

## **Investigating the effect of laws, human resources and accounting standards on proper implementation of accrual basis in Iran's public sector financial reporting**

**Mahdi Saber<sup>1</sup>, Mahdi Nazemi Ardakani<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>M. A. in Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran  
saber.m@gmail.com

<sup>2</sup>Assistant Professor of Accounting, Yazd University, Yazd, Iran  
nazemi@yazd.ac.ir (Corresponding Author)

**Received: 2021/06/28 Accepted: 2021/08/22**

### **Abstract**

With the formation of the Committee of Iran's Public Sector Accounting Standards Development, this profession has been given more attention to for several years, and based on the standards and guidelines published by the committee mentioned and the requirements of the Ministry of Economy, the accounting accrual basis has been used in governmental organizations since 2015. The present study attempts to address the potentials for reporting in governmental accounting on accrual basis in Iran. The most important points include (1): potentials of financial and accounting regulations, (2) required human resources, and (3) the capacity of governmental accounting standards and methods. In order to gather data for the first and the third hypotheses questionnaires containing 24 questions, and for the second hypothesis another one containing 20 questions were distributed among 111 individuals working in this field. In order to investigate the hypotheses, a single sample t-test and a sign test beside SPSS were applied. In addition, Friedman ANOVA test was used to prioritize variables. Findings suggest that financial and accounting regulations in public sector in Iran provide potentials for accrual accounting. Standards and governmental accounting methods in public sector in Iran have relatively capacity of being reported as accrual -based. In addition, human resources in public sector in Iran have relatively capacity for accrual-based reporting that makes it necessary to hold more training courses for the human resource in order to stablish the system of accrual accounting correctly in public sector.

**Keywords:** Public sector, Accrual basis, Laws and regulations, Elements of accrual accounting, Responsibility of accountability.

## بررسی تأثیر قوانین، نیروی انسانی و استانداردهای حسابداری بر اجرای صحیح مبنای تعهدی در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران

مهدی صابر<sup>۱</sup>، مهدی ناظمی اردکانی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

saber.m@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران

nazemi@yazd.ac.ir (نویسنده مسئول)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۳۱

### چکیده

با تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، این حرفه چند سالی است که بیشتر مورد توجه قرار گرفته و بر اساس استانداردها و رهنمودهای منتشره توسط کمیته مذکور و الزامات وزارت اقتصاد، از سال ۹۴ تا کنون مبنای تعهدی حسابداری در دستگاه‌های اجرایی به کار گرفته می‌شود. هدف پژوهش حاضر بررسی ظرفیت‌های گزارش‌گری حسابداری بخش عمومی بر مبنای روش تعهدی در ایران می‌باشد. طی بررسی‌های بعمل آمده مهم‌ترین موارد عبارتند از: ۱- ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، ۲- ظرفیت نیروی انسانی لازم و ۳- ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی. جهت جمع‌آوری اطلاعات از پرسشنامه‌ای در قالب ۲۴ سوال اصلی برای هر یک از فرضیه‌های اول و سوم و همچنین برای فرضیه دوم از پرسشنامه‌ای با ۲۰ سوال، در یک نمونه ۱۱۱ نفری شاغلین در حرفه استفاده گردید. به‌منظور بررسی فرضیات پژوهش از آزمون t تک‌نمونه‌ای و آزمون علامت و نرم‌افزار SPSS استفاده شد. همچنین به منظور اولویت‌بندی متغیرها نیز از آزمون تحلیل واریانس فریدمن بهره گرفته شد. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در بخش عمومی ایران، ظرفیت گزارش‌گری بر مبنای تعهدی را دارد. استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در بخش عمومی ایران، به‌طور نسبی ظرفیت گزارش‌گری بر مبنای تعهدی را دارد و نهایتاً نیروی انسانی در بخش عمومی ایران نیز به‌طور نسبی، ظرفیت گزارش‌گری بر مبنای تعهدی را دارد و نیاز به برگزاری دوره‌های آموزشی بیشتر برای نیروی انسانی جهت استقرار صحیح سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد.

**واژگان کلیدی:** بخش عمومی، مبنای تعهدی، قوانین و مقررات، عناصر حسابداری تعهدی، مسئولیت پاسخ‌گویی.

## ۱. مقدمه

دولت‌ها به طور مرسوم از سیستم‌های بودجه‌بندی مبتنی بر نهاده‌ها و سیستم‌های حسابداری نقدی استفاده می‌کردند. با این حال، این سیستم‌ها اطلاعات لازم برای ارائه فعالیت دولت به گونه‌ای کارا و اثربخش فراهم نمی‌آورد. از این رو بسیاری از کشورها از مبنای نقدی حسابداری به مبنای تعهدی در بخش عمومی روی آوردند. کشورهایی مثل ایالات متحده، استرالیا، کانادا و نیوزلند اجرای حسابداری تعهدی را در بخش عمومی خود در دهه ۱۹۹۰ آغاز نمودند. در اروپا نیز سوئد و انگلستان از این فرآیند تبعیت کردند. سایر کشورهای اروپایی نیز در حال اجرا یا گذار به سمت حسابداری تعهدی هستند. حسابداری تعهدی در اصل توسط واحدهای فعال در بخش خصوصی که به دنبال کسب سود هستند به کار گرفته شد چرا که برای ارزیابی کارایی این واحدها نیاز به مقایسه درآمدها و هزینه‌ها (نتیجه مالی) است. این در حالی است که تشکیل دولت‌ها بر اساس کسب سود نیست و در واقع دولت‌ها به عنوان واحدهای خرج‌کننده درآمد تلقی می‌شوند. در چنین شرایطی، ارزیابی عملکرد از طریق نتیجه مالی ممکن است مربوط نباشد بلکه آنچه که مهم است ارزیابی پیامدهای اجتماعی مخارج عمومی است. با این حال به نظر می‌رسد مهمترین دلیل انتقال به مبنای تعهدی حسابداری در بخش عمومی این است که انتظار می‌رود منجر به خلق دیدگاه‌ها و ارتقای سطح آگاهی در مورد هزینه‌های دولت‌ها شود که دولتی کارا تر را در پی داشته باشد (واندرهوک، ۲۰۰۵)، چرا که دولت‌ها در قبال انجام این هزینه، مسئولیت پاسخگویی دارند. البته که گذار به حسابداری تعهدی کامل، ممکن است محدودیت‌هایی را نیز ایجاد کند و پیش شرط‌هایی را اقتضاء نماید، مانند آنچه که موکا (۲۰۱۶) در خصوص عوامل رفتاری و زمینه‌ای و آسانی و همکاری (۲۰۱۲) در مورد صلاحیت و آمادگی کارکنان برای اجرای صحیح حسابداری تعهدی و استانداردها در بخش عمومی مطرح کردند.

به هر طریق با توجه به اهمیتی که تعیین میزان درآمدها و هزینه‌های واقعی یک دوره مالی در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها و ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان و نمایندگان قانونی آنها دارد، لذا "روش‌های شناسایی و اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌های دولت‌ها" نیز از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار خواهد بود. به همین دلیل بررسی ادبیات و مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و واحدهای تابعه آنها تأکید داشته و نظام‌های حسابداری اغلب دولت‌های کشورهای توسعه یافته بر مبنای تعهدی، طراحی و به مورد اجرا گذاشته شده است (باباجانی و اقوامی، ۱۳۸۲). در ایران نیز در سال ۱۳۸۸ کمیته‌ای تحت این عنوان در سازمان حسابرسی به جهت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی تشکیل و با تلاش‌های صورت گرفته، تا کنون ۱۶ استاندارد تدوین گردیده است. با این حال شناسایی برخی مشکلات گزارشگری حسابداری بر مبنای تعهدی در ایران به عنوان ابزاری جهت تهیه صورتهای مالی ضرورت دارد که بوسیله آن بتوان کارایی عملکرد بخش عمومی را ارزیابی نمود و پاسخگویی بخش عمومی را توسعه داد. لذا پژوهش حاضر به بررسی تأثیر

قوانین، نیروی انسانی و استانداردهای حسابداری بر اجرای مبنای تعهدی در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌پردازد.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبنای تعهدی روشی پذیرفته شده در حسابداری برای بخش خصوصی در سراسر دنیا محسوب می‌شود که یکی از مهمترین دلایل توسعه آن در بخش خصوصی، ارزیابی عینی درآمدها و هزینه‌ها، و در نتیجه سود، و پیش‌بینی جریانهای نقدی و سودهای آتی است (نسبک، ۲۰۱۱). بخش عمومی نیز به طور روز افزونی به سمت استفاده از مبنای تعهدی حسابداری گرایش پیدا کرده است چرا که به دولت‌ها در جهت ارائه تصویر بهتری از عملکرد سیاست‌های آن‌ها یاری می‌رساند.

اجرای حسابداری تعهدی یکی از عناصر کلیدی برنامه اصلاحات مدیریت نوین بخش عمومی تلقی می‌شود. مدیریت نوین بخش عمومی بر اندازه‌گیری کارایی تأکید دارد. اندازه‌گیری کارایی هر فعالیتی به تعیین میزان صحیح ورودی‌ها و خروجی‌های منابع برای آن فعالیت نیاز دارد، که به طور عمده این ورودی‌ها و خروجی‌ها توسط سیستم حسابداری هر واحد اقتصادی باید شناسایی، اندازه‌گیری و نهایتاً ثبت و گزارش گردد (بانک توسعه آسیایی، ۲۰۰۹). اساسی‌ترین ورودی برای ارزیابی عملکرد هر واحد گزارشگر، اقلام درآمد و هزینه آن واحد هستند که تشکیل‌دهنده نتیجه عملیات آن قسمت‌اند. برای اندازه‌گیری صحیح درآمدها و هزینه‌ها، مبنای تعهدی حسابداری توصیه شده است چرا که استفاده از این مبنا سبب شناسایی داراییها و بدهیهای بلندمدت شده و در نتیجه موجبات افزایش شفافیت بودجه را فراهم می‌آورد. از طرفی دیگر با فراهم‌سازی مدیریت مبتنی بر عملکرد، کارایی دولت ارتقاء می‌یابد. حسابداری تعهدی علاوه بر این که وسیله‌ای جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی واحدهای بخش عمومی است، فرآیند برنامه‌ریزی، مدیریت و تصمیم‌گیری بهتر را تسهیل می‌بخشد و اندازه‌گیری بهتر عملکرد و در نتیجه مدیریت بهتر عملکرد را فراهم می‌سازد. از این رو حسابداری تعهدی چارچوبی را ارائه می‌دهد تا سازمان‌ها بتوانند امور مالی خود را به نحوی کارآمد مدیریت کنند. با این حال باید توجه داشت اجرای راهبرد مدیریت نوین بخش عمومی در تمامی کشورها موفقیت آمیز نبوده و نخواهد بود و باید تفاوت‌های محیطی و فرهنگی را در تمامی ابعاد مدیریت نوین بخش عمومی (از جمله حسابداری تعهدی) مد نظر داشت (تیک، ۲۰۰۹). این تفاوت‌ها حتی سبب شده در کشورهای عضو اتحادیه اروپا، دوره زمانی اتخاذ مبنای تعهدی یکسان نباشد (استفانسو و تورلا، ۲۰۱۱).

در ایران در سال ۱۳۸۱ روش بودجه‌ریزی دولت از برنامه‌ای به عملیاتی تغییر یافت، در نتیجه در سیستم حسابداری دولتی نیز تغییرات زیادی انجام گرفت به طوری که بعضی از صاحب‌نظران در آن زمان، آن را یک انقلاب در سیستم حسابداری تلقی کردند. تحقیقات صورت گرفته در ایران دال بر این مدعا است. برای مثال طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) به دنبال ارائه چارچوبی نظری به منظور توضیح و پیش‌بینی

اصلاحات حسابداری دولت با اقتباس از الگوی اقتضایی بین‌المللی لادر (۲۰۰۱) بودند. این الگو توسط محققان زیادی برای توضیح فرآیند نوآوری در نظام حسابداری دولتی کشورهای متعددی به کار گرفته شده است و نقش پارادایم را در تحقیقات بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ایفا می‌کند. یافته‌های این تحقیق پیمایشی حکایت از آن داشت که حسابداری دولتی ایران در آستانه تحول بنیادین قرار داشت و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی در مورد عملیاتی شدن بودجه است.

سازمان حسابرسی نیز به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، کمیته‌ای در سال ۸۸ جهت تدوین استانداردهای این حوزه تشکیل داد و همین‌طور که پیش‌تر بیان شد تا کنون ۱۶ استاندارد تدوین نموده است. قدر مسلم برای تدوین و اجرای استانداردها، پیش‌شرط‌هایی بایستی وجود داشته باشد چرا که انعکاس صحیح فعالیت‌های دولت و گزارش اطلاعاتی با ویژگی‌های کیفی همچون به موقع بودن، قابل اتکا بودن و غیره مستلزم ارائه صورت‌های مالی مناسب می‌باشد که برای دستیابی به آن باید قوانین و مقررات، منابع انسانی، استانداردها و روش‌های حسابداری متناسب وجود داشته باشد. باباجانی (۱۳۸۶) نیز این موانع و شرایط استفاده را از منظری دیگر این گونه بیان می‌دارد:

- به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری و گزارشگری مالی، مستلزم تعریف مجموعه‌ای از حساب‌ها و ثبت‌های جدید برای تحقق اهداف خاص پیش‌بینی شده در آن است.
- آموزش کارکنان و تدوین روال‌های حسابداری: مطالعات انجام شده در مورد کشورهای گوناگون حاکی از آن است که تعداد حسابداران مجرب شاغل در بخش عمومی، در مقایسه با نیازهای موجود در این بخش، بسیار اندک است. بنابراین، به منظور تأمین نیازهای جدید نیروی انسانی حاصل از تغییرات ایجاد شده در نظام و شیوه مدیریت، سرمایه‌گذاری‌های جدیدی در زمینه آموزش نکات فنی حسابداری تعهدی و یادگیری موضوعات گوناگون لازم است. البته، باید در نظر داشت که وجود چنین آموزش‌هایی برای کلیه کارکنان سطوح مختلف بخش عمومی ضرورت دارد.
- هزینه‌های اطلاع‌رسانی: برای آگاهی سیاست‌مداران و سایر اشخاصی که به نحوی در فرآیند استقرار و اجرای نظام جدید مشارکت می‌کنند (به ویژه کسانی که آشنایی قبلی با حسابداری تعهدی ندارند)، اطلاع‌رسانی مناسب و مؤثر در مورد مزایای نظام جدید و منافع به‌کارگیری آن نسبت به نظام قدیم، ضروری به نظر می‌رسد.

کمره‌ای و نوراله‌زاده (۱۳۹۹) به بررسی عوامل مؤثر بر آمادگی کارمندان وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی پرداختند. آنها نتیجه‌گیری نمودند عامل مدیریت ارشد، ویژگی‌های فردی نیروی انسانی، قوانین و مقررات، وجود چارچوب نظری مدون و آموزش، و فرهنگ پاسخگویی و پاسخدهی بر آمادگی کارمندان بخش عمومی در وزارت آموزش و پرورش برای اجرای حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.

رحمتی و پورزمانی (۱۴۰۰) به عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه ساختار در سازمان امور مالیاتی تهران پرداختند. یافته‌ها بیانگر آن بود که در سازمان امور مالیاتی، ابعاد عارضه‌یابی سه شاخگی شامل ابعاد ساختاری (عوامل استخدامی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات)، محتوایی (پذیرش مدیران، پذیرش کارکنان و تعهد شغلی) و زمینه‌ای (عوامل فرهنگی و بسترهای قانونی و حقوقی) نقش مؤثری در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران ایفا کرده‌اند.

### ۳. فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: قوانین و مقررات در نظام مالی و محاسباتی بخش عمومی ایران، ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد.

فرضیه دوم: نیروی انسانی در نظام مالی و محاسباتی بخش عمومی ایران، ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد.

فرضیه سوم: استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش عمومی ایران، ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد.

### ۴. روش‌شناسی پژوهش

از آنجایی که در این پژوهش، واقعیت‌ها بدون هیچ دخل و تصرفی تشریح می‌شوند و در آن از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است، روش تحقیق از نوع توصیفی - پیمایشی و از حیث نوع تحقیق، میدانی می‌باشد.

جامعه آماری این پژوهش، شامل مدیران و معاونین کل امور مالی دستگاه‌های اجرایی متمرکز، مدیران و کارشناسان ارشد وزارت امور اقتصادی و دارایی، حساب‌رسان و کارشناسان امور مالی دستگاه‌های اجرایی می‌باشند و برای انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده می‌شود. حداقل حجم نمونه لازم ۱۰۶ نفر می‌باشد که برای اطمینان بیشتر، حدود ۱۱۱ نفر در نظر گرفته شد.

ابزار جمع‌آوری اطلاعات، پرسشنامه و مصاحبه می‌باشد. همچنین اطلاعات مربوط به ادبیات پژوهش به روش کتابخانه‌ای و برگرفته از تحقیقاتی است که در گذشته در این زمینه (تجربه سایر کشورها) انجام شده است و همچنین با بررسی اسناد و مدارک قابل دسترس در سازمان مذکور تهیه و تنظیم می‌شود.

### ۱,۴. متغیرهای پژوهش

پارامترهای عوامل حسابداری تعهدی با توجه به بررسی فدراسیون حساب‌رسان خبره اروپا (۲۰۰۷)، (جهت تعیین سطح استفاده از حسابداری تعهدی در کشورهای اروپا) به شرح زیر بوده است:

**الف: دارایی‌ها**

- شناسایی داراییهای ثابت (ارزش تاریخی یا منصفانه)؛
- تجدید ارزیابی داراییهای ثابت با استفاده از شاخص قیمت‌ها؛
- شناسایی زمین به عنوان دارایی ثابت؛
- شناسایی داراییهای زیر بنایی (مانند سدها و جاده‌ها) به عنوان داراییهای ثابت؛
- شناسایی داراییهای موروثی (میراث فرهنگی) به عنوان داراییهای ثابت؛
- شناسایی داراییهای نظامی (مانند تسلیحات نظامی) به عنوان داراییهای ثابت؛
- شناسایی داراییهای در جریان ساخت به عنوان داراییهای ثابت؛
- نگهداری حساب استهلاک داراییها؛
- احتساب هزینه‌های نگهداری و تعمیرات به عنوان بخشی از داراییها؛
- اصلاح حساب استهلاک داراییها با تجدید ارزیابی داراییها؛
- شناسایی استهلاک داراییها نسبت به مبلغ تجدید ارزیابی داراییها (مبلغ اضافه شده به داراییها بابت تجدید ارزیابی در محاسبه استهلاک لحاظ شود)؛
- شناسایی داراییها - یا فقط داراییهای استهلاک پذیر- در زمان شروع روش تعهدی به ارزش تاریخی یا منصفانه (برآورد داراییها و ثبت آن در زمان شروع روش تعهدی)

**ب: بدهی‌ها**

- شناسایی بدهی‌ها (کوتاه مدت و بلندمدت)؛
- شناسایی بدهی‌های احتمالی (دیون بلامحل)؛
- شناسایی هزینه بهره بدهی‌ها در هر سال.

**ج: هزینه‌ها و درآمدها**

- شناسایی درآمدها در زمان تحقق؛
- شناسایی هزینه‌ها در زمان تحمل؛
- شناسایی هزینه‌ها زمانی که کالاها سفارش داده می‌شوند ولی دریافت یا فاکتوری صادر نمی‌شود،
- شناسایی هزینه‌ها در زمان اصلاح و تعدیل پایان سال؛
- شناسایی و ثبت کمک‌های دولت (ردیفهای اعتباری مصوبات هیات وزیران) در زمانیکه قانوناً به نام دستگاه اجرایی تصویب می‌شود؛
- شناسایی درآمدهای مالیاتی زمانی که قابل دریافت یا زمانی که محاسبه و تشخیص داده شده‌اند و یا حتی زمانی که رویداد مالی منجر به وصول مالیات صورت پذیرد؛
- استفاده از تأمین اعتبار به عنوان معیار شناسایی هزینه‌ها (در محدوده بودجه).

**د: خالص ارزش دارایی‌ها**

- شناسایی تمام یا بخشی از ارزش ویژه ارزش خالص داراییها؛
- شناسایی ارزش ویژه ارزش خالص داراییها به ارزش منصفانه (متأثر از ارزشیابی واقعی داراییها).
- هریک از موارد فوق بوسیله پرسشنامه و مصاحبه با افراد خبره به صورت زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

**▪ قوانین و مقررات**

- با استفاده از جستجو و بررسی در قوانین و مقررات موجود و یافتن عناصر حسابداری تعهدی در کلیه قوانین مشمول این پژوهش و سپس مصاحبه با افراد خبره درخصوص اجرایی بودن پارامتر مورد بررسی با قوانین و مقررات موجود و شناسایی اصلاحات لازم در آنها، صورت می‌پذیرد.
- دامنه قوانین مورد بررسی در این پژوهش شامل قوانین و مقررات مالی زیر می‌شود. به عبارت دیگر حسابداری دولتی به طور عمده از قوانین زیر تأثیرپذیر است.
- قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ (و آئین نامه‌های مربوط)؛
- قانون برنامه و بودجه و بودجه سالانه کل کشور؛
- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه آن.

**▪ استانداردها و روش‌ها**

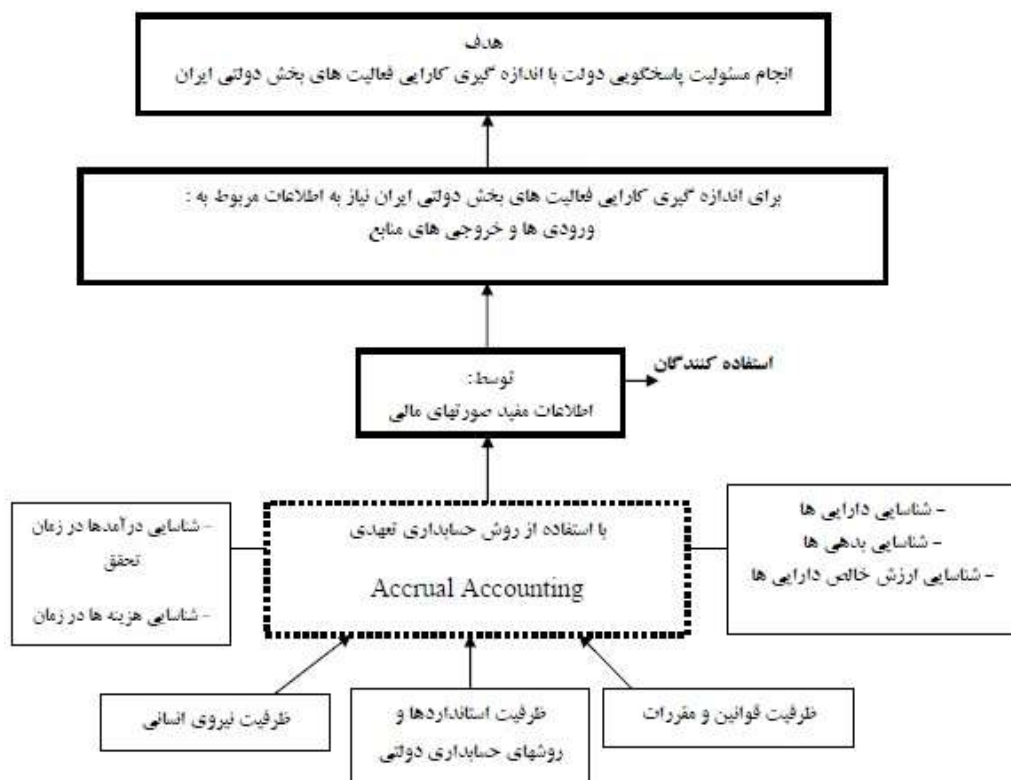
- در ایران به استناد ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارایی و تأیید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌گردد که بر این اساس آخرین دستورالعمل موجود بر اساس روش تعهدی کامل، در سال ۱۳۹۴ تهیه و در حال اجرا می‌باشد.
- جهت بررسی استانداردها و روش‌های مورد نیاز ابتدا هر یک از پارامترهای عناصر حسابداری تعهدی را با دستورالعمل‌های موجود مورد بررسی قرار داده و الزامات مورد نیاز با استفاده از نظرات افراد خبره بیان می‌شود.

**▪ نیروی انسانی**

- برای سنجش ظرفیت توانایی نیروی انسانی بخش‌های مالی دولت، توانایی فرد پاسخ دهنده، در اجرای عناصر حسابداری تعهدی یعنی نحوه شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص دارایی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها، توسط سوالات کاربردی آزمون می‌شود (پرسشنامه) و سپس نتیجه این آزمون، درصد توانایی نیروی انسانی بخش مالی دولت در زمینه حسابداری تعهدی را مشخص می‌نماید.

## ۲,۴. مدل پژوهش

به طور کلی مدل پژوهش حاضر با توجه به اهداف پژوهش به صورت زیر قابل بیان است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

همچنین نمایی از فرضیه‌های پژوهش نیز در شکل مفهومی ۲ به تصویر کشیده شده است.



شکل ۲. نمایشی از فرضیه‌های پژوهش با در نظر گرفتن متغیرهای ملحوظ در پرسشنامه

### ۳،۴. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

به منظور بررسی نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها، ابتدا گزینه‌های مربوط به سؤالات کدگذاری گردیدند، بدین ترتیب که برای گزینه‌های خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد به ترتیب مقادیر عددی ۱ تا ۵ (لیکرت) در نظر گرفته شد. سپس داده‌های حاصل از پرسشنامه‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. به منظور بررسی فرضیات پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون علامت استفاده شد. ضمن آن که به منظور اولویت‌بندی متغیرها نیز از آزمون تحلیل واریانس فریدمن بهره گرفته شد.

## ۵. یافته‌های پژوهش

به منظور آزمون فرضیه اول پژوهش، از پاسخگویان خواسته شد برای هر یک شاخص‌های مختلفی که ذکر شده بود، مشخص نمایند که آیا قوانین و مقررات مالی موجود، ظرفیت اجرای آنها را دارند یا خیر. سپس تعداد پاسخ‌های مثبت (تعداد شاخص‌هایی که ظرفیت اجرای آنها وجود دارد) برای هر یک از پاسخگویان مشخص گردید و سپس اعداد به دست آمده به درصد تبدیل گردیدند. جدول زیر نتایج حاصله را نشان می‌دهد:

جدول ۱. نتایج آزمون t یک نمونه‌ای جهت بررسی فرضیه اول

عامل	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار آماره t	سطح معنی‌داری
ظرفیت قوانین و مقررات موجود	۱۱۱	۸۹,۳۰	۱۱,۱۷	۱,۰۶	۳۷,۰۵	۰,۰۰۰

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده که کوچکتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر رد می‌شود و با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت قوانین و مقررات در نظام مالی و محاسباتی بخش عمومی ایران، ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد، به عبارت دیگر فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. به منظور اطمینان بیشتر از نتیجه به دست آمده، از آزمون علامت نیز جهت آزمون فرض زیر استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

جدول ۲. نتایج آزمون علامت جهت بررسی فرضیه اول

سطح معنی‌داری	میان	تعداد داده‌ها			عامل
		کوچکتر از ۵۰	مساوی ۵۰	بزرگتر از ۵۰	
۰,۰۰۰	۹۱,۶۷	۱	۰	۱۱۰	ظرفیت قوانین و مقررات موجود

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول فوق، فرضیه اول پژوهش با استفاده از آزمون علامت نیز مورد تأیید قرار می‌گیرد.

به منظور مقایسه میزان ظرفیت قوانین و مقررات موجود در خصوص عناصر مختلف (دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و ارزش خالص دارایی‌ها) و اولویت‌بندی این عناصر، ابتدا میانگین ارزش عددی میزان ظرفیت قوانین و مقررات موجود برای اجرای شاخص‌های مربوط به هر یک از این عناصر،

برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس از روش تحلیل واریانس فریدمن استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

جدول ۳. نتایج آزمون تحلیل واریانس فریدمن جهت اولویت‌بندی عناصر مختلف از نظر میزان ظرفیت قوانین و مقررات موجود برای اجرای آنها

عامل	تعداد نمونه	مقدار آماره خی دو	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
مقایسه ظرفیت قوانین و مقررات موجود در خصوص عناصر مختلف	۱۱۱	۵۲,۵۱	۴	۰,۰۰۰

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده که کوچکتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر رد می‌شود و بر اساس میانگین به دست آمده، می‌توان این عناصر را از نظر میزان ظرفیت قوانین و مقررات موجود برای اجرای آنها به ترتیب زیر اولویت‌بندی کرد:

۱- ارزش خالص دارایی‌ها

۲- دارایی‌ها

۳- درآمدها

۴- بدهی‌ها

۵- هزینه‌ها

در واقع ظرفیت قوانین و مقررات موجود برای اجرای عناصر ارزش خالص دارایی‌ها، دارایی‌ها و درآمدها بیشتر از سایر عناصر می‌باشد.

به منظور آزمون فرضیه دوم، از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

جدول ۴. نتایج آزمون  $t$  یک نمونه‌ای جهت بررسی فرضیه دوم

عامل	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار آماره $t$	سطح معنی‌داری
ظرفیت نیروی انسانی موجود	۱۱۱	۵۹,۴۹	۱۲,۸۵	۱,۱۸	۸,۰۲	۰,۰۰۰

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده که کوچکتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر رد می‌شود و با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت نیروی انسانی در نظام مالی و محاسباتی بخش عمومی ایران، ظرفیت-گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد، به عبارت دیگر فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود. به منظور اطمینان بیشتر از نتیجه به دست آمده مانند فرضیه اول، در این فرضیه نیز از آزمون علامت استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

جدول ۵. نتایج آزمون علامت جهت بررسی فرضیه دوم

سطح معنی‌داری	میان	تعداد داده‌ها			عامل
		کوچکتر از ۵۰	مساوی ۵۰	بزرگتر از ۵۰	
۰,۰۰۰	۶۰	۲۴	۵	۸۲	ظرفیت نیروی انسانی موجود

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول فوق، فرضیه دوم پژوهش با استفاده از آزمون علامت نیز مورد تأیید قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است با توجه به میانگین و میانه به دست آمده در جداول ۴ و ۵، می‌توان گفت ظرفیت نیروی انسانی در سطح بالایی قرار ندارد. به منظور مقایسه میزان ظرفیت نیروی انسانی موجود در خصوص عناصر مختلف (دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و ارزش خالص دارایی‌ها) و اولویت‌بندی این عناصر، ابتدا میانگین ارزش عددی میزان ظرفیت نیروی موجود برای اجرای شاخص‌های مربوط به هر یک از این عناصر، برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس از روش تحلیل واریانس فریدمن استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

جدول ۶. نتایج آزمون تحلیل واریانس فریدمن جهت اولویت‌بندی عناصر مختلف از نظر میزان نیروی انسانی موجود برای اجرای آنها

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار آماره خی دو	تعداد نمونه	عامل
۰,۰۰۰	۴	۲۲۹,۴۵	۱۱۱	مقایسه ظرفیت نیروی انسانی موجود در خصوص عناصر مختلف

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده که کوچکتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر رد می‌شود و بر اساس میانگین به دست آمده، می‌توان این عناصر را از نظر میزان ظرفیت نیروی انسانی موجود برای اجرای آنها به ترتیب زیر اولویت‌بندی کرد:

۱- ارزش خالص دارایی‌ها

۲- دارایی‌ها

۳- درآمدها

۴- بدهی‌ها

۵- هزینه‌ها

در واقع در این عامل نیز، ظرفیت نیروی انسانی موجود برای اجرای عناصر ارزش خالص دارایی‌ها، دارایی‌ها و درآمدها بیشتر از سایر عناصر می‌باشد.

به منظور آزمون فرضیه سوم، از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

جدول ۷. نتایج آزمون  $t$  یک نمونه‌ای جهت بررسی فرضیه سوم

عامل	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار آماره $t$	سطح معنی داری
ظرفیت استانداردها و روش‌های موجود	۱۱۱	۶۰,۹۲	۱۹,۰۸	۱,۸۱	۶,۰۳	۰,۰۰۰

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده که کوچکتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر رد می‌شود و با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش عمومی ایران، ظرفیت‌گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد، به عبارت دیگر فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌شود.

به منظور اطمینان بیشتر از نتیجه به دست آمده مانند دو فرضیه قبل، در این فرضیه نیز از آزمون علامت استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

جدول ۸. نتایج آزمون علامت جهت بررسی فرضیه سوم

سطح معنی‌داری	میان	تعداد داده‌ها			عامل
		بزرگتر از ۵۰	مساوی ۵۰	کوچکتر از ۵۰	
۰,۰۰۰	۶۲,۵	۷۶	۶	۲۹	ظرفیت استانداردها و روش‌های موجود

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول فوق، فرضیه سوم پژوهش با استفاده از آزمون علامت نیز مورد تأیید قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است با توجه به میانگین و میانه به دست آمده در جداول ۷ و ۸، می‌توان گفت ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در سطح بالایی قرار ندارد. به منظور مقایسه میزان ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی موجود در خصوص عناصر مختلف (دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و ارزش خالص دارایی‌ها) و اولویت‌بندی این عناصر، ابتدا میانگین ارزش عددی میزان ظرفیت قوانین و مقررات موجود برای اجرای شاخص‌های مربوط به هریک از این عناصر، برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس از روش تحلیل واریانس فریدمن استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

جدول ۹. نتایج آزمون تحلیل واریانس فریدمن جهت اولویت‌بندی عناصر مختلف از نظر میزان استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی موجود برای اجرای آنها

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار آماره خی دو	تعداد نمونه	عامل
۰,۰۰۰	۴	۲۲۳,۳۲	۱۱۱	مقایسه ظرفیت استانداردها و روش‌های موجود در خصوص عناصر مختلف

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده که کوچکتر از ۰,۰۰۵ است، فرض صفر رد می‌شود و بر اساس میانگین به دست آمده، می‌توان این عناصر را از نظر میزان ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی موجود برای اجرای آنها به ترتیب زیر اولویت‌بندی کرد:

- ۱- ارزش خالص دارایی‌ها
- ۲- دارایی‌ها
- ۳- درآمدها
- ۴- بدهی‌ها

## ۵- هزینه‌ها

در واقع در این عامل هم، ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی موجود برای اجرای عناصر ارزش خالص دارایی‌ها، دارایی‌ها و درآمدها بیشتر از سایر عناصر می‌باشد.

## ۶. نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به بررسی تأثیر قوانین، نیروی انسانی و استانداردهای حسابداری بر اجرای صحیح مبنای تعهدی در گزارشگری مالی بخش عمومی ایران در نمونه‌ای متشکل از ۱۱۱ خبره و بر اساس سه فرضیه مطرح شده پرداخت. بر اساس تحلیل یافته‌های پژوهش، هر سه فرضیه مورد تأیید قرار گرفت. از این رو نتیجه‌گیری شد که قوانین و مقررات موجود، نیروی انسانی موجود و استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی موجود، ظرفیت گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی را دارد. اما این بدین معنی نیست که می‌توان با قوانین و مقررات و همچنین با استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی و یا با نیروی انسانی موجود، اقدام به اجرای مناسب حسابداری تعهدی نمود. بلکه همان‌گونه که اشاره گردید، ظرفیت مربوط به استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی و از طرفی نیروی انسانی در سطح مناسبی قرار ندارد. از طرفی هر چند که از لحاظ قوانین و مقررات، ظرفیت مناسب و بالایی وجود دارد، ولی نیاز به اصلاح برخی مواد قانونی است.

به نظر می‌رسد پیش‌نیاز اصلاح سیستم حسابداری به سوی روش تعهدی صحیح و مناسب، ایجاد یک چارچوب قانونی مناسب و توسعه مهارت‌های لازم و فراهم نمودن آموزش برای کارکنان و استفاده کنندگان صورت‌های مالی و تدوین استانداردهای مناسب و خاص است که بتواند تمام نیازهای اجرایی حسابداران بخش عمومی را برآورده کند.

مطابق با نتایج حاصل از پرسشنامه که توسط صاحب نظران ارائه گردیده برای ایجاد ظرفیت مناسب در حیطه قوانین و مقررات، می‌بایست قوانین و مقررات در جهت برخی موارد مانند ارزیابی مجدد دارایی‌ها، شناسایی برخی دارایی‌ها و بدهی‌ها مانند دارایی‌های نظامی در صورت لزوم و یکپارچگی عملیاتی، تسهیل شود.

برای ایجاد ظرفیت مناسب در حیطه استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، می‌بایست استانداردهای مناسب و متعدد برای راهنمایی نیروی انسانی در کشور تدوین شود مانند ۹۸ بیانیه‌ای که GASB تدوین نموده یا سایر نهادهای بین‌المللی تدوین نموده‌اند. این امر مشکلات اجرایی و عدم درک بسیاری از مفاهیم را رفع خواهد نمود و می‌تواند نقشه راهی برای حسابداران بخش عمومی باشد.

برای ایجاد ظرفیت مناسب در حیطه نیروی انسانی، می‌بایست راهبردهای آموزشی مناسب، تدوین، اجرا و گسترش یابد و از طرف دیگر می‌توان از مدیران مالی بخش خصوصی نیز بهره جست.

## منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران. پیک نور، ۵(۴)، ۴-۲۶.
- باباجانی، جعفر؛ اقوامی، داود. (۱۳۸۲). اصول و کاربرد حسابداری در مؤسسات دولتی و غیرانتفاعی. انتشارات سمت، تهران.
- رحمتی، وجیهه؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۰). عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوای زمینه و ساختار. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۰)، ۸۳-۱۱۷.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ البرزی، محمود؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۰). ارائه الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران. دانش حسابداری، ۲(۵)، ۱۵-۳۷.
- کمره‌ای، هادی؛ نوراله‌زاده، نوروز. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر آمادگی کارمندان بخش عمومی برای اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: وزارت آموزش و پرورش). حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۱(۲)، ۸-۲۳.
- Alesani, D., Jensen, G. & Steccolini, I. (2012). IPSAS Adoption by the World Food Programme: an Application of the Contingency Model to Intergovernmental Organisations. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 61-80.
- Asian Development Bank. (2009). *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*. Manila, ABD.
- Federation des Experts des Comptables Europeens (FEE). (2007). *Accrual Accounting in the Public Sector*. Paper of the FEE Public Sector Committee.
- Nesbakk, L. G. (2011). Accrual accounting representations in the public sector - A case of autopoiesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 247-258.
- Mukah, S. T. (2016). Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. *Accounting and Finance Research*, 5(2), 71-83.
- Stefănescu, A. & Turlea, E. (2011). Accrual accounting, foundation for the financial reporting into the public sector entities. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 13(2), 309-314.
- Tikk, J. (2009). Accounting changes in the public sector in Estonia. *Business: theory and practice*, 11(1), 77-85.

VanDerhoek, M. P. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*, 32-45.