Archive of SID

Journal of Financial Accounting Knowledge
Vol.6, No.2, Summer 2019

The Status of Implementation of Audit Organization's Accounting Standards in the Public Sector Institutions of Islamic Republic of Iran

Jafar Babajani
Professor, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran,Iran. jafar.babajani@gmail.com
Ghasem Bolou
Associate Professor, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran ,Iran. ghblue20@yahoo.com
Shahram Ebrahimpour
PhD Student of Accounting, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.* sh.ebrahimpour@atu.ac.ir

Abstract

Objective: Many countries are implementing accrual based accounting standards in their public organizations. Current status and capacities should be considered realistically in order to succeed in implementation of these standards.this research aims to study status of implementation of Audit Organization's accounting standards in the public sector institutions of Islamic Republic of Iran and to determine the gap between status quo and desired situation.
Method: In this research, factors affecting implementation of accounting standards of public sectors were identified and expert opinion about them was asked through questionnaires given to experts working in public sector institutions. In the designed questionnaire experts were asked to assess current status of factors affecting implementation of Audit Organization's accounting standards in the public sector institutions of our country by considering their importance. Received responses were analyzed using Fuzzy Delphi research method and appropriate statistical tests.
Results: Research findings indicate that, according to consensus of experts, factors of affect on implementation of accounting standards of public sector in Iran are not implemented appropriately and in all cases there is a meaningful difference between status quo (what there is currently) and desired condition (what should be).
Conclusion: According to the research findings, public sector organizations can help to close the gap between current situation and desired situation and successful implementation of these standards by accurate planning and fixing weak points in implementation of accounting standards.
Contribution: findings of this research can help to identify weakness points and strength points in implementation of accounting standards and to determine needs of public sector institutions for successful planning and implementation of a transition process to new accounting system.
Keywords: Accrual Based, Implementation Status, Public Sector Accounting Standards.

*Received on 2019/ Janaury / 4 Accepted on 2019 /May /7
DOI: 10/30/479/jfak.2019.9883.2371

www.SID.ir

Archive of SID

مجله علمی دانش حسابداری مالی
دوره ۶- شماره(۲) ، پیاپی ۲۱، تابستان ۱۳۹۸ صفحه ۱-۲۸

وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران

جعفر باباجانی
استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. babajani@gmail.com
قاسم بولو
دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایرانghblue20@yahoo.com .
شهرام ابراهیم پور*
دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.
sh.ebrahimpour@atu.ac.ir

چکیده

هدف: تعداد زیادی از کشورها در حال پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بر مبنای تعهدی در نهادهای بخش عمومی خود هستند. به‌منظور پیاده‌سازی موفق باید با نگاهی واقع‌بینانه به ظرفیت‌ها و وضعیت موجود توجه شود. هدف این پژوهش بررسی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران و تعیین شکاف بین وضعیت موجود با وضعیت مطلوب می‌باشد.

روش: در این پژوهش، عامل‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، شناسایی و از طریق پرسشنامه مورد نظرخواهی خبرگان و صاحب‌نظران شاغل در نهادهای بخش عمومی کشور قرار گرفته است. در پرسشنامه طراحی شده، از خبرگان خواسته شده است وضعیت موجود عامل‌های مؤثر در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور را با در نظر گرفتن میزان اهمیت این عامل‌ها، ارزیابی کنند. پاسخ‌های دریافتی با بهره‌گیری از روش تحقیق دلفی فازی و استفاده از آزمون‌های مناسب آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش بیانگر این است که طبق اجماع نظر موافق خبرگان، عامل‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست و در تمامی موارد بین وضعیت موجود (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) تفاوت معنادار وجود دارد.

نتیجه‌گیری: با توجه به یافته‌های پژوهش، نهادهای بخش عمومی کشور می‌توانند با برنامه‌ریزی دقیق و رفع نقاط ضعف موجود پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، در مسیر کاهش شکاف وضعیت کنونی با وضعیت مطلوب و پیاده‌سازی موفق این استانداردها حرکت کنند.

دانش‌افزایی: یافته‌های این پژوهش می‌تواند به کسب شناخت نقاط ضعف و قدرت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری و مشخص کردن نیازهای نهادهای بخش عمومی کشور برای تدوین برنامه و اجرای موفق فرایند گذار به‌نظام حسابداری جدید کمک کند.

واژگان کلیدی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی، وضعیت پیاده‌سازی.

---

* تاریخ دریافت:۱۳۹۷/۱۰/۱۴ تاریخ پذیرش:۱۳۹۸/۰۲/۱۷

www.SID.ir

Archive of SID

۱- مقدمه

شروع موج اصلاحات در سیستم‌های اطلاعات مالی، یک عنصر ضروری برای بهبود مدیریت و تصمیم‌گیری نهادهای بخش عمومی است که مدیریت مالی عمومی نوین نامیده می‌شود (گاتری و همکاران، ۱۹۹۹). سنگ بنای اصلاح سیستم‌های اطلاعات مالی، معرفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، به‌جای سیستم‌های حسابداری نقدی سنتی است (لاپسلی،۱۹۹۹). در حال حاضر تعداد زیادی از دولت‌ها سیستم‌های حسابداری تعهدی را پیاده‌سازی کرده‌اند. از دهه گذشته، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی۱، که قبلاً با عنوان کمیته بخش عمومی۲ فدراسیون بین‌المللی حسابداران شناخته می‌شد، مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری این نهاد را به‌منظور تسهیل و حمایت از این اصلاحات توسعه داده است (کریستینس و همکاران،۲۰۰۹؛ ۲).

همسو با تحولات بین‌المللی، فرایند اصلاح نظام حسابداری بخش عمومی ایران نیز به‌طور رسمی از اوایل سال ۱۳۸۸در راستای بسترسازی برای ایجاد تحوّل در نظام حسابداری بخش عمومی در دستور کار قرار گرفت. برای این منظور، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و سازمان حسابرسی تشکیل شد. تا اواخر سال ۱۳۹۳ تعدادی بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی و تعدادی استانداردهای حسابداری، با استفاده از مفاهیم نظری و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی[۳] مبتنی بر حسابداری تعهدی توسط کمیته یادشده تصویب و برای اجرا از تاریخ ۹۴/۱/۱ در نهادهای بخش عمومی کشور، ابلاغ گردید. از سوی دیگر، طبق ماده ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت(۲)، حسابداری تعهدی باید ظرف مدت سه سال یعنی تا پایان سال ۱۳۹۶ به‌طور کامل در نهادهای بخش عمومی کشور به اجرا در می‌آمد. به دلایلی که در جای مناسب اشاره خواهد شد، استقرار استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور طبق برنامه‌ریزی و زمان‌بندی یادشده به پایان نرسیده و هنوز ادامه دارد.

به همین دلیل و با توجه به این‌که عوامل (ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها) مؤثر بر پیاده‌سازی این استانداردها در تحقیق باباجانی و همکاران (۱۳۹۷) قبلاً شناسایی شده است و در ادامه بیان خواهد شد، لذا هدف این پژوهش ارزیابی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران و تعیین شکاف بین وضعیت موجود با وضعیت مطلوب می‌باشد تا پس از مشخص شدن میزان دستیابی به اجرای این استانداردها، توصیه‌های لازم برای بهبود وضعیت پیاده‌سازی ارائه گردد.

به‌منظور کسب شناخت بهتر از چشم‌انداز پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، رفع کاستی‌های احتمالی و همچنین، در راستای تحقق تکالیف بند ۹ سیاست‌های کلی اقتصاد

www.SID.ir

Archive of SID

مقاومتی، مصوب ۱۳۹۲/۱۱/۲۹ که اصلاح و تقویت همه جانبه نظام مالی کشور با هدف ایفای مسئولیت پاسخگویی و کمک به پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را الزامی کرده است، بنابراین ارزیابی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

همان‌گونه که قبلاً بیان گردید، در این تحقیق با استفاده از ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار تعیین شده، تلاش شده است که وضعیت موجود استقرار نظام حسابداری بخش عمومی مبتنی بر رویکرد جریان منابع اقتصادی همراه با مبنای تعهدی کامل، در نهادهای بخش عمومی ایران مورد ارزیابی قرار گیرد. برای این منظور پرسش‌های زیر صورت‌بندی شد:

۱- آیا وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور مطلوب است؟ ۲- آیا بین وضعیت مطلوب و وضعیت موجود پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی ایران تفاوت معنادار است؟

در ادامه، به مبانی نظری، روش پژوهش و یافته‌ها پرداخته شده و در نهایت نتیجه پژوهش ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

در حالی که حسابداری تعهدی بیش از یک قرن در نهادهای بخش خصوصی رایج بوده است، اکثریت قریب به‌اتفاق دولت‌ها تا پایان قرن گذشته، بودجه و حساب‌های خود را بر مبنای نقدی تهیه می‌کردند. گسترش اخیر حسابداری با مبنای تعهدی به نهادهای بخش عمومی، می‌تواند به عواملی مرتبط باشد ازجمله:۱- شناخت رو به رشد محدودیت‌های حسابداری بر مبنای نقدی،۲- توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر مبنای تعهدی برای گزارشگری مالی دولتی،۳- حرفه‌ای سازی کارکنان حسابداری دولتی و معرفی تکنیک‌های بخش خصوصی به بخش عمومی و۴- ظهور سیستم‌های اطلاعات مدیریت مالی۴ که به‌شدت هزینه‌های معامله را برای جمع‌آوری و ثبت اطلاعات مبتنی بر مبنای تعهدی کاهش می‌دهد.

در بررسی انجام شده در سال ۲۰۱۵ مشخص گردید، تعداد ۴۱ دولت (۲۱درصد از دولت‌ها) گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی را به اتمام رسانده‌اند، ۱۶ دولت مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده (۸ درصد از دولت‌ها)، ۲۸ دولت (۱۴درصد از دولت‌ها) مبنای نقدی تعدیل شده و ۱۱۴ دولت (۵۷ درصد از دولت‌ها) مبنای حسابداری نقدی کامل را اجرا می‌کنند (جو و همکاران،۲۰۱۶؛ ۲).

قبل از قرن حاضر، دولت‌ها به‌منظور ارائه صورت‌های مالی و عملکرد بودجه متحدالشکل، فاقد استانداردهای حسابداری بین‌المللی بودند. دولت‌های مختلف در ابتدا سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی و بودجه خود را بر اساس شرایط و ویژگی‌های محیطی خود طراحی و تنظیم

www.SID.ir

Archive of SID

می‌کردند. این موضوع منجر به پیدایش سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی متنوع در بخش عمومی کشورها شد. با این حال قبل از پذیرش حسابداری مبتنی بر رویکرد اندازه‌گیری تعهدی در نظام حسابداری بخش عمومی، یک ویژگی رایج در آماده‌سازی حساب‌ها بر مبنای حسابداری نقدی یا نقدی تعدیل‌شده، دفترداری بود. دولت‌ها بر کنترل مالی و بودجه‌ای و ارائه محاسبات بودجه، به‌جای ارائه عملکرد مالی (سود یا زیان) و وضعیت مالی (ترازنامه) تأکید داشتند (مانسن،۲۰۰۷،۲۰۰۲). این در حالی است که وضعیت، بعداً به‌طور قابل‌توجهی تغییر کرد. در حال حاضر، گسترش مدیریت عمومی نوین، موجب شده است دولت‌ها تمایل بیشتری به استفاده از حسابداری بر مبنای تعهدی داشته باشند. از سال ۲۰۰۰، فدراسیون بین‌المللی حسابداران ۵ در خصوص استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی بر مبنای تعهدی در نهادهای بخش عمومی، استقبال کرده است، هدف هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی آیفک، خدمت به منافع عمومی، با توسعه استانداردهای حسابداری شفاف و با کیفیت بالا به‌منظور تهیه صورت‌های مالی با هدف عمومی۶ است (آیفک، ۲۰۰۸؛ ۴). تا اواخر جولای ۲۰۱۲، این هیات ۳۲ استاندارد بین‌المللی حسابداری بر مبنای تعهدی بخش عمومی را با هدف گزارشگری مالی مشابه با بخش خصوصی، برای استفاده دولت‌ها منتشر کرد (اولسا،۲۰۱۴؛ ۲۷۳).

۲-۱. استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی

آیفک در سال ۱۹۸۶، کمیته بخش عمومی را تأسیس کرد. این کمیته دارای وظایف وسیعی برای توسعه برنامه‌های بهبود مدیریت مالی و پاسخگویی بخش عمومی بود. کمیته بخش عمومی در دهه اول، تلاش خود را عمدتاً در زمینه مطالعات یکپارچه حسابداری بخش عمومی، به‌طور تخصصی بنیان نهاد. در سال ۱۹۹۶ این کمیته، برنامه تدوین استانداردها را شروع کرد و عملاً نقش خود را به یک تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی تغییر داد. در سال ۲۰۰۴ پس از بررسی نقش، نحوه اداره و سازمان کمیته بخش عمومی (بررسی لایکرمن)، آیفک این کمیته را با عنوان هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، برای تمرکز بر توسعه و صدور استانداردهای بین‌المللی حسابداری با شرایط تجدیدنظر شده، دوباره راه‌اندازی کرد. درگذشته، در مورد عضویت در این هیأت، که بیش از حد به فعالان حسابداری بخش خصوصی، که تجربه اندکی در بخش عمومی داشتند اهمیت داده می‌شد و به همین دلیل با مواجه بود. در حال حاضر، هیأت دارای ۱۸ عضو داوطلب از سراسر جهان با تجربه و تخصص کافی در گزارشگری مالی است، و نمایندگانی از سازمان‌هایی که ذینفع گزارشگری مالی بخش عمومی هستند، مانند صندوق بین‌المللی پول، بانک جهانی، سازمان توسعه همکاری‌های اقتصادی و کمسیون اتحادیه اروپا در جلسات هیأت به‌عنوان ناظر شرکت می‌کنند.

www.SID.ir

Archive of SID

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سال ۱۹۹۶ در حال توسعه استانداردها، رهنمودها و منابع برای استفاده نهادهای بخش عمومی در گزارشگری مالی است. این هیأت در مرحله اول، بر تطبیق استانداردهای حسابداری بین‌المللی و در مرحله بعد بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به بخش عمومی متمرکز شد. بنابراین، اقدامات انجام گرفته تا پایان سال ۲۰۰۱، منتج به تدوین و تصویب ۱۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر اساس ملاحظات مربوط به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی شد. در اغلب موارد، این استانداردها با تعدیل و اصلاح برخی اصطلاحات و نمونه‌ها، شبیه به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی اصلی بود. این هیأت همچنین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بر مبنای نقدی را نیز که عمدتاً به‌عنوان یک گام موقت برای کشورهای در حال گذار به مبنای تعهدی طراحی‌شده بود، توسعه داد.

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مرحله دوم برنامه استانداردها را در سال ۲۰۰۲ آغاز کرد و بر توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی ادامه داد؛ این برنامه شامل مواردی بود که اهمیت زیادی برای بخش عمومی داشت. ازجمله استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسعه داده شده، استاندارد حسابداری شماره ۲۲ (افشای اطلاعات بخش دولتی)، استاندارد حسابداری شماره ۲۳ (درآمدهای حاصل از معاملات غیر مبادله‌ای)، استاندارد حسابداری شماره ۲۴ (ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی) و استاندارد حسابداری شماره ۳۲ (قراردادهای اعطاء خدمات و کمک‌های مالی) بود. هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی علاوه بر توسعه استانداردهای حسابداری تعهدی، در سال‌های اخیر زمان قابل‌توجهی برای تدوین یک چارچوب‌های مفهومی که تا حدود زیادی با اصول اصلی و استانداردهای حسابداری بخش خصوصی مطابقت داشت، اختصاص داد (صندوق بین‌المللی پول و همکاران،۲۰۱۴؛ ۳).

لازم به توضیح است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی تمرکز دارند. حرکت در امتداد طیف مبانی نقدی و تعهدی حسابداری، دارای نکات متعددی بوده و اقدام دولت‌ها در مسیر انتقال به حسابداری تعهدی بسته به شرایط هر دولت، از تنوع قابل‌توجهی برخوردار بوده است(آیفک، ۲۰۰۳؛ ۴). استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی کیفیت و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی گزارش شده توسط نهادهای بخش عمومی در سطح جهان را بهبود می‌بخشد و منجر به ارزیابی آگاهانه از تصمیمات مربوط به تخصیص منابع توسط بخش عمومی، بهبود مدیریت مالی و ارتقاء شفافیت و پاسخگویی می‌شود(آیفک،۲۰۱۱؛ ۵).

www.SID.ir

Archive of SID

۲-۲. استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران

در ایران، بر اساس بند ز ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مصوب سال ۱۳۶۶، مسؤولیت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در سطح کشور به عهده این سازمان محول شده است. سازمان مذکور، در طول این سال‌ها تمام تلاش خود را برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی واحدهای انتفاعی، بازرگانی و تولیدی بخش خصوصی و عمومی به کار گرفته است. از مرداد سال ۱۳۸۸ و پس از گذشت ۲۲ سال از تأسیس سازمان حسابرسی، این سازمان به فکر تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی افتاد.

برای این منظور ضمن هماهنگی با وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور و معاونت نظارت راهبردی ریاست جمهوری، هیأتی مرکب از نمایندگان این نهادها و سازمان حسابرسی برای انجام این امر مهم تشکیل شد. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش دولتی کشور، در نخستین اقدام، مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش حسابداری تعهدی، به‌عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری، چارچوب اصلی مورد استفاده برای تدوین استانداردهای حسابداری است. اولویت بعدی کمیته، تدوین استانداردهای حسابداری در بخش عمومی بود. یکی از عوامل مهم و غیرقابل چشم‌پوشی در حوزه شفافیت مالی، وجود زبان مالی مشترک و مورد پذیرش همگانی است، که در اصطلاح به استانداردهای حسابداری مشهور است. استانداردهای حسابداری، کمک می‌کند تا پاسخ‌خواه و پاسخ‌گو با مبنایی مشترک، قابل فهم، قابل مقایسه، مربوط و قابل اتکا، ارتباط برقرار کنند و در فرایند پاسخگویی و پاسخ‌خواهی گام نهند. سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تخصصی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، در طی سال‌های اخیر به تدوین، نظرخواهی و تصویب تعدادی از بیانیه‌های مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی اقدام نمود. بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور، بیشتر واحدهای فعال در بخش عمومی، از ابتدای سال ۱۳۹۴ ملزم به انتشار عمومی صورت‌های مالی و رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی، در تهیه صورت‌های مالی خود می‌باشند. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران، استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی شماره ۱ تا ۳ را در تاریخ ۱۳۹۲/۵/۱۵، استانداردهای شماره ۴ تا ۶ را در ۱۳۹۳/۶/۲۵ و استانداردهای ۶ تا ۹ را در ۱۳۹۴/۶/۲۸ و استانداردهای حسابداری شماره ۱۰ تا ۱۲ را در اواخر سال ۱۳۹۶ در مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب کرد. همچنین این کمیته، در سال ۱۳۹۷، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ را با عنوان آثار تغییر در نرخ ارز و شماره ۱۴ را با عنوان رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری تصویب کرد. در ادامه به بیان عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی پرداخته می‌شود.

www.SID.ir

Archive of SID

۲-۳.عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی

گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی به‌صورت عملی در دهه ۱۹۹۰ میلادی آغاز شد. این حرکت به دلیل اثبات سودمندی حسابداری تعهدی در بخش عمومی به‌واسطه مطالعات علمی و تجربه‌های عملی انجام گرفت (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۴۷). پذیرش مبنای تعهدی حسابداری به‌صورت یک رویداد واحد اتفاق نمی‌افتد و سبک گذار تحت تأثیر محیطی است که گذار در آن صورت می‌گیرد. بنابراین سبک و سرعت گذار در بین دولت‌ها و نهادهای عمومی مختلف، از دامنه متنوعی برخوردار است. با توجه به اینکه واحدهای بخش عمومی در استقرار سیستم تعهدی با موارد متعدد و پیچیده‌ای از موضوعات فرهنگی، سیستمی، و فنی روبرو می‌شوند، لذا فرایند گذار به حسابداری بر مبنای تعهدی، فرایندی زمان‌بر است (IPSASB، ۲۰۱۱، ترجمه رحمانی و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۳۹).

چالش‌های حوزه‌هایی که در حال گذار به حسابداری بر مبنای تعهدی هستند، شامل هر دو مسائل توسعه و پیاده‌سازی است. محیط‌ها و ساختارهای اجرایی متفاوت، پاسخ‌های مختلفی به این مسائل خواهند داد (آیفک،۲۰۰۶؛۲). به‌منظور انجام فرایند انتقال، ضرورت دارد چالش‌های مختلف ناشی از اجرای حسابداری تعهدی به‌طور کامل مورد توجه قرار گیردو یک روش‌شناسی و برنامه عملی دقیق و روشن، تعریف شود. ازآنجایی که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد، لذا دامنه گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارد که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، با آن مواجه می‌شوند. ازجمله این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها، برخورداری از حمایت کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد. همچنین تعهد سیاسی و کفایت سیستم‌های موجود دولت‌ها، عواملی است که می‌تواند بر موفقیت تغییر در مبانی حسابداری و فرایند گذار به حسابداری تعهدی تأثیر بگذارد (آیفک، ۲۰۰۰؛ ۶۹).

روزادی و همکاران(۲۰۱۴) معتقد هستند که، تغییر و حرکت به سمت حسابداری تعهدی، برخی مشکلات پیاده‌سازی را همانند شناسایی و ارزیابی دارائی‌ها، صلاحیت منابع انسانی و هزینه‌های بالای پیاده‌سازی به همراه خواهد داشت. ACCA[۷] (۲۰۱۷)، با بررسی وضعیت فعلی و چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در تعدادی از کشورهای مختلف، به این نتیجه رسید که پیشرفت حاصل شده خیلی کند بوده و از وضعیت مطلوب فاصله زیادی دارد. و با توجه به این‌که سطح آگاهی و درک از چارچوب این استانداردها، به‌طور قابل توجهی در بین حوزه‌های بخش عمومی کشورها متفاوت است لذا، موفقیت در پیاده‌سازی

www.SID.ir

Archive of SID

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، نیاز به درک عمیق، آموزش و مشارکت ذینفعان کلیدی دارد. همچنین تحول ساختاری، قانونی، فناوری و اختصاص منابع کافی، لازمه پیاده‌سازی موفق است. جان و همکاران (۲۰۱۵)، بامطالعه تأثیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات گزارشگری مالی دولت، در یک مقایسه بین‌المللی نشان دادند که طی ۲۵ سال گذشته، اصلاحات مهم مدیریت عمومی نوین، به‌ویژه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی بیشتر کشورها تعریف شده و در جریان است. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که گذار به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مستلزم صرف یک دوره طولانی برای پیاده‌سازی و اصلاحات قوانین و مقررات داخلی کشورها است.

شرکت پرایس واتر هاوس کوپرز (PWC،۲۰۱۴: ۸)، با مطالعه‌ای تحت عنوان آگاهی بخشی به ارزیابی اثربخشی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا، به این نتیجه رسید که، پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری با رویکرد تعهدی می‌تواند در امتداد ابعاد سیاست‌ها، فرایندها، افراد و سیستم‌ها ساختار یابد. هر بعد، تعدادی از فعالیت‌های اصلاحی و پروژه‌هایی را که برای دستیابی به مجموعه صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی در پایان فرایند اصلاحات ضروری هستند، را به شرح زیر پوشش می‌دهد:

الف- سیاست‌ها (سازگاری قوانین و مقررات مالی، مستندسازی سیاست‌های حسابداری، تهیه دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامع و همچنین قوانین اجرایی مختصر (کوتاه) برای موضوعات پیچیده)، ب- فرایندها(مدیریت فرایند انتقال و نظارت بر مراحل پیاده‌سازی، بررسی کیفیت داده‌ها در طول فرایند اصلاحات، طراحی روش‌های کنترل کیفیت، راه‌اندازی روش‌های جمع‌آوری داده‌ها به‌ویژه در رابطه با دارایی‌های ثابت، اطمینان از انطباق فرایندها با چارچوب قانونی موجود)، ج- افراد(تغییر الهام‌بخش ذهنیت افراد، تغییر فرهنگی، تضمین تعهد سیاسی، افزایش آگاهی عمومی کارکنان، تربیت حسابداران خبره در بخش عمومی از نظر شیوه‌ها و روش‌های جدید، توسعه برنامه‌های آموزشی و انتقال دانش به حوزه‌های کلیدی حسابداری)، د- سیستم‌ها (سازگاری سیستم‌های موجودIT، توسعه راه‌حل‌های جدید فناوری اطلاعات و ماژول‌های متناسب با نیازهای اصلاحات، انتقال فرایندهای سازمانی به محیط IT).

ایجوما و همکاران (۲۰۱۴)، در تحقیقی با عنوان پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در نیجریه، به بررسی انتظارات، قابلیت‌ها و چالش‌های پذیرش این استانداردها پرداخته‌اند. یافته‌های تحقیق آن‌ها نشانگر آن است که چالش‌های مورد انتظار پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در نیجریه شامل الف- فقدان منابع فنی کافی، ب- مالکیت سیاسی، مانند پشتیبانی ناکافی در بالاترین سطوح اجرایی، ج- مسائل مربوط به تلفیق است. بررسی‌های این تحقیق مشخص می‌نماید پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مستلزم اجرای کامل حسابداری تعهدی، با کمک سیستم اطلاعات مدیریت مالی دولتی مدرن۹ است. همچنین، لی (۲۰۱۲)، با مطالعه پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری

www.SID.ir

Archive of SID

بین‌المللی در نظام حسابداری دولتی و صورت‌های مالی ویتنام با هدف ارزیابی سودمندی و امکان‌سنجی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اروپا در نظام حسابداری دولتی ویتنام، بیان داشتند، حسابداری دولتی ویتنام با به‌کارگیری تدریجی استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی بر مبنای تعهدی، بهبود خواهد یافت. حسابداری دولتی ویتنام در پیاده‌سازی این استانداردها با موانعی مواجه است که بر سطح به‌کارگیری این استانداردها تأثیر می‌گذارد؛ ازجمله این موانع و چالش‌های عمده می‌توان به هزینه‌های بالای اجرا، کمبود حسابداران حرفه‌ای و باصلاحیت، عدم وجود سیستم حسابداری با زیرساخت‌های مناسب فناوری اطلاعات (IT) و کمبود منابع انسانی آموزش‌دیده اشاره کرد. همچنین یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که در شرایط کنونی چارچوب اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی، سیاسی، سیستم قانونی، مکانیزم و سیاست‌های مالی، منابع فیزیکی، انسانی، شرایط استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی بر مبنای تعهدی کامل و غیره، حسابداری دولتی ویتنام نمی‌تواند در حال حاضر این استانداردها را به‌طور کامل به کار گیرد. این در حالی است که می‌شود اصلاحاتی را ایجاد کرد تا به‌طور مؤثر از مزایای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شاید در حد تعهدی تعدیل‌شده، بهره برد. تیکل (۲۰۱۰)، به بررسی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کشور فیجی پرداخته است. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که حرکت به سمت حسابداری تعهدی برای این کشور و کشورهای در حال توسعه مشابه، نیازمند رویکرد متفاوتی نسبت به کشورهای توسعه‌یافته است. موانع پیاده‌سازی موفق حسابداری تعهدی در این مطالعه شامل؛ تغییرات زودهنگام، نامناسب بودن نرم‌افزار خریداری شده، اتکای بیش از حد به مشاوران بین‌المللی، پایین بودن سطح مهارت حسابداران شاغل در بخش عمومی است.

تعیین محدوده (مرزهای) بخش عمومی و واحدهایی که اطلاعات آن‌ها باید در صورت‌های مالی کل دولت لحاظ شود، ازجمله چالش‌ها و مشکلات پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، گزارشگری مالی و تهیه صورت‌های مالی در سطح دولت است. بررسی ادبیات موضوعی پیرامون تعیین محدوده بخش عمومی، حکایت از آن دارد که با استفاده از رویکردهای چهارگانه، استفاده از وظایف محول شده، استفاده از مفهوم مالکیت، استفاده از مفهوم کنترل و استفاده از قوانین و مقررات می‌توان به تعریف بخش عمومی و تعیین محدوده آن اقدام نمود (صفر زاده،۱۳۹۴). باغومیان و همکاران (۱۳۹۴)، چالش‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را عبارت از، مقاومت کارکنان و مقامات اجرایی در مقابل تغییرها و اصرار بر ادامه استفاده از رویه‌های سنتی، هزینه پیاده‌سازی و موارد تعدیل در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر اساس شرایط هر کشور خاص، توسعه و پیاده‌سازی برخی از نرم‌افزارها مانند برنامه‌های نرم‌افزاری مرتبط با اجرای استانداردهای

www.SID.ir

Archive of SID

بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و کمبود نیروی انسانی متخصص در امور حسابداری و مالی بیان داشته‌اند.

همچنین، باباجانی (۱۳۸۹)، در بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن بیان می‌کند تحقیقات انجام شده به‌وسیله برخی نهادهای بین‌المللی، گویای این واقعیت است که در کشورهایی که در نظام‌های بزرگ بخش عمومی خود، تحول اساسی ایجاد کرده‌اند و آثار این تحول به طریق مقتضی در چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری نهادهای این بخش، منعکس شده است؛ تحولات از عوامل و محرک‌های ساختاری، رفتاری و محیطی سرچشمه گرفته است. در این تحولات نهادهای متولی امور مالی، قانون‌گذاری، حرفه‌ای، دانشگاهی، شهروندان و نهادهای مدنی به ایفای نقش پرداخته‌اند. همچنین سیر تطور تحولات حسابداری بر طبق تحقیقات انجام شده به‌وسیله نهادهای مذکور، بیانگر آن است که فراهم شدن زیرساخت‌های موردنیاز، شامل وجود قوانین و مقررات الزام‌آور برای ایجاد تحول، ساختار اداری مناسب، شیوه ارائه خدمات و فرهنگ‌سازی در ایجاد تحولات اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، تأثیر درخور ملاحظه‌ای داشته است. به نظر نگارنده، در ایران این زیرساخت‌ها برای ایجاد تحول فراهم نشده است و فراهم شدن آن، نیازمند زمان کافی و برنامه‌ریزی مناسب است.

با توجه به مطالب عنوان‌شده، در این پژوهش ضمن مطالعه ادبیات موضوع و الگوهای مختلف پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سایر کشورها و استفاده از نظر خبرگان، برای ارزیابی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران، از گویه‌های الگوی پیاده‌سازی ارائه شده در پژوهش باباجانی و همکاران (۱۳۹۷؛ ۱۰) که به شرح نگاره‌های ۱، ۲ و ۳ است، استفاده شد:

نگاره (۱) عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

شرح ابعاد(سازه‌های اصلی)	ابعاد	مؤلفه	شاخص
سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱	۶	۲۲
سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱	۴	۲۷
عوامل سازمانی مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱	۱	۹
منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری	۱	۱	۳
آموزش نیروی انسانی متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱	۳	۶
رویکرد استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۱	۲	۲
تعداد	۶	۱۷	۶۹

با توجه به ابعاد تعریف شده طبق نگاره (۱)، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مربوطه به شرح نگاره‌های(۲) و (۳) ارائه شده است.

www.SID.ir

Archive of SID

نگاره(۲) مؤلفه‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

شرح مؤلفه
۱- انطباق مقررات قانون اساسی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۲- انطباق مقررات قانون محاسبات عمومی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۳- انطباق مقررات قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت با استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۴- انطباق مقررات قانون برنامه ۶ توسعه مبنی بر ایجاد تحول اساسی در ساختار نظام مدیریت مالی و محاسباتی دولت
۵- انطباق قوانین و مقررات خاص برخی نهادهای بخش عمومی
۶- تدوین دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامع برای اجرای قوانین و استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۷- مدیریت فرایند انتقال و نظارت بر مراحل پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری
۸- شناسایی و ارزیابی کلیه دارایی‌های غیر جاری موجود(دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود)
۹- شناسایی و ارزیابی کلیه بدهی‌های غیر جاری موجود
۱۰- شناسایی و ارزیابی مناسب کلیه درآمدها و هزینه‌ها
۱۱- ویژگی‌های ساختاری و محتوایی سازمانی نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۱۲- تأمین منابع انسانی متخصص و آگاه در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۱۳- آموزش در دانشگاه‌ها
۱۴- آموزش در مجامع حرفه‌ای حسابداری
۱۵- آموزش در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۱۶- رویکرد استقرار یکپارچه استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی
۱۷- رویکرد استقرار مرحله‌ای(تدریجی) استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی کشور

نگاره (۳) شاخص‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

شرح شاخص
۱- برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی با تأکید بر مصرف و به‌کارگیری هر ۱ از منابع مالی در محل قانونی تعیین‌شده
۲- ایجاد روش‌های مناسب برای کنترل انطباق درآمدها و سایر دریافت‌ها با الزامات قانون و تمرکز آن در حساب‌های خزانه کل کشور
۳- فراهم آوردن امکان کنترل هزینه‌ها در حدود اعتبارات مصوب با هدف جلوگیری از مخارج زائد بر اعتبار
۴- ارائه اطلاعات مالی قابل‌فهم به شهروندان و قوه مقننه به‌عنوان نمایندگان مردم به‌منظور رعایت حقوق آنان
۵- لزوم ارائه تعاریف جدید از درآمد عمومی و اختصاصی در انطباق با تعاریف پیش‌بینی شده در استانداردها
۶- لزوم اصلاح تعریف هزینه منطبق با استانداردهای حسابداری
۷- رعایت مراحل تشخیص،تأمین اعتبار، ایجاد تعهد، تسجیل، حواله و اعمال نظارت مالی در مصرف به‌کارگیری منابع
۸- شناسایی علی‌الحساب به‌عنوان یکی از عناصر صورت‌های مالی با توجه به ویژگی‌های محیطی دستگاه‌های اجرایی
۹- لزوم استفاده از اعتبارات تخصیص‌یافته تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در دوره تکمیل طرح یا پروژه
۱۰- عدم ایجاد تعهد زائد بر اعتبار و شناسایی این قبیل تعهدات به‌عنوان مخارج انتقالی به دوره بعد از ۱سو و دیون بلامحل از دیگر سو و منظور نمودن اعتبار لازم برای دیون بلامحل و احتساب مخارج انتقالی به‌حساب قطعی در سال بعد
۱۱- لزوم رعایت مقررات قانونی خاص مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی برای جذب و به‌کارگیری منابع خود(نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداری‌ها و ...)

www.SID.ir

Archive of SID

۱۲- انتخاب دوره زمانی مناسب برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی (تبصره ۱ ماده ۲۶ قانون تنظیم ۲، اجرای کامل را حداکثر ظرف مدت سه سال تکلیف کرده، که در شرف اتمام است)
۱۳- شناسایی رویدادهای مالی مربوط به منابع غیر بودجه‌ای مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی بر اساس استانداردهای حسابداری(ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۱ قانون تنظیم۲)
۱۴- استقرارنظام حسابداری بهای تمام شده،هزینه‌یابی و استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد(ماده ۵ آیین‌نامه اجرایی تبصره۱ماده ۲۶ قانون تنظیم ۲)
۱۵- تهیه نرم‌افزار واحد و یکپارچه باقابلیت ثبت رویدادهای مالی بر مبنای حسابداری تعهدی
۱۶- تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی و تدارک نرم‌افزار لازم
۱۷- تدوین بسته آموزشی نظام حسابداری بخش عمومی برای کل کشور
۱۸- اصلاح اساسنامه و آیین نامه مالی و معاملاتی نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداری‌ها(قانون خاص)
۱۹- تهیه دستورالعمل‌ها و رهنمودهای اجرایی حسابداری
۲۰- مناسب بودن سرفصل‌های حساب و عدم پیچیدگی دستورالعمل حسابداری
۲۱- سازگاری دستورالعمل حسابداری با محتوای قوانین مالی و محاسباتی کشور و اصول حسابداری
۲۲- گستره و دامنه شمول دستورالعمل حسابداری
۲۳- اطمینان از سازگاری فرایندها با چارچوب قانونی موجود و الزامات استانداردها
۲۴- انتقال فرایندهای عملیاتی و اداری نهاد به محیط IT
۲۵- مستندسازی فرایندهای عملیاتی و اداری و شناسایی اقدامات لازم برای توسعه فرایندها و گذار به حسابداری تعهدی
۲۶- طراحی روش‌های کنترل کیفیت برای بررسی کیفیت داده‌ها در طول فرایند اصلاحات
۲۷- مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات کلیه دارایی‌های سازمان
۲۸- ارزیابی دقت، صحت و کفایت اطلاعات موجود دارایی‌ها(ارزش، سن، شرایط، عمر مفید باقیمانده، سطح استفاده، ماهیت ، شرایط تعمیر و نگهداری فعلی، ارتقاء و...)
۲۹- تعیین طبقه و گروه دارایی‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ حساب‌ها و صورت‌های مالی
۳۰- آماده‌سازی سیاست‌های حسابداری برای هر طبقه و گروه از دارایی‌ها مطابق با استانداردهای مربوطه(سیاست‌های نگهداری، ارتقاء، استهلاک و...)
۳۱- تعیین مانده حساب دارایی‌ها به‌طور دقیق و صحیح برای هر طبقه و گزارش آن در تراز افتتاحیه، (شناسایی و اندازه‌گیری با استفاده از تعریف دارایی طبق استاندارد حسابداری مربوطه)
۳۲- ایجاد سیستم‌های مناسب برای پشتیبانی مستمر از الزامات استانداردهای حسابداری تعهدی در خصوص دارایی‌ها
۳۳- بررسی و انجام مطالعات کافی برای منظور نمودن اطلاعات دارایی‌های زیربنایی نهادهای عمومی در گزارش‌های مالی (نظیر بزرگ‌راه‌ها، پارک‌های عمومی، میراث ملی، شبکه‌های توزیع آب، برق و ...)
۳۴- شناسایی و برقراری مکانیزم‌های لازم برای تعیین ارزش دارایی‌های زیر بنایی
۳۵- شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای که از نظر عمر مفید حسابداری، مستهلک گردیده اما هنوز در جریان استفاده است.
۳۶- مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات تمامی بدهی‌های موجود در سازمان
۳۷- تعیین طبقه و گروه بدهی‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ حساب‌ها و صورت‌های مالی
۳۸- آماده‌سازی سیاست‌ها و رهنمودهای حسابداری برای هر طبقه و گروه از بدهی‌ها مطابق با استانداردهای مربوطه
۳۹- ارزیابی دقت، صحت و کفایت اطلاعات موجود هر گروه از بدهی‌ها
۴۰- تعیین مانده حساب بدهی‌ها به‌طور دقیق و صحیح برای هر طبقه و گزارش در تراز افتتاحیه (شناسایی و اندازه‌گیری با استفاده از تعریف بدهی طبق استاندارد حسابداری مربوطه)
۴۱- ایجاد سیستم‌هایی برای پشتیبانی مستمر از الزامات حسابداری تعهدی در خصوص بدهی‌ها
۴۲- انجام مطالعات کافی برای نحوه و روش ارزیابی میزان بدهی‌های انباشته صندوق‌های بازنشستگی

www.SID.ir

Archive of SID

۴۳- محاسبه میزان بدهی‌های انباشته صندوق‌های بازنشستگی به ارزش فعلی
۴۴- مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات انواع درآمدها و هزینه‌های مربوط به نهاد
۴۵- تعیین طبقه و گروه کلیه درآمدها و هزینه‌ها برای استفاده در سیستم کدینگ حساب‌ها و صورت‌های مالی
۴۶- آماده‌سازی سیاست‌ها و رهنمودهای حسابداری برای هر طبقه و گروه از درآمدها و هزینه‌ها مطابق با استانداردها
۴۷- ایجاد سیستم‌هایی برای پشتیبانی مستمر از شناسایی اقلام درآمد و هزینه و توسعه اقدامات لازم برای ارزیابی معقول اقلام درآمد و هزینه با رویکرد مبنای تعهدی
۴۸- شناسایی هزینه‌های مزایای انباشته پاداش پایان خدمت کارکنان
۴۹- شناسایی هزینه‌های مرخصی استفاده نشده کارکنان
۵۰- تعهد سیاسی و دیدگاه مدیران ارشد نهادهای بخش عمومی کشور نسبت به سودمندی پیاده‌سازی استانداردها
۵۱- آستانه‌ی تحمل مدیران ارشد نهادهای بخش عمومی کشور نسبت به ایفای مسؤولیت پاسخگویی
۵۲- فرهنگ سازمانی
۵۳- وجود استراتژی سازمانی مناسب در جهت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی کشور
۵۴- تأثیر اندازه سازمان در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۵۵- منابع مالی کافی و متناسب با شرایط هر ۱ از نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۵۶- ساختار سازمانی مناسب نهادهای بخش عمومی کشور جهت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۵۷- تکنولوژی در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی (نرم‌افزاری و سخت‌افزاری)
۵۸- سطح دانش حسابداری بخش عمومی، در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری
۵۹- در دسترس بودن ذی‌حسابان متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی در وزارت امور اقتصادی
۶۰- در دسترس بودن حسابرسان متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دیوان محاسبات
۶۱- در دسترس بودن حسابداران متخصص و آگاه به استانداردهای حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرائی
۶۲- وجود دوره‌های آکادمیک حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها
۶۳- وجود مجلات و کتب حسابداری مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۶۴- برگزاری دوره‌های تخصصی حسابداری بخش عمومی در مجامع حرفه‌ای(مانند انجمن حسابداران خبره و ...)
۶۵- برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در حوزه حسابداری بخش عمومی در وزارت امور اقتصادی و دارایی
۶۶-برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی برای حسابرسان دیوان محاسبات
۶۷- برگزاری دوره‌های آموزش ضمن خدمت در دستگاه‌های اجرائی و انتقال دانش به حوزه‌های کلیدی حسابداری
۶۸- رویکرد پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی دارای آمادگی و انگیزه کافی و با ریسک کمتر
۶۹- رویکرد پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح کلیه نهادهای بخش عمومی کشور به‌طور هم‌زمان
تعداد سؤالات شاخص‌ها ۶۹

منبع: (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۱۰)

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر هدف، پژوهشی کاربردی است و از نظر روش انجام آن در زمره پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار دارد. همچنین این پژوهش از آن جهت که به بررسی داده‌های مرتبط با برهه‌ای از زمان (از ابتدای سال ۱۳۹۴ تا پایان ۱۳۹۶) می‌پردازد، از نوع

www.SID.ir

Archive of SID

پژوهش‌های مقطعی است. قلمرو موضوعی پژوهش، شامل بررسی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران است. قلمرو مکانی پژوهش شامل نهادهای بخش عمومی کشور ازجمله دستگاه‌های اجرائی دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و مراجع نظارتی و برنامه‌ریزی است. با توجه به‌مرور ادبیات و استخراج متغیرها از آن‌که در حقیقت همان نظر متخصصان و خبرگان است، برای ارزیابی روایی پرسشنامه این پژوهش، از روش تأیید خبرگان و برای تعیین ضریب پایایی از روش ارزیابی پایایی سنجش آلفای کرونباخ استفاده شد. دامنه ضریب پایایی از صفر تا ۱ است. اکثر سازندگان آزمون و محققان با مقداری کمتر از ۰/۷ برای ضریب پایایی موافق نیستند (اسماعیلی،۱۳۹۴). با استفاده از نرم‌افزار spss، مقدار آلفای کرونباخ پرسشنامه این پژوهش ۰/۹۵۸ محاسبه شده است. نظر به اینکه هم آلفای درونی سؤالات و هم آلفای کلی پرسشنامه بیش از ۰/۷است، بنابراین پرسشنامه پژوهش از پایایی برخوردار است.

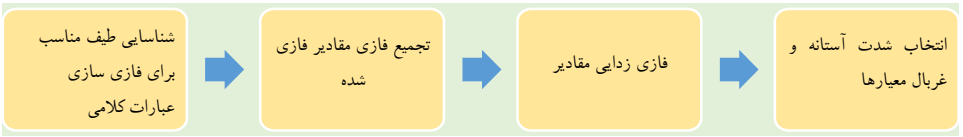
در این پژوهش از نرم‌افزارهای Excel ، SPSS و LISREL برای تحلیل داده‌های خام استفاده شد. با توجه به مبانی نظری، نوع سؤال‌ها و ماهیت این پژوهش، برای ارزیابی روایی سنجه‌های متغیر مکنون از آزمون تحلیل عاملی تأییدی با به‌کارگیری نرم‌افزار LISREL، استفاده شد. در این تحلیل بارهای عاملی نشان دهنده قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده هست. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۵ با تردید قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از ۰/۵ باشد مطلوب است. اما مرجع مناسب برای تشخیص قابل اعتماد بودن همبستگی مشاهده شده، آماره t می‌باشد. جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره آزمون t استفاده می‌شود. چنانچه آماره آزمون t، بزرگ‌تر از۱/۹۶ باشد، در این صورت بار عاملی مشاهده شده در سطح ۰/۰۵ معنادار است (حبیبی و همکاران،۱۳۹۶؛۲۰). همچنین به‌منظور تعیین شکاف بین وضعیت موجود و مطلوب از روش تحلیل شکاف فازی (FGA) و آزمون توزیع دوجمله‌ای استفاده شده است.

اطلاعات و داده‌های مورد نیاز این پژوهش علاوه بر روش مطالعات کتابخانه‌ای، از طریق پرسشنامه گردآوری شد. همان‌طور که قبلاً بیان گردید، ابزار اندازه‌گیری این تحقیق، پرسشنامه است. برای این منظور بر اساس ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های انتخاب شده (نگاره‌های ۱،۲،۳)، پرسشنامه‌ای در قالب۶۹ سؤال طراحی و جهت نظرخواهی، در اختیار خبرگان قرار گرفت. پرسشنامه طراحی شده از دو بخش تشکیل شده است، در بخش اول مشخصات فردی پاسخ‌دهندگان و در بخش دوم ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور، برای تعیین درجه عملکرد (وضعیت موجود) آن‌ها توسط پاسخ‌دهندگان به‌وسیله مقیاس هفت درجه لیکرت، ارائه گردیده است. تعداد ۱۲۰پرسشنامه توزیع شد. از کل پرسش‌نامه‌های توزیع شده، ۱۹ پرسشنامه

www.SID.ir

Archive of SID

پاسخ داده نشد یا تحلیل پرسشنامه‌ها ممکن نبود که این تعداد تأثیری در یافته‌های پژوهش نداشت. در نهایت نظرات خبرگان طی۱۰۱پرسشنامه جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردید. در این پژوهش برای اخذ نظر خبرگان روش پژوهش دلفی فازی[۱۰] به کار گرفته شده است. الگوریتم اجرای تکنیک دلفی فازی شامل گام‌های زیر است (شکل ۱):



شکل(۱): الگوریتم اجرای تکنیک دلفی فازی

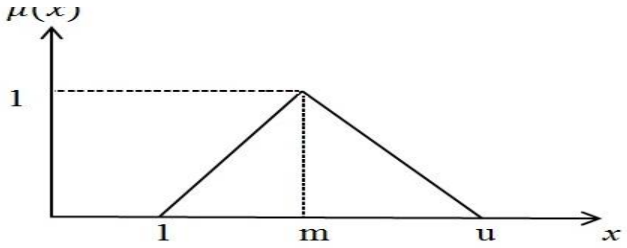
در اجرای تکنیک دلفی فازی نخست باید طیف فازی مناسبی را برای فازی سازی عبارات کلامی پاسخ‌دهندگان توسعه داد. طیف فازی مثلثی[۱۱]، برای مقیاس هفت درجه لیکرت در بیان وضعیت موجود (عملکرد) شاخص‌ها در این پژوهش به شرح نگاره (۴) ارائه شده است.

نگاره(۴) طیف ۷ درجه فازی برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها

متغیر زبانی						
خیلی‌ضعیف	ضعیف	ضعیف تا متوسط	متوسط	تقریباً خوب	خوب	خیلی‌خوب
۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
عدد فازی						
۰/۱، ۰/۰، ۰/۰	۰/۳، ۰/۱، ۰/۰	۰/۵، ۰/۳، ۰/۱	۰/۷۵، ۰/۵، ۰/۳	۰/۹ ، ۰/۷۵، ۰/۵	۱ ، ۰/۹، ۰/۷۵	۱، ۱، ۰/۹

منبع: (حبیبی و همکاران،۱۳۹۳؛ ۳۳)

پس از انتخاب یا توسعه طیف فازی مناسب، دیدگاه خبرگان گردآوری شده‌و به‌صورت فازی ثبت می‌شود. با توجه به کاربرد زیادو سهولت محاسبه روش مثلثی، از اعداد فازی مثلثی در این پژوهش استفاده شد. در روش دلفی فازی، معمولاً خبرگان نظرات خود را در قالب حداقل مقدار، ممکن‌ترین مقدار و حداکثر مقدار (اعداد فازی مثلثی) ارائه می‌دهند(عطائی،۱۳۸۹؛۱۹۴). عدد فازی مثلثی، با سه عدد حقیقی به‌صورت F=(l, m , u) بیان گردیده و در فضای هندسی به‌صورت شکل (۲) زیر نمایش داده می‌شود.



شکل (۲): عدد فازی مثلثی در فضای هندسی – منبع: (حبیبی و همکاران،۱۳۹۳؛ ۱۰)

www.SID.ir

Archive of SID

در گام بعدی باید به تجمیع دیدگاه خبرگان پرداخت. در این پژوهش برای تجمیع دیدگاه خبرگان از روش میانگین فازی، استفاده شد. میانگین فازی n عدد فازی مثلثی (تجمیع دیدگاه n کارشناس) به‌صورت رابطه ۱ محاسبه شد:

رابطه (۱): $$F_{AVE} = \left(\frac{\sum l}{n} . \frac{\sum m}{n} . \frac{\sum u}{n}\right)$$

پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان، باید به فازی زدایی[11] مقادیر به‌دست آمده پرداخت. در این مطالعه برای فازی زدایی از روش مرکز سطح (رابطه ۲) استفاده گردید:

رابطه (۲): $$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

اندیس i به فرد خبره و j به معیار اشاره دارد. به‌طوری که علامت L_j ، M_j و U_j به ترتیب حداقل، محتمل‌ترین و حداکثر مقدار ارزیابی‌ها برای معیار jام هست (زنگ و تانگ، ۱۹۹۳).

پس از انتخاب روش مناسب و فازی زدایی مقادیر، برای غربال آیتم‌ها باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت. اگر مقدار قطعی حاصل از فازی زدایی دیدگاه تجمیع شده خبرگان، بزرگ‌تر از آستانه تحمل باشد شاخص موردنظر تأیید می‌شود. اگر این مقدار کوچک‌تر از آستانه تحمل باشد، شاخص موردنظر حذف می‌گردد. آستانه تحمل را معمولاً ۰/۷ در نظر می‌گیرند (وو و همکاران،۲۰۱۲)، ولی این مقدار از پژوهشی به پژوهش دیگر می‌تواند متفاوت باشد. یکی از موارد مهمی که در روش دلفی اهمیت قابل توجهی دارد تشکیل پنل دلفی است. پنل دلفی با مشارکت افرادی انجام می‌پذیرد که در موضوع پژوهش دارای دانش و تخصص باشند. گزینش اعضای واجد شرایط برای پنل دلفی از مهم‌ترین مراحل تکنیک دلفی است، زیرا اعتبار نتایج به شایستگی و دانش اعضای پنل بستگی دارد(حبیبی و همکاران،۱۳۹۳؛ ۲۷). در این پژوهش، ترکیبی از خبرگان دارای دانش، تخصص و تجربه در زمینه نظام حسابداری بخش عمومی، ازجمله اعضای هیأت علمی، ذی‌حسابان و کارشناسان شاغل در نهادهای بخش عمومی و حسابرسان دیوان محاسبات استفاده شده است. برای نمونه‌گیری از تکنیک گلوله برفی[12]استفاده گردید. جامعه آماری پژوهش برای انتخاب اعضای گروه دلفی و خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان به شرح نگاره‌های (۵)،(۶) می‌باشد:

نگاره(۵) سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و حوزه تجربه کاری اعضای گروه خبرگان پژوهش

سطح تحصیلات	تعداد	درصد	رشته تحصیلی	تعداد	درصد
لیسانس	پنج	٪۵	حسابداری	۶۳	٪۶۲
فوق‌لیسانس	۷۱	٪۷۱	مدیریت مالی	۱۸	٪۱۸
دکتری	۲۲	٪۲۲	مدیریت دولتی	۱۵	٪۱۵
دانشجوی دکتری	۳	٪۳	اقتصاد	۱	٪۱
–			سایر	۴	٪۴
جمع	۱۰۱	٪۱۰۰		۱۰۱	٪۱۰۰

www.SID.ir

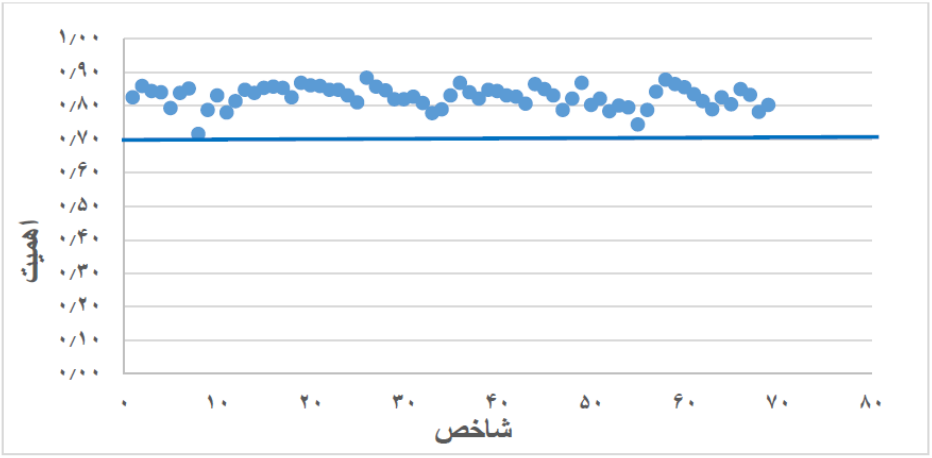
Archive of SID

نگاره(۶) شغل/ سمت و سنوات تجربه مفید حرفه‌ای اعضای گروه خبرگان پژوهش

شغل/سمت	تعداد	درصد	شغل/سمت	تعداد	درصد	شغل/سمت	تعداد	درصد
هیأت علمی دانشگاه	۱۶	۱۵/۵٪	حسابرس ارشد	۱۵	٪۸	عامل ذی‌حساب	۴	٪۴
ذی‌حساب	۱۷	٪۱۷	مدیرکل	۵	٪۸	معاون ذی‌حساب	۴	٪۴
مدیر مالی و ذی‌حساب	۹	٪۹	معاون حسابرس کل	۸	٪۸	سایر	۲	٪۲
حسابرس کل	۱۱	۱۰/۵٪	معاون نظارت مالی و خزانه معین استان	۱۰	٪۱۰			
جمع							۱۰۱	٪۱۰۰

۴- یافته‌های پژوهش

در گام نخست دیدگاه ۱۰۱ کارشناس پیرامون وضعیت موجود (عملکرد) شاخص‌های پژوهش در مقایسه با وضعیت مطلوب آن‌ها (اهمیت) تجمیع شد. برونداد فازی زدایی شده مقادیر اهمیت مربوط به شاخص‌های مؤثر در پیاده‌سازی استانداردهای مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران که نتایج آن به شرح پیش‌گفته در مقاله باباجانی و همکاران (۱۳۹۷؛ ۱۵) به چاپ رسید، مطابق شکل ۳ نشان داده شده است.



شکل (۳): وضعیت مطلوب (میزان اهمیت) شاخص‌های پژوهش طبق نظر خبرگان

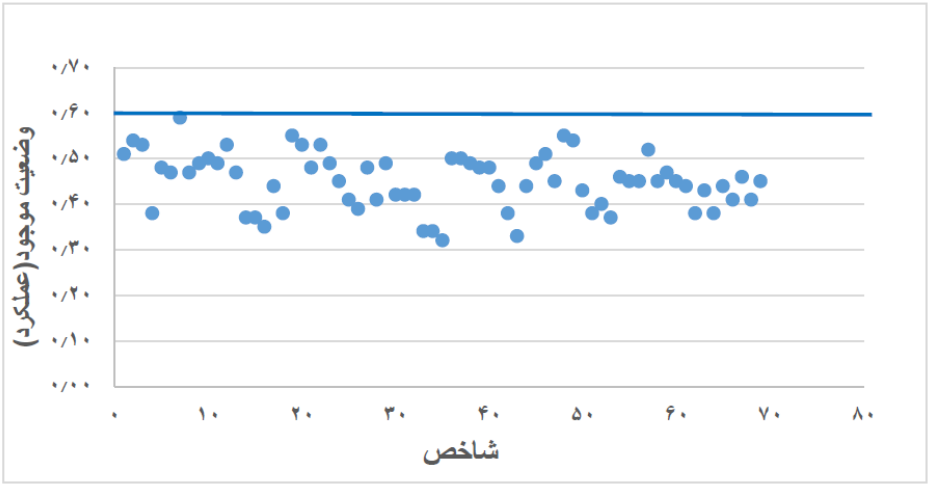
با توجه به برونداد دلفی فازی و با در نظرگرفتن درجه موافقت پاسخ‌دهندگان، خبرگان نسبت به این عوامل با شدت بالایی (بیش از ۰/۷) موافقت خود را اظهار نموده‌اند.

در این مقاله وضعیت موجود (عملکرد) هر یک از شاخص‌های مورد موافقت خبرگان ارزیابی گردید. هر عامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور، دارای دو وضعیت (وضعیت مطلوب و وضعیت موجود) هست. با توجه به میزان اهمیت و تأثیرگذاری هر یک از شاخص‌ها در پیاده‌سازی این استانداردها که توسط خبرگان طبق شکل شماره ۳ تعیین شده، وضعیت موجود (عملکرد) هر یک از شاخص‌ها

www.SID.ir

Archive of SID

در مقایسه با وضعیت مطلوب (اهمیت)، توسط خبرگان ارزیابی گردید. پاسخ‌های خبرگان با استفاده از پرسشنامه با رویکرد دلفی فازی جمع‌آوری (علامت‌گذاری در طیف لیکرت با اعداد ۱ الی ۷ توسط خبرگان و فازی‌سازی و برونداد فازی پاسخ‌ها) و وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور، ارزیابی و تحلیل شد. برونداد فازی زدایی شده مقادیر وضعیت موجود مربوط به شاخص‌های مؤثر در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران در شکل (۴) نشان داده شده است.



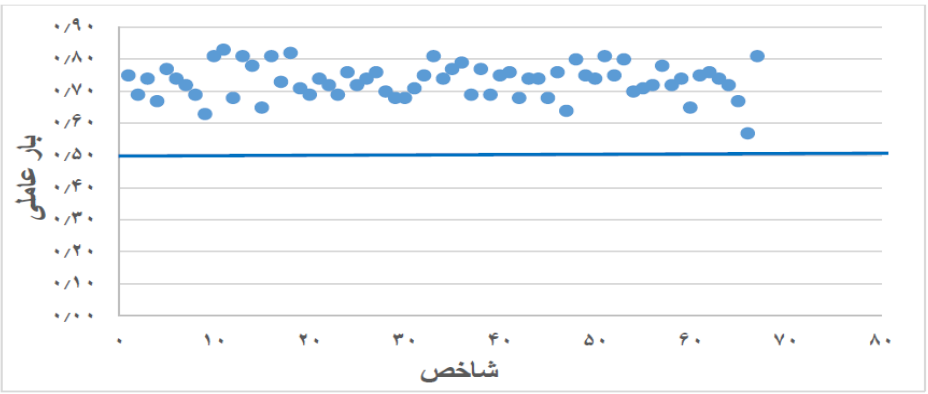
شکل (۴): وضعیت موجود (میزان عملکرد) شاخص‌های پژوهش طبق نظر خبرگان – منبع: محاسبات پژوهش حاضر

برای غربال آیتم‌ها باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت. آستانه تحمل را معمولاً ۰/۷ در نظر می‌گیرند، مقدار فازی زدایی شده بزرگ‌تر از ۰/۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۰/۷ داشته باشد، رد می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱). همان‌طور که مقدار قطعی فازی زدایی شده وضعیت موجود شاخص‌ها در شکل شماره۴ مشاهده می‌شود، تمامی شاخص‌ها، دارای امتیاز کمتر از آستانه تحمل (۰/۷) هستند و این بیانگر وضعیت نامطلوب پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران است.

در ادامه با آزمون تحلیل عاملی تأییدی، رابطه بین ابعاد و مؤلفه‌ها (متغیرهای پنهان) و شاخص‌ها(متغیرهای قابل مشاهده) بررسی شد. بار عاملی نشان دهنده میزان همبستگی هر متغیر مشاهده‌گر با متغیر مکنون می‌باشد. با توجه به شکل(۵) می‌توان بارهای عاملی هر یک از شاخص‌های پژوهش را مشاهده نمود.

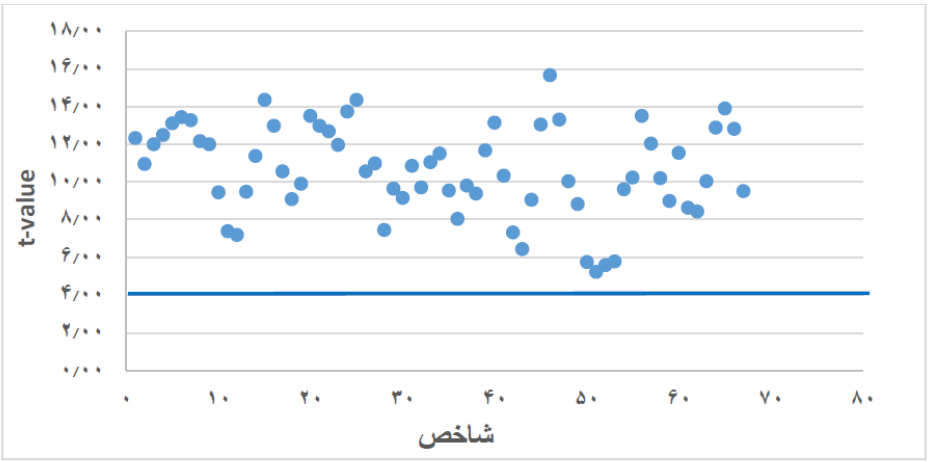
www.SID.ir

Archive of SID



شکل (۵): مقدار بارهای عاملی شاخص‌های پژوهش

بارهای عاملی محاسبه شده همه شاخص‌ها بزرگ‌تر از ۰/۵ بوده و مطلوب می‌باشد. نتایج آماره t-value شاخص‌ها که در شکل(۶) نشان داده شده است، بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده و بنابراین معنی‌داری بارهای عاملی مشاهده شده در سطح ۰/۰۵ را تأیید می‌کند.



شکل(۶): نتایج آماره t-value شاخص‌های پژوهش

در نهایت تحلیل شکاف فازی[۱۳] بین وضعیت مطلوب (اهمیت) با وضعیت موجود (عملکرد) پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی ایران انجام شد. در این روش، هدف شناسایی و تحلیل شکاف بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب است. برای پیدا کردن میزان و به‌نوعی عدد شکاف فازی وضعیت شاخص‌های پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری در نهادهای بخش عمومی کشور، ابتدا با استفاده از محاسبات شکل‌های ۳ و ۴، نتایج حاصل از محاسبه میانگین فازی دیدگاه خبرگان در رابطه با میزان اهمیت (وضعیت مطلوب) و میزان عملکرد (وضعیت موجود) شاخص‌های مؤثر در پیاده‌سازی این استانداردها استخراج گردید،

www.SID.ir

Archive of SID

سپس برای تعیین شکاف فازی هر شاخص، کافی است ، میانگین ادراکات (عملکرد) را از میانگین انتظارات (اهمیت) کم کرد یا به‌عبارتی دیگر، باید محاسبه تفاضل فازی انجام شود.
تفاضل فازی دیدگاه خبرگان در بعد عملکرد (وضعیت موجود) و اهمیت (وضعیت مطلوب) شاخص‌ها به این صورت محاسبه می‌شود که، اگر F1 و F2 دو عدد فازی مثلثی باشند آنگاه فاصله این دو عدد با فرمول زیر محاسبه خواهد شد:

$F_1 = (l_1, m_1, u_1)$
$F_2 = (l_2, m_2, u_2)$

$$G\left(F_1, F_2\right) = \sqrt{\frac{1}{3}[(l_1 - l_2)^2 + (m_1 - m_2)^2 + (u_1 - u_2)^2]}$$

(چن، ۲۰۰۰، لین، ۲۰۱۰)

فاصله فازی زدایی شده (شکاف) بین صفر و یک خواهد بود. حکم کلی آن است که تفریق میانگین عملکرد از میانگین اهمیت، برابر با صفر باشد، در بدترین حالت نیز فاصله برابر ۱ خواهد بود. میزان شکاف بین وضعیت موجود (عملکرد) و وضعیت مطلوب (اهمیت) شاخص‌های مؤثر در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران به‌صورت زیر است.

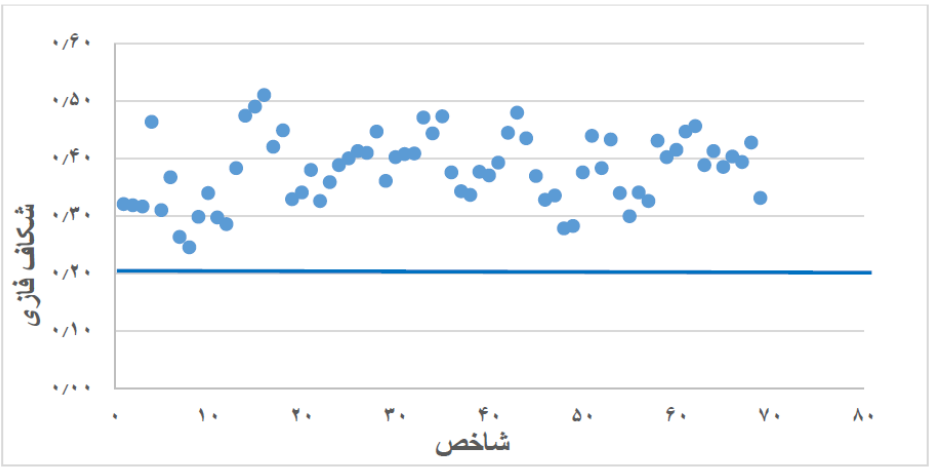
Gap={۰/۳۲۱; ۰/۳۱۹; ۰/۳۱۶; ۰/۴۶۴; ۰/۳۱; ۰/۳۶۷; ۰/۲۶۳; ۰/۲۴۶; ۰/۲۹۸; ۰/۳۴; ۰/۲۹۸; ۰/۲۸۶; ۰/۳۸۴; ۰/۴۷۴; ۰/۴۹۱; ۰/۵۱۱; ۰/۴۲۱; ۰/۴۵; ۰/۳۲۹; ۰/۳۴۱; ۰/۳۸۱; ۰/۳۲۶; ۰/۳۵۹; ۰/۳۸۸; ۰/۴۰۱; ۰/۴۱۳; ۰/۴۱; ۰/۴۴۷; ۰/۳۶۲; ۰/۴۰۲; ۰/۴۰۸; ۰/۴۰۹; ۰/۴۷۲; ۰/۴۴۴; ۰/۴۷۴; ۰/۳۷۶; ۰/۳۴۳; ۰/۳۳۷; ۰/۳۷۷; ۰/۳۷۱; ۰/۳۹۳; ۰/۴۴۵; ۰/۴۸۱; ۰/۴۳۶; ۰/۳۶۹; ۰/۳۲۸; ۰/۳۳۶; ۰/۲۷۹; ۰/۲۸۳; ۰/۳۷۶; ۰/۴۴; ۰/۳۸۳; ۰/۴۳۴; ۰/۳۴; ۰/۳; ۰/۳۴۱; ۰/۳۲۷; ۰/۴۳۱; ۰/۴۰۲; ۰/۴۱۵; ۰/۴۴۷; ۰/۴۵۷; ۰/۳۸۹; ۰/۴۱۳; ۰/۳۸۶; ۰/۴۰۴; ۰/۳۹۴; ۰/۴۲۸; ۰/۳۳۱}

منبع: محاسبات پژوهش حاضر

به‌طور کلی چنانچه فاصله میان دو مقدار فازی از ۰/۲ بزرگ‌تر باشد، اختلاف مشاهده شده معنادار است (چنگ و لین، ۲۰۱۲). در تمامی موارد فوق فاصله فازی زدایی شده بزرگ‌تر از شدت آستانه است. بنابراین نتایج بیانگر آن است که در تمامی موارد بین وضعیت موجود (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) تفاوت معنادار وجود دارد. نمودار شکاف فازی به شرح شکل ۷ می‌باشد.

www.SID.ir

Archive of SID



شکل (۷): نمودار تحلیل شکاف فازی شاخص‌های پیاده‌سازی طبق نظر خبرگان – منبع: محاسبات پژوهش حاضر

همچنین به‌منظور حصول اطمینان از وجود تفاوت معنادار بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور در سطح ابعاد الگو(سازه‌های اصلی)، از آزمون دوجمله‌ای استفاده شد. نتایج آزمون دوجمله‌ای مطابق نگاره شماره ۷ زیر می‌باشد:

نگاره (۷) نتایج آزمون توزیع دوجمله‌ای

	سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی	سازگاری فرایندهای عملیاتی و اداری نهادها	عوامل سازمانی مؤثر بر پیاده‌سازی استانداردها	منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی	آموزش نیروی انسانی متخصص و آگاه	رویکرد استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی
تعداد کل شاخص‌ها	۲۲	۲۷	۹	۳	۶	۲
حداکثر اختلاف	۰/۵۱	۰/۴۸	۰/۴۴	۰/۴۴	۰/۴۶	۰/۴۲
حداقل اختلاف	۰/۲۵	۰/۲۸	۰/۳۰	۰/۴۰	۰/۳۹	۰/۳۳
سطح معنی‌داری sig	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۴	۰/۰۰۸	۰/۰۳۱	۰/۰۰۴
نتیجه وجود یا عدم وجود شکاف میان وضعیت موجود و وضعیت مطلوب	وجود شکاف	وجود شکاف	وجود شکاف	وجود شکاف	وجود شکاف	وجود شکاف

منبع: محاسبات تحقیق حاضر

با توجه به نتایج نگاره (۷) و مشاهده سطح معناداری آزمون، می‌توان مطرح نمود که تفاوت معناداری بین وضعیت موجود (عملکرد) و وضعیت مطلوب (اهمیت) هر یک از ابعاد اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور، وجود دارد، به‌عبارتی‌دیگر می‌توان نتیجه گرفت که طبق نظر متخصصین و خبرگان، بین وضعیت موجود و مطلوب ابعاد اثرگذار شامل، سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، فرایندهای

www.SID.ir

Archive of SID

عملیاتی و اداری نهادها، عوامل سازمانی، منابع انسانی متخصص، آموزش نیروی انسانی متخصص و آگاه و رویکرد استقرار استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت معنادار وجود دارد.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با بررسی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران مشخص شد که پیاده‌سازی آن به‌آسانی میسر نیست و برای پیاده‌سازی این استانداردها و اجرای موفق فرایند گذار به نظام حسابداری جدید، در بخش عمومی کشور باید مطالعه و برنامه‌ریزی دقیقی انجام شود. شواهد، قرائن و یافته‌های این پژوهش نشانگر آن است که نهادهای متولی پیاده‌سازی، دارای شرایط و بسترهای یکسان نبوده و توانمندی‌ها و نقاط ضعف متفاوتی دارند. لذا این تفاوت‌ها موجب شده است که سطح پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور از هماهنگی لازم برخوردار نبوده و با چالش‌هایی مواجه باشد.

در این پژوهش سعی شد، که وضعیت موجود عوامل اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور ارزیابی و وضعیت موجود با وضعیت مطلوب پیاده‌سازی استانداردهای مذکور مقایسه و فاصله (شکاف) تعیین شود تا گامی در جهت پیاده‌سازی موفق این استانداردها برداشته شود. تجزیه و تحلیل پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های پرسشنامه نشان می‌دهد که خبرگان وضعیت موجود تمامی شاخص‌های مؤثر در پیاده‌سازی استانداردهای مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور را کمتر از آستانه مطلوب (۰/۷) ارزیابی کرده‌اند. بنابراین، می‌توان گفت پیاده‌سازی این استانداردها در حال حاضر از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست. طبق نتایج به‌دست آمده و با توجه به وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی در نهادهای بخش عمومی سایر کشورها و تجارب آن‌ها در انجام اصلاحات نظام حسابداری بخش عمومی، می‌توان پیشنهادهایی به شرح زیر را ارائه داد:

۱- سازگاری قوانین و مقررات مالی و محاسباتی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی از اهمیت زیادی برخوردار می‌باشد. بنابراین ضرورت داشت قبل از شروع به پیاده‌سازی این استانداردها، اصلاحات لازم در قوانین و مقررات موجود انجام گرفته و قوانین جدید، شفاف و متناسب با شرایط وضع می‌شد. در حال حاضر، برخی از قوانین موجود، ازجمله، قانون محاسبات عمومی کشور نیاز به بازنگری اساسی دارد. قوانین و مقررات خاص برخی از نهادهای بخش عمومی، مانند نهادهای انقلاب اسلامی نیز باید مطابق با رویکرد جدید نظام حسابداری بخش عمومی اصلاح و بازنگری شود. تدوین دستورالعمل‌ها و رهنمودهای مناسب و شفاف برای اجرای قوانین مالی و محاسباتی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی ضروری است.

www.SID.ir

Archive of SID

۲- فرایندهای عملیاتی و اداری نهادهای بخش عمومی باید با الزامات سیاست‌ها، قوانین و استانداردها، سازگار بوده و به محیط IT انتقال داده شود. با کسب شناخت کافی از فرایندها، نسبت به توسعه آن‌ها همگام با نظام حسابداری جدید اقدام گردد.

۳- تعهد سیاسی و دیدگاه مدیران ارشد نهادهای بخش عمومی کشور نسبت به سودمندی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، یکی از عوامل مؤثر و مهم در پیاده‌سازی می‌باشد. افزایش آستانه تحمل مدیران ارشد نهادهای بخش عمومی نسبت به ایجاد شفافیت و ایفای مسؤولیت پاسخگویی و ارتقاء سطح دانش و فهم حسابداری تعهدی در نهادهای بخش عمومی ضروری می‌باشد.

۴- وجود حسابداران و حسابرسان متخصص و با تجربه مفید حرفه‌ای در نهادهای متولی پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از عوامل اثرگذار است. بنابراین دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سایر نهادهای بخش عمومی کشور باید ضمن تلاش برای ارتقاء سطح دانش حسابداری کارکنان موجود، نسبت به جذب و استخدام حسابداران واجد شرایط اقدام نمایند.

۵- یکی از الزامات پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور، ارتقاء سطح دانش حسابداران و حسابرسان فعال در نهادهای متولی پیاده‌سازی، از طریق تربیت نیروی انسانی متخصص با ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌ها، انتشار مجلات و کتب در زمینه حسابداری بخش عمومی، برگزاری دوره‌های تخصصی حسابداری بخش عمومی توسط مجامع حرفه‌ای از جمله انجمن حسابداران خبره و جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

۶- پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی کشور باید از یک رویکرد استقرار مناسب برخوردار باشد. انتخاب رویکرد مناسب را شرایط و محیط فعالیت نهادهای بخش عمومی هر کشور تعیین می‌کند. در اکثر کشورهای مورد مطالعه، رویکرد مرحله‌ای به‌عنوان رویکرد مخالف با رویکرد یکپارچه، مورد توجه قرار گرفته و این رویکرد برای کشورهای در حال توسعه نیز پیشنهاد گردیده است. با توجه به شرایط و ویژگی‌های محیطی نهادهای بخش عمومی ایران، باید در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی، از رویکرد استقرار تدریجی استفاده می‌شد، که در آن صورت، پیاده‌سازی ابتدا در نهادهای بخش عمومی واجد شرایط و دارای ریسک کمتر صورت می‌پذیرفت و در مراحل بعد، محدوده‌های دیگری از نهادهای بخش عمومی را شامل می‌شد.

www.SID.ir

Archive of SID

یادداشت‌ها

1. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)
2. Public Sector Committee(PSC)
3. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
4. Financial Management Information Systems (FMIS)
5. International Federation of Accountants (IFAC)
6. general purpose financial statements(GPFS)
7. Association of Chartered Certified Accountants(ACCA)
8. Price water house Coopers (pwc)
9. Modern government financial management (MGFM)
10. Fuzzy Delphi
11. Triangular fuzzy number (TFN)
12. Snowball sampling
13. Fuzzy Gap Analysis (FGA)

کتابنامه

۱- اسماعیلی، مهدی. (۱۳۹۴). *روش پژوهش با رویکردی بر پایان‌نامه نویسی و مقاله نویسی*. تهران.آتی نگر.

۲- باغومیان، رافیک. نقدی، سجاد. (۱۳۹۴). استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: چالش‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه. *حسابرس*، ۷۷: ۱۱۴-۱۲۲.

۳- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن. *حسابرس* . ۴۹: ۶۸-۸۳.

۴- باباجانی، جعفر. شکرخواه، جواد. ابراهیم پور، شهرام. (۱۳۹۷). الگویی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴): ۱-۲۰.

۵- حسین پور، داود. قربانی‌پاجی، عقیل. (۱۳۹۶). تأثیر راهبردهای توسعه منابع انسانی بر اثربخشی سازمانی با نقش میانجی اعتماد متقابل و رضایت شغلی کارکنان در سازمان ورزش و جوانان استان مازندران. *پژوهش‌های مدیریت راهبردی*،۲۳ (۶۵): ۴۵- ۷۵.

۶- حبیبی، آرش. ایزدیار، صدیقه. سرافرازی، اعظم. (۱۳۹۳). *تصمیم‌گیری چند معیاره فازی*. تهران. کتیبه گیل.

۷- حبیبی، آرش. عدن‌ور، مریم. (۱۳۹۶). *مدل‌یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی (آموزش کاربردی نرم‌افزار LISREL)*. تهران. سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.

۸- صفر زاده، حسین. (۱۳۹۴). تعیین محدوده بخش عمومی، رویکردها. *حسابرس*، ۷۶: ۷۸-۸۲.

www.SID.ir

۹- عطایی ، محمد. (۱۳۸۹). *تصمیم‌گیری چند معیاره فازی* . شاهرود. دانشگاه صنعتی شاهرود.
۱۰- کردستانی، غلامرضا. رحیمیان، نظام‌الدین. شهرابی، شاهرخ (۱۳۹۵). شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی. فصلنامه دانش حسابداری، ۱۶(۶۵): ۴۷- ۷۵.
۱۱- هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی. (۲۰۱۱). گذار به مبنای تعهدی حسابداری رهنمودی برای واحدهای بخش عمومی. مترجمان رحمانی، حلیمه. شاهرخی، سیده سمانه. تهران: سازمان حسابرسی، مدیریت تدوین استانداردها، ۱۳۹۶.

References

1. ACCA. (2017). IPSAS Implementation: current status and challenges. *Region: Global, Topic: Public sector,* Date: 31 Oct. http://www.accaglobal.com.
2. Ataie, M. (2010). *Multi - criteria Fuzzy Decision Making*. Shahrood, Shahrood University of Technology. (in Persian).
3. Baghoomian, R. Naghdi, S. (2015). International Public Sector Accounting Standards: Challenges Facing Developing Countries. *Auditor,* Number 77: 122-114. (in Persian).
4. Babajani, J. (2010). Necessity of Developing Accounting and Financial Reporting Standards in the Public Sector and Challenges of its Processing. *Auditor*, Number 49: 68-83. (in Persian).
5. Babajani, J. ShekarKhah, J. Ebrahimpour, Sh. (2018). A Model for Implementation of Audit Organization's accounting standards in the public sector institutions of Islamic Republic of Iran. *Financial Accounting Research*. 10(4):1-20. (in Persian).
6. Esmaeeli, M. (2015). *Research Method with an Approach to Dissertation and Essay Writing*. Tehran, Ati Negar. (in Persian).
7. Geoffrey Tickell.(2010). Cash To Accrual Accounting: One Nation's Dilemma. Indiana University of Pennsylvania, USA .*International Business & Economics Research Journal*, 9(11): 71-78.
8. Hosseinpour, D. Ghorbani Paji, A. (2017). Fffect of Human Resource Development Strategies on Organizational Effectiveness with Intermediary Role of Mutual Trust and Job Satisfaction among Employees in Sports and Youth Organization of Mazandaran. *Strategic Management Research*, 23(65):45-75. (in Persian).
9. Habibi, A. Izadyar, S. Sarafrazi, A. (2014). *Mult-criteria Fuzzy Decision Making*. Tehran, Katibeh Gil. (in Persian).
10. Habibi, A. Adanvar, M. (2017). *Structural Equations Modelling and Factor Analysis (Applied Teaching of LISREL Software)*. Tehran, Publishing Organization Jihad University. (in Persian)
11.Ijeoma. N.B &Oghoghomeh.T.(2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: expectation, benefits and challenges. *Journal of Investment And Management*. 3(1): 21-29.

Archive of SID

12. IFAC. (2011). Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities, Third Edition. Study 14,January.
13. IFAC. (2003). Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities, Second Edition. Study 14, December.
14.IFAC. (2006). The Road to Accrual Accounting in the United States of America. *Information Paper*, March.
15.IFAC. (2000). Government Financial Reporting, Accounting Issues and Practices. *Study 11*, May.
16.IPSASB. (2014). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. https://www.iaasb.org.
17.International Public Sector Accounting Standards Board (2011). *Transition to Accrual Basis of Acconting: Guidance for Public Sector Entities*. Translators: Rahmani, H. Shahrokhi, S. Tehran: Audit Organization, Managing standard Development, 2017. (in Persian)
18.Johan, C. Christophe, V. Francesca, R. (2014). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting:an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*,1-20. Ras .sagepub.com.
19.Johan Ch, Christophe V, Francesca M, Natalia A, Philippe v.(2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1):158–177.
20.Joe C,Suzanne, F, and D. (2016). International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.*International Monetary fund, Technical Notes And Manuals*. https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf
21.Johan, Ch. Brecht, R. (2009). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study.*Working Paper, Ghent University*. https://biblio.ugent.be/publication/987306 /file/ 1116466
22.Kordestani, Gh. Rahimian, N. Shahrabi, Sh. (2016). Identifying Barriers of Transition to Accrual Accounting in the Public Sector. *Accounting Knowledge Quarterly*, 16(65):47-75. (in Persian)
23.Le ,Thi .Nha ,Trang. March(2012). Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements.University of Tampere, Master Program in Public Finance Management. http://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/84298/gradu 6505.pdf
24.Pwc.v. (2014). study to inform the impact assessment of EPSAS implementation.*1 August* . www.pwc.be.
25.Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study, *Critical Perspectives on Accounting*, Elsevier,25 (3): 272-285.
26.Prof, H. Soedarto, SH. Tembalang, Kota Semarang.(2015). The key Success And Strategic Role of Accrual Based Accounting Implementation. *Journal The Winners*, September,16(2):142-151.
https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235412001347
27.Ratifah, I & Mulyani, S, NS. (2015). Role of Culture in The Preparation Stage of The Implementation of Accrual Based Accounting. *International Journal of*

www.SID.ir

Economics, Commerce and Management United Kingdom, ISSN 2348386:172-181. http://ijecm.co.uk/
28.Rozadi, M. Raman, N. Rasid, M. & Kaziemah, S.(2014). Accrual Accounting in Malaysia: What We Should Learn from Others. *Malaysian Journal of Business and Economics*, December, 1(2): 63-76.
29.Safarzadeh, H. (2015). Determining Scope of the Public Sector, Approaches. *Auditor*, Number 76:78-82. (in Persian).
*30.*Tickell, R.(2010). Cash To Accrual Accounting: One Nation's Dilemma. *International Business & Economics Research Journal* , November,9(11):71-78.
31.Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers; *Qual Quant*, Vol, 45: 751-768.
32. Tzeng, G. H. Teng, J. Y.(1993). Transportation investment project selection with fuzzy multi objectives. *Transportation planning and Technology*, 17(2): 91-112.