

امکان اجرای مبنای تعهدی کامل در شهرداری‌ها (مورد مطالعه: شهرداری‌های استان‌های فارس و کرمانشاه)

سامان محمدی **

غلامحسین مهدوی *

تاریخ پذیرش: 1390/05/29

تاریخ دریافت: 1390/03/22

چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی امکان اجرای مبنای تعهدی در شهرداری هاست . بنابراین، در این پژوهش سعی می‌شود به این سؤال که آیا امکان اجرای مبنای تعهدی در شهرداری‌ها وجود دارد یا خیر؟، پاسخ داده شود. شهرداری‌های استان‌های فارس و کرمانشاه به عنوان نمونه برای بررسی موضوع انتخاب شدند. نوع پژوهش پیمایشی و ابزار انجام پژوهش پرسشنامه است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون آماری دوجمله‌ای استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که بستر مناسب برای اجرای مبنای تعهدی در شهرداری‌ها وجود دارد. به عبارت دیگر، یافته‌های پژوهش نشان دهنده این واقعیت است که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی به منظور ایجاد تحول در حسابداری نهادهای مذکور وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، سازمان‌های دولتی، شهرداری‌ها.

1- مقدمه

سیر تکامل جوامع بشری نشان می‌دهد که هستی را باید بدان صورتی توضیح داد که واقعاً هست و بدان طریق تغییر داد که قوانین تغییر و تکامل آن حکم می‌کند. در عصری که جوامع بشری همواره در حال پیشرفت‌های علمی، صنعتی و اقتصادی است و با توجه به این که نقش فعالیت‌های مالی در هر پیشرفت و توسعه‌ای غیرقابل انکار است نیاز به توسعه روزبه‌روز حسابداری یک نیاز اساسی است (تیکل¹، 2010). به طوری که هر واحد اقتصادی به منظور برنامه ریزی و تعیین خط مشی آینده، اطلاعات و گزارش‌های حسابداری را مورد بررسی قرار می‌دهد و از آنجا که اطلاعات حسابداری به خودی خود قابل استفاده نیستند باید ثبت و طبقه‌بندی شده و در قالب صورت‌های مالی خلاصه شود. وجود صورت‌های مالی جامع، کمبودها، ضعف‌ها، فرصت‌ها و توانایی‌ها را به درستی شناسایی می‌کند و برخورد سطحی، ساده‌اندیشی، خودباوری، سرمستی کاذب یا ناامیدی افراطی را از بین می‌برد. حسابداری طی سال‌های گذشته تغییر و

* دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شیراز، مسئول مکاتبات.

ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز.

تحولات بسیاری پیدا کرده، و سیر تکاملی را طی کرده است (رفیعی، 1387).

در سه دهه گذشته، یک حرکت جهانی آهسته اما پیوسته به وسیله اکثر دولت‌ها برای تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل حسابداری در حال انجام است (بوسکالی²، 1998؛ و کارلین³، 2003). این تغییر در نتیجه خواستار پاسخگویی بیشتر، افزایش شفافیت اطلاعات و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر از بخش‌های عمومی است (دیکنسن⁴، 2000). به همین منظور، این‌چنین پیش‌بینی می‌شود که تا چند سال دیگر همه کشورها (شامل کشورهای در حال توسعه) در سیستم حسابداری خود از مبنای تعهدی استفاده کنند.

کمیته خدمات عمومی⁵ فدراسیون بین‌المللی حسابداران⁶ معتقد است که مبنای تعهدی صورت‌های مالی در مقایسه با مبنای نقدی، اطلاعات مربوطتر، موثقتر، قابل‌مقایسه و مفیدتری برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی فراهم می‌آورد (کمیته خدمات عمومی، 2002).

کمیته خدمات عمومی همه کشورها را در هر سطحی از توسعه یافتگی به حرکت به سمت مبنای تعهدی و استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی⁷، تشویق می‌کند. اهمیت بهبود گزارشگری مالی دولت‌ها از طرف نهادهای بین‌المللی و منطقه‌ای مالی مانند بانک جهانی⁸، صندوق بین‌المللی پول⁹، بانک توسعه آسیا¹⁰ و برنامه توسعه سازمان ملل متحد¹¹ نیز به رسمیت شناخته شده است (همپورس¹²، 2003). همچنین، اغلب کمک‌های مالی این مؤسسه‌ها مشروط بر این است که این کشورها سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری خود را تغییر داده و مبنای تعهدی را بکار ببرند (پینا و همکاران¹³، 2009).

هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید، و در تحقق این امر تلاش کرده‌اند؛ بر این اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، نیوزلند و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه‌های 80 و 90 میلادی انجام پذیرفته و برنامه ریزی برای فراهم کردن زمینه‌های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یک انجام شده است. این

2. Boxali

3. Carlin

4. Dickeinson

1. Public Service Committee (PSC)

2. International Federation of Accountants (IFAC)

3. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)

4. World Bank

5. International Monetary Fund

6. Asian Development Bank

7. United Nations Development Program

8. Hepworth

9. Pina et al.

قبیل اقدامات نشان دهنده اهمیت بکارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی است (رفیعی، 1387: 86).

با توجه به اینکه ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی آن، با اندازه‌گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آن‌ها در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می‌توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی شهرداری‌ها، خصوصاً برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی شهرداران، امری بسیار مؤثر خواهد بود. ارائه اطلاعات دقیق در خصوص درآمدها و هزینه‌های شهرداری‌ها در گزارش‌های مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه‌ها با ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آن‌ها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت‌کننده اعم از دولت و سایر ناظرین بی‌طرف و مستقل و نمایندگان قانونی شهروندان در شورای اسلامی شهرها و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، ارائه کرده، و امکان ارزیابی دقیق‌تر گروه‌های مذکور را فراهم می‌کند.

در حال حاضر، مبنای ثبت فعالیت‌های مالی در شهرداری‌ها روش نقدی است، بدین معنا که درآمد از جمع ارقام وصول شده تا پایان سال مالی و نیز هزینه از جمع ارقام پرداخت شده تا پایان دوره عمل بودجه که پانزدهم اردیبهشت ماه سال بعد است تشکیل می‌شود. طبق ماده ۴۳ آئین‌نامه مالی شهرداری‌ها روش نگهداری حساب‌های شهرداری باید دوطرفه باشد و کلیه شهرداری‌ها باید سرفصل درآمد و هزینه و سایر حساب‌های مربوط را براساس مقررات دستورالعمل حسابداری و سایر دستورالعمل‌های مالی شهر داری که توسط وزارت کشور ابلاغ شده یا می‌شود تنظیم کنند.

شهرداری‌ها نیز همانند سایر دستگاه‌های دولتی در اجرای وظایف قانونی خود مسئولیت انجام فعالیت‌های غیربازرگانی دولت را به عهده دارند. بنابراین، هدف اساسی صورت‌های مالی در شهرداری‌ها هدایت جریان منابع مالی به سوی اهداف برنامه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌های مصوب مربوط است. ولی با این وجود، بودجه و گزارش‌های بودجه‌ای به عنوان اصلی‌ترین گزارش مالی در شهرداری‌ها برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و انعکاس نتایج عملیات شهرداری از کفایت لازم برخوردار نیست (آذری، 1388).

با توجه به مطالب بالا، در پژوهش حاضر، امکان اجرای مبنای تعهدی کامل در شهرداری‌ها بررسی می‌شود. در ادامه، ابتدا مبنای نظری پژوهش تبیین شده، سپس فرضیه‌های پژوهش و روش جمع‌آوری داده‌ها و جامعه آماری و نمونه پژوهش و آزمون فرضیه‌های پژوهش تشریح می‌شود. در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش بیان می‌شود.

2- مبنای نظری و پیشینه پژوهش

اغلب صاحب نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه خود می‌تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند. در این قسمت به طور خلاصه به پاره‌ای از این نظرات اشاره می‌شود.

بخش عمومی برای ثبت و گزارشگری فعالیت‌های مالی خود از مبنای نقدی استفاده می‌کند. گزارش‌های مالی دولت، شامل بودجه سالانه است که بر اساس مبنای نقدی تهیه می‌شود (رابینسون¹⁴، 2002). در مقابل در بخش خصوصی، برای ارائه اطلاعات مالی، از مبنای تعهدی استفاده می‌شود. چرا که مبنای تعهدی اطلاعات مفیدتری برای تصمیم‌گیری فراهم می‌آورد. تفاوت کلیدی این دو مبنا در واقع مربوط به زمان شناسایی معاملات است (تیکل، 2010).

گیوتری¹⁵ (1998) بیان می‌کند که در بیست تا سی سال گذشته، سیاستمداران با پیش‌زمینه فکری شرکت‌های خصوصی، بخش عمومی را به حرکت به سمت مبنای تعهدی به عنوان پایه و اساس گزارشگری مالی خود، تقویت کرده‌اند. بعد از حوزه اقتصاد کلان، حسابداری بخش دولتی در حال پیوستن به استانداردهای حسابداری است. امروزه، حسابداران به مراتب بیشتر در تهیه و آماده‌سازی حساب‌ها و بودجه‌های دولت دخالت دارند. دلیل منطقی برای این تغییر، به خاطر شرکتی‌شدن فعالیت‌های تصدی‌گری بخش‌های دولت و درخواست پاسخگویی بیشتر و شفافیت در بخش دولتی است.

ملور¹⁶ (1996) بر این عقیده است که گزارشگری بر مبنای تعهدی این فرصت را برای دولت و مؤسسه‌های بزرگ بخش عمومی فراهم می‌کند تا مدیریت بر دارایی‌ها و بدهی‌های خود را اصلاح کنند. هایگینس¹⁷ (2009) معتقد است که مهم‌ترین دلیل حرکت دولت به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل این است که دوایر دولتی نیازمند فراهم آوردن یک ارزیابی مفصل از دارایی‌های تحت کنترل خود در هر روز معین هستند و در سطح دولت محلی شهرداری‌ها تقریباً در آغاز این جریان قرار گرفته‌اند.

کیس¹⁸ و تریگس¹⁹ (2001) این چنین ابراز می‌کنند که در مبنای نقدی، معاملات هنگامی شناسایی می‌شود که وجه نقد دریافت یا پرداخت شود. اما بر اساس مبنای تعهدی معاملات زمانی شناسایی می‌شود که درآمد تحقق یابد و یا هزینه تحمل شود. به این معنا که مبنای تعهدی بر دریافت‌های نقدی، پرداخت‌های نقدی و مازاد و یا کسری وجه نقد تمرکز می‌کند، در حالی که مبنای تعهدی بر درآمد، هزینه و سود یا زیان تمرکز می‌کند. بنابراین، سود خالص گزارش شده توسط این دو مبنا برابر نیست. طرفداران حرکت دولت در بکارگیری مبنای تعهدی بر این عقیده هستند که مبنای تعهدی در درک بهتر فعالیت‌های مالی دولت به مردم کمک می‌کند.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (2000) بر استفاده از مبنای تعهدی تأکید کرده و معتقد است، استفاده از مبنای نقدی، توانایی پاسخ خواهان را برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار، به شدت تضعیف می‌کند. زیرا این نظام هیچ گونه اطلاعاتی را درباره چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های

-
1. Rabinson
 2. Guthrie
 1. Mellor
 2. Higgins
 3. Chase
 4. Triggs

دولت ارائه نمی‌کند. این ویژگی بزرگت رین محدودیت مبنای نقدي (کامل) به شمار می‌آید. اودا²⁰ (2003) معتقد است، در بخش عمومی کلیه مخارج و تعهدات باید به محض شناسایی از بودجه مربوط کسر و کلیه درآمدها فقط در صورت اطمینان از تحقق آن‌ها، مورد شناسایی قرار گیرد. به نظر می‌رسد که در بودجه‌بندی و گزارشگری مالی بخش عمومی، بدبینی بر خوشبینی ترجیح داده شده است.

اسکیک²¹ (2004) می‌گوید استفاده از حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدي سنتی، مطلوب‌تر به نظر می‌رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد مورد مقایسه قرار می‌گیرد و نه با بودجه‌هایی که از قبل مورد توافق قرار گرفته‌اند. توماس²² (2007) معتقد است حسابداری تعهدی دارای مزایایی چون: تسهیل برنامه‌ریزی و مدیریت منابع مالی بهتر، تسهیل ارزیابی عملکرد، بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی و ایجاد زمینه لازم جهت اجرای بودجه - ریزی عملیاتی، برای بخش دولتی است.

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی²³ (2008) این چنین بیان می‌کند که اجماع در بین کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بر این است که مبنای تعهدی کامل را در گزارشگری بخش دولتی بکار ببرند ولی با این وجود آن‌ها باز هم در بودجه‌بندی مبنای نقدي را به کار می‌برند، یا اینکه ویژگی‌های مبنای تعهدی را در فعالیت‌های انگشت شمار بودجه‌ای به کار می‌برند.

فدراسیون حسابداران اروپا²⁴ (2007) معتقد است که بخش عمومی به طور چشم‌گیری به منظور کسب بینش بهتر در رابطه با عملکرد خط‌مشی‌هایشان در حال به کارگیری حسابداری تعهدی هستند. حسابداری تعهدی با فراهم آوردن ابزای برای ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی، برنامه‌ریزی بهتر، مدیریت و تصمیم‌گیری را آسان می‌کند. البته، پینا و همکاران (2009) بیان می‌کنند که پژوهش‌ها نشان می‌دهد که فشارهای سازمانی نسبت به دولت برای اتخاذ اصول کلی پذیرفته شده حسابداری و در نتیجه مبنای تعهدی، ممکن است نشأت گرفته از فشارهای هنجاری (قانونی) انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری باشد.

چوین و همکاران²⁵ (2010) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که در بین بخش‌های دولتی، شهرداری‌ها نسبت به سایر واحدهای دولتی نسبت به کاربرد مبنای تعهدی یا نقدي در حال مذاکره و بررسی هستند و این گونه بیان کردند که اطلاعات حسابداری مبنای تعهدی در بخش عمومی می‌تواند زمینه مدیریت هزینه بهتر را فراهم آورد. نسباک²⁶ (2010) بیان می‌کند که اگرچه ماهیت ارائه مبنای تعهدی ممکن است فهم آن چیزی را که قصد ارائه آن را دارد مشکل سازد، ولی با این وجود آن نوعی از واقعیت را نشان می‌دهد که مدنظر

-
1. Ouda
 2. Schaik
 - 3 Thomas
 4. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)
 1. Federation des Experts Compatible's Europeans (FEE)
 2. Cohe et al.
 3. Nesbakk

توسعه دهندگان استانداردهای حسابداری است.

مهدوی (1379) بر این عقیده است که تغییر در سیستم حسابداری دولتی ایران نیازی اجتناب‌ناپذیر است. تکنیک‌ها و رویه‌های حسابداری دولتی فعلی در مدیریت مالی توانایی انجام هدف‌های متعدد برنامه مالی عمومی ملت به نحو مناسب را ندارد. برای مثال، سیستم حسابداری موجود در هر یک از وزارتخانه‌ها یا سازمان‌های دولتی اطلاعات لازم برای مدیریت اقتصادی منابع و عملیات را ارائه نمی‌کند. افزون بر این، سیستم حسابداری موجود از ارائه اطلاعات مناسب ضروری برای کنترل اثربخشی و پاسخگویی کلیه وجوه و اموال دولتی ناتوان است. بدتر از این، نقدی بودن سیستم حسابداری است که به منظور تکمیل گروه‌های خرج مصوب در سیستم بودجه‌بندی طراحی شده است (مهدوی، 1379: 6).

باباجانی (1382) بیان می‌کند که سیستم فعلی حسابداری و گزارشگری دولت جمهوری اسلامی ایران که در اکثر دستگاه‌های اجرایی مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده است، از قابلیت پاسخگویی مناسبی برخوردار نیست. استفاده از مبنای تعهدی حسابداری و بکارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در گزارش‌های مالی یکپارچه دولت و همچنین استقرار بودجه ریزی عملیاتی می‌تواند نقش قابل توجهی در ارتقاء قابلیت پاسخگویی بخش عمومی ایفا کند.

کردستانی و ایران‌شهری (1388) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی، توان بیشتری برای ارزیابی اثربخشی و نتایج عملکرد سازمان دارد، و مدیریت می‌تواند فعالیت‌های سازمان را بهتر هزینه‌یابی کند. افزون بر آن، مبنای تعهدی تعهدات دراز مدت سازمان و کل وضعیت مالی را بهتر منعکس می‌کند، و اینکه مبنای تعهدی منجر به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و افزایش قابلیت مقایسه عملکرد در حوزه‌های مختلف می‌شود.

کرباسی‌زادی و طریقی (1388) در پژوهشی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که استفاده از مبنای تعهدی در دانشگاه‌ها نسبت به مبنای دیگری چون مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده، دارای مزیت‌هایی چون بهبود تصمیم‌گیری مدیران، ارائه شفاف‌تر بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران و فراهم ساختن زمینه تهیه و تدوین بودجه‌ریزی عملیاتی، است.

3- مسأله پژوهش

هدف اصلی این پژوهش بررسی امکان اجرای مبنای تعهدی کامل در شهرداری‌هاست. برای رسیدن به هدف اصلی پژوهش، سؤال زیر طراحی شده است:

«آیا در شرایط کنونی امکان بکارگیری مبنای تعهدی کامل در سیستم حسابداری شهرداری‌ها وجود دارد یا خیر؟»

4- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس سؤال پژوهش، فرضیه‌های پژوهش شامل 1 فرضیه اصلی و 4

فرضیه فرعی، به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:
فرضیه اصلی: در شهرداری‌ها، بستر لازم برای بکارگیری مبنای تعهدی کامل وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی:

1. امکان بکارگیری مبنای تعهدی در زمینه‌ی ثبت دارایی‌های ثابت شهرداری‌ها وجود دارد.
2. امکان بکارگیری مبنای تعهدی در زمینه‌ی ثبت سرمایه - گذاری‌های شهرداری‌ها وجود دارد.
3. امکان بکارگیری مبنای تعهدی در زمینه‌ی شناسایی و ثبت درآمدهای شهرداری‌ها وجود دارد.
4. امکان بکارگیری مبنای تعهدی در زمینه‌ی شناسایی و ثبت هزینه‌های شهرداری‌ها وجود دارد.

5- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شامل تمام شهرداری‌های ایران است. با توجه به همسانی مبانی حسابداری در خصوص شناسایی درآمد و هزینه شهرداری‌ها، در این پژوهش شهرداری‌های استان‌های فارس و کرمانشاه، مورد بررسی قرار گرفتند. حدود 70 پرسش‌نامه بین معاونین اداری و مالی، مدیران امور مالی و حسابداران، در بین 20 شهرداری از شهرداری‌های استان‌های مزبور توزیع شد. با پیگیری‌های مستمر و مراجعه حضوری جمعاً 54 پرسش‌نامه (که 77% پرسش‌نامه - های توزیعی را تشکیل می‌دهد) از این شهرداری‌ها جمع‌آوری شد، که این میزان درصد معقولی از پرسش‌نامه‌های توزیع شده را تشکیل می‌دهد.

6- روش پژوهش و گردآوری داده‌ها

روش این پژوهش پیمایشی است که از جمله پژوهش‌های توصیفی به شمار می‌آید. در این پژوهش جهت تبیین مباحث نظری و جمع‌آوری اطلاعات از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده شده است. روش کتابخانه‌ای برای بیان مباحث نظری پژوهش، و روش میدانی، از طریق پرسش‌نامه، برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط شهرداری‌ها، مورد استفاده قرار گرفته است. پرسش‌نامه پژوهش حاوی 36 سؤال در چهار بخش و در چارچوب فرضیه‌های پژوهش تنظیم شد. همچنین، برای تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به این منظور، ابتدا نرمال بودن داده‌ها به وسیله آزمون کولموگوروف- اسمیرنوف بررسی شد که نتایج نشان دهنده نرمال بودن داده‌ها بود. تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله انجام شد. در مرحله اول، توزیع فراوانی و درصد فراوانی اطلاعات عمومی بدست آمده از سؤال‌های عمومی پرسش - نامه محاسبه شد. در مرحله دوم، با استفاده از آزمون آماری دو جمله‌ای فرضیه‌های پژوهش آزمون شد. به منظور ارزیابی اعتبار سؤال‌های پرسش‌نامه، سؤال‌های مزبور با نظر صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. بنابراین، سؤال‌های پرسش‌نامه از اعتبار لازم برخوردار است. همچنین، برای

اطمینان از پایایی پرسشنامه، با استفاده از نرم افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد. مقدار ضریب آلفای کرونباخ 84/3% است و نشان می‌دهد پرسشنامه دارای پایایی قابل قبولی است.

7- یافته‌های پژوهش

7-1- آمار توصیفی

در این پژوهش ویژگی‌های خاص نمونه همچون سطح تحصیلات، سابقه‌ی، سن و رشته تحصیلی مورد بررسی قرار گرفت، که در جدول شملانقایج این ویژگی‌های توصیفی ارائه شدند.

جدول 1- جنسیت، سطح تحصیلات، سابقه‌کاری، سن و رشته تحصیلی

متغیر	فراوانی	درصد	متغیر	فراوانی	درصد
جنسیت					
زن	32	59/25%	رشته تحصیلی		
مرد	22	40/7%	حسابداری	31	57%
سطح تحصیلات			اقتصاد	8	15%
کاردانی	11	20%	مدیریت	13	24%
کارشناسی	39	72%	سایر	2	4%
کارشناسی ارشد	4	8%			
سایر	-	-			
سن			سابقه کار		
25 تا 35 سال	24	44%	کمتر از 2 سال	3	6%
35 تا 45 سال	15	28%	2 تا 5 سال	14	26%
45 تا 55 سال	10	18%	5 تا 10 سال	24	44%
55 سال به بالا	5	10%	10 سال به بالا	13	24%

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول شماره 1 در نمونه‌ی مورد بررسی، 59/25 درصد را زنان و 40/75 درصد را مردان تشکیل می‌دهند. بیشترین فراوانی مربوط به رده‌ی سنی 25 تا 35 سال، و کمترین فراوانی مربوط به رده‌ی سنی بالای 45 سال است. همچنین، نحوه‌ی توزیع سابقه‌ی کار کارکنان نمونه مورد بررسی به این صورت است که، 5 تا 10 سال بیشترین فراوانی با درصد فراوانی 44% را به خود اختصاص داده است. بر این اساس، 68% از آزمودنی‌ها را بالای 5 سال تشکیل می‌دهند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که در بین نمونه پژوهش، 57% افراد در رشته حسابداری، 24% مدیریت، 15% اقتصاد و 4% در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. همچنین، سطح تحصیلی کارشناسی با 72% دارای بیشترین فراوانی و کاردانی و کارشناسی ارشد، به ترتیب، دارای 20% و 8% درصد فراوانی هستند. بنابراین، آزمودنی‌ها از صلاحیت کافی برای پاسخ به سؤالی پرسشنامه برخوردار هستند.

7-2- آمار استنباطی

همان طور که قبلاً بیان گردید، فرضیه اصلی پژوهش بر پایه امکان اجرای مبنای تعهدی حسابداری کامل طراحی شده است. برای آزمون فرضیه مزبور، حصول اطمینان از قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول درآمدها و امکان شناسایی و ثبت هزینه در زمان تحمل، نحوه-ی شناسایی و ثبت دارایی‌های ثابت و استهلاک آن‌ها و سرمایه‌گذاری -ها ضروری بود. به همین دلیل، برای مشخص شدن موارد بالا چهار فرضیه فرعی صورت بندی گردید تا با آزمون‌های آماری مناسب، پذیرش یا رد آن‌ها مورد ارزیابی قرار گیرد.

از آنجا که پرسش‌های مربوط به فرضیه‌های فرعی بر اساس دو حالت موافق و مخالف تدوین شده است از آزمون دو جمله‌ای به شرح رابطه شماره 1 برای تک تک پرسش‌ها استفاده شده است:

(1)

$$P(A) = \binom{n}{k} p^k q^{n-k}$$

که در آن؛ $P(A)$: احتمال پیاده سازی مبنای تعهدی، n : تعداد پاسخ‌دهندگان، k : تعداد پاسخ‌دهندگان موافق با پیاده‌سازی مبنای تعهدی، p : احتمال ارائه نظر موافق و برابر با $0/50$ ، q : احتمال ارائه نظر مخالف $(1-p)$ و برابر با $0/50=1-0/50$. به طوری که برای آزمون هر فرضیه، H_0 (عدم اجرا) نسبت امکان کمتر یا مساوی با 50% و H_1 (اجرا) به صورت نسبت امکان بیش از 50% تعریف می‌شود. به این ترتیب، از نسبت نظر موافق یا مخالف آزمودنی‌ها در مورد هر پرسش اطلاع یافته و نتیجه آزمون پرسش‌های زیرمجموعه هر فرضیه فرعی به فرضیه فرعی مربوط تسری و از تسری نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی زیر مجموعه فرضیه اصلی، نتیجه آزمون فرضیه اصلی (رد یا قبول) مشخص شد.

8- آزمون فرضیه‌ها

در جدول شماره 2 نتایج آماری مربوط به فرضیه‌های فرعی آورده شده است که در ادامه به توضیح آن‌ها پرداخته می‌شود.

جدول 2- نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه‌های فرعی شماره‌های 1، 2، 3 و 4

فرضیه	متغیر	امکان	فراوانی	درصد فراوانی	درصد مورد انتظار	سطح معناداری	رد یا تأیید
فرع 1 شماره 1	دارایی‌های ثابت	اجرا	33	62	50	0/049	تأیید
		عدم اجرا	21	38			
فرع 2 شماره 2	سرمایه‌گذاری	اجرا	32	59	50	0/11	رد
		عدم اجرا	22	41			

تأیید	0/004	50	69	37	اجرا	درآمد	فرعی شماره 3
			31	17	عدم اجرا		
تأیید	0/000	50	78	42	اجرا	هزینه	فرعی شماره 4
			22	12	عدم اجرا		

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه فرعی شماره 1: امکان بکارگیری مبنای تعهدی در زمینه ی ثبت دارایی‌های ثابت شهرداری‌ها وجود دارد.

برای آزمون این فرضیه، فرضیه‌های H_0 و H_1 به شرح زیر است:

$H_0: P \leq 50\%$ (عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در ثبت دارایی‌های ثابت)
 $H_1: P > 50\%$ (امکان اجرای مبنای تعهدی در ثبت دارایی‌های ثابت)

همان‌گونه که جدول شماره 2 نشان می‌دهد سطح معناداری فرضیه بالا، 0/049 برآورد شده است که کمتر از 0/05 است. پس، می‌توان گفت که فرض H_0 یا فرض عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در دارایی‌های ثابت رد می‌شود. یعنی، با اطمینان 95% می‌توان گفت، امکان اجرای مبنای تعهدی در ثبت دارایی‌های ثابت وجود دارد. اما از آنجا که این سطح معناداری تقریباً مساوی با 0/05 است می‌توان گفت که معناداری فرضیه «امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه ثبت دارایی‌های ثابت وجود دارد»، به طور خفیف برقرار است حال به بررسی مؤلفه‌های دارایی‌های ثابت که باعث این امر شده است، پرداخته شود. برای آزمون مؤلفه‌های دارایی‌های ثابت نیز از آزمون نسبت دو جمله‌ای استفاده می‌شود که فرض‌های امکان اجرا و عدم امکان اجرا مانند آزمون قبل تعریف می‌شود. نتایج حاصل از این آزمون‌ها در جدول شماره 3 آمده است.

جدول 3- نتایج آزمون دو جمله‌ای مؤلفه‌های دارایی‌های ثابت

مؤلفه	امکان	فراوانی	درصد فراوانی	درصد مورد انتظار	سطح معناداری
تشخیص و اندازه‌گیری	اجرا	33	62	50	0/038
	عدم اجرا	21	38		
هزینه استهلاک و تعمیرات اساسی	اجرا	32	59	50	0/034
	عدم اجرا	22	41		
شناسایی در تراز افتتاحی	اجرا	37	69	50	0/026
	عدم اجرا	17	31		

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج مندرج در جدول شماره 3، بیانگر این است که ه امکان شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت و همچنین ارائه آن‌ها در تراز افتتاحی وجود دارد اما موضوعی که در اینجا حائز اهمیت است مربوط به هزینه استهلاک و تعمیرات اساسی دارایی‌های ثابت است، که امکان اجرای مبنای تعهدی برای این ویژگی دارایی‌های

ثابت در سطح معناداری 0/05 وجود ندارد و همین عامل سبب ضعیف شدن امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه ثبت دارایی های ثابت شده است.

فرضیه فرعی شماره 2: امکان بکارگیری مبنای تعهدی در زمینه ی ثبت سرمایه گذاری های شهرداری ها وجود دارد.

فرضیه های H_0 و H_1 به شرح زیر است:

(عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در ثبت سرمایه گذاری ها) $H_0: P \leq 50\%$
 (امکان اجرای مبنای تعهدی در ثبت سرمایه گذاری ها) $H_1: P > 50\%$
 با تجزیه و تحلیل و آزمون پرسش های مربوط به سرمایه گذاری ها و همان طور که در جدول شماره 2 نشان داده شده است، سطح معناداری فرضیه مزبور، 11% برآورد شده است که بیشتر از 0/05 است و این مطلب بیانگر آن است که با سطح اطمینان 95% می توان گفت، فرض H_1 یا همان فرض امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه ثبت سرمایه گذاری ها رد می شود و فرض مخالف آن یعنی فرض H_0 یا فرض عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در سرمایه گذاری ها پذیرفته می شود.

فرضیه فرعی شماره 3: امکان بکارگیری مبنای تعهدی در زمینه ی شناسایی و ثبت درآمدهای شهرداری ها وجود دارد.

فرضیه های H_0 و H_1 به شرح زیر است:

(عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه شناسایی و ثبت درآمدها) $H_0: P \leq 50\%$
 (امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه شناسایی و ثبت درآمد ها) $H_1: P > 50\%$

برای آزمون این فرضیه، همانند آزمون فرضیه های قبلی از آزمون نسبت دو جمله ای استفاده شده است و بعد از تجزیه و تحلیل، نتایج ذکر شده در جدول شماره 2 به دست آمد. با مقایسه سطح معناداری جدول مزبور، (که برابر با 0/004 است) با 0/05، مشخص می شود که سطح معناداری به طور قابل ملاحظه ای از درصد ذکر شده کمتر است و این مقایسه بیانگر این مطلب است که فرض صفر یا فرض عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه شناسایی و ثبت درآمدها، رد می شود و بنابراین، با اطمینان 95% می توان گفت فرض H_1 یا فرض امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه شناسایی و ثبت درآمدها پذیرفته می شود.

فرضیه فرعی شماره 4: امکان بکارگیری مبنای تعهدی در زمینه ی شناسایی و ثبت هزینه های شهرداری ها وجود دارد.

فرضیه های H_0 و H_1 به شرح زیر است:

(عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه شناسایی و ثبت هزینه ها) $H_0: P \leq 50\%$
 (امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه شناسایی و ثبت هزینه ها) $H_1: P > 50\%$

نتایج آماری مربوط به آزمون این فرضیه در جدول شماره 2، آمده است. قبل از توضیح آزمون مربوط به هزینه ها باید به این موضوع اشاره شود که در اینجا منظور از هزینه ها کل هزینه های مربوط به هر واحد به غیر از هزینه های استهلاک و تعمیرات اساسی مربوط به دارایی های ثابت است، چرا که این هزینه ها به طور جداگانه به

صورت قسمتی از فرضیه فرعی شماره 1 مورد آزمون قرار گرفتند. بر اساس جدول شماره 2، سطح معناداری فرضیه مزبور، 0/000 (تا سه رقم اعشار) برآورد شده است که کمتر از 0/05 است. پس می‌توان گفت فرض H_0 یا فرض عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه شناسایی و ثبت هزینه‌ها رد می‌شود، یعنی با اطمینان 95% می‌توان گفت، امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه شناسایی و ثبت هزینه‌ها وجود دارد. در بخش‌های گذشته فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی مورد آزمون قرار گرفتند و در نهایت فرضیه‌های فرعی شماره‌های 1، 3 و 4 پذیرفته شد و فرضیه فرعی شماره 2 رد شد. با تسری این نتایج به فرضیه اصلی، فرضیه اصلی نیز پذیرفته شد. البته به منظور اطمینان بیشتر یک آزمون کلی از همه پرسش‌ها به منظور آزمون فرضیه اصلی انجام شده است که نتایج در ادامه بیان می‌شود.

فرضیه اصلی: امکان اجرای مبنای تعهدی در شهرداری‌ها وجود دارد.

فرضیه‌های H_0 و H_1 به شرح زیر است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: P \leq 50\% \text{ (عدم امکان اجرای مبنای تعهدی)} \\ H_1: P > 50\% \text{ (امکان اجرای مبنای تعهدی)} \end{array} \right.$$

نتایج آماری مربوط به آزمون این فرضیه در جدول شماره 4، نشان داده شده است:

جدول 4- نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه اصلی

سطح معناداری	درصد مورد انتظار	درصد فراوانی	فراوانی	امکان	متغیر	فرضیه
0/038	50	63	34	اجرا	مبنای تعهدی	فرضیه اصلی
		37	20	عدم اجرا		

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

با بررسی جدول شماره 4، در بالا مشخص می‌شود که سطح معناداری آزمون بالا 0/038 است. از آنجا که این عدد کمتر از 0/05 است، بنابراین، فرض H_0 رد می‌شود؛ به عبارت دیگر، می‌توان این چنین بیان کرد که در سطح اطمینان 95% فرض H_1 پذیرفته می‌شود و امکان اجرای مبنای تعهدی در شهرداری‌ها وجود دارد که این نتیجه همسو با نتایج فرضیه‌های فرعی 1، 3 و 4 است.

9- یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در جدول شماره 2 مشاهده شد، تمامی فرضیه‌های پژوهش به استثنای فرضیه فرعی دوم با استفاده از آزمون آماری دو جمله‌ای تأیید شدند. فرضیه فرعی شماره 2 که در رابطه با امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه ثبت سرمایه‌گذاری‌ها طرح شده بود رد شد، که با بررسی نحوه ثبت فعلی سرمایه‌گذاری‌ها در شهرداری‌ها، مشخص شد که شهرداری‌ها کلاً سرمایه‌گذاری‌های عمده و با اهمیتی انجام نمی‌دهند و شاید یکی از دلایل رد این فرضیه مربوط به همین

مورد باشد. از دیگر مواردی که در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفت، دارایی‌های ثابت بودند که با آزمون نتایج مشخص شد که تنها مشکلی که در رابطه با اجرای مبنای تعهدی در این زمینه وجود دارد، مسئله استهلاک آن‌هاست. با بررسی این موضوع این چنین نتیجه‌گیری می‌شود که شاید دلیل این امر ماهیت دارایی‌های ثابت باشد. چون ماهیت این قبیل دارایی‌ها به گونه‌ای است که حسابداران شاغل در شهرداری‌ها را با این تردید مواجه می‌کند که شاید نتوانند روش‌های مناسب ارزشیابی دارایی و محاسبه استهلاک آن‌ها را پیدا کنند.

10- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

سیستم حسابداری تعهدی، توان بیشتری برای ارزیابی اثربخشی و نتایج عملکرد سازمان دارد، و مدیریت می‌تواند فعالیت‌های سازمان را بهتر هزینه‌یابی کند. افزون بر آن، سیستم حسابداری تعهدی تعهدات بلندمدت سازمان و کل وضعیت مالی را بهتر منعکس می‌کند. بنابراین، هدف از پژوهش حاضر بررسی امکان اجرای مبنای تعهدی در شهرداری‌ها بود. در این پژوهش سعی شد تا با بررسی مبانی نظری موجود و استفاده از پرسش‌نامه به این سؤال پاسخ داده شود که آیا امکان اجرای مبنای تعهدی در شهرداری‌ها وجود دارد؟ برای این منظور، یک فرضیه اصلی و 4 فرضیه فرعی تدوین شد. جامعه آماری پژوهش را شهرداری‌ها و نمونه آماری را شهرداری‌های استان فارس و کرمانشاه تشکیل دادند. بعد از بررسی و آزمون پاسخ‌ها نتایج حاکی از آن بود که سه فرضیه فرعی (شماره‌های 1، 3 و 4) که عبارت بودند از: امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه دارایی‌های ثابت، هزینه‌ها (به غیر از هزینه‌های استهلاک و تعمیرات اساسی دارایی‌های ثابت) و درآمدها، پذیرفته شدند. این مطلب نشانگر آن است که در شهرداری‌های مورد بررسی امکان شناسایی، ثبت و سایر شرایط لازم برای اجرای مبنای تعهدی در زمینه درآمدها، هزینه‌ها و دارایی‌های ثابت وجود دارد. البته این شرایط برای دارایی‌های ثابت کم‌رنگتر از دو مورد دیگر بود. اما فرضیه فرعی دوم که در مورد امکان اجرای این مبنا در زمینه سرمایه‌گذاری‌ها بود رد شد. در نهایت، برای اطمینان بیشتر یک آزمون کلی انجام شد که نتیجه این آزمون هم حاکی از این بود که شرایط لازم برای اجرای مبنای تعهدی در شهرداری‌ها وجود دارد، این نتیجه همسو با نتایج پژوهش‌های چوین و همکاران (2010) و کرباسی‌زادی و طریقی (1388) است. پژوهشگران می‌توانند در آینده به انجام پژوهش‌هایی در رابطه با بررسی امکان اجرای مبنای تعهدی در سایر نهادهای دولتی، بررسی بیشتر دلایل عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه سرمایه‌گذاری‌ها و بررسی دلایل عدم امکان اجرای مبنای تعهدی در زمینه هزینه استهلاک و تعمیرات اساسی دارایی‌های ثابت شهرداری‌ها پردازند.

منابع

- آذری، محمدرضا (1388)، "تاریخچه حسابداری و اقدامات انجام شده جهت استقرار سیستم حسابداری تعهدی در ایران"، <http://azari2009iran.blogfa.com/post-23.aspx>، [1388/10/17].
- باباجانی، جعفر و آرزو مددی (1388)، "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه های دولتی ایران"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره 56، تابستان: صص 20-3.
- باباجانی، جعفر (1382)، "تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره 31، بهار، صص 97-130.
- رفیعی، افسانه (1387)، "کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی"، مجله حسابرس، شماره 40، بهار: صص 86-91.
- کرباسی یزدی، حسین و علی طریقی (1388)، "ارزیابی مزایای سامانه های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی تهران"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره 30، پاییز: صص 16-27.
- کردستانی، غلامرضا و علی اکبر ایرانشاهی (1388)، "بررسی عوامل موثر بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره 28، بهار: صص 10-21.
- مهدوی، غلامحسین (1379)، "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران"، مجله حسابرس، شماره 7، تابستان: صص 33-48.

Boxali, P. (1998), "The Revolution in Government Accounting". Australian CPA, No. 68 (3): pp. 18-20.

Carlin, T. M. (2003), "Accrual Accounting & Financial Reporting in the Public Sector: Refraining the Debate". Financial Accountability and Management, Vol. 21, Issue. 3: pp. 309-

Chase, B. W. and L. B. Triggs (2001), "How to Implement GASB Statement No. 34". *Journal of Accountancy*, November, No. 192 (5): pp. 71-79.

Cohen, S.; Kaimenakis, N.; and G. Venieris (2010), "Reaping the Benefits of Two Worlds: An Exploratory Study of the Cash and the Accrual Accounting Information Roles in Local Governments", www.SSRN.com/sol3/Delivery.../SSRN_ID1693511_code376488.pdf, [13 July 2010].

Dickinson, C. (2000), "International Federation of Accountants". Working Paper.

FEE (Federation des Experts Comptables Europeens). (2007), "Accrual Accounting in the Public Sector". FEE Public Sector Committee, [27 November 2007].

Guthrie, J. (1998), "Application of accrual accounting in the Australian public sector-rhetoric or reality". *Financial Accountability & Management*, February, Vol. 14, Issue. 1: pp. 1-19.

Hepworth, N. (2003), "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government". *Public Money & Management*, Vol. 23, Issue 1: pp. 37-44.

Higgins, G. (2009), "Government's Move to Accrual Accounting". *Accountancy SA*, Johannesburg, June: pp. 20-24.

IFAC (International Federation of Accountants). (2000), "Guideline for Government Financial Reporting, Exposure Draft". New York, Public Sector Committee, November.

Mellor, T. (1996), "Why Governments Should Produce Balance Sheets?". *Australian Journal of Public Administration*, March, Vol. 55, Issue. 1: pp. 78-81.

Nesbakk, L. G. (2010), "Accrual accounting representations in the public sector-A case of Autopoiesis". *Critical Perspectives on Accounting*, October, Vol. 12.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) (2008), *Public Governance Committee. 9th annual OECD public sector accrual symposium-annotated agenda*. [18 Dec 2008].

Ouda, H. (2003), "Accrual Accounting in the Governmental Sector: Background, Concepts, Benefits and Costs". *The International Consortium on Governmental Financial*, August, No. 2, Volume. 111: pp. 52-73.

Pina, V.; Torres, L.; and A. Yetano (2009), "Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches". *European Accounting Review*, Vol. 18, Issue. 4: pp. 765-807.

Public Sector Committee. (2002), "Transition to the Accrual basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities". New York: International Federation of Accountants, December, Study 14.

Robinson, M. (2002), "Financial control in Australian Government budgeting". *Public Budgeting & Finance*, spring, Vol. 22: pp. 80-93.

Schaik, F. V. (2004), "Mastering the Transformation: New Public Management, Accrual Accounting and Budgeting". www.deloitte.com, [13 July 2010].

Thomas, H. B. (2007), "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?". *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, Vol. 12 (3): pp. 9-14.

Tickell, G. (2010), "Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma". *The International Business & Economics Research Journal*, Vol. 9, Issue. 11: pp. 71-79.