

## تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی

قدرت الله طالب نیا\* ابراهیم عباسی\*\* بتول زارعی\*\*\*

تاریخ دریافت: ۱۳۸۹/۱۰/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۱۲/۱۹

### چکیده

تحول در هر نظامی مستلزم شناخت عوامل محیطی موثر بر آن می‌باشد. نظام حسابداری دولتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. به همین دلیل تحقیق حاضر با بررسی این نظام و تکیه بر مطالعات پیشین لزوم اصلاحات در حسابداری دولتی ایران به سمت پذیرش حسابداری تعهدی را بررسی نموده است و نهایتاً از طریق روش تحقیق علمی یک مدل اقتضائی، که شکل ساده شده‌ای از مدل اقتضائی بین‌المللی پروفیسور لودر می‌باشد، جهت توضیح نحوه تأثیر عوامل محیطی بر این فرایند نوآوری و اصلاحات ارائه کرده است. یافته‌های 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 به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه می‌باشد. همچنین این مدل در پیش‌بینی روند آتی اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفته است، که تاییدی بر قدرت پیش‌بینی کنندگی مدل لودر است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری دولتی، مبنای تعهدی، عوامل محیطی، مدل اقتضائی.

\* استادیار دانشگاه آزاداسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.  
Email: ghtalebnia@yahoo.com.

\*\* استادیار دانشگاه الزهراء(س).

\*\*\* دکترای حسابداری، دانشگاه آزاداسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

## ۱- مقدمه

ادبیات نشان می‌دهد زمانی که محیط تغییر می‌کند، نیاز و تقاضا برای تغییر در اطلاعات مالی ارایه شده توسط سیستم حسابداری دولتی، منجر به توسعه این نظام می‌شود. توکلی (۱۳۸۴: ۴) به نقل از بلکوئی<sup>۱</sup> (۱۹۸۵) بیان می‌کند که حسابداری در خلا توسعه نمی‌یابد، بلکه منعکس کننده محیط ویژه‌ای است که در حال توسعه می‌باشد. 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 پاسخگوئی از طرف مدیران دولتی افزایش یافته است. بنابراین 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 جهت پیش‌بینی نیز مورد استفاده قرار گیرد غیر قابل انکار است. لذا این تحقیق سعی دارد برای اولین بار با ارایه مدل اقتضایی 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 پیش روی مسئولین و سیاست‌گذاران نظام حسابداری دولتی ایران قرار دهد.

## ۲- اهمیت موضوع پژوهش

از اوایل دهه ۱۳۸۰ مباحث بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران مطرح و با ورود به برنامه توسعه چهارم و قانون مدیریت خدمات کشوری الزام قانونی پیدا نمود. درحالی که همچنان

---

1. Belkaoui

این قوانین در کشور معوق مانده است؛ چرا که ابتدا بایستی زیر ساخت‌های لازم از جمله حسابداری دولتی مدرن فراهم گردد. در پاسخ به این نیاز کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی با مشارکت دیوان محاسبات، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، معاونت هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی در مرداد ماه ۱۳۸۸ تشکیل شد و همان طور که در مقدمه پیش‌نویس بخش اول مفاهیم نظری آن (۱۳۸۸) آمده است، هدف این کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای ایجاد تحول اساسی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی به ویژه دولت می‌باشد و در بند ۳۳ نیز صراحتاً قید شده است که، استفاده از مبنای حسابداری تعهدی اجتناب‌ناپذیر است. اما مرحله بعد از تدوین استانداردها یعنی اجرای آن‌ها و انتقال از مبنای نقدی به تعهدی، که تحولی بنیادی در نظام حسابداری دولتی ایران محسوب می‌گردد، بسیار چالش برانگیز است. از اینرو انجام مطالعه و پژوهشی معتبر و رواق، به‌خصوص طراحی مدلی اقتضایی که تصمیم‌گیری توسط مدیران ارشد را تسهیل و آن‌ها را در تدوین برنامه‌های اصلاحی میان مدت و بلند مدت در حوزه حسابداری و بودجه‌ریزی دولتی کمک نماید، ضرورتی غیر قابل انکار است که این تحقیق سعی در انجام این مهم دارد.

### ۳- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

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، به‌خصوص در شهرداری‌های آمریکای شمالی را می‌توان محرک اصلی این تحولات دانست. جورج<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) معتقد است، دو ویژگی عمومی چارچوب‌های نظری حسابداری دولتی عبارتند از اینکه:  
اولاً آن‌ها به وضوح بیانیه‌های موازی حسابداری بازرگانی و پذیرش حسابداری تعهدی را دنبال کرده‌اند.

---

1. Jorge

دوم آن که آن‌ها توسط سازمان‌هایی که قدرتی برای اجباری نمودن ندارند، تهیه شده‌اند. از نظر جونز و پندلبوری<sup>۱</sup> (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، در همین راستا بسیاری از کشورها در حال حرکت از مبنای نقدی به تعهدی می‌باشند.

دیاموند<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) در تایید ضرورت اصلاحات در سیستم های حسابداری دولتی بیان می‌کند مدل نوین مدیریت بودجه (بودجه‌ریزی عملیاتی) مستلزم ارتقا و به‌روزرسانی ابزارهای اساسی مدیریت به‌خصوص سیستم حسابداری به منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق، مفید و به‌موقع است و در مقاله دیگری (۲۰۰۳) در باب چگونگی اصلاحات توضیح می‌دهد از آن جا که فرایند اصلاحات زمان بر است، بایستی یک فرایند مرحله‌ای برنامه‌ریزی شود. ولی 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<sup>۳</sup> (۲۰۰۹: ۴) این تفاوت‌ها در سه سطح مشاهده می‌شوند:

(۱) محتوا

(۲) مدت زمان انتقال از نقدی به تعهدی

(۳) نحوه پذیرش حسابداری تعهدی

با محرز شدن ضرورت اصلاحات و انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی 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 جهت توضیح چگونگی تاثیر محیط بر این سیستم می‌توان از تئوری اقتضایی استفاده نمود، که به بیان ساده استدلال

---

1. Jones and Pendlebury  
2. Diamond  
3. Christianes.& Rey niers

می‌کند ساختار مدیریت موثر، وابسته به شرایط است. بنابراین تفاوت در محیطی که سازمان در آن فعالیت می‌کند، می‌تواند منجر به تصمیمات متفاوت به‌عنوان روش بهینه گزارش‌گری مالی و سطح افشا گردد. در حوزه حسابداری دولتی پروفیسور کلاوس لودر<sup>۱</sup> و تیم همراهش از اولین و مشهورترین دانشگاهیانی بوده‌اند که در اواخر دهه ۸۰ به‌اهمیت دانستن علت تحولات حسابداری دولتی پی بردند و مطالعه‌ای را انجام دادند که منجر به یک چارچوب نظری برای انجام مطالعات تطبیقی بین‌المللی حسابداری دولتی با عنوان مدل اقتضایی نوآوری‌های حسابداری دولتی گردید. البته انتقادهای زیادی به‌این مدل وارد شد، به طوری که این انتقادهای منجر شد تا مدل‌های اصلاح‌شده متعددی از مدل اولیه تا مدل نهایی با عنوان مدل اقتضایی اصلاحات مدیریت مالی در سال ۲۰۰۱ توسط پروفیسور 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).

اودا<sup>۲</sup> (۲۰۱۰: ۶۵) بیان می‌کند این مدل‌ها نواقص زیادی دارند. از جمله این نواقص وی به جعبه‌های سیاه (مسائل ناگفته)، عدم آرایه یک نوآوری همه‌جانبه و جامع، تاکید بر بافت به‌جای محتوا، تمرکز بر فاز شروع به‌جای فاز اجرا و توضیحی بودن به‌جای تجویزی بودن اشاره می‌کند. وی ادامه می‌دهد این مدل‌های توضیحی بیشتر بر متغیرهای بافتی و رفتاری و تاثیر آن‌ها بر فرایند اصلاحات تمرکز دارند و وارد جزئیات مرتبط با این که اصلاً چگونه فرایند اصلاحات اجرا می‌گردد، نمی‌شوند. به‌علاوه تحت تاثیر تجارب کشورهای پیش‌رو (مانند نیوزلند، بریتانیا و استرالیا) در چگونگی انتقال و فاز عملیاتی انتقال قرار نگرفته‌اند. 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 پس از مدل‌های اقتضایی لودر (سه مدل ۱۹۹۴، ۱۹۹۲ و ۲۰۰۱)

---

1. Klaus Luder,  
2. Ouda

نویسندگان زیادی با تعدیلاتی، آن‌ها را در تحقیقات خود بکار بردند (مانند پالوت<sup>۱</sup> ۱۹۹۵؛ جاروگا و نوآک<sup>۲</sup> ۱۹۹۶؛ گادفری<sup>۳</sup> و همکاران ۲۰۰۱ و اودا ۲۰۱۰).

چان<sup>۴</sup> و همکاران (۱۹۹۶) مدل اقتضایی اولیه لودر را یک مدل اقتصادی می‌دانند، که پیش فرض آن یک بازار اطلاعات است و رفتار و گرایش‌ها 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.

در ایران تحقیقات زیادی نظام حسابداری دولتی در ایران را بررسی و لزوم اصلاحات و انتقال به حسابداری تعهدی را تایید نموده‌اند. باباجانی در یک بررسی جامع (۱۳۷۸):

(۲۶۹) به این نتیجه رسیده است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل دولت جمهوری اسلامی ایران از قابلیت‌های مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی عمومی برخوردار نمی‌باشد. باباجانی و مددی (۱۳۸۸):

(۳) توضیح می‌دهند که تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی موسسات بخش عمومی مستلزم حصول اطمینان از فراهم بودن شرایط لازم برای بکارگیری دو عامل کلیدی شامل مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در این سیستم می‌باشد و در مقاله دیگری (۱۳۸۵: ۱۹) در تشریح وضعیت کنونی ایران در استفاده از مبنای تعهدی، و عدم علاقه دستگاه‌های متولی امور مالی کشور به تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع حاکمیتی دولت و واحدهای تابعه و به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری این نوع فعالیت‌ها توضیح می‌دهد که سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور فعالیت‌هایی را برای دستیابی به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی آغاز کرده و در این رهگذر بر طبقه‌بندی در آمد و هزینه و برخی تعاریف عملیاتی سیستم حساب‌های ملی به صورت الزام قانونی تاکید کرده و بودجه سنوات ۱۳۸۱ به بعد را بر

- 
1. Pallot
  2. Jaruga & Nowak
  3. Godfery
  4. Chan

مبنای آن‌ها تهیه و اجرا کرده، لیکن الزام سیستم مذکور به استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در شناسایی درآمدها و هزینه‌ها، نادیده گرفته شده است. علاوه بر این، در شرایطی که اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، قبل از انتقال به مبنای تعهدی، سلسله مطالعاتی علمی در این زمینه کرده‌اند، هنوز مطالعه‌ای در باره وجود یا نبود زمینه‌های لازم برای انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در مورد فعالیت‌های غیربازرگانی دولت و شهرداری و سایر سازمان‌های بزرگ بخش عمومی صورت نگرفته است. وی ادامه می‌دهد که (۱۳۸۵: ۲۱) ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقامات مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ خواهان یا صاحبان واقعی حق است. مهدوی (۱۳۷۹، ص ۴۳) نیز تغییر در نظام حسابداری دولتی ایران را نیازی اجتناب ناپذیر می‌داند و نقدی بودن سیستم حسابداری را یکی از نارسائی‌های عمده این نظام می‌داند. از نظر دلپار (۱۳۸۵، ص ۲۵) حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران از چارچوب نظری و اصول و استانداردهای مبتنی بر مطالعات نظری و تجربی بی بهره است و دستورالعمل حسابداری مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اساس چارچوب نظری و مفاهیم بنیادی پذیرفته شده حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی که اغلب آن‌ها با ویژگی‌های محیطی ایران نیز سازگار می‌باشند، تدوین نیافته است.

طبق بررسی‌های به عمل آمده در ایران تا کنون هیچ تحقیقی جهت ارائه مدلی برای توسعه حسابداری دولتی ایران و عوامل محیطی موثر بر آن ارائه نشده است. در این تحقیق سعی می‌شود از مدل اقتضایی لودر (نسخه ۲۰۰۱) جهت توضیح اصلاحات حسابداری دولتی در ایران استفاده نمود. البته با پیش بینی رویکرد و استراتژی اصلاحات ایران سعی شده است از قدرت پیش بینی کنندگی این مدل نیز استفاده شود.

#### ۴- مدل اقتضائی و متغیرهای تحقیق

از آنجا که در این تحقیق مدل فرایند اصلاحات مدیریت مالی (FMR)<sup>۱</sup> لودر (۲۰۰۱) جهت توضیح فرایند اصلاحات ایران بکار گرفته شده است، از متغیرهای همان تحقیق نیز به شرح زیر استفاده می‌گردد. لودر (۲۰۰۱) توضیح می‌دهد که این مدل شامل دو گروه متغیرهای بافتی (محرک‌ها و ساختار سازمان)، سه گروه از متغیرهای رفتاری (گردانندگان اصلاحات، بنیان سیاسی اصلاحات و ذینفعان) و دو گروه متغیرهای ابزاری (مفهوم اصلاحات و استراتژی اجرای اصلاحات) می‌باشد. ویژگی‌ها و اجزای هر گروه عبارتند از:

۱- محرک‌های فرایند اصلاحات (دلایل اصلی اصلاحات) رخدادهایی هستند که در مرحله اولیه فرایند اصلاحات رخ 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. لودر (۲۰۰۱:۱۰) معتقد است در مورد خاص کشورهای در حال توسعه، «تلاش جهت بهبود وجهه بین‌المللی» نیز بایستی به عنوان محرک وارد مدل شود. بنابراین در این تحقیق بحران‌های مالی و استرس مالی با هم به عنوان یک محرک در نظر گرفته شده‌اند و در کنار غالب شدن دکترین خاص، الزامات قانونی (در رابطه با اصلاحات بخش عمومی) و الزامات بین‌المللی و تلاش جهت بهبود وجهه بین‌المللی به عنوان چهار محرک اصلی در غالب ۲۰ شاخص (سوال) مورد نظرخواهی جامعه آماری قرار گرفتند.

۲- بنیان سیاسی یا شروع‌کنندگان اصلاحات (اعضای مجلس و دولت) سیاستمدارانی هستند که معمولاً اعضای دولت بوده و اصلاحات را شروع و قدرت تقویت آن را دارند و رفتار آن‌ها مستقیماً بر مفهوم اصلاح و استراتژی آن تأثیر دارد. در

#### 1. Financial Management Reform Process Model



این گروه وزیر مالی از آن جهت که بازیگر اصلی در شکل دادن مفهوم اصلاحات می‌باشد، نقش کلیدی دارد. در این تحقیق نیز چهار نهاد سیاست‌گذار شامل وزارت دارایی، مجلس، دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی به عنوان بانیان سیاسی در نظر گرفته شده‌اند.

۳- گردانندگان یا مشاوران اصلاحات (متغیرهای رفتاری) سازمان‌ها و افراد حرفه‌ای و تخصصی 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. در این تحقیق هشت گروه حرفه‌ای و دانشگاهی به عنوان مشاوران اصلاحات مطرح شده‌اند که در جدول ۸ به ترتیب اولویت ارائه شده‌اند.

۴- مفهوم اصلاحات (متغیر ابزاری) یا نوآوری یک مفهوم زمینه‌ای است و بر استراتژی اجرا تأثیر مستقیم دارد، بنابراین در همان ابتدا بایستی به درستی تعریف شود. نوآوری اساساً به منظور تأمین اطلاعات مفید تر (تغییر محتوایی) رخ می‌دهد و صرفاً شامل تغییر روش نمی‌باشد. در این تحقیق اصلاحات به معنای انتقال به حسابداری تعهدی با رویکرد پاسخگو محور یا مدیریت محور می‌باشد. 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. جورج (۲۰۰۳: ۱۶۴) بیان می‌کند که 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. 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 می‌دهند، بنابراین نیاز شدیدی به اطلاعات حسابداری دولتی از طرف سرمایه‌گذاران 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 به‌خصوص 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 جهت پیشبرد اصلاحات برگزیده‌اند. برخی به واسطه ویژگی‌های محیطی خود استراتژی‌های دستوری را برگزیده‌اند که در گروه اروپای کتینتال بیشتر مشاهده می‌شود. در این استراتژی قوانین کل فرایند اصلاحات را به تفصیل ترسیم نموده و پیاده‌سازی اصلاحات جنبه قانونی پیدا می‌نماید. اما در گروه آنگلو ساکسون روش‌های پیاده‌سازی منعطف‌تر و بیشتر مشارکت‌جویانه است. در یک طبقه‌بندی دیگر می‌توان استراتژی اصلاحات را به اصلاحات مرحله‌ای (یا فازی و میان‌مدت مانند هند) و اصلاحات یک‌باره (یا انقلابی و کوتاه‌مدت مانند نیوزلند) طبقه‌بندی نمود. در طبقه‌بندی سوم استراتژی اصلاحات به اصلاحات جامع (کل دولت) و اصلاحات بخشی (بخش‌هایی از دولت یا برخی وزارتخانه‌ها) طبقه‌بندی می‌شود. در این تحقیق هر شش استراتژی به‌عنوان استراتژی‌های احتمالی اصلاحات ایران مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

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 تأثیر قرار می‌دهد و در این تحقیق 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 گروه جداگانه قرار داده است، اما در تحقیقاتی مانند توکلی (۱۳۸۴) ذینفعان در گروه عوامل محیطی دیده شده‌اند. در ادامه چگونگی تعیین اجزای مدل فرایند اصلاحات حسابداری دولتی ایران از طریق روش تحقیق پیمایشی تشریح می‌گردد.

#### ۵- سؤال تحقیق

کدام متغیرها در فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران نقش دارند؟

## ۶- فرضیه‌های پژوهش

برای یافتن پاسخ سوال فوق، و بر مبنای متغیرهای مدل اقتضایی و محیط حسابداری دولتی در ایران شش فرضیه به شرح زیر صورت بندی گردید:

**فرضیه اول:** وزارت دارایی بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دارا می‌باشد.

**فرضیه دوم:** الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات حسابداری دولتی در ایران دارا می‌باشد (محرک 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 دستوری و مشارکتی به طور توأم، به همراه استراتژی فازی و بخشی دارای مطلوبیت بیشتری در اصلاحات حسابداری دولتی ایران می‌باشند.

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

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

## ۷- روش پژوهش

این تحقیق در دو مرحله، ابتدا بررسی ادبیات پیشین و سپس تحقیق پیمایشی جهت استخراج نظر خبرگان حسابداری دولتی و کسب توافق عمومی پیرامون عوامل محیطی اثر گذار بر فرایند اصلاحات، طراحی شده است. مرحله بررسی ادبیات از ابتدای سال ۱۳۸۸ شروع گردید و تحقیق پیمایشی در تابستان ۱۳۸۹ با مصاحبه‌های حضوری و جمع آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه انجام 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 دیدگاه های خبرگان استفاده شایانی به عمل آمده است. در انتها جهت بررسی روایی، و تعیین این مطلب که محتوای پرسشنامه از چند عامل اشباع شده و مهم ترین عامل ها در شروع و فرایند اصلاحات کدام می باشند، از روش تحلیل مؤلفه های اصلی استفاده شده است. همچنین برای بررسی ساختار ساده پرسشنامه، عامل های استخراج شده با استفاده از شیوه واریماکس دوران داده شده است (تحلیل عاملی). به منظور کاهش خطای ثابت گرایش به مرکز (در شیوه پاسخگویی) و نیز زمینه لازم برای ادغام احتمالی گزینه ها، دامنه انتخاب ها وسیع (از ۰ تا ۹) انتخاب شد. و تعداد پرسش ها 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 مؤلفه های گوناگون را به خوبی پوشش دهد. ضریب آلفای کرونباخ این پرسشنامه ۰/۹۳۸ تقریب زده شده است، که نشانه پایایی پرسشنامه می باشد. از آن جا که هدف این پژوهش ارایه یک مدل کاربری جهت سیاست گذاری در حوزه مالی کشور است، صرفا افراد خبره در حسابداری دولتی می توانند به عنوان نمایندگان جامعه ایران در ارزش گذاری عوامل موثر بر اصلاحات نقش اساسی داشته باشند. بنابراین جامعه مورد تحقیق شامل خبرگانی است که دانش و مهارت مورد نیاز در زمینه حسابداری دولتی سستی (حسابداری نقدی) و نوین (حسابداری تعهدی) را از طریق آموزش های رسمی و دانشگاهی، کارآموزی و تجربه کسب نموده و در عین حال از شرایط محیطی موثر بر اصلاحات حسابداری دولتی به سمت پذیرش حسابداری تعهدی آگاهی کافی داشته باشند. همچنین در زمینه سیاست گذرای مالی کشور نیز صاحب رای و نظر باشند. که البته تعداد این افراد بسیار محدود و عمدتا در نهادهای متولی سیاست گذاری امور مالی که در تهران متمرکز هستند، پراکنده می باشند. لذا در ابتدا سعی شد تا کل جامعه به عنوان نمونه انتخاب شود، اما به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات کل جامعه، یک گروه

۸۲ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره نهم، بهار ۱۳۹۰

نمونه به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب گردید. تعداد کل آزمودنی‌ها به تفکیک پست فعلی، گروه شغلی و محل خدمت در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱- توزیع فراوانی پست فعلی، گروه شغلی و محل خدمت پاسخ دهندگان

محل خدمت	فراوانی	درصد فراوانی	پست	فراوانی	درصد فراوانی	فعالیت فعلی	فراوانی	درصد فراوانی
سازمان حسابرسی	۹	۱۸	محقق	۷	۱۴	امور مالی	۹	۱۸
دانشگاه آزاد	۴	۸	مشاور	۳	۶	بودجه	۱۳	۲۶
شهرداری تهران	۵	۱۰	هیات علمی	۳	۶	حسابرسی	۱۲	۲۴
مرکز پژوهش‌های مجلس	۷	۱۴	مدیر	۱۳	۲۶	آموزش	۸	۱۶
بانک مرکزی	۱	۲	ناظر	۲	۴	تحقیقات	۶	۱۲
دیوان محاسبات	۸	۱۶	کارشناس	۱۸	۳۶	سایر	۲	۴
معاونت نظارت و برنامه‌ریزی ریاست جمهوری	۷	۱۴	معاون	۴	۸			
وزارت بهداشت	۱	۲						
وزارت دارایی	۸	۱۶						
جمع	۵۰	۱۰۰	جمع	۵۰	۱۰۰	جمع	۵۰	۱۰۰

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق جدول فوق تقریباً از تمامی نهادهای سیاست‌گذار اصلی یا موثر در

تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ... ۸۳

سیاست‌گذاری در حوزه امور مالی کشور، در نمونه مورد مطالعه وجود داشته‌اند که، عمدتاً در پست‌های تصمیم‌گیری سازمان (مدیر و معاون) و در رده‌های شغلی حسابداری، بودجه و یا آموزش و تحقیقات مشغول بوده‌اند. لازم به ذکر است محققان بر اساس دو پیش‌فرض اقدام به تحقیق پیمایشی نموده‌اند.

اول آن که پذیرش حسابداری تعهدی به عنوان مفهوم نوآوری و اصلاحات در نظر گرفته شده است، که مبتنی بر تحقیقات پیشین و پیش‌نویس 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 و هدف مورد نظر آن اشاره نمود و تمامی پاسخ‌دهندگان با اطلاع از این مفروضات که در مقدمه پرسشنامه قید شده است، به سوالات پاسخ داده‌اند.

## ۸- آزمون فرضیه و روش‌های آماری

**آزمون فرضیه اول:** برای کسب بینش نسبت به اولویت چهار نهاد اصلی در حوزه سیاست‌گذاری امور مالی در ایران شامل: وزارت دارایی، سازمان حسابرسی، مجلس و دیوان محاسبات ابتدا اولویت این نهادها از دیدگاه پاسخگویان نمونه به شرح جدول ۲ بررسی شد و نتایج نشان داد که وزارت دارایی و سازمان حسابرسی دارای بالاترین میانگین رتبه بوده و بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات بر عهده دارند.

جدول ۲- اولویت بندی نهادهای قانون گذاری و سیاست گذاری حسابداری دولتی

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

\* منبع: یافته های پژوهشگر

به منظور تعمیم نتایج حاصل از نمونه به کل جامعه آماری، 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 ۳ ارایه شده است.

$$\begin{cases} H_0: R_1 = R_2 = R_3 = R_4 \\ H_1: \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1, 2, \dots, 4 \end{cases}$$

H0: اولویت نهادها در شروع اصلاحات یکسان بوده است.

H1: اولویت نهادها در شروع اصلاحات یکسان نبوده است.

جدول ۳- نتایج آزمون فریدمن

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

\* منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به کای دو محاسبه شده با ۹۵٪ اطمینان نهادهای شروع کننده اصلاحات دارای اولویت یکسان نمی باشند. از آن جا 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 است:

$H_0$ : اولویت نهادهای  $i$  و  $j$  در شروع اصلاحات یکسان است.

$H_1$ : اولویت نهادهای  $i$  و  $j$  در شروع اصلاحات یکسان نیست.

نتایج آزمون ویلکاکسون در جدول ۴ حاکی از آن است، که وزارت دارایی، سازمان حسابداری و مجلس بیشترین اولویت را دارند و این سه نهاد از نظر تاثیرگذاری تفاوت معناداری با هم ندارند. تنها دیوان محاسبات اولویت معنادار و کمتری نسبت به نهادهای دیگر دارد.

جدول ۴- نتایج آزمون ویلکاکسون

متغیرها	آماره Z	سطح معناداری
مجلس - وزارت دارایی	-۱/۳۳۳	۰/۱۸۲
مجلس - دیوان محاسبات	-۰/۰۷۲	۰/۲۸۴
مجلس - سازمان حسابداری	-۰/۲۵۴	۰/۸۰۰
وزارت دارایی - دیوان محاسبات	-۳/۳۶۵	۰/۰۰۱
وزارت دارایی - سازمان حسابداری	-۰/۹۲۴	۰/۳۵۵
دیوان محاسبات - سازمان حسابداری	-۱/۸۵۹	۰/۰۶۳

\* منبع: یافته های پژوهشگر

در انتها برای آزمون معنادار بودن میانگین پاسخها و تعیین نهاد موثر در شروع اصلاحات از آزمون پارامتری  $t$  استفاده شده است.

$H_0$ : میزان تاثیر نهاد  $i$  بیشتر از حد متوسط نیست (میانگین کمتر یا برابر  $4/5$  است).

$H_1$ : میزان تاثیر نهاد  $i$  بیشتر از حد متوسط است، (میانگین بیشتر از مقدار  $4/5$  است).

با استفاده از آماره  $t$  و مقایسه آن با توزیع  $t$  سطح معناداری آزمون بدست آمد و نتایج (جدول ۵) نشان می دهد که با توجه به سطح معناداری با  $95$  درصد اطمینان فرض  $H_0$  رد می شود. بنابراین تنها وزارت دارایی بر شروع حسابداری تاثیر با اهمیتی دارد.

جدول ۵- نتایج آزمون t

مقدار t	میانگین	عوامل
۰/۸	۵/۳	مجلس
۰/۲	۵/۸	وزارت دارایی
-۰/۸	۴/۷	دیوان محاسبات
۰/۹	۵/۴	سازمان حسابرسی

\* منبع: یافته های پژوهشگر

**آزمون فرضیه های دوم تا ششم:** روش بررسی هر شش فرضیه مانند یکدیگر می باشد، بدین ترتیب که جهت آزمون فرضیه ها و اولویت بندی متغیرهای با اهمیت، ابتدا اولویت آن ها از دیدگاه پاسخ گویان نمونه مورد بررسی قرار گرفت، سپس جهت بررسی این که این تفاوت ناشی از خطای نمونه گیری است و یا این تفاوت را می توان 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 اولویت متغیرها متفاوت است. سپس، برای رتبه بندی نهایی از آزمون ویلکاکسون (مقایسه دو به دوی متغیرها) استفاده گردید. در انتها برای آزمون معنادار بودن میانگین پاسخ ها از آزمون پارامتری t استفاده شده است. 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 که جهت اختصار تنها نتایج آزمون ها در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون t	نتایج آزمون ویلکاکسون	آزمون فریدمن	فرضیات پژوهش
با ۹۵ درصد اطمینان تنها وزارت دارایی تأثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات دارد.	وزارت دارایی، سازمان حسابرسی و مجلس بیشترین اولویت را دارند و تفاوت معناداری با هم ندارند. تنها دیوان محاسبات اولویت معنادار و کمتری نسبت به بقیه دارد.	با ۹۵ درصد اطمینان اولویت چهار نهاد در شروع اصلاحات متفاوت است.	فرضیه اول: وزارت دارایی بیشترین تأثیر را در شروع اصلاحات بر عهده دارد.
با ۹۵ درصد اطمینان تنها الزام به عملیاتی شدن بودجه در قانون توسعه چهارم و سایر قوانین پیرامون عملیاتی شدن بودجه دارای تأثیر با اهمیتی در شروع اصلاحات هستند.	با ۹۵ درصد اطمینان الزامات جوامع بین المللی-بحران‌های مالی و الزامات جوامع بین المللی - دکترین غالب با هم تفاوت معناداری ندارند و بیشترین اولویت مربوط به الزامات قانونی است.	با ۹۵ درصد اطمینان اولویت چهار محرک در شروع اصلاحات یکسان نیست.	فرضیه دوم: الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات دارا می‌باشد.
با ۹۵ درصد اطمینان نقش مشورتی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، اساتید حسابداری و تالیفات آنها و حسابداران و انجمن‌های حرفه‌ای تأثیر با اهمیتی دارند.	کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را در اصلاحات بر عهده دارد، و در مرتبه دوم اساتید حسابداری و تالیفات آنها قرار دارند.	با ۹۵ درصد اطمینان اولویت نقش مشورتی گروه‌های مختلف در مسیر اصلاحات حسابداری یکسان نیست.	فرضیه سوم: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی بالاترین نقش مشورتی را بر عهده دارد.
با ۹۵ درصد اطمینان استراتژی فازی مناسب تر از اصلاحات یکباره می‌باشد.	استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، فازی و بخشی اولویت بیشتری دارند.	با ۹۵ درصد اطمینان اولویت استراتژی‌ها یکسان نیست.	فرضیه چهارم: استراتژی مطلوب اصلاحات دستوری و مشارکتی به‌طور توأم، فازی و بخشی می‌باشد.
با ۹۵ درصد اطمینان رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم دارای احتمال بیشتری می‌باشند.	رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم با هم اولویت بیشتری دارند.	با ۹۵ درصد اطمینان اولویت رویکردهای اصلاحات یکسان نیست.	فرضیه پنجم: رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم مطلوبیت بیشتری دارند.

با ۹۵ درصد اطمینان حاکمیت دولت‌های متعهد به پاسخگویی به مردم و ارتقای رابطه نظارتی مجلس و دولت دارای تاثیر با اهمیتی می‌باشند.	بیشترین اولویت مربوط به محیط سیاسی، محیط حرفه‌ای و ذینفعان بوده و کمترین اولویت مربوط به محیط جغرافیایی است.	با ۹۵ درصد اطمینان اولویت متغیرهای محیطی بر فرآیند اصلاحات یکسان نیست.	فرضیه ششم: محیط سیاسی بیشترین تاثیر را در فرایند اصلاحات حسابداری دولتی دارا می‌باشد.
---	--	---	---

(ادامه جدول ۶)

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

**نتایج تحلیل عاملی:** تحلیل عاملی سوالات مرتبط با شروع اصلاحات در پرسشنامه نشان داد که هر چهار عامل با اهمیت می‌باشند؛ ولیکن در رابطه با سوالات مرتبط با فرایند اصلاحات تحلیل عاملی نشان داد که عوامل، محیط فرهنگی و محیط جغرافیایی از نظر تاثیر گذاری بر اصلاحات عامل‌های مهمی نیستند و پنج عامل زیر ۷۱ درصد تغییرات را پوشش می‌دهند که رقم قابل قبولی است. عامل‌ها به ترتیب اهمیت عبارتند از: محیط سازمانی با ۱۸٪، محیط اقتصادی با ۱۵٪، سیستم قانونی و حقوقی با ۱۴٪، سطح توسعه یافتگی حرفه حسابداری در کشور با ۱۴٪، محیط سیاسی با ۹٪.

#### ۱۰- یافته‌های تحقیق

همان‌گونه که در جدول ۶ مشاهده می‌شود تمامی فرضیات تحقیق با استفاده از آزمون‌های آماری تایید شد. بنابر این یافته‌های حاصل از تحقیق را می‌توان به شرح خلاصه زیر بیان نمود:

- ۱- وزارت دارایی نسبت به سایر نهادها بیشترین اهمیت را در شروع اصلاحات دارد.
- ۲- الزامات قانونی شامل الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین دارای بیشترین اهمیت بوده و به عنوان اصلی‌ترین محرک اصلاحات مطرح می‌باشد. جدول ۷ چهار محرک اصلی اصلاحات را به ترتیب اهمیت و به همراه زیر مجموعه‌هایشان نشان می‌دهد.

جدول ۷- مهم‌ترین محرک‌ها و دلایل شروع و پذیرش اصلاحات

به ترتیب اهمیت از راست به چپ			
الزامات قانونی	دکترین غالب	الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	بحران‌های مالی
الزام به عملیاتی شدن بودجه در قانون توسعه چهارم	گرایش مجلس به نظارت بیشتر بر عملکرد دولت	دستورالعمل تهیه گزارشات آماری (GFSM) در سال ۲۰۰۲	عملکرد نامطلوب سازمان‌های دولتی
قوانین وضع شده پیرامون عملیاتی شدن بودجه	گرایش صاحب نظران حسابداری دولتی به حسابداری تعهدی	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی منتشره توسط GASB	کسری‌های مداوم بودجه
الزام به محاسبه قیمت تمام شده خدمات در قانون جدید مدیریت خدمات کشوری	گرایش دولت به افزایش پاسخگویی	سازمان‌های اهدا کننده کمک‌های مالی بین‌المللی مانند بانک	فساد مالی در دستگاه‌های اجرایی
الزام به نظارت عملیاتی در قانون برنامه و بودجه	گرایش دولت به بهبود عملکرد مدیران دولتی	تلاش جهت بهبود وجهه بین‌المللی و کسب رتبه بالاتر	هدفمند نمودن یارانه‌های دولتی
الزام به پاسخگویی مالی در قانون اساسی	گرایش دولت به اقتصاد غیر وابسته به نفت	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)	بحران مالی در سطح جهان

به ترتیب اهمیت از بالا به پایین

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳- 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. در جدول ۸ هشت نهاد و گروه مشاور اصلاحات به ترتیب اولویت نشان داده شده‌اند.

جدول ۸- اولویت بندی مشاوران علمی اصلاحات

اولویت	مشاوران	میانگین رتبه
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 خیره	۴/۵۶
۶	انجمن ذیحسابان دولتی	۴/۳۴
۷	اساتید مدیریت و تالیفات آن‌ها	۳/۳۱
۸	اساتید اقتصاد و تالیفات آن‌ها	۳/۰۵

\* منبع: یافته های پژوهشگر

۴- استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، فازی و بخشی مطلوب‌ترین استراتژی جهت اصلاحات حسابداری دولتی است.

۵- رویکرد پاسخگو محور و مدیریت محور توأم با هم به عنوان مطلوب‌ترین رویکرد اصلاحی در ایران مطرح می‌باشند.

محیط سیاسی و سه عامل مهم‌تر آن که شامل حاکمیت دولت‌های پاسخگو، تقویت رسانه‌های خبری جهت پیگیری مستمر رخدادهای مالی و تقویت رابطه نظارتی میان مجلس و دولت می‌باشد، مهم‌ترین عوامل موثر بر اجرای اصلاحات می‌باشند. جدول ۹ پنج عامل محیطی اصلی موثر بر فرایند اصلاحات و ذینفعان را به ترتیب اهمیت و به همراه زیر مجموعه هایشان نشان می‌دهد.

جدول ۹ - مهم‌ترین شاخص‌های محیطی موثر بر فرایند اصلاحات

به ترتیب اهمیت از راست به چپ					
محیط سیاسی	حاکمیت دولت‌های مردمی و متعهد به پاسخگویی به مردم	تقویت رسانه‌ها و پیگیری رخدادهای مالی و سیاسی	رابطه مجلس و دولت	تعدد احزاب سیاسی و آگاهی از حقوق سیاسی	افزایش شعور سیاسی افراد جامعه و آگاهی از حقوق سیاسی
محیط حرفه حسابداری	تدوین استانداردهای ملی حسابداری دولتی مبتنی بر پاسخگویی	ارتقای جایگاه و نقش حسابداران تحصیل کرده در دولت	وضعیت قانونی و حقوقی حسابداری و حسابرسی دولتی	تشکیل انجمن‌های حرفه‌ای حسابداران دولتی	افزودن واحدهای حسابداری دولتی و آموزش مفاهیم نظری حسابداری
ذینفعان	کمیسیون بودجه و محاسبات مجلس	دیوان محاسبات	سازمان حسابرسی	سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی	تحلیل گران مالی
محیط سازمانی	فرهنگ سازمانی مقاوم در برابر تغییر	عدم گرایش مدیران دولتی به مفاهیم تعهدی	عدم آشنایی کارکنان با مفاهیم تعهدی	بودجه‌ریزی برنامه‌ای موجود بر مبنای نقدی	افزایش سطح مکانیزاسیون و تکنولوژی اطلاعات
محیط قانونی و حقوقی	افزایش آگاهی شهروندان و امکان دعاوی حقوقی	الزام به عملیاتی شدن بودجه در قوانین توسعه	نظارت‌های قانونی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی	قانون محاسبات عمومی	قوانین مرتبط با پاسخگویی در قانون اساسی
محیط اقتصادی	انضباط مالی دولت	خصوصی سازی	کسری‌های بودجه	باز بودن اقتصاد	توسعه بازار سرمایه

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۱۱- ارایه مدل اقتضایی جهت عوامل موثر بر اصلاحات حسابداری

### دولتی ایران

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

## ۱۲- بحث و نتیجه‌گیری

نگاه اجمالی به مبانی نظری ارایه شده، نشان دهنده این واقعیت است، که سازمان‌ها و هیئت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری دولتی در سطح بین‌الملل، بر استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی تاکید زیادی داشته‌اند. بررسی وضعیت فعلی حسابداری دولتی در ایران نیز نشان داد که علاوه بر الزامات جهانی در داخل کشور نیز به دلایل متعدد، به خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی، پذیرش حسابداری تعهدی یک ضرورت گریز ناپذیر است. با توجه به یافته‌های تحقیق و شناسایی عناصر مدل اقتضایی در ایران، 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 به دنبال الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه می‌باشد. دیاموند (۲۰۰۲ و ۲۰۰۳) معتقد است که اصلاحات حسابداری دولتی حاصل نیاز به اصلاحات گسترده‌تر در بخش عمومی و نظام بودجه‌ریزی است و طبق تحقیقات لودر (۲۰۰۱) وجود این محرک در کنار سه محرک دیگر (بحران‌های مالی، الزامات جوامع بین‌الملل و دکترین غالب) می‌تواند مسئولین و دولتمردان را ترغیب به پذیرش اصلاحات در نظام حسابداری دولتی نماید. بنابراین بر طبق نتایج این تحقیق که نشان داد مهم‌ترین نهاد در این فرایند اصلاحی، وزارت امور اقتصادی و



دارایی است، می‌توان ادعا نمود که این وزارتخانه تحت تأثیر محرک قدرتمندی مانند الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه، که خود حاصل نیاز به اصلاحات گسترده مدیریتی در ایران است، تصمیم‌گیرنده اصلی اصلاحات حسابداری دولتی در ایران می‌باشد. تاسیس کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی در مرداد ۱۳۸۸ با ابلاغ وزارت امور اقتصادی و دارایی تأییدی بر این یافته تحقیقاتی 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.

طبق تئوری مدل اقتضایی بانیان سیاسی اصلاحات تحت تأثیر مشاوران دانشگاهی و حرفه‌ای قرار دارند. در این تحقیق نیز نقش مهم مشاوران اصلاحات به‌خصوص کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و انجمن‌ها و حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای و دانشگاهی تأیید گردید.

یافته‌های این تحقیق در پیش‌بینی روند آتی اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفت، که تأییدی بر قدرت پیش‌بینی‌کنندگی مدل لودر می‌باشد. در این تحقیق پیش‌بینی گردید رویکرد اصلاحات حسابداری دولتی ایران به سمت حسابداری تعهدی با رویکرد پاسخگو و مدیریت محور به طور توأم می‌باشد، از اینرو ضروری است، استفاده از عوامل نرم (فرهنگ سازمانی و مهارت‌ها و قابلیت‌های کارکنان) و سخت (ساختار سازمانی، ابزار و روش‌ها) در کنار هم مد نظر سیاست‌گذاران اصلاحات 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 پاسخ‌دهندگان عمدتاً در سطح مدیریت ارشد کشور می‌باشند، پاسخ‌های آنان می‌تواند نشانه نارضایتی آن‌ها از استراتژی‌های دستوری در دولت باشد، لذا موفقیت در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیز منوط به تغییر این رویه می‌باشد. در تأیید نتایج این تحقیق مبنی بر مطلوبیت استراتژی فازی در اصلاحات می‌توان به نتایج تحقیق دیاموند

(۲۰۰۲) اشاره نمود که انتقال فازی را به انتقال یک باره و ناگهانی ارجح می‌داند. در نهایت با توجه به یافته‌های تحقیق به ترتیب محیط سیاسی، سازمانی، حرفه‌ای، قانونی و اقتصادی و گروه ذینفعان نقش با اهمیتی در اجرای اصلاحات حسابداری دولتی ایران ایفا خواهند نمود. همان طور که تحقیقات لودر (۲۰۰۱) نیز نشان می‌دهد، بافت سیاسی و اجتماعی نقش مهمی در تصمیم‌گیری، زمان بندی، جهت‌گیری و محتوای اصلاحات حسابداری دولتی در کشورهای تحت مطالعه داشته است. اودا (۲۰۱۰: ۶۵) نیز بیان می‌کند که فرایند اصلاحات و نوآوری نتیجه مشارکت مجموعه‌ای از عوامل بافتی (مانند فرهنگ)، عوامل رفتاری (مانند تمایل به تغییر)، عوامل محتوایی (مانند چالش‌های خاص حسابداری) و عوامل ظرفیتی (مانند فن‌آوری اطلاعات) می‌باشد، و یک تحول خیلی بزرگ فنی، فرهنگی و سازمانی محسوب می‌گردد که پذیرش موفقیت‌آمیز آن نیازمند ارایه یک طرح و نقشه روشن از همان ابتدا می‌باشد. نهایتاً می‌توان ادعا نمود نتایج این تحقیق که شامل شناسایی تمامی عوامل موثر بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی ایران و نمایش آن‌ها در غالب یک مدل اقتضایی (شامل محرک‌ها، نهادهای متولی، مشاوران، عوامل بافتی، استراتژی‌های مطلوب و رویکرد احتمالی اتخاذ شده) در دو بخش شروع اصلاحات (وضعیت فعلی) و اجرای آن (وضعیت احتمالی آتی) است، برای اولین بار یک نمای کلی از وضعیت فعلی اصلاحات حسابداری دولتی ایران و روند آتی آن در اختیار مسئولین امر قرار خواهد داد و با استفاده از روش تحقیق علمی و استخراج نظر خبرگان و سیاست‌گذاران این حوزه و کاربرد مدل بین‌المللی پروفیسور لودر، که تقریباً در اکثر کشورهای جهان آزمون شده است (جورج ۲۰۰۳)، خواهد توانست تصویری روشن از حسابداری دولتی ایران به ادبیات تطبیقی بین‌المللی حسابداری دولتی ارایه نماید.

## منابع

باباجانی، جعفر، آرزو مددی، (۱۳۸۸)، "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۶.

باباجانی، جعفر، (۱۳۸۶)، "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن جهت استفاده در بخش عمومی ایران"، پیک نور، سال پنجم، شماره چهارم، ۲۷-۳.

باباجانی، جعفر، (۱۳۷۸)، "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران"، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی.

توکلی محمدی، محمد، (۱۳۸۴)، "ارائه مدل اقتضائی برای عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری در ایران"، پایان نامه دکتری، دانشگاه تربیت مدرس.

دلپار، جواد، (۱۳۸۵)، "بررسی تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بر مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرائی دولت در ایران" (مبتنی بر GASB=34)، پایان نامه دکتری، دانشگاه آزاد اسلامی.

مهدوی، غلامحسین، (۱۳۷۹)، "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران"، حسابرس، شماره ۷.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی: اهداف گزارشگری مالی (پیش نویس)، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی ایران، ۱۳۸۸.

Chan, J.L., Jones, R.H., Luder, K.G., (1996), "Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions", Research in Governmental and Nonprofit Accounting, JAI Press Inc, Vol. 9, 1-19.

Champoux, M., (2006), "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions", Harvard Law School: Federal Budget Policy Seminar, Briefing Paper No. 27.

Christians. Johan & Brecht reyniers, (July 2009), "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study", Ghent University, Belgium, Working Paper.

Diamond j., (2003), "Performance Budgeting: Managing the Reform Process", IMF Working Paper: WP/03/33.

Diamond j., (2002), "Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?", IMF Working Paper: wp/02/240.

Godfrey, A. D., Devlin, P. J., Merrouche, M. C. (2001), "A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations", International Comparative Issues in Government Accounting, Aad Bac (Ed.), Kluwer Academic Publishers, 279-296.

Jaruga, A., Nowak, W. A. (1996), "Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations, Research in Governmental and Nonprofit Accounting", JAI Press Inc., Vol. 9, 21-31.

Jones, R. H. and Pendlebury, M., (2000), "Public Sector Accounting", 5th Edition. Pitman.

Jorge S., (2003), "Local Government Accounting In Portugal in Comparative-International Perspective", The Portuguese Foundation for Science and Technology, July.

Luder, K., (2001), "Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade – Achievements and Problems", Working-Paper Presented at the VIIIth CIGAR Conference, Valencia, June.

Luder, K., (1989), "Comparative Government Accounting Study – Interim Summary Report", Speyerer Forschungsberichte, No. 76, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung, Speyer.

Ouda, Hassan A. G., (2010), "A Prescriptive Model of the Transition to Accrual Accounting in Central Government", International Journal of Governmental Financial Management, Volume X, Number 1.

Pallot, J. (1995), "Contextual Variables Underlying Innovation in National Budgeting, Accounting and Auditing: the Case of New Zealand", Working-Paper Presented at the Vth CIGAR Conference, Paris, May .