

تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی)

حمید بداعی^۱، حمید رضا رضایی^۲، *مصطفی قناد^۳

۱. عضو هیأت علمی مؤسسه آموزش عالی بینالود، مشهد.

۲. عضو هیأت علمی مؤسسه آموزش عالی تابران، مشهد.

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی، مشهد.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۶/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۲/۲۱

Basis Change in Accounting of Public Section; Adversities Ahea (Case study: Executive Administrations of Khorassan Razavi)

H. Bodaghi¹, H. Rezaei², *M. Ghannad³

1. Faculty member of Binaloud Institute of Higher Education, Mashhad, Iran.

2. Faculty member of Tabaran Institute of Higher Education, Mashhad, Iran.

3. M.A. student of Accounting Ferdowsi University, Mashhad, Iran.

Received: 2016/5/10

Accepted: 2016/9/7

Abstract

The applied accounting basis for presenting accounting information affects public section's reporting. As a result, appropriate accounting basis should be deployed in the public section. The present study aimed to assess the adversities which may occur during the process of accrual basis in accounting of public section. Needed data was collected through a questionnaire distribution among the employed accountants and financial managers in public organizations of Khorassan Razavi. Binomial test was applied due to the non-normality of the research sample for testing the hypotheses. The achieved findings of hypotheses testing indicated that employed accountants and financial managers in public organizations regarded the followings as adversities ahead of executing accrual basis: paucity of rules and regulations based on supporting the execution of accrual accounting, lack of regulated standards of public accounting in Iran, cultural deficiencies in asking and giving response. The current study intended to investigated adversities and obstacles which may occur when applying accrual basis in public organizations. Removing these difficulties could facilitate and modify accounting basis in the public section.

Keywords: Adversities and Obstacles of Applying Accrual Basis, Cash Basis, Accrual Basis, Basis Change in Accounting of Public Section.

JEL Classification: H83, J45

چکیده

مبنای حسابداری مورد استفاده برای ارائه اطلاعات حسابداری بر گزارشگری واحدهای دولتی اثر می‌گذارد و به همین جهت تلاش‌های فراوانی برای به کارگیری یک مبنای مناسب در حسابداری بخش عمومی صورت گرفته است. هدف این نوشتار بررسی مشکلات و موانع به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی است. داده‌های پژوهش از طریق توزیع پرسشنامه در بین مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی استان خراسان رضوی جمع‌آوری شده است. به دلیل غیرنرمال بودن نمونه برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون دووجهی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی را از موانع اجرای مبنای تعهدی به شمار می‌روند. در این پژوهش، در صدد شناسایی مشکلات و موانع به کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی برآمده است؛ رفع این موانع می‌تواند موجب تسهیل در تغییر در مبنا در حسابداری بخش عمومی شود.

واژه‌های کلیدی: موانع و مشکلات به کارگیری مبنای تعهدی، مبنای نقدی، مبنای تعهدی، تغییر در مبنا در حسابداری بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, J45

مقدمه

در نظام‌های حکومتی مردم‌سالار، مشروعیت قدرت دولت‌ها بر رضایت مردم استوار است. در واقع دولت‌مردان و کلاسی هستند که مردم اداره امور مشترک خود را بر پایه یک وفاق اجتماعی به آنان می‌سپارند و البته پرواضح است که چنین وکالتی، مسؤولیت‌های متعددی به دنبال دارد. از جمله این مسؤولیت‌ها، تهیه و ارائه اطلاعات لازم برای پاسخگویی در رابطه با امور تحت مدیریت دولت‌مردان است. پاسخگویی مسؤولین دولتی با موازین شرعی منطبق، از لحاظ قانونی لازم‌الاجرا و از نظر منطقی برای اداره مؤثر امور مردم ضروری و اجتناب‌ناپذیر است (مهدوی، ۱۳۷۹).

از طرفی، نهادهای قانونی کشورها برای انجام مسؤولیت‌ها و وظایف اجتماعی خود، برنامه‌ها و فعالیت‌هایی را برای اداره امور کشور و ارائه خدمت به مردم با استفاده از منابع عمومی تدارک می‌بینند. آنان موظفند از این منابع به گونه‌ای کارا، با صرفه اقتصادی و اثربخش، در راستای اهداف خود و در چارچوب قوانین استفاده کنند و در برابر مردم پاسخگو باشند (رحیمیان، ۱۳۸۷).

با توجه به محدودیت منابع و لزوم پاسخگویی، برنامه‌ریزی کنترل امور اقتصادی توسط دولت جز مسائل راهبردی مملکت است و غفلت در این امور ممکن است صدمات مخرب و جبران‌ناپذیر اجتماعی به دنبال داشته باشد (باباجانی، ۱۳۷۹).

بنابراین دستیابی به اهداف و پاسخگویی در برابر مردم، نیازمند استقرار و نگهداری سامانه‌های نیرومند نظارت داخلی و سامانه‌های گزارشگری مناسب است. گزارشگری، از آن‌رو حائز اهمیت است که بخش جدایی‌ناپذیر پاسخگویی بوده و مردم از طریق نظام گزارشگری شفاف و مطمئن می‌توانند از شیوه‌ی خدمات‌رسانی جمعی و چگونگی مصرف منابع، آگاه شوند (سازمان حسابرسی، ۱۳۶۶).

اطلاعاتی که باید به مردم ارائه شود بسیار متنوع است؛ لیکن بخش مهمی از آن را اطلاعات مالی تشکیل می‌دهد. اهمیت اطلاعات مالی ایجاب می‌کند که این اطلاعات بر پایه ضوابط و استانداردها در بخش عمومی، همانند بخش خصوصی تهیه گردد و در این راستا حرکت‌های مهمی در سطح جهان آغاز شده است؛ به‌گونه‌ای که حسابداری و گزارشگری مالی در بخش دولتی و عمومی، کانون اصلی پژوهش‌های متعددی در دهه اخیر بوده است. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع به‌سازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش

(بخش عمومی) در معرض دگرگونی بوده است. در همین راستا بررسی‌هایی در ارتباط با ادبیات بخش عمومی انجام شده است (وین، ۲۰۰۳).

بنابراین، مبانی تهیه اطلاعات گزارشگری مالی می‌تواند تأثیر به‌سزایی در مطلوبیت آن داشته باشد. مبانی تعهدی، یک روش برتر برای منفعت اقتصادی هر سازمان است. این مبنا به جای آن که صرفاً بر دریافت یا پرداخت وجوه نقد متمرکز گردد؛ بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی متمرکز است و به همین دلیل مربوط بودن، بی‌طرفی، به‌هنگامی، کامل بودن و قابل‌مقایسه‌بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد (باباجانی، ۱۳۷۹).

در طول سه دهه گذشته و در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یکم، اکثر کشورهای توسعه‌یافته و نهادهای بین‌المللی از جمله اتحادیه اروپا، در جهت تغییر مبانی نقدی به اشکال مختلف مبانی تعهدی حرکت کرده‌اند؛ لیکن در کشورهای درحال توسعه، مبانی نقدی تعدیل شده همچنان مورد استفاده نهادهای بخش عمومی قرار می‌گیرد. با توجه به نقش و اهمیت گزارشگری مالی به عنوان ابزار ایفای مسؤولیت پاسخگویی، اعمال روش صحیح و منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، نقش قابل ملاحظه‌ای در ارائه صحیح اطلاعات در صورت‌های مالی جامع دولت و واحدهای تابعه و به تبع آن ایفای هرچه بهتر مسؤولیت پاسخگویی خواهد داشت (همان، ۱۳۸۸).

پژوهش حاضر در پی شناسایی مشکلات و موانع به‌کارگیری مبانی تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی از منظر مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی استان خراسان رضوی می‌باشد.

بیان مسئله پژوهش

امروزه اطلاعات به عنوان مهم‌ترین دارایی یک مؤسسه تلقی می‌شود؛ سامانه اطلاعات حسابداری در هر مؤسسه می‌تواند بخش عمده‌ای از این اطلاعات را در اختیار مدیران و سایر استفاده‌کنندگان قرار دهد. افزون بر این، جامع و مانع بودن اطلاعات در بازارهای رقابتی امروز می‌تواند ابزار نیرومندی در اختیار مدیران سازمان برای دستیابی به اهداف و راهکارهای سازمانی و استفاده کارآمد و اثربخش از منابع محدود قرار داده و همچنین عامل افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران نیز تلقی شود (دستگیر، جمشیدیان و جدیدی، ۱۳۸۲).

بنابراین، مبانی تهیه این اطلاعات می‌تواند تأثیر به‌سزایی

مشکلات به کارگیری مبنای تعهدی ضروری باشد؛ چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات اثر قابل‌ملاحظه‌ای گذاشته و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌ریزی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع گردد (رفیعی، ۱۳۸۷).

مبانی نظری

مبانی حسابداری، به انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری می‌پردازد. انتخاب هر یک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که در حسابداری مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی متفاوت مورد استفاده قرار می‌گیرد. در زمینه حسابداری بخش عمومی دو نوع نگرش وجود دارد. نخست، نگرش سنتی بر مبنای نقدی و دیگری، نگرش مدرن بر مبنای تعهدی. از دیدگاه مبنای نقدی یا حسابداری بودجه‌ای در بخش عمومی، سیستم نقدی در اصل به عنوان روش مناسب‌تر برای بخش عمومی به کار می‌رود. در این سیستم تأکید بر تطابق گزارشگری مالی با قوانین و مقررات است. از نتایج آن سیستم این است که گزارش مقدراری بودجه به عنوان یک بخش اساسی از صورت‌های مالی، در بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود، در مبنای نقدی ثبت دریافت‌ها، پرداخت‌ها و مانده‌های نقدی در زمان مبادله وجه نقد صورت می‌گیرد. درخصوص مبنای تعهدی ذکر این نکته ضروری به نظر می‌رسد که تأکید بر کارایی حسابداری است. بنابراین، امروزه توصیه می‌شود که بخش عمومی از مجموعه صورت‌های مالی که بر اساس مبنای تعهدی در بخش خصوصی تهیه می‌شود؛ استفاده کند (سینگ^۴، ۲۰۰۵). در مبنای تعهدی، شناسایی و ثبت معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه‌نقد) صورت می‌گیرد و در صورت‌های مالی دوره‌های مربوط گزارش می‌شوند.

مزایا و معایب مبنای تعهدی

مبنای تعهدی مزیت‌هایی دارد که برخی از این مزایا توسط رایبسون (۲۰۰۲)، تودور^۵ (۲۰۰۵)، سینگ (۲۰۰۵) و توماس^۶ (۲۰۰۷) به شرح زیر تبیین شده است:

– بهبود پاسخگویی مدیران، به واسطه ارائه تصویری

در مطلوبیت آن داشته باشد. اطلاعات حسابداری در قالب گزارش‌های مالی به مردم عرضه می‌شود. این گزارش‌ها باید ویژگی‌هایی داشته باشند.

باباجانی (۱۳۷۸)، به نقل از بند ۱۷۷ بیانیه مفهومی شماره ۱ اظهار می‌دارد که:

الف- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند که تعیین نماید آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت‌های سال جاری کافی بوده است؟

ب- گزارشگری مالی باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن مطابق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است؟

تحقق این دو هدف گزارشگری مالی صرفاً با استفاده از مبنای تعهدی امکان‌پذیر است.

باتوجه به اهمیت ویژگی‌های ذکرشده، مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای توسعه‌یافته در دو دهه آخر قرن بیستم به صورت قابل ملاحظه‌ای تحول یافته است. این قبیل کشورها قرن بیست و یکم را در شرایطی آغاز کردند که نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی جدیدی متناسب با ویژگی‌های این قرن طراحی و به عرصه اجرا گذاشته‌اند یا خواهند گذاشت (همان، ۱۳۸۲).

دلایل حرکت دولت‌ها (مدیریت بخش عمومی) در سطح بین‌الملل از مبنای نقدی به سمت تعهدی را می‌توان به عوامل زیر نسبت داد (فدراسیون کارشناسان اروپا^۲، ۲۰۰۷):

- کاهش تنوع سیستم‌های حسابداری بر اثر به‌کارگیری صرف روش نقدی در ادوار گذشته؛
- اهمیت کیفیت گزارش‌های دولت؛ و
- تمایل و تأکید استفاده‌کنندگان از اطلاعات به استفاده از حسابداری تعهدی از جمله هیأت استانداردهای حسابداری مالی.

باتوجه به توضیحات بالا، مبنای تعهدی، یک روش برتر حسابداری برای منفعت اقتصادی هر سازمان است. بند ۱۹۷ بیانیه مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی نیز بر استفاده از مبنای تعهدی در دولت فدرال تأکید و مقرر نموده است؛ مبنای تعهدی به‌طور کلی اطلاعات بهتری از بهای تمام شده‌ی مربوط به تولید کالا و خدمات ارائه می‌دهد؛ لیکن استفاده و کاربرد آن برای هدف معین باید به دقت مورد ارزیابی قرار گیرد (رایبسون^۳، ۲۰۰۲).

از این‌رو، به نظر می‌رسد که در ایران نیز، همانند سایر کشورهایی که این مسیر را برگزیده‌اند؛ بررسی موانع و

4. Singh
5. Todor
6. Thomas

2. Fedration Experts Comtables Europeens (FEE)
3. Robinson

دولت در نیل به اهداف اصلی‌اش مبنی بر تلاش برای بهبود رفاه مادی و معنوی کلیه شهروندان از طریق بهبود کارایی در مصرف منابع یاری رساند.

اما باتوجه به فراوانی مقالات در رابطه با حمایت از اجرای مبنای تعهدی، نباید این مینا را بدون عیب و کامل فرض کرد. وین (۲۰۰۳)، توماس (۲۰۰۷) و ربیعی (۱۳۸۷) معایب زیر را برای مبنای تعهدی ذکر کرده‌اند:

- درک مبنای تعهدی به طور کلی در مقایسه با مبنای نقدی سخت‌تر است و این به دلیل پیچیدگی بیشتر صورت‌های مالی تعهدی نسبت به صورت‌های مالی نقدی است؛
- بالا بودن هزینه‌های استفاده از روش تعهدی به سبب نیاز به آموزش مهارت‌های بیشتر در جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی؛

- بودجه‌بندی تعهدی به این معناست که بودجه‌ها و تخصیص منابع با ارقام حسابداری تعهدی صورت می‌گیرد، تفاوت میان ارقام نقدی و تعهدی می‌تواند حائز اهمیت باشد.

اگر الگوی بودجه‌بندی تعهدی، برای تخصیص منابع نقدی انتخاب شود؛ به نظر می‌رسد مشکلاتی در اندازه‌گیری بهای تمام شده برنامه‌ها در زمان تورم وجود داشته باشد. در واقع می‌توان این‌گونه استدلال کرد که از آنجایی که منابع نقدی از سوی جامعه و از طریق مجلس تخصیص می‌یابد و برای ارائه خدمات به جامعه در اختیار دولت قرار می‌گیرد؛ بودجه‌بندی بر مبنای تعهدی الزامات پاسخگویی را برآورده نمی‌سازد.

مزایا و معایب حسابداری نقدی

استفاده از مبنای نقدی نیز دارای مزایا و معایبی به شرح زیر است. مزایای به‌کارگیری مبنای نقدی نسبت به مبنای تعهدی را می‌توان به شرح زیر بیان کرد (تودور، ۲۰۰۵):

- قابلیت درک آسان آن به وسیله استفاده‌کنندگان به جهت سادگی ذاتی این روش؛

- سهولت اجرا و جمع‌آوری آسان اطلاعات که تا حد زیادی تضمین‌کننده به‌موقع بودن گزارش‌های مالی، قابلیت اعتماد و نیز قابلیت مقایسه آن‌ها است؛

- هزینه‌های اجرای آن پایین است؛

- امکان تعدیل در تطابق با تخصیص بودجه.

علی‌رغم این که مبنای نقدی دارای مزایای بالاست، در دو دهه اخیر کشورهای زیادی سعی در تغییر مبنای خود از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کرده‌اند. این تغییر مینا به خاطر معایبی بوده است که مبنای نقدی داشته است. برخی از

واقعی از عملکرد آن‌ها بر حسب درآمدهای کسب شده و منابع مصرف شده؛

- تسهیل برنامه‌ریزی و فراهم کردن حوزه وسیعی فراروی بخش عمومی، جهت مدیریت مؤثرتر منابع مالی شامل دارایی‌ها و وجه نقد؛

- بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی از طریق ارائه مجموعه وسیعی از اطلاعات مورد نیاز به ویژه در ارتباط با کلیه منابع و تعهدات بخش عمومی؛

- تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه‌های مختلف از طریق نشان دادن جزئیات بهای تمام شده آن‌ها یعنی افزایش دادن شفافیت هزینه‌ها و در نتیجه کمک به مدیریت بهتر عملکرد با کمترین هزینه برای جامعه؛

- ایجاد زمینه لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته شده در سطح بین‌المللی؛

- افزایش قابلیت مقایسه مؤثر جنبه‌های مشابه عملکرد مالی بین بخش‌ها و نمایندگی‌های مختلف دولتی بین وضعیت‌های دوگانه دولت قبل از خصوصی‌سازی بین سازمان‌های بخش عمومی و بخش خصوصی در صورت استفاده هر دو بخش از مبنای تعهدی حسابداری و همچنین بین کشورهای مختلف در سطح بین‌المللی؛

- بهبود و اصلاح سیستم‌های حسابداری با ارائه صورت‌های مالی تعهدی در رأس آن دستیابی به دو عامل کلیدی، پاسخگویی و افزایش شفافیت را امکان‌پذیر می‌سازد. همچنین، تدوین و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی مستلزم کاربرد مبنای تعهدی، به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست.

برخی دیگر از مزیت‌های مبنای تعهدی را که می‌تواند موجب ارجحیت این مینا نسبت به مبنای نقدی باشد توسط مهدوی (۱۳۷۹) و کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸) به صورت زیر بیان شده است:

- مبنای تعهدی اطلاعاتی قابل‌اتکا و کامل در اختیار مدیران قرار می‌دهد، هر چند بستگی به مکان و نحوه به‌کارگیری آن نیز دارد اما روش‌های مبتنی بر تعهدی کامل در حسابداری و گزارشگری بخش خصوصی کاملاً پذیرفته شده و اعتقاد بر این است که اطلاعات مفید و قابل‌اتکایی در اختیار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این قبیل مؤسسات قرار می‌دهد؛

- به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی می‌تواند به

تعهدی و بخش عمومی“ دلایل پیچیده و گیج کننده بودن تهیه بودجه و سایر گزارش های مالی بخش عمومی را بررسی کرده و راه حل هایی در این زمینه پیشنهاد می کند. طبق بررسی وی مبنای تعهدی به عنوان سیستمی با پیچیدگی های غیر ضروری در حساب های بخش عمومی معرفی شده است که ایجاد این حساب ها برای افرادی با دانش ناکافی از حسابداری نامفهوم و ناملموس است و امروزه تلاش جدی برای حل این مشکل ضروری و الزامی به نظر می رسد.

اودا^{۱۰} (۲۰۰۳)، در بررسی “مبنای تعهدی در سازمان های دولتی” اظهار می کند که در بخش عمومی کلیه مخارج و تعهدات باید به محض شناسایی از بودجه مربوط کسر و کلیه درآمدها فقط در صورت اطمینان از تحقق آن ها، مورد شناسایی قرار گیرند. به نظر می رسد که در بودجه بندی و گزارشگری مالی بخش عمومی، بدینی بر خوش بینی ترجیح داده شده است.

سکتور^{۱۱} (۲۰۰۴) بیان می کند که استفاده از مبنای تعهدی در مقایسه با مبنای نقدی سنتی، مطلوب تر به نظر می رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد و نه با بودجه هایی که از پیش مورد توافق قرار گرفته اند، مورد مقایسه قرار می گیرد.

مکفی (۲۰۰۶) در پاسخ به این سؤال که “چگونه مبنای تعهدی پاسخگویی و حاکمیت را بهبود می بخشد” اظهار می کند که گزینش سیستم تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به نمایندگان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه های مختلف منجر می شود.

فدراسیون کارشناسان اروپا (۲۰۰۷)، طی بررسی “مبنای تعهدی در بخش عمومی” به حمایت از به کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی از طریق رویکرد پایین به بالا پرداخته و همچنین، تجربه و اصلاحات انجام گرفته در بخش های کوچک دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری می کند.

هینمن و کونولی^{۱۲} (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان “حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مسیری که همیشه طی نمی شود” به بررسی تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی پرداخته اند. موضوعی که به وسیله بسیاری از دولت ها در دستور کار مدیریت بخش عمومی برای دستیابی به یک بخش متمرکز کسب و کار و مشاهده عملکرد در حال انجام،

معایب عنوان شده توسط هپورس^۷ (۲۰۰۳)، تودور (۲۰۰۵)، مکفی^۸ (۲۰۰۶) و صبوری (۱۳۸۶) به شرح زیر است:

- دامنه محدود و ضعف در نشان دادن تأثیر نتایج معاملات در جریان نقدی، خارج از دوره گزارشگری جاری؛

- عدم توانایی در برآورده ساختن تقاضاهای گسترده برای اطلاعات در ارتباط با دارایی ها و بدهی ها و تأثیر مصارف جاری دارایی های موجود تحت تملک دولت، معاملات، پرداخت های معوق و غیره؛

- تمرکز کامل روی جریان های نقدی و نادیده گرفتن سایر جریان های منابع که می توانند توانایی دولت را برای تهیه کالاها و خدمات در زمان حاضر و در آینده تحت تأثیر قرار دهند (مانند استقراض های انباشته و غیره)؛

- محدود کردن پاسخگویی مدیران و مسؤولین بخش عمومی به استفاده از منابع نقد و نادیده گرفتن پاسخگویی در راستای مدیریت دارایی ها و بدهی ها؛

- عدم تطابق کامل و مناسب درآمدها و هزینه ها و تحریف احتمالی عملکرد؛

- عدم اطمینان نسبت به استفاده کارا از منابع. با توجه به معایب بالا و لزوم حرکت در راستای افزایش پاسخگویی بخش عمومی تغییر مبنای نقدی یا تعدیل آن ضرورت می یابد.

پژوهش های خارجی: در رابطه با مبنای نقدی و تعهدی

در کشورهای مختلف، پژوهش های متعددی صورت پذیرفته است. اغلب صاحب نظران حسابداری بخش عمومی بر این عقیده اند که گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه خود می تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند. در این بخش به طور خلاصه به پاره ای از این نظرات (موافق و مخالف) جهت به کارگیری مبنای تعهدی و پژوهش های انجام شده در این زمینه پرداخته می شود.

آیفک^۹ (۲۰۰۰)، در پژوهشی بر استفاده از مبنای تعهدی تأکید کرده و عنوان می کند؛ استفاده از مبنای نقدی، توانایی پاسخ خواه آن را برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار، به شدت تضعیف می کند زیرا این نظام هیچ گونه اطلاعاتی را درباره چگونگی مدیریت دارایی ها و بدهی های دولت ارائه نمی کند.

رایسنسون (۲۰۰۲)، در مقاله خود تحت عنوان “مبنای

10. Ouda

11. Sector

12. Hyndman & Connolly

7. Hepworth

8. McPhee

9. IFAC

پاسخگویی و پاسخ‌خواهی را به عنوان عوامل مؤثر در به‌کارگیری حسابداری تعهدی ذکر کردند. ولی در این بررسی به رابطه مثبت و منفی این عوامل در به‌کارگیری حسابداری تعهدی اشاره نشده است و صرفاً تأثیر احتمالی عوامل ذکر شده در اجرای حسابداری تعهدی را بررسی کرده‌اند.

باباجانی و مددی (۱۳۸۸)، در پژوهش "امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران" به این نتیجه رسیدند که شرایط لازم برای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی جهت ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فراهم است و این قبیل مؤسسات می‌توانند از مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری خود استفاده کنند.

طالب‌نیا و حسنی (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان "حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان‌های دولتی" بیان می‌کنند که در نگرش سنتی حسابداری بخش عمومی، مبنای نقدی به عنوان روش مناسب‌تر به‌کار می‌رود. در این مینا، تأکید بر تطابق گزارشگری مالی با قوانین و مقررات است. یکی از نتایج این مینا این است که گزارش مقداری بودجه به عنوان بخشی اساسی از صورت‌های مالی بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود. براساس دیدگاه مدرن و باتوجه به کاربرد حسابداری تعهدی در این الگو، تأکید بر کارایی است.

رحمانی و رضایی (۱۳۹۰)، پژوهشی با عنوان "حسابداری تعهدی، زمینه‌ساز حسابرسی عملکرد در بخش عمومی" انجام دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند؛ معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود.

کازمی و کرباسی یزدی (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسؤلیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران" پرداختند؛ ایشان 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 دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که هر پنج عامل بررسی شده از

طراحی شده است. آنان چنین استدلال می‌کنند که مبنای تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

لی و میوس^{۱۳} (۲۰۱۲)، در پژوهشی به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشور رومانی را مورد بررسی و تحقیق قرار داده و به این نتیجه رسیدند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذی‌نفعان بخش عمومی می‌گردد.

بکر و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۴)، در پژوهشی نشان دادند که گروه‌های مختلفی از حسابداران، چالش‌های متفاوتی در هماهنگی با بودجه‌ریزی بر مبنای تعهدی داشته و تلاش‌های بسیاری در راستای اجرای مبنای تعهدی انجام داده‌اند.

برنز^{۱۵} (۲۰۱۴)، در پژوهشی مداخله‌ای با به‌کار بستن سیستم حسابداری تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی موجب ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذی‌نفعان می‌گردد.

کاپرچینو^{۱۶} (۲۰۱۵)، در مطالعه‌ای به بررسی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در شهرداری‌های کشور استرالیا پرداخت. یافته‌ها حاکی از آن است که اثربخشی این سیستم در عملکرد شهرداری‌ها مؤثر بوده است. همچنین پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی از جمله تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است.

پژوهش‌های داخلی: کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۷)،

به بررسی "ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران" پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بر اساس نظر پاسخ‌دهندگان اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی نسبت به سامانه‌های نقدی و نقدی تعدیل شده دارای مزیت است.

کردستانی و ایران‌شاهی (۱۳۸۸)، در پژوهش خود تحت عنوان "عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی" شش عامل مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای نفتی و فرهنگ

13. Ilie & Miose

14. Becker et al

15. Bruns

16. Caperchione

متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی امین تأثیرگذار هستند.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه‌گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که انتخاب راهکار گزار مناسب تأثیر به‌سزایی بر موفقیت فرآیند گزار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد.

موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به‌صورت مقایسه‌ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که بین اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری تعهدی و گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد.

امینی‌مهر و همکاران (۱۳۹۴)، با مطالعه موردی در دانشگاه خوارزمی تهران به بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. همچنین حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. افزون بر این، نتایج حاصل نشان داد که حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

حاجی‌ها و امیرطاهری (۱۳۹۴)، در مطالعه‌ای با هدف بررسی استفاده از رویه‌های جدید حسابداری تعهدی، جهت ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذی‌نفعان و ارزش‌گذاری در خدمات عمومی شهرداری‌های شهر به این نتیجه دست یافتند که تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذی‌نفعان و ارزش‌گذاری بالاتر خدمات عمومی شهرداری‌ها می‌شود.

رستمی و کهنسال (۱۳۹۵)، به بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی پرداخته‌اند. مطالعه آن‌ها بر اهمیت ارائه صورت‌های مالی تلفیقی توسط بخش عمومی تأکید داشته و به تشریح ارتباط بین صورت‌های مالی تلفیقی تهیه شده توسط بخش عمومی و بخش خصوصی می‌پردازد. نتیجه اصلی مطالعه مفهومی حاضر، آن است که مؤسسات بخش عمومی باید اقدام به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی نموده و در این مسیر، دولت‌ها و نهادهای قانون‌گذار،

موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد.

وکیلی‌فرد و نظری (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اجرای نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداختند. آن‌ها از طریق توزیع پرسشنامه بین نمونه‌ای از مدیران مالی، رؤسای حسابداری و حسابداران شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور و واحدهای تابعه، نشان دادند که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است.

مهرالحسنی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهش خود با عنوان "مرور نظام‌مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت: چالش‌ها و راهکارها" به بررسی نظام‌مند چالش‌های اجرایی حسابداری تعهدی در بخش دولتی در سال ۱۳۹۱ پرداختند. آن‌ها بر اساس پژوهش‌های پیشین چالش‌های مربوط به استقرار سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی را در ۶ طبقه‌ی مدیریت و رهبری (توجه و حمایت مدیریت ارشد از اجرا)، پیروان (حضور ممیزین حسابداری و تیم‌های مشاوره تخصصی در سطوح اجرایی سیستم)، محیط (سیستم نظارتی)، ساختار (ساختار تشکیلاتی متناسب با تحول و وجود یک سیستم مناسب ارزیابی عملکرد در کار)، نیروی انسانی (تخصص و خبرگی نیروی انسانی، انگیزه و رضایت افراد) و فرآیندها و استانداردهای کاری (تدوین استراتژی و طرح اجرایی، بازخورد از نحوه اجرا و وجود یک چارچوب نظری مختص بخش دولتی) قرار دادند.

حاجی‌ها و استادامیرزایی (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران پرداختند. طبق یافته‌های پژوهش ایشان می‌توان اینگونه استنباط کرد که به نظر حسابرسان در هر دو گروه، مبنای تعهدی تأثیر زیادی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد. همچنین، دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در این مورد، یکسان است.

یاوری و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی به ویژه دانشگاه علوم انتظامی امین پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان‌دهنده آن است که عوامل مدیریت، نیروی انسانی

$$n = \frac{NZ_{\alpha/2}^2 \delta^2}{\epsilon^2(N-1) + (Z_{\alpha/2}^2 + \delta^2)} = 120 \quad \text{رابطه (۲)}$$

روش اجرای پژوهش

روش اجرای پژوهش، روش پیمایشی است و از پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده‌است. در ابتدا برای تعیین موضوع و مبانی نظری پژوهش با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای اطلاعات جمع‌آوری شد. سپس پرسشنامه‌ای با ۲۴ سؤال از نوع "بسته-پاسخ" طراحی و برای هر سؤال از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. در ذیل آمار توصیفی نمونه انتخابی ارائه شده‌است.

آزمون روایی پرسشنامه

روایی آزمون عبارت است از توانایی ابزار مورد نظر در اندازه‌گیری صفتی که آزمون برای اندازه‌گیری آن ساخته شده است. روش‌های متعددی برای تعیین روایی آزمون مورد

جدول ۱. توزیع آزمودنی‌ها بر حسب جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۶۶	۹۰/۴
زن	۷	۹/۶
کل	۷۳	۱۰۰

جدول ۲. توزیع آزمودنی‌ها بر حسب سمت سازمانی

سن	فراوانی	درصد
مدیر مالی	۱۲	۱۶/۴
حسابداری دولتی	۶۱	۸۳/۶
کل	۷۳	۱۰۰

جدول ۳. توزیع آزمودنی‌ها بر حسب رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
حسابداری	۷۰	۹/۹۵
مدیریت	۱	۱/۴
اقتصاد	۲	۲/۷
سایر	۰	۰
کل	۷۳	۱۰۰

نقشی اساسی در معرفی و توسعه این دسته از گزارش‌های مالی ایفا می‌کنند.

فرضیه‌های پژوهش

برای پاسخ به سؤال پژوهش، فرضیه‌ها به صورت زیر بیان شده‌است:

- مدیران سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی هستند.
- حسابداران سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی هستند.
- نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت از به‌کارگیری مبنای تعهدی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.
- نبود استانداردهای مدون برای حسابداری بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.
- نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.

جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را کلیه مدیران مالی و حسابداران شاغل در دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی تشکیل می‌دهند. برای محاسبه حجم نمونه از رابطه ۲ استفاده شد. در این رابطه Z مقدار احتمال نرمال استاندارد است که برابر با $1/69$ است. α سطح خطا برابر با $0/05$ است δ انحراف معیار برای داده‌های طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت از رابطه ۱ برابر با $0/766$ محاسبه شده است (مؤمنی و فعال‌قیومی، ۱۳۸۹).

ϵ دقت مورد نظر پژوهشگران است که طبق پژوهش‌های مشابه کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸)، برابر با $0/1$ فرض شده است. محدوده جامعه به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات تعداد مدیران مالی و حسابداران دولتی سازمان‌های دولتی به طور تقریبی بین ۴۰۰ تا ۴۵۰ نفر تخمین زده شد. با توجه به فرمول کوکران، حجم نمونه حدود ۱۲۰ نفر به دست می‌آید. از پرسشنامه‌های توزیع شده جمعا ۷۳ پرسشنامه دریافت شد که نرخ پاسخگویی برابر با ۶۱ درصد است.

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = 0/667 \quad \text{رابطه (۱)}$$

بین نیمه‌ها $I_t = 97\%$ به دست آمده است که باتوجه به رابطه ۳،

$$r_{tt} = \frac{2 * (.97)}{1 + .97} = .984$$

ضریب پایایی کل آزمون به این صورت محاسبه می‌شود:

روش ضریب آلفای کرونباخ: در این روش اجزا یا

$$r_{\alpha} = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum \delta_i^2}{\delta^2} \right)$$

سنجش ضریب پایایی

آزمون به کار می‌روند. پایایی کل پرسشنامه از طریق رابطه ۴ بدست می‌آید.

$K =$ تعداد فرضیه‌ها؛

$$\delta_j^2 = \text{واریانس نمرات سؤالات هر بخش (واریانس}$$

سؤالات مربوط به هر فرضیه)؛ و

$$\delta^2 = \text{واریانس نمرات کل آزمون.}$$

باتوجه به محاسبات صورت گرفته در نرم افزار

SPSS17 مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه

$I_{\alpha} = 0.589$ به دست آمد. باتوجه به آزمون پایایی

پرسشنامه با استفاده از دو آزمون "دو نیمه کردن" و "ضریب

آلفای کرونباخ" هیچ سؤالی حذف نشده است و می‌توان نتیجه

گرفت که پرسشنامه از پایایی قوی برخوردار است و آزمون

سؤالات پژوهش، اطلاعات مفیدی به ما خواهد داد.

روش آماری

در ابتدا باید برای انتخاب روش آزمون از نرمال بودن

داده‌ها جمع‌آوری شده اطمینان حاصل شود. برای این منظور

از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S) استفاده شد.

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S)

استفاده قرار می‌گیرد. در این بررسی از روش منطقی استفاده کرده‌ایم، روش منطقی خود شامل دو روش می‌باشد (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹):

ظاهری: نشان‌دهنده روایی ظاهری پرسشنامه می‌باشد و

باید پرسشنامه حداقل دارای روایی ظاهری باشد.

محتوایی: در این حالت کمیت و کیفیت سؤالات از نظر

خبرگان مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در این بررسی روایی ظاهری رعایت شده است و برای

روایی محتوایی، اصلاحات لازم انجام شد و کمیت و کیفیت

سؤالات با نظر چند تن از اساتید تأیید شده است.

آزمون پایایی پرسشنامه

برای ارزیابی قابلیت اطمینان (پایایی) پرسشنامه از دو

آزمون "روش دو نیمه کردن" و "روش ضریب آلفای

کرونباخ" که تأیید بر همسانی درونی دارد استفاده شد.

روش دو نیمه کردن: در این بررسی ضریب همبستگی

جدول ۴. توزیع آزمودنی‌ها بر حسب مدرک تحصیلی

تحصیلات	فراوانی	درصد
کارشناسی	۴۱	۵۶/۱
کارشناسی ارشد	۳۱	۴۲/۵
دکترا	۱	۱/۴
سایر	۰	۰
کل	۷۳	۱۰۰

جدول ۵. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

نمونه	تعداد	
۷۳		
۴/۳۹۸۱	میانگین	معیارهای نرمال بودن
۰/۳۸۴۸۵	انحراف معیار	
۱/۷۶۰	ضریب کولموگروف - اسمیرنوف	
۰/۰۰۴	Sig	

H₁: میانگین < ۳

تأیید فرض صفر به این معنا است که میانگین سؤالات مربوط به هر فرضیه کمتر از ۳ است یعنی اکثر افراد نمونه با گزینه کاملاً مخالفم، مخالفم و بی‌نظمم اتفاق نظر داشته‌اند و رد فرض صفر به این معنی است که اکثر افراد نمونه با گزینه موافقم و کاملاً موافقم، اتفاق نظر دارند. جدول شماره ۶ آمار توصیفی شامل میانگین، میانه، انحراف معیار و ضریب چولگی را برای هر ۵ فرضیه به تفکیک نشان می‌دهد.

جدول ۷ نتایج آزمون دوجمله‌ای را برای ۵ فرضیه با سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد.

نتایج آزمون فرضیه اول

مدیران سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی هستند. با توجه به تعداد و درصد مشاهدات در فرضیه اول به دلیل آنکه نسبت‌های مشاهده شده در این فرضیه، بیشتر از ۰/۵ (گزینه بی‌نظم در طیف لیکرت) است می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظم در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود تعداد افرادی که در گروه دوم (پاسخ‌های بالای متوسط) قرار دارند ۷۰ نفر و برابر با ۹۶٪ از کل نمونه می‌باشد. بنابراین با توجه به معناداری آزمون (Sign) که کمتر از ۰/۰۵ است می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه اول یعنی مانع بودن مدیران سازمان‌های دولتی، تأیید می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه دوم

حسابداران سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی هستند. تعداد و درصد مشاهدات در این فرضیه و در گروه دوم آزمون (پاسخ‌های بالای متوسط) ۶۲ نفر و برابر با

یکی از روش‌هایی که آزمون می‌کند آیا داده‌ها از توزیع نرمال پیروی می‌کند یا خیر؛ آزمون تک نمونه‌ای کولموگروف-اسمیرنوف است. برای آزمون نرمال بودن داده‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ از این آزمون استفاده شده است. همان‌گونه که جدول ۵ نشان می‌دهد؛ سطح معنی‌دار محاسبه شده برای سؤالات پرسشنامه کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض توزیع نرمال داده‌ها پذیرفته نمی‌شود و داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار نیستند.

با توجه به نرمال نبودن داده‌های پرسشنامه برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده شده است. آزمون‌های ناپارامتریک عموماً برای بررسی فرضیه‌هایی با متغیرهای کیفی مورد استفاده قرار می‌گیرند. این آزمون‌ها مستلزم فرض خاصی درباره شکل توزیع جامعه (مانند نرمال بودن) نیستند و همچنین برای آزمون فرضیه‌های مطرح شده در ارتباط با نمونه‌هایی بسیار کوچک بسیار مفید می‌باشند و فهم و استفاده از آن‌ها معمولاً ساده‌تر از آزمون‌های پارامتری است. اکثر آزمون‌های پارامتریک دارای معادل‌های ناپارامتریک هستند. آزمون ناپارامتریک معادل آزمون پارامتریک میانگین یک جامعه (t-test)، آزمون دو جمله‌ای است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹).

یافته‌های پژوهش

با توجه به نرمال نبودن جامعه برای تأیید و یا رد فرضیه‌های پژوهش از آزمون دو جمله‌ای استفاده شده است. میانگین فرضی در این آزمون عدد ۳ (معادل گزینه "بی‌نظم" در طیف لیکرت) در نظر گرفته شده است و انتخاب گزینه‌های کاملاً مخالفم و مخالفم به منزله رد فرضیه پژوهش است و گزینه‌های کاملاً موافقم و موافقم به منزله تأیید فرضیه پژوهش است. به این منظور فرض صفر و مقابل آن به شرح زیر تعریف شده است:

$$H_0: \text{میانگین} \geq 3$$

جدول ۶. آمار توصیفی فرضیه‌های پژوهش

شرح	فرضیه ۱	فرضیه ۲	فرضیه ۳	فرضیه ۴	فرضیه ۵
تعداد معتبر	۷۳	۷۳	۷۳	۷۳	۷۳
میانگین	۴/۲۵۶۱	۴/۱۵۴۱	۴/۲۲۶۰	۴/۱۲۳۳	۴/۱۱۶۴
میانه	۴/۵	۴/۵	۴/۵	۴/۲۵	۴/۲۵
انحراف معیار	۰/۶۵۰۰۹	۰/۸۳۷۱۱	۰/۶۰۶۹۱	۰/۷۱۷۰۱	۰/۸۰۸۰۳
چولگی	-۱/۲۱۲	-۰/۹۹۸	-۰/۸۴۳	-۰/۸۱۵	-۰/۵۵۰

جدول ۷. نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه‌ها

Sig (دوطرفه)	درصد مشاهدات	تعداد	طبقه‌بندی		
۰/۰۰۰	۰/۰۴	۳	≥ 3	گروه ۱	فرضیه ۱
	۰/۹۶	۷۰	< 3	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	
۰/۰۰۰	۰/۱۵	۱۱	≥ 3	گروه ۱	فرضیه ۲
	۰/۸۵	۶۲	< 3	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	
۰/۰۰۰	۰/۰۷	۵	≥ 3	گروه ۱	فرضیه ۳
	۰/۹۳	۶۸	< 3	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	
۰/۰۰۰	۰/۱۵	۱۱	≥ 3	گروه ۱	فرضیه ۴
	۰/۸۵	۶۲	< 3	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	
۰/۰۰۰	۰/۱۴	۱۰	≥ 3	گروه ۱	فرضیه ۵
	۰/۸۶	۶۳	< 3	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	

همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود معناداری آزمون (Sign) فرضیه سوم ۰/۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است و فرضیه سوم مبنی بر نبود قوانین و مقررات حمایت‌کننده اجرای حسابداری تعهدی نیز تأیید می‌شود.

لازم به ذکر است با توجه به الزامات قانونی بسیاری از واحدهای فعال در بخش عمومی بایستی از سال ۱۳۹۴ به بعد بر مبنای تعهدی به گزارشگری بخش عمومی بپردازند بنابراین یکی از موانع بر سر راه اجرایی شدن مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی از سر راه برداشته شده است.

نتایج آزمون فرضیه چهارم

نبود استانداردهای مدون برای حسابداری بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در

۸۵٪ از کل نمونه می‌باشد. بنابراین به دلیل آنکه نسبت‌های مشاهده شده در این فرضیه، در گروه دوم (پاسخ‌های بالای متوسط) بیش‌تر از گروه اول (پاسخ‌های پایین متوسط) است می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود معناداری آزمون (Sign) فرضیه دوم کمتر از ۰/۰۵ است و می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه دوم تأیید می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه سوم

نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت از به‌کارگیری مبنای تعهدی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.

تعداد و درصد افراد در گروه دوم آزمون (پاسخ‌های بالای متوسط) ۶۸ نفر و برابر با ۹۳٪ از کل نمونه می‌باشد و

سازمان‌های بخش عمومی است.

تعداد و درصد افراد در گروه دوم آزمون (پاسخ‌های بالای متوسط) برای فرضیه چهارم ۶۲ نفر و برابر با ۸۵٪ از کل نمونه می‌باشد و همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود معناداری آزمون (sign) فرضیه چهارم ۰/۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است و فرضیه چهارم مبنی بر نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی به عنوان مانعی برای اجرای حسابداری تعهدی پذیرفته می‌شود.

لازم به ذکر است باتوجه به تدوین استانداردهای بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی، از سال ۱۳۹۳ تاکنون ۴ بخش به عنوان مفاهیم نظری گزارشگری مالی تصویب شده است، افزون بر این ۶ استاندارد و ۳ پیش‌نویس استاندارد جهت نظرخواهی عمومی منتشر شده است و پیش‌نویس مقدماتی ۲ استاندارد نیز تهیه شده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت در جهت رفع این مانع نیز گام‌هایی برداشته شده است.

نتایج آزمون فرضیه پنجم

نمود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.

تعداد و درصد افراد در گروه دوم آزمون (پاسخ‌های بالای متوسط) برای فرضیه پنجم ۶۳ نفر و برابر با ۸۶٪ از کل نمونه می‌باشد و همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود معناداری آزمون (sign) فرضیه پنجم ۰/۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است و فرضیه پنجم مبنی بر نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به عنوان مانعی برای اجرای حسابداری تعهدی پذیرفته می‌شود.

بنابراین، تمام ۵ فرضیه پژوهش تأیید می‌شود و می‌توان عنوان کرد که مدیران سازمان‌های دولتی، حسابداران سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی از مشکلات و مانع به‌کارگیری مبنای تعهدی به شمار می‌روند.

بحث و نتیجه‌گیری

در دنیای امروز اطلاعات به عنوان مهم‌ترین دارایی یک مؤسسه تلقی می‌شود و سامانه اطلاعات حسابداری هر مؤسسه می‌تواند بخش عمده این اطلاعات را در اختیار مدیران و سایر استفاده‌کنندگان قرار دهد و کامل، جامع و مانع بودن اطلاعات در بازارهای رقابتی می‌تواند ابزار نیرومندی برای مدیران یک سازمان یا مؤسسه برای دستیابی به اهداف و راه‌کارهای سازمانی و استفاده کارآمد و اثر بخش از منابع محدود در اختیار سازمان قرار داده و همچنین عامل افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران تلقی شود. بنابراین، مبنای تهیه این اطلاعات می‌تواند تأثیر به‌سزایی در مطلوبیت آن داشته باشد. در دو دهه اخیر کشورهای بسیاری در جهت تغییر مبنای نقدی به تعهدی در سازمان‌های دولتی گام برداشته‌اند و توانسته‌اند سیستم تعهدی را در بخش عمومی اجرا کنند. اما در ایران هنوز به دلیل برخی موانع موفق به به‌کارگیری از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی نبوده‌ایم، هرچند با توجه به الزامات قانونی، بسیاری از واحدهای فعال در بخش عمومی بایستی از سال ۱۳۹۴ به بعد بر مبنای تعهدی به گزارشگری بخش عمومی بپردازند و سازوکارهای لازم از طریق تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا حدودی سامان‌دهی شده است و می‌توان اذعان داشت برخی از موانع بر سر راه اجرایی شدن مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی از سر راه برداشته شده است، اما کماکان موانعی پیش‌روی اجرایی شدن مبنای تعهدی وجود دارد.

در این پژوهش سعی شده که با شناسایی موانع و مشکلات پیش‌روی اجرای مبنای تعهدی در سازمان‌های دولتی گامی در راستای تحقق تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی برداشته شود. مدیریت، حسابداران دولتی، قوانین و مقررات، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران و نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در این پژوهش به عنوان موانع اجرای حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی استان خراسان رضوی در نظر گرفته شده است. طبق نتایج به دست آمده برای اجرای موفق تغییر مبنای نقدی سازمان‌های دولتی به مبنای تعهدی باید:

- مدیران سازمان‌های دولتی حامی این تغییر باشند و مزایا و معایب اجرای مبنای تعهدی برای آن‌ها روشن شود تا بتوانند خود را با این تغییر هماهنگ سازند و از این تغییر استقبال کنند نه به عنوان مانعی در جهت عدم تغییر مبنای درآیند.

جدول ۸. وضعیت تدوین مفاهیم نظری گزارشگری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

شرح	عنوان	نحوه انتشار	معادل استاندارد در بخش خصوصی
مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی	بخش اول: اهداف گزارشگری مالی	استانداردهای مصوب	مفاهیم نظری گزارشگری مالی
	بخش دوم: واحد گزارشگر	استانداردهای مصوب	
	بخش سوم: عناصر صورت‌های مالی	استانداردهای مصوب	
	بخش چهارم: ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی	استانداردهای مصوب	
استانداردهای حسابداری بخش عمومی	شماره ۱: نحوه ارائه صورت‌های مالی	استانداردهای مصوب	استاندارد شماره ۱: نحوه ارائه صورت‌های مالی
	شماره ۲: نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی	استانداردهای مصوب	معادل ندارد
	شماره ۳: درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)	استانداردهای مصوب	معادل ندارد
	شماره ۴: درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای	استانداردهای مصوب	استاندارد شماره ۳: درآمد عملیاتی
	شماره ۵: دارایی‌های ثابت مشهود	استانداردهای مصوب	استاندارد شماره ۱۱: دارایی‌های ثابت مشهود
	شماره ۶: موجودی‌ها	استانداردهای مصوب	استاندارد شماره ۸: حسابداری موجودی مواد و کالا
	شماره ۷: دارایی‌های نامشهود	پیش‌نویس استاندارد جهت نظرخواهی	استاندارد شماره ۱۷: دارایی‌های نامشهود
	شماره ۸: ذخائر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی	پیش‌نویس استاندارد جهت نظرخواهی	استاندارد شماره ۴: ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی
	شماره ۹: حسابداری مخارج استقراض	پیش‌نویس استاندارد جهت نظرخواهی	استاندارد شماره ۱۳: حسابداری مخارج تأمین مالی
	شماره ۱۰: تغییر در رویه‌های حسابداری	تهیه پیش‌نویس اولیه	باتوجه به عدم انتشار عمومی به صورت دقیق نمی‌توان معادلی در نظر گرفت
	شماره ۱۱: تلفیق	تهیه پیش‌نویس مقدماتی	

- - حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی نیز باید آموزش‌های لازم را برای اجرای مبنای تعهدی در سازمان‌های دولتی ببینند و این امر جز با حمایت مراکز آموزش عالی محقق نمی‌شود.
 - - قوانین و مقررات جدید مبنی بر اجبار توأم با حمایت از سازمان‌های دولتی برای اجرای هر چه سریع‌تر مبنای تعهدی تصویب شود همچنین قوانین و مقرراتی که خود به عنوان مانعی برای اجرای این مبنای در سازمان‌های دولتی است؛ اصلاح شود.
 - - استانداردهای حسابداری دولتی و چارچوب نظری منظم و مدونی برای مبنای تئوریک و نظری به‌کارگیری حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی منطبق با شرایط کشور تدوین شود و همچنین از سازمان‌های دولتی در مقابل منابع مورد استفاده این سازمان‌ها توسط دولت و مردم پاسخ‌خواهی شود و اجبار برای افزایش پاسخگو بودن سازمان‌های دولتی در مقابل حق پاسخ‌خواهی مردم و نهادهای قانونی بیش‌تر شود.
- منابع**
- امینی‌مهر، اکبر؛ حجازی، رضوان و شهیم‌پرمهر، ضیال‌الدین. (۱۳۹۴). "بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران)". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۲(۲)، ۵۵-۶۶.
 - باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). "بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱(۲۸)، ۵۶-۸۰.
 - باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). "نقش و مسؤولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی". *دوماهنامه حسابرس*، ۲(۷)، ۲۶-۳۴.
 - باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰(۳۱)، ۹۷-۱۳۰.
 - باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "مسؤولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه GASB34". *پژوهش‌نامه علوم انسانی و اجتماعی*، ۳(۸)، ۳۵-۶۱.
 - باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی (چاپ دوم)*. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
 - باباجانی، جعفر و ستایش، محمدحسین. (۱۳۸۶). "تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخگویی مالی و عملیاتی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۴(۴۹)، ۴۵-۶۶.
 - حاجیه‌ها، زهره و استادمیرزایی، امیر. (۱۳۹۲). "بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران". *مجله حسابداری سلامت*، ۲(۶)، ۱۹-۳۹.
 - حاجی‌ها، زهره و امیرطاهری، کرامت. (۱۳۹۴). "رابطه استفاده از رویه‌های نوین حسابداری و ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان خدمات عمومی در شهرداری‌های تهران". *مجله حسابداری دولتی*، ۲(۳)، ۵۳-۵۸.
 - دستگیر، محسن؛ جمشیدیان، مهدی و جدیدی، عباس. (۱۳۸۲). "بررسی تأثیر ویژگی‌های سیستم اطلاعات حسابداری بر بهبود تصمیم‌گیری مدیران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰(۳۴)، ۲۷-۵۰.
 - رحمانی، علی و رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی". *مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی*، ۲۸۳، ۲۶۲-۲۷۱.
 - رحیمیان، نظام‌الدین. (پاییز و زمستان، ۱۳۸۷). "حسابرسی دولتی و انواع آن". *مجله دانش حسابرسی*، ۲۷، ۴-۱۶.
 - رستمی، شعیب و کهنسال، ثمین. (۱۳۹۵). "بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی". *مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۵(۱۸)، ۱۰۰-۱۱۳.
 - رفیعی، افسانه. (۱۳۸۷). "کاربرد مبنای تعهدی در حسابداری دولتی". *دوماهنامه حسابرس*، ۴۰، ۸۶-۹۱.
 - سازمان حسابرسی. (۱۳۷۶). "کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی-دستورالعمل حسابرسی طرح‌های عمرانی". (۱۱۵)۱.
 - صادقی، علی و پورکریمی، فاطمه. (۱۳۸۸). *راهنمای نرم‌افزار آماری SPSS. 17 (چاپ اول)*. تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی واحد تهران.
 - صبور، مصطفی. (۱۳۸۶). "شفافیت بودجه‌ای". *دوماهنامه حسابرس*، ۳۷، ۵۰-۵۵.
 - طالب‌نیا، قدرت‌الله و حسنی، محسن. (۱۳۹۰). "حسابداری

- حسابداری سلامت، (۱)، ۱۱۱-۱۲۵.
- یآوری، علی؛ احمدی، ایرج و روضه‌ای، منصور. (۱۳۹۲). "ضرورت بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین". توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی، ۲(۲۸)، ۱۲۹-۱۴۸.
 - Becker, S. D., Jagalla, T. & Skaerbaek, P. (2014). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants". *Identities Critical Perspectives on Accounting*, 25 (4), 324-338.
 - Bruns, H. J. (2014). "HR Development in Local Government: How and Why does HR Strategy Matter in Organizational Change and Development?". *Business Research*, 7 (1), 1-49.
 - Caperchione, E. (2015). "Standard Setting in the Public Sector: State of the Art". In *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*, Palgrave Macmillan UK, 1-11.
 - Sector, D. P. (2004). "Mastering the Transformation: New Public Management". *Accrual Accounting and Budgeting*, The Hague: Deloitte.
 - Fedration Experts Comtables Europeens (FEE). (2007). "Accrual Accounting in the Public Sector". *Paper of the FEE Public Sector Committee*.
 - Hepworth, N. (2003). "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government". *Public Money & Management Review*, 23 (1), 37-43.
 - Hyndman, N. & Connolly. C. (2011). "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken". *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
 - IFAC. (2000). "Government Financial Reporting: Issues and Practices". *Public Sector Study 11*, New York: Public Sector Committee.
 - Ilie, E., & Miose, N. M. (2012). "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania". *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39.
 - McPhee, Ian (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australia Public*
- تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان‌های دولتی". *دوماهنامه حسابرس*، ۵۵، ۶۶-۷۳.
- کاظمی، محمد و کرباسی‌یزدی، حسین. (۱۳۹۱). "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسؤولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران". *دانش حسابرسی*، ۱۲(۴۸)، ۲۳-۴۴.
 - کرباسی‌یزدی، حسین و طریقی، علی. (۱۳۸۸). "ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی تهران". *دانش حسابرسی*، ۷(۱۶-۲۷).
 - کردستانی، غلامرضا و ایران‌شاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی". *دانش حسابرسی*، ۲۸، ۱۰-۲۱.
 - کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین و شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). "بررسی رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه‌گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۹-۲۰.
 - مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران". *دوماهنامه حسابرس*، ۲(۷)، ۳۸-۴۳.
 - مهرالحسنی، محمدحسین؛ ابوالحلاج، مسعود؛ نکویی مقدم، محمود؛ دهنویه، رضا و امامی، مزگان. (۱۳۹۲). "مرور نظام‌مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت: چالش‌ها و راهکارها". *مدیریت اطلاعات سلامت*، ۱۰(۵)، ۷۵۰-۷۶۰.
 - موسوی‌شیری، محمود؛ صادقی، محمدحسین و فاتح، حسین. (۱۳۹۳). "بررسی ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۲۹-۳۸.
 - مؤمنی، منصور و فعال‌قیومی، علی. (۱۳۸۹). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS (چاپ سوم)*. تهران: انتشارات کتاب نو.
 - وکیلی‌فرد، حمیدرضا و نظری، فرزاد. (۱۳۹۱). "عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی".

- Sector Finance and Management Conference*, 1-11.
- Ouda, H. (2003). "Accrual Accounting in the Government Sector". *Public Fund Digest*, 3 (2), 52- 73.
 - Robinson, M. (2002). "Accrual Accounting and The Public Sector". Working Paper.
 - Singh, R. (December, 2005). "Accrual accounting in the public sector a case study of the nancial reporting of local government councils in Fiji". *The Fourth Accounting History International Conference*, Braga, Portugal.
 - Thomas, H. B. (2007). "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?". *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, 12 (3), 1-18.
 - Todor, A. (2005). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *FEE Public, Studia Oeconomica*, 43-45.
 - Wynne, A. (2003). "Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?". Paper for a Conference on Public Law and the Modernizing State in Oeiras, Portugal, 3-6.

