

رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی

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

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

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

Received: 2014/8/23

Accepted: 2014/12/6

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۱

Abstract

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

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

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

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

JEL Classification: M40

چکیده

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

در این تحقیق با استفاده از تجزیه و تحلیل داده های جمع آوری شده به وسیله پرسش نامه، به آزمون تاثیر انتخاب راهکار گذار بر موفقیت فرآیند و تاثیر استفاده از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله در انتخاب راهکار مناسب در بخش عمومی ایران پرداخته شده است.

داده های جمع آوری شده از طریق پرسش نامه طراحی شده با ضریب آلفای کرونباخ نهایی ۹۱/۲ درصد و نمونه ای ۱۸۲ نفری از میان اساتید دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی و تحقیقاتی، صاحب نظران حرفه ای، و مدیران مالی فعال در بخش عمومی، از طریق دو آزمون T و آزمون دو جمله ای مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. یافته ها نشان می دهد انتخاب راهکار گذار مناسب تاثیر با اهمیتی بر موفقیت فرآیند گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد. به علاوه، استفاده از ابزار تحلیل فاصله با شناسایی موانع موجود و سنجش میان آنچه که وجود دارد و آنچه که باید باشد، می تواند کمک قابل توجهی در انتخاب رویکرد مناسب گذار به کارشناسان ارائه دهد. در نهایت، شواهد نشان داد که گرچه استفاده از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله می تواند برای انتخاب رویکرد مناسب مؤثر باشد، اما این روش پیاده سازی تدریجی است که به عنوان بهترین روش قابل اجرا در بخش عمومی ایران باید مورد استفاده قرار گیرد.

واژه های کلیدی: رویکردهای گذار، مبنای حسابداری، مبنای تعهدی، بخش عمومی

طبقه بندی موضوعی: M40

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

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

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

*دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)

**استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی خاتم قزوین

***کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)، نویسنده مسئول: sh.shahrabi@outlook.com

مقدمه

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

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

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

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

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

مروری بر پیشینه پژوهش

تدوین برنامه جامع گذار از مبنای نقدی به مبنای تعهدی عوامل زیادی سرعت و شیوه گذار به حسابداری تعهدی را به طور گسترده تحت تاثیر قرار می‌دهند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، بند دو ۲، ۲۰۱۱). در کشورهای در حال توسعه، عوامل زیادی بر فرآیند گذار تاثیر می‌گذارند. در این جا، نقش دو گونه نظام سیاسی کشورهای توسعه یافته بررسی می‌شود که بر فرآیند گذار کشورهای در حال توسعه نیز تاثیر گذار است: (۱) نظام ریاست جمهور محور^۳، و (۲) نظام پارلمان محور^۴. در نظام ریاست جمهور محور قوای سه‌گانه استقلال دارند و ممکن است تصویب قوانین با تاخیر همراه باشد. بنابراین، در جایی که اصلاحات مالی پیشنهاد شده مستلزم اعمال تغییراتی در قانون است، شاید جزییات برنامه شامل تدوین راهبردهای ارتباطی با نهاد قانون گذار نیز نیازمند برآورد و مد نظر قرار دادن راهبردهایی برای افزایش احتمال تصویب برنامه در طول زمانی معین باشد. به علاوه، زمان لازم برای بازبینی بودجه و صورت‌های مالی توسط قانون گذار در طول فرآیند بازنگری در نظام مالی باید مورد توجه قرار گیرد. در نظام های پارلمانی، دولت توسط حزب سیاسی که توانسته است بیشترین کرسی‌های مجلس را در نظامی تک پارلمانی یا دو پارلمانی به دست آورد، تشکیل می‌شود. در این شیوه، دولت لزوماً بر رای بخش بزرگی از مجلس کنترل نداشته و بنابراین نمی‌تواند همیشه مطمئن باشد که قوانین مورد نظر آن تصویب می‌شود. گاهی ممکن است بحث‌های فراوانی پیرامون مسائل در مجلس صورت گیرد، اما معمولاً دولتی که قصد مدیریت اصلاحات مالی را دارد از تعداد کافی کرسی‌های مجلس برخوردار است تا بتواند قوانین مورد نظر خود را به تصویب برساند. کلیدی‌ترین جنبه گذار در چنین نظامی کسب اطمینان از وجود حمایت سیاسی کافی و تعهد احزاب مجلس برای انجام تغییر است. بدون توجه به ریاست جمهور محور و یا مجلس محور بودن نظام سیاسی، ایجاد تغییر در برخی حوزه‌های قانونی بسیار دشوار است. برای نمونه، ممکن است نیاز به تغییر بخشی از قانون اساسی باشد. این امر می‌تواند فرآیند گذار را تحت تاثیر قرار دهد. زیرا ایجاد تغییر در ساختار قانون اساسی و نهادهای تدوین کننده مقررات به‌طور معمول بسیار دشوار است. در این مواقع، ممکن است نهادهای فرعی دولت به استفاده از مبنای تعهدی با حفظ شیوه بودجه‌بندی کنونی ترغیب شوند. تحت این رویکرد، شاید مجوزهای سیاسی تغییر مورد نیاز نباشد و تمرکز کمتری در فرآیند مدیریت گذار اتفاق افتد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

تجزیه و تحلیل فاصله بین نظام موجود و نظام جدید: قبل از در نظر گرفتن مسیرهای متفاوت، داشتن درک روشنی از فاصله میان نظام گزارشگری مالی موجود و نظام گزارشگری مالی مورد انتظار ضروری است (خواه این نظام جدید تعهدی کامل بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باشد، خواه بر مبنای نقدی و منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی). گروه‌های مطالعات منطقه‌ای در بانک جهانی ابزاری را برای ارزیابی و تشخیص فاصله ساخته و آن را «تحلیل فاصله» نامیده‌اند؛ این ابزار مقایسه بین حسابداری بخش عمومی کشور، استانداردهای حسابرسی، و رویه‌های استانداردهای بین‌المللی را تسهیل می‌کند. کشورهای جنوب شرقی آسیا به طور فزاینده‌ای شروع به استفاده از این ابزار ارزیابی برای آماده‌سازی نقشه راه خود و در قالب گزارش‌های ارزیابی فاصله کرده‌اند. این ابزار توسط کشورهای مانند آذربایجان، هند، اندونزی، و تاجیکستان به کار برده شده است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران بند دو ۱۹-۲۰، ۲۰۱۱).

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

انتقال به مبنای حسابداری تعهدی ممکن است برای نوع خاصی از نهادهای دولت الزامی و برای برخی یا همه نهادها داوطلبانه باشد. مزیت اعطای اجازه انتخاب مبنا به نهادهای مستقل برای سازگاری با حسابداری تعهدی، افزایش انگیزه و تعهد آنان به انجام تغییرات است. در هر صورت، انتقال داوطلبانه می‌تواند باعث بروز مسائلی مانند استفاده از مبانی مختلف حسابداری توسط نهادهای گوناگون شده که در نتیجه، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی برای کل واحد گزارشگر دولتی را مشکل می‌سازد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران بند دو ۲۱-۲۳، ۲۰۱۱).

گزارشگری سراسری دولت: درک و تفسیر گزارش‌های

اقتصادهای در حال گذار، اغلب تحت تاثیر تغییرات پرشتاب وضعیت اقتصادی و نهادهای زیربنایی خود هستند و شاید اصلاحات در نظام مدیریت مالی خود را جز گام‌های ضروری برای توسعه بخش عمومی بپندارند. در این شرایط، احتمالاً تغییرات پیشنهادی از حمایت‌های سیاسی نیز برخوردارند. پذیرش سیاسی تغییر به این معنی است که وقوع تغییرات گسترده و همه جانبه (برای نمونه، تغییر اساسی در نظام مدیریت مالی و سازگار با مبنای تعهدی در تمام نهادهای دولتی) محتمل خواهد بود (فدراسیون بین‌المللی حسابداران بند دو ۱۱-۱۲، ۲۰۱۱).

محدودیت اصلی کشورهای در حال توسعه در مسیر ایجاد تغییرات، محدودیت وجود ظرفیت در نهادهای دولتی در ارتباط با نظام حسابداری و توانایی‌های کارکنان بخش مالی و منابع در دسترس داخلی و خارجی دولت برای بهبود و گسترش این ظرفیت‌ها است. این محدودیت‌ها به این معنی است که شاید کشورهای در حال توسعه تمایل داشته باشند از روش گذار تدریجی استفاده کنند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران بند دو ۱۴-۱۷، ۲۰۱۱).

راه‌کارهای گذار

روش و سرعت انتقال به مبنای تعهدی به‌طور وسیعی میان واحدهای گزارشگر متفاوت است. طیف گسترده‌ای از رویکردها و ترکیب‌های گوناگونی از آن‌ها نیز کاملاً محتمل است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران بند دو ۱۸، ۲۰۱۱).

فارغ از انتخاب رویکرد، باید توجه داشت که فرآیند گذار می‌تواند در سه گام روی دهد. در گام اول، می‌توان با ارائه گزارش‌ها و اطلاعات اضافی مانند اطلاعات در مورد صندوق‌های بازنشستگی، عملکرد سیستم فعلی مالی را افزایش داد. گام دوم، به عنوان گامی عملی در کوتاه مدت، می‌توان با افزودن قابلیت‌هایی مانند افشای بیشتر اطلاعات درآمدها و بدهی‌های شناسایی نشده یا معوق به کارآیی سیستم گزارشگری افزود. به عنوان گام سوم، برنامه‌ای مناسب برای گذار به مبنای مورد انتظار در مدت زمان مناسبی تدوین کرد (هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی^۵، ۲۰۰۷). مطالعه بر روی کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه نشان داده است که تدوین برنامه گذار و پیاده‌سازی حسابداری دولتی به آسانی صورت نگرفته و اغلب نیازمند الزام‌ها و تعهدات سیاسی بلندمدت و با پشتوانه بوده است (دایموند، ۲۰۰۲). در ادامه رویکرد های پیشنهادی فدراسیون بین‌المللی حسابداران جهت گذار به مبنای تعهدی تشریح شده است.

اولیه گزارشگری تعهدی انجام گیرد. در هر صورت، بودجه‌بندی تعهدی در بیشتر حوزه‌ها، یک یادو دوره پس از معرفی گزارشگری بر مبنای تعهدی به کار گرفته شده است. گاهی اوقات این تاخیر برای حصول اطمینان مسوولان تدوین بودجه از صحت نظام نوین مالی و قابلیت اتکای اطلاعات تهیه شده توسط آن ضروری است (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۱۸، ۲۰۱۱).

دوره اصلاح: دسترسی به منابع یا تعهدات سیاسی معمولاً تعیین بازه زمانی برای هر گونه اصلاحات را الزامی می‌کند. طول این بازه زمانی ممکن است در هر حوزه‌ای با حوزه دیگر تفاوت داشته باشد. دوره اصلاح ممکن است کوتاه مدت (یک تا سه سال)، میان مدت (چهار تا شش سال) و یا بلند مدت (بیش از شش سال) باشد. دوره کوتاه مدت در جایی می‌تواند مناسب باشد که حمایت قوی سیاسی برای تغییر وجود داشته و تعداد نهادهای دولتی کم است. انجام اصلاحات در بازه میان مدت زمان بیشتری برای آماده‌سازی جزئیات پیاده‌سازی مانند تدوین برنامه‌ها، توسعه و بهبود رویه‌های حسابداری، و به‌کارگیری و آزمون نظام نوین را فراهم می‌کند. همچنین، زمان معقولی را برای آموزش گروه‌های درگیر در اصلاحات مانند کارکنان دولت و سیاستمداران به دست می‌دهد.

مزایای به‌کارگیری دوره زمانی بلند مدت باید با توجه به ریسک فرسودگی ناشی از انجام اصلاحات مورد ارزیابی قرار گیرد. این فرسودگی زمانی به وجود می‌آید که پیشروان تغییر در نهادهای دولتی احساس نیاز فوری و انگیزه لازم برای پیاده‌سازی اصلاحات را از دست می‌دهند؛ به‌خصوص اگر مزایای آنی تغییرات در مبنای حسابداری (مانند تهیه اطلاعات مربوطتر) به سرعت به عنوان نتایج اصلاحات، در عملیات روزانه منعکس نشود (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۲۹-۳۰، ۲۰۱۱). تعیین بازه زمانی غیر واقع بینانه، از دلایل عدم موفقیت بسیاری از اصلاحات مدیریت مالی عمومی بوده است (پرتوریس و پرتوریس، ۲۰۰۸).

دولت‌هایی که حسابداری تعهدی را پیاده‌سازی کرده‌اند، این کار را در بازه‌های زمانی گوناگون و در برخی موارد در مراحل متعددی انجام داده‌اند. برای نمونه، بریتانیا برای اولین بار در سال‌های ۲۰۰۰-۱۹۹۹ حساب‌های نهادهای دولتی خود را بر مبنای تعهدی گزارش و اولین بودجه تعهدی خود را نیز در سال‌های ۲۰۰۲-۲۰۰۱ تدوین کرد. بریتانیا از اصطلاح «حسابداری و بودجه‌بندی منابع» برای حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی خود استفاده می‌کند (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۳۱-۳۲، ۲۰۱۱). هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی (۲۰۰۷) اظهار می‌دارد که: «در نظر گرفتن یک دوره ۱۰

سراسری مبتنی بر حسابداری تعهدی برای استفاده‌کنندگان آسان‌تر از گزارش‌های پراکنده و بر پایه اصول و مفاهیمی است که تنها برای عده معدودی قابل فهم است. این شیوه گزارشگری امکان بهبود بررسی عملکرد مالی بخش عمومی را فراهم کرده و مزایای متعددی برای مقاصد برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری توسعه سالانه کشورها به همراه دارد. گزارشگری مالی تحت این شیوه در اولین ارائه، دیدی کلی و جامع از وضعیت دولت را به دست می‌دهد. از مزایای آشکار گزارشگری سراسری امکان تخصیص منابع کمیاب به طور مناسب و توان انعکاس کسری بودجه دولت برای برنامه‌ریزی‌های بلند مدت است (بارت، ۱۹۹۷) اولین گزارشگری سراسری دولت بر مبنای تعهدی می‌تواند هم‌زمان با اولین گزارش نهادهای مستقل باشد، یا برای تاکید بیشتر بر روی مسائل گذار مانند محدودیت‌های گزارشگری و تلفیق واحدهای مستقل و برای یک دوره به تاخیر بی‌افتد (فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

پیاده‌سازی تدریجی: حسابداری تعهدی شناسایی تمام دارایی‌ها و بدهی‌هایی را الزامی می‌داند که با تعریف دارایی و بدهی هم‌راستا بوده و با ضوابط شناسایی آنان تطابق دارد. اما در هر صورت، این موضوع مانع واحدهای گزارشگر برای انتخاب گذار به حسابداری تعهدی به واسطه شناسایی یکباره همه دارایی‌ها و بدهی‌ها نمی‌شود. برای نمونه، می‌توان ابتدا بر روی شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های کوتاه مدت مانند بدهکاران و بستانکاران تمرکز کرد. شناسایی اموال، زمین و تجهیزات اغلب متعاقب آن صورت می‌گیرد. یکی از انتخاب‌های خان و میس (۲۰۰۹) روش مرحله‌ای (تدریجی)^۶ با تمرکز اولیه بر آن دارایی‌ها و بدهی‌های مالی است که به راحتی قابل اندازه‌گیری هستند (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۲۵-۲۷، ۲۰۱۱).

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

بودجه‌بندی تعهدی: تغییر در سیستم حسابداری باید با تغییر در سیستم بودجه‌ای هماهنگ باشد. در واقع، دستیابی به منافع تغییر مبنای حسابداری در گرو تغییرات هم‌زمان و هم‌راستا در سیستم بودجه‌بندی است. پس، باید توجه داشت که استقرار سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی جایگزینی برای بودجه‌بندی تعهدی نخواهد بود (دایموند، ۲۰۰۲).

اگر بودجه‌بندی تعهدی به عنوان بخشی از اصلاحات معرفی شود، تغییر در رویه‌های بودجه‌بندی شاید هم‌زمان با تغییرهای

حمایت اثرگذار باشد، باید به طور کاملاً شفاف و بدون ابهام اظهار شود. مدیران اجرایی باید از فلسفه، دلایل، اهداف، و زمانبندی تغییرات حمایت کنند. همچنین، حمایت قانون گذاران برای تغییر نظام گزارشگری ضروری است (خان و مایس، ۲۰۰۹).

پایبندی سیاسی متعهدانه: پایبندی به تعهدات از جانب تمام گروه‌های تشکیل دهنده بدنه‌ی دولت منتخب کاملاً ضروری خواهد بود؛ زیرا مسوول اجرا و نظارت بر فرآیند گذار هستند. تغییر مبنای حسابداری نیازمند منابع کافی است. اگر تعهدات سیاسی در آغاز وجود نداشته باشند، فقدان تامین منابع ممکن است در ادامه فرآیند منجر به عدم توانایی غلبه بر موانع شده و همان منابع کمیاب مورد استفاده را نیز هدر می دهد. از آن روی که فرآیند گذار در بخشی از دوره مالی اتفاق می افتد، دولت و کابینه ممکن است به طور کامل تغییر کنند یا تغییرات درونی مانند جابه‌جایی وزیران روی دهد. به همین دلیل، پایبندی سیاسی متعهدانه در سراسر فرآیند گذار و تا اتمام آن بسیار ضروری است (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۴۰، ۲۰۱۱).

پایبندی و تعهد نهادهای مرکزی و مراکز کلیدی دولت: تغییر در مبنای حسابداری هم‌راستا با انجام دیگر اصلاحات مالی مانند تفویض اختیار تخصیص منابع شامل تغییر در ساختار قدرت، یکی از دلایل نیاز به پشتیبانی و رهبری فعال نهادهای مرکزی دولت و سایر مراکز است (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۴۱، ۲۰۱۱).

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

۱. افرادی با مهارت مدیریت پروژه و مدیریت تغییر؛
۲. افرادی با مهارت درک قوی و با تجربه زیاد در امر تدوین خط‌مشی‌ها و الزام‌های نظام حسابداری؛
۳. افرادی کلیدی که ارتباط میان عوامل گوناگون فرآیند اصلاحات را به خوبی درک کنند؛
۴. افرادی با توانایی ثبت داده‌ها در سیستم حسابداری تعهدی و استخراج و تفسیر اطلاعات از آن سامانه؛
۵. وجه نقد کافی برای منابع اضافی مورد نیاز مانند استخدام نیروهای جدید، به‌کارگیری خدمات متخصصان، و راه‌اندازی و توسعه سیستم اطلاعات مالی (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۴۲، ۲۰۱۱).

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

تا ۱۲ ساله برای گذار به حسابداری تعهدی منطقی به نظر می‌رسد، زیرا این مدت امکان تدوین برنامه گذاری مناسب برای تمام سطح دولت و نهادهای مختلف آن را فراهم می‌کند».

فرآیند گذار و الزام‌های حسابرسی

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

۱. تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شده به شیوه جاری موجود تا زمانی که فرآیند گذار تکمیل شود.
۲. ارائه گزارش حسابرس مطابق با مبنای حسابداری اظهار شده.
۳. تهیه مجموعه‌ای از صورت‌های مالی حسابرسی نشده که منتشر هم نخواهند شد به عنوان گامی آزمایشی (این روش اغلب به طور هم‌زمان با ارائه صورت‌های حسابرسی شده بر مبنای موجود حسابداری انجام می‌شود).
۴. انتشار مجموعه صورت‌های مالی حسابرسی نشده به عنوان گامی ضمنی و برای چند دوره گزارشگری محدود.
۵. انتشار مجموعه صورت‌های مالی حسابرسی شده با رعایت برخی الزام‌های حسابرسی. شاید دولت قصد داشته باشد با ارائه این صورت‌های مالی، تعهد خود را برای حل مسئله در دوره زمانی معین به عموم اعلام کند (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۳۳، ۲۰۱۱).

گذاری موفق

گذار به حسابداری تعهدی برای اکثر دولت‌ها پروژه‌ای بزرگ است. به مانند هر پروژه بزرگ دیگری، پروژه گذار نیز باید به دقت برنامه‌ریزی و مدیریت شود. سرعت گذار احتمالاً با توجه به موارد زیر گاهی آهسته و گاهی سریع خواهد بود (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۳۷، ۲۰۱۱).

تعهد شفاف: بیان و قبول تعهدی شفاف توسط سطح مناسبی از دولت برای تشریح الزام‌های گذار شامل زمان مورد انتظار و اختیار تفویض شده به هر یک از بخش‌های دولت برای آغاز تغییرات کاملاً ضروری است. وجود یک تعهد شفاف باعث ارتباط بهتر نهادهای دولتی و بخش‌های مختلف بدنه دولت شده و باعث ایجاد شروع قدرت‌مند و نظارتی قوی بر فرآیند اصلاحات می‌شود (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۳۹، ۲۰۱۱).

حمایت سیاستمداران اجرایی کشور از برنامه اولیه معرفی مبنای تعهدی و فرآیند گذار کاملاً حیاتی است. برای این که این

۱. چارچوب معینی برای مستندسازی داشته باشد؛
۲. نقشه‌ی پیاده‌سازی از پیش طراحی شده داشته باشد؛
۳. دارای تقسیم مسوولیت شفاف برای هر وظیفه و نقش‌های وابسته و تعریف مسوولیت پاسخ‌گویی برای نهادهای مرکزی و واحدهای کلیدی باشد؛
۴. مراحل انجام آن هم‌راستا با روش‌های نظارت بر عملکرد نهادها و افراد درگیر آن پروژه باشد؛
۵. برنامه تصویب شده‌ای به همراه جزییات این موضوع را داشته باشد که چه افرادی اختیار تصمیم‌گیری‌های خاص دارند؛
۶. سازوکاری رسمی برای برقراری ارتباطات و هماهنگی‌ها برای جمع‌آوری و انتشار اطلاعات داشته باشد؛
۷. نهادها بدانند که اگر هزینه‌های اضافه به آنان تحمیل شود، منابع مورد نیاز برای پرداخت آن را در اختیار خواهند داشت (فدراسیون بین‌المللی حسابداران بند دو ۴۳، ۲۰۱۱).

قانون و اظهار نظر گروه‌های مشورتی درباره تغییرات پیشنهادی
منافع زیادی دارد. استفاده از فرآیند قانون‌گذاری باعث ایجاد
پشتوانه قانونی از اصلاحات و تثبیت استحکام و اقتدار
کمیسیون‌های دولتی برای انجام این تغییرات می‌شود
(فدراسیون بین‌المللی حسابداران بند دو ۴۸، ۲۰۱۱).

تمرکز بر استفاده خردمندان از منابع: اغلب نهادهای دولتی
برای برنامه ریزی گذار به حسابداری تعهدی با محدودیت منابع
مواجه هستند. این محدودیت‌ها ایجاد می‌کند تا نهادها از منابع
خود به کارآترین و اثربخش‌ترین شیوه ممکن استفاده کنند.
مدیریت پروژه مناسب شامل تعریف شفاف اهداف، مسوولیت‌ها،
محدودیت‌های زمانی و تفیض اختیارها، از جنبه‌های مهم
مدیریت خردمندان منابع است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران
بند دو ۵۱-۵۵، ۲۰۱۱).

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

۱. الزام‌های استانداردهای گزارشگری بین‌المللی برای
افشای اطلاعات دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و
جریان‌های نقد؛
۲. رویدادهای مبادله‌ای برای قرار گرفتن مناسب در
حساب‌ها برای ثبت به گونه‌ای شفاف تعریف شوند؛
۳. ساختار حساب‌ها باید امکان مقایسه مخارج واقعی با
مخارج بودجه شده را فراهم آورد؛
۴. ساختار حساب‌ها باید برای گزارشگری سالانه دولت
مناسب باشد؛
۵. دارای فرآیندی برای شناسایی حساب‌هایی باشد که
نیازمند تغییر و بروزرسانی در ماهیت آن‌ها هستند و امکان
ایجاد حساب برای فعالیت‌های جدید را به دست دهد؛
۶. سطوح دسترسی هریک از نهادها و یا واحدها برای تغییر

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

- ارزیابی سیستم‌های موجود باید موارد زیر را در بر گیرد:
۱. اطلاعاتی که در حال حاضر توسط سیستم‌های اطلاعاتی
نگهداری می‌شوند؛
 ۲. اطلاعات اضافی مورد نیاز (شامل ارزیابی اطلاعات مورد
نیاز مطابق مبنای حسابداری)؛
 ۳. تشریح این موضوع که چرا سیستم‌های متمرکز باید
تمرکز زدایی شوند؛
 ۴. سطح یکپارچگی سیستم‌های اطلاعات مالی یا دیگر
سیستم‌های اطلاعاتی در مقایسه با سطح یکپارچگی مورد انتظار؛
 ۵. جدا از این که سیستم‌های موجود تعدیل یا جایگزین
شوند، اگر سیستم‌ها جایگزین شوند، این جایگزینی باید با
سیستم‌هایی انجام شود که به طور اختصاصی طراحی شده‌اند.
زمانی که دولت معرفی نظام مدیریت مالی جدید را
برنامه‌ریزی می‌کند، باید طراحی مجدد سیستم دفترداری را نیز
مد نظر قرار دهد تا مطمئن شود که این سیستم می‌توان نظام
اطلاعاتی مدیریت مالی جدید را پشتیبانی کند (فدراسیون بین
المللی حسابداران بند دو ۴۴-۴۵، ۲۰۱۱).
- استفاده از ظرفیت قانون‌گذاری: فرآیند انتشار پیش نویس

شکاف آموزشی باید مدنظر قرار گیرد (فدراسیون بین المللی حسابداران بند سه ۹-۱۷، ۲۰۱۱).

راهبردهای آموزش کارکنان: راه کارهای کلی کاهش فاصله میان ظرفیت‌های موجود و مورد نیاز می‌تواند گزینه‌های زیر را در بر گیرد:

۱. استخدام کارکنان مسلط به مبانی تعهدی از بخش خصوصی؛
 ۲. استخدام کارکنان سایر نهادهای بخش عمومی که مبانی تعهدی قبلا در آن‌ها پیاده‌سازی شده است؛
 ۳. استفاده از خدمات مشاوران؛
 ۴. ایجاد دوره آموزش حسابداری بخش عمومی توسط دانشگاه‌ها یا دیگر مراکز آموزشی؛
 ۵. تدارک برنامه‌های آموزشی برای کارکنان فعلی برای ارتقای مهارت‌های آنان؛ و
 ۶. برگزاری سمینارها و کارگاه‌هایی توسط موسسات حسابرسی مستقل (فدراسیون بین المللی حسابداران بند سه ۱۸-۱۹، ۲۰۱۱).
- در چشم‌اندازی کلان، نگاره شماره ۱، مراحل تدوین برنامه جامع گذار اثربخش را به صورت یک پارچه تشریح کرده است. لذا باتوجه به مبانی و پیشینه به شرح فوق و برای دستیابی به پاسخ سوالهای اساسی تحقیق، دو فرضیه اصلی تبیین شده است
- فرضیه ۱.** انتخاب رویکرد مناسب، امکان گذار موفق را افزایش می‌دهد.

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

روش‌شناسی تحقیق

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

یا ایجاد ساختار حساب‌ها تعریف شده و مشخص باشد؛

۷. هرگونه الزام قانونی در رابطه با حساب‌ها باید مدنظر قرار گیرد (فدراسیون بین المللی حسابداران بند دو ۸۱-۸۴، ۲۰۱۱).

ارزیابی مهارت‌های مورد نیاز و آموزش: تمام افرادی که درگیر فرآیند گذار به حسابداری تعهدی هستند باید درک روشنی از دلایل تغییر، ظرفیت پذیرش مسوولیت در قبال تغییر، توانایی استفاده از سیستم‌ها و رویه‌های نوین و اطلاعات تهیه شده را داشته باشند. نهادی که در آن تغییرات آغاز می‌شود باید تاثیر تغییرات بر شایستگی‌ها و مهارت‌ها کارکنان خود را با جایگاه سازمانی ایشان ارزیابی کرده و راهبردی مناسب را برای آموزش و افزایش مهارت کارکنان به‌کار گیرد (فدراسیون بین المللی حسابداران بند مقدمه، ۲۰۱۱).

شناسایی نیازهای آموزشی: ارزیابی نیازهای آموزشی در برگرفته شناسایی اختلاف میان ظرفیت موجود و ظرفیت مورد نیاز مطابق با الزام‌های اصلاحات و ارزیابی و اولویت‌بندی خلاهای آموزشی است. در نیازسنجی آموزشی توجه به تاثیر اصلاحات بر نوع مهارت، دانش و رفتار مورد نیاز کارکنان برای جایگاه‌های سازمانی مختلف ضروری است. برخی از اصلاحات بر تمرکززدایی وظایف تاکید بسیاری دارند؛ باید توجه شود که این امر تاثیر زیادی بر توانایی‌ها و شایستگی‌های مورد نیاز خواهد داشت. در هر صورت، آموزش در این مرحله فراتر از بهبود مهارت‌های حسابداری است. به‌طور کلی، آموزش در بخش عمومی دو جنبه متفاوت دارد:

۱. جنبه فنی که سطح تسلط بر دانش و میزان مهارت را نشان می‌دهد؛
۲. جنبه محیطی یا سازمانی که ارزش‌ها، سیاست‌ها، و رویه‌های بخش خدمات عمومی را منعکس می‌کند.

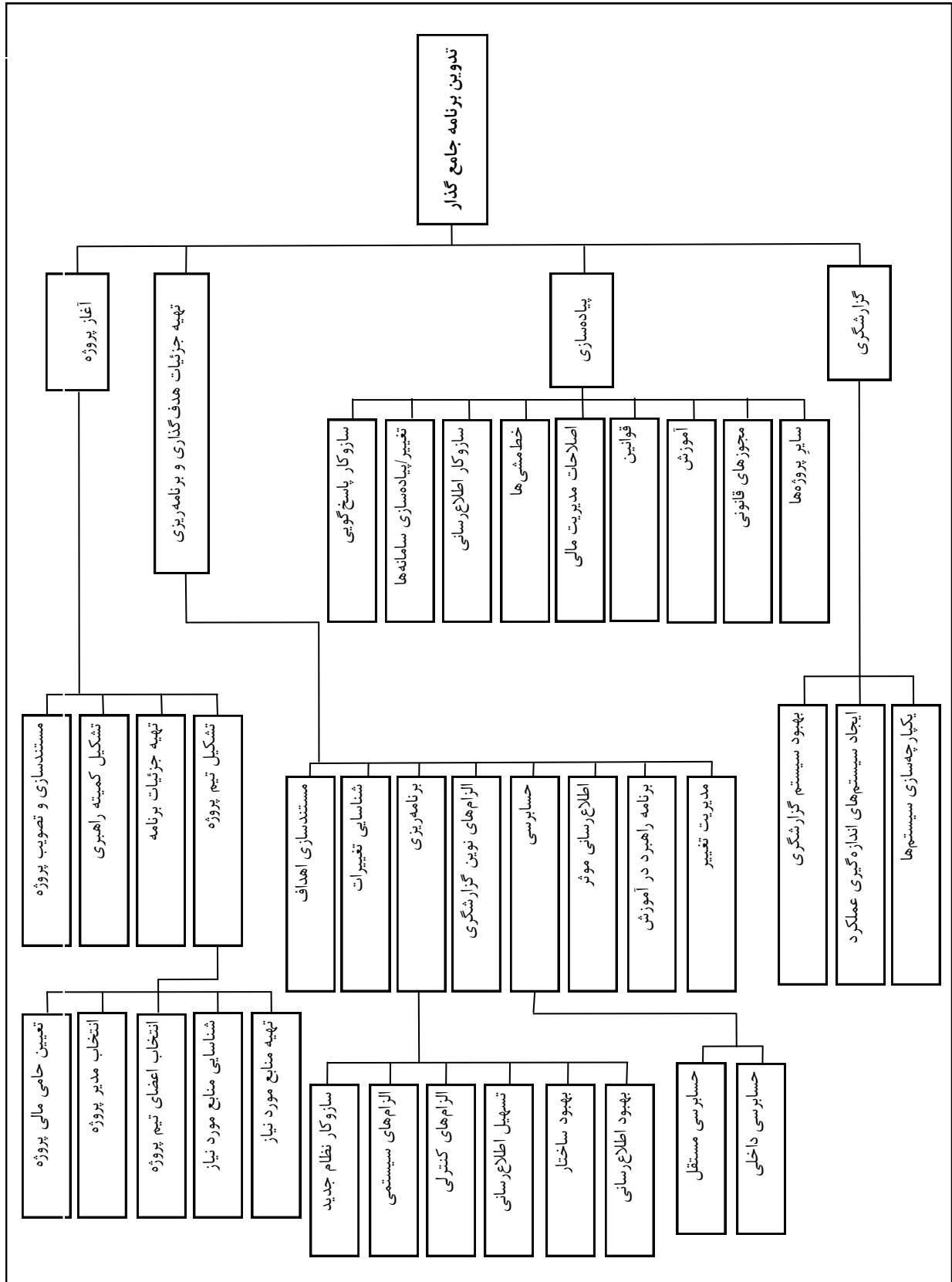
به عبارت دیگر، تنها یادگیری جنبه‌های فنی و مدیریت اطلاعات در حسابداری تعهدی برای کارکنان بخش عمومی کافی نیست؛ بلکه درک تغییر و پیاده‌سازی مبانی تعهدی، قوانین جدید، و خط‌مشی‌های نوین دولت نیز کاملاً ضروری است. سازگاری با حسابداری تعهدی معمولاً با تفویض اختیار و ایفای مسوولیت پاسخ‌گویی مالی توسط مدیران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

درصد برآورد شد.

به علاوه، اعتبار محتوایی پرسش نامه برای سنجش روایی آن مورد ارزیابی قرار گرفت. در نهایت، این پرسشنامه با توجه به نمونه اولیه و تعیین تعداد پاسخ دهندگان مناسب برای حفظ

سطح معناداری تحقیق (۹۵ درصد)، میان ۱۸۲ نفر از صاحب نظران دانشگاهی و حرفه‌ای با ضریب آلفای نهایی ۹۱.۲ درصد توزیع شد و نتایج آن با نرم افزار SPSS (نسخه شماره ۱۹) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

نگاره (۱). نمودار جامع فرآیند گذار بر اساس فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۱۱



نگاره (۳). محل اشتغال کلیه پاسخ دهندگان

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

نگاره (۵). نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	نسبت مورد انتظار	آماره P	فرض H_0	نتیجه‌گیری
انتخاب رویکرد مناسب، امکان‌گذار موفق را افزایش می‌دهد.	%۵۰	۰.۰۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی
روش تحلیل فاصله می‌تواند به عنوان اولین قدم برای انتخاب بهترین راهکار گزار مورد استفاده قرار گیرد.	%۵۰	۰.۰۰۰۰	رد	تایید فرضیه اصلی

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

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

نگاره (۴). سابقه اشتغال کلیه پاسخ دهندگان

سابقه اشتغال در حرفه حسابداری، حسابداری و یا مدیریت مالی در بخش عمومی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۵ سال	۳۴	۱۸.۷	۲۲.۷
۵ سال و کمتر از ۱۰ سال	۴۸	۳۲	۵۴.۷
۱۰ سال و کمتر از ۱۵ سال	۳۰	۲۰	۷۴.۷
۱۵ سال و کمتر از ۲۰ سال	۱۵	۱۰	۸۴.۷
۲۰ سال و کمتر از ۲۵ سال	۱۱	۷	۹۲.۰
۲۵ سال و بیشتر	۱۲	۸	۱۰۰
مجموع داده‌های معتبر	۱۵۰	۸۲.۴	
پاسخ داده نشده	۳۲	۱۷.۶	
جمع	۱۸۲	۱۰۰	

تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌ها

آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده در این تحقیق در نگاره های ۲ الی ۴ ارائه شده است:

آزمون فرضیه‌های تحقیق

آزمون دو جمله‌ای

در این شیوه، پاسخ‌های شرکت‌کنندگان به دو گروه تقسیم می‌شود. یک گروه، پاسخ‌هایی هستند که میانگین آن‌ها کمتر از ۲/۵ است و گروهی دیگر، میانگینی بیش از این عدد دارند. در ادامه، به هر گروه یک کد (به‌طور نمونه به ترتیب ۱ و صفر) اختصاص داده شده و گروه اول موافق، و گروه دوم مخالف نامیده می‌شوند. حد وسط نقطه بی‌تفاوتی است. فرض H_0 برابر با تساوی دو نسبت و فرض H_1 نشان دهنده عدم برابری است. در انتها، نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق در نگاره شماره ۵ ارائه شده است. نتایج حاصل از این آزمون (کوچکتر بودن آماره P از سطح خطا یعنی ۵ درصد) بیان‌کننده رد فرض H_0 یعنی

تساوی نظرات موافق و مخالف است. در نهایت، با تجزیه و تحلیل پاسخها مشخص شد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، پاسخ دهندگان با هر دو فرضیه تحقیق موافق بوده‌اند.

آزمون T

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

T گزارش شده است.

همان‌طور که نگاره شماره ۶ نشان می‌دهد، نتایج آزمون T برای فرضیه‌های تحقیق حاکی از عدم پذیرش فرض H_0 است. از آن جهت که آماره t عددی خارج از محدوده (۱.۹۶، -۱.۹۶) بوده و آماره P نیز از سطح خطای در نظر گرفته شده در تحقیق (۵ درصد) کمتر است و همچنین، با توجه به این که عدد صفر در طیف پیوسته کران بالا تا پایین بازه اطمینان قرار ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که فرض H_0 یعنی بزرگ تر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سوالات از عدد ۲/۵ پذیرفته نشده است.

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

نگاره (۶). نتایج آزمون T فرضیه‌های تحقیق

شماره فرضیه	تعداد پاسخ	درجه آزادی	میانگین	اختلاف میانگین نمونه و مقدار آزمون	آماره P	آماره t	کران پایین بازه اطمینان ۹۵٪	کران بالای بازه اطمینان ۹۵٪	نتیجه‌گیری
۱	۱۸۲	۱۸۱	۲.۰۵۵	-۰.۴۴۲	۰.۰۰۰	-۶.۲۸۸	-۰.۵۸	-۰.۲۹۹	رد فرض H_0
۲	۱۸۲	۱۸۱	۲.۲۲۰	-۰.۲۸۰	۰.۰۰۰	-۳.۷۹۵	-۰.۴۳	-۰.۱۳	رد فرض H_0

نگاره (۷). فراوانی پاسخ‌های داده شده به سوال ۲۱ پرسشنامه

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

بررسی مورد خاص، بهترین راهکارگذار

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

مطابق نتایج به دست آمده، ۳۱ درصد پاسخ دهندگان راهکار پیاده‌سازی تدریجی را برای پیمودن مسیر گذار برگزیده‌اند. هر چند فرضیه دو نشان داد که استفاده از روش تحلیل فاصله برای شروع می‌تواند شیوه‌ای مناسب باشد، اما نتایج نظرسنجی نشان می‌دهد برای تدوین راهبرد بلند مدت، روش تدریجی از اولویت بیشتری در ایران برخوردار است. به این ترتیب، و در پاسخ به سوال اساسی تحقیق، راهکار پیاده‌سازی تدریجی بهترین راهکار گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران است.

تاثیر می‌گذارد. شناسایی این عوامل و ارائه مدلی برای تعیین سهم هر یک از عوامل می‌تواند به انتخاب بهترین روش به صورت کمی، کمک کند. مطالعه متغیرهای اثرگذار می‌تواند در تحقیق‌های آتی مورد توجه قرار گیرد.

پی نوشت

1. International Federation of Accountants (IFAC)
2. International Statistical Institute (ISI)
3. Presidential System
4. Parliamentary System
5. Government Accounting Standards Advisory Board (GASAB)
6. Staged Approach

منابع

- البرزی، محمود؛ زارعی، بتول؛ طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۰). الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران. فصل نامه دانش حسابداری، سال ۲، شماره ۵، ص ۵۱-۷۳.
- باباجانی، جعفر؛ باغومیان، رافیک. (۱۳۸۶). ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران. پیک نور، شماره ۴، ص ۴-۲۶.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی. فصل نامه دانش حسابداری، سال دهم، شماره ۲، پیاپی (۴۰)، ص ۴-۳۸.
- شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۲). بررسی رویکردهای گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی: شناسایی موانع، ارائه راهکارها. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره).
- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران.
- Barrett, Pat. (1997). Whole of Government Financial Reporting. Australian National Audit Office. 1 August 1997.
- Diamond, Jack. (2002). Performance Budgeting Is Accrual Accounting

بحث و نتیجه گیری

همان‌گونه که نتایج پژوهش‌های بین‌المللی در کشورهای گوناگون نشان داده است، در ایران نیز انتخاب راهکار مناسب منجر به افزایش احتمال پیمودن موفقیت آمیز فرآیند گذار می‌شود. به دلیل آن که انتخاب راهکارگذار، تمام جنبه‌های فرآیند از نیازسنجی تا تامین منابع و ملاحظات سیاسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد، پس بهتر است راهکارانتخابی از تمام جنبه‌های قابل بررسی مورد توجه قرار گیرد. برای نمونه، برخی راه‌کارها نیازمند بسترهایی هستند که بخش عمومی بدون فراهم آوردن آن‌ها نمی‌تواند فرآیند گذار را با موفقیت پشت سر بگذارد. از طرفی دیگر، ممکن است رویکردی خاص متناسب با شرایط کنونی حوزه یا کشور باشد و الزام‌های خاصی را به آن تحمیل نکند. پس، انتخاب رویکرد مناسب گذار در راستای توجه به شرایط، نقش بسیار بااهمیتی در موفقیت تغییر مبنای حسابداری دارد.

شناسایی صحیح و واقع بینانه وضعیت موجود و سنجش فاصله میان آنچه در حال وقوع است و آنچه که باید اتفاق بیافتد، می‌تواند مبنایی را برای انتخاب راهکارگذار فراهم کند. با توجه به این موضوع که بسیاری از کشورهای در حال گذار از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله برای آغاز مطالعات تجربی فرآیند استفاده کرده‌اند، یافته‌های تحقیق حاضر نیز نشان می‌دهد که این ابزار می‌تواند به عنوان اولین گام انتخاب راهکار مناسب برای تغییر مبنای حسابداری مورد استفاده قرار گیرد. البته، اگرچه این روش می‌تواند به عنوان گام نخستین بسیار اثربخش باشد، اما نتایج نشان می‌دهند، در نهایت این روش گذار تدریجی است که با توجه به شرایط کنونی، می‌تواند بهترین راهکار برای پیمودن فرآیند گذار باشد. پیاده‌سازی تدریجی می‌تواند زمان لازم را برای هماهنگی همه دستگاه‌های کشور مهیا کرده و مشکلات متعدد بخش عمومی را به مرور زمان برطرف کند. همچنین، این روش با تخصیص مستمر منابع، امکان استفاده صحیح و اثربخش از آن‌ها را فراهم کرده و احتمال عدم توانایی تامین منابع مالی مورد نیاز پروژه را نیز کاهش می‌دهد.

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

با توجه به این که انتخاب رویکرد گذار، خود فرآیندی پیچیده است، به نظر می‌رسد عوامل محیطی متعددی بر آن



- Accounting Standards Board, Study No.14, January 2011.
- Khan, Abdul and Stephen Mayes. (2009). "Transition to Accrual Accounting", International Monetary Fund (Fiscal Affairs Department), September 2009.
 - Pretorius, C. and Pretorius, N. (2008). "A Review of PFM Reform Literature. London: DFID.
 - Required?, IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, December 2002.
 - GASAB. (2007). Road Map and Transition Path for Accrual Accounting. *Government Accounting Standards Advisory Board*. December 2007.
 - IFAC. (2011). Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities, International Public Sector