فصلنامه حسابداری مالی/سال دوازدهم/ شماره ۴۷/پاییز ۹۹/صفحات ۵۸- ۲۳

شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری دولتی نوین (مورد مطالعه : سازمان امور مالیاتی)

وجیهه رحمتی*
زهرا پور زمانی**
نگار خسروی پور***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۰۱

چکیده

هدف اساسی مقاله ارزیابی و شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری دولتی نوین بر اساس قانون مصوب سال ۹۴ در کشور است. بر اساس این قانون حسابداری دولتی در بخش عمومی ایران بر اساس اصول حسابداری تعهدی بایستی اجرایی گردد. مقاله حاضر با آسیب‌شناسی اجرای قوانین نوین حسابداری دولتی و شناسایی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری تعهدی و راهکارهایی در راستای بهبود آن می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی تهران هستند. روش پژوهش نیز بر اساس مدل آسیب‌شناسی سه شاخگی و با تکنیک دلفی می‌باشد. ابزار گردآوری اطلاعات تکنیک دلفی و پرسش‌نامه محقق ساخته است که برای این منظور، با بهره‌مندی از ادبیات نظری و پیشینه تحقیقات انجام شده، پرسشنامه در سه مرحله بین پانزده نفر از ذی‌حسابان خبره سازمان امور مالیاتی، توزیع شد و در مرحله آخر با توجه به ضریب کندال تصمیم نهایی در رابطه با گویه‌های پرسشنامه اتخاذ شد. داده‌های پژوهش با بهره‌مندی از نرم‌افزارهای آماری اس‌پی‌اس‌اس و لیزرل تحلیل شدند. جهت تحلیل داده‌ها از مدل معادلات ساختاری، تحلیل مسیر و تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. نتیجه تحقیق نشان می‌دهد که زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و تعهد شغلی بیشترین تأثیر و از سویی دیگر عوامل پذیرش تغییر کارکنان و عوامل فرهنگی در اجرای حسابداری

* دانشجوی دکترای حسابداری ، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی ،تهران، ایران.
Email: Rahmati_2002@yahoo.com
**استاد گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی ،تهران، ایران ، (نویسنده مسئول).
Email: Zahra.poorzamani@gmail.com
***استادیار گروه حسابداری ، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی ، تهران، ایران.
Email: N_khosravipour@yahoo.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

دولتی نوین کمترین میزان تأثیر را دارند. در پایان محقق بر اساس روش مصاحبه با نخبگان راهکارهایی را در راستای بهبود اجرای این سیستم ارائه نموده است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری دولتی نوین، قوانین حسابداری تعهدی در بخش دولتی (عمومی)، آسیب‌شناسی سازمانی.

۱- مقدمه

حسابداری و گزارشگری مالی در بخش دولتی به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی کارآمد از دو ویژگی برجسته و ممتاز برخوردار است. از یک‌سو به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی به مقامات منتخب و منصوب کمک می‌کند تا از طریق آن مسئولیت پاسخگویی خود را انجام و حقوق شهروندان در زمینه دانستن حقایق در مورد وصول و مصرف منابع مالی عمومی را تأمین نماید و از سوی دیگر، با نگهداری و ارائه به‌موقع اطلاعات مالی سودمند، زمینه‌های لازم را برای تصمیم‌گیری‌های صحیح مقامات مذکور و مدیران تحت سرپرستی جهت تحقق اهداف دولت و واحدهای تابعه فراهم می‌نماید. به این ترتیب دولت جمهوری اسلامی ایران و وزارتخانه‌ها و مؤسسات وابسته به آن، رسالت سنگینی در مورد نوسازی و بهسازی نظام حسابداری و گزارشگری‌های مالی و عملیاتی دارند. سازمان امور مالیاتی کشور از جمله مؤسسات دولتی است که به لحاظ نیاز شدیدی که به جمع‌آوری و گزارش به‌موقع اطلاعات مالی مربوط به فرآیند مالیات دارد، مقامات مسئول مالیاتی بر آن شدند تا در کوتاه‌مدت و از طریق مطالعه، طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری مالیاتی، نیازهای اطلاعاتی مدیریت را تأمین و با استفاده از این سیستم نسبت به وصول به‌موقع ظرفیت مالیاتی فعلی اقدام نمایند. به بیان دیگر، همزمان با شروع اقدامات لازم در مورد طرح جامع مالیاتی، مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالی منطق با ویژگی‌های کشور انجام گرفت. زمان تشخیص و شناسایی درآمدهای مالیاتی از نقطه نظر حسابداری مالیاتی از اهمیت اساسی برخوردار بوده و به همین دلیل وجه عمده مبانی نظری حسابداری مالیاتی، به مفاهیم مذکور که به انتخاب نوعی مبانی حسابداری جهت شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی منتهی می‌شود، اختصاص یافته است. انتخاب مبانی حسابداری در مورد درآمدهای مالیاتی عمدتاً معطوف به زمان تشخیص و شناسایی این قبیل درآمدها است. (باباجانی،۱۳۸۴)

در مبنای تعهدی کامل، اساس شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی بر تحقق درآمد استوار است. در این مبنا، به جای مبادله وجه و یا وصول درآمد، تحقق درآمد به‌عنوان ملاک شناسایی و ثبت درآمد انتخاب می‌شود. اگرچه شناسایی درآمدهای مالیاتی با استفاده از مبنای تعهدی کامل به دلیل ماهیت درآمدها و ویژگی غیر داوطلبانه پرداخت‌کنندگان آن‌ها دشوار به نظر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

می‌رسد، لیکن برخی کشورها تلاش می‌کنند این مبنای حسابداری را در شناسایی و ثبت درآمدها از جمله درآمدهای مالیاتی مورد استفاده قرار دهند. مشکل اساسی استفاده از تعهدی کامل حسابداری درآمدهای مالیاتی، عمدتاً مربوط به عدم اطمینان به وصول به‌موقع این درآمدها است که به‌نوبه خود می‌تواند موجب ایجاد مشکلاتی در ایفای تعهدات مالی دولت گردد. دولت‌ها ایفای تعهدات خود را با وصول به هنگام درآمدها هماهنگ می‌نمایند و به این دلیل قابلیت وصول و یا در دسترس بودن وجوه درآمدهای مالیاتی که سبب پرداخت به‌موقع تعهدات سر رسید شده آن‌ها می‌شود، از اهمیت در خور ملاحظه در ادبیات حسابداری بخش عمومی برخوردار است. (باباجانی،۱۳۸۴)

آسیب‌شناسی فرایند نظام‌مند جمع‌آوری داده‌ها جهت تعامل اثربخش و سودمند برای حل مشکلات، چالش‌ها، فشارها و محدودیت‌های محیطی در سازمان است (مانزینی[1]، ۲۰۰۶). آسیب‌شناسی سازمانی، فرایند استفاده از مفاهیم و روش‌های علوم رفتاری به منظور تعریف و توصیف وضع موجود سازمان‌ها و یافتن راه‌هایی برای افزایش اثربخشی آن‌ها است (آفوئا[2]، ۲۰۰۴). آسیب‌شناسی بر پایه اطلاعات جهت تحلیل و شناخت دقیق‌تر ساختار، تعاملات، رویه عمل‌ها و روش‌ها، سبک‌های مدیریتی و سایر عناصر سیستم چاره‌جو، لازم است.

هدف اصلی پژوهش آسیب‌شناسی حسابداری دولتی نوین (بخش عمومی) بر اساس قوانین مصوب حسابداری تعهدی کامل است و چارچوب نظری تحقیق مدل آسیب‌شناسی سه شاخگی در سازمان امور مالیاتی می‌باشد. همچنین اهداف فرعی پژوهش بررسی ارتباط بین حوزه ساختاری، حوزه محتوایی و حوزه زمینه‌ای و حسابداری بخش عمومی نوین است. منظور از عوامل رفتاری یا محتوایی کلیه عوامل مربوط به نیروی انسانی که محتوای سازمان را تشکیل می‌دهد مانند انگیزش، روحیه کار و رضایت شغلی. عوامل ساختاری دربرگیرنده مجموعه روابط منظم حاکم بر اجزای داخلی سازمان که بدنه آن را می‌سازند مانند ساختار سازمانی، قوانین و مقررات می‌باشد. عوامل زمینه‌ای شامل محیط و شرایط بیرونی که سبب‌ساز عوامل رفتاری و ساختاری هستند. این عوامل به‌عنوان مدل سه شاخگی شناسایی شده‌اند. در این پژوهش با به‌کارگیری مدل تحلیل سه شاخگی، عواملی که نقش تعیین‌کننده‌ای در آسیب‌های حسابداری بخش عمومی در سازمان امور مالیاتی دارند، مطالعه و بررسی می‌گردد تا مشخص شود حسابداری بخش عمومی نوین در سازمان امور مالیاتی در کدام یک از ابعاد سه‌گانه رفتاری، ساختاری و زمینه‌ای آسیب‌پذیر می‌باشد. در ادامه مقاله، چارچوب و پیشینه‌های نظری و

1 Manzini
2 Afuah

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

تجربی، مدل مفهومی، فرضیه‌ها، جامعه آماری، روش‌شناسی، روش گردآوری و تحلیل اطلاعات، یافته‌ها و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه شده‌اند.

۲- ادبیات نظری پژوهش

۲-۱- تئوری نمایندگی

تئوری نمایندگی در توجیه به‌کارگیری سیستم‌ها و استانداردهای جدید حسابداری توسط بنگاه‌های بخش عمومی به کار می‌رود. در هر حال مطابق با تئوری نمایندگی انتظار است که شهروندان و مالیات‌دهندگان به‌عنوان کارگماران حاضر باشند تا برای شفافیت و پاسخگویی نمایندگان خود هزینه استقرار سیستم حسابداری را تقبل کنند تا بتوانند از طریق گزارش‌های صحیح و به‌موقع مجموعه فعالیت‌های کارگزاران خود را نظارت کنند (موکا ، ۲۰۱۶). در واقع در بخش عمومی می‌توان مردم و مالیات‌دهندگان را کارگمارانی تلقی کرد که دولت را برای رسیدن به اهداف خود به‌عنوان کارگزار به کار گمارده‌اند. لذا دولت و نمایندگان آن‌ها موظف هستند تا در راستای منافع عمومی انجام‌وظیفه کنند. اگرچه این احتمال وجود دارد که به دلیل تضاد منافع و همچنین عدم تقارن اطلاعاتی به نفع مردم عمل نکنند. از این رو بر اساس تئوری ذینفعان، تأثیر کارگزاران (دولت‌ها) بر کارگماران (مردم و جامعه) چنان عمیق است که باید به تمام جنبه‌های عمومی جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. حامیان تئوری ذینفعان معتقد هستند که کارگزاران باید پاسخگوی عملکرد خود در موضوعات مختلفی باشند. این پاسخگویی باید در تمام زمینه‌ها باشد که پاسخگویی مالی عصاره همه پاسخگویی‌ها است. برای پاسخگویی به این ذینفعان، لازم است چارچوب و استانداردهای مشخصی وجود داشته باشد و لازم است مشخص گردد که چه عواملی موجب اجرایی نشدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌شود.

در سال‌های اخیر تئوری جدیدی برای توضیح به‌کارگیری سیستم‌های جدید حسابداری تحت عنوان تئوری مدیریت جدید بخش عمومی مطرح شده است. عامل اصلی علاقه‌مندی سال‌های اخیر به تئوری جدید مدیریت بخش عمومی به دلیل عدم پاسخگویی و ناکارآمدی بخش‌های انحصاری و بزرگ عمومی است (رایز و استیو[1]، ۲۰۱۷). مطابق با تئوری جدید مدیریت بخش عمومی، نهادهای بخش عمومی علاوه بر پاسخگویی نسبت به رعایت فرایندها و نحوه عمل فعالیت‌ها، باید پاسخگوی نتایج عملکرد باشند. این نیاز در کشورهای متفاوت دارای خاستگاه‌های مختلف است؛ اگرچه دلیل اصلی تمایل کشورهای پیشرفته به تئوری جدید ناشی

1 Rise & Steve

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

از عوامل داخلی مثل تقاضا برای پاسخگویی، بهبود عملکرد، بحران‌های دولتی و منافع سیاسی گروه‌ها می‌باشد، اما در کشورهای در حال توسعه یا کمتر توسعه یافته بیشتر به منشأ خارجی همچون فشار سازمان‌های بین‌المللی مربوط می‌باشد (موکا[1]، ۲۰۱۶).

اهداف حسابداری بخش عمومی را می‌توان به سه گروه تفکیک کرد که شامل کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی واحدهای گزارشگر و ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.

۲-۲- استانداردهای حسابداری بخش عمومی

استاندارد حسابداری بخش عمومی[2] چارچوبی فراهم می‌کند تا طبق آن واحدهای گزارشگر رویدادهای مالی خود را شناسایی و ثبت نمایند. این استانداردها چارچوبی برای گزارشگری بخش عمومی در قالب صورت‌های مالی فراهم می‌کنند. هدف استانداردهای مذکور تعیین مبنای ارائه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن واحد و صورت‌های مالی سایر واحدهای گزارشگر است. علاوه بر صورت‌های مالی، واحدهای گزارشگر استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت موظف‌اند فرم‌های عملکرد از اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را بر اساس سازوکار تشریح شده در بخش قواعد کاربردی ارائه نماید (باباجانی و مددی، ۱۳۸۸). حسابداری دولتی ابزار پاسخگویی دولت به ملت است. مبنای نقدی به دلیل این‌که اطلاعاتی درباره چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های دولت ارائه نمی‌دهد، توانایی ایفای مسئولیت پاسخگویی را ندارد. در واقع هزینه‌های واقعی یک دوره مالی با استفاده از مبنای نقدی حسابداری قابل گزارش نیست، در حالی که تحقق این امر با به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری امکان‌پذیر خواهد بود و با توجه به این که اطلاعات ثبت شده بر اساس مبنای تعهدی تقریباً شامل کلیه اطلاعاتی است که مبانی دیگر عرضه می‌کنند، به‌کارگیری آن نیازهای استفاده‌کنندگان را بیش از مبانی دیگر برآورده می‌سازد. پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش عمومی با فراهم کردن اطلاعات دقیق از مصرف سرمایه، شناسایی هزینه‌های فعالیت‌ها، بهبود تصمیم‌گیری در تخصیص، هماهنگی و کنترل منابع را تسهیل و نیازهای مدیریت بهره‌وری در بخش عمومی را برطرف خواهد کرد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶). همچنین دولت‌ها

1 Mukah
2 Public Sector Accounting Standards

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

برای اجرای مسئولیت پاسخگویی به جامعه نیاز به ارائه اطلاعات شفاف و افزایش بهره‌وری و کارایی منابع دارند؛ چون در غیر این صورت باید جوابگوی افکار عمومی و دیگر پاسخ‌خواهان از دولت بابت عملکرد خویش باشند. دولت برای ایفای نقش پاسخگویی علاوه بر تغییر از مبنای نقدی به تعهدی باید به بهره‌وری و کارایی منابع نیز توجه کند. نظام سیستم حسابداری تعهدی به‌عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارآیی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها است.

۲-۳-آسیب‌شناسی سازمانی مدل سه‌شاخگی

آسیب‌شناسی سازمانی[1] فرایند نظام‌مند از جمع‌آوری داده‌ها جهت تعامل اثربخش و سودمند برای حل مشکلات، چالش‌ها، فشارها و محدودیت‌های محیطی در سازمان است (مانزینی، ۲۰۰۶). آسیب‌شناسی سازمانی، فرایند استفاده از مفاهیم و روش‌های علوم رفتاری به منظور تعریف و توصیف وضع موجود سازمان‌ها و یافتن راه‌هایی برای افزایش اثربخشی آن‌ها است (آفوئا، ۲۰۰۴). آسیب‌شناسی بر پایه اطلاعات جهت تحلیل و شناخت دقیق‌تر ساختار، تعاملات، رویه عمل‌ها و روش‌ها، سبک‌های مدیریتی و سایر عناصر سیستم چاره‌جو، لازم و ضروری است. هدف از آسیب‌شناسی سازمانی ایجاد چهارچوبی است که بتواند برای افزایش تلاش‌ها جهت برقراری سلامت سازمانی، ایجاد انگیزه نماید (آلواردو[2]، ۲۰۰۰). از جمله موازین مهم مرتبط با آسیب‌شناسی سازمانی عبارت هستند از این که برنامه آسیب‌شناسی باید بر مبنای مدل‌ها یا تئوری‌های مناسب پیگیری شود. اطلاعات آسیب‌شناسی باید به شکل موشکافانه قادر به تفکیک بخش‌های مهم فرایندهای سازمان باشد. اطلاعات آسیب‌شناسی باید قادر به مقایسه فرایندها با یکدیگر یا با استانداردها و نقاط مرجع باشد. آسیب‌شناسی باید به شناسایی نقاط مداخله و راهنمایی مداخلات کمک کند. آسیب‌شناسی باید فرایندهای تحت بررسی را تسریع نماید (مارتل و ریچارد[3]، ۲۰۱۰). آسیب‌شناسان سازمانی توجه خود را به فعالیت‌ها و فرایندهای درون سیستمی متوجه می‌سازند که برای حیات سازمانی ضروری هستند؛ هرچند حوزه آسیب‌شناسی احتمالاً محدود و سیستماتیک یا گسترده و سیستماتیک است (تیچی[4]، ۲۰۰۳). از زمانی که نظر پژوهشگران و تئوری پردازان به سوء عملکردها و عملکردهای نابجا و نادرست سازمان‌ها معطوف شد، بررسی آسیب‌های سازمانی اهمیت پیدا نمود. چارچوب‌های فکری که دست‌اندرکاران تحول سازمانی برای ارزیابی سازمان به کار می‌برند، الگوهای آسیب‌شناسی

1 Organization Pathology
2 Alvardo
3 Martell & Richard
4 Tichy

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

نامیده می‌شوند. الگوهای آسیب‌شناسی در برنامه تحول سازمانی نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کند. از این رو، پژوهشگران و صاحبنظران، الگوهایی برای آسیب‌شناسی سازمانی معرفی نموده‌اند. در این الگوها، آسیب‌شناسی سازمان از زوایای مختلف مورد ارزیابی قرار گرفته است. مهم‌ترین الگوهای سازمانی عبارت‌اند از مدل هفت بعدی ماروین وایزبورد[1]، مدل هاریسون[2] و مدل تحلیل سه شاخگی[3]. آسیب‌های سازمانی علل، عوامل و مشکلات اساسی و پایه‌ای می‌باشند که سازمان را در معرض بحران قرار داده و موجب می‌شوند که سازمان از رشد متناسب و سالم خود باز بماند. پدیده سازمان و مدیریت را می‌توان برحسب سه دسته عوامل رفتاری، ساختاری و زمینه‌ای بررسی و تحلیل نمود. منظور از عوامل رفتاری یا محتوایی کلیه عوامل مربوط به نیروی انسانی که محتوای سازمان را تشکیل می‌دهد مانند انگیزش، روحیه کار، تعهد شغلی، دقت کاری، وقت‌شناسی و رضایت شغلی. عوامل ساختاری دربرگیرنده مجموعه روابط منظم حاکم بر اجزای داخلی سازمان که بدنه آن را می‌سازند مانند ساختار سازمانی، قوانین و مقررات، برنامه‌ها و رویه‌ها می‌باشد. عوامل زمینه‌ای شامل محیط و شرایط بیرونی که سبب‌ساز عوامل رفتاری و ساختاری هستند مانند ارزش‌ها، باورها، عقاید، ایدئولوژی، اصول و سمبل‌ها. علت نام‌گذاری این مدل به سه شاخگی آن است که ارتباط بین عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای به‌گونه‌ای است که هیچ پدیده یا رویداد سازمانی نمی‌تواند خارج از تعامل این سه شاخه صورت گیرد. به عبارتی، رابطه بین این سه شاخه یک رابطه تنگاتنگ بوده و در عمل از هم جدایی ناپذیرند. در واقع، نوع روابط موجود بین این سه شاخه از نوع لازم و ملزوم بوده و به‌مثابه سه شاخه روییده از تنه واحد حیات سازمان می‌باشند. آسیب‌های ساختاری که علل و عواملی پایه‌ای هستند؛ نظم ترکیبی یا نظم چینشی عناصر تشکیل‌دهنده سازمان را برهم زده و ساختارهای اصلی سازمان را که عبارت‌اند از ساختارهای طبیعی و فیزیکی، ساختارهای مالی و اقتصادی، ساختارهای انسانی و ساختارهای اطلاعاتی، در معرض بحران قرار می‌دهند؛ آسیب‌های رفتاری که علل و عواملی پایه‌ای هستند، از جهات گوناگون رفتارهای انسانی و کارکردهای (وظایف اصلی) سازمان را در معرض بحران قرار می‌دهند و آسیب‌های زمینه‌ای که علل و عواملی پایه‌ای هستند، رابطه و تعامل مناسب و واکنش به‌موقع و درست سازمان را با سیستم‌های هم‌جوار محیطی‌اش بر هم زده و در این روابط ایجاد بحران می‌نمایند. در این رابطه، عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای به شکل روابط سیستمی مداوم در

1 Marvin Weisbord Seven-Dimensional Model
2 Harrison Model
3 Three-Pronged Analysis Model

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

حال تعامل می‌باشند و سه شاخه مزبور، سه گونه از یک نوع بوده و بین آن‌ها سه‌گانگی حاکم نمی‌باشد؛ بنابراین، تمایز و تشخیص این سه جنبه، صرفاً نظری بوده و فقط جهت تحلیل شناخت مفاهیم و پدیده‌های سازمانی می‌باشد (میرزایی، ۱۳۸۱).

باید دقت نمود که آسیب‌های اداری، سازمانی و مدیریتی کاملاً با مسائل و مشکلات مبتلا و رایج سازمان‌ها متفاوت و متمایز می‌باشند. مهم‌ترین تفاوت آسیب‌ها با مسائل و مشکلات در این است که آسیب‌ها ناخواسته و تحمیلی بوده، در نظم و به هم پیوستگی عناصر و ارکان سازمان اختلال به وجود آورده و همواره منجر به افزایش آنتروپی سازمان می‌گردند؛ در حالی که مسائل و مشکلاتی که ناشی از تغییرات و تحولات و پیچیدگی‌های سازمان‌ها است، آگاهانه و با برنامه‌ریزی قبلی بوده و برای مواجهه با تغییرات و تحولات محیطی به‌وجود می‌آیند؛ چون تغییرات و تحولات محیطی پیرامون سازمان‌های امروزی اجتناب‌ناپذیر بوده و بسیار سریع و توسعه سازمان‌ها ضروری و اجتناب‌ناپذیر می‌باشند و شیوه برخورد و مواجهه با تغییرات و تحولات، تعریف مسئله و حل مؤثر مسئله امروزه از مهارت‌های لازم برای مدیران در کلیه سطوح است. ولی آسیب‌ها از نوع مسائل و معضلات خودرویی می‌باشند که در اثر ندانم‌کاری، عدم صلاحیت و روابط غلط در سازمان‌ها ایجاد و حیات سازمان را در معرض خطر نابودی قرار می‌دهند. وقتی بخشی از سازمان یا کارکرد اصلی از سازمان در معرض آسیب قرار می‌گیرد، اگر به‌موقع کشف و با آن‌ها برخورد مناسب نشود، بخش‌ها و عملکردهای دیگر سازمان را نیز مختل نموده و طولی نمی‌کشد که آسیب از مرحله ابتدایی به مرحله بحرانی و نهایتاً به مرحله خطرناک تبدیل شده و تداوم بقاء و تحقق اهداف سازمان را به‌طور جدی در معرض اضمحلال و نابودی قرار می‌دهد. آسیب‌ها در شرایط و اقتضائات گوناگون به اشکال مختلف ظاهر می‌شوند و لذا شناخت و تحلیل آن‌ها کاری بس دشوار و بدون فرایندهای پژوهشی دقیق و داشتن چهارچوب نظری و تئوریک ممکن نیست؛ یعنی لازمه آسیب‌شناسی علمی، داشتن تئوری و متدولوژی مناسب است. مناسب‌ترین تئوری و متدولوژی برای تجزیه و تحلیل و شناخت آسیب‌های سازمانی، تئوری و متدلوژی سه شاخگی است که به تشخیص آسیب‌ها در سه شاخص ساختاری، رفتاری محتوایی و محیطی زمینه‌ای است.

چارچوب نظری و فرضیه‌های مقاله بر اساس مدل آسیب‌شناسی سازمانی سه شاخگی طراحی شده است و مبنای اولیه کار پژوهش حاضر جهت طراحی پرسش‌نامه و تعیین شاخص‌های ارزیابی‌های حسابداری تعهدی است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

۴-۲- قوانین نوین حسابداری دولتی مصوب سال ۹۴ حسابداری تعهدی

گزارش ضرورت استقرار نظام نوین حسابداری دولتی در ایران از سوی دفتر مطالعات بخش عمومی معاونت پژوهش‌های اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی منتشر شد. در این گزارش پس از تعریف حسابداری دولتی و انواع مبانی حسابداری، نگاهی اجمالی به سیر تطور حسابداری دولتی در ایران شده است. این گزارش در ادامه به بررسی فرآیند تغییر به نظام نوین حسابداری در دنیا می‌پردازد و رویکردها و عوامل مؤثر بر گذار به حسابداری تعهدی را تشریح می‌کند. در پایان این گزارش، ساختار نظام حسابداری دولتی در ایران و ضرورت تغییر به نظام نوین مالی تبیین می‌شود.

در نتیجه‌گیری این گزارش تصریح شده است، بروز بحران‌های مالی و اقتصادی در دهه‌های اخیر و نارسایی‌های نظام حسابداری دولتی در ارائه اطلاعات دقیق و به‌موقع برای تصمیم‌گیری و پاسخ‌خواهی شهروندان سبب شده است تا تحقیقات گسترده‌ای در زمینه تغییر نظام حسابداری در بخش عمومی صورت گیرد. بر اساس نتایج بررسی‌ها، برخی کشورهای توسعه یافته آنگلوساکسون، اتحادیه اروپا، اروپای مرکزی و شرقی و برخی کشورهای در حال توسعه در سایر نقاط جهان در دو دهه اخیر اقداماتی برای تغییر نظام مالی مبتنی بر روش تعهدی را در پیش گرفته‌اند. مجامع بین‌المللی و حرفه‌ای نیز کشورها را به استقرار نظام نوین مالی بخش عمومی ترغیب می‌کنند.

ایران ازجمله کشورهای در حال توسعه است که ضرورت تغییر را درک کرده است. تجربه تغییر نظام حسابداری در بخش عمومی، شهرداری‌ها و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در دهه اخیر و شناخت آثار مثبت آن در شفافیت مالی و مسئولیت پاسخگویی می‌تواند کمک مؤثری برای تغییر نظام مالی در دولت و واحدهای تابعه باشد. اگرچه تجربیات دیگر کشورها نیز الگویی مناسب برای گذار موفق در این مسیر است. در این راستا با تغییر در قوانین و تصویب مفاهیم نظری و برخی استانداردهای بخش عمومی توسط کمیته تدوین استانداردهای دولتی زمینه تغییر مهیا شده است؛ اما با توجه به عظمت پروژه تغییر نظام مالی در دولت و واحدهای تابعه عزم ملی و حمایت همه‌جانبه الزام است در حالی که برای این تغییر سازمانی متناسب با جایگاهی رفیع، کارکنانی مجرب و خستگی‌ناپذیر برای برنامه‌ریزی، اجرا، نظارت و هدایت عملیات باید پیش‌بینی شود تا در کوتاه‌ترین زمان بتوان این تحول بزرگ را با موفقیت سپری کرد.

دولت به‌عنوان نماینده مردم برای اداره کشور دارای اختیارات منحصربه‌فردی مانند اخذ مالیات و فروش نفت و همچنین ارائه خدمات عمومی مانند آموزش و بهداشت و ... است این

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

اختیار به‌تبع خود تکالیفی را برای دولت ایجاب می‌کند که پاسخگویی در برابر ملت بر اساس قانون اساسی (اصل ۱۲۲) از مهم‌ترین این تکالیف است.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به‌عنوان اولین اقدام، مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش حسابداری تعهدی به‌عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین نمود.

اولویت بعدی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بود. در ذیل به بندهایی از استاندارد شماره ۱ (نحوه ارائه صورت‌های مالی) که تأکید فراوانی بر اجرای تعهدی دارد اشاره می‌شود.

بند ۲: الزامات این استاندارد باید در مورد کلیه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی که بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی تهیه و ارائه می‌شود بکار گرفته می‌شود.

بند ۲۰: واحد گزارشگری باید صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند.

بند ۲۱: در مبنای تعهدی، معاملات و سایر رویدادهای مالی در زمان وقوع و نه صرفاً در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورت‌های مالی دوره‌های مربوط انعکاس می‌یابد (وزارت اقتصاد و دارایی،۱۳۹۵)

۳- پیشینه تجربی پژوهش

۳-۱- پیشینه داخلی

داودی، ایزدی و خردیار (۱۳۹۸) با انجام پژوهشی تحت عنوان "شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه بنیان" دریافتند عوامل حقوقی، فرهنگی، اجتماعی، سیاسی، ساختاری، مطالبه‌گری، الزامات زمینه‌ای (فردی- فنی) تأثیر معنادار بر ایجاد شفافیت در تولید، پردازش و ارائه اطلاعات حسابداری بخش عمومی دارند؛ اما مطالبه‌گری بر هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی تأثیر ندارد. همچنین الزامات زمینه‌ای (فردی- فنی) بر هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها جهت بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی تأثیر معنی‌دار دارد. هم‌راستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در حسابداری بخش عمومی بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی تأثیر معنی‌دار دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

غلامی، فخاری و ملکیان (۱۳۹۸) با انجام پژوهشی تحت عنوان "تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران" نشان دادند از بین ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر تنها متغیرهای وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری و نوع استخدام کارکنان امور مالی و از بین ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر، متغیرهای سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارند و سایر متغیرها اثر معنی‌داری بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ندارند.

محمدزاده سالطه و لیثی (۱۳۹۸) با انجام پژوهشی تحت عنوان "آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی با روش تحلیل سناریو" دریافتند پیشران قوانین، اصلی‌ترین و مؤثرترین نقش را در آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی ایجاد می‌کند که منجر به افزایش ریسک‌های قانونی و مسئولیت‌های حرفه حسابداران، گرایش به جذب و به‌کارگیری افراد متخصص در بخش عمومی جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی با بهره‌مندی از فناوری‌های نوین خواهد شد.

مجبوری‌یزدی، محمدی، طالبی نجف‌آبادی و کمالی کرمانی (۱۳۹۷) با انجام پژوهشی تحت عنوان "بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری" دریافتند حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش کارایی گزارشگری در این بخش، تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی و بررسی بهتر عملکرد مدیران در استفاده از منابع در اختیار می‌گردد. حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه می‌کند.

کردستانی، خانکی و قانونی شیشوان (۱۳۹۷) با انجام پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری" دریافتند تغییر خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها جهت اصلاحات اداری مؤثر است. همچنین تغییر خط‌مشی حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون‌سازمانی، کاهش تخلفات و فساد اداری و مالی مؤثر است.

داداشی؛ کارنما و سادات سلماسی (۱۳۹۷) با انجام پژوهشی تحت عنوان "تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت" دریافتند پیاده‌سازی مبنای تعهدی به جای نقدی تعدیل‌شده بر رعایت بودجه توسط دولت تأثیر مثبت داشته است؛ اما در خصوص

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

سایر شاخص‌های بهبود پاسخگویی مورد مطالعه شامل ارزیابی عملکرد مالی، رعایت قوانین و میزان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تأثیر معناداری مشاهده نشد.

رضایی (۱۳۹۷) پژوهشی در ارتباط با موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان انجام داده و نشان می‌دهد وجود مشکلات آموزشی در حسابداری بخش عمومی، کمبود نیروی متخصص، نبود قوانین و مقررات الزام‌آور به‌اندازه کافی، ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی، وجود مشکلات در نظام بودجه‌ریزی، کم میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، کم میلی استفاده‌کنندگان به پاسخ‌خواهی، کمبود ارتباطات مالی و عملیاتی در سطح بین‌المللی، عدم تمایل حرفه حسابداری به بخش عمومی و اداره مالی و عملیاتی بخش‌ها و زیرمجموعه‌ها به شکل متمرکز در عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند. سه عامل ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به آن‌ها، بی‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی و مشکلات بودجه‌ریزی به ترتیب مهم‌ترین عوامل و موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی هستند.

اکرمی، فعال‌قیومی و قدیریان‌ارانی (۱۳۹۶) با انجام پژوهشی تحت عنوان "تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی" دریافتند حرکت به‌سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای کامل آن می‌تواند دولت را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی یاری کند. در نظر نگرفتن زمان مناسب و واقع‌بینانه برای گام‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی ممکن است خطراتی در زمینه اجرای صحیح و اثربخش حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایجاد کند.

بداغی، رضایی و قناد (۱۳۹۵) با انجام پژوهشی تحت عنوان "تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش رو" دریافتند مدیران و حسابداران شاغل سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی موانع اجرای مبنای تعهدی هستند.

محمدزاده سالطه و فرجی (۱۳۹۵) با انجام پژوهشی تحت عنوان "بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران" نشان دادند عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در گزارشگری مالی بخش عمومی هستند. از موانع تغییرات حسابداری دولتی می‌توان به کمبود نیروهای

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی اشاره کرد.

جامعی، رضایی یمین و ابراهیمی (۱۳۹۵) با انجام پژوهشی تحت عنوان "بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه" نشان دادند بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با انتشار حقایق مربوط، رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل‌فهم برای آنان، تهیه گزارشات مربوط و ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی رابطه معناداری وجود دارد.

دستگیر و غنی زاده (۱۳۹۲) دریافتند بین اقلام تعهدی و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد؛ اما بین کیفیت سود و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت رابطه منفی ولی غیر معنی‌داری وجود دارد.

طالب‌نیا، البرزی و زارعی (۱۳۹۰) با انجام پژوهشی تحت عنوان "ارائه الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران" بیان کردند حسابداری دولتی ایران در آستانه تحول بنیادین قرار دارد. محرک‌های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی از جمله الزامات پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

آقایی و شاکری (۱۳۸۹) نشان دادند که سود، جریان نقدی و اجزاء تعهدی می‌توانند جهت پیش‌بینی جریان نقدی آتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شوند. علاوه بر این مدل جریان نقدی و اجزاء تعهدی توان پیش‌بینی بهتری نسبت به مدل سود دارند.

۲-۳- پیشینه خارجی

منیف و گافسی[1] (۲۰۲۰) در پژوهشی تحت عنوان "دیدگاه نظریه اقتضایی در تجزیه و تحلیل افشای حسابداری دولت مرکزی تحت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی" دریافتند فرهنگ سیاسی، کیفیت مدیریت و تجربه قبلی در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی در حوزه گزارشگری مالی یا در حوزه بخش عمومی تأثیر مثبتی بر سطح افشاء در بخش عمومی دارند، اما وضعیت مالی دولت تأثیری بر آن ندارد. بنابراین پرسش‌نامه و

1 Mnif & Gafsi

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

شاخص‌های تکنیک دلفی پژوهش بر اساس شاخص‌های مطرح شده در ادبیات نظری و پیشینه‌های فوق طراحی گردید.

موکا (۲۰۱۶) در پژوهشی تحت عنوان "عوامل تأثیرگذار در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بین‌المللی در کامرون" دریافتند دانش و آگاهی، سازمان‌های نهادی، آموزش کارکنان و استخدام، سیستم اطلاعات مدیریتی، صلاحیت، هزینه اجرا، حمایت سیاسی و عمر واحد تجاری عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشور کامرون هستند.

جوهان، کریستف، فرانچسکا، ناتالیا و فیلیپ[1] (۲۰۱۵) در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر IPSAS در اصلاح گزارشگری مالی دولت: یک مقایسه بین‌المللی" نشان دادند طی سال‌های گذشته، اصلاحات مهم مدیریت عمومی نوین به‌ویژه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی بیشتر کشورها در جریان است. گذار به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مستلزم صرف دوره طولانی پیاده‌سازی و اصلاحات قوانین و مقررات داخلی کشورها است.

روزادی، رامان، راسید و کازیما[2] (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان "حسابداری تعهدی در مالزی: آنچه باید از دیگران یاد بگیریم" به این نتایج دست یافتند که حرکت به سمت حسابداری تعهدی مشکلات پیاده‌سازی را همانند شناسایی و ارزیابی دارایی‌ها، صلاحیت منابع انسانی و هزینه‌های بالای پیاده‌سازی به همراه دارد.

ایجوما و اوقوقومه[3] (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان "تصویب استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بین‌المللی در نیجریه: انتظار، مزایا و چالش‌ها" دریافتند چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی نیجریه شامل فقدان منابع فنی کافی، مالکیت سیاسی، پشتیبانی ناکافی در بالاترین سطوح اجرایی و مسائل مربوط به تلفیق است. پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مستلزم اجرای کامل حسابداری تعهدی با کمک سیستم اطلاعات مدیریت مالی دولتی مدرن است.

السانی، جنسن و استکولینی[4] (۲۰۱۲) در پژوهشی تحت عنوان "تصویب IPSAS توسط برنامه جهانی غذا: استفاده از مدل احتمالی برای سازمان‌های بین دولتی" دریافتند صلاحیت و آمادگی کارکنان بر انجام اصلاحات و تغییرات حسابداری بخش عمومی تأثیر می‌گذارد و

1 Johan, Christophe, Francesca, Natalia & Philippe
2 Rozadi, Raman, Rasid & Kaziemah
3 Ijeoma & Oghoghomeh
4 Alesani, Jensen & Steccolini

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

شفافیت و پاسخگویی گزارش مالی بخش عمومی بهبود می‌بخشد. عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی شامل دانش و آگاهی، سازمان‌های نهادی، آموزش کارکنان و استخدام، سیستم اطلاعات مدیریتی، صلاحیت، هزینه اجرا و حمایت سیاسی است.

لی و نها[1] (۲۰۱۲) در پژوهشی تحت عنوان "استفاده از استانداردهای IPSAS در حسابداری و صورت‌های مالی دولت ویتنام" دریافتند حسابداری دولتی ویتنام با به‌کارگیری تدریجی استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی بر مبنای تعهدی بهبود خواهد یافت؛ البته این امر با موانعی مواجه است. از جمله چالش‌های عمده می‌توان به هزینه‌های بالای اجرا، کمبود حسابداران حرفه‌ای با صلاحیت، عدم وجود سیستم حسابداری با زیرساخت‌های مناسب فناوری اطلاعات و کمبود منابع انسانی آموزش دیده اشاره کرد.

تیکل[2] (۲۰۱۰) در پژوهشی تحت عنوان "حسابداری تعهدی به پول نقد: معضل یک ملت" نشان داد موانع پیاده‌سازی موفق حسابداری تعهدی شامل تغییرات زود هنگام، نامناسب بودن نرم‌افزار خریداری شده، اتکای بیش از حد به مشاوران بین‌المللی و پایین بودن سطح مهارت حسابداران شاغل در بخش عمومی است.

هارون[3] (۲۰۰۷) در پژوهشی تحت عنوان "موانع اصلاح حسابداری بخش عمومی در اندونزی" دریافت بی‌علاقه بودن و درک نادرست دولت از تحول موانع تحول در حسابداری بخش عمومی اندونزی هستند. به‌علاوه، مدیریت نادرست منابع انسانی، تخصص و توانایی‌های حسابداری در این بخش را با کمبود مواجه ساخته است.

تیرون تودور و موتیو[4] (۲۰۰۵) در پژوهشی تحت عنوان "وجه نقد در برابر حسابداری تعهدی در بخش‌های دولتی" دریافتند اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی در تقابل با مبنای نقدی مستلزم گسترش سیستم فناوری اطلاعات و روش‌های اجرایی است. جهت اطمینان از ارائه کامل، به‌موقع و صحیح حسابداری باید چارچوب قانونی برای آن طراحی شود و اجرای حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان و استخدام کارکنان جدید دارد.

هپورث[5] (۲۰۰۳) در پژوهشی تحت عنوان "پیش‌شرط‌های اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری تعهدی در دولت مرکزی" پیش‌زمینه‌های اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری تعهدی در بخش‌های

1 Le & Nha
2 Tickell
3 Harun
4 Tiron Todor & Mutiu
5 Hepworth

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

عمومی دولتی را بررسی کرده و بیان داشت فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی نقش مهمی در پذیرش و به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد.

لودر[1] (۱۹۹۴) در پژوهشی تحت عنوان "مدل احتمالی تجدیدنظر: تجربیات ایتالیا، ژاپن و اسپانیا" انتقال از حسابداری نقدی به تعهدی در کشورهای مختلف را مورد ارزیابی قرار داده و نشان داد دو دسته عوامل رفتاری و زمینه‌ای در کشورها وجود دارند که بر اجرا و عدم اجرای حسابداری بخش عمومی مؤثرند.

۴- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مدل آسیب‌شناسی این مقاله، عوامل مختلفی در مورد تأثیر بر اجرای استانداردهای حسابداری دولتی نوین (بخش عمومی) یا قوانین حسابداری تعهدی در سه شاخه زمینه، رفتار و محتوا تأثیر دارند. در این بررسی اجرای حسابداری نوین یا تعهدی، آسیب‌شناسی حسابداری دولتی نوین بخش عمومی با بهره‌گیری از مدل سه شاخصی در سازمان امور مالیاتی مورد ارزیابی قرار گرفته است؛ از این رو، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیرند:

فرضیه اصلی:

- بین حوزه‌های آسیب‌شناسی مدل سه‌شاخگی[2] (ساختاری، محتوایی، زمینه‌ای) و حسابداری بخش عمومی نوین (حسابداری تعهدی) ارتباط وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی:

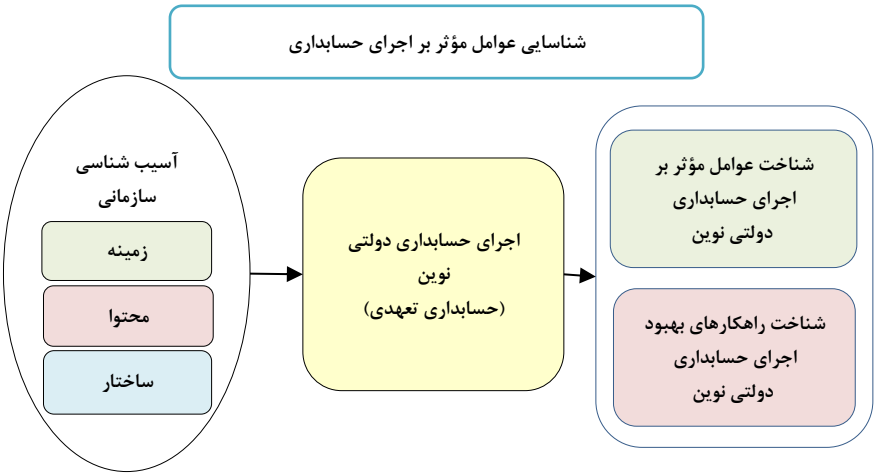
- بین حوزه ساختاری[3] و حسابداری بخش عمومی نوین (حسابداری تعهدی) ارتباط وجود دارد.
- بین حوزه محتوایی[4] و حسابداری بخش عمومی نوین (حسابداری تعهدی) ارتباط وجود دارد.
- بین حوزه زمینه‌ای[5] و حسابداری بخش عمومی نوین (حسابداری تعهدی) ارتباط وجود دارد.

۵- مدل پژوهش

با توجه به ماهیت موضوع پژوهش در مورد شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری دولتی (نوین) با بهره‌گیری از مدل آسیب‌شناسی سه شاخگی در زمینه ارتباط ابعاد مدل آسیب‌شناسی سه شاخگی و حسابداری بخش عمومی در سازمان امور مالیاتی، مدل پژوهش در شکل (۱) ارائه شده است:

1 Lueder
2 Three-Pronged Model
3 Structural
4 Behavioral
5 Contextual

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]



شکل (۱). مدل کلی پژوهش

۶- جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش کارکنان و مدیران سازمان امور مالیاتی تهران هستند. در تحقیق به شیوه دلفی[1]، نمونه باید به نحوی انتخاب شود تا افراد متخصص، خبره و صاحبنظر در موضوع مورد بررسی (ذی‌حسابان ادارات کل امور مالیاتی)، موسوم به اعضای گروه دلفی به‌عنوان نمایندگان جامعه مورد نظر در نظرسنجی نقشی اساسی ایفا نمایند. با توجه به لزوم بهره‌گیری از پرسشنامه برحسب روند اجرای پژوهش، داده‌های پژوهش طبق نتایج حاصله از پرسشنامه تعداد ۸۲ نفر از پاسخ‌دهندگان (۳۳ نفر ذی‌حساب و مدیرکل امور مالی،۴ نفر معاون مدیرکل،۶ نفر رئیس اداره و ۳۹ نفر کارشناسان مالی بودند که مدرک تحصیلی ۱۶ نفر از آن‌ها دکتری و ۵۷ نفر کارشناسی ارشد و ۹ نفر کارشناسی با سابقه‌ی بالای ۱۵ سال که بیشترین فراوانی مربوط به سن بین ۴۵ تا ۵۵ سال)، استخراج شده و مورد تحلیل قرار گرفت.

۷- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر طبقه‌بندی بر مبنای هدف، از نوع کاربردی است. هدف پژوهش کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. هم چنین پژوهش از نظر روش و ماهیت از نوع همبستگی است که هدف آن تعیین میزان رابطه متغیرها است. پژوهش حاضر مطالعه‌ای کاربردی است که به شکل پیمایش اجرا شده است. در این پژوهش با بررسی پیشینه و متون مرتبط با تحقیق، عواملی که مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی است،

1 Delphi Technique

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

شناسایی و گروه‌بندی شد. در مرحله بعد پرسشنامه‌ای کتبی جهت نظرخواهی عمومی از خبرگان تدوین شد و از پاسخ‌دهندگان با روش دلفی نظرسنجی انجام شده است. پژوهش حاضر از نوع توصیفی پیمایشی و روش گردآوری اطلاعات از طریق روش میدانی و کتابخانه‌ای است. بر اساس فرضیه‌های مطرح شده، از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شد.

۸- روش و ابزار گردآوری و تحلیل اطلاعات

با توجه به موضوع مورد بررسی، از میان رویکردهای موجود روش‌شناسی پژوهش، رویکرد تفسیری مناسب تشخیص داده شد تا با استفاده از متدلوژی دلفی دستیابی به اهداف پژوهش را میسر سازد. پژوهش حاضر در مراحل مختلفی اجرا شد. در مرحله اول مطالعات مقدماتی نسبت به موضوع سیستم حسابداری تعهدی جهت شناخت بیشتر مسئله پژوهش از منابع کتابخانه‌ای موجود، مقالات و پایان‌نامه‌های مرتبط استفاده شد. مرحله دوم با توجه به این که نیاز به استنباط مجموعه‌ای از فرضیه‌های پژوهشی می‌باشد با استفاده از طراحی پرسشنامه مناسب و تکنیک دلفی از مدیران و متخصصین اجرایی سازمان امور مالیاتی و از طریق نظرسنجی و تحلیل روش‌های آماری استفاده شد. این پژوهش با سه بعد مدل آسیب‌شناسی شامل ابعاد ساختاری، محتوایی و زمینه‌ای به بررسی حسابداری بخش عمومی پرداخته است. ابزار گردآوری اطلاعات از طریق پرسشنامه محقق ساخته است که با بهره‌مندی از تکنیک دلفی طراحی شد. داده‌های پژوهش با بهره‌مندی از نرم‌افزارهای آماری اس‌پی‌اس‌اس[1] نسخه ۲۶ و لیزرل[2] نسخه ۸ تحلیل شدند.

۹- یافته‌های پژوهش

۹-۱- بررسی روایی پرسشنامه با تکنیک دلفی

برای شناسایی و تأیید گویه‌های پرسشنامه با توجه به نظرات خبرگان از تکنیک دلفی استفاده شد. برای این کار، پرسشنامه در برگیرنده ۴۰ گویه سؤال در سه مرحله بین ۱۵ خبره توزیع شد و در مرحله آخر طبق ضریب کندال تصمیم نهایی در رابطه با گویه‌های پرسشنامه اتخاذ شد و می‌توان به تکرارها پایان داد. نتیجه آزمون در جدول (۱) ارائه شده است.

1 SPSS
2 Lisrel

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

جدول (۱). نتایج روش دلفی

گویه‌ها	مرحله اول دلفی		مرحله دوم دلفی		مرحله سوم دلفی		ضریب کندال
	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	
سؤال ۱	۴,۴۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۳,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰۰	۰,۷۴
سؤال ۲	۳,۸۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۳,۸۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۰,۷۸
سؤال ۳	۳,۴۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۳,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۷۲
سؤال ۴	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۸۲
سؤال ۵	۳,۶۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۲,۸۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۳,۶۰۰۰	۱,۱۴۰۱۸	۰,۸۵
سؤال ۶	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۰۰۰۰	۱,۲۲۴۷۴	۴,۰۰۰۰	۱,۲۲۴۷۴	۰,۸۱
سؤال ۷	۴,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰۰	۴,۰۰۰۰	۱,۲۲۴۷۴	۳,۸۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۰,۷۹
سؤال ۸	۳,۷۵۶۵	۰,۵۰۰۷۶	۳,۴۰۶۵	۰,۸۹۴۵۴	۳,۸۰۶۷	۰,۴۴۷۸۷	۰,۷۸
سؤال ۹	۳,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۷۳
سؤال ۱۰	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۳,۴۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۰,۸۸
سؤال ۱۱	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۰,۹۱
سؤال ۱۲	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۴۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۳,۶۰۰۰	۱,۱۴۰۱۸	۰,۷۶
سؤال ۱۳	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۳,۶۰۰۰	۱,۱۴۰۱۸	۳,۶۰۰۰	۱,۵۱۶۵۸	۰,۷۳
سؤال ۱۴	۴,۴۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۳,۸۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۳,۴۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۰,۷۴
سؤال ۱۵	۴,۸۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۴,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰	۰,۷۷
سؤال ۱۶	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۳,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۰,۷۸
سؤال ۱۷	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۸۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۳,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۰,۷۸
سؤال ۱۸	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۸۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۰,۸۲
سؤال ۱۹	۴,۲۰۰۰	۱,۳۰۳۸۴	۵,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰	۴,۰۰۰۰	۱,۲۲۴۷۴	۰,۸۳
سؤال ۲۰	۴,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۸۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۰,۷۵
سؤال ۲۱	۴,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۶۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۷۶
سؤال ۲۲	۴,۴۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۵,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰	۳,۴۰۰۰	۱,۱۴۰۱۸	۰,۷۱
سؤال ۲۳	۴,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۶۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۷۹
سؤال ۲۴	۴,۴۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۴,۴۰۰۰	۱,۳۴۱۶۴	۳,۸۰۰۰	۱,۰۹۵۴۵	۰,۷۴
سؤال ۲۵	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۳,۴۰۰۰	۱,۱۴۰۱۸	۴,۶۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۰,۷۳
سؤال ۲۶	۴,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۰۰۰۰	۱,۲۲۴۷۴	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۰,۷۸
سؤال ۲۷	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۳,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۰,۷۶
سؤال ۲۸	۴,۶۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۲۰۰۰	۱,۳۰۳۸۴	۳,۸۰۰۰	۱,۰۹۵۴۵	۰,۸۳
سؤال ۲۹	۳,۸۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۳,۴۰۰۰	۱,۱۴۰۱۸	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۷۶
سؤال ۳۰	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۸۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۷۸
سؤال ۳۱	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۳,۸۰۰۰	۱,۰۹۵۴۵	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۸۹
سؤال ۳۲	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۴,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰	۰,۸۳
سؤال ۳۳	۳,۴۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۰,۸۵
سؤال ۳۴	۳,۸۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۴۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۰,۷۵
سؤال ۳۵	۴,۲۰۰۰	۱,۰۹۵۴۵	۳,۸۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۰,۷۳
سؤال ۳۶	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۰,۷۲
سؤال ۳۷	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۴,۲۰۰۰	۰,۸۳۶۶۶	۴,۴۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۰,۷۶
سؤال ۳۸	۴,۲۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰۰	۴,۴۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۰,۷۲
سؤال ۳۹	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۴,۸۰۰۰	۰,۴۴۷۲۱	۴,۴۰۰۰	۰,۵۴۷۷۲	۰,۷۹
سؤال ۴۰	۴,۰۰۰۰	۰,۷۰۷۱۱	۴,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰۰	۴,۴۰۰۰	۰,۸۹۴۴۳	۰,۷۸

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

با توجه به نظرات خبرگان در دور سوم تمامی گویه‌های شناسایی شده قابل قبول می‌باشند و میانگین تمامی گویه‌ها بالاتر از ۳ است. در دور آخر دلفی جهت تعیین اتفاق نظر با استفاده از روش دلفی میان متخصصان، از ضریب هماهنگی کندال استفاده شد. ضریب هماهنگی کندال نشان داد افرادی که چندین مقوله را بر اساس اهمیت آن‌ها مرتب کرده‌اند، معیارهای مشابهی را برای قضاوت درباره اهمیت هر یک از مقوله‌ها مطرح کرده و از این لحاظ با یکدیگر اتفاق نظر دارند. در صورت وجود اتفاق نظر میان اعضاء، میزان ضریب هماهنگی کندال بیشتر از ۰/۷ و در صورت عدم اتفاق نظر این عدد کمتر از ۰/۵ است. چون ضریب هماهنگی کندال برای پاسخ اعضا درباره گویه‌ها در دور سوم بیانگر اتفاق نظر قوی و در مواردی بسیار قوی میان اعضای تخصصی گروه پاسخ‌دهندگان (خبرگان) است و این که در دور دوم دلفی نتایج تفاوت ناچیزی را با نتایج دور سوم نشان دادند، انجام دورهای دلفی متوقف و گویه‌های نهایی تأیید شدند.

۹-۲- بررسی پایایی پرسشنامه

ارزیابی پایایی پرسشنامه از طریق ضریب آلفای کرونباخ انجام شد. ضریب آلفای کرونباخ بین صفر تا یک متغیر است. هرچه این مقدار به یک نزدیک‌تر باشد، قابلیت اعتماد (پایایی) مقیاس هم بیشتر است. نتایج در جدول (۲) ارائه گردیده است. با توجه به این که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ است، در نتیجه پرسشنامه‌ها از پایایی لازم برخوردار می‌باشند.

جدول (۲). ارزیابی پایایی پرسشنامه با ضریب آلفای کرونباخ

متغیرهای پژوهش	آلفای کرونباخ	آلفای کرونباخ بر اساس اقلام استاندارد شده
کل پرسشنامه	۰.۹۴۵	۰.۹۵۰

۹-۳- ویژگی‌های جمعیت شناختی

طبق نتایج بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پژوهش مشخص شد در متغیر جنسیت، حدود ۷۶/۸ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و بقیه زن بوده‌اند. در متغیر تحصیلات بیشتر فراوانی مربوط به مدرک کارشناسی ارشد با مقدار ۷۹/۳ درصد است. در متغیر وضعیت تأهل بیشتر افراد پاسخ‌دهنده با فراوانی ۸۶/۶ درصد متأهل بوده‌اند. در متغیر سن، بیشترین فراوانی مربوط به سن بین ۴۵ تا ۵۵ سال با مقدار ۴۶/۳ درصد است. در متغیر سابقه کار، بیشترین

۹-۴- آمار توصیفی پرسشنامه‌ها

نتایج بررسی شاخص‌های توصیفی گویه‌های پرسشنامه پژوهش در جدول (۳) ارائه شده‌اند. با توجه به نتایج مشاهده شد که گویه " حمایت‌های حقوقی و قانونی دیوان محاسبات و نهادهای قانون‌گذار حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟" دارای بیشترین میانگین و گویه " آیا جنسیت افراد زمان استخدام در تحقق حسابداری تعهدی مؤثر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

است؟" دارای کمترین میانگین بوده است.

جدول (۳). شاخص‌های توصیفی گویه‌های پرسشنامه پژوهش

عوامل	مؤلفه	گویه‌های پرسشنامه	انحراف معیار	میانگین	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	تعداد
ساختاری	عوامل استخدامی	پذیرش مدیران در اجرای حسابداری تعهدی نوین، چه میزان در اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۹۸۹۹۲	۴،۰۸۶۴	۵	۱	۸۱
		تعامل و طرح‌ریزی مدیران عالی سازمان‌ها در فعالیت‌های اجرای حسابداری دولتی، چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۹۸۰۵۰	۴،۰۱۲۷	۵	۱	۷۹
		ریسک‌پذیری مدیران ارشد سازمان‌ها چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی دارد؟	۱،۰۷۹۲	۳،۶۰۷۶	۵	۱	۷۹
		حمایت مدیران عالی کشوری و سیاست‌گذاران کلان چه میزان در فرایند حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۸۰۱۵۰	۴،۳۷۵۰	۵	۱	۸۰
		حمایت از کارکنان پیشکسوت چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۹۹۰۱۳	۳،۴۸۷۲	۵	۱	۷۸
		آموزش و فراگیری کارکنان در تحقق حسابداری چه میزان بر فرایند اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۷۲۳۸۰	۴،۴۱۲۵	۵	۲	۸۰
		برگزاری کلاس‌های آموزشی برای کارکنان چه میزان بر فرایند اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۷۸۹۰۷	۴،۳۱۲۵	۵	۲	۸۰
		اجازه دسترسی سریع اطلاعات به کارکنان در سیستم، چه میزان بر حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۸۲۴۵۱	۳،۷۶۸۳	۵	۱	۸۲
		تعیین پاداش و ترفیع شغلی و پرسنلی بر اساس اجرای صحیح حسابداری تعهدی در تحقق حسابداری تعهدی چه حد مؤثر است؟	۰،۸۳۲۰۱	۳،۹۳۷۵	۵	۱	۸۰
		تبیین و نهادینه‌سازی آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های حسابداری تعهدی در میان کارکنان تا چه اندازه در تحقق حسابداری دولتی مؤثر است؟	۰،۷۴۵۸۷	۴،۰۲۵۰	۵	۱	۸۰
		تعهد شغلی و مسئولیت‌پذیری پرسنل سازمان تا چه حد بر حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۸۵۳۵۱	۴،۱۷۵۰	۵	۱	۸۰
		تلاش و ممارست جهت یادگیری و تغییر رفتار کارکنان چه میزان بر حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۷۶۴۷۳	۴،۱۵۰۰	۵	۱	۸۰
		نحوه استخدام و جذب نیروی انسانی سازمان مالیاتی چه‌حد در اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۱،۰۶۹۵	۳،۵۸۲۳	۵	۱	۷۹
		فرایند پذیرش، جذب، نگهداشت و آزمون استخدامی سازمان مالیاتی چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۹۹۳۵۷	۳،۵۱۲۵	۵	۱	۸۰
		میزان استخدام گزینش افراد بر اساس تسلط بر قوانین حسابداری تعهدی تا چه میزان بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۹۲۹۲	۳،۹۸۷۵	۵	۱	۸۰
		آموزش پیش از شروع به کار، کارکنان بر اساس قوانین نوین تعهدی (نگارش کاربرگ‌ها، نحوه ثبت‌های تعهدی) تا چه میزان بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۴۷۰۹	۴،۰۶۲۵	۵	۱	۸۰
		مشارکت نیروی انسانی متخصص تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۷۳۳۳۶	۴،۲۳۷۵	۵	۱	۸۰
		استخدام نیروی انسانی ماهر و آشنا در سیستم حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟	۰،۷۲۲۰۵	۴،۳۱۲۵	۵	۱	۸۰
رفتاری (محتوایی)	پذیرش کارکنان	جنسیت افراد زمان استخدام در تحقق حسابداری تعهدی	۱،۲۰۰۲	۱،۹۵۰۰	۵	۱	۸۰

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

		مؤثر است؟					
زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	توسعه زیرساخت‌های فناوری و الکترونیکی و بروز رسانی نرم‌افزارهای حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۷۶۸۵۸	۴،۳۵۴۴	۵	۱	۷۹	
	نصب و بروز رسانی نرم‌افزارهای نوین همسو با تغییرات جهانی حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۷۴۷۹۹	۴،۳۵۰۰	۵	۱	۸۰	
	یکپارچگی نرم‌افزارهای حسابداری دولتی ایران تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۹۵۱۶۸	۴،۳۲۵۰	۵	۱	۸۰	
	آموزش مستمر و به‌روزرسانی نرم‌افزارهای حسابداری تعهدی چقدر بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۷۰۷۵۵	۴،۳۲۵۰	۵	۱	۸۰	
	نصب و راه‌اندازی سیستم‌های کامپیوتری نوین در اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۴۸۶۶	۴،۱۵۱۹	۵	۱	۷۹	
	ایجاد نرم‌افزار هوشمند خودارزیابی و کنترل سلامت اداری کارکنان و سیستم مالیاتی در تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۱،۰۴۴۴	۳،۶۸۳۵	۵	۱	۷۹	
	تهیه و ساخت نرم‌افزار هوشمندسازی و برخط مناقصات و مزایده‌های سازمان مالیاتی چه میزان بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۱،۱۸۵۳	۳،۵۴۴۳	۵	۱	۷۹	
	ایجاد سامانه‌ها و تولید محتوای الکترونیکی جهت اطلاع رسانی مؤدیان مالیاتی از قوانین جدید حسابداری تعهدی تا چه اندازه بر تحقق حسابداری تعهدی دولتی مؤثر است؟	۱،۰۴۷۵	۳،۵۴۴۳	۵	۱	۷۹	
	تهیه نرم‌افزار حسابداری واحد یکپارچه با قابلیت ثبت رویداد مالی بر مبنای حسابداری دولتی مؤثر است؟	۰،۸۵۶۴۷	۴،۲۲۵۰	۵	۱	۸۰	
	وجود اعتماد به نحوه استخدام و ارزیابی کارکنان چه میزانی بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۶۲۶۱	۳،۵۵۱۳	۵	۱	۷۸	
	وجود سواد حسابداری تعهدی و نحوه ثبت‌های نوین تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۶۷۰۲۳	۴،۲۶۲۵	۵	۱	۸۰	
عوامل فرهنگی	فرهنگ‌سازی همگام تغییرات آموزشی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۵۹۵۱	۳،۹۶۱۵	۵	۱	۷۸	
	گسترش فرهنگ استفاده از سیستم حسابداری تعهدی بین سازمان‌ها و آحاد جامعه تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۶۷۳۸	۳،۹۳۶۷	۵	۱	۷۹	
زمینه‌ای	توجیه مزایای استفاده از سیستم حسابداری تعهدی بین عوامل اجرای مدیران سازمان تا چه حد بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۲۶۳۸	۴،۰۲۵۰	۵	۱	۸۰	
	ایجاد تقویت باورهای عوامل اجرایی و کارکنان مبنی بر ضرورت استفاده از سیستم حسابداری تعهدی براجرای شفافیت مالی چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۰۷۹۹	۴،۰۷۵۰	۵	۱	۸۰	
بسترهای قانونی و حقوقی	تدوین قوانین و مقررات، رویه‌ها، دستورالعمل‌ها و شیوه‌نامه مرتبط با حسابداری تعهدی به صورت بومی چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۹۱۵۹	۴،۲۰۰۰	۵	۱	۸۰	
	حمایت سیاست‌گذاری و متولیان امر تاچه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۷۴۱۹۴	۴،۲۶۲۵	۵	۱	۸۰	
	حمایت‌های حقوقی و قانونی دیوان محاسبات و نهادهای قانون‌گذار حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری	۰،۷۷۶۹۴	۴،۴۳۷۵	۵	۱	۸۰	

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

تعهدی مؤثر است؟					
حمایت‌های سیاست‌گذاران از سیستم شفاف‌سازی مالی حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۷۸۷۴۶	۴،۳۸۷۵	۵	۱	۸۰
نظارت مستمر سازمان‌های مرتبط همچون دیوان محاسبات مجلس، سازمان حسابرسی، معاونت نظارت مالی و امور اقتصادی و دارایی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۹۴۲۵۸	۴،۱۸۷۵	۵	۱	۸۰
تدوین بسته‌های تشویقی از سوی متولیان اجرای حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	۰،۸۹۳۰۵	۳،۹۵۰۶	۵	۱	۸۱

همچنین نتایج بررسی شاخص‌های توصیفی مؤلفه‌های اصلی پژوهش در جدول (۴) ارائه شده‌اند. با توجه به نتایج ارائه شده، مشخص شد طبق نظر پاسخ‌دهندگان متغیر زیرساخت‌های فناوری اطلاعات دارای بیشترین میانگین با مقدار ۴/۱۶ و متغیر عوامل استخدامی دارای کمترین میانگین با مقدار ۳/۸۳ است.

جدول (۴). شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد بررسی پژوهش

مؤلفه‌ها	انحراف معیار	میانگین	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	تعداد
پذیرش مدیران	۰/۸۲۰۹۸	۴/۰۲۲۴	۵	۱	۷۸
پذیرش کارکنان	۰/۵۶۳۲۶	۴/۰۱۳۰	۵	۲	۷۷
تعهد شغلی	۰/۶۲۲۸۷	۴/۰۷۱۹	۵	۱	۸۰
عوامل فرهنگی	۰/۶۱۵۸۳	۳/۹۵۷۸	۵	۱	۷۹
بسترهای قانونی و حقوقی	۰/۶۲۵۷۷	۳/۹۱۸۸	۵	۱	۷۸
عوامل استخدامی	۰/۶۱۴۸۴	۳/۸۳۲۴	۵	۱	۷۵
زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	۰/۵۹۶۱۹	۴/۱۶۳۲	۵	۱	۷۹

۵-۹- بررسی وضعیت توزیع متغیرها

نتایج بررسی توزیع نرمال متغیرها طبق آزمون کولموگروف- اسمیرنوف تک نمونه‌ای در جدول (۵) ارائه شده‌اند. طبق نتایج، سطوح معنی‌داری متغیرها بیشتر از ۰/۰۵ است. لذا، متغیرها دارای توزیع نرمال هستند و برای بررسی فرضیه‌ها باید از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد.

جدول (۵). بررسی توزیع نرمال متغیرها بر اساس آزمون کولموگروف اسمیرنف

عوامل	متغیر	سطح معنی‌داری	وضعیت نرمالیته
محتوایی	پذیرش مدیران	۰/۱۳۲	نرمال
	پذیرش کارکنان	۰/۱۷۷	نرمال
	تعهد شغلی	۰/۰۹۸	نرمال
ساختاری	عوامل فرهنگی	۰/۰۸۹	نرمال
	بسترهای قانونی و حقوقی	۰/۰۸۳	نرمال
زمینه‌ای	عوامل استخدامی	۰/۰۷۸	نرمال
	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	۰/۰۹۴	نرمال

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

۶-۹- بررسی همبستگی بین متغیرها

برای بررسی میزان ارتباط بین متغیرها از آزمون همبستگی پیرسون استفاده شد. نتیجه این آزمون در جدول (۶) قابل بررسی است. با توجه به نتایج مشخص است که در تمام موارد سطح معنی‌داری آماره تی کمتر از خطای ۰/۰۵ است؛ از این رو، بین تمامی مؤلفه‌های پرسشنامه همبستگی معنی‌دار و مثبتی وجود دارد. شدت این رابطه‌ها به‌طور نسبی قابل‌توجه و جهت آن‌ها مثبت است. بالاترین شدت همبستگی بین مؤلفه‌های تعهد شغلی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات قابل‌مشاهده است و پایین‌ترین شدت همبستگی بین مؤلفه‌های عوامل فرهنگی و بسترهای قانونی و حقوقی وجود دارد.

جدول (۶). بررسی همبستگی متغیرها بر اساس همبستگی پیرسون

ضریب همبستگی سطح معنی‌داری	پذیرش مدیران	پذیرش کارکنان	تعهد شغلی	عوامل فرهنگی	بسترهای قانونی و حقوقی	عوامل استخدامی	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات
پذیرش مدیران	۱	۰،۵۵۵ ۰،۰۰۰	۰،۶۶۱ ۰،۰۰۰	۰،۵۶۰ ۰،۰۰۰	۰،۵۱۳** ۰،۰۰۰	۰،۴۸۴ ۰،۰۰۰	۰،۶۷۶** ۰،۰۰۰
پذیرش کارکنان	۰،۵۵۵ ۰،۰۰۰	۱	۰،۶۵۲ ۰،۰۰۰	۰،۴۹۲** ۰،۰۰۰	۰،۴۵۵ ۰،۰۰۰	۰،۳۸۲** ۰،۰۰۱	۰،۴۵۰ ۰،۰۰۰
تعهد شغلی	۰،۶۶۱ ۰،۰۰۰	۰،۶۵۲** ۰،۰۰۰	۱	۰،۵۱۳ ۰،۰۰۰	۰،۵۶۸ ۰،۰۰۰	۰،۵۱۲** ۰،۰۰۰	۰،۶۹۵** ۰،۰۰۰
عوامل فرهنگی	۰،۵۶۰** ۰،۰۰۰	۰،۴۹۲ ۰،۰۰۰	۰،۵۱۳** ۰،۰۰۰	۱	۰،۳۵۶** ۰،۰۰۲	۰،۵۵۸** ۰،۰۰۰	۰،۴۹۹ ۰،۰۰۰
بسترهای قانونی و حقوقی	۰،۵۱۳** ۰،۰۰۰	۰،۴۵۵ ۰،۰۰۰	۰،۵۶۸** ۰،۰۰۰	۰،۳۵۶ ۰،۰۰۲	۱	۰،۶۵۳** ۰،۰۰۰	۰،۵۹۱ ۰،۰۰۰
عوامل استخدامی	۰،۴۸۴ ۰،۰۰۰	۰،۳۸۲ ۰،۰۰۰	۰،۵۱۲** ۰،۰۰۰	۰،۵۵۸ ۰،۰۰۰	۰،۶۵۳** ۰،۰۰۰	۱	۰،۶۴۶** ۰،۰۰۰
زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	۰،۶۷۶** ۰،۰۰۰	۰،۴۵۰ ۰،۰۰۰	۰،۶۹۵** ۰،۰۰۰	۰،۴۹۹ ۰،۰۰۰	۰،۵۹۱ ۰،۰۰۰	۰،۶۴۶ ۰،۰۰۰	۱

۷-۹- بررسی فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون تی تک نمونه‌ای

نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای در مورد گویه‌های پرسشنامه در جدول (۷) ارائه شده‌اند. همچنین آزمون تی تک نمونه‌ای در مورد مؤلفه‌ها جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش در جدول (۸) ارائه شده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

جدول (۷). نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای در مورد گویه‌های پرسشنامه

گویه‌ها	سطح اطمینان ۹۵ درصد		میانگین	تفاوت میانگین‌ها	درجه آزادی	آماره تی	معنی‌داری
	بالا	پایین					
گویه ۱	۱,۳۰۵۳	۰,۸۶۷۵	۴,۰۸۶۴	۱,۰۸۶۴۲	۸۰	۹,۸۷۷	۰,۰۰۰
گویه ۲	۱,۲۳۲۳	۰,۷۹۳۰	۴,۰۱۲۷	۱,۰۱۲۶۶	۷۸	۹,۱۸۰	۰,۰۰۰
گویه ۳	۰,۸۴۹۳	۰,۳۶۵۹	۳,۶۰۷۶	۰,۶۰۷۵۹	۷۸	۵,۰۰۴	۰,۰۰۰
گویه ۴	۱,۵۵۳۴	۱,۱۹۶۶	۴,۳۷۵۰	۱,۳۷۵۰۰	۷۹	۱۵,۳۴۴	۰,۰۰۰
گویه ۵	۰,۷۱۰۴	۰,۲۶۳۹	۳,۴۸۷۲	۰,۴۸۷۱۸	۷۷	۴,۳۴۶	۰,۰۰۰
گویه ۶	۱,۵۷۳۶	۱,۲۵۱۴	۴,۴۱۲۵	۱,۴۱۲۵۰	۷۹	۱۷,۴۵۵	۰,۰۰۰
گویه ۷	۱,۴۸۸۱	۱,۱۳۶۹	۴,۳۱۲۵	۱,۳۱۲۵۰	۷۹	۱۴,۸۷۸	۰,۰۰۰
گویه ۸	۱,۰۲	۰,۷۳	۳,۸۷	۰,۸۷۳	۷۸	۱۱,۹۸۳	۰,۰۰۰
گویه ۹	۱,۱۲۲۷	۰,۷۵۲۳	۳,۹۳۷۵	۰,۹۳۷۵۰	۷۹	۱۰,۰۷۸	۰,۰۰۰
گویه ۱۰	۱,۱۹۱۰	۰,۸۵۹۰	۴,۰۲۵۰	۱,۰۲۵۰۰	۷۹	۱۲,۲۹۱	۰,۰۰۰
گویه ۱۱	۱,۳۶۴۹	۰,۹۸۵۱	۴,۱۷۵۰	۱,۱۷۵۰۰	۷۹	۱۲,۳۱۳	۰,۰۰۰
گویه ۱۲	۱,۳۲۰۲	۰,۹۷۹۸	۴,۱۵۰۰	۱,۱۵۰۰۰	۷۹	۱۳,۴۵۰	۰,۰۰۰
گویه ۱۳	۰,۸۲۱۸	۰,۳۴۲۷	۳,۵۸۲۳	۰,۵۸۲۲۸	۷۸	۴,۸۳۹	۰,۰۰۰
گویه ۱۴	۰,۷۳۳۶	۰,۲۹۱۴	۳,۵۱۲۵	۰,۵۱۲۵۰	۷۹	۴,۶۱۴	۰,۰۰۰
گویه ۱۵	۱,۱۸۶۲	۰,۷۸۸۸	۳,۹۸۷۵	۰,۹۸۷۵۰	۷۹	۹,۸۹۲	۰,۰۰۰
گویه ۱۶	۱,۲۵۱۰	۰,۸۷۴۰	۴,۰۶۲۵	۱,۰۶۲۵۰	۷۹	۱۱,۲۱۹	۰,۰۰۰
گویه ۱۷	۱,۴۰۰۷	۱,۰۷۴۳	۴,۲۳۷۵	۱,۲۳۷۵۰	۷۹	۱۵,۰۹۳	۰,۰۰۰
گویه ۱۸	۱,۴۷۳۲	۱,۱۵۱۸	۴,۳۱۲۵	۱,۳۱۲۵۰	۷۹	۱۶,۲۵۸	۰,۰۰۰
گویه ۱۹	-۰,۷۸۲۹	-۱,۳۱۷۱	۱,۹۵۰۰	-۱,۰۵۰۰۰	۷۹	-۷,۸۲۵	۰,۰۰۰
گویه ۲۰	۱,۵۲۶۶	۱,۱۸۲۳	۴,۳۵۴۴	۱,۳۵۴۴۳	۷۸	۱۵,۶۶۳	۰,۰۰۰
گویه ۲۱	۱,۵۱۶۵	۱,۱۸۳۵	۴,۳۵۰۰	۱,۳۵۰۰۰	۷۹	۱۶,۱۴۳	۰,۰۰۰
گویه ۲۲	۱,۵۳۶۸	۱,۱۱۳۲	۴,۳۲۵۰	۱,۳۲۵۰۰	۷۹	۱۵,۴۵۳	۰,۰۰۰
گویه ۲۳	۱,۴۸۲۵	۱,۱۶۷۵	۴,۳۲۵۰	۱,۳۲۵۰۰	۷۹	۱۶,۷۴۹	۰,۰۰۰
گویه ۲۴	۱,۳۴۲۰	۰,۹۶۱۸	۴,۱۵۱۹	۱,۱۵۱۹۰	۷۸	۱۲,۰۶۴	۰,۰۰۰
گویه ۲۵	۰,۹۱۷۵	۰,۴۴۹۶	۳,۶۸۳۵	۰,۶۸۳۵۴	۷۸	۵,۸۱۷	۰,۰۰۰
گویه ۲۶	۰,۸۰۹۸	۰,۲۷۸۸	۳,۵۴۴۳	۰,۵۴۴۳۰	۷۸	۴,۰۸۱	۰,۰۰۰
گویه ۲۷	۰,۷۷۸۹	۰,۳۰۹۷	۳,۵۴۴۳	۰,۵۴۴۳۰	۷۸	۴,۶۱۸	۰,۰۰۰
گویه ۲۸	۱,۴۱۵۶	۱,۰۳۴۴	۴,۲۲۵۰	۱,۲۲۵۰۰	۷۹	۱۲,۷۹۳	۰,۰۰۰
گویه ۲۹	۰,۷۴۵۸	۰,۳۵۶۸	۳,۵۵۱۳	۰,۵۵۱۲۸	۷۷	۵,۶۴۴	۰,۰۰۰
گویه ۳۰	۱,۴۱۱۷	۱,۱۱۳۳	۴,۲۶۲۵	۱,۲۶۲۵۰	۷۹	۱۶,۸۴۸	۰,۰۰۰
گویه ۳۱	۱,۱۵۵۳	۰,۷۶۷۷	۳,۹۶۱۵	۰,۹۶۱۵۴	۷۷	۹,۸۸۰	۰,۰۰۰
گویه ۳۲	۱,۱۳۱۰	۰,۷۴۲۴	۳,۹۳۶۷	۰,۹۳۶۷۱	۷۸	۹,۵۹۹	۰,۰۰۰
گویه ۳۳	۱,۲۰۸۹	۰,۸۴۱۱	۴,۰۲۵۰	۱,۰۲۵۰۰	۷۹	۱۱,۰۹۴	۰,۰۰۰
گویه ۳۴	۱,۲۵۴۸	۰,۸۹۵۲	۴,۰۷۵۰	۱,۰۷۵۰۰	۷۹	۱۱,۹۰۳	۰,۰۰۰
گویه ۳۵	۱,۳۹۸۴	۱,۰۰۱۶	۴,۲۰۰۰	۱,۲۰۰۰۰	۷۹	۱۲,۰۳۸	۰,۰۰۰
گویه ۳۶	۱,۴۲۷۶	۱,۰۹۷۴	۴,۲۶۲۵	۱,۲۶۲۵۰	۷۹	۱۵,۲۲۰	۰,۰۰۰
گویه ۳۷	۱,۶۱۰۴	۱,۲۶۴۶	۴,۴۳۷۵	۱,۴۳۷۵۰	۷۹	۱۶,۵۴۹	۰,۰۰۰
گویه ۳۸	۱,۵۶۲۷	۱,۲۱۲۳	۴,۳۸۷۵	۱,۳۸۷۵۰	۷۹	۱۵,۷۶۰	۰,۰۰۰
گویه ۳۹	۱,۳۹۷۳	۰,۹۷۷۷	۴,۱۸۷۵	۱,۱۸۷۵۰	۷۹	۱۱,۲۶۸	۰,۰۰۰
گویه ۴۰	۱,۱۴۸۱	۰,۷۵۳۱	۳,۹۵۰۶	۰,۹۵۰۶۲	۸۰	۹,۵۸۰	۰,۰۰۰

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

جدول (۸). نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای در مورد مؤلفه‌ها جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش

مؤلفه‌ها	اطمینان ۹۵ درصد		میانگین	تفاوت میانگین‌ها	درجه آزادی	آماره تی	معنی‌داری
	بالا	پایین					
بعد ساختاری ۱,۱۲۲۵	۰,۸۶۷۰		۳,۹۹۴۷	۰,۹۹۴۷۱	۷۴	۱۵,۵۱۵	۰,۰۰۰
بعد محتوایی ۱,۱۷۲۶	۰,۹۰۴۱		۴,۰۳۸۴	۱,۰۳۸۳۸	۷۵	۱۵,۴۱۰	۰,۰۰۰
بعد زمینه‌ای ۱,۰۶۸۴	۰,۸۴۰۷		۳,۹۵۴۵	۰,۹۵۴۵۵	۷۶	۱۶,۶۹۴	۰,۰۰۰
آسیب‌شناسی ۱,۱۱۷۶	۰,۸۸۱۴		۳,۹۹۹۵	۰,۹۹۹۴۶	۷۰	۱۶,۸۷۹	۰,۰۰۰

برای بررسی صحت فرضیه‌ها از آزمون تی تک نمونه‌ای استفاده شد اگر میانگین بعد ساختاری بیشتر از ۳ و سطح معنی‌داری آماره تی آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد این نتیجه حاصل می‌شود که فرضیه تأیید می‌شود. طبق نتایج ارائه شده، میانگین بعد ساختاری بیشتر از ۳ و سطح معنی‌داری آماره تی آزمون کمتر از ۰/۰۵ است، لذا بین حوزه ساختاری و حسابداری بخش عمومی ارتباط وجود دارد و فرضیه اول تأیید شد. همچنین میانگین نقش حوزه محتوایی بیشتر از ۳ و سطح معنی‌داری آماره تی آزمون کمتر از ۰/۰۵ است، لذا بین حوزه محتوایی و حسابداری بخش عمومی ارتباط وجود دارد و فرضیه دوم تأیید شد. به‌علاوه، میانگین نقش بعد زمینه‌ای بیشتر از ۳ و معنی‌داری آماره تی آزمون کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه بین حوزه زمینه‌ای و حسابداری بخش عمومی رابطه وجود دارد و فرضیه سوم تأیید شد. به‌طور کلی، میانگین عوامل مرتبط با آسیب‌شناسی سه شاخگی بیشتر از ۳ و معنی‌داری آماره تی آزمون کمتر از ۰/۰۵ است، لذا بین حوزه‌های آسیب‌شناسی سه شاخگی (ساختاری، محتوایی، زمینه‌ای) و حسابداری بخش عمومی ارتباط وجود دارد و فرضیه اصلی تأیید شد.

۸-۹- مدل‌سازی معادلات ساختاری

مدل معادلات ساختاری[1] رویکرد آماری جامعی برای آزمون فرضیه‌هایی درباره روابط بین متغیرهای مشاهده شده و متغیرهای مکنون می‌باشد. روابط بین متغیرها در مدل معادلات ساختاری به دو حوزه تقسیم می‌شود؛ روابط بین متغیرهای پنهان با متغیرهای آشکار (مدل اندازه‌گیری و یا مدل تحلیل عامل تأییدی[2]) و دیگری روابط بین متغیرهای پنهان با متغیرهای پنهان (مدل ساختاری و یا مدل تحلیل مسیر[3]). در بخش اندازه‌گیری ارتباط معرف‌ها یا سؤالات پرسشنامه با سازه‌ها بررسی می‌شود و در بخش ساختاری ارتباط عامل‌های مورد بررسی با یکدیگر جهت آزمون فرضیه‌ها مورد توجه هستند.

1 Structural Equation Modeling
2 Confirmatory Factor Analysis
3 Path Analysis

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

۹-۹- مدل اندازه‌گیری یا تحلیل عاملی تأییدی

جهت بررسی روایی سازه و این‌که هر یک از سازه‌ها چه حد با نشانگرهای انتخاب شده جهت سنجش آن‌ها همسویی دارند، از تحلیل عاملی تأییدی به تفکیک ابعاد مورد مطالعه استفاده شد. جدول (۹) مدل اندازه‌گیری پرسشنامه در حالت تخمین استاندارد نشان می‌دهد. بار عاملی بیانگر همبستگی متغیر مشاهده‌گر (سؤال پرسشنامه) با متغیر مکنون (عامل‌ها) است. مقادیر آماره تی آزمون برای اکثر شاخص‌ها (به غیر از گویه‌های ۱۳ و ۱۹) بیشتر از ۱/۹۶ است و در نتیجه این شاخص‌ها معنادار هستند؛ ولی در رابطه با گویه‌های شماره ۱۳ و ۱۹ تأثیرها معنی‌دار نیستند (به دلیل کمتر از ۱/۹۶ بودن آماره تی در سطح خطای ۰/۰۵).

۱۰-۹- برازش مدل

هدف از ارزیابی برازش مدل این است که مشخص شود چه حد مدل با داده‌های تجربی مورد استفاده سازگاری و توافق دارد. برای ارزیابی مدل چند مشخصه برازندگی وجود دارند و نتایج در جدول (۱۰) ارائه شده است. نتایج نشان داده‌اند داده‌های پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری تحقیق برازش مناسبی دارند و این بیانگر اعتبار سازه است.

جدول (۹). نتایج پارامترهای مدل اندازه‌گیری گویه‌های پرسشنامه با ضرایب استاندارد و مقادیر آماره

	آماره	ضریب		گویه‌ها	خطا		آماره
آسیب‌شناسی	۶/۵۱	۰/۶۶	←	گویه ۱	۰/۵۷	→	۶/۰۸
	۶/۴۷	۰/۶۵	←	گویه ۲	۰/۵۷	→	۶/۰۸
	۵/۷۶	۰/۶۰	←	گویه ۳	۰/۶۴	→	۶/۱۴
	۶/۶۴	۰/۶۷	←	گویه ۴	۰/۵۵	→	۶/۰۶
	۲/۹۵	۰/۳۳	←	گویه ۵	۰/۸۹	→	۶/۲۹
	۶/۰۳	۰/۶۲	←	گویه ۶	۰/۶۲	→	۶/۱۲
	۴/۱۶	۰/۴۵	←	گویه ۷	۰/۸۰	→	۶/۲۴
	۳/۲۳	۰/۳۶	←	گویه ۸	۰/۸۷	→	۶/۲۸
	۵/۷۸	۰/۶۰	←	گویه ۹	۰/۶۴	→	۶/۱۴
	۷/۷۹	۰/۷۵	←	گویه ۱۰	۰/۴۴	→	۵/۹۰
	۵/۱۱	۰/۵۴	←	گویه ۱۱	۰/۷۱	→	۶/۱۹
	۷/۰۸	۰/۷۰	←	گویه ۱۲	۰/۵۱	→	۶/۰۱
	۱/۵۳	۰/۱۷	←	گویه ۱۳	۰/۹۷	→	۶/۳۱
	۲/۷۲	۰/۳۰	←	گویه ۱۴	۰/۹۱	→	۶/۲۹
	۳/۷۶	۰/۴۱	←	گویه ۱۵	۰/۸۳	→	۶/۲۶
	۷/۳۲	۰/۷۲	←	گویه ۱۶	۰/۴۸	→	۵/۹۸
	۶/۵۶	۰/۶۶	←	گویه ۱۷	۰/۵۶	→	۶/۰۷
	۵/۷۷	۰/۶۰	←	گویه ۱۸	۰/۶۴	→	۶/۱۴
	۰/۸۶	۰/۱۰	←	گویه ۱۹	۰/۹۹	→	۶/۳۲
	۶/۷۵	۰/۶۸	←	گویه ۲۰	۰/۵۳	→	۶/۰۴

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

۶/۳۰	۰/۵۰	→	گویه ۲۱	←	۰/۷۱	۷/۱۶
۶/۱۳	۰/۶۳	→	گویه ۲۲	←	۰/۶۱	۵/۹۵
۶/۰۳	۰/۵۲	→	گویه ۲۳	←	۰/۶۹	۶/۹۴
۵/۹۷	۰/۴۸	→	گویه ۲۴	←	۰/۷۲	۷/۳۴
۶/۲۸	۰/۸۸	→	گویه ۲۵	←	۰/۳۴	۳/۰۷
۶/۲۶	۰/۸۲	→	گویه ۲۶	←	۰/۴۲	۳/۸۳
۶/۲۳	۰/۷۸	→	گویه ۲۷	←	۰/۴۷	۴/۳۱
۶/۰۲	۰/۵۲	→	گویه ۲۸	←	۰/۶۹	۶/۹۴
۶/۲۷	۰/۸۶	→	گویه ۲۹	←	۰/۳۷	۳/۴۱
۶/۱۹	۰/۷۱	→	گویه ۳۰	←	۰/۵۴	۵/۰۷
۶/۱۴	۰/۶۴	→	گویه ۳۱	←	۰/۶۰	۵/۸۸
۶/۱۶	۰/۶۶	→	گویه ۳۲	←	۰/۵۲	۵/۶۱
۵/۹۴	۰/۴۶	→	گویه ۳۳	←	۰/۷۰	۷/۵۶
۵/۹۱	۰/۴۴	→	گویه ۳۴	←	۰/۷۵	۷/۷۷
۶/۲۲	۰/۷۵	→	گویه ۳۵	←	۰/۵۰	۴/۶۲
۶/۱۷	۰/۶۷	→	گویه ۳۶	←	۰/۵۷	۵/۴۶
۶/۱۲	۰/۶۲	→	گویه ۳۷	←	۰/۶۲	۶/۰۱
۶/۱۳	۰/۶۳	→	گویه ۳۸	←	۰/۶۱	۵/۸۸
۶/۱۲	۰/۶۲	→	گویه ۳۹	←	۰/۶۲	۶/۰۵
۶/۱۸	۰/۷۰	→	گویه ۴۰	←	۰/۵۵	۵/۲۰
ریشه دوم برآورد واریانس خطا			معنی‌داری	درجه آزادی		آماره کای دو
۰/۰۹۸			۰/۰۰۰۰	۷۳۰		۱۲۹۵/۲۹

جدول (۱۰). ارزیابی نیکویی برازش مدل ساختاری

معیارهای نیکویی برازش	حد مطلوب	مقدار برآورد شده
میانگین مجذور پس‌ماندها	نزدیک به صفر	۰/۰۲۰
میانگین مجذور پس‌ماندها استاندارد شده	نزدیک به صفر	۰/۰۵۴
گویه برازندگی	در حدود ۰/۹	۰/۹۵
گویه نرم شده برازندگی	در حدود ۰/۹	۰/۹۶
گویه نرم نشده برازندگی	در حدود ۰/۹	۰/۹۶
گویه برازندگی فزاینده	در حدود ۰/۹	۰/۹۶
گویه برازندگی تطبیقی	در حدود ۰/۹	۰/۹۶
ریشه دوم برآورد واریانس خطا	کمتر از ۰/۱	۰/۰۹۸

۱۱-۹- مدل ساختاری یا تحلیل مسیر

برای بررسی تأثیر متغیرهای اصلی پژوهش بر حسابداری بخش عمومی از روش تحلیل مسیر استفاده شد و نتایج در جدول (۱۱) بیان شده‌اند. با توجه به نتایج مشخص شد مقدار آماره مؤلفه‌های اصلی پرسشنامه بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است و تمام مؤلفه‌های اصلی پرسشنامه تأثیر معنی‌دار بر حسابداری بخش عمومی دارند. همچنین مؤلفه زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

تعهد شغلی دارای بیشترین تأثیر با مقدار ۸۳ درصد هستند. از طرفی، پذیرش کارکنان و عوامل فرهنگی دارای کمترین تأثیر با مقدار ۶۵ درصد هستند.

جدول (۱۱). مدل ساختاری مؤلفه‌های اصلی پرسشنامه با ضرایب استاندارد و مقادیر آماره

	آماره	ضریب		مؤلفه‌ها		خطا	آماره
آسیب‌شناسی	۸/۱۲	۰/۷۹	←	پذیرش مدیران	→	۰/۳۸	۵/۱۶
	۶/۲۹	۰/۶۵	←	پذیرش کارکنان	→	۰/۵۷	۵/۷۸
	۸/۷۱	۰/۸۳	←	تعهد شغلی	→	۰/۳۲	۴/۸۱
	۶/۳۳	۰/۶۶	←	عوامل فرهنگی	→	۰/۵۷	۵/۷۷
	۶/۸۰	۰/۶۹	←	بسترهای قانونی و حقوقی	→	۰/۵۲	۵/۶۵
	۶/۸۶	۰/۷۰	←	عوامل استخدامی	→	۰/۵۱	۵/۶۴
	۸/۷۴	۰/۸۳	←	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	→	۰/۳۱	۴/۷۸
	آماره کای دو		درجه آزادی		معنی‌داری		ریشه دوم برآورد واریانس خطا
	۳۵/۲۶		۱۴		۰/۰۰۱۳		۰/۰۳۹

۱۰- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

۱-۱۰- شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری دولتی نوین (حسابداری تعهدی)

با توجه به مسیر رو به رشد کشورهای پیشرو در زمینه حسابداری و استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی، همچنین استفاده برخی سازمان‌های داخل کشور، این ضرورت وجود دارد تا استفاده از این مبنا در سازمان امور مالیاتی به منظور بهره‌مند شدن از مزایای مبنای تعهدی کامل مورد بررسی قرار گیرد. در بخش اول تحلیل، با استفاده از تکنیک دلفی به بررسی و تأیید شاخص‌های شناسایی شده پرداخته شد و مشخص شد که تمام شاخص‌های شناسایی شده از نظر خبرگان تأیید شدند. سپس با استفاده از تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری و روش تحلیل عاملی تأییدی به ارائه مدل نهایی عوامل مؤثر بر حسابداری بخش عمومی پرداخته شد. مشخص شد زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و تعهد شغلی دارای بیشترین تأثیر و پذیرش کارکنان و عوامل فرهنگی دارای کمترین تأثیر بر حسابداری بخش عمومی بودند. نتایج حاصل از برازش مدل نیز اعتبار و روایی مدل را تأیید کردند. به‌طور کلی شواهد بیانگر آن است که ابعاد مدل سه شاخگی آسیب‌شناسی شامل ابعاد ساختاری، محتوایی و زمینه‌ای همگی بر حسابداری دولتی نوین تأثیرگذار هستند.

با توجه به اعلام نظر پاسخ‌دهندگان در سؤالات باز پرسش‌نامه پژوهش، مهم‌ترین مزایای اجرای سیستم حسابداری تعهدی نوین در سازمان مالیاتی شامل: شناسایی، ثبت و پیگیری به‌موقع بدهی‌های مالیاتی، کنترل میزان وصول مطالبات، ثبت و شناسایی درآمدهای مالیاتی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

تحقق یافته، بهبود گزارشگری در تحقق درآمدها و وصول درآمدهای تحقق یافته، مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها، بهبود بهره‌وری سیستم، افزایش شفافیت اطلاعات مالی، بروز بودن اطلاعات مالی، بهبود مسئولیت گزارشگری، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت در مورد بهای منابع مصرف شده در فعالیت‌های دولت، قابلیت مقایسه عملکرد در واحدهای مختلف، بهبود تخصیص منابع (ازجمله در نظر گرفتن هزینه استفاده از دارایی‌های سرمایه‌ای که پرداخت آن در دوره‌های قبل انجام شده مثل هزینه استهلاک)، کاهش ناسازگاری و افزایش وحدت در فرایند عملیات حسابداری دولت، ارتقای سیستم حسابداری با پشتوانه استانداردهای حسابداری قابلیت گزارشگری و مقایسه، ایجاد نتایج مثبت در حسابداری مدیریت و ارزیابی بهای تمام شده خدمات هستند.

با توجه به اعلام نظر پاسخ‌دهندگان به سؤالات باز در پژوهش پیش رو، مهم‌ترین معایب اجرای سیستم حسابداری تعهدی نوین در سازمان مالیاتی شامل عدم ثبات رویه، کمبود زیرساخت سخت‌افزاری مناسب، کمبود نیروی انسانی متخصص و ماهر، اجرای ناقص و آموزش کم، عدم شناسایی و گزارش درست درآمدهای غیر مبادله‌ای در اجرای حسابداری تعهدی در سازمان مالیاتی، فقدان نرم‌افزار روان و راحت برای کارکنان، عدم وجود مقررات صحیح، نبود سیستم نرم‌افزاری یکپارچه بین واحد سیاست‌گذاری و واحد مجری (استانی)، عدم جدیت مدیران ارشد سازمان در پیاده‌سازی کامل اجرای حسابداری تعهدی، عدم اجرای همزمان استقرار سیستم حسابداری تعهدی بین دفاتر مرکزی و واحدهای تابعه استانی، عدم توجه به اصلاحات لازم در قوانین مالی و محاسباتی کشور بری اجرای ماده هشت قانون توسعه با وجود ارائه قانونی مورد نیاز توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به هیئت‌وزیران هستند.

اولویت‌بندی تأثیر مؤلفه‌های مرتبط با شاخص‌های مدل آسیب‌شناسی سه شاخگی در زمینه اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی در جدول زیر ارائه شده است:

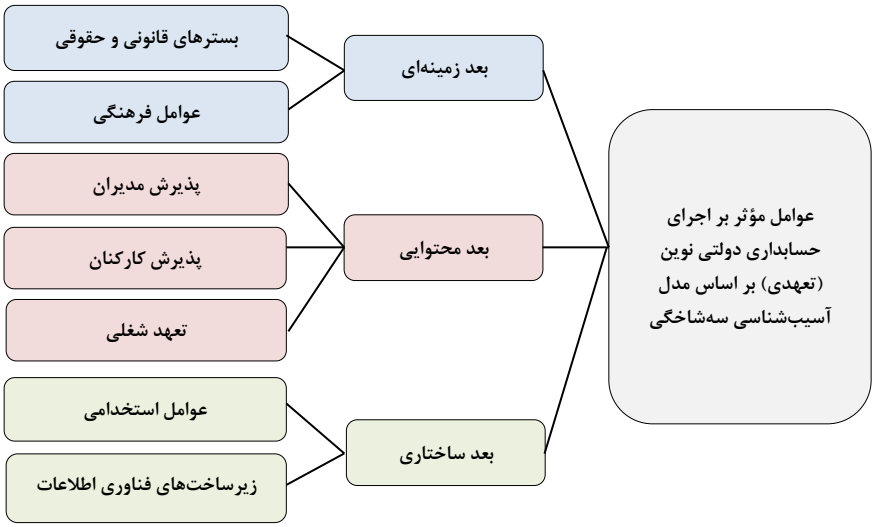
جدول (۱۲). زمینه اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی

مدل	شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	اولویت‌ها
آسیب‌شناسی سه‌شاخگی	ساختاری	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	اول
	محتوایی	تعهد شغلی	دوم
	محتوایی	پذیرش مدیران	سوم
	ساختاری	عوامل استخدامی	چهارم
	زمینه‌ای	بسترهای قانونی و حقوقی	پنجم
	زمینه‌ای	عوامل فرهنگی	ششم
	محتوایی	پذیرش کارکنان	هفتم

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

در زمینه آسیب‌شناسی اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی، مدل پژوهش در شکل (۲) ترسیم شده است:



شکل (۲). مدل حاصل از پژوهش

مدل فوق نشان‌دهنده شاخص‌های شناسایی شده پژوهش بر اساس تکنیک دلفی می‌باشد.

۲-۱۰- راهکارهای بهبود اجرای حسابداری دولتی نوین (حسابداری تعهدی)

با توجه به اعلام نظر پاسخ‌دهندگان در پژوهش پیش رو، پیشنهادهای لازم جهت بهبود سیستم حسابداری تعهدی بخش عمومی در سازمان امور مالیاتی در قالب شکل زیر بیان شده است:

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

جدول (۱۳). راهکارهای بهبود اجرای حسابداری دولتی نوین (تعهدی)

بعد زمینه‌ای	ایجاد اصلاحات در قوانین و مقررات به منظور رفع مشکلات در اجرای حسابداری تعهدی از جمله اصلاح موارد ۶۳ و ۶۴ قانون سیاست عملکرد کشور نوشتن مقررات مناسب با توجه به شرایط دستگاه تصویب و ابلاغ بخشنامه‌های مرتبط و الزام‌آور جهت اجرای حسابداری تعهدی پایش و سنجش درجه انطباق فعالیت‌ها با استانداردها در حین اجرا انجام اصلاحات در قوانین و مقررات ناسازگار با مبنای تعهدی توجه به نقش بودجه‌ریزی عملیاتی و سیستم حسابداری بهای تمام شده و خدمات توجه به نقش تصمیم‌گیرندگان سیاسی و برنامه‌ریزان سطح بالای کشور تجدیدنظر و باز مهندسی فرایندهای کاری متناسب و سازگار با مبانی نظری و استانداردهای حسابداری تعهدی ایجاد کارگروه استقرار و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مرکب از نمایندگان بخش‌های ذی‌نفع و ذیمدخل
بعد محتوایی	آموزش‌های تخصصی مستمر، دائمی و مفید اجرای سیستم‌های توانمند آموزش پرسنل تقویت همکاری‌های بین بخشی و ایجاد گروه ویژه برای پیگیری اجرای کامل حسابداری تعهدی پذیرش و تعهد مدیران در کلیه سطوح در اجرای کامل و صحیح نظام حسابداری تعهدی همکاری کلیه کارکنان در همه سطوح آموزش کارکنان در سطح عملیاتی در زمینه‌های پیچیده حسابداری توانمندسازی کارکنان و عوامل اجرایی شاغل در امور مالی از طریق آموزش و آزمون‌های مستمر استخدام نیروهای متخصص فارغ‌التحصیل رشته‌های حسابداری و مالی در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی به‌کارگیری نیروی متعهد و استفاده از کارکنان پرانگیزه یکسان بودن نرم‌افزار بین واحد گزارشگر عمومی و سیاست‌گذار با واحد گزارشگر مجری (واحدهای استانی) تعیین مدل مناسب برای ارزیابی جامع نظام مالی و حسابداری واحدهای بخش عمومی ایجاد بسته فناوری اطلاعات لازم و استفاده از سامانه‌های یکپارچه منابع خرید و نصب و راه‌اندازی نرم‌افزار جامع و یکپارچه‌ی مالی و اداری با ویژگی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و سیستم حسابداری بهای تمام شده و خدمات
بعد ساختاری	اجرای سیستم حسابداری نوین بر اساس نیاز و برنامه امور مالیاتی پیش‌بینی شده درج تمامی اطلاعات مورد نیاز پروتکل اجرای حسابداری تعهدی در سیستم‌های اطلاعاتی لزوم لینک شدن زیر سیستم‌های موجود در واحدهای مالیاتی به سیستم مالی و حسابداری فراهم آوردن زیر ساخت‌های پیش نیاز اجرای حسابداری تعهدی تقویت کنترل‌های داخلی مبتنی بر سامانه‌های نرم‌افزاری ایجاد ثبات رویه و ایجاد دسترسی‌های مورد نیاز به‌روزرسانی سامانه‌های مالیاتی و قرار گرفتن ارقام برگ‌های تشخیص، برگ‌های قطعی، آرای هیئت‌های حل اختلاف، معافیت‌های اعطایی، بخشودگی‌های جرائم و تخفیفات آنلاین در اختیار سامانه مالی جهت ثبت لزوم تدوین سیستم حسابداری مدون هوشمند به دلیل تنوع خدمات، گستردگی بیش از اندازه و دخالت عوامل علوم انسانی در بحث مالی دولتی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

با توجه به ماهیت موضوع مورد بررسی، برخی محدودیت‌ها هنگام اجرای پژوهش مشاهده شدند:

- به دلیل جدید بودن مبحث حسابداری تعهدی و قانون مصوب اجرایی آن از سال ۱۳۹۴، به نظر می‌رسد هنوز بسیاری از سازمان‌ها و مدیران با تحقق و اجرای این سیستم با دشواری‌های تغییر سیستم کاری متداول و عدم شفاف‌سازی قوانین مدون در این حوزه روبرو هستند.
- حسابداری دولتی نوین در ایران به جهت بزرگ بودن بیش از حد سیستم دولتی در عمل و اجرا کاری دشوار به نظر می‌رسد، لذا یکی از محدودیت‌های پژوهش بزرگ بودن ساختار دولتی در ایران و هزینه‌بر بودن تحقیق چنین سیستمی است.

۱۱- منابع

آقایی، محمدعلی، و امیر شاکری. (۱۳۸۹) کاربرد نسبت‌های نقدینگی، جریان نقدی و حسابداری تعهدی در پیش‌بینی جریان نقدی عملیاتی آتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی** ۵: ۱۶-۱.

اکرمی، سید رحمت‌الله؛ علی فعال قیومی و محمدحسین قدیریان‌ارانی. (۱۳۹۶)، تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی، **سیاست‌های مالی و اقتصادی** ۵(۱۷): ۷۳-۹۶.

اکرمی، سید رحمت‌الله؛ علی فعال قیومی و محمدحسین قدیریان‌ارانی. (۱۳۹۶)، گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز، **حسابداری دولتی** ۳(۲): ۹-۱۸.

باباجانی، جعفر، و آرزو مددی. (۱۳۸۸). امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۱۶(۵۶): ۲۰-۳.

باباجانی، جعفر؛ قاسم بولو و شهرام ابراهیم‌پور. (۱۳۹۸). وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران، **دانش حسابداری مالی** ۶(۲): ۲۸-۱.

بداغی، حمید؛ حمیدرضا رضایی و مصطفی قناد. (۱۳۹۵). تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش‌رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی)، **حسابداری دولتی** ۲(۲): ۹۶-۸۱.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

توکلی، محمد؛ شکراله خواجوی و هاشم ولی‌پور. (۱۳۹۷). ارزیابی تأثیر شکاف پاسخ‌گویی بیرونی سازمان امور مالیاتی بر اقبال عمومی و درآمدهای مالیاتی، **پژوهشنامه مالیات** ۲۶(۳۹): ۶۷-۸۸.

جامعی، رضا؛ فائزه رضایی یمین و ابراهیم ابراهیمی. (۱۳۹۵)، بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه، **حسابداری دولتی** ۲(۲): ۸۰-۶۹.

داداشی، ایمان؛ ایمان کارنما و میرحمید سادات سلماسی. (۱۳۹۷). تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت، **پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی** ۱۰(۴۰): ۲۱۴-۱۸۷.

داودی، کیومرث؛ حسین ایزدی و سینا خردیار. (۱۳۹۸). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه بنیان، **دانش حسابرسی** ۱۹(۷۷): ۱۶۵-۱۴۱.

دستگیر، محسن، و بهرام غنی‌زاده. (۱۳۹۲) تأثیر کیفیت اقلام تعهدی بر سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی** ۲۰: ۶۵-۴۲.

رضایی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی** ۱۰(۳۸): ۹۴-۸۱.

طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ محمود البرزی و بتول زارعی. (۱۳۹۰). ارائه الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران، **دانش حسابداری** ۲(۵): ۵۱-۷۳.

غلامی، ملک‌محمد؛ حسین فخاری و اسفندیار ملکیان. (۱۳۹۸). تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، **حسابداری دولتی** ۵(۲): ۸۴-۶۹.

کردستانی، غلامرضا؛ امیر خانکی و حوریه قانونی شیشوان. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری، **حسابداری دولتی** ۴(۲): ۲۲-۹.

مجبوری‌یزدی، هدی؛ شعبان محمدی؛ عبدالحسین طالبی نجف‌آبادی و نرجس کمالی کرمانی. (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری، **حسابداری دولتی** ۴(۲): ۱۵۴-۱۳۵.

محمدزاده سالطه، حیدر، و حمیده فرجی. (۱۳۹۵). بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، **حسابداری دولتی** ۳(۱): ۴۸-۳۷.

محمدزاده سالطه، حیدر، و علیرضا لیثی. (۱۳۹۸). آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی با روش تحلیل سناریو، **حسابداری دولتی** ۵(۲): ۱۲۰-۱۰۹.

میرزایی اهرنجانی، حسن. (۱۳۸۱). **طرح تفصیلی گسترش افقی نو در شناخت و آسیب‌شناسی سازمان‌های عمومی و دولتی ایران (آب منطقه غرب)**، مرکز پژوهش‌های کاربردی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

Afuah, A. (2004). **Bussiness Models: Strategic Management Approach**, New York: MC Grow-Hill.

Alesani, D., G. Jensen & I. Steccolini. (2012). IPSAS adoption by the World Food Programme: an application of the contingency model to intergovernmental organisations, **International Journal of Public Sector Performance Management** 2(1): 61-80.

Alvardo, J.M. (2000). **Organizational Pathology**, Retrieved from: http://www.centrogeo.com

Harun, H. (2007). Obstacles to Public Sector Accounting Reform In Indonesia, **Bulletin of Indonesian Economic Studies** 43(3): 365-376.

Hepworth, N. (2003). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government, **Public Money & Management** 23(1): 37-44.

Ijeoma, N.B., & T. Oghoghomeh. (2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: expectation, benefits and challenges, **Journal of Investment and Management** 3(1): 21-29.

International Federation of Accountants – Public Sector Committee, (2011). **Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities**, Third Edition.

Johan, C.H., V. Christophe, M. Francesca, A. Natalia & V. Philippe. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]

reporting: an international comparison, **International Review of Administrative Sciences** 81(1): 158-177.

Le, T., & T. Nha. (2012). **Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements**, University of Tampere, Master Program in Public Finance Management.

Lueder, K.G. (1994) **The contingency model' reconsidered: experiences from Italy**, **Japan and Spain**, in Buschor, E. and Schedler, K. (Eds.): Perspectives on Performance Measurement, pp.1-15, Haupt, Berne.

Manzini, A. (2006). **Organizational Diagnosis: A Practical Approach to Company Problem Solving and Growth**. Washington: American Management Association.

Martell, R., & M. Richard. (2010). The Role of Continuing Education and Training in Human Resource Development: An Administrations v iewpoint, **Journal of Academic Librarianship** 40(3): 151-155.

Mnif, Y., & Y. Gafsi. (2020). **A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)**, Meditari Accountancy Research, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.

Mukah, S.T. (2016). Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon, **Accounting and Finance Research** 5 (2): 71-83.

Rozadi, M., N. Raman, M. Rasid & S. Kaziemah. (2014). Accrual Accounting in Malaysia: What We Should Learn from Others, **Malaysian Journal of Business and Economics** 1(2): 63-76.

Tichy, N.M. (2003). **Managing Strategic Change: Technical**, Political, and Cultural Dynamics, New York: John Wiley & Sons.

Tickell, R. (2010). Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma, **International Business & Economics Research Journal** 9(11): 71-78.

Tiron-Todor, A., & A. Mutiu. (2005). **Cash versus Accrual Accounting in Public Sector**, Studiauniversitatis Babes Bolyai Oeconomica 1990, Available at http//ssrn.com.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.47.5.9]