

## مشکلات انطباق حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در شهرداری‌ها

اکبر امینی مهر<sup>۱</sup>، عبدالکریم مقدم<sup>۲</sup>، ساره باستانی جهرمی<sup>۳</sup>

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام نور.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۳/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۵/۳۰

## Accrual Accounting Compliance Problems with Program Budgeting in Municipalities

A. Amini mehr<sup>1</sup>, A. Moghaddam<sup>2</sup>, \* S. Bastani Jahromi<sup>3</sup>

1. Assistant Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

2. Assistant Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

3. M.A. student in Accounting, Payam Noor University, Iran.

Received: 2016/5/21

Accepted: 2016/8/20

## Abstract

In municipalities has used the adjusted cash basis and program budgeting in financial reporting. Lots of efforts in last decade have taken place to deploy accrual accounting in municipalities reporting systems. The present study investigates accrual accounting compliance problems with program budgeting in municipalities. Our sample includes 153 financial managers and experts in municipalities of Iran in 2014f Research data have been collected by means of questionnaire containing 25 proposition of 5-item Likert scale. Descriptive Kolmogorov and Smirnov tests were used to access the normality of data distribution, and also Spearman correlation coefficient and Friedman's analysis of variance and Regression analysis were used. Results of data analyses showed that there is basic conflict between variable income, costs, assets and debt in accrual accounting and program budgeting. Because of budget planning is basis cash accounting therefore Municipalities to improve reporting and Responsibility for the accountability of managers forced to implement accrual accounting and performance budget.

## چکیده

شهرداری‌ها برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده و نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای استفاده می‌نمایند. در سال‌های اخیر تلاش‌هایی در جهت تغییر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به مبنای تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها انجام گرفته است. پژوهش حاضر به بررسی مشکلات انطباق حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در شهرداری‌ها پرداخته است. این مطالعه از نوع توصیفی پیمایشی می‌باشد که شامل ۱۵۳ نفر از مدیران و کارشناسان امور مالی شهرداری‌های استان فارس در سال ۱۳۹۳ است. اطلاعات پژوهش با استفاده از یک پرسشنامه ۲۵ سؤالی از مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف برای نرمال بودن توزیع داده‌ها و آزمون‌های ضریب همبستگی اسپیرمن و تحلیل واریانس فریدمن و ماتریس همبستگی استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که بین متغیرهای درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد. با توجه به اینکه اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای، مبنای نقدی حسابداری می‌باشد لذا شهرداری‌ها در جهت بهبود گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی مدیران ناگزیر به اجرای حسابداری تعهدی با رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشند.

**Keywords:** Accrual Accounting, Budgeting, Program Budgeting, Municipalities

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی برنامه‌ای، شهرداری‌ها.

**JEL Classification:** H4

**طبقه‌بندی موضوعی:** H4

## مقدمه

از دغدغه‌های اصلی نهادهای بزرگ بخش عمومی، مانند شهرداری‌ها، برخورداری از نظام مالی مناسب است. بدیهی است چنین نظامی پاسخگوی نیازهای درون و برون سازمانی از نقطه نظر مالی است. نظام مالی در صورتی می‌تواند مناسب تلقی شود که بر مبنای یافته‌های علمی و شرایط محیطی و قیود حاکم بر فعالیت‌های سازمانی طراحی شده باشد (باباجانی و همکاران، ۱۳۸۸).

حسابداری و گزارشگری مالی یکی از سیستم‌های فعال در نظام پاسخگویی حاکم بر فعالیت شهرداری‌ها به عنوان یکی از نهادهای بزرگ بخش عمومی است. گزارشگری مالی در تعامل و ارتباط نزدیک با سیستم‌های بودجه‌بندی، حسابرسی و ارزیابی عملکرد، زمینه لازم را برای برقراری جریان آزاد اطلاعات بین مقامات اجرایی شهرداری‌ها در قامت پاسخگو و شهروندان و نمایندگان منتخب آن‌ها در شوراهای اسلامی شهر، در جایگاه پاسخ‌خواه فراهم می‌کند. مسؤولیت پاسخگویی عمومی بر پایه مفاهیمی چون حق دانستن واقعیات برای مردم و الزام مقامات اجرایی به ارائه دلایل منطقی درباره عملکرد خود و پیامدهای آن استوار است. رابطه مسؤولیت پاسخگویی عمومی که بر مبنای حق و الزام در نهادهای بخش عمومی شکل می‌گیرد، شالوده و محور اصلی مبانی نظری و مفاهیم حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل نهادها است. نظام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها یکی از ابزارهای اساسی ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی این قبیل نهادها محسوب می‌شود (بیانیه شماره ۱ مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، ۱۳۸۹).

بخش عمومی ایران و از جمله شهرداری‌ها برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌نماید، به نحوی که درآمدها با مبنای نقدی و فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند و پرداخت‌های بخش عمومی به چهار نوع شامل هزینه، پیش‌پرداخت، علی الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت (ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی کشور) تقسیم می‌شوند.

هزینه‌های استهلاک و سایر هزینه‌های غیرنقدی در دفاتر ثبت نمی‌شوند و همچنین هزینه‌ها تا زمانی که پرداخت نشوند (با وجود تحقق هزینه) به دلیل عدم پرداخت وجه آن شناسایی نمی‌شوند.

بنابراین سامانه گزارشگری فعلی بخش عمومی قادر به تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌های بخش عمومی

نیست و تا زمانی که بهای تمام شده خدمات فعالیت‌ها تعیین نشده باشد دولت قادر به اجرای بودجه‌ریزی عملیات از الزامات چشم‌انداز برنامه توسعه نخواهد بود و همچنین چون یکی از ابزارهای پاسخگویی عملیاتی مدیران بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات است. تا زمانی که نتوان بهای تمام شده را بصورت دقیق اندازه‌گیری کرد، مدیران را نمی‌توان ملزم به پاسخگویی عملیاتی نمود.

در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد استفاده در فعالیت‌های غیر بازرگانی سازمان‌های بزرگ بخش عمومی ایران، بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تأکید می‌شود. در این قبیل سیستم‌ها، اخذ وام‌های بلندمدت و خرید یا تحصیل و احداث دارایی‌های سرمایه‌ای، به عنوان جریان‌های مالی ورودی و خروجی یا منابع و مصارف ثبت و گزارش می‌شوند. به همین دلیل، دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی، در گزارش‌های مالی سازمان‌های بزرگ بخش عمومی منعکس نمی‌شوند.

علت تبدیل نشدن مبنای حسابداری وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی ایران به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده تاکنون:

۱- درصد قابل توجهی از هزینه‌های مؤسسات دولتی را هزینه‌های پرسنلی تشکیل می‌دهد که ارقام تعهدشده و پرداخت شده آن تقریباً مساویند؛

۲- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم وجود مالی متناوبه و نیز تخصص‌های حسابداری در سطوح بالاست که مؤسسات دولتی معمولاً فاقد آن‌ها هستند؛

۳- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم انجام تغییرات و تحولات اساسی در نظام بودجه‌ریزی به منظور تبدیل بودجه‌برنامه‌ای به بودجه عملیاتی جهت ایجاد ارتباط میان خدمات ارائه شده توسط سازمان‌های دولتی با بهای تمام شده خدمات مذکور است؛

۴- تبدیل مبنای حسابداری به تعهدی مستلزم انجام اصلاحات و تعدیلات اساسی در سازمان و روش‌های حسابداری دولتی و طبقه‌بندی حساب‌های آن است؛

لذا، با توجه به عدم کارایی سامانه‌های حسابداری دولتی مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده در بخش عمومی در زمینه‌های الزام مدیران به پاسخگویی، استقرار سامانه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین تعیین دقیق بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌های این قبیل دستگاه‌ها لزوم تغییر در سامانه حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل دستگاه‌ها امری اجتناب‌ناپذیر است (حمید ملانیا، ۱۳۸۹).

لذا در این پژوهش به بررسی مشکلات انطباق حسابداری

تودور و موتیو<sup>۴</sup> (۲۰۰۵)، به بررسی "حسابداری نقدی در برابر حسابداری تعهدی" پرداخته و پاسخ به این سؤال که "آیا انتقال از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی سودمند است یا خیر؟" و "آیا کشور رومانی شانس برای این تغییر سیستم دارد را جستجو کرده است؟" نتایج پژوهش وی نشان می‌دهد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش سیستم فناوری ارتباطات و اطلاعات و بهبود روش‌های اجرایی می‌باشد. به منظور اطمینان از ارائه کامل، به موقع و صحیح اطلاعات حسابداری باید یک چارچوب قانونی برای آن طراحی شود. همچنین اجرای حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان و استخدام کارکنان جدید دارد.

**پژوهش‌های داخلی:** ناصر رباحی نسب (۸۶-۸۵)، که برای اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات با راهنمایی دکتر قدرت اله طالب نیا و مشاوره دکتر حمیدرضا وکیلی فرد با عنوان ارزیابی به‌کارگیری مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری شهرداری‌ها. فرضیه‌های اصلی این پژوهش به صورت زیر می‌باشد:

- ۱- گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری تعهدی موجب ارتقا سطح مسؤلیت پاسخگویی می‌شود.
- ۲- گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری تعهدی موجب ارتقا سطح ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌شود.

که در فرضیه اول معنی‌دار بودن یا نبودن رابطه استفاده از مبنای حسابداری تعهدی با تهیه اطلاعات مالی در مورد دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و همچنین التزام بودجه‌ای، فرآیند برنامه‌ریزی، کنترل بودجه‌ای ایفای نقش مباشرت مدیریت مورد بررسی قرار می‌گیرد و در فرضیه دوم معنی‌دار بودن یا نبودن رابطه استفاده از مبنای حسابداری تعهدی با مربوط بودن اطلاعات، قابل اتکا بودن و داشتن قابلیت مقایسه اطلاعات مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نتایج بدست آمده از این پژوهش نشان‌دهنده تأثیر به‌کارگیری مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری شهرداری‌ها بر افزایش سطح مسؤلیت پاسخگویی و همچنین در موارد گزارش بهتر درآمدها، هزینه، دارایی، بدهی و ایفای وظیفه مباشرت مدیریت، التزام بودجه‌ای و کنترل بودجه‌ای می‌شود.

با این حال، بررسی‌های نسبتاً کمی درباره به‌کارگیری حسابداری تعهدی و پیامدهای آن برای یک جامعه بزرگ

تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در شهرداری‌ها پرداخته می‌شود.

### پیشینه پژوهش

**پژوهش‌های خارجی:** بارت<sup>۱</sup> (۱۹۹۳)، در پژوهش خود به هفت دسته از پیامدهای بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره کرده است و تأکید می‌کند که باید به موارد زیر توجه بیش‌تری شود:

۱- تعریف جامع‌تری از بهای تمام شده برنامه‌های دولت  
 ۲- تأکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثر بخشی فعالیت‌ها؛

۳- ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمت‌گذاری بر استفاده کننده دارد؛

۴- در مذاکرات نشان دادن بهره‌وری بیش‌تر ضروری است؛

۵- ایجاد پاسخگویی بیش‌تر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی؛

۶- ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاست‌های بدهی‌ها که به اهمیت اندازه‌گیری "حقوق بین دوره‌ای" اشاره داد؛

۷- اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت بر برآوردهای اولیه، که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد.

مک فی<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، در پاسخ به این که "چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی و حاکمیت را بهبود می‌بخشد" اظهار می‌دارد که گزینش سیستم تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود.

رابینسون<sup>۳</sup> (۲۰۰۲)، در مقاله خود تحت عنوان "حسابداری تعهدی و بخش عمومی" دلایل کلیدی تهیه بودجه و سایر گزارشات مالی دولتی به صورت پیچیده و گیج‌کننده را بررسی کرده و بعضی راه‌حل‌ها را در این زمینه پیشنهاد می‌کند. وی بیان می‌دارد که حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستمی با پیچیدگی‌های غیرضروری در حساب‌های دولتی معرفی شده است که ایجاد این حساب‌ها برای افراد غیر کارشناس در رشته حسابداری نامفهوم است و امروزه تلاش برای حل این مشکل ضروری و الزامی است.

1. Barrett  
 2. McPhee  
 3. Robinson

4. Tudor & Mutiu,

## جدول ۱. مقدار آلفای کروناخ مؤلفه‌های تحقیق

متغیرها	Alpha
درآمدهای ثبت شده	۰/۷۹۲
هزینه‌های ثبت شده	۰/۷۱۲
دارایی‌های ثبت شده	۰/۷۰۱
بدهی‌های ثبت شده	۰/۷۳۰

نمونه آماری این پژوهش ۱۵۳ نفر از مدیران و کارشناسان امور مالی شهرداری می‌باشد که طی سال ۱۳۹۳ مورد مطالعه قرار گرفته و پرسشنامه جهت تمامی آن‌ها ارسال گردیده است.

## روش‌های آماری مورد استفاده

در پژوهش حاضر برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ استفاده شده است. نرمال بودن توزیع داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج حاصله، بیانگر نرمال بودن داده‌ها است. لذا برای آزمون فرضیه‌ها از روش‌های زیر استفاده شده است:

- ۱- ضریب همبستگی اسپیرمن؛
- ۲- تجزیه و تحلیل واریانس فریدمن؛
- ۳- تحلیل رگرسیون.

## یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌ها: آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده در جدول ۲ ارائه شده است.

## آزمون فرضیه‌های پژوهش

## آزمون ضریب همبستگی اسپیرمن

**فرضیه اول:** یافته‌های تحقیق نشان داد که بین درآمدهای ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح ( $\alpha=0/01$ ) مغایرت اساسی وجود دارد. از آنجایی که اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای مبنای نقدی می‌باشد در نتیجه بین درآمد ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد (جدول ۳).

**فرضیه دوم:** یافته‌های تحقیق نشان داد که بین هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح ( $\alpha=0/01$ ) مغایرت اساسی وجود دارد. از

صورت گرفته است و در بسیاری موارد به مسایل و مشکلاتی که ممکن است رخ دهد، اشاره نشده است.

لذا با توجه به بررسی پژوهش‌های انجام شده به شرح فوق، چهار فرضیه به شرح ذیل طراحی و تدوین شده است:

- ۱- درآمدهای ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای رابطه و مغایرت اساسی دارد.
- ۲- هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای رابطه و مغایرت اساسی دارد.
- ۳- دارایی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای رابطه و مغایرت اساسی دارد.
- ۴- بدهی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای رابطه و مغایرت اساسی دارد.

## روش پژوهش

با توجه به فرضیه‌های این پژوهش، درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها به عنوان متغیرهای مستقل و بودجه‌ریزی برنامه‌ای به عنوان متغیر وابسته می‌توان بیان نمود.

در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش با توجه به متغیرهای تعریف شده در بالا از روش توصیفی پیمایشی استفاده شده است. رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها در این روش استفاده از پرسشنامه است که در پژوهش حاضر از یک پرسشنامه حاوی ۲۵ گزاره از طیف پنج‌تایی لیکرت که شامل خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد خواهد بود و به ترتیب با رتبه‌های ۱ تا ۵ است. پاسخگو می‌تواند با انتخاب گزینه‌های خیلی کم تا خیلی زیاد میزان مخالفت یا موافقت خود را ابراز کند. در پژوهش حاضر، جامعه مورد بررسی عبارت است از: کلیه مدیران و کارشناسان امور مالی شهرداری استان فارس که تعداد آن‌ها در حدود ۲۶۰ نفر می‌باشد و از روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای استفاده گردید که با استفاده از جدول مورگان، تعداد ۱۵۳ نفر در نظر گرفته شده است.

## روایی و پایایی پژوهش

به منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه، سؤال‌های پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. قبل از جمع‌آوری اطلاعات، جهت تعیین پایایی، پرسشنامه‌ها بین ۲۰ نفر توزیع و جمع‌آوری شد و بعد از تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰، ضریب آلفای کروناخ برای هر یک از متغیرهای پژوهش به شرح ذیل محاسبه گردید:

آنجایی که اساس بودجه‌ریزی مبنای نقدی می‌باشد در نتیجه بین هزینه ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد (جدول ۴).

**فرضیه سوم:** یافته‌های تحقیق نشان داد که بین دارایی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح  $(\alpha=0/01)$  مغایرت اساسی وجود دارد. از آنجایی که اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای مبنای نقدی می‌باشد در نتیجه بین دارایی ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد (جدول ۵).

**فرضیه چهارم:** یافته‌های تحقیق نشان داد که بین بدهی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح  $(\alpha=0/01)$  مغایرت اساسی وجود دارد. از آنجایی که اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای مبنای نقدی می‌باشد در نتیجه بین بدهی ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد (جدول ۶).

**جدول ۲.** بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان

ردیف	شرح ویژگی	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۶۴/۰۵۲
	زن	۴۳	۲۸/۱۰۴
	بدون پاسخ	۱۲	۷/۸۴۳
۲	مدرک تحصیلی	دیپلم و پایین تر	۳۱/۳۷
		فوق دیپلم	۲۱
		لیسانس	۴۳/۱۳
		فوق لیسانس و بالاتر	۱۲
۳	سابقه خدمت	بدون پاسخ	۳/۹۲
		کمتر از ۱ سال	۱۷
		۱ تا ۵ سال	۵۱
		۵ تا ۱۰ سال	۵۹
		بیشتر از ۱۰ سال	۲۱
	بدون پاسخ	۵	۳/۲۶

**جدول ۳.** ضریب همبستگی درآمدهای ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای

نتیجه	ضریب همبستگی اسپیرمن	انحراف استاندارد	میانگین	شاخص‌های آماری	متغیرها
معنی‌دار است	$r = 0/799$	۴/۶۲۵	۱۶/۸۱	درآمدهای ثبت شده	بودجه‌ریزی برنامه‌ای
	$Sig = 0/001$	۳/۴۵۱	۱۵/۸۱		
$P < 0/01$ , $N = 153$					

**جدول ۴.** ضریب همبستگی هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای

نتیجه	ضریب همبستگی اسپیرمن	انحراف استاندارد	میانگین	شاخص‌های آماری	متغیرها
مغایرت دارد	$r = 0/811$	۳/۸۱۴	۱۸/۸۵	درآمدهای ثبت شده	بودجه‌ریزی برنامه‌ای
	$Sig = 0/001$	۳/۴۵۱	۱۵/۸۱		
$P < 0/01$ , $N = 153$					

**جدول ۵.** ضریب همبستگی دارایی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای

نتیجه	ضریب همبستگی اسپیرمن	انحراف استاندارد	میانگین	شاخص‌های آماری	متغیرها
مغایرت دارد	$r = 0/682$	۴/۳۱۳	۱۷/۴۱	درآمدهای ثبت شده	بودجه‌ریزی برنامه‌ای
	$Sig = 0/001$	۳/۴۵۱	۱۵/۸۱		
$P < 0/01$ , $N = 153$					

**جدول ۶.** ضریب همبستگی بدهی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای

نتیجه	ضریب همبستگی اسپیرمن	انحراف استاندارد	میانگین	شاخص‌های آماری	متغیرها
مغایرت دارد	$r = 0/609$	۴/۷۰۰	۱۷/۲۸	درآمدهای ثبت شده	بودجه‌ریزی برنامه‌ای
	$Sig = 0/001$	۳/۴۵۱	۱۵/۸۱		
$P < 0/01$ , $N = 153$					

### آزمون تحلیل واریانس فریدمن

در این پژوهش جهت رتبه‌بندی چهار متغیر حسابداری تعهدی از آزمون فریدمن استفاده گردیده است. بین وضعیت موجود چهار متغیر (درآمدهای ثبت شده، هزینه‌های ثبت شده، دارایی‌های ثبت شده و بدهی‌های ثبت شده) تفاوت معنی‌داری از نظر اولویت وجود دارد. خروجی SPSS شامل دو جدول می‌باشد. در جدول ۷، معنی‌داری آزمون فریدمن برای پنج متغیر ارائه شده و در جدول ۸ میانگین رتبه‌های ۵ متغیر ارائه گردیده است. با توجه به خروجی SPSS مقدار عدد معنی‌داری (sig) بیشتر از ۰/۰۵ بوده و از سطح معنی‌داری استاندارد (α=۵٪) بیشتر است. بنابراین فرض  $H_0$  در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. از این رو می‌توان گفت بین وضعیت موجود چهار متغیر تفاوت معنی‌داری از نظر اولویت وجود ندارد.

### آزمون تحلیل رگرسیون

با توجه به وجود رابطه بین ابعاد حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای این متغیر وارد معادله رگرسیون شده و برای تعیین توان پیش‌بینی هر یک از زیر مقیاس‌های حسابداری تعهدی از تحلیل رگرسیون استفاده شد. به این صورت که ابعاد حسابداری تعهدی به عنوان متغیرهای مستقل و بودجه‌ریزی برنامه‌ای به عنوان متغیر وابسته وارد معادله رگرسیون شدند (جدول ۹).

متغیر حسابداری تعهدی تنها ۳۵٪ از تغییرات بودجه‌ریزی برنامه‌ای را تعیین می‌کند (جدول ۱۰). با توجه به مقدار آماره F جدول ۱۱ تحلیل واریانس  $F=۴/۱۹۰$  با درجه آزادی (۴ و ۷۵) با سطح معنی‌داری  $P=۰/۰۰۱$  فرض صفر مبنی بر بی‌تأثیر بودن متغیر حسابداری تعهدی بر بودجه‌ریزی برنامه‌ای رد می‌شود.

#### جدول ۷. معنی‌داری آزمون فریدمن برای چهار متغیر

مقادیر محاسبه شده	شاخص‌های آماری
۱۵۳	تعداد
۷/۸۰۷	$\chi^2$
۴	درجه آزادی
۰/۰۹۹	عدد معنی‌داری (sig)

#### جدول ۸. میانگین رتبه‌ها در آزمون فریدمن

رتبه بندی	میانگین رتبه
درآمدهای ثبت شده	۳/۱۵
هزینه‌های ثبت شده	۳/۰۹
دارایی‌های ثبت شده	۲/۸۲
بدهی‌های ثبت شده	۲/۷۹

#### جدول ۹. ماتریس همبستگی بین ابعاد حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای (میزان همبستگی)

شاخص‌ها	۱	۲	۳	۴
درآمدهای ثبت شده (۱)	۱			
هزینه‌های ثبت شده (۲)	۰/۵۱۹**	۱		
دارایی‌های ثبت شده (۳)	۰/۶۸۴**	۰/۴۱۲*	۱	
بدهی‌های ثبت شده (۴)	۰/۷۳۲**	۰/۷۳۹**	۰/۳۹۲*	۱

\*:  $p < 0.05$  \*\*:  $p < 0.01$

#### جدول ۱۰. آماره‌های خلاصه مدل رگرسیونی

مدل	ضریب همبستگی	ضریب تعیین $R^2$	ضریب تعیین تصحیح شده	انحراف استاندارد ضریب تعیین تصحیح شده
۱	۰/۵۸۱	۰/۳۵	۰/۰۳۸	۹/۸۵۳

با توجه به مقدار ضریب همبستگی و ضریب تعیین به دست آمده  $R^2 = ۰/۳۵$  مشاهده می‌شود.

#### جدول ۱۱. تحلیل واریانس

مدل	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجموع مربعات	آماره فیشر	سطح معنی‌داری
منبع تغییرات رگرسیونی	۴۶۲/۳۱۹	۴	۱۱۵/۵۸۰	۴/۱۹۰	۰/۰۰۱
منبع تغییرات خطا (باقیمانده‌ها)	۷۲۸۱/۴۸۱	۱۵۸۵	۹۷/۰۸۶		
جمع کل	۷۷۴۳/۸۰۰	۱۵۸۹			

هزینه منظور می‌گردد و درآمد در هنگام وصول ثبت، لذا بدهی شناسایی نمی‌گردد) بنابراین می‌توان گفت بین دارایی و بدهی ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای به دلیل عدم وجود دارایی و بدهی در بودجه‌ریزی برنامه‌ای، مغایرت اساسی وجود دارد. لذا شهرداری‌ها در جهت بهبود گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی مدیران ناگزیر به اجرای حسابداری تعهدی با رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشند.

در جهت شفاف‌سازی حساب‌های سنواتی لازم است اقدامات زیر صورت پذیرد:

- شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت دارایی‌های ثابت (اختصاصی)،
- شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت موجودی‌های جنسی،
- شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت پروژه‌های مشارکتی و سرمایه‌گذاری‌های،
- بررسی و تدقیق درآمدها و حساب‌ها و اسناد دریافتی، جهت انتقال صحیح اینگونه موارد به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی،
- بررسی و پژوهش هزینه‌ها و حساب‌ها و اسناد پرداختی، جهت انتقال صحیح اینگونه موارد به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی،
- طراحی و نظارت بر تولید یازده نوع از اسناد مکانیزه حسابداری در سیستم مالی پام،
- تهیه و تدوین دستورالعمل‌های مرتبط با نحوه ثبت تغییرات دارایی‌های ثابت و موجودی‌های جنسی،
- بررسی و تعیین کلیه حساب‌های دائمی استفاده شده و دارای مانده غیر صفر در روش نقدی و نهایتاً ارائه دستورالعمل مورد نیاز برای انتقال مانده اینگونه حساب‌ها به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی،
- جمع‌آوری و یکسان‌سازی اطلاعات مالی واحدهای اجرایی.

همان گونه که جدول ۱۲ نشان می‌دهد درآمدهای ثبت شده، هزینه‌های ثبت شده، دارایی‌های ثبت شده و بدهی‌های ثبت شده تحت تأثیر نمره کل بودجه‌ریزی برنامه‌ای قرارداد و می‌تواند در معادله رگرسیونی باقی بماند که به ترتیب با ضریب رگرسیونی ۰/۳۱۴، ۰/۳۵۱، ۰/۱۹۷، -۰/۲۶۳- توانسته‌اند به ترتیب درآمدهای ثبت شده ۰/۲۵۳، هزینه‌های ثبت شده ۰/۳۰۴، دارایی‌های ثبت شده ۰/۲۲۱، بدهی‌های ثبت شده ۰/۲۹۷ بودجه‌ریزی برنامه‌ای را پیش‌بینی کنند.

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده طبق جداول ۱ تا ۱۲، می‌توان اظهار داشت که تمامی فرضیه‌های پژوهش مورد تأیید قرار گرفتند و نتایج پژوهش نشان داد که بین متغیرهای درآمدها و هزینه‌ها و دارایی‌ها و هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد. با توجه به اینکه اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای، مبنای نقدی می‌باشد و درآمد در زمان وصول و هزینه در زمان پرداخت شناسایی و ثبت می‌گردد، ولی در حسابداری تعهدی درآمد و هزینه هنگام تحقق شناسایی و ثبت می‌گردد لذا در صورتی که یک درآمد و یا هزینه در روزهای پایانی سال مالی ۱۳۸۱ تحقق ولی در سال ۱۳۸۲ وصول یا پرداخت گردد در بودجه‌ریزی برنامه‌ای جزء بودجه سال ۱۳۸۲ منظور، ولی طبق حسابداری تعهدی می‌بایست جزء بودجه سال ۱۳۸۱ منظور گردد و این مغایرت در ارقام با اهمیت بسیار قابل شهود می‌باشد، بنابراین می‌توان گفت بین درآمد و هزینه ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای به دلیل عدم رعایت اصل تطابق هزینه با درآمد و اصل افشا مغایرت اساسی وجود دارد. همچنین از آنجایی که اساس بودجه‌ریزی بر مبنای نقدی صرفاً درآمد و هزینه می‌باشد و دارایی‌ها و بدهی‌ها هیچ جایگاهی ندارد (در حسابداری نقدی دارایی‌ها و اموال هنگام خرید مستقیماً به

جدول ۱۲. ضرایب مدل رگرسیون

سطح معناداری	T	ضرایب استاندارد شده	ضرائب استاندارد نشده		ابعاد
		Beta	خطای معیار	بتا	
۰/۰۰۱	۱۱/۲۸۹		۰/۴۴۰	۰/۹۸۳	عدد ثابت
۰/۰۰۱	۴/۱۴۲	۰/۲۵۳	۰/۰۹۱	۰/۳۱۴	درآمدهای ثبت شده
۰/۰۰۱	۳/۲۸۳	۰/۳۰۴	۰/۰۸۶	۰/۳۵۱	هزینه‌های ثبت شده
۰/۰۰۱	-۳/۶۴۴	۰/۲۲۱	۰/۰۶۸	-۰/۱۹۷	دارایی‌های ثبت شده
۰/۰۰۱	-۴/۳۸۱	۰/۲۹۷	۰/۰۸۷	-۰/۲۶۳	بدهی‌های ثبت شده

- بجنوردی، حسین. (۱۳۷۹). "بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات آن بر گزارشگری مالی دولتی". پایان نامه کارشناسی ارشد.
- کارگروه تدوین نظام مالی. (۱۳۸۹). "هدفها و ویژگیهای حسابداری و گزارشگری مالی شهرداریها". بیانیه مفهومی ۱، مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهر تهران.
- ریاحی نسب، ناصر. (۱۳۸۶). "ارزیابی به کارگیری مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری شهرداریها". پایان نامه کارشناسی ارشد.
- مولانیا، حمید. (۱۳۸۹). "بررسی سودمندی حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی بخش عمومی ایران". پایان نامه کارشناسی ارشد.

- Barrett, P. (February, 1993). "Managing in an Accrual Accounting Environment". *Paper Presented to RIPA. Conference Canberra.*
- McPhee, I. (August, 2006). "Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference.*
- Robinson, M. (2002). "Accrual Accounting and the Public Sector". *Working Paper, School of Economics and Finance Queensland University of Technology.*
- Tudor, T. & A. Mutiu (2005). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Oeconomica*, 1, 36-51.

با توجه به نتایج فوق موارد زیر پیشنهاد می گردد:

- شفاف سازی حسابها و ارائه گزارش های مالی جامع از طریق: محاسبه بهای تمام شده خدمات و مدیریت بر هزینه ها و تهیه صورت های مالی تجمیعی و تلفیقی کل و گزارش های عملکرد دوره ای،
- ایجاد بستر مناسب در استقرار بودجه جامع،
- تأمین، توسعه، تکمیل و یکپارچه سازی نرم افزارهای کاربردی مرتبط،
- ایجاد طبقه بندی و کدینگ یکنواخت در کلیه واحدهای اجرایی شامل ادارات ستادی، مناطق و چهار سازمان وابسته در گام نخست و تعمیم آن به کلیه سازمانها و شرکت های تحت پوشش در گام های بعدی.

این پژوهش با محدودیت های از قبیل عدم دقت، صراحت و صداقت پاسخ دهندگان به سوالات و پیش داوری آنها در مورد فرضیات حدسی خود، احتمال عدم همکاری افراد در تکمیل پرسشنامه، گسترده بودن متغیرهای تأثیرگذار بر ارزش درک شده و عدم توانایی بررسی و لحاظ تمامی این متغیرها، محدودیت مربوط به دوره زمانی جمع آوری اطلاعات، کیفی بودن موضوع مورد بررسی و مشکلات تبدیل معیارهای کیفی به معیارهای کمی و قابل سنجش، محدودیت های زمانی انجام تحقیق جهت جمع آوری داده ها مواجهه بوده است.

#### منابع

- آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور. (۱۳۸۷). *آمار و کاربردهای آن در مدیریت*. تهران: انتشارات سمت.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). *مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداریها* (جلد اول). مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهر تهران.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۱). *مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداریها*، جلد دوم مرکز مطالعات و برنامه ریزی شهر تهران.