



تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت

ایمان داداشی^۱

ایمان کارنما^۲

میرحمید سادات سلماسی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۹/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۷/۲۸

چکیده

براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ارائه شده توسط کمیته^۱ تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی دولت در مقابل عموم مردم است. در این تحقیق شاخص‌های بهبود پاسخگویی در چهار بخش کلی رعایت بودجه، ارزیابی عملکرد مالی، رعایت قوانین و در نهایت میزان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی طبقه‌بندی گردیده است. در این پژوهش تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۴ به عنوان اولین سال اجرای این سیستم، نسبت به بکارگیری سیستم حسابداری نقدی تعدیل‌شده در سنوات قبل از آن بر بهبود پاسخگویی دولت مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش، با بهره‌گیری از خروجی‌های مقایسه‌ای ناشی از اجرای حسابداری تعهدی و نقدی تعدیل‌شده در ۱۱ وزارتخانه، اقدام به آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش آزمون دوجمله‌ای شده است. داده‌های موردنیاز از گزارش‌های حسابرسی ارائه شده براساس قانون بودجه سالانه و قانون برنامه پنجم توسعه که توسط دیوان محاسبات در قالب تفریغ بودجه کل کشور تنظیم شده، استخراج گردیده است. نتایج حاصل از بررسی داده‌های گردآوری‌شده نشان داد که پیاده‌سازی مبنای تعهدی به جای نقدی تعدیل‌شده، بر رعایت بودجه دولت در سال ۹۴ نسبت ۹۲ تأثیر مثبت و معناداری داشته است. اما در

۱- استادیار گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران. (نویسنده اصلی و مسوول مکاتبات) idadashi@gmail.com

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

۳- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

خصوص سایر شاخص‌های بهبود پاسخگویی مورد مطالعه این تحقیق تأثیر معناداری مشاهده نشد. در مجموع برخلاف شفافیت‌های ایجادشده با اعمال حسابداری تعهدی و اضافه شدن حداقل ۱۱ سرفصل حساب در صورت‌های مالی، نتایج حاصل از خروجی عملکرد گزارش‌های این مبنای حسابداری، اثر مثبت و معناداری را نسبت به سال‌های قبل از اجرای این مبنا نشان نمی‌دهد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، حسابداری نقدی تعدیل شده، مسئولیت پاسخگویی، صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور.

۱- مقدمه

هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران براساس مفاهیم نظری ارائه شده، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه ای برخوردار است. طبق اصل ۵۶ قانون اساسی "حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است" اشخاصی که به موجب قانون توسط مردم به عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. از جمله طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، "رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است." در محیط‌های رقابتی ضروری است که مدیران با استفاده از فرآیند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و استراتژی‌های مورد نظر سازمان به شیوه ای آگاهانه بپردازند (مهام و همکاران، ۱۳۸۹). گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی به خصوص رئیس جمهور و دولت کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت رسانی به گونه ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح بدهد و در مورد افزایش و تغییرات در منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن دلایل منطقی ارائه کند مسئولیت پاسخگویی دولت بر این پایه استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آن‌ها و نمایندگان قانونی آن‌ها برسد (استاندارد شماره ۳۴). حال با توجه به اجرای حسابداری تعهدی از آغاز سال ۱۳۹۴ در حسابداری بخش عمومی به جای حسابداری نقدی تعدیل شده سال‌های قبل این سؤال مطرح می‌شود که آیا ارائه صورت‌های مالی توسط دولت براساس مبنای حسابداری تعهدی نسبت به نقدی تعدیل شده موجب بهبود در پاسخگویی دولت شده است؟ با توجه به اولین سال پیاده سازی این مبنا در کشور، این تحقیق برای اولین بار به بررسی تأثیر مبنای تعهدی در پاسخگویی دولت پرداخته و از این جهت دارای جنبه نوآوری بوده است.

در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴ به شماره ۷۶۱۵۸ نیز تاکید شده وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفاند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه کنند. بنابراین پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در

گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن افزایش پاسخگویی در برابر رویدادهای مالی در بدنه دولت خواهد بود. با توجه به این که ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی شهرداری‌ها، به خصوص برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود. هیأت‌های تدوین کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید و در تحقق این امر تلاش کرده‌اند؛ بر این اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، نیوزلند و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی انجام پذیرفته و برنامه‌ریزی برای فراهم کردن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یک انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان دهنده اهمیت بکارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است. در اصل هشتم از اصول دوازده گانه GASB مقرر شده است: مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، حسب مورد باید در اندازه‌گیری وضعیت مالی و نتایج عملیات مورد استفاده قرار گیرد.

به دلیل اینکه بسیاری از اطلاعات مندرج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تحت تأثیر مبنای حسابداری می‌باشد و این مبنا در کشور ما نقدی یا نقدی تعدیل شده است، بنابراین محتویات اطلاعاتی مندرج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، در حد انتظار و مطابق با نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان نخواهد بود و بدیهی است صورت‌حساب مذکور نمی‌تواند مبنایی مناسب جهت بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی‌های آتی کشور قرار گیرد. از طرف دیگر نقش نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز بر نحوه مصارف بودجه مشهود است. لذا در این تحقیق با متغیرهای مربوط به صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور از منظر پاسخ‌گویی دولت و نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان بررسی و تجزیه و تحلیل می‌گردد. نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان شامل اطلاعات در مورد منابع مالی کوتاه‌مدت، اطلاعات مالی در مورد وضعیت مالی واحدهای دولتی، اطلاعات مالی در مورد رعایت قوانین و مقررات، اطلاعات مفید و سودمند برای برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی و اطلاعات مربوط به عملکرد سازمانی و مدیریت می‌باشد (اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۵). هدف اصلی این تحقیق ارزیابی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان مهم‌ترین گزارش عملکرد مالی از منظر

پاسخگویی دولت با توجه به نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان است. در این تحقیق متغییر وابسته پاسخگویی دولت به مردم منبعث از اصل ۵۵ قانون اساسی با متغییرهای مستقل، میزان رعایت بودجه سالانه کل کشور، وضعیت مالی و عملکرد مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی منبعث از وظیفه ذاتی دیوان محاسبات کشور در زمان‌های قبل و بعد از پیاده سازی مبنای تعهدی مورد آزمون قرار گرفته است.

۲- مبانی نظری تحقیق

گسترش قلمرو فعالیت‌های دولت، موجب افزایش هم‌زمان مخارج عمومی شده است. هم‌چنین، به دلیل گسترش و توسعه نهادهای آزادی‌خواه در جامعه، آگاهی عمومی آحاد جامعه و نمایندگان مجلس افزایش یافته و مردم و نمایندگان، بیش از پیش خواستار حساب‌دهی و پاسخ‌گویی از طرف اداره‌کنندگان منابع و اموال عمومی هستند (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶). نظام حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌های متشکل از مفاهیم، مفروضات، استانداردها، رویه‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری به منظور شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی واحدهای گزارشگراست. مبانی نظری و پشتوانه تئوریک دستورالعمل‌های حسابداری این مجموعه، مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد 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. بر این اساس تعاریف عناصر صورت‌های مالی نیز مبتنی بر این استانداردها و ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت خواهد بود. اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

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

نظام حسابداری بخش عمومی دارای اجزای متعددی می‌باشد که هر یک به تفصیل در این نظام، تعریف و محدوده آن مشخص شده است. این اجزا شامل، مفاهیم، مفروضات و استانداردها، ساختار و تشکیلات بخش مالی، فهرست حساب‌ها، روش گردش عملیات، کدگذاری مراکز هزینه، دستورالعمل‌های حسابداری، نحوه رسیدگی و گزارشگری مالی و مدیریتی است. اجزای نظام حسابداری بخش عمومی به صورت یک زنجیره متصل به هم می‌باشند، لذا رعایت تمامی اجزا برای

دستیابی به اهداف فوق‌الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

ضرورت این تحقیق نیز بدین علت است که دولت به سبب پاسخگو بودنش در ثبت و گزارش اطلاعات متحمل هزینه‌های زیادی می‌شود. هزینه‌های گزارشات مالی و پشتیبانی و همچنین هزینه‌های حسابرسی و بعضاً دعاوی ناشی از آن و به طور خلاصه تهیه و تنظیم صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منابع مالی و انسانی با اهمیتی را در بخش دولتی به خود اختصاص داده است. حال این تحقیق به طور اساسی به دنبال این موضوع است که آیا صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان مهم‌ترین گزارش مالی دولت، با توجه به هزینه‌های زیاد تهیه آن، می‌تواند پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان باشد؟ لذا بدین جهت نسبت به بررسی این موضوع در قالب چهار فرضیه پاسخگویی را چهار منبع اطلاعاتی شامل عملکرد بودجه سالانه، سایر قوانین (شامل کلیه قوانین عمومی کشور به غیر از قانون بودجه سالانه کل کشور)، وضعیت مالی و حسابرسی عملکرد مستخرجه از گزارشات حسابرس مستقل دستگاه‌های اجرایی (دیوان محاسبات کشور) پرداخت شده است. با توجه به مزایای مبنای حسابداری تعهدی نسبت به نقدی تعدیل شده در حسابداری دولتی از جمله شناسایی درآمدها در سال انجام خدمات یا فروش کالاها و هزینه‌ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد و تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی در قالب اعتبارات مصوب ضروری بوده و موجب کنترل دقیق درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداخت‌های حساب‌های مستقل و اطلاعات کامل‌تر و جامع‌تری جهت نظارت بر عملکرد سازمان‌های دولتی و ارزیابی آن‌ها در اختیار قوه مقننه، دولت و سایر مراجع قانونی و افراد کشور قرار می‌دهد. در مجموع حسابداری تعهدی اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح‌تر و دقیق‌تری جهت برنامه ریزی و تصمیم‌گیری و اجرای عملیات و برنامه‌ها در اختیار مدیران سازمان‌های دولتی قرار می‌دهد و در مقابل در مبنای نقدی تعدیل شده، ثبت درآمدها در دوره دریافت وجوه نقد و ثبت هزینه‌ها مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی یعنی ایجاد تعهد و انجام پرداخت است (باباجانی، ۱۳۸۳)

در این تحقیق با توجه به پتانسیل‌های حسابداری تعهدی، به بررسی شفافیت حساب‌ها و پاسخگویی دولت با پیاده‌سازی این مبنا برای اولین سال اجرا با روش قبلی پرداخته شده است. با توجه به این که برای اولین بار حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۴ در کشور ایران پیاده شده است و نتایج حاصل از آن در قالب گزارش تفریغ بودجه کل کشور و تخلفات آن در دادسرای دیوان محاسبات کشور (تاکنون در سال ۱۳۹۷) فقط برای سال ۱۳۹۴ نهایی شده بنابراین براساس اطلاعات موجود صرفاً تا عملکرد سال مالی ۱۳۹۴ قابل بررسی بوده است. لذا این مورد را می‌توان

یکی از محدودیت‌های این تحقیق نام برد. اتخاذ تصمیمات بهینه توسط افراد در گرو دستیابی به اطلاعات مفید از منابع اطلاعاتی مختلف است (حمدی و همکاران، ۱۳۹۲). نیاز به افزایش شفافیت و پاسخگویی به شهروندان درباره فعالیت‌های دولت‌ها شاه کلید اصلی تغییر رویکرد به سمت حسابداری تعهدی می‌باشد. درباره ماهیت اطلاعات ارائه شده توسط دولت‌ها برای کمک برای به اتخاذ تصمیم مناسب به همین جهت تغییرات فزاینده‌ای برای وقوع انقلاب در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی بوجود آمد و نهادهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته بوجود آمدند. یکی از اقدامات اولیه این نهادها تغییر مدل گزارشگری مبتنی بر مبنای نقدی بود. از آنجائی که در مسیر گذر دولت‌ها به مبنای تعهدی کامل بیش از یک مبنا وجود دارد، اصطلاحات و واژگانی توسط این نهادها طراحی شده است. مبنای تهیه صورت‌های مالی را می‌توان بر روی طیفی فرض کرد که در یک سوی آن مبنای نقدی و در سوی دیگر مبنای تعهدی کامل قرار گرفته است. در ادبیات حسابداری دو دهه اخیر بخش عمومی و به ویژه دولتی آن، لزوم استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده بویژه در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی (غیر بازرگانی) دولت‌ها، جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص داده است، اغلب هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی الزامی کرده‌اند. بدون شک، دولت‌ها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولت‌های منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد، دلایل قانع کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه کنند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف شده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند.

۳- پیشینه تحقیق

فلاحی (۱۳۹۵) چالش‌های اجرای حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی در دستگاه‌های اجرایی نتایج حاصل از این تحقیق به صورت پرسشنامه‌ای از نمونه آماری ذیحسابان سازمان‌های کلان دولتی، حاکی از مؤثر بودن قابلیت اتکای اطلاعات گذشته، سطح آموزش و دانش کارکنان، تأمین زیر ساخت‌های لازم بر استقرار نظام حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی بوده است. حسنی (۱۳۹۴) طی پژوهشی با بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش رو، نتایج حاصل حاکی از آن است که سیستم مبنای حسابداری مورد

استفاده در آن زمان (نقدی تعدیل شده) امکان محاسبه بهای تمام شده به نحو مطلوب و قابل اتکاء را فراهم ننموده و از سطح شفافیت مورد انتظار مالی نیز فاصله ای زیاد دارد. لذا به منظور دستیابی به این اهداف اصلی بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی برای تحقق اهداف اصلی بخش عمومی یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد، ضروری می‌باشد. لیکن به دلیل گستردگی عظیم این تغییر سیستم حسابداری و وجود موانع اجرایی و چالش‌هایی در پیش رو، لذا اصرار به استقرار مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی در کوتاه مدت بیهوده و ناممکن است. همانطور که این موضوع در تبصره ذیل ماده (۲۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) پیش بینی یک دوره زمانی سه ساله جهت تغییر مبنای نقدی تعدیل شده به تعهدی پیش‌بینی شده است.

لطفی (۱۳۹۳) با بررسی مشکلات به کارگیری مبنای حسابداری نقدی با توجه به ضرورت به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی بخش عمومی به صورت مطالعه موردی شهرداری استان اردبیل پرداخته و با طرح این که سیستم حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منافع اقتصادی است بر اندازه گیری عملکرد و نهایتاً پاسخگویی مالی و عملیاتی بهتر تاکید دارد که از توان حسابداری بر مبنای نقدی یا تعهدی تعدیل شده خارج است. بنابراین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت می‌بایست امکان اندازه گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدها را فراهم نماید. نتایج بیانگر این موضوع است که به کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها به انعکاس هزینه‌ها و درآمدهای واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با میزان پیش بینی شده در بودجه انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلند مدت فراهم‌نمودن زمینه اجرای بودجه ریزی عملیاتی و توجه به جریان منافع اقتصادی جهت بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران در بخش عمومی می‌شود.

وکیلی‌فر و نظری (۱۳۹۱) طی پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت و آموزش پزشکی به روش پرسشنامه‌ای پرداخته و نتایج حاصل نشانگر این است که عوامل متعددی بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است. مواردی جمله، قوانین و مقررات، نیروی انسانی، مدیریت چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخخواهی به عنوان عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است که هر پنج عامل به‌عنوان عوامل تأثیرگذار شناسایی شده است. پاسخ‌دهندگان متشکل از جامعه نخبگان، برای پاسخ به سؤال‌ها در اکثر موارد، گزینه‌های متوسط و بعد از آن (عدد ۳ و بالاتر) را انتخاب کرده‌اند. بنابراین می‌توان گفت به نظر آن‌ها میزان تأثیر عوامل ذکر شده در پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد.

کاملی و کرباسی یزدی (۱۳۸۹) به بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تاکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران، که در آن پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و روش‌های حسابداری قوی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی مورد ایراد قرار داده است.

کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸) طی پژوهشی به بررسی عوامل به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، عوامل متعددی را که موجبات استفاده از حسابداری بر مبنای تعهدی به جای سایر مبنایها را فراهم می‌نماید مورد بررسی قرار دادند که اساس آن تأکید بر ویژگی اساسی مدیریت نوین بخش عمومی که پاسخگویی مالی می‌باشد. که برای بهبود بودجه‌ریزی و پاسخگویی تدوین بودجه عملیاتی را از سوی دولت الزامی و در پی آن حسابرسی عملیاتی با توجه به بودجه عملیاتی نیز الزام آور است. در پایان به برخی از مزایای به کارگیری این مبنا از جمله تهیه اطلاعات سودمندی که برای بهبود تخصیص منابع افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی اشاره دارد.

باباجانی (۱۳۸۶) طی تحقیقی با عنوان ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی، به تشریح اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی و ذکر نقش مبانی حسابداری در تحقق اهداف، جایگاه ویژه حسابداری تعهدی و دلایل و مزایای کاربرد آن در حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی تشریح پرداخته و در نهایت پس ارزیابی از وضعیت استفاده از این مبنا در ایران و راهکارهای لازم برای انتقال از مبنای نقدی تعدیل شده به تعهدی تعدیل شده در چارچوب الگویی پیشنهاد شده است.

رحیمی (۱۳۸۵) به بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کل کشور پرداخته و نتایج حاصل از این تحقیق حاکی از آن است که نظارت ذیحسابی‌های دستگاه‌های اجرایی که خود یکی از شاخص‌های نظارت مالی وزارت دارایی است تا حد مطلوب بر عملکرد بودجه سالانه کل کشور تأثیر گذار است و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و بودجه‌ای نقش مؤثر در اعمال نظارت‌های مالی بر عملکرد بودجه سالانه کل کشور دارد.

قربانی (۱۳۸۴) طی پژوهشی به بررسی علل ناکارآمدی صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه‌نویسی سنوات بعد، نتایج حاصل از بررسی نشان داد نارسایی و ابهام قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و نحوه عملکرد سازمان‌های نظارتی بر کارآمدی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور خلل وارد نموده است.

هیندمن و کونلی (۲۰۱۱) طی پژوهشی با عنوان حسابداری تعهدی در بخش عمومی؛ راهی ناپیموده، با استفاده از سندکاوی و مصاحبه به دنبال پاسخ به این سؤال اساسی بود که چرا شیوه حسابداری تعهدی عملکردی در انگلستان برقرار شده اما تغییر به حسابداری تعهدی در جمهوری ایرلند «راهی ناپیموده» است. محققین نشان دادند که حرکت بخش‌های دولت مرکزی انگلستان از حسابداری نقدی به تعهدی در اوایل سال ۱۹۹۰ آغاز و تقریباً طی ۱۰ سال به شکل منسجم خود دست یافت. در آن زمان نشانه‌های روشنی دال بر این موضوع وجود داشت که تغییرات قابل قیاس با پیروی از جدول زمانی مشابهی در جمهوری ایرلند رخ می‌دهد. ولی در واقع این تغییرات عمدتاً چندان جامع نبودند.

توما و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر ارزش افزوده اطلاعات ارائه شده بر اساس دو سیستم حسابداری نقدی و تعهدی برای تصمیمات سرمایه‌گذاری پرداختند که تأثیر مستقیمی بر بازار سرمایه شرکت‌های رومانیایی دارد. محققین، تأثیر بکارگیری اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری نقدی (که از طریق جریان نقدی حاصل از عملیات، جریان نقدی حاصل از سرمایه‌گذاری و جریان نقدی حاصل از تأمین مالی ارزیابی می‌شود) و سیستم حسابداری تعهدی (که از طریق تنوع عملیات و درآمد خالص ارزیابی می‌شود) را در مورد سود سرمایه به دست آمده از شرکت‌ها مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق، سود سرمایه بالاتر حاصل از بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی در مقایسه با سیستم نقدی را نشان داد.

پینا و همکاران (۲۰۰۶) در دانشگاه زاراگوزای اسپانیا با طرح تحقیقی با عنوان این که آیا ICTS باعث ترقی و پیشرفت سطح پاسخگویی دولت می‌شود؟ این پژوهش سعی در ارزیابی این مطلب دارد که اطلاعات و تکنولوژی ارتباطی ICTS تا چه میزان در بهبود سطح پاسخگویی دستگاه‌های اداری دولت الکترونیک می‌تواند مؤثر باشد، که در این زمینه حکومت مرکزی آمریکا و کانادا و استرالیا و نیوزلند و ۱۵ کشور اروپایی که شامل ۸۵ درصد مردم اروپا هستند، طی نیمه دوم سال ۲۰۰۴ و در مجموع ۷۷ سایت ریاست جمهوری و مجلس شورا و وزارت دارایی این کشورها که وظیفه پاسخگویی نسبت به عملکرد دولت را به عهده داشتند مورد ارزیابی و تحلیل قرار گرفت. نتایج این تحقیق نشان داد، پاسخگویی دولت در این کشورها به سطح اصلی و مورد انتظار نزدیک شده است و در مجموع ۱۰ کشور از ۱۹ کشور مورد اشاره، حساب‌های سالیانه خود را به صورت کامل (تعهدی) افشا می‌کنند و بقیه نیز در مسیر تعهدی شدن قرار دارند.

۴- فرضیه‌های تحقیق

براساس اصل ۵۵ قانون اساسی مبنی بر تهیه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه آن به مجلس و عموم مردم، استنباط از این اصل پاسخگویی دولت به مردم بوده که این امر در متن گزارشات تفریغ بودجه تهیه شده شامل بررسی میزان رعایت بودجه سالانه کل کشور، وضعیت مالی و عملکرد مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بوده است و در این تحقیق سعی گردیده تا ارتباط متغیرهای یاد شده در زمان‌های قبل و بعد از پیاده سازی مبنای تعهدی مورد آزمون قرار گیرد. با توجه مبانی نظری و اهداف بیان شده، فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر تدوین می‌گردند.

- ۱) پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر رعایت بودجه توسط دولت دارد.
- ۲) پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت دارد.
- ۳) پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی توسط دولت دارد.
- ۴) پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی دولت دارد.

۵- روش تحقیق

جهت گردآوری اطلاعات از عملکرد ارائه شده توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی برای نشان دادن مقایسه‌ای میزان شفافیت حساب‌ها از تعداد ۱۸ وزارتخانه، اطلاعات عملکرد ۱۱ وزارتخانه به صورت نمونه گیری تصادفی انتخاب شده است. همان‌گونه که در جدول شماره (۱) مشاهده می‌شود در روش حسابداری تعهدی تعداد ۱۰ نوع حساب از جمله حساب‌ها و اسناد دریافتنی، موجودی‌ها، دارایی‌های نامشهود، دارایی‌های ثابت مشهود، حساب‌ها و اسناد پرداختنی مبادله‌ای، مازاد غیر مبادله‌ای، پیش دریافت‌ها، ذخیره مزایای پایان خدمت، حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت، ارزش خالص پایان دوره و حساب‌ها و اسناد پرداختنی غیرمبادله‌ای در مقایسه با روش حسابداری نقدی تعدیل شده بیشتر افشا شده است پس برای بررسی تأثیر مثبت و معناداری اجرای روش حسابداری مبنای تعهدی به بررسی گزارش‌های تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور برای سال‌های قبل که از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده، سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ در مقایسه با سال اجرای حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۴ پرداخته شده است. گزارشات تفریغ بودجه سالانه و عملکرد

قانون برنامه پنجم توسعه برای تعداد ۱۱ وزارتخانه که بیش از ۶۱ درصد جامعه آماری را تشکیل می‌دهد به شرح جداول ۱ الی ۶ به تفکیک به صورت مقایسه درصدی ارائه شده است.

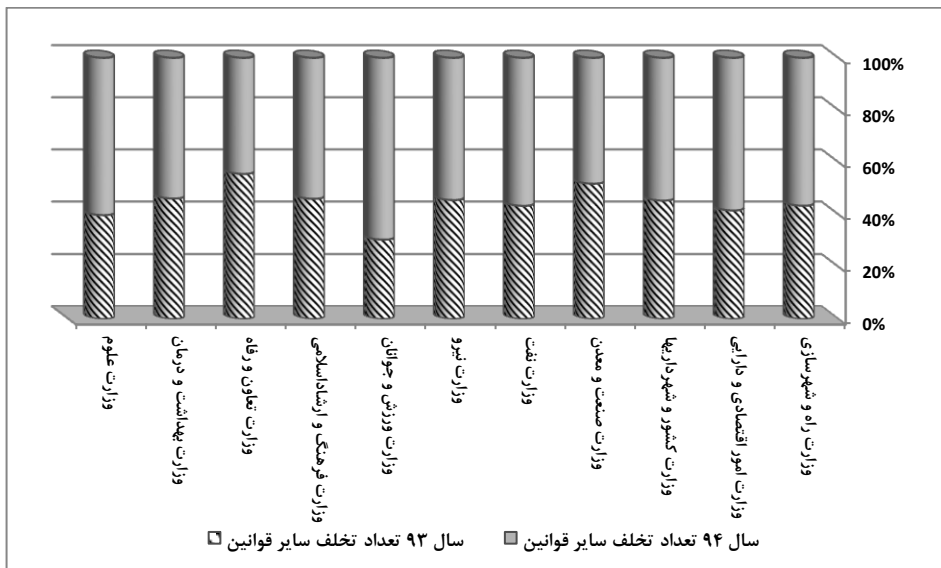
جدول ۱- وضعیت سرفصل حساب‌ها قبل و بعد از اجرای حسابداری تعهدی مربوط به عملکرد ۱۱ وزارتخانه

صورت وضعیت مالی سال ۱۳۹۴ و ارقام مقایسه ای سنوات قبل ارقام میلیون ریال					
سال ۹۴	۹۳ و ماقبل	عنوان حساب	سال ۹۴	۹۳ و ماقبل	عنوان حساب
		بدهی‌های جاری			دارایی‌های جاری
571.069	0	حساب‌ها و اسناد پرداختی مبادله ای	***	***	موجودی نقد
3.470	0	حساب‌ها و اسناد پرداختی غیرمبادله‌ای	1,213,371	0	حساب‌ها و اسناد دریافتی
5.753	0	پیش دریافت‌ها			
***	***	سایر بدهی‌ها	1,166,236	0	موجودی‌ها
		بدهی‌های غیر جاری	***	***	پیش پرداخت
684.666	0	ذخیره مزایای پایان خدمت			دارایی غیر جاری
3.397.406	0	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت	8,531,259	0	دارایی‌های ثابت مشهود
		ارزش خالص:	27,216	0	دارایی‌های نامشهود
10.546.338	0	ارزش خالص پایان دوره	***	***	سایر دارایی‌ها
39.158		مازاد غیر مبادله ای			

(مبالغ درج شده در جدول با حساب‌های مربوطه قبلاً در صورت‌های مالی منعکس نمی‌گردیده است)

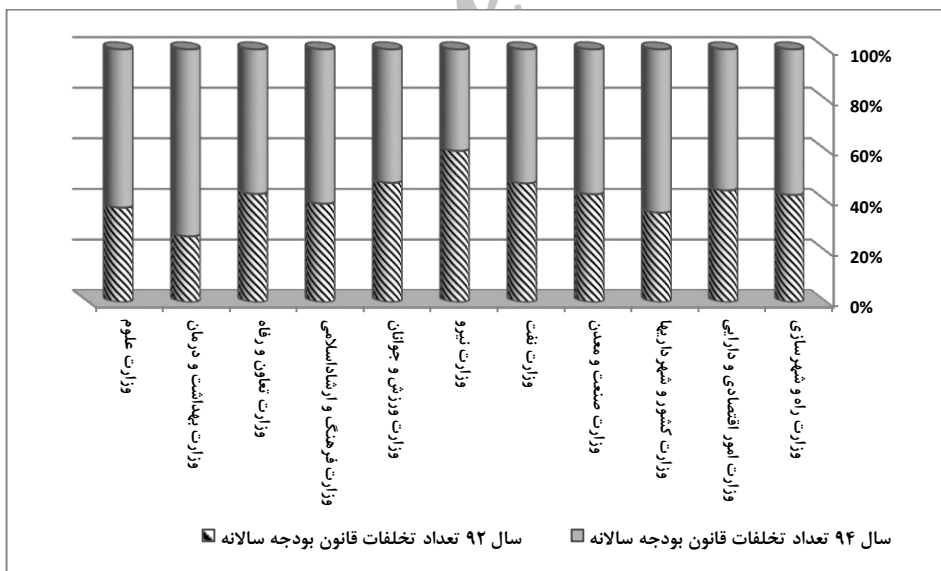
منبع: یافته‌های پژوهشگر

در بررسی دیگری که به صورت مقایسه کلی آماری به فرضیه‌ها پرداخته شده است مقایسه تعداد تخلفات از منظر تخلفات قانون بودجه کل کشور، وضعیت مالی و عملکرد مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در سال ۱۳۹۴ (زمان اجرای حسابداری مبنای تعهدی) با سال‌های ۹۲ و ۱۳۹۳ (زمان اجرای حسابداری مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده) در ۱۱ وزارتخانه منتخب به صورت نمودارهای میله‌ای نمایش داده شده است.



نمودار ۱- مقایسه تعداد تخلفات قانون بودجه سال ۱۳۹۳ با ۱۳۹۴

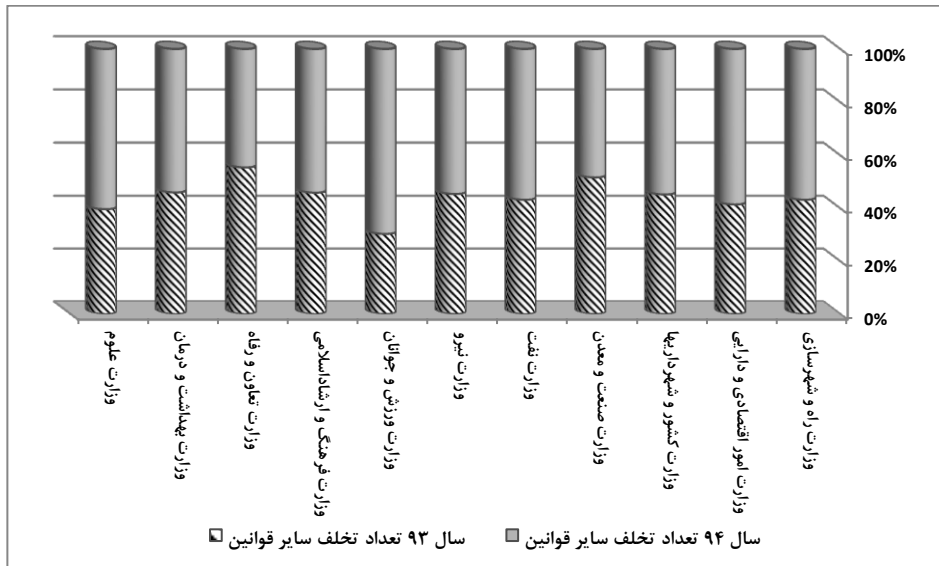
منبع: یافته‌های پژوهشگر



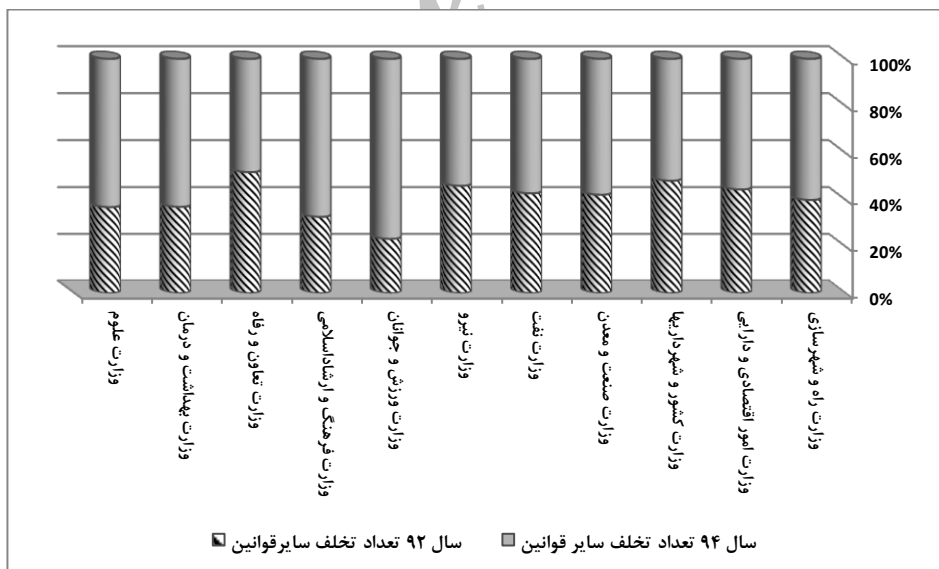
نمودار ۲- مقایسه تعداد تخلفات قانون بودجه سال ۱۳۹۲ با ۱۳۹۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت

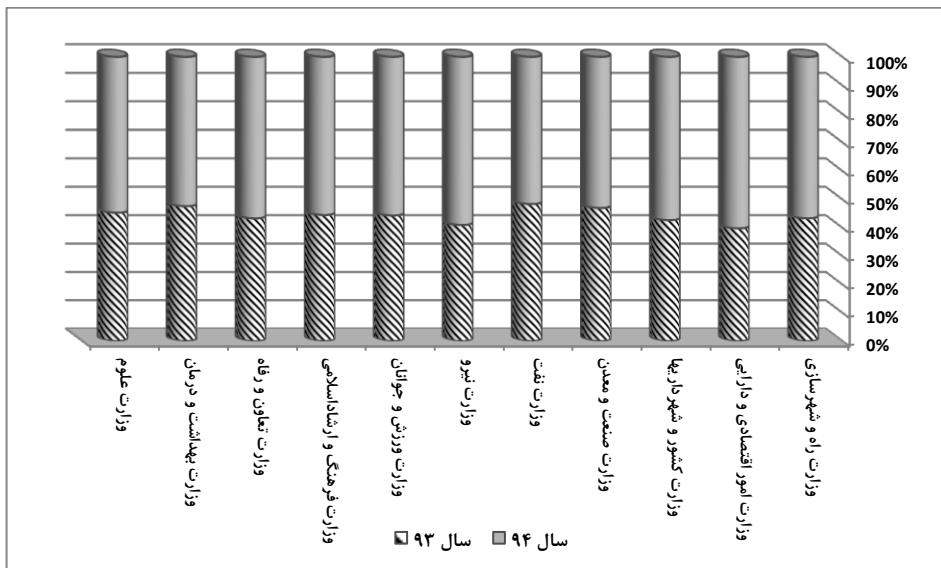


نمودار ۳- مقایسه تعداد تخلفات سایر قوانین بودجه سال ۱۳۹۳ با ۱۳۹۴
منبع: یافته‌های پژوهشگر

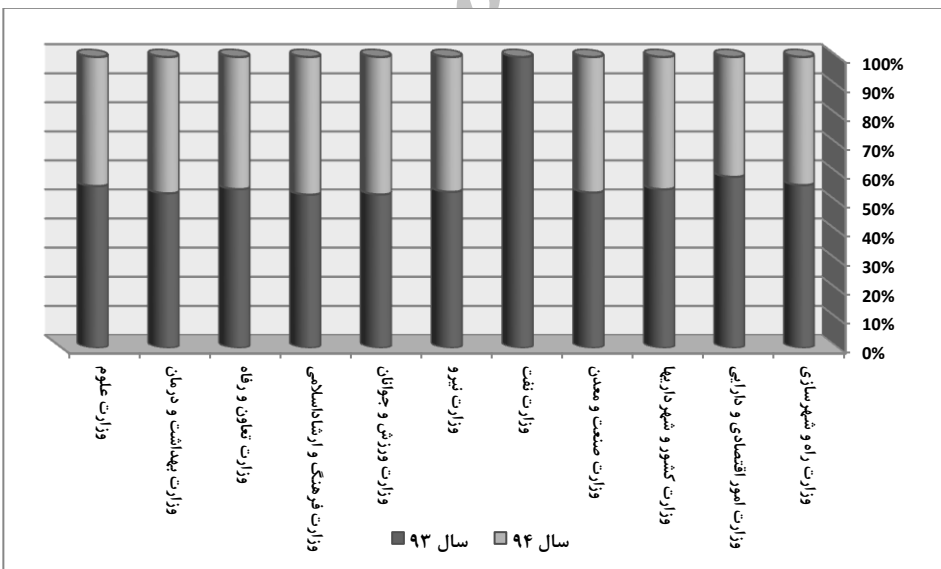


نمودار ۴- مقایسه تعداد تخلفات سایر قوانین بودجه سال ۱۳۹۲ با ۱۳۹۴
منبع: یافته‌های پژوهشگر

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
شماره ۴۰ / زمستان ۱۳۹۷



نمودار ۵- مقایسه میزان رعایت احکام قانون برنامه پنجم سال ۱۳۹۳ با ۱۳۹۴
منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۶- مقایسه میزان رعایت اهداف قانون برنامه پنجم سال ۱۳۹۳ با ۱۳۹۴
منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- تجزیه و تحلیل یافته‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های مستخرجه از گزارشات حسابرسی تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور که بالاترین مرجع حسابرسی بخش عمومی است، استفاده شده است. گزارش‌های موصوف شامل گزارش عملکرد قانون بودجه برای سال قبل از اجرای مبنای تعهدی که با مبنای نقدی تعدیل شده تهیه شده است با گزارش‌های حسابرسی اولین سال حسابداری بر مبنای تعهدی مورد مقایسه قرار گرفته است. محصول این گزارش‌های حسابرسی در قالب تعداد گزارش‌های تخلف و یا انحراف از احکام قانون بودجه سالانه و همچنین گزارش‌های تخلف و یا انحراف از رعایت سایر قوانین عمومی برای دو سال قبل ۹۲ و ۱۳۹۳ با سال اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی ۱۳۹۴ که به صورت مقایسه درصدی ارائه شده به ترتیب برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم استفاده شده است و برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم از عملکرد قانون برنامه پنجم توسعه در قالب دو مؤلفه تعداد رعایت احکام قانون و دسترسی به اهداف برنامه برای یک سال قبل ۱۳۹۳ و بعد از اجرای حسابداری مبنای تعهدی ۱۳۹۴ که به صورت مقایسه درصدی ارائه شده به ترتیب برای آزمون فرضیه سوم و چهارم استفاده شده است. با توجه به این که مقایسه داده‌های یک سال مشخص با داده‌های سال یا سال‌های مختلف بوده و هر یک از مقایسه‌ها فقط دارای دو حالت مانند "بهبودی یا عدم بهبودی، استاندارد یا غیر استاندارد، موفقیت یا شکست" و این که تمام مشاهدات مستقل و پاسخ یک نمونه بر روی پاسخ نمونه دیگری تأثیر گذار نیست بنابراین روش آماری مورد استفاده، با آزمون دوجمله‌ای سازگاری بیشتری داشته که این آزمون با استفاده از نرم افزار spss انجام گردیده است.

آزمون فرضیه اول

الف) برای آزمون فرضیه اول با شرح "پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر رعایت بودجه توسط دولت دارد." به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی سالانه از میزان رعایت احکام قانون بودجه یازده وزارتخانه برای سه سال متوالی ۹۲ الی ۱۳۹۴ به صورت سال به سال یعنی مقایسه سال‌های ۹۲ و ۱۳۹۳ به تفکیک با سال ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته است تا میزان رعایت بودجه و بهبودی در عملکرد شفافیت و پاسخ‌گویی در مبنای تعهدی مورد اجرای سال ۱۳۹۴ با دو سال قبل با مبنای نقدی تعدیل شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشخص گردد. نتایج آزمون دوجمله‌ای سال ۱۳۹۴ با سال ۱۳۹۳ به شرح زیر بوده است. نتیجه آزمون در سطح معنی‌داری بالای ۰/۰۵ مورد قبول واقع شده یعنی تأیید فرضیه است و پایین‌تر از آن موجب رد فرضیه می‌گردد و مقدار به دست آمده در این آزمون در مقایسه دو سال ذکر شده مقدار ۰/۲۶، کمتر از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پیاده

سازي مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بررعايت بودجه توسط دولت تاثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۲ و ۳ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۲- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۳، آمارهای آزمون دوجمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۱۱۲/۰۹	۱۱	۳۲/۵۵	۹/۸۱
تخلفات سال ۹۳	۹۲/۲۷	۱۱	۲۸/۶۶	۸/۶۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- تست آزمون دو جمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی و استنباطی	میانگین	انحراف معیار	اختلاف دو سال		انحراف خطای میانگین	آماره تی	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
			تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪					
			پایین تر	بالا تر				
تخلفات سال ۹۴	۱۹/۸۱	۲۵/۲۲	۷/۶۰	۲/۸۷	۲/۶۰	۱۰	۰/۰۲۶	
تخلفات سال ۹۳								

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ب) برای آزمون فرضیه اول برای بار دوم به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسي سالانه یازده وزارتخانه از میزان رعایت احکام قانون بودجه برای سال ۹۲ با ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته است نتیجه آزمون مقدار 0.063 بوده که این مقدار از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بیشتر بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بررعايت بودجه توسط دولت در سال ۱۳۹۴ نسبت به سال ۱۳۹۲ تأثیر مثبت داشته است. موارد ذکر شده در جدول ۴ و ۵ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۴- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۲، آمارهای آزمون دوجمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۱۱۲/۰۹	۱۱	۳۲/۵۵	۹/۸۱
تخلفات سال ۹۲	۸۷/۸۱	۱۱	۴۹/۴۴	۱۴/۹۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- تست آزمون دو جمله‌ای

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				مقایسه اول/آماره‌های توصیفی و استنباطی	
			تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		میانگین
			پایین تر	بالا تر				
۰/۰۶۳	۱۰	۲/۰۸	۵۰/۱۷	-۱/۶۳	۱۱/۶۲	۳۸/۵۶	۲۴/۲۷	تخلفات سال ۹۴ تخلفات سال ۹۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون فرضیه دوم

الف) برای آزمون فرضیه دوم با شرح "پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت دارد." به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی سالانه در خصوص میزان رعایت سایر قوانین در یازده وزارتخانه برای سه سال متوالی ۹۲ الی ۱۳۹۴ به صورت سال به سال یعنی مقایسه سال‌های ۹۲ و ۱۳۹۳ به تفکیک با سال ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته است تا میزان رعایت احکام سایر قوانین در مبنای تعهدی مورد اجرای سال ۱۳۹۴ با دو سال قبل با مبنای نقدی تعدیل شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشخص گردد. نتایج آزمون دوجمله‌ای سال ۱۳۹۴ با سال ۱۳۹۳ به شرح زیر بوده است. نتیجه آزمون در سطح معنی داری بالای ۰/۰۵ مورد قبول واقع شده یعنی تأیید فرضیه است و پایین تر از آن موجب رد فرضیه می‌گردد و مقدار به دست آمده در این آزمون در مقایسه دو سال ذکر شده مقدار ۰/۰۹، کمتر از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بر وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت تأثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۶ و ۷ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۶- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۳-آماره‌های آزمون دوجمله‌ای

مقایسه اول/آماره‌های توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۳۴۸/۰۰	۱۱	۱۶۴/۱۸	۴۹/۵۰
تخلفات سال ۹۳	۲۶۸/۱۸	۱۱	۱۱۶/۰۷	۳۴/۹۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- تست آزمون دو جمله‌ای

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				مقایسه اول/آماره‌های توصیفی و استنباطی	
			تفاوت در سطح اطمینان ٪۹۵		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		میانگین
			بالا تر	پایین تر				
۰/۰۰۹	۱۰	۳/۲۴	۱۳۴/۶۸	۲۴/۹۵	۲۴/۶۲	۸۱/۶۶	۷۹/۸۱	تخلفات سال ۹۴ تخلفات سال ۹۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ب) برای آزمون فرضیه دوم برای بار دوم به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده در خصوص میزان رعایت سایر قوانین از گزارش حسابرسی سالانه یازده وزارتخانه برای سال ۹۲ با ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته است نتیجه آزمون مقدار ۰/۰۰۳ بوده که این مقدار از سطح مورد قبول ۰/۰۵ کمتر بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بروضیت مالی و عملکرد مالی دولت در سال ۱۳۹۴ نسبت به سال ۱۳۹۲ تأثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۸ و ۹ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۸- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۲. آماره‌های آزمون دو جمله‌ای

انحراف خطای میانگین	انحراف معیار	تعداد	میانگین	مقایسه اول/آماره‌های توصیفی
۴۹/۵۰	۱۶۴/۱۸	۱۱	۳۴۸/۰۰	تخلفات سال ۹۴
۴۱/۸۴	۱۳۸/۷۸	۱۱	۲۴۳/۹۰	تخلفات سال ۹۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۹- تست آزمون دو جمله‌ای

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				مقایسه اول/آماره‌های توصیفی و استنباطی	
			تفاوت در سطح اطمینان ٪۹۵		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		میانگین
			بالا تر	پایین تر				
۰/۰۰۳	۱۰	۳/۹۷	۱۶۲/۴۲	۴۵/۷۵	۲۶/۱۸	۸۶/۸۳	۱۰۴/۰۹	تخلفات سال ۹۴ تخلفات سال ۹۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه سوم با شرح "پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی توسط دولت دارد." به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی یازده وزارتخانه از عملکرد قانون برنامه پنجم توسعه برای دو سال متوالی ۹۳ الی ۱۳۹۴ مقایسه و مورد آزمون قرار گرفته است تا میزان رعایت و بهبودی در عملکرد شفافیت و پاسخ‌گویی در مبنای تعهدی مورد اجرای سال ۱۳۹۴ با سال قبل با مبنای نقدی تعدیل شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشخص گردد. نتایج آزمون دوجمله‌ای سال ۱۳۹۴ با سال ۱۳۹۳ به شرح زیر بوده است. نتیجه آزمون در سطح معنی داری بالای ۰/۰۵ مورد قبول واقع شده یعنی تأیید فرضیه است و پایین‌تر از آن موجب رد فرضیه می‌گردد و مقدار به دست آمده نتیجه آزمون در مقایسه دو سال ذکر شده مقدار ۰/۰۰۴ حاصل شده که کمتر از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بوده و این به معنی رد فرضیه بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی توسط دولت تأثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۱۰ و ۱۱ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۱۰- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۳، آمارهای آزمون دوجمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۳۶۷۴/۹۲	۱۱	۱۷۶۲/۲۵	۵۳۱/۶۴
تخلفات سال ۹۳	۴۷۲۰/۴۵	۱۱	۲۵۹۳/۴۶	۷۸۱/۹۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۱ - تست آزمون دو جمله‌ای

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				مقایسه اول/آمارهای توصیفی و استنباطی	
			تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		
			پایین‌تر	بالا‌تر				
تخلفات سال ۹۴		-۳/۶۶	-۴۰۹/۵۱	-۱۶۸۱/۵۴	۲۸۵/۴۴	-۹۴۶/۷۱	۱۰۴۵/۵۲	تخلفات سال ۹۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه چهارم

برای آزمون فرضیه چهارم با شرح " پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری برصرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی دولت دارد." به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی عملکرد قانون برنامه پنجم توسعه در خصوص میزان دسترسی به اهداف قانون برنامه برای یازده وزارتخانه برای دو سال متوالی ۹۳ الی ۱۳۹۴ مقایسه و مورد آزمون قرار گرفته است تا میزان رعایت و بهبودی در عملکرد شفافیت و پاسخ‌گویی در مبنای تعهدی مورد اجرای سال ۱۳۹۴ با سال قبل با مبنای نقدی تعدیل شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشخص گردد. نتایج آزمون دو جمله‌ای سال ۱۳۹۴ با سال ۱۳۹۳ به شرح زیر بوده است. نتیجه آزمون در سطح معنی‌داری بالای ۰/۰۵ مورد قبول واقع شده یعنی تأیید فرضیه است و پایین‌تر از آن موجب رد فرضیه می‌گردد و مقدار به دست آمده نتیجه آزمون در مقایسه دو سال ذکر شده مقدار ۰/۰۳. حاصل شده که کمتر از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بوده و این به معنی رد فرضیه بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده برصرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی دولت تأثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۱۲ و ۱۳ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۱۲- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۳. آمارهای آزمون دو جمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۵۲۶۱/۰۰	۱۱	۲۷۵۵/۱۴	۸۳۰/۷۰
تخلفات سال ۹۳	۴۳۴۹/۷۳	۱۱	۲۱۰۰/۸۱	۶۳۳/۴۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۳- تست آزمون دو جمله‌ای

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				مقایسه اول/آمارهای توصیفی و استنباطی	
			تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		میانگین
			پایین‌تر	بالا‌تر				
۰/۰۰۳	۱۰	-۳/۸	۱۴۳۳/۹۴	۳۸۸/۵۸	۲۳۴/۵۸	۷۷۸/۰۱	۹۱۱/۲۶	تخلفات سال ۹۴ تخلفات سال ۹۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷- بحث و نتیجه گیری

در این مقاله سعی بر آن بود که به مقایسه عملکرد ناشی از پیاده سازی حسابداری مبنای تعهدی با حسابداری بر مبنای نقدی تعدیل شده پرداخته شود و لذا با طرح چهار فرضیه از خروجی‌های مقایسه‌ای ناشی از اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی و نقدی تعدیل شده که با استفاده از گزارش‌های حسابرسی تهیه شده توسط دیوان محاسبات کشور در قالب تفریغ بودجه کل کشور به استناد اصل ۵۵ قانون اساسی تهیه و در اختیار عموم قرار می‌گیرد استخراج گردیده گزارش‌های حسابرسی ناشی از عملکرد قانون بودجه سالانه و قانون برنامه پنجم توسعه مبنای اطلاعاتی تحقیق بوده که نتایج به دست آمده با استفاده از روش آزمون دو جمله‌ای در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد آزمون قرار گرفته است نتایج به دست آمده که حاصل مقایسه ۵ سال‌های قبل از اجرای این مبنای حسابداری با سال اجرای مبنای تعهدی حاکی از آن است که تمامی فرضیه‌ها رد شده و بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی بر پاسخگویی دولت تأثیر مثبت نداشته است در آزمون فرضیه اول که در آن دو سال متوالی با سال اجرای حسابداری مبنای تعهدی مورد آزمون قرار گرفته در یکی از مقایسه‌های آزمون فرضیه اول که در آن عملکرد سال ۹۲ با سال ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفته، نتیجه آزمون تأیید شده است یعنی در واقع می‌توان این گونه بیان کرد که پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بر رعایت بودجه توسط دولت در سال ۹۴ نسبت به سال ۱۳۹۲ تأثیر مثبت داشته است ولی همین فرضیه که برای عملکرد سال ۹۳ با ۹۴ مقایسه شده موجب مورد تأیید واقع نشده است. در مجموع برخلاف شفافیت‌های ایجاد شده با اعمال حسابداری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی در سرفصل حساب‌ها، به شرح جدول شماره یک ارائه شده، نتایج حاصل از خروجی عملکرد گزارش‌های این مبنای حسابداری اثر مثبتی و معناداری را نسبت به سال‌های قبل از اجرای این مبنا نشان نمی‌دهد. علیرغم مزیت‌های روش حسابداری با مبنای تعهدی در شفافیت حساب‌ها حداقل اضافه شدن ۱۱ سرفصل حساب در صورت‌های مالی، نتایج حاصل از پیاده سازی این مبنا تأثیر مثبتی را نسبت به مبنای نقدی تعدیل شده نشان نداده است که دلایل این امر می‌بایست در مؤلفه‌های دیگری از جمله ضعف قوانین مالی و محاسباتی، فرهنگ سازمانی دستگاه‌های اجرایی، عدم آشنایی کافی استفاده کنندگان از این مبنا در سیستم مالی کشور و یا شکلی برخوردن کردن با آن و یا سایر مؤلفه‌های مرتبط بررسی نمود.

نتایج تحقیقات مشابه در کشورهای پیشرویی همچون نیوزلند استرالیا ایالات متحده و انگلستان حاکی از آن است که در برخی از آن کشورها همچون نیوزیلند و استرالیا به کارگیری مبنای تعهدی حسابداری از طریق تشکیل نهادهای مرتبط و حمایت دولت

صورت پذیرفته است. در ایالات متحده و کانادا نیز حرکت دولت به سمت حسابداری تعهدی صورت گرفته است، اما سرعت آن از نیوزیلند و استرالیا به نسبت پایین تر بوده و در این راستا، نهادهای تدوین استاندارد جداگانه‌ای نظیر استانداردهای حسابداری دولت مرکزی و هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی را ایجاد نموده‌اند و جوه اشتراک و افتراق در اعمال حسابداری تعهدی، منجر به ایجاد فشارهایی گردید که کماکان نیز ادامه دار هستند. نخست سیستم بخش خصوصی اساساً متفاوت از بخش عمومی است، بنابراین انتقال حسابداری بخش خصوصی به عمومی به صورت یک‌جا امکانپذیر نمی‌باشد. در این راستا، چالش‌های بسیاری برای نیوزیلند و استرالیا وجود داشت که روش تدوین استاندارد واحدی را برای هر دو بخش اتخاذ کردند. دوم آن‌که تمام پنج کشور پیش گفته تمایل به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به صورت بین‌المللی داشتند، اما هیچ‌یک از آن‌ها این استانداردها را اتخاذ نکردند و سوم اینکه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستقل در ایالات متحده و کانادا به سوی تدوین راهنمایی برای پاسخگویی خارج از صورت مالی حرکت کردند. به نظر می‌رسد که مسیر طی شده به نتایج مفیدی چون تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی رهنمون خواهد شد که این امر همکاری دولت‌ها، اعمال مدیریت عمومی نوین و اجرای مسئولیت پاسخگویی در سطح وسیع‌تری را طلب می‌کند.

نتایج حاصل از تحقیق نشانگر عدم تأثیر مثبت و معنادار به کارگیری مبنای تعهدی که با اعمال آن افزایش تعداد سرفصل حساب و شفافیت در صورتحساب‌های بخش عمومی با نتایج حاصل از عملکرد ارائه شده توسط حسابرس مستقل بخش عمومی احصا شده گزارش‌های حسابرسی بوده است پس به نظر می‌رسد جنبه‌های دیگری از ارتباط بین بکارگیری این روش با شفافیت و پاسخگویی دولت بررسی گردد. در این خصوص پیشنهاد می‌گردد تحقیقات به روش غیر پرسشنامه‌ای، از جمله بررسی تأثیر مثبت و معنادار به کارگیری حسابداری تعهدی با افزایش درآمدها، وصول مطالبات و میزان کمک در تصمیم‌گیری‌های مدیریت انجام گیرد.

با توجه به این که در زمان تهیه این تحقیق اطلاعات حسابرسی سال‌های ۱۳۹۵ به بعد آماده نبوده برای بررسی پایایی تأثیر پیاده سازی مبنای تعهدی پیشنهاد می‌گردد به بررسی سنوات بیشتری از پیاده سازی این مبنا در نظام مالی کشور پرداخته شود و یا بررسی سایر مؤلفه‌های مرتبط دیگری از جمله ضعف قوانین مالی و محاسباتی، فرهنگ سازمانی دستگاه‌های اجرایی، عدم آشنایی کافی استفاده کنندگان از این مبنا در سیستم مالی کشور و یا شکلی برخوردن کردن با آن و یا سایر مؤلفه‌های مرتبط بررسی نمود.

همزمان با تحولات در کشورهای پیشرو در این مورد مانند نیوزلند، استرالیا، ایالات متحده و انگلستان، در کشور ایران نیز طی چند سال اخیر اقداماتی صورت پذیرفته است، لیکن تا کنون به نتیجه نهایی و مدل گزارشگری مناسب در بخش عمومی دست نیافته‌اند؛ بنابراین با توجه به سرعت بالای تغییرات جوامع بشری در دنیای کنونی، به دولت‌مردان پیشنهاد می‌شود تا کوچک‌سازی بخش دولتی را تحقق بخشند و همچنین از اعضای هیأت تدوین استانداردها انتظار در تسریع تدوین استانداردها می‌رود. انجام مطالعات تطبیقی در حوزه‌های مختلف حسابداری نهادهای بخش عمومی، نقشه راه به نسبت مناسبی برای تدوین بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری این بخش فراهم می‌کند و مبانی نظری آن را انسجام کافی برخوردار و اجرای آن‌ها را تسهیل می‌کند، البته تحقق این امر، مستلزم زمان و بودجه کافی است؛ باشد که در آینده‌های نه چندان دور به همت اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و تحقیقات متعدد در این زمینه، بخش عمومی کشور نیز شاهد استانداردها و مدل گزارشگری مالی متناسبی گردد.

فهرست منابع

- ۱) اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، (۱۳۹۵)، "استانداردهای حسابداری بخش عمومی"، سازمان حسابرسی.
- ۲) باباجانی، جعفر، (۱۳۷۸)، "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولتی"، رساله دکتری، دانشکده حسابداری و مدیریت علامه طباطبائی.
- ۳) باباجانی، جعفر، (۱۳۸۳)، "حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی"، چاپ دوم، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۴) باباجانی، جعفر، (۱۳۸۶)، "ضرورت استفاده از بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی"، نشریه پیک نور، تهران.
- ۵) باباجانی، جعفر، (۱۳۷۹)، "نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی"، فصلنامه حسابرسی، سال دوم، شماره ۷.
- ۶) حافظ نیا، محمدرضا، (۱۳۸۵)، "مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی"، انتشارات سمت.
- ۷) حسنی، امید، (۱۳۹۴)، "مورد بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش روی"، همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت، تهران.
- ۸) حمدی، کریم، علی فعال قیومی، محسن برزوزاده و نسترن تقی خانی، (۱۳۹۲)، "مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری و عوامل تاثیرگذار بر آن"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱۹، صص ۱۷۳-۱۹۳.
- ۹) خاکی، غلامرضا، (۱۳۷۸)، "روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی"، وزارت فرهنگ و آموزش عالی، تهران.
- ۱۰) رحیمی، بیژن، (۱۳۸۵)، "بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کل کشور"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- ۱۱) صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور (۱۳۹۲)
- ۱۲) طرح اصلاح نظام بودجه ریزی، (۱۳۸۰)، "سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور".
- ۱۳) قانون بودجه سالانه کل کشور، (۱۳۹۲)
- ۱۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب تیرماه ۱۳۶۵
- ۱۵) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶

- ۱۶) قربانی آبکنار، فروغ، (۱۳۸۴)، "بررسی علل ناکارآمدی صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه نویسی سنوات بعد"، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- ۱۷) کاظمی، محمد و حسین کرباسی یزدی، (۱۳۸۹)، "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران"، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۱۰ پیاپی ۴۸.
- ۱۸) کثیری، حسین، (۱۳۷۸)، "حسابداری بر مبنای پاسخگویی در بخش عمومی"، نشریه حسابرس شماره ۲.
- ۱۹) کردستانی، غلامرضا و علی اکبر ایرانشاهی، (۱۳۸۸)، "بررسی عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۲۸.
- ۲۰) گزارش تفریح بودجه سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۵
- ۲۱) لطفی، عرفان، (۱۳۹۳)، "بررسی مشکلات به کارگیری مبنای حسابداری تعهدی به جای نقدی با توجه به ضرورت به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی در بخش عمومی (مطالعه موردی شهرداری‌های استان اردبیل)"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام نور، تهران.
- ۲۲) محسنی، عباس، (۱۳۷۴)، "وضعیت تفریح بودجه بعد از پیروزی انقلاب اسلامی"، فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، سال دوم، شماره ۴.
- ۲۳) مدنی، داود، (۱۳۷۰)، "مقدمه ای بر تئوریهای سازمان و مدیریت"، تهران، انتشارات دانشگاه پیام نور.
- ۲۴) مهام، کیوان، فرزانه حیدرپور و سیدعلی حسینی، (۱۳۸۹)، "موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۸، صص ۱۳۱-۱۵۹.
- ۲۵) مهدوی، غلامحسین و محمد محمدیان، (۱۳۹۶)، "چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۶، صص ۲۷-۴۷.
- ۲۶) وکیلی فرد، حمیدرضا و فرزاد نظری، (۱۳۹۱)، "عوامل مؤثر بر پیاده درمان"، سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت و آموزش پزشکی.
- ۲۷) همدانی، محمدحسین و لطف آ... همدانی، (۱۳۸۱)، "معیارهای سنجش موفقیت یک سازمان"، مجله تدبیر، شماره ۱۲۱، صص ۶۵.
- 28) Barbara. A and Granof, M, (1999), "Key Provisions of GASB Statement", No. 34, Government Solutions, Part No. 1, 2, 3.

- 29) Federal Accounting Standards Advisory Board, (1993), "Objectives of Financial Reporting", Concept Statement No.1.
- 30) Governmental Accounting Standards Board (GASB), (1987), "Objectives of Financial Reporting", Concepts Statement No. 1, Stamford.
- 31) Hyndman, N. Connolly, C, (2011), "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road not always Taken". Management Accounting Research, Vol. 22, Issue. 1, PP. 36-45.
- 32) Ijiri, Y, (1999), "Management Discussion and Analysis for State and Local Governments on the Accountability-Based Conceptual Framework", Journal of Accounting and public policy, 2, PP. 75-8.
- 33) Pina, V. Torres, L. Acerete, B, (2006), "Are ICTS Promoting Government accountability? A Comparative Analysis of E-Governance Developments in 19 OECD Countries University of Zaragoza", Granvia 2.50005 Zaragoza, Spain.
- 34) Toma, C. Carp. M. Bogdan. L, (2015), "Harnessing Financial Information in Investors decisions: Accrual Accounting versus Cash Accounting", Procedia Economics and Finance, Vol. 26, PP. 1044-1051.

یادداشت‌ها

¹.Governmental Accounting Standards Board Statement No 34