

تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی

بتول زارعی ***

ابراهیم عباسی **

قدرت الله طالب نیا *

تاریخ پذیرش: 1389/12/19

تاریخ دریافت: 1389/10/11

چکیده

تحول در هر نظامی مستلزم شناخت عوامل محیطی موثر بر آن می باشد. نظام حسابداری دولتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. به همین دلیل تحقیق حاضر با بررسی این نظام و تکیه بر مطالعات پیشین لزوم اصلاحات در حسابداری دولتی ایران به سمت پذیرش حسابداری تعهدی را بررسی نموده است و نهایتاً از طریق روش تحقیق علمی یک مدل اقتضائی، که شکل ساده شده ای از مدل اقتضائی بین المللی پروفیسور لودر می باشد، جهت توضیح نحوه تأثیر عوامل محیطی بر این فرایند نوآوری و اصلاحات ارائه کرده است. یافته های این تحقیق پیمایشی نشان دهنده این واقعیت است، که حسابداری دولتی ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد و محرك 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 می باشد. همچنین این مدل در پیش بینی روند آتی اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفته است، که تاییدی بر قدرت پیش بینی کنندگی مدل لودر است.

واژه های کلیدی: حسابداری دولتی، مبنای تعهدی، عوامل محیطی، مدل اقتضائی.

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

Email: ghtalebnia@yahoo.com.

** استادیار دانشگاه الزهراء (س).

*** دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

1- مقدمه

ادبیات نشان می‌دهد زمانی که محیط تغییر می‌کند، نیاز و تقاضا برای تغییر در اطلاعات مالی ارایه شده توسط سیستم حسابداری دولتی، منجر به توسعه این نظام می‌شود. توکلی (1384: 4) به نقل از بلکوئی¹ (1985) بیان می‌کند که حسابداری در خلا توسعه نمی‌یابد، بلکه منعکس‌کننده محیط ویژه ای است که در حال توسعه می‌باشد. به همین علت تعداد زیادی از تحقیقات بین المللی به پژوهش در رابطه با حسابداری دولتی و محیط پیرامون آن اختصاص یافته است. در ایران نیز، با توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، به خصوص تغییر در نظام بودجه ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی، نیاز به اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری و ایفای مسئولیت پاسخگویی از طرف مدیران دولتی افزایش یافته است. بنابراین به نظر می‌رسد، نظام حسابداری دولتی در ایران مانند اکثر کشورهای جهان در شرف اصلاحات ساختاری قرار دارد، اما چگونگی اصلاحات و نحوه تعامل عوامل موثر بر این فرایند چالشی جدی است، و لزوم توسعه یک چارچوب نظری که بتواند فرایند اصلاحات را توضیح دهد و فضای پیرامون آن را توصیف نماید و جهت پیش‌بینی نیز مورد استفاده قرار گیرد غیر قابل انکار است. لذا این تحقیق سعی دارد برای اولین بار با ارایه مدل اقتضایی و از طریق نشان دادن مسیرهای احتمالی اصلاحات و پیش‌بینی عوامل محیطی موثر بر این فرایند و چگونگی تعامل میان آن‌ها، تصویری روشن از اصلاحات پیش روی مسئولین و سیاست‌گذاران نظام حسابداری دولتی ایران قرار دهد.

2- اهمیت موضوع پژوهش

از اوایل دهه 1380 مباحث بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران مطرح و با ورود به برنامه توسعه چهارم و قانون مدیریت خدمات کشوری الزام قانونی پیدا نمود. درحالی که همچنان این قوانین در کشور معوق مانده است؛ چرا که ابتدا بایستی زیر ساخت های لازم از جمله حسابداری دولتی مدرن فراهم گردد. در پاسخ به این نیاز کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی با مشارکت دیوان محاسبات، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، معاونت هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی در مرداد ماه 1388 تشکیل شد و همان طور که در مقدمه پیش‌ویس بخش اول مفاهیم نظری آن (1388) آمده است، هدف این کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ایجاد تحول اساسی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی به ویژه دولت می‌باشد و در بند 33 نیز صراحتاً قید شده است که، استفاده از مبنای حسابداری تعهدی اجتناب‌ناپذیر است. اما مرحله بعد از تدوین استانداردها یعنی اجرای آن‌ها و انتقال از مبنای نقدی به تعهدی، که تحولی بنیادی در نظام حسابداری دولتی ایران محسوب می‌گردد، بسیار چالش برانگیز است. از اینرو انجام

مطالعه و پژوهشی معتبر و رواق، به‌خصوص طراحی مدلی اقتضایی که تصمیم‌گیری توسط مدیران ارشد را تسهیل و آن‌ها را در تدوین برنامه‌های اصلاحی میان مدت و بلند مدت در حوزه حسابداری و بودجه‌ریزی دولتی کمک نماید، ضرورتی غیر قابل انکار است که این تحقیق سعی در انجام این مهم دارد

3- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در دهه 70 میلادی، تلاش‌های ج دی در جهت ارتقای رویه‌های گزارش‌گری مالی سازمان‌های بخش عمومی و تدوین چارچوب‌های نظری حسابداری شروع شد. البته اقدامات انجام شده در اوایل قرن بیستم، به‌خصوص در شهرداری‌های آمریکای شمالی را می‌توان محرک اصلی این تحولات دانست. جورج² (2003) معتقد است، دو ویژگی عمومی چارچوب‌های نظری حسابداری دولتی عبارتند از اینکه:

اولاً آن‌ها به وضوح بیانیه‌های موازی حسابداری بازرگانی و پذیرش حسابداری تعهدی را دنبال کرده‌اند.

دوم آن‌ها که توسط سازمان‌هایی که قدرتی برای اجباری نمودن ندارند، تهیه شده‌اند.

از نظر جونز و پندلبوری³ (2000) بهتر است هر کشوری با توجه به شرایط محیطی خودش به تحقیق در رابطه با بهترین روش‌های حسابداری و تدوین استانداردهای ملی بپردازد. در بیشتر چارچوب‌های نظری حسابداری دولتی پذیرش حسابداری تعهدی در بخش دولتی توصیه شده است، در همین راستا بسیاری از کشورها در حال حرکت از مبنای نقدی به تعهدی می‌باشند.

دیاموند⁴ (2002) در تایید ضرورت اصلاحات در سیستم‌های حسابداری دولتی بیان می‌کند مدل نوین مدیریت بودجه (بودجه‌ریزی عملیاتی) مستلزم ارتقا و به‌روزآوری ابزارهای اساسی مدیریت به‌خصوص سیستم حسابداری به منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق، مفید و به‌موقع است و در مقاله دیگری (2003) در باب چگونگی اصلاحات توضیح می‌دهد از آن‌جا که فرایند اصلاحات زمان‌بر است، بایستی یک فرایند مرحله‌ای برنامه‌ریزی شود. ولی با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سرتاسر جهان، نحوه پذیرش آن در کشورها متفاوت بوده است. از نظر کریستیانز و ری⁵ (2009: 4) این تفاوت‌ها در سه سطح مشاهده می‌شوند:

(1) محتوا

(2) مدت زمان انتقال از نقدی به تعهدی

(3) نحوه پذیرش حسابداری تعهدی

با محرز شدن ضرورت اصلاحات و انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی این سوال مطرح می‌شود که چگونه می‌توان این تغییر را مدیریت نمود؟ به نظر توکلی (1384) استفاده از رویکرد سیستمی مفید به نظر می‌رسد. یعنی پدیده حسابداری را نیز به منزله یک سیستم باز در نظر گرفت که با محیط خود در تعامل است حال جهت توضیح چگونگی

2. Jorge

3. Jones and Pendlebury

4. Diamond

5. Christianses.& Rey niers

تأثیر محیط بر این سیستم می‌توان از تئوری اقتضایی استفاده نمود، که به بیان ساده استدلال می‌کند ساختار مدیریت موثر، وابسته به شرایط است. بنابراین تفاوت در محیطی که سازمان در آن فعالیت می‌کند، می‌تواند منجر به تصمیمات متفاوت به عنوان روش بهینه گزارشگری مالی و سطح افشا گردد. در حوزه حسابداری دولتی پروفیسور کلاوس لودر⁶ و تیم همراهش از اولین و مشهورترین دانشگاهیانی بوده‌اند که در اواخر دهه 80 به اهمیت دانستن علت تحولات حسابداری دولتی پی بردند و مطالعه‌ای را انجام دادند که منجر به یک چارچوب نظری برای انجام مطالعات تطبیقی بین‌المللی حسابداری دولتی با عنوان مدل اقتضایی نوآوری‌های حسابداری دولتی گردید. البته انتقادهای زیادی به این مدل وارد شد، به طوری که این انتقادهای منجر شد تا مدل‌های اصلاح‌شده متعددی از مدل اولیه تا مدل نهایی با عنوان مدل اقتضایی اصلاحات مدیریت مالی در سال 2001 توسط پروفیسور لودر ارائه شود. ولی علیرغم تمام اصلاحات مدل هنوز قادر نیست چرایی خود سیستم‌های حسابداری دولتی (محتوای سیستم) را توضیح دهد، بلکه تنها تا حدی توانسته است علت اصلاحات را توضیح دهد (لودر، 2001).

اودا⁷ (2010: 65) بیان می‌کند این مدل‌ها نواقص زیادی دارند. از جمله این نواقص وی به جعبه‌های سیاه (مسائل ناگفته)، عدم ارائه یک نوآوری همه‌جانبه و جامع، تأکید بر بافت به جای محتوا، تمرکز بر فاز شروع به جای فاز اجرا و توضیحی بودن به جای تجویزی بودن اشاره می‌کند. وی ادامه می‌دهد این مدل‌های توضیحی بیشتر بر متغیرهای بافتی و رفتاری و تأثیر آن‌ها بر فرایندهای اصلاحات تمرکز دارند و وارد جزئیات مرتبط با این که اصلاً چگونه فرایند اصلاحات اجرا می‌گردد، نمی‌شوند. به علاوه تحت تأثیر تجارب کشورهای پیش رو (مانند نیوزلند، بریتانیا و استرالیا) در چگونگی انتقال و فاز عملیاتی انتقال قرار نگرفته‌اند. در عین حال از نظر جورج (2003) این مدل با وجود نواقصی که داشته است، نقش پارادایم را برای تحقیقات در این حوزه ایفا کرده است، به طوری که پس از مدل‌های اقتضایی لودر (سه مدل 1994، 1992 و 2001) نویسندگان زیادی با تعدیلاتی، آن‌ها را در تحقیقات خود بکار بردند (مانند پالوت⁸ 1995؛ جاروگا و نوواک⁹ 1996؛ گادفری¹⁰ و همکاران 2001 و اودا 2010).

چان¹¹ و همکاران (1996) مدل اقتضایی اولیه لودر را یک مدل اقتصادی می‌دانند، که پیش فرض آن یک بازار اطلاعات است و رفتار و گرایش‌های استفاده‌کنندگان و تولیدکنندگان اطلاعات در این بازار توسط محیط پیرامون آن‌ها شکل گرفته است. در شرایط مساعد، اگر برخی محرک‌ها مانند بحران‌های مالی دولت موجود باشد، تعامل میان عرضه و تقاضا در این بازار منجر به نوآوری‌هایی در حسابداری دولتی می‌شود.

در ایران تحقیقات زیادی نظام حسابداری دولتی در ایران را

6. Klaus Luder,
7. Ouda
8. Pallot
9. Jaruga & Nowak
10. Godfery
11. Chan

بررسی و لزوم اصلاحات و انتقال به حسابداری تعهدی را تایید نموده‌اند. باباجانی در یک بررسی جامع (1378: 269) به این نتیجه رسیده است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت جمهوری اسلامی ایران از قابل‌یتهای مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی عمومی برخوردار نمی‌باشد. باباجانی و مددی (1388: 3) توضیح می‌دهند که تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی موسسات بخش عمومی مستلزم حصول اطمینان از فراهم بودن شرایط لازم برای بکارگیری دو عامل کلیدی شامل مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در این سیستم می‌باشد و در مقاله دیگری (1385: 19) در تشریح وضعیت کنونی ایران در استفاده از مبنای تعهدی، و عدم علاقه دستگاه‌های متولی امور مالی کشور به تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع حاکمیتی دولت و واحدهای تابعه و به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری این نوع فعالیت‌ها توضیح می‌دهد که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور فعالیت‌هایی را برای دستیابی به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی آغاز کرده و در این رهگذر بر طبقه‌بندی در آمد و هزینه و برخی تعاریف عملیاتی سیستم حساب‌های ملی به صورت الزام قانونی تاکید کرده و بودجه سنوات 1381 به بعد را بر مبنای آن‌ها تهیه و اجرا کرده، لیکن الزام سیستم مذکور به استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در شناسایی در آمدها و هزینه‌ها، نادیده گرفته شده است. علاوه بر این، در شرایطی که اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، قبل از انتقال به مبنای تعهدی، سلسله مطالعاتی علمی در این زمینه کرده‌اند، هنوز مطالعه ای در باره وجود یا نبود زمینه‌های لازم برای انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در مورد فعالیت‌های غیر بازرگانی دولت و شهرداری و سایر سازمان‌های بزرگ بخش عمومی صورت نگرفته است. وی ادامه می‌دهد که (1385: 21) ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقامات مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ خواهان یا صاحبان واقعی حق است. مهدوی (1379، ص43) نیز تغییر در نظام حسابداری دولتی ایران را نیازی اجتناب‌ناپذیر می‌داند و نقدی بودن سیستم حسابداری را یکی از نارسائی‌های عمده این نظام می‌داند. از نظر دلپار (1385، ص25) حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران از چارچوب نظری و اصول و استانداردهای مبتنی بر مطالعات نظری و تجربی بی‌بهره است و دستورالعمل حسابداری مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اساس چارچوب نظری و مفاهیم بنیادی پذیرفته شده حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی که اغلب آن‌ها با ویژگی‌های محیطی ایران نیز سازگار می‌باشند، تدوین نیافته است.

طبق بررسی‌های به‌عمل آمده در ایران تا کنون هیچ تحقیقی جهت ارائه مدلی برای توسعه حسابداری دولتی ایران و عوامل محیطی موثر بر آن ارائه نشده است. در این تحقیق سعی می‌شود از مدل اقتصادی لودر (نسخه 2001) جهت توضیح اصلاحات حسابداری دولتی در

ایران استفاده نمود. البته با پیش بینی رویکرد و استراتژی اصلاحات ایران سعی شده است از قدرت پیش بینی کنندگی این مدل نیز استفاده شود.

4- مدل اقتضائی و متغیرهای تحقیق

از آنجا که در این تحقیق مدل فرایند اصلاحات مدیریت مالی (FMR)¹² لودر (2001) جهت توضیح فرایند اصلاحات ایران بکار گرفته شده است، از متغیرهای همان تحقیق نیز به شرح زیر استفاده می‌گردد. لودر (2001) توضیح می‌دهد که این مدل شامل دو گروه متغیرهای بافتی (محرکها و ساختار سازمان)، سه گروه از متغیرهای رفتاری (گردانندگان اصلاحات، بانیان سیاسی اصلاحات و ذینفعان) و دو گروه متغیرهای ابزاری (مفهوم اصلاحات و استراتژی اجرای اصلاحات) می‌باشد. ویژگی‌ها و اجزای هر گروه عبارتند از:

1- محرک‌های فرایند اصلاحات (دلایل اصلی اصلاحات) (رُخدادهایی هستند که در مرحله اولیه فرایند اصلاحات رُخ می‌دهند و نیاز به اطلاعات حسابداری بهتر را محرز نموده و یک تأثیر مستقیم بر نهاد مسئول شروع اصلاحات دارند.

چهار گروه عمده این محرکها در شکل 1 نشان داده شده است. لودر (2001:10) معتقد است در مورد خاص کشورهای در حال توسعه، «تلاش جهت بهبود وجهه بین‌المللی» نیز بایستی به عنوان محرک وارد مدل شود. بنابراین در این تحقیق بحران‌های مالی و استرس مالی با هم به عنوان یک محرک در نظر گرفته شده‌اند و در کنار غالب شدن دکترین خاص، الزامات قانونی (در رابطه با اصلاحات بخش عمومی) و الزامات بین‌المللی و تلاش جهت بهبود وجهه بین‌المللی به عنوان چهار محرک اصلی در غالب 20 شاخص (سوال) مورد نظرخواهی جامعه آماری قرار گرفتند.

2- بانیان سیاسی یا شروع‌کنندگان اصلاحات (اعضای مجلس و دولت) سیاستمدارانی هستند که معمولاً اعضای دولت بوده و اصلاحات را شروع و قدرت تقویت آن را دارند و رفتار آن‌ها مستقیماً بر مفهوم اصلاح و استراتژی آن تأثیر دارد. در این گروه وزیر مالی از آن جهت که بازیگر اصلی در شکل دادن مفهوم اصلاحات می‌باشد، نقش کلیدی دارد. در این تحقیق نیز چهار نهاد سیاست‌گذار شامل وزارت دارایی، مجلس، دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی به عنوان بانیان سیاسی در نظر گرفته شده‌اند.

3- گردانندگان یا مشاوران اصلاحات (متغیرهای رفتاری) سازمان‌ها و افراد حرفه‌ای و تخصصی هستند که از طریق نشریات نوشتاری یا زبانی و با هدف سیاسی نمودن موضوع اصلاحات، بر تصمیم‌گیری سیاسی تأثیر می‌گذارند، و بازیگران سیاسی را وادار به اصلاحات می‌نمایند. در این تحقیق هشت گروه حرفه‌ای و دانشگاهی به عنوان مشاوران اصلاحات مطرح شده‌اند که در جدول 8 به ترتیب اولویت

ارایه شده اند.

4- مفهوم اصلاحات (متغیر ابزاری) یا نوآوری يك مفهوم زمینه ای است و بر استراتژی اجرا تأثیر مستقیم دارد، بنابراین در همان ابتدا بایستی به درستی تعریف شود. نوآوری اساساً به منظور تأمین اطلاعات مفید تر (تغییر محتوایی) رُخ می‌دهد و صرفاً شامل تغییر روش نمی‌باشد. در این تحقیق اصلاحات به معنای انتقال به حسابداری تعهدی با رویکرد پاسخگو محور یا مدیریت محور می‌باشد. رویکرد اول بیشتر در اصلاحات سیستم های حسابداری گروه اروپای کنتیننتال مشاهده می‌شود و دلیل اصلی این نوع اصلاحات عمدتاً الزامات قانونی است. شاخصه های محیطی این گروه شامل : حرفه منفعل ، قوانین مدنی و مشروح ، بازار سرمایه ضعیف، عدم آشنایی حسابداران دولتی با روش های حسابداری تعهدی و عدم علاقه اعضای حرفه به روش های حسابداری دولتی می‌باشد. لذا در چنین محیطی کنترل قانون و رعایت بودجه که مشخصه های پاسخگویی مالی است، بر خروجی اصلاحات تأثیر گذاشته و خروجی اصلاحات ، سیستم های حسابداری جدیدی است که همچنان تأکید زیادی بر رعایت بودجه و کنترل های قانونی (گزارشگری خارجی و پاسخگویی مالی) دارد. به عبارتی این نوع اصلاحات بیشتر شکلی و نه محتوایی است. جورج (2003: 164) بیان می‌کند که در این گونه اصلاحات، که عموماً با استفاده از عوام ل نرم (فرهنگ سازمانی و مهارت ها و قابلیت های کارکنان) و با استفاده از رویکرد فرهنگی و کارمند- محور انجام می‌شود، احتمال وقوع سیستم های حسابداری مدیریت و کنترلی پیشرفته خیلی بعید است. به عبارت دیگر اهمیت و سطح کمال سیستم های حسابداری مدیریت و کنترلی به نوع رویکرد اصلاحی (یا تغییر) اتخاذ شده و غالب بودن عوامل سخت (ساختار سازمانی، ابزار و روش ها) به عوامل نرم (تغییر رفتار و انگیزه ها) وابسته است . در مقابل رویکرد مدیریت محور با استفاده از عوامل سخت، که بیشتر در گروه آنگلو ساکسون مشاهده می‌شود و دلیل اصلی اصلاحات عمدتاً بهبود عملکرد مالی است، رخ می‌دهد، چرا که در این گروه نهادهای حرفه ای بسیار قوی و منسجمی وجود دارند که استانداردهای حسابداری را تدوین و به دولت پیشنهاد می‌نمایند. همچنین بازار های سرمایه قوی وجود دارد که به دولت ها قرض می‌دهند، بنابراین نیاز شدیدی به اطلاعات حسابداری دولتی از طرف سرمایه گذاران وجود دارد. از طرفی قوانین در این دولت ها خیلی کلی و در حوزه حسابداری بسیار منعطف است . حسابداران دولتی معمولاً با استانداردهای بخش بازرگانی آشنایی کامل دارند و به علت نقش پررنگ این حسابداران و حرفه در هدایت اصلاحات، خروجی اصلاحات شباهت زیادی با حسابداری بازرگانی به خصوص روش های حسابداری مدیریت و قیمت تمام شده دارد و بیشتر متمایل به محتوایی گزارشگری (اصلاحات محتوایی و نه شکلی) و تهیه اطلاعات عملکردی است (گزارشگری داخلی و پاسخگویی عملیاتی). ادبیات نشان می‌دهد اکثر فرایندهای اصلاحی، اگر چه در ابتدا به يك رویکرد گرایش داشته‌اند ولی نهایتاً هر دو رویکرد مدیریت و پاسخگو محور را توأمآ انتخاب نموده‌اند.

5- استراتژی اجرا (متغیر ابزاری) شامل روش‌های اجرای اصلاحات می‌باشد که مستقیماً بر احتمال شکست یا موفقیت اصلاحات و خروجی اصلاحات تأثیر دارند. کشورهای مختلف استراتژی‌های متفاوتی جهت پیشبرد اصلاحات برگزیده‌اند. برخی به واسطه ویژگی‌های محیطی خود استراتژی‌های دستوری را برگزیده‌اند که در گروه اروپایی کنتیننتال بیشتر مشاهده می‌شود. در این استراتژی قوانین کل فرایند اصلاحات را به تفصیل ترسیم نموده و پیاده‌سازی اصلاحات جنبه قانونی پیدا می‌نماید. اما در گروه آنگلو ساکسون روش‌های پیاده‌سازی منعطف‌تر و بیشتر مشارکت جویانه است. در یک طبقه بندی دیگر می‌توان استراتژی اصلاحات را به اصلاحات مرحله‌ای (یا فازی و میان مدت مانند هند) و اصلاحات یک‌باره (یا انقلابی و کوتاه مدت مانند نیوزلند) طبقه‌بندی نمود. در طبقه‌بندی سوم استراتژی اصلاحات به اصلاحات جامع (کل دولت) و اصلاحات بخشی (بخش‌هایی از دولت یا برخی وزارتخانه‌ها) طبقه‌بندی می‌شود. در این تحقیق هر شش استراتژی به عنوان استراتژی‌های احتمالی اصلاحات ایران مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

6- اقدامات سازمانی (متغیرهای بافتی) شامل متغیرهای ساختاری (اداری، سیاسی، اجتماعی) و موانع اجرایی است، که یک تأثیر مستقیم بر مفهوم اصلاحات و استراتژی اجرا دارد و نتیجه اصلاحات را تحت تأثیر قرار می‌دهد و در این تحقیق شامل محیط سیاسی، محیط حرفه‌ای، محیط ذینفعان، محیط سازمانی، محیط اقتصادی، محیط حقوقی و قانونی، محیط فرهنگی و محیط جغرافیایی می‌باشد. لودر (2001) ذینفعان را در یک گروه جداگانه قرار داده است، اما در تحقیقاتی مانند توکلی (1384) ذینفعان در گروه عوامل محیطی دیده شده‌اند. در ادامه چگونگی تعیین اجزای مدل فرایند اصلاحات حسابداری دولتی ایران از طریق روش تحقیق پیمایشی تشریح می‌گردد.

5- سؤال تحقیق

کدام متغیرها در فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران نقش دارند؟

6- فرضیه‌های پژوهش

برای یافتن پاسخ سوال فوق، و بر مبنای متغیرهای مدل اقتضایی و محیط حسابداری دولتی در ایران شش فرضیه به شرح زیر صورت بندی گردید:

فرضیه اول: وزارت دارایی بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دارا می‌باشد.

فرضیه دوم: الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دارا می‌باشد (محرك اصلي).

فرضیه سوم: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات حسابداری دولتی در

ایران بر عهده دارد.

فرضیه چهارم: استراتژی دستوری و مشارکتی به طور توأم، به همراه استراتژی فازی و بخشی دارای مطلوبیت بیشتری در اصلاحات حسابداری دولتی ایران می‌باشند.

فرضیه پنجم: رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم دارای مطلوبیت بیشتری در اصلاحات حسابداری دولتی ایران می‌باشند.

فرضیه ششم: محیط سیاسی نسبت به سایر عوامل محیطی بیشترین اهمیت را در فرایند اصلاحات دارا می‌باشد

7- روش پژوهش

این تحقیق در دو مرحله، ابتدا بررسی ادبیات پیشین و سپس تحقیق پیمایشی جهت استخراج نظر خبرگان حسابداری دولتی و کسب توافق عمومی پیرامون عوامل محیطی اثرگذار بر فرایند اصلاحات، طراحی شده است. مرحله بررسی ادبیات از ابتدای سال 1388 شروع گردید و تحقیق پیمایشی در تابستان 1389 با مصاحبه های حضوری و جمع آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه انجام شده است. هر چند پرسشنامه استاندارد در باره موضوع تحقیق در مطالعات قبلی طراحی نشده است، یا حداقل پژوهشگران نتوانسته اند به آن دست یابند، ولی تلاش بر این بوده است محتوای پرسشنامه به سبک و سیاق پرسشنامه استاندارد نزدیک باشد، و برای این منظور از نظر و دیدگاه های خبرگان استفاده شایانی به عمل آمده است. در انتها جهت بررسی روایی، و تعیین این مطلب که محتوای پرسشنامه از چند عامل اشباع شده و مهم ترین عاملها در شروع و فرایند اصلاحات کدام می‌باشند، از روش تحلیل مؤلفه های اصلی استفاده شده است. همچنین برای بررسی ساختار ساده پرسشنامه، عامل های استخراج شده با استفاده از شیوه واریماکس دوران داده شده است (تحلیل عاملی). به منظور کاهش خطای ثابت گرایش به مرکز (در شیوه پاسخگویی) و نیز زمینه لازم برای ادغام احتمالی گزینه ها، دامنه انتخابها وسیع (از 0 تا 9) انتخاب شد. و تعداد پرسشها با توجه به ماهیت تحقیق در دو مقوله شروع و فرایند اصلاحات بالغ بر 126 سوال تهیه شد، تا علاوه بر بالا بردن میزان اعتبار و روایی پرسشنامه، بتواند عوامل و مؤلفه های گوناگون را به خوبی پوشش دهد. ضریب آلفای کرونباخ این پرسشنامه 0/938 تقریب زده شده است، که نشانه پایایی پرسشنامه می‌باشد. از آن جا که هدف این پژوهش ارایه یک مدل کاربری جهت سیاست گذاری در حوزه مالی کشور است، صرفا افراد خبره در حسابداری دولتی می توانند به عنوان نمایندگان جامعه ایران در ارزش گذاری عوامل موثر بر اصلاحات نقش اساسی داشته باشند. بنابراین جامعه مورد تحقیق شامل خبرگانی است که دانش و مهارت مورد نیاز در زمینه حسابداری دولتی سنتی (حسابداری نقدی) و نوین (حسابداری تعهدی) را از طریق آموزش های رسمی و دانشگاهی، کارآموزی و تجربه کسب نموده و در عین حال از شرایط محیطی موثر بر اصلاحات حسابداری دولتی به سمت پذیرش حسابداری تعهدی آگاهی کافی داشته باشند. همچنین در زمینه سیاست گذاری مالی کشور نیز صاحب رای و نظر باشند. که البته تعداد این افراد بسیار محدود و عمدتا در نهادهای متولی

سیاست‌گذاری امور مالی که در تهران متمرکز هستند ، پراکنده می‌باشند. لذا در ابتدا سعی شد تا کل جامعه به عنوان نمونه انتخاب شود، اما به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات کل جامعه ، یک گروه نمونه به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب گردید. تعداد کل آزمودنی‌ها به تفکیک پست فعلی، گروه شغلی و محل خدمت در جدول 1 نشان داده شده است.

جدول 1- توزیع فراوانی پست فعلی، گروه شغلی و محل خدمت پاسخ دهندگان

محل خدمت	فراوان ی	درصد فراوان ی	پست	فراوان ی	درصد فراوانی	فعالیت فعلی	فراوان ی	درصد فراوان ی
سازمان حسابرسی	9	18	محقق	7	14	امور مالی	9	18
دانشگاه آزاد	4	8	مشاور	3	6	بودجه	13	26
شهرداری تهران	5	10	هیات علمی	3	6	حسابرس ی	12	24
مرکز پژوهش‌های مجلس	7	14	مدیر	13	26	آموزش	8	16
بانک مرکزی	1	2	ناظر	2	4	تحقیقات	6	12
دیوان محاسبات	8	16	کارشناس	18	36	سایر	2	4
معاونت نظارت و برنامه‌ریزی ریاست جمهوری	7	14	معاون	4	8			
وزارت بهداشت	1	2						
وزارت دارایی	8	16						
جمع	50	100	جمع	50	100	جمع	50	100

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق جدول فوق تقریباً از تمامی نهادهای سیاست‌گذار اصلی یا موثر در سیاست‌گذاری در حوزه امور مالی کشور ، در نمونه مورد مطالعه وجود داشته‌اند که ، عمدتاً در پست‌های تصمیم‌گیری سازمان (مدیر و معاون) و در رده‌های شغلی حسابداری ، بودجه و یا آموزش و تحقیقات مشغول بوده‌اند.

لازم به ذکر است محققان بر اساس دو پیش فرض اقدام به تحقیق پیمایشی نموده‌اند.

اول آن که پذیرش حسابداری تعهدی به عنوان مفهوم نوآوری و اصلاحات در نظر گرفته شده است ، که مبتنی بر تحقیقات پیشین و پیش نویس چارچوب نظری منتشره کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (بند 33) می‌باشد.

دوم قبول این فرض که انگیزه‌ها و محرک‌های تحول در حسابداری دولتی ایران وجود دارد و از نشانه‌های آن می‌توان به تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و هدف مورد نظر آن اشاره نمود و تمامی پاسخ‌دهندگان با اطلاع از این مفروضات که در مقدمه پرسشنامه قید شده است، به سوالات پاسخ داده‌اند.

8- آزمون فرضیه و روش های آماری

آزمون فرضیه اول: برای کسب بینش نسبت به اولویت چهار نهاد اصلی در حوزه سیاست گذاری امور مالی در ایران شامل: وزارت دارایی، سازمان حسابرسی، مجلس و دیوان محاسبات ابتدا اولویت این نهادها از دیدگاه پاسخگویان نمونه به شرح جدول 2 بررسی شد و نتایج نشان داد که وزارت دارایی و سازمان حسابرسی دارای بالاترین میانگین رتبه بوده و بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات بر عهده دارند.

جدول 2- اولویت بندی نهادهای قانون گذاری و سیاست گذاری حسابداری دولتی

اولویت	سازمان یا نهاد	میانگین رتبه
1	وزارت دارایی	2/86
2	سازمان حسابرسی	2/52
3	مجلس	2/43
4	دیوان محاسبات	2/19

* منبع: یافته های پژوهشگر

به منظور تعمیم نتایج حاصل از نمونه به کل جامعه آماری، از آزمون نا پارامتری فریدمن استفاده شد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول بندی گردید و نتایج آزمون در جدول 3 ارائه شده است.

$$\begin{cases} H_0: \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \bar{R}_3 = \bar{R}_4 \\ H_1: \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1, 2, \dots, 4 \end{cases}$$

H_0 : اولویت نهادها در شروع اصلاحات یکسان بوده است.
 H_1 : اولویت نهادها در شروع اصلاحات یکسان نبوده است.

جدول 3- نتایج آزمون فریدمن

تعداد مشاهده	مقدار سطح معناداری	درجه آزادی	کای دو
50	0/036	3	8/556

* منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به کای دو محاسبه شده با 95% اطمینان نهادهای شروع کننده اصلاحات دارای اولویت یکسان نمی باشند. از آن جا که این تفاوت در آزمون فریدمن لزوماً به معنی تفاوت همه نهادها با همدیگر نیست، برای رتبه بندی نهایی از آزمون ویلکاکسون استفاده گردید. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون، به صورت زیر است:

H_0 : اولویت نهادهای i و j در شروع اصلاحات یکسان است.

H_1 : اولویت نهادهای i و j در شروع اصلاحات یکسان نیست.

نتایج آزمون ویلکاکسون در جدول 4 حاکی از آن است، که وزارت دارایی، سازمان حسابرسی و مجلس بیشترین اولویت را دارند و این سه نهاد از نظر تاثیرگذاری تفاوت معناداری با هم ندارند. تنها دیوان محاسبات اولویت معنادار و کمتری نسبت به نهادهای دیگر دارد.

جدول 4- نتایج آزمون ویلکاکسون

متغیرها	آماره Z	سطح معناداری
مجلس - وزارت دارایی	-1/333	0/182
مجلس - دیوان محاسبات	-0/072	0/284
مجلس - سازمان حسابرسی	-0/254	0/800
وزارت دارایی - دیوان محاسبات	-3/365	0/001
وزارت دارایی - سازمان حسابرسی	-0/924	0/355
دیوان محاسبات - سازمان حسابرسی	-1/859	0/063

* منبع: یافته های پژوهشگر

در انتها برای آزمون معنادار بودن میانگین پاسخ ها و تعیین نهاد موثر در شروع اصلاحات از آزمون پارامتری t استفاده شده است.

H_0 : میزان تاثیر نهاد i بیشتر از حد متوسط نیست (میانگین کمتر یا برابر 4/5 است).

H_1 : میزان تاثیر نهاد i بیشتر از حد متوسط است، (میانگین بیشتر از مقدار 4/5 است).

با استفاده از آماره t و مقایسه آن با توزیع t سطح معناداری آزمون بدست آمد و نتایج (جدول 5) نشان می دهد که با توجه به سطح معنا داری با 95 درصد اطمینان فرض H_0 رد می شود. بنابراین تنها وزارت دارایی بر شروع حسابداری تاثیر با اهمیتی دارد.

جدول 5- نتایج آزمون t

عوامل	میانگین	مقدار t
مجلس	5/3	0/8
وزارت دارایی	5/8	0/2
دیوان محاسبات	4/7	-0/8
سازمان حسابرسی	5/4	0/9

* منبع: یافته های پژوهشگر

آزمون فرضیه های دوم تا ششم: روش بررسی هر شش فرضیه مانند یکدیگر می باشد، بدین ترتیب که جهت آزمون فرضیه ها و اولویت بندی متغیرهای با اهمیت، ابتدا اولویت آن ها از دیدگاه پاسخ - گوینان نمونه مورد بررسی قرار گرفت، سپس جهت بررسی این که این تفاوت ناشی از خطای نمونه گیری است و یا این تفاوت را می توان به کل جامعه آماری تعمیم داد و بررسی این فرضیه که تفاوت معناداری بین میزان تاثیرگذاری هر یک از این متغیرها وجود دارد، از آزمون نا پارامتری فریدمن استفاده شد. در تمام موارد

نتایج آزمون نشان داد که با 95% اطمینان اولویت متغیرها متفاوت است. سپس، برای رتبه‌بندی نهایی از آزمون ویلکاکسون (مقایسه دو به‌دوی متغیرها) استفاده گردید. در انتها برای آزمون معنادار بودن میانگین پاسخ‌ها از آزمون پارامتری t استفاده شده است. در این آزمون در صورتی که میانگین پاسخ بیش از حد متوسط (فرض H1) باشد، آن متغیر با 95 درصد اطمینان به‌عنوان متغیر موثر در نظر گرفته می‌شود که جهت اختصار تنها نتایج آزمون‌ها در جدول 6 ارائه شده است.

جدول 6- نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیات پژوهش	آزمون فریدمن	نتایج آزمون ویلکاکسون	نتایج آزمون t
فرضیه اول: وزارت دارایی بیشترین تأثیر را در شروع اصلاحات بر عهده دارد.	با 95درصد اطمینان اولویت چهار نهاد در شروع اصلاحات متفاوت است.	وزارت دارایی، سازمان حسابرسی و مجلس بیشترین اولویت را معناداری با هم ندارند. تنها دیوان محاسبات اولویت معنادار و کمتری نسبت به بقیه دارد.	با 95درصد اطمینان تنها وزارت دارایی تأثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات دارد.
فرضیه دوم: الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را دارا می‌باشد.	با 95درصد اطمینان اولویت چهارمحرک در شروع اصلاحات یکسان نیست.	با 95 درصد اطمینان الزامات جوامع بین المللی-بحران‌های مالی و الزامات جوامع بین المللی - دکترین غالب با هم تفاوت معناداری ندارند و بیشترین اولویت مربوط به الزامات قانونی است.	با 95درصد اطمینان تنها الزام به عملیاتی شدن بودجه در قانون توسعه چهارم و سایر قوانین پیرامون عملیاتی شدن بودجه دارای تأثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات هستند.
فرضیه سوم: کمیته تدوین استانداردهای حسابداران دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را بر عهده دارد.	با 95درصد اطمینان اولویت نقش مشورتی گروه‌های مختلف در مسیر اصلاحات حسابداري یکسان نیست.	کمیته تدوین استانداردهای حسابداري دولتي سازمان حسابرسي بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد، و در مرتبه دوم اساتید حسابداري و تالیفات آنها قرار دارند.	با 95درصد اطمینان نقش مشورتی کمیته تدوین استانداردهای حسابداري دولتي، اساتید حسابداري و تالیفات آنها و حسابداران و انجمن‌های حرفه‌ای تأثیر با اهمیتی دارند.
فرضیه چهارم: استراتژی مطلوب اصلاحات دستوری و مشارکتی به‌طور توأم، فازی و بخشی می‌باشد.	با 95درصد اطمینان اولویت استراتژی‌ها یکسان نیست.	استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، فازی و بخشی اولویت بیشتری دارند.	با 95درصد اطمینان تر از اصلاحات یکباره می‌باشد.
فرضیه پنجم: رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم مطلوبیت بیشتری دارند.	با 95درصد اطمینان اولویت رویکردهای اصلاحات یکسان نیست.	رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم با هم اولویت بیشتری دارند.	با 95درصد اطمینان رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم دارای احتمال بیشتری می‌باشند.
فرضیه ششم: محیط	با 95درصد	بیشترین اولویت مربوط	با 95درصد اطمینان

سیاسی بیشترین تأثیر را در فرایند اصلاحات حسابداری دولتی دارا می‌باشد.	اطمینان اولویت متغیرهای محیطی بر فرآیند اصلاحات یکسان نیست.	به محیط سیاسی، محیط حرفه‌ای و ذینفعان بوده و کمترین اولویت مربوط به محیط جغرافیایی است.	حاکمیت دولتهای متعهد به پاسخگویی به مردم و ارتقای رابطه نظارتی مجلس و دولت دارای تأثیر با اهمیتی می‌باشند.
--	--	---	---

(ادامه جدول 6)

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج تحلیل عاملی: تحلیل عاملی سوالات مرتبط با شروع اصلاحات در پرسشنامه نشان داد که هر چهار عامل با اهمیت می‌باشند؛ ولیکن در رابطه با سوالات مرتبط با فرایند اصلاحات تحلیل عاملی نشان داد که عوامل، محیط فرهنگی و محیط جغرافیایی از نظر تأثیر گذاری بر اصلاحات عامل‌های مهمی نیستند و پنج عامل زیر 71 درصد تغییرات را پوشش می‌دهند که رقم قابل قبولی است. عامل‌ها به‌ترتیب اهمیت عبارتند از: محیط سازمانی با 18٪، محیط اقتصادی با 15٪، سیستم قانونی و حقوقی با 14٪، سطح توسعه یافتگی حرفه حسابداری در کشور با 14٪، محیط سیاسی با 9٪.

10- یافته‌های تحقیق

همان‌گونه که در جدول 6 مشاهده می‌شود تمامی فرضیات تحقیق با استفاده از آزمون‌های آماری تایید شد. بنابر این یافته‌های حاصل از تحقیق را می‌توان به شرح خلاصه زیر بیان نمود:

- 1 وزارت دارایی نسبت به سایر نهادها بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات دارد.
- 2 +لزومات قانونی شامل الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین دارای بیشترین اهمیت بوده و به عنوان اصلی‌ترین محرک اصلاحات مطرح می‌باشد. جدول 7 چهار محرک اصلی اصلاحات را به ترتیب اهمیت و به همراه زیر مجموعه‌هایشان نشان می‌دهد.

جدول 7- مهم‌ترین محرك‌ها و دلایل شروع و پذیرش اصلاحات

به ترتیب اهمیت از راست به چپ			
بحران‌های مالی	الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	دکترین غالب	الزامات قانونی
عملکرد نامطلوب سازمان‌های دولتی	دستورالعمل تهیه گزارشات آماری (GFSM) در سال 2002	گرایش مجلس به نظارت بیشتر بر عملکرد دولت	الزام به عملیاتی شدن بودجه در قانون توسعه چهارم
کسری‌های مداوم بودجه	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی منتشره توسط GASB	گرایش صاحب نظران حسابداری دولتی به حسابداری تعهدی	قوانین وضع شده پیرامون عملیاتی شدن بودجه
فساد مالی در دستگاه‌های اجرایی	سازمان‌های اهدا کننده کمک‌های مالی بین‌المللی مانند بانک	گرایش دولت به افزایش پاسخگویی	الزام به محاسبه قیمت تمام شده خدمات در قانون جدید مدیریت خدمات کشوری
هدم‌نم‌نمودن یارانه‌های دولتی	تلاش جهت بهبود وجهه بین‌المللی و کسب رتبه بالاتر	گرایش دولت به بهبود عملکرد مدیران دولتی	الزام به نظارت عملیاتی در قانون برنامه و بودجه
بحران مالی در سطح جهان	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)	گرایش دولت به اقتصاد غیر وابسته به نفت	الزام به پاسخگویی مالی در قانون اساسی

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

3 نقش مشورتی دانشگاهیان و اعضای حرفه با اهمیت بوده و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد. در جدول 8 هشت نهاد و گروه مشاور اصلاحات به‌ترتیب اولویت نشان داده شده‌اند.

جدول 8- اولویت بندی مشاوران علمی اصلاحات

اولویت	مشاوران	میانگین رتبه
1	کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی	6/51
2	اساتید حسابداری و تالیفات آن‌ها	4/80
3	انجمن حسابداران رسمی	4/79
4	حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای	4/64
5	انجمن حسابداران خیره	4/56
6	انجمن ذیحسابان دولتی	4/34
7	اساتید مدیریت و تالیفات آن‌ها	3/31
8	اساتید اقتصاد و تالیفات آن‌ها	3/05

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

4 + استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، فازی و بخشی مطلوب ترین استراتژی جهت اصلاحات حسابداری دولتی است.

5 رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم با هم به عنوان مطلوبترین رویکرد اصلاحی در ایران مطرح می‌باشند.

محیط سیاسی و سه عامل مهم تر آن که شامل حاکمیت دولت های

پاسخگو، تقویت رسانه‌های خبری جهت پیگیری مستمر رخدادهای مالی و تقویت رابطه نظارتی میان مجلس و دولت می‌باشد، مهم‌ترین عوامل موثر بر اجرای اصلاحات می‌باشند. جدول 9 پنج عامل محیطی اصلی موثر بر فرایند اصلاحات و ذینفعان را به ترتیب اهمیت و به همراه زیر مجموعه هایشان نشان می‌دهد.

جدول 9 - مهم‌ترین شاخص‌های محیطی موثر بر فرایند اصلاحات

به ترتیب اهمیت از راست به چپ					
محیط سیاسی	حاکمیت دولتهای مردمی و متعهد به پاسخگویی به مردم	تقویت رسانه‌ها و پیگیری رخدادهای مالی و سیاسی	رابطه مجلس و دولت	تعدد احزاب سیاسی و توزیع قدرت میان آنها	افزایش شعور سیاسی افراد جامعه و آگاهی از حقوق سیاسی
محیط حرفه حسابداری	تدوین استانداردهای ملی حسابداری دولتی مبتنی بر پاسخگویی	ارتقای جایگاه و نقش حسابداران تحصیل کرده در دولت	وضعیت قانونی و حقوقی حسابداری و حسابرسی دولتی	تشکیل انجمن‌های حرفه‌ای حسابداران دولتی	افزودن واحدهای حسابداری دولتی و آموزش مفاهیم نظری حسابداری
ذینفعان	کمیسیون بودجه و محاسبات مجلس	دیوان محاسبات	سازمان حسابرسی	سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی	تحلیل گران مالی
محیط سازمانی	فرهنگ سازمانی مقاوم در برابر تغییر	عدم گرایش مدیران دولتی به مفاهیم تعهدی	عدم آشنایی کارکنان با مفاهیم تعهدی	بودجه‌ریزی برنامه‌ای موجود بر مبنای نقدی	افزایش سطح مکانیزاسیون و تکنولوژی اطلاعات
محیط قانونی و حقوقی	افزایش آگاهی شهروندان و امکان دعاوی حقوقی	الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین توسعه	نظارت‌های قانونی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی	قانون محاسبات عمومی	قوانین مرتبط با پاسخگویی در قانون اساسی
محیط اقتصادی	انطباق مالی دولت	خصوصی سازی	کسری‌های بودجه	باز بودن اقتصاد	توسعه بازار سرمایه

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

11- آرایه مدل اقتضایی جهت عوامل موثر بر اصلاحات حسابداری دولتی ایران

پس از تایید فرضیه‌های فوق و تحلیل آماری پاسخ‌های حاصل از پیمایش عناصر مدل اقتضایی اصلاحات حسابداری دولتی ایران تعیین و با الهام از چیدمان مدل اقتضایی لودرکنار هم قرار گرفت. با توجه به نتایج تحلیل عاملی محیط جغرافیایی و فرهنگی وارد مدل نشده است.

12- بحث و نتیجه‌گیری

نگاه اجمالی به مبانی نظری آرایه شده، نشان دهنده این واقعیت است، که سازمان‌ها و هیئت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری دولتی در سطح بین‌الملل، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی تاکید زیادی داشته‌اند. بررسی وضعیت فعلی حسابداری دولتی در ایران نیز نشان داد که علاوه بر الزامات جهانی در داخل کشور نیز به دلایل متعدد، به‌خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی، پذیرش حسابداری تعهدی یک ضرورت‌گریز ناپذیر است. با

توجه به یافته های تحقیق و شناسایی عناصر مدل اقتضایی در ایران، می‌توان چنین نتیجه گرفت که حسابداری دولتی ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه می‌باشد. دیاموند (2002 و 2003) معتقد است که اصلاحات حسابداری دولتی حاصل نیاز به اصلاحات گسترده تر در بخش عمومی و نظام بودجه ریزی است و طبق تحقیقات لودر (2001) وجود این محرک در کناره‌ها (بحران‌های مالی، الزامات جوامع بین‌الملل و دکترین غالب) می‌تواند مسئولین و دولتمردان را ترغیب به پذیرش اصلاحات در نظام حسابداری دولتی نماید. بنابراین بر طبق نتایج این تحقیق که نشان داد مهم‌ترین نهاد در این فرایند اصلاحی، وزارت امور اقتصادی و دارایی است، می‌توان ادعا نمود که این وزارتخانه تحت تاثیر محرک قدرتمندی مانند الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه، که خود حاصل نیاز به اصلاحات گسترده مدیریتی در ایران است، تصمیم گیرنده اصلی اصلاحات حسابداری دولتی در ایران می‌باشد. تاسیس کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی در مرداد 1388 با ابلاغ وزارت امور اقتصادی و دارایی تاییدی بر این یافته تحقیقاتی است. لذا بر مسئولین این وزارتخانه است که با توجه به ظرفیت‌های قانونی، علمی و تجربی خود وظیفه تهیه چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی و نقشه عملیاتی اصلاحات و نهایتاً راهبردی آن را بر عهده بگیرد.

طبق تئوری مدل اقتضایی بانیان سیاسی اصلاحات تحت تاثیر مشاوران دانشگاهی و حرفه‌ای قرار دارند. در این تحقیق نیز نقش مهم مشاوران اصلاحات به خصوص کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و انجمن‌ها و حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای و دانشگاهی تایید گردید.

یافته‌های این تحقیق در پیش‌بینی روند آتی اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفت، که تاییدی بر قدرت پیش‌بینی کنندگی مدل لودر می‌باشد. در این تحقیق پیش‌بینی گردید رویکرد اصلاحات حسابداری دولتی ایران به سمت حسابداری تعهدی با رویکرد پاسخگو و مدیریت محور به طور توأم می‌باشد، از اینرو ضروری است، استفاده از عوامل نرم (فرهنگ سازمانی و مهارت‌ها و قابلیت‌های کارکنان) و سخت (ساختار سازمانی، ابزار و روش‌ها) در کنار هم مد نظر سیاست‌گذاران اصلاحات قرار گیرد. همچنین در این تحقیق استراتژی‌های ترکیبی دستوری و مشارکتی، فازی و بخشی به عنوان مناسب‌ترین استراتژی‌ها جهت اصلاحات حسابداری دولتی شناسایی شدند. از آنجا که پاسخ دهندگان عمدتاً در سطح مدیریت ارشد کشور می‌باشند، پاسخ‌های آنان می‌تواند نشانه نارضایتی آن‌ها از استراتژی‌های دستوری در دولت باشد، لذا موفقیت در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیز منوط به تغییر این رویه می‌باشد. در تایید نتایج این تحقیق مبنی بر مطلوبیت استراتژی فازی در اصلاحات می‌توان به نتایج تحقیق دیاموند (2002) اشاره نمود که انتقال فازی را به انتقال یک‌باره و ناگهانی ارجح می‌داند. در نهایت با توجه به یافته‌های تحقیق به ترتیب محیط سیاسی،

سازمانی، حرفه ای، قانونی و اقتصادی و گروه ذینفعان نقش با اهمیتی در اجرای اصلاحات حسابداری دولتی ایران ایفا خواهند نمود. همان طور که تحقیقات لودر (2001) نیز نشان می‌دهد، بافت سیاسی و اجتماعی نقش مهمی در تصمیم‌گیری، زمان‌بندی، جهت‌گیری و محتوای اصلاحات حسابداری دولتی در کشورهای تحت مطالعه داشته است. اودا (2010: 65) نیز بیان می‌کند که فرایند اصلاحات و نوآوری نتیجه مشارکت مجموعه‌ای از عوامل بافتی (مانند فرهنگ)، عوامل رفتاری (مانند تمایل به تغییر)، عوامل محتوایی (مانند چالش‌های خاص حسابداری) و عوامل ظرفیتی (مانند فن‌آوری اطلاعات) می‌باشد، و یک تحول خیلی بزرگ فنی، فرهنگی و سازمانی محسوب می‌گردد که پذیرش موفقیت‌آمیز آن نیازمند آرایه یک طرح و نقشه روشن از آن همان ابتدا می‌باشد.

نهایتاً می‌توان ادعا نمود نتایج این تحقیق که شامل شناسایی تمامی عوامل موثر بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی ایران و نمایش آن‌ها در قالب یک مدل اقتضایی (شامل محرک‌ها، نهادهای متولی، مشاوران، عوامل بافتی، استراتژی‌های مطلوب و رویکرد احتمالی اتخاذ شده) در دو بخش شروع اصلاحات (وضعیت فعلی) و اجرای آن (وضعیت احتمالی آتی) است، برای اولین بار یک نمای کلی از وضعیت فعلی اصلاحات حسابداری دولتی ایران و روند آتی آن در اختیار مسئولین امر قرار خواهد داد و با استفاده از روش تحقیق علمی و استخراج نظر خبرگان و سیاست‌گذاران این حوزه و کاربرد مدل بین‌المللی پروفیسور لودر، که تقریباً در اکثر کشورهای جهان آزمون شده است (جورج 2003)، خواهد توانست تصویری روشن از حسابداری دولتی ایران به ادبیات تطبیقی بین‌المللی حسابداری دولتی آرایه نماید.

منابع

- باباجانی، جعفر، آرزو مددی، (1388)، "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه های دولتی ایران"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره 16، شماره 56.
- باباجانی، جعفر، (1386)، "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن جهت استفاده در بخش عمومی ایران"، پیک نور، سال پنجم، شماره چهارم، 27-3.
- باباجانی، جعفر، (1378)، "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران"، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- توکلی محمدی، محمد، (1384)، "ارائه مدل اقتضایی برای عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری در ایران"، پایان نامه دکتری، دانشگاه تربیت مدرس.
- دلیار، جواد، (1385)، "بررسی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بر مسئولیت پاسخگویی دستگاه های اجرایی دولت در ایران" (مبتنی بر GASB=34)، پایان نامه دکتری، دانشگاه آزاد اسلامی.
- مهدوی، غلامحسین، (1379)، "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران"، حسابرس، شماره 7.
- مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی: اهداف گزارشگری مالی (پیش نویس)، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی ایران، 1388.

Chan, J.L., Jones, R.H., Luder, K.G., (1996), "Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions", Research in Governmental and Nonprofit Accounting, JAI Press Inc, Vol. 9, 1-19.

Champoux, M., (2006), "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions", Harvard Law School: Federal Budget Policy Seminar, Briefing Paper No. 27.

Christianes. Johan & Brecht reyniers, (July 2009), "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study", Ghent University, Belgium, Working Paper.

Diamond j., (2003), "Performance Budgeting: Managing the Reform Process", IMF Working Paper: WP/03/33.

Diamond j., (2002), "Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?", IMF Working Paper: wp/02/240.

Godfrey, A. D., Devlin, P. J., Merrouche, M. C. (2001), "A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations", International Comparative Issues in Government Accounting, Aad Bac (Ed.), Kluwer Academic Publishers, 279-296.

Jaruga, A., Nowak, W. A. (1996), "Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations, Research in Governmental and Nonprofit Accounting", JAI Press Inc., Vol. 9, 21-31.

Jones, R. H. and Pendlebury, M., (2000), "Public Sector Accounting", 5th Edition. Pitman.

Jorge S., (2003), "Local Government Accounting In Portugal in Comparative-International Perspective", The Portuguese Foundation for Science and Technology, July.

Luder, K., (2001), "Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade – Achievements and Problems", Working-Paper Presented at the VIIIth CIGAR Conference, Valencia, June.

Luder, K., (1989), "Comparative Government Accounting Study – Interim Summary Report",

Speyerer Forschungsberichte, No. 76, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung, Speyer.

Ouda, Hassan A. G., (2010), "A Prescriptive Model of the Transition to Accrual Accounting in Central Government", International Journal of Governmental Financial Management, Volume X, Number 1.

Pallot, J. (1995), "Contextual Variables Underlying Innovation in National Budgeting, Accounting and Auditing: the Case of New Zealand", Working-Paper Presented at the Vth CIGAR Conference, Paris, May .