

آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی

* حامد دهقان زاده^۱، غلامرضا رضایی^۲

۱. عضو هیئت علمی گروه حسابداری، دانشگاه ولایت، ایرانشهر، ایران.
 ۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۷/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۹/۲۰

The Effects of the New Treasury Accounting System on the Qualitative Characteristics of Financial Information

*H. Dehghanzade¹, G. Rezaee²

1. Faculty member of Accounting Department, Velayat University, Iranshahr, Iran.
 2. Assistant, Department of Accounting, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran.

Received: 2019/10/16 Accepted: 2019/12/11

Abstract

The purpose of the present study is to investigate the effects of the implementation of the new Treasury Accounting System on the qualitative characteristics of the Treasury's financial information. The statistical population of the research comprised all managers and financial employees of the Deputy Ministry for Financial Supervision in General Directorate of Economic Affairs and Finance in Tehran and other Iranian provinces. The data was collected using a questionnaire. Considering the normal or abnormal distribution of the data, one sample T-test or Median-test was applied to test the hypotheses. The results of the hypothesis testing indicated that the implementation of the new Treasury Accounting System would increase the relevance, reliability, comparability and understandability of the Treasury data. Nevertheless, the new Treasury Accounting System will reduce the timeliness of the Treasury data. Overall, the findings suggest that the implementation of the new Treasury Accounting System increases the quality of the information of the Treasury. Thus, new Treasury Accounting System has been able to be useful in case accountability and providing information for decision making.

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی خزانه است. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی در تهران و سایر استان‌های کشور می‌باشد. جهت گردآوری اطلاعات موردنظر از پرسش‌نامه استفاده شده است. در این پژوهش، با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، از آزمون t یک‌نمونه‌ای یا میانه برای بررسی فرضیه‌ها استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن بود که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. با این وجود، دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، منجر به کاهش به موقع بودن اطلاعات خزانه می‌شود. در کل، یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. بنابراین، نظام نوین حسابداری خزانه توانسته است در خصوص پاسخگویی و ارائه اطلاعات سودمند جهت تصمیم‌گیری سودمند واقع شود.

Keywords: New Treasury Accounting System, Treasury Data Relevance, Treasury Data Reliability, Treasury Data Comparability, Treasury Data Understandability.

واژه‌های کلیدی: نظام نوین حسابداری خزانه، مربوط بودن اطلاعات خزانه، قابلیت اتکای اطلاعات خزانه، قابلیت مقایسه اطلاعات خزانه، قابلیت فهم اطلاعات خزانه.

JEL Classification: H61,C30,M49

طبقه‌بندی موضوعی: H61,C30,M49

مقدمه

خزانه‌داری کشور به‌عنوان یکی از واحدهای مؤثر در امور دخل و خرج دولت محسوب می‌شود. از آن‌جا که خزانه علاوه بر تمرکز و پرداخت کلیه وجوه دولتی وظیفه هماهنگ‌کننده دریافت‌ها و پرداخت‌های کشور را هم از نظر زمانی و هم از بعد مکانی با برقراری مجموعه‌ای از کنترل‌های مالی انجام می‌دهد، نقش قابل‌ملاحظه‌ای را در تنظیم امور اقتصادی یک کشور ایفا می‌کند و بر همین اساس خزانه را عمده‌تأ سازمان هماهنگ‌کننده امور دریافت‌ها و پرداخت‌های کشور می‌شناسند. نقش اخیر خزانه در دنیای امروز به علت پیچیدگی و توسعه اقتصادی کشورها از گستردگی خاصی برخوردار شده است که بحث آن در قلمرو اقتصاد، مدیریت و حسابداری و مستلزم داشتن تخصص‌های لازم در این حوزه‌هاست (صدری‌نیا، ۱۳۸۵).

از طرف دیگر، قانون‌گذار به موجب قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور و همچنین قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه حسن اجرای بودجه را از بعد مالی در سطح کلان دولت به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول نموده است که این نظارت در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (از معاونت‌های وزارتخانه مزبور) انجام می‌شود. به گونه کلی، اصلی‌ترین وظیفه گزارشگری مالی بخش عمومی در راستای مسئولیت پاسخگویی است (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

مسلماً ایجاد و استقرار سازوکاری برای دریافت‌ها و پرداخت‌ها در خزانه و نظارت مؤثر در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری بهتر، مستلزم وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری جامع و کارآمد است که بتواند اطلاعات مربوطه را تجمیع و برای استفاده‌کنندگان مجاز در سطوح مختلف حکومتی ارائه کند و مبنای تصمیم‌گیری‌های آن‌ها قرار گیرد. قبل از تدوین و ابلاغ دستورالعمل حسابداری نوین خزانه، به‌رغم اهمیت و نقش بسزای خزانه در اقتصاد کشور، سیستم سنتی حسابداری آن دارای کاستی‌ها و نارسایی‌های متعددی بود (صدری‌نیا، ۱۳۸۵).

خوشبختانه پس از تغییر مبنای حسابداری دستگاه‌های اجرایی از نقدی به تعهدی در سال ۱۳۹۴، دستورالعمل نوین حسابداری خزانه توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور در سال ۱۳۹۵ جهت اجرا ابلاغ شد.

می‌توان گفت که رویه‌های گزارشگری مالی در بخش عمومی در بسیاری از جوامع ملی و بین‌المللی به علت ناکافی بودن اطلاعات مالی مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی با چالش‌های فراوانی مواجه بوده است. عدم اطمینان به

اطلاعات مالی بر تصمیم‌های سیاست عمومی تأثیرگذار بوده و به گزارش‌های غیرقابل‌اعتمادی منتج می‌شود (یامادا، ۲۰۰۷).

در بخش دولتی کشورها اصلاحات متعددی انجام شده است که هدف آن افزایش اثربخشی و کارایی سیستم حسابداری و گزارشگری عمومی بوده است؛ این موضوع در اکثر کشورها رخ داده و بیشتر ناشی از جهانی‌شدن اقتصادی است (نیستور، ۲۰۱۲؛ آندره، ۲۰۱۴).

همچنین، در سال‌های اخیر اکثر کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اصلاحات در سیستم حسابداری و گزارشگری دولتی را مطابق با دیدگاه‌ها و اصول مدیریت عمومی جدید انجام داده‌اند. اهداف اصلی اصلاحات عبارت بودند از: بهبود مدیریت خدمات عمومی و افزایش شفافیت و پاسخگویی دولت‌ها (چان و ژیانویه، ۲۰۰۲؛ کاپرچوینه، ۲۰۰۶).

همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور نیز از این اصلاحات مستثنی نبوده است. بر اساس ابلاغ معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور، هدف از اجرای دستورالعمل نوین حسابداری خزانه، ارتقای شفافیت مالی از طریق بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات و گزارش‌های خزانه‌داری و در نتیجه ایجاد زمینه بهبود تصمیم‌های مبتنی بر این گزارش‌هاست. این در حالی است که اگر تصمیمات کلیه افراد، از جمله مجریان دولت و نظارت‌کنندگان بر آن‌ها، آگاهانه و متکی بر اطلاعات شفاف (مربوط، قابل‌اتکا و قابل‌فهم) و قابل‌مقایسه نباشد، منابع اقتصادی تلف و اقتصاد کشور آسیب می‌بیند (پور حیدری و اعظمی، ۱۳۸۹).

بنابراین، اجرای بهینه این دستورالعمل در خزانه ضروری و حیاتی به نظر می‌رسد. با این وجود، تاکنون پژوهشی در زمینه میزان تحقق هدف مورد نظر و بررسی تأثیر دستورالعمل مزبور بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات و گزارش‌های مالی خزانه انجام نشده است. در این راستا، پژوهش حاضر به بررسی این موضوع از دیدگاه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی کلیه استان‌های کشور می‌پردازد.

مبانی نظری پژوهش

به‌گونه کلی، هر کشوری دارای سازمانی به نام خزانه‌داری است که در کشورهای مختلف، نقش‌های متفاوتی برعهده دارد. پنج نوع اصلی خزانه‌داری، البته با برخی تفاوت‌ها، وجود دارد که در هر مورد، خزانه‌داری نقش متفاوتی را ایفا می‌کند.

هدف از این امر، شفافیت اطلاعات مالی دستگاه‌ها و شرکت‌های دولتی و امکان نظارت بر درآمدهای آنهاست. البته پیش از آن که وجوه مذکور در حساب‌های مذکور نزد بانک مرکزی تجمیع شوند، تدریجاً در حساب‌های دیگری جمع‌آوری شده و سپس در حساب‌های تمرکز اصلی تجمیع می‌شوند. اصطلاحاً به این حساب‌ها که رابط میان درآمدهای دولت و خزانه کل هستند، "حساب رابط" گفته می‌شود. بر اساس قانون، حساب‌های مذکور با مجوز خزانه افتتاح می‌شوند. این حساب‌ها که به نام دستگاه یا شرکت دولتی هستند، غیرقابل برداشت بوده (صرفاً خزانه امکان برداشت از این حساب‌ها را دارد) و موجودی آن‌ها با تناوب مشخصی که توسط خزانه تعیین می‌شود، به "حساب‌های تمرکز وجوه خزانه" واریز می‌گردد. به این حساب‌ها در اصطلاح خزانه‌داری، "بانک تمرکز وجوه" نیز گفته می‌شود.

کلید درآمدهای دستگاه‌های دولتی، بسته به نوع آن‌ها، درنهایت به سه حساب متعلق به خزانه نزد بانک مرکزی واریز می‌گردند که عبارت‌اند از: "حساب تمرکز وجوه عمومی"، "حساب تمرکز وجوه اختصاصی" و "حساب تمرکز وجوه سپرده". تمرکز این وجوه در حساب‌های خزانه، بیش از آن که کارکرد بانکی یا بودجه‌ای داشته باشد، کارکرد حسابداری دارد. به این معنی که انتقال وجوه و فرآیندهای بانکی، جایگزین استفاده از روش‌ها و محاسبات حسابداری شده است. در اصطلاح خزانه به این حساب‌ها "خزانه تمرکز وجوه" نیز گفته می‌شود. به‌گونه خلاصه، فرآیندها و روال‌های خزانه در ایران بر مبنای برخی قوانین و مقررات انجام می‌شوند. شکل ۱ به‌صورت خلاصه قوانین مرتبط با خزانه را نشان می‌دهد.

همیماوا (۲۰۱۱)، تقلب در دستگاه‌های دولتی را ناشی از نبود صداقت، نبود شفافیت و نبود استقلال کمیته‌های ارائه‌دهنده خدمات دولتی می‌داند. کشور ایران نیز از این تقلب‌ها مستثنی نبوده و به‌ویژه در سال‌های اخیر به‌شدت درگیر مقابله با این موضوع است. در یک چنین وضعیتی تمامی سازمان‌ها و نهادهای دولتی ملزم به تهیه و ارائه اطلاعات دقیق جهت جلوگیری از تقلب و بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و پاسخگویی هستند. در همین خصوص، در سال ۱۳۹۵ و در راستای اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور "دستورالعمل حسابداری خزانه، صورت‌گردش نقدی خزانه و تراز دریافت و پرداخت خزانه" توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور جهت اجرا ابلاغ شده است. هدف از اجرای این دستورالعمل، ارتقای شفافیت مالی گزارش‌های خزانه‌داری کل کشور و ایجاد زمینه بهبود تصمیم‌های مبتنی بر این گزارش‌هاست. این دستورالعمل

این پنج مورد عبارت‌اند از (زارعی، ۱۳۹۳):

۱. امور مالی در دولت: در برخی از کشورها، خزانه‌داری در واقع یک وزارتخانه می‌باشد و خزانه‌دار یا مسئول خزانه یکی از اعضای کابینه محسوب می‌شود.

۲. درآمد و استقراض دولت: در برخی کشورها به‌رغم آن که خزانه‌داری در سطح دولت است، اما بیشتر بر ایجاد درآمد و استقراض از بازار سرمایه متمرکز است. در این گونه کشورها، وزارت دارایی مسئول مصرف است (به‌عنوان نمونه، استرالیا).

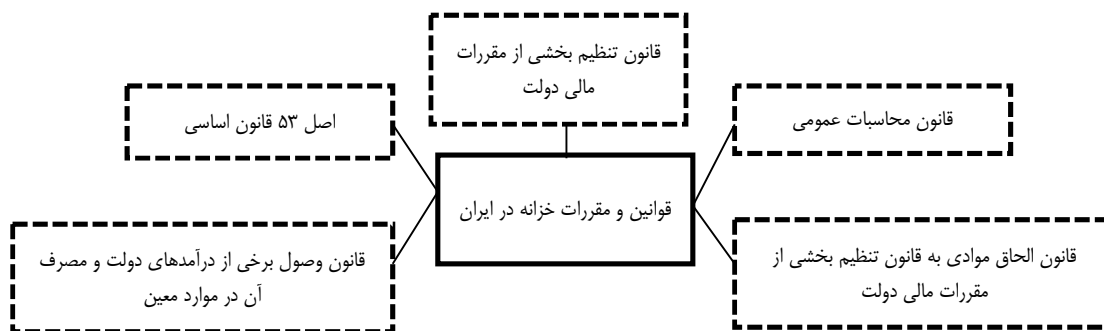
۳. مدیریت ارشد مالی: کشورهای دیگر هم وزارت مالیه و هم خزانه‌داری دارند. وزارتخانه تنها در قبال سیاست‌های مالی، به‌ویژه سیاست‌های پولی مسئول است. خزانه‌داری ارائه‌دهنده خدمات حرفه‌ای مدیریت مالی و مشاوره به وزارت مالیه و سایر واحدها می‌باشد. همچنین، مدیریت بنگاه‌های تحت مالکیت دولت (به شرطی که ماهیت سرمایه‌گذاری داشته باشند، نه آن که به‌عنوان واحدهای ارائه‌کنندگان خدمات عمومی باشند) بر عهده خزانه‌داری است (به‌عنوان نمونه نیوزیلند).

۴. اجرای بودجه: در برخی از کشورها، اگرچه خزانه‌داری هنوز در سطح دولت قرار دارد، اما تنها مسئول اجرای بودجه (ازجمله حسابداری) بوده و در تهیه و برنامه‌ریزی بودجه دخالت نمی‌کند (به‌عنوان نمونه، بسیاری از کشورهای اروپای شرقی و آسیای مرکزی).

۵. مدیریت ابزارهای مالی: در برخی کشورها، خزانه‌داری تنها مسئول مدیریت ابزارهای مالی به‌ویژه نقد و معادل نقد است. در این کشورها خزانه‌داری با انباشت وجوه نقد و سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت یا استقراض از بازار پول سروکار دارد. برخی اوقات، آن‌ها همچنین با ابزارهای درازمدت‌تر مالی مانند اوراق قرضه دولت سروکار دارند، به‌ویژه اگر باهدف مدیریت ریسک، برای مثال مصون‌سازی در قبال نرخ‌های بهره یا ریسک مبادلات ارزی، منتشر نشده باشند (به‌عنوان نمونه، سوئیس).

نوع پنجم خزانه‌داری مشابه خزانه‌داری در بسیاری از مؤسسه‌های بخش خصوصی است؛ اما چهار نوع اول کاملاً متفاوت است. شرکت‌های بخش عمومی متمایل به گزینه پنجم هستند؛ درحالی‌که در مورد خود دولت، قانون تعیین‌کننده است.

در ایران، بر اساس قانون کلیه دریافت‌های دولت (شامل سپرده‌ها و درآمدهای عمومی و اختصاصی دستگاه‌ها و درآمدهای شرکت‌های دولتی (به‌جز بانک‌ها و بیمه‌ها) باید در حساب‌های خزانه‌داری کل نزد بانک مرکزی متمرکز شود.



شکل ۱. قوانین و مقررات مربوط به خزانه در ایران

داشتن چارچوبی مشخص و نظاممند است (هانسن و موون، ۲۰۰۷).

بنابراین، انتظار می‌رود که به‌کارگیری یک چارچوب مشخص و مدون توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور برای حسابداری خزانه منجر به بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات منتشرشده توسط این نهاد شود.

عموماً ویژگی‌های کیفی به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان می‌شود و دستیابی به اهداف گزارشگری مالی شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. برخی ویژگی‌های کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود. ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن" است. ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، سودمندی آن در صورت قابل مقایسه نبودن قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود (کمیت‌تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶). همچنین، دسترسی به موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیمات ارتقا بخشد و عدم دسترسی به موقع اطلاعات مربوط و قابل اتکا، سودمندی آن را خدشه‌دار می‌کند. در ادامه به تشریح هر یک از ویژگی‌های کیفی پرداخته می‌شود.

مربوط بودن: اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر ایفای وظیفه پاسخگویی واحد گزارشگر و تصمیم‌های استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته مؤثر واقع شود. اطلاعات مربوط دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا ارزش تأییدکنندگی است. نقش‌های تأییدکنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات با یکدیگر مرتبط می‌باشند. به‌عنوان مثال، اطلاعات در مورد

مبتنی بر فصول و بخش‌های زیر است:

- حسابداری وجوه عمومی،
- حسابداری وجوه اختصاصی،
- حسابداری شرکت‌های دولتی.
- حسابداری وجوه امانی، شامل:
- حسابداری وجوه سپرده،
- حسابداری وجوه نامشخص،
- حسابداری وجوه چک‌های بین‌راهی،
- حسابداری وجوه خانه‌های سازمانی،
- حسابداری وجوه اموال مکشوفه.

در جوامع مردم‌سالار که دولت‌ها بر اساس رأی مردم انتخاب می‌شوند و قدرت تبلور اراده مردم است، دولت و مقامات منتخب به‌عنوان پاسخگو، ملزم به ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد مصرف منابع و وضعیت مالی کشور می‌باشند (باباجانی، ۱۳۹۰؛ حسینی عراقی، ۱۳۹۱؛ حبشی، ۱۳۹۲). بنابراین، خزانه‌داری کل کشور نیز باید اطلاعاتی را ارائه کند که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد.

به‌منظور بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات، حسابداران باید اقدام به ایجاد یک نظام اطلاعاتی مطلوب کنند، زیرا اگر این نظام اطلاعاتی، به‌عنوان یک منبع اطلاعاتی مطلوب نباشد، داده‌هایی را هم که سرانجام از آن انتشار می‌یابد، نمی‌تواند چندان مورد استفاده قرار گیرد. برای ایجاد یک نظام اطلاعاتی مطلوب، حسابداران باید ابتدا به هدف‌های سازمان توجه کنند. این هدف‌ها ممکن است بیشینه کردن تولید یا ارائه خدمات، بیشینه کردن سهم سازمان در بازار، کمینه کردن هزینه‌های سازمان، افزایش خدمات و رفاه عمومی، افزایش مسئولیت اجتماعی و بهبود پاسخگویی باشد؛ سپس، در بین نظام‌های اطلاعاتی موجود، آن که می‌تواند سازمان را به هدف‌های از قبل تعیین‌شده برساند، انتخاب کنند (نمازی، ۱۳۹۵).

به گونه کلی، لازمه استخراج و افشای مناسب اطلاعات حسابداری به موقع، مربوط، دقیق و قابل اتکا برای مدیران،

اهداف پاسخگویی و تصمیم‌گیری ضروری است. سودمندی چنین اطلاعاتی در صورتی افزایش می‌یابد که امکان مقایسه این اطلاعات با بودجه آن دوره، اطلاعات مشابه آن واحد برای دوره‌ها و تاریخ‌های زمانی دیگر و یا اطلاعات مشابه درباره واحدهای دیگر (به‌عنوان مثال، واحدهای بخش عمومی ارائه‌کننده خدمات مشابه در حوزه‌های مختلف) وجود داشته باشد. به‌کارگیری رویه‌های حسابداری مشابه در مورد عملکرد و بودجه، موجب افزایش سودمندی مقایسه بین نتایج واقعی و پیش‌بینی‌شده خواهد شد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶). قابلیت مقایسه را نباید با یکنواختی اشتباه گرفت. اطلاعات زمانی قابل مقایسه است که بتواند شباهت‌ها و تفاوت‌های بین واحدها را نشان دهد. تأکید بیش‌ازحد بر یکنواختی ممکن است به دلیل گزارش موارد متفاوت به‌گونه‌ای مشابه، منجر به کاهش قابلیت مقایسه گردد.

قابل فهم بودن: ویژگی قابل فهم بودن، موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد. گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی واحدهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که جوابگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان آن‌ها و بیان‌گر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. برای مثال، توضیحات مربوط به اطلاعات مالی و سایر اطلاعات و گزارش‌های توصیفی دستاوردها و انتظارات باید با زبان ساده نوشته شود و به‌گونه‌ای ارائه شود که به‌راحتی برای استفاده‌کنندگان قابل فهم باشد. یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات، نحوه ارائه آن‌هاست. ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات به نحو مناسب باعث افزایش قابلیت فهم آن می‌شود. قابلیت مقایسه نیز می‌تواند قابلیت فهم اطلاعات را افزایش دهد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶).

به‌موقع بودن: به‌موقع بودن به این معنی است که قبل از این که سودمندی اطلاعات در جهت مقاصد پاسخگویی و تصمیم‌گیری از بین برود، این اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. دسترسی به‌موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیم‌ها ارتقا بخشد. برخی از اقلام ممکن است تا بعد از تاریخ گزارشگری همچنان به‌موقع تلقی شود. به‌عنوان مثال، ممکن است در راستای اهداف پاسخگویی و تصمیم‌گیری، استفاده‌کنندگان نیازمند ارزیابی روندهای موجود در عملکرد ارائه خدمات و

سطح و ساختار فعلی دارایی‌های واحد گزارشگر، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان واحد را در استفاده از فرصت‌ها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته مثلاً درباره ماحصل عملیات می‌باشد. اطلاعات در صورتی دارای ارزش تأییدکنندگی است که موجب تأیید یا تغییر انتظارات پیشین یا کنونی شامل انتظارات مبتنی بر ارزیابی‌های گذشته شود. به‌عنوان مثال اطلاعات باید نشان دهد کدام‌یک از مدیران مسئولیت خود را در قبال مصرف کارا و اثربخش منابع، ارائه خدمات مورد انتظار و رعایت قوانین و مقررات مربوط ایفا نموده‌اند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶).

قابل اتکا بودن: اطلاعاتی قابل اتکاست که افزون بر کامل بودن، عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه بااهمیت باشد و به‌طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیان‌گر آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان‌گر آن باشد، به‌طور صادقانه بیان کند. اطلاعاتی که به‌طور صادقانه بیان‌گر یک رویداد اقتصادی یا سایر رویدادها است، محتوای معاملات، رویدادها، فعالیت‌ها یا شرایط مورد نظر را توصیف می‌کند که لزوماً همیشه مطابق با شکل قراردادی آن نمی‌باشد (رجحان محتوا بر شکل). برخی رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای ارائه شده در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی، با شرایط عدم اطمینان مواجه هستند. از این رو، ارائه اطلاعات مرتبط با رویدادهای مذکور در گزارش‌های مالی اغلب مستلزم انجام برآوردهایی است که مبتنی بر قضاوت مدیریت می‌باشد. برای بیان صادقانه برآوردها، اعمال دقت لازم می‌باشد. با این وجود، بیان صادقانه به معنای کامل بودن، بی‌طرفی مطلق برآوردها یا عاری از اشتباه بودن آن‌ها نمی‌باشد. رعایت احتیاط در شرایط عدم اطمینان ضروری است و ممکن است در برخی مواقع به‌منظور بیان صادقانه رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادها، لازم باشد تا به‌صراحت میزان عدم اطمینان در اطلاعات مالی و غیرمالی افشا شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶).

قابل مقایسه بودن: اطلاعات مرتبط با وضعیت مالی، عملکرد مالی، رعایت الزامات قانونی و بودجه‌ای، دستاوردهای ارائه خدمات و برنامه‌های آتی واحد گزارشگر، در راستای

عملکرد مالی و انطباق آن با بودجه چند دوره گزارشگری باشند (کمیتة تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶).

پیشینه پژوهش

پژوهشی که مستقیماً به بررسی آثار نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات خزانه پرداخته باشد، مشاهده نشد. در ادامه برخی از پژوهش‌های مربوط در داخل و خارج از کشور ارائه می‌شود.

صدری‌نیا (۱۳۸۵)، به بررسی سابقه و کارکردهای خزانه‌داری در نظام بودجه‌ای ایران پرداخت. در این پژوهش وظایف و نقش خزانه در رابطه با تمرکز وجوه دریافتی و انجام پرداخت‌های سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولتی و چگونگی ارتباط دستگاه‌های اجرایی دولتی با خزانه تشریح و تصویر روشنی از وصول، تمرکز، گردش و پرداخت وجوه دولتی ارائه شده است. درنهایت مشکلات اداری و حسابداری خزانه ارائه و پیشنهادهایی جهت رفع آن ارائه گردیده است.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۵)، به بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن است که فناوری اطلاعات باعث افزایش مربوط بودن اطلاعات حسابداری و کاهش قابلیت اعتماد آن می‌شود و قابلیت مقایسه را نیز به میزان کم افزایش می‌دهد.

وکیلی فرد و رستمی (۱۳۸۹)، به تحلیل دامنه شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر پایه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که تفاوت معناداری بین برداشت تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان و اعضای حرفه در رابطه با ارجحیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری وجود دارد و به‌ویژه حساب‌برسان از وضعیت فعلی گزارشگری مالی ناراضی‌تر بودند.

یادگاری و علی‌مددی (۱۳۹۰)، در مطالعه خود به بررسی نکاتی پیرامون اصلاح نظام خزانه‌داری دولت پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که لزوم ایجاد برخی تحولات و اصلاحات ساختاری در نظام خزانه‌داری و مدیریت هزینه‌های عمومی اجتناب‌ناپذیر است؛ آنان یکی از این اصلاحات ساختاری را تغییر در روش‌های انجام کار در حوزه حسابداری دولتی معرفی کرده‌اند.

معین‌الدین و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر تدوین اجرای استانداردهای حسابداری ملی بر ویژگی‌های کیفی مربوط بودن در شرکت‌های انتفاعی پرداختند. در این راستا، ۱۲۳

شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک دوره ۸ ساله (۴ سال قبل و ۴ سال بعد از لازم‌الاجرا شدن استانداردها) مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش حاکی از بهبود ویژگی‌های کیفی مربوط بودن اطلاعات پس از اجرای استانداردهای حسابداری ملی است.

مهدوی و ماهر (۱۳۹۲)، به بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل‌فهم بودن و به‌موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل‌مقایسه بودن، قابل‌رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد.

آقایی و همکاران (۱۳۹۲)، به رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن است که اهمیت نسبی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری به‌جز ویژگی قابلیت مقایسه از دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی متفاوت است. تهیه‌کنندگان برای ویژگی مربوط بودن، حساب‌برسان برای ویژگی قابل‌اعتماد بودن و استفاده‌کنندگان برای ویژگی قابل‌فهم بودن بیشترین اهمیت را قائل هستند.

موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری تعهدی و گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد.

روحانی و ابوحمز (۱۳۹۴)، به بررسی ساختار خزانه و روال‌های خزانه‌داری در ایران پرداختند. در این پژوهش پس از بررسی و موشکافی روال‌های گردش وجوه در خزانه، برخی انتقادات وارده به روال‌های آن مطرح شده است. انتقادات مطرح شده عبارتند از:

- ابهامات موجود در شیوه پرداخت اعتبارات مبتنی بر تخصیص،
- عدم امکان نظارت برخط و مؤثر بر گردش حساب‌های

غیرمالی برای مدافعان محیط زیست و دولت بیشتر از سایر افراد و گروه‌ها می‌باشد.

موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی با استفاده از ماتریس رتبه‌ای پرداختند. بدین منظور پرسش‌نامه‌ای طراحی و بین نمونه‌ای شامل ۷۲ نفر از مدیران مالی و کارشناسان سیستم‌های کامپیوتری توزیع گردید. با توجه به پاسخ‌های دریافتی، بعد از محاسبه میانگین‌های تأثیر فناوری اطلاعات بر هر یک از اجزای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، عناصر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری (شامل: مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابل فهم بودن و قابلیت مقایسه) بر اساس تأثیر فناوری اطلاعات بر روی آن‌ها رتبه‌بندی شدند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تأثیر فناوری اطلاعات بر هر یک از اجزای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری متفاوت است.

هینمن و کونولسی (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان "حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مسیری که همیشه طی نمی‌شود" به بررسی تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی پرداخته است. موضوعی که به وسیله بسیاری از دولت‌ها در دستور کار مدیریت بخش عمومی برای دستیابی به یک بخش متمرکز کسب و کار و مشاهده عملکرد در حال انجام، طراحی شده است. آنان چنین استدلال می‌کنند که حسابداری تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

گریس (۲۰۱۴)، به بررسی تأثیر پذیرش و اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی بر بهبود پاسخگویی، افزایش شفافیت و بهبود کیفیت اطلاعات در تجربه پرداخت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی در تجربه به طور معناداری باعث بهبود پاسخگویی، افزایش شفافیت و بهبود کیفیت اطلاعات می‌شود.

آیجنوما (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی بر قابلیت اتکا، اعتبار و یکپارچگی گزارشگری مالی در بخش عمومی دولت نیجریه پرداخت. پژوهش وی نشان داد که اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی قابلیت اتکا، اعتبار و یکپارچگی گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. همچنین، کنترل داخلی و مدیریت کارآمد بر اساس نتیجه را ارتقای بخشیده و دولت را در دستیابی به هدف‌هایش در راستای ارائه

دولت،

-قابلیت خلق پول بر مبنای منابع دولتی توسط بانک‌ها،
-کند شدن گردش منابع درآمدی و هزینه‌ای بخش دولتی،

-تشدید رفتار رانت‌جویی در بانک‌ها و دستگاه‌های دولتی،
-کاغذی بودن بخشی از فرآیندهای پرداخت خزانه،
-اسناد پشتیبان درخواست وجه ذیحسابان،
-نقدی بودن سیستم حسابداری.

خواجوی و نجفی (۱۳۹۴)، به آزمون محدودیت‌های حاکم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. با بررسی ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۷۹ الی ۱۳۸۹، نتایج حاکی از آن بود که شرکت‌هایی که اطلاعات قابل‌انکاتری ارائه می‌کنند، میزان مربوط بودن اطلاعاتشان بیشتر است. هم‌چنین شرکت‌هایی که اطلاعات خود را به‌موقع‌تر منتشر می‌کنند، اطلاعاتشان مربوط‌تر است. از یافته‌های دیگر این پژوهش می‌توان به همبستگی مثبت بین ویژگی‌های قابلیت اتکا و به‌موقع بودن اشاره کرد. به بیان دیگر، شرکت‌هایی که اطلاعات به‌موقع‌تری ارائه می‌کنند، اطلاعاتشان قابل‌انکاتر است و شرکت‌هایی که اطلاعات قابل‌انکاتری ارائه می‌کنند اطلاعاتشان به‌موقع‌تر است.

پورزمانی و معینیان (۱۳۹۴)، به مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداختند. جامعه آماری پژوهش را ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط بودجه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تشکیل می‌دهد. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن بود که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، هم از نظر محتوا (شامل: ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش تأییدکنندگی، بیان صادقانه، بی‌طرفی و کامل بودن) و هم از نظر نحوه ارائه اطلاعات (شامل قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن و به‌موقع بودن) با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

حاجیان نژاد و همکاران (۱۳۹۴)، به تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری پرداختند. نتایج نشان می‌دهد، از نظر اهداف گزارشگری و همچنین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود دارد. هرچند برخلاف گزارشگری مالی، اهمیت گزارشگری

مالی، اموال و اوراق بهادار و تمرکز و تلفیق حسابها) تشکیل شده است. بنابراین، جامعه آماری این پژوهش شامل: کلیه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی کلیه استان‌های کشور (شامل: چهار اداره زیرمجموعه) است. با توجه به نبود اطلاعات دقیق در خصوص تعداد اعضای جامعه آماری، در این پژوهش از روش نمونه‌گیری تصادفی بر اساس فرمول کوکران برای جامعه نامشخص استفاده شد. این رابطه به شرح زیر است:

$$n = \frac{z^2 pq}{d^2}$$

که در این رابطه:

Z = مقدار احتمال نرمال استاندارد (در این پژوهش ۱/۹۶)،

p = احتمال قبول (در این پژوهش ۰/۵)،

Q = احتمال رد (در این پژوهش ۰/۵) و

d = حداکثر خطا (در این پژوهش ۰/۰۵) می‌باشد.

با جایگذاری مقادیر ذکر شده در فرمول کوکران، تعداد اعضای نمونه، ۳۸۴ نفر می‌باشد. به منظور کاهش خطای نوع اول (رد نادرست) و خطای نوع دوم (پذیرش نادرست)، همچنین افزایش توان آزمون، تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه بین تمام اعضای جامعه آماری توزیع و مورد بررسی قرار گرفت. در کل، از بین تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه‌ای که بین اعضای جامعه آماری توزیع شد، با پی‌گیری‌های مکرر پژوهش‌گران تعداد ۱۵۴ نفر به پرسش‌نامه‌ها پاسخ کامل دادند.

برای آزمون هر یک از فرضیه‌های پژوهش، سؤال‌های پرسش‌نامه به شرح جدول ۱ به وسیله پژوهش‌گران طراحی شده است. این پرسش‌نامه محقق ساخته می‌باشد و برای طراحی سؤال‌ها از ویژگی‌های کیفی اطلاعات در مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری بخش عمومی استفاده شده است. طیف مورد استفاده در این پرسش‌نامه، طیف پنج‌تایی لیکرت است که شامل گزینه‌های خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد، به ترتیب، با رتبه‌های ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ است. آزمودنی می‌تواند با انتخاب یکی از گزینه‌های خیلی زیاد تا خیلی کم، تأثیر اجرای دستورالعمل نوین حسابداری خزانه بر هر یک از معیارهای سنجش ویژگی‌های کیفی اطلاعات را ابراز کند. همچنین، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS

خدمات مؤثر و کارآمد یاری می‌کند.

بشیر (۲۰۱۶). به بررسی تأثیر حساب واحد خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات و مدیریت مالی بخش عمومی در تجزیه پرداخت. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که استفاده از حساب واحد خزانه باعث بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات، افزایش شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، یک فرضیه اصلی و پنج فرضیه فرعی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اصلی

- از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

فرضیه‌های فرعی

- از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، مربوط بودن اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

- از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت اتکای اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

- از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت مقایسه اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

- از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

- از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، به موقع بودن اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

روش پژوهش

روش پژوهش مورد استفاده توصیفی همبستگی از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی یک پژوهش مقطعی به حساب می‌آید. در نمودار سازمانی اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان‌ها سه معاونت وجود دارد: معاونت اقتصادی، معاونت نظارت مالی و ریاست خزانه معین استان و معاونت توسعه مدیریت و منابع. معاونت نظارت مالی و ریاست خزانه معین استان که بیشترین ارتباط را با اجرای دستورالعمل حسابداری خزانه دارد، از چهار اداره (خزانه معین، نظارت

جدول ۱. شماره پرسش‌های طراحی شده برای هر یک از فرضیه‌ها

شماره فرضیه فرعی	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم
شماره پرسش‌های طراحی شده در پرسش‌نامه	۱ الی ۶	۷ الی ۱۲	۱۳ الی ۱۷	۱۸ الی ۲۱	۲۲ الی ۲۷

نسخه ۱۹ استفاده شده است.

جدول ۲. نتایج آزمون آلفای کرونباخ

سؤال‌های مربوط به فرضیه	آزمون آلفای کرونباخ
اول	۰/۸۴۱
دوم	۰/۸۲۶
سوم	۰/۸۴۴
چهارم	۰/۷۷۳
پنجم	۰/۸۶۱
کل	۰/۸۴۲

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی بدست آمده از پاسخ‌دهندگان از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و مطلق استفاده شده است. در این پژوهش، ابتدا برای آزمون نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شد و با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، به ترتیب، با استفاده از آزمون "t" یک نمونه‌ای و "آزمون میانه" در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه‌های پژوهش آزمون شد.

در این پژوهش، به منظور حصول اطمینان از اعتبار محتوایی، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. به این منظور در ابتدا تعداد ۳۰ عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع شد. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای سؤال‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در بخش اول پرسش‌نامه ۴ سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان ارائه شده است. نتایج تحلیل توصیفی این پرسش‌ها در جدول ۳ ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول، نتایج حاصل از تحلیل توصیفی پرسش‌های عمومی پرسش‌نامه نشان می‌دهد از بین ۱۵۴ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، ۱۲۸ نفر، معادل ۸۳/۱ درصد را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. نتایج حاصل از بررسی میزان تحصیلات نشان می‌دهد که ۹۷/۴۱ درصد آزمودنی‌ها دارای مدرک کارشناسی به بالا می‌باشند. تحلیل رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان مبین آن است که ۶۰/۳۹ درصد از آزمودنی‌ها در رشته حسابداری، ۱۰/۴۰ درصد از آنان در رشته مدیریت و ۲۵/۳۱ درصد در رشته اقتصاد و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. نتایج حاصل از بررسی میزان تحصیلات نشان می‌دهد که ۹۷/۴۱ درصد از آزمودنی‌ها دارای مدرک کارشناسی به بالا می‌باشند. تحلیل رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان مبین آن است که ۶۰/۳۹ درصد از آزمودنی‌ها در رشته حسابداری، ۱۰/۴۰ درصد از آنان در رشته مدیریت و ۲۵/۳۱ درصد در رشته اقتصاد و مابقی در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. بررسی سابقه کاری آزمودنی‌ها نشان‌دهنده این است که ۹۴/۸۱ درصد از آزمودنی‌ها بیش از ۱۰ سال تجربه دارند.

آماره‌های توصیفی پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های

جدول ۳. تحلیل ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

ردیف	شرح سؤال	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۸۳/۱
		زن	۱۶/۹
		جمع	۱۰۰
۲	تحصیلات	دیپلم	۰
		فوق دیپلم	۲/۵۹
		کارشناسی	۵۲/۶۰
		کارشناسی ارشد	۴۴/۱۶
		دکتر	۰/۶۵
	جمع	۱۰۰	۱۵۴
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۶۰/۳۹
		مدیریت	۱۰/۴۰
		اقتصاد	۲۵/۳۱
		سایر	۳/۹۰
		جمع	۱۰۰
۴	تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۵/۱۹
		بین ۵-۱۰ سال	۲۷/۲۷
		بین ۱۱-۲۰ سال	۴۶/۱۱
		بالای ۲۰ سال	۲۱/۴۳
		جمع	۱۰۰

خزانه را افزایش نمی‌دهد؛ بلکه از دیدگاه آزمودنی‌ها باعث کاهش آن می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که در بخش‌های قبل بیان شد، خزانه دولت، محل تمرکز کلیه درآمدها و مبدأ توزیع کلیه هزینه‌های دولت است و لذا همه دولت‌ها به منظور تنظیم و مدیریت درآمدها و هزینه‌های خود، از سازوکارهای خزانه‌داری استفاده می‌کنند. با این وجود، سیستم خزانه‌داری و حسابداری آن دارای مشکلات عدیده است. این در حالی است که در ایران به منظور ارتقای شفافیت مالی گزارش‌های خزانه‌داری کل کشور و ایجاد زمینه بهبود تصمیم‌های مبتنی بر این گزارش‌ها، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور در سال ۱۳۹۵، دستورالعمل حسابداری خزانه را جهت اجرا ابلاغ نموده است. به‌رغم اهمیت خزانه و رویه حسابداری آن در اقتصاد کشور، پژوهش حاضر آثار دستورالعمل حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات را از دیدگاه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی کلیه استان‌های کشور مورد بررسی قرار داده است.

تحلیل توصیفی داده‌های به‌دست آمده از سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه نشان می‌دهد که آزمودنی‌ها در اکثر موارد برای پاسخ به سؤال‌ها (به استثنای پرسش‌های مربوط به فرضیه پنجم) گزینه‌های متوسط به بالا (زیاد و خیلی زیاد) را انتخاب کرده‌اند. بنابراین، می‌توان گفت به نظر آن‌ها دستورالعمل جدید حسابداری خزانه در اغلب موارد باعث بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات خزانه شده است. در ادامه، برای تجزیه و تحلیل هر یک از شاخص‌ها به تحلیل هر یک از فرضیه‌ها به‌صورت جداگانه پرداخته می‌شود.

بر اساس نتایج آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش، اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، مربوط بودن اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. نتایج آزمون این فرضیه مطابق انتظار و مبنای نظری پژوهش است. چنین استنباط می‌شود که دستورالعمل جدید حسابداری خزانه قابلیت بیشتری جهت پیش‌بینی آینده و ارزیابی تصمیم‌های اتخاذ شده در گذشته را داراست و اطلاعات بهتری جهت تصمیم‌گیری و پاسخگویی در اختیار قرار می‌دهد. همچنین، نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش نشان داد که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت اتکای اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. نتایج آزمون این فرضیه نیز مطابق انتظار و مبنای نظری پژوهش است. چنین استنباط می‌شود که دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، ضمن ارائه اطلاعات کامل‌تر و با

مربوط به فرضیه‌های اول تا پنجم پژوهش، مندرج در جدول ۴، نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تمامی سؤال‌های پژوهش بیشتر از میانگین طیف (۳) است و انحراف معیار پایین سؤال‌های مربوط به فرضیه‌ها نیز بیانگر دقت اندازه‌گیری‌های انجام شده است.

آمار استنباطی

نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌های پژوهش در جدول ۵ نشان داده شده است. نتایج این آزمون نشان داد که توزیع فراوانی داده‌های مربوط به فرضیه اصلی و فرضیه فرعی پنجم نرمال، اما توزیع فراوانی داده‌های مربوط به فرضیه‌های فرعی اول تا چهارم نرمال نیست. بنابراین، فرضیه اصلی و فرضیه فرعی پنجم با استفاده از آزمون t^2 یک نمونه‌ای و فرضیه‌های فرعی اول تا چهارم با استفاده از آزمون "میان" مورد بررسی قرار گرفت.

همان‌طور که ذکر شد، به دلیل این که نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی فرضیه اصلی پژوهش نرمال است، این فرضیه با استفاده از آزمون t^2 یک نمونه‌ای مورد بررسی قرار گرفت. جدول ۶ نتایج آزمون آماری این فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس نتایج مندرج در جدول ۶ و با توجه به مثبت بودن حد پایین و بالا، میانگین جامعه نیز به طور معناداری از ارزش مورد آزمون بزرگ‌تر است؛ یعنی، اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

نتایج مندرج در جدول ۷ حاکی از عدم رد فرضیه‌های فرعی اول تا چهارم پژوهش است. به عبارت دیگر، نتایج حاکی از رد فرض صفر است. با توجه به این که در مورد هر چهار فرضیه اول تا چهارم، به ترتیب، ۹۷٪، ۹۲٪، ۹۸٪ و ۹۷٪ از پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های بزرگ‌تر از میان را انتخاب کرده‌اند، می‌توان ادعا کرد که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

نتایج آزمون نرمال بودن توزیع فراوانی فرضیه فرعی پنجم پژوهش نیز نشان داد که داده‌های مربوط به این فرضیه از توزیع نرمال پیروی می‌کند، لذا این فرضیه نیز مشابه با فرضیه اصلی پژوهش با استفاده از آزمون t^2 یک نمونه‌ای مورد بررسی قرار گرفت. جدول ۸، نتایج آزمون آماری این فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس نتایج و با توجه به منفی بودن حد پایین و بالا، میانگین جامعه به طور معناداری از ارزش مورد آزمون کوچک‌تر است؛ یعنی، اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، به‌موقع بودن اطلاعات

جدول ۴. آماره‌های توصیفی پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های مربوط به فرضیه‌های اول تا پنجم

سؤال‌های مربوط به فرضیه	تعداد	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
اول	۱۵۴	۳/۸۴۱	۴	۴	۰/۳۵۹
دوم	۱۵۴	۳/۸۸۰	۴	۴	۰/۴۸۹
سوم	۱۵۴	۳/۸۸۴	۴	۴	۰/۱۹۶
چهارم	۱۵۴	۴/۰۰۹	۴	۴	۰/۵۲۰
پنجم	۱۵۴	۲/۷۵۷	۲/۸۳۳	۲/۸۳	۳۹۷/۰

جدول ۵. نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف

داده‌های مربوط به فرضیه	آماره کلموگروف اسمیرنوف	سطح معناداری
اول	۳/۶۰۱	۰/۰۰۰
دوم	۱/۶۹۹	۰/۰۰۶
سوم	۴/۱۸۶	۰/۰۰۰
چهارم	۴/۱۷۸	۰/۰۰۰
پنجم	۱/۱۸۸	۰/۱۱۹
اصلی	۱/۰۹۳	۰/۱۸۳

جدول ۶. نتایج آزمون آماری فرضیه اصلی با استفاده از آزمون "t یک نمونه‌ای"

فرضیه	ارزش مورد آزمون = ۳				
	فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای تفاضل میانگین	تفاضل میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t (۳۷/۹۰۵)
اصلی	(۰/۷۰۹)	(۰/۶۳۹)	(۰/۶۷۴)	۰/۰۰۰	۱۵۳

جدول ۷. نتایج آزمون آماری فرضیه‌های فرعی اول تا چهارم با استفاده از آزمون میانه

فرضیه	طبقه	تعداد	درصد مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری	نتیجه
اول	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۵	۰/۰۳	۰/۵	۰/۰۰۰	تأیید
	بزرگ‌تر از میانه	۱۴۹	۰/۹۷			
	کل	۱۵۴	۱			
دوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۲	۰/۰۸	۰/۵	۰/۰۰۰	تأیید
	بزرگ‌تر از میانه	۱۴۲	۰/۹۲			
	کل	۱۵۴	۱			
سوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۳	۰/۰۲	۰/۵	۰/۰۰۰	تأیید
	بزرگ‌تر از میانه	۱۵۱	۰/۹۸			
	کل	۱۵۴	۱			
چهارم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۴	۰/۰۳	۰/۵	۰/۰۰۰	تأیید
	بزرگ‌تر از میانه	۱۵۰	۰/۹۷			
	کل	۱۵۴	۱			

جدول ۸. نتایج آزمون آماری فرضیه فرعی پنجم با استفاده از آزمون "t یک نمونه‌ای"

فرضیه	ارزش مورد آزمون = ۳				
	فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای تفاضل میانگین	تفاضل میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t (-۷/۵۹۳)
پنجم	(-۰/۱۷۹)	(-۰/۲۰۶)	(-۰/۲۵۳)	۰/۰۰۰	۱۵۳

اشتباهات کمتر، بدون جانبداری و به‌طور صادقانه اثر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است را ارائه می‌کند و به‌طور کلی می‌توان به اطلاعات تهیه شده بر اساس دستورالعمل جدید اتکا کرد.

تحلیل‌های مرتبط با فرضیه فرعی سوم پژوهش نشان داد که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت مقایسه اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. چنین استنباط می‌شود که دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت مقایسه اطلاعات خزانه معین استان را با سایر استان‌ها و در طول دوره‌های مختلف افزایش می‌دهد. افزون‌بر این، مطابق با نتایج آزمون فرضیه فرعی چهارم پژوهش، اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. چنین استنباط می‌شود که طبقه‌بندی و ارائه اطلاعات تراز دریافت و پرداخت خزانه و صورت‌گردش نقدی خزانه، به نحوی است که استفاده‌کنندگان فعلی قابلیت درک آن را دارند و طبقه‌بندی و نحوه ارائه اطلاعات جدید، درک آن را آسان‌تر کرده است. در نهایت، فرضیه فرعی پنجم نشان داد که از دیدگاه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی کلیه استان‌های کشور اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، به‌موقع بودن اطلاعات خزانه را افزایش نمی‌دهد، بلکه باعث تأخیر در ارائه اطلاعات می‌شود. نتایج آزمون این فرضیه برخلاف انتظار و مبانی نظری پژوهش است. در توجیه این یافته چنین بیان می‌شود که جدید بودن دستورالعمل مزبور و عدم آشنایی کامل با آن، منجر به طولانی‌تر شدن فرآیند تهیه و ارائه اطلاعات مقرر می‌شود. همچنین، می‌توان به منحنی یادگیری اشاره کرد. با توجه به این‌که آزمودنی‌ها مدت زمان طولانی الزامات دستورالعمل‌های قدیم را رعایت می‌کردند، با توجه به منحنی یادگیری مدت زمان بیشتری را برای تهیه و ارائه اطلاعات دستورالعمل جدید که اخیراً ابلاغ شده است، صرف خواهند کرد. به‌گونه کلی، یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اصلی حاکی از آن بود که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. نتایج آزمون این فرضیه مطابق انتظار و مبانی نظری پژوهش است. چنین استنباط می‌شود که دستورالعمل جدید حسابداری خزانه از طریق ارائه اطلاعات مربوط‌تر، قابل‌اتکاتر و دارای قابلیت فهم و مقایسه بهتر منجر به بهبود کیفیت اطلاعات مالی خزانه می‌شود.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها (به استثنای فرضیه پنجم) مبنی بر تأثیر دستورالعمل جدید حسابداری بر بهبود کیفیت اطلاعات خزانه، به وزارت امور اقتصادی و دارایی

کشور پیشنهاد می‌شود که با قوت هر چه بیشتر نسبت به اجرای این دستورالعمل و ارزیابی خزانه معین استان‌ها در این زمینه مبادرت ورزد. همچنین، با توجه به نتایج فرضیه پنجم پژوهش مبنی بر این‌که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، باعث تأخیر در ارائه اطلاعات خزانه می‌شود به معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور پیشنهاد می‌شود که از طریق برگزاری همایش‌ها، سمینارها و کارگاه‌ها زمینه آموزش و آشنایی بیشتر کارکنان مالی و مدیران با دستورالعمل جدید حسابداری خزانه را فراهم کنند. افزون‌بر این، به پژوهشگران آینده نیز توصیه می‌شود که تأثیر دستورالعمل حسابداری جدید خزانه را بر پاسخگویی مالی و عملیاتی و همچنین مدیریت وجوه خزانه بررسی کنند.

منابع

- اعتمادی، حسین؛ الهی، شعبان و حسن آقایی، کامران. (۱۳۸۵). بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۳ (۴۳)، ۳-۲۴.
- آقایی، محمدعلی؛ انواری رستوی، علی اصغر؛ احمدیان، وحید و منظرری توکلی، قاسم. (۱۳۹۲). رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتبی. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳۸، ۱-۲۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- پورزمانی، زهرا و معینیان، داود. (۱۳۹۴). مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴ (۳)، ۲۰-۴۴.
- حاجیان نژاد، امین؛ پورحیدری، امید و بهار مقدم، مهدی. (۱۳۹۴). تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری. *دانش حسابداری مالی*، ۲ (۲)، ۷-۳۱.
- حبشی، نعمت (۱۳۹۲). مطالعه روش‌های حسابرسی دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.

- حسینی عراقی، سیدحسین. (۱۳۹۱). *حسابرسی دولتی*. چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
- خواجه‌سوی، شکراله و نجفی، زهرا. (۱۳۹۴). *آزمون محدودیت‌های حاکم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران*. فصلنامه *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴(۲۳)، ۴۲۱-۴۴۰.
- روحانی، سیدعلی و ابوحمزه، داریوش. (۱۳۹۴). *ساختار خزانه و روال‌های خزانه‌داری در ایران*. تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- زارعی، بتول. (۱۳۹۳). *مدیریت مالی بخش عمومی*، چاپ اول، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- صدری‌نیا، محمد. (۱۳۸۵). *سابقه و کارکردهای خزانه‌داری در نظام بودجه‌ای ایران*. تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- قانون محاسبات عمومی. (۱۳۶۶).
- معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور. (۱۳۹۵). *دستورالعمل حسابداری خزانه*.
- معین‌الدین، محمود؛ طباطبائی‌نسب، زهره؛ زارع‌زاده، زهرا. (۱۳۹۱). *تأثیر تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری ملی بر ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات حسابداری*. *پژوهش تجربی حسابداری مالی*، ۲(۱)، ۱۱۴-۱۳۰.
- معینیان، داود و پور زمانی، زهرا. (۱۳۹۶). *بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات حسابداری دولتی*، ۳(۳)، ۹۳-۱۰۴.
- موسوی شیری، سیدمحمود؛ صالحی، مهدی و یوسفی اطاقور، صدیقه. (۱۳۹۵). *بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی با استفاده از ماتریس رتبه‌ای*. *دانش حسابرسی*، ۶(۲)، ۷۹-۱۰۰.
- موسوی شیری، محمود؛ صادقی، محمدحسین و حسین فاتح (۱۳۹۳). *بررسی ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور*. *مجله حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۲۹-۳۸.
- مهدوی، غلامحسین و ماهر، محمدهادی. (۱۳۹۲). *بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس)*. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۳)، ۷۸-۹۶.
- نمازی، محمد. (۱۳۹۵). *حسابداری مدیریت استراتژیک: از تئوری تا عمل (جلد دوم)*. چاپ اول، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- وکیلی فرد، حمیدرضا و رستمی، وهاب. (۱۳۸۹). *تحلیل دامنه شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر پایه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی*. *مجله حسابداری مدیریت*، ۳(۶)، ۲۵-۳۹.
- یادگاری، سیامک و علی‌مددی، مهدی. (۱۳۹۰). *بررسی نکاتی پیرامون اصلاح نظام خزانه‌داری دولت*. *مجله اقتصادی-ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی*، ۲ و ۱، ۱۴۵-۱۵۴.
- Bashir, Y.M. (2016). Effects of Treasury Single Account on Public Finance Management in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, (7)6, 164-170.
- Caperchione, E. (2006). The New Public Management: A Perspective for Finance Practitioners. *FEE Public Sector Committee*.
- Chan, J. & C. Xiaoyue (2002). Models of Public Budgeting and Accounting. *OECD Journal on Budgeting*, (2), Supplement 1, Paris, OECD.
- Grace, N. (2014). New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in the Nigerian Public Sector. *IOSR Journal of Business and Management*, (16)7, 104-113.
- Hansen, D.R. & Mowen, M.M. (2007). *Managerial accounting*. 8th Edition, Mason: Thomson South Western.
- Hehamahua, A. (2011). Procurement of Goods and Services, Corruption, and Bureaucratic Reform. www.lkpp.go.id, retrieved on 13 March 2012.
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, (22)1, 36-45.
- Ijeoma, N.B. (2014). The Impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on Reliability,

Credibility and Integrity of Financial Reporting in State Government Administration in Nigeria. *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, (2)3, 2347-4289.

- Yamada, Y. (2007). Objectives of Financial Reporting and Their Problems in Government Accounting. *Government Auditing Review*, (14)3, 12.

