

## بررسی موانع و مشکلات سیستم‌های حسابداری گزارشگری مالی دولتی در مولد سازی و مدیریت دارایی‌ها در ایران

مرتضی غبیدیان<sup>۱\*</sup>، محمد علی دهنوی<sup>۲</sup>، محمد قوام سعیدی<sup>۳</sup>

۱ و ۲: نویسنده مسئول: کارشناس ارشد مدیریت دولتی، گروه مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران .

mortezaghbdian@gmail.com

۲: کارشناس ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران .

۳: دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، گروه مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران

### چکیده

در این تحقیق به بررسی موانع و مشکلات به کارگیری سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی در تصمیمات مولد سازی و مدیریت دارایی‌های دولتی پرداخته می‌شود. جامعه آماری مورد مطالعه شامل ذیحسابان و مدیران امور مالی دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی و نمونه منتخب شامل ۱۱۸ نفر که روش نمونه‌گیری تصادفی ساده بود. برای جمع‌آوری داده‌های تحقیق پرسشنامه سونیا و همکاران (۲۰۱۶) بومی سازی و بسط و توسعه داده شد. پس از تحلیل داده‌ها با استفاده از روش دو جمله‌ای، نتایج نشان داد که موانع و مشکلات کارکنان، مدیران و سایر فشارهای محیطی تاثیر معنادار بر مولد سازی و مدیریت دارایی‌های سازمانهای دولتی دارند.

واژه‌های کلیدی: مدیریت دارایی‌های بخش دولتی، دارایی‌های مولد و غیر مولد، تصمیم‌گیری، عوامل اقتضایی، عوامل سازمانی.

## ۱- مقدمه

امروزه سرمایه‌های نمودن دارایی دولتها نیازمند اصلاحات گسترده در مدیریت عمومی نوین است که در راستای انتقال فنون بخش خصوصی از جمله حسابداری تعهدی به محیط عمومی با هدف ارتقای کارایی عملیات عمومی باشد (دارایی و معرفتی، ۱۳۹۳). عدم دسترسی به اطلاعات قابل اتکاء از میزان اموال و دارایی‌های بخش عمومی، نبود بانک اطلاعاتی یکپارچه از اموال و دارایی‌های دولت و همچنین عدم وجود ساز و کاری برای شناسایی دارایی‌های دولت جهت بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری در واگذاری و نقل و انتقال آنها و تامین منابع مالی پایدار و استفاده بهینه از تمام ابعاد دارایی‌های دولت از جمله ضعف‌های مهم مدیریت نوین دولتی در ایران به شمار می‌آید.

بر این اساس پروژه مدیریت و مولد سازی اموال و دارایی‌های دولت در دستور کار وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گرفته است. از جمله مولد سازی دارایی‌های دولت می‌تواند ایجاد شفافیت در میزان و ارزش دارایی‌ها در تراز مالی دولت، تعیین تعداد و میزان ارزش دارایی‌های دولت، تجمیع آمار و اطلاعات کامل از نوع عرصه و اعیان، شناسایی دامنه اموال و دارایی‌های دولت، رها سازی دارایی‌های بلا استفاده، استاندارد سازی استفاده از اموال و دارایی‌های دولت متناسب با نیاز و شفاف سازی وضعیت دارایی‌های دولت باشد (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۵).

تصمیم‌گیری در مورد اینکه چه میزان اموال دولت در اختیار کدام دستگاه اجرایی است و چه استفاده‌ای از آن می‌شود لزوم ایجاد و توسعه چارچوب گزارشگری مالی مناسب برای اندازه‌گیری و شناخت اموال را می‌طلبد که هدف از این تحقیق بررسی موانع و مشکلات به کارگیری سیستم‌های اطلاعاتی در مولد سازی و مدیریت دارایی‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات است.

تحقیق حاضر با نشان دادن مسیرهای احتمالی اصلاحات و پیش بینی عوامل محیطی و درون سازمانی موثر بر سودمندی سیستم گزارشگری مالی بر فرآیند مولد سازی و مدیریت دارایی‌های دولت، تصویری روشن از اصلاحات لازم پیش روی مسئولین و سیاست‌گذاران نظام حسابداری دولتی می‌گذارد و به این سوال پژوهشی می‌پردازد که کدام متغیرها بر فرآیند مولد سازی با اتکا بر سیستم گزارشگری مالی کنونی در ایران تاثیر با اهمیتی دارند.

### مبانی تئوریک مدیریت بر دارایی‌های بخش عمومی

رولز و همکاران (۱۹۹۸) شناخت تمام دارایی‌ها از جمله زمین زیر جاده‌ها، دارایی‌های زیربنایی و میراث ملی را توصیه می‌کنند. با این استدلال که اطلاعات حسابداری تعهدی باید اطلاعات مفیدی در مورد کارایی دولت ارائه کند، بنابراین شناخت تمام اموال دولتی در صورتهای مالی با مقاصد عمومی، اولین قدم در جهت ارتقای مدیریت و پاسخگویی است. والکر و همکاران (۲۰۰۰) گر چه به تفاوت‌های اساسی میان زیرساخت‌های خصوصی و عمومی توجه دارند اما شناخت دارایی‌های زیربنایی نگهداری شده توسط سازمان‌های دولتی را مورد تاکید قرار می‌دهند. این محققین با توجه به این واقعیت که دارایی‌های زیربنایی مستلزم اتخاذ تصمیمات مهمی در رابطه با مدیریت، تعمیرات و نگهداشت آنها توسط مدیریت است، با اتخاذ رویکرد مبتنی بر استفاده‌کنندگان اطلاعات، ترکیبی از اطلاعات مکمل و افشای غیر مالی مانند وضعیت فیزیکی دارایی‌های زیربنایی و هزینه نگهداری، تعمیر و بهسازی آنها را پیشنهاد می‌کنند.

در یک دیدگاه نظری که منصوب به آنتونی (۱۹۹۴) است اموال سرمایه‌ای دولت بر حسب نوع سیستم تامین مالی آنها افشا و مستهلک گردد. چنگ و هریس (۲۰۰۰) مطابق با نظر آنتونی معیار کاربری دارایی‌های سرمایه‌ای و سیستم تامین مالی را ترکیب و به مفهوم روشنتر اما به نسبت مشابهی دست یافتند. در این دیدگاه شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های کسب شده از محل هدایا و نتایج معوق ضرورت ندارد اما در مورد دارایی‌های کسب شده از محل وام افشا بدون در نظر گرفتن استهلاک الزامی است و ایجاد دارایی از طریق درآمدهای جاری مستلزم افشا و محاسبه استهلاک است.

در دیدگاه مولد و غیر مولد بودن ماهیت کالا راهکار مناسب برای شناخت را تعیین می‌کند. اگر هدف اصلی سازمان از نگهداری اموال تنها انتقال منابع یا خدمات به دیگران باشد، باید در طبقه جدیدی تحت عنوان «امکانات و تسهیلات»<sup>۱</sup> نگهداری و در

<sup>۱</sup> - Facilities

مواردی که اموال با قصد ایجاد وجه نقد نگهداری شود (داراییهای مولد) باید آنها را در گروه داراییها طبقه بندی کرد. طبق این رویکرد بخش عظیمی از اموال سرمایه‌ای که تحت کنترل دولت بوده و دارای ویژگیهای غیر مالی هستند نباید به عنوان دارایی افشا شود.

دیدگاه هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال در مورد داراییهای سرمایه‌ای متعلق به حسابهای مستقل دولتی، دولت به طور معمول تنها حق حفظ و حراست آنها را دارد و بنابراین این داراییها به عنوان داراییهای سرمایه‌ای در ترازنامه حساب مستقل وجوه دولتی نشان داده نمی‌شود. از طرفی اموال سرمایه‌ای متعلق به حسابهای سرمایه‌ای به شیوه بازرگانی مورد استفاده قرار گرفته و در داراییهای حساب مستقل وجوه سرمایه‌ای افشا و شبیه بنگاه‌های بخش خصوصی مستهلک می‌شوند که این تمایز بر حسب نوع کاربری (ارائه خدمات یا ایجاد درآمد) قابل توجیه است. علاوه بر استانداردهای حسابداری آمریکا، فدراسیون بین‌المللی حسابدان (IFAC) نیز استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۷، ۲۱ و ۲۶ را در مورد شناخت و اندازه‌گیری داراییهای بخش عمومی تدوین کرده است. این استانداردها در مورد تجهیزات تخصصی نظامی و داراییهای زیربنایی کاربرد دارد، اما جنگلها و داراییهای زیستی مولد و حقوق معدنی، اکتشاف، استخراج نفت، گاز و سایر منابع احیا نشدنی مشابه را شامل نمی‌شود. طبق استاندارد بخش عمومی ۱۷، دولت ملزم به شناسایی میراث ملی (داراییهای تاریخی، محیطی یا فرهنگی) نیست ولی در صورت شناسایی باید الزامات افشای این استاندارد در مورد آنها رعایت شود. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر خلاف استانداردهای حسابداری دولت فدرال به نوع حساب مستقل یا نوع کاربری در شناخت داراییها توجه ندارد. بنابراین بر خلاف استانداردهای حسابداری آمریکا هیچ تفاوتی بین بخش خصوصی و دولتی در شناخت داراییهای سرمایه‌ای قائل نیست.

از آنجایی که در ادبیات دانشگاهی هیچگونه اجماعی برای مدیریت داراییهای سرمایه‌ای مشاهده نمی‌شود می‌توان نتیجه گرفت که در حال حاضر رویکردی کلی که به وسیله آن بتوان بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای دولت فائق آمد و انواع اموال سرمایه‌ای دولت را مورد ارزیابی قرار داد، وجود ندارد. برای بررسی این دسته از مسائل مربوط به تصمیم‌گیری مدیران با اتکا بر اطلاعات حسابداری، تئوری‌های سازمانی<sup>۲</sup> و اقتضایی<sup>۳</sup> مطرح شده‌اند. تئوری اقتضایی<sup>۴</sup> یکی از دیدگاه‌های تئوریک در حوزه رفتار سازمانی است که بر روشهای اقتضایی یا محدودیت‌هایی نظیر اندازه، عدم اطمینان محیطی، تکنولوژی و فشارهای محیطی موثر بر کارکرد و توسعه سازمانها تاکید دارد (چنهال، ۲۰۰۳؛ توماس، ۱۹۹۱). این تئوری در تلاش است تا روابط بین ویژگیهای داخلی و خارجی سازمانها و ظرفیت مدیریت را شناسایی کند (رایان و همکاران، ۱۹۹۵). مطابق این چهارچوب مقتضیات و محدودیتها بر ساختار سازمانها در قالب آموزش، خصوصی سازی، تنوع و بوروکراسی کردن تاثیر می‌گذارد. برای توضیح چگونگی تاثیر محیط بر سیستم حسابداری، می‌توان از تئوری اقتضایی 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 بعنوان روش بهینه گزارش‌گری مالی و سطح افشا گردد.

در حوضه حسابداری دولتی پروفیسور کلاوس لودر و تیم همراهش از اولین و مشهورترین دانشگاهانی بوده‌اند که در اواخر دهه ۸۰ به اهمیت 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 به این مدل وارد شد، بطوریکه این انتقادات منجر شد تا مدل‌های اصلاح شده 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).

2 - Institutional theory  
3 - contingency theory  
4 - contingency theory

مطابق با تئوری سازمانی<sup>۵</sup>، انتظارات و ارزشها به عنوان عوامل درون سازمانی و برون سازمانی در نظر گرفته می‌شوند و قوانین جامعه در تصمیمات تغییر سیستم حسابداری نقش با اهمیتی دارد. این تئوری از این فرضیه حمایت می‌کند که سازمانها در صورت مرتفع ساختن انتظارات برون سازمانی مانند فشار برای معرفی رویه حسابداری مشخص بدون در نظر گرفتن مزایای آن، مشروعیت بدست می‌آورند. تئوری سازمانی برای توصیف واکنش سازمانها به فشارهای محیطهای سازمانی استفاده می‌شود (کارپنتر و فیروز، ۲۰۰۱؛ کارپنتر و همکاران، ۲۰۰۷؛ چارپمن همکاران، ۲۰۰۹).

در رابطه با تغییرات در سیستمهای حسابداری و گزارشگری و سودمندی اطلاعات بطور کلی گرایش تحقیقات به بررسی تاثیر عوامل: فشارهای قانونی و سازمانی، فقدان اطلاعات در مورد اطلاعات جدید تهیه شده مطابق با مبنای تعهدی، فقدان منابع انسانی و مقاومت در برابر تغییر بوده است. در این میان برخی از عوامل مستقیماً با ویژگیهای فردی و تصمیم‌گیرندگان و بقیه در نتیجه استانداردها و شرایط سازمانی مشخص مرتبط است. عوامل مرتبط با ویژگیهای فردی تصمیم‌گیرنده مانند مهارتها، دانش و تجربه در مورد مفاهیم و ابزارهای مدیریت مالی به نظر می‌رسد مخصوصاً در تعیین میزان سودمندی اطلاعات مالی ارائه شده مربوط باشد (آسکیم، ۲۰۰۸؛ پائولسون، ۲۰۰۶؛ یاماموتو، ۲۰۰۸).

طالب نیا و همکاران (۱۳۹۰) تحقیقی به ارائه یک چارچوب نظری به منظور توضیح و پیش بینی اصلاحات حسابداری دولت جمهوری اسلامی ایران با اقتباس از الگوی اقتضایی بین المللی لودر (۲۰۰۱) پرداختند. یافته‌های این تحقیق پیمایشی نشان-دهنده این است که حسابداری دولتی ایران در استانه 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 در مورد عملیاتی شدن بودجه است. الگوی ارائه شده در پیش بینی روند آینده اصلاحات در ایران نیز مورد استفاده قرار گرفته که تاییدی بر قدرت پیش بینی کنندگی الگوی لودر (۲۰۰۱) است.

وکیلی فرد و نظری (۱۳۹۱) به بررسی عوامل موثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی پرداختند که عوامل مورد بررسی در این تحقیق شامل عامل مدیریت، عامل نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بوده است. با توجه به ماهیت پیمایشی این تحقیق، داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از طریق توزیع پرسشنامه پژوهشگر ساخته بین نمونه‌ای از مدیران مالی، روسای حسابداری و حسابداران حرفه‌ای گرد آوری شده است. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تاثیرگذار است و در این بین عوامل مدیریت و چارچوب نظری دارای بیشترین و کمترین تاثیر بوده است.

عالمشاه (۱۳۹۳) در بررسی عوامل موثر در اتخاذ روشهای حسابداری مدیریت زیست محیطی انجام داد. حسابداری مدیریت زیست محیطی به عنوان شاخه‌ی درون سازمانی حسابداری محیط زیست یک سامانه قوی است که مدیریت را برای کنترل بهینه مصرف مواد خام، آب، جریانهای انرژی و سوخت، ایجاد و دفع ضایعات و پسماند، و پیشگیری از آلودگی محیط زیست یاری می‌رساند. نتایج نشان می‌دهد که اولویت پایین حسابداری زیست محیطی، مقاومت در برابر تغییر روشهای سنتی، کارایی یا ملاحظات مخارج و منافع، محدودیت منابع و نیروی انسانی متخصص، دشواری جمع آوری و تلهخیص هزینه‌های زیست محیطی در مورد اتخاذ یا عدم اتخاذ روشهای EMA تاثیر گذارند.

صفدری نهاد و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند. به همین منظور این تحقیق با هدف بررسی نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در راستای قوانین بالا دستی انجام شده است. تغییر در شیوه بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی با چالشهای درون سازمانی و برون سازمانی همراه بوده است. در این تحقیق از میان عوامل برون سازمانی، عوامل محیطی و اندازه دولت به عنوان مهمترین عوامل شناخته شد و عوامل درون سازمانی نیز شامل تطابق میان تجهیزات، منابع انسانی و منابع مالی به عنوان مهمترین چالشها در عدم تحقق بودجه‌ریزی

عملیاتی اشاره نمود. در نهایت بودجه ریزی عملیاتی از طریق توجه به فرهنگ و رهبری، تعهد و حمایت از اجرا، شرایط گروه هدف، بهای تمام شده و تدوین شاخص اندازه گیری و توجه به گرایش مجریان و جو سازمانی محقق می‌شود. حضوری و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل موثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی پرداختند. در این تحقیق ضمن تبیین و تحلیل سیستم کنترل ملی کنونی حاکم بر دستگاه‌های دولتی، به بررسی سه دسته از عوامل بروز نارسایی در سیستم کنترل مالی پرداخته است که عبارتند از عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی مورد استفاده و نارساییهای قانونی. دو دسته اول جنبه داخلی داشته و عامل سوم مربوط به قوانین مالی و محاسباتی کنونی می‌باشد. نتایج نشان داد که عوامل فوق همگی در ایجاد نارسایی در سیستم کنترل داخلی موثر هستند.

تودور و موتیو (۲۰۰۵) به بررسی فرآیند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به مبنای تعهدی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روشهای اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین پیاده سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد. سونیا و سوسانا (۲۰۱۶) به بررسی عوامل تبیین کننده استفاده از گزارش مالی در تصمیم گیری دولت محلی در پرتغال پرداختند. هدف این تحقیق شناسایی عوامل داخلی و خارجی در تصمیم گیری داخلی سازمانهای دولتی بود. یافته ها نشان داد که فشار سازمانهای حرفه ای و مسائل و مشکلات ملی (عوامل خارجی) و همینطور فقدان دانش و آموزش مناسب در حوزه سیستم های اطلاعاتی (عوامل درون سازمانی) عواملی هستند که بیشترین تاثیر را بر سودمندی گزارش مالی برای تصمیم گیری دارند.

### ۳- فرضیه‌های تحقیق

- ۱- موانع و مشکلات فردی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.
- ۲- موانع و مشکلات مدیریتی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای سازمانهای دولتی دارد.
- ۳- موانع و مشکلات سیستمهای حسابداری و گزارشگری مالی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.
- ۴- موانع و مشکلات قانونی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.
- ۵- موانع و مشکلات ساختاری تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.
- ۶- موانع و مشکلات نظارتی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.

### ۴- نوع تحقیق، جامعه و نمونه آماری

این پژوهش از نوع توصیفی - پیمایشی و از نظر هدف کاربردی است. در این تحقیق جهت جمع آوری اطلاعات از شکل توسعه یافته پرسشنامه سونیا و سوسانا (۲۰۱۶) بهره برده شده است. لذا در این تحقیق فن تحقیق پرسشنامه‌ای، به عنوان مناسبترین روش توصیه و مبنای کار قرار داده شده است. برای مستندسازی نتایج تجزیه و تحلیل آماری از آزمون دو جمله‌ای و با استفاده از نرم‌افزار اسپس پی اس تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها انجام شده است. از بین جامعه آماری این پژوهش که شامل ذیحسابان و مدیران امور مالی دولتی در استان خراسان رضوی بودند و تعدادشان حدود ۱۷۰ نفر بودند با استفاده از جدول مورگان تعداد ۱۱۸ نفر از مدیران مالی به عنوان نمونه نهایی انتخاب شد.

### ۵- روایی و پایایی ابزار جمع آوری داده ها

منظور از روایی آن است که وسیله سنجش و اندازه گیری واقعا خصیصه مورد نظر را اندازه بگیرد و نه متغیر دیگر را. در واقع در روایی به این سؤال پاسخ می دهیم که ابزار اندازه گیری تا چه حد خصیصه مورد نظر را می سنجد. (حافظ نیا: ۱۳۸۶). در این تحقیق، ابزار جمع آوری داده ها (پرسشنامه) توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفته و روایی آن مورد تأیید است.

قابلیت اعتماد که واژه هایی مانند پایایی، ثبات و اعتبار برای آن به کار برده می شود؛ یکی از ویژگی های ابزار اندازه گیری پرسشنامه است. مفهوم یاد شده با این امر سروکار دارد که ابزار پژوهش در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می دهد (ایران نژاد پاریزی، ۱۳۸۸). مطابق با سونیا و سوسانو (۲۰۱۶) و بر اساس تغییرات انجام شده در آن طیف پنج درجه ای لیکرت شامل 26 سؤال جهت گردآوری نظرات جامعه آماری تهیه گردید. برای تعیین پایایی پرسشنامه، با بهره گیری از نرم افزار SPSS، ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد که نتیجه حاصل مقدار ۰/۷۹۲ را نشان می دهد، و با عنایت به اینکه عدد مذکور از مقدار 0/7 بزرگتر می باشد، لذا پایایی پرسشنامه تایید می شود.

موانع شناسایی شده

ردیف	موانع و مشکلات استفاده از گزارشهای مالی برای مولد سازی و مدیریت داراییها	اجزاء
۱	موانع فردی	۱- حجم کار بیش از اندازه حسابداری مدیریت داراییهای بخش عمومی
		۲- تخصص کم نیروی انسانی موجود در زمینه مدیریت مفاهیم شناخت و اندازه گیری داراییهای سازمانهای دولتی
		۳- فقدان آموزش و دانش مناسب در زمینه مولد سازی و حسابداری داراییهای بلند مدت
۲	موانع مدیریتی	۱- فقدان تجربه حرفه ای در خصوص مولد سازی و مدیریت داراییهای دولتی
		۲- مقاومت در برابر تغییر در نگرش نسبت به منابع دولتی
		۳- عدم انتصابات ندریان بر پایه شایستگی
		۴- برخورد نابجای مدیریت با گزارشات مالی و عدم توانایی استفاده از آنها در تصمیم گیری در خصوص مولد سازی داراییهای دولتی
۳	موانع مربوط به سیستم حسابداری	عدم تطابق سیستم اطلاعاتی با اهداف مولد سازی و مدیریت داراییهای دولتی
۴	موانع قانونی	۱- عدم تفهیم قوانین و مقررات به علت عدم شفافیت و تناقض موجود در آنها با استانداردهای حسابداری در خصوص مولد سازی و مدیریت داراییهای دولتی
		۲- تعدد و پراکندگی قوانین مالی و محاسباتی و سردرگمی در مدیریت داراییهای سرمایه ای
۵	موانع ساختاری	عدم تناسب حجم کار مالی با تعداد پست های موجود سازمانی فلذا تفکیک نامناسب وظایف مولد سازی و مدیریت داراییهای ثابت و بلند مدت
۶	موانع نظارتی	۱- عدم وجود الزامات و فشار مربوط به پیشگیری از اتلاف منابع سرمایه ای دوتی
		۲- تأکید صرف بر نظارت بعد از خرج و عدم تشریح مساعی با واحدهای مالی دستگاههای اجرایی.

### تشریح آزمون فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق برای تحلیل آماری داده‌های حاصل از پرسشنامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای درک آزمون‌های مناسب برای تحلیل، ابتدا داده‌های مربوط به هر فرضیه، با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف از جهت نرمال بودن بررسی شدند و سپس با توجه به نتیجه آزمون نرمال بودن داده‌ها، از آزمون فرضیه‌های آماری مناسب استفاده شده است، که در ادامه بیان می‌شود.

#### آمار توصیفی مشاهدات

با توجه به جدول ذیل مشاهده می‌شود که از بین متغیرهای جمعیت‌شناختی، جنسیت آزمودنی‌ها را اکثریت پاسخگویان ۸۱٪ مردان و ۱۹٪ را زنان تشکیل می‌دهند. هیچکدام از پاسخگویان تحصیلاتی کمتر از لیسانس ندارند. میزان تحصیلات کارشناسی و ۲۴٪ نیز میزان تحصیلات خود مقاطع بالاتر اعلام شده است. تجربه کاری ۱۷٪ درصد از پاسخگویان زیر ۵ سال می‌باشد و ۲۳٪ درصد از آنان بین ۵ تا ۱۰ سال سابقه دارند. همچنین ۳۲٪ درصد از آنان دارای سابقه‌ای بین ۱۰ تا ۵ سال هستند و ۱۶ درصد نیز بالای ۲۸٪ سال تجربه در حوزه مالی دارند. رده شغلی ۳۱ درصد از پاسخگویان ذیحساب، ۲۶ درصد مدیر مالی و ۱۷ درصد معاون اداری و مالی می‌باشد. همچنین ۱۵ درصد از آزمودنی‌ها از حسابرسان دیوان محاسبات هستند و ۱۱ درصد آنها را عضو سازمان بازرسی می‌باشند.

#### آزمون فرضیه‌های تحقیق

##### نگاره (۱) نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها

متغیرها	موقعه‌ها	نرمالیته		آزمون t			میانگین توجیه‌ای	
		شکلی	جهتی	آماره t	سطح معناداری	نتیجه	میانگین مشاهدات	نتیجه آ
مولج و مشکلات کارشناسان	حجم کار	نرمال	نرمال	۲/۷۱	۰/۰۰۰۱	تایید	-	-
	تخصص	نرمال		-۱/۳۶			-	
	آموزش	نرمال		۰/۷۵			-	
مولج و مشکلات مدیران	تجربه	غیر	نرمال	-	۰/۰۱۵	تایید	۷۵٪ بزرگتر از ۳	تایید
	مدیریت تغییر	غیر		-			۸۱ درصد بزرگتر از ۳	تایید
	شایستگی	غیر		-			۷۲ درصد بزرگتر از ۳	تایید
مولج و مشکلات سیستمهای حسابداری و گزارشگری مالی	عدم تطابق با اهداف شرکت	نرمال	نرمال	۳/۱	۰/۰۰۱۳	تایید	-	-
مولج و مشکلات قوانین و مقررات	تلفظ بین مقررات و استانداردهای حسابداری	غیر	نرمال	-	۰/۰۰۳	تایید	۹۱ درصد بزرگتر از ۳	تایید
	تعداد مقررات و قوانین	غیر		-			۸۳ درصد بزرگتر از ۳	تایید
مولج ساختاری	یست‌های سازمانی	نرمال	نرمال	-۱/۷۳	۰/۰۰۳۵	تایید	-	-
مولج نظارتی	نبود الزامات پیشگیرنده	غیر	نرمال	-	۰/۰۰۳۶	تایید	۷۱ درصد بزرگتر از سه	تایید
	نظارت بعد از خرج	غیر		-			۷۳ درصد بزرگتر از ۳	تایید

فرضیه اول: نتیجه آزمون کلموگروف-اسمیرنوف، فرض نرمال بودن داده‌های این فرضیه پذیرفته‌شده است، لذا از آزمون t جهت آزمون این فرضیه استفاده شد که بر اساس جدول شماره ۳ و سطح معناداری به دست آمده (۰/۰۰۱)،

فرضیه فرعی اول مبنی بر اینکه « موانع و مشکلات کارکنان حسابداری دستگاه های اجرایی ، تاثیر معنادار بر مولد سازی و مدیریت داراییهای دولت دارد»، تایید می شود.

فرضیه دوم: با عنایت به نتیجه آزمون کلموگروف- اسمیرنوف، فرض نرمال بودن داده های این فرضیه پذیرفته نشد، لذا از آزمون دوجمله (نشانه)، جهت آزمون فرضیه استفاده گردید که بر اساس جدول شماره ۲ و بیشتر بودن میانگین پاسخ ها از حد وسط طیف لیکرت فرضیه « موانع و مشکلات مدیریتی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای سازمانهای دولتی دارد، پذیرفته می شود.

فرضیه سوم: بر اساس جدول شماره ۲ و نتیجه آزمون t و سطح معناداری به دست آمده (۰/۰۰۱۳) فرضیه سوم مبنی بر اینکه « موانع و مشکلات سیستمهای حسابداری و گزارشگری مالی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.» تایید می شود.

فرضیه چهارم: با عنایت به نتیجه آزمون کلموگروف- اسمیرنوف، فرض نرمال بودن داده های این فرضیه پذیرفته نشد، لذا از آزمون دوجمله (نشانه)، جهت آزمون فرضیه استفاده گردید که بر اساس جدول شماره ۲ و میانگین پاسخهای داده شده ، فرضیه چهارم مبنی بر اینکه « موانع و مشکلات قانونی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.» تایید می گردد.

فرضیه پنجم: فرضیه سوم: بر اساس جدول شماره ۲ و نتیجه آزمون t و سطح معناداری به دست آمده (۰/۰۰۳۵) فرضیه پنجم مبنی بر اینکه « موانع و مشکلات سیستمهای حسابداری و گزارشگری مالی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.» تایید می شود.

فرضیه ششم : با عنایت به نتیجه آزمون کلموگروف- اسمیرنوف، فرض نرمال بودن داده های این فرضیه پذیرفته نشد، لذا از آزمون دوجمله (نشانه)، جهت آزمون فرضیه استفاده گردید که بر اساس جدول شماره ۲ و میانگین پاسخ ها در طیف لیکرت فرضیه فرعی ششم مبنی بر « موانع و مشکلات نظارتی تاثیر معنادار بر تصمیمات مولد سازی و مدیریت داراییهای بخش دولتی دارد.» تایید می شود.

### نتیجه گیری

در رابطه با تغییرات در سیستمهای حسابداری و گزارشگری و سودمندی اطلاعات بطور کلی گرایش تحقیقات به بررسی تاثیر عوامل: فشارهای قانونی و سازمانی، فقدان اطلاعات در مورد اطلاعات جدید تهیه شده مطابق با مبنای تعهدی ، فقدان منابع انسانی و مقاومت در برابر تغییر بوده است. در این میان برخی از عوامل مستقیماً با ویژگیهای فردی و تصمیم گیرندگان و بقیه در نتیجه استانداردها و شرایط سازمانی مشخص مرتبط است. عوامل مرتبط با ویژگیهای فردی تصمیم گیرنده مانند مهارتها، دانش و تجربه در مورد مفاهیم و ابزارهای مدیریت مالی به نظر می رسد مخصوصاً در تعیین میزان سودمندی اطلاعات مالی ارائه شده مربوط باشد (آسکیم، ۲۰۰۸؛ پائولسون، ۲۰۰۶؛ یاماموتو، ۲۰۰۸). میزان استفاده از داده های گزارشهای مالی بستگی به سودمندی در تصمیم داده ها دارد که به مزایای بالقوه داده ها برای استفاده کننده (مربوط بودن، برطرف کننده انتظارات و ..) وابسته است اما یک سوال در مورد قابل فهم بودن اطلاعات مالی وجود دارد. کروسبی ریچارد (۲۰۰۹) بیان کردند که تقاضا برای مجموعه ای مشخص از دادهای گزارشگری مالی به عوامل سازمانی و فردی مختلفی مانند دانش یا فرهنگ، عمومیت، استفاده از اطلاعات مالی نتیجه نقش میانجی طرفهای عرضه کننده و متقاضی عوامل اثر گذار بستگی دارد.

آن چه در جمع بندی و نتیجه گیری کلی آزمون فرضیه های اول تحقیق مبنی بر تأثیر عوامل خارجی بر تصمیم گیری درون سازمانی مدیران و فشارهای ناشی از ساختار سیاسی و دولتی، سازمانهای حرفه ای و نظارتی، رسانه ها و شبکه های عمومی و شهروندان می توان عنوان کرد که این عوامل می توانند تاثیر مثبت معنی داری بر تصمیمات مدیران داشته باشند که در این بین نقش رسانه ها و شبکه ها عمومی در ایجاد شفافیت اطلاعاتی و شفاف سازی منابع و مصارف در سازمانهای دولتی مخصوصاً و پیش بینی های مالی که در بودجه مستتر خواهد بود در امر تصمیم گیری سازمانهای دولتی توجه و اهمیت دادن به این شاخص ها از اهمیت بیش از پیشی برخوردار است. اگر چه نتایج فرضیه اول همراستا با نتایج سونیا و سوسانا (۲۰۱۶) است اما



در مورد میزان تاثیر هر یک از مولفه ها بر تصمیمات درون سازمانی تفاوت چشم گیری دارد. در تحقیقات قبلی وانند سونیا و سوسانا (۲۰۱۶) از بین عوامل های مورد نظر، فشار تحمیل شده از سوی سازمانهای حرفه ای و نظارتی به عنوان مهمترین عامل محرک تصمیمات مدیران سازمانهای دولتی شناخته شده است، این اختلاف نتایج می تواند ناشی از وضعیت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف و همچنین نقاط ضعف و قوت اقتصاد ملی باشد. از سوی دیگر در فرضیه دوم رابطه معنی دار مثبت بین عوامل درون سازمانی و کارایی تصمیمات مدیریت مشخص گردید که این نتایج در تضاد با سونیا و سوسانا (۲۰۱۶) است. طبق تحقیقات قبلی این ادعا وجود داشت که عواملی مانند فشار از سوی دولت، سازمانهای حرفه ای و هیئتهای نظارتی، تاثیر عوامل درون سازمانی مانند دانش و آموزش مناسب در حوزه سیستم های اطلاعاتی (عوامل درون سازمانی) را بر سودمندی اطلاعات مالی برای تصمیم گیری کاهش می دهد و در نتیجه عواملی درون سازمانی در واکنش به فشارهای بیرونی سودمندی گزارش مالی برای تصمیم گیری کاهش می دهند.

با توجه به نتایج فرضیه و شاخصهای مورد استفاده در هر فرضیه، توجه و اهمیت دادن به این شاخصها در سازمان از اهمیت بیشتری نسبت به قبل برخوردار می شود و سازمان های درگیر در این حوزه از جمله سازمان امور مالیاتی کشور و دیوان محاسبات کشور که نقش مهمی در سیاستگذاری در این خصوص بر عهده دارند، در جهت بهبود این شاخصها باید تلاش مضاعفی را مبذول دارند و با توجه به نتایج آزمون معادلات ساختاری و بررسی شدت تاثیر این عوامل بر سودمند در تصمیم اطلاعات مالی، مشخص شد که در بین عوامل سازمانی و فردی به ترتیب رسانه ها و شبکه های عمومی و عدم وجود ابزارهای محاسباتی کافی بیشترین تاثیر را بر سودمندی در تصمیم اطلاعات دارا می باشد.

#### محدودیت های تحقیق

محققین همواره با محدودیتهایی در فرآیند این تحقیق همراه بوده اند که از جمله می توان به محدودیت ذاتی پرسشنامه کتبی اشاره کرد. از سوی دیگر از آنجا که حمایت مالی در این تحقیق وجود نداشت، محدودیت های زمانی تحقیق نیز مد نظر قرار گرفت و پیچیدگی رفتار انسان ها و ابراز واکنش های متفاوت نیز در این فرآیند غیر قابل انکار نیست. برخی از حسابرسان از قبول پرسشنامه خود داری کرده اند و یا امتناع از پرکردن پرسشنامه و وجود گزینه های بدون پاسخ در پرسشنامه های دریافتی از دیگر محدودیتهای این تحقیق است و در نهایت نتایج این تحقیق تنها در خصوص جامعه آماری مورد نظر در این تحقیق صادق است و در خصوص تعمیم نتایج به سایر جوامع آماری باید با احتیاط عمل نمود.

#### فهرست منابع

- حضوری، محمد جواد، گرد، عزیز و گلدوست، مجید (۱۳۹۴)، بررسی عوامل موثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل های مالی دستگاه های اجرایی، سال پانزدهم، شماره ۵۹، تابستان ۹۴.
- صفدری نهاد، محمود، معمار زاده، غلامرضا و عزتی، میترا (۱۳۹۴)، بررسی نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی در راستای اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، فصلنامه سیاستهای راهبردی و کلان. سال سو، شماره یازدهم، صص ۲۷-۴۸.
- طالب نیا، قدرت اله، عباسی، ابراهیم و زارعی، بتول (۱۳۹۰) تاثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۹، صفحه ۹۶-۶۹.
- عالمشاه، سید امین (۱۳۹۳)، بررسی عوامل موثر در اتخاذ روشهای حسابداری مدیریت زیست محیطی، حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۳.
- مومنی، منصور و فعال غیومی، علی (۱۳۹۰)، تحلیل های آماری با استفاده از SPSS، چاپ اول - انتشارات کتاب نو.
- وکیلی فرد، حمید رضا و نظری، فرزاد (۱۳۹۱)، بررسی عوامل موثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در موسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره اول. صص ۱۲۵-۱۱۱.

- Askim, J. (2008). Determinants of performance information utilization in political decision making. In W. Van Doren, & St. Van de Walle (Eds.), *Performance information in the public sector: How is it used?* New York: Palgrave Macmillan.
- Belkaoui, A. (1985), *Accounting theory*, 2<sup>nd</sup> edition, Thomson Learning publishing, Lincoln, United Kingdom.
- Cohen, S., Kaimenakis, N., & Zorgios, Y. (2007). Assessing IT as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23 (1), 91-111.
- Carpenter, V., Cheng, R., & Feroz, E. (2007). Toward an empirical institutional governance theory: Analyses of the decisions by the 50 US State Governments to adopt generally accepted accounting principles. *Corporate Ownership & Control*, 4 (4), 30-46.
- Chapman, C., Cooper, D., & Miller, P. (2009). Linking accounting, organizations, and institutions. In C. Chapman, & P. Miller (Eds.), *Accounting, organizations and institutions*. Oxford: University Press.
- Carpenter, V., & Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US states governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 565-596.
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Grossi, G., & Reichard, C. (2009). The limited use of financial data for governmental decision-making – An exploratory study with reference to Germany and Italy. In 12<sup>th</sup> Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) conference – New challenges for public sector accounting.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting Practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13, 379-400.
- Lüder, K. (2002). Research in comparative governmental accounting over the last decade: Achievements and problems. In V. Montesinos, & J. Vela (Eds.), *Innovations in governmental accounting*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Mack, J. (2004). An investigation of the information requirements of users of Australian public sector financial reports (Unpublished PhD Thesis). Brisbane: Queensland University of Technology.
- Mack, J., & Ryan, C. (2006) Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (4), 592-612.
- Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: Experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22 (1), 47-62.
- Ryan, C., Trevor, S., & Nelson, M. (2002). Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997-1999. *Financial, Accountability & Management*, 18 (3), 261-289.
- Thomas, A. (1991). Towards a contingency theory of corporate financial reporting system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4 (4), 40-57
- Yamamoto, K. (2008). What matters in legislators' information use for financial reporting? – The case Of Japan. In S. Jorge (Ed.), *Implementing reforms in public sector accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.

- Tarter, C., & Hoy, W. (1998). Toward a contingency theory of decision making. *Journal of Educational Administration*, 36.
- Tudor, T. and A. Mutiu (2005). "Cash versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Oeconomica*, No. 1, pp. 36-51, October 2007•
- Nogueira, s. and Jorge, f. (2016), Explanatory Factors for the use of the financial report in decision-making: Evidence from Local Government in Portugal, *Spanish Accountin Review*. No of Pages 11.