

## شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی (بر پایه مطالعات هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی)

■ غلامرضا کردستانی<sup>۱</sup>

■ نظام‌الدین رحیمیان<sup>۲</sup>

■ شاهرخ شهبازی<sup>۳</sup>

### چکیده:

#### چکیده

گذار به حسابدار تعهدی در بخش عمومی به صورت عملی در دهه ۱۹۹۰ میلادی آغاز شد. این حرکت به دلیل اثبات سودمندی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به واسطه مطالعات علمی و تجربه‌های عملی انجام گرفت. صورت‌های مالی و گزارش‌هایی که بر مبنای تعهدی تهیه می‌شوند، اطلاعات سودمندتری را برای استفاده کنندگان فراهم می‌آورند. استفاده از مبنای تعهدی باعث افزایش توان ارزیابی عملکرد دولت توسط مردم می‌شود.

هدف از انجام این تحقیق بررسی موانع موجودی بوده است که امکان به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی کشور را تضعیف می‌کنند. داده‌های تحقیق از طریق طراحی و انتشار پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از دو آزمون آماری «آزمون دوجمله‌ای» و «آزمون T» مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که نبود خواست واقعی سیاست‌مداران و پایداری ایشان به تدوین و اجرای برنامه گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گر دولت در اقتصاد، و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهم‌ترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور هستند.  
**واژگان کلیدی:** مبنای حسابداری، حسابداری نقدی، حسابداری تعهدی، موانع گذار

۱- دانشیار گروه حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

۲- استادیار گروه حسابداری موسسه آموزش عالی خاتم

۳- دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

sh.shahrabi@outlook.com

## ۱. مقدمه و طرح موضوع

با افزایش تقاضا برای انتشار اطلاعات باکیفیت در بخش عمومی جهت ارزیابی و سنجش عملکرد، واکنش‌هایی پراکنده در سراسر جهان برای پاسخ به این نیاز آغاز شد. سال‌های ابتدایی دهه هشتاد با ارائه چارچوب نظری مبتنی بر پاسخ‌گویی، به تلاش‌های فعالین بخش عمومی برای ایفای مسئولیت خود با استفاده از روش‌های مالی و غیرمالی مناسب سرعت بخشید.

انتخاب مبنای حسابداری در بخش عمومی به دلیل تاثیر آن بر اطلاعات ارائه شده به استفاده کنندگان بسیار با اهمیت است. بودجه‌ها و تخصیص‌های دولت به طور سنتی بر مبنای نقدی تدوین می‌شده است. این اولین عاملی بود که منجر به حاکمیت مبنای نقدی در حسابداری دولتی شد. محبوبیت مبنای نقدی در حسابداری دولتی برخاسته از نیاز پارلمان یا دیگر گروه‌های نماینده رای‌دهندگان برای نظارت بر جمع‌آوری و وصول مالیات‌ها و به تبع آن، نحوه خرج کردن این وجوه دریافتی توسط دولت در هر دوره مالی بوده است.

استفاده کنندگان از صورتهای مالی دولت به طور فزاینده‌ای انتظار دارند که دولت‌ها اطلاعاتی درباره دارایی‌ها، بدهی‌ها، و تاثیر مصارف جاری بر خالص دارایی‌های نگهداری شده‌شان را فراهم کنند. حسابداری نقدی برای تهیه چنین اطلاعاتی طراحی نشده است. اهداف حسابداری نقدی واضح است: گزارش جریان‌های نقد ورودی، جریان‌های نقد خروجی، و تغییر در مانده وجه نقد نگهداری شده. کسانی که اطلاعات بیشتری می‌خواهند ملزم به ثبت و نگهداری اطلاعات مکمل بوده یا باید به فکر گذار به مبنای دیگری باشند (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۱۱۱-۱۱۵ و ۱۰۵).

از طرفی دیگر، اطلاعاتی که از گزارش‌های تهیه شده بر مبنای تعهدی به دست می‌آید هم برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و هم برای تصمیم‌گیری مفید است. گزارش‌های مالی تهیه شده بر مبنای حسابداری تعهدی به استفاده کنندگان اجازه می‌دهد تا:

- ۱- پاسخ‌گویی واحد گزارشگر در مقابل منابع تحت کنترل خود و بهبود آن را ارزیابی کند؛
- ۲- به ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی، و جریان‌های نقد واحد گزارشگر بپردازد؛ و
- ۳- در مورد تامین منابع واحد گزارشگر یا انجام معامله با آن تصمیم‌گیری کند (آیفک، ۲۰۱۱، ۱، ۱۸).

در سطح ملی، اهمیت حسابداری تعهدی برای سیاست‌های اقتصاد کلان از این حقیقت ناشی می‌شود که اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌هایی با وضعیت کلی سیاست‌ها و ثبات مالی در ارتباط است، اما این اطلاعات را نمی‌توان با استفاده از مبنای نقدی به دست آورد (خان و میس، ۲۰۰۹).

پس، به کارگیری مبنای تعهدی به سودمندی اطلاعات برای اتخاذ بهترین تصمیم‌های سیاسی، اقتصادی، و دیگر تصمیم‌های مرتبط می‌افزاید. اما، برای دستیابی به این اطلاعات سودمند، به کارگیری نظام گزارشگری نوین بر مبنای حسابداری تعهدی ضروری است. چمپاکس<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) در تحقیق خود نشان داد که به کارگیری مبنای تعهدی در استرالیا و نیوزلند باعث بهبود شاخص‌های اقتصادی این

4- Champoux

کشورها شده است.

با توجه به اهمیت در اختیار داشتن اطلاعات صحیح برای تصمیم‌گیری، ضرورت وجود سیستم اطلاعات مالی قابل اتکا برای دولت‌ها بیش از پیش مشخص می‌شود. از آن روی که اطلاعات تهیه شده بر مبنای حسابداری نقدی مناسب‌ترین اطلاعات برای تصمیم‌گیری نیست (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰)، سیاست‌گذاران کشور برای بهبود توان تدوین خط‌مشی‌های کلان مالی و اقتصادی نیازمند اطلاعات مالی تهیه شده بر مبنای حسابداری تعهدی هستند.

تحقیقات فراوانی سودمندی مبنای تعهدی برای گزارشگری بخش عمومی را به اثبات رسانده‌اند. اما، این فرآیند در عمل با پیچیدگی‌ها و دشواری‌هایی روبه‌رو است. دولت‌هایی که تصمیم به گذار از مبنای دیگر حسابداری به مبنای تعهدی می‌گیرند، با چالش‌های فراوانی روبه‌رو هستند. دیامونده (۲۰۰۲) در تحقیق خود که برای «صندوق بین‌المللی پول»<sup>۲</sup> انجام داد، بیان می‌کند: ((اغلب اقتصادهای نوظهور، اشتیاق فراوانی برای پذیرش مبنای تعهدی در حسابداری دارند و به این دلیل، برخی از مهم‌ترین مسائل مربوط به تغییرات را نادیده می‌گیرند)). برای داشتن گذاری موفق، تدوین برنامه جامع و استفاده از تجربه‌های دیگران ضروری است.

تحقیق حاضر به بررسی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور برای تدوین برنامه جامع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران بر پایه مطالعات هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پرداخته است.

## ۲. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

### ۱-۲. اهمیت انتخاب مبنای حسابداری

فدراسیون بین‌المللی حسابداران، مبنای حسابداری را «مجموعه اصول تعیین‌کننده زمان شناسایی اثر مبادله‌ها و رویدادها برای اهداف گزارشگری مالی» معرفی می‌کند (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰). به عبارت دیگر، موضوع مبنای حسابداری بحث درباره زمان شناسایی اثر مبادله‌ها یا رویدادها برای اهداف گزارشگری مالی است (هیات استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، ۱۹۹۰). پس، مبنای حسابداری مفهومی است که بر عنصر زمان تاکید دارد (باباجانی، ۱۳۸۹). از این رهگذر، کمیته بخش عمومی آیفک در مطالعه شماره ۱۰، چهار مبنای حسابداری را به رسمیت شناخته است. این مبانی گستره‌ای زمانی را برای شناسایی درآمدها و هزینه‌ها به دست می‌دهند که عبارت‌اند از: (۱) مبنای نقدی، (۲) مبنای نقدی تعدیل شده، (۳) مبنای تعهدی تعدیل شده، و (۴) مبنای تعهدی. به‌طور کلی، صرف نظر از نوع و ماهیت فعالیت‌های نهادهای بزرگ بخش عمومی و خصوصی، نیازهای اطلاعاتی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی حکم می‌کند که در مورد شناسایی و گزارشگری رویدادها و معاملات دست به انتخاب بزنند. انتخاب زمان شناسایی بر نوع و ماهیت

5- Diamond

6- International Monetary Fund (IMF)

7- IFAC Public Sector Committee

اطلاعاتی که در گزارش‌های مالی منعکس می‌شود و نیازهای اطلاعاتی که تامین می‌کند، تاثیر گذار است (باباجانی، ۱۳۸۹).

## ۱-۱-۲. حسابداری بخش عمومی در مبنای نقدی

در این خط‌مشی، حساب‌های دولت بر مبنای نقدی تهیه می‌شوند. مبادله‌ها تنها زمان دریافت و یا پرداخت وجه نقد در طی دوره مرتبط با آن شناسایی و ثبت می‌شوند، خواه این دریافت‌ها و پرداخت‌ها مرتبط با کالاهای عرضه شده یا خدمات ارائه شده مرتبط با دوره جاری و یا مربوط به مخارج سرمایه‌ای یا درآمد، باشند و یا نباشند. صورت دارایی‌ها و بدهی‌ها در این مبنا دارایی‌های ثابت، وام‌ها، و سرمایه‌گذاری‌ها را در بر نمی‌گیرد (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰).

مبنای تعهدی حسابداری، مانده‌های نقد و نزدیک به نقد را شناسایی می‌کند (آیفک، ۱۹۹۵). وجه نقد در این مبنا وجه نقد در دسترس، وجه نقد در راه، و وجه نقد سپرده‌گذاری شده را در بر می‌گیرد. مانده‌های شبه نقد دربرگیرنده سرمایه‌گذاری‌های موقت قابل عرضه در بازارهای اوراق بهادار و شمش‌های فلزات قیمتی هستند. تمامی دیگر دارایی‌ها فقط به واسطه تاثیرهای نقدی تحصیل و یا واگذاری‌شان مد نظر قرار می‌گیرند. دارایی‌های غیر نقدی که نگهداری شده، اما شناسایی نمی‌شوند نیز تنها در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی و به عنوان اطلاعات اضافی ارائه خواهند شد (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۹۴).

به‌طور معمول، در مبنای نقدی یک گزارش مالی اصلی تهیه می‌شود. این گزارش نشان دهنده وضعیت مالی نقدی در تاریخ ارائه ترازنامه و جزئیات وجوه نقد دریافتی و پرداختی برای واحد گزارشگر در طول یک دوره مالی است. در جایی که واحد گزارشگر شامل تعدادی شخصیت گزارشگر مستقل مانند حساب مستقل<sup>۸</sup> است، هر شخصیت گزارشگر یا حساب مستقل، گزارش جداگانه‌ای را تهیه خواهد کرد. به دلیل گستره واحدهای گزارشگر در بدنه دولت، معمولاً یک گزارش تلفیقی نیز تهیه می‌شود.

گزارش‌هایی که در مبنای نقدی تهیه می‌شوند، منابع، تخصیص‌ها، و نحوه استفاده از وجوه نقد و همچنین وجوه نقد مورد نیاز برای تامین مالی فعالیت‌های دولت، افزایش وجوه برای انجام این فعالیت‌ها شامل سطح مالیات‌های دریافتی در طی دوره، و وضعیت وجه نقد دولت را نشان می‌دهند. این اطلاعات برای طیف گسترده استفاده کنندگان اطلاعات داخلی و خارجی زیر مفید است:

۱- استفاده کنندگان داخلی شامل:

- ✓ بدنه حقوقی بخش عمومی مانند پارلمان، برای ارزیابی رعایت معیارهای تعیین شده توسط دولت؛
- ✓ وزیران و مدیران ارشد دولت جهت بازبینی مجموع مقادیر و ماهیت مخارج دولت.
- ۲- استفاده کنندگان خارجی نظیر:
- ✓ تامین کنندگان کالا و قرض دهندگان بالقوه جهت ارزیابی مدیریت دولت بر وجوه نقد؛ و

✓ تحلیل‌گران مالی و اقتصادی برای ارزیابی تاثیر الزام‌های مالی دولت بر اقتصاد از وجوه نقد را نشان می‌دهد اب روش پرداخت شامل مبادله (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۱۰۴-۱۰۳). تا حدودی، بودجه‌ها و دیگر الزام‌های دولت به طور ذاتی مبنایی نقدی دارند. گزارش‌های مالی بر مبنای نقدی قادر هستند تا میزان رعایت مخارج دولت با بودجه مصوب قانونی و دیگر الزام‌های قراردادی را مقایسه کنند. گزارشگری دولت‌ها بر مبنای نقد نوعاً خود بودجه‌های نقدی است. وجود ستون بودجه در صورت‌های مالی امکان مقایسه‌ای مستقیم میان مقادیر بودجه شده و مقادیر واقعی را فراهم می‌کند. اصولی که مبنای نقدی بر آن‌ها پایه‌گذاری شده است به راحتی درک شده و توضیح داده می‌شود. در اصل، اطلاعات تهیه شده بر مبنای نقدی، نمره بالایی در ویژگی قابلیت درک به دست می‌آورند. ثبات جریان‌های نقدی در طول زمان نیز ممکن است سطح بالایی از قابلیت مقایسه و قابلیت اتکا را ارائه کند. به دلیل گردآوری راحت اطلاعات بر مبنای نقدی، ممکن است گزارش‌ها سریع‌تر و به‌موقع‌تر از تهیه اطلاعات در مبنای دیگر، آماده و ارائه شود (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۱۰۸-۱۰۶).

حسابداری نقدی اطلاعاتی را درباره گردش‌های نقدی فراهم می‌کند و به مراجع قانونی و دولت اجازه نظارت بر مخارج، مطابق تخصیص‌های قانونی صورت گرفته را می‌دهد. دولت‌های بسیاری دریافته‌اند که اطلاعات تهیه شده بر مبنای نقدی نیازهایشان را هم در سطوح مدیریت داخلی و هم برای پاسخ‌گویی بیرونی بر طرف می‌سازد. اما به مرور، تقاضای دولت‌ها و استفاده کنندگان برون‌سازمانی برای اطلاعات مالی پیچیده‌تر افزایش یافته است.

در برخی حوزه‌ها، اطلاعات مکمل همراه صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای نقدی برای پیش‌بینی وجه نقد دریافتی آتی جهت کفایت پوشش جریان‌های نقد خروجی تهیه می‌شود. مبنای نقدی توانایی نمایندگان مردم جهت پاسخ‌گو نگاه داشتن دولت به سبب استفاده از منابع در اختیارش را محدود می‌سازد. اطلاعاتی که تنها مبتنی بر جریان‌های نقدی تهیه شده باشد ابزای است که می‌تواند دولت را در قبال وجه نقد در اختیارش پاسخ‌گو نگاه دارد، اما هیچ رابطه‌ای میان مبنای نقدی و پاسخ‌گویی دولت درباره مدیریت دارایی‌ها و بدهی برقرار نمی‌کند. در جایی که دولت صورت‌های مالی خود را بر مبنای نقدی تهیه می‌کند، ممکن است اطلاعات مکمل مانند اطلاعات درباره دارایی‌ها پیش را نیز جمع‌آوری و گزارش کند. این اطلاعات شاید به عنوان گامی ابتدایی جهت پیمودن مسیر گذار و سازگاری با مبنای دیگری از حسابداری جمع‌آوری شده باشند. همچنین، این اطلاعات ممکن است همراه صورت‌های مالی منتشر شده افشا شود یا تنها برای اهداف مدیران داخلی مورد استفاده قرار گیرد. بر خلاف سادگی ظاهری حسابداری نقدی، به علت گستره رویه‌های گزارشگری دریافت‌ها و پرداخت‌ها در قالب جزئیات فراوان، درک صورت‌های مالی تهیه شده بر طبق این مبنای استفاده کنندگان آن‌طور هم که انتظار می‌رود، آسان نیست (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۱۱۷-۱۱۱).

## ۲-۱-۲. حسابداری بخش عمومی در مبنای تعهدی

از آن روی که حسابداری تعهدی اطلاعات جامع‌تری نسبت به حسابداری نقدی فراهم می‌کند،

و همچنین به دلیل این که استفاده از مبنای تعهدی پیچیدگی‌های بیشتری نسبت به مبنای نقدی دارد؛ پس، طیف گسترده‌تری از مسائل حسابداری وجود دارد که دولت‌ها باید آن‌ها را پیگیری کنند. این مسائل به‌طور عمده معطوف به شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های دولت و درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن‌ها است. بعضی از این مسائل تقریباً با مشکلات حسابداری بخش خصوصی یکسان است؛ اما بعضی دیگر، از مسائلی مانند تعیین زمان شناسایی درآمدهای حاصل از مالیات و پرداخت‌های تامین اجتماعی مختص بخش عمومی هستند. مبنای تعهدی اطلاعاتی درباره اموری مانند منابع کنترل شده توسط واحد گزارشگر، هزینه عملیات واحد (یا هزینه ارائه خدمات)، دیگر اطلاعات مفید برای ارزیابی وضعیت مالی و تغییر در آن، و ارزیابی واحد گزارش در باره صرفه اقتصادی و کارایی عملیات آن را فراهم می‌کند. تمرکز اندازه‌گیری در حسابداری تعهدی بر «منابع اقتصادی و تغییرهای آن» است. در مبنای تعهدی دو مبنای اندازه‌گیری وجود دارد: ۱. بهای تمام شده تاریخی؛ و ۲. ارزش جاری. تجزیه و تحلیل اطلاعات تهیه شده بر مبنای تعهدی با توجه به مبنای اندازه‌گیری که در تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار گرفته است، متفاوت خواهد بود (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۲۳۱-۲۲۸).

از طرفی، منقذان حسابداری تعهدی مانند متیوس<sup>۹</sup> (۱۹۹۲)، و لويس<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۵) استدلال می‌کنند: ((از آن روی که هدف دولت و نهادهای آن کسب سود نبوده، سنجش سودآوری معیار مناسبی برای ارزیابی عملکرد این واحدها نیست؛ بنابراین، طرح موضوع مبنای تعهدی در بخش عمومی جایگاهی ندارد)). به هر حال، با توجه به تمامی مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی، هنوز مسائلی مانند ارزش‌گذاری دارایی‌ها باقی مانده‌اند که جای بحث بیشتری دارد.

پالوت<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۱) بیان می‌کند که ((اگرچه نظام حسابداری منابع و بودجه‌بندی، بخشی یکپارچه از مجموعه اصلاحات گسترده مدیریت عمومی و اقتصادی بوده است و اندازه‌گیری تاثیر آن به تنهایی امکان‌پذیر و قابل استناد نیست، اما تاثیر آن بر اثربخشی، پاسخ‌گویی، و اولویت بندی طرح‌ها مثبت ارزیابی می‌شود. به طور قطع، هیچ‌کس خواهان بازگشت به نظام حسابداری نقدی و کنترل داده‌های ورودی نیست. اما بدون انکار بهبود مدیریت بخش عمومی به واسطه وجود و پیاده‌سازی نظام حسابداری منابع و بودجه‌بندی، هنوز مشکلاتی حل نشده باقی مانده‌اند و مابقی مسائل نیز در طول زمان خود را نشان خواهند داد)).

هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مطالعه‌ای با عنوان «گذار به حسابداری تعهدی: راهنمای نهادهای بخش عمومی» مزایای استفاده از مبنای تعهدی را این گونه تشریح می‌کند؛ به طور دقیق، گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی منافع زیر را در بر دارد:

۱- نشان می‌دهد که واحد گزارشگر برای انجام فعالیت‌های خود چگونه تامین مالی کرده و وجه نقد مورد نیاز خود را تهیه می‌کند؛

9- Mathews

10- Lewis

11- Pallot

- ۲- به استفاده کنندگان اجازه می‌دهد تا توان تداوم تامین مالی فعالیت‌ها، پرداخت بدهی‌ها، و ایفای تعهدات واحد گزارشگر را ارزیابی کنند؛
- ۳- وضعیت مالی واحد گزارشگر و تغییرات آن را نشان می‌دهد؛
- ۴- فرصت نشان دادن مدیریت موفق بر منابع توسط واحد گزارشگر را فراهم می‌کند؛ و
- ۵- برای ارزیابی عملکرد در محدوده‌های بهای تمام شده خدمات، کارایی، و دست‌آوردهای واحد گزارشگر مفید است (آیفک، ۲۰۱۱، ۱۹ و ۱،۱۷).
- پس، از آن‌چه که مطرح شد می‌توان نتیجه گرفت که استفاده از مبنای تعهدی منافی را در پی دارد. اما مزایا، موانع، و راه‌کارهای پیاده‌سازی و پشت سر گذاردن مشکلات آن چه خواهد بود؟ وین (۲۰۰۴) مطرح می‌کند که ممکن است حرکت به سمت به‌کارگیری مبنای تعهدی مزایای پذیرفته شده‌ای داشته باشد، اما باید مطمئن شد که ریسک، هزینه‌ها، و مخاطرات آن نادیده گرفته نمی‌شوند. وی همچنین اعتقاد دارد که مهم‌ترین مخاطره انتقال به مبنای تعهدی حسابداری هزینه‌های متعاقب آن و افزایش پیچیدگی صورت‌های مالی است.

### ۳-۱-۲. هزینه‌های سازگاری و عملیاتی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی

هزینه‌های معرفی حسابداری تعهدی عبارت است از:

- ۱- شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌های موجود؛
  - ۲- بهبود رویه‌های حسابداری؛
  - ۳- استقرار سامانه حسابداری شامل خرید سامانه‌های رایانه‌ای و راه‌اندازی آزمایشی آنان؛ و
  - ۴- بهبود مهارت‌های لازم و فراهم سازی بسترهای آموزشی برای تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۳۲۰).
- برخی هزینه‌ها مانند هزینه خرید دستگاه‌های رایانه‌ای به آسانی قابل شناسایی و اندازه‌گیری‌اند. اندازه‌گیری برخی دیگر مانند بهبود مهارت‌های حسابداری کارکنان اما، ممکن است دشوارتر باشد. هزینه واقعی پیاده‌سازی یک مبنای خاص وابسته به ظرفیت کارکنان در محدوده تجربه و آموزش آنان و قابلیت اتکا و کامل بودن سامانه موجود فعلی است. در بعضی از حوزه‌ها، ممکن است توسعه ظرفیت یک نهاد خاص ضروری و اساسی‌ترین گام در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی باشد. در حوزه‌های دیگر شاید، به دلیل وجود دانش و مهارت این توسعه اهمیت کمتری داشته باشد. هزینه‌های سازگاری همچنین تحت تاثیر ماهیت سیستم حسابداری قرار می‌گیرد. اگر سیستم جمع آوری اطلاعات برای ارائه هر دو گزارش‌های داخلی و خارجی در نظر گرفته شده باشد، نیازمند هزینه بیشتری خواهد بود (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۳۲۱).
- هزینه‌های سازگاری می‌تواند با استفاده از سیاست‌های حسابداری که توسط دیگر نهادهای مشابه به کار گرفته شده، و با در اختیار داشتن مجموعه گزارش‌های مراحل گذار به حسابداری تعهدی کمینه شود. این مراحل شاید به وسیله یک نهاد و یا حتی گزارش‌های مالی در اختیار دیگر نهادهای در حال گذار قرار گیرد. به طور مثال، شناسایی دارایی‌های مالی می‌تواند در آغاز با دارایی‌های فیزیکی

که در طی دوره‌های حسابداری بعدی شناسایی می‌شوند، انجام شود. دارایی‌های که ارزش‌گذاری آنان دشوار است ممکن است تا اتمام ارزش‌گذاری دارایی‌هایی که ارزش‌گذاری آنان آسان‌تر است، به تاخیر بی‌افتد. دارایی‌های زیربنایی گروهی از دارایی‌هایی هستند که به‌طور عمومی ارزش‌گذاری‌شان از ارزش‌گذاری دیگر دارایی‌های دشوارتر است (همچنین تعریف‌های متفاوت از دارایی‌های زیربنایی در حوزه‌های گوناگون وجود دارد). یک گزینه برای کشوری که می‌خواهد حسابداری تعهدی را پیاده‌سازی کند، این است که ارزش‌گذاری این گروه از دارایی‌ها را به تاخیر انداخته و به این وسیله اجازه دهد تا مرور زمان مشکلات پیاده‌سازی را حل کرده و همچنین هزینه‌های انتقال را نیز در مدت طولانی‌تری تسهیم کند (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۳۲۲).

سودمندی حسابداری تعهدی بستگی به این موضوع دارد که اطلاعات تعهدی در چه گستره‌ای از سطوح عالی بودجه‌بندی و اهداف مدیریتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال، دولت رفاه عمومی استرالیا و برخی از نهادهای دولتی به سمت بودجه‌بندی تعهدی حرکت کرده و اعتقاد دارند که این کار سودمندی‌های مضاعفی به همراه دارد که با به‌کارگیری حسابداری تعهدی برای اهداف گزارشگری برون‌سازمانی به تنهایی درک نمی‌شود (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۳۲۴).

آموزش و مهارت‌های حسابداری سطح بالاتری برای انجام عملیات در نظام حسابداری تعهدی نسبت به یک نظام حسابداری نقدی نیاز است. این پدیده ممکن است هزینه‌های به‌کارگیری نیروی انسانی را افزایش دهد. در هر صورت، نیوزلند اولین حوزه‌ای بود که فرض کرد نظام حسابداری تعهدی زمانی که تمامی هزینه‌های فرعی مرتبط با نظام حسابداری نقدی قبلی را در بر می‌گیرد، لزوماً پرهزینه‌تر نیست. این مطلب به این واقعیت اشاره دارد که نرم‌افزارهای تجاری ممکن است توسط تعداد زیادی از نهادها مورد استفاده قرار گیرند، که این می‌تواند سامانه ثبت یکپارچه‌ای از فرآیندهای جاری مبادلات معین و نیازهای مغایرت‌گیری چندگانه را بر طرف کند و امکان صرفه‌جویی قابل توجهی در هزینه‌ها را فراهم آورد. اگرچه در نیوزلند نیاز به تعداد کارکنان واجد شرایط افزایش یافت، اما در نتیجه تغییرات، مجموع افرادی که فرآیند مبادله‌ها نقش داشتند در واقع کاهش پیدا کرد (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۳۲۵).

قبل از این که هر گونه تصمیم‌گیری مبنی بر گذار به حسابداری تعهدی گرفته شود، هر حوزه نیازمند تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و منافع و سنجش ظرفیت خود برای پیاده‌سازی کارآی حسابداری تعهدی و انجام تغییرات است. «تعهدات سیاسی» و «کفایت سیستم‌ها» عناصری هستند که می‌توانند موفقیت تغییرات مبنای حسابداری را تحت تاثیر قرار دهند (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۳۲۶).

## ۲-۲. اهمیت مبنای تعهدی در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی

مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن، اشخاص، دلایل، و توضیحات قانع‌کننده برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند. مسئولین پاسخ‌گویی دو وظیفه را در بر می‌گیرد؛ یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخ‌گویی و ارائه دلایلی منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عملی مشخص مسئولیت است، اما



الزام به ارائه گزارش، مسئولیت پاسخ‌گویی است (باباجانی، ۱۳۸۸). پاسخ‌گویی عمومی لازمه عملی کردن فرآیند دموکراسی است و مکمل مدیریت بخش عمومی محسوب می‌شود. اهمیت و ابعاد پاسخ‌گویی در بخش عمومی بر پیچیدگی آن نسبت به بخش خصوصی می‌افزاید. مدیران بخش عمومی باید در پنج سطح راهبرد، برنامه (اثربخشی)، عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)، فرآیند (برنامه‌ریزی، تخصیص و اداره امور)، و التزام و مشروعیت (رعایت قوانین و مقررات) پاسخ‌گو باشند. پاسخ‌گویی در یک سر طیف قرار می‌گیرد که سر دیگر آن پاسخ‌خواهی است. بخش عمومی کالاهای عمومی را تامین می‌کند. در کشورهای در حال توسعه، بخش عمده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی را که در کشورهای پیشرفته توسط بخش خصوصی انجام می‌شود، بخش عمومی انجام می‌دهد. در بیشتر موارد، کالاهای عمومی تولید شده توسط دولت و فعالیت‌های اقتصادی دولت با کارایی کمی همراه است. به عبارت دیگر، مصرف منابع محدود در بخش عمومی با کارایی و اثربخشی همراه نیست و خدمات عمومی بهبودی مستمر نمی‌یابد. این ضعف دولت دلایل متنوعی دارد؛ اما عدم پاسخ‌گویی، یکی از اصلی‌ترین دلایل آن است (کردستانی، ۱۳۸۶).

از آن روی که بخش بزرگی از ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی به واسطه گزارشگری مالی انجام می‌شود، و از طرفی، کیفیت اطلاعات ارائه شده در مبنای تعهدی به دلیل فراهم آوردن اطلاعات مفید و صحیح بیش از سایر مبنای حسابداری است، لذا به کارگیری مبنای تعهدی و به دنبال آن، پیاده‌سازی نظام حسابداری مبتنی بر این مبنا باعث افزایش توان پاسخ‌گویی دولت‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع می‌شود (آیفک، ۲۰۱۱).

## ۲-۳. چارچوب مفهومی گزارشگری بخش عمومی در ایران

مبنای حسابداری مورد استفاده در نظام حسابداری دولتی ایران مختلف هستند و در وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، و موسسات غیردولتی از مبنای حسابداری متفاوتی استفاده می‌شود. استفاده از مبناهای مختلف به دلیل تفاوت در فعالیت‌ها و محیط حاکم بر هر یک از این نهادها است (رحمانی، سازمان حسابرسی).

هدف گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران در پیش‌نویس مفاهیم نظری، با عنوان «اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی ایران» در بند نخست آن بیان شده است. بر طبق این بند، ((هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخ‌گویی در مقابل ملت است)). همچنین، پیش‌نویس استاندارد شماره یک حسابداری دولتی ایران با عنوان «نحوه ارائه صورت‌های مالی» هدف از ارائه استاندارد را به این شرح بیان کرده است: ((هدف از ارائه این استاندارد تعیین مبنای ارائه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن واحد و صورت‌های مالی سایر واحدهای گزارشگر است. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظه‌های کلی مرتبط با نحوه ارائه صورت‌های مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آن‌ها و حداقل الزام‌ها در خصوص محتوای صورت‌های مالی تهیه

شده برمبنای تعهدی ارائه شده است. شناسایی، اندازه‌گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح شده است)) (سازمان حسابرسی، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۰).

باباجانی (۱۳۷۱) اظهار می‌دارد که اهداف نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ایران را می‌توان از تجزیه و تحلیل اصول ۵۳، ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران استخراج کرد. بخش پایانی اصل ۵۵ قانون اساسی به صراحت درباره ارائه گزارش تفریغ بودجه دولت به عموم مردم تاکید می‌کند. براساس سه اصل قانون اساسی که در بالا نام برده شد، اهداف اصلی نظام حسابداری دولتی ایران را می‌توان چنین برشمرد:

الف. برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی با تاکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مربوط؛

ب. ایجاد روش‌های مناسب برای کنترل درآمدها و سایر دریافت‌ها و تمرکز آن در حساب‌های خزانه‌داری کل؛

پ. فراهم آوردن امکان کنترل هزینه‌ها در حدود اعتبارات برای برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب؛

ت. انتشار حقایق مربوط به عملیات مالی، وضعیت وصول درآمدها، سایر منابع تأمین مالی، و پرداخت هزینه‌ها؛

ث. رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات مالی قابل فهم برای آنان و قوه مقننه به عنوان نمایندگان مردم (باباجانی، ۱۳۷۱، ص ۲-۳).

#### ۲-۴. تجربه برخی کشورها در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی

کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۲۰۰۰ مطالعه پژوهشی شماره ۱۱ را منتشر کرد. هیات در این مطالعه جامع، به بررسی مبانی نقدی و تعهدی و مزایا، معایب، و محدودیت‌های ناشی از به‌کارگیری هر یک از این مبانی و تجربه کشورهای مختلف پرداخته است. در این‌جا به طور مختصر برخی از سودمندی‌های به‌کارگیری مبانی تعهدی در کشورهای استرالیا، نیوزلند، کانادا و کشورهای اتحادیه اروپا مورد بررسی قرار گرفته است.

#### ۲-۴-۱. استرالیا

تجربه ولز جنوبی نو<sup>۱۲</sup>: این شهر اولین بخش از استرالیا بود که هم در بخش عمومی ایالتی و هم در بخش بودجه، گزارش‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی منتشر کرد. بخش‌های دیگر نیز تا کنون از این ناحیه پیروی کرده‌اند. در کنار نیوزلند، ولز جنوبی نو نیز الزام‌های قانونی‌ای را معرفی کرد (قانون حذف بدهی‌های عمومی دولت مصوب ۱۹۹۶) که به واسطه آن، به‌کارگیری اصول و اهداف

مالی خاصی اجباری شد.

این اصول و اهداف در جهت دستیابی به یک وضعیت با ثبات و قدرتمند بودجه‌ای، یک سیستم مالیاتی پایدار، حذف تدریجی بدهی‌ها و هزینه‌های ارائه خدمات و نیز افزایش ثروت بخش عمومی دولت تدوین شده‌اند (حساب‌های عمومی بخش بودجه‌ای ولز جنوبی نو، ۹۶-۱۹۹۵). این اصول و اهداف شامل دستورالعمل‌هایی برای تحقق مازاد بودجه، سطوح بدهی، دارایی، و سرمایه خالص، تامین مالی تعهدات بازنشستگی، نگهداری دارایی‌های فیزیکی، محدودیت‌های وابسته به رشد هزینه‌ها، مدیریت ریسک‌های مالی، و سطوح مالیاتی بوده‌اند.

منافع: استفاده از مبنای تعهدی اطلاعات مربوط به دست یافتن به هر یک از این اهداف و اصول را فراهم کرده است (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۹-۲۹۸). استرالیا موفق شد خالص بدهی‌های خود را از ۲۵ درصد تولید ناخالص داخلی در اواسط دهه ۱۹۹۰ به نزدیک صفر در سال ۲۰۰۵ کاهش دهد. همچنین، بدهی‌های مالی ناخالص کشور از ۴۳ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۵، به ۱۵ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است (چم‌پاکس، ۲۰۰۶).

#### ۲-۴-۲. نیوزلند

تجربه نیوزلند: نیوزلند منافع حاصل از به‌کارگیری حسابداری تعهدی را تجربه کرده است. به‌کارگیری مبنای تعهدی در این کشور هم در سطح یکپارچه دولت و در محدوده مدیریت مالی و هم در سطح واحدهای گزارشگر زیر مجموعه دولت، امکان مدیریت بهتر بر اطلاعات و عملکرد بهتر نسبت به گذشته را فراهم کرد. نیوزلند تا قبل از انجام اصلاحات مدیریت مالی، با بحران اقتصادی روبه‌رو بود. در اواخر دهه ۱۹۸۰، نیوزلند با وضعیت وخیم مالی مواجه شده بود. دولت نگران بود تا کسری بودجه منجر به افزایش شدید بدهی‌های عمومی شود و صدمات ناشی از آن چشم‌انداز رشد اقتصادی و درآمدی کشور را خدشه‌دار کند. اگر نرخ بهره افزایش می‌یافت و نرخ برابری ارز سقوط می‌کرد، ممکن بود نگرانی عمیقی درباره توانایی نیوزلند در ارائه خدمات و توان بازپرداخت بدهی‌های خارجی به وجود آید. ریشه چنین مشکل مالی رشد مستمر هزینه‌های دولت در مقابل نرخ تولید ناخالص داخلی بود. توصیه‌های دولت برای ارائه راه حل‌های بهبود عملکرد اقتصادی شامل کاهش هزینه‌های دولت و فشار به سیستم مالیاتی کشور بود. این نگرانی‌ها از وضعیت مالی و اقتصادی، دولت نیوزلند را مجبور کرد تا دست به مجموعه‌ای از اصلاحات بنیادی از جمله به‌کارگیری مبنای تعهدی حسابداری بزند. هدف‌های اصلی برنامه اصلاحات عبارت بودند از: بهبود پاسخگویی و شفافیت در فعالیت‌های دولت، کاهش نفوذ دولت در اقتصاد، و ارائه خدمات عمومی مناسب (چم‌پاکس، ۲۰۰۶). به‌کارگیری مبنای تعهدی برای سازمان‌های دولتی و تمامی ساختار دولت که مشمول قانون مالیه عمومی ۱۹۸۹ می‌شدند، الزامی شد. اصلاحات بعدی در سال ۱۹۹۴ و زمانی انجام گرفت که قانون پاسخ‌گویی مالی مبنی بر الزام دولت به ارائه پیش‌بینی وضعیت مالی خود با استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری، شامل افشا مخارج، درآمدها، مازاد یا کسری بودجه، بدهی، و خالص ارزش دارایی‌ها عملی شد (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰، ۶-۳۰۱).

منافع: چم‌پاکس (۲۰۰۶) در تحقیق خود نشان داد که پس از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در نیوزلند بدهی‌های مالی ناخالص این کشور از ۶۵ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۳، به ۲۳ درصد آن در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است؛ این در حالی است که این رقم برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در زمان مشابه، از ۶۶ درصد به ۷۶ درصد افزایش یافته بود. همچنین، این کشور تا اواخر دهه ۹۰، هر سال مازاد بودجه گزارش کرده است، در نتیجه، خالص بدهی‌های دولت نیوزلند به طور چشم‌گیری از ۵۲ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۲، به حدود ۱۰ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است.

حسابداری تعهدی همچنین مزایایی برای وزیران جهت تصمیم‌گیری تخصیص منابع به همراه داشته است. شرکت کنندگان در مطالعه اس‌تیس و نورمن<sup>۱۳</sup> به طور عمومی درباره نتایج زیر توافق داشته‌اند:

گزارشگری مالی بهتری در سازمان و در سطح دولت به وجود آمده است؛  
جدا سازی شفاف مخارج سرمایه‌ای از مخارج عملیاتی این اجازه را فراهم می‌آورد تا در زمینه مالی تصمیم‌های عقلایی گرفته شود؛  
گزارشگری مالی شفاف‌تر، امکان مناسب‌تری درباره ارزیابی بهتر عملکرد و وضعیت مالی دولت به عموم مردم می‌دهد؛ و  
نظم مالی بهتر و کنترل فعالیت‌های غیر ضروری برقرار شده است (اس‌تیس و نورمن، ۱۹۹۵).

## ۲-۴-۳. اتحادیه اروپا

اقدام‌های اتحادیه اروپا: در سال‌های اخیر اتحادیه اروپا نیز مزایای استفاده از حسابداری تعهدی را به رسمیت شناخته است. این فرآیند از سال ۲۰۰۰ و با پیشنهاد طرح مقررات مالی نوین که توسط کمیسیون پرودی<sup>۱۴</sup> مبنی بر بهبود عملکرد و اثربخشی سامانه حساب‌های اروپا<sup>۱۵</sup> مطرح شده بود، آغاز شد. نتیجه این طرح چند اقدام چشم‌گیر بود:

- ۱- پیشنهاد مطالعه، معرفی و استقرار حساب‌های عمومی به وسیله گروهی از متخصصان خبره حسابداری بخش عمومی؛
- ۲- تدوین نقشه راهی در ژوئن ۲۰۰۱ برای مدرن‌سازی نظام مالی اروپا مطرح شد و در هیات حساب‌برسان مورد تایید قرار گرفت؛
- ۳- تحلیلی پیرامون تجربه تعدادی از اعضای اتحادیه اروپا درباره حسابداری تعهدی صورت گرفت (بریتانیا، فرانسه، سوئد، اسپانیا، و هلند).

در ژوئن سال ۲۰۰۲، مقررات مالی جدید به اتفاق اعضای پارلمان اروپا تصویب شد. به موجب این مقررات کمیسیون اروپا ملزم شد تا به طور کامل فرآیندگذار به حسابداری تعهدی را تا سال ۲۰۰۵

13- Stace and Norman

14- Prodi Commission

15- European System of Accounts (ESA95)

تکمیل و استانداردهای حسابداری بخش عمومی را نیز با توجه به محدودیت‌های و الزام‌های تغییرات اجزای حساب‌های عمومی به روز کند. پیشنهاد، تدوین یک چارچوب یکپارچه حسابداری بر مبنای استانداردهای هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و دربرگیرنده نقشه راهی سه ساله برای دستیابی به اهداف اصلی زیر بود:

- ۱- تدوین چارچوب نوین حسابداری؛
- ۲- یکپارچه‌سازی داده‌های حسابداری؛
- ۳- سازمان‌دهی کنترل‌های داخلی بر روی داده‌های حسابداری؛ و
- ۴- افزایش آموزش و آگاهی.

هم‌زمان با این تصمیم‌ها، این نتیجه حاصل شد که سیستم فناوری اطلاعات و معماری کنونی آن الزام‌های نظام نوین حسابداری را پوشش نمی‌دهد. یک تحقیق مستقل خارجی توصیه کرده بود که هیات اروپایی باید میان دو گزینه «مجموعه‌ای واحد از استانداردها» و یا «نظام یکپارچه نوین» یکی را انتخاب کند (مکندریک، ۲۰۰۷).

#### ۲-۴-۴. کانادا

کانادا، در مطالعه‌ای برای یافتن بهترین رویه‌های سازماندهی برنامه گذار به حسابداری تعهدی با استفاده از روش بهینه‌کاو<sup>۱۶</sup>، به بررسی حوزه‌های پرچالش سیاست‌گذاری پرداخته است. آنان در بررسی‌های خود دریافتند که برای گذار به حسابداری تعهدی، مسائل زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

- ۱- اثربخشی سیاست‌گذاری پیرامون حسابداری تعهدی برای بیان شفاف ارزش افزوده واقعی استفاده از آن؛
- ۲- ثبات و اعتبار رویکردهای به‌کار گرفته شده در روش‌های شناسایی، طبقه‌بندی و ارزش‌گذاری دارایی‌ها؛
- ۳- تبیین رویکردهای راهبردی، روش‌شناسی، و رویه‌های سازگاری محیط قانونی نوین برای سازگاری با حسابداری تعهدی؛
- ۴- ثبات تعریف آستانه اهمیت برای سرمایه‌ای کردن دارایی‌ها و گروه‌بندی آن‌ها در صورت‌های مالی اساسی؛
- ۵- سازگاری دستورالعمل‌های حسابداری تعهدی با فرآیندها و رویه‌های کسب‌وکار موجود؛
- ۶- کفایت دستورالعمل‌ها و مستندات در دسترس برای سازگاری رویه‌های حسابداری تعهدی با فعالیت‌های عملی؛ و
- ۷- نظارت کافی حساب‌برسان برون‌سازمانی با توجه به دستورالعمل‌های حسابداری تعهدی و الزام‌های پیاده‌سازی آن (آیفک، ۲۰۰۶).

## ۲-۴-۵. استفاده از مبنای تعهدی در سطح بین‌المللی

مطابق مطالعه تطبیقی انجام شده درباره سیستم حسابداری دولتی برخی کشورها توسط سازمان حسابرسی کشور، در حال حاضر این کشورها از مبنای حسابداری به شرح زیر استفاده می‌کنند:

جدول شماره (۱)، مبنای حسابداری مورد استفاده کشورهای آمریکا، استرالیا، نیوزلند، و کانادا

نام کشور	مبنای حسابداری در سطح حساب‌های مستقل دولتی	در سطح حساب‌های مستقل وجوه سرمایه‌ای و امانی	در سطح صورت‌های مالی جامع دولت
آمریکا	مبنای تعهدی تعدیل شده با تأکید بر معیار جریان منابع مالی جاری	از مبنای تعهدی کامل با تأکید بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی کامل با تأکید بر جریان منابع اقتصادی
استرالیا	مبنای تعهدی با تأکید بر معیار جریان منابع اقتصادی		
نیوزلند	مبنای تعهدی با تأکید بر معیار جریان منابع اقتصادی		
کانادا	مبنای تعهدی کامل با تأکید بر معیار جریان منابع اقتصادی		

همچنین، خان و میس (۲۰۰۹) به نقل از آمارهای بانک جهانی و سازمان همکاری اقتصادی و توسعه وضعیت به‌کارگیری مبنای تعهدی در کشورهای مختلف را به شرح جدول (۲) بیان کردند:

Archive of SID

جدول شماره (۲)، مبنای حسابداری مورد استفاده در برخی کشورهای جهان (به نقل از سازمان همکاری و توسعه اقتصادی)

نام کشور	مبنای نقدی کامل	مبنای نیمه تعهدی	مبنای تعهدی کامل
اتریش	r		
بلژیک	r		
کامبوج		r	
کلمبیا	r		
جمهوری چک			r
فنلاند		r	
فرانسه	r		
آلمان			r
یونان			r
مجارستان			r
ایسلند		r	
اندونزی		r	
ایرلند		r	
اردن		r	
کنیا			r
مکزیک		r	
مراکش			r
هلند			r
نروژ			r
جمهوری اسلواکی			r
اسلونی			r
سوئد		r	
ترکیه			r
انگلیس	r		

۲-۵. تحقیق‌های پیشین پیرامون گذار به حسابداری تعهدی در ایران

رئوفی (۱۳۸۱) در پایان تحقیق خود تحت عنوان «بررسی میزان اطلاعات مربوط به گزارش‌های مالی دستگاه‌های دولتی در مبنای حسابداری نقدی و تعهدی تعدیل شده» چهار نتیجه گرفته است:

۱)) در روش نقدی حسابداری دولتی کلیه اطلاعات مربوط و موثر در تصمیم‌گیری در گزارش‌های مالی دولتی منعکس نمی‌شود.

۲. استفاده از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده امکان ارائه اطلاعات مربوط بیشتری در گزارش‌های مالی دستگاه‌های دولتی را فراهم می‌آورد.

۳. نظام حسابداری دولتی ایران تا قبل از سال ۱۳۸۱ از ویژگی‌های مورد نیاز یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب برخوردار نبود.

۴. نظام جدید حسابداری دولتی ایران ویژگی‌های لازم یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را دارا است.

باباجانی و باغومیان (۱۳۸۶) در تبیین «ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران» نتایج حاصل از تحقیق خود را این‌گونه بیان می‌کند: «می‌توان گفت که شالوده نظام پاسخ‌گویی بر مبنای حسابداری مورد استفاده در آن است. از سوی دیگر، ملاحظه شده است که مناسب‌ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل تعهدی تعدیل شده است. اما، به رغم تحولات دو دهه اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود و حتی اصلاحات ایجاد شده در نظام بودجه‌بندی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است. به این ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقام‌های مسئول درباره فرهنگ پاسخ‌گویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخ‌گویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ‌خواهان یا صاحبان واقعی حق است». ت که اگر سیاست رسیدند که: «(در حال حاضر، درآمدهای شهرداری تهران، برای استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده با محدودیت

باباجانی و مددی (۱۳۸۸) در تحقیق خود پیرامون «امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران» به این نتایج رسیدند:

۱)) کلیه درآمدهای دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی به استثنا درآمد تحقیقات و پژوهش، از شرط لازم (قابلیت اندازه‌گیری) برای استفاده از مبنای تعهدی برخوردار هستند.

۲. کلیه درآمدهای دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی به استثنا درآمد تحقیقات و پژوهش، از شرط کافی (قابلیت وصول) برای استفاده از مبنای تعهدی برخوردار هستند.

۳. هزینه‌های دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی در زمان ایجاد قابل ثبت است.

۴. دارایی‌های سرمایه‌ای با استفاده از روش‌های مناسب ارزش‌یابی قابل انعکاس در صورت‌های مالی اساسی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی است.

۵. بدهی‌های بلند مدت دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، قابل انعکاس در صورت‌های مالی اساسی است.

۶. محاسبه استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای با استفاده از روش‌های مناسب و انعکاس آن در



صورت‌های مالی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی با کمی تردید، امکان پذیر است)).  
حصارکی (۱۳۸۸) در پژوهش خود به «بررسی قابلیت تشخیص، شناسایی و گزارشگری درآمدهای شهرداری تهران با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده» پرداخته است. وی نتیجه گرفته است که: (۱). کلیه درآمدهای مستمر و غیرمستمر مورد آزمون شهرداری تهران (۲۶ منبع درآمدی) در این پژوهش از شرط لازم (قابلیت اندازه‌گیری به صورت قابل اتکا) برخوردارند.

۲. کلیه درآمدهای مستمر و غیرمستمر مورد آزمون شهرداری تهران (۲۶ منبع درآمدی) در این پژوهش از شرط کافی (قابلیت وصول در سال مالی یا شصت روز پس از آن) برخوردارند)).  
وی همچنین خاطر نشان می‌سازد: ((شهرداری تهران از اواخر سال ۱۳۸۵ اقدام به تغییر نظام حسابداری خود از نقدی به تعهدی کرده است، اما همچنان در شناسایی درآمدهای خود از مبنای نقدی استفاده می‌کند. در صورتی که نتایج این پژوهش نشان می‌دهد در حال حاضر مناسب‌ترین مبنا برای شناسایی درآمدهای شهرداری تهران مبنای تعهدی تعدیل شده است)).

صابر (۱۳۸۸) در تحقیق خود تحت عنوان «بررسی موانع گزارشگری بر مبنای تعهدی در بخش عمومی ایران» نتیجه می‌گیرد که مهم‌ترین موانع اجرای حسابداری تعهدی در ایران عبارت‌اند از: (۱). نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی.

۲. نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم.

۳. نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی)).

باباجانی و قنبریان (۱۳۹۰) در پژوهش خود در رابطه با موضوع «ارزیابی فرآیند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها» به این نتیجه رسیدند که: ((در حال حاضر، درآمدهای شهرداری تهران، برای استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده با محدودیت‌هایی مواجه است. این در حالی است که اگر سیاست‌ها و خط‌مشی‌های محدود کننده اصلاح شود، زمینه لازم برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی درآمدهای شهرداری تهران فراهم می‌شود)).

زارعی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی اقدام به «ارائه الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران» کرده‌اند. آنان به بررسی این سوال پرداخته‌اند که کدام نهادها و متغیرها بر فرآیند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران تاثیر با اهمیتی دارد؟ در نهایت این محققان دریافتند که:

(۱). وزارت امور اقتصاد و دارایی بیشترین تاثیر را در شروع اصلاحات دارد.

۲. الزام‌های قانونی شامل الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین دارای بیشترین اهمیت، و اصلی‌ترین محرک اصلاحات مطرح است.

۳. نقش مشورتی دانشگاهیان و اعضای حرفه با اهمیت است و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بیشترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد و در مرتبه دوم اهمیت استادان حسابداری و تالیف‌های آنان قرار دارد.

۴. راهبرد ترکیبی دستوری و مشارکتی، مرحله‌ای و بخشی مطلوب‌ترین راهبرد به منظور اصلاحات

حسابداری دولتی است.

۵. رویکرد پاسخ‌گو محور و مدیریت محور با هم به عنوان مطلوب‌ترین رویکرد اصلاحی در ایران مطرح است.

۶. محیط سیاسی و سه عامل مهم‌تر آن، که شامل حاکمیت دولت‌های پاسخ‌گو، تقویت رسانه‌های خبری به منظور پیگیری مستمر رخدادهای مالی و تقویت رابطه نظارتی میان مجلس و دولت است، مهم‌ترین عوامل موثر بر اجرای اصلاحات است.

### ۳. سوال‌ها و فرضیه‌های تحقیق

این تحقیق برای پاسخ به یک پرسش اساسی انجام شده است:

۱. با توجه به شرایط کنونی، موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران کدام است؟

این پرسش در قالب فرضیه‌های زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

فرضیه ۱. خواست سیاست‌مداران و تدوین‌کنندگان خط‌مشی عمومی کشور برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی با اهمیت است.

فرضیه ۲. وجود استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مقررات حمایت‌کننده نقش با اهمیتی در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی دارد.

فرضیه ۳. عدم مطالبه عمومی مردم نسبت به پاسخ‌دهی شفاف دولت در برابر عملکرد مالی خود، موجب رخوت مدیران کلان کشور برای به کارگیری مبنای تعهدی در جهت گزارش عملکرد مالی واقعی خود می‌شود.

فرضیه ۴. اقتصاد دولتی و سهم وسیع دولت در ارائه خدمات به همراه هزینه‌های آشکار و پنهان اصلاح نظام گزارشگری مالی موجب شده است که سیاست‌گذاران در سطح کلان کشور برنامه جامعی برای گذار به حسابداری تعهدی تدوین نکنند.

### ۳-۱. تعیین حجم نمونه و روش جمع‌آوری داده‌ها

جامعه آماری این تحقیق دو گروه اصلی را دربرمی‌گیرد. گروه اول صاحب‌نظران دانشگاهی که به تدریس و پژوهش در حوزه حسابداری دولتی می‌پردازند، و گروه دوم، صاحب‌نظران و کارشناسان حرفه‌ای که در حوزه حسابداری دولتی مشغول به فعالیت هستند. گروه اول اساتید و دانش‌گهیان کشور را در برمی‌گیرد و گروه دوم، کارشناسان صاحب‌نظران نهادهای دولتی مانند دیوان محاسبات، شهرداری‌ها، سازمان حسابرسی، بازرسی کل کشور را شامل می‌شود. به دلیل محدودیت‌ها زمانی و مکانی و با در نظر گرفتن هزینه‌های تحقیق، بررسی کل جامعه آماری نه مقدور و نه به صرفه است، لذا با استفاده از روش‌های آماری، اقدام به تعیین نمونه مناسب، با توجه به سطح معناداری<sup>۱۷</sup> مورد نظر شده است.

17- Significant Level

برای تعیین حجم نمونه مناسب، ابتدا سطح معناداری باید مشخص شود. در این تحقیق با اختیار کردن سطح خطای ( $\alpha$ ) ۵ درصد، سطح اطمینان ( $1-\alpha$ ) ۹۵ درصد مد نظر قرار گرفته است. حال با استفاده از داده‌های حاصل از توزیع پرسشنامه‌های اولیه، و مشخص بودن سطح اطمینان مورد نظر با استفاده از رابطه شماره (۲)، تعداد نمونه‌های لازم برای حفظ سطح معناداری تحقیق، مشخص می‌شود. به دلیل آن که نسبت نمونه به نسبت کل جامعه آماری عددی بزرگتر از پنج است، لذا به جای استفاده از توزیع نرمال می‌توان از توزیع  $t$  استفاده کرد. این توزیع امکان استفاده از انحراف معیار نمونه به جای انحراف معیار کل جامعه را فراهم می‌کند.

$$n = \frac{z_{\frac{\alpha}{2}}^2 \times \delta^2}{d^2}$$

$\delta^2$ ، 1.96

رابطه شماره (۱)، فرمول محاسبه حجم نمونه

در این رابطه،  $n$  تعداد حداقل نمونه مورد نیاز برای حفظ سطح معناداری،  $Z_{\frac{\alpha}{2}}$  مقدار ثابت آماری، (در این تحقیق، ۱.۹۶)، واریانس نمونه اولیه، و  $d$  نیز برابر با همان  $\alpha$  (در این تحقیق، ۰.۰۵) است. با استفاده از رابطه شماره (۱) و انحراف معیار پاسخ‌های اولیه (۳۰ پاسخ)، تعداد حجم نمونه نهایی در حدود ۱۸۲ پاسخگو تخمین زده شد.

در این تحقیق از پرسشنامه به عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. پرسشنامه با توجه به فرضیه‌ها و سوال‌های تحقیق در قالب ۲۷ سوال و با استفاده از روش طیفی لیکرت<sup>۱۸</sup> طراحی شد. از این ۲۷ سوال مطرح شده، ۱۸ سوال به طور مستقیم موانع و راه‌کارهای گذار به حسابداری تعهدی را بررسی کرده است. در ابتدا و به عنوان نخستین گام، روایی یا اعتبار<sup>۱۹</sup> پرسشنامه از نظر محتوا مورد بررسی اولیه قرار گرفت. سپس، جهت بررسی بیشتر، و تعیین تعداد نمونه نهایی، میان اساتید و صاحب‌نظران، به عنوان نمونه اولیه، توزیع شد و در گام بعدی، نظرهای ایشان جهت اصلاح پرسشنامه مورد توجه قرار گرفت. سپس، با استفاده از اطلاعات به دست آمده از نمونه اولیه، قابلیت اتکای<sup>۲۰</sup> پرسشنامه مورد ارزیابی قرار گرفت.

این ارزیابی با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ و با بهره‌گیری از نرم افزار تحلیل آماری اسپاس<sup>۲۱</sup> (نسخه ۱۹) انجام شد. به عنوان نمونه اولیه در این تحقیق، تعداد ۳۰ پرسشنامه میان صاحب‌نظران توزیع شد. نتیجه برآورد اولیه ضریب آلفای کرونباخ ۰.۸۱۵ درصد محاسبه و از آن جایی که ضریب آلفای کرونباخ بیش از ۷۰ درصد، به معنای قابلیت اتکای پرسشنامه است (عباسی و همکاران)، لذا روایی پرسشنامه در این آزمون تایید شده است. هم‌چنین، در نهایت، روایی پرسشنامه با توجه به افزایش تعداد داده‌ها، به ۹۱.۲ درصد افزایش یافت.

18- likert Spectrum

19- Validity

20- Reliability

21- IBM; Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)

### ۲-۳. آمار توصیفی داده‌های تحقیق

در مجموع، اطلاعات فردی پاسخ دهندگان از منظر آماری به شرح زیر بوده است:  
جدول شماره (۴)، آمار توصیفی مقاطع تحصیلی کلیه پاسخ دهندگان

مقطع تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کارشناسی	۹۲	٪۵۰٫۵	٪۵۰٫۵
کارشناسی ارشد	۵۹	٪۳۲٫۴	٪۸۳
دکتری	۳۱	٪۱۷	٪۱۰۰
جمع	۱۸۲	٪۱۰۰	

جدول شماره (۵)، وضعیت اشتغال در دانشگاه‌ها و موسسه‌های پژوهشی، یا جامعه حرفه‌ای کلیه پاسخ دهندگان

وضعیت	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
عضو تمام وقت هیات علمی	۱۶	٪۸٫۸	٪۸٫۸
عضو نیمه وقت هیات علمی	۰	۰	٪۸٫۸
مدرس دانشگاه	۳۸	٪۲۰٫۹	٪۲۹٫۷
پژوهش‌گر مراکز مطالعاتی	۱۲	٪۶٫۶	٪۳۶٫۳
اشتغال به حرفه حسابداری/حسابرسی دولتی	۱۱۶	٪۶۳٫۷	٪۱۰۰
جمع	۱۸۲	٪۱۰۰	

جدول شماره (۶)، محل اشتغال کلیه پاسخ دهندگان

محل اشتغال	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
سازمان حسابرسی	۳۷	٪۲۰٫۳	٪۲۰٫۳
دیوان محاسبات	۱۰	٪۵٫۵	٪۲۵٫۸
سازمان امور مالیاتی	۸	٪۴٫۴	٪۳۰٫۲
بازرسی کل کشور	۱۳	٪۷٫۱	٪۳۷٫۴
مرکز پژوهش‌های مجلس	۳	٪۱٫۶	٪۳۹٫۰
شهرداری‌های کشور	۴۳	٪۲۳٫۶	٪۶۲٫۶
وزارت اقتصاد و امور دارایی	۱۰	٪۵٫۵	٪۶۸٫۱
بخش خصوصی	۱۶	٪۸٫۸	٪۷۶٫۹
دانشگاه یا موسسات آموزش عالی	۲۷	٪۱۴٫۸	٪۹۱٫۸
سازمان بورس و اوراق بهادار	۳	٪۱٫۶	٪۹۳٫۴
معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی	۵	٪۲٫۷	٪۹۶٫۲
سایر	۷	٪۳٫۸	٪۱۰۰
جمع	۱۸۲	٪۱۰۰	

جدول شماره (۷)، سابقه تدریس کلیه پاسخ دهندگان

سابقه تدریس دروس مرتبط با بخش عمومی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۵ سال	۲۳	٪۱۲٫۶	٪ ۴۰٫۴
۵ سال و کمتر از ۱۰ سال	۱۴	٪۷٫۷	٪ ۶۴٫۹
۱۰ سال و کمتر از ۱۵ سال	۱۱	٪۶٫۰	٪ ۸۴٫۲
۱۵ سال و کمتر از ۲۰ سال	۷	٪۳٫۸	٪ ۹۶٫۵
۲۰ سال و کمتر از ۲۵ سال	۲	٪۱٫۱	٪ ۱۰۰
۲۵ سال و بیشتر	۰	۰	
مجموع داده‌های معتبر	۵۷	٪ ۳۱٫۳	
پاسخ داده نشده	۱۲۵	٪ ۶۸٫۷	
جمع	۱۸۲	٪ ۱۰۰	

جدول شماره (۸)، سابقه اشتغال کلیه پاسخ دهندگان

سابقه اشتغال در حرفه حسابداری، حسابرسی و یا مدیریت مالی در بخش عمومی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۵ سال	۳۴	٪ ۱۸٫۷	٪ ۲۲٫۷
۵ سال و کمتر از ۱۰ سال	۴۸	٪ ۲۶٫۴	٪ ۵۴٫۷
۱۰ سال و کمتر از ۱۵ سال	۳۰	٪ ۱۶٫۵	٪ ۷۴٫۷
۱۵ سال و کمتر از ۲۰ سال	۱۵	٪ ۸٫۲	٪ ۸۴٫۷
۲۰ سال و کمتر از ۲۵ سال	۱۱	٪ ۶٫۰	٪ ۹۲٫۰
۲۵ سال و بیشتر	۱۲	٪ ۶٫۶	٪ ۱۰۰
مجموع داده‌های معتبر	۱۵۰	٪ ۸۲٫۴	
پاسخ داده نشده	۳۲	٪ ۱۷٫۶	
جمع	۱۸۲	٪ ۱۰۰	

چولگی انحراف از قرینه و کشیدگی، پراکندگی جامعه نسبت به توزیع نرمال است. در تحقیق‌های تجربی، اگر بازه این دو در محدوده‌ای خارج از (۲ و -۲) قرار گیرد، لازم است تا قیل از تجزیه و تحلیل آماری، داده‌ها نرمال شوند. جدول زیر مقادیر چولگی و کشیدگی را برای داده‌های جمع‌آوری شده این تحقیق نشان می‌دهد.

جدول شماره (۹)، آمار توصیفی داده‌های تحقیق

شماره سوال	تعداد جواب	میانگین	واریانس	چولگی	کشیدگی	خطای استاندارد	آماره	خطای استاندارد
۱	۱۸۲	۱,۸۵	۰,۷۰۲	۰,۹۱۴	۰,۱۸	خطای استاندارد	۱,۰۲۴	۰,۳۵۸
۲	۱۸۲	۲,۰۴	۰,۸۴۹	۰,۹۴۱	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۸۲۶	۰,۳۵۸
۳	۱۸۲	۲,۱۷	۰,۹۳۸	۰,۷۵۹	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۴۶۵	۰,۳۵۸
۴	۱۸۲	۱,۹۸	۰,۸۲۸	۱,۰۲۲	۰,۱۸	خطای استاندارد	۱,۰۹۳	۰,۳۵۸
۵	۱۸۲	۲,۱۱	۰,۸۲۸	۰,۹۳۸	۰,۱۸	خطای استاندارد	۱,۲۶۵	۰,۳۵۸
۶	۱۸۲	۱,۹۶	۰,۹۳۷	۰,۸۲۷	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۲۲۴	۰,۳۵۸
۷	۱۸۲	۲,۰۵	۰,۹۶۹	۰,۹۷۸	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۶۲۱	۰,۳۵۸
۸	۱۸۲	۲,۰۵	۰,۸۲۱	۰,۹۸۴	۰,۱۸	خطای استاندارد	۱,۲۳۰	۰,۳۵۸
۹	۱۸۲	۲,۰۹	۰,۷۷۰	۱,۰۰۶	۰,۱۸	خطای استاندارد	۱,۴۹۵	۰,۳۵۸
۱۰	۱۸۲	۲,۱۵	۰,۷۷۲	۰,۸۳۱	۰,۱۸	خطای استاندارد	۱,۱۱۰	۰,۳۵۸
۱۱	۱۸۲	۲,۱۰	۰,۸۵۶	۱,۰۱۷	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۸۹۴	۰,۳۵۸
۱۲	۱۸۲	۲,۱۵	۰,۹۴۵	۰,۹۷۵	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۷۷۱	۰,۳۵۸
۱۳	۱۸۲	۲,۰۳	۰,۹۹۳	۱,۰۵۱	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۹۶۸	۰,۳۵۸
۱۴	۱۸۲	۲,۰۷	۰,۷۴۱	۰,۸۰۸	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۷۸۶	۰,۳۵۸
۱۵	۱۸۲	۲,۱۱	۰,۹۱۶	۱,۰۰۱	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۸۰۸	۰,۳۵۸
۱۶	۱۸۲	۲,۰۵	۰,۸۱۵	۰,۹۸۵	۰,۱۸	خطای استاندارد	۱,۲۶۰	۰,۳۵۸
۱۷	۱۸۲	۱,۹۸	۰,۸۲۸	۰,۹۷۷	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۹۸۹	۰,۳۵۸
۱۸	۱۸۲	۲,۰۴	۰,۹۲۶	۰,۹۲۷	۰,۱۸	خطای استاندارد	۰,۶۷۸	۰,۳۵۸

همان‌گونه که در جدول شماره (۹) مشخص است، چولگی و کشیدگی هیچ یک از آماره‌ها در خارج از بازه ذکر شده قرار نداشته و در نتیجه، می‌توان نتیجه گرفت که نمونه گرفته شده نیاز به نرمال‌سازی آماری ندارد.

### ۳-۳. آزمون فرضیه‌های تحقیق

#### ۳-۳-۱. آزمون دو جمله‌ای

در این آزمون پاسخ‌ها به دو گروه تقسیم می‌شوند. گروهی که میانگین پاسخ آن‌ها کمتر از ۲,۵، و گروهی که میانگین پاسخ آن‌ها بیشتر از ۲,۵ بوده است. سپس به هر یک کدی (به‌طور مثال به ترتیب ۱ و صفر) تخصیص داده شده و گروه اول موافق و گروه دوم مخالف نامیده می‌شوند. حد وسط نقطه بی‌تفاوتی است. فرض  $H_0$  برابر است با برابری دو نسبت و فرض  $H_1$  برابر است با عدم برابری.

در نهایت، نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق در این به این شرح است:

**جدول شماره (۱۰)، نتایج آزمون دوجمله‌ای برای سوال ۱ تحقیق**

شماره فرضیه	نسبت مورد انتظار	آماره P	فرض $H_0$	نتیجه‌گیری
۱	۵۰٪	۰,۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی
۲	۵۰٪	۰,۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی
۳	۵۰٪	۰,۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی
۴	۵۰٪	۰,۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی

**۳-۳-۲. تجزیه و تحلیل آزمون دو جمله‌ای**

نتایج آزمون فرضیه‌های با استفاده از روش آزمون دو جمله‌ای در جدول شماره (۱۰) ارائه شده است. نتایج این آزمون (کوچکتر بودن آماره P از سطح خطا یعنی ۵ درصد) مبین رد فرض  $H_0$  یعنی برابری نظرات موافق و مخالف است. در نهایت، با تجزیه تحلیل پاسخ‌ها مشخص شد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، پاسخ دهندگان با تمامی فرضیه‌های تحقیق موافق بوده‌اند.

**۳-۳-۳. آزمون T**

برای افزایش قابلیت اتکای نتایج تحقیق، از این آزمون برای بررسی فرضیه‌های استفاده شده است. از آن جایی که عدد ۲,۵ به عنوان میانگین طیف برای پاسخ‌ها انتخاب شده است، لذا انتظار بر آن است تا هر فرضیه‌ای که میانگین پاسخ‌های سوالات مرتبط با آن کمتر از این عدد است، مورد تایید قرار گیرد. فرض  $H_0$  در این آزمون بر این پایه است که میانگین پاسخ‌ها عددی حداقل برابر و بزرگ از ۲,۵ است. پس، با رد فرضیه صفر تحقیق، صحت فرضیه‌های اصلی تایید خواهد شد. در ادامه نتایج آزمون T گزارش شده است.

**جدول شماره (۱۱)، نتایج آزمون T برای سوال ۱ تحقیق**

شماره فرضیه	تعداد پاسخ	درجه آزادی	میانگین	اختلاف میانگین نمونه و مقدار آزمون	آماره P	آماره t	کران پایین بازه اطمینان ۹۵٪	کران بالای بازه اطمینان ۹۵٪	نتیجه‌گیری
۱	۱۸۲	۱۸۱	۱,۹۵۰	-۰,۵۴۷	۰,۰۰۰	-۸,۸۳۲	-۰,۶۸۰	-۰,۴۱۳	رد فرض $H_0$
۲	۱۸۲	۱۸۱	۱,۹۸۰	-۰,۵۲۲	۰,۰۰۰	-۸,۴۲۶	-۰,۶۵۵	-۰,۳۸۹	رد فرض $H_0$
۳	۱۸۲	۱۸۱	۲,۰۱۵	-۰,۴۸۶	۰,۰۰۰	-۷,۸۹۲	-۰,۶۱۹	-۰,۳۵۳	رد فرض $H_0$
۴	۱۸۲	۱۸۱	۲,۰۷۳	-۰,۴۲۹	۰,۰۰۰	-۶,۳۳۷	-۰,۵۶۸	-۰,۲۹۰	رد فرض $H_0$

**۳-۳-۴. تجزیه و تحلیل آزمون T**

همان‌طور که جدول شماره (۱۱) نشان می‌دهد، نتایج آزمون T برای فرضیه‌های تحقیق، رد فرض  $H_0$  است. از آن جایی که آماره t عددی خارج از محدوده (۱,۹۶، -۱,۹۶) بوده و آماره P نیز از سطح

خطای در نظر گرفته شده در تحقیق (۵ درصد) نیز کمتر است و همچنین، با توجه به این که عدد صفر در طیف پیوسته کران بالا تا پایین بازه اطمینان قرار ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که فرض  $H_0$  یعنی بزرگ‌تر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سوالات از عدد ۲٫۵، رد شده است. بنابراین، نتایج این آزمون همانند آزمون دو جمله‌ای با سطح اطمینان ۹۵ درصد، حاکی از پذیرفته بودن تمامی فرض‌های تحقیق است.

#### ۴. اهم یافته‌های تحقیق

علاوه بر تجزیه و تحلیل نتایج و آزمون فرضیه‌ها، یافته‌های این تحقیق را می‌توان در چند نکته به این شرح بیان کرد:

۱- دولت و حمایت سیاسی همه‌جانبه در کنار پایبندی به انجام اصلاحات، اساسی‌ترین عامل شروع و اجرای موفقیت آمیز اصلاحات مالی و فرآیند گذار است؛ در نتیجه، ثبات سیاسی یکی از عواملی است که می‌تواند نقش به‌سزایی در انجام یا عدم انجام اصلاحات و تغییر مبنای حسابداری داشته باشد.

۲- التزام دولت به پاسخ‌گویی و تعهد نمایندگان مردم برای بررسی عملکرد همه‌جانبه دولت یکی از عواملی است که دولت را ناگزیر از به‌کارگیری مبنای تعهدی می‌کند. اگر مردم چه از طریق نمایندگان و چه از طریق سایر ابزارها مانند رسانه‌ها، اعتراض‌های مدنی از مجرای قانونی، و چانه‌زنی‌های مستقیم از طریق اتحادیه‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد دولت را ملزم به ارائه اطلاعات شفاف مالی کنند، دولت نیز مجبور خواهد شد اطلاعاتی را در اختیار مردم قرار دهد که آنان را از صحت عملکرد خود مطمئن کند. از آن روی که مبنای نقدی نمی‌تواند اطلاعات کاملی را در اختیار استفاده‌کنندگان اطلاعات بگذارد، لذا دولت با تقاضای اطلاعاتی شفاف‌تر و قابل اتکاتر روبه‌رو خواهد شد. این امر می‌تواند زمینه‌ساز استفاده از مبنای تعهدی در بخش عمومی باشد.

۳- فرآیند گذار پرهزینه و زمان‌بر است. به همین دلیل، شاید در ابتدا مدیران ارشد کشور علاقه‌ای به انجام آن نداشته باشند. به‌خصوص که قدرت به سرعت جابه‌جا می‌شود و مدیران علاقه‌ای به انجام پروژه‌هایی با ریسک بالا ندارند. در این شرایط، فرهنگ‌سازی عامل کلیدی برای آغاز فرآیند گذار است. اگر مدیران ارشد کشور در تمامی احزاب و مدیران مستقل به دیدگاه مشترکی مبنی بر سودمندی مبنای تعهدی برای حسابداری بخش عمومی برسند، آن‌گاه در هر شرایط سیاسی، الزام و تعهد لازم برای تدوین و اجرای موفقیت آمیز فرآیند گذار افزایش می‌یابد. پس، سودمندی مبنای تعهدی ابتدا باید از نظر مدیران ارشد درک شود و بعد از آن، تمامی افراد جامعه باید نسبت به مزیت‌های آن آگاهی یابند. در مورد جامعه و مردم، شاید لازم باشد تا ایشان نسبت به عادات مصرفی و دریافت خدمات دولتی تغییراتی را بپذیرند. در نهایت، درک این سودمندی فرآیندی است که باید ابتدا از بالا و نهادهای دولتی آغاز شود و تا لایه‌های پایین جامعه گسترش یابد.

۴- به عنوان قاعده‌ای کلی، جذب نخبگان توسط بخش عمومی سخت‌تر از بخش خصوصی است. فارغ از دلایل این امر و تفاوت آن در کشورهای مختلف، دولت باید بکوشد تا در کنار به‌کارگیری



افراد حرفه‌ای، از صاحب‌نظران دانشگاهی نیز استفاده کند. به دلیل ضرورت پیش زمینه‌های نظری مورد نیاز فرآیند گذار و به دلیل انجام مطالعات متعدد در فضای دانشگاهی پیرامون بخش عمومی، تعریف جایگاهی مشورتی برای دانشگاهیان ضروری به نظر می‌رسد. استفاده از تخصص این افراد در تعامل با حسابداران حرفه‌ای باعث تدوین برنامه‌ای کارآ و اثربخش برای پیمودن فرآیند گذار می‌شود. همچنین، از آن‌جا که طیف وسیعی از کارشناسان حرفه‌ای ابتدا در آموزشگاه یا موسسات آموزشی تحصیلات خود را به اتمام می‌رسانند، وجود رابطه قوی میان دانشگاه و حرفه حسابداری دولتی در بلندمدت منجر به تربیت نیروی انسانی کارآمد برای بخش عمومی خواهد شد.

۵- به دلیل ماهیت فعالیت بخش عمومی، قوانین فراوانی بر نحوه راهبری این بخش نظارت دارد. از آن‌رو که دولت باید در برابر منابع در اختیار خود پاسخگو باشد و این پاسخ‌گویی از مجاری قانونی انجام شود، لذا وجود قوانین شفاف و به‌روز امکان تخلف دولت را تا حد زیادی کاهش می‌دهد. اگر قوانین و استانداردهای بخش عمومی به خوبی تدوین شوند، در بلندمدت، هم پاسخ‌گویی دولت و هم قابلیت اتکای اطلاعات مالی منتشر شده توسط آن افزایش می‌یابد.

#### ۵. نتیجه‌گیری

فرآیند گذار نیازمند سنجش دقیق شرایط موجود و تدوین برنامه‌ای جامع است. دولت ابتدا باید با کسب شناختی بنیادین، نقاط ضعف و قوت خود را شناسایی کند. سپس، با استفاده از ابزار تحلیل فاصله، وضعیت کنونی را با وضعیت مطلوب مقایسه کند. پس از انجام این کار، نیازهای دولت برای تدوین برنامه و اجرای فرآیند گذار به خوبی مشخص می‌شود. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که خواست سیاست‌مداران و درک آن‌ها از سودمندی مبنای تعهدی می‌تواند عامل اساسی برای شروع فرآیند گذار باشد. دولت باید با به رسمیت شناختن مزایای حسابداری تعهدی و ترویج آن بین افراد جامعه، در راستای اجرای برنامه‌های تدوین شده تلاش کنند. از طرفی، مردم نیز باید با تقویت حس پاسخ‌خواهی و مطالبه‌گری مدنی نسبت به عملکرد دولت در جامعه، مدیران را نسبت به پاسخ‌گویی ترغیب کنند. همچنین، دولت با واگذاری بخش‌های تجاری و غیرتجاری خود که ضرورتی برای اداره‌شان ندارد، هم از حجم اقتصاد دولتی بکاهد و از مزایای آن بهره‌جوید، هم هزینه‌های گذار به حسابداری تعهدی را کاهش دهد. پس، خصوصی‌سازی واقعی نیز می‌تواند به موفقیت فرآیند گذار به گونه‌ای موثر کمک کند.

تدوین قوانین مناسب و تصویب استانداردهای حسابداری دولتی و بخش عمومی کارآمد می‌تواند منجر به افزایش سرعت گذار و عاملی برای موفقیت آن با هزینه‌های کمتر شود. از طرفی، استفاده از مشاوران بخش خصوصی و یا حتی نهادهای بین‌المللی می‌تواند دولت را در انجام این امر یاری کند.

#### ۶. پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آینده

به دلیل آن که بسیاری از مشکلات فرآیند گذار در حین اجرای آن مشخص می‌شود، برای تحقیقات بیشتر شروع این فرآیند ضروری است. اما، به عنوان مطالعات مقدماتی مطالعه پیرامون این

موضوعات پیشنهاد می‌شود:

- ۱- بازشناخت معیارهای شناسایی دارایی و بدهی در بخش عمومی ایران متناسب با حجم تصدی‌گری دولت؛
- ۲- بررسی تاثیر بودجه‌ریزی عملیاتی بر فرآیند گذار؛
- ۳- بررسی نقش ثبات سیاسی دولت‌ها بر فرآیند گذار و هزینه‌های آن؛
- ۴- تاثیر تغییر مبنای حسابداری بر شاخص‌های کلان اقتصادی مانند کسری بودجه، میزان نسبت بدهی‌های دولت به تولید ناخالص داخلی؛
- ۵- بررسی علل نقص قوانین و تاخیر در تصویب استانداردهای حسابداری دولتی؛
- ۶- بررسی نقش ابزار تحلیل فاصله در انجام‌گذاری موفقیت و چگونگی پیاده‌سازی آن در نهادهای بخش عمومی ایران؛
- ۷- بررسی ظرفیت نهادهای بخش عمومی برای ایفای نقش رهبری در فرآیند گذار به حسابداری تعهدی.

#### ۷. پیشنهادهای کاربردی تحقیق

از آن روی که سازمان حسابرسی متولی امر تدوین استانداردهای حسابداری در کشور و وزارت اقتصاد و دارایی مسئولیت اجرایی هرگونه تصمیم‌گیری پیرامون حسابداری بخش عمومی در کشور دارد، لذا پیشنهاد می‌شود کارشناسان این مراکز از نتایج و یافته‌های این تحقیق در تدوین استانداردهای مناسب حسابداری بخش عمومی و برنامه جامع گذار به حسابداری تعهدی استفاده کنند.

#### ۸. محدودیت‌های تحقیق

به غیر از محدودیت ذاتی پژوهش با استفاده از پرسشنامه و عدم دسترسی به مدیران ارشد اجرایی کشور و نهادهای اصلی بخش عمومی، هم‌چنین محدودیت‌های ناشی از نمونه‌گیری و استفاده از روش‌های آماری، محدودیت اثرگذار دیگری بر نتایج تحقیق مترتب نبوده است.

#### منابع:

- 1-Bargues, Vela, (1992) "Public versus private Budgeting. A comparative study"; The Government Accountants Journal; fall; pp.4752-.
- 2- Champoux, Mark. (2006). "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions", Paper Presented at Federal Budget Policy Seminar, Briefing Paper No.27
- 3-FEE. (2008). "Modernizing the EU accountants: Enhanced management information and greater transparency", European Commission, 2008
- 4- GASB. )1990("Measurement Focus and Basis of Accounting Governmental Fund

- Operating Statements”, Statement No. 11, May 199
- 5- GASAB. (2007). “Road Map and Transition Path for Accrual Accounting”. Government Accounting Standards Advisory Board. December 2007
- 6- IFAC. (1996). “Definition and Recognition of Expenses/Expenditures”, Public Sector Committee, Study No. 10, December 1996
- 7- IFAC.(1996). “Definition and Recognition of Revenues”, Public Sector Committee, Study No. 9, December 1996
- 8- IFAC. (2000). “Government Financial Reporting”, Public Sector Committee, study No. 11, May 2000
- 9- IFAC. (2003). “The Modernization of Government Accounting In France: The Current Situation, The Issues, The Outlook”, Public Sector Committee, January 2003
- 10- IFAC. (2006). “The Road to Accrual Accounting in the United States of America”, International Public Sector Accounting Standards Board, Information Paper, March 2006
- 11- IFAC. (2011). “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities”, International Public Sector Accounting Standards Board, Study No.14, January 2011
- 12- IFAC. (2012). “Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports”, International Public Sector Accounting Standards Board, Final Pronouncement, January 2012
- 13- IFAC. (2013). “The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”, International Public Sector Accounting Standards Board, Final Pronouncement, January 2013
- 14- Jones, R. H. and Pendlebury, M, (2000) “A study of Selected Concepts for Governmental Financial Accounting and Reporting”; National Council on Governmental Accounting; Chicago.
- 15- Jones R. H. (1988); “Governmental Accounting and Auditing; International Comparison”; Routledge; New York.
- 16- Jorge, S. M. Faustino, (2003) “Local Governmental Accounting in Portugal Comparative-International Perspective”, Thesis Submitted to the University of Birmingham.
- 17- Khan, Abdul and Stephen Mayes. (2009). “Transition to Accrual Accounting”, International Monetary Fund (Fiscal Affair Department), September 2009
- 18- Lewis, N. (1995) AAS 29: A Critique in Readings in Accounting Developments in the Public Sector, 1995
- 19- Mathews, R. (1992). What is wrong with ED55, Financial Forum, 1992
- 20- McKendrik, Jim. (2007). “Modernization of the Public Accounting Systems in Central and Eastern European Countries: The Case of Romania”, International Public Management Review, Vol. 8, Issue. 1, 2007

21- Pallot, June. (2001). "A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resources Accounting and Budgeting", Financial Accountability and Management, Vol. 17, No. 4, PP.383400-

22- Pretorius, C. & Pretorius, N. (2008). "A Review of PFM Reform Literature». London: DFID.

23- Wynne, Andy. (2004). "Is the Move to Accrual Based Accounting A Real Priority for Public Sector Accounting?". ACCA, January 2004

۲۴- البرزی، محمود. زارعی بتول. طالب‌نیا، قدرت اله. (۱۳۹۰). «الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران». فصل‌نامه دانش حسابداری، سال ۲، شماره ۵، تابستان ۹۰، صص ۷۳-۵۱

۲۵- باباجانی، جعفر. باغومیان، رافیک. (۱۳۸۶). «ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران». پیک نور، شماره ۴، ۱۳۸۶. صص ۴-۲۶

۲۶- باباجانی، جعفر. قنبریان، رضا. (۱۳۹۰). «ارزیابی فرآیند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارش‌گری درآمدها». فصل‌نامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال ۳، شماره ۱۰، تابستان ۱۳۹۰، صص ۵۵-۳۶

۲۷- باباجانی، جعفر. آرزو مددی. (۱۳۸۶). «امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران». فصل‌نامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۹، ۱۳۸۶. دوره ۱۶، شماره ۳. صص ۲۰-۳

۲۸- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). «بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مالی از طریق گزارش‌گری مالی دولتی در سده گذشته». فصل‌نامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴۴، پاییز ۱۳۹۰، صص ۷۲-۳۷

۲۹- بی، اریل. (۱۳۹۰). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی، ترجمه رضا فاضل، چاپ هفتم، سمت، تهران.

۳۰- حصارکی، مریم. (۱۳۸۸). «بررسی قابلیت تشخیص، شناسایی و گزارش‌گری درآمدهای شهرداری تهران با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده». پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی. پایان‌نامه حمایتی مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهرداری تهران.

۳۱- رئوفی، مجید. (۱۳۸۱). «بررسی میزان اطلاعات مربوط به گزارش‌های مالی دستگاه‌های دولتی در مبنای حسابداری نقدی و تعهدی تعدیل شده». پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علوم اقتصادی.

۳۲- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). «بررسی موانع گزارش‌گری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران». پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران.

۳۳- سازمان حسابرسی. گزارش تطبیقی سیستم حسابداری دولتی کشورهای آمریکا، استرالیا، نیوزلند، کانادا، انگلیس و بین‌الملل. گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی.

- ۳۴ - کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۶). «پاسخ‌گویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری». دوماه‌نامه حسابرس، شماره ۳۹، زمستان ۱۳۸۶
- ۳۵ - سازمان حسابرسی، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۸۸)، پیش‌نویس بخش اول مفاهیم نظری با عنوان «اهداف گزارش‌گری مالی».
- ۳۶ - سازمان حسابرسی، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۸۹)، پیش‌نویس استاندارد «واحد گزارش‌گر».
- ۳۷ - سازمان حسابرسی، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۸۹)، پیش‌نویس استاندارد «تعریف عناصر صورت‌های مالی».
- ۳۸ - سازمان حسابرسی، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۹۰)، پیش‌نویس بخش «ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی» مفاهیم نظری گزارش‌گری مالی بخش عمومی.
- ۳۹ - سازمان حسابرسی، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۹۰)، پیش‌نویس استاندارد شماره ۱ با عنوان «نحوه ارائه صورت‌های مالی».
- ۴۰ - سازمان حسابرسی، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۹۱)، پیش‌نویس استاندارد شماره ۲ با عنوان «نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی».
- ۴۱ - سازمان حسابرسی، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۹۱)، پیش‌نویس استاندارد شماره ۳ با عنوان «استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳: درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات) و انتقالات».
- ۴۲ - سازمان حسابرسی، کمیته استانداردهای حسابداری دولتی (۱۳۹۲)، پیش‌نویس استاندارد شماره ۴ با عنوان «استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴: درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای».
- ۴۳ - عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۰). بودجه‌ریزی نوین در ایران (چاپ دوم). تهران: سمت.