

# نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان

دکتر جعفر باباجانی\*

حسین دهقان\*\*

## چکیده

در جوامعی که دولتها براساس رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند و قدرت ناشی از اراده مردم است، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. در این قبیل جوامع دانستن آنچه که دولت به عنوان وظیفه قانونی انجام می‌دهد، از حقوق طبیعی شهروندان محسوب می‌شود و دولت مکلف است حقایق را به صورت علنی و از طریق مقتضی به شهروندان انتقال دهد (GASB, 1993). 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 وظیفه پاسخگویی دولت ایفا نموده و یکی از ابزارهای ادای این مسئولیت خطیر محسوب می‌شود (باباجانی، ۱۳۷۸).

---

\* - دانشیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی

\*\* - کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

هدف این تحقیق بررسی نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزاری جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی از یک سو و ارزیابی این مسئولیت از دیگر سو، از دیدگاه دو طرف ذینفع در فرآیند پاسخگویی یعنی پاسخگویان و پاسخ‌خواهان می‌باشد. در این تحقیق، ابتدا یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که ویژگی‌های کلیدی آن در یک پژوهش جداگانه به تأیید متخصصان حسابداری رسیده بود، مبنای نظرخواهی قرار گرفت. سپس نظر دو گروه ذینفع شامل پاسخگویان و پاسخ‌خواهان در مورد نقش این نوع نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، به ترتیب در جهت ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، از طریق پرسشنامه دریافت شد. علاوه بر این، نظر ذینفعان در خصوص میزان دستیابی ایشان به اهداف فوق‌الذکر از طریق نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل در مقایسه با حسابداری و گزارشگری مالی مورد انتظار نیز دریافت گردید.

نتایج حاصل از اجرای تحقیق نشان می‌دهد که پاسخگویان و پاسخ‌خواهان هر دو در مورد نقش با اهمیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی واجد ویژگی‌های کلیدی مورد توافق عمومی متخصصان به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در جهت ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق نظر داشته و تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه آنان در این خصوص وجود ندارد. همچنین نتایج حاصل از اجرای پژوهش نشان می‌دهد که پاسخ‌خواهان اعتقاد دارند، نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت در مقایسه با نظام حسابداری مورد انتظار از قابلیت‌های لازم برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی برخوردار نمی‌باشد.

در پایان، براساس مطالعات انجام شده و نتایج تحقیق، پیشنهادهاتی به منظور رفع مشکلات و موانع عمده طراحی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی برای دولت جمهوری اسلامی ایران ارائه شده است.

**کلیدواژه‌ها:** نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، مسئولیت پاسخگویی مالی، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، پاسخگویان، پاسخ‌خواهان.

در جوامعی که دولتها براساس رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند و در نهایت قدرت تبلور اراده مردم است، مسئولیت پاسخگویی دولت بر پایه این عقیده استوار گردیده است که شهروندان "حق دارند بدانند" و حق دارند حقایق را به صورت اظهارات علنی و مستقیم از طریق مناظره عمومی با ایشان و یا غیرمستقیم و از طریق نمایندگان خود دریافت نمایند. لذا در چنین جوامعی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نقش مهمی در انجام وظیفه مسئولیت پاسخگویی دولت ایفا نموده و ابزار مهم تحقق این مسئولیت به شمار می‌رود (GASB, 1993).

چارچوب نظری حسابداری می‌تواند بر مبنای تصمیم‌گیری و یا بر مبنای پاسخگویی استوار باشد. چارچوب نظری حسابداری بر مبنای تصمیم‌گیری عمدتاً نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری را مورد توجه قرار می‌دهد و در این چارچوب، علایق و حریم پاسخگویان که عرضه‌کننده اطلاعاتند مورد توجه قرار نمی‌گیرد و جریان اطلاعات یک سویه و در راستای نیازهای استفاده‌کنندگان سامان می‌یابد. در این چارچوب، هدف حسابداری تنها فراهم کردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان است و فقط کافی است که این اطلاعات برای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان مفید باشد. اطلاعات بیشتر مشروط به اینکه مقرون به صرفه باشد مطلوب است.

در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو (accountor) و پاسخ‌خواه یا صاحبان حق (accountee) می‌باشد. این چارچوب بر مبنای یک ارتباط دو طرفه بنا نهاده شده است. براساس این ارتباط، پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات یک حریم قانونی برای خود قایل شود. این چارچوب نظری دو سویه بوده و منافع هر دو طرف را تضمین می‌کند (ایجیری، ۱۹۸۳).

مفهوم مسئولیت پاسخگویی در نظام حسابداری بخش عمومی و بویژه دولتی از جایگاه مهمی برخوردار است و به بیانی مرکز ثقل و شالوده این نظام را تشکیل می‌دهد. بر مبنای این مفهوم دولتها باید در برابر شهروندان پاسخگو بوده و بتوانند

فرآیند تحصیل و نحوه مصرف منابع مالی عمومی را به گونه‌ای مناسب تشریح نمایند. با توجه به اهمیت مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان زیربنای حسابداری و گزارشگری مالی در بخش دولتی، کلیه هدفهای حسابداری در این بخش بر مبنای همین مفهوم تدوین شده است. هیات استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در بیانیه مفهومی شماره یک تأکید می‌نماید که حسابداری و گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را فراهم نماید تا از یک سو به دولت‌ها کمک کند تا مسئولیت پاسخگویی خود را ایفا و از سوی دیگر شهروندان را در ارزیابی این مسئولیت یاری دهد (GASB, 1993). با این ترتیب، اطلاع از نظر پاسخگویان و پاسخ‌خواهان در مورد نقش و ظرفیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی در ایفا و ارزیابی مسئولیت مورد بحث، از اهمیت در خور ملاحظه‌ای برخوردار می‌باشد.

### بیان مسأله

از اواخر قرن گذشته و با ظهور مفهوم مسئولیت پاسخگویی در ادبیات حسابداری دولتی، نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای پیشرفته دچار تحولات بنیادی شده است، به طوریکه مراجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری دولتی در این قبیل کشورها کوشیده‌اند توجه خویش را به تدوین استانداردهایی معطوف نمایند که مبتنی بر مفهوم مسئولیت پاسخگویی باشد تا از این طریق ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی خود را ارتقا بخشند. به همین دلیل از دهه هشتاد به بعد، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان یکی از اشکال علنی انتقال حقایق، نقش مهمی در ادای مسئولیت پاسخگویی دولت ایفا نموده و همزمان ابزار ارزیابی این مسئولیت خطیر نیز به شمار می‌آید. بنابراین، اغلب صاحب‌نظران اعتقاد دارند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی از جمله ابزارهایی است که دوسویه عمل می‌کند، به این معنی که از یک سو به دولت و نهادهای عمومی به عنوان پاسخگو کمک می‌کند تا وظیفه مسئولیت پاسخگویی خویش را انجام دهند و از طرفی به پاسخ‌خواهان یعنی مردم و نمایندگان قانونی آنها و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولتی کمک می‌کند تا مسئولیت مذکور را ارزیابی کنند.

مبانی قانونی و سازوکارهای مربوط به مسئولیت پاسخگویی دولت و مقامات دولتی و نحوه احقاق حق پاسخ‌خواهی شهروندان، در قوانین اساسی و عادی کشورها مشخص و تصریح می‌گردد، از این رو در قانون اساسی کشور ما نیز مبانی و راهکارهای تحقق این مفهوم در اصول مشخص پیش‌بینی شده است. با این وجود راههای تحقق مفهوم مسئولیت پاسخگویی در جامعه ما بویژه در سطوح دولتی و نهادهای بخش عمومی که مسئول کنترل و مصرف بخش عظیمی از منابع عمومی هستند، مورد توجه قرار نگرفته است. اگرچه در سالهای اخیر تاکید بیشتری به مفهوم مسئولیت پاسخگویی می‌شود و اغلب مقامات طراز اول حکومتی بر ایفای این مسئولیت اصرار ورزیده و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق بر حق دانستن حقایق و تامین حقوق شهروندی دایر بر نظارت عمومی و پاسخ‌خواهی پای می‌فشارند، لیکن اقدامی جدی در خصوص تامین ابزارها و سازوکارهای لازم و مورد نیاز برای تحقق این امر صورت نگرفته است. همانطور که اشاره شد، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی یکی از ابزارهای اصلی ایفای این مسئولیت خطیر به شمار می‌رود. تحقیقات انجام شده در ایران گویای این واقعیت است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران از قابلیت‌های یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی برخوردار نبوده و قادر نیست دولت را در ادای مسئولیت پاسخگویی و نمایندگان مجلس و دیوان محاسبات را در ارزیابی این مسئولیت یاری دهد (باباجانی، ۱۳۷۸).

با عنایت به موارد فوق به نظر می‌رسد نقش و اهمیت و جایگاه نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی برای مقامات رسمی اجرایی کشور به عنوان پاسخگویان و همچنین نمایندگان پاسخ‌خواهان روشن نمی‌باشد. بنابراین سؤال اصلی تحقیق به شرح زیر مطرح گردید:

آیا مقامات پاسخگو از یک سو و نمایندگان پاسخ‌خواهان از دیگر سو، در مورد نقش موثر نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، به ترتیب در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق نظر دارند؟

### فرضیه‌های تحقیق

برای یافتن پاسخ سوال فوق چهار فرضیه اصلی به شرح زیر صورت‌بندی گردید:

الف- مقامات پاسخگو در مورد نقش نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت اتفاق نظر دارند.

ب- نمایندگان قانونی پاسخ‌خواهان در مورد نقش نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان ابزار ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت اتفاق نظر دارند.

ج- بین دیدگاه مقامات پاسخگو و نمایندگان قانونی پاسخ‌خواهان، در مورد نقش نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزار ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

د- از منظر نمایندگان پاسخ‌خواهان، بین قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مورد عمل و قابلیت‌های مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

### اهمیت و ضرورت تحقیق

در سال ۱۳۷۸ یک تحقیق دانشگاهی در مورد عوامل کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی که از قابلیت‌های لازم برای ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت برخوردار باشد و همزمان اطلاعات موردنیاز برای ارزیابی این مسئولیت توسط حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور وابسته به قوه مقننه را فراهم آورد، انجام گردید و توافق و اجماع عمومی متخصصان حسابداری و حسابرسی کشور را کسب نمود (باباجانی، ۱۳۷۸). از آنجا که نظام حسابداری و گزارشگری مالی در یک جامعه مردم‌سالار نقش مهمی در ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت از یک سو و ارزیابی این مسئولیت توسط نمایندگان قانونی شهروندان از دیگر سو دارد (GASB, 1993)، لذا مراجعه به آرای مقامات پاسخگو و پاسخ‌خواه به عنوان دو طیف استفاده‌کننده از این نظام و کسب نظر و اجماع عمومی آنها ضروری به نظر می‌رسد. در صورتیکه دو طرف ذینفع، نظام حسابداری و گزارشگری مالی را برای ایفا و ارزیابی مسئولیت

پاسخگویی سودمند تشخیص دهند، زمینه‌های لازم جهت مطالعه، طراحی و تدوین این نظام فراهم خواهد شد.

### اهداف تحقیق

هدف اصلی این تحقیق، بررسی و حصول اطمینان از میزان آگاهی مقامات منتخب و منصوب از نقش و اهمیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزاری در جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی است. آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات موردنیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از دیگر سو، زمینه‌های لازم را برای ایجاد تحول بنیادین در نظام موجود حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و طراحی و استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، فراهم می‌نماید. در شرایط امروزی که تقاضای روزافزون برای ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت در جریان است، یک نظام حسابداری کارآمد می‌تواند به عنوان یک ابزار مهم در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی سودمند باشد. بنابراین اجرای این تحقیق، در صورتیکه منجر به توافق و اجماع عمومی مقامات پاسخگو و نمایندگان پاسخ‌خواهان در مورد نقش یاری‌دهنده نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی گردد، عنداللزوم نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور را به این مهم جلب خواهد نمود. به بیان دیگر، نتایج این تحقیق ممکن است شرایطی را فراهم نماید که نهادهای مذکور در جهت ایجاد تحول و طراحی و اجرای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی تشویق شوند.

تحول بنیادین در نظام حسابداری دولتی و تبدیل آن به ابزاری کارآمد در فرآیند پاسخگویی و پاسخ‌خواهی مستلزم وجود تکلیف قانونی است. با این ترتیب، هدف دیگر این تحقیق، انعکاس نظر نمایندگان پاسخ‌خواهان در مورد نقش با اهمیت نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت می‌باشد تا

نمایندگان مجلس نیز به نمایندگی از سوی صاحبان حق به تصویب قوانین و مقررات الزام آور، در جهت ایجاد تحولات اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت، ترغیب شوند.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق عبارتند از مسئولین و مقامات اجرائی وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و دستگاههای اجرایی محلی و استانی که به عنوان بالاترین مقام دستگاه اجرائی در قبال حفظ و حراست و مصرف صحیح منابع مالی عمومی در برابر نمایندگان قانونی شهروندان به عنوان صاحبان حق مسئولیت پاسخگویی دارند و نمایندگان مجلس شورای اسلامی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور که از سوی شهروندان حق پاسخ‌خواهی دارند. در این پژوهش به دلیل استفاده از مدل تحقیق دلفی که باید نمونه‌ها از بین افراد متخصص و صاحب‌نظر در موضوع تحقیق انتخاب شوند، لذا از نمونه‌گیری تصادفی استفاده نشده است بلکه نمونه‌ها براساس نظر پژوهشگران و برخی خبرگان که نسبت به جامعه آماری آگاهی کافی داشتند انتخاب گردیدند.

با این روش، در مجموع ۱۸۰ نفر به عنوان نمونه در دو دسته ۹۰ نفری و به ترتیب از بین مقامات پاسخگو شامل معاونین وزرا و معاونین اداری و مالی و نایسبابان دستگاههای اجرایی و مقامات پاسخ‌خواه شامل نمایندگان مجلس شورای اسلامی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور انتخاب گردید.

### روش اجرای تحقیق

برای دریافت نظرات نمایندگان پاسخگویان و پاسخ‌خواهان در مورد نقش نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی باید از یک مدل حسابداری و گزارشگری مالی دولتی که از عوامل کلیدی لازم برای تحقق و ارتقای مسئولیت پاسخگویی بهره‌مند است، به عنوان یک سیستم حسابداری مورد انتظار و واجد شرایط استفاده می‌گردید. برای این منظور، از یک مدل نوین



حسابداری و گزارشگری مالی که قبلاً و در تحقیق جداگانه‌ای ویژگیهای کلی و قابلیت‌های پاسخگویی آن توسط صاحب‌نظران حسابداری و حسابرسی کشور تایید و عوامل کلیدی آن نیز اجماع و توافق عمومی را کسب نموده بود<sup>۱</sup>، استفاده شد. با این ترتیب، عوامل هفت‌گانه مشروحه زیر به عنوان ویژگیهای کلیدی این نظام حسابداری، مبنای تهیه سؤالاتی جهت دریافت نظرات نمایندگان پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان و آزمون فرضیات تحقیق قرار گرفت.

۱. سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دوطرفه.
۲. استفاده از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده.
۳. نگهداری حساب و گزارشگری بدهیهای بلندمدت عمومی.
۴. نگهداری حساب و گزارشگری داراییهای سرمایه‌ای.
۵. استفاده از حسابداری حسابهای مستقل.
۶. گزارشگری مالی بر مبنای سطوح مسئولیت پاسخگویی.
۷. ارایه گزارشهای مالی جامع میان دوره‌ای و سالانه.

در این پژوهش از ابزار پرسشنامه استفاده گردیده است. این پرسشنامه حاوی سؤالاتی بود که بر اساس عوامل کلیدی فوق تنظیم و برای دو مرحله تحقیق به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفت.

**مرحله اول:** در این مرحله از تحقیق و به منظور آزمون فرضیات اول تا سوم، نظر مقامات اجرایی دولت به عنوان پاسخگویان از یک سو و نمایندگان مجلس شورای اسلامی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور، به نمایندگانی پاسخ‌خواهان از دیگر سو، در خصوص نقش و اهمیت عوامل کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد انتظار در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی جمع‌آوری شد. در اجرای این مرحله، برای کسب نظر آزمودنی‌ها از روش دلفی که یک مدل علمی معتبر و شناخته

---

۱- باباجانی، جعفر، "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران"، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران ۱۳۷۸

شده برای نظرخواهی عمومی است، استفاده گردید. در این مدل تعدادی افراد متخصص و واجد شرایط از بین جامعه پاسخگویان و پاسخ‌خواهان به عنوان نمونه انتخاب تا با عنوان "اعضای گروه دلفی" در فرآیند نظرخواهی شرکت کنند. اطلاعات مربوط به نظرخواهی از طریق سه نوع پرسش‌نامه حاوی ۲۸ سؤال مشترک که بین دو گروه پاسخگویان و پاسخ‌خواهان توزیع شده بود، جمع‌آوری گردید.

کل اعضای شرکت‌کننده در تحقیق دلفی ۱۸۰ نفر بودند که از این تعداد ۱۵۰ نفر متشکل از دو گروه ۷۵ نفری به صورت فعال در این تحقیق شرکت و نسبت به تکمیل پرسش‌نامه اقدام نمودند. گروه اول اعضای دلفی از مقامات پاسخگو نظیر معاونین وزراء، معاونین مالی و اداری دستگاههای اجرایی، ذی‌حسابان و مدیران کل امور مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مدیران کل دستگاههای اجرایی استانی به عنوان پاسخگویان و گروه دوم از نمایندگان مجلس شورای اسلامی و حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور به نمایندگی از پاسخ‌خواهان تشکیل شده بود.

اطلاعات جمع‌آوری شده در مورد سؤالات مربوط به عوامل کلیدی هفت‌گانه، با هدف دستیابی به توافق و اجماع عمومی اعضای گروه دلفی و به منظور آزمون فرضیات اول تا سوم مورد استفاده قرار گرفت. پرسش‌نامه‌های توزیعی به نحوی تنظیم شده بود که ابتدا اعضای گروه دلفی در مورد هر یک از سؤالات مربوط به عوامل کلیدی گزینه موافق یا مخالف را انتخاب و سپس با اختصاص امتیازی در محدوده ۰ تا ۹ در پیوستاری که در زیر گزینه‌های مخالف و موافق درج گردیده بود، میزان شدت موافقت یا مخالفت خود را با مفاد هر یک از سؤالات مرتبط با عوامل هفت‌گانه اعلام می‌نمودند.

مرحله دوم: در این مرحله از تحقیق و به منظور آزمون فرضیه چهارم، جایگاه هر یک از عوامل کلیدی هفت‌گانه نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد انتظار که مبنای نظرخواهی قرار گرفته بود، در مقایسه با قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت، از منظر کمک به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، مورد ارزیابی قرار گرفت.

به منظور ارزیابی یک قضاوت منصفانه در خصوص قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت برای کمک به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، از نظرات ۳۰ نفر از حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور که به صورت مستقیم با نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ارتباط می‌باشند، استفاده گردید. به همین منظور برای جمع‌آوری اطلاعات لازم از پیوستار خاصی که در پرسش‌نامه مخصوص حساب‌رسان دیوان محاسبات پیش‌بینی شده بود، استفاده شد. بدین ترتیب که این گروه ۳۰ نفری از یک سو به سؤالات مربوط به قابلیت‌های عوامل کلیدی در خصوص ارزیابی مسئولیت پاسخگویی جواب می‌دادند و اهمیت آنها را با اختصاص امتیاز صفر تا ۹ اندازه‌گیری و در پیوستار شماره یک منعکس می‌کردند و از سوی دیگر و بلافاصله با استفاده از پیوستار دوم، نسبت به وضعیت موجود این عوامل در نظام حسابداری مورد عمل دولت اظهار نظر نموده و امتیاز مناسب اختصاص می‌دادند. با استفاده از اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پیوستار اول و دوم پرسش‌نامه ۳۰ نفری و به کارگیری آزمون آماری مناسب، وضعیت موجود هر یک از عوامل در نظام حسابداری و گزارشگری مالی عمل دولت، با وضعیت مطلوب و مورد انتظار مقایسه و فرضیه چهارم نیز مورد آزمون قرار گرفت. نحوه توزیع سؤالات برحسب هر یک از عوامل کلیدی به شرح زیر می‌باشد.

### جدول ۱- توزیع عوامل و سؤالات پرسش‌نامه

ردیف	عوامل کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی (مورد انتظار)	تعداد سؤال	شماره سؤالات
الف	استفاده از سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دو طرفه	۴	۱-۴
ب	استفاده از مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده	۵	۵-۹
ج	نگهداری حساب و گزارشگری بدهی‌های بلند مدت عمومی	۳	۱۰-۱۲
د	نگهداری حساب و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای	۴	۱۳-۱۶
ه	استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل	۳	۱۷-۱۹
و	گزارشگری مالی بر مبنای سطح مسئولیت پاسخگویی	۳	۲۰-۲۲
ز	ارایه گزارشهای مالی جامع میان‌دوره‌ای و سالانه	۶	۲۳-۲۸
	جمع سؤالات	۲۸	

## یافته‌های تحقیق

یافته‌های هر یک از مراحل تحقیق که در ارتباط با اهداف هر مرحله بدست آمده است، به شرح زیر تشریح می‌گردد.

## یافته‌های تحقیق دلفی (مرحله اول)

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده از دو گروه پاسخ‌دهنده که از آزمونه‌های آماری غیر پارامتریک اجرا شده در این مرحله استخراج گردید، نشان‌دهنده این واقعیت بود که اعضای گروه دلفی در مورد نقش موثر نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی حاوی عوامل کلیدی هفت‌گانه، به عنوان یک ابزار در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق نظر داشته و تفاوت معنی داری در این خصوص بین دیدگاه آنان وجود ندارد. آزمون‌های آماری غیرپارامتریک انجام شده و نتایج حاصل از اجرای آنها به ترتیب و به شرح زیر ارائه می‌گردد.

۱- آزمون دو جمله‌ای: به منظور تعیین مواضع کلی موافق یا مخالف اعضای گروه دلفی (هر دو گروه پاسخ‌دهنده) در خصوص ۲۸ سؤال مطروحه مرتبط با عوامل کلیدی، از آزمون غیرپارامتریک دو جمله‌ای استفاده گردید. نتیجه این آزمون گویای این واقعیت بود که اعضای دلفی موافقت کلی خود را با ۲۸ سؤال مطروحه اعلام و نقش موثر عوامل کلیدی هفت‌گانه نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی را در کمک به ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی با ۹۹ درصد اطمینان مورد تأکید کلی قرار دادند. با توجه به اینکه در پرسشنامه توزیعی پیوستار درجه‌بندی شده‌ای با ۹ امتیاز و با هدف اندازه‌گیری شدت موافقت یا مخالفت آزمودنی‌ها پیش‌بینی شده بود، لذا به منظور آگاهی از میزان اطمینان به پاسخ داده شده، آزمون دو جمله‌ای برای بار دوم انجام گردید. در این آزمون پرسشنامه‌های حاوی جواب موافق بر حسب امتیاز اختصاص داده شده به دو دسته تقسیم و پاسخ موافق با امتیاز بالای ۴/۵ (نصف جمع امتیاز پیوستار) به عنوان موافق و پاسخ موافق با امتیاز کمتر از ۴/۵ به عنوان مخالف تلقی و نسبت به اجرای آزمون اقدام گردید. نتایج حاصل از این آزمون نیز نشان داد که آزمودنی‌ها با ۹۵ درصد اطمینان و با

شدت بالایی راجع به نقش موثر و با اهمیت عوامل کلیدی هفت‌گانه نظام حسابداری در کمک به ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، نظر موافق دارند.

۲- **آزمون تحلیل واریانس:** به منظور تعیین اینکه آیا افراد دو گروه پاسخ‌دهنده با سطح تحصیلات، میزان تجربه و سمت متفاوت، نظر یکسانی در مورد تأثیر عوامل کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دارند یا خیر، از آزمون تحلیل واریانس استفاده گردید. نتایج این آزمون نشان داد که در کلیه موارد، اعضای دلفی نسبت به عوامل کلیدی نظر یکسانی داشته و اختلاف معنی‌داری بین نظر افراد درون هر گروه که از نظر سطح تحصیلات، میزان تجربه و سمت متفاوت می‌باشند وجود ندارد و توافق عمومی و کلی در خصوص عوامل کلیدی مورد نظرخواهی حاصل است.

۳- **آزمون کولموگورف-اسمیرنوف یک گروهی:** همانطور که قبلاً اشاره شد، اعضای گروه دلفی متشکل از دو گروه ۷۵ نفری بودند. گروه اول از معاونین وزراء، معاونین مالی و اداری دستگاه‌های اجرایی، ذیحسابان و مدیران کل امور مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مدیران کل دستگاه‌های اجرایی استانی به عنوان پاسخگویان و گروه دوم از نمایندگان مجلس شورای اسلامی و حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور به نمایندگی پاسخ‌خواهان تشکیل شده بود. برای حصول اطمینان از توافق و اجماع عمومی در داخل هر یک از این دو گروه نسبت به هر یک از سئوالات مطروحه مرتبط با عوامل کلیدی، از آزمون کولموگورف-اسمیرنوف یک گروهی با سطح احتمال ۵ درصد استفاده گردید. نتایج این آزمون نشان داد که افراد تشکیل‌دهنده در هر یک از گروه‌های دوگانه دلفی، در مورد کلیه سئوالات مربوط به عوامل کلیدی، توافق عمومی داشته و اجماع نظر موافق هر یک از دو گروه ۷۵ نفری اعضای دلفی، به صورت جداگانه حاصل شد. بدین ترتیب با ۹۹ درصد اطمینان می‌توان نتیجه‌گیری نمود که آزمودنی‌های موضوع تحقیق شامل پاسخگویان از یک سو و پاسخ‌خواهان از دیگر سو، در مورد نقش موثر نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که دارای ۷ عامل کلیدی می‌باشد، به عنوان ابزار ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق نظر دارند. به بیان دیگر، اعضای هر یک از

گروه‌های پاسخ‌دهنده اعتقاد دارند که یک نظام حسابداری با این ویژگی‌های هفت‌گانه، آنها را به ترتیب در انجام وظیفه پاسخگویی به صاحبان حق و ارزیابی این وظیفه از سوی صاحبان حق یاری داده و در این مورد اتفاق نظر دارند.

۴-آزمون کولمو گورف-اسمیرنوف دو گروهی: اگر چه دستیابی به اتفاق نظر درون گروهی در مورد عوامل کلیدی، بین اعضای هر یک از گروه‌های شرکت‌کننده در تحقیق دلفی ضروری بوده و از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است، لیکن در تحقیق دلفی اجماع نظر موافق صاحب نظران هنگامی حاصل خواهد شد که نظر موافق دو گروه شرکت‌کننده در تحقیق دلفی از نظر شدت توافق نیز تفاوت معنی‌داری در سطح احتمال ۵ درصد با یکدیگر نداشته باشند. برای حصول اطمینان از عدم وجود اختلاف معنی‌دار بین دیدگاه دو گروه پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان در خصوص نقش نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزار ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، از آزمون کولمو گورف-اسمیرنوف دو گروهی و در سطح احتمال ۵ درصد، استفاده گردید. نتایج این آزمون نیز نشان داد که بین دیدگاه دو گروه نسبت به نقش عوامل کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، به عنوان ابزار ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در سطح احتمال ۵ درصد، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. به عبارت دیگر، اجماع نظر موافق دو گروه، در مورد نقش نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان یک ابزار مهم و یاری‌دهنده در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت، از طریق نتایج این آزمون حاصل گردید. نتایج آزمون کولمو گورف-اسمیرنوف یک گروهی و دو گروهی در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

**جدول ۲- نتایج آزمون کولمو گورف- اسمیر نوف یک گروهی و دو گروهی در مورد اجماع نظر موافق دو گروه و عدم وجود اختلاف معنی‌دار بین نظر آنها**

ردیف	عوامل کلیدی	اظهار نظر گروهی		اختلاف معنی‌دار بین گروهی
		گروه اول	گروه دوم	
۱	استفاده از سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دوطرفه	موافق	موافق	وجود ندارد
۲	استفاده از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده	موافق	موافق	وجود ندارد
۳	نگهداری حساب و گزارشگری بدهیهای بلند مدت عمومی	موافق	موافق	وجود ندارد
۴	نگهداری حساب و گزارشگری داراییهای سرمایه‌ای	موافق	موافق	وجود ندارد
۵	استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل	موافق	موافق	وجود ندارد
۶	گزارشگری مالی بر مبنای سطح مسئولیت پاسخگویی	موافق	موافق	وجود ندارد
۷	ارایه گزارشهای مالی جامع میان دوره‌ای و سالانه	موافق	موافق	وجود ندارد

جدول شماره ۲ چکیده آزمون‌های آماری دو جمله‌ای اسمیر نوف- کولمو گورف یک گروهی و دو گروهی انجام شده در مورد سؤالات مربوط به هر یک از عوامل کلیدی هفتگانه نظام حسابداری مورد انتظار است. برای نمونه نتایج آزمون‌های مذکور در خصوص سؤالات مربوط به عامل کلیدی الف در جدول شماره ۳ و ۴ منعکس شده است.

**جدول ۳- نتایج آزمون دو جمله‌ای سؤالات مربوط به عامل (الف) سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دوطرفه**

شماره سوال	معاونین وزراء، معاونین مالی و اداری، مدیران کل...									نمایندگان مجلس شورای اسلامی، حسابرسان بیوان محاسبات کشور								
	وضعیت			نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	سطح معنی‌داری Z	رد یا تأیید	وضعیت			نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	سطح معنی‌داری Z	رد یا تأیید				
	موافق	مخالف	جمع					موافق	مخالف	جمع								
۱	۷۵	-	۷۵	۵۰٪	۱/۰۰۰	۰/۰۰۱	تأیید	۷۵	-	۷۵	۵۰٪	۱/۰۰۰	۰/۰۰۱	تأیید				
۲	۷۳	۱	۷۳	۵۰٪	۰/۹۸۷	۰/۰۰۱	تأیید	۷۳	۱	۷۳	۵۰٪	۰/۹۸۷	۰/۰۰۱	تأیید				
۳	۷۵	-	۷۵	۵۰٪	۰/۹۷۳	۰/۰۰۱	تأیید	۷۵	۲	۷۳	۵۰٪	۰/۹۷۳	۰/۰۰۱	تأیید				
۴	۷۵	-	۷۵	۵۰٪	۱/۰۰۰	۰/۰۰۱	تأیید	۷۵	-	۷۵	۵۰٪	۱/۰۰۰	۰/۰۰۱	تأیید				

با توجه به احتمال به دست آمده در آزمون برای هر ۴ سؤال عامل (الف) که بسیار کمتر از ۰۵٪ می‌باشد، لذا اختلاف موافقین و مخالفین با عامل مذکور در سطح ۹۹ درصد اطمینان، معنی‌دار است. با این ترتیب هر دو گروه پاسخ‌دهنده اعتقاد دارند که استفاده از سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب و با استفاده از روش حسابداری دو

طرفه در نظام حسابدای و گزارشگری مالی دولتی، به ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت کمک می‌کند.

#### جدول ۴- داده‌های آماری پیوستار سؤالات مربوط به عامل (الف) در دور اول پرسشنامه

شماره سوال	میانگین پاسخ		وضعیت اظهار نظر گروهی (K-S) یک گروهی در سطح (۰/۰۵)		مخالف بین گروهی (K-S) (دو گروهی)	مخالفت درون گروهی (واریانس)	
	گروه اول	گروه دوم	گروه اول	گروه دوم		گروه اول	گروه دوم
	۱	۷/۵۲	۷/۹۲	موافق	موافق	۰/۲۹۲	۱/۸۷
۲	۷/۴۹	۷/۶۸	موافق	موافق	۰/۹۰۰	۳/۰۱	۳/۲۵
۳	۷/۴۹	۷/۹۱	موافق	موافق	۰/۰۷۳	۲/۲۳	۳/۲۷
۴	۸/۰۱	۸/۲۳	موافق	موافق	۰/۶۵۳	۱/۵۵	۱/۲۱

یافته‌های تحقیق در مرحله دوم: در این مرحله، ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت، با ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی از منظر کمک به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، مقایسه گردیده است.

همانطور که قبلاً بیان شد، نتایج حاصل از آزمون‌های دو جمله‌ای، کولمو گورف-اسمیر نوف یک گروهی و دو گروهی انجام شده در مرحله اول تحقیق نشان داد که افراد شرکت کننده در گروه اول و دوم تحقیق دلفی، نه تنها در قالب هر یک از گروه‌ها با نقش موثر نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق نظر دارند، بلکه بین شدت میزان موافقت دو گروه نیز تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

از آنجا که گروه دوم شرکت کننده در تحقیق دلفی شامل حسابرسان دیوان محاسبات نیز می‌گردید که دارای آشنایی کافی با نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت می‌باشند، لذا از نظر آنان در مورد مقایسه قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت و قابلیت‌های مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی برای کمک به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، استفاده گردید. روش جمع‌آوری اطلاعات از این افراد



بدین صورت بود که در پرسشنامه توزیعی بین آنان که حاوی ۲۸ سؤال در خصوص هفت عامل کلیدی بود، به جای ارائه یک نوع پیوستار جهت تخصیص امتیاز به هر سؤال، از دو نوع پیوستار به شرح زیر استفاده گردید.

۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	وضع مطلوب
---	---	---	---	---	---	---	---	---	--------------

۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	وضع موجود
---	---	---	---	---	---	---	---	---	--------------

این دسته از آزمودنی‌ها، ابتدا نظر خود را در مورد سؤالات مربوط به نقش عوامل کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مورد انتظار در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی با تخصیص امتیاز مناسب در پیوستار اول اعلام و سپس نظر خود در خصوص جایگاه موضوع هر سوال را در نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت، در پیوستار دوم و با تخصیص امتیاز اعلام می‌نمودند. به بیان دیگر، قابلیت‌های دو نظام حسابداری مورد انتظار و مورد عمل، از منظر کمک به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی که وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشور به عنوان بازوری تخصصی قوه مقننه محسوب می‌شود مورد مقایسه قرار گرفت.

به منظور آزمون فرضیه چهارم دایر بر وجود تفاوت معنی‌دار بین قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مورد انتظار و قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، از امتیازاتی که حسابرسان دیوان محاسبات کشور، به دو پیوستار حاوی وضع مطلوب و وضع موجود، در خصوص هر یک سؤالات مربوط به عوامل کلیدی هفت‌گانه داده بودند، استفاده گردید. برای حصول اطمینان از وجود یا عدم وجود اختلاف معنی‌دار بین وضع موجود و وضع مطلوب عوامل کلیدی، آزمون T برای گروه‌های همبسته در مورد هر یک از سؤالات مطروحه درباره هفت عامل کلیدی مورد توافق، اجرا شد. نتایج آزمون نشان داد که مقدار T محاسبه شده در کلیه موارد، بسیار بالاتر از مقدار t تئوریک (که در سطح احتمال ۰/۰۱ و درجه آزادی ۲۹ برابر ۲/۴۶ است) می‌باشد. با

این ترتیب و با احتمال ۹۹ درصد اطمینان، می‌توان نتیجه‌گیری نمود که بین ظرفیت و قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت و ظرفیت و قابلیت‌های مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد. نتایج آزمون t برای گروه‌های همبسته در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

**جدول ۵- مقایسه قابلیت‌های سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل با سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مورد انتظار از منظر ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت**

عوامل	شماره سؤال	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	حجم نمونه	مقدار t
عامل الف: سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دوطرفه	۱	مطلوب موجود	۷/۳۷ ۱/۶	۱/۳۰ ۱/۸۷	۳۰	۱۳/۹۰
	۲	مطلوب موجود	۶/۷۷ ۲/۳۲	۲/۸۰ ۲/۱۱	۳۰	۹/۲۷
	۳	مطلوب موجود	۷/۰۷ ۲/۱۳	۲/۲۲ ۱/۷۴	۳۰	۱۰/۵۰
	۴	مطلوب موجود	۷/۸۷ ۲	۱/۳۸ ۲/۱۲	۳۰	۱۲/۳۸
	۵	مطلوب موجود	۷/۰۰ ۲/۳۹	۱/۹۳ ۱/۵۰	۳۰	۱۰/۵۳
عامل ب: استفاده از مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده	۶	مطلوب موجود	۶/۷۳ ۲/۱۳	۲/۰۲ ۲/۰۶	۳۰	۱۰/۹۰
	۷	مطلوب موجود	۸/۲۰ ۲/۰۷	۱/۰۰ ۲/۳۶	۳۰	۱۱/۴۳
	۸	مطلوب موجود	۶/۸۷ ۲/۳۷	۲/۰۲ ۲/۱۴	۳۰	۷/۸۹
	۹	مطلوب موجود	۸/۰۲ ۲/۴	۱/۰۲ ۱/۵۵	۳۰	۱۳/۸۸
عوامل	شماره سؤال	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	حجم نمونه	مقدار t
عامل د: نگهداری حساب و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای	۱۳	مطلوب موجود	۷/۷۷ ۲/۲۳	۱/۲۲ ۲/۰۱	۳۰	۱۳/۴۴
	۱۴	مطلوب موجود	۷/۳۷ ۲/۸۰	۱/۳۵ ۱/۵۵	۳۰	۱۵/۰۷
	۱۵	مطلوب موجود	۷/۹۷ ۱/۸۹	۱/۳۰ ۱/۶۵	۳۰	۱۵/۲۹
	۱۶	مطلوب موجود	۷/۳۷ ۱/۸۰	۲/۰۸ ۱/۷۷	۳۰	۱۳/۸۱

عوامل	شماره سؤال	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	حجم نمونه	مقدار f
عامل ه: استفاده از سیستم حسابداری حسابهای مستقل	۱۷	مطلوب موجود	۸/۲۰ ۲/۶۷	۰/۸۵ ۲/۲۹	۳۰	۹/۹۸
	۱۸	مطلوب موجود	۸/۳۳ ۲/۳۷	۱/۰۹ ۲/۳۳	۳۰	۹/۸۷
	۱۹	مطلوب موجود	۷/۶۷ ۱/۷۵	۲/۰۲ ۱/۷۱	۳۰	۱۱/۶۴
عامل و: گزارشگری مالی بر مبنای سطوح مسئولیت پاسخگویی	۲۰	مطلوب موجود	۶/۶۰ ۳/۴۷	۲/۶۷ ۱/۷۴	۳۰	۶/۸۲
	۲۱	مطلوب موجود	۷/۹۲ ۲/۲۴	۱/۳۴ ۱/۷۰	۳۰	۱۳/۴۲
	۲۲	مطلوب موجود	۷/۷۲ ۲/۶۲	۱/۴۱ ۲/۲۶	۳۰	۱۰/۲۶
عامل ز: رایبه گزارشهای جامع میان دوره‌ای و سالانه	۲۳	مطلوب موجود	۷/۱۷ ۲/۸۳	۱/۹۲ ۲/۰۹	۳۰	۹/۳۵
	۲۴	مطلوب موجود	۷/۶۰ ۱/۴۱	۱/۶۵ ۱/۵۲	۳۰	۱۷/۰۱
	۲۵	مطلوب موجود	۸/۱۳ ۱/۴۷	۱/۱۳ ۱/۵۰	۳۰	۱۸/۸۶
	۲۶	مطلوب موجود	۷/۹۲ ۱/۰۷	۱/۳۵ ۱/۴۶	۳۰	۱۶/۶۷
	۲۷	مطلوب موجود	۶/۷۳ ۰/۵۵	۲/۳۸ ۰/۹۵	۳۰	۱۰/۶۴
	۲۸	مطلوب موجود	۶/۵۵ ۰/۱۷	۳/۵۸ ۰/۵۴	۳۰	۹/۶۲

### نتیجه‌گیری

نتیجه کلی این تحقیق نشان‌دهنده این واقعیت است که پاسخگویان و پاسخ‌خواهان هر دو بر نقش موثر و سازنده یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کارآمد و حاوی عوامل هفت‌گانه کلیدی اثربخش و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی و پاسخ‌خواهی واقف بوده و نسبت به تأثیر این نقش اتفاق نظر دارند. در عین حال حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور که از سوی نمایندگان قانونی شهروندان، مسئولیت بررسی گزارشهای مالی دولت و واحدهای تابعه را بعهده داشته و مسئولیت پاسخگویی دولت و دستگاههای اجرایی را در خصوص درآمدها، هزینه‌ها، داراییها، بدهیها و اجرای بودجه مصوب مورد ارزیابی قرار می‌دهند، اعتقاد دارند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت، اطلاعات کافی و مورد انتظار آنها را برای تحقق این مسئولیت فراهم نمی‌نماید.

با این ترتیب نتایج این تحقیق نشان‌دهنده این واقعیت نیز هست که نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت، دارای نارساییهای عدیده‌ای است که مانع از تبدیل شدن این نظام به یک ابزار توانمند و کارآمد برای ایفای نقش موثر در فرآیند مسئولیت پاسخگویی می‌شود.

### پیشنهادات:

براساس مطالعات انجام شده و نتایج حاصل از اجرای این تحقیق مشخص گردید که پاسخگویان و پاسخ‌خواهان در مورد این مساله توافق دارند که اگر نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از عوامل کلیدی هفت‌گانه برخوردار گردد، به یک نظام پاسخگو تبدیل می‌شود. نتایج تحقیق قبلی و این تحقیق گویای این واقعیت است که نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران دارای نارساییهای در خور ملاحظه‌ای است که مانع از تبدیل این نظام به یک ابزار توانمند برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. از این رو برای برون رفت از وضعیت موجود و ایجاد تحولات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

۱- بررسی‌ها نشان داده است که کشورهایی که در زمینه حسابداری دولتی به پیشرفت‌های قابل توجهی دست یافته‌اند، دارای قوانین الزام‌آوری در این زمینه بوده‌اند. بنابراین تحول در این بخش نیازمند تکلیف قانونی است (باباجانی، ۱۳۸۴). بدین ترتیب باید یک قانون الزام‌آور تصویب شود و به دولت تکلیف کند که ظرف یک مهلت منطقی، زیرساخت‌های لازم را برای تحول در حسابداری دولتی مهیا کند. از آنجایی که نمایندگان مجلس در خصوص نقش نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزار ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق نظر دارند، لذا پیشنهاد می‌شود که برای ایجاد تحولات اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی، قوانین و مقررات الزام‌آوری به تصویب رسانده و با تعیین زمان مناسب و منطقی سازمان‌های متولی و ذیربط در این زمینه را مکلف نمایند تا بسترهای مناسب را برای تحولات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ایجاد نمایند.

۲- به نظر مجریان این تحقیق، تعیین مرجعی برای تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی اجتناب‌ناپذیر است. در حال حاضر و در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور عهده‌دار تهیه و تنظیم و ابلاغ دستورالعمل‌های حسابداری برای نگهداری حساب وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌هایی دولتی می‌باشند. سازمانهای مذکور اگر چه، در این زمینه تلاشهایی کرده‌اند لیکن بدلیل عدم تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، سیستم مورد عمل دولت از قابلیت‌های لازم برای ایفای نقش موثر و سازنده در فرآیند پاسخگویی برخوردار نمی‌باشد. از طرف دیگر هر چند بموجب اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی تدوین اصول و استانداردهای حسابداری در سطح کشور بر عهده سازمان مذکور می‌باشد ولی تاکنون هیچ‌گونه اقدام عملی جهت تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی توسط سازمان مذکور نیز انجام نشده است. لذا پیشنهاد می‌شود با استفاده از ابزارهای قانونی، مرجع ذیصلاحی برای تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی تعیین تا با انجام مطالعات علمی و تحقیقات کافی، انجام این امر میسر گردد.

۳- در صورت تعیین مرجع تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی، پیشنهاد می‌شود نتایج تحقیق مربوط به تعیین عوامل کلیدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که توافق و اجماع جامعه علمی و تخصصی کشور را پشتوانه خود دارد و همچنین نتایج این تحقیق که توافق پاسخگویان و پاسخ‌خواهان را در بردارد، در تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی، مدنظر قرار گیرد تا در عمل بتواند نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را به یک ابزار توانمند برای کمک به ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی تبدیل نماید.

۴- به سازمانهای متولی حسابداری و امور مالی دولتی بویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی که مسئولیت پاسخگویی مالی را از سوی قوه مجریه بر عهده دارد پیشنهاد می‌شود، ضمن تعامل با دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی در خصوص

انجام تحقیقات بنیادی و گسترده در زمینه حسابداری دولتی، انگیزه‌های مادی و معنوی برای سوق دادن مؤسسات مذکور به سمت این گونه تحقیقات را ایجاد نمایند.

### پیشنهاد برای تحقیقات آتی

به دانشجویان مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری پیشنهاد می‌شود موضوع پایان‌نامه‌های خود را در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی دولتی انتخاب نمایند. مواردی که به نظر محقق برای اجرای پایان‌نامه‌های مقاطع تحصیلی مذکور مناسب به نظر می‌رسد عبارتند از:

۱- با عنایت به تحقیق انجام شده، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی دارای ۷ عامل کلیدی می‌باشد که پیشتر به آنها اشاره گردید، تحقیق پیرامون ایجاد ساز و کارها و طراحی سیستم‌های مناسب برای پیاده‌سازی هر یک از عوامل کلیدی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مفید به نظر می‌رسد و می‌تواند موضوع پایان‌نامه‌ها و تحقیقات تکمیلی آتی باشد.

۲- با توجه به اینکه عوامل کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی از طریق یک تحقیق جداگانه شناسائی و معرفی شده است و از منظر پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان نیز قابلیت‌های آن جهت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مورد اجماع می‌باشد، لذا علت عدم طراحی و اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر این عوامل کلیدی، می‌تواند موضوع یک تحقیق جداگانه باشد.

### محدودیت‌های تحقیق

در اجرای این تحقیق مشکلات و محدودیت‌هایی به شرح زیر وجود داشته است.

۱- در خصوص مبانی نظری تحقیق کمبود منابع فارسی و مشکل دسترسی به منابع خارجی و همچنین تحقیقات انجام شده در کشورهای دیگر از محدودیت‌ها و مشکلات تحقیق بوه است. البته با عنایت به تحقیق جامعی که قبلاً انجام و به آن اشاره گردید، این محدودیت تا میزان زیادی کاسته شد.

۲- اجرای تحقیق دلفی نیز موانع و محدودیت‌های خاص خود را داشته است. یافتن افراد متخصص و واجد شرایط به تعداد کافی که علاقمند باشند محقق را تا پایان تحقیق همراهی کنند، از محدودیتهای تحقیق محسوب و انتخاب این افراد در کشور ما که عمدتاً بر مبنای قضاوت محقق و سایر افراد صاحب‌نظر صورت گرفته، مستلزم صرف وقت زیادی بوده است.

۳- محدودیت دسترسی به مقامات اجرایی و نمایندگان مجلس و عدم همکاری تعدادی از آنان، عمده‌ترین محدودیت تحقیق بوده است که این محدودیت با عنایت ویژه تعدادی از همکاران و پیگیری‌های مستمر محقق تا میزان زیادی کاسته شد.

## منابع و مأخذ

## منابع فارسی

- ۱- امیراصلانی، حامی، به سوی دستیابی به یک چارچوب نوین، فصلنامه حسابر، سال دوم، شماره ۷، سازمان حسابرسی، تهران ۱۳۷۹
- ۲- اعرابی، سیدمحمد، مطالعه نظام پاسخگویی دولت در ایران: نگرشی تطبیقی، فصلنامه دانش مدیریت، شماره ۵۵، زمستان ۱۳۸۰.
- ۳- باباجانی، جعفر، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران ۱۳۷۸.
- ۴- باباجانی، جعفر، مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، دانشگاه اصفهان، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد، سال پانزدهم، شماره ۴، زمستان ۱۳۸۲
- ۵- باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، تهران ۱۳۸۲.
- ۶- باباجانی، جعفر، تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱، دانشگاه تهران ۱۳۸۲.
- ۷- باباجانی، جعفر، گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، ویژه‌نامه حسابدار، انجمن حسابداران خبره ایران، دی‌ماه ۱۳۸۴
- ۸- دلاور، علی، مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، انتشارات رشد، تهران ۱۳۷۸.
- ۹- صفار، محمدجواد و رحیمیان، نظام‌الدین، اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۴۱، دیماه ۱۳۷۹.
- ۱۰- فقیهی، ابوالحسن، نظام‌های پاسخگویی در بخش دولتی: دیدگاهی تطبیقی، فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره ۲۹ و ۳۰، تهران ۱۳۸۰.



۱۱- فروغی، داریوش، ارزیابی قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران ۱۳۸۲.

۱۲- کثیری، حسین، حسابداری بر مبنای پاسخگویی در بخش عمومی، سازمان حسابرسی، فصلنامه حسابرس، شماره ۲، تیرماه ۱۳۷۸.

۱۳- مؤمنی، حامد، نگاهی به نقش و جایگاه دیوان محاسبات در نظام پاسخگویی مالی کشور، دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۱۵، بهار ۱۳۷۴

### منابع لاتین

- 1-Aucoin, p & Heintzman, R (2000), "The dialectics of accountability for performance in public management reform" International Review of administratives Sciences, V. 66.
- 2-Barbara S.Romzek (2000), "Dynamics of public sector accountability in an era of reform", International Review of administrative Sciences, V. 66.
- 3-Glynn,J .J & Murphy, M.P "Public management: Failing accountabilities and failing performance review", International Public Sector management, Vol.9, No. 5/6, 1996.
- 4-Gray, A. & Jenkins, B., "Codes of Accountability in the New public Sector", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 6, No.3, 1993.
- 5-(GASB), Codification of Governmental accounting and financial Reporting Standards, 1993.
- 6-(GASB), Basic financial Statements and management Discussion and analysis – for State and Local Governments, June 1999.
- 7-Munro, R & Mouritsen, J (1996), Accountability, Power, Ethos & The Technologies of managing, First Edition, International Thomson Business Press.

8-Maystor, D., "Principals, Agent and the Economics of accountability in the new public sector", Accounting, Auditing & Accountability journal, Vol. 6, No.3, 1993.

9-Macmillan, G., "Improving Government Financial Reporting: The window to Good Governance" available at: [http://www.adboorg/Documents/Periodicals/GB/Government Brief 09.pdf](http://www.adboorg/Documents/Periodicals/GB/Government%20Brief%2009.pdf).

10-Premchand, A., "Fiscal Transparency and accountability, paper prepared for the workshop on financial management and accountability, Rome, 2001.

11-Roberts, J., "The Possibilities of Accountability", Accounting, organization and Society, Vol. 16, No. 4, 1991.

12-Sinclair, A., "The Chameleon of accountability: Forms and Discourses", Accounting, organization and Society, Vol. 20, No 2/3, 1995.

13-Yuji Ijiri, on the accountability – Based Conceptual Framework of accounting, journal of accounting and public, 1983.