****

**اجرای حسابداری تعهدی: مروری بر میزان آمادگی و مشکلات بالقوه**

**چکیده**

قرار بود از 1 ژانویه 2015، همه نمایندگی‌های دولتی، مبنای تعهدی را اجرا کنند. هدف این پژوهش این است که میزان آمادگی و مشکلاتی را که بر سر راه معرفی حسابداریتعهدی در واحد دولت محلی وجود دارد بررسی کند. داده‌های این پژوهش به صورت کیفی بدست آمدند. یافته‌ها نشان داد که فقط 68.8% از 25 بخشی که در پالمبانگ وجود دارند،حسابداریتعهدی را در بیانیه‌های مالی خود اجرا می‌کنند. نتایج مصاحبه‌های کیفی نیز حاکی از آن است که مشکلاتی در این مسیر وجود دارد.

**کلیدواژه‌ها:**حسابداری تعهدی، حسابداری، بیانه‌های مالی، واحد دولت محلی، سیستم حسابداری، تنظیم دولت

**1. مقدمه**

پاسخگیی شفاف و عموم در حوزه استقلال منطقه ای، مهم ترین هدف اصلاحات بخش دولتی در اندونزی بوده است. UU No. 17/2300 می‌گوید بیانیه‌های مالی باید توسط دولت محلی و مرکزی و طبق "استانداردهای حسابداری دولتی"[[1]](#footnote-1)(SAP) اماده شود. SAP در ضمن صدور قانون تنظیم دولت (PP) No. 71/2010 پاسخی است به درخواست مردم اندونزی در قبال اینکه باید دولت خوبی خلق شود تا پاسخگویی دولت ب ملت، به خصوص در بخش مالی، شفاف باشد. از این رو، گزارش APBN/APBD اطلاعات خیلی کامل­تر و مفصل­تری در مورد دارایی‌ها و بدهی‌ها تنظیم کرد.

از سال 2015 قرار بود که تمام نمایندگی‌های دولتی هم در مرکز و هم در منطقه، بیانه‌های مالی خود را به تعهد محور تهیه کنند. از این رو، دولت تصمیم گرفت تا مراحل رسیدن به اجرای فنی این رویکرد را آموزش دهد. هدف این است که مهارت‌های اجرایی آموخته شود، آگاهی ایجاد گردد، و همه حزب‌ها در این امر مشارکت کنند. یافته‌های‌هارون (2008) نشان می­دهد که نمایندگی‌های دولتی نتوانستند SAP را بدون کمک از دیگران به طور کامل اجرا کنند. علاوه بر این،‌هارون (2008) برخی مشکلات این مسیر را نیز شناسایی کرد: پیچیدگی‌های فنی در حوزه گزارش نویسی مالی، فقدان تجربه شرکت کنندگان، و عدم تناسب زمینه آموزشی کارکنان. تاکنون چند پژوهش در مورد میزان امادگ منطقه در اجرای حسابداریتعهدی در جندین منطقه اندونزی صورت گرفته است. نتایج حاکی از آنند که هنوز برخی مناطق این آمادگی را ندارند، و ادراک انسانی در این مورد هنوز ضعیف است. اما همین پژوهش‌ها نشان می‌دهند که مناطق آماده­ای نیز برای اجرای این قانون وجود دارد. یافته‌های تحقیق اف. استیونز ردبارون (1993) نشان داد بهترین مورد استفاده از حسابداریتعهدی، در کنترل میزان هزینه‌هاست. همچنین، شیلا الوود و سوزان نیوبری (2006) دریافتند که همزمان با افزایش خصوصی سازی برای کاهش بدهی‌های دولتی نسبت به شرکت‌های دولتی، بخش دولتیحسابداریتعهدی در انگلستان و نیوزلند راه اندازی شده، و حتما باید حسابداریتعهدی در بیانیهمالی به کار گرفته شود تا امکان مقایسه با بخش خصوصی ایجاد شود. مارک کریستنسن (2007) موقعیت نارضایت بخشی را که کاراموزان و دانشجویان در بخش دولتی حسابداری تعهدی[[2]](#footnote-2) (PSAA) با آن روبرو بودند بررسی کرد. این امر به خاطر فقدان پژوهش‌هایی است که تاثیر اجرای حسابداریتعهدی را بر بخش دولتی (بخش دولتی دولتی) تحلیل کنند. در مورد اجرای حسابداریتعهدی در سایر کشورها نیز پژوهش‌هایی انجام شده است: در استرالیا (آلان بارتون، 2007)، در ترکیه (دکتر اکرم کارا و جونا کیلیک، 2011) در ایران (سامان محمدی، محمد ماهر، و سحر زارع، 2012) در بلژیک (آر. جان کریستینز، 2013) و در برزیل (روسانا گورا دو سوسا و همکاران، 2013). این پژوهش‌ها مزایای اجرای حسابداریتعهدی و مطالب مقایسه ای برای پژوهش‌های بعدی را ذکر کرده اند. برخی مشکلات شناسایی شده درحوزه اجرای حسابداریتعهدی در بخش دولتی عبارتند از: کمبود منابع انسانی، منابع مالی، ظرفیت IT، و ناکافی بودن زمان و پیچیدگی فرایند اجرای این رویکرد/ از این رو، این سئوال مطرح می‌شودکه «دولت‌های محلی تا چه حد برای اجرای حسابداریتعهدی در بیانیه‌های مالی در دولت محلی آمادگی دارند؟»

**2. مرور ادبیات پژوهشی**

**2.1 مبنای نظری**

نظریه‌های مختلفی مانند نظریه مدیریت دولتی جدید[[3]](#footnote-3)، نظریه هویت، و نظریه نمایندگی ، که از این پژوهش حمایت می‌کنند شرح داده می‌شوند. همچنین، اصلاحات بخش دولتی و اجرای حسابداریتعهدی در دولت اندونزی توضیح داده می‌شوند. چارچوب این پژوهش را نظریه‌های زیر تشکیل می‌دهند.

**نظریه مدیریت دولتی جدید**

در ابتدای دهه 1990، علک اجرای دولتی، پارادایم جدیدی را معرفی کرد که امروزه به نام نظریه مدیریت دولتی جدید (NPM) شناخته می‌شود. اگرچه این نظریه نام‌های دیگری نیز دارد، مانند پارادایم پس-بروکارتیک (بارزلی، 1992)، و دولت ابتکار مجدد (اوسبورن و گابلر، 1992) اما معمولا NPM نامیده می‌شود، و به گفته کریستفور هود، یک پارادایم جایگزین جدید به شمار میاید. تاکید این پارادایم جدی این است که تغییرات رفتاری در دولت ایجاد شود تا اصول به طور کارآمدتری و موثری اجرا شوند. هود در کتاب خود با عنوان «دست نامرئی آدام اسمیت» می‌گوید نقش دولت باید کمرنگ شود، و نقش‌های بخش خصوصی و دولتی باید بیشتر روی منابع عموم مردم متمرکز گردد. وقتی درحسابداری تغییر بخش دولتی ایجاد شود،حسابداری بخش خصوصی نیز تغییر می‌کند؛ و به این ترتیب، سیستم حسابداری جریان نقدی نیز تغییر کرده و راه برای اجرای حسابداریتعهدی بازمی‌شود.

**نظریه هویت­(ها)**

نظریه هویت که توسط پاتون (سواردژونو، 2005) مطرح شده است می‌گوید سازمان یک واحد اقتصاید مستقل است که به نفع خودش کار می‌کند، و نسبت به مالک یا سایر حزب‌هایی که در آن سرمایه­گذاری کرده اند، جایگاه جداگانه ای دارد، و می‌توان آن را از نظر حسابداری یا اقتصادی مرکز توجه قرار داد. از دیدگاه این نظریه،حسابداری بیشتر به هویت گزارش مالی مربوط است نه مالک. چنین سازمانی به صورت یک کل عمل می‌کند و از مدیریت بودجه می‌گیرد یا مسائل را مدیریت می‌کند. در این سازمان، واحدها باید حسابداری مالی و هویتی روشنی داشته باشند، و به صورت دوره ای،بیانیه‌های مالی را طبق استانداردهای حسابداری دولتی آماده سازند.

**نظریه نمایندگی**

جنسن و مک کلینگ (1976) در نظریه نمایندگی، رابطه نمایندگی را قراردی تعریف می‌کنند که در آن یک یا بیش از یک شخص، شخص (نماینده­) دیگری را استخدام می‌کند تا به نفع آن‌ها کارهایی انجام دهد، و از این رو، قدرت تصمیم گیری در برخی امور را به این نمایندگان تفویض می‌کنند. به گفته لان (2003) می‌توان نظریه نمایندگی را در سازمان‌های دولتی به کار گرفت زیرا وضعیت دموکراتیک مدرن بر مبنای مجموعه­ای از روابط مبدا-نماینده می‌باشد. مشکلاتی که در زمینه گزارش مالی ظهور می‌گنند اغلب ناشی از این است که منافع مدیریت با منافع سهامداران در تعارض است. انتظار می‌رود استفاده از حسابداریتعهدی به عنوان شکلی از رابطه میان مبدا و نماینده، پاسخگویی به بیانیه‌های مالی را شفاف­تر سازد.

**2.2 اصلاحات بخش دولتی**

ویژگی اصلاحات بخش دولتی، وجود مدیریت دولتی جدید (NPM) است. در واقع،NPM تکنیک‌های مدیریت بخش خصوصی را در بخش دولتی به کار می‌گیرد (کریستینز، جی.،رینیرز بی.،و رول سی، 2010؛ لاپسلی آی، موساری، آر.،و پالسون جی.،2009؛ هوود، 1995). کارنگی و وست (2005) اظهار می‌کنند استفاده از مدل مالی بخش خصوصی در بخش دولتی ناشی از فقدان مسئولیت و چاسخگویی در این بخش است. کریستنسن (2002) می‌گوید مهم ترین اصلاحی که در بخشدولتی در ولز جنوبی جدید (NSW) به وجود آمده است، افزایش میزان مسئولیت است که سبب شده نقش سازمانی‌هابخشخصوصی کمتر شود، دارایی‌ها بیشتر کنترل شود، و روی بازده و اقتصاد این بخش بیشتر تاکید گردد. در اندونزی، اصلاحات بخش دولتی عبارت است از بهبود کارکردهای اقتصادی و سیاسی دولت مرکزی نسبت به دولت‌های محلی، همکاری بخش‌های دولتی و خصوصی در ارائه خدمات دولتی، و بازسازی شرکت‌های ایالت-مالک برای اصلاح سیستم حسابداریدولت. علاوه بر این، دارایی‌های ایالتی که قبلا ثبت شده بودند اکنون طبقه­بندی شده­اند، سیستم بودجه بندی بهبود یافته است، و بعد از اجرای فعالیت‌های حسابداری دنیای کسب و کار، مسولیت­پذیری ایالت در قبال میزان هزینه­هایی که می‌کند بیشتر شده است (آرون، 2009).

**2.3 توسعه حسابداری تعهدی در دولت اندونزی**

اصلاحات حسابداریدولت با تصویب ماده UU No. 17/2003 در مورد امور مالی ایالت اغاز شد؛ طبق این ماده، آماده سازی بیانیه‌های مالی نمایندگی‌های دولتی باید طبق این ماده آماده شوند. همچنین،تصویب ماده UU No. 15/2004 در مورد مدیریت و مسئولیت­پذیری دارایی‌های ایالت، این اصلاحات را تقویت کرد. این قانون سبب شد تا فورا استانداردهای حسابداری به عنوان مبنایی برای آماده سازی و حسابرسی بیانیه‌های مالی نمایندگی‌های دولت طبق CPC تدوین شوند. بدون داشتن یک استاندارد،CPC نمی تواند یک نظر حسابرسی را تصویب کند. فرم پاسخگویی APBAN/APBD یک بیانیه مالی است که باید با استانداردهای حسابداریدولت همراستا باشد. ماده UU No. 17/2003 در مورد امور مالی ایالت در بند 32 درخولست می‌کند که شکل و محتوای گزارش پاسخگویی APBN/APBD بر اساس استاندادرهای حسابداریدولتی اماده و ارائه گردد. این استانداردها توسط کمیته استانداردهای حسابداریدولتی تدوین می‌شوند. حسابداری مبتنی بر تعهدی یکی از ابزارهایی است که از شفافیت و پاسخگویی دولت حمایت می‌کند (KSAP، 2006). همچنین، استراتژی SAP در بیانیه‌های مالیدولت را می‌توان به دو صورت اجرا کرد: الف) اجرای فوری آن (بیگ بنگ) که در این روش،SAPتعهدی محور همزمان در همه وزارت خانه‌ها یا نمایندگی‌ها اجرا می‌شود؛ و ب) اجرای تدریجی SAP؛ در این روش SAP متناسب با آمادگی منابع انسانی (HR) و زمانی که ابزارهای لازم در هر نمایندگی و وزارت خانه فراهم شده باشد اجرا می‌شود، و همه این سازمان‌ها نیز به اجرای SAPتعهدی محور موظف می‌باشند. این رویکرد در سال 2015 به طور کامل اجرا خواهد شد.

جدول 1.راهبردهای اجرای حسابداریتعهدی در درجات SAP

|  |  |
| --- | --- |
| سال | فعالیت |
| 2010 | 1. انتشار استانداردهای حسابداریدولت بر مبنای تعهد |
|  | 2. تدوین چارچوب حسابداری تعهدی |
|  | 3. اجتماعی­سازی SAP تعهد محور |
| 2011 | 1. آماده­سازی برای اجرای قوانین و سیاست‌های حسابداری |
|  | 2. توسعه سیستم‌های حسابداری و IT در بخش اول (فرایند کسب و کار و الزامات مفصل) |
|  | 3. ظرفیت ساخت منابع انسانی |
| 2012 | 1. طرح­ریزی چند KL و BUN |
|  | 2. مرور، ارزیابی و ادغام کل LK |
|  | 3. ظرفیت ساخت منابع انسانی |
| 2013 | 1. اجرای موازی و ادغام کل LK |
|  | 2. مرور، ارزیابی و ادغام کل LK |
|  | 3. ظرفیت ساخت منابع انسانی |
| 2014 | 1. اجرای کامل |
|  | 2. ظرفیت ساخت منابع انسانی (در حال ادامه) |

**3. روش پژوهش**

در این پژوهش استراتژی تبیین متوالی به کار برده شد؛ به عبارت دیگر، در مرحله اول، داده‌ها به صورت کیفی جمع آوری و تحلیل شدند،و در مرحله دوم، از تحلیل این داده‌ها، نتایج کمی اولیه بدست آمدند. این طرح پژوهش زمانی که ظاهرا از یک پژوهش کمی نتایج مورد انتظار حاصل نمی‌شود، طرح مفیدی است (مورس، 1991). در برخی منابع ذکر شده است که این ترکیب پژوهشی از ماتریس روش سه­گانه-چندگانه کمپل و فیسک (1959) برگرفته شده است؛ این دو به منابع تبدیلی و سه کانه و داده‌های کیفی علاقمند بودند (جیکس، 1979 به نقل از کراسول، 2010). البته، برخی نیز عقیده دارند کههدف از ابداع روش ترکیبی، رسیدن به یک روش­شناسی متفاوت در پژوهش بوده است (کراسول و پلانو کلارک، 2007؛ تشکری و تدلی، 1998). هدف ما از بکار بردن این روش ترکیبی این بوده است که به یک رویکرد یک جامع دست یابیم تا بهتر دریابیم که چطور آمادگی دولت‌های محلی برای اجرای حسابداریتعهدی بر بیانیه‌های مالی دولت‌های محلی تاثیر می‌گذارد،و موانعی را که بر سر راه اجرای PP 71 در سال 2010 در حوزه تتتهای حسابداریدولتی وجود دارد شناسایی کنیم.

**3.1 جامعه پژوهش**

جامعه آماری این پژوهش را واحدهای کار-کار در یک حوزه کاری در اداره خدمات خزانه­داری[[4]](#footnote-4) (KPPN) پالمبانگ، و نمونه را اعضای بخش تخصیص بودجه (KPA) هر یک از این واحدها تشکیل می‌دادند. دلیل انتخاب اعضای KPA به عنوان نمونه پاسخ­دهنده در این پژوهش این بود کهآن‌ها با اجرای سیستم جدید حسابداریتعهدی در سازمان آشنا هستند، و از این رو، پاسخدهی آن‌ها به پرسشنامه ما، قابل اعتماد می‌باشد. نویسندگان این پژوهش،کل جمعیت واحدهای کاری در اداره خزانه­داری پالمبانگ را مورد هدف قرار داده بودند.

**3.2 داده‌های پژوهش**

داده‌های بکار برده شده در این پژوهش،داده‌های اولیه هستند، یعنی داده‌هایی که به طور مستقیم از منبع اصلی بدست آمده­اند. این داد‌ها با استفاده از پرسشنامه و مصاحبه‌هایی که با کارمندان بخش تخصیص بودجه در اداره خزانه­داری پالمبانگ کار می‌کرند جمع آوری شدند. همچنین، این یک پژوهش زمینه­یابی بود، یعنی روشی که در آن داده‌ها با کمک پرسشنامه بدست می­آیند.

**3.3 تحلیل داده‌ها**

داده‌هایی که در مورد آمادگی و اجرای بیانیه‌های مالی بر اساس حسابداریتعهدی بدست آمده بودند، مورد تحلیل قرار گرفتند. به 57 واحد کاری، و برای هر واحد، 5 پرسشنامه ارسال، و داده‌ها جمع آوری شد. نتایج کمی این پژوهش بعدا توسط داده‌های کیفی تایید شد. از 5 واحدکاری انتخاب شده، در هر واحد با 5 نفر از کارمندان مصاحبه‌های عمیق صورت گرفت و به این ترتییب،داده‌های کیفی جمع شدند. بازیابی داده‌های کیفی بر مبنای داده‌هایی بود که از نتایج تست فراوانی قبلی بدست آمده بود. سپس،داده‌هایی جمع آوری می‌شوند که بتوانند نتایح داده‌های کمی قبلی را تایید کنند، تا بتوان یک نتیجه­گیری انجام داد. تحلیل داده‌های کیفی مطابق با مدل میلز و هوبرمان (1992)، به نقل از سوگیونو (91: 2010)انجام گرفت، که با عنوانیم چون جمع آوری داده، کاهش داده، ارائه داده، و تصمیم­گیری یا تایید ذکر شده است.

**4. یافته‌های تحلیلی**

بر اساس نتایج 64 پرسشنامه مربوط به 25 SKPD، 68.8% از واحدها حسابداریتعهدی را در بیانیه‌های مالی خود اجرا می‌کردند. میزان آمادگی در هر یک از عوامل سنیجده شده به این صورت بود: دانش 21.9%؛ آموزش 40.6%؛ سیستم 95.3%؛ وجود سیستم‌های اجرایی 84.4%؛ کمک مشاوران 18.8%، و نظارت مشاوران 14.1%. نتایج آزمون میزان آمادگی در جدول 4 آورده شده است.

جدول 2. نتایج بررسی میزان آمادگی برای اجرای حسابداریتعهدی

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| متغیر | فراوانی | درصد |
| اجرا | 44 | 68.8 |
| آمادگی: |  |  |
| دانش | 14 | 12.9 |
| آموزش | 26 | 40.6 |
| سیستم اطلاعات حسابداری | 61 | 95.3 |
| برنامه اجرای حسابداریتعهدی | 54 | 84.4 |
| هدایت | 12 | 18.8 |
| نظارت کردن | 9 | 14.1 |
| جمع | 64 | 100 |

وقتی PP 71/2010 می‌گوید چهار سال بعد از 2010 بیانیه‌های مالی بر مبنای حسابداریتعهدی اماده­سازی می‌شوند، یعنی اینکه در سال 2015 تمام مراکز دولتی و محلی باید به طور همزمان چنین کنند. اجرای حسابداریتعهدی در بیانیه‌های مالی باید به طور 100% اجرا گردد، اما نتایج نشان داد که فقط 68.8% چنین می‌کنند و داده‌های اضافی بیشتری برای تایید این نتایج نیاز داریم. این داده‌ها به صورت کیفی و توسط مصاحبه‌های عمیق با سه شخص آگاه در SKPDکه در نمونه قبلی بودند بدست آمده اند. در این پژوهش، نام پاسخ­دهندگان در نمونه ای کهداده‌های کیفی (با استفاده از مصاحبه‌های عمیق) از آن‌ها بدست آمد ذکر نشده است زیرا هدف این پژوهش، تایید نتایج داده‌های کیفی است نه اینکه بخواهیم هویتی را در نمونه، که در اینجا SKPD می‌باشد، تایید کنیم. سه شخص آگاهی که انتخاب شدند عبارت بودند از آقای الف به عنوان KPP (مدیر رسمی اجرای مالی) در SKPD X، خانم ب به عنوان کارمند بخش مالی در SKPD Y، و آقای ج به عنوان KPP SKPD Z. هدف مصاحبه نیز این بود که موانع اجرای حسابداریتعهدی در بیانیه‌های مالیSKPD شناسایی شوند.

مصاحبه با آقای «الف»نشان دداد که عامل آموزش کارمندان و اجتماعی­سازی ضعیف، مانع از اجرای حسابداریتعهدی در بیانیه‌های مالی در SKPD X شده است. در واقع، از 10 کارمندی که در دپارتمان مالی کار می­کردند فقط 2 نفر حسابداری را آموزش دیده بودند. اجتماعی­سازی با قدرت نبوده است و هیچ یک از کارمندان دپارتمان مالی با این رویکرد آشنا نشده اند. مصاحبه با خانم «ب» نیز حاکی از این بود که عدم آموزش کارمندان یک عامل مهم برای اجرا نکردن حسابداریتعهدی در دپارتمان مالی SKPD Y است، و کارمندان هنوز این رویکرد را درک نکرده­اند. در نهایت، مصاحبه با آقای «ج» نیز نشان داد که کارمندان دپارتمان مالی در SKPD Z از یک برنامه نرم افزاری که توسط BPKP (بدنه­های نظارت و توسعه مالی[[5]](#footnote-5)) تهیه شده و Saiba (سیستم حسابداریتعهدی و اطلاعات) نامیده می‌شوداستفاده می‌کنند. علاوه بر این،SKPD Z از یک مشاوز که مربی حسابداری دانشگاه استیت در شهر پالمبانگ، و عضو IAI (گروه حسابداران اندونزی) می­باشد بهره می‌گیرد.

**5. نتیجه­گیری**

علیرغم ماده PP 71/2010 مبنی بر اینکه تمام SKPDها در دولت‌های محلی و مرکزی باید حسابداریتعهدی را در بیانیه‌های مالی خود به کار گیرند، این کار هنوز به طور 100% موفقیت آمیز اجرا نشده است. این امر تا حدی به دلیل عدم آشنایی کارمندان بخش مالی با اجرای بیانیه‌های مالیتعهدی محورست. یکی دیگر از عوامل نیز این است که اجتماعی­سازی این رویکرد ضعیف بوده و آموزش کارمندان متناسب با حرفه نمی باشد. اگرچه دولت یک سیستم اطلاعات و حسابداریتعهدی ایجاد کرده است، اما این کار تضمین نمی کند کهاجرای بیانیه‌های مالی بر اساس حسابداریتعهدی موفقیت­آمیز باشد. از این رو، باید آموزش به کارمندان دپارتمان مالی در اولویت قرار گیرد. همچنین، شاید لازم باشد جا به جایی در کارمندان صورت گیرد و کارمندانی که آموزش حسابداریمالی دیده­اند در راس قرار گیرند.





1. Government Accounting Standard [↑](#footnote-ref-1)
2. Public Sector Accrual Accounting [↑](#footnote-ref-2)
3. New public Management Theory [↑](#footnote-ref-3)
4. Treasury Services Office [↑](#footnote-ref-4)
5. Financial supervisory bodies and developments [↑](#footnote-ref-5)