

بررسی تاثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی

قدرت الله طالب نیا^۱

بتول زارعی^۲

تاریخ پذیرش: ۹۰/۵/۹

تاریخ دریافت: ۹۰/۲/۱۷

چکیده

تحول در هر نظامی مستلزم شناخت عوامل محیطی موثر بر آن می باشد. نظام حسابداری دولتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. به همین دلیل تحقیق حاضر با بررسی این نظام و تکیه بر ادبیات پیشین لزوم اصلاحات در حسابداری دولتی ایران به سمت پذیرش حسابداری تعهدی را بررسی و نهایتاً از طریق روش تحقیق علمی یک مدل اقتضائی، که شکل ساده شده ای از مدل اقتضائی بین المللی پروفیسور لودر (FMR) می باشد، برای توضیح نحوه تاثیر عوامل محیطی بر این فرایند نوآوری و اصلاحات ارائه نموده است. یافته های این تحقیق پیمایشی نشان دهنده این واقعیت است، که حسابداری دولتی ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر بدنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه می باشد. همچنین این مدل در پیش بینی روند آتی اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفته است، که تاییدی بر قدرت پیش بینی کنندگی مدل لودر است.

واژه های کلیدی: حسابداری دولتی، عوامل محیطی، مدل اقتضائی.

۱- استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاداسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران و مسئول مکاتبات gh_tlebnia@yahoo.com

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاداسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران nhb.zarei@yahoo.com

ادبیات نشان می‌دهد زمانی که محیط تغییر می‌کند، نیاز و تقاضا برای تغییر در اطلاعات مالی ارائه شده توسط سیستم حسابداری دولتی، منجر به توسعه این نظام می‌شود. بلکوئی (۱۹۸۵) بیان می‌کند که حسابداری در خلا توسعه نمی‌یابد، بلکه منعکس‌کننده محیط ویژه‌ای است که در حال توسعه می‌باشد (توکلی ۱۳۸۴). به همین علت تعداد زیادی از تحقیقات بین‌المللی به پژوهش در رابطه با حسابداری دولتی و محیط پیرامون آن اختصاص یافته است. در ایران نیز، با توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، به خصوص تغییر در نظام بودجه ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی، نیاز به اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری و ایفای مسئولیت پاسخگویی از طرف مدیران دولتی افزایش یافته است. لذا به نظر می‌رسد، نظام حسابداری دولتی در ایران مانند اکثر کشورهای جهان در شرف اصلاحات ساختاری قرار دارد، اما چگونگی اصلاحات و نحوه تعامل عوامل موثر بر این فرایند چالشی جدی است، و لزوم توسعه یک چارچوب نظری که بتواند فرایند اصلاحات را توضیح دهد و فضای پیرامون آن را توصیف نماید و برای پیش‌بینی نیز مورد استفاده قرار گیرد، غیر قابل انکار است. این تحقیق سعی دارد برای اولین بار با ارائه مدل اقتضائی و از طریق نشان دادن مسیرهای احتمالی اصلاحات و پیش‌بینی عوامل محیطی موثر بر این فرایند و چگونگی تعامل میان آنها، تصویری روشن از اصلاحات پیش‌روی مسئولین و سیاست‌گذاران نظام حسابداری دولتی ایران بگذارد و به سوال پژوهش یعنی: کدام متغیرها بر فرآیند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران تاثیر با اهمیتی دارند، پاسخ دهد.

در دهه ۷۰ میلادی، تلاش‌های جدی در جهت ارتقای رویه‌های گزارش‌گری مالی سازمان‌های بخش عمومی و تدوین چارچوب‌های نظری حسابداری شروع شد. البته اقدامات انجام شده در اوایل قرن بیستم، به خصوص در شهرداری‌های آمریکای شمالی را می‌توان محرک اصلی این تحولات دانست. جورج (۲۰۰۳) معتقد است، دو ویژگی عمومی چارچوب‌های نظری حسابداری دولتی عبارتند از اینکه: اولاً آنها بوضوح بیانیه‌های موازی حسابداری بازرگانی و پذیرش حسابداری تعهدی را دنبال کرده‌اند و دوم آنکه آنها توسط سازمان‌هایی که قدرتی برای اجباری نمودن آنها ندارند، تهیه شده‌اند. از نظر جونز و پندلبوری (۲۰۰۰) بهتر است هر کشوری با توجه به شرایط محیطی خودش به تحقیق در رابطه با بهترین روش‌های حسابداری و تدوین استانداردهای ملی بپردازد. در بیشتر چارچوب‌های نظری حسابداری دولتی پذیرش حسابداری تعهدی در بخش دولتی توصیه شده است، و در همین راستا بسیاری از کشورها در حال حرکت از مبنای نقدی به تعهدی می‌باشند. دیاموند (۲۰۰۲) در تایید ضرورت اصلاحات در سیستم‌های حسابداری دولتی بیان می‌کند مدل نوین مدیریت بودجه (بودجه ریزی عملیاتی) مستلزم ارتقا و به روزآوری ابزارهای اساسی مدیریت بخصوص سیستم حسابداری به منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق، مفید و به موقع است. در مقاله دیگری در باب چگونگی اصلاحات توضیح می‌دهد از آنجا که فرایند اصلاحات زمان‌بر است، بایستی یک فرایند مرحله‌ای برنامه‌ریزی شود. (دیاموند ۲۰۰۳). با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سرتاسر جهان، نحوه پذیرش آن در کشورها متفاوت بوده است. از نظر کریستیانز و ری‌نیرز (۲۰۰۹) این تفاوتها در سه

سطح مشاهده می‌شوند: ۱) محتوا ۲) مدت زمان انتقال از نقدی به تعهدی، و ۳) نحوه پذیرش حسابداری تعهدی. با محرز شدن ضرورت اصلاحات و انتقال از مبنای نقدی به حسابداری دولتی این سوال مطرح میشود که چگونه می‌توان این تغییر را مدیریت نمود؟ به نظر توکلی (۱۳۸۴) استفاده از رویکرد سیستمی مفید به نظر می‌رسد. یعنی پدیده حسابداری را نیز به منزله یک سیستم باز در نظر گرفت که با محیط خود در تعامل است. حال برای توضیح چگونگی تاثیر محیط بر این سیستم می‌توان از تئوری اقتضائی استفاده نمود، که به بیان ساده استدلال می‌کند ساختار مدیریت موثر، وابسته به شرایط است. بنابراین تفاوت در محیطی که سازمان در آن فعالیت می‌کند، می‌تواند منجر به تصمیمات متفاوت به عنوان روش بهینه گزارش‌گری مالی و سطح افشاء گردد. بلکوئی (۱۹۸۰) یکی از افرادی است که به بررسی تاثیر عوامل محیطی بر حسابداری بر مبنای رویکرد اقتضائی پرداخته است، و بیان می‌کند که جستجو برای یافتن رابطه بین شاخصهای توسعه حسابداری و شاخصهای توسعه اقتصادی، سیاسی و اجتماعی مستلزم ارائه یک تئوری اقتضائی برای حسابداری بین المللی می‌باشد (توکلی ۱۳۸۴). در حوزه حسابداری دولتی نیز پروفسور کلائوس لودر و تیم همراهش از اولین و مشهورترین دانشگاهانی بوده اند که در اواخر دهه ۸۰ به اهمیت دانستن علت تحولات حسابداری دولتی پی بردند، و مطالعه ای را انجام دادند که منجر به یک چارچوب نظری برای انجام مطالعات تطبیقی بین المللی حسابداری دولتی با عنوان مدل اقتضائی نوآوری‌های حسابداری دولتی گردید. البته انتقادهای زیادی به این مدل وارد شد، بطوریکه این انتقادهای منجر شد تا مدل‌های اصلاح شده متعددی از مدل اولیه تا مدل نهایی با عنوان مدل اقتضائی اصلاحات مدیریت مالی در سال ۲۰۰۱

توسط پروفسور لودر ارائه شود. ولی علیرغم تمام اصلاحات، مدل هنوز قادر نیست چرایی خود سیستم‌های حسابداری دولتی (محتوای سیستم) را توضیح دهد، بلکه تنها تا حدی توانسته است علت اصلاحات را توضیح دهد (لودر ۲۰۰۱). در عین حال از نظر جورج (۲۰۰۳) این مدل با وجود نواقصی که داشته است، نقش پارادایم را برای تحقیقات در این حوزه ایفا کرده است، به طوری که بسیاری از نویسندگان این مدل را برای توصیف موقعیت بافتی و یا اصلاحات بخش عمومی کشورهایی که تقریباً کشورهای سرتاسر جهان را در بر می‌گیرد، بکار برده اند (مانند ایالات متحده، سوئیس، دانمارک، نروژ، سوئد، آلمان، ایتالیا، لهستان، نیوزلند، اسپانیا، کوبا، تانزانیا، اوگاندا، چین، ژاپن، استرالیا، ویلز جنوبی، آلبانیا، اتحادیه اروپائی، سودان، مالزی، عربستان و...). چان و همکاران (۱۹۹۶) مدل اقتضائی اولیه لودر را یک مدل اقتصادی می‌دانند، که پیش فرض آن یک بازار اطلاعات است و رفتار و گرایش‌های استفاده‌کنندگان و تولیدکنندگان اطلاعات در این بازار توسط محیط پیرامون آنها شکل گرفته است. در شرایط مساعد، اگر برخی محرک‌ها مانند بحران‌های مالی دولت موجود باشد، تعامل میان عرضه و تقاضا در این بازار منجر به نوآوری‌هایی در حسابداری دولتی می‌شود. لودر (۲۰۰۱) توضیح می‌دهد که مدل اصلاح شده شامل دو ماژول متغیرهای بافتی (محرک‌ها و ساختار سازمان)، سه ماژول از متغیرهای رفتاری (گردانندگان اصلاحات، بانیان سیاسی اصلاحات و ذینفعان) و دو ماژول متغیرهای ابزاری (مفهوم اصلاحات و استراتژی اجرای اصلاحات) می‌باشد. ویژگی‌ها و اجزای ماژول‌های این مدل (شکل ۱) عبارتند از:

۱- محرکهای فرایند اصلاحات (دلایل اصلی اصلاحات) رُخدادهایی هستند که در مرحله اولیه

فرایند اصلاحات رُخ می‌دهند و نیاز به اطلاعات حسابداری بهتر را محرز نموده و یک تأثیر مستقیم بر نهاد مسئول شروع اصلاحات دارند. چهار گروه عمده این محرکها در شکل ۱ نشان داده شده است. در مورد خاص کشورهای در حال توسعه، «تلاش برای بهبود وجهه بین‌المللی» نیز بایستی به عنوان محرک وارد مدل شود.

۲- بنیان سیاسی یا شروع کنندگان اصلاحات (اعضای مجلس و دولت) سیاستمدارانی هستند که معمولاً اعضای دولت بوده و با دریافت مشاوره از گردانندگان اصلاحات و مشاوران، اصلاحات را شروع و قدرت تقویت آن را دارند و از اینرو رفتار آنها مستقیماً بر مفهوم اصلاح و استراتژی آن تأثیر دارد. در این گروه وزیر مالی از آن جهت که بازیگر اصلی در شکل دادن مفهوم اصلاحات می‌باشد، نقش کلیدی دارد.

۳- گردانندگان یا مشاوران اصلاحات (متغیرهای رفتاری) سازمان‌ها و افراد حرفه هستند که از طریق نشریات نوشتاری یا زبانی و با هدف سیاسی نمودن موضوع اصلاحات، بر تصمیم‌گیری سیاسی تأثیر می‌گذارند، و بازیگران سیاسی را وادار به اصلاحات می‌نمایند. آنها در یک شبکه غیر رسمی از مهارت‌ها (جامعه‌ایستیمیک)، نظرات خود را درباره ویژگی‌های اصلی اصلاحات به اشتراک می‌گذارند و فرایند اصلاحات را تقویت می‌کنند.

۳- مفهوم اصلاحات (متغیر ابزاری) یا نوآوری یک مفهوم زمینه‌ای است و بر استراتژی اجرا تأثیر مستقیم دارد، لذا در همان ابتدا بایستی به درستی تعریف شود. نوآوری اساساً به منظور تأمین اطلاعات مفید تر (تغییر محتوایی) رُخ می‌دهد و صرفاً شامل تغییر روش نمی‌باشد. در یک طبقه بندی مفهوم اصلاحات می‌تواند حسابداری تعهدی پاسخگو محور یا مدیریت محور باشد. رویکرد اول بیشتر در

اصلاحات سیستم‌های حسابداری گروه اروپای کنتیننتال مشاهده می‌شود و دلیل اصلی این نوع اصلاحات عمدتاً الزامات قانونی است. شاخصه‌های محیطی این گروه شامل: حرفه منفعل، قوانین مدنی و مشروح، بازار سرمایه ضعیف، عدم آشنایی حسابداران دولتی با روش‌های حسابداری تعهدی و عدم علاقه اعضای حرفه به روش‌های حسابداری دولتی می‌باشد. لذا در چنین محیطی کنترل قانون و رعایت بودجه که مشخصه‌های پاسخگویی مالی است، بر خروجی اصلاحات تأثیر گذاشته و خروجی اصلاحات، سیستم‌های حسابداری جدیدی است که همچنان تأکید زیادی بر رعایت بودجه و کنترل‌های قانونی (گزارشگری خارجی و پاسخگویی مالی) دارد. به عبارتی این نوع اصلاحات بیشتر شکلی و نه محتوایی است. طبق تحقیق پیترز و واترمن (۱۹۸۲) در این گونه اصلاحات، که عموماً با استفاده از عوامل نرم (فرهنگ سازمانی و مهارت‌ها و قابلیت‌های کارکنان) و با استفاده از رویکرد فرهنگی و کارمند-محور انجام می‌شود، احتمال وقوع سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترلی پیشرفته خیلی بعید است. به عبارت دیگر اهمیت و سطح کمال سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترلی به نوع رویکرد اصلاحی (یا تغییر) اتخاذ شده و غالب بودن عوامل سخت (ساختار سازمانی، ابزار و روش‌ها) به عوامل نرم (تغییر رفتار و انگیزه‌ها) وابسته است (جورج ۲۰۰۳). در مقابل رویکرد مدیریت محور با استفاده از عوامل سخت، که بیشتر در گروه آنگلو ساکسون مشاهده می‌شود، و دلیل اصلی اصلاحات عمدتاً بهبود عملکرد مالی است، رخ می‌دهد، چرا که در این گروه نهادهای حرفه‌ای بسیار قوی و منسجمی وجود دارند که استانداردهای حسابداری را تدوین و به دولت پیشنهاد می‌نمایند. همچنین بازارهای سرمایه قوی وجود دارد که به دولت‌ها قرض

(بخشهایی از دولت یا برخی وزارتخانه‌ها) طبقه بندی می‌شود.

۶- اقدامات سازمانی (متغیرهای بافتی) شامل متغیرهای ساختاری (اداری، سیاسی، اجتماعی) و موانع اجرایی است، که یک تأثیر مستقیم بر مفهوم اصلاحات و استراتژی اجرا دارد و نتیجه اصلاحات را تحت تاثیر قرار می‌دهد و شامل محیط سیاسی، محیط حرفه‌ای، محیط ذینفعان، محیط سازمانی، محیط اقتصادی، محیط حقوقی و قانونی، محیط فرهنگی و محیط جغرافیایی می‌باشد. لودر (۲۰۰۱) ذینفعان را در یک ماژول جداگانه قرار داده است ولیکن در تحقیقاتی مانند توکلی (۱۳۸۴) ذینفعان در گروه عوامل محیطی دیده شده‌اند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

برای یافتن پاسخ سوال فوق، شش فرضیه صورت بندی گردید:

فرضیه اول: وزارت دارایی بیشترین تاثیر را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران بر عهده دارد.

فرضیه دوم: الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دارا می‌باشد (محرك اصلی).

فرضیه سوم: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات حسابداری دولتی در ایران بر عهده دارد.

فرضیه چهارم: استراتژی مطلوب اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دستوری و مشارکتی بطور توام، فازی و بخشی می‌باشد.

می‌دهند، لذا نیاز شدیدی به اطلاعات حسابداری دولتی از طرف سرمایه گذاران وجود دارد. از طرفی قوانین در این دولت‌ها خیلی کلی و در حوزه حسابداری بسیار منعطف است. حسابداران دولتی معمولاً با استانداردهای بخش بازرگانی آشنایی کامل دارند و به علت نقش پررنگ این حسابداران و حرفه در هدایت اصلاحات، خروجی اصلاحات شباهت زیادی با حسابداری بازرگانی بخصوص روش‌های حسابداری مدیریت و قیمت تمام شده دارد و بیشتر متمایل به محتوای گزارشگری (اصلاحات محتوایی و نه شکلی) و تهیه اطلاعات عملکردی است (گزارشگری داخلی و پاسخگویی عملیاتی). ادبیات نشان می‌دهد اکثر فرایندهای اصلاحی، اگر چه در ابتدا به یک رویکرد گرایش داشته‌اند ولی نهایتاً هر دو رویکرد مدیریت و پاسخگو محور را توأم انتخاب نموده‌اند.

۵- استراتژی اجرا (متغیر ابزاری) شامل روش‌های اجرای اصلاحات می‌باشد که مستقیماً بر احتمال شکست یا موفقیت اصلاحات و خروجی اصلاحات تأثیر دارند. کشورهای مختلف استراتژی‌های متفاوتی برای پیشبرد اصلاحات برگزیده‌اند. برخی بواسطه ویژگی‌های محیطی خود استراتژی‌های دستوری را برگزیده‌اند که در گروه اروپای کنتیننتال بیشتر مشاهده می‌شود. در این استراتژی قوانین کل فرایند اصلاحات را به تفصیل ترسیم نموده و پیاده سازی اصلاحات جنبه قانونی پیدا می‌نماید. ولیکن در گروه آنگلو ساکسون روش‌های پیاده سازی منعطف تر و بیشتر مشارکت جویانه می‌باشد. در یک طبقه بندی دیگر می‌توان استراتژی اصلاحات را به اصلاحات مرحله ای (یا فازی و میان مدت مانند هند) و اصلاحات یکباره (یا انقلابی و کوتاه مدت مانند نیوزلند) طبقه بندی نمود. در طبقه بندی سوم استراتژی اصلاحات به اصلاحات جامع (کل دولت) و اصلاحات بخشی

فرضیه پنجم: رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور تواما دارای مطلوبیت بیشتری در اصلاحات حسابداری دولتی ایران می‌باشند.

فرضیه ششم: محیط سیاسی نسبت به سایر عوامل محیطی بیشترین تاثیر را در فرایند اصلاحات دارا می‌باشد.

۴- روش‌شناسی

محققان بر اساس دو پیش فرض اقدام به تحقیق پیمایشی نموده‌اند. اول آنکه پذیرش حسابداری تعهدی به عنوان مفهوم نوآوری و اصلاحات در نظر گرفته شده است، که مبتنی بر تحقیقات پیشین و متن سخنرانی‌های مسئولین کشور و پیش نویس چارچوب نظری منتشره کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (بند ۳۳) می‌باشد. دوم قبول این فرض که انگیزه‌ها و محرک‌های تحول در حسابداری دولتی ایران وجود دارد و از نشانه‌های آن می‌توان به تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به دستور وزارت امور اقتصادی و دارایی، در مرداد سال ۱۳۸۸ با مشارکت معاونت هزینه وزارت فوق، دیوان محاسبات، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری و سازمان حسابرسی اشاره نمود. این کمیته هدف خود را تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ایجاد تحول اساسی در نظام گزارش‌گری مالی بخش عمومی به‌ویژه دولت بیان نموده است (۱۳). و تمامی پاسخ دهندگان با اطلاع از این مفروضات که در مقدمه پرسشنامه قید شده است، به سوالات پاسخ داده‌اند.

این تحقیق در دو مرحله، ابتدا بررسی ادبیات پیشین و سپس تحقیق پیمایشی برای استخراج نظر خبرگان حسابداری دولتی و کسب توافق عمومی پیرامون عوامل محیطی اثر گذار بر فرایند اصلاحات، انجام شده است.

روش‌های جمع‌آوری اطلاعات: در این تحقیق برای جمع‌آوری اطلاعات از روش پیمایشی و از طریق پرسشنامه استفاده شده است. هر چند پرسشنامه استاندارد در باره موضوع تحقیق در مطالعات قبلی طراحی نشده است، یا حداقل پژوهشگران نتوانسته‌اند به آن دست یابند، ولی تلاش بر این بوده است محتوای پرسشنامه به سبک و سیاق پرسشنامه استاندارد نزدیک باشد و برای این منظور از نظر و دیدگاه‌های خبرگان استفاده شایانی به عمل آمده است. در انتها برای بررسی روایی، و تعیین این مطلب که محتوای پرسشنامه از چند عامل اشباع شده و مهم‌ترین عامل‌ها در شروع و فرایند اصلاحات کدام می‌باشند، از روش تحلیل مؤلفه‌های اصلی استفاده شده است. همچنین برای بررسی ساختار ساده پرسشنامه، عامل‌های استخراج شده با استفاده از شیوه واریانس دوران داده شده است (تحلیل عاملی). به منظور کاهش خطای ثابت گرایش به مرکز (در شیوه پاسخگویی) و نیز زمینه لازم برای ادغام احتمالی گزینه‌ها، دامنه انتخاب‌ها وسیع (از ۰ تا ۹) انتخاب شد. و تعداد پرسش‌ها با توجه به ماهیت تحقیق در دو مقوله شروع و فرایند اصلاحات بالغ بر ۱۲۶ سوال تهیه شد، تا علاوه بر بالا بردن میزان اعتبار و روایی پرسشنامه، بتواند عوامل و مؤلفه‌های گوناگون را به خوبی پوشش دهد. در این تحقیق برای جمع‌آوری پیشنهادات پاسخ دهندگان از پرسش‌های باز نیز استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ این پرسشنامه ۰/۹۳۸ تقریب زده شده است، که نشانه پایایی پرسشنامه می‌باشد.

۵- آزمون فرضیه و روش‌های آماری مورد استفاده

آزمون فرضیه اول: برای کسب بینش نسبت به اهمیت چهار نهاد اصلی در حوزه سیاستگذاری امور مالی کشور شامل: وزارت دارایی، سازمان حسابرسی،

مجلس و دیوان محاسبات ابتدا اولویت این نهادها از دیدگاه پاسخگویان نمونه به شرح جدول ۱ بررسی شد و نتایج نشان داد که وزارت دارائی و سازمان حسابرسی دارای بالاترین میانگین بوده و بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات بر عهده دارند.

جدول ۱: اولویت بندی نهادهای قانون گذاری و سیاست گذاری حسابداری دولتی

اولویت	سازمان یا نهاد	میانگین رتبه (mean rank)
۱	وزارت دارائی	۲/۸۶
۲	سازمان حسابرسی	۲/۵۲
۳	مجلس	۲/۴۳
۴	دیوان محاسبات	۲/۱۹

به منظور تعمیم نتایج حاصل از نمونه به کل جامعه آماری، و بررسی این فرضیه که تفاوت معناداری بین میزان تاثیرگذاری هر یک از این نهادها در شروع اصلاحات حسابداری و بدنبال آن تعریف مفهوم نوآوری وجود دارد، از آزمون نا پارامتری فریدمن استفاده شد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول بندی گردید و نتایج آزمون در جدول ۲ ارائه شده است.

$$\begin{cases} H_0 : \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \bar{R}_3 = \bar{R}_4 \\ H_1 : \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1, 2, \dots, 4 \end{cases}$$

یا به عبارتی :

H0: میزان تاثیر نهادها در شروع اصلاحات یکسان بوده است.
H1: میزان تاثیر نهادها در شروع اصلاحات یکسان نبوده است.

جدول ۲: نتایج آزمون فریدمن

تعداد مشاهده	مقدار سطح معناداری	درجه آزادی	کای دو
۵۰	۰/۰۳۶	۳	۸/۵۵۶

از آنجا که مقدار کای دو محاسبه شده (۸/۵۵۶) در سطح معنادار ۵٪ کوچکتر از کای دو جدول است، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ میزان تاثیر نهادها در شروع اصلاحات متفاوت است. از آنجا که این تفاوت در آزمون فریدمن لزوماً به معنی تفاوت همه نهادها با همدیگر نیست، برای رتبه بندی نهایی از آزمون ویلکاکسون استفاده گردید. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون، به صورت زیر نوشته شد:

$$\begin{cases} H_0 : \bar{R}_i = \bar{R}_j \\ H_1 : \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \end{cases}$$

یا به عبارتی :

H0: میزان تاثیر نهادهای i و j در شروع اصلاحات یکسان است.
H1: میزان تاثیر نهادهای i و j در شروع اصلاحات یکسان نیست.

نتایج آزمون ویلکاکسون حاکی از آن است، که وزارت دارائی، سازمان حسابرسی و مجلس بیشترین تاثیر را دارند و این سه نهاد از نظر تاثیرگذاری تفاوت معناداری با هم ندارند. تنها دیوان محاسبات تاثیر معنادار و کمتری نسبت به نهادهای دیگر دارد. در انتها برای آزمون معنادار بودن میانگین پاسخها از آزمون پارامتری t استفاده شده است. سانفورد (۱۹۶۷ و ۱۹۷۰) طبق شواهد تجربی تایید می کند که طرز عمل درباره متغیرهای ترتیبی، در صورتی که طبقه ها فاصله داشته باشند، می تواند مانند مقیاس های فاصله ای باشد، لذا می توان از تحلیل های آماری پارامتری که ویژه سطوح بالاتر است، برای سطح ترتیبی نیز استفاده نمود. در این آزمون در صورتی که میانگین پاسخ بیش از حد متوسط (فرض H1) باشد، آن متغیر با ۹۵ درصد اطمینان به عنوان متغیر موثر در نظر گرفته می شود. نتایج آزمون t نشان داد که با

۹۵ درصد اطمینان وزارت دارائی تاثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات دارد.

آزمون فرضیه های دوم تا ششم: روش اثبات هر شش فرضیه مانند یکدیگر می‌باشد، بدین ترتیب که برای آزمون فرضیه ها، و اولویت بندی متغیرهای با اهمیت، ابتدا اولویت آنها از دیدگاه پاسخ‌گویان نمونه مورد بررسی قرار گرفت، سپس برای بررسی اینکه این تفاوت ناشی از خطای نمونه گیری است، و یا این تفاوت را می‌توان به کل جامعه آماری تعمیم داد، و بررسی این فرضیه که تفاوت معناداری بین میزان تاثیرگذاری هر یک از این متغیرها وجود دارد، از آزمون نا پارامتری فریدمن استفاده شد. در تمام موارد

نتایج آزمون نشان داد که با ۹۵٪ اطمینان میزان تاثیر متغیرها متفاوت است، یا دارای اولویت یکسان نمی‌باشد. سپس، برای رتبه بندی نهایی از آزمون ویلکاکسون (مقایسه دو به دو متغیرها) استفاده گردید. در انتها برای آزمون معنادار بودن میانگین پاسخ‌ها از آزمون پارامتری t استفاده شده است. در این آزمون در صورتی که میانگین پاسخ بیش از حد متوسط (فرض H_1) باشد، آن متغیر با ۹۵ درصد اطمینان به عنوان متغیر موثر در نظر گرفته می‌شود که برای اختصار تنها نتایج آزمونها در جداول ۳، ۴، ۵ و ۶ ارائه شده است.

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیات پژوهش	آزمون فریدمن	نتایج آزمون ویلکاکسون	نتایج آزمون t
فرضیه اول: وزارت دارایی بیشترین تاثیر را در شروع اصلاحات بر عهده دارد	با ۹۵ درصد اطمینان میزان تاثیر نهادها در شروع اصلاحات متفاوت است	وزارت دارایی، سازمان حسابرسی و مجلس بیشترین تاثیر را دارند و از نظر تاثیرگذاری تفاوت معناداری با هم ندارند. تنها دیوان محاسبات تاثیر معنادار و کمتری نسبت به نهادهای دیگر دارد.	با ۹۵ درصد اطمینان وزارت دارائی تاثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات دارد
فرضیه دوم: الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات دارا می‌باشد.	با ۹۹ درصد اطمینان اهمیت محرکها در شروع و پذیرش اصلاحات حسابداری در کشور یکسان نیست	با ۹۹ درصد اطمینان بحرانهای مالی، الزامات و توصیه‌های جوامع بین المللی و دکترین غالب با هم تفاوت معناداری ندارند بنابراین بیشترین اهمیت مربوط به الزامات قانونی است	با ۹۵ درصد اطمینان الزام به عملیاتی شدن بودجه در قانون توسعه چهارم و سایر قوانین پیرامون عملیاتی شدن بودجه دارای تاثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات هستند
فرضیه سوم: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد.	با ۹۹ درصد اطمینان میزان اهمیت نقش مشورتی گروههای مختلف در مسیر اصلاحات حسابداری یکسان نیست	کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد، و در مرتبه دوم اهمیت اساتید حسابداری و تالیفات آنها قرار دارند.	با ۹۵ درصد اطمینان نقش مشورتی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، اساتید حسابداری و تالیفات آنها و سپس حسابداران وانجمنهای حرفه‌ای دارای تاثیر با اهمیتی است.
فرضیه چهارم: استراتژی مطلوب اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دستوری و مشارکتی بطور توأم، فازی و بخشی می‌باشد.	با ۹۹ درصد اطمینان اهمیت استراتژی‌های دستوری و مشارکتی فازی و انقلابی و جامع در موفقیت اصلاحات حسابداری دولتی یکسان نیست	استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، فازی و بخشی مناسب‌تر از اصلاحات صد درصد دستوری و یا مشارکتی انقلابی و جامع می‌باشد.	با ۹۵ درصد اطمینان استراتژی فازی مناسب‌تر از اصلاحات یکباره می‌باشد.
فرضیه پنجم: رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور تواما دارای مطلوبیت بیشتری در اصلاحات حسابداری دولتی ایران می‌باشند.	با ۹۹ درصد اطمینان میزان مطلوبیت رویکردهای پاسخگو محور و مدیریت محور در اصلاحات حسابداری دولتی یکسان است	رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توام با هم به عنوان مناسب‌ترین رویکرد اصلاحی مطرح می‌باشند.	با ۹۵ درصد اطمینان رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توامادارای احتمال بیشتری می‌باشند
فرضیه ششم: محیط سیاسی بیشترین تاثیر را در فرایند اصلاحات حسابداری دولتی دارا می‌باشد	با ۹۹ درصد اطمینان میزان تاثیر متغیرهای محیطی بر فرایند اصلاحات و پذیرش حسابداری تعهدی یکسان نیست	بیشترین تاثیر متغیرهای محیطی بر فرایند اصلاحات و پذیرش حسابداری تعهدی مربوط به محیط سیاسی، محیط حرفه‌ای و ذینفعان بوده و کمترین تاثیر را محیط جغرافیایی بر فرایند اصلاحات و پذیرش حسابداری تعهدی دارد.	با ۹۵ درصد اطمینان حاکمیت دولت‌های مردمی و متعدد به پاسخگویی به مردم و ارتقای رابطه نظارتی مجلس دولت تاثیر با اهمیتی در موفقیت اصلاحات دارا می‌باشند.

نتایج تحلیل عاملی

- الزامات قانونی شامل الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین دارای بیشترین اهمیت بوده و به عنوان اصلی ترین محرک اصلاحات مطرح می باشد. (جدول ۴ چهار محرک اصلی اصلاحات را به ترتیب اهمیت و به همراه زیر مجموعه هایشان نشان می دهد)
- نقش مشورتی دانشگاهیان و اعضای حرفه با اهمیت بوده و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد، و در مرتبه دوم اهمیت اساتید حسابداری و تالیفات آنها قرار دارند. (جدول ۵)
- استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، فزای و بخشی مطلوب ترین استراتژی برای اصلاحات حسابداری دولتی است.
- رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور به همراه هم به عنوان مطلوب ترین رویکرد اصلاحی در ایران مطرح می باشند.

محیط سیاسی و سه عامل مهم تر آن که شامل حاکمیت دولت های پاسخگو، تقویت رسانه های خبری برای پیگیری مستمر رخدادهای مالی و تقویت رابطه نظارتی میان مجلس و دولت می باشد، مهم ترین عوامل موثر بر اجرای اصلاحات می باشند. (جدول ۶ پنج عامل محیطی اصلی موثر بر فرایند اصلاحات و ذینفعان را به ترتیب اهمیت و به همراه زیر مجموعه هایشان نشان می دهد.

تحلیل عاملی سوالات مرتبط با فرایند اصلاحات در پرسشنامه نشان داد که عوامل، محیط فرهنگی و محیط جغرافیایی از نظر تاثیر گذاری بر اصلاحات عامل های مهمی نیستند، و پنج عامل زیر ۷۱ درصد تغییرات را پوشش می دهند که رقم قابل قبولی است. عامل ها به ترتیب اهمیت عبارتند از:

عامل اول: محیط سازمانی با ۱۸٪، شامل سوال های: ۸۷ تا ۹۵ و ۹۸ و ۹۹ و ۱۰۰

عامل دوم: محیط اقتصادی با ۱۵٪، شامل سوال های: ۶۹ تا ۷۳ و ۷۵ تا ۷۹

عامل سوم: سیستم قانونی و حقوقی با ۱۴٪، شامل سوال های: ۵۰ تا ۵۸

عامل چهارم: سطح توسعه یافتگی حرفه حسابداری در کشور با ۱۴٪، شامل سوال های: ۱۰۱ تا ۱۱۰

عامل پنجم: محیط سیاسی با ۹٪، شامل سوال های: ۶۰ و ۶۱ و ۶۴ و ۶۶ و ۶۸

۶- یافته های تحقیق:

همانگونه که در جدول ۳ مشاهده می شود تمامی فرضیات تحقیق با استفاده از آزمونهای آماری تایید شد. بنابر این یافته های حاصل از تحقیق را می توان به شرح خلاصه زیر بیان نمود:

- وزارت دارائی بیشترین تاثیر را در شروع اصلاحات دارد.

جدول ۴: مهم ترین محرکها و دلایل شروع و پذیرش اصلاحات

الزامات قانونی	دکترین غالب	الزامات و توصیه های جوامع بین المللی	بحرانهای مالی
الزام به عملیاتی شدن بودجه در قانونهای توسعه چهارم	گرایش مجلس به نظارت بیشتر بر عملکرد دولت	دستورالعمل تهیه گزارشات آماری (GFSM) در سال ۲۰۰۲	عملکرد نامطلوب سازمان های دولتی
قوانین وضع شده پیرامون عملیاتی شدن بودجه	گرایش صاحب نظران حسابداری دولتی به حسابداری تعهدی	استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی منتشره توسط GASB	کسری های مداوم بودجه
الزام به محاسبه قیمت تمام شده خدمات در قانون جدید مدیریت خدمات کشوری			فساد مالی در دستگاههای اجرایی

جدول ۵: اولویت بندی مشاوران علمی اصلاحات

اولویت	مشاوران	میانگین رتبه (mean rank)
۱	کمیته تدوین استاندارد های حسابداری دولتی	۶/۵۱
۲	اساتید حسابداری و تالیفات آنها	۴/۸۰
۳	انجمن حسابداران رسمی	۴/۷۹
۴	حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای	۴/۶۴
۵	انجمن حسابداران خبره	۴/۵۶
۶	انجمن ذیحسابان دولتی	۴/۳۴
۷	اساتید مدیریت و تالیفات آنها	۳/۳۱
۸	اساتید اقتصاد و تالیفات آنها	۳/۰۵

جدول ۶: مهم‌ترین شاخصهای محیطی موثر بر فرایند اصلاحات

میزان تاثیر	بیشترین تاثیر	کمترین تاثیر
محیط سیاسی	حاکمیت دولت‌های مردمی و متعهد به پاسخگویی به مردم	تقویت رسانه‌های خبری و پیگیری مستمر
محیط حرفه	تدوین استانداردهای ملی	ارتقای جایگاه و نقش
حسابداری	حسابداری دولتی مبتنی بر پاسخگویی	حسابداران تحصیل کرده در دولت
ذینفعان	کمیسیون بودجه و محاسبات مجلس	دیوان محاسبات
محیط سازمانی	فرهنگ سازمانی مقاوم در برابر تغییر	عدم گرایش مدیران دولتی و سیاست‌مداران به مفاهیم حسابداری
محیط قانونی و حقوقی	افزایش آگاهی شهروندان و امکان دعاوی حقوقی	الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین توسعه
محیط اقتصادی	انضباط مالی در دولت	چهارم و پنجم واکذارهای خدمات عمومی به بخش خصوصی
		رابطه مجلس و دولت
		وضعیت قانونی
		حقوقی حسابداری
		سازمان حسابرسی
		عدم آشنایی کارکنان حسابداری و بودجه
		دستگاههای دولتی
		نظارت‌های قانونی
		سازمان مدیریت و برنامه ریزی
		ویرنامه ریزی
		کسری‌های مداوم بودجه
		تعدد احزاب سیاسی و توزیع قدرت میان آنها
		تشکیل انجمن‌های حرفه‌ای حسابداران دولتی
		سازمان مدیریت و برنامه ریزی
		برنامه‌های موجود بر مبنای نقدی
		قانون محاسبات عمومی
		باز بودن اقتصاد
		افزایش شعور سیاسی افراد جامعه و آگاهی از حقوق سیاسی
		افزودن واحدهای حسابداری دولتی
		آموزش مفاهیم نظری حسابداری
		تحلیل گران مالی و برنامه ریزی
		مکانیزاسیون و تکنولوژی اطلاعات
		قوانین مرتبط با پاسخگویی در قانون اساسی
		توسعه بازار سرمایه

۷- نتیجه گیری و پیشنهادات

تدوین کننده استانداردهای حسابداری دولتی در سطح بین الملل، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی تاکید کرده‌اند. بررسی وضعیت فعلی حسابداری دولتی در ایران نشان داد که علاوه بر

نگاه اجمالی به ادبیات ارائه شده در مورد کاربرد مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی، نشان دهنده این واقعیت است، که سازمان‌ها و هیات‌های

سیاست‌گذاران امر قرار گیرد. همچنین در این تحقیق استراتژی‌های ترکیبی دستوری و مشارکتی، فازی و بخشی به عنوان مناسب‌ترین استراتژی‌ها جهت اصلاحات حسابداری دولتی شناسایی شدند. از آنجا که پاسخ دهندگان عمدتاً در سطح مدیریت ارشد کشور می‌باشند، پاسخ‌های آنان می‌تواند نشانه نارضایتی آنها از استراتژی‌های دستوری در دولت باشد، لذا موفقیت در پیاده سازی حسابداری تعهدی نیز منوط به تغییر این رویه می‌باشد. با توجه به یافته تحقیق مبنی بر اینکه محیط سیاسی، که شامل حاکمیت دولت‌های پاسخگو، تقویت رسانه‌های خبری برای پیگیری مستمر رخدادهای مالی و تقویت رابطه نظارتی میان مجلس و دولت می‌باشد، بیشترین تاثیر را بر اصلاحات خواهد داشت، می‌تواند نقش مهم دانشگاهیان و دولتمردان در ارائه سمینارها، مقالات و مصاحبه با رسانه‌ها برای سیاسی نمودن تحولات حسابداری دولتی را گوشزد نماید.

در نهایت بایستی متذکر شد همانطور که جورج (۲۰۰۳) بیان می‌کند اگرچه مطالعاتی که از تحلیل‌های آماری استفاده نمایند مطلوبیت بیشتری دارند، ولی اکثر مطالعات تحقیقات تطبیقی-بین‌المللی حسابداری دولتی بجز استثنائاتی غیر کمی بوده اند و از رویکردهای کیفی استفاده نموده‌اند. در تایید این رویه لودر (۲۰۰۱) بیان می‌کند محققان باید در کاربرد آمار محتاط باشد، و برای آنکه طبق زمان جلو برویم، بهتر است کاربرد تحلیل‌های آماری سطح بالا به تعویق انداخته شود. و همچنان بر مطالعات تجربی تئوریک و غیر آماری تمرکز نمود، چرا که تئوری اصلاحات حسابداری دولتی هنوز نیازمند توضیحات مهم‌تر و عمیق‌تر و اعتبار تجربی است. و این تنها در سایه انجام اقداماتی برای رفع خلاء بزرگ یافته‌ها برای انجام تحقیقات تجربی حسابداری دولتی امکان پذیر است.

الزامات جهانی در داخل کشور نیز به دلایل متعدد، به‌خصوص بودجه ریزی عملیاتی، پذیرش حسابداری تعهدی یک ضرورت گریز ناپذیر است. با توجه به یافته‌های تحقیق می‌توان چنین نتیجه گرفت که حسابداری دولتی ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر بدنبال الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه می‌باشد. بر طبق نتایج تحقیق مهم‌ترین نهاد در این فرایند اصلاحی، وزارت امور اقتصادی و دارایی است. لذا بر مسئولین این وزارتخانه است که با توجه به ظرفیت‌های قانونی، علمی و تجربی خود وظیفه تهیه چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی و نقشه عملیاتی اصلاحات و نهایتاً راهبری آن را بر عهده بگیرد. در این تحقیق نقش مهم مشاوران اصلاحات بخصوص کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و انجمن‌ها و حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای و دانشگاهی تایید گردید. لذا به نهادهای سیاست‌گذار پیشنهاد می‌گردد، از نقش مشورتی اساتید دانشگاهی و انجمن‌های حرفه‌ای و توصیه‌های آنان از همان ابتدای اصلاحات و هنگام تبیین مفهوم نوآوری و در ادامه برای راهبری اصلاحات و آموزش کارکنان خود بهره بیشتری ببرد. همچنین به نظر می‌رسد حمایت دولت از تشکیل انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری دولتی می‌تواند بر غنای هر چه بیشتر این نظام کمک نماید. یافته‌های این تحقیق در پیش بینی روند آتی اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفت، که تاییدی بر قدرت پیش بینی کنندگی مدل لودر می‌باشد. در این تحقیق پیش بینی گردید رویکرد اصلاحات حسابداری دولتی ایران به سمت حسابداری تعهدی با رویکرد پاسخگو و مدیریت محور به طور توأم می‌باشد، لذا ضروری است، استفاده از عوامل نرم و سخت در کنار هم مد نظر

- 9) Diamond j., (2003), Performance Budgeting: Managing the Reform Process. IMF Working Paper: WP/03/33
- 10) Diamond j., (2002) , Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?, IMF Working Paper: wp/02/240
- 11) Jones, R. H. and Pendlebury, (2000), M.;Public Sector Accounting; 5th edition. Pitman
- 12) Jorge S.,(July 2003), Local Government Accounting In Portugal in Comparative-International Perspective, The Portuguese Foundation for Science and Technology
- 13) LÜDER K., (June 2001); «Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade – Achievements and Problems»; working-paper presented at the VIIIth CIGAR Conference; Valencia
- 14) LÜDER K., (1989); «Comparative Government Accounting Study – Interim Summary Report»; Speyerer Forschungsberichte; N. 76; Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung; Speyer
- 15) <http://www.audit.org.ir>

ارائه مدل اقتضائی برای عوامل موثر بر اصلاحات حسابداری دولتی ایران

پس از اثبات فرضیه‌های فوق و تحلیل آماری پاسخ‌های حاصل از پیمایش عناصر ماژول‌های مدل اقتضائی اصلاحات حسابداری دولتی ایران تعیین، و با الهام از چیدمان مدل اقتضائی لودر به شکل ۲ کنار هم قرار گرفت. با توجه به نتایج تحلیل عاملی محیط جغرافیایی و فرهنگی وارد مدل نشده است.

فهرست منابع

- ۱) باباجانی جعفر، (۱۳۸۶)، ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران، پیک نور، سال پنجم، شماره چهارم، ۲۷-۳
- ۲) توکلی محمدی، محمد، (۱۳۸۴)، ارائه مدل اقتضائی برای عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری در ایران، پایان نامه دکتری، دانشگاه تربیت مدرس.
- ۳) عباسی، ابراهیم، (۱۳۸۸)، بودجه ریزی نوین در ایران، انتشارات سمت، ۱۳۸۸
- ۴) عباسی، ابراهیم، رویکردهای پیشرفته در بودجه ریزی دولت، انتشارات سمت.
- 5) Chan,J.L, JONES,R.H, LÜDER,K.G, (1996), Modeling Governmental Accounting Innovations. An assessment and future research directions; Research in Governmental and Nonprofit Accounting; JAI Press Inc.;Vol. 9; pp. 1-19.
- 6)
- 7) Champoux, M.,(2006), Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions, Harvard Law School: Federal Budget Policy Seminar, Briefing Paper No. 27
- 8) Christianes. Johan& Brecht rey niers, (July 2009) , Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study, Ghent University, Belgium, WORKING PAPER