

## مطالعه نقش آمارهای مالی دولت (GFS) در ایران، در بهبود شفافیت، پاسخگویی و محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

دکتر اسفندیار ملکیان (استادیار دانشگاه مازندران)  
دکتر علی اکبر عزیزپور (استادیار دانشگاه مازندران)  
عباسعلی دریایی (کارشناس ارشد حسابداری)

### چکیده

با استقرار نظام حسابداری دولتی مناسب و کارآمد می‌توان اطلاعات صحیح، قابل اعتماد و شفاف را جهت تصمیم‌گیری‌های منطقی برای برنامه‌ریزی‌های آینده اعمال نمود و مدیریت سازمان‌های دولتی را در جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی یاری نمود. در این تحقیق، گردآوری اطلاعات توسط ارسال پرسش‌نامه به جامعه آماری تحقیق، شامل ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی، حسابداران دولتی، حسابرسان دیوان محاسبات و کارشناسان مالی دستگاه‌های اجرایی که در محدوده جغرافیایی استان مازندران فعالیت می‌کنند، به منظور آزمون فرضیات، انجام شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد اجرای نظام حسابداری دولتی جدید در سطح اطمینان ۹۵٪ منجر به شفافیت اطلاعات، پاسخگویی و حسابداری مدیران و بهبود محاسبه بهای تمام شده گردیده است.

**واژگان کلیدی:** (GFS)، شفافیت اطلاعات، پاسخگویی، بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های

سرمایه‌ای

### مقدمه

با توجه به کافی نبودن شفافیت اطلاعات، فقدان پاسخگویی مناسب و عدم امکان محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، در سال ۱۳۸۱، وزارت امور اقتصادی و دارایی جهت رفع مشکلات مذکور، دستورالعمل جدیدی را تحت عنوان نظام آمارهای مالی دولت<sup>۱</sup> که از طرف صندوق بین‌المللی پول در سال ۱۳۸۱ به کشور‌های عضو این صندوق توصیه شده بود، به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ نمود. هم‌اکنون پس از حدود هشت سال از اجرای دستورالعمل مذکور، مقایسه‌ای بین نظام حسابداری دولتی قدیم و جدید از لحاظ شفافیت اطلاعات، پاسخگویی مناسب و بهبود امکان محاسبه بهای تمام شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انجام می‌گیرد. تا بررسی شود که آیا تغییرات نظام حسابداری دولتی در سال ۱۳۸۱، بر شفافیت، پاسخگویی و بهبود چگونگی محاسبه بهای تمام شده‌ی پروژه‌های سرمایه‌ای موثر بوده است یا خیر؟

این تحقیق، در پی بررسی تطبیقی نظام حسابداری دولتی قدیم و جدید با تاکید بر حساب‌های مستقل پروژه‌های سرمایه‌ای (که در نظام جدید، وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای نامیده می‌شود) می‌باشد. با این امید که بتوانیم ارزیابی‌های منصفانه‌ای از نظام حسابداری کشور به عمل آورده و نقاط قوت و ضعف آن را مشخص کرده و در نهایت با توجه به

<sup>1</sup> Governmental Financial Static (GFS)

بررسی تطبیقی به عمل آمده در حوزه دو نظام حسابداری مذکور، پیشنهاداتی در جهت تقویت نظام فعلی و کارایی هرچه بیشتر آن ارائه نمائیم.

### اهمیت موضوع و اهداف تحقیق

تجربه های اخیر به ویژه تجربیاتی که طی بحران های مالی جهانی به دست آمده اند، اهمیت کشف زود هنگام منشای آسیب پذیری و اتخاذ به موقع اقدامات اصلاحی را نشان می دهد. در این حوزه، کانون توجه صندوق بین المللی پول بر افزایش دسترسی به اطلاعات کلیدی متمرکز شده است. برای نیل به این هدف، سازمان مذکور دست به اقداماتی زده است، از جمله آنها، تهیه دستورالعمل هایی است که به توصیف نحوه ی جمع آوری آمارهای مالی و اقتصادی می پردازد [۱]. هدف اصلی از ارائه دستورالعمل GFS، تهیه چارچوب جامع مفهومی و حسابداری مناسب برای تحلیل و ارزیابی سیاست مالی، به خصوص عملکرد کل بخش دولت<sup>۲</sup> و در سطحی وسیع تر بخش عمومی هر کشور است [۱].

دارایی های متعلق به گروه حساب دارایی های سرمایه ای مبالغ بالایی از بودجه سالانه کشور را شامل می شود. بدیهی است، تبیین جایگاه آنها در نظام حسابداری گروه حساب تملک دارایی های سرمایه ای موضوعی بحث بر انگیز در محافل علمی باشد. گرچه در بیست سال اخیر تلاش های زیادی در خصوص تبیین جایگاه دارایی های سرمایه ای دولت انجام شده است، اما هنوز سؤالاتی وجود دارد که لاینحل باقی مانده است. به نظر می رسد فقدان چارچوب مفهومی مناسب و تلاشی درخور، جهت حل مشکلات مذکور، دلیل اصلی این امر باشد [۱۵].

بدیهی است، شفافیت عملکرد دولت تابعی از متغیر های مختلف می باشد، یکی از مهمترین این متغیرها، پاسخ خواهی شهروندان از مسئولین ذیربط می باشد که این امر در نهاد های نظارتی و مردمی همچون مجلس شورای اسلامی و به تبع آن دیوان محاسبات تبلور یافته است. بکار گیری مبنای حسابداری مناسب، پیروی از اصول و قواعد پیشنهادی سازمان های بین المللی و طراحی نظامی که بهای خدمات و کالاهای ارائه شده توسط دولت را محاسبه نماید، از جمله ضرورت هایی است که باید توسط قانون گذاران مالی مدنظر قرار گیرد. موضوعی که امروزه صاحب نظران عرصه حسابداری دولتی در ایران در مقالات خود به آن اشاره می کنند، فقدان چارچوب نظری مناسب جهت حسابداری دولتی در ایران است. مسائل و مشکلات بعدی از جمله نبود نظامی که بهای تمام شده خدمات و کالاهای دولتی را به طور مناسب محاسبه نماید، احساس می شود. همچنین نبود اطلاعات شفاف از عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه های اجرایی، بخشی از تبعات فقدان چارچوب مذکور می باشد.

یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسئولیت پاسخگویی گزارش های مالی است. دولت از طریق تنظیم و انتشار گزارش های مالی مسئولیت پاسخگویی خود را ایفا و شهروندان و نمایندگان قانونی آنها نیز از طریق همین گزارش ها، مسئولیت پاسخگویی دولت را مورد ارزیابی و داوری قرار می دهند. در سال های اخیر تلاش های فراوانی برای طراحی و اجرای نظام های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عمل آمده تا گزارش های مالی قابل استخراج از آنها بتوانند، علاوه بر ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، شرائط لازم را برای ادای قسمتی از مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم نمایند [۳].

هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) معتقد است که حقوق بین دوره ای، یکی از اجزای مهم مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی بوده و از مبانی آن محسوب می گردد. بنابراین، این امر در تدوین هدف های حسابداری

<sup>2</sup> General Government Sector

و گزارشگری مالی دولتی باید مورد توجه خاص قرار گیرد [۱۳]. سؤالاتی همچون، آیا منابع مالی که برای تامین مخارج مربوط به تملک دارایی های سرمایه ای و اجرای طرح ها و پروژه های سرمایه ای تحصیل شده است، برای تملک و ایجاد همان دارایی ها مصرف گردیده است؟ معیار بودجه مربوط به دارایی های سرمایه ای در سال های آتی چیست؟ هنگام کنارگذاری یا واگذاری دارایی های سرمایه ای مبنای ریالی آن چه خواهد بود؟ و ... بیانگر اهمیت بیش از پیش نگهداری حساب های ریالی دارایی های سرمایه ای در یک گروه حساب مشخص می باشد.

با توجه به مطالب فوق، گردآوری آمار برای دولت به خصوص به دلیل نقش خاصی که در تحلیل های پولی و اقتصادی ایفا می کند، با اهمیت است. این مسئله عمدتاً از طریق دولتی است که در فشار های تورمی، یا ضد تورمی، سیاست های بودجه ای اعمال می نماید. به طور کلی در سطح دولت مرکزی، بدنه تصمیم گیری می تواند سیاست هایی را در سطح اهداف اقتصاد ملی به انجام برساند [۱].

تغییرات مذکور می تواند آغازی بر تغییر مبنای حسابداری مورد عمل دستگاه های اجرایی کشورمان از نقدی تعدیل شده به تعهدی تعدیل شده در آینده باشد. لذا، حمایت مسئولان از چنین تغییراتی و سایر الزامات سازمان های بین المللی در راستای شفاف سازی گزارشات مالی دولتی، می تواند منجر به برآورد قریب به واقعیت بودجه سالانه کشور گردد.

بودجه کل کشور به عنوان برنامه مالی دولت بازتاب سیاست های اقتصادی و مالی دولت است که نظام حسابداری دولتی اجرای آن را کنترل و ارزیابی کرده و نتایج بدست آمده را گزارش می کند. دستیابی به هدف های بودجه بیش از هر چیز به نحوه ی اجرای آن بستگی دارد، زیرا هر اندازه که بودجه کشور به روش علمی، واقع بینانه و با اتکا به آمار و اطلاعات دقیق تهیه شده باشد. چنانچه به خوبی اجرا نشده باشد نتایج مورد انتظار بدست نخواهد آمد [۸]. در هر حال وجود اطلاعات قابل اتکا و واقعی امری لازم در جهت بودجه ریزی مناسب و واقع نگر می باشد و این مسئله در مورد گروه حساب تملک دارایی های سرمایه ای که همه ساله بخش اعظمی از بودجه کل کشور را به خود اختصاص می دهد از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

زمانیکه استاندارد شماره ۴ هیئت اصول حسابداری منتشر شد، دوران اصول و مفروضات به سر آمده بود و هدف ها و استانداردها مطرح شده بودند. این استاندارد در اکتبر ۱۹۷۰، دقیقاً شش ماه پیش از تشکیل کمیته های ویت و تروبلاد منتشر شد [۲۱]. گزارش تروبلاد نخستین گزارشی بود که به صورتی مفصل درباره هدف های استفاده کنندگان از صورت های مالی بحث کرد. در آن گزارش، ارائه اطلاعاتی راجع به اثربخشی و کارایی سازمان های دولتی و غیر انتفاعی جزء یکی از اهداف صورت های مالی آمده بود.

## ادبیات تحقیق

گرچه در زمینه موضوع طرح تحقیق حاضر، مطالعاتی بصورت مستقیم که به طرح مربوط باشد انجام نگرفته است لیکن در این تحقیق می توان از نظرات محققین و صاحب نظران و نهاد های حرفه ای و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری که برخی در ذیل اشاره می شود، در رابطه با فرضیات و ادبیات تحقیق بهره جست.

## الف) تحقیقات خارجی

یوجی ایجری<sup>۳</sup> (۱۹۸۲) در مقاله ای تحت عنوان "چارچوب مفهومی حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی" که در همایش چارچوب مفهومی در سال ۱۹۸۲ در دانشگاه هاروارد برگزار شد، برای اولین بار چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی را ارائه نمود. پس از آن تعدادی از متفکران حسابداری نظیر روبرتسون و اسکاینر (۱۹۸۵) و ویلیام (۱۹۸۷) اعلام نمودند که در حسابداری بخش عمومی و حتی در حسابداری واحدهای انتفاعی بخش عمومی استفاده از چارچوب مفهومی، مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی بر چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم گیری برتری دارد [۲]. در بسیاری از کشورها برای دستیابی به پاسخگویی مالی، نهادها و رویه‌هایی ایجاد شده‌اند. دو نهادی که در این زمینه بیشترین اهمیت را دارند، حسابرسی مستقل و قوه مقننه هستند. تجربه نشان داده است که این دو نهاد حتی نتوانستند وظائف مصوب خود را انجام دهند، چه رسد به انتظارات و توقعات عامه مردم، محدودیت‌هایی از این قبیل عدم توازن تغییر سیاست‌های دولت، مخارج خارج از شمول، نبود فرصت کافی برای بحث درباره سیاست‌های اقتصادی کلان و فقدان تخصص در این زمینه‌ها موجب ایجاد محدودیت در اجرای وظائف قوه مقننه شده است.

GASB (پاراگراف ۵۶، ۱۹۹۳) در بیانیه شماره ۱، مفاهیم نظری خود "اهداف گزارشگری مالی" بیان می‌کند که پاسخگویی<sup>۴</sup> پایه و اساس گزارشگری مالی است. پاسخگویی دولت را ملزم می‌کند به شهروندان دلیل نحوه ی افزایش منابع عمومی و اهدافی که در جهت آن مصرف شده است، پاسخ دهند. بر اساس GASB پاسخگویی دولت بر این مبنا استوار است که شهروندان حق دانستن<sup>۵</sup> دارند، این حق که به آسانی از حقایق افشا شده (که ممکن است منجر به مناظره عمومی به وسیله شهروندان و نمایندگان آنها شود) باخبر شوند. در جامعه ای که دموکراسی حاکم است، گزارشگری مالی، در انجام وظیفه دولت به منظور پاسخگویی به عموم نقش اساسی را بر عهده دارد [۱۳].

## ب) تحقیقات داخلی

مروری بر ادبیات طرح نشان داده است که در داخل ایران، تحقیقی در این رابطه انجام نشده است، لیکن تحقیقاتی که می‌توان در تقویت ادبیات و فرضیات بهره جست به شرح زیر می‌باشند:

باباجانی (۱۳۷۱)، در مقاله ای تحت عنوان "حسابداری دولتی در ایران، یک بررسی تطبیقی" نظام حسابداری قدیم را در قالب ۱۲ اصل بیان شده توسط GASB، مورد بررسی قرار می‌دهد، بررسی مذکور نشان می‌دهد که از ۱۲ اصل بیان شده تنها ۵ اصل با GASB مطابقت دارد [۴].

بولو، قاسم و علی اسماعیل زاده مقری (۱۳۸۳)، در مقاله ای تحت عنوان "نقش پاسخگویی، شفافیت و درستکاری در مبارزه با فساد" بیان می‌کند که فساد و شفافیت دو پدیده ای هستند که با یکدیگر رابطه معکوس دارند، یعنی شفافیت زیاد در هر جامعه ای به دامنه ی کمتری از فساد می‌انجامد زیرا رفتارهای خلاف و غیر قانونی در آینده کشف و تقبیح و متخلفین تنبیه و مجازات می‌شوند. واضح است که ضعف در تهیه، ارائه و استفاده از اطلاعات نقش اساسی را در توسعه و اشاعه فساد و سایر بحران‌های جهان ایفا می‌کند. شفافیت نیازمند آن است که، فعالیت‌های وابسته به دولت کاملاً باز و علنی باشد و تصمیمات دولت به اطلاع مردم برسد. در صورتیکه عملکرد مسئولان دولتی با دقت رسیدگی شود، احتمال اینکه برخی به نفع خود و برخی دیگر به نفع تعداد اندکی (گروهی) افراد شناخته شده کار کنند، از اعتماد

<sup>3</sup> Yuji Ijiri

<sup>4</sup> Accountability

<sup>5</sup> Right to know

عمومی سوء استفاده کنندو قانون را زیر پا بگذارند، زیاد خواهد بود. همچنین در صورتی که نظارتی بر کار مسئولان و مقامات دولتی نباشد، افراد سود جو به راحتی می توانند فعالیت های منفعت طلبانه خود را پنهان نگه دارند. انتشار هزینه های دولت، روش های حسابداری و حسابرسی درآمدها، قوانین و مقررات و گزارش مباحث قوه مقننه به شفافیت هرچه بیشتر عملکرد دولت کمک خواهد کرد [۶].

دستگیر، محسن و مصطفی صبوری (۱۳۸۴)، در تحقیقی تحت عنوان " بررسی موانع استقرار نظام آمار های دولتی (GFS) " با تشریح لزوم و دلایل اجرای نظام های آماری دولتی در کشور، به مطالب زیر اشاره نمودند، نظام آماری مالی دولتی، یک نظام هماهنگ بین المللی برای گزارش گری فعالیت های مالی و بودجه ای دولت است که توسط صندوق بین المللی پول برای کشورهای عضو از جمله جمهوری اسلامی ایران الزامی شده است. اعمال این نظام در حسابداری دولتی و بودجه ای باعث به وجود آمدن شاخص های تحلیلی مورد نیاز برای بررسی های اقتصاد کلان می شود. هم چنین شفافیت بودجه ای، پاسخ گویی بهتر و بهبود بررسی عملکرد مدیران از نتایج استقرار این نظام است. همچنین آنها به نتایج زیر دست یافتند:

۱. کمبود نیروی انسانی متخصص و کار آزموده در زمینه حسابداری دولتی مانع عمده ای در اجرای نظام GFS است.
۲. استفاده محدود از گزارش های مالی دولت در تصمیم گیری مدیران و سایر تصمیمات کلان اقتصادی انگیزه عمومی برای استقرار نظام های جدید از جمله GFS را کاهش می دهد.
۳. نظام GFS به دلیل مغایرت با قوانین مالی دولتی در برخی موارد نیازمند اصلاح و تطبیق است [۱۰].

### فرضیات تحقیق

با توجه به تئوری های موجود و تحقیق های انجام شده (پیشینه تحقیق) فرضیه هایی به شرح زیر تدوین گردیده است:

۱. نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در محتوی و انتشار اطلاعات مربوط به طرح تملک دارایی های سرمایه ای از شفافیت بیشتری برخوردار است.
۲. نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در پاسخگویی و حسابداری مدیران در ارتباط با طرح تملک دارایی های سرمایه ای مفیدتر است.
۳. نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم امکان محاسبه بهای تمام شده طرح های تملک دارایی های سرمایه ای را فراهم خواهد آورد.
۴. ثبت های حسابداری اعتبارات طرح تملک دارایی های سرمایه ای در سال ۱۳۸۱ در راستای شفاف سازی و پاسخگویی هرچه بیشتر گزارشات مالی نهادهای دولتی بوده است.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه در این تحقیق کلیه کارکنان مالی دستگاههای اجرایی در سطح استان مازندران می باشد. طبق آمار منتشره توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی تعداد پرسنل ذی حسابی استان حدوداً هفتاد نفر برآورد گردید. از

این رو با استفاده از فرمول ککران و لحاظ خطای ۱۰ درصد و برای دستیابی به حداکثر نمونه،  $p$  و  $q$  یکسان در نظر گرفته شدند. با توجه به جامعه آماری، تعداد نمونه، ۴۰ نفر محاسبه شد.<sup>۶</sup>

### روش تحقیق

تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی از نوع کاربردی است که با هدف بررسی تغییرات صورت گرفته در نظام مالی دستگاههای دولتی (با تاکید بر حساب مستقل پروژه های سرمایه ای) قبل و بعد از سال ۱۳۸۱ و تاثیر آن بر میزات شفافیت اطلاعات ارائه شده از سوی دستگاههای اجرایی در یک موقعیت واقعی صورت پذیرفته است. در این میان برای آزمون فرضیه چهارم از روش کتابخانه ای استفاده شده است.

به منظور اندازه گیری متغیرهای تحقیق از مقیاس پنج گزینه ای لیکرت استفاده شده است. در این تحقیق گویه ها به ترتیب اتفاقی در اختیار پاسخگو قرار داده شده و از وی خواسته شده است که میزان موافقت خود را با هر گویه بر مبنای یک طیف بیان کند. لذا به او طیفی پنج گزینه ای داده شده که هر گزینه از کلمات مشخصی تشکیل شده است. پس از جمع آوری پرسشنامه ها به منظور امکان تجزیه و تحلیل پاسخ ها به طیف مزبور به ترتیب کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم رتبه ای از ۱ تا ۵ داده شد.

### روش جمع آوری اطلاعات

با توجه به آنکه، این تحقیق، توصیفی پیمایشی و از شاخه میدانی می باشد، لذا به منظور انجام تحقیق، نمونه مناسبی از کارکنانی که در امور مالی ادارات کل استان مازندران مشغول به کار هستند و از هر دو نظام حسابداری (قدیم و جدید) مطلعند، انتخاب شده است. در ادامه به دو روش زیر داده ها جمع آوری گردید:

۱. اسنادی (کتابخانه ای)

۲. تنظیم پرسش نامه که شامل دو بخش می باشد:

مشخصات فردی (سن، جنس، سابقه کار، میزان تحصیلات، مسئولیت و ...)

سؤالاتی که شاخص های مورد نظر در تحقیق را ارزیابی می کند که به صورت پنج گزینه ای طراحی می شود. همچنین به منظور ارزیابی و حصول اطمینان منطقی از اعتبار و روایی پرسشنامه علاوه بر استفاده از نظرات اصلاحی صاحب نظران (به عنوان گروه کنترل خارج از جامعه آماری)، از پیش آزمون استفاده گردید. بنابراین پرسشنامه اولیه برای ۱۵ نفر از افراد جامعه آماری ارسال و بر مبنای پیشنهاد های این گروه، اصلاحات لازم بر پرسشنامه اعمال گردید.

### روش های آماری تحقیق

روش تحقیق از روش توصیفی پیمایشی و از شاخه میدانی می باشد. در نمونه گیری از روش طبقه بندی استفاده شده است، بدین صورت که ابتدا کارکنان را به چند دسته (ذی حساب، مسئول اعتبارات، حسابدار و غیره) تقسیم نموده و از بین آنها با استفاده از فرمول ککران، نمونه های لازم انتخاب گردید. سپس برای توصیف داده ها از جداول دو بعدی، محاسبه میانگین ها و انحراف معیار استفاده شده است. همچنین برای تحلیل داده ها از آزمون  $T$  جهت مقایسه میانگین ها در دو نظام حسابداری بهره گرفته شد و سرانجام با استفاده از آزمون  $F$  به تحلیل واریانس جهت مقایسه

$$n = \frac{N z^2 pq}{\epsilon^2 (N-1) + z^2 pq} = \frac{70 (1.96)^2 * 0.5 * 0.5}{(0.1)^2 (70-1) + (1.96)^2 * 0.5 * 0.5} \cong 40$$

گروهها پرداخته شد. آماره آزمون و فرض های آماری  $H_0$  و  $H_1$  در سطح معنی داری  $\alpha=5\%$  و میانگین  $(\mu_0=3)$  به شکل زیر است:

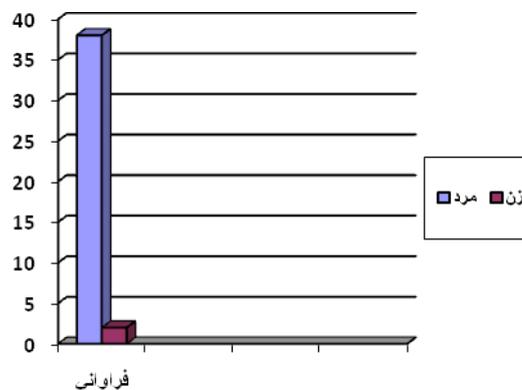
$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu < 3 \\ H_1: \mu \geq 3 \end{array} \right.$$

## یافته ها و نتایج تحقیق

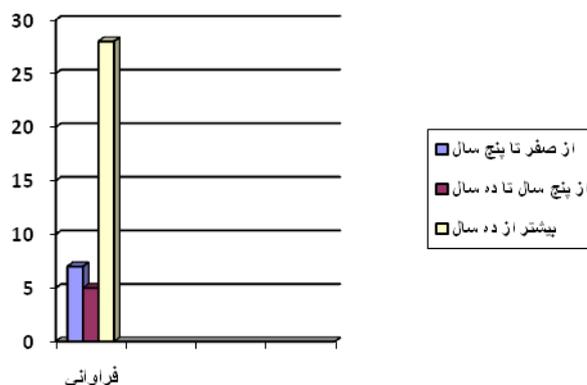
### الف) آمار توصیفی:

با بررسی ترکیب جنسی، تحصیلات، پست سازمانی و سابق کار پرسش شوندگان به نتایج زیر رسیده ایم: اکثر افراد نمونه مرد می باشند، که البته این امر ناشی از توزیع فراوانی بالای مردان در بخش مالی دستگاههای اجرایی می باشد و البته نتایج آماری بعدی نشان داده است تفاوتی بین پاسخ های ارائه شده توسط کارمندان مرد و زن وجود ندارد. از آنجا که موضوع تحقیق، در خصوص مقایسه نظام های مالی قبل و بعد از سال ۱۳۸۱ می باشد انتظار می رفت که افراد پاسخ دهنده از سابقه اجرایی بالایی نیز برخوردار باشند. از دیگر ویژگی های نمونه وجود افراد با تحصیلات بالاستکه یکی از ویژگی های مطلوب نمونه تحقیق می باشد. سایر موارد نیز از جداول و نگاره ها قابل استنباط است.

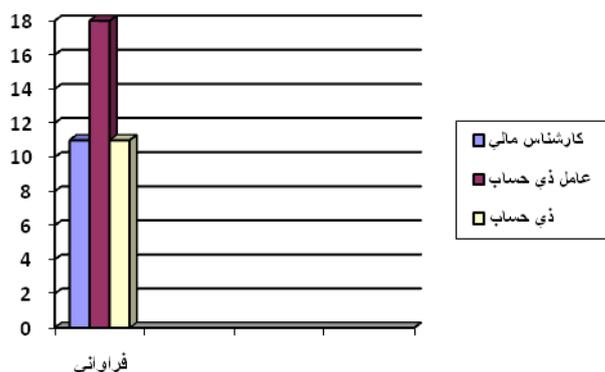
### توزیع فراوانی جنس پاسخ دهندگان (نگاره شماره یک)



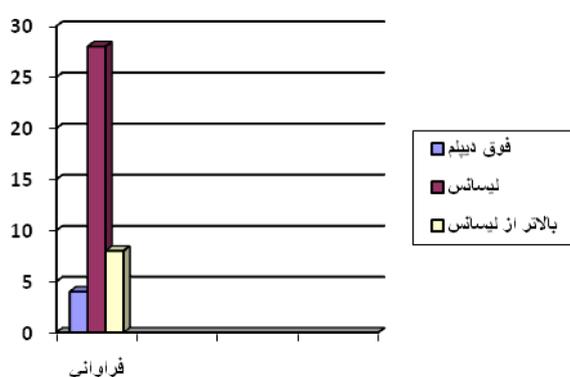
### توزیع فراوانی مدت سابقه کار پاسخ دهندگان (نگاره شماره دو)



### توزیع فراوانی پست سازمانی پاسخ دهندگان (نگاره شماره سه)



### توزیع فراوانی تحصیلات پاسخ دهندگان (نگاره شماره چهار)



### (ب) آمار استنباطی

چون داده ها پنج گزینه ای بوده و میانگین آنها برابر ۳ است، از آزمون میانگین جامعه با یک عدد مشخص استفاده کرده، سپس جهت بررسی کلی فرضیه های اول تا سوم از طیف لیکرت استفاده کرده، آزمون فوق را انجام دادیم. به این صورت که سوالات هر فرضیه را با هم جمع کرده و تقسیم بر تعداد سوالات کرده ایم و آزمون نیکویی برازش را برای تمام فرضیه ها انجام داده و نرمال بودن داده ها تایید شده است در نتیجه می توانیم از آزمون های پارامتری استفاده کنیم.

### آزمون فرضیه اول:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu < 3 \\ H_1: \mu \geq 3 \end{array} \right.$$

$H_{01}$ : نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در محتوی و انتشار اطلاعات مربوط به حساب مستقل پروژه های سرمایه ای از شفافیت بیشتری برخوردار نیست.

$H_{11}$ : نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در محتوی و انتشار اطلاعات مربوط به حساب مستقل پروژه های سرمایه ای از شفافیت بیشتری برخوردار است.

جدول شماره یک

نتیجه آزمون	P-value	t محاسباتی	انحراف معیار	میانگین	تعداد	سؤالات فرضیه اول
رد $H_0$	۰/۰۲۰	۲/۴۲	۱/۱۷	۳/۴۵	۴۰	۱
رد $H_0$	۰/۰۰۱	۳/۵۲	۰/۹۸	۳/۵۵	۴۰	۲
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۴/۷۶	۱/۲۲	۳/۹۲	۴۰	۳
رد $H_0$	۰/۰۰۹	۲/۷۵	۱/۳۱	۳/۵۷	۴۰	۴
رد $H_0$	۰/۰۰۳	۳/۲۳	۱/۲۷	۳/۶۵	۴۰	۵
رد $H_0$	۰/۰۱۱	۲/۶۷	۱/۲۴	۳/۵۲	۴۰	۶
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۶/۱۹	۰/۹۴	۳/۹۲	۴۰	۷
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۶/۸۸	۰/۶۰	۳/۶۵		فرضیه اول

نتایج آماره t برای هریک از سؤالات به صورت جداگانه در بالا آمده است (جدول شماره یک) همچنانکه در جدول شماره یک مشهود است، فرضیه  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ رد شده و در نتیجه فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده است؛ بدین معنا که "نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در محتوی و انتشار اطلاعات مربوط به حساب مستقل پروژه های سرمایه ای از شفافیت بیشتری برخوردار است."

## ۲) آزمون فرضیه دوم:

$$\begin{cases} H_0: \mu < 3 \\ H_1: \mu \geq 3 \end{cases}$$

$H_{02}$ : نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در پاسخگویی و حسابداری مدیران در ارتباط با حساب مستقل پروژه های سرمایه ای مفیدتر نیست.

$H_{12}$ : نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در پاسخگویی و حسابداری مدیران در ارتباط با حساب مستقل پروژه های سرمایه ای مفیدتر است.

نتایج آماره t برای هریک از سؤالات به صورت جداگانه در زیر آمده است (جدول شماره ۹) همچنانکه در جدول شماره دو مشهود است، فرضیه  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ رد شده و در نتیجه فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده است؛ بدین معنا که "نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در پاسخگویی و حسابداری مدیران در ارتباط با حساب مستقل پروژه های سرمایه ای مفیدتر است."

جدول شماره دو

نتیجه آزمون	P-value	t محاسباتی	انحراف معیار	میانگین	تعداد	سؤالات فرضیه دوم
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۶/۸۴	۰/۹۴	۴/۰۲	۴۰	۱
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۵/۹۴	۱/۰۱	۳/۹۵	۴۰	۲
رد $H_0$	۰/۰۰۱	۳/۶۶	۱/۰۷	۳/۶۲	۴۰	۳
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۴/۵۲	۰/۹۴	۳/۶۷	۴۰	۴
رد $H_0$	۰/۰۲۵	۱۰/۴۹	۰/۷۲	۴/۲۰	۴۰	۵
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۶/۴۰	۱/۰۳	۴/۰۵	۴۰	۶
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۴/۶۵	۰/۹۱	۳/۶۷	۴۰	۷
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۹/۲۰	۰/۶۰	۳/۸۸		فرضیه دوم

## (۲) آزمون فرضیه سوم:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu < 3 \\ H_1: \mu \geq 3 \end{array} \right.$$

$H_{03}$ : نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های سرمایه ای (طرح های تملک دارایی های سرمایه ای) را فراهم نخواهد آورد.

$H_{13}$ : نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های سرمایه ای (طرح های تملک دارایی های سرمایه ای) را فراهم خواهد آورد.

جدول شماره سه

نتیجه آزمون	P-value	t محاسباتی	انحراف معیار	میانگین	تعداد	سؤالات فرضیه دوم
رد $H_0$	۰/۰۰۲	۳/۳۴	۱/۲۳	۳/۶۵	۴۰	۱
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۴/۵۲	۱/۰۱	۳/۷۲	۴۰	۲
رد $H_0$	۰/۰۱۵	۲/۵۵	۱/۱۷	۳/۴۷	۴۰	۳
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۶/۸۱	۰/۸۵	۳/۹۲	۴۰	۴
رد $H_0$	۰/۰۲۵	۶/۰۲	۰/۹۷	۳/۹۲	۴۰	۵
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۳/۹۰	۱/۲۱	۳/۷۵	۴۰	۶
رد $H_0$	۰/۰۰۰	۸/۱۴	۰/۵۷	۳/۷۴		فرضیه سوم

نتایج آماره t برای هریک از سؤالات به صورت جداگانه در بالا آمده است (جدول شماره سه) همچنانکه در جدول شماره سه مشهود است، فرضیه  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ رد شده و در نتیجه فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده

است؛ بدین معنا که " : نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های سرمایه ای (طرح های تملک دارایی های سرمایه ای) را فراهم خواهد آورد. "

یکی از بررسی های دیگری که در این تحقیق بعمل آمده است، بررسی نظرات افراد با توجه به سابقه کار، تحصیلات و سن می باشد که این امر با استفاده از جدول تحلیل واریانس (ANOVA) انجام گرفته و نتایج آن در ذیل آمده است.

### الف) نظرات و سابقه کار پاسخ دهندگان

بدین ترتیب فرضیات  $H_0$  و  $H_1$  بیان می گردند که:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu = 0 \\ H_1: \mu \neq 0 \end{array} \right.$$

$H_0$ : نظرات پاسخ دهندگان با سابقه کار آنها رابطه ندارد.

$H_1$ : نظرات پاسخ دهندگان با سابقه کار آنها رابطه دارد.

آزمون فرضیه فوق، نشان می دهد که فرضیه  $H_0$  مورد تأیید قرار گرفته است و هیچگونه رابطه معنی داری بین اظهار نظرهای پاسخ دهندگان و مدت سابقه کار آنان وجود ندارد (به جدول شماره چهار نگاه شود).

جدول شماره چهار

فرضیات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F محاسباتی	Sig	نتیجه
اول	رویه	۲	۰/۰۰۶	۰/۰۱۵	۰/۹۸۵	تأیید $H_0$
	خطا	۳۷	۰/۳۸۳			
	کل	۳۹	۱۴/۱۹			
دوم	رویه	۲	۰/۰۲۹	۰/۰۷۴	۰/۹۲۹	تأیید $H_0$
	خطا	۳۷	۰/۳۸۹			
	کل	۳۹	۱۴/۴۵			
سوم	رویه	۲	۰/۱۸۸	۰/۵۵۵	۰/۵۷۹	تأیید $H_0$
	خطا	۳۷	۰/۳۴۰			
	کل	۳۹	۱۲/۹۴			

### الف) نظرات و مدرک تحصیلی پاسخ دهندگان

بدین ترتیب فرضیات  $H_0$  و  $H_1$  بیان می گردند که:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu = 0 \\ H_1: \mu \neq 0 \end{array} \right.$$

$H_0$ : نظرات پاسخ دهندگان با مدرک تحصیلی آنها رابطه ندارد.

$H_1$ : نظرات پاسخ دهندگان با مدرک تحصیلی آنها رابطه دارد.

آزمون فرضیه فوق، نشان می دهد که فرضیه  $H_0$  مورد تأیید قرار گرفته است و هیچگونه رابطه معنی داری بین اظهار نظرهای پاسخ دهندگان و مدرک تحصیلی آنان وجود ندارد (به جدول شماره پنج نگاه شود). البته باید در نظر داشت که یافته ها حاکی از آن است که ارتباط مستقیمی بین پاسخ های مربوط به سؤالات فرضیه اول و مدرک تحصیلی پاسخ دهندگان وجود دارد. (به ردیف اول جدول شماره پنج نگاه شود).

جدول شماره پنج

فرضیات		مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F محاسباتی	Sig	نتیجه
اول	رویه	۲/۶۹	۲	۱/۳۴	۴/۳۴	۰/۰۲۰	رد $H_0$
	خطا	۱۱/۴۹	۳۷	۰/۳۱			
	کل	۱۴/۱۹	۳۹				
دوم	رویه	۰/۵۷	۲	۰/۲۸	۰/۷۶	۰/۴۷۱	تأیید $H_0$
	خطا	۱۳/۸۸	۳۷	۰/۳۷			
	کل	۱۴/۴۵	۳۹				
سوم	رویه	۰/۰۲	۲	۰/۰۱	۰/۰۴	۰/۹۵	تأیید $H_0$
	خطا	۱۲/۹۱	۳۷	۰/۳۴			
	کل	۱۲/۹۴	۳۹				

### (ب) نظرات و سن پاسخ دهندگان

بدین ترتیب فرضیات  $H_0$  و  $H_1$  بیان می گردند که:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu = 0 \\ H_1: \mu \neq 0 \end{array} \right.$$

$H_0$ : نظرات پاسخ دهندگان با سن آنها رابطه ندارد.

$H_1$ : نظرات پاسخ دهندگان با سن آنها رابطه دارد.

آزمون فرضیه فوق، نشان می دهد که فرضیه  $H_0$  مورد تأیید قرار گرفته است و هیچگونه رابطه معنی داری بین اظهار نظرهای پاسخ دهندگان و سن آنان وجود ندارد (به جدول شماره شش نگاه شود).

جدول شماره شش

فرضیات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F محاسباتی	Sig	نتیجه
اول	رویه	۲	۰/۲۸	۰/۷۶	۰/۴۷	تائید H <sub>0</sub>
	خطا	۳۷	۰/۳۶			
	کل	۳۹	۱۴/۱۹			
دوم	رویه	۲	۰/۲۰	۰/۵۳	۰/۵۹	تائید H <sub>0</sub>
	خطا	۳۷	۰/۳۸			
	کل	۳۹	۱۴/۴۵			
سوم	رویه	۲	۰/۵۱	۱/۶۰	۰/۲۱	تائید H <sub>0</sub>
	خطا	۳۷	۰/۳۲			
	کل	۳۹	۱۲/۹۴			

### ج) مطالعات کتابخانه‌ای:

بر اساس ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی، تعهدات سنوات قبل در مورد طرح‌هایی که عملیات آنها خاتمه یافته است یا کلاً متوقف گردیده است پس از رسیدگی و تائید مقامات مجاز دستگاههای اجرایی در زمان تادیه تعهد و با موافقت وزارت برنامه و بودجه در قالب طرحی که اعتبار آن از محل برنامه مربوطه و یا از محل ردیف خاصی که به همین منظور در بودجه هر سال پیش بینی می شود قابل پرداخت است. هرچند این ماده الزامی برای تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده قائل نمی‌باشد با این حال تعیین ذخیره‌ی مورد نیاز برای آن را نیز نفی نمی‌نماید انجام ثبت:

تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده  $\alpha\alpha$

ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده  $\alpha\alpha$

در راستای بهبود نظارت‌های مالی و تسهیل فرآیند حسابرسی دستگاه‌های اجرایی در نظام جدید بوده است. همچنین

ثبت:

کنترل قراردادها  $\alpha\alpha$

طرف حساب کنترل قراردادها  $\alpha\alpha$

در آئین نامه جدید باعث بالارفتن افزایش ظرفیت اطلاعاتی نظام حسابداری نسبت به گذشته شده است بنحویکه می توان کل مبلغ تعهدات آتی را که ممکن است اتفاق بیفتد را براساس مانده این حساب تعیین نمود. علاوه بر موارد مذکور ثبت:

موجودی جنسی  $\alpha\alpha$

بانک پ ت دارایی‌های سرمایه ای  $\alpha\alpha$

در این مورد باید عنوان داشت که: در طی مصرف موجودی‌های جنسی از میزان این حساب کسر شده به حساب کالای در جریان تکمیل یا ایجاد اضافه می شود که مسلماً در راستای شفافیت میزان بهای تمام شده پروژه می باشد.

همچنین منجر به اعمال کنترل های لازم بر موجودی مواد و مصالح نیز می شود. فقدان چنین کنترل هایی در نظام حسابداری دولتی سابق باعث از بین رفتن موجودی هایی از این قبیل می گردید .

در مورد کاهش وجوه تنخواه گردان حسابداری به میزان حواله های صادره بابت تعهدات انجام شده، در نظام جدید از حساب کنترل تخصیص اعتبار استفاده می شود که این حساب بیانگر کل دریافتی های ما از خزانه می باشد، به عبارتی از ثبت:

تنخواه گردان حسابداری  $\alpha\alpha$

حساب کنترل تخصیص اعتبار  $\alpha\alpha$

هر چند چنین ثبتی در نظام قدیم وجود نداشته و نظام قدیم در این مورد سکوت اختیار کرده بود با این حال نکاتی چند راجع به ثبت مذکور قابل تامل است. با توجه به اینکه دریافتی بابت تنخواه گردان حسابداری از محل تخصیص اعتبار بوده و تخصیص اعتبار مآخذ ایجاد تعهد و پرداخت نیز می باشد، به منظور افزایش ضریب کنترل بودجه ای اصلح است، تخصیص اعتبار را بستانکار نموده زیرا اولاً به نسبت درخواست و دریافت وجه از محل تخصیص اعتبار، تخصیص مزبور کاهش می یابد ثانیاً در استفاده از یک سرفصل صرفه جویی می شود [۷]. به نظر محققین، صرفه جویی در تعداد سرفصل ها همیشه به معنای بهبود و پیشرفت نظام حسابداری نخواهد بود. مانده حساب کنترل تخصیص اعتبار بیانگر وجوهی است که از خزانه دریافت شده است. تفکیک این سرفصل از حساب تخصیص اعتبار جهت بالابردن شفافیت اطلاعات مربوط به وجوه نقد دریافتی از خزانه می باشد. نتیجه بررسیهای فوق بیانگر آن است که، ثبت های حسابداری اعتبارات طرح تملک دارایی های سرمایه ای در سال ۱۳۸۱ در راستای شفاف سازی و پاسخگویی هر چه بیشتر گزارشات مالی نهادهای دولتی بوده است.

### نتیجه گیری

نتایج بدست آمده نشان می دهد که نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در محتوی و انتشار اطلاعات مربوط به حساب مستقل پروژه های سرمایه ای از شفافیت بیشتری برخوردار است. بدین معنا که این تغییرات منجر به افزایش و بهبود محتوی اطلاعاتی شده است. همچنین نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم در پاسخگویی و حسابداری مدیران در ارتباط با حساب مستقل پروژه های سرمایه ای مفیدتر است؛ بدین مفهوم که منجر به بهبود روند حسابرسی عملیاتی طرح های تملک دارایی های سرمایه ای گردیده است. نهایتاً نظام حسابداری دولتی جدید نسبت به نظام قدیم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های سرمایه ای ( طرح های تملک دارایی های سرمایه ای ) را فراهم آورده است. از دیگر یافته های این تحقیق این است که، با تغییر در محیط قانونی و اقتصادی کشور می بایست قوانین و آئین نامه های مالی که مهمترین آنها رویه های مورد عمل حسابداری دولتی در دستگاههای اجرایی است تغییر نماید؛ و این بدان معناست که پاسخگویی مبتنی بر اطلاعات شفاف، زمانی محقق خواهد شد که علاوه بر خواست دست اندرکاران دستگاههای اجرایی، زمینه های عملی مالی و قانونی آن نیز فراهم آمده باشد.

### پیشنهادات مبتنی بر نتایج تحقیق و تحقیقات آتی

به دست اندرکاران تدوین رویه های حسابداری دولتی توصیه می شود، نگرش مبتنی بر پاسخگویی جایگزین نگرش مبتنی بر ارائه صورت های مالی درآمد و مخارج صرف گردد، بدین معنا که زمینه های لازم برای حسابرسی عملیاتی دستگاههای اجرایی بیشتر از گذشته در آئین نامه های مالی فراهم آید. تا بتوان بیش از گذشته شاهد تلفیقی از پاسخگویی و تصمیم گیری مناسب در خصوص امور مالی توسط مدیران دولتی باشیم.

بر اساس نتایج تحقیق و نیازهای دستگاههای اجرایی در خصوص بهبود نظام های مالی دولتی موارد زیر پیشنهاد می گردد:

۱. مطالعه تطبیقی بین آنچه که در خصوص وجوه مستقل تملک دارایی های سرمایه ای در دستگاههای اجرایی ایران مورد عمل واقع می گردد با سایر کشورهای در حال توسعه و احیانا کشور های توسعه یافته جهت ارائه راهکارهای لازم برای بهبود قوانین مالی فعلی و استفاده از تجربیات سایر کشور ها.
۲. بررسی امکان سنجی استفاده از روش تعهدی تعدیل شده در خصوص حسابداری وجوه مستقل تملک دارایی های سرمایه ای

### محدودیت های تحقیق

این تحقیق با محدودیت هایی به شرح ذیل مواجه بوده است:

۱. محدودیت ذاتی پرسشنامه کتبی به دلیل دریافت پاسخ های گاه متناقض
  ۲. محدودیت دیگر تحقیق مربوط به مقیاس اندازه گیری داده ها و طیف لیکرت است.
- انتقاد عمده ای که برخی به این طیف وارد می دانند، آن است که با اینکه طیف لیکرت نسبت به دیگر طیف های دیگر، گرایش ها را دقیق تر و با حجم کار کمتر می سنجد، با این وصف از سطح یک مقیاس ترتیبی تجاوز نمی کند و نمی توان آن را در سطح مقیاس های فاصله ای دانست.
۳. عدم آگاهی احتمالی برخی از پاسخ دهندگان به مفاهیم علمی حسابداری دولتی

### منابع

۱. آذر، عادل و منصور مؤمنی (۱۳۸۱) **آمار و کاربرد آن در مدیریت**، جلد اول، چاپ ششم تهران، انتشارات سمت
۲. ایجری، یوجی " در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی"، جعفر باباجانی و امیر پوریانسنب، **فصلنامه مطالعات حسابداری**. شماره ۳.
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۸۶)، **حسابداری و کنترل های مالی دولتی**، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.
۴. باباجانی، جعفر (۱۳۷۱) " حسابداری دولتی در ایران، یک بررسی تطبیقی"، **مجله حسابدار**، سال هشتم (شماره ۸۶ و ۸۵).
۵. باباجانی، جعفر " مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه شماره ۳۴ (GASB)", **تحقیقنامه علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه مازندران**، شماره ۸ بهار ۸۲

۶. بولو، قاسم و علی اسماعیل زاده (۱۳۸۳). "نقش پاسخگویی، شفافیت، درستکاری در مبارزه با فساد". **مجله حسابداری**. شماره ۱۵۹.
۷. حسینی عراقی، سید حسین و یحیی آقالو (۱۳۸۲). **حسابداری دولتی**، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.
۸. حسینی عراقی، سید حسین (۱۳۷۱) راههای افزایش ضریب اطمینان کنترل های حسابداری " **مجله حسابداری**، سال هشتم (شماره ۸۶ و ۸۵).
۹. خاکی، غلامرضا (۱۳۸۲)، **روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی**، چاپ اول تهران، انتشارات بازتاب
۱۰. دستگیر، محسن و مصطفی صبوری (۱۳۸۴). "بررسی موانع استقرار نظام آمارهای مالی دولت، GFS، (مورد مطالعه استان اصفهان)"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، پائیز ۸۴، ص ص ۲۹-۵۷
۱۱. دفتر مطالعات برنامه و بودجه، (۱۳۸۲) **نظام آمارهای مالی دولت**، چاپ اول، تهران، مرکز تحقیق های مجلس شورای اسلامی ایران.
۱۲. دلاور، علی (۱۳۷۶)، **مبانی نظری و علمی تحقیق در علوم انسانی**، چاپ دوم تهران، انتشارات رشد
13. GASB, (1993), "Basic Financial Statements and Managements Discussion and Analysis for state and Local Government", June.
14. Granof, Michal (2004) **Government and Not-for-Profit Accounting**, New Yourk, John Wiley and Sons, Inc.
15. Johan Christiaens, (2004). "Capital assets in governmental accounting reforms: comparing Flemish technical issues with international standards", **European Accounting Review**, Volume 13, Issue 4 December, pages 743 - 770
16. Hendrikson E.S & M. F.V. Breda (1992). **Accounting**
17. Scott, W (2003). **Financial Accounting Theory**.
18. Tudor T. Mutiu A, "cash versus accrual accounting in public sector". Available at SSRN.
19. Vatter, William, "Fund Theory & Practice", 1974
20. Wolk I.H & Dodd J.L & Tearney M&G (2004). **Accounting Theory**. 6<sup>Th</sup>