

چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تاکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران

محمد کاظمی*

حسین کرباسی یزدی**

چکیده

افزایش تاکید بر عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی در چند سال اخیر موجب بهبود سازوکارهای موجود برای ادای مسئولیت پاسخگویی گردیده است. در این میان، نقش گزارشهای مالی دولتی به عنوان ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی برجسته است. هدف از انجام این پژوهش، مطالعه چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تاکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران می‌باشد که در این خصوص پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی مورد بررسی قرار گرفت. گردآوری اطلاعات با استفاده از اطلاعات ثانویه، در قالب پرسش‌نامه پنج گزینه‌ای صورت پذیرفت. جامعه آماری شامل ۱۲۲ نفر از ذی‌حسابان و معاونین آنها و حساب‌رسان اداره کل نظارت بر ذی‌حسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد که با فنون آماری مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که هر پنج عامل بررسی شده از موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد. همچنین لازم است بیان گردد که متغیر عدم اجرای حسابرسی عملکرد در اولویت اول و عدم وجود چارچوب نظری و مفهیمی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، قوانین و مقررات موجود و استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در مراتب بعدی قرار گرفتند.

واژه‌های کلیدی: پاسخگویی، حسابداری تعهدی، چارچوب نظری و مفهیمی، قوانین و مقررات، استانداردها و روش‌ها، بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابرسی عملکرد

* کارشناس ارشد حسابداری (نویسنده مسئول) ایمیل: mohamadzemi.iran@yahoo.com

** استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه

مقدمه :

از دیرباز به ویژه از آغاز نیمه دوم قرن بیستم به بعد، در کشورهای پیشرفته و به طور نسبی توسعه یافته، پاسخگویی عمومی به عنوان یکی از مسؤولیت‌های اساسی مورد پذیرش دولتها قرار گرفته است. از همان زمان صاحب‌نظران حسابداری و امور مالی دولتها بر این باورند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتها به عنوان ابزار اصلی ایفای مسؤولیت پاسخگویی عمومی، نقش مهمی بر عهده دارند. بر پایه این باور در طول نیمه دوم قرن بیستم بر اهمیت و نقش حسابداری در ادای مسؤولیت پاسخگویی تأکید گردیده و تلاش‌های زیادی در مورد تعیین جایگاه مناسبی برای مفهوم مسؤولیت پاسخگویی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی به عمل آمده است. (Ijiri, 1983).

مسؤولیت پاسخگویی، دولتها را وادار می‌نماید در مورد اعمالی که انجام می‌دهند به شهروندان توضیح دهند و نتایج حاصل از برنامه‌های مصوب را در معرض ارزیابی قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و در نهایت مردم قرار دهند. بر مبنای مسؤولیت پاسخگویی عمومی، دولت مکلف است در مورد افزایش منابع مالی که عمدتاً از طریق مالیات یا استقراض صورت می‌گیرد و همچنین میزان و نحوه مصرف این منابع، دلایل قانع‌کننده و منطقی ارائه نماید. (Ijiri, 1983).

با توجه به اهمیتی که تعیین میزان درآمدها و هزینه‌های واقعی یک دوره مالی در ادای مسؤولیت پاسخگویی دولتها و ارزیابی این مسؤولیت توسط شهروندان و نمایندگان قانونی آنها دارد، بنا بر این روش‌های شناسایی و اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌های دولتها نیز از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار خواهد بود. به همین جهت، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در دو دهه آخر قرن بیستم، 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، ۱۳۸۶).

در ایران نیز در سال ۱۳۸۱ با توجه به دستورالعمل GFS سال ۲۰۰۱ صندوق بین‌المللی پول که منجر به حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی گردید، این سازمان نحوه طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای کشور را در لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ (اگرچه به صورت ناقص) بر مبنای GFS تغییر داد. در نتیجه، در سامانه حسابداری دولتی نیز تغییرات زیادی انجام پذیرفت به طوری که بعضی از دست‌اندرکاران آن را یک انقلاب در سامانه حسابداری تلقی کردند. دلیل تغییر در حسابداری در ایران نیز طبق ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ می‌باشد. در این قانون تأکید شده که صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور باید مطابق تقسیم‌بندی و عناوین قانون بودجه انجام گیرد. چون صورت حسابهای مالی نهایی کلیه دستگاه‌های اجرایی باید با سرفصلها و

عناوین قانون بودجه مطابقت داشته باشد از این رو حسابداری تعهدی جهت اجرای سیستم GFS به دلیل مبادلات کشور با سایر کشورها و همچنین همکاری با صندوق بین‌المللی پول به عنوان یک ضرورت مطرح می‌باشد. (Asian Development Bank, 2003).

مفهوم پاسخگویی:

از اوایل قرن بیستم به بعد در کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته، پاسخگویی عمومی به عنوان یکی از مسئولیت‌های اساسی مورد پذیرش قرار گرفت. ایجیری اعتقاد داشت که نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی نقش مهمی بر عهده دارد. با توجه به اهمیتی که مفهوم مسئولیت پاسخگویی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد، ارائه تعریف مشخصی از این مفهوم ضروری به نظر می‌رسد. (Ijiri, 1983).

فرهنگ اصطلاحات حسابرسی پاسخگویی را اینگونه تعریف می‌کند: پاسخگویی یا حساب‌دهی به معنی پاسخگو بودن یک کارمند، نماینده یا هر شخص دیگر در برابر وظیفه‌ای که به وی واگذار شده یا کاری که انجام داده است. ایفای این مسئولیت از طریق مدرک یا مدارکی میسر است که شناسایی فرد انجام دهنده کار (مسئول) را میسر می‌کند. میزان مسئولیت مزبور براساس وجه نقد، آحاد اموال یا هر معیار از پیش تعیین شده دیگری انجام می‌شود. (ارباب سلیمانی، ۱۳۷۹).

به اعتقاد گرای و جنکینز، پاسخگویی به معنای وجود یک تعهد برای ارائه پاسخ در قبال انجام مسئولیت‌هاست. این مسئولیت بر عهده کسانی است که مسئولیت‌ها را عهده‌دار شده‌اند. این تعهد بستگی به وجود نظام ستایش و نکوهش و پاداش و تشویق دارد که به عنوان ویژگی‌های نظام پاسخگویی، در عمل لازمه بکارگیری مفهوم پاسخگویی است. در قانون رابطه پاسخگویی عنصری به نام مباشرت^۱ وجود دارد. مباشرت مستلزم وجود دو طرف است؛ اول مباشر یا پاسخگو^۲ که مسئولیت به او واگذار می‌شود و متعهد به ارائه پاسخ در قبال اعمال خود است و دوم مالک^۳ یا پاسخ‌خواه^۴ که مسئولیت را واگذار می‌کند و پاسخ به او ارائه می‌شود. بنابراین، مباشرت زمانی ایجاد می‌شود که مباشر منابع را می‌پذیرد و عهده‌دار مسئولیت‌های واگذار شده از طرف مالک می‌شود. (Gray & Jenkins, 1993).

هرچند پاسخگویی در جوامع امروزی به صورت‌های متفاوتی بکار می‌رود، اما در مفهومی عام به فرآیندهایی اطلاق می‌شود که شهروندان، حاکمان را موظف به ارائه پاسخ یا گزارش در مقابل رفتار و عملکردشان می‌کنند. این امر از طریق انتخابات انجام می‌شود. بدین صورت که نمایندگان مردم در مجالس قانونگذاری اجازه می‌دهند تا مدیران سیاسی و کارکنان دولتی از طریق سازوکارهای قانونی و نظارتی انتخاب شوند.

بنابراین، موظف خواهند بود نسبت به وظایف محوله پاسخگو باشند. مدیران سیاسی نیز

مأموران فرودست خود را از طریق سلسله مراتب اختیار و مسئولیت، پاسخگو نگه می‌دارند و همچنین دادگاه‌ها و محاکم اداری از مجریان دولتی می‌خواهند که در مقابل قانون پاسخگو باشند. با توجه به این تعریف، نظام سیاسی هر کشور تعیین‌کننده سازوکارهای پاسخگویی دولت‌ها و حکومت‌های محلی است.

براساس نظر هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا (۱۹۹۳)، پاسخگویی دولتی بر این مبنا استوار است که شهروندان حق دانستن دارند، این حق که به آسانی از حقایق افشاء شده (که ممکن است منجر به مناظره عمومی به وسیله شهروندان و نمایندگان آنها شود) آگاه شوند. در جامعه مردم‌سالار، گزارشگری مالی در انجام وظیفه دولت به منظور پاسخگویی به عموم نقش اساسی بر عهده دارد. (مهدوی، ۱۳۸۰).

باباجانی نیز مسئولیت پاسخگویی را وظیفه‌ای می‌داند که در اجرای آن اشخاص، برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده آنها محول شده است، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای به صورت گزارش ارائه می‌کنند. بنابراین، مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه مشخص زیر را در بر می‌گیرد؛ اول الزام به انجام دادن وظیفه مشخص موسوم به مسئولیت^۵ و دوم الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام مسئولیت از طریق ارائه گزارش‌های لازم که مبتنی بر دلایل منطقی و قابل اتکاست، موسوم به پاسخگویی. (باباجانی، ۱۳۸۲)

تعریف‌های ارائه شده مفاهیم مشابهی از مسئولیت و پاسخگویی هستند. در جمع‌بندی کلی از مسئولیت پاسخگویی می‌توان آن‌را به این صورت تعریف کرد؛ پاسخگویی الزام افراد، گروه‌ها و سازمان‌ها برای به فعل درآوردن اختیارات یا مسئولیت‌های واگذار شده به آنهاست. این الزام از سه جنبه دارای اهمیت است:

۱- جوابگویی و توضیح کارهایی که در رابطه با اختیارات و مسئولیت‌های خویش انجام داده‌اند و دلیل انجام آن،

۲- گزارش‌دهی درباره نتایج اقدامات انجام شده

۳- پذیرش عواقب ناشی از اقدامات انجام شده و مسئولیت‌های محوله
(تیمورنژاد، ۱۳۸۳).

پیشینه پژوهش:

الف) پژوهشهای خارج از کشور:

پژوهشی با عنوان «شناسایی نیازهای کاربران از گزارش‌های مالی بخش عمومی (هدف از گزارشگری مالی بخش عمومی)» در اکتبر ۲۰۱۰ توسط کالین کلارک، استاد دانشکده کسب و کار و حسابداری دانشگاه ویکتوریای ملبورن استرالیا انجام پذیرفته است. در این پژوهش، به شناسایی نیازهای کاربران استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی بخش عمومی با در نظر گرفتن

اهداف واحد گزارشگر از روی چارچوب مفهومی بخش عمومی پرداخته شده و این نیازها در قالب چهار گزینه مطرح گردیده که عبارتند از:

- الف) برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع
- ب) برای ارزیابی و بازخورد تصمیمات قبلی در خصوص تخصیص منابع
- ج) برای مقاصد پاسخگویی
- د) سایر اهداف

که با پاسخگویی مخاطبان پژوهش، گزینه «د» با ۳۲/۴ درصد بیشترین انتخاب را داشته است و بنابراین، نتیجه این پژوهش عبارت است از اینکه هنوز شناخت کافی از نیازهای استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی بخش عمومی در دست نیست و یا نهادینه نشده است (clark, 2010).

در سال ۲۰۱۰ پژوهشی توسط مارک کریستنز و سباستین روچر در دانشکده تجارت و حقوق جنوب استرالیا با عنوان «مقایسه پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی فرانسه و استرالیا» انجام پذیرفت. این پژوهش به شناسایی عوامل موثر در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی این دو کشور پرداخته است. پژوهشگران هدف از این پژوهش را ارائه ایده‌ای کلاسیک و مشترک به عنوان قاعده در حسابداری بخش عمومی عنوان کرده و این نتیجه را بیان می‌دارند که ابتدا حکومت‌ها باید اصلاحات حسابداری را بپذیرند و پس از این مرحله، عوامل مختلفی از جمله عوامل انسانی و غیر انسانی در این امر تاثیر دارند و باید اصلاح شوند و در حقیقت شرایط محیطی و محلی در پیشرفت این امر بسیار دخیل است.

در واقع این پژوهش به ارائه بینشی در خصوص این موضوع که چگونه بخش دولتی، تغییرات حسابداری را در خود ایجاد می‌کند کمک می‌کند (Chirstensen & Rocher, 2010).

مقاله‌ای با عنوان «بیان پیشرفتهای اخیر در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» توسط «جان کریستین» و «کریستوف وانهی» و «کارولین رول» در ژوئن ۲۰۱۰ ارائه گردید که این مقاله به بیان تغییرات و اصلاحات چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پرداخته و نتیجه‌گیری می‌کند که این پیشرفتهای چهار مرحله صورت پذیرفته که عبارتند از:

مرحله اول) این مرحله مربوط به بررسی پاسخهای دریافتی در خصوص اهداف گزارشگری مالی، محدوده گزارشگری مالی و ویژگیهای کیفی اطلاعات موجود در گزارشهای مالی است.

مرحله دوم) بحث درباره مسائل مربوط به تعریف و شناخت از عناصر صورتهای مالی.

مرحله سوم) بحث درباره مسائل مربوط به اندازه‌گیری.

مرحله چهارم) بحث درباره مسائل مربوط به ارائه و افشا (Chirstiaens, 2010).

مقاله‌ای با عنوان «استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش دولتی (مسائل مفهومی و بنیادی)» توسط «جیمز چان» در سال ۲۰۰۸ در دانشگاه ایلینویز شیکاگو ارائه گردیده و

نويسنده به اين موضوع مي‌پردازد که آيا تجويز مجموعه‌اي از الزامات حسابداري يکنواخت براي همه دولتها مناسب است؟ و در نتيجه گيري بيان مي‌دارد که ابتدا بايد مفاهيم بنيادي به صورت کاملا دقيق و با در نظر گرفتن همه جوانب تهيه شده و سپس با توجه به شرايط محلي و ويژگيهاي خاص هرجا، استانداردها مصوب گردند (chan,2008).

تحقيق ديگري در مورد تشريح وضعيت موجود کشورهاي اروپايي توسط حسابريان خبره اتحاديه اروپا (FEE) با عنوان «حسابداري تعهدي در بخش دولتي» در ژانويه ۲۰۰۷ صورت گرفته که از تمام کشورهاي اروپايي سطح اجرائي حسابداري تعهدي با استفاده از پرسشنامه مربوط به عناصر حسابداري تعهدي تعيين شده است. نتايج تحقيق مذکور به اين شرح است:

- از پاسخهاي جمع آوري شده به پرسشنامه نتيجه گيري مي‌شود که استفاده از اصول تعهدي براي زمينه‌هاي خاصي معني‌دارتر از ساير زمينه‌هاست. مثال رايج آن شناسايي درآمدهاي مالياتي است که هنوز براي بسياري از کشورها به شکل نقدي است و علت آن به سياستها و خطمشي‌هاي بخش عمومي است.

- کشورها مجبورند خودشان را با اصول حسابداري تعهدي بنا به موقعيت شان وفق دهند. يک مثال رايج ارزيايي دارايي‌ها با بهاي تاريخي يا ارزيايي مجدد به ارزش منصفانه مي‌باشد که اين انتخاب با توجه به استانداردهاي موجود براي حسابداري دارايي‌ها صورت مي‌پذيرد.

- کشورهای مختلف با توجه به شرايط حاکم خود از لحاظ قانوني و سياسي و همچنين وضعيت ملي خاصشان برخي از اصول حسابداري تعهدي را بکار مي‌برند. (FEE,2007).

ب) پژوهشهاي داخل کشور:

مقاله‌اي با عنوان «جاياگاه پاسخگويي در قوانين و مقررات و سيستم حسابداري دولتي در ايران» توسط پرويز سعیدی و سيد محمدرضا خليل‌زاده در مجموعه مقالات اولين کنفرانس حسابداري دولتي در بهار ۱۳۹۰ انتشار يافته است. پژوهشگران در اين مقاله ضمن پرداختن به مفهوم پاسخگويي، به جاياگاه آن در نظام قوانين محاسباتي و نظام حسابداري دولتي مي‌پردازند و در پايان اين پژوهش چنين نتيجه‌گيري مي‌شود که حسابداري دولتي بايد طوري هماهنگي با نظام بودجه‌ريزي و قوانين و مقررات داشته باشد که بتواند با ارتباط منطقي، وظائف پاسخگويي مالي دولت را به ملت به صورت شفاف ارائه نمايد (سعیدی و خليل‌زاده، ۱۳۹۰).

مقاله‌اي با عنوان «ارزيايي تئوري‌ها، اهداف و استانداردهاي موجود در زمينه حسابداري دولتي» توسط محمد نظري‌پور و همکاران در مجموعه مقالات اولين کنفرانس حسابداري دولتي در بهار ۱۳۹۰ انتشار يافته است. نويسندگان اين مقاله درصدد ارائه يک رويکرد منظم تدريجي در مورد کاربرد مبناي تعهدي در دستگاه‌هاي دولتي و گزارشگري حساب‌هاي مستقل مي‌باشند. در اين مقاله همچنين به برخي از اصول حسابداري اشاره مي‌شود که مي‌تواند باعث ارتقاي پاسخدهي سياسي و اقتصادي گردد (نظري‌پور و همکاران، ۱۳۹۰).

پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران» توسط جعفر باباجانی و آرزو مددی در فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی تابستان ۱۳۸۸ منتشر شده است. در این پژوهش به بررسی وجود یا عدم وجود شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی پرداخته شده است و یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده این واقعیت است که در حال حاضر، شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری نهادهای مذکور وجود دارد. (باباجانی و مددی، ۱۳۸۸).

پژوهشی در مورد مزایا و کاربردهای روش حسابداری تعهدی در مقاله‌ای با عنوان «کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی» توسط افسانه رفیعی در شماره ۴۰ مجله حسابرس (بهار ۱۳۸۷) به چاپ رسیده که نتیجه این تحقیق اشاره به اثربخشی، کارایی و همچنین ارائه اطلاعات مفید از جمله قابلیت مقایسه اطلاعات در سیستم حسابداری تعهدی دارد (رفیعی، ۱۳۸۷).

مقاله‌ای با عنوان «تدوین چارچوب‌های نظری برای حسابداری بخش عمومی» توسط نظام‌الدین رحیمیان و نجمه خدابخشی در شماره ۲۴ مجله دانش حسابرسی (زمستان ۱۳۸۶) انتشار یافته است. در این مقاله، به بررسی پژوهش‌های انجام شده در زمینه تدوین چارچوب نظری برای بخش عمومی پرداخته شده که توسط هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری انجام پذیرفته است. در این راستا، ابتدا فرایند تدوین چارچوب‌های نظری در ایالات متحده و انگلستان مورد بررسی قرار گرفته و سپس به معرفی هیات استانداردهای حسابداری دولتی کشور کانادا پرداخته شده و شرح مختصری در خصوص نیازهای استفاده‌کنندگان ارائه می‌گردد. همچنین در انتهای این مقاله به اقدامات صورت گرفته توسط کنفدراسیون بین‌المللی حسابداران پرداخته شده است (رحیمیان و خدابخشی، ۱۳۸۶).

مقاله‌ای با عنوان «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی» توسط جعفر باباجانی در مجله دانش حسابرسی شماره ۱۷ و ۱۸ سال ۱۳۸۴ منتشر شده است، در این مقاله نویسنده به تحولات چشمگیر در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه یافته می‌پردازد. (باباجانی، ۱۳۸۶).

بیان مسئله:

در زمینه حسابداری و نحوه گزارشگری مالی بخش عمومی دو تفکر، یکی تفکر سنتی (بر مبنای حسابداری نقدی) و دیگری تفکر نوین (بر مبنای حسابداری تعهدی) وجود دارد. در مدل سنتی (بر مبنای حسابداری نقدی) تصور بر این است که مبنای نقدی برای بخش

عمومی مناسب‌تر است زیرا با قوانین و مقررات سازگار است و منافع اجرای آن بر هزینه بکارگیری مبنای تعهدی بیشتر می‌باشد. از سوی دیگر، در اندیشه‌های مبنای نقدی، سازگاری کامل با نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای بود و تاکید بر آن است که دولت چه میزان منابع در اختیار دارد و آنرا در همان سال چگونه مصرف نموده است و نظام پاسخگویی در این روش مبتنی بر عملکرد دولت در راستای گزارشگری مالی با تاکید بر گزارش صورت منابع و مصارف است. (Tiron, 2007).

با توجه به تغییرات دهه اخیر در حسابداری دولتی که از آن به عنوان یک تحول بزرگ یاد می‌شود و بیانیه GASB ۳۴ در ژوئن ۱۹۹۹ که بکارگیری مبنای تعهدی را توصیه می‌نماید، اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی در بخش دولتی و عمومی به منظور ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی ضرورتی غیر قابل اجتناب است. از سوی دیگر، تغییر در نظام بودجه‌ریزی با تاکید بر بودجه ریزی عملیاتی بنا بر توصیه صندوق بین‌المللی پول به ۱۷۹ کشور از جمله ایران، می‌باشد که گامهای آغازین از سال ۱۳۸۱ به بعد برای اجرایی نمودن آن برداشته شده است (IMF, 2001).

در طول سه دهه گذشته و در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یکم، اکثر کشورهای توسعه یافته و نهادهای بین‌المللی از جمله اتحادیه اروپا، برای تغییر مبنای نقدی به اشکال مختلف مبنای تعهدی حرکت نموده اند. لیکن در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، مبنای نقدی تعدیل شده همچنان مورد استفاده نهادهای بخش عمومی قرار می‌گرفت. با توجه به نقش و اهمیت گزارشگری مالی به عنوان ابزار مسئولیت پاسخگویی، اعمال روش صحیح و منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، نقش در خور ملاحظه‌ای در ارائه صحیح اطلاعات در صورتهای مالی جامع دولت و واحدهای تابعه و به تبع آن ایفای هرچه بهتر مسئولیت پاسخگویی خواهد داشت (بابا جانی و مددی، ۱۳۸۸).

حسابداری تعهدی عملکرد صحیح فعالیتهای بخش عمومی را گزارش می‌نماید و امکان افزایش کارایی مدیریت را فراهم می‌سازد، تا رسیدن به اهداف با کمترین هزینه میسر گردد. گذر به این نظام جدید هدف نیست، آنچه مهم است تغییر نگرش از وضعیت بدون انعطاف که فقط درآمدهای کسب شده و هزینه‌های پرداخت شده گزارش می‌شوند به وضعیتی است که روی پیش بینی‌های امیدوارکننده و نزدیک به واقعیت از اطلاعات می‌باشد که بر تهیه و تنظیم بودجه سالهای آتی تاکید دارد و در این صورت افزایش کارایی قابل انتظار است (Asian Development Bank, 2003).

ادبیات جدید حسابداری بخش عمومی بر اندازه گیری کارایی تاکید دارد، بنابراین توصیه شده است که مجموعه صورتهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی تنظیم گردد (Tiron, 2007). اندازه گیری کارایی هر فعالیتی به تعیین میزان صحیح ورودی‌ها و خروجی‌های منابع برای آن

فعالیت نیاز دارد که بطور عمده این ورودی‌ها و خروجی‌ها توسط سیستم حسابداری هر واحد اقتصادی باید شناسایی، اندازه‌گیری و نهایتاً ثبت و گزارش گردد (باقرزاده، ۱۳۸۶).

مساله پژوهش این است که انعکاس صحیح فعالیت‌های دولت و گزارش اطلاعاتی با ویژگی‌های کیفی چون صحیح بودن، به موقع بودن، قابل اتکا بودن و... مستلزم ارائه صورتهای مالی مناسب می‌باشد. چنین گزارش‌هایی با مفاهیم نظری گزارشگری مالی، قوانین و مقررات، استانداردها و روش‌های حسابداری، نوع بودجه ریزی و نحوه نظارت بر آن رابطه دارد.

بنابراین پژوهشگر تلاش دارد در این پژوهش به پرسش‌های زیر پاسخ دهد:

- ۱- آیا نبود چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران مانع استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد؟
- ۲- آیا قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد؟
- ۳- آیا استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران، مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد؟
- ۴- آیا اجرایی نشدن کامل بودجه ریزی عملیاتی در بخش دولتی ایران موجب عدم استقرار مبنای تعهدی و گزارشگری برپایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد؟
- ۵- آیا اجرا نشدن حسابرسی عملکرد، در بخش دولتی ایران موجب عدم بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد؟

ضرورت و اهمیت پژوهش:

امروزه حسابداری علاوه بر کاربردهای وسیع خود در بخش خصوصی، نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها ایفا می‌کند. طی سه دهه گذشته و متناسب با تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خود و افزایش مطالبات ایشان در زمینه پاسخ‌خواهی از مقامات منتخب روی داده است، دولتمردان به چاره‌جویی در مورد یافتن ابزارهای مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی پرداخته‌اند. در این میان حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به عنوان یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخگویی در زمینه فعالیت‌های اجتماعی و سیاسی کانون توجه قرار گرفته است. نظام حسابداری و گزارشگری دولتی در سطح بین‌المللی به چندین دلیل مورد توجه قرار گرفته است. اندازه و وظایف ساختار جدید حکومت‌ها در این میان بسیار با اهمیت است. با توجه به الزامات بانک جهانی که در قالب یک جمله (پول بیشتر نیاز به نظام حسابداری قوی‌تری دارد) می‌توان نتیجه گرفت، مدیریت منابع مالی دولت نیازمند به کارگیری نظام‌ها و رویه‌های حسابداری است، که کارایی و صرفه اقتصادی را برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر در شرایط کنونی، حسابداری دولتی و تهیه گزارش‌های مالی دولتی به عنوان یک سلاح در مقابل تقلب

و اشتباه در ساختارهای حکومتی تلقی می‌شود. سازمان‌های بین‌المللی و تأمین‌کنندگان منابع دولت ارزش حسابداری را در کنترل و استقرار یک نظام مالی بی‌خطر می‌دانند. به اعتقاد آنها در غیاب مجموعه‌ای از اعداد حسابداری قابل اتکاء آنها از نحوه مصرف وجوه پرداختی خود آگاه نخواهند شد (chan, 2003). در کشور ما قسمت عمده بخش عمومی به دستگاه‌های دولتی اختصاص دارد، که در دو دهه اخیر از رشد و توسعه فوق‌العاده‌ای برخوردار بوده است. افزایش بهای نفت، ملی شدن شرکتهای تولیدی و خدماتی و اعتباری بخش خصوصی و همچنین پیدایش نهادهای خودجوش از بطن انقلاب، از جمله عوامل موثر در این توسعه‌اند (حسینی عراقی، آقالو، ۱۳۸۵).

هدف از توسعه رویه‌های حسابداری این است که صورت‌های مالی تهیه شده براساس ویژگی‌های کیفی تعیین شده توسط استانداردهای حسابداری و چارچوب نظری زیر بنای آن، اطلاعات سودمندی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. با توجه به تغییرات دهه اخیر در حسابداری دولتی که از آن به عنوان یک تحول بزرگ یاد می‌شود و ارائه بیانیه GASB ۳۴ در ژوئن ۱۹۹۹ که در آن استفاده از مبنای تعهدی را بیان می‌دارد، تاکنون تحقیقات حاضر علی‌الخصوص در مورد حسابداری دولتی (در ایران) صرفاً به مزایای استفاده از روش تعهدی پرداخته شده و در کشور ما هنوز چالش‌های استقرار آن بیان و بررسی نگردیده است که تحقیق حاضر سعی در شناسایی این چالش‌ها در سیستم حسابداری دولتی در ایران دارد.

فرضیه‌های پژوهش:

با توجه به پرسشهای پژوهشگر، فرضیه‌های زیر تدوین گردیده است:

فرضیه اول: عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران مانع استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

فرضیه دوم: قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران مانع بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

فرضیه سوم: استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران، مانع بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

فرضیه چهارم: عدم اجرایی شدن کامل بودجه ریزی عملیاتی در بخش دولتی ایران موجب عدم استقرار مبنای تعهدی و گزارشگری بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

فرضیه پنجم: عدم اجرای حسابرسی عملکرد، در بخش دولتی ایران موجب عدم بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

روش پژوهش:

روش پژوهش به صورت پیمایشی و توصیفی می‌باشد. نوع پژوهش کاربردی بوده و انجام

پژوهش در چارچوب استدلالات قیاسی - استقرایی می‌باشد. بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از مسیر مطالعات کتابخانه‌ای، مقالات و سایت‌ها در قالب قیاسی و گردآوری اطلاعات برای تأیید یا رد فرضیه‌ها در قالب استقرایی انجام پذیرفته است.

روش و ابزار گردآوری اطلاعات:

روش گردآوری اطلاعات با استفاده از اطلاعات ثانویه، در قالب پرسشنامه پنج گزینه‌ای لیکرت می‌باشد. پرسشنامه شامل پنج سوال عمومی (شناسایی) و بیست و پنج سوال تخصصی (اصلی) و به صورت بی نام طرح شده است. در راستای تهیه پرسشنامه با کارشناسان خبره و اساتید فن، در زمینه چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی مصاحبه‌های متعددی صورت پذیرفت و سرانجام از بطن متغیرهای شناسایی شده در تحقیقات گذشته و همچنین اطلاعات جمع آوری شده از مقالات و مصاحبه‌ها، در ارتباط با پنج فرضیه تحقیق بیست و پنج سوال مطرح گردید.

با توجه به اینکه اطلاعات موجود در پرسشنامه با طیف پنج گزینه‌ای (خیلی زیاد تا خیلی کم) و به صورت کیفی می‌باشند، بنابراین برای آزمون فرضیه‌ها آنها به صورت کمی با اعداد یک تا پنج (به ترتیب) تبدیل می‌گردند.

روایی پرسشنامه:

براساس متغیرهای تدوین شده در فرضیه‌ها، پرسش‌هایی در قالب پرسشنامه تهیه گردید. آنگاه این پرسشنامه‌ها بین صاحب‌نظران و متخصصان اهل فن توزیع و از آنها نظرخواهی گردید و پس از اصلاحات لازم صورت گرفته با کمک استادان راهنما و مشاور، پرسشنامه نهایی تنظیم گردیده و بین افراد جامعه توزیع گردید.

پایایی (قابلیت اعتماد) پرسشنامه:

در این پژوهش به منظور تعیین پایایی پرسشنامه‌ها، از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید. این روش برای محاسبه همبستگی درونی ابزار اندازه‌گیری به کار می‌رود که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند.

نگاره ۳: محاسبه آلفای کرونباخ اولیه

مقدار آلفای کرون باخ	تعداد پرسشنامه	تعداد پرسش‌ها
۰/۹۲۱۱	۲۰	۲۵

مقدار ضریب آلفای به دست آمده برای این ۲۰ نفر، ۰/۹۲۱۱ و نشان دهنده آن بود که پرسشنامه تحقیق، از قابلیت اعتماد و یا به عبارت دیگر از پایایی لازم برخوردار است لذا تغییری در پرسشنامه حاصل نگردید و پرسشنامه میان تمام جامعه آماری پخش گردیده و مجدداً مقدار ضریب آلفای کرونباخ محاسبه گردید که مقدار ضریب آلفای به دست آمده ۰/۸۹۷۵ می‌باشد که نشان دهنده آن است که پرسشنامه پژوهش از قابلیت اعتماد و یا به عبارت دیگر از پایایی لازم برخوردار است.

نگاره ۴: محاسبه آلفای کرونباخ نهایی

مقدار آلفای کرون باخ	تعداد پرسش نامه	تعداد پرسش‌ها
۰/۸۹۷۵	۱۲۲	۲۵

جامعه آماری:

در این پژوهش بر قضاوت و نظریات کارشناسان و متخصصین خبره آگاه تکیه می‌شود. برنامه‌ها و پروژه‌های آینده و هم چنین تصمیم‌گیری‌های مربوطه، علاوه بر سایر عوامل کمی، تا حدود زیادی تحت تأثیر نظرات و سلیقه‌های افراد می‌باشد. از این رو یکی از نقاط قوت روش تحقیق این پژوهش، استفاده از نظرات کارشناسان خبره در موضوع مورد تحقیق می‌باشد.

وقتی تمام افراد پرسش شونده و یا اغلب آنها، دست‌اندرکاران همان موضوع مورد نظر بوده و یا به عبارت دیگر خود از نتایج بدست آمده از تحقیق استفاده نمایند، آنگاه اهمیت دریافت نظرات آنها دوچندان می‌شود، زیرا در مقابل تصمیمات و برنامه‌های جدید، معمولاً مقاومت‌هایی از سوی مجریان این تصمیمات و برنامه‌ها صورت می‌گیرد، که بهترین راه از بین بردن یا کاهش عمده این قبیل مقاومت‌ها این است که در فرایند برنامه ریزی و یا تصمیم گیری، نظرات مجریان را اخذ کرده و حتی‌الامکان در برنامه‌ها و یا تصمیمات متخذه جدید سهیم دانسته و علاقه و جدیت مناسبی در اجرای آنها ابراز دارند.

با توجه به مطالب فوق از آن جا که شناسایی چالش‌های گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران، بدون در نظر گرفتن مبانی علمی، تجربی و عملی امکان پذیر نمی‌باشد، لذا از ذی‌حسابان و مدیران کل امور مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی متمرکز مستقر در تهران، معاونین ذی‌حساب و همچنین کارشناسان مالی و حساب‌رسان اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی که ارتباط مستقیم با تهیه و اجرای دستورالعمل‌های حسابداری دولتی کشور دارند به عنوان جامعه آماری استفاده شده است.

تعیین حجم نمونه:

در مواردی که حجم نمونه زیاد بوده و امکان بررسی کامل آن وجود ندارد، تعداد معینی از افراد آن جامعه را انتخاب و مورد آزمون قرار می‌دهیم و نتیجه حاصل از آن را تعمیم می‌دهیم. با توجه به محدود بودن جامعه آماری و کیفی بودن سوالات پرسشنامه، تعداد نمونه آماری با استفاده از فرمول ککران ۱۵۳ بدست می‌آید.

نگاره ۲: جامعه آماری و تعداد پرسشنامه‌های مورد مطالعه

ردیف	گروه‌ها	جامعه آماری		نمونه محاسبه (شده) (توزیعی)		بدون پاسخ (ناقص)	عدم برگشت	دریافتی کامل	
		درصد	تعداد	درصد	تعداد			درصد	تعداد
۱	ذی‌حسابان و مدیران کل امور مالی	۲۶/۴	۶۷	۴۱	۲۶/۷	۰	۲	۳۹	۳۲
۲	معاونین ذی حساب	۴۱/۱	۱۰۴	۶۳	۴۱/۱	۰	۲۳	۴۰	۳۲/۸
۳	کارشناسان و حسابرسان	۳۲/۵	۸۲	۴۹	۳۲/۲	۰	۶	۴۳	۳۵/۲
	جمع	۱۰۰	۲۵۳	۱۵۳	۱۰۰	۰	۳۱	۱۲۲	۱۰۰

فنون آماری مورد استفاده:

در این پژوهش، به منظور بررسی فرضیات تحقیق از آزمون t استفاده گردید. همچنین به منظور اولویت‌بندی مؤلفه‌های مختلف موثر بر عدم استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی، نیز از آزمون تحلیل واریانس فریدمن^۶ استفاده گردید.

بررسی فرضیات تحقیق:

به منظور بررسی فرضیات تحقیق، ابتدا میانگین ارزش عددی شاخص‌های مربوط به هر فرضیه برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده گردید. ضمن آن که در پایان، به منظور مقایسه و اولویت‌بندی مؤلفه‌های مختلف از آزمون تحلیل واریانس فریدمن استفاده گردید.

فرضیه اول: عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران مانع استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

به منظور بررسی این فرضیه، میانگین ارزش عددی ۶ شاخص مربوط (سؤالات ۱ تا ۶ پرسشنامه) برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس از آزمون t یک نمونه‌ای برای آزمودن فرض زیر استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq \mu_0 & \text{(عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران مانع استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی نمی‌باشد.)} \\ H_1: \mu > \mu_0 & \text{(عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران مانع استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.)} \end{cases}$$

نگاره ۱۰: نتایج آزمون t یک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه اول تحقیق

سطح معنی‌دار (Sig.)	مقدار t آماره	خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	فراوانی	فرضیه اول
۰/۰۰۰	۳۴/۲۹	۰/۰۳۵۶	۰/۳۹۲۹	۴/۲۲۰	۱۲۲	

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\text{Sig.} = ۰/۰۰۰$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha = ۰/۰۵$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود، یعنی با ۹۵ درصد (حتی با ۹۹ درصد) اطمینان می‌توان گفت عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران مانع استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد، به عبارت دیگر فرضیه اول تحقیق تأیید می‌شود.

فرضیه دوم: قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq \mu_0 & \text{(قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی نمی‌باشد.)} \\ H_1: \mu > \mu_0 & \text{(قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.)} \end{cases}$$

نگاره ۱۱: نتایج آزمون t یک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه دوم تحقیق

فراوانی	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار t آماره	سطح معنی‌دار (Sig.)
۱۲۲	۴/۱۱۲	۰/۵۵۵۷	۰/۰۵۰۳	۲۲/۱۰	۰/۰۰۰

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\text{Sig.} = ۰/۰۰۰$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha = ۰/۰۵$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود، یعنی با ۹۵ درصد (حتی با ۹۹ درصد) اطمینان می‌توان گفت قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد، به عبارت دیگر فرضیه دوم تحقیق تأیید می‌شود.

فرضیه سوم: استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران، مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu \leq \mu_0 \quad (\text{استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران، مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی نمی‌باشد.}) \\ H_1: \mu > \mu_0 \quad (\text{استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران، مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.}) \end{array} \right.$$

نگاره ۱۲: نتایج آزمون t یک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه سوم تحقیق

فراوانی	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار t آماره	سطح معنی‌دار (Sig.)
۱۲۲	۴/۰۶۰	۰/۶۵۱۴	۰/۰۵۹۰	۱۷/۹۸	۰/۰۰۰

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\text{Sig.} = ۰/۰۰۰$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha = ۰/۰۵$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود، یعنی با ۹۵ درصد (حتی با ۹۹ درصد) اطمینان می‌توان گفت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران، مانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد، به عبارت دیگر فرضیه سوم تحقیق تأیید می‌شود.

فرضیه چهارم: عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش دولتی ایران موجب عدم استقرار مبنای تعهدی و گزارشگری بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq \mu. & \text{(عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش دولتی ایران موجب عدم استقرار مبنای تعهدی و گزارشگری بر پایه مسئولیت پاسخگویی نمی‌باشد.)} \\ H_1: \mu > \mu. & \text{(عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش دولتی ایران موجب عدم استقرار مبنای تعهدی و گزارشگری بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.)} \end{cases}$$

نگاره ۱۳: نتایج آزمون t یک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه چهارم تحقیق

فراوانی	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار t آماره	سطح معنی‌دار (Sig.)
۱۲۲	۴/۱۸۰	۰/۵۲۶۹	۰/۰۴۷۷	۲۴/۷۴	۰/۰۰۰

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\text{Sig} = ۰/۰۰۰$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha = ۰/۰۵$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود، یعنی با ۹۵ درصد (حتی با ۹۹ درصد) اطمینان می‌توان گفت عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش دولتی ایران موجب عدم استقرار مبنای تعهدی و گزارشگری بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد، به عبارت دیگر فرضیه چهارم تحقیق تأیید می‌شود.

فرضیه پنجم: عدم اجرای حسابرسی عملکرد، در بخش دولتی ایران موجب عدم بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq \mu. & \text{(عدم اجرای حسابرسی عملکرد، در بخش دولتی ایران موجب عدم بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی نمی‌باشد.)} \\ H_1: \mu > \mu. & \text{(عدم اجرای حسابرسی عملکرد، در بخش دولتی ایران موجب عدم بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد.)} \end{cases}$$

نگاره ۱۴: نتایج آزمون t یک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه پنجم تحقیق

فراوانی	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار t آماره	سطح معنی‌دار (Sig.)
۱۲۲	۴/۲۲۰	۰/۳۹۲۹	۰/۰۳۵۶	۳۴/۲۹	۰/۰۰۰

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\text{Sig} = ۰/۰۰۰$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha = ۰/۰۵$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود، یعنی با ۹۵ درصد (حتی با ۹۹ درصد) اطمینان می‌توان گفت عدم اجرای حسابرسی عملکرد، در بخش دولتی ایران موجب عدم بکارگیری مبنای حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد، به عبارت دیگر فرضیه پنجم تحقیق تأیید می‌شود.

مقایسه میزان تأثیر مؤلفه‌های مختلف بر عدم استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران

به منظور مقایسه میزان تأثیر مؤلفه‌های مختلفی که مانع استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران می‌باشند و اولویت‌بندی این مؤلفه‌ها از این نظر، از روش تحلیل واریانس فریدمن استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{میزان تأثیر مؤلفه‌های مختلف، یکسان است.} \\ H_1: \text{حداقل یکی از این مؤلفه‌ها تأثیر بیشتری دارد.} \end{array} \right.$$

نگاره ۱۵: نتایج آزمون تحلیل واریانس فریدمن برای مقایسه میزان تأثیر مؤلفه‌های مختلف بر عدم استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران

مقدار آماره خی دو	درجه آزادی	سطح معنی‌دار (Sig.)	تعداد نمونه	مقایسه مؤلفه‌های مختلف
۳۱/۸۲۷	۴	۰/۰۰۰	۱۲۲	

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\text{Sig} = ۰/۰۰۰$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha = ۰/۰۵$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود، بنابراین با ۹۵ درصد (حتی با ۹۹ درصد) اطمینان می‌توان گفت بین میزان تأثیر این مؤلفه‌ها در عدم استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

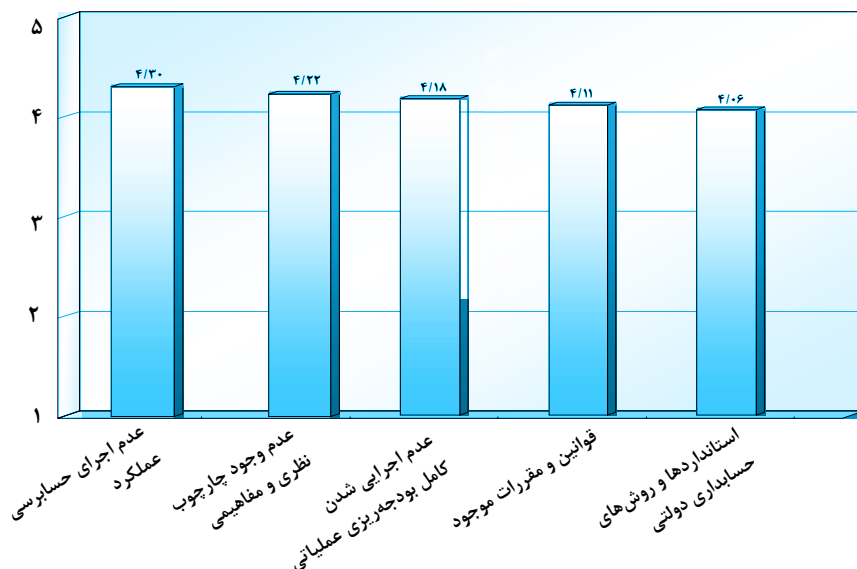
بر اساس میانگین‌های به دست آمده، می‌توان این مؤلفه‌ها را از نظر میزان تأثیر آن‌ها بر عدم استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران، به صورت جدول زیر اولویت‌بندی نمود.

نگاره ۱۶: اولویت‌بندی فرضیه‌ها

اولویت	مؤلفه	میانگین	میانگین رتبه‌ای
اول	عدم اجرای حسابرسی عملکرد	۴/۳۰	۳/۵۶
دوم	عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی	۴/۲۲	۳/۱۴
سوم	عدم اجرائی شدن کامل بودجه ریزی عملیاتی	۴/۱۸	۲/۹۹
چهارم	قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی	۴/۱۱	۲/۷۴
پنجم	استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی	۴/۰۶	۲/۵۷

همان طور که ملاحظه می‌شود مؤلفه‌های «عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی ایران» و «عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی ایران»، به ترتیب، بیشترین تأثیر را بر عدم استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی داشته‌اند و «عدم اجرائی شدن کامل بودجه ریزی عملیاتی در بخش دولتی ایران»، «قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران» و «استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران» در مراتب بعدی قرار گرفته‌اند.

نمودار ۳: مقایسه میانگین میزان تأثیر مؤلفه‌های مختلف بر عدم استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران



نتیجه‌گیری:

در بالا نتایج آزمون پنج فرضیه ارائه شد. بر اساس این نتایج هر پنج فرضیه پژوهش مورد تایید قرار گرفت. بر این اساس گفته شد که عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی در بخش دولتی ایران مانع از استقرار گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. همچنین قوانین و مقررات و استانداردها و روش‌های حسابداری موجود در نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی و عدم اجرایی شدن کامل بودجه ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی نیز از دیگر موانع بکارگیری مبانی حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی بر پایه مسئولیت پاسخگویی مشخص گردید.

پیشنهادهایی در راستای پژوهش:

۱. به واضعین قانون در مجلس شورای اسلامی پیشنهاد می‌گردد با توجه به آنکه در حال حاضر قوانین و مقررات متعددی بر سامانه حسابداری دولتی حاکم است که گاهی با یکدیگر نیز متناقض می‌باشند، واز جمله آن‌ها می‌توان به تعریف ماده ۲۳ قانون محاسبات اشاره نمود، که در آن هزینه را پرداخت می‌داند و به همین دلیل سامانه حسابداری کنونی کشور نقدی (تعدیل شده) می‌باشد در حالی که بر اساس تعریف جدید در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اعتبار هزینه را آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی می‌داند که ارزش خالص دارایی‌ها را کاهش می‌دهد و با توجه به نظرات مختلف پیشنهاد می‌گردد با بررسی حقوقی و تصویب قوانین لازم، اینگونه موانع برای استقرار حسابداری تعهدی برداشته شود.

۲. با توجه به عدم وجود استاندارد در بخش دولتی ایران، پیشنهاد می‌گردد که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مانند کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (به نوعی از طریق سازمان حسابرسی) تشکیل گردد تا نسبت به تهیه مفاهیم نظری و استانداردهای نوین حسابداری دولتی به دلیل اجبار به پذیرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی (IPSAS) در آینده از جمله استانداردهای مربوط به تهیه صورتهای مالی، استانداردهای نحوه شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها، استانداردهای نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و... اقدام گردد.

۳. نخستین اصل از اصول حسابداری دولتی مصوب GASB به اصل قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی اختصاص یافته است. اصل مذکور که در ژوئن ۱۹۹۹ از طریق بیانیه شماره ۳۴ هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی اصلاح گردیده است مقرر می‌دارد:

"یک سیستم حسابداری دولتی باید موارد زیر را امکان پذیر سازد:

الف- ارائه منصفانه و همراه با افشای کامل حسابهای مستقل و فعالیتهای دولت در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری.

ب- تعیین و نمایش در انطباق با قوانین و مقررات و مفاد قراردادهای مربوط.

با توجه به اصل مذکور پیشنهاد می‌گردد در حوزه تدوین قوانین و مقررات مالی دولت چه از طریق

مجلس شورای اسلامی و چه از طریق مصوبات هیات وزیران، کمیته ممیزی قوانین تاسیس تا مغایرت قوانین و مقررات با استانداردهای حسابداری دولتی را قبل از تصویب مورد بررسی قرار دهد.

۴. به سازمان‌های متولی حسابداری و امور مالی دولتی بویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی که مسئولیت مالی را از سوی قوه مجریه بر عهده دارد، پیشنهاد می‌شود ضمن تعامل با دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی درباره انجام پژوهشهای بنیادی و گسترده در زمینه حسابداری دولتی، انگیزه‌های مادی و معنوی را برای سوق دادن مؤسسات مذکور به سمت این تحقیقات ایجاد نمایند. انجام مطالعات تطبیقی و همسو با تحولات صورت گرفته در سیستم گزارشگری بخش عمومی در کشورهای توسعه‌یافته، می‌تواند سبب بهبود نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایران شود.

۵. بودجه ریزی عملیاتی به عنوان روش بودجه‌بندی در کشور ما مورد توجه قرار گرفته است. بودجه ریزی عملیاتی، رویکردی برای تدوین برنامه و بودجه است که با روش سنتی تفاوت‌های اساسی دارد. در رویکرد عملیاتی برای تعیین نحوه تخصیص هزینه‌ها، از اهداف و پروژه‌های اصلی دستگاه استفاده می‌شود و استفاده از معیارهای عملکرد دستگاه‌ها، ویژگی متفاوت بودجه‌ریزی عملیاتی است که متأسفانه این امور هنوز در کشور ما اجرایی نشده و در تخصیص منابع به صورت سنتی عمل می‌شود که در این خصوص، پیشنهاد می‌شود با تعیین سازوکار مناسب توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و همچنین وزارت امور اقتصادی و دارایی، تخصیص بودجه دستگاه‌های اجرایی پس از سنجیده شدن عملکرد آنها نسبت به منابع دریافتی صورت پذیرد.

۶. پاسخگویی دولتی در همه کشورها از جمله ایران اهمیت اساسی دارد. این در حالی است که به نظر می‌رسد نظارت مالی کشورمان، زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی‌آورد. با توجه به اینکه نظام بودجه ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن می‌باشد، به دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌گردد که به موازات این پیاده سازی، ابزار مکمل و ارزیابی‌کننده عملکرد این نظام یعنی حسابرسی عملیاتی نیز هماهنگ با آن پیاده شود.

- 1- Steward
- 2-Accounter
- 3-Principal
- 4-Accountee
- 5-Responsibility
- 6-Friedman ANOVA

پی‌نوشت‌ها:

منابع و مأخذ:

الف) منابع فارسی

- ۱- ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۷۹). فرهنگ اصطلاحات حسابرسی، چاپ اول، نشریه ۱۳۸، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۲- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ چهارم
- ۳- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). «تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی». فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱، دانشگاه تهران.
- ۴- باباجانی، جعفر و آرزو مددی. (۱۳۸۸). «امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۶.
- ۵- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی»، دانش حسابرسی، ۱۳۸۴، شماره ۱۷ و ۱۸.
- ۶- باقرزاده، علی. (۱۳۸۶). نظریه کارایی اقتصادی و کاربردهای آن، انتشارات راد.
- ۷- تیمورنژاد، کاوه. (۱۳۸۳). «نظام پاسخگویی در شهرداری تهران: پژوهشی پیرامون چگونگی ارائه خدمات شهری و رضایت شهروندان». پایان‌نامه دکتری، به راهنمایی جعفر باباجانی، دانشکده مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۸- رحیمیان، نظام‌الدین و نجمه خدابخشی. (۱۳۸۶). «تدوین چارچوبهای نظری برای حسابداری بخش عمومی»، دانش حسابرسی، شماره ۲۴، زمستان ۸۶.
- ۹- رفیعی، افسانه. (۱۳۸۷). «کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی»، نشریه حسابرسی، شماره ۴۰.
- ۱۰- سعیدی، پرویز و سید محمدرضا خلیل‌زاده. (۱۳۹۰). «جایگاه پاسخگویی در قوانین و مقررات و سیستم حسابداری دولتی در ایران»، مجموعه مقالات اولین همایش بین‌المللی حسابداری دولتی.
- ۱۱- صفار، محمدجواد و نظام‌الدین رحیمیان. (۱۳۷۹). «بیینیه مفاهیم نظری حسابداری مالی و اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی، نشریه ۱۴۱، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۱۲- طریقی، علی و وحدت آقاجانی. (۱۳۹۰). «بررسی رابطه اجزا سیستمهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نوین با حسابرسی عملکرد»، مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری دولتی.
- ۱۳- کردستانی، غلامرضا و محمود نصیری. (۱۳۸۸). «کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی». مجله حسابداری، شماره‌های تیر و مرداد ۸۸.
- ۱۴- مهدوی، غلامحسین. (۱۳۸۰). حسابداری سازمان‌های دولتی و مؤسسات غیر انتفاعی، تألیف: هی، لیوان ادوارز و ارل آر. ویلسون. جلد اول، چاپ دوم، تهران: سازمان حسابرسی.
- ۱۵- نظری پور، محمد و آزیتا بیابان‌گرد و آزاده صالح‌پور. (۱۳۹۰). «ارزیابی تئوریه‌ها، اهداف و استانداردهای موجود در زمینه حسابداری دولتی»، مجموعه مقالات اولین همایش بین‌المللی حسابداری دولتی.

- 16- Accounting Standards Board, (2003) , Statement of Principles for Financial Reporting–Proposed Interpretation for Public Benefit Entities Accounting Standards Board
- 17- Asian Development Bank, (2003), "Accrual Budgeting and Accounting in Government and ITS, Relevance for Developing Member Countries".
- 18- chan , jams L. (2008), " international public sector accounting standards: conceptual and institutional issues " , university of Illinois at chicago.
- 19- Chan, L . J. (2003). " Government Accounting : An Assessment of Theory, Purposes and Standards " , Public Money & Management, Vol. 20, Issue 1
- 20- christiaens, johan & Christophe Vanhee & Caroline Rollé, (2010) , " recent developments in international public sector accounting standards " , UGENT university
- 21- Christensen , Mark & sebastien rocher (2010) , a translation view comparing accrual accounting implementations in france and Australia " , faculty of business and law southern cross university , Australia.
- 22- clark , colin, (2010)," Understanding the needs of users of public sector financial reports: how far have we come? International Review of Business Research Papers Volume 6. Number 5. October 2010 Pp. 70 – 81
- 23- Federation des Experts Comptables Europeens (FEE), (2007), "Accrual Accounting in the Public Sector " , January 2007 .
- 24- Governmental Accounting Standards Board, Statement No. 34, Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis- for State and Local Governments, (Issued 1999).
- 25- Gray, A. and W. Jenkins (1993). " Codes Of accountability in the new public sector " , Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 6, No 3.
- 26- Hughes, J. W. and R. Points (2004), " Should Financial Reporting Standards Be Established for Budget Reports in the Public Sector?" , The Journal of Government Financial Management.
- 27- Ijiri, Y. (1983). "On the Accountability –Based Conceptual Framework of Accounting " , Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 2.
- 28- IMF, (2001), Government Finance Statistics Manual.
- 29- Tudor, Adriana , Tiron,(2007) , "CASH VERSUS ACCRUAL ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR". Electronic copy of This paper is available at: <http://ssrn. com/abstract=906813>