

ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران

دکتر جعفر باباجانی

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

چکیده

در جوامعی که دولتها بر اساس رای مستقیم مردم انتخاب می شوند و قدرت ناشی از اراده مردم است، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت از جایگاه ویژه ای برخوردار است. در این قبیل جوامع دانستن حقایق در مورد آنچه که دولت به عنوان وظیفه قانونی انجام می دهد، از حقوق طبیعی شهروندان محسوب می شود و دولت مکلف است حقایق را به صورت علنی و از طریق مقتضی به شهروندان انتقال دهد. از نیمه دوم قرن بیستم به ویژه از دهه ۸۰ به بعد، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان یکی از اشکال علنی انتقال حقایق، نقش مهمی در انجام مسئولیت پاسخگویی دولت ایفا نموده و ابزار اصلی ادای این مسئولیت خطیر محسوب می گردد.

هدف اصلی این تحقیق ارزیابی ظرفیت و قابلیت های مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران می باشد. برای انجام این منظور سه مرحله عملیاتی به شرح زیر تدوین گردید:

الف - مطالعه و بررسی مبانی نظری نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی

کشورهای نمونه به منظور تعیین عوامل کلیدی و موثر در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی.

ب - نظر خواهی از جامعه تخصصی کشور در مورد عوامل کلیدی مستخرج از مبانی

نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از طریق تحقیق دلفی، به منظور انتخاب معیارهای قابل قبول برای ارزیابی نظام حسابداری مورد عمل دولت.

ج- مقایسه ویژگی های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی

ایران با معیارهای منتخب جامعه تخصصی کشور، به منظور ارزیابی ظرفیت و قابلیت های مسئولیت پاسخگویی نظام مذکور.

نتایج حاصل از مراحل سه گانه تحقیق نشان می دهد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران از قابلیت های لازم برای ادای مسئولیت پاسخگویی در زمینه های کنترل بودجه مصوب، شناسایی و انعکاس در آمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارائیهای سرمایه ای و بدهی های بلند مدت عمومی و انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی در گزارشهای مالی جامع سالانه، برخوردار نمی باشد.

در پایان محقق براساس مطالعات انجام شده و نتایج این تحقیق و تجارب چندین ساله خود پیشنهاداتی به منظور رفع نارسایی های عمده نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران و طراحی و اجرای یک نظام مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی ارائه داده است.

واژه های کلیدی

مسئولیت پاسخگویی عمومی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، سیستم کنترل بودجه‌ای، مبنای حسابداری، واحد گزارشگر.

مقدمه

در عصر دانایی و اطلاعات، اغلب دولتها و حکومت‌های محلی نظیر شهرداریها با افزایش درخور ملاحظه مطالبات مردم در مورد حق پاسخ خواهی از مقامات منتخب و منصوب روبرو بوده و برای کسب آرای مجدد و تعیین کننده شهروندان در انتخابات و پیروزی حزب یا جناحی که به آن تعلق دارند، تحقق و ارتقا سطح مسئولیت پاسخگویی در قبال مردم را در سر لوجه برنامه‌های خود قرار داده اند.

دولتها و حکومت‌های محلی کشورهای دارای رژیم‌های سیاسی مردم سالار از سالهای پیش به این نتیجه رسیده اند که حق پاسخ خواهی مردم را بعنوان صاحبان اصلی قدرت به رسمیت بشناسند و از جنبه های مختلف و بالاخص در مورد مصرف منابع مالی عمومی نسبت به آنان پاسخگو باشند. اهمیت در خور ملاحظه مسئولیت پاسخگویی بیشتر به دلیل آنست که رابطه بین فراهم کنندگان منابع مالی عمومی با کسانی که به عنوان مقامات منتخب مردم مسئولیت مصرف این قبیل منابع را بر عهده دارند، یک رابطه داوطلبانه نبوده و شهروندان در مورد پرداخت یا عدم پرداخت مالیات یا عوارض اختیاری ندارند. به همین دلیل حق دارند با استفاده از حقوق شهروندی و حق پاسخ خواهی از نحوه مصرف منابع مالی عمومی و کارائی و اثر بخشی برنامه‌های مقامات منتخب و میزان تاثیر اجرای برنامه های مذکور در ارتقای سطح رفاه خویش آگاه شوند. دولتها و حکومت‌های محلی نیز تداوم کسب اعتماد و آرای عمومی را در گرو طراحی و استقرار یک نظام اطلاعاتی شفاف و علنی می دانند تا ضمن تامین حق پاسخ خواهی شهروندان دایر بر دسترسی سریع و آسان به اطلاعات مالی و غیر مالی آنان، زمینه‌های لازم را برای دفاع از عملکرد برنامه های خویش فراهم نمایند. با این ترتیب و براساس یک رابطه مسئولیت پاسخگویی تعریف شده، شهروندان به عنوان صاحبان حق و در جایگاه پاسخ خواه "accontee"، حقوق مشخصی برای دانستن حقایق دارند و همزمان

مقامات منتخب به عنوان کسانی که مسئولیت اجرای برنامه ها و مصرف منابع مالی عمومی را به عهده دارند، در جایگاه پاسخگو "accontee"، حق دارند ضمن انجام وظیفه پاسخ گویی، حریم قانونی خود را حفظ نمایند.

تحت رابطه مسئولیت پاسخگویی عمومی، دولت با مقامات منتخب مردم که مسئولیت اجرای قوه مجریه کشور را بر عهده می گیرند، موظف خواهند بود تا بر طبق توافق به عمل آمده با نمایندگان قانونی مردم، اطلاعات لازم و کافی درخصوص مصرف منابع مالی عمومی و نتایج طرح ها و برنامه های اجرایی را در اختیار شهروندان قرار دهند و از طریق استقرار یک سیستم اطلاعاتی مناسب و منصفانه، ایشان را از وجود یک جریان صحیح، دقیق و به هنگام اطلاعات بین طرفین مطمئن سازند. اغلب صاحب نظران امور مالی دولتی اعتقاد دارند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یک سیستم اطلاعاتی از قابلیت های کافی برای ایفای نقش اساسی در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و تامین حق پاسخ خواهی شهروندان و انجام تکالیف قانونی دولت در مورد مسئولیت پاسخگویی عمومی برخوردار است. به بیان دیگر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولتی با برقراری یک جریان صحیح و منصفانه اطلاعات بین مردم یا نمایندگان قانونی ایشان و دولت، از یک سو با تولید و انتشار حقایق و اطلاعاتی که باید افشا شود دولت را مورد حمایت قرار می دهد و از سوی دیگر با فراهم نمودن دسترسی شهروندان به اطلاعات لازم و کافی در مورد عملکرد و نتایج برنامه های اجرایی دولت، حقوق ایشان را تامین می نماید.

با توجه به مطالب فوق، شمار قابل ملاحظه ای از علمای حسابداری بخش عمومی بر این عقیده پافشاری میکنند که حسابداری و گزارشگری مالی نقش مهم و اساسی در ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی داشته و برخی از آنان معتقدند که چارچوب نظری حسابداری در بخش عمومی و از جمله دولت، باید بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین گردد (ایجیری، ۱۹۸۳). چارچوب نظری حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی بر رابطه بین تهیه کنندگان اطلاعات در جایگاه "پاسخگویان" و استفاده کنندگان در جایگاه "پاسخ خواهان" تاکید دارد. به همین دلیل، هدف حسابداری و گزارشگری مالی استقرار یک سیستم اطلاع در مورد عملکرد و نتایج برنامه های خود

بوده و کسانی که حق پاسخ خواهی داشته و بر اساس این حق می‌توانند چگونگی مسئولیت پاسخگویی طرف مقابل را مورد ارزیابی و قضاوت قرار دهند.

با این ترتیب، اجرای عملی و تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی به عنوان بخش مهمی از مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت و نهادهای غیردولتی، مستلزم یک نظام علاوه بر پذیرش واقعی آن به عنوان یک فرهنگ نزد مقامات و مسئولین دولتی، مستلزم یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی است که بر مبنای چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود. طراحی و استقرار این قبیل نظامهای حسابداری در دو دهه آخر قرن بیستم مورد استقبال دولتها و حکومتهای محلی کشورهای با نظام سیاسی مردم سالار قرار گرفته و اغلب این کشورها با صرف زمان و هزینه مناسب بر این مهم فائق گردیده و دولتهای آنها ضمن استفاده از سیستم حسابداری در جهت ایفای وظیفه و مردم سالاری دولت خود تلقی می‌نمایند. علاوه بر این، نهادهای بین المللی نظیر سازمان ملل متحد و صندوق جهانی پول و بانک جهانی و غیره که بر شفافیت اطلاعاتی دولتها و جلوگیری از مفاسد اقتصادی تاکید دارند، اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی را به عنوان ابزار تحقق سلامت مالی دولتها و تامین حقوق شهروندی دایر بر دسترسی آسان و آزاد به اطلاعات مالی و عملیاتی دولت مورد توجه قرار داده و از آن به عنوان معیاری قابل قبول در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولتها استفاده می‌نمایند.

بیان مسئله

همانطور که در مقدمه بیان گردید، در جوامعی که دولتهای حاکم از طریق آراء عمومی انتخاب می‌شوند، دولت‌های منتخب مسئولیت دارند در مورد اعمالی که انجام می‌دهند به شهروندان خود پاسخ دهند. مسئولیت پاسخگویی دولتها را ملزم میکند برای مواردی نظیر تهیه منابع مالی، افزایش منابع مالی، هدف‌هایی که این منابع مالی برای تحقق آنها مصرف می‌شوند و همچنین چگونگی مصرف منابع مالی، دلایل منطقی ارائه نمایند. با توجه به این که ادای مسئولیت پاسخگویی در این قبیل جوامع بصورت اظهارات علنی صورت می‌گیرد، لذا نظام حسابداری و

گزارشگری مالی دولتی یکی از ابزارهای اصلی انتقال اطلاعات مالی و عملیاتی بوده و به دولت کمک می کند تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیح و مناسب انجام دهد.

بر طبق بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای مصوب حسابداری دولتی، یک نظام مناسب حسابداری و گزارشگری مالی باید از یک سو به دولت کمک کند تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو مطلوب و صحیح ادا نماید و از سوی دیگر شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان را در مورد ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت یاری دهد. به لحاظ نقش اساسی و مهمی که نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ایجاد تسهیلات لازم برای تحقق و همچنین ارزیابی مسئولیت مورد نظر ایفا می نماید، صاحب‌نظران و هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری، مسئولیت پاسخگویی را به عنوان زیر بنای محکم نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد تاکید و توجه قرار داده و هدفهای گزارشگری مالی و دولتی را بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین نموده‌اند.

پذیرش مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی به عنوان مرکز ثقل گزارشگری مالی دولتی از سوی هیئت‌های قانونی استانداردهای حسابداری دولتی کشورهای پیشرفته و تدوین هدفهای حسابداری دولتی بر مبنای مفهوم مورد نظر، زمینه‌های لازم را جهت طراحی و اجرای نظامهای حسابداری دولتی مناسب به منظور تحقق اهداف مسئولیت پاسخگویی در این قبیل کشورها فراهم نموده است. دولتهای حاکم در کشورهای پیشرفته اطلاعات مالی را از نظام حسابداری دولتی استخراج و از طریق انتشار گزارشهای مالی در اختیار هر سه گروه اصلی استفاده کنندگان (شهروندان، نمایندگان مردم، سرمایه‌گذاران و بستانکارانی که به نحوی در فرایند استقراض مشارکت می نمایند) قرار می دهند و گروههای استفاده کننده ضمن آنکه اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی را برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی، سیاسی و اجتماعی مورد استفاده قرار می دهند، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را نیز به طریق زیر ارزیابی می نمایند:

الف: مقایسه نتایج واقعی مالی با بودجه مصوب

ب: ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات

ج: حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مربوط

۵: ارزیابی کارایی، اثر بخشی و صرفه های اقتصادی عملیات دولت

براساس مشاهدات و اندوخته های تجربی و مباحث مطرح توسط صاحب نظران و مسئولان اجرایی کشور، به نظر می رسد نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران ویژگی های کامل یک نظام گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی را ندارد. به همین دلیل در مورد کفایت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران سؤالیهای تحقیقی زیادی قابل طرح می باشد که اهم آنها به شرح زیر است:

- ۱- آیا سیستم کنترل بودجه ای نظام حسابداری فعلی توانایی لازم برای کنترل برنامه ها ، طرح ها و پروژه های مصوب سالانه کل کشور را دارد؟
- ۲- آیا مبنای حسابداری مورد استفاده در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از قابلیت های لازم برای انعکاس اطلاعات مربوط به درآمد ها و هزینه های واقعی سال مالی ما برخوردار است؟
- ۳- آیا نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت ، اطلاعات مورد نیاز در خصوص کنترل و استفاده صحیح از داراییهای ثابت عمومی ارائه می نماید؟
- ۴- آیا نظام حسابداری و گزارشگری مالی اطلاعات مورد نیاز شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان در جهت ارزیابی و وضعیت بدهی های بلند مدت عمومی اعم از داخلی یا خارجی را ارائه می نماید؟
- ۵- آیا نظام گزارشگری مالی دولتی، اطلاعات مورد نیاز شهروندان را برای ارزیابی وضعیت مالی دولت، در قالب ترازنامه ارائه می نماید؟
- ۶- آیا نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ، اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی نتایج عملیات مالی در قالب صورت درآمد و هزینه و تغییرات در مازاد را ارائه می نماید؟

۷- آیا نظام گزارشگری مالی دولتی، اطلاعات مورد نیاز شهروندان را برای ارزیابی وضعیت دارائیه‌ها و میزان سرمایه‌گذاری‌های دولت در شرکتهای دولتی را در قابل ترازنامه ارائه می‌نماید؟

در این تحقیق کوشش گردیده است تا برای سوالهای تحقیقی فوق پاسخ‌های مناسب و مبتنی بر انجام یک مطالعه نظری و تحقیق میدانی ارائه گردد.

فرضیه‌های تحقیق

براساس سوالهای تحقیقی فوق، فرضیه‌هایی شامل یک فرضیه اصلی و هفت فرضیه به عنوان فرضیه‌های زیر مجموعه فرضیه اصلی به شرح زیر صورت بندی گردید:

فرضیه اصلی

نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت جمهوری اسلامی ایران، از قابلیت‌های مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسئولیت پاسخگویی برخوردار نمی‌باشد.

➤ فرضیه شماره ۱:

بین قابلیت‌های سیستم کنترل بودجه‌ای مورد عمل در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت و قابلیت‌های مورد انتظار از یک سیستم مطلوب کنترل بودجه‌ای برای ادای مسئولیت پاسخگویی، تفاوت معنی وجود دارد.

➤ فرضیه شماره ۲:

بین اطلاعات مالی قابل استخراج از یک نظام حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده و اطلاعات مالی قابل استخراج از نظام حسابداری نقدی مورد عمل دولت، تفاوت معنی وجود دارد.

➤ فرضیه شماره ۳:

بین ویژگی های مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و ویژگی های نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعلی برای ادای مسئولیت پاسخگویی دولت در مورد داراییهای ثابت و بدهی های بلند مدت عمومی ، تفاوت معنی داری وجود دارد.

➤ فرضیه شماره ۴:

بین انواع حسابهای مستقل مورد نیاز برای ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد منابع مالی دولت و انواع حسابهای مستقل مورد عمل در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعلی، تفاوت معنی داری وجود دارد.

➤ فرضیه شماره ۵:

بین سطوح گزارشگری مالی دولتی مورد انتظار برای ادای مسئولیت پاسخگویی و سطوح گزارشگری مالی فعلی در نظام حسابداری دولت جمهوری اسلامی ایران ، تفاوت معنی داری وجود دارد.

➤ فرضیه شماره ۶:

بین ویژگی های مورد انتظار از گزارشهای مالی قابل استخراج از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی و ویژگی های گزارشهای مالی قابل استخراج از نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت، تفاوت معنی داری وجود دارد.

➤ فرضیه شماره ۷:

بین قوانین و مقررات و ضوابط مصوب موجود و قوانین و مقررات مصوب مورد نیاز برای تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی و نظارت بر اجرای صحیح آنها تفاوت معنی داری وجود دارد.

اهداف تحقیق

یکی از دلایل با اهمیت انجام مطالعات تطبیقی در مورد حسابداری و گزارشگری مالی کشورها، دلیل مقایسه ای است (پارکر، ۱۹۸۳). اهمیت دلیل مقایسه ای در انجام مطالعات تطبیقی بر پایه این عقیده است که این امکان کاملاً وجود دارد تا کشوری از طریق مشاهده و مطالعه سیستم حسابداری سایر کشورها بتواند سیستم مورد عمل خود را بهبود بخشیده و اصلاحات بنیادی در آن ایجاد نماید. از سوی دیگر این مطلب صحیح است که برخی تفاوتها در نظامهای حسابداری کشورها تصادفی نبوده، بلکه ممکن است تحت تاثیر سیستم اقتصادی و یا قوانین و مقررات و محیط اجتماعی ایجاد شده باشند.

با این ترتیب انجام تحقیقات و مطالعات تطبیقی نظام های حسابداری موجب می شود تا قابلیت‌های نظام حسابداری دولتی ایران به صورتی علمی مشخص گردد. مطالعه نظامهای حسابداری دولتی استقرار یافته در کشورهای پیشرفته به منظور تعیین معیارهای قابل قبول یک نظام حسابداری دولتی مطلوب، می تواند شاخص های مناسبی برای ارزیابی نظام حسابداری دولتی مورد عمل ایران فراهم آورد. معیارهای قابل قبول مبتنی بر تحقیقات و مطالعات تطبیقی موضوع این پروژه، از یک سو برای ارزیابی قابلیت‌های نظام حسابداری فعلی کشور در حوزه مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت، مورد استفاده قرار می گیرد و از سوی دیگر می تواند به عنوان عوامل موثر و کلیدی در تدوین چارچوب نظری و استانداردهای ملی حسابداری دولتی ایران، توجه سازمانهای ذیربط قانونی را جلب نماید.

بنابر این هدف علمی اجرای این تحقیق، ارزیابی قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت، به منظور ارتقاء سطح کیفی نظام مورد بحث و شناخت عوامل کلیدی و موثر نظامهای حسابداری مطلوب که بر مبنای مسئولیت پاسخگویی عمومی طراحی و به مورد اجرا گذاشته اند، می باشند. نتایج حاصل می تواند زمینه های علمی مناسبی نیز برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای ملی حسابداری دولتی ایران فراهم نماید.

از منظری دیگر، با انجام این تحقیق انتظار می رود جایگاه واقعی نظام حسابداری دولتی و نارسائیهای عمده و نقاط قوت آن مشخص و زمینه ای لازم برای انجام اصلاحات بنیادی در نظام

حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران فراهم گردد. به بیان دیگر با اجرای این تحقیق ابتدا تصویری واقعی از قابلیت‌های سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت در حوزه مسئولیت پاسخگویی ارائه و سپس نظام حسابداری دولتی در مقایسه با سایر نظام‌های مورد عمل در کشورهای پیشرفته مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. با این ترتیب، استفاده از نتایج تحقیق توسط سازمان‌های مسئول برای انجام اصلاحات بنیادی در نظام حسابداری مورد عمل، هدف کاربردی این طرح تحقیقاتی محسوب می‌شود.

روش اجرای تحقیق

به منظور اجرای صحیح این تحقیق و دستیابی به نتایج علمی و قابل اتکا، سه مرحله اساسی پیش بینی و هدف هر مرحله تدوین و برای تحقق آن اقدامات زیر به عمل آمد.

مرحله اول: بررسی و مطالعه مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای پیشرفته به منظور تعیین عوامل کلیدی مشترک مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت.

در این مرحله که از روش کتابخانه‌ای استفاده گردیده است، چارچوب‌های نظری، اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و تحقیقاتی که در سال‌های اخیر در این زمینه انجام یافته و همچنین قوانین و مقرراتی که برای ایجاد اصلاحات و تحولات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای پیشرفته تصویب و به مرحله اجرا درآمده است، مورد مطالعه دقیق قرار گرفت. در این تحقیق، مبانی نظری و ویژگی‌های نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتهای آمریکا، استرالیا، انگلیس و کانادا به عنوان کشورهایی که در سال‌های اخیر در زمینه حسابداری دولتی پیشرفتهای چشمگیری داشته‌اند، مطالعه گردید. در این مرحله، علاوه بر مطالعه چارچوب‌های نظری و اصول و استانداردها و قوانین و مقررات حاکم بر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل کشورهای فوق، مدل‌های حسابداری و گزارشگری مالی آنها نیز مورد مطالعه و تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

مرحله دوم: نظر خواهی عمومی از جامعه تخصصی کشور در مورد عوامل کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، با استفاده از مدل تحقیق دلفی، به منظور تعیین معیارهای قابل قبول برای ارزیابی قابلیت‌های مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران.

در اجرای مرحله دوم، از روش دلفی که یک مدل معتبر علمی و شناخته شده برای نظر خواهی عمومی است، استفاده گردید. در این روش تعدادی افراد متخصص واجد شرایط از بین جامعه تخصصی کشور به عنوان نمونه انتخاب و با عنوان "اعضای گروه دلفی" در فرایند نظر خواهی شرکت نمودند. در این تحقیق ۱۷۰ نفر با مذاکرات شفاهی و دعوتنامه کتبی به عنوان اعضای گروه دلفی انتخاب گردیدند که ۱۵۰ نفر آنان در دو گروه ۷۵ نفره با زیر گروه‌های متفاوت، بصورت فعال در این تحقیق شرکت و پرسشنامه‌های ارسالی را با دقت و صرف وقت مناسب تکمیل نمودند. گروه اول اعضای دلفی، از ذیحسابان و مدیران کل امور مالی وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و معاونین ایشان، مدیران حسابرسی دیوان محاسبات کشور و سایر افرادی که تخصص و تجربه کافی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت جمهوری اسلامی ایران داشتند (به عنوان اعضای حرفه)، تشکیل شده بود. گروه دوم اعضای دلفی را اعضای هیات علمی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی، دانشجویان دوره‌های دکتری و کارشناسی ارشد رشته حسابداری، مدیران ارشد سازمان حسابرسی و حسابسان، تشکیل دادند.

در این مرحله، دو نوع پرسشنامه حاوی ۳۵ سوال مشترک مرتبط با هشت عامل کلیدی پیشنهادی مستخرجه از مطالعه مبانی نظری و استانداردهای پذیرفته شده هیاتهای تدوین حسابداری دولتی کشورهای پیشرفته تهیه و بین ۱۷۰ نفر اعضای دو گروه دلفی توزیع گردید. از ۱۷۰ پرسشنامه ارسالی ۱۵۰ پرسشنامه بدون نقص متشکل از دو گروه ۷۵ نفری جمع آوری شد. اطلاعات جمع آوری شده در مورد سوالات مربوط به هشت عامل کلیدی پیشنهادی، با اجرای آزمونهای آماری مناسب و به منظور حصول اطمینان از توافق اعضای گروه دلفی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. از نتایج حاصله از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع آوری شده در این مرحله، برای دستیابی به اهداف مراحل دوم و سوم تحقیق استفاده گردید. پرسشنامه توزیعی به نحوی تنظیم شده بود که ابتدا اعضای

گروه دلفی به سوالات مربوطه در مورد هر یک از عوامل پیشنهادی گزینه موافق یا مخالف را انتخاب و سپس با اختصاص امتیازی در محدوده ۰ تا ۹ در پیوستاری که در ذیل گزینه های مخالف و موافق درج گردیده بود، میزان شدت موافقت یا مخالفت خود را با پیام هریک از سوالات مرتبط با عوامل ۸ گانه اعلام مینمود.

مرحله سوم: مقایسه ویژگیهای نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران با معیارهای قابل قبول اعضای گروه دلفی به منظور ارزیابی ظرفیت و قابلیت‌های مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری مورد عمل دولت.

در این مرحله از تحقیق، عوامل کلیدی مورد توافق اعضاء گروه دلفی به عنوان معیاری قابل قبول برای تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، با ویژگیهای نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، مورد مقایسه و ارزیابی قرار گرفت. برای جمع آوری اطلاعات لازم در مورد موقعیت هر یک از عوامل کلیدی (که به عنوان معیار ارزیابی مورد پذیرش گروه دلفی قرار گرفته بود) در نظام فعلی، از پیوستار خاصی که به همین منظور در پرسشنامه گروه اول اعضاء دلفی (به عنوان اعضاء حرفه) پیش بینی شده بود، استفاده گردید. این گروه ۷۵ نفری، ابتدا در مورد هر یک از سوالات مربوط به هریک از عوامل کلیدی اظهار نظر موافق یا مخالف نموده و اهمیت آنها را با اختصاص نمره صفر تا ۹ تعیین و در پیوستار ردیف اول پرسشنامه منعکس می نمودند و سپس نظر خود را در خصوص وضع موجود موارد مطرحه در هر یک از سوالات مرتبط با هر عامل با اختصاص نمره مناسب در پیوستار ردیف دوم پرسشنامه اعلام می کردند.

امتیازاتی که این گروه از صاحب نظران به مولفه های عوامل کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اختصاص داده بودند، با امتیازاتی که همین گروه به وضعیت موجود همان مولفه ها در نظام حسابداری مورد عمل دولت داده بودند، مقایسه گردید. در این مقایسه که از آزمون آماری مناسب نیز استفاده گردید، قابلیت‌های مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران مورد ارزیابی قرار گرفت.

یافته های تحقیق

یافته های هر یک از مراحل تحقیق که در ارتباط با اهداف هر مرحله فوق بدست آمده است ، به شرح زیر تشریح می گردد.

☞ **یافته های مربوط به مطالعه مبانی نظری:** مطالعه چارچوبهای نظری ، اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتهای نمونه و قوانین و مقررات حاکم بر آنها همراه استفاده از تجارب چندین ساله محقق، موجب استخراج هشت عامل کلیدی گردید که در مبانی نظری و اجرایی نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتهای مذکور از اهمیت قابل ملاحظه ای برخوردار بودند. با این ترتیب، یافته های حاصل از مطالعات نظری در قابل هشت عامل به شرح جدول شماره (۱) اعلام گردید تا به عنوان عوامل موثر در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و از طریق اجرای تحقیق دلفی ، مورد نظر خواهی جامعه تخصصی کشور قرار گیرد.

جدول شماره (۱) عوامل پیشنهادی موثر در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی

نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی

ردیف	عوامل پیشنهادی	تعداد سوال	شماره سوالات
۱	طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه ای مبتنی بر روش حسابداری دو طرفه و مرتبط با سیستم حسابداری مالی	۵	۱ تا ۵
۲	استفاده از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده	۷	۶ تا ۱۲
۳	نگهداری حساب و گزارشگری بدهیهای بلند مدت عمومی	۳	۱۳ تا ۱۵
۴	نگهداری حساب و گزارشگری دارائیهای سرمایه ای عمومی	۴	۱۶ تا ۱۹
۵	استفاده از تئوری وجوه و سیستم حسابداری حسابهای مستقل	۴	۲۰ تا ۲۳
۶	تعیین شخصیت اصلی گزارشگر و سطوح گزارشگری مالی	۳	۲۴ تا ۲۶
۷	تعیین ویژگی های اساسی گزارشهای مالی جامع سالانه	۴	۲۷ تا ۳۰
۸	تصویب قوانین و مقررات الزام آور حسابداری و گزارشگری مالی	۵	۳۱ تا ۳۵
	جمع سوالات	۳۵	

به بیان دیگر، یافته های مطالعات نظری مرحله اول تحقیق، به عنوان معیارهای ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری مورد عمل دولت جمهوری اسلامی ایران پیشنهاد و برای کسب نظر و حصول توافق عمومی جامعه تخصصی کشور، ارائه گردید.

یافته های تحقیق دلفی: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع آوری شده از دو گروه پاسخ دهنده با اتکا به آزمونهای آماری غیر پارامتریک اجرا شده در مرحله دوم تحقیق نشان داد که اعضای گروه دلفی، در مورد عوامل کلیدی مستخرج از مبانی نظری و اجرایی نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای نمونه اتفاق نظر داشته و عوامل پیشنهادی محقق را بعنوان معیارهای ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی قابل قبول می دانند. در اجرای مرحله دوم تحقیق و برای دستیابی به نظر عمومی جامعه تخصصی در مورد عوامل پیشنهادی، اقداماتی به شرح زیر انجام گردید:

۱- ابتدا از آزمونهای غیر پارامتریک دو جمله ای، برای تعیین مواضع موافق یا مخالف اعضا، در خصوص ۳۵ سوال مطروحه دایر بر وجود ارتباط بین عوامل هشت گانه پیشنهادی پژوهشگر، با تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، استفاده گردید. نتیجه این آزمون گویای این واقعیت بود که اعضای دلفی موافقت کلی خود را با ۳۵ سوال مطروحه اعلام و هر هشت عامل پیشنهادی محقق را به عنوان عوامل کلیدی تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مورد تایید قرار دادند.

۲- به منظور حصول اطمینان از میزان شدت موافقت یا مخالفت اعضای گروه دلفی در مورد هر یک از سوالات مرتبط با عوامل ۸ گانه پیشنهادی محقق، آزمونی دو جمله ای مجددی در مورد شدت نتایج هر یک از سوالات به عمل آمد. در این آزمون، طرف راست پیوستار به عنوان نظر موافق و طرف چپ پیوستار به عنوان نظر مخالف تلقی و نقطه وسط پیوستار که با امتیاز $4/5$ - میانگین امتیاز دو نقطه ۴ و ۵ - به عنوان نقطه بی تفاوتی،

تعیین گردید. بدین معنی که اگر فاصله امتیازات اختصاص یافته به هریک از سوالات به منتهی الیه سمت راست (اعداد ۹ تا ۴/۵) میل نماید و امتیاز سوال از ۴/۵ بیشتر بوده و در سطح احتمال ۲/۵ درصد اختلاف معنی داری با نقطه بی تفاوتی داشته باشد، نشانه شدت توافق و اگر به منتهی الیه سمت چپ میل نماید و امتیاز سوال از ۴/۵ کمتر بوده و در سطح احتمال ۲/۵ درصد اختلاف معنی داری با نقطه بی تفاوتی داشته باشد، نشانه شدت مخالفت خواهد بود.

مخالف

موافق

۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

شایان ذکر است که آزمون فوق صرفاً در مورد نظرات موافق انجام گرفت تا از شدت موافقت اعضاء دلفی با مولفه های عوامل موثر پیشنهادی محقق که در قالب سوالات مطروحه در ذیل هر عامل ارائه گردیده بود، اطمینان حاصل شود. نتایج آزمون دو جمله ای مجدد به شرح فوق نیز نشان دهنده این واقعیت بود که اعضای دلفی با شدت و اطمینان کافی نظر موافق خود را در مورد تاثیر عوامل پیشنهادی در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ابراز نموده اند.

۳- سپس برای حصول اطمینان از یکسانی نظر اعضا گروه دلفی با سطح تحصيلات و تجارب متفاوت نسبت به عوامل کلیدی، از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده گردید. نتایج این آزمون نیز یکسان بودن نظر اعضای گروه دلفی نسبت به عوامل پیشنهادی را مورد تایید قرار داد. به بیان دیگر، نتایج این آزمون نشان داد که بین سطح تحصيلات، تجارب و رشته تحصيلی پاسخ دهندگان، با اظهار نظری که نسبت به عوامل پیشنهادی ارائه داده اند، تفاوت معنی داری وجود ندارد و توافق عمومی و کلی در خصوص مولفه های مورد نظر خواهی، حاصل است.

۴- اعضای دلفی در قالب دو گروه ۷۵ نفری تفکیک شده بودند. گروه اول از ذیحسابان و مدیران کل امور مالی وزارتخانه ها و موسسات دولتی، معاونین ذیحسابی و حسابرسان ارشد

دیوان محاسبات به عنوان اعضای حرفه و کسانی که با ساختار نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی آشنا می باشند، تشکیل گردیده بود و گروه دوم را اعضای هیات علمی دانشگاهها و مدیران و حسابرسان ارشد سازمان حسابرسی که به کار تدریس در رشته حسابداری نیز اشتغال داشتند و دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری، تشکیل داده بودند. برای حصول اطمینان از توافق و اجماع عمومی در داخل هر یک از دو گروه فوق نسبت به سوالهای مطروحه و در خصوص عوامل پیشنهادی محقق، از آزمون کولموگورف - اسمیرنوف یک گروهی استفاده گردید. نتایج این آزمون نشان داد که افراد شرکت کننده در هریک از گروههای دوگانه دلفی، در مورد کلیه سوالات مربوط به عوامل پیشنهادی، توافق عمومی داشته و اجماع نظر موافق هریک از دو گروه ۷۵ نفری اعضای دلفی، به صورت جداگانه حاصل است.

۵- اگرچه حصول اتفاق نظر عمومی درون گروهی در مورد عوامل پیشنهادی محقق، بین اعضای هریک از گروههای شرکت کننده در تحقیق دلفی ضروری بوده و از اهمیت در خور ملاحظه ای نیز برخوردار است، لیکن در تحقیق دلفی، اجماع نظر موافق صاحب نظران هنگامی حاصل خواهد شد که نظر موافق دو گروه شرکت کننده در تحقیق دلفی از نظر شدت توافق نیز تفاوت معنی داری در سطح احتمال ۲/۵ در صد با یکدیگر نداشته باشند. برای حصول اطمینان از عدم وجود اختلاف معنی دار در نظر موافق عمومی دو گروه و هماهنگی شدت توافق آنها نسبت به هریک از عوامل پیشنهادی موثر در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از آزمون کولموگورف - اسمیرنوف دو گروهی استفاده گردید. نتایج این آزمون نیز نشان داد که بین شدت نظر موافق دو گروه نسبت به عوامل پیشنهادی اختلاف معنی داری در سطح احتمال ۲/۵ درصد وجود نداشته و هر دو گروه، در مورد اینکه عوامل هشتمانه پیشنهادی، موجب تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی می شوند، اتفاق نظر دارند. به بیان دیگر، اجماع نظر موافق هر دو گروه، در مورد انتخاب عوامل پیشنهادی، به عنوان معیارهای قابل قبول برای ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری

و گزارشگری مالی دولتی، از طریق نتایج این آزمون حاصل گردید. در مرحله سوم این تحقیق، عوامل مورد نظر به عنوان مبنایی جهت ارزیابی نظام حسابداری مورد عمل دولت جمهوری اسلامی ایران مورد استفاده قرار گرفت. نتایج آزمون موضوع بندهای ۴ و ۵ در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

جدول شماره (۲) نتایج آزمون کولموگورف- اسمیرونوف یک گروهی و دو گروهی در مورد اجماع نظر موافق دوگروه و عدم وجود اختلاف معنی دار بین نظر آنها

اختلاف معنی دار بین گروهی	اظهار نظر گروهی		عوامل پیشنهادی	ردیف
	گروه دوم	گروه اول		
وجود ندارد	موافق	موافق	طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه ای مبتنی بر روش حسابداری دو طرفه و مرتبط با سیستم حسابداری مالی	۱
وجود ندارد	موافق	موافق	استفاده از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده	۲
وجود ندارد	موافق	موافق	نگهداری حساب و گزارشگری بدهیهای بلند مدت عمومی	۳
وجود ندارد	موافق	موافق	نگهداری حساب و گزارشگری داراییهای سرمایه ای عمومی	۴
وجود ندارد	موافق	موافق	استفاده از تئوری وجوه و سیستم حسابداری حسابهای مستقل	۵
وجود ندارد	موافق	موافق	تعیین شخصیت اصلی گزارشگر و سطوح گزارشگری مالی	۶
وجود ندارد	موافق	موافق	تعیین ویژگی های اساسی گزارشهای مالی جامع سالانه	۷
وجود ندارد	موافق	موافق	تصویب قوانین و مقررات الزام آور حسابداری و گزارشگری مالی	۸

۶- پس از اجرای تحقیق دلفی، تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیری با روش قدم به قدم در مورد عوامل کلیدی مورد توافق اجرا گردید تا میزان تغییراتی که هر یک از عوامل منتخب اعضا دلفی برای تحقق و ارتقای مسئولیت پاسخگویی تبیین می کند، مورد تجزیه

و تحلیل و رتبه بندی قرار گیرد. نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیری از دیدگاه دو گروه پاسخ دهنده به شرح جدول شماره ۳ ارائه می گردد.

جدول شماره (۳) مقایسه و تجزیه تحلیل رگرسیون چند متغیری در گروههای پاسخ دهنده

گروه دوم	رته اول
اعضا هیئت علمی ، مدیران حسابرسی ، حسابسان و ...	حسابان و مدیران کل امور مالی ، معاونین ذیحسابی و ...
مرحله اول: نام متغیر: ویژگیهای گزارشهای مالی ضریب همبستگی: ۰/۸۳۸ ضریب تبیین: ۰/۷۰۳	مرحله اول: نام متغیر: مبنای تعهدی ضریب همبستگی: ۰/۸۲ ضریب تبیین: ۰/۶۷۵
مرحله دوم: نام متغیر: سیستم کنترل بودجه ای ضریب همبستگی مشترک دو متغیر: ۰/۹۲۶ ضریب تبیین: ۰/۸۵۸	مرحله دوم: نام متغیر: ویژگیهای گزارشهای مالی ضریب همبستگی مشترک دو متغیر: ۰/۹۱ ضریب تبیین: ۰/۸۳
مرحله سوم: نام متغیر: استفاده از مبنای تعهدی ضریب همبستگی مشترک دو متغیر: ۰/۹۸۵ ضریب تبیین: ۰/۹۱۹	مرحله سوم: نام متغیر: سیستم کنترل بودجه ای ضریب همبستگی مشترک سه متغیر: ۰/۹۴۷ ضریب تبیین: ۰/۸۹۸
مرحله چهارم: نام متغیر: تصویب قوانین و مقررات ضریب همبستگی مشترک چهار متغیر: ۰/۹۷ ضریب تبیین: ۰/۹۵	مرحله چهارم: نام متغیر: حسابداری حسابهای مستقل ضریب همبستگی مشترک چهار متغیر: ۰/۹۷ ضریب تبیین: ۰/۹۴
مرحله پنجم: نام متغیر: نگهداری حساب دارائیهای ثابت عمومی ضریب همبستگی مشترک پنج متغیر: ۰/۹۸۵ ضریب تبیین: ۰/۹۷	مرحله پنجم: نام متغیر: تصویب قوانین و مقررات ضریب همبستگی مشترک پنج متغیر: ۰/۹۸ ضریب تبیین: ۰/۹۶۹
مرحله ششم: نام متغیر: حسابداری حسابهای مستقل ضریب همبستگی مشترک شش متغیر: ۰/۹۷ ضریب تبیین: ۰/۹۸	مرحله ششم: نام متغیر: نگهداری حساب دارائیهای ثابت عمومی ضریب همبستگی مشترک شش متغیر: ۰/۹۹۳ ضریب تبیین: ۰/۹۸۶
مرحله هفتم: نام متغیر: شخصیت گزارشگری ضریب همبستگی: ۰/۹۹۶ ضریب تبیین: ۰/۹۹۳	مرحله هفتم: نام متغیر: شخصیت گزارشگری ضریب همبستگی: ۰/۹۹۶ ضریب تبیین: ۰/۹۹۲
مرحله هشتم: نام متغیر: نگهداری حساب بدهیهای بلند مدت عمومی ضریب همبستگی: ۱ ضریب تبیین: ۱	مرحله هشتم: نام متغیر: نگهداری حساب بدهیهای بلند مدت عمومی ضریب همبستگی: ۱ ضریب تبیین: ۱

یافته های مربوط به ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی - همانطور که قبلا بیان گردید، نتایج حاصل از آزمونهای دو جمله ای آزمون کولموگورف-اسمیرونوف یک گروهی و دو گروهی انجام شده در مرحله دوم تحقیق نشان داد که افراد صاحب نظر شرکت کننده در گروه اول و دوم تحقیق دلفی، نه تنها در قالب هر یک از گروهها با عوامل پیشنهادی و موثر در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نظر موافق دارند بلکه بین شدت میزان موافقت دو گروه نیز اختلاف معنی داری وجود ندارد. به بیان دیگر، هر دو گروه در مورد عوامل موثر در ایجاد و افزایش قابلیت های پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی اتفاق نظر داشته و این قبیل عوامل کلیدی را به عنوان معیار ارزیابی ظرفیت پاسخگویی قابل قبول میدانند.

از آنجا که گروه اول شرکت کننده در تحقیق دلفی از کسانی تشکیل گردیده بود که علاوه بر دانش حسابداری از اندوخته های تجربی کافی در خصوص سیستم حسابداری و گزارشگری مورد عمل دولت و واحدهای تابعه نیز برخوردار بودند لذا از اظهار نظر این گروه در مورد مقایسه وضع موجود هر یک از عوامل در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت، استفاده گردید. روش جمع آوری اطلاعات از این گروه بدین صورت بود که در پرسشنامه توزیعی بین اعضاء این گروه که حاوی ۳۵ سوال در خصوص هشت عامل کلیدی پیشنهادی بود، به جای ارائه یک نوع پیوستار جهت تخصیص امتیاز به هر سوال، از دو نوع پیوستار به شرح زیر استفاده گردید. افراد شرکت کننده در گروه اول تحقیق دلفی، ابتدا نظر خود را در مورد میزان تاثیر مولفه های مربوط به هر یک از عوامل، در ایجاد و یا افزایش قابلیت های پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و با تخصیص امتیاز مناسب در پیوستار نوع اول اعلام و سپس نسبت به وجود و یا عدم وجود این قبیل عوامل در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران و واحدهای تابعه ریال اظهار نظر می نمودند.

به منظور مقایسه و ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، که هدف اصلی این تحقیق می باشد، از امتیازاتی که گروه اول پاسخ دهندگان (به عنوان اعضاء حرفه و اعضا گروه دلفی) به مولفه های مربوط به عوامل کلیدی و وضعیت موجود این مولفه ها در نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت داده بودند، استفاده گردید. برای حصول اطمینان از وجود یا عدم وجود اختلاف معنی دار بین وضع موجود و وضع مطلوب عوامل، آزمون T برای گروه های همبسته در مورد هر یک از سوالات مطرحه درباره هشت عامل کلیدی مورد توافق، اجراء شد. نتایج آزمون نشان داد که مقدار t محاسبه شده در کلیه موارد، بسیار بالاتر از مقدار t تئوریک

(که در سطح احتمال ۰۱٪ و درجه آزادی ۷۴ بین ۲/۳۲۶ و بین ۲/۳۵۸ است) می باشد با این ترتیب ، نتیجه می گیریم که بین ویژگیهای مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت و ویژگیهای مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی ، تفاوت معنی داری وجود دارد. نتایج آزمون t برای گروههای همبسته در جدول شماره (۴) ارائه شده است.

جدول شماره (۴) مقایسه ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران

فرضیه ها	شماره سوال	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	مقدار T	تایید (رد)	
فرضیه شماره ۱ بین قابلیت‌های سیستم کنترل بودجه‌ای مورد عمل در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت و قابلیت‌های مورد انتظار از یک سیستم مطلوب کنترل بودجه‌ای برای ادای مسئولیت پاسخگویی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.	۱	مطلوب	۷/۸۵	۱/۷۸	۱۴/۸۷	تایید	
	۲	موجود	۳/۲۲	۲/۴۸	۱۵/۵۴		
		مطلوب	۷/۶۲	۱/۷۷	۲/۲۶		
	۳	موجود	۳/۱۶	۲/۰۳	۱۶/۷۳		
		مطلوب	۷/۶۱	۲/۰۴	۱۴/۷۲		
۴	موجود	۲/۹۳	۲/۱۵	۱۵/۳۷			
	مطلوب	۷/۳۸	۲				
	مطلوب	۲/۸۵	۲/۸۷	۱/۷۱			
۵	مطلوب	۶/۶۵	۱/۳۲				
موجود							
فرضیه ها	شماره سوال	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	مقدار T	تایید (رد)	
فرضیه شماره ۲ بین اطلاعات قابل استخراج از یک نظام حسابداری مبتنی بر منای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده و اطلاعات مالی قابل استخراج از نظام حسابداری نقدی مورد عمل دولت، تفاوت معنی داری وجود دارد.	۶	مطلوب	۸/۰۹	۱/۷۱	۱۵/۹۰	تایید	
	۷	موجود	۲/۴۱	۲/۸۲	۱۷/۷۸		
		مطلوب	۸/۵۴	۱/۰۴	۲/۹۷		
	۸	موجود	۱/۹۷	۸/۶۱	۱۳/۴۲		
		مطلوب	۲/۸۴	۳/۱۷	۱۷/۲۳		
	۹	موجود	۲/۳۲	۷/۷۶	۱۴/۲۶		
		مطلوب	۱/۳۰	۲/۳۵			
	۱۱	موجود	۸/۲۸	۱/۴۴			
		مطلوب	۲/۸۵	۳/۱۶			
	۱۲	مطلوب	۸/۲۹	۱/۳۵	۲۳/۲۴		تایید
	۱۴	موجود	۱/۶۴	۲/۰۹	۱۹/۰۲		
مطلوب		۷/۸۸	۱/۸۶	۲/۳۵			
۱۵	موجود	۱/۸۶	۱/۵۴	۱۷/۹۱			
	مطلوب	۸/۰۱	۲/۵۵	۲۵/۷۹			
۱۶	مطلوب	۲/۰۶	۱/۵۸				
موجود			۱/۹۴				

	۲۶/۴۲	۱/۳۳	۸/۲۰	مطلوب	۱۷	داری وجود دارد.
		۱/۸۲	۱/۳۶	موجود		
	۲۲/۰۸	۱/۸۲	۸/۰۴	مطلوب	۱۸	
		۱/۲	۱/۴۲	موجود		
	۲۲/۳۹	۱/۴۳	۸/۲۸	مطلوب	۱۹	
		۲/۰۹	۱/۴۸	موجود		
تایید (رد)	مقدار T	انحراف معیار	میانگین	وضعیت	شماره سوال	فرضیه ها
تایید	۹/۷۷	۱/۴۲	۸/۳۴	مطلوب	۲۰	فرضیه شماره ۴ بین انواع حسابهای مستقل مورد نیاز برای ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد منابع مالی دولت و انواع حسابهای مستقل مورد عمل در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعلی، تفاوت معنی داری وجود دارد.
	۲۲/۰۳	۲/۵۳	۵/۴۵	موجود	۲۳	
		۱/۲۳	۸/۴۹	مطلوب		
		۲/۲۴	۱/۹۳	موجود		
تایید	۱۲/۵۸	۱/۱۵	۸/۳۶	مطلوب	۲۴	فرضیه شماره ۵ بین سطوح گزارشگری مالی دولتی مورد انتظار برای ادای مسئولیت پاسخگویی و سطوح گزارشگری مالی فعلی در نظام حسابداری دولت جمهوری اسلامی ایران، تفاوت معنی داری وجود دارد.
	۱۶/۲۷	۲/۷۶	۴/۲۸	موجود	۲۵	
		۱/۲۳	۸/۲۰	مطلوب	۲۵	
	۱۶/۴۹	۲/۶۰	۲/۸۲	موجود	۲۶	
		۱/۵۱	۸/۳۳	مطلوب		
		۲/۳۳	۳/۸۲	موجود		
تایید	۱۲/۵۹	۱/۶۳	۸/۱۷	مطلوب	۲۷	فرضیه شماره ۶ بین ویژگی های مورد انتظار از گزارشهای مالی قابل استخراج از یک نظام حسابداری و گزارشگری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی و ویژگی های گزارشهای مالی قابل استخراج از نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت، تفاوت معنی داری وجود دارد.
	۳۳/۵۱	۲/۵۰	۳/۸۱	موجود	۲۸	
		۱/۵۰	۸/۲۵	مطلوب	۲۸	
	۲۰/۷۵	۱/۹۴	۱/۵۶	موجود	۲۹	
	۱۷/۰۶	۱/۰۲	۸/۴۱	مطلوب	۲۹	
		۲/۳۰	۲/۱۶	موجود		
		۱/۷۲	۸/۱۰	مطلوب	۳۰	
		۲/۶۱	۲/۹۶	موجود		
تایید (رد)	مقدار T	انحراف معیار	میانگین	وضعیت	شماره سوال	فرضیه ها
تایید	۱۶/۲۷	۱/۶۷	۸/۲۱	مطلوب	۳۱	فرضیه شماره ۷ بین قوانین و مقررات و ضوابط مصوب موجود و قوانین و مقررات مصوب مورد نیاز برای تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، تفاوت معنی داری وجود دارد.
	۱۸/۸۶	۲/۴۰	۳/۰۶	موجود	۳۲	
		۱/۹۳	۸/۲۲	مطلوب	۳۲	
	۲۱/۷۲	۲/۰۴	۲/۴۴	موجود	۳۳	
		۱/۳۶	۸/۴۵	مطلوب	۳۳	
		۲/۰۹	۲/۲۰	موجود		
	۲۱/۷۸	۱/۵۷	۸/۱۲	مطلوب	۳۴	
		۲/۰۴	۲/۲۲	موجود		
	۱۵/۹۴	۱/۶۴	۸/۳۶	مطلوب	۳۵	
		۲/۴۰	۳/۲۸	موجود		

نتیجه گیری

همانطور که قبلا بیان گردید، ارزیابی ظرفیت و قابلیت‌های مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت جمهوری اسلامی ایران، مستلزم استفاده از معیارهای علمی و حرفه ای و قابل قبول جامعه تخصصی کشور می باشد. در این تحقیق ابتدا تلاش گردید تا معیارها و ویژگیهای کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، از طریق یک مطالعه تطبیقی تعیین با اجرای تحقیق دلفی به تایید جمعی از صاحب‌نظران علمی و حرفه ای به عنوان نمونه ای از جامعه تخصصی کشور برسد. سپس ویژگیهای کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت جمهوری اسلامی ایران را با ویژگیهای کلیدی حاصل از مطالعات نظری و تطبیقی مورد قبول جامعه تخصصی کشور مقایسه و ظرفیت و قابلیت‌های مسئولیت پاسخگویی آن مورد ارزیابی و قضاوت قرار گیرد.

نتایج آزمونهای انجام شده در مورد مقایسه ویژگیهای نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، با ویژگیهای مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، نشان می دهد که نظام حسابداری مورد عمل دولت، از ظرفیت و قابلیت‌های لازم برای کنترل برنامه های مصوب، شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌های واقعی سال مالی، انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی هر یک از منابع مالی مستقل، برخوردار نمی باشد. اگرچه وزارتخانه ها و موسسات دولتی، با تنظیم و ارائه صورتهای مالی ماهانه و سالانه اقدام به گزارشگری مالی، می نمایند، لیکن به دلیل نارسائیهای مذکور در فوق، قادر به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی نمی باشند. ازسوی دیگر وضعیت و نتایج عملیات مالی دولت، به عنوان واحد گزارشگر اصلی، در گزارشهای مالی جامع و یکپارچه سالانه و میاندوره‌ای منعکس و ارائه نمی گردد. به همین دلیل دولت، وظیفه پاسخگویی مالی خود را در قبال مردم و نمایندگان قانونی ایشان در مورد مصرف منابع مالی عمومی به نحو صحیح و کامل انجام نمیدهد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که در حال حاضر قوانین و مقررات الزام‌آور برای تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و ایجاد تحول لازم در نظام حسابداری مورد عمل نیز وجود ندارد.

با این ترتیب نتایج این تحقیق که برای اولین بار در ایران صورت می‌گیرد و از پشتوانه نظری مستخرجه از آخرین مطالعات علمی و تجربی مورد توافق جامعه تخصصی کشور نیز برخوردار می‌باشد نیز نشاندهنده این واقعیت است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی در سطح دولت و به عنوان یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخگویی، دارای نارسائی‌های اساسی است. به بیان دیگر دولت جمهوری اسلامی ایران، از طریق سیستم حسابداری و گزارشگری مورد عمل، قادر به ایفای مسئولیت پاسخگویی مصرحه در قانون اساسی نبوده و به تبع آن، شهروندان و نمایندگان قانونی ایشان نیز از دسترسی آزاد، علنی و سریع به اطلاعات مالی که باید از طریق تنظیم انتشار گزارشهای مالی جامع و یکپارچه دولت تحقق یابد، محروم می‌باشند.

در پایان ذکر این نکته ضروری است که از ابتدای سال ۸۱ تغییراتی در نحوه نگهداری حساب وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی ایران از طریق انتشار دستور العمل وزارت امور اقتصادی و دارایی داده شده است، لیکن دستور العمل مذکور نیز تاثیر چندانی بر نتایج این تحقیق که قبل از تغییرات موضوع دستور العمل انجام گردیده، نخواهد داشت و نارسائی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی، کماکان به قوت خود باقی است.

پیشنهادهات

به منظور رفع نارسایی‌های عمده نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی، و فراهم بودن زمینه‌های لازم برای ایجاد تحولات بنیادی در حسابداری دولتی و طراحی و اجرای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی کارآمد و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، پیشنهادهات زیر به صورت خلاصه ارائه می‌گردد:

- ۱- پیشنهاد و تصویب لوایح یا طرحهای قانونی الزام آور به منظور انجام مطالعات و تحقیقات کافی در زمینه حسابداری دولتی و استفاده از تجارب کشورهای پیشرفته برای ایجاد تحولات بنیادی در نظام مورد عمل.
- ۲- تصویب قوانین و مقررات شفاف و تعیین مرجع یا مراجع صلاحیت دار قانونی برای تدوین چارچوب نظری و اصول و موازین حسابداری دولتی.

۳- تدوین چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی بر مبنای مسئولیت پاسخگویی و اصول و استانداردهای ملی برای دولت و واحدهای تابعه.

۴- طراحی و اجرای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس چارچوب نظری و اصول و استانداردهای موضوع بند ۳ با لحاظ نمودن ویژگیهای زیر:

الف) پیش بینی یک سیستم کنترل بودجه ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دو طرفه

ب) استفاده از مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده در حسابداری فعالیت های از نوع دولتی

ج) تاکید بر انعکاس دارائیهای سرمایه ای و زیر بنایی و بدهیهای بلند مدت عمومی و پیش‌بینی ساز و کارهای مناسب برای اجرای آن و اعمال مدیریت صحیح و حفظ و حراست و استفاده صحیح از آنها

د) تکمیل و تداوم استفاده از حسابداری حسابهای مستقل مبتنی بر تئوری وجوه ، به منظور کنترل مصارف هریک از منابع مستقل و مصرف آن در جهت اهداف مصوب.

ه) تعیین سطوح گزارشگری و تهیه گزارشهای مالی بر اساس آن، با رعایت نظام حکومتی جمهوری اسلامی ایران

و) پیش بینی و طراحی گزارشهای مالی جامع سالانه و میان‌دوره‌ای ، به نحوی که قادر به ادای مسئولیت پاسخگویی دولت و تامین حقوق شهروندان دائر بر حق دانستن حقایق باشد.

۵- تصویب قوانین و مقررات الزام آور برای دولت و واحدهای تابعه دائر به رعایت چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی. مصوب مراجع رسمی قانونی ، در نگهداری حسابها و تنظیم صورتهای مالی.

۶- تاسیس یک مرکز تحقیقات حسابداری دولتی به منظور انجام فعالیتهای تحقیقاتی مستمر و استفاده از تحقیقات و تجارب کشورهای پیشرفته، در جهت ایجاد اصلاحات و ارتقای استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و روز آمد نمودن آنها.

پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱- با توجه به اینکه دولت در مورد مصرف منابع مالی عمومی و در قبال مردم و نمایندگان قانونی ایشان مکلف به ایفای دو نوع مسئولیت پاسخگویی، شامل مسئولیت پاسخگویی و قابلیت‌های مسئولیت پاسخگویی مالی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران صورت گرفته، لذا پیشنهاد می شود تحقیق دیگری در خصوص ظرفیت و قابلیت‌های مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت، صورت گیرد تا نارسائیهای نظام موجود از جنبه‌های پاسخگویی عملیاتی نیز روشن گردد.

۲- از آنجا که هریک از عوامل کلیدی هشت گانه موضوع این تحقیق که موثر در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی شناخته شده اند، از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می باشد و شناسایی و تعیین ساز و کارهای مناسب برای تحقق و اجرای آنها از طریق یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، نیازمند انجام مطالعه و تحقیقات بیشتر میباشد، لذا هریک از این عوامل می تواند به صورت جداگانه مورد تحقیق و بررسی قرار گرفته تا از نتایج آن در جهت تدوین اصول و استانداردهای حسابداری دولتی و طراحی و اجرای یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب استفاده شود.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

۱. باباجانی، جعفر، «ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران»، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی. ۱۳۷۸.
۲. باباجانی، جعفر، «بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی و دولتی»، ارائه شده در درس تئوری حسابداری.

منابع لاتین

- 1.Canadian Institute of Chartered Accountants,Public Sector Accounting and Auditing Committee(1989). Accounting and Reporting For Physical Assets By Governments.CICA,Toronto.
2. Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards,Published by Governmental accounting Standard Board.1993.
- 3.Financial Accounting Standards Board (FASB).1980.Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations. Statement of Finacial Accounting Concepts No.4. Stamford,CT,FASB.
- 4.Gray,A.and Jenkins,W.(1993),” Codes of Accountability in The New Public Sector “ , Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol.6 No.3,PP.52-67.
- 5.Gray R.H.(1989), “Accounting and Democracy”. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol-2, No.3 PP. 52-56.
- 6.Harold, I.Steinberg,”The CFO ACT: A Look At Federal Accountability”.Journal of Accountancy .March 1996.

7. HMSO (1994), "Better Accounting for The Taxpayer's Money", The Government, HMSO CM 2929, London.
8. John J. Glynn, "Public Sector Financial Control and Accounting", Second Edition, Blackwell Published, 1993.
9. June, Pallot. "Elements of Theoretical Framework for Public Sector Accounting". Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol 5, No.1, 1992, PP.35-54
10. Liston H, Turoff M(eds) , The Delphi Method: Techniques and Applications, 1975.
11. National Council on Governmental Accounting (NCGA), Governmental Accounting and Financial Reporting Principles. Statement No.1. Chicago , IL: NCGA, 1979.
12. Norman C. Dalkey, The Delphi Method: An Experimental study of Group Opinion, memorandum Rm-5888 (Santa Monica), CA: Corporation, 1969.
13. Parker, L. and Guthrie, J. (1993), " The Australian Public Sector in 1990 s: "New Accountability Regimens in Motion". Journal of International Accounting , Auditing and Taxation, Vol.2, No.1.
14. Roberts, J. & Scapen, R., Accounting Systems and Systems of Accountability – Understanding Accounting Practices in Their Organizational Contexts, Accounting Organizations and Society (1985) pp.443-456.
15. Steward, J.D. , The Role of Information in Public Accountability, In Hopwood, A. & Tomokins , C. (eds), Issues in Public Sector Accounting, PP.13-34 (Oxford: Phillip Allan, 1984).
16. Vatter, William, "The Fund Theory of Accounting and Its Implications For Financial Reports". Midway reprint, 1974.
17. Yuji Ijiri, "On The Accountability – Based Conceptual Framework of accounting ", Journal of accounting and Public Policy, 2, 1983.