



بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان

دکتر مهدی رضایی^۱

استادیار گروه حسابداری دانشگاه خلیج فارس، بوشهر، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۴ بهمن ۱۳۹۴؛ تاریخ پذیرش: ۱۰ خرداد ۱۳۹۵)

پیشرفت و تحول در مدیریت بخش‌های عمومی و حسابداری این بخش‌ها در کشورهای پیشرفته و سپس در کشورهای در حال توسعه بسیار مورد توجه بوده است. علیرغم ایجاد تحولات در حسابداری بخش عمومی در سطح جهانی حسابداری و گزارشگری بخش عمومی در ایران رشد و توسعه چندانی نیافته است. این پژوهش موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران را مورد بررسی قرار می‌دهد. پژوهش حاضر ترکیبی از مطالعه توصیفی و پیمایشی است. برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از پرسش‌نامه استفاده شده است. این پژوهش جامعه دانشگاهی را در نظر گرفته است. این جامعه شامل فارغ‌التحصیلان مقطع کارشناسی ارشد و بالاتر در رشته‌ی حسابداری در دانشگاه‌های سراسری است. به‌منظور تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش از آزمون تی و برای رتبه‌بندی میزان تأثیرگذاری آن‌ها از آزمون فریدمن استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که ابعاد کلی آموزشی، قانونی، سیاسی و حرفه‌ای در عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند. وجود مشکلات آموزشی در حسابداری بخش عمومی، کمبود نیروی متخصص در این بخش، نبود قوانین و مقررات الزام‌آور به‌اندازه کافی، ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی، وجود مشکلات در نظام بودجه‌ریزی، کم‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، کم‌میلی استفاده‌کنندگان به پاسخ‌خواهی، کمبود ارتباطات مالی و عملیاتی در سطح بین‌المللی، عدم تمایل حرفه حسابداری به بخش عمومی و اداره مالی و عملیاتی بخش‌ها و زیرمجموعه‌ها به شکل متمرکز ۱۰ فرضیه پژوهش بودند که مورد تأیید قرار گرفت. همچنین سه عامل ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به آن‌ها، بی‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی و مشکلات بودجه‌ریزی به ترتیب مهم‌ترین عوامل و موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی هستند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری بخش عمومی، موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی، عوامل محیطی.

^۱ m.rezaei@pgu.ac.ir

مقدمه

در سال‌های اخیر عواملی مانند جهانی‌شدن، اهمیت بیشتر کسری بودجه دولت، تغییرات سریع فناوری، افزایش رقابت بین بخش عمومی و خصوصی، افزایش تقاضا برای ارائه گزارش‌های شفاف و قابل‌مقایسه بخش عمومی و افزایش نیازهای سیاسی جهت ارائه خدمات مشتری محور، فشار جهت ایجاد تحول در حسابداری بخش عمومی را بیشتر کرده است. این عوامل مدرن کردن سیستم‌های حسابداری و بروز کردن آن‌ها را طلب می‌کند تا بتوان در کنار سیستم‌های کنترل داخلی قوی‌تر گزارش‌های مالی شفاف‌تر و قابل‌مقایسه‌تری را ارائه نمود [۱۸]. در ایران حسابداری و گزارشگری بخش عمومی نسبت به گزارشگری و حسابداری بخش خصوصی فاصله زیادی دارد. از این‌روست که برخی از پژوهشگران بر لزوم تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی و گزارشگری بخش عمومی تأکید می‌کنند [۵].

به‌منظور بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی شناسایی اجزای شکل‌دهنده‌ی آن ضروری است. زف^۱ (۲۰۰۷) ابعاد کلان تأثیرگذار بر حسابداری را در قالب چهار بعد شامل فرهنگ مالی و کسب‌وکار، فرهنگ حسابداری، فرهنگ حسابرسی و فرهنگ قوانین و مقررات طبقه‌بندی می‌کند [۳۳]. برخی دیگر از پژوهشگران، مجموعه‌ی عوامل سیاسی، قانونی، اقتصادی، فرهنگی، آموزشی، حرفه‌ای، بین‌المللی را به‌عنوان عوامل مؤثر بر حسابداری موردبررسی قرار داده‌اند [۲۰، ۲۷، ۲۵ و ۱۴]. در این پژوهش سعی می‌کنیم ضمن در نظر گرفتن تفاوت‌های حسابداری بخش عمومی با حسابداری و گزارشگری بخش خصوصی موانع احتمالی پیشرفت آن را از نگاه دانشگاهیان مورد تجزیه‌وتحلیل قرار دهیم. شناخت صحیح این اجزاء و این موانع کمک می‌کند تا بتوانیم تغییرات و تحولات حسابداری بخش عمومی را بهتر تجزیه‌وتحلیل نماییم و اهمیت این موضوع با شروع حرکت از حسابداری نقدی به تعهدی که خود تحول و پیشرفت قابل‌ملاحظه در حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود، دوچندان می‌شود [۷].

مبانی نظری و ادبیات پژوهش

مدل‌ها و عوامل تغییر در حسابداری بخش عمومی

از دهه ۸۰ میلادی، کشورهای توسعه‌یافته و به دنبال آن کشورهای در حال توسعه در حال انجام تغییرات و تحولات گسترده‌ای در بخش عمومی خود می‌باشند. این تحولات در سایه مطرح‌شدن الگوی جدیدی تحت عنوان مدیریت عمومی نوین آغاز گردید و کلیه زیر سیستم‌های بخش عمومی شامل حوزه‌های اداری، سیاسی و مالی را تحت تأثیر خود قرار داد [۵]. ایجاد تغییرات حسابداری و خصوصاً استقرار حسابداری تعهدی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی عملیاتی، تدوین استاندارد حسابداری برای کشورهای توسعه‌نیافته، اصلاحاتی است که مورد تأکید بانک جهانی و دیگر سازمان‌های بین‌المللی بوده است [۱۰ و ۱۱]. اصلاحات و موارد فوق هیچ‌کدام در مقام اجرا به‌طور کامل اجرایی و عملیاتی نشده است [۲].

¹ Zeff

مدل نوآوری‌های حسابداری بخش عمومی برگرفته از تئوری‌های اقتضایی تحت عنوان مدل لادر (۱۹۹۲) ارائه گردید. متغیرهای اقتضایی در ۴ دسته محرک‌ها، محیط اجتماعی، دولت، ویژگی‌های سیستم اداری-سیاسی و محدودیت‌های اجرایی تحولات طبقه‌بندی می‌گردند. سیستم قانونی دارای ویژگی‌های دیگری نظیر سیستم انتخاب و انعطاف‌پذیری قوانین بودجه است که بر تحول حسابداری، بودجه‌بندی و حسابرسی بخش عمومی اثرگذار است [۲۳]. ساختار اداری به ویژگی‌های سازمانی (لادر ۱۹۹۲) نظام اداری و تقسیم قدرت بین واحدهای سازمانی اشاره دارد. انتظار بر این است که ساختار غیرمتمرکزی که دارای سیستم مدیریت مالی متمرکز بوده و تحت مسئولیت دولت مرکزی قدرتمندی اداره شود، به‌طور ویژه حامی تحول در نظام حسابداری بخش عمومی باشد [۲۴،۸]. گردانندگان تحول شامل مؤسسات و گروه‌های حرفه‌ای در زمینه تحول می‌شود. این افراد تحول را از طریق انتشار نوشته‌ها و گفته‌های خود پیگیری و سرانجام آن را به یک موضوع سیاسی تبدیل می‌کنند تا به طریقی خاص بر نحوه تصمیم‌گیری مقامات سیاسی تأثیرگذار باشد. پیش‌برندگان تحول، غالباً از جمله اعضای دولت هستند [۲۴]. گروه دیگر ذینفعان فرآیند تحول شامل بنگاه‌ها و یا افرادی می‌شود که آثار مثبت و منفی تحول بر منافع آن‌ها تأثیرگذار است اما در گروه گردانندگان تحول و پیش‌برندگان سیاسی تحول، قرار نمی‌گیرد. [۸].

گادفری و همکاران (۱۹۹۶) مدل اقتضایی لادر را به‌وسیله شناسایی عواملی که به‌طور خاص به کشورهای درحال توسعه مربوط می‌شود مانند نفوذ سازمان‌های تأمین‌کننده وجوه بین‌المللی تعدیل کردند و آن‌ها بیان کردند که تغییرات در حسابداری بخش عمومی علاوه بر عوامل ملی ممکن است ناشی از عوامل و تقاضاهای بین‌المللی باشد و تقاضای این سازمان‌ها به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم می‌تواند بر حسابداری بخش عمومی اثر داشته باشد [۱۹]. یاماموتو (۱۹۹۹) مدل اقتضایی لادر را توسعه داد او حسابداری بخش عمومی را متشکل از سه سیستم فرعی حسابداری مالی، حسابداری مدیریت و حسابرسی می‌داند. ایشان فشار درونی از طرف سیاستمداران و سه دسته فشار بیرونی را برای تغییر در حسابداری بخش عمومی مدنظر قرار می‌دهد فشارهای بیرونی شامل فشار بازار، فشار پاسخ‌گویی و فشار عملکرد است [۳۲].

مارک کریستنسن (۲۰۰۲) با مبنا قرار دادن مدل اقتضایی لادر (۲۰۰۰) سه گروه بازیگر اصلی، محرک‌های تغییر و محدودیت‌های اجرایی تحول را مدنظر قرار می‌دهد. بنابراین مدل کریستنسن از پنج قسمت به شرح زیر تشکیل شده است: محرک‌های خارجی تحول؛ پیش‌برندگان تحول؛ تهیه‌کنندگان اطلاعات؛ استفاده‌کنندگان از اطلاعات؛ محدودیت‌های اجرایی است. محرک، فضای پیرامونی بخش عمومی دربردارنده محیط‌های سیاسی و اجتماعی است [۱۵، ۵]. مدل اقتضایی برای بررسی تغییرات حسابداری در بخش‌های عمومی توسط آپینگ و اولیور (۲۰۱۱) با ۴ عامل عمده فشارهای بیرونی تغییر، فشارهای درونی تغییر، موانع تغییر و تسهیل‌کننده‌های تغییر مورد بازنگری و توسعه پیدا کرد و از این طریق می‌توان تغییرات حسابداری در کشورهای کمتر توسعه‌یافته را مدنظر قرار داد [۳۱]. آن‌ها

در عامل تسهیل کنندگان، مرتبطان، تولیدکننده‌ها و ترویج‌دهنده‌های تغییر را مدنظر قرار دادند و در عامل موانع تغییر مغشوش کننده‌ها، خنثی‌کننده‌ها و تاخیری‌ها را مدنظر قرار دادند [۹].

ادبیات پژوهش

با توجه به مباحث فوق حسابداری بخش عمومی را نمی‌توان به‌عنوان یک عامل مجزا و جدا از محیط، فضا و زمان ملاحظه کرد [۱۳]. پژوهشگران مختلفی عوامل کلان مؤثر بر حسابداری و حسابداری بخش عمومی را در ۸ گروه کلی طبقه‌بندی می‌کنند این عوامل شامل سیاسی، قانونی، اقتصادی، فرهنگی، آموزشی، حرفه، بین‌المللی و عوامل تصادفی هستند [۲۰، ۱۲، ۲۵].

نیستور و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی میزان اثرگذاری این عوامل در حسابداری بخش عمومی کشور رمانی طی سال‌های ۱۸۳۱ تا ۲۰۱۱ پرداختند. آن‌ها هر یک از عوامل کلان شامل عوامل سیاسی، اقتصادی، فرهنگی- اجتماعی، آموزشی و حرفه‌ای را به عوامل ریزتری تقسیم‌بندی کردند و در مجموع وجود یا عدم وجود ۴۴ عامل جزئی‌تر را در دوره‌های مختلف مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که میزان اثرگذاری هر یک از این عوامل و در زمان‌های مختلف متفاوت است [۲۵].

صالح و پندلبری^۱ (۲۰۰۶) در یک مطالعه تطبیقی به پیشرفت حسابداری بخش عمومی در مالزی و مقایسه آن با انگلستان پرداختند نتایج آن‌ها در حرکت این دو کشور به سمت حسابداری تعهدی نشان می‌دهد که هر دو به منظور اهداف کنترلی و حسابداری مدیریت به سمت حسابداری تعهدی حرکت کرده‌اند اما حسابداری بخش عمومی مالزی باید به سمت بهبود بیشتری حرکت کند [۲۹].

صالح (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی بافت ملی و جهت‌گیری استفاده‌کنندگان در حسابداری دولتی مالزی پرداخت. نتایج نشان‌دهنده‌ی تأیید فرضیه‌های لادر در حسابداری دولتی مالزی است [۲۸].

سابرامانین^۲ (۲۰۰۸) در پژوهشی حسابداری و حسابرسی بخش عمومی را از طریق مقایسه استاندارد ملی با استانداردهای بین‌المللی انجام داد. او از چارچوبی که بانک جهانی (۲۰۰۶) برای ارزیابی حسابداری و حسابرسی بخش و انطباق آن با استانداردهای بین‌المللی استفاده کرد. نتایج ایشان نشان می‌دهد که انجام این مقایسه باید محیط حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، رویه‌های اجرای حسابداری با توجه به بودجه‌ریزی نقدی یا تعهدی است، رویه‌های اجرایی حسابرسی بخش عمومی و حسابداری شرکت‌ها دولتی ملاحظه قرار گیرد [۳۰].

اولیرانتا^۳ (۲۰۰۸) در پژوهشی به بررسی عوامل احتمالی در حرکت به سمت حسابداری تعهدی در شهرداری‌های مالزی پرداختند. علیرغم الزام قانونی برای حرکت شهرداری‌ها از سال ۲۰۰۵ اما تحولی در این خصوص صورت نگرفته است. نتایج آن‌ها نشان از تأیید مدل لادر و نیاز به حرکت همزمان در بخش‌ها و عوامل دیگر جهت تحول در حسابداری بخش عمومی است [۲۶].

¹ Saleh & Pendlebury

² Subramanian.

³ Oliorilanto

هارون (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی موانع تحول در حسابداری بخش عمومی اندونزی پرداخت. نتایج ایشان نشان می‌دهد بی‌علاقه بودن درک نادرست دولت از تحول در حسابداری بخش عمومی مانع ایجاد تحول در حسابداری این بخش است. علاوه بر این مدیریت نامناسب منابع انسانی تخصص و توانایی‌های حسابداری در این بخش را با کمبود مواجه کرده است [۲۱].

کردستانی و معنوی مقدم (۱۳۹۶) به بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی پرداختند. آنها توجه به بودجه ریزی، حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی را به عنوان جزء بسیار مهمی در مدیریت مالی بخش عمومی مدنظر قرار می‌دهند و تغییرات و تحول در این زمینه را بسیار مناسب ارزیابی می‌کنند.

رستمی و کهنسال (۱۳۹۵) به بررسی مفهومی لزوم تهیه صورتهای مالی تلفیقی در بخش عمومی پرداختند. نتایج آنها نشان می‌دهد که این تحول در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی مستلزم معرفی و توسعه این نوع گزارشات توسط دولت و نهادهای قانونگذار است [۶].

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی تاثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی پرداختند. یافته‌های نشان دهنده این واقعیت است، که حسابداری دولتی ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه است. [۶].

باباجانی و مددی (۱۳۸۸) در پژوهشی به بررسی امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران پرداختند. نتایج آن‌ها نشان‌دهنده این واقعیت است که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری نهادهای مذکور وجود دارد [۴].

باباجانی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که افزایش سطح مطالبات شهروندی، وقوع رسوایی‌های مالی و افزایش مداوم در کسری بودجه‌های سالیانه از جمله مهم‌ترین محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران هستند [۵].

باباجانی (۱۳۸۹) در مقاله‌ای به ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن پرداخت [۲]. باباجانی و دهقان (۱۳۸۵) در پژوهشی به بررسی نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی کنونی دولت، دارای نارسایی‌های عدیده‌ای است که مانع از تبدیل شدن این نظام به یک ابزار توانمند و کارآمد برای ایفای نقش مؤثر در فرآیند مسئولیت پاسخگویی می‌شود [۳].

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و ادبیات پژوهش مطرح‌شده فرضیه‌هایی در خصوص موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در قالب عوامل کلان آموزشی (فرضیه‌های اول و دوم)، قانونی (فرضیه‌های سوم، چهارم و

پنجم) سیاسی (فرضیه‌های ششم، هفتم، هشتم و نهم) و حرفه‌ای (فرضیه‌ی نهم) به شرح زیر مطرح شد.

فرضیه اول: وجود مشکلات آموزشی حسابداری بخش عمومی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است.

فرضیه دوم: کمبود نیروی متخصص در حسابداری بخش عمومی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است.

فرضیه سوم: نبود قوانین و مقررات الزام‌آور به اندازه کافی در مورد حسابداری و گزارشگری بخش عمومی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است.

فرضیه چهارم: ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و نبود رویه‌های اجرایی آن‌ها، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است.

فرضیه پنجم: وجود مشکلات در نظام بودجه‌ریزی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است. فرضیه ششم: کم میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است. فرضیه هفتم: کم میلی استفاده‌کنندگان به پاسخ‌خواهی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است. فرضیه هشتم: کمبود ارتباطات مالی و عملیاتی در سطح بین‌المللی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است.

فرضیه نهم: عدم تمایل حرفه حسابداری به بخش عمومی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است. فرضیه دهم: اداره مالی و عملیاتی بخش‌ها و زیرمجموعه‌ها به شکل متمرکز، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است.

روش پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس روش گردآوری داده‌ها و اطلاعات، پژوهشی توصیفی و از لحاظ این که درصد شناخت هرچه بهتر دلایل عدم پیشرفت حسابداری بخش عمومی است و این کار را از طریق نظرخواهی انجام می‌دهد، پیمایشی محسوب می‌شود.

این پژوهش جامعه دانشگاهی را در نظر گرفته است. این جامعه شامل فارغ‌التحصیلان مقطع کارشناسی ارشد و بالاتر در رشته‌ی حسابداری در دانشگاه‌های سراسری است. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه پژوهشگرساخته استفاده شده است. نوع سؤال‌های بکار رفته در پرسش‌نامه از نوع بسته و بر مبنای طیف پنج‌تایی لیکرت (کاملاً موافقم، موافقم، بی‌نظرم، مخالف و کاملاً موافقم) بوده است. پرسش‌نامه پژوهش شامل دو بخش کلی است. بخش اول سؤالات عمومی (جنسیت، مقطع تحصیلی، سابقه کاری)، بخش دوم سؤالات مربوط به فرضیه‌های پژوهش که جمعا در قالب ۳۰ سؤال بوده است. برای تعیین روایی ابزار اندازه‌گیری از روش روایی صوری استفاده شده است. به این صورت که روایی پرسش‌نامه از طریق نمونه‌گیری محدود، پالایش مکرر و هم‌چنین با استفاده از نظرات صاحب‌نظران، مسئولان مالی و حسابداری دولتی، به‌صورت استاندارد درآمد و در مرحله بعد، روایی متغیرهای شناسایی شده با استفاده از نظرات صاحب‌نظران و با استفاده از پرسش‌نامه جداگانه‌ای بررسی شد و سرانجام، روایی پرسش‌نامه در

سطح مطلوبی مورد تأیید قرار گرفت. برای تعیین پایایی نیز از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب بدست آمده ۰/۸۵۶ است که نشان می‌دهد سوال‌های مندرج در پرسش‌نامه در راستای هدف و موضوع پژوهش بوده است. تعداد ۲۱۰ پرسشنامه توزیع شد و تعداد ۱۰۴ پرسشنامه دریافت شد، تعداد ۵ پرسشنامه به شکل ناقص و غیر قابل استناد بودند و نهایتاً نمونه نهایی به ۹۹ پرسشنامه تقلیل یافت. نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها ۴۷ درصد است و تجزیه و تحلیل بر این اساس انجام شده است.

یافته‌ها

آمارهای توصیفی نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان ۷۳ نفر مرد و ۲۶ نفر زن بوده‌اند. سایر آمار توصیفی مهم مربوط به پاسخ‌دهندگان پژوهش در جدول شماره ۱ شامل سطح تحصیلات و سابقه کار آمده است. دکترا ۱۳ درصد، دانشجویان دکترا ۲۸ درصد و کارشناسی ارشد ۵۸ درصد از پاسخ‌گویان را تشکیل داده‌اند. ۶۲ درصد از پاسخ‌گویان دارای سوابق کاری کمتر از ۵ سال و ۳۸ درصد دارای سوابق بیشتر از ۵ سال هستند. این داده‌ها نشان می‌دهد پاسخ‌گویان با شناخت مناسب از حسابداری بخش عمومی در ایران و در سطح بین‌المللی می‌توانند نتیجه‌گیری مناسبی را برای پژوهش فراهم آورند.

جدول ۱: آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

سطح تحصیلات	فراوانی	درصد
دکترا	۱۳	۱۳/۱
دانشجوی دکترا	۲۸	۲۸/۲
کارشناسی ارشد	۵۸	۵۸/۷
جمع	۹۹	۱۰۰
سابقه کار		
کمتر از ۵ سال	۶۲	۶۲/۵
بین ۵ تا ۱۰ سال	۲۶	۲۶/۳
بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۷	۷/۱
بیشتر از ۲۰ سال	۴	۴/۱
جمع	۹۹	۱۰۰

در پژوهش حاضر بعد از جمع‌آوری و تلخیص داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ تجزیه و تحلیل داده‌ها به شرح زیر انجام گرفت. نرمال بودن توزیع داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج حاصل بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها است. با توجه به این که فرضیه‌های پژوهش به صورت تفاوتی (مقایسه‌ای) تدوین شده است؛ لذا، می‌توان برای آزمون آن‌ها از آزمون «t تک نمونه‌ای» استفاده کرد. به‌گونه‌ای که چنانچه ارزش آزمون بزرگ‌تر از عدد بحرانی باشد، آنگاه فرضیه پژوهش تأیید شده و علامت حدود پایین و بالای فاصله اطمینان هر دو بالاتر از عدد بحرانی خواهد بود. نتایج آزمون t به طور خلاصه

در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. در خصوص موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران، با توجه به آماره تی و سطح معناداری H_0 برای همه فرضیه‌ها در سطح خطای کمتر از ۱ درصد رد می‌شود و تنها برای فرضیه هفتم (کم میلی استفاده‌کنندگان به پاسخ‌خواهی) رد H_0 در سطح خطای کمتر از ۵ درصد است. از نظر پاسخ‌گویان، وجود مشکلات آموزشی، کمبود نیروی متخصص، نبود قوانین و مقررات الزام‌آور به اندازه کافی، ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به آن‌ها، وجود مشکلات در نظام بودجه‌ریزی، عدم تمایل بخش‌های عمومی به پاسخگویی، ارتباطات مالی و عملیاتی اندک در سطح بین‌المللی، عدم تمایل حرفه‌ای حسابداری به بخش عمومی، اداره بخش‌های عمومی و زیر مجموعه‌ها به شکل متمرکز، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی است.

جدول ۲: نتایج آزمون t فرضیه‌های پژوهش

t آماره	درجه آزادی	سطح معناداری	عدد بحرانی	میانگین	۹۵٪ برآورد فاصله اطمینان		فرضیه‌ها
					حد بالا	حد پایین	
					ارزش آزمون		
۹/۹۶	۹۸	۰/۰۰۰	۱۲	۱۵/۶۳	۱۳/۴۵	۱۵/۱۹	۱. وجود مشکلات آموزشی
۱۰/۰۲	۹۸	۰/۰۰۰	۹	۱۱/۶۸	۱۱/۳۷	۱۴/۵۴	۲. کمبود نیروی متخصص
۱۰/۳۵	۹۸	۰/۰۰۰	۹	۱۰/۹۱	۱۰/۵۹	۱۱/۲۲	۳. قوانین و مقررات الزام‌آور
۱۰/۰۴	۹۸	۰/۰۰۰	۹	۱۲/۴۴	۱۲/۰۸	۱۵/۹۶	۴. ناقص بودن استاندارد
۱۰/۲۱	۹۸	۰/۰۰۰	۹	۱۱/۴۱	۱۱/۰۸	۱۲/۱۷	۵. وجود مشکلات در نظام
۹/۸۶	۹۸	۰/۰۰۰	۹	۱۱/۲۱	۱۱/۰۳	۱۲/۰۶	۶. کم میلی بخش‌های
۶/۱۲	۹۸	۰/۰۲۲	۹	۹/۵۶	۹/۱۰	۱۰/۶۳	۷. کم میلی استفاده‌کنندگان
۱۰/۲۳	۹۸	۰/۰۰۰	۹	۱۱/۷۲	۱۱/۴۴	۱۵/۵۷	۸. ارتباطات در سطح
۱۰/۱۵	۹۸	۰/۰۰۰	۶	۷/۸۱	۷/۵۹	۱۳/۶۳	۹. عدم تمایل حرفه
۹/۸۲	۹۸	۰/۰۰۰	۹	۱۱/۷۷	۱۱/۴۸	۱۶/۲۶	۱۰. اداره امور به شکل

از آنجاکه موضوع پژوهش دلایل عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی در ایران است لذا اولویت‌بندی این متغیرهای تأثیرگذار، اهمیت بسیار بالایی دارد و می‌تواند زیربنای اقدام‌های بعدی باشد. از این‌رو با آزمون نا پارامتریک فریدمن و که بر اساس رتبه‌بندی بر اساس میانگین است به رتبه‌بندی متغیرهای پژوهش پرداختیم. نتایج این آزمون در جدول شماره ۳ و آمده است.

جدول ۳: نتایج آزمون فریدمن

تعداد	۹۹
مقدار آماره کای دو	۹۸/۱۰
درجه آزادی	۹
معناداری sig	۰/۰۰۰

به دلیل اینکه معناداری (sig) کمتر از ۵ درصد است فرض H_0 رد شده و ادعای یکسان بودن رتبه (اولویت) متغیرها پذیرفته نمی‌شود و بنابراین می‌توان ادعا کرد که از نظر پاسخ‌گویان موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی هم‌وزن و هم‌تزار نیستند. رتبه‌بندی متغیرهای پژوهش براساس آزمون فریدمن در جدول شماره ۴ آمده است.

جدول شماره ۴: رتبه‌بندی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی

رتبه‌بندی متغیرها	رتبه میانگین‌ها	متغیرها
۱	۷/۴۱	فرضیه ۴: ناقص بودن استاندارد حسابداری
۲	۶/۲۶	فرضیه ۶: بی‌میلی به پاسخ‌گویی
۳	۶/۰۶	فرضیه ۵: مشکلات نظام بودجه‌ریزی
۴	۵/۷۶	فرضیه ۳: نبود الزام قانونی به اندازه کافی
۵	۵/۶۶	فرضیه ۲: کمبود نیروی متخصص
۶	۵/۴۸	فرضیه ۱: مشکلات آموزشی
۷	۵/۴۱	فرضیه ۹: عدم تمایل حرفه حسابداری بخش عمومی
۸	۴/۹۹	فرضیه ۱۰: اداره‌ی متمرکز بخش‌های عمومی
۹	۴/۳۸	فرضیه ۸: ارتباطات اندک بین‌المللی
۱۰	۳/۵۸	فرضیه ۷: بی‌میلی به پاسخ‌خواهی

با توجه به جدول شماره ۴ می‌بینیم که ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به آن‌ها، بی‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، مشکلات بودجه‌ریزی به ترتیب مهم‌ترین عامل و موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی از نظر پاسخ‌گویان هستند. ارتباطات اندک مالی و عملیاتی در سطح بین‌المللی و بی‌میلی شهروندان به پاسخ‌خواهی با کسب رتبه نهم و دهم از درجه اهمیت کمتری برخوردار هستند. در ضمن لازم به یادآوری است که با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها هر ۱۰ عامل به‌عنوان موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی هستند و در اینجا فقط رتبه‌بندی این عوامل مدنظر قرار گرفته است.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به مبانی نظری، مدل اقتضایی و تغییرات آن در خصوص تبیین پیشرفت‌های حسابداری بخش عمومی فرضیه‌های خصوص دلایل عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی در ایران تدوین و بر اساس پاسخ دانشجویان مورد آزمون قرار گرفت. این فرضیه‌ها در ابعاد کلی شامل آموزش، قانونی، سیاسی و حرفه‌ای بودند. در بعد کلان آموزشی دو فرضیه وجود مشکلات آموزشی در حسابداری بخش عمومی در فرضیه اول پژوهش و کمبود نیروی انسانی متخصص در بخش‌های عمومی در فرضیه دوم مدنظر قرار گرفت. نتایج حاکی از تأیید این دو فرضیه است. به عبارتی آموزش ناقص و نامناسب حسابداری بخش عمومی باعث می‌شود دانش‌آموختگان از دانش کافی در زمینه‌ی حسابداری بخش عمومی برخوردار نباشند. علاوه بر این به کار گماردن افراد با رشته‌های غیر مرتبط و جذب نیروهای کارآمد حرفه به بخش‌های بارزگانی باعث شده کمبود نیروی متخصص در بخش‌های عمومی شده است و این موارد پیشرفت در حسابداری بخش عمومی را با مشکل مواجه می‌کند. تأیید این دو فرضیه با شرایط و عوامل لحاظ شده مدل اقتضایی لادر (۲۰۰۱)، هارون (۲۰۰۷) و نیستور و همکاران (۲۰۱۴) انطباق دارد.

ابعاد قانونی به عنوان یک عامل کلان و موثر در حسابداری بخش عمومی در ادبیات پژوهش مدنظر قرار گرفت. از این رو نبود الزام قانونی به اندازه کافی در فرضیه سوم بررسی شد. قانون‌گذاری به طور خاص در حیطه امور مالی دولت و خصوصاً قانون بودجه و بودجه‌ریزی در فرضیه پنجم، ناقص بودن استانداردها و نبود تدوین رویه‌های اجرایی در حسابداری بخش عمومی به عنوان یک فرآیند خاص در حسابداری بخش عمومی در فرضیه چهارم مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش حاکی از تأیید این سه فرضیه است. نبود قوانین الزام‌آور به اندازه کافی، وجود مشکلات بودجه‌ریزی و ناقص بودن استاندارد گذاری و نبود رویه‌های اجرایی در حسابداری بخش عمومی مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران است این نتایج با نتایج حاصل از مدل اقتضایی لادر (۲۰۰۱)، کریستنسن و همکاران (۲۰۱۰)، نیستور و همکاران (۲۰۱۴)، استانداردهای بین‌المللی در استاندارد بین‌المللی حسابداری (۲۰۱۵)، باباجانی (۱۳۸۹)، طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) همخوانی دارد. همچنین این نتایج با پژوهش اولیورانتا^۱ (۲۰۰۸) همخوانی ندارد.

ابعاد سیاسی در ابعاد کلان و عوامل فرعی موثر بر آن در فرضیه‌های تحول در حسابداری بخش عمومی جایگاه بسیار ویژه‌ای دارد. در این پژوهش نیز به دلیل اهمیت موضوع تعداد ۴ فرضیه به عوامل سیاسی مربوط می‌شود. بی‌میلی به پاسخ‌گویی در فرضیه ششم، بی‌میلی به پاسخ‌خواهی در فرضیه هفتم، ارتباطات بین‌المللی در فرضیه هشتم و اداره متمرکز امور در فرضیه دهم مورد بررسی قرار گرفت. استقرار و سایر روابط مالی و عملیاتی با نهادها و سازمان‌های بین‌المللی به شکل‌گیری رابطه پاسخ‌گویی سطح بین‌المللی منجر می‌شود ایجاد و دوام این رابطه به اعتماد و اعتمادسازی بستگی دارد در این راه حسابداری و گزارشگری می‌تواند نقش مهمی داشته باشد. نتایج حاکی از تأیید هر چهار فرضیه پژوهش در این زمینه است. بی‌میلی به پاسخ‌گویی دولت و سایر بخش‌های عمومی به

¹ Olorilanto

پاسخ‌گویی، بی‌میلی شهروندان به پاسخ‌خواهی، همچنین ارتباطات اندک در سطح بین‌المللی خصوصاً کشورهای پیشرو در زمینه‌ی حسابداری بخش عمومی و اداره متمرکز بخش‌های عمومی مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران است. این نتایج با نتایج حاصل از مدل اقتضایی لادر (۱۹۹۴)، گادفری و همکاران (۱۹۹۶)، یاماموتو (۱۹۹۹)، مارک کریستنسن (۲۰۰۲)، آپینگ و اولیور (۲۰۱۱)، نیستور و همکاران (۲۰۱۴)، باباجانی (۱۳۸۵) و (۱۳۹۲) همخوانی دارد.

ابعاد حرفه‌ای به عنوان عاملی به می‌تواند منجر به ارائه خدمات بهتری شود به عنوان عاملی اساسی در ادبیات حسابداری مطرح بوده است. در این پژوهش عدم تمایل حرفه حسابداری به حسابداری بخش عمومی به عنوان یک فرضیه نهم پژوهش مدنظر قرار گرفت است. نتایج آزمون‌ها حاکی از تأیید این فرضیه است. عدم تمایل حرفه حسابداری و شاغلین در آن به حسابداری بخش عمومی، مانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران است. این نتایج با نتایج حاصل از مدل اقتضایی لادر (۱۹۹۴) مارک کریستنسن (۲۰۰۲)، آپینگ و اولیور (۲۰۱۱) و نیستور و همکاران (۲۰۱۴) همخوانی دارد.

نتایج رتبه‌بندی عوامل و موانع رشد حسابداری بخش عمومی حاکی از آن است که ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به آن‌ها، بی‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، مشکلات بودجه‌ریزی به ترتیب مهم‌ترین عامل و موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی هستند.

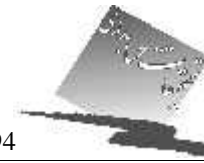
نظر به اهمیت تدوین استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی آن، روندی که اخیراً شروع شده با سرعت بیشتری ادامه یابد. از دلایل عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی این موضوع از دیدگاه پاسخ‌دهندگان اولویت نخست را به خود اختصاص داده است. همچنین شکل‌گیری تشکل حرفه‌ای با تخصص در زمینه حسابداری بخش عمومی و توجه بیشتر دانشگاه‌های کشور به حسابداری بخش عمومی، حرکت دولت و سایر بخش‌های عمومی به حسابداری و بودجه‌ریزی و افزایش مطالبات شهروندی می‌تواند زمینه تحول در حسابداری بخش عمومی را فراهم کند.

فهرست منابع

- . باباجانی، جعفر، حقیقت‌شهرستانی، مهدی (۱۳۸۹) "شناسایی و معرفی ساختار نهادی مناسب برای تدوین مقررات حسابداری نهادهای بخش عمومی ایران" **مجله مطالعات تجربی حسابداری مالی** شماره ۲۸، صص ۱-۴۰
- . باباجانی، جعفر (۱۳۸۹) "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن" **مجله حسابرس**، شماره ۴۹، صص ۶۸-۸۳
- . باباجانی، جعفر، دهقان، حسین (۱۳۸۵) "نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان" **مجله مطالعات تجربی حسابداری مالی**، شماره‌های ۱۲ و ۱۳، صص ۱-۲۶
- . باباجانی، جعفر، مددی، آرزو (۱۳۸۸) "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران" **مجله حسابداری و حسابرسی**، شماره ۵۶، صص ۳-۲۰
- . باباجانی، جعفر، آذر، عادل، معیری، مرتضی (۱۳۹۲) "عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران" **مجله مطالعات تجربی حسابداری مالی** شماره ۳۷، صص ۱-۳۷

- رستمی، شعیب، کهنسال، ثمین (۱۳۹۵) " بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت های مالی تلفیقی در بخش عمومی " **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۸، صص ۱۰۰-۱۱۹
- طالب نیا، قدرت اله، عباسی، ابراهیم، زارعی بتول (۱۳۹۰). "تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی " **پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی**، دوره ۳، شماره ۹، صص ۶۹-۹۶
- کردستانی، غلامرضا، ایرانشاهی، علی اکبر (۱۳۸۸). " بررسی عوامل مؤثر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی " دانش حسابرسی، شماره ۳۵، صص ۱۰-۲۱
- کردستانی، غلامرضا، معنوی مقدم، امیرهادی (۱۳۹۶) " بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده " **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۳، صص ۱۷-۳۰
- کلاته رحمانی، راحله (۱۳۹۲) "تغییر در حسابداری دولتی: مدل ها و عوامل مؤثر در آن " **ماهنامه حسابدار**، شماره ۲۵، صص ۲۶-۳۱
- منتظری، جواد، ابراهیمی، فرزانه (۱۳۹۱). "مدل های تغییرات حسابداری بخش عمومی؛ بررسی نظری پیشرفت مدل ها " **همایش ملی حسابداری آذر ماه ۹۱**، دانشگاه سیستان و بلوچستان، صص ۷۵۲-۷۶۴
12. Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). "Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments" **Accounting Forum**, 37(3), 213-230.
 13. Allen, R. (2009). "The challenge of reforming budgetary institutions in developing countries" IMF working paper (WP/09/96). Washington, DC.
 14. Branson, J., Muiz, A. J. (2011) "The Effect of Environmental Factors on Accounting Diversity – A Literature Review" working paper. www. Ssrn.com
 15. Carnegie, G. D.; Napier, C. J. (2002). "Exploring comparative accounting literature" **Accounting, Auditing and Accountability Journal** Vol. 15, No.5, pp. 689-718.
 16. Choi, F.; Mueller, G. (1984). **International accounting**. New Jersey: Prentice-Hall.
 17. Christensen, M (2003). "Public sector performance reporting: New public management and contingency theory insights", **Government Auditing Review**, Vol.10, pp.71-83.
 18. Christensen, M. (2002). "Accrual accounting in the public sector: the case of the New South Wales Government", **Accounting History**, vol. 7, No. 2, pp. 93-124.
 19. Christiaens, J., Reyniers, B., Rolle, C. (2010). "Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study". **International Review of Administrative Sciences**, Vol. 76, No.3, pp. 537-554
 20. García F. M. (2014). " Developments And Challenges In Public Sector Accounting" **Journal Of Public Budgeting Accounting & Financial Management**, Vol. 26, No.2, pp. 345-366
 21. Godfrey, AD., Devlin, PJ. And Merrouche, C. (1996). "Governmental accounting in Kenya, Tanzania and Uganda", **Research in Governmental and Nonprofit Accounting**, Vol. 9, pp. 193-208.

22. Gray, S. J. (1988). " Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", **Abacus**, Vol. 24, No.1, pp. 1–15.
23. Harun. (2007). "Obstacles To Public Sector Accounting Reform In Indonesia" **Bulletin of Indonesian Economic Studies**, Vol.43, No.3, pp. 365–376.
24. International Federation of Accountants(IFAC), (2015) " International Public Sector Accounting Standards(IPSAS) " [Online] WWW. www.ifac.org
25. Luder, K. (1992) " Contingency Model Of Government Accounting Innovations" **Research In Government And None-Profit Accounting**, Vol. 55, No.1, pp. 99-127
26. Luder, K., (2001), "Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade – Achievements and Problems", Working-Paper Presented at the VIIIth CIGAR Conference, Valencia, June.
27. Nistor, C. S., Deaconu, A., & Mare, C. (2014). The influence of environmental factors on the evolution of Romanian public accounting. **Journal of Business Economics and Management**, Vol.16, No.2, pp. 1–16
28. Oliorilanto, RH (2008). "Contingency factors affecting the adoption of accrual accounting in Malagasy Municipalities", **International Journal on Governmental Financial Management**, vol. 8, No. 1, pp. 37-50.
29. Radebaugh, L. H.; Gray, S. J. (1997). **International accounting and multinational enterprises**. New York: John Wiley & Sons Inc.
30. Saleh Z. (2007). "Malaysian Governmental Accounting: National Context and User Orientation" **International Review of Business Research Papers**, Vol.3 No.2 June 2007, Pp.376 – 384
31. Saleh, Z. & Pendlebury, M. (2006). "Accruals accounting in government developments in Malaysia" **Asia Pacific Business Review**, Vol. 12, No. 4, pp.421-435.
32. Subramanian, PK. (2008). "Public Sector Accounting and Auditing Diagnostic Tools for Comparing Country Standards to International Standards" **International Journal on Governmental Financial Management**, Vol.8, No.1, pp.1-14
33. Upping. P., Oliver. J., (2011). "Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Luder's Model for Developing Countries", **International Review of Business Research Papers**, Vol. 7. No. 1. January 2011. pp. 364 – 380
34. Yamamoto, K (1999). "Accounting system reform in Japanese local governments", **Financial Accountability and Management**, Vol. 15, No.3-4, pp. 291-307.
35. Zeff, S., A. (2007) " Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality" **The British Accounting Review**, Vol. 39, No. 1, pp.290–302



Investigate Obstacles Of Advances Public Sector Accounting In Iran From the perspective of academics

Mehdi Rezaei (PhD)¹

Assistant professor of Accounting, Persian Gulf University, Bushehr, Iran

(Received: 13 February 2016; Accepted: 30 May 2016)

Progress and development in public sector management and accounting in developed countries and in developing countries has been highly regarded. Factors and multiple components and models to explain and predict these developments have been considered. Despite the change in public sector accounting and reporting at the global level, in Iran has not been much development in this sector.

This is a descriptive research and we use survey method. A questionnaire was used to collect data. This research is considered an academic community. The community consists of graduates of master's degree or higher in accounting at national universities. The questionnaire contains 30 questions to test the hypothesis. In order to test research hypothesis t-test and to ranking them Friedman test has been used. The results show that the broad dimensions such as educational, legal, political and accounting profession retardation influence in public sector accounting. Educational problems in public sector accounting, lack of expertise in this sector, the lack regulations, lack of public sector accounting standards and the lack of budgeting problem, accountability problem, lack of operational and financial communications at the international level, the unwillingness of the accounting profession in the public sector and centralize management in public sectors is 10 sub-categories that we test and confirm. Lack of public sector accounting standards and, the reluctance of the public sector to accountability and budgeting problems as the most important factors and obstacles to the development of public sector accounting.

Keywords: Public Sector Accounting, Obstacles to the Development of Public Sector Accounting, Environmental Factors.

¹ m.rezaei@pgu.ac.ir