



فصلنامه علمی - تخصصی حسابداری و فناوری های نوین

تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی در شهرداری‌های استان هرمزگان

□ □ □

خسرو مرادی شهزادی^۱، کامران پودات^۲

چکیده

این پژوهش به بررسی تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای، حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی در شهرداری‌های استان هرمزگان انجام شده است؛ بازه زمانی این پژوهش سال ۱۴۰۱ می باشد؛ جامعه آماری این پژوهش کلیه کارکنان بخش مالی و اداری می باشد که به روش تصادفی در دسترس ۲۴۵ نفر انتخاب شد. ابزار

۱. عضو هیأت علمی، استادیار گروه مدیریت مالی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قشم، ایران (نویسنده مسئول):

Khosro.moradi@iau.ac.ir، شماره تماس: ۰۹۱۷۱۶۱۶۶۰۴

۲. کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی - مدیریت مالی، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، ایران،

Kamran.poudat@yahoo.com، شماره تماس: ۰۹۳۷۵۱۹۷۹۳۲

جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش پرسشنامه می‌باشد. پس از توزیع پرسشنامه بین کارکنان شهرداری‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌ها به روش مدل ساختاری و تحلیل عاملی تأییدی انجام گرفت. بعد از بررسی وضعیت ضرایب و بارهای عاملی، تأیید روایی همگرا، معناداری مدل نیز ارزیابی گردید. نتیجه فرضیه اول نشان می‌دهد که ساختار سازمانی با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتیجه فرضیه دوم حاکی از آن بود که شرایط محیطی با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نتیجه فرضیه سوم مشخص گردید که تأمین منابع نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت در خصوص فرضیه چهارم، نتیجه نشان داد که حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. پس از بررسی ضریب تعیین، معیار چشم پوشی، جهت دقت و قدرت پیش بینی مدل، از شاخص SRMR به منظور تأیید مدل، مورد ارزیابی قرار گرفت.

کلمات کلیدی: (۱) ساختار سازمانی؛ (۲) شرایط محیطی؛ (۳) تأمین منابع؛ (۴) حسابداری تعهدی (۵) عملکرد مالی

۱. مقدمه

مدیریت گرایي و حرفه‌ای‌گری در مدیریت مالی کشورهای مختلف به موضوعی قابل بحث طی سال‌های اخیر تبدیل شده است. در این زمینه، اجرای حسابداری تعهدی اساس دستیابی به سطح بالاتری از جهت‌گیری مدیریتی با ارائه طیف وسیع‌تری از اطلاعات مالی و جریان‌های نقدی در نظر گرفته می‌شود (هیندمان و همکاران^۱، ۲۰۱۸). حسابداری قدیم که به طور سنتی مورد استفاده قرار می‌گیرد، تنها زمانی که پول دریافت می‌شود، درآمد را به حساب می‌آورد و تنها زمانی که پول پرداخت می‌شود، هزینه‌ها را محاسبه می‌کند. در مقابل، رویکرد حسابداری تعهدی، درآمدها و هزینه‌ها را به دوره‌ای که در آن به دست آمده یا استفاده می‌شود، تخصیص می‌دهد (آرنابولدی و لاپسلی^۲، ۲۰۰۹). از این رو، حسابداری تعهدی اطلاعات متناسب با زمان بیشتری را بر اساس استهلاک و ذخایر ارائه می‌دهد (لودر^۳؛ کورتس^۴، ۲۰۰۴). به این ترتیب، شهوداری‌ها از دیدی بسیار گسترده‌تر، تأمین منابع و کل مبالغ بدهی‌ها و دارایی‌ها را محاسبه می‌کنند. از این رو، حسابداری تعهدی مبنای اطلاعاتی را برای ارزیابی دارایی‌ها افزایش می‌دهد و بدهی‌ها را به وضوح افشا می‌کند (آرنابولدی و لاپسلی^۵، ۲۰۰۹؛ نوگوئرا و جورگه^۵، ۲۰۱۲).

1- Hyndman, Noel; Liguori, Mariannunziata; Meyer, Renate E; Polzer, Tobias; Rota, Silvia; Seiwald, Johann; Steccolini, Ileana, 2018

2- Arnaboldi, Michela; Lapsley, Irvine

3- Lüder, Klaus, 1993

4- Cortès, Josep L

5- Nogueira, Sónia P; Jorge, Susana M.

جاگالا، بکر و سباستین^۱ (۲۰۱۱) مزایای اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها را در جنبه‌های اقدامات بهتر، دانش بهتر و تغییرات ذهنی دسته بندی می‌کند. مزایای بالقوه حسابداری تعهدی زمانی به دست نمی‌آید که دولت‌ها به‌طور فنی سیستم‌های حسابداری تعهدی را در شهرداری‌ها از طریق اجبار قانونی معرفی کنند (به عنوان مثال، گوتری^۲، ۱۹۹۸؛ مونس^۳، ۲۰۰۲؛ بارتون^۴، ۲۰۰۵). سوآلی که مطرح می‌شود این می‌باشد ساختار سازمانی، محیطی و تأمین منابع بر استفاده از حسابداری تعهدی در شهرداری تأثیرگذار است؟ موضوع قابل بحث این است که شهرداری ممکن است حسابداری تعهدی را اجرا کند اما آن را از تصمیم‌گیری روزانه جدا نگه دارد (کریستیانس و رومل^۵، ۲۰۰۸). وقتی شهرداری‌ها از حسابداری تعهدی به روشی پیچیده‌تر استفاده می‌کنند، مزایای واضحی از حسابداری تعهدی درک می‌کنند به این معنا که تصمیم‌های بهتری گرفته می‌شود و شفافیت بیشتری در مورد وضعیت مالی شهرداری فراهم می‌شود. به عنوان نمونه در آلمان، تغییر به حسابداری تعهدی یکی از فشرده‌ترین، پرهزینه‌ترین و گسترده‌ترین اصلاحات در سال‌های اخیر در سطح محلی بوده است. ایالت‌های فدرال آلمان دارای خودمختاری بالایی هستند و از قدرت قانون‌گذاری برای تنظیم و تعیین شرایط عمومی برای مدیریت مالی دولت‌های محلی استفاده می‌کنند. برخلاف سایر کشورهای اروپایی، آلمان را می‌توان به‌عنوان پذیرنده دیرنگام حسابداری تعهدی در نظر گرفت، زیرا شهرداری‌ها مقرر شدند تا از اواخر سال ۲۰۰۹ حسابداری تعهدی را در دوازده ایالت از شانزده ایالت فدرال اجرا کنند (هیرش و همکاران، ۲۰۱۵^۶). در آلمان،

1- Jagalla, Tobias; Becker ,Sebastian D; Jürgen

2- Guthrie, James.

3- Monsen, Norvald

4- Barton, Allan

5- Christiaens, Johan; Rommel, Jan. 2008

6- Hirsch, Bernhard; Nitzl, Christian; Schauß, Joachim

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۵

وضعیت بافت شهرداری‌ها در سال‌های اخیر به طور اساسی تغییر کرده است. شهرداری‌ها با مسئولیت‌های فزاینده‌ای مواجه شده‌اند اما به طور کامل توسط دولت فدرال جبران نشده‌اند. در چنین زمینه‌ای از فشارهای مالی قابل توجه و سطوح بالایی عدم اطمینان، انتظار می‌رود سیاستمداران به طور فزاینده‌ای در قبال مدیریت صحیح بودجه و بازپرداخت بدهی پاسخگو باشند (ایوانز و پاتون ۱۹۸۷^۱). علاوه بر این، با ورود احزاب جدید به نظام سیاسی در سال‌های اخیر، رقابت سیاسی افزایش یافته است. مانند فشارهای مالی، افزایش رقابت سیاسی فشار برای تغییر قوانین حسابداری را افزایش داده است. ایجاد یک سیستم حسابداری تعهدی و استفاده از گزارش‌های مالی آن به عنوان یک سیستم نظارتی ممکن است به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین سیاستمداران و شهروندان کمک کند. سیاست دولت که تحت فشار مالی و سطوح بالایی عدم اطمینان ایجاد شده است، تمایل به اطلاعاتی را برانگیخته است که این وضعیت جدید را با دقت بیشتری منعکس می‌کند (نیتزل و هیلگرس، هیرش، لیندرمولر^۲، ۲۰۲۰؛ لاپسلی و رایت، ۲۰۰۴^۳).

باتوجه به تغییرات در بحث حسابداری تعهدی طی سال‌های اخیر، این پژوهش با هدف تأثیر ساختار سازمانی، محیطی و تأمین منابع با نقش میانجی استفاده از حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی در شهرداری‌های استان هرمزگان مورد بررسی قرار می‌گیرد. لذا سؤال زیر مطرح می‌شود:

آیا ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد؟

1- Evans, John H.; Patton, James M.

2- Nitzl, C., Hilgers, D., Hirsch, B., & Lindermüller, D.

3- Lapsley, Irvine; Wright, Elisa.

۲. مبانی نظری پژوهش

در سال‌های اخیر، محققان از نظریه نهادی استفاده کرده‌اند تا هم روال‌های حسابداری را پس از ظهور روال‌های خاص و تعبیه‌شده در یک سازمان و هم فرآیند تغییرات روتین حسابداری بررسی کنند (مانند اسکاپنس^۱، ۲۰۰۶؛ بورنس و اسکاپنس^۲، ۲۰۰۰؛ کوین^۳، ۲۰۱۴؛ آرنس^۴، ۲۰۱۴؛ کوین و هیبل^۵، ۲۰۱۹). نظریه نهادی، منطق نهادی برای توضیح تعاملات بین ساختارهای هنجاری اجتماعی و رفتارهای بازیگران فردی و سازمانی استفاده شده است. در این زمینه، جامعه به عنوان یک سیستم بین نهادی شامل نظم‌های نهادی هنجاری متمایز نظری درک می‌شود. فریدلند و آلفورد^۶ (۱۹۹۱، ص ۲۴۸) بیان می‌کنند که «هر یک از مهم‌ترین نظم‌های نهادی جامعه، دارای منطق مرکزی است - مجموعه‌ای از اعمال مادی و ساخت نمادین - که اصول سازماندهی آن را تشکیل می‌دهد، که برای تشریح در اختیار سازمان‌ها و افراد است.» هر نظم نهادی در سیستم بین نهادی، اصول سازماندهی منحصربه‌فرد، شیوه‌ها و نمادهایی را پوشش می‌دهد که بر رفتار فردی و سازمانی تأثیر می‌گذارد. اصول، شیوه‌ها و نمادهای هر نظم نهادی بر استدلال و عقلانیت افراد تأثیرگذار است. منطق نهادی نشان دهنده چارچوب‌های مرجعی است که به سازمان هویت و معنا می‌بخشد (تورنتون، اوکاسیو، لونسبری^۷، ۲۰۱۲).

1- Scapens, Robert W.

2- Burns, John; Scapens, Robert W.

3- Quinn, Martin

4- Ahrens, Thomas

5- Quinn, Martin; Hiebl, Martin R.W.

6- Friedland, Roger; Alford, Robert

7- Thornton, Patricia H., Ocasio, William; Lounsbury, Michael, 2012

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۷

رفتار مشروع و ابزارهای مشروع جهت استفاده و به منظور دستیابی به این اهداف مناسب نیز توسط منطق نهادی تشکیل شده است (لونزبری^۱ ۲۰۰۷؛ تورنتون و اوکاسیو^۲ ۲۰۰۸). نظریه نو نهادی فرض می‌کند که محدودیت‌های ساختاری رفتار کارکنان را شکل می‌دهند و کنشگران با ساختار سازگار می‌شوند. این دیدگاه بر تقدم ساختار بر کنش تأکید می‌کند (باتیلانا و دیاونو^۳ ۲۰۰۹؛ دی ماجیو و پاول^۴ ۱۹۸۳؛ هیبل^۵ ۲۰۱۸). بر این اساس، از سازمان‌ها انتظار می‌رود که به فشارهای هم‌شکل محیط سازمانی خود پاسخ دهند و ساختارها، شیوه‌ها و روال‌هایی را اتخاذ کنند که ارزش اجتماعی بالایی دارند. بنابراین، سازمان‌ها به تغییرات بیرونی در انتظارات و قوانین رسمی پاسخ می‌دهند. در مفهوم نظریه نو نهادی، پذیرش و استفاده از حسابداری تعهدی را می‌توان به عنوان فرآیند انطباق رسمی ادارات شهرداری با انتظارات محیط بیرونی و ذینفعان تأثیرگذار در نظر گرفت (هیندمن و کانولی^۶، ۲۰۱۱).

۳. پیشینه‌های پژوهش

سالاتو، گومز، فریرا^۷ (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی انتقال به حسابداری تعهدی در بخش دولتی اقتصادهای نوظهور پرداختند. یافته‌ها نشان دهنده علاقه فزاینده دولت‌ها به اقتصادهای نوظهور برای اصلاح سیستم‌های حسابداری عمومی خود است. با این حال، این مطالعه نشان می‌دهد که اصلاحات ممکن است موفقیت‌آمیزتر باشند اگر مقدم بر اصلاحات مدیریتی بیشتر

-
- 1- Lounsbury, Michael.
 - 2- Thornton, Patricia H.; Ocasio, William
 - 3- Battilana, Julie; D'Aunno, Thomas
 - 4- DiMaggio, Paul; Powell, Walter W.
 - 5- Hiebl, Martin R.W
 - 6- Hyndman, Noel; Connolly, Ciaran
 - 7- Salato, R., Gomes, P., & Ferreira, C.

و ایجاد شرایط لازم (مهارت‌ها، پشتیبانی فن‌آوری و انطباق استانداردهای ملی حسابداری) باشند یا همراه شوند. علاوه بر این، نفوذ قوی ذینفعان خارجی (مانند صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی) و سطح بالای فساد و تقلب در ساختارهای اداری و سیاسی، مفهوم اصلی اصلاحات را منحرف می‌کند. تئوری نهادی (با انگیزه فشارهای اجباری و هنجاری) و نیاز به مشروعیت خارجی، محرک‌های اصلی در تصمیم‌گیری برای اتخاذ اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی هستند. نیتزل، هیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر ساختار سازمانی، محیطی و تأمین منابع بر استفاده از حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها پرداختند. نتایج نشان دهنده این است که مرتبط‌ترین محرک برای استفاده پیچیده‌تر از حسابداری تعهدی، وضعیت بافتی است که شهرداری در آن تعبیه شده است. در مدل تحقیق، وضعیت بافتی شهرداری شامل استرس مالی، رقابت سیاسی و فرهنگ آن و نظام حقوقی مربوطه است. عامل مهم دیگر تأمین منابع کافی است، مانند یک سیستم فناوری اطلاعات که اطلاعات حسابداری را به راحتی در دسترس و دقیق ارائه می‌دهد. شایان ذکر است، ساختار سازمانی خاص شهرداری که اغلب به شدت اداری و مانع اصلی اصلاحات تلقی می‌شود، قابل توجه نیست. امبلا، آدیکاری، شاهادت^۱ (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی عوامل نهادی و سودمندی تصمیم در اجرای اصلاحات حسابداری تعهدی در بخش دولتی تانزانیا پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که فشارهای اجباری ناشی از آموزش کارکنان تأثیر قابل توجهی بر طراحی مدل اداری مؤثر حسابداری تعهدی ایجاد می‌کند. فشارهای هیئت ملی حسابداران و حسابرسان و عوامل فرهنگی با اجرای حسابداری تعهدی در زمینه تانزانیا همبستگی مثبت دارند. از بین عواملی که نویسندگان بررسی کردند، ثابت شده است که تغییرات مدیریتی کمترین تأثیر را دارند. ناآگاهی ذینفعان کلیدی باعث ضعف تعهدات سیاسی و نظارتی شده

1- Mbelwa, L. H., Adhikari, P., & Shahadat, K.

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۹

است. اجرای حسابداری تعهدی با صلاحیت فنی و پرسنلی ناکافی تشدید می‌شود. در نهایت، اجرای حسابداری تعهدی مسئولیت‌پذیری مدیریتی قابل توجهی را افزایش داده است، اگرچه بخش عمده‌ای از چنین رفتاری توسط عواملی که نویسندگان در این مطالعه به کار گرفته‌اند توضیح داده نشده است. ژانگ و همکاران^۱ (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی ساختار سازمانی، منابع ضعیف و عملکرد پایدار شرکتی از نظر اجتماعی مسئولیت‌پذیر پرداختند. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت‌های ایالات متحده در فهرست عمومی (۲۰۰۲-۲۰۱۲)، نشان می‌دهد که ساختار یکپارچه‌سازی سازمانی بر منابع ضعیف و عملکرد پایدار تأثیر دارد. ساویتری، فنانی^۲ (۲۰۱۷) در پژوهشی با موضوعی تحت عنوان نهادینه شدن حسابداری تعهدی، دیدگاه نظریه جامعه‌شناسی نهادی جدید به بررسی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که هم‌شکلی نهادی در اجرای حسابداری تعهدی در دولت محلی رخ می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که اتخاذ حسابداری تعهدی تحت تأثیر دولت مرکزی قرار گرفته است، یعنی با صدور مقرراتی مانند مقررات دولتی شماره ۷۱ سال ۲۰۱۰ و آیین‌نامه شماره ۶۴ وزیر کشور در سال ۲۰۱۳، هم‌شکلی هنجاری بر روی یافته‌های دانشگاهی در اجرای حسابداری تعهدی یافت شد. هدیه و زاکسای^۳ (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر شایستگی مدیریت منابع انسانی و نقش فرهنگ بر اثربخشی اجرای حسابداری تعهدی و تأثیر بر کیفیت اطلاعات حسابداری پرداختند. به منظور بهبود کیفیت عملکرد، شفافیت و پاسخگویی دولت در امور مالی، دولت قانون شماره ۱۵ را در سال ۲۰۰۴ در مورد حسابرسی مسئولیت و مدیریت مالی دولت صادر کرد. در این قانون مقرر شده است که در سال ۲۰۱۵ دولت مرکزی و دولت منطقه‌ای باید حسابداری تعهدی کامل را در ارائه صورت‌های مالی خود اعمال کنند. مبنای تعهدی

1- Zhang, Y., Li, J., Jiang, W., Zhang, H., Hu, Y., & Liu, M.

2- Savitri, R., & Fanani, Z

3- Hidayah, N., & Zarkasyi, W.

حسابداری برای اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها و دارایی‌ها استفاده می‌شود که بهترین رویه بین‌المللی در مدیریت مالی مدرن مطابق با اصول مدیریت عمومی جدید (NPM) است که شفافیت و پاسخگویی مدیریت مالی را ارتقا می‌دهد. این مطالعه با هدف بررسی تأثیر شایستگی مدیریت منابع انسانی و نقش فرهنگ بر اثربخشی اجرای حسابداری تعهدی و تأثیر بر کیفیت اطلاعات حسابداری انجام شد. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه ساختاریافته استفاده شده است. برای سنجش روایی پرسشنامه، روایی محتوایی مورد مطالعه قرار گرفته و پایایی آن با استفاده از آلفای کرونباخ ۰/۷ برآورد شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از حداقل مربعات جزئی (PLS) انجام گردید. نتایج نشان داد که شایستگی مدیریت منابع انسانی بر اثربخشی اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد در حالی که نقش فرهنگ تأثیری بر کیفیت اطلاعات حسابداری ندارد. ولی محمدی، خدا رحمی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی الزامات بکارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو پرداختند. پرسشنامه این پژوهش از بین ۹۵ نفر از صاحب‌نظران و کارشناسان حرفه‌ای در حوزه حسابداری تعهدی در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری و با استفاده از دو آزمون آماری «آزمون دو جمله‌ای» و «آزمون T» مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که موانع و محدودیت‌های استقرار نظام حسابداری تعهدی شامل محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مشکلات در خصوص دارایی-های ثابت، مشکل در خصوص ملزومات، موجودی کالا، عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، نبود نیروی متخصص و با تجربه و رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی بخش عمومی هستند. مجبوری یزدی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری پرداختند. این پژوهش به صورت پیمایشی و از نوع کاربردی است. ۲۰۰

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۱۱

نفر از کارکنان بخش های مالی و حسابداری دانشگاه علوم پزشکی مشهد در سال ۱۳۹۷ به عنوان جامعه آماری انتخاب و به روش کوکران ۱۳۱ پرسش نامه ارسال و پس از حذف پرسش نامه های تکمیل نشده، ۱۲۰ پرسش نامه به عنوان نمونه نهایی استفاده شد. از روش معادلات ساختاری و نرم افزار PLS برای تجزیه و تحلیل استفاده شد. نتایج نشان می دهد که حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی را تعدیل می کند. به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش کارایی گزارشگری در این بخش، تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی و بررسی بهتر عملکرد مدیران در استفاده از منابع در اختیار می گردد. حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه می کند. داداشی، کارنما، سادات سلماسی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت پرداختند. در این تحقیق شاخص های بهبود پاسخگویی در چهار بخش کلی رعایت بودجه، ارزیابی عملکرد مالی، رعایت قوانین و در نهایت میزان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی طبقه بندی گردیده است. در این پژوهش تأثیر پیاده سازی حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۴ به عنوان اولین سال اجرای این سیستم، نسبت به بکارگیری سیستم حسابداری نقدی تعدیل شده در سنوات قبل از آن بر بهبود پاسخگویی دولت مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش، با بهره گیری از خروجی های مقایسه ای ناشی از اجرای حسابداری تعهدی و نقدی تعدیل شده در ۱۱ وزارتخانه، اقدام به آزمون فرضیه ها با استفاده از روش آزمون دوجمله ای شده است. داده های مورد نیاز از گزارش های حسابرسی ارائه شده براساس قانون بودجه سالانه و قانون برنامه پنجم توسعه که توسط دیوان محاسبات در قالب تفریغ بودجه کل کشور تنظیم شده، استخراج گردیده است. نتایج حاصل از بررسی داده های

گردآوری شده نشان داد که پیاده‌سازی مبنای تعهدی به جای نقدی تعدیل شده، بر رعایت بودجه توسط دولت در سال ۹۴ نسبت ۹۲ تأثیر مثبت و معناداری داشته است. اما در خصوص سایر شاخص‌های بهبود پاسخگویی مورد مطالعه این تحقیق تأثیر معناداری مشاهده نشد. در مجموع برخلاف شفافیت‌های ایجادشده با اعمال حسابداری تعهدی و اضافه شدن حداقل ۱۱ سرفصل حساب در صورت‌های مالی، نتایج حاصل از خروجی عملکرد گزارش‌های این مبنای حسابداری، اثر مثبت و معناداری را نسبت به سال‌های قبل از اجرای این مبنا نشان نمی‌دهد. مرادی، رحیمی، قدرتی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی نظام اطلاعاتی حسابداری از دیدگاه مدیران و کارشناسان دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور با تأکید بر نقش حسابداری تعهدی پرداختند. نمونه پژوهش شامل ۴۰۸ نفر از مدیران و کارشناسان ۱۲ دانشگاه علوم پزشکی کشور در سال ۱۳۹۴ است که به روش طبقه‌ای تصادفی انتخاب شدند. تجزیه و تحلیل داده‌ها و برازش الگوی پژوهش با استفاده از معادلات ساختاری انجام شده است. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر تأیید روابط علی بین متغیرها و برازش الگوی پیشنهادی پژوهش است. مثبت بودن مقادیر برآوردی ضرایب مسیر نشان می‌دهد که با بهبود کیفیت اطلاعات، افزایش کاربرد اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های مدیران، تقویت نظام کنترل داخلی و ارتقاء کفایت نظام اطلاعاتی حسابداری در برآوردن نیازهای اطلاعاتی مدیران، اثربخشی نظام اطلاعاتی حسابداری بر مبنای تعهدی افزایش می‌یابد. اکرمی، فعال قیومی، قدیریان آران‌ی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز پرداختند. در این پژوهش با بررسی شرایط و منابع لازم برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، عوامل موثر بر دوره گذار و مرور تجربه برخی کشورها در این زمینه، چنین نتیجه‌گیری شد که بازه زمانی تعیین شده در قانون یاد شده با توجه به گسترده بودن بخش عمومی ایران، محدودیت منابع و زیرساخت‌ها واقع بینانه نیست. از آن جا که استمرار حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای کامل آن می‌تواند دولت

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۱۳

را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی یاری کند، پیشنهاد می‌گردد با در نظر گرفتن شرایط موجود و تجربه کشورهای دیگر، بازه زمانی مناسب و واقع بینانه‌ای برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در نظر گرفته شود. معینی شهرکی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی رابطه بین نوع ساختار سازمانی و منابع قدرت مدیران در واحدهای ستادی دانشگاه شیراز پرداختند. نتایج نشان داد که: (۱) ساختار سازمانی غالب در واحدهای ستادی دانشگاه شیراز، ساختار تواناساز است. (۲) از دیدگاه کارمندان، بالاترین میانگین مربوط به منبع قدرت پاداش و کمترین میانگین مربوط به منبع قدرت اطلاعات می‌باشد. تفاوت بین میانگین‌ها معنی دار است. (۳) منابع قدرت مورد استفاده مدیران واحدهای ستادی دانشگاه به ترتیب عبارت است از: پاداش، چیرگی محیطی، تخصص، مرجعیت، تنبیه، اخلاق، مشروعیت، فرهنگ و اطلاعات. (۴) ساختار تواناساز پیش‌بینی‌کننده مثبت و معنادار منابع قدرت چیرگی محیطی، تخصص، مرجعیت، اخلاق، مشروعیت و اطلاعات و پیش‌بینی‌کننده منفی و معنادار منابع قدرت تنبیه، پاداش و فرهنگ می‌باشد. ساختار بازدارنده نیز پیش‌بینی‌کننده مثبت و معنادار منابع قدرت تنبیه، پاداش و فرهنگ و پیش‌بینی‌کننده منفی و معنادار سایر منابع قدرت می‌باشد.

۴. فرضیه‌های پژوهش

به عنوان یک سیستم ورودی محور، مجموعه سنتی قوانین، بر رعایت بودجه با توجه به مخارج یک دولت متمرکز است. از آنجایی که تحقق بودجه توسط مجلس و خزانه داری کنترل می‌شود (لودر و جونز^۱، ۲۰۰۳)، ممکن است رابطه آن با نتایج نادیده گرفته شود. در مقابل، در یک سیستم حسابداری تعهدی، فرآیند بودجه ریزی بسیار بیشتر نتیجه محور است. بنابراین، اقدامات خروجی گرا در فرآیندهای اطلاعات، برنامه ریزی و کنترل یکپارچه می‌شوند. هنگام

استفاده از چنین سیستم حسابداری خروجی گرا، انتظار می رود که تصمیمات بهتری گرفته شود و شفافیت بیشتری در مورد وضعیت مالی شهرداری فراهم شود (اودا^۱ ۲۰۰۴؛ هیلگرس^۲ ۲۰۱۱). طبق نظر لودر^۳ (۱۹۹۲)، یک حسابداری مدرن در مدیریت دولتی، مبنایی را برای کنترل مالی بهتر فعالیت‌های عمومی فراهم می‌کند. به عنوان مثال، اطلاعات شمارش AC می‌تواند از انتخاب بهترین گزینه در بین چندین گزینه سرمایه‌گذاری بر اساس معیارهای مشخص شده پشتیبانی کند (ون هلدن،^۴ ۲۰۱۶). از این رو، یک سیستم حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستم پشتیبانی برای کسانی که مسئول تصمیم‌گیری در نهادهای عمومی هستند در نظر گرفته می‌شود (هیندمن^۵، ۲۰۱۶). پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی جدید و استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی برای مدیریت مؤثر مالی عمومی ضروری است. با این حال، پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی جدید در یک سازمان مستلزم این خطر است که سیستم جدید واقعاً مورد استفاده قرار نگیرد و از تصمیم‌گیری روزانه جدا نشود (کریستیان و رومل،^۶ ۲۰۰۸؛ کریستیان و ون پتگم^۶، ۲۰۰۷). مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر استفاده پیچیده‌تر از حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها، زمینه مدیریت شهرداری است. این ادعا با تئوری نئو نهادی سازگار است، که به این صورت است که سازمان‌ها به فشارهای هم‌شکلی از محیط‌های نهادی خود پاسخ می‌دهند. به طور خاص، ما می‌توانیم نشان دهیم که سیستم

1- Ouda, Hasan A.G

2- Hilgers, Dennis

3- Lüder, Klaus.

4- Van Helden, Jan

5- Hyndman, Noel

6- Christiaens, Johan; Van Peteghem, Vincent

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۱۵

حقوقی مربوطه تأثیر بسیار مهمی بر میزان استفاده از حسابداری تعهدی در ادارات شهرداری دارد.

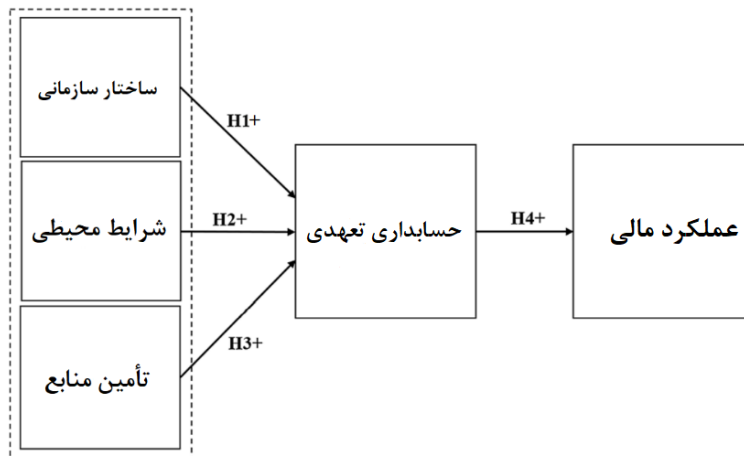
۱. ساختار سازمانی با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد.

۲. شرایط محیطی با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد.

۳. تأمین منابع با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد.

۴. حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد.

۵. مدل مفهومی



شکل ۱- مدل ارائه شده بر اساس پژوهش نیتزل و هیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰)

جدول ۱- بیان متغیرها

نام متغیر	نوع متغیر	نحوه محاسبه
ساختار سازمانی	مستقل	یک واحد اجتماعی که بر گرفته از اشخاصی می باشد که برای دستیابی به اهداف جمعی مدیریت می شوند. منظور محاسبه این متغیر از ۶ سؤال پرسشنامه ای محقق ساخته با توجه به مبانی نظری پژوهش نیتزل و هیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰) مطرح شده است.
شرایط محیطی	مستقل	مجموعه عوامل، افراد و نهادهایی که شرکت یا سازمان را احاطه نموده و بر عملکرد سازمان تأثیرگذار است. منظور محاسبه این متغیر از ۴ سؤال

پرسشنامه‌ای محقق ساخته باتوجه به مبانی نظری پژوهش نیتزل وهیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰) مطرح شده است.		
بودجه اختصاص یافته به منظور استقرار حسابداری تعهدی با توجه به قوانین و مقررات سازمان می باشد. منظور محاسبه این متغیر از ۵ سؤال پرسشنامه‌ای پرسشنامه‌ای محقق ساخته باتوجه به مبانی نظری پژوهش نیتزل وهیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰) مطرح شده است.	مستقل	تأمین منابع
منظور عواملی که بر استفاده از حسابداری تعهدی نقش دارد. به منظور محاسبه این متغیر از ۴ سؤال پرسشنامه‌ای پرسشنامه‌ای محقق ساخته باتوجه به مبانی نظری پژوهش نیتزل وهیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰) مطرح شده است.	میانجی	حسابداری تعهدی
منظور از عملکرد مالی دستیابی اهداف سازمانی یک شرکت یا سازمان است. به منظور محاسبه این متغیر از ۴ سؤال پرسشنامه‌ای پرسشنامه‌ای محقق ساخته باتوجه به مبانی نظری پژوهش نیتزل وهیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰) مطرح شده است.	وابسته	عملکرد مالی

۶. روش پژوهش

این پژوهش، یک نوع پژوهش کاربردی؛ دارای هدف توصیفی و از نظر روش اجرا، پیمایشی می باشد. آزمون فرضیات بر اساس همبستگی و ارتباط بین متغیرها مورد ارزیابی قرار گرفته است. به منظور گردآوری اطلاعات مربوط ادبیات این پژوهش از روش کتابخانه‌ای و به منظور جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از پرسشنامه محقق ساخته پرسشنامه‌ای محقق ساخته باتوجه به مبانی نظری پژوهش نیتزل وهیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰) استفاده شده است. پس از جمع‌آوری داده‌ها و بررسی متغیرهای جمعیت شناختی و آمار توصیفی متغیرها، اقدام به اجرای آزمون‌های آمار استنباطی خواهد شد. در آمار توصیفی به بررسی شرایط متغیرهای مربوط به داده مانند میانگین، بیش‌ترین، کم‌ترین و انحراف معیار پرداخته می شود. برای بررسی روابط علی بین

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۱۷

متغیرها از تکنیک مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار اسمارت پی ال اس نسخه سوم انجام شده است. جهت بررسی برازش مدل سه بخش مورد ارزیابی قرار می‌گیرد: ۱- برازش مدل اندازه‌گیری (شامل ضرایب بارهای عاملی، پایایی شاخص، روایی همگرا و واگرا). ۲- برازش مدل ساختاری (شامل آزمون تی معنی‌داری، ضریب تعیین، معیار چشم‌پوشی). ۳- بررسی مدل کلی با استفاده از شاخص SRMR (بایستی کمتر از ۰.۱ باشد).

۷. جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش کلیه کارکنان بخش مالی و اداری مربوط به شهرداری‌های استان هرمزگان می‌باشد که به روش تصادفی در دسترس ۲۴۵ نفر به عنوان نمونه انتخاب گردید. بازه زمانی این پژوهش سال ۱۴۰۱ می‌باشد.

۸- یافته‌های پژوهش

۸-۱- بخش توصیفی متغیرها

در این بخش وضعیت متغیرها شامل کمترین، بیشترین، میانگین، انحراف معیار در جدول ۲- ارائه شده است.

جدول ۲- آماره توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
ساختار سازمانی	۱	۴.۵۰	۲.۲۱	۱.۰۷
شرایط محیطی	۱.۲۵	۴.۵۰	۲.۴۰	۱.۰۱
تأمین منابع	۱.۲۰	۴	۲.۵۱	۱.۱۶
حسابداری تعهدی	۱	۴.۶۰	۲.۶۲	۱.۲۵
عملکرد مالی	۱	۵	۲.۹۰	۱.۱۱

در این بخش وضعیت متغیرها شامل کمترین، بیشترین، میانگین، انحراف معیار در جدول ۲- ارائه شده است. به طوری که میانگین ساختار سازمانی با مقدار ۲.۲۱، شرایط

محیطی ۲۰۴۰، تأمین منابع ۲۰۵۱، حسابداری تعهدی ۲۰۶۲، عملکرد مالی ۲۰۹۰ می باشد.

۲-۸. وضعیت جمعیت شناختی

در این بخش وضعیت جمعیت شناختی افراد پاسخ دهنده بر اساس فراوانی و درصد در جدول ۳- ارائه شده است.

جدول ۳- جمعیت شناختی

درصد	فراوانی		
۵۵.۵	۱۳۶	مرد	جنسیت
۴۴.۵	۱۰۹	زن	
۳۱.۸	۷۸	کمتر از ۳۰ سال	سن
۳۹.۲	۹۶	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	
۱۳.۱	۳۲	بین ۴۰ تا ۴۵	
۱۵.۹	۳۹	بالاتر از ۴۵ سال	
۳۳.۱	۸۱	کاردانی	میزان تحصیلات
۲۶.۹	۶۶	کارشناسی	
۲۴.۵	۶۰	کارشناسی ارشد	
۱۵.۵	۳۸	دکتر	
۸.۵	۲۱	زیر ۵ سال	سابقه خدمت
۳۳.۵	۸۲	۵ تا ۱۰ سال	
۴۰.۰	۹۸	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	
۱۸.۰	۴۴	بالاتر از ۲۰ سال	
۵۴.۳	۱۳۳	مجرد	وضعیت تأهل
۴۵.۷	۱۱۲	متاهل	

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۱۹

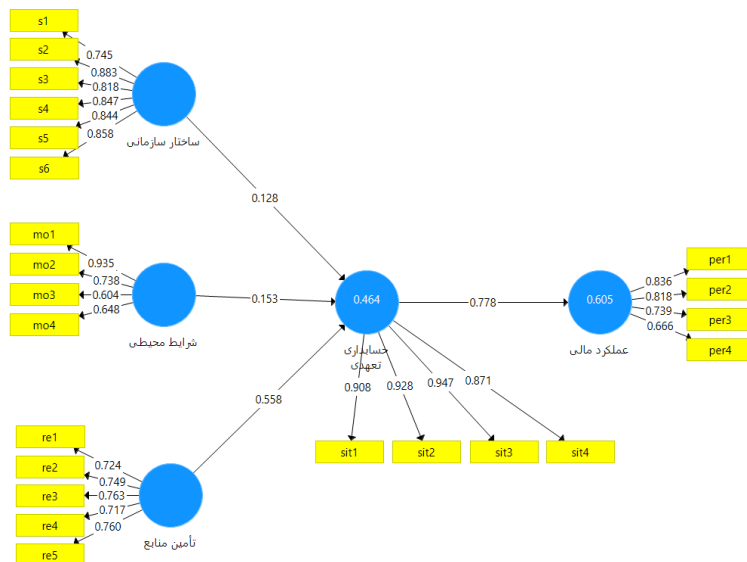
۸-۳- بخش توصیفی جمعیت شناختی

جدول ۴- آماره توصیفی جمعیت شناختی

انحراف معیار	میانگین	بیشترین	کمترین	جمعیت شناختی
۱.۰۳	۲.۱۳	۴	۱	سن
۰.۴۹	۱.۴۴	۲	۱	جنسیت
۰.۴۹	۱.۴۵	۲	۱	وضعیت تأهل
۱.۰۷	۲.۲۲	۴	۱	میزان تحصیلات
۰.۸۶	۲.۶۷	۴	۱	سابقه

۸-۴. مدل سازی معادلات ساختاری - ضرایب مسیر و بارهای عاملی

در ابتدا، سنجش مدل بر مدل‌های اندازه‌گیری را مورد بررسی قرار داده و پس از بررسی پایایی و روایی سنجه‌های سازه در ادامه ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی پرداخته می‌شود. مدل کلی پژوهش بر اساس مدل مفهومی در شکل ۲- نمایش داده شده است. همانطور که مشخص است بارهای عاملی مربوط به تمامی سازه‌ها بیشتر از ۰.۴ می‌باشد. لذا مدل از حیث بارهای عاملی مورد تأیید و نیاز به حذف هیچ کدام از گویه‌ها نیست. در شکل ۲- هم‌چنین ضرایب مسیر نیز مشخص است.



شکل ۲- ضرایب مسیر و بارهای عاملی پژوهش، منبع: یافته‌های پژوهشگر

۸-۴-۱. پایایی سازگاری درونی

معیار سنتی برای سازگاری درونی آلفای کرونباخ است اما به دلیل محدودیت های آلفای کرونباخ در جامعه، استفاده از یک سنجه دیگر برای پایایی سازگاری که از آن به عنوان پایایی مرکب (CR) نام برده می شود استفاده می شود. مقادیر ۰.۷ تا ۰.۹ مراحل پیشرفته مطالعه، به عنوان رضایت بخش مدنظر قرار می گیرند. نتایج بیانگر این است که تمامی متغیرها دارای آلفا کرونباخ بالای ۰.۷۵ می باشد.

جدول ۵- بررسی پایایی متغیرها

متغیرها	آلفا کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراجی
ساختار سازمانی	۰.۸۸	۰.۸۹	۰.۶۹
شرایط محیطی	۰.۷۹	۰.۸۲	۰.۵۵
تأمین منابع	۰.۸۵	۰.۸۶	۰.۵۵
عملکرد مالی	۰.۷۷	۰.۸۵	۰.۵۹
حسابداری تعهدی	۰.۸۸	۰.۹۰	۰.۸۳

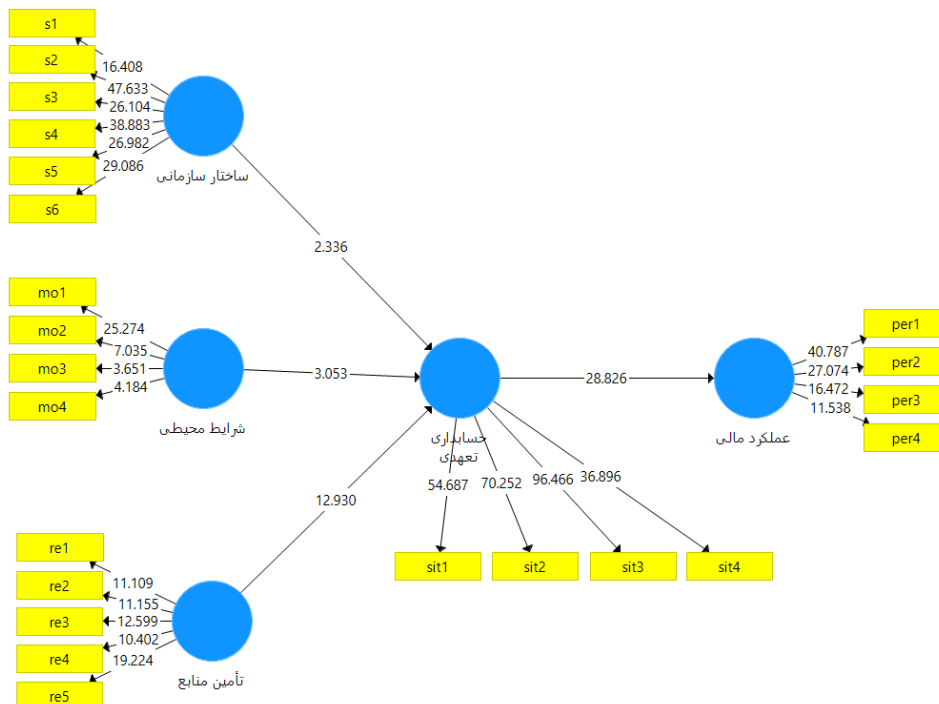
همان طور که از جدول ۵- قابل مشاهده است مقدار قابل قبول برای پذیرش برازش مدل های اندازه گیری از حیث ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی مقدار بالای ۰.۷۵ بوده و مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بالای ۰.۵ تأمین شده است. لذا میانگین واریانس استخراج شده برابر ۰.۵۰ نیز قابل قبول است.

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۲۱

۸-۵-برازش مدل ساختاری

۸-۵-۱-ضرایب معناداری

برازش مدل ساختاری ضرایب معناداری Z است در صورتی که مقدار این اعداد از ۱.۹۶ بیش‌تر شود نشان از صحت رابطه بین گویه‌ها با سازه‌ها و در نتیجه تأیید برازش مدل ساختاری از حیث ضرایب معنی‌داری Z است. مطابق شکل ۳- تمامی ضرایب معناداری Z از ۱.۹۶ بیش‌تر هستند که این امر معنادار بودن میان متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد. نتایج شکل ۳- نشان می‌دهد تمامی روابط متغیرها و همچنین گویه‌ها بالای ۱.۹۶ می‌باشد و لذا فرضیه‌های مورد نظر مورد تأیید است. در ادامه جدول ۶- خلاصه‌ای از نتایج فرضیه‌ها ارائه شده است.



شکل ۳- ضرایب معنی‌داری، منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۶- خلاصه نتایج فرضیه ها

تأیید یا رد	T-Value	فرضیه ها
تأیید	۲.۳۹	ساختار سازمانی با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد.
تأیید	۲.۸۸	شرایط محیطی با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد.
تأیید	۱۱.۲۸	تأمین منابع با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد.
تأیید	۲۸.۸۲	حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد.

۸-۵-۲. ضریب تعیین (مقدار R^2)

این ضریب سنجه دقت پیش بینی مدل است. مقدار R^2 برابر با ۰.۷۵، ۰.۵۰ یا ۰.۲۵ برای متغیرهای مکنون درون‌زا، به عنوان یک قاعده کلی، به ترتیب به عنوان قوی، متوسط و ضعیف می تواند توصیف شود.

جدول ۷- ضریب تعیین مقدار R^2

متغیرهای پژوهش	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل یافته
عملکرد مالی	۰.۶۰۵	۰.۶۰۴
حسابداری تعهدی	۰.۴۶۴	۰.۴۵۷

منبع: یافته های پژوهشگر

مطابق با یافته های جدول ۷- مقادیر ضریب تعیین مربوط به متغیرها دارای برآزش بسیار خوبی بوده که نشانگر برآزش خوب مدل ساختاری پژوهش از حیث آماره ضریب تعیین است. متغیر عملکرد مالی دارای سنجه نسبتاً قوی و متغیر حسابداری تعهدی دارای سنجه متوسط می باشد.

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۲۳

۸-۵-۳- معیار چشم پوشی

علاوه بر ارزیابی بزرگی مقدار R^2 به‌عنوان معیاری برای دقت پیش‌بینی، محققان باید مقدار Q^2 استون-گیسر را بررسی کنند (گیسر^۱، ۱۹۷۴؛ استون^۲، ۱۹۷۴). این سنجه یک معرف تناسب پیش‌بین مدل است. در صورتی که مقدار Q^2 در مورد یک سازه درون‌زا سه میزان ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه با سازه‌های برون‌زای مربوط به آن را دارد.

جدول ۸- معیار چشم پوشی

متغیرهای پژوهش	SSO	SSE	$Q^2 (=1-SSE/SSO)$
ساختار سازمانی	۱۴۷۰	۱۴۷۰	
شرایط محیطی	۹۸۰	۹۸۰	
عملکرد مالی	۹۸۰	۷۰۰.۲۷	۰.۲۸۵
تأمین منابع	۱۲۲۵	۱۲۲۵	
حسابداری تعهدی	۹۸۰	۶۷۴.۴۱۸	۰.۳۱۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۸- مقدار Q^2 مربوط به سازه‌های عملکرد مالی (۰.۲۸۵)، حسابداری تعهدی

(۰.۴۸۴) به ترتیب دارای تناسب پیش‌بینی نسبتاً قوی و قوی هستند.

1- Geisser, S

2- Stone, M

۸-۵-۴- شاخص نیکویی برازش

بر اساس نظر رینگل، سارستد، میچل، گودرگان^۱ (۲۰۱۸) مقدار SRMR کمتر از ۰.۱۰ نشان از برازش قابل قبول مدل کلی است.

جدول ۹- شاخص نیکویی برازش

شاخص	میزان	نتیجه
شاخص SRMR کمتر از ۰.۱۰	۰.۰۹	مورد تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۹- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به مطالعه تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی در شهرداری‌های استان هرمزگان پرداخته شده است. پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی جدید و استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی برای مدیریت مؤثر مالی عمومی ضروری است. با این حال، پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی جدید در یک سازمان مستلزم این خطر است که سیستم جدید واقعاً مورد استفاده قرار نگیرد و از تصمیم‌گیری روزانه جدا نشود. نتایج به دست آمده از فرضیه اول نشان می‌دهد که ساختار سازمانی با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد. ضریب ساختار سازمانی و حسابداری تعهدی ۰.۱۲۸ می‌باشد، در صورتی که ساختار سازمانی گسترده‌تر شود استفاده از حسابداری تعهدی به میزان ۰.۱۲۸ بیشتر خواهد شد. ضریب حسابداری تعهدی به عنوان نقش واسطه‌ای بر عملکرد مالی ۰.۷۷ می‌باشد، لذا با رفع موانعی که بر استفاده از حسابداری تعهدی، تأثیر دارد، عملکرد مالی شهرداری به میزان ۰.۷۷ افزایش می‌یابد. فرضیه دوم بیانگر این بود که

1-Ringle, C. M., Sarstedt, M., Mitchell, R., and Gudergan, S. P

◆..... تأثیر ساختار سازمانی، شرایط محیطی و تأمین منابع با نقش واسطه‌ای حسابداری ◇ ۲۵

شرایط محیطی با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد. ضریب شرایط محیطی و حسابداری تعهدی ۰.۱۵۳ می‌باشد، در صورتی که شرایط محیطی گسترده‌تر شود، استفاده از حسابداری تعهدی به میزان ۰.۱۵۳ بیشتر خواهد شد. ضریب حسابداری تعهدی به عنوان نقش واسطه‌ای بر عملکرد مالی ۰.۷۷ می‌باشد، لذا با رفع موانع تأثیر گذار بر عدم استفاده از حسابداری تعهدی، عملکرد مالی شهرداری به میزان ۰.۷۷ افزایش می‌یابد. فرضیه سوم نشان داد که تأمین منابع با نقش حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد. ضریب تأمین منابع و حسابداری تعهدی ۰.۵۵۸ می‌باشد، در صورتی که تأمین منابع بیشتر شود، استفاده از حسابداری تعهدی به میزان ۰.۵۵۸ بیشتر خواهد شد. ضریب حسابداری تعهدی به عنوان نقش واسطه‌ای بر عملکرد مالی ۰.۷۷ می‌باشد، لذا با رفع موانع استفاده از حسابداری تعهدی، عملکرد مالی شهرداری به میزان ۰.۷۷ افزایش می‌یابد. فرضیه چهارم حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد. ضریب حسابداری تعهدی به عنوان نقش واسطه‌ای بر عملکرد مالی ۰.۷۷ می‌باشد، لذا با رفع موانع نسبت به عدم استفاده از حسابداری تعهدی، عملکرد مالی در شهرداری‌های استان هرمزگان به میزان ۰.۷۷ افزایش می‌یابد. شایان ذکر است بارهای عاملی تمامی گویه‌های مربوط به متغیر بالای ۰.۴ مشاهده گردید و تی معنی داری نیز بالای ۱.۹۶ نشان داد.

به طور کل مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر استفاده از حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها، زمینه مدیریت شهرداری است. این ادعا با تئوری نئو نهادی سازگار است، به این صورت که سازمان‌ها به فشارهای هم‌شکلی از محیط‌های نهادی خود پاسخ می‌دهند (دی‌ماجیو و پاول ۱۹۸۳؛ الیور^۱ ۱۹۹۱). به ویژه، سیستم حقوقی مربوطه تأثیر بسیار مهمی بر میزان استفاده از حسابداری تعهدی در ادارات شهرداری دارد. قوانین حسابداری تعهدی که

1- Oliver, Christine.

محدوده کاربردی فردی برای شهرداری‌ها فراهم می‌کند و متناسب با ویژگی‌های خاص شهرداری است، بر استفاده از حسابداری تعهدی تأثیر مثبت دارد. منابع بیشتر اختصاص یافته به اجرای سیستم حسابداری تعهدی به طور مثبت بر سطح استفاده از حسابداری تعهدی در ادارات شهرداری تأثیر می‌گذارد. به طور خاص، یکی از ابعاد منابع که نقش مهمی در پیچیدگی اجرای حسابداری تعهدی ایفا می‌کند، ارائه یک سیستم فناوری اطلاعات است. سیستم‌های فناوری اطلاعات و کاربرپسند برای ارائه گزارش‌های معنادار (مانند بودجه، صورت‌های مالی) و قادر ساختن تصمیم‌گیرندگان در ادارات دولتی برای کسب دیدگاه مدیریتی از فعالیت‌های سازمانی مورد نیاز هستند. از این رو، سیستم‌های فناوری اطلاعات عوامل مهمی برای استفاده از حسابداری تعهدی هستند. علاوه بر این، داشتن کارکنان آموزش دیده بر میزان حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها تأثیر می‌گذارد، که به این معنی است که شهرداری‌ها باید منابع مالی و زمانی را در طرح‌های آموزشی برای حسابداری تعهدی سرمایه‌گذاری کنند تا مزایای بالقوه سیستم جدید را درک کنند. استفاده از یک سیستم حسابداری خروجی محور می‌تواند عملکرد مالی را افزایش دهد به این معنا که تصمیمات بهتری گرفته می‌شود و شفافیت بیشتری در مورد وضعیت مالی شهرداری ارائه می‌گردد (اودا، ۲۰۰۴؛ هیلگرز، ۲۰۱۱؛ نیتزل و هیلگرز، هیرش، لیندرمولر، ۲۰۲۰). بر این اساس، برای درک مزایای حسابداری تعهدی در ادارات شهرداری، رفع موانع استفاده از حسابداری تعهدی مهم است. نتیجه این پژوهش با پژوهش سالاتو، گومز، فریرا (۲۰۲۲)، نیتزل و هیلگرز، هیرش، لیندرمولر (۲۰۲۰)، امبلا، آدیکاری، شاهادت (۲۰۱۹)، هدیه و زاکسای (۲۰۱۷) مطابقت دارد.

منابع

۱. اکرمی، سید رحمت‌الله؛ فعال قیومی، علی؛ قدیریان آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۳(۲)، ۹-۱۸.
۲. داداشی، ایمان؛ کارنما، ایمان؛ سادات سلماسی، میر حمید. (۱۳۹۷). تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۴۰)، ۱۸۷-۲۱۴.
۳. مجبوری یزدی، هدی؛ محمدی، شعبان؛ طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین؛ کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۴(۲)، ۱۳۵-۱۵۴.
۴. مرادی، دکتر محسن؛ رحیمی، کاظم؛ قدرتی، نصیبه. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی نظام اطلاعاتی حسابداری از دیدگاه مدیران و کارشناسان دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور با تأکید بر نقش حسابداری تعهدی. حسابداری سلامت، ۶(۱)، ۱۱۱-۱۳۰. doi: 10.30476/jha.2017.39335
۵. معینی شهرکی، هاجر؛ ترک زاده، جعفر؛ محمدی، مهدی؛ خادمی، محسن. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین نوع ساختار سازمانی و منابع قدرت مدیران در واحدهای ستادی دانشگاه شیراز. مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)، ۲۱(۶۶)، ۱۶۵-۱۹۳.

۶. ولی محمدی، مظفر؛ خدارحمی، بهروز (۱۴۰۰). بررسی الزامات بکارگیری و پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو، فصلنامه حسابداری و

بودجه ریزی بخش عمومی، دوره ۲، شماره ۱ (پیاپی ۳)، بهار ۱۴۰۰، صفحات ۱-۱۵

7. Ahrens, Thomas. 2018. Management controls that anchor other organizational practices. *Contemporary Accounting Research* 35(1):58–86.

8. Arnaboldi, Michela; Lapsley, Irvine. 2009. on the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review* 18(4):809–836.

9. Barton, Allan. 2005. Professional accounting standards and the public sector: a mismatch. *Abacus* 41(2):138–158.

10. Battilana, Julie; D'Aunno, Thomas. 2009. Institutional work and the paradox of embedded agency. In *Institutional work: actors and agency in institutional studies of organizations*, ed. Bernard Leca, Roy Suddaby, and Thomas B. Lawrence, 31–58. Cambridge: Cambridge University Press.

11. Burns, John; Scapens, Robert W. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11(1):3–25.

12. Christiaens, Johan; Rommel, Jan. 2008. Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management* 24(1):59–75.

13. Christiaens, Johan; Van Peteghem, Vincent. 2007. Governmental accounting reform: evolution of the implementation in flemish municipalities. *Financial Accountability & Management* 23(4):375–399.

14. Cortès, Josep L. 2004. The meaning of intergenerational equity in governmental financial management. *Public Fund Digest* 4(1):58–76.

15. DiMaggio, Paul; Powell, Walter W. 1983. The iron cage revisited: collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review* 48(2):147–160
16. Evans, John H.; Patton, James M. 1987. Signaling and monitoring in public-sector accounting. *Journal of Accounting Research* 25:130–158.
17. Friedland, Roger; Alford, Robert, (1991) Bringing society back in: symbols, practices, and institutional contradictions. In *The new institutionalism in organizational analysis*, ed. Walter W. Powell, Paul J. DiMaggio, 232–267. Chicago: University of Chicago Press.
18. Geisser, S. (1974). A Predictive Approach to the Random Effects Model, *Biometrika*, 61(1): 101-107.
19. Guthrie, James. 1998. Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management* 14(1):1–19.
20. Hidayah, N., & Zarkasyi, W. (2017). The effect of human resources management competency and the role of culture on accrual accounting implementation effectiveness and the impact on quality of accounting information. *European Research Studies Journal*, 20(4B), 183-199.
21. Hiebl, Martin R.W. 2018. Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. *Management Accounting Research* 38:22–38. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.03.003>.
22. Hilgers, Dennis. 2011. Latest developments in German public sector accounting and budgeting. In *Accounting, accountability and governance in the public sector*, ed. L. Greiling, A. Halachmi, and R. Schauer. Linz: Trauner.
23. Hirsch, Bernhard; Nitzl, Christian; Schauß, Joachim. 2015. The influence of management accounting departments within German

municipal administrations. *Financial Accountability & Management* 31(2):192–218.

24. Hyndman, Noel. 2016. Accrual accounting, politicians and the UK— with the benefit of hindsight. *Public Money & Management* 36(7):477–479.

25. Hyndman, Noel; Connolly, Ciaran. 2011. Accruals accounting in the public sector: a road not always taken. *Management accounting research* 22(1):36–45.

26. Hyndman, Noel; Liguori, Mariannunziata; Meyer, Renate E; Polzer, Tobias; Rota, Silvia; Seiwald, Johann; Steccolini, Ileana. 2018. Legitimizing change in the public sector: the introduction of (rational?) accounting practices in the United Kingdom, Italy and Austria. *Public Management Review* 20(9):1374–1399.

27. Jagalla, Tobias; Becker, Sebastian D; Jürgen. 2011. A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states. *Financial Accountability & Management* 27(2):134–165.

28. Lapsley, Irvine; Wright, Elisa. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research* 15(3):355–374.

29. Lounsbury, Michael. 2007. A tale of two cities: competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of Management Journal* 50(2):289–307. <https://doi.org/10.5465/amj.2007.24634436>.

30. Lüder, Klaus. 1992. A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 7:99–127

31. Lüder, Klaus. 1993. Governmental accounting in Germany: state and need for reform. *Financial Accountability & Management* 9(4):225–234.

32. Lüder, Klaus; Jones, Rowan. 2003. Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
33. Mbelwa, L. H., Adhikari, P., & Shahadat, K. (2019). Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(3), 335-365. <https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2018-0005>
34. Monsen, Norvald. 2002. The case for cameral accounting. *Financial Accountability & Management* 18(1):39–72.
35. Nitzl, C., Hilgers, D., Hirsch, B., & Lindermüller, D. (2020). The Influence of the Organizational Structure, Environment, and Resource Provision on the Use of Accrual Accounting in Municipalities. *Schmalenbach Business Review*, 72(2), 271-298. <https://doi.org/10.1007/s41464-020-00086-y>
36. Nogueira, Sónia P; Jorge, Susana M. 2012. Adequacy of the local government financial reporting model in the context of internal decision-making: an exploratory study in the municipality of Bragança. *Tékhné* 10(2):74–86
37. Oliver, Christine. 1991. Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review* 16(1):145–179.
38. Ouda, Hasan A.G. 2004. Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *Public Fund Digest* 4(1):78–99.
39. Quinn, Martin. 2014. Stability and change in management accounting over time—a century or so of evidence from Guinness. *Management accounting research* 25(1):76–92.

40. Quinn, Martin; Hiebl, Martin R.W. 2019. Management accounting routines: a framework on their foundations. *Qualitative Research in Accounting & Management* 15 (4):535–562. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2017-0042>
41. Ringle, C. M., Sarstedt, M., Mitchell, R., and Gudergan, S. P. (2018). [Partial Least Squares Structural Equation Modeling in HRM Research](<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09585192.2017.1416655>). *The International Journal of Human Resource Management*, Volume 31(2020), Issue 12, pp. 1617-1643.
42. Salato, R., Gomes, P., & Ferreira, C. (2022). Transition to accrual accounting in the public sector of emerging economies. *International Journal of Business Innovation*, 1(1), e27646. <https://doi.org/10.34624/ijbi.v1i1.27646>
43. Savitri, R., & Fanani, Z. (2017). The Institutionalization of Accrual Accounting: The Perspective of New Institutional Sociology Theory. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 9, 100-109. <https://doi.org/10.15294/jda.v9i2.10618>
44. Scapens, Robert W. 2006. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review* 30(1):1–30.
45. Stone, M. (1974). Cross-Validatory Choice and Assessment of Statistical Predictions, *Journal of the Royal Statistical Society*, 36(2): pp 111-147.
46. Thornton, Patricia H.; Ocasio, William. 2008. Institutional logics. In *The SAGE handbook of organizational institutionalism*, ed. Royston Greenwood, Christine Oliver, Roy Suddaby, and Kerstin Sahlin. London: SAGE.
47. Thornton, Patricia H., Ocasio, William; Lounsbury. 2012. Introduction to the institutional logics perspective. In *The institutional logics perspective: a new approach to culture, structure and process*, ed. Patricia H. Thornton, William Ocasio, and Michael Lounsbury, 1–18. Oxford: Oxford University Press.

48. Van Helden, Jan. 2016. Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management* 36(7):531–538.
49. Zhang, Y., Li, J., Jiang, W., Zhang, H., Hu, Y., & Liu, M. (2018). Organizational structure, slack resources and sustainable corporate socially responsible performance [<https://doi.org/10.1002/csr.1524>]. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(6), 1099-1107. <https://doi.org/https://doi.org/10.1002/csr.1524>

**Impact of Organizational Structure, Environmental Conditions
and Resource Provision with an Intermediary Role, Accrual
Accounting on Financial Performance in Municipalities of
Hormozgan Province**

Abstract

This Research has been Conducted to Examine the Impact of Organizational Structure, Environmental Conditions and Resource Provision with an Intermediary Role, Accrual Accounting on Financial Performance in Municipalities of Hormozgan Province; The time period of this Research is 2022; The Statistical Population of this Research is all the Employees of the Financial and Administrative Department, Which were Randomly selected Among 245 People. The Data Collection tool in this Research is a Questionnaire. After Distributing the Questionnaire among the Employees of the Municipalities, Data Analysis was Done Using Structural Model and Confirmatory Factor Analysis. After examining the Status of Coefficients and Dactor Loadings, Confirming Convergent, the Significance of the Model was also Evaluated. The Result of the First Hypothesis shows that the Organizational Structure with the Role of Accrual Accounting has a Positive and Significant Effect on Financial Performance. The Result of the Second Hypothesis Indicated that Environmental Conditions with the Role of Accrual Accounting have a Positive and Significant Effect on Financial Performance. As a Result of the third hypothesis, it was determined that the provision of resources for the role of Accrual Accounting has a Positive and

Significant Effect on Financial Performance. Finally, regarding the Fourth Hypothesis, the Result showed that Accrual Accounting has a Positive and Significant Effect on Financial Performance. After examining the Coefficient of Determination, the Criterion of Waiver was evaluated for the Accuracy and Predictive Power of the Model from the SRMR index in order to confirm the Model.

Keywords: 1-Organizational Structure 2-Environmental 3- Resource Provision 4- Accrual Accounting 5- Financial Performance