

## بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (مبتنی بر مفهوم مسؤولیت پاسخگویی) در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ابومسلم اسدی<sup>۱</sup>، \* میثم جعفری پور<sup>۲</sup>

۱. کارشناس ارشد حسابداری.

۲. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۲/۱۵

### The Study of Governmental Accounting Standards Establishment Necessity (Base on Accountability) in Capital Assets Plans

A. Asadi<sup>1</sup>, \* M. Jafari pour<sup>2</sup>

1. M.A. in Accounting, Iran.

2. Lecturer in Accounting, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

Received: 2015/5/5

Accepted: 2015/11/23

#### Abstract

The purpose of this study is to investigate the consequences of the establishment of governmental accounting standards (based on accountability) for plans of capital assets acquisition considered for governmental executive organizations. To determine the consequences of establishment of accounting standards for executive organization's, The effect of these standards on these four factors is examined by using of four hypothesis, these factors include place an accounting system and financial reporting based upon accountability, the promotion of the qualitative characteristics of the financial reports, improvement of auditing process of financial reports, and also the improvement of financial management process in the governmental executive organizations. The data were collected by a questionnaire and the time interval of this study does not belongs to a specified period. The statistical population of this study consists of the managers and experts in organization of economic affairs and finance, Fars deputy of price and treasurer, and the auditors of executive organizations of Shiraz. We select all of mentioned population as the samples of our study. The results show that establishment of accounting standards for governmental executive organizations is effective on mentioned factors.

#### چکیده

هدف از این پژوهش بررسی پیامدهای تدوین استانداردهای حسابداری دولتی برای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در دستگاه‌های اجرایی دولتی است. به منظور تعیین پیامدهای تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی، تأثیر این استانداردها بر چهار عامل شامل استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی، ارتقای اختصاصیاتی کیفی صورت‌های مالی، بهبود فرایند حسابرسی و اعتباردهی به صورت‌های مالی و همچنین بهبود فرایند مدیریت مالی در دستگاه‌های اجرایی دولتی در قالب چهار فرضیه مورد آزمون قرار گرفت. ابزار اندازه‌گیری این پژوهش پرسشنامه است و قلمرو زمانی این پژوهش محدود به مقطع زمانی خاصی نیست. جامعه مورد مطالعه این پژوهش را مدیران و کارشناسان مسؤول سازمان امور اقتصادی و دارایی، معاونت هزینه و خزانه معین فارس و ذی‌حسابان و حسابرسان دیوان محاسبات مستقر در دستگاه‌های اجرایی شهر شیراز تشکیل می‌دهند. برای انجام این پژوهش کل جامعه مذکور به‌عنوان نمونه انتخاب شده است. نتایج به دست آمده نشان‌دهنده تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر موارد ذکر شده است.

**Keywords:** Governmental Accounting Standard, Capital Assets Plans, Accountability, Qualitative Characteristics of the Financial Reports, Auditing.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری دولتی، طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، پاسخگویی، خصوصیات کیفی صورت‌های مالی، حسابرسی.

**JEL Classification:** M48

**طبقه‌بندی موضوعی:** M48

## مقدمه

دولت‌ها به واسطه وظایفی که بر اساس قانون بر عهده دارند اقدام به تشکیل سازمان‌های دولتی می‌کنند. هدف از تأسیس این سازمان‌ها توسط دولت، خدماتی است که ضرورت‌های اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی ارائه آن‌ها را از طریق این قبیل سازمان‌ها، الزامی کرده است. دستگاه‌های اجرایی و دولت باید از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی و عملیاتی سالانه، نسبت به ایفای مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اقدام نمایند. تنها ابزار مسؤلیت پاسخگویی مورد استفاده دولت جمهوری اسلامی ایران، صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور است که در اجرای قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و قانون تفریق بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ همه‌ساله تنظیم و به دیوان محاسبات کشور تسلیم می‌شود. صورت‌حساب مذکور مبنای تهیه و تنظیم گزارش تفریق بودجه‌ی موضوع اصل ۵۵ قانون اساسی قرار می‌گیرد که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد (باباجانی، ۸۲).

تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی به‌عنوان راهنمای عمل حسابداران برای تنظیم گزارش‌های مالی از یک سو و فراهم نمودن معیاری برای قضاوت حسابرسان از سوی دیگر، امری ضروری است. فقدان چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری مصوب مراجع صلاحیت‌دار حرفه‌ای یا قانونی در هر کشوری نه تنها موجب بالاترین کیفیت حسابداران و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌شود، بلکه قضاوت‌های حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی را نیز با اشکال مواجه می‌نماید (باباجانی، ۸۲).

از آنجایی که حجم گسترده‌ای از اعتبارات بودجه سنواتی هر ساله، بابت ایجاد و یا تحصیل طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد و سامانه مناسب گزارشگری مبتنی بر

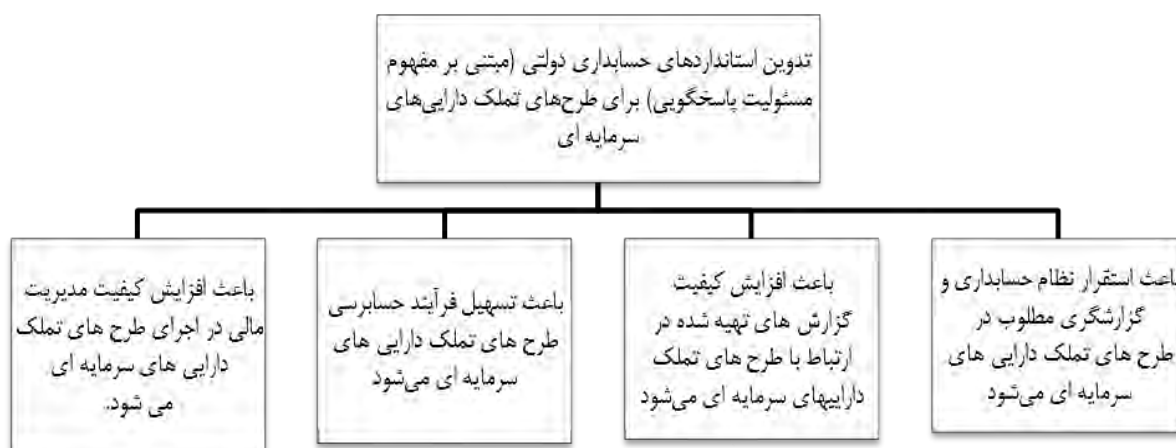
استانداردهای حسابداری در حال حاضر در دستگاه‌های اجرایی وجود ندارد، لذا بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی) حائز اهمیت است.

هدف از این پژوهش، بررسی ارتباط پیامدهای عدم وجود استانداردهای حسابداری دولتی در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بوده و هدف نهایی در قالب یک سؤال اصلی مطرح می‌شود که این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ آن می‌باشد. سؤال اصلی پژوهش آن است که "ضرورت وجود استانداردهای حسابداری دولتی مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای واحدهای دولتی در ایران چیست؟" لذا مدل مفهومی پژوهش به شرح نمودار شماره ۱ ارائه می‌گردد.

## پیشینه پژوهش

**تحقیقات داخلی:** باباجانی (۱۳۷۲)، در پژوهشی با عنوان "سیر تطور حسابداری دولتی در ایران؛ در چارچوب قانون محاسبات عمومی" به این نتیجه رسیده است که نظام حسابداری دولتی از دیدگاه قانون محاسبات عمومی از سال ۱۳۲۸ تاکنون نه تنها ارتقایی نداشته بلکه سیر نزولی پیموده است. وی معتقد است نظام حسابداری دولتی کنونی از کفایت لازم برخوردار نبوده و به اصلاحات اساسی نیاز دارد.

باباجانی (۱۳۷۸)، ویژگی‌های یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی را از طریق پژوهشی با عنوان "ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران" تعیین نموده است. نظرخواهی از جامعه علمی و تخصصی کشور نشان داد که عوامل کلیدی مذکور باعث ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی



نمودار (۱). مدل مفهومی پژوهش

می‌شود.

هیوجز و پونیتز<sup>۳</sup> (۲۰۰۴)، در پژوهشی با عنوان "آیا بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی، گزارش‌های بودجه‌ای بخش عمومی باید منتشر شود؟" معتقدند که استانداردهای حسابداری بخش دولتی برای نشان دادن زمینه‌های گزارشگری مالی تدوین می‌شود.

مک فی<sup>۴</sup> (۲۰۰۶)، در پژوهشی با عنوان "چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی و حاکمیت را افزایش می‌دهد" بیان می‌کند گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود.

فونتین و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۷)، در پژوهش خود با عنوان "بهبود گزارشگری عملکرد دولت" بیان می‌کنند استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی باید قادر به فهم اطلاعات موجود درباره عملکرد سازمان باشند و توانایی دسترسی، درک و استفاده از اطلاعات عملکرد گذشته را داشته باشند. برای این منظور باید گزارش به سهولت در دسترس و درخور درک باشد.

### فرضیه‌های پژوهش

به‌منظور دستیابی به پاسخی مناسب جهت سؤال اصلی این پژوهش، چهار فرضیه طراحی شده است که در قالب هر یک از آن‌ها تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی برای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، بر هریک از متغیرهای وابسته پژوهش آزمون می‌شود.

#### فرضیه اول: تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های

تملك دارایی‌های سرمایه‌ای باعث استقرار یک نظام گزارشگری و حسابداری مطلوب مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی دولت در خصوص طرح‌های مذکور می‌شود.

#### فرضیه دوم: تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های

تملك دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های دولتی باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده توسط دولت در ارتباط با طرح‌های مذکور می‌شود.

#### فرضیه سوم: تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های

مهدوی (۱۳۷۹)، در مقاله خود با عنوان "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران" تغییر در نظام حسابداری دولتی ایران را نیازی اجتناب‌ناپذیر می‌داند.

باباجانی (۱۳۸۴)، در پژوهش خود با عنوان "نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی از منظر پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان" به این نتیجه رسیده است که پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان هر دو به نقش مؤثر یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کارآمد و حاوی عوامل اثربخش و مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی و پاسخ‌خواهی واقف بوده و نسبت به تأثیر این نقش اتفاق نظر دارند.

کردستانی و نصیری (۱۳۸۸)، در پژوهشی تحت عنوان "کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی"، معتقدند بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز مردم و نمایندگان قانونی آن‌ها از نظام گزارشگری مالی تأمین می‌شود که دولت‌ها تلاش‌هایی برای ایجاد آن کرده‌اند.

باباجانی (۱۳۸۹)، در پژوهشی با عنوان "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فرا روی آن" بیان می‌دارد، سیر تطور و تحولات حسابداری بر طبق پژوهش‌های انجام‌شده به‌وسیله نهادهای بین‌المللی، گویای آن است که فراهم شدن زیرساخت‌های مورد نیاز شامل وجود قوانین و مقررات الزام‌آور برای ایجاد تحول، ساختار اداری مناسب و شیوه ارائه خدمات و فرهنگ‌سازی، در ایجاد تحولات اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی تأثیر درخور ملاحظه‌ای داشته است.

#### تحقیقات خارجی: واکر<sup>۱</sup> (۲۰۰۲)، در پژوهشی با عنوان

"اگر گزارش‌های سالانه واحدهای دولتی فاقد شاخص‌های عملکرد باشند واقعا به هدف عمومی خود نائل شده‌اند؟" بیان می‌کند که استانداردهای حسابداری می‌تواند منجر به ارائه شاخص‌های عملکرد معتبری توسط سازمان‌های دولتی شود.

چالن و جفری<sup>۲</sup> (۲۰۰۳)، در پژوهشی با عنوان "هماهنگ‌سازی آمارهای مالی دولت و اصول پذیرفته‌شده حسابداری"، هدف از هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری از طریق تدوین استانداردهای یکپارچه و مبتنی بر چارچوب نظری یکسان را هماهنگ کردن رویه‌ها و گزارش‌های حسابداری می‌دانند.

اعمال مشخص، به منظور ارائه دلایل منطقی برای آنچه انجام شده است. این مسؤلیت، دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد (باباجانی، ۱۳۸۶: ۶۸).

**کارایی<sup>۷</sup>:** اندازه‌گیری رابطه بین ورودی‌ها و خروجی‌ها و حداکثر کردن کیفیت خروجی‌ها و خدمات ارائه‌شده و حداقل کردن منابع مصرف‌شده برای محصولات مورد نظر است (کاظمی، ۱۳۸۱: ۱۴).

**اثربخشی<sup>۸</sup>:** به معنی اندازه‌گیری خروجی‌ها و آثار آن و همچنین اندازه‌گیری میزان محصولات به‌دست‌آمده از یک فعالیت خاص در جهت تحقق اهداف سازمان، تعریف می‌شود (کاظمی، ۱۳۸۱: ۱۴).

**صرفه اقتصادی<sup>۹</sup>:** به معنی تحصیل ورودی‌ها و منابع مورد نیاز برای انجام فعالیت‌ها به حداقل قیمت است (کاظمی، ۱۳۸۱: ۱۵).

**طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای<sup>۱۰</sup>:** مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی، فنی و اقتصادی و اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی طی مدت معین برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه توسعه پنج‌ساله به‌صورت سرمایه‌گذاری ثابت یا مطالعه برای ایجاد دارایی سرمایه‌ای اجرا می‌گردد، منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأمین می‌شود و به دو نوع انتفاعی و غیرانتفاعی تقسیم می‌گردد (حجتی، ۱۳۹۰: ۴۶۹).

### جامعه، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه مورد مطالعه این پژوهش را مدیران و کارشناسان مسؤول سازمان امور اقتصادی و دارایی، معاونت هزینه و خزانه معین فارس و ذی‌حسابان و حسابرسان دیوان محاسبات مستقر در دستگاه‌های اجرایی شهر شیراز تشکیل می‌دهند. جامعه مورد مطالعه‌ی این پژوهش به سه طبقه کلی تقسیم می‌شود که حجم هر طبقه به شرح مندرج در جدول شماره ۱ است. برای انجام این پژوهش کل جامعه مذکور به‌عنوان

تملك دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های اجرایی دولتی موجب تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های تهیه‌شده در این بخش می‌شود.

**فرضیه چهارم:** تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های اجرایی دولتی باعث مدیریت مالی مناسب طرح‌های مذکور می‌شود.

### روش پژوهش

در این پژوهش احتمال یک رابطه علیتی وجود دارد. بدین ترتیب، بر اساس بررسی پژوهش‌های انجام‌شده و پیشینه پژوهش، متغیر مستقل در این پژوهش "تدوین استانداردهای حسابداری (مبتنی بر چارچوب نظری) برای دستگاه‌های اجرایی بخش دولتی" موجب تغییر در متغیرهای وابسته "نظام حسابداری و گزارشگری مالی"، "کیفیت گزارش‌های مالی"، "فرایند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی" و "مدیریت مالی" در دستگاه‌های دولتی می‌شود. لذا فرضیه‌های پژوهش از طریق اطلاعات جمع‌آوری‌شده از پرسشنامه و با استفاده از رگرسیون آماری مورد آزمون قرار گرفته‌اند.

### ابزار گردآوری اطلاعات

ابزار اندازه‌گیری این پژوهش پرسشنامه است. به‌منظور عاری بودن اطلاعات جمع‌آوری‌شده از هرگونه تأثیر محیطی همانند سوگیری و برای این‌که نظرات پرسش‌شوندگان از عینیت بیشتری برخوردار باشد، از مصاحبه شخصی استفاده نشده است. طرح سؤالات از طریق پرسشنامه علاوه بر این‌که باعث می‌شود تا پاسخ‌دهندگان وقت بیشتری برای فکر کردن داشته باشند، بسیار عملی‌تر و آسان‌تر نیز بوده و به محقق اجازه می‌دهد که نمونه‌های بیشتری را مطالعه و بررسی کند و در نتیجه تعمیم‌پذیری نتایج بهبود یابد. از آنجایی که روش جمع‌آوری اطلاعات در این پژوهش پرسشنامه بوده است، دوره‌ی زمانی خاصی را در بر نمی‌گیرد و قلمرو زمانی این پژوهش محدود به مقطع زمانی خاصی نیست. بعد از تدوین پرسشنامه و بررسی قابلیت اطمینان و اعتبار پرسشنامه به‌عنوان ابزار اندازه‌گیری، پرسشنامه به‌صورت مستقیم در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفت. سپس اطلاعات موردنیاز پژوهش از این پرسشنامه‌ها استخراج شد.

### تعریف متغیرهای پژوهش

**پاسخگویی<sup>۶</sup>:** عبارت است از الزام به پاسخگویی در قبال

7. Efficiency

8. Effectiveness

9. Economics

10. Capital Projects

6. Accountability

نمونه انتخاب شده است.

مالی، فرایند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی و مدیریت مالی در دستگاه‌های دولتی در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای“ شود. البته تلقی یک رابطه علیتی مطلق برای ارزیابی نتایج این پژوهش فرضی است. به دلیل اینکه سؤال پژوهش به صورت مستقیم قابل آزمون نیست، از طریق شاخص‌هایی که نشان‌دهنده هر یک از متغیرهای وابسته این پژوهش هستند به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود. بدین منظور چهار فرضیه طراحی شده که تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی بر هر یک از متغیرهای پژوهش آزمون می‌شود. فرضیه‌های این پژوهش به دست آمده از یک ساختار نظری است. به این صورت که قبل از طرح فرضیه‌ها، متون تخصصی از قبیل کتب، نشریات و سایر پژوهش‌های علمی داخلی و خارجی در رابطه با موضوع پژوهش مطالعه شده و با استنباط از آن‌ها، ایده‌هایی که در ارتباط با این پژوهش بوده ولی به بوته آزمایش در نیامده بودند، در قالب چهار فرضیه طراحی شدند، بنابراین فرضیه‌ها از اعتبار لازم برای آزمون شدن برخوردار هستند. در پرسشنامه، هر فرضیه به سؤالات فرعی بیشتری تقسیم شده است که دارای جواب بلی یا خیر بوده است. از پاسخ‌دهنده‌ها خواسته شد که در صورتی که جواب آنان بلی می‌باشد میزان تأثیر مدنظر را به صورت عددی بین ۱ تا ۵ علامت بزنند. فرضیه‌ها به دو شکل آزمون شده‌اند، به این ترتیب که ابتدا با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای، برای چهار فرضیه با در نظر گرفتن جواب‌های بلی با متوسط میزان

### یافته‌های پژوهش

**آمار توصیفی:** در بخش اول پرسشنامه چهار سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی و پست سازمانی مطرح شده است. نتایج به دست آمده از تحلیل توصیفی این سؤال‌ها در جدول شماره ۲ منعکس شده است.

**آمار استنباطی:** در این پژوهش احتمال وجود یک رابطه‌ی علیتی وجود دارد. بدین ترتیب، پیش‌بینی می‌شود متغیر مستقل در این پژوهش، “تدوین استانداردهای حسابداری دولتی برای دستگاه‌های اجرایی“ موجب تغییر در متغیرهای وابسته‌ی “نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی، کیفیت گزارش‌های

جدول ۱. حجم جامعه آماری

شماره طبقه	عنوان طبقه	حجم طبقه
۱	مدیران و کارشناسان مسؤول	۲۰
۲	ذی حساب و معاونین ذی حساب	۳۰
۳	حسابرس دیوان محاسبات	۵۰
	جمع	۱۰۰

جدول ۲. اطلاعات عمومی پرسشنامه

ردیف	شرح سؤال	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۷۹
		زن	۲۱
		جمع	۱۰۰
۲	مدرک تحصیلی	کاردانی و پایین تر	۰
		کارشناسی	۷۷
		کارشناسی ارشد و بالاتر	۲۳
	جمع	۱۰۰	۱۰۰
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۴۲
		مدیریت	۴۲
		اقتصاد	۱۶
	جمع	۱۰۰	۱۰۰
۴	پست سازمانی	ذی حساب یا مدیر مالی	۳۰
		حسابرس دیوان محاسبات	۵۰
		مدیر یا کارشناس مسؤول	۲۰
	جمع	۱۰۰	۱۰۰

**جدول ۳.** آمار توصیفی فرضیه اول پژوهش

انحراف معیار	میانگین میزان تأثیر	تعداد	
۰/۲۴۱۲	۳/۹۵۲۶	۱۰۰	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

**جدول ۴.** آزمون t تک نمونه‌ای متغییر استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی با مقدار متوسط ۳

میزان معناداری	درجه آزادی	t	
۰/۰	۹۹	۴۰/۶۸۹	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

**جدول ۵.** آمار توصیفی فرضیه دوم پژوهش

انحراف معیار	میانگین میزان تأثیر	تعداد	
۰/۲۳۳۹۱	۴/۲۷۷۸	۱۰۰	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

**جدول ۶.** آزمون t تک نمونه‌ای متغییر افزایش کیفیت گزارش‌ها با مقدار متوسط ۳

میزان معناداری	درجه آزادی	t	
۰/۰	۹۹	۵۴/۷۶۲	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

تأثیر ۳، نظرات پاسخ‌دهندگان در خصوص شاخص‌های مطرح‌شده در خصوص هر یک از متغیرها مورد آزمون قرار گرفت. سپس با استفاده از آزمون فریدمان عوامل و شاخص‌های مطروحه، رتبه‌بندی شد.

**آزمون فرضیه اول:** "تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای باعث استقرار یک نظام گزارشگری و حسابداری مطلوب مبتنی بر ایفای مسؤلیت پاسخگویی دولت در خصوص طرح‌های مذکور می‌شود."

برای آزمون این فرضیه، خصوصیات یک نظام حسابداری و گزارشگری مبتنی بر ایفای مسؤلیت پاسخگویی که در پرسشنامه مورد سؤال قرار گرفته بود به شرح جدول‌های شماره ۳ و ۴ آزمون گردید.

میانگین عوامل مطروحه در پرسشنامه برابر با ۳/۹۵۲۶ یعنی بیشتر از متوسط است.

با توجه به میزان معناداری آزمون (که از ۰/۰۵ کمتر است) می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، باعث استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد.

**آزمون فرضیه دوم:** تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های دولتی باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده توسط دولت در ارتباط با طرح‌های مذکور می‌شود." آمار توصیفی و آزمون t تک نمونه‌ای متغییر افزایش کیفیت گزارش‌ها با مقدار متوسط ۳ در جدول‌های ۵ و ۶ نشان داده شده است. میانگین عوامل مطروحه در پرسشنامه برابر با ۴/۲۷۷۸ یعنی بیشتر از متوسط است.

با توجه به میزان معناداری آزمون (که از ۰/۰۵ کمتر است) می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد.

**آزمون فرضیه سوم:** "تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های اجرایی دولتی موجب تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های تهیه‌شده در این بخش می‌شود."

**جدول ۷.** آمار توصیفی فرضیه سوم پژوهش

انحراف معیار	میانگین میزان تأثیر	تعداد	
۰/۵۴۶۳۹	۴/۲۶۶۷	۱۰۰	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

**جدول ۸.** آزمون t تک نمونه‌ای متغییر تسهیل فرایند حسابرسی با

میزان معناداری	درجه آزادی	t	
۰/۰	۹۹	۲۳/۱۸۳	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

**جدول ۹.** آمار توصیفی فرضیه چهارم پژوهش

انحراف معیار	میانگین میزان تأثیر	تعداد	
۰/۴۴۶۹۴	۴/۳۰۰	۱۰۰	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در مدیریت مالی مناسب طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

**جدول ۱۰.** آزمون t تک نمونه‌ای متغییر مدیریت مالی مناسب با مقدار متوسط ۳

میزان معناداری	درجه آزادی	t	
۰/۰	۹۹	۲۹/۸۷	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در مدیریت مالی مناسب طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

آمار توصیفی و آزمون t تک نمونه‌ای متغییر تسهیل فرایند حسابرسی با مقدار متوسط ۳ در جدول‌های ۷ و ۸ نشان داده شده است.

میانگین عوامل مطروحه در پرسشنامه برابر با ۴/۲۶۶۷ یعنی بیشتر از متوسط است.

با توجه به میزان معناداری آزمون (که از ۰/۰۵ کمتر است) می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، باعث افزایش تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد.

**آزمون فرضیه چهارم:** "تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های اجرایی دولتی باعث مدیریت مالی مناسب طرح‌های مذکور می‌شود".

آمار توصیفی آزمون t تک نمونه‌ای متغییر مدیریت مالی مناسب با مقدار متوسط ۳ در جدول‌های ۹ و ۱۰ نشان داده شده است. میانگین عوامل مطرح شده در پرسشنامه برابر با ۴/۳۰۰ یعنی بیشتر از متوسط است.

با توجه به میزان معناداری آزمون (که از ۰/۰۵ کمتر است) می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، باعث مدیریت مالی مناسب طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد.

**آزمون فریدمن در ارتباط با رتبه‌بندی عوامل مربوط به فرضیه‌های پژوهش**

یکی از آزمون‌های معروف نا پارامتری، آزمون فریدمان است. در صورتی که نوعی وابستگی بین گروه‌های مختلف وجود داشته باشد، می‌توان از این آزمون برای رتبه‌بندی گروه‌های مختلف استفاده کرد. با استفاده از آزمون فریدمان می‌توان چند فرضیه را مقایسه نمود. از آنجائی که پاسخ‌ها وابسته به هم هستند، می‌توان آن‌ها را از نظر رتبه با استفاده از این روش مقایسه نمود.

**آزمون مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با آزمون فریدمان در ارتباط با فرضیه اول پژوهش**

فرض صفر: میانگین رتبه‌های چند عامل باهم یکسان است.

فرض مخالف: حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه

یکسانی ندارند.

نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل و تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه اول پژوهش را در جدول‌های ۱۱ و ۱۲ نشان داده شده است.

با توجه به سطح معنی‌داری آزمون، چون سطح معنی‌داری برابر ۰ کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض برابری میانگین رتبه‌ها رد می‌شود و عوامل از نظر آماری تفاوت معنی‌داری دارند. با توجه به مقادیر رتبه‌ها در جدول ۱۱ بیشترین رتبه متعلق به ایجاد گزارش‌های مالی جهت تعیین بهبود شرایط مالی دولت و تعیین منابع آتی و کمترین رتبه متعلق به ایجاد سیستم نگهداری حساب بدهی‌های بلندمدت عمومی به وجود آمده در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای است.

**آزمون مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با**

**آزمون فریدمان در ارتباط با فرضیه دوم پژوهش**

فرض صفر: میانگین رتبه‌های چند عامل با هم یکسان است.

فرض مخالف: حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه یکسانی ندارند.

نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل و تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه دوم پژوهش را در جدول‌های

**جدول ۱۱.** نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل مربوط با فرضیه اول پژوهش

تعداد	۱۰۰
Chi- Square	۳۷۸/۰۸۳
درجه آزادی	۱۸
میزان معناداری	۰/۰

**جدول ۱۲.** نتیجه آزمون فریدمان در خصوص تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه اول پژوهش

رتبه میانگین	عوامل
۷/۶۵	ایجاد گزارش‌های مالی برای ارزیابی نتایج مالی واقعی با بودجه مصوب و اهداف از پیش تعیین‌شده جهت طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۹/۵۰	ایجاد گزارش‌های مالی برای ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات
۸/۳۰	ایجاد گزارش‌های مالی برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
۹/۳۲	ایجاد گزارش‌های مالی برای اطمینان از مصرف منابع مالی در محل صحیح و منطبق با اعتبارات
۱۱/۷۰	ایجاد گزارش‌های مالی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیات دستگاه‌های دولتی
۸/۸۸	ایجاد گزارش‌های مالی جهت ارزیابی فعالیت‌های تأمین مالی و مصرف وجوه بر اساس مصوبات قانونی
۸/۵۳	ایجاد گزارش‌های مالی جهت محاسبه بهای تمام‌شده برنامه‌های مختلف و چگونگی تأمین آن‌ها
۹/۵۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت محاسبه بازده و نتایج عملیات
۷/۷۵	ایجاد گزارش‌های مالی جهت ارزیابی اثربخشی استفاده از دارایی‌های عمده
۱۰/۴۵	ایجاد گزارش‌های مالی جهت بدهی‌های ایجادشده و چگونگی تسویه آن‌ها
۱۶/۲۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت تعیین بهبود شرایط مالی دولت و تعیین منابع آتی
۱۳/۲۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت ارزیابی سیستم‌های کنترلی مؤثر و مقرون به صرفه
۱۰/۷۸	ایجاد گزارش‌های مالی جهت ادای مسؤولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان درون و برون سازمانی
۱۲/۵۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت فراهم آوردن اطلاعات سودمند برای استفاده‌کنندگان
۱۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت کمک به مدیریت برای تصمیم‌گیری بهتر
۱۰/۹۳	ایجاد سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دوطرفه
۱۱/۸۰	ایجاد سیستم نگهداری حساب دارایی‌های سرمایه‌ای
۶/۳۳	ایجاد سیستم نگهداری حساب بدهی‌های بلندمدت عمومی به وجود آمده در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۶/۷۰	انتخاب روش حسابداری متناسب با اهداف و برنامه‌های حساب مستقل



**جدول ۱۳.** نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل مربوط

فرضیه دوم پژوهش

تعداد	۱۰۰
Chi- Square	۱۹۵/۳۷۴
درجه آزادی	۸
میزان معناداری	۰/۰

**جدول ۱۴.** نتیجه آزمون فریدمان در خصوص تعیین رتبه عوامل

مربوط به فرضیه دوم پژوهش

عوامل	میانگین رتبه
بهبود قابلیت فهم گزارش های مالی	۴/۷۵
ارائه گزارش های مربوط	۵/۱۵
ارائه گزارش های به موقع	۶/۹۳
ارائه گزارش های قابل اتکا	۴/۱۵
ارائه گزارش های صادقانه و عاری از تعصب	۴/۶۵
رعایت رجحان محتوا بر شکل رویدادهای مالی	۳/۸۸
رعایت محافظه کاری	۳/۵۵
با در نظر گرفتن مفاهیم اهمیت و فزونی منافع بر مخارج، ارائه اطلاعات کامل در فرایند گزارش اطلاعات مالی	۵/۱۳
قابلیت مقایسه اطلاعات مالی دستگاه اجرایی در دوره های مالی مختلف	۶/۸۳

**جدول ۱۵.** نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل مربوط

به فرضیه سوم پژوهش

تعداد	۱۰۰
Chi- Square	۶۰/۴۰۳
درجه آزادی	۵
میزان معناداری	۰/۰

**جدول ۱۶.** نتیجه آزمون فریدمان در خصوص تعیین رتبه عوامل

مربوط به فرضیه سوم پژوهش

عوامل	میانگین رتبه
کوتاه شدن مدت زمان رسیدگی به وسیله حسابرس	۳/۰۳
کمک به حسابرس برای اظهار نظر در مورد نحوه ارائه اطلاعات	۳/۴۵
کمک به حسابرس برای اظهار نظر در مورد رعایت الزامات مالی خاص توسط واحد مورد رسیدگی	۲/۸۰
قضایات و تصمیم گیری آگاهانه تر به وسیله حسابرس	۴/۰۵
بهبود عملکرد حسابرسی به عنوان یکی از ابزارهای نظارتی	۳/۵۸
تأمین نیازهای اطلاعاتی حسابرس جهت دستیابی به یک مرجع واحد به عنوان مبنایی برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی	۴/۱۰

۱۳ و ۱۴ نشان داده شده است.

با توجه به سطح معنی داری آزمون، چون سطح معنی داری برابر ۰ کمتر از ۰/۰۵ است لذا فرض برابری میانگین رتبه ها رد می شود و عوامل از نظر آماری تفاوت معنی داری دارند. با توجه به مقادیر رتبه ها در جدول ۱۳ بیشترین رتبه متعلق به ارائه گزارش های به موقع و کمترین رتبه متعلق به رعایت محافظه کاری است.

**آزمون مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با آزمون فریدمان در ارتباط با فرضیه سوم پژوهش**

فرض صفر: میانگین رتبه های چند عامل باهم یکسان است.

فرض مخالف: حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه یکسانی ندارند.

نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل و تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه سوم پژوهش را در جدول های ۱۵ و ۱۶ نشان داده شده است.

با توجه به سطح معنی داری آزمون، چون سطح معنی داری برابر ۰ کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض برابری میانگین رتبه ها رد می شود و عوامل از نظر آماری تفاوت معنی داری دارند. با توجه به مقادیر رتبه ها در جدول ۱۵ بیشترین رتبه متعلق به تأمین نیازهای اطلاعاتی حسابرس جهت دستیابی به یک مرجع واحد به عنوان مبنایی برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی و کمترین رتبه متعلق به کمک به حسابرس برای اظهار نظر در مورد رعایت الزامات مالی خاص توسط واحد مورد رسیدگی است.

**آزمون مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با آزمون فریدمان در ارتباط با فرضیه چهارم پژوهش**

فرض صفر: میانگین رتبه های چند عامل باهم یکسان است.

فرض مخالف: حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه یکسانی ندارند.

نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل و تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه چهارم پژوهش را در جدول های ۱۸ و ۱۹ نشان داده شده است.

با توجه به سطح معنی داری آزمون، چون سطح معنی داری برابر ۰ کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض برابری میانگین رتبه ها رد می شود و عوامل از نظر آماری تفاوت معنی داری دارند. با توجه به مقادیر رتبه ها در جدول ۱۸ بیشترین رتبه متعلق به

**جدول ۱۷.** نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل مربوط به فرضیه چهارم پژوهش

تعداد	۱۰۰
Chi- Square	۵۳/۲۵۸
درجه آزادی	۶
میزان معناداری	۰/۰

**جدول ۱۸.** نتیجه آزمون فریدمان در خصوص تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه چهارم پژوهش

عوامل	میانگین رتبه
ایجاد گزارش‌های مناسب جهت کمک به سازمان برای برنامه‌ریزی آتی و همسو کردن فرایند تخصیص منابع در جهت اهداف تعیین شده	۳/۷۵
کمک به شهروندان در تجزیه و تحلیل عملکرد دولت	۴/۰۸
ایجاد گزارش‌های مناسب جهت کمک به مدیریت مالی کلان کشور در تخصیص منابع	۳/۳۵
ایجاد شاخص‌های ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد به روش یکسان	۴/۵۵
ارائه ابزاری برای تجزیه و تحلیل بهای تمام شده خدمات ارائه شده	۳/۹۳
همسو شدن تکنیک‌های مدیریت مالی دستگاه‌های دولتی با تکنیک‌های مشابه در بخش خصوصی	۴/۷۸

(ص ۷۸).

با بررسی سابقه پژوهش‌های خارجی انجام شده می‌توان نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه را با پژوهش‌های چن<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۳)، هیوجز و پوینتزر (۲۰۰۴) همسو دانست. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی با در نظر گرفتن مفاهیم اهمیت و فزونی منافع بر مخارج باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه شده توسط دولت گردیده است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی، قابلیت فهم گزارش‌های مالی، ارائه گزارش‌های مربوط، به موقع، قابل اتکا و صادقانه و عاری از تعصب در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأثیرگذار بوده است. نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان در راستای پژوهش‌های داخلی انجام شده توسط صفار و رحیمیان (۱۳۸۱)

همسو شدن تکنیک‌های مدیریت مالی دستگاه‌های دولتی با تکنیک‌های مشابه در بخش خصوصی و کمترین رتبه متعلق به ایجاد گزارش‌های مناسب جهت کمک به مدیریت مالی کلان کشور در تخصیص منابع است.

اطلاعات استخراج شده از پاسخ به سؤال‌های عمومی پرسشنامه، مربوط به خصوصیات فردی آزمودنی‌ها، نشان می‌دهد که اکثریت پاسخ‌دهندگان از افراد متخصص در بخش دولتی و آشنا با استانداردهای حسابداری و کاربرد آن‌ها هستند؛ بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش، اتکا به پاسخ‌های این افراد مبنای علمی لازم برای تعیین پیامدهای عدم تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های دولتی را فراهم می‌کند.

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی بر عوامل تعیین شده شامل قابلیت‌های سیستم کنترل بودجه‌ای، انتخاب صحیح مبنای حسابداری مورد عمل، استقرار نظام یکنواخت و قابل تجزیه و تحلیل برای دارایی‌های ثابت و بدهی‌های بلندمدت و انتخاب حساب‌های مستقل و نحوه به‌کارگیری آن‌ها که در پرسشنامه در ارتباط با فرضیه اول یعنی استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی مطرح و به نظرخواهی گذاشته شده بود، تأثیرگذار بوده است. همان‌طور که در بخش مبانی نظری پژوهش نیز بیان شد، این موارد جزء ویژگی‌های مهم یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی هستند؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی موجب استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای خواهد شد. نتایج به دست آمده با توجه به تعاریف و طبقه‌بندی ارائه شده از مفهوم پاسخگویی و پذیرش آن به عنوان مبنای چارچوب نظری حسابداری دولتی می‌تواند حائز اهمیت باشد. نتایج به دست آمده از پذیرش این فرضیه با نظر باباجانی (۱۳۷۲) همسو است. به اعتقاد وی ایجاد تحول اساسی در سیستم حسابداری موجود، جز در موارد محدودی که به اصلاح موادی از قوانین محاسبات عمومی نیاز دارد، محتاج مطالعه تطبیقی نظام‌های حسابداری موجود در کشورهای دیگر و ایجاد اصول، موازین و استانداردهای اجرایی حسابداری دولتی است

دستگاه‌های دولتی اثرگذار بوده است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان با نظرات مهدوی (۱۳۷۹)، چن (۲۰۰۳) و کرکلو<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۶) همسو دانست.

### پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج اجرای پژوهش

برای برون‌رفت از وضعیت موجود و ایجاد تحولات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی، در قابلیت فهم گزارش‌های مالی، ارائه گزارش‌های مربوط، به‌موقع، قابل اتکا و صادقانه و عاری از تعصب در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأثیرگذار است، لذا پیشنهاد می‌شود، نارسایی‌های صورتحساب‌های دریافت و پرداخت اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای که در حال حاضر توسط دستگاه‌های اجرایی تهیه و به وزارت دارایی و دیوان محاسبات ارائه می‌گردد، مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان با تدوین استانداردهای حسابداری آن‌ها را رفع نمود.

بررسی‌ها نشان می‌دهد، کشورهایی که در زمینه حسابداری دولتی به پیشرفت‌های قابل توجهی دست یافته‌اند، دارای قوانین الزام‌آوری در این زمینه بوده‌اند، بنابراین تحول در این بخش نیازمند تکلیف قانونی است تا سازمان‌های بخش عمومی به نحو مناسب‌تری مسؤولیت پاسخگویی خود را اعمال نمایند.

به سازمان‌های متولی حسابداری و امور مالی دولتی به‌ویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی که مسؤولیت مالی را از سوی قوه مجریه بر عهده دارد، پیشنهاد می‌شود ضمن تعامل با دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در خصوص انجام پژوهش‌های بنیادی و گسترده در زمینه حسابداری دولتی، انگیزه‌های مادی و معنوی برای سوق دادن مؤسسات مذکور به سمت این‌گونه پژوهش‌ها را ایجاد نمایند. انجام مطالعات تطبیقی و همسو با تحولات صورت گرفته در سیستم حسابداری و گزارشگری بخش عمومی در کشورهای توسعه‌یافته، می‌تواند سبب بهبود نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایران شود.

### منابع

• باباجانی، جعفر. (۱۳۷۲). "سیر تطور حسابداری دولتی در ایران؛ در چارچوب قانون محاسبات عمومی". ماهنامه

و باباجانی (۱۳۸۲) دانست. این نتایج هم‌سو با نظر چن (۲۰۰۳) است.

هولتاسن<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۳) معتقد است نمی‌توان تدوین استانداردهای حسابداری را تنها راه‌حل برای ارتقای کیفیت صورت‌های مالی در هر بخش اقتصادی تلقی کرد (ص. ۲۷۱)؛ بنابراین نتایج به‌دست‌آمده از این پژوهش با نظر وی همسو نیست.

نتایج به‌دست‌آمده از فرضیه سوم نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی فرایند حسابرسی و اعتبار دهی به گزارش‌های تهیه‌شده در این بخش را تسهیل می‌کند. از این‌رو، تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی می‌تواند به حسابرس برای اظهارنظر در مورد نحوه ارائه اطلاعات و رعایت الزامات مالی خاص توسط واحد مورد رسیدگی کمک کند. از طرف دیگر، موجب یکسان شدن معیارهای قضاوت حسابرسان نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی و قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر آن‌ها می‌شود. وجود استانداردهای حسابداری جهت دستیابی به یک مرجع واحد به‌عنوان مبنایی برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی و کوتاه شدن مدت‌زمان رسیدگی به وسیله حسابرس نیز مؤثر است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان در راستای پژوهش‌های داخلی انجام‌شده به‌وسیله مهدوی و کارجوی (۱۳۸۴) دانست. نامبردگان تأثیر استانداردهای ملی حسابداری را بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل بررسی کردند.

همچنین باباجانی (۱۳۸۲) معتقد است تدوین استانداردهای حسابداری دولتی حسابرسان را قادر می‌کند تا بر مبنای استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابداری، نسبت به صورت‌های مالی تهیه‌شده قضاوت عادلانه انجام دهند. نتایج به‌دست‌آمده را همچنین می‌توان همسو با نظر چالن و جفری (۲۰۰۳) دانست.

نتایج به‌دست‌آمده از فرضیه چهارم نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی، مدیریت مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی دولتی را مناسب می‌نماید. بر این اساس تدوین استانداردهای حسابداری، برنامه‌ریزی آینده و منطبق کردن فرایند تخصیص منابع با اهداف تعیین‌شده، همسو شدن تکنیک‌های مدیریت مالی دستگاه‌های دولتی با تکنیک‌های مشابه در بخش خصوصی، ارائه ابزاری برای تجزیه و تحلیل بهای تمام‌شده خدمات ارائه‌شده و انضباط مالی در

- حسابدار، شماره‌های ۳ و ۴، ۶۷-۸۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). "ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولت جمهوری اسلامی ایران". *دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی*.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، شماره ۳۱، ۹۷-۱۳۰*.
- باباجانی، جعفر؛ دهقان، حسین. (۱۳۸۴). "نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ‌خواهان". *فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره‌های ۱۲ و ۱۳، ۱-۲۶*.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ پنجم.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن". *فصلنامه حسابرسی، شماره ۴۹، ۸۳-۶۸*.
- حجتی، غلامرضا. (۱۳۹۰). *مجموعه کامل قوانین و مقررات مالی و محاسباتی*. تهران: انتشارات کتابخانه گنج دانش.
- صفار، محمدجواد؛ رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۱). "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی". *دانش حسابرسی، ۲(۴)، ۵۱-۶۲*.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمود. (۱۳۸۸). "کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی". *مجله حسابدار، شماره‌های تیر و مرداد، ۵۸-۶۵*.
- کاظمی، سید عباس. (۱۳۸۱). *بهره‌وری و تجزیه و تحلیل آن در سازمان‌ها*. تهران: انتشارات سمت.
- مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران". *فصلنامه حسابرسی، شماره ۷، صص ۳۸-۴۳*.
- مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی رافع، نریمان. (تابستان، ۱۳۸۴). "بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل". *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، ۲۲(۲)، شماره پیاپی ۴۳، ۱۴۶-۱۳۲*.
- Challen, D. & Jeffery, C. (2003). "Harmonization of Government Finance Statistics and Generally Accepted Accounting Principal". *Australian Accounting Review, 13(2), 88-5..*
- Chan, L.J. (2003). "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards". *Public Money & Management, 20(1), 19-26.*
- Fountain, J.R., Patton, T.K. & Steinberg, H.I. (2007). "Imroving Performance Reporting for Government". *New Guidance and Resources.*
- Hughes, J.W. & Points, R. (2004). "Should Financial Reporting Standards Be Established for Budget Reports in the Public Sector?". *The Journal of Government Financial Management, 53(3), 18-26.*
- Kreklow, S.R. (2006). "Performance Management and the Modern Budget Office". *Government Finance Review, 22(2), 94-95.*
- Mcphee, Ian. (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australian Public Sector Finance and Management Conference.*
- Walker, R.G. (2002). "Are Annual Reports of Government Agencies Really General Purpose If They Do Not Include Performance Indicator?". *Australian Accounting Review, 12(1), 42-54.*