزینه ها از مبنای تعهدی (کامل) استفاده می شود، یعنی هزینه ها به محض تحمل یا ایجاد و بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، شناسایی و ثبت می شوند. در مبنای نیمه تعهدی، شناسایی هزینه ها بر مبنای تعهدی (کامل) موجب تحقق یکی از محاسن مبنای مزبور، که همانا انعکاس واقعی هزینه های یک دوره مالی است، می شود. با توجه به مشکلاتی که در زمینه تکمیل فرآیند کسب درآمد دولت های اغلب کشورهای درحال توسعه وجود دارد، حصول اطمینان کامل از تحقق درآمد در این کشورها میسر نیست. بنابراین، استفاده از مبنای نیمه تعهدی در حسابداری بخش عمومی برخی از این کشورها متداول شده است (پاک مرام، ابراهیمی و هادوی، 1390).

2-3-4- مبنای تعهدی تعدیل شده

در مبنای تعهدی تعدیل شده که یکی از مناسب ترین مبانی حسابداری فعالیت های غیربازرگانی بخش عمومی به شمار می آید؛ هزینه ها مانند مبانی تعهدی (کامل) و نیمه تعهدی،

در هنگام تحمل یا ایجاد شناسایی و ثبت می شوند. این درحالی است که در مبنای مذکور، درآمدها بر حسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شوند. گروه اول، درآمدهایی اند که قابل اندازه گیری و در عین حال، در دسترساند (باباجانی، 1386).

بنابراین، در زمان کوتاهی پس از شناسایی قابل وصول خواهند بود. این قبیل درآمدها، با استفاده از مبنای تعهدی (کامل)، شناسایی و ثبت می شوند. گروه دوم، درآمدهایی اند که ویژگی های درآمدهای گروه اول را ندارند، بنابراین، اندازه گیری و شناسایی آنها مشکل و در عمل غیرممکن است یا وصول آنها پس از شناسایی در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن امکان پذیر نیست. این دسته از درآمدها، با استفاده از مبنای نقدی (کامل)، شناسایی و ثبت می شوند. بدین ترتیب، ملاحظه می شود که تفاوت مبنای تعهدی تعدیل شده با مبنای تعهدی (کامل)، و نیمه تعهدی، فقط در شناسایی و ثبت درآمدهاست، زیرا در هر سه مبنا هزینه ها در زمان تحمل یا ایجاد شناسایی و ثبت می شوند (باباجانی، 1382).

2-3-5- مبنای تعهدی (کامل)

در این مبنا، درآمدها در هنگام تحصیل یا تحقق شناسایی و ثبت می شوند. زمان تحصیل یا تحقق درآمد موقعی است که درآمد به صورت قطعی شناسایی می شود یا، بر اثر ارائه خدمات، حاصل می گردد. بنابراین، به زمان وصول وجه در این روش توجه نمی شود، بنابراین، آنچه در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد، زمان تحصیل یا تحقق درآمد است. از سوی دیگر، شناسایی و ثبت هزینه ها نیز در مبنای مذکور، به هنگام ایجاد یا تحمل آنها صورت می گیرد. به عبارت دیگر، صرفنظر از هرگونه دریافت و پرداخت وجه نقد، در زمانی که کالایی تحویل می گردد، یا خدمتی عرضه می شود، برای مؤسسه، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی یا خدمت عرضه شده، بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود. بدین ترتیب، با مقایسه ای ساده می توان به مهمترین تفاوت میان مبنای تعهدی و نقدی حسابداری پی برد. تفاوت مذکور عبارت از آن است که هزینه های واقعی یک دوره مالی، با استفاده از مبنای نقدی حسابداری، قابل گزارش نیست و این در حالی است که تحقق این امر، با به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری، امکان پذیر خواهد بود (باباجانی، 1385).

4-2- معایب حسابداری نقدی: (رحمانی و رضایی، 1390)

- 1- دامنه محدودتر و ناتوانایی از نمایش دادن جریانهای نقدی بیش از یک دوره مالی.
- 2- ناتوانی از برطرف کردن نیاز اطلاعاتی در مورد داراییها و بدهیها، اثرات مصرف جاری بر موجودیها و داراییها دولت.
- 3- تأکید تنها بر جریانهای نقدی است و از دیگر جریانهای منابع که می تواند بر توانایی دولت در ارائه کالا و خدمات اثر گذار باشد، چشم پوشی می شود.
- 4- پاسخگویی محدود در مورد وجوه مصرف شده و چشم پوشی از پاسخگویی در مورد مدیریت داراییها و بدهیها
- 5- تهیه صورت وضعیت مالی و نتایج کارکرد برخی نویسندگان ادعا می کنند که حسابداری نقدی عینی تر است و شناسایی داراییها و بدهیها در حسابداری تعهدی راه برای دستکاری در ارقام بازتر می کند.

5-2- مزایای حسابداری تعهدی: (محسنی و همکاران 1394)

- 1- بهبود پاسخگویی مدیران در قبال منابع
- 2- افزایش شفافیت و ارزیابی مناسب داراییها
- 3- تسهیل برنامه ریزی و فراهم آوردن زمینه مدیریت منابع نقدی و غیر نقدی.
- 4- بیان وضعیت مالی و امکان ارزیابی انعطاف پذیری مالی از طریق ارائه اطلاعات وسیع.
- 5- تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه ها از طریق محاسبه بهای تمام شده و کمک به مدیریت بهتر هزینه ها.
- 6- ایجاد زمینه لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی به عنوان روش بهینه بودجه بندی.
- 7- افزایش مقایسه پذیری عملکرد مالی دولت با بخش خصوصی.
- 8- امکان تشخیص لزوم خرج کرد، بر اساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها.
- 9- مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه ریزی برای وصول آنها.

10- انطباق با استانداردهای حسابداری.

11- با ثبت کلیه رویدادهای مالی زمینه های فساد مالی کاهش می یابد.

2-6- معایب حسابداری تعهدی: (محسنی و همکاران 1394)

1- درک حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سخت تر است.

2- هزینه آموزشی سیستم حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی بیشتر است.

2-7- حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی: محمد رضا ملکی و همکاران (1392)

در حسابداری تعهدی، شناسایی رویدادهای مالی، زمانی صورت می گیرد که بر دارایی یا بدهی اثر گذارد. در حقیقت، این شیوه اندازه گیری، اثرات اقتصادی رویداد را در نظر می گیرد. اما در حسابداری نقدی، رویدادهای مرتبط با وجه نقد، مد نظر قرار می گیرد. مزایای حسابداری نقدی چنین است:

1- درک آسانتر به وسیله استفاده کننده.

2- قضاوت آسانتر در مورد رعایت بودجه به شکل سنتی.

3- سهولت استقرار این سیستم و استخراج گزارش.

4- هزینه کمتر این سیستم، به علت نیاز به تخصص حسابداری کمتر.

2-8- مراحل پیاده سازی حسابداری تعهدی (پذیرش حسابداری تعهدی)

راهبردها، سلسله مراتب و قالب های زمانی مختلفی را می توان برای پذیرش حسابداری تعهدی به کار برد. با این وجود، هر گاه که تصمیم بر پذیرش حسابداری تعهدی گرفته شود، عموماً فعالیت های مقدماتی زیر لازم خواهد بود (آتوکرولا و رید، 2003 به نقل از زرمهری، 1393)

1- بررسی ظرفیت ها، ترتیبات و سیستم های موجود.

2- ایجاد راهبرد اجرایی و طرح پروژه ای.

3- ایجاد راهبرد آموزشی - ارتباطی.

4- ایجاد راهبرد و طرح گسترش تعلیم - ظرفیت.

5- ایجاد گروه های پروژه ای.

6- موافقت با سیاست های حسابداری و قالب های گزارش دهی.

- 7- شناسایی استلزامات سیستم اطلاعات حسابداری.
 - 8- توضیح وظایف و نقش های حسابرسی داخلی و خارجی.
 - 9- طراحی فرآیند های تضمین کیفیت.
- بعد از انجام مراحل مقدماتی فوق در مسیر اجرای حسابداری تعهدی، عموماً فعالیت های اجرایی زیر انجام می گیرد:
- 1- تهیه فهرست حساب ها، سیاست ها و دستور العمل های حسابداری مشروح.
 - 2- ارائه برنامه های آموزشی و ارتباطی.
 - 3- ایجاد ترازنامه های مربوط به اول دوره (شناسایی و ارزشگذاری دارایی ها و تعهدات).
 - 4- اعمال تغییر در سیستم های اطلاعاتی، در صورت لزوم.
 - 5- حسابرسی ترازنامه های مربوط به اول دوره.
 - 6- اجرای کنترل داخلی و ترتیبات حسابرسی تغییر یافته.
- 9-2- هدف های تحول مبنای حسابداری نقدی به مبنای حسابداری تعهدی: محمد رضا ملکی و همکاران (1392)**
- کشورهای که به نظام تعهدی در بخش عمومی روی آورده اند دارای هدف های مشترک زیر هستند:
- 1- فراهم کردن امکان ارزیابی کامل عملکرد مدیریت.
 - 2- تسهیل بهتر مدیریت مالی.
 - 3- بهبود درک هزینه های برنامه ها.
 - 4- دسترسی به اطلاعات سودمند برای تخصیص منابع.
 - 5- بهبود گزارشگری مالی.
 - 6- کمک به بهبود مدیریت دارایی و وجه نقد.

10-2- مبنای تعهدی و ارتباط آن با استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی:

در راستای حل مشکلات حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و تدوین استانداردهای شفاف و با کیفیت در نظام حسابداری بخش عمومی حمایت و از تصویب استانداردهای منسجم و یکنواخت در محدوده تمامی واحدهای بخش عمومی، چه دولت مرکزی و چه دولت محلی، استقبال کرده است. در ادامه نیز با وقوع

تحول ها و اصلاحات در بخش عمومی کشورهای مختلف، از اواخر دهه 1990 به تدریج گزارشگری مالی بر اساس استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی آغاز شد (Qulasvirta, 2014) به نقل از باغومیان و نقدی، (1394)

اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی:

در راستای اجرای اصلاحات و ایجاد تحول در نظام حسابداری بخش عمومی، ضروری است تا چارچوب حسابداری بخش عمومی تغییرهای گسترده ای به شرح زیر داشته باشد (Ball et al. 2012، به نقل از باغومیان و نقدی 1394):

1- استفاده از رویکرد تعهدی به جای رویکرد نقدی.

2- به کارگیری و لازم الاجرا کردن استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی.

در رویکرد تعهدی، معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت و یا پرداخت وجه نقد) شناسای می شوند. تقریباً همه استانداردهای منتشر شده از سوی هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی مبتنی بر رویکرد تعهدی است. از اینرو پیش از پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، ابتدا باید رویکرد تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی استقرار یابد. با توجه به اینکه رویکرد تعهدی ذهنی تر از رویکرد نقدی است، لذا به استانداردهای منسجم و جامعی نیاز است تا چالش ها و پیچیدگی های ناشی از پیاده سازی رویکرد تعهدی به حد اقل برسد. برای مثال در رویکرد تعهدی، در تخمین و ارزیابی ارزش دارایی ها و به خصوص دارایی های زیربنایی و تاریخی (برای مثال، شهر بابل اثری در عراق) به استانداردهای جامعی نیاز است.

2-10-1- چالشهای به کارگیری استانداردهای بین المللی در کشورهای در حال توسعه:

1- در زمان تغییر و تحول، تمام کارکنان و مقام های اجرایی کشورهای در حال توسعه از پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی حمایت نکنند. مقاومت این افراد در مقابل تغییرها و اصرار بر ادامه استفاده از رویه های سنتی را می توان عامل بازدارنده مهمی در پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی عنوان کرد (Yunusa, 2014، به نقل از باغومیان و نقدی، 1394).

2- عامل بازدارنده دوم، هزینه پیاده سازی و موارد تعدیل در استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی بر اساس شرایط هر کشور خاص است.

3- استانداردهای بین المللی حسابداری در بخش عمومی برای هدایت اصلاحات حسابداری در بخش عمومی طراحی و اجرا شده است، با این حال در بیشتر کشورهای در حال توسعه ای که وضعیت اقتصادی آن به طور کلی با وضعیت اقتصادی کشورهای توسعه یافته متفاوت می باشد.

4- ضروری است استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی مطابق با ویژگی های اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، تعدیل و بومی سازی شود.

5- هم چنین عامل بازدارنده دیگر، توسعه و پیاده سازی برخی از نرم افزارها مانند برنامه های نرم افزاری مرتبط با اجرای استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی است. به همین منظور، دو راه پیش روی دولت ها قرار داد، اول اینکه برنامه فعلی را حفظ کنند و به تدریج آن را ارتقا دهند و دوم اینکه برنامه نرم افزاری جدیدی را به جای برنامه نرم افزاری قبل مستقر کنند.

6- با توجه به اینکه در بیشتر کشورهای در حال توسعه وضعیت سیستم اطلاعاتی حسابداری مناسب نیست و بیشتر فعالیت ها به صورت دستی انجام می شود، از اینرو به نظر می رسد که راهکار دوم مناسب تر باشد.

7- یکی از دشواری های اساسی در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی و استانداردهای بین المللی بخش عمومی، کمبود نیروی انسانی متخصص در امور حسابداری و مالی است.

در واقع یکی از دلایل اصلی تحول نظام حسابداری بخش عمومی از روش نقدی به تعهدی و در نتیجه پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، فشار های جانبی از سوی نهادهای بین المللی از جمله صندوق بین المللی پول و بانک جهانی است. اهمیت پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی برای بانک جهانی به حدی است که اگر کشورها از پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی خو سر باز زنند، از دریافت وام محروم می شوند.

2-11- موانع و شرایط استفاده از حسابداری تعهدی:

استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستلزم ایجاد تغییرات و در نتیجه تحمل هزینه های اضافی است. به رغم ترجیح داده شدن حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی، نگرانی هایی نیز در مورد دشواری های اجرای آن در عمل وجود دارد. برخی از موانع و مخارج استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی عبارتند از:

1- تغییرات ایجاد شده در نظام قبلی: به منظور استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی، در نظام حسابداری نقدی موجود باید تحولاتی ایجاد کرد و آن را اصلاح کرد و یا برای منطبق شدن با نظام جدید کاملاً تغییر داد. (حسنى، 1394).

2- آموزش کارکنان و تدوین روالهای حسابداری: مطالعات انجام شده در مورد کشورهای گوناگون حاکی از آن است که تعداد حسابداران مجرب شاغل در بخش عمومی، در مقایسه با نیازهای موجود در این بخش، بسیار اندک است. (کاظمی و کرباسی یزدی، 1395).

3- هزینه های اطلاع رسانی: برای آگاهی سیاستمداران و سایر اشخاصی که به نحوی در فرایند استقرار و اجرای نظام جدید مشارکت می کنند (به ویژه کسانی که هیچگونه آشنایی قبلی با حسابداری تعهدی ندارند)، اطلاع رسانی مناسب و مؤثر در مورد مزایای نظام جدید و منافع به کارگیری آن نسبت به نظام قدیم، ضروری به نظر می رسد (صابر، 1388).

4- مدیر وقت کافی تخصیص می دهد: آشنا کردن بخش عمومی با حسابداری تعهدی بستگی به میزان تعهد مدیریت درباره اختصاص وقت کافی برای انجام این کار دارد بالاترین سطوح تا پایین ترین رده های مدیریت باید به موضوع تخصیص وقت توجه کنند. (باباجانی، 1385).

5- تعیین و ارزیابی بهای تمام شده دارایی ها: یکی از پیامدهای استفاده از نظام حسابداری نقدی در بخش عمومی، بروز بی دقتی در شناسایی و ارزیابی دارایی هاست. در نظام مذکور، دارایی ها در دوره ای که پرداخت نقدی مرتبط با تحصیل آنها انجام می گیرد، به حساب هزینه منظور می شوند. به همین دلیل، هیچ گونه انگیزه‌ای برای شناسایی و ارزیابی دارایی های بخش عمومی وجود ندارد. در نظام حسابداری تعهدی، تحصیل دارایی ازمخارج سرمایه ای محسوب می شود و بهای تمام شده آن، در طول عمر مفید مورد انتظار دارایی موردنظر سرشکن می شود. این به معنای اجتناب ناپذیر بودن شناسایی و ارزیابی دارایی ها در نظام حسابداری تعهدی و البته تحمل مخارج و هزینه های مربوط است (حسنى، 1394).

6- دشوار بودن و هزینه زیاد استقرار و اجرا: ایجاد و استقرار سیستم های اطلاعاتی، اغلب هزینه گزافی دارد؛ زیرا برای تبدیل نظام حسابداری نقدی به نظام حسابداری تعهدی، تعدادی فرایند جدید لازم است. (باباجانی، 1385).

7- دشوار بودن عملیات جاری و هزینه زیاد آن: چنین ادعا می شود که حتی کارمندان دفتری نیز می توانند با استفاده از کمترین راهنمایی حسابداران با تجربه، عملیات نظام حسابداری نقدی را اداره کنند، در حالی که نظام حسابداری تعهدی به ویژه در زمان استقرار و اجراء به حسابداران ماهر و مجربی نیاز دارد. البته، تجربه چنین ادعایی را تأیید نمی کند (پیلوت و بوکائرت، 2002). همچنین، با توجه به اینکه در بخش انتفاعی از حسابداری تعهدی استفاده می شود، استخدام و آموزش حسابداران در نظام تعهدی با سهولت بیشتری انجام می پذیرد و راهبری نظام مذکور (معمولاً) به کارکنان کمتری نیاز خواهد داشت (باباجانی، 1385).

8- عینیت کمتر و درک دشوارتر حسابداری تعهدی: برخی از صاحب نظران معتقدند که عینیت حسابداری تعهدی کمتر از حسابداری نقدی است. آنان چنین استدلال می کنند که در نظام حسابداری نقدی، در این مطلب که در حال حاضر وجوه نقدی در حساب بانکی وجود دارد یا وجود ندارد، شکی نیست. از سوی دیگر، منتقدان این نظریه نیز ادعا می کنند که تصمیم گیرندگان، سیاستگذاران، رسانه های همگانی و عموم مردم همواره میکوشند که از اطلاعات پرمحتواتر صورت های مالی تهیه شده براساس نظام حسابداری تعهدی آگاهی یابند و آشنایی بیشتری درباره آن کسب کنند (باباجانی، 1385).

2-12- آسیب شناسی روش های جاری و راه حل ها قابل ارائه: اکرمی وهمکاران (1393)

بر اساس نظر سنجی های انجام شده از ذیحسابان دستگاه های اجرایی در سطوح استانی و ملی و همچنین نظر سنجی از واحدهای اجرایی مرتبط با ثبت و گزارشگری رودادهای مالی در بخش دولتی، محدودیت ها موجود شناسایی گردید که مهم ترین آنها عبارتند از:

- نا کارآمدی بخشی از قوانین مالی و محاسباتی.
- عدم امکان شناسایی بخش مهمی از دارایی ها.
- کامل نبودن دستور العمل های حسابداری.
- فقدان چارچوب نظری مناسب برای پشتیبانی دستور العمل ها و رویه های حسابداری موجود و گزارشگری مالی بخش دولتی.
- عدم امکان محاسبه بهای تمام شده در راستای بودجه ریزی عملیاتی.

- فقدان محتوای اطلاعاتی بخشی از صورت های مالی و ضمائمی که بر اساس دستور العمل های موجود، تهیه آنها الزامی می باشد و وجود سر فصل های زائد و غیر کاربردی.

2-12-1- مهم ترین مجموعه از راه حل های قابل ارائه در این زمینه عبارتند از: اکرمی و همکاران (1393)

- اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و باز تعریف اقلام صورت های مالی.

- اصلاح و بازنگری فرایندها و رویه های عملیاتی در نظام مالی و محاسباتی.

- تدوین دستور العمل های جدید و یا اصلاح دستور العمل های موجود با اتکا به مبانی نظری مستحکم به گونه ای که ارائه گزارش های مالی از وضعیت مالی، به نحوی مربوط و قابل اتکا، امکان پذیر گردد.

- به کار گیری کارآمد و اثر بخش تکنولوژی.

2-13- اصول و مفروضات حسابداری ملایم برای انتقال روش نقدی به روش تعهدی در عراق: دیوان الرقابه المالیه (2011)

1- اصل بهای تمام شده تاریخی: یکی از مهمترین اصول حسابداری است. به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام داراییها ثابت به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت های مالی منعکس می شود.

2- اصل تطابق هزینه و در آمد: اصل تطابق هزینه ها با در آمد حاکی از آن است که هزینه های انجام شده در یک دوره مالی، باید در همان دوره ای که در آمد شناسایی می شود. با در آمد مربوط مقابله شود تا سود یا زیان دوره مشخص گردد.

3- اصل تعهد: در این اصل کامل درآمدها و هزینهها زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می گردند که تحصیل می شوند یا تحقق می یابند. در این مبنا، زمان تحصیل یا تحقق در آمد یا هزینه، هنگامی است که در آمد یا هزینه به صورت قطعی مشخص می شود. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی گیرد بلکه زمان تحقق یا شناسایی وثبت در آمد یا هزینه ها است.

4- اصل ثبات: مفهوم این اصل این است که در حسابداری یک رویه انتخاب شود، و در سال های بعد همان رویه ادامه داشته باشد و هر سال نباید این رویه عوض شود، مانند

روش محاسبه استهلاک داراییها یا ارزیابی کالا آخر دوره...
و غیره.

5- اصل تحقق در آمد : زمان شناسایی در آمد و ثبت آن در حسابها و صورتهای مالی را تعیین می نماید. طبق این اصل، درآمد زمانی شناسایی می شود که دو شرط زیر بر قرار باشد:

- امکان تبدیل داراییهای غیر نقدی به پول نقد صورت گرفته باشد.

- فرایند کسب درآمد کامل شده باشد.

6- اصل افشاء کامل : اصل افشاء ایجاب می کند که کلیه رویدادها و وقایع مالی با اهمیت مربوط به واحد تجاری به طور مناسب و کامل در گزارش های مالی افشاء گردد. این اصل که بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد.

2-14- ارتباط بین گزارشگری مالی و حسابداری تعهدی

گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی و نقدی هرکدام به نوبه خود می توانند نیازهای اطلاعاتی موسسات بخش عمومی را تامین نمایند. سیستم حسابداری نقدی به دلیل آنکه اطلاعات مالی را به سادگی و عینیتر ارائه می نماید برای ارزیابی بودجه های نقدی و نظارت و پیش بینی منابع نقدی مفید است. مبنای تعهدی می تواند اطلاعات مربوط به بهای تمام شده کالا و خدمات را که برای تصمیم گیری و تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اهمیت حیاتی دارد تهیه نماید. مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده در گزارشگری مالی موسسات بزرگ بخش عمومی دارای مزایای زیر است:

- گزارشگری بر مبنای تعهدی بر شناسایی دارایی ها و بدهی ها در زمان ایجاد که همان تاریخ گزارشگری است تاکید دارد.
- گزارشگری بر مبنای تعهدی اطلاعات مفیدی در مورد سطح واقعی بدهی های دولت و سازمان های عمومی را فراهم می کند.
- گزارشگری بر مبنای تعهدی بر شناسایی درآمدها و هزینه ها در دوره گزارشگری تاکید دارد و به دولت و موسسات عمومی کمک می کند تا نظام مدیریت بر مبنای نتایج و مدیریت بر منابع را تحقق بخشند.
- موجب شفافیت مالی، درستکاری و اتکاپذیری گزارش های مالی و تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می گردد (رحمانی و رضایی، 1390).

2-15-15- مزایای اصلاح برخی از حسابهای مهم که به کارگیری روش حسابداری تعهدی به جای روش نقدی:

2-15-1- مزایای اصلاح حساب موجودیها در نتیجه به کارگیری روش حسابداری تعهدی به جای روش نقدی: عزیز گرد و کریمی (1390)

1- موجب تقویت ساختار کنترل‌های داخلی دانشگاه در جهت حفاظت از موجودیها می‌شود.

2- دسترسی به اسناد حسابداری مصرف موجودیها و به تبع آن محاسبه سود و زیان واحدها را تسهیل و امکان پذیر می‌نماید.

3- منجر به ارائه اطلاعات واقعی مربوط به موجودیها به مدیریت دانشگاه‌ها شده و به آنان در اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی می‌رساند.

4- منجر به ارائه صورتهای مالی اساس طبق الزامات استانداردهای حسابداری می‌گردد.

5- فرایند حسابرسی دانشگاه و واحدها تابعه را تسهیل می‌نماید.

2-15-2- مزایای اصلاح حساب داراییها ثابت در نتیجه تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی: عزیز گرد و کریمی (1390)

1- اصلاح حساب اموال و تجهیزات در نتیجه به کارگیری روش تعهدی منجر به راه اندازی سیستم های نرم افزاری می‌گردد.

2- منجر به حفاظت از اموال و تجهیزات دانشگاه و اعمال کنترل‌های داخلی مناسب می‌شود.

3- منتهی به دقت بخشیدن به فرایند محاسبه استهلاک و به تبع آن انعکاس مناسب تر سود و زیان واحدها می‌شود.

4- منجر به ارائه اطلاعات واقعی تر و قابل اتکاتر به مدیریت ارشد دانشگاه‌ها و واحدهای تابعه شده و به مدیریت در برآورد نیازها و سنجش امکانات و اتخاذ تصمیمات مناسب یاری می‌رساند.

5- با توجه به اهمیت مبلغ دارایی های ثابت دانشگاه‌ها و واحدهای تابعه، اصلاح حساب داراییها ثابت منجر به ارائه صورتهای مالی مطابق الزامات استانداردهای حسابداری، بویژه ترازنامه صحیح تر می‌شود.

2-15-3- مزایای اصلاح حساب درآمد در نتیجه استقرار سیستم حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی در دانشگاه ها و واحدهای تابعه: عزیز گرد و کریمی (1390)

1- به دلیل به کارگیری نرم افزار در شناسایی درآمد بر مبنای تعهدی سرعت دسترسی به اطلاعات به طور قابل ملاحظه ای افزایش می یابد. اصلاح حساب درآمدها و به کارگیری روش تعهدی حصول اطمینان از شناسایی تمامی درآمدهای کسب شده را امکان پذیر می نماید. امکان مطابقت اقلام مصرف شده جهت هر یک از واحدها برای خدمات ارائه شده با درآمد هر واحد و صورتحسابهای ارسالی فراهم شود.

2- به کارگیری روش حسابداری تعهدی منجر به ارائه اطلاعات واقعی تر مربوط به عملکرد شده و به مدیریت در اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی یاری می رساند. اعمال روش تعهدی در شناسایی درآمدها موجب ارائه صورتهای مالی مطابق الزامات استانداردهای حسابداری شده و امکان مقایسه نتایج عملکرد دروه های مختلف را فراهم می آورد. رویکرد شناسایی درآمد به روش تعهدی موجب بازنگری در روشهای اجرایی و فرایند کسب درآمد و به خصوص در بخش مالی شده و ضمن تقویت کنترلهای داخلی در بخشهای مختلف، موجب افزایش بهره وری می شود.

2-16- گذار موفق به حسابداری تعهدی

گذار به حسابداری تعهدی برای بسیاری از دولت ها، اهمیت قابل ملاحظه ای دارد. همانند هر پروژه عظیم دیگری، این پروژه نیز نیازمند برنامه ریزی و مدیریت دقیق است. وجود ویژگی های ذیل سبب سریع تر و یکنواخت تر شدن فرآیند گذار می شود (رحمانی، 1390).

1- **دستورالعمل شفاف:** وجود یک دستورالعمل شفاف از سوی سطح مناسبی از دولت که در آن اصلاحات، زمان بندی مورد انتظار، اختیار دستگاه های مختلف دولتی برای انجام تغییرات ذکر شده باشد، ضرورت دارد. این تفویض اختیار شفاف به واحدها و مقامات مربوط این قدرت را می دهد تا تغییر را شروع کرده و بر اصلاحات نظارت کنند.

2- **تعهد سیاسی:** تغییر مبنای حسابداری نیازمند منابع قابل ملاحظه ای است. در صورتی که در ابتدای امر تعهد سیاسی ایجاد نشود، ممکن است ناتوانی در غلبه بر مشکلات بعدی در طی فرآیند منجر به اتلاف منابع کمیاب گردد. زیرا ممکن است گذار در دوره زمانی روی دهد که در آن خود دولت یا زیرمجموعه های آن تغییر کنند. از این رو

برقراری ارتباط مستمر با سیاستمداران اصلی در طی فرآیند از اهمیت برخوردار است.

3- تعهد و پایبندی نهادهای مرکزی و مقامات اصلی:
تغییرات در مبنای حسابداری، همراه با اصلاحات مدیریت مالی دیگر نظیر تفویض اختیار منابع مستلزم تغییر در ساختار قدرت است. اصلاحات مالی ممکن است نیازمند تغییر در فرهنگ بخش عمومی نیز باشد. چنین تغییرات فرهنگی نیاز به تلاش و زمان دارد. حمایت مقامات بالا می تواند به این فرآیند کمک کند (طالبنیا و حسنی، 1390).

4- منابع انسانی و مالی کافی: برای مدیریت و انجام تغییر به حسابداری تعهدی، مهارت های متعددی مورد نیاز است. شناسایی انواع مهارت های مورد نیاز و برنامه ریزی برای حصول اطمینان از قابلیت دسترسی آنها، در موفقیت گذار بسیار حیاتی است.

5- ساختار مدیریت پروژه مؤثر: به طور کلی مدیریت پروژه به معنای تفکیک پروژه به اجزای کوچکتر است که توسط افراد دارای تجربه و مهارت کافی، مدیریت گردد. (رحمانی، 1390).

6- ظرفیت فنی و سیستم های اطلاعاتی کافی: پذیرش گزارشگری مالی تعهدی در ارتباط با سایر اصلاحات بخش عمومی، اغلب مستلزم تغییر در دامنه گسترده ای از سیستم های اطلاعاتی است. واحدهای مشمول فرآیند گذار به حسابداری تعهدی، لازم است تمام سیستم های موجود را که با سیستم گزارشگری مالی در ارتباط هستند، مورد ارزیابی قرار دهند (طالب-نیا و حسنی، 1390).

7- استفاده از قانون: استفاده از قانون فراهم کننده اقتدار رسمی در خصوص تغییرات بوده و بیانگر میزان تعهد دولت به انجام تغییرات است (طالبنیا و حسنی، 1390).

8- ساختار حسابها: تهیه ساختار جدیدی از حسابها یک گام اساسی در پذیرش حسابداری تعهدی محسوب می شود. ساختار حسابهایی که به خوبی طراحی شده است می تواند به کارآیی ارائه صورتهای مالی برای مقاصد مختلف کمک کند (رحمانی، 1390).

9- طبقه بندی بودجه ای: در یک سیستم کارآمد، ساختار حسابها باید شامل طبقه بندیهای بودجه ای باشد. چنانچه دولت براساس مبنای حسابداری تعهدی گزارش دهی کند، اما بودجه آن براساس مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده باشد، باید ساختار حسابهای ترکیبی قادر به ایجاد دو گزارش در مورد دو مبنای نقدی و تعهدی باشد، بنابراین ساختار

حسابها بسیار پیچیده خواهد بود. ممکن است الزامات قانونی یا ساختاری بر حسابها حاکم باشد که در تدوین و تهیه حسابها باید به این موضوع توجه شود (طالبنیا و حسنی، 1390).

10- استفاده هوشمندانه از منابع: اکثریت واحدهایی که قصد گذار به حسابداری تعهدی دارند، با محدودیت منابع مواجه هستند. این محدودیتها ایجاب می کند تا واحدها از منابع خود به صورت مؤثر و کارآ استفاده کنند. یکی از جنبه های مهم استفاده هوشمندانه از منابع، وجود یک مدیریت پروژه شایسته است که شامل تعیین اهداف، مسئولیتها، زمانبندیها و نیازمندیها به صورت شفاف باشد. کاربرد مفهوم اهمیت نیز می تواند تأثیر قابل ملاحظه ای بر جنبه های فرآیند گذار، خصوصاً بر سرعت گذار، داشته باشد (طالبنیا و حسنی، 1390).

11- ارزیابی مهارت های مورد نیاز و آموزش: تمامی افرادی که درگیر فرآیند گذار به حسابداری تعهدی هستند باید درک روشن و مشترکی از دلایل تغییر، مسئولیت پذیری، توانایی استفاده از سیستم ها و رویه های تهیه اطلاعات داشته باشند. باید نیاز آموزشی مشخص و مهارت کارکنان افزایش یابد (رحمانی، 1390).

2-17- مسئولیت پاسخگویی

2-17-1- مفهوم مسئولیت پاسخگویی در چارچوب های نظری حسابداری و گزارشگری مالی

پروفسور یوجی ایجیری¹ برای حسابداری دو چارچوب نظری متفاوت و بعضاً همگرا را منظور می دارد. نخست چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم گیری که هدف حسابداری را به سازی فرایند تصمیم گیری از طریق به سازی اطلاعات پایه تصمیم می داند و دوم چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که هدف نظام حسابداری و گزارشگری مالی را تامین صحیح انتظارات اطلاعاتی صاحبان واقعی حق و ذینفعان مربوطه می داند (ایجیری، 1983).

2-17-3- حسابداری تعهدی و مسئولیت پاسخگویی

مسئولیت پاسخگویی بر اساس مفهوم دولت و هر سازمان دولتی از جمله دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی که منابع مالی آنها به طور مستقیم از بودجه عمومی کشور تامین می شود بایستی در قبال منابعی که از بودجه

¹ Ijiri

عمومی کشور استفاده می کنند به مردم پاسخگو باشند. به عبارت دیگر این سازمان ها باید به مردم و استفاده کنندگان از خدمات آنها حساب پس بدهند (طالب نیا و اکبری، 1393).

بنابراین دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی دولتی اولاً بر اساس رسالتی که از لحاظ قوانین از جمله قوانین و آیین نامه ها و برنامه های توسعه به عهده آنها گذاشته شده و ثانیاً طبق قوانین مالی و محاسباتی کشور عراق از جمله قانون محاسبات عمومی و آیین مالی و معاملاتی دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی، موظف به ارائه گزارش های مبتنی بر مستندات منطقی می باشند که بر اساس این گزارش مسئولیت پاسخگویی خود به مراجع مربوطه و سایر ذینفعان از جمله دانشجویان، اعضای هیات علمی، کارکنان و غیره را ایفا نمایند که لازمه ارائه این گزارشها برخورداری از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی متناسب با نیازهای اطلاعاتی مدیران و استفاده کنندگان از این گزارشات می باشد. این سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بایستی ویژگی ها و قابلیت های متعددی داشته باشد از جمله اینکه بایستی بر مبنای جدیدترین و کاملترین مبانی حسابداری دولتی یعنی مبنای تعهدی کامل باشد تا بتواند زمینه را برای اجرای نظام نوین بودجه ریزی یعنی بودجه ریزی عملیاتی فراهم سازد (دیکونو¹، 2011 به نقل از طالب نیا و اکبری، 1393).

2-18- نظام بودجه ریزی عملیاتی، اهداف و مزایا آن:

بودجه ی عملیاتی، یک برنامه ی سالانه به همراه بودجه ی سالانه است که رابطه ی میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می دهد. این نوع بودجه بندی، توانایی تصمیم گیرندگان در ارزیابی درخواست های بودجه ای دستگاه های اجرایی را با آگاه ساختن تصمیم گیرندگان به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه یا برنامه هایی که برای رسیدن به اهداف مشترکی به کار می روند، افزایش می دهد. این نوع بودجه، تمام فعالیت های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه و تخمین دقیقی از هزینه ی فعالیتها را در بر می گیرد.

¹ Deaconu

ویژگی اصلی نظام بودجه بندی بر مبنای عملکرد (نظام بودجه ریزی عملیاتی)، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخ گویی مناسب است. به بیان دیگر عملکرد خوب تشویق می شود و عملکرد بد موزد تنبیه قرار می گیرد (فرزید، 1386 به نقل از باباجانی و رسولی، 1390).

در این روش، منابع بودجه به اهداف مورد نظر در قالب برنامه به نحوی کارآ و اثر بخش تخصیص می یابد. به عبارتی عوامل صرفه چویی و اثر بخشی به ابعاد سنتی بودجه بندی اضافه می شود. بنابر این سه عنصر کلیدی نظام بودجه ریزی عملیاتی را می توان اهداف قابل سنجش، استراتژیها و برنامه های عملیاتی دانست. هدف نهایی نظام بودجه ریزی عملیاتی، یاری رساندن به اتخاذ تصمیمات عاقلانه در خصوص تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل سنجش است که نتایج قابل انتظار دستگاه را در طی زمان منعکس می کند. نظام بودجه ریزی عملیاتی، اهداف ویژه ای نظیر ارائه ی مبنای صحیح جهت اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه، ارزیابی مبنایی برای پاسخ گویی بیشتر در قبال استفاده از منابع کشور، تمرکز فرایند تصمیم گیری روی مهم ترین مسائل و چالش های که دستگاه با آن مواجه است، دارد. فواید بودجه ریزی عملیاتی که در آن بودجه به عنوان وسیله ای برای برنامه ریزی اقتصادی و اجرای برنامه ها و مدیریت عملکرد است، شامل موارد زیر می شود (باباجانی و رسولی، 1390):

1- در این نظام میان خروجی فعالیتها و اقدامات دستگاه های اجرایی و مأموریت ها و وظایف کلان دولت ارتباط روشنی برقرار می شود.

2- پیامد فعالیت ها و اقدامات دستگاه های اجرایی بر روی اقتصاد کشور و میزان اثرات آن اندازه گیری و مدیریت می شود.

3- دربر گیرنده ی پاسخ گویی در سطح بالاتر به همراه پاداشها و مجازات های مربوط می باشد (رابینسون و برومبی، 2005 به نقل از باباجانی و رسولی، 1390).

2-18-1- مزایای بودجه ریزی عملیاتی

1- افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج: اگرچه بسیاری از دولت ها دسترسی به اطلاعات عملکرد خود را امکان پذیر می سازند اما در وراي بحث های سیاسی، اطلاعات عملکرد منتج

از بودجه ریزی عملیاتی می‌تواند به شیوه‌های مختلف، نظیر اسناد بودجه‌ای، برنامه‌های راهبردی و گزارش عملکرد به اطلاع عموم برسد.

2- بهبود مدیریت عملکرد: بیشتر مورد استفاده مدیرانی است که مایل‌اند کارایی عملیاتی برنامه‌ها و فرآیندهای کاری خود را افزایش دهند.

3- بهبود نحوه تخصیص: منابع با شاخصهای عملکرد مرتبط می‌شود.

4- ابزار ارزشمندی برای تشخیص: ایجاد یک درک بنیادی و اساسی از تلفیق بین منابع به کار گرفته شده و عملکرد ایجاد شده می‌باشد. مسئولین برنامه‌ها فرصتی برای بررسی اثر متقابل درونی بین منابع و نتایج مورد انتظار در دست دارند. این تجربه به شکل مطلوبی مدیریت کلی برنامه‌ها را بهبود می‌بخشد.

5- ابزار معین جهت توجیه بودجه: یک بودجه عملیاتی اثربخش، شفافیت بیشتری نسبت به عملکرد

برنامه‌ها، سازمان و واحدها در مقایسه با بودجه مرسوم کنونی به دست می‌دهد. یک بودجه عملیاتی با استفاده از هزینه‌یابی دقیق و کامل شاخص‌های فعالیت‌ها به عنوان زیربنای ساختار خروجی‌های برنامه‌ها و اهداف عملکردی، ابزار ارزشمندی را برای ارزیابی چگونگی تأثیر تغییر میزان هزینه‌ها بر نتایج فراهم می‌آورد.

6- زیربنای سیستم جامع مدیریت عملکرد و نقطه شروع نظارت بر اثربخشی سازمانی: نشان می‌دهد که چگونه مبالغ بودجه بر عملکرد یک برنامه (مانند فعالیت‌ها، شاخص‌های فرآیند و خروجی‌ها) اثر می‌گذارد. یک بودجه عملیاتی مطلوب، نقطه شروعی جهت نظارت بر عملکرد سازمان برای مدیران فراهم می‌آورد.

7- امکان وجود اهداف دوبرخشی در برنامه‌ها: قابلیت طراحی اهداف دوبرخشی به منظور اندازه‌گیری

ابعاد هزینه و نتیجه را در اختیار می‌گذارد. با استفاده از اطلاعات هزینه واحد در بودجه عملیاتی می‌توان

بهبود عملکرد را در کاهش هزینه هر واحد در نظر گرفت. تجربه نشان داده است که این نوع کاربری بودجه ریزی

عملیاتی در مدیران برنامه ها، انگیزه خوبی برای یافتن شیوه های نوین و ابداعی جهت کاهش هزینه ها و دستیابی به نتایج بهتر ایجاد می کند.

8- فراهم آوردن اطلاعات مربوط به هزینه های واحد قابل مقایسه: مدیران می توانند با شناسایی عوامل مختلفی که منجر به هزینه برای برنامه ها می شود، فرآیندها و استراتژی های جایگزینی را که ممکن است مقرون به صرفه تر باشد به کار گیرند.

9- امکان اتخاذ تصمیمات عینی و مؤثر: تأمین منابع خدمات از بیرون سازمان را تسهیل می سازد، مدیران سازمان های دولتی باید مجموع هزینه های یک فعالیت را بدانند (نوره و جمشیدی، 1394).

2-19- پیشینه تحقیق:

2-19-1- پیشینه پژوهش خارجی

گیوتري¹ (1998) بیان می‌کند که در بیست تا سی سال گذشته، سیاستمداران با پیشزمینه فکری شرکت های خصوصی، بخش عمومی را به حرکت به سمت مبنای تعهدی به عنوان پایه و اساس گزارشگری مالی‌شان، تقویت کرده‌اند. بعد از حوزه اقتصاد کلان، حسابداری بخش دولتی در حال پیوستن به استانداردهای حسابداری است. امروزه، حسابداران به مراتب بیشتر در تهیه و آماده سازی حسابها و بودجه‌های دولت دخالت دارند. دلیل منطقی برای این تغییر، به خاطر شرکتی شدن فعالیتهای تصدی بخشهای دولت و درخواست پاسخگویی بیشتر و شفافیت در بخش دولتی است.

اودا² (2003) معتقد است، در بخش عمومی کلیه مخارج و تعهدات باید به محض شناسایی از بودجه مربوط کسر و کلیه درآمدها فقط در صورت اطمینان از تحقق آنها، مورد شناسایی قرار گیرد. به نظر می‌رسد که در بودجه‌بندی و گزارشگری مالی بخش عمومی، بدبینی بر خوشبینی ترجیح داده شده است.

اسکیک³ (2004) می‌گوید استفاده از حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سنتی، مطلوبتر به نظر می‌رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد مورد مقایسه قرار می‌گیرد و نه با بودجه‌هایی که از قبل مورد توافق قرار گرفته‌اند. نسباک⁴ (2010) بیان می‌کند که اگرچه ماهیت ارائه مبنای تعهدی ممکن است فهم آن چیزی را که قصد ارائه آن را دارد مشکل سازد، ولی با این وجود آن نوعی از واقعیت را نشان می‌دهد که مدنظر توسعه‌دهندگان استانداردهای حسابداری است. همچنین، فدراسیون حسابداران اروپا⁵ (2007) معتقد است که بخش عمومی به طور چشمگیری به منظور کسب بینش بهتر در رابطه با عملکرد خط مشی‌هایشان در حال به کارگیری حسابداری تعهدی هستند. حسابداری تعهدی با فراهم آوردن ابزای برای ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی، برنامه‌ریزی بهتر، مدیریت و تصمیم‌گیری را آسان می‌کند.

السعیری (2007) از این پژوهش می‌توان نتیجه‌گیری کرد، که نقصهای اطلاعاتی حاصل از سیستم حسابداری بخش عمومی،

¹ Guthrie

² Ouda

³ Schaik

⁴ Nesbakk

⁵ Federation des Experts Comptables Europeens (FEE)

در نتیجه عدم التزام به اصل تحقق یا شناخت هزینه می باشد. زیرا در یک معامله از مبنای تعهدی (هزینه های برنامه توسعه ملی)، و در معامله ای دیگر از مبنای نقدی استفاده شده است، که این امر بر کیفیت و سود مندی اطلاعات تأثیر گذاشته و در نتیجه صورتهای مالی ناسازگار خواهد بود.

توماس¹، (2007) می‌گوید حسابداری تعهدی دارای مزایایی چون: تسهیل برنامه‌ریزی و مدیریت منابع مالی بهتر، تسهیل ارزیابی عملکرد، بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی و ایجاد زمینه لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، برای بخش دولتی است. از سوی دیگر، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی² (2008) این چنین بیان میکند که اجماع در بین کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بر این است که مبنای تعهدی کامل را در گزارشگری بخش دولتی بکار ببرند ولی با این وجود آنها باز هم در بودجه‌بندی مبنای نقدی را به کار می‌برند، یا اینکه ویژگی‌های مبنای تعهدی را در فعالیت‌های انگشت شمار بودجه‌ای به کار می‌برند. البته، (پینا³ و همکاران، 2009) بیان کردند که فشارهای سازمانی نسبت به دولت برای اتخاذ اصول کلی پذیرفته شده حسابداری و در نتیجه مبنای تعهدی، ممکن است نشأت گرفته از فشارهای هنجاری (قانونی) انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری باشد.

هایگینس⁴ (2009) معتقد است که مهمترین دلیل حرکت دولت به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل این است که سازمانهای دولتی نیازمند فراهم آوردن یک ارزیابی مفصل از دارایی‌های تحت کنترل خود در هر روز معین هستند و در سطح دولت محلی شهرداری‌ها تقریباً در آغاز این جریان قرار گرفته‌اند.

السندی و السقا (2010) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که با توجه به این که ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آنها در گزارشهای مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی شهرداری‌ها، به خصوص برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود.

¹ Thomas

² Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

³ Pina

⁴ Higgins

چوین¹ و همکاران (2010) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که در بین بخش‌های دولتی، شهرداری‌ها نسبت به سایر واحدهای دولتی نسبت به کاربرد مبنای تعهدی یا نقدی در حال مذاکره و بررسی هستند و این گونه بیان کردند که اطلاعات حسابداری مبنای تعهدی در بخش عمومی میتواند زمینه مدیریت هزینه بهتر را فراهم آورد. فدراسیون بین المللی حسابداران (2000) بر استفاده از مبنای تعهدی تأکید کرده و معتقد است، استفاده از مبنای نقدی، توانایی پاسخخواهان را برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار، به شدت تضعیف می‌کند. زیرا این نظام هیچگونه اطلاعاتی را درباره چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های دولت ارائه نمی‌کند. این ویژگی بزرگترین محدودیت مبنای نقدی به شمار می‌آید.

الغصین (2013) در پژوهشی بیان نمود که براساس بهبود مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها گزارشگری مبتنی بر حسابداری تعهدی به این معناست که شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها براساس رویکرد جریان منابع اقتصادی صورت می‌پذیرد تا مدیریت مطلوب دارایی‌ها در بخش عمومی بهبود یابد. زیرا بسیاری از دارایی‌های زیربنایی بلند مدت برای رشد اقتصادی لازم است.

2-19-2- پیشینه پژوهش داخلی

معاونت پژوهش‌های اقتصادی در ایران (1394) در پژوهشی با عنوان ضرورت استقرار نظام نوین حسابداری دولتی در ایران دریافتند که در دهه اخیر تغییر قوانین و تصویب استانداردهای حسابداری بخش دولتی زمینه تحول از مبنای نقدی به تعهدی را مهیا کرده است و با توجه به ضرورت تسریع در استقرار نظام نوین مالی دولتی با توجه به زمانبر و پرهزینه بودن آن، موفقیت در این مسیر نیازمند عزم ملی، حمایت سیاستمداران به ویژه قوه مقننه در کنار قوه مجریه است.

کردستانی و ایرانشهری (1388) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی، توان بیشتری برای ارزیابی اثربخشی و نتایج عملکرد سازمان دارد، و مدیریت میتواند فعالیت‌های سازمان را بهتر هزینه‌یابی کند. افزون بر آن، مبنای تعهدی تعهدات درازمدت سازمان و کل وضعیت مالی را بهتر منعکس می‌کند، و اینکه مبنای تعهدی منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و افزایش قابلیت مقایسه عملکرد در حوزه‌های مختلف می‌شود.

¹ Cohe

باباجانی و مددی (1388) در پژوهش خود به بررسی وجود یا عدم وجود شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی و پژوهشی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنها بیانگر این موضوع بود که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری نهادهای مذکور وجود دارد.

کرباسی یزدی و طریقی (1388) در پژوهشی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که استفاده از مبنای تعهدی در دانشگاه‌ها نسبت به مبنای دیگری چون مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده، دارای مزیت‌هایی چون بهبود تصمیم‌گیری مدیران، ارائه شفافتر بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران و فراهم ساختن زمینه تهیه و تدوین بودجه‌ریزی عملیاتی، است.

فصل سوم

روش تحقیق

مقدمه

در این فصل به بیان انواع تحقیق، تعاریف آنها، نوع تحقیق حاضر، جامعه و نمونه آماری، روشها و ابزار گردآوری اطلاعات، روایی و پایایی ابزار گردآوری اطلاعات، روش های تجزیه و تحلیل اطلاعات و مراحل انجام تحقیق پرداخته شده است.

3-1- نوع و روش تحقیق

تحقیق را می توان تلاشی منظم و سازمان یافته برای بررسی مساله ای خاص که به یک راه حل نیاز دارد توصیف کرد و شامل گامهایی است که طراحی و پیگیری می شوند تا پاسخ هایی برای مساله مورد علاقه ما در محیط به دست آید (سکاران و بوقیه، 2010).

به طور کلی، روش های تحقیق در علوم رفتاری را می توان با توجه به دو ملاک هدف تحقیق و نحوه گردآوری داده ها، تقسیم کرد (سرمد، بازرگان و حجازی، 1386). بر اساس هدف، تحقیقات علمی را می توان به سه گروه بنیادی، کاربردی و عملی تقسیم کرد: (1) تحقیقات بنیادی، که گاه تحقیقات مبنایی یا پایه ای خوانده می شوند، در جستجوی کشف حقایق و واقعیت ها و شناخت پدیده ها و اشیاء بوده، که مرزهای دانش عمومی بشر را توسعه می دهند و قوانین علمی را کشف نموده، به تبیین ویژگی ها و صفات یک واقعیت می پردازند. (2) تحقیقات کاربردی، با استفاده از زمینه و بستر شناختی و معلوماتی که از طریق تحقیقات بنیادی فراهم شده برای رفع نیازمندی های بشر و بهبود و بهینه

سازی ابزارها، روش ها، اشیاء و الگوها، در جهت توسعه رفاه و آسایش و ارتقای سطح زندگی انسان، مورد استفاده قرار می گیرند. 3) تحقیقات عملی را باید تحقیقات حل مسئله یا حل مشکل نامید و آنها را نوعی تحقیق کاربردی، محسوب کرد؛ زیرا نتایج آنها مستقیماً برای حل مسئله ای خاص به کار گرفته می شود (حافظ نیا، 1385).

تحقیقات علمی را بر اساس چگونگی به دست آوردن داده های مورد نیاز می توان به دو دسته تقسیم کرد: تحقیق توصیفی (غیر آزمایشی) و تحقیق آزمایشی.

تحقیق توصیفی شامل مجموعه روش هایی است که هدف آنها توصیف کردن شرایط یا پدیده های مورد بررسی است. اجرای تحقیق توصیفی می تواند صرفاً برای شناخت بیشتر شرایط موجود یا یاری دادن به فرایند تصمیم گیری باشد. تحقیق توصیفی خود دارای انواع مختلف است که عبارتند از: تحقیق پیمایشی¹، تحقیق همبستگی²، اقدام پژوهی³، بررسی موردی⁴ و تحقیق پس-رویدادی یا علی-مقایسه ای⁵ (سرمد، بازرگان و حجازی، 1386). تحقیق پیمایشی به مطالعه ویژگی ها و صفات افراد جامعه می پردازد و وضعیت فعلی جامعه آماری را در قالب صفت یا متغیر مورد بررسی قرار می دهد. هدف تحقیق پیمایشی شناخت صفات، ویژگی ها، عقاید، نگرش ها، رفتارها و سایر مسایل افراد یک جامعه از طریق مراجعه به آنها است (حافظ نیا، 1385). این نمونه از تحقیقات معمولاً با شیوه های پرسشنامه، مصاحبه و مشاهده صورت می گیرد (فرشادگر و شهیدی، 1381). در تحقیق همبستگی رابطه میان متغیرها براساس هدف تحقیق تحلیل می گردد. هدف از تحقیق اقدام پژوهی، توصیف شرایط یا پدیده های مربوط به نظام آموزشی است. در پژوهش به روش بررسی موردی، پژوهشگر به انتخاب یک مورد پرداخته و آن را از جنبه های بی شمار بررسی می کند. در نهایت تحقیق پس-رویدادی یا علی-مقایسه ای، به تحقیقاتی اطلاق می شود که در آنها پژوهشگر با توجه به متغیر وابسته به بررسی علل احتمالی وقوع آن می پردازد. به عبارت دیگر تحقیق علی-مقایسه ای گذشته نگر بوده و سعی بر آن دارد که از معلول به علت احتمالی پی ببرد (سرمد، بازرگان و حجازی، 1386).

در تحقیق آزمایشی، به منظور برقراری رابطه علت - معلولی میان دو یا چند متغیر از طرح های آزمایشی

¹.Survey Research

².Correlational Research

³.Action Research

⁴.Case Study

⁵.Ex-Post Facto Research

استفاده می‌شود. در این نوع تحقیقات متغیرهای مستقل دستکاری می‌شود و سایر متغیر(های) وابسته ثابت نگه داشته شده و کنترل می‌گردد تا تأثیر متغیر(های) مستقل بر متغیر وابسته مشخص شود. برای این منظور، گروه‌های آزمایشی¹ و گواه² مورد بررسی قرار می‌گیرند و از طریق آن‌ها قضاوت‌های میان آزمودنی‌ها کنترل می‌شود (سرمد، بازرگان و حجازی، 1386).

با توجه به مطالب گفته شده تحقیق حاضر، به لحاظ هدف، کاربردی است و به لحاظ روش انجام، تحقیق حاضر توصیفی از نوع پیمایشی، می‌باشد.

3-2- جامعه آماری

جامعه آماری به کل گروه افراد، رویدادها و پدیده‌های مورد علاقه محقق که قصد بررسی آن‌ها را دارد اشاره دارد؛ اما نمونه، گروهی فرعی یا زیر مجموعه ای از جامعه است که با بررسی و مطالعه نمونه، محقق می‌تواند قادر به استخراج نتایجی شود که قابل تعمیم به جامعه است (دانایی فرد و همکاران، 1386).

جامعه آماری این پژوهش را متخصصان مالی حاضر در دانشگاه های دولتی عراق (شامل کارکنان یا سایر افراد مانند حسابرسان دیوان محاسبات) تشکیل می‌دهند. به این ترتیب که پرسشنامه‌های تحقیق بین حدود 10 دانشگاه توزیع شد و هر دانشگاه حدودا 30 نفر کارمند داشته باشد، کل جامعه 300 نفر خواهد بود و از این بین تعداد پرسشنامه‌های رسیده و درست 141 عدد شده است.

3-3- نمونه آماری

نمونه عبارتست از مجموعه‌ای از نشانه‌ها که از یک قسمت، یک گروه، یا جامعه‌ای بزرگتر انتخاب می‌شود، بطوریکه این مجموعه معرف کیفیات یا ویژگی‌های این قسمت، گروه، یا جامعه بزرگتر باشد (خاکی، 1384، ص273).

دلایل استفاده از نمونه بجای جمع‌آوری داده‌ها از کل جامعه آماری آشکار است. گاهی اوقات به دلیل غیرممکن بودن و گاهی به لحاظ زمان، هزینه و سایر مسائل انسانی بررسی کل جامعه مقدور نیست. از طرفی مطالعه یک گروه نمونه بجای کل جامعه آماری، گاهی ممکن است منجر به نتایج معتبرتری شود، بخاطر اینکه خستگی کمتری وجود خواهد داشت و از اینرو خطاهای کمتری در جمع‌آوری اطلاعات پدید می‌آید (سکاران و بوقیه، 2010).

¹.Experimental Group
2.Control Group

هر تحقیقی از ابتدای امر یعنی انتخاب موضوع تا مراحل اجرا، و تجزیه و تحلیل و نتیجه گیری دارای محدودیت هایی است. این تحقیق نیز دارای موانع و محدودیت هایی است که در ذیل به آنها اشاره می کنیم.

محدودیت های ذاتی پرسشنامه نظیر عدم تمایل به پاسخگویی برخی از افراد در مورد تکمیل نمودن پرسشنامه ها ؛ اثر گذاری موقعیتی که فرد پاسخ دهنده در آن قرار دارد، بر پاسخ های داده شده ؛ و نیز استفاده از نمونه گیری در دسترس و عدم اطمینان کاملا از قابلیت تعمیم به کل جامع.

در این پژوهش به دلیل انتخاب جامعه هدف (یعنی کارکنان دانشگاه ها) و توزیع پرسشنامه به طور کامل بین کارکنان آنها، روش نمونه گیری به روش در دسترس¹ خواهد بود. یعنی هرچه تعداد بیشتری پرسشنامه از بین افراد توزیع شده بدست آمده باشد، مورد تحلیل قرار خواهد گرفت. در نهایت 141 عدد پرسشنامه جمع آوری و تحلیل شد.

3-4- ابزار و روش گردآوری داده

داده ها می توانند به شیوه های مختلف، در مکان های مختلف و از منابع مختلف جمع آوری شوند. مصاحبه، پرسشنامه و مشاهده ای افراد و پدیده ها، سه شیوه عمده جمع آوری داده ها در پژوهش پیمایشی هستند. از جهت مکانی، داده ها می توانند به شیوه های مختلف، در محیط طبیعی یا آزمایشگاهی جمع آوری گردند. منابع جمع آوری داده ها نیز می توانند دست اول یا دست دوم باشند. افراد و گروه های برگزیده به منظور بررسی نظرات و عقاید آنها، از جمله منابع دست اول هستند و اسناد و پرونده های سازمان ها، نمونه ای از منابع دست دوم اند (دانایی فرد و همکاران، 1386). به دلیل اینکه تحقیق حاضر پیمایشی می باشد و در قلمرو مکانی دانشگاه های دولتی کشور عراق و به صورت میدانی انجام گردیده، برای جمع آوری داده ها از پرسشنامه استفاده شد. این پرسشنامه از دو قسمت سوالات عمومی و سوالات اصلی تشکیل شده است. در قسمت سوالات عمومی برخی از اطلاعات عمومی افراد از جمله سن، جنسیت و میزان تحصیلات مد نظر قرار گرفته اند. قسمت دوم این پرسشنامه از سوالات اصلی شامل عواملی که براساس نظر محققین (متخصصین) بر تغییر مبانی حسابداری به تعهدی در بخش دولتی تاثیرگذار می باشند، تشکیل شده است. این عوامل، شامل عوامل خارجی (گویه های 1 تا 25) و عوامل داخلی (گویه های 26 تا 40) می باشند. که ابتدا بازدارنده یا تسهیل کننده بودن عوامل سنجیده می شود و سپس میزان اهمیت هر یک از این عوامل مورد سنجش قرار می گیرد. برای سنجش گویه های این تحقیق مقیاس 5 گزینه ای

¹ Available Sampling

لیکرت به کار رفته است. طیف لیکرت به دلیل سادگی درک و کاربرد و نیز به دلیل حوزه وسیع سنجش نگرش، در تحقیقات علوم انسانی و رفتاری، بیشترین کاربرد را دارد.

3-5- روش تجزیه و تحلیل

مقصود اصلی از تحلیل، یعنی تنظیم و خلاصه کردن داده‌ها به صورت اطلاعاتی روشن، خوانا، مستدل و تفسیر پذیر است به گونه ای که بتوان روابط موجود در مسائل پژوهش را کشف و بررسی کرده و آنها را آزمود. تفسیر بر پایه یافته‌ها و نتایج حاصل از تحلیل درباره روابط مورد مطالعه، استنباط به عمل می‌آورد و درباره روابط، نتیجه گیری می‌کند. تفسیر مقصود تحلیل است (هومن، 1386).

3-5-1- تحلیل فرضیات و سوالات

- به منظور آزمون مقایسه میانگین یک گروه مستقل با عدد ثابت، مراحل زیر بایستی طی شود :
- بررسی نرمال بودن گروه مشاهدات
- در صورتی که مشاهدات در گروه مورد بررسی نرمال باشند از روش‌های پارامتری و آزمون t استودنت برای مقایسه میانگین با عدد ثابت استفاده می‌شود و در غیر این صورت از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون استفاده می‌کنیم.

3-5-2- بررسی نرمال بودن توزیع

برای بررسی نرمال بودن توزیع یک متغیر می‌توان از آزمون‌های بررسی نرمال بودن مثل شاپیرو - ویلک و آزمون کلموگروف - اسمیرنوف و همچنین به صورت نموداری با استفاده از سه نمودار هیستوگرام (Histogram) و نمودار جعبه ای (Box-Plot) و نمودار احتمال نرمال (Q-Q-Plot) استفاده کرد. در صورتی که توزیع مشاهدات نرمال باشد انتظار می‌رود p - مقدار آزمون شاپیرو-ویلک یا کلموگروف - اسمیرنوف بیش از 0.05 (سطح معناداری خطا) باشد.

اگر توزیع مشاهدات نرمال باشد از آزمون پارامتری t برای مقایسه میانگین می‌توان استفاده نمود و در غیر این صورت باید از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون که معادل آزمون t است، استفاده نمود.

فرضیه صفر در آزمون t و آزمون ویلکاکسون "عدم تفاوت معنادار بین میانگین جامعه با یک مقدار ثابت" می‌باشد

که در این تحقیق میانگین جامعه با مقدار ثابت 3 مقایسه می شود.

فرضیه یک در آزمون t و آزمون ویلکاکسون "وجود تفاوت معنادار بین میانگین جامعه با یک مقدار ثابت" می باشد. چنانچه آزمون ویلکاکسون در سطح اطمینان 95% معنی دار باشد یعنی پی مقدار حاصل از سطح معنی داری 0.05 کمتر باشد، فرضیه صفر رد می شود و فرضیه یک پذیرفته می شود.

3-5-3- آزمون تی (T-test) :

آزمون تی یا همان **T-test** جزو آزمون‌های پارامتریک بوده و برای داده‌های کمی و به منظور بررسی میانگین در یک نمونه به کار می‌رود.

هنگامی که هدف ما بررسی و مقایسه یک میانگین با یک مقدار خاص یا همان **test value** (برای مثال میانگین همان جامعه‌ای که نمونه از آن استخراج شده است) باشد، از **آزمون تی یک نمونه‌ای** استفاده می‌کنیم.

هنگامی که هدف ما بررسی و مقایسه دو میانگین یا به عبارتی میانگین‌های دو گروه مستقل از هم (که به وسیله‌ی یک متغیر دیگر که در یک ستون دیگر تعریف شده است از هم تفکیک می‌شوند؛ مثل متغیر جنسیت که متغیر اصلی مورد آزمون را به دو گروه مؤنث و مذکر که از هم دیگر مستقل هستند تقسیم می‌کند) باشد، از **آزمون تی با دو نمونه‌ی مستقل** استفاده می‌کنیم.

هنگامی که هدف ما بررسی و مقایسه دو میانگین وابسته به هم (برای مثال میانگین قبل و بعد از آزمایش مورد نظر که نمونه به جهت آن استخراج شده است) باشد، از **آزمون تی جفتی یا زوجی** استفاده می‌کنیم. در **آزمون تی با دو نمونه مستقل**، هر دو میانگین درون یک متغیر هستند که توسط یک متغیر کیفی از هم تفکیک می‌شوند. در **آزمون تی زوجی** میانگین‌های دو متغیر یا همان **Variable** مورد مقایسه با یکدیگر قرار می‌گیرند.

3-5-4- آزمون ویل کاکسون:

آزمون ویل کاکسون از آزمون‌های ناپارامتری است که برای ارزیابی همانندی دو نمونه وابسته با مقیاس رتبه ای بکار می رود. این آزمون که به اسم آزمون رتبه های علامت

دار ویل کاکسون نیز معروف است، همچون آزمون مک نمار مناسب طرح های قبل از اجرا و بعد از اجرا است. این آزمون اندازه تفاوت میان رتبه ها را در نظر می گیرد. بنابراین متغیرها می توانند دارای جواب های متفاوت و یا فاصله ای باشند. این آزمون متناظر با آزمون t دو نمونه ای (زوجی) وابسته است و در صورت وجود نداشتن شرایط آزمون t جانشین خوبی برای آن است. نمونه های بکار برده شده در این آزمون باید جفت باشند.

این آزمون نه تنها جهت، بلکه اندازه تفاوت بین گروه های همتا را نیز می آزماید. بنابراین آزمون ویل کاکسون گویای این پاسخ است که کدام جزء یک جفت بزرگتر از جزء دیگر است و همچنین تفاوت ها را به ترتیب قدر مطلق آن ها رتبه بندی می کند.

فصل چهارم

تجزیه و تحلیل

داده ها

مقدمه

هدف هر تحقیق، پاسخ به مجموعه‌ای سئوالات و یا آزمون برخی فرضیات می‌باشد. در این تحقیق نیز، سئوالاتی تدوین شد و سپس برای پاسخ به سئوالات، به جمع آوری داده‌ها از طریق پرسشنامه مبادرت گردید. پس از گردآوری داده‌های

تحقیق، در این فصل به تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده پرداخته شده است. در این راستا نرم‌افزار SPSS20 مورد استفاده قرار گرفت تا به سؤالات تحقیق پاسخ داده شود.

تحلیل اطلاعات شامل عملیات متعددی است، اما اکثر اوقات برای تحلیل اطلاعات سه گام اساسی برداشته می‌شود که عبارتند از: آماده‌سازی داده‌ها، تحلیل روابط میان متغیرها، مقایسه نتایج مشاهده شده با نتایج مورد انتظار (فرضیه‌ها)

آماده‌سازی داده‌ها: شامل شرح و دسته‌بندی آنها می‌باشد.

- شرح داده‌ها عبارت از نشان دادن توزیع داده‌ها به صورت جداول و نمودارها است.

- دسته‌بندی داده‌ها یا متغیرها عبارت از گروه‌بندی آنها در مقوله‌های فرعی یا بیان آنها با یک متغیر مناسب جدید است.

تحلیل روابط میان متغیرها

متغیرهایی که باید روابط میان آنها را تحلیل کرد، آنهایی هستند که با سؤالات تحقیق مربوط می‌باشند.

مقایسه نتایج مشاهده شده با نتایج مورد انتظار و تفسیر انحراف‌ها.

در این فصل ابتدا به بررسی اطلاعات جمعیت شناختی، سپس روایی و پایایی ابزار تحقیق پرداخته می‌شود و سپس مراحل مذکور برای تحلیل اطلاعات تحقیق، ذکر می‌گردد.

4-1-1- آمار توصیفی

برای تبیین و شرح داده‌های جمع‌آوری شده در تحقیق از آمار توصیفی استفاده می‌شود. در اینجا از جداول و نمودارها، برای نشان دادن بعضی ویژگی‌های جمعیت شناختی و سازمانی که در ابتدای پرسشنامه توسط محقق مورد سوال قرار گرفته، استفاده می‌شود.

4-1-1-1- سیمای آزمودنی‌ها

در این قسمت سیمای کلی پاسخ دهندگان همچون جنسیت، سن، میزان تحصیلات و سابقه فعالیت آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

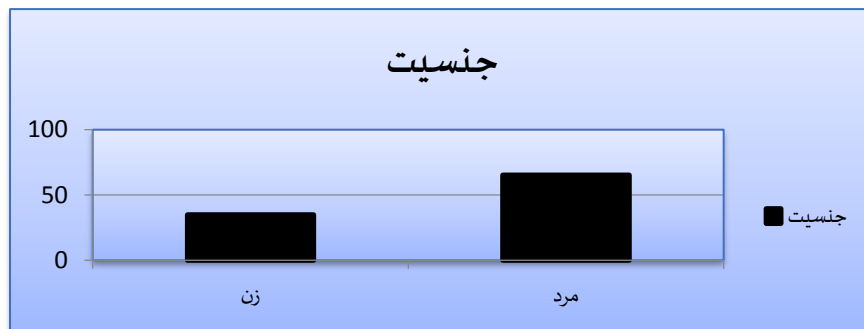
4-1-1-1-1- جنسیت پاسخ دهندگان

اطلاعات مربوط به جنسیت پاسخ دهندگان در جدول شماره 4-1 خلاصه شده است. اطلاعات این جدول و نمودار 4-1 نشان می‌-

دهد که از بین پاسخ دهندگان به این سوال 65/2 درصد مرد و 34/8 درصد زن هستند.

جدول 1-4 جنسیت پاسخ دهندگان

درصد فراوانی	فراوانی	جنسیت پاسخ دهندگان
65/2	92	مرد
34/8	49	زن
100	141	مجموع



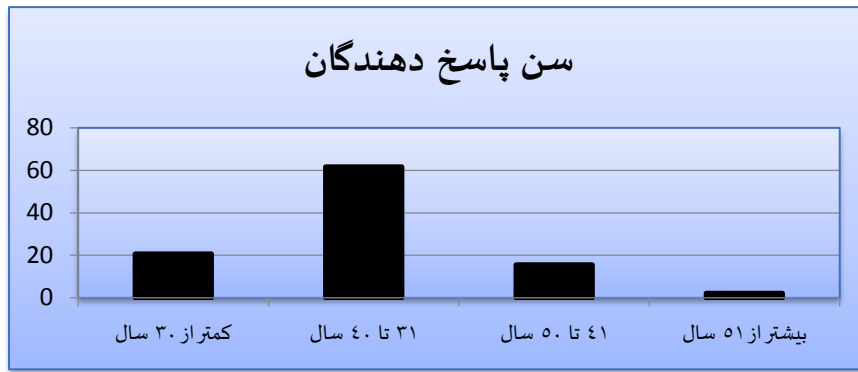
نمودار 1-4-1- جنسیت پاسخ دهندگان

4-1-1-2- سن پاسخ دهندگان

اطلاعات مربوط به سن پاسخ دهندگان در جدول شماره 4-2 خلاصه شده است. اطلاعات این جدول و نمودار 4-2 نشان می-دهد که از بین پاسخ دهندگان به این سوال 20/6 درصد دارای سن کمتر از 30 سال، 61/7 درصد دارای سن بین 31 تا 40 سال، 15/6 درصد بین 41 تا 50 سال و 2/1 درصد دارای سن بیشتر از 51 سال می باشند.

جدول 4-2 سن پاسخ دهندگان

درصد فراوانی	فراوانی	سن پاسخ دهندگان	ردیف
20/6	29	کمتر از 30 سال	1
61/7	87	31 تا 40 سال	2
15/6	22	41 تا 50 سال	3
2/1	3	بیشتر از 51 سال	4
100	141	مجموع	



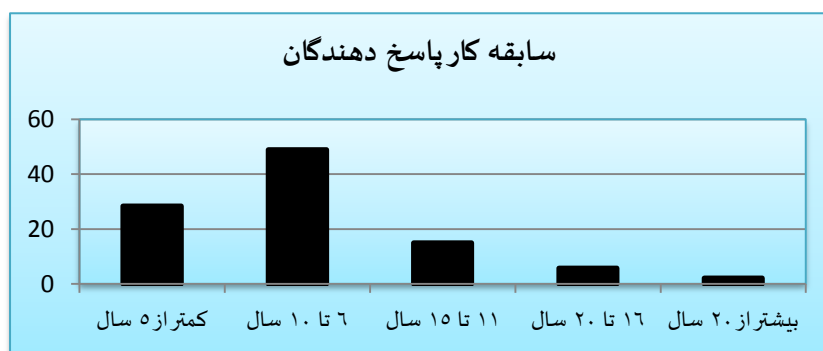
نمودار 4-2- سن پاسخ دهندگان

4-1-1-3- سابقه خدمت مرتبط پاسخ دهندگان

در جدول 4-3 نتایج مربوط به سابقه خدمت مرتبط پاسخ دهندگان نشان داده شده است همانگونه که مشخص است 28/4 درصد دارای سابقه کمتر از 5 سال، 48/9 درصد دارای سابقه بین 6 تا 10 سال، 14/9 درصد دارای سابقه بین 11 تا 15 سال، 5/7 درصد دارای سابقه 16 تا 20 سال و 2/1 درصد دارای سابقه بیش از 21 سال می باشند.

جدول 4-4 فراوانی سابقه کار پاسخ دهندگان

درصد	فراوا	سابقه کار پاسخ
28/4	40	کمتر از 5
48/9	69	6 تا 10 سال
14/9	21	11 تا 15 سال
5/7	8	16 تا 20 سال
2/1	3	بیشتر از 20
100	141	مجموع



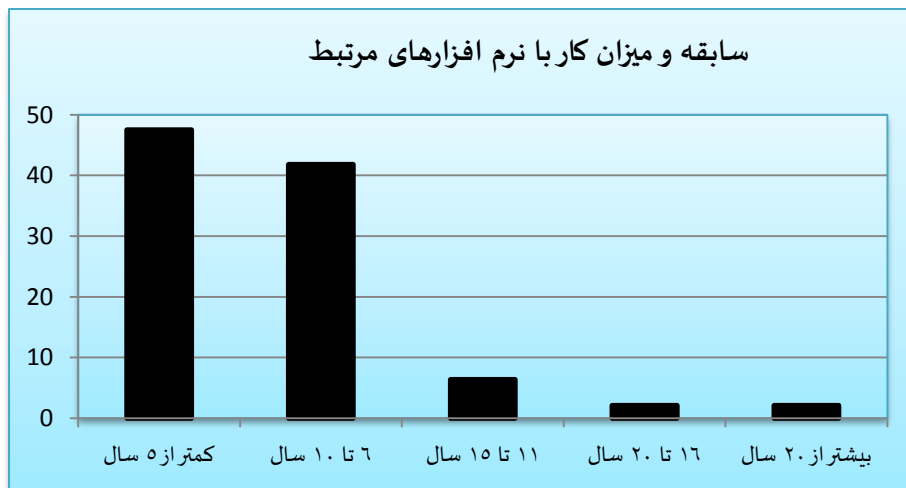
نمودار 4-3- سابقه کار مرتبط پاسخ دهندگان

4-1-1-4- سابقه و میزان کار با نرم افزارهای مالی

در جدول 4-4 نتایج مربوط به سابقه سابقه و میزان کار با نرم افزارهای مالی پاسخ دهندگان نشان داده شده است همانگونه که مشخص است 47/5 درصد دارای سابقه کمتر از 5 سال، 41/8 درصد دارای سابقه بین 6 تا 10 سال، 6/4 درصد داری سابقه بین 11 تا 15 سال، 2/1 درصد دارای سابقه 16 تا 20 سال و 2/1 درصد داری سابقه بیش از 21 سال می باشند.

جدول 4-4 فراوانی سابقه و میزان کار با نرم افزارهای مالی پاسخ دهندگان

سابقه کار پاسخ دهندگان	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از 5 سال	67	47/5
6 تا 10 سال	59	41/8
11 تا 15 سال	9	6/4
16 تا 20 سال	3	2/1
بیشتر از 20 سال	3	2/1
مجموع	141	100



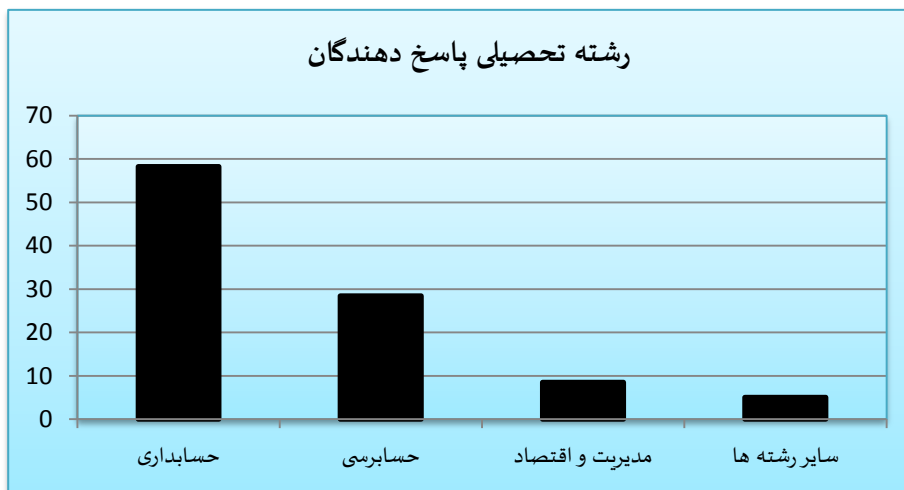
نمودار 4-4- سابقه و میزان کار با نرم افزارهای مرتبط پاسخ دهندگان

4-1-1-5- رشته تحصیلی پاسخ دهندگان

به لحاظ رشته تحصیلی، همان‌گونه که در جدول 4-5 و نمودار 4-5 نشان داده شده است 58/2 درصد رشته حسابداری، 28/4 درصد رشته حسابداری، 8/5 درصد رشته مدیریت و اقتصاد و 4/3 درصد در سایر رشته‌ها تحصیل کرده اند.

جدول 4-5- رشته تحصیلی پاسخ دهندگان

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی
1 حسابداری	82	58/2
2 حسابداری	40	28/4
3 مدیریت و اقتصاد	12	8/5
4 سایر رشته‌ها	7	5
مجموع	141	100



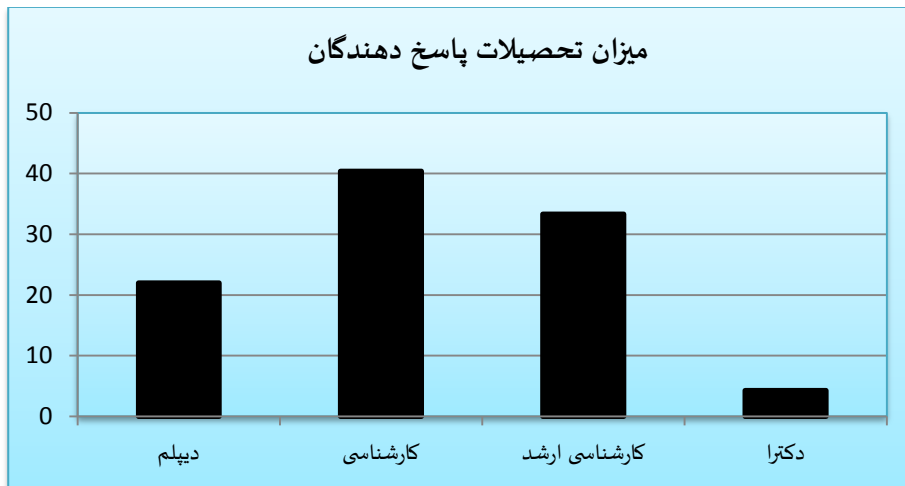
نمودار 4-5- رشته تحصیلی پاسخ دهندگان

4-1-1-6- میزان تحصیلات پاسخ دهندگان

به لحاظ تحصیلات، همان‌گونه که در جدول 4-6 و نمودار 4-6 نشان داده شده است 22 درصد دارای مدرک دیپلم، 40/4 درصد دارای مدرک کارشناسی، 33/3 درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و 4/3 درصد دارای مدرک دکترا می باشند.

جدول 4-6- تحصیلات پاسخ دهندگان

میزان تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
1 دیپلم	31	22
3 کارشناسی	57	40/4
4 کارشناسی ارشد	47	33/3
5 دکترا	6	4/3
مجموع	141	100



نمودار 4-6- تحصیلات پاسخ دهندگان

4-1-1-7- سمت پاسخ دهندگان

در جدول 4-7 نتایج مربوط به سمت پاسخ دهندگان نشان داده شده است همانگونه که مشخص است 4/3 درصد معاون مالی، 12/1 درصد ذیحساب، 38/3 درصد مدیر مالی، 19/1 درصد حسابرس داخلی، 9/2 درصد حسابرس مستقل، 7/8 درصد رئیس حسابداری و 9/2 درصد کارمند بخش مالی بودند.

جدول 4-7- فراوانی سمت پاسخ دهندگان

سمت پاسخ دهندگان	فراوانی	درصد فراوانی
1 مدیر مالی	6	4.3

11.3	16	معاونت مالی	2
38.3	54	ذیحساب	3
19.1	27	حسابرس داخلی	4
8.5	12	حسابرس مستقل (دیوان محاسبات)	5
8.5	12	رئیس حسابداری	6
9.9	14	کارمند بخش مالی	7
100	141	مجموع	

نمودار 4-7- سمت پاسخ دهندگان



4-1-8- تغییر در سیستم حسابداری

این سوال به این پرداخته است که در کدامیک از سیستم های زیر در سازمان طی ده سال گذشته تغییر مبنای حسابداری داشته اید؟. همانگونه که مشخص است به ترتیب 36/9 ، 43/3 و 17/7 درصد سیستم حسابداری مالی، سیستم بودجه ریزی و سیستم هزینه یابی خود را تغییر داده اند. 36/2 ، 29/1 درصد و 31/2 درصد به ترتیب در مرحله تغییر فرآیند سیستم حسابداری مالی، بودجه ریزی و سیستم هزینه یابی می باشند. 17، 17 و 33/3 درصد قصد تغییر در آینده به ترتیب در سیستم حسابداری مالی، بودجه ریزی و سیستم

هزینه یابی را دارند. 9/9، 6/10 و 17/7 درصد نیز هنوز در سیستم های حسابداری مالی، بودجه ریزی و سیستم هزینه یابی تغییری نداده اند.

جدول 4-8- تغییر در سیستم ها

ردیف	سیستم	بله	درفرایند (مرحله) تغییر	قصد تغییر در آینده	خیر
1	سیستم حسابداری مالی	52	51	24	14
		36/9	36/2	17	9/9
2	سیستم بودجه ریزی	61	41	24	15
		43/3	29/1	17	10/6
3	سیستم هزینه یابی	25	44	47	25
		17/7	31/2	33/3	17/7

4-2- توصیف اطلاعات پرسش نامه

جدول 4-9 خلاصه نتایج مربوط به آمار توصیفی سوالات پرسش نامه را نشان می دهد. همانگونه که در این جدول مشاهده می گردد میانگین همه سوالات (به جز دو سوال 18 و 19) و همه متغیرها بیشتر از 3 است؛ که البته این به معنای قبول یا رد فرضیه تحقیق نیست بلکه برای تأیید یا رد فرضیه های تحقیق باید از آزمون های استنباطی (آزمون t) استفاده نمود که در بخش بررسی فرضیه های تحقیق آورده شده است. نتایج این جدول نشان می دهد که بیشترین مقدار میانگین (3/82) مربوط به سوالات اول از عوامل خارجی می باشد و کمترین مقدار میانگین (2/87) نیز مربوط به سوال 18 از عوامل خارجی می باشد. میانگین عوامل خارجی 3/47 و میانگین عوامل داخلی نیز برابر با 3/44 می باشد.

جدول 4-9- آماره های توصیفی پرسشنامه

عوامل	گویه ها	نوع عامل				میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار
		بازدارنده		تسهیل کننده					
		فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی				
عوامل خارجی	Q1	77	54/6	64	45/4	3.8227	.97309	3.473	.556
	Q2	26	18/4	115	81/6	3.6950	.85309		
	Q3	30	21/3	111	78/7	3.4184	.90361		
	Q4	47	33/3	94	66/6	3.2340	.80745		
	Q5	61	43/3	80	56/7	3.4184	.84647		
	Q6	58	41/1	83	58/9	3.6879	.91132		
	Q7	61	43/3	80	56/7	3.4965	1.14408		

انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	نوع عامل				گویه ها	عوامل		
				تسهیل کننده		بازدارنده					
				درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی				
عوامل		سوالات									
		1.00233	3.7163	58/2	82	41/8	59	Q8			
		.95427	3.7021	65/2	92	34/8	49	Q9			
		1.08881	3.3475	53/9	75	46/1	65	Q10			
		.96588	3.9007	53/9	76	46/1	65	Q11			
		1.08513	3.4468	37/6	53	62/4	88	Q12			
		1.09253	3.5319	41/8	59	58/2	82	Q13			
		1.00430	3.5177	64/5	91	35/5	50	Q14			
		.98731	3.5745	56/5	74	47/5	67	Q15			
		.89176	3.3333	76/6	108	23/4	33	Q16			
		.89567	3.2482	75/9	107	24/1	34	Q17			
		1.04095	2.8723	73/7	104	26/2	37	Q18			
		1.01063	2.9929	78/4	111	21/3	30	Q19			
		1.08279	3.4113	58/2	82	41/8	59	Q20			
		1.03940	3.4965	58/2	82	41/8	59	Q21			
		1.11256	3.2624	50/4	71	49/6	70	Q22			
		1.07250	3.2057	49/6	64	54/6	77	Q23			
		1.1726	3.3121	49/6	70	50/4	71	Q24			
		.97497	3.6241	42/5	60	57/4	81	Q25			
		0.658	3.446	.85753	3.5461	66/6	94	33/3	47	Q26	عوامل داخلی
				.94569	3.8156	40/4	57	59/6	84	Q27	
				1.05170	3.5532	40/4	57	59/6	84	Q28	
				1.08008	3.3830	63/1	89	36/9	52	Q29	
				.99099	3.2979	69/5	98	30/5	43	Q30	
				.91282	3.2837	67/4	95	32/6	46	Q31	
.95735	3.4184			48/8	59	58/1	82	Q32			
.92538	3.3050			58/9	82	41/1	58	Q33			
.97216	3.2482			68/1	96	31/9	45	Q34			
1.00455	3.2340			79/4	112	20/6	29	Q35			
.96020	3.3759			68/8	97	31/2	44	Q36			
.99349	3.7801			48/2	68	51/8	73	Q37			
1.07937	3.5319			35/5	50	64/5	91	Q38			
1.05976	3.5106			46/8	66	53/2	75	Q39			
1.14739	3.4184			49/6	70	50/4	71	Q40			

4-2- آمار استنباطی

آمار استنباطی هنگامی موضوعیت پیدا می‌کند که نمونه گیری وجود داشته باشد. پس از بررسی آمار توصیفی در ادامه با استفاده از آمار استنباطی، ابتدا روایی و پایایی پرسشنامه، سپس نرمال بودن داده‌ها و در نهایت فرضیه‌های تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است.

4-2-1 نتایج بررسی روایی (تحلیل عاملی تأییدی)

جهت بررسی روایی سازه از تحلیل عاملی تأییدی و به کمک نرم افزار spss بهره گرفته شد که نتایج آن در جدول 4-10 آمده است. در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مسأله اطمینان حاصل شود که می توان داده های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد. به عبارت دیگر، آیا تعداد داده های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند یا خیر؟ بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده می شود. شاخص KMO شاخصی از کفایت نمونه گیری است. این شاخص در دامنه صفر تا یک قرار دارد. اگر مقدار شاخص نزدیک به یک باشد، داده های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند و در غیر این صورت (معمولاً کمتر از 0/5) نتایج تحلیل عاملی برای داده های مورد نظر چندان مناسب نمی باشند.

آزمون بارتلت بررسی می کند چه هنگام ماتریس همبستگی، شناخته شده (از نظر ریاضی ماتریس واحد و همانی) است و بنابراین برای شناسایی ساختار (مدل عاملی) نامناسب می باشد. اگر سطح معنی داری در آزمون بارتلت کوچکتر از 5% باشد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مناسب است، زیرا فرض شناخته شده بودن ماتریس همبستگی رد می شود. بعد از مناسب تشخیص دادن مقدار شاخص KMO و معنادار شدن آزمون بارتلت به منظور بررسی روایی سازه به بارهای عاملی مراجعه می شود. در مورد مبنای معنادار بودن این بارها نظرات متفاوتی وجود دارد. اما بر اساس یک قاعده تجربی که توسط آماردانان و محققانی که به طور مکرر از تحلیل عاملی استفاده کرده اند، پیشنهاد شده است که بارهای عاملی بزرگتر از $0/3 \pm$ معنی دار تلقی می شوند. بارهای عاملی بزرگتر از $0/4 \pm$ دارای سطح معنی دار بالا و بارهایی که بزرگتر از $0/5 \pm$ باشند بسیار معنی دار تلقی می شوند (کلانتری، 1391). بنابراین در صورتی که مقدار بار عاملی برای یک گویه ای کمتر از $0/3 \pm$ باشد باید گویه مورد نظر از تجزیه و تحلیل کنار گذاشته شود. جدول 4-10- نتایج مربوط به تحلیل عاملی تأییدی گویه های پرسشنامه

عوامل	گویه ها	بار عاملی	شاخص KMO	آزمون بارتلت
عوامل خارجی	Q1	0.503	0/811	0/000
	Q2	0.584		
	Q3	0.497		
	Q4	0.361		
	Q5	0.534		
	Q6	0.627		

عوامل	گویه ها	بار عاملی	شاخص KMO	آزمون بارتلت
عوامل داخلی	Q7	0.687	0/842	0/000
	Q8	0.624		
	Q9	0.615		
	Q10	0.515		
	Q11	0.623		
	Q12	0.652		
	Q13	0.639		
	Q14	0.578		
	Q15	0.607		
	Q16	0.547		
	Q17	0.656		
	Q18	0.343		
	Q19	0.641		
	Q20	0.517		
	Q21	0.582		
	Q22	0.669		
	Q23	0.467		
	Q24	0.551		
	Q25	0.515		
	Q26	0.613		
	Q27	0.611		
	Q28	0.697		
	Q29	0.675		
	Q30	0.738		
	Q31	0.626		
Q32	0.612			
Q33	0.577			
Q34	0.691			
Q35	0.649			
Q36	0.714			
Q37	0.715			
Q38	0.596			
Q39	0.666			
Q40	0.706			

نتایج آزمون بارتلت و KMO به عنوان شاخص‌های کفایت نمونه گیری نشان می‌دهد، که مقادیر هر دو شاخص در سطح مطلوبی می‌باشند. مقدار معیار KMO برای تمامی متغیرها بیشتر از 0/5، و مقدار معناداری آزمون بارتلت نیز کمتر از 0/05 می‌باشد. پس از حصول اطمینان از مناسب بودن حجم

نمونه، بارهای عاملی گویه‌ها مورد بررسی قرار گرفت همانگونه که مشاهده می‌شود بارهای عاملی تمامی گویه‌ها بیشتر از 0/3 بود بنابراین هیچ کدام از گویه‌ها حذف نشدند.

4-2-2- نتایج بررسی پایایی

همانطور که در فصل سوم نیز عنوان شد، بررسی پایایی با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ صورت می‌گیرد. در این قسمت مقدار ضریب بدست آمده برای متغیرهای تحقیق بعد از انجام روایی به شرح جدول 4-8 ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌گردد ضریب پایایی کرونباخ تمامی متغیرها در این مطالعه از حداقل مقدار یعنی 0/7 بیشتر است.

جدول 4-11- ضریب آلفای کرونباخ

عوامل	ضریب آلفای کرونباخ
عوامل خارجی	0/899
عوامل داخلی	0/907

4-2-3- بررسی نرمال بودن داده ها

پیش‌نیاز انجام تمامی آزمون‌های پارامتری، نرمال بودن توزیع آماری متغیرهاست. به طور کلی می‌توان گفت که آزمون‌های پارامتری، عموماً بر میانگین و انحراف معیار استوارند. حال اگر توزیع جامعه نرمال نباشد، نمی‌توان استنباط درست از نتایج داشت.

برای آزمون نرمال بودن متغیرها، از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده گردید که نتایج آن در جدول زیر ارائه گردیده است. مقدار لازم برای نرمال بودن داده‌ها در این آزمون بیشتر بودن سطح معناداری از 0/05 می‌باشد (مؤمنی و قیومی، 1391). همانگونه که در جدول 4-12 مشخص است سطح معناداری تمامی سولات بیشتر از 0/05 است بنابراین فرض نرمال بودن داده‌ها مورد تأیید است.

جدول 4-12- بررسی نرمال بودن داده‌ها

عوامل	سطح معناداری
عوامل خارجی	0/057
عوامل داخلی	0/233

4-2-4- بررسی فرضیه ها و سوالات تحقیق

در ادامه این بخش نتایج آزمون فرضیه های تحقیق آورده شده است. لازم به ذکر است که با توجه به نرمال بودن داده ها از آزمونهای پارامتری و مشخصاً از آزمون t استیودنت استفاده خواهد شد.

سوال اول: در حوزه دانشگاهی عراق پیش زمینه های تحول از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی چیست؟

همانگونه که در فصل سوم اشاره شد جهت بررسی نظر پاسخ دهندگان در مورد پیش زمینه های تحول از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی با توجه به نرمال شدن داده ها از آزمون t برای یک نمونه مستقل استفاده گردید. بدین منظور میانگین نظرات پاسخ دهندگان در مورد تأثیر فناوری اطلاعات بر سرعت انتشار اطلاعات مالی، با حد وسط مقیاس ابزار اندازه گیری (پرسشنامه) یعنی عدد 3 مورد مقایسه قرار گرفت که نتایج آزمون ها در ادامه بیان می گردد. در این آزمون اگر sig کمتر از 0/05 باشد فرض صفر مبنی بر برابر بودن میانگین عوامل داخلی و خارجی با عدد 3 رد می شود و فرض یک مبنی بر عدم برابر بودن میانگین عوامل داخلی و خارجی با عدد 3 پذیرفته می شود. حال با توجه به مقادیر حد بالا و حد پایین که در جدول خروجی آزمون T بدست می آید، می توان مشخص کرد که آیا میانگین عوامل داخلی و خارجی از 3 بیشتر است یا کمتر؛ بدین صورت که اگر مقادیر حد بالا و حد پایین بدست آمده، هر دو مثبت باشند، نشان از بالاتر بودن میانگین پاسخ ها از 3 است و تنها در این حالت فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. در صورتی که هر دو حد بالا و پایین منفی باشند، میانگین پاسخ ها کمتر از 3 است و فرضیه تحقیق رد می شود. اما اگر در این آزمون sig بیشتر از 0/05 باشد فرض صفر مبنی بر برابر بودن میانگین متغیر مورد نظر با عدد 3 پذیرفته می شود و فرض یک مبنی بر عدم برابر بودن میانگین متغیر مورد نظر با عدد 3 رد می شود. در این حالت حتماً حد بالا مثبت و حد پایین منفی می باشد، که نشان دهنده این است که میانگین پاسخ ها تفاوتی با عدد 3 ندارد و در این حالت هم فرضیه تحقیق رد می شود. جدول 4-13 خلاصه نتایج مربوط به این آزمون را نشان می دهد. صورت کلی فرضیه را در قالب فرضیه آماری، به صورت زیر می توان نوشت:

$$H_0: \mu = 3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

جدول 4-13- نتایج آزمون t و آماره آن در مورد عوامل داخلی و خارجی

عامل	تعداد	میان گین	انحراف معیار	t	df	sig	حد پایین	حد بالا
عوامل خارجی	141	3/47	0/55	/110 10	140	/000 0	0/38	0/56
عوامل داخلی	141	3/44	0/65	8/060	140	/000 0	0/33	0/55

نتایج به دست آمده در جدول 4-9، نشان می دهد که مقدار sig محاسبه شده برای عوامل داخلی و خارجی که بر روند تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی در سیستم های موجود در دستگاه های دولتی تأثیر دارند کمتر از 0/05 است، بنابراین می توان نتیجه گرفت که فرض H_0 مبنی بر برابر بودن میانگین پاسخ ها در مورد مؤثر بودن این عوامل با عدد 3 رد می شود. حال به حدهای بالا و پایین نگاه می شود، با توجه به حدهای بالا و پایین بدست آمده که هر دو مثبت شده اند می توان گفت عوامل خارجی و داخلی هر دو بر روند تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی در سیستم های موجود در دستگاه های دولتی تأثیر دارند تأثیر دارند. همچنین با توجه به بیشتر شدن میانگین عوامل خارجی می توان گفت از دید پاسخ دهندگان این عامل نقش بیشتری نسبت به عوامل داخلی دارد. علاوه بر این همچنین جهت بررسی اینکه از بین عوامل موجود در عوامل داخلی و خارجی کدامیک نقش بیشتری در تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی دارد آزمون T تک نمونه ای به تفکیک برای هر 40 سوال پرسش نامه نیز مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن در جدول 4-10 ارائه شده است. برای تمامی سوالات این جدول نیز فرضیه های آماری به شرح زیر است:

$$H_0: \mu = 3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

4-14- آزمون T تک نمونه ای در مورد سوالات پرسش نامه

سوالات	تعداد	میانگین	میانگین انحراف	انحراف معیار	t	df	sig	حد پایین	حد بالا
قوانین دولتی (قوانین برنامه توسعه، اساسی و ...)	141	3.8227	.82270	.97309	10.039	140	.000	.6607	.9847
بکارگیری فن آوری ها و	141	3.6950	.69504	.85309	9.674	140	.000	.5530	.8371

سوالات	تعداد	میانگین	میانگین انحراف	انحراف معیار	t	df	sig	حد پایدان	حد بالا
حسابداری و حسابرسی									
تقویت نهادها و انجمن های حرفه ای حسابداری	141	3.2482	.24823	.89567	3.291	140	.001	.0991	.3974
مطبوعات، رسانه های خبری، مجلات علمی و ...	141	2.8723	-.12766	1.04095	-1.456	140	.148	-.3010	.0457
سمینارها و کنفرانس های مرتبط با موضوع	141	2.9929	-.00709	1.01063	-.083	140	.934	-.1754	.1612
فقدان دانش های نظری و تجربی در زمینه حسابداری تعهدی	141	3.4113	.41135	1.08279	4.511	140	.000	.2311	.5916
فقدان استانداردهای کارآمد حسابداری دولتی در داخل کشور	141	3.4965	.49645	1.03940	5.672	140	.000	.3234	.6695
عدم تمایل استفاده کنندگان و ذینفعان از اطلاعات	141	3.2624	.26241	1.11256	2.801	140	.006	.0772	.4477
عدم پاسخگویی صحیح و شفاف دستگاه ها به شهروندان	141	3.2057	.20567	1.07250	2.277	140	.024	.0271	.3842
فقدان ارتباط موثر میان دستگاه های دولتی و نهادهای حرفه ای	141	3.3121	.31206	1.14726	3.230	140	.002	.1210	.5031
عدم تخصیص بودجه کافی	141	3.6241	.62411	.97497	7.601	140	.000	.4618	.7864
سیاست های کلی سازمان (اهداف و برنامه ها)	141	3.5461	.54610	.85753	7.562	140	.000	.4033	.6889
فشار بودجه ای در سازمان ها	141	3.8156	.81560	.94569	10.241	140	.000	.6581	.9731
اندازه و پیچیدگی عملیات در سازمان ها	141	3.5532	.55319	1.05170	6.246	140	.000	.3781	.7283
معاونین و مدیران مالی	141	3.3830	.38298	1.08008	4.210	140	.000	.2031	.5628

سوالات	تعداد	میانگین	میانگین انحراف	انحراف معیار	t	df	sig	حد پایدان	حد بالا
حسابرسان داخلی	141	3.2979	.29787	.99099	3.569	140	.000	.1329	.4629
کمیت‌های سازمانی	141	3.2837	.28369	.91282	3.690	140	.000	.1317	.4357
عدم وجود فرهنگ سازمانی و اداری مرتبط	141	3.4184	.41844	.95735	5.190	140	.000	.2590	.5778
پذیرش و حمایت مدیران ارشد سازمان	141	3.3050	.30496	.92538	3.913	140	.000	.1509	.4590
حسابداری شاغل در دستگاه‌های دولتی	141	3.2482	.24823	.97216	3.032	140	.003	.0864	.4101
دوره‌های آموزشی ضمن خدمت کارکنان	141	3.2340	.23404	1.00455	2.767	140	.006	.0668	.4013
توانایی و ظرفیت موجود در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری	141	3.3759	.37589	.96020	4.648	140	.000	.2160	.5358
تعهد و تخصص ناکافی مدیران ارشد سازمان	141	3.7801	.78014	.99349	9.324	140	.000	.6147	.9456
فقدان پرسنل باکفایت و مهارت لازم در حسابداری دولتی سازمان‌ها	141	3.5319	.53191	1.07937	5.852	140	.000	.3522	.7116
عدم شناسایی و اندازه‌گیری صحیح دارایی‌های سرمایه‌ای	141	3.5106	.51064	1.05976	5.722	140	.000	.3342	.6871
عدم کفایت سیستم‌های فناوری اطلاعات و فقدان منابع کافی فنی در سازمان	141	3.4184	.41844	1.14739	4.330	140	.000	.2274	.6095

نتایج به دست آمده در جدول 4-14، نشان می‌دهد که مقدار sig محاسبه شده برای تمامی سوالات به جز دو سوال 18 و 19 که با رنگ متمایز نشان داده شده اند کمتر از 0/05 است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که فرض H_0 مبنی بر برابر بودن میانگین پاسخ‌ها در مورد مؤثر بودن این عوامل با عدد 3 رد می‌شود. حال به حدهای بالا و پایین

نگاه می شود، با توجه به حدهای بالا و پایین بدست آمده که هر دو مثبت شده اند می توان گفت از دید پاسخ دهندگان همه عوامل داخلی و خارجی (به جز دو عامل 18 و 19) بر روند تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی در سیستم های موجود در دستگاه های دولتی تأثیر دارند تأثیر دارند. شایان ذکر که برای دو سوال 18 و 19 مقدار sig محاسبه شده بیشتر از 0/05 می باشد بنابراین در مورد این دو عامل می توان گفت میزان اثر گذاری آنها از دید پاسخ دهندگان در حد متوسط می باشد به عبارتی میزان اثر گذاری این دو عامل نسبت به سایر عوامل کمتر است. همچنین در بین عوامل خارجی بیشترین اثرگذاری مربوط به سوال 11 یعنی "وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذیحسابان)" و در بین عوامل داخلی بیشترین اثرگذاری مربوط به سوال 27 یعنی " فشار بودجه ای در سازمان ها" می باشد.

4-2-5- مقایسه میانگین نظرات زنان و مردان در مورد عوامل داخلی و خارجی

جهت مقیاسه میانگین نظرات مردان و زنان در مورد عوامل داخلی و خارجی از آزمون T استفاده گردید. در این آزمون ابتدا جهت بررسی تساوی واریانسها از آزمون لوین استفاده می شود. در این آزمون فرضیه صفر تساوی همه واریانسهای گروه های (k گروه مختلف) مختلف است. پس از انجام آزمون لوین، آماره T جهت آزمون تساوی میانگین دو جامعه مورد نظر، محاسبه می شود. برای استفاده از این آزمون وجود یک متغیر کمی و یک متغیر طبقه ای الزامی است. متغیر کمی همان متغیر وابسته و متغیر مورد مقایسه در دو جامعه است ولی متغیر طبقه ای همان متغیر مستقل و متغیری است که جامعه ها را از هم متمایز می کند. پس از انجام این آزمون (در اس پی اس اس)، نرم افزار دو جدول خروجی می دهد. خروجی اول مربوط به آزمون لوین است، که برابری یا عدم برابری واریانسهای دو جامعه را بررسی می کند. خروجی دیگر مربوط به آزمون T است که میانگینها را با هم مقایسه می کند. اگر نتایج این آزمون نشان دهد که مقدار میانگینهای دو جامعه بر حسب متغیر مستقل متفاوت است، می توان نتیجه گرفت که متغیر مستقل بر متغیر وابسته تأثیرگذار است. سپس با توجه به مقادیر حد بالا و حد پایین که در جدول خروجی آزمون T بدست آمده، می توان مشخص کرد که کدام جامعه از میانگین بالاتری بر حسب متغیر وابسته برخوردار است. بدین صورت که اگر مقادیر حد بالا و حد پایین بدست آمده، هر دو مثبت باشند، نشان از بالاتر بودن میانگین گروه اول است. و در

صورتی که هر دو حد بالا و پایین منفی باشند، میانگین گروه دوم بالاتر است. و در نهایت چنان چه حد بالا مثبت و حد پایین منفی باشد، نشان دهنده این است که تفاوت میانگین دو گروه معنادار نیست. در این بخش به مقایسه میانگین نظرات مردان (1) و زنان (2)، در مورد متغیرهای تحقیق پرداخته شده است.

جدول 4-15- مقایسه میانگین نظرات مردان و زنان در مورد متغیرهای تحقیق

متغیر	جنسیت	میانگین	• آزمون لوین برای برابری واریانس دو جامعه			آزمون t برای مقایسه میانگین دو جامعه				
			F •	sig	واریانسها	t •	df	sig	• حد پایین	حد بالا
جراحی	مردان	3/46	0/520	0/47	برابر	-0/33	139	0/736	-0/228	0/161
	زنان	3/49								
لی	مردان	3/44	0/050	0/82	برابر	0/043	139	0/966	-0/225	0/236
	زنان	3/44								

همانطور که جدول 4-15 نشان می‌دهد، اختلاف معناداری بین نظر مردان و زنان، در مورد اثرگذاری عوامل داخلی و خارجی وجود ندارد.

4-2-6- مقایسه میانگین نظرات افراد با سنین مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

با توجه به این که سن افراد در این مطالعه به 4 دسته تقسیم می‌شدند، لذا برای مقایسه نظرات افراد با سنین مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی از آزمون تحلیل واریانس یک راه¹ استفاده شد. در این آزمون فرض صفر مبنی بر عدم وجود اختلاف بین میانگین نظرات گروههای مختلف است، لذا در صورتی که سطح معناداری از 0/05 بیشتر باشد، فرض صفر پذیرفته می‌شود. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می‌شود با توجه به بالا بودن مقدار سطح معناداری از 0/05 لذا می‌توان نتیجه گرفت که بین نظرات افراد با سنین مختلف در مورد همه متغیرها اختلاف معناداری وجود ندارد. به عبارت دیگر سن در میزان این عوامل تأثیری ندارد.

جدول 4-16: مقایسه میانگین نظرات سنین مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

¹ - One-Way Anova

نام متغیر	آماره f	سطح معناداری	اختلاف معنادار
عوامل خارجی	2/386	0/072	وجود ندارد
عوامل داخلی	2/486	0/069	وجود ندارد

4-2-7- مقایسه میانگین نظرات افراد با سابقه خدمت مرتبط مختلف در مورد متغیرهای اصلی تحقیق

با توجه به این که سابقه کار افراد نیز در این مطالعه به 5 دسته تقسیم می‌شدند، لذا برای مقایسه نظرات افراد با سابقه کاری مختلف در مورد متغیرهای تحقیق از آزمون تحلیل واریانس یک راه استفاده شد. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می‌شود با توجه به بالا بودن مقدار سطح معناداری از 0/05 لذا می‌توان نتیجه گرفت که بین نظرات افراد با سابقه کار مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی اختلاف معناداری وجود ندارد. به عبارات دیگر سابقه کار تأثیری در میزان این عوامل ندارد.

4-17: مقایسه میانگین نظرات با سابقه کار مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

نام متغیر	آماره f	سطح معناداری	اختلاف معنادار
عوامل خارجی	1/858	0/121	وجود ندارد
عوامل داخلی	2/544	0/054	وجود ندارد

4-2-8- مقایسه میانگین نظرات افراد با سابقه کار با نرم افزارهای مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

با توجه به این که سابقه کار افراد نیز در این مطالعه به 5 دسته تقسیم می‌شدند، لذا برای مقایسه نظرات افراد با سابقه کاری مختلف در مورد متغیرهای تحقیق از آزمون تحلیل واریانس یک راه استفاده شد. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می‌شود با توجه به بالا بودن مقدار سطح معناداری از 0/05 لذا می‌توان نتیجه گرفت که بین نظرات افراد با سابقه آشنایی مختلف در

مورد عوامل داخلی و خارجی اختلاف معناداری وجود ندارد. به عبارات دیگر سابقه آشنایی با نرم افزار تأثیری در میزان این عوامل ندارد.

جدول 4-18: مقایسه میانگین نظرات با سابقه آشنایی مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

نام متغیر	آماره f	سطح معناداری	اختلاف معنادار
عوامل خارجی	1/541	0/241	وجود ندارد
عوامل داخلی	2/061	0/079	وجود ندارد

4-2-9- مقایسه میانگین نظرات افراد با رشته های تحصیلی مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

با توجه به این که رشته های تحصیلی افراد در این مطالعه به 4 دسته تقسیم می‌شدند، لذا برای مقایسه نظرات افراد با رشته تحصیلی مختلف در مورد عوامل خارجی و داخلی از آزمون تحلیل واریانس یک راهه استفاده شد. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می شود با توجه به بالا بودن مقدار سطح معناداری از 0/05 لذا می توان نتیجه گرفت که بین نظرات افراد با رشته تحصیلی مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی اختلاف معناداری وجود ندارد. به عبارات دیگر رشته تحصیلی تأثیری در میزان این عوامل ندارد.

جدول 4-19: مقایسه میانگین نظرات با رشته تحصیلی مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

نام متغیر	آماره f	سطح معناداری	اختلاف معنادار
عوامل خارجی	1/400	0/237	وجود ندارد
عوامل داخلی	0/865	0/487	وجود ندارد

4-2-10- مقایسه میانگین نظرات افراد با سطح تحصیلات مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

با توجه به این که سطح تحصیلات در این مطالعه به دیپلم، لیسانس، فوق لیسانس و دکترا تقسیم می‌شدند، لذا برای مقایسه نظرات افراد با سطح تحصیلات مختلف در مورد متغیرهای تحقیق از آزمون تحلیل واریانس یک راهه¹ استفاده شد. در این آزمون فرض صفر مبنی بر عدم وجود اختلاف بین میانگین نظرات بین گروههای مختلف است، لذا در صورتی که سطح معناداری از 0/05 بیشتر باشد، فرض صفر پذیرفته می‌شود. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می‌شود با توجه به بالا بودن مقدار سطح معناداری از 0/05 لذا می‌توان نتیجه گرفت که بین نظرات افراد با سطوح تحصیلات مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی اختلاف معناداری وجود ندارد. به عبارت دیگر تحصیلات در میزان این عوامل تأثیری ندارد.

جدول 4-20: مقایسه میانگین نظرات با سطوح تحصیلی مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

نام متغیر	آماره f	سطح معناداری	اختلاف معنادار
عوامل خارجی	2/048	0/110	وجود ندارد
عوامل داخلی	2/598	0/052	وجود ندارد

4-2-11- مقایسه میانگین نظرات افراد با سمت های مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

با توجه به این که سمت افراد در این مطالعه به 7 دسته تقسیم می‌شدند، لذا برای مقایسه نظرات افراد با سمت های مختلف در مورد متغیرهای تحقیق از آزمون تحلیل واریانس یک راهه² استفاده شد. در این آزمون فرض صفر مبنی بر عدم وجود اختلاف بین میانگین نظرات بین گروههای مختلف است، لذا در صورتی که سطح معناداری از 0/05 بیشتر باشد، فرض صفر پذیرفته می‌شود. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می‌شود با توجه به بالا بودن مقدار سطح معناداری از 0/05 لذا می‌توان نتیجه گرفت که بین نظرات افراد با سمت های مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

¹ - One-Way Anova

² - One-Way Anova

اختلاف معناداری وجود ندارد. به عبارت دیگر سمت افراد در میزان این عوامل تأثیری ندارد.

جدول 4-21: مقایسه میانگین نظرات با سمت مختلف در مورد عوامل داخلی و خارجی

نام متغیر	آماره f	سطح معناداری	اختلاف معنادار
عوامل خارجی	0/178	0/982	وجود ندارد
عوامل داخلی	0/552	0/768	وجود ندارد

فصل پنجم

نتیجه گیری و

پیشنهادات

5-1- یافته‌های تحقیق

عوامل متعددی بر پیاده سازی نظام تعهدی موثر هستند. در این پژوهش عوامل داخلی و خارجی موثر بر پیاده سازی نظام تعهدی حسابداری مورد بررسی قرار گرفت که تمامی عوامل داخلی و خارجی به جز مطبوعات، رسانه های خبری، مجلات علمی و تخصصی و سمینار و کنفرانسهای مرتبط با

موضوع از عوامل تاثیرگذار شناسایی شدند. داده های مربوط به سوالات عمومی پرسشنامه که خصوصیات فردی پاسخ-دهندگان را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد، حاکی از این موضوع است که پاسخ دهندگان از نیروی متخصص و آشنا به فرآیند حسابداری تعهدی و کاربرد آن هستند. بنابراین، اتکا به پاسخ های این افراد، مبنای علمی لازم برای تعیین عوامل موثر بر پیاده سازی حسابداری تعهدی را فراهم می سازد.

در بخش دولتی عراق، ظرفیت ناکافی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، فقدان استانداردهای کارآمد حسابداری دولتی در داخل کشور، عدم تمایل استفاده کنندگان و ذینفعان از اطلاعات، عدم پاسخگویی صحیح و شفاف دستگاه ها به شهروندان، فقدان ارتباط موثر میان دستگاه های دولتی و نهادهای حرفه ای، عدم تخصیص بودجه کافی، فقدان دانش های نظری و تجربی در زمینه حسابداری تعهدی، عدم وجود نهاد مستقل وضع کننده استاندارد حسابداری بخش دولتی، ضعف قوانین دولتی (قوانین برنامه توسعه، اساسی و عمومی)؛ از موانع خارجی گذار از حسابداری نقدی به تعهدی محسوب می شود.

در زمینه عوامل داخلی نیز، عواملی همچون عدم وجود فرهنگ سازمانی و اداری مرتبط، عدم پذیرش و حمایت مدیران ارشد سازمان، فقدان پرسنل باکفایت و مهارت لازم در حسابداری دولتی سازمانها، عدم شناسایی و اندازه گیری صحیح دارایی ها سرمایه ای، عدم کفایت سیستم های فناوری اطلاعات و فقدان منابع کافی فنی در سازمان، فشار بودجه ای در سازمان ها، ضعف سیاست های کلی سازمان (اهداف و برنامه ها)، اندازه و پیچیدگی عملیات در سازمان ها؛ از موانع داخلی گذار از حسابداری نقدی به تعهدی محسوب می شود.

نتایج این پژوهش با تحقیقات وکیلی فرد و نظری (1392)، یاوری و همکاران (1392)، کردستانی و همکاران (1395)، صابر (1388)، تودور و موتیو (2005) و مکفی (2006) همسویی دارد. آنها در پژوهشهای خود از مهمترین عوامل موثر در تغییر موفق از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی را که کشور عراق با ضعف در آنها روبروست به صورت زیر بیان کردند:

دولت و حمایت سیاسی همه جانبه در کنار پایبندی به انجام اصلاحات، اساسیترین عامل شروع و اجرای موفقیت آمیز اصلاحات مالی و فرآیند گذار است؛ در نتیجه، ثبات سیاسی یکی از عواملی است که می‌تواند نقش به‌سزایی در

انجام یا عدم انجام اصلاحات و تغییر مبنای حسابداری داشته باشد.

التزام دولت به پاسخگویی و تعهد نمایندگان مردم برای بررسی عملکرد همه جانبه دولت نیز یکی از عوامل دیگری است که دولت را ناگزیر از به کارگیری مبنای تعهدی می-کند. اگر مردم چه از طریق نمایندگان و چه از طریق سایر ابزارها مانند رسانه‌ها، اعتراض‌های مدنی از مجرای قانونی، و چانه‌زنی‌های مستقیم از طریق اتحادیه‌ها و سازمان‌های مردم نهاد دولت را ملزم به ارائه اطلاعات شفاف مالی کنند، دولت نیز مجبور خواهد شد اطلاعاتی را در اختیار مردم قرار دهد که آنان را از صحت عملکرد خود مطمئن کند. از آن روی که مبنای نقدی نمی‌تواند اطلاعات کاملی را در اختیار استفاده کنندگان اطلاعات بگذارد، لذا دولت با تقاضای اطلاعاتی شفافتر و قابل اتکاتر روبه‌رو خواهد شد. این امر می‌تواند زمینه‌ساز استفاده از مبنای تعهدی در بخش عمومی باشد.

عامل نیروی انسانی نیز در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تاثیرگذار است. بر این اساس تعهد و تجربه نیروی انسانی، میزان تحصیلات و عوامل انگیزشی در کارکنان، از عوامل موثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی محسوب می‌شود. به دلیل ماهیت فعالیت بخش عمومی، قوانین فراوانی بر نحوه راهبری این بخش نظارت دارد. از آن روی که دولت باید در برابر منابع در اختیار خود پاسخگو باشد و این پاسخگویی از مجاری قانونی انجام شود، لذا وجود قوانین شفاف و به روز امکان تخلف دولت را تا حد زیادی کاهش می دهد. اگر قوانین و استانداردهای بخش عمومی به خوبی تدوین شوند، در بلند مدت، هم پاسخگویی دولت و هم قابلیت اتکای اطلاعات مالی منتشر شده توسط آن افزایش می یابد. از سویی جذب نخبگان توسط بخش عمومی سختتر از بخش خصوصی است. فارغ از دلایل این امر و تفاوت آن در کشورهای مختلف، به دلیل ضرورت پیش زمینه های نظری مورد نیاز فرآیند گذار و به دلیل انجام مطالعات متعدد در فضای دانشگاهی پیرامون بخش عمومی، تعریف جایگاهی مشورتی برای دانشگاهیان ضروری به نظر میرسد. استفاده از تخصص این افراد در تعامل با حسابداران حرفه ای باعث تدوین برنامه ای کارآ و اثربخش برای پیمودن فرآیند گذار می شود.

همچنین، از آنجا که طیف وسیعی از کارشناسان حرفه ای ابتدا در آموزشگاه یا موسسات آموزشی تحصیلات خود را به اتمام می رسانند، وجود رابطه قوی میان دانشگاه و حرفه حسابداری دولتی در بلند مدت منجر

به تربیت نیروی انسانی کارآمد برای بخش عمومی خواهد شد.

از سویی، طبق پژوهش کلارک (1996) 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. فرآیند گذار پرهزینه و زمان‌بر است. به همین دلیل، شاید در ابتدا مدیران ارشد کشور علاقه‌ای به انجام آن نداشته باشند. به خصوص که قدرت به سرعت جابه‌جا می‌شود و مدیران علاقه‌ای به انجام پروژه‌هایی با ریسک بالا ندارند. در این شرایط، فرهنگ سازی عامل کلیدی برای آغاز فرآیند گذار است. اگر مدیران ارشد کشور در تمامی احزاب و مدیران مستقل به دیدگاه مشترکی مبنی بر سودمندی مبنای تعهدی برای حسابداری بخش عمومی برسند، آنگاه در هر شرایطی سیاسی، الزام و تعهد لازم برای تدوین و اجرای موفقیت‌آمیز فرآیند گذار افزایش می‌یابد. پس، سودمندی مبنای تعهدی ابتدا باید از نظر مدیران ارشد درک شود و بعد از آن، تمامی افراد جامعه بابد نسبت به مزیت‌های آن آگاهی یابند. در مورد جامعه و مردم، شاید لازم باشد تا ایشان نسبت به عادات مصرفی و دریافت خدمات دولتی تغییراتی را بپذیرند. در نهایت، درک این سودمندی فرآیندی است که باید ابتدا از بالا و نهادهای دولتی آغاز شود و تا لایه‌های پایین جامعه گسترش یابد.

نتیجه گیری تحقیق باباجانی در ایران، عامل نیروی انسانی نیز در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی تأثیرگذار است. بر این اساس تعهد و تجربه نیروی انسانی، میزان تحصیلات و عوامل انگیزشی در کارکنان، از عوامل موثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی محسوب می‌شود. به دلیل ماهیت فعالیت بخش عمومی، قوانین فراوانی بر نحوه راهبری این بخش نظارت دارد. از آن روی که دولت باید در برابر منابع در اختیار خود پاسخگو باشد و این پاسخگویی از مجاری قانونی انجام شود، لذا وجود قوانین شفاف و به روز امکان تخلف دولت را تا حد زیادی کاهش می دهد.

نقش عوامل سیاسی و سیاستمداران در حمایت همه جانبه از اجرای پروژه های گذار، عامل حیاتی در موفقیت آن است. عوامل زیادی بر سرعت و شیوه گذار به حسابداری تعهدی مؤثرند.

ساختار نظام سیاسی کشورها، وضعیت اقتصادی کشورها، دامنه تغییرات و اصلاحات، جهت‌گیری تغییرات، مبنای حسابداری فعلی مورد استفاده، سطح تعهد سیاسی

اما نتیجه گیری تحقیق حاضر در عراق، انتخاب راهکار مناسب منجر به افزایش احتمال پیمودن موفقیت‌آمیز فرآیند گذار می‌شود. از طرف دیگر ممکن است رویکردی خاص متناسب با شرایط کنونی حوزه یا کشور باشد و الزام‌های خاصی را به آن تحمیل نکند. پس انتخاب رویکرد مناسب گذار، در راستای توجه به شرایط نقش بسیار بااهمیتی در موفقیت تغییر مبنای حسابداری دارد.

دولت ابتدا باید با کسب شناختی بنیادین، نقاط ضعف و قوت خود را شناسایی کند. سپس، با استفاده از ابزار تحلیل فاصله، وضعیت کنونی را با وضعیت مطلوب مقایسه کند. پس از انجام این کار، نیازهای دولت برای تدوین برنامه و اجرای فرآیند گذار به خوبی مشخص می‌شود.

خواست سیاستمداران و درک آنها از سودمندی مبنای تعهدی می‌تواند عامل اساسی برای شروع فرآیند گذار باشد. دولت باید با به رسمیت شناختن مزایای حسابداری تعهدی و ترویج آن بین افراد جامعه، در راستای اجرای برنامه‌های تدوین شده تلاش کنند.

5-2- بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که نتایج پژوهش‌های گوناگون نشان داده است، در عراق انتخاب راهکار مناسب منجر به افزایش احتمال پیمودن موفقیت‌آمیز فرآیند گذار می‌شود. به دلیل آنکه انتخاب راهکار گذار تمامی جنبه‌های فرآیند از نیازسنجی تا تامین منابع و ملاحظات سیاسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد؛ پس بهتر است راهکار انتخابی از تمام جنبه‌های قابل بررسی مورد توجه قرا رگیرد. برای نمونه برخی راهکارها نیازمند بسترهایی هستند که بخش عمومی بدون فراهم آوردن آنها نمی‌تواند فرآیند گذار را با موفقیت پشت سر بگذارد. از طرف دیگر ممکن است رویکردی خاص متناسب با شرایط کنونی حوزه یا کشور باشد و الزام‌های خاصی را به آن تحمیل نکند. پس انتخاب رویکرد مناسب گذار، در راستای توجه به شرایط نقش بسیار بااهمیتی در موفقیت تغییر مبنای حسابداری دارد.

دولت ابتدا باید با کسب شناختی بنیادین، نقاط ضعف و قوت خود را شناسایی کند. سپس، با استفاده از ابزار تحلیل فاصله، وضعیت کنونی را با وضعیت مطلوب مقایسه

کند. پس از انجام این کار، نیازهای دولت برای تدوین برنامه و اجرای فرآیند گذار به خوبی مشخص می شود. نتایج تحقیق نشان می دهد که خواست سیاستمداران و درک آنها از سودمندی مبنای تعهدی می تواند عامل اساسی برای شروع فرآیند گذار باشد. دولت باید با به رسمیت شناختن مزایای حسابداری تعهدی و ترویج آن بین افراد جامعه، در راستای اجرای برنامه های تدوین شده تلاش کنند. از طرفی، مردم نیز باید با تقویت حس پاسخ خواهی و مطالبه گری مدنی نسبت به عملکرد دولت در جامعه، مدیران را نسبت به پاسخگویی ترغیب کنند. همچنین، دولت با واگذاری بخش های تجاری و غیرتجاری خود که ضرورتی برای اداره شان ندارد، هم از حجم اقتصاد دولتی بکاهد و از مزایای آن بهره جوید، هم هزینه های گذار به حسابداری تعهدی را کاهش دهد. پس، خصوصی سازی واقعی نیز می تواند به موفقیت فرآیند گذار به گونه ای موثر کمک کند. تدوین قوانین مناسب و تصویب استانداردهای حسابداری دولتی و بخش عمومی کارآمد می تواند منجر به افزایش سرعت گذار و عاملی برای موفقیت آن با هزینه های کمتر شود. از طرفی، استفاده از مشاوران بخش خصوصی و یا حتی نهادهای بین-المللی می تواند دولت را در انجام این امر یاری کند.

5-3-3- پیشنهادات

- پیشنهاد می شود که در ساختار تشکیلاتی امور مالی بازنگري هاي لازم انجام شود و از نیروهای متخصص و آشنا با مبانی حسابداری تعهدی استفاده شود.

- از آنجا که تدوین چارچوب نظری برای حسابداری بخش عمومی به عنوان ابزاری برای افزایش کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسان در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی تاثیرگذار است، بنابراین، پیشنهاد می شود نهادهای مسئول به ویژه دیوان محاسبات که وظیفه استانداردگذاری و تدوین استانداردهای حسابداری را برعهده دارد، فرآیند تدوین و تصویب چارچوب نظری در بخش عمومی را تسریع کرده تا استانداردهای حسابداری در بخش عمومی همانند بخش خصوصی تدوین شوند.

- به دلیل آن که بسیاری از مشکلات فرآیند گذار در حین اجرای آن مشخص می شود، برای تحقیقات بیشتر شروع این فرآیند ضروری است. اما، به عنوان مطالعات مقدماتی مطالعه پیرامون این موضوعات پیشنهاد می شود:

1- بازشناخت معیارهای شناسایی دارایی و بدهی در بخش عمومی عراق متناسب با حجم تصدیگری دولت؛

- 2- بررسی تاثیر بودجه ریزی عملیاتی بر فرآیند گذار؛
 - 3- بررسی نقش ثبات سیاسی دولت‌ها بر فرآیند گذار و هزینه‌های آن؛
 - 4- تاثیر تغییر مبنای حسابداری بر شاخص‌های کلان اقتصادی مانند کسری بودجه، میزان نسبت بدهی‌های دولت به تولید ناخالص داخلی؛
 - 5- بررسی علل نقص قوانین و تاخیر در تصویب استانداردهای حسابداری دولتی؛
 - 6- بررسی ظرفیت نهادهای بخش عمومی برای ایفای نقش رهبری در فرآیند گذار به حسابداری.
- همچنین، در انتها مقایسه‌ای با تحقیق دکتر باباجانی صورت گرفته است که در جدول زیر ارائه شده است:

منابع

منابع فارسی

- آزاد، عبدالله. (1388). تعریف و مفهوم محافظه کاری در حسابداری. *مجله حسابداری*، 125-130.
- باباجانی، جعفر. (1382). *حسابداری و کنترل‌های مالی داخلی*. چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر. (1384). نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان. *فصلنامه مطالعات حسابداری*، 12 و 13، 1-26.
- باباجانی، جعفر. (1385). ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران. *پیک نور، علوم انسانی*، 5 (4)، 4-26.
- باباجانی، جعفر. (1393). *گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی*. تهران: انتشارات ترمه.
- باباجانی، جعفر.، باغومیان، رافیک. (1393). *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.، پوریان‌سب، امیر. (1382). در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی. *مطالعات حسابداری*، 3، 155-171.
- بولو، قاسم.، اسماعیل زاده مقری، علی. (1383). نقش پاسخگویی، شفافیت و درستکاری در مبارزه با فساد. *مجله حسابدار*، 18 (159)، 13-20.
- پاکمرام، عسگر.، ابراهیمی، صادق.، هادوی، مرتضی. (1390). حسابداری نقدی در مقابل حسابداری تعهدی در بخش واقعی، همایش ملی ایده های نو در حسابداری و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان.

- حساس یگانه، یحیی. (1380). *اصول حسابداری 2*. چاپ سوم، تهران: نشر شهید سعید محبی.
- حسن آبادی، محمد.، صراف، علیرضا. (1387). مولفه های استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی. *ویژه نامه بودجه ریزی عملیاتی*، 1.
- حسنی، امید. (1394). بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش رو. *همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت و حسابداری*.
- دامغانیان، جمال. (1388). راهکارهای بودجه بندی عملیاتی، *ماهنامه بانک ملی ایران*، 13.
- رحمانی، حلیمه. (1390). ترجمه و تلخیص، *رهنمودی برای گذار به حسابداری تعهدی*، ویژه نامه حسابرس.
- رحمانی، علی.، رضایی، مهدی. (1390). حسابداری تعهدی، زمینه ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی. *سیاسی-اقتصادی*، 283، 262-271.
- صابر، مهدی. (1388). بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. پایان-نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران.
- صابر، مهدی. (1388). بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده ادبیات و علوم انسانی.
- صلاحی نژاد، مریم.، طباطباییان، مریم السادات. (1388). بررسی رابطه ساختار مالی و مالکیت شرکتها با افشای کامل اطلاعات در بازار سرمایه تهران. *مجله مطالعات مالی*، 3، 92-110.
- طالب‌نیا، قدرت‌الله.، اکرمی، محمود. (1393). اثیر نظام حسابداری تعهدی بر میزان تحقق مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی ایران از طریق اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی. *دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فومن و شفت.
- فریدونی، فرشید. (1380). *ارزیابی فرآیند اظهار تا وصول مالیات‌های مستقیم جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری برای ثبت درآمد*. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری، دانشگاه شهید بهشتی تهران.
- قربانی نامور، فرخ. (1385). *اصول و مبانی مدیریت*. تهران: پژوهش‌های دانشگاه.

- قوچانی، نرگس.، صوفی، هاشم علی. (1393). مسئولیت پاسخگویی در حسابداری دولتی، اولین کنفرانس بین المللی مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم تربیتی، ساری، شرکت علمی پژوهشی و مشاوره ای آینده ساز، دانشگاه پیام نور نکا.
- کاظمی، محمد.، کرباسی یزدی، حسن. (1395). چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تاکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران. *دانش حسابرسی*، 12 (10)، 23-44.
- کرباسی یزدی، حسین.، طریقی، علی. (1388). ارزیابی مزایای سامانه های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران. *فصلنامه دانش حسابرسی*، 30، 16-27.
- کردستانی، غلامرضا.، ایرانشاهی، علی‌اکبر. (1388). بررسی عوامل موثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی. *فصلنامه دانش حسابرسی*، 28، 10-21.
- کردستانی، غلامرضا.، رحیمیان، نظام الدین.، شهرابی، شاهرخ. (1395). شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیات استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی). *دانش حسابرسی*، 16 (65)، 47-57.
- کردستانی، غلامرضا.، رحیمیان، نظام الدین.، شهرآبی، شاهرخ. (1393). رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذر به حسابداری تعهدی در بخش عمومی. *دو فصلنامه حسابداری دولتی*، 1.
- کرمی، غلامرضا.، قربان زاده، علیرضا. (1392). تاثیر اصل تطابق بر عدم اطمینان اطلاعاتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، 2 (6)، 1-11.
- محمدی پور، رحمت‌الله.، احمدی، زهرا. (1392). بررسی نقش حسابداری تعهدی در پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی و جایگاه حسابرسی عملیاتی. *حسابرس*، 67، 106-115.
- مرادزاده فرد، مهدی.، صیادی، محمد. (1392). دیدگاه صاحب‌نظران درباره فرض تداوم فعالیت. *حسابدار رسمی*، 34، 79-87.
- معاونت پژوهش‌های اقتصادی. (1394). *ضرورت استفاده از نظام نوین حسابداری دولتی در ایران*. طرح تحقیقاتی، آذرماه 1394.
- ملانیا جلودار، حمید. (1389). بررسی سودمندی حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی ایران. پایان نامه

- کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده امور اقتصادی.
- موسوی شیر، سید محمود، صادقی، محمدحسین. (1393). ویژگی های کیفی گزارش های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی کشور. دو فصلنامه حسابداری دولتی، 1، 29-38.
- میچل، ترنس. (1376)، مدیریت در سازمان ها. ترجمه محمد حسین نظری نژاد، مشهد: انتشارات استان قدس رضوی.
- نوره، مجتبی، جمشیدی، نوید. (1394). اهمیت بودجه بندی عملیاتی و موانع اجرای آن، دومین همایش بین المللی مدیریت و فرهنگ توسعه، تهران، موسسه سفیران فرهنگی مبین.
- الوانی، سید مهدی. (1387). تصمیم گیری و تعیین خط مشی دولتی. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها.
- وکیلی فرد، حمیدرضا، نظری، فرزاد. (1391). عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. فصلنامه حسابداری سلامت، 1(1)، 111-125.
- همت فر، محمود، رحیمی، فرشاد، ملکی، عاطفه. (1392). بررسی تغییر حسابداری دولتی از نقدی به تعهدی و تاثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی. دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان ها، گچساران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گچساران.
- یآوری، علی، احمدی، ایرج، روضه ای، منصور. (1392). ضرورت بر به کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین. فصلنامه توسعه، 8(28)، 129-148.
- دکتر علی رحمانی و مهدی رضایی، 1390، حسابداری تعهدی، زمینه ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی سیاسی اقتصادی صص: 262-271
- عباس محسنی، محمد تقی فیاضی، عبد الحسین رجبی، (1394)، ضرورت استقرار نظام نوین حسابداری دولتی در ایران، مرکز پژوهش مجلس شورای اسلامی صص: 1-29.
- محمد رضا ملکی و همکاران (1392) بررسی میزان تفاوت حسابداری نقدی با تعهدی و تاثیر آن بر منابع و مصارف در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی

- درمانی کاشان، فصلنامه حسابداری، سال دوم شماری
پیاپی (5) صص: 40-53
- باغومیان و نقدی، (1394)، استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی: چالش های پیش روی کشور های در حال توسعه، حسابرسی، شماره 77، صص: 114-122.
- رحمت اله اکرمی وهمکاران (1393)، بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت، مجله اقتصادی صص: 61-74.
- عزیز گرد، عباس کریمی (1390)، بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی، دانش حسابرسی، دروه جدید سال یازدهم شماره 4، صص: 6-21.
- باباجانی و رسولی (1390)، شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری مالی، سال اول، شماره اول، صص: 32-50.

منابع عربی

- السقاء، زیاد هاشم و السندی، علی مال الله. (2010). فاعلیه نظم المعلومات المحاسبیه فی الواحدات الحکومیه. مجله تکریت للعلوم الاداریه و الاقتصادیه، مجلد 6، العدد 17، 11-21
- الغصین، راغب. (2013). أهمیه مقایس التدفقات النقدیه فی اتخاذ القرار الاستثماری فی سوق دمشق للأوراق المالیه (دراسه تطبیقیه). مجله جامعه تشرین للبحوث والدراسات العلمیه سلسله العلوم الاقتصادیه ئ القانونیه، المجلد 35، العدد 2، 115-123
- محمد عیسی، سمیر کامل. (2008). اثر جوده المراجعه علی عملیات اداره الارباح- مع دراسه تطبیقه. مجله کلیه التجارة العدد 2، المجلد 45، یولیو، 220-231.
- ابراهیم السعبری (2007) ((اثر الدلیل المحاسبی لحسابات الدوله عدل ترکیز قیاس المال الحکومی و اسس المحاسبیه)) مجله الثقفی/المجلد العشرون/العدد 2
- دیوان الرقابه المالیه (2011)، النظام المحاسبی الموحد، دار الکتب و الوثائق/ بغداد 899 الطبعه الثانیه.

منابع انگلیسی

- Almasi, H., & Gholampour, S. M. (2009). The laws and regulations on accounting and accrual accounting system capacity to respond. *Journal of Business management*, 1(2): 25- 44.[Persian]
- Babajani, j. (2006). Necessitates the use of accrual accounting in the public sector and assess it for use in the public sector's. *Journal of Peak Noor*, 5(4).12-24 [Persian]
- Bac, A. (2000). Commentary – Accounting for Capital Assets: The IPSAS Approach and Main Issues. *5th CIGAR Workshop*, Speyer.
- Blanchard, B. S., & Fabrycky, W. J. (2010). Systems Engineering and Analysis ,5th ed., *Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ*; 89, 115-128.
- Bovens, M. (2006). Analyzing and Assessing Public Accountability, A Conceptual Framework, 2006, online in the [http://www. connex-network.org/eurogov](http://www.connex-network.org/eurogov).
- Boxall, P. (1998). *The Revolution in Government Accounting*. Australian CPA, April.
- Buti, M., & Giudice, G. (2002). Maastricht's Fiscal Rules at Ten: An Assessment. European Commission.
- Cable, R., Healy, P., & Li, C. (2002). Toward Full Accrual Accounting- A Comparison Between US GASB 34 and IPSAS 17. *Public Fund Digest*, 3 (2), 23-31.
- Cable, R., Healy, P., & Li, C. (2012). Toward Full Accrual Accounting – A Comparison Between US GASB 34 and IPSAS 17. *Public Fund Digest*, 3(2), 8-12.
- Clarck, D. (1996). Open government in Britain: discourse and practice. *Public money and management*, 16(1), 23-30.
- Clarke, M. (1996). Government Accrual Reports: Are They Better than Cash? *Australian Journal of Public Administration*, 55 (1), 15-21.
- Cohen, S., Kaimenakis, N., & Venieris, G. (2010). Reaping the benefits of two worlds: An exploratory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments. [www.SSRN.com/sol3/Delivery.../SSRN_ID1693511_code376488.pdf? ...1](http://www.SSRN.com/sol3/Delivery.../SSRN_ID1693511_code376488.pdf?...1), [13, July, 2010].
- Deaconu, A. (2011). The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management .An Extraordinary Study for Romania. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 32E, 16-24.
- Deloitte – Public Sector. (2004). *Mastering the Transformation: New Public Management, Accrual Accounting and Budgeting*. The Hague: Deloitte.
- Diamond, J. (2002). Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required, Working Paper WP/02/240, Washington DC. : IMF.

- Diamond, J. (2009). Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required, Working Paper P/02/240, Washington DC: IMF; 57.
- Dichev, I. D., & Tang, V. W. (2008). *Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years*, Ross School of Business at the University of Michigan.
- FEE (Federation des Experts Compatibles Européens). (2007). “Accrual Accounting in the Public Sector”. *FEE Public Sector Committee*, [27, November, 2007].
- Gårseth-Nesbakk, L. (2011). Accrual Accounting Representations in the Public Sector- A Case of Autopoiesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 247–258.
- GASB. (1993). Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards. 1993.
- GASB. (1999). *GASB 34 Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*, Washington DC.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector: rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.
- Hansen, K., Nasi, S., & Storm, S. (1998). *Categorization and Valuation of National Governmental Non-Current Assets*. EIASM Paper, Venice.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple Facets of Budgeting: An Exploratory Analysis. *Management Accounting Research*, 15, 415-439
- Higgins, G. (2009). Government's move to accrual accounting. *Accountancy SA*, Johannesburg, June, pp. 20-24.
- Ijiri, Y. (1983). On The Accountability-Based conceptual Frame-Work . *Journal of Accounting and Public Policy*, 2, 75-81.
- 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.
- Mellor T. (1996). Why Governments Should Produce Balance Sheets?, *Australian Journal of Public Administration*, 55 (1), 13-20.
- Nesbakk, L. G. (2010). Accrual accounting representations in the public sector-A case of Autopoiesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 12.
- OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) (2008). Public Governance Committee. *9th annual OECD public sector accrual symposium-annotated agenda*. [18, Dec, 2008].
- OECD. (2002). *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris : PUMA/SBO

-
- OECD. (2002). *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris : PUMA/SBO.
 - Ouda H. (2004). Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector. *Public Fund Digest*, 4 (1), 22-30.
 - Ouda, H. (2003). Accrual Accounting in the Government Sector. *Public Fund Digest*, 3 (2).
 - Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches”. *European Accounting Review*, 18(4), 765- 807.
 - Pollit, C., & Boukaert, G. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
 - Saidi, P. (2005). *Finance and Budgeting (On the basis of the new state budget)*. Tehran, Publication Negahe Danesh; [Persian]
 - Schaik, F. V. (2004). Mastering the Transformation: New Public Management, Accrual Accounting and Budgeting. *www.deloitte.com*, [13, July, 2010].
 - Schutt, H. (2011). *The Matching Principle: Insights into Earning's Usefulness to Investors*. Haas School of Business University of California at Berkeley.
 - Thomas, H. B. (2007). Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?. *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, 12 (3), 9-14.
 - Tudor, T. and A. Mutiu (2005). “Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector”. *Studia Oeconomica*, 1, 36-51.

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.811
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1845.452
	df	300
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
Q1	1.000	.253
Q2	1.000	.341
Q3	1.000	.247
Q4	1.000	.130
Q5	1.000	.285
Q6	1.000	.393
Q7	1.000	.472
Q8	1.000	.389
Q9	1.000	.379
Q10	1.000	.265
Q11	1.000	.389
Q12	1.000	.425
Q13	1.000	.409
Q14	1.000	.334
Q15	1.000	.369
Q16	1.000	.299
Q17	1.000	.430
Q18	1.000	.118
Q19	1.000	.213
Q20	1.000	.267
Q21	1.000	.338
Q22	1.000	.447
Q23	1.000	.218
Q24	1.000	.304
Q25	1.000	.266

Extraction Method: Principal Component

Analysis.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	7.979	31.915	31.915	7.979	31.915	31.915
2	2.652	10.608	42.524			
3	2.151	8.605	51.128			
4	1.683	6.733	57.862			
5	1.174	4.698	62.559			
6	1.074	4.296	66.856			
7	.903	3.612	70.467			
8	.841	3.362	73.829			
9	.741	2.964	76.794			
10	.721	2.882	79.676			
11	.593	2.372	82.048			
12	.548	2.193	84.241			
13	.529	2.115	86.357			
14	.431	1.723	88.080			
15	.399	1.597	89.676			
16	.395	1.578	91.255			
17	.388	1.550	92.805			
18	.336	1.344	94.149			
19	.301	1.204	95.353			
20	.263	1.054	96.407			
21	.254	1.014	97.421			
22	.191	.766	98.187			
23	.181	.725	98.912			
24	.158	.631	99.543			
25	.114	.457	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

	Component
	1
Q1	.503
Q2	.584
Q3	.497
Q4	.361
Q5	.534
Q6	.627
Q7	.687
Q8	.624
Q9	.615
Q10	.515
Q11	.623
Q12	.652
Q13	.639
Q14	.578
Q15	.607
Q16	.547
Q17	.656
Q18	.343
Q19	.461
Q20	.517
Q21	.582
Q22	.669
Q23	.467
Q24	.551
Q25	.515

Extraction Method: Principal

Component Analysis.

a. 1 components extracted.

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.842
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1010.512
	df	105
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
Q26	1.000	.376
Q27	1.000	.374
Q28	1.000	.486
Q29	1.000	.456
Q30	1.000	.544
Q31	1.000	.392
Q32	1.000	.375
Q33	1.000	.333
Q34	1.000	.478
Q35	1.000	.421
Q36	1.000	.510
Q37	1.000	.512
Q38	1.000	.355
Q39	1.000	.444
Q40	1.000	.499

Extraction Method: Principal Component

Analysis.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6.555	43.697	43.697	6.555	43.697	43.697
2	1.290	8.598	52.295			
3	1.109	7.392	59.687			
4	.979	6.528	66.215			
5	.845	5.632	71.847			
6	.696	4.638	76.485			
7	.599	3.995	80.480			
8	.572	3.810	84.291			
9	.510	3.402	87.692			
10	.465	3.098	90.790			
11	.385	2.569	93.359			
12	.365	2.431	95.790			
13	.272	1.815	97.605			
14	.197	1.311	98.916			
15	.163	1.084	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

	Component
	1
Q26	.613
Q27	.611
Q28	.697
Q29	.675
Q30	.738
Q31	.626
Q32	.612
Q33	.577
Q34	.691
Q35	.649
Q36	.714
Q37	.715
Q38	.596
Q39	.666
Q40	.706

Extraction Method: Principal

Component Analysis.

a. 1 components extracted.

		KHAREJI	DAKHELI
N		141	141
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.4738	3.4468
	Std. Deviation	.55642	.65822
Most Extreme Differences	Absolute	.112	.087
	Positive	.112	.087
	Negative	-.061	-.068
Kolmogorov-Smirnov Z		1.335	1.037
Asymp. Sig. (2-tailed)		.057	.233

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
KHAREJI	141	3.4738	.55642	.04686
DAKHELI	141	3.4468	.65822	.05543

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
KHAREJI	10.110	140	.000	.47376	.3811	.5664
DAKHELI	8.060	140	.000	.44681	.3372	.5564

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	23

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.907	15

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	23

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.907	15

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q1	141	3.8227	.97309	.08195
Q2	141	3.6950	.85309	.07184
Q3	141	3.4184	.90361	.07610
Q4	141	3.2340	.80745	.06800
Q5	141	3.4184	.84647	.07129
Q6	141	3.6879	.91132	.07675
Q7	141	3.4965	1.14408	.09635
Q8	141	3.7163	1.00233	.08441
Q9	141	3.7021	.95427	.08036
Q10	141	3.3475	1.08881	.09169
Q11	141	3.9007	.96588	.08134
Q12	141	3.4468	1.08513	.09138
Q13	141	3.5319	1.09253	.09201
Q14	141	3.5177	1.00430	.08458
Q15	141	3.5745	.98731	.08315
Q16	141	3.3333	.89176	.07510
Q17	141	3.2482	.89567	.07543
Q18	141	2.8723	1.04095	.08766
Q19	141	2.9929	1.01063	.08511
Q20	141	3.4113	1.08279	.09119
Q21	141	3.4965	1.03940	.08753
Q22	141	3.2624	1.11256	.09369
Q23	141	3.2057	1.07250	.09032
Q24	141	3.3121	1.14726	.09662
Q25	141	3.6241	.97497	.08211
Q26	141	3.5461	.85753	.07222
Q27	141	3.8156	.94569	.07964
Q28	141	3.5532	1.05170	.08857
Q29	141	3.3830	1.08008	.09096
Q30	141	3.2979	.99099	.08346
Q31	141	3.2837	.91282	.07687
Q32	141	3.4184	.95735	.08062
Q33	141	3.3050	.92538	.07793
Q34	141	3.2482	.97216	.08187
Q35	141	3.2340	1.00455	.08460
Q36	141	3.3759	.96020	.08086
Q37	141	3.7801	.99349	.08367
Q38	141	3.5319	1.07937	.09090
Q39	141	3.5106	1.05976	.08925
Q40	141	3.4184	1.14739	.09663

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q1	10.039	140	.000	.82270	.6607	.9847
Q2	9.674	140	.000	.69504	.5530	.8371
Q3	5.499	140	.000	.41844	.2680	.5689
Q4	3.442	140	.001	.23404	.0996	.3685
Q5	5.870	140	.000	.41844	.2775	.5594
Q6	8.964	140	.000	.68794	.5362	.8397
Q7	5.153	140	.000	.49645	.3060	.6869
Q8	8.486	140	.000	.71631	.5494	.8832
Q9	8.737	140	.000	.70213	.5432	.8610
Q10	3.790	140	.000	.34752	.1662	.5288
Q11	11.073	140	.000	.90071	.7399	1.0615
Q12	4.889	140	.000	.44681	.2661	.6275
Q13	5.781	140	.000	.53191	.3500	.7138
Q14	6.121	140	.000	.51773	.3505	.6849
Q15	6.909	140	.000	.57447	.4101	.7389
Q16	4.439	140	.000	.33333	.1849	.4818
Q17	3.291	140	.001	.24823	.0991	.3974
Q18	-1.456	140	.148	-.12766	-.3010	.0457
Q19	-.083	140	.934	-.00709	-.1754	.1612
Q20	4.511	140	.000	.41135	.2311	.5916
Q21	5.672	140	.000	.49645	.3234	.6695
Q22	2.801	140	.006	.26241	.0772	.4477
Q23	2.277	140	.024	.20567	.0271	.3842
Q24	3.230	140	.002	.31206	.1210	.5031
Q25	7.601	140	.000	.62411	.4618	.7864
Q26	7.562	140	.000	.54610	.4033	.6889
Q27	10.241	140	.000	.81560	.6581	.9731
Q28	6.246	140	.000	.55319	.3781	.7283
Q29	4.210	140	.000	.38298	.2031	.5628
Q30	3.569	140	.000	.29787	.1329	.4629
Q31	3.690	140	.000	.28369	.1317	.4357
Q32	5.190	140	.000	.41844	.2590	.5778
Q33	3.913	140	.000	.30496	.1509	.4590
Q34	3.032	140	.003	.24823	.0864	.4101
Q35	2.767	140	.006	.23404	.0668	.4013
Q36	4.648	140	.000	.37589	.2160	.5358
Q37	9.324	140	.000	.78014	.6147	.9456
Q38	5.852	140	.000	.53191	.3522	.7116
Q39	5.722	140	.000	.51064	.3342	.6871
Q40	4.330	140	.000	.41844	.2274	.6095

پیوست شماره ۱: پرسشنامه تحقیق

به نام خدای حکیم

« تحقیقات نقش اساسی در شکوفایی علمی هر جامعه ای دارد »

پاسخ دهنده ارجمند

با سلام، احتراماً پرسشنامه پیش روی، مربوط به یک تحقیق دانشگاهی با عنوان «بررسی عوامل موثر بر تبدیل مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در بخش دولتی» می باشد. حرکت از سیستم های سستی حسابداری نقدی به سمت سیستم تعهدی، به عنوان یکی از ابزارهای مدیریت دولتی نوین سبب بهبود کارایی، اثربخشی و پاسخگویی هرچه بهتر دستگاه های دولتی و بخش عمومی گردیده است. براساس مطالعات پیشین عواملی که روند تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی را در سیستم های موجود در دستگاه های دولتی تحت تاثیر قرار می دهند عبارتند از: عوامل خارجی: به عوامل محیط خارج از سازمان که می توانند بر تغییر رویه حسابداری اثر بگذارند اشاره دارد. عوامل داخلی: به عوامل سازمانی یا افراد درون سازمان اشاره دارد که بر تغییر رویه حسابداری اثر می گذارند. بررسی عوامل اثرگذار بر تغییر مبنای حسابداری به تعهدی در بخش دولتی که در پژوهش های پیشین بدانها پرداخته شده است، در عملیاتی نمودن این سیستم در دستگاه های دولتی از جایگاه ویژه ای برخوردار است. از این رو مستدعی است پس از تکمیل مشخصات فردی، نظرات سازنده خود را به عنوان فردی آگاه و مطلع در قالب پاسخ به پرسش های پیوست مرقوم فرمائید. بدیهی است نظرات شما کاملاً محرمانه تلقی شده و صرفاً برای اهداف پژوهشی مورد بهره برداری قرار خواهد گرفت. پیشاپیش از مساعدت شما در جهت تحقق اهداف علمی، کمال تشکر و قدردانی را دارم.

الف) مشخصات فردی:

جنسیت:	<input type="checkbox"/> مرد	<input type="checkbox"/> زن
سن:سال	
سابقه خدمت مرتبط:سال	
سابقه و میزان کار با نرم افزارهای مالی:سال	
رشته تحصیلی:	<input type="checkbox"/> حسابداری	<input type="checkbox"/> حسابداری
	<input type="checkbox"/> حسابرسی	<input type="checkbox"/> مدیریت، اقتصاد
	<input type="checkbox"/> سایر رشته ها	
میزان تحصیلات:	<input type="checkbox"/> دیپلم	<input type="checkbox"/> لیسانس
	<input type="checkbox"/> فوق لیسانس	<input type="checkbox"/> دکتری
سمت:	<input type="checkbox"/> معاونت مالی	<input type="checkbox"/> ذیحساب
	<input type="checkbox"/> مدیر مالی	<input type="checkbox"/> حسابرس
	<input type="checkbox"/> رئیس حسابداری	

در صورت تمایل به دریافت خلاصه نتایج تحقیق، لطفاً آدرس پست الکترونیک یا شماره فکس خود را مرقوم نمائید.

.....

ب) راهنمای تکمیل و ارسال پرسشنامه:

موارد زیر عواملی هستند که بر اساس نظر محققین (متخصصین) بر تغییر مبنای حسابداری به تعهدی در بخش دولتی تاثیرگذار می باشند. لطفاً با استفاده از مقیاس زیر، نظر تخصصی خود را در ابتدا در مورد نوع هر عامل (بازدارنده یا تسهیل کننده) و همچنین میزان اهمیت (تاثیر) هر یک از موارد بر تغییر مبنای حسابداری به تعهدی در بخش دولتی ابراز فرمائید.

در کدامیک از سیستم های زیر در این سازمان طی ده سال گذشته تغییر مبنای حسابداری داشته اید؟

ردیف	سیستم	بله	درفرآیند (مرحله) تغییر	قصد تغییر در آینده	خبر
۱.	سیستم حسابداری مالی				
۲.	سیستم بودجه ریزی				
۳.	سیستم هزینه یابی				

عوامل موثر بر تغییر مبنای حسابداری به تعهدی در بخش دولتی		نوع عامل		میزان اهمیت (تاثیر)				
		بازدارنده	تسهیل کننده	بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم
الف) عوامل خارجی								
۱.	قوانین دولتی (قوانین برنامه توسعه، اساسی و عمومی)							
۲.	بکارگیری فن آوری ها و سیستم های جدید مالی							
۳.	سیستم آموزشی دانشگاه ها							
۴.	گسترش نقش و دیدگاه مراجع حرفه ای							
۵.	دیدگاه و نیاز تصمیم گیرندگان دولتی							
۶.	نهادهای بین المللی (پولی و مالی)							
۷.	مجلس شورای اسلامی (نهاد قانون گذاری)							
۸.	دیوان محاسبات (ناظران مالی)							
۹.	سازمان حسابرسی (حسابرسان صورت های مالی)							
۱۰.	سازمان بازرسی کل کشور (بازرسان)							
۱۱.	وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذیحسابان)							
۱۲.	عدم وجود نهاد مستقل وضع کننده استاندارد حسابداری بخش دولتی							
۱۳.	ظرفیت ناکافی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی							
۱۴.	وجود قوانین و استانداردهای بین المللی حسابداری دولتی							
۱۵.	قوانین حاکم بر اصول حسابداری دولتی							

میزان اهمیت (تاثیر)					نوع عامل		عوامل موثر بر تغییر مبنای حسابداری به تعهدی در بخش دولتی	
بسیار کم	کم	متوسط	زیاد	بسیار زیاد	تسهیل کننده	بازدارنده		
							استادان رشته حسابداری و حسابرسی	۱۶.
							تقویت نهادها و انجمن های حرفه ای حسابداری	۱۷.
							مطبوعات، رسانه های خبری، مجلات علمی و تخصصی	۱۸.
							سمینارها و کنفرانس های مرتبط با موضوع	۱۹.
							فقدان دانش های نظری و تجربی در زمینه حسابداری تعهدی	۲۰.
							فقدان استانداردهای کارآمد حسابداری دولتی در داخل کشور	۲۱.
							عدم تمایل استفاده کنندگان و ذینفعان از اطلاعات	۲۲.
							عدم پاسخگویی صحیح و شفاف دستگاه ها به شهروندان	۲۳.
							فقدان ارتباط موثر میان دستگاه های دولتی و نهادهای حرفه ای	۲۴.
							عدم تخصیص بودجه کافی	۲۵.
ب) عوامل داخلی								
							سیاست های کلی سازمان (اهداف و برنامه ها)	۲۶.
							فشار بودجه ای در سازمان ها	۲۷.
							اندازه و پیچیدگی عملیات در سازمان ها	۲۸.
							معاونین و مدیران مالی	۲۹.
							حسابرسان داخلی	۳۰.
							کمیته های سازمانی	۳۱.
							عدم وجود فرهنگ سازمانی و اداری مرتبط	۳۲.
							پذیرش و حمایت مدیران ارشد سازمان	۳۳.
							حسابداران شاغل در دستگاه های دولتی	۳۴.
							دوره های آموزشی ضمن خدمت کارکنان	۳۵.
							توانایی و ظرفیت موجود در سیستم های اطلاعاتی حسابداری	۳۶.
							تعهد و تخصص ناکافی مدیران ارشد سازمان	۳۷.
							فقدان پرسنل با کفایت و مهارت لازم در حسابداری دولتی سازمان ها	۳۸.
							عدم شناسایی و اندازه گیری صحیح دارایی های سرمایه ای	۳۹.
							عدم کفایت سیستم های فناوری اطلاعات و فقدان منابع کافی فنی در سازمان	۴۰.

استبيان

السلام عليكم: بعد التحية يرجى الإجابة على هذه الاستبانة الخاصة بموضوع البحث وهو (إمكانية تحويل الأساس المحاسبي النقدي إلى الأساس التعهدي في الجامعات العراقية) والتي تتكون من ثلاثة أقسام القسم الأول خاص بالاسئلة العامة اما القسم الثاني فيخص تغيير الأنظمة المحاسبية في آخر (10) سنوات للمؤسسة المذكورة اما القسم الثالث فهو خاص باسئلة الاختصاص.

إنّ موضوع البحث هذا حول إمكانية تحول النظام المحاسبي من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق في الجامعات العراقية وسوف يتم معالجة هذه الاستبانة بسرية وسيتم إعلان النتائج فقط بالطرق الإحصائية، وإذا كنت ترغب في الحصول على النتائج يرجى كتابة بريدك الالكتروني في المكان المخصص.

1- نبذة تعريفية (المواصفات الشخصية)

الجنس: رجل امرأة

العمر: سنة

سنوات الخدمة (القدم) في مجال الاختصاص : سنة

القدم و مدة العمل بالبرامج المالية : سنة

الاختصاص الدراسي: محاسبة تدقيق إدارة اقتصل المر

مستوى التحصيل: دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتورا

المنصب: مدير مالي معاون مالي محاسب مدقق داخلي مدقق خارجي

مدير حسابات موظف القسم المالي

الرجاء كتابة البريد الالكتروني أو رقم الهاتف في حال رغبتكم باستعلام خلاصة التحقيق

2- في أي من الأنظمة أدناه تم تغيير الأساس المحاسبي فيها خلال الـ(10) سنوات الماضية للمؤسسة المذكورة:

التسلسل	النظام	نعم	في طور التغيير	هناك توجه للتغيير في المستقبل	كلا
1	نظام المحاسبة المالية				
2	نظام الموازنة				
3	نظام التكاليف				

3- أسئلة الاختصاص:

التسلسل	العوامل المؤثرة على تغيير الأساس المحاسبي إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي	نوع العامل		مدى الأهمية (التأثير)			
		رابع	ميسر	عالي جدا	عالي	متوسط	قليل جدا
(أ) العوامل الخارجية							
1-	القوانين الحكومية (قوانين البرامج التوسعية الأساسية والعامة)						
2-	استخدام التكنولوجيا والأنظمة المالية الحديثة						
3-	النظام التعليمي في الجامعات						
4-	توسيع دور و جهات نظر العملاء المهنيين						
5-	جهات النظر والحاجة لمتخذي القرار في القطاع الحكومي						
6-	المؤسسات الدولية (النقدية والمالية)						
7-	مجلس النواب (المؤسسة التشريعية)						
8-	ديوان الرقابة المالية (المراقب المالي)						
9-	المؤسسات التدقيقية (مدققين التقارير المالية)						
10-	المفتش العام (المفتشين العموميين)						
11-	وزارة المالية						
12-	عدم وجود مؤسسة مستقلة لوضع المعايير المحاسبية في القطاع الحكومي						
13-	عدم كفاية القوانين والقرارات في المجال المالي والمحاسبي						
14-	وجود قوانين ومعايير دولية للمحاسبة الحكومية						
15-	القوانين الحاكمة على مبادئ المحاسبة الحكومية						
16-	أساتذة اختصاص المحاسبة والتدقيق						

								تعزيز المؤسسات والجمعيات المهنية المحاسبية	-17	
								الصحافة، وسائل الاعلام، المجالات العملية والتخصصية	-18	
								الندوات والمؤتمرات المرتبطة بالموضوع	-19	
								نقص المعرفة النظرية والعملية في مجال المحاسبة على أساس الاستحقاق	-20	
								نقص المعايير المحاسبية الحكومية الفعالة داخل البلاد	-21	
								عدم رغبة المستفيدين وصاحبي الشأن من المعلومات	-22	
مدى الأهمية (التأثير)				نوع العامل			العوامل المؤثرة على تغيير الأساس المحاسبي إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي			التسلسل
قليل جدا	قليل	متوسط	عالي	عالي جدا	ميسر	رابع				
								عدم الإجابة الصحيحة والشفافية من قبل الأجهزة للمواطنين	-23	
								نقص الاتصال الفعال بين الأجهزة الحكومية والمؤسسات المهنية	-24	
								عدم تخصيص اعتمادات مالية كافية في الموازنة	-25	
ب- العوامل الداخلية										
								السياسة (الاستراتيجية) العامة للمؤسسة (الأهداف والبرامج)	-26	
								تقليل الموازنة (التمويل) في المؤسسات	-27	
								حجم وتعقيدات العمليات في المؤسسات	-28	
								المعاونين والمدراء الماليين	-29	
								المدققين الداخليين	-30	
								اللجان التنظيمية (اللجان في المؤسسة)	-31	
								عدم وجود ثقافة تنظيمية وإدارية ذات صلة	-32	
								قبول ودعم المدراء العموميين في المؤسسة	-33	
								المحاسبين العاملين في الأجهزة الحكومية	-34	
								الدورات التعليمية اثناء الوظيفة للعاملين (الموظفين)	-35	
								القدرة والاستيعاب الموجود في الأنظمة المعلوماتية المحاسبية	-36	
								الالتزام والخبرة الغير كافية للمدراء العموميين في المؤسسة	-37	

							38- عدم وجود موظفين بالخبره والمهنية اللازمة في المحاسبة الحكومية في المؤسسة
							39- عدم التحديد والقياس الصحيح للموجودات الرأسمالية في المؤسسة
							40- عدم كفاية نظم تكنولوجيا المعلومات وعدم وجود مصادر تقنية كافية في المؤسسة

Abstract

In general, there are two basic methods in accounting for determination of time and way of reporting income and expenditure. Cash method and accrual method. Purpose of this research is investigation the existence of reformation background in the basis of cash accounting based on accrual accounting in the academic field in Iraq. This research, in terms of purpose, is practical and in terms of nature and method is descriptive-survey research. The statistical population of this study includes all financial managers and other stakeholders (Such as IT professionals) from Iraq state universities that between this statistical population, 141 people were randomly selected in different clusters (financial managers, IT specialists, etc.). In order to data collection, questionnaire was used. To test the hypotheses, the mean comparison test was used. The findings showed that in the Iraqi public sector, inadequate capacity of financial and accounting rules, lack of efficient public accounting standards within the country, unwillingness of users and stakeholders to using of information, lack of accurate and transparent accountability to citizens, lack of effective communication between government agencies and professional institutions, lack of adequate budget allocation, lack of theoretical and empirical knowledge in the field of accruals accounting, lack of existence an independent entity for set public sector accounting standard, The weakness of the state laws (the rules of the development plan, basic and general), are external obstacles to transition from cash accounting to accrual accounting. In the context of internal factors, factors such as the lack of relevant organizational and administrative culture, disapproval of senior management of the organization, insufficient commitment and expertise of senior executives of the organization, lack of qualified and skilled personnel in governmental accounting of organizations, lack of proper identification and measurement of capital assets, lack of efficiency IT systems and lack of adequate technical resources in the organization, budget pressure in organizations, weakness of overall organization policies (goals and plans), the size and complexity of operations in organizations, are internal obstacles to transition from cash accounting to accrual accounting.

Keywords: Reformation background, Cash Accounting, Accrual Accounting, University Area, Iraq country



Ferdowsi University of Mashhad
Faculty of Economic and Administrative Sciences

MSc Thesis

Accounting Department

**Study of the background of change in cash
accounting to accrual accounting in
Prerequisites universities of Iraq**

Jinan Abed Khachi Alkandlee

Supervisor(s)
Dr. Reza Hesarzadeh

Advisor(s)
Dr. Mahdi Salehi

July 2017