

## تأثیر تجربه کارکنان در بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از پیاده‌سازی آن در بخش عمومی

\*غریبه اسماعیلی کیا<sup>۱</sup>، شیمای علی بیگی<sup>۲</sup>

۱. استادیار دانشگاه ایلام، ایران.

۲. دانشجوی کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی باختر ایلام، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۶/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۸/۱۵

## Impact of Employees Experience in Private Sector on Their Judgment and Decision Making in Using of Accrual Accounting and Their Perceptions from It's Implementation in the Public Sector

\*Gh. Esmailikia<sup>1</sup>, Sh. Alibagi<sup>2</sup>

1. Assistant Professor of Ilam University, Iran.

2. M.A. student in Accounting, Bakhtar Higher Institution of Education of Ilam, Iran.

Received: 2018/9/9

Accepted: 2018/11/6

### Abstract

Since the characteristics of employees has effects on their judgment and perception, so the purpose of this study is to investigate the effect of employees experience in the private sector on the judgment and decision making in public sector accrual accounting and their perception of its implementation. This study is Mixed method research type (qualitative-quantitative) that was conducted by interviewing and using a questionnaire. In the qualitative section, by using purposeful sampling method and based on three conditions: 1. Accrual accounting experience in private sector, 2. Managerial position in public sector, and 3. High knowledge in accounting; 5 experts was identified and, interviews were conducted by using semi-structured questionnaires. Also in quantitative section by using purposeful sampling method from its statistical population that was all financial and accounting employees of medical sciences universities of 4 western cities, sample consisting of 40 people determined and questionnaire distributed between them. The findings of the qualitative section emphasize the effect of better perception of managers and employees of information provided in accrual accounting on their judgment and decision making, enhancement of employees perception due to better perception of managers and the impact of accruals experience in the private sector on employee perceptions of implementation of Accrual accounting in public sector. Quantitative results showed that employees with experience in employing accruals accounting in the private sector prefer accrual accounting more than non-experienced.

**Keywords:** Accrual Accounting Experience, Judgment and Decision Making, Employee Perception, Implementation of Accrual Accounting, Public Sector.

**JEL Classification:** M41, M48

### چکیده

از آنجایی که ویژگی‌های کارکنان بر قضاوت و ادراک آنان اثرگذار است، لذا هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تجربه کارکنان در بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از پیاده‌سازی آن می‌باشد. این مطالعه از نوع تحقیقات ترکیبی (کیفی-کمی) می‌باشد که با استفاده از مصاحبه و به‌کارگیری پرسش‌نامه انجام پذیرفته است. در بخش کیفی با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند و بر اساس سه شرط: ۱. تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی، ۲. سمت مدیریتی در بخش عمومی، و ۳. دانش بالا در حسابداری؛ ۵ خبره شناسایی و با استفاده از پرسش‌نامه نیمه ساختاریافته مصاحبه انجام شد، در بخش کمی نیز با به‌کارگیری روش نمونه‌گیری هدفمند از جامعه آماری آن که کلیه کارکنان مالی و حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی ۴ استان غربی بود، نمونه‌ای متشکل از ۴۰ نفر تعیین و پرسش‌نامه بین آنان توزیع گردید. یافته‌های بخش کیفی، حاکی از اثرگذاری ادراک بهتر مدیران و کارکنان از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان، ارتقای ادراک کارکنان مالی به دلیل ادراک بهتر مدیران است. نتایج کمی نشان داد که کارکنان باتجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه، حسابداری تعهدی را بیشتر ترجیح می‌دهند.

**واژه‌های کلیدی:** تجربه حسابداری تعهدی، قضاوت و تصمیم‌گیری، ادراک کارکنان، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M48

\* Corresponding Author: Gh.Esmailikia

E-mail: Gh.esmailikia@ilam.ac.ir

\* نویسنده مسئول: غریبه اسماعیلی کیا

## مقدمه

حسابداری به‌عنوان یک سامانه اطلاعات، مسئول جمع‌آوری، ذخیره‌سازی و پردازش اطلاعات مالی و حسابداری است که برای تصمیم‌گیری استفاده می‌شود (هال<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

صاحب‌نظران عرصه سامانه اطلاعات، این سامانه‌ها را در قالب دو دیدگاه کارکردی و ساختاری مورد بررسی قرار داده‌اند. در این طبقه‌بندی‌ها سامانه‌های اطلاعات، سامانه‌هایی اجتماعی-فنی محسوب می‌شوند که در آن‌ها بین مؤلفه‌های ناهمگن انسانی و غیرانسانی تعاملی برقرار است که این تعامل، به بهبود عملکرد سامانه منجر می‌گردد. تغییر و نوآوری یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های درآمیخته با دنیای انسانی و غیرانسانی سامانه‌های اطلاعات است. در اصل مطالعه نوآوری‌ها مبتنی بر محوریت انسان و تصمیمات انسانی برای پذیرش بدعت‌هاست (شریف‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

بر این مبنای، پیش‌نیاز به‌کارگیری موفق سیستم‌های نوین، توانمندسازی کارکنانی است که به‌عنوان کاربر مستقیم این سامانه‌ها و سیستم‌ها تلقی می‌شوند. توانمندسازی با تغییر در باورها و افکار و طرز تلقی‌های کارکنان آغاز می‌شود (صفرزاده و همکاران، ۱۳۹۷).

تحت لوای مدیریت عمومی نوین و مدیریت‌گرایی، سه دهه اخیر شاهد تغییر شکل و نوآوری‌های گسترده حسابداری و بودجه‌بندی بخش عمومی از رویکرد نقدی به تعهدی بوده است (بیکر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

تحولات مذکور به‌عنوان یک واقعیت، صرفاً تغییر در سیستم حسابداری نبوده، بلکه تغییر در تفکر، عقیده و دیدگاه تلقی می‌گردد. همین نکته دلالت دارد بر اینکه منابع انسانی بخش‌های حسابداری و مالی، نگرش‌ها و مهارت‌های آنان، عاملی کلیدی و اساسی در اجرای تحولات محسوب شوند (تئودور و بیلدیسیل<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷).

باتوجه‌به پیچیدگی حسابداری تعهدی، پذیرش و به‌کارگیری آن نیازمند به‌کارگیری میزان بیشتری قضاوت است (عزمی و محامید<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴).

برای انجام وظایف پیچیده‌تر که نیازمند به‌کارگیری قضاوت‌های بیشتری است (یعنی وظایف نیمه ساختاریافته یا بدون ساختار)، تجربه از طریق ارائه مهارت‌های الزامی و یاد دانش موردنیاز برای انجام این‌گونه وظایف قادر به بهبود

کارایی است (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹).

تجربه موجب ممارست در مسائل مربوط به دانش موضوعات گوناگون مرتبط، رفتار و منش حرفه‌ای و آموزه‌های بسیار دیگر می‌شود (مرشدی پور و همکاران، ۱۳۹۵).

از آنجایی که هدف تحولات حسابداری بخش عمومی، انتقال اصول و تکنیک‌های حسابداری و مدیریتی بخش خصوصی به بخش عمومی است (تئودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷) بر این اساس پرسش اصلی پژوهش آن است که "آیا داشتن تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی توسط کارکنان، می‌تواند عاملی اثرگذار بر انجام قضاوت و اتخاذ تصمیم مناسب در نظام نوین حسابداری و ادراک آنان معطوف به پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی باشد؟".

لذا هدف پژوهش حاضر، بررسی نقش تجربه کارکنان در حسابداری تعهدی بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری کارکنان حسابداری و مالی و همچنین تأثیر آن بر ادراک آنان از ترجیح، سودمندی و سهولت به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد. هدف مذکور از این حقیقت نشأت می‌گیرد که از یک‌سو، علیرغم رشد سریع نوشتارهای تخصصی در حیطه‌های مربوط به تحولات حسابداری بخش عمومی، شواهد ناچیزی در مورد دیدگاه‌های حسابداران و کارکنان مالی شاغل در بخش عمومی راجع به این نوآوری وجود دارد، به‌علاوه این مطالعات بیشتر در کشورهای توسعه‌یافته انجام شده‌اند، از این‌رو با استناد به تئوری اقتضایی، یافته‌های آن‌ها ممکن است به کشورهای دیگر و به‌طور ویژه کشورهای درحال توسعه که تفاوت‌های فرهنگی و فعالیت‌های محیطی ممکن است اهمیت ویژه‌ای داشته باشد، به‌راحتی قابل تعمیم نباشد (همان، ۲۰۰۷).

از سویی دیگر، پژوهش حاضر و روش‌شناسی آن، در پاسخ به انتقاد مرکز بین‌المللی مطالعات تطبیقی حسابداری دولتی<sup>۵</sup> انتخاب و انجام پذیرفته که اذعان نموده جهت‌گیری و تمرکز توجه تحقیقات در حوزه تحولات حسابداری و بودجه‌بندی بخش عمومی نباید صرفاً معطوف به متغیرهای "اقتضایی" باشد و باید متغیرهای "رفتاری" نیز موردتوجه قرار گیرد (چان و همکاران<sup>۶</sup>، ۱۹۹۶؛ تئودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷).

بر این اساس، باتوجه‌به نقش بااهمیت و بی‌بدیل

1. Hall
2. Becker et al
3. Tudor & Blidisel
4. Azmi & Mohamed

5. CIGAR
6. Chan et al

مدیران کمتر از حد انتظار بوده است. دیسوسا و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۳)، ادراک استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری در بخش عمومی برزیل پس از پذیرش سیستم حسابداری تعهدی را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که به اعتقاد استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، حسابداری تعهدی توانایی بالقوه‌ای برای تهیه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری نهادهای دولتی دارد.

بیکر و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهش خود سعی در تبیین دلایل پیامدهای متنوع و غیرمنتظره تحولات حسابداری بخش عمومی داشته‌اند، به همین منظور بر تأثیر متقابل بین تحولات حسابداری بخش عمومی و حسابداران بخش عمومی تمرکز نموده‌اند. بررسی‌های آنان نشان داد که تغییر در نظام حسابداری یک تغییر و تحول سراسری و راحت نبوده، بلکه حسابداران در رابطه با اجرای تحولات، با چالش‌های خاصی مواجه می‌شوند به‌گونه‌ای که تحولات مذکور انعکاسی در هویت آنان داشته و منجر به ساختاربندی مجدد آن می‌گردد.

عزمی و محامید (۲۰۱۴)، در مورد تعیین میزان آمادگی کارکنان بخش عمومی مالزی در آموزش عالی برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نتایجی بدین شرح مستند نمودند: کارکنان در آموزش عالی آماده تغییر ذهنیت و نگرش خود برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی هستند اما نگرانی‌هایی در حرکت به سمت حسابداری تعهدی وجود دارد، نظیر اینکه کارکنان فعلی حسابداری، در رابطه با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی صلاحیت و مهارت ندارند.

ادهیکاری و نسباک<sup>۸</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهشی باهدف شنیدن صدای حسابداران، مسئولان بودجه و سیاستمداران درگیر در اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی و انعکاس چالش‌های آنان در رابطه با فرآیند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی در کشورهای مختلف عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، به شواهدی بدین مضمون دست یافتند که: ابهامات سیاسی و فنی در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش عمومی در میان کشورها خیلی گسترده‌تر از آن مواردی است که در کارهای دانشگاهی بیان و در گزارش‌ها و مطالعات طرفداران آن ارائه می‌شود. توجه به این چالش‌ها در سطح سازمان، بیانگر عدم اطمینان و سردرگمی بسیار زیاد اغلب کارمندان بودجه و خزانه، درگیر در استقرار حسابداری

کارکنان در اجرایی شدن تحولات و عطف به یافته‌های مطالعات پیشین در کشورمان (اسماعیلی کیا و خادمی، ۱۳۹۷، اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۵)، مبنی بر فقدان دانش و صلاحیت کارکنان در رابطه با نظام نوین حسابداری بخش عمومی و همچنین باتوجه‌به گسترده بودن دامنه تحولات حسابداری بخش عمومی و محدود نبودن آن استقرار حسابداری تعهدی، بررسی نقش تجربه بر قضاوت و تصمیم‌گیری و همچنین ادراک کارکنان بر پیاده‌سازی تحولات حائز اهمیت می‌باشد. با استناد به اهمیت این موضوع، یافتن شواهدی در رابطه با این تأثیر ضروری بوده و می‌تواند انگیزه‌ای برای به‌کارگیری هر چه بیشتر کارکنانی با این تجارب و تسهیل اجرایی شدن تحولات باشد. علاوه بر این باوجود انجام تحقیقات متعدد در حوزه بررسی نقش تجربه قضاوت در حسابرسی (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸؛ نونهال‌نهر و همکاران، ۱۳۹۳؛ دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷)، بررسی نقش تجربه در قضاوت در حسابداری و به‌ویژه در رابطه با اجرایی شدن تحولات ساختاری بخش عمومی مغفول مانده است، لذا مطالعه حاضر برای نخستین بار در کشور تلاش دارد که تا حدی شکاف موجود در این حوزه از ادبیات را کاهش دهد.

### مروری بر پیشینه پژوهش

بررسی انجام شده در رابطه با پیشینه پژوهش نشان داد که تحقیقات بسیار اندکی در رابطه با اثرات تجربه کارکنان بر پیاده‌سازی تحولات حسابداری بخش عمومی وجود دارد، بنابراین در این بخش سعی شد به تحقیقات مرتبط با تحولات حسابداری بخش عمومی و اثرات آن بر کارکنان پرداخته شود.

تفودور و بلیدسیل (۲۰۰۷)، در پژوهش خود به مقایسه دیدگاه پاسخ‌دهنده‌های باتجربه حسابداری تعهدی قبل از اجرای آن در بخش آموزش عالی و پاسخ‌دهنده‌های فاقد تجربه پرداختند، یافته‌های آنان حاکی از وجود ترجیح قابل ملاحظه‌ای برای استفاده از حسابداری تعهدی در هر دو گروه بوده، هرچند که در گروه باتجربه، میزان آن بیشتر بوده است، همچنین هر دو گروه کارکنان با چالش‌هایی در به‌کارگیری حسابداری تعهدی مواجه بوده‌اند. یافته دیگر این پژوهش بیانگر اثرگذاری، ادراک مدیران از اطلاعات حسابداری تعهدی بر پذیرش و نگرش کارکنان در این رابطه بوده است، به‌علاوه بر اساس دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، میزان استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی در تصمیم‌گیری

7. De Sousa et al

8. Adhikaria & Nesbakk

تعهدی بخش عمومی است.

نمازی و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداختند که طبق نظر آزمون‌شوندگان، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری آن‌ها (شاخص‌های پرداخت منصفانه و کافی و فضای کلی زندگی) تأثیر ندارد، اما بر سایر مؤلفه‌ها تأثیرگذار است به طوری که (محیط کار ایمن) بیشترین و (یکپارچگی و انسجام اجتماعی در سازمان) کمترین تأثیر را داشته‌اند.

اسماعیلی‌کیا و ملانظری (۱۳۹۵)، در پژوهش خود و با استفاده از روش دلفی، مستند نمودند که همراه با سایر موارد، وجود تعداد کافی کارکنان حسابداری بامهارت و تجربه‌های لازم از مهم‌ترین عوامل تسهیل‌گر تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران است.

همان (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان شناسایی موانع اجرای تحولات در نظام پاسخگویی دانشگاه‌های دولتی ایران دریافتند که دانش و رشته غیرمرتبط اداره‌کنندگان دانشگاه‌ها، عامل اصلی ایجاد تضاد، مقاومت کارکنان به دلیل فقدان مهارت، مهم‌ترین خنثی‌کننده و نبود مدیران خبره برای نظارت بر فرآیند تحول، رتبه نخست تأخیرکننده‌ها بوده است.

اسماعیلی‌کیا و خادمی (۱۳۹۷)، با هدف بررسی عوامل مؤثر بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های دولتی شهر تهران، مستند نمود که در کنار سایر عوامل، سطح تحصیلات و تجربه کارکنان بر کاهش مقاومت آن‌ها در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است.

زارعی و مهراندیش (۱۳۹۶)، به ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران بخش عمومی پرداخته‌اند، یافته‌ها نشان داد که اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخگویی و تصمیم‌گیری مدیران مؤثر است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود یافته‌ها بیانگر آن است که کارکنان با پیاده‌سازی تحولات نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی با چالش‌های بسیاری مواجه می‌شوند، در این میان باتوجه‌به نقش کلیدی آنان در اجرای موفقیت‌آمیز تحولات حسابداری، نگرش و مهارت‌های آنان عواملی اساسی تلقی می‌گردد.

## ادبیات و تدوین فرضیه‌های پژوهش

پژوهشگران از دیرباز متوجه تأثیر تجربه بر قضاوت و تصمیم‌گیری بوده‌اند (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸).

قضاوت ارزیابی انجام شده به منزله مقدمه انجام عمل تعریف شده و تصمیمات، عملیاتی است که افراد برای انجام عمل یا حل مسئله به کار می‌گیرند (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳).

تجربه نیز، فرآیند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و انجام دادن کاری حاصل می‌شود (الهی و همکاران، ۱۳۸۳).

تجربه ایزاری قدرتمند برای استفاده در قضاوت می‌باشد (صفر زاده و همکاران، ۱۳۹۷)، در رشته‌های بسیار تخصصی نظیر حسابداری و حسابداری، آگاهی از تفاوت‌هایی که در فرآیندهای تصمیم‌گیری و روش تجربی متخصصین در مقابل تازه کارها وجود دارد، در طراحی ابزارهای کمکی برای تصمیم‌گیری (مثل سیستم‌های خبره و پشتیبان تصمیم‌گیری) و پیشبرد برنامه‌های آموزشی کارکنان بسیار ارزشمند می‌باشد (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸).

مدیریت عمومی نوین اصطلاح کلی است که برای طبقه‌بندی تحولات گسترده بخش عمومی که اواخر دهه ۱۹۷۰ در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی<sup>۹</sup> معرفی شده است، به کار می‌رود. گرایش معمول این تحولات به سمت معرفی حسابداری تعهدی، کنترل مدیریت و اندازه‌گیری عملکرد است (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۴).

لیکن پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی فرآیند ساده و آسانی نیست (عزیمی و محامید، ۲۰۱۴).

برای پیشرفت در این زمینه، تغییرات زیادی در پارادایم موردنیاز است، به‌ویژه از سوی کارکنان حسابداری که به‌طور مستقیم درگیر انجام وظایف حسابداری هستند. نتایج تحقیقات این حوزه حاکی از وجود نگرانی اساسی در رابطه با دانش و مهارت‌های کارکنان است، زیرا کارکنان در رابطه با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، صلاحیت و مهارت ندارند (اروین<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۱؛ عزیمی و محامید، ۲۰۱۴؛ اسماعیلی‌کیا و خادمی، ۱۳۹۷) و این در حالی است که به دلیل پیچیدگی حسابداری تعهدی و نیاز به قضاوت بیشتر در به‌کارگیری آن، ارتقای صلاحیت فنی کارکنان لازمه پیاده‌سازی موفق آن است. صلاحیت فنی، توانایی فردی است و به نظر می‌رسد

9. OECD

10. Irvine

بنابراین این پژوهش درصدد بررسی آن است که "آیا کارکنان حسابداری و مالی که در طی دوران شغل حرفه‌ای خود تجربه به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی دارند، با احتمال بیشتری حسابداری تعهدی را ترجیح می‌دهند؟" و "آیا بین ادراک کارکنان حسابداری و مالی باتجربه به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و کارکنان فاقد تجربه در رابطه با دلایل انتخاب حسابداری تعهدی تفاوت وجود دارد؟".

اطلاعات حسابداری تصمیم‌گیرندگان را با اطلاعاتی تجهیز می‌کند که عدم اطمینان در رابطه با اخذ تصمیمات و کنترل سازمان را کاهش می‌دهد (نسبک<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۱).

یکی از دلایل نوآوری دولت‌ها در راستای تحولات نظام حسابداری بخش عمومی و معرفی حسابداری تعهدی، نیز مربوط بودن اطلاعات تهیه شده توسط حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیران در حوزه‌های مختلف معرفی شده است (تئودور و بیلدیسلی، ۲۰۰۷).

لیکن موضوع سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری در بخش عمومی در نوشتارهای تخصصی به ندرت بررسی شده است (لافلین<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۲؛ برگمان<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲؛ رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰).

بر اساس یافته جونز و پوگلیسی کارکنانی که تجربه به کارگیری حسابداری تعهدی دارند، نسبت به کسانی که تنها حسابداری بر مبنای نقدی را به کار می‌برند، به مربوط بودن اطلاعات تهیه شده حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری داخلی رتبه بسیار بالاتری می‌دهند (جونز و پوگلیسی، ۱۹۹۷).

از آنجایی که ادراک کارکنان حسابداری و مالی از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی در بخش عمومی برای تصمیم‌گیری با در نظر گرفتن تجربه کارکنان در این حوزه، چندان مورد بررسی قرار نگرفته است، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخی برای این پرسش است که "آیا کارکنان حسابداری و مالی باتجربه به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه (تنها حسابداری نقدی را به کار برده‌اند)، با احتمال بیشتری سودمندی اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی در رابطه با تصمیم‌گیری را درک می‌کنند؟" هرچند حسابداری نقدی نیز مستلزم قضاوت است، اما در هر حال، زمینه‌های قضاوت در حسابداری نقدی بسیار محدودتر از حسابداری تعهدی است (دیسوسا و همکاران، ۲۰۱۳).

معیار مهمی برای تعیین کارایی تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت باشد. تجربه (عمومی و تخصصی) و دانش را می‌توان به‌عنوان نمادی از صلاحیت فنی مطرح کرد. تجربه در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش موردنظر کسب می‌شود) فراهم می‌کند (لایبی<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۵).

دانش، معیار اصلی دیگری برای صلاحیت فنی است. هرچند که دانش و توانایی اولیه در مقایسه باتجربه بهتر می‌تواند تغییرات عملکرد را تشریح کند (بانر و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۰).

اما فقدان دانش کافی کارکنان در رابطه با حسابداری تعهدی بخش عمومی، نگرانی اساسی تلقی می‌گردد. باتوجه به نبود دانش کافی، تمرکز توجه می‌تواند به تجربه به‌عنوان معیار دیگر صلاحیت فنی معطوف شود. در این رابطه سؤالاتی بدین مضمون قابل طرح است که "آیا ادراک بهتر مدیران و کارکنان مالی از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی (به دلیل داشتن تجربه در بخش خصوصی) بر انجام قضاوت و اتخاذ تصمیم‌ها در به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اثرگذار است؟".

مدیران مسئولیت دارند در زمان معرفی سیستم‌های نوین، آگاهی کارکنان خود را بالا ببرند. این اقدام به کارکنان کمک خواهد کرد تا با ارتقای دانش و تجربیات خود سیستم جدید را به‌طور مؤثر بپذیرند (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۷).

دانش و رشته مرتبط مدیران از عوامل مؤثر بر ادراک بهتر از سیستم نوین باشد. سؤال مطرح‌شده در این زمینه بدین شرح است که "آیا ادراک مناسب‌تر مدیران نهادهای بخش عمومی از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی بر ادراک و پذیرش کارکنان حسابداری آن نهادها اثرگذار است؟".

بررسی نوشتارهای تخصصی بیانگر آن است که حسابداران و کارکنان مالی که در نهادهای بخش عمومی فعالیت می‌کنند و تجربه استفاده از حسابداری تعهدی (بخش خصوصی) در دوران حرفه‌ای خود دارند، کمتر در مقابل پیاده‌سازی تحولات مقاومت می‌کنند (لایسلی<sup>۱۳</sup>، ۱۹۸۶، جونز و پوگلیسی<sup>۱۴</sup>، ۱۹۹۷ و تئودور و بیلدیسلی، ۲۰۰۷).

15.Nesbakk  
16.Laughlin  
17.Bergmann

11.Libby  
12.Bonner et al  
13.Lapsley  
14.Jones and Puglisi

۲- ادراک مناسب‌تر مدیران نهادهای بخش عمومی از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی بر ادراک و پذیرش کارکنان حسابداری آن نهادها اثرگذار است؟

۳- در صورت اثرگذاری تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی کارکنان بر ادراک کارکنان از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، این اثرات در چه زمینه‌هایی بیشتر نمود پیدا می‌کند؟

بر اساس ادبیات بررسی شده و نتایج حاصل شده از مرحله کیفی، در بخش کمی فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین گردید:

**فرضیه اول:** کارکنان حسابداری و مالی که در طی دوران شغل حرفه‌ای خود تجربه به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی دارند، با احتمال بیشتری حسابداری تعهدی را ترجیح می‌دهند.

**فرضیه دوم:** بین ادراک کارکنان حسابداری و مالی باتجربه به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و کارکنان فاقد تجربه، در رابطه با دلایل انتخاب حسابداری تعهدی تفاوت وجود دارد.

**فرضیه سوم:** کارکنان حسابداری و مالی باتجربه به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه (تنها حسابداری نقدی را به کار برده‌اند)، با احتمال بیشتری سودمندی حسابداری تعهدی در رابطه با تصمیم‌گیری را درک می‌کنند.

**فرضیه چهارم:** کارکنان حسابداری و مالی که دوران شغل حرفه‌ای خود تجربه به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی دارند، نسبت به کارکنان فاقد تجربه، با مشکلات کمتری در به کارگیری حسابداری تعهدی مواجه هستند و آن را با سهولت بیشتری به کار می‌گیرند.

### روش پژوهش

هدف این مطالعه بررسی تأثیر تجربه در بخش خصوصی در دوران شغل حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری کارکنان در به کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از ترجیح حسابداری تعهدی، سودمندی و سهولت به کارگیری آن در بخش عمومی است. پژوهش حاضر، از نوع تحقیقات ترکیبی کیفی-کمی، پیمایشی-مقطعی و کاربردی است. باتوجه به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی موردنیاز نخواهد بود.

بر این اساس حسابداری بر مبنای تعهدی در مقایسه با حسابداری بر مبنای نقدی پیچیده‌تر است (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰)، لذا به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی با چالش‌ها و مشکلات متعددی از جنبه‌های مختلف مواجه خواهد بود. نتایج تحقیقات بیانگر آن است که به کارگیری حسابداری تعهدی با دشواری‌هایی نظیر اندازه‌گیری و تعیین دقیق درآمد، هزینه و شناسایی و ارزشیابی دارایی‌های دولت مواجه می‌شود (تودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷).

به‌ویژه به این دلیل که دولت‌ها دارایی‌های خاصی نظیر دارایی‌های نظامی، دارایی‌های زیربنایی و دارایی‌های موروثی دارند که این نوع دارایی‌ها در بخش خصوصی وجود ندارد. چالش اصلی زمانی ایجاد می‌شود که دولت‌ها ملزم به ارزش‌گذاری این دارایی‌ها می‌شوند و باید در رابطه با انتخاب روش و شیوه بهتر ارزشیابی، تصمیم‌گیری نمایند (ویک، ۲۰۰۷)، توجه به این نکته ضرورت دارد که قضاوت نقشی اساسی در اتخاذ این تصمیمات ایفا می‌کند. در ادبیات مربوط به تحولات حسابداری، تسهیل‌کننده‌ها عواملی هستند که بر موفقیت تحولات حسابداری تأثیر می‌گذارند (آینس و میشل، ۱۹۹۰) و می‌توانند سرعت فرآیند تحول را افزایش دهند (لادر، ۲۰۰۷، ۱۹۹۲).

آینس و میشل (۱۹۹۰)، کارکنان حسابداری با تجربه و مهارت را در زمره تسهیل‌کنندگان تحول می‌دانند.

بنابراین پژوهش حاضر درصدد بررسی آن است که "آیا کارکنان حسابداری و مالی که دوران شغل حرفه‌ای خود تجربه به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی دارند، نسبت به کارکنان فاقد تجربه، با مشکلات کمتری در به کارگیری حسابداری تعهدی مواجه هستند و به عبارتی دیگر با سهولت بیشتری آن را به کار می‌گیرند؟"

نتایج تحقیقات مرور شده از فقدان دانش و مهارت لازم توسط کارکنان حکایت دارد، بنابراین با استناد بر این امر که تجربه در کنار دانش، نماد دیگر صلاحیت فنی تلقی می‌گردد، بر نقش آن در این حیطه تمرکز و باتوجه بر اساس ادبیات و پیشینه بررسی شده در بخش کیفی پژوهش، سؤالاتی بدین مضمون مطرح و موردبررسی قرار گرفت:

۱- آیا ادراک بهتر مدیران و کارکنان مالی (به دلیل داشتن تجربه) از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی بر انجام قضاوت و اتخاذ تصمیم در به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اثرگذار است؟

18. Wyk  
19. Innes & Mitchell  
20. Lader

به کارگیری آن در بخش عمومی است. لذا در این بخش نیز به نوعی از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است، این نوع از نمونه‌گیری شامل انتخاب واحدها یا مورد های، مورد پژوهش بر اساس هدف پژوهش و نه تنها به صورت تصادفی است (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱).

به این شکل که ابتدا کلیه کارکنان دارای تجربه در حسابداری تعهدی بخش خصوصی شاغل در بخش‌های مالی دانشگاه‌های مذکور (تعدادی از این کارکنان به‌طور هم‌زمان در بخش خصوصی نیز فعالیت داشتند)، شناسایی و پس از تکمیل پرسش‌نامه توسط آنان (۲۰ نفر) به همان تعداد پرسش‌نامه بین کارکنان شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی و فاقد تجربه حسابداری تعهدی، توزیع گردید. بنابراین نمونه نهایی متشکل از تعداد ۴۰ نفر از کارکنان دانشگاه‌های علوم پزشکی می‌باشد، جدول ۱ ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهنده‌ها را نمایش می‌دهد.

داده‌های کمی نیز از طریق طراحی و توزیع پرسش‌نامه محقق ساخته (با بررسی ادبیات در مرحله نخست و استفاده از نتایج حاصل از مصاحبه در مرحله دوم) شامل ۱۹ سؤال (سؤال نخست به صورت دوگزینه‌ای-انتخاب بین دو مبنای نقدی یا تعهدی- بوده و ۱۸ سؤال مابقی پنج گزینه‌ای با طیف لیکرت -کاملاً مخالف=۱ تا کاملاً موافق=۵) گردآوری شده است. با استفاده از نظرات متخصصان فنی باتجربه، روایی سازه پرسش‌نامه بررسی شد، بدین ترتیب که پرسش‌نامه بعد از تهیه، توسط آنان مورد بازبینی قرار گرفته و بعد از دریافت نظرات آن‌ها با کمک تیم پژوهش تغییرات لازم در پرسش‌نامه اعمال شد. پایایی پرسش‌نامه با استفاده از روش آلفای کرونباخ اندازه‌گیری گردید. آماره این آزمون با استفاده از پیش‌آزمونی که در اختیار ۲۰ نفر پاسخ‌دهنده قرار گرفت، ۰/۸۵۱ محاسبه شد که حاکی از قابلیت اعتماد بالای پرسش‌نامه می‌باشد (جدول ۱).

تنها به ذکر این موضوع بسنده می‌شود که این پژوهش در سال ۹۵-۹۶ اجرا شده است. ساختار روش پژوهش متشکل از انجام مصاحبه و به کارگیری پرسش‌نامه می‌باشد. دلیل انتخاب این دو ابزار به‌طور هم‌زمان، بررسی عمیق موضوع و پوشش کامل آن از جنبه‌ها و دیدگاه‌های مختلف (مدیران و کارکنان) برای دستیابی به اهداف مطالعه می‌باشد.

بخش کیفی پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان و با استفاده از پرسش‌نامه نیمه ساختاریافته انجام پذیرفت. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی شامل کلیه افراد دارای صلاحیت فنی در رابطه با تحول تحولات حسابداری بخش عمومی است. مشارکت کنندگان در مصاحبه با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند شناسایی شدند. نمونه‌گیری هدفمند به معنای انتخاب هدف‌دار واحدهای پژوهش برای کسب دانش یا اطلاعات است (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱).

بر این اساس ۵ خبره بر اساس صلاحیت فنی (ترکیبی از دانش و تجربه) و با اجزای سه شرط ۱. تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی ۲. سمت مدیریتی در بخش عمومی و ۳. دانش بالا در حسابداری انتخاب شدند. پژوهش حاضر مشابه با تحقیقات دیگر (نظیر مالانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳)، میزان تحصیلات را شاخصی از میزان دانش در نظر می‌گیرد، در این پژوهش سطح تحصیلی دکترا به‌عنوان دانش بالا در نظر گرفته شده است.

در بخش کمی، جامعه آماری پژوهش، کلیه کارکنان مالی و حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی (دلیل این انتخاب، درگیری طولانی‌تر آن‌ها در تحولات و نتیجتاً افزایش احتمال وجود کارکنان باتجربه حسابداری تعهدی بود) ۴ استان غربی کشور (ایلام، کرمانشاه، همدان و کردستان) می‌باشد و از آنجایی که هدف اصلی پژوهش در این بخش، بررسی تأثیر تجربه در بخش خصوصی بر ادراک کارکنان از ترجیح حسابداری تعهدی، سودمندی و سهولت

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

| تجربه اجرایی    |    | میزان تحصیلات |   | رشته تحصیلی  |    | پست سازمانی        |    |
|-----------------|----|---------------|---|--------------|----|--------------------|----|
| کمتر از ۱۰ سال  | ۱۵ | ۶             | ۶ | حسابداری     | ۲۸ | مدیران و معاونان   | ۱  |
| ۱۰ تا ۲۰ سال    | ۱۳ | ۲۰            | ۶ | مدیریت مالی  | ۶  | روسای حسابداری     | ۶  |
| بیشتر از ۲۰ سال | ۱۳ | ۱۴            | ۲ | مدیریت دولتی | ۲  | کارشناسان حسابداری | ۲۵ |
| جمع کل          | ۴۰ | ۴۰            | ۴ | سایر         | ۴  | سایر               | ۸  |
|                 |    |               |   | جمع کل       | ۴۰ | جمع کل             | ۴۰ |

حاضر مدیران نهادهای بخش عمومی کشورمان از اطلاعات مالی تهیه شده در سیستم حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی (در سطح عملیاتی، استراتژیک و...) "بسیار کم" استفاده می‌کنند این وضعیت از دیدگاه خبرگان به همان "عدم رخداد تغییرات قابل توجه در آگاهی و ادراک آنان" و "عدم شناخت کافی آنان از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی" قابل نسبت است. این عدم شناخت اغلب از "عدم تجربه در زمینه حسابداری تعهدی بخش خصوصی"، "دانش و رشته تحصیلی دانشگاهی غیر مرتبط" و "آموزش ناکافی" آنان ناشی می‌باشد.

ب- "ادراک مناسب‌تر مدیران نهادهای بخش عمومی" از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی بر "ادراک و پذیرش کارکنان حسابداری" آن نهادها اثرگذار می‌باشد. آگاهی بیشتر مدیران از "نقش گزارشگری مالی در اقتصاد و اهمیت مبنای تعهدی در دستیابی به گزارشگری مالی شفاف و ارتقای پاسخگویی" منجر به تمایل بیشتر آنان برای اجرایی شدن تحولات شده، بنابراین تلاش خود را در جهت توجیه و آموزش کارکنان برای درک مزایا و منافع استفاده از حسابداری تعهدی متمرکز نموده و "پذیرش آن را برای کارکنان" تسهیل می‌نمایند.

ج- "تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی کارکنان" موجب ارتقای دانش و آگاهی کارکنان شده که خود منجر به شکل‌گیری "نگرش، بینش و ادراک بهتر و وسیع‌تر" آن‌ها می‌گردد. این شرایط در نتیجه می‌تواند به "ترجیح حسابداری تعهدی در بخش عمومی، درک سودمندی و کاهش چالش‌ها و تسهیل به‌کارگیری آن" کمک نماید. زمینه‌هایی که به نظر خبرگان، تجربه حسابداری تعهدی بخش خصوصی در آن‌ها اثرگذار است و نمود خواهد داشت در جدول ۲ ارائه شده است.

### بخش کمی

**فرضیه اول:** هدف از این فرضیه آگاهی از آن است که دو گروه مد نظر در پژوهش (کارکنان با تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و کارکنان فاقد تجربه) کدام‌یک از دو مبنای حسابداری نقدی یا حسابداری تعهدی را ترجیح می‌دهند. لذا از دو گروه پاسخ‌دهنده خواسته شد که ترجیح خود بین دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی را بیان نمایند. در این فرضیه، برای مقایسه فراوانی ترجیحات پاسخ‌دهنده‌ها برای استفاده از حسابداری تعهدی آزمون  $\chi^2$  دو استفاده شد. فرضیه  $H_0$  دلالت بر برابری فراوانی ترجیح پاسخ‌دهنده‌ها

در فرضیه نخست، ترجیح پاسخ‌دهنده بین دو مبنای حسابداری تعهدی و نقدی بررسی می‌شود، بنابراین فراوانی ترجیح پاسخ‌دهنده‌ها برای استفاده از حسابداری تعهدی در دو گروه مقایسه می‌گردد. بررسی این فرضیه از طریق آزمون  $\chi^2$  دو انجام می‌پذیرد، این آزمون زمانی استفاده می‌شود که داده‌ها به صورت فراوانی باشند و بتوان آن‌ها را به صورت دو یا چندطبقه دسته‌بندی کرد. وقتی تعداد نمونه کم است، تشخیص نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف مشکل است. بنابراین برخی از محققین از آزمون‌های پارامتریک استفاده می‌کنند و برخی دیگر آزمون‌های ناپارامتریک به کار می‌برند، چون از نرمال بودن داده‌ها مطمئن نیستند (جدقی، ۱۳۸۳).

از آنجایی که آزمون‌های پارامتریک از سطح دقت بیشتری برخوردارند (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴)، لذا پژوهش حاضر در فرضیه‌های دوم تا چهارم که به ترتیب دلایل ترجیح بین دو مبنای حسابداری، سودمندی حسابداری تعهدی و مشکلات به‌کارگیری آن در دو گروه با تجربه حسابداری تعهدی و بدون تجربه بررسی می‌شود، آزمون پارامتریک مقایسه میانگین دو جامعه را مورد استفاده قرار می‌دهد.

### یافته‌های پژوهش

#### بخش کیفی

در این بخش بر مبنای روش نمونه‌گیری هدفمند و با احراز سه شرط ذکر شده در بخش روش پژوهش، با استفاده از پرسش‌نامه نیمه ساختاریافته با ۵ خیره مصاحبه انجام پذیرفت. پس از پیاده‌سازی، تحلیل و کدگذاری متن مصاحبه‌ها، نتایج حاصل از بررسی دیدگاه‌های خبرگان در رابطه با سؤالات بخش کیفی، نتایجی به شرح زیر حاصل گردید:

الف- "ادراک بهتر مدیران و کارکنان مالی" از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی بر انجام "قضاوت صحیح و اتخاذ تصمیمات مناسب‌تر" اثرگذار می‌باشد. دلیل این امر آن است که آشنایی با حسابداری تعهدی سبب "درک بهتر و تحلیل صحیح‌تر خروجی‌ها و نتایج" گردیده که این به نوبه خود به "کراتر شدن قضاوت‌ها و تصمیم‌های انجام شده" منتهی می‌گردد. بررسی نتایج مصاحبه‌ها همچنین بیانگر آن است که علیرغم گذشت قریب به سه سال از پیاده‌سازی فراگیر سیستم حسابداری تعهدی در نهادهای بخش عمومی ایران تاکنون، "اتفاق درخور توجهی در ادراک و آگاهی و نگرش مدیران این نهادها رخ نداده است". همچنین در حال

معناداری به دست آمده (۰/۰۴۷) کمتر از ۰/۰۵ است، پس  $H_0$  رد شده و ادعای عدم برابری ترجیح دو گروه مد نظر در رابطه با حسابداری تعهدی پذیرفته می‌شود. نتیجه کلی آزمون فرضیه حاکی از ترجیح حسابداری تعهدی توسط کارکنان باتجربه در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه است.

**فرضیه دوم:** در این فرضیه تفاوت بین دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بین دو گروه دارای تجربه حسابداری تعهدی بخش خصوصی و گروه فاقد تجربه مورد بررسی قرار می‌گیرد. بنابراین از هر دو گروه خواسته شد که دیدگاه خود را در مورد دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی را بر اساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت بیان کنند. اگر فرضیه مطرح شده به مقایسه میانگین دو جامعه بپردازد، برای بررسی صحت و سقم آن باید از آزمون مقایسه میانگین دو

برای استفاده از حسابداری تعهدی در دو گروه کارکنان دارای تجربه حسابداری تعهدی بخش خصوصی و کارکنان فاقد تجربه است و فرضیه  $H_1$  حاکی از عدم برابری فراوانی ترجیح پاسخ‌دهنده‌ها برای استفاده از حسابداری تعهدی و در واقع بیانگر ترجیح بیشتر گروه کارکنان دارای تجربه حسابداری تعهدی است.

نتایج توصیفی بیانگر آن است که هر دو گروه ترجیح می‌دهند از حسابداری تعهدی استفاده نمایند. با این حال، اولویت کارکنان باتجربه انجام کارهای حسابداری و مالی در بخش خصوصی به اندازه ۲۵ درصد بیشتر از کارکنان با عدم تجربه در بخش خصوصی است. جدول ۳ نشان می‌دهد که تفاوت‌های معناداری بین دو گروه وجود دارد (۰/۰۵۷) که می‌تواند بیانگر آن باشد که تجربه انجام کارهای حسابداری و مالی در بخش خصوصی تأثیر زیادی در ترجیح استفاده از حسابداری تعهدی دارد. به علاوه به این دلیل که سطح

**جدول ۲.** زمینه‌های اثرگذاری تجربه کارکنان بر ادراک آنان از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی

|  |   |
|--|---|
| ۱- تعیین دقیق وضعیت مالی   | دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی                   |
| ۲- امکان محاسبه و ردیابی بهای تمام‌شده پروژه‌های بلندمدت                 |   |
| ۳- ارتقای پاسخگویی   |   |
| ۴- افزایش شفافیت اطلاعاتی  |   |
| ۱- تهیه اطلاعات لازم جهت کمک به برنامه‌ریزی                              | سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری                |
| ۲- کمک به ارزیابی عملکرد   |   |
| ۳- قابلیت اندازه‌گیری خروجی عملیات و در نتیجه قابلیت مقایسه خروجی بخش‌ها |   |
| ۱- شناسایی درآمدها   | اصلی‌ترین چالش‌های فنی استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی |
| ۲- شناسایی هزینه‌ها  |   |
| ۳- شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت                                 |   |

**جدول ۳.** نتایج آزمون خی دو گروه پاسخ‌دهنده در ترجیح استفاده از حسابداری نقدی یا تعهدی

| عدم تجربه کار در بخش خصوصی |    | تجربه کار در بخش خصوصی |    | مبنای حسابداری |
|----------------------------|----|------------------------|----|----------------|
| %                          | N  | %                      | N  |                |
| ۰/۲۵                       | ۵  | ۰/۰۰۰                  | ۰  | نقدی           |
| ۰/۷۵                       | ۱۵ | ۱۰۰/۰                  | ۲۰ | تعهدی          |
| ۰/۰۵۷                      |    |                        |    | مربع خی        |
| ۲                          |    |                        |    | DF             |
| ۰/۰۴۷                      |    |                        |    | معناداری فرضیه |

جدول فوق، به این دلیل که معناداری آزمون لوین کمتر از ۵ درصد می‌باشد، فرض برابری واریانس بین دو گروه نیز در دو سؤال مذکور رد می‌شود، همچنین باتوجه به معناداری آماره  $t$ ، دو دلیل تسهیل ردیابی بهای تمام شده پروژه‌های بلندمدت و افزایش پاسخگویی مدیران با استفاده از حسابداری تعهدی از دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی در دو گروه مذکور است. سطح معناداری کلیه ابعاد دیگر، بیشتر از معناداری آزمون  $t$  یعنی ۵ درصد است که به معنای عدم رد  $H_0$  و در واقع تأیید برابری میانگین پاسخ‌ها در این دو گروه در رابطه با این دلایل است، پس می‌توان گفت باتوجه به عدم تأیید بیشتر دلایل ارائه‌شده، نتیجه کلی این است که از نظر دلایل انتخاب کاربرد حسابداری تعهدی، تفاوت معناداری بین دو گروه وجود ندارند. بنابراین فرضیه دوم معطوف به تفاوت در دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بین دو گروه تأیید نمی‌گردد.

جامعه استفاده کرد. برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه لازم است ابتدا بررسی شود که "آیا واریانس دو جامعه برابر هستند یا خیر؟" به عبارت دیگر آزمون تساوی واریانس‌ها مقدم بر آزمون میانگین‌ها است. جهت آزمون تساوی واریانس‌ها (آزمون لوین<sup>۲۱</sup>) از آماره  $F$  (فیشر) و آماره  $t$  جهت آزمون تساوی میانگین دو جامعه استفاده می‌شود. فرض  $H_0$  بیانگر برابری میانگین پاسخ‌ها بین دو گروه در رابطه با هر یک از دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی است و فرض  $H_1$  عدم برابری میانگین پاسخ‌های دو گروه دارای تجربه حسابداری تعهدی و گروه فاقد تجربه در رابطه با این دلایل است.

جدول ۴ بیانگر نتایج بررسی این فرضیه می‌باشد. همان‌گونه در جدول فوق‌الذکر مشاهده می‌شود، میانگین پاسخ‌های دو گروه، به‌استثنای میانگین دو دلیل شماره سه و شماره پنج، تفاوت چندانی باهم ندارند. با تأکید به نتایج

جدول ۴. نتایج اثرات تجربه کاری در مورد دلایل ترجیح حسابداری تعهدی

| آزمون $t$ | آزمون لوین |       | عدم تجربه کار در بخش خصوصی | تجربه کار در بخش خصوصی | دلایل گروه   |
|-----------|------------|-------|----------------------------|------------------------|--|
|           | آماره $t$  | Sig   |                            |                        |  |
| ۰/۷۴۵     | ۰/۳۲۷      | ۰/۴۲۶ | ۰/۱۰۷                      | میانگین=۴/۱۵           | ۱. تهیه داده‌های مالی کافی برای تسهیل فرآیند کنترل   |
|           |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۸۷۵     |  |
| ۰/۲۴۱     | ۱/۱۹۱      | ۰/۰۴۶ | ۱/۴۱۸                      | میانگین=۴/۲۵           | ۲. تهیه اطلاعات مالی کافی برای ارائه وضعیت دقیق مالی |
|           |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۷۱۶     |  |
| ۰/۰۳۷     | ۱/۷۵۶      | ۰/۰۰۰ | ۳/۰۸۴                      | میانگین=۴/۲۵           | ۳. تسهیل ردیابی بهای تمام شده پروژه‌های بلندمدت      |
|           |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۷۸۶     |  |
| ۰/۲۷۲     | ۱/۱۱۴      | ۱/۳۶۳ | ۱/۲۴۰                      | میانگین=۴/۰۵           | ۴. تخصیص دقیق تر منابع                               |
|           |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۶۸۶     |  |
| ۰/۰۰۰     | ۱/۰۰۰      | ۰/۰۴  | ۱/۴۵۶                      | میانگین=۴/۱۰           | ۵. افزایش پاسخگویی مدیران                            |
|           |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۹۶۷     |  |
| ۰/۳۰۴     | ۱/۰۴۲      | ۱/۳۰۶ | ۱/۰۸۶                      | میانگین=۴/۰۵           | ۶. افزایش شفافیت اطلاعاتی                            |
|           |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۸۲۶     |  |
| ۰/۷۳۵     | ۰/۳۴۱      | ۰/۱۶۳ | ۰/۱۱۶                      | میانگین=۳/۷۵           | ۷. ارتقای آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی تصمیمات        |
|           |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۸۵۱     |  |

21. Levene

گروه فاقد تجربه) ادراک متفاوتی از سودمندی اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری دارند.

**فرضیه چهارم:** در فرضیه چهارم و نهمی، میزان مواجهه کارکنان مالی و حسابداری با مشکلات و دشواری در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دو گروه باتجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و گروه فاقد تجربه مورد بررسی قرار می‌گیرد. مطابق با نوشتارهای تخصصی مرور شده در بخش پیشینه انتظار بر این است که کارکنان باتجربه حسابداری تعهدی با مشکلات کمتری در به‌کارگیری حسابداری تعهدی روبه‌رو شده و در واقع با سهولت بیشتری آن را به‌کارگیرند. برای بررسی نتایج این فرضیه نیز مشابه با دو فرضیه قبل، از آزمون میانگین دو جامعه استفاده می‌شود. و بر همین اساس، فرض  $H_0$  دلالت بر برابری میانگین پاسخ‌ها بین دو گروه در رابطه با ادراک کارکنان در مورد مشکلات به‌کارگیری حسابداری تعهدی و فرض  $H_1$  بیانگر عدم برابری میانگین پاسخ‌های دو گروه در این رابطه است. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه در جدول ۶ ارائه شده است.

**فرضیه سوم:** در این فرضیه، هدف بررسی وجود یا عدم وجود تفاوت بین ادراک دو گروه پاسخ‌دهنده در رابطه با سودمندی حسابداری تعهدی در ایجاد اطلاعات مالی مربوط برای تصمیم‌گیری می‌باشد. فرض  $H_0$  دلالت بر برابری میانگین پاسخ‌ها بین دو گروه در رابطه با ادراک پاسخ‌دهنده‌ها از دلایل سودمندی حسابداری تعهدی و فرض  $H_1$  بر عدم برابری میانگین پاسخ‌های دو گروه در این رابطه دلالت دارد. جدول ۵ نتایج حاصل از آزمون این فرضیه را ارائه می‌نماید.

یافته‌های ارائه‌شده در جدول فوق‌الذکر حاکی از آن است که غیر از دلایل چهارم و پنجم در بقیه موارد میانگین دیدگاه‌ها، اختلاف زیادی باهم دارند. از سویی دیگر، معناداری آزمون لوین در دلایل اول، دوم و ششم به معنی رد تساوی واریانس‌ها می‌باشد و در نهایت اینکه کمتر از ۵ درصد بودن معناداری آزمون  $t$  در موارد اول، دوم، سوم و ششم بیانگر رد  $H_0$  و رد تساوی میانگین ادراک کارکنان در دو گروه دارای تجربه و فاقد تجربه می‌باشد. بر این مبنای فرض  $H_1$  تأیید و نتیجه کلی آن است که دو گروه کارکنان (باتجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی بخش خصوصی و

**جدول ۵.** نتایج ادراک پاسخ‌دهندگان دارنده تجربه حسابداری تعهدی و فاقد تجربه در مورد سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری در بخش عمومی

| دلایل گروه   | تجربه کار در بخش خصوصی | عدم تجربه کار در بخش خصوصی | آزمون لوین |       | آزمون t |       |
|--|------------------------|----------------------------|------------|-------|---------|-------|
|  |                        |                            | آماره F    | Sig   | آماره t | Sig   |
| ۱. افشای داده‌های کافی برای نظارت بر وضعیت مالی                          | میانگین=۴/۰۵۰          | میانگین=۲/۰۴۵              | ۵/۰۲۵      | ۰/۰۳۱ | ۴/۳۳۹   | ۰/۰۰۰ |
|  | انحراف معیار=۰/۹۹۹     | انحراف معیار=۱/۳۱۷         |            |       |         |       |
| ۲. افشای نتایج اقتصادی و مالی برای اندازه‌گیری عملکرد                    | میانگین=۳/۹۵۰          | میانگین=۲/۶۰۰              | ۵/۴۵۹      | ۰/۰۲۵ | ۳/۷۳۱   | ۰/۰۰۱ |
|  | انحراف معیار=۰/۹۴۵     | انحراف معیار=۱/۳۱۴         |            |       |         |       |
| ۳. تهیه و افشای نتایج اقتصادی و مالی برای اندازه‌گیری وضعیت جریانات نقدی | میانگین=۴/۱۰۰          | میانگین=۲/۷۰۰              | ۱/۳۵۹      | ۰/۲۵۱ | ۴/۳۱۵   | ۰/۰۰۰ |
|  | انحراف معیار=۰/۹۱۲     | انحراف معیار=۱/۱۲۹         |            |       |         |       |
| ۴. امکان مقایسه خروجی‌های بخش‌های مختلف                                  | میانگین=۳/۶۵۰          | میانگین=۳/۱۰۰              | ۰/۰۲۴      | ۰/۸۷۹ | ۱/۸۲۹   | ۰/۰۷۵ |
|  | انحراف معیار=۰/۹۳۳     | انحراف معیار=۰/۹۶۸         |            |       |         |       |
| ۵. امکان‌پذیری اندازه‌گیری کارکرد مدیران و کارکنان                       | میانگین=۳/۵۰۰          | میانگین=۲/۹۰۰              | ۰/۰۲۵      | ۰/۸۷۶ | ۱/۶۷۴   | ۰/۱۰۲ |
|  | انحراف معیار=۱/۱۴۷     | انحراف معیار=۱/۱۱۹         |            |       |         |       |
| ۶. آگاهی از چگونگی استفاده از منابع عمومی                                | میانگین=۴/۳۵۰          | میانگین=۳/۰۵۰              | ۴/۲۸۶      | ۰/۰۴۵ | ۲/۳۱۸   | ۰/۰۳۰ |
|  | انحراف معیار=۰/۶۷۱     | انحراف معیار=۲/۴۱۷         |            |       |         |       |

جدول ۶. نتایج ادراک دو گروه پاسخ‌دهنده در مورد مشکلات به‌کارگیری حسابداری تعهدی

| آزمون t | آزمون لوین |       | عدم تجربه کار در بخش خصوصی | تجربه کار در بخش خصوصی | دلایل گروه         |   |
|---------|------------|-------|----------------------------|------------------------|--------------------|---|
|         | آماره t    | Sig   |                            |                        |                    | آماره F   |
| ۰/۰۰۵   | ۱/۲۹۴      | ۰/۰۰۳ | ۱/۶۷۵                      | میانگین=۳/۱۵۰          | میانگین=۱/۷۵۰      | ۱. دشواری اندازه‌گیری و تعیین دقیق درآمد و هزینه                  |
|         |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۹۸۸     | انحراف معیار=۰/۹۶۷ |   |
| ۰/۰۴۳   | ۱/۳۷۰      | ۰/۰۱۹ | ۱/۸۷۷                      | میانگین=۲/۹۰           | میانگین=۱/۴۰       | ۲. دشواری ارزیابی دارایی‌های ثابت در نبود قیمت‌های بازار          |
|         |            |       |                            | انحراف معیار=۱/۰۳۰     | انحراف معیار=۱/۰۹۵ |   |
| ۰/۰۲۳   | ۰/۱۴۵      | ۰/۰۱۵ | ۰/۰۲۱                      | میانگین=۳/۰۵۰          | میانگین=۲/۵۰       | ۳. نبود سیاست و رویه شفاف برای ارزش‌گذاری دارایی‌های ثابت         |
|         |            |       |                            | انحراف معیار=۱/۲۳۴     | انحراف معیار=۰/۹۱۸ |   |
| ۰/۰۳۷   | ۰/۴۷۷      | ۰/۰۴۶ | ۰/۲۲۸                      | میانگین=۲/۱۰۰          | میانگین=۴/۲۵۰      | ۴. فقدان نیروی انسانی ماهر و منابع لازم برای ارزش‌گذاری دارایی‌ها |
|         |            |       |                            | انحراف معیار=۱/۰۷۱     | انحراف معیار=۰/۹۱۰ |   |
| ۰/۵۷۶   | ۰/۵۷۸      | ۰/۵۶۷ | ۰/۳۳۴                      | میانگین=۲/۸۵۰          | میانگین=۳/۰۵۰      | ۵. دشواری تعیین عمر مفید دارایی‌های ثابت                          |
|         |            |       |                            | انحراف معیار=۰/۹۸۸     | انحراف معیار=۱/۱۹۱ |   |

برنامه‌ها و حسابدارها تمرکز نموده‌اند و این درحالی است که حسابداران بخش عمومی، عوامل اصلی اجرایی شدن چنین تحولاتی تلقی می‌گردند (بیکر و همکاران، ۲۰۱۴).

بر این اساس هدف این پژوهش بررسی تأثیر تجربه در دوران شغل حرفه‌ای در بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری کارکنان در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از پیاده‌سازی آن در بخش عمومی می‌باشد. از این‌رو، با استفاده از مصاحبه و پرسش‌نامه نقش تجربه را بر ادراک کارکنان شاغل در بخش‌های حسابداری و مالی (مدیران و کارکنان) را در رابطه با تحولات نظام مالی نهادهای بخش عمومی بررسی می‌نماید.

در بخش کیفی، علیرغم مستند نمودن این نتیجه که ادراک بهتر مدیران و کارکنان مالی از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی بر انجام قضاوت صحیح و اتخاذ تصمیمات مناسب‌تر اثرگذار می‌باشد، لیکن به نظر خبرگان در حال حاضر مدیران نهادهای بخش عمومی کشور ما از اطلاعات مالی تهیه شده در سیستم حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی بسیار کم استفاده می‌کنند. این یافته مشابه با نتیجه تتودور و بیلدیسیل (تتودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷) می‌باشد.

اثرگذاری ادراک مناسب مدیران نهادهای بخش عمومی از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی بر ادراک و پذیرش

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که میانگین دیدگاه‌های دو گروه در رابطه با کلیه دلایل به‌غیر از دلیل پنجم، اختلاف نسبتاً بالایی داشته، کمتر از ۵ درصد بودن سطح معناداری آزمون لوین در دلایل اول تا چهارم حاکی از رد فرض برابری واریانس‌ها در دلایل مذکور است و کمتر از ۵ درصد بودن معناداری آماره t در هر یک از دلایل اول، دوم، سوم و چهارم، به معنای رد فرض  $H_0$  یعنی رد تساوی میانگین دو گروه بوده، به عبارت دیگر فرض  $H_1$  تأیید و گروه دارنده تجربه در حسابداری تعهدی بخش خصوصی با مشکلات کمتری در رابطه با به‌کارگیری حسابداری تعهدی روبرو بوده‌اند. بر این اساس می‌توان گفت که فرضیه چهارم تأیید شده است.

### بحث و نتیجه‌گیری

ترکیب دو بعد ناهمگن انسانی و غیرانسانی در سامانه‌های اطلاعاتی حسابداری لزوم توجه به این ناهمگنی و در نظر گرفتن نقش هر دو جنبه در رابطه با تحولات و به‌کارگیری آن‌ها را ضروری می‌سازد. بعد انسانی در رابطه با سیاست‌های در حال تغییر برای موفقیت هرگونه تحول بسیار بااهمیت می‌باشد، غالب تحقیقات انجام شده، بیشتر روی ارزیابی‌های فنی تحولات نظام حسابداری بخش عمومی و کمتر روی اطلاع‌رسانی درباره دانش ما از تأثیر متقابل این‌چنین

در نهایت نتایج فرضیه چهارم نشان‌دهنده این موضوع است که کارکنان حسابداری و مالی با تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه با مشکلات کمتری در استفاده از سیستم جدید مواجه هستند و در حقیقت تجربه آن‌ها در بخش خصوصی نقش تسهیل‌کننده‌ای در به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایفا می‌کند، این نتیجه به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم همسو با یافته تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷)، عزمی و محامید (۲۰۱۴) و اسماعیلی کیا و ملانظری (۱۳۹۵)، می‌باشد.

بر اساس یافته‌های حاصل از پژوهش حاضر، پیشنهادهایی به شرح زیر قابل‌ارائه می‌باشد:

۱. باتوجه به نقش تجربه در رابطه با ترجیح بیشتر حسابداری تعهدی و درک سودمندی آن، پیشنهاد می‌شود جهت کمک به استقرار بهتر حسابداری تعهدی و ادامه موفقیت‌آمیز تحولات از کارکنان حسابداری و مالی که دارای تجربه در زمینه به‌کارگیری و استفاده حسابداری تعهدی در بخش خصوصی هستند به‌صورت نظام‌مند بهره گرفته شود. برگزاری دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برای کارکنان با بهره‌گیری از متخصصینی که در بخش خصوصی نیز تجربه دارند می‌تواند اثرگذار باشد.

۲. از آنجایی که کارکنان با تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی در به‌کارگیری آن در بخش عمومی در مقایسه با کارکنان فاقد تجربه با مشکلات کمتری مواجه هستند، پیشنهاد می‌گردد که در استخدام کارکنان جدید، شاخص تجربه آن‌ها در بخش خصوصی به‌عنوان یک عامل اثرگذار توجه شود.

پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی به شرح زیر مواجه بود:

۱- ابزار مورد استفاده در بخش کمی پژوهش، پرسش‌نامه است که دارای محدودیت‌های ذاتی است، به‌ویژه اینکه موضوع پژوهش حاضر در زمره تحقیقات رفتاری محسوب می‌شود، در صورت استفاده از ابزارهای دیگر ممکن بود نتایج متفاوتی حاصل می‌شد.

۲. به دلیل محدودیت زمانی، شناسایی افراد دارای تجربه حسابداری بخش خصوصی و توزیع پرسش‌نامه به دانشگاه‌های علوم پزشکی غرب کشور محدود گردید، در صورت عدم وجود محدودیت زمانی، انجام بررسی و شناسایی کارکنان دارای تجربه بخش خصوصی در سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی ممکن بود نتایج متفاوتی حاصل می‌شد.

در پایان با ذکر مجدد این نکته که به دلیل محدود بودن نوشتارهای تخصصی در حیطه تحقیقات رفتاری در رابطه با

کارکنان حسابداری که مؤید نقش مهم مدیران و دیدگاه و نگرش آنان در اجرای تحولات می‌باشد که این نتیجه با یافته تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷) و اسماعیلی کیا و ملانظری (۱۳۹۶)، هماهنگ است.

در رابطه زمینه‌های اثرگذاری تجربه بر ادراک کارکنان در رابطه با پیاده‌سازی تحولات، چهار دلیل را به‌عنوان دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی عنوان و سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری نیز در سه حوزه مختلف شناسایی کردند. همچنین همسو با یافته تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷)، شناسایی هزینه‌ها، درآمدها و اندازه‌گیری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را سه چالش اساسی پیش‌روی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی را معرفی نمودند.

در بخش کمی، یافته‌های حاصل از بررسی فرضیه اول نشان داد، کارکنان حسابداری و مالی که دارای تجربه انجام کار در بخش خصوصی هستند نسبت به کارکنان فاقد تجربه، حسابداری تعهدی را بیشتر ترجیح می‌دهند. این یافته می‌تواند بدان علت باشد که گروه کارکنان با تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی به دلیل به‌کارگیری حسابداری تعهدی با آن آشنا شده، دیدگاه مثبت‌تری نسبت به آن داشته و لذا استفاده از آن را ترجیح می‌دهند. نتیجه مذکور با یافته‌های مطالعات لاپسلی (۱۹۸۶)، جونز و پوگلیسی (۱۹۹۷) و تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷)، همسو می‌باشد.

بررسی فرضیه دوم حاکی از عدم مشاهده تفاوت معنادار در رابطه با دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بین دو گروه می‌باشد (علیرغم معناداری دو مورد، تسهیل ردیابی بهای تمام شده پروژه‌های بلندمدت و افزایش پاسخگویی مدیران) که می‌توان به این علت باشد که هر دو گروه اهمیت پذیرش حسابداری تعهدی را درک و دلایلی مشابهی برای ترجیح آن بر حسابداری نقدی دارند، به‌عبارت‌دیگر ذهنیت و نگرش کارکنان فاقد تجربه نیز به سمت پذیرش ضرورت تحولات تغییر کرده، این یافته با نتیجه پژوهش تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷) و عزمی و محامید (۲۰۱۴)، هماهنگ است.

شواهد حاصل از آزمون فرضیه سوم بیانگر آن است که کارکنان با تجربه حسابداری تعهدی در مقایسه با کارکنان فاقد تجربه، رتبه بالاتری به سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی در رابطه با تصمیم‌گیری می‌دهند که بیانگر وجود اثرات تجربه است. این نتیجه با یافته‌های جونز و پوگلیسی (۱۹۹۷)، تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷) و دیسوسا و همکاران (۲۰۱۳)، همخوانی دارد.

- تحولات و همچنین اهمیت و ضرورت انجام تحقیقات رفتاری در حوزه بخش عمومی و به‌ویژه در مورد نقش کارکنان در رابطه با تحولات نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی، موضوعاتی به شرح زیر برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد:
۱. انجام طرح آزمایش تجربی و ارائه سناریو به دو گروه دارای تجربه و فاقد تجربه و بررسی عینی‌تر و عمیق‌تر اثرات تجربه در رابطه با چالش‌های به‌کارگیری حسابداری تعهدی،
  ۲. استفاده از یک گروه دارای تجربه حسابداری تعهدی و گروه دیگر فاقد تجربه همراه با ارائه آموزش‌های مناسب در زمینه حسابداری تعهدی به این گروه و سپس مقایسه دیدگاه‌های دو گروه،
  ۳. انجام پژوهش حاضر در کلیه دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به منظور افزایش تعداد کارکنان دارای تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و مقایسه نتایج آن با نتایج این پژوهش.
- منابع**
- اسماعیلی کیا، غریبه و خادمی، لایلا. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های دولتی شهر تهران. *همایش ملی حسابداران و بخش عمومی*، دانشگاه الزهراء، تهران.
  - اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۵). شناسایی شرایط اثرگذار بر تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران. *اولین همایش ملی فرصت‌های پژوهشی در حسابداری دولتی*، دانشگاه تهران، ایران.
  - اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۵). شناسایی موانع و محدودیت‌های اجرای تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱ (۲)، ۲۹-۱.
  - اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۴). چارچوبی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه خبرگان. *حسابداری سلامت*، ۴ (۴)، ۲۵-۱.
  - الهی، شعبان؛ آذر عادل، رجب زاده و قطری، علی. (۱۳۸۳). طراحی مدل تجربه سازمانی مدیران و تبیین عناصر اصلی آن، *راهبردهای بازرگانی. دوماهنامه علمی و پژوهشی دانشگاه شاهد*، ۸، ۶۹-۶۶
  - جندقی، غلامرضا. (۱۳۸۳). کدام آزمون آماری را انتخاب کنیم؟. *مدیریت فرهنگ سازمانی*، ۴ (۲)، ۱۲۱-۱۱۱.
  - حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۸۹). تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی. *حسابدار رسمی*، ۹، ۵۷-۴۹.
  - دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (باتوجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). *دانش حسابداری مالی*، ۵ (۱)، ۹۹-۷۹.
  - رحمانی، علی و رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی. *مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی*، ۲۸۳، ۲۷۱-۲۶۲.
  - رنجبر، هادی؛ حق دوست، علی اکبر، صلصالی، مهوش؛ خوشدل، علیرضا؛ سلیمانی، محمدعلی و بهرامی، نسیم. (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع. *مجله علمی پژوهشی دانشگاه علوم پزشکی اترش جمهوری اسلامی ایران*، ۱۰ (۳)، ۲۵۰-۲۳۸.
  - زارعی، بتول و مهراندیش، بتول. (۱۳۹۶). ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران (مطالعه موردی: دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران). *حسابداری سلامت*، ۶ (۱)، ۴۳-۲۵.
  - سیرانی، محمد؛ خواجهی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۵۵ (۱۶)، ۵۵-۳۵.
  - شریف‌زاده، مریم؛ زمانی، غلامحسین؛ کرمی، عزت‌اله؛ ایمان، محمدتقی و خلیلی، داور. (۱۳۹۱). رویکرد نظریه شبکه کنشگران و کاربرد آن در بررسی سامانه اطلاعات اقلیمی کشاورزی. *مجله دانش و مدیریت اطلاعات*، ۲۱ (۲)، ۴۵۴-۴۳۳.
  - صفر زاده بندری، محمدحسین؛ کاظمی، کاظم و دهقانی سعدی، علی اصغر. (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه سازمانی و سابقه کار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۱)، ۹۰-۷۱.
  - مرشدی پور، مریم؛ دهقان دهنوی، حسن و معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۵). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر

تأثیر پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور. فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۲)، ۱۱۰-۱۲۳.

• ونهال نهر، علی اکبر؛ محمدزاده سالطه، حیدر و حمدالهی، کبری. (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۳)، ۱۹۱-۲۰۸.

- Adhikaria, P. & Garseth-Nesbakkba, L. (2016). Implementing Public Sector Accruals in OECD Member States: Major Issues and Challenges. *Accounting Forum*, (40), 125-142.
- Azmi, A.H. & Mohamed, N. (2014). Readiness of Malaysian Public Sector Employees in Moving Towards Accrual Accounting for Improve Accountability, The Case of Ministry of Education (MOE). *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, (164), 106-111.
- Becker, S.D., Jagalla, T. & Skærbæk, P. (2014). The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountant's identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, 324-338.
- Bergmann, A. (2012). The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-making: Evidence from Switzerland. *Public Money Management*, (1)32, 15-20.
- Bonner, S.E. & Lewis, B.L. (1990). Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research*, 28, 1-20.
- Chan, J., Jones, L. & Lüder, K. (1996). Modelling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions. *Research in Governmental and Non-Profit Accounting*, 9, 1-19.
- De Sousa, R.G., Vasconcelos, A.F., Caneca, R.L. & Niyama, J.K. (2013). Accrual Basis Accounting in the

کیفیت حسابداری فناوری اطلاعات. دانش حسابداری، ۶۲، ۱۵۸-۱۳۷.

- ملانظری، مهناز و اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۱(۴)، ۵۰۵-۵۲۶.
- مومنی، منصور و فعال قیومی، علی. (۱۳۹۴). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS. تهران: کتاب نو.
- نمازی، محمد؛ کریمی، زهره و ماهر، محمدهادی. (۱۳۹۱).

- Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information. *Paper presented at the 12th USP Congress of Controllship and Accounting*, São Paulo, 219-230.
- Hall, J.A. (2010). *Financial reporting and management reporting systems in accounting information systems*. Ed7<sup>th</sup>, Edition: Cengage Learning, 349-393.
- Irvine, H. (2011). From Go to Woe How a not for Profit Managed the Change to Accrual Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (7)24, 824-847.
- Innes, J. & Mitchell, F. (1990). The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence. *Management Accounting Research*, 1, 3-19.
- Jones, S. & Puglisi, N. (1997). The Relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Case for Doubt?. *ABACUS*, (1)33, 1-18.
- Lader, K. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment. *Research in Governmental and Non-profit Accounting*, 99-127.
- Lapsley, I. (1986). Capital Assets Accounting in UK Non-Trading Organizations. *Financial Accountability & Management*, 2, 273-294.
- Laughlin, R. (2012). Debate: Accrual Accounting: Information for

- Accountability or Decision Usefulness?. *Public Money & Management*, (1)32, 45-46.
- Libby, R. (1995). *The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment*. eds: R.H. Ashton & A.H. Ashton, Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing, New York: Cambridge University Press; 176-206.
  - Tudor, A.T. & Blidisel, R. (2007). *Romanian accrual accounting experience in public higher education sector*. Babes Bolyai University: West University of Timisoara.
  - Nesbakk, G.L. (2011). Accrual Accounting Representations in the Public Sector (A Case of Autopoiesis). *Critical Perspectives on Accounting*, (3)22, 247-258.
  - Wyk, H.V. (2007). Is the Transformation of Public Sector Financial Reporting in South Africa's Provincial Governments on Track?. *Meditari Accountancy Research*, (2)15, 65-75.