

## **Examining the requirements for applying and implementing the accrual accounting system in the public sector and identifying the leading constraints**

**Mozafar Valimohammadi<sup>1</sup>, Behrouz Khodarahmi<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Responsible for Auditing, Monitoring and Community Affairs Presidential Innovation and Development Fund, Tehran, Iran || Mvacc1987@yahoo.com  
(Corresponding Author)

<sup>2</sup>Assistant Professor of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran || Bkhoda@gmail.com

**Received: 2021/04/21 Accepted: 2021/05/25**

### **Abstract**

Based on the theoretical concepts of public sector financial reporting presented by the State Accounting Standards Development Committee of the Auditing Organization, the public sector accounting system, a set of accounting concepts, hypotheses, standards, procedures and instructions to identify, measure, record, class Classification, summarizing and reporting of financial events of reporting units. Accrual accounting in the public sector in practice, in order to achieve the cost of services, requires the use of accrual accounting basis in accordance with the provisions of Note 26 of the Law regulating part of the government's financial regulations in users of the public budget. The present study is applied in terms of purpose, in terms of how to collect data qualitatively and data collection tools by designing and publishing a questionnaire among 95 experts in the field of accrual accounting in 1400 and using two The statistical tests of "binomial test" and "T test" have been analyzed. Findings indicate that the obstacles and limitations of the establishment of accrual accounting system include the limitations of the General Accounting Law and other upstream laws, challenges in applying public sector accounting standards, problems with fixed assets, problems with requirements, inventory Commodities are the non-recording of some financial events in the accrual accounting system, the lack of specialized and experienced personnel and the structural approach in the organizational structure of the public sector.

**Keywords:** Accrual accounting, Public sector financial reporting, Public sector accounting.

## بررسی الزامات بکارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو

مظفر ولی‌محمدی<sup>۱</sup>، بهروز خدارحمی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup>مسئول امور حسابرسی، نظارت و امور مجامع صندوق نوآوری و شکوفایی ریاست جمهوری، تهران، ایران

Mvacc1987@yahoo.com (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup>استادیار حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

Bkhoda@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۰۴

### چکیده

براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ارائه شده توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، نظام حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌ای متشکل از مفاهیم، فرضیه‌ها، استانداردها، رویه‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری به منظور شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی واحدهای گزارشگر است. حسابداری تعهدی در بخش عمومی به صورت عملی جهت لزوم دستیابی به بهای تمام شده خدمات مستلزم استفاده از مبنای حسابداری تعهدی برابر مفاد تبصره ۲۶ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت در استفاده کنندگان از بودجه عمومی است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی، از نظر نحوه جمع‌آوری داده به صورت کیفی و ابزار جمع‌آوری داده از طریق طراحی و انتشار پرسشنامه بین ۹۵ نفر از صاحب‌نظران و کارشناسان حرفه‌ای در حوزه حسابداری تعهدی در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری و با استفاده از دو آزمون آماری «آزمون دو جمله‌ای» و «آزمون T» مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که موانع و محدودیت‌های استقرار نظام حسابداری تعهدی شامل محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مشکلات در خصوص دارایی‌های ثابت، مشکل در خصوص ملزومات، موجودی کالا، عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، نبود نیروی متخصص و با تجربه و رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی بخش عمومی هستند.

واژگان کلیدی: حسابداری تعهدی، گزارشگری مالی بخش عمومی، حسابداری بخش عمومی.

## ۱. مقدمه

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

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 استفاده کنندگان 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).

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 فوق الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می‌دهد. همچنین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی تمرکز دارد. حرکت در امتداد طیف مبنای نقدی و تعهدی حسابداری نکات متعددی دارد و اقدام دولت‌ها در مسیر انتقال به حسابداری تعهدی بسته به شرایط هر دولت، از تنوع چشم‌گیری برخوردار است (آیفک، ۲۰۱۶).

در سطح ملی، اهمیت حسابداری تعهدی برای سیاست‌های اقتصاد کلان از این حقیقت ناشی می‌شود که اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌هایی، با وضعیت کلی سیاست‌ها و ثبات مالی در ارتباط است، اما این اطلاعات را نمی‌توان با استفاده از مبنای نقدی به دست آورد (خان و میس، ۲۰۰۲).

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، از مرداد سال ۱۳۸۸، در اولین اقدام، تعدادی از بیانیه‌های مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش مبنای حسابداری تعهدی، به عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری، چارچوب اصلی مورد استفاده برای تدوین استانداردهای حسابداری است.

از آن جا که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد، بنابراین، دامنه گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارد که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، با آن روبه رو می‌شوند. از جمله این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، برخورداری از حمایت کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد. دولت‌ها قبل از تصمیم‌گیری برای گذار به حسابداری تعهدی، نیازمند تجزیه و تحلیل هزینه و منفعت اتخاذ این رویکرد و داشتن ظرفیت اجرای کارآمد این تغییرات هستند. تعهد سیاسی و کفایت سیستم‌های موجود، عواملی است که بر موفقیت تغییر در مبنای حسابداری تأثیر می‌گذارد. دولت‌هایی که این تغییر را ایجاد کرده‌اند، بیشتر به حسابداری تعهدی توجه دارند (نواک، ۲۰۱۷).

## ۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

در ایران در سالهای اخیر، تلاش‌هایی در راه پاسخگویی مالی دستگاه‌های عمومی صورت گرفته شده که به نظر می‌رسد در صورت اجرایی شدن کامل آنها می‌توان امیدوار بود که سیستم حسابداری دولتی ما به سیستم پاسخگویی تبدیل شود. از مهمترین مزایای حسابداری تعهدی می‌توان به بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت در مورد هزینه فعالیت‌های دولت، ایجاد دید جامع‌تر نسبت به اثر اقتصادی دولت اشاره کرد. دایموند (۲۰۰۲) بیان می‌کند که با وجود مزایای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و همچنین توصیه‌های نهادهای بین‌المللی برای بهره‌گیری از این نوع حسابداری در کشورهای رو به توسعه، اما این نوع روش حسابداری به علت جدا نبودن حسابداری تعهدی از اجزای گسترده‌تر، مانند اصلاحات لازم در سیستم بودجه‌ریزی فراگیر نشده است و به همین دلیل بسیاری از کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، حسابداری تعهدی در بخش عمومی را به دیده تردید می‌نگرند، زیرا آنها باید با رعایت برخی قوانین و مقررات و ایجاد برخی کنترل‌های پایه‌ای و مناسب، دولت را به سطحی از ثبات مالی برسانند که رسیدن به ثبات مالی دشوار می‌باشد. از مشکلات موجود در اجرای سیستم تعهدی در ایران می‌توان به کمبود نیروی انسانی متخصص در دستگاه‌های دولتی اشاره کرد. با توجه به پیچیدگی‌های حسابداری تعهدی، نبود دانش حسابداری کافی، اجرای این سیستم را با مشکل مواجه می‌سازد (خادمی، ۱۳۹۵).

همچنین با توجه به نبود یک نظام گزارشگری مالی مناسب جهت تهیه ترازنامه و سایر صورت‌های مالی اساسی در بخش عمومی، دستگاه‌های اجرایی قادر به تهیه اطلاعات مورد نیاز سیستم حساب‌های مالی مبتنی بر مبنای تعهدی نیستند.

حسابداری تعهدی در بخش عمومی هم از لحاظ پاسخگویی عملیاتی و هم پاسخگویی مالی اهمیت دارد؛ بنابراین، انتظار می‌رود الگوی گزارشگری مالی در بخش عمومی، علاوه بر آن که باعث ارائه اطلاعات لازم برای تسهیل فرایند پاسخگویی و پاسخ خواهی عملیاتی شود، ارائه اطلاعات لازم برای تسهیل فرایند پاسخگویی و پاسخ خواهی مالی را نیز مورد توجه قرار دهد. از جمله الگوهای گزارشگری مالی در بخش عمومی که شایان توجه بخش عمومی بیشتر کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه جهان قرار گرفته، الگوی گزارشگری مالی ایالت متحده و بین‌المللی است (حصارزاده، ۱۳۹۴).

اهمیت انجام این پژوهش را می‌توان به راهبردهایی که پژوهشگران از پیامدهای استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی، بحث و نقش آن را در تغییر و تحولات سازمانی و اجتماعی بررسی کرده‌اند را مورد اشاره قرار داد. اما به نظر می‌رسد که تعداد پژوهش‌ها در زمینه الزامات بکارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو بسیار محدود است و هنوز هم جنبه‌های متعدد دیگری وجود دارد که پژوهش‌های بیش‌تری را می‌طلبد. این در حالی است که بخش بزرگی از آثار موجود، بدون این که به مسائل و مشکلات احتمالی استقرار و اجرای حسابداری تعهدی اشاره کند، فقط به تشویق و ترغیب اجرای آن پرداخته است. بدین ترتیب، با وجود اهمیت دامنه و پیامدهای تحولات در زمینه حسابداری بخش عمومی، هنوز پژوهش‌های منسجمی درباره بسیاری از موضوعات، از قبیل بررسی روش‌های استقرار و اجرای موفقیت نظام حسابداری تعهدی و به خصوص یکی از اصلی‌ترین و زمان‌برترین مشکلات در تهیه صورت‌های مالی بخش عمومی، یعنی شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌ها انجام نشده است.

### ۳. پیشینه پژوهش

کمرهای و نوراله‌زاده (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر آمادگی کارمندان بخش عمومی برای اجرای حسابداری تعهدی در وزارت آموزش و پرورش پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که 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.

رنگریز و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان نقش حسابرسی عملکرد بر گزارشگری مالی عاملان ذیحسابی ناجا پرداختند. نتیجه این پژوهش نشان داد اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی باعث اجرای حسابداری تعهدی و آن نیز اثر مثبتی بر گزارشگری مالی عاملان ذیحسابی ناجا می‌شود.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران پرداختند. در این پژوهش تلاش شده است که ادبیات موضوع مربوط به

این گونه تحولات مورد بررسی قرار گرفته و محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار بر تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران از منظر خبرگان ایرانی استخراج شود. براین اساس با استفاده از روش پژوهش دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۴۲ نفر از خبرگان کشور، محرک‌ها و عوامل کلیدی وقوع تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شناسایی شده و جایگاه آنها در شرایط کنونی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته است.

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

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش پیمایشی آنها بیانگر این بود که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد. محرک‌های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

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

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

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

با مطالعه پیشینه پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی می‌توان نتیجه گرفت که موانع اصلی عدم استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی شامل: (۱) عدم تشخیص و ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ (۲) عدم الزام برای به کارگیری سامانه‌های جدید جهت لینک‌دهی اطلاعات مالی؛ (۳) عدم اهتمام برای عملی ساختن تغییرهای مورد نیاز در مقررات قانونی؛ (۴) عدم وجود مدیریت مؤثر و قوی پروژه گذار از سیستم

نقدی به تعهدی؛ ۵) عدم وجود مدیریت قوی منابع انسانی و ظرفیت‌سازی و برنامه‌های مؤثر آموزشی؛ ۶) عدم هماهنگی استانداردهای حسابداری بخش عمومی با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور؛ البته دستیابی به این هدف نیازمند اصلاح برخی قوانین و مقررات کشور و اصلاح ساختار مالی بخش عمومی است ۷) عدم مشخص شدن مراکز هزینه در سازمان هستند.

#### ۴. سوال‌ها و فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش برای پاسخ به یک پرسش اساسی انجام شده است: با توجه به شرایط کنونی، محدودیت‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران کدام است؟

این پرسش در قالب فرضی‌های زیر مورد بررسی قرار گرفته است: فرضیه اول: خواست سیاستمداران و تدوین‌کنندگان خط مشی عمومی کشور برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی با اهمیت است.

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

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

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

#### ۵. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و به لحاظ اجرا، پیمایشی است. پژوهش حاضر در چارچوب رویکرد آمیخته بوده که از بُعد رویکرد کیفی می‌باشد و ابزار مصاحبه از طریق حسابداران آگاه به حسابداری تعهدی گردآوری و در طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، صورت گرفته و نیز با استفاده از تحلیل محتوا مورد آزمون قرار گرفته است. همچنین در این پژوهش برای شناسایی و جمع‌آوری اطلاعات در خصوص ابعاد موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی از طریق طراحی و انتشار پرسشنامه جمع‌آوری شده بین ۹۵ نفر در سال ۱۴۰۰ و با استفاده از دو آزمون آماری «آزمون دو جمله ای» و «آزمون T» مورد تحلیل قرار گرفته است. همچنین برای بررسی روایی پرسشنامه از روایی محتوایی

استفاده شده است. بدین صورت که پرسشنامه به تعدادی از صاحب نظران و استادان مربوطه داده شد و از آنها در مورد هر سوال و در خصوص ارزیابی سوال های پژوهش نظر خواهی گردید که به اتفاق پرسشنامه را تأیید نمودند. برای برآورد اعتبار پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد که نتایج آن در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. ضریب آلفای کرونباخ

مؤلفه‌ها	تعداد سوالات	آلفای کرونباخ
قوانین و مقررات	۱۲	۰,۷۲۵
استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱۱	۰,۷۲۰
چارچوب نظری مدون و آموزش	۱۲	۰,۷۵۲
محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی	۹	۰,۷۱۰
ویژگیهای فردی نیروی انسانی	۸	۰,۷۶۴
سیستم اطلاعاتی یکپارچه	۹	۰,۷۸۱

### ۱,۵. تعیین حجم نمونه و روش جمع‌آوری داده‌ها

جامعه آماری این تحقیق دو گروه اصلی را در بر می‌گیرد. گروه اول اساتید و دانشگاهیان کشور را در بر می‌گیرد و گروه دوم، کارشناسان و صاحب‌نظران نهادهای دولتی مانند دیوان محاسبات، شهرداری‌ها، سازمان حسابرسی و بازرسی کل کشور را شامل می‌شود. به دلیل محدودیت‌های زمانی و مکانی و با در نظر گرفتن هزینه‌های تحقیق، بررسی کل جامعه آماری نه مقدور و نه به صرفه است، لذا با استفاده از روش‌های آماری، اقدام به تعیین نمونه مناسب، با توجه به سطح معناداری مورد نظر شده است.

### ۱,۶. یافته‌های پژوهش

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

### ۱,۶.۱. آزمون دو جمله‌ای

در این آزمون پاسخ‌ها به دو گروه تقسیم می‌شوند. گروهی که میانگین پاسخ آن‌ها کمتر از ۲,۵ و گروهی که میانگین پاسخ آنها بیشتر از ۲,۵ بوده است. سپس به هر یک کدی (به طور مثال به ترتیب ۱ و صفر) تخصیص داده شده و گروه اول موافق و گروه دوم مخالف نامیده می‌شوند. حد وسط، نقطه بی تفاوتی

است. فرض  $H_0$  برابر است با برابری دو نسبت و فرض  $H_1$  برابر است با عدم برابری. در نهایت، نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق در این به این شرح است:

جدول ۲. نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیات پژوهش

شماره فرضیه	نسبت مورد انتظار	آماره P	فرض $H_0$	نتیجه گیری
فرضیه اول	۵۰٪	۰,۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی
فرضیه دوم	۵۰٪	۰,۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی
فرضیه سوم	۵۰٪	۰,۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی
فرضیه چهارم	۵۰٪	۰,۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش آزمون دو جمله‌ای در جدول شماره ۲ ارائه شده است. نتایج این آزمون (کوچکتر بودن آماره P از سطح خطا یعنی ۵ درصد) مبین رد فرض  $H_0$  یعنی برابری نظرات موافق و مخالف است. در نهایت، با تجزیه تحلیل پاسخ‌ها مشخص شد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، پاسخ دهندگان با تمامی فرضیه‌های تحقیق موافق بوده‌اند.

### ۲,۶. تجزیه و تحلیل آزمون T

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

جدول ۳. نتایج آزمون T سوالات پژوهش

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

همانطور که جدول شماره ۳ نشان می‌دهد، نتایج آزمون  $T$  برای فرضیه‌های پژوهش، رد فرض  $H_0$  است. از آن جایی که آماره  $t$  عددی خارج از محدوده (۱,۹۶ و -۱,۹۶) بوده و آماره  $P$  نیز از سطح خطای در نظر گرفته شده در پژوهش (۵٪) نیز کمتر است و همچنین، با توجه به این که عدد صفر در طیف پیوسته کران بالا تا پایین بازه اطمینان قرار ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که فرض  $H_0$  یعنی بزرگتر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سوالات از عدد ۲,۵ رد شده است. بنابراین، نتایج این آزمون همانند آزمون دو جمله‌ای با سطح اطمینان ۹۵ درصد، حاکی از پذیرفته بودن تمامی فرض‌های پژوهش است.

### ۳,۶. جمع‌بندی و استخراج ابعاد تشکیل دهنده هر یک از متغیرهای حسابداری تعهدی

تحلیل محتوا به دنبال یافتن زمینه‌ها و مقوله‌های مرتبط با موضوع از درون داده‌ها است. در این روش - شناسی، جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها هم زمان با کوشش محقق برای فهم پدیده مورد بررسی انجام می‌پذیرد. در تحلیل محتوا نیاز است مراحل تعیین چارچوب نظری، نمونه‌گیری، تعیین واحد محتوا و تهیه طبقه‌های تحلیل انجام پذیرد. نتایج تحلیل محتوا به شرح زیر است:

پس از مشخص شدن خبرگان موردنظر (دانشگاهی و تجربی) با تعیین سؤال‌ها و محدوده موضوعی انجام مصاحبه، مصاحبه‌ها در زمان‌های از پیش تعیین شده صورت و نتایج آن برای انجام تحلیل محتوای کیفی، روی کاغذ پیاده‌سازی شد. در این مرحله خبرگان متناسب با سطح خبرگی و تخصص مرتبط با موضوع، به و ارائه نظرات خود در خصوص ابعاد تشکیل دهنده موانع استقرار و اجرای حسابداری تعهدی پرداختند. در واقع محتوای مورد نیاز پژوهشگر برای شناسایی و استخراج این ابعاد توسط مصاحبه‌ها تهیه و آماده - سازی شد. پس از اجرای گام اول تحلیل محتوای کیفی و استخراج مفاهیم اولیه از مصاحبه، در گام دوم نیاز است تا مفاهیم استخراج شده، به صورتی منسجم و هدفمند (منطبق با مدل نظری پژوهش و مبانی نظری موضوع)، دسته بندی و تلفیق شوند. در نهایت نیز مقوله‌ها یا کدهای انتخابی به مقوله‌های اصلی تبدیل و ابعاد اصلی تشکیل دهنده هر متغیر استخراج می‌شود. در جدول شماره ۴، جمع‌بندی مقوله‌ها و استخراج ابعاد اصلی تشکیل دهنده حسابداری تعهدی مورد توجه قرار گرفته شده است.

### جدول ۴. جمع بندی و استخراج ابعاد اصلی تشکیل دهنده هر یک از متغیرهای حسابداری تعهدی

کد مقوله اصلی	فراوانی	کد (شماره مقوله)
محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی	۱۲	۱- ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور.
	۱۱	۲- ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی کشور.
	۱۲	۳- ماده ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور.
	۹	۴- ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور.
	۸	۵- ماده ۱۱۲ قانون محاسبات عمومی کشور.
	۹	۶- ماده ۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی.

کد مقوله اصلی	فراوانی	کد (شماره مقوله)
چالش‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۸	۱- در زمان تغییر و تحول، تمام کارکنان و مقام‌های اجرایی کشورهای در حال توسعه از پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی حمایت نمی‌کنند.
	۹	۲- استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابق با ویژگی‌های اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، م‌بایست تعدیل و بومی‌سازی شود.
	۸	۳- بند ۱۷ استاندارد حسابداری شماره ۵ بخش عمومی
	۱۰	۴- بند ۱۹ استاندارد حسابداری شماره ۵ بخش عمومی
	۱۰	۵- تهیه صورت جریان وجوه نقد به صورت اختیاری که در واقع حلقه ارتباطی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و گزارش‌گری مالی بر مبنای تعهدی در بخش عمومی است.
مشکلات در خصوص داراییهای ثابت	۱۱	۱- عدم ثبت حساب دارایی ثابت در نرم افزار حسابداری هنگام ایجاد، تغییر و برکناری.
	۱۲	۲- عدم طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی.
	۱۲	۳- عدم کدگذاری دارایی‌های ثابت متناسب با شیوه‌نامه وزارت امور اقتصادی و دارایی.
	۱۱	۴- عدم ارزش‌گذاری دارایی‌های ثابت.
	۱۰	۵- عدم تشکیل کارگروه جهت ارزشیابی دارایی‌های ثابت.
	۹	۶- فاقد بهای تمام شده پروژه‌های ناتمام و تکمیل نشده.
مشکل در محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت	۱۱	۱- عدم ثبت حساب استهلاک دارایی ثابت در نرم افزار حسابداری براساس ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم.
مشکل درخصوص ملزومات، موجودی کالا	۱۲	۱- عدم ثبت حساب موجودی کالا در نرم افزار حسابداری.
	۱۲	۲- عدم طبقه‌بندی موجودی کالا بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی.
	۱۳	۳- عدم ارزش‌گذاری موجودی کالا
	۱۰	۴- عدم تشکیل کارگروه برای ارزش‌یابی موجودی کالا.
مشکل در خصوص سیستم حقوق و دستمزد	۹	۱- عدم شناسایی و ثبت ماهانه هزینه ذخیره پایان خدمت، عیدی، مساعده و غیره کارکنان.

کد مقوله اصلی	فراوانی	کد (شماره مقوله)
عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی	۶	۱- عدم ثبت درخواست وجه پس از دریافت تخصیص اعتبار.
	۵	۲- پس از مبادله موافقتنامه‌ها همواره اعتبارات دستگاه به عنوان اعتبار پیش‌بینی و مصوب شده ثبت می‌شود.
	۷	۳- ثبت کنترل قراردادها در سیستم جدید انجام نمی‌گیرد.
	۸	۴- ثبت وقایعی که باستناد مواد اصلاحی ماده ۶۳ و ۶۴ ق.م.ع.ک تا تیرماه سال مالی بعد انجام می‌پذیرد.
	۵	۵- قابل اتکاء نبودن حسابهای سنواتی منتقل نشده به دلیل دراختیار نداشتن جزییات.
	۹	۶- نبود سرفصل‌های مورد نیاز برای روش تجدید ارزیابی در طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت مشهود.
نبود نیروی متخصص و با تجربه	۵	۱- نبود نیروی متخصص و با تجربه به تغییر رویکرد نقدی به تعهدی.
ایراد در سرفصل‌های حسابداری	۶	۱- وجوه ارسالی و تمامی کسورات قانونی به خزانه و سایر ذینفعان در سطح معین تعریف نشده است.
	۴	۲- سرفصل‌های استفاده شده گاهی نامأنوس و طولانی بوده.
	۵	۳- از آن جایی که هریک از کلمات دارای بار مالی و حقوقی می‌باشند، گاهی در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی دارای تعاریف قانونی هستند.
	۶	۴- مبحث گروه حساب‌ها در دستورالعمل حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی است؛ در برخی از موارد رعایت نمی‌شود.
عدم وجود سیستم اطلاعاتی یکپارچه	۹	۱- سیستم موجودی کالا، اموال منقول و غیرمنقول مشهود، دارایی‌های نامشهود و سیستم حقوق و دستمزد به صورت مفصل و جزیره‌ای است.
مشکل در رویکرد ساختاری	۸	۱- رویکرد ساختاری نامناسب و غیر استاندارد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی

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

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

خوشه ۲: عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی و نبود نیروی متخصص و با تجربه،  
خوشه ۳: مشکلات درخصوص دارایی‌های ثابت، مشکل در خصوص ملزومات، موجودی کالا،  
تحلیل خوشه‌ای ابزاری برای اکتشاف ساختار داده‌هاست بدون فرضیاتی که در روش‌های آماری در نظر می‌گیریم. تحلیل خوشه‌ای روش پیدا کردن خوشه‌ها در داده‌ها نیز نامیده می‌شود. تحلیل خوشه‌ای از سرعت رشد زیادی برخوردار بوده و در بین علوم مختلف گسترده شده است، که این امر را از هزاران مقاله چاپ شده در مجلات علمی می‌توان فهمید و این باعث شده که پژوهشگران علوم از رشد آن در علوم دیگر بی‌خبرند، برای همین اطلاعات دقیقی از این که توسط چه کسانی توسعه داده شده و یا در کدام یک از علوم رشد کرده، موجود نیست. الگوریتم‌های خوشه‌بندی، نمونه‌ها یا داده‌ها را براساس اندازه مشابهت بین دو نمونه گروه‌بندی می‌کنند.

## ۷. نتیجه‌گیری

با توجه به الزامات قانونی، بسیاری از واحدهای بخش عمومی بایستی از سال ۱۳۹۴ به بعد بر مبنای تعهدی به گزارشگری بخش عمومی بپردازند و سازوکارهای لازم از طریق تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا حدودی ساماندهی شده است و می‌توان اذعان داشت برخی از موانع بر سر راه اجرایی شدن مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی از سر راه برداشته شده است؛ اما کماکان موانعی پیش روی اجرایی شدن مبنای تعهدی وجود دارد. اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی بدون درگیری و مشارکت مدیران و کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی و عدم توجه آنان درخصوص کاربرد اطلاعات اخذ شده از مبنای تعهدی در تصمیم‌گیری‌شان امکان‌پذیر نیست. حمایت مدیران و کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی از اجرای سیستم حسابداری بخش عمومی انگیزه اجرای کامل سیستم حسابداری تعهدی را در بین کارکنان افزایش داده و منجر به افزایش شفافیت اطلاعات مالی و نهایتاً موجب افزایش پاسخگویی و بهبود ابزارهای مدیریتی می‌شود. هرچند نظر به اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی مشکلاتی در اجرا پیش خواهد آمد. از این رو برای برطرف کردن چالش‌های احتمالی در مسیر اجرا، بایستی ابتدا چالش‌ها را شناسایی کرده و با برنامه‌ریزی مناسب برای رفع آنها اقدامات لازم را به عمل آورد.

در این پژوهش موانع اولیه شناسایی شده شامل ۱۱ مؤلفه بوده و پس از سنجش روایی و پایایی آنها از طریق دلفی مثلثی فازی، ۴ مؤلفه از آنها حذف شده و مدل نهایی با ۷ مؤلفه مورد تأیید قرار گرفت. مؤلفه‌های تأیید شده شامل: محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم

حسابداری تعهدی، رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی، نبود نیروی متخصص و باتجربه، مشکلات درخصوص دارایی‌های ثابت و مشکل درخصوص ملزومات، موجودی کالا هستند. تعدادی از این موانع شناسایی شده با نتایج پژوهش صابر (۱۳۸۸) و کاظمی و همکاران (۱۳۹۱) و باباجانی و همکاران (۱۳۹۲) که به نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم و نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم وجود چارچوب نظری، عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملکرد اشاره کرده‌اند، هم‌راستا است. پیشنهاد می‌شود با تعیین سازو کار مناسب توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و همچنین وزارت امور اقتصاد و دارایی، آموزش کافی جهت بررسی پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی صورت پذیرد.

## منابع

- آذر، عادل؛ فرجی، طیب. (۱۳۹۱). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. تهران: انتشارات مؤسسه عالی آموزش و پرورش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- استانداردهای حسابداری بخش عمومی. (۱۳۹۵). انتشارات وزارت امور اقتصادی و دارایی، تهران.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). ارزیابی فرآیند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها. فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳(۱۰)، ۲۶-۳.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی، مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۳۷)، ۱-۳۰.
- حصارزاده، رضا. (۱۳۹۴). آموزش، واکاوی و تبیین فرصت‌های بهبود استانداردهای حسابداری بخش عمومی (دولتی) ایران. تهران: انتشارات ترمه.
- دستورالعمل اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی. (۱۳۹۷). انتشارات سازمان برنامه و بودجه کشور.
- رنگریز، وحید؛ یوسفیان، علی. (۱۳۹۷). نقش حسابرسی عملکرد بر گزارشگری مالی عاملان ذیحسابی ناجا. فصلنامه مدیریت منابع در نیروی انتظامی، ۶(۳)، ۱۸۷-۲۱۰.
- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی ظرفیت قوانین و مقررات جهت پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران. همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی، مازندران.
- قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۹۴).
- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت. (۱۳۸۴).
- قانون مدیریت خدمات کشوری. (۱۳۸۶).

- قانون برنامه پنجم توسعه. (۱۳۸۹).
- قانون محاسبات عمومی کشور. (۱۳۶۶).
- طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ البرزی، محمود؛ زارعی؛ بتول. (۱۳۹۰). ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران. مجله دانش حسابداری، ۲(۵)، ۵۱-۷۰.
- کاظمی، محمد؛ کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۹۱). چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران. مجله دانش حسابداری، ۴۸، ۸۱-۹۶.
- کمره‌ای، هادی؛ نوراله‌زاده، نوروز. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر آمادگی کارمندان بخش عمومی برای اجرای حسابداری تعهدی در وزارت آموزش و پرورش. فصلنامه حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۱(۲)، ۸-۳۳.
- مشایخی، محمدرضا؛ کلانی، علیرضا. (۱۳۹۴). بودجه‌ریزی نوین دولتی. تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، مرکز مدارک علمی و انتشارات.
- Becker, G. (2013). Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector. Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information.
- Federation Experts Comptables Europeens (FEE). (2008). Accrual Accounting in the public sector. Paper of the FEE public sector committee.
- IFAC. (2016). Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities, Third Edition. Study 14.
- Khan, A. & Stephen, M. (2009). Transition to Accrual Accountin. International Monetary Fund (Fiscal Affair Department), Retrieved from: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0902.pdf>
- Nowak, W. A. (2017). The relevancy of contingency approach to public sector Accounting development: recent evidence from Poland, [in:] S. Jorge (ed.), Implementing Reforms in Public Sector Accounting, Impresa Da Universidad De Coimbra, Coimbra, Portugal, s. 151-164.
- Seguin, K. L. (2008). Accrual Accounting Implementation in the Canadian Federal Government. A Thesis Submitted to the Faculty of Graduate Studies and Research in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Business Administration, Spratt School of Business, Carleton University, and Ottawa, Ontario.