

عارضه یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی با تمرکز بر ابعاد سازمانی

محمدرضا مقدم

دانشگاه جامع علمی کاربردی واحد مرکز شهرداری ها و دهیاری های استان سیستان و بلوچستان

چکیده

با توجه به حرکت جهانی حسابداری بخش عمومی به سمت حسابداری تعهدی و ثبت تمامی عملکردهای مالی و حرکت به سمت پاسخگویی و شفاف سازی مالی دولت ها و بخش عمومی در تمام جهان و ضرورت اجرای آن در ایران با توجه به مصوبات قانونی و اجرای آن توسط تمامی سازمان های دولتی لازم است تا نسبت به نحوه اجرا و تحقق این امر، پژوهش هایی توسط متخصصان صورت گیرد؛ بنابراین در این مقاله نسبت به عارضه یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران اقدام شده است. برای اجرای موضوع، جنبه های مدل سه شاخگی شامل ابعاد محتوایی، زمینه ای و ساختاری جهت عارضه یابی مدنظر قرار گرفته اند. حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف میکند و معیارهای حسابرسی کارکرد را بهبود میبخشد. بکارگیری حسابداری تعهدی موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی میشود.

کلمات کلیدی: حسابداری تعهدی، عارضه یابی، سازمان



مقدمه:

مدیریت بخش اعظم اقتصاد در ایران بر عهده دولت است؛ از این رو مباحث حسابداری این بخش اهمیت ویژه ای دارد. از سوی دیگر، تغییر و تحولات اخیر در حسابداری بخش عمومی ایران نظیر استقرار بودجه بندی عملیاتی و حسابداری تعهدی که همگام با تغییرات در سطح جهانی و در راستای رویکرد نوین مدیریت نوین عمومی است، توجه بیش از پیش به این حوزه را برجسته می کند. چالش های حوزه هایی که در حال گذار به حسابداری تعهدی هستند، شامل هر دو مسائل توسعه و پیاده سازی است. از آنجا که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع تری را ارائه می دهد، لذا دامنه گسترده ای از مسائل مهم وجود دارند که دولت ها در پیاده سازی استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی با آن مواجه می شوند. (۱)

حسابداری تعهدی

حسابداری تعهدی به شیوه ای از حسابداری می گویند که در آن، زمان نقد شدن دریافتی ها و پرداخت نقدی هزینه ها ملاک شناسایی و ثبت های حسابداری نیست بلکه صرفاً ثبت یک قرارداد یا معامله و یا تقبل یک پرداختی به تاریخ خاص باعث تحقق آن درآمد یا هزینه و ثبت در حسابها و انعکاس در گزارش های مالی خواهد شد. حسابداری تعهدی عملکرد و موقعیت یک کسب و کار را از طریق شناسایی رویدادهای مالی و اقتصادی اندازه گیری می کند، بدون اینکه تراکنش نقدی را در نظر بگیرد. در این روش حسابداری درآمد و هزینه هنگامی ثبت می شود که تراکنش اتفاق افتاده است، به جای اینکه وجه نقد دریافت یا پرداخت شده باشد. (۲)

هدف سیستم حسابداری تعهدی

هدف اصلی استقرار سیستم حسابداری تعهدی شفاف سازی حسابها و ارائه گزارش های مالی جامع از طریق:

محاسبه بهای تمام شده خدمات و مدیریت بر هزینه ها
تهیه صورت های مالی تجمیعی و تلفیقی کل و گزارش های عملکرد دوره ای (۳)

چهار ویژگی اصلی حسابداری تعهدی

- ۱ تبعیت از اصل تطابق درآمد و هزینه
- ۲ شناسایی و ثبت درآمد هزینه بدهی و طلب در دوره مالی وقوع
- ۳ اندازه گیری عملکرد مالی واقعی یک کسب و کار
- ۴ کمک به مدیران برای مدیریت منابع فعلی و برنامه ریزی آینده (۳)

استانداردهای حسابداری بخش عمومی



تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به بهبود امر گزارشگری و شفافسازی اطلاعات، استقرار نظام حسابداری مناسب برای گزارشگری و ایفای مسئولیت پاسخگویی آن منجر میشود و فرایند حسابرسی و اعتباردهی را تسهیل میکند. توجه به تغییرات صورت گرفته در طبقه بندی اقلام بودجه ای و طبقه بندی آن بر مبنای نظام آمارهای مالی دولت و تکالیف قانونی استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی و بهای تمام شده کالا و خدمات، استقرار و بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی ضروری به نظر میرسد.

به علاوه با توجه به رویکرد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در بومی سازی استانداردهای حسابداری عمومی در کشور، ایجاد بستری مناسب برای عملیاتی نمودن این استانداردها الزامی است، استانداردهای حسابداری بخش عمومی چارچوبی برای گزارشگری رویدادهای مالی بخش عمومی در قالب صورتهای مالی فراهم میکنند هدف این استانداردها تعیین مبنای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی واحد گزارشگر جهت حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دورههای قبل آن و صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگر است. (۴)

اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با موانع و عوامل بازدارنده در سیستمهای هر کشور رو به رو است که میتوان در سه بخش دسته بندی نمود:

عامل بازدارنده بخش اول

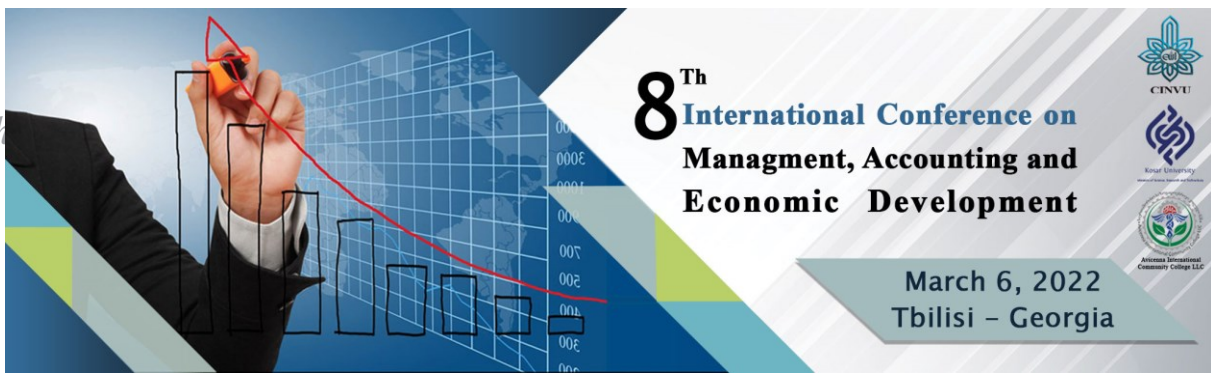
ممکن است در زمان تغییر و تحول، تمام کارکنان و مقامهای اجرایی کشورهای در حال توسعه از پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی حمایت نکنند. مقاومت افراد و سیستم در مقابل تغییرها و اصرار بر ادامه استفاده از رویه های سنتی را میتوان عامل بازدارنده مهمی در پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی عنوان کرد. این مسئله میتواند ناشی از خلل سیستم رفتاری باشد.

عامل بازدارنده بخش دوم

استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای هدایت اصلاحات حسابداری در بخش عمومی طراحی و اجرا شده اند؛ با این حال در بیشتر کشورهای در حال توسعه که وضعیت اقتصادی آنها با کشورهای توسعه یافته متفاوت میباشد. از این رو ضروری است استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابق با ویژگیهای اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، تعدیل و بومی سازی شود.

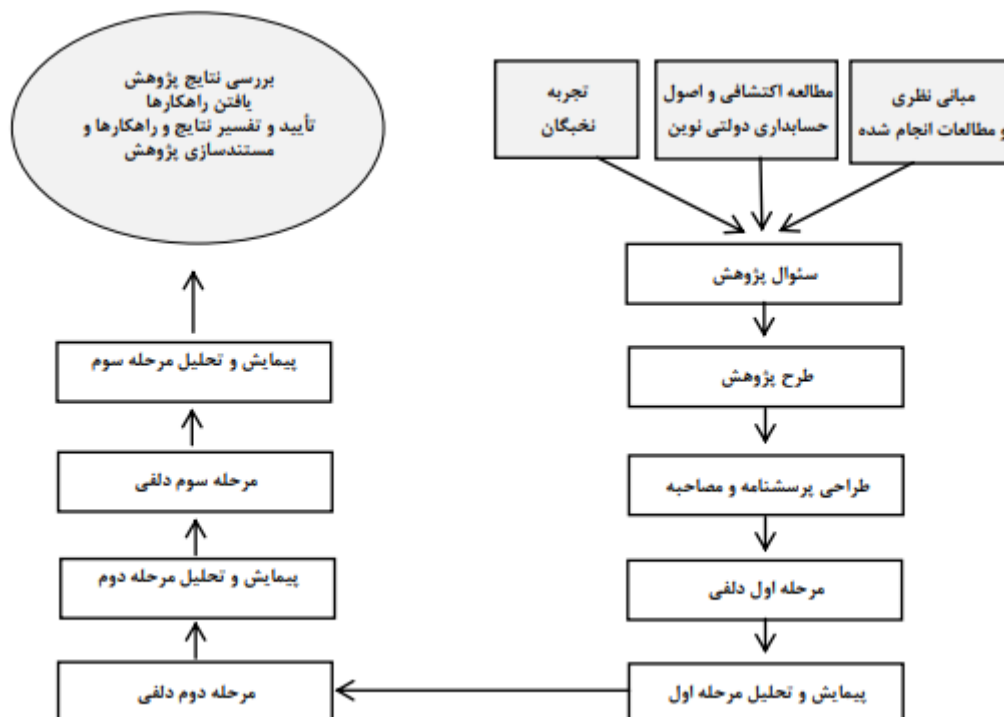
عامل بازدارنده بخش سوم

توسعه و پیاده سازی برخی نرم افزارها مانند برنامه های مرتبط با اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. بدین منظور دو راه پیش روی دولت ها قرار دارد؛ اول این که برنامه فعلی را حفظ کنند و به تدریج آن را ارتقا دهند و دوم اینکه برنامه نرم افزاری جدیدی به جای نرم افزارهای قبلی مستقر کنند. (۸)(۹)(۴)

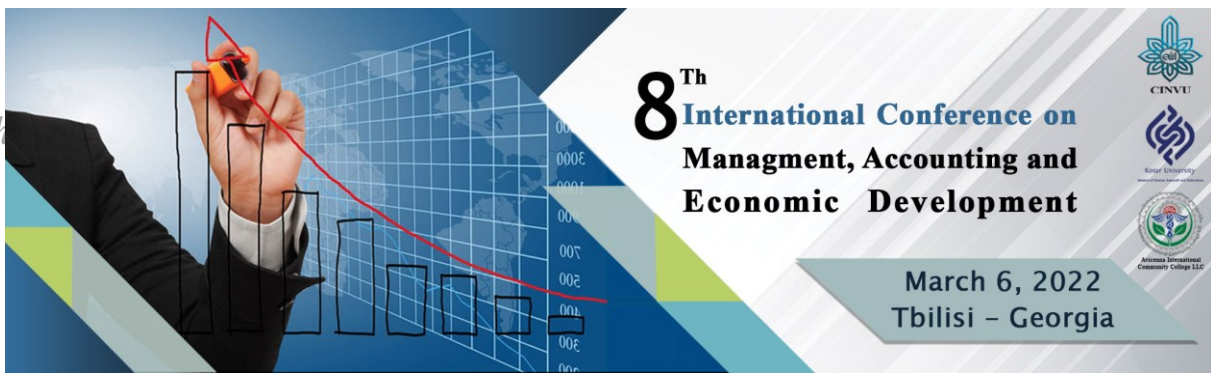


پژوهش

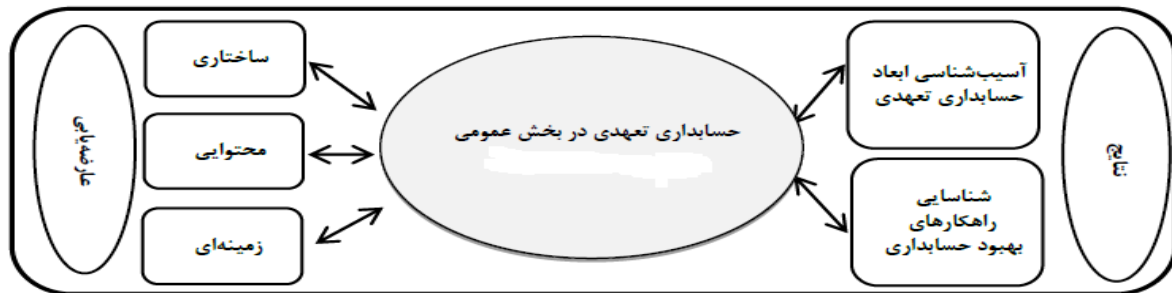
پژوهش حاضر بر مبنای هدف از نوع کاربردی، از نظر روش و ماهیت از نوع همبستگی است. پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی و روش گردآوری اطلاعات از طریق روش میدانی و کتابخانه ای است. رویکرد تفسیری جهت روششناسی پژوهش مناسب تشخیص داده شد تا با استفاده از متد دلفی دستیابی به اهداف پژوهش میسر شود. پژوهش در مراحل مختلفی اجرا شد. در مرحله اول مطالعات مقدماتی نسبت به موضوع سیستم حسابداری تعهدی جهت شناخت بیشتر مسئله پژوهش از منابع کتابخانه ای، مقالات و پایان نامه ها استفاده شد. با بررسی پیشینه و متون مرتبط عواملی که مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی است، شناسایی و گروه بندی شد. مرحله دوم با توجه به این که نیاز به استنباط است با استفاده از طراحی پرسشنامه محقق از طریق نظرسنجی مدیران، کارکنان و متخصصین اجرایی سازمان امور از تکنیک دلفی اطلاعاتی گردآوری شدند. روش دلفی در تحلیل و استفاده از داده ها برای پاسخگویی به سوالات پژوهش از هر دو روش کیفی و کمی استفاده میکند. استفاده از سوالات باز در پرسشنامه دلفی و تحلیل آنها در مراحل بعدی به قضاوت در مورد رسیدن به به اجماع میان صاحب نظران و رسیدن به اشباع تئوریک میپردازد. (۵) (۶) در نمودار زیر (۱) مراحل اجرای روش دلفی در پژوهش حاضر ترسیم شده اند :



مراحل اجرای روش دلفی به شرح جدول بالا میباشد (۶)



مدل مفهومی جهت عرضه یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سازمان دولتی، در نمودار ذیل ارائه شده است:



نمودار ۱: مدل کلی پژوهش

در راستای هدف پژوهش و مدل پایه ای عرضه یابی، طبق تکنیک دلفی و بهره گیری از ادبیات نظری پژوهش، مؤلفه های زیر در ابعاد محتوایی، ساختاری و زمینه‌ای استخراج شدند. این مؤلفه ها شامل پذیرش مدیران، پذیرش کارکنان، تعهد شغلی کارکنان، عوامل استخدامی، زیرساختهای فناوری اطلاعات، عوامل فرهنگی سازمان و بسترهای قانونی و حقوقی هستند. سپس طبق این مؤلفه ها، گویه های پرسشنامه محقق ساخته به تعداد گویه طراحی و بین نخبگان توزیع گردید. در جدول نحوه چیدمان مؤلفه ها با توجه به ابعاد عرضه یابی و همچنین تعداد گویه های پرسشنامه متعلق به هر کدام ارائه شده اند. همچنین در جدول ۱ شرح گویه های پرسشنامه بیان شده اند. (۶)

جدول ۱ تدوین مؤلفه های پژوهش جهت عرضه یابی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی:

مدل	عوامل	مؤلفه ها	گویه های پرسشنامه
عارضه یابی سه شاخگی	محتوایی	پذیرش مدیران	۴ گویه (اول تا چهارم)
		پذیرش کارکنان	۴ گویه (پنجم تا هشتم)
	ساختاری	تعهد شغلی	۴ گویه (نهم تا دوازدهم)
		عوامل استخدامی	۷ گویه (سیزدهم تا نوزدهم)
	زمینه ای	زیر ساخت های فناوری اطلاعات	۹ گویه (بیستم تا بیست و هشتم)
		عوامل فرهنگی	۶ گویه (بیست و نهم تا سی و چهارم)
		بستر های قانونی و حقوقی	۶ گویه (سی و پنجم تا چهلم)

8Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

March 6, 2022
Tbilisi – Georgia

جدول شماره ۲: شرح گویه های پرسشنامه به تفکیک عوامل و مولفه ها

عوامل	مولفه	گویه های پرسشنامه
	پذیرش مدیران	پذیرش مدیران در اجرای حسابداری تعهدی نوین ،چه میزان در اجرای حسابداری تعهدی تاثیر دارد؟
		تعامل و طرح ریزی مدیران عالی سازمان ها در فعالیت های اجرایی حسابداری دولتی ، چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی تاثیر دارد؟
		ریسک پذیری مدیران ارشد سازمان ها چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی دارد؟
		حمایت مدیران عالی کشوری و سیاست گذاران کلان چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی تاثیر دارد؟
رفتاری (محتوایی)	پذیرش کارکنان	حمایت از کارکنان پیشکسوت چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی تاثیر دارد؟
		آموزش و فراگیری کارکنان در تحقق حسابداری چه میزان بر فرایند اجرای حسابداری تعهدی تاثیر دارد؟
		برگزاری کلاسهای آموزشی برای کارکنان چه میزان بر فرایند اجرای حسابداری تعهدی تاثیر دارد؟
		اجازه دسترسی سریع اطلاعات به کارکنان در سیستم، چه میزان بر حسابداری تعهدی تاثیر دارد؟
تعهد شغلی		تعیین پاداش و ترفیع شغلی و پرسنلی بر اساس اجرای صحیح حسابداری تعهدی در تحقق حسابداری تعهدی چه حد مؤثر است؟
		تبیین و نهادینه سازی آییننامه ها و بخشنامه های حسابداری تعهدی در میان کارکنان تا چه اندازه در تحقق حسابداری دولتی مؤثر است؟
		تعهد شغلی و مسئولیت پذیری پرسنل سازمان تا چه حد بر حسابداری تعهدی تاثیر دارد؟

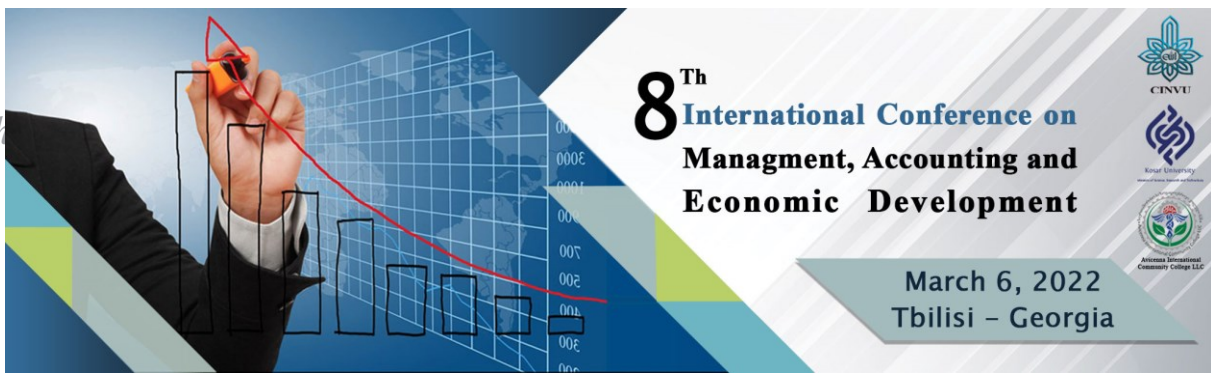


8Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

March 6, 2022
Tbilisi – Georgia

Logos: CINLU, Kharazmi University, Arak International Community College LLC

<p>تلاش و ممارست جهت یادگیری و تغییر رفتار کارکنان چه میزان بر حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟</p>		
<p>نحوه استخدام و جذب نیروی انسانی سازمان دولتی تا چه حد در اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>فرایند پذیرش، جذب، نگه داشت و آزمون استخدامی سازمان دولتی چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>میزان استخدام گزینش افراد بر اساس تسلط بر قوانین حسابداری تعهدی تا چه میزان بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>آموزش پیش از شروع کار کارکنان طبق قوانین نوین تعهدی (نگارش کاربرگها، نحوه ثبتهای تعهدی) بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>	عوامل استخدامی	
<p>مشارکت نیروی انسانی متخصص تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟</p>		
<p>استخدام نیروی انسانی ماهر و آشنا در سیستم حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟</p>		
<p>آیا جنسیت افراد زمان استخدام در تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		ساختاری
<p>توسعه زیرساختهای فناوری و الکتریکی و بروز رسانی نرم افزارهای حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>نصب و بروز رسانی نرم افزارهای نوین همسو با تغییرات جهانی حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>یکپارچگی نرم افزارهای حسابداری دولتی ایران تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>	زیر ساخت های فناوری	
<p>آموزش مستمر و به روزرسانی نرم افزارهای حسابداری تعهدی چقدر بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>	اطلاعات	
<p>نصب و راه اندازی سیستمهای کامپیوتری نوین در اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>ایجاد نرم افزار هوشمند خودارزیابی و کنترل سلامت اداری کارکنان و سیستم دولتی در تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		



8Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

March 6, 2022
Tbilisi – Georgia

Logos: CINU, Kufay University, Ardabil International Community College LLC

<p>تهیه و ساخت نرم افزار هوشمندسازی و برخط مناقصات و مزایده های سازمان مالیاتی چه میزان بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>ایجاد سامانه ها و تولید محتوا الکترونیکی جهت اطلاع مؤدیان مالیاتی از قوانین جدید حسابداری تعهدی بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>تهیه نرم افزار حسابداری واحد یکپارچه با قابلیت ثبت رویداد مالی بر مبنای حسابداری دولتی مؤثر است؟</p>		
<p>وجود اعتماد به نحوه استخدام و ارزیابی کارکنان چه میزانی بر اجرای حسابداری تعهدی عوامل مؤثر است؟</p>		
<p>وجود سواد حسابداری تعهدی و نحوه ثبتهای نوین تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>	عوامل فرهنگی	
<p>فرهنگسازی همگام تغییرات آموزشی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>گسترش فرهنگ استفاده از سیستم حسابداری تعهدی بین سازمانها و آحاد جامعه تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>توجیه مزایای استفاده از سیستم حسابداری تعهدی بین عوامل اجرای مدیران سازمان تا چه حد بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>تدوین قوانین و مقررات، رویه ها، دستورالعملها و شیوه نامه حسابداری تعهدی به صورت بومی چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		زمینه ای
<p>حمایت سیاستگذاری و متولیان امر تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>حمایتهای حقوقی و قانونی دیوان محاسبات و نهادهای قانونگذار حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>	بسترهای قانونی و حقوقی	
<p>حمایتهای سیاستگذاران از سیستم شفافسازی مالی حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		
<p>نظارت مستمر سازمانهای مرتبط تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟</p>		

8Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

March 6, 2022
Tbilisi – Georgia

تدوین بسته های تشویقی از سوی متولیان اجرای حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
---	--	--

نتایج ارزیابی روایی و پایایی پرسشنامه در جدول ۲ ارائه شده اند. طبق تکنیک دلفی و نظر خبرگان، پرسشنامه شامل ۴۰ گویه سؤال در سه مرحله بین ۵ خبره توزیع شد. در دورهای اول، دوم و سوم دلفی باتوجه به نظرات خبرگان، میانگین گویه های شناسایی شده بیشتر از ۳ گزارش شده اند و از این رو هیچ گویه ای حذف نشدند نتایج نشان داد: برای پاسخ اعضا درباره گویه ها در دور سوم بیشتر از ۷/۰ است این موضوع بیانگر اتفاق نظر قوی و در مواردی بسیار قوی میان اعضا است و این که در دور دوم دلفی نتایج تفاوت ناچیزی را با نتایج دور سوم نشان دادند. در نتیجه انجام دورهای دلفی متوقف و گویه های نهایی تأیید شدند. (۵)(۶)

مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی

در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی دو تفکر شامل تفکر سنتی بر مبنای حسابداری نقدی و تفکر نوین بر مبنای حسابداری تعهدی مطرح هستند. مبنای نقدی به دلیل این که اطلاعاتی درباره چگونگی مدیریت دارایی ها و بدهی های دولت ارائه نمی دهد، توانایی ایفای مسئولیت پاسخگویی ندارد. در واقع هزینه های واقعی دوره مالی با استفاده از مبنای نقدی حسابداری قابل گزارش نیست، اما تحقق این امر با بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری امکان پذیر است و بکارگیری آن نیازهای استفاده کنندگان را بیش از مبنای دیگر برآورده می سازد از طرفی کیفیت اطلاعات ارائه شده در مبنای تعهدی به دلیل فراهم آوردن اطلاعات شفاف و صحیح بیش از سایر مبنای حسابداری است؛ لذا بکارگیری مبنای تعهدی و به تبع آن اجرای حسابداری تعهدی باعث افزایش توان پاسخگویی دولت و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع است. نظام سیستم حسابداری تعهدی به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارایی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت ها است. سودمندی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بستگی به این موضوع دارد که اطلاعات تعهدی در چه گستره ای از سطوح عالی بودجه بندی و اهداف مدیریتی مورد استفاده قرار گیرد. (۷)

آیا حسابداری تعهدی از ابتدا وجود داشته است؟

پاسخ این سوال خیر است. مثل خیلی از مفاهیم به روز شده و مدرن این علم، حسابداری تعهدی نیز بر اساس احساس نیاز حسابداران و مدیران مالی، توسط خبرگان این علم و محققان پایه ریزی شده است و بعدا نام حسابداری تعهدی بر آن نهاده شده است. از مهمترین عوامل موثر در ابداع این روش اعتبارات و اسناد و حسابهای پرداختی بودند که جایگزین وجه نقد



در معاملات گردیدند. روز به روز با پیچیده تر شدن معاملات نسبت به گذشته، استفاده از ارزشهای مختلف در یک عملیات مالی، به وجود آمدن کارتهای اعتباری و پولهای اعتباری و ترویج اینها، تقریباً می توان گفت دیگر مجموعه ای نیست که در برابر این روش از حسابداری مقاومتی نشان دهد. امروزه حتی سنتی ترین حسابداران نیز نمی توانند مدعی شوند تمام دریافت و پرداختهای مجموعه شان نقدی است و اگر هم در جایی غیرنقدی باشد تاثیری بر گزارشهای آنها ندارد. (۱۰)

کاربرد حسابداری تعهدی در کدام شرکت ها است؟

در گذشته تصور می شد که حسابداری تعهدی مخصوص شرکتهای خصوصی یا به نحوی مجموعه های کوچک است. اما با گذشت زمان و مشخص شدن تاثیر این روش از حسابداری بر محاسبات مالی و بالاتر بردن دقت در گزارشات و به تبع آن تصمیم گیری های استراتژیک سازمانی کم کم حتی شرکتهای دولتی نیز به این روش گرایش پیدا کرده اند. مدیران مالی مجموعه راه آهن ایران نیز سال گذشته در مصاحبه ای با مجله حسابرس گفته بود که خوشحال است توانسته به مدیران دولتی بقبولاند که استفاده از روش حسابداری تعهدی چه قدر به برنامه ریزی مالی و تخصیص منابع بودجه دولتی کمک کرده است. (۱۰)

بحث و نتیجه گیری

هدف مقاله عارضه یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی با تمرکز بر ابعاد ساختاری، محتوایی و زمینه ای در سازمانهای دولتی است. ابتدا با استفاده از تکنیک دلفی به بررسی و تأیید شاخص های شناسایی شده پرداخته شد و شاخص های شناسایی شده از نظر خبرگان تأیید شدند.

سپس با استفاده از شرح گویه های پرسشنامه به تفکیک عوامل و مولفه ها عوامل مؤثر بر حسابداری بخش عمومی پرداخته شد. نتایج تحقیق نشان می دهد که عوامل ساختاری از دیدگاه خبرگان دارای بیشترین تأثیر بر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است و در اولویت قرار می گیرد. مهمترین مؤلفه های عوامل ساختاری که بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد به ترتیب اولویت زیرساخت های فناوری و سپس عوامل استخدامی می باشد. مهمترین مؤلفه های عوامل محتوایی که دارای بیشترین تأثیر بر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است به ترتیب اولویت عبارتند از مؤلفه تعهد شغلی و سپس پذیرش مدیران و در نهایت پذیرش کارکنان که تعهد شغلی دارای بیشترین تأثیر و پذیرش کارکنان دارای کمترین تأثیر بر اجرای حسابداری بخش عمومی می باشد. عوامل زمینه ای از دیدگاه خبرگان به عنوان سومین عامل تأثیرگذار بر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شمار می رود و در اولویت سوم قرار می گیرد.



مهمترین مؤلفه های بعد زمینه ای به ترتیب اولویت بسترهای قانونی و حقوقی و سپس عوامل فرهنگی میباشد که عوامل فرهنگی دارای کمترین تأثیر بر اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی میباشد پس به طور کلی مشخص شد زیرساختهای فناوری اطلاعات و تعهد شغلی دارای بیشترین تأثیر و پذیرش کارکنان و عوامل فرهنگی دارای کمترین تأثیر بر حسابداری بخش عمومی هستند. شواهد بیانگر آن است که ابعاد ساختاری، محتوایی و زمینهای عارضه یابی بر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی مؤثر هستند.

همچنین با توجه به اعلام نظر پاسخ دهندگان پیشنهادهای لازم جهت بهبود سیستم حسابداری تعهدی بخش عمومی در سازمان دولتی عبارتند از:

توانمندسازی کارکنان و عوامل اجرایی شاغل در امور مالی از طریق آموزش و آزمون های مستمر
ایجاد، استقرار و تقویت همکاری های بین بخشی نظیر همکاری بین واحد پیش بینی کننده سناریوهای منابع و مصارف،
واحد تنظیم و کنترل بودجه

تقویت کنترل های داخلی مبتنی بر سامانه های نرم افزاری

تعیین مدل مناسب برای ارزیابی جامع نظام مالی و حسابداری واحدهای بخش عمومی

تصویب و ابلاغ بخشنامه های مرتبط و الزام آور جهت اجرای حسابداری تعهدی

درج تمامی اطلاعات مورد نیاز پروتکل اجرای حسابداری تعهدی در سیستم های اطلاعاتی



منابع:

- 1) آذر، عادل، حسین بختیاری و مهدی محمدی، ارزیابی و مقایسه روشهای عارضیهایی سازمان با رویکرد تحلیل سلسله مراتبی فازی"، اندیشه مدیریت راهبردی
- 2) Global inflation rate. Available at: <http://www.globalrates.com/economic-indicators>.
Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L., & Black, W.C. (1998). *Multivariate Data Analysis*, 5th edn., New Jersey: Prentice Hall.
- 3) <https://www.farapayam.com/?p=2854>
- 4) توکلی، محمد، شکراله خواجهی و هاشم ولیپور، ارزیابی تأثیر شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی بر اقبال عمومی و درآمدهای مالیاتی"، پژوهشنامه مالیات،
- 5) Harun, (2007), "Obstacles to Public Sector Accounting Reform in Indonesia", *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 43 (3), PP. 365-376.
- 6) Hepworth, N., (2003), "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government", *Public Money & Management*, 23
- 7) جامعی، رضا، فائزه رضایی یمین و ابراهیم ابراهیمی، بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه"، 23-81. صص
- 8) طالبنیا، قدرتاله، ابراهیم عباسی و بتول زارعی، (تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی"، پژوهشهای حسابداری مالی
- 9) غالمی، ملکمحمد، حسین فخاری و اسفندیار ملکیان، تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران"، حسابداری دولتی، 5 (1)، صص 23-80.
- 10) <https://www.hoofer.cloud>