

## عوامل سازمانی مؤثر در بهینه‌سازی حسابداری تعهدی در ناجا<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۵/۱۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۱/۱۸

سعید زارع،<sup>۲</sup> محمد جعفری،<sup>۳</sup> علی یآوری<sup>۴</sup>

از صفحه ۱۷۹ تا ۱۹۶

### چکیده

**زمینه و هدف:** امروزه توصیه می‌شود که بخش عمومی به ویژه پلیس باید تعدادی از صورت‌های مالی مورد استفاده در بخش خصوصی را که بر اساس مبنای تعهدی تهیه می‌شوند، به کار گیرد. در این پژوهش عوامل سازمانی مؤثر در بهینه‌سازی حسابداری تعهدی در ناجا مورد بررسی قرار می‌گیرد.

**روش‌شناسی:** در پژوهش حاضر، تعداد جامعه شامل تمامی افرادی هستند که به نوعی با حسابداری تعهدی سروکار دارند که شامل مدیران و کارشناسان مالی ستاد ناجا که مجموع آنها ۶۰ نفر می‌باشد و تمام شمار انتخاب شدند. روش پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ چگونگی جمع‌آوری اطلاعات، از جمله پژوهش‌های توصیفی و از میان انواع پژوهش‌های توصیفی جزو پژوهش‌های تحلیلی می‌باشد. ابزار گردآوری پژوهش، پرسشنامه هیکس (۲۰۰۸) بود که در این پژوهش برای تضمین روایی پرسشنامه از روایی صوری محتوایی و برای بررسی پایایی ابزار از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده که آلفای کرونباخ برای پرسشنامه برابر با ۰/۸۹ بوده است.

**یافته‌ها و نتیجه‌گیری:** در این پژوهش، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها در دو سطح انجام شده است. در سطح تحلیل استنباطی با استفاده از روش آزمون t، نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل سازمانی در بهینه‌سازی حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر می‌باشند.

**واژه‌های کلیدی:** عوامل سازمانی، ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، فناوری، نیروی انسانی.

<sup>۱</sup> این مقاله مستخرج از پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت مالی دانشگاه علوم انتظامی امین است.

<sup>۲</sup> دانشجوی کارشناس ارشد مدیریت مالی، دانشگاه علوم انتظامی امین، تهران، ایران.

<sup>۳</sup> دانشیار دانشگاه علوم انتظامی امین، (نویسنده مسئول): jafari2750@gmail.com

<sup>۴</sup> مربی دانشگاه علوم انتظامی امین، تهران، ایران.

## مقدمه

در زمینه حسابداری بخش عمومی دو نوع نگرش وجود دارد؛ نخست، نگرش سنتی بر مبنای حسابداری نقدی و دیگری نگرش مدرن بر مبنای حسابداری تعهدی. از دیدگاه حسابداری نقدی یا حسابداری بودجه بخش عمومی، سیستم نقدی در اصل به‌عنوان روش مناسب‌تر برای بخش عمومی به‌کار می‌رود. در این سیستم تأکید روی تطابق گزارشگری مالی با قوانین و مقررات است. از نتایج این سیستم می‌توان به گزارش مقداری بودجه به‌عنوان یک بخش اساسی از صورت‌های مالی، در بخش عمومی اشاره کرد. بر اساس مدل مدرن و با کاربرد حسابداری تعهدی، تأکید بر کارایی آن است. بنابراین، امروزه توصیه می‌شود که بخش عمومی به خصوص ناجا، باید یک‌سری از صورت‌های مالی مورد استفاده در بخش خصوصی را که بر اساس مبنای تعهدی تهیه می‌شوند، به‌کار گیرد. در کشور ما برخی سازمان‌های دولتی از جمله نیروی انتظامی به سمت استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده‌اند (باباجانی، ۱۳۹۲: ۶۴).

از این‌رو، به نظر می‌رسد که در ایران، به‌ویژه نیروی انتظامی نیز همانند دیگر کشورهای که این مسیر را برگزیده‌اند، بررسی تحلیلی مزایا و معایب این رویکرد ضروری باشد؛ چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیر گذارد و در صورت گزینش آن به‌عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع شود. به منظور تحلیل هزینه و منفعت سیستم حسابداری تعهدی کامل، لازم است نخست آن را بشناسیم و سپس، تفاوت‌های آن با سیستم حسابداری نقدی و دلایل موافقان و مخالفان هر یک از دو سیستم را مورد توجه قرار دهیم. مبنای حسابداری، انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری است. انتخاب هر یک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که حسب مورد در حسابداری مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

عمده فعالیت‌های ناجا تاکنون در حوزه بودجه‌بندی عملیاتی و رعایت بوده و نیز مواردی هم از حسابداری تعهدی اتفاق افتاده است. از این‌رو، در این پژوهش به عوامل سازمانی مؤثر در بهینه‌سازی حسابداری تعهدی در ناجا پرداخته می‌شود.

**بیان مسأله:** سیستم حسابداری تعهدی فعلی توانایی ارائه اطلاعات لازم را برای فرماندهان و مدیران مالی و پشتیبانی به منظور اندازه‌گیری و محاسبه بهای تمام شده خدمات را ندارد. به نظر می‌رسد که ساختار مدیریت مالی در نیروی انتظامی و رویه‌های آن شامل سیستم حسابداری مورد استفاده برای استفاده مؤثرتر از بودجه و ارائه اطلاعات مالی واقعی و به‌روز، مناسب نمی‌باشد. با توجه به تأکید هیئت استانداردهای حسابداری دولتی مبنی بر تحول گزارشگری حسابداری بودجه عمومی لازم است تا در ایران و ناجا که یکی از سازمان‌های بزرگ از لحاظ گستردگی فعالیت و مصرف بودجه می‌باشد نیز این مهم اتفاق بیفتد. برای پیشبرد این هدف لازم است تا هر سازمان و ارگان دولتی بستر لازم را برای پیاده کردن آن فراهم کند. در نیروی انتظامی نیز باید عوامل تأثیرگذار در بهینه‌سازی آن را شناسایی و بررسی کرده تا مشخص شود امکان بهینه‌سازی آن در این سازمان وجود دارد یا خیر و نقش مثبت و منفی آنها را سنجید.

حال، سؤال این است که با توجه به مؤلفه‌های ذکر شده و با توجه به دستورالعمل صادره از وزارت امور اقتصاد و دارایی مبنی بر اجرایی شدن سیستم حسابرسی عملیاتی (دستورالعمل سال ۱۳۹۴)، عوامل سازمانی مؤثر در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا کدامند؟ ساختار سازمانی چه تأثیری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی ناجا دارد؟ فرهنگ سازمانی چه تأثیری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی ناجا دارد؟ فناوری چه تأثیری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی ناجا دارد؟ نیروی انسانی چه تأثیری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی ناجا دارد؟

**مبانی نظری پژوهش:** ساختار سازمانی: ساختار سازمانی تصریح می‌کند که وظایف چگونه تخصیص داده شوند، چه شخصی به چه کسی گزارش دهد و سازوکارهای هماهنگی رسمی و همچنین الگوهای تعاملی سازمانی که باید رعایت شوند، کدامند؟ ما ساختار را به‌عنوان یکی از اجزاء سازمان که از عنصر پیچیدگی، رسمیت و تمرکز تشکیل شده، تعریف می‌کنیم. پیچیدگی، حدود تفکیک درون سازمان را نشان می‌دهد. همچنین میزان تخصص‌گرایی، تقسیم کار و تعداد سطوح در سلسله مراتب سازمان را اشاره می‌کند و حد و حدودی که واحدهای سازمانی از لحاظ جغرافیایی پراکنده شده‌اند را نیز تصریح می‌کند (رابینز،<sup>۱</sup> ۲۰۰۸).

۱- Robbins

فرهنگ سازمانی: فرهنگ سازمانی تصویری از فعالیت‌ها، هنجارها و فلسفه‌ای که برای سازمان ارزشمند است را فراهم می‌آورد. یک معنی تجزیه و تحلیل فرهنگ سازمانی کوششی برای درک احساس اعضای سازمانی درباره خودشان به عنوان یک کل است (مرادی و همکاران، ۱۳۹۱).

منابع انسانی: مدیریت منابع انسانی را شناسایی، انتخاب و استخدام، تربیت و پرورش نیروی انسانی به‌منظور نیل به اهداف سازمان تعریف کرده‌اند. منابع انسانی با ارزش‌ترین عامل تولید و مهم‌ترین سرمایه و منبع اصلی مزیت رقابتی و ایجادکننده قابلیت‌های اساسی هر سازمانی به‌شمار می‌رود. یکی از مؤثرترین راه‌های دستیابی به مزیت رقابتی، کارآمد کردن کارکنان سازمان‌ها است. در این پژوهش با آموزش کارکنان از طریق برپایی کارگاه‌های آموزشی و حضور در کلاس‌های آموزشی مستمر، خلاقیت و انعطاف‌پذیری می‌توان در بهبود اجرایی شدن حسابداری تعهدی گام مهم برداشت.

فناوری: فناوری دانشی است که در امر تولید، تجاری‌سازی و توزیع کالا و خدمات به‌کار می‌رود و وسیله‌ای برای ارتقای توانایی‌های فیزیکی و فکری انسان و ابزاری برای تبدیل منابع ساده به منابع و کالاهای پیچیده می‌باشد. در واقع، فناوری را دانش عملی و یا کاربردی می‌نامند. تکنولوژی، سیستمی است برای تبدیل دانش فنی به محصولات تجاری (وبستر،<sup>۱</sup> ۱۹۸۱). در این پژوهش با پیکارچه‌سازی اطلاعات و امنیت اطلاعات سازمانی می‌توان در بهبود اجرایی شدن حسابداری تعهدی گام مهم برداشت.

حسابداری تعهدی: در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی، شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنای، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌شود. بنابراین زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد، بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنای، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌ها است و زمانی که کالایی تحویل یا خدمتی انجام می‌شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود (باباجانی، ۱۳۹۲: ۲۸).

۱- webster

حسابداری نقدی: حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت شود (باباجانی، ۱۳۹۲: ۲۷).

**پیشینه پژوهش:** ثقفی و هاشمی (۱۳۸۳)، در پژوهشی با عنوان «راه‌حل‌های بهبود سیستم حسابداری تعهدی در مراکز آموزش فنی حرفه‌ای استان تهران» درصد ارائه مدل برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی عملیاتی برآمده و اطلاعات حاصل از سیستم تعهدی را برای استفاده در مدل پیشنهادی خود ترجیح داده و آنها را کامل‌تر می‌داند. نتایج به‌دست آمده بیانگر آن است که به غیر از ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی نیز بیشترین تأثیر را در استقرار حسابداری تعهدی دارد.

قربانی و دشتیان (۱۳۸۷)، پژوهشی با عنوان «عوامل انسانی مؤثر بر بهبود سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری اصفهان» انجام داده‌اند و به مسائل رفاهی کارکنان، ایجاد امکانات و فراهم آوردن تسهیلات برای پرسنل و... پرداخته و آنها را به‌عنوان مواردی که نیاز است در حسابداری مدنظر قرار گیرند، مورد بررسی قرار داده و عنوان می‌کنند عموماً حسابداران با توجه به استنباطات خود در خصوص گزارشگری این موارد عمل می‌کنند و نیاز است حسابداری با تجدیدنظر در مبانی خود امکان گزارشگری مناسب در این خصوص را فراهم آورد. جمع‌آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه در قالب ۳۰ سؤال صورت گرفته است. نتایج با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی و به‌کارگیری آزمون Z و تحلیل واریانس محاسبه گردیده است. محققان به این نتیجه رسیدند که با توجه به اینکه استقرار حسابداری تعهدی در دستگاه‌های دولتی استان یزد با مشکلاتی روبرو است، برای رفع موانع باید منابع نیروی انسانی تقویت شود.

حسن‌پور (۱۳۸۹)، پژوهشی با عنوان «استقرار نظام حسابداری تعهدی با استفاده از روش عوامل سازمانی در سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی وزارت علوم و تحقیقات» را انجام داد. پژوهش وی توصیفی و ابزار جمع‌آوری اطلاعات، مصاحبه بود. جامعه آماری این پژوهش، سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی وزارت علوم و تحقیقات بوده است. از کارشناسان مربوطه مصاحبه به‌عمل آمده و ابزار جمع‌آوری

اطلاعات از طریق جداول طراحی شده مورد ارزیابی قرار گرفته است. نتایج نشان داد که از میان عوامل سازمانی، فرهنگ سازمانی و منابع نیروی انسانی بیشترین تأثیر را در استقرار حسابداری تعهدی دارد.

روضه‌ای (۱۳۹۳)، به بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی پرداخته است. نتایج این پژوهش نشان‌دهنده این مطلب است که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی تأثیرگذار هستند؛ بنابراین با هدف ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی در نظر گرفتن این عوامل از الزامات به‌کارگیری مبنای تعهدی به شمار می‌رود.

ویناری و ناسا (۲۰۰۸)، از زاویه نیاز درون‌سازمانی به موضوع پرداخته و معتقدند به دلیل کمتر بودن منابع نهادهای عمومی از هزینه انجام خدمات مورد انتظار از آنها، لازم است تخصیص منابع انجام دهند و برای تخصیص مناسب لازم است به مفهوم مدیریت جدید بخش عمومی توجه خاص شود. برای انجام مدیریت جدید بخش عمومی به اطلاعاتی نیاز است که در مبنای سنتی حسابداری بخش عمومی پوشش داده نمی‌شود و بنابراین، باید مبنایی تکامل یافته‌تر برای تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیریتی ایجاد شود و استدلال کرده‌اند که تکامل مبنای نه به دلیل تأمین نیازهای اطلاعاتی برون‌سازمانی، بلکه برای نیازهای مدیریتی (درون‌سازمانی) نیز قابل توجه است.

خان و می‌یز (۲۰۰۹)، چهار مورد سیستم‌های مناسب، ظرفیت فنی، مالکیت سیاسی و وجود یک سیستم اولیه مناسب برای تغییر را به عنوان پیش‌شرط‌های لازم برای موفقیت تغییر تکاملی مبنای حسابداری لازم می‌داند و معتقدند به‌کارگیری مبنای تکامل یافته‌تر در هر دو سطح خرد و کلان منافی را به همراه دارد؛ خصوصاً اگر هم حسابداری و هم بودجه‌بندی هر دو بر اساس مبنای تکامل یافته‌تر باشند.

شکیرات (۲۰۱۳)، اثر به‌کارگیری مبنای تعهدی را بر شفافیت و پاسخگویی بررسی کرده، مطالعات وی نشان می‌دهد بودجه‌بندی بر مبنای تعهدی اثر مؤثری بر افزایش شفافیت و پاسخگویی داشته است. همچنین بر رشد اقتصادی بخش عمومی نیز اثر داشته است. در این پژوهش فرهنگ سازمانی بیشترین تأثیر را داشته است.

لارتن<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)، در پژوهشی با عنوان «استفاده دولت‌ها از حسابداری تعهدی» وجود فرهنگ سازمانی و پذیرش مسئولان دولتی را برای اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری تعهدی ضروری می‌داند و خاطر نشان می‌سازد که هم اکنون بیشتر مسئولان دولتی علاقه چندانی به آگاهی از اطلاعات واقعی در خصوص بهای تمام شده خدمات و حسابداری تعهدی ندارند و بیشتر به رویه‌ها و نظام‌های مالی قدیمی اتکاء می‌کنند.

### مدل مفهومی پژوهش

با توجه به اهداف تحقیق، مبانی نظری و پیشینه مطالعه شده، مدل مفهومی این پژوهش به شرح زیر می‌باشد:



نمودار ۱: مدل مفهومی پژوهش (برگرفته از مدل هیکس، ۲۰۰۴)

۱- Marco Larten

## فرضیه‌های پژوهش

### فرضیه اصلی:

عوامل سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

### فرضیه‌های فرعی:

- ۱- ساختار سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.
- ۲- فرهنگ سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.
- ۳- فناوری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.
- ۴- نیروی انسانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

## روش‌شناسی پژوهش

روش مورد استفاده در این پژوهش توصیفی از نوع پیمایشی بوده است. این پژوهش در دو روش مجزا برای گردآوری داده و اطلاعات استفاده شده است؛ در بخش اول از روش اسنادی و کتابخانه‌ای برای گردآوری اطلاعات و روش پیمایشی برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. پژوهش حاضر یک پژوهش تحلیلی است؛ زیرا خصوصیات جامعه آماری پژوهش را بر اساس اطلاعات به دست آمده بیان می‌دارد و روابط بین متغیر مستقل و وابسته، تحلیل شده و بر اساس اطلاعات یاد شده تحلیل‌های آماری برای آزمون‌های فرضیه‌ها و دستیابی به نتایج مورد انتظار انجام خواهد شد. این پژوهش پیمایشی است به دلیل این که در این روش از پرسشنامه استفاده شده است.

جامعه آماری این پژوهش شامل ۶۰ نفر می‌باشد که پرسشنامه‌ها بین ۴۰ نفر از کارکنان اداره کل مالی و معاونت طرح و برنامه و بودجه ناجا و ۲۰ نفر از کارکنان بودجه و مالی سایر معاونت‌ها توزیع شده است. بنابراین در سال ۱۳۹۵ تعداد کل افراد جامعه آماری ۶۰ نفر و نمونه‌گیری به صورت تمام شمار است.

همان‌گونه که ذکر شد، در این پژوهش به منظور بیان مباحث نظری و جمع‌آوری اطلاعات از هر دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. روش کتابخانه‌ای برای



بیان مباحث نظری پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است و روش میدانی از طریق پرسشنامه می‌باشد که در این راستا پرسشنامه طراحی که محتوی ۳۴ پرسش پنج گزینه‌ای بوده و بر اساس فرضیه‌های پژوهش، پرسش‌های آن طبقه‌بندی شده و در اختیار پاسخگویان قرار گرفته است.

پرسشنامه تحقیق به‌طور مقدماتی بین ۲۰ نفر توزیع شد تا موارد مجهول و مبهم آن مرتفع و اعتبار و روایی آن بررسی شود. بنابراین روایی پرسشنامه‌های پژوهش از نوع روایی محتوایی است که پرسشنامه‌ها بر اساس مبانی نظری تنظیم شده و مورد تأیید خبرگان و سازمان مربوطه قرار گرفته است. برای بررسی میزان پایایی پرسشنامه از نرم‌افزار SPSS برای به‌دست آوردن ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ یکی از روش‌های محاسبه قابلیت اعتماد ابزارهای اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه می‌باشد. هرچه مقدار آلفای کرونباخ به مقدار یک نزدیک‌تر باشد، حاکی از پایایی بالای پرسشنامه است. مقدار آلفا برای پرسشنامه این تحقیق برابر ۰/۸۹ است که حاکی از پایایی بالا است.

### یافته‌های پژوهش

پس از جمع‌آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه، ابتدا با استفاده از آمار توصیفی، پاسخ‌های هر یک از سؤالات به‌صورت جداول تک‌بعدی شامل فراوانی مطلق، فراوانی نسبی تشریح شده و در مرحله بعدی، با استفاده از آزمون  $t$  در سطح احتمال خطای  $(\alpha=5\%)$  به تأیید یا رد فرضیات پرداخته می‌شود و انجام محاسبات آماری توسط نرم‌افزار SPSS صورت گرفته است.

### فرضیه‌های فرعی:

- ۱- ساختار سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.  
فرضیه ( $H_0$ ): ساختار سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر نیست.
- فرضیه ( $H_1$ ): ساختار سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

برای بررسی فرضیه بالا، گویه‌های یک تا نه پرسشنامه تدوین گردید و از آزمون  $t$  استفاده شده که نتایج آن به شرح ذیل می‌باشد:

جدول ۱: نتایج آزمون  $t$  - استیودنت یک‌نمونه‌ای برای بررسی فرضیه اول

سطح معناداری (sig.)	مقدار $t$	انحراف معیار		تعداد	میانگین
		خطای میانگین	انحراف معیار		
۰/۰۰۰	۱۳/۲۱	۰/۰۵	۰/۴۲	۳/۴۱	۶۰

ساختار سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است

با توجه به سطح معناداری به‌دست آمده ( $sig=0/000$ ) که کوچک‌تر از سطح آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است، با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت ساختار سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است. به عبارت دیگر، فرضیه  $H_0$  پذیرفته می‌شود.

۲- فرهنگ سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

فرضیه ( $H_0$ ): فرهنگ سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر نیست.

فرضیه ( $H_1$ ): فرهنگ سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

برای بررسی فرضیه بالا، سوالات ۱۰ الی ۱۸ پرسشنامه تدوین گردید و از آزمون  $t$  استفاده شده که نتایج آن به شرح ذیل می‌باشد:

جدول ۲: نتایج آزمون  $t$  - استیودنت یک‌نمونه‌ای برای بررسی فرضیه دوم

سطح معناداری (sig.)	مقدار $t$	انحراف معیار		تعداد	میانگین
		خطای میانگین	انحراف معیار		
۰/۰۰۰	۶/۶۳	۰/۰۶	۰/۵۴	۳/۶۴	۶۰

فرهنگ سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است

با توجه به سطح معناداری به‌دست آمده ( $\text{sig}=0/000$ ) که کوچک‌تر از سطح آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است، با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت فرهنگ سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است. به عبارت دیگر، فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

### ۳- فناوری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

فرضیه ( $H_0$ ): فناوری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر نیست.

فرضیه ( $H_1$ ): فناوری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

برای بررسی فرضیه بالا، سؤالات ۱۹ الی ۲۷ پرسشنامه تدوین گردید و از آزمون  $t$  استفاده شده که نتایج آن به شرح ذیل می‌باشد:

جدول ۳: نتایج آزمون  $t$ - استیودنت یک‌نمونه‌ای برای بررسی فرضیه سوم

سطح معناداری (sig.)	مقدار $t$	انحراف معیار		تعداد میانگین	فناوری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.
		خطای میانگین	انحراف معیار		
0/000	9/80	0/06	0/74	3/59	60

با توجه به سطح معناداری به‌دست آمده ( $\text{sig}=0/000$ ) که کوچک‌تر از سطح آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است، با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت فناوری در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است. به عبارت دیگر، فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

### ۴- نیروی انسانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

فرضیه ( $H_0$ ): نیروی انسانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر نیست.

فرضیه ( $H_1$ ): نیروی انسانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

برای بررسی فرضیه بالا، سؤالات ۲۸ الی ۳۳ پرسشنامه تدوین گردید و از آزمون  $t$  استفاده شده که نتایج آن به شرح ذیل می‌باشد:

جدول ۴: نتایج آزمون t- استیودنت یک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه چهارم

سطح معناداری (sig.)	مقدار t	انحراف معیار		تعداد میانگین	تعداد
		خطای میانگین	معیار		
۰/۰۰۰	۱۱/۳۰	۰/۰۶	۰/۶۳	۳/۵۴	۶۰

نیروی انسانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

با توجه به سطح معناداری به دست آمده ( $\text{sig}=0/000$ ) که کوچک‌تر از سطح آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است، با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت نیروی انسانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است. به عبارت دیگر، فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

**آزمون فرضیه اصلی:** عوامل سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

قبل از انجام مراحل مربوط به بررسی تأثیر هر یک از ابعاد عوامل سازمانی در ناجا، آنچه باید در نظر گرفته شود، مباحث مربوط به رعایت کردن پیش‌فرض‌های آماری است. در آزمون از پیش‌فرض‌های مهم نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد بررسی به آزمون کولموگروف - اسمیرنوف است که در مراحل اولیه فرضیه‌ها انجام شد و نتایج حاکی از توزیع نرمال است.

با توجه به هر یک از فرضیه‌های فرعی عوامل سازمانی از جمله ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، فناوری و نیروی انسانی تأثیر معنادار بین آنها است. بنابراین، نتایج حاصل از آزمون سطح معناداری متغیرها بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ هستند. با توجه به جدول شماره چهار سطح معناداری به دست آمده از آزمون فریدمن برابر ۰/۰۰ است که کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ است، به این نتیجه می‌رسیم توانایی از دید عاملین ذی‌حساب قابل اولویت‌بندی می‌باشد.

جدول ۵: آزمون رتبه بندی در پیاده سازی

مؤلفه‌ها	رتبه میانگین	سطح معناداری
نیروی انسانی	۲/۳۳	۰/۰۵
فناوری	۲/۷۷	
ساختار سازمانی	۲/۴۹	
فرهنگ سازمانی	۲/۱۴	

همان‌طور که از جدول بالا مشخص است، مؤلفه نیروی انسانی دارای بالاترین رتبه میانگین و مؤلفه فرهنگ سازمانی دارای کمترین رتبه میانگین است.

### بحث و نتیجه‌گیری

#### نتیجه‌گیری مربوط به فرضیه اصلی پژوهش

در این فرضیه بیان شده که عوامل سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است.

با توجه به معنادار بودن آزمون t-test این‌گونه نتیجه‌گیری می‌شود که عوامل سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا مؤثر است. نتایج حاصل از پژوهش‌های روضه‌ای (۱۳۹۳) و ثقفی (۱۳۹۲) نیز گویای تأثیر عوامل سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد.

#### نتیجه‌گیری مربوط به فرضیه‌های فرعی پژوهش

با توجه به جدول آزمون t-test مشاهده می‌شود که ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، فناوری و نیروی انسانی معنادار بوده و نتیجه گرفته می‌شود که فرض فرعی اول، دوم، سوم و چهارم تأیید می‌شود و این‌گونه نتیجه‌گیری می‌شود که از میان ابعاد ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، فناوری و نیروی انسانی، عامل نیروی انسانی با ۴۳ درصد و فناوری با ۳۸ درصد از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا دارای بیشترین اثر و عامل ساختار سازمانی با ۳۱ درصد و فرهنگ سازمانی با ۲۷ درصد از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا دارای اثر است. پژوهش‌های شادپور (۱۳۹۰) و صالح‌خانی (۱۳۹۲) نیز هر کدام در سازمان‌های دولتی انجام داده‌اند نیز گویای تأثیر بیشتر عامل نیروی انسانی و سپس، فرهنگ سازمانی مؤثر بر اجرا و بهبود سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد.

دانش، مهارت، انعطاف‌پذیری، خلاقیت و یادگیری مستمر در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا اثر دارد. از میان ابعاد دانش، مهارت، انعطاف‌پذیری، خلاقیت و یادگیری مستمر، دو عامل دانش با ۳۹ درصد و یادگیری مستمر با ۳۷ درصد از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا اثر دارند و انعطاف‌پذیری، خلاقیت از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا اثر ندارد. پژوهش انصارجو (۱۳۸۸) نیز مؤید تأثیر بیشتر خلاقیت و یادگیری مستمر بر اجرای بهتر حسابداری تعهدی در شرکت ایزایران می‌باشد.

یکپارچه‌سازی اطلاعات، تجارت الکترونیک و امنیت اطلاعات سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا اثر دارد. از میان ابعاد یکپارچه‌سازی اطلاعات، تجارت الکترونیک و امنیت اطلاعات سازمانی، دو عامل یکپارچه‌سازی اطلاعات با ۳۳ درصد و امنیت اطلاعات سازمانی با ۳۱ درصد از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا اثر دارند و تجارت الکترونیک از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا اثر ندارد.

پیچیدگی، تمرکز، سلسله‌مراتب، سازمان مجازی، اتوماسیون و اعتماد در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا اثر دارد. از میان ابعاد پیچیدگی، تمرکز، سلسله‌مراتب، سازمان مجازی، اتوماسیون و اعتماد سه عامل اعتماد با ۲۸ درصد، تمرکز با ۲۶ درصد و سلسله‌مراتب با ۲۵ درصد از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا اثر دارند و پیچیدگی، سازمان مجازی و اتوماسیون از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا اثر ندارد. پژوهش مازلو (۲۰۰۷) نیز ابعاد پیچیدگی دلیلی بر اجرای کند سیستم حسابداری در بخش دولتی است.

فرهنگ تغییر، فرهنگ پذیرش تکنولوژی، کارکنان چندبعدی و هویت سازمانی در بهینه‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در ناجا اثر دارد. از میان ابعاد فرهنگ تغییر کارکنان چندبعدی و هویت سازمانی با ۲۴ درصد، فرهنگ پذیرش تکنولوژی با ۲۳ درصد از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا اثر دارند و از دیدگاه عاملین ذیحساب ناجا در ناجا اثر ندارد.

### پیشنهادهای پژوهش

حسابداری تعهدی فرایند پیچیده‌ای است که برای اجرای آن نیازمند گذشت زمان می‌باشد و در این میان، اجرای علمی حسابداری تعهدی نیز با مشکلاتی روبه‌روست؛ ولی

گفتنی است که حتی اگر اجرای حسابداری تعهدی مشکلاتی داشته باشد، دانش به‌دست آمده از آن ارزشمند است. در همین راستا، بر اساس بررسی انجام شده در این پژوهش و نتایج به‌دست آمده، پیشنهادهای زیر برای رفع موانع اجرای حسابداری تعهدی در بودجه بندی عملیاتی ناجا ارائه می‌شود.

۱- با توجه به نتیجه آزمون فرض فرعی چهارم، برای ایجاد بستر مناسب در حسابداری تعهدی در بودجه‌بندی عملیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- با توجه به نتایج حاصل از دیگر پژوهش‌های انجام شده، از طرفی مشخص شده است که توانایی نیروی انسانی نیز در اجرای روش حسابداری تعهدی مؤثر است؛ پس، برای اجرای بهتر این روش می‌توان به ابعاد این توانایی نیز اشاره کرد. با توجه به نتایج ایجاد شده ناجا توانمندی استقرار سیستم حسابداری تعهدی را دارد؛ ولی چون این سیستم به‌صورت بالقوه در ناجا وجود دارد، در نتیجه ابتدا باید آموزش سیستم حسابداری تعهدی در سازمان پیاده شود تا بستر لازم برای ارزیابی عملکرد و تخصیص بهینه منابع صورت گیرد.

- استانداردهای مناسب عملکرد با دقت تعریف شود و از روش صحیح ارزیابی عملکرد استفاده شود.

- یک واحد سازمانی مجزا در هر واحد سازمانی برای ارزیابی عملکرد ایجاد شود.

۲- با توجه به نتیجه آزمون فرعی سوم و فناوری اطلاعات برای زمینه‌سازی هرچه بهتر حسابداری تعهدی در بودجه‌بندی عملیاتی، اقدامات زیر ضروری به نظر می‌رسد:

- نظام حسابداری تعهدی فقط در صورتی ثمربخش خواهد بود که تمام زیرساخت‌های یکپارچه‌سازی اطلاعات و امنیت اطلاعات آن فراهم شود. در این میان، آموزش نقش عمده‌ای را ایفا می‌کند. بنابراین پیشنهاد می‌شود از طریق تهیه متون آموزشی مربوط به فناوری اطلاعات، برنامه‌های آموزش حسابداری دولتی و روش‌های نوین هزینه‌یابی مورد نیاز آن، برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی، جزء برنامه‌های آموزشی کارکنان قرار گیرد، به‌طوری که همواره کارکنان با روش‌های نوین حسابداری آشنایی داشته باشند.

۳- با توجه به نتیجه آزمون اصلی دوم و پذیرش فرهنگ سازمانی برای زمینه‌سازی هرچه بهتر حسابداری تعهدی در بودجه‌بندی عملیاتی، اقدامات زیر ضروری به نظر می‌رسد:

چنانچه مدیران و فرماندهان بخش‌های مختلف به شکل واقع بینانه‌ای در طرح‌ریزی بودجه‌بندی عملیات و استانداردهای مرتبط با سازمان تحت مدیریت خویش مشارکت داده شوند و اعداد و ارقام به آنها تحمیل نشود، دیدگاه مدیران و فرماندهان در زمینه حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی مساعدتر شده و با بهبود نگرش مدیران و فرماندهان نسبت به نظام حسابداری و پردازش اطلاعات، پذیرش و حمایت مدیران و فرماندهان از روش حسابداری تعهدی را به دنبال خواهد داشت.

- برای توافق نظر افراد مختلف مرتبط با اجرای حسابداری تعهدی پیشنهاد می‌شود با استفاده از سازوکارهای تشویقی، انگیزه‌ها و مشوق‌های لازم ایجاد شود، تا زمینه را برای اجرای مؤثرتر روش حسابداری تعهدی فراهم کرد.

- پذیرش را می‌توان با ایجاد پایگاه‌های داده قابل دسترس در نظام رایانه‌ای مدیریت بودجه، استفاده از مبنای‌های حسابداری که توانایی جمع‌آوری اطلاعات و گزارش‌های داده‌ها را در حسابداری تعهدی دارند، همچون مبنای تعهدی و همچنین استفاده از نرم افزارهای متناسب با سیستم حسابداری تعهدی، افزایش داد. با استقرار این عوامل است که می‌توان انواع اطلاعات مفید را از منابع مختلف جمع‌آوری، طبقه‌بندی، گزارش و در آمار و ارقام پیش‌بینی بودجه‌ای منظور کرد. بنابراین پیشنهاد می‌شود تمهیداتی برای مکانیزه کردن و نصب نرم‌افزارهای لازم و مناسب برای جمع‌آوری داده‌های هزینه، اتخاذ شود.

- پذیرش خاص باید در راستای جمع‌آوری اطلاعات عملکرد و ایجاد بانک اطلاعاتی تدارک شود که به‌وسیله آن اطلاعات عملکرد فوری، به شکل‌های مناسب و برای طیف متنوعی از کاربران تهیه شود.

- نظام اطلاعاتی جامعی باید تهیه شود که تأمین‌کننده مبنایی برای حسابداری تعهدی، نظارت و گزارش‌دهی در ناجا باشد.



## منابع

- باباجانی، جعفر (۱۳۹۲)، حسابداری و حسابرسی دولتی، انتشارات راه دانش.
- حقیقی، محمدعلی و دیگران (۱۳۹۱). «مدیریت رفتار سازمانی». چاپ دوم، تهران: نشر ترمه.
- رایبیز، استیفن پی (۱۳۸۹). «مدیریت رفتار سازمانی». ترجمه فرزاد امیدواران و دیگران، چاپ اول، تهران: نشر کتاب مهربان.
- رضائیان، علی (۱۳۸۹). «مبانی سازمان و مدیریت». تهران: انتشارات سمت.
- زارعی متین، حسن (۱۳۹۰). «مبانی سازمان و مدیریت رویکرد اقتضائی». تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
- صوری، محمد اسماعیل (۱۳۸۶). «نظام حسابداری تعهدی». تهران: انتشارات رزین.
- صناعی، علی (۱۳۹۲). «تجارت الکترونیک در هزاره سوم». اصفهان: انتشارات جهاد دانشگاهی.
- طوسی، محمدعلی (۱۳۹۰). «فرهنگ سازمانی». تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- گودرزی، اکرم؛ گمینیان، وجیهه (۱۳۹۱). «اصول مبانی و نظریه‌های جو سازمانی»، اصفهان: انتشارات جهاد دانشگاهی.
- لارتن، مارکو (۲۰۱۰). «استفاده دولت‌ها از حسابداری تعهدی». مقاله وجود فرهنگ سازمانی و پذیرش مسئولان دولتی، مقاله علمی پژوهشی نوین.
- نیکبخش تهرانی، محمد حسن؛ آذر صابری، مهدی (۱۳۹۱). «آشنایی با تجارت الکترونیک و زیر ساخت‌های آن». انستیتو ایز ایران.
- زرگر، محمود (۱۳۹۱). «مدل‌های راهبردی و راهکارهای تجارت در اینترنت». تهران: انتشارات بهینه.
- سجاد، مدرس (۱۳۸۹). «تجارت الکترونیکی مبتنی بر اینترنت». تهران: نشرات سبز.
- قزل ایاغ، مزده (۱۳۹۰). «تجارت الکترونیکی مبتنی بر اینترنت». همایش جهانی شهرهای الکترونیکی و اینترنتی.
- روضه‌ای، منصور (۱۳۹۳). «بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی». فصلنامه علمی پژوهشی انتظامی، سال دوم، شماره ۳.
- علیپور حافظی، مهدی (۱۳۹۲). «تجارت الکترونیکی در مراکز اطلاع‌رسانی». سخنرانی، همایش جهانی شهرهای الکترونیکی و اینترنتی جزیره کیش، (۱۱-۱۳ اریبهشت).

- مورهد، جی؛ گریفن، آر (۱۳۸۸). رفتار سازمانی. (ترجمه سیدمهدی الوانی و غلامرضا معمارزاده)، تهران: نشر مروارید.
- میرابی، وحید رضا؛ سرو سعیدی، سهیل (۱۳۹۲). «مدیریت بازاریابی بین‌المللی در هزاره سوم». تهران: انتشارات اندیشه‌های گوهر بار.
- DIAGNOSING, CAMERON, KIM, S. & QUIN, ROBERT, E. (۲۰۰۸). CHANGING ORGANIZATIONAL CULTURE, NEW YORK: ADDISON - WESLEY
- RON, ASHKENAS. (۲۰۱۰). CREATING THE BOUNDARYLESS ORGANIZATION. BUSINESS HORIZONS. ۱۹۹۹. VOL.۴۲. ISSUE ۵.
- DR. LES, PANG. (۲۰۰۷). FLAT AND BONDARYLESS STRUCTURES. [http://members.aol.com/lpang۱۰۴۷۳/idc\\_flat.htm](http://members.aol.com/lpang۱۰۴۷۳/idc_flat.htm)
- PAUL, R. JUDY. (۱۹۹۷.) "THE BOUNDARYLESS ORGANIZATION: BREAKING THE CHAINS OF ORGANIZATIONAL STRUCTURE" BOOK REVIEW, FORUM OF THE SYMPHONY ORCHESTRA INSTITUTE, N.۴.
- PRAHALAD, C. K. & LAWRENCE A. BOSIDY. (۲۰۰۲.) "THE BOUNDARYLESS ORGANIZATION: BREAKING THE CHAINS OF ORGANIZATIONAL STRUCTURE" JOSSEY BASS WILEY.