

## بررسی تأثیر اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» بر گزارشگری مالی دولتی

محمد رضا عسگری<sup>۱</sup>، مهدی نجفی\*

۱. استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، تهران

\* کارشناس ارشد مدیریت دولتی گرایش مالی

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۲/۱۵

## Surveying Outcomes of the Government Financial Statistics (GFS) on the Government Financial Reporting

M.Asgari<sup>1</sup>, M.Najafi \*

1. Assistant Professor of Accounting Islamic Azad University, Tehran, Iran

\* MS.in Public Administration Financial Trends, Iran

Received: 2015/5/5

Accepted: 2015/11/23

## Abstract

International Monetary Fund's (IMF) is a global independent monetary institution Created in 1947 and In 1986 agenda as the Government Financial Statistics (GFS) issued by the members to observe budgetary transparency which was reviewed in 2001.

Through government regulation and financial reports meet the responsibilities of their roles and responsibilities of citizens and their legal representatives, as well as the report by the government accountability and arbitration have been evaluated. Government accounting system, and provide the financial information required by the comprehensive annual financial reports will be published. This research is based on three hypotheses of change in public sector accounting basis of assets, liabilities, and obligations of correct identification of appropriate resources and the public sector to study the subject has been discussed. Investigations of the functional approach. Because the law is applied theories and principles and techniques that have been developed from basic research to solve real problems and employs executive.

## چکیده

صندوق بین‌المللی پول (IMF) یک موسسه مالی مستقل جهانی است که در سال ۱۹۴۷ تأسیس و در سال ۱۹۸۶ نظام آمارهای مالی دولت «GFS» را برای شفافیت بودجه‌ای اعضا پیشنهاد داده و در سال ۲۰۰۱ آن را مورد بازنگری قرار داد.

این نظام به عنوان ابزاری برای گزارش‌های مالی جهت پاسخگویی به شهروندان و نمایندگان قانونی آنها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این تحقیق به بررسی عوامل تأثیرگذار نظام آمارهای مالی دولت بر گزارشگری مالی دولتی پرداخته است. از بین عوامل تأثیرگذار نظام آمارهای مالی دولت سه عامل مبنای تعهدی، شناسایی صحیح جریان منابع و شناسایی صحیح دارایی‌ها، بدهی‌ها و ارزش افزوده به عنوان فرضیه‌های تحقیق در نظر گرفته شده است. تأکید این تحقیق بر نظارت، کنترل و گزارشگری به‌خصوص در ابعاد مالی و اقتصادی و تحقق اهداف کمی و کیفی منابع و مصارف بودجه‌ای با در نظر گرفتن الزامات صندوق بین‌المللی پول و نظام آمارهای مالی دولت می‌باشد.

**Keywords:** Government Financial Statistics (GFS), Government accounting system,

واژه‌های کلیدی: نظام آمارهای مالی دولت، گزارشگری مالی دولتی.

**JEL Classification:** -

طبقه‌بندی موضوعی: -

\* Corresponding Author: M.najafi

E-mail: mehdi.najafi.982@gmail.com

\* نویسنده مسؤول: مهدی نجفی

## مقدمه

در یک تعریف ساده نظام آماری عبارت است از مجموعه سازمان‌ها، ادارات، مؤسسه‌ها و بطور کلی واحدهایی است که در کشور به برنامه‌ریزی، جمع‌آوری، استخراج، انتشار و تجزیه و تحلیل عملی آمار اشتغال دارند. دو نوع نظام آماری متمرکز و غیر متمرکز وجود دارد. (عزیزی، ۱۳۸۲).

هدف اصلی از ارائه دستورالعمل نظام آمارهای مالی دولت «GFS» توسط صندوق بین‌المللی پول، تهیه چارچوب جامع مفهومی و حسابداری مناسب برای تحلیل و ارزیابی سیاست مالی، به خصوص عملکرد کل بخش دولت و در سطحی وسیع‌تر بخش عمومی هر کشور است. طراحی این نظام به منظور فراهم کردن آمارهایی است که سیاست‌گذاران و تحلیل‌گران را قادر می‌سازد تا پیشرفت‌های ایجاد شده در فعالیت‌های مالی، موقعیت مالی و وضعیت نقدینگی کل بخش دولت یا بخش عمومی را در قالب روشی پایدار و نظام‌مند مطالعه کنند. نظام فوق‌الذکر کلید تجزیه و تحلیل مالی است و هم در توسعه و نظارت بر برنامه‌های مالی صحیح و هم در امر نظارت بر سیاست‌های اقتصادی نقش حیاتی بر عهده دارد.

گزارش‌های مالی یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسؤلیت پاسخ‌گویی مالی است. دولت از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی مسؤلیت پاسخ‌گویی خود را ایفا و شهروندان و نمایندگان قانونی آنها نیز از طریق همین گزارش‌ها، مسؤلیت پاسخ‌گویی دولت را مورد ارزیابی و داوری قرار می‌دهند. نظام حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز را فراهم و از طریق گزارش‌های مالی جامع سالانه منتشر می‌نماید.

مسؤلیت پاسخ‌گویی دو وظیفه کاملاً مشخص زیر را در بر می‌گیرد:

– الزام به انجام دادن یک عمل یا وظیفه مشخص موسوم به **Responsibility**؛

– الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام مسؤلیت از طریق ارائه گزارش‌های لازم مبتنی بر دلایل منطقی و قابل اتکاء موسوم به **Accountability** (باباجانی، ۱۳۸۶).

مهم‌ترین و جامع‌ترین گزارش مالی دولت در ایران تحت عنوان «صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل

کشور» (مطابق ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه سال ۱۳۶۶) مطابق قوانین مالی و محاسباتی کشور تهیه می‌گردد.

از ویژه‌گی‌های نظام بودجه در نظام آمارهای مالی دولت می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- هماهنگی متغیرهای آماری بودجه با مفاهیم اقتصادی؛
- هماهنگی ارقام بودجه‌ای با نظام حساب‌های ملی؛
- ارائه چارچوب تحلیلی که در آن داد و ستدهای غیرپولی، داد و ستدهای موجودی‌ها و جریان‌های اقتصادی (Flows) تفکیک و در ترازنامه دولت انعکاس یافته باشد (مدنی، ۱۳۸۸)

از جمله اهمیت گزارشگری مالی دولتی این است که:

- عملکرد واقعی سازمان‌های دولتی را با فعالیت‌ها و برنامه‌های تعیین شده از قبل (مصوب)، مقایسه و اطلاعات مفیدی به منظور مطابقت عملکرد سازمان‌ها با برنامه‌های مصوب ارائه می‌نماید؛

- مبنای صحیحی جهت قضاوت نسبت به کارایی سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی در رابطه با فعالیت‌های انجام شده و مقایسه آن با اهداف تعیین شده را فراهم می‌نماید؛
- فراهم آوردن اطلاعات مالی شفاف و سودمند برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی؛
- کنترل دقیق اعتبارات اعطایی به دستگاه‌های اجرایی نسبت به هزینه‌های انجام شده؛
- استفاده به عنوان مأخذی برای بودجه‌ریزی سنوات بعد؛
- واگذاری امور به افراد متخصص و کاردان.

## هدف‌های پژوهش

هدف اصلی این تحقیق بیان مطلوبیت الزامات نظام آمارهای مالی دولت و میزان تأثیر آن بر نظام گزارشگری مالی دولتی است. از آنجا که از اهداف این نظام شفافیت بودجه می‌باشد و بودجه دارای ابعاد اقتصادی و مالی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و ... می‌باشد و دستیابی به اهداف، تنها با امر نظارت دقیق و اصولی ممکن است؛ لذا تأکید این تحقیق بر نظارت، کنترل و گزارشگری به‌خصوص در ابعاد مالی و اقتصادی و تحقق اهداف کمی و کیفی منابع و مصارف بودجه‌ای با در نظر گرفتن برخی از الزامات صندوق بین‌المللی

## نمودار (۱). الگوی ترازنامه دولت

$$\boxed{\text{وضعیت اول دوره (ترازنامه اولیه)}} + \boxed{\text{نتایج عملیات مالی دولت}} + \boxed{\text{نتایج جریان‌های اقتصادی}} = \boxed{\text{وضعیت آخر دوره (ترازنامه پایانی)}}$$

تهیه‌کننده: فروغ قربانی، دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۸۴.

۴- ارزیابی ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، استاد راهنما: دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی، استاد مشاور: دکتر محمدرضا نیکبخت، تهیه‌کننده: ملک محمد غلامی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۳۸۱.

لازم به توضیح است که تحقیقات فوق به جهت اینکه در خصوص گزارشگری مالی دولتی به پژوهش پرداخته‌اند ذکر گردیدند و در خصوص نظام آمارهای مالی دولت (به جز پژوهش حاضر) پژوهشی صورت نگرفته است و این امر انگیزه را برای محقق ایجاد کرد تا به بررسی عوامل مؤثر بر فرآیند گزارشگری مالی دولت بپردازد. همچنین انجام وظایف حسابداری در سازمان حفاظت محیط زیست کشور و حسابرسی بیش از پانزده سال در اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری و نظارت بر ذی‌حسابی‌ها از ادارات کل شاخه معاونت نظارت مالی، خزانه‌داری کل کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی که متولی تهیه گزارش مالی دولت می‌باشد، محقق را بر آن داشت تا در این زمینه به

پول و نظام آمارهای مالی دولت می‌باشد (نمودار ۲).

### پیشینه پژوهش

در خصوص گزارشگری مالی دولتی تحقیقات زیر صورت گرفته است (در تحقیقات زیر الزامات نظام آمارهای مالی دولت در نظر گرفته نشده است):

۱- بررسی پیامدهای اجرای دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارایی بر صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور، استاد راهنما: دکتر بیت‌الله اکبری، استاد مشاور: دکتر امیر محمدزاده، تهیه‌کننده: جواد عاشورپور چمندانی، تابستان ۱۳۸۹.

۲- تأثیر نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر پاسخگویی صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور، استاد راهنما: دکتر محمد تقی ضیایی بیگدلی، استاد مشاور: دکتر ابوالحسن فقیهی، تهیه‌کننده: باقر سیاری، بهار ۱۳۹۰.

۳- بررسی علل ناکارآمدی صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه‌نویسی سنوات بعد، استاد راهنما: دکتر جفره، استاد مشاور: دکتر آقایی،

### نمودار (۲). ساختار چارچوب تحلیلی نظام آمارهای مالی دولت «GFS»

جریان‌ها / روندها

حساب فعالیت‌های مالی دولت		حساب سایر جریان‌های اقتصادی	
سهام	درآمد	سهام	تغییر در ارزش خالص حاصل از سایر جریان‌های اقتصادی
ترازنامه اولیه	- هزینه	ترازنامه پایانی	=
ارزش خالص	=	ارزش خالص	=
=	تغییر در ارزش خالص حاصل از داد و ستد	=	تجدید ارزیابی و سایر تغییرات در دارایی‌های سرمایه‌ای
دارایی‌های سرمایه‌ای	=	دارایی‌های سرمایه‌ای	+
+	داد و ستد در دارایی‌های سرمایه‌ای	+	تغییرات در ارزش خالص سایر دارایی‌های سرمایه‌ای
خالص ارزش مالی	=	خالص ارزش مالی	=
=	خالص تسهیلات دریافتی	=	تغییرات در ارزش خالص سایر دارایی‌های مالی
دارایی‌های مالی	=	دارایی‌های مالی	-
-	داد و ستد در دارایی‌های مالی	-	تجدید ارزیابی و سایر تغییرات در بدهی‌ها
بدهی‌ها	داد و ستد در بدهی‌ها	بدهی‌ها	

\* مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۴

پژوهش بپردازد.

در این پژوهش متغیر مستقل نظام آمارهای مالی دولت و متغیر وابسته در تمام فرضیه‌ها، نظام گزارشگری مالی دولتی و صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان گزارش مالی دولتی در ایران می‌باشد (نمودار ۳).

### متغیر کنترل

این پژوهش فقط در خصوص دستگاه‌های اجرایی متمرکز (مستقر در تهران) صورت گرفته است.

جامعه آماری تحقیق حاضر را ذیحسابان دستگاه‌های اجرائی متمرکز مستقر در تهران، مدیران و کارشناسان ارشد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها و اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۹۲ تشکیل می‌دهند که ارتباط مستقیم با فرآیند تهیه و تنظیم صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارشگری مالی دولتی دارند. کل جامعه آماری ۲۲۰ نفر در نظر گرفته شده بود که پس از بررسی مشخص گردید که تمامی جامعه آماری، کارشناس در زمینه گزارشگری مالی دولتی نمی‌باشند. براساس شاخص‌های انتخاب و کاربرد فرمول کوکران جامعه آماری تحقیق ۱۴۶ نفر شناسایی شد.

جهت تعیین حجم نمونه مربوط به جامعه دقت برآورد یا حداکثر خطای قابل قبول (ε) برای جامعه مذکور ۰/۰۵ (پنج صدم) در نظر گرفته شده است. بدین ترتیب تعداد کل نمونه در سطح اطمینان ۰/۹۵ با استفاده از فرمول کوکران به صورت زیر محاسبه گردید. در فرمول کوکران برای واریانس جامعه از برآوردگر تقریبی آن یعنی  $p*q$  استفاده شده است.

$$\text{فرمول کوکران: } n = \frac{N * Z_{\alpha}^2 * p * (1-p)}{\epsilon^2 * (N-1) + Z_{\alpha}^2 * p * (1-p)}$$

$$\frac{220 * 1.96^2 * 0.5 * 0.5}{(0.05^2 * 219) + (1.96^2 * 0.5 * 0.5)} = 140.12 \sim 140$$

$N =$  حجم جامعه (۲۲۰)،  $P =$  احتمال موفقیت (۰/۵)

$\epsilon =$  خطای برآورد (۰/۰۵)، با سطح اطمینان ۹۵٪

بر اساس فرمول فوق حجم نمونه ۱۴۰ نفر خواهد شد. پرسشنامه مذکور به تعداد ۱۵۰ عدد تکثیر و در میان کارشناسان توزیع گردید و ۱۴۶ عدد به محقق برگردانده شد (جدول ۱).

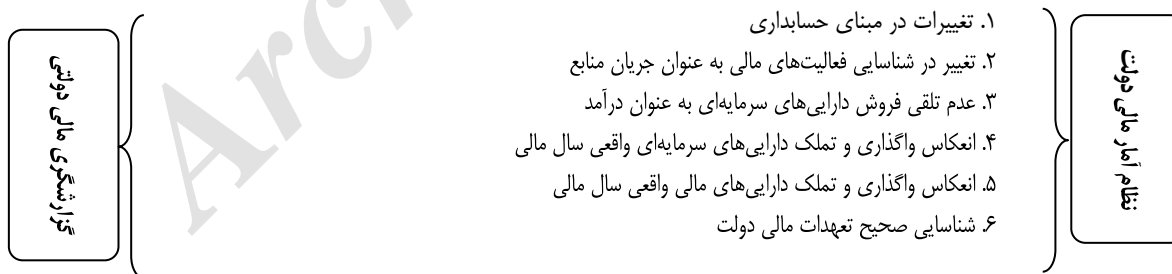
در این تحقیق به منظور تعیین پایایی پرسشنامه، تعداد ۳۰ نفر به عنوان نمونه انتخاب و پرسشنامه در اختیار آنها قرار گرفت و سپس از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری که

### نمودار (۳). گزارش مالی دولتی در ایران

متغیر وابسته

شاخص‌های متغیر مستقل

متغیر مستقل



جدول (۱). جدول تعداد عامل‌های اصلی و فرعی و محتوای مطرح شده در پرسشنامه

تعداد سؤال	شاخص‌ها یا محتوا	عامل اصلی
۱	تغییر در مبنای حسابداری بخش عمومی به سمت مبنای تعهدی	مبنای حسابداری
۱۱	ارزیابی سیاست‌های مالی بخش عمومی، مقایسه تطبیقی سیاست‌های مالی کشورمان با دیگر کشورها، برقراری ارتباطات مالی با نهادهای بین‌المللی، دریافت تسهیلات از نهادهای بین‌المللی، شناسایی صحیح جریان منابع، شناسایی صحیح بدهی‌ها یا تعهدات، ارتقا مقایسه نتایج عملکرد واحدهای نهادی با بودجه مصوب، استفاده بهینه از دارایی‌ها و منابع مالی، تجدید ارزیابی دارایی‌های دولت	جریان منابع و بدهی‌ها یا تعهدات
۱۳	شفاف شدن گزارش‌های مالی دولتی، افزایش پاسخ‌گویی دولت، استفاده از اقلام ترازکننده در حسابداری بخش عمومی، ارتقا در نظام ثبت، نگهداری و گزارشگری جریان منابع، تغییر، حذف یا تصویب قوانین مالی محاسباتی	گزارشگری مالی دولتی

$$\begin{cases} H_0: \mu = \tau \\ H_1: \mu \neq \tau \end{cases}$$

آماره آزمون  $t$  از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد.

$$t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{S_{\bar{x}}}$$

این آزمون برای متغیرهای کمی به کار می‌رود و در مواردی برای تشخیص تأثیر یا عدم تأثیر یک متغیر (ها) در وضعیت مورد بررسی استفاده می‌شود.  $X$  برابر میانگین نمونه،  $\mu_0$  برابر عدد ۳ به معنی خنثی (متوسط) و  $S_{\bar{x}}$  برابر انحراف استاندارد نمونه می‌باشد.

### آزمون دو جمله‌ای: این آزمون زمانی استفاده می‌شود

که توزیع متغیر نرمال نباشد و معادل ناپارامتری آزمون  $t$  یک جامعه باشد. در تحقیق به کمک تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده، واقعیات و سؤال‌های علمی-پژوهش جستجو می‌شود و یکی از پایه‌های اساسی هر تحقیق است. تجزیه و تحلیل داده‌ها از دو بخش آمار توصیفی و استنباطی تشکیل شده است که در تحقیق حاضر نیز از آمار توصیفی برای محاسبه شاخص‌های گرایش به مرکز و پراکندگی و از آمار استنباطی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. در ادامه به تشریح روش‌های به کار رفته پرداخته شده است.

### بررسی نرمال بودن داده‌ها

فرض صفر آزمون عبارت است از ( $H_0$ ): نرمال بودن توزیع متغیرها،

فرض مقابل عبارت است از ( $H_1$ ): عدم نرمال بودن توزیع

متغیر مورد بررسی،

در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر را رد کرده و با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت توزیع داده‌ها نرمال نیست.

با توجه به جدول ۲ از آنجا که سطح معنی‌دار آزمون نرمال بودن متغیرهای شناسایی صحیح جریان منابع، شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین فرض صفر را رد نکرده و با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت توزیع متغیرها نرمال است. بنابراین جهت بررسی فرضیه مربوط به هر یک از متغیرهای مذکور از آزمون پارامتریک  $t$  یک جامعه استفاده می‌نماییم. سطح معنی‌دار آزمون نرمال بودن متغیر اجرای مبنای تهیدی در حسابداری دولتی کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین فرض صفر را رد کرده و با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت توزیع متغیر نرمال نیست. بنابراین جهت بررسی فرضیه مربوط به متغیر مذکور از آزمون

خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند به کار می‌رود.

برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ، ابتدا باید واریانس نمره‌های هر یک از سؤال‌های پرسشنامه و واریانس کل را محاسبه نمود. فرمول آن عبارت است از:

$$va = \frac{J}{j-i} \left(1 - \frac{\sum s_i^2}{s_i^2}\right)$$

که در آن:

$J$  = تعداد زیر مجموعه سؤال‌های پرسشنامه یا آزمون،

$S_i^2$  = واریانس سؤال  $i$  ام پرسشنامه یا آزمون،

$S_i^2$  = واریانس کل پرسشنامه یا آزمون،

می‌باشد.

در صورتی که مقدار آلفای کرونباخ از ۰/۷ بیشتر باشد، می‌توان گفت سؤالات پرسشنامه مزبور از اعتبار کافی برخوردار است. ضریب آلفای کرونباخ به دست آمده از رابطه فوق برای کل پرسشنامه برابر ۰/۸۳۲ می‌باشد. از آنجا که این مقدار بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، نشان‌دهنده آن است که پرسشنامه‌های تحقیق، از قابلیت اعتماد و یا به عبارت دیگر از پایایی لازم برخوردار است.

در این تحقیق از آمار استنباطی و توصیفی استفاده شده، آمار توصیفی خلاصه برخی اندازه‌گیری‌ها در خصوص نمونه را ارائه می‌دهد و آمار استنباطی به ما اجازه می‌دهد که درباره کل جمعیت آماری بر اساس نتایج حاصل از نمونه قضاوت کرده و به یک نتیجه کلی برسیم. در قسمت آمار استنباطی برای بررسی فرضیات تحقیق از آزمون‌های زیر استفاده شده است.

### آزمون کلموگروف-اسمیرنوف: ابتدا به کمک آزمون

کلموگروف-اسمیرنوف به بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد بررسی می‌پردازیم. در آزمون کلموگروف-اسمیرنوف فرض صفر برابر است با نرمال بودن توزیع متغیر مورد نظر. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر رد شده و توزیع متغیر نرمال نیست. در صورتی که توزیع متغیرهای مورد نظر نرمال باشد از آزمون‌های پارامتریک جهت بررسی فرضیه‌ها استفاده می‌شود در غیر این صورت از آزمون‌های ناپارامتریک جهت بررسی فرضیه‌ها استفاده می‌کنیم.

### آزمون $t$ یک جامعه: آزمون مقایسه میانگین یک جامعه

به بررسی تأثیر یک متغیر بر متغیر دیگر می‌پردازد. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر رد شده و متغیر مورد نظر اثرگذار است.

ناپارامتریک دوجمله‌ای استفاده می‌نماییم.

جدول ۲ تا ۴ مشاهده می‌شود مقدار آماره  $t$  برابر  $۴/۳۶$  و سطح معنی‌داری آزمون  $۰/۰۰۰$  می‌باشد. مقدار سطح معنی‌داری آزمون  $۰/۰۵$  کمتر است. بنابراین فرض صفر رد می‌شود و با اطمینان  $۹۵\%$  گفت الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح جریان منابع شده است و فرضیه تأیید می‌گردد.

### فرضیه سوم

«الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده شده است.» در آزمون  $t$  یک جامعه عدد  $۳$  را به عنوان عدد خنثی در نظر می‌گیریم با توجه به کدگذاری میانگین کمتر از عدد  $۳$  (عدم اجرا) و بیشتر از  $۳$  (اجرا) تعریف می‌شود. با توجه به جدول ۲ تا ۵ مشاهده می‌شود مقدار آماره  $t$  برابر  $۲/۲۶۱$  و سطح معنی‌داری آزمون  $۰/۰۲۵$  می‌باشد. مقدار سطح معنی‌داری آزمون  $۰/۰۵$  کمتر است. بنابراین فرض صفر رد می‌شود و با اطمینان  $۹۵\%$  گفت الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده شده است و فرضیه تأیید می‌گردد.

### نتایج فرضیه‌ها

#### فرضیه اول

«الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» سبب اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی شده است.» با توجه به جدول زیر جامعه آماری به دو دسته کمتر از عدد  $۳$  (عدم اجرا) و بیشتر از  $۳$  (اجرا) دسته‌بندی شده است. از آنجا که سطح معنی‌داری آزمون ( $۰/۲۸۲$ ) از  $۰/۰۵$  بیشتر است بنابراین فرض صفر رد نشده و با اطمینان  $۹۵\%$  می‌توان گفت الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» سبب اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی نشده است.

#### فرضیه دوم

«الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح جریان منابع شده است.» در آزمون  $t$  یک جامعه عدد  $۳$  را به عنوان عدد خنثی در نظر می‌گیریم. با توجه به کدگذاری میانگین کمتر از عدد  $۳$  (عدم اجرا) و بیشتر از  $۳$  (اجرا) تعریف می‌شود. با توجه به

جدول (۲). بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

متغیر	مقدار آماره K.S	سطح معنی‌داری (sig)	نتیجه
اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی	۲/۰۶۳	۰/۰۰۰	$\text{Sig} < 0.05$ رد فرض صفر و توزیع متغیر نرمال نیست.
شناسایی صحیح جریان منابع	۰/۹۸۹	۰/۲۸۲	$\text{Sig} > 0.05$ پذیرش فرض صفر و توزیع متغیر نرمال است
شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده	۱/۱۴۵	۰/۱۴۵	$\text{Sig} > 0.05$ پذیرش فرض صفر و توزیع متغیر نرمال است.

جدول (۳). آزمون دوجمله‌ای

گروه	تعداد	احتمال مشاهده شده	احتمال مورد آزمون	سطح معنی‌داری
گروه ۱ (کمتر یا مساوی ۳)	۸۰	۰/۵۵	۰/۵	۰/۲۸۲
گروه ۲ (بیشتر از ۳)	۶۶	۰/۴۵		

جدول (۴). آزمون  $t$  فرضیه دوم

نتیجه	فاصله اطمینان $۹۵\%$		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره $t$	میانگین	تعداد
	حد بالا	حد پایین					
تأیید فرضیه	۰/۳۴۵	۰/۱۳۰	۰/۰۰۰	۱۴۵	۴/۳۶	۳/۲۳	۱۴۶

جدول (۵). آزمون  $t$  فرضیه سوم

نتیجه	فاصله اطمینان $۹۵\%$		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره $t$	میانگین	تعداد
	حد بالا	حد پایین					
تأیید فرضیه	۰/۲۰۳	۰/۰۱۳	۰/۲۵	۱۴۵	۲/۲۶۱	۳/۱۰۸	۱۴۶

## نتیجه گیری

### فرضیه اصلی

نظام آمارهای مالی دولت «GFS» بر بهبود گزارشگری مالی دولتی مؤثر است. از آنجا که هدف این نظام ارتقا گزارشگری مالی دولتی است و فعالان در زمینه گزارشگری مالی دولتی معتقدند که با اجرای نظام ذکر شده گزارشگری مالی دولتی ارتقا یافته است، بنابراین آثار و پیامدهای اجرای آن مثبت ارزیابی می‌گردد. به بیان دیگر با توجه به این که نتایج بدست آمده از گروه نمونه با تئوری احتمالات قابل تعمیم به جامعه آماری است و نتایج از مؤثر بودن نظام آمارهای مالی دولت بر ارتقا گزارشگری مالی دولتی پشتیبانی کرده است، در نتیجه با استناد به دیدگاه خبرگان و فعالان در زمینه موضوع تحقیق می‌توان پیامد اجرای آن را مثبت و در راستای اهداف وزارت امور اقتصادی و دارایی در حوزه گزارشگری مالی دولتی دانست و نتیجه بدست آمده مطابق با انتظار پژوهش و هم‌سو با هدف اجرای طرح توسط دولت است.

### فرضیه فرعی اول

الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» سبب اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی شده است. از آنجا که اجرای این نظام به منظور ارتقا گزارشگری مالی دولتی، موجب ایجاد تغییرات احتمالی در مبنای حسابداری دولتی به سمت مبنای تعهدی نشده است، و فعالان در زمینه گزارشگری مالی دولتی نیز معتقدند که با اجرای نظام ذکر شده، مبنای حسابداری بخش عمومی به طور مؤثر تحت تأثیر واقع نشده است، بنابراین به طور کلی آثار و پیامدهای آن در زمینه مبنای تعهدی حسابداری مثبت ارزیابی نمی‌گردد. به طور کلی نتیجه بدست آمده مطابق با انتظار پژوهش نیست.

### فرضیه فرعی دوم

الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح جریان منابع شده است. از آنجا که یکی از اهداف نظام آمارهای مالی دولت «GFS» شناسایی صحیح جریان منابع است و فعالان در زمینه گزارشگری مالی دولتی معتقدند که با اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» ذکر شده شناسایی صحیح جریان منابع ارتقاء یافته است، بنابراین آثار و پیامدهای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» در زمینه شناسایی صحیح

جریان منابع مثبت ارزیابی می‌گردد.

### فرضیه فرعی سوم

الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده شده است. از آنجا که یکی از اهداف نظام آمارهای مالی دولت «GFS» شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده است و فعالان در زمینه گزارشگری مالی دولتی معتقدند که با اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» ذکر شده شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده ارتقاء یافته است، بنابراین آثار و پیامدهای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» در زمینه شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده مثبت ارزیابی می‌گردد.

### پیشنهادات پژوهش

با توجه به محدودیت ذکر در نظام آمارهای مالی دولت در خصوص ساختارهای نهادی و قانونی کشورها پیشنهاد می‌گردد نسبت به استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، بالابردن سطح مهارت و توانایی‌های علمی ذیحسابان و مدیران کل امور مالی، اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، استفاده از مبنای تعهدی در نظام ثبت و گزارشگری مالی بخش دولتی، توجه دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به تدریس مباحث جدید حسابداری و گزارشگری مالی دولت اهتمام شود.

### منابع

- آذر، عادل؛ مومنی، منصور. (۱۳۸۰). *آمار و کاربرد آن در مدیریت (چاپ پنجم)*. تهران: سمت.
- آون، هیوز؛ معمارزاده طهران، غلامرضا. (۱۳۷۹). *مدیریت دولتی نوین (چاپ دوم)*. تهران: گلشن.
- اقوامی، داود؛ باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). *اصول و کاربرد حسابداری در سازمان های دولتی و غیر انتفاعی (چاپ دهم)*. تهران: سمت.
- الوانی، سید مهدی. (۱۳۸۴). *مدیریت عمومی (چاپ بیست و چهارم)*. تهران: نشر نی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). *حسابداری و کنترل های مالی دولتی (چاپ چهارم)*. تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
- حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۸۲). *مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*. تهران: سمت.

- International Monetary Fund (2001).
- IFAC. (2000). "Governmental financial reporting". PSC , Study NO.11.
- International Federation of Accountants. (April 2002). Update number five, Public Sector Committee.
- Schiawo, Campo & Tommasi, D. (1999). "Managing Government Expenditure". Asian Development Bank.
- International Organisation of Supreme Audit Institutions. (2001). "Internal control: providing a foundation for accountability in government". (available of web site of INTOSAI at [www.intosai.org](http://www.intosai.org)).
- حسینی عراقی، سیدحسین؛ آقالو، یحیی. (۱۳۸۷). حسابداری دولتی (چاپ هشتم). تهران: دانشکده علوم اقتصادی.
- حسینی عراقی، سید حسین. (۱۳۸۰). کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور، تهران (چاپ اول). تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۴). روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه‌نویسی. تهران: بازتاب.
- دستورالعمل حسابداری دولتی به شماره ۱۱۹/۱۷۰/۵۴ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۰.
- عزیزی؛ غلامرضا. (۱۳۸۲). فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی بر اساس نظام آمارهای مالی دولت (GFS) (چاپ اول). تهران: انتشارات شهر آشوب.
- قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب.
- قانون محاسبات عمومی کشور.
- قوانین بودجه سنواتی.
- کزازی، ابوالفضل. (۱۳۸۴). سازمان‌های فردا و نقش گزارشگری مالی در آنها (چاپ اول). تهران: انتشارات کیومرث.
- گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور.
- منتهی نژاد، صادق. (۱۳۸۷). محشای قانون محاسبات عمومی (چاپ دوم).
- نظام آمارهای مالی دولت. (۱۳۸۲). دفتر مطالعات برنامه و بودجه. محل نشر: تهران.
- پایگاه مرکز اطلاعات اقتصادی ایران، [www.ieicenter.com](http://www.ieicenter.com)
- پایگاه مرکز اطلاعات و مدرک علمی ایران، [www.irandoc.ac.ir](http://www.irandoc.ac.ir)
- پایگاه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، [www.majlis.ir](http://www.majlis.ir)
- پایگاه وزارت امور اقتصادی و دارایی، [www.mefa.gov.ir](http://www.mefa.gov.ir)
- پایگاه مرکز آمار ایران، [www.sei.org.ir](http://www.sei.org.ir)
- سایت صندوق بین‌المللی پول، [www.IMF.org/external/pubs/ft/GFS/manual](http://www.IMF.org/external/pubs/ft/GFS/manual)
- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، [www.cbi.ir](http://www.cbi.ir)
- مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی، [www.sid.ir](http://www.sid.ir)
- پورتال جامع علوم انسانی، [www.ensani.ir](http://www.ensani.ir)
- مگ ایران، [www.magiran.com](http://www.magiran.com)