

## قیاس‌پذیری صورت مالی و حسابداری هزینه در تجزیه و تحلیل بهره‌وری و آمادگی کارمندان بخش دولتی ایران به سمت حسابداری غیر تعهدی و تورمی

حسین کریم‌آبادی، کارشناسی ارشد حسابرسی دانشگاه آزاد اسلامی علی‌آبادکتول

فرشاد گنجی، دانشجوی دکتری حسابرسی دانشگاه آزل استانبول

**چکیده-** در این مقاله به بررسی قیاس‌پذیری صورت مالی و حسابداری هزینه در تجزیه و تحلیل بهره‌وری و آمادگی کارمندان بخش دولتی ایران به سمت حسابداری غیر تعهدی مورد تحقیق قرار گرفت. در راستای هدف پژوهش برای محاسبه متغیر قابلیت مقایسه از مدل دی‌فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) و برای محاسبه مدیریت سود واقعی از مدل توسعه‌یافته دجو و همکاران (۱۹۹۸) استفاده شد، مشابه آنچه در پژوهش روی چودهاری (۲۰۰۶) بود. یافته‌های حاصل از پژوهش بیانگر این است که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر معیارهای مدیریت سود واقعی (جریان غیرعادی وجوه نقد عملیاتی، هزینه‌های غیرعادی تولید، هزینه‌های غیرعادی اختیاری) تأثیر مستقیم و معنادار دارد. به عبارتی، با افزایش قابلیت مقایسه، تمایل مدیران به مدیریت سود واقعی در راستای ارائه مطلوب عملکرد جاری خود با دست کاری فعالیت‌های واقعی مانند تولید بیش از اندازه و افزایش غیرعادی حجم فروش افزایش می‌یابد تقاضا برای اطلاعات حسابداری توسط سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، اعتباردهندگان و سایرین باعث می‌شود وجود یک سری خصوصیات کیفی بنیادی در اطلاعات حسابداری لازم باشد. شش نوع خصیصه‌ی کیفی برای اطلاعات حسابداری وجود دارد این پژوهش از صورت‌های مالی ۱۲۰ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۷-۱۳۸۶ گردآوری شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندمتغیره با داده‌های ترکیبی استفاده شده است.

**کلمات کلیدی:** قیاس‌پذیری، صورت مالی و حسابداری هزینه، تجزیه و تحلیل بهره‌وری، آمادگی کارمندان بخش دولتی ایران و سمت حسابداری غیر تعهدی و تورمی

### مقدمه:

قابلیت مقایسه، یکی از ویژگی‌های کیفی منحصر به فرد اطلاعات مالی است که مفید بودن آن را افزایش می‌دهد برخلاف مفهوم قابلیت اتکا که تمرکز بر روی پیش‌بینی یا تأییدپذیری اطلاعات مالی است، قابلیت مقایسه این

امکان را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌آورد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های عملکرد مالی شرکت‌ها را شناسایی کنند؛ بنابراین، ویژگی کیفی اطلاعات مالی (قابلیت مقایسه) در بازار سرمایه و بدهی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان بسیار حایز اهمیت است؛ زیرا تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و وام‌دهی بر ارزیابی فرصت‌ها یا پروژه‌های جایگزین مبتنی است و بدون وجود این اطلاعات قابل مقایسه نمی‌توان اقدام به اتخاذ تصمیم بهینه کرد. هدف از مدیریت سود نشان‌دادن کیفیت سود به نحوی است که انتظارات سهامداران و ارائه‌کنندگان برآورده شود وقتی مدیریت شرکت اقدام به دستکاری سود می‌کند، اقلام تعهدی افزایش و سود بر جریان نقدی نیز فزونی می‌یابد و با افزایش فاصله سود و جریان نقدی از کیفیت سود کاسته می‌شود بسیاری از پژوهش‌ها تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری مشابه (مانند استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را بر قابلیت مقایسه تعداد زیادی از شرکت‌ها در کشورهای مختلف بررسی کرده‌اند. پژوهشگران همچنین به‌طور گسترده تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری را بر اقلام مختلف مانند افشای اختیاری مدیریت، گسترش پوشش بیمه تحلیل‌گران و خاصه پیش‌بینی و ساختار پرتفیلوی سرمایه‌گذاران نهادی را بررسی کرده‌اند.

انتظار بر این است که بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مدیریت سود واقعی ارتباطی مستقیم برقرار باشد. طبق پژوهش‌های پیشین، شرکت‌ها برای دستیابی به اهداف سود مدنظرشان مدیریت سود را از اقلام تعهدی به واقعی تغییر می‌دهند. تاکنون پژوهشی در ایران به بررسی این موضوع نپرداخته است که چطور فعالیت‌های مدیران در راستای استفاده از فرصت‌های موجود برای مدیریت سود متأثر از میزان قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است. از این رو، در این مقاله تأثیر قابلیت مقایسه برای شرکت‌هایی که طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری اقدام به تهیه صورت‌های مالی می‌کنند، بر مدیریت سود واقعی مدیران مطالعه و بررسی می‌شود.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

چارچوب نظری گسترده‌ای درباره بررسی تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ویژگی‌های کیفیت حسابداری و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مطرح است. بررسی ارتباط استانداردهای حسابداری بین‌المللی و افزایش کیفیت حسابداری پرداخته‌اند. هدف انعکاس تأثیر مشخصه‌های استانداردهای فوق در راستای سیستم گزارشگری مالی، تفسیر آنها، الزامات و دعاوی حقوقی است. یافته‌های پژوهش در گزارشی به این صورت مطرح شد که در شرکت‌های متمایل به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دستکاری و مدیریت سود کاهش می‌یابد و در نتیجه مقادیر اطلاعات مربوط و به‌هنگام نسبت به شرکت‌های غیرمتمایل به

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. داسکه و همکاران به بررسی پیامدهای اقتصادی پذیرش الزامی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداختند. آنها تأثیر نقدشوندگی بازار، هزینه حقوق صاحبان سهام و کیو تو بین در ۲۶ کشور و نمونه بزرگی از شرکت‌ها را تجزیه و تحلیل کردند که به صورت الزامی به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد با پذیرش پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به وسیله شرکت‌ها، معیارهای نقدشوندگی بازار و کیو تو بین افزایش و هزینه حقوق صاحبان سهام کاهش می‌یابد. هریس و مولر (۲۰۰۲) به بررسی ارزش سودهای بازار و مقادیر ارزش دفتری تحت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری در ایالات متحده پرداختند. یافته‌های حاصل از پژوهش، شواهدی را مبنی بر افزایش سودهای منطبق با اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری، ارزش دفتری و در نهایت مربوط بودن با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه کردند. دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر سطح تحلیل و پیش‌بینی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و سطح تحلیل‌ها و بهبود دقت پیش‌بینی ارتباطی مستقیم و معنادار وجود دارد؛ به طوری که افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی منتهی به افزایش سطح تحلیل‌ها و بهبود دقت پیش‌بینی می‌شود و از میزان پراکنش پیش‌بینی‌ها می‌کاهد. گونگ و همکاران (۱۹۹۹) به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه بر افشا پرداختند و به این نتیجه رسیدند که امکان مدیریت سود زمانی افزایش می‌یابد که سودهای پیش‌بینی‌شده شرکت در مقایسه با سودهای پیش‌بینی‌شده سایر شرکت‌ها کمتر باشد. بارث و همکاران (۲۰۱۱) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر به کارگیری اختیاری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و سودمندی و مفید بودن بورس اوراق بهادار در ایالات متحده پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد بعد از پذیرش اختیاری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شرکت‌هایی که از این استانداردها استفاده می‌کنند، قابلیت مقایسه بیشتری با هم داشتند و افزایش قابلیت مقایسه منجر به افزایش اطلاعات در سطح خاص شرکت‌ها، افزایش نقدشوندگی بازار سرمایه و افزایش حجم معاملات سهام شده است. همچنین، یافته‌ها منطبق با نظر کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده مبتنی بر سودمندی قابلیت مقایسه در بورس اوراق بهادار است. سوهن (۲۰۱۲) به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت سود واقعی پرداخت. یافته‌های حاصل از پژوهش بیانگر ارتباطی معکوس و معنادار بین قابلیت مقایسه و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و ارتباطی مستقیم و معنادار بین قابلیت مقایسه و مدیریت سود واقعی است.

بگذارید با مثالی موضوع را روشن کنم؛ تصور کنید که شما اول سال ۱۳۹۰، ۱۰ میلیون ریال از یک بانک با سود ۲۴ درصد قرض گرفته‌اید و امروز که ۱۰ ماه از آن گذشته باید بدهی خود را بپردازید. پولی که امروز شما به بانک می‌پردازید بالغ بر ۱۲ میلیون ریال (شامل ۱۰ میلیون ریال اصل و ۲ میلیون ریال نیز سود یا بهره آن) است. حالا باز فرض کنید در مقابل ۱۰ میلیون ریال در تاریخ اخذ وام شما می‌توانستید ۱,۰۰۰ دلار دریافت کنید اما در تاریخ بازپرداخت مثلاً می‌توانید با اصل و سود حاصل از وام یعنی ۱۲ میلیون ریال فقط ۸۰۰ دلار دریافت کنید خوب حالا سوال این است که آیا بانک سود کرده یا زیان؟ اگر بانک تفاوت ریال دریافتی و پرداختی را در نظر بگیرد، باید بگوییم بانک سود کرده است. اما اگر تفاوت دلاری قابل دریافت و قابل پرداخت را در نظر بگیریم، باید بگوییم بانک زیان کرده است با وجود آنکه براساس قرارداد وام، باید سالیانه ۲۴ درصد هم نسبت به وجوه پرداختی عاید بانک می‌شد! حال اگر بانک به دادگاه مراجعه کند و چنین ادعایی را اقامه کند، آیا محکمه رای به محکومیت مشتری خواهد داد؟ مسلماً پاسخ آن منفی است؛ با وجود آنکه ارزش دارایی بانک براساس دلار کاهش یافته است نتیجه اینکه «اطلاعات حسابداری مبنای تعیین حقوق افراد است و قبل از هر چیزی باید قابل اتکا باشد.» واقعیت این است که هم اکنون حسابداری علمی با پارادایم‌های مختلف است. منظور از پارادایم دیدگاه مشترک اهل علم یا حرفه برای نگاه به مسائل علمی و کشف راه‌حل‌ها است. در حال حاضر شش پارادایم زیر در حسابداری مطرح است:

- ۱- پارادایم استقرایی حسابداری: که هدف حسابداری و موضوع آن را ارائه اطلاعاتی برای حسابداری می‌داند و ناگزیر بر مبنای ارزش‌های تاریخی استقرار یافته است.
- ۲- پارادایم سود حقیقی - قیاس: که هدف حسابداری را ارائه تعریفی از سود ایده‌آل علاوه بر روش‌های بهای تمام شده تاریخی و مبتنی بر روش‌های دیگری مانند ارزش بر مبنای شاخص سطح عمومی قیمت‌ها (تورم) یا ارزش‌های جاری، قلمداد می‌کند.
- ۳- پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها: که هدف حسابداری را شناخت و فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری صحیح اقتصادی می‌داند.
- ۴- پارادایم تصمیم‌گیری بازار: که هدف حسابداری را بررسی واکنش کل بازار سرمایه نسبت به متغیرهای حسابداری می‌داند.
- ۵- پارادایم تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده: که موضوع اصلی حسابداری را بررسی واکنش شخص استفاده‌کننده از اطلاعات و متغیرهای حسابداری برمی‌شمرد.

۶- پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات: که پیروان آن معتقدند، اطلاعات، کالایی اقتصادی است و تحصیل اطلاعات نیز با مساله انتخاب اقتصادی مرتبط است.

هر یک از پارادایم‌های مورد اشاره، سودمندی اطلاعات را به شیوه خود ارزیابی و تفسیر می‌کند؛ به‌عنوان مثال در پارادایم استقرایی حسابداری از آنجا که اطلاعات حسابداری باید مبنایی برای حسابداری ارائه کند قبل از همه به قابل اتکا بودن اطلاعات توجه می‌شود، در حالی که پارادایم سود حقیقی به دنبال تعریف سود واقعی، علاوه بر آنچه که بر مبنای ارزش‌های تاریخی محاسبه می‌شود، است. به این ترتیب تعریف و تفسیر هر پارادایمی از سودمندی اطلاعات متفاوت است. پس به‌طور ساده، اگر بخواهیم بگوییم سودمندی اطلاعاتی که بر مبنای ارزش‌های تاریخی در ترازنامه انعکاس می‌یابند، از تورم لطمه می‌خورند، باید دید که از چه منظری به اطلاعات نگریسته می‌شود به عبارت دیگر، تعریف اطلاعات سودمند بیشتر متأثر از نوع نگرش و اهداف افراد است. توماس کوهن که در سال ۱۹۷۰ نظریه تغییر موفقیت‌آمیز را بیان داشت، معتقد است در هر علمی در یک مقطع زمان، پارادایم خاصی مسلط است، اما اختلاف نظرها و بحران‌های بعدی موجب می‌شود پارادایم مسلط قبلی با پارادایم دیگری جایگزین شود. من تصور می‌کنم برخلاف کوهن که می‌گوید پارادایم‌ها جانشین می‌شوند، در آینده شاهد یک ابر پارادایم جامع در حسابداری خواهیم بود. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی چگونه می‌توانند آثار تورمی را در تحلیل اطلاعات مالی شرکت‌ها لحاظ کنند؟ مکانیزم تصمیم‌گیری معمولاً چنین است که در ابتدا، فرد اطلاعات مربوط به موضوع مورد مطالعه را گردآوری می‌کند، پس از آن متناسب با دانش و نوع نگرش خود اقدام به تفکیک اطلاعات مربوط از نامربوط می‌کند و در مرحله سوم بر مبنای خواسته و هدفش تصمیم به اقدام می‌گیرد. چگونگی طی این فرآیند به تعداد افراد متفاوت است. پس، ابتدا باید بینیم استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌ها چه گروه‌هایی هستند اولین و مهم‌ترین گروه، سهامداران بالقوه و بالفعل هستند. برای آنها شناختن آثار اطلاعات مالی بر ارزش سهام شرکت (ثروت سهامداران) ضروری است. در واقع، آنچه برای سهامداران اهمیت دارد، توان ایجاد سود توسط واحد تجاری و قدرت توزیع آن است. از منظر ایشان، تورم به نفع بدهکاران و به زیان طلبکاران است. آقای دکتر رضا شباهنگ در جلد دوم کتاب تئوری حسابداری خود به این مساله اشاره کرده که در اینجا لازم می‌دانم ضمن تشکر از ایشان، خلاصه مطلب را در ادامه ارائه کنم. افزایش سطح قیمت‌ها معمولاً به افزایش مبلغ سود می‌انجامد که بازپرداخت بدهی‌ها را آسان‌تر خواهد کرد. مثلاً چنانچه شخص (الف) مبلغ یک میلیون ریال از شخص (ب) وام بگیرد و این مبلغ را پس از دوره‌ای که سطح قیمت‌ها معادل ۶۰ درصد افزایش یافته است بازپرداخت کند، شخص (الف) سود اقتصادی تحصیل و شخص (ب) زیان

اقتصادی تحمل کرده است گرچه شخص (الف) مبلغ یک میلیون ریال را پرداخت کرده است اما، این مبلغ معرف  $62/5$  درصد  $62/5$  (درصد =  $1.600.000 \div 1.000.000$ ) قدرت خرید پول در زمان اخذ وام است. زیرا چنانچه شخص (الف) مبلغ وام را تبدیل به یک فقره دارایی کرده که ارزش آن معادل افزایش سطح قیمت‌ها بالا رفته باشد و آن را هنگام بازپرداخت وام بفروشد، مبلغ ۶۰۰ هزار ریال سود برای شخص (الف) و مبلغ ۶۰۰ هزار ریال زیان برای شخص (ب) تحقق می‌یافت. اما، در شرکت‌ها ماجرا کمی متفاوت است. در دوره تورم، قدرت خرید سرمایه در گردش حفظ نمی‌شود در واقع، چنانچه حجم عملیات تجاری، برحسب قدرت خرید ثابت، بدون تغییر باقی بماند، قاعدتا باید سرمایه در گردش افزایش یابد. بر اثر نگهداری دارایی‌های پولی بلندمدت مانند حساب‌های دریافتی بلندمدت و سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت، سود غیرعملیاتی، همچنین به دلیل داشتن بدهی‌های بلندمدت نیز زیان غیرعملیاتی ایجاد می‌شود. در شرایط تورمی، چنانچه بدهی‌های بلندمدت بر دارایی‌های پولی بلندمدت، فزونی یابد، هنگام افزایش سطح قیمت‌ها، سود اقتصادی تحصیل و در حالت عکس، زیان اقتصادی تحمیل خواهد شد. سود یا زیان مزبور در واقع از تغییر «قدرت خرید پول» ایجاد می‌شود صاحب‌نظران حسابداری، از لحاظ ماهیت «سود یا زیان قدرت خرید» و همچنین نحوه افشای آن در صورت‌های مالی توافق کامل ندارند. نظر به شباهت این سود یا زیان به سود و زیان غیرعملیاتی، یک دیدگاه این است که این سود یا زیان در محاسبه سود خالص لحاظ شود؛ در حالی که عده‌ای جداً مخالف این روش عمل هستند. البته دلیل اصلی فقدان توافق عمومی درباره این موضوع، نبود جایگاه مشخص برای این قبیل سود و زیان‌ها در حسابداری سنتی است. مفاهیم و اصول حسابداری سنتی بر تخصیص هزینه و شناخت سودهای غیرعملیاتی هنگام وقوع مبادله (یا به محض محرز شدن آن) تاکید دارد. نظر به اینکه اقلام غیرپولی برحسب ارزش‌های جاری بیان نمی‌شوند، ارزشیابی اقلام پولی بر مبنای ارزش‌های جاری با آن هماهنگی ندارد از لحاظ تفسیر در دنیای واقعی نیز سود و زیان قدرت خرید، نقص دارد. یکی از نقایص تفسیری عمده این سود و زیان‌ها، این واقعیت است که بسیاری از تعهدات آتی، با آگاهی و انتظار تورم قبول می‌شود. در این صورت، ممکن است انتظار تورم، در قیمت کالاهایی که مبادله و موجب ایجاد بدهی گشته، منظور شده باشد بنابراین، محاسبه سود و زیان نگهداری دارایی پولی می‌تواند موجب تفسیر نابجا از منافع یا زیان نگهداری آن دارایی بشود ملاحظه می‌کنید، اگرچه می‌توان آثار تورم را در تحلیل اطلاعات مالی لحاظ کرد اما موضوع آنقدر ذهنی و منحصر به فرد و تفسیرپذیر است که امکان توجیه منطقی آن دشوار است و راه به جایی نمی‌برد. صورت‌های مالی که بر مبنای ارزش‌های روز منتشر شود، بسیار ایده خوبی است ولی واقعیت این است که به همان میزان قابلیت اتکا

ندارد و از آنجا که «قابلیت اتکا»، اصلی‌ترین خصیصه اطلاعات مالی است بنابراین، ناگزیر باید به ارزش‌های تاریخی که قابلیت اثبات مجدد توسط همگان را دارد، ارائه شوند. بنابراین با وجود آثار منحرف‌کننده تورم، به نظر من صورت‌های مالی با همین استانداردهای حسابداری حاضر از اعتبار کافی برخوردار هستند با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری ما از روی منابع غربی (که عمدتاً تورم‌ناچیزی دارند) ترجمه شده است، ضرورت بازبینی استانداردها برای تطبیق گزارشگری مالی با شرایط تورمی اقتصاد ایران را تا چه حد ارزیابی می‌کنید؟

اینکه ما از پیشرفت‌ها و دستاوردهای سایر جوامع استفاده کنیم، کار درستی است. به اصطلاح قرار نیست که «چرخ را از نو اختراع کنیم» اما اینکه فکر کنیم محافل حسابداری به دنبال تدوین استانداردهای حسابداری برای شرایط تورمی نبوده‌اند، درست نیست اولین کوشش‌ها برای فائق آمدن بر مشکل تورم در حسابداری (البته به‌زعم حسابداران آن زمان) در سال ۱۹۷۶ آغاز شد یعنی مقارن با سال‌های افزایش سرسام‌آور قیمت نفت در غرب. احتمالاً شما برای اینکه بتوانید این جریان را دنبال کنید، باید به سراغ روند تغییرات قیمت نفت بروید، آن وقت متوجه می‌شوید که آن‌طور که عموم جامعه تصور می‌کنند، سایر قسمت‌های دنیا در طول تاریخ یا در قرن گذشته از تورم بی‌نصیب نمانده‌اند. در سال ۱۹۷۶ میلادی در برخی کشورها، الزاماتی در جهت افزایش ارزش‌های جایگزین توسط شرکت‌های بزرگ برقرار شد. سه سال بعد از آن، هیات استانداردهای حسابداری مالی در ایالات متحده، اقدام به تدوین استاندارد حسابداری شماره ۳۳ کرد. براساس این استاندارد، برخی از شرکت‌های بزرگ ملزم شدند که اطلاعات زیر را افشا کنند:

- ۱- ارائه مجدد سود حاصل از عملیات مستمر با توجه به اثر کلی تورم.
  - ۲- سود یا زیان قدرت خرید مربوط به خالص اقلام پولی.
  - ۳- سود حاصل از عملیات مستمر بر مبنای ارزش‌های جاری.
  - ۴- ارزش جاری موجودی‌ها و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در پایان دوره مالی.
  - ۵- افزایش یا کاهش ارزش جاری موجودی‌ها و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پس از کسر آثار تورم.
- در سال ۱۹۸۳ میلادی، هیات استانداردهای حسابداری مالی، استاندارد شماره ۸۹ را تدوین و منتشر کرد که براساس آن، ادامه افشای اطلاعات تکمیلی براساس استاندارد شماره ۳۳ توصیه شد، اما الزامی نبود. پس از آن، دلایل زیادی مبنی بر عدم لزوم ارائه صورت‌های مالی تعدیل شده و اینکه اطلاعات تعدیل شده براساس تورم تغییر سطح قیمت‌ها می‌تواند توسط خود تحلیل‌گران مالی نیز تهیه شود، مطرح شد بنابراین مشاهده می‌کنید که کوشش‌های لازم برای این امر در غرب بیش از ۳۵ سال پیش آغاز شده است، اما در حال حاضر با وجود از بین

نرفتن تورم (چرا که بخشی جدانشدنی از اقتصاد است) دیگر این مساله، موضوع حادی به‌زعم حسابداران در جهان تلقی نمی‌شود؛ البته علت این امر، ناامید شدن یا ناتوانی از حل مساله نیست، بلکه تجربیات جهان غرب (که استانداردها از منابع آنها گرفته شده) نشان داده است که نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در خیلی از مواقع با اطلاعات مبتنی بر ارزش‌های تاریخی به دلیل قابلیت اتکای بالا، خیلی بهتر از اطلاعات تعدیل شده به‌وسیله ارزش‌های جاری (یعنی با لحاظ کردن تورم) تامین شده است بنابراین، با این ایده که استانداردهای حسابداری با توجه به شرایط حاکم بر اقتصاد ایران باید تعدیل شود موافقم؛ اما نتایج تحقیقات در مورد تورم نشان داده که اطلاعات مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی همچنان قابل اتکاء و معتبرتر از سایر روش‌ها است و در این مورد نیاز به بازبینی خاصی وجود ندارد. جهانی شدن تولید، توسعه بازارهای جهانی مصرف‌کننده و سرمایه، و رشد شرکت‌های چندملیتی نیاز به ایجاد مجموعه واحدی از استانداردهای گزارش‌دهی مالی را به‌وجود آورده است (فلاور، ۱۹۹۷). انجمن بین‌المللی استاندارد حسابداری (IASB) با هدف کاهش اختلافات بین‌المللی در زمینه استانداردهای حسابداری در حال تهیه چنین مجموعه‌ای از استانداردهای گزارش‌دهی مالی برای استفاده در سطح جهانی است. تهیه استانداردهای بین‌المللی گزارش‌دهی مالی (IFRS) به‌عنوان مثال به پشتوانه این فرضیه انجام شده است که مجموعه‌ای واحد از استانداردهای جهانی حسابداری ابزاری مهم برای افزایش قیاس‌پذیری صورت‌های مالی و کاهش هزینه آماده‌سازی صورت‌های مالی است. در طول چند سال گذشته تعداد کشورهای استفاده‌کننده از IFRS به شدت افزایش یافته است به‌طوری که استفاده از IFRS به منظور گزارش‌دهی مالی در بیش از ۱۲۰ کشور الزامی است یا اجازه استفاده از آن وجود دارد. IFRS در کشورهای صنعتی نظیر بریتانیا، آلمان و ایتالیا و کشورهای در حال توسعه نظیر بنگلادش، قزاقستان و بولیوی پذیرفته شده است. دستیابی به قیاس‌پذیری در گزارش‌دهی مالی به استفاده یکسان و هماهنگ IFRS در کشورها بستگی دارد. اما برای مثال تفاوت نظام‌های حقوقی، مالیات، منابع تأمین مالی، تورم، پیوندهای سیاسی، سابقه استعماری و فرهنگ موجب ایجاد تنوع در روش‌های حسابداری می‌شود (برای مثال، دوپنیک و سالتر، ۱۹۹۵؛ ایوانز، ۲۰۰۴؛ جاگی و لاو، ۲۰۰۰؛ نوبز، ۱۹۹۸؛ ریچاردسون، ۲۰۰۷؛ سالتر و دوپنیک، ۱۹۹۲). این عوامل زمینه‌ای به‌طور کامل در محیط حسابداری یک کشور نفوذ می‌کنند. از این‌رو تغییر آن‌ها چندان ساده نیست و این عوامل می‌توانند به‌عنوان موانع استفاده یکسان از IFRS در کشورها عمل کنند. علاوه بر این، دستیابی به قیاس‌پذیری در گزارش‌دهی مالی به تفسیر و به‌کارگیری یکسان IFRS در کشورها بستگی دارد. عوامل اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و فرهنگی در کشورها بر قضاوت حرفه‌ای حسابداران تأثیر می‌گذارد و تفاوت میان کشورها می‌تواند به تفسیر و به‌کارگیری



متفاوت IFRS منجر شود. مطالعات مختلف شواهدی را ارائه می‌کنند مبنی بر این که تفاوت حرفه‌ای در کشورهای مختلف به شکل متفاوتی انجام می‌شود، خصوصاً اگر محیط حسابداری آن کشورها متفاوت با محیط حسابداری کشورهای انگلیسی‌زبان (که IFRS در آن‌ها تهیه شده است) باشد (دوپنیک و ریچر، ۲۰۰۳؛ دوپنیک و ریچر، ۲۰۰۴). در طول چند سال گذشته تمرکز پژوهش‌های مرتبط با پذیرش IFRS عمدتاً بر روی کشورهای عضو اتحادیه اروپا و سایر کشورهای صنعتی بوده است (برای مثال، کالانو، جارنه و لاینز، ۲۰۰۷؛ دوپنیک و ریچر، ۲۰۰۴؛ هیل، لوز و ویسوکوی، ۲۰۱۰؛ هلمن، پررا و پاتل، ۲۰۱۰؛ جرماکوتز، ۲۰۰۴). از آن مهم‌تر این موضوع است که حتی در دوران پذیرش روزافزون IFRS از سوی کشورهای در حال توسعه، فقط چند مطالعه به بررسی پذیرش IFRS در این کشورها پرداخته‌اند. برای مثال، مطالعات این دسته شامل مطالعاتی است که بر روی اندونزی (پررا و بیدون، ۲۰۰۷)، زیمباوه (چامیسا، ۲۰۰۰)، مکزیک و آفریقای جنوبی (پراتر - کینزی، ۲۰۰۶)، ترینیداد و توباگو (بورین، ۲۰۰۷)، پاکستان (اشرف و غنی، ۲۰۰۵) و قزاقستان (تیرال، وودوارد و راخیمبکوا، ۲۰۰۷) تمرکز داشته‌اند. اما تمام این کشورها در گذشته مستعمره کشورهای صنعتی بوده‌اند. برای مثال، زیمباوه، آفریقای جنوبی، پاکستان و ترینیداد و توباگو مستعمره انگلستان؛ مکزیک، اندونزی و قزاقستان به ترتیب مستعمره اسپانیا، هلند و روسیه بوده‌اند. این موضوع حائز اهمیت است زیرا این قدرت‌های استعماری معمولاً مفاهیم حسابداری و حسابداران را به مستعمره‌های خود منتقل کرده‌اند و تأثیر به‌سزایی در توسعه حسابداری در آن کشورها داشته‌اند. برای مثال، اشرف و غنی (۲۰۰۵) توضیح می‌دهند که پاکستان برخی از ویژگی‌های کشور استعمارکننده قبلی خود (انگلیس) یعنی دو مجموعه مجزا از الزامات گزارش‌دهی و عدم مشارکت مستقیم دولت در استانداردگذاری را به ارث برده است. آن‌ها همچنین بیان می‌کنند که حسابداران آموزش‌دیده انگلیسی یکی از عوامل اصلی تأثیرگذاری بر روش‌های حسابداری در پاکستان بوده‌اند. از این رو، محیط حسابداری کشورهای دارای سابقه استماری می‌تواند ویژگی‌هایی نظیر وجود یک مجموعه حرفه‌ای با سابقه داشته باشد که می‌تواند به پذیرش IFRS در این کشورها کمک کند، در حالی که کشورهایی که سابقه استعماری ندارند ممکن است فاقد این ویژگی‌ها باشند. این مقاله با استفاده از چارچوب اکولوژی حسابداری گرنون و والاس (۱۹۹۵) تحلیلی نظام‌مند و دقیق از ویژگی‌های اصلی محیط حسابداری کشور نیپال ارائه می‌کند. علاوه بر این، این مقاله مسائل بالقوه مرتبط با پذیرش IFRS را از طریق مصاحبه با ذینفعان کلیدی منتخب نظیر افراد دانشگاهی، حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای، پرسنل انجمن حسابداری نیپال (ASB) و وزارت اقتصاد و بررسی اسناد و منابع موجود بررسی می‌کند. کشور نیپال (که در مؤسسه حسابداران رسمی در نیپال (ICAN) و

ASB نماینده دارد) تصمیم گرفته است از جولای ۲۰۱۲ از IFRS استفاده کند. این کشور محیطی جذاب برای بررسی مسائل بالقوه مرتبط با پذیرش IFRS فراهم می‌کند زیرا نپال یک کشور غیرمستعمره در حال توسعه با یک میراث فرهنگی بومی قوی است. از آن مهم‌تر این که هیچ‌یک از مطالعات قبلی مسائل مرتبط با پذیرش IFRS را در یک کشور در حال توسعه غیرمستعمره بررسی نکرده‌اند هرچند که منابع زیادی در زمینه حسابداری بین‌المللی وجود دارد که نشان می‌دهد سابقه استعماری یکی از عوامل مهم تأثیرگذار بر محیط حسابداری یک کشور است (هاو، ۱۹۸۶؛ دوپنیک و سالتر، ۱۹۹۵؛ گرنون و میک، ۲۰۰۱، ص ۵؛ یاپا، ۲۰۰۶؛ پرا و بایدون، ۲۰۰۷؛ مونیانندی و علی، ۲۰۱۲)

### پیشینه تحقیق

فلاحی (۱۳۹۵) چالش‌های اجرای حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی در دستگاه‌های اجرایی نتایج حاصل از این تحقیق به صورت پرسشنامه‌ای از نمونه آماری ذیحسابان سازمان‌های کلان دولتی، حاکی از مؤثر بودن قابلیت اتکای اطلاعات گذشته، سطح آموزش و دانش کارکنان، تأمین زیرساخت‌های لازم بر استقرار نظام حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی بوده است.

حسینی (۱۳۹۴) طی پژوهشی با بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش رو، نتایج حاصل حاکی از آن است که سیستم مبنای حسابداری مورد استفاده در آن زمان (نقدی تعدیل شده) امکان محاسبه بهای تمام شده به نحو مطلوب و قابل اتکاء را فراهم ننموده و از سطح شفافیت موردانتظار مالی نیز فاصله‌ای زیاد دارد. لذا به منظور دستیابی به این اهداف اصلی بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی برای تحقق اهداف اصلی بخش عمومی یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد، ضروری می‌باشد. لیکن به دلیل گستردگی عظیم این تغییر سیستم حسابداری و وجود موانع اجرایی و چالش‌هایی در پیش رو، لذا اصرار به استقرار مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی در کوتاه‌مدت بیهوده و ناممکن است. همان‌طور که این موضوع در تبصره ذیل ماده (۲۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) پیش‌بینی یک دوره زمانی سه ساله جهت تغییر مبنای نقدی تعدیل شده به تعهدی پیش‌بینی شده است.

لطفی (۱۳۹۳) با بررسی مشکلات به‌کارگیری مبنای حسابداری نقدی با توجه به ضرورت به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی بخش عمومی به صورت مطالعه موردی شهرداری استان اردبیل پرداخته و با طرح این که

سیستم حسابداری تعهدی مبتنی بر جریان منافع اقتصادی است بر اندازه‌گیری عملکرد و نهایتاً پاسخگویی مالی و عملیاتی بهتر تاکید دارد که از توان حسابداری بر مبنای نقدی یا تعهدی تعدیل شده خارج است. بنابراین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت می‌بایست امکان اندازه‌گیری درست و دقیق هزینه‌ها و درآمدها را فراهم نماید. نتایج بیانگر این موضوع است که به کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها به انعکاس هزینه‌ها و درآمدهای واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با میزان پیش‌بینی شده در بودجه انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت فراهم نمودن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و توجه به جریان منافع اقتصادی جهت بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران در بخش عمومی می‌شود.

وکیلی‌فر و نظری (۱۳۹۱) طی پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت و آموزش پزشکی به روش پرسشنامه‌ای پرداخته و نتایج حاصل نشانگر این است که عوامل متعددی بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است. مواردی از جمله، قوانین و مقررات، نیروی انسانی، مدیریت چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به‌عنوان عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است که هر پنج عامل به‌عنوان تأثیرگذار شناسایی شده است. پاسخ‌دهندگان متشکل از جامعه نخبگان، برای پاسخ به سؤال‌ها در اکثر موارد، گزینه‌های متوسط و بعد از آن (عدد ۳ و بالاتر) را انتخاب کرده‌اند. بنابراین می‌توان گفت به‌نظر آن‌ها میزان تأثیر عوامل ذکر شده در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در سطح بالایی قرار دارد.

کاملی و کرباسی یزدی (۱۳۸۹) به بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تاکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران، که در آن پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و روش‌های حسابداری قوی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی و عدم اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی مورد ایراد قرار داده است.

کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸) طی پژوهشی به بررسی عوامل به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی، عوامل متعددی را که موجبات استفاده از حسابداری بر مبنای تعهدی به جای سایر مبنایها را فراهم می‌نماید مورد بررسی قرار دادند که اساس آن تأکید بر ویژگی اساسی مدیریت نوین بخش عمومی که پاسخگویی مالی می‌باشد. که برای بهبود بودجه‌ریزی و پاسخگویی تدوین بودجه عملیاتی را از سوی دولت الزامی و در پی آن حسابرسی عملیاتی با توجه به بودجه عملیاتی نیز الزام‌آور است. در پایان به برخی از مزایای به‌کارگیری این مبنای

از جمله تهیه اطلاعات سودمندی که برای بهبود تخصیص منابع افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی اشاره دارد.

باباجانی (۱۳۸۶) طی تحقیقی با عنوان ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی، به تشریح اهداف گزارشگری مالی در بخش عمومی و ذکر نقش مبانی حسابداری در تحقق اهداف، جایگاه ویژه حسابداری تعهدی و دلایل و مزایای کاربرد آن در حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی تشریح پرداخته و در نهایت پس ارزیابی از وضعیت استفاده از این مبنا در ایران و راهکارهای لازم برای انتقال از مبنای نقدی تعدیل شده به تعهدی تعدیل شده در چارچوب الگویی پیشنهاد شده است.

رحیمی (۱۳۸۵) به بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کل کشور پرداخته و نتایج حاصل از این تحقیق حاکی از آن است که نظارت ذیحسابی‌های دستگاه‌های اجرایی که خود یکی از شاخص‌های نظارت مالی وزارت دارایی است تا حد مطلوب بر عملکرد بودجه سالانه کل کشور تأثیر گذار است و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و بودجه‌ای نقش مؤثر در اعمال نظارت‌های مالی بر عملکرد بودجه سالانه کل کشور دارد.

قربانی (۱۳۸۴) طی پژوهشی به بررسی علل ناکارآمدی صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه‌نویسی سنوات بعد، نتایج حاصل از بررسی نشان داد نارسایی و ابهام قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و نحوه عملکرد سازمان‌های نظارتی بر کارآمدی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور خلل وارد نموده است.

هیندمن و کونلی (۲۰۱۱) طی پژوهشی با عنوان حسابداری تعهدی در بخش عمومی؛ راهی ناپیموده، با استفاده از سند کاوی و مصاحبه به دنبال پاسخ به این سؤال اساسی بود که چرا شیوه حسابداری تعهدی عملکردی در انگلستان برقرار شده اما تغییر به حسابداری تعهدی در جمهوری ایرلند «راهی ناپیموده» است. محققین نشان دادند که حرکت بخش‌های دولت مرکزی انگلستان از حسابداری نقدی به تعهدی در اوایل سال ۱۹۹۰ آغاز و تقریباً طی ۱۰ سال به شکل منسجم خود دست یافت. در آن زمان نشانه‌های روشنی دال بر این موضوع وجود داشت که تغییرات قابل قیاس با پیروی از جدول زمانی مشابهی در جمهوری ایرلند رخ می‌دهد. ولی در واقع این تغییرات عمدتاً چندان جامع نبودند.

توما و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر ارزش افزوده اطلاعات ارائه شده بر اساس دو سیستم حسابداری نقدی و تعهدی برای تصمیمات سرمایه‌گذاری پرداختند که تأثیر مستقیمی بر بازار سرمایه شرکت‌های رومانیایی

دارد. محققین، تأثیر به کارگیری اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری نقدی (که از طریق جریان نقدی حاصل از عملیات، جریان نقدی حاصل از سرمایه‌گذاری و جریان نقدی حاصل از تأمین مالی ارزیابی می‌شود) و سیستم حسابداری تعهدی (که از طریق تنوع عملیات و درآمد خالص ارزیابی می‌شود) را در مورد سود سرمایه به دست آمده از شرکت‌ها مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق، سود سرمایه بالاتر حاصل از به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی در مقایسه با سیستم نقدی را نشان داد.

پینا و همکاران (۲۰۰۶) در دانشگاه زاراگرای اسپانیا با طرح تحقیقی با عنوان این که آیا ICTS باعث ترقی و پیشرفت سطح پاسخگویی دولت می‌شود؟ این پژوهش سعی در ارزیابی این مطلب دارد که اطلاعات و تکنولوژی ارتباطی ICTS تا چه میزان در بهبود سطح پاسخگویی دستگاه‌های اداری دولت الکترونیک می‌تواند مؤثر باشد، که در این زمینه حکومت مرکزی آمریکا و کانادا و استرالیا و نیوزلند و ۱۵ کشور اروپایی که شامل ۸۵ درصد مردم اروپا هستند، طی نیمه دوم سال ۲۰۰۴ و در مجموع ۷۷ سایت ریاست جمهوری و مجلس شورا و وزارت دارایی این کشورها که وظیفه پاسخگویی نسبت به عملکرد دولت را به عهده داشتند مورد ارزیابی و تحلیل قرار گرفت. نتایج این تحقیق نشان داد، پاسخگویی دولت در این کشورها به سطح اصلی و مورد انتظار نزدیک شده است و در مجموع ۱۰ کشور از ۱۹ کشور مورد اشاره، حساب‌های سالیانه خود را به صورت کامل (تعهدی) افشا می‌کنند و بقیه نیز در مسیر تعهدی شدن قرار دارند.

### وضعیت سرفصل حساب‌ها قبل و بعد از اجرای حسابداری تعهدی مربوط به عملکرد ۱۱ وزارتخانه

صورت وضعیت مالی سال ۱۳۹۴ و اقلام مقایسه‌ای سنوات قبل ارقام میلیون ریال					
عنوان حساب	۹۳ و ماقبل	سال ۹۴	عنوان حساب	سال ۹۴	۹۳ و ماقبل
دارایی‌های جاری			بدهی‌های جاری		
موجودی نقد	***	***	حساب‌ها و اسناد پرداختی مبادله‌ای	۰	۵۷۱,۰۶۹
حساب‌ها و اسناد دریافتی	۰	۱,۲۱۳,۳۷۱	حساب‌ها و اسناد پرداختی غیرمبادله‌ای	۰	۳,۴۷۰
			پیش دریافت‌ها	۰	۵,۷۵۳
موجودی‌ها	۰	۱,۱۶۶,۲۳۶	سایر بدهی‌ها	***	***
پیش پرداخت	***	***	بدهی‌های غیرجاری		
دارایی غیرجاری			ذخیره مزایای پایان خدمت	۰	۶۸۴,۶۶۶

۳,۳۹۷,۴۰۶	۰	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	۸,۵۳۱,۲۵۹	۰	دارایی‌های ثابت مشهود
		ارزش خالص:	۲۷,۲۱۶	۰	دارایی‌های نامشهود
۱۰,۵۴۶,۳۳۸	۰	ارزش خالص پایان دوره	***	***	سایر دارایی‌ها
۳۹,۱۵۸		مازاد غیر مبادله‌ای			

(مبالغ درج شده در جدول با حساب‌های مربوطه قبلاً در صورت‌های مالی منعکس نمی‌گردیده است)

### تجزیه و تحلیل یافته‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های مستخرجه از گزارشات حسابرسی تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور که بالاترین مرجع حسابرسی بخش عمومی است، استفاده شده است. گزارش‌های موصوف شامل گزارش عملکرد قانون بودجه برای سال قبل از اجرای مبنای تعهدی که با مبنای نقدی تعدیل شده تهیه شده است با گزارش‌های حسابرسی اولین سال حسابداری بر مبنای تعهدی مورد مقایسه قرار گرفته است. محصول این گزارش‌های حسابرسی در قالب تعداد گزارش‌های تخلف و یا انحراف از احکام قانون بودجه سالانه و همچنین گزارش‌های تخلف و یا انحراف از رعایت سایر قوانین عمومی برای دو سال قبل ۹۲ و ۱۳۹۳ با سال اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی ۱۳۹۴ که به صورت مقایسه درصدی ارائه شده به ترتیب برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم استفاده شده است و برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم از عملکرد قانون برنامه پنجم توسعه در قالب دو مؤلفه تعداد رعایت احکام قانون و دسترسی به اهداف برنامه برای یک سال قبل ۱۳۹۳ و بعد از اجرای حسابداری مبنای تعهدی ۱۳۹۴ که به صورت مقایسه درصدی ارائه شده به ترتیب برای آزمون فرضیه سوم و چهارم استفاده شده است. با توجه به این که مقایسه داده‌های یک سال مشخص با داده‌های سال یا سال‌های مختلف بوده و هر یک از مقایسه‌ها فقط دارای دو حالت مانند "بهبودی یا عدم بهبودی، استاندارد یا غیراستاندارد، موفقیت یا شکست" و این که تمام مشاهدات مستقل و پاسخ یک نمونه بر روی پاسخ نمونه دیگری تأثیرگذار نیست بنابراین روش آماری مورد استفاده، با آزمون دوجمله‌ای سازگاری بیشتری داشته که این آزمون با استفاده از نرم افزار spss انجام گردیده است.

### آزمون فرضیه اول

الف) برای آزمون فرضیه اول با شرح "پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر رعایت بودجه توسط دولت دارد." به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی سالانه از

میزان رعایت احکام قانون بودجه یازده وزارتخانه برای سه سال متوالی ۹۲ الی ۱۳۹۴ به صورت سال به سال یعنی مقایسه سال‌های ۹۲ و ۱۳۹۳ به تفکیک با سال ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته است تا میزان رعایت بودجه و بهبودی در عملکرد شفافیت و پاسخ‌گویی در مبنای تعهدی مورد اجرای سال ۱۳۹۴ با دو سال قبل با مبنای نقدی تعدیل شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشخص گردد. نتایج آزمون دو جمله‌ای سال ۱۳۹۴ با سال ۱۳۹۳ به شرح زیر بوده است. نتیجه آزمون در سطح معنی‌داری بالای ۰/۰۵ مورد قبول واقع شده یعنی تأیید فرضیه است و پایین‌تر از آن موجب رد فرضیه می‌گردد و مقدار به دست آمده در این آزمون در مقایسه دو سال ذکر شده مقدار ۰/۰۲۶ کمتر از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بر رعایت بودجه توسط دولت تاثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۲ و ۳ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۲- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۳، آمارهای آزمون دو جمله‌ای

مقایسه اول / آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۱۱۲/۰۹	۱۱	۳۲/۵۵	۹/۸۱
تخلفات سال ۹۳	۹۲/۲۷	۱۱	۲۸/۶۶	۸/۶۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- تست آزمون دو جمله‌ای

مقایسه اول / آمارهای توصیفی و استنباطی	اختلاف دو سال							
	میانگین	انحراف معیار	تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		آماره تی	درجه آزادی	سطح معنیداری	
			پایین تر	بالا تر				
تخلفات سال ۹۴	۱۹/۸۱	۲۵/۲۲	۷/۶۰	۲/۸۷	۳۶/۷۶	۲/۶۰	۱۰	۰/۰۲۶
تخلفات سال ۹۳								

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ب) برای آزمون فرضیه اول برای بار دوم به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی سالانه یازده وزارتخانه از میزان رعایت احکام قانون بودجه برای سال ۹۲ با ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته است نتیجه آزمون مقدار ۰/۰۶۳ بوده که این مقدار از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بیشتر بوده پس بنابراین در

سطح اطمینان ۹۵ درصد پیاده سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بر رعایت بودجه توسط دولت در سال ۱۳۹۴ نسبت به سال ۱۳۹۲ تأثیر مثبت داشته است. موارد ذکر شده در جدول ۴ و ۵ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۴- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۲، آمارهای آزمون دوجمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۱۱۲/۰۹	۱۱	۳۲/۵۵	۹/۸۱
تخلفات سال ۹۲	۸۷/۸۱	۱۱	۴۹/۴۴	۱۴/۹۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- تست آزمون دوجمله‌ای

سطح معنیداری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				مقایسه اول/آمارهای توصیفی و استنباطی	
			تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		میانگین
			پایین تر	بالا تر				
۰/۰۶۳	۱۰	۲/۰۸	۵۰/۱۷	-۱/۶۳	۱۱/۶۲	۳۸/۵۶	۲۴/۲۷	تخلفات سال ۹۴ تخلفات سال ۹۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### آزمون فرضیه دوم

الف) برای آزمون فرضیه دوم با شرح "پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت دارد." به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی سالانه در خصوص میزان رعایت سایر قوانین در یازده وزارتخانه برای سه سال متوالی ۹۲ الی ۱۳۹۴ به صورت سال به سال یعنی مقایسه سال‌های ۹۲ و ۱۳۹۳ به تفکیک با سال ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته است تا میزان رعایت احکام سایر قوانین در مبنای تعهدی مورد اجرای سال ۱۳۹۴ با دو سال قبل با مبنای نقدی تعدیل شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشخص گردد. نتایج آزمون دوجمله‌ای سال ۱۳۹۴ با سال ۱۳۹۳ به شرح زیر بوده است. نتیجه آزمون در سطح معنی‌داری بالای ۰/۰۵ مورد قبول واقع شده یعنی تأیید فرضیه است و پایین‌تر



از آن موجب رد فرضیه می‌گردد و مقدار به دست آمده در این آزمون در مقایسه دو سال ذکر شده مقدار ۰/۰۰۹ کمتر از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بر وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت تاثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۶ و ۷ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۶- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۳- آمارهای آزمون دو جمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۳۴۸/۰۰	۱۱	۱۶۴/۱۸	۴۹/۵۰
تخلفات سال ۹۳	۲۶۸/۱۸	۱۱	۱۱۶/۰۷	۳۴/۹۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- تست آزمون دو جمله‌ای

سطح معنیداری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				مقایسه اول/آمارهای توصیفی و استنباطی	
			تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		میانگین
			پایین تر	بالاتر				
۰/۰۰۹	۱۰	۳/۲۴	۱۳۴/۶۸	۲۴/۹۵	۲۴/۶۲	۸۱/۶۶	۷۹/۸۱	تخلفات سال ۹۴ تخلفات سال ۹۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ب) برای آزمون فرضیه دوم برای بار دوم به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده در خصوص میزان رعایت سایر قوانین از گزارش حسابرسی سالانه یازده وزارتخانه برای سال ۹۲ با ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته است نتیجه آزمون مقدار ۰/۰۰۳ بوده که این مقدار از سطح مورد قبول ۰/۰۵ کمتر بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بر وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت در سال ۱۳۹۴ نسبت به سال ۱۳۹۲ تأثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۸ و ۹ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۸- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۲، آمارهای آزمون دو جمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۳۴۸/۰۰	۱۱	۱۶۴/۱۸	۴۹/۵۰
تخلفات سال ۹۲	۲۴۳/۹۰	۱۱	۱۳۸/۷۸	۴۱/۸۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۹- تست آزمون دو جمله‌ای

سطح معنیداری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				مقایسه اول/آمارهای توصیفی و استنباطی	
			تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		میانگین
			پایین تر	بالا تر				
۰/۰۰۳	۱۰	۳/۹۷	۱۶۲/۴۲	۴۵/۷۵	۲۶/۱۸	۸۶/۸۳	۱۰۴/۰۹	تخلفات سال ۹۴ تخلفات سال ۹۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه سوم با شرح "پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی توسط دولت دارد." به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی یازده وزارتخانه از عملکرد قانون برنامه پنجم توسعه برای دو سال متوالی ۹۳ الی ۱۳۹۴ مقایسه و مورد آزمون قرار گرفته است تا میزان رعایت و بهبودی در عملکرد شفافیت و پاسخ‌گویی در مبنای تعهدی مورد اجرای سال ۱۳۹۴ با سال قبل با مبنای نقدی تعدیل شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشخص گردد. نتایج آزمون دو جمله‌ای سال ۱۳۹۴ با سال ۱۳۹۳ به شرح زیر بوده است. نتیجه آزمون در سطح معنی‌داری بالای ۰/۰۵ مورد قبول واقع شده یعنی تأیید فرضیه است و پایین‌تر از آن موجب رد فرضیه می‌گردد و مقدار به‌دست آمده نتیجه آزمون در مقایسه دو سال ذکر شده مقدار ۰/۰۰۴ حاصل شده که کمتر از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بوده و این به معنی رد فرضیه بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای

مبنای نقدی تعدیل شده بر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی توسط دولت تاثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۱۰ و ۱۱ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۱۰- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۳، آمارهای آزمون دوجمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۳۶۷۴/۹۲	۱۱	۱۷۶۳/۲۵	۵۳۱/۶۴
تخلفات سال ۹۳	۴۷۲۰/۴۵	۱۱	۲۵۹۳/۴۶	۷۸۱/۹۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۱ - تست آزمون دوجمله‌ای

سطح معنیداری	درجه آزادی	آماره تی	اختلاف دو سال				میانگین	مقایسه اول/آمارهای توصیفی و استنباطی
			تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		انحراف خطای میانگین	انحراف معیار		
			پایین تر	بالا تر				
۰/۰۰۴	۱۰	-۳/۶۶	-۴۰۹/۵۱	-۱۶۸۱/۵۴	۲۸۵/۴۴	-۹۴۶/۷۱	۱۰۴۵/۵۲	
							تخلفات سال ۹۴ تخلفات سال ۹۳	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### فرضیه چهارم

برای آزمون فرضیه چهارم با شرح " پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری بر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی دولت دارد." به مقایسه تعداد تخلف و یا انحراف‌های احصا شده از گزارش حسابرسی عملکرد قانون برنامه پنجم توسعه در خصوص میزان دسترسی به اهداف قانون برنامه برای یازده وزارتخانه برای دو سال متوالی ۹۳ الی ۱۳۹۴ مقایسه و مورد آزمون قرار گرفته است تا میزان رعایت و بهبودی در عملکرد شفافیت و پاسخ‌گویی در مبنای تعهدی مورد اجرای سال ۱۳۹۴ با سال قبل با مبنای نقدی تعدیل شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشخص گردد. نتایج آزمون دوجمله‌ای سال ۱۳۹۴ با سال ۱۳۹۳ به شرح زیر بوده است. نتیجه آزمون در سطح معنی داری بالای ۰/۰۵ مورد قبول واقع شده یعنی تأیید فرضیه است و پایین تر از آن موجب رد فرضیه می‌گردد و مقدار به دست آمده نتیجه آزمون در مقایسه دو سال ذکر شده مقدار ۰/۰۰۳ حاصل

شده که کمتر از سطح مورد قبول ۰/۰۵ بوده و این به معنی رد فرضیه بوده پس بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی به جای مبنای نقدی تعدیل شده بر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی دولت تاثیر مثبت نداشته است. موارد ذکر شده در جدول ۱۲ و ۱۳ به نمایش گذاشته شده‌اند.

جدول ۱۲- تخلفات ۹۴ نسبت به ۹۳، آمارهای آزمون دوجمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی	میانگین	تعداد	انحراف معیار	انحراف خطای میانگین
تخلفات سال ۹۴	۵۲۶۱/۰۰	۱۱	۲۷۵۵/۱۴	۸۳۰/۷۰
تخلفات سال ۹۳	۴۳۴۹/۷۳	۱۱	۲۱۰۰/۸۱	۶۳۳/۴۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۳- تست آزمون دوجمله‌ای

مقایسه اول/آمارهای توصیفی و استنباطی	میانگین	انحراف معیار	تفاوت در سطح اطمینان ۹۵٪		آماره تی	درجه آزادی	سطح معنیداری
			پایین تر	بالا تر			
تخلفات سال ۹۴	۹۱۱/۲۶	۷۷۸/۰۱	۳۸۸/۵۸	۱۴۳۳/۹۴	-۳/۸	۱۰	۰/۰۰۳
تخلفات سال ۹۳							

منبع: یافته‌های پژوهشگر

کاهش چنین هزینه‌هایی، سود دوره جاری را افزایش خواهد داد. همچنین، اگر شرکت عموماً چنین هزینه‌هایی را به طور نقد پرداخت کند، این روش افزایش جریان وجوه نقد را با ریسک جریان وجوه نقد آتی کمتر نیز در دوره جاری در پی دارد. به این معنی که ممکن است بر اثر کاهش این هزینه‌ها، جریان وجوه نقد آتی شرکت نیز دچار کاهش شود.

در این پژوهش ابتدا سطوح عادی جریان وجوه نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، هزینه‌های اختیاری و هزینه‌های تولید با استفاده از مدل توسعه‌یافته دجو و همکاران (۱۹۹۸) محاسبه شد، مشابه آنچه در پژوهش روی چودهای (۲۰۰۶) انجام شده است. در پژوهش فوق، جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، تابعی خطی از فروش و تغییرات آن تعریف می‌شود. برای برآورد این مدل، رگرسیون مقطعی زیر به شرح رابطه (۱) برای سال- شرکت به کار گرفته شد:

$$\text{CFO}_{it}/A_{it-1} = K_0 + K_1(1/A_{it-1}) + K_2(\text{Sale}_{it}/A_{it-1}) + K_3(\Delta\text{Sale}_{it}/A_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۱)}$$

جریان غیر عادی وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی برابر است با جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی منهای سطح عادی جریان وجوه نقد عملیاتی که با استفاده از ضرایب رابطه (۱) محاسبه می‌شود.

هزینه‌های تولید به‌عنوان مجموع بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و تغییر در موجودی مواد و کالای طی سال تعریف می‌شود. در این پژوهش بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته تابعی خطی از فروش همان دوره در نظر گرفته شد.

$$\text{COGS}_{it}/A_{it-1} = K_0 + K_1(1/A_{it-1}) + K_2(\text{Sale}_{it}/A_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۲)}$$

همچنین، در پژوهش حاضر رشد موجودی مواد و کالا، تابعی خطی از تغییرات همزمان و همچنین، تغییرات با تأخیر فروش به‌شرح رابطه (۳) در نظر گرفته شد.

$$\Delta\text{INV}/A_{it-1} = K_0 + K_1(1/A_{it-1}) + K_2(\Delta\text{Sale}_{it}/A_{it-1}) + K_2(\Delta\text{Sale}_{it-1}/A_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۳)}$$

با استفاده از رابطه‌های (۲) و (۳) سطح عادی هزینه‌های تولید به‌صورت رابطه (۴) برآورد شد:

رابطه (۴)

$$\text{Prod Cost}_{it}/A_{it-1} = K_0 + K_1(1/A_{it-1}) + K_2(\text{Sale}_{it}/A_{it-1}) + K_2(\Delta\text{Sale}_{it}/A_{it-1}) + K_2(\Delta\text{Sale}_{it-1}/A_{it-1}) + \varepsilon_{it}$$

سطح عادی هزینه‌های اختیاری نیز به‌صورت یک تابع خطی از فروش به‌صورت رابطه (۵) در نظر گرفته شد:

رابطه (۵)

$$\text{Disc Exp}_{it}/A_{it-1} = K_0 + K_1(1/A_{it-1}) + K_2(\text{Sale}_{it-1}/A_{it-1}) + K_2(\Delta\text{Sale}_{it}/A_{it-1}) + K_2(\Delta\text{Sale}_{it-1}/A_{it-1}) + \varepsilon_{it}$$

معیار سنجش مدیریت سود واقعی با توجه به اندازه نهایی میزان اعمال مدیریت سود واقعی از طریق مقادیر

خطای هر یک از مدل‌های یادشده محاسبه می‌شود. مقادیر خطا ممکن است مثبت و یا منفی باشند.

متغیر مستقل در این پژوهش، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی واحد تجاری را طی زمان برای تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه کنند. استفاده‌کنندگان همچنین باید بتوانند صورت‌های مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آنها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بدین ترتیب، ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوع‌های مشابه رعایت شود (۲۰۱۰).

دی‌فرانکو و همکاران (۲۰۱۲) دو تعریف از قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ارائه کرده‌اند:

الف- دو شرکت سامانه حسابداری قابل مقایسه دارند، چنانچه برای مجموعه‌ای مفروض از رویدادهای اقتصادی، صورت‌های مالی مشابهی تهیه کنند.

ب- شرکت‌هایی با رویدادهای اقتصادی همبسته و حسابداری مشابه برای این رویدادها، صورت‌های مالی همبسته‌ای در طول زمان خواهند داشت.

برای اندازه‌گیری آن از مدل دی‌فرانکو و همکاران (۱۹۹۹) استفاده می‌شود. در این مدل، دو شرکت زمانی مشابه در نظر گرفته می‌شوند که برای مجموعه‌ای از رویدادهای اقتصادی یکسان مانند بازده، گزارش مالی مانند سود حسابداری مشابهی ارائه کرده باشند. برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه بین دو شرکت  $i$  و  $j$  ابتدا برای هر شرکت - سال مدل رگرسیونی به شرح رابطه (۶) زیر با استفاده از داده‌های سالیانه برای دوره چهارساله اخیر منتهی به پایان سال  $t$  برآورد می‌شود.

$$\text{Earnings}_{ik} = \alpha_{it} + \beta_{it}\text{Return}_{ik} + \varepsilon_{ik} \quad \text{رابطه (۶)}$$

که در آن  $\text{Earning}_{ik}$  سود خالص شرکت  $i$  در سال  $k$  تقسیم بر ارزش بازار سهام شرکت در ابتدای سال و  $\text{Return}_{ik}$  بازده سهام شرکت  $i$  در سال  $k$  است.

ضرایب برآوردشده از رابطه فوق برای هر شرکت - سال، معیاری از عملیات حسابداری آن شرکت است. یعنی  $\alpha_i$  و  $\beta_i$  نشان‌دهنده عملیات حسابداری شرکت  $i$  و ضرایب  $\alpha_j$  و  $\beta_j$  معرف عملیات حسابداری شرکت  $j$  است. شباهت بین عملیات حسابداری دو شرکت، میزان قابلیت مقایسه دو شرکت  $i$  و  $j$  از مفهوم قابلیت مقایسه (ارائه گزارش‌های مشابه درباره مجموعه‌ای از رویدادهای مشابه) استفاده می‌شود. از این‌رو، در هر سال از طریق رابطه‌های زیر سود شرکت  $i$  به‌طور جداگانه یک‌بار با ضرایب خود شرکت  $i$  و یک‌بار با ضرایب شرکت  $j$  با بازده شرکت  $i$  (رویداد مشابه) برای دوره زمانی مشابه با دوره زمانی رابطه قبلی پیش‌بینی می‌شود.

$$E(\text{Earning})_{iik} = \alpha_i + \beta_i \text{Return}_{ik} \quad \text{رابطه (۷)}$$

$$E(\text{Earning})_{ijk} = \alpha_j + \beta_j \text{Return}_{ik} \quad \text{رابطه (۸)}$$

در این رابطه‌ها  $E(\text{Earning})_{iik}$  سود پیش‌بینی شده برای شرکت  $i$  و سال  $k$  با استفاده از ضرایب شرکت  $i$  و  $E(\text{Earning})_{ijk}$  سود پیش‌بینی شده برای شرکت  $i$  و سال  $k$  با استفاده از ضرایب شرکت  $j$  سپس قابلیت مقایسه بین دو شرکت  $i$  و  $j$  در سال  $t$  از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود.

به بیانی دیگر، معیار سنجش قابلیت مقایسه به این صورت است که ابتدا برای شرکت  $i$  و شرکت  $j$  سود تعدیل شده از طریق نسبت سود خالص بر ارزش بازار برای چهار سال محاسبه می‌شود. سپس از طریق تخمین رگرسیون مقدار ثابت و ضریب زاویه محاسبه شده و سپس اقدام به محاسبه سود پیش‌بینی شده می‌شود. در نهایت، سودهای پیش‌بینی شده برای شرکت  $i$  و شرکت  $j$  از هم کسر شده و با توجه به اینکه سال‌های  $t$  الی  $t-3$  در نظر

گرفته شده است، عدد به دست آمده تقسیم بر ۴ می‌شود و بدین ترتیب، معیار قابلیت مقایسه برای دو شرکت مذکور محاسبه می‌شود.

متغیرهای کنترلی پژوهش به پیروی از پژوهش سوهن (۲۰۰۵) عبارت‌اند از:

اندازه شرکت: از طریق لگاریتم طبیعی کل فروش محاسبه می‌شود.

اهرم مالی: از نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود.

نرخ بازده دارایی: از نسبت سود خالص به کل دارایی محاسبه می‌شود.

کیفیت حسابرسی: اگر سازمان حسابرسی، عهده‌دار انجام خدمات حسابرسی باشد، عدد ۱ در غیر این صورت عدد صفر استفاده می‌شود.

نوع صنعت: در صورتی که شرکت در طبقه صنایع غذایی، ماشین‌آلات و خودرو، صنایع شیمیایی و معادن

فعالیت کند، از عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر استفاده می‌کنیم.

### یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش

نام متغیر	ضرایب	انحراف معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
$R-CFO_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Comparability}_{it} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{Leverage}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{Audit Quality}_{it} + \beta_6 \text{Industry}_{it} + \varepsilon_{it}$				
مقدار ثابت	۰/۰۳۱۰۵۶	۰/۰۷۴۰۲۱	۰/۴۱۹۵۶۰	۰/۶۷۵۰
قابلیت مقایسه	۰/۲۷۵۵۳۶	۰/۱۱۴۱۸۵	۲/۴۱۳۰۶۹	۰/۰۱۶۳
اندازه شرکت	۰/۰۰۶۷۷۱	۰/۰۰۵۴۵۰	۱/۲۴۲۲۵۸	۰/۲۱۴۹
اهرم مالی	-۰/۱۳۵۴۵۸	۰/۰۴۴۳۱۰	-۳/۰۵۷۰۸۵	۰/۰۰۲۴
نرخ بازده دارایی	۰/۵۶۲۰۰۳	۰/۰۶۰۸۰۲	۹/۲۴۳۱۴۱	۰/۰۰۰۰
کیفیت حسابرسی	-۰/۰۰۰۷۹۷	۰/۰۱۶۸۷۵	-۰/۰۴۷۲۵۵	۰/۹۶۲۳
نوع صنعت	-۰/۰۵۵۰۲۵	۰/۰۱۴۹۳۴	-۳/۶۸۴۵۳۸	۰/۰۰۰۳
ضریب تعیین:	ضریب تعیین تعدیل شده:	آماره آزمون:	سطح معناداری:	آماره دورین - واتسون:
۰/۳۲۵۸۷۰	۰/۳۱۵۷۰۷	۳۲/۰۶۵۰۲	۰/۰۰۰۰	۲/۰۴۵۴۵۱

منبع: یافته‌های پژوهش

سطح معناداری برای تک‌تک متغیرها و همچنین برای کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه شده است. با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل برازش شده، می‌توان ادعا کرد که ۳۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته فرضیه اول پژوهش با کمک متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می‌شود. خودهمبستگی نقض یکی از فرض‌های استاندارد الگوی رگرسیون است و از آماره دوربین- واتسون می‌توان برای تعیین بود و نبود خودهمبستگی در الگوی رگرسیون استفاده کرد. آماره دوربین- واتسون محاسبه شده (۲/۰۴۵) که بین ۲/۵-۱/۵ است، بیانگر عدم وجود خودهمبستگی است و استقلال باقی مانده‌های اجزای خطا را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، سطح معناداری آماره  $t$  برای متغیر قابلیت مقایسه از سطح خطای قابل قبول ۵ درصد کمتر است؛ بنابراین، وجود رابطه مستقیم و معنادار بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و جریان غیرعادی و جوه نقد عملیاتی تأیید می‌شود و فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود. از بین متغیرهای کنترلی اهرم مالی ارتباط معکوس و معنادار و نرخ بازده دارایی ارتباط مستقیم و معنادار و سایر متغیرهای کنترلی بدون ارتباط معناداری هستند. همچنین، نوع صنعت نیز مدنظر گرفته شد.

### نتیجه‌گیری

نتایج تحقیقات مشابه در کشورهای پیشرویی همچون نیوزلند، استرالیا، ایالات متحده و انگلستان حاکی از آن است که در برخی از آن کشورها همچون نیوزیلند و استرالیا به کارگیری مبنای تعهدی حسابداری از طریق تشکیل نهادهای مرتبط و حمایت دولت صورت پذیرفته است. در ایالات متحده و کانادا نیز حرکت دولت به سمت حسابداری تعهدی صورت گرفته است، اما سرعت آن از نیوزیلند و استرالیا به نسبت پایین‌تر بوده و در این راستا، نهادهای تدوین استاندارد جداگانه‌ای نظیر استانداردهای حسابداری دولت مرکزی و هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی را ایجاد نموده‌اند و جوه اشتراک و افتراق در اعمال حسابداری تعهدی، منجر به ایجاد فشارهایی گردید که کماکان نیز ادامه دار هستند. نخست سیستم بخش خصوصی اساساً متفاوت از بخش عمومی است، بنابراین انتقال حسابداری بخش خصوصی به عمومی به صورت یک‌جا امکان‌پذیر نمی‌باشد. در این راستا، چالش‌های بسیاری برای نیوزیلند و استرالیا وجود داشت که روش تدوین استاندارد واحدی را برای هر دو بخش اتخاذ کردند. دوم آن‌که تمام پنج کشور پیش گفته تمایل به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی به صورت بین‌المللی داشتند، اما هیچ‌یک از آن‌ها این استانداردها را اتخاذ نکردند و سوم اینکه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری بخش عمومی مستقل در ایالات متحده و کانادا به سوی تدوین راهنمایی برای پاسخگویی



خارج از صورت مالی حرکت کردند. به نظر می‌رسد که مسیر طی شده به نتایج مفیدی چون تشکیل هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی رهنمون خواهد شد که این امر همکاری دولت‌ها، اعمال مدیریت عمومی نوین و اجرای مسئولیت پاسخگویی در سطح وسیع‌تری را طلب می‌کند.

نتایج حاصل از تحقیق نشانگر عدم تأثیر مثبت و معنادار به کارگیری مبنای تعهدی که با اعمال آن افزایش تعداد سرفصل حساب و شفافیت در صورتحساب‌های بخش عمومی با نتایج حاصل از عملکرد ارائه شده توسط حسابرس مستقل بخش عمومی احصا شده گزارش‌های حسابرسی بوده است پس به نظر می‌رسد جنبه‌های دیگری از ارتباط بین بکارگیری این روش با شفافیت و پاسخگویی دولت بررسی گردد. در این خصوص پیشنهاد می‌گردد تحقیقات به روش غیر پرسشنامه‌ای، از جمله بررسی تأثیر مثبت و معنادار به کارگیری حسابداری تعهدی با افزایش درآمدها، وصول مطالبات و میزان کمک در تصمیم‌گیری‌های مدیریت انجام گیرد.

با توجه به این که در زمان تهیه این تحقیق اطلاعات حسابرسی سال‌های ۱۳۹۵ به بعد آماده نبوده برای بررسی پایایی تأثیر پیاده‌سازی مبنای تعهدی پیشنهاد می‌گردد به بررسی سنوات بیشتری از پیاده‌سازی این مبنا در نظام مالی کشور پرداخته شود و یا بررسی سایر مؤلفه‌های مرتبط دیگری از جمله ضعف قوانین مالی و محاسباتی، فرهنگ سازمانی دستگاه‌های اجرایی، عدم آشنایی کافی استفاده‌کنندگان از این مبنا در سیستم مالی کشور و یا شکلی برخوردن کردن با آن و یا سایر مؤلفه‌های مرتبط بررسی نمود.

همزمان با تحولات در کشورهای پیشرو در این مورد مانند نیوزلند، استرالیا، ایالات متحده و انگلستان، در کشور ایران نیز طی چند سال اخیر اقداماتی صورت پذیرفته است، لیکن تاکنون به نتیجه نهایی و مدل گزارشگری مناسب در بخش عمومی دست نیافته‌اند؛ بنابراین با توجه به سرعت بالای تغییرات جوامع بشری در دنیای کنونی، به دولت‌مردان پیشنهاد می‌شود تا کوچک‌سازی بخش دولتی را تحقق بخشند و همچنین از اعضای هیأت تدوین استانداردها انتظار در تسریع تدوین استانداردها می‌رود. انجام مطالعات تطبیقی در حوزه‌های مختلف حسابداری نهادهای بخش عمومی، نقشه راه به نسبت مناسبی برای تدوین بیانیه‌های مفهومی و استانداردهای حسابداری این بخش فراهم می‌کند و مبانی نظری آن را انسجام کافی برخوردار و اجرای آن‌ها را تسهیل می‌کند، البته تحقق این امر، مستلزم زمان و بودجه کافی است؛ باشد که در آینده‌های نه چندان دور به همت اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و تحقیقات متعدد در این زمینه، بخش عمومی کشور نیز شاهد استانداردها و مدل گزارشگری مالی متناسبی گردد.

## مراجع

- ❖ قربانی آبکنار، فروغ، (۱۳۸۴)، "بررسی علل ناکارآمدی صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه‌نویسی سنوات بعد"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- ❖ کاظمی، محمد و حسین کرباسی‌یزدی، (۱۳۸۹)، "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی در بخش دولتی ایران"، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۱۰ پیاپی ۴۸.
- ❖ کثیری، حسین، (۱۳۷۸)، "حسابداری بر مبنای پاسخگویی در بخش عمومی"، نشریه حسابرسی شماره ۲.
- ❖ کردستانی، غلامرضا و علی‌اکبر ایرانشاهی، (۱۳۸۸)، "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، فصلنامه دانش حسابرسی شماره ۲۸، گزارش تفریغ بودجه سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۵
- ❖ لطفی، عرفان، (۱۳۹۳)، "بررسی مشکلات به‌کارگیری مبنای حسابداری تعهدی به جای نقدی با توجه به ضرورت به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی (مطالعه موردی شهرداری‌های استان اردبیل)"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام‌نور، تهران.
- ❖ محسنی، عباس، (۱۳۷۴)، "وضعیت تفریغ بودجه بعد از پیروزی انقلاب اسلامی"، فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، سال دوم، شماره ۴.
- ❖ مدنی، داود، (۱۳۷۰)، "مقدمه‌ای بر تئوری‌های سازمان و مدیریت"، تهران، انتشارات دانشگاه پیام‌نور.
- ❖ Barth, M., Landsman, W., & Lang, M. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, Pp. 467–498.
- ❖ Barth, M., Landsman, W., Lang, M., & Williams, C. (2013). Effects on comparability and capital market benefits of voluntary adoption of IFRS by US firms: Insights from voluntary adoption of IFRS by non-US firms. Working paper, Stanford University.
- ❖ Barth, M., Landsman, W., Lang, M., & Williams, C. (2012). Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economic*, Vol. 54, Pp. 68–93.
- ❖ Chen, C.-W., Collins, D. W., Kravet, T. D., & Mergenthaler, R. J. (2014). Financial statement comparability and the efficiency of acquisition decisions. Working paper, University of Iowa.
- ❖ Cohen, D., Dey, A., & Lys, T. (2008). Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods. *The Accounting Review*, Vol. 83, Pp. 757–787.
- ❖ Cohen, D., & Zarowin, P. (2010). Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of Accounting and Economic*, Vol. 50, Pp. 2–19.

- ❖ Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, Pp. 1085–1142.
- ❖ DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S. (2011). The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: the role of comparability. *Journal of Accounting and Economic*, Vol. 51, Pp. 240–258.
- ❖ De Franco, G., Kothari, S., & Verdi, R. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, Vol. 49, No. 4, Pp. 895–931.
- ❖ Engelberg, J., Ozoguz, A., & Wang, S. (2016). Know thy neighbor: industry cluster, information spillover and market efficiency. *Journal of Finance. Quant. Anal.* (forthcoming)
- ❖ Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2005). Economic effects of tightening accounting standards to restrict earnings management. *The Accounting Review*, Vol. 80, Pp. 1101–1124.
- ❖ Financial Accounting Standards Board, (2010). Statement of financial accounting concepts No. 8: Conceptual framework for financial reporting, Chapter 1: The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information. Norwalk, CT, September.
- ❖ Francis, J., Allen, H., Rajgopal, S., & Amy, Y. (2008). CEO reputation and earnings quality. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25, No. 1, Pp. 109-147.
- ❖ Gong, G., Li, L., & Zhou, L. (2013). Earnings non-synchronicity and voluntary disclosure. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 30, No. 4, Pp. 1560–1589.
- ❖ Harris, M., & Muller, K. (1999). The market valuation of IAS versus US-GAAP accounting measures using Form 20-F reconciliations. *Journal of Accounting and Economic*, Vol. 26, Pp. 285–312.
- ❖ International Accounting Standards Board, (2010). The conceptual framework for financial reporting 2010. IASB, London.
- ❖ Kini, O., Mian, S., Rebello, M., Venkateswaran, A. (2009). On the structure of analyst research portfolios and forecast accuracy. *Journal of Accounting Research*, Vol. 47, Pp. 867–909.
- ❖ Kim, S., Kraft, P., & Ryan, S. (2013). Financial statement comparability and credit risk. *Review Accounting Studies*, Vol. 18, Pp. 783–823.
- ❖ Kim, J. B., Li, L., Lu, L. Y., & Yu, Y. (2016). Financial statement comparability and expected crash risk. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 61, No. 2-3, Pp. 294-312.
- ❖ Lang, M., Maffett, M., & Owens, E. (2010). Earnings comovement and accounting comparability: The effects of mandatory IFRS adoption. Working Paper, University of Rochester.