

بررسی نگرش‌ها و عوامل مؤثر بر استقرار و فرایند گذار به حسابداری تعهدی (مورد مطالعه: آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان)

هادی متحدی^۱، محمد صیادی^۲، بهنام مرادخانی^۳، مهدیه مودی^۴

۱. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه غیرانتفاعی هاتف زاهدان (نویسنده مسئول)

motahedih@gmail.com

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه غیرانتفاعی هاتف زاهدان

mr_sayyadi@yahoo.com

۳. کارشناس ارشد حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه غیرانتفاعی هاتف زاهدان

moradkhani@hatef.ac.ir

۴. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه غیرانتفاعی هاتف زاهدان

mood_mahdieh@yahoo.com

چکیده

تحقیق حاضر به بررسی نگرش‌ها و عوامل مؤثر بر استقرار و فرایند گذار به حسابداری تعهدی در استان سیستان و بلوچستان می‌پردازد. در این تحقیق تلاش بر این است تا عوامل مؤثر بر استقرار و فرایند گذار به حسابداری تعهدی را مورد بررسی قرار داده و همچنین راه کارهایی را نیز در این خصوص ارائه دهیم. این عوامل، با توجه به مطالعه ادبیاتی صورت گرفته و همچنین با نظر متخصصان و کارشناسان در حوزه نظام‌های مالی، "عوامل مؤثر" عنوان شده است که این عوامل به سه دسته عوامل مدیریتی، مسئولیت پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود که بوسیله شاخص‌های مختلفی سنجیده و مورد ارزیابی قرار گرفت. روش انجام تحقیق از نوع پیمایشی بوده و از روش‌های آمار استنباطی استفاده گردید. به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، اطلاعات مورد نیاز از طریق توزیع پرسشنامه‌هایی بین مدیران و کارشناسان مرتبط با نظام‌های مالی توزیع گردید. داده‌های گردآوری شده با نرم افزار SPSS و Excel مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که بین نگرش‌ها و عوامل مؤثر بر استقرار و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان، رابطه معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی: آموزش و پرورش، بخش دولتی، حسابداری تعهدی، سیستان و بلوچستان.

۱. مقدمه و بیان مسئله

بسیاری از دولت‌ها، فرایند تغییر مبنای حسابداری نقدی به تعهدی را به عنوان بخشی از دستور کار مدیریت نوین بخش عمومی، مد نظر قرار داده و روش تعهدی را به عنوان راه کاری برای دستیابی به «مبتنی بر عملکرد» و «شبه تجاری» یک بخش عمومی با رویکرد تلفیقی می‌کنند. طرفداران این نظریه، استدلال می‌کنند که حسابداری تعهدی اطلاعات مناسب‌تری را برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی فراهم کرده، و در نهایت به یک بخش عمومی کارآمدتر و مؤثرتر منجر می‌شود. فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی، برای اداره‌های دولت مرکزی بریتانیا در اوایل دهه ۱۹۹۰ شروع شد و در مدت حدود ده سال، حسابداری تعهدی استقرار یافت. در آن زمان، نشانه‌های روشنی وجود داشت که تغییرات مشابه، در کشورهای دیگر از جمله ایرلند نیز رخ می‌دهد، اما در لحظه ورود به این تغییر رویکرد، عوامل مؤثر بر استقرار مبنای تعهدی مانند عمل‌گرایی، نبود تمایل عمومی، فشارهای ایدئولوژیکی و سیاسی و تفاوت‌های فرهنگی مانع از پیاده‌سازی نظام حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی به جای حسابداری، نقدی شد (وکیلی، ۱۳۹۱).

بدون شک، دولت‌ها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولتهای منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد، دلایل قانع‌کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند. با توجه به اهمیتی که تعیین میزان درآمدها و هزینه‌های واقعی یک دوره مالی در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها و ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان و نمایندگان قانونی آنها دارد، لذا روشهای شناسایی و اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌های دولتها نیز از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار خواهد بود (جعفر باباجانی، ۱۳۷۸).

تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مؤسسات بخش عمومی مستلزم حصول اطمینان از فراهم بودن شرایط لازم برای به کارگیری دو عامل کلیدی شامل مبنای تعهدی تعدیل‌شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در این سیستم میباشد (باباجانی و مددی، ۱۳۸۸). به همین دلیل تحقیق حاضر، استقرار سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی در آموزش و پرورش را در دستور کار قرار داده است. به بیان دیگر، این تحقیق در پی آن است که عوامل مؤثر بر فرایند گذار برای بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان اطمینان حاصل نماید. مبنای حسابداری تعهدی قادر است درآمدهای تحقق‌یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی را گزارش نماید. گزارش درآمدهای تحقق‌یافته و هزینه‌های انجام شده یک دوره مالی در ارتقاء سطح مسئولیتی که دولتها در یک دوره مالی انجام می‌دهند قرار می‌دهد. استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی موجب می‌شود تا شهروندان با دریافت اطلاعات شفاف در مورد درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی، ارزیابی خود را از کفایت یا عدم کفایت درآمدهای یک دوره مالی برای تأمین هزینه خدمات ارائه شده توسط دولت در همان دوره مالی ارتقاء بخشند. ارائه اطلاعات دقیق درآمدها و هزینه‌های آموزش و پرورش در گزارش‌های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آنها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده بیطرف و مستقل و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه نموده و ارزیابی ایشان را دقیق‌تر می‌نماید.

ضرورت توجه به عوامل مؤثر بر استقرار حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد که در این تحقیق به همین موضوع پرداخته خواهد شد و سیستم حسابداری آموزش و پرورش را که توسط کارشناسان و مدیران مالی تهیه شده و نهایتاً تحت حسابرسی ذیحساب قرار می‌گیرد به صورت موردی بررسی نموده و سعی خواهیم داشت تا مهمترین شاخص‌هایی را که مربوط به مشکلات پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی می‌باشند مورد بررسی و مطالعه قرار داده و همچنین راه کارهایی جهت کاهش موانع مزبور ارائه دهد. بنابراین سوال اصلی در این تحقیق این است که آیا بین نگرش‌ها و عوامل مؤثر بر استقرار حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان ارتباط معناداری وجود دارد؟

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در سه دهه گذشته، یک حرکت جهانی آهسته اما پیوسته به وسیله اکثر دولت‌ها برای تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل در حال انجام است (بوکسالی، ۱۹۹۸ و کارلین، ۲۰۰۳). این تغییر در نتیجه خواستار پاسخگویی بیشتر، افزایش شفافیت اطلاعات و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر از بخش‌های عمومی است (دیکسن، ۲۰۰۰). به همین منظور، این چنین پیش‌بینی می‌شود که تا چند سال دیگر همه کشورها (شامل کشورهای در حال توسعه) در سیستم حسابداری خود از مبنای تعهدی استفاده کنند. کمیته خدمات عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران معتقد است که مبنای تعهدی صورت‌های مالی در مقایسه با مبنای نقدی، اطلاعات مربوطتر، موثرت‌تر، قابل مقایسه و مفیدتری برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم می‌آورد (کمیته خدمات عمومی، ۲۰۰۲). هیأت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید، و در تحقق این امر تلاش کرده‌اند؛ بر این اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، نیوزلند و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه‌های ۸۰ و ۹۰ میلادی انجام پذیرفته و برنامه‌ریزی برای فراهم کردن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یکم انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان‌دهنده اهمیت بکارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است (رفیعی، ۱۳۸۷).

با توجه به اینکه ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آنها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی آموزش و پرورش، به خصوص برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود. ارائه اطلاعات دقیق در خصوص درآمدها و هزینه‌های آموزش و پرورش در گزارش‌های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آنها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده اعم از دولت و سایر ناظرین بی‌طرف و مستقل و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه کرده، و امکان ارزیابی دقیق تر گروه‌های مزبور را فراهم می‌کند. آموزش و پرورش نیز همانند سایر دستگاه‌های دولتی در اجرای وظایف قانونی خود مسئولیت انجام فعالیت‌های غیربازرگانی دولت را به عهده دارند. بنابراین، هدف اساسی صورت‌های مالی در آموزش و پرورش هدایت جریان منابع مالی به سوی اهداف برنامه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌های مصوب مربوط است. ولی با این وجود، بودجه و گزارش‌های بودجه‌ای به عنوان اصلی‌ترین

گزارش مالی در آموزش و پرورش برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و انعکاس نتایج عملیات آموزش و پرورش از کفایت لازم برخوردار نیست (آذری، ۱۳۸۸). گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش افزایش یافته است (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸)؛ به طوری که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه نیز درک اهمیت گزارشگری مالی، اجرای سیستم حسابداری در بخش عمومی آغاز شده است. در ایران هم بر اساس بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاقی برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، فرایند تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی مثل وزارت آموزش و پرورش از سال ۱۳۹۴ آغاز شد.

چوین و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که بخش‌های دولتی نسبت به کاربرد مبنای تعهدی یا نقدی در حال مذاکره و بررسی هستند و اینگونه بیان کردند که اطلاعات حسابداری مبنای تعهدی در بخش عمومی می‌تواند زمینه مدیریت هزینه بهتر را فراهم آورد.

آیلی و ماریانا (۲۰۱۲) درخصوص استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در رومانی تحقیق نمودند. آنها نتیجه گرفتند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقا، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد. سازمان کشورهای قاره آمریکا (۲۰۱۲) در گزارشی درخصوص پیشرفت کار در کشورهای قاره آمریکا چنین بیان مینماید که پذیرش استانداردهای بین‌المللی، گام مهمی در پیاده‌سازی مدیریت نتیجه محور بوده و استفاده از استانداردهای شناخته شده، اعتبار، اتکاپذیری و شفافیت گزارشهای مالی را در سطح سازمان تقویت و با رویه‌های جهانی منطبق می‌سازد و همچنین، مقایسه پذیری با سازمانهای مشابه را افزایش میدهد. البته در این گزارش تصریح شده است که انتقال به استانداردهای بین‌المللی در سازمان کشورهای قاره آمریکا قبل از سال ۲۰۱۵ عملی نیست.

اولاس ویرتا (۲۰۱۳) در تحقیق خود با رویکردی انتقادی به استانداردهای بین‌المللی حسابداری، دلایل عدم پذیرش این استانداردها را توسط تعدادی از کشورهای توسعه یافته به ویژه کشور فنلاند بررسی می‌نماید. به نظر وی ساختار مناسب و قوی حسابداری سنتی در این کشورها که قادر به ثبت رویدادهای مالی به صورت تعهدی هستند، مهمترین مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشد. وی درخصوص کشور فنلاند تأکید مینماید دلایل فرهنگی و نفوذ و سابقه تاریخی سیستم حسابداری بخش عمومی فنلاند در جامعه حسابداری این کشور، از دلایل مهم عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی محسوب می‌گردد.

بیکر و دیگران (۲۰۱۳) در تحقیق خود به بررسی آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی در ۲ ایالت آلمان پرداختند. نتایج تحقیقات آنها نشان میداد که این تغییر با دشواریهای زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد.

تودور (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی دلایل گرایش دولتها به حسابداری تعهدی پرداخت. پژوهشها نشان می‌دهد که دلایل مدیریتی و کنترلی مهمترین عامل حرکت از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و نیوزلند بوده است.

عبداللهی نژاد طی تحقیقی در سال ۱۳۷۶ تحت عنوان رابطه نسبتهای مالی تعهدی و نسبتهای مبتنی بر جریانهای نقدی به نتایج زیر دست یافت: این تحقیق به بررسی بار اطلاعاتی نسبتهای مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی و بر مبنای جریانهای نقدی می‌پردازد. اگرچه هر یک از دوروش محتوای اطلاعاتی خاصی را ارائه می‌کنند و جایگزین یکدیگر نمی‌توانند باشند،

لیکن ارائه آنان در کنار یکدیگر تصویری روشن تر از وضعیت عملیاتی و نقدینگی یک بنگاه اقتصادی را به معرض نمایش می‌گذارد. در این تحقیق ارتباط و همبستگی میان نسبت‌های نقدی و نسبت های تعهدی مورد آزمون قرار می‌گیرند تا مشخص شود که آیا نشانه‌هایی از وجود بار فزاینده اطلاعاتی در ارقام مورد مطالعه دیده می‌شود یا خیر. نتایج تحقیق بیانگر آنست که بین نسبت های نقدی و تعهدی همبستگی معنی داری وجود دارد و ارائه آنان در کنار یکدیگر تصویری جامع تر از موقعیت یک سازمان ارائه می‌نماید.

باباجانی (۱۳۸۶) در تحقیق خود، عنوان می‌نماید که کشورها برای تغییر سیستم حسابداری خود از نقدی به تعهدی یکی از ۲ رویکرد تغییر تدریجی یا تغییر ناگهانی را برمی‌گزینند. وی نتیجه می‌گیرد، استفاده از رویکرد تغییر ناگهانی در کشورهای در حال توسعه به دلیل محدودیتهای ذاتی که این کشورها با آن دست به‌گریبان هستند، روش مناسبی نمی‌باشد و تغییر تدریجی برای آنها توصیه می‌گردد.

کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸) در پژوهشی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که استفاده از مبنای تعهدی در دانشگاه‌ها نسبت به مبنای دیگری چون مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده، دارای مزیت‌هایی چون بهبود تصمیم‌گیری مدیران، ارائه شفاف‌تر بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران و فراهم ساختن زمینه تهیه و تدوین بودجه‌ریزی عملیاتی است.

مهدوی و محمدی (۱۳۸۸) نیز دریافتند که بستر مناسب برای اجرای مبنای تعهدی وجود دارد. به عبارت دیگر، یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده این واقعیت است که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی به منظور ایجاد تحول در حسابداری نهادهای مذکور وجود دارد.

رحمانی و رضایی (۱۳۹۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی در بخش عمومی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف میکند و منجر به ارائه اطلاعات سودمند می‌گردد و در نتیجه آن تخصیص منابع، پاسخگویی، شفافیت اطلاعات و آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی بهبود می‌یابد.

کردستانی و ایران شهری (۱۳۹۸) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی، توان بیشتری برای ارزیابی اثربخشی و نتایج عملکرد سازمان دارد، و مدیریت می‌تواند فعالیت‌های سازمان را بهتر هزینه‌یابی کند. افزون بر آن، مبنای تعهدی تعهدات بلندمدت سازمان و کل وضعیت مالی را بهتر منعکس می‌کند، و اینکه مبنای تعهدی منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و افزایش قابلیت مقایسه عملکرد در حوزه‌های مختلف می‌شود.

۳. فرضیه‌های پژوهش فرضیه اصلی

بین نگرش‌ها و عوامل مؤثر بر استقرار و فرایند گذار به حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی

۱. بین عوامل مدیریتی و استقرار حسابداری تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.
۲. بین مسولیت پاسخگویی و استقرار حسابداری تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

۳. بین بودجه ریزی عملیاتی و استقرار حسابداری تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

۴. روش پژوهش

همانند سایر بحث ها در علوم انسانی، در مورد روش تحقیق نیز نظرات و دیدگاههای متفاوتی عنوان شده است (ظهوری، ۱۳۷۸). در کلی ترین تقسیم بندی، روش تحقیق را کتابخانه‌ای و میدانی و پرسشنامه ای در نظر گرفته‌اند که در تحقیق حاضر از هر دو این روش ها استفاده شده است (بازرگان و دیگران، ۱۳۷۷).

در مجموع این که، چنانچه طبقه بندی تحقیقات بر حسب هدف را مد نظر قرار دهیم، تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد، چنانچه طبقه بندی انواع تحقیقات بر اساس روش استنتاجی مدنظر قرار گیرد، روش تحقیق در زمره تحقیقات توصیفی - تحلیلی قرار داشته و نیز از نظر طرح تحقیق، پیمایشی می باشد.

۴.۱. جامعه آماری

جامعه آماری کلیه مدیران و معاونین و کارشناسان مالی در اداره کل آموزش و پرورش سیستان و بلوچستان و ادارات نواحی شهرستان های استان سیستان و بلوچستان می باشند که به نوعی با نظام های مالی سر و کار داشته اند.

۴.۲. روش نمونه گیری و حجم نمونه

در این تحقیق از آنجایی که جامعه کلیه مدیران، معاونین و کارشناسان مالی در آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان می باشند. لذا جامعه محدود در نظر گرفته شده است. تعداد جامعه آماری (مدیران و معاونان و کارشناسان متخصص در امور مالی اداره کل و آموزش و پرورش نواحی در شهرستان های استان سیستان و بلوچستان) ۱۰۰ نفر می باشد و کلیه جامعه آماری به عنوان نمونه انتخاب شدند.

۴.۳. روش جمع آوری داده ها و اطلاعات

در تحقیق حاضر، روش جمع آوری داده ها بصورت ترکیبی از دو بخش کتابخانه ای و میدانی بوده است. الف- بخش اول: از روش مطالعات اسنادی و کتابخانه ای برای تدوین مباحث و مبانی نظری و همچنین اسناد و مدارک موجود در دستگاه جهت تهیه چک لیستهای مقایسه ای استفاده شده است. ب- بخش دوم: از روش پیمایشی استفاده گردید تا توصیف عینی، واقعی و منظم مسائل مورد بررسی قرار گیرد. فرضیات تحقیق را مورد آزمون قرار داده تا رد یا پذیرش فرضیات مشخص گردند. بدین منظور پرسشنامه هایی طراحی گردید که به دو دسته سوالات عمومی که شامل مشخصات مدیر و معاونین و سوالات اختصاصی مربوط به فرضیات تحقیق تقسیم می شد.

۵. یافته‌های پژوهش

۵.۱. اعتبار و روایی پژوهش

برای اندازه گیری روایی پرسشنامه روش های مختلفی وجود دارد. اهمیت روایی از آن جهت است که اندازه گیری نامناسب و ناکافی می تواند هر پژوهش علمی را بی ارزش و ناروا سازد. برای افزایش روایی و اعتبار پرسشنامه ابتدا به تعداد ۲۱ پرسشنامه بین جمعی از کارکنان توزیع گردید و کلیه ابهامات کارکنان در رابطه با سوالات مشخص شد و در نهایت پس از شفاف شدن و رفع ابهامات، پرسشنامه نهایی تهیه و توزیع گردید.

در این تحقیق برای افزایش روایی محتوای پرسشنامه از ابزارهای ذیل استفاده شد:

۱- استفاده از نظرات متخصصان و کارشناسان امور پژوهشی در حوزه مالی و حسابداری

۲- مطالعه پرسشنامه های مشابه، مقالات، کتب و مجلات

۳- توزیع ابتدایی پرسشنامه بین تعدادی از پرسنل و اعمال نظرات اصلاحی آنان

۵.۲. پایایی تحقیق

در پژوهش های کمی برای محاسبه ضریب پایایی از روش هایی مانند اجرای دوباره، روش همتا، روش دو نیمه کردن، روش کودر-ریچاردسون و آلفای کرونباخ و دیگر روش ها استفاده می گردد. پایایی معیار به آن حدی اطلاق می گردد که فرایند اندازه گیری صرفاً فاقد خطای تصادفی باشد. پایایی با ثبات، صحت و قابلیت پیش بینی یافته های تحقیق سروکار دارد (حافظنیا، ۱۳۹۵).

پرسشنامه های استفاده شده در این پژوهش به صورت محقق ساخته می باشد و روایی آن قبلاً توسط استاد راهنما و برخی استادان دیگر مورد بررسی و در نهایت تأیید قرار گرفته است. جهت پایایی پرسشنامه ها در این تحقیق از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است.

جدول زیر مربوط به ضرایب پایایی مبتنی بر بررسی نگرش ها و عوامل مؤثر بر استقرار و فرآیند گذار به حسابداری تعهدی می باشد.

جدول ۱. آلفای کرونباخ

متغیرهای پژوهش	آلفای کرونباخ
عوامل مدیریتی	۰/۸۳۹
مسئولیت پاسخگویی	۰/۸۷۳
بودجه ریزی عملیاتی	۰/۸۳۲
استقرار حسابداری تعهدی	۰/۸۷۸
کل پرسشنامه	۰/۹۵۷

نتایج مربوط به بررسی پایایی بررسی نگرش ها و عوامل مؤثر بر استقرار و فرآیند گذار به حسابداری تعهدی با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ نشان داد که ضریب آلفای کرونباخ کل ابزار نهایی ۳۰ سؤالی حسابداری تعهدی، ۹۵ درصد و در تمامی عوامل، بالاتر از ۸۰ درصد می باشد که مورد قبول است.

۵.۳. اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

بررسی توزیع پاسخ دهندگان بر حسب جنسیت

بر اساس بررسی ها ۹۹ درصد نمونه بررسی را مردان و تنها ۱ درصد را زنان تشکیل می دهد.

بررسی توزیع پاسخ دهندگان بر حسب سمت

بر اساس نتایج جدول ۲ بیشترین سمت مربوط به کارشناس است که ۷۲ درصد از کل افراد را به خود اختصاص داده است.

جدول ۲. توزیع پاسخ دهندگان بر اساس سمت

سمت	فراوانی	درصد فراوانی
کارشناس	۷۲	۷۲
کارشناس مسئول	۲۲	۲۲
مدیر	۶	۶
کل	۱۰۰	۱۰۰

بررسی تحصیلات پاسخ گویان

نتایج نشان می دهد بیشتر پاسخگک دهندگان دارای مدرک لیسانس بوده و ۵۸ درصد را اختصاص به خود بودند. جدول ۳ نحوه توزیع تحصیلات را نشان می دهد.

جدول ۳. توزیع پاسخ دهندگان بر اساس تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
دیپلم	۱	۱
فوق دیپلم	۲	۲
لیسانس	۵۸	۵۸
فوق لیسانس	۳۸	۳۸
دکتری	۱	۱
کل	۱۰۰	۱۰۰

بررسی توزیع پاسخ دهندگان بر حسب تجربه در حسابداری

بر اساس نتایج جدول ۴ بیشترین تجربه مربوط به کمتر از ۵ سال با ۴۳ درصد از کل افراد است.

جدول ۴. توزیع پاسخ دهندگان بر اساس تجربه

تجربه	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۵ سال	۴۳	۴۳
۵ الی ۱۰ سال	۲۴	۲۴
۱۰ الی ۱۵ سال	۲۲	۲۲
بیشتر از ۱۵ سال	۱۱	۱۱
کل	۱۰۰	۱۰۰

۵.۴. آمار توصیفی

جدول ۵. شاخص های توصیفی متغیرهای تحقیق را نشان می دهد. همان گونه که مشاهده می کنید میانگین متغیرهای عوامل مدیریتی، مسئولیت پاسخگویی، بودجه ریزی عملیاتی و استقرار حسابداری تعهدی ۳/۰۸، ۳/۱۸، ۳/۱۸، ۳/۲۴ هستند. مقادیر انحراف معیار برای متغیرهای تحقیق مذکور به ترتیب برابر ۰/۷۷، ۰/۸۰، ۰/۷۸ و ۰/۸۳ می باشند. همچنین مقادیر چولگی

و کشیدگی بیشتر متغیرها در محدوده‌ای هستند (بین ۱- و ۱) که نشان می‌دهد توزیع متغیرهای تحقیق به توزیع نرمال نزدیک تر است.

جدول ۵. آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
عوامل مدیریتی	۱/۱۴	۵	۳/۰۸	۰/۷۷	۰/۰۷	۰/۰۵
مسئولیت پاسخگویی	۱/۱۳	۵	۳/۱۸	۰/۸۰	۰/۰۲	۰/۱۲
بودجه ریزی عملیاتی	۱/۵۷	۵	۳/۱۸	۰/۷۸	۰/۳۸	-۰/۰۱
استقرار حسابداری تعهدی	۱/۱۴	۵	۳/۲۴	۰/۸۳	-۰/۲۲	۰/۰۹

۵.۵. آمار استنباطی

در این بخش ابتدا برای تعیین نوع آزمون‌های پارامتریک یا ناپارامتریک جهت آزمون فرضیه‌ها از آزمون نرمالیتی کولموگروف-اسمیرنوف بهره خواهیم برد. از ضریب همبستگی پیرسون یا اسپیرمن برای بررسی روابط بین متغیرها بهره خواهیم گرفت و از مدل رگرسیونی برای بررسی آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است.

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای نرمال بودن متغیرهای تحقیق

برای استفاده از تکنیک‌های آماری ابتدا باید مشخص شود که داده‌های جمع‌آوری شده از توزیع نرمال برخوردار است یا خیر؟ زیرا در صورت نرمال بودن توزیع داده‌های جمع‌آوری شده برای آزمون فرضیه‌ها می‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده نمود و در صورت غیر نرمال بودن از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده کرد. برای این منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کولموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای اصلی استفاده می‌شود. این آزمون در حالت تک نمونه‌ای به مقایسه تابع توزیع تجمعی مشاهده شده با تابع توزیع تجمعی مورد انتظار در یک متغیر در سطح سنجش فاصله‌ای می‌پردازد. در تفسیر نتایج آزمون، چنانچه مقدار سطح معنی داری مشاهده شده از ۰/۰۵ بیشتر باشد، در آن صورت توزیع مشاهده شده با توزیع نظری یکسان است و تفاوتی بین این دو وجود ندارد. یعنی توزیع بدست آمده توزیع نرمال است. اما چنانچه مقدار معنی داری از ۰/۰۵ کوچکتر باشد آنگاه توزیع مشاهده شده با توزیع مورد انتظار متفاوت است و توزیع فوق نرمال نخواهد بود. این آزمون با توجه به فرضیات زیر به بررسی نرمال بودن داده می‌پردازد.

H_0 : توزیع داده‌ها نرمال است.

H_1 : توزیع داده‌ها نرمال نیست.

نتایج حاصل از آزمون نرمال بودن متغیرهای تحقیق مورد بررسی در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

متغیرهای پژوهش	آماره آزمون	سطح معنی داری
عوامل مدیریتی	۰/۰۸۸	۰/۰۵۲
مسئولیت پاسخگویی	۰/۱۰۹	۰/۰۰۵
بودجه ریزی عملیاتی	۰/۱۰۵	۰/۰۰۸
استقرار حسابداری تعهدی	۰/۰۹۰	۰/۰۴۵

با توجه به نتایج جدول فوق، سطح معنی داری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای تمام متغیرهای پژوهش به جز عوامل مدیریتی کمتر از ۰/۰۵ است، نتیجه می شود که توزیع تمام متغیرهای پژوهش به جز عوامل مدیریتی نرمال نمی باشند. به دلیل تمامی متغیرهای تحقیق نرمال نشدند، پس نمی توانیم از ضریب همبستگی پیرسون استفاده کنیم. در چنین مواقع از روش جایگزین و ناپارامتری استفاده می کنیم که به ضریب همبستگی اسپیرمن معروف است.

جدول زیر ضریب همبستگی اسپیرمن متغیرهای مستقل پژوهش با متغیر وابسته، به همراه آزمون معنی داری آنها را نشان می دهد. همان طور که مشاهده می کنید رابطه متغیرهای عوامل مدیریتی، مسئولیت پاسخگویی، بودجه ریزی عملیاتی و استقرار حسابداری تعهدی معنی دار هستند که نشان از رابطه داشتن آنها و تأثیر پذیری از همدیگر را دارند. (زیرا سطح معنی داری برای رابطه های بین متغیرهای مذکور از ۰/۰۵ کمتر می باشد).

جدول ۷. ضریب همبستگی اسپیرمن به همراه آزمون فرضیه های متغیرهای تحقیق

عوامل مدیریتی	مسئولیت پاسخگویی	بودجه ریزی	استقرار حسابداری	ضریب همبستگی
				سطح معنی داری
۱	۰/۷۹۶	۰/۷۷۴	۰/۷۷۹	عوامل مدیریتی
-	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	
	۱	۰/۸۲۳	۰/۷۷۸	مسئولیت پاسخگویی
	-	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	
		۱	۰/۷۷۳	بودجه بندی
		-	۰/۰۰۰	
			۱	استقرار حسابداری
			-	

آزمون فرضیه ها

فرضیه فرعی اول: بین عوامل مدیریتی و استقرار حسابداری تعهدی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از مدل رگرسیونی برازش شده برای این آزمون فرضیه در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۸. نتایج حاصل از مدل رگرسیونی برای آزمون فرضیه فرضیه اول

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای معیار	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدا	۰/۵۷	۰/۲۰	۲/۸۶	۰/۰۰۵
عوامل مدیریتی	۰/۸۶	۰/۰۶	۱۳/۷۰	۰/۰۰۰
آماره F	۱۸۷/۶۷	سطح معنی داری F	۰/۰۰۰	
ضریب تعیین	۰/۶۶	ضریب تعیین تعدیل یافته	۰/۶۵	

نتایج جدول حاکی از آن است که رابطه بین عوامل مدیریتی و استقرار حسابداری تعهدی در بین کارکنان آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان، معنی دار و مستقیم است (زیرا سطح معنی داری بدست آمده از سطح آزمون (۰/۰۵)

کمتر می‌باشد)، به طوری که هرچه عوامل مدیریتی در بین کارکنان آموزش و پرورش بهتر شود سبب استقرار مناسب حسابهای تعهدی نیز می‌گردد. مقدار سطح معنی داری F مدل کمتر از سطح آزمون می‌باشد که نشان می‌دهد که مدل رگرسیونی معنی دار بوده و امکان برازش چنین مدلی نیز وجود دارد. همچنین مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۶۶ شده است که نشان می‌دهد مدل ۶۶ درصد توانسته در تبیین متغیر پاسخ بهتر عمل کند که عدد مناسبی می‌باشد، همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل یافته برابر ۰/۶۵ شده است و چون به ضریب تعیین نزدیک است پس مدل از برازش مناسبی و قابل اعتمادی برخوردار است.

فرضیه فرعی دوم: بین مسئولیت پاسخگویی و استقرار حسابداری تعهدی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از مدل رگرسیونی برازش شده برای این آزمون فرضیه در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۹. نتایج حاصل از مدل رگرسیونی برای آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای معیار	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدا	۰/۵۴	۰/۱۹	۲/۸۵	۰/۰۰۵
مسئولیت پاسخگویی	۰/۸۵	۰/۰۵	۱۴/۶۵	۰/۰۰۰
آماره F	۲۱۴/۷۸	سطح معنی داری F	۰/۰۰۰	
ضریب تعیین	۰/۶۹	ضریب تعیین تعدیل یافته	۰/۶۸	

نتایج جدول حاکی از آن است که رابطه بین مسئولیت پاسخگویی و استقرار حسابداری تعهدی در بین کارکنان آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان معنی دار و مستقیم است (زیرا سطح معنی داری بدست آمده از سطح آزمون (۰/۰۵) کمتر می‌باشد)، به طوری که هرچه مسئولیت پاسخگویی در بین کارکنان آموزش و پرورش تقویت شود سبب استقرار مناسب حسابهای تعهدی نیز می‌گردد. مقدار سطح معنی داری F مدل کمتر از سطح آزمون می‌باشد که نشان می‌دهد که مدل رگرسیونی معنی دار بوده و امکان برازش چنین مدلی نیز وجود دارد. همچنین مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۶۹ شده است که نشان می‌دهد مدل ۶۹ درصد توانسته در تبیین متغیر پاسخ بهتر عمل کند که عدد مناسبی می‌باشد، همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل یافته برابر ۰/۶۸ شده است و چون به ضریب تعیین نزدیک است پس مدل از برازش مناسبی و قابل اعتمادی برخوردار است.

فرضیه فرعی سوم: بین بودجه ریزی عملیاتی و استقرار حسابداری تعهدی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از مدل رگرسیونی برازش شده برای این آزمون فرضیه در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۱۰. نتایج حاصل از مدل رگرسیونی برای آزمون فرضیه فرعی سوم

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای معیار	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدا	۰/۵۴	۰/۲۱	۲/۵۶	۰/۰۱۲
بودجه ریزی عملیاتی	۰/۸۴	۰/۰۶	۱۳/۰۱	۰/۰۰۰
آماره F	۱۶۹/۴۴	سطح معنی داری F	۰/۰۰۰	
ضریب تعیین	۰/۶۴	ضریب تعیین تعدیل یافته	۰/۶۳	

نتایج جدول حاکی از آن است که رابطه بین بودجه ریزی عملیاتی و استقرار حسابداری تعهدی در بین کارکنان آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان معنی دار و مستقیم است (زیرا سطح معنی داری بدست آمده از سطح آزمون (۰/۰۵) کمتر می باشد)، به طوری که هرچه بودجه ریزی عملیاتی در بین کارکنان آموزش و پرورش بهتر شود سبب استقرار مناسب حسابهای تعهدی نیز می گردد. مقدار سطح معنی داری F مدل کمتر از سطح آزمون می باشد که نشان می دهد که مدل رگرسیونی معنی دار بوده و امکان برازش چنین مدلی نیز وجود دارد. همچنین مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۶۴ شده است که نشان می دهد مدل ۶۴ درصد توانسته در تبیین متغیر پاسخ بهتر عمل کند که عدد مناسبی می باشد، همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل یافته برابر ۰/۶۵ شده است و چون به ضریب تعیین نزدیک است پس مدل از برازش مناسبی و قابل اعتمادی برخوردار است.

فرضیه اصلی: بین نگرش ها و عوامل مؤثر بر استقرار و فرایند گذار به حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به نتایج فرضیات فرعی، مشخص شد بین هر یک از نگرش ها و عوامل مؤثر (عوامل مدیریتی، مسئولیت پاسخگویی و بودجه ریزی عملیاتی) و استقرار حسابداری تعهدی رابطه معنی داری وجود دارد و هر سه فرضیه های فرعی مورد تأیید قرار می گیرد. در نتیجه فرضیه اصلی تحقیق تأیید می گردد.

۶. نتیجه گیری

پژوهش حاضر با هدف بررسی نگرش ها و عوامل مؤثر بر استقرار و فرایند گذار به حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان بررسی شد. داده ها از طریق جامعه آماری که کلیه مدیران، معاونین و کارشناسان مالی در آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان می باشند جمع آوری گردید. نتایج جداول حاکی از آن است که رابطه بین عوامل مؤثر (عوامل مدیریتی، مسئولیت پاسخگویی و بودجه ریزی) بر استقرار و فرایند گذار به حسابداری تعهدی در بین کارکنان آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان معنی دار و مستقیم است زیرا سطح معنی داری بدست آمده از سطح آزمون (۰/۰۵) کمتر می باشد. با توجه به اینکه مقدار سطح معنی داری مشاهده شده از ۰/۰۵ بیشتر است، توزیع مشاهده شده با توزیع نظری یکسان است و تفاوتی بین این دو وجود ندارد. یعنی توزیع بدست آمده توزیع نرمال است. با توجه به فرضیه اصلی میتوان بیان نمود که بین نگرش ها و عوامل مؤثر بر استقرار و فرایند گذار به حسابداری تعهدی در آموزش و پرورش استان سیستان و بلوچستان رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

منابع

۱. آذری، محمدرضا (۱۳۸۸)، "تاریخچه حسابداری و اقدامات انجام شده جهت استقرار حسابداری تعهدی در ایران".
۲. باباجانی، جعفر و آرزومددی (۱۳۸۸) "امکان سنجی تحول و در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۶.
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۷۸)، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولتی، دانشگاه حسابداری و مدیریت علامه طباطبایی، رساله دکتری.
۴. باباجانی، جعفر (۱۳۸۵)، کتاب حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ سوم.
۵. بداغی، حمید و رضایی، حمیدرضا و قناد، مصطفی (۱۳۹۵)، تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی، مشکلات و موانع پیش رو؛ دوفصلنامه حسابداری دولتی، سال دوم شماره ۴.
۶. حافظ نیا، محمدرضا (۱۳۹۵)، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، انتشارات سمت چاپ ۲۱.
۷. خاکی، غلامرضا (۱۳۸۴)، روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی، تهران: انتشارات بازتاب.
۸. رفیعی افسانه (۱۳۹۰)، بررسی تحولات نظام حسابداری دولتی و بودجه بندی در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی، فصلنامه حسابرس، شماره ۵۵.
۹. کردستانی، غلامرضا و ایرانشاهی، علی اکبر (۱۳۸۸)، بررسی عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی، دانش حسابرسی، ۲۸.
۱۰. ملکی، جلال و محمد نظریور و پیمان امینی (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره چهارم، شماره پیاپی ۱۰.
۱۱. مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹)، "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران"، مجله حسابرس، شماره ۷.
12. Barret, M. (2015) Public Accountability: Performance Measurement, the Extended State, and the Search for Trust, National Academy of Public Administration & The Kettering Foundation.
13. Boxali, P. (1998), "The Revolution in Government Accounting". Australian CPA, No.68(3): pp:18-20.
14. Carlin, T. M. (2003), "Accrual Accounting & Financial Reporting in the Public Sector: Refraining the Debate". Financial Accountability and Management, Vol.21, Issue. 3: pp.
15. Chase, B. W. and L. B. Triggs (2001), "How to Implement GASB Statement No. 34". Journal of Accountancy, November, No192 (5): pp. 71-79.
16. Christensen, Mark & sebastien rocher (2010), a translation view comparing accrual accounting.
17. Koana, Abdul and Stephen Mayes. (2016). "Transition to Accrual Accounting", International Monetary Fund (Fiscal Affair Department), September 200918- Lewis, N. (1995) AAS 29: A Critique in Readings in Accounting Developments in the Public Sector, 1995.
18. Guthrie, J. (1998), "Application of accrual accounting in the Australian public sector-rhetoric or reality". Financial Accountability & Management, February, Vol. 14, Issue. 1: pp. 1-19.
19. IFAC. (2015). "Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports", International Public Sector Accounting Standards Board, Final Pronouncement.

20. Nesbakk, L. G. (2010), "Accrual accounting representations in the public sector-A case of Autopoiesis". *Critical Perspectives on Accounting*, October, Vol. 12.
21. Pina, V.; Torres, L.; and A. Yetano (2019), "Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches." *European Accounting Review*, Vol. 18, Issue. 4: pp. 765-807.
22. Khan, A., & Mayes, S (2019), *Transition to accrual accounting*. International Monetary Fund.
23. Robinson, M. (2002), "Financial control in Australian Government budgeting". *Public Budgeting & Finance*, spring, Vol. 22, pp. 80-93.
24. Thomas, H. B. (2007), "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?". *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, Vol. 12 (3): pp. 9-14.