

فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (6)، زمستان 1392، صص. 19-39.

# بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران

دکتر زهره حاجیها<sup>1\*</sup>، امیر استادمیرزائی<sup>2</sup>

تاریخ دریافت: 1392/08/12 تاریخ اصلاح نهایی: 1393/04/23 تاریخ پذیرش: 1393/09/10

## چکیده

**مقدمه:** در این پژوهش به بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی (مربوط بودن و قابل اتکاء بودن) گزارش عملکرد مالی (عملکرد بودجه) دولت پرداخته شده است.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر، از نظر هدف پژوهشی کاربردی، از نظر روش مطالعه علی، از نظر ماهیت توصیفی و از نظر نوع پیمایشی است. در این پژوهش از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است و حجم نمونه 105 نفر از حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور مستقر در وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی بوده و به منظور گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. پرسش‌نامه پژوهش شامل 18 پرسش در قالب 3 بُعد (حسابداری تعهدی، مربوط بودن و قابل اتکاء بودن) و از نوع مقیاس پنج رتبه‌ای طیف لیکرت است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شده است و محاسبه آن به کمک نرم افزار لیزرل نسخه 8/8، انجام شده است.

**یافته‌ها:** طبق یافته‌های پژوهش می‌توان گفت که به نظر حسابرسان در هر دو گروه، حسابداری تعهدی تأثیر زیادی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد. هم‌چنین، دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در این مورد، یکسان است.

**نتیجه‌گیری:** ویژگی‌های کیفی، دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی بخش عمومی شامل پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مستلزم به کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی است.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری تعهدی، ویژگی‌های کیفی، مربوط بودن، قابل اتکاء بودن، عملکرد مالی دولت.

1. استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق.

2. کارشناسی ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات دماوند.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: [Z\\_hajiha@yahoo.com](mailto:Z_hajiha@yahoo.com)

## مقدمه

در نگرش سنتی به گزارشگری مالی دولت، اغلب استانداردهای حسابداری بخش دولتی با این فرض تدوین می‌شود که دولت درگیر فعالیت‌های بی‌طرفانه و غیرانتفاعی است. بنابراین، وظیفه حسابداری دولتی گزارش دولت از شرح تأمین و مصرف وجوه محدود می‌شود و نیازی به محاسبه دقیق نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست اما در دهه‌های اخیر در بعضی از کشورها، از جمله بریتانیا، زلاند نو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است (4). لذا، این نگرش که مبنای تعهدی تنها مربوط به گزارشگری واحدهایی است که صرفاً هدف کسب سود دارند، اکنون منسوخ شده است. مبنای مورد استفاده در حسابداری دولتی و بخش عمومی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیر گذارد و در صورت انتخاب آن به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌بندی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع شود (5). در بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا مقرر شده است که گزارش‌های مالی وسیله انتقال اطلاعات مالی به ذی‌نفعان است. برای برقراری ارتباط مؤثر، اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی باید از ویژگی‌های اساسی مانند قابل اتکاء بودن و مربوط بودن برخوردار باشد (1). از این رو، انجام پژوهشی که رابطه به کارگیری این مبنا را با افزایش کیفیت اطلاعات فراهم شده در بخش عمومی از دیدگاه گروه‌های ذینفع مختلف نشان دهد ضروری به نظر می‌رسد.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی ویژگی‌هایی از اطلاعات است که موجب سودمندی آن می‌شود. این قبیل ویژگی‌ها بر همه اطلاعات مالی اعم از آن که مربوط به نهادهای بخش عمومی یا خصوصی باشد، حاکم است. در صورتی که اطلاعات این ویژگی‌ها را نداشته باشد، نمی‌تواند با ذی‌نفعان ارتباط برقرار کند و بنابراین سودمند نخواهد بود. در بخش عمومی ویژگی‌های کیفی اطلاعات به شهروندان در ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی دولت مردان کمک خواهد کرد (1) و یکی از پیش‌شرط‌های تهیه اطلاعات با کیفیت، نظام حسابداری تعهدی است. چرا که دلیل اصلی ایجاد نظام حسابداری تعهدی کاهش مشکلات مربوط به زمان‌بندی و تطابق برای اندازه‌گیری عملکرد واحد گزارشگر است. حسابداری تعهدی تلاش می‌کند تا تأثیرهای مالی معاملات، وقایع و شرایطی را که دارای پیامدهای نقدی است در دوره‌ای ثبت کند که آن معاملات، وقایع و شرایط رخ داده‌اند، نه در دوره‌ای که وجه نقد مربوط به آن به وسیله بنگاه دریافت یا پرداخت شده است (2). حسابداری تعهدی به ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی نهادهای عمومی کمک می‌کند تا همه ابعاد مسئولیت پاسخ‌گویی شامل عملکرد مالی و عملکرد اقتصادی دولت را گزارش کنند. بنابراین، هدف اصلی حسابداری تعهدی کمک به استفاده‌کنندگان برای ارزیابی عملکرد اقتصادی سازمان در طی دوره زمانی مشخص است (3).

اهرم‌های سیاسی و تعادل قدرت نیز می‌شود (6). ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با محتوای گزارش‌ها عبارتند از: «مربوط بودن» و «قابل اتکاء بودن». با توجه به ویژگی‌های ذکر شده، این پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا حسابداری تعهدی بر افزایش کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت در ایران، به عنوان یکی از مهم‌ترین گزارش‌های مالی دولت، تأثیر دارد؟

سایر سؤال‌های این پژوهش به شرح زیر است:  
آیا بین اجرای حسابداری تعهدی و ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه وجود دارد؟ و این که آیا بین نظر دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در این مورد تفاوت معناداری وجود دارد؟

#### مبانی نظری

کیفیت گزارشگری مالی، ضوابطی است که اطلاعات مفید و سودمند را از سایر اطلاعات منفک کرده و سودمندی اطلاعات را افزایش می‌دهد. به موقع بودن گزارش‌های مالی، یکی از مهم‌ترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی است. چرا که به هنگام بودن اطلاعات است که می‌تواند به استفاده بهتر و مفیدتر استفاده کنندگان اطلاعاتی منجر شود که به عنوان محصول نهایی این نظام حسابداری مخابره می‌شود (7). اگرچه ویژگی‌های کیفی اطلاعات مانند مربوط بودن و قابل اتکاء بودن هم مربوط به اطلاعات در بخش خصوصی و هم در بخش عمومی است، اما

مسئولیت پاسخ‌گویی مرکز ثقل و سنگ زیربنای تمام گزارش‌های مالی قابل استخراج از نظام گزارشگری مالی دولت را تشکیل می‌دهد و دولت‌ها را و می‌دارد که در مقابل شهروندان خود پاسخ‌گو باشند و برای افزایش منابع مالی عمومی و هدف‌هایی که این منابع برای تحقق آن‌ها مصرف می‌شود دلایل منطقی بیاورند (4). در این راستا، استفاده از حسابداری نقدی نه تنها موجب نگهداری حساب و انعکاس صحیح درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای هر سال مالی نمی‌شود بلکه مدیران سطوح مختلف را از دسترسی به اطلاعات مربوط به مراحل مختلف قبل از وصول مالیات محروم خواهد کرد. لذا، استفاده از حسابداری تعهدی افزون بر انعکاس صحیح درآمدهای حاصل از مالیات، موجبات ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی در قبال چگونگی مصرف منابع حاصل از مالیات را نیز برای دولت فراهم می‌آورد.

از دیگر موضوعاتی که در پاسخ‌گویی باید به آن توجه شود، کیفیت گزارش‌های ارائه شده است. برای این که گزارش‌ها با کیفیت تلقی شود باید حائز یک مجموعه از ویژگی‌های کیفی باشد. این ویژگی‌ها باعث می‌شود تا گزارش‌های ارائه شده در صورت‌های مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد اقتصادی مفید واقع شود (1). در حوزه گزارشگری مالی دولت ویژگی‌های کیفی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، چرا که گزارشگری با کیفیت دولت نقش کنترل و جلوگیری از تقلب داشته و جریان اطلاعات با کیفیت منجر به فرایند تعادل

با توجه به این که در بخش عمومی اطلاعات با کیفیت افزون بر سودمندی در تصمیم‌گیری منجر به ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی نیز می‌شود، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

در حسابداری بخش دولتی ایران به‌طور سنتی از مبنای نقدی تعدیل‌شده استفاده شده و بیشتر تأکید بر ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی دولت بوده است. پاسخ‌گویی به انتظارات شهروندان منوط به تحصیل و مصرف کارای منابع محدود و دستیابی به هدف‌های از پیش تعیین‌شده دولت‌ها است (8). برای ارزیابی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی عملیات دولت اطلاعاتی نیاز است که از توان نظام حسابداری نقدی یا تهیدی تعدیل‌شده خارج است. بنابراین، برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دولت باید امکان اندازه‌گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدهای دولت فراهم شود تا بتوان به محاسبه بهای تمام شده خدمات دولتی و تهیه بودجه عملیاتی پرداخت و از مزایای مدیریت منابع و انجام فعالیت‌های بیشتر با منابع کم‌تر بهره‌مند شد (8). رویکرد تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تهیدی و یا از حسابداری مبتنی بر قواعد به سوی حسابداری مبتنی بر اصول به‌وسیله دولت‌های بسیاری اتخاذ شده و هدف اصلی آن تمرکز بر عملکرد در بخش عمومی و پیوند تجاری است. در اجرای حسابداری تهیدی پذیرش و آمادگی گروه‌های مختلف مالی در بدنه دولت امری ضروری است و در غیر این صورت نمی‌توان به هدف‌های کامل نظام پاسخ‌گویی مبتنی بر عملکرد مالی و عملیاتی دست یافت (9). با پیروی از نظام حسابداری

مبتنی بر اصول در بخش عمومی کیفیت اطلاعات گزارش شده به‌وسیله دولت‌های ایالتی و محلی افزایش یافته و نسبت به مبنای نقدی اطلاعات مفیدتری برای تصمیم‌گیری به نمایندگان مردم و سایر ذی‌نفعان دارای حق دانستن ارائه خواهد شد (10). از این‌رو، با پیروی از حسابداری تهیدی می‌توان اطلاعات مربوط و قابل‌اتکاءتری نیز ارائه داد (11). در بند 168 بیانیه مفهومی شماره 1 هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا تأکید شده است که گزارشگری مالی باید قابل‌اتکاء باشد؛ به این معنی که اطلاعات ارائه شده باید از قابلیت تأیید برخوردار بوده و از هر گونه تعصب و سوگیری مبرا باشد و صادقانه معرف چیزی باشد که مدعی بیان آن است. برای این منظور گزارشگری مالی نیازمند جامعیت است. هیچ چیز با اهمیت نباید از اطلاعات ضروری برای ارائه منصفانه شرایط و رویدادها حذف شود. در بند 165 بیانیه مزبور هم‌چنین مقرر شده است که اطلاعاتی مربوط است که بتواند در ارزیابی استفاده‌کنندگان از مشکلات، شرایط و رویدادها تغییر ایجاد کند. مربوط بودن به نوع اطلاعات مالی مورد نیاز ذی‌نفعان مختلف برای تصمیم‌گیری و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی بستگی دارد (1). بیانیه مطالعاتی شماره 11 فدراسیون بین‌المللی حسابداران نیز ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی نهادهای بخش عمومی را در بند 56 تعیین و ویژگی‌های کیفی مشابهی معرفی کرده است. بر اساس این بیانیه نیز مربوط بودن به معنای کمک به ذی‌نفعان اطلاعات در سنجش ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی دولت و کمک به

تصمیم‌گیری است (1).

حسابداری تعهدی روشی است که معاملات مالی را در زمانی که تمام اجزای آن رویداد مالی اتفاق افتاده است (در همان دوره مالی مربوط) ثبت می‌کند. به صورتی که تمام دارایی‌های تملک شده به وسیله سازمان تا پایان دوره و نیز تمام بدهی‌هایی که تا آن لحظه ایجاد شده، در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. بنابراین، استقرار حسابداری تعهدی و گزارشگری بر مبنای آن، مستلزم اجرای عناصر حسابداری تعهدی است. بر این اساس این پژوهش درصدد بررسی تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقاء ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت است (12).

ویژگی‌های کیفی ارائه شده در چارچوب مفهومی حسابداری بخش عمومی ویژگی‌هایی است که اطلاعات را برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده مفیدتر و دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی را میسر می‌سازد. هدف‌های گزارشگری مالی بخش عمومی تهیه اطلاعات مفید برای پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری است (13).

نظام اطلاعاتی دولت باید زمینه ارائه اطلاعات مربوط و قابل‌اتکاء برای هدف‌های بالا را فراهم سازد. هدف این نظام اطلاعاتی نباید فقط ارائه اطلاعات درست باشد، بلکه باید به کیفیت، اعتبار و مربوط بودن اطلاعات ارائه‌شده برای ذی‌نفعان درون سازمانی و برون‌سازمانی نیز تأکید بیشتری داشته باشد. به عبارت دیگر، الگوهای تفسیری باید نسبت به روش‌های صرفاً حسابداری اهمیت بیشتری پیدا کند و جایگزین آن‌ها شود. گرایش اخیر مدیریت عمومی به سمت

بودجه‌ریزی و حسابداری منابع است که افزون بر گزارش وجوه پرداخت‌شده، نیازمند گزارش اطلاعات مرتبط با منابع مصرف‌شده نیز است (تعهدات به جای پرداخت‌ها). پیش‌نیاز این امر، بودجه‌ریزی منابع (پیش‌بینی منابعی که مصرف خواهد شد نه وجوهی که پرداخت خواهد شد) است و هر دو نیازمند روش‌های تعهدی است (14). لودر و جونز (15) چارچوبی برای حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی دولتی به شرح زیر ارائه کرده‌اند:

وظایف بودجه‌ریزی:

- کنترل مالی (برنامه‌ریزی جریان‌های ورودی و خروجی نقد به‌طور تفصیلی)،

- کنترل عملکرد (بودجه‌ریزی خروجی محور)، و

- ایجاد انگیزه برای کارایی و اثربخشی (بودجه‌ریزی تعهدی، انعطاف‌پذیر، سازگار با حسابداری).  
وظایف حسابداری:

- تأمین الزامات پاسخ‌گویی از طریق ارائه کامل و مطلوب وضعیت مالی و مصرف منابع (حسابداری و گزارشگری مالی تعهدی، حساب‌های تلفیقی برای کل دولت)،

- حمایت از مالیات‌دهندگان فعلی و آتی (اطمینان‌بخشی در رابطه با رعایت حقوق بین دوره‌ای و ارائه اطلاعات کامل و قابل‌اتکاء در رابطه با وضعیت مالی و کاربرد منابع)، و

- کنترل بودجه (هماهنگی با نظام حسابداری).

نکته جالب در چارچوب لودر و جونز (که از نظر خود آن‌ها این چارچوب دستوری است و با مطالعه تجربی ممکن است وظایف بیشتری برای بودجه‌ریزی

و حسابداری تعریف شود) این است که از رویکرد استفاده کنندگان و نیازهای آنان در تدوین هدف‌ها استفاده نشده، بلکه از منظر سازمانی با مسأله برخورد شده است. به عنوان نمونه، مفید بودن اطلاعات حسابداری و بودجه‌ریزی از نظر سازمان (استفاده کنندگان درون سازمانی) دیده شده است نه استفاده کنندگان برون سازمانی.

چارچوب نظام حسابداری تعهدی است که می‌تواند هم وظایف بودجه‌ریزی و هم وظایف حسابداری را تحقق بخشد و اطلاعات مفید از منظر سازمان فراهم سازد.

#### پیشینه پژوهش

در ادامه به بررسی برخی از پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابداری تعهدی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی گزارش عملکرد دولت، پرداخته می‌شود.

مک فی در پژوهشی با عنوان «چگونه حسابداری تعهدی پاسخ‌گویی حاکمیت را افزایش می‌دهد» نشان می‌دهد که گزینش 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، که در نهایت باعث ارتقای کیفیت اطلاعات گزارش شده، می‌شود (16).

هینمن و کونولی 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 (17).

بکر و همکاران پژوهشی با عنوان «برگردان حسابداری تعهدی و بودجه و پیکربندی دوباره هویت حسابداران بخش عمومی» انجام دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که گروه‌های مختلفی از حسابداران، چالش‌های متفاوتی در هماهنگی با بودجه‌ریزی بر مبنای حسابداری تعهدی داشته و تلاش‌های بسیاری در راستای اجرای حسابداری تعهدی انجام داده‌اند (18).

باباجانی پژوهشی با عنوان «ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران» انجام داد. نتایج پژوهش وی حاکی از آن است که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، افزون بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقامات مسئول درباره‌ی فرهنگ پاسخ‌گویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخ‌گویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ‌خواهان یا صاحبان واقعی حق است (4).

رحمانی و رضایی پژوهشی با عنوان «حسابداری تعهدی، زمینه‌ساز حسابرسی عملکرد در بخش

بخش دولتی تأثیرگذار است. هم‌چنین، تأثیر عوامل مورد بررسی بر اجرای نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد و در این بین، عامل مربوط به مدیریت بیش‌ترین و چارچوب نظری کم‌ترین میزان تأثیر را بر اجرای حسابداری تعهدی داشته است (20). مهدوی و ماهر در پژوهشی به بررسی نگرش مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده پرداختند. نمونه مورد بررسی، شامل 121 نفر از مدیران مالی و غیرمالی در 120 واحد زیرمجموعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس بوده است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد (21).

### روش پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر هدف پژوهشی کاربردی، از نظر روش مطالعه علمی، از نظر روش پژوهش و ماهیت و شیوه پرداختن به مسأله، توصیفی از نوع پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش را حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور مستقر در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تهران تشکیل می‌دهد.

عمومی» انجام دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند، معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخ‌گویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود (19).

طالب‌نیا در پژوهشی با عنوان «حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به کارگیری آن در سازمان‌های دولتی»، بیان می‌کند که در نگرش سنتی حسابداری بخش عمومی، مبنای نقدی به عنوان روش مناسب‌تر به کار می‌رود. در این مبنای، تأکید روی تطابق گزارشگری مالی با قوانین و مقررات است. یکی از نتایج این مبنای این است که گزارش‌مقداری بودجه به عنوان بخشی اساسی از صورت‌های مالی بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود. براساس دیدگاه مدرن و با توجه به کاربرد حسابداری تعهدی در این الگو، تأکید بر کارایی است (12).

وکیلی فرد و نظری در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اجرای نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداختند. آن‌ها از طریق توزیع پرسش‌نامه بین نمونه‌ای از مدیران مالی، رؤسای حسابداری و حسابداران شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور و واحدهای تابعه نشان دادند که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی بر بکارگیری حسابداری تعهدی در

در این پژوهش از روش نمونه‌گیری ساده استفاده شده است. با توجه به نامعلوم بودن تعداد حسابرسان، تعداد نمونه پژوهش بر حسب خطای 5 درصد با استفاده از فرمول کوکران به صورت زیر محاسبه شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot P \cdot q}{d^2} \quad \text{رابطه (1)}$$

که در آن:  $n$  = حجم نمونه،  $\alpha$  = خطای نمونه‌گیری،  $d$  = دقت نمونه‌گیری (مقدار خطای برآورد) و  $p$  = احتمال وجود یک مشخصه است. با در نظر گرفتن دقت 8 درصد و با توجه به مطالعات مشابه قبلی و هم‌چنین نامشخص بودن  $p$  جامعه آماری (و در نتیجه در نظر گرفتن  $P = 0/5$ ) داریم:

$$n = \frac{1.64^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.08^2} \cong 105 \quad \text{رابطه (2)}$$

به این ترتیب حجم نمونه مورد نیاز برابر با 105 نفر از حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور مستقر در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، است. به‌طوری‌که، گروه اول شامل 50 و گروه دوم شامل 55 نفر است.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آمار استنباطی استفاده می‌شود که به این منظور در این پژوهش از روش معادلات ساختاری استفاده شده است که به کمک نرم افزار لیزرل نسخه 8/8 محاسبه می‌شود. مدل‌یابی معادلات ساختاری یک فن تحلیل چند متغیری بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چند متغیری و به بیان دقیق‌تر بسط «مدل خطی کلی» است. الگوی معادلات

ساختاری نسبت به سایر فنون تحلیل داده این امکان را فراهم می‌آورد که پژوهشگر بتواند الگوهای نظری پیچیده را در یک تحلیل آزمون کند (22-23).

در واقع الگوی معادلات ساختاری، فنی برای تحلیل داده‌ها است که به منظور ارزیابی رابطه بین دو نوع از متغیرها طراحی شده است: الف) متغیرهای آشکار که به‌طور مستقیم اندازه‌گیری شده و ب) متغیرهای مکنون یا پنهان یا متغیرهایی که به عنوان سازه نظری مطرح هستند. زمانی که از فنون آماری نظیر رگرسیون چندگانه و تحلیل واریانس استفاده می‌شود، تحلیل‌های آماری روی متغیرهایی انجام می‌شود که به‌طور مستقیم اندازه‌گیری شده‌اند. ویژگی بسیار ارزشمند الگوی معادلات ساختاری، تحلیل و پردازش هم‌زمان روابط میان متغیرهای الگوی سنجش است. الگوسازی معادلات ساختاری به پژوهشگر این اجازه را می‌دهد تا به تحلیل علی متغیرهای مکنون و مشاهده شده به‌طور هم‌زمان بپردازد.

#### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی اول: بین اجرای حسابداری تعهدی و ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه معناداری وجود دارد.

این فرضیه در قالب دو فرضیه فرعی برای دو ویژگی کیفی طرح می‌شود:

فرضیه فرعی 1-1: بین اجرای حسابداری تعهدی و مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه معناداری وجود دارد.



در ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

#### ابزار جمع‌آوری داده‌ها

به منظور گردآوری داده‌ها در این پژوهش از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته استفاده شده است. در تدوین پرسش‌نامه از پژوهش‌ها و پرسش‌نامه‌های قبلی نیز بهره گرفته شده است. پرسش‌نامه شامل دو بخش است که بخش نخست آن شامل اطلاعات فردی پاسخ‌دهندگان و بخش دوم سؤال‌های مربوط به ابعاد مورد بررسی پژوهش یعنی کیفیت حسابداری تعهدی، مربوط بودن و قابل‌اتکاء بودن است. چون این پرسش‌نامه، پرسش‌نامه‌ای بر مبنای شاخص‌های برگرفته از پژوهش‌های پیشین است از روایی برخوردار است. در ضمن، نسخه اولیه به چند نفر از خبرگان اجرایی ارائه و نسخه نهایی آن بر اساس نظر آنها تکمیل شد. پایایی پرسش‌نامه از طریق ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه 19 محاسبه شد که مقدار  $\alpha$  برای کل پرسش‌نامه و متغیرهای پژوهش برای هر دو گروه بدست آمده است. در نهایت، با محاسبه میزان آلفای کرونباخ بالای 0/7 می‌توان نتیجه گرفت که پایایی همه متغیرهای پژوهش در حد بالا تأیید می‌شود.

بعد از شناسایی متغیرهای پژوهش و مشخص کردن رابطه بین آنها، برای سنجش رابطه بین متغیرهای پژوهش و آزمون فرضیه‌ها، برای هر متغیر شاخص‌هایی تعریف و شناسایی شده است. سپس، پرسش‌نامه‌ای بر اساس چارچوب نظری پژوهش طراحی شده است و شامل 18 پرسش در قالب 3 بُعد

فرضیه فرعی 1-2: بین اجرای حسابداری تعهدی و قابل‌اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه معناداری وجود دارد.

با عنایت به تفاوت‌های نظری موجود در دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان و کارشناسان بخش عمومی و دولتی پیرامون بکارگیری حسابداری تعهدی در سطح دولت و ارزش ویژگی‌های کیفی مختلف از جمله دو ویژگی مورد نظر این پژوهش، فرضیه دوم مطرح می‌شود. در این پژوهش دیدگاه دو گروه شامل حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور بررسی شده است. بر این اساس فرضیه دوم ارائه می‌شود.

فرضیه اصلی دوم: بین دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در مورد تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی 1-2: بین دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در مورد تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی 2-2: بین دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در مورد تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر قابل‌اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت

(حسابداری تعهدی، مربوط بودن و قابل اتکاء بودن) معادل موافقت خیلی کم و مقیاس 5 معادل موافقت خیلی زیاد است. پرسش نامه از طریق مراجعه حضوری به پاسخ دهندگان تکمیل شده است. در جدول شماره 1، شاخص های شناسایی شده از مقاله های مختلف برای تدوین پرسش نامه ارائه شده است.

جدول 1: متغیرها و شاخص های مربوط به آن ها در طراحی پرسش نامه

ردیف	نام متغیر	شاخص	منبع استخراج شده
1	حسابداری تعهدی	1. بهبود پاسخ گویی مدیران	باباجانی (4)
		2. فراهم کردن اطلاعات مالی کافی	دایموند (24)
		3. تسهیل فرایند کنترل	تودور (25)
		4. تسهیل پیگیری هزینه ها	دایموند (24)
		5. افشای اطلاعات مالی و اقتصادی	صالح (26)
		6. تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه ها	دایموند (24)
		7. ارزیابی دارایی های ثابت و زیربنایی	کردستانی و رحیمی (27)
		8. فراهم کردن زمینه لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی	کردستانی و همکاران (8)
		9. فراهم کردن انعطاف پذیری مالی سازمان های دولتی	فدراسیون بین المللی حسابداران (13 و 28)
		10. بهبود گزارشگری هزینه ها	اعتمادی و همکاران (1)
		11. شفافیت گزارشگری مالی	رحمانی و رضایی (19) و صالح (26)
2	مربوط بودن	1. به موقع بودن	اعتمادی و همکاران (1)، فدراسیون بین المللی حسابداران (13 و 28)
		2. سودمندی در پیش بینی	باباجانی (4)، اعتمادی و همکاران (1)
		3. سودمندی در ارزیابی	دایموند (24)
3	قابل اتکاء بودن	1. احتیاط	مهدوی و کارجوی رافع (29)
		2. بیان صادقانه	اعتمادی و همکاران (1)
		3. بی طرفانه بودن	باباجانی (4)
		4. کامل بودن	دایموند (24)

### تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل توصیفی داده‌ها به ویژگی‌های جامعه و نمونه آماری اشاره می‌کند. در این پژوهش، با توجه به پرسش‌نامه ارائه شده، این ویژگی‌ها شامل جنسیت، سن، تحصیلات و سابقه کار نمونه‌های آماری است. بررسی اطلاعات جمعیت‌شناختی نمونه مورد بررسی نشان می‌دهد بیش‌تر پاسخ‌دهندگان را مردان شامل 60 درصد از افراد نمونه تشکیل می‌دهند. بیش‌ترین نمونه آماری پاسخ‌دهندگان به لحاظ رده‌سنی برابر 30% در رده سنی بین 45 تا 50 سال و کم‌ترین برابر 10/5% شامل رده سنی بین 30 تا 35 تشکیل می‌دهند. بیش‌ترین نمونه آماری پاسخ‌دهندگان به لحاظ میزان تحصیلات برابر 62/9% شامل تحصیلات کارشناسی ارشد و کم‌ترین برابر 17/2% شامل تحصیلات دکتری و بالاتر است. بیش‌ترین نمونه آماری پاسخ‌دهندگان به لحاظ سابقه کاری برابر 34/3% شامل سابقه بین 10 تا 15 سال و کم‌ترین برابر 5/7% شامل سابقه کار کم‌تر از 5 سال است.

با معرفی و اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش، سه متغیر کیفیت گزارش عملکرد مالی و مربوط بودن و قابل اتکاء بودن به‌عنوان سه متغیر مکنون وابسته الگو در

نظر گرفته شده است. متغیر حسابداری تعهدی نیز به‌عنوان متغیر مکنون مستقل الگو در نظر گرفته شده است. به‌طوری‌که متغیرهای مورد نظر به‌وسیله شاخص معرفی شده اندازه‌گیری شده و به‌وسیله معادلات ساختاری معرفی شده به‌صورت زیر، روابط بین متغیرها و آزمون فرضیه‌ها بررسی می‌شود.

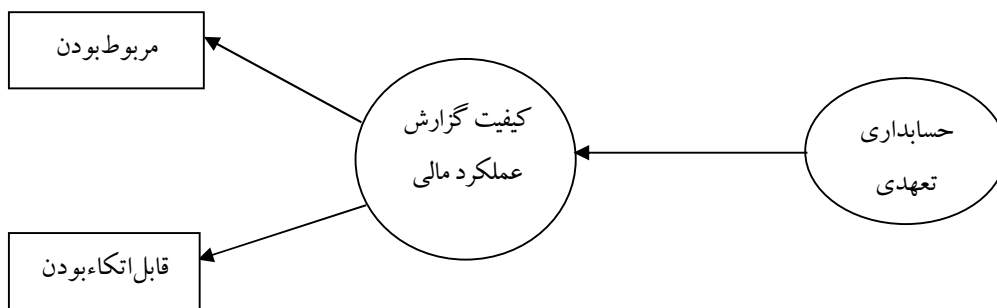
$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 \quad \text{رابطه (3)}$$

$$Z = \lambda + \gamma Y \quad \text{رابطه (4)}$$

که در آن  $Y$  و  $Z$ ، به ترتیب، کیفیت گزارش عملکرد مالی و حسابداری تعهدی است و هم‌چنین: شاخص مربوط بودن  $X_1$  و شاخص قابل اتکاء بودن  $X_2$  است.

برآورد و آزمون الگوهای ارائه شده

از آن‌جا که در این پژوهش دیدگاه دو گروه حساب‌برسان وزارت امور اقتصادی و دارایی (گروه اول) و حساب‌برسان دیوان محاسبات (گروه دوم) در خصوص تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت مورد بررسی قرار گرفته است. برآورد و آزمون الگوی مفهومی پژوهش در دو گروه مذکور و از روش



شکل 1: رابطه بین متغیرها

نشان می‌دهد که الگوی مذکور همانند گروه اول الگوی مناسبی است. زیرا نسبت کای دو بر درجه آزادی در بازه مطلوب یک و پنج قرار دارد. مقدار ریشه میانگین مربعات خطای برآورد برای هر دو مدل، به ترتیب، برابر با 0/0067 و 0/0059 است. مقدار ریشه میانگین مربعات باقی مانده نیز کم تر از 0/05 است. مقدار شاخص برازندگی و شاخص برازندگی اصلاح شده نیز، به ترتیب، بالای نود درصد است و مقادیر شاخص برازش هنجار شده و شاخص برازش هنجار نشده شاخص های برازش نیز بالای 90 درصد است که مقادیر مطلوبی است.

### یافته‌های پژوهش

#### آزمون فرضیه اصلی اول پژوهش

فرضیه اصلی اول: بین اجرای حسابداری تعهدی و ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از برآورد الگوی پژوهش در

الگویابی معادلات ساختاری انجام شده است. شاخص‌های برازندگی تحلیل مسیر در جدول شماره 2 نشان می‌دهد که الگوی مذکور الگوی مناسبی است. زیرا نسبت کای دو بر درجه آزادی در بازه مطلوب یک و پنج قرار دارد. کای اسکوئر بهنجار یا نسبی که از تقسیم ساده مقدار کای دو بر درجه آزادی محاسبه می‌شود یکی از شاخص‌های عمومی در محاسبه شاخص‌های برازش است. شوماخر و لومکس (23)، مقادیر بین یک تا پنج را برای این شاخص قابل قبول می‌دانند. مقدار ریشه میانگین مربعات خطای برآورد در هر دو الگو، به ترتیب، برابر با 0/006 و 0/004 است. مقدار ریشه میانگین مربعات باقیمانده نیز کم تر از 0/05 است. مقدار شاخص برازندگی و شاخص برازندگی اصلاح شده نیز، به ترتیب، بالای نود درصد است و مقادیر شاخص برازش هنجار شده و شاخص برازش هنجار نشده نیز، به ترتیب، بالای 90 درصد است که مقادیر مطلوبی است. شاخص‌های برازندگی تحلیل مسیر در جدول شماره 3

جدول 2: شاخص‌های برازندگی تحلیل مسیر (گروه اول)

الگو	RMR	NNFI	NFI	AGFI	G2FI	RMSEA	$x^2/df$	df	$x^2$
تأثیر مستقیم حسابداری تعهدی بر کیفیت گزارش	0/02	0/91	0/92	0/90	0/89	0/006	1/93	118	227/81
تأثیر مستقیم حسابداری تعهدی بر عناصر کیفیت گزارش	0/034	0/94	0/88	0/91	0/92	0/004	1/971	117	230/70

NC = نسبت کای دو بر درجه آزادی، RMSEA = ریشه میانگین مربعات خطای برآورد، GFI = شاخص برازندگی، AGFI = شاخص برازندگی اصلاح شده، NFI = شاخص برازش هنجار شده، NNFI = شاخص برازش هنجار نشده، RMR = ریشه میانگین مربعات باقی مانده

جدول 3: شاخص‌های برازندگی تحلیل مسیر (گروه دوم)

$x^2$	df	$x^2/df$	RMSEA	GFI	AGFI	NFI	NNFI	RMR	الگو
154/14	118	1/306	0/0067	0/91	0/90	0/89	0/90	0/012	تأثیر مستقیم حسابداری تعهدی بر کیفیت گزارش
145/53	117	1/275	0/0059	0/87	0/91	0/90	0/92	0/001	تأثیر مستقیم حسابداری تعهدی بر عناصر کیفیت گزارش

ضرایب تعیین نشان می‌دهد که بر حسب پاسخ گروه اول حدود 87 درصد از تغییرات کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت را می‌تواند تبیین کند. این در حالی است که حسابداری تعهدی حدود 84 درصد از تغییرات قابل اتکاء بودن و 91 درصد از تغییرات مربوط بودن کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت را تبیین می‌کند.

بر اساس جدول شماره 5، نتایج حاصل از ضرایب تعیین نشان می‌دهد که بر حسب پاسخ گروه دوم حسابداری تعهدی 97 درصد از تغییرات کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت را می‌تواند تبیین کند. این در حالی است که حسابداری تعهدی حدود 90

جدول‌های شماره‌های 4 و 5 نشان می‌دهد که بر اساس نظر پاسخ‌دهندگان گروه‌های اول و دوم، حسابداری تعهدی بر کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت، به ترتیب، تأثیر مثبت و معناداری برابر با 0/93 و 0/98 داشته است. با توجه به مقدار آماره t بزرگ‌تر از 2 می‌توان گفت که نتایج حاصل از لحاظ آماری در سطح 95 درصد تأیید می‌شود. بنابراین، فرضیه اصلی اول پژوهش در سطح 95 درصد تأیید می‌شود و می‌توان گفت بین اجرای حسابداری تعهدی و ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بر اساس جدول شماره 4، نتایج حاصل از

جدول 4: نتایج حاصل از رابطه بین متغیرهای مکنون (گروه اول)

ضریب تعیین	نتیجه (رد یا تأیید فرضیه)	آماره t	ضریب مسیر	متغیرها
0/87	تأیید	8/70	0/93	حسابداری تعهدی کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت
0/84	تأیید	8/12	0/92	حسابداری تعهدی قابل اتکاء بودن
0/91	تأیید	8/66	0/95	حسابداری تعهدی مربوط بودن

جدول 5: نتایج حاصل از رابطه بین متغیرهای مکنون (گروه دوم)

متغیرها	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه (رد یا تأیید فرضیه)	ضریب تعیین
حسابداری تعهدی کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت	0/98	8/70	تأیید	0/97
حسابداری تعهدی ← قابل اتکاء بودن	0/95	5/73	تأیید	0/90
حسابداری تعهدی ← مربوط بودن	0/86	3/16	تأیید	0/74

جدول‌های شماره‌های 4 و 5 نشان می‌دهد که با توجه به پاسخ گروه‌های اول و دوم ضریب حسابداری تعهدی بر مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت، به ترتیب، برابر با 0/95 و 0/86 است. با توجه به مقدار آماره t بزرگ‌تر از 2 می‌توان گفت که نتایج حاصل از لحاظ آماری در سطح 95 درصد تأیید می‌شود. بنابراین، فرضیه فرعی سوم پژوهش در سطح 95 درصد تأیید می‌شود و می‌توان گفت بین اجرای حسابداری تعهدی و مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

#### آزمون فرضیه اصلی دوم پژوهش

فرضیه اصلی دوم: بین دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در مورد تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر ارتقاء ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

برای مقایسه پاسخ‌های دو گروه در تأثیر حسابداری تعهدی بر کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت بین دو گروه حسابرسان، ابتدا اثر حسابداری تعهدی بر کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت بر

درصد از تغییرات قابل اتکاء بودن گزارش و حدود 74 درصد از تغییرات مربوط بودن کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت را می‌تواند تبیین کند. در ادامه، فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی اول آزمون شده است.

فرضیه فرعی اول: بین اجرای حسابداری تعهدی و قابل اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج حاصل از برآورد الگوی پژوهش ارائه شده در جدول‌های شماره‌های 4 و 5 نشان می‌دهد که با توجه به پاسخ گروه‌های اول و دوم ضریب حسابداری تعهدی بر قابل اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت، به ترتیب، برابر با 0/92 و 0/95 است. با توجه به مقدار آماره t بزرگ‌تر از 2 می‌توان گفت که نتایج حاصل از لحاظ آماری در سطح 95 درصد تأیید می‌شود. بنابراین، فرضیه فرعی اول پژوهش در سطح 95 درصد تأیید می‌شود و می‌توان گفت بین اجرای حسابداری تعهدی و قابل اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین اجرای حسابداری تعهدی و مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج حاصل از برآورد الگوی پژوهش مندرج در

محاسبات کشور در مورد تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر قابل اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

برای مقایسه تأثیر حسابداری تعهدی بر قابل اتکاء بودن کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت بین دو گروه حسابرسان، ابتدا اثر حسابداری تعهدی بر قابل اتکاء بودن کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت معادل  $Z_{11}$  و  $Z_{21}$  بدست آمده، سپس آزمون فرضیه زیر انجام شده است:

$$H_0: Z_{11} = Z_{21}$$

با استفاده از آزمون  $t$  مستقل و به کمک نرم افزار SPSS، برابری میانگین‌های دو گروه بررسی شد. نتایج حاصل در جدول شماره 7 ارائه شده است.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در جدول شماره 7 کوچک بودن آماره  $t$  و سطح اعتبار آزمون نشان می‌دهد که در سطح اطمینان 95 درصد فرضیه برابری میانگین‌های دو نمونه مستقل رد نمی‌شود و دو عدد انتهایی بازه نیز شامل صفر است که این خود نیز عامل تأیید فرضیه برابری میانگین دو نمونه است. بنابراین، می‌توان گفت که تفاوت قابل توجهی در پاسخ‌های دو گروه در بیان تأثیر حسابداری تعهدی بر قابل اتکاء بودن

حسب پاسخ دو گروه معادل  $Z_1$  و  $Z_2$  بدست آمده، سپس آزمون فرضیه زیر انجام شده است:

$$H_0: Z_1 = Z_2$$

با استفاده از آزمون  $t$  مستقل و به کمک نرم افزار SPSS، برابری میانگین‌های دو گروه بررسی شد. نتایج حاصل در جدول شماره 6، ارائه شده است.

در جدول شماره 6 کوچک بودن آماره  $t$  و سطح اعتبار آزمون نشان می‌دهد که در سطح اطمینان 95 درصد فرضیه برابری میانگین‌های دو نمونه مستقل رد نمی‌شود و دو عدد انتهایی بازه نیز شامل صفر است که این خود نیز عامل تأیید فرضیه برابری میانگین دو نمونه است. بنابراین، می‌توان گفت که تفاوت قابل توجهی در پاسخ‌های دو گروه در بیان تأثیر حسابداری تعهدی بر کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت وجود ندارد و هر دو گروه حسابرسان بر این مهم تأکید یکسانی دارند. بنابراین، فرضیه اصلی دوم پژوهش پذیرفته نمی‌شود. در ادامه، فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی دوم آزمون می‌شود.

فرضیه فرعی اول: بین نظر دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان

جدول 6: نتایج آزمون  $t$  مستقل

متغیر	تعداد	میانگین	اختلاف میانگین‌های دو نمونه	انحراف معیار	آماره $t$	سطح اعتبار آزمون	بازه اطمینان 95 درصد اختلاف میانگین‌ها
$Z_1$	105	2/713	0/129	0/149	0/864	0/389	ابتدای بازه انتهای بازه
$Z_2$	105	2/842					-0/108 0/471

جدول 7: نتایج آزمون t مستقل

متغیر	تعداد	میانگین	اختلاف		انحراف معیار	سطح اعتبار آزمون	بازه اطمینان 95 درصد اختلاف میانگین ها
			میانگین های دو نمونه	آماره t			
Z <sub>11</sub>	105	2/63	0/181	0/146	1/239	0/218	ابتدای بازه انتهای بازه
Z <sub>21</sub>	105	2/81	-0/166	0/424			

$$H_0: Z_{12} = Z_{22}$$

با استفاده از آزمون t مستقل و به کمک نرم افزار SPSS، برابری میانگین های دو گروه بررسی شد. نتایج حاصل در جدول شماره 8 ارائه شده است. در جدول شماره 8 بزرگ بودن آماره t و سطح اعتبار آزمون نشان می دهد در سطح اطمینان 95 درصد فرضیه برابری میانگین های دو نمونه مستقل رد می شود و دو عدد انتهایی بازه نیز شامل صفر نیست که این خود عامل بیانگر رد فرضیه برابری میانگین دو نمونه است. بنابراین، می توان گفت که تفاوت قابل توجهی در پاسخ های دو گروه در بیان تأثیر حسابداری تعهدی بر مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت وجود دارد و فرضیه فرعی دوم از فرضیه اصلی دوم پژوهش پذیرفته می شود.

گزارش عملکرد مالی دولت وجود ندارد و فرضیه فرعی اول پژوهش پذیرفته نمی شود.

فرضیه فرعی دوم: بین نظر دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در مورد تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

برای مقایسه تأثیر حسابداری تعهدی بر مربوط بودن کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت بین دو گروه حسابرسان، ابتدا اثر حسابداری تعهدی بر مربوط بودن کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت معادل Z<sub>12</sub> و Z<sub>22</sub> بدست آمده، سپس آزمون فرضیه زیر انجام شده است:

جدول 8: نتایج آزمون t مستقل

متغیر	تعداد	میانگین	اختلاف		انحراف معیار	سطح اعتبار آزمون	بازه اطمینان 95 درصد اختلاف میانگین ها
			میانگین های دو نمونه	آماره t			
Z <sub>12</sub>	105	2/903	0/522	0/144	2/903	0/000	ابتدای بازه انتهای بازه
Z <sub>22</sub>	105	2/380	0/236	0/808			



## بحث و نتیجه گیری

تعهدی از نگاه حسابرسان دولتی منجر به افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی دولت می شود و آن‌ها به عنوان گروه ذینفع استفاده کننده از اطلاعات می توانند از این اطلاعات بیشتر استفاده کنند. فرضیه فرعی دوم مربوط به فرضیه اصلی اول پژوهش نیز تأیید شد. به عبارتی، طبق نظر حسابرسان در هر دو سازمان حسابداری تعهدی تأثیر زیادی بر مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد. هم چنین، تأثیر حسابداری تعهدی بر مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت از دیدگاه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی بیش تر است.

بر اساس نتایج پژوهش، هم چنین، تأثیر حسابداری تعهدی بر کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور بیش تر است اما تأثیر در حدی نیست که تفاوت معناداری را نشان دهد. بنابراین، فرضیه اصلی دوم پژوهش تأیید نشد. لذا، می توان گفت بین دیدگاه دو گروه مبنی بر تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقاء ویژگی های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران تفاوت معناداری وجود ندارد. بررسی نتایج آزمون فرضیه های فرعی پژوهش نشان می دهد فرضیه فرعی اول مربوط به فرضیه اصلی دوم رد شد. یعنی، بین دیدگاه دو گروه مبنی بر تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقاء قابل اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران تفاوت معناداری وجود ندارد. فرضیه فرعی دوم پژوهش تأیید شد. لذا، می توان گفت بین دیدگاه دو گروه مبنی بر تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقاء مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت در

الگوی این پژوهش به دو صورت با برازش مستقیم اثر حسابداری تعهدی بر کیفیت گزارش عملکرد و برازش مستقیم اثر حسابداری تعهدی بر شاخص های کیفیت گزارش با استفاده از نرم افزار لیزرل نسخه 8/8 و معناداری الگو و ضرایب رگرسیونی بررسی شده است. نتایج حاصل از رابطه های بین متغیرهای مکنون با متغیرهای مشاهده گر (سؤال‌ها) و متغیرهای مکنون با یکدیگر بر حسب ضرایب همبستگی و آماره  $t$  در هر دو گروه نشان می دهد کلیه روابط از لحاظ آماری در سطح 95 درصد تأیید شده است.

نتایج حاصل از تحلیل مسیر برای تک تک فرضیه های پژوهش نیز به صورت زیر است: فرضیه اصلی اول پژوهش تأیید شد. بنابراین، می توان گفت طبق نظر حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر ارتقای ویژگی های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد. نتایج آزمون فرضیه های فرعی پژوهش نشان می دهد که فرضیه فرعی اول تأیید شده است. بنابراین، می توان گفت طبق نظر حسابرسان در هر دو گروه، حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر ارتقای قابل اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد. هم چنین، تأثیر حسابداری تعهدی بر قابل اتکاء بودن گزارش عملکرد مالی دولت از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور بیش تر است. از این رو، نتایج بیانگر این است که نظام حسابداری

ایران تفاوت معناداری وجود دارد، به طوری که تأثیر حسابداری تعهدی بر مربوط بودن گزارش عملکرد مالی دولت از دیدگاه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی بیش تر است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد حسابداری تعهدی تأثیر مهمی بر ارتقاء کیفیت گزارش عملکرد مالی دولت دارد. نتایج پژوهش با پژوهش‌های مشابه نیز هم‌خوانی دارد. به‌عنوان نمونه، پژوهش هیمنن و کونولی (17)، بیان می‌کند حسابداری تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و در نهایت منجر به یک بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود. هم‌چنین، حسابداری تعهدی منجر به افزایش کیفیت اطلاعات خواهد شد. افزون بر این، مطابق با نتایج پژوهش حاضر، یافته‌های پژوهش رحمانی و رضایی (19)، بیان می‌کند که حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند، معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخ‌گویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود. بنابراین، اگر چه گروه‌های حسابرسان این پژوهش در برخی موارد نظرهای متفاوت داشتند اما هر دو گروه حسابرسان معتقد بودند که اطلاعات ناشی از حسابداری تعهدی منجر به افزایش کیفیت اطلاعات دولت شده و در نتیجه کارایی و اثربخشی حسابرسی را افزایش خواهد داد.

با توجه به نتایج بالا، پیشنهاد می‌شود اجرای نظام

حسابداری بر مبنای تعهدی به‌جای حسابداری بر مبنای نقدی در سازمان‌ها مورد توجه مسئولین قرار گیرد. برخی عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

1. با توجه به نتایج آزمون فرضیه اصلی پژوهش که نشان دهنده تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دولت است، اجرای این نظام بر مبنای تعهدی با اصلاحات گسترده مدیریت شامل عملکرد مدیریت همراه است. مدیریت به عنوان گرداننده اصلی یک واحد کوچک یا بزرگ مثل دولت در اجرای حسابداری تعهدی تأثیر بسزایی دارد. از این‌رو، پیشنهاد می‌شود مدیرانی که آشنایی با حسابداری تعهدی دارند هم در سطح مدیران میانی (مدیران مالی) و هم در سطح مدیران ارشد برای اجرای نظام تعهدی در دستگاه‌های دولتی منصوب شوند تا کیفیت گزارشگری مالی آن‌ها نیز ارتقاء یابد.

2. هم‌چنین، نقش نیروی انسانی به عنوان عضو نخست در تغییر نظام حسابداری در بخش عمومی مورد توجه قرار گیرد و برگزاری دوره‌های آموزشی لازم پیش‌بینی شود.

3. در مسیر اجرای حسابداری تعهدی قوانین و مقرراتی وجود دارد که نیاز به اصلاح یا حذف دارد و در مواردی قوانین و مقررات جدیدی باید وضع شود.

4. تهیه و تدوین چارچوب نظری حسابداری به عنوان یک الگو برای مجریان حسابداری تعهدی سبب تسهیل در این امر و ایجاد دیدگاه بهتر می‌شود. در صورت وجود چارچوب نظری می‌توان

«قابل مقایسه بودن» و «قابل فهم بودن» است. لذا، پیشنهاد می‌شود پژوهشی مبنی بر هر چهار ویژگی کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی عملکرد دولت در ایران انجام شود.

2. پیشنهاد می‌شود پژوهشی مبنی بر طراحی الگوی شناسایی، ارزیابی و تعیین قابلیت حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران انجام شود.

3. پیشنهاد می‌شود پژوهشی مبنی بر مقایسه تأثیر حسابداری نقدی و حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران انجام شود.

صورت‌های مالی را تهیه کرد که قابلیت مقایسه در بخش‌های دولتی را افزایش می‌دهد و ایجاد حسابداری سنجش مسئولیت را در سازمان‌های دولتی امکان‌پذیر می‌سازد.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

1. برخی ویژگی‌های کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود. ویژگی‌های اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، «مربوط بودن» و هم «قابل اتکاء بودن» است و ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات

## References

- 1 Etemadi, H.; Babajani, J.; Azar, A.; and Z. Dianati Deylami (2009). "The Effect of Organizational Culture, Ownership Concentration and Structure Ownership on the Quality of Financial Information of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange". *Iranian Journal of Management Sciences*, No. 15, pp. 59-85. [In Persian]
- 2 Francis, J.; Lofond, R.; Olsson, P.; and K. Schipper (2005). "The Market Pricing of Accruals Quality". *Journal of Accounting and Economics*, No. 39, pp. 295-327.
- 3 Dechow, P. M. and D. J. Skinner (2000). "Earning Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators". *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 2, pp. 235-250.
- 4 Babajani, J. (2006). "Necessitates of Using Accrual Accounting in the Public Sector and Its Evaluation Applying in the Public Sector in Iran". *Journal of Peyk-e-Noor*, Vol. 5, No. 4, pp. 4-26. [In Persian]
- 5 Rafie, A. (2008). "The Application of Full Accrual Base in Government Accounting". *Auditor Journal*, No. 40, pp. 86-91. [In Persian]
- 6 Stalebrinka, O. J. and J. F. Sacco (2007). "Rationalization of Financial Statement Fraud in Government: An Austrian Perspective". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18, No. 4, pp. 489-507.
- 7 Mahdavi, G. and M. Jamalianpour (2010). "The Study of Effective Factors on the Financial Reporting Speed of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange". *Journal of Financial Accounting Research*, Vol. 2, No. 4, pp. 89-108. [In Persian]
- 8 Kordestani, G.; Bakhtiari, M.; and M. Rahimpour (2010). "Advantages of Using Accrual Accounting in the Public Sector". *Journal of Audit*

- Science*, Vol. 10, No. 2, pp. 95-108. [In Persian]
- 9 Arshad, R.; Omar, S. N.; and F. Awang (2013). "Moving from Rule-based to Principle-based in Public Sector: Preparers-Perspective". *International Journal of Social, Human Science and Engineering*, Vol. 7, No. 2, pp. 86-89.
  - 10 Adrianni, Y.; Kober, R.; and J. Ng (2010). "Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers-Perspective". *Australian Accounting Review*, No. 2, pp. 144-153.
  - 11 Munisa, F. and D. Linhardt (2011). "Trials of Explicitness in the Implementation of Public Management Reform". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 22, Issue. 8, pp. 550-566.
  - 12 Talebnia, G. (2011). "Accrual Accounting and the Effective Factors in Its Application in Government Organizations", *Hesabras Journal*, No. 55, pp. 66-73. [In Persian]
  - 13 International Federation of Accountants (IFAC). (2013). "International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, Final Pronouncement". Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8> [Online] [26 January 2015]
  - 14 Zarei, B. (2010). "A Conceptual Framework of Government Accounting", *Hesabras Journal*, No. 59, pp. 1-11. [In Persian]
  - 15 Luder K. and R. Jones (2003). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*. 3<sup>rd</sup> Edition, Frankfurt: Fachverlas Moderno Wirtschaft.
  - 16 McPhee, I. (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australian Public Sector Finance and Management Conference*. 17 August, Available at: [http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/financial\\_management\\_in\\_the\\_public\\_sector2.pdf](http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/financial_management_in_the_public_sector2.pdf). [Online] [25 October 2014]
  - 17 Hyndman, N. and C. Connolly (2011). "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken". *Management Accounting Research*, Vol. 22, Issue. 1, pp. 36-45.
  - 18 Becke, S. D.; Jagalla, T.; and P. Skærbæk (2013). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants' Identities Critical Perspectives on Accounting". Available at: <http://vahabonline.com/wpcontent/uploads/2014/04/Thetranslationofaccrualaccountingandbudgetingandthe1.pdf>, [online] [25 May 2014].
  - 19 Rahmani, A. and M. Rezaei (2011). "Accrual Accounting, Background of Function Auditing in the Public Sector". *Journal of Political and Economic Ettelaat*, Vol. 25, No. 7, Issue. 283. pp. 262-271. [In Persian]
  - 20 Vakili Fard, H. R. and F. Nazari (2012). "The Effective Factors of Implementating Accrual Accounting System in the Affiliated Institutes of Ministry of Health and Medical Education". *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 111-125.
  - 21 Mahdavi, G. and M. Maher (2013). "The Examination of Managers' Attitude towards the Quality of Financial Reports (Case Study: Fars

- Province University of Medical Sciences)". *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 96-78.
- 22 Hooman, H. A. (1994). *Bases of Research in Behavioral Sciences*. 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Diba Publication. [In Persian]
- 23 Hooman. H. A. (2005). *Structural Equation Modeling with LISREL Software Application*. 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Samt Publication. [In Persian]
- 24 Diamond. J. (2002). "Performance Budgeting-Is Accrual Accounting Required?", IMF, *Working Paper*, Available at: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp02240.pdf>, [online] [25 May 2014].
- 25 Tudor, T. (2008). "Cash versus Accrual Accounting in Public Sector". *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55, No. 1, pp. 78-81.
- 26 Saleh, Z. (2007). "Malaysian Governmental Accounting: National Context and User Orientation". *International Review of Business Research*, Vol. 3, No. 2, pp. 376-384.
- 27 Kordestani, G. and M. Rahimi (2011). "The Study of Determinants Factors in Choice of the Financial Reporting Quality Level and its Economic Effects on the Capital Markets". *A Quarterly Journal of Empirical Research of Financial Accounting*, Vol. 1, pp. 67-91. [In Persian]
- 28 International Federation of Accountants (IFAC) (2012). International Public Sector Accounting Standards Board, Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. *Presentation in General Purpose Financial Reports*.
- 29 Mahdavi, G. and N. Karjo Rafeh (2006). "The Study of National Accounting Standards Effect on the Quality of Assessment of the Independent Auditors". *Journal of Social Sciences and Humanities of Shiraz University*, Vol. 22, No. 2, pp. 132-147. [In Persian]