

## عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار

وجیهه رحمتی<sup>۱</sup>  
زهرا پور زمانی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۱۴

### چکیده

با توجه به حرکت جهانی حسابداری بخش عمومی به سمت حسابداری تعهدی و ثبت تمامی عملکردهای مالی و حرکت به سمت پاسخگویی و شفاف‌سازی مالی دولت‌ها و بخش عمومی در تمام جهان و ضرورت اجرای آن در ایران با توجه به مصوبات قانونی و اجرای آن توسط تمامی سازمان‌های دولتی لازم است تا نسبت به نحوه اجرا و تحقق این امر، پژوهش‌هایی توسط متخصصان صورت گیرد؛ بنابراین در این مقاله نسبت به عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران اقدام شده است. برای اجرای موضوع، جنبه‌های مدل سه شاخگی شامل ابعاد محتوایی، زمینه‌ای و ساختاری جهت عارضه‌یابی مدنظر قرار گرفته‌اند. جامعه آماری پژوهش طبق تکنیک دلفی شامل مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی تهران است. از پرسشنامه محقق ساخته به عنوان ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش استفاده شده است. برای شناسایی و تأیید گویه‌های پرسشنامه با توجه به نظرات خبرگان از تکنیک دلفی استفاده شد. از این رو، با بهره‌مندی از ادبیات نظری و پیشینه تحقیقات انجام شده، پرسشنامه در سه مرحله بین خبرگان توزیع شد و با توجه به ضریب کندال تصمیم نهایی در رابطه با گویه‌های پرسشنامه اتخاذ شد. تجزیه و تحلیل آماری پژوهش از طریق نرم‌افزارهای آماری اسپاس و لیزرل انجام گرفته است. داده‌ها با بکارگیری تکنیک معادلات ساختاری، تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌ها

۱- گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران

۲- گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران. نویسنده مسئول zahra.poorzamani@yahoo.com

بیانگر این هستند که در سازمان امور مالیاتی، ابعاد عارضه‌یابی سه شاخگی شامل ابعاد ساختاری (عوامل استخدامی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات)، محتوایی (پذیرش مدیران، پذیرش کارکنان و تعهد شغلی) و زمینه‌ای (عوامل فرهنگی و بسترهای قانونی و حقوقی) نقش مؤثری در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران ایفا کرده‌اند.

**واژه‌های کلیدی:** عارضه‌یابی، بخش عمومی، حسابداری تعهدی، مدل سه‌شاخگی، سازمان امور مالیاتی.

## ۱- مقدمه

مدیریت بخش اعظم اقتصاد در ایران بر عهده دولت است؛ از این رو مباحث حسابداری این بخش اهمیت ویژه‌ای دارد. از سوی دیگر، تغییر و تحولات اخیر در حسابداری بخش عمومی ایران نظیر استقرار بودجه‌بندی عملیاتی و حسابداری تعهدی که همگام با تغییرات در سطح جهانی و در راستای رویکرد مدیریت نوین عمومی است، توجه بیش از پیش به این حوزه را برجسته می‌کند. سنگ بنای اصلاح سیستم‌های اطلاعات مالی در بخش‌های عمومی دولتی معرفی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، به جای سیستم حسابداری نقدی است. چالش‌های حوزه‌هایی که در حال گذار به حسابداری تعهدی هستند، شامل هر دو مسائل توسعه و پیاده‌سازی است. محیط‌ها و ساختارهای اجرایی متفاوت، پاسخ‌های مختلفی به این مسائل دارند (کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). جهت انجام فرایند انتقال ضرورت دارد. چالش‌های مختلف ناشی از اجرای حسابداری تعهدی به طور کامل مورد توجه قرار گیرد و یک روش‌شناسی و برنامه عملی دقیق و روشن، تعریف شود. از آنجا 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 دارند که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی در بخش عمومی با آن مواجه می‌شوند. از جمله 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 هستند که می‌تواند بر موفقیت تغییر در مبنای حسابداری و فرایند گذار به حسابداری تعهدی تأثیر بگذارد (کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰).

با توجه به مسیر رو به رشد استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، همچنین استفاده برخی سازمان‌های داخل کشور، این ضرورت وجود دارد تا استفاده از این مبنا در سازمان امور مالیاتی به منظور بهره‌مند شدن از مزایای مبنای تعهدی مورد بررسی قرار گیرد. سازمان امور مالیاتی کشور یک ارگان دولتی است که طی سال‌های متمادی نبود یا نقصان در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مربوط به مالیات را تجربه کرده است. تدوین‌کنندگان و دست‌اندرکاران مالیاتی کشور با توجه به معضلات این حوزه اقدام به مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالی منطق با ویژگی‌های کشور کردند. یکی از عوامل مهم مورد توجه در حوزه چالش‌های مالیاتی، مبنای حسابداری تشخیص و شناسایی درآمدهای مالیاتی است. شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی در مبنای تعهدی مبتنی بر تحقق درآمد است و با تکمیل فرایند کسب درآمد و تحقق آن، رویه شناسایی و ثبت آن در دفاتر انجام می‌شود. در عین حال، استفاده از

حسابداری تعهدی درآمدهای مالیاتی با مشکلاتی همراه است. یکی از موضوعات مهم قابل توجه مربوط به عدم اطمینان نسبت به وصول به موقع درآمدها است که می‌تواند موجب ایجاد مشکلاتی در ایفای تعهدات مالی دولت گردد. از این رو، این موضوع مطرح می‌شود که ممکن است اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی در سازمان امور مالیاتی با چالش‌هایی همراه باشد که نیازمند توجه دقیق است.

حسابداری تعهدی وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف کرده و معیارهای حسابرسی کارکرد را بهبود می‌بخشد. به کارگیری حسابداری تعهدی موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود. گذشته از آن، بکارگیری حسابداری تعهدی هزینه، زمان و تخصص ویژه می‌طلبد که باید مورد ملاحظه قرار گیرد (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰). در بسیاری کشورها ظرفیت برای پیاده‌سازی یک سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی به دلیل فقدان منابع به ویژه مهارت‌های حسابداری و فناوری اطلاعات و سیستم اطلاعاتی مدیریت مالی دولتی محدود شده است. این محدودیت‌ها نباید مانع دولت‌ها برای آغاز فرآیند پیاده‌سازی و اجرای اولین گام به سمت حسابداری تعهدی در بخش عمومی باشد (کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). محدودیت‌های اجرا و پیاده‌سازی تحول از جمله ضعف دانش و تخصص در حسابداری بخش عمومی سبب افزایش هزینه و زمان پیاده‌سازی تحولات در حسابداری بخش عمومی می‌شود. ماهیت محدودیت‌ها تحت تأثیر کوشش تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات تغییر می‌کنند؛ در هر حال پیش‌برندگان تحول باید وجود محدودیت‌ها را در برنامه‌های خود لحاظ کنند (کریستنسن<sup>۴</sup>، ۲۰۰۲). یکی از عوامل مهم در ایجاد تحول، عارضه‌یابی جهت شناخت مسائل و مشکلات مبتلا به سازمان‌ها و تعیین علل اصلی بروز آن‌ها است تا راه برای طراحی و به کارگیری راهکارهای مؤثر حل مسئله و بهبود وضعیت، هموار شود و سازمان در مسیر کامیابی و تحول قرار گیرد (آذر و همکاران، ۱۳۹۲). عارضه‌یابی فرایند نظام‌مند جمع‌آوری داده‌ها جهت تعامل اثربخش و سودمند برای حل مشکلات، چالش‌ها، فشارها و محدودیت‌های محیطی سازمان است (مانزینی<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶). عارضه‌یابی، فرایند استفاده از مفاهیم و روش‌های علوم رفتاری به منظور تعریف و توصیف وضع موجود سازمان‌ها و یافتن راه‌هایی برای افزایش اثربخشی آن‌ها است (آفونا<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴).

با توجه به توضیحات ارائه شده، در پژوهش حاضر نسبت به عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی از نظر محتوا، زمینه و ساختار در سازمان امور مالیاتی اقدام شده است. منظور از عوامل محتوایی کلیه عوامل مربوط به نیروی انسانی که محتوای سازمان را تشکیل می‌دهد مانند انگیزش، روحیه کار و رضایت شغلی. عوامل ساختاری دربرگیرنده مجموعه روابط منظم حاکم بر

اجزای داخلی سازمان که بدنه آن را می‌سازند مانند ساختار سازمانی، قوانین و مقررات می‌باشد. عوامل زمینه‌ای شامل محیط و شرایط بیرونی که سبب‌ساز عوامل محتوایی و ساختاری هستند. در این پژوهش این موضوع بررسی می‌گردد که حسابداری بخش عمومی در سازمان امور مالیاتی در کدامیک از ابعاد محتوایی، ساختاری و زمینه‌ای آسیب‌پذیر است. در ادامه مقاله، چارچوب و پیشینه‌های نظری، پیشینه مطالعات، روش‌شناسی، مدل مفهومی، فرضیه‌ها، تجزیه و تحلیل اطلاعات، بررسی یافته‌ها و در نهایت نتیجه‌گیری، پیشنهادهای محدودیت‌ها ارائه شده‌اند.

## ۲- چارچوب نظری پژوهش

### ۲-۱- سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی

برای آگاهی مردم از تصمیم‌ها و نتایج فعالیت‌های دولت به صورت شفاف‌سازی عمومی و هموارسازی جریان اطلاعات از مسئولان به مردم، حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی از ابزارهای آن است (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶). اهداف حسابداری بخش عمومی را می‌توان به سه گروه تفکیک کرد که شامل کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی واحدهای گزارشگر و ایجاد بستری جهت محاسبه بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ابزاری در انجام مسئولیت پاسخگویی دولت است. اهمیت پاسخگویی مالی بخش عمومی به اندازه‌ای است که از آن به عنوان ویژگی اساسی مدیریت نوین بخش عمومی یاد می‌شود (جورج دی‌خسوز و ایرادو<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲). در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، دو تفکر شامل تفکر سنتی بر مبنای حسابداری نقدی و تفکر نوین بر مبنای حسابداری تعهدی مطرح هستند. در تفکر سنتی تصور این است که به دلیل سازگاری مبنای نقدی با قوانین و مقررات و فزونی منافع اجرای آن بر هزینه بکارگیری حسابداری تعهدی، مبنای نقدی برای بخش عمومی مناسب‌تر است. به علاوه، نظام پاسخگویی در مبنای نقدی، مبتنی بر عملکرد دولت در راستای گزارشگری مالی با تأکید بر گزارش صورت منابع و مصارف است. از طرفی در تفکر نوین، حسابداری تعهدی عملکرد صحیح فعالیت‌های بخش عمومی را گزارش کرده و امکان افزایش کارایی مدیریت را فراهم ساخته تا رسیدن به اهداف با کمترین هزینه انجام شود. در این راستا، تغییر نگرش از وضعیت بدون انعطاف که فقط درآمدهای کسب شده و هزینه‌های پرداخت شده گزارش می‌شوند، به وضعیتی با تأکید بر پیش‌بینی‌های امیدوارکننده و نزدیک به واقعیت اطلاعات برای تنظیم بودجه سال‌های آتی است و در این شرایط، افزایش کارایی قابل انتظار است (تیرون تودور و موتیو<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵).

## ۲-۲- استانداردهای حسابداری بخش عمومی

تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به بهبود امر گزارشگری و شفاف‌سازی اطلاعات، استقرار نظام حسابداری مناسب برای گزارشگری و ایفای مسئولیت پاسخگویی آن منجر می‌شود و فرایند حسابرسی و اعتباردهی را تسهیل می‌کند. با توجه به تغییرات صورت گرفته در طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای و طبقه‌بندی آن بر مبنای نظام آمارهای مالی دولت و تکالیف قانونی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهای تمام شده کالا و خدمات، استقرار و بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی ضروری به نظر می‌رسد. لازم است گام‌هایی در راستای نزدیک شدن به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برداشته شود. به علاوه با توجه به رویکرد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در بومی‌سازی استانداردهای حسابداری عمومی در کشور، ایجاد بستری مناسب برای عملیاتی نمودن این استانداردها الزامی است (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳). استانداردهای حسابداری بخش عمومی<sup>۹</sup> چارچوبی برای گزارشگری رویدادهای مالی بخش عمومی در قالب صورت‌های مالی فراهم می‌کنند. هدف این استانداردها تعیین مبنای ارائه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی واحد گزارشگر جهت حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن و صورت‌های مالی سایر واحدهای گزارشگر است. علاوه بر صورت‌های مالی، واحدهای گزارشگر استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت موظفند فرم‌های عملکرد از اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را طبق سازوکار تشریح شده در بخش قواعد کاربردی ارائه نماید (باباجانی و مددی، ۱۳۸۸). استانداردهای 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 آن است.

## ۳-۲- مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی

در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی دو تفکر شامل تفکر سنتی بر مبنای حسابداری نقدی و تفکر نوین بر مبنای حسابداری تعهدی مطرح هستند. مبنای نقدی به دلیل این که اطلاعاتی درباره چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های دولت ارائه نمی‌دهد، توانایی ایفای مسئولیت پاسخگویی ندارد. در واقع هزینه‌های واقعی دوره مالی با استفاده از مبنای نقدی حسابداری قابل گزارش نیست، اما تحقق این امر با بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری امکان‌پذیر است و بکارگیری آن نیازهای استفاده‌کنندگان را بیش از مبنای دیگر برآورده می‌سازد. از طرفی کیفیت اطلاعات ارائه شده در مبنای تعهدی به دلیل فراهم آوردن اطلاعات شفاف و صحیح بیش از سایر مبنای حسابداری است؛ لذا بکارگیری مبنای تعهدی و به تبع آن اجرای حسابداری

تعهدی باعث افزایش توان پاسخگویی دولت و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع است (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴؛ کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۱). دولت‌ها برای اجرای مسئولیت پاسخگویی به جامعه نیاز به ارائه اطلاعات شفاف و افزایش بهره‌وری و کارایی منابع دارند؛ چون در غیر این صورت باید جوابگوی افکار عمومی و دیگر پاسخ‌خواهان از دولت بابت عملکرد خویش باشند. دولت برای ایفای نقش پاسخگویی علاوه بر تغییر از مبنای نقدی به تعهدی باید به بهره‌وری و کارایی منابع نیز توجه کند. نظام سیستم حسابداری تعهدی به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارایی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها است. در این نظام اعتبارات بودجه‌ای بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی جهت تولید خروجی‌ها (محصولات و خدمات) یا اهداف کوتاه‌مدت و یا دستیابی به پیامدها و یا اهداف بلندمدت تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب سازمان به سمت افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و نیز پاسخگویی بیشتر سوق می‌یابد. پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش عمومی با کردن اطلاعات دقیق از مصرف سرمایه، شناسایی هزینه‌های فعالیت‌ها، بهبود تصمیم‌گیری در تخصیص، هماهنگی و کنترل منابع را تسهیل و نیازهای مدیریت بهره‌وری در بخش عمومی را برطرف خواهد کرد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶). سودمندی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بستگی به این موضوع دارد که اطلاعات تعهدی در چه گستره‌ای از سطوح عالی بودجه‌بندی و اهداف مدیریتی مورد استفاده قرار گیرد. قبل از این که تصمیم‌گیری مبنی بر گذار به حسابداری تعهدی گرفته شود، هر حوزه نیازمند تحلیل هزینه‌ها، منافع و سنجش ظرفیت خود برای پیاده‌سازی کارای حسابداری تعهدی و انجام تغییر است. تعهدات سیاسی و کفایت سیستم‌ها عناصری هستند که می‌توانند موفقیت تغییرات مبنای حسابداری را تحت تأثیر قرار دهند (کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۰).

#### ۲-۴- عارضه‌یابی حسابداری بخش عمومی

عوامل مختلفی در زمینه اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی شناسایی شده‌اند. از جمله می‌توان به عوامل رفتاری و زمینه‌ای (لودر<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۴؛ موکا<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۶)، محیط اجتماعی و فرهنگ سیاسی (چان، ۲۰۰۳)، فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی (هیپورث<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۳؛ کیوشی یاماموتو، ۲۰۱۰)، گسترش سیستم فناوری اطلاعات (تیرون تودور و موتیو<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۵)، صلاحیت و آمادگی کارکنان (السانی و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۰) اشاره کرد. هدف عارضه‌یابی و آسیب‌شناسی سازمانی سازمانی ایجاد چهارچوبی است که بتواند برای افزایش تلاش‌ها در جهت برقراری سلامت سازمانی

ایجاد انگیزه نماید (آلوار دو<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۰). آسیب‌شناسی فرایند نظام‌مند جمع‌آوری داده‌ها جهت تعامل اثربخش و سودمند جهت حل مشکلات، چالش‌ها، فشارها و محدودیت‌های محیطی در سازمان است (مانزینی<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۶). آسیب‌شناسی سازمانی، فرایند استفاده از مفاهیم و روش‌های علوم رفتاری به منظور تعریف و توصیف وضع موجود سازمان‌ها و یافتن راه‌هایی برای افزایش اثربخشی آن‌ها است (آفونا<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۴). آسیب‌ها در شرایط و اقتضائات گوناگون به اشکال مختلف ظاهر می‌شوند و شناخت و تحلیل آن‌ها کاری دشوار است. یک رویکرد مناسب تئوری برای تحلیل و شناخت آسیب‌های سازمانی مدل سه شاخگی است که به تشخیص آسیب‌ها در سه شاخص ساختاری، رفتاری محتوایی و محیطی زمینه‌ای می‌انجامد. منظور از عوامل محتوایی عوامل مربوط به نیروی انسانی مانند انگیزش، روحیه کار، تعهد شغلی، دقت کاری، وقت‌شناسی و رضایت شغلی است. عوامل ساختاری دربرگیرنده مجموعه روابط منظم حاکم بر اجزای داخلی سازمان مانند ساختار سازمانی، قوانین و مقررات، برنامه‌ها و رویه‌ها است. عوامل زمینه‌ای شامل محیط و شرایط بیرونی که سبب‌ساز عوامل رفتاری و ساختاری هستند مانند ارزش‌ها، باورها، عقاید، ایدئولوژی، اصول و سبب‌ها. آسیب‌های ساختاری علل و عواملی پایه‌ای هستند؛ نظم ترکیبی یا نظم چینی‌شی عناصر تشکیل‌دهنده سازمان را برهم زده و ساختارهای اصلی سازمان را که عبارتند از ساختارهای طبیعی و فیزیکی، ساختارهای مالی و اقتصادی، ساختارهای انسانی و ساختارهای اطلاعاتی، در معرض بحران قرار می‌دهند؛ آسیب‌های رفتاری علل و عواملی هستند که از جهات گوناگون رفتارهای انسانی و کارکردها و وظایف اصلی سازمان را در معرض بحران قرار می‌دهند. آسیب‌های زمینه‌ای علل و عواملی پایه‌ای هستند، رابطه و تعامل مناسب و واکنش به موقع و درست سازمان را با سیستم‌های همجوار محیطی بر هم زده و در این روابط ایجاد بحران می‌نمایند. اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با موانع و عوامل بازدارنده در سیستم‌های هر کشور رو به رو است که می‌توان در سه بخش دسته‌بندی نمود:

عامل بازدارنده بخش اول: ممکن است در زمان تغییر و تحول، تمام کارکنان و مقام‌های اجرایی کشورهای در حال توسعه از پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی حمایت نکنند. مقاومت افراد و سیستم در مقابل تغییرها و اصرار بر ادامه استفاده از رویه‌های سنتی را می‌توان عامل بازدارنده مهمی در پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی عنوان کرد. این مسئله می‌تواند ناشی از خلل سیستم رفتاری باشد.

عامل بازدارنده بخش دوم: استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای هدایت اصلاحات حسابداری در بخش عمومی طراحی و اجرا شده‌اند؛ با این حال در بیشتر کشورهای در حال توسعه که وضعیت اقتصادی آن‌ها با کشورهای توسعه‌یافته متفاوت می‌باشد، است منابعی صرف انجام



مطالعه‌های پژوهشی و تصویب استانداردهای حسابداری دولتی شود. هزینه پیاده‌سازی و موارد تعدیل در استانداردهای حسابداری بخش عمومی طبق شرایط هر کشور خاص است. از این رو ضروری است استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابق با ویژگی‌های اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف، تعدیل و بومی‌سازی شود. این مسئله می‌تواند ناشی از خلل سیستم ساختاری باشد.

عامل بازدارنده بخش سوم: توسعه و پیاده‌سازی برخی نرم‌افزارها مانند برنامه‌های مرتبط با اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. بدین منظور دو راه پیش روی دولت‌ها قرار دارد؛ اول این که برنامه فعلی را حفظ کنند و به تدریج آن را ارتقا دهند و دوم این که برنامه نرم‌افزاری جدیدی به جای نرم‌افزارهای قبلی مستقر کنند. با توجه به این که در بیشتر کشورهای در حال توسعه وضعیت سیستم اطلاعات حسابداری مناسب نیست و بیشتر فعالیت‌ها به شکل دستی انجام می‌شود، به نظر می‌رسد که راهکار دوم مناسب‌تر باشد (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴).

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) نشان دادند 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 می‌باشد. کردستانی و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند نبود خواست سیاست‌مداران و پایبندی ایشان به تدوین و اجرای برنامه‌ی گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گر دولت در اقتصاد، کمبود استانداردها و قوانین مناسب بخش عمومی از مهم‌ترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش عمومی کشور هستند.

بدای و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند مدیران و حسابداران شاغل سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات در حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی موانع اجرای مبنای تعهدی هستند.

محمدزاده سالطه و فرجی (۱۳۹۵) دریافتند الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییر حسابداری دولتی در بخش عمومی هستند. از موانع تغییر حسابداری دولتی می‌توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی اشاره کرد.

جامعی و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند بین مسؤلیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با انتشار حقایق مربوط، رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم

برای آنان، تهیه گزارشات مربوط و ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی رابطه معناداری وجود دارد.

سیروان مراد ویسی و همکاران (۱۳۹۵) به این نتیجه رسیدند که اجرای نظام حسابداری تعهدی کاملاً موفق نبود و به اعتقاد پاسخ‌دهندگان صرفاً به صورت شکلی بوده و با وضعیت مطلوب آن فاصله دارد. ضمن اینکه مهمترین چالش‌های موجود در این زمینه به ترتیب شامل ناکارآمدی نظام بودجه‌ریزی موجود، ناکارآمدی قوانین و مقررات فعلی به عدم تضمین بهینه منابع و اعتبارات و نیز فرآیندهای اداری زائد بوده است.

نرجس قاضی مرادی (۱۳۹۵) دریافت عدم وجود نیروی انسانی متخصص، فقدان نرم‌افزار مناسب و ایده‌آل، عدم حمایت مدیران مالی، عدم آشنایی مدیریت عالی، حسابداری تعهدی، عدم وجود قوانین و مقررات، عدم هماهنگی با دستگاه‌های نظارتی از مشکلات اجرایی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی می‌باشد.

حمید بداعی و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند که مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدرن حسابداری دولتی در ایران نبود فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی از موانع اجرای مبنای تعهدی در دستگاه‌های اجرایی استفاده خراسان رضوی به شمار می‌روند.

شاکری (۱۳۹۵) دریافت که به ترتیب اولویت عوامل مدیریتی، عوامل فرآیندی، عوامل منابع انسانی عوامل فنی و قوانین و مقررات و حسابداری مدیریت به عنوان اصلی‌ترین عوامل نارسایی حسابداری تعهدی در بخش دولتی می‌باشد.

محمودی و همکاران (۱۳۹۶) دریافتند که موانع محیطی، ساختاری و انسانی باعث عدم استقرار سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه و ترتیب موانع از نظر اولویت موانع انسانی، ساختاری و محیطی می‌باشد.

اکرمی و همکاران (۱۳۹۶) دریافتند در نظر نگرفتن زمان مناسب و واقع‌بینانه برای گام‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی ممکن است خطراتی در زمینه اجرای صحیح و اثربخش حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایجاد کند.

علیرضا مؤمنی و عیوضی (۱۳۹۷) چالش‌های اجرایی حسابداری تعهدی در کشور را عدم وجود نیروی انسانی متخصص و عدم وجود نرم‌افزارهای مرتبط دانسته است و همچنین دریافتند برای حل مشکلات ساختاری و رعایت ویژگی‌های محیطی بر نوع فعالیت‌ها و احراز دو شرط قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول برای شناسایی و گزارش درآمد لازم می‌باشد.

داداشی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند پیاده‌سازی مبنای تعهدی بر رعایت بودجه توسط دولت تأثیر مثبت دارد؛ اما در مورد سایر شاخص‌های بهبود پاسخگویی عملکرد مالی، رعایت قوانین، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تأثیر مشاهده نشد.

توکلی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند سطح پاسخ‌گویی بیرونی سازمان امور مالیاتی نسبت به انتظارات ذی‌نفعان بسیار پایین‌تر است. از نظر گروه‌های شرکت‌کننده، بالاترین سطح پاسخ‌گویی سازمان امور مالیاتی به دولت و پایین‌ترین سطح پاسخ‌گویی به جامعه علمی است. افزایش پاسخ‌گویی بیرونی موجب افزایش اعتماد عمومی و میزان درآمدهای مالیاتی می‌شود.

مجبوری‌یزدی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

مهدی میرزائی نظام‌آباد و قدیم‌خانی (۱۳۹۷) دریافتند که حمایت مدیران ارشد، تجربه کاری نیروی انسانی، تسهیل‌کننده بودن قوانین و مقررات، تدوین چارچوب نظری، روحیه همکاری و مسئولیت‌پذیری بین کارکنان از عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در سازمان تأمین اجتماعی است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند تغییر خط‌مشی حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها جهت اصلاحات اداری مؤثر است. تغییر خط‌مشی حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون‌سازمانی، کاهش تخلفات و فساد مؤثر است.

رضایی (۱۳۹۷) نشان داد ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های اجرایی آن، بی‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی و مشکل بودجه‌ریزی به ترتیب مهم‌ترین موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی هستند.

محمدزاده سالطه و لیثی (۱۳۹۸) دریافتند پیشران قوانین، اصلی‌ترین و مؤثرترین نقش را در آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی ایفا می‌کند که سبب افزایش ریسک‌های قانونی و مسئولیت حرفه حسابداران، گرایش به جذب و بکارگیری افراد متخصص در بخش عمومی جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی با بهره‌مندی از فناوری‌های نوین خواهد شد.

داودی و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند عوامل حقوقی، فرهنگی، اجتماعی، سیاسی، ساختاری، مطالبه‌گری، الزامات زمینه‌ای بر ایجاد شفافیت در اطلاعات حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند؛ اما مطالبه‌گری بر همراستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها جهت تحقق بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی تأثیر ندارد. الزامات زمینه‌ای بر همراستایی سخت‌افزارها و نرم‌افزارها در بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی تأثیر دارد.

غلامی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند از بین ویژگی‌های سازمانی واحد گزارشگر تنها متغیرهای وجود سیستم اطلاعاتی حسابداری و نوع استخدام کارکنان امور مالی و از بین ویژگی‌های مدیریتی واحد گزارشگر، متغیرهای سمت قبلی مدیر و ارتباطات سیاسی مدیر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثر دارند.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند عوامل مؤثر در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست و در تمام موارد بین وضعیت موجود با وضعیت مطلوب تفاوت وجود دارد.

صبح‌خیز و همکاران (۱۳۹۸) اقدام به طراحی مدل سیستمی پاسخگویی نظام مالیاتی ایران کردند. نتایج معادلات ساختاری سازگاری تجربی مدل را نشان داد. وقتی وضعیت پاسخگویی سیاسی مطلوب نیست، در حد مطلوب بودن پاسخگویی مدیریتی و قانونی تأثیر معنادار بر تمکین داوطلبانه مالیاتی ندارد.

لودر<sup>۲۰</sup> (۱۹۹۴) انتقال از حسابداری نقدی به تعهدی در کشورهای مختلف را مورد ارزیابی قرار داده و نشان دادند دو دسته عوامل رفتاری و زمینه‌ای در کشورها وجود دارند که بر اجرا و عدم اجرای حسابداری بخش عمومی مؤثرند.

هیپورث<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۳) پیش‌زمینه‌های اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی دولتی را بررسی کرده و بیان داشت فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی نقش مهمی در پذیرش و به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد.

تیرون تودور و موتیو<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۵) دریافتند اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی در تقابل با مبنای نقدی مستلزم گسترش فناوری اطلاعات و روش‌های اجرایی است. جهت اطمینان از ارائه کامل، به موقع و صحیح حسابداری باید چارچوب قانونی برای آن طراحی شود و اجرای حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان و استخدام کارکنان جدید دارد.

هارون<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۷) دریافتند بی‌علاقه بودن و درک نادرست دولت از تحول موانع تحول در حسابداری بخش عمومی هستند. به‌علاوه، مدیریت نادرست منابع انسانی، تخصص و توانایی‌های حسابداری در این بخش را با کمبود مواجه ساخته است.

تیکل<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۰) دریافتند موانع پیاده‌سازی موفق حسابداری تعهدی شامل تغییر زود هنگام، نامناسب بودن نرم‌افزار خریداری شده، اتکای بیش از حد به مشاوران بین‌المللی و پایین بودن سطح مهارت حسابداران شاغل در بخش عمومی است.

لی و نها<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۲) بیان داشتند از جمله چالش‌های عمده به کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی بر مبنای تعهدی می‌توان به هزینه‌های بالای اجرا، کمبود حسابداران

حرفه‌ای با صلاحیت، عدم وجود سیستم حسابداری با زیرساخت‌های مناسب فناوری اطلاعات و کمبود منابع انسانی آموزش دیده اشاره کرد.

السانی و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۲) دریافتند عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و انجام اصلاحات و تغییرات در این بخش شامل دانش و آگاهی، سازمان‌های نهادی، صلاحیت و آمادگی کارکنان، آموزش کارکنان و استخدام، سیستم اطلاعات مدیریتی، صلاحیت، هزینه اجرا و حمایت سیاسی است.

روزادی و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۴) معتقدند حرکت به سمت حسابداری تعهدی مشکلات پیاده‌سازی را مانند شناسایی و ارزیابی دارایی‌ها، صلاحیت منابع انسانی و هزینه بالای پیاده‌سازی به همراه دارد. ایجوما و اوقوموه<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۴) دریافتند چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی شامل فقدان منابع فنی کافی، مالکیت سیاسی، پشتیبانی ناکافی در بالاترین سطوح اجرایی و مسائل مربوط به تلفیق است. پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مستلزم اجرای کامل حسابداری تعهدی با کمک سیستم اطلاعات مدیریت مالی دولتی مدرن است.

جوهان و همکاران<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۵) دریافتند طی سال‌های گذشته، اصلاحات مهم مدیریت عمومی نوین به ویژه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی بیشتر کشورها در جریان است. گذار به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مستلزم صرف دوره طولانی پیاده‌سازی و اصلاحات قوانین و مقررات داخلی کشورها است.

موکا<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۶) دریافت دانش و آگاهی، سازمان‌های نهادی، آموزش کارکنان، استخدام، سیستم اطلاعات مدیریتی، صلاحیت، هزینه اجرا، حمایت سیاسی و عمر واحد تجاری عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند.

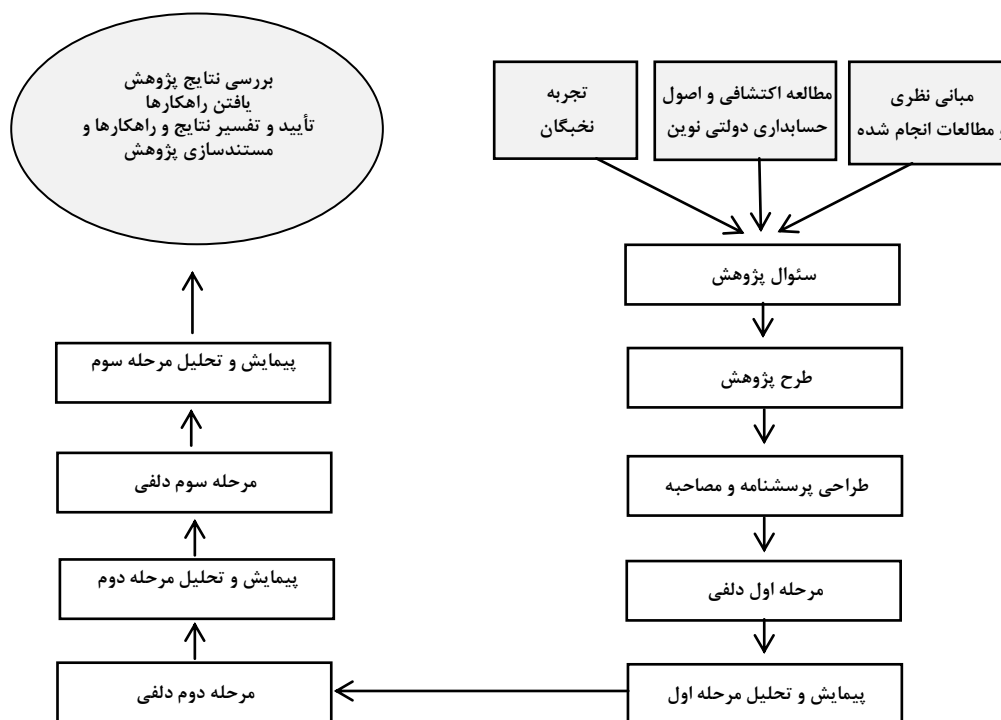
وی (۲۰۱۷) معتقد است متغیرهای زمینه‌ای مربوط به موانع پیاده‌سازی شامل کمبود حسابداران خبره ماهر در بخش عمومی است و همین امر عامل تحول در حسابداری بخش عمومی مانند پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. او متغیرهای رفتاری را نیز به مجموعه عوامل اضافه کرد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر مبنای هدف از نوع کاربردی، از نظر روش و ماهیت از نوع همبستگی است. پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی و روش گردآوری اطلاعات از طریق روش میدانی و کتابخانه‌ای است. رویکرد تفسیری جهت روش‌شناسی پژوهش مناسب تشخیص داده شد تا با استفاده از متدلوژی دلفی دستیابی به اهداف پژوهش میسر شود. پژوهش در مراحل مختلفی اجرا شد. در

مرحله اول مطالعات مقدماتی نسبت به موضوع سیستم حسابداری تعهدی جهت شناخت بیشتر مسئله پژوهش از منابع کتابخانه‌ای، مقالات و پایان‌نامه‌ها استفاده شد. با بررسی پیشینه و متون مرتبط عواملی که مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی است، شناسایی و گروه‌بندی شد. مرحله دوم با توجه به این که نیاز به استنباط است با استفاده از طراحی پرسشنامه محقق ساخته و تکنیک دلفی<sup>۳۱</sup> از طریق نظرسنجی مدیران، کارکنان و متخصصین اجرایی سازمان امور مالیاتی

اطلاعات گردآوری شدند. روش دلفی در تحلیل و استفاده از داده‌ها برای پاسخگویی به سؤالات پژوهش از هر دو روش کیفی و کمی استفاده می‌کند. استفاده از سؤالات باز در پرسشنامه دلفی و تحلیل آن‌ها در مراحل بعدی به قضاوت در مورد رسیدن به اجماع میان صاحب‌نظران و رسیدن به اشباع تئوریک می‌پردازد. در نمودار ۲ مراحل اجرای روش دلفی در پژوهش حاضر ترسیم شده‌اند:

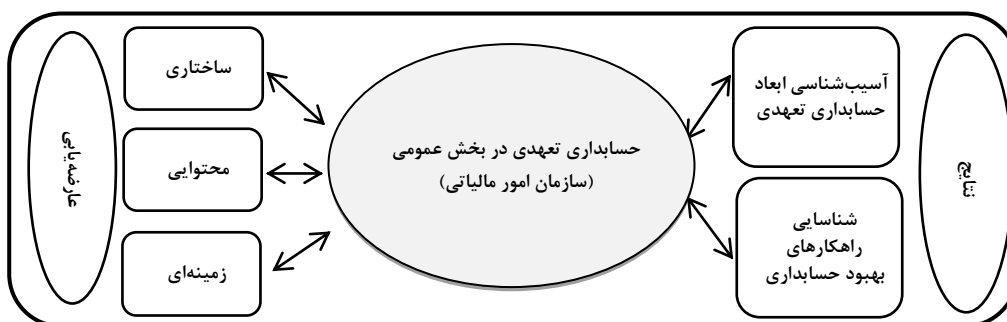


نمودار ۲: مراحل اجرای روش دلفی

برای انجام کار داده‌ها طبق نتایج پرسشنامه تکمیل شده توسط تعداد ۸۲ نفر از پاسخ‌دهندگان استخراج شدند. داده‌های پژوهش با بهره‌مندی از نرم‌افزارهای آماری اسپاس<sup>۳۲</sup> نسخه ۲۶ و لیزرل<sup>۳۳</sup> نسخه ۸ تحلیل شدند.

### مدل مفهومی پژوهش

مدل مفهومی جهت عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سازمان امور مالیاتی، در نمودار ۱ ارائه شده است:



نمودار ۱: مدل کلی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در راستای هدف پژوهش و مدل پایه‌ای عارضه‌یابی، طبق تکنیک دلفی و بهره‌گیری از ادبیات نظری پژوهش، مؤلفه‌های زیر در ابعاد محتوایی، ساختاری و زمینه‌ای استخراج شدند. این مؤلفه‌ها شامل پذیرش مدیران، پذیرش کارکنان، تعهد شغلی کارکنان، عوامل استخدامی، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، عوامل فرهنگی سازمان و بسترهای قانونی و حقوقی هستند. سپس طبق این مؤلفه‌ها، گویه‌های پرسشنامه محقق ساخته به تعداد ۴۰ گویه طراحی و بین نخبگان توزیع گردید. در جدول ۱ نحوه چیدمان مؤلفه‌ها با توجه به ابعاد عارضه‌یابی و همچنین تعداد گویه‌های پرسشنامه متعلق به هر کدام ارائه شده‌اند. همچنین در جدول ۲ شرح گویه‌های پرسشنامه بیان شده‌اند.

جدول ۱: تدوین مؤلفه‌های پژوهش جهت عارضه‌یابی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی

مدل	عوامل	مؤلفه‌ها	گویه‌های پرسشنامه
عارضه‌یابی سه شاخگی	محتوایی	پذیرش مدیران	۴ گویه (اول تا چهارم)
		پذیرش کارکنان	۴ گویه (پنجم تا هشتم)
		تعهد شغلی	۴ گویه (نهم تا دوازدهم)
	ساختاری	عوامل استخدامی	۷ گویه (سیزدهم تا نوزدهم)
		زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	۹ گویه (بیستم تا بیست و هشتم)
	زمینه‌ای	عوامل فرهنگی	۶ گویه (بیست و نهم تا سی و چهارم)
بسترهای قانونی و حقوقی		۶ گویه (سی و پنجم تا چهلیم)	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲: شرح گویه‌های پرسشنامه به تفکیک عوامل و مؤلفه‌ها

عوامل	مؤلفه	گویه‌های پرسشنامه
پذیرش مدیران	پذیرش مدیران	پذیرش مدیران در اجرای حسابداری تعهدی نوین، چه میزان در اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟
		تعامل و طرح‌ریزی مدیران عالی سازمان‌ها در فعالیت‌های اجرای حسابداری دولتی، چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟
		ریسک‌پذیری مدیران ارشد سازمان‌ها چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی دارد؟
		حمایت مدیران عالی کشوری و سیاست‌گذاران کلان چه میزان در فرایند حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟
رفتاری (محتوایی)	پذیرش کارکنان	حمایت از کارکنان پیشکسوت چه میزان در فرایند اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟
		آموزش و فراگیری کارکنان در تحقق حسابداری چه میزان بر فرایند اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟
		برگزاری کلاس‌های آموزشی برای کارکنان چه میزان بر فرایند اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟
		اجازه دسترسی سریع اطلاعات به کارکنان در سیستم، چه میزان بر حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟
تعهد شغلی	تعهد شغلی	تعیین پاداش و ترفیع شغلی و پرسنلی بر اساس اجرای صحیح حسابداری تعهدی در تحقق حسابداری تعهدی چه حد مؤثر است؟
		تبیین و نهادینه‌سازی آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های حسابداری تعهدی در میان کارکنان تا چه اندازه در تحقق حسابداری دولتی مؤثر است؟
		تعهد شغلی و مسئولیت‌پذیری پرسنل سازمان تا چه حد بر حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟
		تلاش و ممارست جهت یادگیری و تغییر رفتار کارکنان چه میزان بر حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟



عوامل	مؤلفه	گویه‌های پرسشنامه		
عوامل استخدامی	عوامل	نحوه استخدام و جذب نیروی انسانی سازمان مالیاتی چه حد در اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		فرایند پذیرش، جذب، نگهداشت و آزمون استخدامی سازمان مالیاتی چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		میزان استخدام گزینش افراد بر اساس تسلط بر قوانین حسابداری تعهدی تا چه میزان بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		آموزش پیش از شروع کار کارکنان طبق قوانین نوین تعهدی (نگارش کاربرگ‌ها، نحوه ثبت‌های تعهدی) بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		مشارکت نیروی انسانی متخصص تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟		
		استخدام نیروی انسانی ماهر و آشنا در سیستم حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد؟		
		آیا جنسیت افراد زمان استخدام در تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		توسعه زیرساخت‌های فناوری و الکتریکی و بروز رسانی نرم‌افزارهای حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		نصب و بروز رسانی نرم‌افزارهای نوین همسو با تغییرات جهانی حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		یکپارچگی نرم‌افزارهای حسابداری دولتی ایران تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
ساختمانی	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	آموزش مستمر و به‌روزرسانی نرم‌افزارهای حسابداری تعهدی چقدر بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		نصب و راه‌اندازی سیستم‌های کامپیوتری نوین در اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		ایجاد نرم‌افزار هوشمند خودارزیابی و کنترل سلامت اداری کارکنان و سیستم مالیاتی در تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		تهیه و ساخت نرم‌افزار هوشمندسازی و برخط مناقصات و مزایده‌های سازمان مالیاتی چه میزان بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		ایجاد سامانه‌ها و تولید محتوا الکترونیکی جهت اطلاع مؤدیان مالیاتی از قوانین جدید حسابداری تعهدی بر تحقق حسابداری تعهدی مؤثر است؟		
		تهیه نرم‌افزار حسابداری واحد یکپارچه با قابلیت ثبت رویداد مالی بر مبنای حسابداری دولتی مؤثر است؟		
		عوامل فرهنگی	عوامل فرهنگی	وجود اعتماد به نحوه استخدام و ارزیابی کارکنان چه میزانی بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟
				وجود سواد حسابداری تعهدی و نحوه ثبت‌های نوین تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟

عوامل	مؤلفه	گویه‌های پرسشنامه
بسترهای قانونی و حقوقی	فرهنگ‌سازی همگام تغییرات آموزشی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟ گسترش فرهنگ استفاده از سیستم حسابداری تعهدی بین سازمان‌ها و آحاد جامعه تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟ توجیه مزایای استفاده از سیستم حسابداری تعهدی بین عوامل اجرای مدیران سازمان تا چه حد بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟ ایجاد تقویت باور عوامل اجرایی و کارکنان مبنی بر ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟	تدوین قوانین و مقررات، رویه‌ها، دستورالعمل‌ها و شیوه‌نامه حسابداری تعهدی به صورت بومی چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟ حمایت سیاست‌گذاری و متولیان امر تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟ حمایت‌های حقوقی و قانونی دیوان محاسبات و نهادهای قانون‌گذار حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟ حمایت‌های سیاست‌گذاران از سیستم شفاف‌سازی مالی حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟ نظارت مستمر سازمان‌های مرتبط تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟ تدوین بسته‌های تشویقی از سوی متولیان اجرای حسابداری تعهدی تا چه میزان بر اجرای حسابداری تعهدی مؤثر است؟

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴- ارائه و تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

نتایج ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان پژوهش در جدول ۳ بیان شده‌اند. حدود ۷۶/۸ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و بقیه زن بوده‌اند. بیشترین فراوانی تحصیلات مربوط به مدرک کارشناسی با مقدار ۷۹/۳ درصد است. بیشتر افراد پاسخ‌دهنده با فراوانی ۸۶/۶ درصد متأهل بوده‌اند. بیشترین فراوانی مربوط به سن بین ۴۵ تا ۵۵ سال با مقدار ۴۶/۳ درصد است. بیشترین فراوانی سابقه کار مربوط به محدوده بیشتر از ۱۵ سال با مقدار ۷۴/۴ درصد است.

جدول ۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان پژوهش

ویژگی‌ها	شرح	فراوانی		ویژگی‌ها	شرح	فراوانی	
		تعداد	درصد			تعداد	درصد
جنسیت	بدون جواب	1	2/1	سن	بدون جواب	1	2/1
	زن	18	0/22		بین ۲۵ تا ۳۵	9	0/11
	مرد	63	8/76		بین ۳۵ تا ۴۵	31	8/37
					بین ۴۵ تا ۵۵	38	3/46
تحصیلات	بدون جواب	2	4/2	سابقه کار	بیشتر از ۵۵ سال	3	7/3
	کارشناسی ارشد و دکتری	15	3/18		بدون جواب	1	2/1
	کارشناسی	65	3/79		۲ سال	2	4/2
وضعیت تأهل	بدون جواب	1	2/1		بین ۲ تا ۵ سال	5	1/6
	متأهل	71	6/86		بین ۵ تا ۱۰ سال	6	3/7
	مجرد	10	2/12		بین ۱۰ تا ۱۵ سال	7	5/8
					بیشتر از ۱۵ سال	61	4/74

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۲-۴- بررسی روایی و پایایی پرسشنامه

نتایج ارزیابی روایی و پایایی پرسشنامه در جدول ۴ ارائه شده‌اند. طبق تکنیک دلفی و نظر خبرگان، پرسشنامه شامل ۴۰ گویه سؤال در سه مرحله بین ۵ خبره توزیع شد و طبق ضریب کندال تصمیم نهایی در رابطه با گویه‌های پرسشنامه اتخاذ شد. در دورهای اول، دوم و سوم دلفی با توجه به نظرات خبرگان، میانگین گویه‌های شناسایی شده بیشتر از ۳ گزارش شده‌اند و از این رو هیچ گویه‌ای حذف نشدند. در دور آخر دلفی از ضریب هماهنگی کندال جهت تعیین اتفاق نظر میان نظرات خبرگان استفاده شد. نتایج نشان داد ضریب هماهنگی کندال برای پاسخ اعضا درباره گویه‌ها در دور سوم بیشتر از ۰/۷ است، این موضوع بیانگر اتفاق نظر قوی و در مواردی بسیار قوی میان اعضای پانل است و این که در دور دوم دلفی نتایج تفاوت ناچیزی را با نتایج دور سوم نشان دادند. در نتیجه انجام دورهای دلفی متوقف و گویه‌های نهایی تأیید شدند.

همچنین با توجه به این که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ است، پرسشنامه‌ها از پایایی لازم برخوردار می‌باشند. ضریب آلفای کرونباخ بین صفر تا یک متغیر است. هرچه این مقدار به یک نزدیک‌تر باشد، پایایی مقیاس هم بیشتر است.

جدول ۴: بررسی روایی و پایایی پرسشنامه

مقیاس	ضریب	مقدار ضریب
روایی	کندال	۰/۹۴۵
پایایی	آلفای کرونباخ	بیشتر از ۰/۷ (برای تمام گویه‌ها)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

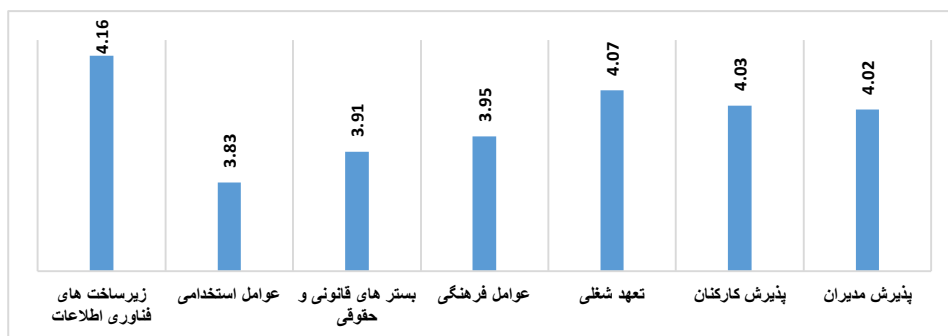
## ۳-۴- آمار توصیفی متغیرها

شاخص‌های توصیفی مؤلفه‌های اصلی در جدول ۵ ارائه شده‌اند و نمودار میله‌ای میانگین متغیرهای پژوهش در نمودار ۳ ترسیم شده‌اند. طبق نظر پاسخ‌دهندگان متغیر زیرساخت‌های فناوری اطلاعات دارای بیشترین میانگین با مقدار ۴/۱۶ و متغیر عوامل استخدامی دارای کمترین میانگین با مقدار ۳/۸۳ است.

جدول ۵: بررسی شاخص‌های توصیفی متغیرها و مؤلفه‌های اصلی پژوهش

عوامل	مؤلفه‌ها	انحراف معیار	میانگین	بیشترین	کمترین	تعداد
محتوایی	پذیرش مدیران	۰/۸۲۰۹۸	۴/۰۲۲۴	۵	۱	۷۸
	پذیرش کارکنان	۰/۵۶۳۲۶	۴/۰۱۳۰	۵	۲	۷۷
	تعهد شغلی	۰/۶۲۲۸۷	۴/۰۷۱۹	۵	۱	۸۰
ساختاری	عوامل فرهنگی	۰/۶۱۵۸۳	۳/۹۵۷۸	۵	۱	۷۹
	بسترهای قانونی و حقوقی	۰/۶۲۵۷۷	۳/۹۱۸۸	۵	۱	۷۸
زمینه‌ای	عوامل استخدامی	۰/۶۱۴۸۴	۳/۸۳۲۴	۵	۱	۷۵
	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	۰/۵۹۶۱۹	۴/۱۶۳۲	۵	۱	۷۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۳: نمودار میله‌ای میانگین متغیرهای مورد بررسی پژوهش

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی  
شماره ۵۰ / تابستان ۱۴۰۰

#### ۴-۴- بررسی همبستگی متغیرها

نتیجه آزمون همبستگی پیرسون در جدول ۶ ارائه شده است. طبق نتایج در تمام موارد معنی‌داری آماره تی کمتر از خطای ۰/۰۵ است؛ از این رو، بین مؤلفه‌های پرسشنامه همبستگی معنی‌دار مثبتی وجود دارد. شدت این رابطه‌ها به‌طور نسبی قابل توجه و جهت آن‌ها مثبت است. بالاترین شدت همبستگی بین مؤلفه‌های تعهد شغلی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و پایین‌ترین شدت همبستگی بین مؤلفه‌های عوامل فرهنگی و بسترهای قانونی و حقوقی قابل مشاهده است.

جدول ۶: بررسی همبستگی متغیرها و مؤلفه‌های اصلی پژوهش

ضرایب همبستگی سطح معنی‌داری		محتوایی			ساختاری		زمینه‌ای	
		پذیرش مدیران	پذیرش کارکنان	تعهد شغلی	عوامل فرهنگی	بسترهای قانونی و حقوقی	عوامل استخدامی	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات
محتوایی	پذیرش مدیران	1						
		-						
	پذیرش کارکنان	۰/۵۵۵**	1					
		۰/۰۰۰	-					
	تعهد شغلی	۰/۶۶۱**	۰/۶۵۲**	1				
		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-				
ساختاری	عوامل فرهنگی	۰/۵۶۰**	۰/۴۹۲**	۰/۵۱۳**	1			
		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-			
	بسترهای قانونی و حقوقی	۰/۵۱۳**	۰/۴۵۵**	۰/۵۶۸**	۰/۳۵۶**	1		
		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۲	-		
زمینه‌ای	عوامل استخدامی	۰/۴۸۴**	۰/۳۸۲**	۰/۵۱۲**	۰/۵۵۸**	۰/۶۵۳**	1	
		۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-	
	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	۰/۶۷۶**	۰/۴۵۰**	۰/۶۹۵**	۰/۴۹۹**	۰/۵۹۱**	۰/۶۴۶**	1
		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴-۵- بررسی وضعیت توزیع متغیرها

نتایج بررسی توزیع نرمال متغیرها در آزمون کولموگروف-اسمیرنوف تک نمونه‌ای در جدول ۷ ارائه شده‌اند. سطوح معنی‌داری متغیرها بیشتر از ۰/۰۵ است. لذا، متغیرها دارای توزیع نرمال هستند و برای بررسی فرضیه‌ها از آزمون‌های پارامتریک استفاده می‌شود.

جدول ۷: بررسی توزیع نرمال متغیرها و مؤلفه‌های اصلی پژوهش

معنی‌داری	مؤلفه‌ها	عوامل
۰/۱۳۲	پذیرش مدیران	محتوایی
۰/۱۷۷	پذیرش کارکنان	
۰/۰۹۸	تعهد شغلی	
۰/۰۸۹	عوامل فرهنگی	ساختاری
۰/۰۸۳	بسترهای قانونی و حقوقی	زمینه‌ای
۰/۰۷۸	عوامل استخدامی	
۰/۰۹۴	زیرساخت‌های فناوری اطلاعات	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴-۶- بررسی آزمون تی تک نمونه‌ای

نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای در مورد مؤلفه‌های پژوهش در جدول ۸ ارائه شده است. میانگین بعد ساختاری بیشتر از ۳ و معنی‌داری آماره تی آزمون کمتر از ۰/۰۵ است، لذا مؤلفه‌های بعد ساختاری بر اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی مؤثر هستند. میانگین نقش حوزه محتوایی بیشتر از ۳ و معنی‌داری آماره تی آزمون کمتر از ۰/۰۵ است، لذا مؤلفه‌های بعد محتوایی بر اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی مؤثر است. به‌علاوه، میانگین بعد زمینه‌ای بیشتر از ۳ و معنی‌داری آماره تی آزمون کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه مؤلفه‌های بعد زمینه‌ای بر اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی مؤثر هستند.

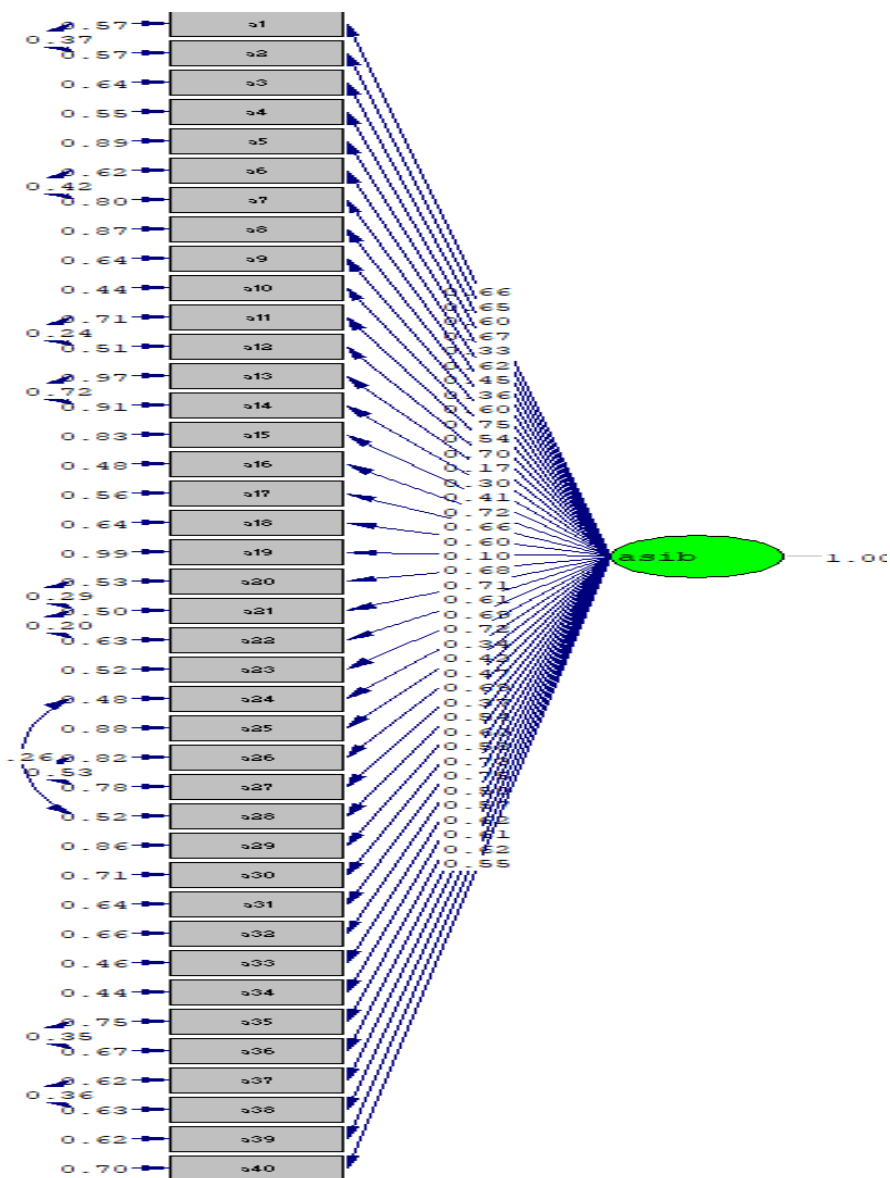
جدول ۸: نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای در مورد مؤلفه‌های پژوهش

معنی داری	آماره تی	درجه آزادی	تفاوت میانگین‌ها	میانگین	اطمینان ۹۵ درصد		عوامل
					پایین	بالا	
000/0	515/15	74	994710/	9947/3	86700/	1225/1	ساختاری
000/0	410/15	75	03838/1	0384/4	90410/	1726/1	محتوایی
000/0	694/16	76	954550/	9545/3	84070/	0684/1	زمینه‌ای

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴-۷- مدل سازی معادلات ساختاری

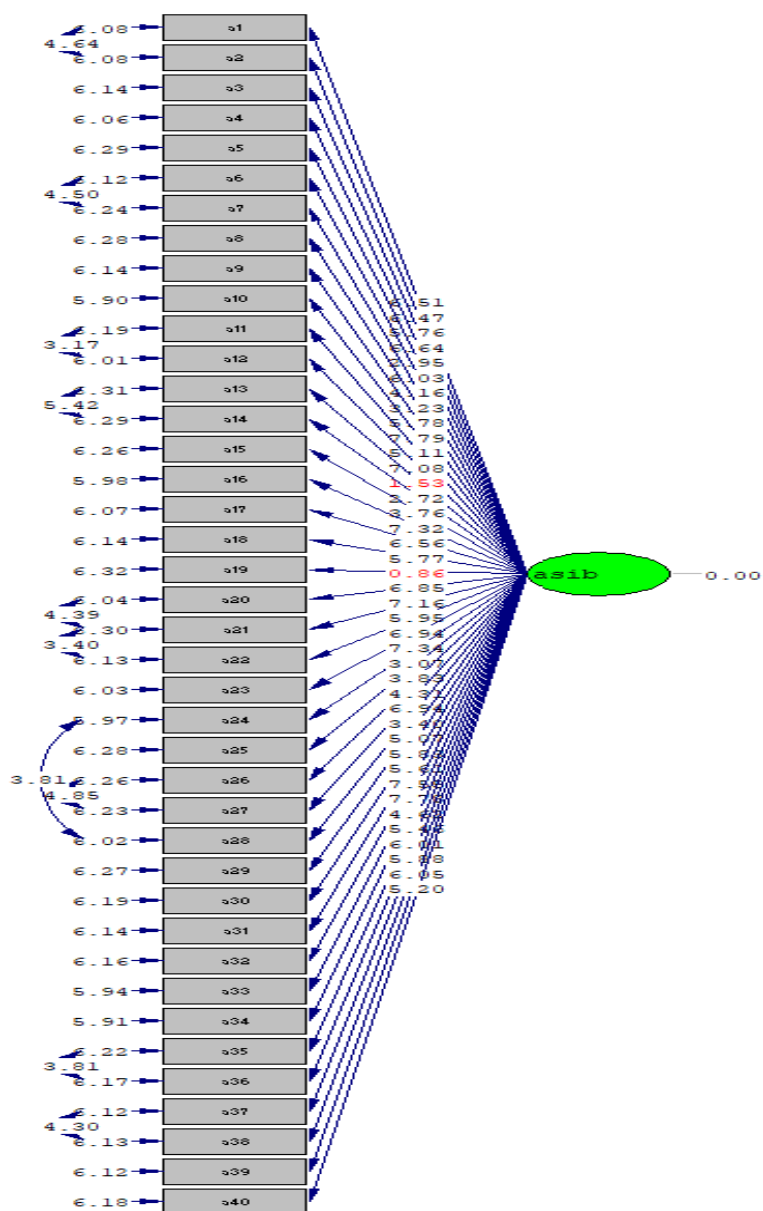
روابط بین متغیرها در رویکرد مدل معادلات ساختاری<sup>۳۴</sup> به دو حوزه تقسیم می‌شود؛ روابط بین متغیرهای پنهان با متغیرهای آشکار (مدل اندازه‌گیری یا مدل تحلیل عامل تأییدی<sup>۳۵</sup>) و دیگری روابط بین متغیرهای پنهان با متغیرهای پنهان (مدل ساختاری یا مدل تحلیل مسیر<sup>۳۶</sup>). از تحلیل عاملی تأییدی جهت بررسی این که هر یک از سازه‌ها چه حد با نشانگرهای انتخاب شده جهت سنجش آنها همسویی دارند، استفاده شد. مدل اندازه‌گیری پرسشنامه در حالت تخمین استاندارد به همراه آماره تی برای بررسی معنی داری پارامترهای مدل اندازه‌گیری در نمودار ۴ نشان داده شده‌اند. بار عاملی یا ضریب بیانگر همبستگی متغیر مشاهده‌گر (سؤال پرسشنامه) با متغیر مکنون (عامل‌ها) است. بار عاملی مدل در تخمین استاندارد میزان تأثیر هر کدام از متغیرها و یا گویه‌ها را در تبیین واریانس نمرات متغیر یا عامل اصلی نشان می‌دهد. اگر بار عاملی هر نشانگر با سازه خود دارای مقدار آماره تی بالاتر از ۱/۹۶ باشد، در این صورت این نشانگر از دقت لازم برای اندازه‌گیری آن سازه یا صفت مکنون برخوردار است. آماره تی آزمون برای اکثر شاخص‌ها (به غیر از گویه‌های ۱۳ و ۱۹) بیشتر از ۱/۹۶ مشاهده شد و این شاخص‌ها معنادار هستند؛ ولی در رابطه با گویه‌های ۱۳ و ۱۹ تأثیرها معنی دار مشاهده نشدند.



آماره کای دو ۳۵/۲۶  
 درجه آزادی ۱۴  
 معنی‌داری ۰/۰۰۱۳  
 ریشه دوم برآورد واریانس خطا ۰/۰۳۹

نمودار ۴-۱- مدل اندازه‌گیری پارامترهای مدل با ضرایب استاندارد و مقدار آماره تی





آماره کای دو ۳۵/۲۶  
 درجه آزادی ۱۴  
 معنی داری ۰/۰۰۱۳  
 ریشه دوم برآورد واریانس خطا ۰/۰۳۹

نمودار ۲-۴- مدل اندازه گیری پارامترهای مدل با ضرایب استاندارد و مقدار آماره تی

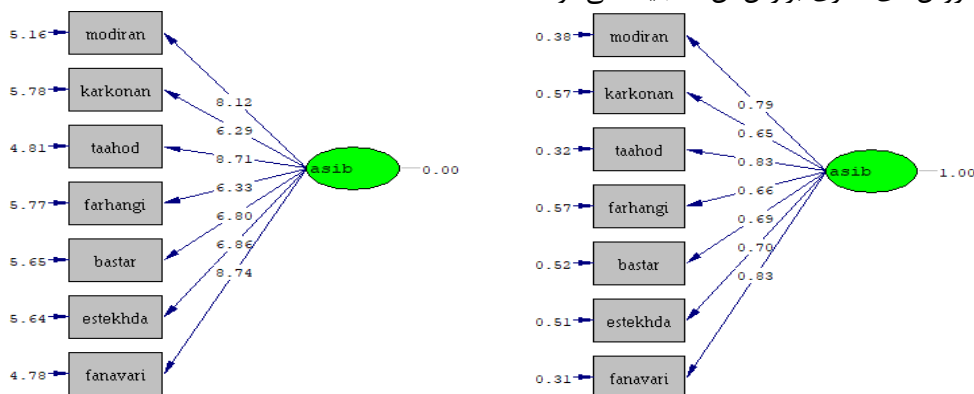
برای ارزیابی برازش مدل چند مشخصه برازندگی وجود دارند. طبق نتایج در جدول ۹، داده‌های پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری برازش مناسبی دارند و این بیانگر اعتبار سازه است.

جدول ۹: ارزیابی نیکویی برازش مدل ساختاری

مقدار برآورد شده	حد مطلوب	معیارهای نیکویی برازش
۰/۰۲۰	نزدیک به صفر	معیار میانگین مجذور پس‌ماندها
۰/۰۵۴	نزدیک به صفر	معیار میانگین مجذور پس‌ماندها استاندارد شده
۰/۹۵	در حدود ۰/۹	معیار برازندگی
۰/۹۶	در حدود ۰/۹	معیار نرم‌شده برازندگی
۰/۹۶	در حدود ۰/۹	معیار نرم‌نشده برازندگی
۰/۹۶	در حدود ۰/۹	معیار برازندگی فزاینده
۰/۹۶	در حدود ۰/۹	معیار برازندگی تطبیقی
۰/۰۹۸	کمتر از ۰/۱	معیار ریشه دوم برآورد واریانس خطا

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج مدل ساختاری تحلیل مسیر برای بررسی تأثیر متغیرهای اصلی بر حسابداری بخش عمومی در نمودار ۵ ترسیم شد. در این بخش، الگوی پژوهش در قالب دیاگرام مسیر ترسیم و با استفاده از روش‌های آماری برازش آن سنجیده می‌شود.



آماره کای دو: ۳۵/۲۶  
 درجه آزادی: ۱۴  
 معنی‌داری: ۰/۰۰۱۳  
 ریشه دوم برآورد واریانس خطا: ۰/۰۳۹

نمودار ۵: مدل ساختاری مؤلفه‌های اصلی پرسشنامه با ضرایب استاندارد و مقادیر معنی‌داری آماره تی

آماره مؤلفه‌های اصلی پرسشنامه بزرگتر از ۱/۹۶ است و مؤلفه‌های پرسشنامه تأثیر معنی‌داری بر حسابداری بخش عمومی دارند. مؤلفه زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و تعهد شغلی دارای بیشترین تأثیر با مقدار ۸۳ درصد هستند. از طرفی، پذیرش کارکنان و عوامل فرهنگی کمترین تأثیر با مقدار ۶۵ درصد دارند.

##### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف مقاله عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی با تمرکز بر ابعاد ساختاری، محتوایی و زمینه‌ای در سازمان امور مالیاتی است. ابتدا با استفاده از تکنیک دلفی به بررسی و تأیید شاخص‌های شناسایی شده پرداخته شد و شاخص‌های شناسایی شده از نظر خبرگان تأیید شدند. سپس با استفاده از تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری به ارائه مدل نهایی عوامل مؤثر بر حسابداری بخش عمومی پرداخته شد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که عوامل ساختاری از دیدگاه خبرگان دارای بیشترین تأثیر بر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است و در اولویت قرار می‌گیرد. مهم‌ترین مؤلفه‌های عوامل ساختاری که بر اجرای حسابداری تعهدی تأثیر دارد به ترتیب اولویت زیرساخت‌های فناوری و سپس عوامل استخدامی می‌باشد.

لازم به ذکر است در مورد گویه‌های نحوه استخدام و جذب نیروی انسانی و همچنین جنسیت افراد زمان استخدام بر تحقق حسابداری تعهدی تأثیرها معنی‌دار نیستند.

همچنین مطالعات نشان می‌دهد که عوامل محتوایی از دیدگاه خبرگان به عنوان دومین عامل تأثیر بر اجرای حسابداری تعهدی می‌باشد و در اولویت دوم قرار می‌گیرد.

مهم‌ترین مؤلفه‌های عوامل محتوایی که دارای بیشترین تأثیر بر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی است به ترتیب اولویت عبارتند از مؤلفه تعهد شغلی و سپس پذیرش مدیران و در نهایت پذیرش کارکنان که تعهد شغلی دارای بیشترین تأثیر و پذیرش کارکنان دارای کمترین تأثیر بر اجرای حسابداری بخش عمومی می‌باشد. عوامل زمینه‌ای از دیدگاه خبرگان به عنوان سومین عامل تأثیرگذار بر اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شمار می‌رود و در اولویت سوم قرار می‌گیرد.

مهم‌ترین مؤلفه‌های بعد زمینه‌ای به ترتیب اولویت بسترهای قانونی و حقوقی و سپس عوامل فرهنگی می‌باشد که عوامل فرهنگی دارای کمترین تأثیر بر اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی می‌باشد پس به طور کلی مشخص شد زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و تعهد شغلی دارای بیشترین تأثیر و پذیرش کارکنان و عوامل فرهنگی دارای کمترین تأثیر بر حسابداری بخش عمومی هستند. شواهد بیانگر آن است که ابعاد ساختاری، محتوایی و زمینه‌ای عارضه‌یابی بر اجرای

حسابداری تعهدی در بخش عمومی مؤثر هستند. مقایسه نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که پژوهش حاضر با نتایج تحقیقات محمودی و همکاران (۱۳۹۶)، نرجس قاضی مرادی (۱۳۹۵)، علیرضا مؤمنی و عیوضی (۱۳۹۷)، زهره حاجیه‌ها و شاکری (۱۳۹۵)، لودر (۱۹۹۴)، تیکل (۲۰۱۰)، لی و نها (۲۰۱۲)، موکا (۲۰۱۶)، هم جهت و همسو می‌باشد. با توجه به اعلام نظر پاسخ‌دهندگان پژوهش، مهمترین مزایای اجرای سیستم حسابداری تعهدی نوین در سازمان امور مالیاتی در قالب نمودار ۶ درج شده‌اند:

**نمودار ۶: مزایای اجرای سیستم حسابداری تعهدی نوین در سازمان امور مالیاتی طبق نظر نخبگان**

← شناسایی، ثبت و پیگیری به موقع بدهی‌های مالیاتی	
← کنترل وصول مطالبات	
← ثبت و شناسایی درآمدهای مالیاتی تحقق یافته	
← بهبود گزارشگری در تحقق درآمدها و وصول درآمدهای تحقق یافته	
← مشخص شدن درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی وصول آن‌ها	
← بهبود بهره‌وری سیستم	
← افزایش شفافیت اطلاعات مالی	
← بروز بودن اطلاعات مالی در تدوین بودجه	مزایای اجرای سیستم
← بهبود مسئولیت گزارشگری	حسابداری تعهدی نوین
← افزایش شفافیت نظام مالی دولت	در سازمان مالیاتی
← افزایش پاسخگویی	طبق نظر نخبگان
← افزایش شفافیت در مورد بهای منابع مصرف شده در فعالیت‌های دولت	
← قابلیت مقایسه عملکرد در واحدهای مختلف	
← بهبود تخصیص منابع	
← کاهش ناسازگاری و افزایش وحدت در عملیات حسابداری دولت	
← ارتقای سیستم حسابداری با پشتوانه استانداردهای حسابداری قابلیت گزارشگری و مقایسه	
← امکان ارزیابی بهای تمام شده خدمات	

با توجه به اعلام نظر پاسخ‌دهندگان پژوهش، مهمترین معایب اجرای سیستم حسابداری تعهدی نوین در سازمان امور مالیاتی در قالب نمودار ۷ درج شده‌اند:

نمودار ۷: معایب اجرای سیستم حسابداری تعهدی نوین در سازمان امور مالیاتی طبق نظر نخبگان

عدم ثبات رویه	←	معایب اجرای سیستم حسابداری تعهدی نوین در سازمان مالیاتی طبق نظر نخبگان
کمبود زیرساخت سخت‌افزاری مناسب	←	
کمبود نیروی انسانی متخصص و ماهر	←	
اجرای ناقص و آموزش کم	←	
عدم شفافیت و نقص در گزارش‌ها و نارضایتی ارباب رجوع	←	
عدم امکان تمایز بین شناسایی و تحقق درآمدها و هزینه‌ها در سازمان‌های دولتی	←	
عدم شناسایی و گزارش درست درآمدهای غیر مبادله‌ای در اجرای حسابداری تعهدی	←	
سختی رصد کردن تمام جریان‌های مالی	←	
فقدان نرم‌افزار روان و راحت برای کارکنان	←	
عدم وجود زیرساخت مناسب	←	
عدم وجود مقررات صحیح	←	
نبود سیستم نرم‌افزاری یکپارچه بین واحد سیاست‌گذاری و واحد مجری (استانی)	←	
عدم جدیت مدیران ارشد سازمان در پیاده‌سازی کامل اجرای حسابداری تعهدی	←	
عدم اجرای سیستم حسابداری تعهدی نوین در سازمان مالیاتی	←	
عدم اجرای همزمان استقرار سیستم حسابداری تعهدی بین دفاتر مرکزی و واحدهای تابعه استانی	←	
عدم اعتقاد برخی از مدیران به استقرار سیستم	←	
عدم حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای گزارشگر توسط حسابرس مستقل	←	
عدم توجه به اصلاحات قوانین مالی و محاسباتی کشور بری اجرای ماده هشت قانون توسعه	←	

❖ همچنین با توجه به اعلام نظر پاسخ‌دهندگان پژوهش، پیشنهادهای لازم جهت بهبود سیستم

حسابداری تعهدی بخش عمومی در سازمان امور مالیاتی عبارتند از:

- ✓ توانمندسازی کارکنان و عوامل اجرایی شاغل در امور مالی از طریق آموزش و آزمون‌های مستمر
- ✓ ایجاد، استقرار و تقویت همکاری‌های بین بخشی نظیر همکاری بین واحد پیش‌بینی‌کننده سناریوهای منابع و مصارف، واحد تنظیم و کنترل بودجه با ذیحسابی و امور مالی
- ✓ ایجاد کارگروه استقرار و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مرکب از نمایندگان بخش‌های ذینفع و ذیمدخل
- ✓ خرید، نصب و راه‌اندازی نرم‌افزار جامع و یکپارچه مالی و اداری با ویژگی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و سیستم حسابداری بهای تمام شده خدمات و همچنین یکسان بودن نرم‌افزار بین واحد گزارشگر عمومی سیاست‌گذار با واحد گزارشگر مجری (واحدهای استانی)
- ✓ تقویت کنترل‌های داخلی مبتنی بر سامانه‌های نرم‌افزاری

- ✓ تجدیدنظر و بازمهندسی فرآیندهای کاری متناسب و سازگار با مبانی نظری و استانداردهای حسابداری تعهدی
- ✓ اهتمام به عملیاتی کردن بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و تبصره‌های قانون بودجه در این خصوص
- ✓ ایجاد اصلاحات در قوانین و مقررات به منظور رفع مشکلات در اجرای حسابداری تعهدی از جمله اصلاح موارد ۶۳ و ۶۴ قانون سیاست عملکرد کشور
- ✓ تصویب و ابلاغ بخشنامه‌های مرتبط و الزام‌آور جهت اجرای حسابداری تعهدی
- ✓ پایش و سنجش درجه انطباق فعالیت‌ها با استانداردها در حین اجرا
- ✓ تعیین مدل مناسب برای ارزیابی جامع نظام مالی و حسابداری واحدهای بخش عمومی
- ✓ درج تمامی اطلاعات مورد نیاز پروتکل اجرای حسابداری تعهدی در سیستم‌های اطلاعاتی
- ✓ ایجاد ثبات رویه و ایجاد دسترسی‌های مورد نیاز
- ✓ به‌روزرسانی سامانه‌های مالیاتی و قرار گرفتن ارقام برگ‌های تشخیص، برگ‌های قطعی، آرای هیئت‌های حل اختلاف، معافیت‌های اعطایی، بخشودگی‌های جرائم و تخفیفات آنلاین در اختیار سامانه مالی جهت ثبت
- ✓ لزوم تدوین سیستم حسابداری مدون هوشمند به دلیل تنوع خدمات، گستردگی بیش از اندازه و دخالت عوامل علوم انسانی در بحث مالی دولتی

### فهرست منابع

- ۱) آذر، عادل، حسین بختیاری و مهدی محمدی، (۱۳۹۲)، "ارزیابی و مقایسه روش‌های عارضه‌یابی سازمان با رویکرد تحلیل سلسله‌مراتبی فازی"، اندیشه مدیریت راهبردی، ۷ (۲)، صص ۱۸۹-۲۱۳.
- ۲) اکرمی، سیدرحمت‌الله، علی فعال‌قیومی و محمدحسین قدیریان‌آرانی، (۱۳۹۶)، "گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز"، حسابداری دولتی، ۳ (۲)، صص ۹-۱۸.
- ۳) اکرمی، سیدرحمت‌الله، علی فعال‌قیومی و محمدحسین قدیریان‌آرانی، (۱۳۹۶)، "تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی"، سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۵ (۱۷)، صص ۷۳-۹۶.
- ۴) اکرمی، سیدرحمت‌الله و محمدرضا مهدی‌فرد، (۱۳۹۳)، "بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت"، مجله اقتصادی، ۹، صص ۶۴-۷۱.
- ۵) باباجانی، جعفر و آرزو مددی، (۱۳۸۸)، "امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶ (۵۶)، صص ۳-۲۰.
- ۶) باباجانی، جعفر، قاسم بولو و شهرام ابراهیم‌پور، (۱۳۹۸)، "وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران"، دانش حسابداری مالی، ۶ (۲)، صص ۱-۲۸.
- ۷) باغومیان، رافیک و سجاد نقدی، (۱۳۹۴)، "استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، چالش‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه"، حسابرس، ۷۷، صص ۱۱۴-۱۲۲.
- ۸) بداغی، حمید، حمیدرضا رضایی و مصطفی قناد، (۱۳۹۵)، "تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش‌رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی)"، حسابداری دولتی، ۲ (۲)، صص ۸۱-۹۶.
- ۹) توکلی، محمد، شکراله خواجه‌وی و هاشم ولی‌پور، (۱۳۹۷)، "ارزیابی تأثیر شکاف پاسخ‌گویی بیرونی سازمان امور مالیاتی بر اقبال عمومی و درآمدهای مالیاتی"، پژوهشنامه مالیات، ۲۶ (۳۹)، صص ۸۸-۶۷.
- ۱۰) جامعی، رضا، فائزه رضایی یمین و ابراهیم ابراهیمی، (۱۳۹۵)، "بررسی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه"، حسابداری دولتی، ۲ (۲)، صص ۶۹-۸۰.

- (۱۱) داداشی، ایمان، ایمان کارنما و میرحمید سادات سلماسی، (۱۳۹۷)، "تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰ (۴۰)، صص ۱۸۷-۲۱۴.
- (۱۲) داودی، کیومرث، حسین ایزدی و سینا خریدار، (۱۳۹۸)، "شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تئوری زمینه بنیان"، دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۷)، صص ۱۴۱-۱۶۵.
- (۱۳) رحمانی، علی و مهدی رضایی، (۱۳۹۰)، "حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی"، اطلاعات سیاسی-اقتصادی، شماره ۲۸۳، صص ۲۶۳-۲۷۱.
- (۱۴) رضایی، مهدی، (۱۳۹۷)، "بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰ (۳۸)، صص ۸۱-۹۴.
- (۱۵) شاکری، یونس، (۱۳۹۸)، "حسابداری تعهدی دولتی"، چاپ اول، تهران، انتشارات سخنوران، صص ۱۲۶-۱۲۱.
- (۱۶) صبح‌خیز، محمدرضا، علی مهدی‌زاده اشرفی، تورج مجیبی و محمود اوتادی، (۱۳۹۸)، "طراحی مدل سیستمی پاسخگویی در نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران (مورد مطالعه امور مالیاتی استان مازندران)"، پژوهشنامه مالیات، ۲۷ (۴۳)، صص ۳۴-۷.
- (۱۷) طالب‌نیا، قدرت‌اله، ابراهیم عباسی و بتول زارعی، (۱۳۹۰)، "تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳ (۹)، صص ۶۹-۹۶.
- (۱۸) غلامی، ملک‌محمد، حسین فخاری و اسفندیار ملکیان، (۱۳۹۸)، "تبیین عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران"، حسابداری دولتی، ۵ (۲)، صص ۶۹-۸۴.
- (۱۹) کردستانی، غلامرضا، نظام‌الدین رحیمیان و شاهرخ شهبابی، (۱۳۹۵)، "شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پایه مطالعات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی"، دانش حسابرسی، ۱۶ (۶۵)، صص ۴۷-۷۶.
- (۲۰) کردستانی، غلامرضا، امیر خانکی و حوریه قانونی شیشوان، (۱۳۹۷)، "بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری"، حسابداری دولتی، ۴ (۲)، صص ۹-۲۲.
- (۲۱) مجبوری‌یزدی، هدی، شعبان محمدی، عبدالحسین طالبی نجف‌آبادی و نرجس کمالی کرمانی، (۱۳۹۷)، "بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر



- حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری"، حسابداری دولتی، ۴ (۲)، صص ۱۳۵-۱۵۴.
- ۲۲) محمدزاده سالطه، حیدر و حمیده فرجی، (۱۳۹۵)، "بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران"، حسابداری دولتی، ۳ (۱)، صص ۳۷-۴۸.
- ۲۳) محمدزاده سالطه، حیدر و علیرضا لیثی، (۱۳۹۸)، "آینده حرفه حسابداری در بخش عمومی با تحلیل سناریو"، حسابداری دولتی، ۵ (۲)، صص ۱۰۹-۱۲۰.
- ۲۴) مؤمنی، علیرضا و محمد عیوضی، (۱۳۹۵)، "بررسی وضعیت حسابداری تعهدی اجرا شده در بخش دولتی ایران و چالش‌ها و مزایای آن"، سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت و نوآوری در کسب‌وکار.
- ۲۵) محمودی، محمود، محمد میرزایی قره قیه، فاطمه فرهادیان و یوسف عطایی، (۱۳۹۶)، "بررسی موانع و مشکلات استقرار سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه"، دومین کنفرانس بین‌المللی انسجام مدیریت و اقتصاد و توسعه
- ۲۶) مرادویسی، سیروان، دلیر ناصرآبادی و سیدمسعود واحدی، (۱۳۹۵)، "بررسی وضعیت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی کشور و شناسایی چالش‌های موجود (مورد مطالعه دستگاه‌های اجرایی استان کردستان)"، نخستین کنفرانس حسابداری و مدیریت.
- ۲۷) میرزایی نظام آباد، مهدی و ابراهیم قدیم خانی، (۱۳۹۶)، "حسابداری تعهدی و بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی آن در سازمان تأمین اجتماعی استان آذربایجان غربی"، دومین همایش بین‌المللی انسجام مدیریت و اقتصاد در توسعه، تهران.
- 28) Afuah, A., (2004), "Business Models: Strategic Management Approach", New York: MC Grow-Hill.
- 29) Alesani, D., Jensen, G., & Steccolini, I., (2012), "IPSAS Adoption by the World Food Programme: an Application of the Contingency Model to Intergovernmental Organisations", International Journal of Public Sector Performance Management, 2 (1), PP. 61-80.
- 30) Alvarado, J. M., (2000), "Organizational Pathology", Online Working Paper, <http://www.centrogeo.com>
- 31) Christensen, M., (2002), "Accrual Accounting in the Public Sector", the Case of the New South Wales Government, Accounting History, 7 (2), PP. 93-124.
- 32) Harun, (2007), "Obstacles to Public Sector Accounting Reform in Indonesia", Bulletin of Indonesian Economic Studies, 43 (3), PP. 365-376.
- 33) Hepworth, N., (2003), "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government", Public Money & Management, 23 (1), PP. 37-44

- 34) 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), PP. 21-29.
- 35) International Federation of Accountants – Public Sector Committee (2000), "Government Financial Reporting", Study No. 11.
- 36) International Federation of Accountants – Public Sector Committee, (2011), "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities", Third Edition.
- 37) 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), PP. 158-177.
- 38) Jorge de Jesus, M.A., & Eirado, J.S.B., (2012), "Relevance of Accounting Information to Public Sector Accountability: A Study of Brazilian Federal Public Universities", *Review of Applied Management Studies*, 10 (2), PP. 87-98.
- 39) Le, T., & Nha, T., (2012), "Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements", Master Program in Finance Management, University of Tampere
- 40) Lueder, K.G., (1994), "The Contingency Model' Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain", in Buschor, E. and Schedler, K. (Eds.): *Perspectives on Performance Measurement*, PP.1-15, Haupt, Berne.
- 41) Manzini, A., (2006), "Organizational Diagnosis: A Practical Approach to Company Problem Solving and Growth. Washington", American Management Association.
- 42) Mnif, Y., & Gafsi, Y., (2020), "A Contingency Theory Perspective on the Analysis of Central Government Accounting Disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)", *Meditari Accountancy Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- 43) Mukah, S. T., (2016), "Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon", *Accounting and Finance Research*, 5 (2), PP. 71-83.
- 44) 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*, 1(2), PP. 63-76.
- 45) Tickell, R., (2010), "Cash To Accrual Accounting: One Nation's Dilemma", *International Business & Economics Research Journal*, 9 (11), PP.71-78.
- 46) Tiron-Todor, A., & Mutiu, A., (2005), "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector", Online Working Paper, Available at <http://ssrn.com>

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> International Federation of Accountants–Public Sector Committee
- <sup>2</sup> International Federation of Accountants–Public Sector Committee
- <sup>3</sup> International Federation of Accountants–Public Sector Committee
- <sup>4</sup> Christensen
- <sup>5</sup> Manzini
- <sup>6</sup> Afuah
- <sup>7</sup> Jorge de Jesus & Eirado

- 8 Tiron-Todor & Mutiu
- 9 Public Sector Accounting Standards
- 10 International Federation of Accountants–Public Sector Committee
- 11 International Federation of Accountants–Public Sector Committee
- 12 Lueder
- 13 Mukah
- 14 Hepworth
- 15 Tiron-Todor & Mutiu
- 16 Alesani, Jensen & Steccolini
- 17 Alvarado
- 18 Manzini
- 19 Afuah
- 20 Lueder
- 21 Hepworth
- 22 Tiron-Todor & Mutiu
- 23 Harun
- 24 Tickell
- 25 Le & Nha
- 26 Alesani, Jensen & Steccolini
- 27 Rozadi, Raman, Rasid & Kaziemah
- 28 Ijeoma & Oghoghomeh
- 29 Johan, Christophe, Francesca, Natalia & Philippe
- 30 Mukah
- 31 Delphi Technique
- 32 SPSS
- 33 Lisrel
- 34 Structural Equation Modeling
- 35 Confirmatory Factor Analysis
- 36 Path Analysis