

تاریخ دریافت: ۸۹/۷/۱

تاریخ پذیرش: ۸۹/۸/۳۰

بررسی مزایای به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی

دکتر غلامرضا کردستانی / استادیار گروه حسابداری دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)
مسعود بختیاری / کارشناس ارشد حسابداری
محمد رحیم پور / کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

در حسابداری بخش دولتی ایران بطور سنتی از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده شده و بیشتر تاکید بر ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی دولت بوده است. انتظارات مردم از دولت‌ها برای ارائه خدمات بهتر و بیشتر رو به افزایش است و پاسخگویی به این انتظارات منوط به تحصیل و مصرف کارای منابع محدود و دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده دولت‌هاست. برای ارزیابی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی عملیات دولت اطلاعاتی نیاز است که از توان سیستم حسابداری نقدی یا تعهدی تعدیل شده خارج است. بنابراین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت باید امکان اندازه‌گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدهای دولت فراهم شود تا بتوان به محاسبه بهای تمام شده خدمات دولتی و تهیه بودجه عملیاتی پرداخت و از مزایای مدیریت منابع و انجام فعالیت‌های بیشتر با منابع کمتر بهره‌مند شد. برای دسترسی به چنین اطلاعاتی لازم است سیستم حسابداری تعهدی با احتیاط در بخش دولتی پیاده شود تا گامی در راستای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت و تامین انتظارات مردم برداشته شود. این نیاز اخیراً در برخی از کشورها بررسی و در قالب تجدید نظر در بیانیه‌های حسابداری پاسخ داده شده است که می‌تواند رهنمودی برای ایجاد تغییرات لازم در سیستم حسابداری دولتی ایران باشد. از این‌رو بررسی تحلیلی مزایای بکارگیری این رویکرد ضروری به نظر می‌رسد.

در این راستا این پژوهش به بررسی مزایای بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته است. این تحقیق از نوع پیمایشی است که اطلاعات مورد نیاز آن از طریق توزیع پرسشنامه بین دو گروه دانشجویان و افراد شاغل در حرفه گردآوری شده است. یافته‌ها بیانگر این است که بکارگیری مبنای تعهدی در بخش دولتی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها، انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی جهت بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران و افزایش بهتر در گزارشگری مالی دولتی می‌شود.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، حسابداری نقدی، شفافیت، پاسخگویی.

مقدمه

با توجه به محدودیت منابع و لزوم پاسخگویی، برنامه‌ریزی و کنترل به‌ویژه در امور اقتصادی توسط دولت جزء مسائل راهبردی کشور است و غفلت در این امور، ممکن است خسارتهای جبران‌ناپذیر اجتماعی به دنبال داشته باشد. مدیریت دولت در امور اقتصادی از آن جهت تاثیر اساسی در سرنوشت ملت دارد که بخش اعظم اقتصاد ما در کنترل دولت است. شکوفایی اقتصاد دولتی، نتایج پربار برای تمام بخش‌های کشور و رکود اقتصادی بحران‌های مهیبی را به دنبال دارد (۴).

حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی در دهه اخیر کانون توجه پژوهش‌های زیادی بوده است. گرایش به سمت این موضوع، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت مالی و پاسخگویی در بخش عمومی افزایش یافته است. بخش عمومی به دلیل افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در ارتباط با ارائه خدمات عمومی در معرض دگرگونی بوده است.

سیر تحول سیستم حسابداری از چند جنبه قابل بررسی است که یکی از برجسته‌ترین آنها اندازه‌گیری در حسابداری است. اندازه‌گیری در حسابداری بر فرآیند تعیین مبالغ پولی معنی‌دار، برای پدیده‌ها و یا رویدادهایی که به یک واحد تجاری مربوط است، دلالت دارد (۱).

اقلامی که امروزه در صورتهای مالی گزارش می‌شوند، صفتهای، خصوصیات، جنبه‌ها یا ویژگی‌های متفاوتی را اندازه‌گیری نموده‌اند که به ماهیت اقلام و مربوط بودن و قابلیت اعتبار صفت یا خاصه یا جنبه اندازه‌گیری شده بستگی دارد (۱۹).

اجتناب از بروز اشتباهات زمان‌بندی معیاری است برای تعیین صفت یا صفتهای مطلوبی از عناصر صورتهای مالی که باید در حسابداری مالی اندازه‌گیری و گزارش کرد. اشتباهات زمان‌بندی هنگامی پدید می‌آید که تغییرات ارزش در یک دوره واقع شده ولی در دوره دیگری محاسبه و گزارش شوند. صفت برتر آن است که تغییرات ارزش در همان دوره‌ای که اتفاق می‌افتد تشخیص داده شود (۱).

معیار اندازه‌گیری به این سوال پاسخ می‌دهد که چه چیزی باید اندازه‌گیری شود (هزینه یا مخارج) و چه چیزی قرار است در صورتهای مالی ارائه گردد. معیارهای به رسمیت شناخته شده حسابداری بخش عمومی مشتمل‌اند بر جریان منابع مالی که به تحصیل و مصرف منابع مالی (جریان‌های ورود

و خروج وجه نقد در دوره جاری و کوتاه مدت) تاکید دارند و جریان منابع اقتصادی که بر تحصیل و مصرف منابع اقتصادی (جریان‌های ورود و خروج وجه نقد در دوره جاری و بلندمدت) تاکید دارد را شامل می‌شود (۴).

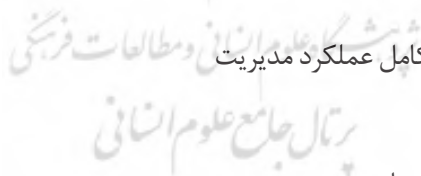
با توجه به اهمیت اندازه‌گیری حسابداری بیانیه ۳۴ از استانداردهای حسابداری دولتی توصیه نموده که در صورت‌های مالی جامع دولت خالص دارایی‌ها و فعالیت‌های دولت باید بر اساس معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی تهیه و تنظیم شود.

به شیوه سنتی، حسابداری نقدی برای نخستین بار در بخش عمومی به کار گرفته شده و به عنوان سیستمی مناسب برای بخش عمومی مورد توجه قرار گرفته است.

در مدیریت عمومی جدید تاکید روی کارایی است، بنابراین پیشنهاد شده که بخش عمومی باید یک مجموعه از صورت‌های مالی را که در بخش خصوصی بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه شود، ارائه نماید (۲۳).

همچنین بیانیه ۳۴ استانداردهای حسابداری دولتی تاکید بر تهیه صورت‌های مالی جامع دولت بر مبنای تعهدی کامل تأکید شده است (۱۴).

کشورهایی که به سیستم تعهدی در بخش عمومی روی آورده اند، دارای اهداف مشترک زیر بوده‌اند:



- ۱- فراهم کردن امکان ارزیابی کامل عملکرد مدیریت
- ۲- تسهیل بهتر مدیریت مالی
- ۳- بهبود درک هزینه‌های برنامه‌ها

۴- دسترسی به اطلاعات سودمند برای تخصیص منابع

۵- بهبود گزارشگری مالی

۶- کمک به بهبود مدیریت دارایی و وجه نقد

مبانی شناخت در حسابداری

سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی^۱ در چارچوب استانداردهای حسابداری سال ۱۹۹۵،

چهار مبنا برای شناخت درآمد و هزینه را تعیین نمود:

۱- حسابداری نقدی کامل

۲- حسابداری نقدی تعدیل شده

۳- حسابداری تعهدی تعدیل شده

۴- حسابداری تعهدی کامل

مبانی حسابداری زمان تشخیص و شناسایی رویدادهای مالی را مشخص می‌کند و بر عامل زمان شناسایی وقایع مالی تاکید دارد (۲۲).

مبنای نقدی در بخش عمومی

حسابداری نقدی یکی از شیوه‌های حسابداری است که بر اساس آن درآمد زمانی شناسایی می‌شود که وجه مربوط به آن دریافت شده باشد، و هزینه زمانی شناسایی می‌شود که وجه مربوط به آن پرداخت شده باشد. (۲۰)

در روش حسابداری نقدی، معاملات یا رویدادها در دوره‌ای که معامله یا رویداد رخ داده و وجه نقد مربوط به آن دریافت و یا پرداخت شده باشند، شناسایی می‌شوند (۴). در واقع حسابداری نقدی اثرات نقدی رویدادهای مالی را در دوره‌ای که اتفاق افتاده‌اند، ثبت می‌نماید (۱۱).

مبنای نقدی اغلب در سیستم‌های بودجه بندی سنتی استفاده می‌شود که در برگیرنده معاملات نقدی است. بنابراین در ثبت وجه نقد ورودی و خروجی شیوه ساده‌ای است، این سادگی دارای مزایایی است اما با معایب اساسی همراه است.

از مشکلات عمومی حسابداری نقدی، فقدان اطلاعات مناسب در مورد هزینه‌های کامل فراهم آوردن خدمات است. هزینه استفاده از دارایی‌های سرمایه‌ای برای دوره‌های مربوطه (هزینه استهلاک) نادیده گرفته می‌شود. همچنین برای دولت ارزیابی طرح خرید دارایی‌های سرمایه‌ای تحت سیستم حسابداری نقدی مشکل است، چون اطلاعات کافی درباره دارایی‌های تحت مالکیت خود در سازمانها را ندارد (۹). حسابداری نقدی تلاشی برای تطابق درآمدها و هزینه‌های بوجود آمده نمی‌کند، به این معنی که صورت درآمد و ترازنامه ممکن است تصویر مطلوبی از فعالیت‌های اخیر و شرایط فعلی فعالیت آن

نشان ندهند. بنابراین حسابداری نقدی می‌تواند درستی عملکرد فعالیت را تحریف نماید و انعکاس نادرست درآمد را در پی داشته باشد (۲۰). این روش با تحلیل‌های اقتصادی رابطه‌ای نداشته و به کارایی استفاده از منابع کمک نمی‌کند (۱۴).

همین‌طور بیانیه مفهومی شماره ۱ حسابداری مالی ابراز می‌دارد صورتهای مالی که فقط دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی را برای یک دوره کوتاه‌مدت، همانند یکسال، نشان می‌دهند نمی‌تواند به طور مناسب عملکرد شرکت را، که آیا موفق بوده یا نه، نشان دهد (۱۸).

حسابداری تعهدی و مزایای آن در بخش عمومی

ارزیابی کارایی عملیات، حفظ امانت، ایفای نقش مباشرتی مدیران و برقراری ارتباط بین منابع مصرفی و نتایج بدست آمده از خواسته‌های ذی‌نفعان یک سازمان است و این انتظار وجود دارد، سیستم حسابداری و گزارشگری مالی اطلاعاتی را که بتوان بر مبنای آن چنین ارزیابی‌هایی انجام داد فراهم سازد. اطلاعات مالی زمانی دارای چنین ویژگی‌هایی است که بر مبنای تعهدی تهیه شده باشد.

حسابداری تعهدی در بخش عمومی رویکرد جدیدی است که تاکید آن بر کارایی است. حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی بر مبنای تعهدی یک هماهنگی در ایده‌های مدیریت به وجود می‌آورد. برای درک بهتر برنامه‌ها و نظارت بهتر بر سازمان و ارزیابی میزان دستیابی به اهداف مدیریت، استفاده از بودجه ضروری است (۱۵).

شواهدی تجربی در گستره جهانی از این که یک سیستم اندازه‌گیری دقیق‌تر، ارتباط بیشتری بین وضعیت مالی و عملکرد برقرار سازد، پاسخگویی و شفافیت را بهبود بخشد و کنترل‌داری‌های سازمان‌های بخش عمومی را ترغیب کند، حمایت می‌کند (۸).

در حسابداری تعهدی گزارش جریان منابع مالی در صورت فعالیت‌های دوره، مشابه یک صورت سود و زیان بازرگانی خواهد بود که می‌تواند قابلیت مقایسه‌پذیری را بین واحدهای عمومی و خصوصی فراهم کند (۱۶).

در حسابداری تعهدی کلیه ویژگی‌های معاملات در دوره مالی مربوطه شناسایی می‌شود. مبنای تعهدی کامل سازگار با جریان منابع اقتصادی است که تاکیدش بر بلندمدت بوده و دارایی‌های سرمایه‌ای را ثبت و مستهلک می‌کند. این معیار اندازه‌گیری برخلاف معیار اندازه‌گیری جریان منابع

مالی که در محیط اقتصادی مبتنی بر بودجه مصوب قابل جمع‌بندی است، محیط مدیریتی را بهره‌مند ساخته و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی را ارتقاء می‌دهد (۳). به عبارت دیگر مبنای تعهدی معاملات را در بر می‌گیرد که منجر به تغییر ارزش اقتصادی شده باشند به جای اینکه موجب ورود یا خروج وجه نقد شده باشند (۴).

بنابراین با توجه به تغییر ارزش اقتصادی سازمان عناصر کلیدی سیستم تعهدی به شرح زیر است:

- ۱- درآمد در زمان تحقق شناسایی می‌شود نه در زمان دریافت وجه.
 - ۲- هزینه‌ها زمانی که واقع می‌شود (بدهی قابل پرداخت) شناسایی می‌گردد، نه زمانی که وجه مربوط به آن پرداخت می‌شود.
 - ۳- دارایی‌ها مادامی که در کنترل سازمان هستند و نگهداشت آنها منافع آتی به همراه دارد، شناسایی می‌شوند.
 - ۴- صورت‌های مالی توانایی سازمان برای پرداخت دیون را منعکس می‌کند (۱۱).
- از این رو در روش تعهدی، ترانزنامه ارزیابی دقیقی از وضعیت مالی ارائه می‌کند، و دقت اطلاعات جاری ارائه شده در پیش‌بینی درآمدها و وضعیت مالی آتی سازمان مفید واقع می‌شود (۲۰).
- در این زمینه بند ۴۴ بیانیه FASB ارزیابی عملکرد واحدهای تجاری بر مبنای اطلاعات حسابداری تعهدی را بر عملکرد ارزیابی شده بر مبنای اطلاعات درباره دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی ترجیح می‌دهد.
- دایموند (۲۰۰۲) مزیت به کارگیری حسابداری تعهدی در واحدهای دولتی را به صورت زیر طبقه‌بندی نموده است:

- ۱- تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه به‌وسیله نمایش هزینه کامل برنامه‌ها.
 - ۲- تسهیل ارزیابی وضعیت مالی به‌وسیله نمایش همه منابع و تعهدات.
 - ۳- افزایش پاسخگویی مدیریت در برابر عملکردش.
 - ۴- افزایش انگیزه مدیریت برای عملکرد بهتر به‌واسطه افزایش شفافیت.
 - ۵- فراهم کردن محدوده‌ای وسیع از اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری.
- در سیستم حسابداری تعهدی، درآمدهای دوره با هزینه‌های هر دوره مطابقت داده می‌شود،

صرف نظر از اینکه آیا تغییرات نقدی رخ داده است یا خیر. این اصل بیانگر این است که رویدادهای اقتصادی مهم تر از مبادلات نقدی حاصل از آنها است.

دلایل استفاده دولت‌ها از سیستم تعهدی

تمایل دولت‌ها به استفاده از سیستم تعهدی را می‌توان ناشی از دلایل زیر دانست:

- شفافیت داخلی و خارجی گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد و این عامل عملکرد سازمان‌ها را به سمت تخصیص مطلوب منابع بیشتر سوق می‌دهد.

- فراهم نمودن امکان محاسبه بهای تمام شده کامل فعالیت‌ها که منجر به ارزیابی کارایی، مدیریت هزینه‌ها و تخصیص مطلوب منابع و بهبود عملکرد می‌شود (۷).

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۲ در سال ۱۹۹۳ مطالعاتی را در مورد به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی انجام داد و بیان نمود که حسابداری تعهدی می‌تواند موارد زیر را در واحدهای بخش عمومی فراهم سازد:

۱- به واسطه انعطاف‌پذیری در بین مدیران بخش عمومی، مبنایی برای ارتقای سطح پاسخگویی فراهم می‌کند.

۲- حمایت منطقی برای فراهم نمودن زمینه رقابتی (نگرش رقابتی) در بخش عمومی.

۳- کمک بیشتر به کارایی و اثر بخشی مدیریت منابع.

۴- بهبود پاسخگویی از طریق بهبود ارزیابی عملکرد که فراتر از به کارگیری و اجرای مبنای نقدی فراهم می‌شود.

۵- فراهم کردن یک دوره تمرکز بلندتر بر روی تأثیر تصمیمات دولت و مدیریت (۱۵).

پیشینه تحقیق

• فالکمن و تاجیسون (۲۰۰۸) به بررسی اثر قوانین و استانداردها بر نحوه ارائه اطلاعات در شهرداری‌های سوئد پرداختند. یافته‌های آنها بیانگر این است که در شهرهای بزرگ به علت پیروی شهرداری از اصول پذیرفته شده حسابداری اطلاعات بهتری نسبت به شهرداری سایر شهرها ارائه

می‌شود. (۱۰)

• مارکو (۱۹۹۶) شواهدی ارائه کرد که نشان می‌دهد، اگرچه استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری، در کل هنوز دارای چالش‌هایی در تهیه ترازنامه (مانند ارزیابی دارایی نامشهود) است، ولی پیروی از اصول حسابداری پذیرفته شده در بخش عمومی ابزار مدیریتی با ارزشی جهت بالا بردن سطح پاسخگویی فراهم می‌کند. یافته‌های وی نشان می‌دهد تغییر روش حسابداری در نیوزیلند و گرایش به حسابداری تعهدی همانند سایر کشورهای که از حسابداری تعهدی در بخش دولتی بهره می‌گیرند سطح پاسخگویی و شفافیت را ارتقاء داده است. (۶).

• یافته‌های تحقیق بارتون (۲۰۰۷) حاکی از این است که حسابداری تعهدی باعث مدیریت کارآیی منابع می‌شود. وی تاکید می‌کند که دولت‌ها برای اعمال سیاست‌های مالی کوتاه مدت و مدیریت وجوه نقد به اطلاعات جریان‌های نقدی (مبنای نقدی) و برای مدیریت بهینه منابع به اطلاعات حسابداری تعهدی نیازمند هستند (۵).

• یافته‌های صالح (۲۰۰۷) حاکی از این است که یکی از عوامل موثر بر حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش دولتی، داشتن حسابداری حرفه‌ای و حسابداران حرفه‌ای است که دارای دانش کافی در حسابداری باشند. وی اشاره می‌کند، تنها کشورهایی می‌توانند حسابداری تعهدی را در بخش دولتی اجراء کنند که ارزیابی‌ها بیانگر فزونی منافع بر مخارج برای این تغییر باشد (۱۷).

روش پژوهش

این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه توصیفی - پیمایشی از شاخه میدانی است. برای تدوین ادبیات موضوع از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌ها و تحلیل آن از پرسش‌نامه محقق ساخته که دارای پایایی قابل قبول ۰/۸۲ است و روایی آن به صورت روایی نظری (تایید کارشناسان و متخصصان) تأیید گردیده استفاده شده است. در پرسشنامه تحقیق از مقیاس لیکرت با میزان توافق یا عدم توافق ۰ تا ۹ استفاده شده است. این پرسشنامه‌ها حاوی ۳۰ سوال است که محتوای سوالات متمرکز بر مزایای بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی و منطبق با فرضیه‌های پژوهش است.

جامعه آماری این پژوهش شامل استادان دانشگاه‌ها، حسابرسان و مدیران مالی شاغل در دیوان محاسبات و وزارت امور اقتصادی و دارایی استان‌های قم، قزوین و تهران است. انتخاب این سه استان بر حسب دسترسی و میزان همکاری بوده است. لازم به توضیح است که برای محاسبه حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شده است :

$$n = \frac{NZ_{\frac{\alpha}{2}}^2 \times P(1-P)}{(N-1)\epsilon^2 + Z_{\frac{\alpha}{2}}^2(P)(1-P)}$$

که در آن :

N: معرف تعداد اعضای جامعه آماری

$Z_{\frac{\alpha}{2}}$: سطح خطا

ϵ : دقت برآورد

P: نسبت موفقیت در جامعه است.

نگاره ۱ نحوه توزیع پرسشنامه‌ها را نشان می‌دهد.

نگاره ۱: توزیع فراوانی پرسشنامه‌های دریافت شده

ردیف	گروه‌های مورد مطالعه	استان	مدیران مالی	حسابرسان	جمع
۱	وزارت امور اقتصادی و دارایی	قم	۴	۶	۳۴
		قزوین	۴	۴	
		تهران	۵	۱۱	
۲	دیوان محاسبات	قم	۵	۷	۳۷
		قزوین	۴	۶	
		تهران	۶	۹	
۳	استادان دانشگاه	قم			۳
		قزوین			۴
		تهران			۲
	جمع				۸۰

از ۱۰۰ پرسشنامه ارسالی، ۸۰ پرسشنامه دریافت شده است. فرضیه‌های پژوهش بر مبنای آمار استنباطی (آزمون t تک نمونه) بررسی شده است.

فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی در قالب هشت فرضیه به شرح زیر بررسی شده است:

- ۱- استفاده از روش تعهدی در موسسات دولتی از تداخل و احتساب درآمدهای سنوات گذشته در حساب درآمد سال جاری جلوگیری می‌کند.
 - ۲- استفاده از روش تعهدی در موسسات دولتی، از تداخل و احتساب هزینه‌های سنوات گذشته در هزینه‌های سال جاری جلوگیری می‌کند.
 - ۳- استفاده از روش تعهدی در موسسات دولتی، هزینه‌های واقعی سال مالی را شناسایی و گزارشهای مالی منعکس می‌کند.
 - ۴- استفاده از روش تعهدی در موسسات دولتی، درآمدها و هزینه‌های واقعی را با درآمدها و هزینه‌های پیش‌بینی شده در بودجه سالانه کل کشور به نحو صحیح مقایسه می‌کند.
 - ۵- استفاده از روش تعهدی در موسسات دولتی، موجب انعکاس مناسب‌تر دارایی‌های سرمایه‌ای می‌شود.
 - ۶- گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر روش تعهدی، موجب انعکاس مناسب‌تر بدهی‌های بلندمدت می‌گردد.
 - ۷- گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر روش تعهدی، مبنایی برای بودجه‌ریزی عملیاتی جهت بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران فراهم می‌کند.
 - ۸- استفاده از مبنای تعهدی در موسسات دولتی، موجب افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی می‌شود.
- روشهای آماری مورد استفاده

در این تحقیق از آزمون‌های آماراستنباطی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. برای آزمون نرمال بودن داده‌ها از آزمون آماری کای دو به شرح زیر استفاده شده است:

$$\chi^2 = \sum (F_{oi} - F_{ei})^2 / F_{ei}$$

$$\begin{cases} H_0: x = N (6.1, 2.34) \\ H_1: x \neq N (6.1, 2.34) \end{cases}$$

مقدار آماره آزمون $(\chi^2=28,75)$ کوچکتر از مقدار بحرانی $90/53$ در سطح خطای ۵ درصد است و فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شده است. فرضیه‌های تحقیق در قالب فرض آماری به صورت زیر بیان شده است:

μ۱: میانگین موافقین

μ۲: میانگین مخالفین

$H_0: \mu_2 \geq \mu_1$

$H_1: \mu_2 < \mu_1$

یافته‌های تحقیق

نگاره (۲) نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق را منعکس کرده است. همانطور که مشاهده می‌شود، نتایج به دست آمده از آزمون t تک نمونه‌ای بیانگر این است که هشت فرضیه تحقیق در سطح خطای ۵ درصد مورد تأیید قرار گرفته است. بر این اساس می‌توان گفت که بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی می‌تواند:

- از تداخل و احتساب درآمدهای سنوات گذشته در حساب در آمد سال جاری جلوگیری کند.
- از تداخل و احتساب هزینه‌های سنوات گذشته در هزینه‌های سال جاری جلوگیری کند.
- هزینه‌های واقعی سال مالی را شناسایی و در گزارش‌های مالی منعکس کند.
- درآمدها و مخارج واقعی را با درآمدها و مخارج پیش‌بینی شده در بودجه سالانه کل کشور به نحو صحیح مقایسه کند.

- موجب انعکاس مناسب‌تر دارایی‌های سرمایه‌ای شود.

- موجب انعکاس مناسب‌تر بدهی‌های بلندمدت گردد.

- مبنایی برای بودجه‌ریزی عملیاتی جهت بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران فراهم کند.

- موجب افزایش بهتر در گزارشگری مالی دولتی شود.

نتیجه گیری

اهداف گزارشگری مالی هیئت استانداردهای حسابداری دولتی بر نقش پاسخگویی در گزارشگری برون سازمانی تاکید دارد. در واقع از دیدگاه این هیئت، پاسخگویی باید به عنوان هدف برتر که سایر اهداف از آن ناشی می شود، در نظر گرفته شود. برای ارتقای سطح پاسخگویی لازم است محدوده های گزارشگری مالی اساسی برون سازمانی وسعت یابد. بدین ترتیب، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ضمن حفظ مبنای تعهدی تعدیل شده در سطح حساب های مستقل وجوه دولتی، استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی و مبنای تعهدی کامل برای تنظیم صورت های مالی جامع دولت را ضروری دانسته که سبب درک وضعیت مالی و گزارشگری بهتر حقوق بین دوره های می شود. هدف از مدل نوین گزارشگری مالی دولتی ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی با تاکید بر پاسخگویی عملیاتی بیان می شود. در همین راستا بسیاری از کشورها به مبنای تعهدی در بخش دولتی روی آورده اند.

نگاره ۲- خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها

فرضیه	موضوع فرضیه	آماره t مشاهده شده	Sig.	نتیجه در سطح $\alpha=0,05$
اول	تداخل درآمدهای سال گذشته و جاری	۴,۱۲	۰,۰۰۰	رد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪
دوم	تداخل هزینه های سال گذشته و جاری	۲۳,۷۳	۰,۰۰۰	رد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪
سوم	شناسایی هزینه های واقعی	۱۵,۰۱	۰,۰۰۰	رد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪
چهارم	مقایسه درآمدها و هزینه های واقعی با بودجه های	۱۰,۴۶	۰,۰۰۰	رد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪
پنجم	انعکاس دارایی های سرمایه ای	۷,۴۸	۰,۰۰۰	رد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪
ششم	انعکاس بدهی های بلندمدت	۴,۶۸	۰,۰۰۰	رد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪
هفتم	بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران	۵,۸۳	۰,۰۰۰	رد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪
هشتم	افشای بهتر	۶,۹۸	۰,۰۰۰	رد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪

در این تحقیق مزایای بکارگیری حسابداری تعهدی در «جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه های سال های مختلف و شناسایی درآمدها و هزینه های واقعی هر سال، انعکاس مناسب تر دارایی های

سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، استقرار رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی و افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی» تایید شده است. البته هر یک از مبانی حسابداری، دارای مزایا و معایب خاص خود است و در کشور ما زمانی باید تغییر به مبانی تعهدی در دستور کار قرار گیرد که فزونی منافع بر مخارج تغییر مبانی حسابداری مد نظر قرار گرفته باشد. همچنین به منظور کاهش چالش‌های حسابداری تعهدی در بخش دولتی باید سعی شود تعادلی میان مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات فراهم شود.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- The International Organization of Supreme Audit Institutions
- 2- Organisation for Economic Co-operation and Development

منابع و مأخذ:

۱. آقایی، محمد علی. (۱۳۸۵). مبانی اندازه‌گیری دارایی‌ها، تهران، انتشارات دانشگاه امام حسین (ع).
۲. باباجانی، جعفر (۱۳۸۴)، تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور، مجله حسابداری رسمی.
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۸۸)، حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)، تهران، انتشارات ترمه.
۴. لیون‌ای. هی، ارل آر. ویلسون، (۱۳۸۶)، ترجمه غلامحسین مهدوی، حسابداری سازمانهای دولتی و موسسات غیر انتفاعی، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی چاپ سوم.
5. ABS, 2002, Implementation of Accrual Accounting in Australian Government Finance Statistics and the National Accounts, OECD Meeting National Accounts Experts.
6. Barton. A., 2007, Accrual Accounting and Budgeting Systems Issues in Australian Governments, Australian Accounting Review; 17, 3; Accounting & Tax Periodicals pg.75
7. Cangiano. M., 1996, Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience, International Monetary Fund.
8. Carlin. T. M., 2003, Accrual Accounting & Financial Reporting in the Public Sector: Reframing the Debate, MGSM Working Papers in Management.
9. Cohen. S., 2006, How different are accrual accounting financial measures compared to cash accounting ones?, Evidence from Greek Municipalities, Working Papers in ssm.
10. Diamond. J., 2002, Performance Budgeting—Is Accrual Accounting Required? , IMF, Working Paper.
11. Falkman.P, Tagesson.T , 2008, Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting, Scandinavian Journal of Management. 24, 271-283
12. FEE, 2007, Accrual Accounting in the Public Sector, a Paper from the FEE Public Sector Committee.
13. FEE, 2006, Accrual Accounting for More Effective Public Policy, a Paper from the FEE Public Sector Committee.

14. GASB 34 Statewide Awareness Survey, State of Louisiana, Division of Administration Office of Statewide Reporting and Accounting Policy.
15. Hepworth.N., 2003, Accrual Accounting in the Public Sector, CEF conference, Slovenia.
16. McPhee. I., 2006, Financial Management in the Public Sector How accrual accounting enhances governance and accountability, CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference.
17. Robinson.M., 2002, ACCRUAL ACCOUNTING AND THE PUBLIC SECTOR.
18. Saleh. Z., 2007, Malaysian Governmental Accounting: National Context and User Orientation, International Review of Business Research Papers Vol.3 No.2, Pp.376 - 384
19. Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, 1984, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Financial Accounting Standards Board.
20. Statement of Financial Accounting Concepts NO.5, 1984, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, Financial Accounting Standards Board.
21. Tudor. A. Tiron, Mutu.A., 2007, Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector, Working paper ssrn.
22. Tudor. A. Tiron, Fatacean. G., 2004, The Reform of The Romanian Local Public Governments Accounting in The Context of The European Integration, Working Papers in ssrn.
23. Van Der Hoek. M. Peter., 2005, From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience, Public Budgeting & Finance.

