

## A Survey on Effective Approaches and Elements on Setting a Transition Plan to Accrual Accounting in the Public Sector

Gh.Kordestani\*, N.Rahimian\*\*,  
Sh.Shahrabi\*\*\*

غلامرضا کردستانی\*، نظام الدین رحیمیان\*\*،  
شاهرخ شهبابی\*\*\*

Received: 2014/8/23

Accepted: 2014/12/6

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۱

### Abstract

The vast experiences of areas and countries about changing the accounting basis in the public sector have showed that management of transition process is very complicated. Frequently, choosing the best path or approach of transition is mentioned as a most important technical aspect that will influence the success of transition.

In this survey, collected data with questionnaire examined for determination of choosing transition path impact on successful transition process and using the gap analysis tool impact on choosing the best transition path to accrual accounting in the public sector of Iran.

The Cronbach's Alpha for designed questionnaire has been determined 91.2 percent and volume of sample was 182 numbers. Data examined with two statistical examinations: T test and Binominal test. Result of both examinations showed acceptance of hypothesizes. Thereupon, findings showed that choosing transition path has an important impact on transition to accrual basis from cash basis. In addition, using gap analysis tool can help to successful transition with doing a comparison among current situation and desired situation. Finally, data analyzing showed that although using gap analysis tool is very useful for choosing a suitable path, step by step implementation is the best approach for transition cash basis to accrual basis of accounting in the public sector of Iran.

**Keywords:** Transition Approaches, Accounting Basis, Accrual Basis, Public Sector.

**JEL Classification:** M40

### چکیده

تجارب به دست آمده از تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی نشان می‌دهد مدیریت فرآیند گذار، امری پیچیده بوده و انتخاب راهکار مناسب گذار، اغلب به عنوان اولین عامل فنی مؤثر بر موفقیت این فرآیند مورد توجه قرار گرفته است.

در این تحقیق با استفاده از تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده به وسیله پرسش نامه، به آزمون تأثیر انتخاب راهکار گذار بر موفقیت فرآیند و تأثیر استفاده از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله در انتخاب راهکار مناسب در بخش عمومی ایران پرداخته شده است.

داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسش‌نامه طراحی شده با ضریب آلفای کرونباخ نهایی ۹۱/۲ درصد و نمونه‌ای ۱۸۲ نفری از میان اساتید دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و تحقیقاتی، صاحب‌نظران حرفه‌ای و مدیران مالی فعال در بخش عمومی، از طریق دو آزمون T و آزمون دو جمله‌ای مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. یافته‌ها نشان می‌دهد انتخاب راهکار گذار مناسب تأثیر با اهمیتی بر موفقیت فرآیند گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد. به‌علاوه، استفاده از ابزار تحلیل فاصله با شناسایی موانع موجود و سنجش میان آنچه که وجود دارد و آنچه که باید باشد، می‌تواند کمک قابل توجهی در انتخاب رویکرد مناسب گذار به کارشناسان ارائه دهد. در نهایت، شواهد نشان داد که گرچه استفاده از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله می‌تواند برای انتخاب رویکرد مناسب مؤثر باشد، اما این روش پیاده‌سازی تدریجی است که به عنوان بهترین روش قابل اجرا در بخش عمومی ایران باید مورد استفاده قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** رویکردهای گذار، مبنای حسابداری، مبنای تعهدی، بخش عمومی.

**طبقه‌بندی موضوعی:** M40

\*Associate Professor, Accounting Department, International University of Imam Khomeini, Qazvin, Iran

\*\*Assistant Professor, Accounting Department, Institute for Higher Education of Khatam, Qazvin, Iran

\*\*\*MS.in Accounting, International University of Imam Khomeini, Qazvin, Iran

\*دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی(ره)

\*\*استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی خاتم قزوین

\*\*\*کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی(ره)، نویسنده  
sh.shahrabi@outlook.com

مسئول:

## مقدمه

پس از تأیید سودمندی مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی در حسابداری بخش عمومی و با گذشت بیش از دو دهه از آغاز پژوهش‌های تجربی پیرامون بررسی سازوکارهای اثربخش تدوین برنامه گذار در این بخش، کشورهای مختلف دریافته‌اند که پیمودن این فرآیند با مشکلات فراوانی روبه‌رو است. به طور مشخص، فرآیند گذار در خلاء اتفاق نمی‌افتد و از پیش‌آمدهای گوناگونی تأثیر می‌پذیرد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱).

پشت سر گذاردن موفقیت آمیز فرآیند گذار نیازمند سنجش دقیق شرایط موجود و تدوین برنامه‌ای جامع است. در این مسیر، دولت‌ها ابتدا باید با کسب شناختی بنیادین، نقاط ضعف و قوت خود را شناسایی کنند. سپس، با تجمیع همه امکانات خود و فراهم آوردن بسترهای مناسب و با توجه دقیق به تجربه کشورها و حوزه‌های دیگر در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، انجام اصلاحات مالی و مدیریت پروژه گذار، ریسک‌ها و عوامل محرک عدم موفقیت فرآیند را به خوبی مدیریت کنند (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۲).

نتایج پژوهش کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که عوامل سیاسی و نقش سیاستمداران در حمایت همه جانبه از اجرای پروژه‌های گذار، عاملی حیاتی در موفقیت آن است. کشورها و حوزه‌ها علاوه بر این که باید از ساختار مناسب، منابع کافی و مدیریت پروژه اثربخش بهره ببرند، نیازمند پشتیبانی افرادی هستند که در جامعه نقش مؤثری برای جهت‌دهی فعالیت‌ها داشته باشند و بتوانند در صورت لزوم، موانع پیش روی انجام اصلاحات را به خوبی مدیریت کنند.

ایران به عنوان کشوری در حال توسعه، نیازمند گذار از مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی در بخش عمومی است. پس چالش اصلی و انگیزه انجام این تحقیق، بررسی نحوه گذار در ایران حول شناسایی بهترین راهکار برای کمک به تدوین برنامه‌ای جامع است. (مؤسسه بین‌المللی آمار<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳)

در این تحقیق تلاش شده است تا ابتدا عوامل مؤثر در تدوین برنامه جامع گذار تشریح شده و سپس، نقش انتخاب بهترین راهکار گذار در تدوین برنامه‌ای قابل اجرا تبیین شود. به طور مشخص، راهکارهای گذار به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته‌اند و در نهایت، بهترین راهکار با توجه به شرایط فعلی بخش عمومی کشور ارائه شده است.

## پیشینه تحقیق

تدوین برنامه جامع گذار از مبنای نقدی به مبنای تعهدی: عوامل زیادی سرعت و شیوه گذار به حسابداری تعهدی را به طور گسترده تحت تأثیر قرار می‌دهند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۲).

در کشورهای در حال توسعه، عوامل زیادی بر فرآیند گذار تأثیر می‌گذارند. در این جا، نقش دو گونه نظام سیاسی کشورهای توسعه‌یافته بررسی می‌شود که بر فرآیند گذار کشورهای در حال توسعه نیز تأثیر گذار است:

(۱) نظام ریاست جمهور محور<sup>۳</sup>،

(۲) نظام پارلمان محور<sup>۴</sup>.

در نظام ریاست جمهور محور قوای سه‌گانه استقلال دارند و ممکن است تصویب قوانین با تأخیر همراه باشد. بنابراین، در جایی که اصلاحات مالی پیشنهاد شده مستلزم اعمال تغییراتی در قانون است، شاید جزئیات برنامه شامل تدوین راهبردهای ارتباطی با نهاد قانون گذار نیز نیازمند برآورد و مد نظر قرار دادن راهبردهایی برای افزایش احتمال تصویب برنامه در طول زمانی معین باشد. به علاوه، زمان لازم برای بازبینی بودجه و صورت‌های مالی توسط قانون گذار در طول فرآیند بازنگری در نظام مالی باید مورد توجه قرار گیرد. در نظام های پارلمانی، دولت توسط حزب سیاسی که توانسته است بیشترین کرسی‌های مجلس را در نظامی تک پارلمانی یا دو پارلمانی به دست آورد، تشکیل می‌شود. در این شیوه، دولت لزوماً بر رای بخش بزرگی از مجلس کنترل نداشته و بنابراین نمی‌تواند همیشه مطمئن باشد که قوانین مورد نظر آن تصویب می‌شود. گاهی ممکن است بحث‌های فراوانی پیرامون مسائل در

3. Presidential System  
4. Parliamentary System

1. International Federation of Accountants (IFAC)  
2. International Statistical Institute (ISI)

طیف گسترده‌ای از رویکردها و ترکیب‌های گوناگونی از آن‌ها نیز کاملاً محتمل است (همان، بند دو ۱۸).  
فارغ از انتخاب رویکرد، باید توجه داشت که فرآیندگذار می‌تواند در سه گام روی دهد. در گام اول، می‌توان با ارائه گزارش‌ها و اطلاعات اضافی مانند اطلاعات در مورد صندوق‌های بازنشستگی، عملکرد سیستم فعلی مالی را افزایش داد. گام دوم، به‌عنوان گامی عملی در کوتاه مدت، می‌توان با افزودن قابلیت‌هایی مانند افشای بیشتر اطلاعات درآمد‌ها و بدهی‌های شناسایی نشده یا معوق به کارآیی سیستم گزارشگری افزود. به عنوان گام سوم، برنامه‌ای مناسب برای گذار به مبنای مورد انتظار در مدت زمان مناسبی تدوین کرد (هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی، ۲۰۰۷).

مطالعه بر روی کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه نشان داده است که تدوین برنامه گذار و پیاده‌سازی حسابداری دولتی به آسانی صورت نگرفته و اغلب نیازمند الزام‌ها و تعهدات سیاسی بلندمدت و با پشتوانه بوده است (Diamond, 2002).  
در ادامه رویکردهای پیشنهادی فدراسیون بین‌المللی حسابداران جهت گذار به مبنای تعهدی تشریح شده است.

**تجزیه و تحلیل فاصله بین نظام موجود و نظام جدید:** قبل از در نظر گرفتن مسیرهای متفاوت، داشتن درک روشنی از فاصله میان نظام گزارشگری مالی موجود و نظام گزارشگری مالی مورد انتظار ضروری است (خواه این نظام جدید تعهدی کامل بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باشد، خواه بر مبنای نقدی و منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی).  
گروه‌های مطالعات منطقه‌ای در بانک جهانی ابزاری را برای ارزیابی و تشخیص فاصله ساخته و آن را «تحلیل فاصله» نامیده‌اند؛ این ابزار مقایسه بین حسابداری بخش عمومی کشور، استانداردهای حسابداری و رویه‌های استانداردهای بین‌المللی را تسهیل می‌کند.

مجلس صورت گیرد، اما معمولاً دولتی که قصد مدیریت اصلاحات مالی را دارد از تعداد کافی کرسی‌های مجلس برخوردار است تا بتواند قوانین مورد نظر خود را به تصویب برساند. کلیدی‌ترین جنبه گذار در چنین نظامی کسب اطمینان از وجود حمایت سیاسی کافی و تعهد احزاب مجلس برای انجام تغییر است. بدون توجه به ریاست جمهور محور و یا مجلس محور بودن نظام سیاسی، ایجاد تغییر در برخی حوزه‌های قانونی بسیار دشوار است. برای نمونه، ممکن است نیاز به تغییر بخشی از قانون اساسی باشد. این امر می‌تواند فرآیند گذار را تحت تأثیر قرار دهد. زیرا ایجاد تغییر در ساختار قانون اساسی و نهادهای تدوین‌کننده مقررات به‌طور معمول بسیار دشوار است. در این مواقع، ممکن است نهادهای فرعی دولت به استفاده از مبنای تعهدی با حفظ شیوه بودجه‌بندی کنونی ترغیب شوند. تحت این رویکرد، شاید مجوزهای سیاسی تغییر مورد نیاز نباشد و تمرکز کمتری در فرآیند مدیریت گذار اتفاق افتد (همان).

اقتصادهای در حال گذار، اغلب تحت تأثیر تغییرات پرشتاب وضعیت اقتصادی و نهادهای زیربنایی خود هستند و شاید اصلاحات در نظام مدیریت مالی خود را جزء گام‌های ضروری برای توسعه بخش عمومی بپندارند. در این شرایط، احتمالاً تغییرات پیشنهادی از حمایت‌های سیاسی نیز برخوردارند. پذیرش سیاسی تغییر به این معنی است که وقوع تغییرات گسترده و همه جانبه (برای نمونه، تغییر اساسی در نظام مدیریت مالی و سازگار با مبنای تعهدی در تمام نهادهای دولتی) محتمل خواهد بود (همان، بند دو ۱۲-۱۱).

محدودیت اصلی کشورهای در حال توسعه در مسیر ایجاد تغییرات، محدودیت وجود ظرفیت در نهادهای دولتی در ارتباط با نظام حسابداری و توانایی‌های کارکنان بخش مالی و منابع در دسترس داخلی و خارجی دولت برای بهبود و گسترش این ظرفیت‌ها است. این محدودیت‌ها به این معنی است که شاید کشورهای در حال توسعه تمایل داشته باشند از روش گذار تدریجی استفاده کنند (همان، بند دو ۱۷-۱۴).

**راه کارهای گذار:** روش و سرعت انتقال به مبنای تعهدی به‌طور وسیعی میان واحدهای گزارشگر متفاوت است.

کشورهای جنوب شرقی آسیا به طور فزاینده‌ای شروع به استفاده از این ابزار ارزیابی برای آماده‌سازی نقشه راه خود و در قالب گزارش‌های ارزیابی فاصله کرده‌اند. این ابزار توسط کشورهایی مانند آذربایجان، هند، اندونزی و تاجیکستان به کار برده شده است (فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۱۹-۲۰).

توسعه سالانه کشورها به همراه دارد. گزارشگری مالی تحت این شیوه در اولین ارائه، دیدی کلی و جامع از وضعیت دولت را به دست می‌دهد. از مزایای آشکار گزارشگری سراسری امکان تخصیص منابع کمیاب به طور مناسب و توان انعکاس کسری بودجه دولت برای برنامه‌ریزی‌های بلندمدت است (Barrett, 1997).

اولین گزارشگری سراسری دولت بر مبنای تعهدی می‌تواند هم‌زمان با اولین گزارش نهادهای مستقل باشد، یا برای تأکید بیشتر بر روی مسائل گذار مانند محدودیت‌های گزارشگری و تلفیق واحدهای مستقل برای یک دوره به تأخیر بیفتد (فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

### شروع اصلاحات از درون واحدهای دولت: اصلاحات

ممکن است در همه نهادهای داخلی بخش عمومی یک دولت صورت گیرد یا تنها به نوع خاصی از نهادها محدود شود. برای نمونه، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی شاید به صورت بخش به بخش انجام پذیرد. این اصلاحات ممکن است با نهادهای مستقل و نیمه مستقل دولتی آغاز شود که قبلاً مسؤولیت‌هایی در قبال مدیریت منابع تحت کنترل خود داشته و در عین حال خارج از نظام متمرکز حسابداری بوده‌اند. کسب تأییدیه‌های سیاسی برای تغییرات مبنای حسابداری نهادهای مستقل و متعاقب آن، پیاده‌سازی این مبنای اغلب آسان‌تر است، زیرا احتمال کمتری برای تغییر نظام فعلی بودجه‌بندی و گزارشگری مرکزی در طی اعمال پیاده‌سازی تغییرات وجود دارد.

پیاده‌سازی تدریجی: حسابداری تعهدی شناسایی تمام دارایی‌ها و بدهی‌هایی را الزامی می‌داند که با تعریف دارایی و بدهی هم‌راستا بوده و با ضوابط شناسایی آنان تطابق دارد. اما در هر صورت، این موضوع مانع واحدهای گزارشگر برای انتخاب گذار به حسابداری تعهدی به واسطه شناسایی یکباره همه دارایی‌ها و بدهی‌ها نمی‌شود. برای نمونه، می‌توان ابتدا بر روی شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های کوتاه مدت مانند بدهکاران و بستانکاران تمرکز کرد. شناسایی اموال، زمین و تجهیزات اغلب متعاقب آن صورت می‌گیرد. یکی از انتخاب‌های Khan & Mayes (۲۰۰۹) روش مرحله‌ای (تدریجی) با تمرکز اولیه بر آن دارایی‌ها و بدهی‌های مالی است که به راحتی قابل اندازه‌گیری هستند (همان، بند دو ۲۷-۲۵).

انتقال به مبنای حسابداری تعهدی ممکن است برای نوع خاصی از نهادهای دولت الزامی و برای برخی یا همه نهادها داوطلبانه باشد. مزیت اعطای اجازه انتخاب مبنای نهادهای مستقل برای سازگاری با حسابداری تعهدی، افزایش انگیزه و تعهد آنان به انجام تغییرات است. در هر صورت، انتقال داوطلبانه می‌تواند باعث بروز مسائلی مانند استفاده از مبانی مختلف حسابداری توسط نهادهای گوناگون شده که در نتیجه، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی برای کل واحد گزارشگر دولتی را مشکل می‌سازد (همان، بند دو ۲۳-۲۱).

رویکرد تدریجی علاوه برداشتن مزایایی، کاستی‌هایی از قبیل تحمیل هزینه‌های گزاف به دلیل به‌کارگیری هم‌زمان دو نظام حسابداری نقدی و تعهدی و امکان عدم تحقق تغییرات فرهنگی لازم و کندی شتاب اولیه تحولات بر اثر گذر زمان را نیز دارد (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

### گزارشگری سراسری دولت: درک و تفسیر

گزارش‌های سراسری مبتنی بر حسابداری تعهدی برای استفاده‌کنندگان آسان‌تر از گزارش‌های پراکنده و بر پایه اصول و مفاهیمی است که تنها برای عده معدودی قابل فهم است. این شیوه گزارشگری امکان بهبود بررسی عملکرد مالی بخش عمومی را فراهم کرده و مزایای متعددی برای مقاصد برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری

**بودجه‌بندی تعهدی:** تغییر در سیستم حسابداری باید با تغییر در سیستم بودجه‌ای هماهنگ باشد. در واقع، دستیابی به منافع تغییر مبنای حسابداری در گرو

تعیین بازه زمانی غیر واقع بینانه، از دلایل عدم موفقیت بسیاری از اصلاحات مدیریت مالی عمومی بوده است (Pretorius & Pretorius, 2008).

دولت‌هایی که حسابداری تعهدی را پیاده‌سازی کرده‌اند، این کار را در بازه‌های زمانی گوناگون و در برخی موارد در مراحل متعددی انجام داده‌اند. برای نمونه، بریتانیا برای اولین بار در سال‌های ۱۹۹۹-۲۰۰۰ حساب‌های نهادهای دولتی خود را بر مبنای تعهدی گزارش و اولین بودجه تعهدی خود را نیز در سال‌های ۲۰۰۱-۲۰۰۲ تدوین کرد. بریتانیا از اصطلاح «حسابداری و بودجه‌بندی منابع» برای حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی خود استفاده می‌کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۳۲-۳۱).

هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی (۲۰۰۷) اظهار می‌دارد که: «در نظر گرفتن یک دوره ۱۰ تا ۱۲ ساله برای گذار به حسابداری تعهدی منطقی به نظر می‌رسد، زیرا این مدت امکان تدوین برنامه‌گذاری مناسب برای تمام سطح دولت و نهادهای مختلف آن را فراهم می‌کند».

**فرآیند گذار و الزام‌های حسابرسی:** درجایی که واحد دولتی ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده باشد یا در آینده ملزم شود، باید گزینه‌های ممکن برای مواجهه با الزام‌های حسابرسی را در طول فرآیند گذار مد نظر قرار دهد. گزینه‌های تعامل با الزام‌های حسابرسی در طور برنامه گذار به شرح زیر است:

۱. تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شده به شیوه جاری موجود تا زمانی که فرآیند گذار تکمیل شود؛  
۲. ارائه گزارش حسابرس مطابق با مبنای حسابداری اظهار شده؛

۳. تهیه مجموعه‌ای از صورت‌های مالی حسابرسی نشده که منتشر هم نخواهند شد به عنوان گامی آزمایشی (این روش اغلب به طور هم‌زمان با ارائه صورت‌های حسابرسی شده بر مبنای موجود حسابداری انجام می‌شود)؛

۴. انتشار مجموعه صورت‌های مالی حسابرسی نشده به عنوان گامی ضمنی و برای چند دوره گزارشگری محدود؛

تغییرات همزمان و هم‌راستا در سیستم بودجه‌بندی است. پس، باید توجه داشت که استقرار سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی جایگزینی برای بودجه‌بندی تعهدی نخواهد بود (Diamond, 2002).

اگر بودجه‌بندی تعهدی به‌عنوان بخشی از اصلاحات معرفی شود، تغییر در رویه‌های بودجه‌بندی شاید هم‌زمان با تغییرهای اولیه گزارشگری تعهدی انجام گیرد. در هر صورت، بودجه‌بندی تعهدی در بیشتر حوزه‌ها، یک یا دو دوره پس از معرفی گزارشگری بر مبنای تعهدی به‌کار گرفته شده است. گاهی اوقات این تأخیر برای حصول اطمینان مسئولان تدوین بودجه از صحت نظام نوین مالی و قابلیت اتکای اطلاعات تهیه شده توسط آن ضروری است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۱۸).

**دوره اصلاح:** دسترسی به منابع یا تعهدات سیاسی معمولاً تعیین بازه زمانی برای هر گونه اصلاحات را الزامی می‌کند. طول این بازه زمانی ممکن است در هر حوزه‌ای با حوزه دیگر تفاوت داشته باشد. دوره اصلاح ممکن است کوتاه مدت (یک تا سه سال)، میان مدت (چهار تا شش سال) و یا بلند مدت (بیش از شش سال) باشد. دوره کوتاه مدت در جایی می‌تواند مناسب باشد که حمایت قوی سیاسی برای تغییر وجود داشته و تعداد نهادهای دولتی کم است. انجام اصلاحات در بازه میان مدت زمان بیشتری برای آماده‌سازی جزئیات پیاده‌سازی مانند تدوین برنامه‌ها، توسعه و بهبود رویه‌های حسابداری، و به‌کارگیری و آزمون نظام نوین را فراهم می‌کند. همچنین، زمان معقولی را برای آموزش گروه‌های درگیر در اصلاحات مانند کارکنان دولت و سیاست‌مداران به دست می‌دهد. مزایای به‌کارگیری دوره زمانی بلند مدت باید با توجه به ریسک فرسودگی ناشی از انجام اصلاحات مورد ارزیابی قرار گیرد. این فرسودگی زمانی به وجود می‌آید که پیشروان تغییر در نهادهای دولتی احساس نیاز فوری و انگیزه لازم برای پیاده‌سازی اصلاحات را از دست می‌دهند؛ به‌خصوص اگر مزایای آنی تغییرات در مبنای حسابداری (مانند تهیه اطلاعات مربوطتر) به‌سرعت به‌عنوان نتایج اصلاحات، در عملیات روزانه منعکس نشود (همان، بند دو ۲۹-۳۰).



۵. انتشار مجموعه صورت‌های مالی حسابرسی شده با رعایت برخی الزام‌های حسابرسی. شاید دولت قصد داشته باشد با ارائه این صورت‌های مالی، تعهد خود را برای حل مسأله در دوره زمانی معین به عموم اعلام کند (همان، بند دو ۳۳).

**گذار موفق:** گذار به حسابداری تعهدی برای اکثر دولت‌ها پروژه‌های بزرگ است. به مانند هر پروژه بزرگ دیگری، پروژه گذار نیز باید به دقت برنامه‌ریزی و مدیریت شود. سرعت گذار احتمالاً با توجه به موارد زیر گاهی آهسته و گاهی سریع خواهد بود (همان، بند دو ۳۷).

**تعهد شفاف:** بیان و قبول تعهدی شفاف توسط سطح مناسبی از دولت برای تشریح الزام‌های گذار شامل زمان مورد انتظار و اختیار تفویض شده به هر یک از بخش‌های دولت برای آغاز تغییرات کاملاً ضروری است. وجود یک تعهد شفاف باعث ارتباط بهتر نهادهای دولتی و بخش‌های مختلف بدنه دولت شده و باعث ایجاد شروع قدرت‌مند و نظارتی قوی بر فرآیند اصلاحات می‌شود (همان، بند دو ۳۹).

حمایت سیاستمداران اجرایی کشور از برنامه اولیه معرفی مبنای تعهدی و فرآیند گذار کاملاً حیاتی است. برای این که این حمایت اثرگذار باشد، باید به‌طور کاملاً شفاف و بدون ابهام اظهار شود. مدیران اجرایی باید از فلسفه، دلایل، اهداف و زمانبندی تغییرات حمایت کنند. همچنین، حمایت قانون‌گذاران برای تغییر نظام گزارشگری ضروری است (Khan & Mayes, 2009).

**پایبندی سیاسی متعهدانه:** پایبندی به تعهدات از جانب تمام گروه‌های تشکیل‌دهنده بدنه دولت منتخب کاملاً ضروری خواهد بود؛ زیرا مسؤول اجرا و نظارت بر فرآیند گذار هستند. تغییر مبنای حسابداری نیازمند منابع کافی است. اگر تعهدات سیاسی در آغاز وجود نداشته باشند، فقدان تامین منابع ممکن است در ادامه فرآیند منجر به عدم توانایی غلبه بر موانع شده و همان منابع کمیاب مورد استفاده را نیز هدر می‌دهد. از آن روی که فرآیند گذار در بخشی از دوره مالی اتفاق

می‌افتد، دولت و کابینه ممکن است به‌طور کامل تغییر کنند یا تغییرات درونی مانند جابه‌جایی وزیران روی دهد. به همین دلیل، پایبندی سیاسی متعهدانه در سراسر فرآیند گذار و تا اتمام آن بسیار ضروری است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۴۰).

**پایبندی و تعهد نهادهای مرکزی و مراکز کلیدی دولت:** تغییر در مبنای حسابداری هم‌راستا با انجام دیگر اصلاحات مالی مانند تفویض اختیار تخصیص منابع شامل تغییر در ساختار قدرت، یکی از دلایل نیاز به پشتیبانی و رهبری فعال نهادهای مرکزی دولت و سایر مراکز است (همان، بند دو ۴۱).

**منابع کافی (مالی و انسانی):** واحد گزارشگر برای گذار، نیازمند این عوامل است:

۱. افرادی با مهارت مدیریت پروژه و مدیریت تغییر؛
۲. افرادی با مهارت درک قوی و با تجربه زیاد در امر تدوین خط‌مشی‌ها و الزام‌های نظام حسابداری؛
۳. افرادی کلیدی که ارتباط میان عوامل گوناگون فرآیند اصلاحات را به خوبی درک کنند؛
۴. افرادی با توانایی ثبت داده‌ها در سیستم حسابداری تعهدی و استخراج و تفسیر اطلاعات از آن سامانه؛
۵. وجه نقد کافی برای منابع اضافی مورد نیاز مانند استخدام نیروهای جدید، به‌کارگیری خدمات متخصصان، و راه اندازی و توسعه سیستم اطلاعات مالی (همان، بند دو ۴۲).

**ساز و کار مدیریت پروژه اثربخش:** مدیریت پروژه به‌طور عمومی شامل تفکیک پروژه به اجزای جداگانه و واگذاری مدیریت هر بخش به افرادی است که مهارت و تجربه کافی برای انجام اثربخش آن را دارند. پروژه اصلاحات باید:

۱. چارچوب معینی برای مستندسازی داشته باشد؛
۲. نقشه پیاده‌سازی از پیش طراحی شده داشته باشد؛
۳. دارای تقسیم مسؤلیت شفاف برای هر وظیفه و نقش‌های وابسته و تعریف مسؤلیت پاسخ‌گویی برای نهادهای مرکزی و واحدهای کلیدی باشد؛

استفاده از ظرفیت قانون‌گذاری: فرآیند انتشار پیش نویس قانون و اظهار نظر گروه‌های مشورتی درباره تغییرات پیشنهادی منافع زیادی دارد. استفاده از فرآیند قانون‌گذاری باعث ایجاد پشتوانه قانونی از اصلاحات و تثبیت استحکام و اقتدار کمیسیون‌های دولتی برای انجام این تغییرات می‌شود (همان، بند دو ۴۸).

تمرکز بر استفاده خردمندانه از منابع: اغلب نهادهای دولتی برای برنامه ریزی گذار به حسابداری تعهدی با محدودیت منابع مواجه هستند. این محدودیت‌ها ایجاد می‌کند تا نهادها از منابع خود به کارآترین و اثر بخش‌ترین شیوه ممکن استفاده کنند. مدیریت پروژه مناسب شامل تعریف شفاف اهداف، مسؤولیت‌ها، محدودیت‌های زمانی و تفیض اختیارها، از جنبه‌های مهم مدیریت خردمندانه منابع است (همان، بند دو ۵۵-۵۱).

ساختار حساب‌ها: ایجاد ساختار جدید برای حساب‌ها، گامی کلیدی در راستای سازگاری با حسابداری تعهدی است. ساختار حساب به خوبی طراحی شده، می‌تواند به کارایی ارائه صورت‌های مالی با اهداف گوناگون کمک کند. ساختار حساب‌ها یکی از اجزای اساسی فرآیند پردازش اطلاعات مالی از ساده‌ترین وظایف مانند پرداخت صورت‌حساب‌ها تا فعالیت‌های پیچیده مانند گزارشگری مالی است. از آن جهت که سیستم کدگذاری در هر لحظه مورد استفاده واحد گزارشگر قرار می‌گیرد، تغییر آن بسیار پرهزینه خواهد بود. به همین علت، طراحی دقیق ساختار حساب‌ها و سیستم کدگذاری بسیار با اهمیت خواهد بود. برای ایجاد مجموعه‌ای از ساختار حساب‌ها، حداقل باید موارد زیر مد نظر قرار گیرند:

۱. الزام‌های استانداردهای گزارشگری بین‌المللی برای افشای اطلاعات دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و جریان‌های نقد؛
۲. رویدادهای مبادله‌ای برای قرار گرفتن مناسب در حساب‌ها برای ثبت به‌گونه‌ای شفاف تعریف شوند؛
۳. ساختار حساب‌ها باید امکان مقایسه مخارج واقعی

۴. مراحل انجام آن هم‌راستا با روش‌های نظارت بر عملکرد نهادها و افراد درگیر آن پروژه باشد؛

۵. برنامه تصویب شده‌ای به همراه جزئیات این موضوع را داشته باشد که چه افرادی تصمیم‌گیری‌های خاص دارند؛

۶. ساز و کاری رسمی برای برقراری ارتباطات و هماهنگی‌ها برای جمع‌آوری و انتشار اطلاعات داشته باشد؛

۷. نهادها بدانند که اگر هزینه‌های اضافه به آنان تحمیل شود، منابع مورد نیاز برای پرداخت آن را در اختیار خواهند داشت (همان، بند دو ۴۳).

#### وجود ظرفیت کافی فناوری و سیستم‌های اطلاعاتی:

ارزیابی کفایت سیستم‌های فناوری اطلاعات موجود برای تدوین برنامه گذار ضروری است. اجرای برنامه گذار مناسب نیازمند سیستم‌های فناوری اطلاعات قدرتمندی هستند که نیازهای فرآیند گذار را فراهم کند (هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی، ۲۰۰۷).

ارزیابی سیستم‌های موجود باید موارد زیر را دربرگیرد:  
۱. اطلاعاتی که در حال حاضر توسط سیستم‌های اطلاعاتی نگهداری می‌شوند؛

۲. اطلاعات اضافی مورد نیاز (شامل ارزیابی اطلاعات مورد نیاز مطابق مبنای حسابداری)؛

۳. تشریح این موضوع که چرا سیستم‌های متمرکز باید تمرکز زدایی شوند؛

۴. سطح یکپارچگی سیستم‌های اطلاعات مالی یا دیگر سیستم‌های اطلاعاتی در مقایسه با سطح یکپارچگی مورد انتظار؛

۵. جدا از این‌که سیستم‌های موجود تعدیل یا جایگزین شوند، اگر سیستم‌ها جایگزین شوند، این جایگزینی باید با سیستم‌هایی انجام شود که به طور اختصاصی طراحی شده‌اند.

زمانی که دولت معرفی نظام مدیریت مالی جدید را برنامه‌ریزی می‌کند، باید طراحی مجدد سیستم دفترداری را نیز مد نظر قرار دهد تا مطمئن شود که این سیستم می‌تواند نظام اطلاعاتی مدیریت مالی جدید را پشتیبانی کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۴۴-۴۵).

با مخارج بودجه شده را فراهم آورد؛

۴. ساختار حسابها باید برای گزارشگری سالانه دولت مناسب باشد؛

۵. دارای فرآیندی برای شناسایی حسابهایی باشد که نیازمند تغییر و بروزرسانی در ماهیت آنها هستند و امکان ایجاد حساب برای فعالیت‌های جدید را به دست دهد؛

۶. سطوح دسترسی هریک از نهادها و یا واحدها برای تغییر یا ایجاد ساختار حسابها تعریف شده و مشخص باشد؛

۷. هرگونه الزام قانونی در رابطه با حسابها باید مد نظر قرار گیرد (همان، بند دو ۸۴-۸۱).

**ارزیابی مهارت‌های مورد نیاز و آموزش:** تمام افرادی که درگیر فرآیند گذار به حسابداری تعهدی هستند باید درک روشنی از دلایل تغییر، ظرفیت پذیرش مسئولیت در قبال تغییر، توانایی استفاده از سیستم‌ها و رویه‌های نوین و اطلاعات تهیه شده را داشته باشند. نهادی که در آن تغییرات آغاز می‌شود باید تأثیر تغییرات بر شایستگی‌ها و مهارت‌ها کارکنان خود را با جایگاه سازمانی ایشان ارزیابی کرده و راهبردی مناسب را برای آموزش و افزایش مهارت کارکنان به کار گیرد (همان، بند مقدمه).

**شناسایی نیازهای آموزشی:** ارزیابی نیازهای آموزشی در برگیرنده شناسایی اختلاف میان ظرفیت موجود و ظرفیت مورد نیاز مطابق با الزامات و اصلاحات و ارزیابی و اولویت‌بندی خلاءهای آموزشی است. در نیازسنجی آموزشی توجه به تأثیر اصلاحات بر نوع مهارت، دانش و رفتار مورد نیاز کارکنان برای جایگاه‌های سازمانی مختلف ضروری است.

برخی از اصلاحات بر تمرکززدایی وظایف تأکید بسیاری دارند؛ باید توجه شود که این امر تأثیر زیادی بر توانایی‌ها و شایستگی‌های مورد نیاز خواهد داشت. در هر صورت، آموزش در این مرحله فراتر از بهبود مهارت‌های حسابداری است. به‌طور کلی، آموزش در بخش عمومی دو جنبه متفاوت دارد:

۱. جنبه فنی که سطح تسلط بر دانش و میزان مهارت

را نشان می‌دهد؛

۲. جنبه محیطی یا سازمانی که ارزش‌ها، سیاست‌ها و رویه‌های بخش خدمات عمومی را منعکس می‌کند.

به عبارت دیگر، تنها یادگیری جنبه‌های فنی و مدیریت اطلاعات در حسابداری تعهدی برای کارکنان بخش عمومی کافی نیست؛ بلکه درک تغییر و پیاده‌سازی مبنای تعهدی، قوانین جدید و خط‌مشی‌های نوین دولت نیز کاملاً ضروری است. سازگاری با حسابداری تعهدی معمولاً با تفویض اختیار و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی توسط مدیران برنامه همراه است. پس، اگر آنان درک روشنی از دلایل و مبنای تغییر نداشته باشند هرگز نخواهند توانست مسئولیت خود را به خوبی ایفا کنند. پس از آن که فاصله میان مهارت‌ها و تجربه‌های موجود و مورد نیاز کارکنان به طور مناسب شناسایی شد، در گام بعدی تدوین برنامه جامع آموزشی برای بهبود مهارت‌ها برای از بردن این شکاف آموزشی باید مدنظر قرار گیرد (همان، بند سه ۹-۱۷).

**راهبردهای آموزش کارکنان:** راهکارهای کلی کاهش فاصله میان ظرفیت‌های موجود و مورد نیاز می‌تواند گزینه‌های زیر را در برگیرد:

۱. استخدام کارکنان مسلط به مبنای تعهدی از بخش خصوصی؛

۲. استخدام کارکنان سایر نهادهای بخش عمومی که مبنای تعهدی قبلاً در آنها پیاده‌سازی شده است؛

۳. استفاده از خدمات مشاوران؛

۴. ایجاد دوره آموزش حسابداری بخش عمومی توسط دانشگاه‌ها یا دیگر مراکز آموزشی؛

۵. تدارک برنامه‌های آموزشی برای کارکنان فعلی برای ارتقای مهارت‌های آنان؛

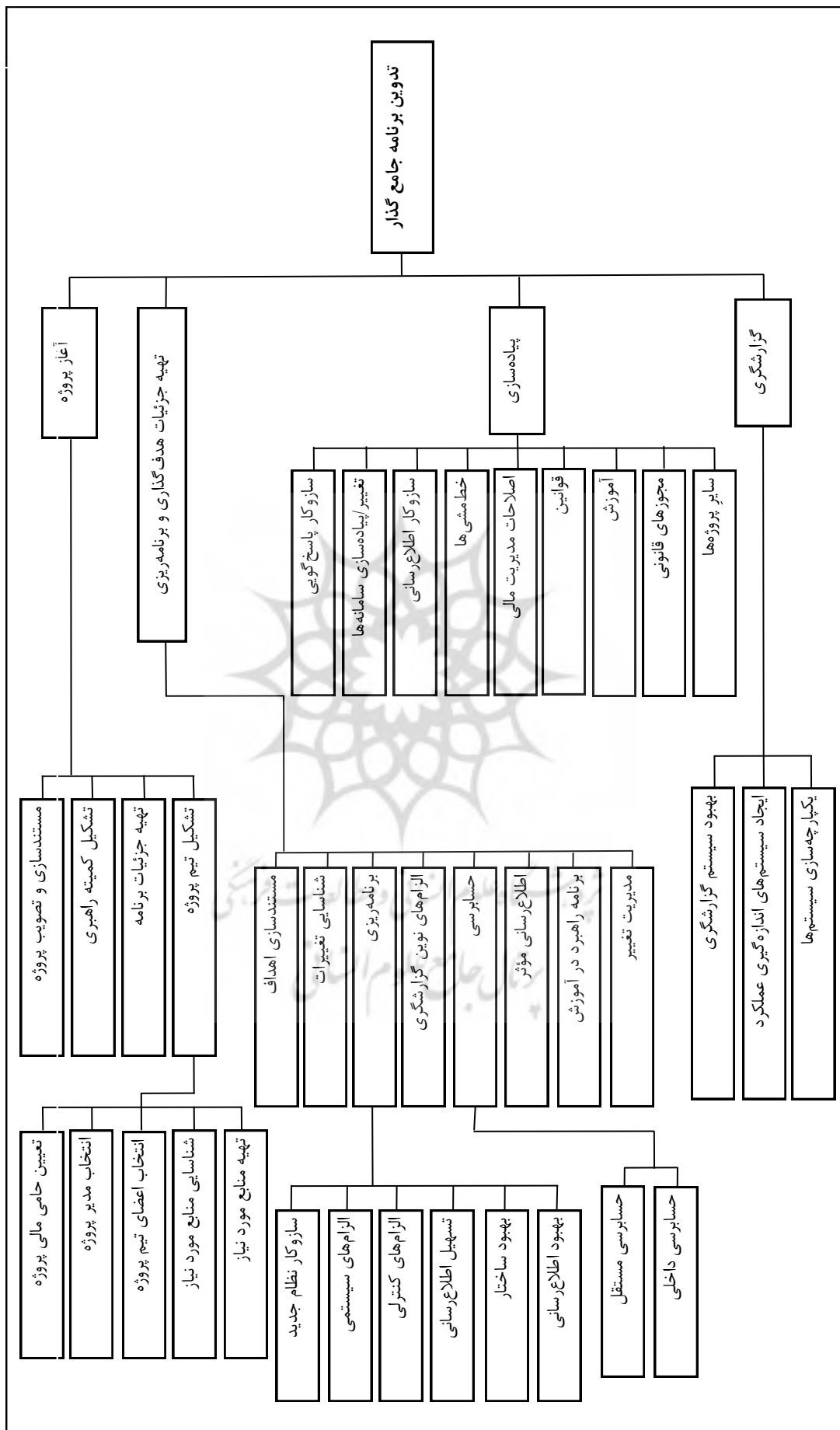
۶. برگزاری سمینارها و کارگاه‌هایی توسط مؤسسات حسابرسی مستقل (همان، بند سه ۱۹-۱۸).

در چشم‌اندازی کلان، جدول شماره ۱، مراحل تدوین برنامه جامع گذار اثربخش را به صورت یک‌پارچه تشریح کرده است. لذا با توجه به مبنای و پیشینه به شرح فوق و برای دستیابی به پاسخ سؤال‌های اساسی تحقیق، دو فرضیه اصلی تبیین شده است:

**فرضیه ۱.** انتخاب رویکرد مناسب، امکان گذار موفق را



جدول (۱). نمودار جامع فرآیند گذار بر اساس فدراسیون بین المللی حسابدان ، ۲۰۱۰



افزایش می‌دهد.

**فرضیه ۲.** روش تجزیه و تحلیل فاصله می‌تواند به عنوان اولین قدم برای انتخاب بهترین راهکار گذار مورد استفاده قرار گیرد.

### روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق با استفاده از پیمایش انجام شده است. جامعه آماری تحقیق در برگزیده اساتید دانشگاه، صاحب‌نظران حرفه‌ای، مدیران و متخصصان مالی بخش عمومی بوده است. برای پیاده‌سازی مراحل میدانی تحقیق، ابتدا پرسشنامه‌ای شامل ۲۷ سؤال طراحی شد و در اختیار گروه نمونه متشکل از اساتید دانشگاه (حدود ۵۰ درصد) و صاحبان نظران و مدیران بخش عمومی (حدود ۵۰ درصد)، به صورت تصافی و طبقه‌بندی شده قرار گرفت. سپس، با توجه به پاسخ‌ها و نظرات دریافتی و اصلاحات انجام شده، پایایی پرسشنامه با استفاده از روش آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفته و ضریب آلفای اولیه ۸۱.۵ درصد برآورد شد.

به علاوه، اعتبار محتوایی پرسشنامه برای سنجش روایی آن مورد ارزیابی قرار گرفت. در نهایت، این پرسشنامه با توجه به نمونه اولیه و تعیین تعداد پاسخ‌دهندگان مناسب برای حفظ سطح معناداری تحقیق (۹۵ درصد)، میان ۱۸۲ نفر از صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه‌ای با ضریب آلفای نهایی ۹۱.۲ درصد توزیع شد و نتایج آن با نرم‌افزار SPSS (نسخه شماره ۱۹) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

### تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌ها

آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده در این تحقیق در جدول‌های ۲ الی ۴ ارائه شده است.

### آزمون فرضیه‌های تحقیق

#### آزمون دو جمله‌ای

در این شیوه، پاسخ‌های شرکت‌کنندگان به دو گروه تقسیم می‌شود. یک گروه، پاسخ‌هایی هستند که میانگین آن‌ها کمتر از ۲/۵ است و گروهی دیگر، میانگینی بیش از این عدد دارند. در ادامه، به هر گروه یک کد (به‌طور نمونه به ترتیب ۱ و صفر) اختصاص داده شده و گروه

اول موافق و گروه دوم مخالف نامیده می‌شوند. حد وسط نقطه بی‌تفاوتی است. فرض  $H_0$  برابر با تساوی دو نسبت و فرض  $H_1$  نشان دهنده عدم برابری است. در انتها، نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق در جدول شماره ۵ ارائه شده است. نتایج حاصل از این آزمون (کوچکتر بودن آماره  $P$  از سطح خطا یعنی ۵ درصد) بیان‌کننده رد فرض  $H_0$  یعنی تساوی نظرات موافق و مخالف است. در نهایت، با تجزیه و تحلیل پاسخ‌ها مشخص شد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، پاسخ‌دهندگان با هر دو فرضیه تحقیق موافق بوده‌اند.

### آزمون T

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

همان‌طور که جدول شماره ۶ نشان می‌دهد، نتایج آزمون T برای فرضیه‌های تحقیق حاکی از عدم پذیرش فرض  $H_0$  است. از آن جهت که آماره  $t$  عددی خارج از محدوده (۱.۹۶، -۱.۹۶) بوده و آماره  $P$  نیز از سطح خطای در نظر گرفته شده در تحقیق (۵ درصد) 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 بزرگ تر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سؤالات از عدد ۲/۵، پذیرفته نشده است.

بنابراین، نتایج این آزمون مانند آزمون دو جمله‌ای با سطح اطمینان ۹۵ درصد، نمایان‌گر پذیرفته شدن تمامی فرض‌های تحقیق است.

### بررسی مورد خاص، بهترین راهکار گذار

در این تحقیق به طور مستقیم، یکی از سؤال‌های

جدول (۳). محل اشتغال کلیه پاسخ دهندگان

محل اشتغال	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
سازمان حسابداری	۳۷	۲۰.۳	۲۰.۳
دیوان محاسبات	۱۰	۵.۵	۲۵.۸
سازمان امور مالیاتی	۸	۴.۴	۳۰.۲
بازرسی کل کشور	۱۳	۷.۱	۳۷.۴
مرکز پژوهش‌های مجلس	۳	۱.۶	۳۹.۰
شهرداری‌های کشور	۴۳	۲۳.۶	۶۲.۶
وزارت امور اقتصادی و دارایی	۱۰	۵.۵	۶۸.۱
بخش خصوصی	۱۶	۸.۸	۷۶.۹
دانشگاه یا مؤسسات آموزش عالی	۲۷	۱۴	۹۱.۸
سازمان بورس و اوراق بهادار	۳	۱.۶	۹۳.۴
معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی	۵	۲.۷	۹۶.۲
سایر	۷	۳.۸	۱۰۰
جمع	۱۸۲	۱۰۰٪	

جدول (۲). آمار توصیفی مقاطع تحصیلی کلیه پاسخ دهندگان

مقطع تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کارشناسی	۹۲	۵۰.۵	۵۰.۵
کارشناسی ارشد	۵۹	۳۲.۴	۸۳
دکتری	۳۱	۱۷	۱۰۰
جمع	۱۸۲	۱۰۰	

جدول (۴). سابقه اشتغال کلیه پاسخ دهندگان

سابقه اشتغال در حرفه حسابداری، حسابداری و یا مدیریت مالی در بخش عمومی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۵ سال	۳۴	۱۸.۷	۲۲.۷
۵ سال و کمتر از ۱۰ سال	۴۸	۲۶	۵۴.۷
۱۰ سال و کمتر از ۱۵ سال	۳۰	۱۶.۵	۷۴.۷
۱۵ سال و کمتر از ۲۰ سال	۱۵	۸.۲	۸۴.۷
۲۰ سال و کمتر از ۲۵ سال	۱۱	۶	۹۲.۰
۲۵ سال و بیشتر	۱۲	۶.۶	۱۰۰
مجموع داده‌های معتبر	۱۵۰	۸۲.۴	
پاسخ داده نشده	۳۲	۱۷.۶	
جمع	۱۸۲	۱۰۰	

جدول (۵). نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	نسبت مورد انتظار	آماره P	فرض $H_0$	نتیجه‌گیری
انتخاب رویکرد مناسب، امکان‌گذار موفق را افزایش می‌دهد.	۵۰٪	۰.۰۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی
روش تحلیل فاصله می‌تواند به عنوان اولین قدم برای انتخاب بهترین راهکار گزار مورد استفاده قرار گیرد.	۵۰٪	۰.۰۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی

جدول (۶). نتایج آزمون T فرضیه‌های تحقیق

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٪	نتیجه‌گیری
۱	۱۸۲	۱۸۱	۲.۰۵۵	-۰.۴۴۲	۰.۰۰۰	-۶.۲۸۸	-۰.۵۸	-۰.۲۹۹	رد فرض $H_0$
۲	۱۸۲	۱۸۱	۲.۲۲۰	-۰.۲۸۰	۰.۰۰۰	-۳.۷۹۵	-۰.۴۳	-۰.۱۳	رد فرض $H_0$

جدول (۷). فراوانی پاسخ‌های داده شده به سؤال ۲۱ پرسشنامه

راهکار	فراوانی	درصد	درصد فراوانی تجمعی
تحلیل فاصله	۴۲	۲۳	۲۳
اصلاحات درون واحدی	۲۱	۱۲	۳۵
گزارشگری جامع دولت	۳۲	۱۸	۵۳
پیاده‌سازی تدریجی (گام به گام)	۵۷	۳۱	۸۴
بودجه‌بندی تعهدی	۲۲	۱۲	۹۶
دوره اصلاح	۸	۴	۱۰۰
مجموع	۱۸۲	۱۰۰	

روش تحلیل فاصله برای شروع می‌تواند شیوه‌ای مناسب باشد، اما نتایج نظرسنجی نشان می‌دهد برای تدوین راهبرد بلند مدت، روش تدریجی از اولویت بیشتری در ایران برخوردار است. به این ترتیب، و در پاسخ به سؤال اساسی تحقیق، راهکار پیاده‌سازی تدریجی بهترین راهکار گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران است.

#### بحث و نتیجه‌گیری

همان‌گونه که نتایج پژوهش‌های بین‌المللی در کشورهای گوناگون نشان داده است، در ایران نیز انتخاب راهکار مناسب منجر به افزایش احتمال پیمودن موفقیت آمیز فرآیند گذار می‌شود. به دلیل آن که

پرسشنامه نظر پاسخ دهندگان پیرامون انتخاب بهترین راهکار گذار از میان راه‌کارهای موجود را مورد بررسی قرار داده است. اگرچه نتیجه حاصل از پاسخ به این سؤال به طور ضمنی در تجزیه و تحلیل فرضیه دوم این تحقیق به کار گرفته شده است، اما توجه به آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان به این سؤال نیز می‌تواند منعکس کننده دیدگاه دانشجویان و افراد حرفه‌ای نسبت به انتخاب راهکار گذار مناسب باشد. نظرات شرکت‌کنندگان در این تحقیق به سؤال مذکور در قالب جدول شماره ۷ ارائه شده است.

مطابق نتایج به دست آمده، ۳۱ درصد پاسخ دهندگان راهکار پیاده‌سازی تدریجی را برای پیمودن مسیر گذار برگزیده‌اند. هر چند فرضیه دو نشان داد که استفاده از

راهکار گذار مورد استفاده اثربخش قرار گیرد. با توجه به این که انتخاب رویکرد گذار، خود فرآیندی پیچیده است، به نظر می‌رسد عوامل محیطی متعددی بر آن تأثیر می‌گذارد. شناسایی این عوامل و ارائه مدلی برای تعیین سهم هر یک از عوامل می‌تواند به انتخاب بهترین روش به صورت کمی، کمک کند. مطالعه متغیرهای اثرگذار می‌تواند در تحقیق‌های آتی مورد توجه قرار گیرد.

### منابع

- البرزی، محمود؛ زارعی، بتول؛ طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۰). "الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران". فصل نامه دانش حسابداری، ۲(۵)، ۷۳-۵۱.
- باباجانی، جعفر؛ باغومیان، رافیک. (۱۳۸۶). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران". پیک نور، ۴، ۲۶-۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی". فصل نامه دانش حسابداری، ۴(۲)، ۳۸-۴.
- شهرابی، شاهرخ (۱۳۹۲). "بررسی رویکردهای گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی: شناسایی موانع، ارائه راهکارها". پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره).
- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). "بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران". پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران.

- Barrett, P. (1997, August). "Whole of Government Financial Reporting". *Australian National Audit Office*.
- Diamond, J. (2002, December). "Performance Budgeting Is Accrual Accounting Required?". *IMF Working Paper*, Fiscal Affairs Department.
- GASAB. (2007, December). "Road Map

انتخاب راهکار گذار، تمام جنبه‌های فرآیند از نیازسنجی تا تأمین منابع و ملاحظات سیاسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، پس بهتر است راهکار انتخابی از تمام جنبه‌های قابل بررسی مورد توجه قرار گیرد. برای نمونه، برخی راهکارها نیازمند بستریهایی هستند که بخش عمومی بدون فراهم آوردن آن‌ها نمی‌تواند فرآیند گذار را با موفقیت پشت سر بگذارد.

از طرفی دیگر، ممکن است رویکردی خاص متناسب با شرایط کنونی حوزه یا کشور باشد و الزام‌های خاصی را به آن تحمیل نکند. پس، انتخاب رویکرد مناسب گذار در راستای توجه به شرایط، نقش بسیار بااهمیتی در موفقیت تغییر مبنای حسابداری دارد. شناسایی صحیح و واقع بینانه وضعیت موجود و سنجش فاصله میان آنچه در حال وقوع است و آنچه که باید اتفاق بیافتد، می‌تواند مبنایی را برای انتخاب راهکار گذار فراهم کند. با توجه به این موضوع که بسیاری از کشورهای در حال گذار از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله برای آغاز مطالعات تجربی فرآیند استفاده کرده‌اند، یافته‌های تحقیق حاضر نیز نشان می‌دهد که این ابزار می‌تواند به عنوان اولین گام انتخاب راهکار مناسب برای تغییر مبنای حسابداری مورد استفاده قرار گیرد.

البته، اگرچه این روش می‌تواند به عنوان گام نخستین بسیار اثربخش باشد، اما نتایج نشان می‌دهند، در نهایت این روش گذار تدریجی است که با توجه به شرایط کنونی، می‌تواند بهترین راهکار برای پیمودن فرآیند گذار باشد.

پیاده‌سازی تدریجی می‌تواند زمان لازم را برای هماهنگی همه دستگاه‌های کشور مهیا کرده و مشکلات متعدد بخش عمومی را به مرور زمان برطرف کند. همچنین، این روش با تخصیص مستمر منابع، امکان استفاده صحیح و اثربخش از آن‌ها را فراهم کرده و احتمال عدم توانایی تأمین منابع مالی مورد نیاز پروژه را نیز کاهش می‌دهد.

به طور خاص در ایران، سازمان حسابداری با همکاری وزارت اقتصاد و امور دارایی می‌تواند ابتدا با تهیه گزارش شناختی از وضعیت موجود کشور و مقایسه تطبیقی آن با سایر کشورها، سند جامع فاصله انتظارات را تدوین کند. در نهایت، این سند می‌تواند در انتخاب بهترین



and Transition Path for Accrual Accounting”. *Government Accounting Standards Advisory Board*.

- IFAC. (2011, January). “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities”. *International Public Sector Accounting Standards Board*, 14.
- Khan, A. & Mayes, S. (2009, September). “Transition to Accrual Accounting”. *International Monetary Fund*, 1(1).
- Pretorius, C. & Pretorius, N. (2008). *A review of PFM reform literature*. London: DFID.

