



A Study on Realization of the Objective of Social Responsibility of Government Organizations in the Framework of Implementing the Accrual Accounting System

Safiye Bakhshani¹, Mohammad Reza Abbaszadeh²,
Farzaneh Nassir Zadeh³

Abstract

In the present study, we examine the attitudes of experts regarding the effectiveness of accrual accounting in order to fulfill social responsibility in government organizations. This research is quantitatively descriptive. The study population is accountants and financial managers working in government organizations in Sistan and Baluchistan province. Using non-probability and available sampling, 67 accrual accounting specialists answered the questions in 2019. Findings showed that after the establishment of the accrual accounting system in the components: change in operating style, efficiency of risk assessment methods, facilitation of the financial process, transparency of financial instructions and the desirability of implementation and performance evaluation has improved. Considering the effect of implementing the accrual accounting system in achieving the objectives of implementing social responsibility, legislators and supervisory bodies are suggested to take special care to 'institutionalize' this accounting system by considering the long-term effects and realization of intergenerational rights.

Keyword: Accrual Accounting, Social Management, Responsibility, Governmental Organizations.

-
1. Instructor, Department of Management & Accounting, Faculty of Management Sciences, Velayat University, Iranshahr, Iran.
 2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.
 3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.



بررسی تحقق هدف مسئولیت اجتماعی سازمان‌های دولتی در چارچوب پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی

صفیه بخشانی^۱، محمدرضا عباس‌زاده^۲، فرزانه نصیرزاده^۳

چکیده

در پژوهش حاضر به بررسی نگرش متخصصان، در ارتباط با اثربخشی اجرای حسابداری تعهدی در راستای ادای مسئولیت اجتماعی در سازمان‌های دولتی، می‌پردازیم. این پژوهش کمی - توصیفی است؛ جامعه مورد بررسی حسابداران و مدیران مالی شاغل در سازمان‌های دولتی استان سیستان و بلوچستان هستند. با استفاده از نمونه‌گیری غیر احتمالی و در دسترس ۶۷ نفر از متخصصان حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۸، به سؤالات پاسخ دادند.

یافته‌های پژوهش نشان داد که پس از استقرار نظام حسابداری تعهدی در مؤلفه‌های: تغییر در سبک عملیاتی، کارآمدی روش‌های ارزیابی ریسک، تسهیل فرآیند امور مالی، شفافیت دستورالعمل‌های مالی و مطلوبیت اجرا و ارزیابی عملکرد، بهبود ایجاد شده است.

با توجه به تأثیر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در تحقق اهداف اجرای مسئولیت اجتماعی، به قانون‌گذاران و دستگاه‌های نظارتی پیشنهاد می‌شود با در نظر گرفتن اثرات بلندمدت و تحقق حقوق بین‌نسلی، از ظرفیت‌های قانونی، علمی و تجربی جهت "نهادینه نمودن" این نظام حسابداری، اهتمام ویژه‌ای بکار برند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، مسئولیت اجتماعی، پاسخگویی، سازمان‌های دولتی.

۱. دانشجوی دکتری، مربی، گروه مدیریت و حسابداری، دانشکده علوم مدیریت، دانشگاه ولایت، ایرانشهر، ایران. نویسنده مسئول.
(s.bakhshani@velayat.ac.ir)

۲. دکتری، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران. (abbas33@um.ac.ir)

۳. دکتری، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران. (nasirzadeh@um.ac.ir)

مقدمه

امروزه، مدیریت فرایند و برآورده سازی رضایت بخش نیازهای گوناگون افراد توسط سازمان‌ها، به‌عنوان مسئله‌ای چالش برانگیز، همراه با عدم قطعیت‌های فراوان مطرح می‌شود. بر اساس این تعریف، موفقیت سازمان نیز بر پایه سطح دستیابی به اهداف تعیین شده مورد ارزیابی قرار خواهد گرفت (بلانچارد، فابریکی و فابریکی، ۱۹۹۰). اگرچه پارادایم مدیریت دولتی بر اثربخشی تأکید دارد، پارادایم خدمات عمومی نوین بیشتر بر پاسخگویی و تطبیق پذیری و خلق اعتماد شهروندان به بخش دولتی تأکید می‌کند. از طرفی اخیراً مفهوم مسئولیت اجتماعی نیز به پاسخگویی اجتماعی تغییر یافته است (احمدی و الوانی، ۱۳۹۴). تمرکز بر فرایندهای زیرسیستم مالی سازمان می‌تواند گامی مؤثر در جهت یافتن راه‌حل‌هایی کارآمد برای مرتفع کردن مسائل مالی و دستیابی به عملکرد مناسب سازمان باشد (باباجانی، ۱۳۸۵). ایجری معتقد است که در رویکرد پاسخگویی، سه طرف در رابطه مهم هستند، حساب ده، حساب خواه و حسابدار (مهرانی، کرمی، طاهری، ۱۳۹۲). در دسترس بودن اطلاعات به هنگام، منجر به سودمندی اطلاعات جهت ارزیابی مسئولیت پاسخگویی می‌شود (دهقانزاده و رضایی، ۱۳۹۹). با توجه به اهمیت موضوع پاسخگویی و جهت فراهم شدن بستر مناسب حسابداری، در ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، الزامات مواد ۲۱۷ و ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و تبصره ۱ بند ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت تحولی در سامانه حسابداری سازمان‌های دولتی و تغییر نظام حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی ایجاد شد (قانون مدیریت خدمات کشوری، ۱۳۸۶؛ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۸۹؛ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ۱۳۹۳). بیش از سه سال از همه‌گیر شدن این تغییر در سازمان‌های دولتی می‌گذرد سؤال مهم این است که این تغییر و تحول باعث کارآمدی و بهبود نظام حسابداری دولتی و ارتقاء مسئولیت پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی سازمان‌های دولتی شده است؟ این پژوهش به دنبال بررسی نتیجه تغییرات انجام شده در بخش مهم مالی سازمان‌های دولتی پس از الزامی شدن نظام حسابداری تعهدی است.

پیشینه پژوهش

بر اساس تعاریف عناصر صورت‌های مالی مبتنی بر استاندارد شماره ۱ بخش عمومی و ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت یکی از اهداف اصلی نظام حسابداری کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی است در این راستا ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق

بهای تمام‌شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ۱۳۹۳؛ استاندارد شماره ۱ بخش عمومی، ۱۳۹۷) نیز حاصل می‌گردد (مجبوری و همکاران، ۱۳۹۷). شناخت بیشتر محدودیت‌های حسابداری نقدی، افزایش تعهدات بر مبنای استانداردهای بین‌المللی مالی دولتی و گزارشگری مالی از جمله نظام آمارهای مالی دولت و استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛ حرفه‌ای‌تر شدن کادر حسابداری دولتی و ایجاد فن‌های اختصاصی برای بخش‌های مختلف دولتی؛ ظهور سامانه‌های مدیریت اطلاعاتی رایانه‌ای که به‌شدت هزینه‌های جمع‌آوری و ثبت فرایند معامله از عوامل مؤثر بر گسترش کاربرد حسابداری تعهدی هستند (فلین، موریتی و کاوناق، ۲۰۱۶). از طرفی پاسخگویی شفاف به تقاضاهای ذینفعان یکی از مقوله‌های مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها است. شرکت‌ها دغدغه‌های اجتماعی، محیطی و اقتصادی‌شان را در ارزش‌ها، فرهنگ‌ها، تصمیمات، استراتژی و عملیات به‌گونه‌ای شفاف برای پاسخگویی یکپارچه نموده و در نتیجه، رویه‌های بهتر سازمان، برای جامعه نیز رفاه حاصل می‌نماید (حساس یگانه، برزگر، ۱۳۹۳). مفاهیم مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با تئوری‌های جدید همچون تئوری ذینفعان، تئوری اخلاق کسب‌وکار و شهروندی شرکت توسعه بیشتری می‌یابد. از طرفی مسئولیت پاسخگویی عمومی، سنگ بنای نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت و ابزار مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری مدیریت است (باباجانی، بابایی، ۱۳۹۰). یکی از مهم‌ترین عواملی که بر پاسخگویی مدیران در بخش‌های مختلف حاکمیتی مؤثر است، اجرای نظام حسابداری تعهدی می‌باشد (داودی، ایزدی، خردیار، ۱۳۹۸). از آنجایی که اصطلاح حسابداری تعهدی نشان‌هایی از یک دسته از تغییرات گسترده است (کان، ۲، ۱۹۹۶) به‌کارگیری آن موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود (رحمانی، رضایی، ۱۳۹۰). بر اساس نظر بارت، حسابداری تعهدی امکان پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهاد‌های بخش عمومی و اثرات رو به پائین سیاست‌بدهی‌ها که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه بین طبقه‌ای اشاره دارد، همچنین اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه که منافع فزاینده برای صورت‌ظاهری آن، یعنی بودجه دارد را فراهم نماید (بارت، ۳، ۱۹۹۳). در کل سیستم حسابداری تعهدی، توان بیشتری برای ارزیابی اثربخشی و نتایج عملکرد

1. Flynn, Moretti, Cavanagh

2. Conn

3. Barret

سازمان دارد (دامغانیان، ۱۳۸۸؛ مهدوی و محمدی، ۱۳۹۰). هارون و رابینسون^۱ (۲۰۱۰) در پژوهش خود با عنوان "نهادینه‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور اندونزی" به این موضوع اشاره می‌کنند که تحولات سیاسی، اجتماعی و اقتصادی در سطح جامعه بستری برای تغییرات در بخش مالی و حسابداری عمومی فراهم می‌آورند. در کشورهایی که ارائه خدمات اجتماعی بر پایه تأمین مالی عمومی استوار است رعایت و گزارش حقوق بین نسلی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (هونکاتوکیا، وایتینن^۲، ۲۰۲۱). ضمن آنکه رعایت آن از مصادیق مسئولیت‌های اجتماعی سازمان‌ها می‌باشد (پواس چاندر^۳، ۲۰۱۵). گزارش‌های مبنای تعهدی می‌تواند اجرای عدالت بین نسلی و همچنین تصمیمات سیاسی را در برگیرد (اولتر و والدباور، ۲۰۱۸). داداشی و همکاران (۱۳۹۷) در مطالعه‌ای، تأثیر حسابداری تعهدی در شاخص‌های پاسخگویی شامل رعایت بودجه، ارزیابی عملکرد مالی، رعایت قوانین، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را بررسی نموده و به این نتیجه رسیدند که از میان شاخص‌های مذکور حسابداری تعهدی فقط منجر به افزایش رعایت بودجه می‌شود. در همین راستا نتایج مطالعه اسلوب و پاکرام (۱۳۹۴) نشان می‌دهد به‌طور کلی حسابداری تعهدی در کیفیت تصمیم‌گیری مدیران مالی و مؤلفه‌های آن همچون قابلیت پاسخگویی، تدوین بودجه عملیاتی، بهای تمام‌شده و هزینه‌های واقعی و تصمیم‌گیری‌های بهینه مدیران مؤثر است (اسلوب، پاکرام، ۱۳۹۴). بابائیان و همکاران در بررسی میزان تأثیر بهره‌مندی از سامانه حسابداری تعهدی کامل بر بهبود سطح بهره‌وری سازمانی به این نتیجه رسید که دستیابی به این هدف مستلزم شرایطی است که فراهم‌سازی آن‌ها به‌واسطه استفاده از سامانه حسابداری نقدی چندان میسر نخواهد بود (بابائیان، ملاجان، کمالی راد، ۱۳۹۱). نتایج حاصل از پژوهش وکیلی فرد و نظری (۱۳۹۱) نشان می‌دهد عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است. الماسی و غلام پور (۱۳۸۸) در پژوهشی اعلام کردند، قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخ‌گویی صورت‌حساب عملکرد نقش بسزایی دارد و طی سال‌های اخیر، در محتوای اطلاعاتی این صورت‌حساب، بهبود حاصل شده است. پژوهش حاضر باهدف بررسی نظر خبرگان امور مالی و مدیران سازمان‌های دولتی به‌عنوان مدیران عملیاتی حسابداری تعهدی، در ارتباط با تغییر در سبک عملیاتی، کارآمدی روش‌های ارزیابی ریسک، تسهیل فرآیند امور مالی، شفافیت دستورالعمل‌های مالی و مطلوبیت اجرا و ارزیابی عملکرد پس از

1. Harun, Robinson
2. Honkatukia, Vaitinen
3. Puaschunder

استقرار نظام حسابداری تعهدی اجرا گردید. این پژوهش متفاوت از پژوهش‌های قبلی که در راستای بررسی نقش حسابداری تعهدی در ادای مسئولیت اجتماعی و پاسخگویی انجام شده‌اند، به نظرخواهی از حوزه عملیاتی و کارکنانی که تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی در پایه‌ای‌ترین سطح از سازمان‌های دولتی، می‌پردازد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نتیجه، کاربردی و از نظر هدف، توصیفی است. به لحاظ نوع داده‌ها و مبنای کنترل محقق کمی و غیر آزمایشی است. از نظر مبنای تحقیقات نیز پیمایشی است. در این پژوهش، جامعه مورد بررسی حسابداران و مدیران شاغل در سازمان‌های دولتی در استان سیستان و بلوچستان هستند؛ مشارکت‌کنندگان با مفاهیم حسابداری تعهدی آشنایی کافی داشته و در فرآیند اجرای آن در سازمان‌های دولتی نقش دارند. نمونه‌گیری از نوع غیر احتمالی و به صورت نمونه در دسترس در سال انجام ۱۳۹۸ شده است. حجم نمونه ۶۷ نفر، شامل ۲۰ نفر زن و ۴۷ نفر مرد است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه می‌باشد. این پرسشنامه جهت پایان‌نامه کارشناسی ارشد توسط مینا کشاورز در سال ۱۳۹۵ تهیه گردید، روایی و پایایی پرسشنامه در ۱۹ گویه توسط تهیه‌کننده مورد آزمون قرار گرفت و آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش ۰/۸۴۴ گزارش شده است (کشاورز، ۱۳۹۵). در پژوهش حاضر ۱۹ سؤال در ۵ مؤلفه طبقه‌بندی شدند که روایی و پایایی در مورد این مؤلفه‌ها نیز ۰/۷۵۸ به دست آمد. به این ترتیب پرسشنامه هم در گویه‌ها و هم در مؤلفه‌ها دارای روایی و پایایی خوب است. با احتساب سؤالات جمعیت شناختی، پرسشنامه دارای ۲۴ سؤال، شامل ۵ سؤال جمعیت شناختی و ۱۹ سؤال در مورد نظر پاسخگویان نسبت به ۵ مؤلفه مورد بررسی، شامل: تغییر در سبک عملیاتی، کارآمدی روش‌های ارزیابی ریسک، تسهیل فرآیند امور مالی، شفافیت دستورالعمل‌های مالی و مطلوبیت اجرا و ارزیابی عملکرد پس از استقرار نظام حسابداری تعهدی در سازمان دولتی است. سؤالات با طیف لیکرت ۵ درجه‌ای خیلی زیاد تا خیلی کم مورد نظر خواهی قرار گرفته‌اند. سؤالات پژوهش عبارت هستند از:

- ۱- آیا استقرار سیستم حسابداری تعهدی منجر به تغییر و بهبود در سبک عملیاتی مدیریت، نظم و انضباط مالی و تفویض اختیار بیشتر به امور مالی شده است؟
- ۲- آیا استقرار سیستم حسابداری تعهدی منجر به کارآمدتر شدن روش‌های ارزیابی ریسک نقدینگی شده است؟

- ۳- آیا استقرار سیستم حسابداری تعهدی منجر به تسهیل فرایند امور مالی و حسابداری از جمع آوری اطلاعات تا گزارشگری شده است؟
- ۴- آیا استقرار سیستم حسابداری تعهدی منجر به شفافیت و کاربردی تر شدن دستورالعمل‌های مالی و صدور مجوز شده است؟
- ۵- آیا استقرار سیستم حسابداری تعهدی با همین شیوه اجرا موجب ارزیابی عملکرد به صورت مطلوب تر شده است؟

تعاریف عملیاتی متغیرها

مسئولیت اجتماعی: یک سازمان زمانی به تعهد اجتماعی خود وفادار است که به مسئولیت‌های قانونی و اقتصادی خود عمل کند. مسئولیت اجتماعی دارای سه بعد اقتصادی، اجتماعی و محیطزیست است. در این پژوهش به بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی پرداخته می‌شود. بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی عواملی از جمله صداقت، کنترل و نظارت سازمان، توسعه اقتصادی جامعه، شفافیت، جلوگیری از رشوه‌خواری و فساد را دربرمی‌گیرد (امیدوار، ۱۳۸۴). مسئولیت اجتماعی پاسخگویی شفاف به تقاضاهای ذینفعان است (حساس یگانه، بزرگر، ۱۳۹۳)، لذا در این پژوهش متغیرهایی که از جنبه گزارشگری مالی در ارتقای مؤلفه‌های اقتصادی و اجتماعی مؤثر بوده و بستری برای پاسخگویی فراهم می‌نمایند مورد توجه هستند.

سبک عملیاتی مدیریت: مدیران رهبری و هدایت گروهی را برای دستیابی به اهداف مشخص بر عهده‌دارند. فرآیند مدیریت با سبک و شیوه‌های خاص انجام می‌شود که تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله مهارت‌های ادراکی، انسانی و فنی است؛ در هر سبک مدیریتی نحوه اجرای امور و میزان تفویض اختیار به کارکنان متفاوت است (فقهی فرهنگد، ۱۳۹۲) از طرفی برقراری نظم و تفویض اختیار مناسب جهت پیشگیری از انحرافات مالی بسیار مؤثر هستند (نورعلی دخت، ناظمی، ۱۳۹۶) از این رو در دستیابی به هدف اجرای مسئولیت اجتماعی مورد توجه قرار گرفته است.

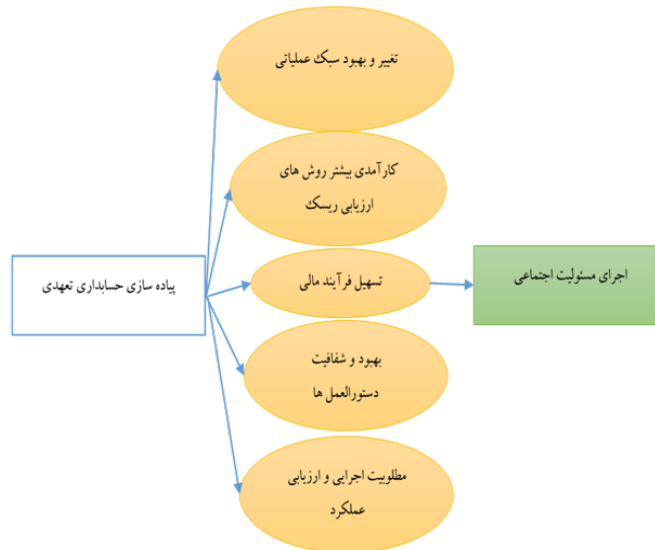
ریسک نقدینگی: زمانی که سازمان‌ها به علل مختلفی نتوانند تعهدات خود را از محل منابع انجام دهند، با خطر نقدینگی مواجه می‌شوند. جهت جلوگیری از بحران نقدینگی سازمان‌ها باید نسبت به ارزیابی ریسک نقدینگی بپردازند تا در نهایت از کاهش کارایی جلوگیری نمایند. ارزیابی ریسک نقدینگی به شیوه مدیریت نقدینگی و چگونگی استفاده از اطلاعات بستگی

دارد (خوش‌سیما، شهیکی تاش، ۱۳۹۱). یکی از مشکلات در مدیریت نقدینگی دولت استفاده از حسابداری نقدی بیان شده است (روحانی، ابوحمزه، ۱۳۹۷). چراکه با استفاده از این مبنا نمی‌توان مدیریت صحیحی بر نقدینگی داشت و کارایی عملکرد کاهش می‌یابد. انتظار می‌رود پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بتواند به بهبود روش‌های ارزیابی ریسک کمک نماید. از این رو انتظاری رود منجر به بهبود کارایی، کنترل و نظارت بر منابع در راستای دستیابی به اهداف مسئولیت اجتماعی شود.

تسهیل فرآیند امور مالی و حسابداری: یکی از ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی به‌موقع بودن آن‌ها است. حسابداری بخش عمومی باید به‌گونه‌ای طراحی و اجرا شود که برآوردها و گزارش‌ها به‌موقع انجام شوند، در غیر این صورت قابلیت اعتماد گزارش‌ها کاهش می‌یابد (آتموره^۱، ۲۰۱۱). انتظار می‌رود با تغییر و اصلاح نظام حسابداری برآوردها و ارائه گزارش‌های حسابداری با سهولت بیشتری تهیه و به‌موقع ارائه شوند. به‌هنگام بودن گزارش‌های حسابداری و مالی موجب ارتقای شفافیت، پاسخگویی و جلب اعتماد جامعه می‌شود و موجبات اجرای مسئولیت اجتماعی را فراهم می‌نماید.

شفافیت و کاربردی‌تر شدن دستورالعمل‌های مالی: یکی از دلایل بازنگری حسابداری در بخش دولتی، غیرکاربردی بودن برخی از سرفصل‌های حسابداری و یا نداشتن رهنمود خاص برای عملیات است (محمدزاده سالطه و فرجی، ۱۳۹۵). ابهام در دستورالعمل‌ها و مقررات می‌تواند مفری برای عدم پاسخگویی باشد. انتظار می‌رود بازنگری در نظام حسابداری منجر به صدور دستورالعمل‌های یکپارچه‌شده و افزایش شفافیت، پاسخگویی و اجرای مسئولیت اجتماعی را در پی داشته باشد.

ارزیابی عملکرد: در نگرش سنتی هدف از ارزیابی عملکرد سازمان، قضاوت و یادآوری است؛ در نگرش نوین هدف از ارزیابی، توجه به توسعه و بهبود عملکرد است. ارزیابی عملکرد بر مبنای کنترل انتهای عملیات نمی‌تواند وضعیت عملکرد را به‌صورت مناسب نشان دهد. ارزیابی عملکرد مشخص می‌کند آیا سازمان در مسیر درست قرار گرفته و حرکت می‌کند یا خیر؟ (صفری و آذر، ۱۳۸۳). داشتن عملکرد مناسب در قبال جامعه از موضوعات اصلی در اجرای مسئولیت اجتماعی است. مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

پژوهش از نوع توصیفی- پیمایشی است. بنابراین از آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. بدین منظور در بخش توصیفی برای تحلیل داده‌ها از نگاره توزیع فراوانی، میانگین، میانه و واریانس و به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش پس از آزمون نرمال بودن داده‌ها به روش‌های شاپیرو- ویلک و همچنین کلموگروف اسمیرنوف؛ از آزمون نا پارامتریک خی دو استفاده شد. نرم‌افزار مورد استفاده جهت اجرای آزمون‌های آماری SPSS ۲۳ است.

یافته‌های پژوهش

بررسی عوامل جامعه‌شناختی نشان می‌دهد که: ۳۵/۸ درصد از افراد تکمیل‌کننده پرسشنامه در بازه سنی بین ۳۰ تا ۴۰ سال؛ ۳۵/۸ درصد بین ۴۰ تا ۵۰ سال؛ و ۲۸/۴ درصد بیش از ۵۰ سال سن قرار دادند. ۱۰/۴ درصد کمتر از ۵ سال؛ ۲۶/۹ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال؛ ۲۹/۹ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال و ۳۲/۸ درصد بیش از ۱۵ سال سابقه کار و تجربه انجام امور حسابداری، حسابرسی، مدیریت و یا سایر حوزه‌ها مانند بودجه، طرح و توسعه و برنامه که با گزارش‌های مالی ارتباط بیشتری دارند. ۴۱/۸ درصد از پاسخگویان حسابدار، ۲۳/۹ درصد حسابرسان، ۲۲/۴ درصد مدیر

هستند و ۱۱/۹ درصد در سایر مشاغل مالی مشغول به کار هستند. از نظر سطح تحصیلات ۱/۵ درصد دارای مدرک کاردانی، ۵۹/۷ درصد دارای مدرک کارشناسی و ۳۸/۸ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و بالاتر هستند. جهت بررسی مؤلفه تغییر و بهبود سبک عملیاتی ۲ گویه، مؤلفه کارآمدی روش‌های ارزیابی ریسک ۲ گویه، مؤلفه تسهیل فرآیند مالی ۱۰ گویه، مؤلفه شفافیت دستورالعمل‌ها ۲ گویه و مؤلفه مطلوبیت اجرایی و ارزیابی عملکرد ۳ گویه مورد سؤال قرار گرفتند. بالاترین امتیاز هر گویه پنج و کمترین امتیاز یک در نظر گرفته شده است؛ بنابراین حداکثر امتیاز مؤلفه اول ۱۰، مؤلفه دوم ۱۰، مؤلفه سوم ۵۰، مؤلفه چهارم ۱۰ و مؤلفه پنجم ۱۵ خواهد بود. نتایج آمار توصیفی داده‌ها شامل میانگین، میانه، انحراف معیار و واریانس در نگاره ۱ نشان داده شده است.

نگاره ۱. نتایج شاخص‌های آمار توصیفی

مؤلفه‌ها	میانگین	میانه	واریانس	انحراف معیار	دامنه	تعداد
تغییر و بهبود سبک عملیاتی	۶/۲۳	۶/۲۸	۳/۰۹	۱/۷۶	۸	۶۷
کارآمدی بیشتر روش‌های ارزیابی ریسک	۶/۷۷	۶/۸۴	۲/۶۹	۱/۶۴	۸	۶۷
تسهیل فرآیند مالی	۳۸/۱۲	۳۹/۵	۴۹	۷	۴۰	۶۷
بهبود و شفافیت دستورالعمل‌ها	۴/۸۵	۵/۰۴	۱/۵۲	۱/۲۳	۵	۶۷
مطلوبیت اجرایی و ارزیابی عملکرد	۱۱/۱۳	۱۱/۳۷	۴/۲۴	۲/۰۶	۱۱	۶۷

جهت آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها، از آزمون شاپیرو-ویلک و همچنین آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده گردید. تا از نرمال بودن داده‌ها اطمینان حاصل گردد. هنگام بررسی نرمال بودن داده‌ها فرض صفر مبتنی بر اینکه توزیع داده‌ها نرمال است، در سطح خطای ۵ درصد آزمون شد. نتایج دو آزمون جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها در نگاره ۲ نشان داده شده است.

نگاره ۲. نتایج آزمون بررسی نرمال بودن داده‌ها

مؤلفه‌ها	شاپیرو-ویلک		کولموگروف-اسمیرنوف	
	مقدار	سطح معنی داری	مقدار	سطح معنی داری
بهبود سبک عملیاتی	۰/۹۶۰	۰/۰۳۴	۰/۱۶۱	۰/۰۰۰
کارآمدی بیشتر روش‌های ارزیابی ریسک	۰/۹۳۰	۰/۰۰۱	۰/۱۵۸	۰/۰۰۰
تسهیل فرآیند مالی	۰/۸۳۹	۰/۰۰۰	۰/۲۲۰	۰/۰۰۰
بهبود و شفافیت دستورالعمل‌ها	۰/۸۸۶	۰/۰۰۰	۰/۲۱۴	۰/۰۰۰
مطلوبیت اجرایی و ارزیابی عملکرد	۰/۹۰۸	۰/۰۰۰	۰/۱۹۷	۰/۰۰۰

همان‌طور که در نگاره ملاحظه می‌شود طبق نتایج هر دو آزمون داده‌ها دارای توزیع غیر نرمال هستند؛ بنابراین برای بررسی فرضیه‌ها از آزمون نا پارامتریک خی دو استفاده می‌شود. نتایج این آزمون در نگاره ۳ نشان داده شده است.

نگاره ۳. نتایج آزمون خی دو

مطلوبیت اجرا و ارزیابی عملکرد	بهبود و شفافیت دستورالعمل‌ها	تسهیل فرآیند مالی	کارآمدی بیشتر روش‌های ارزیابی ریسک	بهبود سبک عملیاتی	
۷۴/۳۵۸	۳۳/۰۳۰	۱۴۹/۰۹۱	۴۲/۰۱۵	۴۰/۳۲۸	مقدار خی دو
۱۰	۵	۲۰	۷	۸	درجه آزادی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری

برای مؤلفه سبک عملیاتی $\chi^2 = 40/328$ ؛ مؤلفه دوم یعنی کارآمدی روش‌های ارزیابی ریسک $\chi^2 = 42/015$ به دست آمد. خی دو برای مؤلفه تسهیل فرآیند امور مالی $149/091$ و برای دو مؤلفه بهبود و شفافیت دستورالعمل‌ها و مطلوبیت اجرا و ارزیابی عملکرد به ترتیب $\chi^2 = 33/030$ و $\chi^2 = 74/358$ به دست آمد. خطای موردپذیرش $0/05$ در نظر گرفته شد. همان‌طور که در نگاره ۳ نشان داده شده است. سطح معنی‌داری در تمام مؤلفه‌ها کمتر از $0/05$ است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج توصیفی نشان می‌دهد، میانگین امتیاز به دست آمده در مؤلفه‌های استقرار نظام حسابداری تعهدی در ۴ جنبه موردبررسی شامل بهبود سبک عملیاتی، کارآمدی بیشتر روش‌های ارزیابی ریسک، تسهیل فرآیند مالی و مطلوبیت اجرایی و ارزیابی عملکرد بیش از متوسط حداکثر امتیاز موردنظر است؛ اما میانگین امتیاز مؤلفه شفافیت دستورالعمل‌های حسابداری کمتر از ۵۰ درصد است. باین‌حال به دلیل غیر نرمال بودن داده‌ها با استفاده از مقایسه میانه‌ها مشخص شد، امتیاز کسب‌شده در هر پنج مؤلفه موردبررسی بیش از ۵۰٪ حداکثر امتیاز است. نتایج تحلیل آماری خی دو برای مؤلفه اول حاکی از آن است که پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی، سبک عملیاتی مدیریت را بهبود بخشیده و تفویض اختیار به امور مالی را افزایش داده است. خی دو مؤلفه دوم نشان می‌دهد که پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی روش‌های ارزیابی ریسک را

کارآمدتر ساخته است و شناسایی ریسک نقدینگی را بهبود بخشیده است. مؤلفه سوم دارای است و نشان می‌دهد پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی موجب افزایش نظم و انضباط مالی، کاهش احتمال عدم شناسایی و ثبت درآمدها و افزایش شفافیت در وصول درآمدها، بهبود شیوه ارائه گزارش به ذینفعان، افزایش شفافیت اطلاعات مالی، بهبود فرآیند تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و تسهیل جمع‌آوری اطلاعات مالی و گزارش به موقع تر شده است. مؤلفه چهارم نیز با نشان می‌دهد، دستورالعمل‌های مالی دارای شفافیت لازم هستند و با پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی فرایند صدور مجوزها بهبود یافته است. مؤلفه پنجم به ارزیابی کلی اجرای حسابداری تعهدی در سازمان و مطلوبیت ارزیابی عملکرد با پیاده‌سازی آن می‌پردازد؛ در مورد این مؤلفه نشان می‌دهد که نظام حسابداری تعهدی توانسته است ارزیابی عملکرد را بهبود ببخشد؛ بنابراین پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در دوره اجرا باعث افزایش ادای مسئولیت پاسخگویی و اجرای مسئولیت اجتماعی سازمان‌های دولتی شده است. نتایج به دست آمده با نتیجه حاصل از پژوهش اسلوب و پاک مرام (۱۳۹۵)، بابائیان و همکاران (۱۳۹۱) و الماسی و غلام پور (۱۳۸۸) مطابقت دارد. نتایج پژوهش‌های مذکور نیز حاکی از نقش مؤثر سیستم حسابداری تعهدی در ادای مسئولیت پاسخگویی، شفافیت گزارش‌ها و ارزیابی عملکرد دستگاه‌های دولتی است؛ اما با نتیجه پژوهش داداشی و همکاران (۱۳۹۷) مغایرت دارد. آن‌ها اعلام کردند به جز رعایت بودجه سایر شاخص‌های پاسخگویی یعنی عملکرد مالی، رعایت قانون و مقررات، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی ارتباطی با اجرای حسابداری تعهدی ندارند. با توجه به نتایج به دست آمده، علی‌رغم مشکلات مربوط به اجرا می‌توان گفت تغییر نظام نقدی به تعهدی در بخش دولتی در همین سال‌های ابتدایی تأثیرگذار بوده است. با توجه به امتیاز به دست آمده در مؤلفه چهارم به نظر می‌رسد بخشی از مشکلات مربوط به تعدد دستورالعمل‌هاست که نشان می‌دهد در این ارتباط باید دقت بیشتری شود تا دستورالعمل‌های صادر شده گویا و شفاف باشند و نیاز به صدور دستورالعمل‌های مکمل نباشد. انتظار می‌رود مدیریت بخش دولتی در ادامه راه تلاش بیشتری جهت رفع کاستی‌هایی از این قبیل نماید.

پیشنهادها

قطعاً در سال‌های ابتدایی شروع یک تحول جدی مسائل و مشکلات فراوانی وجود دارد و احتمال نارضایتی از پیاده‌سازی نظام جدید طبیعی است؛ اما باید توجه داشت در صورت عدم موفقیت

پایه‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش دولتی به‌عنوان یک تحول اساسی، دستیابی به اهداف استراتژیک آن نیز تحقق نخواهند یافت. نظر به اینکه نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به‌عنوان ابزاری مهم برای ادای مسئولیت پاسخگویی است. در مورد تحقق اهداف و برنامه‌های مصوب و تأمین حقوق شهروندان در خصوص دانستن حقایق مالی، می‌تواند راهگشا باشد. بر اساس نتایج این پژوهش که نشان می‌دهد، به کارگیری نظام تعهدی موجب بهبود سبک عملیاتی، کارآمدی بیشتر روش‌های ارزیابی ریسک، تسهیل فرایندهای مالی، بهبود و شفافیت دستورالعمل‌ها و درنهایت مطلوبیت اجرا و ارزیابی عملکرد به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی یک نظام پاسخگویی می‌گردد، پیشنهاد می‌شود وزارت امور اقتصاد و دارایی و نهادهای تأثیرگذار بر اجرای نظام حسابداری تعهدی از کلیه ظرفیت‌های قانونی، علمی و تجربی جهت عملیاتی کردن این نظام استفاده نمایند و از تجربیات کشورهای پیشرو در این زمینه بهره‌برداری نمایند. نتیجه این امر تهیه اطلاعاتی شفاف و قابل مقایسه در بخش عمومی خواهد بود که اصلی‌ترین رکن پاسخگویی و اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه در خط و مشی‌گذاری امور اقتصادی و از ابزارهای اساسی توسعه و رشد اقتصادی خواهد بود. همچنین به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی موارد زیر را بررسی نمایند:

۱. آیا حسابداری تعهدی در بخش دولتی به معنای واقعی نهادینه شده است؟ عوامل و موانع احتمالی در مقابل نهادینه‌سازی چه هستند؟
۲. آیا پایه‌سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی صرفاً تغییر در نحوه ارائه گزارش‌های مالی است یا منجر به شفافیت، کارایی و اثربخشی در سطح کلان و مجموعه دستگاه‌های دولتی شده است؟
۳. یکی از علل الزامی شدن حسابداری تعهدی، تسهیل اجرای حسابرسی عملکرد است، آیا روند حسابرسی عملکرد دستگاه‌های دولتی نسبت به قبل از اجرای این نظام حسابداری تغییر و کیفیت گزارش‌های عملکرد به مراجع ذی‌ربط بهبود یافته است؟
۴. روند تحقق حقوق بین‌نسلی بر اساس اطلاعات نظام حسابداری تعهدی مورد ارزیابی و بررسی قرار گیرد.
۵. با توجه به شرایط خاص کشور از نظر سیاسی و اعمال تحریم‌ها و اثرات اقتصادی آن‌ها، پیچیده‌تر شدن برآورد تحقق درآمدها و پیش‌بینی میزان هزینه‌ها، مزایای از دست‌رفته به کارگیری حسابداری نقدی بعد از جایگزینی اجباری حسابداری تعهدی در کشور چه هستند؟ راهکار مناسب برای حفظ این مزایا جهت تدوین بودجه و پاسخگویی در مقابل عملکرد دولت و دستگاه‌های زیرمجموعه چیست؟

منابع

- احمدی، کیومرث؛ الوانی، مهدی (۱۳۹۴). جایگاه نظریه خدمات عمومی نوین در تبیین مفهوم پاسخگویی اجتماعی سازمان‌های دولتی. *سیاست‌گذاری عمومی*، ۱(۲)، ۱۵-۱.
- استاندارد شماره ۱ بخش عمومی (۱۳۹۷). سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران، اسلوب، علی؛ پاکمرام، عسکر (۱۳۹۴). نقش استقرار حسابداری تعهدی در کیفیت تصمیم‌گیری مدیران مالی مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی استان آذربایجان غربی. *مدیریت بهداشت و درمان*، ۶(۲)، صفحات ۷۳ تا ۷۹
- امیدوار، علیرضا (۱۳۸۴). *سیاست‌گذاری حکومت در ترویج مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در ایران*، مجید وحید، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۵). *ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران*. پیک نور، شماره ۴
- باباجانی، جعفر؛ بابایی، مسعود (۱۳۹۰). تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی. *دانش حسابداری*، ۲(۴)، صفحات ۲۸-۷
- بابائیان، علی؛ ملاجان، علی؛ کمالی راد، ابراهیم (۱۳۹۱). بررسی میزان بهره‌مندی از سامانه حسابداری تعهدی کامل بر بهبود سطح بهره‌وری سازمانی. *پژوهش‌نامه نظم و امنیت انتظامی*، ۱۹(۵)، صفحات ۱۳۱-۱۵۰
- حساس یگانه، یحیی؛ بزرگر، قدرت اله (۱۳۹۳). مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری. *حسابداری مدیریت*، ۷(۲۲)، صفحات ۱۳۳-۱۰۹
- خوش‌سیما، رضا؛ شهیکی تاش، محمد نبی (۱۳۹۱). تأثیر ریسک‌های اعتباری، عملیاتی و نقدینگی بر کارایی نظام بانکی ایران، *فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه*، ۱۷(۱۱۹).
- داداشی، ایمان؛ کارنما، ایمان؛ سادات سلماسی، میر حمید (۱۳۹۷). تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۴۰)، ۱۸۷-۲۱۴.
- دامغانیان، جمال (۱۳۸۸). *راهکارهای بودجه‌بندی عملیاتی*. *ماهنامه بانک ملی ایران*، شماره ۱۵۷

- داودی، کیومرث؛ ایزدی، حسن؛ خریدار، سینا (۱۳۹۸). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه بنیان، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۹ (۴)، ۱۶۵-۱۴۱.
- دهقانزاده، حامد؛ رضایی، غلامرضا (۱۳۹۹). آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، نشریه حسابداری دولتی، ۶(۱)، ۶۰-۴۷.
- رحمانی، علی؛ رضایی، مهدی (۱۳۹۰). حسابداری تعهدی، زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی. *سیاسی اقتصادی*، شماره ۲۸۳، صفحات ۲۷۱-۲۶۲.
- روحانی، سید علی؛ ابوحمز، داریوش (۱۳۹۷). تحلیل و نقد فرآیندهای مدیریت نقدینگی خزانه دولت در ایران، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، ۲۳ (۷۴)، ۲۵۶-۲۱۹.
- صفری، سعید؛ آذر، عادل (۱۳۸۳). ارزیابی عملکرد سازمان بر اساس شاخص‌های جوایز کیفیت - رویکرد DEA، *دوماهنامه دانش‌ور رفتار*، ۱۱ (۸)، ۱-۱۴.
- فقهی فرهمند، ناصر (۱۳۹۲). اولویت‌بندی شبکه‌های مدیریت برای ارتقای عملکرد کارکنان سازمان‌های خدماتی (مطالعه موردی: سازمان‌های خدماتی شهر تبریز)، *مدیریت بهره‌وری فراسوی مدیریت*، ۷(۲۷)، ۹۱-۱۱۲.
- قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، (۱۳۹۳).
- قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴ - ۱۳۹۰)، (۱۳۸۹).
- قانون مدیریت خدمات کشوری، (۱۳۸۶).
- کشاوری، مینا (۱۳۹۵). *نقش استقرار نظام حسابداری بخش عمومی (حسابداری تعهدی) در مسئولیت اجتماعی سازمان*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.
- الماسی، حسن؛ غلام پور، سید محمد (۱۳۸۸). نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی، *مدیریت کسب‌وکار*، ۲ (۲)، ۴۹-۲۵.
- مجبوری یزدی، هدی؛ محمدی، شعبان؛ طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین؛ کمالی کرمانی، نرجس (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری. *حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۱۵۴-۱۳۵.

- محمد زاده سالطه، حیدر؛ فرجی، حمیده (۱۳۹۵). بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، نشریه حسابداری دولتی، ۳(۱)، ۳۵-۴۶.
- مهدوی، غلامحسین؛ محمدی، سامان (۱۳۹۰). امکان اجرای مبنای تعهدی کامل در شهرداری‌ها (مورد مطالعه: شهرداری‌های استان‌های فارس و کرمانشاه). پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۳(۱۱)، ۳.
- مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا؛ طاهری، زهرا (۱۳۹۲). ارمغان تئوری‌های دستوری حسابداری، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۶(۲).
- نورعلی دخت، حمید؛ ناظمی، مهدی (۱۳۹۶). شناسایی عوامل مدیریتی مؤثر بر فساد اداری - مالی (مورد مطالعه ناجا)، مجله نظارت و بازرسی، ۱۱(۴۱)، ۱۳-۵۲.
- وکیلی فرد، حمیدرضا؛ نظری، فرزاد (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی، حسابداری سلامت، دوره ۱، شماره ۱، صفحات ۱۱۱-۱۲۵

- Ahmadi, K; Alvani M (2015). The Position of New Public Services Theory in Explaining Social Responsiveness of Public Organizations. *Public Policy*;1(2):1-15, (In Persian).
- Almasi, A; Gholampour, SM (2009). An Investigation of the Roles of Computational Rules and Regulations and Accrual Accounting System in the Improvement of Iranian National Budgetary Performance. *Business Management*;1(2):25-44 (In Persian).
- Atmore, RH (2011). The Importance of Timely Government Financial Reporting. *Journal of Government Financial Management*: available at: <https://www.gasb.org>.
- Babaeian, A; Mollajan, A; Kamali Rad, E (2013). Identifying the Level of Sharing the Accrual Accounting System (A.A.S) on Organizational Productivity (Case Study: I.R.I Police's Study and Research Organization); *Order & Security Research Journal*;5(3):131-50, (In Persian).
- Babajani, J (2008). A review of capital structure theories. *Journal of Peyk Noor (Humanities)*;5(4): (In Persian).
- Babajani, J; Babae, M (2011). The Impact of Establishment of Audit Committee and Internal Audit Unit on Improvement of the Financial Accountability of the Universities and Research Institutions. *Journal of Accounting of Knowledge*;2(4):7-27, (In Persian).

- Barret, P (1993). *Managing in an Accrual Accounting Environment*. RIPA Conference 26 February; RIPA Conference
- Blanchard, BS; Fabrycky, WJ; Fabrycky WJ (1990). *Systems engineering and analysis: Prentice hall Englewood Cliffs, NJ*.
- Civil Service Management Law, (2007).https://rc.majlis.ir/fa/law/print_version/130021, (In Persian).
- Conn, N (1996). "Reservations about governments producing balance sheets". *Australian Journal of Public Administration*;55(1):82-5.
- Dadashi, I; Karnama, I; Sadat, SMH (2019). The Impact of Accrual Accounting Implementation in the Public Sector on Government Accountability. *The Financial accounting and Auditing researches*;10(40):187-213, (In Persian).
- Damghanian, J (2009). Operational budgeting solutions. *Melli Bank Monthly*;157:26-31, (In Persian).
- Davodi, K; Izadi, H; KHodayar, S (2020). Identifying and prioritizing the effective factors on improving the accountability of managers in the public sector accounting system. *Audit Science*;19(77):141-65, (In Persian).
- Dehghanzadeh, H; Rezaei G (2020). The Effects of the New Treasury Accounting System on the Qualitative Characteristics of Financial Information. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*;6(1):47-60, (In Persian)
- Eulner, V; Waldbauer G (2018). New development: Cash versus accrual accounting for the public sector—EPSAS. *Public Money & Management*:1-4.
- Fegh-ji Farahmand, N (2013). Prioritizing Management Styles for Performance Improvement of Official Organization Workers (Case study: official organizations of Tabriz). *The Journal of Productivity Management*;7(27):99-124.
- Flynn, MS; Moretti, D; Cavanagh, J (2016). Implementing accrual accounting in the public sector, *International Monetary Fund*.
- Harun, H; Robinson, P (2010). The adoption of accrual accounting in the Indonesian public sector. *Research in Accounting in Emerging Economies*: Emerald Group Publishing Limited.
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/S1479-3563%282010%290000010014/full/html>
- Hassas Yeganeh, Y; Barzgar, G (2014). Theoretical foundations of corporate social responsibility and research paradigms in professional accounting. *Management accounting*; (22):109-33, (In Persian).
- Honkatukia, J. & Vaittinen, R. (2021). To Have and Have Not-Evaluating the costs and benefits of the welfare state with an AGE model of Finland with Intergenerational Accounting.

- https://www.gtap.agecon.purdue.edu/resources/res_display.asp?RecordID=6336
- Keshavarze, M (2016). *The role of establishing the public sector accounting system (accrual accounting) in the social responsibility of the organization*; Master's thesis, Qazvin Azad University, (In Persian).
- KhoshSima, R; SHahiki Tash, M N (2012). The Impact of Credit, Operational and Liquidity Risks on the Efficiency of Banking System in Iran. *The Journal of Planning and Budgeting*; 17(119), (In Persian).
- Law of the Fifth Five-Year Development Plan of the Islamic Republic of Iran 2015-2011, (2011). <https://rc.majlis.ir/fa/law/show/790196>, (In Persian).
- Law on Adding Some Articles to Regulation of Part of Government Financial Regulations Law (2), (2014), (In Persian). https://rc.majlis.ir/fa/law/print_version/930339
- Mahdavi, G; Mohammadi, S (2011). Possibility of implementing accrual basis the municipalities. *Financial Accounting and Auditing Researches*; 3(11), (In Persian).
- Majbori Yazdi, H (2018). Investigate the Moderating Role of Performance Audit on Impact Accrual Accounting on Public Sector Accounting Using Structural Equation. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*; 4(2):135-54, (In Persian).
- Mehrani, S; Karami, G; Taheri Z (2013). The Souvenir of Normative Accounting Theories. *Accounting and Auditing Studies*; 2(6):4-19, (In Persian).
- Mohammadzadeh Salteh, H; Faraji, H (2017). Survey the drivers and barriers to change in public accounting in the public sector financial reporting system in Iran. *Journal of Governmental Accounting*; 3(1):35-46, (In Persian).
- Nooralidokht, H; Nazemi, M (2017). Investigating Effective Management Factors on Administrative-Financial Corruption. *Supervision & Inspection*; 11(41):13-52, (In Persian).
- Omidwar, a (2005). Government policy in promoting corporate social responsibility in Iran; Majid Vahid, University of Tehran.
- Oslob, A; Pakmaram, A (2015). The role of accrual accounting in the guilty of financial management decisions in West Azarbaijan University of medical sciences. *Journal of Health Management*; 6(2):73-9, (In Persian).
- Puaschunder, J. M. (2015). On the social representations of intergenerational equity. *Oxford Journal of Finance and Risk Perspectives*, 4(4), 78-99.
- Rahmani, A; Rezaee, M (2011). Accrual accounting, the basis of performance auditing in the public sector. *Political & Economic Ettelaat*; 283(74):262-71, (In Persian).

- Rohani, SA; Aboohamzeh, D (2018). Critical Analysis of the Government Cash Management Process in Iran. *Iranian Journal of Economic Research*; 23(74):219-56, (In Persian).
- Safari, S; Azar, a (2020). Performance Evaluation of Organization Emphasizing Quality Prizes Criteria a DEA Approach. *Commercial strategies*; 2(8):1-14, (In Persian).
- Standard No. 1 of the public sector Auditing Organization of the Islamic Republic of Iran, (2018). <https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx?Id=3> (In Persian).
- Vakili Fard, H; Nazari, F (2012). Factors influencing the implementation of accrual accounting systems in the institutions affiliated to the ministry of health and medical education. *Journal of Health Accounting*; 1(1):111-25, (In Persian).