

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی-پژوهشی)

حسابداری دولتی



سال پنجم، شماره ۱ (پیاپی ۹)، پاییز و زمستان ۹۷

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سر دبیر: علی رحمانی

مدیر داخلی: محمد رضاجو

ویراستار و صفحه آرا: ماهرخ حیدری دستجردی

نمونه خوان: غزال حلویایی، پریسا رضانی، مریم رفیعی

براساس اعلام دفتر سیاست گذاری و امور پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری

طی نامه شماره ۳/۱۸/۲۱۴۸۷۶ مورخ ۹۶/۹/۲۰ «دو فصلنامه حسابداری دولتی»

از شماره ۳ پاییز و زمستان ۹۴ دارای امتیاز علمی-پژوهشی می باشد.

پست الکترونیکی: gaa@pnu.ac.ir

نشانی الکترونیکی: <http://gaa.journals.pnu.ac.ir>

تلفن: ۰۲۱۴۴۷۲۲۷۵۷

آدرس پستی دبیرخانه:

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری، بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام نور

استان تهران، مرکز تهران غرب، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، اتاق شماره ۵

منشور اخلاقی نشریات علمی-پژوهشی دانشگاه پیام نور

این منشور تعهدنامه‌ای است که برخی حدود اخلاقی و مسئولیت‌های مربوط به انجام فعالیت‌های علمی-پژوهشی و چاپ آن‌ها در نشریات را ترسیم می‌کند تا از بروز تخلفات پژوهشی آگاهانه یا ناآگاهانه توسط نویسندگان مقالات پیشگیری نماید. این منشور برگرفته از «منشور و موازین اخلاق پژوهش» مصوب معاونت پژوهش و فناوری وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران، موازین انتشاراتی پذیرفته شده بین‌المللی، و تجربیات موجود در حوزه نشریات علمی-پژوهشی است.

۱. مقدمه

نویسندگان، داوران، اعضای هیئت تحریریه و سردبیران نشریات موظف هستند تمام اصول اخلاق پژوهشی و مسئولیت‌های مرتبط در زمینه چاپ را دانسته و به آن متعهد باشند. ارسال مقاله توسط نویسندگان، داوری مقالات و تصمیم‌گیری در مورد قبول یا رد مقاله توسط اعضای هیئت تحریریه و سردبیر به منزله دانستن و تبعیت از این حقوق می‌باشد و در صورت احراز عدم پایبندی هر یک از این افراد به این اصول و مسئولیت‌ها، نشریات هرگونه اقدام قانونی را حق خود می‌دانند.

۲. وظایف و تعهدات نویسندگان (Authors' Responsibilities)

- مقالات ارسالی باید در زمینه تخصصی مجله بوده و به صورت علمی و منسجم، مطابق استاندارد مجله آماده شده باشد.
- مقالات ارائه شده بایستی پژوهش اصیل (Original Research) نویسنده/نویسندگان مقاله باشد. دقت در پژوهش، گزارش صحیح داده‌ها و ذکر منابع دربردارنده تحقیقات سایر افراد، در مقاله الزامی است.
- نویسنده/نویسندگان مسئول صحت و دقت محتوای مقالات خود هستند.
نکته ۱. چاپ مقاله به معنی تأیید مطالب آن توسط مجله نیست.
- نویسندگان حق «ارسال مجدد (Duplicate Submission)» یک مقاله را ندارند. به عبارت دیگر، مقاله یا بخشی از آن نباید در هیچ مجله دیگری در داخل یا خارج از کشور چاپ شده یا در جریان داوری و چاپ باشد.
- نویسندگان مجاز به «انتشار همپوشان (Overlapping Publication)» نیستند. منظور از انتشار همپوشان، چاپ داده‌ها و یافته‌های مقالات پیشین خود با کمی تغییر در مقاله‌ای به‌عنوان جدید است.
- نویسنده/نویسندگان موظف‌اند در صورت نیاز به استفاده از مطالب دیگران، آن‌ها را با ارجاع‌دهی (Citation) دقیق و در صورت نیاز پس از کسب اجازه کتبی و صریح، از منابع موردنیاز استفاده نمایند. هنگامی که عین نوشته‌های پژوهشگر دیگری مورد استفاده قرار می‌گیرد، باید از روش‌ها و علائم نقل قول مستقیم، نظیر گذاشتن آن داخل گیومه (« »)، استفاده شود.
- نویسنده مسئول مقاله می‌بایست نسبت به وجود نام و اطلاعات تمام نویسندگان (پس از اخذ تأیید از نامبرداران) و نبودن نامی غیر از پژوهشگران درگیر در انجام پژوهش و تهیه مقاله اطمینان حاصل کند.
نکته ۲. از درج عبارت «مؤلف افتخاری (Gift Authorship)» و حذف «مؤلف واقعی» (Ghost Authorship) خودداری شود.
- نویسنده مسئول مقاله موظف است از اینکه همه نویسندگان مقاله، آن را مطالعه و نسبت به ارائه آن و جایگاه خود در مقاله به توافق رسیده‌اند، اطمینان حاصل کند.
- ارسال مقاله به منزله آن است که نویسندگان رضایت کلیه پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را جلب کرده و تمامی پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را معرفی نموده‌اند.
- نویسنده/نویسندگان موظف‌اند به‌هنگام وجود هر گونه خطا و بی‌دقتی در مقاله خود، متولیان نشریه را در جریان آن قرار داده، نسبت به اصلاح آن اقدام و یا مقاله را بازپس گیرند.
- نویسنده/نویسندگان ملزم به حفظ نمونه‌ها و اطلاعات خام مورد استفاده در تهیه مقاله، تا یکسال پس از چاپ آن در نشریه مربوط، جهت پاسخگویی به انتقادات و سؤالات احتمالی خوانندگان نشریه هستند.

۳. رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی

نویسنده/نویسندگان موظف به احتراز از «رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی (Research and Publication Misconduct)» هستند. اگر در هر یک از مراحل ارسال، داوری، ویرایش، یا چاپ مقاله در نشریات یا پس از آن، وقوع یکی از موارد ذیل محرز گردد، رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی محسوب شده و نشریه حق برخورد قانونی با آن را دارد.

- **جعل داده‌ها (Fabrication):** عبارت است از گزارش مطالب غیرواقعی و ارائه داده‌ها یا نتیجه‌های ساختگی به‌عنوان نتایج آزمایشگاهی، مطالعات تجربی و یافته‌های شخصی. ثبت غیرواقعی آنچه روی نداده است یا جابه‌جایی نتایج مطالعات مختلف، نمونه‌هایی از این تخلف است.
- **تحریف داده‌ها (Falsification):** تحریف داده‌ها به‌معنای دستکاری مواد، ابزار و فرایند پژوهشی یا تغییر و حذف داده‌هاست به‌نحوی که سبب می‌گردد تا نتایج پژوهش با نتایج واقعی تفاوت داشته‌باشند.
- **سرقت علمی (Plagiarism):** سرقت علمی به استفاده غیرعمدی، دانسته و یا بی‌ملاحظه از کلمات، ایده‌ها، عبارات، ادعا و یا استنادات دیگران بدون قدردانی و توضیح و استناد مناسب به اثر، صاحب اثر یا سخنران ایده گفته می‌شود.
- **اجاره علمی:** منظور آن است که نویسنده/نویسندگان، فرد دیگری را برای انجام پژوهش به‌کار گیرد و پس از پایان پژوهش، با دخل و تصرف اندکی آن را به نام خود به چاپ رساند.
- **انتساب غیرواقعی:** منظور انتساب غیرواقعی نویسنده/نویسندگان به مؤسسه، مرکز یا گروه آموزشی یا پژوهشی است که نقشی در اصل پژوهش مربوطه نداشته‌اند.

۴. وظایف داوران (Reviewers' Responsibility)

- داوران در بررسی مقالات، می‌بایست نکات ذیل را در نظر داشته‌باشند:
- بررسی کیفی، محتوایی و علمی مقالات به‌منظور بهبود، ارتقاء کیفی و محتوایی مقالات.
- اطلاع‌رسانی به سردبیر نشریه مبنی بر پذیرفتن یا نپذیرفتن داوری (به لحاظ مرتبط نبودن حوزه موضوعی مقاله با تخصص داور) و معرفی داور جایگزین در صورت پذیرفتن داوری.
- ضرورت در نپذیرفتن مقالاتی که منافع اشخاص، مؤسسات و شرکت‌های خاص به‌وسیله آن حاصل و یا روابط شخصی در آن مشاهده می‌شود و همچنین مقالاتی که در انجام، تجزیه و تحلیل یا نوشتن آن مشارکت داشته است.
- داوری مقالات بایستی بر اساس مستندات علمی و استدلال کافی انجام شده و از اعمال نظر سلیقه‌ای، شخصی، صنفی، نژادی، مذهبی و غیره در داوری مقالات خودداری گردد.
- ارزیابی دقیق مقاله و اعلام نقاط قوت و ضعف مقاله به صورتی سازنده، صریح و آموزشی.
- مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، وقت‌شناسی، علاقه‌مندی و پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران.
- عدم اصلاح و بازنویسی مقاله بر اساس سلیقه شخصی.
- حصول اطمینان از ارجاع‌دهی کامل مقاله به کلیه تحقیقات، موضوعات و نقل قول‌هایی که در مقاله استفاده شده است و همچنین یادآوری موارد ارجاع نشده در تحقیقات چاپ شده مرتبط.
- احتراز از بازگویی اطلاعات و جزئیات موجود در مقالات برای دیگران.
- داور حق ندارد قبل از انتشار مقاله، از داده‌ها یا مفاهیم جدید آن به نفع یا علیه پژوهش‌های خود یا دیگران یا برای انتقاد یا بی‌اعتبارسازی نویسندگان استفاده کند. همچنین پس از انتشار مقاله، داور حق انتشار جزئیات را فراتر از آنچه توسط مجله چاپ شده است، ندارد.
- داور حق ندارد بجز با مجوز سردبیر مجله، داوری یک مقاله را به فرد دیگری از جمله همکاران هیئت علمی یا دانشجویان تحصیلات تکمیلی خود بسپارد. نام هر کسی که در داوری مقاله کمک نموده باید در گزارش داوری به سردبیر ذکر و در مدارک مجله ثبت گردد.
- داور اجازه تماس مستقیم با نویسندگان در رابطه با مقالات در حال داوری را ندارد. هرگونه تماس با نویسندگان مقالات فقط از طریق دفتر مجله انجام خواهد گرفت.
- تلاش برای ارائه گزارش "رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی" و ارسال مستندات مربوطه به سردبیر نشریه.

۵. وظایف سردبیر و اعضای هیئت تحریریه (Editorial Board Responsibilities)

- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید حفظ نشریه و ارتقاء کیفیت آن را هدف اصلی خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه باید در جهت معرفی هرچه بیشتر نشریه در جوامع دانشگاهی و بین‌المللی بکوشند و چاپ مقالات از دانشگاه‌های دیگر و مجامع بین‌المللی را در اولویت کار خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه نباید در چاپ مقالات خود دچار حس سهم‌خواهی و افراط شوند.
- اختیار و مسئولیت انتخاب داوران و قبول یا رد یک مقاله پس از کسب نظر داوران بر عهده سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله است.

- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله بایستی از نظر حرفه‌ای صاحب نظر، متخصص و دارای انتشارات متعدد، و همچنین دارای روحیه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، حقیقت‌جویی، انصاف و بی‌طرفی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران باشند و به صورت جدی و مسئولانه در راستای نیل به اهداف مجله و بهبود مداوم آن مشارکت نمایند.
- از سردبیر و اعضای هیئت تحریریه انتظار می‌رود که یک بانک اطلاعاتی از داوران مناسب برای مجله تهیه و به‌طور مرتب بر اساس عملکرد داوران آن‌را به‌روز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه بایستی در انتخاب داوران شایسته باتوجه به زمینه تخصصی، سرآمدی، تجربه علمی و کاری، و التزام اخلاقی اهتمام ورزند.
- سردبیر مجله باید از داوری‌های عمیق و مستدل استقبال، از داوری‌های سطحی و ضعیف جلوگیری، و با داوری‌های مغرضانه، بی‌اساس یا تحقیرآمیز برخورد کند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید نسبت به ثبت و آرشیو اسناد داوری مقالات به‌عنوان اسناد علمی، و محرمانه نگاه داشتن اسامی داوران هر مقاله اقدام لازم را انجام دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف به اعلام سریع نتیجه تصمیم‌گیری نهایی در مورد پذیرش یا رد مقاله به نویسنده مسئول هستند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید کلیه اطلاعات موجود در مقالات را محرمانه تلقی نموده و از دراختیار دیگران قرار دادن و بحث درباره جزئیات آن با دیگران احتراز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف‌ند از بروز تضاد منافع (Conflict of interests) در روند داوری، باتوجه به هرگونه ارتباط شخصی، تجاری، دانشگاهی و مالی که ممکن است به‌طور بالقوه بر پذیرش و نشر مقالات ارائه شده تأثیر بگذارد، جلوگیری کنند.
- سردبیر مجله موظف است آثار متهم به عدول از اخلاق انتشاراتی و پژوهشی که از سوی داوران یا به هر نحو دیگر گزارش می‌شود را با دقت و جدیت بررسی نموده و در صورت نیاز در این خصوص اقدام نماید.
- سردبیر مجله موظف است نسبت به حذف سریع مقالات چاپ شده‌ای که مشخص شود در آن‌ها "رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی" رخ داده است و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان و مراجع نمایه‌نمایی مربوطه اقدام نماید.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف‌اند نسبت به بررسی و چاپ سریع اصلاحیه و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان، برای مقالات چاپ شده‌ای که در آن‌ها خطاهایی یافت شده است، اقدام نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید به‌طور مستمر نظرات نویسندگان، خوانندگان، و داوران مجله در مورد بهبود سیاست‌های انتشاراتی و کیفیت شکلی و محتوایی مجله را جویا شوند.

منابع

۱. منشور و موازین اخلاق پژوهش مصوب معاونت پژوهش و فناوری وزارت علوم، تحقیقات و فناوری.
۲. Committee on Publication Ethics, COPE Code of Conduct, www.publicationethics.org.

اعضای هیئت تحریریه (به ترتیب حروف الفبا)

ردیف	عضو هیئت تحریریه	مؤسسات آموزشی و پژوهشی	درجه علمی	رشته
۱	موسی بزرگ اصل	دانشگاه علامه طباطبایی	استادیار	حسابداری
۲	حمید حقیقت	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۳	ولی خدادادی	دانشگاه شهید چمران اهواز	دانشیار	حسابداری
۴	علی رحمانی	دانشگاه الزهرا	دانشیار	حسابداری
۵	جواد رضازاده	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۶	محمد کاشانی پور	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۷	غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۸	عزیز گرد	دانشگاه پیام نور تهران غرب	دانشیار	حسابداری
۹	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۱۰	عبدالکریم مقدم	دانشگاه پیام نور سمنان	دانشیار	حسابداری
۱۱	سید محمود موسوی شیری	دانشگاه پیام نور مرکز مشهد	دانشیار	حسابداری
۱۲	ساسان مهرانی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری

همکاران علمی دو فصلنامه (داوران)

۱	غریبه اسماعیلی کیا	دانشگاه ایلام	استادیار	۹	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه	استادیار
۲	جعفر باباجانی	دانشگاه علامه طباطبایی	استاد تمام	۱۰	رویا دارابی	دانشگاه آزاد تهران جنوب	استادیار
۳	زهرا پورزمانی	دانشگاه آزاد تهران مرکز	دانشیار	۱۱	حلیمه رحمانی	مؤسسه آموزش عالی بینالود	استادیار
۴	مرضیه توحیدی نژاد	-	پژوهشگر	۱۲	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار
۵	حسین جباری	دانشگاه آزاد فیروزکوه	استادیار	۱۳	علیرضا مؤمنی	دانشگاه پیام نور	استادیار
۶	زهرا حاجیها	دانشگاه آزاد تهران شرق	استادیار	۱۴	محمد نظری پور	دانشگاه کردستان	استادیار
۷	رضوان حجازی	دانشگاه الزهرا	استاد تمام	۱۵	سید حسام وقفی	دانشگاه پیام نور	مربی
۸	نهایه حیاتی	-	پژوهشگر	۱۶	مهدی یعقوبی	-	پژوهشگر

باسمه تعالی

شرایط پذیرش مقاله و چگونگی ارسال آن

مقاله‌های ارسالی بایستی در محورهای:

- (۱) گزارشگری مالی در بخش عمومی؛
 - (۲) بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد در بخش عمومی؛
 - (۳) مدیریت هزینه و فناوری اطلاعات در بخش عمومی؛
 - (۴) استانداردها و قوانین موضوعه در بخش عمومی؛
 - (۵) ارزیابی و نظارت و کنترل‌های مالی در بخش عمومی‌باشد.
- مقاله‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از کلیه اساتید و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این دو فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود در تنظیم مقاله به موارد زیر توجه فرمایند:

تنظیمات کلی

محیط نرم‌افزاری Word 2007 به بالا و اندازه صفحه A4

ساختار مقاله

۱. صفحه جلد مقاله: این صفحه باید شامل موارد زیر باشد:

- عنوان کامل مقاله؛
- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛
- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)؛
- نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نمابر؛
- نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛
- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

۲. صفحه اول مقاله: عنوان و چکیده مقاله به زبان فارسی:

- چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه)؛
- واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه)؛
- کد طبقه‌بندی موضوعی: این کدگذاری برای طبقه‌بندی موضوعی در ادبیات اقتصادی طراحی شده است و جزئیات نحوه استفاده از آن در پایگاه اینترنتی <http://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> و همچنین فایل PDF آن در سایت مجله قسمت راهنمای نویسندگان قابل دسترسی است؛

۳. متن مقاله: باید در بردارنده بخش‌های زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسئله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛
- مروری بر پیشینه؛
- تدوین فرضیه‌های پژوهش؛
- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد) جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛
- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛
- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج (توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی باتوجه به محدودیت‌های پژوهش یا

چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

منابع؛

چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۱-۳. متن مقاله: در متن فارسی تمامی اعداد به فارسی باشند.

۲-۳. ارجاع‌های درون‌متنی: به منظور ارجاع‌های درون‌متنی چه نویسنده داخلی و چه خارجی باشد باید به‌صورت فارسی نوشته و از روش APA (ای.پی.ای) استفاده شود؛ به این ترتیب که:

– نام خانوادگی (سال انتشار). چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جداسازی استفاده شود.

– هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع پایانی درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون‌متنی از پی‌نوشت استفاده شود.

۳-۳. نمودارها و جدول‌ها: بهتر است نمودارها و جدول‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آن‌ها اشاره شده، درج شوند. داخل جدول‌ها باید به فارسی نوشته شود و از نقطه به‌جای ممیز استفاده گردد.

۴-۳. فرمول‌ها: به صورت صحیح تایپ شود.

۵-۳. پی‌نوشت‌ها: شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها در متن با استفاده از حالت X^2 به‌صورت توان روی کلمات باشد و بدون استفاده از تکنیک Footnote یا EndNote در Word درج شود.

۶-۳. منابع: برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا می‌آیند.

۷-۳. چکیده انگلیسی: چکیده انگلیسی باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد.

۴. اندازه قلم: قلم مورد استفاده و اندازه قلم در هر یک از بخش‌های متن مقاله به شرح زیر است:

قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۳	– عنوان مقاله فارسی
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰، به صورت پرننگ (Bold)، وسط‌چین	– نام نویسندگان فارسی
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰	– عنوان و سمت نویسندگان فارسی – متن چکیده
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۲	– مقاله فارسی – متن نمودارها و جداول – منابع فارسی

قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۳	– عنوان مقاله انگلیسی
قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۰، به صورت پرننگ (Bold)، وسط‌چین	– نام نویسندگان انگلیسی
قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۰	– عنوان و سمت نویسندگان انگلیسی – متن چکیده انگلیسی
قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۲	– منابع انگلیسی

فهرست

- ۹.....بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.....
ساسان مهرانی، سید رحمت اله‌اکرمی، هادی خدابخشی، مهرداد جباری
- ۲۱.....مطالعه وضعیت تعادل نسلی در نظام بودجه‌ریزی دولتی ایران با استفاده از مدل بومی حسابداری نسلی.....
بابک جمشیدی نوید
- تأثیر تجربه کارکنان در بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان
از پیاده‌سازی آن در بخش عمومی.....
۳۹.....
غریبه اسماعیلی کیا، شیما علی‌بیگی
- تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت‌ها.....
۵۵.....
سعید برزگر، رویا دارابی
- نقش وابستگی به دولت در تحلیل کارایی و شفافیت شرکت.....
۶۹.....
حمیدرضا قاسمی، ابوذر زحمتکش، علی فیاض، محبوبه مرتضوی
- تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات
مالی (مطالعه موردی: استان گیلان).....
۸۵.....
مجید گلدوست، قدرت اله طالب‌نیا، علی اسماعیل زاده مقری، فریدون رهنمای رودپشتی، رمضانعلی رویایی

بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

* ساسان مهرانی^۱، سید رحمت اله اکرمی^۲، هادی خدابخش^۳، مهرداد جباری^۴

۱. عضو هیئت علمی، دانشگاه تهران، ایران.

۲. عضو هیئت علمی، معاون نظارت مالی و خزانه‌دار کل کشور، ایران.

۳. مدیر کل نظارت بر ذیحسابان و مشاور عالی، ایران.

۴. معاون مدیر کل نظارت بر ذیحسابی‌ها، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۸/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۱۷

A Review on the Role of Executives Accountants in Performance Based Budgeting

*S. Mehrani¹, S.R. Akrami², H. Khodabakhshi³, M. Jabbari⁴

1. Faculty Member, University of Tehran, Iran.

2. Faculty Member, Deputy Economy Minister for Financial Supervision and Treasury Affairs, Iran.

3. The Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran.

4. Deputy the Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran.

Received: 2018/11/4

Accepted: 2019/1/7

Abstract

Monitoring the outputs is mainly considered in performance based budgeting. This study seeks to explain the position and the role of in payments performance based budgeting. Data is collected by interview about financial monitoring, comparative studies, international standards and guidelines. In other words, this study investigates and explains how comptrollers do financial monitoring in performance based budgeting. Moreover, it recognizes legal and structural deficiencies for development of financial monitoring effectiveness by comptrollers in ministry of economic affairs and finance. Population includes comptrollers: State Audit Office Accountants, Authorities Detection Authorities, managers of ministry of economic affairs and finance, auditors of government accountability office, and inspectors of inspection organization. The scope of this study is all of executive organizations concerning on 219 section of fifth national development plan that use whole country budget. The results related to 4 indexes (structure, regulations, financial monitoring and governmental management) show that the roles of comptrollers should be changed with new budgeting system appropriately.

Keywords: Performance Based Budgeting, Financial Monitoring, Organizational Structure, Comptrollers Roles.

JEL Classification: K19

چکیده

در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عمدتاً نظارت بر خروجی‌ها مد نظر است. تحقیق حاضر به منظور بررسی و تبیین چگونگی و نحوه اجرای نظارت مالی ذیحسابان در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین شناسایی خلأهای قانونی و ساختاری که در این زمینه وجود دارد انجام، تا با شناسایی چالش‌ها و نارسایی‌های موجود، زمینه ارتقای اثربخشی نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح دستگاه‌های اجرایی کل کشور از طریق ذیحسابان فراهم شود. جامعه آماری این پژوهش شامل: ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، مقامات مجاز تشخیص دستگاه‌های اجرایی کشور، مدیران ستادی و استانی وزارت امور اقتصادی و دارایی، حسابرسان دیوان محاسبات کشور، بازرسان سازمان بازرسی کل کشور، می‌باشد. قلمرو پژوهش حاضر، کلیه دستگاه‌های اجرای مشمول ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور که به نحوی از انحاء از بودجه عمومی کشور استفاده می‌نمایند را شامل می‌شود. نتایج حاصله از آزمون‌های آماری در خصوص چهار شاخص (شامل: ساختار، قوانین و مقررات، نظارت مالی و مدیریت دولتی) نشان می‌دهد که با اجرای نظام بودجه‌ریزی جدید، در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی نیز باید متناسب با آن تغییرات لازم اعمال شود.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نظارت مالی، ساختار سازمانی، نقش ذیحسابان.

طبقه‌بندی موضوعی: K19

مقدمه^۱

نظارت و کنترل یکی از اجزای اصلی مدیریت محسوب می‌گردد. بدون توجه به این جزء سایر اجزا مدیریت، از قبیل: برنامه‌ریزی، سازماندهی و هدایت نیز ناقص بوده و تضمینی برای انجام درست آن‌ها وجود ندارد. زمانی که یک برنامه تهیه می‌شود، برای اجرای آن سازماندهی لازم به عمل آمده و انتظار می‌رود که هدف‌های برنامه، تحقق و اطمینان حاصل شود که اجرای آن در راستای اهداف تعیین شده باشد. با توجه به این‌که بودجه شاهرگ حیاتی و قلب تپنده برنامه‌ریزی هر کشوری است و کلیه فعالیت‌ها بدون وجود منابع مالی اجرا نخواهد شد، نظارت بر مصرف منابع و تطبیق هزینه‌ها با قوانین و مقررات از نکات مهم نظارت و کنترل است. برنامه مالی دولت‌ها، مهم‌ترین بخش مدیریت مالی یا مرکز فعالیت دیوان‌سالاری است. با توجه به این‌که کلیه اقدامات دولت جهت برآوردن نیاز جامعه از طریق اجرای صحیح بودجه صورت می‌گیرد، پس وجود کنترل‌های مالی، اداری، فنی و نظارت بر اجرای فعالیت‌های سازمان‌ها مطابق با بودجه مصوب، از مهم‌ترین وظایف دولت است. در اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، اهمیت نظارت و کنترل به صراحت قید شده است.

اجرای اثربخش بودجه و دستیابی به عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی در گرو برقراری یک سیستم نظارت مالی کارآمد بوده و یکی از ابزارهای مهم نظارت مالی در نظام فعلی مالیه عمومی، فعالیت ذیحسابان در دستگاه‌های اجرایی کشور است. ایفای نقش نظارت مالی از سوی ذیحسابان، متأثر از شرایط محیطی، اقتصادی و از همه مهم‌تر در چارچوب نظام بودجه‌ریزی کشور می‌باشد. نیازهای سازوکارهای اجرایی بودجه در این نظام با توجه به الزام ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور مبنی بر تغییر روش بودجه‌ریزی و استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و رویکرد استمرار آن در برنامه‌های ششم، نیز با سایر روش‌های بودجه‌ریزی متفاوت بوده و به تبع آن نحوه نظارت بر عملکرد نیز متفاوت خواهد بود. بنابراین می‌بایست نقش و جایگاه ذیحسابان در ساختار نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مورد بازنگری قرار گیرد. برای انجام پژوهش علاوه بر استفاده از روش‌های کتابخانه‌ای از مصاحبه نیز استفاده شده است. اما ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات پرسش‌نامه می‌باشد. برای ارزیابی

مصاحبه‌های انجام شده از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. با استفاده از روش "تحلیل محتوا"، مصاحبه‌های صورت گرفته با صاحب‌نظران مورد ارزیابی و مدل مفهومی پژوهش و به دنبال آن ساختار پرسش‌نامه طراحی و استخراج گردیده و بعد از آزمون فرضیه‌ها، به سؤالات پژوهش پاسخ داده شده و پیشنهادات ارائه گردیده است.

بیان مسئله و سؤالات پژوهش

طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور (مصوب سال ۱۳۶۶)، نظارت مالی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق معاونت‌های صافی آن به‌ویژه معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور، صورت می‌پذیرد. معاونت مذکور نیز این مهم را به طرق مختلف که یکی از مهم‌ترین آن‌ها نظارت قبل و حین خرج می‌باشد توسط ذیحسابان منصوب در دستگاه‌های اجرایی (ماده ۳۱ همان قانون) که مسئولیت تطبیق خرج با قوانین و مقررات را به عهده دارند به عمل می‌آورد. وظایف نظارتی ذیحساب علاوه بر پوشش وظایف قانونی، باید با اهداف نظارتی معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور هم‌سو باشد. شرح وظایف متصور برای ذیحساب و چگونگی انجام نظارت مالی در سطح دستگاه‌های اجرایی در قوانین و مقررات برگرفته از نظام مالیه عمومی حاکم بر کشور از جمله نظام بودجه‌ریزی است که نهایتاً منجر به یک نظارت شکلی بر مصارف بودجه دستگاه‌های اجرایی می‌شود. کشور ما در حال گذر از نظام بودجه‌ریزی فعلی به نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و همان‌گونه که سازوکارهای اجرایی بودجه در این نظام با سایر روش‌های بودجه‌ریزی متفاوت است نحوه نظارت بر عملکرد نیز متفاوت می‌باشد. در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عمده‌تاً نظارت بر خروجی‌ها مد نظر است، که باید مورد بررسی قرار گیرد:

- نقش و وظیفه نظارتی ذیحساب در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چیست؟
- نظام نظارت مالی تا چه اندازه هم راستای نظارت مالی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است؟
- نظارت مالی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد متمرکز می‌باشد؟
- شرح وظایف ناظران مالی دولتی چه خواهد بود؟
- پیشنهاد تغییرات ساختاری در راستای تحقق نظارت بر عملکرد چگونه است؟

با توجه به موضوع پژوهش و سؤالات متصور در حوزه نظارت مالی در تحولات نظام بودجه‌ریزی، سؤال اصلی پژوهش به صورت زیر می‌باشد:

۱. این مقاله مستخرج از طرح مطالعاتی با عنوان "بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد" بوده که با حمایت معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۹۷ انجام شده است.

عملکرد تغییری اساسی در تصمیم‌گیری مالی تلقی نمی‌شد و از آن به‌عنوان یک پیوست سند اصلی بودجه که برای برخی عملیات مبتنی بر خدمات مناسب بود استفاده می‌گردید. اصلاحات مزبور به دلیل اشکالات نظام حسابداری مناسب برای تشخیص هزینه کامل عملیات دولت و نبود شاخص‌های مناسب عملکرد و به‌خصوص به دلیل عدم تمایل تصمیم‌گیران به استفاده از اطلاعات عملکرد توفیقی نداشت و متوقف شد (باباجانی، ۱۳۸۵).

فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از چهار مرحله زیر تشکیل شده است:

– بازبینی و احصای برنامه‌های اجرایی و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی،

– تعیین شاخص‌های عملکرد و هدف‌های کمی مربوط به هر یک،

– بهیابایی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین بهای تمام‌شده کالاها و خدمات ارائه شده از سوی دولت،

– مدیریت فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (نظارت، گزارش‌گیری و ارزشیابی).

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عوامل “صرفه‌جویی” و “اثربخشی” را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. این نظام بین “کارایی” و “اثربخشی” تمایز قائل می‌شود. در “کارایی” استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالی که “اثربخشی” با عملکرد مرتبط است. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه آسان‌تر بوده و در روش بهیابایی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج است (باباجانی، ۱۳۸۵).

الزامات قانونی اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

طبق بندهای ۳۲ و ۳۳ سیاست‌های ابلاغی مقام معظم‌رهبری برای برنامه پنجم، ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران و ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری دولت موظف است تا پایان سال دوم برنامه مذکور به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرایی فراهم آورد.

باتوجه به اقدام‌های اولیه صورت گرفته در خصوص پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اقدام‌های آینده در این زمینه را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد:

– نقش ذیحساب در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چیست؟

باتوجه به اینکه، بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی از منظر چهار شاخص:

۱- قوانین و مقررات،

۲- ساختار،

۳- مدیریت مالی،

۴- نظارت مالی،

مورد مطالعه و پژوهش قرار گرفته است. از این‌رو، سؤالات پژوهش به صورت زیر عنوان می‌گردد:

– اصلاح قوانین و مقررات، تا چه حد می‌تواند به بازنگری در نقش ذیحسابان در اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کمک نماید؟

– نقش و وظیفه نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چگونه است؟

– نقش و وظیفه مدیریت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چگونه است؟

– تغییرات ساختاری تا چه حد می‌تواند در راستای اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مفید واقع شود؟

– در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شرح وظایف ناظران مالی دولتی چه خواهد بود؟

هدف پژوهش

هدف اصلی پژوهش حاضر، تبیین جایگاه ذیحساب در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌باشد. به منظور بررسی و تبیین چگونگی و نحوه ایفای نقش توسط ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در ساختار نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین شناسایی خلأهای قانونی و ساختاری که در این زمینه وجود دارد، انجام می‌شود، تا با شناسایی چالش‌ها و نارسایی‌های موجود زمینه ارتقای اثربخشی نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح دستگاه‌های اجرایی کشور فراهم شود.

چارچوب نظری و ادبیات پژوهش

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای اولین بار به‌طور جدی در آمریکا در دهه ۱۹۵۰ مورد استفاده قرار گرفت. تلاش‌هایی که در این زمینه صورت گرفته به‌طور عمده در جهت توسعه اطلاعات عملکرد بودجه و تغییر جهت فرآیند بودجه‌ریزی در آمریکا از تکیه بر داده‌ها به محصولات تولید شده بوده است. در سال‌های اولیه، بودجه‌ریزی مبتنی بر

اول؛ اصلاح و تحکیم دستاوردهای به دست آمده در بودجه سه سال گذشته، و دوم؛ شروع اقدام‌های مربوط به مرحله دوم اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

باتوجه به اقدام‌های انجام شده در مرحله اول، شایسته است کارهای مربوط به مرحله دوم استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در چارچوب شش مرحله کلی زیر انجام گیرد:

۱- بررسی مبنای نظری و انجام مطالعات تطبیقی در این خصوص، تجربه تعدادی از کشورهای پیشرو و در حال توسعه که نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در آن‌ها به اجرا در آمده است، مورد بررسی قرار می‌گیرد و از یافته‌ها در اجرای این نظام در کشور استفاده خواهد شد. لازم به ذکر است که در پژوهش حاضر نیز از مطالعات تطبیقی استفاده گردیده است؛

۲- طراحی ضوابط و استانداردهای لازم برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد؛

۳- اصلاح نظام حسابداری بودجه؛

۴- بررسی و اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی؛ در غالب کشورهای پیشرو و حتی برخی کشورهای در حال توسعه قانون مادر در خصوص بودجه‌ریزی وجود دارد که شامل تمام قوانین و مقررات مربوط به بودجه و بودجه‌ریزی می‌شود. در ایران نیز تهیه و تصویب چنین قانونی می‌تواند بسیار مفید باشد؛

۵- اصلاح نظام نظارت و ارزشیابی بودجه: در خصوص اصلاح نظام نظارت، شامل: نظارت عملیاتی، مالی، پارلمانی و حقوقی مورد توجه خواهد بود. این پژوهش نظارت مالی را مورد نظر قرار می‌دهد؛

۶- آموزش و اشاعه فرهنگ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (باباجانی، ۱۳۸۵).

وضعیت موجود حسابداری بخش عمومی در ایران

گسترده‌گی وظایف، فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت، وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی منسجم و یکپارچه برای انجام امور مالی دولت و ایفای مسئولیت پاسخگویی الزامی است. وجود چنین سیستمی می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیمات منطقی و مفید جهت دستیابی به اهداف سازمانی کمک نماید. تغییرات صورت گرفته در طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای و طبقه‌بندی آن بر مبنای نظام آمارهای مالی دولت (GFS)^۲ و تکالیف قانونی استقرار

2. Government Financial Statistics System

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بهای تمام شده کالا و خدمات، استقرار و به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی ضروری به نظر می‌رسد. بر این اساس لازم است گام‌هایی در راستای نزدیک شدن به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برداشته شود. به علاوه باتوجه به رویکرد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در بومی‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی کشور ایجاد بستری مناسب برای عملیاتی نمودن این استانداردها الزامی است.

دستگاه‌های اجرایی از سال ۱۳۹۴ مکلف به اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی گردیده‌اند. حسابداری تعهدی بخش عمومی بر مبنای استانداردهای مصوب و دستورالعمل ابلاغی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی و با مشارکت معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور، سازمان حسابرسی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و دیوان محاسبات کشور تدوین و تصویب شده است. حسابداری بخش عمومی، مجموعه قوانین، مقررات و روش‌ها توأم با دانش حسابداری است که ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی دولتی در رابطه با فعالیت‌های مالی خود حسب مورد مکلف به رعایت و به کارگیری آن می‌باشند. حسابداری و گزارشگری مالی دولت ابزاری در راستای انجام مسئولیت پاسخگویی دولت می‌باشد. فرض بر این است که گزارش‌های مالی تهیه شده توسط حسابداری بخش عمومی این امکان را فراهم می‌آورد تا شهروندان در مورد عملکرد دولت و چگونگی مصرف منابعی که به انحاء مختلف در اختیارش قرار گرفته است اطلاعات مفیدی را کسب نمایند.

امروزه با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریت، از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌ریزی خود به نظام‌های عملکرد محور روی آورده‌اند. بدین ترتیب، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته شده در سطح بین‌المللی در کانون توجه دولت‌ها قرار گرفته است. ویژگی و تمایز این نظام با نظام‌های سنتی، تأکید روی هدف‌ها، نتیجه‌ها و محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات به مردم است. طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد. یکی از این ویژگی‌ها که زمینه لازم را جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فراهم می‌کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی است. از طریق حسابداری تعهدی در بخش عمومی تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های

با حکم وزارت یاد شده منصوب و در محل دستگاه اجرایی انجام وظیفه می‌نماید.

مطالعات تطبیقی

اوج حضور و نقش‌آفرینی عنصر "مقایسه" در پژوهش، در مطالعات تطبیقی متجلی می‌شود. طبق تعریفی ساده می‌توان گفت: هر پژوهشی که در آن محقق به مقایسه دو یا چند پدیده یا مفهوم در دو بافت متفاوت بپردازد، پژوهشی تطبیقی انجام داده است. از سویی دیگر، باتوجه به گستردگی و تنوع مفاهیم در رشته‌های مختلف و گوناگونی بافت‌ها، مطالعات تطبیقی می‌توانند بسیار متنوع باشند. اما همه آن‌ها در یک اصل (که همان نقش محوری مقایسه است) مشترکند، و محصول چنین مطالعاتی نیز رسیدن به شناخت بهتر از دو یا چند مفهوم مورد بررسی است. گویی همین مقایسه و بررسی شباهت‌ها و تفاوت‌ها پرتویی تازه بر موضوع می‌افکند که بدون آن رسیدن به چنین شناختی میسر نبوده است.

مطالعات تطبیقی، یک مقایسه سیستماتیک از فرایندهای سازمانی و نحوه اجرا و پیاده‌سازی این فرایندها می‌باشد که هدف اصلی آن ایجاد استانداردهای جدید و یا بهبود فرایندهای سازمانی است. مدل‌های مطالعات تطبیقی برای سنجش میزان خوب بودن عملکرد یک کسب و کار، یک بخش یا دپارتمان، یک سازمان و یا یک شرکت در مقایسه با سازمان‌های مشابه به کار گرفته می‌شوند. معمولاً دلایل انجام مطالعات تطبیقی، بهبود و توسعه جوامع، تخصصی کردن سازمان‌ها، فرایندها و دلایل مربوط به بودجه می‌باشد.

در تمامی کشورهای فوق‌الذکر، وزارت دارایی مسئولیت تهیه و اجرای بودجه را برعهده دارد. تنها در کشور آمریکا علاوه بر وزارت خزانه‌داری، اداره جداگانه و مستقلی برای امور بودجه وجود دارد. در اغلب کشورها، وزارت دارایی علاوه بر تهیه و اجرای بودجه، مسئولیت برنامه‌ریزی‌های اقتصادی کشور را نیز برعهده دارد.

وزارت دارایی در این کشورها باتوجه به عملیاتی بودن بودجه و اینکه مسئولیت نقدینگی کشور را از حیث دریافت، تخصیص و نظارت عهده‌دار است، نقش مؤثری در رونق بخشی و فعال‌سازی اقتصاد بر عهده دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف از نوع تحقیقات کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای از طریق مطالعات تطبیقی از تجارب سایر کشورها و استانداردها، رهنمودها و بیانیه‌های مراجع تخصصی بین‌المللی و نیز تطبیق

واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی صورت می‌گیرد که پیرو آن مدیریت و نظارت مالی صحیح بر منابع عمومی ایجاد می‌شود.

نظارت مالی

نظارت مالی عمدتاً مربوط به مشروعیت تحصیل و مصرف منابع بوده و در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی انجام می‌شود، شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل حق دارند تا اعمال و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیمات نمایندگان مردم را نظارت نمایند.

نظارت مالی عمدتاً شامل ابعاد زیر می‌باشد:

(الف) نظارت بودجه‌ای،

(ب) نظارت بر رعایت قوانین و مقررات،

(ج) نظارت بر نحوه ارائه صورت‌های مالی و قابلیت اتکای آن.

هدف اصلی نظارت مالی حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و محدودیت‌های بودجه‌ای و اعمال کنترل‌های لازم در راستای مصرف بهینه و صحیح منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد. استقرار یک نظام مالی مناسب کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی، تحقق برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت‌المال، اطمینان از صحت و دقت و قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات مربوط و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب می‌نماید (خدابخشی، ۱۳۹۳).

قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ به‌عنوان چارچوب کلی سیستم نظارت مالی، خطوط اصلی نظارت مالی را ترسیم می‌نماید. طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی اعمال نظارت مالی بر کلیه مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات قانون یاد شده و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است. بر همین اساس وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی قبل و حین خرج را از طریق انتصاب ذیحساب در وزارت مذکور در این زمینه تمرکز بر عملکرد ذیحساب داشته و یا به عبارت دیگر ذیحساب محور است. در این سیستم ذیحساب به‌عنوان عامل اصلی نظارت مالی از بین مستخدمین رسمی و واجد صلاحیت وزارت امور اقتصادی و دارایی انتخاب و

جدول ۱. خلاصه نتایج مطالعات تطبیقی

نام کشور	نوع بودجه	نهاد تدوین کننده بودجه	نهاد مسئول خزانه داری	نهاد نظارتی بیرونی	ناظر مستقل	وابستگی سازمانی ناظر مستقل
برزیل	مبتنی بر عملکرد	خزانه داری	دایره خزانه داری وزارت داری	دایره جداگانه ای از وزارت داری	خزانه داری	وابسته به وزارت داری
آلمان	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	وزارت داری	شورای برنامه ریزی مالی	وزارت داری	وابسته به وزارت داری
فرانسه	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	خزانه داری	دیوان محاسبات	سازمان ناظر مالی مستقل	تحت نظر وزارت داری
نروژ	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	وزارت داری	حسابرسی پارلمانی	سازمان حسابرسی مستقل	ندارد
آفریقای جنوبی	مبتنی بر عملکرد	خزانه داری ملی	خزانه داری ملی	بانک مرکزی	ندارد	-----
آمریکا	مبتنی بر عملکرد	خزانه داری فدرال	اداره مدیریت بودجه	اداره حسابرسی کل	سازمان حسابرسی	وابسته به وزارت خزانه داری
روسیه	مبتنی بر عملکرد	خزانه داری مرکزی	خزانه داری مرکزی	ندارد	خزانه داری	وابسته به خزانه داری مرکزی
کانادا	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	وزارت داری		خزانه داری مرکزی	خزانه داری مرکزی
مالزی		وزارت داری	وزارت داری	معاونت حسابرسی وزارت داری	معاونت حسابرسی وزارت داری	وابسته به وزارت داری
ترکیه		وزارت داری	وزارت داری	معاونت کنترل مالی و بودجه	معاونت کنترل مالی و بودجه	وابسته به وزارت داری
استرالیا	مبتنی بر عملکرد	وزارت داری	خزانه داری مرکزی		خزانه داری مرکزی	وابسته به وزارت داری

قلمرو پژوهش

کلیه دستگاه‌های اجرای مشمول ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه کشور که به نحوی از انحاء از بودجه عمومی کشور استفاده می‌نمایند.

روش‌های آماری

در پژوهش حاضر، داده‌های حاصل از پرسش‌نامه با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. همچنین به منظور توصیف جامعه آماری، از جدول فراوانی، شاخص‌های مرکزی همچون میانگین، مد و میانه و شاخص‌های پراکندگی نظیر انحراف معیار استفاده می‌گردد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون t مستقل، آزمون (ANOVA) و آزمون همبستگی پیرسون استفاده می‌شود.

مدل پژوهش

به علت عدم اجرای کامل نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ابهام در خصوص ابعاد و چگونگی پیاده‌سازی آن، در پژوهش برای تعیین دامنه‌های اجرایی نظام فوق‌الذکر، با بالغ بر ۱۵ نفر از صاحب‌نظران امر بودجه‌ریزی و نظارت مالی و...، مصاحبه‌هایی صورت پذیرفت و با استفاده از روش "تحلیل محتوا"، مصاحبه‌های مذکور مورد ارزیابی قرار گرفت و مدل مفهومی پژوهش و به دنبال آن ساختار پرسش‌نامه طراحی و

و تعدیل موارد با شرایط و ویژگی‌های حاکم بر ساختار اداری و مقرراتی بخش عمومی کشور و نیز میدانی از طریق مصاحبه و پرسش‌نامه است. همچنین این پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی است. توصیفی از این نظر که به بیان نظرات دریافت شده از صاحب‌نظران در زمینه نظارت ذیحساب می‌پردازد و پیمایشی از این نظر که تجارب و نظرات صاحب‌نظران اجرایی که متولی امر نظارت بوده و ارتباط کاری مستقیم با ذیحسابی دستگاه‌های اجرایی دارند، جمع‌آوری و تحلیل می‌شود.

همچنین از نظر روش و ابزارهای گردآوری اطلاعات، پژوهشی مبتنی بر مصاحبه و پرسش‌نامه و بنابراین پژوهشی اکتشافی است که می‌خواهد به سؤالات مشخص پاسخ دهد. در پژوهش حاضر برای تحلیل مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران، از روش "تحلیل محتوا" استفاده شده است. با استفاده از این روش، مصاحبه‌های صورت گرفته با صاحب‌نظران مورد ارزیابی قرار گرفته و مدل مفهومی پژوهش و به دنبال آن ساختار پرسش‌نامه طراحی و استخراج گردید.

جامعه آماری

شامل ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، مقامات مجاز تشخیص دستگاه‌های اجرایی کشور، مدیران ستادی و استانی وزارت امور اقتصادی و دارایی، حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور، بازرسان سازمان بازرسی کل کشور، می‌باشد.

خاصی تدوین شده است، ساخته می‌شود و حالات خاصی از پدیده مورد اندازه‌گیری را به صورت عباراتی که از لحاظ ارزش اندازه‌گیری دارای فاصله‌های مساوی است، عرضه می‌کند. در مجموع تعداد ۱۲۰ پرسش‌نامه توزیع گردید که در طول سه هفته تعداد ۹۵ پرسش‌نامه وصول گردید که تعداد ۵ پرسش‌نامه قابل قبول نبود. تعداد پرسش‌نامه‌های وصول شده در هفته‌های مختلف به صورت زیر است:

جهت اطمینان از نتایج تعداد پرسش‌نامه‌های وصول شده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و دستیابی به اهداف پژوهش، پرسش‌نامه‌های وصول شده در سه دوره مختلف را به صورت جداگانه تفکیک کرده و به کمک آزمون ANOVA، آن‌ها را مورد سنجش قرار دهند. نتایج آزمون مذکور به صورت زیر است:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3$$

$$H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3$$

همان‌گونه که در جدول ۴ ملاحظه می‌شود سطح معنی‌داری بزرگتر از ۵٪ است بنابراین فرض H_0 رد نمی‌شود. بنابراین تفاوت معناداری بین میانگین جواب‌های دریافتی در زمان‌های مختلف (هفته‌های اول، دوم و سوم) وجود ندارد. نتایج این امر بیانگر آن است که تعداد ۳۰ پرسش‌نامه‌ای که هنوز وصول نشده‌اند تأثیر معناداری بر نتایج پژوهش نخواهند داشت، از این‌رو تعداد ۹۰ پرسش‌نامه وصول شده معیار تجزیه و تحلیل محققین قرار گرفت.

جدول ۳. ترتیب وصول پرسش‌نامه‌ها در طول سه هفته

درصد	تعداد پرسش‌نامه وصول شده	هفته
۲۲	۲۰	هفته اول
۵۰	۴۵	هفته دوم
۲۸	۲۵	هفته سوم

استخراج گردید. از این‌رو، بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی از چهار منظر:

(الف) قوانین و مقررات،

(ب) ساختار،

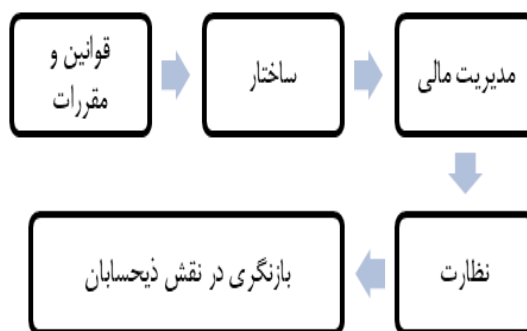
(ج) مدیریت مالی، و

(د) نظارت، مورد بررسی قرار می‌گیرد و برای هر یک از شاخص‌های چهارگانه فوق‌الذکر، گویه‌هایی در پرسش‌نامه پژوهش در نظر گرفته شده است (شکل ۱).

ساختار پرسش‌نامه

پرسش‌نامه طراحی شده برای پژوهش حاضر شامل ۲۲ گونه، به صورت جدول ۲ می‌باشد.

در پرسش‌نامه پژوهش، از مقیاس لیکرت استفاده شده است. این مقیاس از مجموعه‌ای منظم از عبارات که به ترتیب



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

جدول ۲. پرسش‌نامه طراحی شده برای پژوهش

تعداد سؤالات	شاخص
۳	قوانین و مقررات
۵	ساختار
۷	مدیریت مالی
۷	نظارت

جدول ۴. آزمون ANOVA (پرسش‌نامه‌های وصول شده در سه هفته مختلف)

مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	Sig.	
۰/۱۷	۲	۰/۰۰۸	۰/۰۸۹	۰/۹۱۴	بین گروهی
۸/۰۸۴	۸۷	۰/۰۹۳			درون گروهی
۸/۱۰۱	۸۹				جمع کل

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی نشان دهنده این است که پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه پژوهش از صلاحیت علمی و تجربی بسیار بالایی برخوردار می‌باشند (جدول ۵).

شاخص قوانین و مقررات

میانگین متغیر مورد بررسی کوچکتر از عدد ۳ می‌باشد.

میانگین متغیر مورد بررسی مساوی یا بزرگتر از عدد ۳ می‌باشد.

$$H_0: \mu < 3$$

$$H_1: \mu \geq 3$$

(*) فرضیه فوق‌الذکر در تمام شاخص‌های محاسبه شده در

این پژوهش یکسان می‌باشد.

نتایج آزمون آمار توصیفی (جدول ۶) نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص قوانین و مقررات با انحراف معیار (۰/۴۳۹۵) از ۳ بزرگتر است. نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۷ ارائه شده است.

باتوجه به نتایج آزمون در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با $Sig=0/000$. از این رو فرض H_0 رد می‌شود. این نتایج، نشان‌دهنده آن است که شاخص قوانین و مقررات در بحث بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور دارای وزن بالایی بوده و متولیان امر

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد جهت پیاده‌سازی ایده‌آل این مدل از بودجه‌ریزی و بازنگری در نقش ذیحسابان، نیازمند اصلاح و یا تغییر قوانین و مقررات موضوعه می‌باشند. اقدامات صورت گرفته در سیستم‌های مدیریت مالی کشورهای نظیر فرانسه، برزیل، نروژ و ایالات متحده آمریکا نیز مؤید این یافته است. مطابق مطالعات تطبیقی صورت گرفته در این خصوص، تمامی کشورهای فوق‌الذکر در گذر از سیستم بودجه‌ریزی سنتی به سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حمایت از نظارت مالی، ناگزیر دست به اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی خود زده و در این روند بسیار موفقیت‌آمیز عمل کرده‌اند.

شاخص ساختار

نتایج آزمون آمار توصیفی (جدول ۸) نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص ساختار با انحراف معیار (۰/۵۲۳۴) از ۳ بزرگتر است نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۹ ارائه شده است.

باتوجه به نتایج آزمون در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با $Sig=0/000$. از این رو فرض H_0 رد می‌شود و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت می‌باشند نشان می‌دهد که میانگین شاخص ساختار از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگتر می‌باشد. این نتایج، نشان دهنده آن

جدول ۵. آمار توصیفی

شرح	تحصیلات			پست سازمانی			سوابق خدمتی		
	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	ذیحساب	مدیران ستادی و استانی و نظارتی	مقام مجاز تشخیص	کمتر از ۱۵ سال	بین ۱۵ تا ۳۰ سال	بالاتر از ۳۰ سال
فراوانی	۸	۶۹	۱۳	۲۷	۴۱	۲۲	۹	۷۰	۱۱
درصد فراوانی	۸/۹	۷۶/۷	۱۴/۴	۳۰	۴۵/۶	۲۴/۴	۱۰	۷۷/۸	۱۲/۲

جدول ۶. آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص قوانین و مقررات

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۰۴۶۳	۰/۴۳۹۵	۴/۵۵۱	۹۰
قوانین و مقررات			

جدول ۷. آمار استنباطی آزمون شاخص قوانین و مقررات - One-Sample Test

	Test Value = 3					
	مقدار آماره t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
					حد بالا	حد پایین
قوانین و مقررات	۳۳/۴۹	۸۹	۰/۰۰۰	۱/۵۵۱	۱/۴۵۹	۱/۶۴۳

رد می‌شود و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت می‌باشند نشان دهنده این است که میانگین شاخص مدیریت مالی از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگتر می‌باشد. این نتایج، نشان می‌دهد که شاخص مدیریت مالی نیز در بحث بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، نقش به‌سزایی داشته و متولیان امر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد جهت پیاده‌سازی ایده ال این مدل از بودجه‌ریزی و بازنگری در نقش ذیحسابان، نیازمند توجه به بعد مدیریت مالی در زمینه پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مذکور می‌باشند. نتایج مطالعات تطبیقی صورت گرفته در پژوهش حاضر نیز، نشان دهنده این است که در کشورهایی همچون فرانسه، روسیه، آفریقای جنوبی، ایالات متحده آمریکا و نروژ، مدیریت مالی دولت در خزانه داری این کشورها از دامنه قدرت وسیع برخوردار است و تأکید زیادی بر اعمال کنترل‌های قوی وجود داشته و تهیه گزارش‌های مالی دولت بر مبنای حسابداری تعهدی الزامی می‌باشد.

شاخص نظارت

نتایج آزمون آمار توصیفی نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص نظارت با انحراف معیار (۰/۴۷۲۰) از ۳ بزرگتر است. نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۱۳ ارائه شده است.

است که شاخص ساختار در بحث بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، نقش به‌سزایی داشته و سیاست‌گذاران مالیه عمومی کشور برای نیل به اهداف نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نظارت بهینه بر آن، بایستی اصلاحات ساختاری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی را مد نظر قرار دهند. از نظر قانونی تجدید ساختار ضروری بوده اما تغییرات حوزه نظارت مالی از جنس ساختاری نبوده ولیکن عمدتاً از جنس حوزه‌های کارکردی می‌باشد. نتایج مطالعات تطبیقی صورت گرفته در پژوهش حاضر نیز، توجه به مقوله ساختار سازمانی را نشان می‌دهد به طوری که کشورهایی از قبیل فرانسه و ایالات متحده آمریکا برای همگام‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با نظام نظارت مالی، اصلاحاتی را در ساختار سازمانی دستگاه‌های اجرایی خود رقم زده‌اند.

شاخص مدیریت مالی

نتایج آزمون آمار توصیفی (جدول ۱۰) نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص مدیریت مالی با انحراف معیار (۰/۵۳۲۱) از ۳ بزرگتر است. نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۱۱ ارائه شده است.

باتوجه به نتایج آزمون در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با $\text{Sig} = ۰/۰۰۰$. از این رو فرض H_0

جدول ۸. آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص ساختار

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۰۵۵۱	۰/۵۲۳۴	۳/۷۴۶	۹۰
ساختار			

جدول ۹. آمار استنباطی آزمون شاخص ساختار - One-Sample Test

Test Value = 3					
فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	اختلاف میانگین	Sig. (2-tailed)	درجه آزادی	مقدار آماره t	حد بالا
					حد پایین
۰/۸۵۶۳	۰/۷۴۶۶	۰/۰۰۰	۸۹	۱۳/۵۳	۰/۶۳۷۰
ساختار					

جدول ۱۰. آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص مدیریت مالی

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۰۵۶۰	۰/۵۳۲۱	۳/۹۰۵	۹۰
مدیریت مالی			

جدول ۱۱. آمار استنباطی آزمون شاخص مدیریت مالی - One-Sample Test

Test Value = 3					
فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	اختلاف میانگین	Sig. (2-tailed)	درجه آزادی	مقدار آماره t	حد بالا
					حد پایین
۱/۰۱۶۴	۰/۹۰۵	۰/۰۰۰	۸۹	۱۶/۱۳۵	۰/۷۹۳۶
مدیریت مالی					

شاخص بازنگری در نقش ذیحسابان

باتوجه به تأیید هر چهار فرضیه تمامی سؤالات به صورت یک جا و به عنوان شاخص بازنگری از نقش ذیحسابان بررسی گردید.

نتایج آزمون آمار توصیفی (جدول ۱۴) نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص بازنگری با انحراف معیار (۰/۵۳۲۱) از ۳ بزرگتر است. نتایج آزمون آمار استنباطی در جدول ۱۵ ارائه شده است.

باتوجه به نتایج آزمون، در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با $\text{Sig}=0/000$. از این رو فرض H_0 رد می‌شود و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت می‌باشند نشان دهنده این است که میانگین شاخص بازنگری از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگتر می‌باشد. این نتایج، نشان می‌دهد که قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان معتقدند که با اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرای بازنگری صورت گیرد و این امر بایستی از طریق شاخص‌های چهارگانه‌ای که در مدل مفهومی پژوهش معرفی گردیدند، صورت پذیرد. این یافته هم راستا با مطالعات تطبیقی صورت گرفته می‌باشد. کلیه کشورهای مورد مطالعه در پژوهش حاضر با در نظر گرفتن شاخص‌های چهارگانه فوق‌الذکر، به باز طراحی و بازنگری در نقش ناظران مالی

باتوجه به نتایج آزمون، در فاصله اطمینان ۹۵٪ سطح معناداری آن برابر است با $\text{Sig}=0/000$. از این رو فرض H_0 رد می‌شود و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت می‌باشند، بیانگر این است که میانگین شاخص نظارت از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگتر می‌باشد. این نتایج، نشان می‌دهد که شاخص نظارت نیز در بحث بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، نقش به‌سزایی داشته و بعد نظارتی مجموعه کارکردهای ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همچنان پابرجا مانده است. از این رو در فضای اجرایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نظارت قبل از خرج و نظارت بر فرآیندها ضرورت داشته و این نوع نظارت با نظارت بر خروجی‌ها مانع‌الجمع نمی‌باشد. نتایج مطالعات تطبیقی صورت گرفته در پژوهش حاضر نیز، نشان دهنده این است که کشورهایی همچون فرانسه، برزیل، روسیه، آفریقای جنوبی، ایالات متحده آمریکا و بلغارستان، همسو با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، همچنان بر نظارت مالی تأکید داشته و زمینه‌های اجرایی آن را فراهم کرده‌اند. از جمله، نظام نظارت مالی برزیل، تأکید بر اعمال کنترل‌های سختگیرانه دارد، دلیل آن نیز سابقه وقوع بی‌انضباطی‌های مالی و عدم تخصیص وجوه به هزینه‌های از پیش تعیین شده می‌باشند.

جدول ۱۲. آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص نظارت

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۴۹۷۶	۰/۴۷۲۰	۴/۲۰۸۱	۹۰
نظارت			

جدول ۱۳. آمار استنباطی آزمون شاخص نظارت - One-Sample Test

	Test Value = 3					
	مقدار آماره t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
					حد بالا	حد پایین
نظارت	۲۴/۲۸۰	۸۹	۰/۰۰۰	۱/۲۰۸۱	۱/۱۰۹۲	۱/۳۰۷۰

جدول ۱۴. آمار توصیفی مربوط به آزمون شاخص بازنگری

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد
۰/۰۵۶۰	۰/۵۳۲۱	۳/۹۰۵	۹۰
بازنگری			

جدول ۱۵. آمار استنباطی آزمون شاخص بازنگری - One-Sample Test

	Test Value = 3					
	مقدار آماره t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
					حد بالا	حد پایین
بازنگری	۱۶/۱۳۵	۸۹	۰/۰۰۰	۰/۹۰۵	۰/۷۹۳۶	۱/۰۱۶۴

کنترل محدودیت ایجاد می‌کند لذا برقراری کنترل‌های لازم برای تحقق اهداف سازمان، با تفویض اختیار و تأکید بر کسب نتایج، در تضاد خواهد بود در حالی که با بسط گستره کنترل و تغییر این مفهوم از عامل محدودیت به عامل فراهم کننده شرایط برای تحقق اهداف سازمان، این مشکل مرتفع خواهد شد. در صورتی که کنترل با این مفهوم مورد استفاده قرار گیرد مکمل تفویض اختیار، خلاقیت و نوآوری خواهد بود.

ب- وجود نظارت و حسابرسی داخلی در سطح دولت، علیرغم اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تمرکز بر خروجی‌ها مصداق این عبارت که "هدف وسیله را توجیه نمی‌کند"، لذا طراحی، تدوین و اجرای کنترل‌های داخلی به دستگاه‌های اجرایی واگذار خواهد شد، اما حسابرسی داخلی که ضمن داشتن وجوه اشتراک با کنترل داخلی در زمینه اهداف، تفاوت‌هایی با کنترل‌های داخلی دارد، به صورت متمرکز انجام می‌شود. یکی از هدف‌های اصلی برقراری حسابرسی داخلی نظارت کنترل‌هاست به عبارتی حسابرسی داخلی کیفیت اجرای سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه اجرایی را بررسی و گزارشات لازم را تهیه و ارائه می‌نماید. از این رو رویکرد تمرکز در حسابرسی داخلی توصیه می‌شود که می‌تواند بخش عمده‌ای از وظایف ناظرین مالی منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذیحسابان) را در برگیرد (خدابخشی، ۱۳۹۳).

در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید چهار گام اساسی برداشته شود:

- الف- اجرای حسابداری تعهدی،
 - ب- بهای تمام شده کالاها و خدمات ارائه شود،
 - ج- اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد،
 - د- تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد،
- باتوجه به اجرای بندهای الف و ب از سال ۱۳۹۴ و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی لازم است شاخص‌های ارزیابی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی مختلف تعیین گردد.

پیشنهادات و محدودیت‌ها

نتایج پژوهش در خصوص شاخص‌های بازنگری در نقش ذیحسابان، نشان می‌دهد که میزان میانگین متغیر قوانین و مقررات ($\mu=4/551$) و متغیر نظارت ($\mu=4/2081$)، نسبت به دو متغیر دیگر بیشتر می‌باشد و این نشان دهنده این است که با پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای انجام هرگونه بازنگری در نقش ذیحسابان بایستی به هر دو متغیر فوق‌الذکر بیشتر از متغیرهای دیگر توجه نمود به گونه‌ای که هم قوانین و مقررات اصلاح شود و هم بحث نظارت مالی

قوه مجریه خود پرداخته‌اند. همان‌گونه که نتایج پژوهش و همچنین مطالعات تطبیقی نشان می‌دهد، در اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، نقش نظارتی وزارت دارایی همچنان ادامه داشته و نمایندگان این وزارتخانه به‌عنوان حسابرسان داخلی دستگاه‌های اجرای ایفای نقش می‌نمایند.

بحث و نتیجه‌گیری

نتیجه‌گیری در پژوهش حاضر برای استخراج شرح وظایف ذیحسابان در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پاسخ به سؤال پنجم پژوهش، هر یک از سؤالات پرسش‌نامه به‌صورت جداگانه مورد تحلیل قرار گرفت و سؤالاتی که دارای میانگین بالاتری بودند مشخص و در نهایت این نتایج با نظرات صاحب‌نظران شرکت‌کننده در مصاحبه‌ها، تلفیق گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد در راستای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید در نقش و شرح وظایف ناظران تغییراتی ایجاد گردد و مهم‌ترین وظایف ناظران عبارتند از:

- تطبیق امور مالی با قوانین و مقررات مالی،
- نظارت بر امور حسابرسی داخلی دستگاه‌های اجرایی به نمایندگی از خزانه‌داری کل کشور،
- نظارت بر ثبت رویدادهای مالی و حفظ اسناد و دفاتر مالی،
- محاسبه بهای تمام شده کالاها و خدمات دستگاه‌های اجرایی،
- مشارکت در تعیین شاخص‌های عملکردی،
- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها،
- تهیه و تأیید گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و ارائه آن به مراجع ذیربط.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص قوانین و مقررات، نظارت، مدیریت مالی و ساختار به ترتیب دارای اهمیت در زمینه بازنگری نقش ذیحسابان می‌باشد ضمن آن که ایفای وظایف فعلی مانع نقش جدید ذیحسابان نبوده است (شاخص قوانین و مقررات و نظارت دارای بیشترین بعد اهمیت می‌باشد).

باتوجه به مطالعات تطبیقی و رویکرد متخذه معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور و نتایج این پژوهش بایستی ناظرین مالی قوه مجریه که به صورت متمرکز در سطح قوه مجریه سازمان می‌یابند در نقش نظارتی خود در جایگاه حسابرسان داخلی دولت ایفای نقش نمایند. باتوجه به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به دو دلیل وجود کنترل‌ها لازم است:

الف- ممکن است برخی این گونه تصور کنند که چون

تقویت گردد. باتوجه به تجربه موفق سایر کشورها در زمینه پیاده سازی نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، پیشنهاد می شود از تجربیات آن ها در این خصوص استفاده شده و باتوجه به تفاوت های فرهنگی، اقتصادی و ساختاری ایران با آن ها، فرایند بومی سازی نظام مذکور با سیستم مالیه عمومی کشور صورت پذیرد.

از آنجایی که پیاده سازی نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور، به طور کامل اجرا نگردیده است و تجربیات عملی از این گونه نظام بودجه ریزی در داخل کشور در طیف وسیع آن وجود نداشته، لذا ماهیت، ابعاد و چگونگی اجرای آن در کشور برای محققین روشن نبوده است. از این رو پژوهش حاضر، در تدوین ادبیات موضوع و طراحی مدل مفهومی پژوهش با محدودیت های فراوانی مواجه بوده اند:

- محدودیت های ذاتی پرسش نامه،
- مشخص نبودن نتایج بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد،
- محدود بودن متخصصان با بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.

منابع

- امیری، مجتبی. (۱۳۸۹). چالش ها، موانع و سازوکارهای نظام های بودجه ریزی در آموزش عالی: مطالعه موردی دانشگاه تهران. *بررسی های حسابداری و حسابرسی انتشارات*
- Robinson, M. (2002). Accrual Accounting and The Public Sector ,working paper. *The Public Sector Innovation Journal*, (12)3
- Stuart, A.M. (1986). Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.
- Tudor, M. (2007, 26 February). Managing in an Accrual Accounting Environment. *Paper Presented to RIPA, Conference, Canberra.*
- دانشگاه تهران، ۱۷ (۲). *دانشگاه تهران، ۱۷ (۲)*.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). *حسابداری و کنترل های مالی دولتی*. چاپ دوم، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲، بهار). *تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی*. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱ (۱۰)، انتشارات دانشگاه تهران.
- توکلی، محمد. (۱۳۹۳). *ارائه مدل اقتضایی برای عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران*. *پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبایی*.
- جباری. (۱۳۹۴). *پیاده سازی حسابداری داخلی در بخش عمومی*. تهران: انتشارات ترمه.
- حسینی عراقی، سید حسین. (۱۳۹۵). *حسابداری دولتی، نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی*. تهران: انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.
- سیدرضایی، میر یعقوب. (۱۳۹۶). *رصد چالش های سیستم بودجه بندی ایران با هدف توسعه رویکرد عدالت منطقه ای با تکنیک فازی*. *دانشگاه تهران*، ۲۳ (۴).
- کمالی مهدوی. (۱۳۹۲). *نحوه پیاده سازی سیستم های مدیریت اطلاعات*. *مجله مدیریت توسعه*، ۵ (۴).
- مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). *نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران*. *مجله حسابرس*، ۷ (۲).
- Barden, B., Bass, B. & Jung, D. (1999). Re-examining the Components of Transformational and Transactional Using Multi-factor Leadership Questionnaire. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, (72), 441-462.
- Barry, N. (2005). Accrual Accounting in the Public Sector. *Journal of Information Systems*, 16.
- Barkus. (1995). Accrual Accounting and The Public Sector. *Public Money & Management Review*, (23)1, 37-43.

مطالعه وضعیت تعادل نسلی در نظام بودجه‌ریزی دولتی ایران با استفاده از

مدل بومی حسابداری نسلی

*بابک جمشیدینوید

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۷/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۹/۲۰

Studying the State of Equilibrium in the State Budgeting System of Iran Using the Native Generation Accounting Model

*B. Jamshidinavid

1. Assistant Professor in Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

Received: 2018/10/16 Accepted: 2018/12/11

Abstract

Generational accounting is an issue that has evolved and developed to measure the relative financial burden imposed on different generations. The present study seeks to design and develop a generational accounting model commensurate with the economic and financial structure of Iran and to study the way of dealing with different generations from the point of view of financial policies of the state. This research is a developmental research. From the viewpoint of the research time, a longitudinal, forward-looking and time series research is conducted from 2010 to 2083. This research has no population and statistical sample and includes the statistical environment. The results showed that with the assumption of the continuation of current financial policies, the higher the GDP growth rate in the country and the lower the discount rate, the more generational imbalances will increase, and the generation imbalance will be in the benefit of the future generation and disadvantage of the current generation. Here, the concept of constraint is an example of zero sum.

چکیده

حسابداری نسلی موضوعی است که برای اندازه‌گیری تحمیل بار مالی نسبی بر روی نسل‌های مختلف، تکامل و توسعه یافته است. پژوهش حاضر به دنبال طراحی و تدوین مدل حسابداری نسلی متناسب با ساختار اقتصادی و مالی کشور ایران و بررسی نحوه برخورد با نسل‌های مختلف از دیدگاه سیاست‌های مالی دولت است. این پژوهش یک پژوهش توسعه‌ای است، از نظر زمان انجام پژوهش یک پژوهش طولی از نوع آینده‌نگر و سری زمانی از سال ۱۳۸۹ لغایت ۱۴۶۴ می‌باشد و از نظر نوع داده‌ها یک پژوهش توصیفی-تحلیلی غیرآزمایشی از نوع شبه‌تجربی یا مشاهده‌ای است. این پژوهش فاقد جامعه و نمونه آماری بوده و در برگیرنده محیط آماری است. نتایج نشان داد که با فرض تداوم سیاست‌های مالی کنونی، هر چه نرخ رشد GDP در کشور بالاتر و نرخ تنزیل پایین‌تر باشد، میزان عدم تعادل نسلی بیشتر خواهد شد و عدم تعادل نسلی به سود نسل آتی و ضرر نسل فعلی می‌باشد. در اینجا مفهوم محدودیت با جمع صفر مصداق پیدا می‌کند.

Keywords: Generational Accounting, Generational Balance, Budget deficit, Intergovernmental Budget Constraints, Generational Account, Government Budgeting.

واژه‌های کلیدی: حسابداری نسلی، تعادل نسلی، کسری بودجه، محدودیت بودجه بین دوره‌ای، حساب نسلی، بودجه‌ریزی دولتی.

JEL Classification: M42, H, K

طبقه‌بندی موضوعی: M42, H, K

مقدمه

هر فرد در هر کشوری می‌بایست در طول عمر خود برای تمام امکاناتی که دولت تاکنون برایش فراهم نموده، هزینه پرداخت نماید، یعنی اگر یک نسل مبلغ کمتری از آنچه برایش خرج شده پرداخت نماید، نسل دیگر باید برای جبران این کمبود، مبلغ بیشتری را پرداخت نماید. اقتصاددانان این شرایط را "محدودیت با مجموع صفر" می‌نامند. به بیان ساده‌تر برد نسل آینده برابر با بخت نسل فعلی و گذشته است. چنانچه دولت‌ها بدهی‌های عمومی‌شان را به‌موقع تصفیه نکنند، برای تصفیه آتی آن‌ها می‌بایست بهره بیشتری را پرداخت نمایند و فشار بیشتری را بر نسل‌های آتی برای دریافت مالیات بیشتر و از طریق کاهش امکانات (مخارج عمومی مصرفی) برای آن‌ها، وارد آورند. حسابداری نسلی موضوعی است که در دهه آخر قرن بیستم توسط اورباخ، کاتلیکوف و گوخال برای اندازه‌گیری تحمیل بار مالی نسبی بر روی نسل‌های مختلف، تکامل و توسعه یافته است. در اثر رکود جهانی اخیر و بحران‌های مالی، کسری‌های بزرگی در بودجه بسیاری از کشورها به وجود آمده است و این موضوع باعث افزایش سریع نسبت بدهی به GDP اکثر کشورها شده است. از منظر تئوری اقتصادی، روش سنتی حسابداری کسری بودجه نمی‌تواند پاسخگوی فشارهای نسلی باشد و ارزیابی مناسبی از خطمشی نسلی ارائه دهد. حسابداری نسلی به‌عنوان یک گزینه شناخته‌شده جایگزین حسابداری کسری بودجه سنتی شده است، زیرا تصویر دقیق‌تری را نسبت به توزیع درون نسلی ظرفیت‌های مالی و تأثیرات کلان اقتصادی ارائه می‌نماید. علاقه به حسابداری نسلی با پیر شدن سریع جمعیت در کشورهای توسعه‌یافته و درحال توسعه، رشد یافته است و طی ۱۰ سال اخیر در کشورهای زیادی در سراسر دنیا، حسابداری نسلی اجرایی شده است. در ایران وضعیت مالی دولت، درآمدهای حاصل از صادرات نفت، تولید، مصرف و ذخایر انباشته نفت، نسبت‌های وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفت، وضعیت صندوق بازنشستگی کشوری، سازمان تأمین اجتماعی و شاخص سالخوردگی جمعیت کشور، ضرورت استفاده از سیستم حسابداری نسلی در کشور را برای اتخاذ خطمشی‌های بلندمدت نشان می‌دهد. این مطالعه از این تکنیک حسابداری نسلی که اخیراً توسعه یافته، استفاده می‌کند تا به ارزیابی موقعیت مالی ایران در بلندمدت بپردازد. باتوجه به هدف تعادل نسلی بین نسل فعلی و نسل آینده، هدف این پژوهش طراحی مدل حسابداری نسلی باتوجه به شرایط اقتصادی و مالی کشور است که داده‌های این مدل را با حساب‌های ملی ایران تدوین نموده و وضعیت تعادل و یا

عدم تعادل نسلی را در کشور ایران مشخص می‌نماید.

کشور ایران از نعمت منابع طبیعی بزرگی برخوردار است. این کشور نزدیک به یک قرن است که تولیدکننده نفت و گاز طبیعی و در حال حاضر در ردیف چند کشور صادرکننده بزرگ نفت در سراسر جهان می‌باشد. طی ده سال گذشته، بهای نفت بیش از شش برابر شده است. بدین‌سان کشور به منابع ارزی چشمگیر دست‌یافته است. ایران در سال ۱۹۸۰ میلادی ۳/۲ درصد تولید نفت جهان را به خود اختصاص داده که این میزان در سال ۲۰۱۰ میلادی ۲/۵ درصد افزایش یافته است. درآمد حاصل از صنایع نفت طی سال‌های اخیر، بیشتر از ۶۷ درصد درآمد کشور را تشکیل می‌دهد. دلیل اهمیت بحث کمیت و کیفیت عرضه نفت خام و گاز طبیعی از آن جهت است که اولاً این منابع تجدید ناپذیر بوده و در حال کاهش روزافزون هستند و در آینده قابل پیش‌بینی به اتمام خواهند رسید و ثانیاً کشور ما وابستگی شدیدی به این منابع و درآمدهای ارزی حاصل از فروش آن‌ها دارد. باید توجه شود که چرخه تجارت و سیاست‌های مالی فعلی، تأثیر طولانی‌مدت بر دو نسل کنونی و آینده دارند، چراکه درآمدهای عمومی و مالیاتی، پرداخت‌های انتقالی و سایر مخارج عمومی به چرخه تجارت و سیاست‌های مالی کوتاه‌مدت حساس هستند.

بر اساس گزارش خلاصه تحولات اقتصادی کشور مربوط به سال ۱۳۸۹ که توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران در اسفندماه ۱۳۹۰ انتشار یافته است تراز عملیاتی دولت (درآمدهای عمومی منهای هزینه‌های عمومی) در سال ۱۳۸۵ لغایت سال ۱۳۸۹ به‌طور میانگین به میزان ۸۸ درصد، کسری تراز دارد. سال‌های اخیر حاکی از رشد کسری مالی در بسیاری از کشورهاست. بسیاری از اقتصاددانان درصدد یافتن این پاسخ هستند که جریان نقدینگی فعلی دولت چه اثرات بلندمدتی را بر خطمشی‌های مالی دولت و سرمایه‌گذاری و در نهایت رشد اقتصادی می‌گذارد. سؤال دیگری که مطرح می‌شود این است که "ما چگونه با نسل‌های مختلف رفتار می‌کنیم؟"، لذا پژوهشگران بر این عقیده‌اند که این کسری‌های بودجه منجر به تورم و کاهش رشد اقتصادی و دارایی‌های دولت خواهد شد.

در سال ۱۹۸۰ ایران ۱ درصد مصرف نفت جهان را داشته که این میزان در سال ۲۰۱۰ به ۲ درصد افزایش یافته است که نشان می‌دهد مصرف نفت در ایران طی ۳۰ سال دو برابر شده است. ولی آیا نسل کنونی حق دارد درآمدهای برآمده از فروش سرمایه‌های خداداد را برای تأمین نیازهای امروز و پوشش دادن هزینه‌های جاری به‌کار گیرد و آیا خرد اقتصادی می‌پذیرد که نسل‌های آینده از ثروت ملی و سرمایه‌های

ثروت‌های ماندگار، مولد و سرمایه‌های زاینده اقتصادی و نیز حفظ سهم نسل‌های آینده از منابع نفت و گاز و فرآورده‌های نفتی اعلام نموده است.

حقوق بین دوره‌ای (عدالت نسلی) اولین بار در بیانیه مفهومی شماره یک GASB (اهداف گزارشگری مالی) در ادبیات هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمده است. در این بیانیه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مفاهیم راهنما مانند "به‌اندازه دخل خود خرج کردن"، "بودجه متعادل" و "عدالت" را برای روشن شدن مفهوم به‌کار برده است. منظور این است که برای دستیابی به حقوق بین دوره‌ای پرداخت‌کنندگان مالیات امروز برای خدماتی که امروز دریافت می‌کنند، مالیات پرداخت کنند و بار پرداخت هزینه خدمات امروز به پرداخت‌کنندگان مالیات در آینده منتقل نشود. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) عقیده دارد که حقوق بین دوره‌ای یکی از اجزای مسئولیت پاسخگویی بوده و از مبانی اداره عمومی محسوب می‌شود (باباجانی، ۱۳۷۹).

در بخش مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. منابع عمومی از جمله، درآمد نفت و مالیات از طریق دستگاه‌های اجرایی برای ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت، زیرساخت‌ها و امنیت ملی مصرف می‌شود. مسئولین دستگاه‌های اجرایی به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به‌عنوان وکیل مردم عمل می‌کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند. در حال حاضر بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه صورت می‌گیرد، لذا لازم است گزارش‌های مالی دیگری برای انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاه‌های اجرایی برای ارائه به مردم نمایندگان آنها تهیه شود. همان‌گونه که طبق اصل ۵۵ قانون اساسی، گزارش تفریغ بودجه باید در دسترس عموم گذاشته شود، سایر گزارش‌های مالی نیز باید برای عموم منتشر شود. انتشار گزارش‌های مالی برای عموم می‌تواند به ایجاد شفافیت و افزایش اعتماد عمومی به دولت کمک کند. تمرکز اصلی مفاهیم نظری گزارشگری مالی با مقاصد عمومی است. به‌علاوه، این مفاهیم می‌تواند در تهیه گزارش‌های مالی با مقاصد خاص نیز مفید باشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۰).

مبانی نظری

حسابداری کسری: عبارت است از مکانیزمی که مازاد یا

طبیعی بی‌بهره بمانند؟ قاعده کاربست بهینه این منابع آن است که درآمدها با در نظر گرفتن نیازها و رفاه نسل‌های آینده به‌کار گرفته شود.

ایران مانند بسیاری از کشورهای دیگر با چالش‌های مالی طولانی‌مدتی از قبیل مسن شدن جمعیت آن و افزایش هزینه‌های تأمین اجتماعی مواجه است. این در حالی است که نسل کاری آن در حال بازنشسته شدن می‌باشند. بر اساس سرشماری‌های عمومی نفوس و مسکن سال ۱۳۳۵ تا ۱۳۹۰ شاخص سالخورده‌گی کشور از ۹۷/۳ درصد به ۷۸/۵ درصد افزایش یافته است. در حالی که تعداد شاغلین مشترک صندوق بازنشستگی کشوری در سال‌های اخیر کاهش یافته است، تعداد مستمری‌بگیران روند افزایشی داشته است که این مسئله از یک‌سو موجب کاهش منابع دریافتی صندوق (حق بیمه‌ها) و از سوی دیگر موجب افزایش مصارف صندوق شده است. در مقابل کاهش شدید تعداد شاغلین در دهه اخیر تعداد مستمری‌بگیران صندوق بازنشستگی کشوری در سال ۱۳۸۹ در مقایسه با سال ۱۳۶۵ هفت برابر شده است و علی‌رغم افزایش سن امید به زندگی در اغلب نقاط جهان از جمله ایران و باوجود اینکه بیشتر کشورها سن بازنشستگی را هماهنگ با تغییرات جمعیتی افزایش داده‌اند، سن بازنشستگی در کشور ما همچنان پایین می‌باشد. این مسئله موجب شده است که از یک‌سو مشترکین صندوق، سال‌های کمتری حق بیمه پرداخت کنند و از سوی دیگر سال‌های بیشتری مزایای بازنشستگی دریافت نمایند. گزارش اکچوئری صندوق بازنشستگی کشور در پایان سال ۱۳۸۷ نشان می‌دهد که ارزش فعلی کسورات بیمه به‌علاوه دارایی‌های صندوق نسبت به ارزش فعلی تعهدات آن منفی است. این وضعیت این سؤال در ذهن متبادر می‌سازد که "آیا کارکنان امروز دولت، مزایای بازنشستگی آینده خود را دریافت می‌کنند؟"، در نتیجه درآمدهای بالای حاصل از نفت و پیش‌بینی افزایش مستمری و سایر مخارج در اثر پیر شدن جمعیت کشور باید گفت که در نظر گرفتن مازاد یا کسری بودجه به شکل سنتی به‌عنوان شاخص توازن مالی، در طولانی‌مدت کاملاً گمراه‌کننده می‌باشد. بنابراین در کشوری مانند ایران، انجام محاسبات مربوط به نسل‌های مختلف روش بسیار مفیدی برای ارزشیابی تأثیر سیاست مالی اخیر در بین دو نسل کنونی و آینده می‌باشد.

ماده ۸۴ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴-۱۳۸۹) نیز بر رعایت حقوق بین دوره‌ای تأکید نموده است. قانون مزبور، هدف تشکیل صندوق توسعه ملی را تبدیل بخشی از عواید ناشی از فروش نفت و گاز و میعانات گازی و فرآورده‌های نفتی به

مختلف عادلانه نیست و باید از بین برود (کرباسی یزدی، ۱۳۸۵).

بر اساس مدل حسابداری نسلی مطرح شده توسط اقتصاددانان مذکور دو مفهوم کلیدی مورد نیاز است: اول، حساب نسلی و دوم، محدودیت بودجه بین دوره‌ای.

محدودیت بودجه بین دوره‌ای: اساس کار حسابداری نسلی بر محدودیت بودجه بین دوره‌ای استوار است. این محدودیت فرض می‌کند که مجموع تمام حساب‌های نسلی (نسل جاری و نسل آتی) می‌بایست برابر با ارزش فعلی مخارج مصرفی دولت، منهای ثروت خالص دولت باشد. فرمول آن به شرح زیر است:

$$\sum_{k=D}^t N_{t,k} + \frac{\sum_{k=t+1}^{\infty} N_{t,k}}{(1+r)^{k-t}} = \sum_{s=t}^{\infty} \frac{G_s}{(1+r)^{s-t}} - W_t^g$$

در سمت چپ معادله، حساب‌های نسلی بین نسل‌های فعلی و نسل‌های آتی تقسیم شده است.

G: مصرف دولت، و

W: ثروت خالص دولت، می‌باشد.

مصرف (مخارج) عمومی دولت: شامل مخارج آموزش، سلامت و بهداشت عمومی جامعه، تأمین اجتماعی و مسائل امنیتی و دفاعی جامعه می‌باشد (اورباخ، ۲۰۱۱).

ثروت خالص دولت: شامل ثروت ناخالص (دارایی‌های مالی) دولت پس از کسر بدهی‌های عمومی داخلی و خارجی دولت می‌باشد (اورباخ و همکاران، ۱۹۹۹).

حساب نسلی: عبارت است از ارزش فعلی خالص مالیات پرداختی در طول عمر یک گروه سنی. بنابراین برای هر یک از گروه‌های سنی، حساب نسلی می‌تواند به صورت زیر نوشته شود:

$$N_{t,k} = \sum_{s=\max(t,k)}^{k+D} T_{s,k} \frac{P_{s,k}}{P_{t,k}} (1+r)^{-(s-t)}$$

$N_{t,k}$: حساب نسلی، نسل متولد شده سال k در سال t،

$T_{s,k}$: مالیات خالص پرداختی در سال S توسط نسل متولد

شده در سال k،

$P_{s,k}/P_{t,k}$: نسبت جمعیت متولد شده در سال k،

D: حداکثر طول عمر افراد (امید به زندگی نسل متولد

شده در سال k) بر حسب سال،

کسری را از جمع درآمدهای مالیاتی دولت منهای پرداخت‌های انتقالی و مخارج مصرفی دولت محاسبه می‌کند. این نوع حسابداری فقط به جریان نقدی یک دوره بودجه اشاره دارد. مازاد یا کسری در این سیستم به صورت درصدی از GDP بیان می‌گردد (کاتلیکوف و لیفریتز^۱، ۱۹۹۹).

از منظر تئوری اقتصادی، روش سنتی حسابداری کسری بودجه نمی‌تواند پاسخگوی فشارهای نسلی باشد و ارزیابی مناسبی از خطمشی نسلی ارائه دهد. حسابداری نسلی به عنوان یک گزینه شناخته شده جایگزین حسابداری کسری بودجه سنتی شده است، زیرا تصویر دقیق تری را نسبت به توزیع درون نسلی ظرفیت‌های مالی و تأثیرات کلان اقتصادی ارائه می‌نماید.

مفهوم حسابداری نسلی^۲: برای اولین بار توسط کوتلیکوف همکارانش^۳ (۱۹۸۲)، توسعه یافت که بیشترین تمرکز آن به بار تحمیلی هزینه‌ها و پرداخت‌های دولت بر گروه‌های سنی فعلی یا آینده معطوف است (اورباخ و همکاران^۴، ۱۹۹۱). همچنین می‌توان، توان حسابداری نسلی را یک روش تجزیه و تحلیل مالی بلندمدت قلمداد نمود که دو هدف عمده را مد نظر قرار می‌دهد:

۱. ارزیابی توانایی تحمل سیاست‌های مالی دولت توسط گروه‌های سنی متفاوت، و

۲. اندازه‌گیری بار مالی مربوط به نسل‌های فعلی و آتی و بررسی انتقال آن (لارنس و کاتلیکوف^۵، ۱۹۹۷).

نکته دیگری که حسابداری نسلی توجه زیادی به آن دارد، دقیقاً در مقابل پرداخت‌های دولت قرار دارد و آن تأثیر مالیات‌های پرداختی مردم بر گروه‌های سنی متفاوت می‌باشد (جمسک^۶، ۲۰۰۹).

دیگر اینکه حسابداری نسلی به بررسی بار بدهی‌های مالی دولت و تأثیر آن بر نسل‌های آتی نیز می‌پردازد (هنس^۷، ۲۰۱۱).

اغلب سیاستمداران، دولتمردان و حتی اقتصاددانان هنگام محاسبات خود، عدم تعادل گسترده ناشی از افزایش مالیات‌های نسل آینده را که به منظور افزایش رفاه نسل فعلی ایجاد شده است در نظر نمی‌گیرند، بنابراین طرفداران حسابداری نسلی معتقدند که این عدم تعادل میان نسل‌های

1. Kotlikoff & Libfrets
2. Generational Accounting
3. Kotlikoff et al
4. Auerbach et al
5. Laurence & Kotlikoff
6. Jamesk
7. Hans

رسیدن به خط‌مشی مالی پایدار، افزایش مالیات معادل ۶ درصد GDP یا تغییر در سیستم امنیت اجتماعی مانند بازنشستگی را پیشنهاد می‌کند.

در آلمان، هاگمن و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۱)، نشان دادند سیاستمداران همچنان با چالش بزرگی در مسیر خط‌مشی مالی پایدار مواجه هستند. مراقبت و سلامت بلندمدت از موارد بااهمیت هستند.

در اسپانیا، پاتزوت و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۱)، مدل را تکمیل کرده و انتقالی‌ها را به دو بخش عمومی و خصوصی تقسیم می‌کند. انتقالی‌های عمومی به‌طور عمده بر دوش نسل جوان و انتقالی‌های خصوصی بیشتر بر دوش افراد مسن‌تر است.

روفینگ و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۴)، در پژوهشی با عنوان "حسابداری نسلی پیچیده، گیج‌کننده و ناشناخته است"، به بررسی اثر سیاست تدوین بودجه در دوره ریاست جمهوری جورج بوش بر خدمات بهداشتی و همچنین اثر بودجه نظامی آمریکا در ارتباط با جنگ در عراق و افغانستان پرداختند.

در خصوص حسابداری نسلی تاکنون پژوهش زیادی در داخل کشور انجام‌نشده است. طبق بررسی‌های به‌عمل‌آمده پژوهش‌هایی در خصوص عدالت نسلی صورت گرفته که به شرح زیر بیان می‌گردد:

ملکی‌نژاد (۱۳۸۹)، پژوهشی را با عنوان "محاسبه نرخ تنزیل بین نسلی برای پروژه‌های بخش عمومی ایران، با تکیه بر آموزه‌های اسلامی" انجام داده است. روش‌های محاسبه نرخ تنزیل اجتماعی متنوع است و به‌طور کلی ۴ روش اصلی در ادبیات رایج اقتصادی برای محاسبه این نرخ ذکر شده است:

(۱) نرخ ترجیح اجتماعی زمان،

(۲) نرخ هزینه فرصت اجتماعی سرمایه،

(۳) میانگین وزنی این دو نرخ،

(۴) قیمت سایه‌ای.

توحیدی‌نیا (۱۳۹۱)، پژوهشی را با عنوان "مدل اسلامی ایرانی عدالت بین نسلی در بهره‌برداری از منابع طبیعی پایان‌پذیر، مطالعه موردی منابع نفت ایران" انجام داده است. در این پژوهش عدالت بین نسلی از دیدگاه متفکرین غربی و دیدگاه فقهی و اسلامی مورد بحث قرار گرفته و رابطه عدالت بین نسلی با توسعه پایدار بیان شده و یک مدل نهایی در خصوص بهره‌مندی از منابع طبیعی پایان‌پذیر برای تحقق عدالت بین نسلی معرفی شده است.

f: نرخ تنزیل سالانه،

k: سال تولد نسل‌های زنده،

t: سال پایه.

مالیات خالص پرداختی: شامل انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم دریافتی دولت و مشارکت افراد در تأمین اجتماعی پس از کسر پرداخت‌های انتقالی است (اورباخ و همکاران، ۱۹۹۹).

اهداف حسابداری نسلی

- ایجاد عدالت بین نسل‌های مختلف،

- تسهیم شفاف از مخارج دولت به گروه‌های سنی متفاوت،

- ایجاد ارتباط بین بار مالیاتی و سیاست‌های رفاهی قابل‌ارائه به مردم،

- ایجاد باز توزیع درآمد بین نسل‌ها به‌منظور حصول تعادل بین نسلی (جمسک، ۲۰۰۹).

- ایجاد ارتباط بین منابع مالی نسل آتی با نسل فعلی (فرزندان و والدین) (اورباخ و همکاران، ۱۹۹۱).

مروری بر پیشینه پژوهش

آن و همکاران^۸ (۲۰۱۱)، در کشور کره دریافتند انتقال جمعیتی شدید، منجر به بار مالی سنگین برای نسل‌های آتی می‌شود. کسری چرخه عمر زندگی افراد مسن کوچکتر است. اما منافع خالص به‌سرعت در حال رشد است. این مزایا در آینده به جهت سیستم مستمری سخاوتمندانه تدوین‌شده در سال ۲۰۰۸ بیشتر رشد خواهد کرد.

نتیجه پژوهش‌های ترلر و لایانکا^۹ (۲۰۱۱)، در هلند نشان داد که خط‌مشی مالی هلند ناپایدار است. نویسنده پنج خط‌مشی متفاوت برای مثال کاهش هزینه‌های عمومی دولت (۴/۵ درصد GDP) و افزایش مالیات‌های غیرمستقیم (حدود یک‌سوم) را پیشنهاد می‌کند.

هالبرگ و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۱)، در سوئد یافتند که جابه‌جایی مهم از بار مالی به نسل‌های جوان‌تر و متولد شده با محاسبه نرخ مالیات خالص را مشاهده نمودند. برای گروه‌های سنی بیشتر از ۶۵ سال نرخ مالیات خالص و بار مالی تنزل پیدا می‌کند.

مک‌کارتی و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۱)، در انگلستان جهت

12. Hackmann et al

13. Patxot et al

14. Ruffing et al

8. An et al

9. Terler & layanka

10. Halberg et al

11. McCarthy et al

روش اجرای پژوهش

این پژوهش یک پژوهش توسعه‌ای است. از نظر زمان انجام پژوهش یک پژوهش طولی از نوع آینده‌نگر و سری زمانی از سال ۱۳۸۹ لغایت ۱۴۶۴ می‌باشد و از نظر نوع داده‌ها یک پژوهش توصیفی-تحلیلی غیرآزمایشی از نوع شبه تجربی یا مشاهده‌ای است. این پژوهش از نظر نحوه اجرای در ابتدا به طراحی مدل حسابداری نسلی متناسب با ساختار اقتصادی و مالی کشور ایران می‌پردازد و سپس با استفاده از داده‌های حساب‌های ملی مدل طراحی شده را تدوین و محاسبه می‌نماید. پس از انجام محاسبات پایه، مدل تدوین شده با خطمشی‌های مختلف مالی تحلیل حساسیت شده و نتایج حاصله در سناریوهای مختلف باهم مقایسه می‌گردد. از نرم‌افزارهای EXCEL و SPSS جهت محاسبات و تجزیه و تحلیل داده‌ها بهره‌گیری شده است.

روش و ابزار گردآوری داده‌ها

در این پژوهش برای ارائه مبانی نظری و پیشینه از روش کتابخانه‌ای (اینترنت، کتابخانه دیجیتال و...) استفاده شده است. برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از روش اسنادی (کل مشاهدات در دسترس) و پایگاه‌های داده موجود در کشور شامل: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مرکز آمار ایران، سازمان تأمین اجتماعی، سازمان بازنشستگی کشوری، سازمان اوپیک، صندوق بین‌المللی پول و دایره امور اجتماعی و اقتصادی سازمان ملل متحد استفاده شده است.

پاسخ به سؤال ۱: طرح مدل حسابداری نسلی در ایران چگونه است؟

باتوجه به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش طرح مدل مفهومی حسابداری نسلی مطابق شکل ۱ می‌باشد.

پاسخ به سؤال ۲: چه فاکتورهایی برای طراحی و تدوین مدل حسابداری نسلی در ایران نیاز است؟

- انتخاب سال پایه (t): در این پژوهش به دلیل اینکه آخرین سالی که اطلاعات حساب‌های ملی و حساب‌های دولت منتشر شده سال ۱۳۸۹ بوده، سال مزبور به‌عنوان سال پایه در نظر گرفته شده است.

- نرخ تنزیل (r): با عنایت به اینکه در زمان انجام پژوهش نرخ بازده بدون ریسک در کشور باتوجه به نرخ سود اوراق مشارکت ۱۷٪ بوده است، در این پژوهش نرخ تنزیل ۱۷٪ انتخاب گردیده است. اما در تجزیه و تحلیل حساسیت انجام

جمشیدی نوید (۱۳۹۱)، پژوهشی تحت عنوان "طراحی و تدوین مدل بومی حسابداری نسلی در ایران" انجام داد و در آن مدلی متناسب با شرایط اقتصادی ایران پیشنهاد نمود.

حسینی امین و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهشی به‌عنوان "حسابداری نسلی روشی برای تجزیه و تحلیل و برنامه‌ریزی بلندمدت مالی" نشان دادند که نسل‌های آینده با حدود ۱۰۶/۴ درصد بار خالص مالیاتی کوچکتر در طول این دوره از طول عمر خود نسبت به متولدین کنونی مواجه خواهند بود.

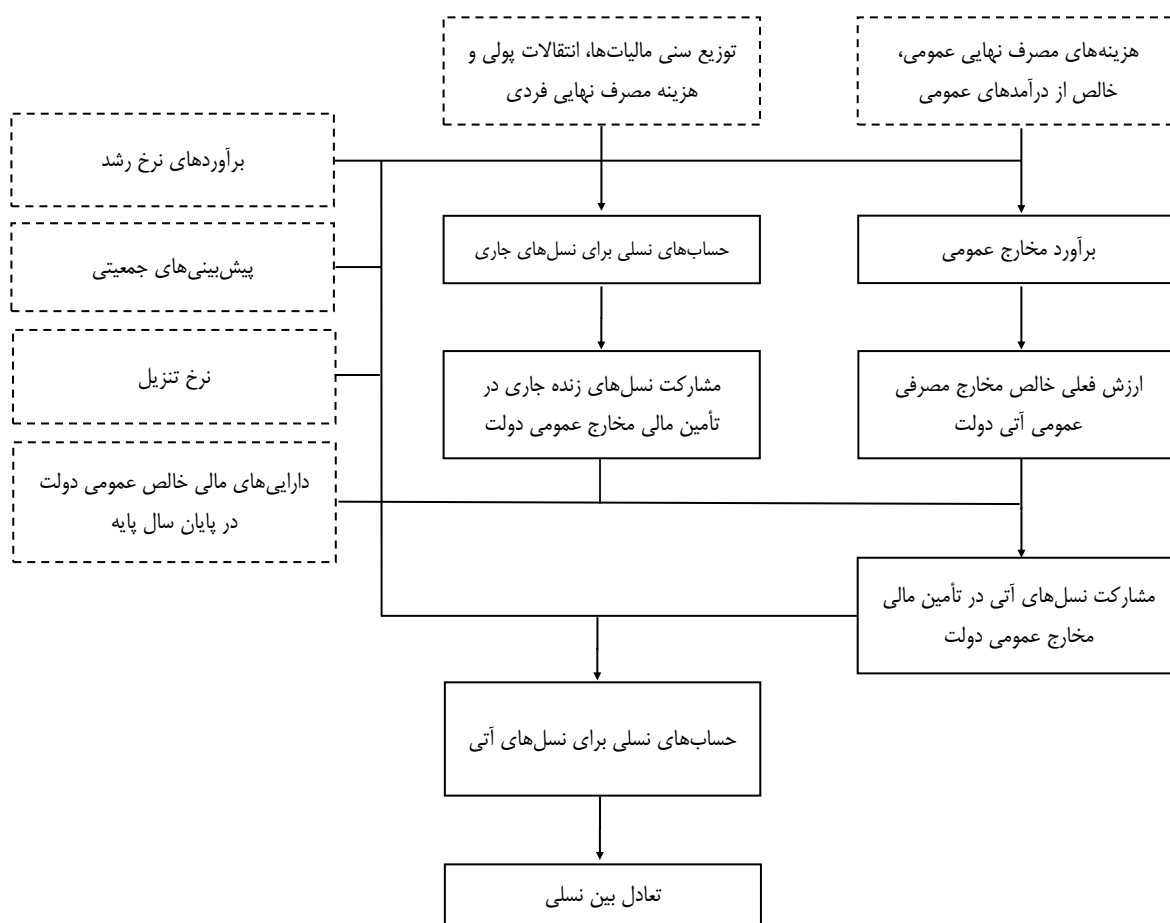
بخردی نسب و ژولانزاد (۱۳۹۷)، پژوهشی تحت عنوان "تأثیر تأمین مالی دولت بر حسابداری نسلی" انجام دادند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که درآمد حاصل از مالکیت دولت، درآمد حاصل از خدمات و فروش کالا، درآمد حاصل از جرایم و خسارات، درآمدهای مالیاتی، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، واگذاری دارایی‌های مالی، فروش ارز و استقرار دولت از بانک‌های خارجی بر حسابداری نسلی اثر قابل ملاحظه‌ای دارد اما رابطه معنی‌داری بین درآمدهای متفرقه دولت و استقرار از نظام بانکی داخلی با حسابداری نسلی مشاهده نشد.

سؤال‌های پژوهش

۱. طرح مدل حسابداری نسلی در ایران چگونه است؟
۲. چه فاکتورهایی برای طراحی و تدوین مدل حسابداری نسلی در ایران نیاز است؟
۳. آیا از دیدگاه حسابداری نسلی درآمدهای عمومی دولت، هزینه‌های عمومی دولت را پوشش می‌دهد؟
۴. آیا در مصرف منابع نفت و گاز کشور عدالت نسلی رعایت می‌شود و یا ملت ایران از سرمایه نفتی بیش از اندازه مصرف می‌کند؟
۵. آیا باتوجه به وضعیت مالی دولت خطمشی‌های مالی فعلی می‌تواند پایدار باشد؟
۶. در صورت انتقال مخارج آموزشی کشور از هزینه‌های جاری به حساب مخارج انتقالی در مدل حسابداری نسلی چه تغییری در توازن مالی دولت ایجاد می‌شود؟
۷. مدل حسابداری نسلی تا چه اندازه به اصلاح سیاست‌ها و قوانین جاری کشور کمک می‌کند؟

جامعه آماری و نمونه آماری

این پژوهش فاقد جامعه آماری و نمونه آماری می‌باشد و دربرگیرنده محیط آماری است.



شکل ۱. فرآیند محاسبه حساب‌های نسلی و تعادل بین نسلی

مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم است. مالیات‌های مستقیم خود شامل: مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمد، مالیات بر ثروت؛ و مالیات‌های غیرمستقیم شامل: مالیات بر واردات، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر کالا و خدمات است. سهم مشارکت افراد در صندوق‌های بازنشستگی از آمارهای سازمان بازنشستگی کشوری و سهم مشارکت در بیمه‌های تأمین اجتماعی از آمارهای سازمان تأمین اجتماعی در سال ۱۳۸۹ اخذ گردیده است.

– **پرداخت‌های انتقالی:** این پرداخت‌ها شامل مزایای بازنشستگی و از کار افتادگی و بیمه‌های بیکاری و بیمه‌های عمومی و یارانه‌ها مخارج آموزش و سایر مزایایی است که به صورت یک طرفه توسط دولت به افراد جامعه پرداخت می‌گردد. آمار این پرداخت‌ها از حساب‌های ملی و گزارشات صندوق بازنشستگی کشوری، سازمان تأمین اجتماعی، کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی کشور برای سال ۱۳۸۹ دریافت شده است.

– **خالص مالیات‌ها:** عبارت است از جمع مالیات‌های مستقیم

شده محاسبات پژوهش نرخ تنزیل در یک بازه ۱۴٪ و ۲۰٪ نیز مد نظر قرار گرفته است. همچنین محاسبات نسلی با نرخ بهره واقعی نیز تحلیل حساسیت شده است.

– **نرخ رشد (g):** در اکثر مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف برای محاسبات نسلی نرخ رشد را نرخ رشد بهره‌وری در نظر گرفته‌اند و فرض نموده‌اند که مالیات‌ها و مخارج مصرفی دولت همزمان با نرخ رشد بهره‌وری افزایش می‌یابد. در کشور ما بر اساس بررسی‌های انجام شده شاخص‌های فوق اغلب متناسب با نرخ رشد GDP افزایش می‌یابند. به همین منظور نرخ رشد مدل حسابداری نسلی در ایران نرخ رشد GDP در نظر گرفته شده که بر اساس گزارش‌های ناگرهای اقتصادی سال ۱۳۸۹ بانک مرکزی میزان آن با در نظر گرفتن نفت ۶ درصد است.

– **مالیات‌ها و سهم مشارکت در بازنشستگی و تأمین اجتماعی:** مالیات‌ها از آمارهای حساب‌های ملی و گزارش خلاصه تحول اقتصادی کشور در سال ۱۳۸۹ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران اخذ شده است. مالیات‌ها شامل

و غیرمستقیم و مشارکت‌های افراد جامعه در تأمین اجتماعی، منهای پرداخت‌های انتقالی دولت.

مخارج آموزش: مخارج آموزش در حساب‌های دولت به حساب هزینه‌های جاری منظور می‌شود. در این پژوهش تأثیر مخارج مزبور بر توازن مالی نسلی کشور محاسبه شده است. محاسبات مزبور با فرض در نظر گرفتن مخارج مزبور به حساب مخارج انتقالی انجام گردیده است.

مخارج مصرفی دولت: از داده‌های حساب‌های ملی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (حساب‌های ملی ۱۳۳۸ تا ۱۳۸۹) و بودجه سالانه دولت به دست آمده است. مخارج مصرفی دولتی برحسب وظایف شامل: خدمات امور عمومی، خدمات دفاع، خدمات انتظامی، خدمات آموزش، خدمات بهداشت، خدمات تأمین اجتماعی اجباری، خدمات تفریحی و ورزشی و فرهنگی در سال ۱۳۸۹ به قیمت‌های جاری در نظر گرفته شده است.

ثروت خالص دولت: منظور از ثروت خالص دولت دارایی‌های مالی دولت پس از کسر بدهی‌ها عمومی است. دارایی‌های مالی و بدهی‌های عمومی از داده‌های حساب‌های ملی و نماگرهای اقتصادی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به دست آمده است. دارایی‌های مالی شامل: موجودی نقدی دولت در صندوق توسعه ملی و صندوق ذخیره ارزی و بدهی‌ها شامل کلیه بدهی‌های خارجی و داخلی ارزی و ریالی دولت در سال ۱۳۸۹ می‌باشد.

جمعیت شناختی (دموگرافی): عبارت است از تقسیم ساختار جمعیت جامعه به گروه‌های سنی مختلف از قبیل تازه متولد شده‌ها و گروه سنی تا ۱۸ سال (غیرکاری)، گروه سنی ۱۹ تا ۵۰ سال (جمعیت جوان کاری)، گروه سنی ۵۱ تا ۶۴ سال (گروه سنی پیر کاری) و گروه بالای ۶۵ سال (گروه پیر غیرکاری). از دیگر مباحث جمعیت شناختی تعیین نرخ زاد و ولد و نرخ امید به زندگی نسل‌های مختلف می‌باشد، همچنین در جمعیت شناختی نسبت وابستگی سنی گروه‌های مختلف تعیین می‌گردد. برای مثال نسبت وابستگی سالمندان عبارت است از تعداد افراد بالای ۶۵ سال تقسیم بر تعداد افراد ۱۹ تا ۵۰ سال. حساب‌های نسلی نیازمند جزئیات پیش‌بینی‌های جمعیت است که می‌تواند بین سه سناریو ممکن با عنوان گزینه متوسط، زیاد و کم تمایز ایجاد می‌نماید. بر مبنای فرضیات مختلف درباره سه پارامتر امید به زندگی، نرخ باروری

و مهاجرت، این امکان وجود دارد که پیش‌بینی جمعیت را برای هر سناریو جمعیت شناختی به دست آورد. جهت انجام محاسبات حسابداری نسلی، افق زمانی محدود فرض شده‌اند. پیش‌بینی‌های جمعیتی و نمودارهای توزیع سنی از سال پایه تا سالی که پیش‌بینی‌های رسمی توسط مرکز آمار ایران بر اساس آخرین سرشماری انجام داده و دایره امور اجتماعی و اقتصادی سازمان ملل متحد (بخش طبقه‌بندی و برآوردهای جمعیت) از سال ۲۰۱۱ تا سال ۲۱۰۰ میلادی (۱۴۷۹ شمسی) صورت گرفته است.

یافته‌های پایه

الف- منظور نمودن مخارج آموزش به‌عنوان مخارج مصرفی دولت

در بخش نتایج، بار دیگر معادله حساب نسلی نسل فعلی به شرح زیر بیان می‌گردد:

$$N_{t,k} = \sum_{s=\max(t,k)}^{k+D} T_{s,k} \frac{P_{s,k}}{P_{t,k}} (1+r)^{-(s-t)}$$

با جایگذاری اطلاعات خالص مالیات‌ها و تخصیص آن‌ها به ترتیب جدول (۱) و با فرض نرخ تنزیل ۱۷ درصد (۱۷٪)، نرخ رشد ۶ درصد (۶٪) و امید به زندگی ۷۵ سال (D=۷۵) از سال پایه (t=۱۳۸۹) تا سال ۱۴۶۴ شمسی، برای متولدین سال ۱۳۸۹ و قبل از آن، مجموع ارزش فعلی خالص مالیات‌های نسل فعلی ۴۰۰۶ هزار میلیارد ریال است (جدول ۱).

نتایج محاسبات حساب‌های نسلی نشان می‌دهد، ارزش فعلی خالص پرداخت‌های گروه‌های سنی ۲۹-۲۵ سال و ۳۴-۳۰ سال با رقم ۱۱۵۷ و ۱۱۰۵ هزار میلیارد ریال بالاترین رقم را به خود اختصاص داده است. دلیل آن هم این است که این گروه سنی به جهت فعال بودن بیشترین مالیات‌ها و مشارکت‌ها تأمین اجتماعی را داشته و در عوض پرداخت‌های انتقالی و مستمری کمتری را دریافت می‌نماید. در عوض گروه سنی ۵۴-۵۰ سال دارای منفی‌ترین خالص پرداختی به جهت پرداخت مالیات‌ها و مشارکت‌های کمتر و دریافت انتقالات بیشتر است.

برای تعیین وضعیت تعادل و یا عدم تعادل نسلی با استفاده از حسابداری نسلی می‌بایست معادله محدودیت بودجه بین دوره‌ای در اینجا بیان گردد. به‌طور کلی محدودیت بودجه دولتی بین زمانی بر اساس مدل بومی طراحی شده توسط نگارنده را می‌توان به صورت شکل ۱ می‌باشد.

$$A+B=C+D$$

جدول ۱. مبانی تخصیص درآمدها و پرداخت‌های انتقالی به نسل‌ها

ردیف	سرفصل	مبانی تخصیص
۱	مالیات اشخاص حقوقی	جمع مالیات اشخاص حقوقی تقسیم بر جمعیت فعال ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و با فرض ۳۰ سال عمر کاری و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۲	مالیات بر درآمد	جمع مالیات بر درآمد تقسیم بر جمعیت فعال ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و با فرض ۳۰ سال عمر کاری و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۳	مالیات بر ثروت	جمع مالیات بر ثروت تقسیم بر جمعیت فعال ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و با فرض ۳۰ سال عمر کاری و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۴	مالیات بر واردات	جمع مالیات بر واردات تقسیم بر کل جمعیت ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۵	مالیات بر ارزش افزوده	جمع مالیات بر ارزش افزوده تقسیم بر کل جمعیت ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۶	مالیات بر کالا و خدمات	جمع مالیات بر کالا و خدمات بر کل جمعیت ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۷	بیمه‌های بازنشستگی	جمع بیمه‌های بازنشستگی تقسیم بر جمعیت فعال ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و با فرض ۳۰ سال عمر کاری و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۸	حقوق مستمری	جمع حقوق مستمری تقسیم بر جمعیت ۶۵ سال به بالا ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و با فرض ۳۰ سال عمر کاری و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۹	سایر پرداخت‌های انتقالی	جمع سایر پرداخت‌های انتقالی تقسیم بر کل جمعیت ضرب در تعداد جمعیت هر نسل و امید به زندگی برای هر نسل ۷۵ سال
۱۰	هزینه آموزش و پرورش و نهضت سوادآموزی	هزینه آموزش و پرورش و نهضت سوادآموزی تقسیم بر جمعیت ۱۸-۰ ضرب در تعداد جمعیت هر نسل زیر ۱۸ سال
۱۱	هزینه آموزش عالی	هزینه آموزش عالی تقسیم بر تعداد جمعیت ۲۸-۱۹ سال ضرب در تعداد جمعیت هر نسل بین ۱۹-۲۸ سال

$\text{ارزش فعلی خالص مالیات و عوارض پرداختی نسل‌های آینده} + \text{ارزش فعلی خالص مالیات و عوارض پرداختی نسل فعلی} = \text{ارزش فعلی تمام مصارف آتی دولت} + \text{ارزش خالص دارایی‌های دولت}$
--

شکل ۱. محدودیت بودجه دولتی بین زمانی بر اساس مدل بومی طراحی شده توسط نگارنده

مشخص شدن رقم A، B و C، این بخش به صورت باقی‌مانده معادله فوق به دست می‌آید. این مبلغ از تفاوت بین جمع سمت چپ معادله (C+D) و رقم A به دست می‌آید. مبلغ آن در محاسبات پایه ۱۰۲۳ هزار میلیارد ریال است. C: ارزش فعلی مخارج مصرفی دولت در حال و آینده از سال ۱۳۸۹ تا سال ۱۴۶۴، این رقم با نرخ رشد ۶ درصد و نرخ تنزیل ۱۷ درصد، مبلغ ۵۱۱۳ هزار میلیارد ریال است.

A: ارزش فعلی مالیات‌های خالص که باید به‌وسیله نسل‌های کنونی پرداخت شود، یعنی متولدین ۱۳۸۹ سال و ۷۵ سال قبل از آن. همان‌گونه که در جدول (۲) مشخص شده، مبلغ آن ۴۰۳۱ میلیارد ریال است. B: ارزش فعلی مالیات‌های خالص که باید به‌وسیله نسل‌های آینده پرداخت شود، یعنی متولدین یک سال بعد از سال پایه (سال ۱۳۹۰) و ۷۵ سال بعد از آن تا سال ۱۴۶۵. با

جدول ۲. حساب‌های نسلی نسل فعلی در سال ۱۳۸۹-ارقام به هزار میلیارد ریال (g=۶٪ و f=۱۷٪)

طبقات سنی	مالیات اشخاص حقوقی	مالیات بر درآمد	مالیات بر ثروت	جمع مالیات‌های مستقیم	مالیات بر واردات	مالیات بر ارزش افزوده	مالیات بر کالا و خدمات	جمع مالیات‌های غیر مستقیم	جمع کل مالیات‌ها	بیمه‌های بازنشستگی	حقوق مستمری	سایر انتقالی‌ها	خالص
۰	۴	۱	۰	۶	۱۳	۱۰۶	۳	۱۲۲	۱۲۸	۸	۰	۲	۱۳۳
۱-۴	۱۰	۴	۱	۱۵	۴۳	۳۱۱	۹	۳۶۴	۳۷۸	۱۹	۱	۷	۳۸۹
۵-۹	۳۰	۱۱	۳	۴۳	۵۷	۴۵۱	۱۲	۵۲۰	۵۶۴	۵۶	۳	۹	۶۰۷
۱۰-۱۴	۵۹	۲۱	۶	۸۵	۵۶	۴۵۲	۱۲	۵۲۰	۶۰۵	۱۱۱	۶	۹	۷۰۰
۱۵-۱۹	۱۰۱	۳۶	۱۰	۱۴۶	۶۰	۴۵۰	۱۳	۵۲۳	۶۷۰	۱۹۱	۱۲	۱۰	۸۳۸
۲۰-۲۴	۱۶۱	۵۷	۱۵	۲۳۳	۷۱	۴۹۴	۱۵	۵۸۰	۸۱۳	۲۹۲	۳۱	۳۱	۱۰۴۴
۲۵-۲۹	۱۶۹	۶۰	۱۶	۲۴۵	۸۰	۵۸۰	۱۷	۶۷۸	۹۳۳	۳۱۹	۷۱	۱۳	۱۱۵۷
۳۰-۳۴	۱۵۷	۵۶	۱۵	۲۲۷	۷۸	۶۳۵	۱۷	۷۳۰	۹۵۸	۳۰۴	۱۴۴	۱۳	۱۱۰۵
۳۵-۳۹	۱۱۰	۳۹	۱۰	۱۵۹	۶۹	۶۰۳	۱۵	۶۸۸	۸۴۷	۲۰۸	۴۱۵	۱۲	۶۲۸
۴۰-۴۴	۶۶	۲۳	۶	۹۶	۶۰	۵۲۵	۱۳	۵۹۸	۶۹۳	۱۲۵	۶۸۶	۱۰	۱۲۳
۴۵-۴۹	۱۹	۷	۲	۲۷	۵۰	۴۳۸	۱۱	۴۹۹	۵۲۶	۳۵	۱۱۱۲	۸	-۵۵۹
۵۰-۵۴	۰	۰	۰	۰	۳۹	۳۳۱	۹	۳۷۹	۳۷۹	۰	۱۱۱۷	۷	-۷۴۴
۵۵-۵۹	۰	۰	۰	۰	۲۹	۲۳۷	۶	۲۷۲	۲۷۲	۰	۸۵۷	۵	-۵۹۰
۶۰-۶۴	۰	۰	۰	۰	۱۸	۱۴۵	۴	۱۶۷	۱۶۷	۰	۵۶۶	۳	-۴۰۲
۶۵-۶۹	۰	۰	۰	۰	۹	۵۴	۲	۶۵	۶۵	۰	۲۹۲	۲	-۲۲۸
۷۰-۷۴	۰	۰	۰	۰	۴	۴	۱	۹	۹	۰	۱۲۷	۰	-۱۱۸
۷۵-۷۹	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۳۰	۰	-۲۹
+۸۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۲۶	۰	-۲۵
جمع	۸۸۶	۳۱۳	۸۴	۱۲۸۳	۷۳۹	۵۸۱۹	۱۶۱	۶۷۱۸	۸۰۰۱	۱۶۶۹	۵۵۲۱	۱۴۱	۴۰۳۱

اضافه می‌گردد. معادله فوق به صورت زیر خلاصه می‌گردد:
 $۴۰۳۱(A) + ۱۰۲۳(B) = ۵۱۱۳(C) - ۵۹(D)$
 با مقایسه ارزش فعلی خالص مالیات‌های نسل آتی که مبلغ ۱۰۲۳ هزار میلیارد می‌باشد و ارزش فعلی خالص مالیات نسل متولد شده در سال ۱۳۸۹ که مبلغ ۱۳۳ هزار میلیارد ریال است. یک عدم تعادل نسلی مطلق به مبلغ ۸۹۰ هزار میلیارد ریال به دست می‌آید. نسبت عدم تعادل نسلی ۶۶۹ درصد است

D: خالص ارزش دارایی‌های مالی دولت (خالص ثروت دولت) در سال ۱۳۸۹، باتوجه به اینکه مبلغ دارایی‌های مالی دولت در سال ۱۳۸۹ مبلغ ۵۹۰۰۰ میلیارد ریال بیشتر از بدهی‌های دولت می‌باشد، بنابراین این مبلغ در معادله محدودیت بودجه بین دوره‌ای از جمع ارزش فعلی مخارج مصرفی کسر می‌گردد. چنانچه بدهی‌های دولت از دارایی‌های مالی بیشتر می‌شد، مبلغ آن به ارزش فعلی مخارج مصرفی

۱۸ سال و مبلغ مخارج آموزش عالی به گروه‌های سنی ۱۹ تا ۲۸ سال توزیع می‌گردد. معادله محدودیت بودجه بین دوره‌ای دولت با در نظر گرفتن مخارج آموزش به‌عنوان پرداخت‌های انتقالی به شرح زیر است:

$$3374(A) + 192(B) = 3625(C) - 59(D)$$

با مقایسه ارزش فعلی خالص مالیات‌های نسل آتی که مبلغ ۱۹۲ هزار میلیارد می‌باشد و ارزش فعلی خالص مالیات نسل متولد شده در سال ۱۳۸۹ (جدول ۳) که مبلغ ۴۲ هزار میلیارد ریال است. یک عدم تعادل مطلق به مبلغ ۱۵۰ هزار میلیارد ریال به دست می‌آید. نسبت عدم تعادل نسلی ۳۵۷ درصد است و این موضوع بدان معناست که چنانچه سیاست‌های مالی فعلی در آینده ادامه یابد، نسل آتی در ایران با فشار مالی حدود ۳/۵ برابر نسل فعلی مواجه خواهد شد.

در محاسبات مدل پایه با فرض منظور نمودن مخارج آموزش در ردیف مخارج مصرفی، عدم تعادل نسلی ۸۹۰ هزار میلیارد ریال و درصد عدم تعادل نسلی ۶۶۹ درصد بود، اما در حالت اخیر عدم تعادل نسلی ۱۵۰ هزار میلیارد ریال و درصد عدم تعادل نسلی ۳۵۷ درصد است. بدین مفهوم که عدم تعادل نسلی در حالت اخیر به نصف تقلیل یافته است. بنابراین نتیجه گرفته می‌شود که مدل حسابداری نسلی به مخارج مصرفی و پرداخت‌های انتقالی فوق‌العاده حساس می‌باشد (جدول ۳).

نمودار حساب‌های نسلی با فرض منظور نمودن مخارج آموزش به‌عنوان پرداخت‌های انتقالی به صورت نمودار ۱ نمایش داده شده است.

خلاصه نتیجه‌گیری تحلیل حساسیت مدل حسابداری

نسلی

جدول مقایسه‌ای حساب‌های نسلی (جدول ۴) به همراه نمودار (نمودار ۲) مربوط به آن نمایش داده شده است.

در نمودار ۲ مقایسه حساب‌های نسلی به‌صورت ارقام ریالی در ایران با ۹ سناریوی نرخ بهره، نرخ تنزیل و نرخ رشد متفاوت ترسیم شده است.

همان‌گونه که از مقایسه نتایج مدل در جدول و نمودار فوق‌الذکر مشخص است، عدم تعادل نسلی با مبلغ ۱۱۶۱ هزار میلیارد ریال در سناریوی نرخ رشد ۶ درصد و نرخ تنزیل ۱۴ درصد دارای بالاترین رقم عدم تعادل نسلی است. این مبلغ حدود ۱/۵ برابر محاسبات مبنا (نرخ رشد ۶ درصد و نرخ تنزیل ۱۷ درصد) یعنی مبلغ ۸۹۰ هزار میلیارد ریال می‌باشد. بنابراین با فرض تداوم سیاست‌های مالی کنونی هرچه نرخ رشد GDP در کشور بالاتر و نرخ تنزیل پایین‌تر باشد، مبلغ مطلق عدم تعادل نسلی بیشتر خواهد شد. پایین‌ترین مبلغ عدم تعادل

و این موضوع بدان معناست که چنانچه سیاست‌های مالی فعلی در آینده ادامه یابد، نسل آتی در ایران با فشار مالی حدود ۶/۷ برابر نسل فعلی مواجه خواهد شد. این عدم تعادل نسلی رقم قابل ملاحظه‌ای است و بیانگر این است که می‌باید در سیاست‌های مالی فعلی تغییراتی به عمل آید تا عدالت بین نسلی در ایران برقرار گردد. نتایج حاصل از محاسبات نسلی نشان می‌دهد در بین کشورهایی که تاکنون محاسبات نسلی را انجام داده‌اند که اکثراً کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه هستند، عدم تعادل نسلی در ایران بیشتر است. نظر به اینکه در کشورهای خاورمیانه و نفت خیز منطقه این محاسبات تاکنون انجام نشده است، بنابراین امکان مقایسه نتایج این مدل در ایران با کشورهای هم‌تراز وجود ندارد. در کشورهایی مانند آمریکا، برزیل و نروژ این محاسبات در سال‌های مختلف با داده‌های جدید انجام شده و نتایج یافته‌ها باهم مقایسه شده است. برای مثال عدم تعادل نسلی با محاسبات پایه در کشور نروژ در سال ۱۹۹۵ میزان ۴۰۹۱ درصد بوده که با انجام اصلاحات در سیاست‌های مالی دولت، این عدم تعادل نسلی در سال ۲۰۰۵ به ۵۳۴ درصد و در سال ۲۰۰۹ به ۳۸۷ درصد کاهش یافته است. باتوجه به اینکه محاسبات نسلی تاکنون در ایران انجام نشده است امکان مقایسه نتایج با یافته‌های قبل در ایران وجود ندارد.

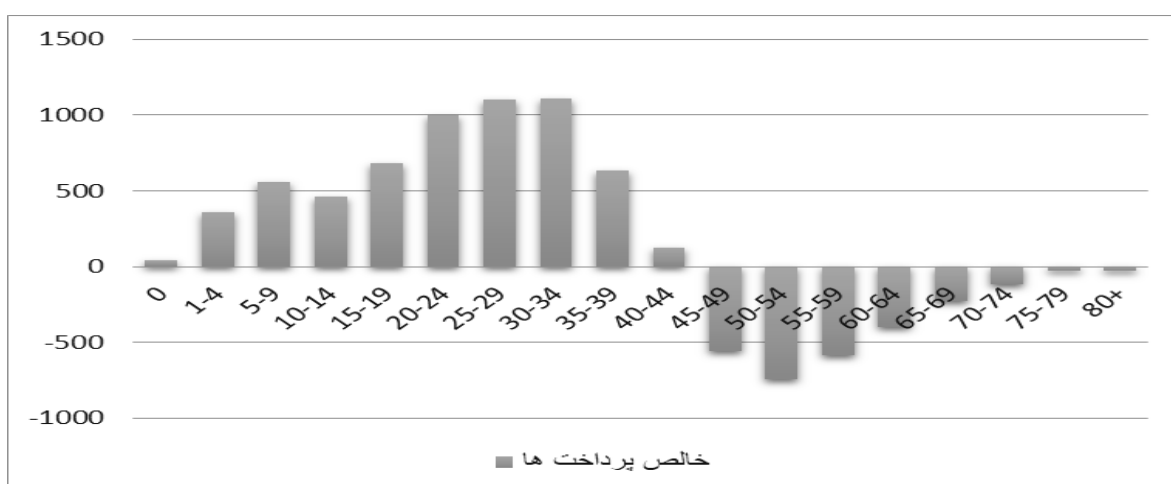
باتوجه به اینکه طبق قانون برنامه چهارم توسعه کشور تا سال ۱۳۹۴ سالانه یک درصد به مالیات بر ارزش افزوده اضافه می‌گردد تا به ۸ درصد برسد. حال چنانچه فرض شود این افزایش تا سال ۱۳۹۶ ادامه یابد و درصد مالیات بر ارزش افزوده به ۹/۵۶ درصد برسد، در این صورت تعادل نسلی در ایران برقرار خواهد شد. نظر به اینکه تغییر در درآمدهای مالیاتی که بین تمام گروه‌های سنی تقسیم می‌شود تأثیر زیادی بر تعادل و عدم تعادل نسلی در مدل حسابداری نسلی دارد.

ب- منظور نمودن مخارج آموزش به‌عنوان پرداخت‌های انتقالی

محاسبات پایه با این فرض انجام شد که مخارج آموزش در ردیف مخارج مصرفی دولت قرار داشت. اکنون فرض می‌شود مخارج آموزش در ردیف پرداخت‌های انتقالی قرار دارد. بنابراین رقم مخارج آموزش به مبلغ ۱۴۰،۱۸۵ میلیارد ریال از جمع مخارج مصرفی به مبلغ ۴۸۱،۳۵۰ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۹ حذف شده و به حساب پرداخت‌های انتقالی منظور می‌گردد. رقم مخارج آموزش و پرورش بین گروه‌های سنی زیر

جدول ۳. حساب‌های نسلی نسل فعلی در سال ۱۳۸۹- ارقام به هزار میلیارد ریال (g=%۶ و t=%۱۷)

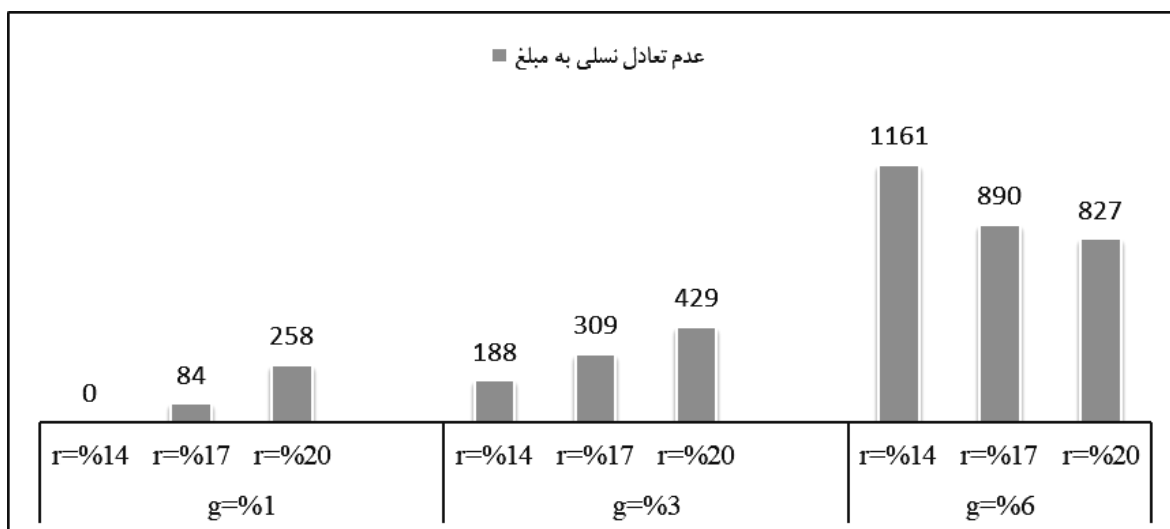
طبقه سنی	مالیات اشخاص حقوقی	مالیات بر درآمد	مالیات بر ثروت	جمع مالیات‌های مستقیم	مالیات بر واردات	مالیات بر ارزش افزوده	مالیات بر کالا و خدمات	جمع مالیات‌های غیرمستقیم	جمع کل مالیات‌ها	بیمه‌های بازنشستگی	حقوق مستمری	سایر انتقالی‌ها	هزینه آموزش و پرورش	هزینه آموزش عالی	خالص
۰	۴	۱	۰	۶	۱	۱۰۶	۳	۱۲۲	۱۲۸	۸	۰	۱	۸۹	۳	۴۲
۱-۴	۱۰	۴	۱	۱۵	۴	۳۱۱	۹	۳۴۴	۳۷۸	۱۹	۱	۵	۲۸	۷	۳۵۷
۵-۹	۳۰	۱۱	۳	۴۳	۵	۴۵۱	۱۲	۵۲۰	۵۶۴	۵۶	۳	۶	۳۱	۲۲	۵۵۸
۱۰-۱۴	۵۹	۲۱	۶	۸۵	۵	۴۵۲	۱۲	۵۲۰	۶۰۵	۱۱۱	۶	۶	۲۰۴	۳۸	۴۶۰
۱۵-۱۹	۱۰۱	۳۶	۱	۱۴۶	۶	۴۵۰	۱۳	۵۲۳	۶۷۰	۱۹۱	۱۲	۷	۱۱۴	۴۵	۶۸۲
۲۰-۲۴	۱۶۱	۵۷	۱	۲۳۳	۷	۴۹۴	۱۵	۵۸۰	۸۱۳	۲۹۲	۳۱	۱	۰	۷۹	۹۹۵
۲۵-۲۹	۱۶۹	۶۰	۱	۲۴۵	۸	۵۸۰	۱۷	۶۷۸	۹۲۳	۳۱۹	۷۱	۹	۰	۶۲	۱۰۹۹
۳۰-۳۴	۱۵۷	۵۶	۱	۲۲۷	۷	۶۳۵	۱۷	۷۳۰	۹۵۸	۳۰۴	۱۴	۹	۰	۰	۱۱۱۰
۳۵-۳۹	۱۱۰	۳۹	۱	۱۵۹	۶	۶۰۳	۱۵	۶۸۸	۸۴۷	۲۰۸	۴۱	۷	۰	۰	۶۳۲
۴۰-۴۴	۶۶	۲۳	۶	۹۶	۶	۵۲۵	۱۳	۵۹۸	۶۹۳	۱۲۵	۶۸	۶	۰	۰	۱۲۷
۴۵-۴۹	۱۹	۷	۲	۲۷	۵	۴۳۸	۱۱	۴۹۹	۵۲۶	۳۵	۱۱	۵	۰	۰	-۵۵۶
۵۰-۵۴	۰	۰	۰	۰	۳	۳۳۱	۹	۳۷۹	۳۷۹	۰	۱۱	۴	۰	۰	-۷۴۲
۵۵-۵۹	۰	۰	۰	۰	۲	۲۳۷	۶	۲۷۲	۲۷۲	۰	۸۵	۳	۰	۰	-۵۸۸
۶۰-۶۴	۰	۰	۰	۰	۱	۱۴۵	۴	۱۶۷	۱۶۷	۰	۵۶	۲	۰	۰	-۴۰۱
۶۵-۶۹	۰	۰	۰	۰	۹	۵۴	۲	۶۵	۶۵	۰	۲۹	۱	۰	۰	-۲۲۷
۷۰-۷۴	۰	۰	۰	۰	۴	۴	۱	۹	۹	۰	۱۲	۱	۰	۰	-۱۱۸
۷۵-۷۹	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۳۰	۰	۰	۰	-۲۹
۸۰+	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۲۶	۰	۰	۰	-۲۵
جمع	۸۸۶	۳۱۳	۸	۱۲۸۳	۷	۵۸۱۸	۱۶۱	۶۷۱۷	۷۹۹۹	۱۶۶۹	۵۴	۷	۴۶۶	۲۵۶	۳۳۷۴



نمودار ۱. حساب‌های نسلی ایران در سال ۱۳۸۹ (با فرض منظور نمودن مخارج آموزش به‌عنوان پرداخت‌های انتقالی)

جدول ۴. حساب‌های نسلی مقایسه‌ای در ایران (ارزش فعلی به هزار میلیارد ریال)

g=%6			g=%3			g=%1			
r=%20	r=%17	r=%14	r=%20	r=%17	r=%14	r=%20	r=%17	r=%14	
۹۶	۱۳۳	۲۰۱	۷۷	۱۰۱	۱۴۰	۶۸	۸۷	۱۱۶	متولدین سال ۱۳۸۹
۹۲۳	۱۰۲۳	۱۳۶۲	۵۰۶	۴۱۱	۳۲۸	۳۲۶	۱۷۱	-۲۴	نسل‌های آتی
۸۲۷	۸۹۰	۱۱۶۱	۴۲۹	۳۰۹	۱۸۸	۲۵۸	۸۴	-۱۴۱	عدم تعادل نسلی: به ارقام ریالی
۸۶۱	۶۶۹	۵۷۹	۵۵۵	۳۰۶	۱۳۴	۳۷۶	۹۶	-۱۲۱	به درصد تفاوت



نمودار ۲. حساب‌های نسلی مقایسه‌ای در ایران (ارزش فعلی به هزار میلیارد ریال)

در عدم تعادل نسلی سناریوی نرخ رشد ۱ درصد و نرخ تنزیل ۱۷ درصد دارای پایین‌ترین رتبه می‌باشد.

نتیجه‌گیری تحلیل حساسیت مدل با نرخ رشد یک‌درصد و نرخ بهره واقعی

کلیه محاسبات مدل با استفاده از مفروضات نرخ بهره اوراق مشارکت (نرخ بهره اسمی) انجام گرفت. در محیط اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته غالباً نرخ اوراق قرضه بیش از نرخ تورم است. به‌طور مثال چنانچه نرخ تورم ۲ درصد باشد، نرخ بهره اوراق قرضه ۴ درصد است. در این قسمت محاسبات مدل حسابداری نسلی در شرایط واقعی‌تر و متناسب با وضعیت اقتصاد ایران، با نرخ بهره واقعی (نرخ بهره اسمی منهای نرخ تورم) انجام خواهد شد.

نرخ بهره اسمی در سال ۱۳۸۹ میزان ۱۷ درصد و نرخ تورم

نسلی در نرخ رشد ۱ درصد و نرخ تنزیل ۱۷ درصد به مبلغ ۸۴ هزار میلیارد ریال است. نکته قابل توجه اینکه در سناریوی نرخ رشد ۱ درصد و نرخ تنزیل ۱۴ درصد عدم تعادل نسلی منفی است و مبلغ آن ۱۴۱- هزار میلیارد است. بدان معنی که برعکس همه سناریوها عدم تعادل نسلی به سود نسل آتی و ضرر نسل فعلی می‌باشد. در اینجا مفهوم بازی با جمع صفر مصداق پیدا می‌کند. بدین مفهوم که برد نسل آتی به معنی باخت نسل فعلی و بالعکس می‌باشد.

بررسی نمودار مقایسه‌ای نشان می‌دهد با وجود اینکه بیشترین عدم تعادل نسلی به صورت مبلغ مطلق در سناریوی نرخ رشد ۶ درصد و نرخ تنزیل ۱۴ درصد است، اما درصد عدم تعادل (عدم تعادل نسلی) در نرخ رشد ۶ درصد و نرخ تنزیل ۲۰ درصد با ۸۶۱ درصد دارای بالاترین رتبه است. نتیجه جالب توجه این که هم در عدم تعادل نسلی مطلق و هم

۰/۲) بیشتر از) نسل فعلی مواجه خواهند شد. این حالت شرایط واقعی تر را با داده‌های اقتصادی ایران نشان می‌دهد.

پاسخ به سؤال ۳: آیا از دیدگاه حسابداری نسلی درآمدهای عمومی دولت، هزینه‌های عمومی دولت را پوشش می‌دهد؟

بر اساس داده‌های جدول ۶ دولت به طور میانگین دارای ۸۸ درصد کسری در تراز عملیاتی است. باتوجه به نتایج محاسبات پایه در حسابداری نسلی، یک عدم تعادل نسلی مطلق به مبلغ ۸۹۰ هزار میلیارد ریال و یک عدم تعادل نسلی نسبی به میزان قابل توجه ۶۶۹ درصدی وجود دارد. بنابراین از دیدگاه حسابداری نسلی درآمدهای عمومی دولت نمی‌تواند هزینه‌های

۱۲/۴ درصد بوده است، بنابراین نرخ بهره واقعی سال ۱۳۸۹ میزان ۴/۶ درصد است. معادله محدودیت بودجه بین دوره‌ای با در نظر گرفتن نرخ بهره واقعی ۴/۶ درصد، به شرح زیر است:

$$12327(A) + 614(B) = 13000(C) - 59(D)$$

با مقایسه ارزش فعلی خالص مالیات‌های نسل آتی که مبلغ ۶۱۴ هزار میلیارد می‌باشد و ارزش فعلی خالص مالیات نسل متولد شده در سال ۱۳۸۹ جدول ۵، که مبلغ ۵۱۴ هزار میلیارد ریال است، عدم تعادل نسلی مطلق ۱۰۰ هزار میلیارد ریال و نسبت عدم تعادل نسلی ۲۰ درصد می‌باشد. بدین معنی که با فرض نرخ رشد GDP یک درصد و نرخ بهره واقعی ۴/۶ درصد نسل‌های آتی در ایران با فشار مالی تقریباً برابر

جدول ۵. حساب‌های نسلی نسل فعلی در سال ۱۳۸۹-ارقام به هزار میلیارد ریال (g=۱٪ و t=۶/۴٪)

طبقه سنی	مالیات اشخاص حقوقی	مالیات بر درآمد	مالیات بر ثروت	جمع مالیات‌های مستقیم	مالیات بر واردات	مالیات بر ارزش افزوده	مالیات بر کالا و خدمات	جمع مالیات‌های غیر مستقیم	جمع کل مالیات‌ها	بیمه‌های بازتسهیلی	حقوق مستمری	سایر انتقالی‌ها	خالص
۰	۲۶	۹	۲	۳۸	۳۲	۴۰۸	۷	۴۴۸	۴۸۵	۴۹	۱۶	۵	۵۱۴
۱-۴	۵۷	۲۰	۵	۸۲	۸۶	۹۹۲	۱۹	۱۰۹۶	۱۱۷۸	۱۰۷	۴۸	۱۴	۱۲۳۳
۵-۹	۱۱۳	۴۰	۱۱	۱۶۴	۱۲۱	۱۴۷۶	۲۶	۱۶۲۳	۱۷۸۶	۲۱۳	۷۹	۲۰	۱۹۰۰
-۱۴	۱۵۹	۵۶	۱۵	۲۳۰	۱۲۱	۱۴۹۹	۲۶	۱۶۴۷	۱۸۷۷	۳۰۰	۱۱۰	۲۰	۲۰۴۷
-۱۹	۲۰۷	۷۳	۲۰	۲۹۹	۱۲۶	۱۵۰۳	۲۷	۱۶۵۷	۱۹۵۶	۳۹۰	۱۵۵	۲۱	۲۱۷۱
-۲۴	۲۹۹	۱۰۶	۲۸	۴۳۲	۱۳۸	۱۵۶۳	۳۰	۱۷۳۱	۲۱۶۴	۴۷۶	۲۵۹	۲۵۹	۲۱۲۱
-۲۹	۲۵۵	۹۰	۲۴	۳۷۰	۱۵۰	۱۷۰۸	۳۳	۱۸۹۱	۲۲۶۰	۴۸۲	۴۴۳	۲۵	۲۲۷۴
-۳۴	۲۳۵	۸۳	۲۲	۳۴۰	۱۵۲	۱۸۲۵	۳۳	۲۰۱۰	۲۳۵۰	۴۳۱	۶۶۷	۲۵	۲۰۸۸
-۳۹	۱۵۳	۵۴	۱۵	۲۲۲	۱۴۰	۱۷۶۳	۳۰	۱۹۳۳	۲۱۵۵	۲۸۹	۱۳۰۶	۲۳	۱۱۱۵
-۴۴	۸۱	۲۹	۸	۱۱۸	۱۲۵	۱۵۹۱	۲۷	۱۷۴۳	۱۸۶۰	۱۵۳	۱۸۱۰	۲۱	۱۸۳
-۴۹	۱۹	۷	۲	۲۸	۱۰۴	۱۳۱۲	۲۳	۱۴۳۹	۱۴۶۶	۳۶	۲۲۱۷	۱۷	-۷۳۱
-۵۴	۰	۰	۰	۰	۷۳	۸۸۱	۱۶	۹۶۹	۹۶۹	۰	۱۸۷۶	۱۲	-۹۲۰
-۵۹	۰	۰	۰	۰	۴۸	۵۵۱	۱۰	۶۰۹	۶۰۹	۰	۱۳۳۴	۸	-۷۳۳
-۶۴	۰	۰	۰	۰	۲۷	۲۹۷	۶	۳۳۰	۳۳۰	۰	۸۱۶	۵	-۴۹۱
-۶۹	۰	۰	۰	۰	۱۲	۹۶	۳	۱۱۰	۱۱۰	۰	۳۷۰	۲	-۲۶۲
-۷۴	۰	۰	۰	۰	۴	۵	۱	۱۰	۱۰	۰	۱۳۸	۰	-۱۲۸
-۷۹	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۳۰	۰	-۲۹
+۸۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۲۶	۰	-۲۵
جمع	۱۶۰۳	۵۶۷	۱۵۲	۲۳۲۲	۱۴۶۰	۱۷۴۷	۳۱۸	۱۹۲۴	۲۱۵۷	۲۹۲۶	۱۱۶۹	۴۷۹	۱۲۳۲۷

جدول ۶. تراز عملیاتی دولت-مبالغ به میلیارد ریال

شرح	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	جمع
درآمدهای عمومی	۲۳۱.۱۳۱	۲۹۸.۲۰۳	۳۷۹.۳۳۸	۴۶۶.۵۴۶	۳۸۴.۲۸۸	۱.۷۵۹.۵۰۶
سود سهم دولت از ارزش نفت خام تولیدی	(۲۳.۵۲۱)	(۲۶.۳۱۳)	(۵۸.۷۱۲)	(۵۸.۷۷۶)	-	(۱۶۷.۳۲۲)
مازاد سود سهام شرکت نفت در سال قبل	-	-	-	(۲۴.۱۹۴)	(۱۹.۳۰۰)	(۴۳.۴۹۴)
مالیات عملکرد نفت	(۲۶.۱۳۴)	(۲۹.۲۳۷)	(۳۶.۷۰۰)	(۳۶.۷۳۱)	-	(۱۲۸.۸۰۲)
خالص درآمدهای عمومی	۱۸۱.۴۷۶	۲۴۲.۶۵۳	۲۸۳.۹۲۶	۳۴۶.۸۴۵	۳۶۴.۹۸۸	۱.۴۱۹.۸۸۸
هزینه‌های عمومی	(۴۱۵.۷۸۸)	(۴۲۱.۲۸۵)	(۵۸۲.۷۲۲)	(۵۹۳.۷۸۴)	(۶۵۹.۳۴۲)	(۲۶۷۲.۹۲۱)
تراز عملیاتی	(۲۳۴.۳۱۲)	(۱۷۸.۶۳۲)	(۲۹۸.۷۹۶)	(۲۴۶.۹۳۹)	(۲۹۴.۳۵۴)	(۱.۲۵۳.۰۳۳)
درصد کسری تراز	۱۲۹	۷۴	۱۰۵	۷۱	۸۱	۸۸

* منبع: گزارش خلاصه تحولات اقتصادی سال ۱۳۸۹ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

جدول ۷. مصرف نفت-ارقام به هزار بشکه در روز

شرح	۱۹۸۰	۱۹۹۰	۲۰۰۰	۲۰۰۹	۲۰۱۰
جهان	۶۱۸۴۱	۶۶۸۵۵	۷۶۳۴۰	۸۴۷۱۴	۸۷۲۷۲
اوپک	۲۰۴۱	۳۲۹۰	۴۴۶۴	۶۸۷۳	۷۲۴۴
ایران	۶۲۵	۹۵۱	۱۳۰۱	۱۷۸۷	۱۷۹۹
درصد نسبت به اوپک	۳۱	۲۹	۲۹	۲۶	۲۴
درصد نسبت به جهان	۱	۱.۴	۱.۷	۲.۱	۲

* منبع: گزارش تحولات اقتصادی سال ۱۳۸۹ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

عمومی دولت را پوشش دهد و دچار کسری است.

پاسخ به سؤال ۴: آیا در مصرف منابع نفت و گاز کشور عدالت نسلی رعایت می‌شود و یا ملت ایران از سرمایه‌های نفتی بیش از اندازه مصرف می‌کند؟

بر اساس داده‌های جدول ۷، درصد مصرف منابع نفت و گاز ایران از ۱ درصد جهان در سال ۱۹۸۰ طی مدت ۳۰ سال به ۲ درصد جهان در سال ۲۰۱۰ رسیده است. همچنین طبق بررسی‌های به عمل آمده، مصرف انرژی در ایران بسیار بالاتر از میانگین جهانی است. در این بین چند سالی است که بحث مازاد درآمدهای نفتی کشور ما و نحوه مدیریت و هزینه کرد آن مطرح شده است و با توجه به اینکه یکی از وظایف دولت آن است که ذخایر نفتی را به سرمایه‌هایی تبدیل کند که ایجادکننده درآمدهای مستمر برای نسل آینده هستند. همچنین توجه به این مسئله که دولت‌ها معمولاً قادر نیستند درآمدهای نفتی را به نحو بهینه به نسل حاضر و نسل‌های بعدی تخصیص دهند، زیرا دولت‌ها معمولاً به افق بلندمدتی که ماورای دوران زمامداری آن‌ها است توجه چندانی نمی‌کنند و بنابراین در فرآیند برنامه‌ریزی برای تخصیص درآمدهای نفتی ممکن است منافع ملی به‌درستی رعایت نشود.

نگاهی گذرا به روند تولید، صادرات و درآمد نفت و نحوه هزینه کردن درآمدهای حاصله نشان می‌دهد که در یک قرن گذشته اولاً بودجه دولت همواره تحت تأثیر درآمدهای نفتی بوده و ثانیاً ما بیشتر از اینکه درآمد این سرمایه طبیعی را سرمایه‌گذاری کرده باشیم، مصرف نموده‌ایم. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که در مصرف منابع نفت و گاز کشور عدالت نسلی رعایت نمی‌شود و این موضوع موجب تضییع حقوق نسل‌های آتی می‌گردد.

پاسخ به سؤال ۵: آیا با توجه به وضعیت مالی دولت، خط‌مشی‌های مالی فعلی می‌تواند پایدار باشد؟

با توجه به نتایج مدل پایه حسابداری نسلی که یک عدم تعادل نسلی ۶۶۹ درصدی در ایران وجود دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که خط‌مشی‌های مالی فعلی نمی‌تواند پایدار باشد و می‌بایست تغییراتی در این خط‌مشی‌ها صورت گیرد. به‌عنوان مثال می‌توان برای رسیدن به تعادل نسلی افزایش در نرخ مالیات بر ارزش افزوده تا حدود ۱۰ درصد پیشنهاد کرد. خط‌مشی‌های دیگری از قبیل کاهش در پرداخت‌های انتقالی، کاهش در مخارج مصرفی دولت، افزایش سن بازنشستگی و موارد دیگر می‌تواند در برقراری تعادل نسلی در ایران مؤثر باشد.

پاسخ به سؤال ۶: در صورت انتقال مخارج آموزشی کشور از هزینه‌های جاری به حساب مخارج انتقالی در مدل حسابداری نسلی چه تغییری در توازن مالی دولت ایجاد می‌شود؟

در محاسبات مدل پایه با فرض منظور نمودن مخارج آموزش در ردیف مخارج مصرفی، عدم تعادل نسلی ۸۹۰ هزار میلیارد ریال و درصد عدم تعادل نسلی ۶۶۹ درصد بود، اما در حالت انتقال مخارج آموزش از مخارج مصرفی به پرداخت‌های انتقالی، عدم تعادل نسلی ۱۵۰ هزار میلیارد ریال و درصد عدم تعادل نسلی ۳۵۷ درصد است. بدین مفهوم که عدم تعادل نسلی در حالت اخیر به حدود نصف تقلیل یافته و وضعیت عدم تعادل نسلی بهتر شده است.

پاسخ به سؤال ۷: مدل حسابداری نسلی تا چه اندازه به اصلاح سیاست‌ها و قوانین جاری کشور کمک می‌کند؟

۱. نظر به اینکه کشور ایران دارای منابع غنی نفت و گاز و سایر منابع طبیعی می‌باشد، با استقرار سیستم حسابداری نسلی می‌توان از مصرف بی‌رویه این منابع و تضییع حقوق نسل‌های آتی که این منابع متعلق به آنان نیز می‌باشد، جلوگیری نمود. با استفاده از مدل حسابداری نسلی می‌توان منابع طبیعی پایان‌پذیر از قبیل نفت و گاز و... را در کشور مدیریت نمود، به صورتی که همه نسل‌ها بتوانند به‌طور یکسان از منافع این منابع خدادادی استفاده نمایند.

۲. با استفاده از مدل حسابداری نسلی می‌توان تأثیرات نظام بودجه‌بندی را بر تعادل مالی و نسلی بررسی نمود. لذا این موضوع به متولیان امور در تدوین برنامه‌های میان‌مدت و بلندمدت کمک می‌کند. به دولتمردان پیشنهاد می‌شود در بودجه‌ریزی از روش حسابداری نسلی که به‌عنوان عکس‌العمل به کمبودها و نقایص حسابداری بودجه دوره‌ای (متداول) که در آن پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها بدون توجه به سیاست‌های مالی بلندمدت صورت می‌گیرد، استفاده نمایند. زیرا حسابداری بودجه دوره‌ای (متداول) قادر به ایجاد یک شاخص برای توزیع مجدد سیاست‌های مالی دولت بر نسل‌های مختلف نمی‌باشد، اما حسابداری نسلی در بودجه‌ریزی این قابلیت را دارد.

۳. مسئولین دولت می‌توانند با استفاده از مدل حسابداری نسلی اثر سال‌خوردگی جمعیت و اصلاحات موردنیاز در سیستم تأمین اجتماعی و بخش سلامت جامعه و همچنین اصلاح نظام بازنشستگی را بررسی نمایند.

۴. بحران‌های اقتصادی اخیر در سراسر دنیا و تحریم‌های اعمال شده علیه ایران ممکن است در آینده نزدیک تبدیل به

- پایان‌پذیر، مطالعه موردی منابع نفت ایران. رساله دکتری تخصصی علوم اقتصادی، دانشگاه امام صادق (ع).
- جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۱). طراحی و تدوین مدل بومی حسابداری نسلی در ایران. رساله دکتری تخصصی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
 - حساب‌های ملی ایران از سال ۱۳۳۸-۱۳۸۹. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، اداره حساب‌های ملی. قابل دسترس در www.cbi.ir.
 - حسینی امین، زهره و همکاران. (۱۳۹۲). حسابداری نسلی روشی برای تجزیه و تحلیل و برنامه‌ریزی بلندمدت مالی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته اقتصاد، دانشگاه الزهرا (س).
 - کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۸۵). حسابداری نسلی و انتقالات مربوط به نسل‌ها. مجله دانش حسابرسی، ۱۹، ۲۷-۱۵.
 - سازمان حسابرسی. (۱۳۹۰). مفاهیم نظری حسابداری دولتی ایران.
 - قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور.
 - قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور.
 - گزارش اقتصادی (۱۳۸۹). معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور، مرکز اسناد، مدارک و انتشارات.
 - گزیده نتایج سرشماری عمومی نفوس و مسکن (۱۳۹۰). مرکز آمار ایران، قابل دسترس در www.amar.org.ir.
 - ملکی نژاد، امیر. (۱۳۸۹). محاسبه نرخ تنزیل بین نسلی برای پروژه‌های بخش عمومی ایران با تکیه بر آموزه‌های اسلامی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد معارف اسلامی و اقتصاد، دانشگاه امام صادق (ع).

بحران اقتصادی مهم و به تبع آن نابودی برخی فرصت‌ها و موقعیت‌های مالی شود. به متولیان امور پیشنهاد می‌شود با به‌کارگیری سیستم حسابداری نسلی و توجه بیشتر به سرمایه‌گذاری‌های مالی عمومی بلندمدت از بروز کسری بودجه در درازمدت و تداوم بحران اقتصادی در ایران جلوگیری نمایند.

۵. به نمایندگان مجلس شورای اسلامی به‌عنوان نماینده کل جامعه ایران پیشنهاد می‌گردد، محاسبات نسلی و نتایج حسابداری نسلی سالانه را به‌عنوان بخشی از پاسخ‌خواهی خود از دولتمردان در قوانین و مقررات قرار دهند تا بدین‌وسیله عدالت بین نسلی در ایران برقرار و حفظ گردد.

۶. نظر به اینکه در بند ۱ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت بیان شده است، لذا به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی که در حال حاضر مشغول تدوین استانداردهای بخش عمومی هستند، پیشنهاد می‌شود، محاسبات نسلی و نتایج حسابداری نسلی را به‌عنوان بخشی از صورت‌های مالی و گزارشگری بخش عمومی قرار دهند تا بدین‌وسیله مسئولیت پاسخگویی دولت در مقابل مردم تقویت گردد.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی. فصلنامه حسابرسی، ۷، ۳۴-۲۶.
- بخردی نسب، وحید و ژولانزاد، فاطمه. (۱۳۹۷). تأثیر تأمین مالی دولت بر حسابداری نسلی. مجله حسابداری سلامت، ۷(۱)، ۵۶-۳۳.
- توحیدی‌نیا، ابوالقاسم. (۱۳۹۱). مدل اسلامی-ایرانی عدالت بین نسلی در بهره‌برداری از منابع طبیعی
- An, C.Y., Chun, E., Gim, N., Hwang & Lee, S. (2011). *Intergenerational resource allocation in the Republic of Korea*. in: Lee. R. and A. Mason (eds.). *Population Aging and the Generational Economy: A Global Perspective*, Cheltenham, 381-393.
- Auerbach, A.J. (2011, June 23). Long Term Fiscal Sustainability in Major Economies. *Tenth BIS Annual Conference, Fiscal Policy and its Implications for Monetary and Financial Stability*, Lucerne, Switzerland.
- Auerbach, A., Gokhale. J. & Kotlikoff. (1991). *Generational Accounts*.
- Laurence. J. & Kotlikoff. (1997). Reply to Diamonds & Cutlers Review *Generational accounting*. *National Tax Journal*, (50)2, 303-314.
- Hackman, T., Moog, S. & Raffel hüschen, B. (2011). *Ehrbarer Staat? Die Generationenbilanz*. Update 2011:

- Was die Pflegere form bringen könnte und was sie bringen sollte, *Argumente zu Marktwirtschaft und Politik*, 114.
- Hallberg, D.T., Lindh, G. Öberg & Thulstrup, C. (2011). *Intergenerational redistribution in Sweden's public and private sectors*. Lee, R. & A. Mason (eds.), *Population Aging and the Generational Economy: A Global Perspective*, Cheltenham, 421-433.
 - Hans A., Holter. (2011, January). Accounting for Cross Country Difference in Intergerational Earning: Persistence. *University of Pennsylvania*, 2.
 - Jamesk, K., Galbraith, L., Randall, W. & Mosler, W. (2009). The Case Against Intergenerational Accounting. *Public Policy Brief*, 98.
 - Kotlikoff, L.J. & Leibfritz, W. (1999). *An international comparison of generational accounts*, in: *auerbach*. A.L. Kotlikoff & W. Leibfritz (eds.), *Generational Accounting around the world*, Chicago, 73-102.
 - McCarthy, D., Sefton, J. & Weale, M. (2011). Generational Accounts for the United Kingdom. *NIESR Discussion Paper*, 377, 1-29, Available at: <http://scholar.googleusercontent.com>.
 - Patxot, C.E., Rentería, M., Sánchez, R. & Souto, G. (2011). How intergenerational transfers finance the lifecycle deficit in Spain. R. Lee, & A. Mason (eds.), *Population Aging and the Generational Economy: A Global Perspective*, Cheltenham, 241-255.
 - Ruffing, C. Van De water, P. & Kogan, R. (2014). *Generational Accounting. Is Complex, Confusing, and Uninformative*, Report of Center on Budget and Policy Priorities.
 - Ter Rele, H. & Labanca, C. (2011). Lifetime Generational Accounts for the Netherlands. *CPB Discussion Paper Series*, 170.

تأثیر تجربه کارکنان در بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از پیاده‌سازی آن در بخش عمومی

* غریبه اسماعیلی^۱، شیما علی‌بیگی^۲

۱. استادیار دانشگاه ایلام، ایران.

۲. دانشجوی کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی باختر ایلام، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۶/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۸/۱۵

Impact of Employees Experience in Private Sector on Their Judgment and Decision Making in Using of Accrual Accounting and Their Perceptions from It's Implementation in the Public Sector

* Gh. Esmailikia¹, Sh. Alibagi²

1. Assistant Professor of Ilam University, Iran.

2. M.A. student in Accounting, Bakhtar Higher Institution of Education of Ilam, Iran.

Received: 2018/9/9

Accepted: 2018/11/6

Abstract

Since the characteristics of employees has effects on their judgment and perception, so the purpose of this study is to investigate the effect of employees experience in the private sector on the judgment and decision making in public sector accrual accounting and their perception of its implementation. This study is Mixed method research type (qualitative-quantitative) that was conducted by interviewing and using a questionnaire. In the qualitative section, by using purposeful sampling method and based on three conditions: 1. Accrual accounting experience in private sector, 2. Managerial position in public sector, and 3. High knowledge in accounting; 5 experts was identified and, interviews were conducted by using semi-structured questionnaires. Also in quantitative section by using purposeful sampling method from its statistical population that was all financial and accounting employees of medical sciences universities of 4 western cities, sample consisting of 40 people determined and questionnaire distributed between them. The findings of the qualitative section emphasize the effect of better perception of managers and employees of information provided in accrual accounting on their judgment and decision making, enhancement of employees perception due to better perception of managers and the impact of accruals experience in the private sector on employee perceptions of implementation of Accrual accounting in public sector. Quantitative results showed that employees with experience in employing accruals accounting in the private sector prefer accrual accounting more than non-experienced.

Keywords: Accrual Accounting Experience, Judgment and Decision Making, Employee Perception, Implementation of Accrual Accounting, Public Sector.

JEL Classification: M41, M48

چکیده

از آنجایی که ویژگی‌های کارکنان بر قضاوت و ادراک آنان اثرگذار است، لذا هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تجربه کارکنان در بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از پیاده‌سازی آن می‌باشد. این مطالعه از نوع تحقیقات ترکیبی (کیفی-کمی) می‌باشد که با استفاده از مصاحبه و به‌کارگیری پرسش‌نامه انجام پذیرفته است. در بخش کیفی با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند و بر اساس سه شرط: ۱. تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی، ۲. سمت مدیریتی در بخش عمومی، و ۳. دانش بالا در حسابداری؛ ۵ خبره شناسایی و با استفاده از پرسش‌نامه نیمه ساختاریافته مصاحبه انجام شد، در بخش کمی نیز با به‌کارگیری روش نمونه‌گیری هدفمند از جامعه آماری آن که کلیه کارکنان مالی و حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی ۴ استان غربی بود، نمونه‌ای متشکل از ۴۰ نفر تعیین و پرسش‌نامه بین آنان توزیع گردید. یافته‌های بخش کیفی، حاکی از اثرگذاری ادراک بهتر مدیران و کارکنان از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان، ارتقای ادراک کارکنان مالی به دلیل ادراک بهتر مدیران است. نتایج کمی نشان داد که کارکنان باتجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه، حسابداری تعهدی را بیشتر ترجیح می‌دهند.

واژه‌های کلیدی: تجربه حسابداری تعهدی، قضاوت و تصمیم‌گیری، ادراک کارکنان، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M48

مقدمه

حسابداری به عنوان یک سامانه اطلاعات، مسئول جمع آوری، ذخیره سازی و پردازش اطلاعات مالی و حسابداری است که برای تصمیم گیری استفاده می شود (هال^۱، ۲۰۱۰).

صاحب نظران عرصه سامانه اطلاعات، این سامانه ها را در قالب دو دیدگاه کارکردی و ساختاری مورد بررسی قرار داده اند. در این طبقه بندی ها سامانه های اطلاعات، سامانه هایی اجتماعی-فنی محسوب می شوند که در آن ها بین مؤلفه های ناهمگن انسانی و غیرانسانی تعاملی برقرار است که این تعامل، به بهبود عملکرد سامانه منجر می گردد. تغییر و نوآوری یکی از مهم ترین مؤلفه های در آمیخته با دنیای انسانی و غیرانسانی سامانه های اطلاعات است. در اصل مطالعه نوآوری ها مبتنی بر محوریت انسان و تصمیمات انسانی برای پذیرش بدعت هاست (شریف زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

بر این مبنای، پیش نیاز به کارگیری موفق سیستم های نوین، توانمندسازی کارکنانی است که به عنوان کاربر مستقیم این سامانه ها و سیستم ها تلقی می شوند. توانمندسازی با تغییر در باورها و افکار و طرز تلقی های کارکنان آغاز می شود (صفرزاده و همکاران، ۱۳۹۷).

تحت لوای مدیریت عمومی نوین و مدیریت گرای، سه دهه اخیر شاهد تغییر شکل و نوآوری های گسترده حسابداری و بودجه بندی بخش عمومی از رویکرد نقدی به تعهدی بوده است (بیکر و همکاران^۲، ۲۰۱۴).

تحولات مذکور به عنوان یک واقعیت، صرفاً تغییر در سیستم حسابداری نبوده، بلکه تغییر در تفکر، عقیده و دیدگاه تلقی می گردد. همین نکته دلالت دارد بر اینکه منابع انسانی بخش های حسابداری و مالی، نگرش ها و مهارت های آنان، عاملی کلیدی و اساسی در اجرای تحولات محسوب شوند (تئودور و بیلدیسیل^۳، ۲۰۰۷).

باتوجه به پیچیدگی حسابداری تعهدی، پذیرش و به کارگیری آن نیازمند به کارگیری میزان بیشتری قضاوت است (عزمی و محامید^۴، ۲۰۱۴).

برای انجام وظایف پیچیده تر که نیازمند به کارگیری قضاوت های بیشتری است (یعنی وظایف نیمه ساختاریافته یا بدون ساختار)، تجربه از طریق ارائه مهارت های الزامی و یا دانش مورد نیاز برای انجام این گونه وظایف قادر به بهبود

کارایی است (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹).

تجربه موجب ممارست در مسائل مربوط به دانش موضوعات گوناگون مرتبط، رفتار و منش حرفه ای و آموزه های بسیار دیگر می شود (مرشدی پور و همکاران، ۱۳۹۵).

از آنجایی که هدف تحولات حسابداری بخش عمومی، انتقال اصول و تکنیک های حسابداری و مدیریتی بخش خصوصی به بخش عمومی است (تئودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷) بر این اساس پرسش اصلی پژوهش آن است که "آیا داشتن تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی توسط کارکنان، می تواند عاملی اثرگذار بر انجام قضاوت و اتخاذ تصمیم مناسب در نظام نوین حسابداری و ادراک آنان معطوف به پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی باشد؟".

لذا هدف پژوهش حاضر، بررسی نقش تجربه کارکنان در حسابداری تعهدی بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم گیری کارکنان حسابداری و مالی و همچنین تأثیر آن بر ادراک آنان از ترجیح، سودمندی و سهولت به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی می باشد. هدف مذکور از این حقیقت نشأت می گیرد که از یک سو، علیرغم رشد سریع نوشتارهای تخصصی در حیطه های مربوط به تحولات حسابداری بخش عمومی، شواهد ناچیزی در مورد دیدگاه های حسابداران و کارکنان مالی شاغل در بخش عمومی راجع به این نوآوری وجود دارد، به علاوه این مطالعات بیشتر در کشورهای توسعه یافته انجام شده اند، از این رو با استناد به تئوری اقتضایی، یافته های آن ها ممکن است به کشورهای دیگر و به طور ویژه کشورهای در حال توسعه که تفاوت های فرهنگی و فعالیت های محیطی ممکن است اهمیت ویژه ای داشته باشد، به راحتی قابل تعمیم نباشد (همان، ۲۰۰۷).

از سویی دیگر، پژوهش حاضر و روش شناسی آن، در پاسخ به انتقاد مرکز بین المللی مطالعات تطبیقی حسابداری دولتی^۵ انتخاب و انجام پذیرفته که اذعان نموده جهت گیری و تمرکز توجه تحقیقات در حوزه تحولات حسابداری و بودجه بندی بخش عمومی نباید صرفاً معطوف به متغیرهای "اقتضایی" باشد و باید متغیرهای "رفتاری" نیز مورد توجه قرار گیرد (چان و همکاران^۶، ۱۹۹۶؛ تئودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷).

بر این اساس، باتوجه به نقش بااهمیت و بی بدیل

1. Hall
2. Becker et al
3. Tudor & Blidisel
4. Azmi & Mohamed

5. CIGAR

6. Chan et al

مدیران کمتر از حد انتظار بوده است. دیسوسا و همکاران^۷ (۲۰۱۳)، ادراک استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری در بخش عمومی برزیل پس از پذیرش سیستم حسابداری تعهدی را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که به اعتقاد استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، حسابداری تعهدی توانایی بالقوه‌ای برای تهیه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری نهادهای دولتی دارد.

بیکر و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهش خود سعی در تبیین دلایل پیامدهای متنوع و غیرمنتظره تحولات حسابداری بخش عمومی داشته‌اند، به همین منظور بر تأثیر متقابل بین تحولات حسابداری بخش عمومی و حسابداران بخش عمومی تمرکز نموده‌اند. بررسی‌های آنان نشان داد که تغییر در نظام حسابداری یک تغییر و تحول سراسر است و راحت نبوده، بلکه حسابداران در رابطه با اجرای تحولات، با چالش‌های خاصی مواجه می‌شوند به‌گونه‌ای که تحولات مذکور انعکاسی در هویت آنان داشته و منجر به ساختار بندی مجدد آن می‌گردد.

عزمی و محامید (۲۰۱۴)، در مورد تعیین میزان آمادگی کارکنان بخش عمومی مالزی در آموزش عالی برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نتایج بدین شرح مستند نمودند: کارکنان در آموزش عالی آماده تغییر ذهنیت و نگرش خود برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی هستند اما نگرانی‌هایی در حرکت به سمت حسابداری تعهدی وجود دارد، نظیر اینکه کارکنان فعلی حسابداری، در رابطه با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی صلاحیت و مهارت ندارند.

ادهیکاری و نسباک^۸ (۲۰۱۶)، در پژوهشی باهدف شنیدن صدای حسابداران، مسئولان بودجه و سیاستمداران درگیر در اجرای حسابداری تعهدی بخش عمومی و انعکاس چالش‌های آنان در رابطه با فرآیند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی در کشورهای مختلف عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، به شواهدی بدین مضمون دست یافتند که: ابهامات سیاسی و فنی در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بخش عمومی در میان کشورها خیلی گسترده‌تر از آن مواردی است که در کارهای دانشگاهی بیان و در گزارش‌ها و مطالعات طرفداران آن ارائه می‌شود. توجه به این چالش‌ها در سطح سازمان، بیانگر عدم اطمینان و سردرگمی بسیار زیاد اغلب کارمندان بودجه و خزانه، درگیر در استقرار حسابداری

کارکنان در اجرایی شدن تحولات و عطف به یافته‌های مطالعات پیشین در کشورمان (اسماعیلی‌کیا و خادمی، ۱۳۹۷، اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۵)، مبنی بر فقدان دانش و صلاحیت کارکنان در رابطه با نظام نوین حسابداری بخش عمومی و همچنین باتوجه به گسترده بودن دامنه تحولات حسابداری بخش عمومی و محدود نبودن آن استقرار حسابداری تعهدی، بررسی نقش تجربه بر قضاوت و تصمیم‌گیری و همچنین ادراک کارکنان بر پیاده‌سازی تحولات حائز اهمیت می‌باشد. با استناد به اهمیت این موضوع، یافتن شواهدی در رابطه با این تأثیر ضروری بوده و می‌تواند انگیزه‌ای برای به‌کارگیری هر چه بیشتر کارکنانی با این تجارب و تسهیل اجرایی شدن تحولات باشد. علاوه بر این باوجود انجام تحقیقات متعدد در حوزه بررسی نقش تجربه قضاوت در حسابرسی (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸؛ نونهال‌نهر و همکاران، ۱۳۹۳؛ دریایی و عزیز، ۱۳۹۷)، بررسی نقش تجربه در قضاوت در حسابداری و به‌ویژه در رابطه با اجرایی شدن تحولات ساختاری بخش عمومی مغفول مانده است، لذا مطالعه حاضر برای نخستین بار در کشور تلاش دارد که تا حدی شکاف موجود در این حوزه از ادبیات را کاهش دهد.

مروری بر پیشینه پژوهش

بررسی انجام شده در رابطه با پیشینه پژوهش نشان داد که تحقیقات بسیار اندکی در رابطه با اثرات تجربه کارکنان بر پیاده‌سازی تحولات حسابداری بخش عمومی وجود دارد، بنابراین در این بخش سعی شد به تحقیقات مرتبط با تحولات حسابداری بخش عمومی و اثرات آن بر کارکنان پرداخته شود.

تودور و بلیدسیل (۲۰۰۷)، در پژوهش خود به مقایسه دیدگاه پاسخ‌دهنده‌های باتجربه حسابداری تعهدی قبل از اجرای آن در بخش آموزش عالی و پاسخ‌دهنده‌های فاقد تجربه پرداختند، یافته‌های آنان حاکی از وجود ترجیح قابل ملاحظه‌ای برای استفاده از حسابداری تعهدی در هر دو گروه بوده، هرچند که در گروه باتجربه، میزان آن بیشتر بوده است، همچنین هر دو گروه کارکنان با چالش‌هایی در به‌کارگیری حسابداری تعهدی مواجه بوده‌اند. یافته دیگر این پژوهش بیانگر اثرگذاری، ادراک مدیران از اطلاعات حسابداری تعهدی بر پذیرش و نگرش کارکنان در این رابطه بوده است، به‌علاوه بر اساس دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، میزان استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی در تصمیم‌گیری

7. De Sousa et al

8. Adhikaria & Nesbakk

تعهدی بخش عمومی است.

نمازی و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداختند که طبق نظر آزمون شون‌گان، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری آن‌ها (شاخص‌های پرداخت منصفانه و کافی و فضای کلی زندگی) تأثیر ندارد، اما بر سایر مؤلفه‌ها تأثیرگذار است به طوری که (محیط کار ایمن) بیشترین و (یکپارچگی و انسجام اجتماعی در سازمان) کمترین تأثیر را داشته‌اند.

اسماعیلی‌کیا و ملانظری (۱۳۹۵)، در پژوهش خود و با استفاده از روش دلفی، مستند نمودند که همراه با سایر موارد، وجود تعداد کافی کارکنان حسابداری بامهارت و تجربه‌های لازم از مهم‌ترین عوامل تسهیل‌گر تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران است.

همان (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان شناسایی موانع اجرای تحولات در نظام پاسخگویی دانشگاه‌های دولتی ایران دریافتند که دانش و رشته غیرمرتبط اداره‌کنندگان دانشگاه‌ها، عامل اصلی ایجاد تضاد، مقاومت کارکنان به دلیل فقدان مهارت، مهم‌ترین خنثی‌کننده و نبود مدیران خبره برای نظارت بر فرآیند تحول، رتبه نخست تأخیرکننده‌ها بوده است.

اسماعیلی‌کیا و خادمی (۱۳۹۷)، با هدف بررسی عوامل مؤثر بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های دولتی شهر تهران، مستند نمود که در کنار سایر عوامل، سطح تحصیلات و تجربه کارکنان بر کاهش مقاومت آن‌ها در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است.

زارعی و مهراندیش (۱۳۹۶)، به ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران بخش عمومی پرداخته‌اند، یافته‌ها نشان داد که اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخگویی و تصمیم‌گیری مدیران مؤثر است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود یافته‌ها بیانگر آن است که کارکنان با پیاده‌سازی تحولات نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی با چالش‌های بسیاری مواجه می‌شوند، در این میان باتوجه به نقش کلیدی آنان در اجرای موفقیت‌آمیز تحولات حسابداری، نگرش و مهارت‌های آنان عوامل اساسی تلقی می‌گردد.

ادبیات و تدوین فرضیه‌های پژوهش

پژوهشگران از دیرباز متوجه تأثیر تجربه بر قضاوت و تصمیم‌گیری بوده‌اند (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸).

قضاوت ارزیابی انجام شده به منزله مقدمه انجام عمل تعریف شده و تصمیمات، عملیاتی است که افراد برای انجام عمل یا حل مسئله به کار می‌گیرند (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳).

تجربه نیز، فرآیند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و انجام دادن کاری حاصل می‌شود (الهی و همکاران، ۱۳۸۳).

تجربه ابزاری قدرتمند برای استفاده در قضاوت می‌باشد (صفر زاده و همکاران، ۱۳۹۷)، در رشته‌های بسیار تخصصی نظیر حسابداری و حسابداری، آگاهی از تفاوت‌هایی که در فرآیندهای تصمیم‌گیری و روش تجربی متخصصین در مقابل تازه کارها وجود دارد، در طراحی ابزارهای کمکی برای تصمیم‌گیری (مثل سیستم‌های خبره و پشتیبان تصمیم‌گیری) و پیشبرد برنامه‌های آموزشی کارکنان بسیار ارزشمند می‌باشد (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸).

مدیریت عمومی نوین اصطلاح کلی است که برای طبقه‌بندی تحولات گسترده بخش عمومی که اواخر دهه ۱۹۷۰ در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی^۹ معرفی شده است، به کار می‌رود. گرایش معمول این تحولات به سمت معرفی حسابداری تعهدی، کنترل مدیریت و اندازه‌گیری عملکرد است (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۴).

لیکن پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی فرآیند ساده و آسانی نیست (عزمی و محامید، ۲۰۱۴).

برای پیشرفت در این زمینه، تغییرات زیادی در پارادایم موردنیاز است، به‌ویژه از سوی کارکنان حسابداری که به‌طور مستقیم درگیر انجام وظایف حسابداری هستند. نتایج تحقیقات این حوزه حاکی از وجود نگرانی اساسی در رابطه با دانش و مهارت‌های کارکنان است، زیرا کارکنان در رابطه با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، صلاحیت و مهارت ندارند (اروین^{۱۰}، ۲۰۱۱؛ عزمی و محامید، ۲۰۱۴؛ اسماعیلی‌کیا و خادمی، ۱۳۹۷) و این در حالی است که به دلیل پیچیدگی حسابداری تعهدی و نیاز به قضاوت بیشتر در به‌کارگیری آن، ارتقای صلاحیت فنی کارکنان لازمه پیاده‌سازی موفق آن است. صلاحیت فنی، توانایی فردی است و به نظر می‌رسد

9. OECD

10. Irvine

بنابراین این پژوهش درصدد بررسی آن است که "آیا کارکنان حسابداری و مالی که در طی دوران شغل حرفه‌ای خود تجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی دارند، با احتمال بیشتری حسابداری تعهدی را ترجیح می‌دهند؟" و "آیا بین ادراک کارکنان حسابداری و مالی باتجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و کارکنان فاقد تجربه در رابطه با دلایل انتخاب حسابداری تعهدی تفاوت وجود دارد؟".

اطلاعات حسابداری تصمیم‌گیرندگان را با اطلاعاتی تجهیز می‌کند که عدم اطمینان در رابطه با اخذ تصمیمات و کنترل سازمان را کاهش می‌دهد (نسبک^{۱۵}، ۲۰۱۱).

یکی از دلایل نوآوری دولت‌ها در راستای تحولات نظام حسابداری بخش عمومی و معرفی حسابداری تعهدی، نیز مربوط بودن اطلاعات تهیه شده توسط حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیران در حوزه‌های مختلف معرفی شده است (تئودور و بیلدیسلی، ۲۰۰۷).

لیکن موضوع سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری در بخش عمومی در نوشتارهای تخصصی به‌ندرت بررسی شده است (لافلین^{۱۶}، ۲۰۱۲؛ برگمان^{۱۷}، ۲۰۱۲؛ رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰).

بر اساس یافته جونز و پوگلیسی کارکنانی که تجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی دارند، نسبت به کسانی که تنها حسابداری بر مبنای نقدی را به کار می‌برند، به مربوط بودن اطلاعات تهیه شده حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری داخلی رتبه بسیار بالاتری می‌دهند (جونز و پوگلیسی، ۱۹۹۷).

از آنجایی که ادراک کارکنان حسابداری و مالی از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی در بخش عمومی برای تصمیم‌گیری با در نظر گرفتن تجربه کارکنان در این حوزه، چندان مورد بررسی قرار نگرفته است، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخی برای این پرسش است که "آیا کارکنان حسابداری و مالی باتجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه (تنها حسابداری نقدی را به‌کاربرده‌اند)، با احتمال بیشتری سودمندی اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی در رابطه با تصمیم‌گیری را درک می‌کنند؟" هرچند حسابداری نقدی نیز مستلزم قضاوت است، اما در هر حال، زمینه‌های قضاوت در حسابداری نقدی بسیار محدودتر از حسابداری تعهدی است (دیسوسا و همکاران، ۲۰۱۳).

معیار مهمی برای تعیین کارایی تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت باشد. تجربه (عمومی و تخصصی) و دانش را می‌توان به‌عنوان نمادی از صلاحیت فنی مطرح کرد. تجربه در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش موردنظر کسب می‌شود) فراهم می‌کند (لایبی^{۱۱}، ۱۹۹۵).

دانش، معیار اصلی دیگری برای صلاحیت فنی است. هرچند که دانش و توانایی اولیه در مقایسه باتجربه بهتر می‌تواند تغییرات عملکرد را تشریح کند (بانر و همکاران^{۱۲}، ۱۹۹۰).

اما فقدان دانش کافی کارکنان در رابطه با حسابداری تعهدی بخش عمومی، نگرانی اساسی تلقی می‌گردد. باتوجه به نبود دانش کافی، تمرکز توجه می‌تواند به تجربه به‌عنوان معیار دیگر صلاحیت فنی معطوف شود. در این رابطه سوالاتی بدین مضمون قابل طرح است که "آیا ادراک بهتر مدیران و کارکنان مالی از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی (به دلیل داشتن تجربه در بخش خصوصی) بر انجام قضاوت و اتخاذ تصمیم‌ها در به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اثرگذار است؟".

مدیران مسئولیت دارند در زمان معرفی سیستم‌های نوین، آگاهی کارکنان خود را بالا ببرند. این اقدام به کارکنان کمک خواهد کرد تا با ارتقای دانش و تجربیات خود سیستم جدید را به‌طور مؤثر بپذیرند (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۷).

دانش و رشته مرتبط مدیران از عوامل مؤثر بر ادراک بهتر از سیستم نوین باشد. سؤال مطرح‌شده در این زمینه بدین شرح است که "آیا ادراک مناسب‌تر مدیران نهادهای بخش عمومی از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی بر ادراک و پذیرش کارکنان حسابداری آن نهادها اثرگذار است؟".

بررسی نوشتارهای تخصصی بیانگر آن است که حسابداران و کارکنان مالی که در نهادهای بخش عمومی فعالیت می‌کنند و تجربه استفاده از حسابداری تعهدی (بخش خصوصی) در دوران حرفه‌ای خود دارند، کمتر در مقابل پیاده‌سازی تحولات مقاومت می‌کنند (لاپسلی^{۱۳}، ۱۹۸۶، جونز و پوگلیسی^{۱۴}، ۱۹۹۷ و تئودور و بیلدیسلی، ۲۰۰۷).

15.Nesbakk
16.Laughlin
17.Bergmann

11.Libby
12.Bonner et al
13.Lapsley
14.Jones and Puglisi

۲- ادراک مناسب‌تر مدیران نهادهای بخش عمومی از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی بر ادراک و پذیرش کارکنان حسابداری آن نهادها اثرگذار است؟

۳- در صورت اثرگذاری تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی کارکنان بر ادراک کارکنان از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، این اثرات در چه زمینه‌هایی بیشتر نمود پیدا می‌کند؟

بر اساس ادبیات بررسی شده و نتایج حاصل شده از مرحله کیفی، در بخش کمی فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین گردید:

فرضیه اول: کارکنان حسابداری و مالی که در طی دوران شغل حرفه‌ای خود تجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی دارند، با احتمال بیشتری حسابداری تعهدی را ترجیح می‌دهند.

فرضیه دوم: بین ادراک کارکنان حسابداری و مالی باتجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و کارکنان فاقد تجربه، در رابطه با دلایل انتخاب حسابداری تعهدی تفاوت وجود دارد.

فرضیه سوم: کارکنان حسابداری و مالی باتجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه (تنها حسابداری نقدی را به‌کار برده‌اند)، با احتمال بیشتری سودمندی حسابداری تعهدی در رابطه با تصمیم‌گیری را درک می‌کنند.

فرضیه چهارم: کارکنان حسابداری و مالی که دوران شغل حرفه‌ای خود تجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی دارند، نسبت به کارکنان فاقد تجربه، با مشکلات کمتری در به‌کارگیری حسابداری تعهدی مواجه هستند و آن را با سهولت بیشتری به‌کار می‌گیرند.

روش پژوهش

هدف این مطالعه بررسی تأثیر تجربه در بخش خصوصی در دوران شغل حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری کارکنان در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از ترجیح حسابداری تعهدی، سودمندی و سهولت به‌کارگیری آن در بخش عمومی است. پژوهش حاضر، از نوع تحقیقات ترکیبی کیفی-کمی، پیمایشی-مقطعی و کاربردی است. باتوجه‌به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی موردنظر نخواهد بود.

بر این اساس حسابداری بر مبنای تعهدی در مقایسه با حسابداری بر مبنای نقدی پیچیده‌تر است (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰)، لذا به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی با چالش‌ها و مشکلات متعددی از جنبه‌های مختلف مواجه خواهد بود. نتایج تحقیقات بیانگر آن است که به‌کارگیری حسابداری تعهدی با دشواری‌هایی نظیر اندازه‌گیری و تعیین دقیق درآمد، هزینه و شناسایی و ارزشیابی دارایی‌های دولت مواجه می‌شود (تودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷).

به‌ویژه به این دلیل که دولت‌ها دارایی‌های خاصی نظیر دارایی‌های نظامی، دارایی‌های زیربنایی و دارایی‌های موروثی دارند که این نوع دارایی‌ها در بخش خصوصی وجود ندارد. چالش اصلی زمانی ایجاد می‌شود که دولت‌ها ملزم به ارزش‌گذاری این دارایی‌ها می‌شوند و باید در رابطه با انتخاب روش و شیوه بهتر ارزشیابی، تصمیم‌گیری نمایند (ویک، ۲۰۰۷)، توجه به این نکته ضرورت دارد که قضاوت نقشی اساسی در اتخاذ این تصمیمات ایفا می‌کند. در ادبیات مربوط به تحولات حسابداری، تسهیل‌کننده‌ها عواملی هستند که بر موفقیت تحولات حسابداری تأثیر می‌گذارند (آینس و میشل^{۱۸}، ۱۹۹۰) و می‌توانند سرعت فرآیند تحول را افزایش دهند (لادر^{۲۰}، ۱۹۹۲).

آینس و میشل (۱۹۹۰)، کارکنان حسابداری با تجربه و مهارت را در زمره تسهیل‌کنندگان تحول می‌دانند. بنابراین پژوهش حاضر درصدد بررسی آن است که "آیا کارکنان حسابداری و مالی که دوران شغل حرفه‌ای خود تجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش خصوصی دارند، نسبت به کارکنان فاقد تجربه، با مشکلات کمتری در به‌کارگیری حسابداری تعهدی مواجه هستند و به‌عبارتی دیگر با سهولت بیشتری آن را به‌کار می‌گیرند؟"

نتایج تحقیقات مرور شده از فقدان دانش و مهارت لازم توسط کارکنان حکایت دارد، بنابراین با استناد بر این امر که تجربه در کنار دانش، نماد دیگر صلاحیت فنی تلقی می‌گردد، بر نقش آن در این حیطة تمرکز و باتوجه بر اساس ادبیات و پیشینه بررسی‌شده در بخش کیفی پژوهش، سوالاتی بدین مضمون مطرح و موردبررسی قرار گرفت:

۱- آیا ادراک بهتر مدیران و کارکنان مالی (به دلیل داشتن تجربه) از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی بر انجام قضاوت و اتخاذ تصمیم در به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اثرگذار است؟

18.Wyk
19.Innes & Mitchell
20.Lader

به کارگیری آن در بخش عمومی است. لذا در این بخش نیز به نوعی از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است، این نوع از نمونه‌گیری شامل انتخاب واحدها یا مورد های، مورد پژوهش بر اساس هدف پژوهش و نه تنها به صورت تصادفی است (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱).

به این شکل که ابتدا کلیه کارکنان دارای تجربه در حسابداری تعهدی بخش خصوصی شاغل در بخش های مالی دانشگاه های مذکور (تعدادی از این کارکنان به طور هم زمان در بخش خصوصی نیز فعالیت داشتند)، شناسایی و پس از تکمیل پرسش نامه توسط آنان (۲۰ نفر) به همان تعداد پرسش نامه بین کارکنان شاغل در دانشگاه های علوم پزشکی و فاقد تجربه حسابداری تعهدی، توزیع گردید. بنابراین نمونه نهایی متشکل از تعداد ۴۰ نفر از کارکنان دانشگاه های علوم پزشکی می باشد، جدول ۱ ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ دهنده ها را نمایش می دهد.

داده های کمی نیز از طریق طراحی و توزیع پرسش نامه محقق ساخته (با بررسی ادبیات در مرحله نخست و استفاده از نتایج حاصل از مصاحبه در مرحله دوم) شامل ۱۹ سؤال (سؤال نخست به صورت دو گزینه ای-انتخاب بین دو مبنای نقدی یا تعهدی- بوده و ۱۸ سؤال مابقی پنج گزینه ای با طیف لیکرت -کاملاً مخالف=۱ تا کاملاً موافق=۵) گردآوری شده است. با استفاده از نظرات متخصصان فنی باتجربه، روایی سازه پرسش نامه بررسی شد، بدین ترتیب که پرسش نامه بعد از تهیه، توسط آنان مورد بازبینی قرار گرفته و بعد از دریافت نظرات آن ها با کمک تیم پژوهش تغییرات لازم در پرسش نامه اعمال شد. پایایی پرسش نامه با استفاده از روش آلفای کرونباخ اندازه گیری گردید. آماره این آزمون با استفاده از پیش آزمونی که در اختیار ۲۰ نفر پاسخ دهنده قرار گرفت، ۰/۸۵۱ محاسبه شد که حاکی از قابلیت اعتماد بالای پرسش نامه می باشد (جدول ۱).

تنها به ذکر این موضوع بسنده می شود که این پژوهش در سال ۹۵-۹۶ اجرا شده است. ساختار روش پژوهش متشکل از انجام مصاحبه و به کارگیری پرسش نامه می باشد. دلیل انتخاب این دو ابزار به طور هم زمان، بررسی عمیق موضوع و پوشش کامل آن از جنبه ها و دیدگاه های مختلف (مدیران و کارکنان) برای دستیابی به اهداف مطالعه می باشد.

بخش کیفی پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان و با استفاده از پرسش نامه نیمه ساختاریافته انجام پذیرفت. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی شامل کلیه افراد دارای صلاحیت فنی در رابطه با تحول تحولات حسابداری بخش عمومی است. مشارکت کنندگان در مصاحبه با استفاده از روش نمونه گیری هدفمند شناسایی شدند. نمونه گیری هدفمند به معنای انتخاب هدف دار واحدهای پژوهش برای کسب دانش یا اطلاعات است (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱).

بر این اساس ۵ خبره بر اساس صلاحیت فنی (ترکیبی از دانش و تجربه) و با احراز سه شرط ۱. تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی ۲. سمت مدیریتی در بخش عمومی و ۳. دانش بالا در حسابداری انتخاب شدند. پژوهش حاضر مشابه با تحقیقات دیگر (نظیر ملانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳)، میزان تحصیلات را شاخصی از میزان دانش در نظر می گیرد، در این پژوهش سطح تحصیلی دکترا به عنوان دانش بالا در نظر گرفته شده است.

در بخش کمی، جامعه آماری پژوهش، کلیه کارکنان مالی و حسابداری دانشگاه های علوم پزشکی (دلیل این انتخاب، درگیری طولانی تر آن ها در تحولات و نتیجتاً افزایش احتمال وجود کارکنان باتجربه حسابداری تعهدی بود) ۴ استان غربی کشور (ایلام، کرمانشاه، همدان و کردستان) می باشد و از آنجایی که هدف اصلی پژوهش در این بخش، بررسی تأثیر تجربه در بخش خصوصی بر ادراک کارکنان از ترجیح حسابداری تعهدی، سودمندی و سهولت

جدول ۱. ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ دهنده گان

پست سازمانی		رشته تحصیلی		میزان تحصیلات		تجربه اجرایی	
۱	مدیران و معاونان	۲۸	حسابداری	۶	کاردانی	۱۵	کمتر از ۱۰ سال
۶	روسای حسابداری	۶	مدیریت مالی	۲۰	کارشناسی	۱۳	۱۰ تا ۲۰ سال
۲۵	کارشناسان حسابداری	۲	مدیریت دولتی	۱۴	کارشناسی ارشد	۱۳	بیشتر از ۲۰ سال
۸	سایر	۴	سایر	۴۰	جمع کل	۴۰	جمع کل
۴۰	جمع کل	۴۰	جمع کل				

در فرضیه نخست، ترجیح پاسخ‌دهنده بین دو مبنای حسابداری تعهدی و نقدی بررسی می‌شود، بنابراین فراوانی ترجیح پاسخ‌دهنده‌ها برای استفاده از حسابداری تعهدی در دو گروه مقایسه می‌گردد. بررسی این فرضیه از طریق آزمون χ^2 انجام می‌پذیرد، این آزمون زمانی استفاده می‌شود که داده‌ها به صورت فراوانی باشند و بتوان آن‌ها را به صورت دو یا چند طبقه دسته‌بندی کرد. وقتی تعداد نمونه کم است، تشخیص نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف مشکل است. بنابراین برخی از محققین از آزمون‌های پارامتریک استفاده می‌کنند و برخی دیگر آزمون‌های ناپارامتریک به کار می‌برند، چون از نرمال بودن داده‌ها مطمئن نیستند (جندقی، ۱۳۸۳).

از آنجایی که آزمون‌های پارامتریک از سطح دقت بیشتری برخوردارند (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴)، لذا پژوهش حاضر در فرضیه‌های دوم تا چهارم که به ترتیب دلایل ترجیح بین دو مبنای حسابداری، سودمندی حسابداری تعهدی و مشکلات به کارگیری آن در دو گروه باتجربه حسابداری تعهدی و بدون تجربه بررسی می‌شود، آزمون پارامتریک مقایسه میانگین دو جامعه را مورد استفاده قرار می‌دهد.

یافته‌های پژوهش

بخش کیفی

در این بخش بر مبنای روش نمونه‌گیری هدفمند و با احراز سه شرط ذکر شده در بخش روش پژوهش، با استفاده از پرسش‌نامه نیمه ساختاریافته با ۵ خبره مصاحبه انجام پذیرفت. پس از پیاده‌سازی، تحلیل و کدگذاری متن مصاحبه‌ها، نتایج حاصل از بررسی دیدگاه‌های خبرگان در رابطه با سؤالات بخش کیفی، نتایجی به شرح زیر حاصل گردید:

الف- "ادراک بهتر مدیران و کارکنان مالی" از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی بر انجام "قضاوت صحیح و اتخاذ تصمیمات مناسب‌تر" اثرگذار می‌باشد. دلیل این امر آن است که آشنایی با حسابداری تعهدی سبب "درک بهتر و تحلیل صحیح‌تر خروجی‌ها و نتایج" گردیده که این به نوبه خود به "کاراتر شدن قضاوت‌ها و تصمیم‌های انجام شده" منتهی می‌گردد. بررسی نتایج مصاحبه‌ها همچنین بیانگر آن است که علیرغم گذشت قریب به سه سال از پیاده‌سازی فراگیر سیستم حسابداری تعهدی در نهادهای بخش عمومی ایران تاکنون، "اتفاق درخور توجهی در ادراک و آگاهی و نگرش مدیران این نهادها رخ نداده است". همچنین در حال

حاضر مدیران نهادهای بخش عمومی کشورمان از اطلاعات مالی تهیه شده در سیستم حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی (در سطح عملیاتی، استراتژیک و...) "بسیار کم" استفاده می‌کنند این وضعیت از دیدگاه خبرگان به همان "عدم رخداد تغییرات قابل توجه در آگاهی و ادراک آنان" و "عدم شناخت کافی آنان از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی" قابل نسبت است. این عدم شناخت اغلب از "عدم تجربه در زمینه حسابداری تعهدی بخش خصوصی"، "دانش و رشته تحصیلی دانشگاهی غیر مرتبط" و "آموزش ناکافی" آنان ناشی می‌باشد.

ب- "ادراک مناسب‌تر مدیران نهادهای بخش عمومی" از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی بر "ادراک و پذیرش کارکنان حسابداری" آن نهادها اثرگذار می‌باشد. آگاهی بیشتر مدیران از "نقش گزارشگری مالی در اقتصاد و اهمیت مبنای تعهدی در دستیابی به گزارشگری مالی شفاف و ارتقای پاسخگویی" منجر به تمایل بیشتر آنان برای اجرایی شدن تحولات شده، بنابراین تلاش خود را در جهت توجیه و آموزش کارکنان برای درک مزایا و منافع استفاده از حسابداری تعهدی متمرکز نموده و "پذیرش آن را برای کارکنان" تسهیل می‌نمایند.

ج- "تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی کارکنان" موجب ارتقای دانش و آگاهی کارکنان شده که خود منجر به شکل‌گیری "نگرش، بینش و ادراک بهتر و وسیع‌تر" آن‌ها می‌گردد. این شرایط در نتیجه می‌تواند به "ترجیح حسابداری تعهدی در بخش عمومی، درک سودمندی و کاهش چالش‌ها و تسهیل به کارگیری آن" کمک نماید. زمینه‌هایی که به نظر خبرگان، تجربه حسابداری تعهدی بخش خصوصی در آن‌ها اثرگذار است و نمود خواهد داشت در جدول ۲ ارائه شده است.

بخش کمی

فرضیه اول: هدف از این فرضیه آگاهی از آن است که دو گروه مد نظر در پژوهش (کارکنان باتجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و کارکنان فاقد تجربه) کدام‌یک از دو مبنای حسابداری نقدی یا حسابداری تعهدی را ترجیح می‌دهند. لذا از دو گروه پاسخ‌دهنده خواسته شد که ترجیح خود بین دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی را بیان نمایند. در این فرضیه، برای مقایسه فراوانی ترجیحات پاسخ‌دهنده‌ها برای استفاده از حسابداری تعهدی آزمون χ^2 استفاده شد. فرضیه H_0 دلالت بر برابری فراوانی ترجیح پاسخ‌دهنده‌ها

معناداری به دست آمده (۰/۰۴۷) کمتر از ۰/۰۵ است، پس H_0 رد شده و ادعای عدم برابری ترجیح دو گروه مد نظر در رابطه با حسابداری تعهدی پذیرفته می‌شود. نتیجه کلی آزمون فرضیه حاکی از ترجیح حسابداری تعهدی توسط کارکنان باتجربه در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه است.

فرضیه دوم: در این فرضیه تفاوت بین دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بین دو گروه دارای تجربه حسابداری تعهدی بخش خصوصی و گروه فاقد تجربه مورد بررسی قرار می‌گیرد. بنابراین از هر دو گروه خواسته شد که دیدگاه خود را در مورد دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی را بر اساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت بیان کنند. اگر فرضیه مطرح شده به مقایسه میانگین دو جامعه پردازد، برای بررسی صحت و سقم آن باید از آزمون مقایسه میانگین دو

برای استفاده از حسابداری تعهدی در دو گروه کارکنان دارای تجربه حسابداری تعهدی بخش خصوصی و کارکنان فاقد تجربه است و فرضیه H_1 حاکی از عدم برابری فراوانی ترجیح پاسخ‌دهنده‌ها برای استفاده از حسابداری تعهدی و درواقع بیانگر ترجیح بیشتر گروه کارکنان دارای تجربه حسابداری تعهدی است.

نتایج توصیفی بیانگر آن است که هر دو گروه ترجیح می‌دهند از حسابداری تعهدی استفاده نمایند. با این حال، اولویت کارکنان باتجربه انجام کارهای حسابداری و مالی در بخش خصوصی به اندازه ۲۵ درصد بیشتر از کارکنان با عدم تجربه در بخش خصوصی است. جدول ۳ نشان می‌دهد که تفاوت‌های معناداری بین دو گروه وجود دارد (۰/۰۵۷) که می‌تواند بیانگر آن باشد که تجربه انجام کارهای حسابداری و مالی در بخش خصوصی تأثیر زیادی در ترجیح استفاده از حسابداری تعهدی دارد. به‌علاوه به این دلیل که سطح

جدول ۲. زمینه‌های اثرگذاری تجربه کارکنان بر ادراک آنان از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی

۱- تعیین دقیق وضعیت مالی	دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی
۲- امکان محاسبه و ردیابی بهای تمام‌شده پروژه‌های بلندمدت	
۳- ارتقای پاسخگویی	
۴- افزایش شفافیت اطلاعاتی	
۱- تهیه اطلاعات لازم جهت کمک به برنامه‌ریزی	سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری
۲- کمک به ارزیابی عملکرد	
۳- قابلیت اندازه‌گیری خروجی عملیات و در نتیجه قابلیت مقایسه خروجی بخش‌ها	
۱- شناسایی درآمدها	اصلی‌ترین چالش‌های فنی استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی
۲- شناسایی هزینه‌ها	
۳- شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت	

جدول ۳. نتایج آزمون خی دو گروه پاسخ‌دهنده در ترجیح استفاده از حسابداری نقدی یا تعهدی

عدم تجربه کار در بخش خصوصی		تجربه کار در بخش خصوصی		مبنای حسابداری
N	%	N	%	
۵	۰/۲۵	۰	۰/۰۰۰	نقدی
۱۵	۰/۷۵	۲۰	۱۰۰/۰	تعهدی
۰/۰۵۷				مربع خی
۲				DF
۰/۰۴۷				معناداری فرضیه

جامعه استفاده کرد. برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه لازم است ابتدا بررسی شود که "آیا واریانس دو جامعه برابر هستند یا خیر؟" به عبارت دیگر آزمون تساوی واریانس‌ها مقدم بر آزمون میانگین‌ها است. جهت آزمون تساوی واریانس‌ها (آزمون لوین^{۲۱}) از آماره F (فیشر) و آماره t جهت آزمون تساوی میانگین دو جامعه استفاده می‌شود. فرض H_0 بیانگر برابری میانگین پاسخ‌ها بین دو گروه در رابطه با هر یک از دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی است و فرض H_1 عدم برابری میانگین پاسخ‌های دو گروه دارای تجربه حسابداری تعهدی و گروه فاقد تجربه در رابطه با این دلایل است.

جدول ۴ بیانگر نتایج بررسی این فرضیه می‌باشد.

همان‌گونه در جدول فوق‌الذکر مشاهده می‌شود، میانگین پاسخ‌های دو گروه، به‌استثنای میانگین دو دلیل شماره سه و شماره پنج، تفاوت چندانی باهم ندارند. با تأکید به نتایج

جدول فوق، به این دلیل که معناداری آزمون لوین کمتر از ۵ درصد می‌باشد، فرض برابری واریانس بین دو گروه نیز در دو سؤال مذکور رد می‌شود، همچنین باتوجه به معناداری آماره t، دو دلیل تسهیل ردیابی بهای تمام شده پروژه‌های بلندمدت و افزایش پاسخگویی مدیران با استفاده از حسابداری تعهدی از دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی در دو گروه مذکور است. سطح معناداری کلیه ابعاد دیگر، بیشتر از معناداری آزمون t یعنی ۵ درصد است که به معنای عدم رد H_0 و در واقع تأیید برابری میانگین پاسخ‌ها در این دو گروه در رابطه با این دلایل است، پس می‌توان گفت باتوجه به عدم تأیید بیشتر دلایل ارائه‌شده، نتیجه کلی این است که از نظر دلایل انتخاب کاربرد حسابداری تعهدی، تفاوت معناداری بین دو گروه وجود ندارند. بنابراین فرضیه دوم معطوف به تفاوت در دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بین دو گروه تأیید نمی‌گردد.

جدول ۴. نتایج اثرات تجربه کاری در مورد دلایل ترجیح حسابداری تعهدی

دلایل گروه	تجربه کار در بخش خصوصی	عدم تجربه کار در بخش خصوصی	آزمون لوین		آزمون t	
			آماره F	Sig	آماره t	Sig
۱. تهیه داده‌های مالی کافی برای تسهیل فرآیند کنترل	میانگین=۴/۱۵	میانگین=۴/۰۵	۰/۱۰۷	۰/۴۲۶	۰/۳۲۷	۰/۷۴۵
	انحراف معیار=۰/۸۷۵	انحراف معیار=۱/۰۵۰				
۲. تهیه اطلاعات مالی کافی برای ارائه وضعیت دقیق مالی	میانگین=۴/۵۰	میانگین=۴/۲۵	۱/۴۱۸	۰/۰۴۶	۱/۱۹۱	۰/۲۴۱
	انحراف معیار=۰/۶۰۷	انحراف معیار=۰/۷۱۶				
۳. تسهیل ردیابی بهای تمام شده پروژه‌های بلندمدت	میانگین=۴/۲۵	میانگین=۳/۸۰	۳/۰۸۴	۰/۰۰۰	۱/۷۵۶	۰/۰۳۷
	انحراف معیار=۰/۷۸۶	انحراف معیار=۰/۸۳۴				
۴. تخصیص دقیق تر منابع	میانگین=۴/۳۰	میانگین=۴/۰۵۰	۱/۲۴۰	۱/۳۶۳	۱/۱۱۴	۰/۲۷۲
	انحراف معیار=۰/۷۳۳	انحراف معیار=۰/۶۸۶				
۵. افزایش پاسخگویی مدیران	میانگین=۴/۵۰	میانگین=۴/۱۰	۱/۴۵۶	۰/۰۴	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۹۶۸	انحراف معیار=۰/۹۶۷				
۶. افزایش شفافیت اطلاعاتی	میانگین=۴/۳۵	میانگین=۴/۰۵۰	۱/۰۸۶	۱/۳۰۶	۱/۰۴۲	۰/۳۰۴
	انحراف معیار=۰/۹۸۸	انحراف معیار=۰/۸۲۶				
۷. ارتقای آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی تصمیمات	میانگین=۳/۸۴۲	میانگین=۳/۷۵۰	۰/۱۱۶	۰/۱۶۳	۰/۳۴۱	۰/۷۳۵
	انحراف معیار=۰/۷۳۴	انحراف معیار=۰/۸۵۱				

گروه فاقد تجربه) ادراک متفاوتی از سودمندی اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری دارند.

فرضیه چهارم: در فرضیه چهارم و نهایی، میزان مواجهه کارکنان مالی و حسابداری با مشکلات و دشواری در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دو گروه باتجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و گروه فاقد تجربه مورد بررسی قرار می‌گیرد. مطابق با نوشتارهای تخصصی مرور شده در بخش پیشینه انتظار بر این است که کارکنان باتجربه حسابداری تعهدی با مشکلات کمتری در به‌کارگیری حسابداری تعهدی روبه‌رو شده و در واقع با سهولت بیشتری آن را به‌کارگیرند. برای بررسی نتایج این فرضیه نیز مشابه با دو فرضیه قبل، از آزمون میانگین دو جامعه استفاده می‌شود. و بر همین اساس، فرض H_0 دلالت بر برابری میانگین پاسخ‌ها بین دو گروه در رابطه با ادراک کارکنان در مورد مشکلات به‌کارگیری حسابداری تعهدی و فرض H_1 بیانگر عدم برابری میانگین پاسخ‌های دو گروه در این رابطه است. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه در جدول ۶ ارائه شده است.

فرضیه سوم: در این فرضیه، هدف بررسی وجود یا عدم وجود تفاوت بین ادراک دو گروه پاسخ‌دهنده در رابطه با سودمندی حسابداری تعهدی در ایجاد اطلاعات مالی مربوط برای تصمیم‌گیری می‌باشد. فرض H_0 دلالت بر برابری میانگین پاسخ‌ها بین دو گروه در رابطه با ادراک پاسخ‌دهنده‌ها از دلایل سودمندی حسابداری تعهدی و فرض H_1 بر عدم برابری میانگین پاسخ‌های دو گروه در این رابطه دلالت دارد. جدول ۵ نتایج حاصل از آزمون این فرضیه را ارائه می‌نماید.

یافته‌های ارائه‌شده در جدول فوق‌الذکر حاکی از آن است که غیر از دلایل چهارم و پنجم در بقیه موارد میانگین دیدگاه‌ها، اختلاف زیادی باهم دارند. از سویی دیگر، معناداری آزمون لوین در دلایل اول، دوم و ششم به معنی رد تساوی واریانس‌ها می‌باشد و در نهایت اینکه کمتر از ۵ درصد بودن معناداری آزمون t در موارد اول، دوم، سوم و ششم بیانگر رد H_0 و رد تساوی میانگین ادراک کارکنان در دو گروه دارای تجربه و فاقد تجربه می‌باشد. بر این مبنای فرض H_1 تأیید و نتیجه کلی آن است که دو گروه کارکنان (باتجربه به‌کارگیری حسابداری تعهدی بخش خصوصی و

جدول ۵. نتایج ادراک پاسخ‌دهندگان دارنده تجربه حسابداری تعهدی و فاقد تجربه در مورد سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری در بخش عمومی

دلایل گروه	تجربه کار در بخش خصوصی	عدم تجربه کار در بخش خصوصی	آزمون لوین		آزمون t	
			آماره F	Sig	آماره t	Sig
۱. افشای داده‌های کافی برای نظارت بر وضعیت مالی	میانگین=۴/۰۵۰	میانگین=۲/۰۴۵	۵/۰۲۵	۰/۰۳۱	۴/۳۲۹	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۹۹۹	انحراف معیار=۱/۳۱۷				
۲. افشای نتایج اقتصادی و مالی برای اندازه‌گیری عملکرد	میانگین=۳/۹۵۰	میانگین=۲/۶۰۰	۵/۴۵۹	۰/۰۲۵	۳/۷۳۱	۰/۰۰۱
	انحراف معیار=۰/۹۴۵	انحراف معیار=۱/۳۱۴				
۳. تهیه و افشای نتایج اقتصادی و مالی برای اندازه‌گیری وضعیت جریانات نقدی	میانگین=۴/۱۰۰	میانگین=۲/۷۰۰	۱/۳۵۹	۰/۲۵۱	۴/۳۱۵	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۹۱۲	انحراف معیار=۱/۱۲۹				
۴. امکان مقایسه خروجی‌های بخش‌های مختلف	میانگین=۳/۶۵۰	میانگین=۳/۱۰۰	۰/۰۲۴	۰/۸۷۹	۱/۸۲۹	۰/۰۷۵
	انحراف معیار=۰/۹۳۳	انحراف معیار=۰/۹۶۸				
۵. امکان‌پذیری اندازه‌گیری کارکرد مدیران و کارکنان	میانگین=۳/۵۰۰	میانگین=۲/۹۰۰	۰/۰۲۵	۰/۸۷۶	۱/۶۷۴	۰/۱۰۲
	انحراف معیار=۱/۱۴۷	انحراف معیار=۱/۱۱۹				
۶. آگاهی از چگونگی استفاده از منابع عمومی	میانگین=۴/۳۵۰	میانگین=۳/۰۵۰	۴/۲۸۶	۰/۰۴۵	۲/۳۱۸	۰/۰۳۰
	انحراف معیار=۰/۶۷۱	انحراف معیار=۲/۴۱۷				

جدول ۶. نتایج ادراک دو گروه پاسخ‌دهنده در مورد مشکلات به‌کارگیری حسابداری تعهدی

دلایل گروه	تجربه کار در بخش خصوصی	عدم تجربه کار در بخش خصوصی	آزمون لوین		آزمون t	
			آماره F	Sig	آماره t	Sig
۱. دشواری اندازه‌گیری و تعیین دقیق درآمد و هزینه	میانگین=۱/۷۵۰	میانگین=۳/۱۵۰	۱/۶۷۵	۰/۰۰۳	۱/۳۹۴	۰/۰۰۵
	انحراف معیار=۰/۹۶۷	انحراف معیار=۰/۹۸۸				
۲. دشواری ارزیابی دارایی‌های ثابت در نبود قیمت‌های بازار	میانگین=۱/۴۰	میانگین=۲/۹۰	۱/۸۷۷	۰/۰۱۹	۱/۳۷۰	۰/۰۴۳
	انحراف معیار=۱/۰۹۵	انحراف معیار=۱/۰۳۰				
۳. نبود سیاست و رویه شفاف برای ارزش‌گذاری دارایی‌های ثابت	میانگین=۲/۵۰	میانگین=۳/۰۵۰	۰/۰۲۱	۰/۰۱۵	۰/۱۴۵	۰/۰۲۳
	انحراف معیار=۰/۹۱۸	انحراف معیار=۱/۲۳۴				
۴. فقدان نیروی انسانی ماهر و منابع لازم برای ارزش‌گذاری دارایی‌ها	میانگین=۴/۲۵۰	میانگین=۲/۱۰۰	۰/۲۲۸	۰/۰۴۶	۰/۴۷۷	۰/۰۳۷
	انحراف معیار=۰/۹۱۰	انحراف معیار=۱/۰۷۱				
۵. دشواری تعیین عمر مفید دارایی‌های ثابت	میانگین=۳/۰۵۰	میانگین=۲/۸۵۰	۰/۳۳۴	۰/۵۶۷	۰/۵۷۸	۰/۵۷۶
	انحراف معیار=۱/۱۹۱	انحراف معیار=۰/۹۸۸				

برنامه‌ها و حسابدارها تمرکز نموده‌اند و این درحالی است که حسابداران بخش عمومی، عوامل اصلی اجرایی شدن چنین تحولاتی تلقی می‌گردند (بیکر و همکاران، ۲۰۱۴).

بر این اساس هدف این پژوهش بررسی تأثیر تجربه در دوران شغل حرفه‌ای در بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری کارکنان در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از پیاده‌سازی آن در بخش عمومی می‌باشد. از این‌رو، با استفاده از مصاحبه و پرسش‌نامه نقش تجربه را بر ادراک کارکنان شاغل در بخش‌های حسابداری و مالی (مدیران و کارکنان) را در رابطه با تحولات نظام مالی نهادهای بخش عمومی بررسی می‌نماید.

در بخش کیفی، علیرغم مستند نمودن این نتیجه که ادراک بهتر مدیران و کارکنان مالی از اطلاعات تهیه شده در حسابداری تعهدی بر انجام قضاوت صحیح و اتخاذ تصمیمات مناسب‌تر اثرگذار می‌باشد، لیکن به نظر خبرگان در حال حاضر مدیران نهادهای بخش عمومی کشور ما از اطلاعات مالی تهیه شده در سیستم حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی بسیار کم استفاده می‌کنند. این یافته مشابه با نتیجه تئودور و بیلدیسیل (تئودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷) می‌باشد.

اثرگذاری ادراک مناسب مدیران نهادهای بخش عمومی از سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی بر ادراک و پذیرش

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که میانگین دیدگاه‌های دو گروه در رابطه با کلیه دلایل به‌غیر از دلیل پنجم، اختلاف نسبتاً بالایی داشته، کمتر از ۵ درصد بودن سطح معناداری آزمون لوین در دلایل اول تا چهارم حاکی از رد فرض برابری واریانس‌ها در دلایل مذکور است و کمتر از ۵ درصد بودن معناداری آماره t در هر یک از دلایل اول، دوم، سوم و چهارم، به معنای رد فرض H_0 یعنی رد تساوی میانگین دو گروه بوده، به عبارت دیگر فرض H_1 تأیید و گروه دارنده تجربه در حسابداری تعهدی بخش خصوصی با مشکلات کمتری در رابطه با به‌کارگیری حسابداری تعهدی روبرو بوده‌اند. بر این اساس می‌توان گفت که فرضیه چهارم تأیید شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

ترکیب دو بعد ناهمگن انسانی و غیرانسانی در سامانه‌های اطلاعاتی حسابداری لزوم توجه به این ناهمگنی و در نظر گرفتن نقش هر دو جنبه در رابطه با تحولات و به‌کارگیری آن‌ها را ضروری می‌سازد. بعد انسانی در رابطه با سیاست‌های در حال تغییر برای موفقیت هرگونه تحول بسیار بااهمیت می‌باشد، غالب تحقیقات انجام شده، بیشتر روی ارزیابی‌های فنی تحولات نظام حسابداری بخش عمومی و کمتر روی اطلاع‌رسانی درباره دانش ما از تأثیر متقابل این‌چنین

در نهایت نتایج فرضیه چهارم نشان‌دهنده این موضوع است که کارکنان حسابداری و مالی با تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی نسبت به کارکنان فاقد تجربه با مشکلات کمتری در استفاده از سیستم جدید مواجه هستند و در حقیقت تجربه آن‌ها در بخش خصوصی نقش تسهیل‌کننده‌ای در به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایفا می‌کند، این نتیجه به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم همسو با یافته تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷)، عزمی و محامید (۲۰۱۴) و اسماعیلی کیا و ملانظری (۱۳۹۵)، می‌باشد.

بر اساس یافته‌های حاصل از پژوهش حاضر، پیشنهادهایی به شرح زیر قابل ارائه می‌باشد:

۱. باتوجه به نقش تجربه در رابطه با ترجیح بیشتر حسابداری تعهدی و درک سودمندی آن، پیشنهاد می‌شود جهت کمک به استقرار بهتر حسابداری تعهدی و ادامه موفقیت آمیز تحولات از کارکنان حسابداری و مالی که دارای تجربه در زمینه به‌کارگیری و استفاده حسابداری تعهدی در بخش خصوصی هستند به‌صورت نظام‌مند بهره گرفته شود. برگزاری دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برای کارکنان با بهره‌گیری از متخصصینی که در بخش خصوصی نیز تجربه دارند می‌تواند اثرگذار باشد.
۲. از آنجایی که کارکنان با تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی در به‌کارگیری آن در بخش عمومی در مقایسه با کارکنان فاقد تجربه با مشکلات کمتری مواجه هستند، پیشنهاد می‌گردد که در استخدام کارکنان جدید، شاخص تجربه آن‌ها در بخش خصوصی به‌عنوان یک عامل اثرگذار توجه شود.

پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی به شرح زیر مواجه بود:

- ۱- ابزار مورد استفاده در بخش کمی پژوهش، پرسش‌نامه است که دارای محدودیت‌های ذاتی است، به‌ویژه اینکه موضوع پژوهش حاضر در زمره تحقیقات رفتاری محسوب می‌شود، در صورت استفاده از ابزارهای دیگر ممکن بود نتایج متفاوتی حاصل می‌شد.

۲. به دلیل محدودیت زمانی، شناسایی افراد دارای تجربه حسابداری بخش خصوصی و توزیع پرسش‌نامه به دانشگاه‌های علوم پزشکی غرب کشور محدود گردید، در صورت عدم وجود محدودیت زمانی، انجام بررسی و شناسایی کارکنان دارای تجربه بخش خصوصی در سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی ممکن بود نتایج متفاوتی حاصل می‌شد.

در پایان با ذکر مجدد این نکته که به دلیل محدود بودن نوشتارهای تخصصی در حیطه تحقیقات رفتاری در رابطه با

کارکنان حسابداری که مؤید نقش مهم مدیران و دیدگاه و نگرش آنان در اجرای تحولات می‌باشد که این نتیجه با یافته تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷) و اسماعیلی کیا و ملانظری (۱۳۹۶)، هماهنگ است.

در رابطه زمینه‌های اثرگذاری تجربه بر ادراک کارکنان در رابطه با پیاده‌سازی تحولات، چهار دلیل را به‌عنوان دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی عنوان و سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی برای تصمیم‌گیری نیز در سه حوزه مختلف شناسایی کردند. همچنین همسو با یافته تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷)، شناسایی هزینه‌ها، درآمدها و اندازه‌گیری دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را سه چالش اساسی پیش‌روی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی را معرفی نمودند.

در بخش کمی، یافته‌های حاصل از بررسی فرضیه اول نشان داد، کارکنان حسابداری و مالی که دارای تجربه انجام کار در بخش خصوصی هستند نسبت به کارکنان فاقد تجربه، حسابداری تعهدی را بیشتر ترجیح می‌دهند. این یافته می‌تواند بدان علت باشد که گروه کارکنان با تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی به دلیل به‌کارگیری حسابداری تعهدی با آن آشنا شده، دیدگاه مثبت‌تری نسبت به آن داشته و لذا استفاده از آن را ترجیح می‌دهند. نتیجه مذکور با یافته‌های مطالعات لاپسلی (۱۹۸۶)، جونز و پوگلیسی (۱۹۹۷) و تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷)، همسو می‌باشد.

بررسی فرضیه دوم حاکی از عدم مشاهده تفاوت معنادار در رابطه با دلایل ترجیح حسابداری تعهدی بین دو گروه می‌باشد (علیرغم معناداری دو مورد، تسهیل ردیابی بهای تمام شده پروژه‌های بلندمدت و افزایش پاسخگویی مدیران) که می‌توان به این علت باشد که هر دو گروه اهمیت پذیرش حسابداری تعهدی را درک و دلایلی مشابهی برای ترجیح آن بر حسابداری نقدی دارند، به عبارت دیگر ذهنیت و نگرش کارکنان فاقد تجربه نیز به سمت پذیرش ضرورت تحولات تغییر کرده، این یافته با نتیجه پژوهش تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷) و عزمی و محامید (۲۰۱۴)، هماهنگ است.

شواهد حاصل از آزمون فرضیه سوم بیانگر آن است که کارکنان با تجربه حسابداری تعهدی در مقایسه با کارکنان فاقد تجربه، رتبه بالاتری به سودمندی اطلاعات حسابداری تعهدی در رابطه با تصمیم‌گیری می‌دهند که بیانگر وجود اثرات تجربه است. این نتیجه با یافته‌های جونز و پوگلیسی (۱۹۹۷)، تئودور و بیلدیسیل (۲۰۰۷) و دیسوسا و همکاران (۲۰۱۳)، همخوانی دارد.

- تحولات و همچنین اهمیت و ضرورت انجام تحقیقات رفتاری در حوزه بخش عمومی و به‌ویژه در مورد نقش کارکنان در رابطه با تحولات نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی، موضوعاتی به شرح زیر برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد:
 - ۱. انجام طرح آزمایش تجربی و ارائه سناریو به دو گروه دارای تجربه و فاقد تجربه و بررسی عینی‌تر و عمیق‌تر اثرات تجربه در رابطه با چالش‌های به‌کارگیری حسابداری تعهدی،
 - ۲. استفاده از یک گروه دارای تجربه حسابداری تعهدی و گروه دیگر فاقد تجربه همراه با ارائه آموزش‌های مناسب در زمینه حسابداری تعهدی به این گروه و سپس مقایسه دیدگاه‌های دو گروه،
 - ۳. انجام پژوهش حاضر در کلیه دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به منظور افزایش تعداد کارکنان دارای تجربه حسابداری تعهدی در بخش خصوصی و مقایسه نتایج آن با نتایج این پژوهش.
- منابع**
- اسماعیلی کیا، غریبه و خادمی، لیلیا. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های دولتی شهر تهران. *همایش ملی حسابداران و بخش عمومی*، دانشگاه الزهراء، تهران.
 - اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۵)، شناسایی شرایط اثرگذار بر تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران. *اولین همایش ملی فرصت‌های پژوهشی در حسابداری دولتی*، دانشگاه تهران، ایران.
 - اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۵). شناسایی موانع و محدودیت‌های اجرای تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱ (۲)، ۲۹-۱.
 - اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۴)، چارچوبی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه خبرگان. *حسابداری سلامت*، ۴ (۴)، ۲۵-۱.
 - الهی، شعبان؛ آذر عادل، رجب زاده و قطری، علی. (۱۳۸۳). طراحی مدل تجربه‌سازمانی مدیران و تبیین عناصر اصلی آن، *راهبردهای بازرگانی. دوماهنامه علمی و پژوهشی دانشگاه شاهد*، ۸، ۶۹-۶۶.
 - جندقی، غلامرضا. (۱۳۸۳). کدام آزمون آماری را انتخاب کنیم؟. *مدیریت فرهنگ سازمانی*، ۴ (۲)، ۱۲۱-۱۱۱.
 - حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۸۹). تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی. *حسابدار رسمی*، ۹، ۵۷-۴۹.
 - دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (باتوجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). *دانش حسابداری مالی*، ۵ (۱)، ۹۹-۷۹.
 - رحمانی، علی و رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی. *مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی*، ۲۸۳، ۲۷۱-۲۶۲.
 - رنجبر، هادی؛ حق دوست، علی اکبر، صلصالی، مهوش؛ خوشدل، علیرضا؛ سلیمانی، محمدعلی و بهرامی، نسیم. (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع. *مجله علمی پژوهشی دانشگاه علوم پزشکی اترش جمهوری اسلامی ایران*، ۱۰ (۳)، ۲۵۰-۲۳۸.
 - زارعی، بتول و مهراندیش، بتول. (۱۳۹۶). ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران (مطالعه موردی: دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران). *حسابداری سلامت*، ۶ (۱)، ۴۳-۲۵.
 - سیرانی، محمد؛ خواجهی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۵۵ (۱۶)، ۵۵-۳۵.
 - شریف‌زاده، مریم؛ زمانی، غلامحسین؛ کرمی، عزت‌اله؛ ایمان، محمدتقی و خلیلی، داور. (۱۳۹۱). رویکرد نظریه شبکه‌کنشگران و کاربرد آن در بررسی سامانه اطلاعات اقلیمی کشاورزی. *مجله دانش و مدیریت اطلاعات*، ۲۸ (۲)، ۴۵۴-۴۳۳.
 - صفر زاده بندری، محمدحسین؛ کاظمی، کاظم و دهقانی سعدی، علی‌اصغر. (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان بر رعایت آیین‌رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه‌سازمانی و سابقه کار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۱)، ۹۰-۷۱.
 - مرشدی‌پور، مریم؛ دهقان دهنوی، حسن و معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۵). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر

- تأثیر پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۲)، ۱۱۰-۱۳۳.
- ونهال نهر، علی اکبر؛ محمدزاده سالطه، حیدر و حمدالهی، کبری. (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۳(۳)، ۱۹۱-۲۰۸.
 - Adhikaria, P. & Garseth-Nesbakkba, L. (2016). Implementing Public Sector Accruals in OECD Member States: Major Issues and Challenges. *Accounting Forum*, (40), 125-142.
 - Azmi, A.H. & Mohamed, N. (2014). Readiness of Malaysian Public Sector Employees in Moving Towards Accrual Accounting for Improve Accountability, The Case of Ministry of Education (MOE). *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, (164), 106-111.
 - Becker, S.D., Jagalla, T. & Skærbæk, P. (2014). The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountant's identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, 324-338.
 - Bergmann, A. (2012). The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-making: Evidence from Switzerland. *Public Money Management*, (1)32, 15-20.
 - Bonner, S.E. & Lewis, B.L. (1990). Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research*, 28, 1-20.
 - Chan, J., Jones, L. & Lüder, K. (1996). Modelling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions. *Research in Governmental and Non-Profit Accounting*, 9, 1-19.
 - De Sousa, R.G., Vasconcelos, A.F., Caneca, R.L. & Niyama, J.K. (2013). Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information. *Paper presented at the 12th USP Congress of Controllship and Accounting*, São Paulo, 219-230.
 - Hall, J.A. (2010). *Financial reporting and management reporting systems in accounting information systems*. Ed7th, Edition: Cengage Learning, 349-393.
 - Irvine, H. (2011). From Go to Woe How a not for Profit Managed the Change to Accrual Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (7)24, 824-847.
 - Innes, J. & Mitchell, F. (1990). The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence. *Management Accounting Research*, 1, 3-19.
 - Jones, S. & Puglisi, N. (1997). The Relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Case for Doubt?. *ABACUS*, (1)33, 1-18.
 - Lader, K. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment. *Research in Governmental and Non-profit Accounting*, 99-127.
 - Lapsley, I. (1986). Capital Assets Accounting in UK Non-Trading Organizations. *Financial Accountability & Management*, 2, 273-294.
 - Laughlin, R. (2012). Debate: Accrual Accounting: Information for
- کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات. *دانش حسابرسی*، ۶۲-۱۵۸-۱۳۷.
- ملانظری، مهناز و اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱(۴)، ۵۰۵-۵۲۶.
 - مومنی، منصور و فعال قیومی، علی. (۱۳۹۴). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*. تهران: کتاب نو.
 - نمازی، محمد؛ کریمی، زهره و ماهر، محمدهادی. (۱۳۹۱).

- Accountability or Decision Usefulness?. *Public Money & Management*, (1)32, 45-46.
- Libby, R. (1995). *The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment*. eds: R.H. Ashton & A.H. Ashton, Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing, New York: Cambridge University Press; 176-206.
 - Tudor, A.T. & Blidisel, R. (2007). *Romanian accrual accounting experience in public higher education sector*. Babes Bolyai University: West University of Timisoara.
 - Nesbakk, G.L. (2011). Accrual Accounting Representations in the Public Sector (A Case of Autopoiesis). *Critical Perspectives on Accounting*, (3)22, 247-258.
 - Wyk, H.V. (2007). Is the Transformation of Public Sector Financial Reporting in South Africa's Provincial Governments on Track?. *Meditari Accountancy Research*, (2)15, 65-75.

تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکتها

سعید برزگر^۱، * رویا دارابی^۲

۱. دانشجوی دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، دانشکده اقتصاد و حسابداری، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۵/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۸/۱۱

The Effect of Tax Avoidance on Relationship between Government Ownership and Corporate Financial Constraints

S. Barzegar¹, * R. Darabi²

1. PhD. Student of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Associate Professor in Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2018/8/5 Accepted: 2018/11/2

Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of tax avoidance on the relationship between government ownership and financial constraints of listed companies in Tehran Stock Exchange.

For this purpose, the financial constraints were calculated using (Kz) Kaplan and Zingales (1998) and (ww) Whited and Wu (2006), and tax avoidance using three effective tax rate indicators, effective tax rates, and the tax accounting difference. The research sample consisted of 114 manufacturing companies from 2007 to 2016.

The result of estimating research models using combined data shows that there is not a meaningful relationship between firms with state-owned enterprises compared to non-state-owned companies with financial constraints. In addition, among the interactive variables of state ownership, with the effective tax rate, the effective rate of cash tax and the tax accounting difference were not found to be related to the financial constraint.

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بدین منظور، محدودیت مالی با استفاده از معیار Kz کاپلان و زینگالس (۱۹۹۸) و معیار ww وایت و وو (۲۰۰۶) و اجتناب از مالیات با استفاده از سه شاخص: نرخ مؤثر هزینه مالیات، نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی و تفاوت دفتری مالیات محاسبه شد. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۱۴ شرکت تولیدی طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵ می‌باشد. نتیجه برآورد مدل‌های پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی نشان داد که بین شرکت‌هایی با مالکیت دولتی نسبت به شرکت‌هایی بدون مالکیت دولتی با محدودیت مالی رابطه معناداری وجود ندارد. به علاوه بین متغیرهای تعاملی مالکیت دولتی با نرخ مؤثر هزینه مالیات، نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی و تفاوت دفتری مالیات با محدودیت مالی رابطه‌ای یافت نشد.

Keywords: Tax Avoidance, Government Ownership, Financial Constraints.

واژه‌های کلیدی: اجتناب از مالیات، مالکیت دولتی، محدودیت مالی.

JEL Classification: M41, G30, G32

طبقه‌بندی موضوعی: M41, G30, G32

مقدمه

اجتناب از مالیات یکی از مهم‌ترین استراتژی‌های شرکت‌های بزرگ به حساب می‌آید. چنانچه شرکت‌ها و اشخاص حقوقی به‌عنوان واحدهایی تلقی شوند که در راستای کسب سود و انتفاع، فعالیت می‌کنند، می‌توان انتظار داشت که به دنبال راهکارهایی برای کاهش مالیات پرداختی خود باشند (فخری و جلیلیان، ۱۳۹۶).

به‌طور متداول، فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات اطلاق می‌شود که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می‌دهد و بنابراین، ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد. با این حال، اجتناب از مالیات بدون هزینه نیست. برنامه‌ریزی مالیاتی هزینه‌هایی را به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به شرکت تحمیل می‌کند (نبی و کامیابی، ۱۳۹۴).

همچنان که اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش دهد، از سوی دیگر، به دلیل تضاد منافع بین مدیران و سهامداران، می‌تواند در فعالیت‌های شرکت ابهام ایجاد و زمینه را برای انحراف منافع توسط مدیران مهیا کند، که در صورت وجود انگیزه‌های پاداشی برای مدیران، این مسئله می‌تواند کاهش یابد. برنامه‌های اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند صرفه‌جویی مالیاتی را برای شرکت در پی داشته باشد. با این حال، همواره این احتمال وجود دارد که به سبب برنامه‌ریزی‌های جسورانه مالیاتی که در جهت پنهان کردن حقایق به‌منظور جلوگیری از کشف شدن توسط مأموران مالیاتی انجام می‌شود، ابهام فعالیت‌های مالی شرکت افزایش یابد (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳).

همچنین دسای و دارماپال^۱ (۲۰۰۹)، دریافتند که اجتناب از مالیات، ارزش شرکت را برای شرکت‌هایی که ساختار مالکیت قوی دارند افزایش می‌دهد اما در مورد شرکت‌هایی که ساختار مالکیت ضعیفی دارند وضع فرق می‌کند (نبی و کامیابی، ۱۳۹۴).

ساختار مالکیت نیز می‌تواند بر خروج جریان‌های نقدی، تأثیر بگذارد. نظارت کارآمد سهامداران بزرگ می‌تواند اختیارات بیش از اندازه مدیریت و همچنین عدم‌تقارن اطلاعاتی و در نتیجه، خروج منابع و جریان‌های نقدی را کاهش دهد. بنابراین، شرکت‌هایی که درصد مالکیت دولتی و نهادی آن‌ها بیشتر بوده می‌تواند بر کارایی مدیریت نظارت بیشتر و بر عملکرد شرکت تمرکز بهتری داشته و در گروه شرکت‌های بدون محدودیت مالی و غیر این صورت در گروه

شرکت‌های با محدودیت مالی طبقه‌بندی شوند (گئورگ و همکاران، ۲۰۰۸).

از طرفی در ایران مالکیت دولتی، بخش‌های کلیدی اقتصاد ملی را در دست دارد. مالکیت دولتی می‌تواند ابزار تجاری‌سازی فناوری‌های جدید که پیچیده، حیاتی یا گران هستند را فراهم کند. شرکت‌های زیادی وابسته به دولت و نهادهای دولتی در بازار بورس ایران وجود دارد. این در حالی است که کنترل منابع زیربنایی و مهم در دست دولت و نهادهای و شرکت‌های وابسته به آن است و این نهادها توانستند حق سهم بیشتری در کل سرمایه‌گذاری‌ها و ازجمله فرآیندهای ایجاد ارزش داشته باشند. اما مالکیت دولتی رابطه منفی بر عملکرد بسیاری از شرکت‌ها داشته است (اکبرنژاد و همکاران، ۱۳۹۳).

بر این اساس بررسی محدودیت مالی شرکت‌هایی با مالکیت دولتی نسبت به شرکت‌هایی بدون مالکیت دولتی و بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر ارتباط بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی به‌عنوان اهداف پژوهش در نظر گرفته می‌شود. همچنین تصمیم‌گیری درباره جلوگیری از خروج منابع از طریق اجتناب مالیاتی و تمرکز و نظارت بر کارایی مدیریت از طریق نوع ساختار مالکیت و به تبع آن کاهش محدودیت مالی شرکت، به‌عنوان یک پرسش مهم مطرح گردیده است. پژوهش‌های پیشین فساد مالی در شرکت‌های دولتی را و محدودیت مالی در آن شرکت‌ها را بررسی کردند. در این پژوهش به‌منظور نوآوری در پژوهش از متغیر اجتناب مالیاتی در شرکت‌هایی که سهام آن‌ها در دست مالکان و نهادهای دولتی است، استفاده گردید تا بتوان موضوع پژوهش را از سطح کلان وارد شرکت‌های بزرگ کرد.

مبانی نظری پژوهش**مالکیت دولتی**

ساختار مالکیت از ابعاد گوناگونی طبقه‌بندی و بررسی می‌شود. در صورتی که ساختار مالکیت را بر اساس دو متغیر سهامداران داخلی و سهامداران بیرونی تقسیم‌نماییم، سهام در اختیار سهامداران نهادی و دولت از بخش‌های اصلی مالکیت بیرونی شرکت‌ها تلقی می‌شود. ماهیت (دولتی یا نهادی) سهامداران بیرونی ممکن است بر ریسک انتقال ثروت از سهامداران اقلیت و مؤثر بودن نظارت سهامداران عمده بر فعالیت شرکت و به‌طور خاص گزارشگری مالی باشد (بن‌علی و لسیج^۳، ۲۰۱۲).

2. George et al
3. Ben Ali & Lesage

1. Desai & Dharmapal

بناگاه‌های کلیدی، فرصت‌های زیادی را در اختیار صاحبان قدرت قرار می‌دهد تا دیگر گروه‌ها را مجازات کرده و به نفع گروه خود عمل کنند. تمام این دلایل در تشریح تکامل تاریخی مالکیت دولتی نقش ایفا کرده‌اند (اکبرنژاد و همکاران، ۱۳۹۳).

اجتناب مالیاتی

یکی از تصمیمات مهم مدیران نحوه برخورد با مالیات است. اغلب شرکت‌ها مالیات را از عمده‌ترین عوامل خروج وجه نقد و تهدیدی برای تداوم فعالیت قلمداد می‌کنند، چرا که به دولت به‌عنوان شریکی می‌نگرند که سهمی در شرکت ندارد. از این رو همواره درصدد یافتن راه‌هایی برای کاهش مالیات پرداختی همچون فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی هستند (دایرنگ و همکاران^۴، ۲۰۰۸).

فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به‌طور متداول به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می‌دهد و ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد، اطلاق می‌شود (پاسترناک و ریکو^۵، ۲۰۰۸).

منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات‌های پرداختی است. در واقع اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است (هانلون و هیتزمن^۶، ۲۰۱۰).

اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است (اگراوال^۷، ۲۰۰۷).

اجتناب از مالیات اغلب به‌عنوان کاهش مالیات تعریف می‌شود. این تعریف به‌صورت مفهومی از تعریف دایرنگ و همکاران (۲۰۰۸)، پیروی می‌کند و همه معاملات که روی بدهی مالیاتی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد را منعکس می‌کند (خانی و همکاران، ۱۳۹۳).

اجتناب مالیاتی یکی از تصمیماتی است که به‌شدت تحت تأثیر دیدگاه مدیران قرار داشته و به‌عنوان یک استراتژی مهم در شرکت مطرح است. اجتناب مالیاتی طیفی از استراتژی‌های مالیاتی را شامل می‌شود که در یک انتهای آن استراتژی فعالیت‌های قانونی و در انتهای دیگر استراتژی فعالیت‌های متهورانه قرار دارد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

از منظر کلی، اجتناب مالیاتی نوعی روش صرفه‌جویی مالیاتی محسوب می‌گردد که تنها انگیزه اقتصادی آن،

مالکان نهادی و دولتی از جمله مالکان بسیار تأثیرگذار در ساختار مالکیت شرکت هستند که می‌توانند عملکرد و سایر امور شرکت را تحت تأثیر قرار دهند. مالکان نهادی یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی نیرومند را بازنمایی می‌کنند؛ زیرا می‌توانند نفوذی چشمگیر بر مدیریت داشته و منافع مدیریت را در جهت منافع سهامداران هم‌جهت نمایند. امروزه نقش سرمایه‌گذاران نهادی به‌عنوان واسطه انتقال وجوه و پس‌اندازها به بازار سرمایه و مدیریت منابع در بازارهای مالی روز به‌روز اهمیت بیشتری می‌یابد (فخاری و همکاران، ۱۳۹۳).

درنهایت می‌توان انتظار داشت که شرکت‌هایی با مالکیت دولتی انگیزه و تخصص بیشتری برای نظارت بر مدیریت و ارائه مشاوره استراتژیک به شرکت را دارا باشند (بن‌علی و لسیج، ۲۰۱۲).

مالکیت دولتی هر سازمان یا فعالیت اقتصادی می‌تواند به یکی از این پنج دلیل باشد، اول؛ مالکیت دولتی می‌تواند ناشی از توسعه طبیعی قدرت سلطان در جوامع فئودالی یا قبیله‌ای باشد. اگرچه این دلیل امروزه دیگر از اهمیت چندانی برخوردار نیست، این دلیل تا حد زیادی نحوه تکامل مالکیت دولتی در دوران باستان و قرن وسطی را نشان می‌دهد. دوم؛ مالکیت دولتی می‌تواند ابزار تجاری‌سازی فناوری‌های جدید که پیچیده، حیاتی یا گران هستند، باشد. این منطبق در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم بسیار شایع بود چرا که اهمیت و مقیاس فناوری‌های منتج از انقلاب صنعتی چند برابر شد. سوم؛ دولت‌ها معمولاً بناگاه‌های خصوصی ورشکسته را به‌منظور حفظ سطح اشتغال یا تداوم عرضه کالاها و خدمات حیاتی یا هر دو، ملی می‌کنند. این اقدام می‌تواند به‌صورت موردی یا در پاسخ به یک بحران اقتصادی سیستماتیک مانند رکود بزرگ رخ دهد. چهارمین دلیل مالکیت دولتی (ایدئولوژی) به‌طور عمده افزایش تعداد بناگاه‌های دولتی را در دوران پس از جنگ جهانی دوم تشریح می‌کند. در یک سر طیف، دولت‌های کمونیست مالکیت خصوصی زمین و بناگاه را ذاتاً استثماری می‌دانستند و بنابراین کاملاً با مالکیت خصوصی مخالف بودند. هرچه بر روی طیف گرایش‌های سیاسی پیش رویم مشاهده می‌شود که حتی دولت‌هایی که عمیقاً حامی سوسیال-دموکراسی بودند، مالکیت خصوصی را در بسیاری از حوزه‌ها مجاز می‌دانستند و در عین حال اصرار داشتند که دولت مالکیت بخش‌های کلیدی اقتصاد ملی را در دست داشته باشد. پنجمین دلیل مالکیت دولتی جناح‌گرایی سیاسی شدید است. در جوامعی که به لحاظ نژادی، طبقاتی، مذهبی یا قومی دچار چند دستگی شدید هستند، مالکیت دولتی

4. Dyreng et al

5. Pasternak & Rico

6. Hanlon & Heitzman

7. Agrawal

همکاران^{۱۰}، (۲۰۰۴).

منظور از محدودیت مالی، محدودیت‌هایی است که مانع تأمین همه وجوه موردنیاز سرمایه‌گذاری مطلوب برای شرکت‌ها باشند (امامی و فرید، ۱۳۹۵).

پیشینه پژوهش

گومز کابلو و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۹)، به بررسی اجتناب مالیاتی در شرکت‌های برزیلی با مالکیت مدیریتی طی سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۵ پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که سطوح مختلف مالکیت مدیریت با اجتناب مالیاتی اندازه‌گیری شده توسط نرخ مالیات مؤثر و میزان مالکیت مختلف در ارتباط هستند. همچنین سطوح مختلف مالکیت مدیریت با سطوح مختلف اجتناب مالیاتی مرتبط هستند و این نشان می‌دهد که مالکیت و تصمیم‌گیری همیشه بر روی تنها چند تصمیم‌گیرنده متمرکز نیست. احتمال دارد که مالکان ریسک‌گریز باشند و بنابراین تمایل کمتری به سرمایه‌گذاری در پروژه‌های پرمخاطره مانند اجتناب مالیاتی دارند.

دوونا و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۸)، به بررسی تبلیغات مدیرعامل و اجتناب از مالیات پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که مدیران اجرایی با تبلیغ بیشتر، موفق به پایین آوردن نرخ مالیات و مالیات نقدی شده و حساب‌برسان مجاز می‌شوند که پیشنهاد کنند این مدیران اجرایی بیشتر از حساب‌برسان از خدمات برنامه‌ریزی مالیاتی استفاده کنند.

بوبکری و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان "ارزش بازار مالکیت دولتی" به بررسی تأثیر حاکمیت دولتی بر ارزش بازار در تعدادی از شرکت‌های دولتی شرق آسیا پرداختند. آن‌ها دریافتند که شرکت‌های دولتی ارزش بازار بالاتری نسبت به شرکت‌های غیردولتی دارند.

ریچاردسون و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۶)، نیز در مقاله‌ای با عنوان "ساختار مالکیت و اجتناب از مالیات شرکت: شواهدی از شرکت‌های خصوصی در چین" به بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و اجتناب مالیات شرکتی در شرکت‌های خصوصی در چین پرداختند. آن‌ها به رابطه غیرخطی معنادار بین تمرکز مالکیت و اجتناب مالیاتی دست یافتند.

کمپیل و هلیلوید^{۱۵} (۲۰۱۶)، در بررسی مسئولیت اجتماعی و اجتناب از مالیات، بیان کردند که ارتباط بین انتخاب‌های حسابداری و به‌ویژه روش‌های کاهش پرداخت مالیات در

صرفه‌جویی در پرداخت مالیات است. در مقابل، تئوری نمایندگی بیان می‌کند که مباحث مالیاتی به دلیل مسائل گسترده نمایندگی ارتباط نزدیکی با حاکمیت شرکتی دارد. در واقع، هدف اصلی مدیران از فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، پیچیده و پنهان ساختن فرآیند معاملات بوده تا بدین‌سان منفعت شخصی خود را تأمین نمایند (چن و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۴).

با این حال، مالیات بر درآمد از منظر شرکت‌ها هزینه است (ولک و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۳) و شرکت‌ها انگیزه خواهند داشت به‌منظور افزایش ارزش شرکت تا حد ممکن در هزینه‌های خود صرفه‌جویی نمایند (عابدی و صفری، ۱۳۹۵). چن و همکاران (۲۰۱۴)، معتقدند از دیدگاه سنتی، اجتناب از مالیات به‌عنوان یک روش برای پس‌انداز مالیات تلقی می‌شود و انگیزه اقتصادی دیگری غیر از پس‌انداز آن وجود ندارد. اما در طرف مقابل، بر اساس تئوری نمایندگی ادعا می‌شود که موضوع‌های مالیاتی به دلیل مشکلات گسترده نمایندگی در اداره شرکت است (جبارزاده و همکاران، ۱۳۹۵).

محدودیت مالی

شرکت‌های دارای محدودیت‌های مالی نگهداری موجودی‌های نقدی خود را در پاسخ به افزایش نوسانات جریان‌های وجوه نقد افزایش می‌دهند، زیرا محدودیت‌های مالی یک نوع رقابت و تضاد بین سرمایه‌گذاری‌های جاری و آتی به وجود آورده، باوجود ریسک جریان‌های وجوه نقد آتی، باعث ایجاد انگیزه جهت اقدام برای پس‌اندازهای احتیاطی می‌شود. به‌علاوه، روش‌های تأمین مالی و مدیریت مطالبات بر وضعیت نقدینگی شرکت مؤثرند. مدیریت بایستی متناسب با سطح محدودیت تأمین مالی شرکت‌ها مبادرت به نگهداری وجوه نقد در شرکت نماید. شرکت‌هایی که دارای محدودیت مالی بیشتر هستند باید وجوه نقد بیشتری نگهداری نموده و در مقابل شرکت‌هایی که دارای محدودیت مالی کمتری هستند وجوه نقد کمتری نگهداری نمایند (درخور و بادآور نهندی، ۱۳۹۲).

باید توجه داشت که تأمین مالی به‌وسیله شرکت‌ها نامحدود نیست و شرکت‌ها از این بابت دارای محدودیت‌های تأمین منابع مالی هستند. محدودیت مالی علاوه بر اینکه با محدود کردن دسترسی به وجوه موردنیاز برای سرمایه‌گذاری منجر به از دست دادن فرصت‌های سرمایه‌گذاری و تأثیر منفی بر عملکرد و رشد بنگاه در آینده می‌شود (آلمدیا و

10.Almeida et al

11.Gomes Cabello et al

12.Duana et al

13.Boubakri et al

14.Richardson et al

15.Campbell & Helleloid

8. Chen et al

9. Wolk et al

تأمین مالی بر رابطه سرمایه‌گذاران نهادی و حساسیت جریانات نقدی سرمایه‌گذاری پرداختند. یافته‌های آزمون بیانگر آن است که سرمایه‌گذاران نهادی بر حساسیت جریانات نقدی سرمایه‌گذاری تأثیر منفی و معنادار و سرمایه‌گذاران نهادی بر حساسیت جریانات نقدی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های دارای محدودیت در تأمین مالی تأثیر منفی و معنادار و در شرکت‌های فاقد محدودیت در تأمین مالی تأثیر معناداری ندارد. همچنین حساسیت جریانات نقدی سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی که دارای محدودیت در تأمین مالی، بیشتر است نسبت به شرکت‌هایی که دارای محدودیت در تأمین مالی نیستند.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است: در مالکیت دولتی شرکت تحت کنترل دولت است و مدیران معمولاً از طریق فرآیندهای سیاسی انتخاب می‌شوند، ترفیع آن‌ها به جای عملکرد بیشتر بر اساس تعهد آن‌ها به سیاست‌های دولت است. در مقابل شرکت‌های بدون مالکیت دولتی بیشتر بر اساس مکانیزم‌های بازار فعالیت می‌کنند. مدیران شرکت‌های دولتی بیشتر تمایل دارند که اهداف سیاسی را به تعقیب اندازه‌اند و به ندرت به دنبال حداکثرسازی سود هستند و دخالت‌های دولت منجر به عدم کارایی در این شرکت‌ها می‌شود اما شرکت‌های بدون مالکیت دولتی برای افزایش ثروت سهامداران نیاز دارد در پروژه‌های مختلفی سرمایه‌گذاری کنند و برای این منظور نیاز به تأمین مالی بالایی دارد. بنابراین در بعضی موارد این شرکت‌ها به دلیل خالص جریان‌های منفی دچار محدودیت در تأمین مالی می‌شوند. بر این اساس فرضیه اول پژوهش به صورت ذیل می‌باشد:

فرضیه اول؛ شرکت‌هایی با مالکیت دولتی نسبت به شرکت‌هایی بدون مالکیت دولتی، محدودیت مالی کمتری دارند.

انگیزه‌های اجتناب از پرداخت مالیات در هر سازمانی چه با مالکیت دولتی و چه بدون مالکیت دولتی ممکن است ایجاد شود و در این راستا مدیر به دنبال اهداف شخصی خود می‌باشد. در شرکت‌های بدون مالکیت دولتی سهام شرکت‌ها بیشتر در اختیار مدیران شرکت یا مالکان بانفوذ است، به همین دلیل انگیزه‌های اجتناب از پرداخت مالیات در این شرکت‌ها کمتر بوده و هدف آن‌ها پیروی از استانداردهای حسابداری در تهیه گزارش‌ها می‌باشد. چون استفاده افراطی و تفریطی (انگیزه فرصت‌طلبی) از استانداردهای حسابداری

استراتژی کلی شرکت و تثبیت موقعیت در چند گروه ذینفع باید مورد توجه قرار گیرد.

بوریسوا و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۵)، در مقاله‌ای با عنوان "مالکیت دولتی و هزینه بدهی: شواهدی از سرمایه‌گذاری‌های دولتی در شرکت‌های تجاری عمومی" به بررسی تأثیر مالکیت سهام دولتی در شرکت‌های معامله شده توسط دولت بر هزینه‌های بدهی شرکت‌ها پرداختند. آن‌ها دریافتند که مالکیت دولتی به‌طور کلی با هزینه‌های بالاتری از بدهی ارتباط دارد.

حمیدالدین^{۱۷} (۲۰۱۵)، به بررسی ارتباط بین مالکیت دولتی و ریسک شرکت‌ها پرداخت. نتایج پژوهش او نشان داد که بین حاکمیت شرکتی و ریسک یک رابطه غیرخطی U شکل وجود دارد.

همچنین در مطالعات داخلی قوی‌پنجه و غریب (۱۳۹۷)، به بررسی رابطه بین محدودیت در تأمین مالی و اجتناب مالیاتی پرداختند. آن‌ها برای اجتناب مالیاتی از دو متغیر نرخ مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات بهره گرفتند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین محدودیت در تأمین مالی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه معناداری وجود ندارد.

به‌علاوه خورشیدزاده حقیقی (۱۳۹۶)، به بررسی رابطه محدودیت مالی بر اساس مدل KZ (کاپلان-زینگالس) کارایی سرمایه‌گذاری پرداخت. نتایج به دست آمده حکایت از ارتباط منفی معنادار بین محدودیت‌های مالی و سرمایه‌گذاری کمتر از حد و سرمایه‌گذاری بیشتر از حد می‌باشد.

امامی و فرید (۱۳۹۵)، در بررسی رابطه بین سرمایه در گردش، عملکرد شرکت و محدودیت‌های مالی به این نتیجه رسیدند که بین سرمایه در گردش و عملکرد شرکت رابطه U شکل معکوسی وجود دارد و سطح بهینه سرمایه در گردش برای شرکت‌هایی که محدودیت مالی (غیر از پوشش بهره) بیشتری دارند، کمتر است.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۵)، در بررسی رابطه بین مالکیت دولتی و نهادی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، بیان کردند که مالکیت دولتی رابطه مثبت و معناداری با مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارد. همچنین تمرکز مالکیت دولتی نقش مثبتی در افزایش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ایفا می‌کند. اما نتایج پژوهش نشان داد که مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت نهادی رابطه معناداری با مسئولیت اجتماعی ندارند.

جهانشاد و شعبانی (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر محدودیت در

مدل (۲)

$$\text{FinConst}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{GovOwn}_{i,t} + \beta_2 \text{Tax_A}_{i,t} + \beta_3 \text{GovOwn}_{i,t} \times \text{Tax_A}_{i,t} + \beta_4 \text{Comp}_{i,t} + \beta_5 \text{Size}_{i,t} + \beta_6 \text{Age}_{i,t} + \beta_7 \text{CG}_{i,t} + \beta_8 \text{GDP}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل و متغیرها

اندازه‌گیری متغیر وابسته

محدودیت مالی (FinConst_{i,t}): متغیر مجازی است که نشان‌دهنده وجود محدودیت مالی و یا عدم وجود محدودیت مالی است. در این پژوهش برای ارزیابی محدودیت مالی شرکت‌ها از شاخص‌های WW و KZ استفاده خواهد شد. بدین ترتیب که با استفاده از فرمول‌های هر یک از شاخص‌ها برای هر شرکت یک عدد محاسبه گردید. سپس میانگین تمام شرکت‌ها را محاسبه کرده و شرکت‌هایی که بالاتر از میانگین هر یک از شاخص‌ها باشند دارای محدودیت مالی و شرکت‌هایی که پایین‌تر از میانگین شاخص‌های فوق باشند جزء شرکت‌های بدون محدودیت تلقی خواهند شد (بادآور نهندی و درخور، ۱۳۹۲).

KZ: معیار محدودیت مالی است که توسط کاپلان و زینگالس (۱۹۹۸)، ارائه شده است و به صورت زیر قابل محاسبه است:

$$\text{KZ} = 1.002 \times \left(\frac{\text{CF}_{i,t}}{\text{TA}_{i,t}} \right) + 0.283 \times \left(\frac{\text{M}_{i,t}}{\text{B}_{i,t}} \right) + 3.139 \times \left(\frac{\text{Debt}_{i,t}}{\text{TC}_{i,t}} \right) - 39.368 \times \left(\frac{\text{Div}_{i,t}}{\text{TA}_{i,t}} \right) - 1.315 \times \left(\frac{\text{CH}_{i,t}}{\text{TA}_{i,t}} \right)$$

CF_{i,t}: خالص جریان‌های وجه نقد عملیاتی شرکت I در سال مالی t است.

TA_{i,t}: کل دارایی‌های شرکت I در سال مالی t است.

M_{i,t}: ارزش بازار شرکت I در سال مالی t است.

B_{i,t}: ارزش دفتری شرکت I در سال مالی t است.

Debt_{i,t}: کل بدهی شرکت I در سال مالی t است.

TC_{i,t}: کل خالص ارزش دفتری شرکت I در سال مالی t است که نشان‌دهنده خالص دارایی شرکت می‌باشد.

Div_{i,t}: سود تقسیمی شرکت I در سال مالی t است.

CH_{i,t}: وجه نقد به علاوه سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت شرکت I در سال مالی t است.

WW: معیار محدودیت مالی است که در سال توسط

وایت و وو (۲۰۰۶)، ارائه شده است و به صورت زیر قابل محاسبه است.

$$\text{ww} = -0.091 \times \text{CF}_{i,t} - 0.062 \times \text{DivDummy} + 0.02 \times \text{TLTD}_{i,t} - 0.044 \times \text{LNTA}_{i,t} + 0.102 \times \text{ISG}_{i,t} - 0.035 \times \text{SG}_{i,t}$$

بانگیزه عدم انتفاع به مالکان (رویکرد غیراخلاقی) مصداقی از تقلب در گزارشگری مالی است و همچنین در صورت استفاده افراطی و جانبدارانه از این اصول و استانداردها در اجرای مدیریت سود، منجر به تقلب در گزارشگری مالی خواهد شد. در مقابل مدیران در شرکت‌های دولتی تمایل بیشتری به مدیریت سود دارند که در این میان اجتناب از پرداخت مالیات مثالی از این انگیزه شخصی است. بنابراین اجتناب از پرداخت مالیات در شرکت‌هایی با مالکیت دولتی در درازمدت آثار مالی نامطلوبی بر عملکرد و ارزش شرکت دارد و ممکن است محدودیت‌های مالی شدیدی را به وجود آورد. در این راستا فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر تدوین گردید:

فرضیه دوم؛ اجتناب مالیاتی بر ارتباط بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی تأثیر معناداری دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی است که به توصیف همبستگی بین متغیرهای مورد مطالعه می‌پردازد. همچنین در چارچوب استدلالات قیاسی-استقرایی قرار می‌گیرد، بدین ترتیب که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعات کتابخانه‌ای، مقالات و مجلات الکترونیکی در قالب قیاسی و گردآوری اطلاعات برای تأیید و رد فرضیه‌ها به صورت استقرایی قرار گرفته است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، مدل‌های رگرسیون بر مبنای پانل برآورد شدند.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های تولیدی فعال در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵ می‌باشد.

نمونه آماری متشکل از کلیه شرکت‌های موجود در جامعه آماری است که حائز معیارهای زیر باشند:

شرکت‌های تولیدی فعال در بورس اوراق بهادار تهران که پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند بوده، نماد معاملاتی آن‌ها توقف بیش از شش ماه نداشته، زیان‌ده نباشند و حقوق صاحبان سهام آن‌ها منفی نباشند. باتوجه به محدودیت‌های اعمال شده نمونه پژوهش شامل ۱۱۴ شرکت می‌باشد.

مدل و متغیرهای پژوهش

مدل (۱)

$$\text{FinConst}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{GovOwn}_{i,t} + \beta_2 \text{Comp}_{i,t} + \beta_3 \text{Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Age}_{i,t} + \beta_5 \text{CG}_{i,t} + \beta_6 \text{GDP}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

اندازه‌گیری متغیرهای کنترل

رقابت در بازار (Comp_{i,t}): به منظور اندازه‌گیری رقابت در بازار محصول از شاخص هرفیندال-هیرشمن استفاده می‌شود. این شاخص، درجه تمرکز در یک صنعت مشخصی را اندازه‌گیری می‌کند که از طریق رابطه زیر محاسبه می‌شود (گانی و همکاران^{۱۹}، ۲۰۱۱؛ فسو^{۲۰}، ۲۰۱۳):

$$HHI_{j,t} = \sum_{i=1}^{N_j} \left(\frac{Sales_{ijt}}{\sum_{i=1}^{N_j} Sales_{ijt}} \right)^2$$

HHI_{j,t}: شاخص هرفیندال-هیرشمن برای صنعت *j* در زمان *t* است.

Salas_{ijt}: میزان فروش شرکت *i* در صنعت *j* در زمان *t* است. هر چه میزان این شاخص بیشتر باشد، حاکی از وجود تمرکز بیشتر (رقابت کمتر) در بازار است (غیوری مقدم و همکاران^{۱۳۹۳}).

اندازه شرکت (Size_{i,t}): لگاریتم طبیعی فروش شرکت *i* در سال مالی *t* است.

سن شرکت (Age_{j,t}): لگاریتم طبیعی سن شرکت *i* در سال مالی *t* است که عبارت است از سالی که شرکت از همان سال عضو بورس اوراق بهادار شده است.

رتبه حاکمیت شرکتی (CG_{j,t}): رتبه حاکمیت شرکتی در سطح شرکت است، رتبه نظام راهبری شرکت *i* در دوره *t* که توسط مجموع رتبه متغیرهای زیر محاسبه می‌شود. تعیین رتبه نظام راهبری شرکت بر اساس پنج مؤلفه زیر صورت می‌گیرد:

– **سهام شناور آزاد**^{۲۱}: منظور از سهام شناور آزاد مقدار سهمی است که انتظار می‌رود در آینده نزدیک قابل معامله باشد، یعنی در مالکیت دارندگانی است که آماده‌اند در صورت اخذ قیمت مناسب، آن را برای فروش عرضه نمایند (نیکومرام و محمدزاده سالطه، ۱۳۸۹).

– **تمرکز مالکیت**^{۲۲}: تمرکز مالکیت عبارت است از چگونگی توزیع سهام بین سهامداران شرکت‌های مختلف و یا به عبارت دیگر تمرکز مالکیت دلالت بر آن دارد که چه میزان از کل سهام یک شرکت معین در اختیار تعداد معدودی از

DivDummy_{i,t}: یک متغیر مجازی است که اگر شرکت‌هایی که در طی دوره سود تقسیمی داشته باشند مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرند.

TLTD_{i,t}: کل بدهی‌های بلندمدت به کل دارایی‌های شرکت *i* در سال مالی *t* است.

LNTA_{i,t}: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت *i* در سال مالی *t* است.

ISG_{i,t}: رشد فروش صنعتی که شرکت *i* در سال مالی *t* در آن صنعت قرار دارد.

SG_{i,t}: رشد فروش شرکت *i* در سال مالی *t* است.

اندازه‌گیری متغیرهای مستقل

مالکیت دولتی (GovOwn): هرگونه سرمایه‌گذاری وابسته به دولت مانند بنیاد مستضعفان، سازمان بیمه تأمین اجتماعی، سرمایه‌گذاری بیمه ایران به عنوان مالکیت دولتی در نظر گرفته می‌شود. بدین صورت که اگر سهام شرکت متعلق به این نهادها باشد کد یک و در غیر این صورت کد صفر لحاظ می‌گردد.

اجتناب مالیاتی (Tax_A_{i,t}): به منظور اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از سه مقیاس جایگزین استفاده می‌شود:

۱. **نرخ مؤثر هزینه مالیات (ETR):** نسبت هزینه مالیات به درآمد قبل از مالیات شرکت *i* در سال مالی *t* (هانلون و هیتمن، ۲۰۱۰).

۲. **نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی (Cash ETR):** نسبت مالیات نقدی پرداختی (تأدیه شده) به درآمد قبل از مالیات شرکت *i* در سال مالی *t* (چایز و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۴).

۳. **تفاوت دفتری مالیات (BTD):** از طریق تفاوت سود حسابداری (سود قبل از کسر مالیات) و سود مشمول مالیات شرکت *i* در سال مالی *t* محاسبه می‌شود (دسای و همکاران، ۲۰۰۹).

همچنین به منظور همگن‌سازی، این متغیر بر ارزش دفتری کل دارایی‌ها تقسیم می‌شود. لازم به ذکر است که سود مشمول مالیات از طریق تقسیم هزینه مالیات شرکت بر نرخ قانونی مالیات که برابر با ۲۵ درصد است به دست می‌آید (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

19.Guney et al

20.Fosu

21.Free Float

22.Ownership Concentration

18.Chyz et al

داده‌ها شامل شاخص‌های مرکزی، شاخص‌های پراکندگی، انحراف از قرینگی و انحراف از کشیدگی محاسبه می‌گردند.

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها بوده و نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به هر متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد و مشخص می‌کند که نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. همچنین به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می‌نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر منفی باشد چولگی به چپ دارد. میزان کشیدگی منحنی فراوانی نسبت به منحنی نرمال استاندارد را کشیدگی می‌نامند. در جدول ۱، تمامی متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش از نظر شاخص‌های مرکزی، شاخص‌های پراکندگی، انحراف از قرینگی و انحراف از کشیدگی مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

نتایج آزمون فرضیه اول

نتیجه آزمون فرضیه اول مبنی بر اینکه شرکت‌هایی با مالکیت دولتی نسبت به شرکت‌هایی بدون مالکیت دولتی، محدودیت مالی کمتری دارند، در جدول ۲، ارائه شده است. در جدول فوق احتمال آماره LR کم‌تر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) بوده و نشان‌دهنده این است که تمامی ضرایب رگرسیون به‌طور هم‌زمان صفر نیستند و مدل برازش شده مناسب و معنادار است. ضریب تعیین مک فادن معیاری است که میزان ارتباط بین متغیر توضیحی و متغیر وابسته را تشریح می‌کند. در این مدل ضرایب تعیین به ترتیب ۰/۰۲۳ و ۰/۰۵۶ است که نشان می‌دهد متغیرهای توضیحی مدل ۲/۳ و ۵/۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کنند. باتوجه به بالاتر بودن سطح احتمال آماره Z متغیر مالکیت دولتی در حالات اندازه‌گیری متغیر محدودیت مالی با شاخص‌های kZ و wW از سطح خطای مورد پذیرش نتایج آزمون نشان می‌دهد که بین شرکت‌هایی با مالکیت دولتی نسبت به شرکت‌هایی بدون مالکیت دولتی با محدودیت مالی رابطه معناداری وجود ندارد، بنابراین فرضیه اول پژوهش رد

مالکین می‌باشد. هرچه تعداد سهامداران کمتر باشد، مالکیت متمرکزتر است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۱).

– **نفوذ مدیرعامل**^{۲۳}: در صورتی که مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره شرکت یک شخص باشد، مقدار صفر و در غیر این صورت مقدار یک تعلق می‌گیرد.

– **وجود سهامداران کنترلی**^{۲۴}: وجود سهامدار کنترلی، از دیگر عوامل مؤثر بر حاکمیت شرکتی است. سهامدار کنترلی، سهامداری است که مالکیت بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت را در اختیار داشته باشد.

– **کیفیت افشا**: جهت امتیازدهی و رتبه‌بندی کیفیت افشا از دو عامل سرعت اطلاع‌رسانی و دقت اطلاع‌رسانی طبق ماده پنجم آیین‌نامه سازمان بورس اوراق بهادار تهران استفاده می‌شود.

تولید ناخالص داخلی (GDP_{i,t}): تولید ناخالص داخلی کشور در سال t که به‌عنوان معیار مختص کشور است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش به‌منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات از آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. در آمار توصیفی اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی، شاخص‌های پراکندگی، انحراف از قرینگی و انحراف از کشیدگی در مورد شرکت‌های تولیدی نمونه محاسبه شد. در آمار استنباطی از، آزمون هم‌خطی (عامل تورم واریانس)، آزمون مانایی متغیرها، آزمون چاو، آزمون هاسمن و آزمون همسانی واریانس بهره گرفته شد. همچنین از روش‌های رگرسیون حداقل مربعات معمولی و حداقل مربعات تعمیم‌یافته که شامل آزمون‌های معتبری نظیر تی استیودنت و F فیشر جهت آزمون معنی‌دار بودن ضرایب رگرسیون و آزمون معنی‌دار بودن معادله رگرسیون است استفاده شد. برای توصیف تغییرات متغیرهای پژوهش نسبت به یکدیگر از ضریب تعیین و برای بررسی خودهمبستگی داده‌ها از آزمون دوربین-واتسون استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

برای ورود به مرحله تجزیه و تحلیل اطلاعات، آمار توصیفی

23. Chief Executive Officer Dominance

24. Despite Controlling Shareholders

نشان می‌دهد که بین متغیرهای تعاملی مالکیت دولتی با نرخ مؤثر هزینه مالیات (ERT)، نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی (Cash ETR) و تفاوت دفتری مالیات (BTD) با محدودیت مالی (شاخص‌های kZ و WW) رابطه معناداری وجود ندارد، بنابراین فرضیه دوم پژوهش رد می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

پرداخت مالیات به کاهش سود و وجه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می‌انجامد. اجتناب از مالیات، فعالیتی ارزش‌زا می‌باشد و یک جریان نقدی را به

می‌شود.

آزمون فرضیه دوم

اجتناب مالیاتی بر ارتباط بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی تأثیر معناداری دارد.

در جدول ۳ و ۴ ضرایب تعیین مک فادن مدل برابر ۰/۰۳۰ و ۰/۰۵۴ است که بیان می‌کند ۳ و ۵/۴ درصد محدودیت مالی توسط متغیرهای توضیحی توضیح داده می‌شود. به‌علاوه احتمال آماره LR، نشان می‌دهد که مدل معنادار است. با توجه به بالاتر بودن سطح احتمال آماره Z متغیرهای تعاملی از سطح خطای مورد پذیرش نتایج آزمون

جدول ۱. آمار توصیفی داده‌های پژوهش

متغیرهای پژوهش	اجتناب مالیاتی			رقابت در بازار	اندازه شرکت	سن شرکت	رتبه حاکمیت شرکتی	تولید ناخالص داخلی
	نرخ مؤثر هزینه مالیات	نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی	تفاوت دفتری مالیات					
میانگین	۰/۱۲۰۱	۰/۳۱۷۷	۰/۰۶۴۷	۰/۱۳۱۱	۱۳/۴۴۸۶	۲/۶۰۰۹	۳/۲۲۷۳	۰/۰۱۶۴
میانه	۰/۱۳۴۰	۰/۱۳۰۹	۰/۰۳۷۵	۰/۰۰۶۴	۱۳/۳۷۴۰	۲/۶۳۹۰	۳/۲۴۶۴	۰/۰۰۰۰۵
انحراف معیار	۰/۰۸۵۰	۱/۴۲۵۸	۰/۰۸۳۵	۰/۲۸۷۶	۱/۵۳۰۹	۰/۴۹۳۸	۰/۶۷۴۶	۰/۰۵۲۴
چولگی	-۰/۲۰۰۷	۱۳/۵۴۵۰	۲/۵۹۸۵	۲/۳۸۶۴	۰/۵۴۷۵	-۰/۳۱۰۳	-۰/۲۴۰۲	۰/۳۷۷۲
کشیدگی	۱/۶۲۳۴	۲۲۱/۶۳۵۱	۱۱/۵۲۱۲	۷/۱۹۳۳	۴/۲۱۵۴	۳/۲۸۹۶	۳/۰۰۴۲	۳/۲۵۸۳
تعداد مشاهدات	۹۱۴			۱۰۲۶				

جدول ۲. ضرایب مدل رگرسیونی با استفاده از شاخص WW و kZ

متغیر	عنوان	نماد	ضریب		آماره Z		سطح معناداری	
			ww	kz	ww	kz	Ww	kz
مالکیت دولتی	GovOwn		-۰/۱۰۰	۰/۲۴۲	-۰/۷۵۷	۱/۸۶۷	۰/۰۶۱	۰/۴۴۸
رقابت در بازار	Comp		۰/۰۱۰	-۰/۰۵۹	۰/۰۴۴	-۰/۲۶۵	۰/۷۹۰	۰/۹۶۴
اندازه شرکت	Size		-۰/۳۱۴	۰/۲۱۴	-۶/۹۰۲	۴/۵۹۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
سن شرکت	Age		-۰/۱۸۷	۰/۱۰۷	-۱/۴۰۶	۰/۸۳۴	۰/۴۰۳	۰/۱۵۹
رتبه حاکمیت شرکتی	CG		-۰/۲۲۱	-۰/۰۶۸	-۲/۱۳۶	-۰/۶۹۳	۰/۴۸۸	۰/۰۳۲
تولید ناخالص داخلی	GDP		۵/۶۰۶	۱/۸۱۴	۴/۴۴۹	۱/۴۴۰	۰/۱۴۹	۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن			۰/۰۵۶	۰/۰۲۳				
آماره LR					۳۳/۸۴۷	۸۰/۵۲۱		
احتمال آماره LR					۰/۰۰۰	۰/۰۰۰		

جدول ۳. ضرایب مدل رگرسیونی با استفاده از شاخص kZ و اجتناب مالیاتی

متغیر	نماد ضریب	محدودیت مالی-اجتناب مالیاتی		
		مدل اول	مدل دوم	مدل سوم
مالکیت دولتی (GonOwn)	β_1	۰/۴۱۳	۰/۲۱۳	۰/۴۳۲
	(آماره Z)	۱/۶۹۴	۱/۴۴۲	۲/۰۵۱
	سطح معناداری	۰/۰۹۰	۰/۱۴۹	۰/۰۴۰
اجتناب مالیاتی (Tax_A)	β_1	۱/۶۸۵	۰/۲۴۳	-۱۳/۳۲۷
	(آماره Z)	۱/۵۰۸	۱/۲۶۷	-۶/۲۵۲
	سطح معناداری	۰/۱۳۱	۰/۲۰۵	۰/۰۰۰
اثر مالکیت دولتی بر اجتناب مالیاتی (Tax_A*GovOwn)	β_1	-۱/۶۹۸	-۰/۰۸۵	-۰/۶۵۲
	(آماره Z)	-۱/۰۵۳	-۰/۳۶۹	-۰/۱۹۰
	سطح معناداری	۰/۲۹۲	۰/۷۱۱	۰/۸۴۹
رقابت در بازار (Comp)	β_1	-۰/۰۶۸	-۰/۰۲۶	۰/۱۵۶
	(آماره Z)	-۰/۲۸۴	-۰/۱۱۳	۰/۶۱۱
	سطح معناداری	۰/۷۷۵	۰/۹۰۹	۰/۵۴۱
اندازه شرکت (Size)	β_1	۰/۲۵۱	۰/۲۵۱	۰/۳۰۴
	(آماره Z)	۴/۸۰۳	۴/۸۰۱	۵/۹۵۱
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
سن شرکت (Age)	β_1	۰/۱۵۸	۰/۱۴۹	۰/۰۶۳
	(آماره Z)	۱/۱۳۹	۱/۰۸۰	۰/۴۵۲
	سطح معناداری	۰/۲۵۴	۰/۲۸۰	۰/۶۵۱
رتبه حاکمیت شرکتی (CG)	β_1	۰/۰۱۱	۰/۰۳۹	۰/۰۴۶
	(آماره Z)	۰/۱۰۰	۰/۳۴۹	۰/۴۴۸
	سطح معناداری	۰/۹۲۰	۰/۷۲۶	۰/۶۵۳
تولید ناخالص داخلی (GDP)	β_1	۱/۵۴۶	۱/۶۹۴	۱/۷۸۶
	(آماره Z)	۱/۱۸۵	۱/۲۹۸	۱/۳۶۱
	سطح معناداری	۰/۲۳۵	۰/۱۹۴	۰/۱۷۳
نتایج کلی مدلی	ضریب تعیین مک فادن	۰/۰۳۰	۰/۰۳۴	۰/۱۳۴
	آماره LR	۳۸/۶۰۶	۴۳/۴۵۰	۱۹۱/۹۲۵
	احتمال آماره LR	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

جدول 4. ضرایب مدل رگرسیونی با استفاده از شاخص WW و اجتناب مالیاتی

متغیر	نماد ضریب	محدودیت مالی-اجتناب مالیاتی		
		مدل اول	مدل دوم	مدل سوم
مالکیت دولتی (GovOwn)	β_1	۰/۰۹۲	-۰/۱۳۳	-۰/۲۱۰
	(آماره Z)	۰/۳۸۰	-۰/۹۲۳	-۱/۲۲۸
	سطح معناداری	۰/۷۰۳	۰/۳۵۵	۰/۲۱۹
اجتناب مالیاتی (Tax_A)	β_1	۱/۴۱۳	۰/۱۵۷	-۴/۹۱۰
	(آماره Z)	۱/۲۴۴	۱/۰۵۹	-۳/۶۳۹
	سطح معناداری	۰/۲۱۳	۰/۲۸۹	۰/۰۰۰
اثر مالکیت دولتی بر اجتناب مالیاتی (Tax_A*GovOwn)	β_1	-۲/۰۲۳	-۰/۱۱۴	۲/۴۲۰
	(آماره Z)	-۱/۲۳۸	-۰/۷۱۱	۱/۳۵۷
	سطح معناداری	۰/۲۱۵	۰/۴۷۶	۰/۱۷۴
رقابت در بازار (Comp)	β_1	-۰/۰۳۱	۰/۰۱۱	۰/۰۸۶
	(آماره Z)	-۰/۱۲۷	۰/۰۴۵	۰/۳۶۳
	سطح معناداری	۰/۸۹۸	۰/۹۶۳	۰/۷۱۶
اندازه شرکت (Size)	β_1	-۰/۳۰۴	-۰/۳۰۴	-۰/۳۰۳
	(آماره Z)	-۵/۹۷۸	-۶/۰۱۶	-۶/۶۹۴
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
سن شرکت (Age)	β_1	-۰/۱۲۵	-۰/۱۳۳	-۰/۲۱۲
	(آماره Z)	-۰/۸۸۲	-۰/۹۴۳	-۱/۵۸۳
	سطح معناداری	۰/۳۷۷	۰/۳۴۵	۰/۱۱۳
رتبه حاکمیت شرکتی (CG)	β_1	-۰/۱۷۱	-۰/۱۵۱	-۰/۱۹۳
	(آماره Z)	-۱/۵۰۱	-۱/۳۲۹	-۱/۸۴۵
	سطح معناداری	۰/۱۳۳	۰/۱۸۳	۰/۰۶۵
تولید ناخالص داخلی (GDP)	β_1	۵/۶۳۲	۵/۷۷۷	۵/۴۵۳
	(آماره Z)	۴/۳۰۲	۴/۴۲۶	۴/۲۴۵
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
نتایج کلی مدلی	ضریب تعیین مک فادن	۰/۰۵۳	۰/۰۵۴	۰/۰۷۰
	آماره LR	۶۸/۱۵۵	۶۸/۵۱۳	۱۰۰/۲۹۲
	احتمال آماره LR	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

از این امر باشد که دولت به عنوان سهامدار عمده در اغلب موارد می تواند در مجامع عمومی تصمیماتی بدون توافق سایر سهامداران اتخاذ و ترکیب اعضای هیئت مدیره را تعیین کند. اگرچه این موارد حق قانونی مالکیت است، اما ممکن است از آن سوءاستفاده شود. باتوجه به این که اقتصاد دولتی ایران از سابقه طولانی برخوردار بوده و در این مدت بخش دولتی همواره گرایش به فربه شدن داشته است. مدیران بخش دولتی به ویژه در برخی زیر بخش ها دارای قدرت فوق العاده ای شده و در کنار گرایش روانی به حفظ قدرت موجود، برخی افراد این وضعیت را زمینه مناسبی جهت تأمین منافع شخصی و حزبی خود دانسته و به سادگی به سهامداران جزئی اجازه نفوذ نمی دهند. تأثیر ساختار سرمایه به نفع سهامداران کنترل کننده، معاملات با اشخاص وابسته و تصمیمات تجاری جانبدارانه، همگی نمونه هایی از سوءاستفاده از این حق هستند. بنابراین پیشنهاد می شود که در شرکت های دارای ساختار مالکیت دولتی به سیاست های اجتناب از مالیات توجه شایانی نمایند، چون از دید سرمایه گذاران، اجتناب از پرداخت مالیات افزایش دهنده ارزش شرکت است و می تواند منابع مالی ارزشمندی برای ضعف مالی شرکت باشد که مالکان دولتی به این مقوله توجه کمتری می کنند. همچنین امروزه ناکارایی بخش دولتی که ناشی از عدم رقابت و فقدان انگیزه لازم و برخی عوامل دیگر بوده است سبب شده که این بخش دارای سود قابل توجهی نبوده و بنابراین در واگذاری به بخش خصوصی با اقبال خوبی روبه رو نشود.

منابع

- اکبرنژاد، جمال؛ عظیمی، جواد؛ محمدزاده سالطه، حیدر و روشن ضمیر، علیرضا. (۱۳۹۳). مالکیت دولتی و آثار و پیامدهای آن بر سرمایه فکری. *پژوهش حسابداری*، ۲، ۴۴-۴۷.
- امامی، مریم السادات و فرید، داریوش. (۱۳۹۵). سرمایه در گردش، عملکرد شرکت و محدودیت های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱(۱۴)، ۶۲-۱.
- بادآورنهندي، یونس و درخور، سعید. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین محدودیت مالی، ارزش وجه نقد و خالص سرمایه گذاری. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۲(۸)، ۱۸۹-۱۶۷.
- پورحیدری، امید؛ فدوی، محمدحسن و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق

درون شرکت ایجاد می کند. در نتیجه به طور طبیعی این انگیزه وجود دارد که شرکت و سهامداران اقداماتی را برای اجتناب از پرداخت مالیات انجام دهند. اقدامات انجام شده در رابطه با عدم خروج وجه نقد با استفاده از شیوه های اجتناب از مالیات باعث بهبود محدودیت مالی شرکت ها از طریق کاهش هزینه های تأمین مالی شده و دسترسی به تأمین مالی خارجی را آسان تر می کند. به علاوه در صورتی که مالکان دولتی حقوق تمامی سهامداران را به رسمیت بشناسند و ضمن رفتار عادلانه به آن ها اجازه دسترسی برابر به اطلاعات شرکت را بدهند، این رویکرد در جهت منافع دولت خواهد بود، زیرا حسن شهرت ناشی از این رفتار، ظرفیت های جذب منابع بیرونی و ارزش شرکت را تحت تأثیر قرار خواهد داد. در این پژوهش تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت ها بررسی شد. به علاوه تشریح و بررسی رابطه محدودیت مالی شرکت های با مالکیت دولتی نسبت به شرکت های بدون مالکیت دولتی و بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر ارتباط بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی به عنوان اهداف پژوهش پرداخته شد. همچنین تصمیم گیری درباره جلوگیری از خروج منابع از طریق اجتناب مالیاتی و تمرکز و نظارت بر کارایی مدیریت از طریق نوع ساختار مالکیت و به تبع آن کاهش محدودیت مالی شرکت مورد بررسی قرار گرفت. بنابراین در این مطالعه فرضیه های پژوهش با استفاده از الگوی رگرسیون چند متغیره و روش داده های ترکیبی که شامل ۱۱۴ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵ بودند، مورد آزمون قرار گرفتند.

نتایج آزمون فرضیه اول بیان می کند که شرکت های با مالکیت دولتی نسبت به شرکت های بدون مالکیت دولتی، محدودیت مالی کمتری ندارند. همچنین در بررسی فرضیه دوم نتایج نشان داد که اجتناب مالیاتی بر ارتباط بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی تأثیر معناداری ندارد. نتایج فرضیه اول و دوم پژوهش مغایر با نتایج ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۶) و نتایج جهانشاد و شعبانی (۱۳۹۴)، می باشد. باتوجه به رد فرضیه های پژوهش انتظار می رود که اجرای برنامه های اجتناب مالیاتی بر محیط اطلاعاتی شرکت تأثیر گذاشته و همچنین ابهام و عدم شفافیت اطلاعات شرکت را به همراه دارد که امکان سوءاستفاده از منابع و حیف و میل آن در شرایط غیرشفاف برای مدیران فرصت طلب را ایجاد کرده و هزینه های نمایندگی را افزایش می دهد و گاهی هزینه های حاصل از اجرای برنامه های اجتناب مالیاتی بیشتر از منافع آن است. همچنین دلایل رد فرضیه های پژوهش می تواند ناشی

- بهادار تهران. فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، ۱۴ (۵۲)، ۶۹-۸۵.
- جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بهنمون، یعقوب؛ بهزادی، نهاد و شکوری، سمیرا. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت با تأکید بر هزینه نمایندگی و کیفیت افشای شرکتی. راهبرد مدیریت مالی، ۴ (۱۴)، ۲۵-۴۸.
 - جهانشاد، آریتا و شعبانی، داود. (۱۳۹۴). تأثیر محدودیت در تأمین مالی بر رابطه سرمایه‌گذاران نهادی و حساسیت جریان‌های نقدی سرمایه‌گذاری. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۷)، ۳۹-۵۶.
 - حساس یگانه، یحیی؛ معزز، الهه؛ خان حسینی، داود و نیکونستی، محمد. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار اوراق بهادار تهران. دهمین همایش ملی حسابداری ایران، ۲۰-۳۹.
 - خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و یوسفی، امین. (۱۳۹۳). اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل مؤثر بر آن. پژوهش حسابداری، ۱۵، ۱۴۲-۱۲۱.
 - خورشید زاده حقیقی، شیرین. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین محدودیت‌های مالی و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۳ (۱)، ۴۲۸-۴۲۰.
 - عابدی، نیلوفر و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۵). تأثیر شفافیت اطلاعاتی بر رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۹ (۳۱)، ۶۵-۸۰.
 - عباس‌زاده، محمدرضا؛ فدائی، مرتضی؛ مفتونیان، محسن و بابایی کلاریجانی، مائده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی باتوجه‌به مالکیت نهادی شرکت‌ها (مطالعه موردی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران).
 - فصلنامه اقتصاد مالی، ۱۰ (۳۵)، ۷۴-۴۵.
 - غیوری مقدم، علی؛ حاجب، حمیدرضا و پارسا، حجت. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر رقابت در بازار محصول بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش حسابداری، ۴ (۳)، ۱۹-۳۴.
 - فخاری، حسین؛ کاشانی‌پور، محمد و رجب‌بیگی، محمدعلی. (۱۳۹۳). بررسی نقش نظارتی ساختار مالکیت و خطمشی بدهی بر کنترل مشکلات نمایندگی ناشی از جریان‌های نقدی آزاد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری و حسابرسی، ۶ (۱)، ۶۳-۹۰.
 - فخری، علیرضا و جلیلیان، امید. (۱۳۹۶). مطالعه رابطه اجتناب مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی. اولین کنفرانس علمی بین‌المللی مدیریت، اقتصاد کاربردی و تجارت، ۶۴۲-۶۳۸.
 - قوی‌پنجه، رامین و غریب، حجت. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین محدودیت در تأمین مالی و اجتناب مالیاتی. سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۲۱، ۲۰-۱.
 - ملکیان، اسفندیار؛ سلمانی، رسول و شهسواری، معصومه. (۱۳۹۵). مطالعه رابطه بین مالکیت دولتی و نهادی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها (شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران). فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری، ۵ (۱۷)، ۷۴-۵۵.
 - نبی، الهام و کامیابی، یحیی. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین اجتناب از مالیات و معیارهای ارزیابی عملکرد آتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین همایش بین‌المللی مدیریت و حسابداری ایران، ۹-۱.
 - نیکومرام، هاشم و محمدزاده سالطه، حیدر. (۱۳۸۹). ارائه الگویی برای تبیین ارتباط بین حاکمیت شرکتی و کیفیت سود. مجله حسابداری مدیریت، ۳ (۴)، ۸۰-۵۸.
 - Agrawal, K.K. (2007). *Corporate Tax Planning*. Sixth edition, (1), 3-11.
 - Almeida, H., Campello, M. & Weisbach, M.S. (2004). The Cash Flow Sensitivity of Cash. *The Journal of Finance*, (59)4, 1777-1804.
 - Ben Ali, C. & Lesage, C. (2012). Audit Pricing and Nature of Controlling Shareholders: *Evidence from France, China Journal of Accounting Research*, (1)6, 21-34.
 - Borisova, G., Fotak, V., Holland, K. & William L.M. (2015, October). Government Ownership and the Cost of Debt: Evidence from Government Investments in Publicly Traded Firms. *Journal of Financial Economics*, (118)1, 168-191.
 - Boubakri, N., El Ghouli, S., Guedhami, O. & William L.M. (2017, 27 December). The Market Value of Government Ownership. *Journal of Corporate*

- Finance*, Available online.
- Campbell, K. & Helleloid, D. (2016). Starbucks: Social Responsibility and Tax Avoidance. *Journal of Accounting Education*, (37), 38-60.
 - Chen, X., Hu, N., Wang, X. & Tang, X. (2014). Tax Avoidance and Firm Value: Evidence from China. *Nankai Business Review International*, (5)1, 25-42.
 - Chyz, J.A., Ching Leung, W.S., Zhen Li, O. & Meng Rui, O. (2014). Labor Unions and Tax Aggressiveness. *Journal of Financial Economics*, (3)108, 675-698.
 - Desai, M.A. & Dharmapal, D. (2009). A Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives. *Journal of Financial Economics*, (1)79: 145-179.
 - Duana, T., Dingd, R., Houa, W. & Ziyang, Z.J. (2018, June). The Burden of Attention: CEO Publicity and Tax Avoidance. *Journal of Business Research*, (87), 90-10.
 - Dyreng, S.D., Hanlon, M. & Maydew, E.L. (2008). Long-run Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*, (1)83, 61-82.
 - Fosu, S. (2013). Capital Structure, Product Market Competition and Firm Performance: Evidence from South Africa. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 53, 140-151.
 - George, R., Kabir, R. & Jing, Q. (2008). Investment-Cash Flow Sensitivity and Financing Constraints: An Analysis of Indian. *Business Group Firms*, Available at ssrn.com, id=683725.
 - Gomes Cabello, O., Luiz, E.G. & Christoph, W. (2019) Tax Avoidance in Management Owned Firms: Evidence from Brazil. *International Journal of Managerial Finance*, <https://doi.org.10.1108.IJMF-04-2018-0117>.
 - Guney, Y., Li, L. & Fairchild, R. (2011). The Relationship between Product Market Competition and Capital Structure in Chinese Listed Firms. *International Review of Financial Analysis*, 20, 5-41
 - Hamid Uddin, Md. (2015). Effect of Government Share Ownership on Corporate Risk Taking: Case of the United Arab Emirates. *Research in International Business and Finance*, (36), 322-339.
 - Hanlon, M. & Heitzman, S. (2010). A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics*, (2-3)50, 127-178.
 - Kaplan, S.N. & Zingales, L. (1997). Do Investment-Cash Flow Sensitivities Provide Useful Measures of Financing Constraints?. *The Quarterly Journal of Economics*, (112)1, 169-215.
 - Pasternak, M. & Rico, C. (2008). Tax Interpretation, Planning and Avoidance: *Some Linguistic Analysis*, *Akron Tax Journal*.
 - Richardson, G., Wang, B., & Zhang, X. (2016). Ownership Structure and Corporate Tax Avoidance: Evidence from Publicly Listed Private Firms in China. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, (2)12, 141-158.
 - Wolk, H.I., Dodd J. & Rozycki, J. (2013). *Theory accounting, conceptual issues in a political and economic enviroment*. Eddition 8, United Stated of American: Sega Publications.
 - Ylönen, M. & Laine, M. (2015, December). For Logistical Reasons Only? A Case Study of Tax Planning and Corporate Social Responsibility Reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, (33), 5-23.

نقش وابستگی به دولت در تحلیل کارایی و شفافیت شرکت

حمیدرضا قاسمی^۱، ابوذر زحمتکش^۲، *علی فیاض^۳، محبوبه مرتضوی^۴

۱. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران.

۲. عضو هیئت علمی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

۳. کارشناس ارشد حسابداری، ایران.

۴. کارشناس ارشد حسابداری، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۶/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۱۶

Role of Government Dependence in Analyzing the Efficiency and Transparency of the Company**H. Ghasemi¹, A. Zahmatkesh², *A. Fayaz³, M. Mortazavi⁴**

1. M.A. in Accounting, Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran.

2. Faculty Member of Management, Economics and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran

3. M.A. in Accounting, Iran.

4. M.A. in Accounting, Iran.

Received: 2018/9/4

Accepted: 2019/1/6

Abstract

The issue of the efficiency of companies is one of the important issues in the decision making of managers to implement strategic plans. The purpose of this research is to determine the role of government dependency in analyzing the efficiency and transparency of stock companies. The performance score of the companies was calculated based on the data envelopment analysis method, and to calculate the quality of accruals and transparency of earnings, the Kotari model and Bart's model were calculated and regression model was used to test the hypotheses. For this purpose, the stock exchanges of Iran were investigated and 96 companies were selected as statistical sample during 2011-2016. The results of this study using state-of-the-art multiple regression method and Eviews statistical software show that there is a significant relationship between company efficiency and profit transparency as well as between company performance and accruals quality.

چکیده

موضوع کارایی شرکت‌ها از مباحث مهم در تصمیم‌گیری مدیران جهت اجرای برنامه‌های استراتژیک می‌باشد. هدف این پژوهش نقش وابستگی به دولت در تحلیل کارایی و شفافیت شرکت سهام است. امتیاز کارایی شرکت‌ها براساس روش تحلیل پوششی داده‌ها و برای محاسبه کیفیت اقلام تعهدی و شفافیت سود از روش مدل کوتاری و مدل بارت و محاسبه شد و از مدل رگرسیون برای آزمون فرضیه‌ها استفاده گردید. به این منظور شرکت‌های بورس ایران مورد بررسی قرار گرفته و ۹۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. نتایج این پژوهش با استفاده از روش رگرسیون خطی چندگانه و نرم‌افزار آماری ایویوز نشان می‌دهد در شرکت‌های دولتی بین کارایی شرکت و شفافیت سود و همچنین بین کارایی شرکت و کیفیت اقلام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

Keywords: Government Dependency, Company Performance, Accrual Quality, Transparency of Profit.

واژه‌های کلیدی: وابستگی به دولت، کارایی شرکت، کیفیت اقلام تعهدی، شفافیت شرکت.

JEL Classification: H4

طبقه‌بندی موضوعی: H4

مقدمه

تصمیم‌گیری یکی از اصلی‌ترین وظایف مدیران در سازمان است. اصولاً مدیران، دامنه گسترده‌ای از تصمیمات را در حوزه‌های عملکردی خود اتخاذ می‌کنند. پیچیدگی و تأثیرگذاری این تصمیمات با گسترش حوزه و محدوده عملکرد سازمانی افزایش می‌یابد (اندرسن^۱، ۲۰۰۱).

یکی از اصلی‌ترین تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در مورد سنجش و ارزیابی عملکرد و کارایی واحدهای تحت نظر مدیران است (رودریگوئز و همکاران^۲، ۲۰۰۹).

سنجش و ارزیابی عملکرد از گذشته‌های بسیار دور مورد توجه انسان بوده است. هدف از ارزیابی عملکرد اصلاح، بهبود و ارتقای عملکرد است. امروزه باتوجه به رشد و اهمیت فزاینده سازمان‌ها در اجتماع، ارزیابی عملکرد سازمان‌ها و مدیران بسیار مورد توجه قرار گرفته و شاخص‌های گوناگونی به عنوان معیار سنجش عملکرد مدیران در سازمان‌ها مطرح است. بهره‌وری، کارایی، اثر بخشی نمونه‌هایی از این معیارهای ارزیابی هستند. ارزیابی عملکرد به ارزیابی افراد محدود نمی‌شود، بلکه هر سیستم یا سازمان را بر مبنای اهدافی که دارد می‌توان مورد ارزیابی قرار داد و میزان موفقیت آن را برای دستیابی به اهداف سنجید، تصمیم‌گیری در مورد ارزیابی عملکرد، اصولاً بر سایر حوزه‌های تصمیم‌گیری نظیر برنامه‌ریزی، تخصیص منابع، اقدامات اصلاحی و انتصاب و عزل مدیران تأثیر می‌گذارد. این اهمیت باعث دقت نظر مدیران و محققان در توسعه و به‌کارگیری ابزارهای دقیق و مبتنی بر شیوه‌های علمی در این زمینه شده است (دراک و سیمپر^۳، ۲۰۰۴).

شیوه رایج در ارزیابی عملکرد، تعریف و اندازه‌گیری شاخص‌هایی در حوزه‌های مختلف عملکردی سازمان است، یکی از مهمترین شاخص‌های مورد بررسی در این خصوص کارایی است که به‌طور ساده (والتر^۴، ۲۰۰۹)، نسبت خروجی هر مجموعه به ورودی‌های آن است. چنانچه مجموعه‌ای دارای یک خروجی و یک ورودی باشد، اندازه‌گیری کارایی آن بسیار ساده خواهد بود، اما با افزایش تعداد خروجی و ورودی‌های واحد سازمانی، اندازه‌گیری کارایی با این شیوه بسیار دشوار می‌شود. این مشکل زمانی افزایش خواهد یافت که سازمان چندین واحد داشته باشد (آسمیلد^۵، ۲۰۰۷).

بر این اساس کاربرد روش‌هایی ضروری به نظر می‌رسد

1. Andersen
2. Rodriguez et al
3. Drake & Simper
4. Walter
5. Asmild

که امکان سنجش کارایی در چنین موقعیتی را فراهم آورد، باتوجه به اهمیت کارایی در ارزیابی عملکرد هر شرکت یا سازمان، در این پژوهش به بررسی کارایی شرکت شفافیت آن در شرکت‌های دولتی می‌پردازیم.

مبانی نظری

کارایی بیان‌کننده این مفهوم است که یک سازمان چگونه از منابع خود در برای تولید نسبت به بهترین عملکرد در مقطعی از زمان استفاده کرده است (پیرسی^۶، ۱۹۹۷). کارایی، مفهوم مدیریتی است که سابقه طولانی در علم مدیریت دارد (کولمبیر^۷، ۲۰۰۸).

کارایی نشان می‌دهد که سازمان چگونه از منابع خود در راستای تولید نسبت به بهترین عملکرد در مقطعی از زمان استفاده کرده است (کانچارک^۸، ۲۰۰۹).

با توسعه مکاتب و شیوه‌های مدیریت در طول زمان، تعبیر جدیدی بر واژه کارایی افزوده شده است. فردریک تیلور، کارایی را نسبت کارکرد واقعی به استاندارد می‌داند. برای داشتن کارایی صد در صد باید به وضعیت مطلوب توجه کرد و با فرض اینکه ستانده مطلوب همواره بیشتر یا مساوی ستانده واقعی است، نسبت جدید کارایی نیز مقداری بین صفر و یک خواهد بود (چارنز و همکاران^۹، ۱۹۷۸).

کارایی در واقع نسبت خروجی واقعی به خروجی مورد انتظار با مقیاس ورودی واقعی است:

$$\text{کارایی} = \frac{\text{(ورودی واقعی/خروجی واقعی)}}{\text{(ورودی واقعی/خروجی مورد انتظار)}}$$

با این تعریف کارایی در مقایسه بین منابع مصرف شده و منابع مورد انتظاری که برای رسیدن به مقاصد خاص باید مصرف شوند، تبیین می‌شود. مفهوم کارایی، انواع مختلفی دارد، کارایی فنی نشان‌دهنده میزان توانایی هر بنگاه برای حداکثرسازی میزان تولید باتوجه به منابع و عوامل تولید مشخص شده است. کارایی تخصیصی بر تولید بهترین ترکیب محصولات با استفاده از کم هزینه‌ترین ترکیب ورودی‌ها دلالت می‌کند، حاصل ضرب کارایی فنی و تخصیصی، کارایی اقتصادی را به دست می‌دهد. کارایی ساختاری هر صنعت نیز از متوسط وزنی کارایی شرکت‌های آن صنعت به دست می‌آید. سرانجام کارایی مقیاس، یک واحد از نسبت کارایی مشاهده شده به کارایی در مقیاس بهینه به دست می‌آید

6. Pierce
7. Colombier
8. Goncharuk
9. Charnes et al

(دراک و سیمپر^{۱۰}، ۲۰۰۴).

روش‌های تابع مرزی پارامتریک می‌شود، دیدگاه‌های مختلف در خصوص انحراف تولید بالفعل از تولید بالقوه است. برخی این انحراف را تنها ناشی از کم کاری و سوءمدیریت بنگاه و هرگونه انحراف از تولید را ناشی از ناکارایی می‌دانند. گروه دیگر بر این باورند که تمامی مشکلات به ناکارا بودن عملکرد بنگاه مربوط نیست، بلکه عامل تصادف را نیز در انحراف از تولید بالقوه مؤثر می‌دانند (زنگویی نژاد، ۱۳۸۸).

۲. روش‌های ناپارامتریک

این روش‌ها بر بهینه‌سازی ریاضی مبتنی است و برای محاسبه "کارایی نسبی" مورد استفاده قرار می‌گیرد. مفهوم نسبی در این جمله، بسیار حائز اهمیت است؛ چرا که کارایی در این روش در نتیجه مقایسه بنگاه‌های موجود با یکدیگر حاصل می‌شود. در صورت حذف و یا اضافه شدن تعداد مشاهدات، ممکن است مقدار کارایی محاسبه شده نیز تغییر کند (بارتا^{۱۴}، ۲۰۰۸).

اغلب شرکت‌ها برای جلب توجه سرمایه‌گذاران اقدام به تولید کالا و خدمات با کیفیت بالا و بهای تمام شده پایین می‌کنند. در این بین تعدادی از شرکت‌ها نیز سعی دارند با ارائه اطلاعات غیرواقعی و گمراه‌کننده تصویر مطلوبی از وضعیت شرکت نشان داده و خود را در سطح رقابت برای جذب سرمایه‌گذاران حفظ کنند. از این رو ارزیابی عملکرد شرکت‌ها با شاخص‌های مناسب و گوناگون و همچنین رتبه‌بندی آن‌ها با در نظر گرفتن این شاخص‌ها مهم و برای سرمایه‌گذاران مطلوب است. ارزیابی عملکرد باتوجه به توسعه بازارهای سرمایه از مهم‌ترین موضوعات مورد توجه سهامداران، اعتباردهندگان، دولت‌ها و مدیران است. سرمایه‌گذاران همواره تمایل دارند تا از میزان موفقیت مدیران در به‌کارگیری از سرمایه‌شان آگاهی یابند (یحیی‌زاده‌فر و همکاران، ۱۳۸۹).

نسبت‌های مالی مفیدترین شاخص برای عملکرد و وضعیت مالی شرکت هستند (ارطوغلو و کاراکاسوغلو^{۱۵}، ۲۰۰۶). شواهدی تجربی حاصل از تحقیقات گذشته نشان می‌دهند که سود در ارتباط با عملکرد و کارایی شرکت می‌باشد.

چن و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۶)، بیان کردند که یک ارتباط مثبت بین کیفیت سود و عملکرد آینده شرکت وجود دارد. لیپ^{۱۷} (۱۹۸۶)، رابطه بین اجزای سود حسابداری و عملکرد شرکت را بررسی کرد، او نشان داد که عملکرد شرکت

روش‌های محاسبه کارایی

برای محاسبه کارایی بنگاه‌ها روش‌های مختلفی به کار برده می‌شود. کارایی را می‌توان به دو روش تعریف کرد (کوئیلی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۵):

اول؛ کارایی را به مفهوم رسیدن به سطح محصول بالقوه، وقتی که هر بنگاه می‌تواند به آن رسیده، و یا نرسیده باشد، تعریف کرد. شاید چنین تعریفی از لحاظ فنی و نظری ممکن باشد، لکن اندازه‌گیری آن در عمل غیرممکن است.

دوم؛ کارایی به مفهوم بهترین رفتار بالفعل مشاهده شده از بنگاه در صنعت تعریف شود (شارما^{۱۲}، ۲۰۰۸)، به عبارتی بنگاه‌ها با بهترین عملکردهایشان با یکدیگر مقایسه شوند. این برداشت از کارایی، روش‌های عملی اندازه‌گیری کارایی را ممکن ساخته و مفهوم توابع مرزی را پدید آورده است. در روش تحلیل مرزی، ابتدا مرزی به‌عنوان مرز کارایی تولید یا هزینه در نظر گرفته و فعالیت بر روی مرز به‌عنوان بهترین عملکرد (کارا) در نظر گرفته می‌شود و قرار گرفتن در زیر آن، ناکارایی را نشان می‌دهد. روش‌های مختلفی برای تعیین مرز کارایی وجود دارد که این روش‌ها به‌طور کلی بر دو دسته‌اند (کوئیلی و همکاران، ۲۰۰۵): روش‌های پارامتریک و روش‌های ناپارامتریک.

۱. روش‌های پارامتریک

روش‌های پارامتریک شامل: تحلیل رگرسیون ساده (روش تابع غیرمرزی) و تحلیل تابع مرزی تصادفی و قطعی (روش تابع مرزی) است (تانر و سیزن^{۱۳}، ۲۰۰۹).

تحلیل رگرسیون ساده مستلزم به‌کارگیری روش حداقل مربعات به منظور برآورد توابع تولید و هزینه است، بنابراین برای اندازه‌گیری کارایی نسبی درون نمونه مورد استفاده قرار می‌گیرد. در روش تابع مرزی، تابع تولید (هزینه) مرزی به صورت فرم تابعی خاص مثل کاب-داگلاس، ترانسلوگ و... در نظر گرفته و توسط روش‌های اقتصادسنجی تخمین زده می‌شود و به دلیل محدودیت‌های مفاهیم نظری اقتصادسنجی همواره یک متغیر وابسته و تعدادی متغیر مستقل برای توضیح تغییرات متغیر وابسته معرفی می‌شود. روش‌های تابع مرزی به دو گروه کلی روش‌های مرزی معین یا قطعی و روش‌های مرزی تصادفی تقسیم می‌شود، آنچه موجب تفاوت در

14.Barretta

15.Ertugrul & Karakasoglu

16.Chan et al

17.Lipe

10.Drake & Simper

11.Coelli et al

12.Sharma

13.Taner & Sezen

با اندازه‌های اجزای سود ارتباط مثبت دارد.

اسلون^{۱۸} (۱۹۹۶)، نشان داد که شرکت‌های با کیفیت سود بالاتر عملکرد بهتری نیز دارند.

هانگ و همکاران^{۱۹} (۲۰۰۹)، بیان کردند که عملکرد شرکت با کیفیت پایین سود کاهش پیدا می‌کند. از سوی دیگر تئوری نمایندگی بیان می‌کند که بین مدیران و مالکان تضاد منافع وجود دارد و در زمینه عملکرد و ریسک‌پذیری، مدیران ترجیحی متفاوت از مالکان دارند. هر چند ریسک‌پذیری می‌تواند عملکرد شرکت را بهبود دهد (نجوبین^{۲۰}، ۲۰۱۱).

لیکن در صورت عدم دریافت مستقیم این منافع توسط مدیران و همچنین باتوجه به جنبه‌های منفی ریسک‌پذیری بالا و تهدیدهای مربوط به آن، ممکن است مدیران تمایل زیادی به ریسک‌پذیری نداشته باشند، براین اساس بیان می‌شود که پایش مدیران از سوی مالکان با استفاده از سازوکارهای مختلف راهبری شرکتی ضرورت دارد. راهبری شرکتی برای اطمینان از این که سرمایه‌گذاران بازده منصفانه‌ای بر روی سرمایه‌گذاری خود کسب می‌کنند، طراحی شده است (شلیفر و ویشنی^{۲۱}، ۱۹۹۷).

تقویت سیستم راهبری شرکتی موجب تخصیص کارای منابع می‌شود که به نوبه خود امکان رشد اقتصادی و کسب بازده مناسب برای سرمایه‌گذاران را فراهم می‌کند (لاپرتا و همکاران^{۲۲}، ۱۹۹۹).

راهبری شرکتی، با لحاظ کردن دیدگاه هزینه و منفعت، می‌تواند برای سهامداران ارزش افزا باشد و عملکرد شرکت و میزان در معرض ریسک قرار گرفتن سرمایه‌گذاران را تحت تأثیر قرار دهد. عملکرد شرکت برای سهامداران، سرمایه‌گذاران، مدیران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان شرکت در ارزیابی آن‌ها از آینده شرکت و تأثیر آن در برآورد ریسک و بازدهی سرمایه‌گذاری و قیمت سهام اهمیت به‌سزایی دارد. در پژوهش‌های پیشین سازوکارهای مختلف راهبری شرکتی به خصوص ساختار مالکیت و ساختار مدیریت به‌عنوان عوامل اثرگذار بر عملکرد (فیادور^{۲۳}، ۲۰۱۳)، ریسک‌پذیری شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفته است (هاتکینسون و همکاران^{۲۴}، ۲۰۱۳؛ جیراپورن و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۵)، مالکیت دولتی به عبارتی دیگر مالکیت نهاد دولتی چندین محرک بر نظارت بر

گزارشگری مالی و بهبود عملکرد شرکت‌ها دارند، در صورت وضعیت مالکیت دولتی معمولاً مشکلات نمایندگی کم خواهد شد و این امر می‌تواند بر عملکرد شرکت تأثیرگذار باشد، سیستم حاکمیت شرکتی با محوریت دولت، می‌تواند به صورت بالقوه بر سیاست‌های صنعتی دولت مؤثر باشد (لاله ماژین و همکاران، ۱۳۹۶).

سهامداران کنترل‌کننده و مدیران شرکت‌های دولتی در مقایسه با شرکت‌های خصوصی، انگیزه زیادی برای دنبال کردن منافع شخصی خود دارند و در نتیجه، مدیران بخش دولتی برای جبران این هزینه‌ها، به دریافت منابع مالی از دولت اقدام می‌کنند. ارتباط سیاسی به مانند شمشیر دو لبه می‌باشد که هم می‌تواند باعث افزایش ارزش شرکت و هم باعث به خطر افتادن آن باشد (لی^{۲۶}، ۲۰۰۹).

آنگ و همکاران (۲۰۱۳)، عنوان می‌دارند که زمانی که کنترل‌های سیاسی محدود می‌باشد، عملکرد مالی شرکت بهبود می‌یابد.

بورسیوف و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۳)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که بین روابط سیاسی شرکت‌ها و عملکرد آن‌ها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این موضوع به این دلیل می‌باشد که محدود شدن کنترل‌های سیاسی باعث افزایش انعطاف‌پذیری شرکت شده و در نتیجه سیاست‌های حاکمیت شرکتی مؤثرتر اجرا خواهد شد.

فان و همکاران^{۲۹} (۲۰۰۷)، اظهار می‌دارند که اندازه‌گیری بازده دارایی‌ها به‌عنوان نماینده عملکرد مالی شرکت ارتباط منفی با سطح مالکیت دولتی دارد.

به نظر کولینان و همکارانش^{۳۰} (۲۰۱۲)، مالکیت دولتی می‌تواند منجر به دو پیامد مکمل در شرکت‌ها شود. اولین پیامد مالکیت دولتی فقدان نظارت مؤثر بر عملکرد مدیران شرکت‌ها است، زیرا در شرکت‌های دولتی، شخص یا اشخاصی که به نمایندگی از سوی دولت، انتخاب مدیران شرکت را بر عهده دارند، ممکن است دلسوزی لازم را نسبت به منابع اقتصادی دولت نداشته باشند و در نتیجه نظارت مؤثری هم بر عملکرد مدیران شرکت‌های دولتی اعمال نکنند. دومین پیامد مالکیت دولتی، انتصاب مدیران شرکت بر اساس روابط است تا بر اساس ضوابطی از قبیل تجربه و سوابق شغلی، در نتیجه این دسته از مدیران تمایل دارند برای ارتقای موقعیت سیاسی خود به هر نحوی شده نظر مساعد کارفرما را

-
- 18.Sloan
19.Huang et al
20.Nguyen
21.Schleifer & Vishny
22.La Porta et al
23.Fiador
24.Hutchinson et al
25.Jiraporn et al

-
- 26.Li
27.Ang et al
28.Borisov et al
29.Fan et al
30.Cullinana et al

رضویان و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی ارتباط بین کیفیت سود و معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. انتشار خبرهایی در مورد سود شرکت‌ها بر قیمت سهام تأثیر می‌گذارد، همچنین تمرکز بازار بر سود خالص باعث عدم توجه به سایر شاخص‌های ارزیابی عملکرد شده است. پژوهش حاضر به بررسی ارتباط بین کیفیت سود و معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. متغیر مستقل پژوهش شامل کیفیت سود و معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد به‌عنوان متغیرهای وابسته در نظر گرفته شده است. متغیرهای اندازه شرکت و اهرم مالی نیز به‌عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده‌اند. روش گردآوری اطلاعات کتابخانه‌ای و اسنادکامی صورت‌های مالی می‌باشد. در تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش همبستگی و آزمون رگرسیون چندگانه استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین کیفیت سود و اندازه شرکت با معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد رابطه مستقیم و معنادار و همچنین بین اهرم مالی با معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد هم رابطه‌ای معکوس و معنادار وجود دارد.

محمود آبادی و زمانی (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین ریسک‌پذیری شرکت و عملکرد مالی با تأکید بر سازوکارهای راهبردی شرکتی را انجام دادند. برای این منظور داده‌های مربوط به ۱۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۱ جمع‌آوری و به روش همبستگی و با استفاده از رگرسیون خطی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که میزان ریسک‌پذیری شرکت‌ها رابطه مثبت و معناداری با عملکرد مالی آن‌ها دارد. همچنین درصد اعضای مستقل هیئت‌مدیره، اثر منفی و معناداری بر میزان ریسک‌پذیری شرکت دارد، ولی درصد مالکیت سهامداران نهادی و تعداد اعضای هیئت‌مدیره با میزان ریسک‌پذیری رابطه معناداری ندارند. در رابطه با اثر ساختار هیئت‌مدیره و مالکیت نهادی بر رابطه بین ریسک‌پذیری و عملکرد مالی، یافته‌ها نشان داد که استقلال هیئت‌مدیره، اندازه هیئت‌مدیره و درصد مالکیت سهامداران نهادی بر رابطه بین ریسک‌پذیری و عملکرد مالی اثر مثبتی دارند و این رابطه را تقویت می‌کنند.

شوروزی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت‌ها بر مبنای رگرسیون فازی پرداختند. آن‌ها با بررسی ۱۵۱ شرکت به این نتیجه رسیدند که بین حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت رابطه معناداری

جلب نمایند. طبق فرضیه ارتقای سیاسی، عملکرد مدیران شرکت‌های دولتی به‌طور عمده بر اساس معیارهای کوتاه‌مدت سنجیده می‌شود، بنابراین مدیران این شرکت‌ها هم بیشتر بر سرمایه‌گذاری پروژهای کوتاه‌مدت تمرکز می‌کنند. پروژهای که در کوتاه‌مدت آثار مثبت دارند اما در بلندمدت نتیجه معکوس دارند (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۶).

پیشینه پژوهش

بادآور نهندی و تقی‌زاده خانقاهی (۱۳۹۷)، تأثیر ارتباطات سیاسی بر سرمایه‌گذاری بیشتر از حد و عملکرد شرکت را بررسی کردند. برای دستیابی به هدف پژوهش، ۱۱۰ شرکت از تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۵ انتخاب شد و با استفاده از رویکرد داده‌های ترکیبی، فرضیه‌های پژوهش آزمون شدند. نتایج نشان می‌دهد ارتباطات سیاسی بر سرمایه‌گذاری بیشتر از حد تأثیر مثبتی داشته و بر عملکرد شرکت تأثیر منفی می‌گذارد. ارتباطات سیاسی می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا منابع مالی بیشتری به‌دست آورند، اما دسترسی به وام‌های تجاری نشئت گرفته از ارتباطات سیاسی، اعتبار مضاعفی ایجاد کرده و هزینه‌های مالی را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، دخالت سیاستمداران ممکن است موجب تحریف در تخصیص منابع اجتماعی شده و به سرمایه‌گذاری بیشتر از حد و تضعیف عملکرد شرکت منجر شود.

ماژین و همکارانش (۱۳۹۶)، تأثیر مالکیت دولتی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد مطالعه قرار دادند. در این پژوهش، داده‌های ۷۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، جمع‌آوری و فرضیه پژوهش با استفاده از تحلیل ضرایب رگرسیون مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج پژوهش بیانگر وجود رابطه مستقیم و معنادار بین مالکیت دولتی و عملکرد شرکت است، به عبارتی می‌توان بیان کرد شرکت‌هایی که وابستگی دولتی دارند، این مالکیت بر عرضه و تقاضا شرکت‌ها تأثیرگذار می‌باشد. می‌توان گفت اثر نوسانات بازار بر سهام شرکت‌های دولتی بیشتر خواهد بود.

مطابق دیدگاه لیون (۲۰۰۵)، مدیران دولتی از طریق مناسبات سیاسی ریسک مربوط به شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند، متعاقب آن ارزش شرکت‌ها به‌عنوان معیاری از عملکرد نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرد. بنابراین وابستگی دولتی می‌تواند به‌عنوان یکی از متغیرهای مهم در مطالعه عملکرد مورد توجه قرار بگیرد. به‌صورت کلی می‌توان عنوان کرد فرضیه نظارت فعال در این پژوهش مورد تأیید واقع گردد.

وجود دارد.

سینایی و همکاران (۱۳۹۱)، به ارزیابی کارایی و عملکرد نسبی شرکت‌ها با رویکرد تحلیل پوششی داده‌ها به منظور تشکیل سبد سهام پرداختند. برای این منظور، الگوهای ورودی محور و خروجی محور در شرایط بازدهی نسبت به مقیاس ثابت (CCR) و بازدهی نسبت به مقیاس متغیر (BCC) مورد استفاده قرار گرفته است. همچنین، در این پژوهش این فرضیه که پرتفوی متشکل از شرکت‌های کوچک عملکرد بهتری از متوسط صنعت دارند نیز مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش، نشان می‌دهد که با استفاده از روش CCR نمی‌توان بازدهی بیش از متوسط بازدهی بازار به دست آورد، ولی با استفاده از روش BCC می‌توان بازدهی بیش از متوسط بازده بازار کسب کرد. همچنین، برای مقایسه عملکرد سبدها از معیار تأثیر اندازه نیز استفاده شده است. نتیجه اینکه پرتفوی تشکیل شده از شرکت‌های کوچک نیز بازدهی بیش از متوسط بازده بازار را ایجاد کرده و عملکردی مناسب داشته است. در این پژوهش برای سنجش عملکرد پرتفوی، از معیار ویلیام شارپ استفاده شده است.

رستمیان و همکاران (۱۳۹۰)، رابطه ویژگی‌های کیفیت سود و عملکرد را بررسی کردند. جامعه آماری تحقیق را شرکت‌های فعال در بورس تهران در دامنه سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۷ تشکیل می‌دهند. در این تحقیق تعداد ۶۳ شرکت به صورت تصادفی انتخاب شده بود. بر اساس نتایج به دست آمده از تحلیل رگرسیون ترکیبی، تأثیر ارزش بازخورد بر متغیر Q توبین و بازده دارایی‌ها مثبت و معنی‌دار مشاهده شده است. اما تأثیر ارزش پیش‌بینی بر متغیر وابسته Q توبین معنی‌دار نبوده و بر بازده دارایی‌ها تأثیر منفی و معنی‌دار مشاهده شده است. نتایج حاکی است که ارزش بازخورد به‌عنوان شاخص کیفیت سود با شاخص Q توبین و بازده دارایی‌ها به‌عنوان عملکرد شرکت رابطه مثبت و معنی‌داری دارد و در مقایسه با رابطه بین ارزش پیش‌بینی و شاخص Q توبین و بازده دارایی‌ها شدیدتر است، زیرا رابطه بین ارزش پیش‌بینی و شاخص Q توبین معنی‌دار نبوده و رابطه بین ارزش پیش‌بینی و بازده دارایی‌ها با آنکه به صورت منفی معنی‌دار است اما در مقایسه با رابطه بین ارزش بازخورد و شاخص Q توبین و بازده دارایی‌ها خفیف‌تر است. نتایج فوق با حضور متغیرهای کنترل اندازه شرکت، اهرم شرکت و رشد شرکت به دست آمده است.

مالول و همکاران^{۳۱} (۲۰۱۸)، تأثیر ارتباطات سیاسی بر عملکرد و ارزش شرکت‌های تونسسی را بررسی کردند. بر

اساس نتایج به دست آمده، ارتباطات سیاسی موجب بهبود عملکرد و ارزش شرکت می‌شود. در واقع سرمایه‌گذاران به دلیل کسب منافع بیشتر، به سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی با ارتباطات سیاسی بالا تمایل نشان می‌دهند.

چوی و همکاران^{۳۲} (۲۰۱۸)، بررسی کردند که آیا پیش‌بینی‌های هزینه‌های سرمایه‌گذاری تحلیلیگران بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها اثر می‌گذارد؟ و در نهایت آن‌ها ارتباط معناداری بین این متغیرها یافتند. آن‌ها نشان دادند که شرکت‌هایی با پیش‌بینی‌های سرمایه‌گذاری تحلیلیگران، کارایی و عملکرد بالاتری را نشان می‌دهند و این اثر به وسیله محتوای اطلاعات پیش‌بینی‌های احتمالی در مورد فرصت‌های رشد آینده مطرح می‌شود.

سعیدو همکاران (۲۰۱۶)، تأثیر ارتباطات سیاسی بر عملکرد شرکت را بررسی کردند. نتایج آن‌ها نشان داد که بین ارتباطات سیاسی و عملکرد شرکت، رابطه منفی وجود دارد. آن‌ها دریافتند که عملکرد شرکت‌های سیاسی بر اساس شاخص‌های بازده دارایی و بازده حقوق صاحبان سهام به ترتیب حدود ۱۷ و ۱۵ درصد کمتر از عملکرد شرکت‌های غیرسیاسی است.

وینتالا و استفان^{۳۳} (۲۰۱۴)، به بررسی تأثیر مالکیت دولتی بر ارزش شرکت پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که ارتباط مثبت و معناداری بین ارتباطات دولتی و ارزش شرکت وجود دارد.

کوریا^{۳۴} (۲۰۱۲)، در پژوهش خود در آمریکا نشان داد شرکت‌هایی که دارای روابط سیاسی هستند، کمتر از سوی کمیسیون بورس اوراق بهادار جریمه می‌شوند. این شرکت‌ها به واسطه ارتباط با نمایندگان کنگره و پرداخت وجوه به آن‌ها بر کمیسیون بورس اوراق بهادار فشار وارد می‌کنند و بر آن نفوذ دارند و این موضوع باعث می‌شود تا از سوی این کمیسیون کمتر جریمه شوند. او همچنین به این نتیجه رسید، شرکت‌هایی که کیفیت اطلاعات حسابداری آن پایین‌تر از سایر شرکت‌ها است، برای جلوگیری از جریمه کمیسیون بورس اوراق بهادار، از روابط سیاسی استفاده می‌کنند.

زو و دیگران^{۳۵} (۲۰۱۲)، در بررسی از ۱۴۳۸ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس شن‌زن و شانگ‌های دریافتند شرکت‌های فاقد روابط سیاسی که وابسته به دولت نیستند، کیفیت سود بالاتری دارند، همچنین آن‌ها نشان دادند

32. Choi et al

33. Saeed et al

34. Vintil & Stefan

35. Correia Maria M

36. Xu et al

31. Maaloul et al

$$ACCI_{i,t}/Asset_{i,t,1} = a_0 1/Asset_{i,t,1} + a_1(\Delta Sales_{i,t} - \Delta Receivable_{i,t})/Asset_{i,t,1} + a_2 PPE_{i,t}/Asset_{i,t,1} + a_3 ROAI_{i,t} + \varepsilon$$

$ACCI_{i,t}$ = اقلام تعهدی کل که به صورت سود خالص منهای جریان نقد عملیاتی شرکت i در سال t محاسبه می‌گردد.

$\Delta Sales_{i,t}$ = تغییر در فروش شرکت i در سال t نسبت به سال $t-1$.

$\Delta Receivable_{i,t}$ = تغییر در حساب‌های دریافتی شرکت i در سال t نسبت به سال $t-1$.

$PPE_{i,t}$ = ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت i در سال t نسبت به سال t .

$ROAI_{i,t}$ = سود خالص تقسیم بر کل دارایی‌های ابتدای دوره شرکت i در سال t نسبت به سال t .

ε = باقیمانده رگرسیون که اقلام تعهدی اختیاری را نشان می‌دهد.

هر چه میزان اقلام تعهدی اختیاری بیشتر باشد، کیفیت گزارشگری پایین‌تر است و برای اینکه این شاخص به صورت مستقیم تفسیر شود، از باقیمانده‌های مدل قدر مطلق گرفته می‌شود و حاصل قدر مطلق در -1 ضرب می‌شود تا مقادیر بالای آن، کیفیت بالاتر گزارشگری مالی را نشان دهد.

شفافیت سود

بارت و همکاران^{۳۷} (۲۰۰۸)، شفافیت سود را تغییر هم زمان سود و تغییر در سودآوری با بازده سهام تعریف کرده‌اند. از نظر براون و همکاران^{۳۸} (۲۰۰۹)، بهترین تعریف شفافیت در حوزه تجاری عبارت است از "صورت‌های مالی با

که هرچه مالکیت سهامدار خارجی در ترکیب سهامداران افزایش یابد، کیفیت سود نیز افزایش می‌یابد.

فرضیه پژوهش

- ۱- بین کارایی شرکت و شفافیت سود در شرکت‌های وابسته به دولت رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲- بین کارایی شرکت و کیفیت اقلام تعهدی در شرکت‌های وابسته به دولت رابطه معناداری وجود دارد.

متغیرها و مدل پژوهش

$$Firm\ opacity(1)_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Eff_{it} + \alpha_2 Firm\ size_{it} + \alpha_3 Growth_{it} + \alpha_4 Debt\ ratio_{it} + \alpha_5 Risk_{it} + \alpha_6 Performance_{it} + e_{it}$$

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش از مدل زیر استفاده می‌شود (جدول ۱):

$$Firm\ opacity(2)_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Eff_{it} + \alpha_2 Firm\ size_{it} + \alpha_3 Growth_{it} + \alpha_4 Debt\ ratio_{it} + \alpha_5 Risk_{it} + \alpha_6 Performance_{it} + e_{it}$$

کیفیت اقلام تعهدی

از کیفیت اقلام تعهدی برای شاخص‌بندی کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود. به این صورت که اقلام تعهدی اختیاری تطابق یافته با عملکرد به تبعیت از مدل کوتاری و همکارانش (۲۰۰۵)، برآورد می‌شود. برای این منظور الگویی که در زیر آمده را برای همه شرکت‌های فعال در یک صنعت یکسان و در یک سال با حداقل ده مشاهده برآورد می‌کنیم تا پارامترهای خاص صنعت را برای محاسبه مؤلفه اقلام تعهدی غیراختیاری به دست آید:

جدول ۱. خلاصه متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	نوع متغیر	تعریف عملیاتی متغیر
کیفیت اقلام تعهدی	Firm opacity(1)	وابسته فرضیه ۱	به شرح روش کوتاری
شفافیت سود	Firm opacity(2)	وابسته فرضیه ۲	به شرح روش بارت
کارایی شرکت	Eff	مستقل فرضیه ۱ و ۲	استفاده از تحلیل پوششی داده‌ها
اندازه شرکت	Firm size	کنترل فرضیه ۱ و ۲	لگاریتم مجموع فروش شرکت
رشد شرکت	Growth	کنترل فرضیه ۱ و ۲	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت
اهرم مالی	Debt ratio	کنترل فرضیه ۱ و ۲	نسبت کل بدهی به دارایی‌ها
عملکرد شرکت	Performance	کنترل فرضیه ۱ و ۲	سود خالص تقسیم بر مجموع دارایی‌ها

37.Barth et al
38.Brown

کیفیت". در این تحقیق برای تعریف شفافیت سود از مدل بارت و همکاران (۲۰۰۸)، استفاده می‌شود. این مدل شفافیت را تغییر همزمان سود و تغییرات سود با بازده سهام معرفی می‌کند. شاخصی که میزان شفافیت سود را اندازه‌گیری می‌کند، ضریب تعیین است که از رگرسیون بازده سهام در برابر سود و تغییرات آن به دست می‌آید. این شاخص به عنوان شفافیت سود تفسیر می‌شود، چرا که سود و تغییر در سودآوری نشان دهنده تغییرات در شرایط اقتصادی شرکت است که به وسیله بازده سهام اندازه‌گیری شده است. برای اندازه‌گیری شفافیت مدل زیر برآورد شده است:

$$R_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 E_{i,t} / P_{i,t-1} + \alpha_2 \Delta E_{i,t} / P_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل فوق متغیرها عبارتند از:

$$R_{i,t} = \text{بازده سالانه سهام،}$$

$$E_{i,t} = \text{سود هر سهم،}$$

$$\Delta E_{i,t} = \text{تغییر در سود هر سهم،}$$

$$P_{i,t-1} = \text{قیمت سهام (تعدیل شده از بابت مواردی مانند}$$

سود سهمی و تجزیه سهام)،

در مدل فوق R^2 شفافیت سود است.

در سال t ،
NetPPE: مانده خالص املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت t در ابتدای سال t ،
Opslease: هزینه اجاره عملیاتی شرکت t در سال t ،
&D: هزینه پژوهش و توسعه شرکت t در سال t ،
Goodwill: سرقفلی خریداری شده شرکت t در ابتدای سال t ،
Intan: خالص دارایی نامشهود شرکت t در ابتدای سال t ، می‌باشد.

الگوی کارآیی شرکت همانند الگوی فاما و فرنچ (۱۹۹۷)، برای صنعت طراحی شده است تا عملکرد هر شرکت با شرکت‌های فعال در صنعت مورد نظر قابل مقایسه باشد. در این الگو، همچنین، برای هر کدام از متغیرهای ورودی یک ضریب خاص (V)، در نظر گرفته شده است، زیرا اثر همه متغیرهای ورودی بر خروجی (فروش) یکسان نیست. مقدار محاسبه شده برای کارآیی شرکت نیز عددی بین صفر تا ۱ را در بر می‌گیرد که حداکثر کارآیی برابر ۱ است و هر چه مقدار به دست آمده کمتر باشد، به آن معناست که کارآیی شرکت پایین‌تر است.

تجزیه و تحلیل آماری

به طور کلی، روش‌هایی را که به وسیله آن‌ها می‌توان اطلاعات جمع‌آوری شده را تنظیم کرده و خلاصه نمود، آمار توصیفی می‌نامیم و در یک کلام آمار توصیفی عبارت از مجموعه روش‌هایی است که پردازش داده‌ها را فراهم می‌سازد. از آن‌جا که تحلیل داده‌ها معمولاً با محاسبه آماره‌های خلاصه شده مانند میانگین و انحراف معیار، میانه، حداقل، حداکثر، دامنه تغییرات، چولگی و کشیدگی صورت می‌گیرد، لذا به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، ابتدا اطلاعات مربوط به آماره‌های توصیفی متغیرهای وابسته و توضیحی مورد مطالعه در این پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است تا شمایی کلی از داده‌هایی که در این پژوهش مورد تحلیل واقع شده‌اند، به دست آید.

تنظیم و طبقه‌بندی داده‌ها، نمایش ترسیمی و محاسبه مقادیری از قبیل میانگین، میانه و... می‌باشد که حاکی از مشخصات یکایک اعضای جامعه مورد بحث است. در آمار توصیفی اطلاعات حاصل از یک گروه، همان گروه را توصیف می‌کند و اطلاعات به دست آمده به دسته‌های مشابه تعمیم داده نمی‌شود. میانگین و میانه از متداول‌ترین معیارهای گرایش به مرکز هستند. میانه نشان از ارزش عددی واقع شده در وسط یک مجموعه داده دارد. انحراف معیار نیز به عنوان یکی از شاخص‌های پراکندگی نشان می‌دهد به طور میانگین

کارایی شرکت

در این پژوهش برای اندازه‌گیری کارایی شرکت از الگوی ارائه شده توسط دم‌رجیان و همکاران (۲۰۱۲)، که مبتنی بر متغیرهای حسابداری است، استفاده شده است. به این منظور آن‌ها از الگوی تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) استفاده کرده‌اند. این الگو، یک نوع الگوی آماری است که برای اندازه‌گیری عملکرد یک سیستم با استفاده از داده‌های ورودی و خروجی کاربرد دارد. در الگوی مورد استفاده در این پژوهش نیز درآمد حاصل از فروش (sales) را به عنوان خروجی و ۷ متغیر دیگر، یعنی بهای کالای فروش رفته، هزینه‌های عمومی، اداری و فروش، خالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، هزینه اجاره عملیاتی، هزینه‌های پژوهش و توسعه، سرقفلی و دارایی‌های نامشهود، را به عنوان ورودی در نظر گرفته اند که به مقدار زیادی حق انتخاب مدیریت در دستیابی به درآمد مورد نظر را پوشش می‌دهند:

$$\max_{\theta} \theta = \text{sales} / v_1 \text{COGS} + v_2 \text{SG\&A} + v_3 \text{NetPPE} + v_4 \text{Opslease} + v_5 \text{R\&D} + v_6 \text{Goodwill} + v_7 \text{Intan}$$

در این الگو:

COGS: بهای کالای فروش رفته شرکت t در سال t ،

SG&A، هزینه‌های عمومی، اداری و فروش شرکت t

برآوردی اطمینان حاصل شود. عدم کاذب بودن رگرسیون برآوردی را به روش‌های متفاوتی مورد بررسی قرار می‌دهند. عمدتاً نامانایی متغیرها یا به عبارتی تصادفی بودن سری زمانی متغیرها منجر به کاذب شدن رگرسیون برآوردی می‌شود. پیش از برآورد مدل، لازم است ایستایی تمام متغیرهای مورد استفاده در تخمین‌ها، مورد آزمون قرار گیرد، زیرا نایستایی متغیرها چه در مورد داده‌های سری زمانی و چه داده‌های پانل، باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. برخلاف آنچه در مورد داده‌های سری زمانی مطرح است، در مورد داده‌های پانلی نمی‌توان برای آزمون ایستایی از آزمون‌های دیکی-فولر و دیکی فولر تعمیم یافته (ADF)^{۴۱} بهره جست، بلکه لازم است به نحوی ایستایی جمعی متغیرها آزمون شود. برای این منظور، باید از آزمون لوین، لی و چو^{۴۲} استفاده شود. (طاهری، ۱۳۸۴).

همان‌گونه که از جدول ۵ قابل مشاهده است، تمامی متغیرها بر اساس روش لوین مورد استفاده، فرضیه صفر آزمون مبنی بر وجود ریشه واحد رد شده و بر این اساس متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش در سطح مانا می‌باشند. لازم به یادآوری است از آنجا که متغیرها در سطح، مانا می‌باشند لذا نیازی به آزمون هم‌انباشتگی برای آن‌ها نخواهد بود.

ناهمسانی واریانس‌ها

ماهیت داده‌های تابلویی ایجاب می‌نماید تا این گونه داده‌ها در بسیاری از مطالعات مبتنی بر این نوع از داده‌ها، مشکل ناهمسانی واریانس بروز نماید. باتوجه به تأثیر مهم ناهمسانی واریانس بر برآورد، انحراف معیار و استنباط آماری، لازم است تا قبل از پرداختن به هرگونه تخمین وجود و یا عدم وجود ناهمسانی واریانس تحقق یابد. جدول ۶ نتیجه آزمون واریانس ناهمسانی مدل مورد استفاده در این پژوهش را نمایش می‌دهد.

نتایج حاصل از آزمون وایت (آماره F) در جدول ۶ آورده شده است. بررسی آماره آزمون انجام شده برای مدل‌های پژوهش نشان می‌دهد که احتمال محاسبه شده برای مدل‌های دوم و چهارم پژوهش بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا فرضیه صفر مبنی بر همسانی واریانس جملات اخلاص پذیرفته می‌شود و مدل‌ها دارای همسانی واریانس می‌باشند. اما برای مدل فرضیه‌های اول، سوم، پنجم و ششم احتمال محاسبه شده کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا فرضیه صفر مبنی بر همسانی

داده‌ها چه مقدار از مقدار متوسط فاصله دارند. بیشترین پراکندگی از میانگین مربوط به مالکان نهادی و کمترین مربوط به بازده دارایی‌ها می‌باشد.

آزمون وایف

در آمار، عامل تورم واریانس^{۳۹} شدت همخطی چندگانه را در تحلیل رگرسیون کمترین مربعات معمولی ارزیابی می‌کند. در واقع یک شاخص معرفی می‌گردد که بیان می‌دارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت همخطی افزایش یافته است. برای بررسی شدت همخطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش از عامل تورم واریانس و تولرانس^{۴۰} استفاده شده است. وجود همخطی بین متغیرهای مستقل سبب می‌شود که با وجود بالا بودن ضریب تعیین، اعتبار مدل زیر سؤال برود. همان‌طور که در جدول ۳ مشخص است، عامل تورم واریانس کلیه متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش زیر ۵ می‌باشد که بیانگر عدم وجود همخطی شدید بین متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش می‌باشد.

ضریب همبستگی

ضریب همبستگی ابزاری آماری برای تعیین نوع و درجه رابطه یک متغیر کمی با متغیر کمی دیگر است. ضریب همبستگی، یکی از معیارهای مورد استفاده در تعیین همبستگی دو متغیر است. ضریب همبستگی شدت رابطه و همچنین نوع رابطه (مستقیم یا معکوس) را نشان می‌دهد. این ضریب بین ۱ تا -۱ است و در عدم وجود رابطه بین دو متغیر، برابر صفر است. همبستگی بین دو متغیر تصادفی X و Y به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$r_{xy} = \frac{\overline{x \cdot y} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sqrt{s_x^2 \cdot s_y^2}}$$

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۴، همبستگی بین متغیرهای مستقل تا اندازه‌ای نیست که بتوان آن را به‌عنوان همبستگی شدید تلقی نمود. لذا می‌توان از آن چشم‌پوشی نمود و مدل ارائه شده برای مطالعه حاضر را با همه‌ی متغیرهای ذکر شده برای آن برآورد کرد.

آزمون ریشه واحد پایایی

مهم‌ترین بحث در به‌کارگیری روش‌های اقتصادسنجی بررسی روش‌هایی است که از عدم کاذب بودن رگرسیون

41. Augmented Dicky Fuller

42. Levin, Lee & Chu

39. Variance Inflation Factor

40. Tolerance

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در مطالعه

متغیرهای پژوهش	شفافیت سود	کیفیت اقلام تعهدی	کارایی شرکت	اندازه شرکت	رشد شرکت	اهرم مالی	عملکرد شرکت
میانگین	۰/۶۸	-۰/۰۹	۰/۸۶	۵/۹۲	۲/۶۲	۰/۶۳	۰/۰۹
میانه	۰/۷۶	-۰/۰۷	۰/۹۱	۵/۹۳	۲/۱۳	۰/۶۳	۰/۰۸
حداکثر	۰/۹۹۹۹۹۱	-۰/۰۰۰۱	۱/۰۰	۸/۴۱	۱۲۱/۵۱	۲/۶۶	۰/۶۲
حداقل	۰/۰۰۰۶۰۸	-۰/۷۸	۰/۱۷	۰/۰۰	-۵۳/۲۲	۰/۰۹	-۱/۱۶
انحراف معیار	۰/۲۷	۰/۰۹	۰/۱۶	۰/۷۱	۶/۰۸	۰/۲۴	۰/۱۵
چولگی	-۰/۷۷	-۲/۵۴	-۱/۰۸	-۱/۶۳	۹/۷۴	۱/۶۳	-۰/۷۲
کشیدگی	-۰/۴۳	۱۱/۱۴	۰/۶۴	۱۵/۰۴	۲۰۴/۴۵	۹/۷۸	۸/۶۵

جدول ۳. آزمون VIF (شدت همخطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی)

متغیر	تولرانس	عامل تورم واریانس
اندازه شرکت	۰/۸۱۹	۱/۲۲۱
رشد شرکت	۰/۹۹۰	۱/۰۱۰
اهرم مالی	۰/۴۸۶	۲/۰۵۶
عملکرد شرکت	۰/۴۴۵	۲/۲۴۵
کارایی شرکت	۰/۵۵۵	۱/۸۰۳

جدول ۴. آزمون ضریب همبستگی

متغیر	عملکرد شرکت	اهرم مالی	رشد شرکت	اندازه شرکت	کارایی شرکت	کیفیت اقلام تعهدی	شفافیت سود
شفافیت سود							۱
کیفیت اقلام تعهدی						۱	۰/۰۰
کارایی شرکت					۱	-۰/۱۲	۰/۰۸
اندازه شرکت				۱	۰/۱۹	۰/۰۳	۰/۰۵
رشد شرکت			۱	-۰/۰۳	-۰/۰۲	-۰/۰۵	-۰/۰۱
اهرم مالی		۱	-۰/۰۲	۰/۱۸	-۰/۲۷	۰/۰۱	-۰/۰۸
عملکرد شرکت	۱	-۰/۵۶	۰/۰۶	۰/۱۳	۰/۴۴	-۰/۱۵	۰/۱۱

جدول ۵. نتایج آزمون مانایی و ریشه واحد متغیرهای پژوهش

متغیر	تفاضل	آماره	سطح احتمال
شفافیت سود	سطح	-۱۳/۴۹	۰/۰۰۰
کیفیت اقلام تعهدی		-۸/۵۲	۰/۰۰۰
کارایی شرکت		-۱۰/۷۰	۰/۰۰۰
عملکرد شرکت		-۸/۶۵	۰/۰۰۰
اندازه شرکت		-۱۸/۹۵	۰/۰۰۰
رشد شرکت		-۸/۵۹	۰/۰۰۰
اهرم مالی		-۱۰/۳۰	۰/۰۰۰

جدول ۶. نتایج حاصل از ناهمسانی واریانس

مدل رگرسیونی	آماره وایت	احتمال	نتیجه آزمون
فرضیه اول	۷/۳۹	۰/۰۰۰	ناهمسانی واریانس
فرضیه دوم	۰/۷۰	۰/۸۷	همسانی واریانس

جدول ۷. آزمون F لیمر

مدل رگرسیونی	F آماره	احتمال	نتیجه آزمون	
فرضیه اول	۱/۸۲	۰/۰۰۰	رد فرض صفر	مدل پانل
فرضیه دوم	۳/۴۲	۰/۰۰۰	رد فرض صفر	مدل پانل

جدول ۸. آزمون هاسمن

مدل رگرسیونی	آماره کای اسکوئر	احتمال	نتیجه آزمون	
فرضیه اول	۷/۹۶	۰/۱۵	پذیرش فرض صفر	روش اثرات تصادفی
فرضیه دوم	۱۹/۲۰	۰/۰۰۱	رد فرض صفر	روش اثرات ثابت

مدل اول تأیید شد، آن گاه با استفاده از آزمون هاسمن برای انتخاب بهترین روش تخمین از میان روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی تصمیم‌گیری می‌شود. چون سطح احتمال این مدل کمتر از ۵ صدم است لذا برای برآورد مدل روش اثرات ثابت به روش اثرات تصادفی ارجحیت دارد.

تخمین مدل پژوهشی و آزمون فرضیه‌ها

نتایج تخمین مدل اول پژوهشی

H_0 : بین کارایی شرکت و کیفیت اقلام تعهدی رابطه معناداری وجود ندارد.

H_1 : بین کارایی شرکت و کیفیت اقلام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد (جدول ۹).

نتیجه فرضیه اول پژوهشی

باتوجه به سطح معنی‌داری کمتر از ۵ صدم کارایی شرکت و ضریب منفی آن می‌توان چنین نتیجه گرفت که بین کارایی شرکت و کیفیت اقلام تعهدی رابطه معنی‌دار معکوسی وجود دارد.

همچنین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، رشد شرکت و ریسک شرکت نیز باتوجه به سطح معنی‌داری بیشتر از ۵ صدم در

واریانس جملات اخلاص پذیرفته نمی‌شود و مدل‌ها دارای ناهمسانی واریانس می‌باشد. از این رو برای رفع مشکل از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده می‌شود.

آزمون F لیمر

نتایج مربوط به آزمون F برای مدل رگرسیونی پژوهش حاضر در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول فوق نتایج آزمون لیمر را به تصویر می‌کشد، از آن جا که میزان احتمال محاسبه شده برای مدل فرضیه اول پژوهش کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، فرض صفر این مدل مربوط به پولینگ بودن رد می‌شود و مدل پانل به مدل پولینگ ارجحیت دارد. لذا از آزمون هاسمن برای انتخاب بهترین روش تخمین از میان روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی استفاده می‌شود. اما برای مدل دوم چون میزان احتمال محاسبه شده بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، فرض صفر این مدل مربوط به پولینگ بودن رد می‌شود و مدل پولینگ به مدل پانل ارجحیت دارد و نیازی به آزمون هاسمن نمی‌باشد.

آزمون هاسمن

بر اساس نتایج آزمون F لیمر، ماهیت پانل بودن داده‌ها برای

جدول ۹. نتایج حاصل از فرضیه سوم

متغیر وابسته: کیفیت اقلام تعهدی				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره T	سطح معنی داری
کارایی شرکت	-۰/۰۳۸	۰/۰۱۹	-۲/۰۲۴	۰/۰۴
اندازه شرکت	۰/۰۱۴	۰/۰۰۹	۱/۶۱۲	۰/۱۱
رشد شرکت	-۰/۰۰۰۴۶	-۰/۰۰۰۴۸	-۰/۹۶۰	۰/۳۴
اهرم مالی	-۰/۰۸۰	۰/۰۲۷	-۲/۹۸۹	۰/۰۰
ریسک شرکت	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۳	-۱/۰۱۹	۰/۳۱
عملکرد شرکت	-۰/۱۷۵	۰/۰۸۹	-۱/۹۷۴	۰/۰۴
عرض از مبدأ	-۰/۰۷۳	۰/۰۳۷	-۱/۹۷۸	۰/۰۴
ضریب تعیین	۰/۰۵			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۴			
آماره F	۸/۹۵			
سطح احتمال	۰/۰۰۰			
آماره دوربین واتسون	۱/۸۴			

سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی داری با کیفیت اقلام تعهدی ندارند.

اهرم مالی و عملکرد شرکت باتوجه به سطح معنی داری کمتر از ۵ صدم و ضریب منفی رابطه معنی دار معکوسی با کیفیت اقلام تعهدی دارند.

نتیجه مدل پژوهش

مقدار احتمال آماره F (کمتر از ۵ صدم) بیانگر معنی داری کلی ضرایب مدل می باشد و آماره دوربین واتسون با عدد ۱/۸۴ بیانگر عدم خودهمبستگی در بین اجزای اخلال است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده مدل فوق به ترتیب عبارت است از ۵ درصد و ۴ درصد است. بنابراین، می توان نتیجه گرفت که در معادله رگرسیونی مزبور، تنها حدود ۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می شوند.

نتایج تخمین مدل دوم پژوهش

H₀: بین کارایی شرکت و شفافیت سود رابطه معناداری وجود

ندارد.

H₁: بین کارایی شرکت و شفافیت سود رابطه معناداری وجود دارد (جدول ۱۰).

نتیجه فرضیه دوم پژوهش

باتوجه به سطح معنی داری کمتر از ۵ صدم کارایی شرکت و ضریب منفی آن می توان چنین نتیجه گرفت که بین کارایی شرکت و شفافیت سود رابطه معنی دار معکوسی وجود دارد. همچنین متغیر کنترلی رشد شرکت نیز باتوجه به سطح معنی داری بیشتر از ۵ صدم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی داری با شفافیت سود ندارد. اهرم مالی و عملکرد شرکت باتوجه به سطح معنی داری کمتر از ۵ صدم و ضریب منفی رابطه معنی دار معکوسی با شفافیت سود دارند. اما اندازه شرکت باتوجه به سطح معنی داری کمتر از ۵ صدم و ضریب مثبت رابطه معنی دار مستقیمی با شفافیت سود دارند.

نتیجه مدل پژوهش

مقدار احتمال آماره F (کمتر از ۵ صدم) بیانگر معنی داری کلی

جدول ۱۰. نتایج حاصل از فرضیه چهارم

متغیر وابسته: شفافیت سود				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره T	سطح معنی داری
کارایی شرکت	۰/۱۶۷	۰/۰۵۸	۲/۱۸۹۵	۰/۰۰۴
اندازه شرکت	۰/۱۳۸	۰/۰۱۹	۷/۴۴۰	۰/۰۰۰
رشد شرکت	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۳	۰/۲۹۸	۰/۷۷
اهرم مالی	۰/۱۱۶-	۰/۰۲۶	۴/۵۰۳-	۰/۰۰۰
عملکرد شرکت	۰/۱۸۵-	۰/۰۵۱	۳/۵۹۶-	۰/۰۰۰
عرض از مبدأ	۰/۱۸۷-	۰/۱۴۱	۱/۳۲۴-	۰/۱۸۶
ضریب تعیین	۰/۶۵			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۸			
آماره F	۹/۳۶			
سطح احتمال	۰/۰۰۰			
آماره دوربین واتسون	۱/۹۰			

معیار سنجش عملکرد مدیران در سازمان‌ها مطرح است. بهره‌وری، کارایی، اثر بخشی نمونه‌هایی از این معیارهای ارزیابی هستند. هدف این پژوهش نقش وابستگی به دولت در تحلیل کارایی و شفافیت شرکت سهام است. امتیاز کارایی شرکت‌ها براساس روش تحلیل پوششی داده‌ها و برای محاسبه کیفیت ارقام تعهدی و شفافیت سود از روش مدل کوتاری و مدل بارت و محاسبه شد. به این منظور شرکت‌های بورس ایران مورد بررسی قرار گرفته و ۹۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. نتایج این پژوهش با استفاده از روش رگرسیون چندگانه و نرم‌افزار آماری ایویز نشان می‌دهد در شرکت‌های دولتی بین کارایی شرکت و شفافیت سود و همچنین بین کارایی شرکت و کیفیت ارقام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش با پژوهش بادآور نهندی و تقی‌زاده خانقاه (۱۳۹۷)، ماژین و همکارانش (۱۳۹۶)، رستمیان و همکاران (۱۳۹۰)، مالول و همکاران (۲۰۱۸) و سعید و همکاران (۲۰۱۶)، مرتبط است. باتوجه به نتایج پژوهش می‌توان بیان کرد که در محیط‌های اقتصادی نظیر ایران، بخش دولتی و عمومی نقشی

ضرایب مدل می‌باشد و آماره دوربین واتسون با عدد ۱/۹۰ بیانگر عدم خودهمبستگی در بین اجزای اخلاقی است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده مدل فوق به ترتیب عبارت است از ۶۵ درصد و ۵۸ درصد است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در معادله رگرسیونی مزبور، تنها حدود ۵۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می‌شوند.

بحث و نتیجه‌گیری

یکی از اصلی‌ترین تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در مورد سنجش و ارزیابی عملکرد و کارایی واحدهای تحت نظر مدیران است (رودریگوئز و همکاران^{۴۳}، ۲۰۰۹)، سنجش و ارزیابی عملکرد از گذشته‌های بسیار دور مورد توجه انسان بوده است. هدف از ارزیابی عملکرد اصلاح، بهبود و ارتقای عملکرد است. امروزه باتوجه به رشد و اهمیت فزاینده‌ی سازمان‌ها در اجتماع، ارزیابی عملکرد سازمان‌ها و مدیران بسیار مورد توجه قرار گرفته و شاخص‌های گوناگونی به‌عنوان

مؤثر و پرننگ در بازار بورس بازی می کند. چنین نقشی می تواند بر عوامل مختلف از جمله شفافیت شرکت مؤثر باشد.

منابع

- ابراهیمی، سید کاظم؛ بهرامی نسب، علی و حسن زاده، مهدی. (۱۳۹۶). واکاوی کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در پرتو مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی. فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت سازمان های دولتی، ۵(۲)، ۱۶۶-۱۵۱.
- بادآور نهندي، یونس و تقی زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۷). تأثیر ارتباطات سیاسی بر سرمایه گذاری بیشتر از حد و عملکرد شرکت. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۲)، ۱۹۸-۱۸۱.
- رستمیان، فروغ؛ خدایی وله زافرد، محمد و حیدر، مجتبی. (۱۳۹۰). رابطه ویژگی های کیفیت سود و عملکرد. پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۳(۱۲)، ۱۱۱-۷۹.
- رضویان، سیدمرتضی؛ فرید، داریوش و رضویان، سیدرضا. (۱۳۹۶). ارتباط بین کیفیت سود و معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری، تهران، مؤسسه آموزش عالی صالحان. زنگوی نژاد، ابودر. (۱۳۸۸). شاخص های اندازه گیری Efficiency of Decision Making Units. *European Journal of Operational Research*, (2)6, 429-444.
- Coelli, T.J., Rao, D.S.P., O'donnell, C.J. & Battese, G.E. (2005). *An introduction to efficiency and productivity analysis*. Second Edition, Springer.
- Cullinana, C.P., Wangb F., Wangb P. & Zhangb, J. (2012). Ownership Structure and Accounting Conservatism in China. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21, 1-16.
- Correia Maria, M. (2012). Political Connections, SEC Enforcement and Accounting Quality. *Rock Center for Corporate Governance at Stanford University*, Working Paper 61, www.ssrn.com, 1-25.
- Colombier, C. (2008). Efficiency in
- کارایی با رویکرد تحلیل پوششی داده ها در واحدهای استانی ناجا. فصلنامه نظارت و بازرسی، ۳(۸۹)، ۳۸-۸.
- سینایی، حسنعلی و گشتاسبی مهارلویی، رسول. (۱۳۹۱). ارزیابی کارایی و عملکرد نسبی شرکت ها با رویکرد تحلیل پوششی داده ها به منظور تشکیل سبد سهام. دانش حسابداری، ۳(۱۱)، ۱۰۵-۱۳۲.
- شورورزی، محمدرضا، خلیلی، محسن؛ سلیمانی، حمید و فروتن، امید. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت ها بر مبنای رگرسیون فازی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۵)، ۱۳۹-۱۲۱.
- لاله ماژین، مریم؛ زلقی، حسن؛ بیات، مرتضی و سبحانی، علی. (۱۳۹۶). تأثیر مالکیت دولتی بر عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۶)، ۱۷۰-۱۵۱.
- محمود آبادی؛ حمید و زمانی، زینب. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ریسک پذیری شرکت و عملکرد مالی با تأکید بر سازوکارهای راهبری شرکتی، مطالعات تجربی حسابداری، ۱۳(۴۹)، ۱۷۰-۱۴۱.
- یحیی زاده فر، محمود؛ شمس، شهاب الدین و لاریمی، سیدجعفر. (۱۳۸۹). رابطه ارزش افزوده اقتصادی و نسبت های سودآوری با ارزش افزوده بازار شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۵۹)، ۱۲۸-۱۱۳.
- Andersen, T.J. (2001). Information Technology, Strategic Decision Making Approaches and Organizational Performance in Different Industrial Settings. *The Journal of Strategic Information Systems*, (19)2, 101-119.
- Asmild, M., Paradi, J.C., Reese, D.N. & Tam, F. (2007). Measuring Overall Efficiency and Effectiveness Using DEA. *European Journal of Operational Research*, (178)1, 305-321.
- Barretta, A.D. (2008). The Exclusion of Indirect Costs from Efficiency Benchmarking. *Benchmarking an International Journal*, (15)4, 345-367.
- Borisov, A., Goldman, E. & Gupta, N. (2013). The Value of (Corrupt) Lobbying. *Working Paper*.
- Charnes, A., Cooper, W.W. & Rhodes, E. (1978). Measuring the

- Public Infrastructure Provision: A Theoretical Note. *Journal of Economic Studies*, (35)6, 345-825.
- Chan, K., Chan, L.K.C., Jegadeesh, N. & Lakonishok, J. (2006). Earnings Quality and Stock Return. *The Journal of Business*, (3)79, 1041-1089.
 - Choi, J., Kyung, Hann., Rebecca, N., Subasi, M. & Zheng, Yue. (2018, April). Do Analysts Capital Expenditure Forecasts Affect Corporate Investment Efficiency?. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3161634> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3161634>.
 - Drake, L.M. & Simper, R. (2004). The Economics of Managerialism and the Drive for Efficiency in Policing. *Managerial and Decision Economics*, (25), 509-523.
 - Ertugrul, I. & Karakasoglu, N. (2006). Fuzzy Topsis Method for Academic Member Selection in Engineering Faculty. In *Proceeding of the International Joint Confereces on Computer, Information and Systems Sciences and Engineering (CIS-EO6)*, USA.
 - Fiador. V. (2013). Corporate Governance and Value Relevance of Financial Information: Evidence from the Ghana Stock Exchange. *Corporate Governance*, (2)13, 208-217.
 - Fan, J, Wong, T.J. & Tianyu, Zh. (2007). Politically Connected CEOs, Corporate Governance, and Post-IPO Performance of China's Newly Partially Privatized Firms. *Journal of Financial Economics*, (2)84, 330-57
 - Vintil, G. & Gherghinaa, S.C. (2014). The Impact of Ownership Concentration on Firm Value. *Empirical study of the Bucharest Stock Exchange Listed Companies Procedia Economics and Finance*, 15, 271-279
 - Goncharuk, A.G. (2009). Improving of the Efficiency Through Benchmarking: A Case of Ukrainian Breweries. *Benchmarking an International Journal*, (16)1, 70-87.
 - Huang, P., Zhang, Y., Deis, D.R. & Moffitt, J.S. (2009). Do Artificial Income Smoothing and Real Income Smoothing Contribute to Fair Value Equivalently?. *Journal of Banking and Finance*, 33, 224-233.
 - Hutchinson, M., Seamer, M. & Chapple, L. (2013). Institutional Investors, Risk Performance and Corporate Governance: Practical Lessons from the Global Financial Crisis. *The International Journal of Accounting Symposium*, Zhongnan University of Economics and Law, China.
 - Jiraporn, P., Chatjuthamard. P., Tong, Sh. & Kim. Y.S. (2015). Does Corporate Governance Influence Corporate Risk Taking? Evidence from the Institutional Shareholders Services. *Finance Research Letters*, 13, 105-112
 - James, S., Ang, D., Ding, K. & Tiong, Y.T. (2013). Political Connection and Firm Value. *Asian Development Review*, (30)2, 131-166.
 - LaPorta, R., Lopez-de-Silanes, F. & Shleifer, A. (1999). Corporate Ownership Around the World. *Journal of Finance*, (2)54, 471-517.
 - Lipe, R.C. (1986). The Information Contained in The Components of Earnings. *Journal of Accounting Research*, (3)37, 64-24.
 - Maaloul, A., Chakroun, R. & Yahyaoui, S. (2018). The Effect of Political Connections on Company's Performance and Value: Evidence From Tunisian Companies After The Revolution. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, (2)8, 185-204
 - Nguyen, P. (2011). Corporate Governance and Risk-Taking: Evidence from Japanese Firms. *Pacific-Basin Finance Journal*, 19, 278-297.
 - Pierce, J. (1997). Efficiency Progress in the New Southwales Government. Available at: <http://www.treasury.nsw.gov.edu>.
 - Rodriguez, R.R., Saiz, J.A. & Bas, A.O. (2009). Quantitative Relationships Between Key Performance Indicators for Supporting Decision-Making Processes. *Computer in Industry*, (60)2,

- 104-113.
- Saeed, A., Belghitr, Y. & Clark, E. (2016). Do Political Connections Affect Firm Performance? Evidence from A Developing Country. *Journal Emerging Markets Finance and Trade*, (8)52, 1879-1891
 - Shleifer, A. & Vishny, R.W. (1997). A Survey of Corporate Governance. *Journal of Finance*, (2)52, 737-783.
 - Sloan, R. (1996). Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows about Future Earnings?. *The Accounting Review*, (71), 289-315.
 - Sharma, S. (2008). Analyzing the Technical and Scale Efficiency Performance: A Case Study of Cement Firms in India. *Journal of Advances in Management Research*, (5)2, 56-63.
 - Taner, M.T. & Sezen, B. (2009). An Assessment of Diagnostic Efficiency by Taguchi/DEA Methods. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, (22)1, 93-98.
 - Walter, I. (2009). Economic Drivers of Structural Change in the Global Financial Services Industry. *Long Range Planning*, (2)5, 588-613.
 - Xu, W., Wang, K. & Anandarajan, A. (2012). Quality of Reported Earnings by Chinese Firms: The Influence of Ownership Structure. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 28, 193-199

تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی (مطالعه موردی: استان گیلان)

مجید گلدوست^۱، قدرت اله طالب‌نیا^۲، علی اسماعیل زاده مقری^۳، فریدون رهنمای رودپشتی^۴، رمضانعلی رویایی^۵

۱. دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۴. استاد گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۵. استادیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۲۴

Analysis of the Relationship Between Ethical Awareness and the Ethical Judgment of the Professionals in the Public Accounting Profession to the Whistle-Blowing of Financial Violations (Case study: Guilan Province)

M. Goldoost¹, *Gh. Talebnia², A. Esmaelzadeh Mogharri³, F. Rahnamaye Roodposhti⁴, R. Royae⁵

1. Ph.D. of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
2. Associate Professor of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
3. Associate Professor of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
4. Professor of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
5. Assistant Professor of Accounting, Sciences & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2018/7/15

Accepted: 2019/1/14

Abstract

The decision to expose or silence a financial misconduct in the organization that the person working in the accounting profession is witnessing is a ethical dilemma. The purpose of this study was to investigate the relationship between ethical awareness and ethical judgment of accountants towards the Whistle-blowing of financial misconduct with the emphasis on the role of moral intelligence. For this purpose, in a web-based platform, questions in the form of a standardized questionnaire and researcher-made scenarios were provided to professionals in the public sector of Guilan province. The collected data from a total of 273 completed questionnaires were analyzed using structural equation method with partial least squares (second generation) approach. The findings from the final model indicate that ethical awareness does not directly correlate with ethical judgment in relation to the types of Whistle-blowing being investigated in this research, but ethical intelligence modulates this relationship to a considerable extent. In addition, moral judgment has a significant impact on types of Whistle-blowing, and ethical intelligence can also play a positive role in this regard.

Keywords: Whistle-Blowing, Ethical Decision Making, Moral Intelligence.

JEL Classification: H11, M48

چکیده

تصمیم به افشا یا سکوت در قبال یک تخلف مالی در سازمان که فرد شاغل در حرفه حسابداری شاهد آن بوده یک تنگنای اخلاقی است. هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران شاغل در بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی با تأکید بر نقش هوش اخلاقی است. بدین منظور در یک پلات فرم مبتنی بر وب، سوالاتی در قالب پرسش‌نامه استاندارد و سناریو محقق ساخته با توجه به محیط حسابداری بخش عمومی در اختیار شاغلان حرفه در بخش عمومی استان گیلان قرار گرفت. اطلاعات گردآوری شده از مجموع ۲۷۳ پرسش‌نامه تکمیل شده با استفاده از روش معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (نسل دوم)، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های حاصل از مدل نهایی، بیانگر آن است که ادراک اخلاقی دارای رابطه مستقیم با قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی مورد بررسی در این پژوهش نمی‌باشد، لیکن هوش اخلاقی این رابطه را تا حد قابل ملاحظه‌ای تعدیل می‌کند. علاوه بر آن قضاوت اخلاقی بر انواع هشداردهی‌ها تأثیر قابل توجه داشته و هوش اخلاقی نیز می‌تواند نقش تعدیل‌گری مثبت در این بین ایفا نماید.

واژه‌های کلیدی: هشداردهی، تصمیم‌گیری اخلاقی، هوش اخلاقی، افشاگری تخلفات مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: H11, M41

مقدمه

سازمان‌ها همواره در پی دستیابی به عملکردی عاری از خطا و اشتباه‌اند و در این راستا کوشش دارند تدابیر لازم را در جهت جلوگیری و کشف به‌هنگام انحرافات و انواع خطاکاری‌ها اتخاذ نمایند. این امر به ویژه در سازمان‌های بخش عمومی که متعلق به آحاد جامعه بوده و پاسخگویی در قبال امکانات و دارایی‌های دولت را بر عهده دارند، اهمیتی وافر دارد. فرآیندها و رویه‌های اتخاذ شده توسط سازمان‌های بخش عمومی جهت گزارش خطاها، انحرافات و تخلفات توسط ذینفعان سازمان، در حال حاضر به‌عنوان جزئی مهمی از حکمرانی خوب^۱ تلقی شده و نقش قابل ملاحظه‌ای در شفافیت، ایفای مسئولیت پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی این سازمان‌ها ایفا می‌کند (علی تقیپیان و همکاران، ۱۳۹۵).

در سالیان اخیر بروز تخلفات و سوءاستفاده‌های مالی در سازمان‌های دولتی افکار عمومی را به شدت تحت تأثیر قرار داده و آنان را نسبت به عملکرد این نهادها حساس‌تر نموده است (افشانی و همکاران، ۱۳۹۷).

حرفه حسابداری نیز در این میان نقش غیرقابل انکاری را در بروز یا دست کم جلوگیری از پدیده‌های تخلف و سوءاستفاده‌های مالی، برعهده داشته و بدین لحاظ رسوایی‌های فاجعه‌آمیز رخ داده اعتماد آحاد جامعه را نیز به این حرفه خدشه‌دار نموده است. این مسئله، لزوم شناسایی زیرساخت‌های لازم برای اجرای اخلاقی حسابداری و توجه ویژه به بحران اعتماد در این حرفه را یادآور می‌شود (حساس یگانه و مقصدی، ۱۳۹۰).

در شرایط کنونی نظارت فراگیر و اثربخش بر منابع عمومی به‌عنوان مطالبه همگانی مطرح بوده و در این راستا استفاده از هر ابزاری که بتواند انحرافات و خطاکاری‌های رخ داده در عملکرد سازمان‌های بخش عمومی را در سریع‌ترین زمان ممکن کشف نماید، ضروری است. به منظور جلب اطمینان جامعه نسبت به خود انتظامی در حرفه حسابداری، شاغلان این حرفه می‌بایست نسبت به کشف هرگونه خطاکاری و تخلف مرتبط با حوزه مالی حساس بوده و در صورت اطلاع از آن، پیش از آنکه منجر به زیان عمومی شود، نسبت به افشاگری^۲ (هشداردهی) آن به مراجع ذیربط درون و بیرون سازمانی مبادرت نمایند. به رغم وجود سازوکارهای گوناگون برای پیشگیری و کشف انواع تقلب و سوءاستفاده در سازمان‌ها، باز هم متداول‌ترین روش کشف تخلف، از راه افشاگری بوده است

(نیر و میکلی،^۳ ۲۰۱۶).

هشداردهی تخلفات مالی توسط حسابداران به مثابه یک تصمیم اخلاقی برای آنان تلقی گردیده و عوامل مختلفی در ظهور و بروز آن دخیل هستند (لاتان و همکاران،^۴ ۲۰۱۶). فرآیند تصمیم‌گیری در خصوص افشای یک تخلف مالی، توسط افراد مطلع از آن، با وقوع یک تنگنای اخلاقی شروع می‌شود و به چگونگی قضاوت اخلاقی فرد نسبت به موضوع یاد شده بستگی خواهد داشت. از آنجایی که بسط و تشویق پدیده افشاگری، مستلزم شناخت و تبیین ابعاد مختلف فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و عوامل مؤثر در این فرآیند است این پژوهش، به هشداردهی به مثابه یک تصمیم اخلاقی نگریندگی و در راستای تعیین عناصر تأثیر گذار بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به افشاگری تخلفات مالی، مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی را با تأکید بر نقش هوش اخلاقی، مورد بررسی قرار می‌دهد.

مروری بر پیشینه پژوهش

مبانی نظری

وارد شدن واژه هشداردهی (افشاگری) به ادبیات ضد تقلب و ضد فساد جهان از روش مورد استفاده توسط نیروهای پلیس گشتی انگلستان در باخبر کردن دیگر همکاران خود از وجود افراد خلاف کار برگرفته شده است. آنان بر پایه یک سنت قدیمی، هنگام مواجه با یک فرد بزه‌کار در شهر، همزمان با تعقیب وی، در سوت همراه‌شان می‌دمیدند تا از این طریق با اطلاع دادن به دیگر هم‌قطاران خود، با همکاری یکدیگر فرد خلاف‌کار را دستگیر کنند (گا او و برینک،^۵ ۲۰۱۷).

از دیدگاه سازمانی، هشداردهی عملی است که طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذی‌صلاح را از عمل یا جریانی خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم‌الرعایه در سازمان مطلع می‌کند (نیر و میکلی، ۲۰۱۶).

فرد دریافت‌کننده گزارش اگر از اعضای درون سازمان باشد هشداردهی صورت گرفته هشداردهی داخلی بوده و اگر این مرجع مستقل از سازمان باشد نوع هشداردهی خارجی خواهد بود. علاوه بر آن در حوزه هشداردهی های مالی، همواره به نحوه دریافت گزارش هشداردهی نیز توجه شده است به طوری که از این مجرا، دو نوع مجرا شناسایی شده است که اولی به صورت رسمی بوده و آن زمانی است که فرد افشاکننده، گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه

3. Near & Miceli

4. Latan

5. Gao & Brink

1. Good Governance

2. Whistleblowing

حساسیت ادراک اخلاقی می‌تواند به صورت ژنتیک از پدر و مادر به فرزندان انتقال یابد یا بر حسب تجربیات فرد در طول زندگی توسعه پیدا کند و یا عوامل دموگرافیک (جنسیت، سن و نظایر آن) میزان آن را تعیین کند. علاوه بر آن اصول کلی پذیرفته شده توسط فرد (مثلاً در قالب دین و فرهنگ خاص) تأثیر مستقیم بر ادراک اخلاقی فرد دارد. در سالیان اخیر به لطف تحقیقات انجام شده، پیشرفت‌های قابل توجهی در اندازه‌گیری و شناخت برخی از ابعاد فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی صورت پذیرفته است (باگداساروف و همکاران، ۲۰۱۷).

در این راستا، محققان عوامل مختلفی را که بر نحوه تصمیم‌گیری‌های اخلاقی افراد تأثیر گذارند، شناسایی کرده و سعی در توضیح چگونگی روابط آن‌ها با یکدیگر در قالب مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی، دارند. بر طبق رویکردهای منطقی در تصمیم‌گیری اخلاقی، ادراک اخلاقی به‌طور مستقیم منجر به قضاوت اخلاقی در افراد می‌شود و هسته اصلی این رابطه، استدلال و تعقل منطقی است. روانشناسان نظریه‌های متعددی را پیرامون استدلال اخلاقی مطرح نموده‌اند که دو نظریه قالب در این حوزه، نظریه مرحله‌ای پیاژه و کولبرگ می‌باشد (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰).

این تفکر سال‌های متمادی بر تئوری مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی سایه افکنده بود. اما در سال‌های نخستین قرن حاضر، توجه به بُعد غیرمنطقی تصمیم‌گیری اخلاقی در بین محققان دانشگاهی محبوبیت یافت. در این راستا، شوارتز در ارائه مدل جامع قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی خود، تأثیر ادراک بر قضاوت اخلاقی به صورت خطی ندانسته و معتقد است که این رابطه تحت تأثیر انبوه عوامل منطقی و غیرمنطقی قرار دارد. هر کدام از این مؤلفه‌ها متصل به یک مدار عصبی مجزا هستند و تأثیر مجزایی را نیز بر پاسخ‌های افراد به تنگناهای اخلاقی پیش رو موجب می‌شوند. وی با مطرح کردن عناصری همچون، استدلال، احساسات، شهود، توجیه، ظرفیت اخلاقی و مشاوره عوامل میانجی را بین ادراک و قضاوت اخلاقی مؤثر دانسته است (شوارتز، ۲۰۱۶).

به عبارت دیگر اثر توأمان حالات آدمی، تجربیات پیشین وی در موقعیت‌های گوناگون در قالب ضمیر خودآگاه و ناخودآگاه وی در کنار قدرت تعقل و استدلال، منجر به قضاوت اخلاقی و نهایتاً تصمیم‌گیری اخلاقی فرد می‌شود. از جمله متغیرهایی که پژوهشگران علوم رفتاری در دوره معاصر همواره به آن توجه داشته‌اند، هوش و ابعاد آن است. بدون شک، هوش فرد، تصمیم‌گیری‌های او را تحت تأثیر قرار داده

می‌کند یا به صورت ناشناس مبادرت به این امر می‌نماید (کولبرگ و میهیلیچ، ۲۰۱۶).

تحقیقات دانشگاهی در این زمینه از اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی آغاز شده است. اکثریت قریب به اتفاق این پژوهش‌ها، یا بر شناسایی ویژگی‌های روانشناختی و جامعه‌شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده‌اند یا بر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداردهی می‌شود، تأکید دارند (گا او و برینک، ۲۰۱۷).

به عقیده نر و میکلی (۲۰۱۶)، اقدام به هشداردهی خود متشکل از پنج جزء تعیین کننده است که عبارت است از: خصوصیات و ویژگی‌های هشداردهنده، خصوصیات و ویژگی‌های گیرنده گزارش، ویژگی‌های تخلف یا رفتاری که نسبت به آن هشدار داده می‌شود، ویژگی‌ها و خصوصیات فرد متخلف و نهایتاً ویژگی‌های سازمانی که در آن هشداردهی صورت می‌گیرد.

افشای خطاکاری‌های رخ داده در حوزه مالی توسط حسابداران به‌عنوان یک تصمیم اخلاقی برای آنان تلقی می‌شود و عوامل مختلفی در آن دخیل است. تصمیم‌گیری اخلاقی فرآیندی تعریف می‌شود که طی آن فرد در خصوص اخلاقی یا غیراخلاقی بودن یک اقدام یا تصمیم، قضاوت می‌کند (شوارتز، ۲۰۱۶).

عمل افراد بازتابی از مسیر فکر و احساس درونی آن‌هاست. براین اساس، درک حسابداران درباره درستی و نادرستی کارها بر کمیت و کیفیت عملکرد آنان تأثیرگذار خواهد بود. ادراک، نوعی فرآیند است و در این فرآیند افراد اطلاعات معنادار در ارتباط با مسائل پیش روی خود را سازماندهی و تفسیر می‌کنند. به گفته باگداساروف و همکاران^۶ (۲۰۱۶)، ادراک اخلاقی عامل محرک تمام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی بوده و به معنای تشخیص فرد از یک مفهوم اخلاقی است در واقع ادراک اخلاقی، نقطه‌ای از زمان تعریف می‌شود که فرد در می‌یابد که با شرایطی مواجه است که در آن باید طبق موازین اخلاقی اقدامی را انجام دهد (یا ندهد) که بر اثر آن منافع یا انتظارات خود و دیگران تحت تأثیر قرار خواهد گرفت (هینک^۷، ۲۰۰۸).

توانایی ادراک اخلاقی و عوامل مؤثر بر آن طیف وسیعی از متغیرها را در بر می‌گیرد، که سبب می‌شود آستانه وقوع آن در افراد مختلف، متفاوت باشد. به‌عنوان مثال، میزان شدت و

6. Culiberg & Mihelic

7. Gao & Brink

8. Schwartz

9. Bagdasarov et al

10. Henik

و نقش انکارناپذیری بر عملکرد وی در موقعیت های مختلف ایفا می کند (گل محمدیان و همکاران، ۱۳۹۴).

یکی از مهم ترین ابعاد هوش که جدید بوده و چندان نیز به آن پرداخته نشده، هوش اخلاقی است. هوش اخلاقی برای اولین بار توسط بوربا (۲۰۰۵)، در رشته روانشناسی وارد شد. بوربا هوش اخلاقی را ظرفیت و توانایی درک درست از نادرست، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و عمل به آن ها و رفتار در جهت صحیح و درست تعریف می کند. هوش اخلاقی به شدت با مفهوم ظرفیت اخلاقی معرفی شده از سوی شوارتز در مدل جامع قضاوت و تصمیم گیری اخلاقی گره خورده است. به گفته وی ظرفیت (هوش) اخلاقی بیانگر وضعیت شخصیت اخلاقی و یکپارچگی اخلاقی فرد است. شخصیت اخلاقی فرد، سطح بلوغ و رشد اخلاقی او بر اساس سیستم ارزش های اخلاقی و درجه توسعه اخلاقی اوست که منجر به احساس هویت اخلاقی در وی می شود و یکپارچگی اخلاقی نیز به معنای تعهد یا انگیزه ی لازم برای پافشاری و استمرار تصمیم گیری بر اساس اصول و ارزش های اخلاقی در ورطه عمل و در هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی است (لینک و کیل^{۱۱}، ۲۰۰۸).

برخی از صاحب نظران چهار اصل هوش اخلاقی را که برای موفقیت مداوم سازمانی و شخصی ضروری است، این گونه برشمرده اند:

عمل کردن مبتنی بر اصول، ارزش ها و باورها؛ یعنی ایجاد هماهنگی بین آنچه که فرد به آن باور دارد و آنچه که به آن عمل می کند. انجام آنچه که فرد می داند درست است و گفتن حرف راست در تمام زمان ها. کسی که هوش اخلاقی بالایی دارد، به شیوه ای که با اصول و عقاید سازگار باشد، عمل خواهد نمود (حاجیها و ملاسلطانی، ۱۳۹۵).

مسئولیت پذیری؛ کسی که هوش اخلاقی بالایی دارد، مسئولیت اعمال و پیامدهای آن را بر عهده گرفته و همچنین اشتباهات و شکست های خود را نیز خواهد پذیرفت.

دلسوزی؛ توجه به دیگران که دارای تأثیر متقابل است. اگر فرد نسبت به دیگران مهربان و دلسوز بود، دیگران نیز در زمان نیاز با او همدردی و مهربانی خواهند نمود.

بخشش؛ آگاهی از عیوب خود و تحمل اشتباهات دیگران (گل محمدیان و همکاران، ۱۳۹۴).

پیشینه تجربی

موضوع افشاگری و هشداردهی باتوجه به رسوایی های مالی حادث شده به ویژه در پنج سال اخیر بسیار بیشتر مورد توجه

قرار گرفته است (گا، او، ۲۰۱۷).

ژن جنک (۲۰۱۶)، در رساله دکتری خود دریافت که در صورت دخیل نبودن رهبر در یک سوءاستفاده مالی، زبردستان هنگامی که او دارای هوش هیجانی بالایی است بیشتر تمایل به هشداردهی تخلف صورت پذیرفته شده خواهند داشت. علاوه بر آن، وی نشان داد که بین تمایل زبردستان به هشداردهی و هوش هیجانی مدیر و همچنین عواملی چون اعتماد به مدیر و رضایت شغلی ارتباط معناداری وجود دارد.

لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، با بهره گیری از مدل جامع تصمیم گیری اخلاقی شوارتز (۲۰۱۶)، اثر عوامل غیرمنطقی را بر تصمیم حسابرسان جامعه حسابداران کشور اندونزی نسبت به هشداردهی تخلفات همکاران خود مورد بررسی قرار دادند. بر اساس یافته های آنان، نیت هشداردهی، بستگی به ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی داشته و این ارتباط بر اثر عواملی همچون احساسات و شدت مسئله اخلاقی تحت تأثیر قرار گرفته و تعدیل می شود.

آلنه و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۸)، در یک پژوهش تجربی که در بین حسابداران بخش عمومی کشور باربادوس انجام شد، دریافتند که قصد هشداردهی داخلی به طور قابل توجهی تحت تأثیر هر پنج مؤلفه پیشینه فردی (شامل: نگرش، کنترل رفتاری درک شده، تعهد به استقلال، مسئولیت شخصی برای گزارش دهی خطا و هزینه شخصی گزارش) قرار داشته در حالی که هشداردهی خارجی تنها تحت تأثیر سه مؤلفه نگرش، کنترل رفتاری درک شده و هزینه شخصی گزارش برای گزارش دهنده، قرار گرفته است.

پژوهش لاتان و همکاران (۲۰۱۸)، نشان می دهد قصد هشداردهی داخلی و خارجی در حسابداران بخش عمومی علاوه بر آن که تحت تأثیر هر پنج مؤلفه پیشینه فردی قرار دارد این ارتباط با سه مؤلفه حمایت سازمانی درک شده، هنجارهای تیمی و شدت مسئله اخلاقی تعدیل می شود.

مرور ادبیات موضوع پژوهش، در منابع داخلی بیانگر آن است که پدیده هشداردهی و هوش اخلاقی، کمتر مورد مطالعه محققان داخلی بوده و از این حیث موضوع پژوهشی جدیدی در کشور ما قلمداد می شود با این وجود از جمله تحقیقات مرتبط در این زمینه می توان به پژوهش حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵)، اشاره نمود که در آن یافته های محققان نشان می دهد که بین عملکرد حسابرسان و همه مؤلفه های هوش اخلاقی به استثنای بخشش رابطه معنادار وجود دارد.

بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهش خود به

فرضیه دوم: هوش اخلاقی رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری را نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی، تعدیل می‌کند.

فرضیه سوم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی داخلی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، تأثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، تأثیر مثبت دارد.

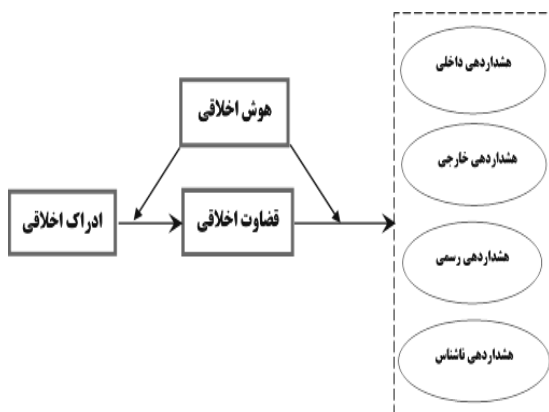
فرضیه پنجم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ششم: قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، تأثیر مثبت دارد.

فرضیه هفتم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی داخلی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه هشتم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه نهم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

بررسی تأثیر ارزش‌های انگیزشی بر هشداردهی توسط حساب‌برسان پرداخته‌اند. مطالعه آنان نشان می‌دهد که هرچقدر ارزش‌های انگیزشی تأمین‌کننده منافع شخصی، برای حساب‌برسان در الویت باشد آنان گرایش کمتری به هشداردهی خواهند داشت.

در پژوهش بنی‌مهد و گل‌محمدی (۱۳۹۶)، اثر مؤلفه‌های جو اخلاقی سازمان بر هشداردهی با در نظر گرفتن متغیرهای میانجی شامل برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش، برداشت از هزینه‌های مربوط به هشداردهی و برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش بیانگر آن است که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مؤلفه برداشت از مسئولیت فردی در قبال گزارش و برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز، تأثیرگذار است.

فیروزی و بزرگر (۱۳۹۷)، رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی را مورد پژوهش قرار دادند. به اعتقاد آنان ترس از خسارات مادی و اعتباری ناشی از افشاء سبب می‌شود تا حسابداران تمایلی برای افشای موارد غیراخلاقی که شاهد آن بوده‌اند، نداشته باشند.

افشانی و همکاران (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر قصد افشای تخلفات در کارکنان را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آنان نشان می‌دهد که افراد با کانون کنترل درونی، نگرش مثبت به هشداردهی و هویت اخلاقی بالا نسبت به مشاهده تخلفات سازمانی بی‌تفاوت نبوده و جایگاه فرد متخلف و میزان جدیت تخلف نقش قابل ملاحظه‌ای در تمایل افراد به افشای آن‌ها دارند.

تدوین فرضیه‌های پژوهش

با عنایت به مبانی نظری مطروحه انتظار بر آن است که هوش اخلاقی رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی را تحت تأثیر قرار داده و قضاوت اخلاقی حسابداران را نسبت به هشداردهی تخلفات مالی بهبود بخشد چراکه با افزایش ظرفیت اخلاقی فرد شاغل در حرفه، هوش اخلاقی وی نیز تقویت شده و این امر سبب می‌شود که او هشداردهی را که یک عمل سودمند برای اجتماع است به‌عنوان یک وظیفه اخلاقی در نظر گیرد. با عنایت به موارد فوق فرضیات این پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند (شکل ۱):

فرضیه اول: ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت دارد.

هشداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی را تعدیل می‌کند.

فرضیه دهم: هوش اخلاقی رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی ناشناس تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی را تعدیل می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر تلفیقی از پیمایشی و همبستگی بوده و از لحاظ هدف کاربردی است. جامعه آماری این پژوهش شامل شاغلین حرفه حسابداری در بخش عمومی استان گیلان می‌باشد. با لحاظ گستردگی فعالیت‌های این حوزه و تعدد سازمان‌هایی که مالکیت عمومی بر آن‌ها مرتب می‌باشد، این پژوهش صرفاً بر آن تعداد از حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش عمومی متمرکز گردیده که در سازمان‌هایی مشغول به فعالیت هستند که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند. با عنایت به تعداد کل جامعه پژوهش که شامل حدود ۱۰۰۰ نفر می‌باشند با استفاده از فرمول کوکران، تعداد نمونه ۲۷۰ نفر تعیین گردید و در پایان فرآیند جمع‌آوری اطلاعات از جامعه پژوهش تعداد ۲۷۳ پرسش‌نامه تکمیل شده در دسترس محققین قرار گرفت. ابزار گردآوری داده‌ها (مطابق ضمیمه) در این پژوهش از سه بخش تشکیل یافته است که با استفاده از یک پلت‌فرم آن لاین در محیط مبتنی بر وب در اختیار شرکت‌کنندگان، قرار داده شد. بخش اول مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی شرکت‌کنندگان در پژوهش (شامل: جنسیت، سطح تحصیلات، عنوان شغلی، سابقه حرفه‌ای) بوده است. بخش دوم در برگیرنده ابزار سنجش هوش اخلاقی می‌باشد و جهت اندازه‌گیری چهار مؤلفه هوش اخلاقی در شرکت‌کنندگان، از پرسش‌نامه استاندارد هوش اخلاقی لینک و کیل (۲۰۰۸)، که دارای بیست گویه بوده و با دامنه پیوستاری پنج درجه‌ای رتبه‌بندی می‌شود، استفاده شده است. در بخش سوم نیز با تدوین یک سناریو فرضی و طراحی سؤالات مرتبط با متغیرهای مورد بررسی مبادرت به اندازه‌گیری آن‌ها گردید. با عنایت به دشواری مشاهده واکنش افراد در هنگام مواجهه با رفتارهای غیراخلاقی و خلاف موازین، استفاده از رویکرد سناریو در تحقیقات مرتبط با اخلاقیات در رشته حسابداری در سالیان اخیر مرسوم شده است (گا و و برینک، ۲۰۱۷، لاتان و همکاران، ۲۰۱۷).

در این رویکرد، یک شرایط فرضی ترسیم می‌شود و از پاسخ‌دهنده درخواست می‌گردد که خود را در نقش تشریح شده قرار داده و سپس به سؤالات مرتبط پاسخ دهد. سناریو

در پژوهش حاضر، بر گرفته شده از سناریوهای به کار گرفته شده در تحقیقات لاتان و همکاران (۲۰۱۷) و باگداساروف (۲۰۱۶)، با اعمال تغییرات، باتوجه به محیط حسابداری بخش عمومی و جامعه مورد مطالعه بوده است که با دامنه پیوستاری هفت درجه‌ای اندازه‌گیری می‌شود.

جدول ۱، پایایی و روایی ابزار پژوهش را در قالب شاخص‌های مربوط ارائه می‌کند. در راستای اخذ پاسخ شرکت‌کنندگان لینک مربوط به ابزار پژوهش با استفاده از شبکه‌های اجتماعی و تارنماهای دو مرکز آموزش کارکنان دولت متعلق به جهاد دانشگاهی شعبه گیلان و مرکز آموزش و پژوهش سازمان مدیریت استان گیلان، در اختیار تعداد ۳۳۰ نفر از اعضای جامعه پژوهش قرار گرفت که در مجموع تعداد ۲۷۳ نفر از آن‌ها، نسبت به تکمیل آن اقدام نمودند.

به منظور آزمون فرضیات و تحلیل روابط بین متغیرها از رویکرد معادلات ساختاری (PLS) نسل دوم که مبتنی بر حداقل مربعات جزئی است از نرم افزار Smart PLS نگارش سوم، استفاده شده است. برخلاف نسل اول معادلات ساختاری که مبتنی بر کوواریانس بوده و در آن میزان برازش کلی مدل مفروض ارزیابی می‌شود، روش حداقل مربعات جزئی پیش‌بینی مدار بوده و به نظریه قوی نیاز ندارد و به‌عنوان روش ساخت نظریه نیز به کار می‌رود. از طریق این روش می‌توان، قابل قبول بودن مدل‌های نظری را در جامعه‌های خاص، با استفاده از داده‌های کم و غیرنرمال آزمایشی و غیرآزمایشی ارزیابی نمود (آذر و همکاران، ۱۳۹۱).

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در بخش توصیفی از تحلیل داده‌ها، نتایج بیانگر آن هستند که از میان تعداد ۲۷۳ نفر شرکت‌کننده در پژوهش، ۱۸۹ نفر مرد و مابقی زن می‌باشند و بیشترین فراوانی سطح تحصیلات در مقطع فوق لیسانس (۵۶٪) بوده است. همچنین شاغلین در پست‌های سازمانی حسابداری یا کارشناس مالی با حدود ۵۵٪، حسابرسی با ۲۲٪ و ذیحسابی ۱۱٪ و سایر کارکنان امور مالی با ۱۲٪ فراوانی شرکت‌کنندگان را از نظر عنوان شغلی نشان می‌دهد. از طرف دیگر بیشترین فراوانی شرکت‌کنندگان در پژوهش از نظر سنوات خدمتی، در حدود بیست سال و بالاتر بوده است.

برازش مدل اندازه‌گیری و ساختاری

برازش مدل اندازه‌گیری پژوهش با رویکرد معادلات ساختاری از طریق بررسی پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا

ناشناس (0/326) می‌باشد و نشان می‌دهد که متغیرهای قضاوت اخلاقی و ادراک اخلاقی با احتساب تأثیر متغیر هوش اخلاقی در مجموع توانسته‌اند به ترتیب 45٪، 41٪، حدود 40٪ و 32٪ از تغییرات متغیرهای هشداردهی داخلی، خارجی، رسمی و ناشناس را توضیح دهند. همچنین مقدار قابل توجهه R^2 حاصل شده برای متغیر قضاوت اخلاقی (0/719)، به این معنا است که ادراک اخلاقی و هوش اخلاقی روی هم رفته تأثیر قابل توجه حدود 72٪ بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به پدیده هشداردهی تخلفات مالی دارند. به منظور تعیین شدت رابطه میان سازه‌های مدل، مقادیر شاخص اندازه تأثیر یا F^2 در جدول 4 ارائه شده است. به لحاظ اینکه مقادیر 0/02، 0/15 و 0/35 برای F^2 به ترتیب اثرات کوچک، متوسط و بزرگ اندازه تأثیر یک سازه بر سازه دیگر را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، 1393)، ملاحظه می‌گردد که اثر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی به میزان (0/280) بوده و تأثیر قضاوت اخلاقی نسبت به هشداردهی در کلیه انواع هشداردهی‌های مورد بررسی بیش از میزان تأثیر متوسط بوده است. همان‌طور که در جدول 5 ملاحظه می‌شود در راستای برازش ساختاری مدل، دو معیار دیگر با عنوان Q^2 و نیز شاخص افزونگی¹⁶ ارائه شده است. معیار Q^2 یک معرف تناسب پیش بین مدل است که صرفاً برای متغیرهای وابسته در مدل قابل محاسبه است به نحوی که مقادیر بیشتر از صفر برای یک متغیر بیانگر تناسب مناسب پیش بین مدل برای آن متغیر بوده در مقابل مقادیر صفر و پایین‌تر فقدان تناسب پیش بین را در مدل ارائه شده نشان می‌دهند. شاخص افزونگی نیز یکی دیگر از شاخص‌هایی است که کیفیت مدل ساختاری را نشان می‌دهد و مقادیر حاصل نشان دهنده کیفیت قابل قبول مدل است.

تحلیل ماتریس اهمیت-عملکرد (IPMA)

تحلیل ماتریس اهمیت-عملکرد (IPMA)، در بسط یافته‌های نتایج اساسی با استفاده از مقادیر متغیرهای مکنون مؤثر می‌باشد. برای یک متغیر مکنون درون‌زای معین که یک سازه کلیدی هدف را در تحلیل نشان می‌دهد IPMA اثرات کل مدل ساختاری (اهمیت) و مقادیر متوسط متغیرهای مکنون (عملکرد) را مقابله می‌دهد تا حوزه‌های پراهمیت را مشخص کند (هایر و همکاران، 2014).

اجرای این ماتریس نیازمند شناسایی یک سازه هدف است که ما در این پژوهش، متغیر قضاوت اخلاقی را به عنوان

مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در بررسی پایایی شاخص لازم است کلیه بارهای عاملی شاخص‌ها که بیانگر میزان شدت رابطه یک متغیر پنهان (سازه یا سؤالات سنجش‌کننده یک متغیر) و متغیر آشکار (شاخص یا متغیر مورد بررسی در مدل) است، بزرگتر از مقدار 0/70 بوده و حداقل در سطح 0/05 معنی‌دار باشند. با دقت در نمودار 4 ملاحظه می‌گردد که کلیه بارهای عاملی شاخص‌ها در مدل پژوهش بیش از مقادیر معیار بوده‌اند. همچنین شاخص پایایی ترکیبی¹³ که بیانگر پایداری درونی مدل اندازه‌گیری پژوهش محسوب می‌شود و در مقادیر بالاتر از 0/70 قابل پذیرش می‌باشد به همراه شاخص مقادیر اشتراکی¹⁴ به منظور اطمینان از کیفیت مدل اندازه‌گیری پژوهش، نیز محاسبه و ارائه شده است. علاوه بر موارد فوق به منظور ارزیابی اعتبار همگرایی شاخص AVE محاسبه شده و از آنجایی که مقادیر بالاتر از 0/50 به منظور تعیین اعتبار همگرایی پذیرفته شده است، کلیه مقادیر منعکس در جدول 2 بیش از مقادیر معیار بوده و این امر نشان می‌دهد که مدل اندازه‌گیری پژوهش واجد روایی همگرایی قابل قبول است.

آخرین شاخص جهت برازش مدل اندازه‌گیری پژوهش، روایی واگرا است که در PLS به منظور تعیین شاخص فوق از معیار Fornell-Larcker (فرونل و لارکر، 1981)، استفاده می‌شود. در ادامه و در جدول 3 ماتریس فرونل و لارکر به عنوان شاخص روایی واگرایی مدل ارائه شده است. به طوری که ملاحظه می‌شود در ماتریس مذکور، مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود از همبستگی میان آن‌ها و سایر سازه‌ها بیشتر است که این امر گواه روایی واگرایی مناسب مدل پژوهش است.

نتایج ارزیابی ساختاری مدل که در جداول 4 و 5 ارائه شده است، بیانگر معناداری روابط و شدت ضرایب مسیریهای منتهی به چهار نوع هشداردهی تخلفات مالی مورد بررسی در این پژوهش می‌باشد. باتوجه به آماره‌های t مندرج در شکل 3 و مقایسه آن با مقدار بحرانی (1/96)، در سطح اطمینان 95٪ کلیه روابط بین اجزاء مدل تأیید می‌شود. از طرف دیگر در شکل 2، اعداد مندرج بر روی خطوط در واقع ضرایب بتا حاصل از معادله رگرسیون میان متغیرها بوده که همان ضریب مسیر است. اعداد داخل هر دایره بیانگر مقدار R^2 مدل بوده که نشان دهنده تأثیری است که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. به طوری که ملاحظه می‌شود، ضریب تعیین برای متغیرهای هشداردهی داخلی (0/450) هشداردهی خارجی (0/411)، هشداردهی رسمی (0/398) و هشداردهی

جدول ۱. توزیع سؤالات ابزار پژوهش و شاخص‌های روایی و پایایی مربوط

ابعاد کلی سنجش	تعداد سؤالات	پایایی محاسبه شده با آلفای کرونباخ
هوش اخلاقی	۲۰ سؤال	۰/۷۸۸
ادراک اخلاقی	۳ سؤال	۰/۸۳۲
قضاوت اخلاقی	۴ سؤال	۰/۸۵۳
هشداردهی داخلی	۴ سؤال	۰/۸۴۴
هشداردهی خارجی	۴ سؤال	۰/۸۳۱
هشداردهی رسمی	۲ سؤال	۰/۹۳۰
هشداردهی ناشناس	۲ سؤال	۰/۷۸۹
روایی	از روش روایی محتوا برای اطمینان از درستی ابزار اندازه‌گیری استفاده شده است به اینصورت که با استفاده از نظرات تعدادی از اساتید دانشگاه، متخصصان و کارشناسان امور پژوهشی، مطالعه پرسش‌نامه‌های مشابه و همچنین توزیع ابتدایی پرسش‌نامه بین تعدادی از جامعه آماری و اعمال نظرات اصلاحی آنان و پس از رفع ابهام در سؤالات، پرسش‌نامه نهایی طراحی، بومی سازی و تهیه گردید.	
پایایی کلی	برای پایایی پرسش‌نامه تعداد ۵۰ پرسش‌نامه در جامعه اولیه مربوط پخش شد. با استفاده از نرم‌افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ مربوط به پایایی کل ۰/۸۵۰ به دست آمد که به دلیل بیشتر بودن ضریب آلفا از مقدار ۰/۵۷۰، تمامی مؤلفه‌های مورد مطالعه از اعتبار کافی برخوردار می‌باشند.	

جدول ۲. بررسی معیارهای پایایی شاخص و روایی همگرا در مدل پژوهش

متغیرها	CR	Communality	AVE
ادراک اخلاقی	۰/۹۰۷	۰/۳۲۰	۰/۷۶۴
قضاوت اخلاقی	۰/۹۰۰	۰/۵۲۱	۰/۶۹۴
هشداردهی خارجی	۰/۸۸۱	۰/۰۲۱	۰/۶۵۲
هشداردهی داخلی	۰/۹۰۳	۰/۱۲۴	۰/۷۰۰
هشداردهی رسمی	۰/۹۷۲	۰/۶۳۲	۰/۹۴۵
هشداردهی ناشناس	۰/۸۹۰	۰/۴۵۵	۰/۸۰۳
هوش اخلاقی	۰/۷۷۹	۰/۲۵۰	۰/۷۷۵

جدول ۳. ماتریس فروئل و لارکر مدل

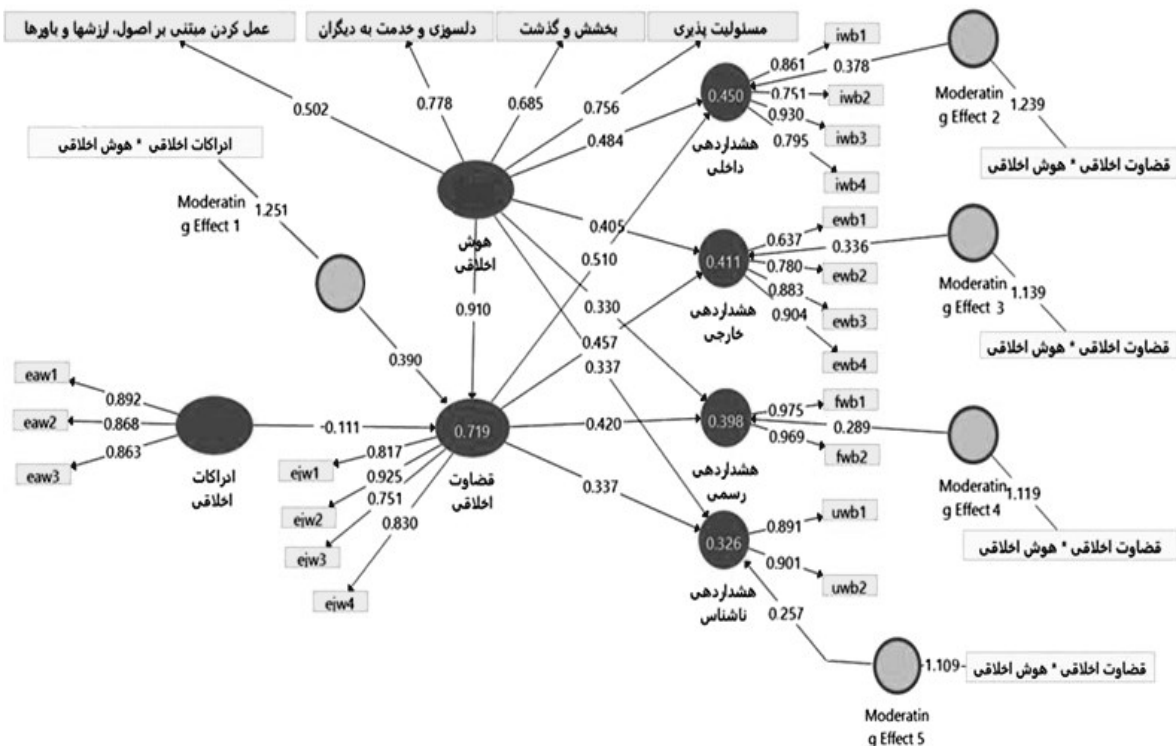
متغیر	ادراک اخلاقی	قضاوت اخلاقی	هشداردهی			هوش اخلاقی
			داخلی	خارجی	رسمی	
ادراک اخلاقی	۰/۸۷۴					
قضاوت اخلاقی	۰/۲۰۹	۰/۸۳۳				
هشداردهی داخلی	۰/۴۱۲	۰/۰۷۳	۰/۸۳۷			
هشداردهی خارجی	۰/۱۷۴	۰/۱۳۰	۰/۴۴۰	۰/۸۰۸		
هشداردهی رسمی	۰/۴۲۷	۰/۱۰۷	۰/۴۰۹	۰/۵۰۶	۰/۹۷۲	
هشداردهی ناشناس	۰/۱۹۰	۰/۱۴۵	۰/۶۹۳	۰/۴۲۶	۰/۴۴۴	۰/۸۹۶
هوش اخلاقی	۰/۰۱۹	۰/۰۰۴	۰/۴۰۵	۰/۳۲۸	۰/۳۶۹	۰/۷۸۹

جدول ۴. معیار اندازه اثر مدل پژوهش

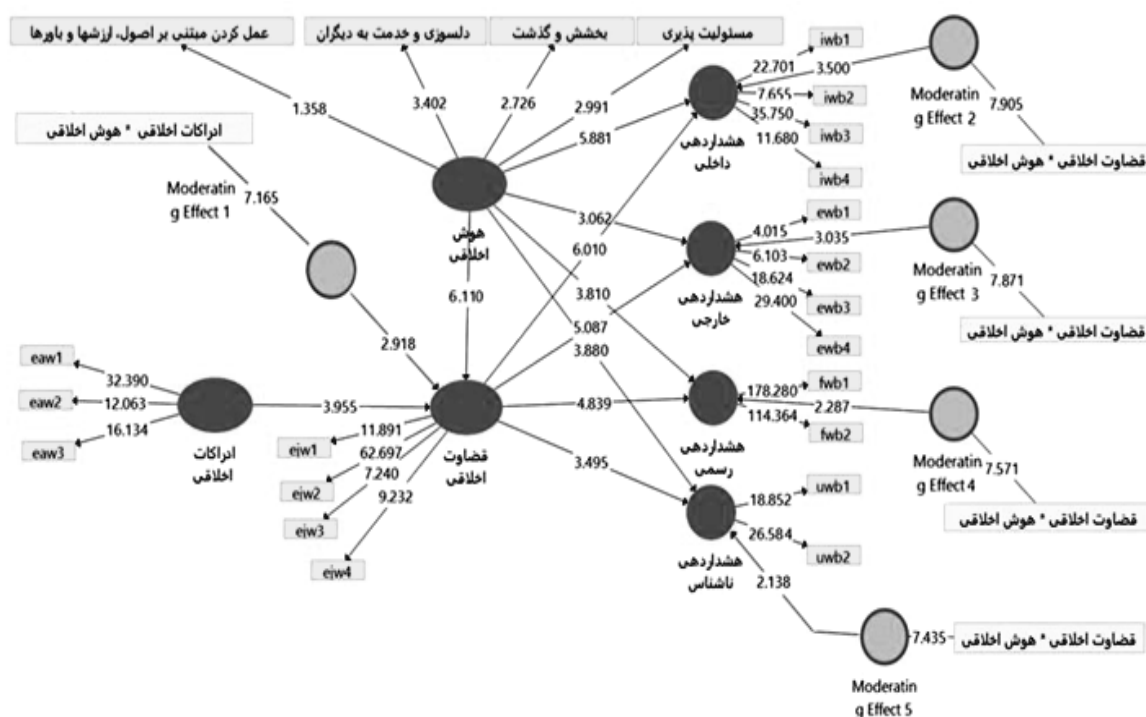
هشداردهی				قضاوت اخلاقی	مؤلفه
ناشناس	رسمی	داخلی	خارجی		
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۸۰	ادراک اخلاقی
۰/۲۲۹	۰/۳۱۶	۰/۴۹۲	۰/۳۵۹	۰/۰۰۰	قضاوت اخلاقی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۵۰	هوش اخلاقی

جدول ۵. شاخص‌های برازش ساختاری مدل پژوهش

Redundancy	Q2	R ²	
۰/۱۴۵	۰/۱۶۹	۰/۷۱۹	قضاوت اخلاقی
۰/۱۶۱	۰/۱۲۴	۰/۴۵۰	هشداردهی داخلی
۰/۲۲۰	۰/۲۰۰	۰/۴۱۱	هشداردهی خارجی
۰/۴۰۶	۰/۲۰۰	۰/۳۹۸	هشداردهی رسمی
۰/۱۶۰	۰/۱۳۳		هشداردهی ناشناس



شکل ۲. بارهای عاملی مدل پژوهش



شکل ۳. ضرایب مسیر و بارهای عاملی مدل

هشدار دادن، به تنهایی، نه تنها قادر به وا داشتن فرد هشداردهنده به افشای آن نیست بلکه تا حدودی تأثیر منفی نیز در این رابطه خواهد داشت. در فرضیه دوم که مبین نقش تعدیلگر هوش اخلاقی در رابطه بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی است، باتوجه به آماره t با مقدار (۲/۹۱۸) و لحاظ اینکه این مقدار بزرگتر از قدر مطلق ۱/۹۶ بوده است، در نتیجه فرض تعدیلگر بودن هوش اخلاقی در رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداران، در سطح اطمینان ۹۵٪ قابل پذیرش است. در راستای تعیین مقدار تأثیر این متغیر، ضریب مسیر حاصل (۰/۳۹۰) نشان می‌دهد که هوش اخلاقی از اثرگذاری قابل توجهی در رابطه مذکور برخوردار بوده است. نتایج حاصل از بررسی فرضیه سوم نشان می‌دهد که با لحاظ مقدار t حاصل (۶/۰۱۰) و ضریب مسیر (۰/۵۱۰) قضاوت اخلاقی بر هشداردهی داخلی تخلفات مالی توسط حسابداران، به صورت مستقیم به‌طور قابل توجهی تأثیرگذار است. علاوه بر آن این امر در فرضیه چهارم نیز با آماره t (۵/۰۸۷) و ضریب مسیر (۰/۴۵۷) صادق بوده و بیانگر تأثیر مثبت و مستقیم قضاوت اخلاقی بر هشداردهی خارجی تخلفات مالی توسط حسابداران می‌باشد هرچند که این میزان، به اندازه شدت هشداردهی داخلی توسط آنان نیست. از طرف دیگر در رابطه با آزمون فرضیه پنجم مبنی بر تأثیرگذاری قضاوت اخلاقی بر هشداردهی رسمی تخلفات مالی توسط شاغلان حرفه حسابداری در بخش عمومی، با عنایت به مقدار

سازه هدف انتخاب کردیم و همچنین نیازمند اثرات کل و مقادیر عملکردی است. در جدول ۶ نتایج ماتریس (IPMA) سازه قضاوت اخلاقی ارائه شده است. باتوجه به این جدول هوش اخلاقی دارای بالاترین عملکرد سازه نسبت به قضاوت اخلاقی بوده ضمن اینکه از درجه اهمیت کمتری نسبت به سازه ادراک اخلاقی برخوردار است.

نحوه بررسی فرضیه‌ها

باتوجه به شکل ۳ و مقادیر t محاسبه شده در جدول ۷ به‌طوری که پیش‌تر نیز ذکر شد با مقایسه مقادیر t برای هر مسیر که معرف یکی از فرضیه‌های پژوهش نیز می‌باشد و مقایسه با قدر مطلق مقدار بحرانی (۱/۹۶) در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان به بررسی تأیید و یا عدم تأیید فرضیه‌های پژوهش پرداخت.

همان‌طور که از جدول ۷ نیز قابل مشاهده است، فرضیه اول به‌واسطه مقدار t حاصل (۳/۹۵۵) از لحاظ آماری تأیید می‌شود یعنی ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیرگذار است لیکن به‌واسطه اینکه جهت تأثیر متغیر مذکور بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی، مثبت فرض می‌شد، به دلیل ضریب مسیر منفی حاصل شده (۰/۱۱-) تأثیر ادراک اخلاقی بر قضاوت اخلاقی نسبت به پدیده هشداردهی تخلفات مالی، منفی و مستقیم است لذا فرض اول رد می‌شود. به عبارت دیگر صرفاً ادراک اخلاقی یک تخلف مالی قابل

جدول ۶. ماتریس اهمیت - عملکرد (IPMA) سازه قضاوت اخلاقی

متغیرهای مکنون	اهمیت	عملکرد
ادراک اخلاقی	۰/۷۲	۰/۱۳۱
هوش اخلاقی	۰/۵۶	۰/۶۱۰

جدول ۷. خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	مسیر در مدل	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول	ادراک اخلاقی -> قضاوت اخلاقی (با لحاظ تأثیر مثبت)	-۰/۱۱۱	۳/۹۵۵	۰/۰۰۵	رد فرضیه
دوم	هوش اخلاقی * ادراک اخلاقی -> قضاوت اخلاقی	۰/۳۹۰	۲/۹۱۸	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه
سوم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی داخلی	۰/۵۱۰	۶/۰۱۰	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
چهارم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی خارجی	۰/۴۵۷	۵/۰۸۷	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
پنجم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی رسمی	۰/۴۲۰	۴/۸۳۹	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
ششم	قضاوت اخلاقی -> هشداردهی ناشناس	۰/۳۳۷	۳/۴۹۵	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه
هفتم	هوش اخلاقی * قضاوت اخلاقی -> هشداردهی داخلی	۰/۳۷۸	۳/۵۰۰	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
هشتم	هوش اخلاقی * قضاوت اخلاقی -> هشداردهی خارجی	۰/۳۳۶	۳/۰۳۵	۰/۰۰۲	تأیید فرضیه
نهم	هوش اخلاقی * قضاوت اخلاقی -> هشداردهی رسمی	۰/۲۸۹	۲/۲۸۷	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه
دهم	هوش اخلاقی * قضاوت اخلاقی -> هشداردهی ناشناس	۰/۲۵۷	۲/۱۳۸	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه

نشان می‌دهد که کلیه فرضیات مبنی بر تعدیل‌گری این متغیر مورد پذیرش قرار گرفته هرچند نقش این تأثیر باتوجه‌به ضرایب مسیر حاصل در انواع مختلف هشداردهی‌ها یکسان نیست. به طوری که بیشترین نقش تعدیل‌گری هوش اخلاقی در رابطه بین قضاوت اخلاقی و هشداردهی داخلی با ضریب مسیر (۰/۳۷۸) بوده و کمترین میزان مربوط به هشداردهی ناشناس با ضریب مسیر (۰/۲۵۷) می‌باشد.

بحث و نتیجه گیری

تخلف، تقلب و فساد مالی طیف وسیعی از رفتارها را در بطن سازمان شامل می‌شود که جوهره اصلی آن‌ها زیرپا قرار دادن قوانین و مقررات لازم الاجرا است. حرفه حسابداری همواره

t مندرج در جدول ۷ به میزان (۴/۸۳۹) و ضریب مسیر (۰/۴۲۰) نتیجه می‌گیریم که فرضیه مذکور نیز قابل پذیرش می‌باشد، به‌علاوه در رابطه با تأثیر قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس نیز با لحاظ مقادیر t (۳/۹۵) و ضریب مسیر (۰/۳۳۷) به این نتیجه می‌رسیم که قضاوت اخلاقی بر هشداردهی ناشناس تخلفات مالی تأثیر مثبت و مستقیم دارد هرچند که شدت این تأثیر در مقام قیاس با سایر انواع هشداردهی مورد بررسی در این پژوهش کمتر است. در رابطه با بررسی فرضیات هفتم لغایت دهم که مربوط به نقش تعدیل‌گری متغیر هوش اخلاقی در رابطه بین قضاوت اخلاقی و چهار نوع هشداردهی داخلی، خارجی و رسمی و ناشناس است، نتایج حاصل باتوجه‌به مقادیر t مندرج در جدول فوق

ژن جنگ (۲۰۱۶)، لاتان و همکاران (۲۰۱۷)، حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵) و افشانی و همکاران (۱۳۹۷)، قرار می‌گیرد.

اثر مثبت و قابل توجه هوش اخلاقی بر ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی تخلفات مالی توسط حسابداران بیانگر آن است که این قابلیت می‌تواند به عنوان یک راهنما برای رفتار و اعمال فرد حسابدار عمل نموده و توانایی درونی وی را برای تشخیص در بزنگاه‌های حساس تصمیم‌گیری، مهیا سازد. قابلیت ادراک و تشخیص درست و نادرست در افراد در اثر تعاملات اجتماعی و برخورد با موقعیت‌های مختلف در زندگی به صورت مستقیم و غیرمستقیم حاصل شده و تقویت می‌شود. با این حال موقعیت‌هایی که افراد در آن به قضاوت می‌پردازند، می‌تواند در پرورش هوش اخلاقی مؤثر واقع شوند. همان‌گونه که در مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی نیز به آن اشاره شد، هوش اخلاقی معادل ظرفیت اخلاقی تعریف شده و به شدت عوامل شخصیتی-روانشناختی، تجربیات اخلاقی و عوامل جمعیت شناختی در پرورش و افزایش آن تأثیرگذارند. هرچند رشد هوش اخلاقی می‌بایست از دوران کودکی مورد توجه قرار گیرد و در طی دوران تحصیل فرد در نظام آموزشی کشور مهارت‌های مرتبط با آموزه‌های اخلاقی در وی ایجاد و تقویت شود با این وجود نباید سازمان‌ها از پرورش هوش اخلاقی کارکنان خود پس از جذب غافل بمانند.

لذا پیشنهاد می‌شود:

- در کنار اعمال سیاست‌ها و رویه‌های تسهیل‌کننده هشداردهی (ایجاد کانال‌های امن گزارش‌گیری، برخورد با متخلفان، تصویب قوانین حفاظت‌کننده از هشداردهنده و...)، سازمان‌ها در به‌کارگیری و استخدام حسابداران مؤلفه‌های هوش اخلاقی را در آن‌ها سنجیده و لحاظ کنند. پس از استخدام نیز با کاربرد برنامه‌های مختلف آموزشی و پرورشی نسبت به ارتقای مؤلفه‌های هوش اخلاقی به ویژه مواردی همچون، عمل کردن مبتنی بر اصول و ارزش‌ها و مسئولیت‌پذیری که ارتباط بسیار بیشتری با انواع هشداردهی تخلفات مالی دارند، مبادرت نمایند. این برنامه‌ها نباید صرفاً مباحث تئوریک را برای کارکنان مطرح نموده بلکه می‌بایست با به‌کارگیری شیوه‌های نوین آموزش اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر شبیه‌سازی موقعیت‌ها و تنگناهای اخلاقی (افته کاوی) در محیط کار، راهکارهای عملی را به شاغلان حرفه حسابداری در دستگاه‌های اجرایی در هنگام مواجهه با تخلفات مالی ارائه نماید به طوری که با انتخاب مناسب‌ترین تصمیم، منافع حرفه و جامعه نیز تأمین شود.

در معرض پیامدهای خطرناک خطاکاری‌های سازمان صاحبکار خود قرار دارد و بروز چنین رویدادهایی می‌تواند اعتبار و حیثیت این حرفه را نزد جامعه مخدوش نماید. برای اجتناب از بروز چنین رخدادی، حسابداران می‌بایست به این آگاهی دست یابند که مسئولیت آنان ماورای آئین رفتار حرفه‌ای و سازمانی بوده و در راستای حفظ منافع عموم جامعه قرار دارد.

در این پژوهش نتایج حاصل از فرضیات پژوهش نشان می‌دهد که ادراک یک خطای قابل افشاگری، خود به تنهایی، اثر جزئی و معکوس بر قضاوت اخلاقی حسابداران دارد. در حقیقت، رابطه خطی و مستقیم بین ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به هشداردهی برقرار نیست چراکه عواملی همچون: حالات روحی و روانی فرد هشداردهنده، قدرت متخلف، ترس از انتقام‌گیری و دیگر عوامل مختلف سازمانی و فرهنگی که در تحقیقات پیشین نیز مورد تأکید قرار گرفته‌اند، در این رابطه نقش آفرینی می‌کنند (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵؛ علی نقیبیان و همکاران، ۱۳۹۵؛ بنی مهد و گل محمدی، ۱۳۹۶؛ فیروزی و برزگر، ۱۳۹۷؛ لاتان و همکاران، ۲۰۱۸).

همچنین اثبات نقش مثبت قابل توجه تعدیل‌گری هوش اخلاقی در رابطه میان ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی نسبت به پدیده هشداردهی، نشان می‌دهد که می‌توان ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی را با افزایش ظرفیت اخلاقی فرد حسابدار بهبود بخشید این امر نتایج تحقیقات هینگ (۲۰۰۸)، شوارتز (۲۰۱۶)، لاتان و همکاران (۲۰۱۸) و حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵) را تأیید می‌کند.

با عنایت به شدت روابط حاصل، این نکته را می‌بایست مد نظر قرار داد که قضاوت اخلاقی بر انواع مختلف هشداردهی مورد مطالعه دارای اثر یکسانی نمی‌باشد. به طوری که بیشترین میزان تأثیرگذاری قضاوت اخلاقی مربوط به هشداردهی داخلی بوده و کمترین آن مربوط به هشداردهی ناشناس است. این نتایج، مشابه نتایج حاصل از پژوهش‌های ژنگ (۲۰۱۷)، لاتان و همکاران (۲۰۱۸)، آینه و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد.

علاوه بر آن نتایج حاصل نشان می‌دهد که هوش اخلاقی به نحو چشمگیری رابطه میان قضاوت اخلاقی و انواع مختلف هشداردهی تخلفات مالی مورد بررسی در این پژوهش را بهبود می‌بخشد. به عبارت بهتر با تقویت ابعاد هوش اخلاقی، در فرد شاغل در حرفه حسابداری، احتمال هشداردهی تخلف حادث شده که وی شاهد آن بوده است نیز بیشتر می‌شود. این یافته در راستای نتایج حاصل از تحقیقات صورت گرفته توسط

- منابع**
- حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۶(۱)، ۷۴-۶۳.
 - داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۵). *مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS*. چاپ اول، تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.
 - علینقیان، نسرين؛ نصر اصفهانی، علی و صفری، علی. (۱۳۹۵). تأثیر عوامل ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی بر تمایل به افشاگری در سازمان. *فصلنامه علمی و پژوهشی مدیریت دولتی*، ۸(۳)، ۴۵۸-۴۳۸.
 - فیروزی، مریم و برزگر، الهه. (۱۳۹۷). رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۳(۲)، ۱۲۸-۱۱۹.
 - گل محمدیان، محسن؛ بهروزی، ناصر و یاسمی‌نژاد، پریسا. (۱۳۹۴). هوش اخلاقی ماهیت و ضرورت آن. *اخلاق پزشکی*، ۹(۳۳)، ۱۴۲-۱۲۱.
 - نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین الویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. *فصلنامه علمی و پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲(۴۹)، ۲۸-۱.
 - آذر، عادل؛ غلامزاده، رسول و قنواتی، مهدی. (۱۳۹۱). *مدل‌سازی مسیری-ساختاری در مدیریت: کاربرد نرم‌افزار Smart PLS*. تهران: انتشارات نگاه دانش.
 - افشانی، مینو؛ وحدتی، حجت؛ حکاک، محمد و موسوی، سید نجم‌الدین. (۱۳۹۷). بررسی عوامل اثرگذار بر قصد افشای تخلفات در کارکنان بخش بهداشت و درمان. *مدیریت بهداشت و درمان*، ۹(۲)، ۸۶-۷۷.
 - بنی مهد، بهمن و گل محمدی، آرش. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابداری ایران. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۸۶-۶۱.
 - بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، سیدمحمدرضا و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر هشداردهی حسابرسان. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱(۲)، ۹۵-۶۵.
 - حاجیها، زهره و ملاسلطانی، جمال. (۱۳۹۵). رابطه بین هوش اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱(۱)، ۱۱۶-۱۰۵.
 - حاجیها، زهره و راشکی‌گزمه، علی. (۱۳۹۶). رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم‌گیری مدیران. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲(۲)، ۱۶۰-۱۵۵.
 - Alleyne, Ph., Hudaib, M. & Haniffa, R. (2018). The Moderating Role of Perceived Organisational Support in Breaking the Silence. *Journal of Business Ethics*, (3)147, 509-527.
 - Bagdasarov, Z., Johnson, J.F., Mac Dougall, A.E., Steele, L.M., Connelly, S. & Mumford, M.D. (2016). Mental Models and Ethical Decision Making: The Mediating Role of Sense Making. *Journal of Business Ethics*, 138, 133-144.
 - Culiberg, B., & Mihelic, K. K. (2016). The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. *Journal of Business Ethics*. doi:10.1007.s10551-016-3237-0.
 - Gao, L. & Brink, A. (2017). Whistleblowing Studies in Accounting Research: A Review of Experimental studies on the Determinants of Whistleblowing. *Journal of Journal of Accounting Literature*, 38, 1-13.
 - Geng, Xin. (2017). The Effect of a Leader's Emotional Intelligence on the Subordinate's Intention to Whistle blow. *Journal of Accounting Literature*, 38, 1-13.
 - Henik, E. (2008). Mad as Hell or Scared Stiff? The Effects of Value Conflict and Emotions on Potential whistle-blowers. *Journal of Business Ethics*, 80, 111-119.
 - Latan, H, Ringle, C. M., & Jabbour. (2018). Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects. *Journal of Business Ethics*, (2)152, 573-588.
 - Latan, H., Chiappetta Jabbour, Ch. & Beatriz Lopes, A. (2017). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, DOI: 10.1007.s10551-017-3534-2.

- Lehnert, K., Park, Y.H. & Singh, N. (2015). Research Note and Review of the Empirical Ethical Decision Making Literature: Boundary Conditions and Extensions. *Journal of Business Ethics*, 129, 195-219.
- Lennick, D. & Kiel, F. (2008). *Moral intelligence, enhancing business performance and leadership success*. New Jersey: Wharton School of the University of Pennsylvania and Pearson Education.
- Near, J. & Miceli, M (2016). After the Wrongdoing: What Managers Should know about Whistleblowing. *Journal of Business Horizons*, 59, 105-114.
- Schwartz, M.S. (2016). Ethical decision Making Theory: An Integrated Approach. *Journal of Business Ethics*, (4)139, 755-776.

Contents

A Review on the Role of Executives Accountants in Performance Based Budgeting.....	9
S. Mehrani, S.R. Akrami, H. Khodabakhshi, M. Jabbari	
Studying the State of Equilibrium in the State Budgeting System of Iran Using the Native Generation Accounting Model.....	21
B. Jamshidinavid	
Impact of Employees Experience in Private Sector on Their Judgment and Decision Making in Using of Accrual Accounting and Their Perceptions from It's Implementation in the Public Sector.....	39
Gh. Esmailikia, Sh. Alibagi	
The Effect of Tax Avoidance on Relationship between Government Ownership and Corporate Financial Constraints.....	55
S. Barzegar, R. Darabi	
Role of Government Dependence in Analyzing the Efficiency and Transparency of the Company.....	69
H. Ghasemi, A. Zahmatkesh, A. Fayaz, M. Mortazavi	
Analysis of the Relationship Between Ethical Awareness and the Ethical Judgment of the Professionals in the Public Accounting Profession to the Whistle-Blowing of Financial Violations (Case study: Guilan Province).....	85
M. Goldoost, Gh. Talebnia, A. Esmaelzadeh Mogharri, F. Rahnamaye Roodposhti, R. Royae	



فرم اشتراک

علاقه مندان به اشتراک در دو فصلنامه "حسابداری دولتی" مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال جهت اشتراک سالانه نشریه به شماره حساب ۲۱۷۸۶۰۹۰۰۱۰۰۷ نزد بانک ملی ایران، شعبه بنفشه تهران به نام "سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور" واریز کرده و فیش آن را به همراه این فرم، پس از تکمیل، به دفتر دو فصلنامه ارسال کنند.

نام:

نام خانوادگی:

نشانی:

کد پستی:

شماره همراه:

شماره ثابت:

نشانی دو فصلنامه جهت ارسال فیش واریزی و فرم اشتراک:

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری، بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام نور استان تهران، مرکز تهران غرب، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، اتاق شماره ۵

Editorial Board

Row	Editorial Advisory Board	Scientific Grade	Research & Training Institutions	Field of Study
1	Mousa Bozorgasl	Associate Professor	Allameh Tabatabai University	Accounting
2	Hamid Haghghat	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
3	Vali Khodadadi	Associate Professor	Shahid Chamran University	Accounting
4	Ali Rahmani	Associate Professor	Alzahra University	Accounting
5	Javad Rezazadeh	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
6	Mohammad Kashani Poor	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting
7	Gholamreza Kordestani	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
8	Aziz Gord	Associate Professor	Payam Noor University	Accounting
9	Bitam Mashayekhi	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting
10	Abdolkarim Moghadam	Associate Professor	University Of Semnan	Accounting
11	Seyed Mahmood Moosavishiri	Associate Professor	Payam Noor University	Accounting
12	Sasan Mehrani	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting

Editorial Advisory Board

1	Gharibeh Esmali Kia	University of Elam	Assistant Professor	9	Farshid Khirollahi	Razi University Kermansha	Assistant Professor
2	Jafar Babajani	Allameh Tabatabai	Professor	10	Roya Darabi	Azad University	Assistant Professor
3	Zahra Pourzamani	Azad University	Associate Professor	11	Halimeh Rahmani	Binaloud Institute of Higher	Assistant Professor
4	Marzeh Tohidinejad	-	Researcher	12	Bitam Mashayekhi	University of Tehran	Associate Professor
5	Hossin Jabbari	Azad University	Assistant Professor	13	Alireza Momni	PNU University	Assistant Professor
6	Zohreh Hajiha	Azad University	Assistant Professor	14	Mohammad Nazaripour	Kordestan University	Assistant Professor
7	Rezvan Hejazi	Alzahra University	Professor	15	Hesam Vaghfi	PNU University	Assistant
8	Nahaleh Hayati	-	Researcher	16	Mahdi Yaghoubi	-	Researcher

- Accurate review and declaration of the article's strengths and weaknesses through a clear, educational and constructive method.
- Responsibility, accountability, punctuality, interest, ethics adherence and respect to others' right.
- Not to rewrite or correct the article according to his/her personal interest.
- Be sure of accurate citations. Also reminding the cases which haven't been cited in the related published researches.
- Avoid of express the information and details of articles.
- Reviewers should not benefit new data or contents in favor of/against personal researches; even for criticism or discrediting the author(s). The reviewer is not permitted to reveal more details after a reviewed article being published.
- Reviewer is prohibited to deliver an article to another one for reviewing except with permission of editor-in-chief. Reviewer and co-reviewer's identification should be noted in each article's documents.
- Reviewer shouldn't contact with the author(s). Any contact with the authors should be made through the editorial office.
- Trying to report "research and publication misconduct" and submitting the related documents to editor-in-chief.

5. Editorial Board Responsibilities

- Journal maintenance and quality improvement are the main aims of editorial board.
- Editorial board should introduce the journal to universities and international communities and publish the articles of other universities and international societies on their priority.
- Editorial board must not have quota and excess of their personal article publishing.
- Editorial board is responsible for selecting the reviewers as well as accepting or rejecting on article after reviewers' comments.
- Editorial board should be well-known experts with several publications. They ought to be responsible, accountable, truth, adhere to professional ethics and contribute to improve journal aims.
- Editorial board is expected to have a database of suitable reviewers for journal and to update the information regularly.
- Editorial board should try to aggregate qualified moral, experienced and well-known reviewers
- Editorial board should welcome deep and reasonable reviews, and prevent superficial and poor reviews, and deal with one-sided and contemptuous reviews.
- Editorial board should record and archive the whole review's documents as scientific documents and to keep confidentially the reviewers' name.
- Editorial board must inform the final result of review to corresponding author immediately.
- Editorial board should keep the article's contents confidentially and do not disclose its information to others.
- Editorial board ought to prevent any conflict of interests due to any personal, commercial, academic and financial relations which may impact on accepting and publishing the presented articles.
- Editor-in-chief should check each type of research and publication misconduct which reviewers report seriously.
- If a research and publication misconduct occurs in an article, editor-in-chief should omit it immediately and inform indexing databases or audiences.
- In the case of being a research and publication misconduct, editorial board is responsible to represent a corrigendum to audiences rapidly.
- Editorial board must benefit of audiences' new ideas in order to improve publication policies, structure and content quality of articles.

References

1. "Standard Ethics", approved by Vice-Presidency for Research & Technology, the Ministry of Science, Research and Technology.
2. Committee on Publication Ethics, COPE Code of Conduct, www.publicationethics.org.

Payame Noor University Research Journals' Publication Ethics

This publication ethics is a commitment which draws up some moral limitations and responsibilities of research journals. The text is adapted according to the “Standard Ethics”, approved by the Ministry of Science, Research and Technology, and the publication principles of Committee on Publication Ethics (COPE).

1. Introduction

Authors, Reviewers, editorial boards and editor-in-chiefs ought to know and commit all principles of research ethics and related responsibilities. Article submission, review of reviewers and editor-in-chief's acceptance or rejection, are considered as journals law compliance otherwise the journals have all the rights.

2. Authors Responsibilities

- Authors should present their works in accordance with journal's standards and title.
- Authors should ensure that they have written their original works/researches. Their works/researches should also provide accurate data, underlying other's references.
- Authors are responsible for their works' accuracy.

Note 1: Publishing an article is not known as acceptance of its contents by journal.

- Duplicate submission is not accepted. In other words, none of the article's' parts, should not carry on reviewing or publishing elsewhere.
- Overlapping publication, where the author uses his/her previous findings or published date with changes, is rejected.
- Authors are asked to have authors' permission for an accurate citation. When using ones direct speech, a quotation mark (“ ”) is necessary.
- Corresponding author should ensure that the complete information of all involved authors in the article.

Note 2: Do not write the statement of “Gift Authorship” and do not omit the statement of “Ghost Authorship”.

- Corresponding author is responsible for the priorities of co-authors after their approval.
- Paper submission means that all of the authors have satisfied whole financial and local supports and have introduced them.
- Author(s) is/are responsible for any fault or inaccuracy of the article and in this case, journal's authorities should be informed immediately.
- Author(s) is/are asked to provide and reserve raw data one year after publication, in order to be able to respond journal audiences' questions.

3. Research and Publication Misconduct

Author(s) should avoid the research and publication misconduct. If some cases of research and publication misconduct occur within each steps of submission, review, edition or publication, journals have the right to legal action. The cases are listed as below:

- **Fabrication:** Fabrication is the practice of inventing data or results and reporting them in the research. Both of these misconducts are fraudulent and seriously alter the integrity of research. Therefore, articles must be written based on original data and use of falsified or fabricated data is strongly prohibited.
- **Falsification:** Falsification is the practice of omitting or altering research materials, equipment, data, or processes in such a way that the results of the research are no longer accurately reflected in the research record.
- **Plagiarism:** Plagiarism is the act of taking someone else's writing, conversation, idea, claims or even citations without any acknowledgment or explanation of the work producer or speaker.
- **Wrongful Appropriation:** Wrongful appropriation occurs when author(s) benefits another person's efforts and after a little change and manipulations in the research work, publish it on his/her own definitions.
- **False Attribution:** It represents that a person is the author of a work but she/ he was not involved in the research.

4. Reviewers' Responsibility

Reviewers must consider the followings:

- Qualitative, contextual and scientific study in order to improve articles' quality and content.
- To inform editor-in-chief when accepts or reject the review and introduce an alternative.
- Should not accept the articles which consider the benefits of persons, organizations and companies or personal relationships; also the articles which she/he, own, contributed in its writing or analyze.
- The reviewing must be carried out upon scientific documents and any self, professional, religious and racial opinion is prohibited.

In The Name of God



Payam Noor University

Biannual Journal of (Science-Research)

Governmental Accounting



Vol. 5, No. 1 (Series. 9), Autumn & Winter 2018

Proprietor: Payam Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Mohammad Rezajo

Professional Manager: Gharibeh Esmaeli Kia

Editor & Designer: Mahrokh Heidari Dastjerdi

Executive Partner: Ghazal Halvae, Parisa Ramzani,
Maryam Rafiee

E-mail: gaa@pnu.ac.ir

Web: <http://gaa.journals.pnu.ac.ir>

Tel: 02144722757

Address:

Tehran, End of Shahid Hemmat Highway, Shahid Bagheri Complex, After
Municipality Region 22, Payam Noor University of Tehran, Tehran Center
West, Building No. 1, Third Floor, Room No. 5