

شناسایی موانع استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی در ناجا^۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۰۷

منصور روضه‌ای،^۲ احمد یعقوب‌نژاد،^۳ زهرا پورزمانی،^۴ افسانه توانگر^۵

از صفحه ۹۱ تا ۱۱۶

چکیده

زمینه و هدف: حسابداری تعهدی در بخش عمومی به صورت عملی در دهه ۱۹۹۰ میلادی و لزوم دستیابی به بهای تمام شده خدمات مستلزم استفاده از مبنای حسابداری تعهدی برابر مفاد تبصره ۲۶ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت در استفاده‌کنندگان از بودجه عمومی است.

روش‌شناسی: این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی، از نظر نحوه جمع‌آوری داده به صورت کیفی و ابزار جمع‌آوری داده به صورت مصاحبه عمیق تخصصی خبرگان حسابداری تعهدی در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، داده‌ها بوده است. روش نمونه‌گیری به صورت گلوله‌برفی انجام گرفته است. موانع شناسایی شده به صورت مدل در سه سطح ابعاد، مؤلفه و شاخص از طریق فن دلفی مثلثی فازی توسط ۲۵ نفر از نخبگان آگاه حسابداری تعهدی مورد آزمون قرار گرفت. موانع نیز با استفاده از فن «ای. ای. پی» رتبه‌بندی و در نهایت با تحلیل خوشه‌ای، رهنمودهایی برای استقرار و اجرای حسابداری تعهدی ارائه شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش حاکی است موانع و محدودیت‌های استقرار نظام حسابداری تعهدی در ناجا شامل: محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مشکلات در خصوص دارایی‌های 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 ناجا هستند.

نتیجه‌گیری: با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان گفت که به نظر آزمودنی‌ها، جهت پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در ناجا، محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، دارای بیش‌ترین رتبه و رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی ناجا دارای کم‌ترین رتبه در موانع هستند.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌بندی عملیاتی، حسابداری تعهدی، حسابداری بهای تمام‌شده، حسابداری بخش عمومی، گزارش‌گری مالی بخش عمومی.

۱- این مقاله برگرفته از رساله دکتری با همین عنوان در رشته حسابداری از دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز است.

۲- دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران- ایران.
man.phd.acc@gmail.com

۳- دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران- ایران

۴- استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران- ایران، نویسنده مسئول.
zah.poorzamani@iauctb.ac.ir

۵- استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران- ایران.

مقدمه

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی دولت به‌طور فزاینده‌ای انتظار دارند که دولت‌ها اطلاعاتی درباره دارایی‌ها، بدهی‌ها و تأثیر 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 هستند. 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 استفاده‌کنندگان 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؛
- ۳- در مورد تأمین منابع واحد گزارش‌گر یا انجام معامله با آن تصمیم‌گیری کند (ایفک^۱، ۲۰۱۳، ص ۵۶).

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^۲، ۲۰۰۹، ص ۲۲)

نظام حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌ای متشکل از مفاهیم، فرضیه‌ها، استانداردها، رویه‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری به‌منظور شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش‌گری رویدادهای مالی واحدهای گزارش‌گر است. مبانی نظری و پشتوانه نظری دستورالعمل‌های حسابداری این مجموعه، مفاهیم نظری و استانداردهای

1 - IFAC

2 - Khan, Abdul and Stephen Mayes

حسابداری بخش عمومی است که در سازمان حسابرسی و با مشارکت معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دیوان محاسبات کشور تدوین و تصویب شده است. (نظام حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۵، ص ۱۳)

اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

- ۱- کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی؛
- ۲- تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی واحدهای گزارش‌گر؛
- ۳- ایجاد بستر لازم برای استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام‌شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (نظام حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۵).

ضرورت و اهمیت انجام پژوهش: پژوهش‌گران بسیاری از پیامدهای احتمالی استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی بحث و نقش آن را در تغییر و تحولات سازمانی و اجتماعی بررسی کرده‌اند؛ اما به نظر می‌رسد که تعداد پژوهش‌ها در زمینه موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و بالاخص دستگاه‌های نظامی بسیار محدود است و هنوز هم جنبه‌های متعدد دیگری وجود دارد که پژوهش‌های بیش‌تری را می‌طلبد. این در حالی است که بخش بزرگی از آثار موجود، بدون این‌که به مسائل و مشکلات احتمالی استقرار و اجرای حسابداری تعهدی اشاره کند، فقط به تشویق و ترغیب اجرای آن پرداخته است. بدین ترتیب، با وجود اهمیت دامنه و پیامدهای تحولات در زمینه حسابداری بخش عمومی، هنوز پژوهش‌های منسجمی درباره بسیاری از موضوعات، از قبیل بررسی روش‌های استقرار و اجرای موفقیت نظام حسابداری تعهدی و به‌خصوص یکی از اصلی‌ترین و زمان‌برترین مشکلات در تهیه صورت‌های مالی بخش عمومی، یعنی شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌ها انجام نشده است. اهمیت دیگر انجام این پژوهش را می‌توان به بیان راهبردهایی برای شناسایی صحیح مراکز هزینه در ناجا مطابق با ساختار سازمانی توسط معاونت طرح و برنامه و بودجه ناجا؛ خرید نرم‌افزار جامع مالی تحت وب برخط توسط اداره کل مالی و ذی‌حسابی ناجا؛ صدور دستورالعمل موجودی کالا در جهت نحوه گردش موجودی کالا،

ارزش‌گذاری و استهلاک‌گیری آن توسط معاونت آآمد و پشتیبانی ناجا؛ صدور دستورالعمل‌های ثابت مشهود منقول و نامنقول در جهت ارزش‌گذاری و استهلاک‌گیری آن توسط معاونت‌های آآمد و پشتیبانی و مهندسی ناجا؛ صدور دستورالعمل‌های ثابت نامشهود برای ارزش‌گذاری و استهلاک‌گیری آن توسط معاونت فاوای ناجا؛ صدور دستورالعمل هزینه حقوق و دستمزد در ناجا برای ردیابی هزینه حقوق و دستمزد کارکنان ناجا با مراکز هزینه مربوطه توسط معاونت نیروی انسانی ناجا اشاره کرد.

در کشور ما ضرورت انجام پژوهش در راستای منویات مقام معظم رهبری در سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، نظام حسابداری و دریافت گزارش‌های مالی شفاف و کارا و نیز اهداف گزارش‌گری مالی در بخش عمومی بوده است و هم‌چنین در راستای اجرایی کردن مفاد قانونی در خصوص استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در ناجا و هم‌چنین ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، توجه و تجربه‌ی بین‌المللی در به خدمت گرفتن حسابداری تعهدی در بخش عمومی و در نهایت شناخت دقیق موانع، مشکلات و فواید حسابداری تعهدی قبل از عملیاتی کردن آن و چگونگی فائق آمدن بر مشکلات موجود و ترسیم راه پیش‌رو بوده است. بنابراین شناخت دقیق موانع، مشکلات حسابداری تعهدی قبل از عملیاتی کردن آن و چگونگی فائق آمدن بر مشکلات موجود و ترسیم راه پیش‌رو ضروری به نظر می‌رسد.

بیان مسئله: ناجا برای گزارش‌های مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌کند. به‌نحوی که با مبنای نقدی، فقط در زمان وصول وجه، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند. هزینه استهلاک و سایر هزینه‌های غیرنقدی در دفاتر ثبت نمی‌شوند و هم‌چنین هزینه‌ها تا زمانی که پرداخت نشوند به دلیل عدم پرداخت وجه آن شناسایی نمی‌شوند بنابراین سامانه گزارش‌گری ناجا قادر به تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌های خود نیست و تا زمانی که بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها تعیین نشده باشد ناجا قادر به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نخواهد بود.

یکی از ویژگی‌ها که زمینه لازم را برای اجرای بودجه‌بندی عملیاتی فراهم می‌کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی است که از طریق حسابداری تعهدی در

بخش عمومی و تعیین بهای تمام‌شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌ها صورت می‌گیرد. (قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، ۱۳۸۴).

هم‌چنین نبود یک نظام گزارش‌گری مالی مناسب و عدم تهیه ترازنامه و سایر صورت‌های مالی اساسی دیگر برای دولت به دلیل عدم گزارش‌داری‌ها و بدهی‌های ناجا، قادر به تهیه اطلاعات مورد نیاز سیستم حساب‌های مالی مبتنی بر مبنای تعهدی کامل تأکید دارد، نیست.

شروع حسابداری تعهدی در ناجا از ابتدای سال ۱۳۹۴ براساس ابلاغیه‌ها و دستورالعمل‌های صادره از وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بوده است. تاکنون به دلیل مهیا نبودن امکانات و الزامات قانونی مربوط به استقرار و اجرای کامل حسابداری تعهدی در ناجا مانند استقرار سیستم جامع مالی ناجا و نیز برخی دیگر از چالش‌ها به طور کامل اجرایی نشده است.

نتایج این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی آن موانع است. در نهایت رهنمودها و دستورالعمل‌هایی برای استقرار و اجرای کامل حسابداری تعهدی در ناجا ارائه می‌شود.

مبانی نظری: بیش‌تر نظام‌های حسابداری و گزارش‌گری مالی جدید بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی طراحی شده است. به این ترتیب، در حال حاضر دو رویکرد بر انتخاب الگوی گزارش‌گری مالی برای نهادهای بزرگ بخش عمومی کشورها حاکم است. یکی از این رویکردها بر این نکته تأکید دارد که الگوی گزارش‌گری مالی نهادهای انتفاعی بخش خصوصی با تغییرات اندکی برای نهادهای بخش عمومی استفاده می‌شود و حامیان و مخالفان درخور ملاحظه‌ای نیاز دارد. رویکرد دیگر، نامناسب بودن الگوی گزارش‌گری مالی نهادهای بخش خصوصی برای نهادهای بخش عمومی را تأیید می‌کند و معتقد است این نهادها باید از الگوهای خاص گزارش‌گری مالی مبتنی بر ویژگی‌های محیطی حاکم بر فعالیت‌هایی از نوع حاکمیتی و بازرگانی استفاده کنند. با این وصف، الگوهای گزارش‌گری مالی در بخش‌های عمومی و تجاری، نقش‌ها و کارکردهای متفاوتی دارند که این تفاوت‌ها ناشی از ویژگی‌های محیط فعالیت، ساختار تأمین منابع، هدف تشکیل، استفاده‌کنندگان اطلاعات و موارد دیگر است. در بخش تجاری برخلاف بخش عمومی، پاسخ‌گویی عملیاتی مورد توجه است؛ ولی در بخش

عمومی هر دو نوع پاسخ‌گویی عملیاتی و مالی اهمیت دارد؛ بنابراین، انتظار می‌رود الگوی گزارش‌گری مالی در بخش عمومی، علاوه بر آن که باعث ارائه‌ی اطلاعات لازم برای تسهیل فرایند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی عملیاتی شود، ارائه‌ی اطلاعات لازم برای تسهیل فرایند پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی مالی را نیز مورد توجه قرار دهد. از جمله الگوهای گزارش‌گری مالی در بخش عمومی که شایان توجه بخش عمومی بیش‌تر کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه‌ی جهان قرار گرفته، الگوی گزارش‌گری مالی ایالت متحده و بین‌المللی است (حصارزاده، ۱۳۹۴).

دلیل اهمیت الگوی آمریکایی آن است که سابقه و پیشینه‌ی طولانی و پشتوانه‌ی ادبیات غنی دارد و دلیل اهمیت الگوی بین‌المللی (آیفک)^۱ آن است که تعدادی از کشورهای جهان با ویژگی‌های مختلف از آن استقبال کرده‌اند و دامنه‌ی پذیرش این استانداردها در حال گسترش است (حصارزاده، ۱۳۹۴).

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (آیفک) بر دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی تمرکز دارد. حرکت در امتداد طیف مبانی نقدی و تعهدی حسابداری نکات متعددی دارد و اقدام دولت‌ها در مسیر انتقال به حسابداری تعهدی بسته به شرایط هر دولت، از تنوع چشم‌گیری برخوردار است (آیفک، ۲۰۱۶).

هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی آیفک علاوه بر توسعه‌ی استانداردهای حسابداری تعهدی که در پایان ژوئن سال ۲۰۱۳ به ۳۲ استاندارد منتج شد، در سال‌های اخیر زمان چشم‌گیری را برای توسعه‌ی چارچوب مفهومی اختصاص داده است که با اصول اصلی و استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مطابقت دارد. درخور ذکر است الگوی گزارش‌گری مالی و استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی آیفک، مبنای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران نیز قرار گرفته است.

کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، از مرداد سال ۱۳۸۸، در اولین اقدام، تعدادی از بیانیه‌های مفاهیم نظری گزارش‌گری مالی بخش عمومی را با

پذیرش مبنای حسابداری تعهدی، به‌عنوان مبنای گزارش‌گری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری، چارچوب اصلی مورد استفاده برای تدوین استانداردهای حسابداری است. یکی از عوامل مهم و غیر قابل چشم‌پوشی در حوزه‌ی شفافیت مالی، وجود زبان مالی مشترک و پذیرفته‌شده‌ی همگانی است که در اصطلاح به استانداردهای حسابداری مشهور است. این کمیته در گام بعدی، استانداردهای حسابداری گزارش‌گری مالی بخش عمومی شماره‌ی ۱ تا ۳ را در ۱۳۹۲/۵/۱۵، استانداردهای شماره‌ی ۴ تا ۶ را در ۱۳۹۳/۶/۲۵ و استانداردهای شماره‌ی ۶ تا ۹ را در ۱۳۹۴/۶/۲۸ و استانداردهای شماره‌ی ۱۰ تا ۱۲ را در اواخر سال ۱۳۹۶ در مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب کرد.

گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی خیلی فراتر از یک تغییر در قوانین و مقررات حسابداری است؛ زیرا این تغییر، بر کل مجموعه‌ی بخش عمومی تأثیر می‌گذارد. برای انجام فرایند انتقال، ضرورت دارد چالش‌های مختلف ناشی از اتخاذ حسابداری تعهدی به‌طور کامل مورد توجه قرار گیرد و یک روش‌شناسی و برنامه‌ی عملی دقیق و روشن تعریف شود. از آن‌جا که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد؛ بنابراین، دامنه‌ی گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارد که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، با آن روبه‌رو می‌شوند. از جمله‌ی این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، برخورداری از حمایت کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد. دولت‌ها قبل از تصمیم‌گیری برای گذار به حسابداری تعهدی، نیازمند تجزیه‌وتحلیل هزینه و منفعت اتخاذ این رویکرد و داشتن ظرفیت اجرای کارآمد این تغییرات هستند. تعهد سیاسی و کفایت سیستم‌های موجود، عواملی است که بر موفقیت تغییر در مبنای حسابداری تأثیر می‌گذارد. دولت‌هایی که این تغییر را ایجاد کرده‌اند، بیش‌تر به‌شدت به حسابداری تعهدی توجه دارند (نواک^۱، ۲۰۱۷).

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

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

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

۳- هزینه‌های دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های 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 مؤسسه‌های آموزش عالی است.

۵- بدهی‌های بلندمدت دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی، قابل انعکاس در صورت‌های مالی اساسی است.

۶- محاسبه استهلاك دارایی‌های سرمایه‌ای با استفاده از روش‌های مناسب و انعکاس آن در صورت‌های مالی دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی با کمی تردید، امکان‌پذیر است.

صابر (۱۳۸۸) در پژوهش خود با عنوان «بررسی موانع گزارش‌گری برمبنای تعهدی در بخش عمومی ایران» نتیجه می‌گیرد که مهم‌ترین موانع اجرای حسابداری تعهدی در ایران عبارت‌اند از: نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم و نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی.

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش پیمایشی آن‌ها بیان‌گر این بود که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول

بنیادین قرار دارد. محرک‌های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیش‌تر به دنبال اصلاحات مطرح‌شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

کاظمی (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان «چالش‌های استقرار نظام گزارش‌گری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخ‌گویی) در بخش دولتی ایران» نتیجه‌گیری کرد که پنج عامل برای اجرای حسابداری تعهدی در ایران عبارت هستند از: عدم وجود چارچوب نظری، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردهای حسابداری دولتی، عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملکرد.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان «عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران» پرداختند در این پژوهش تلاش شده است که ادبیات موضوع مربوط به این‌گونه تحولات مورد بررسی قرار گرفته و محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار بر تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران از منظر خبرگان ایرانی استخراج شود. براین اساس با استفاده از روش پژوهش دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۴۲ نفر از خبرگان کشور، محرک‌ها و عوامل کلیدی وقوع تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شناسایی شده و جایگاه آن‌ها در شرایط کنونی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته است.

آرامش و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «انتخاب محرک‌های هزینه در هزینه‌یابی برمبنای فعالیت با تکنیک ترکیبی دلفی فازی و فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی» پرداختند. نتیجه این پژوهش نشان داد برای اجرای صحیح هزینه‌یابی برمبنای فعالیت طبق حسابداری تعهدی لازم است پس از شناسایی فعالیت‌ها، با انتخاب محرک‌های هزینه مناسب، هزینه را به فعالی منظور کرد که لازمه آن رعایت کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی در حسابداری تعهدی است که عدم رعایت این استاندارد باعث عدم شناسایی صحیح بهای تمام‌شده فعالیت‌ها می‌شود.

رنگریز و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «نقش حسابرسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا» پرداختند. نتیجه این پژوهش نشان داد

اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی باعث اجرای حسابداری تعهدی و آن نیز اثر مثبتی بر گزارش‌گری مالی عاملان ذیحسابی ناجا می‌شود.

سگوین^۱ (۲۰۰۸) به بررسی فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این مبنای حسابداری در بخش دولتی، مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه کرد.

بیکر^۲ (۲۰۱۳) به بررسی «آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی در ۲ ایالت آلمان» پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که این تغییر با دشواری‌های زیادی مواجه است. بخش مهمی از این دشواری‌ها مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزین آن با نظام جدید در عمل است.

با مطالعه پیشینه پژوهش‌های انجام‌شده داخلی و خارجی می‌توان نتیجه گرفت که موانع اصلی عدم استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی شامل: (۱) عدم تشخیص و ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ (۲) عدم الزام برای به‌کارگیری سامانه‌های جدید جهت لینک‌دهی اطلاعات مالی؛ (۳) عدم اهتمام برای عملی ساختن تغییرهای مورد نیاز در مقررات قانونی؛ (۴) عدم وجود مدیریت مؤثر و قوی پروژه گذار از سیستم نقدی به تعهدی؛ (۵) عدم وجود مدیریت قوی منابع انسانی و ظرفیت‌سازی و برنامه‌های مؤثر آموزشی؛ (۶) عدم هماهنگی استانداردهای حسابداری بخش عمومی با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور؛ البته دستیابی به این هدف نیازمند اصلاح برخی قوانین و مقررات کشور و اصلاح ساختار مالی بخش عمومی است. (۷) عدم مشخص شدن مراکز هزینه در سازمان هستند.

1 - Seguin

2 - Becker

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و به لحاظ اجرا، پیمایشی است. پژوهش حاضر در چارچوب رویکرد آمیخته بوده که از بعد رویکرد کیفی با به‌کارگیری روش نظریه داده بنیاد (گراند تئوری) داده‌ها (موانع) با روش پیمایش و ابزار مصاحبه عمیق و باز با نمونه‌گیری گلوله‌برفی و از نخبگان آگاه حسابداری تعهدی گردآوری و در طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، صورت گرفته و نیز با استفاده از تحلیل محتوا از اسناد بالادستی مدل طراحی و روایی مدل نیز با استفاده از دلفی مثلثی فازی از ۳۰ نفر نخبگان آگاه حسابداری تعهدی مورد آزمون قرار گرفته است. از بعد رویکرد کمی، موانع، با استفاده از تکنیک AHP رتبه‌بندی و در نهایت با تحلیل خوشه‌ای رهنمودهایی جهت رفع موانع ارائه شده است.

روش‌های زیر برای گردآوری داده‌های مورد نیاز استفاده شده است.

الف) روش‌های کتابخانه‌ای: در این بخش که با هدف شکل‌گیری مبنای نظری موضوع پژوهش صورت گرفته است، کتب، مقالات، مجلات، دستورالعمل‌ها، ضوابط و بخش‌نامه‌ها و سایر منابع مکتوب قابل دسترسی (با اولویت ارتباط با زمینه حسابداری تعهدی)، مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است.

ب) روش‌های میدانی: این محدوده از دو بخش تشکیل شده است؛ ۱- در بخش اول که شامل مطالعه کیفی است، از آراء و نظرات تخصصی خبرگان (دانشگاهی و تجربی)، برای شناسایی موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی (تکمیل و تدوین مدل مفهومی تحقیق) و به‌کمک ابزار مصاحبه بهره‌برداری شده است، ۲- در بخش دوم که شامل مطالعه کمی است، برای گردآوری اطلاعات مورد نیاز برای اعتبارسنجی مدل مفهومی پژوهش با به‌کارگیری ابزار پرسش‌نامه با استفاده از دلفی مثلثی فازی از نظرات کارشناسان اجرایی و نیز رتبه‌بندی موانع با استفاده از تکنیک AHP و در نهایت با تحلیل خوشه‌ای ارائه رهنمود برای استقرار و اجرای حسابداری تعهدی استفاده شد.

در این پژوهش جامعه آماری پژوهش نیز با توجه به نوع پژوهش، از سه بخش مجزا شکل گرفته است.

بخش اول: که مربوط به شناسایی موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در ناجا است شامل؛ خبرگان و کارشناسان مالی در دستگاه مورد مطالعه بوده که باتوجه به ماهیت کیفی بودن پژوهش تعداد خبرگان متناسب با عواملی چون حد کفایت داده‌ها، شرایط خبرگان و تعداد در دسترس نمونه انتخاب می‌شود. برای حفظ اعتبار داده‌ها روش نمونه‌گیری نظری مبنا قرار گرفته است (مطابق این روش ۳۰ نفر خبره مورد استفاده قرار گرفته‌اند).

بخش دوم: که مربوط به اعتبارسنجی مدل مفهومی پژوهش با به‌کارگیری ابزار پرسش‌نامه با استفاده از دلفی مثلثی فازی از نظرات کارشناسان اجرایی و باروش نمونه‌گیری گلوله برفی مبنا قرار گرفته است (مطابق این روش ۳۰ نفر خبره مورد استفاده قرار گرفته‌اند).

بخش سوم: که مربوط به رتبه‌بندی موانع با استفاده از تکنیک AHP و تحلیل خوشه‌ای برای ارائه رهنمود است. خبرگان و کارشناسان حسابداری تعهدی در ناجا باروش نمونه‌گیری گلوله برفی مبنا قرار گرفته است (مطابق این روش ۳۰ نفر خبره مورد استفاده قرار گرفته‌اند).

با توجه به استفاده از روش آمیخته در این پژوهش، به‌تبع آن روش‌ها و تکنیک‌های تجزیه و تحلیل متناظر با آن نیز دارای دو مرحله تحلیل کیفی و تحلیل کمی (مطالعه میدانی) است. در واقع باتوجه به گردآوری دو نوع داده در این پژوهش (داده‌های کمی و کیفی)، نیاز است تا ابزار و تکنیک متناسب برای تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده انتخاب و استفاده شود.

در این پژوهش برای شناسایی و جمع‌آوری اطلاعات در خصوص ابعاد موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در ناجا از روش مصاحبه حضوری متخصصان و صاحب‌نظران استفاده شد. پس از اجرای مصاحبه‌های حضوری و جمع‌آوری نتایج، تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها به کمک ابزار تحلیل محتوا صورت و نتایج در قالب الگوی پژوهش تدوین شد.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش برای شناسایی و جمع‌آوری اطلاعات در خصوص موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در ناجا از روش مصاحبه حضوری متخصصان و صاحب‌نظران استفاده شد. پس از اجرای مصاحبه‌های حضوری و جمع‌آوری نتایج، تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها به کمک ابزار تحلیل محتوا صورت و نتایج در قالب الگوی پژوهش تدوین شد. تحلیل محتوا به دنبال یافتن زمینه‌ها و مقوله‌های مرتبط با موضوع از درون داده‌ها است. در این روش‌شناسی، جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها هم‌زمان با کوشش محقق برای فهم پدیده‌ی مورد بررسی انجام می‌پذیرد. در تحلیل محتوا نیاز است مراحل تعیین چارچوب نظری، نمونه‌گیری، تعیین واحد محتوا و تهیه طبقه‌های تحلیل انجام پذیرد. نتایج تحلیل محتوا به شرح زیر است:

پس از مشخص شدن خبرگان مورد نظر (دانشگاهی و تجربی) با تعیین سؤال‌ها و محدوده موضوعی انجام مصاحبه، مصاحبه‌ها در زمان‌های از پیش تعیین‌شده صورت و نتایج آن برای انجام تحلیل محتوای کیفی، روی کاغذ پیاده‌سازی شد. در این مرحله خبرگان متناسب با سطح خبرگی و تخصص مرتبط با موضوع، به معرفی و ارائه نظرات خود در خصوص ابعاد تشکیل‌دهنده موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی پرداختند. در واقع محتوای مورد نیاز پژوهش‌گر برای شناسایی و استخراج این ابعاد توسط مصاحبه‌ها تهیه و آماده‌سازی شد. پس از اجرای گام اول تحلیل محتوای کیفی و استخراج مفاهیم اولیه از مصاحبه، در گام دوم نیاز است تا مفاهیم استخراج شده، به صورتی منسجم و هدفمند (منطبق با مدل نظری پژوهش و مبانی نظری موضوع)، دسته‌بندی و تلفیق شوند. در نهایت نیز مقوله‌ها یا کدهای انتخابی به مقوله‌های اصلی تبدیل و ابعاد اصلی تشکیل‌دهنده هر متغیر استخراج می‌شود. در جدول شماره یک، جمع‌بندی مقوله‌ها و استخراج ابعاد اصلی تشکیل‌دهنده حسابداری تعهدی مورد توجه قرار گرفته شده است.

جدول شماره ۱: جمع بندی و استخراج ابعاد اصلی تشکیل دهنده هر یک از متغیرهای حسابداری
تعهدی (مرحله اول)

کد مقوله اصلی	فراوانی	کد (شماره مقوله)
محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی	۱۲	۱- ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور،
	۱۱	۲- ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی کشور،
	۱۲	۳- ماده ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور،
	۹	۴- ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور،
	۸	۵- ماده ۱۱۳ قانون محاسبات عمومی کشور،
	۹	۶- ماده ۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی،
چالش‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری	۸	۱- در زمان تغییر و تحول، تمام کارکنان و مقام‌های اجرایی کشورهای در حال توسعه از پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی حمایت نمی‌کنند،
	۹	۲- استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابق با ویژگی‌های اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، می‌بایست تعدیل و بومی‌سازی شود
	۸	۳- بند ۱۷ استاندارد حسابداری شماره ۵ بخش عمومی،
	۱۰	۴- بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۵ بخش عمومی،
	۱۰	۵- تهیه صورت جریان وجوه نقد به صورت اختیاری که در واقع حلقه ارتباطی نظام بودجه ریزی عملیاتی و گزارش گری مالی بر مبنای تعهدی در بخش عمومی است.
	۱۱	۱- عدم ثبت حساب دارایی ثابت در نرم افزار حسابداری هنگام ایجاد، تغییر و برکناری.
	۱۲	۲- عدم طبقه بندی دارایی‌های ثابت بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی.
	۱۲	۳- عدم کدگذاری دارایی‌های ثابت متناسب با شیوه نامه وزارت امور اقتصادی و دارایی.
	۱۱	۴- عدم ارزش گذاری دارایی‌های ثابت.
	۱۰	۵- عدم تشکیل کارگروه جهت ارزشیابی دارایی‌های ثابت.
مشکل در محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت	۹	۶- فاقد بهای تمام شده پروژه‌های ناتمام و تکمیل نشده در ناجا.
	۱۱	۱- عدم ثبت حساب استهلاک دارایی ثابت در نرم افزار حسابداری بر اساس ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم.
	۱۲	۱- عدم ثبت حساب موجودی کالا در نرم افزار حسابداری.
	۱۲	۲- عدم طبقه بندی موجودی کالا بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی.
	۱۳	۳- عدم ارزش گذاری موجودی کالا.

	۱۰	۴-عدم تشکیل کارگروه برای ارزشیابی موجودی کالا.
مشکل درخصوص سیستم حقوق و دستمزد	۹	۱-عدم شناسایی و ثبت ماهانه هزینه ذخیره پایان خدمت، عیدی، مساعده و ... کارکنان.
	۶	۱-عدم ثبت درخواست وجه پس از دریافت تخصیص اعتبار.
	۵	۲-پس از مبادله موافقتنامه‌ها همواره اعتبارات دستگاه به‌عنوان اعتبار پیش‌بینی و مصوب شده ثبت می‌شود.
عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی	۷	۳-ثبت کنترل قراردادها در سیستم جدید انجام نمی‌گیرد.
	۸	۴-ثبت وقایعی که به استناد مواد اصلاحی ماده ۶۳ و ۶۴ ق.م.ع.ک تا تیرماه سال مالی بعد انجام می‌پذیرد.
	۵	۵-قابل انکاء نبودن حساب‌های سنواتی منتقل نشده به دلیل در اختیار نداشتن جزئیات.
	۹	۶-نبود سرفصل‌های مورد نیاز برای روش تجدید ارزیابی در طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت مشهود.
نبود نیروی متخصص و با تجربه	۵	۱-نبود نیروی متخصص و با تجربه به تغییر رویکرد نقدی به تعهدی در ناجا.
	۶	۱-وجوه ارسالی و تمامی کسورات قانونی به خزانه و سایر ذینفعان در سطح معین تعریف نشده است.
	۴	۲-سرفصل‌های استفاده شده گاه‌ها نامانوس و طولانی بوده.
ایراد در سرفصل‌های حسابداری	۵	۳-از آن جایی که هریک از کلمات دارای بار مالی و حقوقی می‌باشند، گاه‌ها در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی دارای تعاریف قانونی هستند.
	۶	۴-مبحث گروه حساب‌ها در دستورالعمل حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی است؛ در برخی از موارد رعایت نمی‌شود.
عدم وجود سیستم اطلاعاتی یکپارچه	۹	۱-سیستم موجودی کالا، اموال منقول و غیرمنقول مشهود، دارایی‌های نامشهود و سیستم حقوق و دستمزد در ناجا به‌صورت منفصل و جزیره‌ای است.
رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی ناجا	۸	۱-در رویکرد ساختاری، براساس سلسله‌مراتبی ابتدا ستاد ناجا و سپس معاونت‌های ستاد ناجا، پی آن ستاد انتظامی استان‌ها و زیرمجموعه آن ستاد شهرستان‌ها.

برای بررسی این‌که از نظر پاسخ‌گویان موانع استقرار حسابداری تعهدی در ناجا ذکر شده مؤثرند یا خیر، در گام نخست از روش دلفی فازی برای انجام پژوهش استفاده شد. این روش که برای کسب دانش گروهی مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ فرآیندی است که دارای ساختار پیش‌بینی و کمک به تصمیم‌گیری در طی راندهای پیمایشی، جمع‌آوری

اطلاعات و در نهایت، اجماع گروهی است. در حالی که اکثر پیمایش‌ها سعی در پاسخ به سؤال چه هست؟ دارند، دلفی به سؤال چه می‌تواند یا چه باید باشد؟ پاسخ می‌دهد.

هدف از کاربرد روش دلفی دسترسی به مطمئن‌ترین توافق گروهی خبرگان درباره موضوعی خاص است که با استفاده از پرسش‌نامه و نظرخواهی از خبرگان، به دفعات و با توجه به بازخورد حاصل از آن صورت می‌پذیرد. در این روش داده‌های ذهنی افراد خبره با استفاده از تحلیل‌های آماری به داده‌های تقریباً عینی تبدیل می‌شوند (آذر و فرجی، ۱۳۹۱، ص ۱۰۹).

جامعه آماری مورد نظر در این پژوهش افرادی بودند که ضمن داشتن حداقل مدرک حداقل کارشناسی ارشد مرتبط (رشته‌های تحصیلی حسابداری، مدیریت و علوم انتظامی با رسته دارایی)، دارای تجارب ارزشمند در حرفه مالی (حداقل ۱۰ سال سابقه کاری مرتبط) بودند. یعنی داشتن تحصیلات دانشگاهی و تجربه حرفه‌ای به‌طور توأم.

هم‌چنین تعداد مناسب اعضای نکته مهمی است که در تشکیل پانل باید به آن توجه کرد. هنگامی که بین اعضای پانل تجانس وجود داشته باشد، حدود ۱۰ تا ۲۰ عضو توصیه شده است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۴، ص ۵۷). بنابراین تعداد نمونه مورد نظر در این پژوهش که به روش قضاوتی انتخاب شده برای تهیه و تأیید پرسش‌نامه اولیه ۳۰ نفر انتخاب شدند.

پرسش‌نامه مذکور مجدداً برای دومین بار به ۳۰ نفر از خبرگان تحویل و با پیگیری‌های مکرر تعداد ۳۰ عدد از پرسش‌نامه‌ها عودت و بر اساس محاسبات فازی پاسخ‌های ارائه شده مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج مزبور به تفکیک ۱۱ گروه از عوامل بررسی شد. پرسش‌نامه مذکور مجدداً برای سومین بار به ۳۰ نفر از خبرگان تحویل و با پیگیری‌های مکرر تعداد ۳۰ عدد از پرسش‌نامه‌ها عودت و بر اساس محاسبات فازی پاسخ‌های ارائه شده مورد تحلیل قرار گرفت. پس از سه مرحله نظرخواهی از کارشناسان و خبرگان حسابداری تعهدی در ناجا با استفاده از روش دلفی مثلثی فازی جهت سنجش روایی و پایایی، نتیجه آن مطابق با موارد زیر به‌عنوان موانع اصلی برای استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در ناجا تعیین شد.

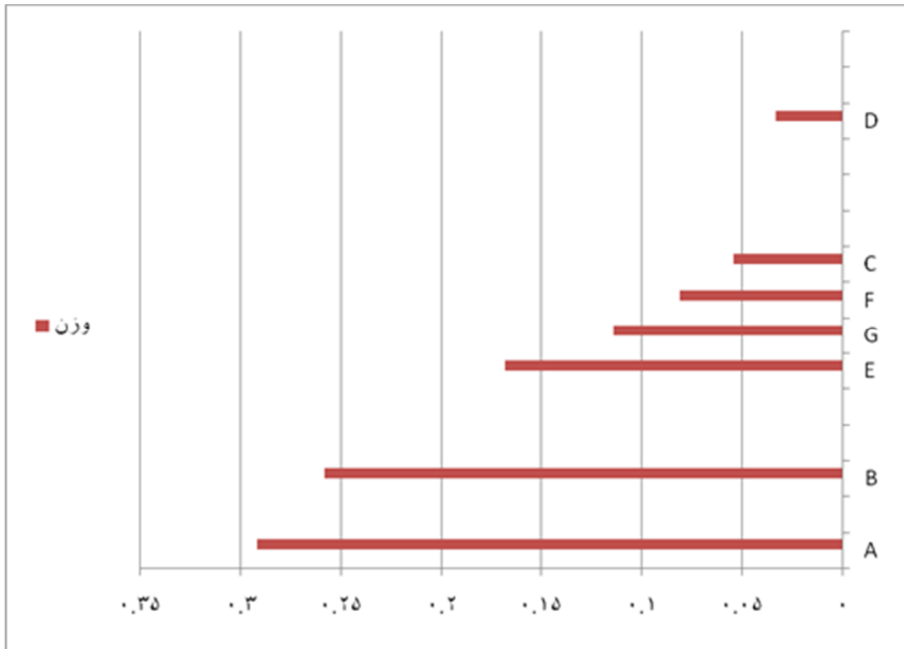
۱) مشکلات درخصوص دارایی‌های ثابت، ۲) چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۳) محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، ۴) مشکل درخصوص ملزومات، موجودی کالا، ۵) رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی ناجا، ۶) نبود نیروی متخصص و با تجربه و ۷) عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی.

باتوجه به موارد فوق می‌توان نتیجه گرفت که هدف پژوهش در بخش دوم (پرسش فرعی شماره ۱) که سنجش روایی و پایایی موانع با استفاده از تکنیک‌های دلفی فازی، تحقق یافته است.

در گام سوم با استفاده از تکنیک AHP به وزن‌دهی موانع اصلی شناسایی شده در مرحله قبل (گام دوم، دلفی فازی) پرداخته شد. در این مرحله مقایسات زوجی برای تعیین اهمیت هر یک از عوامل شناسایی شده از طریق خبرگان انجام و در نهایت وزن و اهمیت هر یک از آن‌ها مشخص شد.

برای تعیین اهمیت موانع شناسایی شده در بخش قبل این پژوهش، عوامل مذکور مجدداً در اختیار خبرگان و مفاهیم مربوطه که در فرمت پرسش‌نامه ماتریسی لحاظ شده بود برای هر دسته به بحث و تبادل نظر گذاشته و از آن‌ها درخواست شد تا در مورد هر سؤال، نظر خود را در مورد اهمیت آن‌ها با درج اعداد ۱ تا ۹ در مربعی که از محل تقاطع مرقوم کنند. نظرات ارائه شده جمع‌آوری و ترتیب اثر داده شد.

لازم به ذکر است جامعه آماری مورد نظر در این بخش از پژوهش همان خبرگان شرکت‌کننده در پانل اول و به تعداد ۳۰ نفر در بحث حسابداری تعهدی انتخاب شدند. برای تسهیل در محاسبات کلیه مراحل انجام این بخش از طرح پژوهش توسط نرم‌افزار Expert Choice 11 انجام گرفته است. نتایج رتبه‌بندی موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی حاصل از تکنیک AHP در شکل شماره یک است.



شکل شماره ۱: نتایج رتبه‌بندی موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی حاصل از تکنیک AHP
 باتوجه به موارد فوق می‌توان نتیجه گرفت که هدف پژوهش در بخش سوم (پرسش
 فرعی شماره ۲) که رتبه‌بندی موانع با استفاده از تکنیک‌های دلفی فازی، AHP و کسب
 اجماع خبرگان بودند محقق شده و نتایج به‌صورت زیر است:

رتبه اول: محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی،

رتبه دوم: چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی،

رتبه سوم: مشکلات در خصوص دارایی‌های ثابت،

رتبه چهارم: مشکل در خصوص ملزومات، موجودی کالا،

رتبه پنجم: عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی،

رتبه ششم: نبود نیروی متخصص و با تجربه،

رتبه هفتم: رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی ناجا.

در گام چهارم برای تحلیل موانع رتبه‌بندی شده در مرحله قبل به تحلیل آن با استفاده از تحلیل خوشه‌ای می‌پردازیم و نتایج آن شامل سه خوشه به شرح زیر است:

خوشه ۱: محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی،

خوشه ۲: عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی ناجا و نبود نیروی متخصص و با تجربه،

خوشه ۳: مشکلات درخصوص دارایی‌های ثابت، مشکل در خصوص ملزومات، موجودی کالا،

تحلیل خوشه‌ای ابزاری برای اکتشاف ساختار داده‌هاست بدون فرضیاتی که در روش‌های آماری در نظر می‌گیریم. تحلیل خوشه‌ای روش پیدا کردن خوشه‌ها در داده‌ها نیز نامیده می‌شود. تحلیل خوشه‌ای از سرعت رشد زیادی برخوردار بوده و در بین علوم مختلف گسترده شده است، که این امر را از هزاران مقاله چاپ شده در مجلات علمی می‌توان فهمید و این باعث شده که پژوهش‌گران علوم از رشد آن در علوم دیگر بی‌خبرند، برای همین اطلاعات دقیقی از این که توسط چه کسانی توسعه داده شده و یا در کدام یک از علوم رشد کرده، موجود نیست. الگوریتم‌های خوشه‌بندی، نمونه‌ها یا داده‌ها را براساس اندازه مشابهت بین دو نمونه گروه‌بندی می‌کنند. مجموعه نمونه‌ها شامل داده‌های خام هستند که برای تحلیل خوشه‌ای ما نیاز به دو فرم استاندارد: ماتریس الگو و ماتریس نزدیکی داریم.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به الزامات قانونی، بسیاری از واحدهای بخش عمومی بایستی از سال ۱۳۹۴ به بعد بر مبنای تعهدی به گزارش‌گری بخش عمومی بپردازند و سازوکارهای لازم از طریق تدوین مفاهیم نظری گزارش‌گری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا حدودی سامان‌دهی شده است و می‌توان اذعان داشت برخی از موانع بر سر راه اجرایی شدن مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی از سر راه برداشته شده است؛ اما کماکان موانعی پیش‌روی اجرایی شدن مبنای تعهدی وجود دارد. اجرای سیستم

حسابداری تعهدی در ناجا بدون درگیری و مشارکت مدیران و فرماندهان ناجا و عدم توجه آنان در خصوص کاربرد اطلاعات اخذ شده از مبنای تعهدی در تصمیم‌گیری‌شان امکان‌پذیر نیست. حمایت مدیران و فرماندهان ناجا از اجرای سیستم حسابداری بخش عمومی انگیزه اجرای کامل سیستم حسابداری تعهدی را در بین کارکنان افزایش داده و منجر به افزایش شفافیت اطلاعات مالی و نهایتاً موجب افزایش پاسخ‌گویی و بهبود ابزارهای مدیریتی می‌شود. هرچند نظر به اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی مشکلاتی را در اجرا پیش خواهد آمد. از این‌رو برای برطرف کردن چالش‌های احتمالی در مسیر اجرا، بایستی ابتدا چالش‌ها را شناسایی کرده و با برنامه‌ریزی مناسب برای رفع آن‌ها اقدامات لازم را به‌عمل آورد.

در این پژوهش موانع اولیه شناسایی شده شامل ۱۱ مؤلفه بوده و پس از سنجش روایی و پایایی آن‌ها از طریق دلفی مثلثی فازی، ۴ مؤلفه از آن‌ها حذف شده و مدل نهایی با ۷ مؤلفه مورد تأیید قرار گرفت. مؤلفه‌های تأیید شده شامل: محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی ناجا، نبود نیروی متخصص و باتجربه، مشکلات درخصوص دارایی‌های ثابت و مشکل درخصوص ملزومات، موجودی کالا هستند. تعدادی از این موانع شناسایی شده با نتایج پژوهش صابر (۱۳۸۸) و کاظمی و همکاران (۱۳۹۱) و باباجانی و همکاران (۱۳۹۲) که به نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم و نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم وجود چارچوب نظری، عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملکرد. اشاره کرده‌اند، است.

برای ارائه راهبرد، راه‌کار و رهنمود ابتدا موانع به روش تحلیل خوشه‌ای، خوشه‌بندی شده‌اند. خوشه اول شامل: محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور، چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. خوشه دوم شامل: عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی ناجا و نبود نیروی متخصص و باتجربه است. خوشه سوم شامل: مشکلات درخصوص دارایی‌های ثابت و مشکل درخصوص ملزومات است. نتیجه پژوهش یا نتیجه

پژوهش باباجانی و همکاران (۱۳۸۸) و سگوین^۱ (۲۰۰۸) که آنان موانع را برای تحلیل، خوشه‌بندی کرده‌اند.

در نهایت رهنمودهایی با قیاس از تحلیل خوشه‌ای با استفاده از مصاحبه با خبرگان حسابداری تعهدی ناجا ارائه شد که در بخش پیشنهادها ارائه شده است.

پیشنهادها

پس از رتبه‌بندی موانع، رهنمودهایی براساس رتبه‌بندی موانع و استفاده از تحلیل خوشه‌ای به شرح زیر ارائه می‌شود که این رهنمود می‌تواند نسخه تجویزی برای استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در ناجا باشد.

۱- رتبه اول موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده در خصوص ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور می‌توان پیشنهاد داد که اصلاحیه قوانین و مقررات مالی و محاسباتی از جمله قانون محاسبات عمومی درخصوص شناسایی درآمدها و هزینه‌ها به‌منظور تسهیل در استقرار حسابداری تعهدی صورت گیرد.

۲- رتبه دوم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده درخصوص استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابق با ویژگی‌های اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، می‌بایست تعدیل و بومی‌سازی شود می‌توان پیشنهاد داد که طرح «بازنگری رهنمودهای حسابداری دولتی با رویکرد تعهدی» صورت گیرد.

۳- رتبه سوم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده در خصوص ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، می‌توان پیشنهاد داد که گروه حساب‌ها ۹ گانه که منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی و در راستای حسابداری تعهدی است به‌جای حساب‌های مستقل ایجاد کرد.

۴- رتبه چهارم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده در خصوص بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۵ بخش عمومی، می‌توان پیشنهاد داد که از شیوه‌نامه نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری دارایی‌های دولت، وزارت امور اقتصادی و دارایی، پیروی کرد.

۵- رتبه پنجم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده در خصوص ثبت وقایعی که به استناد مواد اصلاحی ماده ۶۳ و ۶۴ ق.م.ع.ک تا تیرماه سال مالی بعد انجام می‌پذیرد، می‌توان پیشنهاد داد که با اجرای صحیح حسابداری تعهدی این نقص برطرف می‌شود.

۶- رتبه ششم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده در خصوص تهیه صورت جریان وجوه نقد به صورت اختیاری که در واقع حلقه ارتباطی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و گزارش‌گری مالی بر مبنای تعهدی در بخش عمومی است، می‌توان پیشنهاد داد که اگر در سطح دولت صورت‌های مالی براساس جریان منابع اقتصادی تهیه شود، باید حتماً از مبنای تعهدی کامل استفاده شود، ولی اگر براساس الزام قانون اساسی، جریان منابع مالی اندازه‌گیری شود، باید از مبنای تعهدی تعدیل‌شده استفاده شود.

۷- رتبه هفتم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده در خصوص در رویکرد ساختاری، بر اساس سلسله‌مراتبی ابتدا ستاد ناجا و سپس معاونت‌های ستاد ناجا، پی آن ستاد انتظامی استان‌ها و زیرمجموعه آن ستاد شهرستان‌ها. در صورتی که در نظام حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی می‌بایست از رویکرد فرایندی استفاده شود، می‌توان پیشنهاد داد که به منظور کنترل هزینه‌ها و سنجش مسئولیت ضروری است بخش‌های مختلف ناجا و واحدهای تابعه به مراکز هزینه متعدد تفکیک شوند. این تفکیک ضمن ایجاد کنترل هزینه‌ها در مراکز هزینه، امکان محاسبه قیمت تمام شده خدمات ارائه شده هر مرکز یا فعالیت را نیز فراهم می‌کند.

۸- رتبه هشتم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده در خصوص نبود نیروی متخصص و با تجربه به تغییر رویکرد نقدی به تعهدی در ناجا، می‌توان پیشنهاد داد که اولاً جذب و استخدام نیروی متخصص مالی از طریق معاونت نیروی انسانی ناجا صورت گیرد و ثانیاً کارگاه‌های آموزشی به حسابداران در خصوص نرم‌افزار جدید حسابداری تعهدی برگزار شود.

۹- رتبه نهم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده درخصوص عدم ثبت حساب دارایی ثابت در نرم‌افزار حسابداری هنگام ایجاد، تغییر و برکناری، می‌توان پیشنهاد داد که دستورالعملی درخصوص دارایی‌های ثابت (خرید، ساخت یا هدایی، اسقاط، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود، فروش و هرگونه کاهش دارایی‌های ثابت و نقل انتقالات و صورت‌برداری آن‌ها) توسط ذی‌حسابی ناجا صادر شود.

۱۰- رتبه دهم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده درخصوص عدم ثبت بهای تمام شده پروژه‌های ناتمام و تکمیل نشده در ناجا، می‌توان پیشنهاد داد که اطلاعات مربوط به پروژه‌های در جریان تکمیل که تا پایان سال مالی قبل به بهره‌برداری نرسیده است را در ثبت افتتاحیه سال مالی جدید ثبت کرد.

۱۱- رتبه یازدهم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده درخصوص عدم ثبت حساب موجودی کالا در نرم‌افزار حسابداری، می‌توان پیشنهاد داد که دستورالعمل موجودی کالا و انبارگردانی از طریق ذی‌حسابی ناجا صادر شود.

۱۲- رتبه دوازدهم موانع باتوجه به وزن‌های اهمیت ذکر شده درخصوص عدم ارزش‌گذاری دارایی‌های ثابت، می‌توان پیشنهاد داد که دستورالعمل دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود در ناجا از طریق ذی‌حسابی ناجا صادر شود.

منابع

- آذر، عادل؛ فرجی، طیب (۱۳۹۱). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. تهران: انتشارات مؤسسه عالی آموزش و پرورش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- آرامش، مسعود؛ معین‌الدین، محمود؛ دهقان دهنوی، حسن (۱۳۹۷). انتخاب محرک‌های هزینه در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با تکنیک ترکیبی دلفی فازی و فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی. فصلنامه علمی - پژوهشی مدیریت منابع در نیروی انتظامی، سال ششم، شماره ۳، صص ۱-۲۲. قابل بازیابی از:
http://rmpjmd.jrl.police.ir/article_۲۰۳۷۳_۱a۹۴۷۴۶d۳b۶۵cdc۵۷a۵eb۴۸۱f۴fc۴b۸۵.pdf
- استانداردهای حسابداری بخش عمومی (۱۳۹۵). انتشارات وزارت امور اقتصادی و دارایی، تهران
- باباجانی، جعفر (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، صص ۳-۲۶. قابل بازیابی از:
<http://ensani.ir/file/download/article/۲۱-۵۰۱۹-۲۰۱۲۰۳۲۹۱۴۱۹۰۸.pdf>
- باباجانی، جعفر؛ عادل آذر، مرتضی معیری (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی. سال ۱۱، شماره ۳۷، صص ۱-۳۷. قابل بازیابی از:
http://qjma.atu.ac.ir/article_۱۲۷۱_f۸۷۸۰f۷۵۳۵۷۱۲۱b۹a۴۴abc۸ef۳۸c۸۵۸۸.pdf
- باباجانی، جعفر؛ مددی، آرزو (۱۳۸۸). امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۶، صص ۲۰-۳. قابل بازیابی از:
https://acctgrev.ut.ac.ir/article_۱۹۹۹۸_۴ae۵۱۱e۶e۴۷ba۲۹۹bdb۷e۹۴۱۴۴۴۹۰۳۶۷.pdf
- حصارزاده، رضا (۱۳۹۴). آموزش، واکاوی و تبیین فرصت‌های بهبود استانداردهای حسابداری بخش عمومی (دولتی) ایران. تهران: انتشارات ترمه.
- دستورالعمل اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی (۱۳۹۷). انتشارات سازمان برنامه و بودجه کشور.
- رنگریز، وحید؛ یوسفیان، علی (۱۳۹۷). نقش حسابرسی عملکرد بر گزارش‌گری مالی عاملان ذی‌حسابی ناجا. فصلنامه علمی - پژوهشی مدیریت منابع در نیروی انتظامی، سال ششم، شماره ۳، صص ۱۸۷-۲۱۰. قابل بازیابی از:
http://rmpjmd.jrl.police.ir/article_۲۰۳۸۰_۶b۷e۱۵۰e۸۸۱۰۳۰۰۰c۱۹۸۳bd۹۲۰fea۹۲۳.pdf

- صابر، مهدی (۱۳۸۸). بررسی ظرفیت قوانین و مقررات جهت پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران. همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی، مازندران. صص ۱-۱۲. قابل بازیابی از:
<https://www.civilica.com/Paper-GOVERNMENTALACCOUNTING01>
- قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴).
- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱۳۸۴).
- قانون مدیریت خدمات کشوری (۱۳۸۶).
- قانون برنامه پنجم توسعه (۱۳۸۹).
- قانون محاسبات عمومی کشور (۱۳۶۶).
- طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ البرزی، محمود؛ زراعی؛ بتول (۱۳۹۰). «ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران» مجله دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۵، صص ۵۱-۷۷. قابل بازیابی از:
http://jak.uk.ac.ir/article_26_76e4de5bfad2a56ea60840bda67b4366.pdf
- کاظمی، محمد؛ کرباسی یزدی، حسین (۱۳۹۱). چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران، دانش حسابرسی، شماره ۴۸، صص ۸۱-۹۶. قابل بازیابی از:
<https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1326929/>
- مشایخی، محمدرضا؛ کلانی، علیرضا (۱۳۹۴). بودجه‌ریزی نوین دولتی. تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، مرکز مدارک علمی و انتشارات.
- Becker.G. (2013). Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector. Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information. Retrieved from:
<https://pdfs.semanticscholar.org/>
http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S151970772013000300005&script=sci_arttext&tlng=en
- Fedration Experts Comtables Europeans (FEE). (2008). Accrual Accounting in the public sector. Paper of the FEE public sector committee.
- IFAC. (2013). “The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”, International Public Sector Accounting Standards
- IFAC. (2016) Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities, Third Edition. Study 14.

- Khan, Abdul and Stephen Mayes. (2009). "Transition to Accrual Accounting", International Monetary Fund (Fiscal Affairs Department), Retrieved from: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0902.pdf>
- Nowak W. A. (2017), The relevancy of contingency approach to public sector accounting development: recent evidence from Poland, [in:] S. Jorge (ed.), Implementing Reforms in Public Sector Accounting, Imprensa Da Universidade De Coimbra, Coimbra, Portugal, s. 151-164.
- Seguin, K. L. (2008). "Accrual Accounting Implementation in the Canadian Federal Government". A Thesis Submitted to the Faculty of Graduate Studies and Research in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Business Administration, Sprott School of Business, Carleton University, Ottawa, Ontario.