

فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (6)، زمستان 1392، صص. 58-77.

### بررسی موانع و مشکلات ذیحسابان و مدیران مالی برای ارائه صورت‌های مالی نهایی در موعد مقرر

دکتر ابراهیم عباسی<sup>1</sup>، محمود نیک پسنده<sup>2\*</sup>، عاطفه رادسعید<sup>3</sup>

تاریخ دریافت: 1392/08/27 تاریخ اصلاح نهایی: 1393/06/24 تاریخ پذیرش: 1393/09/10

#### چکیده

**مقدمه:** مهم‌ترین گزارش مالی دولت، صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور است که به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه، تنظیم و ارائه می‌شود. هدف از پژوهش حاضر، شناسایی موانع و مشکلات برای انجام این وظیفه قانونی و ارائه راهکارهایی برای رفع نارسایی‌های آن است.

**روش پژوهش:** جامعه آماری پژوهش شامل ذیحسابان و معاونین ذیحساب استان تهران، کارشناسان و رؤسای اداره‌های اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها در وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات است. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسش‌نامه در سال 1392 جمع‌آوری شده است. از روایی صوری و ضریب آلفای کرونباخ، به ترتیب، برای تأیید روایی و پایایی پرسش‌نامه و از فن آماری «استیودنت تک نمونه‌ای» برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه، مشکلات نقدینگی خزانه و رعایت نکردن مراحل خرج، موجب تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی می‌شود و شفاف نبودن قوانین و مقررات مالی، تأثیر چندانی بر تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی ندارد.

**نتیجه گیری:** براساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود با تبادل منظم گزارش‌ها و تعریف نظام عملکرد محور، موافقت‌نامه در سه ماهه اول دوره مالی مبادله و برای منابع و مصارف خزانه برنامه‌ریزی دقیقی انجام شود تا از محافظه کاری جلوگیری شود و نیز قبل از تفویض خرج به یک مقام خرج، ابتدا دوره‌های آموزشی و سوابق اجرایی وی در نظر گرفته شود.

**واژه‌های کلیدی:** ذیحساب، بودجه، گزارش تفریغ بودجه، مراحل خرج، صورت‌های مالی نهایی.

1. دانشیار مدیریت دانشگاه الزهرا (س).

2. کارشناسی ارشد مدیریت دولتی - مدیریت مالی دولتی از دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: [nikpasand\\_msn@yahoo.com](mailto:nikpasand_msn@yahoo.com)

3. کارشناسی ارشد مدیریت دولتی - مدیریت مالی دولتی از دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه.

## مقدمه

به ذکر است، با تشکیل اولین اجتماعات انسانی، عمل حساب نیز به وجود آمد ولی هنوز مدارک تاریخی که مبتنی بر روش محاسبات انسان‌های باستانی باشد، در دست نیست. قدیمی‌ترین مدرکی که امروز موجود است، الواح پخته گلی است که پاره‌ای از حساب‌های ساکنان بین‌النهرین مربوط به حدود سه هزار سال قبل از میلاد را نشان می‌دهد (2).

### مبانی نظری پژوهش

بودجه کل کشور: برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می‌شود و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل سیاست‌ها به هدف‌های قانونی می‌شود و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

الف. بودجه عمومی دولت

ب. بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها

ج. بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین بالا در بودجه کل کشور منظور می‌شود (3).

بودجه‌بندی: مراحل تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود است.

کنترل بودجه: مقایسه درآمدها و سایر وصولی‌های دولت با درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار پیش‌بینی شده در بودجه مصوب دستگاه‌های دولتی از یک طرف و مقایسه هزینه‌های انجام شده با اعتبارات مصوب از طرف دیگر است.

اعتبار: مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به هدف‌ها و اجرای برنامه‌های

شناخت حوزه فعالیت ذیحساب بدون شناسایی و بررسی موضوعات، مفاهیم، محیط و اصطلاحات مرتبط با حوزه فعالیت ذیحساب ممکن نیست. زیرا، موضوعات مزبور بخش عمده و اساسی حوزه فعالیت ذیحساب را تشکیل می‌دهد و با مسئولیت‌های ذیحساب عجین است. ممیزی حساب و حسابداری در جهان، نزدیک به 6000 سال قدمت دارد و تاریخ نخستین مدارک کشف شده حسابداری به 3600 سال قبل از میلاد مربوط می‌شود. پیشینه حسابداری در ایران نیز به نخستین تمدن‌های تشکیل شده بر می‌گردد. مدارک حسابداری به دست آمده با 25 قرن قدمت، حاکی از پیشرفت این دانش در ایران باستان دارد. در طول تاریخ، روش‌های حسابداری متنوع و متعددی برای اداره امور حکومتی و انجام فعالیت‌های اقتصادی ابداع شده است که، در پاسخ به نیازهای زمان، سیر تحولی و تکاملی داشته است (1). ممیزی حساب و حسابداری از زندگی بشر جدا نبوده بلکه شمارش، عامل مهمی برای تکاپوی ذهن انسان به حساب آمده و نیازهای عملی انسان را از بدو پیدایش تاکنون پاسخ داده است. نظر به این که عملیات و کمیت‌ها از حد حافظه افراد فراتر رفته است، احتیاج به ثبت و نگهداری اعداد و ارقام ضروری است و در نتیجه، علائم اختراع شده است. دور از واقعیت نیست اگر گفته شود، حساب قبل از خط و نوشتن وجود داشته و انسان‌ها از سنگ‌ریزه، کندن روی چوب و یا به نخ کشیدن مهره‌ها و در پی آن، اختراع چرتکه از حساب و حسابداری استفاده می‌کردند. لازم

دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد (3). موافقت‌نامه: سندی است که شرح عملیات مربوط به بودجه مصوب را نشان می‌دهد. این سند بین معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهور و هر یک از دستگاه‌های اجرایی مورد توافق قرار می‌گیرد. موافقت‌نامه برای بودجه جاری (فعالیت) و طرح‌های عمرانی جداگانه تهیه و تنظیم و بین دستگاه ذی‌ربط و معاونت مذکور مبادله می‌شود (4).

تخصیص اعتبار: تعیین حجم اعتباری که برای یک دوره معین در طی سال مالی (یک ماهه، سه ماهه، چند ماهه) به منظور انجام هزینه اجرای برنامه‌ها و عملیات و یا سایر پرداخت‌های مورد لزوم هر یک از دستگاه‌های اجرایی از محل اعتبارات مصوب آن‌ها، به وسیله کمیته تخصیص، برآورد و تصویب می‌شود (5).

ذیحساب: مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و ... به این سمت منصوب می‌شود (ماده 31 ق.م.ع). از وظایف مهم ذیحساب می‌توان نظارت بر امور مالی، محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون، ضوابط و مقررات مربوط و بررسی صحت و سلامت آن‌ها و امضاء و ارسال صورت‌های مالی بانضمام اسناد و مدارک مربوط، در موعد مقرر به مراجع ذی‌ربط، طبق مقررات رایج بیان کرد که در نتیجه آن، گزارش تفریغ بودجه کل کشور تهیه و تنظیم می‌شود (3).

ذیحسابان و مدیران مالی برای انجام این وظایف مهم با موانع و مشکلاتی روبه‌رو هستند که می‌تواند

ناشی از عوامل درون سازمانی و یا برون سازمانی باشد. گاهی اوقات ارسال صورت‌های مالی بعضی از دستگاه‌های اجرایی خارج از برنامه زمان‌بندی مندرج انجام شده یا اصولاً صورت‌های مالی به دستگاه‌های ذی‌صلاح کنترل‌کننده بودجه، ارسال نمی‌شود. بر اساس بند 1 ماده 4 قانون تفریغ بودجه کل کشور سال‌های پس از انقلاب، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است فهرست این دستگاه‌ها را به ضمیمه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تنظیمی هر سال برای بررسی و تعقیب موضوع و اقدامات قانونی به دیوان محاسبات کشور ارسال کند. این امر باعث تأخیر در تهیه و تنظیم لایحه تفریغ بودجه و ارسال آن به مجلس شورای اسلامی می‌شود. هم‌چنین، اطلاع‌رسانی نکردن به موقع و دقیق برای برنامه‌ریزی‌های مالی و کنترل قوه مجریه، از بهره‌وری عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌کاهد (6).

صورت‌های مالی: بودجه دارای یک چرخه چهار مرحله‌ای است که شامل تهیه و تنظیم بودجه، تصویب بودجه، اجرای بودجه و نظارت بر بودجه است. در مرحله کنترل از چرخه بودجه، اطلاعات کسب شده به صورت کمی و قابل اندازه‌گیری است. به همین لحاظ میزان و معیار مؤثر تطبیق نتایج عملیات اجرایی با برنامه‌های از پیش تعیین شده است و آسان‌ترین و دقیق‌ترین مآخذ برای برنامه‌ریزی دوره‌های مالی بعد محسوب می‌شود. صورت‌های مالی یکی از مهم‌ترین ابزارهای کنترلی بوده که هم‌زمان با اجرای بودجه به وسیله مسئولان مالی دستگاه‌های اجرایی تهیه می‌شود و به طور هم‌زمان، مورد نظارت و تأیید

قوه مقننه و از طریق تطبیق عملیات انجام شده با هدف‌ها و برنامه‌های پیش‌بینی‌شده، است. تفریغ بودجه به‌عنوان یکی از ابزارهای مهم مدیریت عمومی جامعه، نقش بسیار مهمی در بازتاب عملیات گذشته دارد و مهم‌ترین منبع اطلاعات برای برنامه‌ریزی‌های آینده است (12). با تعمق در قانون اساسی مشاهده می‌شود، به روشنی نقش نظارت و کنترل در اجرای بودجه در نظر گرفته شده است. قابل ذکر است که با توجه به اهمیت و تأکید بسیار زیادی که در ادبیات مدیریت دولتی و مالی جدید، به شفافیت، کنترل و پاسخ‌گویی مسئولین اظهار شده است، دانستن و پرسیدن از حقوق به رسمیت شناخته شده مردم محسوب می‌شود (13). اولین و مهم‌ترین پیش‌زمینه پاسخ‌گویی، نظارت است. به گونه‌ای که بدون وجود نظارت پاسخ‌گویی معنا پیدا نمی‌کند و تا نظارتی نباشد، نمی‌توان افراد و نهادها را به پاسخ‌گویی فراخواند (14). پاسخ‌گویی دارای مجموعه‌ای از اصول، مبانی و پیش‌زمینه‌هایی است که بدون وجود آنها، امکان دسترسی به نظام پاسخ‌گویی مطلوب وجود ندارد. مهم‌ترین این عوامل، نظارت، شفافیت و اطلاعات برای تسهیل در امر نظارت است (15). پاسخ‌گویی توجیه مطابقت عملکردها و توافقاتی به‌عمل آمده بین دولت و مردم در یک دوره زمانی مشخص است و نشان‌دهنده این است که دولت در استفاده از منابع عمومی، استانداردهای مورد نظر را رعایت کرده است (16). هر چند پاسخ‌گویی همیشه اهمیت داشته است اما در سال‌های اخیر به دلیل اصرار مردم به مشارکت در امور و استفاده بهینه از منابع،

ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی قرار می‌گیرد (7).

در صورت‌های مالی، ارقام زیادی است که معرف فعالیت‌های مالی دستگاه‌ها است. این داده‌ها، مورد استفاده مراجع نظارت‌کننده مالی شامل دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و حتی مراجع عالی تصمیم‌گیری دستگاه اجرایی قرار می‌گیرد. بهتر است برای این که تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی مفید و کارساز باشد، این داده‌ها به شکل اطلاعات قابل درک، مرتبط با یکدیگر و تا حد امکان مختصر باشد. با استفاده از ارقام و صورت‌های مالی می‌توان جریان وجوه نقد را در دستگاه‌های اجرایی مشخص کرد و از همه مهم‌تر می‌توان تعیین کرد که جریان وجوه نقد شامل دریافت‌ها و پرداخت‌ها مطابق برنامه از قبل تعیین شده و پیش‌بینی‌های قانون بودجه بوده یا خیر (8).

در مجموع هدف از تهیه و تنظیم صورت‌های مالی عبارت است از:

1. آگاهی مدیران دستگاه‌های دولتی، مسئولین وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور و به تبع آن مجلس شورای اسلامی از گزارش تفریغ بودجه (9)،
2. کمک به استقرار نظام کنترل دستگاه‌های اجرایی (10)، و
3. مأخذی برای پیش‌بینی بودجه سنوات بعد (11).

تفریغ بودجه: کلمه تفریغ در لغت به معنی فارغ شدن است و منظور از تفریغ بودجه، ارائه و بررسی حساب‌های دولت طبق بودجه و برنامه مصوب و در واقع حسابرسی کلی عملیات مالی دولت به‌وسیله

توجه به مطالبات مردم و افشاگری رسانه‌های گروهی، پاسخ‌گویی اهمیت زیادی پیدا کرده است. عده‌ای اعتقاد دارند که پاسخ‌گویی، اساس مدیریت دولتی است که نظام‌های نظارتی و مدیریت مالی بر اساس آن شکل می‌گیرد (17). عناصر اصلی پاسخ‌گویی شامل برنامه‌ریزی، نظارت، گزارش‌دهی و بازخورد است که این عناصر در دولت‌های جدید یکدیگر را تقویت می‌کند و موجب بهبود فرایند پاسخ‌گویی می‌شود (18).

#### پیشینه پژوهش

محمدزاده و همکاران پژوهشی با عنوان «بررسی علل تأخیر در تهیه و ارسال صورت‌های مالی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی به دیوان محاسبات (مطالعه موردی در استان زنجان)» انجام داد. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تهیه و ارسال نکردن صورت‌های مالی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به دیوان محاسبات و خزانه‌داری می‌تواند ناشی از مشکلات مربوط به اجرای بودجه، انطباق نداشتن قوانین و مقررات مالی با مصادیق عملی و کاربردی گزارش مالی و تصدی چندین پست ذیحسابی به وسیله یک ذیحساب باشد (19). آفالو در پژوهشی به بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه در ایران پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد تهیه و ارسال نکردن به موقع صورت‌های مالی اعتبارات عمرانی، یکی از مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه است (20). مدرسی حجت‌آبادی در پژوهشی تحت عنوان «ارزیابی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور از منظر پاسخ‌گویی دولت»، به نقش صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه

کل کشور، در پاسخ‌گویی دولت پرداخته است. نتایج پژوهش وی نشان داد از دیدگاه هر دو جامعه آماری پاسخ‌خواهان درون سازمانی و برون سازمانی و در سطح اطمینان 95 درصد، بین انتظارات استفاده‌کنندگان (پاسخ‌خواهان) با محتویات اطلاعاتی عملکرد سالانه بودجه کل کشور، فاصله معناداری وجود دارد (21). دانشفرد و قزلباش در پژوهشی تحت عنوان «بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت»، به نقش گزارش تفریغ بودجه در کاهش تخلفات دولت، در برنامه‌ریزی‌های آتی دولت و پاسخ‌گویی دولت پرداخته است. نتایج پژوهش آنان بیانگر وجود رابطه معنادار بین گزارش تفریغ بودجه با کاهش تخلفات و پاسخ‌گویی دولت است. هم‌چنین، بین گزارش تفریغ بودجه و برنامه‌ریزی‌های آتی دولت، رابطه معناداری مشاهده نشد (13). مهدوی و ماهر در پژوهشی تحت عنوان «بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس)»، به نقش گزارش‌های مالی در فراهم آوردن اطلاعات با کیفیت برای کمک به مدیران در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد 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 (22).

در یک بازه زمانی محدود طی تیر و مرداد سال 1392 با شرکت در جلسات متعدد اداره کل نظارت مالی و امور ذی‌حسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی جمع‌آوری شد.

جامعه آماری پژوهش حاضر را پنج گروه شامل، 1. ذی‌حسابان و مدیران مالی مستقر در دستگاه‌های اجرایی استان تهران، 2. معاونین ذی‌حسابان و مدیران مالی مستقر در دستگاه‌های اجرایی استان تهران، 3. کارشناسان و مسئولین اداره کل هماهنگی، تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان متولی اصلی تهیه و تنظیم صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، 4. کارشناسان و مسئولین امور مالی وزارتخانه ارتباطات و فناوری اطلاعات به عنوان نمونه‌ای بزرگ و گسترده از دستگاه‌های اجرایی و 5. گروه حسابرسی ارتباطات به عنوان نماینده دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهد. با توجه به جدول شماره 1، حجم جامعه آماری برابر با 292 نفر است که به تفکیک در قالب پنج گروه ارائه شده است.

با توجه به پراکندگی جغرافیایی واحدهای جامعه آماری و دسترسی نداشتن به آن‌ها در این پژوهش از فن نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای با تخصیص متناسب استفاده شد و برای تعیین حجم نمونه از رابطه تعیین حجم نمونه برای ویژگی‌های کیفی، یعنی رابطه شماره 1، استفاده شد.

$$n = \frac{NZ \frac{2}{1-p} p(1-p)}{(N-1)d^2 + Z \frac{2}{1-p} p(1-p)} \quad (1) \text{ رابطه}$$

## فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش، فرضیه‌های زیر مطرح و مورد آزمون قرار گرفت.

- فرضیه 1. مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه موجب تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی می‌شود.
- فرضیه 2. مشکلات نقدینگی خزانه موجب تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی می‌شود.
- فرضیه 3. رعایت نکردن مراحل خرج موجب تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی می‌شود.
- فرضیه 4. شفاف نبودن قوانین و مقررات مالی و محاسباتی موجب تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی می‌شود.

## روش پژوهش

با توجه به این که هدف اصلی پژوهش حاضر، شناسایی موانع و مشکلات ذی‌حسابان و مدیران مالی برای ارائه صورت‌های مالی نهایی در موعد مقرر است، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود. به لحاظ نحوه گردآوری داده‌ها و اطلاعات پژوهش حاضر جزء پژوهش‌های پیمایشی و به لحاظ شیوه تحلیل داده‌ها، جزء پژوهش‌های توصیفی محسوب می‌شود که در آن با استفاده از فنون آمار توصیفی و استنباطی، به توصیف شرایط و مشکلات ارائه صورت‌های مالی پرداخته خواهد شد و سرانجام در دسته‌بندی پژوهش‌ها بر حسب مدت زمان انجام آن، پژوهش حاضر جزء پژوهش‌های تک مقطعی محسوب می‌شود که در آن داده‌های مورد نیاز

جدول 1: حجم جامعه آماری پژوهش به تفکیک گروه‌ها

ردیف	گروه	تعداد
1	ذیحسابان و مدیران مالی مستقر در دستگاه‌های اجرایی استان تهران	82
2	معاونین ذیحسابان و مدیران مالی مستقر در دستگاه‌های اجرایی استان تهران	158
3	کارشناسان و مسئولین اداره کل هماهنگی، تلفیق حساب‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی	28
4	کارشناسان و مسئولین امور مالی وزارتخانه ارتباطات و فناوری اطلاعات	19
5	گروه حسابرسی ارتباطات	5
	مجموع	292

داده‌های گردآوری شده از 110 پرسش‌نامه انجام شد. همان‌طور که اشاره شد، در پژوهش حاضر از پرسش‌نامه به عنوان ابزار گردآوری داده‌ها استفاده شد. لذا، لازم است اعتبار آن مورد ارزیابی قرار گیرد. برای سنجش اعتبار پرسش‌نامه، باید روایی و پایایی آن را مورد بررسی قرار داد. مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه‌گیری بتواند ویژگی مورد نظر را اندازه بگیرد. اهمیت روایی به دلیل آن است که اندازه‌گیری‌های نامناسب و ناکافی می‌تواند هر پژوهش علمی را بی‌ارزش و ناروا سازد. روایی در اصل به صحت و درستی اندازه‌گیری مربوط می‌شود. برای طراحی پرسش‌نامه حاضر از نظرات کارشناسان و متخصصان حسابرسی استفاده شد و اعتبار صوری پرسش‌نامه مورد تأیید استادان دانشگاهی قرار گرفت. برای بررسی پایایی پرسش‌نامه پژوهش حاضر، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که بر اساس نتایج مندرج در جدول شماره 2 و با توجه به این که ضریب آلفای کرونباخ برای تک تک ابعاد پرسش‌نامه بزرگ‌تر از مقدار 0/7 است، پایایی پرسش‌نامه تأیید می‌شود.

در رابطه شماره 1،  $p$  پارامتر نسبت ذیحسابان و مدیرانی است که باور دارند مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه موجب تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی می‌شود. با توجه به نامعلوم بودن این عامل، برای این که حجم نمونه حداکثر شود مقدار آن را برابر 0/5 در نظر می‌گیرند. در این رابطه  $\alpha$ ، حداکثر خطای نوع اول برابر با 0/05 و  $Z_{1-\alpha/2}$  مقدار متناظر سطح معناداری 0/975 در جدول توزیع احتمال نرمال برابر با 1/96،  $d$  خطای مطلق برآورد برابر 0/07 و حجم کل جامعه آماری  $N$  برابر 292 نفر در نظر گرفته شد. با در نظر گرفتن مقادیر ذکر شده و جای‌گذاری آن در رابطه حداقل حجم نمونه لازم برابر 117 نفر بدست آمد. لازم به ذکر است که هر چند در این پژوهش حجم نمونه برابر 117 نفر در نظر گرفته شد اما، پس از انتخاب تصادفی نمونه‌ها بر اساس فن نمونه‌گیری طبقه‌ای با تخصیص متناسب و توزیع پرسش‌نامه بین آن‌ها، 5 نفر از افراد نمونه همکاری نکرده و 2 پرسش‌نامه دیگر قابل استفاده نبود. لذا، تحلیل نهایی داده‌ها پس از کنار گذاشتن 7 پرسش‌نامه و بر اساس

جدول 2: ضرایب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای سؤال‌های ابعاد مختلف پرسش‌نامه

مقادیر آلفا	تعداد سؤال‌ها	ابعاد سؤال‌های پرسش‌نامه
0/981	4	مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه
0/929	6	مشکلات نقدینگی خزانه
0/934	7	رعایت نکردن مراحل خرج
0/898	5	شفاف نبودن قوانین و مقررات مالی
0/933	22	کل سؤال‌های پرسش‌نامه

### یافته‌های پژوهش

همان‌طور که اشاره شد در پژوهش حاضر نظر 110 نفر از افراد جامعه آماری به عنوان نمونه جمع‌آوری شد که 80 درصد از پاسخ‌گویان مرد و 20 درصد زن بودند. از این میان حدود یک درصد آن‌ها بین 25 تا 30 سال، 10/9 درصد بین 31 تا 35 سال، 11/8 درصد بین 36 تا 40 سال، 40/9 درصد بین 41 تا 45 سال و 35/5 درصد بیش از 45 سال سن داشتند. بنابراین، بیش از یک سوم پاسخ‌گویان را افراد با سن بالای 45 سال تشکیل دادند. بررسی سطح تحصیلات و سابقه کاری آزمودنی‌ها در جدول شماره 3 نشان می‌دهد که 10 درصد پاسخ‌گویان حداکثر تا 10 سال، 11/8 درصد بین 11 تا 15 سال، 20/9 درصد بین 16 تا 20 سال، 30/9 درصد بین 21 تا 25 سال و 26/4 درصد بالای 25 سال سابقه کار در این زمینه دارند. در بررسی سطح تحصیلات نیز مشاهده می‌شود که 3 نفر از افراد نمونه با سابقه بالای 20 سال، دارای مدرک فوق‌دیپلم هستند و از بین 3 نفر دارای مدرک دکتری یک نفر کم‌تر از 5 سال و 2 نفر بالای 25 سال سابقه کار دارند. در مجموع نیز مشاهده می‌شود که بالاترین درصد

در این پژوهش بعد از گردآوری پرسش‌نامه‌ها، سؤال‌ها رمزگذاری شد و به گزینه بسیار کم امتیاز 1، کم امتیاز 2، متوسط امتیاز 3، زیاد امتیاز 4 و گزینه خیلی زیاد امتیاز 5 تعلق گرفت. سپس، داده‌ها به وسیله نرم افزار آماری SPSS نسخه 17 آزمون شد. برای شناخت ویژگی‌های نمونه آماری، جدول‌های فراوانی تک بُعدی و دو بُعدی، به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش بر مبنای مقایسه میانگین متغیر با حد وسط طیف لیکرت و بررسی وجود اختلاف معنادار بین آن‌ها، با توجه به پذیرش نرمال بودن متغیرها با استناد به قضیه حد مرکزی، از آزمون t استیودنت تک نمونه‌ای و برای رتبه‌بندی میزان تأثیر مشکلات موجود در تهیه صورت‌های مالی نهایی از آزمون فریدمن استفاده شد.

با توجه به آن که مقدار آزمون در این پژوهش، برابر حد میانی طیف، یعنی عدد 3 در نظر گرفته شد، در انجام آزمون هر چهار فرضیه، فرض صفر و مقابل آماری یعنی رابطه شماره 2، مطرح و آزمون معنادار بودن اختلاف میانگین، در سطح اطمینان 95 درصد انجام شد.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases} \quad \text{رابطه (2)}$$



جدول 3: توزیع فراوانی سابقه کار و سطح تحصیلات پاسخ گویان

مجموع	بالای 25 سال	بین 21 تا 25 سال	بین 16 تا 20 سال	بین 11 تا 15 سال	بین 5 تا 10 سال	کمتر از 5 سال	سابقه کار تحصیلات
3	2	1	0	0	0	0	فوق دیپلم
%2/7	%1/8	%0/9	%0	%0	%0	%0	
43	11	13	4	8	5	2	لیسانس
%39/1	%10/0	%11/8	%3/6	%7/3	%4/5	%1/8	
61	14	20	19	5	2	1	فوق لیسانس
%55/5	%12/7	%18/2	%17/3	%4/5	%1/8	%0/9	
3	2	0	0	0	0	1	دکتری
%2/7	%1/8	%0	%0	%0	%0	%0/9	
110	29	34	23	13	7	4	کل
%100/0	%26/4	%30/9	%20/9	%11/8	%6/4	%3/6	

تأخیر در ابلاغ ضوابط اجرای بودجه از دید 43/6 درصد پاسخ گویان تأثیر زیاد و از دید حدود 42 درصد، تأثیر متوسطی در بروز تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی داشته است. نبود برنامه ریزی هدفمند مخارج با توجه به اعتبارات به وسیله مقامات مجاز خرج از دید 48/2 درصد آزمودنی ها تأثیر زیاد و 36/4 درصد تا حدودی در بروز تأخیر مؤثر بوده است. با محاسبه مجموع چهار متغیر تأثیر مبادله دیر هنگام موافقت نامه، مشاهده می شود که حدود 44 درصد آزمودنی ها معتقدند که مبادله دیر هنگام موافقت نامه موجب بروز تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی می شود در حالی که 14/5 درصد آزمودنی ها بر این باورند که این عامل تأثیر چندانی در بروز تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی ندارد. مقایسه میانگین امتیازات متغیرها نشان می دهد که همه شاخص ها امتیازی بالای

پاسخ گویان را افراد دارای مدرک کارشناسی ارشد با سابقه خدمت بالای 16 سال تشکیل می دهند. به منظور بررسی تأثیر مبادله دیر هنگام موافقت نامه بر تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی در این پژوهش 4 سؤال از آزمودنی ها پرسیده شد که نتایج بدست آمده در جدول شماره 4 ارائه شده است. 57/3 درصد پاسخ گویان معتقدند که نبود ارتباط منظم برای ارائه و تبادل گزارش های مالی تا حد زیاد و 31/8 درصد تا حدودی، باعث بروز تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی به وسیله مدیران مالی و ذیحسابان می شود. 54/5 درصد آزمودنی ها اظهار داشته اند که نبود نظامی عملکرد محور برای توزیع صحیح اعتبارات تأثیر زیادی در بروز تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی دارد. در حالی که حدود یک سوم معتقدند که این امر تا حدودی تأثیر گذار بوده است.

جدول 4: توزیع فراوانی متغیرهای تأثیر مبادله دیر هنگام موافقت نامه در بروز تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی

متغیرها	بسیار کم	کم	تا حدودی	زیاد	بسیار زیاد	مجموع	میانگین از 5
نبود ارتباط منظم برای ارائه و تبادل گزارش های مالی	1	11	35	53	10	110	3/55
	0/9%	10/0%	31/8%	48/2%	9/1%	100/0%	
نبود نظامی عملکرد محور برای توزیع صحیح اعتبارات	3	10	37	47	13	110	3/52
	2/7%	9/1%	33/6%	42/7%	11/8%	100/0%	
تأخیر در ابلاغ ضوابط اجرای بودجه	5	11	46	37	11	110	3/35
	4/5%	10/0%	41/8%	33/6%	10/0%	100/0%	
نبود برنامه ریزی هدفمند مخارج با توجه به اعتبارات به وسیله مقامات مجاز خرج	2	15	40	44	9	110	3/39
	1/8%	13/6%	36/4%	40/0%	8/2%	100/0%	
مجموع	3	13	46	41	7	110	3/45
	2/7%	11/8%	41/8%	37/3%	6/4%	100/0%	

شماره 3 بیان می شود.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases} \quad \text{رابطه (3)}$$

به منظور آزمون فرضیه پژوهش، در ابتدا مجموع چهار متغیر تشکیل دهنده این عامل محاسبه شد. سپس، از فن t استیودنت تک نمونه ای برای آزمون این متغیرها استفاده شد. نتایج آزمون این فرضیه در جدول شماره 5 نشان داده شده است. به دلیل آن که مقدار آماره آزمون t محاسبه شده برابر 5/86 بوده و از مقدار t جدول 1/67 بزرگ تر است لذا فرض صفر آماری با 95 درصد اطمینان رد می شود. بنابراین، می توان گفت که مبادله دیر هنگام موافقت نامه تا حد زیادی موجب تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی به وسیله مدیران مالی و ذیحسابان می شود.

3 کسب کرده اند که این امر حاکی از تأثیر بیش از حد متوسط متغیرهای مبادله دیر هنگام موافقت نامه بر تهیه دیر هنگام صورت های مالی نهایی است.

در راستای آزمون فرضیه نخست پژوهش مبنی بر اینکه «مبادله دیر هنگام موافقت نامه موجب تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی می شود» فرضیه پژوهش به زبان آماری به صورت زیر و بر مبنای میانگین متغیر بیان شد.

فرض صفر: مبادله دیر هنگام موافقت نامه تأثیر چندانی در بروز تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی به وسیله مدیران مالی و ذیحسابان ندارد.

فرض مقابل: مبادله دیر هنگام موافقت نامه تأثیر زیادی در بروز تأخیر در تهیه صورت های مالی نهایی به وسیله مدیران مالی و ذیحسابان دارد.

به زبان آماری فرض صفر و مقابل به صورت رابطه

جدول 5: نتایج آزمون t استیودنت تک نمونه‌ای در خصوص فرضیه نخست پژوهش

مقدار t	درجه آزادی	مقدار آماره آزمون t	انحراف معیار	میانگین	تعداد پاسخ‌گویان	تأثیر مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه
$t_{(a,n-1)}$	جدول	آزمون t	معیار	میانگین	پاسخ‌گویان	
1/67	109	5/864	0/80480	3/4500	110	

منظم و برخط بین دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌داری کل کشور تا حد زیادی منجر به تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به وسیله مدیران مالی و ذیحسابان می‌شود. حدود 36 درصد پاسخ‌گویان این موضوع را تا حدودی مؤثر ارزیابی کرده‌اند. نبود رویه هدفمند برای تخصیص بهینه اعتبارات بین دستگاه‌های اجرایی،

به منظور بررسی تأثیر مشکلات نقدینگی خزانه در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی در این پژوهش 6 سؤال از آزمودنی‌ها پرسیده شد که نتایج بدست آمده به شرح زیر است. همانطور که در جدول شماره 6 مشاهده می‌شود، 44/5 درصد آزمودنی‌ها معتقدند که نبود بانک اطلاعاتی

جدول 6: توزیع فراوانی تأثیر متغیرهای مشکلات نقدینگی خزانه در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی

متغیرها	بسیار کم	کم	تا حدودی	زیاد	بسیار زیاد	مجموع	میانگین از 5
نبود بانک اطلاعاتی منظم و برخط بین دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌داری کل کشور	2	19	40	36	13	110	3/35
نبود رویه هدفمند برای تخصیص بهینه اعتبارات بین دستگاه‌های اجرایی	2	16	45	40	7	110	3/31
کاهش انگیزش و در نتیجه عملکرد کارکنان	3	21	41	36	9	110	3/25
مؤثر بودن روابط غیررسمی در توزیع اعتبارات بین دستگاه‌های اجرایی	2	16	45	34	13	110	3/36
مؤثر بودن سیاست در توزیع نقدینگی بین دستگاه‌ها	2	20	42	36	10	110	3/29
ابلاغ تخصیص در روزهای پایانی دوره مالی	2	17	35	37	19	110	3/49
مجموع شاخص‌های تأثیر مشکلات نقدینگی	2	15	53	35	5	110	3/34

می شود. در حالی که 48/2 درصد آزمودنی‌ها (حدود نیمی از پاسخ‌گویان) بر این باورند که این عامل تأثیر نسبی در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی دارد.

مقایسه میانگین امتیازات متغیرها نشان می‌دهد که همه شاخص‌ها امتیازی بالای 3 کسب کرده‌اند که این امر حاکی از تأثیر بیش از حد متوسط متغیرهای مشکلات نقدینگی بر تهیه دیر هنگام صورت‌های مالی نهایی است. در این میان، ابلاغ تخصیص در روزهای پایانی دوره مالی، در مقایسه با سایر متغیرها، تأثیر بیش‌تری در بروز تأخیر دارد.

برای آزمون فرضیه دوم در ابتدا مجموع 6 متغیر تشکیل‌دهنده این عامل محاسبه شد و سپس فن t استیودنت تک نمونه‌ای برای این متغیر مورد استفاده قرار گرفت. نتایج آزمون در جدول شماره 7 نشان داده شده است. مقدار آماره آزمون t محاسبه شده برابر 4/42 بوده و از مقدار t جدول 1/67 بزرگ‌تر است. لذا، فرض صفر آماری با ضریب اطمینان 95 درصد رد می‌شود. بنابراین، می‌توان گفت که مشکلات نقدینگی خزانه در ایجاد تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به‌وسیله مدیران مالی و ذیحسابان مؤثر است.

به منظور بررسی تأثیر رعایت نکردن مراحل خرج بر تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی در

به اعتقاد 42/8 درصد پاسخ‌گویان، تا حد زیاد و به اعتقاد 40/9 درصد پاسخ‌گویان تا حدودی در بروز تأخیر تهیه صورت‌های مالی نهایی مؤثر است. 40/9 درصد آزمودنی‌ها بر این باورند که کاهش انگیزش و در نتیجه عملکرد کارکنان تا حد زیاد و 37/3 درصد تا حد متوسطی بر تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی تأثیرگذار است. حدود 43 درصد آزمودنی‌ها میزان تأثیر روابط غیررسمی در توزیع اعتبارات بین دستگاه‌های اجرایی را در حد زیاد و حدود 41 درصد تا حدودی ارزیابی کرده‌اند. مؤثر بودن سیاست در توزیع نقدینگی بین دستگاه‌ها از دید حدود 42 درصد آزمودنی‌ها تأثیر زیاد و 38/2 درصد تا حدودی در بروز تأخیر مؤثر بوده است. حدود 51 درصد آزمودنی‌ها معتقدند که ابلاغ تخصیص در روزهای پایانی دوره مالی در حد قابل ملاحظه‌ای باعث ایجاد تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به‌وسیله مدیران مالی و ذیحسابان می‌شود و حدود 32 درصد این موضوع را تا حدودی مؤثر دانسته‌اند. با محاسبه مجموع شش متغیر بالا تحت عنوان تأثیر مشکلات نقدینگی خزانه، مشاهده می‌شود که حدود 36 درصد آزمودنی‌ها معتقدند که مشکلات نقدینگی خزانه موجب بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی

جدول 7: نتایج آزمون t استیودنت تک نمونه‌ای در خصوص فرضیه دوم پژوهش

مقدار t جدول $t_{(a,n-1)}$	درجه آزادی	مقدار آماره آزمون t	انحراف معیار	میانگین	تعداد پاسخ‌گویان	
1/67	109	4/426	0/81144	3/3424	110	تأثیر مشکلات نقدینگی خزانه

زیاد و از دید حدود یک سوم آزمودنی‌ها تأثیر متوسطی در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به‌وسیله مدیران مالی و ذیحسابان داشته است. به اعتقاد 58/2 درصد آزمودنی‌ها آشنایی ناکافی مقامات مجاز خرج با مفاهیم مراحل خرج تأثیر زیاد و به اعتقاد 25/5 درصد پاسخ‌گویان تا حدودی در بروز تأخیر مؤثر بوده است. 44/6 درصد پاسخ‌گویان معتقدند که آشنایی ناکافی عاملین ذیحساب با مفاهیم مراحل خرج تا حد زیادی در ایجاد تأخیر در تهیه

این پژوهش 7 سؤال از آزمودنی‌ها پرسیده شد که نتایج بدست آمده در جدول شماره 8 ارائه شده است. 39/1 درصد پاسخ‌گویان، تأخیر در تهیه و ارسال صورت وضعیت از طرف پیمانکاران تا حد زیاد و 36/4 درصد آزمودنی‌ها تا حدودی باعث بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به‌وسیله مدیران مالی و ذیحسابان می‌دانند. تأخیر در رسیدگی و تأیید صورت وضعیت‌های پیمانکاران از طرف واحدهای رسیدگی‌کننده از دید 44/5 درصد پاسخ‌گویان تأثیر

جدول 8: توزیع فراوانی متغیرهای تأثیر رعایت نکردن مراحل خرج در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی

میانگین از 5	مجموع	بسیار زیاد	زیاد	تا حدودی	کم	بسیار کم	گویه‌ها
3/19	110	10	33	40	22	5	تأخیر در تهیه و ارسال صورت وضعیت از طرف پیمانکاران
	%100/0	%9/1	%30/0	%36/4	%20/0	%4/5	
3/28	110	11	38	37	19	5	تأخیر در رسیدگی و تأیید صورت وضعیت‌های پیمانکاران از طرف واحدهای رسیدگی‌کننده
	%100/0	%10/0	%34/5	%33/6	%17/3	%4/5	
3/56	110	21	43	28	13	5	نداشتن آشنایی کافی مقامات مجاز خرج با مفاهیم مراحل خرج
	%100/0	%19/1	%39/1	%25/5	%11/8	%4/5	
3/34	110	10	39	44	12	5	نداشتن آشنایی کافی عاملین ذیحساب با مفاهیم مراحل خرج
	%100/0	%9/1	%35/5	%40/0	%10/9	%4/5	
3/40	110	11	42	41	12	4	کمبود نیروهای متخصص برای بکارگیری در سمت‌های ذیحسابی
	%100/0	%10/0	%38/2	%37/3	%10/9	%3/6	
3/27	110	11	36	39	20	4	تأخیر در تسویه تنخواه به‌وسیله عاملین ذیحساب و کارپردازان
	%100/0	%10/0	%32/7	%35/5	%18/2	%3/6	
3/49	110	18	39	36	13	4	پاسخ‌گو نبودن مقامات مجاز خرج در خصوص مراحل خرج
	%100/0	%16/4	%35/5	%32/7	%11/8	%3/6	
3/36	110	9	39	48	10	4	مجموع شاخص‌های تأثیر رعایت نکردن مراحل خرج
	%100/0	%8/2	%35/5	%43/6	%9/1	%3/6	

صورت‌های مالی نهایی مؤثر است. کمبود نیروهای متخصص برای بکارگیری در سمت‌های ذیحسابی از نگاه 48/2 درصد آزمودنی‌ها تا حد زیاد و از نگاه 37/2 درصد تا حدودی بر ایجاد تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی مؤثر است. 42/7 درصد پاسخ‌گویان تأخیر در تسویه تنخواه به‌وسیله عاملین ذیحساب و کارپردازان را تا حد زیادی در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی مؤثر می‌دانند. پاسخ‌گوییان در مقامات مجاز خرج در خصوص مراحل خرج به باور حدود 52 درصد آزمودنی‌ها تا حد زیادی بر ایجاد تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی مؤثر است.

با محاسبه مجموع هفت متغیر بالا تحت عنوان تأثیر رعایت‌نکردن مراحل خرج، مشاهده می‌شود که حدود 44 درصد آزمودنی‌ها معتقدند که رعایت‌نکردن مراحل خرج تأثیر زیادی در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی دارد در حالی که 12/7 درصد بر این باورند که این عامل تأثیر چندانی بر تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی ندارد.

مقایسه میانگین امتیازات متغیرهای مربوط به تأثیر رعایت‌نکردن مراحل خرج نشان می‌دهد که همه شاخص‌ها امتیازی بالای 3 کسب کرده‌اند. این امر حاکی از تأثیر بیش از حد متوسط عامل رعایت‌نکردن مراحل

خرج بر تهیه دیر هنگام صورت‌های مالی نهایی است. برای آزمون فرضیه سوم پژوهش در ابتدا مجموع 7 متغیر تشکیل‌دهنده این عامل محاسبه شد و سپس فن  $t$  استیودنت تک نمونه‌ای برای میانگین این متغیر مورد استفاده قرار گرفت. نتایج آزمون در جدول شماره 9 نشان داده شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، آماره آزمون  $t$  محاسبه شده برابر با 4/48 بوده و از مقدار  $t$  جدول 1/67 بزرگ‌تر است. لذا، داده‌ها شواهد کافی برای تأیید فرض صفر آماری ندارد و فرض صفر آماری با ضریب اطمینان 95 درصد رد می‌شود. بنابراین، می‌توان گفت که رعایت‌نکردن مراحل خرج در تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به‌وسیله مدیران مالی و ذیحسابان تأثیر زیاد و قابل ملاحظه‌ای دارد.

به‌منظور بررسی تأثیر شفاف‌بودن قوانین و مقررات مالی بر تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی در این پژوهش 5 سؤال از آزمودنی‌ها سؤال شده و نتایج بدست آمده در جدول شماره 10 ارائه شده است. همان‌طور که جدول شماره 10 نشان می‌دهد، 10 درصد پاسخ‌گویان معتقدند که وجود تفاسیر مختلف از قوانین و مقررات مالی و محاسبات تأثیر زیادی در تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی دارد

جدول 9: نتایج آزمون  $t$  استیودنت تک نمونه‌ای در خصوص فرضیه سوم پژوهش

مقدار $t$ جدول $t_{(\alpha, n-1)}$	درجه آزادی	مقدار آماره آزمون $t$	انحراف معیار	میانگین	تعداد پاسخ‌گویان	تأثیر رعایت‌نکردن مراحل خرج
1/67	109	4/483	0/84763	3/3623	110	

جدول 10: توزیع فراوانی متغیرهای تأثیر شفاف‌نبودن قوانین و مقررات در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی

میانگین از 5	مجموع	بسیار زیاد	زیاد	تا حدودی	کم	بسیار کم	گویه‌ها
3/53	110	1	10	49	36	14	وجود تفاسیر مختلف از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
	%100/0	%0/9	%9/1	%44/5	%32/7	%12/7	
3/56	110	1	12	46	40	11	تناقض احتمالی بین قوانین و بخشنامه‌های ابلاغی با یکدیگر
	%100/0	%0/9	%10/9	%41/8	%36/4	%10/0	
2/40	110	0	8	39	52	11	تعدد قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
	%100/0	%0	%7/3	%35/5	%47/3	%10/0	
2/26	110	1	2	40	49	18	تعدد مراجع قانون‌گذاری مالی و محاسباتی
	%100/0	%0/9	%1/8	%36/4	%44/5	%16/4	
2/36	110	0	8	38	50	14	ثقیل‌بودن قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
	%100/0	%0	%7/3	%34/5	%45/5	%12/7	
2/82	110	0	14	51	38	7	مجموع متغیرها تأثیر شفاف‌نبودن قوانین و مقررات مالی
	%100/0	%0	%12/7	%46/4	%34/5	%6/4	

مدیران مالی و ذیحسابان دارد. ثقیل بودن قوانین و مقررات مالی و محاسباتی از نظر حدود 58 درصد آزمودنی‌ها تا حد کم و از نظر 34/5 درصد تا حدودی بر ایجاد تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی مؤثر است.

با محاسبه مجموع 5 متغیر بالا تحت عنوان تأثیر شفاف‌نبودن قوانین و مقررات مالی، مشاهده می‌شود که حدود 41 درصد آزمودنی‌ها معتقدند که شفاف‌نبودن قوانین و مقررات مالی تأثیر کمی در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی دارد در حالی که 12/7 درصد بر این باورند که این عامل تأثیر زیادی در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به وسیله مدیران مالی و ذیحسابان دارد.

در حالی که به باور حدود 45 درصد آزمودنی‌ها این موضوع تأثیر چندانی بر بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به وسیله مدیران مالی و ذیحسابان ندارد. تناقض احتمالی قوانین و بخشنامه‌های ابلاغی با یکدیگر از دید 46/4 درصد پاسخ‌گویان تأثیر چندانی در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به وسیله مدیران مالی و ذیحسابان ندارد. به اعتقاد 57/3 درصد آزمودنی‌ها تعدد قوانین و مقررات مالی و محاسباتی تأثیر قابل ملاحظه‌ای در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی ندارد. حدود 61 درصد پاسخ‌گویان معتقدند که تعدد مراجع قانون‌گذاری مالی و محاسباتی تأثیر کمی در ایجاد تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی به وسیله

تهیه صورت‌های مالی نهایی به‌وسیله مدیران مالی و ذیحسابان تأثیر چندانی ندارد.

با توجه به این که در این پژوهش چهار عامل مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه، مشکلات نقدینگی خزانه، رعایت نکردن مراحل خرج و شفاف نبودن قوانین و مقررات مالی و محاسباتی بر متغیر وابسته تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی تأثیر دارد، این سوال مطرح می‌شود که آیا هر یک از این متغیرهای مستقل به یک میزان بر متغیر وابسته تأثیر گذار است؟ در صورت منفی بودن پاسخ، مؤثرترین عامل کدام است؟ برای پاسخ به این دو سؤال از آزمون ناپارامتری فریدمن استفاده شد. نتایج بدست آمده از آزمون فریدمن در جدول شماره 12 نشان می‌دهد که چون سطح معناداری آزمون  $\chi^2 (0/00)$  از سطح آزمون  $(\alpha=0/05)$  کوچک‌تر است. لذا، با 95 درصد اطمینان می‌توان گفت که تفاوت معناداری بین میزان مؤثر بودن هر یک از عامل‌ها وجود دارد.

با توجه به متفاوت بودن تأثیر عامل‌ها، رتبه‌بندی هر یک از شیوه‌ها، در جدول شماره 13 ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه با میانگین 3/45 در مقایسه با سایر عوامل

مقایسه میانگین امتیازات متغیرهای مربوط به تأثیر شفافیت قوانین و مقررات مالی نشان می‌دهد که از بین 5 متغیر مربوط، 2 متغیر وجود تفاسیر مختلف از قوانین و مقررات مالی و هم‌چنین تناقض احتمالی بین قوانین و بخشنامه‌های ابلاغی امتیازی بالای 3 کسب کرده‌اند و تأثیر بیش از حد متوسطی بر تهیه دیر هنگام صورت‌های مالی نهایی داشته‌اند. در حالی که سایر متغیرها کم‌تر از حد متوسط تأثیر گذار بوده‌اند. در مجموع، نیز مشاهده می‌شود که شفاف نبودن قوانین و مقررات مالی با میانگین امتیاز 2/82 کم‌تر از حد متوسط تأثیر گذار بوده است.

به منظور آزمون فرضیه چهارم پژوهش در ابتدا مجموع 5 متغیر تشکیل دهنده این عامل محاسبه شد. سپس، فن t استیودنت تک نمونه‌ای برای این متغیر استفاده شد. نتایج آزمون در جدول شماره 11 نشان داده شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، مقدار آماره آزمون t محاسبه شده برابر 2/693- بوده و از مقدار t جدول 1/67 کوچک‌تر است. لذا، فرض صفر آماری با ضریب اطمینان 95 درصد تأیید می‌شود. بنابراین، می‌توان گفت که شفاف نبودن قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در بروز تأخیر در

جدول 11: نتایج آزمون t استیودنت تک نمونه‌ای در خصوص فرضیه چهارم پژوهش

مقدار t جدول $t_{(a,n-1)}$	درجه آزادی	مقدار آماره آزمون t	انحراف معیار	میانگین	تعداد پاسخ‌گویان	
1/67	109	-2/693	0/68683	2/8236	110	تأثیر شفاف نبودن قوانین و مقررات



جدول 12: نتایج آزمون فریدمن در خصوص رتبه‌بندی میزان تأثیر عامل‌ها

تعداد پاسخ‌گویان	آماره آزمون $\chi^2$	درجه آزادی	سطح معناداری
110	30/083	3	0/000

جدول 13: نتایج رتبه‌بندی عامل‌ها

عامل	میانگین امتیاز	میانگین رتبه‌ها	اولویت
مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه	3/45	2/77	1
رعایت نکردن مراحل خرج	3/36	2/70	2
مشکلات نقدینگی خزانه	3/34	2/59	3
شفاف نبودن قوانین و مقررات	2/82	1/94	4

در رتبه بالاتری قرار دارد.

محافظه‌کاری بیش از حد خزانه در شش ماه اول دوره مالی موجب واگذاری تنخواه، ابلاغ اعتبار و حجم زیاد پرداخت‌ها در روزهای پایانی دوره مالی می‌شود که این امر یکی از دلایل بروز تأخیر در تهیه و تنظیم و ارائه صورت‌های مالی نهایی است. لازم به ذکر است، آشنایی ناکافی مقامات مجاز خرج با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و رعایت نکردن مراحل خرج و نیز کمبود نیروهای متخصص برای انتصاب در سمت عاملیت ذیحسابی از عوامل مؤثر در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی است. از این رو، باید برای رفع آن قبل از تفویض خرج به یک مقام، ابتدا دوره‌های آموزشی و سوابق اجرایی مالی آن‌ها مد نظر قرار گیرد و نیز در قانون محاسبات عمومی کشور بررسی مجددی در مورد میزان مسئولیت و پاسخ‌گویی مقامات مجاز خرج به عمل آید.

محدودیت‌های پژوهش

انجام این پژوهش به علت جدید بودن موضوع و

### بحث و نتیجه‌گیری

با عنایت به اهمیت و گستردگی وظایف ذیحسابان و مدیران مالی مستقر در دستگاه‌های اجرایی و با توجه به یافته‌های این پژوهش می‌توان بیان کرد یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در بروز تأخیر در تهیه صورت‌های مالی نهایی مبادله دیر هنگام موافقت‌نامه است که باعث برنامه‌ریزی غیر هدفمند و به موقع مخارج به وسیله مقامات مجاز می‌شود. قابل ذکر است که می‌توان با ایجاد ارتباط منظم برای ارائه و تبادل گزارش‌های مالی و تعریف نظام عملکرد محور به منظور توزیع صحیح اعتبارات این مشکل را تا حد بسیار زیادی مرتفع و زمینه را برای مبادله موافقت‌نامه حداکثر در سه ماهه اول دوره مالی فراهم کرد. هم‌چنین، نبود فرایندی مشخص به منظور تخصیص بهینه اعتبارات بین دستگاه‌های اجرایی و نیز

دستگاه‌های نظارتی احساس می‌شود.  
2. براساس نتایج بدست آمده از فرضیه‌های پژوهش مشخص شد یکی از اساسی‌ترین مشکلات خزانه، نبود نظامی عملکردمحور، به‌منظور توزیع اعتبار بین دستگاه‌های اجرایی است. در این راستا، باید بانک اطلاعاتی منظم و برخط بین دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌داری کل طراحی و اجرا شود و تمام دستگاه‌های اجرایی موظف به ورود اطلاعات تأییدشده عملکرد خود به این بانک باشند تا خزانه بتواند با استفاده از این اطلاعات، معیار مناسبی برای توزیع اعتبار بین دستگاه‌های اجرایی داشته باشد.  
3. ابلاغ حداقل اعتبار قابل تخصیص به دستگاه‌های اجرایی در ابتدای دوره مالی تا آن‌ها بتوانند به برنامه‌ریزی هدفمند مخارج بپردازند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده  
براساس تجربیات بدست آمده از پژوهش حاضر موضوعات زیر برای بررسی عمیق‌تر و بیشتر پیشنهاد می‌شود:

1. بررسی مشکلاتی که خزانه برای تأمین به موقع اعتبار دستگاه‌های اجرایی با آن مواجه است.
2. ارائه راهکاری مناسب برای اجرای هر چه سریع‌تر حسابداری بهای تمام‌شده در دستگاه‌های اجرایی.
3. بررسی موانع و مشکلات خزانه برای تأمین به موقع نقدینگی مورد نیاز دستگاه‌های اجرایی.
4. بررسی چگونگی پرداخت مناسب حقوق و مزایای کارکنان دستگاه اجرایی، این که آیا پرداخت مستقیم آن به‌وسیله خزانه مناسب است و یا این که

نوع مخاطب آن که بیشتر آزمودنی‌ها از مدیران دستگاه‌های اجرایی هستند با محدودیت‌هایی مواجه بوده که اهم آن‌ها به شرح زیر است:

1. برخی از مسئولین اداره کل نظارت مالی و امور ذی‌حسابی‌ها وزارت امور اقتصادی و دارایی برای شرکت در جلسه ذی‌حسابان همکاری مناسب نداشتند.
2. برخی از ذی‌حسابان و معاونین ذی‌حساب از تکمیل پرسش‌نامه خودداری ورزیدند.
3. وجود مشکلاتی برای دسترسی به مکاتبات و تذکرات دستگاه‌های نظارتی اعم از دیوان محاسبات و اداره کل هماهنگی، تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی در خصوص تأخیر به وجود آمده در تهیه و ارسال صورت‌های مالی نهایی.
4. کوتاه بودن مدت زمان جلسه ذی‌حسابان در اداره کل نظارت مالی و امور ذی‌حسابی‌ها وزارت امور اقتصادی و دارایی.
5. کمبود منابع و پیشینه به علت جدید بودن موضوع پژوهش.

پیشنهادهای کاربردی حاصل از نتایج پژوهش  
براساس نتایج بدست آمده از فرضیه‌های پژوهش و بررسی موانع و مشکلات پیش‌روی ذی‌حسابان و مدیران مالی به‌منظور ارائه صورت‌های مالی نهایی در موعد مقرر پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

1. براساس نتایج بدست آمده از فرضیه‌های پژوهش، ضرورت وجود نظامی جامع به‌منظور تبادل گزارش‌های مالی بین دستگاه اجرایی و

5. بررسی میزان پاسخ‌گویی مقامات مجاز خرج در قانون محاسبات عمومی کشور.

هر دستگاه اجرایی با توجه به شرایط و ویژگی‌های خود اقدام کند.

## References

1. Sadri, O. (2013). *The History of Accounting in Iran, Muslim World, and the World*. 1<sup>st</sup> Edition, Esfahan: Hadith-e-Rahe Eshgh.
2. Forghandoust Haghighi, K. (2006). *Weights and Values in Ancient Iran (Accounting Threshold)*. 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Baztab.
3. Hojjati Ashrafi, G. (2009). *A Collective of Financial and Accounting Laws and Regulations*. 10<sup>th</sup> Edition, Tehran: Ganj-e-Danesh Library.
4. Abbasi, E. (2010). *Advanced Approaches in Government Budgeting*. 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Samt Publications, Development and Research Center of Humanities.
5. Ranjbarian, R. (2012). *The Principles of Preparation and Controlling Government Budget*. 1<sup>st</sup> Edition. Tehran: Termeh.
6. Mohammadvand Rastegar, M. (2006). *The Role of Accounting Controlling in the Supervision of Financial Performance of the Public Sector Entities Entitled to the the State Public Computation towards Achieving the Total State Budget Goals*. 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Islamic Azad University, Central Tehran Branch.
7. Alavi Tabari, H. (2010). *The Principles of Government Budget: Fundamentals of Financial Affairs and Budget Preparation*. 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Payam-e-Nour University.
8. Zehi, N. (2011). *Questions, Responses, Inquiries, and Regulations Acted by Accounting Controllers and Financial Managements of Executive Organizations Related to the General Department of Concentration and Integration of the Accounts and Accounting Methods*. 1<sup>st</sup> Edition, Tabriz: Parla.
9. Zehi, N. (2004). *An Excerpt of Financial Information Required by Accounting Controllers, Managers and Authorities of Financial Affairs, and Agents of Accounting Controllers of the Medical Sciences University and the Other*. 1<sup>st</sup> Edition, Tabriz: Tabriz Medical Sciences University, Research Vice Chancellor.
10. Babajani, J. (2004). *Accounting and Governmental Financial Controlling*. 2<sup>nd</sup> Edition, Tehran: Allameh Tabatabaie University.
11. Hosseini Araghi, S. H. (2006). *Governmental Audit*. 5<sup>th</sup> Edition, Tehran: Faculty of Economic and Financial Affairs Publications.
12. Farzib, A. (2000). *Governmental Budgeting in Iran*. 1<sup>st</sup> Edition, Terhan: Public Administration Training Center.
13. Daneshfard, K. and H. Ghezlbash (2009). "Investigating the Role of Budget Settlement in Parliament Monitoring on Government Performance". *Management Accounting Journal*, Vol. 3, No. 4, pp. 93-103.
14. Haque, M. S. (2000). "Significance

- of Accountability under the New Approach to Public Governance”. *International Review of Administrative Science*, Vol. 66, pp. 599- 617.
15. McCarthy T. (Translator) (1994). *The Theory of Communicative Action Reason and Rationalization of Society*. 7<sup>th</sup> Edition, London: Heinemann.
16. Sun, J. and T. D. Lynch (2008). *Government Budget Forecasting Theory and Practice*. 1<sup>st</sup> Edition, Auerbach Publications.
17. Behn, R. D. (2014). *The Performance Stat Potential; A Leadership Strategy for Producing Results*. 1<sup>st</sup> Edition, New York: Brookings Institution Press.
18. Charlos, P. and J. Cherian (1999). “Canadian Comprehensive Auditing Foundation, Leadership Symposium: Main Report on Proceedings and Accountability Framework,” Available at: <http://www.worldcat.org> [Online] [3 May 2011]
19. Mohammadzadeh, A.; Hamidi, N.; and A. Hanafi (2008). “Investigating the Reasons of Delay in the Preparation and Delivery of Financial Statements of the Investment Properties of Validities Ownership in the Administrative Organizations to the Supreme Audit of Court (A Case study: Zanjan Province)”. *Management Journal*, Vol. 15, No. 11, pp. 57-67.
20. Aghalou, Y. (1984). *Investigating the Problems in Preparing the Settlement of Budget Bill in Iran*. 2<sup>nd</sup> Edition, Tehran: Jahad Daneshgahi Publications.
21. Modarresi Hojjatabadi, M. T. (1999). “Evaluating the Total State Annual Bill from the Perspective of Government Accountability”. *Tehran: M. A. Thesis, Islamic Azad University, Science and Research Branch*.
22. Mahdavi, G. and M. H. Maher (2013). “The Examination of Managers’ Attitude towards the Quality Financial Reports (Case Study: Fars Province University of Medical Sciences)”. *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 78-96.