

## تأثیر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی با نقش تعدیل کننده در دسترس بودن منابع مالی (مورد مطالعه: شهرداری‌های استان تهران)

نسرين قربانی

کارشناسی ارشد حسابداری بخش عمومی، موسسه آموزش عالی رسام، کرج، ایران.

Nasringorbani03@gmail.com

دکتر علیرضا اسکندری

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی رسام، کرج، ایران. (نویسنده مسئول).

a.eskandari@rasam.ac.ir

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی با نقش تعدیل کننده در دسترس بودن منابع مالی (مورد مطالعه: شهرداری‌های استان تهران) می باشد. پژوهش حاضر در زمره ی پژوهش‌های کاربردی قرار دارد. روش‌های تحقیق پژوهش حاضر کمی است. روش پژوهش پیمایشی (میدانی) و داده ها از طریق ۲۱۰ پرسشنامه‌های استاندارد جمع آوری شده است. داده های پرسشنامه در ۲۲ شهرداری تهران در سال ۱۴۰۳ توزیع شده جامعه آماری پژوهش کل پرسنل با پستهای سازمانی شامل: رئیس و مدیر اجرایی، مدیر امور مالی و کارشناس حسابداری میباشند. آمار توصیفی، تحلیل عاملی تأییدی داده ها و آزمون معادلات ساختاری فرضیه ها با استفاده از نرم افزار SPSS 26 و smart pls4 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاکی از آن است که فرضیه اول تأیید میشود و نشان میدهد که بین استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران رابطه معناداری وجود دارد، فرضیه دوم و سوم رد میشوند، به این معنی که هیچ رابطه معناداری بین شایستگی های مبتنی بر ورودی و حمایت مدیریت با پذیرش اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران وجود ندارد، فرضیه پنجم نیز رد می‌شود یعنی در دسترس بودن منابع مالی، رابطه بین شایستگی‌های ورودی محور و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی را تعدیل نمی‌کند و همچنین فرضیه چهارم و ششم تأیید میشوند و نشان می‌دهند که در دسترس بودن منابع مالی، رابطه بین استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی و همچنین حمایت مدیریت و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی را تعدیل میکند.

**واژگان کلیدی:** استفاده از اطلاعات، قابلیت‌های سازمانی، در دسترس بودن منابع مالی، حسابداری تعهدی، حسابداری بخش عمومی.

### مقدمه

حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستم مالی پیشرفته در سال‌های اخیر به عنوان ابزاری مؤثر در بخش عمومی مورد توجه قرار گرفته است. این سیستم به سازمان‌ها کمک می‌کند تا اطلاعات مالی دقیق‌تری ارائه دهند و به تصمیم‌گیری های بهتری دست یابند. در ایران هم جهت با سایر کشورها براساس ماده ۴۵ مصوب ۱۳۹۴ عملیات اجرای نظام حسابداری بخش عمومی با روش حسابداری تعهدی کلید خورده است. با این حال، اجرای اقلام تعهدی ممکن است با چالش‌هایی مواجه شود، که این عوامل می‌توانند روند اجرا را مختل کنند. این انتقال ممکن است از این واقعیت ناشی

شود که استفاده از اطلاعات، قابلیت‌های سازمانی، آمادگی برای تغییر و در دسترس بودن منابع مالی برخی از عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری ارقام تعهدی هستند (میلر<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). با این حال، اجرای موفق این سیستم نیازمند شرایط خاصی است که یکی از آن‌ها دسترسی به منابع مالی کافی می‌باشد. دسترسی به منابع مالی نه تنها بر توانایی سازمان‌ها در اجرای حسابداری تعهدی تأثیر می‌گذارد، بلکه می‌تواند به عنوان یک عامل مؤثر در فرآیندهای مالی نیز عمل کند. مطالعه‌های پیشین نشان داده‌اند که سازمان‌هایی که از منابع مالی کافی برخوردارند، توانایی بیشتری در پیاده‌سازی سیستم‌های جدید دارند (هیپوروث<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). در اجرای حسابداری تعهدی استفاده از اطلاعات یکی دیگر از جنبه‌های مهم است. این اطلاعات به مدیران کمک می‌کند تا تصمیمات استراتژیک بهتری اتخاذ کنند و عملکرد مالی سازمان را بهبود بخشند (لاپسلی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). در استفاده از اطلاعات دو بعد استفاده ابزاری و مفهومی از اطلاعات در نظر گرفته شده است. به گفته (دیامانتوپولوس و سوچون<sup>۴</sup>، ۱۹۹۹) استفاده ابزاری به کاربرد مستقیم اطلاعات برای تصمیم‌گیری خاص اشاره دارد. با این حال، استفاده مفهومی به کاربرد غیرمستقیم اطلاعات برای گسترش پایگاه دانش مدیریتی اشاره دارد. حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستم حسابداری تعریف می‌شود که درآمد یا مخارج را شناسایی می‌کند، چه وجه نقد دریافت شده، پرداخت شده باشد یا نشده باشد (مبیلوا و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). قابلیت‌های سازمانی نیز در موفقیت اجرای حسابداری تعهدی نقش بسزایی دارند. یکی از ابعاد قابلیت‌های سازمانی، یعنی شایستگی‌های ورودی محور در نظر گرفته شد. شایستگی‌های مبتنی بر ورودی شامل دانش و مهارت‌هایی است که فرآیند تحول یک سازمان را برای ایجاد و ارائه محصولات و خدمات قادر می‌سازد. در حالی که (کاوانا و درنان<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸) دریافتند که کمبود کارکنان مانعی برای اجرای حسابداری تعهدی است، (تیکال<sup>۷</sup>، ۲۰۱۰) دریافت که فقدان کارکنان حسابداری ماهر و با تجربه در سازمان‌های دولتی نشان دهنده یک چالش بزرگ است که بر پذیرش حسابداری تعهدی تأثیر می‌گذارد. شایستگی‌ها از نظر (تریوالاس و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵) برای انجام یک وظیفه خاص در سازمان‌ها در یک حوزه کاری فنی یا عملکردی تعریف شده حیاتی هستند.

همچنین هولت یک بعد آمادگی یعنی حمایت مدیریت را در نظر می‌گیرد. حمایت مدیریت با توجه به گفته (هولت و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۰۷). به میزانی اشاره دارد که فرد احساس می‌کند که رهبری و مدیریت سازمان به اجرای تغییرات آینده متعهد هستند و از آن حمایت می‌کنند یا از آن حمایت نمی‌کنند. عدم حمایت مدیریت می‌تواند منجر به مقاومت در برابر تغییرات و کاهش انگیزه کارکنان برای پذیرش سیستم جدید گردد. تحقیقات نشان می‌دهد که وجود یک ساختار حمایتی و منابع مالی مناسب می‌تواند به تسهیل فرآیند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی کمک کند (هیپوروث، ۲۰۲۱). در نهایت اجرای موفق حسابداری تعهدی می‌تواند به افزایش شفافیت مالی، کاهش فساد و بهبود پاسخگویی در بخش عمومی منجر شود (لاپسلی، ۲۰۱۹). این امر نه تنها باعث افزایش اعتماد عمومی به نهادهای دولتی خواهد شد، بلکه می‌تواند به جذب سرمایه‌گذاری‌های بیشتر و توسعه پایدار اقتصادی نیز کمک کند. با توجه به چالش‌های موجود، ضرورت انجام تحقیقات بیشتر در زمینه تأثیر دسترسی به منابع مالی و قابلیت‌های سازمانی بر اجرای حسابداری تعهدی احساس می‌شود. این تحقیقات می‌توانند به سیاست‌گذاران و مدیران کمک کنند تا تصمیمات بهتری در زمینه تخصیص منابع مالی و

<sup>1</sup> Miller

<sup>2</sup> Hepworth

<sup>3</sup> Lapsley

<sup>4</sup> Diamantopoulos & Souche

<sup>5</sup> Mbelwa et al.

<sup>6</sup> Kavanagh & Drennan

<sup>7</sup> Tickcell

<sup>8</sup> Trivellas et al.

<sup>9</sup> Holit et al.

بهبود فرآیندهای مالی اتخاذ نمایند، بررسی جامع موضوع اجرای حسابداری تعهدی با تأکید بر نقش تعدیل کننده دسترسی به منابع مالی یک ضرورت غیرقابل انکار در دنیای امروز است. این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که چگونه تأثیر اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران با نقش تعدیل کننده در دسترس بودن منابع مالی عمل می‌کند.

## واژه‌ها و اصطلاحات پژوهش

**تعریف استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات:** استفاده ابزاری به کاربرد مستقیم اطلاعات برای تصمیم‌گیری خاص اشاره دارد. با این حال، استفاده مفهومی به کاربرد غیرمستقیم اطلاعات برای گسترش پایگاه دانش مدیریتی اشاره دارد (دیامانتوپولوس و سوچون، ۱۹۹۹).

**تعریف شایستگی ورودی محور:** شایستگی‌ها برای انجام یک وظیفه خاص در سازمان‌ها در یک حوزه کاری فنی یا عملکردی تعریف شده حیاتی هستند (تریوالاس و همکاران، ۲۰۱۵).

**تعریف حمایت مدیریت:** حمایت مدیریت به میزانی اشاره دارد که فرد احساس می‌کند، که رهبری و مدیریت سازمان به اجرای تغییرات آینده متعهد هستند و از آن حمایت می‌کنند یا از آن حمایت نمی‌کنند (هولت و همکاران، ۲۰۰۷).

**تعریف در دسترس بودن منابع مالی:** منابع مالی به پول و جنبه‌های مربوط به تأمین مالی اشاره دارد (پوتوکر، ۲۰۱۴).

**تعریف پذیرش اجرای حسابداری تعهدی:** حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستم حسابداری تعریف می‌شود که درآمد یا مخارج را شناسایی می‌کند، چه وجه نقد دریافت شده، پرداخت شده باشد یا نشده باشد (میلوا و همکاران، ۲۰۱۹).

## پیشینه تحقیق

جمال آبادی و همکاران (۱۴۰۲) در مقاله خود به بررسی شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر در شکل‌گیری دانش و مهارت‌های مالی مورد نیاز مدیران بیمارستان پرداختند. پژوهش با روش کیفی و رویکرد نظریه پدیدارشناسی انجام شده است. تحلیل‌ها با استفاده از تکنیک ۷ مرحله‌ای کولایزی و به وسیله نرم افزار مکس کیودا انجام گرفته است. نمونه‌گیری هدفمند و گردآوری اطلاعات از طریق مصاحبه با ۱۰ نفر از خبرگان مالی بیمارستان‌ها در سال ۱۴۰۰ و بعد تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج ابعاد و مؤلفه‌ها انجام شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که مؤلفه‌های اصلی در تعیین دانش مالی مدیران بیمارستانی شامل اطلاعات پایه مرتبط با جریان مالی، مدیریت مالی و بودجه، نظام تأمین مالی بیمارستان، حسابداری پایه و اطلاعات مالی، حسابداری مدیریت و بهایابی، چارچوب‌های قانونی و نظارتی در جمهوری اسلامی ایران است.

خادمی و کرماشاهی (۱۴۰۱) در پژوهش خود به بررسی آمادگی حسابداران بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: ارتش جمهوری اسلامی ایران) پرداختند. در این پژوهش از پرسشنامه بسته به منظور گردآوری داده‌ها استفاده شد. جامعه آماری، افسران مالی دوره عالی ارتش در سال ۱۳۹۹ است. فرضیه‌های پژوهش به وسیله رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد آزمون قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان دهنده این است که نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر تأثیر

مثبت و معناداری دارند. نتیجه گیری حاکی از آن است که اصالت و افزودن آن به دانش: بهبود میزان آمادگی کلیه نیروها و سطوح سازمانی ارتش در جهت اجرای کارا و اثربخش حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی یک ضرورت است. بر مبنای نتایج این پژوهش اتخاذ روش‌ها و راهکارهای مناسب برای آشنایی مدیران و کارکنان ارتش با مزایای سیستم حسابداری تعهدی، افزایش دانش کارکنان مالی راجع به فنون حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی و همچنین تأمین منابع مالی، انسانی و فنی به بهبود آمادگی سازمانی برای تغییر و اجرای موفق حسابداری تعهدی کمک خواهد کرد.

بنفانته و همکاران (۲۰۲۴) در مقاله خود به بررسی مسیری به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی از دیدگاه شهرداری‌های ایتالیا پرداختند. در این تحقیق از روش نیمه ساختار یافته از طریق مصاحبه با کارکنان کلیدی در ادارات حسابداری شهرداری‌ها در امیلیا رومانیا استفاده شده است، نتایج نشان می‌دهد که شهرداری‌ها هنوز با آن فاصله دارند اجرای کامل حسابداری تعهدی هم از نظر سررسید سیستم و مفید بودن اطلاعات تحقیق به درک سطح بلوغ حسابداری در بخش عمومی کمک می‌کند و هم اینکه برای شناسایی مسائل حیاتی اصلی برای پذیرش کامل حسابداری تعهدی و یافتن مسیرهای جدیدی که باید برای اجرای آن مؤثر باشد کمک می‌کند. در سطح بین المللی، این کار ممکن است برای همه کشورهایی که در حال تغییر هستند مفید باشد.

اوتوپا (۲۰۲۳) در مقاله خود به بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی غنا: نقش تعدیل کننده در دسترس بودن منابع مالی پرداخته است. با توجه به میزان شکست در اقتصادهای در حال توسعه که در آن حسابداری تعهدی اجرا شده است، این مطالعه عواملی را که می‌تواند بر اجرای حسابداری تعهدی در غنا تأثیر بگذارد، بررسی کرد. با تکیه بر نظریه نهادی و مدل احتمالی لودر برای نوآوری حسابداری دولتی، شش فرضیه فرض شد. روش بررسی با استفاده از ۴۹۹ افسر امور مالی از مؤسسات بخش دولتی مورد استفاده قرار گرفت. داده‌ها با استفاده از روش تحلیل عاملی توضیحی، تحلیل عاملی تأییدی و مدل معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که استفاده ابزاری- ورودی هیچ ارتباطی با اجرای حسابداری تعهدی نداشتند. این مطالعه همچنین نشان داد که در دسترس بودن منابع مالی به طور مثبت و قابل توجهی رابطه بین استفاده ابزاری- مفهومی، شایستگی‌های مبتنی بر ورودی، حمایت مدیریت و اجرای حسابداری تعهدی را تعدیل می‌کند. یافته‌های این مطالعه ممکن است دلالت بر این داشته باشد که اجرای حسابداری تعهدی در غنا در صورتی می‌تواند محقق شود که کاربران اطلاعات حسابداری از آن برای تصمیم‌گیری استفاده کنند و مدیریت آمادگی خود را برای تغییر ارقام تعهدی با ارائه تخصیص بودجه قابل توجه برای حمایت از فعالیت‌های مرتبط با انتقال به ارقام تعهدی انجام دهد.

### مبانی نظری فرضیه‌های پژوهش

استفاده ابزاری-مفهومی از اطلاعات ممکن است منجر به ارزیابی مؤثر تصمیمات در تلاش برای ایجاد کنترل مخارج و تدوین خط مشی شود و در نهایت بر عملکرد سازمان‌ها تأثیر بگذارد. طبق گفته (کانولی و هایندمن، ۲۰۱۱) عدم استفاده از صورت‌های مالی تعهدی برای تجزیه و تحلیل ابزاری یا مفهومی عامل گذر ضعیف از پول نقد به ارقام تعهدی در بخش عمومی است. براساس مبانی ذکر شده در بالا، این پژوهش فرض می‌شود که:

H1: بین استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات و اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران رابطه معناداری وجود دارد.

بر اساس مدل اقتضایی لودر، فقدان مهارت‌های عمومی خاص در حسابداری موانعی را در اجرا ایجاد می‌کند که در کوتاه مدت قابل رفع نیست و تلاش برای معرفی حسابداری تعهدی به دلیل فقدان حسابداران آگاه با شکست مواجه خواهد شد. کونلی و هایندمن، (۲۰۰۶) دریافتند که کمبود کارکنان مانعی برای اجرای حسابداری تعهدی است (تیکسیل، ۲۰۱۰). دریافت که فقدان کارکنان حسابداری ماهر و با تجربه در سازمان‌های دولتی نشان دهنده یک چالش بزرگ است که بر پذیرش حسابداری تعهدی تأثیر می‌گذارد.

براساس مبانی ذکر شده در بالا، این پژوهش فرض می‌شود که:

H2: بین شایستگی‌های مبتنی بر ورودی و اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران رابطه معناداری وجود دارد.

(اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸) از نظرتجربی، شواهدی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد ظرفیت تغییر تأثیر مثبت قابل توجهی بر اثربخشی تغییر حسابداری تعهدی دارد. با توجه به این موضوع، این مطالعه استدلال می‌کند که وقتی مدیریت ارشد مروج و حامی اجرای حسابداری تعهدی می‌شود، چشم‌انداز بلند مدتی برای اجرای آن ارائه خواهد کرد. این مطالعه همچنین استدلال می‌کند که اجرای حسابداری تعهدی احتمالاً با حمایت مدیریت اتفاق می‌افتد. این به این دلیل است که مدیریت ارشد پیام روشنی را در مورد اهمیت حسابداری تعهدی به کارکنان ارسال می‌کند و از این طریق، جو قوی برای اجرا ایجاد می‌کند. (حفار و همکاران، ۲۰۱۹) استدلال می‌کنند که اعضای سازمانی که معتقدند شخصاً برخی از مزایا مانند ترفیع، افزایش حقوق یا پاداش را به دلیل مشارکت در تغییر به دست خواهند آورد یا به آنها تعلق می‌گیرد، عموماً تمایل بیشتری به پذیرش تغییر دارند. در نتیجه، در غیاب حمایت قانع کننده قوی و قابل اثبات برای اجرا، کارکنان احتمالاً به این نتیجه می‌رسند که نوآوری در حال اجرا یک تخیل مدیریتی گذرا است، آن را نادیده بگیرد و از بین خواهد رفت (کلین و نایت، ۲۰۰۵). براساس مبانی ذکر شده در بالا، این پژوهش فرض می‌شود که:

H3: بین حمایت مدیریت و اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران رابطه معناداری وجود دارد.

(سیدابی، ۲۰۱۰) ادعا می‌کند که عواملی که بر استفاده از اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارند به دلیل تأثیر منابع مالی و تأمین کنندگان در معرض تغییر هستند. مدل اقتضایی لودر، نشان می‌دهد که سطوح اجتماعی-اقتصادی، از جمله درآمد یک کاربر، بر رفتار فردی نسبت به استفاده از اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارد. براساس مبانی ذکر شده در بالا، این پژوهش فرض می‌شود که:

H4: در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات و اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری‌های استان تهران تعدیل می‌کند.

(دامنپور و اشنایدر، ۲۰۰۶) تأیید می‌کنند که سازمان‌هایی با سلامت اقتصادی موفق، بیشتر روی نوآوری سرمایه‌گذاری می‌کنند. در نتیجه محققانی مانند (مبیلوا و همکاران، ۲۰۱۹) به نقش منابع انسانی در دستیابی به تغییرات هدف استراتژیک پی برده‌اند. در نتیجه، آن‌ها منابع انسانی را به عنوان دارایی توصیف می‌کنند که نیاز به سرمایه‌گذاری مستمر دارد. این نشان می‌دهد که جذب، استخدام، آموزش، و حفظ حسابداران ماهر و بالقوه ممکن است نیاز به سرمایه‌گذاری قابل توجه در دستمزد و حقوق و همچنین آموزش و توسعه داشته باشد (وچیتن و وچیتن، ۲۰۱۲) دریافتند که بحران مالی تأثیر زیادی بر منابع انسانی سازمان دارد. براساس مبانی ذکر شده در بالا، این پژوهش فرض می‌شود که:

H5: در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین شایستگی‌های مبتنی بر ورودی و اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری‌های استان تهران تعدیل می‌کند.

مطالعاتی مانند چانگ و چوی (۲۰۰۹) تأمین مالی را به عنوان یک محرک کلیدی برای آمادگی سازمان برای تغییر شناسایی می‌کنند. این ممکن است نشان دهد که آمادگی سازمان برای تغییر به منابع سازمان بستگی دارد. به عنوان

مثال، دامپور و اشیاندر (۲۰۰۶) شواهدی ارائه می‌دهند که نشان می‌دهد سلامت اقتصادی یک سازمان به طور مثبت بر تصمیمات مدیریتی در جهت‌پذیرش نوآوری تأثیر می‌گذارد. گذشته از ارائه پاداش جذاب برای جذب حسابداران شایسته، شایستگی‌ها، مهارت‌ها و دانش کارکنان موجود باید از طریق آموزش توسعه یابد. این مطالعه استدلال می‌کند که بدون منابع مالی، مهارت‌های کارکنان در حسابداری نمی‌تواند توسعه یابد زیرا (اوپیتن و همکاران، ۲۰۲۱) معتقدند که محدودیت‌های موقعیتی مانند بحران‌های مالی به عنوان موانعی برای توسعه شایستگی‌های کارکنان عمل می‌کنند. به گفته وینر اعضای سازمان ممکن است تغییرات را به دلیل مزایایی که از نظر مالی به دست می‌آورند ارزش قائل شوند یا از آن حمایت کنند وینر استدلال می‌کند که آمادگی و امکان اجرا به منابع مالی بستگی دارد. براساس مبانی ذکر شده در بالا، این پژوهش فرض می‌شود که:

H6: در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین حمایت مدیریت و اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری‌های استان تهران تعدیل می‌کند.

### روش تحقیق

پژوهش حاضر از نوع پژوهش همبستگی- توصیفی است. این مطالعه یک طرح تحقیق کمی را با پیمایش برای جمع‌آوری داده‌ها اتخاذ کرده است. روش پژوهش حاضر پیمایشی می‌باشد و مطالعه آن در مقطع زمانی معینی انجام می‌گیرد. جمع‌آوری داده‌های کمی پژوهش با روش میدانی و به وسیله پرسشنامه بسته گردآوری خواهد شد. هدف پژوهش کاربردی می‌باشد و بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی: با نقش تعدیل کننده در دسترس بودن منابع مالی (مورد مطالعه: شهرداری‌های استان تهران) می‌پردازد. توزیع پرسشنامه در این پژوهش به صورت مستقیم و حضوری صورت گرفته است.

### جامعه آماری

جامعه آماری این مطالعه از میان پرسنل شهرداری‌های استان تهران در سال ۱۴۰۳ با پست‌های سازمانی رئیس و مدیر اجرایی، مدیر امور مالی و کارشناس حسابداری انتخاب می‌شود.

### روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

این پژوهش دارای ۲۱ گویه در ابزار پیمایشی می‌باشد که برای تجزیه و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار گرفته است. در نتیجه، مطالعه به حداقل حجم نمونه برابر  $210 = 21 \times 10$  با استفاده از نسبت ۱:۱۰ نیاز است (هیر و همکاران، ۲۰۱۰).

### روش گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

اطلاعات پژوهش حاضر به وسیله دو روش جمع‌آوری می‌شود، (۱) اطلاعات ثانویه که با روش کتابخانه‌ای (مقاله‌ها، کتاب‌ها و سایت‌های پژوهشی) و (۲) داده‌های کمی اولیه که به وسیله‌ای پرسشنامه جمع‌آوری شده است، پرسشنامه پژوهش حاضر دارای دو جزء می‌باشد، جزء اول مربوط به اطلاعات پاسخگویان جمعیت شناختی نمونه مورد پژوهش و جزء دوم مربوط به سؤال‌های متغیرها می‌باشد که شامل سه متغیر (متغیر وابسته) پذیرش اجرای حسابداری تعهدی با شش سؤال از ۱ تا ۶، (متغیر تعدیل‌کننده) در دسترس بودن منابع مالی با چهار سؤال از ۷ تا ۱۰ و (متغیرهای مستقل) حمایت مدیریت با چهار سؤال از ۱۱ تا ۱۴، استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات با سه سؤال از ۱۵ تا ۱۷ و شایستگی‌های ورودی محور با چهار سؤال از ۱۸ تا ۲۱ می‌باشد. همه متغیرها با توجه به مقیاس طیف لیکرت از «کاملاً مخالفم=۱» به

کاملاً موافقم=۵» اندازه گیری می شوند. برای این پژوهش منابع سؤال های پرسشنامه توسط محقق اوتوپا (۲۰۲۳) طراحی شده است. در مجموع پرسشنامه دارای ۲۷ سؤال می باشد که ۶ سؤال جمعیت شناختی و ۲۱ سؤال در ارتباط با متغیرهای پژوهش است. توزیع پرسشنامه به صورت حضوری در شهرداری های استان تهران صورت پذیرفته است.

#### جدول (۱): جزئیات ابعاد پرسشنامه

| ابعاد پرسشنامه                  | تعداد سؤال ها | شماره سؤال ها | منبع         |
|---------------------------------|---------------|---------------|--------------|
| پذیرش اجرای حسابداری تعهدی      | ۶             | ۱ تا ۶        |              |
| در دسترس بودن منابع مالی        | ۴             | ۷ تا ۱۰       |              |
| حمایت مدیریت                    | ۴             | ۱۱ تا ۱۴      | اتوپا (۲۰۲۳) |
| استفاده ابزاری - مفهومی اطلاعات | ۳             | ۱۵ تا ۱۷      |              |
| شایستگی های ورودی محور          | ۴             | ۱۸ تا ۲۱      |              |

#### جدول (۲): نحوه امتیازدهی پرسشنامه

| طیف لیکرت | کاملاً موافقم | موافقم | نظری ندارم | مخالفم | کاملاً مخالفم |
|-----------|---------------|--------|------------|--------|---------------|
| امتیاز    | ۵             | ۴      | ۳          | ۲      | ۱             |

#### جدول (۳): توزیع و برگشت پرسشنامه

| پرسشنامه        | تعداد | درصد |
|-----------------|-------|------|
| توزیع           | ۲۱۰   | ٪۱۰۰ |
| برگشت داده شده  | ۲۱۰   | ٪۱۰۰ |
| برگشت نداده شده | ۰     | ٪۰   |

با توجه به حجم نمونه مورد نیاز ۲۱۰ مورد نمونه تعیین شده است. تعداد ۲۱۰ پرسشنامه برای این پژوهش در نظر گرفته شده و به شرح زیر مراحل توزیع پرسشنامه انجام شده است:

- تعداد کل پرسشنامه های توزیع شده = ۲۱۰
- تعداد کل پرسشنامه های برگشت داده = ۲۱۰
- تعداد پرسشنامه های برگشت نداده شده = ۰

بنابراین: درصد کل پرسشنامه ها برگشت داده شده ۱۰۰ درصد است. همچنین با توجه به اینکه هیچ مورد پرسشنامه ناقص نبوده، این نیز نشان دهنده کیفیت بالای داده های جمع آوری شده است.

### تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

در پژوهش مورد مطالعه تعریف عملیاتی همه متغیرها با توجه به میزان امتیازی است که پاسخگویان حجم نمونه براساس مقیاس طیف لیکرت به سؤال های پرسشنامه حاضر می دهند.

### روایی محتوای پرسش نامه

با تأیید استاد راهنما و اشخاص متخصص و خبره در زمینه حسابداری روایی محتوا صورت گرفته و مشخص گردید که سؤال های پرسشنامه متناسب طراحی شده و متغیرهای پژوهش را مورد سنجش قرار می دهند بنابراین روایی محتوایی مورد تأیید است.

### پایایی پرسشنامه

پایایی معیاری برای سازگاری درونی شاخص‌های سازه است (استرینبر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳). به گفته (هیر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰) قابلیت قابلیت اطمینان به میزانی اشاره دارد که مجموعه‌ای از شاخص‌ها ساختار کل را به طور مداوم اندازه می‌گیرند.

### آزمون آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ یک معیار رایج برای سنجش قابلیت اطمینان مجموعه‌ای از دو یا چند شاخص سازه است. مقدار آلفای (۰.۰۷) کافی و مورد قبول برای پایایی است. آلفای کرونباخ با فرمول زیر و استفاده از نرم افزار SPSS26 آزمون می‌شود.

$$\alpha = \left(\frac{j}{j-1}\right)\left(1 - \frac{\sum S_j^2}{S^2}\right)$$

ج: سوال‌های پرسشنامه       $S_j^2$ : واریانس زیر آزمون  $S^2$ : واریانس کل آزمون

### جدول (۴): آزمون آلفای کرونباخ

| سؤال‌ها | متغیرها                         | ضریب آلفای کرونباخ | وضعیت پایایی |
|---------|---------------------------------|--------------------|--------------|
| ۶       | پذیرش اجرای حسابداری تعهدی      | ۰.۹۵۵              | عالی/تأیید   |
| ۴       | در دسترس بودن منابع مالی        | ۰.۹۳۰              | عالی/تأیید   |
| ۴       | حمایت مدیریت                    | ۰.۹۲۷              | عالی/تأیید   |
| ۳       | استفاده ابزاری - مفهومی اطلاعات | ۰.۹۷۲              | عالی/تأیید   |
| ۴       | شایستگی‌های ورودی محور          | ۰.۹۶۵              | عالی/تأیید   |

### آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی تحقیق

#### جنسیت

### جدول (۵): جدول فراوانی اعضای جامعه آماری بر حسب جنسیت

| متغیر | جنست  | تعدادگم شده | فراوانی | درصد | درصد واقعی | درصدفراوانی تجمعی |
|-------|-------|-------------|---------|------|------------|-------------------|
|       | مرد   | ۰           | ۱۵۸     | ۷۵/۲ | ۷۵/۲       | ۷۵/۲              |
|       | زن    | ۰           | ۵۲      | ۲۴/۸ | ۲۴/۸       | ۱۰۰               |
|       | مجموع | ۰           | ۲۱۰     | ۱۰۰  | ۱۰۰        |                   |

با توجه به جدول ۵، درصد فراوانی مرد (۷۵/۲) و زن (۲۴/۸) درصد است این امر نشان دهنده این است که بیشتر پاسخ دهندگان جامعه آماری پژوهش را مردان تشکیل داده‌اند.

#### سن

### جدول (۶): جدول فراوانی اعضای جامعه آماری بر حسب سن

| متغیر | سن/سال     | تعدادگم شده | فراوانی | درصد | فراوانی واقعی | درصد فراوانی تجمعی |
|-------|------------|-------------|---------|------|---------------|--------------------|
|       | کمتر از ۳۰ | ۰           | ۲۵      | ۱۱/۹ | ۱۱/۹          | ۱۱/۹               |
|       | ۳۰ تا ۴۰   | ۰           | ۱۳۰     | ۶۱/۹ | ۶۱/۹          | ۷۳/۸               |
|       | ۴۰ تا ۵۰   | ۰           | ۵۵      | ۲۶/۲ | ۲۶/۲          | ۱۰۰                |

<sup>1</sup> Streiner

<sup>2</sup> Hair et al

|  |     |     |     |   |       |
|--|-----|-----|-----|---|-------|
|  | ۱۰۰ | ۱۰۰ | ۲۱۰ | ۰ | مجموع |
|--|-----|-----|-----|---|-------|

با توجه به جدول ۶، بیشترین درصد فراوانی سن حجم نمونه (۶۱/۹) برای رده سنی (۳۰ تا ۴۰) سال و کمترین درصد فراوانی سن حجم نمونه (۱۱/۹) برای رده سنی (کمتر از ۳۰) سال می‌باشد.

### سابقه شغلی

جدول (۷): جدول فراوانی اعضای جامعه آماری بر حسب سابقه شغلی

| متغیر | سابقه شغلی / سال | تعدادگم شده | فراوانی | درصد | درصد واقعی | درصد فراوانی تجمعی |
|-------|------------------|-------------|---------|------|------------|--------------------|
|       | کمتر از ۵ سال    | ۰           | ۵۷      | ۲۷/۱ | ۲۷/۱       | ۲۷/۱               |
|       | ۵ تا ۱۰ سال      | ۰           | ۲۰      | ۹/۵  | ۹/۵        | ۳۶/۶               |
|       | ۱۰ تا ۱۵ سال     | ۰           | ۱۰۴     | ۴۹/۵ | ۴۹/۵       | ۸۶/۱               |
|       | ۱۵ تا ۲۰ سال     | ۰           | ۵       | ۲/۴  | ۲/۴        | ۸۸/۶               |
|       | بیشتر از ۲۰ سال  | ۰           | ۲۴      | ۱۱/۴ | ۱۱/۴       | ۱۰۰                |
|       | مجموع            | ۰           | ۲۱۰     | ۱۰۰  | ۱۰۰        |                    |

با توجه به جدول ۷، سابقه شغلی بیشتر حجم نمونه با درصد فراوانی (۴۹/۵) مربوط به سابقه‌ای با بازده (۱۵ تا ۱۰) سال و درصد فراوانی (۲/۴) کمترین با بازده (۱۵ تا ۲۰) سال می‌باشد.

### سطح تحصیلات

جدول (۸): فراوانی اعضای جامعه آماری بر حسب سطح تحصیلات

| متغیر | تحصیلات       | تعدادگم شده | فراوانی | درصد | درصد واقعی | درصد فراوانی تجمعی |
|-------|---------------|-------------|---------|------|------------|--------------------|
|       | کاردانی       | ۰           | ۱۴      | ۶/۷  | ۶/۷        | ۶/۷                |
|       | کارشناسی      | ۰           | ۹۶      | ۴۵/۷ | ۴۵/۷       | ۵۲/۴               |
|       | کارشناسی ارشد | ۰           | ۸۰      | ۳۸/۱ | ۳۸/۱       | ۹۰/۵               |
|       | دکتری         | ۰           | ۲۰      | ۹/۵  | ۹/۵        | ۱۰۰                |
|       | مجموع         | ۰           | ۲۱۰     | ۱۰۰  | ۱۰۰        |                    |

با توجه به جدول ۸، بیشترین سطح تحصیلات حجم نمونه با درصد فراوانی (۴۵/۷) کارشناسی و کمترین با درصد فراوانی (۶/۷) کاردانی بوده است.

### رشته تحصیلی

جدول (۹): جدول فراوانی اعضای جامعه آماری بر حسب رشته تحصیلی

| متغیر | رشته تحصیلی | تعدادگم شده | فراوانی | درصد | درصد واقعی | درصد فراوانی تجمعی |
|-------|-------------|-------------|---------|------|------------|--------------------|
|       | حسابداری    | ۰           | ۶۳      | ۳۰/۰ | ۳۰/۰       | ۳۰/۰               |
|       | مدیریت      | ۰           | ۶۹      | ۳۲/۹ | ۳۲/۹       | ۶۲/۹               |
|       | حسابرسی     | ۰           | ۴۱      | ۱۹/۵ | ۱۹/۵       | ۸۲/۴               |

|      |      |      |     |   |                |
|------|------|------|-----|---|----------------|
| ۹۵/۷ | ۱۳/۳ | ۱۳/۳ | ۲۸  | ۰ | فناوری اطلاعات |
| ۱۰۰  | ۴/۳  | ۴/۳  | ۹   | ۰ | سایر رشته‌ها   |
|      | ۱۰۰  | ۱۰۰  | ۲۱۰ | ۰ | مجموع          |

با توجه به جدول ۹، بیشترین رشته تحصیلی حجم نمونه مربوط به رشته مدیریت با درصد فراوانی (۳۲/۹) و کمترین مربوط به سایر رشته‌ها با درصد فراوانی (۴/۳) می‌باشد.

## پست سازمانی

جدول (۱۰): جدول فراوانی اعضای جامعه آماری بر حسب پست سازمانی

| متغیر | پست سازمانی        | تعدادگم شده | فراوانی | درصد | درصد واقعی | درصد فراوانی<br>تجمعی |
|-------|--------------------|-------------|---------|------|------------|-----------------------|
|       | رئیس / مدیر اجرایی | ۰           | ۴۹      | ۲۳/۳ | ۲۳/۳       | ۲۳/۳                  |
|       | مدیر امور مالی     | ۰           | ۱۰۰     | ۴۷/۶ | ۴۷/۶       | ۷۱/۰                  |
|       | کارشناس حسابداری   | ۰           | ۶۱      | ۲۹/۰ | ۲۹/۰       | ۱۰۰                   |
|       | مجموع              | ۰           | ۲۱۰     | ۱۰۰  | ۱۰۰        |                       |

با توجه به جدول ۱۰، بیشترین حجم نمونه با درصد فراوانی (۴۷/۶) مربوط به پست سازمانی مدیر امور مالی و کمترین با درصد فراوانی (۲۳/۳) رئیس و مدیر اجرایی می‌باشد.

## تحلیل آمار توصیفی جمعیت شناختی

نتایج آمار توصیفی جمعیت شناختی بیانگر خصوصیت‌های کلیدی جامعه آماری مورد مطالعه می‌باشد که به تحلیل ویژگی‌های می‌انجامد تا اطمینان حاصل شود که جامعه انتخاب شده برای تجزیه و تحلیل هدف پژوهش مناسب است. در این حجم نمونه انتخابی اکثر پاسخ دهندگان مرد، بیشترین رده سنی ۳۰ تا ۴۰ سال، سابقه شغلی بیشتر پاسخ دهندگان ۱۰ تا ۱۵ سال، بیشترین سطح تحصیلات پاسخ دهندگان کارشناسی و بیشترین رشته تحصیلی مدیریت و همچنین بیشتر پاسخ دهندگان دارای پست سازمانی مدیر امور مالی می‌باشند.

## آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول (۱۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| متغیرها                            | نماد | تعداد | میانگین | حداقل | حداکثر | انحراف از<br>معیار | چولگی  |
|------------------------------------|------|-------|---------|-------|--------|--------------------|--------|
| پذیرش اجرای حسابداری<br>تعهدی      | IAA  | ۲۱۰   | ۳/۹۵    | ۳     | ۵      | ۰/۵۹۹              | ۰/۲۷۱  |
| در دسترس بودن منابع<br>مالی        | FRA  | ۲۱۰   | ۳/۹۹    | ۳     | ۵      | ۰/۶۲۱              | ۰/۱۷۶  |
| حمایت مدیریت                       | MS   | ۲۱۰   | ۳/۹۹    | ۳     | ۵      | ۰/۶۰۸              | ۰/۱۲۴  |
| استفاده ابزاری - مفهومی<br>اطلاعات | ICU  | ۲۱۰   | ۳/۹۳    | ۲     | ۵      | ۰/۶۴۵              | -۰/۰۲۰ |
| شایستگی ورودی محور                 | IOC  | ۲۱۰   | ۳/۹۵    | ۳     | ۵      | ۰/۶۲۸              | ۰/۱۰۳  |

با توجه به جدول ۱۱ آمار توصیفی متغیرهای به شرح زیر تحلیل خواهد شد:

- در متغیر پذیرش اجرای حسابداری تعهدی حداقل داده‌ها گزینه ۳ (نظری ندارم)، حداکثر گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین آن ۳/۹۵ نزدیک به گزینه ۴ (موافقم)، انحراف معیار مقدار (۰/۵۹۹) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین را بیان می‌کند و همچنین چولگی آن (۰/۲۷۱) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین چوله به راست می‌باشد، داده‌ها در سمت چپ میانگین توزیع بیشتری دارند.
- در متغیر در دسترس بودن منابع مالی حداقل داده‌ها گزینه ۳ (نظری ندارم)، حداکثر گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین آن ۳/۹۹ نزدیک به گزینه ۴ (موافقم)، انحراف معیار مقدار (۰/۶۲۱) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین است و همچنین چولگی آن (۰/۱۷۶) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین چوله به راست می‌باشد، داده‌ها در سمت چپ میانگین توزیع بیشتری دارند.
- در متغیر حمایت مدیریت حداقل داده‌ها گزینه ۳ (نظری ندارم)، حداکثر گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین آن ۳/۹۹ نزدیک به گزینه ۴ (موافقم)، انحراف معیار مقدار (۰/۶۰۸) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین است و چولگی آن (۰/۱۲۴) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین چوله به راست می‌باشد، داده‌ها در سمت چپ میانگین توزیع بیشتری دارند.
- در متغیر استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات حداقل داده‌ها گزینه ۲ (مخالقم)، حداکثر گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین آن ۳/۹۳ نزدیک به گزینه ۴ (موافقم)، انحراف معیار مقدار (۰/۶۴۵) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین است چولگی آن (۰/۰۲۰-) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین چوله به چپ می‌باشد، داده‌ها در سمت راست میانگین توزیع بیشتری دارند.
- در متغیر شایستگی‌های ورودی محور حداقل داده‌ها گزینه ۳ (نظری ندارم)، حداکثر گزینه ۵ (کاملاً موافقم)، میانگین آن ۳/۹۵ نزدیک به گزینه ۴ (موافقم)، انحراف معیار مقدار (۰/۶۲۸) میزان پراکندگی جواب‌ها از میانگین است چولگی آن (۰/۱۰۳) توزیع نامتقارن داده‌ها از میانگین چوله به راست می‌باشد، داده‌ها در سمت چپ میانگین توزیع بیشتری دارند.

## آمار استنباطی

### آزمون نرمال بودن داده‌ها

در آزمون کولموگروف-اسمیرنوف چنانچه آماره سطح معنی داری بیشتر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، توزیع نرمال و اگر آماره سطح معنی داری کمتر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد توزیع داده‌های متغیرها نرمال نیست.

جدول (۱۲): آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

| نتیجه         | تأیید/رد<br>فرض H0 | سطح خطا | سطح<br>معناداری | آماره | متغیرها                        |
|---------------|--------------------|---------|-----------------|-------|--------------------------------|
| نرمال<br>نیست | رد                 | ۰/۰۵    | ۰/۰۰۰           | ۰/۲۴۲ | پذیرش اجرای حسابداری تعهدی     |
| نرمال<br>نیست | رد                 | ۰/۰۵    | ۰/۰۰۰           | ۰/۲۵۰ | در دسترس بودن منابع مالی       |
| نرمال<br>نیست | رد                 | ۰/۰۵    | ۰/۰۰۰           | ۰/۲۴۳ | حمایت مدیریت                   |
| نرمال<br>نیست | رد                 | ۰/۰۵    | ۰/۰۰۰           | ۰/۲۷۵ | استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات |

|                    |       |       |      |    |            |
|--------------------|-------|-------|------|----|------------|
| شایستگی ورودی محور | ۰/۲۶۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۰۵ | رد | نرمال نیست |
|--------------------|-------|-------|------|----|------------|

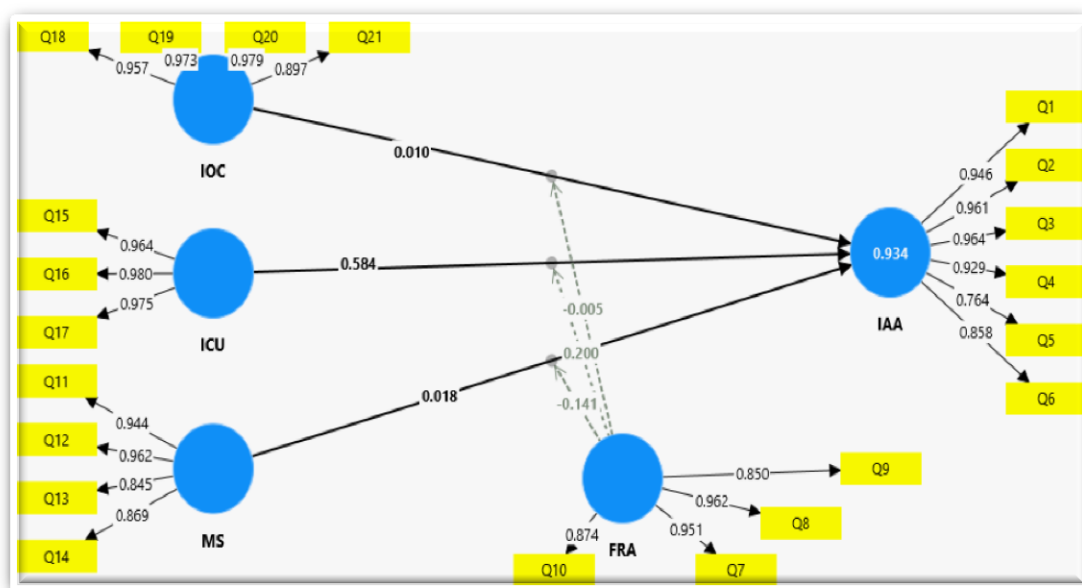
با توجه به جدول ۱۲ سطح معناداری متغیرهای پژوهش در آزمون کولموگروف- اسمیرنوف کمتر از سطح خطا (۰/۰۵ > ۰/۰۰۰) را نشان می‌دهد لذا با اطمینان ۹۵٪ فرض صفر رد می‌شود و متغیرهای پژوهش توزیع نرمال ندارند.

### بررسی برازش مدل

### ارزیابی مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی)

### تحلیل عامل تأییدی

بارهای عاملی همبستگی سؤال‌های مربوط به آن متغیر را نشان می‌دهد. چنانچه مقدار بیشتر یا برابر مقدار ۰/۴ شود، بیان کننده آن است که واریانس متغیر و سؤال‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن متغیر بزرگتر بوده و پایایی آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول خواهد بود.



شکل (۱): ضرایب استاندارد بارهای عاملی

جدول (۱۳): بارهای عاملی سؤالها

| سؤالها | بار عاملی | نتیجه |
|--------|-----------|-------|
| Q1     | ۰/۹۴۶     | تأیید |
| Q2     | ۰/۹۶۱     | تأیید |
| Q 3    | ۰/۹۶۴     | تأیید |
| Q 4    | ۰/۹۲۹     | تأیید |
| Q 5    | ۰/۷۶۴     | تأیید |
| Q 6    | ۰/۸۵۸     | تأیید |
| Q7     | ۰/۹۵۱     | تأیید |
| Q 8    | ۰/۹۶۲     | تأیید |
| Q 9    | ۰/۸۵۰     | تأیید |
| Q 10   | ۰/۸۷۴     | تأیید |
| Q 11   | ۰/۹۴۴     | تأیید |
| Q 12   | ۰/۹۶۲     | تأیید |
| Q 13   | ۰/۸۴۵     | تأیید |
| Q 14   | ۰/۸۶۹     | تأیید |
| Q 15   | ۰/۹۶۴     | تأیید |
| Q 16   | ۰/۹۸۰     | تأیید |
| Q 17   | ۰/۹۷۵     | تأیید |
| Q18    | ۰/۹۵۷     | تأیید |
| Q19    | ۰/۹۷۳     | تأیید |
| Q20    | ۰/۹۷۹     | تأیید |
| Q21    | ۰/۸۹۷     | تأیید |

با توجه به جدول ۱۳ بار عاملی سؤالها بزرگتر از آستانه ۰/۴ است بنابراین تحلیل عاملی سؤالها تأیید می شود.

### پایایی مدل بیرونی

پایایی مدل بیرونی از طریق ضریب آلفای کرونباخ  $\alpha$  و معیار پایایی ترکیبی (CR) محاسبه می شود. (۱) آلفای کرونباخ یک ضریب تخمینی است و مقدار آن معمولاً بین صفر تا یک است. مقدار آلفای کرونباخ صفر نشان می دهد که بین سؤالات یک مجموعه مقیاس هیچ همبستگی وجود ندارد و بنابراین، آن مقیاس پایایی ندارد. مقدار آلفای کرونباخ یک نشان می دهد که بین سؤالات یک مجموعه مقیاس همبستگی کامل وجود دارد و بنابراین، آن مقیاس پایایی کامل دارد.

معیارهای رایج برای ارزیابی پایایی یک مقیاس بر اساس آلفای کرونباخ عبارتند از:

- آلفای کرونباخ کمتر از ۰/۶: پایایی ضعیف
- آلفای کرونباخ بین ۰/۶ تا ۰/۷: پایایی متوسط
- آلفای کرونباخ بین ۰/۷ تا ۰/۸: پایایی خوب
- آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۸: پایایی عالی

مقدار ضریب آلفای کرونباخ پایایی پژوهش بیشتر از ۰/۷ مورد قبول می‌باشد.

۲) ضریب پایایی ترکیبی بیشتر از ۰/۷ تأیید می‌گردد.

جدول (۱۴): ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

| متغیرها                       | آلفای کرونباخ | نتیجه پایایی | پایایی ترکیبی | نتیجه پایایی |
|-------------------------------|---------------|--------------|---------------|--------------|
| پذیرش اجرای حسابداری تعهدی    | ۰/۹۵۵         | عالی/تأیید   | ۰/۹۵۱         | تأیید        |
| در دسترس بودن منابع مالی      | ۰/۹۳۰         | عالی/تأیید   | ۰/۹۶۵         | تأیید        |
| حمایت مدیریت                  | ۰/۹۲۷         | عالی/تأیید   | ۰/۹۴۸         | تأیید        |
| استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات | ۰/۹۷۲         | عالی/تأیید   | ۰/۹۸۲         | تأیید        |
| شایستگی ورودی محور            | ۰/۹۶۵         | عالی/تأیید   | ۰/۹۷۵         | تأیید        |

با توجه به جدول ۱۴ پذیرش اجرای حسابداری تعهدی با آلفای ۰/۹۵۵، در دسترس بودن منابع مالی با آلفای ۰/۹۳۰، حمایت مدیریت با آلفای ۰/۹۲۷، استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات با آلفای ۰/۹۷۲ و شایستگی ورودی محور با آلفای ۰/۹۶۵ دارای پایایی عالی بوده که نشان‌دهنده همبستگی مناسب بین سؤال‌های متغیر آنها است. نتایج آزمون پایایی ترکیبی برای متغیر پذیرش اجرای حسابداری تعهدی مقدار CR برابر با ۰/۹۵۱ به دست آمده که نشان‌دهنده پایایی بسیار بالا و قابلیت اعتماد این متغیر است. همچنین در دسترس بودن منابع مالی با CR برابر ۰/۹۶۵، حمایت مدیریت با CR برابر ۰/۹۴۸، استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات با CR برابر ۰/۹۸۲ و شایستگی ورودی محور با CR برابر ۰/۹۷۵ نیز همگی حاکی از سطح بالای پایایی و اعتبار این متغیرها می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که پرسشنامه انتخاب شده در این تحقیق از دقت و اعتبار کافی برای تحلیل روابط بین متغیرها برخوردار است و به یافته‌های حاصل از آنها می‌توان اعتماد کرد.

روایی مدل بیرونی

روایی همگرا

جدول (۱۵): روایی همگرا (AVE)

| متغیرها                       | میانگین واریانس استخراج شده | نتیجه |
|-------------------------------|-----------------------------|-------|
| پذیرش اجرای حسابداری تعهدی    | ۰/۸۲۲                       | تأیید |
| در دسترس بودن منابع مالی      | ۰/۸۲۹                       | تأیید |
| حمایت مدیریت                  | ۰/۸۲۱                       | تأیید |
| استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات | ۰/۹۴۷                       | تأیید |
| شایستگی ورودی محور            | ۰/۹۰۷                       | تأیید |

با توجه به نتایج جدول ۱۵ مقدار میانگین واریانس استخراج شده AVE بالای ۰/۵ حاکی از اعتبار شاخص‌ها و بزرگتر بودن میانگین واریانس استخراجی متغیرها نتایج نشان می‌دهد که سؤال‌ها نمایانگر متغیر پنهان هستند.

## روایی واگرا

چنانچه بین سؤال‌های یک متغیر با سؤال‌های متغیر دیگر همبستگی موجود نباشد یا کم باشد سؤال‌های پرسشنامه دارای روایی واگرا است.

جدول (۱۶): معیار فورنل و لارکر

| متغیرها                         | در دسترس بودن منابع مالی | پذیرش اجرای حسابداری تعهدی | شایستگی ورودی محور | استفاده ابزاری - مفهومی اطلاعات | حمایت مدیریت |
|---------------------------------|--------------------------|----------------------------|--------------------|---------------------------------|--------------|
| در دسترس بودن منابع مالی        | ۰/۹۱۱                    |                            |                    |                                 |              |
| پذیرش اجرای حسابداری تعهدی      | ۰/۸۸۸                    | ۰/۹۰۷                      |                    |                                 |              |
| شایستگی ورودی محور              | ۰/۸۳۰                    | ۰/۹۳۶                      | ۰/۹۷۳              |                                 |              |
| استفاده ابزاری - مفهومی اطلاعات | ۰/۲۳۶                    | ۰/۲۷۰                      | ۰/۲۷۴              | ۰/۹۵۲                           |              |
| حمایت مدیریت                    | ۰/۹۰۵                    | ۰/۸۸۴                      | ۰/۸۴۲              | ۰/۲۰۷                           | ۰/۹۰۶        |

با توجه به جدول ۱۶ روایی هر متغیر از مقادیر همبستگی بین متغیرهای دیگر پژوهش بیشتر است در این صورت مطابق آزمون فورنل و لارکر روایی واگرا تأیید می‌گردد.

## شاخص‌های مناسب بودن مدل

در نکونین برازش تناسب مدل انتخابی اگر شاخص SRMR کوچک‌تر از ۰/۰۸ و شاخص NFI نزدیک به ۱ باشد، نشان دهنده مناسب بودن مدل انتخابی می‌باشد.

جدول (۱۷): تناسب مدل

| مقدار استاندارد | شاخص‌ها                                 |            |
|-----------------|---|------------|
| ۰/۰۶۰           | ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد | SRMR       |
| ۰/۸۴۳           | فاصله ماتریس کوواریانس                  | d_ ULS     |
| ۴۰۴۳            | فاصله کوواریانس                         | d_ G       |
| ۲۸۷۷.۷۴۲        | خی - دو                                 | Chi-square |
| ۰/۶۸۸           | شاخص برازش نرمال شده                    | NFI        |

با توجه به جدول ۱۷ مقدار SRMR برابر ۰/۰۶۰ از ۰/۰۸ کوچک‌تر می‌باشد و مقدار شاخص NFI برابر ۰/۶۸۸ که نزدیک به ۱ است که متناسب مدل پژوهش را نشان می‌دهد.

## بررسی برازش مدل درونی

## ضریب تعیین $R^2$ (R Squares)

جدول (۱۸): ضریب تعیین مدل درونی

| متغیر درونزا               | $R^2$ | قدرت پیش‌بینی |
|----------------------------|-------|---------------|
| پذیرش اجرای حسابداری تعهدی | ۰/۹۳۴ | قوی           |

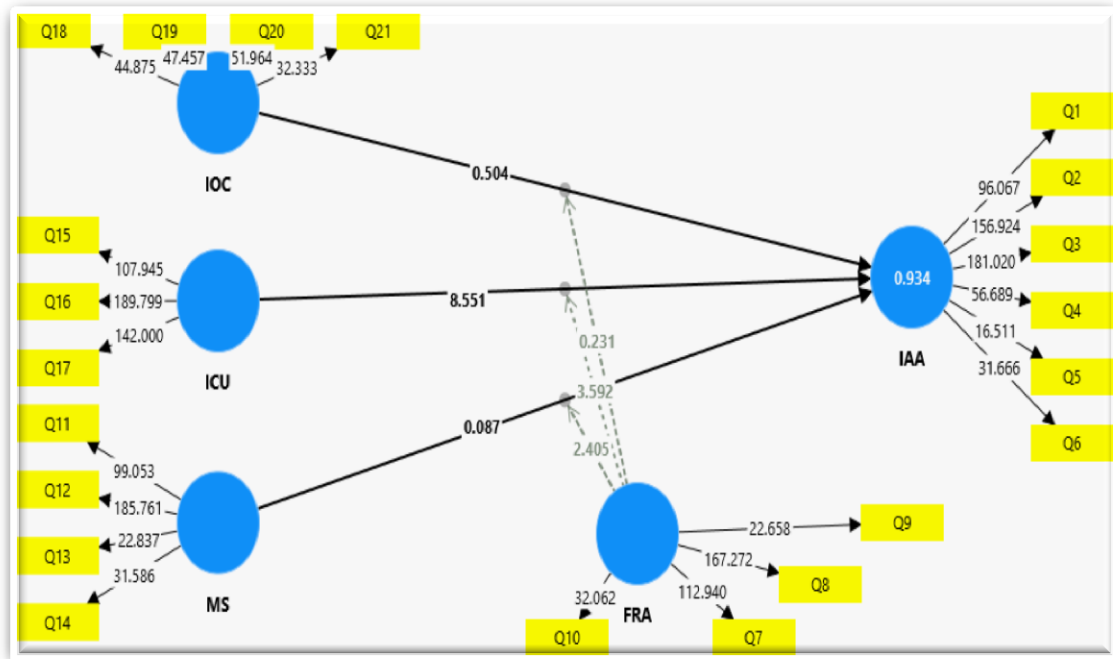
با توجه به جدول ۱۸ برآزش بخش ساختاری مدل پژوهش با سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ ضریب تعیین (ضعیف، متوسط و قوی) مورد سنجش قرار می‌گیرد. متغیر وابسته پذیرش اجرای حسابداری تعهدی توسط متغیرهای مستقل حمایت مدیریت، استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات و شایستگی ورودی محور ۰/۹۳۴ پیش‌بینی می‌شود که بزرگتر از مقدار ۰/۶۷ بوده و نشان دهنده قوی بودن برآزش مدل می‌باشد.

## ضرایب معناداری

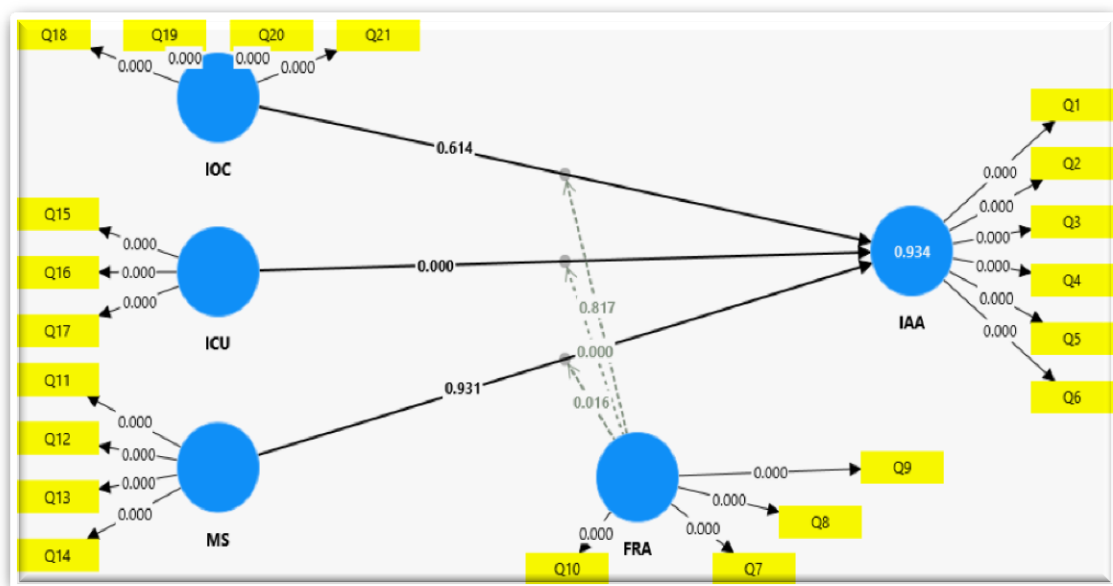
رابطه سازه‌های مدل ساختاری در سطح معناداری t-value و P-value مورد سنجش قرار می‌گیرد. مقدار t بزرگتر از ۱/۹۶ و P کوچکتر از ۰/۰۵ حاکی از تأیید فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ خواهد بود.

جدول (۱۹): ضرایب معناداری و نتایج فرضیه‌های پژوهش

| شماره | فرضیه‌ها   | ضریب معناداری | ضریب مسیر | نتیجه |
|-------|--|---------------|-----------|-------|
| ۱     | استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات ---> پذیرش اجرای حسابداری تعهدی                               | ۸/۵۵۱         | ۰/۰۰۰     | تأیید |
| ۲     | شایستگی ورودی محور ---> پذیرش اجرای حسابداری تعهدی   | ۰/۵۰۴         | ۰/۶۱۴     | رد    |
| ۳     | حمایت مدیریت ---> پذیرش اجرای حسابداری تعهدی   | ۰/۰۸۷         | ۰/۹۳۱     | رد    |
| ۴     | استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات ---> در دسترس بودن منابع مالی ---> پذیرش اجرای حسابداری تعهدی | ۳/۵۹۲         | ۰/۰۰۰     | تأیید |
| ۵     | شایستگی ورودی محور ---> در دسترس بودن منابع مالی ---> پذیرش اجرای حسابداری تعهدی             | ۰/۳۳۱         | ۰/۸۱۷     | رد    |
| ۶     | حمایت مدیریت ---> در دسترس بودن منابع مالی ---> پذیرش اجرای حسابداری تعهدی                   | ۲/۴۰۵         | ۰/۰۱۶     | تأیید |



شکل (۲): ضرایب معناداری



شکل (۳): ضرایب مسیر

آزمون فرضیه ارائه شده، در جدول ۱۹ نشان داده شده است. ✓ در فرضیه اول رابطه معناداری بین استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره  $T$  سطح معناداری بزرگتر از سطح خطا است ( $1/96 > 8/551$ ) و آماره  $p$ -value برابر  $0/000$  این مقدار  $p$  کمتر از سطح خطایی  $0/05$  ( $0/000 < 0/05$ ) می‌باشد، لذا معناداری فرضیه اول تأیید می‌شود.

✓ در فرضیه دوم رابطه معناداری بین شایستگی‌های مبتنی بر ورودی و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره T سطح معناداری کوچکتر از سطح خطا است ( $0/504 < 1/96$ ) و آماره p-value برابر ( $0/614$ ) این مقدار p بیشتر از سطح خطایی ( $0/05$ ) ( $0/614 > 0/05$ ) می‌باشد، بنابراین معناداری فرضیه دوم رد می‌شود.

✓ در فرضیه سوم رابطه معناداری بین حمایت مدیریت و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌های استان تهران وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که آماره T سطح معناداری کوچکتر از سطح خطا است ( $0/087 < 1/96$ ) و آماره p-value برابر ( $0/931$ ) این مقدار p بیشتر از سطح خطایی ( $0/05$ ) ( $0/931 > 0/05$ ) می‌باشد، بنابراین معناداری فرضیه سوم رد می‌شود.

✓ در فرضیه چهارم در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری‌های استان تهران تعدیل می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که آماره T سطح معناداری بزرگتر از سطح خطا است ( $3/592 > 1/96$ ) و آماره p-value برابر ( $0/000$ ) این مقدار p کمتر از سطح خطایی ( $0/05$ ) ( $0/000 < 0/05$ ) می‌باشد، لذا معناداری فرضیه چهارم تأیید می‌شود.

✓ در فرضیه پنجم در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین شایستگی‌های مبتنی بر ورودی و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری‌های استان تهران تعدیل می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که آماره T سطح معناداری کوچکتر از سطح خطا است ( $0/231 < 1/96$ ) و آماره p-value برابر ( $0/817$ ) این مقدار p بیشتر از سطح خطایی ( $0/05$ ) ( $0/817 > 0/05$ ) می‌باشد، بنابراین معناداری فرضیه پنجم رد می‌شود.

✓ فرضیه ششم در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین حمایت مدیریت و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری‌های استان تهران تعدیل می‌کند. نتایج نشان می‌دهد آماره T سطح معناداری بزرگتر از سطح خطا است ( $2/405 > 1/96$ ) و آماره p-value برابر ( $0/016$ ) این مقدار p کمتر از سطح خطایی ( $0/05$ ) ( $0/016 < 0/05$ ) می‌باشد، بنابراین معناداری فرضیه ششم تأیید می‌شود.

#### جدول (۲۰): نتایج فرضیه‌های پژوهش

| شماره | فرضیه‌ها   | نتیجه | نوع رابطه |
|-------|--|-------|-----------|
| ۱     | استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات --- پذیرش اجرای حسابداری تعهدی                              | تأیید | مثبت      |
| ۲     | شایستگی ورودی محور --- پذیرش اجرای حسابداری تعهدی  | رد    | ندارد     |
| ۳     | حمایت مدیریت --- پذیرش اجرای حسابداری تعهدی  | رد    | ندارد     |
| ۴     | استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات --- در دسترس بودن منابع مالی --- پذیرش اجرای حسابداری تعهدی | تأیید | مثبت      |
| ۵     | شایستگی ورود محور --- در دسترس بودن منابع مالی --- پذیرش اجرای حسابداری تعهدی              | رد    | ندارد     |
| ۶     | حمایت مدیریت --- در دسترس بودن منابع مالی --- پذیرش اجرای حسابداری تعهدی                   | تأیید | مثبت      |

## نتیجه گیری و بحث

### نتیجه گیری آمار استنباطی

در فرضیه اول رابطه معناداری بین استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات و اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری های استان تهران وجود دارد. نتایج نشان می دهد که آماره  $T$  سطح معناداری بزرگتر از سطح خطا است ( $۱/۹۶ > ۸/۵۵۱$ ) و آماره  $p$ -value برابر ( $۰/۰۰۰$ ) این مقدار  $p$  کمتر از سطح خطایی ( $۰/۰۵$ )، ( $۰/۰۰۰ < ۰/۰۵$ ) می باشد، لذا معناداری فرضیه اول تأیید می شود. این نتایج نشان می دهند که فرضیه اول تأیید می شود و بنابراین می توان نتیجه گرفت که استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات تأثیر معناداری بر پذیرش اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری های استان تهران دارد. این یافته می تواند به نهادهای مربوطه کمک کند تا به بهبود فرآیندهای حسابداری و تصمیم گیری های مالی بپردازند.

در فرضیه دوم رابطه معناداری بین شایستگی های مبتنی بر ورودی و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری های استان تهران وجود دارد. نتایج نشان می دهد که آماره  $T$  سطح معناداری کوچکتر از سطح خطا است ( $۱/۹۶ < ۰/۵۰۴$ ) و آماره  $p$ -value برابر ( $۰/۶۱۴$ ) این مقدار  $p$  بیشتر از سطح خطایی ( $۰/۰۵$ )، ( $۰/۶۱۴ > ۰/۰۵$ ) می باشد، بنابراین معناداری فرضیه دوم رد می شود. این بدان معناست که شایستگی های مبتنی بر ورودی تأثیر معناداری بر اجرای حسابداری تعهدی ندارد. این نتیجه ممکن است نشان دهنده نیاز به بررسی بیشتر در خصوص عوامل دیگر مؤثر بر اجرای حسابداری تعهدی باشد.

در فرضیه سوم رابطه معناداری بین حمایت مدیریت و پذیرش اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری های استان تهران وجود دارد. نتایج نشان می دهد که آماره  $T$  سطح معناداری کوچکتر از سطح خطا است ( $۱/۹۶ < ۰/۰۸۷$ ) و آماره  $p$ -value برابر ( $۰/۹۳۱$ ) این مقدار  $p$  بیشتر از سطح خطایی ( $۰/۰۵$ )، ( $۰/۹۳۱ > ۰/۰۵$ ) می باشد، بنابراین معناداری فرضیه سوم رد می شود. این یافته ممکن است نشان دهنده این باشد که حمایت مدیریت به تنهایی نمی تواند بهبود قابل توجهی در اجرای حسابداری تعهدی ایجاد کند و نیاز به بررسی عوامل دیگری دارد.

در فرضیه چهارم در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات و اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری های استان تهران تعدیل می کند. نتایج نشان می دهد که آماره  $T$  سطح معناداری بزرگتر از سطح خطا است ( $۱/۹۶ > ۳/۵۹۲$ ) و آماره  $p$ -value برابر ( $۰/۰۰۰$ ) این مقدار  $p$  کمتر از سطح خطایی ( $۰/۰۵$ )، ( $۰/۰۰۰ < ۰/۰۵$ ) می باشد، لذا معناداری فرضیه چهارم تأیید می شود. این نتیجه نشان می دهد که دسترسی به منابع مالی می تواند به عنوان یک عامل تعدیل کننده در رابطه بین استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات و اجرای حسابداری تعهدی عمل کند و اهمیت تأمین منابع مالی در ارتقاء کیفیت حسابداری را برجسته می کند.

در فرضیه پنجم در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین شایستگی های مبتنی بر ورودی و اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری های استان تهران تعدیل می کند. نتایج نشان می دهد که آماره  $T$  سطح معناداری کوچکتر از سطح خطا است ( $۱/۹۶ < ۰/۲۳۱$ ) و آماره  $p$ -value برابر ( $۰/۸۱۷$ ) این مقدار  $p$  بیشتر از سطح خطایی ( $۰/۰۵$ )، ( $۰/۸۱۷ > ۰/۰۵$ ) می باشد، بنابراین معناداری فرضیه پنجم رد می شود. این یافته ممکن است نشان دهنده این باشد که شایستگی های مبتنی بر ورودی به تنهایی تحت تأثیر دسترسی به منابع مالی قرار نمی گیرند و نیاز به بررسی دقیق تری دارد.

فرضیه ششم در دسترس بودن منابع مالی رابطه معناداری بین حمایت مدیریت و اجرای حسابداری تعهدی را در شهرداری های استان تهران تعدیل می کند. نتایج نشان می دهد آماره  $T$  سطح معناداری بزرگتر از سطح خطا است ( $۱/۹۶ > ۲/۴۰۵$ ) و آماره  $p$ -value برابر ( $۰/۰۱۶$ ) این مقدار  $p$  کمتر از سطح خطایی ( $۰/۰۵$ )، ( $۰/۰۱۶ < ۰/۰۵$ ) می باشد، بنابراین معناداری فرضیه ششم تأیید می شود. این نتیجه نشان می دهد که دسترسی به منابع مالی می تواند به عنوان یک

عامل تعدیل کننده در رابطه بین حمایت مدیریت و اجرای حسابداری تعهدی عمل کند، که اهمیت تأمین منابع مالی و حمایت مدیریت را در فرآیندهای حسابداری تأکید می کند.

### مقایسه نتایج با تحقیق های پیشین

این پژوهش با مقاله اوتوپا (۲۰۲۳) با عنوان اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی غنا: نقش تعدیل کننده در دسترس بودن منابع مالی هم راستا می باشد. نتایج مقاله اوتوپا نشان می دهد که استفاده ابزاری- مفهومی اطلاعات با اجرای حسابداری تعهدی رابطه معناداری دارد. این مطالعه همچنین نشان داد که در دسترس بودن منابع مالی به طور مثبت و قابل توجهی رابطه بین استفاده ابزاری- مفهومی و حمایت مدیریت و اجرای حسابداری تعهدی را تعدیل می کند. یافته های این مطالعه ممکن است دلالت بر این داشته باشد که اجرای حسابداری تعهدی در غنا در صورتی می تواند محقق شود که کاربران اطلاعات حسابداری از آن برای تصمیم گیری استفاده کنند و مدیریت آمادگی خود را برای تغییر ارقام تعهدی با ارائه تخصیص بودجه قابل توجه برای حمایت از فعالیت های مرتبط با انتقال به ارقام تعهدی انجام دهد (اوتوپا، ۲۰۲۳).

### پیشنهاد های مبتنی بر نتایج پژوهش

#### فرضیه اول

پیشنهادها

۱. آموزش و توانمندسازی کارکنان: برگزاری دوره های آموزشی برای کارکنان شهرداری در زمینه استفاده مؤثر از اطلاعات حسابداری و مالی.
۲. توسعه سیستم های اطلاعاتی: ارتقاء و بهبود سیستم های اطلاعاتی به منظور تسهیل در دسترسی به داده های مالی و تحلیلی.
۳. تشویق استفاده از اطلاعات: ایجاد فرهنگ سازمانی که در آن کارکنان به استفاده از اطلاعات برای تصمیم گیری های مالی تشویق شوند.

#### فرضیه دوم

پیشنهادها

۱. بازنگری در فرآیند استخدام: بررسی مجدد معیارهای استخدام و انتخاب کارکنان به منظور جذب افرادی با مهارت ها و شایستگی های مورد نیاز در حوزه حسابداری.
۲. توسعه مهارت های نرم افزاری: برگزاری دوره های آموزشی برای تقویت مهارت های نرم افزاری کارکنان به منظور افزایش کارایی آنها در اجرای حسابداری تعهدی.
۳. تحلیل نیازهای شایستگی: انجام یک تحلیل دقیق از نیازهای شایستگی در حوزه حسابداری و تدوین برنامه های توسعه ای متناسب با آن.

#### فرضیه سوم

پیشنهادها

۱. تقویت ارتباطات مدیریتی: ایجاد کانال های ارتباطی مؤثر بین مدیریت و کارکنان برای دریافت بازخورد و نظرات آنها در خصوص حمایت های مدیریتی.

۲. افزایش آگاهی مدیران: برگزاری کارگاه‌ها و سمینارها برای مدیران به منظور آشنایی با اهمیت حمایت از فرآیندهای حسابداری تعهدی.
۳. تعیین سیاست‌های حمایتی: تدوین و پیاده‌سازی سیاست‌ها و برنامه‌های حمایتی مشخص برای ارتقاء کیفیت اجرای حسابداری.

### فرضیه چهارم

#### پیشنهادها

۱. تأمین منابع مالی کافی: برنامه‌ریزی برای تأمین منابع مالی لازم جهت بهبود سیستم‌های حسابداری و آموزشی.
۲. تحلیل هزینه-فایده: انجام تحلیل‌های هزینه-فایده برای تعیین بهترین راهکارها در استفاده از منابع مالی به منظور ارتقاء کیفیت حسابداری.
۳. جذب منابع مالی اضافی: تلاش برای جذب منابع مالی اضافی از طریق همکاری با نهادهای دولتی و خصوصی.

### فرضیه پنجم

#### پیشنهادها

۱. توجه به عوامل دیگر: شناسایی و بررسی عوامل دیگری که ممکن است بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر بگذارند.
۲. توسعه برنامه‌های آموزشی: تمرکز بر توسعه برنامه‌های آموزشی که به افزایش شایستگی‌ها و مهارت‌های کارکنان کمک کند، بدون وابستگی به منابع مالی.
۳. تحقیق در مورد نیازهای شایستگی: انجام تحقیقات بیشتر برای تعیین نیازهای شایستگی مرتبط با اجرای حسابداری تعهدی.

### فرضیه ششم

#### پیشنهادها

۱. تقویت حمایت مدیریت با منابع مالی: تخصیص منابع مالی بیشتر برای پروژه‌ها و ابتکارات مرتبط با حمایت مدیریت از فرآیندهای حسابداری.
  ۲. توسعه برنامه‌های حمایتی: طراحی برنامه‌هایی که به مدیریت کمک کند تا حمایت بیشتری از فرآیندهای حسابداری داشته باشد، به ویژه در مواقع کمبود منابع.
  ۳. ایجاد محیط حمایتی: ایجاد محیطی که در آن مدیران بتوانند با اطمینان بیشتری از منابع مالی برای تقویت سیستم‌های حسابداری استفاده کنند.
- این پیشنهادها می‌توانند به شهرداری‌ها کمک کنند تا عملکرد خود را در زمینه اجرای حسابداری تعهدی بهبود بخشند و به دستیابی به اهداف مالی و مدیریتی خود نزدیک‌تر شوند.

### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

- با توجه به نتایج به دست آمده از تحقیق، هفت پیشنهاد تحقیقی برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر ارائه می‌شود:
۱. بررسی دقیق‌تر عوامل مؤثر بر استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات پیشنهاد: انجام تحقیقات کیفی برای شناسایی و تحلیل عواملی که می‌توانند بر استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات در شهرداری‌ها تأثیرگذار باشند. این تحقیق می‌تواند شامل مصاحبه با کارشناسان و مدیران مالی شهرداری‌ها باشد.
  ۲. تحلیل شایستگی‌های مبتنی بر ورودی و تأثیر آن بر اجرای حسابداری تعهدی

- پیشنهاد: پژوهش‌هایی برای شناسایی و بررسی شایستگی‌های کلیدی که ممکن است بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر بگذارند، انجام شود. این تحقیق می‌تواند به شناسایی نیازهای آموزشی و توسعه منابع انسانی در شهرداری‌ها کمک کند.
۳. بررسی نقش حمایت مدیریت در اجرای حسابداری تعهدی
- پیشنهاد: تحقیقات بیشتری برای بررسی تأثیر حمایت مدیریت بر اجرای حسابداری تعهدی و شناسایی نوع و میزان حمایت‌های مورد نیاز برای بهبود عملکرد مالی شهرداری‌ها انجام شود.
۴. تحلیل تأثیر منابع مالی بر روابط بین متغیرها
- پیشنهاد: انجام پژوهش‌های تحلیلی برای بررسی چگونگی تأثیر منابع مالی بر روابط بین استفاده ابزاری-مفهومی اطلاعات، شایستگی‌های مبتنی بر ورودی و حمایت مدیریت در شهرداری‌ها. این تحقیق می‌تواند به شناسایی الگوهای بهینه تخصیص منابع مالی کمک کند.
۵. بررسی مقایسه‌ای در دسترس بودن منابع مالی
- پیشنهاد: انجام مطالعه‌های مقایسه‌ای در شهرداری‌های مختلف با سطوح متفاوتی از منابع مالی برای تحلیل تأثیر این منابع بر اجرای حسابداری تعهدی و روابط بین متغیرهای دیگر. این تحقیق می‌تواند به شناسایی بهترین شیوه‌ها و تجربیات مؤفق در زمینه مدیریت مالی در شهرداری‌ها کمک کند.
- این پیشنهادات می‌توانند زمینه‌ساز تحقیقات آتی باشند و به درک بهتر از عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها کمک کنند.
- ۶- بررسی تأثیر هوش مصنوعی بر پذیرش اجرای حسابداری تعهدی
- پیشنهاد: انجام تحقیقات برای شناسایی و تحلیل هوش مصنوعی که می‌تواند بر ارتقاء کیفیت حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها تأثیرگذار باشند.
- ۷- بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر پذیرش اجرای حسابداری تعهدی
- پیشنهاد: انجام تحقیقات کیفی برای تأثیر فرهنگ سازمانی که می‌تواند بر افزایش کارایی و اثربخشی حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها مؤثر باشد.

## منابع

- ✓ خامی، ساسان، کرمشاهی، بهنام، (۱۴۰۱)، آمادگی حسابداران بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: ارتش جمهوری اسلامی ایران)، حسابداری دولتی، دوره ۹، شماره ۱، صص ۴۲۱-۴۵۰.
- ✓ Benfante, G., Mozzoni, I., & Ferretti, M. (2024). The Path toward Accrual Accounting in the Public Sector from the Perspective of Italian Municipalities. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 25(1), 40-40.
- ✓ Choi, J., & Chang, J. (2009). Innovation Implementation in the Public Sector: An Integration of Institutional and Collective Dynamics. *Public Administration Review*, 69(1), 70-81.
- ✓ Damanpour, F., & Schneider, M. (2006). Phases of the adoption of innovation in organizations. *British Journal of Management*, 17(3), 215-236.
- ✓ Diamantopoulos, A., & Souche, L. (1999). Measuring Export Information Use: Scale Development and Validation. *Journal of Business Research*, 46(1), 1-14.
- ✓ Haffar, M., Al-Karaghoul, W., Irani, Z., Djebarni, R., & Gbadamosi, G. (2019). The influence of individual Readiness for change dimensions on quality management implementation in Algerian manufacturing or Ganizations. *International Journal of Production Economics*, 207, 247-260.

- ✓ Hepworth, S. (2021). Accrual Accounting in the Public Sector: A Review of the Literature. *International Journal of Public Sector Management*, 34(6), 669-683.
- ✓ Holt, D., Armenakis, A., Field, H., & Harris, S. G. (2007). Readiness for Organizational Change; the Systematic Development of a Scale. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 43(2), 232-255. <https://doi.org/10.1177/0021886306295295>
- ✓ Ismail, S., Siraj, S., & Baharim, S. (2018). Implementation of accrual accounting by the Malaysian federal Government: Are the accountants ready? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(2), 234-247 .
- ✓ Kavanagh, M. H., & Drennan, L. (2008). What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations. *Accounting & Finance*, 48(2), 279-300.
- ✓ Klein, J. K., & Knight, P. (2005). Innovation Implementation -Overcoming the Challenge. *American Psychologist*, 60(5), 443-455.
- ✓ Lapsley, I. R., Mussari, G., & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719-723 .
- ✓ Mbelwa, L. H., Adhikari, P., & Shahadat, K. (2019). Investigation of the institutional and decision-usefulness .
- ✓ Miller, D. (2020). The Role of Managerial Support in the Implementation of Accrual Accounting in Public Sector Organizations. *Public Money & Management*, 40(6), 471-479.