

# نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی

دکتر حسن الماسی \*

سید محمد غلامپور (کارشناسی ارشد)\*\*

## چکیده

گزارشگری مالی دولتی در واقع مرکز ثقل پاسخگویی دولت، به مردم و پاسخ خواهی مردم از دولت، است و مردم از طریق نظام گزارشگری مالی کارآمد، قادر خواهند بود از چگونگی ارائه خدمات، نحوه مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و دارایی ها، مطلع شوند و عملکرد مسئولان را مورد ارزیابی قرار دهند.

در این پژوهش، نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که مهم ترین و تنها صورت مالی دولت است، بررسی و ارزیابی شده است. لذا در این زمینه، عوامل تاثیرگذار در ظرفیت پاسخگویی صورتحساب عملکرد، شناسایی و تا حد امکان، به ارائه پیشنهادهایی پرداخته می شود.

روش پژوهش بکارگرفته شده، توصیفی - پیمایشی است که طی آن، از طریق بررسی های میدانی، سوالات در قالب سه فرضیه مطرح و به نظر خواهی پاسخگویان گذاشته شد. برای جمع آوری اطلاعات نیز از پرسشنامه بامقیاس پنج گزینه‌یی لیکرت استفاده گردید که در این پژوهش تعداد ۱۰۸ نمونه از جامعه آماری، انتخاب و پرسشنامه‌ها در بین نمونه آماری، توزیع گردید.

اطلاعات جمع آوری شده با استفاده از آزمون چی دو کارل پیرسون، ضریب چوپروف و آزمون فریدمن مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و میزان خطای احتمالی در کلیه فرضیه‌ها ۵٪ در نظر گرفته شد.

نتایج پژوهش نشان می دهد که قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقا ظرفیت پاسخگویی صورتحساب عملکرد نقش بسزایی دارد، ولی اطلاعات مندرج در صورتحساب عملکرد، پاسخگوی انتظارات استفاده کنندگان از این صورتحساب نیست. اما طی سال‌های اخیر، در محتوای اطلاعاتی این صورتحساب، بهبود حاصل شده است.

**واژه‌های کلیدی:** صورتحساب عملکرد، حسابداری تعهدی، مسئولیت پاسخگویی، بودجه

\* استادیار دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی  
\*\* کارشناس ارشد رشته مدیریت دولتی



## مقدمه

از آنجا که سیاست‌های مالی دولت عمدتاً از طریق بودجه سالانه اعمال می‌شود، در فرآیند بودجه ریزی، مرحله نظارت بر اجرای بودجه از جایگاه خاصی برخوردار است، زیرا نتایج این اقدامات به کارنامه یکساله مالی دولت، تحت عنوان صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منجر می‌گردد. با عنایت به موارد زیر اهمیت انجام این پژوهش مشخص می‌شود:

- صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، اصولاً عملکرد مدیران را در قبال وجوه دریافتی و هزینه‌های انجام شده، با توجه به برنامه‌های پیش‌بینی شده، نمایش می‌دهد.
  - این صورت‌حساب در مقایسه با بودجه مصوب، گویای حدود توانایی‌ها و ضعف‌های قوه مجریه در رابطه با متغیرهای کلان اقتصادی جامعه است.
  - صورت‌حساب عملکرد نمایانگر انسجام اداری و مالی کشور است و نمودی از تحولات اجتماعی و فرهنگی جامعه به حساب می‌آید.
  - صورت‌حساب عملکرد یکی از شاخص‌های کلیدی و زیربنایی است که در معاملات بازرگانی خارجی مورد محاسبه کشورهای طرف معامله قرار می‌گیرد.
  - صورت‌حساب عملکرد از جمله معیارهای معتبری است که مراجع ذیربط بین‌المللی نظیر بانک جهانی به آن توجه خاصی دارند.
- از جمله مسائل و مشکلات موجود در زمینه پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور می‌توان به عدم قدرت پاسخگویی سریع به نیازهای اطلاعاتی مشتریان، وجود قوانین و مقررات متعدد، عدم آگاهی و یا بی‌توجهی مدیریت به قوانین و مقررات محاسباتی و مفهومی کردن پاسخگویی اشاره کرد که مورد اخیر نیازمند اطلاعات قابل اتکا، قابل فهم، صحیح و به موقع برای استفاده کنندگان است. ضمناً به عدم گزارشگری مالی شفاف نیز به عنوان مقوله‌ای که شهروندان از مردم سالاری در سطح دولتی انتظار دارند باید توجه شود.

## سوالات پژوهش

- ۱- آیا قوانین و مقررات محاسباتی بر ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تاثیر گذار است؟
- ۲- آیا سیستم حسابداری تعهدی بر ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور موثر است؟
- ۳- آیا نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان بر ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تاثیر دارد؟

## اهداف پژوهش

### الف) هدف اصلی پژوهش

هدف این پژوهش، بررسی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان مهمترین گزارش عملکرد مالی دولت است، تا از این طریق امکان اجرای مؤثرتر دستورالعمل‌های صادره از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی در اجرای مواد ۹۹ و ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی که به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ می‌شود، فراهم گردد و همچنین دستورالعمل شفاف‌سازی بودجه‌ای صادره از سوی صندوق بین‌المللی پول تحقق یابد.

## ب) اهداف فرعی پژوهش

- ۱- گزارشگری منابع اقتصادی دولت بر اساس مبنای تعهدی کامل،
- ۲- فراهم آوردن اطلاعات دقیقتر برای ارزیابی فعالیتهای دولتی و قضاوت پیرامون آن،
- ۳- تدوین چارچوبی نوین برای گزارشگری مالی دولتی.

### فرضیه های پژوهش

- ۱- بین قوانین و مقررات محاسباتی با ظرفیت پاسخگویی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲- بین سیستم حسابداری تعهدی با ظرفیت پاسخگویی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور رابطه معناداری وجود دارد.
- ۳- بین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان با ظرفیت پاسخگویی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور رابطه معناداری وجود دارد.

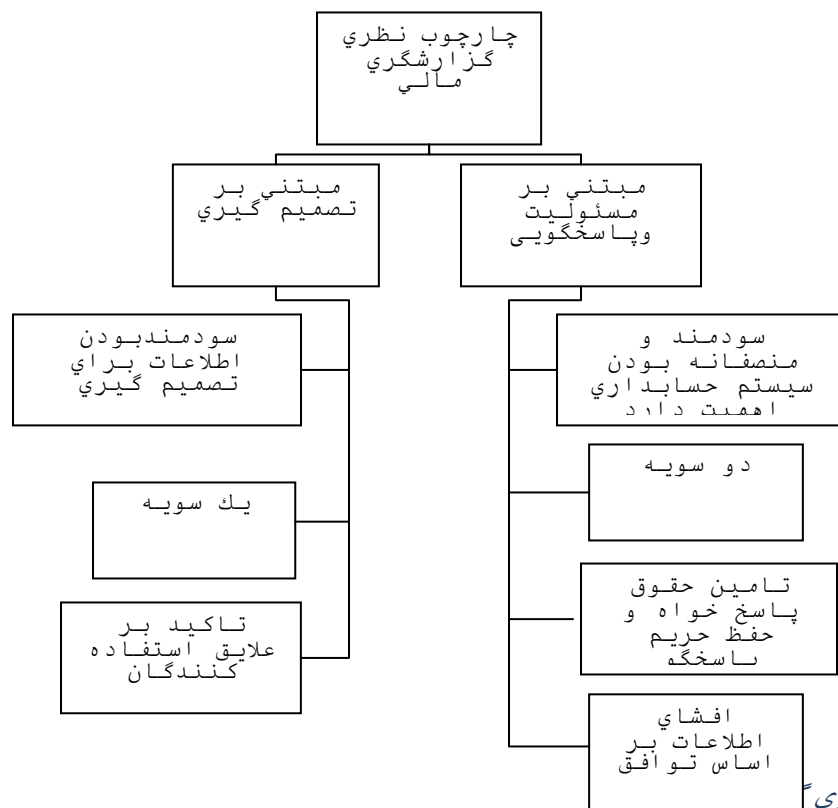
### مدل نظری پژوهش

پرفسور یوجی ایجیری در سخنرانی معروف خود در دانشگاه هاروارد اعلام کرد که چارچوب نظری گزارشگری می-تواند بر مبنای تصمیم گیری و یا بر مبنای پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک از این چارچوبهای نظری بر نتایج کار تاثیر فراوانی دارد. ایجیری معتقد است که در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف گزارشگری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو<sup>۱</sup> و پاسخ خواه<sup>۲</sup> است. این چارچوب که منصفانه بودن سیستم حسابداری را بر سودمندی اطلاعات ترجیح می‌دهد، بر پایه ارتباطی دوطرفه بنا شده است. بر اساس این ارتباط، پاسخ خواه حق دارد بداند، همانطور که پاسخگو نیز در افشای اطلاعات، برای خود، یک حریم قانونی قائل می‌شود. بر اساس رابطه مسئولیت پاسخگویی، در این نوع چارچوب نظری، گزارشگری مالی با مطمئن ساختن پاسخ خواه از جریان به موقع و صحیح اطلاعات، وی را حمایت می‌کند و ضمن وضع محدودیت برای افشای کامل اطلاعات، پاسخگو را نیز مورد حمایت قرار می‌دهد. به بیان دیگر، گزارشهای مالی حاوی اطلاعاتی است که براساس توافق پاسخگو و پاسخ خواه باید افشا شود و توافق طرفین محتوی گزارشهای مالی را تعیین خواهد نمود.

---

<sup>1</sup> Accountor  
<sup>2</sup> Accountee

شکل (۱) مدل نظری گزارشگری مالی را نشان می‌دهد:



شکل ۱ - مدل نظری<sup>۱</sup>

بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۲</sup>، هدف‌های گزارشگری مالی را در بندهای ۱۷۶ تا ۱۷۹ بیان کرده است که خلاصه آن به شرح زیر است:

۱- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند تا استفاده‌کنندگان ضمن ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت، تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی نیز اتخاذ نمایند (بند ۱۷۶).

۲- گزارشگری مالی ضمن همراهی با دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا این مسئولیت را از طریق مطالبه اطلاعات ارزیابی نمایند (بند ۱۷۷).

۳- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند تا استفاده‌کنندگان بتوانند عملیات سالانه دولت و واحدهای تابعه را از نظر منابع و مصارف، نحوه تامین نقدینگی و وضعیت مالی، ارزیابی نمایند (بند ۱۷۸).

۴- گزارشگری مالی باید استفاده‌کنندگان را در ارزیابی سطح خدمات ارائه شده از سوی دولت و واحدهای تابعه و همچنین در ایفای تعهدات سررسید شده دولت یاری دهد (بند ۱۷۹). (باباجانی، ۱۳۸۴، ۱۶۴)

#### نظام آمارهای مالی دولت<sup>۴</sup>

کمیته موقت صندوق بین‌المللی پول<sup>۵</sup> در سال ۱۹۸۶ میلادی ضوابط لازم الاجرا بودن شفافیت بودجه‌یی را بر اساس طبقه بندی نظام آمارهای مالی دولت اعلام کرد که با رعایت خصوصیات زیر انجام می‌گیرد:

- 1- Government Financial Statements (GFS)
- 1- International Monetary Fund (IMF)
- 2- Government Accounting standards Board (GASB)

- ۱- شفافیت عملکرد ( دارایی‌ها - بدهی‌ها - درآمدها و هزینه‌ها )
- ۲- عدم فروش دارایی‌های سرمایه‌ی به عنوان درآمد.
- ۳- جلوگیری از تداخل اعتبارات هزینه با اعتبارات تملک دارایی
- ۴- هماهنگی با استاندارد های پذیرفته شده جهانی از سوی صندوق بین المللی پول
- ۵- قابل مقایسه بودن بودجه و عملکرد دولت‌ها با یکدیگر.

### مدیریت بودجه‌ی ایران

در سال ۱۳۸۱ روش بودجه‌ریزی دولت (با نواقص بسیار) از برنامه‌ی به عملیاتی تغییر یافت، بدون این که قانون و مقررات مربوط به بودجه تغییر کند. در نتیجه در سیستم حسابداری دولتی نیز تغییرات زیادی انجام گرفت. علت تغییر در حسابداری دولتی، مفاد ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب اول شهریور ماه ۱۳۶۶، است که در آن بر ضرورت تطابق صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور با تقسیم بندی‌ها و عناوین قانون بودجه تأکید شده است. بنابراین در گذشته سیستم حسابداری مورد استفاده بر مبنای نقدی بود و بر این اساس تا زمانی که پولی وصول یا پرداختی انجام نمی‌شد در دفاتر ثبت نمی‌گردید؛ [چون در هر زمان اطلاعات کافی در زمینه فعالیت‌های مالی دولت به دست نمی‌آمد و در نتیجه تصمیم‌گیری‌ها براساس اطلاعات به هنگام و صحیح انجام نمی‌شد]. بنابراین، جایگزینی نظام حسابداری تعهدی این عیوب را برطرف خواهد کرد.

#### جدول ۱ - تحولات اساسی در گزارشگری

گزارشگری سنتی	گزارشگری نوین
تمرکز بر نیاز سهامداران	تمرکز بر نیاز همه ذینفع‌ها
گزارش‌های مستند و مکتوب (Paper-Based)	گزارش‌های شبکه‌ی (Web-Based)
اطلاعات استاندارد	اطلاعات منطبق با نیاز
اطلاعات در محدوده سازمان	اطلاعات قابل دسترسی و سریع
گزارشگری دوره‌ی (سالانه)	گزارشگری مستمر
توزیع یک سویه اطلاعات	تعامل اطلاعات
محدود به صورت‌های مالی	متضمن شاخص‌های مالی و غیرمالی
تاکید بر عملکرد گذشته	تاکید بر چشم‌اندازهای آتی

(فخاریان، ۱۳۸۴، ۱۰۸)

### مزایای روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی

- ۱- صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی از کارایی و کیفیت مناسب‌تری برخوردار و قابل فهم‌تر است.
- ۲- صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی از قابلیت اعتماد مطلوب‌تری برخوردار است و اطلاعات مرتبط و مناسب‌تری را برای تصمیم‌گیری‌های زمانی منعکس می‌نمایند.
- ۳- صورت‌های مالی تهیه شده در سیستم تعهدی را آسان‌تر می‌توان مقایسه کرد و اطلاعات آن شفاف است و تصمیم‌گیری را برای کلیه مسئولان روشن‌تر و شفاف‌تر می‌کند.
- ۴- در این صورت‌های مالی امکان دستیابی سریع و به موقع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان فراهم است.
- ۵- میزان درآمدهای وصول نشده در هر دوره مالی مشخص است و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آن‌ها وجود دارد.

- ۶- بستر مناسب را برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی فراهم می‌کند.
- ۷- امکان تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکا وجود دارد.
- ۸- زمینه مناسب برای محاسبه و تعیین قیمت تمام شده خدمات ایجاد می‌شود،
- ۹- کلیه فعالیت‌های مالی را به منظور شفاف سازی درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارایی‌ها می‌توان ثبت کرد.
- ۱۰- محاسبه و ثبت استهلاك به عنوان هزینه‌های هر دوره میسر است.

با توجه به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و معایب مدل گزارشگری سنتی موجود، مشخص می‌شود که مدل گزارشگری مالی نهایتاً باید به سمت گزارشگری مالی به هنگام سوق یابد، یعنی سیستم‌های حسابداری و حسابرسی متناسب با فن‌آوری جدید طراحی شود و توسعه یابد و گزارشگری‌ها و افشاگری‌های جامع حسابداری و مالی را با تغییرات سریع دنیای تجاری همگام گردد (رفیعی، ۱۳۸۷، ص ۸۶).

### پیشینه پژوهش

تعدادی از پژوهش‌های مرتبط صورت پذیرفته در داخل کشور را می‌توان به شرح زیر معرفی نمود:

الف - نتایج تحقیق مونا طاووسی (۱۳۸۷) تحت عنوان بررسی عوامل موثر بر صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور با استفاده از روش توصیفی - پیمایشی نشان می‌دهد که عملکرد ذیحسابی‌های دستگاه‌های اجرایی بر تنظیم مطلوب و کامل صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کشور موثر است.

ب - نتایج تحقیق فروغ قربانی (۱۳۸۴) تحت عنوان بررسی علل ناکارآمدی صورت‌حساب عملکرد بودجه کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه ریزی سنوات بعد با استفاده از روش توصیفی - پیمایشی نشان می‌دهد که هم‌اقدام و نارسایی موجود در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و هم عملکرد سازمان‌های نظارتی در کارآمدی صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور اختلال ایجاد می‌کند.

ج - نتایج تحقیق فرشته بالایی (۱۳۸۳) تحت عنوان بررسی رویکرد جدید بودجه ریزی در ایران و تأثیر آن در ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور با استفاده از روش توصیفی، نشان می‌دهد که سیستم گزارشگری دولتی در ایران توانایی پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت را فراهم نمی‌کند و محتوای صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه، انتظارات استفاده‌کنندگان را برآورده نمی‌سازد.

د- نتایج تحقیق فریبرز محمدی (۱۳۸۲) تحت عنوان بررسی نقش گزارش تفریح بودجه در تصمیم‌گیری مسئولان با استفاده از روش توصیفی نشان می‌دهد که کمبود اطلاعات در خصوص چگونگی تفریح بودجه در کیفیت تصمیم‌گیری مسئولان اعم از اجرایی و مقننه یا نظارتی موثر است.

### مدل عملیاتی پژوهش

مبنای نظری این پژوهش بر نظرات صاحب‌نظران گزارشگری مالی، همچون پرفسور یوجی ایجیری و هیات استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۶</sup> و نظام آمارهای مالی دولت<sup>۷</sup> استوار است که بر این اساس مدل پژوهش با سه متغیر مستقل و یک متغیر وابسته و شاخص‌های اندازه‌گیری مربوط به شرح جدول شماره (۲) ایجاد گردید.

جدول ۲ - شاخص‌های اندازه‌گیری متغیرهای مدل تحقیق

شاخص اندازه‌گیری متغیر وابسته	متغیر وابسته	متغیر مستقل	شاخص اندازه‌گیری متغیر مستقل
صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه	ارتقاء ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب	• قوانین و مقررات محاسباتی	• تاثیر قانون برنامه و بودجه کل کشور

پاسخگویی مالی شفافیت گزارش پاسخگویی عملیاتی گزارش تفریح بودجه کارایی و اثربخشی عملیات دولت اطلاع رسانی عمومی ارزیابی عملکرد مدیران	عملکرد سالانه بودجه	<ul style="list-style-type: none"> <li>• نقش قانون تفریح بودجه</li> <li>• تاثیر قانون تنظیم بخشی از مقررات دولت</li> <li>• حذف تبصره های قانون بودجه</li> <li>• عدم رعایت قوانین و مقررات محاسباتی</li> <li>• عدم ارائه صورت های مالی سازمان ها تناقض قوانین و مقررات محاسباتی</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدم توجه به فرهنگ پاسخگویی</li> <li>• عدم توانایی نیروی انسانی متخصص دولتی</li> <li>• توانایی پرداخت اصل و بهره بدهی</li> <li>• ارزیابی عملکرد مدیران</li> <li>• کارایی و اثربخشی فعالیت های بخش دولتی</li> <li>• تدوین چارچوب نظری گزارشگری دولتی</li> <li>• تاثیر مبنای تعهدی در مقایسه با روش نقدی</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• مشخص شدن بهای تمام شده خدمات دولتی</li> <li>• تطابق با استانداردهای بین المللی</li> <li>• اطلاعات منابع مالی واحدهای دولتی</li> <li>• برآورده شدن انتظارات استفاده کنندگان</li> <li>• امکان مقایسه درآمد و هزینه های واقعی</li> </ul>

### متغیرهای پژوهش

#### الف - متغیرهای مستقل:

متغیر مستقل یا درون داد که طبق تعریف پیش شرط وقوع یک پیامد یا نتیجه ای متغیر وابسته است. در این پژوهش شامل متغیرهای: قوانین و مقررات محاسباتی، سیستم حسابداری تعهدی و نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان می شود.

#### ب - متغیر وابسته:

که طبق تعریف متغیری است که به منظور تعیین اثر متغیر مستقل، مشاهده و اندازه گیری می شود که در تمام فرضیه های این پژوهش، ارتقای ظرفیت پاسخگویی صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور است.

### روش پژوهش

روش پژوهش بکارگرفته شده، توصیفی - پیمایشی و از نوع میدانی است. پژوهش توصیفی، آنچه را که هست توصیف و تفسیر می کند و به شرایط یا روابط موجود، عقاید متداول، فرآیندهای جاری، آثارمشهود یا روندهای درحال گسترش توجه دارد. تمرکز آن در درجه اول به زمان حال است، هر چند غالباً رویدادها و آثار گذشته را نیز که به شرایط موجود مربوط می شوند، مورد بررسی قرار می دهد. پیمایش روشی در تحقیق است که فراتر از یک فن گردآوری اطلاعات است و هدف آن اکتشافی، توصیفی و یا تبیینی است. هر چند عمدتاً در آن از پرسشنامه استفاده می شود، اما ابزار دیگری از قبیل



مصاحبه، مشاهده، تحلیل محتوا و... هم به کار می رود. تحقیق میدانی تحقیقی است که پژوهشگر به کمک مطالعه علمی بزرگ یا کوچکی که روابط را بطور نظام یافته دنبال کند، فرضیه‌ها را بیازماید، غیر آزمایشی باشد و در شرایط واقعی، مثل جوامع محلی، مدارس، کارخانه‌ها، سازمان‌ها و موسسات اجرا گردد (خاکی، ۱۳۸۴، ۴۷).

### ابزار گردآوری داده‌ها

**کتابخانه‌یی:** در این قسمت برای گردآوری داده‌ها در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع کتابخانه‌یی، مقالات، کتاب‌های مورد نیاز و نیز از شبکه جهانی اطلاعات استفاده شده است.

**پرسشنامه:** در این پژوهش برای جمع آوری داده‌ها از روش ارسال پرسشنامه نیز برای اعضای نمونه، استفاده شده است. پرسشنامه مذکور شامل ۴ سؤال عمومی (شناسایی) و ۲۱ سؤال تخصصی (اصلی) و به صورت بی نام بوده است و برای تسریع در دریافت پاسخ و جمع آوری نتایج، عمدتاً به صورت حضوری به پاسخ دهندگان ارائه و جمع‌آوری گردید. برای اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق، پرسشنامه با مقیاس پنج فاصله‌یی لیکرت (خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم) تنظیم شده است. علت استفاده از مقیاس فاصله‌یی این است که پاسخ‌دهندگان به جواب دادن بصورت بلی یا خیر اکتفا نکنند و بتوانند در جواب دادن انعطاف بیشتری داشته باشند. در این راستا برای تبدیل داده‌های کیفی به داده‌های کمی به هر یک از گزینه‌ها به ترتیب اعداد (رتبه) یک تا پنج داده شد و نمرات مقدار اهمیت در تعداد فراوانی آن‌ها ضرب گردیده است. برای بررسی فرضیات تعداد ۱۲۰ پرسشنامه توزیع و ۱۰۸ مورد از آن‌ها دریافت شده است.

### فنون تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از آزمون کای دو و ضریب چوپروف و آزمون فریدمن استفاده شده است.

پژوهشگرانی که بررسی‌های خود را با پرسشنامه انجام می دهند به دلیل کیفی بودن ارزیابی تحقیق از آزمون‌های ناپارامتری همچون آزمون کای دو استفاده می کنند. این آزمون وجود یا نبود رابطه معنادار بین متغیرها را نشان می‌دهد که سطح احتمال خطای آن  $\alpha = 0/05$  است. چنانچه فرض صفر ( $H_0$ ) حفظ شود بدین معناست که بین برخی از متغیرها (سوالات پرسشنامه) و فرضیه‌های تحقیق بستگی وجود ندارد. برای تعیین بستگی بین متغیرها از ضریب چوپروف استفاده شده است که فرمول آن به قرار زیر است.

$$X^2 = \sum \sum \frac{(m_{ij} - m'_{ij})^2}{m'_{ij}} = \chi^2_{1-\alpha, (s-1)(t-1)}$$

$$R = \sqrt{\frac{\chi^2}{n \sqrt{(S-1)(t-1)}}$$

یکی از آزمون‌های معروف ناپارامتری، آزمون فریدمن<sup>۸</sup> است. در صورتی که نوعی وابستگی بین گروه‌های مختلف وجود داشته باشد، می توان از این آزمون برای رتبه‌بندی گروه‌های مختلف استفاده کرد. مراحل استفاده از این آزمون به صورت زیر است:

اگر  $K$  تعداد آزمودنی‌ها،  $n$  تعداد نمونه و  $R_j$  مجموع رتبه در هر آزمون باشد آماره آزمون عبارت است از:

$$\chi^2 = \frac{12}{n(k)(k+1)} \sum_{j=1}^k (R_j)^2 - 3n(k+1)$$

اکنون به دو شیوه می توان به ارزیابی  $\chi^2$  به دست آمده پرداخت:

۱. استفاده از جدول احتمال قطعی فریدمن

۲. استفاده از توزیع آماری  $\chi^2$

در روش اول که معمولاً برای نمونه‌های کوچک انتخاب می شود، با استفاده از جدولی که به همین منظور تهیه شده است به ارزیابی  $\chi^2$  پرداخته می شود. در روش دوم که استفاده از آن راحت تر است، از توزیع آماری  $\chi^2$  استفاده می شود. در این روش مقدار آماره  $\chi^2$  به ازای  $df=k-1$  و مقدار  $\alpha = \alpha_0$  بدست می آید.

### جامعه آماری:

اعضای جامعه آماری شامل ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی متمرکز مستقر در تهران، مدیران و کارشناسان ارشد وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان و کارشناسان مالی اداره کل تمرکز و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری هستند که با تهیه و تنظیم صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور دارند و تعداد آن‌ها حدود ۱۴۰ نفر است.

### روش نمونه‌گیری

روش نمونه‌گیری در این پژوهش تصادفی ساده و حداقل حجم نمونه برای آن ۱۰۳ نفر است تا پژوهش از صحت و اعتبار لازم برخوردار باشد. برای محاسبه حداقل حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{N(Z\alpha/2)^2 \cdot p \cdot q}{a^2(N-1) + (Z\alpha/2)^2 p(1-q)}$$

### آزمون فرضیه‌ها

به منظور بررسی این سه فرضیه میانگین ارزش عددی ۷ شاخص مربوط (سوالات پرسشنامه) برای هر یک از فرضیه‌ها محاسبه و سپس از آزمون کای دو جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده گردید که نتایج این آزمون در جداول زیر درج شده است:

جدول ۳ - نتیجه آزمون فرضیه اول

نتیجه آزمون	آماره کای دو	مقدار کای دو محاسبه شده
فرض صفر رد می‌شود بنابراین قوانین و مقررات محاسباتی و ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به طور متقابل یکدیگر را تحت تاثیر قرار می‌دهند	۳۶/۴	۱۳۲/۰۹

مد = ۴

میانه = ۴

میانگین = ۳/۹۲

جدول ۴ - نتیجه آزمون فرضیه دوم

نتیجه آزمون	آماره کای دو	مقدار کای دو محاسبه شده
-------------	--------------	-------------------------

فرض صفررد می‌شود بنابراین سیستم حسابداری تعهدی و ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به طور متقابل یکدیگر را تحت تاثیر قرار می‌دهند	۳۶/۴	۸۱/۳۷
--	------	-------

مد = ۴

میانه = ۴

میانگین = ۳/۹۶

جدول ۵ - نتیجه آزمون فرضیه سوم

نتیجه آزمون	آماره کای دو	مقدار کای دو محاسبه شده
فرضیه $H_0$ رد می‌شود بنابراین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به طور متقابل یکدیگر را تحت تاثیر قرار می‌دهند	۳۶/۴	۹۷/۰۶

مد = ۵

میانه = ۴

میانگین = ۳/۹۲

### نتیجه گیری

با توجه به این که در اغلب کشورهای جهان بر استفاده از یک نظام کارآمد حسابداری و گزارشگری مالی برای تحقق مسئولیت پاسخگویی و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی تاکید می‌شود، تدوین و ابلاغ دستورالعمل‌هایی که از شفافیت کافی برخوردار باشد، موجب شفافیت اطلاعات مالی و بودجه‌یی خواهد شد که به ارتقای ظرفیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت منجر می‌شود. در این راستا در ایران سیستم طبقه‌بندی درآمدها و هزینه‌های بودجه سالانه کل کشور، با هدف دستیابی به نظام بودجه‌بندی عملیاتی و با الهام از سیستم طبقه‌بندی درآمد و هزینه آمارهای مالی دولت، از ابتدای سال ۱۳۸۱ تغییر یافت. بر اساس این تغییر، وزارت امور اقتصادی و دارایی با تایید دیوان محاسبات کشور، دستورالعمل حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور را مورد بازنگری قرار داد و دستورالعمل جدیدی را به آن‌ها ابلاغ نمود. به همین دلیل در این پژوهش ابتدا به بررسی تأثیر قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی بر ارتقای ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد پرداخته شد که در نهایت به برآورده شدن انتظارات استفاده کنندگان از صورت‌حساب عملکرد منجر می‌شود.

در نظام نوین گزارشگری مالی استفاده از مبنای تعهدی و تاکید بر اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، مورد توجه اساسی قرار گرفته است. به همین دلیل، گزارش‌های مالی حاصل از نظام نوین گزارشگری مالی، اطلاعات لازم و کافی را در خصوص درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها (جاری و غیرجاری)، بدهی‌ها (جاری و غیرجاری) و خالص دارایی‌ها منعکس و سیمای کلی وضعیت، شرایط و نتایج عملیات مالی کشور را ترسیم می‌کند. اگرچه دستورالعمل جدید ارائه شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی در مقایسه با دستورالعمل قبلی، از قابلیت‌های فنی قابل ملاحظه‌ای برخوردار است، لیکن این ارتقای فنی به بهای مخدوش شدن برخی مفاهیم و مبانی نظری پذیرفته شده حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به دست آمده است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد نقش بسزایی دارد ولی اطلاعات مندرج در صورت‌حساب عملکرد، پاسخگوی انتظارات استفاده کنندگان از این صورت‌حساب نیست. البته طی سال‌های اخیر، در محتوای اطلاعاتی این صورت‌حساب، بهبود

حاصل شده است. در خاتمه باید گفت: شفافیت، گزارشگری مالی، پاسخگویی و ایفای مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها، سرودی نو برای هزاره نو است و سازمان‌هایی ماندگار خواهند بود که با این سرود هم صدا شوند.

### پیشنهادها

مواردی که برای ایجاد تحول اساسی در نظام گزارشگری مالی مورد عمل سازمان‌های بزرگ بخش عمومی ایران ضرور به نظر می‌رسد، در قالب پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱- استفاده مناسب‌تر از خدمات دولت الکترونیک برای دسترسی سریع و آسان عموم مردم، تحلیلگران و سایر استفاده‌کنندگان، به گزارش‌های مالی دولت و نهادهای بزرگ بخش عمومی.

این پیشنهاد بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی که مقرر می‌دارد گزارش تفریغ بودجه باید در دسترس عموم قرار گیرد و نیز اصل دوم آمارهای مالی دولت در شفاف‌سازی بودجه‌ی (دسترسی عموم به اطلاعات) و همچنین بند ۱۷۴ بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی ارائه شده است. که مقرر می‌دارد هدف‌های گزارشگری مالی ضمن در نظر گرفتن تاثیر ویژگی‌های محیطی هر دو نوع فعالیت دولتی و بازرگانی، نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده‌کنندگان را نیز مورد توجه قرار دهد.

۲- توجه جدی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی در تدریس مباحث جدید حسابداری و گزارشگری مالی. این پیشنهاد با توجه به اصل سوم نظام آمارهای مالی دولت که در آن شدیداً بر ضرورت همخوانی گزارش عملکرد دولت با استانداردهای ساخته و پرداخته شده بین‌المللی حسابداری و آماری تأکید شده است و نیز با توجه به این نکته ارائه شده است که بر اساس دستورالعمل صندوق بین‌المللی پول، سازمان‌های بین‌المللی با اعمال سیاست‌های تنبیهی و تشویقی (به‌خصوص در اعطای وام‌ها) می‌کوشند تا دولت‌ها را به ارائه اطلاعات درست و دقیق از فعالیت‌های مالی خود موظف سازند.

۳- تعیین مرجع مشخصی مانند سازمان حسابرسی، برای تدوین استانداردهای حسابداری در بخش دولتی. با توجه به مواد ۹۹ و ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی و اصل سوم نظام آمارهای مالی دولت در شفاف‌سازی بودجه‌ی (تطبيق گزارش عملکرد دولت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و آماری) پیشنهاد می‌شود که با تشکیل هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در سازمان حسابرسی که اعضای آن از پیشکسوتان این شاخه حسابداری، استادان حسابداری دولتی، ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی و سایر متخصصان باشند، از ناهماهنگی و بلا تکلیفی موجود در محیط نظری و عملی حسابداری دولتی جلوگیری شود.

۴- اصلاح قوانین و دستورالعمل‌های حسابداری دولتی در جهت شفافیت گزارشگری مالی بخش دولتی و استقرار سیستم حسابداری تعهدی.

این پیشنهاد بر اساس دستورالعمل صندوق بین‌المللی پول در ارتباط با شفاف‌سازی بودجه‌ی و تاثیرگذاری شدید قانون محاسبات عمومی بر حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ارائه شده است. پس از تشکیل هیات استانداردهای حسابداری دولتی، این قانون باید در مقاطع زمانی، هماهنگ با نیازهای محیط حسابداری، تعدیل و اصلاح شود و با توجه به نقش حسابداری تعهدی در بدست آوردن بهای تمام شده کالا و خدمات در راستای رعایت اصل وضع هزینه‌های هر دوره مالی از درآمدهای همان دوره (تطابق درآمد و هزینه) تنظیم گردد و عملکرد و وضعیت مالی واقعی در پایان هر دوره مالی معین شود.

## منابع:

- ۱- اقوامی، داود و باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی، انتشارات سمت.
- ۲- باباجانی، جعفر (۱۳۸۶). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۳- تالانه، عبدالرضا (۱۳۸۴). نارسایی گزارشگری سنتی و فاصله آن با گزارشگری نوین، تهران، انتشارات کیومرث.
- ۴- حسینی عراقی، سید حسین (۱۳۸۰). کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور، تهران، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.
- ۵- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). حاکمیت شرکتی و تاثیر آن بر گزارشگری، تهران، انتشارات کیومرث.
- ۶- خاکی، غلامرضا (۱۳۸۴). روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، تهران، انتشارات بازتاب.
- ۷- سعیدی، پرویز (۱۳۸۴). بودجه و بودجه‌ریزی (بر مبنای نظام بودجه‌ریزی جدید دولت)، تهران، انتشارات نگاه دانش.
- ۸- عزیزی غلامرضا (۱۳۸۲). فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی بر اساس نظام آمارهای مالی دولت GFS، تهران، انتشارات شهر آشوب.
- ۹- فخاریان، ابوالقاسم (۱۳۸۴). نقش شاخص‌های غیر مالی در گزارشگری مالی، تهران، انتشارات کیومرث.
- ۱۰- رفیعی، افسانه (۱۳۸۷). «کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی»، فصلنامه حسابرس، سال دهم، شماره ۴۰.